プロジェクト　収益認識

項目　FASB公開草案「限定的な範囲の改善及び実務上の便法」の概要と対応方針（案）

本資料の目的

1. FASBは2015年9月30日に公開草案「顧客との契約から生じる収益（Topic 606）－限定的な範囲の改善及び実務上の便法」（以下、「FASBの公開草案」という。）を公表した（コメント募集期限は2015年11月16日）。

2. 本資料では、第3項にFASBの公開草案に対する事務局の対応方針（案）を記載しており、本日は当該対応方針（案）についてご審議いただくことを目的としている。

　なお、当該対応方針（案）に至った理由の説明資料として、FASBの公開草案の提案と関連するIASBの提案（一部、暫定決定を含む。）の比較を示すと共に、FASBの公開草案の論点別の提案の詳細とそれに対する事務局の分析を記載している。

FASBの公開草案に対する対応方針（案）

3. 後述するFASBの公開草案の各論点に対する事務局の分析内容を踏まえると、FASBの公開草案における各提案については、当該内容を支持する又は特段のコメントを要しないと考えられることから、FASBの公開草案については、当委員会からコメント・レターを送付しないことが考えられるがどうか。

FASBの公開草案の提案と関連するIASBの提案の比較

(1) 論点1：回収可能性の検討

論点	FASB	IASB	【参考】IASB宛のコメント・レター文案要旨
(論点1-1) 対価の回収可能性（契約の識別要	【公開草案の概要】 顧客が対価を約束どおりに支払わない場合に企業がその後の財又はサービ	修正は提案されていない。	FASBの提案と同様に、対価の回収可能性が高いか否かの判断にあたり、企業

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	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター文案要旨
件）の評価	スの移転を行わないことで対応するのであれば、対価の回収可能性が高いか否かの判断にあたり、企業は移転されない財又はサービスに対する回収可能性は考慮しないことを基準本文で明記する。		は移転されない財又はサービスに対する回収可能性は考慮しないことを基準本文で明記することを提案している。
(論点1-2) 契約の識別要件を満たさない場合の収益認識要件である契約の「解約」時点の判断	【公開草案の概要】 「解約」時点の解釈は示さず、契約の識別要件を満たさない場合に収益が認識される状況として以下を追加する。 ・関連する財又はサービスの支配を移転し、追加の財又はサービスの提供を中止し（及び追加の財又はサービス移転する義務を有さない)、かつ顧客から現在までに受領した対価が返金不要な場合には、受領した対価の金額で収益を認識する。	修正は提案されていない。	当該論点が実務において問題となるのは限定的と考えられ、現時点で明確化を図ることは、実務における明確化よりも、意図せざる結果を生じさせる可能性の方が大きいと考えられることから、IFRS第15号の修正は必要ないとするIASBの決定に同意する。

(2) 論点2：顧客から回収した売上税及び他の類似した税の表示

論点	FASB	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター文案要旨
総額表示か純額表示かの判断	【公開草案の概要】 従来の米国会計基準（Subtopic 605-45）の適	修正は提案されていない。したがって、	IFRSの観点からは新たな要求事項ではなく、実務上の便

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	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター文案要旨
	用範囲に含まれる顧客から回収したすべての売上税（及び同様の税）の金額を取引価格から控除することを会計方針の選択として認める。	IFRS第15号の要求事項に基づき、個々の売上税ごとに総額表示と純額表示のいずれが適切かを判断する必要がある。	法を追加すると企業間比較可能性が損なわれること等を勘案し、IFRS第15号の修正は必要ないとするIASBの決定に同意する。

(3) 論点3：現金以外の対価

論点	FASB	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター文案要旨
（論点3-1） 現金以外の対価の公正価値の測定日	【公開草案の概要】 契約開始日時点で測定することを明確にする。	修正は提案されていない。 なお、IASBは、FASBが暫定決定した契約開始日時点で測定する方法は、IFRS第15号における唯一の許容可能な解釈ではないことに留意した。	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るため、本論点についてはコメントしない。
（論点3-2） 公正価値が対価の形態と対価の形態以外の理由の双方から変動する場合の会計処理	【公開草案の概要】 対価の形態以外の理由（例：企業のパフォーマンス）から生じる変動部分に関してのみ、変動対価に関する制限規定が適用されることを明確化する。	修正は提案されていない。	同上。

