日付

プロジェクト 収益認識

項目

IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化 (IFRS 第 15 号の修正案)」の概要 (履行義務の識別及び知的財産ライセンス)

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会 (IASB) が 2015 年 7 月 30 日に公表した公開草案「IFRS 第 15 号の明確化 (IFRS 第 15 号の修正案)」(以下「本 ED」という。)の提案内容のうち、履行義務の識別及び知的財産ライセンスについて概要等を記載している。そのうえで、事務局が示した各論点に対するコメントのための分析及びコメントの方向性(案)について審議いただきたい。

本 ED における IASB の提案内容

履行義務の識別

2. 本EDでは、履行義務の識別について以下の3つの論点が検討されている。

論点:財又はサービスが別個のものか否かの判断(第5項から第13項)

論点:約束した財又はサービス(重要性の検討)(第14項から第24項)

論点:出荷及び配送活動(第25項から第32項)

3. これらの 3 つの論点のうち、IASB は、最初の論点についてのみ修正を提案している。以下では、それぞれの論点に関する検討の経緯、提案の概要等について記載している。なお、FASB はこれら 3 つの論点のすべてに関して、修正を提案している。

(本EDにおける質問項目)

4. 本 ED では履行義務の識別について以下の質問が設けられている。

質問1: IFRS 第15号は、契約の中の履行義務を識別するために、契約において約束 した財又はサービスを評価することを企業に要求している。企業は、別個である約 束した財又はサービスに基づいて履行義務を識別することを要求されている。

「別個の」という概念の適用を明確化するために、IASB は IFRS 第 15 号に付属している設例を修正することを提案している。約束した財又はサービスがどのような場合に別個のものであるのかを明確化するという同じ目的を達成するために、FASBは、新しい収益の基準の要求事項を明確化して、履行義務の識別に関する設例を追

加することを提案している。FASB の提案には、契約の観点において重要性のない約束した財又はサービスに関しての修正や、出荷及び配送活動に関する会計方針の選択が含まれており、IASB はこれらを扱うことを提案していない。IASB の決定の理由は、BC7 項から BC25 項で説明している。

履行義務の識別に関してのIFRS第15号に付属している設例の修正案に同意するか。 賛成又は反対の理由は何か。 反対の場合、 どのような代替的な明確化(もしあれば)を提案するか、また、その理由は何か。

(論点:財又はサービスが別個のものか否かの判断)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

5. 顧客に約束した財又はサービスが別個のものであるかの判断の要件¹のうち、「契約の観点において別個」(IFRS第 15 号第 27 項(b))という要件については、IFRS第 15 号第 29 項(a)から(c)に考慮すべき要因が例示されているが、特にこのうち(c)の要因の判断が困難であるとの指摘が提起された²。

本EDにおけるIASBの提案の概要

- 6. IASBは、基準³自体は修正せず、関連する設例⁴のみを修正する提案を行っている。
- 7. 設例に関して、IASB は主に以下の修正を提案している。
 - 設例 10 に Case B が追加され、非常に複雑でカスタマイズされた装置を複数ユニット製造する契約において、重大な統合サービスを企業が提供することから、契約の観点からそれぞれの約束した財又はサービスは別個のものでないと判断される状況が説明されている。
 - 設例 11 に Case C が追加され、設備の販売と、設備を大幅にカスタマイズ又は

¹ IFRS 第 15 号第 27 項では、「(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)」と「(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)」の双方の要件を満たす場合に限り、顧客に約束した財又はサービスを別個のものであると定めている。

² 例えば、実務では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。

³ 基準本文に加え、適用指針及び経過措置等を含む IFRS 第 15 号を構成する規範性のある要求事項の総称 として使用している(以下において同様)。

⁴ 設例は IFRS 第 15 号に付随するものであるが、その一部を構成するものではないため、規範性のある基準とは異なる。

改変せず、重大な統合サービスも提供しない据付サービスが、契約の観点から 別個のものと判断される状況が説明されている。

- 設例 11 に Case D が追加され、Case C の前提が一部変更され、契約で据付サービスは設備を販売する企業から提供を受ける必要があるとの契約上の制限がある場合においても、Case C の結論は変更されない点が説明されている。
- 設例 11 に Case E が追加され、特注ではない設備の販売と、当該設備で使用するための特別仕様の消費品の提供が、契約の観点から別個のものと判断される 状況が説明されている。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

