

# 収益に関する移行リソース・グループの会議 (2015年1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) の合同の収益認識移行リソース・グループ (TRG) の1月の会議を要約したものである。<sup>\*1</sup>

### 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。

#### 見解

本会議では、最初の2回の会議に比べてアジェンダ項目が著しく多く (13項目)、TRGは、以下で議論されるトピックで取り上げる特定の質問について、合意された見解を示した。

アジェンダには、FASBとIASBのスタッフ

が実施した、知的財産のライセンス及び履行義務の識別に関連するリサーチ・プロジェクトのアップデートが含まれており、当該アジェンダでは、スタッフがこれらのトピックを2015年2月の両審議会にて公開で議論する予定であることが示されている。スタッフは、企業の新収益基準に基づく本人又は代理人の判定に関連する論点に関する情報収集についても継続する。

さらに、両審議会は、例えば、消費税の表示、運送が独立した履行義務であるか、及び経過措置の目的上の契約変更の取扱いについて、企業に新収益基準における実務上の便法の使用を認めるか否かについて検討していることを示した。

### トピック1—顧客との契約において約束した財又はサービスの識別

#### 背景

新収益基準におけるステップ2では、約束した財又はサービスを識別することにより、企業の顧客との契約における履行義務を識別することを企業に要求している。加えて、新収益基準における背景情報及び結論の根拠のBC87項は、企業が顧客との契約の中の履行義務を識別できるようになるには、企業はまず当該契約において約束した財又はサービスのすべてを識別しなければならないことを示している。BC89項は、IASBとFASBは、「契約の結果として顧客に約束したすべての財又はサービスは履行義務を生じさせると判断した」ことに言及している。さらに、BC90項は、両審議会は、「企業が形式的なもの又は重要でないものと考えられるかもしれない履行義務の会計処理を免除することはしないと決定した」と述べている。

多くの利害関係者は、BC90項が、「形式的又は

\*1 2014年7月に開催されたTRGの第1回会議の概要は、本誌2015年1月号 (Vol461) 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、2014年10月に開催されたTRGの第2回会議の概要は、本誌2015年2月号 (Vol462) IFRS in Focus「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」を参照

重要でない」履行義務に関するSABトピック13 (SECスタッフ会計公報 (SAB) トピック13「収益認識」)におけるガイダンスを、US GAAPから実質的に削除するとの考えを示した。利害関係者はさらに、両審議会が新収益基準における「約束した財又はサービス」の概念 (concept) と、現行の収益ガイダンスの下での「引渡対象物 (deliverable)」が類似の概念 (notion) であることを意図しているのが明確でないことにも言及した。利害関係者は、形式的なもの又は重要でないものの概念の削除により、企業は新収益基準では、現行の収益ガイダンスでの引渡対象物よりも著しく多くの履行義務を識別することが要求されると考えている。そのため、利害関係者は、両審議会が (1) 企業がより多くの履行義務を識別及び会計処理すること、(2) 便益が僅かである特定の活動について履行義務と考えられることを意図しているのかについて疑問を呈した。

顧客との契約において約束した財又はサービスの識別に関するTRGアジェンダ・ペーパー12の議論は、契約中の履行義務が別個のものであるかをどのように判定するかについては取り扱っていない (取り扱う意図もなかった)。追加情報については、アジェンダ・ペーパーを参照。

## 要約

TRGは、以下を含む様々な選択肢について議論した。

- (1) 新収益基準の中で「形式的又は重要でない」項目について具体的に対処する。
- (2) BC90項から (上記で引用した) 文言を削除する。
- (3) 別の適用ガイダンスを追加する。

一部のTRGメンバーは、新収益基準に「形式的又は重要でない」の概念を追加する潜在的な必要性について議論したが、そのような追加は必要ないことが概ね同意されたようである。TRGメンバーは、新収益基準は現行の収益ガイダンスとは異なっており、場合によっては、一部の現行の収益ガイダンスよりも多くの (又は異なる) 履行義務が識別される結果となり得る (例えば、一部のマーケティング活動) ことを指摘したが、多くのTRGメンバーは、契約において約束した財又はサービス評価は、現在識別されているのとほぼ同数の引渡対象物につながると考えている。多くのTRGメンバーは、約束した財又はサービスの履行義務としての識別に当たり、判断と重要性を用いることを要求することを選択し、新収益基準の背景情報及び結論の根拠の中で表現を明確にすることを支持した。

TRGメンバーはまた、顧客に提供されるマーケ

ティング及び販売インセンティブや運送の取決めが履行義務を生じさせる約束であるかを含む、新収益基準の適用上の問題の例についても議論した。現行のガイダンスでは、インセンティブを提供する企業 (口座の開設にあたり顧客にゴルフクラブを与える銀行など) は、一般に、当該インセンティブをマーケティング費用として取り扱っている。同様に、一部の企業は現行の収益ガイダンスで、運送の取決めを形式的で重要性のないものとして会計処理している可能性がある。TRGメンバーの1人は、潜在的に必要な追加のガイダンスは、そのような判定には判断を要し、約束の性質に大きく左右されることを補強するもののみであることを示した。しかし、他のTRGメンバーは、このような性質を持つ項目が履行義務と考えられるかどうかを明確化する必要があることに言及した。

