

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 専門研究員 しまだ ようこ
島田 諤子

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同で公表した新たな収益認識の会計基準（新収益基準）¹ 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11月9日に開催されたTRGの第6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. TRG 会議で議論された論点

今回の TRG 会議では、次の4つの論点がアジェンダとして取り上げられた。

- ライセンスーライセンスの制限及び更新に関する特定の適用上の論点
 - 追加の財又はサービスに対する顧客のオプション
 - 製造前活動
 - ゲーミング（カジノ）活動
- 本稿では、上記の論点のうち、主にライセン

スの論点について解説する。

(1) ライセンスーライセンスの制限及び更新に関する特定の適用上の論点

① 論点の概要

新収益基準では、ライセンスを供与する約束がライセンス取得者にライセンスを使用する権利を付与する性質のものか、ライセンスにアクセスする権利を付与する性質のものか（すなわち、ライセンスに係る収益を一時点で認識するのか、一定の期間にわたって認識するのか）を判断することとしているが、その際、ライセンス契約に付されている制限²（時期、地域又は用途の制限）を考慮しないとされている³。また、当該ライセンスが使用する権利を付与する性質のものに該当する場合に、顧客がライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することができないとされている⁴。

今回の TRG 会議では、ライセンスが使用する権利を付与する性質のものに該当する場合に、ライセンスの契約上の制限の事例について

1 IASB においては IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」、FASB においては FASB Accounting Standards Codification（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic 606「顧客との契約から生じる収益」

2 ライセンスにおいて、ライセンスが使用できる時期、地域や用途に制限が付されている場合をいう。

3 IFRS 第 15 号 B62(a)項及び 606-10-55-64(a)

4 IFRS 第 15 号 B61 項及び 606-10-55-63

議論された。

スタッフの見解では、ライセンス期間の更新は、追加のライセンスを付与するものではない（すなわち、元のライセンスと単一のライセンスであり、またライセンスの更新料は更新期間の開始時ではなく、双方が更新に合意した日に一時点で認識する）としている。

他方、当初のライセンス契約において、一定の期間経過後にライセンスの対象地域及び用途が増加する場合は、別個のライセンスを生じさせるものであるとしている。

② TRG での議論の要旨

TRG メンバーからは、スタッフ見解において時期に基づく制限と時期に関係しない制限（地域又は用途の制限）で取扱いを分けていることに関して、その線引きが不明確であるとの意見が寄せられた。また、一部のメンバーは、スタッフの見解を支持したものの、ライセンスの性質を判断する際に契約上の制限を考慮しないとする基準との不整合が生じていると指摘した。

③ TRG 会議後の議論

TRG の議論を受けて、IASB は 2015 年 12 月のボード会議において同様の議論を行い、以下の暫定決定を行った。

- ライセンスに関する適用指針は、5 ステップの収益認識モデルに優先されるものではない（すなわち、契約に複数のライセンスが含まれるか否かは、履行義務の識別に関する一般的な規定に従うことが想定される）。
- したがって、契約上の制限に関する IFRS 第 15 号の現行規定を修正しない。

また、FASB は、2016 年 1 月のボード会議において、IASB と同様に、ライセンスに関する適用指針は 5 ステップの収益認識モデルに優先されるものではないとの暫定決定を行っている。一方で、IFRS 第 15 号の現行規定を修正しないとした IASB の結論とは異なり、ライセ

ンス期間の更新に係る収益は、当初のライセンス付与と同じ基準に基づいて更新期間の開始時に認識することが暫定決定された。

(2) ライセンス—追加のライセンスの購入契約

ソフトウェアのライセンスの購入契約について、一定数を超えた場合の追加の購入を当初より安い価格で提供する取引について、追加の購入分が売上又は使用ベースのライセンスの付与か、顧客に付与されたオプションとなるかについても議論がなされた。これについては、(3)の①で後述する追加の財又はサービスに対する顧客のオプションの分析が役に立つとの意見が出された。

(3) その他の論点

また、ライセンス以外の論点として、以下の論点が議論された。

① 追加の財又はサービスに対する顧客のオプション

追加の財又はサービスを購入するオプションを顧客に付与する契約と、変動対価を含む契約とをどのように区分するかが主な論点とされた。これについて、スタッフからは、顧客の将来の行動により、企業に当初の契約に追加して別個の財又はサービスを提供する義務が生じるような契約（すなわち、顧客がオプションを選択するまでは、企業が当該財又はサービスを提供する義務は生じていないもの）は、顧客にオプションを付与する契約であるとの分析を含む、さまざまな例示が提示された。今回の TRG 会議では、スタッフの分析が役立つという意見が多く出されたものの、最終的には、特定の取引例等について一律に決定されるものではなく、契約における約束の性質を評価して、事実と状況により判断すべきとの意見が出された。

② 主に米国会計基準に関する論点

TRG ではまた、(ア)製造前活動及び(イ)ゲーミング（カジノ）活動についての議論が行われた。

(ア)製造前活動については、IASB と FASB の共通の論点として、顧客に約束した（追加の）財又はサービスの移転を生じさせる活動に関連するか否か（すなわち履行義務を構成するものであるか否か）をどのように判断するのかについて議論が行われた。スタッフからは、支配の原則等を考慮することが有用であるとの分析が示された。また、FASB 固有の論点として、Topic 606（新収益基準）で置き換えられなかったコストのガイダンスの取扱いについて議論が行われた。

(イ)ゲーミング（カジノ）活動については、FASB 固有の論点として、Topic 606 により業種別の収益認識基準が置き換えられることに関連して、固定倍率の賭博契約（wagering contract）に Topic 606 が適用されるのか、デリバティブとして金融商品会計基準が適用されるのかについて議論が行われた。

2. 今後の予定

IASB と FASB は、TRG に寄せられたコメントをもとに、同会議での検討及び両ボードでの審議を経て新収益基準の明確化を進めてきた。IASB は、関係者が新収益基準の適用に向けて円滑に準備が進められるよう、新収益基準についてこれ以上の修正を行わないとの意向を表明しており、したがって、今後、TRG 会議を開催する予定はない旨を公表している。ただし、市場関係者が引き続き IASB に適用上の論点を提出することは妨げられてはいない。

他方、FASB においては、必要に応じて TRG 会議を開催する可能性が示唆されている。IASB は、FASB との協力関係を継続し、仮に FASB で議論が行われる場合は、その議論をモニターするとしている。

また、IASB と IFRS 財団は、教育活動や会議等において IFRS 第 15 号の適用を支援する予定であり、重要性のある広範な論点が生じた場合には、公開の場での議論の要否が検討される可能性がある。