日付

プロジェクト 収益認識

項目

IASB 公開草案及び FASB 公開草案に対する方針(履行義務の識別及び知的財産ライセンス以外)

本資料の目的

- 1. 本資料は審議事項(3)-4-1 及び審議事項(3)-4-2 並びに審議事項(3)-5-1 及び審議事項(3)-5-2 に示した、IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化 (IFRS 第 15 号の修正案)」及び FASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益 (Topic 606):本人か代理人かの検討(収益の総額表示か純額表示か」に対するコメント・レター文案に関する審議に資するため、これまでの親委員会及び専門委員会における議論及びこれらに対する事務局の対応の方針について説明している。
- 2. なお、「履行義務の識別」及び「知的財産ライセンス」に関しては、関連する FASB 公開草案に対して既に提出したコメント・レターと基本的に同様のコメントを IASB に対して提出することを考えており、次回の本委員会でご審議いただくことを予定している。

本人か代理人かの検討 (IASB 及び FASB 公開草案共通)

(論点①:判定プロセスと判定単位に関連するガイダンスの追加)

本EDにおける提案の概要

- 3. 両審議会は以下の修正を提案している。
- (1) 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)。
- (2) 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。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 4. コメントのための分析においては、以下のように考えられるとしていた。
- (1) 判定プロセスの明確化に関しては、当該修正の内容は現行 IFRS 第 15 号の規定から も既に明確とも考えられるが、TRG 会議等で識別された実務上のばらつきを削減し、

かつ、文言レベルでの IFRS と米国会計基準のコンバージェンスを維持する観点から賛成することが考えられる。

- (2) 判定単位に関する明確化に関しては、本人か代理人かの判定単位は別個の財又はサービスのレベルであることを明確化するものであり、当該明確化の内容とその理由は適切と考えられる。
- 5. これらの事務局の分析に対して、これまでの審議において反対する意見は聞かれて いない。

コメント・レターの文案概要

6. コメントのための分析と同様に、トピック 606¹の修正に同意する文案を作成している。

(論点②:財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合のガイダンスの追加)

本EDにおける提案の概要

7. 両審議会は以下の修正を提案している。

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合に、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。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 8. コメントのための分析においては、主に以下のように考えられるとしていた。
- (1) ガイダンスの目的は、顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合に、ある企業が本人に該当するか代理人に該当するかの判断を支援するためのものであると考えられる。しかしながら、本EDにおけるB35A項²の記載では、結果として本人と判断される場合の状況を3つに区分して整理したものに過ぎず、同項の位置づけが不明確と考えられる。
- (2) B35A項(a)では、「財又は他の資産」と記載されており、この「他の資産 (another asset)」という文言は本EDでは他に使用されておらず、意味する内容が不明確で

¹ IASB 公開草案では、本論点単独の質問項目は設けられておらず、かつ、公開草案の提案内容に同意する コメントのため、IASB に対するコメント・レターでは本論点に対するコメントは記載しない予定である。

² 本資料では説明の便宜のため、IFRS 第 15 号の関連パラグラフのみを記載している。以下同様。

あることから、説明の追加や文言の見直しが必要と考えられる。

9. これらの事務局の分析に対して、これまでの審議において反対する意見は聞かれていない。また、以下の趣旨の明確化が追加的に必要とする意見が複数聞かれている。

IFRS 第 15 号 B35A 項(c)の「・・・統合するという重要なサービス・・・」の「重要な」の度合いは実務において論点になると考える。この点は、IFRS 第 15 号第 29項(a)における「重要な」と関連していることを明確化した方が良いと考える。

