
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **顧客との契約から生じる収益－TRG の議論アップデートー**

本資料の目的

1. 本資料は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下、IFRS第15号という。)に関する2015年3月開催のASAF会議のアジェンダ・ペーパーの内容をご紹介しますとともに、ASAF会議における発言案について、ご意見をいただくことを目的としている。ASAF会議におけるアジェンダ・ペーパー (AP) の構成は、以下のとおりである。
 - (1) AP5 : 合同の移行リソース・グループ (以下「TRG」という。)での今までの議論の概要、2015年2月開催のIASB/FASB合同会議 (以下「2月の合同会議」という。)の暫定決定の概要、及びASAFメンバーへの質問が記載されている。
 - (2) AP5A : 2月の合同会議のAP7Aと同一の内容であり、TRGの議論から生じたIFRS第15号に関する論点に対処すべきかどうか、また、どのようにそれを行うべきかを決定する際に、IASBが考慮することが必要となる各種要因が記載されている。
 - (3) AP5B : 2月の合同会議のAP7Bと同一の内容であり、TRGの議論を受けて、「知的財産ライセンス」におけるガイダンスを明確化するために、いくつかの個別の改善案が記載されている。
 - (4) AP5C : 2月の合同会議のAP7Cと同一の内容であり、TRGの議論を受けて、「履行義務の識別」におけるガイダンスを明確化するために、いくつかの個別の改善案が記載されている。
2. 本ペーパーでは、上記 (1) の内容を以下で記載している。

背景 - TRG の活動

3. TRGは新収益基準 (IFRS第15号と同等の米国会計基準Topic 606の総称) の適用上の論点に関して、IASBとFASBに情報の提供を行っている。TRGは、それ自体でガイダンスを公表せず、そこでの議論を通じて新収益基準の実務での適用を支援している。
4. 2015年1月に開催されたTRG会議の時点までに、様々な関係者から計40個の論点を受領しており、その内32個の論点が2014年7月、2014年10月及び2015年1月のTRG会議を通じて議論されている。

5. TRGにおける議論は、大半の論点に関して、関係者が新収益基準を適切に理解し実務で適用できることを示唆するものであった。
6. 一方、いくつかの論点に関しては、実務上のばらつきが予想されたことから、IASBとFASB（以下「両審議会」という。）に追加の検討を促すため、両審議会に照会がなされた。その内の2つの項目が「知的財産ライセンス」と「履行義務の識別」であり、2015年2月開催の合同会議で議論されている。

強制適用日前に IFRS 第 15 号を改訂することによる影響（AP:5A 関連）

7. 「知的財産ライセンス」と「履行義務の識別」に関する個別の改善案をFASBと共同で審議する前に、IASBは、TRGの議論から生じた論点に対処すべきかどうか、また、どのようにそれを行うべきかを決定する際に、IASBが考慮することが必要となる各種要因を議論した。当該要因には以下が含まれていた。
 - (1) TRGの議論から生じた論点を扱う際に考えられる各種アプローチ
 - (2) IFRS第15号の強制適用日前に上記論点を扱う又は扱わないことによるリスク
 - (3) IFRS第15号とTopic 606とのコンバージェンスを維持することを重視することによる影響
 - (4) 明確化を行う場合の時期
8. 会議において、特に、次のような見解が示された。
 - (1) 適用プロセスへの混乱を最小限にする方法で利害関係者に必要と判断された明確化を提供することが必要であること
 - (2) IFRS第15号とTopic 606とのコンバージェンスを維持することが望まれること

知的財産権のライセンス契約（AP:5B 関連）

9. 以下の表は、「知的財産のライセンス契約」の論点に関して、両審議会が行った暫定決定の内容を要約したものである。

論点	IASB	FASB
(1) 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決定	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	同左。さらに、象徴的な知的財産(symbolic IP)のライセンスは、知的財産の効用に重要な影響を及ぼす活動を含むとの推定規定

論点	IASB	FASB
	のであることを明確にする。	を加える。
(2) 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	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。	同左
(3) 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決定	明確化の必要性はないと判断された。	一部のケースでは、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。
(4) 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。	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。

履行義務の識別 (AP:5C 関連)

10. 以下の表は、「履行義務の識別」の論点に関して、両審議会が行った暫定決定の内容を要約している。

論点	IASB	FASB
(1) 約束した財又はサービス	明確化の必要性はないと判断された。	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

論点	IASB	FASB
		確にする。
(2)「契約の文脈の中で別個のもの」の判断	適用ガイダンスの明確化を図るため、設例を追加する。	同左。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。
(3) 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)。	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。

IFRS 第 15 号の改訂案公表に関する IASB の計画

11. 適用プロセスへの混乱を最小限にすると共に、利害関係者を支援するために明確化を適時に図る観点から、IASBはIFRS第15号の改訂案に関して単一の公開草案を開発することを決定した。
12. 本公開草案には、IASBが2015年2月の会議で明確化を行うと暫定決定を行った事項（知的財産権のライセンス契約と履行義務の識別に関する点）に加え、2015年1月及び3月のTRGでの議論をふまえ、必要と判断されたその他の明確化を含むことが予定されている。
13. IASBは、公開草案に含める明確化に関する事項を2015年6月の会議で承認すること

