

プロジェクト 収益認識

項目 IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化(IFRS 第 15 号の修正案)」の概要及びディスカッション・ポイント(本人か代理人かの検討)

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会 (IASB) が 2015 年 7 月 30 日に公表した公開草案「IFRS 第 15 号の明確化 (IFRS 第 15 号の修正案)」(以下「本 ED」という。)における提案内容のうち、本人か代理人かの検討について概要等を説明する。そのうえで、事務局が示した各論点に対するコメントのための分析を踏まえ、ディスカッション・ポイントを中心に審議いただきたい。

本 ED における IASB の提案内容

2. 本 ED では、本人か代理人かの検討について基準及び設例の修正が提案されており、その修正について以下の質問が設けられている。なお、FASB も IASB と同様の修正を提案する予定である。

質問 2: 他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与する場合に、IFRS 第 15 号は、企業が取引における本人か代理人かを判断することを企業に要求している。そのために、企業は、特定された財又はサービスをそれらが顧客に移転される前に支配しているのかどうかを評価する。

支配の原則の適用を明確化するために、IASB は、IFRS 第 15 号の B34 項から B38 項を修正し、IFRS 第 15 号に付属している設例 45 から 48 を修正し、設例 46A 及び 48A を追加することを提案している。

FASB は、企業が本人か代理人かを評価する際の支配の原則の適用に関して、IASB と同じ決定に至っており、この点で本公開草案に含まれている修正と同じ (又は同様の) トピック 606 の修正を提案する見込みである。

両審議会の決定の理由は、BC26 項から BC56 項で説明している。

本人か代理人かの検討に関しての IFRS 第 15 号の修正案に同意するか。特に、B37 項における指標のそれぞれに対する修正案が有用であり新たな適用上の疑問を生じさせないということに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的な明確化 (もしあれば) を提案するか、また、その理由は何か。

現行の関連規定及び TRG 会議等において指摘された問題点

3. 現行の IFRS 第 15 号では、他の当事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、企業は自らの約束の性質が、財又はサービスを自ら提供することであれば本人であり、他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をすることであれば代理人であるとされている（IFRS15.B34）。本人の場合は対価の総額で収益を認識し、代理人の場合は手配することに対する報酬又は手数料を認識する。
4. また、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場合には、企業は本人であるという原則（支配の原則）が示されている（IFRS15.B35）。ただし、支配の原則に基づく本人か代理人かの判定が必ずしも容易に明らかではない場合があるため、支配の原則による判定を支援するための指標が設けられている（IFRS15.B37）。
5. これらの本人か代理人かの検討に関する現行基準に対して、TRG 会議では、いくつかの論点が議論された。一部の利害関係者は、支配の原則の適用方法、とりわけ無形の財又はサービスを伴う契約にどのように当該原則を適用すべきかを質問した。他の利害関係者は、支配が常に、企業が本人なのか代理人なのかの判定の基礎であるかどうか、また、支配の原則と B37 項の諸指標がどのように共同して機能するのかを質問した。
6. 前項に記載した TRG 会議において示された懸念に対応するため、IASB 及び FASB（以下「両審議会」という。）は、本人か代理人かの検討に関するガイダンスについて以下の側面を明確化することを決定した（本 ED BC32 項）。

(1) 無形の財又はサービスへの支配の適用

(2) 支配の原則と B37 項の諸指標との関係

無形の財又はサービスへの支配の適用

(1) 特定された財又はサービスの識別

(本 ED における提案の概要)

7. 本 ED は、以下のとおり B34 項の修正を提案している。当該提案の内容は、本人か

代理人かの判定単位である「特定された財又はサービス」¹は、別個の財又はサービスの単位²であることを明確にしている。

修正後 IFRS15.B34 (案)

本人か代理人かの検討

他の当事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、自らの約束の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、他方の当事者がそれらの財又はサービスをが当該他の当事者によって提供すされるように手配する履行義務（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断しなければならない。企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である（第 27 項から第 30 項参照）。顧客との契約に複数の特定された財又はサービスが含まれている場合には、企業はある特定された財又はサービスの一部について本人であり、他の特定された財又はサービスについて代理人である可能性がある。

8. 両審議会は、以下を理由に前項の修正を提案している。

(1) 両審議会は、利害関係者が支配の原則の適用に関して指摘した困難さは、顧客に提供すべき「特定された財又はサービス」を適切に識別することに課題がある、すなわち当該単位で明確でないことが原因の一つと考えた(本 ED BC42 項)。

ASBJ スタッフ注：TRG 会議等を通じて、支配の原則の適用単位（特定された財又はサービス）は、それぞれの財又はサービス単位であるのか、それとも 別個の財又はサービス単位であるのかに関して、利害関係者の理解にばらつきが存在することが明らかにされた。

(2) それぞれの財又はサービスが互いに別個のものではない場合には、それらは複合された項目（顧客に約束した対象物）¹に対する単なるインプットに過ぎず、それぞれ顧客への約束の一部でしかない。したがって両審議会は、企業は契約における約束の性質を、当該契約の部分（顧客に約束した対象物の構成部分）についてではなく、顧客への約束（顧客に約束した対象物）の観点におい

