プロジェクト　収益認識

項目　FASB 公開草案「履行義務の識別とライセンス-顧客との契約から生じる収益（Topic 606）」の概要

Ⅰ．本資料の目的

1. 本資料は、財務会計基準審議会（FASB）が 2015 年 5 月 12 日に公表した公開草案「履行義務の識別とライセンス-顧客との契約から生じる収益（Topic 606）」（以下「本 ED」という。）の提案内容の概要について説明するとともに、本 ED の提案内容及び関連する IASB の暫定決定の内容に関して、ご意見をいただくことを目的としている（コメント期限は 2015 年 6 月 30 日）。

Ⅱ．本 ED の概要

2. 履行義務の識別と知的財産ライセンスに関しては、現在 FASB がリサーチを継続している本人又は代理人の検討と共に、Topic 606 の基準改訂作業が必要になる可能性が高いトピックとして、早い時期から FASB が認識していた項目である。

3. したがって、FASB が国際会計基準審議会（IASB）と共に共同で設置した収益認識に関する合同の移行リソース・グループ（TRG）においても、その第 1 回会議（2014 年 7 月開催）及び第 2 回会議（2014 年 10 月開催）で中心的項目として議論され、実務上のばらつきが生じる可能性が高い領域として識別された。

4. その後、スタッフは追加の検討を行い、2015 年 2 月開催の FASB 及び IASB の合同会議において、履行義務の識別と知的財産ライセンスについて両者の新収益基準の改訂が審議され、FASB と IASB で異なる内容の暫定決定に至った。

5. FASB は当該暫定決定に基づき本 ED をすでに公表しているが、IASB は 2015 年 6 月開催の会議で、履行義務の識別と知的財産ライセンスの改訂を含む、IFRS 第 15 号のガイダンス改訂に関する単一の公開草案を承認する予定である。

6. 以下では履行義務の識別と知的財産ライセンスに分けて、FASB が公表した本 ED の提案概要を説明している。

履行義務の識別

7. 履行義務の識別に関しては、以下の項目の改訂が提案されている。
   (1) 約束した財又はサービスに関する重要性の判定単位
   (2) 「契約の観点において別個のもの」か否かの判断

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) 出荷活動を別個の履行義務として会計処理するか否かの選択

１．約束した財又はサービスに関する重要性の判定単位

8. 現行のTopic 606 では（IFRS第 15 号も同様）、企業はまず(1)契約で顧客に対して約束した財又はサービスを識別し、次に(2)それらの財又はサービスが履行義務（すなわち、他の財又はサービスから別個のもの）に該当するかを判断することを求めている。結論の根拠であるBC90 項の文言には、従来、米国会計基準に存在していた重要性のない財又はサービスを識別する必要が無いと規定していたSECガイダンスと同様の免除を認めない決定をした旨の記載があり、その代わりに一般的重要性の概念に基づき検討する旨の記載がある。関連する規定は以下のとおりである。[1]

606-10-25-18（IFRS15.26）

別個の財又はサービス

約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。

(a) 企業が製造する財の販売（例えば、製造業者の棚卸資産）

(b) 企業が購入する財の再販売（例えば、小売業者の商品）

(c) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売（例えば、606-10-55-36項から50-40項（B34項からB38項）に記述している、本人として行動している企業が再販売するチケット）

(d) 顧客のための契約上合意された作業の履行

(e) 財又はサービスを提供できるように待機するサービスの提供（例えば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート）又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービス

(f) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供（例えば、606-10-55-36項から50-40項（B34項からB38項）に記述のように、別の当事者の代理人として行動すること）

(g) 顧客が再販売するか又は自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与（例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約束している場合）

(h) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発

(i) ライセンスの付与（606-10-55-54項から55-65項（B52項からB63項）参照）

(j) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与（当該オプションが、606-10-55-41項から55-45項（項B39項からB43項）に記述のように、重要な権利を顧客に提供する場合）

[1] 抜粋している規定のうち、括弧書きのパラグラフ番号は、対応する IFRS 第 15 号のパラグラフを示している。以下同様。

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。

606-10-25-19（IFRS15.27）

顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。

(a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）。

(b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである）。

BC90

同様の理由により、両審議会は、企業が形式的なもの又は重要でないものと考えるかもしれない履行義務の会計処理を免除することはしないと決定した。その代わりに、企業は、それらの履行義務が財務諸表に対して重要性のないものかどうかを、IAS第8号及びFASB概念書第8号「財務報告に関する概念フレームワーク」で記述しているように、評価すべきである。

