

収益に関する移行リソース・グループの会議 (2015年3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3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・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、2、4及び6については、TRGはIASB及びFASBスタッフの分析、結論又は提案に概ね同意した。トピック3及び8に関連する問題については、TRGメンバーは概ね同意に至らず、今後のTRGの会合で取り上げられる可能性が高い。トピック5及び7は教育目的であり、提案や結論に

関する見解の要請は予定されていないため、あまり議論されなかった。

見解

2015年4月1日、FASBは、新収益基準の発効日を延期すること及び米国会計基準に準拠して報告する企業の早期適用を認めることを暫定的に合意した。^{*1} 公開企業及び非公開企業は、さらに1年間、適用の取組みを継続できることになる。加えて、企業は当初の発効日で早期適用することが認められる。本ニュースレターの執筆時点では、IASBは2015年4月に、IFRS第15号の発効日を延期するかどうかについて検討する予定である。^{*2}

TRGの次の会合は2015年7月13日を予定している。

トピック1—値引き及び変動対価に係る取引価格の配分

背景

新収益基準は、値引きを、履行義務のうち1つ又は複数 (しかし全部ではない) に配分するためのガイダンス (IFRS第15号82項) を含んでいるが、変動対価を、履行義務のうち1つ又は複数 (しかし全部ではない) に配分するためのガイダンス (IFRS第15号85項及び86項) とは異なっている。値引きは、変動対価である可能性があるため (例えば、新収益基準は値引きを変動対価の例として引用している)、利害関係者は、企業における顧客との契約に値引きが含まれる場合、どのガイダンスを適用す

*1 2015年4月29日、FASBは、新収益基準の発効日を2017年12月15日より後に開始する事業年度に1年間延期するが、2016年12月15日より後に開始する事業年度から早期適用を認める、会計基準更新書 (ASU) 案「顧客との契約から生じる収益 (トピック606) — 発効日の延期」を公表し、5月29日までコメントを募集している。

*2 2015年4月28日のIASB会議において、IASBはIFRS第15号の発効日を2018年1月1日まで1年延期することを暫定決定した。本暫定決定については、本誌27頁IFRS in Focus「IASBがIFRS第15号の発効日の1年延期を暫定決定」を参照のこと。

べきかについて疑問を呈した。

IASB 及びFASBスタッフは、利害関係者がこのトピックに関して次の3つの見解を表明していることを指摘した。

- 「見解A」 企業はまず、値引きが変動対価かどうかを決定する。値引きが変動対価であると結論付けた場合、関連する要件に該当する場合は変動対価の配分のガイダンスを適用する。それ以外の場合は、企業は値引きの配分のガイダンスを参照して値引きの配分方法を決定する。
- 「見解B」 値引きが固定か変動かにかかわらず、企業は値引きの配分のガイダンスのみを考慮して、それに従って値引きを配分する。
- 「見解C」 企業は判断を用いて、事実及び状況に応じて、値引きの配分のガイダンス又は変動対価の配分のガイダンスのいずれかを適用する。

スタッフは、見解Aのみが新収益基準において支持される見解であると結論付けた。なぜなら、IFRS第15号86項は、企業が、他のガイダンス（例えば、値引きの配分のガイダンス）を適用する前に、変動対価を識別して履行義務に配分することを要求するヒエラルキーを確立していると考えられるためである。

さらなる詳細についてはTRGアジェンダ・ペーパー31を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、概ねスタッフの提案を支持した。

トピック2—重要な権利

背景

新収益基準は、将来の財又はサービスに対するオプションが、顧客に重要な権利を提供するため（IFRS第15号26項及びB40項）、履行義務として会計処理すべきかどうかの評価を企業に要求する適用ガイダンスを含んでいる。当該オプションが顧客に重要な権利を提供する場合、企業は、対価の一部をその重要な権利に配分した上で、基礎となる「将来の財又はサービスの移転時、又はオプションの消滅時」に、収益を認識しなければならない（IFRS第15号B40項）。顧客のオプションの形態は異なるため（例えば、顧客特典、販売インセンティブ、将来の値引きなど）、以下を含め、適用に関する様々な論点が利害関係者から提起された。

- 「論点1：顧客による重要な権利の行使の会計処理」
IASB及びFASBスタッフは、どのように企業が当該行使を会計処理すべきかについての3つの見解を認識していることを指摘した。「見解A」では、企業は当該行使を契約の取引価格の変動と

