

2015 年 10 月 26 日

国際会計基準審議会 御中

公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」に対するコメント

1. 当委員会は、国際会計基準審議会（IASB）の公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」（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、本公開草案は、既に一部の企業が IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用している可能性がある中で、関係者から示された懸念に対応するために、IFRS 第 15 号の要求事項の一部について明確化や修正を行うことを提案するものと理解している。こうした状況を踏まえ、我々は、IASB が原則として基準の修正を検討する際に比較的高い閾値を適用することに同意しており、この点を考慮して、我々は、本公開草案の提案の多くを支持する。これは、本公開草案が、基準の公表後に要求事項を変更することによって生じ得る著しい混乱を回避しつつ、企業が IFRS 第 15 号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ためである。
3. しかし、我々は、次の領域において、本公開草案の提案は改善されるべきと考えている。
 - (1) 契約において財又はサービスが別個のものであるか否かに関する判断を支援するために示されている IFRS 第 15 号の要求事項及び関連するガイダンス（質問 1 に対するコメントをご参照いただきたい。）
 - (2) 企業が本人か代理人かを決定する判断を支援するために本公開草案で提案されているガイダンス（質問 2 に対するコメントをご参照いただきたい。）
 - (3) ライセンスを付与する約束が知的財産へのアクセスを提供するものか、知的財産を使用する権利を提供するものかに関する判断を支援するために本公開草案で提案されているガイダンス（質問 3 に対するコメントをご参照いただきたい。）
 - (4) その他の事項（回収可能性の決定に関する IFRS 第 15 号のガイダンスを含む。）（質問 5 に対するコメントをご参照いただきたい。）
4. また、IFRS 第 15 号と Topic 606「顧客との契約から生じる収益」が実質的にコンバージェンスされた基準であることを踏まえ、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）が、両基準により作成された財務情報が異なることがないよう、可能な限り収斂を維持するために十分な取組みを行うことが強く望まれる。これは、それぞれの関係者の異なるニーズに対応するという課題がありつつも、可能な限り収斂を維持することによって、実務における不要な負担が生じることを回避するとともに、

企業間の収益計上額の比較可能性の向上が図られると考えられるためである。このため、我々は、IASB が、両基準への修正に関する適切な範囲及び内容について FASB と十分な協議を行った後でのみ、修正提案を最終化すべきと考えている。

5. さらに、仮に IASB と FASB が文言に関して異なる結論に達する場合には、我々は、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することができるように、例えば、現行の IFRS 第 15 号の結論の根拠 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。
6. 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。
7. 当委員会のコメントが IASB 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—履行義務の識別

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。

8. 我々は、以下の 3 つの事項について、本公開草案の提案を支持しない。

- (1) 履行義務の識別
- (2) 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
- (3) 単一の履行義務とされる一連の別個の財又はサービス

履行義務の識別

9. 我々は、設例を修正する IASB の提案は、設例が規範性のあるものでなく、また、広範な基準の利用者にとって明確なものでないため、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されるかどうかの判断を容易にするには十分でないと考えます。一方、我々は、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「FASB の公開草案」という。)における 606-10-25-21 項を修正する提案は、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ためにより効果的であると考えています。

10. 我々は、IASB 及び FASB がそれぞれの関係者の要求に対応しようとしていることは理解するものの、両基準を適用した結果の収益の金額が整合するように、IASB は FASB と緊密に協働することを希望する。

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

11. 我々は、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しないという IASB の意図（本公開草案 BC20 項参照）は、結論の根拠に規範性がないことを考慮すると、結論の根拠でなく基準本文で明確にすべきであると考ええる。
12. 我々は、基準本文で明確化されない場合、米国の関係者と同様の方法で IFRS の関係者が解釈するリスクが残ると考えている。このような要求事項の異なる解釈により、財務情報の質への影響は限定的と考えられる一方で、多大な業務負荷が作成者に生じることになると考えられるため、我々は基準レベルの明確化が望ましいと考えている。また、我々は、当該明確化のために基準を修正することは、そのコストを超える便益が期待できるため、正当化されるであろうと考える。

