

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「顧客との契約から生じる収益」の明確化を公表

目次

- ・なぜ本修正が公表されたか？
- ・本修正で公表された変更は何か？
- ・新しい要求事項はいつ適用されるか？

本 IFRS in Focus は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」への最近の修正(本修正)を要約したものである。

要点

- ・本修正は、次の分野における明確化を行っている。
 - 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
- ・本修正は、IFRS 第 15 号に移行する企業に対して、(i) 表示する最も古い事業年度の期首よりも前に生じた契約変更(適用開始による累積的影響を認識する企業については、適用開始日より前に生じた契約変更にも利用可能)、および(ii) 表示する最も古い事業年度の期首時点で完了している契約について実務上の便法を追加している。
- ・本修正は、2018年1月1日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。

なぜ本修正が公表されたか？

本修正は、IFRS 第 15 号および米国会計基準における会計基準編纂書(ASC)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公表されている。TRG は、(a) 履行義務の識別、(b) 本人か代理人かの検討、(c) ライセンス、(d) 回収可能性、および(e) 現金以外の対価の測定について議論した。

見解

IASB は、IFRS 第 15 号の適用プロセスの混乱を避けるため、TRG が受け取った論点のうち、どの論点について IFRS 第 15 号の修正が必要かを検討する際に高いハードルを適用すること、その結果として変更を可能な限り最小とすることを決定した。FASB は、より広範な修正をトピック 606 に行うことを決定した。

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

本修正で公表された変更は何か？

履行義務の識別

本修正は、約束した財またはサービスが別個のものであるかどうかについての判断を行う際に、企業が検討する要因の例を提供している。その要因とは、(i)財またはサービスが、結合されたアウトプットを製造または提供するためのインプットなのかどうか、(ii)契約で約束した財またはサービスが、1つ以上の他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしているか、あるいは当該他の財またはサービスにより大幅に修正またはカスタマイズされるか、および(iii)財またはサービスは、相互依存性や相互関連性が高いかである。

本修正では、企業が検討する要因を明確化するとともに、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、新たな設例を追加し、既存の設例の一部を修正している。

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 号は、企業が本人か代理人かを判断するための指標のリストを提供しているが、関係者は、(i)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)、および、(ii)一般的な支配の原則と指標との相互関係について、懸念を提起した。

本修正は、企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかの判断を、顧客に約束した特定の財またはサービスのそれぞれについて行うことを明確にしている。そのため、企業は、顧客に提供するそれぞれの財またはサービスを識別し、当該財またはサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財またはサービスを企業が支配しているかどうかを評価することが要求される。

企業が本人か代理人かを評価する際の指標は、次のとおり修正されている。

- 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が追加されている。
- 企業が代理人である場合の指標ではなく、企業が本人である場合の指標として、指標が再構成されている。例えば、企業が、特定された財また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場合、企業が在庫リスクを有する場合、および企業が特定された財またはサービスの価格の設定において裁量権を有する場合には、企業は本人である。
- 企業が本人かどうかを評価する際には有用ではないため、対価の形式に関する指標を削除している。また、信用リスクの指標についても、当該評価においての目的適合性がないために削除している。

見解

上記の指標は、企業が特定された財またはサービスを移転の前に支配しているかどうかについての評価が困難であるかもしれないシナリオにおいて、企業による評価を支援するために含まれている。その諸指標は、IFRS 第 15 号の一般的な支配の原則の適用を覆すものではなく、切り離して見るべきでもない。

企業は、契約の特定の事実および状況に応じて、それぞれの指標の関連性を評価することが要求される。

本修正はまた、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、既存の設例の一部を改訂している。

見解

重要な判断が要求される分野は、企業が、顧客に提供するサービスを、企業に代わって提供するように第三者を指図する契約において、企業が本人か代理人かを決定する場合である。本修正では、企業が外注先によるサービスに対する権利を獲得し、その上で顧客に対するサービスを企業に代わって提供することを外注先に指図する設例が含まれて

いる。このシナリオは、第三者に履行させるというよりは、自らの資源を使用して企業が契約を履行していることに等しい。顧客に提供する特定のサービスが第三者により提供される場合で、企業がこれらのサービスを指図する能力を有しないような別のシナリオにおいては、企業は通常は代理人である。

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基づく。

本修正は、この評価を行う際に企業は、(i) 当該活動が、IP の形態または機能性を著しく変化させると見込まれるか、または、(ii) IP から顧客が便益を得る能力が、当該活動から得られるか、または当該活動に依存しているかどうかを判断することを要求されることを明確にしている。

IP が重大な独立した機能性を有する場合(すなわち、企業の活動が IP の機能性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

「重大な独立した機能性」という用語は、IFRS 第 15 号において定義されていないが、設例への修正は、顧客が権利を有する IP がいつ重大な独立した機能性を有するかについてを説明することを意図している。

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。

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、ロイヤルティ制限ガイダンスは、(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項目の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している。

移行時の実務上の便法

完了している契約

本修正は、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ている。この実務上の便法では、企業は、表示する最も古い期間の期首時点で完了している契約について、評価の免除が認められている。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。

契約変更

さらに、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について、企業は、契約変更に関する要求事項を遡及的に適用することを要求されない。その代わりに、企業は、(i) 充足した履行義務と未充足の履行義務を識別する際、(ii) 取引価格を算定する際、および(iii) 充足した履行義務および未充足の履行義務に取引価格を配分する際に、当該条件変更の合計での影響を反映させることが要求される。

適用開始による累積的影響を認識する企業については、当該実務上の便法を、適用開始日より前に条件変更された契約に対して利用することもできる。

新しい要求事項はいつ適用されるか？

本修正は、2018年1月1日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。

本修正は、遡及適用される。そのため、企業は、本基準の適用開始日に、本修正がIFRS第15号に含まれていたかのよう、本修正を適用することとなる。

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、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 8,700 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)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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

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 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。