

収益に関する移行リソース・グループの会議（2014年10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、2014年10月に開催された国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の合同の収益認識移行リソース・グループ（TRG）の第2回会議を要約したものである。^{*1}

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・議論することによって、TRGは、両審議会が明確化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、本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—追加の財又はサービスに対する顧客のオプションと返金不能の前払報酬（up-front fees）

背景

実務において、顧客はしばしば（企業のマーケティング活動の一環として、あるいは、現在の販売契

約により）追加的な将来の財又はサービスを、値引価格で取得するオプションの付与を受ける。このようなオプションの例には、契約更新オプション、販売インセンティブ、顧客特典クレジット及びその他の値引きが含まれる。

新収益基準のコアとなる原則は、企業が、約束した財又はサービスの移転と交換に、顧客から受け取る見込みの対価で収益を認識することである。そのため、企業は、将来の財又はサービスに対するオプションが、現在の顧客との契約における履行義務であるかどうかを評価しなければならない。つまり、オプションが顧客に重要な権利を提供する場合、顧客は、実質的に、契約における財又はサービスを購入することにより、将来の財又はサービスに対して前払をしている（IFRS第15号26項及びB40項参照）。結果として、現在の契約において受け取る対価は、将来の財又はサービスが顧客に移転された際に認識される。

さらに、オプションが顧客に重要な権利を提供するかどうかの企業の評価は、返金不能の前払報酬（up-front fees）の収益認識時点に影響を与える。オプションが顧客に重要な権利を提供する場合、契約において受け取る返金不能の前払報酬は、取引価格に含まれ、履行義務に配分される（IFRS第15号B42項参照）。

このガイダンスの適用に関して、（1）将来の財又はサービスに使用可能なポイントを顧客が累積するロイヤルティ・プログラム、（2）一定の種類の値引券、（3）一定の更新オプション、（4）顧客による返金不能の前払報酬の支払と更新オプションを含む契約について疑問が生じた。具体的には、オプションが重要な権利を表すかどうかを決定するための、企業のオプションの評価が、以下においていずれであるべきかについて見解が異なっている。

●現在の取引のみを考慮すべきか、あるいは過去及

*1 2014年7月に開催されたTRGの第1回会議の概要については、本誌2015年1月号（Vol.461）IFRS in Focus「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」を参照。

- び予想される取引も考慮すべきか
- 量的要素のみの評価を含めるべきか、あるいは量的及び質的要素の両方の評価を含めるべきか

要約

TRGメンバーは、将来の財又はサービスのためのオプションが重要な権利であるかどうかを判断する際に、企業が(1)現在の取引以外の要因(例えば、現在の顧客階層—IFRS第15号10項及びB40項参照)を考慮すべきであり、(2)量的要因と質的要素の両方を評価すべきであることに概ね同意した。さらに、TRGメンバーは、この評価がオプションが重要な権利であるという指標になり得るため、企業は、インセンティブとプログラムが顧客の行動に影響を与えるように意図されている顧客のオプションであるかどうかを理解するように、インセンティブとプログラムも評価すべきである点を指摘した。

さらに、何名かのTRGメンバーは、新収益基準における設例に懸念を表明した。ボード・メンバーは、定量的な設例は、閾値の設定を意図したのではなく、関連するガイダンスの適用方法を説明するためのものである点を指摘した。オプションが重要な権利であるかどうかの評価の際には、企業が重要な判断を行使する必要があるであろう点も認識された。

「3つ買えば1つ無料になる」といった特定の値引きについて、TRGメンバーは、企業がこのようなケースにおいて将来の販売を「無償で提供する」であろうという事実と比べて、関連する量は、さほど重要ではないと指摘した。決定的ではないものの、このような指標は、顧客のオプションが重要な権利であるという結論に企業を導く可能性がある。

