

収益に関する移行リソース・グループの会議（2014年7月）の概要

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

本IFRS in Focusは、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同の収益認識移行リソース・グループ（TRG）の7月の会議を要約したものである。

はじめに

TRGの目的は、ガイダンスを公表することではなく、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「新収益基準」という）の適用に関して起こりうる問題についてフィードバックを求めることにある。起こりうる適用上の問題を分析・検討することによって、TRGは、両審議会が明確化のための説明の提供や他のガイダンスの公表などの追加措置を取る必要があるかどうかを判断できるよう支援する。TRGは、財務諸表作成者、監査人、そして「広範にわたる業界、地理的地域、公的・民間組織」の財務諸表利用者で構成されており、IASBとFASBのボード・メンバーがTRGの会議に出席することになっている。米国証券取引委員会（SEC）、米国公開会社会計監督委員会（PCAOB）、証券監督者国際機構（IOSCO）及び米国公認会計士協会（AICPA）の代表者も、会議のオブザーバーとして招かれている。

以下に取り上げるトピックについてさらに詳しく説明している会議資料を含め、TRGに関する詳しい情報は、IASBのWebサイトを参照のこと。

トピック1—インターネット関連の無形の財及びサービスの契約を提供している企業は本人であるか、代理人であるかの決定

背景

無形の財・サービスの契約—一般に「バーチャル」の財及びサービスと呼ばれる—は、ソーシャル・ネットワークワーキング・Webサイトやモバイル・アプ

リケーション・ストアを通じてインターネット上で継続的に提供されている。バーチャルの財及びサービス（オンライン・ゲーム（例えば、ホスト型アプリケーションを通じた）、Webサイトの広告スペース、イー・チケット又はパウチャー、及び電子ギフト・カードを含む）が関わる取引は通常、共通の特徴を有している。

例えば、(1) 多くの場合、取引の当事者である仲介者（intermediary）が存在しており、(2) 最終顧客は無形の商品を受け取り、(3) バーチャルの財又はサービスのオリジネーターは、「仲介者が保持する（retain）金額の控除後」のキャッシュを受け取るといった特徴である。したがって、そのような取引においては、誰が顧客なのか、また、オリジネーターがバーチャルの財又はサービスの提供の結果として計上すべき収益の額（すなわち、オリジネーターは、取引において本人又は代理人であることで、総額と純額のどちらで収益として計上すべきか）を決定することは難しい。

新収益基準の下では、企業が本人か代理人のいずれであるかという決定は、顧客に対する企業の約束の性質と、約束された財又はサービスが顧客に移転される前に誰がその財又はサービスを支配しているかによる（IFRS第15号B34–B38項は、企業は、その約束が「財又はサービス自体を提供する履行義務」である場合にはその取引の本人であるが、その約束の性質が他の当事者が財又はサービスを提供するための手配をすることである場合には代理人となることを示している。さらに、ガイダンスは、企業が代理人である場合の一定の指標を列挙している）。

契約の性質が無形であることから、以下に関して見解に相違が見られる。

- 仲介者がバーチャルの財又はサービスの対価として顧客に請求した額についてオリジネーターが一切知らない場合、本人か代理人かの評価に与える

影響を含め、オリジネーターと仲介者に関して支配がどのように評価されるのか。

- 企業が本人か代理人かを決定するためのステップの順番。例えば、代理人の指標は、誰が財又はサービスを支配しているかを企業が最初に評価する一助となるものなのか、それとも誰が財又はサービスを支配しているのかを容易に決定できなかった場合にのみ、代理人の指標を適用するのかが明確ではない。
- 代理人の指標をオリジネーターと仲介者にどのように適用すべきか（例えば、一定の指標は、オリジネーターと仲介者の両方に適用されるのかどうか）。
- 指標によって重要性に差があるかどうか（例えば、バーチャルの財又はサービスに関わる契約に、在庫リスクが適用可能かどうか）。

さらに、新たな収益ガイダンスは、顧客との契約における対価の総額を、割引も含めた上で、契約に基づく企業の履行義務それぞれに配分することを要求している。

割引を全ての履行義務に配分すべきか否か、また、企業が一部の履行義務については本人であるものの、他の履行義務については代理人である場合、対価を総額ベースで配分すべきか、それとも純額ベースで配分すべきかについて疑問が生じている。