- 8. FASB は、IASB と同様の明確化を図るために、設例だけでなく、別紙1のとおり基準 (606-10-25-21項) の修正も提案した。
- 9. 前項に記載した FASB の提案に対して、ASBJ は、基準及び設例を修正する FASB の 提案は、要求事項の適用の容易性を向上させると考えているが、履行義務の識別と いう重要な領域において、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しているため、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するコメントを提出している。

なお、FASB の ED に対して提出した ASBJ のコメント・レターの全文は、別紙 2 を参照のこと(以下、同様)。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 10. IASB は、TRG 会議における議論は関係者に対する教育上のニーズを明らかにしたものであり、提起された論点の性質を考えると、基準の修正は必要ないと考えている(本ED BC 第 9 項)。そのため、IASB は、設例だけの修正が適切と判断した。
- 11. ここで、IASB が提案している設例の修正及び追加の内容は、FASB が提案している 内容とほぼ同一であるが、FASB と異なり、設例 10 に関してウイルス対策ソフトの ライセンス供与とその後の継続的アップデート・サービスが契約の観点から別個の ものでないと判断される状況を取り扱う設例 (Case C) を IASB は追加していない。 これはすでに設例 55 (デザイン及び製造プロセスのライセンス供与とその後の継 続的アップデート)で同様の事例を扱っており、Case C の追加は不要と判断した ためとされている (本 ED BC 第 15 項)。

コメントのための分析

12. FASB の ED へのコメント・レターで記載のとおり、以下のように考えられる。

- (1) IASB は FASB と異なり基準の修正を提案していないが、履行義務の識別という IFRS 第 15 号及び Topic 606 の基本となる重要な領域に関連するものであるため、FASB のみが基準に対して修正を行い基準の文言が異なる場合には、たとえ趣旨が同じであったとしても両基準の間で会計処理の結果に相違が生じる可能性があることを懸念する。
- (2) なお、本 ED において提案されている設例の修正及び追加に関する修正提案の 内容は、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を関係者がより適切に理解するために有用と考え られる。

コメントの方向性(案)

13. FASBのEDへのコメントと同様に、前項に記載した分析に基づき、基準に関してFASBと同一の結論に合意するように、IASBに対してFASBと緊密に協働することを提案することでどうか。一方、本EDの設例に対する修正提案に関しては、同意することとしてはどうか。

(論点:約束した財又はサービス(重要性の検討))

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

14. 約束した財又はサービスの識別⁵に関して、BC90 項では、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ないと規定していた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が記載されている。これについて、個々には重要性がない項目でも合算すれば財務諸表レベルでは重要性があるかどうかの判断を企業に求めることに、費用対効果の観点から疑問が提起された⁶。

本EDにおけるIASBの提案の概要

⁵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が求められている(IFRS15.26)。

15. IASB は、IFRS 第 15 号の修正を提案していない。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

- 16. FASB 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ために、設例を含む基準の修正を提案した。
- 17. ASBJは、前項に記載した FASB の提案に対して、以下の内容のコメントを提出している。
 - (1) FASB の修正提案は、従来、存在していた SEC 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。
 - (2) 我々は、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。
 - (3) 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。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 18. IASB は IFRS 第 15 号の修正を提案していないが、その理由の 1 つは TRG 会議において指摘された懸念は主として米国会計基準における実務の変更の可能性に関するものと理解しているためである。 IASB は、IFRS の利害関係者は IFRS 第 15 号の要求事項を理解して適用することができることを示していたと考えている(本 ED BC19 項。
- 19. また、IASB は、当該懸念は IFRS 第 15 号の規定の適用に関するものではなく、重要性の概念の適用に関するものと理解している。IASB は、IFRS 第 15 号は、約束し

た財又はサービスではなく履行義務の識別を企業に要求しており、企業は重要な履行義務の識別のために約束した財又はサービスを評価するが、考え得る約束した財又はサービスのすべてを個々に識別することを企業に要求することを IASB は意図していなかった。(本 ED BC20 項)

20. さらに、IASB が基準の修正を提案しなかった理由の一つは、「別個の」という概念 の適用方法と重要性の適用の両方の理由で必要と考えられなかったからである。 IASB は、約束した財又はサービスの評価と履行義務の識別の際に、企業は、IFRS 第 15 号の全体的な目的を重要性の考慮事項とともに考慮する必要があるとしてい る (本 ED BC21 項)。