追加分析及びコメント・レターの文案概要

- 10. 聞かれた意見や事務局による追加的な分析結果も考慮して、原則として本公開草案 の修正提案を支持しているが、以下に示すように、さらなる改善が必要であると考 える旨の文案を作成している。
- (1) B35A 項の意図に沿うように、同項の焦点を明確にすること。同項を吟味した結果、B35A 項と同項の追加理由(支配の原則が顧客に提供されるサービスにどのように適用されるかを説明するために追加されたものと理解している。)とが整合していないと考えている。特に、B35A 項(c)の2 文目と3 文目は、「どのように」支配が獲得されるのではなく、「いつ」支配が獲得されるかを決定するためのガイダンスを提供しているように見受けられる。また、一部の文言(例えば、B35A 項(a)の「その他の資産」)は、理解が難しいと考えられる。このため、B35A 項を両審議会の意図とより整合的になるように見直しを行うことが有用と考えられる。
- (2) 他の当事者により提供される財又はサービスを統合する重要なサービスを企業が提供する場合、企業が顧客に対する特定の財又はサービスの支配を獲得するか、及びどのように獲得するかをより上手く説明するため、B35A項(c)の2文目と3文目をB37項に移動すること。我々は、B35A項とB37項は不整合がある可能性があると考えており、これらの文章を移動することにより、顧客に移転する前に特定の財又はサービスを支配しているかをどのように判断するべきかについて理解が容易になると考えている(後述の「論点③:本人か代理人かの検討に関する指標の修正」第14項(1)を参照。

(論点③:本人か代理人かの検討に関する指標の修正)

本EDにおける提案の概要

11. 両審議会は以下の修正を提案している。

- (1) 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。
- (2) 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。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 12. コメントのための分析においては、主に以下のように考えられるとしていた。
- (1) 本 ED は B37 項の指標を代理人としての指標ではなく、財又はサービスを移転前に 支配しているかの指標として再構成しているが、現行 B37 項の指標がリスクと経済 価値の概念に基づく IAS 第 18 号における指標をベースとして開発されているため、 資産に対する支配の定義に十分に対応していないと考えられる。
- (2) 資産に対する支配については、IFRS 第 15 号第 33 項において「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。」と定義されている。この定義の前半では資産の使用の指図について記載されており、定義の後半では得られる便益について記載されている。

この資産に対する支配の定義に対し、本 ED で提案されている B37 項は、資産の 指図に関するものと得られる便益に関するものが整理されずに列挙されていると 思われる。

(3) 本 ED で提案されている B37 項の指標について指図に関する指標と得られる便益に 関する指標に分けると、価格の決定に関する裁量権は、本 ED に記載されていると おり、資産の使用の指図に関連していると考えられる。

在庫リスクと信用リスクは、資産を支配していることにより便益が得られる可能性があることに対応して生じているリスクと考えられる。

また、約束の履行に対する主たる責任に関しては、約束の履行に関する決定に主たる責任を負うという資産の使用の指図に関する要素と、約束の履行に対する主たる責任を有するという便益を得ることにより生じるリスクに関する要素を共に含むと考えられる。

(4) 本 ED で提案されている B37 項の指標については、前項のとおり整理されるが、使用の指図については、価格の決定に関する裁量権と約束の履行に関する決定に主たる責任を負うことのみでは、資産の使用目的を自ら決定できるという資産の使用の

指図に関する重要な要素が指標として取り込まれていないため、このような概念を 指標として追加することが考えられる。

- (5) なお、本ED において「企業の対価が手数料の形式によるものである。」の指標を削除する提案に関しては、両審議会の判断と同様に移転前に支配を有している指標としては適切ではないものの、代理人の指標としては有用であるとの意見が多く聞かれていることを踏まえ、指標の削除には反対しないが、結論の根拠において代理人の指標としては有用である旨を記載することを両審議会に対して提案することが考えられる。
- 13. 今までの審議において、事務局によるコメントのための分析に対して賛成する意見 と反対する意見の双方が聞かれている。前者と後者の主張にはそれぞれ以下が含ま れる。
 - (1) 賛成する意見の主張
 - B37 項の指標として IAS 第 18 号の指標を引き継いだのは、実務に配慮してリスク・リワードの考え方を残しているためと考えている。支配の原則を貫くのであれば、指標の考え方も整理すべきと考える。
 - (2) 反対する意見の主張
 - コメントのための分析にあるように、支配の定義に合わせた指標に変更し、法 的所有権を追加しても、実務には何ら寄与しないのではないか。代理人の指標 から本人の指標に変わることにより、例えば、統合サービスの取扱いなどで、 実務に重要な影響が生じる可能性があるため、そのような内容を記載すべきで はないか。

追加分析及びコメント・レターの文案概要

- 14. 上記を踏まえ、統合サービスの取扱いが実務で適切に運用されることを支援するために、コメントのための分析で示した事務局による B37 項の修正提案に対して、以下の追加的な修正を行っている。
 - (1) 従来その位置付けが明確でなかった、本公開草案の B35A(c)項の 2 文目と 3 文目の統合サービスに関する説明を削除し、その趣旨を B37 項(a)(iv)に移動して資産の使用を指図する能力を有する場合の指標として位置づけることで、本人か代理人かの実務上の判定に寄与するようにしている。
 - (2) また併せて、統合サービスの提供が資産の使用を指図する能力を有する場合の

