

「IFRS 第 15 号の明確化」のポイント解説【後半】

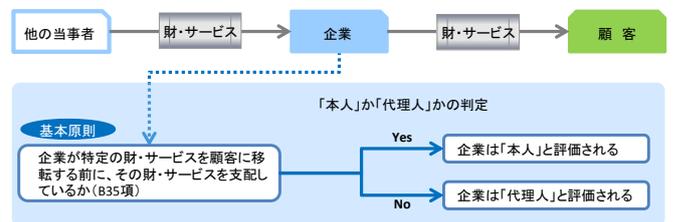
～公表後の主な動向～

公認会計士 菊川 真
 プライムジャパン株式会社 代表取締役社長
 2016.07.07.

【前半サマリー】

- I. はじめに
 - II. IASB と FASB の改訂内容の異同
 - III. 本改訂のポイント
 - 1. 履行義務の識別
 - (1) 契約の観点からの区別可能性
 - (2) 明確化の背景と改訂内容
- (以上、6月30日付前半)

- ① 特定の財・サービスを企業が自ら顧客に提供する場合
 企業は「本人」であり、対価を「総額」で収益計上
- ② 他の当事者が特定の財・サービスを提供するための手配を行う場合
 企業は「代理人」であり、対価を「純額」で収益計上



III. 本改訂のポイント

2. 個別論点「本人か代理人かの検討」

(1) 本人・代理人の評価

IFRS 第 15 号では、自社以外の他の当事者が顧客への財・サービスの提供に関与している場合、自社がその取引における本人なのか代理人なのかを判定することを求めています。すなわち、企業は顧客との約定の性質を評価し、当該約定が、特定の財・サービスを自ら提供する履行義務（企業は本人）なのか、または、他方の当事者がそれらの財・サービスを提供するための手配をする履行義務（企業は代理人）なのかを判断することになります（B34 項）。この場合、本人か代理人かの評価は、特定の財・サービスが顧客に移転される前に、その財・サービスを企業が支配しているかどうかに基づいてなされます。特定の財・サービスを顧客に移転する前に、企業が当該財・サービスを支配している場合には、企業は本人となります（B35 項）。そして、本人の場合は対価を収益として総額で計上し、代理人の場合は対価である手数料を純額で計上することになります。

(2) 本改訂前の懸念事項

本人か代理人かの検討について、TRG の議論においては、利害関係者より以下のような指摘がなされていました。

① 無形の財・サービスの場合

顧客との約定において、移転するものが無形の財・サービスである場合に、支配の概念をどのように適用するかについて明らかでないとの指摘がなされていました。そもそもサービスは引き渡された瞬間にのみ存在し、このような無形の財・サービスについて、顧客へ移転する前に支配することができるのかという疑問が生じていました。

② 代理人となる指標について

IFRS 第 15 号では、本人か代理人かを検討する際、企業が代理人であることを示す指標として、以下の a

～eの5つの指標を設けていました。しかし、代理人であることを示すこれらの指標は、「支配」の概念とは異なる従来の収益認識モデル「リスクと経済価値」の概念から引き継がれたものであり、支配の有無とは直接関連性がないと思われる指標があるなど、支配の原則と諸指標が整合するののかという指摘がなされていました。

企業が「代理人」であることを示す指標

- a. 契約履行の主たる責任
- b. 在庫リスク
- c. 価格設定における裁量権
- d. 対価の形式
- e. 信用リスク

(3) 明確化の内容

TRGにおけるこれらの懸念事項を受けて、本改訂では、以下の明確化を行っています。

- ① まず本人・代理人の判定を行うにあたっては、「履行義務」という用語の使用はやめて、顧客に提供すべき「特定の財・サービス」が何であるのかにフォーカスして検討することを明らかにしています (B34 項)。
- これは、例えば、企業が代理人である場合、代理人としての履行義務は、財・サービスが他の当事者によって顧客に提供されるよう手配することであって、当該財・サービス自体を自ら最終顧客に提供することは、代理人としての履行義務の対象ではありません。つまり、「履行義務」という用語を使った場合、支配の有無を判定すべき単位 (特に無形の財・サービスの場合) について混乱を招くおそれがあることから、一貫して「財・サービス」に言及することになっています (BC385B 項)。また、その結果、契約に複数の特定の財・サービスが含まれていた場合には、それぞれの特定の財・サービスによって本人なのか代理人なのかの判断が異なってくる可能性があります。