9. そのため、米国の関係者を中心に、従来の米国会計基準と比較して、今までは一般に重要性がないと判断されていた財又はサービスを含む、非常に多くの数の財又はサービスを Topic 606 では企業は認識する必要があるかどうかを懸念する意見が提起された（例：電話によるカスタマー・サービス対応や定期的に顧客に送付する会計報告）。

10. それを受けて TRG 会議で本件が議論され、多くの TRG メンバーは両審議会の意図は、従前の会計基準では販売促進活動でみなされていた一部の項目（例：携帯電話会社が無料で提供するハンド・セット）を除き、従来の会計基準と比較して、新収益基準において非常に多くの数の財又はサービスが識別されることはないとの意見で概ね一致した。

11. しかしながら、上述の SEC ガイダンスが Topic 606 の公表により廃止され、一般的重要性の概念で検討が必要とされていることから、個々には重要性が無い項目でもそれをすべて合算すれば財務諸表レベルでは重要性があると判断される項目もあり、当該判断を企業に求めることは費用対効果の観点から疑問が提起された。

12. したがって、FASB は企業の実務負担を軽減する観点から、以下の改訂を提案している。

FASBの提案内容
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（すなわち、財又はサービスの重要性は各契約単位（財務諸表全体の

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。

FASBの提案内容
レベルではなく）で判断し、各契約単位で重要性がないと判断された財又はサービスは、Topic 606の適用上は、財又はサービスとして識別する必要はない）。

13. IASB は、当該論点に関して明確化の必要性はないと暫定決定を行っている。IASB の趣旨は、一般的重要性の概念等を用いて企業は適切に判断できると考えている。

14. したがって、FASB の方が重要性の概念に関する追加のガイダンスを提供していることから、理屈上は両者の会計処理の結果に差異が生じる可能性はあるが、実際に実務で重要な差異が生じるかは明確でない。

２.「契約の観点において別個のもの」か否かの判断

15. 現行の Topic 606 では（IFRS 第 15 号も同様）、企業は顧客に約束した財又はサービスが別個のものであるか（すなわち履行義務であるか）の判断にあたっては、(a) 顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることがきる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）と(b)財又はサービスを移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである）の双方の要件（以下に抜粋）を満たす場合に限り、別個のものであると定めている。

606-10-25-19 （IFRS15.27）

顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。

(a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）。

(b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである）。

16. また、前項（b）の要件を判断するために企業が考慮すべき 3 つの要因が例示（以下に抜粋）されている。

606-10-25-21 （IFRS15.29）

財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、区分して識別可能（606-10-25-19項(b)（IFRS第15号第27項(b)）に従って）であることを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。

(a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が

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。

契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していない。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用していない。 (b) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしない。 (c) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。例えば、顧客が契約の中の他の約束した財又はサービスに重大な影響を与えずに、当該財又はサービスを購入しないことを決定できるという事実は、当該財又はサービスが、当該他の約束した財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはないことを示している可能性がある。

17. TRG 会議を通じて、関係者から特に前項の(c)の要件の判断が困難との指摘が提起され、実務ではたとえば機械を単純な据付サービスとセットで顧客に販売した場合に、機械は据付を行わないと稼働しないため、「契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高い」と判断し、機械の販売と単純な据付サービスを単一の履行義務と判断する等、両審議会が意図していない方法で実務上運用されている可能性が識別された。

18. したがって FASB は、誤った実務上の運用を正し、より関係者が適切に判断を行えるように、①606-10-25-19 項(b)（IFRS 第 15 号 27 項(b)）の要件に関する目的の明確化を図り、②606-10-25-21 項（IFRS 第 15 号 29 項）の 3 つの要因を明確化後の当該目的に合致するように修正し、③併せてこれらの明確化後の概念を適切に説明するために設例を追加する、以下の提案を行っている。

FASBの提案内容
①606-10-25-19 項(b)（IFRS 第 15 号 27 項(b)）の要件に関する目的の明確化 ● 財又はサービスが契約の観点から別個のものであるか否かの判断の目的は、企業の約束の性質が個々の財又はサービスをそれぞれアウトプットとして提供することなのか、それとも個々の財又はサービスをインプットとする結合されたアウトプットを提供することなのかを区別することにあることを明確化する。 ②上記①の明確化後の目的と合致するように、606-10-25-21 項（IFRS 第 15 号 29 項）の 3 つの要因を以下のように修正する。 ● 3 つの要因を、別個のものと判断<u>される</u>場合からではなく、別個のものとは判断<u>されない</u>場合の説明として書き換える。 ● 3 つの要因を、契約に含まれる<u>個々</u>の財又はサービスの視点からではなく、契約に含まれる<u>複数</u>の財又はサービスの視点で書き換える。 ● 結合されたアウトプットには、単一の項目だけでなく、複数の項目が存在する場