指標として考慮されるのは、当該統合サービスによって財又はサービスに重要な変化 (significant degree of transformation) を生じさせる場合であることを記載している。

15. 追加修正後の事務局による B37 項の修正提案は以下のとおりである(下線及び取消線は、本公開草案の提案からの我々の追加及び削除の提案を示している。)。

B37 企業が特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に支配しているという指標には、 次のものが含まれるが、これらに限らない。 自身が本人か代理人かを判断するため、企業は特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを支配しているかについて評価しなければならない。当該評価において、企業は(a) 特定された財又はサービスの使用を指図する能力があるか、(b) 特定された財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力があるかの双方を考慮しなければならない。企業の当該決定を支援する指標には次のものが含まれるが、これらに限らない。

- (a)企業に特定された財又はサービスの使用を指図する能力があるかの判断を支援する指標
- (i) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。特定された財又はサービスに対して顧客が支払う価格を設定していることは、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力を有していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が価格の設定における裁量権を有していることもある。例えば、代理人が、財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配するというサービスから生じる追加的な収益を生み出すために、価格の設定において若干の柔軟性を有している場合がある。
- (ii) 企業が、自身の販売活動の一環として、特定された財又はサービスを利用する時点や方法を決定する主たる責任を有している。これには通常、販売活動の一環として特定された財又はサービスをいつ、及びどのように配置するかを決定する企業の能力が含まれる。企業が当該決定について主たる責任を有している場合、特定された財又はサービスの提供に関して、他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。
- (iii) 企業は、特定された財又はサービスをどのように自身の事業活動に利用するかを決定する権利を特段の制約なく有している(例えば、企業は特定された財又はサービスを自己使用のために消費する能力、又は他の事業活動のために担保設定する能力を有する場合がある。)、若しくは他者による特定された財又はサービスへのアクセスを制限する権利を有している。これらの権利は、通常、特定された財又はサービスに対する企業の法的所有権によって裏付けられる。しかし、顧客に移転する前に企業が特定された財又はサービスの法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は通常、財又はサービスの使用を指図する能力を有しない。
- (iv) 他の当事者が提供する財又はサービスを顧客が契約している特定された財又はサービスに統合する重要なサービスを企業が提供する場合、財又はサービスを統合するという当該企業のサービスによって財又はサービスに重要な変化を生じさせる。こうした場合、企業はまず当該財又はサービスに

対する支配を当該他の当事者から獲得し、それを特定された財又はサービスである結合された項目を 創出するためにその使用を指図するため、企業は特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、 結合された項目としての当該財又はサービスの使用を指図する能力を有すると結論付けることがよ り適切であろう。

(b) 企業に特定された財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力があるかの 判断を支援する指標

- (i) 企業が、特定された財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証を提供する特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任が含まれる。企業によるこうした責任は、通常、顧客に提供された欠陥品を交換又は修理する責任の受入れ、若しくはサービスが合意された仕様に従っていないことが判明した場合に当該サービスを再履行する責任を受け入れることによって示される。企業が特定された財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証を提供する特定された財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証を提供する特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定の財又はサービスの提供に関与する他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。
- (ii) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は当該移転の後(例えば、返品時)に、 企業が在庫リスクを有している。例えば、企業が、顧客との契約を獲得する前に、特定された財又は サービスを獲得するか又は獲得する約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転され る前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの残りの便益 のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。
- (iii) 特定された財又はサービスと交換に顧客から受け取る金額について、企業が信用リスクに晒されている。例えば、企業が、顧客から支払を得るかどうかを問わず、特定された財又はサービスの提供に関与する他の当事者に支払うことを要求されている場合、これは、企業が当該他の当事者に企業に代わって財又はサービスを提供するように指図していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が、特定された財又はサービスの提供を手配するという全体的なサービスの一部として信用リスクを受け入れることを選択することもある。
- 16. また、対価の形式に関連する指標を削除することに同意するものの、IASB が当該削除の理由について十分に説明することを提案している。これは、対価の形式は「支配」が存在するか否かの議論の観点からは適切でないものの、この指標はこれまでの実務において企業が本人か代理人かを決定する際に考慮されてきた有用な要因であり、IFRS 第 15 号の一部の実務においても引き続き有用となる可能性があると理解しているためである。

