

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

## 目次:

- はじめに
- 顧客との契約における約束の分析
- 支配に関する検討
- 設例の概要
- 付録 A—回答者に対する質問
- 付録 B—説例

## 原則変更

# FASB が本人か代理人かの検討に係る新収益基準のガイダンスに対する改訂を提案

ジョー・ディレオ (Joe Dileo) 及びニック・トリカリチ (Nick Tricarichi) (デロイト&トウシュ LLP)

## はじめに

2015年8月31日に、FASBはASU提案<sup>1</sup>を発行した。これは、3名以上の当事者を含む契約において、事業体が本人か代理人かを評価しなければならない方法に関して提起された問題(「本人か代理人かの検討」)に対処するため、審議会による2014年5月の収益基準<sup>2</sup>(「新収益基準」)を改訂するものである。特に、利害関係者は、(1)会計単位の決定方法(すなわち、契約レベルか又は履行義務レベルとされるべきか否か)、(2)新収益基準における関連する指標は、支配の単独の評価を補助するものであるのか、又は追加の評価を表すものなのか、及び(3)特定の指標は、新収益基準の全般支配原則にどのように関連するか、について質問した。

**編集者注:**ASU 提案で概説される改訂は、本人か代理人かの検討のコア原則を変更するものではなく、明確化するものである。

当 Heads Up は、ASU 提案の主要条項を要約するものであり、2つの付録を含んでいる。付録 A は、ASU 提案による回答者に対する質問を列挙している。付録 B は、新収益基準の現行設例を改訂又は敷衍する ASU 提案からの設例を再掲するものである。

当 ASU 提案に対するコメント期限は、2015年10月15日である。

**編集者注:**2015年7月、IASBは、FASBの新収益基準に対応するIASBの基準である、IFRS第15号<sup>3</sup>の本人か代理人かのガイダンス及び関連設例に対する改訂提案を含む公開草案を発行した。当該改訂提案は、ASU提案におけるそれと同一である。IASBの公開草案に対するコメント期限は2015年10月28日である。

1 FASB Proposed Accounting Standards Update, Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Principal Versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross Versus Net).

2 FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue From Contracts With Customers

3 IFRS 15, Revenue From Contracts With Customers.

## 顧客との契約における約束の分析

ASU 提案は、事業体が、顧客との契約において約束されたそれぞれの特定された財又はサービス(すなわち、それぞれの財若しくはサービス、又は別個の財若しくはサービスの束)に関して、本人か代理人かを評価しなければならないことを明確化することになる。加えて、当提案は、事業体が、契約における約束の性質を判定することを支援するガイダンスを追加することになる。具体的には、提案されたガイダンスは事業体が、(1)第三者からの財又はサービスに対する権利を含む、特定された財若しくはサービス(又は財若しくはサービスの束)を識別する、及び(2)特定された財若しくはサービス(又は第三者の財若しくはサービスに対する権利)のそれぞれを、それぞれが顧客に移転される前に、支配しているか否かの決定を要求することになる。事業体が、特定されたサービスを移転前に支配している場合には、それは本人であり、そうでない場合には、特定された財又はサービスを提供する他の当事者に対して手配する代理人となる。さらに ASU 提案は、事業体が、契約における特定の別個の財又はサービスに関して本人となるが、他のものについては代理人となる可能性があることを明確化することになる。

## 支配に関する検討

ASU 提案は、本人が支配する可能性がある財又はサービスの種類に関して明確化するガイダンスを追加することになる。具体的には、ASC606-10-55-37A は、以下ガイダンスを提供するために追加されることになる。:

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、本人である事業体は次のいずれかに対する支配を獲得する。

- a. 当該他の当事者からの財又は他の資産で、事業体がその後顧客に移転するもの。
- b. 当該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、事業体が当該他の当事者に事業体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得る)
- c. 当該他の当事者からの財又はサービスで、事業体がその後顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと組み合わせるもの。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事業体が提供する場合には、事業体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。その場合、事業体はまず当該財又は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(これが特定の財又はサービスである)を創出するために使用することを指図する。

加えて ASU 提案は、事業体が、代理人として行動する場合に代わりに本人として行動する可能性がある場合を例証するため、新収益基準における指標を再設定することになる。さらに ASU 提案は、当該指標が支配原則といかに関連しているかに関する説明文言を含むべく、各指標を改訂することになる。具体的には、ASU 提案は、事業体が本人として行動する場合の以下指標を提供することになる。:

