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。
(2) IASB 及び FASB が論点の優先順位付け及び分析を行う。

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。

(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、次回は 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 (7) 回収可能性 (8) 変動対価

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。

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
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**

[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。

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(3)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である。(1)及び(2)に関して、修正が提案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、詳細な修正を提案している。一方(3)に関しては、両審議会で同様の修正が提案されている。

    (1) 知的財産ライセンス及び履行義務の識別
    (2) 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
    (3) 本人又は代理人の検討

11. IASB は、第 10 項の(1)から(3)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）。

12. なお、当該公開草案のコメント募集期間中であったが、IASB は 2015 年 9 月開催の単独会議において、(2)の移行時の実務上の便法の論点に関連する「移行時の完了した契約」について審議を行っている。これは 2015 年 7 月に行われた TRG 会議で提起された論点について、FASB が 2015 年 8 月 31 日に暫定決定した内容（第 14 項参照）について、IASB の対応を審議するためである。この審議において、FASB が暫定決定した内容について、IASB は修正を行わないことを暫定決定した（暫定決定の概要は、第 17 項(2)①の表に記載している）。

13. 一方、FASB は、第 10 項(1)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）。

    FASB は、2015 年 10 月 5 日開催の単独会議で当該公開草案に対する再審議を行い、一部追加的な明確化を図ることを除き、公開草案の提案通りに最終基準公表に向けてスタッフに対してバロット手続開始の許可を与えた（暫定決定の概要は審議事項(3)-3 末尾の別紙参照）。最終基準は、2015 年中の公表が予定されている。

14. FASB は、第 10 項(2)の「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」については、2015 年 3 月開催の共同会議で別個の公開草案を公表することを暫定決定した。その後、2015 年 8 月 31 日開催の単独会議で、移行時の実務上の便法と回収可能性のガイダンスに関して、追加の修正を暫定決定した。これらの暫定決定の内容を含んだ公開草案「限定的な範囲の改善及び実務上の便法」を 2015 年 9 月 30 日に公表している（コメント募集期限は 2015 年 11 月 16 日）。

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。

本公開草案の概要は、第17項(2)の表に記載している。

15. FASBは、第10項(3)の「本人又は代理人の検討」の公開草案を2015年8月31日に公表した（コメント募集期限は2015年10月15日）。

（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	**【公開草案の概要】** ロイヤルティが関係する支配的な項目がライセンス	**【公開草案の概要】** 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
ティに関する例外規定の適用範囲	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。	
(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】** 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。さらに基準を修正して、以下の明確化も図る。 ・「区分して識別可能」の

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
		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 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 9 月 30 日(45 日間)

(2)公開草案の概要

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	**【公開草案の概要】** 完全遡及方式[2]及び修正遡	**【公開草案の概要】** IASBと同様。

[2] IFRS 第 15 号を遡及的に適用し、比較年度の数値を修正再表示する方法

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
における会計処理	及方式[3]を適用する企業の双方に対して、以下の実務上の便法を追加する。 ・表示される最も古い比較期間の期首において、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。 さらに、完全遡及方式を適用する企業に対して、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。 【2015年9月に行われた追加の暫定決定の内容】 ・「完了した契約」の定義は修正しない。 ・「完了した契約」のIFRS第15号適用開始日以降の会計処理についても特段の対応をしない。 ・修正遡及方式を採用する企業に対して、従前の会	ただし、修正遡及方式を適用する企業は、「表示される最も古い比較期間の期首」ではなく、「適用開始日（当期首)」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が異なる。 また、IASBと異なり、完全遡及方式を適用する企業に対して、従前の会計基準に基づき完了した契約に関する追加の実務上の便法は認めない。 さらに、以下の点も相違する。 ・「完了した契約」の定義を修正する。[4] ・「完了した契約」の定義を修正することで、「完了した契約」のTopic 606適用開始日以降の会計処理に対応は必要ないとされた。

[3] 比較年度の数値は修正再表示せず、IFRS 第 15 号の遡及的適用による累積的影響を適用開始日に認識する方法

[4] 現在の Topic 606（IFRS 第 15 号も同様）は「適用開始日より前に有効な収益のガイダンス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」と定義されているが、これを「適用開始日より前に有効な収益のガイダンスに従ってすべて（又は実質的にすべて）の収益が認識された契約」に変更する。

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
	計基準に基づき完了していない契約だけでなく、すべての契約に対して新基準を遡及適用することは認めない。	・修正遡及方式を採用する企業に対して、従前の会計基準に基づき完了していない契約だけでなく、すべての契約に対して新基準を遡及適用することも認める。

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号の要求事項に基づき、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。	**【公開草案の概要】** 従来の米国会計基準（Subtopic 605-45）の適用範囲に含まれる顧客から回収したすべての売上税（及び同様の税）の金額を取引価格から控除することを会計方針の選択として認める。

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。	**【公開草案の概要】** 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	修正は提案されていない。	**【公開草案の概要】** 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

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
会計処理		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	修正は提案されていない。	**【公開草案の概要】** 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又は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又は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文で明記する。
(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。	**【公開草案の概要】** 「解約」時点の解釈は示さず、契約の識別要件を満たさない場合に収益が認識される状況として以下を追加する。 ・関連する財又はサービスの支配を移転し、追加の財又はサービスの提供を中止し（及び追加の財又はサービス移転する義務を有さない）、かつ顧客から現在までに受領した対価が返金不要な場合には、受領した対価の金額で収益を認識する。

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。

（本人か代理人かの検討）

18. 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8月31日（45日間）

(2)公開草案の概要

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。	**【公開草案の概要】** 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。	**【公開草案の概要】** 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	**【公開草案の概要】** 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
	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。	**【公開草案の概要】** 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。