

新収益認識基準に関する IASB 公開草案及び FASB 会計基準更新書案に対する当委員会からのコメント・レター

ASBJ 研究員 かけみず ゆうや
掛水 祐哉

1. IASB 及び FASB からの提案と当委員会による対応の概要

国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計審議会（FASB）（以下「両審議会」という。）は、新収益認識基準（本稿において IFRS 第 15 号及び Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」の総称）に関する適用を支援するため、2014 年 6 月に収益に関する移行リソース・グループ（TRG）を組成し、議論を続けている。また、TRG における議論により識別された適用上の論点に対応するため、両審議会は、新収益認識基準を限定的に修正することを提案する公開草案を公表している。

これらの公開草案の内容は(1)履行義務の識別及びライセンス、(2)本人か代理人かの検討、(3)移行時の実務上の便法及びその他のトピックの 3 つに大別される。下記【図表 1】のとおり、IASB は、2015 年 7 月に(1)から(3)の論点について 1 つの公開草案として公表した一方、FASB は個別に会計基準更新書案を公表している。なお、両審議会は(2)本人か代理人かの検討を除いては、異なる修正の提案を行っている。

当委員会は、これらの提案に対して、コメント・レターを提出している。

【図表 1】 IASB 及び FASB による提案

内 容	IASB の公開草案	FASB の会計基準更新書案
(1) 履行義務の識別及びライセンス	「IFRS 第 15 号の明確化」(2015 年 7 月公表)	「履行義務の識別とライセンス」(2015 年 5 月公表)
(2) 本人か代理人かの検討		「本人か代理人かの検討（収益の総額表示か純額表示）」(2015 年 8 月公表)
(3) 移行時の実務上の便法及びその他のトピック		「限定的な範囲の改善及び実務上の便法」(2015 年 9 月公表) *当委員会よりコメント・レターを提出していない（後述）。

2. IASB の公開草案とそれに対する当委員会からのコメント・レターの要旨

IASB の公開草案における主要な修正提案とそれらに対する当委員会からのコメント・レターの内容は、【図表 2】のとおりである。また、当委員会は、総論のコメントとして、両審議会が新収益認識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、可能な限りの収斂を維持するため、十分な取組みを行うことを強く望む旨のコメントをしている。

【図表 2 IASB の公開草案と当委員会からのコメント・レターの要旨】

公開草案の内容	当委員会からのコメント・レター
(1) 履行義務の識別及びライセンス	
① 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を評価することは要求されないことについて明確化の必要はないとし、修正を行わない。	コストを超える便益が期待できるため、基準本文において明確化を行うことを要望する。
② 別個の履行義務を識別する際の「契約の観点」の判断に関する要求事項について、設例を追加するが、基準は修正しない。	両基準の重要な領域に関連する修正であり、両審議会が同一の結論に合意するように緊密に協働することを要望する。
③ ライセンス付与の性質に関して、FASB の提案のようにその対象を機能的な知的財産と象徴的な知的財産に区分して判断を行うのではなく、あくまで知的財産の効用に重要な影響を及ぼす企業の活動が存在するか否かで判断するとする。	FASB の提案は一部修正が必要であると考えられるものの、適用の容易性の観点から検討に値すると考えている。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両審議会が緊密に協働することを希望する。
(2) 本人か代理人かの検討	
① 企業が代理人であるという指標に関して、支配の原則との関連性について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。	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する。しかし、さらなる改善が必要であり、特に本公開草案で示されている指標が、十分に支配の原則と整合していないと考えられるため、さらなる検討が必要である旨のコメントを行う。また、企業が代理人であると推定される旨の推定規定を設けることを要望する。
② 「対価の形式が手数料である」の指標を削除する。	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、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。
(3) 移行時の実務上の便法及びその他のトピック	
① IFRS 第 15 号への移行時について、追加の実務上の便法等を認める。	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、基本的に同意する。
② 契約の識別における回収可能性の評価、現金以外の対価の測定及び売上税の表示に関して、FASB の提案と異なり、新収益認識基準の修正を提案しない。	回収可能性の評価に関して、基準本文における明確化を要望する。その他については IASB の提案に同意する。

3. FASB の会計基準更新書案とそれに対する当委員会のコメント・レターの要旨

FASB の会計基準更新書案における主要な修正提案とそれらに対する当委員会からのコメント・レターの内容は、【図表 3】のとおりである。また、IASB へのコメント・レターに記載した内容と同様に、IFRS 第 15 号と Topic 606 号との収斂の程度を維持することを強く望む旨のコメントをしている。

【図表3 FASBの会計基準更新書案と当委員会からのコメント・レターの要旨】

会計基準更新書案の内容	当委員会からのコメント・レター
(1) 履行義務の識別及びライセンス	
① 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を評価することは要求されないことを明確にする。	コストと便益の観点から正当化されると考えており賛成する。
② 別個の履行義務を識別する際の「契約の観点」の判断に関する要求事項について、基準の修正及び設例の追加により明確化を行う。	両基準の重要な領域に関連する修正であり、両審議会が同一の結論に合意するように緊密に協働すべきである旨のコメントを行う。
③ ライセンス付与の性質に関して、その対象を「機能的な知的財産」と「象徴的な知的財産」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）と判断するよう修正する。	適用の容易性の観点から検討に値するが、知的財産の効用が企業の継続的活動によって影響を受ける場合にライセンスを付与する企業の約束に関する収益は一定期間にわたり認識されるという、原則に反する結果を生じさせる可能性があることを懸念する。また、IFRSと米国基準との整合性のレベルを維持するために両審議会が十分に協議を行うことを希望する。
(2) 本人か代理人かの検討	
IASBと同様の提案を行う。	IASBの公開草案へのコメント・レターと同様のコメントを行っている。
(3) 移行時の実務上の便法及びその他のトピック	
① Topic 606への移行時について、IASBの提案内容とは異なる追加の実務上の便法等を認める。	FASBの提案が米国関係者の懸念に対応するものであること、及び、移行時の実務上の便法の相違については影響が一時的であることを鑑み、当委員会として、コメント・レターは提出していない。
② 契約の識別要件における回収可能性の判断、現金以外の対価の測定について基準を修正し明確化を行う。また、売上税の表示に関して、実務上の便法を設ける。	