

2015 年 7 月 3 日

米国財務会計基準審議会 御中

**FASB 会計基準更新書案「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)」に対するコメント**

1. 当委員会は、米国財務会計基準審議会 (FASB) の会計基準更新書案「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「本公開草案」という。)に対するコメントの機会が与えられたことを歓迎する。
2. 我々は、本公開草案では米国関係者からの強い要求に対応するために、Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」の一部の要求事項の明確化や修正が提案されていると理解している。我々は、いくつかの提案は、報告される財務情報の有用性を維持しつつも、Topic 606 の要求事項を適用する際に米国関係者に重要な実務上の課題が生じるのを回避する一助となると考えられることから、有用なものと考えている。
3. しかしながら、Topic 606 と IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が文言レベルでほぼコンバージェンスされた基準であることに鑑みると、我々は、FASB と国際会計基準審議会 (IASB) が両基準の同一性のレベルを維持するように、相当の努力を払うことが大変望ましいと考えている。同一性のレベルを維持することにより不必要な実務上の負担が生じることを回避しつつ、異なる企業間の収益金額の比較可能性の向上に寄与すると考える。
したがって、我々は、FASB が両基準に対する潜在的な修正に関してその適切な範囲及び内容を IASB と十分に協議した後に、FASB が提案されている修正を最終化することを希望する。
4. 本公開草案における個別の質問に対する当委員会のコメントについては、別添をご参照いただきたい。
5. 当委員会のコメントが FASB による今後の審議に役立つことを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 副委員長

収益認識専門委員会 専門委員長

本公開草案の個別質問に対するコメント

質問 1： 606-10-25-14(b) 項から25-15項に、単一の履行義務とされる一連の別個の財又はサービスの会計処理に関するガイダンスが含まれている。この要求事項を任意の実務上の便法に変更すべきか。一連のガイダンスを任意の規定にした場合の潜在的な影響は何か。

6. 我々は、FASB は Topic 606 の 606-10-25-15 項に規定されている 2 つの要件が満たされる場合に、一連の別個の財又はサービスを単一の履行義務として会計処理する要求事項を、任意の実務上の便法に変更すべきと考える。
7. 606-10-25-14(b) 項及び 25-15 項は、2 つの要件が満たされる場合に、ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービスを移転する約束を単一の履行義務として識別することを企業に要求している。会計基準更新書案 No. 2014-09 の結論の根拠第 113 項では、当該要求事項が履行義務の定義の一部に含められている理由として、(1) モデルの適用を単純化すること、(2) 企業が同一の財又はサービスを一定期間にわたり連続的に提供する状況での履行義務の識別における首尾一貫性を高めることが説明されている。さらに同会計基準更新書案の結論の根拠第 114 項では、全体の対価を契約において提供すべきサービスのそれぞれの増分に配分することについて、費用対効果が低いことが説明されている。
8. 我々は、同会計基準更新書案の結論の根拠に記載されている説明は、以下の理由から 606-10-25-14(b) 項から 25-15 項に規定されている要求事項を十分に正当化するためには説得的ではないと考える。
 - (1) 結論の根拠では、当該要求事項の意図はモデルの適用を単純化することにあると説明されているが、当該要求事項により会計モデルの適用に関して実務上の複雑性が大きく軽減されない状況が存在する。
 - (2) 結論の根拠では、当該要求事項によって、企業が同一の財又はサービスを一定期間にわたり連続的に提供する状況での履行義務の識別における首尾一貫性が高まることが説明されている。我々は、当該要求事項は異なる企業間の会計処理の首尾一貫性を高めることに同意するが、当該首尾一貫性を要求することにより、経済的実態を忠実に表現しない場合があり得ると考える（詳細は本レターの第 9 項を参照）。
 - (3) 費用対効果に対処する目的だけであれば、別個の財又はサービスをそれぞれ識別するか、又は一連の別個の財又はサービスを履行義務として識別するかを選

択を企業に与えることが適切とも考えられる。

9. さらに、収益認識に関する移行リソース・グループの議論において、606-10-25-15項に規定されている要件を満たす場合であっても、企業が別個の財又はサービスのそれぞれを履行義務として識別した方が財又はサービスの移転をより忠実に表現することになる特定の状況が明らかにされた。当該2要件を満たす場合であっても、このより細かなアプローチによって取引の実態がより忠実に表現される場合には、企業は別個の財又はサービスを顧客に移転する約束を履行義務として識別することを妨げられるべきではないと考える。

質問 2： 606-10-25-16A項は、顧客に約束した財又はサービスのうち契約の観点において重要でないものについて、企業は識別することを要求されない旨を明確にしている。当該修正案は、Topic 606の適用上のコストと複雑性を減少させるか。そうでない場合には、その理由は何か。