¹ 現行の B34 項でも使用されている文言であるが、その意味する内容が不明確であったことから、今回、その明確化が図られている。

² IFRS 第 15 号第 27 項において、財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合に別個のものとされている。

- (a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又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て得ることができる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）
- (b) 財又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（すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである）

て評価すべきであると考え、特定された財又はサービスは、別個の財又はサービス単位であることを明確にした（本 ED BC45 項）。 2

1ASBJ スタッフ注：括弧書き部分は説明の便宜上、ASBJ スタッフが追加した内容である（他も同様）。

2 ASBJ スタッフ注：例えば、企業が顧客のためにビルを建設して引き渡し契約を締結する際に、ビル内に設置するエレベーターを外部業者から購入することを仮定する。この場合、顧客に対するエレベーターの提供がそれ単独で別個の履行義務を構成しない場合には、企業はビルの顧客に対する建設サービス（エレベーターの提供を含む）という単一の履行義務を判定単位として、自身が当該取引に本人として取引に関与しているかどうかを判断することが明確にされている。言い換えれば、エレベーターの提供のようにビルの建設サービスを構成するそれぞれの別個のものではない財又はサービスを判定単位として、自身が当該取引に本人として取引に関与しているかどうかを判断することはしない。

9. また、本 ED は、以下のとおり B34A 項の追加を提案している。当該提案の内容は、本人か代理人かの思考プロセス、すなわち「顧客に提供を約束した特定された財又はサービスの識別」をした後に「支配の原則を適用」して判断すべきことを明確化するものである。その際、当該特定された財又はサービスには、財又はサービスに対する権利が含まれる点も明確にしている。

修正後 IFRS15.B34A（案）

約束の性質を（B34 項に記述したように）判断するために、企業は次のことを行わなければならない。

- (a) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する（これは、例えば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある（第 26 項参照））。
- (b) 特定された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（B33 項に記述したように）評価する。

10. 両審議会は、以下を理由に前項の修正を提案している。

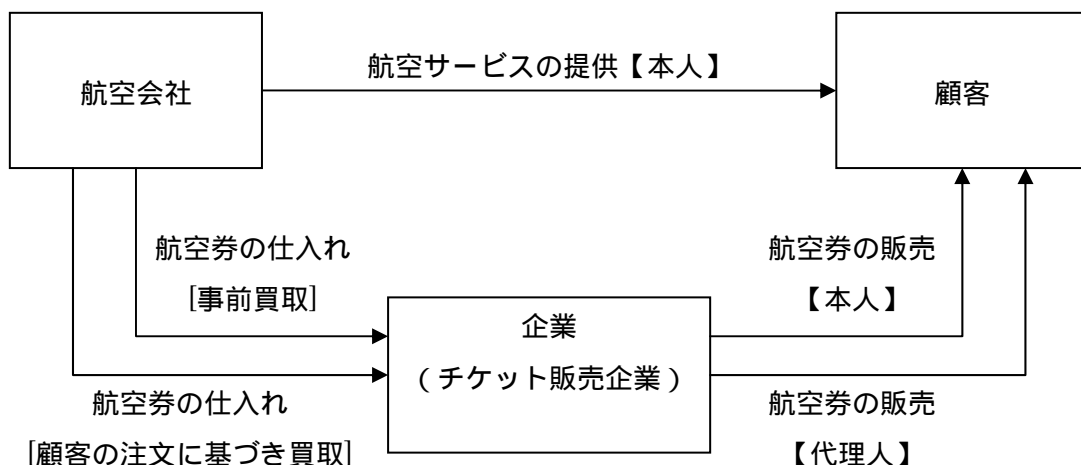
(1) 両審議会は、支配の原則の適用に先立ち、提供すべき特定の財又はサービスを適切に識別することが、企業の約束の性質が本人又は代理人のいずれとして行動することかを適切に判定する際の決定的に重要なステップと考えた（本 ED BC43 項）。

(2) なお、特定の財又はサービスには、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利が含まれることも明確にされている。これは、企業が財又はサービス

を自ら提供しないという事実は、本人か代理人かの判定にあたって決定的なものではなく、企業が他の当事者によって提供される財又はサービスに対する権利を有する場合には、企業は顧客に移転する前に当該権利を支配しているのかどうかを評価する必要があると両審議会が考えたためである（本 ED BC44 項）。

ASBJ スタッフ注：例えば、企業（チケット販売企業）が所定の航空機に搭乗する権利を表象する航空券を航空会社から購入して顧客に販売する場合、企業が基礎となる財又はサービス（航空サービス）を自ら提供しない事実をもって代理人と判断するのは適切でなく、企業が顧客に提供する財又はサービスは、基礎となる財又はサービス（航空サービス）に対する権利（航空券）であり、当該権利について企業は顧客への移転前に支配を有するか否かを判断することを、B34A 項 (a)の括弧書きで示している。

