プロジェクト　収益認識
項目　IASB と FASB の現在の審議状況（TRG 含む）

Ⅰ．本資料の目的

1. 本資料は、2014 年 5 月 28 日に公表された新収益認識基準（IFRS 第 15 号と Topic 606 の総称）に関する国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の現在の審議状況を説明することを目的としている。

Ⅱ．TRG の概要

TRG の設置

2. IASB と FASB は新収益認識基準の実務での適用を支援するために収益認識に関する移行リソースグループ（TRG）を共同で設置し、関連する議論を継続的に行っている。

TRG の目的

3. TRG の目的は以下のとおりである。

- 新収益認識基準の適用から生じる論点を収集し、分析及び議論する。
- IASB と FASB に適用上の論点を伝え、そのような論点に対して対応が必要かどうか両審議会が決定することを支援する。
- 新収益認識基準の適用に関連する他の関係者から、新収益認識基準について学ぶ機会を提供するためのフォーラムを開催する。
- TRG はガイダンスを公表しない。

TRG のメンバー

4. TRG のメンバーは、幅広い業種及び地域を代表する財務諸表作成者、監査人、財務諸表利用者等から構成されている（合計 27 名）。また、IOSCO、SEC、PCAOB、AICPA がオブザーバーとして参加している。

TRG のプロセス

5. TRG は、以下のステップで進められている。
   (1) 利害関係者が論点を提出する。
   (2) IASB 及び FASB が論点の優先順位付け及び分析を行う。
   (3) TRG 会議を開催する。
   (4) 取りまとめを行う。

6. 論点の提出は誰でも行うことができる。提出される論点は、異なる方法で適用され、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

7. 実務においてばらつきが生じる可能性がある規定に関連するものでなければならない。また、幅広い利害関係者に関連するものでなければならない。IASB 及び FASB のスタッフは、提出されたすべての論点を確認し、論点の優先順位を決定する。

8. TRG 会議は、IASB 及び FASB のオフィスにおいて開催される。TRG 会議は公開で行われ、会議のアジェンダと関連するアジェンダ・ペーパーは公開される。

TRG 会議の状況

9. TRG 会議は、これまで以下のとおり計 4 回開催されており、今後 2015 年 7 月と 11 月に開催が予定されている。

開催時期	議論された論点
2014 年 7 月	(1) 収益の総額又は純額（本人・代理人の検討） (2) 収益の総額又は純額（顧客への請求額） (3) 知的財産ライセンスとそれ以外の財・サービスの双方を含む契約に関する売上高又は使用量ベースのロイヤルティ (4) 資産化された契約コストの減損テスト
2014 年 10 月	(1) 追加的な財・サービスに対する顧客のオプション及び返金不能の前払報酬 (2) 契約資産又は契約負債としての契約の表示 (3) 知的財産ライセンスの性質の決定 (4) 契約の観点において別個のものか否かの判断 (5) 契約の強制力と解約条項
2015 年 1 月	(1) 約束された財・サービスの識別 (2) 契約獲得のための増分コスト (3) 適用開始日前に行われた契約変更の評価 (4) 現金以外の対価 (5) 待機債務 (6) イスラム金融取引 (7) 回収可能性 (8) 変動対価
2015 年 3 月	(1) 拠出（contributions）は新収益認識基準の適用範囲に含まれるか (2) 一連の別個の財・サービス (3) 顧客に支払われる対価 (4) 製品保証

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	(5) 重要な金融要素 (6) 値引きと変動対価に関する取引価格の配分 (7) 重要な権利を顧客が行使した時の会計処理 (8) 契約識別前に部分的に充足された履行義務

TRG 会議で議論された論点の状況

10. 2015 年 3 月開催のTRG会議用のアジェンダ・ペーパーとして両審議会から公表されたサブミッション・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[1]すると以下のとおりである。

TRG 会議で議論済・両審議会での追加検討は不要と判断	12 個
TRG 会議で議論済・両審議会で検討済	13 個
2015 年 3 月の 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
軽微な技術的訂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
合計	**51 個**