## トピック2—回収可能性

### 背景

新収益基準は、契約開始時に回収可能性を評価することを要求している。回収可能性が高くない (not probable) 場合には、企業は契約を有していると結論付けることができず、履行義務を充足した場合でも収益を認識することができない。回収可能性の閾値が満たされない場合、(1) 企業が契約に基づく履行を完了しており、かつ受け取る予定の対価のすべて又はほとんどすべてを受取ったか、(2) 契約が解約され、受け取った対価が返金不要であるか、又は (3) 回収可能性の閾値がその後満たされた (すなわち、その後回収可能性が高いと判断された) 場合にのみ収益を認識することができる。これら3つの条件が満たされる前に受け取った対価は、負債として計上しなければならない (IFRS第15号14項から16項)。

以下についての質問が提示された。

- **契約ポートフォリオの回収可能性**—企業が契約ポートフォリオにおける一部の顧客からは回収を見込めないことを示す過去の実績 (例えば、過去、請求金額の2パーセントが回収されなかった) を有する場合に認識される収益の金額について、見解が異なっている。企業は回収できない金額を控除した金額 (すなわち、請求金額のうち2パーセントが回収できない場合には残りの98パーセント) の収益を計上すべきと考える者もあれば、企業は期待される金額 (すなわち、請求金額の100パーセント) で収益を計上し、回収できない金額を減損損失として計上すべき (すなわち、請求金額のうち98パーセントが回収可能である場合、企業は残りの2パーセントを貸倒費用として認識すべき) と考

える者もある。

- **回収可能性の再評価**—新収益基準は、当初の評価後に事実及び状況の重大な変更がある場合には、回収可能性の再評価を要求している。利害関係者は、契約が回収可能性の閾値を満たし続けているかどうかをいつ再評価するかを判断するために、当該要求事項をどのように評価するかについて質問した。
- **回収可能性が高くないと結論付けるその後の評価**—回収可能性が高くない場合、新収益基準にしたがって、企業は特定の条件（前頁参照）が満たされるまで収益を認識することが禁止されることを踏まえて、利害関係者は、回収可能性の閾値を当初は満たしていたが、その後閾値を満たしていないと判断された契約について、どのように収益を認識するかについて質問した。1つの見解は、再評価は実質的に当初の契約を「解約し」（すなわち、回収の可能性がもはや高くなかった再評価日において契約期間が終了するように修正される）、修正された契約について充足された履行義務について受け取った対価は収益として認識されなければならないとするものである。将来の財又はサービスについて受け取った対価は、負債として認識されなければならない。
- **価格譲歩の評価（IFRS第15号52項）**—新収益基準は、企業に、過去の慣行と現在の意図の両方を考慮することにより、契約に価格譲歩が含まれるかどうかを評価することを要求している。契約に価格譲歩が含まれる場合、企業は、回収可能性の評価を実施する前に、提供する価格譲歩の分だけ対価を減額しなければならない。新収益基準は、価格譲歩と回収可能性の企業の評価の関連性について示した設例（IFRS第15号IE10項からIE13項の設例3「黙示的な価格譲歩」）を提供しているが、利害関係者は、価格譲歩を含めた回収可能性の判断は複雑であり、重大な判断を要することに言及した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー13を参照。

## 要約

TRGメンバーは以下について概ね合意した。

- 契約ポートフォリオについての回収可能性が高い場合、期待される金額によって収益を認識すべきであり、回収可能でない金額は、IFRS第9号「金融商品」にしたがって減損損失として計上されなければならない。したがって、上記の例では、企業は、期待される金額の100パーセントを収益として、2パーセントの減損損

失を貸倒費用として認識する。

- 回収可能性をいつ再評価するかを判断するために、企業は事実及び状況に基づく判断を行使する必要がある。
- 新収益基準は、受け取ることができる返金不能な現金支払があった場合でも、回収可能性が高くない場合には、企業が収益を認識することを明確に禁止している。新収益基準では、現金基準の会計処理は原則的には認められない。TRGメンバーは、受け取った現金に対する収益を繰り延べることが、本当に取引（例えば、長期のサービス契約）の経済実態を反映するものであるのか、及びそのような繰延べは、回収可能性の評価をステップ5ではなくステップ1に含めたことによる意図しない結果ではないのかについて、疑問を呈した。

TRGメンバーの1人は、顧客からの返金不能の対価を負債として表示することについて、回収可能性が論点となる多くの場合では、企業は受け取った現金を返金することもなければ、顧客に提供した財又はサービスを取り戻すこともないことを理由として、異議を述べた。TRGメンバーはまた、顧客が、企業から受け取るサービスについて月次で支払を行うが、次月以降の回収可能性は高くない可能性がある場合には、サービス契約に対する回収可能性の閾値の適用が難しいことも示した。そのような状況では、新収益基準は、企業が現金を受領したことに関係なく、回収可能性が高くなるまで収益の認識を遅らせることを企業に要求することとなる。さらに、新収益基準における回収可能性の閾値が懲罰的な性質を有することについても議論が集中したが、審議会メンバーは、有効な契約が存在しない場合（すなわち、回収可能性が高いという条件を含むステップ1の要件が満たされない場合）には収益認識が否定されるため、回収可能性をステップ1に含めたことは意図的であったことをTRGメンバーに再認識させた。しかし、一定のTRGメンバーは、法的には有効である可能性が高い契約が、回収可能性の要件を満たしていないというだけで、会計上は有効でないとされる場合に、収益認識が禁止されると結論付けられることには違和感があると述べた。