この場合、航空券を購入するという顧客との契約を獲得する前に企業が航空会社から航空券を購入する場合（在庫リスクを負う）には、企業は顧客への移転前に航空券の販売先や販売価格を自身で決定できるため、顧客への移転前に航空券に対する支配を有し、航空券の販売取引について本人として関与していると判断される（本 ED の設例 47 参照）。一方、航空券を購入するという顧客との契約を獲得した時点でのみ企業が航空会社から航空券を購入する場合（在庫リスクを負わない）には、企業は顧客への移転前に航空券の販売先や販売価格を自身で決定できないため、顧客への移転前に航空券に対する支配を有さず、航空券の販売取引について代理人として関与していると判断される（本 ED の設例 48 に同様の事例の説明あり）。これを図で示すと以下のとおりである。



（コメントのための分析）

11. B34 項の修正に関しては、本人か代理人かの判定単位は別個の財又はサービスのレベルであることを明確化するものであり、当該明確化の内容とその理由は適切と考

えられるかどうか。

12. B34A 項の追加に関しては、思考プロセスの明確化と、特定の財には財又はサービスに対する権利が含まれる点を明確にするものである。この点 IASB は、当該明確化は IFRS 第 15 号の関連する他の要求事項を参照しているだけであり、基準の修正は必須ではなく、設例だけの修正でも十分と考えているが、関係者の評価に有用であること、及び FASB と修正後の文言でコンバージェンスを維持する重要性を考慮し、基準の修正を提案しているとされている（本 ED BC48 項）。

確かに当該修正の内容は現行規定からも既に明確とも考えられるが、TRG 会議等で識別された実務上のばらつきを削減し、かつ、文言レベルでの米国会計基準とのコンバージェンスを維持する観点から賛成することが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント 1

B34 項の修正及び B34A 項の追加に関する事務局の「コメントのための分析」について、ご質問やご意見があればいただきたい。

(2) サービスに対する支配の評価

(本 ED における提案の概要)

13. 本 ED は、以下のとおり B35 項の修正を提案している。当該提案の内容は、B34 項及び B34A 項で特定された財又はサービスに関する明確化を図っていることに対応した文言の修正である。

修正後 IFRS15.B35 (案)

企業が、約束した特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前にその財又はサービスを支配している場合には、企業は本人である。しかし、製品特定された財の法的所有権が顧客に移転される前に、企業がその法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は必ずしも本人として行動その財を支配していない。契約における本人である企業は、履行義務を自ら充足する場合もあれば、別の当事者（例えば、外注先）に自らに代わって履行義務の一部又は全部を充足させる場合もある。

14. その上で、本 ED は、以下のとおり B35A 項の追加を提案している。当該提案の内容は、B35 項における「契約における本人である企業は、履行義務を自ら充足する場

合もあれば、他の当事者（例えば、外注先）に自らに代わって履行義務の一部又は全部を充足させる場合もある。」という下線部分の記載に該当する状況を記述するものである。

修正後 IFRS15. B35A（案）

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する。

- (a) 当該他の当事者からの財又は他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの
- (b) 当該他の当事者が履行するサービスに対する権利（それにより、企業が当該他の当事者に企業に代わって顧客にサービスを提供するよう指図する権利を得る）
- (c) 当該他の当事者からの財又はサービスで、企業がその後に顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと組み合わせるもの。他の当事者が提供した財又はサービスを顧客が契約している特定された財又はサービスに統合するという重要なサービスを企業が提供する場合には、企業は特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している。その場合、企業はまず当該財又はサービスに対する支配を当該他の当事者から獲得し、それを組み合わせられたアウトプット（これが特定の財又はサービスである）を創出するために使用することを指図する。

15. 両審議会は、以下を理由に前項の修正を提案している。

- (1) B35 項において、「契約における本人である企業は、履行義務を自ら充足する場合もあれば、他の当事者（例えば、外注先）に自らに代わって履行義務の一部又は全部を充足させる場合もある。」と記載されているが、サービスは財と異なり提供される瞬間にのみ存在するため、他の当事者によってサービスが提供される場合において、企業が顧客への移転前に当該サービスに対する支配を有することができるのかに関して、TRG の議論を通じて懸念が示された。（本 ED BC49 項）
- (2) 両審議会は、他の当事者によって特定されたサービスが顧客に提供される場合において、企業は、当該サービスに対する権利を支配しているならば、当該サービス自体を支配できることに着目した。両審議会は、他の当事者が提供するサービスを伴う契約のうち企業が本人である契約は、大まかに次のように区分できることに留意した（本 ED BC50 項）。

ASBJ スタッフ注：上述のとおり、とりわけサービスへの支配の原則の適用を明確にする趣旨で検討が行われたものであるが、修正後の B35A 項はサービスだけでなく、財に対しても適用対象とされている。

企業が顧客に対して、他の当事者が提供する将来のサービスに対する権利を提供する契約

ASBJ スタッフ注：B35A 項(a)に対応。例えば、企業（本人）が航空会社（他の当事者）から、所定の航空機に搭乗できる権利を表章する航空券を事前に購入し、それを顧客に販売する場合は該当する（本資料第 10 項(2)ASBJ スタッフ注参照）。

企業が自身の履行義務を充足するために、自身に代わって約束したサービスを顧客に提供するように、他の当事者を利用する（指図する）契約

このような場合には、企業が他の当事者を利用してサービスを提供しているものの、その実態は企業自らの資源を使用して契約を履行するのと同様であると説明されている（本 ED BC51 項）。

