

## IASB 公開草案「Clarifications to IFRS 15 (IFRS 第 15 号の明確化)」 に対するコメント

国際会計基準審議会（IASB）は、知的財産のライセンス、履行義務の識別、本人か代理人かの検討及び移行措置に関する規程を明確化するために、2015 年 7 月 30 日に標記公開草案を公表した。

これに対し、経理委員会では、本公開草案の内容は基本的に賛成であるが、本人・代理人の検討について、一部内容が不明瞭と考えられるため、実務者の判断に齟齬が生じないよう表現の明確化及び設例を追加、見直すべきであること、また知的財産ライセンスの提案については、本公開草案と米国財務会計基準審議会（FASB）の会計基準更新書案で考え方が異なっており、一部の知的財産で収益の認識方法が大きく異なる結果となり IFRS と US-GAAP (米国会計基準) のコンバージェンスが達成されないことを懸念する、との意見を取りまとめ、2015 年 10 月 26 日、IASB に提出した。

-----  
政 発 第 145 号  
2015 年 10 月 26 日

国際会計基準審議会 御中

一般社団法人 日本貿易会  
経理委員会

IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」に関する意見提出の件

以下は、国際会計基準審議会（IASB）の公開草案「Clarifications to IFRS 15」に対する一般社団法人日本貿易会経理委員会のコメントである。一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、経理委員会は、同会において本邦会計基準及び国際会計基準への対応を主な活動内容の一つとしている。（末尾に当会の参加会社を記載。）

### 【総論】

本公開草案は既に公表されている IFRS 第 15 号を明確化するものであり、収益認識の考え方自体に変更はないものと理解するため、本公開草案の内容については基本的に賛成す

る。

但し、本人・代理人の検討については一部内容が不明瞭と考えられるため、実務者の判断に齟齬が生じないよう表現の明確化及び設例の追加・見直しをお願いしたい（詳細は各論にて記載する）。

尚、IFRS 第15号（2014年5月公表）とTopic 606は、IASBとFASBが共通の収益認識モデルを開発するために長年取り組んできた共同プロジェクトの大きな成果であることを鑑みると、IASBは、将来にわたって、両基準のコンバージェンスの維持の為に、最大限の努力を図るべきである。

知的財産ライセンスの提案については、本公開草案とFASBの会計基準更新書案で考え方が異なっており、一部の知的財産については、収益の認識方法が大きく異なる結果となり、IFRSとUS-GAAPのコンバージェンスが達成されないことを懸念する。

### 【各論】

#### 質問1——履行義務の識別

IFRS 第15号は、契約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する修正や、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する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。

### 【回答】

同意する。

#### 質問2——本人なのか代理人なのかの検討

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なのか代理人なの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の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、企業が本人なのか代理人なの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）トピック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。

本人なのか代理人なの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。

#### 【回答】

概ね同意するが、以下の点が不明瞭であるため、明確化を再度検討頂きたい。

特に、本人か代理人かの検討にあたっては、諸指標も勘案の上、総合的に判断することとなっているが、諸指標の一部のみを満たすケースも多く、現時点の諸指標だけでは実務上の判断が難しい。判断を容易にするだけでなく、同一企業での類似取引間や企業間での比較可能性を担保する観点からも、総合判断に迷う場合に本人・代理人のいずれが優先されるかについて、記載を加えることをご検討頂きたい。

[ B35A : 本人である企業が支配を獲得する対象 ]

支配の原則の適用を明確化するために、IASB は、IFRS 第 15 号の B35A 項を追加しているが、B35A 項(c)の内容が不明瞭である。

B35A 項の冒頭にて、「顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する。」とし、支配を獲得する対象の事例を(a)~(c)にて記載をしている、と理解する。一方で、B35A 項(c)の後段にて「他の当事者が提供した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という重要なサービスを企業が提供する場合には、企業は特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している。」と記載しており、“支配している”という表現が、あたかも本人である場合の指標の一つを表しているように読める。

企業が本人である場合の指標については B37 項に例示されており、B35A 項(c)の上記指摘箇所が、本人である場合の指標の一つであるのか否か、判断できない。

よって、B35A 項(c)の上記指摘箇所が本人の指標である場合には、B37 項に記載するか、又は、具体的なガイダンス・設例を設けることにより、より分かり易く記載して頂きたい。

また、このような曖昧な文言は、企業間の比較可能性を損なうこととなると共に、財務諸表作成者の過度な実務負担を強いることとなるため、明瞭な表現にして頂きたい。

[ B37 : 本人である指標 ]

B37 項の諸指標につき、「支配の原則」と諸指標の関連付けをより明確に確立するため、「代理人」に該当する場合の指標から「本人」である場合の指標に置き換える点に関しては、より直接的な説明となることに伴い、理解がしやすくなると思料されることから特段異存ない。

一方で、本公開草案における新指標では収益の認識を（支配の移転ではなく）「重要なリスク及び経済価値の移転」と捉えていた従来の IAS 第 18 号の指標を基本的には引き継いでいる。この点、リスクと経済価値に対するエクスポージャーが、企業が支配を獲得しているかを判定する際に有用な要因であるとの見方も出来るが、IFRS 第 15 号 38 項では、「資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転」は「支配の移転」の指標の一例に過ぎないとされており、新指標における「本人」の範囲が広まるのか否かが不明確である。

就いては、この点を明らかにすると共に、範囲が広まる場合には、「支配の原則」に関連する指標及び設例を加えることを検討頂きたい。

また、B37 項(c)に記載がある代理人による価格設定における「若干の柔軟性」についても具体的な設例を検討頂きたい。

### 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。

【回答】

同意する。

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。

【回答】

同意する。

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。

【回答】

同意する。

以 上

**一般社団法人日本貿易会**

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6 階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

**経理委員会委員会社**

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

Document No. 145

26 October, 2015

Accounting & Tax Committee  
Japan Foreign Trade Council, Inc.

