

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

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。

トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

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）、及び(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号及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、及び(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。

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、約束した財又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) 財又はサービスが、結合されたアウトプットを製造又は提供するためのインプットなのかどうか、(ii) 契約で約束した財又はサービスが、1つ以上の他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズしているか、あるいは当該他の財又はサービスにより大幅に修正又はカスタマイズされるか、及び(iii) 財又はサービスは、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、様々な異なる業種及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、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスを支配

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）、及び、(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又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又はサービスを識別し、当該財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又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場合、企業が在庫リスクを有する場合、及び企業が特定された財又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又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、契約の特定の事実及び状況に応じて、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）、又は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の形態又は機能性を著しく変化させると見込まれるか、又は、(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、又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。

売上高ベース及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及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) 事後の売上又は使用が生じた時と、(2) 関連する履行義

務の全部又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又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、又は(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、及び(iii) 充足した履行義務及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に、本修正を適用することとなる。

以上

デロイト トーマツ Web サイトのご案内 IFRS/国際財務報告基準(国際会計基準)

<http://www.deloitte.com/jp/ifrs/>

デロイト トーマツ グループでは、統一した高品質のIFRS関連サービスを広範に提供することを目的として、IFRSの専門家集団、「トーマツIFRS室」を設置し、Webサイトでも最新の情報発信や各種サービスの提供を行っています。ぜひご活用ください。

●デロイト トーマツのIFRSサービス

デロイト トーマツのIFRSサービスの特徴/IFRSサービスメニュー/IFRS導入の指針

●IFRSとは

IFRSの歴史/IFRSの構成/IFRSの特徴/各国のIFRS適用状況/日本及び米国におけるIFRSをめぐる動向/IFRS関連略称/日本のIFRSの動向/世界のIFRSの動向

●解説記事

IFRS基準別の解説/IFRS公開草案等の解説/IFRSと日本基準の会計基準差異/IFRS業種別トピックス/IFRS関連ニュースレター

●セミナー

IFRSセミナー/IFRSオンラインセミナー

●出版物

市販書籍/デロイトの出版物

お問合せ先 トーマツ IFRS室 Tel:03-6213-1168 E-mail:jp_ifrs_service@tohmatu.co.jp