ASBJ スタッフ注：B35A 項(b)に対応。例えば、企業（本人）が自身と契約した顧客へのサービス提供にあたり、協力企業（他の当事者）に対して自身に代わって当該サービスを顧客に直接提供するように指図する場合は該当する。

他の当事者が提供するサービスと企業が提供する他の財又はサービスとが別個のものでなく、企業が、両者を統合して顧客に約束した特定された財又はサービス（複合された項目）を創出するために、他の当事者が提供するサービスの使用を指図する契約

このような場合には、複数の財又はサービスを顧客が契約した特定された財又はサービスである複合されたアウトプットに統合するという重要なサービスを企業が提供しており、企業は特定された財又はサービスを顧客への移転前に支配している。企業は、特定された財又はサービスへのインプットである他の当事者が提供する財又はサービスも、複合された項目を創出するためにその使用を指図することによって支配すると説明されている（本 ED BC46 項）。

ASBJ スタッフ注：B35A 項(c)に対応。例えば、企業（本人）が自身で設計した顧客用にカスタマイズされた仕様書に基づく設備の生産を協力企業（他の当事者）にアウトソーシングし、完成した特別仕様の設備を自身と契約した顧客に販売する場合は該当する。

この場合、仕様書の設計サービスと設備の生産が単一の履行義務を構成し、企業は協力企業から提供される財と自身による設計サービスを統合する重要なサービスを提供し、統合後のアウトプットである特別仕様の設備を顧客に販売している。

(3) 上記(2)の分析を踏まえて、本人である企業が他の当事者が提供するサービス等を支配できる状況（上記(2) から ）を B35A 項として新たに規定するこ

とにより、上記(1)の B35 項の文言の明確化を図っている(本 ED BC52 項)。

(コメントのための分析)

16. ガイドランスの目的は、ある企業が本人に該当するか代理人に該当するかの判断を支援するためのものであると考えられる。しかしながら、本 ED における同項の記載では、結果として本人と判断される場合の状況を 3 つに区分して整理したものに過ぎない。

したがって、B35A 項を要件又は指標として機能するように、記述を見直すことが適切であると考えられるかどうか。

17. また、提案されている記載文言に関して、以下のように考えられるかどうか。

(1) B35A 項を追加した理由として本 ED の結論の根拠には、一貫して「サービス」に対する支配の評価を明確にする意図であることが説明されているが(本 ED の BC49 項から BC52 項)、修正後の B35A 項にはサービスだけでなく、「財」の文言も含まれており、「財」に対しても同様の明確化を意図しているのであれば、それを結論の根拠で明確に記載するのが適切と考えられるかどうか。

(2) B35A 項(a)では、「財又は他の資産」と記載されており、この「他の資産(another asset)」という文言は本 ED では他に使用されておらず、意味する内容が不明確であることから、説明の追加や文言の見直しが必要と考えられるかどうか。

第 55 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 建設請負業で見受けられるコストオン契約³については、本 ED で追加が提案されている IFRS 第 15 号 B35A 項(c)の状況(他の当事者が提供した財又はサービスを顧客が契約している特定された財又はサービスに統合するという重要なサービスを企業が提供する場)に該当し、元請け企業は本人として関与していると判断されると思われる。IFRS 第 15 号 B35A 項(c)は、他の当事者によって提供されるサービスだけでなく財の場合にも適用されるので、事務局のコメント分析に記載のとおり、その点がより明確になれば関係者の理解も容易になると考えられる。
- 上述の IFRS 第 15 号 B35A 項(c)における「・・・統合するという重要なサービス・・・」とは、IFRS 第 15 号第 29 項(a)における契約の観点から別個のものである指標の「企業が・・・顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していない。」の概念が基礎になっていると思われるが、

³ 元請け企業(建設企業)が発注者の指定するエレベーターを外部業者(エレベーター業者)から購入し、発注者が合意した金額及び支払い条件で外部業者に支払い、当該金額を工事代金に乗せして発注者に請求するような取引が該当する。

両者の文言に整合性が取れていないように思われる。

- IFRS 第 15 号 B35A 項(c)の「・・・統合するという重要なサービス・・・」の「重要な」の度合いは実務において論点になると考える。この点は、IFRS 第 15 号第 29 項(a)における「重要な」と関連していることを明確化した方が良いと考える。

ディスカッション・ポイント2

B35A 項の追加に関する事務局の「コメントのための分析」について、ご質問やご意見があればいただきたい。

支配の原則と B37 項の諸指標との関係

(本 ED における提案の概要)

18. 以下のとおり IFRS 第 15 号第 33 項では、IFRS 第 15 号の全体を通して使用されている「支配」の概念に関して、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。」ものと定義している。

IFRS15.33⁴

...

資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す⁵。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。

...