単一の履行義務とされる一連の別個の財又はサービス

13. 本公開草案では明確には質問されていないが、我々は、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単一の履行義務として識別するという要求事項（IFRS 第 15 号第 22 項(b)及び第 23 項参照）は、任意の選択規定となるよう、修正すべきであると考ええる。
14. IFRS 第 15 号第 22 項 (b) 及び第 23 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。IFRS 第 15 号 BC113 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を高めることが説明されている。さらに、IFRS 第 15 号 BC114 項では、全体の対価を契約において提供すべき各サービスの単位に配分することについて、費用に比して効果が低いことが説明されている。
15. 我々は、IFRS 第 15 号の結論の根拠に記載されている説明は、以下の理由から第 22 項 (b) 及び第 23 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 16 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を選択を企業に与えることが適切とも考えられる。
16. 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、第 23 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 つの要件が満たされる場合であっても、より詳細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られる。

質問 2—本人か代理人かの検討

他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与する場合に、IFRS 第 15 号は、企業が取引における本人か代理人かを判断することを企業に要求している。そのために、企業は、特定された財又はサービスをそれらが顧客に移転される前に支配しているかどうかを評価する。

支配の原則の適用を明確化するために、IASB は、IFRS 第 15 号の B34 項から B38 項を修正し、IFRS 第 15 号に付属している設例 45 から 48 を修正し、設例 46A 及び 48A を追加することを提案している。

FASB は、企業が本人か代理人かを評価する際の支配の原則の適用に関して、IASB と同じ決定に至っており、この点で本公開草案に含まれている修正と同じ（又は同様の）Topic 606 の修正を提案する見込みである。

両審議会の決定の理由は、BC26 項から BC56 項で説明している。

本人か代理人かの検討に関しての IFRS 第 15 号の修正案に同意するか。特に、B37 項における指標のそれぞれに対する修正案が有用であり新たな適用上の疑問を生じさせないということに同意するか。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。

17. 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、IASB と FASB 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、これについてさらなる改善が必要であると考えている。

18. 以下において、本公開草案の B35A 項と B37 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。

本公開草案の B35A 項について

19. 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 B35A 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 B37 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。
20. 特に、本公開草案の B35A 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 IFRS 第 15 号の第 29 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。
21. また、我々は、本公開草案の B35A 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、B35A 項(c)及び結論の根拠において、重要な統合サービスが、IFRS 第 15 号で定められている「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。
22. このため、我々は、IASB が公開草案の B35A 項について、以下の変更を検討することを提案する。
- (1) B35A 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、B35A 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、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 IASB 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、B35A 項(c)の2文目と3文目の趣旨をB37 項に移動させること。我々は、B35A 項とB37 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るべきかについて理解が容易になると考えている。

本公開草案の B37 項について

23. 我々は、IASB による IFRS 第 15 号 B37 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 B37 項の修正は、IFRS 第 15 号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、従来の収益認識基準（IAS 第 18 号「収益」を含む。）における「リスクと経済価値」の概念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。
24. 「支配」の概念について、IFRS 第 15 号第 33 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 B37 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 B37 項(a)の指標を2つの指標に置き換える。
 - (3) 本公開草案の B35A 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 22 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 B37 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 B37B 項を新たに追加する。

25. 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。）。

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(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。

~~(e)~~(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。

~~(d)~~(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。

B37A B37 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。

B37B 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。

26. また、我々は、対価の形式に関連する指標（IFRS 第 15 号 B37 項(d)に対応する。）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、IFRS 第 15 号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 BC37 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。
27. 最後に、我々は、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 IASB に提案する。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、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。

質問 3—ライセンス供与

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よって大きく左右される。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（ロイヤルティ制限）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、ロイヤルティ制限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、ライセンス供与のガイダンス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。

