

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office 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。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

# IFRS in Focus

## IASB が IFRS 第 15 号の明確化を提案

### 目次

- ・なぜ本修正が提案されたか？
- ・本EDで提案される変更は何か？
- ・FASBの活動
- ・本修正案はいつ適用されるか？

本 IFRS in Focus は、一般のコメントを募集するため 2015 年 7 月に公表された公開草案 ED/2015/6「IFRS 第 15 号の明確化」(本 ED)に示された、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の明確化案を要約したものである。

### 要点

- ・IASB は、最終化された場合に以下の分野のガイダンスが明確となる、IFRS 第 15 号の明確化を提案している。
  - 履行義務の識別
  - 本人か代理人かの検討
  - ライセンスの適用指針
- ・移行措置について以下の 2 つの実務上の便法の追加を提案している。
  - IFRS 第 15 号の初度適用により表示される最も古い事業年度の期首よりも前に生じた契約変更
  - 表示される最も古い事業年度の期首時点で完了している契約(完全遡及方式を適用する場合)
- ・IASB は、修正案の発効日を提案しなかったが、早期適用が認められることが提案されている。
- ・本提案のコメント期限は、2015 年 10 月 28 日である。

### なぜ本修正が提案されたか？

本 ED で提案された修正は、IFRS 第 15 号および米国会計基準における会計基準更新書 (ASU) トピック 606 の適用に関する潜在的な論点に対応するために設定された IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) の合同の収益認識移行リソース・グループ (TRG) が受け取ったフィードバックに対応している。

詳細は下記Webサイト参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

## 本 ED で提案される変更は何か？

### 履行義務の識別

IFRS 第 15 号は、企業に別個の財またはサービスを履行義務として識別することを要求する。財またはサービスは、(1)「顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせ得ることができ」、かつ、(2)「財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である」場合に別個のものである。IASB は、2 つ目の要件について追加のガイダンスを提供するように利害関係者からの要請を受けた。

IASB は、様々な異なる業種および事実関係へのガイダンスの適用を示すため、いくつかの新たな設例を追加するとともに、IFRS 第 15 号に付属している既存の設例の一部を修正することを提案している。

IASB は、結論の根拠案において、財またはサービスを提供するという企業の約束が契約の中の他の約束と区分して識別可能なかどうかを評価する際には、企業は、契約履行のプロセスの観点で、契約の中のさまざまな財またはサービスの間の関係を考慮すべきであると記述している。すなわち、企業は、財またはサービスを移転する複数の約束の間の統合 (integration)、相関 (interrelation) または相互依存 (interdependence) のレベルを考慮すべきであり、ある項目が、その性質上、他の項目に依存するかどうか (すなわち、2 つの項目に機能上の関係があるかどうか) だけ进行评估すべきではない。むしろ、企業は、契約履行のプロセスにおいて 2 つの項目間に変化を生じる関係があるかどうかを評価すべきである。

### 見解

FASB の ASU 案は、財またはサービスの束に焦点を当てるため、区別の要件を再構成している。両審議会は、この論点に関する決定は、文言の「軽微な」違いを除き同様であるため、多様性 (divergence) は見込まれないと考えている。

### 本人か代理人かの検討

IFRS 第 15 号は、企業が約束した財またはサービスを顧客に移転する前に、その財またはサービスを支配しているかどうかを基礎として、企業が本人か代理人かを評価することを要求している。IFRS 第 15 号の B37 項は、企業が代理人として活動している場合の様々な指標を含んでいる。しかし、利害関係者は、(1) 会計単位の決定方法 (すなわち、契約レベルか履行義務レベルか)、(2) B37 項における指標は、支配の単独の評価を補助するものであるのか、または追加の評価を表すものなのか、(3) 特定の指標がどのように IFRS 第 15 号の支配の原則と関連しているのかについて質問した。

これに対応し、IASB は、IFRS 第 15 号に対する以下の修正を提案している。

- 企業は本人か代理人かのガイダンスを、それぞれの別個の財またはサービス (または財またはサービスの別個の束) に適用すべきであることを明確化する。
- 第三者が企業の顧客に提供するサービスを、本人である企業が支配できる状況を記述する。当修正は、「在庫リスク」のサービスへの適用方法を説明することを意図している。
- 以下の通り IFRS 第 15 号 B37 項の指標を更新する。
  - 支配の評価を各指標がどのように支援 (support) するのかを説明するためのガイダンスを追加する。
  - 企業が代理人である際の指標ではなく、企業が本人である際の指標として、指標を再構成する。
  - 企業が本人かどうかを評価する際には有用ではないであろう、対価の形式に関する指標を削除する。
  - (1) 指標の目的は、企業が特定の財またはサービスを支配するかどうか (すなわち、企業が本人として活動するかどうか) を評価する助けとするためのものであり、(2) 異なる契約により、特定の指標は、説得力が高くなることも低くなることもある点を明確にする。