コメントのための分析

- 21. 本資料第 19 項に記載のとおり、IASB は本 ED の結論の根拠において、考え得る約束した財又はサービスのすべてを個々に識別することを企業に要求することを意図していないと追加的な説明を記述しているが、この意図は基準本文からは明確でなく、重要な履行義務を適切に識別する観点から、まずは、すべての潜在的な財又はサービスを個々に識別することが要求されていると理解され得る可能性がある。
- 22. 前項に記載のとおり、米国で聞かれている懸念が IFRS を適用している国・地域においても生じる可能性があることを踏まえると、FASB の ED に対してコメントしたとおり、FASB の提案が財務諸表に与える潜在的なマイナスの影響と当該提案による適用コストの削減効果を比較考量した場合、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。

コメントの方向性(案)

23. 本資料第 21 項から第 22 項に記載した分析結果、及び 米国会計基準とのコンバージェンスを維持する観点も含め、FASB の ED に対するコメントと同様に、実務上の便法として IASB に対しても FASB と同様の修正を行うべきと提案することが考えられるがどうか。※

※なお、過去に開催された親委員会において、本論点は重要性に関する一般的な議論を含んでいるため、収益認識基準といった個別の会計基準のレベルで対応するのではなく、より上位の概念のレベルで検討すべきであるという意見が聞かれた。

この点、概念フレームワークには費用対効果に関する記述があり、個別の会計基準を開発する際に 費用対効果の観点から正当化されると判断する場合には、実務上の便法を明示的に規定することは適 切と考えられる。

(例えば、我々は、新基準の公表が予定されているリース・プロジェクトにおいて、費用対効果の

観点から我が国市場関係者の意見として具体的な重要性の数値基準を明示するように IASB に対して 意見発信を行っている。)

第57回収益認識専門委員会で聞かれた意見

(論点:約束した財又はサービス(重要性の検討))

- 約束した財又はサービスにおける重要性の検討について、IFRS と米国基準とのコンバージェンスの維持の観点では、文言上の整合性を取ることが長期的にみて望ましいものの、IFRS においては重要性の判断についてすでに一般的な規定があるため、今回、個別基準に修正を加えるべきではないと考える。
- IFRS においては重要性の判断についてすでに一般的な規定があるため、今回、個別基準に修正を加えるべきではないと考える。仮に重要性の判断に関する文言を追加する場合、IFRS の他の個別基準への影響も配慮して、IAS 第1号やIAS 第8号における一般的な重要性の規定には影響を与えないこと、及び、米国基準との文言上の整合性を図る趣旨であることを明記すべきである。

(論点:出荷及び配送活動)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

24. 従前の米国会計基準の実務では、一般に出荷及び配送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が⁷、Topic 606 の原則(IFRS 第 15 号も同様)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及び配送活動は、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る。これについて、財の販売とは区分して取引価格の一部を出荷及び配送活動に配分する処理が必要となる可能性があることを懸念する意見が聞かれた。

本EDにおけるIASBの提案の概要

25. IASB は、IFRS 第 15 号の修正を提案していない。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

26. FASB は、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(すなわち、費用処理)することを認めるために、基準の修正を提案した。

[「]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おいて、当該出荷及び配送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。

27. 前項に記載した FASB の提案に対して、ASBJ は、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として、本質問に関してコメントしなかった。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 28. IASB は、FASB の提案(本資料第 26 項参照)のように顧客に支配が移転した後に行われる出荷及び配送活動を履行義務ではなく履行活動として会計処理する選択を与えることは、収益認識モデルへの例外を創出することになり、また企業間の比較可能性を害する可能性があるため、修正を提案しないとされている(本 ED BC 第 24 項)。
- 29. また、当該懸念は一部の米国関係者から示されたものであり、IFRS 関係者からは 同様の懸念は示されなかった (本 ED BC22 項 。

コメントのための分析

30. FASB の ED に対するコメント・レターに記載のとおり、本論点は主に米国会計基準における従前の会計実務に起因する実務上の課題に関連するものと理解している。そのため、IFRS 第 15 号の修正を提案しない IASB の対応は理解できる。

コメントの方向性(案)