TRGメンバーは、累積の特徴を有するロイヤリティ・プログラムについても議論した。何名かのTRGメンバーは、ロイヤリティ・プログラムにおける累積の特徴の存在をもって、企業が顧客に重要な権利を付与しているという意見について指摘した。しかし、他のTRGメンバーは、累積の特徴は、企業が顧客に重要な権利を付与していることを自動的に結論づけるような決定的な要素ではないと指摘した。むしろ、これらのTRGメンバーは、累積の特徴が存在する場合、企業はそのプログラムを評価することを要求されるであろうと指摘した。

TRGメンバーは、議論した論点について概ね同意し、あるボード・メンバーが、ガイダンスは運用可能と考えられ、追加の明確化は必要なさそうであると発言し、議論をまとめた。

トピック2—契約資産及び契約負債の表示

背景

新収益基準は、「契約資産」及び「契約負債」という用語を導入し、貸借対照表における表示に係るガイダンスを提供している。一定の種類資産及び負債は、現行GAAPにおける収益取引から生じるが、新収益基準における契約資産と契約負債の表示方法について、疑問が生じた。これらの疑問には、以下が含まれる。

- 適切な会計単位は何か。契約資産・契約負債という名称のため、表示が契約レベルで決定されると考える者もいる。一方で、会計単位は、契約中の履行義務レベルであるべきと考える者もいる。
- 契約資産と契約負債の両方がある個別の契約について、契約資産と契約負債は、総額ベースと純額ベースのいずれで表示されるべきか。
- (IFRS第15号における規準を満たしたため)顧客との収益契約を結合した企業は、契約資産と契約負債を個別ベースと結合ベースのいずれで表示すべきか。
- 企業は、他の資産及び負債を、契約資産及び契約負債と相殺(off-set)することが可能か。もし可能であれば、企業は、現行の会計基準(すなわち、IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第32号「金融商品：表示」)におけるガイダンスを適用すべきか。

要約

TRGメンバーは、概ね以下について同意した。

- 個別の履行義務ではなく、契約が、契約資産及び契約負債を表示する適切な会計単位である。
- 契約資産又は契約負債は、それぞれの契約において純額ベースで表示される。
- 新収益基準において、結合の規準を満たす契約については、契約資産又は契約負債は、結合された契約に対して表示されるであろう。

あるボード・メンバーは、契約資産と契約負債のネットティングは、契約における残りの権利及び義務に対する企業の純額でのポジションを反映し、そのため、相殺とは異なると指摘した。さらに、TRGメンバーは、企業が相殺する権利を有するかどうかを決定するために、現行のガイダンスを確認すべきであることに概ね同意した。

何名かのボード・メンバーは、新収益基準における関連するガイダンスは運用可能と考えられ、追加の明確化は必要ないであろうことを示した。

トピック3—知的財産のライセンスの性質の決定

背景

顧客との収益契約において、企業に他の履行義務を識別させる要求事項と同様に、新収益基準は、企業が知的財産（IP）のライセンスが独立した履行義務を表すかどうかを評価することを要求している。

新収益基準には、IPのライセンスを供与する企業の約束を取り扱う適用ガイダンスが含まれている（IFRS第15号B52項からB62項参照）。ライセンスが、約束した他の財又はサービスと別個のものである（distinct）場合、企業は、ライセンスの性質を評価する必要があり、ライセンスが、顧客に企業のIPを使用する権利を付与しているのか、企業のIPにアクセスする権利を付与しているのかを決定する必要があるのである。

「使用する権利」であるライセンスにおいては、ライセンサーの継続的活動が、IPに重要な影響を与えることは見込まれていない。それゆえ、使用する権利であるライセンスは、ライセンスが供与される時点で存在する企業のIPを使用する権利を顧客に与える（そして、支配は、一時点で移転する）。対照的に、「アクセスする権利」であるライセンスは、ライセンサーの継続的活動がIPに重要な影響を与えることが見込まれており（IFRS第15号B58項参照）、ライセンス期間にわたり存在する企業のIPにアクセスする権利を顧客に与える（そして、支配は、一定の期間にわたり移転する）。

