

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

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

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、特定された財又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及び設例を修正した。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又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又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）又は第三者のためにその基礎となる財又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又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）を識別し、つぎに企業が、顧客に財又はサービスを移転する前に、それぞれ特定された

財又はサービス（又は財や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。複数の別個の財又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、特定された財又はサービスの支配が顧客に移転された時に、又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、特定された財又はサービス（又は財又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又はサービス（又は財又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又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、特定された財又はサービスの使用を指図する（又は、他の当事者が指図するのを妨げる）能力を有し、かつ、特定された財又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、特定された財又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、財又はサービス）から直接的又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・インフロー又はキャッシュ・アウトフローの節減）が数多くあると記述している。

- ・財の製造又はサービス（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
- ・負債の決済又は費用の低減のための当該資産の利用
- ・当該資産の売却又は交換

- ・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、企業が財又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（又は、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、又は(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又は全部を提供するために第三者を利用する。
 - ・顧客は、財又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又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、特定された財又はサービスを顧客に提供することである）又は、特定された財又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かを評価することが特に重要である。第三者が顧客への財又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、企業は財又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、企業又は第三者）から財又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又はサービス・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又はサービスに関連する保証又はサービスの問題に対処する主たる義務を負うか。
 - ・保証又はサービスの問題に対処するためのリソースがあるか、又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、又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又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、特定された財又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（財又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、顧客が財又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、財又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）及び特定された財又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、又は交換又は返金に対する主たる責任を有する。
- ・**特定された財又はサービスが顧客に移転される前又は顧客に移転された後（例えば、顧客が返品の権利を有している場合）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、及び（又は）、(2)製品の返品を受け入れ、財を再販売すること又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、在庫の陳腐化又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。
- ・**特定された財又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、当該財又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、特定された財又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、特定された財又はサービスの需要に関連する実質的なリスク及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）。

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) 独立の又は追加的な評価を構成せず、(d) 満たすべき要件又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又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、特定の取引の事実及び状況に応じて、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、特定された財又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、物品の販売又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又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異なる可能性があるとして予想している。

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又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、及び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及び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 iGAAP 2018 第1巻 第16章）を参照してください。

以上