

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 ^{はら かん}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1月26日に開催された TRG の第3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

以前行われた2回の会議の議論を受けて、スタッフは現在、(1)顧客に与えられる知的財産ライセンスの性質（アクセスする権利又は使用する権利）の決定と(2)履行義務の識別の決定に関して、関連するガイダンスの明確化を検討している。現時点でのスタッフの改善案の方向性が本会議で説明され、2015年2月に開催される両審議会の共同会議において、当該改善案が議論される予定である旨が報告された。

また、FASB が米国において新基準の適用開始時期の延期を行うか否かに関しては、前回の会議から特段のアップデートは示されず、引き続き2015年4～6月の早い時期に関係者から受領したフィードバック等を両審議会の共同会議

で議論する予定である旨が報告された。

さらにスタッフは、TRG 会議の議論等を受けて、(1)売上税の表示（総額又は純額）、(2)配送行為が履行義務に該当するか否か、(3)新基準移行時における過去に行われた契約変更の遡及処理（後述）等に関して、実務上の便宜のために追加の例外規定を両審議会が設けるべきかを検討する予定である旨を発言した。

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
顧客から受領する現金以外の対価		
①いつの時点の公正価値で測定されるべきか	現金以外の対価は公正価値で測定される(IFRS15.66)が、いつの時点の公正価値で測定されるべきかが新基準では明確でない。	(1)契約開始時、(2)受領又は受領可能時又は(3)履行義務充足時又は受領時のいずれか早い方の3つの代替案が議論され、それぞれの代替案を支持する異なる意見が聞かれた。
②対価の形態とそれ以外の理由の双方で公正価値が変動する場合、変動対価の見積りの制限規定はどのように適用されるべきか	対価の形態を理由とする変動(例:株式を受領する場合の当該市場価額の変動)には制限規定は適用にならないが、それ以外の理由による変動(例:企業のパフォーマンスに基づく公正価値の変動)は、制限規定の対象となる(IFRS15.68)。現金以外の対価の公正価値が双方の理由で変動する場合には、どのように制限規定が適用されるべきか。	対価の形態とそれ以外の理由による変動部分を区分し、後者だけに制限規定を適用することが理論的には適切との意見が聞かれた一方で、当該処理は実務上煩雑であり、有用な情報を提供しないとの反論も聞かれた。
変動対価		
③顧客に支払われる対価は、いつの時点で認識されるべきか	顧客に対して値引きやリベートを提供する場合、変動対価のガイダンスに従うと、企業はそれらを考慮して、権利を得ることとなる対価の金額を見積ることが求められる(IFRS15.50)。一方、顧客に支払われる対価のガイダンスに従うと、企業はそれらを(1)収益の認識時点又は(2)実際に提供又は提供を約束した時点のいずれか遅い方で収益の減額として処理することが求められる(IFRS15.72)。 両者のガイダンスに不整合が存在しないか。	メンバーは概ね、どちらのガイダンスを重視するかによって、企業が異なる結論に達する可能性がある点に同意した。すなわち、後者のガイダンスに基づく、履行義務の充足時に値引き等の提供を企業が意図している場合でも、当該値引きの顧客への実際の通知が履行義務充足後になる場合には、いったん収益が全額計上され、当該通知が行われた時点で収益が減額される処理が行われる可能性が識別された。
回収可能性		
④回収可能性が高くないため、契約が存在しないと判断された場合の会計処理	この場合、企業は(1)履行義務をすべて充足し、かつほとんどすべての対価を返金不要な形で受領している、又は(2)契約が解約され、受け取った対価が返金不要な場合のみ、受領した対価を収益として認識する(IFRS15.15)。当該処理はいかなるケースにも適用されるべきか。	複数のメンバーより、当該処理の適用は、一部のケース(例:月極めのサービス契約において、企業がサービスを提供し続ける場合)において、返金不要な受領した対価を無制限に繰り延べることにつながる場合があり、それが両審議会の本来の意図かを疑問視する意見が聞かれた。
新基準適用時における過去に行われた契約変更の遡及処理		
⑤適用開始日前に行われた契約変更について、遡及処理の免除規定を追加すべきか	適用開始日前に行われた契約変更については、新基準で遡及免除規定は特段存在しない。しかし過去に多くの複数年契約に関して契約変更を行ってきた企業については、新基準に基づく遡及処理を費用対効果の観点から疑問視する意見が聞かれる。	メンバーは概ね、実務上の便宜の観点から、両審議会が当該論点に関して遡及免除規定を設けるべきか否かを検討することに同意した。

したがって、これらの論点については、今後、両審議会で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

変動対価（上述③の論点を除く）、回収可能性（上述④の論点を除く）、待機債務、イスラム金融取引、契約獲得の増分コスト及び約束された財又はサービスの識別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識別されなかった。

3. 次回の会議（2015年3月30日）で議論される予定の論点

スタッフは、次回の会議で議論することを検討している(1)重要な権利、(2)顧客に支払われる対価、(3)重要な金融要素に関する複数の論点に関して、アジェンダ・ペーパーを提出し、議論

すべき論点か否かに関してメンバーに対してフィードバックを求めた。その結果、多くの論点は議論する価値を有すると判断されたことから、次回の会議でこれらが議論される見込みである。

また、両審議会は引き続き関係者に対してTRGで検討すべき論点の提出を求めており、上記以外の論点についても今後引き続き検討が行われていく。

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1月13日までに受領している論点の総数は40個に及ぶ。これらの論点をステータスごとに分類¹すると以下のとおりである。

- 議論済・解決済：7個
- 議論済・継続検討中：8個
- 本会議に提出された新規論点：16個
- 取りまとめのうえ、一括した対応を検討中の論点：3個
- 議論すべきかスタッフが検討中の論点：6個

1 分類はログの記載に基づき、筆者が集計したものである。