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。

(4) 論点4：移行時の実務上の便法 -契約変更及び完了した契約-

論点	FASB	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター要旨
（論点4-1） 過去に行われた契約変更等の移行時における会計処理	【公開草案の概要】 IASBと同様。 ただし、修正遡及方式を適用する企業が当該便法を適用する場合には、表示される最も古い比較期間の期首ではなく、新基準の適用開始日時点において、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正する。 IASBと異なり、完全遡及方式を適用する企業に対して、完了した契約に関する追加の実務上の便法は認めない。	【公開草案の概要】 完全遡及方式及び修正遡及方式を適用する企業の双方に対して、以下の実務上の便法を追加する。 ・表示される最も古い比較期間の期首において、事後的判断も利用した上で、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正する。 完全遡及方式を適用する企業に対して、表示する最も古い比較期間の期首現在で、従前の会計基準に基づき完了していない契約のみにIFRS第15号を適用するという実務上の便法を認める。	比較可能性を阻害する影響があるものの、移行時の課題に対処するために有用と考えられることから、IFRS第15号の経過措置の修正案に基本的に同意する。
（論点4-2） 移行時に完了している契約の取扱い	【公開草案の概要】 ・「完了した契約」の定義を修正する。 ・なお、定義の変更により、「完了した契約」のTopic 606適用開始日以降	【2015年9月に行われた追加の暫定決定の内容】 ・「完了した契約」の定義は修正しない。 ・「完了した契約」のIFRS第15号適用開始	IFRS関係者から特段の対応を求められていない状況に鑑み、IFRS第15号を修正しないとするIASBの暫定決定は理解できるため、本

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	IASB	【参考】 IASB宛のコメント・レター要旨
	の会計処理が重要な問題となることはないため、特段の修正は提案されていない。 ・修正遡及方式を採用する企業に対して、従前の会計基準に基づき完了していない契約だけでなく、すべての契約に対して新基準を遡及適用することも認める。	日以降の会計処理は、従前の会計基準（IAS第18号等）が引き続き適用になることを確認した。 ・修正遡及方式を採用する企業に対して、従前の会計基準に基づき完了していない契約だけでなく、すべての契約に対して新基準を遡及適用することは認めない。	論点についてはコメントしない。

FASBの公開草案における提案の詳細と事務局による分析

論点1：回収可能性（契約の識別要件）の評価

（FASBの公開草案における提案の概要）

論点1-1：対価の回収可能性（契約の識別要件）の充足可否の判断

4. FASBの公開草案では、適用指針において、契約におけるすべての財又はサービスではなく、顧客に移転される財又はサービスに対して対価の回収可能性を評価すべきであることを明記することが提案されている（606-10-25-3項）。**（※）**

（※）ASBJスタッフ注：すなわち、顧客が対価を約束どおりに支払わない場合に企業がその後の財又はサービスの移転を行わないことで対応するのであれば、対価の回収可能性が高いか否かの判断にあたり、企業は移転されない財又はサービスに対する回収可能性は考慮する必要はないことが明確にされている。

5. FASBは、この修正は、会計基準更新書（以下、「ASU」という。）2014-09のBC46項における回収可能性の評価に関して、「顧客が約束どおりに履行せず、そのため企業が顧客にそれ以上の財又はサービスを移転しないことによって顧客の行動に対応

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。

するとした場合には、企業は移転されない財又はサービスに対する支払の可能性を考慮しないことになる」という記載と整合するとしている（BC9項）。

6. また、FASBの公開草案では、606-10-25-1項(e)の回収可能性の要件を評価する際の対価を「実質的にすべての対価」に修正することが提案されている。これは、対価の金額の100％を回収する可能性が高くない場合でも、実質的にすべての対価の金額について回収可能性が高いと判断される場合には、その契約が有効で真正な取引であることを明確にするために、追加するとされたものである（BC10項）。