(論点④:関連する設例の修正及び追加)

本EDにおける提案の概要

17. 両審議会は以下の修正を提案している。

現在の設例では、IFRS 第 15 号 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、同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。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 18. コメントのための分析においては、以下のように考えられるとしていた。
- (1) 修正後の設例は、修正後の基準と整合的な内容となることが意図されており、特に IFRS 第 15 号 B37 項の各種指標ではなく、支配の原則が決定的な要因である点が明確になるように書き換えられているため、修正の方向性としては適切と考えられる。
- (2) したがって、我々が提案する基準に対する修正提案の内容が関連する設例にも反映 されることを条件に、本 ED の修正提案に賛成することが考えられる。
- 19. これらの事務局の分析に対して、これまでの審議において反対する意見は聞かれていない。

追加分析及びコメント・レターの文案概要

20. 追加的に本 ED の設例の分析を事務局で実施し、本人か代理人かの設例の修正に概 ね同意するが、関連する設例(設例 45 から 48A)の説明に対して、以下に示す追 加的な検討を提案する文案を作成している。

いくつかの設例では、財又はサービスの使用を企業が指図する能力のみをほぼ参照する形で結論付けているのに対し、他の設例では「支配」の概念の2つの要素をより広範囲に参照して結論を説明しているように、これらの設例の説明には不統一性があるという印象を受けている。さらに、いくつかの設例ではIFRS 第15号 B37項を参照せずに結論付けている一方、他の設例ではIFRS 第15号 B37項に大きく依拠する形で結論付けている。設例における結論自体には基本的に同意するものの、我々の提案によって、IASBがより整合した考え方を設例で示すようにできるのではないかと考えている。

第58回収益認識専門委員会で聞かれた意見

<u>B37 の指標を「指図する能力」と「便益の獲得能力」を分けて指標を構成する提案に対する意見</u>

- 支配の概念は「指図」と「便益」の2つの要素の組合せであり、指標を要素別に分類することに意味はないと考える。
- ASBJ が支配の原則を強調することは理解できる。しかし、支配の概念に基づいた要素を総合的に判断することが IFRS 第 15 号の趣旨と考えており、B37 の指標を「指図する能力」及び「便益の獲得能力」の 2 つの要素に分類することは、これらの要素が個々に判断される実務が生じるおそれがあり、IFRS 第 15 号の趣旨と異なる実務及や判断の複雑化を招く可能性があるのではないか。
- B37 項は指標であり、本人と判断されるために必ず満たすべき項目ではないが、事務局提案にある「指図する能力」及び「便益の獲得能力」の「双方を考慮」という記載は、あたかも「要件」として双方を満たす必要があるように感じられるため、総合的に判断するべきというIFRS 第15号の意図している方向性と相違しているのではないか。

「指図する能力」も強調するように修正を提案することを懸念する意見

- IFRS 第 15 号は支配の原則で全体を構成しつつ、実務に配慮し個別の規定ではリスクと経済価値の考え方も維持していると理解している。基準の構成として適用指針の規定は実務に役立つためのものであると理解しており、公開草案のように B37 項を本人の観点から記載することは理解できるが、各指標の内容が支配の要素に整合していないとのコメントは適切ではなく、かえって実務における適用が難しくなるおそれがある。
- 「指図する能力」の要素に対応する指標を設けることが提案されているが、当該指標を明確に設けなくても実務上、判断が困難なケースはほとんどないのではないか。
- 「指図する能力」は満たしたうえで、「便益の獲得能力」を満たすかどうか判断に 迷う場合に、B37項の指標を参照することにより結論づけられれば、指標としては 役割を果たしていると考える。また、同様に、事務局コメントにおいて、IFRS 第 15号の設例における指標の使い方が不統一である旨の記載があるが、支配の原則 により明確に判断できる場合には、指標を充足することまで検討する必要はないの ではないか。

個々の指標に関する事務局提案に対する意見

- 事務局提案のB37項(a)の指標においては(i)価格決定権の指標を(ii)主たる責任 より先に記載しているが、(ii)主たる責任の指標を優先すべきと考える。
- 事務局提案の B37 項(a) の指標のうち、(iii) 及び(iv) については、(ii) 主たる責任 の指標より派生するものであり、並列で記載するものではないように思われる。また、当該指標は「指図する能力」だけではなく「便益の獲得能力」にも関係するた