【B34 項】 (本人なのか代理人なのかの検討)

・企業は、自らが本人なのか代理人なのかの判定を、特定の財・サービスのそれぞれについて行う。特定の財・サービスとは、別個の財・サービス (または財・サービスの別個の束) である。

次に、本人・代理人を検討するに際しての思考プロセスを示しています (B34A 項)。本改訂では、支配の原則を適用する前段階において、まず「特定の財・サービス」 (すなわち、本人か代理人かの検討単位) が何であるのかを識別することの重要性を強調しています。これにより、本人・代理人の評価 (特に無形の財・サービスの場合) に関する、より適切な枠組みが提供されるとしています (BC385S 項)。また、この際、特定の財・サービスには、「他の当事者が提供する財・サービスに対する権利」を含むことを明確化しています。

【B34A 項】 (本人か代理人かの検討にあたっての思考プロセス)

- a. 顧客に提供すべき特定された財・サービスを識別する (これは、他の当事者が提供する財・サービスに対する権利である可能性がある)。
- b. 特定された財・サービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財・サービスを企業が支配しているのかどうかを評価する。

- ② 上記思考プロセスを明確化した上で、本改訂では、企業が本人として「特定の財・サービス」を支配している状況を示しています (B35A 項)。このように企業が本人となる状況を示すことによって、本人・代理人の検討に役立つものと考えられています。特に、サービスに対する支配の評価に関連して、企業が特定のサービスに対する「権利」を支配している場合には、企業は、当該サービスを支配しているとの考えを明らかにしています (BC385U 項)。この場合、企業は、本人として、当該サービスに対する「権利」を顧客に移転するか、または、顧客へのサービスを企業に代わって行うよう他の当事者に指図する (すなわち、他の当事者を利用して自らに代わって履行義務を充足させる) 権利を使用していることとなります (下記設例参照)。

【B35A 項】（企業が本人として支配を獲得する特定の財・サービス）

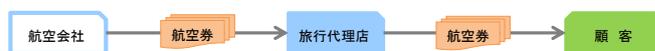
- 本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する
- 他の当事者からの財または他の資産で、企業がその後顧客に移転するもの
 - 他の当事者が履行するサービスに対する権利（それにより、当該他の当事者が企業に代わって顧客にサービスを提供するよう指図する権利を企業は得る）
 - 他の当事者からの財・サービスで、企業がその後顧客に特定された財・サービスを提供する際に他の財・サービスを組み合わせるもの。他の当事者が提供した財・サービスを顧客が契約している特定された財・サービスに統合するという重要なサービスを企業が提供する場合には、企業は特定された財・サービスを当該財・サービスが顧客に移転される前に支配している。その場合、企業はまず当該財・サービスに対する支配を当該他の当事者から獲得し、それを組み合わせられたアウトプット（これが特定の財・サービスである）を創出するために使用することを指図する。

③ 支配の原則と 5 つの諸指標との関係を明確にするために、「企業が代理人であること（支配していないこと）」を示す指標ではなく、「企業が本人であること（支配していること）」を示す指標に条文を再構成しています。また、本改訂前に示されていた「対価の形式」と「信用リスク」の 2 つの指標については、支配の判定に有用ではなく、また目的適合性がないとして、指標から削除されています。

【B37 項】（支配の諸指標）

改訂前	本改訂
<p>【企業が「代理人」であることを示す指標】</p> <ol style="list-style-type: none"> 他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している。 企業が、注文前後において、出荷中にも返品時にも、在庫リスクを有していない。 企業が、他の当事者の財・サービスの価格設定において<u>裁量権を有していないため、受領できる便益が限定されている。</u> 企業の受け取る対価が手数料形式によるものである。 他の当事者の財・サービスと交換に受け取る金額について、企業が顧客の信用リスクを負っていない。 	<p>【企業が移転前に財・サービスを支配していることを示す指標】</p> <ol style="list-style-type: none"> 企業が、特定の財・サービスを提供するという約定を履行する主たる責任を有している。 企業が、顧客に特定の財・サービスが移転される前、もしくは移転後（例えば返品時）において在庫リスクを<u>有している。</u> 企業が、特定の財・サービスの価格の設定において<u>裁量権がある。</u>