論点1-2：契約の識別要件を満たさない場合の収益認識要件である契約の「解約」時点の判断

7. 「解約」時点の解釈は示さず、契約の識別要件を満たさない場合に収益が認識される状況として以下を追加する。これは、顧客から未回収の代金を回収するために法的に契約を解約していないことをもって、以下の状況を満たす場合にも収益の認識が繰り延べられることは、FASBの意図するものではなかったと説明されている（BC21項）。

- 受領した対価に関連する財又はサービスの支配を移転し、追加の財又はサービスの提供を中止し（及び追加の財又はサービス移転する義務を有さない）、かつ顧客から受領した対価が返金不要な場合には、当該受領した対価の金額で収益を認識する（606-10-25-7項(c)）。

【参考】以下は、FASBの公開草案の関連個所の仮訳である。下線部分がFASBの公開草案で追加が提案されている部分である。

（基準の修正案）

606-10-25-1 企業は、以下の要件のすべてに該当する場合にのみ、本基準の範囲に含まれる顧客との契約を会計処理しなければならない。

(a) 契約の当事者が、契約を承認（書面で、口頭で又は他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約している。

(b) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。

(c) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できる。

(d) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。

(e) 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実質的にすべての対価を回収する可能性が高い（回収可能性に関する適用指針の606-10-55-3A項から55-3C項を参照）。対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。企業が権利を得ることになる対価の金額は、企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなることがある。

606-10-25-2 （修正は提案されていないため省略）

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。

606-10-25-3 顧客との契約の中には、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了又は変更を行うことができるものがある。また、契約に定められている一定期間ごとに自動的に更新となるものもある。企業は、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している契約の存続期間（すなわち、契約期間）に本基準を適用しなければならない。606-10-25-1項(e)の要件を評価する際には、企業は、すべての財又はサービスに対する契約上の約束した対価の回収可能性ではなく、顧客に移転される財又はサービスに対する契約上の約束した対価の回収可能性を評価しなければならない（606-10-55-3A項から606-10-55-3C項を参照）。

606-10-25-4 （修正は提案されていないため省略）

606-10-25-5 顧客との契約が契約開始時において第9項の要件に該当する場合には、事実及び状況の重大な変化の兆候がない限り、企業は当該要件の再判定をしてはならない。例えば、顧客が対価を支払う能力が著しく低下した場合には、企業は、顧客に移転する残りの財又はサービスとの交換で権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いかどうかを再判定することになる（606-10-55-3A項から606-10-55-3C項を参照）。

606-10-25-6 （修正は提案されていないため省略）

606-10-25-7 顧客との契約が第9項の要件に該当せず、企業が顧客から対価を受け取る場合には、企業は、次のいずれかの事象が発生している場合にのみ、受け取った対価を収益として認識しなければならない。

(a) 企業が顧客に財又はサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受け取っていて返金不要である。

(b) 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。

(c) 企業がすでに受けとった対価に関連する財又はサービスの支配を移転し、顧客に対する財又はサービスの移転を中止し（追加の財またはサービスを移転する義務を有していない）、かつ顧客から受領した対価が返金不要である。

606-10-25-8 （修正は提案されていないため省略）

（適用指針の修正案）

606-10-55-3 本適用指針は、以下の区分で構成されている。

(a) 一定の期間にわたり充足される履行義務（606-10-55-4項から606-10-55-15項）回収可能性の評価（606-10-55-3A項から606-10-55-3C項）

(aa)一定の期間にわたり充足される履行義務（606-10-55-4項から606-10-55-15項）

…（以下省略）

回収可能性の評価

606-10-55-3A 606-10-25-1項(e)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のほとんどすべてを回収する可能性が高いかを評価することを要求している。この評価は、顧客との契約が存在するかを識別する際の一部を構成するが、顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることが約束された対価を顧客が支払う能力と意思があるかを基礎としている。この評価の目的は企業と顧客の間に実質的な取引が存在することがTopic 606の収益モデルのもとで取引を会計処理する上での必要条件であり、これを評価することである。

