

IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対する ASBJ からのコメント (原文)

国際会計基準審議会御中

公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対するコメント

我々は、収益プロジェクトにおける国際会計基準審議会（IASB）の長年にわたる努力に敬意を表するとともに、公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、「本公開草案」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。

全般的なコメント

1. 我々は収益の財務報告を改善するために、広範囲の業種に適用される単一の収益原則を開発するという本プロジェクトの目的を支持する。収益は財務諸表利用者にとって重大な数字であることから、収益認識に関する首尾一貫した堅牢なフレームワークの開発は、財務報告の改善をもたらすものと考えられる。
2. 本公開草案では、契約における履行義務を識別し、識別された履行義務が充足されたとき、すなわち、財又はサービスの支配が顧客に移転した時に、収益を認識することを提案している。我々は、契約における個々の履行義務の充足ごとに収益認識が行われることにより、リスクと経済価値アプローチに比べ、このコア原則が経済的に類似する取引に整合的な会計処理をもたらすと考えるため、基本的に同意する。また、本公開草案では、ディスカッションペーパーで記載されていた契約の認識及び測定から、収益の認識及び測定という観点での明確化が行われ、履行義務の識別や支配の移転などに関するガイダンスが追加されており、大幅な改善が行われていると考える。しかし、依然としていくつかの点で懸念を有しており、詳細は各質問にコメントしているが、我々からの主な提案は以下のとおりである。

(a) 支配の移転

提案されている原則では、どのような場合が連続的な支配の移転と判断されるかが明らかではない。このため、財又はサービスの一時点での移転であるか、あるいは、連続的な

移転であるのかを決定するための原則を定めるべきである。また、一時点での移転の場合と連続的な移転の場合には、その判断となる指標も異なり得るため、それぞれの場合の指標を示すことが適当であると考え。その上で、連続的な移転の場合には、第30項に加え、顧客が解約する場合にそれまでの進捗に応じて顧客が支払義務を負う場合を指標に追加すべきである。これは、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものでない場合でも、顧客が解約する際にはそれまでの進捗に応じて顧客が支払義務を負うときは、当該義務と交換に顧客が仕掛品に対して支配を獲得していることを示すと考えられるからである。

(b) 信用リスク

信用リスクは収益の金額に反映させず、売掛金の評価により生ずる収益以外の損益とすべきである。

(c) 製品保証

製品保証の類型間の区別及び、保険的な製品保証について、別個の履行義務として処理することに同意する。しかし、品質保証的な製品保証については、未充足の履行義務ではなく、欠陥のある製品を交換又は修理する負債として処理することが適当であると考え。

各質問に対するコメント

本公開草案に提示されている質問に対する我々のコメントは次のとおりである。

質問 1

パラグラフ 12-19 では、企業が次の事項を決定するのに役立つ原則（価格の相互依存）を提案している。

- (a) 2つ以上の契約を結合し、それらを単一の契約として会計処理するかどうか。
- (b) 単一の契約を分割し、それを2つ以上の契約として会計処理するかどうか。
- (c) 契約の変更を別個の契約として会計処理するか、それとも原契約の一部として会計処理するか。

この原則に同意するか。同意しない場合、(a)契約を結合又は分割するかどうか、あるいは(b)契約の変更を別個の契約として会計処理するかどうかの決定に関して、どのような原則を、どのような理由で提案するか。

契約の結合・分割の原則について

- 3. 契約の結合の原則については、現行の取扱いを踏襲するものであり同意するが、契約の分割については、同意しない。
- 4. 今回の提案モデルでは、まず、契約を分割し、分割された契約について、履行義務を識別するという2段階のステップがとられている。しかし、当初の取引価格がそれぞれの財やサービスの独立販売価格の合計に近似しているため、契約を分割した場合であっても、その後の価格の変動が分割後の契約の一部に関連するか、契約全体に関連するかが明らかでないこと

もある。このため、契約の分割と履行義務の識別という2段階のステップをとらずに、識別された別個の履行義務の価格の相互依存性があるかどうかにより、契約の変更を反映するかどうかを判断すべきであると考ええる。

契約の変更について

5. 契約の変更を別個の契約として会計処理するか、それとも原契約の一部として会計処理するかについて、価格の相互依存性により判断することに賛成する。ただし、上記のように契約における識別された履行義務との価格の相互依存性により判断を行うべきである。