企業の活動がどのような場合に知的財産に著しく影響を与えるかの判断

28. 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ことについて、我々は、B59A 項を追加し、B57 項を削除するという IASB の提案は、本公開草案の BC63 項及び BC66 項に記載された IASB の意図を企業がより明確に理解するのに役立つと考えられるため、当該提案に同意する。
29. ただし、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に、ライセンスがアクセスする権利か使用する権利かを知的財産の性質（すなわち、機能的な知的財産か象徴的な知的財産か）に基づき判断するという FASB の公開草案における提案は、一部修正が必要であると考えているものの、関連する適用ガイダンスに関して適用の容易性が大きく改善される可能性があることから、検討に値すると考えている。FASB の提案に関する我々の提案内容については、FASB の公開草案に対する我々のレターをご参照いただきたい¹。
30. なお、カバーレターにおいて記載したとおり、我々は、両基準により作成された財務情報が異なることがないように、可能な限り両基準の収斂を維持するよう、IASB が FASB と緊密に協働することを希望する。

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ

31. 我々は、B63A 項及び B63B 項を追加する提案に賛同する。これは、当該提案が、IFRS 第 15 号と Topic 606 との収斂を維持しつつ、知的財産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に係るガイダンスの範囲や適用可能性を明確にする観点から有用と考えられるためである。

質問 4—移行時の実務上の便法

IASB は、IFRS 第 15 号への移行時に、次の 2 つの実務上の便法を提案している。

- (a) 企業が次のことを行う際に事後的判断を使用することを認める。(i) 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約の中の充足した履行義務と未充足の履行義務の識別、(ii) 取引価格の算定
- (b) 完全遡及方式を使用することを選択した企業が、表示する最も古い期間の期首に

¹ 詳細は、FASB の公開草案の質問 5 への回答をご覧ください。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20150703_02.pdf

において完了している契約（C2 項で定義）に IFRS 第 15 号を遡及適用しないことを認める。

IASB の決定の理由は BC109 項から BC115 項で説明している。FASB も、条件変更された契約について移行時の実務上の便法を提案する見込みである。

IFRS 第 15 号の経過措置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。

32. 我々は、IFRS 第 15 号の経過措置の修正案に基本的に同意する。
33. 我々は、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、我々は、当該提案によるベネフィットは当該便法から生じる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。
34. ただし、表示される最も古い日より前に生じたすべての契約変更に関して、その合計の影響額を反映することを企業に認める実務上の便法については、我が国の関係者は、設例が示されない場合、当該提案がどのように機能するかを理解することが困難と受け止めている。このため、我々は、提案がどのように適用されるかを示した設例を IASB が追加することが有用と考えている。

質問 5—その他のトピック

FASB は、回収可能性、現金以外の対価の測定及び売上税の表示に関して、新しい収益の基準の修正を提案する見込みである。IASB は、これらのトピックに関しては IFRS 第 15 号の修正を提案しないことを決定した。IASB の決定の理由は、BC87 項から BC108 項で説明している。

IFRS 第 15 号の修正がそれらのトピックについては要求されないことに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような修正を提案するか、また、その理由は何か。IFRS 第 15 号の修正を提案する場合には、IFRS 第 15 号の要求事項が明確でないという理由を説明するための情報を示されたい。

回収可能性

35. IFRS 第 15 号第 9 項(e)の回収可能性の評価に関して、我々は 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。我々は、FASB による提案内容と整合的に、IFRS 第 15 号 BC46 項²の説明を結論の根拠の一部とせず、基準に含めるこ

² IFRS 第 15 号 BC46 項では「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

とを提案する。我々は、BC46 項は、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効果的かつ有用なガイダンスを提供しているものと考えている。

36. IFRS 第 15 号第 15 項に規定されている解約の会計処理の要求事項に関しては、我々は IFRS 第 15 号の修正は必要ないとする IASB の決定に同意する。我々はいつ契約が解約されたとみなされるかの判断について、現段階で追加的な明確化が必要と考えていない。なぜなら当該検討が必要となるのは、ステップ 1 の要件を充足しないと企業が結論づける場合だけであり、我が国の実務においては限定的と考えている。我々は、そのような限定的な状況に関する明確化によって、実務において明確化が図られる可能性よりも、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る。

売上税の表示

37. 我々は、本公開草案 BC108 項において説明されている理由により、売上税の表示に関して IFRS 第 15 号の修正は必要ないとする IASB の決定に同意する。なお、我が国関係者へのアウトリーチからは、売上税の表示に関してガイダンスを修正すべきという要請は特段聞かれていない。

以 上