

2015 年 10 月 23 日

米国財務会計基準審議会 御中

**FASB 会計基準更新書案「本人か代理人かの検討（収益の総額表示か純額表示）
-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「本人か代理人かの検討（収益の総額表示か純額表示）-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示された懸念に対応するために、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、本公開草案における一部の提案は企業が Topic 606 の要求事項を適用するに当たって同基準の原則を適用することを支援するものと考えられることから、これらの提案を支持している。
3. また、我々は、企業が本人と代理人のいずれに該当するかを判断するためのガイダンスを修正するうえで、FASB と IASB が、整合的な修正提案を行っていることを高く評価している。本人と代理人のいずれに該当するかの判断は、企業の収益計上額に大きな影響を及ぼす可能性があることから、基準の最終化にあたって公開草案で提案されている収斂の程度を維持することが強く望まれる。ただし、我々は、当該判断の重要性に鑑み、本公開草案における提案についてさらなる改善が必要であると考えている。
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： 606-10-55-36項への修正案は企業の本人か代理人かの判断について会計単位（「特定された財又はサービス」）を明確化しており、単一の契約において企業が本人と代理人の双方になり得ることを明確化している。当該修正案はTopic 606の本人か代理人かのガイダンスの運用可能性及び理解可能性を改善させるか。そうでない場合には、その理由と提案する代替案は何か。

6. 我々は、606-10-55-36 項の修正案に賛成する。これは、企業が契約における財又はサービスを顧客に移転する前に支配しているか否か（すなわち、企業が本人であるか代理人であるか）に関する判断を支援するものであると考えられるためである。

質問 2： 606-10-55-37A項は、特定された財又はサービスが顧客に移転する前に本人が何を支配しているかを説明することによって、一定の種類の取決めへの支配の原則の適用を明確化している。当該修正案はTopic 606の本人か代理人かのガイダンスの運用可能性及び理解可能性を改善させるか。そうでない場合には、その理由と提案する代替案は何か。

7. 我々は、原則として本公開草案の修正提案を支持しているが、さらなる改善が必要であると考えている。以下において、本公開草案の 606-10-55-37A 項をどのように修正しうるかに関する我々の見解を説明する。
8. 本公開草案に対するコメントを審議する中で、我々は、本公開草案の 606-10-55-37A 項（財又はサービス、サービスに対する権利、又は、企業が顧客に対する特定の財又はサービスへの支配を獲得するケースを説明している。）と 606-10-55-39 項（企業が特定の財又はサービスを支配しているか否かを判断するための指標を提供している。）の関係について理解が困難であった。
9. 特に、本公開草案の 606-10-55-37A 項(c)は、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、企業は当該財又はサービスを支配している旨を説明しているように見受けられるが、「財又はサービスに統合する重要なサービス」という文言が Topic 606 の 606-10-25-21 項に用いられている文言と同じ意味であることが意図されているか否かが説明されていないため、分かりにくいと考えられる。

10. また、我々は、本公開草案の 606-10-55-37A 項(c)は、他の当事者が提供す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「常に」その財又はサービスを支配しているとみなすことを意図しているかが明確でないと考えている。これは、606-10-55-37A 項(c)及び結論の根拠において、重要な統合サービスが、Topic 606 で定められている「支配」の概念をどのように満たすものか（または、満たす可能性が高いか）について十分に説明がされていないためである。
11. このため、我々は、FASB が公開草案の 606-10-55-37A 項について、以下の変更を検討することを提案する。
- (1) 606-10-55-37A 項の意図に沿うように、同項の目的を明確にすること。我々は、同項を吟味した結果、606-10-55-37A 項と同項の追加理由（我々は、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、606-10-55-37A 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、606-10-55-37A 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、606-10-55-37A 項を FASB 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適切に説明するため、606-10-55-37A 項(c)の 2 文目と 3 文目の趣旨を 606-10-55-39 項に移動させること。我々は、606-10-55-37A 項と 606-10-55-39 項はその役割と内容に関して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させることにより、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べきかについて理解が容易になると考えている。

質問 3： 606-10-55-39項への修正案は特定された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を支配し、それにより本人となる場合の指標を提供している。また、当該606-10-55-39項への修正案は606-10-55-37項の支配の原則と各指標の関係を明確化している。606-10-55-39A項は、当該指標は取決めの性質に応じて本人か代理人かの判定への関連性が高い場合も低い場合もあり、異なる契約においては、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が支配しているかについて、各指標によって提供される証拠の説得力が高い場合も低い場合もあることの説明を加えてい