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。

FASBの提案内容
合があること、かつそれぞれにはさらに複数のフェーズが存在する場合があることを明確にしている（従来の文言を文字通り読むと、アウトプットが複数の項目の場合（例：ビルを2棟建設する工事契約）には、それだけで要件に該当しないと判断する実務の可能性が識別された）。 ③上記①②の明確化後の概念を適切に説明するために、設例を追加する。

19. FASB の提案内容を反映した改訂後の 606-10-25-21 項は、以下のとおりである。追加された部分に下線、削除された部分に取消線を引いている。

改訂後606-10-25-21（案）

財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、606-10-25-19(b)に従って区分して識別可能であるか否かを評価する目的は、契約における企業の全体的な約束の性質が、契約に含まれる個々の財又はサービスを移転することなのか、約束した財又はサービスをインプットとして用いた結合された項目又は複数の項目を移転することなのかを決定することにある。複数の財又はサービスを顧客に移転するという2つ以上の約束~~企業の約束~~が、区分して識別可能~~（606-10-25-19(b)に従って）~~でない~~ある~~ことを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。

(a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプット又は複数のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供している~~いない~~。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプット又は複数のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用している~~いない~~。結合後のアウトプット又は複数のアウトプットには、1つ以上のフェーズ、要素、単位を含む場合がある。

(b) 1つ以上の当該財又はサービスが、契約で約束した1つ以上の他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズしている、あるいはそれらにより大幅に修正又はカスタマイズされる。~~当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしない。~~

(c) 当該複数の財又はサービスが著しく相互に依存又は相互に関連している。言い換えると、個々の財又はサービスが契約における1つ以上の他の財又はサービスによって著しく影響を受ける。~~当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。例えば、顧客が契約の中の他の約束した財又はサービスに重大な影響を与えずに、当該財又はサービスを購入しないことを決定できるという事実は、当該財又はサービスが、当該他の約束した財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはないことを示している可能性がある。~~

20. IASB は第 18 項にある FASB の提案内容③（設例の追加）のみを行う暫定決定をしている。IASB の趣旨は、基準の改訂は必要最小限にしたいと考えており、IFRS 第

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。

15 号のガイダンス自体を修正せずに、設例を追加することで現行のガイダンスが本来意図している内容（FASB の提案内容①②）を適切に説明できると考えている。

21. したがって、両基準で文言に比較的大きな差異は生じるものの、IASB は FASB の提案内容①②を現行のガイダンスの明確化と考えており、会計処理の結果に相違が生じるか否かは現時点では必ずしも明確でない。

３．出荷活動を別個の履行義務として会計処理するか否かの選択

22. 現行の米国会計基準の実務では、一般に出荷活動を別個の提供物とみなして、取引価格の一部を配分する処理は行われていない（例えば、企業が FOB ベースで財を引渡し、船積時点で収益の認識要件を満たすと判断しているが、引渡後の財の輸送をアレンジするサービスを別途提供している場合に、当該出荷活動について取引価格を配分する処理は一般に行われていない）。

23. ただし、Topic 606 の原則を厳密に適用すると、顧客に対して財の支配が移転した後の出荷活動は、顧客の資産を輸送する単独の履行義務に該当するケースも考えられ、その場合には財の販売とは区分して取引価格の一部を出荷活動に配分する処理が必要となる可能性がある。そのため当該懸念が米国の関係者を中心にTRG会議で共有された。

24. 以上をふまえ FASB は、財の支配が顧客に移転した後の出荷活動処理を履行義務として処理することが適切と判断された場合に、原則通り当該処理を要求することは、現行の米国会計基準の実務からの変更となり、費用対効果の観点からも懸念があるので、以下の改訂を提案している。また併せて顧客に対する支配の移転前に行われる出荷活動についても別途、会計処理の明確化を図っている。

FASBの提案内容
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（すなわち、単純に費用処理）することを認める。一方、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。

25. IASB は当該論点を FASB と共同で審議した 2015 年 2 月時点では、IFRS 関係者より同様の懸念を確認していないことを理由に、基準を改訂するべきかどうかの意思決定を行わなかった。現時点で追加のアップデートは生じていないが、今後、IFRS 関係者から同様の懸念が提起される場合には、IASB が追加の検討を行う可能性も考えられる。しかしながら、現時点では FASB のみが追加のガイダンスを提供し、実務上の負担を軽減す

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。

る措置を実施する予定であることから、両基準で支配が顧客に移転した後に行われる出荷活動について、それを単独の履行義務として処理するか否かに関して、会計処理が異なる可能性がある。

