

# 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

はら かん  
ASBJ 研究員 原 寛

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）（以下「両審議会」という。）は、共同で公表した新たな収益認識の会計基準（新基準）に関して、その適用上の論点を議論するために移行リソース・グループ（TRG）を組成している。本稿では、2015年3月30日に開催された TRG の第4回目の会議の概要を紹介する。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。

## 1. アップデート情報

前回の TRG 会議における議論の概要とそれに関する対応がスタッフから報告された。IASB は TRG 会議の議論等をふまえて、2015年2月開催の両審議会の共同会議で知的財産ライセンスと履行義務の識別に関して、2015年3月開催の共同会議で過去の契約変更等の経過措置に関して、それぞれ新基準の一部改訂を暫定決定しており、今後改訂が必要と判断されるそ

他の論点も含めて、2015年6月開催の会議で単一の公開草案の公表を承認する予定である<sup>1</sup>。

一方、FASB は 2015年2月開催の共同会議で知的財産ライセンスと履行義務の識別に関して、2015年3月開催の共同会議で過去の契約変更の経過措置、現金以外の対価、売上税の表示及び対価の回収可能性に関して、それぞれ新基準の一部改訂を暫定決定しており、2つの公開草案がそれぞれ公表される予定である<sup>2</sup>。

さらにスタッフは、本人及び代理人の検討に関するリサーチを現在行っており、これに関する作業の進捗報告が 2015年3月開催の共同会議で行われている。

## 2. 本会議で新たに議論された論点

本会議では新たに非常に多くの論点がアジェンダとして取り上げられた。当該論点の概要と TRG での議論の要旨は次頁の表のとおりであ

1 これに加え、IASB は 2015年4月28日開催の会議において、新基準の強制適用日を1年延長する（なお、早期適用は引き続き認められる）暫定決定を行っており、これについても公開草案が別途 2015年5月中に公表される予定である。

2 これらに加え、FASB は 2015年4月1日開催の会議において、新基準の強制適用日を1年延長し、併せて従来の強制適用日からの早期適用を認める暫定決定を行っており、これについて公開草案が 2015年4月29日に別途公表されている。

(1) 新基準のガイダンスが必ずしも十分でないとして識別された論点

論 点	論点の概要	議論の要旨
顧客に支払われる対価		
①顧客に支払われる対価のガイダンスの適用範囲	<p>顧客に支払われる対価には、企業の直接の顧客への支払に加え、企業の直接の顧客（例：ディーラー）から企業の財又はサービスを購入する他の当事者（例：最終消費者）への支払も含まれる。別個の財又はサービスを購入するための対価である場合を除き、顧客に支払われる対価は収益の減額として会計処理しなければならない（IFRS15.70）。</p> <p>この場合に当該ガイダンスは、企業の財又はサービスの流通網における顧客（例：ディーラーを通じて企業の財又はサービスを購入する最終消費者）だけでなく、より広くあらゆる「企業の顧客の顧客」にも適用されるか。</p>	<p>企業の財又はサービスの流通網における顧客を超えて、より広くあらゆる企業の顧客の顧客への支払*が当該ガイダンスの適用範囲に含まれるか否かに関して意見が分かれた。</p> <p>*例：代理人（報告企業）が本人当事企業の財又はサービスを第三者に販売する業務を代行して、対価として手数料相当を受領する場合に、代理人自身が当該第三者に支払うリポート</p>
②顧客に支払われる対価の認識時期	<p>顧客に支払われる対価（例：顧客への値引きの提供）が変動対価に該当する場合には変動対価に関するガイダンスが適用されるため（IFRS15.70）、企業が契約締結時から値引きを意図している際には（ただし、顧客には販売後に初めて通知）、当該値引きを考慮した金額で収益を認識する（IFRS15.50, 52 (b)）。一方、値引きが変動対価に該当しない場合（52 項の要件を満たさない場合）には、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ため、企業が単に値引きを意図しているだけでは認識要件を満たさず、販売後に顧客に対して値引きを実際に通知した時点で収益の減額として認識する（IFRS15.72）。</p> <p>このような会計処理が新基準に基づき適切と考えられるか。</p>	<p>アジェンダ・ペーパーに記載の事例に基づき議論が行われ、スタッフの分析結果と異なり、どのような場合に変動対価のガイダンスが適用されるべきかに関して、新基準の規定が必ずしも明確でない点が指摘された。また、スタッフの分析に基づく会計処理が取引の経済的実態を適切に表す処理かどうかに関して疑問が提起された。</p>

る。

したがって、特にこれらの論点については、今後、両審議会がガイダンスの修正や追加が検討される可能性がある。

(2) 新基準のガイダンスは概ね十分であると識別された論点

非交換取引である「拠出」が新基準の適用範囲に含まれるか否か、一連の別個の財又はサービス、顧客に支払われる対価（上記表①②の論

点を除く）、製品保証、重要な金融要素、値引きと変動対価に関する取引価格の配分、重要な権利を顧客が行使した時の会計処理及び契約識別前に部分的に充足された履行義務に関する多くの論点についても議論が行われ、これらについては特段、ガイダンスの追加や修正の必要性は明確に識別されなかった。

ただし、一連の別個の財又はサービスについて、一定の要件を満たす場合には単一の履行義務として会計処理することが要求（オプション

ではない) されていることに関しては (IFRS15.22-23)、仮に原則どおり個々に会計処理することを要求した場合にモデルの適用が複雑になることに配慮した両審議会の趣旨と必ずしも合致しない点を懸念する意見があった。

また、重要な権利を顧客が行使した時の会計処理について、顧客が企業と締結済みの契約に当初から含まれていたオプションを行使し、追加の財又はサービスの提供を企業から受ける場合には、当該オプションの行使を既存の契約の継続として処理することが適切と主張する意見が多かったものの、契約変更の定義 (IFRS15.18) を満たすとも考えられること等から、契約変更として会計処理することも否定できないとの意見が大勢を占めた。

### 3. 今後の予定

TRG の会議は 2015 年にあと 2 回開催が予定されており (7 月 13 日と 11 月 9 日)、引き続

き関係者から提出された実務上の論点に関して検討が行われていく予定である。

なお、両審議会が公表しているサブミッション・ログによると、両審議会のスタッフが 2015 年 3 月 20 日までに受領している論点の総数は 51 個に及ぶ。これらの論点をステータスごとに分類<sup>3</sup>すると以下のとおりである。

TRG で議論済・両審議会での追加検討は不要と判断	12 個
TRG で議論済・両審議会でも検討済	13 個
今回の TRG 会議で新たに議論	11 個
今後の TRG 会議で新たに議論することを検討中	7 個
軽微な技術的修正として一括して対応することを検討中	3 個
論点提出者が内容を再検討中	1 個
スタッフの分析に基づき、TRG 会議では議論されない予定	4 個

3 分類はログの記載に基づき、筆者が集計したものである。