- 顧客に対して、「事業体が、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主たる責任を有する」(他の当事者の財又はサービスが受け入れ可能か否かの決定に関する責任を含む)—ASU 提案は、事業体側に係る当該責任は、顧客に対して、他の当事者が当該事業体の代わりに行動していることを実証する可能性があることに言及している。
- 事業体が、特定された財又はサービスが顧客に移転する前後において在庫リスクを有する—ASU 提案はさらに次のように述べている。例えば、事業体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の獲得(又は獲得する約束)は、「当該財又はサービスが顧客に移転される前に、事業体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全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。」
- 「特定された財又はサービスの価格の設定において事業体に裁量権がある」。これは、契約が交渉された際に、「当該財又はサービスの使用を指図する能力」を有していたことを示唆する可能性がある。—しかしながら ASU 提案は、代理人もまた、価格設定における裁量権を有する可能性があることに言及している(例えば、「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」)。
- 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、事業体が信用リスクに晒されている。—ASU 提案は、顧客が事業体に支払うか否かを問わず、事業体が他の当事者に支払いを要求されるような説例を引証している。当該状況は、事業体が、他の当事者に、その代理として顧客に対する特定された財又はサービスの提供を指図しうることが示唆される可能性がある。

しかしながら ASU 提案は、代理人が、顧客に対する「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」を選択する状況がありうると言及している。

ASU 提案は、事業体による本人か代理人かの評価において、ある指標を他のものより重きを置くことはしていない。しかしながら、具体的な契約において特定された財又はサービスの性質に依存する支配の評価に対し、支配指標は、より適合性がある可能性があり、またより適合性がない可能性があるとして述べている。

## 設例の概要

ASU 提案は、事業体が、収益取引において本人であるか代理人であるかを事業体が評価する方法を明確化するため、新収益基準における特定の設例を改訂（及び新たなものを追加）することになる。以下の表は、改訂及び新設例提案を要約するものである。付録 B は、ASU 提案からの、各設例の再掲である。

提案された設例	設例の性質
設例 45(改訂)—事業体が代理人であることを例証する。	事業体が、特定された財又はサービスを識別し、それぞれについて関連支配評価を実施する方法に加え、改訂後の設例 45 は、事業体による指標の検討は、事業体が顧客に移転する前に当該財又はサービスを支配するか否かの評価に対する補足するものである（相違するもので又は別個のものではなく）ことを明確化することになる。
設例 46(改訂)—事業体が本人であることを例証する。	ASU 提案の設例 45 と同様に、改訂後の設例 46 は、事業体が、特定された財又はサービスを識別し、それぞれに関する関連支配評価を実施する方法を例証する。ASU 提案では、設例 46 はまた、事業体が、財又はサービスが支配しているか否かのその評価の際に、当該指標が結論を下すに足ることを検討する必要はないことを明確化することになる。
設例 46A(新規)—事業体が本人であることを例証する。	ASU 提案は、事業体が、サービスを含む取引に対して、本人か代理人かの検討に係るガイダンスを適用すべき方法を例証するこの設例を追加することになる。
設例 47(改訂)—事業体が本人であることを例証する。	ASU 提案は、顧客に提供されるべき特定された財又はサービスの性質は、事業体が支配する権利であることを明確化するため、設例 47 を改訂することになる。改訂後では、当該説例は、事業体が、財又はサービスが権利である場合に、特定された財又はサービスを支配するか否かを評価しなければならない方法を例証することになる。
説例 48(改訂)—事業体が代理人であることを例証する。	説例 47 の改訂提案と同様、説例 48 は、特定された財又はサービスが権利である場合に、本人か代理人かの検討に係るガイダンスを事業体が適用しなければならない方法を例証するように改訂される。しかしながら、改訂後の説例 48 は、事業体が代理人として行動する場合を強調することになる。これは、顧客への移転前に当該権利を支配しないためである。
説例 48A(新規)—事業体が、単一契約において、本人と代理人の双方であることを例証する。	この提案された新規説例は、契約上、複数の特定された財又はサービスが存在する可能性があり、事業体が、顧客への移転前にそれぞれの財又はサービスを支配するか否かを決定するため、それぞれの特定された財又はサービスを別個に評価しなければならない場合を例証することになる。提案された説例における事業体は、それが、契約上の特定された財又はサービスの一つに関しては本人であり、その他の特定された財又はサービスに関しては代理人であると結論付けるものである。