TRGは、価格調整が、回収可能性を要因とするものであるのか、価格譲歩であるのか評価は複雑であるが、実務上は実行可能であることも認識した。

## トピック3—変動対価

### 背景

新収益基準のステップ3で、企業は、取引価格を決定することが要求されるが、取引価格は契約で約束した財又はサービスと交換に企業が権利を得ると

見込んでいる対価の金額である。取引価格は、固定金額、又は「値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目」によって変動が生じる場合がある。顧客との契約の取引価格を算定する際に、企業は次の要因を考慮しなければならない。

- (1) 変動対価
- (2) 重大な金融要素
- (3) 現金以外の対価
- (4) 顧客に支払われる対価

変動対価の見積りの一部又は全部を、見積りの事後の変動が収益の「重大な戻入れ (significant reversal)」とならない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含める (この概念は、一般的に「制限 (constraint)」と参照される)。

新収益基準適用に関するいくつかの疑問は、顧客に支払われる対価及び制限を変動対価に適用する際のレベル (契約又は履行義務) に関連して提起されている。

### 顧客に支払われる対価

現行の収益ガイダンスと同様の方法で、新収益基準は、対価が (新収益基準で定義される) 別個の財又はサービスへの支払いでない限り、顧客に支払われる対価を取引価格への修正として反映させることを要求する。しかし、以下に関して新収益基準のガイダンスをいつ適用すべきかに関して、疑問が提起されている。

- (1) 変動対価の制限
- (2) 顧客に支払われる対価

多くの利害関係者は、顧客に財又はサービスの支配を移転しており収益を既に認識した後で、企業が対価を支払う約束をしている場合の、顧客に支払われる対価に関する会計処理が、新収益基準では不明確であると考えている。収益が認識される際に、顧客に支払われる対価 (すなわち、収益の減額) を認識すべきであるとする利害関係者もいる。しかし、他の利害関係者は、ガイダンスでは、後日 (すなわち、企業が対価を約束又は支払う時) での認識を許容すると解釈できると考えている。

### 変動対価の見積りの制限

新収益基準は、潜在的な収益の戻入れの確率と大きさの両方を考慮する質的評価を行うことを企業に要求するとともに、変動対価の見積りが重大な戻入れとなることを示す要因を提供している (例えば、

企業の影響力の及ばない要因の影響の受けやすさ、不確実性が長期にわたり解消しない、類似した種類の契約についての限定的な経験、価格譲歩を提供する慣行、考え得る対価の金額の幅の広さ)。

変動対価が契約上のすべての履行義務に比例して配分されていない場合、変動対価及び制限のガイダンスを契約レベルで適用すべきか、又は履行義務レベルで適用すべきかどうかについて疑問が提起されている。例えば、1つの履行義務が固定 (例えば、機器の売却) で、他の履行義務が変動する (例えば、変動的な業績ベースの手数料) 場合、企業は、変動対価に対して、収益の重大な戻入れの可能性を評価しなければならない。多くの利害関係者は、制限を契約レベル (すなわち、契約における取引価格総額) で適用すべきか、履行義務レベル (すなわち、変動対価に固有の取引価格) で適用すべきか不明確であると考えている。

詳細な情報は、TRGアジェンダ・ペーパー14を参照のこと。

### 要約

TRGアジェンダ・ペーパー14の20項は、変動対価又は顧客に支払われる対価から生じる収益の戻入れは、「IFRS第15号70項に従い取引価格に変動が生じる日か、IFRS第15号72項に従い顧客に支払われる対価が約束された日かのいずれか早い時点で行わなければならない」という、IASBスタッフ及びFASBスタッフの見解を示している。TRGメンバーは、アジェンダ・ペーパーのスタッフの結論に概ね同意しており、満足しているが、一定のTRGメンバーは、新収益基準の文言を基礎とすれば、スタッフのポジションを支持することは困難である (すなわち、スタッフのポジションを支持するためには、基準に対処する必要がある内部的な矛盾が含まれる) ことに言及した。

TRGメンバーは、「取引価格の算定の会計単位 (モデルのステップ3) は契約レベルであり、履行義務レベルではない」(強調を省略) ので、変動対価に関する制限を契約レベルで適用すべきとするスタッフの見解にも、概ね同意した。

## トピック4—現金以外の対価

### 背景

新収益基準は、対価が現金以外の形態である (すなわち、現金以外の対価) 場合、公正価値で現金以外の対価を測定することで、取引価格を算定すべきである (IFRS第15号66項から69項) ことを示している。利害関係者は、現金以外の対価をいつ測定すべきかに関して異なる解釈が存在すること、及び、以下のように現金以外の対価の測定日にさまざまな見解があることに留意した。

1. 契約開始の時点
2. 現金以外の対価が受領された（又は、受領できる）時点
3. 現金以外の対価が受領された（又は、受領できる）時点か、関連する履行義務が充足された時点（期間にわたり充足される場合には、履行義務を充足するにつれ）のいずれか早い方

さらに、利害関係者は、新収益基準では、(1) 公正価値の変動可能性が対価の形態と対価の形態以外の理由の両方に起因する場合に、取引価格に変動対価が含まれることに関するガイダンスの適用方法、(2) 現金以外の対価の公正価値の変動可能性が対価の形態と対価の形態以外の理由の両方に起因する取引に対して制限を適用する方法が、不明確であることを示唆した。このトピックの見解には、(1) 対価の形態と対価の形態以外の理由の両方に起因する変動可能性に対して制限を適用すること、及び(2) 対価の形態以外の理由に起因する変動可能性にのみ制限を適用することが含まれる。

詳細情報に関しては、TRGアジェンダ・ペーパー15を参照のこと。

## 要約

TRGの議論の多くは、現金以外の対価の測定日に集中した。TRGアジェンダ・ペーパー15で記載されている通り、複数のTRGメンバーは、現金以外の対価を、(1) 現金以外の対価が受領された（又は、受領できる）時点か、(2) 関連する履行義務が充足された時点のいずれか早い方で測定するべきであるとの見解を示した。しかし、この解釈は、特に、契約上の履行が期間にわたり生じる場合、評価の間隔を決定するのに、適用が困難となる可能性があることを指摘した。別のTRGメンバーは、他の2つの見解を支持することを提案した。さらに、多くのTRGメンバーは、企業がTRGアジェンダ・ペーパー15で識別した他のポジションに至ることも理解でき、それゆえ、実用性のため、また、実務での潜在的な多様性を減らすため、両審議会がガイダンスを明確化しなければならないことを指摘した。

対価の形態及び対価の形態以外の理由に起因する変動可能性に関する見解を表明するTRGメンバーは、基準はこの点に関して不明確であることに同意した。一部のメンバーは、ガイダンスの更なる明確化を必要とするほど、このトピックが十分に一般的であるか不明確であると表明した。しかし、会議の参加者は、現金以外の対価を分離 (bifurcating) することは、概念的な見地からは望ましい方法であるが、適用にあたり実務上の問題が生じることに留意した。

## トピック5—待機債務

### 背景

新収益基準は、企業に顧客との契約において移転を約束する財及びサービスを決定することを要求する。さらに、新収益基準は、顧客との契約における約束が明示的又は黙示的である可能性に言及し、約束した財又はサービスの例を列挙している。その例の1つは、「財又はサービスを提供できるように待機するサービスの提供又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービス」(IFRS第15号26項)であり、待機債務と呼ばれる。

利害関係者は、財又はサービスを引き渡す義務が以下の状況である場合を含む、待機債務を構成する約束又は取引の4つの広義のタイプを識別した。

- 企業のコントロール内だが、財、サービス又は知的財産の追加の開発が要求される(タイプA)
- 企業及び顧客のコントロール外(タイプB)
- もっぱら顧客のコントロール内(タイプC)

4つ目のカテゴリーには、(ヘルス・クラブの会員のように) 企業の財又はサービスを契約期間にわたり継続的に顧客が利用できる約束を識別した。これは、新収益基準の待機債務の唯一の設例 (IFRS第15号のIE92項からIE94項) である(タイプD)。タイプDの可能性のある会計処理は、企業が、定額基準で履行期間にわたり比例的に収益を認識する方法である。(1) ヘルス・クラブを利用する頻度にかかわらず、顧客は支払いが要求され、(2) 企業は、契約期間にわたり、絶えず顧客に財又はサービスを利用できるように待機するため、定額基準の収益認識となる。

新収益基準は、タイプDの取引の設例を提供しているが、他は提供していないので、他の待機債務の識別(すなわち、タイプAからタイプC)、及び約束した財又はサービスの引渡しの完了に向けた進捗度を適切に測定する方法について疑問が提起されている。具体的には、(1) 前述の取引における約束の性質を構成するもの(たとえば、待機の行動か、又は顧客への財又はサービスの実際の引渡し)、及び(2) 待機債務の完全な充足に向けた進捗度を測定するために使用される方法(例えば、時間ベース、インプット又はアウトプット法)に関して、見解が異なっている。

詳細な情報に関しては、TRGアジェンダ・ペーパー16を参照のこと。

### 要約

TRGメンバーは、新収益基準における関連するガイダンスは、特にTRGアジェンダ・ペーパー16

の議論及び設例を踏まえて考慮すると、運用可能なようであることに概ね同意した。新収益基準における原則は、企業に約束の性質を理解することを求めており、当該アジェンダ・ペーパーは、判断を行使する際の考慮事項を説明するのに有用である。一部のTRGメンバーは、2015年1月のTRG会議の両審議会の要約での追加の記述が、特にソフトウェアの特定及び非特定のアップグレードの議論に関連して、適用上有用であると考えた。

あるTRGメンバーは、TRGアジェンダ・ペーパー16の14項が、ソフトウェアの特定及び非特定のアップグレード両方を顧客に約束する可能性があること（すなわち、契約上は、状況に応じた（when-and-if-available basis）非特定のアップグレードを参照するのみであるが）をIASBとFASBのスタッフが示しており、非特定のアップグレードが、現行の実務のように期間にわたり比例的ではなく、一時点で認識されるべきと意味すると解釈される可能性があることに懸念を示した。当該TRGメンバーは、顧客に伝達されていない、機能性の増強を提供する計画が特定のアップグレード、すなわち過去に特定及び非特定のアップグレードと考えられるものを潜在的に変更するものであるかどうかを決定することが求められることの結果として、そのような帰結が生じると考えた。新収益認識基準のステップ2は、いつ顧客に追加の財又はサービスを約束したか検討する必要があることを規定している。さらに、FASBスタッフは、アジェンダ・ペーパーの14項で議論された特定及び非特定のアップグレードの見解を変更する意図はないことを述べた。すなわち、企業が顧客と他の約束を行う場合、追加の約束を会計処理する必要がある（すなわち、特定のアップグレードがある場合、別個の履行義務として評価する必要がある）。

FASBメンバーは、TRGの議論により、過度に多くの待機債務となる解釈が生じ得る懸念を示した。当該ボード・メンバーは、取引が待機債務であるかどうかの決定に、支払の形式が有用であることを提示した。たとえば、一定期間の除雪が固定金額で支払われる場合、そのような取引は、待機債務を表すかもしれない（すなわち、除雪が行われる回数にかかわらず）。しかし、履行に応じて支払う形式の場合は、そのような結論は適切ではないかもしれない（例えば、除雪サービスが実施されるたびに、50ドルの支払い）。

## トピック6—認められるイスラム金融取引に対する新収益基準の適用

### 背景

イスラム金融機関の利害関係者は、ある一般的な取引に新収益基準を適用することに関して、TRG

からの見解を要請していた。イスラム金融における商品の際立った特徴は、貸付金に関する利息がないことである。代わりに、金融ではなく、実体経済（real economy）における資産のファイナンスを伴う。イスラム金融機関は、再販売又はリースする前に、法的に原資産を所有しなければならない。イスラム金融機関は、延払いを補償するために実物資産（例えば、自動車又は不動産）の売却に利益のマークアップを上乗せすることがあるが、そのような利益のマークアップは利息と考えられ、イスラム法で禁止されるので、通常資産の売却自体から利益は期待できない。

問題となっている取引のタイプは、すべて以下の3つの特徴を有している。

- 売手にとって、取引は現金購入の形態であり、ほとんど全てのケースで、延払いで直ちに売却（すなわち、約24時間以内の売却）
- 買手にとって、取引は延払いでの購入の形態である。
- 事業で顧客に提供される融資契約（financing contract）であるので、取引によって生じた金融商品は、IFRS第9号及びIAS第32号「金融商品：表示」の範囲に含まれる。

新収益基準の範囲には、除外される項目を除く、「顧客とのすべての契約」が含まれる。上記の延払いの取引は、イスラム金融機関が原資産を所有しなければならず、顧客に事後的に売却する前に、短期間であるにしても、資産の所有権のリスク及び経済価値のすべてを保持するため、新収益基準の範囲に含まれるか否かについての疑問が提起されている。

詳細な情報に関しては、TRGアジェンダ・ペーパー17を参照のこと。

### 要約

TRGメンバーは、主に、上記の取引の会計処理が取引の経済的実質（すなわち、融資）を反映すべきか、取引の法的形式（イスラム金融機関に法的に所有された財の販売）を反映すべきかに焦点を合わせた。TRGは、イスラム金融機関の通常の活動が、イスラム法遵守の融資の提供であるのか、（取引が新収益基準のガイダンスの範囲に含まれるかどうかに影響する）自動車、不動産又は他の商品の売却であるのかに関して、矛盾した見解が生じていることにも留意した。結局、そのような取引が新収益ガイダンスの範囲に含まれるかどうかについて、TRGでは合意には至らなかったが、あるTRGメンバーは、アジア・パシフィック地域の会計事務所のグループによる初期段階の分析では、現行の実務に合致する方法で、当該取引はIFRS第9号の範囲に含まれる可能性が高く、新収益基準の範囲に含まれない

(開示及び表示の要求事項の対象ではない) ことを示したことに言及した。

## トピック7— 契約獲得の増分コスト

### 背景

新収益基準は、契約獲得及び履行に関するコストをいつ資産化すべきかを決定するための要件を含んでいる。特に、企業は、契約獲得の増分コスト（例えば、販売手数料）を回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産認識することが要求される。

資産化したコストは、当該資産に関連する財又はサービスの移転のパターンと整合的な方法で償却される（特定の状況においては、当初の契約期間を超える場合がある）。

多くの企業が、顧客との契約獲得のために販売手数料を支払うため、そのような販売手数料が契約資産の要件を満たすかどうかを含めて、当該販売手数料に対する新収益基準のコストのガイダンスの適用方法について、疑問が生じた。

以下のトピックに関連する疑問が、TRGにおける議論のために提出された。

- 当初契約獲得後の、更新について支払われた販売手数料
- 契約変更に対する販売手数料
- 将来事象の発生を条件とする販売手数料
- 返金の対象となる販売手数料
- 特定の閾値に依存する販売手数料
- 資産化するコストの種類。例えば、企業は、増分コストとして認識する販売手数料の金額を決定する際に、福利厚生費用を考慮すべきか（例えば、所得税、年金、又は401 (k) のマッチング拠出 (401 (k) match)）
- 複数の履行義務に関連する契約資産の償却パターン。例えば、企業は、異なる時点又は異なる期間にわたって充足される複数の履行義務に関連する契約コスト資産の償却パターンを、どのように決定すべきか。

追加情報及び詳細については、TRGアジェンダ・ペーパー23を参照。

### 要約

TRGメンバーは、それぞれのトピック及び関連する質問を詳細に議論するというよりは、TRGアジェンダ・ペーパー23におけるIASB及びFASBスタッフの見解に同意したことに、概して言及した。TRGメンバーは、スタッフが説明した設例は、実務で見られる複雑性のレベルを反映していない可能性がある点も指摘した。

代わりに、議論は、資産化するコストに関する原

則に集中した。具体的には、TRGメンバーは、新収益基準が負債会計に関連するその他の基準 (GAAP) を廃止するのかどうかを議論した。一部のTRGメンバーは、利害関係者が、新収益基準におけるガイダンスが、負債認識に関する既存のガイダンスを無効にすると結論付けた可能性がある指摘したが、大多数のTRGメンバーは、企業は、顧客との契約からの負債を認識するかどうか、認識する場合には認識時点を判断するために、まず負債認識に関する既存の基準 (GAAP) を引き続き参照するであろう点に同意した。例えば、企業は、負債 (例えば、販売手数料、所得税、401 (k) のマッチング拠出) に関して特定の基準 (GAAP) を適用し、その後、関連する借方を、資産又は費用として認識するかどうかを決定することになる。

TRGメンバーは、償却期間及び償却方法に関する規範的なガイダンスは必要ない点、及び、新収益基準が、企業の償却方法は規則的な基礎であるべきこと、及び、償却期間は顧客への財及びサービスの移転のパターンを反映すべきことを明確にしている点も指摘した。

## トピック8— 新収益基準の適用日前の契約変更の評価

### 背景

新収益基準は、経過措置及び契約変更についてのガイダンスを提供している。経過措置は、企業に (特定の実務上の便法を伴う) 完全な遡及適用アプローチ、又は、修正された遡及適用アプローチのいずれかの適用を認めている (IFRS第15号C3項及びC5項)。新収益基準は、契約変更を、「契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格 (あるいはその両方) の変更である」と定義し、「契約の当事者に契約変更の範囲又は価格 (あるいはその両方) に関して争いがある場合や、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合でも、(契約変更が) 存在する可能性がある」としている。

新収益基準では、契約変更は、(1) 独立した契約 (変更が別個のものであり、価格が独立販売価格である場合) (2) 古い契約の解約と新契約の創出 (変更が別個のものであるが、独立販売価格でない場合)、又は (3) 累積的キャッチアップ修正 (変更が別個のものでない場合)、として会計処理される。

特定の企業における、頻繁に変更が行われる顧客との契約の数と期間の長さを考慮すると、企業が適用する経過措置方法に係わらず、ガイダンスの適用が、実務上不可能 (IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で使用される) ではないものの、困難であるという懸念が利害関係者により表明された。さらに、適用開始日前の期間に対する

契約変更のガイダンス適用の有用性が限定的なため、コストが便益を上回ると考える者もいる。そのため、一部の利害関係者は、当論点に対処するために、新収益基準における契約変更のガイダンスに実務上の便法を追加することを、IASBとFASBに要請した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー24を参照。

## 要約

TRGメンバーは、新収益基準における移行時の契約変更の評価は、面倒であり、おそらく実務上不可能であろうと概ね同意した。一部のTRGメンバーは、現行のガイダンスにおける実務上不可能は高い閾値であると指摘し、実務上不可能なのかどうかに疑義を抱いた。TRGメンバーは、特に長年にわたって何度も変更が行われた可能性がある契約について、移行時の契約変更に対する取扱いを簡素化する方法を支持した。

## リサーチ・プロジェクトのアップデート

### 知的財産のライセンス

IASB及びFASBのスタッフは、過去の2回のTRG会議で議論された、新収益基準における知的財産（IP）のライセンスの会計処理に関する両審議会の活動のアップデートを、TRGに提供した。具体的には、スタッフは、以下の論点の状況を説明した。

- IFRS第15号B63項における、IPのライセンスの売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティのガイダンスは、いつ適用されるか。
- IPのライセンスの性質を決定するガイダンスは、いつ適用されるか（例えば、ライセンスが別個のものである場合に限定されるのか、あるいは、その他の状況にも適用されるのか）。
- 特定の契約上の制限は、契約において約束した財又はサービスの識別にどのように影響するか。
- ライセンスが企業のIPにアクセスする権利を表す（すなわち、ライセンスが一定の期間にわたる履行義務である）ためには、ライセンサーの契約上の、又は期待される活動は、(1) 基礎となるIPの構造（すなわち、デザイン）又は、機能（例えば、取引を処理する、機能を実行する、又は、上演もしくは放映する能力）を著しく変更しなければならないのか、又は、(2) 基礎となるIPの構造、機能、又は価値を著しく変更しなければならないのか。