606-10-55-3B 606-10-25-1項(e)の回収可能性の評価は一部、将来予測的な評価となっている。顧客に企業が移転すると予測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のほとんどすべてを企業が回収する可能性が高いかどうかの判断において、企業の実務慣行や顧客への知識を含む、すべての事実や状況を考慮することや判断を用いることが企業に要求されている。この評価においては、支払期限到来時に顧客が対価の支払いを滞納している状況で企業が追加の財又はサービスの提供を中止することを見込んでいる場合には、契約の期間全体について権利を得ることとなる対価の全体について顧客が支払う能力と意思を必ずしも基礎とするものではない。

606-10-55-3B 契約が606-10-25-1項(e)の要件を満たすかどうか評価する際に、企業は契約条件や実務慣行

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。

により自身の信用リスクを軽減する能力を有していることにより、信用リスクに対する企業のエクスポージャーが契約において約束された対価の全体より小さくなっていることを示唆しているかを判断しなければならない。企業の信用リスクを軽減する可能性がある契約条件や実務慣行には以下のようなものがある。

(a) 支払条件―いくつかの契約においては、支払条件により信用リスクに対する企業のエクスポージャーが制限されている。例えば、企業が顧客に財又はサービスを移転する前に契約において約束された対価の一部を前払いすることを要求しているかもしれない。そのようなケースにおいては、企業が約束された財又はサービスを顧客に移転する前に受取ることとなるいかなる対価も信用リスクの対象とはならない。

(b) 約束された財又はサービスの移転を中止する能力―支払期限到来時に顧客が対価の支払いを滞納している状況で顧客へさらなる財又はサービスの移転を中止する権利がある場合、信用リスクに対する企業のエクスポージャーを企業は制限しているかもしれない。そのようなケースにおいては、企業の権利や実務慣行を基礎として企業に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価の回収可能性のみを企業は評価すべきである。したがって、顧客が約束どおり履行することができない結果、企業が顧客の不履行に対して顧客にさらなる財又はサービスの移転を行わないことで対応するであろうという場合、企業は契約に基づいて移転しないこととなる約束された財又はサービスへの支払の発生可能性を考慮しない。

信用リスクに対する企業のエクスポージャーを軽減する企業の能力を評価する際には、過去に顧客に移転された資産を取り戻す企業の能力は考慮してはならない。

8. また、論点1－1に関して、一部の関係者からの懸念に対応するために、対価の回収可能性に関する既存の設例1を修正するとともに、回収可能性を判断するにあたってのさまざまなケースが追加された。主な修正内容は、以下のとおりである。

【ケースA　不動産開発業者（既存の設例の修正）】

- 既存の設例（設例1）に関連するものである。606-10-55-96項では、契約開始時に顧客が建物に対する「支配」を獲得するとされていたが、公開草案では、「法的所有権と物理的占有」を獲得するに修正されている。
- FASBの公開草案では、顧客が法的所有権及び物理的占有を獲得していたとしても、606-10-25-1項の要件を満たしておらず、契約が成立していないと考えられることから、所有権の移転と顧客からその建物に対する支払いを受ける権利が実質的でなく、顧客がその資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有していないと判断されるとしている。
- また、このケースでは、顧客が支配を獲得する（法的所有権の移転及び建物の支払いを受ける権利が実質的なものとなり、かつ顧客が建物の所有に伴う重要なリスクと経済価値を引き受けたと企業が結論付けた時点）まで、企業は建物の認識を中止しないとされている。

【ケースB　サービス・プロバイダー1（新規）】

- 3年契約のサービスについて、企業は、顧客の支払いが滞った場合にサービスを停止でき、3年分全額は回収できないと考えているが、企業が提供するであろうサービスに対する実質的にすべての対価を顧客が支払う可能性が高いか否かに基づいて、回収可能性の要件を判断することが明記されている。