ディスカッション・ポイント１
①約束した財又はサービスに関する重要性の判定単位、②「契約の観点において別個のもの」か否かの判断及び③出荷活動を別個の履行義務として会計処理するか否かの選択に関する FASB の改訂提案及び関連する IASB の暫定決定について、ご質問やご意見を頂きたい。

知的財産ライセンス

26. 知的財産ライセンスに関しては、以下の項目の改訂が提案されている。
    (1) 知的財産ライセンスの性質の判断
    (2) 独立した履行義務でない場合のライセンスの性質の評価
    (3) 売上高・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
    (4) ライセンス契約における契約上の制限

１．知的財産ライセンスの性質の判断

27. 現行の Topic 606 では（IFRS 第 15 号も同様)、知的財産ライセンスをその履行義務の性質に鑑み、顧客に対して知的財産にアクセスする権利を提供するものか（この場合、収益は一定期間にわたり認識される)、それとも知的財産を使用する権利を提供するものか（この場合、収益は一時点で認識される）の判断を求めている。また当該判断にあたっては、以下に抜粋している 606-10-55-60 項（IFRS 第 15 号 B58 項）において、アクセスする権利に該当するための要件が示されており、同項(a)にあるとおり、企業（ライセンサー）の継続的活動が、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与えるか否かが重要なポイントとされている。

606-10-55-60（IFRS15.B58）
ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下の要件のすべてに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するという約束である。
(a) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待している（606-10-55-61項（B59項）参照)。
(b) ライセンスによって供与される権利により、606-10-55-60(a)項（B58項(a)）で識別された企業の

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。

活動の正又は負の影響に顧客が直接的に晒される。 (c) そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することがない（606-10-25-17項（第25項）参照 ）。

28. 現行の Topic 606 においてアクセスする権利か、使用する権利かを判定するプロセスをフローチャートで示すと別紙 1 のとおりである。

29. ただし、606-10-55-60 項（IFRS 第 15 号 B58 項）(a)に記載されている、企業の活動による顧客が権利を有する知的財産への影響は、知的財産の形式（form）及び機能性(functionality)に与える場合のみが考慮されるのか、それとも価値（value）に対する影響も含む概念かの判断に関して、TRG 会議で実務上のばらつきが識別された。

30. したがって、FASB は上記実務上のばらつきを解消すると共に、アクセスする権利か、使用する権利かの判定をより容易にするため、以下の改訂を提案している。

FASBの提案内容
①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。効用は便益又は価値を提供する能力と定義され、形式、機能性及び価値のいずれも含まれることが明確にされている。 ②上記判断を具体的に行うにあたっては、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、前者であれば原則として使用する権利（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。 　なお、機能的な知的財産には、ソフトウェア、バイオロジカル化合物、ドラッグ・フォーミュラ及び完成したメディア・コンテンツ（例：映画、テレビ番組、音楽）が含まれ、象徴的な知的財産には、ブランド、チーム又はトレード・ネーム、ロゴ及びフランチャイズ権が含まれる。 ③ただし、機能的な知的財産については、以下の要件を共に満たす場合に限り、アクセスする権利と判定する。この点、象徴的な知的財産は常にアクセスする権利と判定される。 ● 知的財産の機能性は、顧客に財又はサービスを移転しない企業の活動の結果として、ライセンス期間にわたり著しく変化することが見込まれる。 ● 顧客は、契約上又は実務上、更新後の知的財産を使用することが要求される。

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。

FASBの提案内容
④さらに機能的な知的財産(知的財産が著しい独立した機能性を有する)の場合には、その効用の大部分は当該機能性から得られるものであり、当該機能性を変更しない企業の活動（販売促進活動など）の影響を受けない点を明確化する。

31. FASB の提案内容に基づき、アクセスする権利又は使用する権利かを判断するプロセスを示したフローチャートが本 ED に含まれている。その内容は別紙 2 に記載のとおりである。

32. IASB は FASB のような抜本的改訂は行わず、第 27 項で抜粋している IFRS 第 15 号 B58 項の要件を維持し、限定的な明確化を行う暫定決定を行っている。

33. すなわち IASB は、IFRS 第 15 号 B58 項(a)の「著しく影響を与える活動」の明確化の一環として、第 30 項の FASB の提案内容①及び④と同様の内容の明確化を行う予定である。また IFRS 第 15 号 B58 項(b)及び(c)の要件を維持することから、FASB の提案内容③にある一定の要件と同様の内容が考慮されることが想定される。

