

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。



A Closer Look

収益認識：企業が本人として行動しているか代理人として行動しているかの評価

目次

背景

新収益基準における本人なのか代理人なのかの
主な考慮事項

追加情報の入手場所

詳細は下記 Web サイト参照

背景

IASB の新しい収益認識基準である IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」は、企業が取引において本人なのか代理人なのかを決定するのに役立つ、IAS 第 18 号「収益」に類似した指標を提供している。しかし、IFRS 第 15 号が、リスク・経済価値モデルから支配モデルに移行したことにより、本人なのか代理人なのかの指標に違いがあることをご存知だろうか。

2016 年 4 月、IASB は「IFRS 第 15 号の明確化」を公表した。「IFRS 第 15 号の明確化」では、特定された財またはサービスが顧客に移転される前に支配しているとの企業の結論を支援するために、本人なのか代理人なのかの指標をどのように評価すべきかを明確にするため、本人なのか代理人なのかの適用指針および設例を修正した。しかし、3 名以上の当事者を含む一部の契約の複雑さを考えると、企業が本人として行動しているのか代理人として行動しているのかの評価は引き続き重要な判断を必要とし、IAS 第 18 号に基づいて到達した結論は、IFRS 第 15 号に基づいて到達した結論と同一ではない場合がある。

IFRS 第 15 号における本人なのか代理人なのかの主な考慮事項



顧客への企業の約束の性質の評価

収益取引において、第三者が顧客への財またはサービスの提供に関与する場合、企業は、顧客への約束の性質が基礎となる財またはサービス自体を提供すること(すなわち、企業が取引において本人である)または第三者のためにその基礎となる財またはサービスを顧客へ直接提供することを手配すること(すなわち、企業が取引の代理人である)であるかを決定しなければならない。顧客への約束の性質を判断するため、企業は、最初に顧客へ提供する別個のそれぞれ特定された財またはサービス(または財またはサービスの別個の束)を識別し、つぎに企業が、顧客に財またはサービスを移転する前に、それぞれ特定された財またはサービス(または財またはサービスに対する権利)の支配を獲得しているかどうかを評価する。複数の別個の財またはサービスを含む契約において、企業は、顧客との契約のある側面については本人であり、他の側面については代理人となる可能性がある。



支配の原則の適用

IFRS 第 15 号の中心となる原則は、特定された財またはサービスの支配が顧客に移転された時に、またはその支配が顧客に移転されるにつれて収益を認識する結果となる。企業が、特定された財またはサービス(または財またはサービスを受取る権利)を顧客に移転する前に支配している場合、企業は、本人として行動し、収益を総額ベースで認識する。あるいは、企業が特定された財またはサービス(または財またはサービスを受取る権利)を顧客に移転する前に支配していない場合、企業の約束の性質は、他の当事者が特定された財またはサービスを顧客に提供しよう手配することである。つまり、企業は代理人として行動し、収益を純額ベースで認識する。

本人なのか代理人なのかのガイダンスにおける「支配」の意味は、IFRS 第 15 号 33 項における意味と整合している。したがって、企業は、特定された財またはサービスの使用を指図する(または、他の当事者が指図するのを妨げる)能力を有し、かつ、特定された財またはサービスから残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有する場合に、特定された財またはサービスを支配する。IFRS 第 15 号 33 項は、企業が以下のように資産(すなわち、財またはサービス)から直接的または間接的に便益を獲得する方法(すなわち、潜在的なキャッシュ・インフローまたはキャッシュ・アウトフローの節減)が数多くあると記述している。

- 財の製造またはサービス(公共サービスを含む)の提供のための当該資産の使用
- 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- 負債の決済または費用の低減のための当該資産の利用
- 当該資産の売却または交換
- 借入金の担保とするための当該資産の担保差入
- 当該資産の保有

多くの場合、企業が財を顧客に移転する前にその財を第三者から取得する(すなわち、支配を獲得する)、もしくは、企業自身の資源を利用してサービスを提供するので、企業が財またはサービスを顧客に移転する前に支配していることは明らかである。ただし、以下を含む(しかし、以下に限定されない)、他のシナリオではそれほど明確ではない場合がある。