19. したがって、IFRS 第 15 号 B35 項の「企業が特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である。」という支配の原則（本資料第 13 項参照）に基づく判定を行うにあたって、前項の支配の定義が適用されることになる。
20. ただし、支配の原則に基づく判定が困難な場合に、企業による当該評価を支援する目的から B37 項の諸指標が設けられている（IFRS 第 15 号 BC382 項）。本 ED では、以下のとおり当該 B37 項の修正及び B37A 項の追加が提案されている。

修正後 IFRS15.B37 (案)

企業が代理人である（したがって、特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に財又はサービスを支配しているない）という指標には、次のものが含まれるが、これらに限らない。

- (a) 他の当事者企業が、契約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している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任が含まれる。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

⁴ 本 ED で修正は提案されていない。

⁵ IFRS 第 15 号 BC120 項では、以下の追加的な説明が記載されている。

「使用の指図」：顧客が資産の使用を指図する能力とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、又は他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指す。

「便益の獲得」：顧客が資産に対する支配を獲得するためには、資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力を有していなければならない。概念上、財又はサービスからの便益は、潜在的なキャッシュ・フロー（キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少）である。顧客は便益を直接又は間接に資産の使用、消費、処分、売却、交換、担保差入れ又は保有など多くの方法で得ることができる。

る主たる責任を有している場合、これは、特定の財又はサービスの提供に関与する他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。

- (b) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は当該移転の後が財を注文した前後において、出荷中にも(例えば、返品時)にも、企業が在庫リスクを有しているない。例えば、企業が、顧客との契約を獲得する前に、特定された財又はサービスを獲得するか又は獲得する約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの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。
- (c) 当該他の当事者の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なく、そのため、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が限定されている。特定された財又はサービスに対して顧客が支払う価格を設定していることは、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力を有していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が価格の設定における裁量権を有していることもある。例えば、代理人が、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に、価格の設定において若干の柔軟性を有している場合がある。
- (d) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
- (e)-(d) 当該他の当事者の特定された財又はサービスと交換に顧客から受け取る金額について、企業が信用リスクに晒されているない。例えば、企業が、顧客から支払を得るかどうかを問わず、特定された財又はサービスの提供に関与する他の当事者に支払うことを要求されている場合、これは、企業が当該他の当事者に企業に代わって財又はサービスを提供するように指図していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が、特定された財又はサービスの提供を手配するという全体的なサービスの一部として、信用リスクを受け入れることを選択することもある。

修正後 IFRS15.B37A (案)

B37 項における指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある。

21. 両審議会は、以下を目的に前項の修正を提案している。

- (1) B37 項の柱書きを修正し、諸指標を代理人としての指標ではなく、どのような場合に企業が特定された財又はサービスを移転前に支配しているのかの指標として再構成する。

(理由)

- 支配の原則と諸指標の関連付けをより明確に確立するためと説明されている(本 ED BC 第 37 項)。

(2) B37 項(a)から(d)において、IFRS 第 15 号の第 33 項で定義している支配の評価を各指標がどのように支援するかの説明を追加する⁶。

(理由)

- 以下に示す、支配の評価と各指標の関係についての関係者からの疑問に対応し、両審議会の見解を明確にするためである。
 - 両審議会は、IFRS 第 15 号は支配の原則を採用している一方、B37 項の諸指標がリスクと経済価値に基づいていた IAS 第 18 号「収益」及びトピック 605「収益認識」から引き継がれていることにより疑問が生じていることに着目した(本 ED BC34 項)。
 - IFRS 第 15 号の BC382 項で説明しているとおり、両審議会は、従前の収益認識基準における指標のいくつかは、新基準においては、履行義務の識別及び財又はサービスに対する支配の移転を支援するという、従来とは異なる目的を達成するために引き継ぐことを決定したことに留意した。したがって、両審議会は、シナリオによっては、従前の収益認識基準において達した結論と異なる可能性があるかと予想していた(本 ED BC36 項)。
 - 両審議会はまた、リスクと経済価値に対するエクスポージャーだけでは企業に支配は与えられないが、リスクと経済価値に対するエクスポージャーは、企業が支配を獲得しているかどうかを判定する際に考慮すべき有用な要因であることに着目した(本 ED BC36 項)。

(3) B37 項(d)の対価の形式に関する指標を削除する。

(理由)

- 当該指標は、企業が代理人かどうかを評価する際には有用となることがあ

⁶ なお、B37 項の各指標に対して支配の評価との関連性について説明を加える修正は、さらなる追加の説明が要求されるリスク、及び追加の説明を企業が不適切に使用し、本来は代理人であるのに本人であると結論付けるリスクを IASB は懸念している。したがって、IASB は基準の修正は必須ではなく、設例だけの修正でも十分と考えているが、FASB と修正後の文言でコンバージェンスを維持する重要性を考慮し、基準の修正を提案しているとされている。

るかもしれないものの、企業が本人かどうかを評価するには有用ではないであろうと考えられたためである（本 ED BC37 項）。

(4) B37 項の柱書きにおいて「これらに限らない」と追加し、また、B37A 項を追加する。

（理由）

- 諸指標は網羅的なリストではなく単に支配の評価を支援するものであり（すなわち、その評価を置き換えたり覆したりするものではない）異なるシナリオにおいては、支配の評価を支援するための説得力の高い証拠を提供する指標が異なるかもしれないことを明確化するためである（本 ED BC35 項）。

22. なお本 ED では、B37 項における諸指標は第 38 項（以下に抜粋）の一時点で充足される履行義務に関する諸指標と異なる目的を有するため、第 38 項の諸指標を支配の原則による判定を支援する指標として採用していない旨が説明されている。その理由として、第 38 項における指標は、顧客が約束された資産に対する支配を獲得するかどうかを示すことは意図されておらず、顧客がいつ支配を獲得したのかが示すことが意図されていると説明されている。これとは対照的に、B37 項における諸指標は、企業が特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前のどこかの時点で支配しているのかが示すことが意図されていると説明されている（本 ED BC41 項）。