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。

- この例では、顧客の支払いが一ヵ月滞った時点で、企業はサービスを停止する意思と能力を有しており、また、企業が提供したサービスに対する対価を回収する可能性が高いと考えられることから、契約が実質的なものであるとみなして、当該契約をTopic 606に基づいて会計処理することとされている。

【ケースC　サービス・プロバイダー2（新規）】

- この例では、ケースBと同様に、企業が提供するであろうサービスに対して回収可能性を判断するが、ケースBとは異なり、企業が提供するサービスに対する対価を回収する可能性が高くないと判断されており、606-10-25-1項(e)の要件を満たさないと結論づけられている。

【ケースD　ヘルスクラブ会員（新規）】

- 606-10-55-3C項(a)に関連して、企業が顧客の信用リスクにさらされていない支払い条件の例（月初に月会費を支払うものであり、支払いが滞った場合はその顧客に対するサービスの提供を中止する）として取り上げられており、この場合は回収可能性の要件を満たすとされている。

【ケースE　製造業者（新規）】

- 606-10-25-1項(e)の修正に関連して、対価の実質的にすべて（このケースでは94%）を回収する可能性が高いと判断される場合は、回収可能性の要件を満たすと判断されている。

（【参考】IASBの公開草案における提案の概要）

9. IASBは、本論点に関して修正を提案していない。

（事務局による分析）

論点1-1：対価の回収可能性（契約の識別要件）の充足可否の判断

10. FASBの主な修正提案の内容は、BC46項の記述を基準本文に移動させることである。これにより、契約の識別要件の一つである606-10-25-1項(e)の要求事項をどのように評価すべきかを、関係者が適切に理解するために有用なガイダンスが効果的に提供されることになると考えられる。したがって、IASBへのコメント・レター文案の内容と整合的に、FASBの当該修正内容を支持することが考えられる。

論点1-2：契約の識別要件を満たさない場合の収益認識要件である契約の「解約」時点の判断

11. FASBの修正提案によって、FASBの意図していた内容が明確になり、財務諸表作成者

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。

の理解に役立つことが考えられる。一方で、IASBへのコメント・レター文案で記載しているとおり、我が国の実務においてはそもそも契約の識別要件を満たさない取引は限定的と考えられることから、FASBの修正提案に対してコメントをしないことでどうか。

売上税の表示（論点2）

（FASBの公開草案における提案の概要）

12. FASBは米国関係者から聞かれている懸念に対して、実務上の複雑性と適用コストを削減する観点から、従前の収益認識基準であるSubtopic 605-45の対象となる売上税[1]については、すべて純額表示する実務上の便法の使用を認めるように、Topic 606の基準を修正することを提案している。**（※）**

> **（※）ASBJスタッフ注：**当該実務上の便法の選択は企業の任意であるため、選択しない場合には現行のTopic 606の要求事項どおり、それぞれの課税ごとにその実態を分析し、純額表示すべきか、総額表示すべきかを個々に判断することになる。また、Subtopic 605-45で認められていた総額表示の選択は、売上を過大計上する可能性につながることから採用されないことになり、収益金額が少ない結果となる、すべて純額表示する実務上の便法のみが新たに使用できることとされた。

（【参考】IASBの公開草案における提案の概要）

13. IASBは本論点については修正を提案していない。

（事務局による分析）

14. 本論点に関しては、様々な課税管轄地域で異なる課税が行われている米国において、個々の売上税（及び類似の税）の性質をTopic 606に基づき判断するには重要な実務上の困難さが生じる可能性があること、及び従来の米国会計基準では会計方針の選択として総額表示か純額表示の選択を企業が行うことが認められており、このような判断が求められていなかった事実を考慮して、FASBが実務上の便法の追加を提案しているものである。また、この修正案は、一律に純額表示のみを認める実務上の便法の追加が提案されており、従来の米国会計基準において認められていた総額表示の会計方針は削除されている。

