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**

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。

なお、本資料の黄色でハイライトした箇所は、前回の親委員会資料から記載を追加した部分を示している。

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）

公開草案における提案の概要

2. 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

3. 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。

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。

(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。

4. 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

5. コメントのための分析と同様に、Topic 606[1]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）

公開草案における提案の概要

6. 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

7. 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、公開草案における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)」という文言は公開草案では他に使用されておらず、意味する内容が不明確であることから、説明の追加や文言の見直しが必要と考えられる。

8. 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。

[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、同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。

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。

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

9. 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。

（論点③：本人か代理人かの検討に関する指標の修正）

公開草案における提案の概要

10. 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

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。

明示する。

前回の親委員会に提示した事務局提案に対して聞かれた意見

11. B37 項の事務局提案に関して、前回の親委員会において主に以下の意見が聞かれた。

第 321 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

- 支配の概念を強調する事務局の提案を否定しないものの、事務局提案の修正内容でも本人か代理人かの判断は明確化されないと考える。実務上、現行の本人か代理人かの判断の指標を用いても判断が容易ではない取引が多く、企業間の比較可能性が損なわれている可能性が高いと考える。したがって、各企業の判断が一律に定まるような明確化を行うようコメントするべきだと考える。
- 多くの取引について、途中段階の判断を企業に委ねることで、結果が大きく分かれるような指標はガイダンスとはならないのではないか。特に収益は重要な数値であり、その表示にばらつきがある場合、表示金額の信頼性が失われ、表示すること自体に意味がなくなるおそれもある。このような問題に IASB や FASB が対処するよう意見発信を行うべきではないか。
- 指標の全てに該当する場合は判断が容易だが、実際はそうならない場合も多い。この場合、完全に業界内で統一することは難しいと思われ、最終的には各社で判断することはやむを得ないと考える。
- 各企業がまず自ら判断したうえで、その判断結果に対して会計監査が行われているため、基準の意図が財務情報へ適切に反映されることについて一定程度は担保されていると思われ、利用者の立場からはそのようなプロセスを踏んだ財務情報を受け入れるものだと考えている。事務局提案で追記された部分が必要十分であるかの判断は難しいが、コメントの方向性としては提案通りでよいと思われる。そのうえで、日本において現在の指標では本人か代理人かの判定に困難さが生じている場合、その旨をコメント・レターに追記するなどの対応をしてはどうか。
- 現行の IFRS 第 15 号 B37 項と趣旨を変更しないようにしている中で、IASB の提案が異なる解釈を生むことを懸念しており、最低限、IFRS 第 15 号の明確化が改悪とならないよう ASBJ としてコメント対応を行う必要があると考えている。また、事務局の提案する「主たる責任」の指標の修正は、説明としては有用であるかもしれないが、指標ではないのではないか。

第 59 回専門委員会に提示した修正後の事務局提案とそれに対して聞かれた意見

12. 前項の親委員会で聞かれた意見を踏まえ、主に以下の修正を事務局で行った文案を 2015 年 10 月 20 日開催の第 59 回専門委員会で審議した。

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。

- 企業は、自身が特定された財又はサービスを支配していることを明示できる場合を除き、特定された財又はサービスを支配しておらず、したがって代理人であるとする推定規定を追加した。

13. 上述の修正後の B37 項の事務局提案に対して、専門委員会において主に以下の意見が聞かれた。

第 59 回収益認識専門委員会で聞かれた意見（専門委員会後の文案の修正で対応が諮られたものは除く）

B37 項の構成に関する意見

- 実務上は支配の観点からではなく、リスクと責任の観点から本人か代理人かの判断が行われるべきものと考えられるため、支配の原則に合わせて B37 項の指標を変更することに意味はないと考える。

B37B項の推定規定に対する意見

- 「企業は、自身が特定された財又はサービスを支配していることを明示（demonstrate）できる場合を除き、特定された財又はサービスを支配しておらず、したがって代理人であると推定される。」の「明示（demonstrate)」がどのような内容を想定しているかが明確でなく、当該判断は難しいのではないか。
- あるケースにおいて、該当する指標と該当しない指標が同程度存在する場合に実務上判断が難しく、「本人であることを明示（demonstrate）できる場合を除き代理人と推定される」と記載しても、明示（demonstrate）できるかどうかについて企業や監査人の判断が必要となるため、判断が容易にはならないのではないか。

意見発信の方法に関する意見

- B37 項については、詳細な文言修正の提案が行われており、当該文言について、我が国においてコンセンサスがあったかのように IASB に理解される可能性がある。当該論点については本来であればより時間をかけて議論すべき性質のものであり、当該文言が日本の関係者の総意ではないということを示す必要があると考える。

本日ご審議いただく追加修正後の事務局提案

14. 前項の専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、追加的な修正を事務局で行っている。これらの追加的な修正を反映した文案は、審議事項(3)-4-1 及び(3)-4-2 並びに審議事項(3)-5-1 及び(3)-5-2 に記載しており、これらの修正後の文案について、ご審議頂きたい。