## 付録 A—回答者に対する質問

ASU 提案による回答者に対する質問を参照のため以下に列挙する。

**質問 1:**606-10-55-36 項に対する改訂提案は、事業体が、それが本人となるか代理人となるかを判定する、会計単位(「特定された財又はサービス」)を明確化し、事業体が、単一契約において、本人と代理人の双方となりうることを明確化している。当該改訂提案は、トピック 606 の本人か代理人かのガイダンスの運用性及び理解可能性を改善するか？そうでない場合、その理由を説明し、また代替案を提言して下さい。

**質問 2:**606-10-55-37A 項は、特定種類の取り決めに対する支配原則の適用を、顧客に特定された財又はサービスが移転する前に、本人が支配するものを説明することにより明確化している。当該改訂提案は、トピック 606 の本人か代理人かのガイダンスの運用性及び理解可能性を改善するか？そうでない場合、その理由を説明し、また代替案を提言して下さい。

**質問 3:**606-10-55-39 項に対する改訂提案は、事業体が、顧客に移転される前に特定された財又はサービスを支配する場合の指標を提供している。当該改訂はまた、606-10-55-37 項における支配原則に対する各指標の関係を明確化している。606-10-55-39A 項は、当該指標が、当該取り決めの性質に依存する本人か代理人かの評価により適合する又はより適合しない可能性があること、及び異なる指標が、事業体が、異なる契約において顧客に移転される特定された財又はサービスを支配するか否かに関して、より説得力のある、又はより説得力のない証拠を提供する可能性があることを説明するために追加された。当該改訂提案は、トピック 606 の本人か代理人かのガイダンスの運用性及び理解可能性を改善するか？そうでない場合、その理由を説明し、また代替案を提言して下さい。

**質問 4:**本人か代理人かの説例(説例 45 から 48)に対する改訂及び追加された説例(説例 46A 及び 48A)は、トピック 606 の本人か代理人かのガイダンスの運用性及び理解可能性を改善するか？そうでない場合、その理由を説明し、また代替案を提言して下さい。

## 付録 B—説例

以下の説例は、ASU 提案からの再掲である(追加文章は下線が引かれ、削除文章は取り消し線が引かれている)。

### 説例 45—財又はサービス提供の手配(事業体が代理人である)。

**606-10-55-317** ある事業体がウェブサイト運営しており、それにより顧客は顧客に直接に財を引き渡す広範囲の供給者から財を購入できる。財がウェブサイトを通じて購入される場合には、事業体は販売価格の 10%に相当する手数料に対する権利を得る。事業体のウェブサイトは、供給者が設定している価格での供給者と顧客の間の支払を容易にする。事業体は、顧客からの支払を注文が処理される前に要求しており、すべての注文は返金不能である。事業体は、顧客に提供すべき製品を手配した後は、顧客に対するそれ以上の義務はない。

**606-10-55-318** 事業体の履行義務は、特定された財を自ら提供すること(すなわち、事業体が本人)なのか、それとも供給者がそれらの財を提供するように手配すること(すなわち、事業体が代理人)なのか判断するために、事業体は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、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を支配しているかどうかを評価する。具体的には、事業体は、財の提供者が顧客に直接に財を引き渡しているため、事業体は財に対する支配を獲得していないと考える。むしろ、事業体の約束は、供給者がそれらの財を顧客に提供するように手配することである。その結論へ到達に当たり、事業体は、以下の 606-10-39 項からの指標を検討する。)

- ~~会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。供給業者は、当契約の充足に関して主たる責任を負っている。すなわち、顧客に対して財を出荷することによってである。~~
- ~~会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体は、当取引の過程のどの時点でも在庫リスクを負っていない。これは、財が供給業者により直接顧客に出荷されるためである。~~
- ~~会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体の対価は、手数料の形式によるものである。(販売価格の 10%)。~~
- ~~会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体は、供給業者の財の価格設定において指図することができない。したがって、事業体がそれら財から受領する便益は限定されている。~~
- ~~会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体も供給業者も信用リスクを有していない。これは、顧客からの支払いが前払いであるためである。~~

### [改訂され 606-10-55-318C に移動された内容]

**606-10-55-318A** 事業体が運営するウェブサイトは、供給者が財を提供し、供給された財を顧客が購入する市場である。したがって、事業体は、ウェブサイトを使用する顧客に提供すべき特定された財は、供給者が提供する財であり、事業体は顧客に他の約束をしていないことに着目する。

**606-10-55-318B** 事業体は、特定された財をそれらがウェブサイトを用いて財を注文する顧客に移転される前に 支配していないと結論を下す。事業体は、どの時点でも、顧客に移転される財の使用を指図する能力を有していない。例えば、その財を顧客以外の当事者に振り向けることはできず、供給者がその財を顧客に移転することを禁じることもできない。事業体は、ウェブサイトを用いて顧客が出す注文を履行するために使用される供給者の財の在庫を支配していない。

**606-10-55-318C** この結論に至る際の一環として、事業体は、606-10-55-39 項における下記の指標を次のように検討する。事業体は、これらの指標は、事業体が特定された財をそれらが顧客に移転される前に支配していないという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- 供給者が契約顧客に財を提供する約束の履行の主たる責任を有している——すなわち、財を顧客に出荷することにより、事業体は、供給者が財を顧客に移転できない場合に財を提供する義務はなく、財の受入可能性に対する責任も負わない。
- 財が供給者から顧客に直接出荷されているので、取引期間中の財が顧客に移転される前後のどの時点でも事業体は在庫リスクを有していない。事業体は、財を顧客が購入する前に財を供給者から取得する約束をしておらず、損傷したか又は返品された財に対する責任を受け入れていない。
- ~~事業体の対価は手数料の形式によるものである(販売価格の 10%)。~~
- ~~c.d.~~ 供給者の財の価格の設定において事業体に裁量権がないため、事業体が当該財から受け取ることのできる便益が限定されている。販売価格は供給者に設定される。
- ~~顧客からの支払は前払で行われるので、事業体にも供給者にも信用リスクはない。~~

### [示されたように改訂された内容及び 606-10-55-318 項からの移動内容]

**606-10-55-319** したがって、事業体は、自らは代理人であり、自らの履行義務は供給者による財の提供を手配することであると結論を下す。供給者が顧客に提供すべき財を手配するという約束を事業体が 充足する時に(この設例では、顧客が財を購入した時)、事業体は自らが権利を得る手数料の金額で収益を認識する。

## 説例 46—財又はサービスを提供する約束(事業体が本人である)

**606-10-55-320** ある事業体が、独特の仕様の設備について顧客との契約を結ぶ。事業体と顧客が設備についての仕様を開発し、それを事業体が、設備を製造するために事業体が契約している供給者に伝える。また、事業体は、供給者が顧客に直接に設備を引き渡すよう手配する。当該設備の顧客への引き渡し時に、契約の条件は、設備の製造に対して事業体と供給者が合意した価格を供給者に支払うことを事業体に要求する。

**606-10-55-321** 事業体と顧客は販売価格を交渉し、事業体は合意された価格を 30 日の支払条件で顧客に請求する。事業体の利益は、顧客と交渉した販売価格と供給者が請求する価格との差額に基づくものである。

**606-10-55-322** 事業体と顧客との間の契約は、顧客が供給者からの設備の欠陥の修復を供給者の製品保証に基づいて求めることを要求している。しかし、事業体は、仕様の誤りにより必要となる設備の修正についての責任を有している。

**606-10-55-323** 事業体の履行義務は、特定された財又はサービスを自ら提供すること(すなわち、事業体が本人)なのか、それとも他の当事者がそれらの財又はサービスをが他の当事者によって提供されるように手配すること(すなわち、事業体が代理人)なのか判断するために、事業体は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、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を支配しているのかどうかを評価する。事業体は、特殊化された設備を顧客に提供することを約束しているが、事業体は設備の製造を供給者に外注している。支配が顧客に移転する前に事業体が設備に対する支配を獲得しているのかどうか、及び事業体が本人なのかどうかを判断する際に、事業体は、606-10-55-39 項における指標を次のように考慮する。

- 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体が契約履行の主たる責任を有する。事業体は製造を外注しているが、設備が顧客の契約した仕様を満たすことを確保する最終的な責任を事業体が有している。
- 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。供給者は製造中及び出荷前に在庫リスクを有しているが、仕様の誤りから生じる設備の補正に対する責任は事業体にあるので、事業体は在庫リスクを有する。IE
- 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。顧客との販売価格の設定において事業体に裁量権があり、事業体が移得する利益は、顧客と交渉した販売価格と供給者に支払われる金額との差額に相当する金額である。
- 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体の対価は手数料の形式によるものではない。
- 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体には設備と交換に顧客から受け取る金額に対しての信用リスクがある。