質問2

両ボードは、約束した財又はサービスが区別できるかどうかに基づいて、別個に会計処理される履行義務を識別することを提案している。パラグラフ23では、財又はサービスが区別できる場合を決定するための原則を提案している。この原則に同意するか。同意しない場合、別個の履行義務を識別するために、どのような原則を定めるか。それはなぜか。

他の企業の参照

6. 我々は、23項(a)に、その他の企業が同一の又は類似する財又はサービスを別個に販売している場合を含めるべきではないと考える。その理由は、その他の企業を参照した場合、23項(b)の別個に販売しうる場合に比べて履行義務が細かく区別される可能性があるため、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写していないからである。例えば、工事契約において用いられる釘は、他の企業により別個に販売されているため第23項(a)の要件を満たすが、工事契約においては、区別できる機能を有しておらず、区別できる利益マージンもないため、23項(b)の要件は満たさない。しかし、本公開草案においては、第23項(a)により区別できると判断される可能性がある。このため、我々は、履行義務の識別は、企業が、同一の又は類似する財又はサービスを別個に販売しているか、同一の又は類似する財又はサービスを別個に販売しうる場合に限るべきであると考ええる。

区別できる機能

7. 第23項(b)(i)における「区別できる機能」の記述は、区別できる機能を有する財又はサービスと、そうでない財又はサービスとの区別に資する内容になっていないと考えられる。なぜなら、ほとんどすべてのものは、他の財又はサービスと一緒にあれば効用があり得るためである。
8. 我々はまた、本公開草案が「区別できる機能を要求することは FASB ASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関するガイダンスと整合的であることに留意した。このガイダンスは、引き渡された項目を企業が個別に会計処理する条件として、『単独で顧客にとっての価値がある』ことを求めている。」と述べていることにも留意する。
9. 我々は、企業が履行義務の識別を、約束した財又はサービスについて顧客が意図している

用途を評価することを示唆することになってしまうため、「顧客にとっての価値」というフレーズを使用しないことを両審議会が決定したということを知っている（BC第52項参照）。しかし、我々は、履行義務の識別にあたって顧客からの視点で見るとは、提案している支配の指標を顧客からの視点として明示していることと整合すると考える。「単独で顧客にとっての価値がある」と同程度に財やサービスが別々に販売するという状況を限定するために、「区別できる機能」や「効用」が何を意味するかについて、両審議会は明確化を行うべきと考えている。

区別できる利益マージン

10. 我々は、第23項(b)(ii)の、「財又はサービスが区別できるリスクにさらされている」場合の記述が不十分であると考えている。BC第54項では、「区別できる利益マージン」の基準案は、FASB ASC サブトピック 605-35 の建設型契約に関するガイダンスに類似していると記載されている。このガイダンスでは、契約の構成要素それぞれの収益率が異なる場合にのみ、企業はそれらを区分して会計処理することになり、FASB ASC では分割の基準として、以下のようにより具体的な説明を行っている。

市場は、リスク水準の違いや異なるセグメントで提供されるサービスに対する需要と供給の関係の違いなどの要因により、セグメントに対して異なる利益率を割り当てる(ASC605-35-25-13c)。

11. 本公開草案では、「区別可能なマージン」の場合は、異なる利益マージンは求められていないように思われるが、利益マージンが同じ場合で、リスクが区別できる場合が明らかにされていない。このため、「区別できる利益マージン」があるかどうかを実務上判断できるよう、財又はサービスが区別できるリスクにさらされている場合について、追加的に説明をする必要があると考えている。

質問3

パラグラフ 25-31 において提案しているガイダンス及び関連する適用ガイダンスは、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転したかどうかを決定するために十分であると考えているか。十分でないとする場合、それはなぜか。どのような追加のガイダンスを提案するか。それはなぜか。

12. 第30項に指標として4つが掲げられているが、(d)の財又はサービスのデザイン又は機能が、顧客に固有のものであるという指標において、財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるに従い、顧客が支配を獲得することを示すとされている。これは、資産が連続的に移転する場合の指標であると考えられるが、提案されている原則では、どのような場合に連続的な移転と判断されるかが明らかではない。

13. したがって、我々は以下の原則が定められるべきであると考えている。

- (a) 顧客が完成した資産の使用を指図する能力や資産から便益を受ける能力を有している場合には、財又はサービスの支配は、一時点で移転する。
- (b) 顧客が仕掛品の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有している場合には、財又はサービスは、連続的に支配が移転する。