- 企業が製造業者から顧客に直接製品を出荷するよう手配する。
- 企業が製品を物理的に所有しているが、その製品に対する法的所有権を取得していない(または、顧客に販売された時点で瞬間的にしか法的所有権を取得しない)。
- 企業は、(1) 製品を購入できる当事者(すなわち、ベンダー)、(2) 製品を販売できる当事者(すなわち、顧客)のいずれか、または(3) 両方の決定の裁量権があるが、制限がある。
- 企業は、知的財産(例えば、ソフトウェア、サービスとしてのソフトウェア、デジタルメディアなど)を顧客に配布するが、基礎となる知的財産を所有していない。
- 企業は、顧客にサービスの一部または全部を提供するために第三者を利用する。
- 顧客は、財またはサービスの提供に第三者が関与していることを認識していない。
- 3 名以上の当事者が関与し、当事者間の関係が異なる状況がある。

これらのシナリオでは、企業が特定された財またはサービスを顧客自身に提供する義務があるか(すなわち、企業の履行義務は、特定された財またはサービスを顧客に提供することである)または、特定された財またはサービスが第三者によって提供されるように手配することであることを評価することが特に重要である。第三者が顧客への財またはサービスの提供に関与している場合には、企業はこの評価を行ううえで以下の質問が役立つと考えられる。

- 企業は、財の購入先(すなわち、ベンダー)が限定されているか。同様に、企業は財またはサービスの販売先(すなわち、顧客)が限定されているか。3名以上の当事者が関与し、当事者間の関係が異なる状況がある。
- 顧客はどの当事者(例えば、企業または第三者)から財またはサービスを購入していると考えているか。
- 第三者が履行できない場合には、代替りのサプライヤーまたはサービス・プロバイダーを特定する義務はあるか。
- 企業は、顧客に販売された財またはサービスに関連する保証またはサービスの問題に対処する主たる義務を負うか。
- 保証またはサービスの問題に対処するためのリソースがあるか、またはそれらに対処することを第三者に依存しているか。
- 財の在庫を手元に保持する必要があるか、または顧客から発注を受けた後にのみ財を購入するか。
- ベンダーに製品を返品することができるか否かにかかわらず、返品を受け入れる義務があるか。

これらの質問は、決定的であることを意図したものではないが、顧客に対する企業の約束の性質の評価に関連し得る考慮事項の一部である。



支配の指標

IFRS 第 15 号 B37 項は、企業が特定された財またはサービスの支配を獲得し、したがって取引において本人であるかどうかを判断するために役立つ3つの指標を提供する。IFRS 第 15 号 B37 項の指標は以下のとおりである。

- **企業は、特定された財またはサービスを顧客に提供する約束の履行に対する主たる責任を有している(財またはサービスの受入可能性に対する責任を含む)。**顧客に対する義務を履行する主たる責任を有する企業は、多くの場合、顧客にとって最も目に見える企業であり、顧客が財またはサービスを取得していると考えられる企業である。多くの場合、財またはサービスを顧客に移転するという約束を履行する主たる責任を有する企業は、履行リスク(すなわち、履行義務が充足されないリスク)および特定された財またはサービスの受入可能性に対する責任を有すると推定される。すなわち、そのような企業は、通常、顧客の苦情に対処し、サービスの問題を修正し、財の返品を受け入れるか、または交換または返金に対する主たる責任を有する。
- **特定された財またはサービスが顧客に移転される前または顧客に移転された後(例えば、顧客が返品の特権を有している場合に)、企業が在庫リスクを有している。**企業が在庫リスクを有する場合、(1) 顧客が識別される前に在庫を保有すること、および(または)、(2) 製品の返品を受け入れ、財を再販売することまたはベンダーと返品を交渉することにより生じる損失の軽減が要求されることに関連する経済的リスクにさらされる。在庫の保有にあたっては、在庫の陳腐化または滅失による損失のリスクを負っている。このリスクは、一般にフロントエンド在庫リスク(front-end inventory risk)と呼ばれる。サービスの場合、企業は、サービスの顧客を識別する前に、サービスに対する支払を約束することができ、これも在庫リスクの一形態である。在庫リスクには、バックエンド在庫リスク(back-end inventory risk)もあり、これは、製品の返品により負担する経済的リスクである(一般的な返品権がある場合)。企業が、製品の返品の際に経済的リスクを引き受けるということに同意している場合(そして、一般的な返品権がある場合)、その企業は、取引において通常は本人によって負担される何らかのリスクを引き受けることになる。
- **特定された財またはサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。**これは、当該財またはサービスの使用を指図し、かつ、残りの便益のほとんどすべ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。企業が価格の設定に対して支配を有する場合(特に、特定された財またはサービスについて第三者に支払うことを要求される価格が固定されている場合)、通常、当該企業は、特定された財またはサービスの需要に関連する実質的なリスクおよび経済価値を有する。この指標は有用であるが、IASB は、価格設定において代理人が裁量権を有する場合もあることを注意喚起している(例えば、「財また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」)。