10. Topic 606 の 606-10-25-16A 項に対する修正提案は、従来、存在していた米国証券取引委員会（SEC）のガイダンスを削除したことにより生じた米国関係者の懸念に対応するものと理解しており、我々は、実務上の便法として修正提案を支持する。
11. 我々は、顧客に約束した財又はサービスが別個の履行義務と判断されるか否かによって、企業が履行義務の充足時期に関して異なるタイミングを識別する可能性があるので、本修正提案は Topic 606 の一般原則に従う場合と比較して、収益を認識すべき時期に関して異なる結果を生じさせる可能性があることを理解している。
12. しかしながら、我々は、当該修正により増加する便益は、結果として生じるコストを十分に上回ると予想されることから、本修正提案は正当化できると考える。これは、当該明確化がなされない場合には、一部の企業は契約の観点において重要でない場合であっても、約束した財又はサービスを識別する必要があると解釈する可能性があるためである。他の取引と比較して収益認識が膨大な量の取引に関連することに鑑み、我々はすべての潜在的な約束した財又はサービスを識別することが企業に要求されるとしたら、過大な負担となると考える。それと同時に、我々は結果として生じる差異の合計金額は通常重要ではないと予想されることから、我々は本修正提案によって、報告される収益金額が重要な程度まで不適切な影響を受けないであろうと推察している。

質問 3： 606-10-25-18A項は、顧客が財に対する支配を獲得した後に出荷活動が履行される場合には、財を移転する約束を履行するための活動として当該出荷を会計処理する選択肢を企業に認めている。当該修正案はTopic 606の適用上のコストと複雑性を減少させるか。そうでない場合には、その理由は何か。

13. 本提案は主に、米国における従前の会計実務に起因する実務上の課題に対応するものと理解しているため、我々は本質問に関してコメントしない。

質問 4： 606-10-25-21項及び関連する設例の修正は、「別個の識別可能性」の原則をより適切に記述し、関連する要因を当該原則に対してより適切に関連付けることで、Topic 606の適用の容易性を改善するか。そうでない場合、提案する代替案とその理由は何か。

14. 我々は、606-10-25-21 項及び関連する設例を修正する本提案は、顧客に財又はサービスを移転する企業の約束が別個に識別可能なものか否かを決定する要求事項の適用の容易性を向上させると考えている。

15. しかしながら、本提案はTopic 606 の要求事項に対して重要な変更を行うものであり、IASB は同様の修正を行わない暫定決定を行っていることに鑑みると、本提案により Topic 606 と IFRS 第 15 号の間で会計処理の結果に相違が生じる可能性を我々は懸念する。我々の見解では、提案されている変更は、両基準の基本となる重要な領域に関連するものである。したがって、両基準を適用した結果生じる財務情報の均質性を担保するために、我々はこの領域に相当程度の差異を生じさせることは避けるべきと強く確信している。

16. したがって、我々は、両審議会が同一の結論に合意するように緊密に協働すべきと考える。両審議会が本公開草案の提案に沿って変更する決定を行う場合には、両審議会が追加の変更の必要性に関してさらなる検討を行うとともに、当該変更が IFRS の環境においても十分に適用が容易で実務的なものかを確認することを奨励する。

質問 5： 606-10-55-54項から55-64項の修正並びに関連する設例の修正及び追加は、ライセンスを供与するという企業の約束の性質を決定する際の適用ガイダンスに関して、その適用の容易性を改善するか。すなわち当該修正は、企業の約束の性質がどのような場合に、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するものなのか、それとも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を提供するものなのかを明確にしているか。そうでない場合、提案する代替案とその理由は何か。

17. 我々は、知的財産ライセンスを自身の知的財産にアクセスする権利を提供する企業の約束と使用する権利を提供する企業の約束に分類する際、提案されている考え方（すなわち、機能的な知的財産と象徴的な知的財産）を用いることは、関連する適用ガイダンスに関してその適用の容易性を改善する可能性があることから検討に値すると考えている。
18. しかしながら、我々は、知的財産の効用が企業の継続的活動によって影響を受ける場合にライセンスを付与する企業の約束に関する収益は一定期間にわたり認識されるという、我々が重要と考えている Topic 606 における原則に反する結果を本修正提案が生じさせる可能性を懸念している。なぜなら、我々は、象徴的な知的財産について、その効用が企業の過去の活動からもたらされ、企業の継続的な活動が要求されない、又はほとんど要求されない場合があると考えているためである。

たとえば、故人となった歌手の肖像の使用に関する知的財産ライセンスの場合、その効用は彼/彼女の過去の実績（彼/彼女の過去のヒット曲を含む）からもたらされており、ライセンス期間にわたり当該知的財産を支援又は維持する企業の継続的活動を要求しない、又は僅かしか要求しない。他の例としては、過去の映画により有名な漫画キャラクターの肖像の使用に関する知的財産であり、その効用がライセンサーの継続的活動に係わらず、ライセンス期間を通じて変化しないことが予想される場合が挙げられる。

