

収益認識に係る IASB・FASB 共同移行リソース・グループの活動内容

IFRS 解釈指針委員会委員
富士通(株)財務経理本部副本部長

ゆあさ かづお
湯浅 一生

国際会計基準審議会 (IASB) は、2014 年 5 月 28 日、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を公表した。この基準は、米国財務会計基準審議会 (FASB) との共同の収益認識プロジェクトの成果であり、FASB も実質的に同じ内容の基準〔会計基準更新書 (ASU) 第 2014-09 号「収益認識 (Topic 606) : 顧客との契約から生じる収益」を同日付けで公表している。新基準は 2017 年 1 月 1 日以降に開始される会計年度から強制適用されるのだが、適用に当たって、様々な企業で移行に伴う問題が生じることが考えられる。こうした問題に対処するために、IASB と FASB は共同で、「移行のためのリソース・グループ (Transition Resource Group : 以下「TRG」という。)」を組織した。筆者は、当グループの委員に就任させていただき、7 月 18 日に開催された TRG の初会合に参加した。本稿では、TRG の組織の概要と、初回の会合での主な議論について紹介する。文中、意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添えておく。

収益認識 TRG とは

収益認識に係る TRG は、その設立目的とし

て以下の事項を掲げている。

- 新基準の適用に伴って発生する、様々な関係者からの問題の提起を要請し、分析、議論する。
- IASB 及び FASB に、そうした適用上の問題を知らせ、このような問題に対処するために両審議会がどのようなアクションが必要か (必要でないか) を決定するために役立てる。
- 新基準に関して、適用に関与する他の関係者から学べる「フォーラム」の場を提供する。

TRG は新しい収益認識基準についての適用上の様々な問題について議論することになる。取り扱う案件については、一定の要件を満たした上で、世界中の誰でも直接 IASB あるいは FASB に質問として提出できる。IASB・FASB は、なるべく早い段階でそうした質問を提出するよう奨励している。その質問は、以下のような要件を満たしている必要がある。

1. 質問は、IFRS 第 15 号・ASU 第 2014-09 号に関する適用上の問題となる可能性のある案件であること。
2. その問題は、新基準を異なる方法で適用することができ、結果的に多様な実務に至る可能性を示していること。その問題に関して提供される情報は、新基準が適用される可能性のある方法について、詳細に記述されていること。

3. その適用上の問題は、広範なものであること。つまり、多くの関係者グループにとって関連の度合いが高い問題であること。なぜ広範な問題かについて、その理由も記載されていること。

提出された質問は、IASBとFASBのスタッフによって分析され、優先順位が付けられた上で、TRGで議論されることになる。質問の提出者の匿名性は堅持される。

TRGの当初メンバーは19名で構成されている。財務諸表作成者、利用者、監査人が含まれていて、様々な業種、地域にわたっている。筆者と同じくIFRS解釈指針委員会の委員や、以前参加していた世界作成者フォーラム（GPF）の（元）メンバーも何人か名を連ねている。

TRGの会合は、年に4回程度の頻度で開催され、委員は、英国のIASBか米国のFASBのオフィスのいずれかから参加することができる。TRGでの議論は、他のIASB・FASBの会合同様に公開が原則である。両オフィスでの傍聴が可能で、広くIASB・FASBのホームページで生中継されると共に、一定期間、録画、音声の記録も残される。会議の場で、委員は取り上げられた論点について意見を述べ、両審議会のメンバーに伝えることが求められる。

ただ、TRGで意思決定をするわけではなく、今後何らかの記録を残そうと検討しているとのことだが、直接ガイダンスを開発することはない。あくまでもIASB・FASBに対するアドバイザー機関という位置付けである。

第1回会合の状況

冒頭記載したように、2014年7月18日に初回TRGの会合が開催された。委員全員が出席しており、英国のIASBには筆者を含めて8名、FASBには11名の委員が参加した。この他の