また、一時点での移転の場合と連続的な移転の場合には、その判断となる指標も異なり得るため、それぞれの場合の指標を示すことが適当であると考える。その上で連続的な移転の場合には、顧客が解約する場合にそれまでの進捗に応じて顧客が支払義務を負う場合を指標に追加すべきである。これは、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものでない場合でも、顧客が解約する際にはそれまでの進捗に応じて顧客が支払義務を負うときは、当該義務と交換に顧客が仕掛品に対して支配を獲得していることを示すと考えられるからである。

質問4

両ボードは、対価の金額が変動する場合、企業は、取引価格を合理的に見積れる場合のみ、履行義務の充足から収益を認識すべきであると提案している。パラグラフ 38 では、取引価格が合理的に見積り可能となるために企業が満たすべき規準を提案している。

企業が見積られた取引価格に基づいて収益を認識することに同意するか。同意する場合、パラグラフ 38 で提案している規準に同意するか。同意しない場合、取引価格が変動する場合の収益認識に関してどのようなアプローチを提案するか。それはなぜか。

14. 我々は、対価の金額が変動する場合、企業は取引価格を合理的に見積もれる場合のみ、履行義務の充足により収益を認識することに同意する。しかし、生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、企業がいくつかの生じ得る対価金額のうちの1つを受け取る可能性が高い場合には適切でなく、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格になるため、すべての状況において、確率加重平均した金額で測定することには同意しない。

質問5

パラグラフ 43 では、顧客の信用リスクが取引価格に与える影響を合理的に見積れる場合には、取引価格は当該リスクを反映すべきであると提案している。顧客の信用リスクは、企業が収益を認識するかどうかではなく、企業が履行義務を充足した場合にどれだけの収益を認識するかに影響を与えるべきという点に同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

15. 我々は、以下の理由から、質問6の契約が重要な資金調達要素を含む場合を除き、信用リスクは取引価格(収益)には反映させず、売掛金の評価から生ずる収益以外の損益とすることが適当であると考える。
- (a) 外貨換算における二取引基準のように、財又はサービスを提供するという取引と代金の

回収取引を二つの取引と考えることが適当である。

- (b) 企業が対価に対する無条件の権利を取得したのちは、信用リスクの影響は収益以外で認識されるが、契約資産の認識後、無条件の権利を取得するまでは、その後の影響も収益として認識されることになり、両者の取扱いが整合しない。
- (c) 利用者からは、信用リスク控除後の収益よりも、顧客と約束した取引価格で収益を計上し、信用リスクを別の損失とした方が、意思決定に有用な情報が得られるとの意見がある。

質問 6

パラグラフ 44 及び 45 では、契約が（明示的か黙示的かを問わず）重要な資金調達要素を含む場合、企業は、約束した対価の金額について貨幣の時間価値を反映するように調整すべきであると提案している。同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

- 16. 我々は、提案に同意する。企業による履行（すなわち、履行義務の充足）と顧客による支払が、著しく異なる時期に発生することにより、重要な財務要素を含んでいる場合、取引価格には財務要素が反映されていると考えられる。このため、履行義務が充足された場合に認識される収益の額は、取引価格を財務要素について調整した金額であることが適切であり、財務要素は金利収益又は費用として認識すべきであると考ええる。

質問 7

パラグラフ 50 では、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの（必要に応じて見積られた）独立販売価格の比率により、契約におけるすべての別個の履行義務に対して、取引価格を配分することを提案している。同意するか。同意しないとすれば、どのような場合にどのような理由で、そのアプローチが適切ではないのか。そして、そのような場合に、取引価格はどのように配分されるべきか。

- 17. 質問 2 において、履行義務が適切に識別できることを前提に、契約開始時の取引価格の配分に関するアプローチについて同意する。その理由は、本基準案では、企業は取引価格の配分を、潜在的に契約におけるすべての履行義務に行うのではなく、区別できる財又はサービスについての別個の履行義務のみに対して行うからである（BC 第 117 項）。
- 18. しかし、契約開始後に、取引価格の変動があった場合に、取引価格の変動が契約における一部の財又はサービスのみに関連することがあるため、当該変動を、契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に配分することには同意しない。BC 第 128 項では、値引きが契約における一部の財又はサービスにのみ関連するものであるという証拠を企業が有している場合には、その契約は契約の分割に関する第 15 項の要件を満たしているかもしれないと述べている。しかし、本コメントレターの第 4 項に記載のとおり、契約開始時の価格が独立かどうかの判断のみでは、その後の取引価格の変動が契約全体に関連するか、契約における