要約

TRGメンバーは、現行のGAAPの下でも類似の問題が存在しており、新収益基準における指標は現行のGAAPでの指標と類似していることを確認した。しかしメンバーは、新収益基準における支配（control）原則が本人か代理人かの評価を複雑にしていると指摘した。そして、バーチャルの財・サービスに関わる取引はたいてい数ミリ秒のうちに実行され、無形資産（多くの場合、権利）の支配はほんの一瞬の間であるため、支配と顧客を明確に決めることはできない場合があると述べた。

いくつかの難しい問題を説明するため、2人のTRGメンバーが例を挙げた。一人は、ホールセール・クラブが、後日に特定の価格で食事ができるレストランのギフト・カードを、ホールセール・クラブの顧客に販売する状況を取り上げた。もう一人は、インターネット広告のための広告エクスチェンジ（advertising exchanges）の利用を取り上げた。TRGと両審議会の議論は主に、（1）顧客、（2）支配の決定と代理人の指標の適用のためのステップの

順番、（3）代理人の指標の相対的な重要度（例えば、在庫リスク、支払リスク、主たる債務者の決定など）を特定することに焦点を当てた。

何名かのボード・メンバーは、契約と約束の性質よりも顧客を特定することに重点が置かれすぎているのではないかと指摘した。会議の出席者はまた、企業が評価のステップを実施する順番によって、会計処理が変わる可能性があることにも言及した。

しかし、出席者の中には、顧客との約束に基づくので、その約束が異なっているのであれば、異なる結果が出ることは問題にはならないと述べる者もいた。加えて、指標に相対的な重要度を割り当てることで一貫性の促進につながると認める意見もあった一方、企業は判断（judgement）を用いるべきであり、取引の事実と状況に基づいて指標にどのぐらいの重要度を割り当てるかを定めるべきとする意見もあった。

なお、オリジネーターである企業が総額（すなわち、仲介者がバーチャルの財又はサービスを販売する金額）に関する情報を持っていない場合、総額を見積もろうと試みることは不可能であるという点については、TRGとボード・メンバーは概ね同意した。

トピック2—顧客に請求される特定の金額を収益として表示すべきか、それとも費用の減額として表示すべきかの決定

背景

新収益基準のコア原則は、「企業が、収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない」（IFRS第15号IN7項参照）とするものである。しかし、IFRS第15号47項には、取引価格（transaction price）には、「第三者のために回収される金額」（例えば、一部の売上税）を除くべきであると規定されている。

企業の顧客に請求される金額（例えば、発送手数料、現金支払経費（out-of-pocket expenses）、政府機関に納付される税金その他の賦課金）が第三者に代わって徴収されるのかどうか不明な場合がある。その結果、新収益基準に従って、当該金額を収益として表示すべきか、それともコストの減額として表示すべきかについて見解に不一致が生じている。一部の関係者は、企業は、新収益基準の本人・代理人に関する（すなわち、企業が単なるコンデュイット（導管体）かどうかを決定するための）ガイダンスに基づいて表示を決定すべきだと主張している。しかし、別の関係者は、発送手数料として顧客

に請求される金額は、収益として表示されると指摘している。何故ならば、これらの金額は、企業が顧客への約束を履行するために負担するものであり、また税金の場合は、税務当局に対する義務を果たすために負担するものだからである。

要約

議論では主に、税金と発送手数料が取り上げられた。あるTRGメンバーは、新収益基準における取引価格 (transaction price) の定義は明確であり、企業は総額表示することになると述べた。ただし、企業が (1) 顧客の仕様書に従い顧客に代わって発送を手配しているか、又は (2) 税金が顧客に課税されている場合は除く。その場合、企業は手数料の徴収と第三者への送金についてのみ責任を負う。TRGメンバーは、企業が第三者に代わって請求し、徴収した金額をどのように表示すべきかを決定するにあたり、ほとんどの場合 (most likely)、本人として機能しているのか、それとも代理人として機能しているのかを評価する必要があることを確認した。