To the International Accounting Standards Board

Comments on “Disclosure Initiative: Clarifications to IFRS15”

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of the Japan Foreign Trade Council, Inc. (JFTC) made in response to the solicitation of comments regarding the International Accounting Standards Board Exposure Draft “Disclosure Initiative: Clarifications to IFRS15”. The JFTC is a trade-industry association with trading companies and trading organizations as its core members, while the principal function of its Accounting & Tax Committee is to respond to developments in domestic and international accounting standards. (Member companies of the Accounting & Tax Committee of JFTC are listed at the end of this document.)

**General Comments**

This Exposure Draft adds clarity to the previously published IFRS 15, and it is our understanding that it does not involve any changes to the concept of revenue recognition. Therefore, we basically support the contents of the ED.

However, we believe that certain portions of principal versus agent considerations are unclear. To avoid discrepancies in judgments made by preparers, we request clarification of expressions and the addition and revision of illustrative examples (see specific comments for details).

Keeping in mind that IFRS 15 (published May 2014) and Topic 606

constitute the important fruits of the long-term joint project undertaken by the IASB and the FASB to develop a common revenue recognition model, the IASB should make the greatest possible effort to maintain the convergence of the two standards in the future.

Regarding the proposal on licensing of intellectual property, differences exist in the thinking of this ED and the FASB's Proposed Accounting Standards Update. As a result, revenue recognition methodologies differ significantly for certain types of intellectual property. We are concerned that this will be a hindrance to convergence between IFRS and US GAAP.

### **Specific Comments**

#### **Question 1**

Response: We agree.

#### **Question 2**

Response: We generally agree with the proposal. However, we find the below-mentioned points to be unclear and request reconsideration for purpose of clarification. In particular, while determination of principal or agent is to be based on an overall judgment that takes various indicators into consideration, in many cases only part of the indicators are satisfied. Consequently, it is difficult for preparers to arrive at a judgment based on the current indicators alone. To facilitate judgment and to ensure comparability with similar transactions within the same entity and among entities, we request consideration be given to adding provisions indicating whether principal or agent should be prioritized in cases where an overall judgment is difficult to arrive at.

**Paragraph B35A: Subjects of which an entity that is a principal obtains control**

The IASB added paragraph B35A to IFRS 15 in order to clarify the application of the control principle. However, the contents of paragraph B35A(c) are unclear.

Paragraph B35A begins with the statement, “When another party is involved in providing goods or services to a customer, an entity that is a principal obtains control of.” It is our understanding that this paragraph then proceeds to provide *illustrative examples of subjects* of which the entity obtains control, under subparagraphs (a) to (c). On the other hand, the second sentence of paragraph B35A(c) states, “If an entity provides a significant service of integrating goods or services provided by another party into the specified good or service for which the customer has contracted, *it controls* the specified good or service before that good or service is transferred to the customer” (italics added). The expression “it controls” can be read to mean that this constitutes one of the indicators of a principal.

Paragraph B37 enumerates the indicators for a principal, and judgment cannot be made on whether the passage of paragraph B35A(c) quoted above constitutes one of the indicators of a principal.

Therefore, if the quoted passage of paragraph B35A(c) does in fact constitute one of the indicators of a principal, we request that this be added to paragraph B37. Alternatively, we request that the matter be made easier to understand with the addition of specific guidance or illustrative examples.

The use of ambiguous expressions, as seen in this passage, not only undermines comparability among entities but also places undue burdens on preparers of financial statements. We therefore request revision to ensure the use of clearer terms.

### **Paragraph B37: Indicators of a principal**

In order to clearly establish a link between the control principle and the indicators, paragraph B37 has been revised by replacing indicators of an agent with indicators of a principal. As this presents a more direct

explanation and should be easier to understand, we do not object to this revision.

On the other hand, the new indicators of this ED basically carry forward the approach of the indicators of IAS 18, which treats revenue recognition as the transfer of “significant risks and rewards,” not as the transfer of control. While exposure to risks and rewards may be viewed as a useful factor in determining whether an entity has obtained control, IFRS 15 paragraph 38 indicates that the “transfer of the significant risks and rewards of ownership of an asset to the customer” is merely one example of the indicators of the “transfer of control.” From this, it is unclear whether or not the scope of principal will be expanded under the new indicators.

Therefore, we request that this matter be clarified. If in fact the scope is to be expanded, we request that consideration be given to the addition of indicators linked to the control principle and of illustrative examples.

We also request that consideration be given to the addition of concrete illustrative examples related to “some flexibility” an agent may have in setting prices as mentioned in paragraph B37(c).

### **Question 3**

Response: We agree.

### **Question 4**

Response: We agree.

### **Question 5**

Response: We agree.

## **Japan Foreign Trade Council, Inc.**

World Trade Center Bldg. 6th Floor,  
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,  
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan  
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

## **Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC**

CBC Co., Ltd.  
Chori Co., Ltd.  
Hanwa Co., Ltd.  
Hitachi High-Technologies Corporation  
Inabata & Co., Ltd.  
ITOCHU Corporation  
Iwatani Corporation  
JFE Shoji Trade Corporation  
Kanematsu Corporation  
Kowa Company, Ltd.  
Marubeni Corporation  
Mitsubishi Corporation  
Mitsui & Co., Ltd.  
Nagase & Co., Ltd.  
Nippon Steel & Sumikin Bussan Corporation  
Nomura Trading Co., Ltd.  
Shinyei Kaisha  
Sojitz Corporation  
Sumitomo Corporation  
Toyota Tsusho Corporation  
Yuasa Trading Co., Ltd.