を検討している。

ASAF メンバーへの質問事項

14. 上記を踏まえ、以下の項目がASAFメンバーに質問されている。
- (1) 仮にある明確化がほぼ米国からの質問や懸念に対応するものであったとしても、IASBはTopic 606とのほぼ同一の文言を維持するために、IFRS第15号を改訂する必要があるか。
 - (2) 「知的財産のライセンス」のガイダンスを明確にするIASBの暫定提案に関して、何かコメントはあるか。
 - (3) 明確化を図るために単一の公開草案を開発するというIASBの計画及びその提案時期に関して、何かコメントはあるか。

ASAF 会議での発言案

15. ASAF会議において、主に次の発言をすることを予定している。
- (1) 我々は、IFRS第15号と関連する米国会計基準による適用結果が概ね整合的であることが維持されることが必要と考えている。当該適用結果の整合性を確保する観点から、両審議会が、新収益基準が文言レベルで引き続きコンバージェンスされた基準となるように、最大限の努力を払うことが望ましいと考えている。
 - (2) このため、我々は、仮に十分な審議を経てもなお、両審議会から異なるガイダンスの提案がされる場合、または、一方のみから追加ガイダンスの提案が含まれる公開草案が公表される場合には、文言レベルでIFRS第15号と関連する米国会計基準が一致することによる便益を上回る便益がもたらされるかを利害関係者が十分に見極めることができるよう、公開草案において両審議会の提案の相違点、及び異なる提案をするに至った理由について、十分な説明がなされるべきと考える。
 - (3) また、上記最大限の努力を払ってもなお、ある論点に関してFASBが追加のガイダンスを公表し、IASBが同一の論点に関してガイダンスの公表を行わない場合、IFRS適用企業がIAS第8号の会計方針選択のヒエラルキーに基づき、米国基準の当該ガイダンスを参照しようとする可能性がある。このため、仮にIASBが当該参照を不適切と判断する論点が存在する場合、我々は、実務上、そのことが明確となる方法でIASBは利害関係者に対して周知するべきと考える。

- (4) なお、我々は、IFRS第15号の修正について、2015年6月の会議という比較的近い将来において公開草案の承認がなされることを前提に、論点毎に公開草案を公表せず、幾つかの論点をまとめて公開草案を公表しようとするIASBの暫定決定を支持する。これは、利害関係者の要請に対応して適時に明確化を行いつつも、複数の公開草案による場合に生じ得る将来の改訂に関する予見可能性の低下やパッチワーク的な対応による予期せざる帰結を回避できるためである。

ディスカッション・ポイント

ASBJの発言案に関して、ご意見を頂きたい。

IASBが基準設定は必要ないと決定した論点

16. 両審議会は、TRGで検討された大半の論点について追加で検討を行う必要がないと決定している。両審議会は、ウェブサイトで公表されているTRG会議の報告は、当該論点に関して実務への教育と情報提供に役立つものと考えている。
17. IASBは、TRGの議論から生じた論点のうち、追加の検討のために両審議会に照会された項目について、基準設定が必要ないと結論付けたとしても、そこでの議論や結論の根拠は実務への教育と情報提供に役立つその他の手段になると考えている。
18. 例えば、IASBは、2015年2月の会議で議論された論点の内、いくつかの項目について、以下のようにしている。
- (1) IASBは、基準に加え設例や結論の根拠からあるべき会計処理は明確であり、追加の基準設定は必要ないと暫定的に結論付けた。
- (2) IASBアジェンダ・ペーパーとIASBによる議論は、IFRS第15号のガイダンスをどのように適用及び解釈するかに関して、実務への教育と情報提供に役立つ可能性があることに留意した。

ASAFメンバーへの質問事項

19. 上記を踏まえ、以下の項目がASAFメンバーに質問されている。
- (1) 利害関係者によるIFRS第15号の原則の理解を促進させるために、TRGやIASBの議論からの情報を伝達するための手段の改善に関して、何か提案はあるか。

ASAF会議での発言案

20. ASAF会議において、主に次の発言をすることを予定している。

- (1) 我々は、TRG及びIASBの関連するアジェンダ・ペーパーや議論は、IFRS第15号の適用に関する実務者への教育に役立つ可能性があるとして認識している。
- (2) しかし、我々は、それらが実務上、実質的に強制力のあるガイダンスとして運用されてしまうリスクを懸念している。TRGの議論はIFRS第15号の適用を考えるにあたって有用なものである反面、十分なデュー・プロセスを経たものでない。このため、IASBは、TRGやIASBのアジェンダ・ペーパーや議論について公表のあり方を検討するにあたっては、それらが強制力のあるものと誤認されないように、慎重に対応を行うべきと考える。