スタッフは、IPのライセンスの売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティの制限の、範囲と適用

に関する表現を改善し得る代替案を、両審議会が検討するために開発している途中であることに言及した。スタッフは、以下を明確化することとなる、両審議会に提示する改善策を開発したことも示した（TRGアジェンダ・ペーパー21を参照）。

- 場合によっては、企業は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるのか、又は、一時点で充足されるのかについての一般的なガイダンス、及び（又は）、ライセンスを含む結合された履行義務の適切な進捗度の測定値を決定するための一般的なガイダンスを適切に適用するために、独立した履行義務ではないライセンスの性質を決定する必要があるであろう。
- ライセンスの契約上の制限（例えば、コンテンツを1年に1回、特定の日にのみ放映できるという制限）は、ライセンスの属性であるため、契約における約束された財又はサービスの識別には影響しない。

スタッフはさらに、ライセンスが企業のIPにアクセスする権利を表すのかどうかに関するガイダンスを改訂する、改善策となる2つの明確化を、両審議会への提出のために開発したことを示した。スタッフの「明確化A」は、ライセンサーが、顧客へのIPの効用（utility）に著しく影響する活動を実施することを契約が要求するか、又は、顧客が合理的に期待するかどうかを決定するための、定義された要件に焦点を当てている。スタッフの「明確化B」は、IPを、(1)「象徴的（symbolic）」IP（例えば、ブランド又は商号、ロゴ、フランチャイズ権）及び(2)「機能的（functional）」IP（例えば、ソフトウェア、完成したメディア・コンテンツ、薬物構造式）という、2つの区分に分類している。「明確化B」では、「象徴的」IPを提供する約束は、常に一定の期間にわたって充足され、「機能的」IPを提供する約束は、ライセンサーの活動又は行為が、IPの構造又は機能を変更し、顧客がIPの最新版にのみ権利を有する場合を除き、一時点で認識される。双方の明確化において、スタッフの改善策は、以下をより明確に伝達することを試みるものである（TRGアジェンダ・ペーパー21を参照）。

- ライセンスを付与する際の顧客へのライセンサーの約束が、顧客へのIPの効用に著しく影響を与える活動の実施を含む場合には、ライセンスは一定の期間にわたり充足される。「効用」は、構造、機能及び（又は）価値の変更を明確に包含するためにドラフトされた。
- 「顧客が権利を有するIPの効用に著しく影響を与える」は、高い閾値であり、基礎となるIPが、重要な独立する機能を有する場合、一般的には、



単なる宣伝活動又はその他の促進活動を包含するものではない。IPが重要な独立する機能を有する場合、効用の重要な部分（substantial portion）は、当該機能から得られ、当該機能を変更しない企業の活動には影響されない。

スタッフは、TRGからのフィードバック、及びスタッフの調査とアウトリーチ活動を議論するため、2015年2月の両審議会の公開での検討に、これらの論点を提示する意向を示した。スタッフは、上述の改善策は、両審議会によって検討又は承認されていないことを強調し、新収益基準におけるガイダンスの改訂は、パブリック・コメントを求めめるための公開文書を含む、両審議会のデュー・プロセスの対象であることをTRGメンバーに再確認した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー21を参照。

### 履行義務の識別

2014年10月の会議において、TRGは、履行義務の識別に関する実務上の論点（特に、財又はサービスが、区分して識別可能（契約の観点において別個のものとも呼ばれる）である場合に、財又はサービスが別個であるかどうか）について議論した。その結果、両審議会は、様々な利害関係者と実務上の論点について追加のアウトリーチを実施することをスタッフに指示した。アウトリーチにより、(1) 顧客との契約において約束した財及びサービスの識別、及び(2) 財及びサービスが契約の観点において別個かどうかの決定が、検討すべき2つの主要な論点とされた。

1つ目の論点について、TRGは、TRGアジェンダ・ペーパー12（上記トピック1参照）における約束した財及びサービスの識別について議論した。スタッフは、TRGアジェンダ・ペーパー22における2つ目の論点について議論し、追加のリサーチを実施する予定である。これらの論点は、2015年2月のIASB及びFASBの会議において議論されることが予定されている。

### 将来検討するトピック

以下のトピック及び関連するアジェンダ・ペーパーは、TRGメンバーから直接提出されたものであり、IASB及びFASBのスタッフが作成したものである。当該会議への要望書（submission）と関連する議論は、両審議会及びスタッフに対して、予備的フィードバックと見解を提供することを意図していた。したがって、いかなる確定的な見解も表明されていない。さらに、スタッフは、各トピックに関する論点についてリサーチを実施し、将来のTRG会議での検討のために包括的なペーパーを作