IFRS15.38⁷

履行義務が第35項から第37項に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定的に決定するために、企業は第31項から第34項の支配に関する要求事項を考慮しなければならない。さらに、企業は支配の移転の指標を考慮しなければならない。これには次のものが含まれるが、これらに限定されない。

- (a) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。・・・
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。・・・
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した。・・・
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。・・・
- (e) 顧客が資産を検収した。・・・

⁷ 本 ED で修正は提案されていない。

(コメントのための分析)

B37 項の諸指標を、代理人としての指標ではなく、企業が特定された財又はサービスを移転前に支配しているのかの指標として再構成することに関して(本資料第 21 項(1))

23. 一般的には、「支配していない」という指標よりは「支配している」という指標のほうが、より直接的に説明されるため、理解しやすいものになると考えられる。ただし、後述の対価の形式に関する指標の削除など、関連する修正内容の全体を分析した上で、修正提案に同意するか否かを確認することとしてはどうか。

B37 項の諸指標が支配の評価をどのように支援するのかを説明を追加することに関して(本資料第 21 項(2))

本 ED に記載されている 4 つの指標以外の指標の必要性

24. 上述のとおり、IFRS 第 15 号では支配の原則が決定的な要因とされているものの、本 ED に記載されている 4 つの指標はどれもリスクと経済価値に基づいていた IAS 第 18 号「収益」から引き継いだ指標であることから、支配の定義である「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力」のうち、主としては後段(当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力)に関連し、前段(当該資産の使用を指図し)との関連性は乏しいと考えられる。

実務的には、支配の原則の前段を重視するか、後段を重視するかにより結論が変わることがあると考えられ、「資産の使用を指図」に関する指標を追加することによって、支配の原則による判断を、より効果的に行えるものとなると考えられるがどうか。

「資産の使用を指図」に関する指標の追加に関する具体的な内容については、今後、提案を行う(本資料第 27 項参照のこと。)

本 ED に記載されている 4 つの指標の妥当性

25. 本 ED に記載されている 4 つの指標の妥当性について、以下の論点があると考えられるがどうか。

(1) 指標(a) : 「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している。」に関して

- この主たる責任には、特定された財又はサービスの顧客による受入可能性 (acceptability) に対する責任が含まれると説明されている。この点、例えば製造業を営む企業が仲介業者を通じて最終顧客に自社製品を販売する場合、仲介業者も最終顧客からの製品に対するクレーム等に関して、販売企業としての一定の責任を負うことが多いと考えられる。また企業も製品の製造業者としての責任（例：製造物責任）を負うと考えられる。

このような例では、複数の当事者が同一の財又はサービスに対して顧客の受入可能性に責任を有していることが考えられるため、「受入可能性 (acceptability) に対する責任」の意味をより明確にすることで、どちらの当事者が主たる責任を有するかの判断を改善することが考えられるがどうか。

(2) 指標(b): 「特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は当該移転の後（例えば、返品時）に、企業が在庫リスクを有している。」に関して

- 2015年6月開催のIASBとFASBの共同会議におけるアジェンダ・ペーパーでは、企業（小売店）が製品の在庫リスクを有しないが、製品の販売を指図できることから移転前に財に対する支配を有し、企業は本人であるとのIASB/FASBスタッフ分析が示されていた（別紙参照）⁸。
- このように、IFRS第15号では支配の原則が決定的な要因であることから、在庫リスクを有さなくても企業が「資産の使用を指図」することにより本人となることが考えられるため、本資料第27項に記載のとおり、「資産の使用の指図」に関する指標を追加するとともに、場合によっては在庫リスクを有していなくても、本人となるケースがある場合等を追加的に記載することが有用と考えられるがどうか。

B37 項(d)の対価の形式に関する指標を削除することに関して（本資料第21項(3)）

26. 当該指標は、企業が代理人かどうかを評価する際には有用となるかもしれないが、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と考えられたため、本EDでは削除が提案されている。

⁸ 審議の過程で委託販売との相違が明確でないこと、他の事実と状況にも左右される慎重な判断が求められるケースなので設例としては適切ではない等の意見を受け、本EDには含まれなかった。

しかし、代理人の指標として有用であるならば、従来の指標である「企業の対価が手数料の形式によるものである。」を「企業の対価が手数料の形式によるものではない。」と変更することで、移転前に支配を有する指標としても一定の有用性があると考えられる。したがって、この指標だけを前項の理由だけで削除することには十分な合理性がないと思われるがどうか。

IFRS 第 15 号第 38 項の一時点で充足される履行義務に関する諸指標との関係（本資料第 24 項）

27. 本資料第 24 項に記載のとおり、IFRS 第 15 号第 38 項における指標（一時点で充足される履行義務の指標）を支配の原則の指標として採用しなかった理由として、第 38 項の指標と B37 項の指標ではその目的が異なることが説明されている。