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。

（論点④：関連する設例の修正及び追加）

公開草案における提案の概要

15. 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。

事務局によるコメント・レター文案に対して、前回の専門委員会で聞かれた主な意見

16. 前回の専門委員会及び 2015 年 10 月 9 日開催の親委員会において、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提示した。

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。

17. 前項に記載の文案に対して、前回の専門委員会及び 2015 年 10 月 9 日開催の親委員会において、それぞれ以下の意見が聞かれている。

第 58 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 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。

第 321 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

- 設例における指標の使い方が不統一である旨のコメントを行う事務局提案に対して、このようなコメントに懸念を示す収益認識専門委員からの意見があるが、これには対応を行わないのか。

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。

事務局による修正案

18. 専門委員会及び親委員会で聞かれた意見を踏まえ、以下の修正を行っている。

- 事務局の主な懸念は、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点にあるため、当該コメントは維持しているものの、聞かれた意見をふまえて、それ以外の「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。」というコメント部分は削除している。

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）

公開草案における提案の概要

19. 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

20. 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。

21. 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

22. 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。

23. 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

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。

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。

24. なお、前回の専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、過去に生じた契約変更に関する実務上の便法について、その適用方法を説明する設例を追加することを提案する文言を追加している。

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)

公開草案における提案の概要

25. 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。

26. 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。

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。

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

27. 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。

28. 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。

29. 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

30. 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。

31. 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。

32. なお、前回の専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、ステップ 1 の契約の識別要件を充足しないと企業が結論づける場合は、我が国の実務においては「非常に稀」と考えている旨の表現を、「限定的」と考えている旨の表現に変更している。

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、必ずしも非常に稀な状況とまでは言えないのではないか。

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。

（論点：現金以外の対価）

公開草案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）

公開草案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

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。

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。

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、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。

（その他全般事項）

42. 実務上の便法及びその他のトピック全般に関して、前回の専門委員会で主に以下の

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。

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。

意見が聞かれている。これらの意見を踏まえ、IASB 宛のコメント・レターの総論部分において、IASB と FASB が文言に関して異なる結論に達する場合には、当該差異が同一の財務情報を生じさせることを意図されたものかどうかを IFRS 関係者が容易に理解できるように、例えば、現行の IFRS 第 15 号 結論の根拠の付録 A における「IFRS 第 15 号と Topic 606 の比較」を更新することによって、両審議会が当該差異の性質を明確に説明することを提案するコメントを追加している。

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。

履行義務の識別と知的財産ライセンス（IASB 公開草案のみ）

43. これらの論点に関しては、同様の論点に対する FASB 宛のコメント・レターで当委員会の見解をすでに表明している。したがって、IASB 宛のコメント・レターでも整合的な見解を表明する形で文案を作成しており、今までの審議においてこの方向性に反対する意見は聞かれていない。

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。

44. なお、本資料末尾の別紙に詳述のとおり、FASB はこれらの論点に関する公開草案の再審議をすでに行っており、最終基準公表に向けたバロット手続を開始している。IASB 宛のコメント・レターの提出にあたり、特に FASB が再審議において以下の項目に関して行った暫定決定について、IASB へのコメント文案の見直しや削除を事務局内で検討したが、以下に示す理由から、FASB へのコメントと同様のコメントを IASB に対しても記載することとしている。

(1) 知的財産ライセンスの性質の決定

- FASB は再審議において、象徴的な知的財産(symbolic IP)のライセンス付与の場合に、ライセンス期間にわたって企業（ライセンサー）が当該ライセンスを支援又は維持する活動を行わないことが合理的に確実であるならば、ライセンス付与時に一時点で収益を認識するように公開草案の提案の一部を修正する案を検討したがこの修正案を否決した。したがって、公開草案の提案通り、象徴的な知的財産については、常に一定の期間にわたって収益が認識されることとされた。

- 当委員会は、FASB 宛のコメント・レターにおいて、上記と同様の一部修正の検討が必要としたうえで、機能的な知的財産か象徴的な知的財産かに基づき知的財産ライセンスの性質を判断するという FASB の提案は、関連する適用ガイダンスの適用の容易性を大きく促進する可能性があることから検討に値すると考える旨のコメントを行っている。

  FASB は提案の一部修正を行わないものの公開草案の提案どおりに最終基準化することを暫定決定しており、当該提案が実務での適用の容易性向上の観点から検討に値すると考える我々の基本的な方向性にも変更はないことから、IASB に対しても FASB へのコメントと同様のコメントを行うこととしている。

(2) 一連の別個の財又はサービス

- FASB は再審議において、ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである顧客との契約において約束した財又はサービスに関して、それらの一連の別個の財又はサービス全体を単一の履行義務として会計処理することを要求している現行規定を任意の実務上の便法に変更する案を議論したが、現行どおり要求事項のままとすることを暫定決定した。