IPのライセンスが、ライセンスを使用する権利なのか、又はライセンスにアクセスする権利なのかの判断に、ライセンサーの継続的活動が与える影響に起因して、企業のこのような継続活動の評価方法についての疑問が生じた。これらの疑問には、以下が含まれる。

- 独立した履行義務ではないIPのライセンスについて、企業は、ライセンスの性質が、企業のIPにアクセスする権利なのか、企業のIPを使用する権利なのかを決定する必要があるか（すなわち、ライセンスが一定の期間にわたって充足されるのか、あるいは、一時点で充足されるのか）（TRGアジェンダ・ペーパー8の論点1）。
- ライセンスの性質が、ライセンス期間にわたり存在する企業のIPにアクセスする権利となるためには、(a) ライセンサーの契約上の又は予想される活動が、基礎となるIPの構造及び／又は機能を変化させなければならないか（すなわち、ライセンスが「静的」又は「動的」）、(b) IPの価値の重要な変動のみが、IPの変化を構成するか（TRGアジェンダ・ペーパー8の論点2）。
- 顧客が基礎となるIPの最新版の使用を要求されない場合、ライセンサーの活動により、顧客が権

利を有するIPの正又は負の影響に顧客が直接的に晒されるか（TRGアジェンダ・ペーパー8の論点2a）。

- IPのライセンスから独立していない財又はサービスを移転する活動は、ライセンスの性質を決定する際に考慮されるか（TRGアジェンダ・ペーパー8の論点2b）。
- IPのライセンスの契約上の制限は、新収益基準におけるステップ2（履行義務の識別）適用の際の、契約が1つ又は複数のライセンスを含むかどうかの決定に影響を与え得るか（TRGアジェンダ・ペーパー8の論点3）。

要約

TRGメンバーは、「別個のものである」ライセンスは、独立した履行義務であり、企業は、このようなケースにおいては、新収益基準のライセンスに特有の適用ガイダンスを適用するであろうと指摘した。しかし、TRGメンバーは、ライセンスが別個のものでなく（not distinct）、ライセンスではない要素と結合された履行義務として束ねられるであろう場合に、ライセンスをどのように取り扱うかについて、基準が明確ではないと指摘した。

さらに、TRGメンバーは、新収益基準における結論の根拠のBC407項は、ライセンスを結合された履行義務の文脈で議論していると指摘した。BC407項は、「主要な（primary）」と「支配的な（dominant）」の用語を使用しているものの、多くのTRGメンバーの見解は、「支配的な」の用語に焦点をあてたものであった。TRGメンバーは、BC407項は、結合された履行義務においてIPのライセンスが支配的な構成要素である場合、企業は、ライセンスの性質を評価し、結合された履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、又は一時点で充足されるかを決定するために、ライセンスに特有の適用ガイダンスを適用するであろうことを示唆していると指摘した。

何名かのTRGメンバーは、ライセンスが結合された履行義務の一部である場合、ライセンスに特有の適用ガイダンスを使用することは妨げられないであろうが、企業がいつこのガイダンスを適用するかは必ずしも明確でないと指摘した。さらに、BC407項のガイダンスについて、何名かのTRGメンバーは、企業は、ライセンス要素が履行義務の束の一部であるが（すなわち、別個のものでない）、支配的までではない状況における追加のガイダンスが必要であろうと考えた。例えば、あるTRGメンバーは、新収益基準が以下を記述したフレームワークを含めることが考えられると提案した。

- ライセンスが別個のものであるか、履行義務の束において支配的である場合、企業は、ライセンスに特有の適用ガイダンスを適用する。

- ライセンスが重要でないか (unimportant) 又は、僅少である (insignificant) 場合、ライセンスに特有の適用ガイダンスを考慮しない。
- ライセンスが支配的までではないが、僅少は超える場合、企業は、認識のパターンを決定するために、結合された履行義務の他の要素と共にライセンスの検討を行う必要がある (フレームワークが企業が考慮すべき要因の例を含むことも考えられる)。