る。当該修正案はTopic 606の本人か代理人かのガイダンスの運用可能性及び理解可能性を改善させるか。そうでない場合には、その理由と提案する代替案は何か。

12. 我々は、606-10-55-39 項の修正案は、Topic 606 における本人か代理人かの運用可能性及び理解可能性を十分に改善させるものではないと考えている。したがって、我々は、さらなる改善が必要であると考え。以下において、本公開草案の 606-10-55-39 項をどのように修正しうるかに関する我々の見解を説明する。
13. 我々は、FASB による Topic 606 の 606-10-55-39 項の修正は、支配の原則と同項に示されている指標との関係に対する疑問に対処するためのものと理解している。しかし、本公開草案で提案されている 606-10-55-39 項の修正は、Topic 606 の主要な要求事項である「支配」の概念と十分に整合していないように思われる。我々は、提案されている指標は、「リスクと経済価値」の指標として理解されていた従来の収益認識基準 (Topic 605) に規定される指標から変わりなく由来したものと理解されることを懸念している。
14. 「支配」の概念について、Topic 606 の第 606-10-25-25 項において、企業が資産を支配するためには、企業は①当該資産の使用を指図する能力と、②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の双方を有していなければならないと説明されている。当該概念が極めて重要であることを踏まえ、我々は、「支配」の2つの要素と支配が存在するかどうかの企業の判断を支援するためのガイダンスの間に、より明示的な結びつきが必要であると考えている。当該目的を達成するため、我々は、本公開草案の 606-10-55-39 項について以下の変更を提案する。
 - (1) 「支配」の概念の2つの要素を明示的に説明する。
 - (2) 本公開草案の 606-10-55-39 項(a)の指標を2つの指標に置き換える。
 - (3) 本公開草案の 606-10-55-37A 項(c)の2文目と3文目の趣旨を「支配」の概念の要素に取り入れる (本レター第11項(2)参照)。
 - (4) 特定された財又はサービスを支配しているかを企業が判断することを支援する他の指標を本公開草案の 606-10-55-39 項に追加する。
 - (5) 必要又は有用と考えられる部分に関して、指標の説明を追加する。
 - (6) 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立証 (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旨を規定する 606-10-55-39B 項を新たに追加する。

15. わが国の市場関係者の中で本公開草案の提案についてどのような文言の修正が適切かについて合意がある訳ではないが、例えば、次のような文言が考えられる（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。）。

~~606-10-55-39 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(i)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、(ii)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. 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、当該他の当事者は、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特定された財又はサービスへのインプットを提供していると考えられることから、企業は当該特定された財又はサービスを支配する能力を有する。
- b. 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、在庫リスクには在庫の滅失や損傷から生じる潜在的な損失に加え、売れ残った商製品の劣化から生じる潜在的な損失も含まれる。在庫リスクの程度は、単に企業と他の当事者の契約上の定めに基づくものではなく、実質に基づき評価される必要がある。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。
- c. 企業が、他の当事者に実質的な権利を付与することなく特定された財又はサービスの法的所有権を有する。企業がそのような法的所有権を有する場合、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唆している可能性がある。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、企業は必ずしも特定された財又はサービスを支配していない。
- d. 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、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。

~~e.e.~~ 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。

~~d.~~ このサブパラグラフは会計基準更新書 2015-XX 号により廃止された。

~~a.f.~~ 企業が、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を提供するという約束の履行に対す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から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。~~

~~e.g.~~ 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企業が実質的なリスクに晒されており、当該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から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。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。

606-10-55-39A 606-10-55-39 項における指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある。

606-10-55-39B 企業が顧客に特定された財又はサービスを提供するにあたって他の当事者が関与する場合、企業が当該特定された財又はサービスを支配しているかどうかの決定は明らかでない場合がある。例えば、他の当事者により提供される財又はサービスを用いて企業が追加的に提供するサービスの重要性の程度が高くなるほど、企業は自身が特定された財又はサービスを支配

していると結論付けることになる可能性が高まる。しかし、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立証 (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。

16. また、我々は、対価の形式に関連する指標 (Topic 606 の 606-10-55-39 項(d)に対応する。)を削除することに同意するものの、FASB が当該削除の理由について十分に説明することを提案する。我々は、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、Topic 606 の一部の実務上の適用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。したがって、本公開草案の BC17 項(c)の記載を修正し、削除の理由をより適切に説明することが有用と考える。

質問 4： 本人か代理人かの設例（設例45から48）の修正及び追加された設例（設例46A及び48A）はTopic 606の本人か代理人かのガイダンスの運用可能性及び理解可能性を改善させるか。そうでない場合には、その理由と提案する代替案は何か。

17. 我々は、本人か代理人かの設例の修正に概ね同意しているが、関連する設例（設例 45 から 48A）の説明について、上記修正案を踏まえて修正の検討を行うことを FASB に提案する。
18. 我々は、いくつかの設例では、概ね財又はサービスの使用を企業が指図する能力のみを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 2 つの要素をより広範囲に参照して結論を説明しており、これらの設例の説明は整合性に欠けているという印象を受けている。我々は、設例における結論自体には基本的に同意するものの、我々の提案を踏まえて、FASB 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。

以 上