15. IASBへのコメント・レター文案では、このような実務上の便法を追加しないIASB

[1] 特定の収益生成取引と同時に発生し、政府機関によって課せられるものであり、企業を通じて顧客から回収される税金である。これには、売上税の他、使用税、付加価値税及び一部の物品税なども含まれるが、受領総額に課せられる税金や棚卸資産の調達過程で課せられる税金は除かれる。

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。

の対応に同意する旨のコメントを記載しているが、米国固有の事情に配慮してFASBが修正を提案していることに鑑み、FASBに対しては特段のコメントをしないことでどうか。

現金以外の対価（論点3）

（FASBの公開草案における提案の概要）

論点3-1：現金以外の対価の公正価値の測定日

16. FASBは現金以外の対価の公正価値を契約開始日時点で測定することを要求するように、基準の修正を提案した（606-10-32-21項）。

　これは、取引価格の決定や取引価格の各履行義務への配分方法と整合的[2]であり、実務での適用の複雑性を回避できることが理由とされている（BC33項）。

論点3-2：公正価値が対価の形態と対価の形態以外の理由の双方から変動する場合の会計処理

17. 変動対価の制限規定は、対価の形態以外の理由（例：企業のパフォーマンス）で生じる変動部分のみに適用されることを明確化することを提案している。

　これは仮に変動対価の制限規定が対価の形態とそれ以外の双方に適用されるとした場合には、対価が現金かそれとも非現金対価かによって収益が認識される時期に重要な差異を生じさせ有用な財務情報が提供されないと考えられること、及び対価の形態以外の理由で公正価値が変動する条項を組み込むか否かで、仮にその公正価値への影響が僅少であっても、契約全体の会計処理方法を大きく変更できることが懸念されたためである（BC36項）。

（【参考】IASBの公開草案における提案の概要）

18. IASBは、本論点に関して修正を提案していない。

（事務局による分析）

19. 今までの審議を通じて、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ることから、IASBへのコメント・レター文案と同様に、FASBに対してもコメントしないことでどうか。

[2] 例えば、重要な金融要素の取引価格からの除外は契約開始日時点で行われ、取引価格の各履行義務への配分も契約開始日時点の独立販売価格の比率を用いて行われる。

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。

移行時の実務上の便法（論点4）

（論点4-1：契約変更に関する移行時の実務上の便法）

FASBの公開草案における提案の概要

20. 完全遡及方式[3]を適用する企業に対して、表示される最も古い比較期間の期首において、事後的判断も利用した上で、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正することが提案されている。

21. 一方、修正遡及方式[4]にも同様の実務上の便法を追加するが、修正遡及方式を適用する企業が当該便法を適用する場合には、表示される最も古い比較期間の期首ではなく、Topic 606の適用開始日時点（当年度期首）において、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正することが提案されている。**(※)**

（※）ASBJスタッフ注：2015年3月開催の共同会議におけるアジェンダ・ペーパーでは、FASBスタッフの考えとして、新基準に基づき財務諸表が表示される開始時点（修正遡及方式を採用した場合には、新基準の適用開始日）との整合性を取ることが理由として記載されている。

22. また、IASBは本資料の第24項に記載のとおり、完全遡及方式を適用する企業に対してのみ追加の実務上の便法を提案しているが、FASBは当該提案を行わなかった。

これは、当該便法を認めてしまうと、完全遡及方式が適用されたとしても、表示される各期間が新基準のガイダンスに基づき遡及適用されない実態となることが懸念されたためである（BC41項）。

IASBの公開草案における提案の概要

23. FASBと同様の提案がなされている。ただしFASBと異なり、修正遡及方式を適用する企業に対しても、表示される最も古い比較期間の期首において、事後的判断も利用した上で、契約開始日から当該時点までの契約変更を一括して簡便的に遡及修正することが提案されている。

これは、修正遡及方式を適用する企業に新基準の適用開始日時点で当該実務上の便法の適用を認めた場合は、企業は適用開始日（当年度期首）まで過去に生じた契約変更の会計処理を確定できないことを懸念したためである（IASBの公開草案BC112項）。