- 本人か代理人かのガイダンスの適用をよりよく説明するため、2つの設例を追加し、IFRS第15号の現行の設例の一部を改訂する。

## ライセンスの適用指針

### 知的財産のライセンスの供与における企業の約束の性質の決定

IFRS第15号は、知的財産(IP)のライセンスを供与するという企業の約束に関する適用指針を含んでおり、ライセンスが、基礎となるIPを使用する権利を顧客に提供するのか(一時点の収益認識をもたらす)、またはIPにアクセスする権利を顧客に提供するのか(一定の期間にわたる収益認識をもたらす)を決定することを企業に要求している。この決定は、ライセンス供与者の継続的活動が、基礎となるIPに著しく影響を与えることが見込まれるかどうかによって依存する。

IASBは、顧客が権利を有するIPを企業の活動が変化させるかどうかの評価は、当該活動が、IPが顧客に便益を提供する能力(すなわち、IPの「効用(utility)」)に影響を与えるかどうかを基礎とし、当該効用は、顧客が権利を有するIPの**形式または機能性**から得られる場合もあれば、当該IPの**価値**から得られる場合もあることを明確化している。IPが著しい単独の機能性を有する場合(すなわち、企業の活動がIPの機能に著しい影響を与えない)、当該ライセンスは、IPを使用する権利であり、収益は一時点で認識される。

#### 見解

FASBは、代替的アプローチを提案した。ASU案は、トピック606のガイダンスを改訂し、(1)機能的なIP(すなわち、ソフトウェア、薬の製法、完成したメディア・コンテンツ)と、(2)象徴的なIP(すなわち、ブランド、チームの名称、商号およびフランチャイズ権)の2種類のライセンスを区別する。この区別は、基礎となるIPが著しい単独の機能性を有するかどうかにより分類される。機能的なIPは、IPを使用する権利を表し、一時点で認識が行われ(IPを更新する要求が存在する場合を除く。この場合には、アクセスする権利として会計処理され一定の期間にわたって認識される)、象徴的なIPは、アクセスする権利を表し、一定の期間にわたって認識される。このアプローチでは、一部の象徴的なIPのライセンスは、IPを顧客に利用可能とした後に企業が活動を行うことが見込まれないにもかかわらず、IPにアクセスする権利として分類される可能性がある。しかし、このようなことは稀であると見込まれ、異なるアプローチにより異なる結果がもたらされるケースは比較的少数となると見込まれている。

### 売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティ

IFRS第15号には、IPのライセンスと交換に約束された売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティについての具体的なガイダンスが含まれており、これは「ロイヤルティ制限」と呼ばれることが多い。そのような取決めにおいて、企業は、(1)事後の売上または使用が生じた時と、(2)関連する履行義務の全部または一部が充足された時のいずれか遅い方に収益を認識しなければならない。そうでなければ、企業は、取引価格に含まれる変動対価の金額(すなわち、重大な収益の戻入の対象とならない変動対価の金額)を見積もる一般的な制限のガイダンスを適用し、再判定する必要がある。

ライセンスが契約において他の財またはサービスと束になっている場合の、ロイヤルティ制限の適用に関する利害関係者が提起した質問に対応して、IASBは、ロイヤルティ制限ガイダンスが、(1)ロイヤルティがIPのライセンスにのみ関連している場合、または(2)IPのライセンスがロイヤルティの関連する**支配的な項目**である場合の、いずれかの場合に適用されることを明確にするガイダンスを追加することを提案している。本修正案は、ロイヤルティを分割すると複雑になり、財務諸表の利用者への有用な情報につながらない可能性があることを示し、ロイヤルティを分割する概念を棄却した。

#### 見解

他の財またはサービスと「束になっている」(例えば、ライセンスが別個の履行義務ではない)場合、IPのライセンスが、ロイヤルティが関連する支配的な項目であるかどうかを決定するために、企業は引き続き判断を行使する必要がある。しかし、本修正案により、ロイヤルティ制限のより広範な適用が可能になり、単一のロイヤルティの異なる部分に対して変動対価とロイヤルティのガイダンスを適用する潜在的な必要性がなくなる。