して会計処理する（IFRS第15号87項から90項）（すなわち、追加的な対価を重要な権利に配分することによる、契約の継続）。「見解B」では、当該行使を契約変更として会計処理し（IFRS第15号18項から21項）、これにより、既存の履行義務と将来の履行義務に対価を再配分することが要求される可能性がある。「見解C」の支持者は、企業は当該行使を変動対価として会計処理すべきと主張している（すなわち、当初契約の開始時点で、企業は、オプションが行使される確率を見積もり、制限（constraint）を条件として、取引価格に含む変動対価の金額を算定する）。見解Cについては、スタッフは新収益基準による裏付けに欠けるとしてこれを却下した（具体的には、結論の根拠のBC186項における議論を考慮する）。見解A又は見解Bのいずれかが妥当であるとした上で、重要な権利は大きく異なる可能性があるため、企業は、そのどちらを適用するのかを決定するために判断を用いる必要があることを強調した。

- 「論点2：重大な金融要素の存在に関して重要な権利を評価する方法」

スタッフは、新収益基準は、企業が取引価格を算定する際に重大な金融要素を評価することを要求しており、当該評価には重要な権利の評価が含まれることを指摘した。ガイダンスには、重大な金融要素が存在しない一定の例が記載されているが（IFRS第15号62項（a）は、「顧客が財又はサービスに対して前払いしており、当該財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる」場合には、重大な金融要素は存在しないと規定しており、IFRS第15号63項は、「実務上の便法として、企業は、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、約束した対価の金額を重大な金融要素の影響について調整する必要はない。」と規定している）、重大な金融要素は、一定の要因が存在している場合に重要な権利を提供した結果として存在する可能性がある。重大な金融要素が存在するかどうかをより広く示唆する要因の議論については、以下のトピック6—重大な金融要素を参照のこと。

- 「論点3：企業が、返金不能の前払報酬（例えば、企業が将来の価格設定を約束していない月極サービス契約における1回限りの加入手数料）を認識すべき期間に関する決定（この論点は、2014年10月のTRGの会合で議論された）」
スタッフは、企業が返金不能の前払報酬を契約期間（上記の例では1カ月）にわたり認識すべき

か、又は予想サービス期間（すなわち、顧客関係の存続期間）にわたり認識すべきかの決定は、その前払報酬が顧客に重要な権利を提供するかどうかによって左右されると述べた。スタッフの見解によれば、企業は、返金不能の前払報酬が重要な権利を提供しないと結論付けた場合、契約期間にわたり当該報酬を認識すべきである。これに対し、返金不能の前払報酬が顧客に重要な権利を提供する場合は、予想サービス期間にわたり当該報酬を認識すべきである。スタッフはまた、返金不能の前払報酬が顧客に重要な権利を提供するかどうかを決定するために、企業は、定性的要因と定量的要因の両方を考慮すべきであると述べた。そのような要因としては、(1) 企業の過去の更新の実績、(2) 顧客は、類似の返金不能の前払報酬を支払わずに別のサービス・プロバイダーから実質的に同等のサービスを入手できるか、及び(3) 新規顧客が要求される支払金額と更新料との比較可能性が含まれる。

追加情報についてはTRGアジェンダ・ペーパー32を参照のこと。

要約

TRGは、論点1、2及び3に関してスタッフの分析、結論及び提案に概ね同意したが、主に論点1、特に見解A（顧客による重要な権利の行使は、取引価格の変動として会計処理する）、及び見解B（当該行使は、契約変更として会計処理する）について議論した。多くのTRGメンバーは、見解Aへの選好を表明した。なぜなら、見解Aは、現行の実務と整合しており、論理的な結果につながり、適用がより実務的であると考えたためである。しかし、TRGメンバーは見解Bに反対しなかった。なぜなら、新収益基準では見解Bがどのような点で実行可能な選択肢となり得るかを理解しているためである。TRGメンバーは、2つの選択肢を許容することにより、（例えば、広範にわたる方針の選択が原因で）一貫しない適用となる可能性を認めていたが、どちらを選択しても類似した種類の取引には一貫してそれを適用すべきであることを指摘した。さらに、多くのTRGメンバーは、見解Aに基づく会計上の結果は、多くの場合見解Bに基づく結果に類似すると考えた。なぜなら、いずれの見解においても、重大な権利に関連する基礎となる財又はサービスは、別個の履行義務である可能性が高いためである（すなわち、当初契約に基づいて任意に選択されるため）。

トピック3—顧客に支払われる対価

背景

新収益基準には、顧客に支払われる対価の認識、

測定及び表示に関するガイダンス（IFRS第15号70項から72項）に加え、変動対価に関するガイダンス（IFRS第15号50項）も含まれており、このガイダンスに基づいて、企業は変動対価の金額を見積もり、その金額を取引価格に含めることが要求される。本基準の変動対価のガイダンスは、顧客に支払われる対価が変動対価である場合、議論の余地はあるものの適用されるであろうが、一部の利害関係者は、変動性のある顧客に支払われる対価を取引価格に含めるという要求事項が、顧客に支払われる対価を企業が顧客に支払うか、又は支払を約束するまでその認識を遅らせるという要求事項と不整合である可能性があると考えている。さらに、IASBとFASBのスタッフは、(1) どの企業が顧客の定義を満たすか、及び(2) 顧客へのどのような支払が収益の減額をもたらす得るかに関して異なる解釈が存在すると指摘した。

そのため、スタッフは以下の論点に関する分析を行った。

●「論点1：顧客へのどのような支払が、顧客に支払われる対価のガイダンスの範囲に含まれるかの評価」

スタッフは、この論点の評価に際して、3つの有力な解釈が存在することに言及した。(1) 企業は、顧客に支払われる対価のすべて（広範にすべての支払）を評価すべきである（「解釈A」）、(2) 企業は、顧客との契約（又は結合された契約）において顧客に支払われる対価のみを評価すべきである（「解釈B」）、(3) 企業は、顧客との契約（又は結合された契約）において顧客に支払われる対価と、企業の顧客の流通網における顧客に支払われる対価のみを評価すべきである（「解釈C」）。

スタッフは、両審議会が本基準の「結論の根拠」のBC257項において、顧客からの対価の受領と顧客への対価の支払は、たとえそれらが別々の事象である場合でも、リンクしていることがあることを認識しているため、解釈Aが新収益基準に基づいて支持される唯一の解釈であるという結論を下した。

●「論点2：顧客に支払われる対価に関するガイダンスは、流通網の中の顧客のみに適用されるのか、あるいはより広範に企業の顧客のすべての顧客に適用されるのかに関する判断」

スタッフの見解では、BC255項の「例えば」という表現は、顧客に支払われる対価に関するガイダンスが、流通網の中ではない顧客の顧客に適用されるべきであることを示すものではない。スタッフは、「流通網の中にいる者が顧客の顧客」であり、「顧客の顧客」という表現は、この概念を表す平易な英語（plain English）である」とこと

を指摘した。

●「論点3：顧客に支払われる対価の認識の時期」

スタッフは、新収益基準における変動対価に関するガイダンスは、顧客に支払われる対価に関する本基準のガイダンスと矛盾するものではないという考えを述べた。スタッフは、顧客に支払われる対価に変動性がある場合、変動対価に関するガイダンスが適用されるべきであると結論付けた。これに対し、当該対価に変動性がない場合、顧客に支払われる対価に関するガイダンスが適用されるべきであるとスタッフは判断した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー28を参照のこと。

要約

論点1については、TRGメンバー間で相当の議論が行われ、一部のメンバーがスタッフによる解釈Aの提案に賛成する一方、解釈Bが適切な結論であると考えているメンバーもいた。しかし、特に財又はサービスの移転がない場合、その支払の経済的実質、及びその支払が顧客との収益契約と（経済的に）リンクしているかどうかを判断するために、企業が、顧客（又は顧客の顧客）への支払を評価すべきであるという点で、TRGメンバーの意見は概ね一致していた。したがって、TRGメンバーは、新収益基準の修正を提案するのではなく、スタッフがTRGアジェンダ・ペーパー28にまとめられた論点1の見解の調整（reconcile）を達成すべきである点に概ね同意した。

論点2と3については、TRGは同意せず、FASBのメンバーは、FASBとそのスタッフが、TRGメンバーからのフィードバックを評価し、新収益基準において「実行可能な解決策」が可能か、あるいは基準の変更が必要かどうかを含めて、次のステップを（おそらく、将来のTRG会議において）決定すべきであることに言及した。論点2における懸念は、特に複数の顧客（すなわち、収益取引における本人及び最終顧客）を有する可能性がある代理人の顧客の識別に主に関係していた。しかし、TRGメンバーは（論点1と同様）、企業は、支払が契約とリンクしているかどうかを決定するために、顧客への支払を評価すべきであるという点で概ね同意した。論点3について、TRGの議論の核心は、取引価格の調整を認識する適切な時点が、（1）伝達日（communication date）（例えば、顧客が予定された「クーポンの発行」を通知された時点）、（2）経営者の承認日（例えば、関連する権限を有する経営者が、予定されたクーポンの発行を承認した時点）、又は（3）変動対価の制限に関するガイダンスに従って決定のいずれである

かであった。

トピック4—契約の識別前における履行義務の部分的な充足

背景

企業は、時として、（1）契約に同意する前、又は（2）契約が新収益基準のステップ1の要件を満たす前に、顧客との特定の予想される契約における活動を開始する。IASB及びFASBのスタッフは、契約がステップ1の要件を満たす日を「契約設定日（contract establishment date）」（CED）とし、CED前に行われる活動を「CED前活動」と呼んでいる。（TRGアジェンダ・ペーパー33の3項において、スタッフは、CED前活動には、（1）「顧客への財又はサービスの移転も、予想される契約の履行もたらさない管理業務」、（2）予想される契約の履行活動であるが、財又はサービスの移転をもたらさない、セットアップ・コストのような活動、又は（3）CED又はその後に顧客に財又はサービスを移転する活動、が含まれる可能性がある」と指摘している。）

スタッフは、利害関係者がCED前活動に関して以下の2つの論点を識別したことに言及した。

●「論点1：CED前活動からの収益の認識方法」

ステップ1の要件が満たされた時点で、企業はCED前活動に係る収益を、（1）累積的キャッチアップのベース（すなわち、完全に充足された、又は部分的に充足された履行義務についてCED時点で収益を計上する）、又は（2）将来に向かって（すなわち、CED前に生じた履行に係る収益を残存履行義務の充足につれて計上する）認識すべきであることを利害関係者は提案した。スタッフは、新収益基準のコア原則とより整合的であるため、最初の選択肢を提案した。

●「論点2：CED前に発生した一定の履行コストの会計処理方法」

スタッフは、利害関係者が識別した3つの可能性がある選択肢を示した。

(a) 「選択肢A」 当該コストは、予想される契約の履行コストとして資産化される。履行義務を構成する財又はサービスがすでに顧客に移転しているために当該コストがこれまでの進捗と関連する場合、当該コストは、CED時点で直ちに費用認識される。残存する資産は、資産が関連する財又はサービスが顧客に移転される期間にわたり償却される。

(b) 「選択肢B」 当該コストは、予想される契約の履行コストとして資産化され、企業が契約における「残りの」財又はサービスを移転するにつれて（すなわち、将来に向かって）償却す

る。

(c) 「選択肢C」 当該コストは、将来の履行義務の充足ではなく、契約獲得前の進捗に関連するため、予想される契約の履行コストとして資産化することは「できない」。そのため、当該コストは、他のガイダンス（例えば、棚卸資産のガイダンス）において資産認識の要件を満たさない限りは、発生時に費用処理すべきである。

スタッフは、論点1について将来に向かっての会計処理を提案しなかったため、選択肢Bにおける将来に向かっての処理は検討しなかったことに言及した。スタッフは、選択肢Aでは、「CED時点及び将来の期間において、契約開始時点から（契約としての）要件を満たす契約と同額の累積的なコストの認識（結果として同じマージン）をもたらす。2つの契約は同一であるためCED時点から経済的に同等である」ため、選択肢Aを提案した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー33を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、スタッフの提案に概ね同意した。

トピック5—製品保証

背景

新収益基準は、企業がどのような場合に製品保証を履行義務として会計処理すべきかに関するガイダンスを提供している（例えば、顧客が製品保証を購入するオプションを有しているか、又は製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて、製品保証がサービスを提供している場合）。製品保証が履行義務である場合、企業は、取引価格の一部を、(IFRS第15号73項から86項に従って)当該履行義務に配分し、当該製品保証を会計処理する。当該ガイダンスは、企業がこの判断を行う際に考慮する次の3つの要因を含んでいる。(1) 製品保証が法律で要求されているかどうか、(2) 保証対象期間の長さ、及び(3) 約束している作業の内容(IFRS第15号B31項)。

