

国際関連情報 Report from TRG

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

ASBJ 研究員 **原 寛**
はら かん

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7月13日に開催された TRG の第5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、2015年6月開催の共同会議で本人及び代理人の検討に関して、それぞれ IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の一部修正を暫定決定した。それを受けて、これらの修正提案を含む単一の公開草案が2015年7月30日に公表され、コメント募集期限は2015年10月28日とされている。IASB は受領したコメントをふまえ、再審議を2015年11月から

開始し、年内に再審議を完了することを目指している。

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（限定的範囲の改善と実務上の便法）に関して、2015年6月開催の共同会議で本人及び代理人の検討に関して、それぞれ Topic 606「顧客との契約から生じる収益」の一部修正を暫定決定している。知的財産ライセンスと履行義務の識別に関する公開草案はすでに公表されており、コメント募集期間が2015年6月30日に終了している。限定的範囲の改善と実務上の便法並びに本人及び代理人の検討に関しては、それぞれ別個の公開草案が公表される予定である。

なお、IASB と FASB はそれぞれの新基準の発効日を1年延期する公開草案を別途公表した。すでに IASB は当該公開草案に対して受領したコメントをふまえ再審議を2015年7月開催の単独会議で行い、公開草案の提案どおりに最終基準化することを決定している。FASB も2015年7月開催の単独会議で再審議を行い、公開草案の提案どおりに最終基準化することを決定している。したがって、IFRS 第15号の発効日は1年延期され2018年1月1日以降開

始事業年度となり、同基準の早期適用は引き続き認められることとなった。Topic 606 の発効日も1年延期され、2017年12月15日以降開始事業年度（ただし、非公開企業の発効日は2018年12月15日以降開始事業年度）となり、従来の公開企業の発効日（2016年12月15日以降開始事業年度）からの同基準の早期適用が新たに認められることとなった。IASB と FASB は、発効日の延期に関する最終基準をそれぞれ2015年9月までに公表する予定である。

2. 本会議で議論された論点

本会議では新た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 での議論の要旨は以下のとおりである。

(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
ポートフォリオによる実務上の便法と変動対価の制限の適用		
<p>期待値を用いて変動対価を見積った場合の見積りの制限規定の適用方法</p>	<p>企業は、変動対価を期待値又は最も可能性の高い金額のいずれか適切な方法を用いて見積ることが求められている（IFRS15.53）。</p> <p>また、上記で見積った金額については、事後的に重要な収益の戻入れが生じ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と（見積りの制限規定の適用）が要求されている。</p> <p>多くの類似する契約が存在するため、変動対価を期待値で見積ることが適切と判断された場合に、算出された期待値に対してどのように見積りの制限規定を適用すべきか。</p>	<p>以下のように異なる見解が示されたことから、スタッフは追加の検討を行い、当該検討結果について TRG メンバーからフィードバックを受領することになった。そのうえで必要であれば、次回の TRG 会議で改めて議論が行われる見込みである。</p> <p>ある見解は、IFRS 第 15 号第 57 項の要因を考慮した結果からは見積りの制限規定の適用が必要と判断されない場合であっても、各シナリオの発生確率に基づく見積額の一部について重要な金額として戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断できない場合には、見積りの制限規定が適用になると考える。この場合、重要な金額として戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断できる範囲内で、かつ実際に生じ得る金額の最大値が取引価格に含められる。</p> <p>他の見解は、期待値による見積りが適切に行われており、かつ IFRS 第 15 号第 57 項の要因を考慮した結果、見積りの制限規定の適用が必要と判断されない限りにおいては、上述の状況でも見積りの制限規定は適用にならないと考える。</p>

移行時の完了した契約		
<p>従前の会計基準に基づき完了した契約の範囲と移行後の会計処理</p>	<p>IFRS 適用企業が IFRS 第 15 号に移行する際に修正遡及アプローチ¹を採用する場合には、適用開始日時点で「完了した契約」については、IFRS 第 15 号を遡及して適用することは要求されていない (IFRS15.C7)。</p> <p>「完了した契約」とは、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約と定義されている (IFRS 15.C2(b))。</p> <p>例えば、従前の会計基準に基づき識別された財又はサービスのすべてを企業が移転しているが、収益を一定期間にわたって認識していたことから、IFRS 第 15 号の適用開始日時点で一部の収益がまだ認識されていない取引は、「完了した契約」に該当するか。</p>	<p>以下のように異なる見解が示されたことから、スタッフは追加の検討を行い、当該検討結果について TRG メンバーからフィードバックを受領することになった。そのうえで必要であれば、次の TRG 会議で改めて議論が行われる見込みである。</p> <p>一部の TRG メンバーは、適用開始日時点で、従前の会計基準に基づき識別された財又はサービスのすべてが移転されている事実に着目し、完了した契約に該当すると考えた。</p> <p>一方、他のメンバーは、適用開始日時点で一部の収益が認識されていない契約について、両審議会が完了した契約に該当することを意図していたかについて疑問を提起した。</p> <p>さらに完了した契約と判断された取引の適用開始日後の会計処理として、従前の会計基準が引き続き適用されると考える見解と、従前の会計基準は適用されず、その結果、収益は一切計上されることはないとする見解が共に示された。</p>

(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

返品手数料及び関連する費用の会計処理、適用範囲：クレジットカード、顧客に支払われる対価（前回からの継続案件）、「一連の別個の財又はサービス」の規定の適用と変動対価の配分、履行義務の充足に向けた進捗度の測定に関する実務上の便法、複数の財又はサービスが単一の履行義務に含まれる場合の進捗度の測定、及びコモディティに対する支配の移転時期の決定に関する論点についても議論が行われ、これらについてはアジェンダ・ペーパーに記載されているスタッフの分析に同意する意見が多く、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。

なお、顧客に支払われる対価に関しては、前回の TRG 会議と同様に、それが変動対価に該当するか否かによって認識されるタイミングが異なる規定となっていることを疑問視する TRG メンバーもいたが、一部のメンバーは当該問題が実務で実際に生じることは限定的との見解を示した。その結果、当該論点に関して新基準の修正は必要ないとの方向性で終結した。

1 比較年度数値を修正せず、IFRS 第 15 号の遡及適用による累積的影響額を適用開始日の資本で認識する方法

3. 今後の予定

TRG 会議は 2015 年にあと 1 回開催が予定されており（11 月 9 日）、スタッフは同会議で議論を実施するために 2015 年 9 月末までに関係者に対して論点を提出することを要請している。現時点では 2016 年における TRG 会議の開催は予定されていないが、関係者からの論点の提出が多く、TRG 会議で対応することが適切と両審議会が判断する場合には、引き続き開催される可能性がある。

なお、公表され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 7 月 7 日までに受領している論点の総数は 75 個に及ぶ。これらの論点をステータスごとに分類²すると以下のとおりである。

TRG 会議で議論された結果、両審議会による議論は必要ないと判断された項目	19 個
TRG 会義で議論された後、両審議会での追加の議論が行われた項目	16 個
今回の TRG 会議で議論された項目	12 個
次回の TRG 会議で議論することが検討されている項目	10 個
軽微な技術的修正として一括して対応することが検討されている項目	4 個
TRG 会議で議論されない予定の項目	14 個

2 分類はサブミッション・ログの記載に基づき、筆者が集計したものである。