さらに、TRGメンバー及びボード・メンバーは、(1) BC407項のガイダンスの新収益基準への移動 (2) 「支配的な」及び「僅少である」の用語の適用についての追加ガイダンスの作成を含む追加のタスクを両審議会が実行する必要があるかもしれないことを発言した。

大部分のTRGでの議論は、顧客がライセンスを使用する権利、又は、ライセンスにアクセスする権利を有するのかを決定するためのライセンサーの継続的活動の性質に焦点をあてている論点2 (上記参照) に集中した。具体的には、TRGは、IFRS第15号B58項に従った「重要な変化」と解釈されるであろう活動の性質と範囲 (企業がライセンスを、ライセンスにアクセスする権利であると結論づけることとなる) について、3つの見解を議論した。

- 解釈A—変化は、IPの構造又は機能に影響を与えるものに限定される。すなわち、IPの価値に影響を与える活動は、考慮されないであろう。
- 解釈B—IPの価値のみが影響を受ける必要がある。これらの変化は、IPの構造又は機能の変化から生じる場合もあれば、そうでない場合もある。
- 解釈C—変化は、解釈Bと類似であるが、「重要な」は、高い閾値であると解される。

何名かのTRGメンバーは、解釈Aで示される見解を、どのようにして企業がとるかを理解したと述べたが、大部分のTRGメンバーは、両審議会が解釈B又は、おそらく解釈Cを概ね支持したであろうと考えているという認識であった。しかし、TRGメンバーは、解釈B及びCは適用が困難であり、企業は、IPの価値の重要な変化をもたらす活動を評価する際に、重要な判断を行使する必要があるであろうという認識も示した。TRGメンバーは、メディア会社が2本の映画のライセンスを配信サービスに付与する設例について議論した。契約の対象となる映画以外、ライセンスは同一である。設例においては、1本の映画はシリーズの一部である人気の映画であり、もう1本の映画はあまり知られていない。メディア会社は、人気映画のプロモーション活動に携わる可能性が高いが (例えば、続編を計画している場合があるため)、もう1本の映画についてはプロモーション活動をわざわざ行うか、全く行わないため、

ライセンスについて異なる結論に達する可能性がある。ライセンスは、同じ顧客との同一のライセンスであるにもかかわらず、活動が1つのライセンスの価値には重要な影響を与え、もう1つのライセンスには、重要な影響を与えないとみなされる可能性がある。結果として、1つのライセンスは、ライセンスにアクセスする権利 (一定の期間で充足) であり、他のライセンスは、ライセンスを使用する権利 (一時点で充足) である可能性がある。あるボード・メンバーは、この議論が人々がどのように新収益基準の文言を読む可能性があり、異なる結論に達する可能性があるかを証明したと指摘して、議論をまとめた。

TRGは、ライセンサーの継続的活動が、ライセンスがライセンスを使用する権利なのか、ライセンスにアクセスする権利なのかの評価に与える影響に焦点をあてた追加の論点 (TRGアジェンダ・ペーパー8の論点2a及び2b) も提示した。しかし、TRGメンバーは、2a及び2bの論点についてコメントを行わなかったため、あるボード・メンバーが、新収益基準は、このような状況における十分なガイダンスを提供しているようであると述べ、議論をまとめた。

TRGは、契約上の制限が、契約におけるライセンス (すなわち、履行義務) の数の決定に与える影響についても議論した (上記、論点3) (例えば、コンテンツ・プロバイダーに、契約期間にわたって特定の回数のみコンテンツを放送する権利を付与するメディア・ライセンス (例えば、4年間の間、1年に1回12月にホリデー映画を放送))。何名かのTRGメンバーは、論点3のみで (すなわち、モデルにおける他の側面の検討、及び上述の論点2の解決なしで) 結論に達することは困難であろうという見解を表明した。