出席者として、IASBからはマッキントッシュ副議長のほか、理事2名とテクニカルスタッフ2名が参加し、FASBからは、ゴールドン委員長はじめクローカー副委員長ほか5名の理事と5名のスタッフが参加した。さらにオブザーバーとして、証券監督者国際機構（IOSCO）、アメリカ証券取引委員会（SEC）などから数名が参加していた。初回からかなり細かい論点がアジェンダとなっており、4つの論点について議論した。このうち主な2つのテーマについて、以下に概要を報告する。

1. 収益認識の総額か純額かの問題（無形の製品あるいはサービス）

TRGとして最初に議論したテーマは、ソーシャル・ネットワーク、あるいは携帯サイトでのアプリ販売ショップなど、インターネット上で取引される無形の（仮想的な）製品やサービスの取引について、本人か代理人かの判断が難しくなっているという問題である。例えば、オンライン・ゲームを提供する企業が、無料でゲームを提供するとともに、そのゲームへの興味をかきたてる仮想的な製品（衣服、武器あるいはスピード、パワーなど）を利用者に有料で提供するというケースである。こうした仮想的な製品は、ソーシャル・ネットワークのウェブサイトを運営する業者など（仲介業者）を介して販売されることが多い。このような場合、利用者は提供企業と仲介業者のサービス合計に対する支払いを仲介業者に行い、仲介業者は自身の報酬を保持して残りを提供企業に支払うといった取引が行われる。こうした取引において、提供企業の顧客は誰か（ゲームの利用者か、仲介業者か）、提供企業は収益を純額で認識するか総額で認識するかが問題とされている。

IFRS第15号では、本人か代理人かの検討を行うにあたって、いくつかのガイダンスを示している。企業が顧客に約束したものの性質

が、製品又はサービス自体を提供するものか、それらを手配するものなのか（B34 項）、約束した製品又はサービスを顧客に移転する前に誰が支配しているのか（B35 項）といった基本的な考え方とともに、B37 項には、代理人であるかどうかを判断するための指標が示されている。契約の履行責任、在庫リスクを有しているか否か、価格の設定についての裁量権の有無、対価が手数料の形式か否か、信用リスクに晒されているかといったものである。だが、取り扱う製品あるいはサービスが、事例のように無形なものとなると、判断が非常に難しくなる。

TRG の会合では、委員から追加の事例も示された上で、判断の難しさが改めて浮き彫りとなった。従来の収益認識基準でも本人か代理人かの判断、したがって総額での収益認識か純額かという問題は、難しい案件として議論されてきた。IFRS 第 15 号のガイダンスも、従来のものから大きく変わったわけではないことから、問題の本質は変わっていないという認識は共有できていたと思われる。だが、インターネット上の取引が極めて短い時間（ミリ秒単位）で行われることから、顧客に移転する前の支配もそうした瞬間的なものでしかなく、支配についての判断、あるいは顧客が誰かを判断することが一層難しくなっているといった意見があった。また、指標に沿って判断する場合でも、どの指標を優先するのか、あるいはしないのかといった問題や、無形の製品の場合には在庫リスクはないという声がある一方で、キャンセル不能な取引の場合には考慮すべきといった意見もあるなど、コンセンサスに至るにはほど遠い議論だったという印象である。

多様な見解が述べられた中、今後の対応として何らかのペーパーをまとめるというボードとしてのとりまとめがあった。少なくとも次回の TRG の場で、前回議事のサマリーとして報告されるようだ。今後どのように展開していくの

か、注意深く見極めていきたい。

2. 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティ

この案件は、ライセンスの収益認識に関して、例外的な要求となっている B63 項の適用範囲に関する問題である。B63 項では、知的財産のライセンスとの交換で得られる収益のうち、顧客の売上高に応じて、又は使用量に応じてロイヤリティの収入を得るものについては、下記の事象が発生する時点でのみ（又は発生するにつれて）、収益を認識しなければならないとする。

- (a) その後の売上又は使用が発生する。
- (b) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）されている。