ディスカッション・ポイント

ASBJの発言案に関して、ご意見を頂きたい。

適用日（2017年1月1日）

21. IASBは、一部の企業から適用日を2018年に延期する要望を受領している。それらの公式な要望書はIASBのウェブサイトで公表されているが、それらはすべて通信産業の会社からである。
22. スタッフによるアウトリーチにおいて、IT関連の一部の企業から適用日の延期の要望がされた。また、FASBも同様の要望を受領している。
23. 適用日の延期を要望する企業の主な主張は、以下のとおりである。
 - (1) 一部の企業にとっては、対処すべき論点が多すぎ、現在の残された時間軸の中で対応するのは困難である。
 - (2) 米国の国内企業や外国登録企業は2年間の比較年度の表示が要求されるため、これらの企業が完全遡及アプローチを採用する場合には、2015年1月から新収益基準に基づき取引を会計処理するために、ITシステムを構築する必要がある（ITシステムを構築しない他の代替手段では十分に対応できず、誤りが生じやすい）。
 - (3) 一部の企業は、多くの契約を有し、かつ頻繁にそれらに契約変更が生じるといった構造的な問題を有する。
24. 一方で、一部の米国企業は現在の適用日（2017年1月より適用）の維持を支持している。仮に適用日が延期され、かつFASBが引続き早期適用を認めない場合、これらの企業は2017年1月から新基準を適用できなくなるためである。
25. 適用日の延期をすべきか否かについて、両審議会は、2015年4-6月に審議を行う

予定である。

ASAF メンバーへの質問事項

26. 以下の項目がASAFメンバーに質問されている。

- (1) あなたの法域で2017年の適用日について懸念が示されていますか。認識している場合、当該懸念は特定の業種から生じているものか。当該懸念は主に会計処理の実務での運用（例：ITシステム）に関係するものか、それともIFRS第15号の要求事項の理解に関係するものか。
- (2) 適用日について収斂を維持することは、どの程度重要と考えるか。

ASAF 会議での発言案

27. ASAF会議において、主に次の発言をすることを予定している。

- (1) わが国では、IFRSの任意適用が進んでおり、IFRS第15号の実務での具体的な適用や運用の観点から、同基準の適用日についての懸念も一部の企業から示されている。しかし、多くの企業は、まだ適用準備の初度段階にあり、適用日の延期が必要かについて、まだ十分な見極めがなされているとは言えない状況である。
- (2) 仮にIFRSと米国会計基準において、同一時期から新収益基準が適用できないことになると、多国籍企業における会計実務において、米国子会社とそれ以外の拠点とで異なる基準を併存させる必要が生じ得るほか、財務諸表利用者にとっても比較可能性が阻害される要因となる。このため、両審議会は、両者の新収益基準を同一時期から適用することを維持するように努めるべきと考える。

ディスカッション・ポイント

ASBJの発言案に関して、ご意見を頂きたい。

以上

別紙 専門委員会で聞かれた主な意見

28. 2015年3月16日開催の第23回ASAF対応専門委員会で聞かれた主な意見は、次のとおりである。

- (1) 両審議会の新収益基準が文言レベルで一致されるべきと考えているが、文言レベルで違う結果となった場合には、実務における混乱を回避するためにも、違いについて明確にすべきである。
- (2) 適用日に関して、適用日を延ばせば延ばす程、基準がダイバージする可能性が高くなるため、IFRSの新収益基準は予定通りの適用日が望ましいのではないか。
- (3) 米国会計基準においてのみ追加のガイダンスが公表される場合、IFRSを使用する企業における実務が混乱することが予想されるため、新収益基準のコンバージェンスをもう少し強く主張すべきではないか。
- (4) 適用日に関して、両審議会が両者の新収益基準を当初の予定通りに同一時期から適用することを維持すべきである。
- (5) 新収益基準の改訂案についての公開草案の開発方法に関して、IASBが単一の公開草案を開発したとしても、FASBが個々に公開草案を開発した場合、実務が混乱するため、公開草案の開発方法についてもコンバージェンスすることを明確に主張すべきではないか。
- (6) 2015年2月のIFRS 諮問会議においても同じテーマを議論した。IASB側がコンバージェンスの達成を望んでも、FASB側の事情によりガイダンスを公表する場合、IASBがFASBに追従するか否かに関しては、追従する必要はないという意見が多く聞かれた。また、コンバージェンスは重要であるが、すべてを犠牲にしてまで達成する必要は必ずしもないという意見が多く聞かれた。
- (7) 文言レベルで違う結果となったとしても、両審議で共通する基本的な考え方に関する解釈における形式的な違いに留まるものであればコンバージェンスは達成できていると考えることができる一方、解釈における違いが共通する基本的な考え方に影響を及ぼすものである場合は、ダイバージェンスへの契機となる可能性がある。仮に、今回の違いが、共通する基本的な考え方に影響を与えるものでなく、解釈の次元に留まるものであれば、IASB側が何もしないということも選択肢としてとり得るのではないか。ASBJからのコメントの方向性としては、FASBによるガイダンスの追加により、将来的に解釈の次元を超えて基本的な考え方の違いを生み出すことが懸念されるのであれば、その点を追加でコメントすることも考えられる。