---

[3] Topic 606を遡及的に適用し、比較年度の数値を修正再表示する方法
[4] 比較年度の数値は修正再表示せず、Topic 606の遡及的適用による累積的影響を適用開始日に認識する方法

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。

24. また、IASBの公開草案ではFASBと異なり、完全遡及方式を適用する企業に対して、表示する最も古い比較期間の期首現在で、従前の会計基準に基づき完了していない契約のみにIFRS第15号を適用する（すなわち、最も古い比較年度の期首時点で完了している契約については、修正再表示を不要とする）ことを認めることを提案している。

　これは、IFRS第15号の遡及適用が要求される契約数を削減することで、移行時のコストと負担を軽減することが意図されている。また、完全遡及方式のみが適用されるIFRSの初度適用企業に対しては、すでに同様の実務上の便法が認められていることにIASBは留意したとされている（IASBの公開草案 BC114項）。

事務局による分析

25. IASBの提案の方が総じてFASBの提案よりも、移行時の実務負担軽減の観点から広範囲に実務上の便法を追加する内容となっている。IASBに対するコメント・レター文案では、このような実務上の便法の追加により、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ものの、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ることから、IASBの提案に対して同意する旨の記述を行っている。

26. 移行時の経過措置の取扱いに関して、FASBとIASBでコンバージェンスが達成されていない点が危惧されるものの、経過措置については恒久的な差異を生じさせるものではなく、その影響は一時的であると考えられる。また、FASBの提案はIASBの提案に比して、より提供される財務情報の有用性を維持することを目的に実務上の便法の追加を制限しているものである。これらの状況を勘案し、FASBの提案に反対するものではないため、特段のコメントをしないことでどうか。

（論点4-2：移行時に完了している契約の取扱い）

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

27. Topic 606の経過措置（IFRS第15号も同様）に関連して、修正遡及方式を適用する企業は、適用開始日時点で完了した契約について、Topic 606を遡及適用しないとされている。この「完了した契約」の解釈について、①従前の会計基準に基づき適用開始日前にすべての財を引渡し、かつすべてのサービスを履行した契約を指すのか、それとも②従前の会計基準に基づき適用開始日前にすべて（又は実質的にすべて）の収益を認識した契約を指すのか、必ずしも明確でないという懸念が一部の関

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。

係者から寄せられた[5]。

FASBの公開草案における提案の概要

28. FASBの公開草案では、Topic 606の移行時に完了している契約に関する要求事項について、以下の修正を提案している。

(1) 完了した契約の定義の変更

(2) 修正遡及方式の遡及適用範囲の変更

(完了した契約の定義の変更)

29. FASBは、完了した契約の定義を、本資料第27項の①ではなく②の「従前の収益認識基準のもとですべて（または実質的にすべて）の収益を認識した契約」に変更することを提案している[6]。

この理由としては、FASBは、Topic 606の経過措置の目的は、適用開始日以降に認識する顧客との契約から生じる収益のすべて（又は実質的にすべて）は、Topic 606のガイダンスに従って認識すべきであると考えているためである（BC45項)。

(修正遡及方式の遡及適用範囲の変更)

30. FASBは、修正遡及方式を採用する企業に対して、従前の会計基準に基づき完了していない契約だけでなく、すべての契約に対して新基準を遡及適用することも認めることを提案している。

FASBはこれにより、一部の企業にとって、財務報告における意図されない帰結を軽減することになると考えているためである（BC46項)。

IASBの暫定決定の概要

31. IASBは、2015年9月の単独会議において、FASBの公開草案の提案内容と同様の論点について審議した結果、FASBとは異なり、IFRS第15号の修正を提案しない暫定決定を行っている。

---

[5] 例えば、(1)財の引渡しは新基準の適用開始日前に完了していたが回収可能性が不確実であったため収益を認識できなかった取引が適用開始日後に回収可能性が見込めるようになった（又は実際に対価が回収された）場合や、(2)適用開始日前にソフトウェアのライセンスを付与し追加の義務は何も残されていなかったが、対価が分割払いで支払期限が延長されていたため、従来の米国会計基準では各分割払いの支払期限の到来時に収益を認識していたため、適用開始日までにすべての収益が認識されていない取引については、完了した契約の定義を①と解すると完了した契約と判断されるが、②と解すると完了した契約とは判断されないことになる。