31. FASB の ED へのコメントと同様に、前項に記載した分析結果に基づき、特段コメントしないことでどうか。

知的財産ライセンス

32. 本EDでは、知的財産ライセンスについて以下の4つの論点が検討されている。

論点:知的財産ライセンスを供与する企業の約束の性質の判定(第34項から第46項)

論点:売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定の適用範囲(第 47 項から第 57 項)

論点:知的財産ライセンスに関する契約上の制限(第58項から第64項) 論点:知的財産ライセンスの性質を考慮すべき状況(第65項から第72項)

この 4 つの論点のうち、IASB は、最初の 2 つの論点についてのみ修正を提案している。以下では、それぞれの論点に関する検討の経緯、提案の概要等について記載している。なお、FASB はこれら 4 つの論点のすべてに関して、修正を提案している。

(本 ED における質問項目)

33. 本 ED では知的財産ライセンスについて以下の質問が設けられている。

質問3:企業が、他の約束した財又はサービスとは別個のライセンスを顧客に供与する場合に、IFRS 第15号は、当該ライセンスが顧客に一時点で移転する(企業の知的財産を使用する権利を提供する)のか、それとも一定の期間にわたり移転する(企業の知的財産にアクセスする権利を提供する)のかを判断することを企業に要求している。この判断は、顧客が権利を有してい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かどうかに大きく左右される。IFRS 第15号には、ライセンスと交換に約束された売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ(ロイヤルティの制約)に関する要求事項も含まれている。

企業の活動が、顧客が権利を有している知的財産にどのような場合に著しく影響を与えるのかを明確にするために、IASB は、B59A 項を追加し、IFRS 第 15 号の B57 項を削除し、IFRS 第 15 号に付属している設例 54 及び 56 から 61 を修正することを提案している。IASB は、ロイヤルティの制約の適用を明確化するために、B63A 項及び B63B 項を追加することも提案している。IASB の決定の理由は、BC57 項から BC86 項で説明している。

FASB は、ライセンス供与の基準及び付属する設例について、より広範囲の修正を 提案しており、これにはライセンスの供与における企業の約束の性質の判定につい ての代替的なアプローチが含まれている。

ライセンス供与に関しての IFRS 第 15 号の修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的な明確化(もしあれば)を提案するか、また、その理由は何か。

(論点:知的財産ライセンスを供与する企業の約束の性質の判定)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

34. 知的財産ライセンスをその約束の性質に鑑み、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(収益は一定期間にわたり認識)、知的財産を使用する権利を提供するものか(収益は一時点で認識)の判断が求められている(IFRS15. B56)。当該判断にあたっては、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い影響を与えるか否かが重要なポイントとされているが(IFRS15. B58 (a))、当該影響は、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実務上のばらつきが識別された。

本EDにおけるIASBの提案の概要

- 35. IASB は、限定的な明確化(基準及び設例の双方)のみを行う提案を行っている。
- 36. 基準に関して、IASB は以下の修正を提案している。なお、軽微な文言修正のみが 提案されているパラグラフは記載していない。
 - (1) B59A 項を追加することによって、企業の活動が知的財産に著しい影響を与える場合は以下のとおりであることが明確にされている。
 - ① 当該活動が、顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性に変更を与える場合、又は
 - ② 権利を有する知的財産から便益を得る顧客の能力が、知的財産の価値を補 強又は維持する企業の当該活動から得られるか又はそれに依存している 場合

また、知的財産に重大な単独の機能性がある場合には、知的財産の便益の相当部分は当該機能性からもたらされており、これらの知的財産は、機能性を変化させない活動による影響を受けない。

修正後 IFRS15. B59A (案)

企業の活動は、次のいずれかの場合には、知的財産に著しく影響を与える。

- (a) 当該活動が、顧客が権利を有している知的財産の形態(例えば、デザイン)又は機能性(例えば、機能又はタスクを行う能力)を変化させると見込まれる。
- (b) 顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力が、実質的に当該活動から得られる か又は当該活動に依存している。例えば、ブランドからの便益は、当該知的財産の価値を補強又 は維持する企業の継続的活動から得られるか又はそれに依存していることが多い。

したがって、顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当 該知的財産の便益の相当部分が当該機能性に由来している。したがって、当該知的財産は、企業の活動が当該機能性を変化させない限り、企業の活動から大きな影響は受けないであろう。