一部の財又はサービスに関連するかを判断することができないと考える。したがって、契約の分割と履行義務の識別という 2 ステップをとらず、取引価格の変動は、識別された履行義務について、価格の相互依存性を勘案して、どの履行義務に配分するかを決定すべきであると考える。

質問 8

パラグラフ 57 では、契約の履行時に生じるコストが、その他の基準（例えば、IAS 第 2 号又は ASC トピック 330；IAS 第 16 号又は ASC トピック 360；及び IAS 第 38 号「無形資産」又はソフトウェアに関する ASC トピック 985）に従った認識要件を満たす資産を生じない場合に、企業は、それらのコストが特定の規準を満たす場合のみ資産を認識すべきであると提案している。

契約履行コストの会計処理に関して提案している定めは、実行可能かつ十分か。そうではない場合、それはなぜか。

19. 契約を履行するために発生したコストが、その他の IFRS（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」）に従った結果、認識要件を満たす資産をもたらさない場合、企業が、当該コストが特定の規準を満たす場合のみ、資産を認識することには同意する。しかし、第 62 項で、企業は、当該資産を、それを生じさせたコストの性質又は機能に基づいて分類しなければならない（例えば、無形資産又は仕掛品）とされていることに懸念がある。IAS 第 38 号又は IAS 第 2 号で定義される無形資産又は棚卸資産には該当しないにもかかわらず、第 57 項に従って認識された資産を、それらの資産に加えて表示することは一貫性がないため、それらの資産とは区別して表示すべきである。

質問 9

パラグラフ 58 では、(a)契約における履行義務を充足するために企業が用いる資源に関する資産を認識するため、及び (b)不利な履行義務について認識された追加的な負債のために、契約に直接関連するコストを提案している。

特定されているコストに同意するか。同意しない場合、どのようなコストを含め、あるいは除外するか。それはなぜか。

20. 特定されているコストに同意する。IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における不利な契約の定義と整合的に、契約に直接関連するコストを用いることは適当であると考えられる。不利な履行義務の測定にマージンを含めて、測定の複雑性を増大させ、あるいは、不利な履行義務を充足した時に利益を認識することは適当でないと考えられる。

質問 10

両ボードが提案している開示の定めは、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのに役立つことである。提案している開示の定めは、この目的を達成していると考えるか。そう考えない場合、それはなぜか。

21. 提案している開示の定めの一部は、必ずしも目的を達成していないと考えられる。履行義務の満期分析に関する開示については、質問 11 へのコメントに記載のとおり、懸念がある。

質問 11

両ボードは、当初の期間が 1 年を超えると見込まれる契約について、残存する履行義務の金額及びそれらが充足されると見込まれる時期を開示することを提案している。

提案している開示の定めは同意するか。同意しない場合、(もしあるなら) どのような情報を、残存する履行義務に関して開示すべきと考えるか。

22. 我々は、提案している開示については、残存する履行義務の金額及び各期間に充足されると見込まれる履行義務の金額が、合理的に見積ることができない場合の取扱いを定めるべきであると考えます。
23. 毎期固定額で同様のサービスを提供する場合は、第 78 項で求められる金額は容易に算定可能である。しかし、履行義務が充足されると予測される時期や各期間に配分される金額が状況によって変動する場合、それらについて合理的に見積ることができない可能性がある。このため、合理的に見積ることができない場合には定性的な情報による開示を行うなどの取扱いを定めることが適当である。
24. また、一部の作成者から、工事契約やソフトウェアのような支配が連続的な移転となる契約では、財務報告の作成者に多額のコストが発生する場合があるとの意見がある。このため、開示の検討に当たっては、財務諸表の利用者への有用な情報の提供のベネフィットと作成者のコストとの均衡を考慮し、慎重に判断する必要があると考える。

質問 12

経済的要因によって収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性がどのように影響されるかを最もよく描写する分類に、収益を分解することに同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

25. 他の IFRS に従って提供していない場合に、第 74 項に従って収益を分解することには同意するが、他の IFRS により提供される情報との関連の開示まで求めることには、同意しない

い。

26. 第 72 項は、収益の分解表示に限らず、他の IFRS に従って情報を提供している場合には、企業は本基準案に従って情報を開示する必要はないとする一方、情報の表示及び開示を、その情報が他の IFRS に従って提供されている情報とどのように関連するのかわかるような方法で行うことを企業に求めている。しかし、本基準案による開示と他の IFRS による開示は、それぞれ異なる目的に従って開示されるものであり、それぞれの情報に加えて、両者の関係まで開示させることは過大であると考えられる。