**606-10-55-323A** 事業体は、顧客に特別仕様の設備を提供することを約束していると結論を下す。事業体は設備の製造を供給業者に外注しているが、事業体は、仕様の開発と設備の製造は、区分して識別可能ではないので、別個のものではない(すなわち、単一の義務がある)と結論を下す。事業体は、契約の全体的な管理に責任を負うので、それらの項目を顧客が契約した複合されたアウトプット(特別仕様の設備)に統合するという重要なサービスを提供する。さらに、これらの活動は相互関連性が高い。例えば、仕様への必要な変更が設備が製造されるにつれて識別される場合には、事業体は、供給業者に改訂を伝達すること及び必要とされる関連した手直しが改訂後の仕様と合致することを確保することに責任を負う。したがって、事業体は顧客に提供すべき特定された財を特別仕様の設備として識別する。

**606-10-55-323B** 事業体は、特別仕様の設備を当該設備が 606-10-55-37A 項(c)に従って顧客に移転される前に支配していると結論を下す。事業体は、特定仕様の設備を製造するために必要な重要な統合サービスを提供するので、特定仕様の設備をそれが顧客に移転される前に支配している。事業体は、特定仕様の設備である複合されたアウトプットを作り出す際に供給業者の製造サービスの使用を指図する。特定仕様の設備を顧客に移転される前に支配しているという結論に至る際に、事業体は、供給業者は特定仕様の設備を顧客に引き渡すが、供給業者にはその使用を指図する能力がない(すなわち、供給業者は特別仕様の設備を他の目的に使用したり当該設備を他の顧客に振り向けたりすることはできない)ことにも着目する。事業体の供給者との契約の条件は、設備を顧客に引き渡さなければならぬと明示することによって、供給業者が特定仕様の設備の使用を指図することを禁じている。事業体は、顧客から契約における対価に対する権利を得ることによって、特定仕様の設備からの残りの便益も得る。

**606-10-55-324** 事業体は、自らの約束は顧客に設備を提供することであると結論を下す。606-10-55-39 項の指標に基づき、事業体は設備が顧客に移転される前に自らが設備を支配していると結論を下す。したがって、事業体は取引の本人でありであると結論を下す。事業体は 606-10-55-39 項における指標を考慮しない。前述の評価は指標を考慮しなくても決定的であるからである。事業体は、特別仕様の設備と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

## 設例 46A—財又はサービスを提供する約束(事業体が本人である)

**606-10-55-324A** ある事業体が、オフィス・メンテナンス・サービスを提供する契約を顧客と締結する。事業体と顧客は、サービスの範囲を定義して合意し、価格を交渉する。事業体はサービスが契約の条件に従って履行されることを確保することに責任を負う。事業体は、合意した価格について月ごとに 10 日の支払条件で顧客に請求する。

**606-10-55-324B** 事業体は、オフィス・メンテナンス・サービスを顧客に提供するために、第三者であるサービス提供者を定期的に利用する。事業体が顧客からの契約を獲得する際に、事業体はそれらのサービス提供者と契約を締結し、サービス提供者が顧客のためにオフィス・メンテナンス・サービスを履行するように指図する。サービス提供者との契約における支払条件は、事業体と顧客の契約における支払条件と一般的に整合的である。しかし、事業体は、たとえ顧客が何らかの理由で支払ができない場合であっても、サービス提供者に支払を行う義務がある。

**606-10-55-324C** 事業体が本人なのか代理人なのかを判断するために、事業体は顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別して、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を支配しているのかどうかを評価する。

**606-10-55-324D** 事業体は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスはオフィス・メンテナンス・サービスであり、顧客に対して他の約束はしていないことに着目する。