め、「指図する能力」と「便益の獲得能力」に分けて記載するべきではないと考えられる。

- B35A 項(c)の2文目と3文目が指標のように見え、B37項との関連性が不明確という事務局の分析には賛成する。しかし、これらの記載をB37項の指標として、移動することには現時点では賛成しかねる。指標を増やす場合、指標を設けた背景や指標間の優先順位の説明が十分になされなければ、各指標の充足にばらつきが生じた場合において実務で運用が難しくなると考える。現状のIASB及びFASBの提案は現行実務を変更するものではないと理解しているため、その意味において運用が容易であると考える。
- 事務局提案の B37 項(b)(iii)における「企業が当該他の当事者に企業に代わって財 又はサービスを提供するように指図していることを示している可能性がある。」と の文言は、「便益の獲得能力」の説明として記載されていることと矛盾するのでは ないか。

その他の意見

- もともと IAS 第 18 号においては本人としての指標が示されており、今回 の IASB 公 開草案により、その当時の記載(本人としての指標)に戻っているように見受けられ、IAS 第 18 号から考え方は変わっていないと理解している。一方で、IASB や FASB による説明では、従前の収益認識基準における結論と異なる可能性がある場合もあるとされており、どのような場合に従前の結論と異なるのかについて明確化すべきと考えている。
- 事務局提案の B37 項(b)では「便益の獲得能力」という、プラスの影響ととれる記載が見出しとなっているが、提案された個々の指標は、責任やリスクなどマイナスの影響が記載として前面に出ているため、見出しを変える等の表現上の工夫をした方が良いのではないか。
- 近年のサービスや無形資産の取引のように在庫リスクがない新しい形態の取引等では、IAS 第 18 号や現行の米国基準における指標は必ずしも実務において機能しているとは限らず、実務において会計処理のばらつきが生じていると理解している。このような状況に対する IASB 及び FASB の関心の高さから、今回、基準の明確化が図られていると理解している。したがって、日本基準からの移行という観点だけではなく、サービスの形態が多様化している現状における当該判断の困難さも考慮してコメントを行うのが良いのではないか。

移行時の実務上の便法及びその他のトピック (IASB 公開草案のみ)

(論点:移行時の実務上の便法)

本EDにおける提案の概要

21. IASB は、過去に生じた契約変更について IFRS 第 15 号を遡及適用して会計処理することに関連する利害関係者の懸念を受けて、IFRS 第 15 号への移行時に一定の実務上の便法を設けることを提案している。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 22. コメントのための分析においては、実務上の便法を追加することにより、報告企業の財務諸表の期間比較可能性が一定程度阻害される可能性があるものの、一方で移行時の実務負担軽減の観点からは有用である可能性があると考えているとしていた。したがって、これらを比較考量してコメント行うべきと考え、これまでの審議において我が国でどの程度の移行時のコストに関する懸念があるか、確認を行った。
- 23. 前項について、これまでの審議においては、移行時のコストの観点から実務上の便 法の追加が望ましいという意見が複数聞かれたが、これに明確に反対する意見は聞かれていない。

コメント・レターの文案概要

- 24. 聞かれた意見を考慮し、以下の理由に基づき IFRS 第 15 号の経過措置の修正案に基本的に同意する文案を作成している。
- 25. 提案されている移行時の実務上の便法を追加することによって、報告企業における 財務諸表の期間比較可能性が阻害される可能性があると理解している。しかし、当 該提案はそれに伴うコストを上回る可能性が高いと考えている。これは、当該提案 は比較可能性を阻害する影響を最小限にしつつ、(特に契約期間が比較的長く、契 約変更が頻繁に生じる状況において)新収益認識基準に移行する際に識別されてい る課題に対処するために有用と考えられるためである。