独立に価格設定されていない製品保証が、履行義務かどうか（すなわち、製品保証が製品の意図された機能の保証ではなく、サービスを表すかどうか）、を企業がどのように決定するかについて、継続的に疑問が提起されている。IASB及びFASBのスタッフは、説明のため、スーツケース会社がスーツケースの一切の破損を無償で修理する無期限製品保証を提供するという例について議論した。IASB及びFASBのスタッフは、会社が一切の破損を修理する

ことに同意しているため、このような製品保証は別個の履行義務になると指摘した（すなわち、この修理は、当該スーツケースが意図通りに機能することを妨げる欠陥の修理を越えている）。

スタッフは、スーツケースの例は、「製品保証がサービスである場合の例を示す比較的単純な事実と状況を説明している」点を指摘し、他の製品保証契約に関する結論は、これほど明瞭でないことがあると付け加えた。そのため、スタッフは、企業が、製品保証契約における約束の実質を評価し、企業の具体的な事実と状況に基づく判断を行使する必要がある点を強調した。

さらなる詳細については、TRGアジェンダ・ペーパー29を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、TRGアジェンダ・ペーパー29において提示された事例に関するスタッフの結論に概ね同意した。一部の議論は、製品保証の期間（すなわち、スーツケース会社の例における無期限保証）が焦点となったが、スタッフは、期間は、製品保証が別個の履行義務であるかどうかの指標となることのあるものの、決定的な要因ではないと強調した。スタッフは、さらに、このペーパーの主目的は教育目的であること、すなわち、「現行実務と何も変わらない」という一部の利害関係者の主張に反論し、企業は、取引価格を配分すべき追加的な履行義務が存在するかどうかの決定に際し、企業が判断を行使する必要があることを示すのが主目的であることを改めて強調した。

トピック6—重大な金融要素

背景

新収益認識モデルのステップ3では、企業は、重大な金融要素を取引価格の算定に組み入れることが必要となる場合がある。新基準では、企業は関連する事実及び状況を評価する必要があり、それには、「約束した対価の金額と約束した財又はサービスの現金販売価格との差額」(IFRS第15号61項)があるかどうかが含まれると言及している。さらに本基準では、当該差額が重大な金融要素に起因しない3つの要因を示した(IFRS第15号62項)。IASB及びFASBスタッフに、以下の点に関する利害関係者の懸念が伝えられた。

●「IFRS第15号62項(c)の要因をどれほど広義に解釈するか」

ガイダンスは、「約束した対価と財又はサービスの現金販売価格との差額が、顧客又は企業のいずれかに対する資金提供以外の理由で生じており、それらの金額の差額が相違の理由に見合っ

いる。例えば、支払条件が、企業又は顧客に、相手方が契約に基づく義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対する保護を提供する場合がある」と示している。スタッフは2つの有力な見解を指摘した。当該見解の1つによれば、この要因は狭義に解釈すべきである（すなわち、支持できる理由は極めて少ない）。もう1つの見解によれば、この要因は広義に適用すべきであり、企業は支払条件の意図（すなわち、その条件は資金提供として意図されているか、それとも顧客の便宜、報酬及び顧客が認識した価値など他の理由のために意図されているか）を考慮することを要求する。スタッフは、当該見解の1つを提案するのではなく、当該見解は「両極」に位置するものであり、両審議会の意図は当該見解の間にある可能性が最も高いことに言及した。現金販売価格と約束した対価の差額、及び財の移転の時期と支払受領の時期の差異は、「必ずしも重大な金融要素を示さない」ことから、顧客との契約に重大な金融要素が含まれるかどうかに関する決定には判断が要求されることにスタッフは言及した。

●「約束した対価が現金販売価格に等しい場合、ガイダンスをどのように適用するか」

スタッフは、企業が判断を行使する必要性を改めて指摘するとともに、定価、現金販売価格と約束した対価が同じであったとしても、重大な金融要素が存在しないと自動的に推定すべきではないと述べた。さらに、それらの金額の差額が重大な金融要素が存在するという推定を生み出すものではなく、評価が必要とされる。

●「新基準は、重要でない金融要素の会計処理を禁止するか」

スタッフは、企業が重要でない金融要素を会計処理することを想定していないものの、そうすることを禁止するものではないことを示した。

●「複数の履行義務について、単一の連続的な支払いとなる場合、IFRS第15号63項の実務上の便法を適用できるか」

ガイダンスは、「実務上の便法として、企業は、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、約束した対価の金額を重大な金融要素の影響について調整する必要はない」ことを規定している。スタッフは、機器を出荷しサービスを提供する、2年契約の設例を挙げた。スタッフは、この状況で実務上の便法が適用されるかどうかの判断（すなわち、財又はサービスの移転と支払受領の間の期間につ