この指標は、IFRS 第 15 号に付属する「結論の根拠」に示されているように、企業が本人として行動しているのか、あるいは、代理人として行動しているのかを決定するのに役立つことを意図しているが、すべてのシナリオにおいて、(a) 支配の評価を覆すものではなく、(b) 切り離してみるべきではなく、(c) 独立のまたは追加的な評価を構成せず、(d) 満たすべき要件または考慮すべき要因のチェックリストと考えるべきではない。さらに、IFRS 第 15 号は、どの個々の指標にも重点をおかず、企業が顧客に移転される前に特定された財またはサービスを支配しているかどうかを個々に決定する指標はないと考えられる。企業は、特定の取引の事実および状況に応じて、どの指標がより関連性が高いかについて決定するために判断を適用すべきである。



IAS 第 18 号から IFRS 第 15 号への移行

上述したように、IFRS 第 15 号における3つの支配の指標は、顧客に移転される前に、特定された財またはサービスを支配しているか否かに関する企業の結論を支持することを意図している。対照的に、IAS 第 18 号では、物品の販売またはサービスの提供に関連する重大なリスクと経済価値のエクスポージャーに焦点をあてて分析が行われ、当該基準には、企業が本人であることを示唆する4つの指標と、企業が代理人であることを示唆する1つの指標が含まれていた。支配の結論を支持する3つの指標は IAS 第 18 号から引き継がれたが、IFRS 第 15 号の結論の根拠では、これらの指標は IFRS 第 15 号では目的が異なるということを認めている。IFRS 第 15 号では、指標は、履行義務の識別と財またはサービスの支配の移転の概念を支持している。したがって、IASB は、IFRS 第 15 号のもとでの本人なのかと代理人なのかに関する結論は、いくつかのシナリオにおいて、以前の収益認識基準のもとで到達したものとは異なる可能性があると予想している。

また、IAS 第 18 号では判断の余地が大きく、実際には適用の不統一につながった。一方、IFRS 第 15 号は、企業の約束の性質を判断する方法や、様々な状況における特定された財またはサービスの支配を評価する方法について、より規範的なガイダンスや設例を含んでいる。

リスク・経済価値モデルから支配モデルへの全体的な移行のため、企業は移行による潜在的な影響の規模を過小評価せず、自らの役割(すなわち、本人か代理人か)についての結論を支持することが重要である。この評価は、企業の顧客に対する約束の性質、および IFRS 第 15 号の支配に関する原則と指標の慎重な評価に基づくべきである。

追加情報の入手先

本人なのか代理人なのかのガイダンスおよび IFRS 第 15 号に関連するその他のトピックの詳細な説明と分析については、Deloitte の iGAAP Chapter A14 Revenue from customers (国際財務報告基準(IFRS)詳説 iGAAP2018 第 1 巻 第 16 章)を参照してください。IFRS 第 15 号に関するご質問や、IFRS の要求事項の解釈についてご質問がある場合は、通常のアドバイザの連絡先にお問い合わせください。

Deloitte. トーマツ.

デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人(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 アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む)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・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、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) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのグローバル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れらの関係法人のひとつまたは複数を指します。DTTL (または “Deloitte Global”) および各メンバーファームならびにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージーランド、パラオ、バブアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国 (香港およびマカオを含む)、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービス提供をしています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) 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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.