しかしながら、第 38 項は、いつの時点で顧客が支配を獲得したことを示す指標であるものの、支配の獲得という事実を説明する指標としては、有用である可能性があり、第 38 項の 5 つの指標の内容を支配の原則の指標として追加することの必要性を検討することが考えられるがどうか。

第 55 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

【審議資料第 24 項及び第 27 項の記載に関して】

- 「資産の使用を指図する指標」を追加することが考えられるという事務局の分析について、資産の使用の指図は既に支配の定義に入っており、かつ資産の使用を指図する結果として、IFRS 第 15 号 B37 項(a)の契約上の主たる責任を負うことや同項(b)の在庫リスクを負うことが想定されていると思われる。このため、必ずしも「資産の使用の指図」の概念が現在の B37 項の指標に取り込まれてないとは言えないと考えられ、結論の根拠や基準の文言において補足説明があれば十分と考える。
- 「どの時点で支配が移転されるかの諸指標（IFRS 第 15 号第 38 項）」を支配の原則の指標として追加することを検討することが考えられるという事務局の分析について同意しない。どの時点で支配が移転されるかの指標と移転前に支配を有しているかの指標では内容が異なると考えられる。

また、顧客への移転前に支配を有するか否かの判断は、本人か代理人かを判定する際に既に行われており、当該判断を行う際に、IFRS 第 15 号第 38 項の諸指標も考慮されることが考えられる。したがって、本 ED の結論の根拠に記載されている第 38 号の諸指標と B37 項の諸指標の目的が異なるという IASB の説明について、上述の思考プロセスを反映した修正が必要と考える。

【審議資料第 25 項(1)の記載に関して】

- 複数の当事者が同一の財又はサービスに対して顧客の受け入れ可能性に責任を有する場合、どちらの当事者が主たる責任を有するかの判断を改善することが考えられるという事務局の分析に同意しない。必ずしも主たる責任を有する 1 人の当事者を決めることを基準は要求しておらず、実務的にも当該特定は困難と考えられるためである。

【審議資料第 25 項(2)の記載に関して】

- 「在庫リスク」を有さなくても企業が「資産の使用を指図」することにより本人となることが考えられるという事務局の分析について、「資産の使用を指図」と「在庫リスク」との関係だけでなく、関連する事実全体として本人か代理人かの判断をすべきなので、あまり「資産の使用を指図」のみにフォーカスすべきでないと考えられる。
- 在庫リスクが有さなくても本人となることが考えられると分析されているが、在庫リスクがあっても本人とならない場合もあると考えられる。在庫リスクを有さなくても本人となることがあるとした場合、百貨店の消化仕入れのような取引は本人取引とされる可能性がある。この場合には経済的実態を反映しない結果になると考えられるため、在庫リスクを有していなくても、本人となるケースがある場合等を追加的に記載することに対しては反対である。

【審議資料第 26 項の記載に関して】

- 「企業の対価が手数料の形式によるものである。」を残す点には賛成だが、「企業の対価が手数料の形式によるものでない。」という形で残すことには疑問を感じる。このように書き換えても必ずしも本人の指標にはならないと思われ、その理由で本 ED が指標として残さなかったのではないかと思われる。
- 「企業の対価が手数料の形式によるものである。」の指標を文言の見直しを行ったうえで残すべきとの方向性の意見に賛成である。また、仮に移転前に支配を有している指標としては適切ではないと判断される場合には、例えば結論の根拠において、当該指標は代理人の指標として有用である旨の記載をする等の対応を検討して頂きたい。
- 支配の原則により関連性のある指標に書き直すのであれば、手数料形式の指標は入れべきでないと思われる。手数料形式といっても実務上は様々な形態があり、必ずしもコストを回収するように手数料が定められているとも限らず、過去の経験から手数料形式といっても総額で収益計上することが適切と考えられるケースもある。また、契約上で形式的に決められることに、本人か代理人かの判定をあまり依

拠しない方が良くとも考える。

【従来の判定結果との関係について】

- 代理人の指標から本人の指標へ変更されたことで、これまで代理人と判断されていた一部の当事者が本人と判断される場合が生じると考える。今回の変更により、以前と同じ結論にはならないと考える。
- IAS 第 18 号から IFRS 第 15 号へ移行したときに考え方が踏襲されているか否かは明確にしてほしい。
- B37 項の指標として IAS 第 18 号の指標を引き継いだのは、実務に配慮してリスク・リワードの考え方を残しているためと考えている。支配の原則を貫くのであれば、B37 項(a)の主たる責任だけが支配の原則に通じるものの、その他の指標は支配の結果としての指標であり、支配の原則に関する指標ではないと考えるため、指標の考え方も整理すべきと考える。

ディスカッション・ポイント3

B37 項の修正と B37A 項の追加に関して、ご質問やご意見があればいただきたい。その際、特に以下の観点についてインプットをいただきたい。

支配の原則の指標として、追加すべき項目はないか。

B37 項の修正案は、支配の原則の指標として、適切な内容と考えられるか。

設例の修正

(本 ED における提案の概要)