Ⅲ. IASB と FASB の審議状況

概要

11. IASB と FASB は TRG 会議での議論等をふまえ、以下の(1)から(3)の項目に関して、IFRS 第 15 号と Topic 606 をそれぞれ改訂する公開草案を公表又は公表することを暫定決定している。(2)及び(3)に関して、改訂が提案又は暫定決定された項目とその内容は IASB と FASB で異なり、FASB の方がより多くの項目に関して、詳細な改訂を提案又は提案する暫定決定を行っている。
    (1) 適用日の延期
    (2) 知的財産ライセンス及び履行義務の識別
    (3) 移行時の実務上の便法、売上税の表示、現金以外の対価、回収可能性の検討

12. なお、IASB は第 10 項の(1)から(3)の項目に加えて、2015 年 5 月 19 日開催の会議において収益認識に関する審議を単独で行い、IFRS 第 15 号の本人又は代理人の検討に関するガイダンスを一部改訂すると共に、設例を一部改訂及び追加する暫定決

[1] 分類はサブミッション・ログの記載に基づき、ASBJ スタッフが独自に集計したものである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

定をしている。FASB も同様に本人又は代理人の検討に関するリサーチを行っており（第 20 項参照）、FASB のスタッフ提案をふまえて 2015 年 6 月開催の IASB との共同会議で審議を行う予定である。

13. IASB は第 10 項(1)の「適用日の延期」の公開草案をすでに 2015 年 5 月 19 日に公表している（コメント募集期限は 2015 年 7 月 3 日）。IASB は 2015 年 7 月開催の会議で当該公開草案に寄せられたフィードバックをふまえた再審議を行い、適用日の延期に関する最終決定を行う予定である。

14. また IASB は、2015 年 6 月開催の会議において、第 10 項(2)、(3)、第 11 項の本人又は代理人のガイダンス及び今後追加で改訂が必要と判断されるその他の項目（ある場合）に関して、こられをまとめて公開草案として公表を承認する予定である。当該公開草案の公表は 2015 年 7 月中と見込まれる。

15. FASB は第 10 項(1)の「適用日の延期」の公開草案をすでに 2015 年 4 月 29 日に公表している（コメント募集期限は 2015 年 5 月 29 日）。また、第 10 項(2)の「知的財産ライセンス及び履行義務の識別」の公開草案もすでに 2015 年 5 月 12 日に公表している（コメント募集期限は 2015 年 6 月 30 日）。第 10 項(3)については 2015 年 3 月開催の共同会議で、単独の公開草案を公表することを暫定決定している。

「適用日の延期」の内容

16. FASB の公開草案の概要については、審議資料(1)-2 参考資料 1 FASB 公開草案「適用日の延期-顧客との契約から生じる収益（Topic 606）」の概要を参照のこと。

17. IASB の公開草案の概要については、審議資料(1)-4 IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の適用日（IFRS 第 15 号の改訂案）」の概要及びコメントの方向性（案）を参照のこと。

「知的財産ライセンス及び履行義務の識別」の内容

18. IASB の暫定決定及び FASB が公表した公開草案の概要は以下のとおりである。なお、FASB が公表した公開草案のより詳細な内容については、審議資料(1)-5 FASB 公開草案「履行義務の識別及びライセンス-顧客との契約から生じる収益（Topic 606）」の概要を参照のこと。