質問 13

本基準案を遡及的に適用すること（すなわち、表示されているすべての報告期間中に存在しているすべての契約に対して、企業が本基準案を常に適用していたかのように適用すること）に同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

より低コストで実現できる、収益に関するトレンド情報を失わない代替的な移行手法はあるか。あるならば、その代替案及びそれがより好ましい理由を説明いただきたい。

27. 我々は、本基準案を遡及的に適用することに同意するが、BC 第 232 項に記載のとおり、財務諸表を作成する企業にとって負担となる可能性があり、独立販売価格や契約期間を通じて変動する対価を事後的に見積ることが困難な場合がある。このため、当該基準の適用において必要となる事後判断の程度を減らすために、適用までに十分な準備期間を取ることができるよう、適用時期には配慮が必要であると考えられる。

質問 14

提案している適用ガイダンスは、本基準案における原則の適用において企業を支援することを意図している。適用ガイダンスは、提案を実行可能とするのに十分と考えるか。そうではない場合、どのような追加のガイダンスを提案するか。

28. 財又はサービスが連続的に移転されるかどうかの判定については、質問 3 に記載のとおり、ガイダンスではなく、原則として定めるべきである。また、他の個所で記載しているとおり、契約の分割や製品保証の取扱いなど、一部のガイダンスについては、変更や明確化が必要であると考える。

29. 本公開草案第 37 項では、返品権を伴う販売の会計処理を変動性のある対価の測定と類似したものとして取り扱っているが、我々は、返品権を伴う販売は、取引価格の算定に係るガイダンスに従って会計処理されるべきではないと考える。取引価格（収益の金額）の不確実性は、次のものから成り立ち得る。

- (a) 移転する財やサービスの単価の不確実性
- (b) 移転する財やサービスの数量の不確実性

我々は、(a)は測定の問題であるが、(b)は認識の問題であると考えている。なぜなら、対価が変動する場合は、財又はサービスの支配は顧客に移転し企業は追加の義務を負わないが、返品権付き製品の販売や買戻し契約（プットオプション）のような不確定な数量の販売は、財又はサービスの支配が顧客に移転すると同時に、企業は返品又は資産を買い戻す義務と顧客から受け取る権利を有するからである。

30. このため、変動する対価に関連する原則とは別に、返品権や買戻し契約（プットオプション）のような不確定な数量を販売している場合に関する原則についても作成すべきであると考える。

質問 15

両ボードは、製品保証の次の類型を区別することを提案している。

- (a) 製品の潜在的な欠陥に対する補償を顧客に提供する製品保証。これは履行義務とはならないが、契約で特定されている製品を移転する履行義務を、企業が充足したかどうかの評価を要求する。
- (b) 製品が顧客に移転した後に生じる不良に対する補償を顧客に提供する製品保証。これは契約で特定されている製品を移転する履行義務とは別の履行義務を生じさせる。

製品保証の類型間の区別に同意するか。製品保証の各類型に関して提案している会計処理に同意するか。同意しない場合、企業はどのように製品保証を会計処理すべきと考えるか。それはなぜか。

31. 我々は、製品保証の類型間の区別及び、保険的な製品保証について、別個の履行義務として処理することに同意する。しかし、品質保証的な製品保証に関して提案している会計処理には同意しない。

32. IASB 及び FASB は、品質保証的な製品保証を次のいずれかとして見ることを検討し、(b)の未充足の履行義務（販売不成立アプローチ）を採用している。

- (a) 欠陥のある製品を交換又は修理するという負債
- (b) 未充足の履行義務（販売時点で欠陥のない製品を企業が顧客に提供できなかったことによる）

しかし、我々は、品質保証的な製品保証について、販売不成立アプローチを適用することは以下の理由から適当ではなく、欠陥のある製品を交換又は修理する負債として処理すべきであると考える。

- (i) 返品権の会計処理と製品保証の会計処理を整合させる必要はないと考える。BC 第 202 項では、返品権の会計処理と整合させるため、両審議会は、企業は未充足の履行義務を有しているという結論を下したとしている。しかし、返品権は、顧客に財の移転後に財を返品するというオプションを提供するものであるが、品質保証は、約束した財の移転であることを保証するものであり、両者の性質は異なる。また、返品権の場合は、返品された製品の対価が顧客に戻るが、製品保証の場合は交換又は修理の対象となる対価を顧客に払い