34. しかしながら IASB は、FASB のように機能的な知的財産と象徴的な知的財産という用語を導入し、どちらに分類されるかで会計処理を決定するのではなく、あくまで著しい影響を与える活動が存在するか（IFRS15.B58(a)）否かを最も重要な判断ポイントとして維持する点で FASB と異なっている。このように判断プロセスは両者で大きく異なるものの、実際の会計処理結果は、両審議会のスタッフの分析によると、ほとんどの場合大きく異ならないことが想定されている。

35. 今後、FASB の本 ED に対するコメント・レターを準備するにあたり、以下の点を含む、様々な観点から検討していくことが必要と考えられる。

(1) 機能的知的財産と象徴的知的財産という用語を導入し、どちらに分類されるかで会計処理が大きく異なることになる提案は適切かどうか。また、どちらに分類するかを判断することが実務上困難なライセンスは存在するか。

(2) 両者の会計処理結果はほとんどの場合、大きく異ならないとする IASB 及び FASB スタッフの分析は適切かどうか。

- 2015 年 2 月開催の共同会議において、既に廃止されたあるメジャー・リーグの球団は今でも人気があり、そのロゴを使用するライセンスが提供されているが、このような場合に FASB モデルは象徴的な知的財産として一定期間にわたり収益が認識される一方、IASB モデルでは企業（ライセンサー）の継続的活動は何も行われないので、一時点で収益が認識される

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。

点で差異が生じるとの分析結果が両スタッフから示された。しかし、両スタッフは、差異が生じるのはこのような取引に限られ、かつ、このような取引はライセンス取引全体としては、極一部の取引にすぎないとの分析を示していた。

(3) 第 30 項の FASB の提案内容③にあるとおり、機能的な知的財産は一定の要件を満たす場合に限り、アクセスする権利と判定され一定期間にわたり収益が認識される。実務上、当該要件を実際に満たす状況は想定されるかどうか、仮に想定されない場合に当該要件をあえて記載することが適切かどうか。

- 顧客に財又はサービスを移転しない活動により、知的財産の機能性が著しく変化することが要件とされているが、知的財産の機能性を変化させる活動は、それ自体が顧客に財又はサービスを移転する活動が通常である（例：販売したソフトウェアに対する事後的なアップデート・サービス）。したがって、本EDの結論の根拠でも当該要件を満たすことはあっても稀であるとの記述があり、具体例は示されていない。

(4) 象徴的な知的財産については、常にアクセスする権利と判定されるが、上記(2)の例（既に廃止されたあるメジャー・リーグ球団のロゴ）以外に経済実態に合わないと考える状況は想定されるか。

ディスカッション・ポイント 2
知的財産ライセンスの性質の判断に関する FASB の提案内容及び関連する IASB の暫定決定に関して、ご質問やご意見を頂きたい（特に第 35 項に記載の観点に関して）。

２．独立した履行義務でない場合のライセンスの性質の評価

36. 現行の Topic 606 では（IFRS 第 15 号も同様）、ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがってライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場合には、ライセンスに関するガイダンスを用いて、それがアクセスする権利を与えるものか、それとも使用する権利を与えるものかを評価することが求められている。

606-10-55-58（IFRS15.B56）
ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがって、ライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場合には、企業は、ライセンスが顧客に一時点で移転

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。

するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定しなければならない。この判定を行う際に、企業は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次のいずれを提供するものなのかを考慮しなければならない。 (a) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利 (b) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

37. 一方、ライセンスが他の財又はサービスと別個のものでない場合には、当該履行義務（約束したライセンスを含む）に関して、一定期間にわたり充足される履行義務か、一時点で充足される履行義務かを Topic 606 の一般（ライセンス特有でない）ガイダンスを用いて判断することが明記されている。

606-10-55-57（IFRS15.B55） ライセンスが別個のものではない場合には、企業は 606-10-25-23 項から 25-30 項（第 31 項から第 38 項）を適用して、履行義務（約束したライセンスを含む）が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定しなければならない。

38. したがって、TRG 会議において、ライセンスがそれ単独で履行義務を構成しない場合には、一切、知的財産ライセンスのガイダンスを用いてその構成要素であるライセンスの性質を判断する必要がないと考える関係者もいれば、履行義務（約束したライセンスを含む）が一定期間にわたり充足される履行義務か、それとも一時点で充足される履行義務か等を適切に判断するためには、知的財産ライセンスのガイダンスを用いて、その 構成要素であるライセンスの性質を判断する必要があると考える関係者もいることが明らかになり、実務上のばらつきが識別された。