**606-10-55-324E** 事業体は、それらのサービス(サービス提供者が履行することとなる)に対する権利に対する支配を、当該サービスが顧客に提供される前に獲得していることに着目する。サービス提供者との事業体の契約の条件により、事業体は特定されたサービスを事業体に代わって提供しようサービス提供者に指図する。さらに、事業体は、IFRS 第 15 号の B37 項の下記の指標が、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に事業体が当該サービスを支配しているという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- a. 事業体はオフィス・メンテナンス・サービスを提供する約束の履行に主たる責任を負っている。事業体は当該サービスをサービス提供者に外注しているが、事業体はサービスの受入可能性に責任を負う(すなわち、事業体がサービスを自ら履行するのか、サービスを履行するために第三者であるサービス提供者を利用するのか)に関係なく、事業体は契約における約束の履行に責任を負う。
- b. 事業体は顧客へのサービスについての価格の設定において裁量権を有している。
- c. 事業体はオフィス・メンテナンス・サービスとの交換で顧客からの売掛債権について信用リスクを有している。事業体は、顧客から支払を得るかどうかに関係なく、サービス提供者に支払を行うことを要求されている。

**606-10-55-324F** 事業体は、顧客との契約を獲得する前にサービス提供者からサービスを得ることは約束しておらず、メンテナンス・サービスを提供するための利用可能な資源(例えば、人員、設備、消耗品)も維持していないことに着目する。したがって、事業体はオフィス・メンテナンス・サービスについて在庫リスクを有していない。それでも、事業体は、606-10-55-324E 項における証拠に基づいて、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に当該サービスを支配していると結論を下す。

**606-10-55-324G** したがって、事業体はこの取引における本人であり、事業体がオフィス・メンテナンス・サービスと交換に顧客から権利を得ている対価の金額で収益を認識する。

## 設例 47—財又はサービスを提供する約束(事業体が本人である)

**606-10-55-325** ある事業体が、一般に直接に販売される航空券の価格よりも減額された料率で航空券を購入するため、主要な航空会社と交渉する。事業体は、一定数の航空券の購入に同意し、それらを再販売できるかどうかに関係なくそれらの航空券についての支払をしなければならない。事業体がそれぞれの航空券に対して支払う減額された料率は、事前に交渉され合意されている。

**606-10-55-326** 事業体は、航空券を自身の顧客に販売する価格を決定する。事業体は航空券を販売し、航空券購入時に顧客から対価を回収する。したがって、信用リスクはない。

**606-10-55-327** また、事業体は、顧客が航空会社の提供するサービスに関しての不満を解決する手助けをする。しかし、航空券に関する義務の履行についての責任は各航空会社にある(サービスへの不満についての顧客への改善策を含む)。

**606-10-55-328** 事業体の履行義務は特定された財又はサービスを自ら提供すること(すなわち、事業体が本人)なのか、それとも他の当事者がそれらの財又はサービスを他の当事者によって提供されるように手配すること(すなわち、事業体が代理人)なのか判断するために、事業体は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、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を支配しているのかどうかを評価する。事業体は、その約束が、顧客にチケットを提供することにあり、すなわち、特定の便に搭乗する、又は特定の便が変更若しくはキャンセルされた場合には他の便に搭乗する権利の提供である。支配が顧客に移転する前に、飛行する権利に対する支配を事業体が獲得しているのかどうか及び事業体が本人なのかどうかを判断する際に、事業体は 606-10-55-39 項における指標を次のように考慮する。

- a. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体がフライトの権利の提供という契約履行の主たる責任を有している。しかし、事業体には、フライトそのもの(これは航空会社が提供する)を提供する責任はない。

- b. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体の顧客に販売される前に航空券が購入されているので、事業体は航空券についての在庫リスクを有しており、事業体は、当該航空券を事業体のコストよりも高い金額で販売できない場合に生じる損失に晒されている。
- c. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。顧客への販売価格の設定の際に事業体に裁量権がある。
- d. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体が販売価格を設定できることの結果として、事業体が稼得する金額は手数料の形式によるものではなく、むしろ、自らが設定する販売価格及び航空会社と交渉した航空券のコストによって決まる。

**606-10-55-328A** 事業体は、航空会社から購入することを約束している航空券のそれぞれについて、特定されたフライトに搭乗する権利(航空券の形で)に対する支配を獲得し、事業体はそれを顧客に移転すると結論を下す。したがって、事業体は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、事業体が支配している権利であると判断する。事業体は、顧客に対して他の約束はしていないことに着目する。

**606-10-55-328B** 事業体は、それぞれのフライトに対する権利を顧客のうち 1 名に移転する前に、当該権利を支配している。事業体は、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及び使用する場合にはどの契約を履行するのかを決定することによって、当該権利の使用を指図する能力を有しているからである。事業体は、航空券を転売して当該売却による収入のすべてを獲得するか、あるいは航空券を自ら使用することによって、当該権利からの残りの便益を獲得する能力も有している。