第58回収益認識専門委員会で聞かれた意見

移行時の実務上の便法

● 完全遡及方式を採用する企業に対して完了した契約に関する実務上の便法を加えるという IASB の提案に仮に反対すると、すでに同様の実務上の便法を認めている

初度適用企業の遡及免除規定に波及しかねないため、IASB の提案に賛成することで良いのではないか。

- IASB が提案する実務上の便法は実務で生じる移行コストを合理的に軽減しており 適当と考える。また、比較可能性の論点は理解できるものの、FASB が完全遡及方 式を採用する企業に対して、完了した契約に関する実務上の便法を認めないこと は、あまりにも硬直的な対応ではないかと思われる。
- IASBの実務上の便法について、その適用方法が基準の文言からは理解が困難であるため、実務上の便法に関する設例を追加することを要望するべきではないか。

(論点:回収可能性)

本EDにおける提案の概要

- 26. 顧客との契約について、財又はサービスの提供を停止する権利を企業が有している場合にも、契約の識別要件のうち IFRS 第 15 号第 9 項(e)の要件(対価を回収する可能性が高い。)を満たさない可能性があるとの懸念が示されたことについて、IASBは結論の根拠(IFRS 第 15 号 BC46 項)に十分な説明があることなどから修正を提案していない。
- 27. また、IFRS 第 15 号第 15 項(b)の要件である「契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要である。」の「解約」の時点について、解釈にばらつきがある可能性が示されたことについても、IASB は顧客への財又はサービスの提供を止めた時点であることを企業は適切に判断できると考え、追加の明確化の必要性はないと判断し、修正を提案していない。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

- 28. IFRS 第 15 号第 9 項(e)の回収可能性の評価に関して、コメントのための分析では、企業が顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価部分に限られることは、IFRS 第 15 号第 9 項(e)や BC46 項からすでに明確であるとも考えられるものの、BC46 項の記述は、第 9 項(e)の結論の根拠を説明している内容ではなく、むしろ第 9 項(e)の意図している内容をより詳述しているものであるため、基準を構成するよう、IFRS 第 15 号第 9 項(e)の回収可能性の閾値の目的を基準において明確にすることが有用と考えられるとしていた。
- 29. また、IFRS 第 15 号第 15 項(b)の「解約」が生じる時点について、コメントのための分析においては、当該「解約」が生じる時点はそもそも契約の識別要件を満たさ

ないという我が国の実務においては非常に限定的な状況に関する論点であるので、 この時点で修正が必要な明確化ではないと考えられるとし、明確化を行わないとい う IASB の提案に同意しても大きな支障はないと考えられるとしていた。

30. これらの事務局の分析に対して、これまでの審議において反対する意見は聞かれて いない。

コメント・レターの文案概要

- 31. IFRS 第 15 号第 9 項(e)の回収可能性の評価に関して、コメントのための分析と同様に IFRS 第 15 号の修正の必要はないとする IASB の決定に同意しない文案を作成している。
- 32. IFRS 第 15 号第 15 項 (b) の「解約」が生じる時点について、コメントのための分析 と同様に IFRS 第 15 号の修正は必要ないとする IASB の決定に同意する文案を作成 している。

第58回収益認識専門委員会で聞かれた意見

回収可能性

● 「解約」の時点について、議論の発端は、信用リスクが高いことから現金決済による取引が要求される顧客との取引である。我が国では取引規模も小さく限定的な状況と考えられるが、実務上、必ずしも非常に限定的な状況とまでは言えないのではないか。

(論点:現金以外の対価)

本EDにおける提案の概要

33. 財又はサービスの提供の対価として、企業が顧客から現金以外の対価を受領する場合について、どの時点の公正価値で収益を測定するか等について関係者から懸念が示されたものの、他の基準との関係から包括的な検討が必要となる点や、実務上問題となるのは限定的であるとの理由から IASB は修正を提案していない。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

34. コメントのための分析において、我が国において現金以外の対価を受領する取引が限定的であると判断される場合には、これらの論点は現時点で修正が必要な内容ではないと考え、これまでの審議において現金以外の対価を受領する取引が我が国においてどの程度一般的であるかに関して、確認を行っていた。

35. 前項について、これまでの審議においては、現金以外の対価を受領する取引は実務において限定的であるという意見が聞かれる一方で、他者ポイントによる決済は現金以外の対価に含まれると考えるべきかを問う意見が聞かれていた。

追加分析及びコメント・レターの文案概要

- 36. 他者ポイントによる決済は IFRS 第 15 号上、現金以外の対価とは考えられておらず、ポイントを介した、三者間における現金を対価とした財又はサービスの提供取引と考えられている (IFRS 第 15 号 BC383 項から BC385 項) ため、IASB 公開草案の質問における現金以外の対価には該当しないと考えられる。
- 37. したがって、我々の知る限り、我が国の実務において現金以外の対価を含む契約は 比較的稀であり、本論点についてはコメントしないことを予定している。