このような場合、ライセンス期間中、象徴的な知的財産の効用が企業の継続的な活動によって重要な影響を受けない。したがって、当該象徴的な知的財産について一定期間にわたり収益を認識することは、企業は知的財産の効用が企業の継続的活動によって影響を受ける場合に、ライセンスを付与する自身の約束に関する収益を一定期間にわたり認識することが要求されるという、Topic 606 における上述の原則に反すると考えられる。

19. 本公開草案の結論の根拠第 52 項では、そのような事例は非常に少ないと記載されているが、我々は、前項に記載した例を考慮した場合、特にこのような肖像の使用に関する知的財産ライセンスを大量に取り扱っている企業については、同様の事例がより広く生じ、その結果、当該影響はむしろ重要と考える。
20. したがって、我々は、米国関係者からのニーズへ適切に対応しつつも、Topic 606 で規定されている原則と重要な不一致が生じないようにするため、FASB が本提案に関して追加の改善を検討することを提案する。一例として、企業が一定の象徴的な知的財産を自身の知的財産を使用する権利を提供するものとして扱うことができるようにするため、判断要件を追加することが適切な可能性がある。これにより、

知的財産の効用に影響を与える企業の継続的活動が存在しない又は僅かしか存在しない場合には、収益が一時点で認識されることになる。他の考えとして、ロゴやトレードマークは、企業に対してそれらを象徴的な知的財産に分類することを要求するものではなく、象徴的な知的財産となる可能性が高い知的財産の例示である点を明確にする（機能的な知的財産に分類される例外的な状況が存在することに言及する）ことが考えられる。

21. 上述のとおり、我々は Topic 606 と IFRS 第 15 号の同一性のレベルが維持されることが大変望ましいと考えている（詳細は本レターの第 3 項を参照）。したがって、FASB が IASB と十分に協議した後に、提案されている本修正を最終化することを希望する。

質問 6： 606-10-55-57項は、単一の履行義務を会計処理する場合に、企業は知的財産のライセンスを供与するという自身の約束の性質を考慮すべきことを規定している。当該修正は、ライセンスの適用ガイダンスの範囲及び適用可能性を明確にするか。そうでない場合はその理由は何か。

22. 我々は、本公開草案の提案のように、企業は単一の履行義務を会計処理する際に知的財産ライセンスを付与する自身の約束の性質を考慮すべきと考える。我々の理解では、単一の履行義務に関して Topic 606 の関連する要求事項に基づき収益が一定期間又は一時点で認識されるべきかを決定する際に、企業は当該履行義務全体の性質を考慮することが要求される。したがって、履行義務が他の財又はサービスを移転する約束に加え、知的財産ライセンスを付与する約束を含む場合には、我々は知的財産ライセンスを付与する企業の約束の性質も当該決定にあたって考慮されるべきことに同意する。

23. しかしながら、上記内容は Topic 606 の現行規定から自明であると考えられることから、本提案に記載される修正は必要ではないと考える。

質問 7： 606-10-55-64項の修正は、(a) 知的財産ライセンスに関する時期、地域又は用途の制限はライセンスの属性であること（したがって、ライセンスを供与するという企業の約束の性質又は顧客との契約において約束した財又はサービスの評価に影響を与えないこと）、(b) どのような場合に契約上の規定が企業の知的財産を使用する又はそれにアクセスする顧客の権利を制限するものかに関する、FASB の意図を適切に表現しているか。そうでない場合、提案する代替案とその理由は何か。

24. 606-10-55-64 項に対する修正の提案は、質問に記載されている FASB の意図を明確に伝えるものと考えられ、我々は当該意図に異論はない。

25. しかしながら、FASB の当該意図は Topic 606 の現行規定からも十分に明確であると考えられることから、提案されている修正は必要ではないと考える。

質問 8： 606-10-55-65項から55-65B項及び関連する設例は、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関するガイダンスの範囲及び適用可能性を明確にしているか。そうでない場合、提案する代替案とその理由は何か。

26. 我々は、606-10-55-65 項から 55-65B 項及び関連する設例は、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関するガイダンスの範囲及び適用可能性を明確にしていることに同意する。さらに我々は、当該修正提案は、実務での複雑性を減少させつつ、類似の取引（すなわち、知的財産ライセンスを付与する企業の約束自体が履行義務である取引と知的財産ライセンスを付与する企業の約束が履行義務の主たる構成要素である他の取引）が同様に会計処理されることを担保するために有用と考える。

27. さらに、IASB も FASB の提案と整合するように IFRS 第 15 号の要求事項を修正する暫定決定を行っていることに鑑みると、我々は本提案が Topic 606 と IFRS 第 15 号のコンバージェンスの状況を維持するものであることを高く評価する。

以 上