**606-10-55-328C** 606-10-55-39(b)及び(c)項も、事業体がそれぞれのフライトに対する権利を当該権利が顧客に移転される前に支配しているという証拠を提供している。事業体は航空券について在庫リスクを有している。事業体は航空券を購入するという顧客との契約を獲得する前に、航空会社から航空券を得ることを約束しているからである。したがって、事業体は、航空券の転売先となる顧客を獲得できるかどうかや、それらの航空券について有利な価格が得られるかどうかに関係なく、それらの権利について航空会社に支払う義務がある。事業体は、顧客が航空券に対して支払うこととなる価格も設定する。

**606-10-55-329** 事業体は、自らの約束は顧客に航空券(すなわち、フライトをする権利)を提供することであると結論を下す。IFRS 第 15 号の B37 項における指標に基づき、事業体は、航空券が顧客に移転される前に事業体が航空券を支配していると結論を下す。したがって、事業体は顧客との取引の本人であり、あると結論を下す。事業体は、顧客に移転する航空券と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

#### 設例 48—財又はサービスの提供の手配(事業体が代理人である)

**606-10-55-330** ある事業体が、所定のレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるバウチャーを販売する。これらのバウチャーは事業体により販売され、バウチャーの販売価格は、その食事の通常の販売価格に比べて相当の値引きを顧客に提供する(例えば、顧客がバウチャーに CU100 を支払い、当該バウチャーは、それがなければ CU200 かかるレストランでの食事の権利を顧客に与える)。事業体は、バウチャーを事前に購入せず、顧客に要請された時にだけバウチャーを購入する。事業体はバウチャーを自らのウェブサイトを通じて販売しており、バウチャーは返金不能である。

**606-10-55-331** 事業体とレストランは、バウチャーを顧客に販売する価格を共同で決定する。事業体はバウチャーの販売時にバウチャー価格の 30%に対する権利を得る。顧客は購入時にバウチャーの支払を行うので、事業体には信用リスクはない。

**606-10-55-332** 事業体は、顧客が食事に関する不満を解決する手助けもしており、購入者満足プログラムを有している。しかし、バウチャーに関する義務の履行の責任はレストランにある(サービスへの不満についての顧客への改善策を含む)。

**606-10-55-333** 事業体が本人なのか代理人なのかを判断するため、事業体は、自らの約束の性質及び支配が顧客に移転する前に自らがバウチャー(すなわち、権利)を支配しているのどうかを検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、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を支配しているのどうかを評価する。この判断を行う際に、事業体は IFRS 第 15 号の B37 項における指標を次のように考慮する。

- a. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体には食事を自ら提供する責任はなく、食事はレストランが提供する。
- b. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体にはバウチャーについての在庫リスクはない。顧客への販売前にバウチャーを購入しておらず、バウチャーは返金不能であるからである。
- c. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。顧客へのバウチャーの販売価格の設定の際に事業体に若干の裁量権があるが、販売価格はレストランと共同で決定されている。
- d. 会計基準アップデート 2015-XX により差し替えられたサブパラグラフ。事業体の対価は手数料の形式によるものである。事業体がバウチャー価格の所定の割合(30%)に対する権利を得るからである。

**606-10-55-333A** 事業体は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、特定されたレストランでの食事に対する権利(バウチャーの形で)であり、顧客はそれを自分で使用するか又は別の者に移転することができることに着目する。事業体は、顧客に対して他の約束はしていないことに着目する。



**606-10-55-333B** 事業体は、食事に対する権利が顧客に移転される前に当該権利を支配していないと結論を下す。この結論に至る際に、事業体は主として次のことを考慮する。

- a. バウチャーは顧客に移転される時点でのみ作成されるので、当該移転の前には存在しない。したがって、事業体はどの時点でも、バウチャーの使用を指図する能力や、バウチャーが顧客に移転される前に、バウチャーからの残りの便益のほとんどすべてを獲得能力を有していない。
- b. 事業体は、バウチャーが顧客に販売される前にバウチャーを購入しておらず、購入する約束もしていない。事業体には、返却されたバウチャーを受け入れる責任もない。したがって、事業体はバウチャーに関して 606-10-55-39(b)項に記述しているような在庫リスクを有していない。
- c. 事業体は食事に対する権利を顧客に提供して、その後に、その食事を提供するという事業体の約束を履行するためにレストランと契約するのではない。顧客は、顧客が選択するレストランから特定された食事についてのバウチャーを獲得する。言い換えると、事業体は、606-10-55-39(a)項に記述しているように、レストランを使用して事業体に代わって顧客に食事を提供するサービスを提供させてはいない。