39. したがって、FASB は上記実務上のばらつきを解消し、履行義務（約束したライセンスを含む）の性質を適切に判定するために、以下の改訂を提案している。

FASBの提案内容
ライセンスとそれ以外の財又はサービスが単一の履行義務を構成する場合は、企業はライセンスに関するガイダンスを用いて、その構成要素である当該ライセンスの性質を考慮する必要がある。

40. IASB は、当該論点に関して明確化の必要性はないと暫定決定を行っている。IASB の趣旨は、ライセンスとそれ以外の財又はサービスが単一の履行義務を構成する場合、一定のケースでは（例：ライセンスが主要な構成要素である場合）、当該履行義務が一定期間にわたり充足される履行義務か、それとも一時点で充足される履行義務かを適切に判定すると共に、前者である場合にはその進捗度を適切に評価する

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。

ために、知的財産ライセンスのガイダンスを用いてその構成要素であるライセンスの性質を判断する必要がある点は現行規定からも明確であると考えている。

41. したがって、現時点では IASB と FASB で会計処理の適用結果に対しては、実質的な差異が生じる可能性は低いと考えられる。

42. なお、本EDの提案では、ライセンスが他の財又はサービスと単一の履行義務を構成する場合は、常にライセンスのガイダンスを用いて、その構成要素であるライセンスの性質を評価することが提案されているが、別途提案されている後述の売上高・使用量ベースのロイヤルティの制限規定の適用範囲の提案では、ライセンスとそれ以外の財又はサービスが単一の履行義務を構成する場合、当該制限規定が適用されるのはライセンスが主要な構成要素である場合に限るとしている。

43. FASB の本 ED に対するコメント・レターを準備するにあたり、この点に矛盾があると考えるか、それとも取扱いに差異を設ける合理的な理由があると考えるか、今後検討してくことが考えられる。

３．売上高・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

44. 現行の Topic 606 では（IFRS 第 15 号も同様)、売上高・使用量ベースのロイヤルティを条件に知的財産ライセンスが供与される場合には、①当該ロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）された時点と、②顧客による売上又は使用が発生した時点のいずれか遅い時点で、企業（ライセンサー）は収益認識を行うことが要求されている。これは、重要な収益の戻入が事後的に発生しない可能性が非常に高い範囲で、履行義務の充足時点で収益を認識する変動対価の一般規定の例外規定と位置づけられている。

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ

606-10-55-65（IFRS15.B63）

606-10-32-11項から32-14項（第56項から第59項）の要求事項にかかわらず、企業は、下記の事象のうち遅い方が発生する時点でのみ（又は発生するにつれて)、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに係る収益を認識しなければならない。

(a) その後の売上又は使用が発生する。

(b) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）されている。

45. ライセンスが他の財又はサービスと共に単一の履行義務を構成し、かつその全体に対して売上高・使用量ベースのロイヤルティが適用になる場合（例：トレーニング・

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。

サービス付きのフランチャイズ契約）には、その全体に対して売上高・使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定が適用になると考える関係者もいれば、ライセンスとそれ以外に区分し、前者にだけ当該例外規定が適用され、後者には一般の変動対価に関する制限規定が適用になると考える関係者もいるなど、TRG 会議で実務上のばらつきが識別された。

46. したがって、FASB は上記実務上のばらつきを解消すると共に、会計処理が複雑になることを回避しつつ、財務諸表利用者に有用な情報を提供する観点から、以下の改訂を提案している。

FASBの提案内容
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その全体に対して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。

47. IASB は、当該論点に関して FASB の提案内容と同一の改訂を IFRS 第 15 号に対して行う暫定決定をしており、引き続き両基準のコンバージェンスが達成される状況である。

４．ライセンス契約における契約上の制限

48. 現行の Topic 606 では（IFRS 第 15 号も同様）、ライセンスに対する時期、地域又は用途の制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか、一定期間にわたり充足するのかを判定するにあたり、当該制限を度外視して判定することが明確にされている。

> 606-10-55-64（IFRS15.B62）
>
> 企業は、ライセンスで提供されるのが企業の知的財産にアクセスする権利なのか、企業の知的財産を使用する権利なのかを判定する際に、以下の要因を無視しなければならない。
>
> (a) 時期、地域又は用途の制限――そうした制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。
>
> (b) ・・・

49. TRG 会議において同様の制限が、企業が提供する履行義務の数に影響を与えるか否かに関して、異なる見解が存在することが明らかになった。たとえば、企業が 3 年間にわたり特定のテレビ番組の放映を認めるライセンスを顧客に提供するが、顧客は毎年 1 回クリスマス・シーズンだけに放映できるとの制限が課せられている場合