戻すことを約束しているわけではなく、顧客から受け取る対価が異なる。

- (ii) B15 項で提案された交換に関する取扱いは、必ずしも取引の実態を表していない。企業が欠陥製品の交換を求められる場合には、欠陥製品に係る収益は、それを顧客に移転した時には認識しない。企業が欠陥製品の修理を求められる場合には、当該製品のうち修理の過程で交換されると予想される部分に帰属する取引価格の部分については、収益を認識しない。しかし、交換の場合であっても、設例4のように改造して再販できる場合は、実質的には修理の場合と変わらず（つまり、より早く顧客との約束を履行するために、企業が交換か修理か選択するものであり）、移転時に収益が全額繰延されることは実態に合わない場合がある。
- (iii) 販売不成立アプローチでは、顧客が製品に対する支配を獲得しているのに、企業が棚卸資産として認識し続けることになる。品質保証的な製品保証は、引き渡し後すぐに欠陥が発見される場合を除き、顧客が購入した製品の利用を指図したり、その商品から便益を受けたりすることを妨げるものではなく、したがって、顧客は財やサービスの支配を獲得する。

質問 16

両ボードは、ライセンスが知的財産の売却とは考えられない場合に、次のように提案している。

- (a) 企業が、その知的財産を使用する独占的ライセンスを顧客に付与する場合、企業はその知的財産の使用を許可する履行義務を有し、当該履行義務をライセンス期間にわたって充足する。
- (b) 企業が、その知的財産を使用する非独占的ライセンスを顧客に付与する場合、企業はそのライセンスを移転する履行義務を有し、当該履行義務は、顧客が当該ライセンスを使用し、当該ライセンスから便益を得ることができる時点で充足される。

収益認識のパターンは、ライセンスが独占的かどうかによって依存すべきという点に同意するか。両ボードによって提案されている収益認識のパターンに同意するか。同意する理由あるいは同意しない理由は何か。

- 33. ライセンスが知的財産の売却とは考えられない場合に関する両審議会の提案に同意する。
- 34. ライセンスに関して企業が負う可能性がある2つの義務は、性質が全く異なるものである。一方は知的所有権の部分的な支配の移転であり、もう一方は知的所有権の使用権の付与である。この相違の根本は企業が独占的なライセンスを付与しているかどうかであると考えられる。
- 35. 企業が、顧客に（売却とは考えられない程度に）独占的ライセンスを付与した場合、ライセンスした部分の知的所有権の使用権は顧客が独占的に保有することになる。したがって、企業はもはやライセンス期間にわたり、原資産である知的所有権のうち、ライセンスした部分から生じる潜在的なキャッシュ・フローの実質的にすべてを獲得することができなくなり、

それは顧客が獲得することになる。この状態は、ライセンス期間が終了するまで継続する。

36. 一方、非独占的ライセンスについては、企業は、複数の顧客に自由に付与することができ、企業自身も保有する知的所有権を自由に使用する権利を留保している。したがって、ライセンス期間の有無にかかわらず、非独占的ライセンスの付与については、企業は顧客がライセンスを利用可能な状態に置くこと以外に履行すべき義務はない。

37. 本公開草案の BC 第 224 項では、両審議会は、知的所有権の販売とは考えられない場合の独占的ライセンスの付与の会計処理と、有形資産の使用権の付与の会計処理は整合的に行うべきであると暫定決定している。したがって、資産の認識中止に伴って生じる収益の認識方法については、当プロジェクトとリース・プロジェクトとの間での整合性を図るべきであると考える。

質問 17

両ボードは、一部の非金融資産（例えば、無形資産及び有形固定資産）の売却から生じる利得又は損失に関する会計処理において、企業は、提案している収益モデルの認識及び測定原則を適用すべきであると提案している。同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

38. 我々は、提案に同意する。企業の通常の活動のアウトプットである不動産の売却に関する契約は、顧客との契約の定義に該当するため、本会計基準の範囲（BC 第 250 項）に含まれる。したがって、企業の通常の活動のアウトプットでない有形資産及び無形資産の売却から生じる利得又は損失も、顧客との契約に基づき生じるものと整合的に取扱い、提案モデルの原則を適用することが適当であると考ええる。

* * * * *

我々のコメントが、当プロジェクトにおける IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

都 正二

企業会計基準委員会 委員

収益認識専門委員会 専門委員長