28. 設例に関して、IASB は主に以下の修正を提案している。

- (1) 設例 45 から 48 が修正された基準と合致するように修正されている。
- (2) 設例 46A が追加され、第三者を通じて顧客にサービスが提供される場合に、企業が本人と判断される状況が説明されている。具体的には、企業が他の企業に対して、自身のために顧客にサービスの提供を指示する場合の事例となっている(追加された B35A 項(b)に対応する設例)。
- (3) 設例 48A が追加され、企業がある履行義務では本人であるが、他の履行義務で

は代理人である状況が説明されている。これは、企業が求人サービスを顧客に提供しており、その一環として顧客に対して第三者のプロバイダーから提供されるデータベース・サービスも顧客に対して提供している事例である。この事例では、企業は求人サービスについては本人として関与しており、データベース・サービスは代理人として関与している。

(コメントのための分析)

29. 基本的に、修正後の基準の内容と整合するように設例の修正及び追加が提案されている。特に現行の関連する一部の設例では、支配の原則ではなく、B37 項の各種指標の判定結果に基づき本人か代理人かの判定が行われると誤解され得る分析の構成となっており、それが混乱を生じさせていたと説明されている(本 ED BC34 項)。
30. 修正後の設例は、修正後の基準と整合的な内容となることが意図されており、特に B37 項の各種指標ではなく、支配の原則が決定的な要因である点が明確になるように書き換えられているため、修正の方向性としては適切と考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント4

設例の修正と追加に関して、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

別紙 IASB/FASB 共同会議のアジェンダ・ペーパー7Aの抜粋(参考訳)⁹

新しい設例2 - 小売りの例

N2.1 項 企業は小売業で製造業者と契約を結び、その製品を自らの小売店で販売する。製造業者は一定量の製品を企業の店舗で販売するために供給する(数量は企業の要求量)。しかし、企業は、顧客に販売する一時点の瞬間以外には、それらの製品に対する所有権を獲得しない。企業は製造業者からのインプットを得て、顧客への価格を設定する。企業は、契約で同意した価格について、顧客に製品を販売するまでは支払うことを要求されない。企業のマージンは顧客への財の販売価格と、製品を販売した場合に製造業者へ払う合意された価格との差分である。

N2.2 項 企業は606-10-25-25項(第33項)の支配の原則に基づき、顧客に製品の支配が移転する前に、企業がそれらを支配しており、したがって、顧客への製品の販売において企業は本人であるとの結論を下す。製品が企業の店舗にある間、企業はそれらの使用を指図する能力を有しているため、企業はそれらが顧客に移転する前に企業が支配を有していると結論を下している。契約の条項では、企業に配送された時点でそれらの所有権を獲得(また、支払いの義務が発生)する他の財と同様に、製品の使用を指図することができる(例えば、企業はどの店舗もしくは店舗のどの部分で陳列するかを決定でき、製造業者からのインプットを得て、請求する価格を決定できる)。製品は企業に配送されており、製造業者は(企業の店舗にある)製品を他の小売業者や特定の顧客に振り向けることはできない。企業はまた、当該製品からの残りの便益のほとんどすべて(主に販売による潜在的なキャッシュ・フロー)を獲得する能力を有する。なぜならば、企業は製品の販売からのキャッシュ・フローのすべてを得ることになるからである。したがって、このケースでは製品の所有権の移転の時点とは異なるものの、製品が企業の店舗に配送された時点で企業は製品の支配を獲得する。

N2.3 項 この例では606-10-55-39項(B37項)の指標は、本人か代理人かの評価に説得力を持って影響しない。製品が顧客に移転する前に企業がそれらを支配している事実は606-10-25-25項(第33項)を適用すれば明らかである。指標のうち3つはこの例には適合しない。統合された重要なサービスの指標¹⁰は、このケースでの特定された財は製品であり、結合された履行義務はなく、あてはまらな

⁹ 審議の過程で委託販売との相違が明確でないこと、他の事実と状況にも左右される慎重な判断が求められるケースなので設例としては適切ではない等の意見を受け、本EDには含まれなかった。

¹⁰ 2015年6月のアジェンダ・ペーパーでは、対価の形式が手数料であるという指標に代えて、B37項に当該指標の追加が提案されていたが、本EDでは最終的にB37項に当該指標は追加されていない。本EDには特にその理由は記載されていない。

い。同様に、価格設定の指標についても、どちらの当事者も製品の小売価格の決定に重大なインプットを有しているため、あてはまらない。このケースでは、販売の時点で顧客が製品について全額支払いを行うので、信用リスクもない。

N2.4 項 606-10-55-39 項の残りの 2 つの指標は相反している。企業は、製品が顧客に移転する前に製造業者の製品の所有権を獲得せず、また、製造業者への支払いに同意しない（販売時点で瞬間的にしか獲得されない「一瞬の所有権」は実質的とみなされない）ため、製造業者が製品に関して在庫リスクを負う当事者となる。これに対して、顧客との契約を履行する主たる責任を有しているのは企業である。企業はこの取引において（店舗に置くことによって）顧客が製品を購入できるようにしている当事者であり、当該製品の受入可能性について顧客が責任を負わせる（つまり、顧客は欠陥品による払戻し、若しくは、特定の期間における返品を認めることを企業に期待する）当事者になるからである。

N2.5 項 当該製品の販売について企業は本人となるので、企業は当該製品と交換に得られる対価の総額を収益として認識する。