いての判断）に関する2つの代替的な見解を議論した。「見解A」では、企業は月払いの対価を、出荷した最初のアイテム（すなわち、この設例では当該機器）のみに配分する。「見解B」では、企業は月払いの対価を当該機器とサービスに比例的に配分する。この設例では、スタッフは見解Bが適切であることを示した。

●「重大な金融要素を含む契約における利息の計算方法」

スタッフは提案を行わず、ガイダンスは事後的測定を明示的に扱っていないが、企業はIFRS第9号「金融商品」のガイダンスを適用すべきであることを指摘した。さらに、企業が考慮すべきガイダンスとして新収益基準の設例（設例26及び29）を挙げた。

●「顧客との契約に複数の履行義務が含まれる場合に、重大な金融要素に関するガイダンスをどのように適用するか」

スタッフは、新収益基準における値引きのガイダンスから類推することが合理的であるとの見方を示した。スタッフは、「重大な金融要素が1つの（又は複数の）履行義務に明確に関連していると判断することが可能であり得る」と指摘した上で、「金融要素を1つの（又は複数の）履行義務に帰属させるには、判断を行使することが必要になる」と付け加えた。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー30を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、TRGアジェンダ・ペーパー30において指摘された論点すべてに関するスタッフの分析に、概ね同意した。しかし、TRGメンバーの議論は最初の2つの論点に集中したが、それに関して、ガイダンスの適用で「明確な境界線（bright line）」を引くことは意図していないことを指摘した。すなわち、TRGメンバーは、ガイダンスに、企業が覆す必要のある反証可能な推定（例えば、重大な金融要素の存在又は非存在に関して）を含めるべきではなく、むしろ、企業が判断を行使し、取引の事実及び状況を評価することを許容すべきであることに同意した。TRGメンバーは、また、これらの2つの論点は、（1）後払いよりも前払いに密接に関連していると思われること、及び（2）他の種類の前払い（すなわち、TRGアジェンダ・ペーパー30の設例において挙げられた入金金だけでなく）に適用されることについても概ね同意した。スタッフは、2015年3月のTRGの会合の要約において、関連する解釈の明確化を図り、TRGアジェンダ・

ペーパー30の26項を明確にすることに同意した。この26項のアップデートは、企業の定価と現金対価が等しいとしても、その定価は現金販売価格を反映していない可能性があり、そこに差額がある場合は評価が必要になるという考え方を伝えることを意図している。

さらに、一部のTRGメンバーは4番目の論点（複数の履行義務からなる単一の連続的な支払いに対する実務上の便法の適用）について討議した。この議論に参加したTRGメンバーのうち大半は、見解Bが適切な結論であると考えていた。しかし、見解Aも受入可能であると主張するメンバーや、契約に条件が定められている場合はそれに従うことを示唆するメンバーもいた。

トピック7— 拠出は新収益基準の範囲に含まれるか

背景

拠出（非営利企業に対する非互恵的な移転として定義され、互恵的な移転である交換取引とは区別される）は、新収益基準の範囲から明示的に除外されてはいない。そのため、一部の利害関係者は、拠出が本基準の範囲に含まれるかどうかについて疑問を呈した。スタッフは、拠出は非互恵的な移転である（すなわち、顧客への財又はサービスの移転を伴わない）ことから、本新基準の範囲外であるとする見方を示した。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー26を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、非互恵的な拠出を新収益基準の範囲に含めないことを概ね同意した。しかしながら、非営利企業が拠出の一部又は全部のため、財又はサービスを移転（すなわち、互恵的移転）した場合、かかる互恵的移転はASC 606^{*3}で会計処理されるべきであることをTRGメンバーは指摘した。米国のTRGメンバーはまた、他の範囲除外を追加するため、ASC 606を修正しないことをFASBのボード・メンバー及びスタッフと同意し、AICPA（米国公認会計士協会）が権威のない業界ガイダンスにおいて、解釈の明確化を含めるかどうか判断することができるとするFASBのボード・メンバーの提案にも同意した。

トピック8— 一連の別個の財又はサービス

背景

新収益基準は、現行の収益ガイダンスと異なり、ほぼ同一で、移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービスの概念（「一連の規定（series provision）」）を含んでいる（IFRS第15号22項及び23項）。この概念は適用の単純化と首尾一貫性を高めるために導入された（新収益基準の結論の根拠BC113項）。