トピック4—財又はサービスが「契約の文脈の中で別個のもの」であるかどうかの決定

背景

新収益基準は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、(1) 別個のもの (distinct) である財又はサービス (あるいは財又はサービスの束)、又は (2) ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個のものである財又はサービスのいずれかを移転する、各々の約束を履行義務として識別することを要求する。新収益基準では、財又はサービスが、(1) 別個のものとなり得るもので、(2) 「契約の文脈の中で別個のものである」 (すなわち、区分して識別可能) 場合に、「別個のもの」である。IFRS第15号29項は、財又はサービスを移転する企業の約束が区分して識別可能であること

を示す以下の要因を示している（これは網羅的なリストではない）。

- a. 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスと合わせて、顧客が契約した結合されたアウトプットを示す財又はサービスの束に組み込む重要なサービスを提供していない。
- b. 当該財又はサービスが、契約で約束された別の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしない。
- c. 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。例えば、顧客が契約の中の他の約束した財又はサービスに重大な影響を与えずに、当該財又はサービスを購入しないことを決定できるという事実は、当該財又はサービスが、当該他の約束した財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くないことを示している可能性がある。

財又はサービスが「契約の文脈の中で別個のもの」であるかどうかの評価の方法に関して、疑問が生じている。特に、1つ以上の以下の事項の存在が、この評価に影響を及ぼすかどうかについて見解が異なっている。

- カスタマイズされたデザイン
- 複雑なデザイン
- 財又はサービスの生産に関する企業の習熟曲線（Learning curve）
- 財又はサービスを購入する顧客の動機
- 他の企業が、契約上に含まれる財に関するサービス（例えば、インストレーション）を遂行することを妨げる契約上の制限
- 契約上で約束された他の財又はサービス無しでは、ある財又はサービスが機能しない場合

要約

TRGの大部分の議論は、「契約の文脈の中で別個のものである」ことは、顧客の観点を含めるべきかどうか、もしそうであるならば、どの程度であるかという点に焦点があてられた。

TRGメンバーは、新収益基準における履行義務の決定において、カスタマイズされたデザイン、複雑なデザイン、又は（契約上で約束された財を生産するための）習熟曲線の存在をいかに評価するかについて議論した。TRGメンバーは、これらの要因の存在は、単一の履行義務であるかどうかの評価において、個々には決定できないことに概ね同意した。さらに、TRGメンバーは、これらの要因は個々にはではなく、まとめて検討した方がよいことを示唆した。何名かのTRGメンバーは、企業は顧客が約束した項目が何であるか、約束した項目は、何らかの方法で統合するかどうか検討すべきであると考えている。例えば、多くのTRGメンバーは、企業が、

契約上の履行義務を決定する際に、遂行されたデザイン・サービスの影響を評価する必要があるであろうことに同意した（例えば、顧客が企業によって開発された製造過程に対する権利の支配を得た場合）。

TRGメンバーは、財又はサービスに対する顧客の使用目的の企業による認識が、財又はサービスの相互関連性が高いかどうかの決定にどのように影響を及ぼすかについても議論した。多くのTRGメンバーは、財又はサービスは、独立して顧客の意図された目的を履行できるかどうか、又は、財又はサービスは契約した結合されたアウトプットを使用する顧客の能力に影響を与えるため、区分できるかどうか検討すべきであるという見解を表明した。あるボード・メンバーは、機能的なセキュリティ・システムを有するために必要とされる標準X線機器7台を、企業が空港に提供することを約束する設例を挙げた。TRGメンバーは、通常、各X線機器は、意図した機能を遂行するために契約上の他の機器に依拠しないため、別個のものである履行義務（distinct performance obligation）となるであろうことに同意した。ボード・メンバーは、この設例を住宅建築業者が四方の壁と屋根から出来ている家屋を顧客に提供することを約束する設例と対比させた。TRGメンバーは、四方の壁と屋根は潜在的にはそれ自身に便益はあるが、契約の文脈では、顧客は壁と屋根ではなく、統合された構造物に関して契約しているため、独立した履行義務ではないということに概ね同意した。