- 我々は、FASB 宛のコメント・レターにおいて、一連の別個の財又はサービスの規定を要求事項とすることで、異なる企業間の会計処理の首尾一貫性

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。

が高められることに同意するが、それにより経済的実態を忠実に表現しない場合があり得ること等を理由に、任意の実務上の便法に変更することを提案した。

FASB が要求事項のままとする暫定決定を行っているが、我々は引き続き上述の懸念を有することから、IASB に対しても FASB へのコメントと同様のコメントを行うこととしている。

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】FASB　2015 年 10 月 5 日開催の単独会議の概要

FASB の暫定決定「知的財産ライセンスと履行義務」の公開草案の再審議

- 以下の暫定決定を行い、最終基準の公表に向けたバロット手続開始の許可が下りた。
- 最終基準は、2015 年内の公表が予定されている。
- すべての項目について、公開草案の提案が再確認されている。公開草案から追加的に明確化された主な内容は以下のとおりである。
  - 契約の観点で重要性がないと評価された財又はサービスに関する費用は、収益認識時に引当計上されることを明確にする（下記②(i)参照）。
  - 出荷活動の前に収益認識が行われる場合（会計方針の選択として、顧客への支配の移転後に行われる出荷活動を履行活動として会計処理することを企業が選択した場合）は、出荷活動に関する費用は収益認識時に引当計上されることを明確にする（下記②(iii)参照)。

①知的財産ライセンス

論点	FASB（公開草案の概要）	FASB（暫定決定の概要）
(ｉ)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判断	**【公開草案の概要】** 企業の活動が知的財産の効用(顧客に対して便益を提供する知的財産の能力)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。 ただし、知的財産の効用に重要な影響を及ぼすかどうかの判断にあたっては、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	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容が再確認された。 なお、再審議において、象徴的な知的財産(symbolic IP)のライセンス付与の場合に、ライセンス期間にわたって企業が当該ライセンスを支援又は維持する活動を行わないことが合理的に確実であるならば、ライセンス付与時に一時点で収益を認識するように公開草案の提案の一部を修正する案は否決された。

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。

論点	FASB（公開草案の概要）	FASB（暫定決定の概要）
	(symbolic IP)とに区分し、前者であれば一定の例外を除き使用する権利（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。	
(ⅱ)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	**【公開草案の概要】** ロイヤルティが関係する支配的な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。	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容が再確認された。 また、以下を決定した。 ・一定の期間にわたり収益が認識される取引に対する当該例外規定の適用方法を明確化するために、関連する設例と結論の根拠で追加的な説明を行う。 ・当該例外規定の適用範囲を知的財産のライセンスに加えて、知的財産の販売には拡大しない。 ・当該例外規定が適用されるかの判断に際して、知的財産のライセンスが「実質的な販売」かどうかを企業は識別する必要はない。
(ⅲ)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判断	**【公開草案の概要】** 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。	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容が再確認された。

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。

論点	FASB（公開草案の概要）	FASB（暫定決定の概要）
(ⅳ)ライセンス契約における契約上の制限	**【公開草案の概要】** 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に影響を与えないことを明確にする。	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容が再確認された。

②履行義務の識別

論点	FASB（公開草案の概要）	FASB（暫定決定の概要）
(ⅰ)約束した財又はサービス	**【公開草案の概要】** 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。	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容に加え、契約の観点で重要性がないと評価された財又はサービスに関する費用は、収益認識時に引当計上されることを明確にする。
(ⅱ)「契約の観点において別個のもの」の判断	**【公開草案の概要】** 明確化を図るため、設例を追加する。さらに基準を修正して、以下の明確化も図る。 ・「区分して識別可能」の原則の目的を明確化する。 ・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修正する。	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容が再確認された。
(ⅲ)出荷及び配送活動	**【公開草案の概要】** 支配が顧客に移転する前に行われる出荷及び配送活動は、履行活動である	**【暫定決定の概要】** 公開草案の内容に加え、出荷活動の前に収益認識が行われる場合に出荷活

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。

論点	FASB（公開草案の概要）	FASB（暫定決定の概要）
	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ることを認める。	動に関する費用は、収益認識時に引当計上されることを明確にする。
（ⅳ）一連の別個の財又はサービス（公開草案では修正が提案されていなかったものの、個別の質問項目とされていたもの）	一連の別個の財又はサービスの規定を要求事項ではなく、任意の実務上の便法とするかの質問がされていた。	再審議において、一連の別個の財又はサービスの規定を任意の実務上の便法に変更する案が議論されたが、現行どおり、要求事項のままとすることが決定された。
（ⅴ）残存履行義務に配分した取引価格に関する開示の免除規定の拡大（新たに再審議で議論された項目）	公開草案で修正提案や個別の質問はされていなかった。	収益を認識及び測定するためではなく、単に当該開示目的のために取引価格を算定する必要性が生じる契約に関して、追加的に当該開示の免除を行うべきかが議論された。審議の結果、当該プロジェクト以外の別のリサーチ・プロジェクトとしてスタッフが追加的な検討を行うことになった。

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。