[6] 現在は「適用開始日より前に有効な収益のガイダンスに従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約」と定義されている。

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。

(1) 「完了した契約」の定義は修正せず、「完了した契約」のIFRS第15号適用開始日以降の会計処理についても特段の対応をしない。

(2) 修正遡及方式を採用する企業に対して、「完了した契約」に対して新基準を遡及適用することは認めない。

(完了した契約の定義とIFRS第15号適用開始日以降の会計処理)

32. IASBは、「完了した契約」については現行の定義や関連するIFRS第15号の記述に基づくと[7]、従前の収益認識基準のもとで一部又はすべての収益が認識されていなくても、契約は完了したことになる場合があることは明確であり（すなわち、本資料第27項の①)、FASBの提案は現行の「完了した契約」の変更になると考えた。

33. またIASBは、「完了した契約」の定義を満たしても、すべての関連する収益がIFRS第15号の適用開始日までに認識されていない取引もあり得る（本資料脚注5の例示参照）が、そのような取引については、IFRS第15号の適用開始日後も引き続き従前の会計基準（IAS第18号等）に基づき残りの収益が認識されることに留意した[8]。

(修正遡及方式の遡及適用範囲)

34. 修正遡及方式の遡及適用範囲については、IFRS第15号を修正する必要性は識別されなかった。

<u>事務局による分析</u>

35. 完了した契約の定義をFASBの提案のように変更することは、基準の明確化を超えた基準の修正と考えられるため、IFRS関係者から特段の対応を求められていない状況に鑑み、IFRS第15号を修正しないとするIASBの暫定決定は理解できる。したがって、IASBへのコメント・レター文案では、本暫定決定に関して、特段の記載を行っていない。

一方で、FASBの提案は米国関係者からの懸念に対応するものである。また、IFRSと米国会計基準における「完了した契約」の定義の差異は、経過措置のみに関連するものであるため、それぞれの財務諸表に恒久的な差異を生じさせるものではなく、その影響は一時的であると考えられる。これらの状況を勘案し、FASBに対しても特段のコメントをしないことでどうか。

[7] IFRS第15号BC441項は「(両審議会は、完了した契約とは、企業が適用開始日前に有効であった収益認識の要求事項に従って完全に履行した契約である旨を明確化した。したがって、完了した契約には、企業の履行が完了したが適用開始日後に取引価格の変更があった契約が含まれることになる)」になると述べている。

[8] IFRS第15号C7項「(修正遡及適用の）移行方法では、企業は、適用開始日時点で完了していない契約にだけ、本基準を遡及適用しなければならない。」及びIFRS第15号BC441項の「(前略）具体的には、累積的影響は、適用開始日現在で完了していない契約については、適用開始年度の資本の適切な期首残高に対する修正となる（すなわち、比較対象年度は修正再表示しない）(後略)。」を根拠としている。

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。

36. 修正遡及方式を採用する企業に対して、完了した契約についても新基準を遡及適用することを認めるFASBの提案は、基準の明確化を超えた基準の修正に該当する。IFRS関係者から特段の対応を求められていない状況に鑑み、IFRS第15号を修正しないとするIASBの暫定決定は理解できるものと考えられる。したがって、IASBへのコメント・レター文案では、本暫定決定に関して、特段の記載を行っていない。

一方で、FASBの提案は米国関係者からの懸念に対応するものである。また、IFRSと米国会計基準における「修正遡及方式の遡及適用範囲」の差異は、経過措置のみに関連するものであるため、それぞれの財務諸表に恒久的な差異を生じさせるものではなく、その影響は一時的であると考えられる。これらの状況を勘案し、FASBに対しても特段のコメントをしないことでどうか。

ディスカッション・ポイント
「FASBの公開草案に対する対応方針（案）」について、ご審議いただきたい。

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。