(1)公開草案の公表日（コメント募集期間）

- IASB：【予定】2015 年 7 月中（未定）
- FASB：2015 年 5 月 12 日（約 50 日）

(2)暫定決定及び公開草案の概要

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

①知的財産ライセンス

論点	IASB	FASB
(ⅰ)どのような場合に、ライセンスの性質は企業の知的財産にアクセスする権利を提供するものかの判断	**【提案される予定の概要】** 企業の活動が知的財産の効用(utility)に重要な影響を及ぼす場合に、ライセンスは知的財産にアクセスする権利を提供するものであることを明確にする。 ただし、上記判断にあたっては、FASBにように機能的な知的財産(functional IP)か象徴的な知的財産(symbolic IP)かといったライセンスの性質ではなく、あくまで知的財産の効用に重要な影響を及ぼす企業の活動が存在するか否かで判断する。	**【公開草案の概要】** IASBと同様。 ただし、知的財産の効用に重要な影響を及ぼすかどうかの判断にあたっては、それ自体で著しい機能性を有するか否かで、機能的な知的財産(functional IP)と象徴的な知的財産(symbolic IP)とに区分し、前者であれば一定の例外を除き使用する権利（一時点で収益認識）と判断し、後者であれば常にアクセスする権利（一定期間で収益認識）と判断する。
(ⅱ)売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定の適用範囲	**【提案される予定の概要】** ロイヤルティが関係する主たる項目がライセンスである場合には例外規定が適用になること、及び企業は単一のロイヤルティを分離して会計処理すべきでないことを明確にする。	**【公開草案の概要】** IASBと同様
(ⅲ)どのような場合に、企業は独立した履行義務でないライセンスの性質を評価する必要が	明確化の必要性はないと判断された。	**【公開草案の概要】** 企業は独立した履行義務でないライセンスの性質を決定する必要があることを明確にする。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

論点	IASB	FASB
あるかの判断		
(ⅳ)ライセンス契約における契約上の制限	明確化の必要性はないと判断された。	**【公開草案の概要】** 契約上の制限はライセンスの属性であり、約束した財又はサービスの識別に影響を与えないことを明確にする。

②履行義務の識別

論点	IASB	FASB
(ⅰ)約束した財・サービス	明確化の必要性はないと判断された。	**【公開草案の概要】** 企業は、契約にとって重要性がないと評価された財・サービスを累計して、財務諸表レベルでそれらの重要性を評価することは要求されないことを明確にする。
(ⅱ)「契約の観点において別個のもの」の判断	**【提案される予定の概要】** 適用ガイダンスの明確化を図るため、設例を追加する。	**【公開草案の概要】** IASBと同様。さらに以下の明確化も図る。 ・「区分して識別可能」の原則を明確化する。 ・当該判断に関して基準で記載されている諸要因を、明確化後の上記原則とより密接に合致するように改訂する。
(ⅲ)出荷活動	意思決定は行われなかった(IFRSの関係者からは明確化の要望を受けていないため)。	**【公開草案の概要】** 支配が顧客に移転する前に行われる出荷活動は、履行活動であることを明確にする。一方、支配が顧客

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

論点	IASB	FASB
		に移転した後に行われる出荷活動については、企業に対して会計方針の選択として、(履行義務として会計処理するのではなく)履行活動として会計処理することを認める。

移行時の実務上の便法、売上税の表示、現金以外の対価、回収可能性の検討

19. IASB と FASB が暫定決定した概要は以下のとおりである。

(1)公開草案の公表日（コメント募集期間）

- IASB：【予定】2015 年 7 月中（未定）
- FASB：【予定】2015 年 5 - 6 月中（45 日間）

(2)暫定決定の概要

①移行時の実務上の便法 -契約変更及び完了した契約-

論点	IASB	FASB
過去に行われた契約変更の移行時における会計処理	**【提案される予定の概要】** 以下の実務上の便法を追加する。 ・契約変更修正日において、後知恵も利用した上で、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正する。 契約変更修正日は以下のとおりである。 ・完全遡及企業[2]：表示する最も古い比較期間の期首 ・修正遡及企業[3]：表示する	**【提案される予定の概要】** IASBと同様。 ただし、契約変更修正日が以下のように異なる。 ・完全遡及企業：表示する最も古い比較期間の期首 ・修正遡及企業：適用初年度の期首（当年度の期首） また、IASBのような完全遡及企業に対する追加の実務上の便法は認めない。

[2] 新収益認識基準への移行にあたり、同基準を過去の各報告期間に遡及して適用する方法を選択した企業
[3] 新収益認識基準への移行にあたり、同基準を過去の各報告期間に遡及せずに適用する方法を選択した企業

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

論点	IASB	FASB
	最も古い比較期間の期首さらに、完全遡及企業に対して、以下の実務上の便法の適用を併せて認める。 ・表示する最も古い比較期間の期首現在で、従前の会計基準に基づき完了していない契約のみにIFRS第15号を適用する。	