IASB及びFASBのスタッフは、(1) 財及びサービスが別個のものではないため、束にする（bundled）場合、又は(2) 財及びサービスが別個のものであるが、一連として会計処理する必要がある要件に合致する場合、財及びサービスが単一の履行義務を構成していると判断することがあることを指摘した。さらに、スタッフは、別個のものではない財又はサービスの束ではなく、一連の別個の財又はサービスから構成される単一の履行義務は、(1) 変動対価をどのように配分するか、(2) 契約の変更を累積的なキャッチアップ・ベース又は将来に向かって適用ベースのいずれにより会計処理すべきか、及び(3) 取引価格の変動をどのように取り扱うかに影響を与えることを指摘した。潜在的な影響が、財又はサービスが一連であると決定するかどうかに関係するため、利害関係者は以下の点に関して疑問を呈した。

- 「企業が『一連の規定』を適用するには、継続的に（consecutively）財を出荷しなければならないか（又はサービスを履行しなければならないか）」

スタッフは、財又はサービスが、連続的な履行パターンの識別を明示的に要求されない財又はサービスが、一連の別個の財又はサービスであるかどうかを決定するためには、IFRS第15号23項における一連の規定の要件に着目すべきであることを示した。さらに、新収益基準の「結論の根拠」では「継続的に」という用語が使用されているものの、スタッフは、「履行パターンが継続的かどうかは、一連の規定を適用するかどうかの決め手にはならないと考える」と指摘した。すなわち、財又はサービスは、新収益基準の下で一連の別個の財又はサービスの条件を充足するのに、継続的に移転される必要はない。

*3 米国会計基準におけるIFRS第15号に対応する基準である。

- 「一連の別個の財又はサービスを単一の履行義務とする会計上の結果は、個々の基礎となる財又はサービスを独立した履行義務として会計処理したと仮定した場合と同一である必要があるか」

スタッフは、会計上の結果は「ほぼ同一」である必要はないと考えると指摘した。さらにスタッフは、「そうした要求事項は、ほぼ間違いなく、企業が当該要求事項に合致することをより困難にさせる」と述べた。そして、一連の規定は任意ではないことから、企業は、一連の規定が適用されるかどうかを立証するために、数多くの状況で「有無の比較（with and without）」タイプの分析の実行を要求される可能性が高い」と述べた。

追加情報については、TRGアジェンダ・ペーパー27を参照のこと。

要約

TRGメンバーは、TRGアジェンダ・ペーパー27におけるスタッフの結論に概ね同意した。しかしながら、TRGメンバーは、一連に関する規定は会計処理の簡潔化を意図している（実務上の便法と同様）のに対し、企業がこの要件に合致した場合、適用が強制されるという点に外見上矛盾があることについて議論した。

履行義務を一連として取り扱う場合、（上記の背景における議論で指摘したように）異なる会計処理につながる可能性がある。そのため、一部のTRGメンバーは、このガイダンスが強制的であるべきかどうか、それとも実務上の便法を設ける方が良いかどうかを問題にした。

以 上

トーマツ Web サイトのご案内 IFRS/国際財務報告基準(国際会計基準)

<http://www.deloitte.com/jp/ifrs/>

トーマツでは、統一した高品質のIFRS関連サービスを広範に提供することを目的として、IFRSの専門家集団、「トーマツIFRS推進」を設置し、Webサイトでも最新の情報発信や各種サービスの提供を行っています。ぜひご活用ください。

- トーマツのIFRSサービス

トーマツのIFRSサービスの特徴/IFRSサービスメニュー/IFRS導入の指針

- IFRSとは

IFRSの歴史/IFRSの構成/IFRSの特徴/各国のIFRS適用状況/日本及び米国におけるIFRSをめぐる動向/IFRS関連略称/日本のIFRSの動向/世界のIFRSの動向

- 解説記事

IFRS基準別の解説/IFRS公開草案等の解説/IFRSと日本基準の会計基準差異/IFRS業種別トピックス/IFRS関連ニュースレター

- セミナー

IFRSセミナー/IFRSオンラインセミナー

- 出版物

市販書籍/デロイトの出版物

お問合せ先 トーマツ IFRS推進 Tel:03-6213-1168 E-mail:jp_ifrs_service@tohmatu.co.jp