以下参考までに、企業が、本人として、サービスに対する権利を移転する場合の事例を示しておきます。



【前提】

- 旅行代理店は、航空会社より航空券を通常料金より割安で購入し、一定の販売価格を設定して、自身の顧客に販売する。旅行代理店は、すべての航空券を顧客に販売できるか否かにかかわらず、購入代金を航空会社に全額支払う義務がある。
- 航空券に関する義務の履行に対する責任は航空会社にある。

【論点】

- 履行義務をフライト自体と考えた場合は、その責任は航空会社であり、旅行代理店は本人にはならない。
- しかし、履行義務をフライトの権利（＝航空券）と考えた場合には、旅行代理店が本人になる可能性があり、履行義務をどのようにとらえるかによって大きく判断が異なる。
- このため、顧客に提供すべき特定の財・サービスを適切に識別し、顧客に移転する前に当該財・サービスを支配しているかどうかを評価する。

【考察】

- 旅行代理店は、顧客との契約を履行するために、航空券を使用すべきかどうか、また使用する場合、どの契約を履行するのかを決定することによって、フライトに対する権利の使用を指図する能力を有している。したがって、旅行代理店は、それぞれのフライトに対する権利を顧客に移転する前に支配している。
- 旅行代理店は、航空券の販売状況にかかわらず、購入代金の支払義務があるので在庫リスクがある。
- 旅行代理店は、航空券の販売価格の設定に関する決定権がある。

- 旅行代理店は特定のフライトに搭乗する権利を航空券という形で支配し、それを顧客に移転する（35A(a)）。
- つまり、顧客に提供すべき特定の財・サービスは、特定のフライトの座席に対する権利であり、顧客に対してその他の約定はしていない。

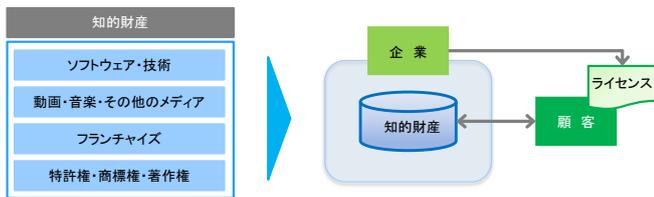
【結論】

旅行代理店は顧客との取引における本人であり、対価の総額を収益として計上する
出所：IFRS 第 15 号設例 47 に基づきプライムジャパンで作成。

3. 知的財産のライセンス

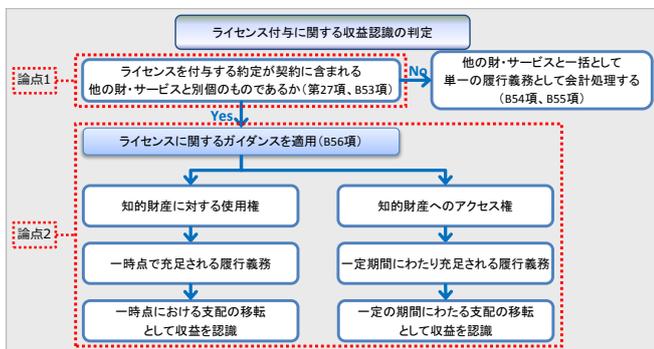
(1) 知的財産のライセンス

「ライセンス」とは、企業の知的財産（ソフトウェア、メディア・コンテンツ、特許権・商標権など）に対する顧客の権利を創出するものです（B52 項）。



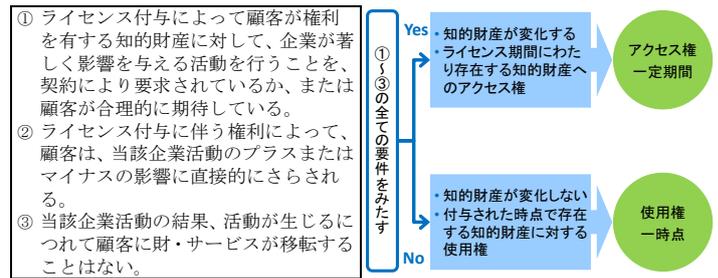
知的財産のライセンスが、契約に含まれる他の財・サービスと別個のものである場合、ライセンスを顧客に付与する約定の性質が、当該知的財産に対する使用権なのかアクセス権なのかによって収益認識のタイミングが異なります（B56 項・B62 項）。