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。

に、ある関係者は当該制限が企業の履行義務の数に影響を与えない（すなわち、履行義務は 1 つであり、初年度において収益が全額計上される）と考えている一方、他の関係者は履行義務の数に影響を与える（すなわち、履行義務は 3 つであり、各年度において収益が 3 等分した金額で計上される）と考えていることが明らかとなり、実務上のばらつきが識別された。

50. したがって、FASB はこのような制限は、企業が履行義務を一時点で充足するのか、一定期間にわたり充足するのかを判定するにあたり度外視するだけでなく、履行義務の識別にも影響を与えるべきでない点を明確にする改訂を提案している。

FASBの提案概要
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（結果として履行義務の識別）に影響を与えないことを明確にする。

51. IASB は当該論点に関しては、明確化の必要性はないとの暫定決定を行っている。IASB の趣旨としては、現行規定からこのような制限が履行義務の識別に影響を与えないと合理的に判断することが可能と考えている。

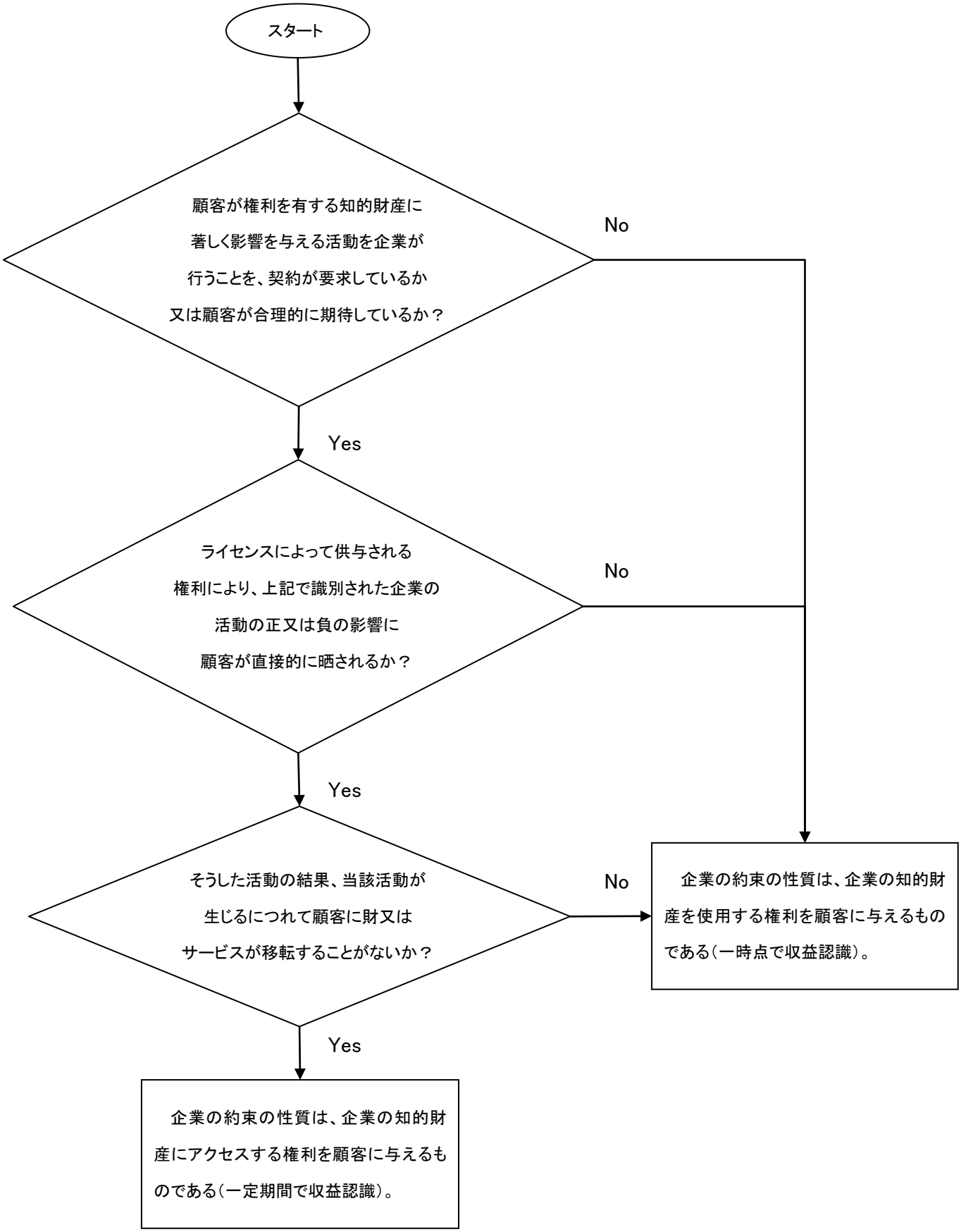
52. したがって、現時点では IASB と FASB で会計処理の適用結果に関しては、実質的な差異が生じる可能性は低いと考えられる。