他のコストに関する議論において、TRGメンバーは、企業が「パス・スルー」として機能している状況では、例えば (1) 顧客が発送者を選択して直接契約するが、企業が送料を徴収する場合、又は (2) 財又はサービスに対して第三者が保険をかけており、企業が保険料を徴収する場合、企業はあたかも代理人であるかのように、収益を純額で認識していると述べた。その一方で、TRGメンバーは、電子商取引で広まっているように、発送が購入を促すインセンティブとして提供される状況 (例えば、送料無料や送料割引などの条件)、又は企業が発送について責任を負う (すなわち、発送が財又はサービスの価格に含まれている) 状況も取り上げた。そのような場合、金額を総額で収益認識すべきか、それとも純額で収益認識すべきかは、明確には判定できない。

税金に関して、TRGメンバーは、新収益基準は企業に対して、あらゆる課税法域 (すなわち、企業が顧客との契約を有している国それぞれのあらゆる地方自治体、州、連邦の法域) における全種類の税金 (例えば、売上税、所得税、物品税) を評価することを要求していると述べた。多くのメンバーは、そのような検討が実務上可能かどうか、あるいはそれが両審議会の本来の意図かどうかについて疑問を投げかけた。

何名かのボード・メンバーは、追加的なガイダンスは必要ではないとの考えを示した。あるボード・メンバーは、企業は新たな収益モデルに基づき、独立した履行義務 (対価を配分する必要のある履行義務) が存在するかどうかを判断し、約束の性質 (す

なわち、本人として履行するのか、それとも代理人として手配するのか) を評価すべきであると述べた。

トピック3—ライセンスとライセンスではない財又はサービスを伴う契約における売上高ベースのロイヤルティと使用量ベースのロイヤルティ

背景

新収益基準には、知的財産 (intellectual property、以下「IP」) のライセンスと交換に約束された売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティを具体的に取り扱うガイダンス—しばしば、「ロイヤルティ制限 (constraint)」と呼ばれる (IFRS 第15号B63項参照)—が含まれている。そのような契約について、企業は、(1) その後の売上又は使用が生じた時点、又は (2) 関連する履行義務が完全に又は部分的に充足された時点で、収益を計上することを要求される。さもなければ、企業は、取引価格に含める変動対価の金額 (収益の重大な戻入れが生じないもの) を見積り、それを再評価する必要がある (IFRS 第15号56項-59項参照)。IPライセンスが契約において他の財又はサービスとともに提供される場合 (例えば、契約後のカスタマーサポート付きのソフトウェア・ライセンス、トレーニングサービス付きのフランチャイズ・ライセンス、研究開発サービス又は顧客のための製薬製造の約束付きで販売される製薬ライセンスなど) にロイヤルティ制限がどのように適用されるかについて、疑問が生じている。

ロイヤルティが (1) 別個のものである (distinct) ライセンスと、そのライセンスとは別個のライセンスではない (non-license) 財又はサービスの両方に関係している状況、及び (2) 契約において、他のライセンスではない財又はサービスと組み合わせられている (すなわち、別個のものではない) 状況に、ロイヤルティ制限が適用されるべきか否かについて見解の相違が生じている。さらに何名かの関係者は、ロイヤルティ制限が売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに部分的に適用されるか否かについて疑問を提起している。

要約

TRGメンバーは、複数の履行義務を含んでいる契約であって、そのうちの少なくとも一つが、別個のものであるIPライセンスの提供であるものに対して、ロイヤルティ制限が適用されるか否かについて議論した。あるTRGメンバーは、メディア・エンターテインメント会社が映画館と、(1) 期間限定で長編映画を上映するライセンス、及び (2) 映画のための地元での最低限の宣伝を、その映画による映画館のチケット売上の50%に相当するロイヤル

ティと交換に提供する契約を締結する例を挙げた。当該TRGメンバーは、新収益基準の設例60「知的財産へのアクセス」に言及し、この設例においてロイヤルティ制限が、(1) 映画を上映するライセンスを提供する履行義務のみに適用される、(2) ライセンスと宣伝の両方に適用される、又は(3) どちらにも適用されないのが明確ではないと述べた。