**606-10-55-334** 事業体は、自らの約束は、財又はサービスが手数料と交換に顧客(バウチャーの購入者)に提供されるように手配することであると結論を下す。IFRS 第 15 号の B37 項における指標に基づき、事業体は、食事の権利を提供するバウチャーが顧客に移転される前には事業体はバウチャーを支配していないと結論を下す。したがって、事業体は契約の代理人であると結論を下す。あり、サービスレストランがレストランの食事について顧客にバウチャーを提供するように手配すると交換に顧客から権利を得る対価の純額(各バウチャーの販売時に権利を得る 30%の手数料)で収益を認識する。

#### **設例 48A—同一の契約において事業体が本人であり代理人である**

**606-10-55-334A** ある事業体が、顧客が空席の職位に対する潜在的な求職者について、より効率的に的を絞るのを支援するサービスを販売する。顧客との契約の一部として、顧客は潜在的な求職者に関する情報についての第三者のデータベースにアクセスするライセンスを獲得することに同意する。事業体は、このライセンスについて第三者に手配するが、顧客は当該ライセンスについてデータベース提供者と直接契約する。事業体は第三者であるデータベース提供者に代わって、顧客への全体的な請求の一部として支払を回収する。データベース提供者はライセンスについての顧客への価格を設定するとともに、オンライン・アプリケーションでテクニカル・サポートを提供すること及び顧客がサービスの障害時間又は他の技術的問題について権利を得る可能性のある値引きを提供することに責任を負う。

**606-10-55-334B** 事業体が本人なのか代理人なのかを判断するために、事業体は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、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を支配しているのかどうかを評価する。

**606-10-55-334C** この設例の目的上、求人サービスとデータベース・アクセスは、606-10-25-19 項から第 25-22 項の要求事項の評価に基づいて、2 つの別個の財又はサービスであると結論を下すと想定されている。したがって、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、第三者のデータベースに対するアクセス及び求人サービスである。

**606-10-55-334D** 事業体は、データベースへのアクセスをそれが顧客に提供される前に支配していないと結論を下す。事業体はどの時点でもライセンスの使用を指図する能力を有していない。顧客はライセンスについてデータベース提供者と直接契約しているからである。事業体は提供者のデータベースへのアクセスを支配していない。例えば、顧客以外の当事者にデータベースへのアクセスを付与したり、データベース提供者が顧客にアクセスを提供することを禁じたりすることはできない。

**606-10-55-334E** この結論の一部として、事業体は 606-10-55-39 項における下記の指標も考慮する。事業体は、これらの指標は事業体がデータベースへのアクセスを当該アクセスが顧客に提供される前に支配していないという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- a. 事業体はデータベース・アクセス・サービスを提供する約束の履行に責任を負っていない。顧客はライセンスについて第三者であるデータベース提供者と直接契約しており、データベース提供者はデータベース・アクセスの受入可能性に責任を負う(例えば、テクニカル・サポート又はサービス値引きを提供することによって)。
- b. 事業体は在庫リスクを有していない。顧客がデータベース・アクセスについてデータベース提供者と契約する前にデータベース・アクセスの購入も購入の約束もしておらず、データベース・アクセスを提供するのに必要な資源を維持していないからである。
- c. 事業体はデータベース・アクセスについての顧客との価格の設定において裁量権を有していない。データベース提供者が当該価格を設定するからである。

**606-10-55-334F** したがって、事業体は第三者のデータベース・サービスに関しては自らは代理人であると結論を下す。これと対照的に、事業体は求人サービスに関しては自らは本人であると結論を下す。事業体は当該サービスを自ら履行し、他の当事者は当該サービスの顧客への提供に関与しないからである。

## 登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください(<http://www.deloitte.com/us/subscriptions>)。

## 財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 事業体価値の強化
- ガバナンスおよびリスク
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください(<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

## Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト [www.deloitte.com/us/techlibrary](http://www.deloitte.com/us/techlibrary) をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™ のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人 および DT 弁護士 法人 を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,500名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じて、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約220,000名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は <http://www.deloitte.com/jp/about> をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事案に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異なる可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。