(論点:売上税の表示)

本EDにおける提案の概要

38. IFRS第 15 号及びトピック 606 では個々の売上税が第三者のために回収されるかど うかを判断し、収益を総額表示か純額表示かを決定することが求められているが、このような判断を個別に行うことによる実務上の負担について米国の関係者³から 懸念が寄せられていた。しかし、IASBはこのような判断は従前の収益認識基準 (IAS 第 18 号) ですでに求められており、純額表示を認める実務上の便法⁴を認めること は企業間比較可能性を低下させることや経済実態を反映しなくなるおそれがあることから、修正を提案していない。

コメントのための分析とそれに対して聞かれた主な意見

39. コメントのための分析においては、当該懸念は米国基準適用企業にとって従来の米国会計基準(Subtopic 605-45)に比して判断すべき事項が増加し、実務上の負担が生じることが発端となっているが、IFRS 適用企業にとっては IAS 第 18 号「収益」ですでに同様の評価が求められており、かつ、実務上の便法を追加することは財務情報の価値を損なわせる可能性があり、その点で望ましくないと考えられるとしていた。一方で、例えば IFRS の適用を今後検討している我が国企業が米国に子会社を有する場合に、重要な実務上の困難さが生じる場合を考慮する必要があるとし、

³ 従来の米国会計基準 (Subtopic 605-45) では、適用範囲に含まれる売上税及び売上税に類似のその他の税について、総額表示する又は純額表示する会計方針の適用を認めている。

⁴ FASB は実務上の複雑性と適用コストを削減する観点から、従来の米国会計基準 (Subtopic 605-45) の 適用範囲に含まれる売上税及び売上税に類似のその他の税について、このような任意の実務上の便法を認める提案をしている。

これまでの審議において、そのような重要な実務上の困難さが生じる状況が想定されるか、確認を行った。

40. 前項について、これまでの審議においては特にそのような重要な実務上の困難さが 想定されるとの意見はなかった。

コメント・レターの文案概要

41. コメントのための分析と同様に IFRS 第 15 号の修正の必要はないとする IASB の決定に同意する文案を作成している。

第58回収益認識専門委員会で聞かれた意見

売上税の表示

● 売上税の取扱いについては、IASBと FASBの提案をそれぞれ適用した場合には相当程度金額に差異が生じる可能性があると考えられる。IASBと FASBの双方に対して、異なる理由に基づきそれぞれの提案を支持するコメントを仮に提出する場合には、IASBと FASBへのコメントの総論として「両基準の収斂の程度を維持するよう、十分な取り組みを行うことが強く望まれる」と記載していることとの整合性が問題となるのではないか。

第58回収益認識専門委員会で聞かれた意見

実務上の便法及びその他のトピック全般に関する意見

- 現状、収益認識基準はコンバージェンスされた基準となっているが、近年は米国が 自国基準の改善を志向している中で、今後は IFRS と米国基準が乖離していくこと があると考えられる。そのような状況において、米国基準というローカル基準に対 して、日本からコメントを行う必要性について今後検討していく必要がある。
- グローバルに事業活動を展開している企業において、IFRS と米国基準が異なることによるコストが発生することは好ましくないため、最終的には米国基準は FASB としての判断になるとしても、我が国の便益の観点で意見発信を行っていくことが重要と考えられる。
- 収益認識基準がコンバージェンスされた基準であると考えられている中で、米国内の意見に対応する FASB の考え方も尊重すべきことを考慮すると、関係者の混乱を避けるためには、IFRS と米国基準の差異を明確化するように要望していくべきではないか。
- IFRS と米国基準について、文言の一致を求める必要はなく、考え方が同じであればよいと考える。グループ会計方針を作成する際には、考え方が同じであれば、両

基準のうち、より理解しやすい基準の記載を用いることが考えられる。

● 利用者として、両基準の文言が異なっていても、適用結果が同じであれば、比較可能性が保たれると考えている。また、米国基準では現行実務を追認する提案を行う傾向にあるが、そのような修正があっても、IFRS との差異について必要な開示がなされる場合には、比較可能性は担保されると考える。これは日本基準の開発においても同様であると考える。

以上