つまり、ライセンス対象となる知的財産を引き渡すことで履行義務を果たした場合であっても（上記(b)の条件は充足）、顧客が売上高に応じた価格を支払うことになっている場合は、顧客の売上が計上された時点で（顧客の売上に応じて、上記(a)の条件を充足）、収益認識をしなければならない。結論の背景によれば、対価が顧客のその後の売上高又は使用量を基礎とする知的財産のライセンスについては、企業は不確実性が解消される（すなわち、顧客のその後の販売又は使用が生じる時）まで、その変動性のある金額について収益を認識すべきではないと結論づけたのである（BC415）。

変動対価の見積りについては、一般的な要求事項として、「認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲のみ、取引価格に含めなければならない（第 56 項）」とされているのだが、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティについては、変動部分を当初の対価の見積りに含めることは禁止され、顧客の売上高の計上あるいは使用に伴ってのみ収益を認識すべきだとしているというこ

とである。

今回 TRG で議論した案件は、こうした例外を適用する範囲の問題である。知的財産は、多くの場合、他の製品やサービスと組み合わせて販売されることがある。ソフトウェア製品のライセンス(契約後のサポート、ホスティングや導入支援といったサービス、あるいはハード製品と一緒に販売されることが一般的である)、フランチャイズのライセンス(多くの場合、コンサルティングやトレーニングといったサービスと一緒に、あるいは関連する機器も含めて販売される)、バイオ技術や製薬のライセンス(研究開発あるいは薬品の製造といったサービスも付随して販売されることが多い)などの例がある。

こうした事例で、少なくとも一部の対価が、売上高又は使用量を基礎としたロイヤリティの形式を取っていることがあるのだが、B63 項の例外規定が適用されるのはどのような契約かという問題である。以下のような解釈が成り立つとして、TRG メンバーの意見が求められた。また、もし解釈 B あるいは C が成り立つ場合、売上高又は使用量ベースのロイヤリティは、部分的にでも B63 項の例外規定の対象になり得るかどうかといった問題も合わせて提起された。

- 解釈 A：一部であっても、売上高又は使用量ベースのロイヤリティが、知的財産のライセンスに関係している場合には、当該ロイヤリティ全体に B63 項の例外規定が適用される。
- 解釈 B：売上高又は使用量ベースのロイヤリティが、知的財産ライセンスのみに関係し、かつ、当該ライセンスが別個の履行義務である場合のみ、当該ロイヤリティに B63 項の例外規定が適用される。
- 解釈 C：知的財産のライセンスが、売上高又は使用量ベースのロイヤリティに関係する主要な又は支配的な構成要素である場合に適用される。

TRG での議論では、やはり様々な追加的な

事例を含めて議論されたのだが、IASB・FASB の意図として B63 項がそもそも例外的な基準であることから、狭い範囲の適用に留めるべきであるとして、解釈 B を支持する意見が多く聞かれた。一方で、作成者のメンバーの多くは、限られた場合のみ限定してしまうことは、実務的に困難で、基準設定の意図は理解しながらも、適用上は解釈 C として判断に委ねるべきだといったコメントが出された。ただ、こうした見解に対しては、FASB のボードメンバーから基準の解釈としては適切ではなく、乱用の懸念が示された。解釈 A については、近年はどのような機器も知的財産であるソフトウェアを組み込んでいることから、極めて範囲が広がってしまう懸念が示されたが、コンセンサスは得られなかった。使用する言葉の定義付け(ロイヤリティ、ライセンス、知的財産など)も含めて、追加のガイダンスが必要ではないかという意見が大勢を占めた。

おわりに

収益認識に係る新たな基準として、IASB と FASB で実質的に統一された意義は非常に大きいのだが、今後、基準の適用に当たって、地域によって異なった判断がなされてしまうと、基準を統一した意味がなくなってしまう。そうした懸念への対処の1つとして TRG が組成されたことから、世界的な注目と期待も大きいと認識している。

だが、初回から非常に細かい議論が行われ、今後どのように貢献できるのか、正直に申し上げて、筆者としてはまだ不確かな状況にある。ただ、財務諸表作成の実務に携わっている者として、基準を適切に解釈・適用できるよう、判断の助けになることを意識しながら、微力を尽くす所存である。