- ・ アクセス権：一定期間にわたって収益を認識（B60 項）
- ・ 使用権：一時点における支配の移転として収益を認識（B61 項）



このうち、ライセンス付与に関する約定の性質が、次の3つの要件をすべて満たす場合には、知的財産へのアクセス権となります（B58 項）。

「アクセス権」と「使用権」



(2) 本改訂前の懸念事項

TRG の議論では、アクセス権となる上記3つの要件のうち、①の「著しい影響」とは、具体的にどのような状況を想定しているのかについて疑問が寄せられていました。この点、基本的な考え方として、約定の性質がアクセス権となるのか使用権となるのかは、企業の活動によって知的財産が変化するかどうかによって判断されます。では、このような考え方のもと、「著しい影響」とは、いったい知的財産の何に対する影響を言うのか、また具体的に当該知的財産の何が変化した場合に影響があったものとなるのかについて様々な意見が寄せられていました。例えば、ライセンスを付与した企業の活動によって、知的財産の形態や機能が変化する場合を意味しているのか、それとも知的財産の価値を変動するような場合も含むのかが明確でないとの指摘がなされていました。

(3) 明確化の内容

本改訂では、「著しい影響」とは、企業の活動が、顧客に便益を提供する知的財産の能力に対して影響を与えるかどうかによることを明らかにしています（B59A 項）。ここで、顧客に便益を提供する知的財産の能力とは、キャラクターのデザインなどの知的財産の形式であったり、ソフトウェアなどの機能から生じる場合もあれば、ブランドなどの価値から生まれる場合もあります（BC414G 項）。したがって、

企業の活動によって、知的財産の持つこれらの要素が変化する場合は、「著しい影響」があったものと考えられます。

【B59A 項】(著しい影響)

- ・企業の活動が、次のいずれかの場合には、知的財産に著しく影響を与える
 - a. 当該活動が、顧客が権利を有している知的財産の形態(例えば、デザイン)または機能性(例えば、機能やタスクを実行する能力)を変化させる。
 - b. 知的財産から顧客が便益を得る能力が、実質的に当該活動から生じているか、または依存している。例えば、ブランドからの便益は、その価値を補強または維持する企業の継続的な活動に依存している。
- ・知的財産が重大な独立的機能を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分は、その独立した機能から生じている。したがって、企業活動がその機能性を変化させない限り、知的財産から顧客が便益を得る能力は著しい影響を受けないであろう。
- ・独立した機能を有する知的財産としては、ソフトウェア、生物学的化合物、医薬品の製法、完成したメディア・コンテンツ(例えば、フィルム、テレビ番組、音楽録音)などがある。

(4) IASB と FASB との相違点 — ライセンス付与に関する約定の性質の識別

IFRS 第 15 号における上記明確化に加えて、FASB は、実務上の基準適用をより容易にするために、知的財産のライセンスを「機能的知的財産」と「象徴的知的財産」の 2 つに分類することを求めています(BC414I-414N 項)。「機能的知的財産」には、ソフトウェア、メディア・コンテンツなどが含まれ、この場合、顧客は通常、知的財産に対する使用权を得るとしています。また「象徴的知的財産」とは、重大な独立的機能性を有していないブランド、ロゴなどが含まれ、その有用性のほとんどが、企業の過去または継続的な活動との関連から得られるものであり、この場合、顧客は、知的財産に対するアクセス権を得ることになります。このように、IASB と FASB が、異なる決定をしたことについて、IASB は、結論の根拠において、会計処理に差異が生じる可能性があることを認めています(BC414K-BC414N)。

4. 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

(1) ロイヤルティに関する例外規定

IFRS 第 15 号では、売上高または使用量に応じたロイヤルティを受領するライセンス契約^{※1}について、変動対価の見積りに関する規定(第 56 項～第 59 項)とは別の例外規定(ロイヤルティ制限)が設けられています(B63 項)。

変動対価の見積りの際には、取引価格に含めることができる対価の金額は、認識した収益の累計額に重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲のみに限定されています(第 56 項)。逆に言えば、財・サービスの支配を移転した時点では、企業が権利を有する対価の金額のうち、非常に高い確率で得られると見込まれる金額のみを収益として認識することになります。

これに対して、売上高または使用量に応じたロイヤルティに関しては、次の事象のうち、いずれか遅い方が発生する時点でのみ(または発生するにつれて)、収益を認識しなければならないとされています。