成する予定である。

### 重要な権利

数名のTRGメンバーは、顧客による重要な権利の行使を、当初契約の継続であると、通常考えていることを示した。しかし、当該TRGメンバーは、事実と状況により、当該権利行使を、契約変更又は変動対価と考える者の理由も理解した。同様に、TRGメンバーは、事実と状況により、（重要な権利に関連する）重大な金融要素が存在するのかどうかを指摘した（下記の重大な金融要素の議論参照）。最後に、TRGメンバーは、返金不能の前払報酬に対する重要な権利の決定についても簡単に触れた（本論点も、前回のTRG会議で議論された）。現行の実務には業種ごとにばらつきがあり、新収益基準においても見解が異なっている点が指摘された。追加の情報については、TRGアジェンダ・ペーパー18を参照。

### 顧客に支払われる対価

TRGは、判断を個別の契約毎（又は結合された契約）に実施すべきか、あるいは、より広く顧客との関係全体まで広げるべきなのかを議論した。TRGメンバーは、顧客の決定には、その流通網の顧客のみを含めるのか、あるいは、より一般的に企業の顧客のすべてを含めるのかについても議論した。さらに、TRGは、顧客に支払われる対価が、顧客から受け取る対価を超える状況についても、簡単に議論した。TRGは、契約の純損失を、収益のマイナス又は費用のいずれかで表示するかについての見解も示した。追加の情報については、TRGアジェンダ・ペーパー19を参照。

### 重大な金融要素

TRGメンバーは、重大な金融要素が契約に存在する場合、又は存在しない場合を示唆する、新収益基準で列挙される要因を企業がどのように適用するかについて、見解を共有した。アジェンダ・ペーパーに設例が含まれていたが、TRGメンバーは、当論点を適切に結論付けるためには、設例をさらに開発する必要があることを示した。TRGメンバーは、契約に重大な金融要素が存在する場合の計算の複雑性を認識し、新収益基準が期間利息収益又は費用を計算する方法を特定していないとした。追加の情報については、TRGアジェンダ・ペーパー20を参照。

### 次のステップ

予定通り、会議で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。会議のまとめとして、IASB及びFASBの副議長は、実務上の便法の可能性を検討すると共に、両審議会は、履行義務の識別（例えば、「無料」で提供される項目を、販売活動又は履行義務として評価すること）、現金以外の対価、回収可能性及び顧客に支払われる対価に関するガイダンスの明確化の必要性について検討するであろうことを発言した。利害関係者が、将来のTRG会議で議論する実

務上の論点を、引き続き提出すべきである点も、参加者に確認された。

TRGの次の会合は、2015年3月30日に開催された。

以上

## トーマツ メールマガジンのご案内

トーマツグループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジやニュースをWebサイトに掲載するとともに、その更新情報を中心に「トーマツメールマガジン」として無料で配信しています。www.deloitte.com/jp/email-magazinesにアクセスし、トーマツ メールマガジンにご登録くださいますようお願い申し上げます。

### トーマツ総合メールマガジン

監査・ファイナンシャル アドバイザリー・コンサルティング・税務の4つの分野のサービスに関連する内容を中心に、それぞれの分野の最新情報やセミナー情報などを配信しています。(毎月発行)

### トーマツIFRSメールマガジン

IFRS/国際財務報告基準(国際会計基準)の最新動向、解説記事を定期的に配信しています。また、特に重要なIFRS関連情報が発表されたときには、即時に、当該情報やその解説記事を配信しています。(概ね毎週発行)

### デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリーメールマガジン

M&Aの実務の観点より、新聞や経済誌等とは異なる視点で、財務・会計・経営戦略・業界動向などの話題を中心に、タイムリーかつ実務に即して充実した情報を提供しています。M&Aに関する身近な情報ソースとしてご活用ください。(毎月発行)

### コンシューマービジネスメールマガジン

消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。アジアをはじめとする新興国の市場動向、海外駐在員による現地レポート、業界特有の会計情報、農業ビジネスの動向、アジアの経済動向などを提供します。(原則、毎月発行)

### テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン - Discover -

テクノロジー・メディア・通信領域に関する業界動向レポートや関連するサービス紹介、セミナー開催に関する情報を定期的にお届けいたします。是非ご活用ください。(原則、隔月発行)

### ライフサイエンス ニュースレター

ライフサイエンス業界における最新トピックを配信します。業界専門コンサルタントが、製薬・医療機器企業が直面する課題や、押さえるべきトレンドなどについて解説します。(原則、隔月発行)

### トーマツ チャイナニュース

中国ビジネスを展開している日本企業及び在中国の日系企業向けのニュースレターです。会計税務の専門的な立場より中国の会計税務投資情報についてタイムリーにわかりやすい解説を配信しています。(毎月発行)

### ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative

組織・人事に関する国内外の最新動向、解説記事やセミナー情報を、ヒューマンキャピタル(HC)グローバル発行の内容も交えて配信します。企業の「人」「組織」にまつわる課題解決に向けて、是非ご活用ください。(毎月発行)

### 企業戦略・事業戦略 メールマガジン Next-

現役コンサルタントが、日本経済再生に向けた政策提案、成長企業が取り組むべきアジェンダに関する解説を、キーマンへのインタビューを織り交ぜながら、メールマガジン方式で展開しています。(原則、毎月発行)

■お問合せ先 トーマツ メールマガジン事務局 info\_magazine\_jp@tohmatu.co.jp