(2) また、B57 項をすべて削除する修正が提案されている。

修正後 IFRS15. B57 (案)

企業の約束の性質の判定

ライセンスを供与するという企業の約束が、顧客に企業の知的財産にアクセスする権利又は企業 の知的財産を使用する権利のいずれかを提供するのかを判定するために、企業は、ライセンスが供 与される時点で、顧客が、ライセンスの使用を指図し、ライセンスからの残りの便益のほとんどす べてを獲得することができるのかどうかを検討しなければならない。顧客が権利を有する知的財産 がライセンス期間全体を通じて変化する場合には、顧客はライセンスが供与される時点でライセン スの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができない 業が知的財産への関与を継続し、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 行う場合には、知的財産は変化する(したがって、いつ顧客がライセンスを支配するのかについて <u>の企業の評価に影響を与える)。こうした場合には、ライセンスは企業の知的財産にアクセスす</u> 利を顧客に提供する (B58 項参照)。これと対照的に、顧客が権利を有している知的財産が変化し い場合には、顧客はライセンスが供与される時点でライセンスの使用を指図してライセンスから 残りの便益のほとんどすべてを獲得することができる (B61 項参照)。そうした場合には、企業が行 うあらゆる活動は単に企業自身の資産(すなわち、基礎となる知的財産)を変更するだけであるが、 これは企業が将来のライセンスを提供する能力に影響を与える可能性がある。しかし、そうした活 動は、ライセンスが何を提供するのか及び顧客が何を支配するのかの判定には影響を与えない。「削 除]

- 37. また、設例に関して、IASB は以下の修正を提案している。
 - 設例 54-61 に関して、各設例の事例が FASB の修正提案に可能な限り合致するように修正されている。また、各設例の説明が、前項(1) に記載している追加された B59A 項の内容と整合的な記述になるように変更されている。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

- 38. FASB は、本資料第36項及び第37項に記載したIASBの修正提案(B59A項の追加とB57項の削除)と同様の修正を提案したのに加え、単独で重大な機能性を有するか否かで、機能的な知的財産と象徴的な知的財産とに区分し、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)と判断するという修正を提案した。
- 39. ASBJ は、前項に記載した FASB の提案のうち、機能的な知的財産と象徴的な知的財産とに区分する提案について、関連する適用指針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コメントした。しかしながら、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」という原則に反する結果を生じさせる可能性を懸念するコメントも寄せた。

その際、当該懸念に関して、判断要件の追加や例示に記述を変更するなど、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した。

さらに、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おり、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旨をコメントした。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 40. B59A 項に関する提案については、IASB は、IFRS 第 15 号の B61 項(並びに設例のいくつか及び結論の根拠)における形式又は機能性への言及の意図は、ライセンスの性質が知的財産にアクセスする権利であるのは顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性に企業の活動が著しく影響を与える場合のみであると示唆することではなかったとして、顧客が権利を有する知的財産を企業の活動が変化させるのかどうかの評価は、当該活動が、知的財産が顧客に便益を提供する能力(すなわち、知的財産の「効用」)に影響を与えるのかどうかを基礎とする旨を明確化することを提案している(本 ED BC62 項)。
- 41. その際、企業の活動が形式又は機能性を変化させないが、顧客が知的財産から便益 を得る能力が、ライセンスが付与された後の企業の活動から実質的に得られるか又 はそれに依存する場合には、当該活動も知的財産に著しく影響を与えると考えられ

ることから、知的財産の効用が当該知的財産の価値から得られる場合もあるとしている(本ED BC63項。

- 42. また、B57 項を削除する提案については、B57 項が、変化とは知的財産の形式又は機能の変動だけを指すのか、それとも知的財産の価値の変動も含むのかについて混乱を生じさせているという利害関係者の懸念に対応するものである。IASB は、B59Aを追加する提案により、知的財産の変化の意図した意味に関する明確性が与えられるため、B57 項は適用指針としては不要となり、IFRS 第 15 号に関する結論の根拠に織り込むことを考えている。(本 ED BC66 項)
- 43. 一方、FASB の機能的な知的財産と象徴的な知的財産とに区分する提案については、 象徴的な知的財産のライセンスの一部が、知的財産を顧客に利用可能とした後に企業が活動を行うという期待がないのに、知的財産にアクセスする権利として分類される結果となるおそれがあることから採用していない(本 ED BC70 項。

コメントのための分析

- 44. FASB の ED と同様の内容である以下の本 ED の提案に関しては、以下のように考えられる。
 - (1) まず、B59A 項を追加する提案については、企業の活動が知的財産に著しい影響を与えるのは、当該活動が顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性に変更を与える場合だけでなく、権利を有する知的財産から便益を得る顧客の能力が、知的財産の価値を補強又は維持する企業の当該活動から得られるか又はそれに依存している場合も含まれることに同意する。

これは、ブランドのライセンスのような場合には、ブランド自体の価値を補強又は維持する企業の活動が知的財産の便益に大きな影響を与えると考えられるためである。

- (2) 次にB57項を削除する提案については、削除することに同意する。これは、元々、B57項では結論の根拠に含めるような冗長な説明が含まれており、B59A項の追加により会計基準として定めるべきことが定められたため、基準としては不要と考えられるためである。その際、B57項の内容は重要なものであるため、結論の根拠に記載すべきと考えており、IASBがその方向であることに同意する。
- 45. 一方、本 ED では提案されていないが、FASB が提案している機能的な知的財産と象 徴的な知的財産とに区分するアプローチについては、IASB の懸念(本資料第 43 項 参照)は理解できるものの、FASB の提案は関連する適用指針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、FASB の ED に対するコメント・レターで 記載した内容と同様のコメント(本資料第39項参照)を IASB に対してもコメント することが適切と考えられる。

コメントの方向性(案)

46. 本資料第44項に記載した分析結果に基づき、本EDにおいて提案されている修正に同意することでどうか。それに加えて、前項に記載のとおり、FASBが追加的に提案している内容に関しては、IASBに対して我々が提案した改善内容の検討を含め、FASBと十分に協議することを希望する旨をコメントするために、FASBのEDと同様のコメント(本資料第39項参照)をすることでどうか。

(論点:売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定の適用範囲)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

47. 売上高又は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の収益認識については、変動対価の一般規定⁸ (IFRS15.56-59) に対する例外規定が設けられている⁹が (IFRS15.B63)、ライセンスが単独ではなく、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又は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・サービス付きのフランチャイズ契約) に、その全体に対して例外規定が適用になるとの考えや、ライセンスとそれ以外に区分して、ライセンス部分にだけ例外規定が適用になるとの考えが示されるなど、実務上のばらつきが識別された。

本EDにおけるIASBの提案の概要

- 48. IASB は、前項に記載した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、基準と設例の双方に関して、以下の修正を提案している。
- 49. 基準について、IASB は以下のとおり B63A 項と B64B 項を追加することによって、 売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定は、当該ロイヤルティが知的財

⁸ IFRS 第 15 号第 56 項では変動対価について「変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含めなければならない」とされている。

⁹売上高又は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は、(a) 顧客による売上又は使用が発生した時点と、(b) 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

産ライセンスのみに関連する場合、又は知的財産ライセンスが当該ロイヤルティに 関連する支配的な項目である場合に適用され、その場合には全体に対して例外規定 が適用になることが明確にされている。

修正後 IFRS15. B63A (案)

B63 項における売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティについての要求が適用されるのは、 ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合又は知的財産のライセンスがロイヤ ルティの関連する支配的な項目である場合である。

修正後 IFRS15. B63B (案)

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティから生じる収益は、B63 項の要求 (B63 項が適用 される場合)又は第50項から第59項の変動対価に関する要求 (B63項が適用されない場合)のい ずれかに従って、全体を認識すべきである。

- 50. また、設例に関して、IASB は以下の修正を提案している。
 - 設例 60 は、追加された B63A 項と B64B 項の内容を説明する設例に修正されている。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

- 51. FASB は、設例を含む基準に対して IASB と同様の修正を提案した。
- 52. ASBJ は、前項に記載した FASB の提案に対して、修正の提案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旨のコメントを提出している。さらに、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旨のコメントしている。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 53. 修正が提案された理由は、知的財産ライセンスが支配的な項目である場合には、財務諸表利用者は当該契約を知的財産ライセンス契約とみなす可能性が高いため、同様に売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定を適用することが適切と判断されたためである(本 ED BC74 項)。
- 54. また、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を適用することは、①過度に複雑な会計処理となり、かつ、②契約開始日において企業が認識する収益は、企業が権利を得ると

見込んでいる金額でも、法律上の権利を有する金額でもないため、財務諸表利用者に対して有用な情報を提供しないと判断されたためとされている (本 ED BC 第 79 項)。

55. 基準及び設例の修正は IASB と FASB で基本的に同様であるが、FASB だけが一部の設例 (知的財産ライセンスを供与する対価として固定金額と売上高ベースのロイヤルティの双方を企業が受領する場合) に関して、追加的な修正を行っている。これに対して IASB は、すでに現行規定から当該状況における会計処理は明確であり、設例の修正は不要と判断し、同様の修正を提案していないとされている (本 ED BC78項)。

コメントのための分析

56. FASB の ED に対するコメントと同様に、本 ED の提案は、会計処理が複雑となることを回避しつつ、類似の状況に同様の会計処理が適用されることを担保することで、 実務上のばらつきを削減する観点から有用と考えられる。また、IASB と FASB のコンバージェンスの維持を達成することにもなる。

コメントの方向性(案)

57. FASB の ED へのコメントと同様に、前項に記載した分析結果に基づき、本 ED の修正提案に同意することでどうか。

(論点:知的財産ライセンスに関する契約上の制限)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

58. ライセンスに対する時期、地域又は用途の制限は、単に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 (IFRS15. B62)。しかし、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10。

本EDにおけるIASBの提案の概要

_

¹⁰ 例えば、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)と考えており、実務上のばらつきが識別された。

59. IASB は、IFRS 第 15 号の修正を提案していない。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBI コメントの概要】

- 60. FASB は、契約上の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ため、設例を含む基準の修正を提案した。
- 61. ASBJ は、前項に記載した FASB の提案に対して、修正の提案は、FASB の意図を明確に伝えるものと考えられ当該意図に異論はないが、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旨のコメントを提出している。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

- 62. IASB は、以下のように既存の基準及び結論の根拠から、知的財産ライセンスに関する契約上の制限は約束の識別(履行義務の数)に影響を与えないことは明確であり、IFRS 第 15 号の修正を行わない決定をしたとされている(本 ED BC 第 81 項)。
 - IFRS 第 15 号 B62 項(a)では、「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。」とされている。
 - また、IFRS 第 15 号 BC411 項では、「企業は時期、地域又は用途の制限を考慮しない。それらが定義するのはむしろ移転される権利の属性であり、基礎となる知的財産やライセンスが提供する権利の性質ではない。」とされている。すなわち、契約上の制限は、ライセンスの属性を明確にするものであり、契約の中の約束の件数を変えるものではない。

コメントのための分析

63. FASB の ED へのコメントと同様に、知的財産ライセンスに関する契約上の制限が約束の識別(履行義務の数)に影響を与えないことは、現行の基準や結論の根拠から明確であり、修正の必要はないと考えられる。

コメントの方向性(案)

64. FASB の ED に対するコメント・レターに記載のとおり、前項の分析に基づき、本論 点に関して修正は必要ないと考えられることから、本 ED の提案に賛成することで どうか。

(論点:知的財産ライセンスの性質を考慮すべき状況)

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

65. 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一般(ライセンス特有でない)の基準を用いて判断することが明記されている(IFRS15. B55)。この点に関連して、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適用指針¹¹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の考えや、知的財産ライセンスの適用指針を用いて、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の考えが示されるなど、実務上のばらつきが識別された。

本EDにおけるIASBの提案の概要

66. IASB は、IFRS 第 15 号の修正を提案していない。

【参考:関連する FASB の ED における提案と ASBJ コメントの概要】

- 67. FASB 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は、企業はライセンスに関する適用指針を用いて、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ことを明確化するために、基準の修正を提案した。
- 68. ASBJ は、前項に記載した FASB の提案に対して、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、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 ことに同意するものの、当該内容は 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旨のコメントを提 出している。

本EDにおけるIASBの提案の根拠

69. IASB は、IFRS 第 15 号の基準及び関連する結論の根拠から、知的財産ライセンスが 他の財又はサービスと単一の履行義務を構成する場合であっても、ライセンスの適 用指針を用いて、構成要素である知的財産ライセンスの性質を判断する必要が生じ

¹¹ 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適用指針を用いて、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(IFRS15. B56)。

得ることは明確であるとしている (本 ED BC84 項)。

70. すなわち、結合された単一の履行義務の性質やその進捗度を適切に評価するためには、その構成要素であるライセンスの性質を考慮する必要があるため、IFRS 第 15 号 BC407 項において、結合された履行義務のうち、ライセンスが主たる構成要素である場合には、ライセンスの性質を企業が考慮することが強調されている(本 ED BC85 項)。

コメントのための分析

71. FASB の ED へのコメントと同様に、知的財産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であっても、ライセンスの適用指針を用いて、構成要素である知的財産ライセンスの性質を判断する必要が生じ得ることは、現行の基準や結論の根拠から明確であり、修正の必要はないと考えられる。

コメントの方向性(案)

72. FASB の ED に対するコメント・レターに記載のとおり、前項の分析に基づき、本論 点に関して修正は必要ないと考えられることから、本 ED の提案に賛成することで どうか。

本 ED に含まれなかったが、FASB の ED に含められた質問項目

一連の別個の財又はサービス

現行の関連規定及びTRG会議等において指摘された問題点

73. 一定の要件 (606-10-25-14(b) 項から 25-15 項 (IFRS第 15 号第 22 項(b) から第 23 項)) を満たす一連の別個の財又はサービスに関して、単一の履行義務として会計処理することが要求されることについて懸念する意見が聞かれており¹²、FASBのEDには、この要求事項を任意の実務上の便法に変更すべきか否かを問う、個別の質問項目が含まれていた。

本EDにおけるIASBの対応

74. IASBは、同様の質問項目を本EDに含めていない。

【参考: FASBのEDの質問項目に対するASBJコメントの概要】

- 75. ASBJ は、以下の理由から、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修正すべきと考える旨をコメント している。
- 76. すなわち、IFRS 第 15 号の結論の根拠では、当該要求事項が設けられた理由として、 (1) モデルの適用の単純化、(2) 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、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。
- 77. しかしながら、当該説明は、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) 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。

¹² TRG 会議において、一部のメンバーより以下の主張がなされていた。

[●] 結論の根拠 (BC114) には、この要求事項が導入された主な理由は、実務負担の軽減にあると説明されている。すなわち、仮に原則どおり別個の財又はサービスごとに新収益基準の規定の適用を要求した場合には、反復的なサービス契約等に関して、適用上の実務負担が懸念された旨が記載されている (例えば、清掃契約では、企業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(たとえば、清掃の1時間ごと)に配分することが要求される)。

[●] ただし、一部の会社にとっては、別個の財又はサービスごとに会計処理するのにそれほど負担がない場合や、むしろ606-10-25-15項(IFRS 第 15 号第 23 項)の要件を満たすか否かの判断の方に実務上の負担が生じる可能性がある。また本来、原則的な方法と考えられる、別個の財又はサービスを履行義務として識別する方法を採用したいと考える企業に対して、当該選択肢を与えていない現行規定は見直すべきでないか。

- (2) 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、次項に記載した TRG の議論のように、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。
- (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の選択を企業に与えることが適切とも考えられる。
- 78. TRG 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。一定の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。

IASBが質問を含めなかった根拠

79. 多くの IASB メンバーは、要求事項から任意の実務上の便法に変更することは基準の明確化ではなく基準の変更であるため、この時点で行うべき内容の修正ではないと考えた。

コメントのための分析

80. FASB の ED へのコメントと同様に、本資料第75項から第78項に記載のとおり、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ことを要求する現行規定は、十分に説得的でないと考えられる。また、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することが、IFRS 第15号の原則的な考え方であり、当該処理を適用したいと考える企業に対して、その選択肢を与えていない現行規定は適切でないと考えられる。

コメントの方向性(案)

81. 前項に記載した分析結果に基づき、本 ED では個別の質問項目に含まれていないが、 質問 1 の履行義務の識別に関連して、FASB へのコメントと整合的に同様のコメン トを IASB に対して行うことが考えられるがどうか。

以上

【別紙1】FASBのEDにおける修正後の基準(案)

1. FASB の提案内容を反映した修正後の 606-10-25-21 項は、以下のとおりである。

修正後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<u>又は複数のアウトプット</u>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<u>いるいない</u>。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<u>又は複数のアウトプット</u>の製造又は引渡しのためのインプットと して使用して<u>いるいない</u>。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。

【別紙2】FASBのEDに対するASBJコメント・レター

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の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。