- a. その後の売上または使用が発生する^{※2}
- b. 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの一部または全部が配分されている履行義務が充足(または部分的に充足)されている

※1 具体的には、フランチャイズ契約において、企業(本部)が、加盟店である顧客の毎月の売上高の 5% をロイヤルティとして受領する場合など。

※2 例えば、加盟店の売上が発生した時点など。一般に、ロイヤルティ制限では、原則的な変動対価の見積りによる場合よりも、収益認識時点が遅くなる可能性がある。

(2) 本改訂前の懸念事項

この売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティについて、当該ロイヤルティが、知的財産のライ

センス以外の他の財・サービスの対価も含んでいるケースでは、ロイヤルティ制限がどのように適用されるのかが不明確であるとの指摘がなされていました。つまり、ロイヤルティが他の財・サービスと別個のものである場合にのみ例外規定が適用されるのか、それとも他の財・サービスと別個のものであるか否かにかかわらず、ロイヤルティが知的財産のライセンスである限り、例外規定は契約全体に適用されるのかについて、疑問が寄せられていました。このようなケースとしては、例えば、企業（本部）と顧客（加盟店）とのフランチャイズ契約において、商標権に関するライセンスの付与に加えて、加盟店の運営に必要な設備の提供や販売促進のためのコンサルティング・サービスも含まれている場合が考えられます。この際、月間のロイヤルティ（例えば、売上高の10%）に、商標権に関するライセンス料だけでなく、設備費用やコンサルティング費用も含まれている場合に論点となります。

（3） 明確化の内容

本改訂では、以下に示すとおり、ロイヤルティの大部分が知的財産のライセンスである場合には例外規定が適用されること、またロイヤルティについて、例外規定が適用される部分と適用されない部分に分けることはしないことを明確化しています（B63A・B項）。

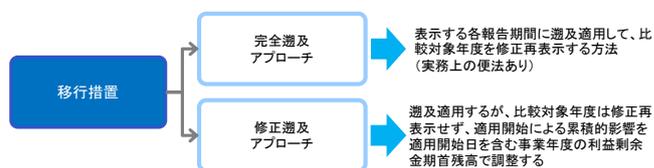
【B63A・B項】

- ・ロイヤルティの例外規定が適用されるのは、①ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、または②ロイヤルティが関連する主たる項目が知的財産のライセンスである場合である。
- ・上記規定が満たされた場合は、ロイヤルティ契約全体に例外規定が適用され、また満たされない場合には、ロイヤルティ契約全体に一般的な変動対価の見積りに関する規定が適用される。

IV. 移行時の経過措置

（1） 改訂の趣旨と内容

すでにIFRSを適用している企業が、IFRS第15号を適用する場合には、経過措置が設けられており、①IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用するアプローチ（完全遡及アプローチ）、または②遡及適用し、適用開始による累積的影響を適用開始日に認識するアプローチ（修正遡及アプローチ）のいずれかを選択することが可能となっています（C3項）。



本改訂では、移行時に伴う負担を軽減するために、基準適用開始前に完了した契約および条件変更された契約について、2つの実務上の便法が追加されています。

【完了した契約】

- ・完全遡及アプローチを適用する企業は、表示される最も古い期間の期首時点で完了している契約に対しては修正再表示する必要はない（C5(a)(ii)）。完了した契約とは、従前のIFRSに従って識別された財・サービスのすべてを企業が顧客に移転した契約である。
- ・なお、修正遡及アプローチについては、すでに同様の経過措置が認められている。

【条件変更された契約】

- ・両アプローチについて、表示される最も古い期間の期首より前に条件変更された契約については、個々の条件変更の影響を区分して会計処理する必要はなく、契約開始時から表示される最も古い期間の期首までに発生したすべての条件変更を合算して影響を算定することが認められる（C5(c)）。
- ・この結果、表示される最も古い期間の期首より前に発生した条件変更については、充足した履行義務および未充足の履行義務の識別、取引価格の算定と配分に関して事後的判断が認められることになる（BC4450 項）。
- ・なお、修正遡及アプローチによる場合は、契約開始時から表示される最も古い期間の期首に代えて、適用開始日までの間に発生したすべての条件変更に、当該実務上の便法を適用することができる（C7A 項）。