さらに、TRGメンバーは、同じ契約上で約束された財に関連するインストレーション・サービスを遂行するため、他の企業を利用することを禁じる契約上の制限が、履行義務の識別に影響を与えるかどうかを議論した。多数のTRGメンバーは、財をインストールするサービスが、インストールされる財に「高く依存する」か「高い相互関連性がある」かどうかについてのガイダンスを適用することは困難であることを示唆した。あるボード・メンバーは、財及びインストレーション・サービスが契約で約束された唯一の項目である場合に、当該サービスが別個のものとなるであろう状況では、利害関係者がこの概念に悩んでいるように見える（appeared to be struggling）ことを認識した。ボード・メンバーは、財又はサービスが区分して識別可能であるかどうかについてのガイダンスをどのように、より運用可能なものとするか、両審議会は熟考しなければならないことを認識した。

トピック5—解約条項が付された契約の期間の評価

背景

新収益基準は、契約を「強制可能な権利及び義務

を生じさせる複数の当事者間の合意」と定義している。したがって、契約の当事者は、新収益基準で認識される収益の強制可能な権利及び義務を有していなければならない。新収益基準は、契約は、各契約当事者が他の当事者に補償することなしに、完全に未履行の契約を解約する一方的である強制可能な権利を有している場合には、契約は存在しないことも示している。新収益基準は、解約のペナルティの考え方に関して明示的なガイダンスを提供していないので、企業が、契約上の期間（すなわち、契約の期間（duration））を決定する解約条項をどのように評価するかに関して、疑問が生じる。

利害関係者によっては、企業が新収益基準のガイダンスを適用することによって、以下の結果に至ると考えている者もいる。

- 各当事者が、（既に移転された財及びサービスに関する未払金額に加えて）他の当事者に補償することなしに、いつでも契約を解約することができる場合、契約期間はその財又はサービスが移転された時点と同一時点で終了する。
- 各当事者が、他の当事者に補償することなしに契約を解約でき、解約の権利が特定の最低期間経過後にのみ行使できる場合、契約の期間は契約が解約できる時点までである。
- 各当事者が、他の当事者に補償することで契約を解約できる場合、契約の期間は、特定の契約期間か、契約が他の当事者に補償することなしに解約できる時点までの期間である。
- 企業に、契約上付与された解約のペナルティの回収を強制しない過去の実務がある場合には、契約の期間は、その実務が企業の法的に強制可能な権利及び義務を変更するかどうかにのみ影響される。

契約上の期間が、契約書に記載された期間より短

いと結論づけた企業は、（1）取引価格の配分を再評価しなければならない、（2）（該当する場合、変動単価の制限の対象となる）取引価格に解約のペナルティを含め、3）解約の条項が顧客に重要な権利（material right）を与えているかどうか（契約上の更新オプションを評価する方法と同様に）評価しなければならないであろう。

要約

あるTRGメンバーは、一定の利害関係者が解約条項のある契約の期間を決定する際に、新収益基準のガイダンスを適用することは困難であると理解していると指摘した。例えば、TRGは、利害関係者がガイダンスの解釈が異なると考えている自動車、電気通信、及び投資管理（invest management）の業界での一定の契約は、ガイダンスが同様の状況で適用される場合に異なる結果となる可能性があることを議論した。しかし、多くのTRGメンバーは、新基準のガイダンスは運用可能であることを述べた。したがって、多くのボード・メンバーは、これらの論点に関する追加の明確化は必要ないであろうと指摘した。

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。両審議会とスタッフは、追加のガイダンス又は明確化を提供すべきか、その場合、何を提供すべきかを決定するため、本会議からのフィードバックを検討する予定である。

TRGの次の会合は、2015年1月26日を予定している。

以上