ディスカッション・ポイント 3
①独立した履行義務でない場合のライセンスの性質の評価、②売上高・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及び③ライセンス契約における契約上の制限に関する FASB の改訂提案について、ご質問やご意見を頂きたい。

以　上

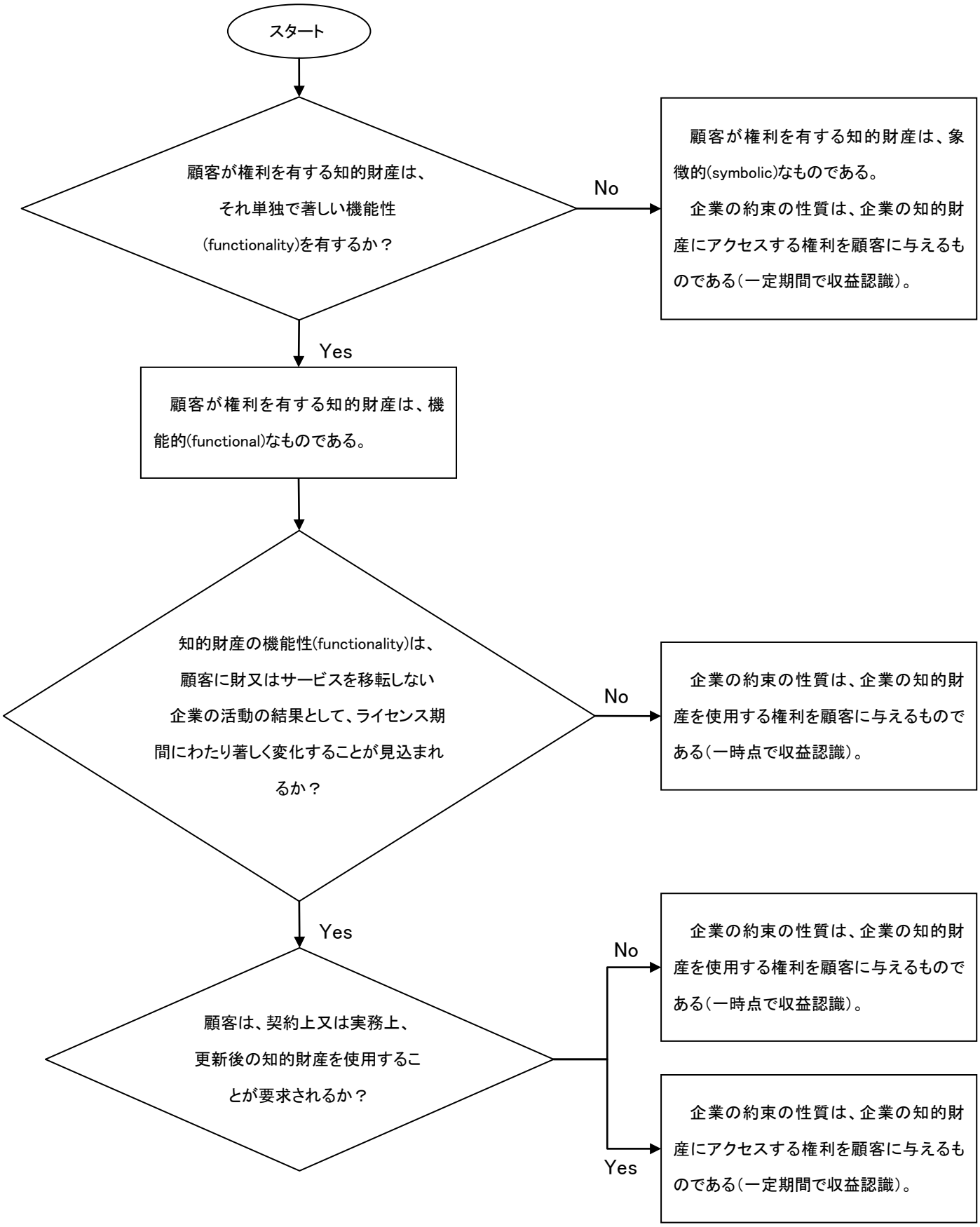
財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【別紙 1】 FASB のライセンスに関する現行のフローチャート



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。

【別紙 2】 FASB のライセンスに関する改訂提案のフローチャート



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。