会議資料において言及されているように、TRGメンバーは全体的に、以下の3つのいずれかの見解を表明した。

- 見解A—「売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティは、そのロイヤルティがライセンスに関係している場合はいつでも、(i) ロイヤルティが、他のライセンスではない財又はサービスにも関係しているか否か、又は(ii) 当該ライセンスが独立した履行義務か否か(すなわち、会計上、ライセンスではない財又はサービスと組み合わせされていない)に関係なく、知的財産のライセンスと交換に約束されている」
- 見解B—「売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティは、そのロイヤルティがライセンスのみに関係しており、かつ当該ライセンスが独立した履行義務である(すなわち、会計上、ライセンスではない財又はサービスと組み合わせされていない)場合にのみ、知的財産のライセンスと交換に約束されている」
- 見解C—「売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティは、(i) そのロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関係している、又は(ii) そのロイヤルティがライセンスと、一つ以上の他のライセンスではない財又はサービスに関係しているが、当該ライセンスがロイヤルティにとって主要な又は支配的な要素である場合、知的財産のライセンスと交換に約束されている」

TRGはまた、企業が使用量ベースの料金と交換に、別個のものではないIPのライセンスを組み込んだ有形製品(例えば、著作権のあるソフトウェアを搭載したコピー機)を引き渡すことを約束した契約に対して、ロイヤルティ制限が適用されるか否かについて議論した。あるボード・メンバーは、売上高ベース又は使用量ベースの料金契約は、それが(1) 仲介者(intermediary)の顧客に対するIPの販売、又は(2) 仲介者の顧客によるIPの使用に拠っている(contingent)場合にのみ、ロイヤルティと考えられる(すなわち、例外扱いが検討される可能性がある)との見解を表明した。

両審議会のメンバーはまた、「ロイヤルティ」「ライセンス」「知的財産」などの主要な用語の定義について議論し、特にロイヤルティ制限が例外的に適用されることになっているために、その適用範囲について利用者がさらなる明確化を必要とする可能性があることを確認した。

トピック4—資産計上された契約コストの減損テストに更新期間を含めるべきか

背景

新収益基準は、企業に対し、(1) 収益契約の獲得の増分コスト、及び(2) 収益契約の履行コストを(一定の基準が満たされている場合)資産計上し、そのような資産について減損テストを実施することを要求している。新たなガイダンスの下では、契約資産の帳簿価額が、「当該資産が関連する財又はサービスと交換に企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額」から、まだ認識されていない関連コストの控除後の金額を超える場合、減損が存在する(コスト資産化及び減損に関するガイダンスについてはIFRS第15号91項—104項参照)。

契約資産の減損テストにあたり、企業は、その契約資産から経済的便益を受け取ることが予想される全期間を考慮に入れなければならない。したがって、企業が受け取ると見込んでいる残りの対価の金額を見積もるためには、特定の予想される契約(すなわち、更新を含む)に基づく財又はサービスも考慮に入れる必要がある。しかし、減損ガイダンスは、「企業が受け取ると見込んでいる対価の金額」を計算する際、取引価格を決定するために用いる原則を適用すべきであるとも述べているため、矛盾があるように思われる(IFRS第15号102項参照)。取引価格の決定には、更新は含まれないこととなる(IFRS第15号49項)。

要約

多くのTRGメンバーは、契約資産の減損テストを実施するにあたっては、当該資産が、当該契約の延長期間又は更新期間中に移転される財及びサービスに関係しているならば、予想される契約の延長又は更新から得られる経済的便益を考慮に入れるという見解を表明した。代替的な見解を示したTRGメンバーやボード・メンバーはいなかった。結果的に、多くのボード・メンバーは、このトピックについてはこれ以上の明確化は必要ないとの考えであった。

次のステップ

予定通り、今回の会議では結論は出されなかった。両審議会とそのスタッフは、本会議から得たフィー

ドバックを検討し、追加的なガイダンス又は明確化を提供すべきかどうか、提供する場合、どのような内容にすべきかを検討する予定である。ボード・メンバーは、本会議の要旨、あるいは今後取る予定の措置に関する説明の公表時期を明らかにしなかった。あるTRGメンバーは、TRGの会議ではこれ以上検討されない要望事項（submission）を含め、両審議会及びTRGによる検討に提出された論点が一般に公表されるかどうかについて質問した。ボード・

メンバーは、TRGのプロセスにおいては透明性の向上を目標とすべきことに同意し、そのための最善の方法についてさらに検討すると述べた。

TRGの次の会議は、2014年10月31日に開催された。次号にて、10月に開催されたTRGの会議での議論の概要を取り上げる。

以 上