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）**

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。

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。

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。

(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、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。

7. 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）

8. TRG 会議は、これまで以下のとおり計 5 回開催されており、今後 2015 年 11 月 9 日に開催が予定されている。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。

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

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) 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 (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
2015 年 7 月	(1) 返品手数料(restocking fee)及び関連する費用の会計処理 (2) 適用範囲：クレジットカード (3) 顧客に支払われる対価（前回からの継続案件） (4) 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 (5) 「一連の別個の財又はサービス」規定の適用と変動対価の配分 (6) 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 (7) 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 (8) 移行時の完了した契約 (9) コモディティに対する支配の移転時期の決定

（TRG 会議で議論された論点の状況）

9. 2015 年 7 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 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[1]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

[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。

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
合計	**75 個**

IASB と FASB の審議状況

（概要）

10. IASB と FASB は TRG 会議での議論等をふまえ、以下の(1)から(4)の項目に関して、IFRS 第 15 号と Topic 606 をそれぞれ修正する公開草案を公表済み又は公表することを暫定決定している。(2)から(3)に関して、修正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、詳細な修正を提案又は提案する暫定決定を行っている。一方(4)に関しては、両審議会で同様の修正が提案される見込みである。

(1) 発効日の延期
(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
(4) 本人又は代理人の検討

11. IASB は第 10 項(1)の「発効日の延期」の公開草案をすでに 2015 年 5 月 19 日に公表し、コメント募集期限は 2015 年 7 月 3 日に終了している（企業会計基準委員会からコメント・レターを提出済）。IASB は 2015 年 7 月 22 日開催の単独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、公開草案の提案どおり最終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 年延期されて 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。なお、修正後の最終基準は、2015 年 9 月に公表されることが予定されている。

12. また IASB は、第 10 項の(2)から(4)の項目に関して、これらをまとめた単一の公開草案を 2015 年 7 月 30 日に公表した（コメント募集期限は 2015 年 10 月 28 日）。

13. 一方、FASB は第 10 項(1)の「発効日の延期」の公開草案を 2015 年 4 月 29 日に公表し、コメント募集期限は 2015 年 5 月 29 日に終了している（企業会計基準委員会からコメント・レターを提出済）。FASB は 2015 年 7 月 9 日開催の単独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、公開草案の提案どおり最終化することを決定している。

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。

したがって、Topic 606の発効日は1年延期されて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。なお、最終の会計基準更新書は、2015年9月までに公表されることが予定されている。

14. またFASBは、第10項(2)の「知的財産ライセンス及び履行義務の識別」の公開草案を2015年5月12日に公表し、コメント募集期限は2015年6月30日に終了している（企業会計基準委員会からコメント・レターを提出済）。第10項(3)については2015年3月開催の共同会議で、第10項(4)については2015年7月29日開催の単独会議で、それぞれ別個の公開草案を公表することを暫定決定している。

15. なおFASBは、2015年7月29日開催の単独会議において、企業（本人）が仲介企業（代理人）を使用して最終顧客に財又はサービスを販売するが、仲介企業から最終顧客がいくら請求されたのかが不明な状況における収益の測定について、Topic 606の修正を行わないことを決定した。したがってFASBは、IASBと同様の暫定決定を行った修正提案のみを含む、本人又は代理人の検討に関する公開草案を公表する予定である。

（知的財産ライセンス及び履行義務の識別）

16. IASB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。

(1)公開草案の公表日（コメント募集期間）

- IASB：2015年7月30日（90日間）
- FASB：2015年5月12日（2015年6月30日に終了）

(2)公開草案の概要

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	**【公開草案の概要】** 企業の活動が知的財産の効用(顧客に対して便益を提供する知的財産の能力)に重要な影響を及ぼす場合に、ライセンスは知的	**【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

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
	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。	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	**【公開草案の概要】** 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あるかの判断	修正は提案されていない。	**【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。
(ⅳ)ライセンス契約における契約上の制限	修正は提案されていない。	**【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

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
		確にする。

②履行義務の識別

論点	IASB	FASB
(ⅰ)約束した財又はサービス	修正は提案されていない。	**【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又は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	**【公開草案の概要】** 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。さらにガイダンスを修正して、以下の明確化も図る。 ・「区分して識別可能」の原則の目的を明確化する。 ・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修正する。
(ⅲ)出荷及び配送活動	修正は提案されていない。	**【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及び配送活動は、履行活動であることを明確にする。一方、支配が顧客に移転した後に行われる出荷及び配送活動については、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

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
		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、現金以外の対価及び回収可能性の検討）

17. IASB の公開草案と 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：2015 年 7 月 30 日（90 日間）
- FASB：【予定】2015 年 8 月中（45 日間）

(2)公開草案及び暫定決定の概要

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等の移行時における会計処理	**【公開草案の概要】** 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、事後的判断も利用した上で、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]：表示する最も古い比較期間の期首 さらに、完全遡及企業に対	**【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
	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	修正は提案されていない。したがって、IFRS第15号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	修正は提案されていない。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	修正は提案されていない。	**【提案される予定の概要】** 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

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
		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	修正は提案されていない。	**【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	修正は提案されていない。	**【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。

（本人か代理人かの検討）

18. IASB の公開草案と 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：2015 年 7 月 30 日（90 日間）
- FASB：【予定】2015 年 8 月中（45 日間）

(2)公開草案及び暫定決定の概要

論点	IASB	FASB

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
本人か代理人かの判定プロセスと判定単位に関連するガイダンスの追加	**【公開草案の概要】** 企業はまず、顧客に提供すべき特定の財又はサービスの性質を適切に識別し、その後、当該財又はサービスを顧客への移転前に支配しているか否かを評価することを明確にする（なお、当該特定の財又はサービスには、他者によって提供される財又はサービスに対する権利が含まれる）。 また、判定単位は別個の財又はサービスであることを明確化する。	**【提案される予定の概要】** IASBと同様
サービス等を提供する場合に関連するガイダンスの追加	**【公開草案の概要】** サービス等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、サービス等の提供に関する本人か代理人かの判定方法を明確化する。	**【提案される予定の概要】** IASBと同様
本人か代理人かの検討に関する指標の修正	**【公開草案の概要】** B37項の各種指標に支配の定義との関連性について追加的な説明を加えるとともに、代理人の指標から顧客への移転前に特定の財又はサービスに対する支配を企業が有する場合の指標に書き換える。 また、従来の「対価の形式	**【提案される予定の概要】** IASBと同様

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
	が手数料である」の指標を削除するとともに、指標は包括的なものでなく、個々の事実及び状況によって関連性のある指標が異なることを明示する。	
判定プロセスを明確化するための設例の修正又は追加	**【公開草案の概要】** 現在の設例では、B37項の各種指標が本人か代理人か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。設例の内容が修正後の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修正及び追加を行う。	**【提案される予定の概要】** IASBと同様

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。