(2) 移行時の経過措置【改訂後】

この結果、両アプローチにおける経過措置は、以下のとおりとなります（下線は、本改訂により追加された部分）。

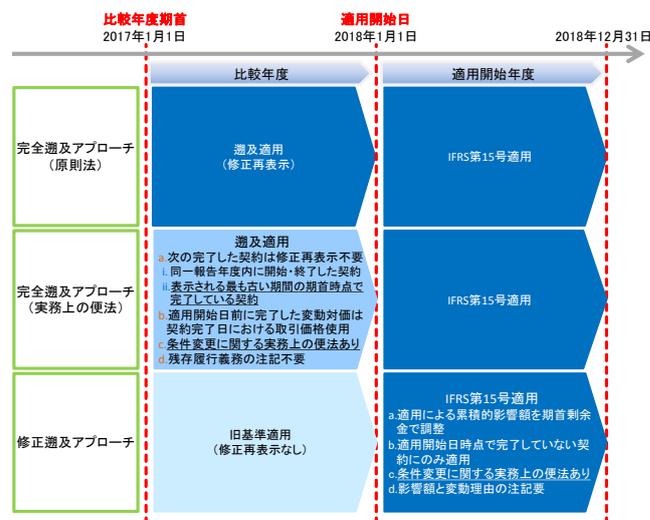
【完全遡及アプローチ】

- ・IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、比較対象年度の修正再表示について、以下の実務上の便法が認められており、これらのすべてまたは一部を使用することができる（C5 項）。
 - 以下の完了した契約については、修正再表示する必要はない。
 - 同一事業年度内に開始し終了している契約
 - 表示される最も古い期間の期首時点で完了している契約
 - 適用開始日前に完了した契約のうち変動対価のある契約については、比較対象報告期間における変動対価の金額を見積らずに、契約完了日における取引価格を使用することができる。
 - 表示される最も古い期間の期首より前に条件変更された契約については、個々の条件変更の影響を区分して会計処理する必要はなく、契約開始時から表示される最も古い期間の期首までに発生したすべての条件変更を合算した影響を算定する。
 - 適用開始日前に表示するすべての報告期間について、残存する履行義務に配分した取引価格の金額および当該金額を収益としていつ認識すると見込んでいるのかの開示をする必要はない。
- ・実務上の便法を適用する場合は、表示するすべての報告期間のすべての契約に首尾一貫して適用しなければならない。また、使用した便法および合理的可能な範囲で各便法の適用による影響の定性的評価を開示しなければならない（C6 項）。

【修正遡及アプローチ】

- ・比較対象年度は修正再表示せず、適用開始による累積的影響を適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（または、適切な場合には、資本の他の内訳項目）で調整する。このアプローチは、適用開始日時点で完了していない契約にのみ遡及適用する（C7 項）。
- ・条件変更された契約について、契約開始からの個々の条件変更の影響を区分して会計処理する必要はなく、以下のいずれかの条件変更による影響をすべて合算して算定することが認められる（C7A 項）。
 - 表示される最も古い期間の期首よりも前に発生したすべての条件変更
 - 適用開始日より前に発生したすべての条件変更
- ・このアプローチによる場合、適用開始日を含む報告期間について、以下の追加的な開示をしなければならない（C8 項）。
 - 財務諸表の各表示科目が、当該報告期間に IFRS 第 15 号の適用により影響を受ける金額
 - 上記金額のうち、識別された著しい変動の理由の説明

12 月決算会社の場合（2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用した場合）



以上

関連リンク：

- ・ 「IFRS 第 15 号の明確化」のポイント解説 【前半】
～公表後の主な動向～
<http://www.primejapan.co.jp/news/newscontents.php?id=177>

外部リンク：

- ・ IASB The International Accounting Standards Board has issued amendments to the Revenue Standard
<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/The-International-Accounting-Standards-Board-has-today-issued-amendments-to-the-Revenue-Standard.aspx>

プライムジャパン株式会社

〒103-0023

東京都中央区日本橋本町 2-4-5 扶桑日本橋ビル6階

03-3231-0414

<http://www.primejapan.co.jp/>

本資料は一般的あるいは概略的な情報を提供する目的で作成されたものです。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本資料の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本資料に含まれる情報は正確性、完全性または目的適合性を保証するものではありません。本資料に含まれる情報に基づき何らかの行動を起こされたり、起こされなかったりしたことにより発生した結果について、プライムジャパン株式会社および役員はいかなる責任、義務も負いません。

© 2016 Prime Japan Co., Ltd. All rights reserved.