②売上税の表示

論点	IASB	FASB
総額表示か純額表示かの判断	FASBと同様の実務上の便法は追加しない決定が行われた。したがって、新収益認識基準のガイダンスに基づき、個々の売上税ごとに総額表示と純額表示のいずれが適切かを判断する必要がある。	**【提案される予定の概要】** 以下の実務上の便法を追加する。 ・現行の米国会計基準（Subtopic 605-45）の範囲に含まれる顧客から回収した税金について、純額ベースで表示する。

③現金以外の対価

論点	IASB	FASB
(ⅰ)現金以外の対価の公正価値による測定日	明確化の必要性はないと判断された。 なおIASBは、FASBが暫定決定した契約開始日時点で測定する方法は、IFRS第15号における唯一の許容可能な解釈ではないことに留意した。	**【提案される予定の概要】** 契約開始日時点で測定することを明確にする。
(ⅱ)公正価値が		**【提案される予定の概要】**

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

論点	IASB	FASB
対価の形態と対価の形態以外の理由の両方から変動する場合の会計処理	明確化の必要性はないと判断された。	対価の形態以外の理由（例：企業のパフォーマンス）から生じる変動部分に関してのみ、変動対価に関する制限規定が適用されることを明確化する。

④回収可能性の検討

論点	IASB	FASB
（ⅰ）対価の回収可能性（契約の識別要件）の充足可否の判断	明確化の必要性はないと判断された。	**【提案される予定の概要】** 顧客が対価を約束どおりに支払わない場合に企業がその後の財・サービスの移転を行わないことで対応するのであれば、対価の回収可能性が高いか否かの判断にあたり、企業は移転されない財・サービスに対する回収可能性は考慮しないことを基準本体で明記する（結論の根拠にはすでに記載あり）
（ⅱ）契約の識別要件を満たさない場合の収益認識要件である契約の「解約」時点の判断	明確化の必要性はないと判断された。	**【提案される予定の概要】** 契約が「解約」されたと判断される時点とは、企業が契約又は法律上で、追加の財・サービスの提供を止める権利を有し、かつ、実際に提供を止めた時点であることを明確化する。

本人又は代理人かの検討

20. IASB が暫定決定した概要は以下のとおりである。

(1)公開草案の公表日（コメント募集期間）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

・　IASB：【予定】2015年7月中（未定）

(2)暫定決定の概要

論点	IASB
財ではなくサービスを提供する場合に関連するガイダンスの追加	**【提案される予定の概要】** サービスを提供する場合に企業が本人と判断される状況をガイダンスとして明示することで、サービスの提供に関する本人又は代理人の判定方法を明確化する。
判定プロセスを明確化するための設例の改訂又は追加	**【提案される予定の概要】** 現在の設例では、B37項の各種指標が本人又は代理人の検討にあたり決定的考慮要因と読める記述になっている。設例の内容が基準本体のガイダンスと整合するように、B37項の指標はあくまで、顧客への移転の前に財又はサービスを支配しているか否か（支配していれば本人）という判断が明確に行えない場合の考慮要因に過ぎないこと等を明確化する改訂及び追加を行う。

両審議会で今後審議される予定の項目

21. 第11項に記載のとおり、FASBは、本人又は代理人かの検討に関するリサーチに着手しており、2015年3月開催の共同会議において、スタッフより作業の進捗報告がなされた。FASBの当該プロジェクトには、IASBと異なり、企業（本人）が仲介業者（代理人）を通じて財・サービスを最終顧客に販売する場合に、最終顧客が仲介業者に支払う金額（取引価格の総額）を企業が知り得ない場合の会計処理も含まれる。

22. IASBは2015年5月開催の単独会議において、本人又は代理人かの検討に関するIFRS第15号の関連するガイダンスを一部改訂する暫定決定を行っている（第19項参照）。ただしIASBは、2015年6月開催のFASBとの共同会議において、関連する米国会計基準のガイダンスについてFASBスタッフから提案される予定の改訂案をふまえ、FASBと共同で審議する予定である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ディスカッション・ポイント
新収益認識基準に関するIASBとFASBの現在の審議状況に関連して、ご質問等あればいただきたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。