## 移行時の実務上の便法 契約変更および完了した契約 契約変更

IASB は、移行の目的で契約変更を決定する際に、企業が事後的判断を使用することを認める実務上の便法を、IFRS 第 15 号に追加することを提案している。新しい用語である「契約変更修正日 (contract modification adjustment date, CMAD)」を IFRS 第 15 号に追加し、IFRS 第 15 号の適用開始時に表示する最も古い期間の期首と定義した。

この実務上の便法を選択した企業は、契約開始時から CMAD までのすべての条件変更を会計処理する際に (すなわち、取引価格を算定する際に) 事後的判断を使用し、取引価格を、すべての充足した履行義務および未充足の履行義務に、過去の独立販売価格に基づいて配分することが認められる。したがって、企業は、契約変更を理解するために、情報を集めて分析する必要があるが、条件変更が発生した順に条件変更の影響を再計算することは要求されない。その代わりに、企業は、結果的な取引価格を算定し、充足した履行義務および未充足の履行義務を決定し、取引価格を履行義務に配分するための単一の分析を実施する際に、CMAD 時点での条件変更についての事後的判断を使用する。

### 完了した契約

IASB は、完全遡及移行アプローチを使用する場合に、他の実務上の便法を適用する選択肢を企業に与えることも提案している。この実務上の便法では、企業は、移行の目的で、CMAD 時点で現行の IFRS に従って完了した契約の評価を除外することが認められる。この実務上の便法の目的は、適用開始の労力とコストを削減するために、企業が IFRS 第 15 号を適用する必要がある契約の母集団を削減することにある。

### 見解

2015 年 3 月 18 日の両審議会の合同会議での FASB の暫定決定に基づくと、FASB は、完了した契約に対する実務上の便法を提案することは予定されていない。米国会計基準で報告する企業は、完全遡及移行アプローチを使用する場合、完了した契約を評価する必要がある。完了した契約を完全遡及移行アプローチから除外することを認める IASB の提案は、(米国会計基準には同等のものがない) IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」D35 項と一貫するものである。

### FASB の活動

2015 年 5 月 12 日、FASB は、履行義務の識別についてのガイダンスとライセンスについての適用ガイダンスの特定の側面を修正する ASU 案を公表した。FASB は、回収可能性、現金以外の対価の測定、売上税の表示、および本人か代理人か (収益を総額表示するか純額表示するか) についてのガイダンスの修正を含む、さらなる ASU 案を 2015 年第 3 四半期に公表する予定である。

IASB は、回収可能性、現金以外の対価、および売上税の表示についての修正を提案する必要がないと結論付けた。

### 本修正案はいつ適用されるか？

本 ED には、修正案の発効日は含まれていないが、最終化されれば、早期適用が認められることが提案されている。

IASB は、2015 年末までに再審議を完了する予定であり、IFRS 第 15 号の改訂された発効日 (2018 年 1 月 1 日) と整合する (align) 発効日とするために十分な時間が設けられるように修正案を最終化することを目標としている。

修正案は、遡及適用される。そのため、企業は、適用開始日に、本修正が IFRS 第 15 号に含まれていたかのように、本修正を適用することとなる。IFRS 第 15 号と本修正を同時に適用する企業については、本修正を適用する影響は、IFRS 第 15 号を適用開始する影響に反映される。しかし、IFRS 第 15 号の適用開始日より後に本修正を適用する企業は、IFRS 第 15 号を適用開始する影響について、本修正を適用する影響を再度修正再表示する必要がある。

本 ED のコメント期間は、2015 年 10 月 28 日に終了する。

## 見解

IASB は、さらなる適用上の論点が提起される可能性を認識している。しかし、企業、監査人および他の関係者に、適用上の論点を識別するための期間が 14 か月あったことを踏まえれば、IASB は、重大な論点 (substantive issues) があることは予想しておらず、IFRS 第 15 号の適用後レビューを行う前に、そのような論点が基準設定につながる可能性は低いと予想している。さらに、これ以上の修正は適用プロセスを支援するのではなく、より混乱させる可能性を認識しているため、IASB は、適用後レビューの実施後まで追加の修正を提案することに消極的である。

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、税理士法人トーマツおよび 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、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[www.deloitte.com/jp/about](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情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に、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にす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。

© 2015. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited