

2015年7月

公開草案 ED/2015/6

IFRS第15号の明確化

コメント期限:2015年10月28日

IFRS第15号の明確化

コメント期限 : 2015 年 10 月 28 日

Exposure Draft ED/2015/6 *Clarifications to IFRS 15* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **28 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-909704-89-3

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

IFRS第15号の明確化

コメント期限：2015 年 10 月 28 日

公開草案——2015 年 7 月

公開草案 ED/2015/6「IFRS 第 15 号の明確化」は、コメントを求めることだけを目的に、国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2015 年 10 月 28 日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.org への電子メール又は我々の 'Comment on a proposal' のページを用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © 2015 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ／IASB ロゴ／IFRS for SMEs ロゴ／'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'IFRS Taxonomy'、'eIFRS'、'IASB'、'IFRS for SMEs'、'IAS'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'SIC'、'International Accounting Standards' 及び 'International Financial Reporting Standards' は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報（商標が登録又は適用されている国々の詳細など）は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

目 次

	開始ページ
イントロダクション	6
コメント募集	8
[案] IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の修正	11
[案] IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に関する設例の修正	21
審議会による 2015 年 7 月公表の「IFRS 第 15 号の修正」の承認	
公開草案「IFRS 第 15 号の修正」に関する結論の根拠	
代替的見解	

イントロダクション

2014 年 5 月に、国際会計基準審議会（IASB）と米国の国内基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）は、新しい収益の基準を共同で公表した。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及びトピック 606「顧客との契約から生じる収益」である。この新しい収益の基準の公表後、IASB と FASB（総称して「両審議会」）は、当該基準の適用を支援するために、収益認識に関する移行リソース・グループ（TRG）を結成した。TRG の目的の 1 つは、両審議会が適用上の論点に対処するためにどのような対応（もしあれば）を行うべきかを決定するのに役立つような適用の論点に関して両審議会に情報を与えることである。TRG の目的、構成及び運営手続に関する情報は、IASB のウェブサイトの go.ifrs.org/RTRG で公開している。

結成以来、TRG は 5 回の会議を行い、新しい収益の基準の適用に関しての利害関係者からの意見書を検討した。TRG は、公開で会議を行っており、アジェンダペーパー、会議の録音、議論された論点を今後のステップとともに要約した会議報告を IASB のウェブサイトの go.ifrs.org/RTRG-meetings で公開している。

TRG で議論された論点の大多数は、基準設定を伴わずに解決されている。しかし、5 つのトピックに関しての TRG の議論は、新しい収益の基準における要求事項の適用方法についての意見の相違の可能性を示していた。このため、それらのトピックは両審議会による検討を要するものとして識別された。それらは次のものである。

- (a) 履行義務の識別
- (b) 本人なのか代理人なのかの検討
- (c) ライセンス供与
- (d) 回収可能性
- (e) 現金以外の対価の測定

さらに、両審議会は、一部の利害関係者から以下に関しての実務上の便法を求める要望を受けた。

- (a) 新しい収益の基準への移行前に行われた契約の条件変更の会計処理
- (b) 完全遡及の移行方法を使用することを選択した企業について、新しい収益の基準への移行前に従前の収益の基準において完了した契約の会計処理
- (c) 売上税（又は同様の税金）が第三者に代わって回収されているのかどうかの評価

両審議会は、5 つのトピック及び考えられる実務上の便法を検討し、新しい収益の基準について限定的範囲の修正を提案することを決定した。IASB は、履行義務の識別、本人なのか代理人なのかの検討及びライセンス供与についての明確化を提案することを決定した。IASB は、回収可能性や現金以外の対価の測定については IFRS 第 15 号を修正する必要はないと結論を下した。実務上の便法に関しては、IASB は、条件変更された契約及び完了した契約について移行上の救済措置を提案することを決定した。

IFRS 第 15 号の明確化

FASB は、5 つのトピックのすべてについて要求事項を明確化するために、トピック 606 のより広範囲の修正を提案することを決定した。FASB は、条件変更された契約について同様の移行上の救済措置を提案するとともに、トピック 606 の要求事項を適用する代わりに、すべての売上税を純額で表示する選択肢を提案することも決定した。FASB は、完了した契約については移行上の救済措置を提案しないことを決定した。

IFRS 第 15 号について明確化のための修正と移行上の救済措置を提案するという結論に至る際に、IASB は、企業が IFRS 第 15 号を適用するのを支援するために提起された論点に対応する一方で、同時に、IASB の対応が適用プロセスを混乱させるかもしれないほど基準に関しての不確実性を生じさせることはしないというバランスを取る必要性を考慮した。IASB は、新基準が公表される際には、常に当初に疑問点が生じるものであることに留意した。それらの疑問点は、一般的には、企業や監査人などが一定の期間にわたり検討を進めていき、新しい要求事項の理解を深めていくにつれて解消される。IASB は、IASB の決定と FASB が行った決定との間の差異の影響も検討した。こうした幅広い検討を念頭に、IASB は、IFRS 第 15 号の特定の要求事項を明確化すべきかどうか、また、どのように明確化するのが最善なのかを検討した。

異なる決定を行ったことにより、IASB と FASB はそれぞれ別個の公開草案を公表している。2015 年 5 月に、FASB は会計基準更新書案「履行義務の識別及びライセンス供与」を公表した。FASB は、2015 年後半にさらに会計基準更新書案を公表する予定である。本人なのか代理人なのかの検討、回収可能性、現金以外の対価の測定、移行及び売上税の表示に関する実務上の便法についてである。場合によっては、両審議会は同じトピックについての明確化を提案することを決定しているが、提案している明確化の文言は、本人なのか代理人なのかの検討に関する提案を除いては、同じではない（又は同じではないと見込まれる）。本公開草案に関する結論の根拠では、IASB が両審議会が至った異なる決定の結果として、会計処理の結果に相違が生じる可能性のある状況を識別している。

IASB の考えでは、判断の適用は、企業の収益生成取引を忠実に表現することの必要かつ望ましい側面である。したがって、提案している明確化は、IFRS 第 15 号を適用する際の判断の必要をなくすことは意図していない。むしろ、判断の首尾一貫した適用を支援するために、基準における原則及びガイダンスを明確化することを意図している。

今後のステップ

IASB は、これらの提案に対して寄せられるコメントを検討して、IFRS 第 15 号の修正を進めるべきかどうかを決定するつもりである。IASB は、再審議を 2015 年末までに完了する予定である。

さらに適用上の論点が生じる可能性はあるが、IASB は、IFRS 第 15 号の適用後レビューを行う前に追加の論点が基準設定につながる可能性は低いと予想している。これは、企業や監査人などに、適用上の論点を識別するために新しい収益の基準の公表後 14 か月の期間が与えられていたからである。IASB は、重大な適用上の論点はその期間において識別されていると予想している。さらに、IFRS 第 15 号のこれ以上の変更は適用プロセスを支援するのではなく混乱させる可能性があることを認識して、IASB は、適用後レビューの実施後まで追加の修正を提案したくない。

コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を含んでいる。

IASB は、IFRS 第 15 号における事項のうち本公開草案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2015 年 10 月 28 日**までに到着するよう書面で提出されたい。

コメント提出者への質問

質問 1——履行義務の識別

IFRS 第 15 号は、契約の中の履行義務を識別するために、契約において約束した財又はサービスを評価することを企業に要求している。企業は、別個である約束した財又はサービスに基づいて履行義務を識別することを要求されている。

「別個の」という概念の適用を明確化するために、IASB は IFRS 第 15 号に付属している設例を修正することを提案している。約束した財又はサービスがどのような場合に別個のものであるのかを明確化するという同じ目的を達成するために、FASB は、新しい収益の基準の要求事項を明確化して、履行義務の識別に関する設例を追加することを提案している。FASB の提案には、契約の観点において重要性のない約束した財又はサービスに関する修正や、出荷及び配送活動に関する会計方針の選択が含まれており、IASB はこれらを扱うことを提案していない。IASB の決定の理由は、BC7 項から BC25 項で説明している。

履行義務の識別に関する IFRS 第 15 号に付属している設例の修正案に同意するか。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。

質問 2——本人なのか代理人なのかの検討

他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与する場合に、IFRS 第 15 号は、企業が取引における本人なのか代理人なの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、企業が本人なのか代理人なの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。

本人なのか代理人なの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。

質問 3——ライセンス供与

企業が、他の約束した財又はサービスとは別個のライセンスを顧客に供与する場合に、IFRS 第 15 号は、当該ライセンスが顧客に一時点で移転する（企業の知的財産を使用する権利を提供する）のか、それとも一定の期間にわたり移転する（企業の知的財産にアクセスする権利を提供する）のかを判断することを企業に要求している。この判断は、顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待しているかどうかによって大きく左右される。IFRS 第 15 号には、ライセンスと交換に約束された売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ（ロイヤルティ制限）に関する要求事項も含まれている。

企業の活動が、顧客が権利を有している知的財産にどのような場合に著しく影響を与えるのかを明確にするために、IASB は、B59A 項を追加し、IFRS 第 15 号の B57 項を削除し、IFRS 第 15 号に付属している設例 54 及び 56 から 61 を修正することを提案している。IASB は、ロイヤルティ制限の適用を明確化するために、B63A 項及び B63B 項を追加することも提案している。IASB の決定の理由は、BC57 項から BC86 項で説明している。

FASB は、ライセンス供与のガイダンス及び付属する設例について、より広範囲の修正を提案しており、これにはライセンスの供与における企業の約束の性質の判定についての代替的なアプローチが含まれている。

ライセンス供与に関しての IFRS 第 15 号の修正案に同意するか。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。

質問 4——移行時の実務上の便法

IASB は、IFRS 第 15 号への移行時に、次の 2 つの実務上の便法を提案している。

- (a) 企業が次のことを行う際に事後的判断を使用することを認める。(i) 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の中の充足した履行義務と未充足の履行義務の識別、(ii) 取引価格の算定
- (b) 完全遡及方式を使用することを選択した企業が、表示する最も古い期間の期首において完了している契約（C2 項で定義）に IFRS 第 15 号を遡及適用しないことを認める。

IASB の決定の理由は BC109 項から BC115 項で説明している。FASB も、条件変更された契約について移行時の実務上の便法を提案する見込みである。

IFRS 第 15 号の経過措置の修正案に同意するか。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。

質問 5——その他のトピック

FASB は、回収可能性、現金以外の対価の測定及び売上税の表示に関して、新しい収益の基準の修正を提案する見込みである。IASB は、これらのトピックに関しては IFRS 第 15 号の修正を提案しないことを決定した。IASB の決定の理由は、BC87 項から BC108 項で説明している。

IFRS 第 15 号の修正がそれらのトピックについては要求されないことに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような修正を提案するか、また、その理由は何か。IFRS 第 15 号の修正を提案する場合には、IFRS 第 15 号の要求事項が明確でないという理由を説明するための情報を示されたい。

コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

電子的に ‘Comment on a proposal page’（go.ifrs.org/comment にある）にアクセス
（推奨している方法）

電子メール 電子メールでのコメントの送付先：commentletters@ifrs.org

郵 送 IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

[案] IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の修正

第 22 項から第 30 項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

履行義務の識別

- 22 契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない。
- (a) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）
 - (b) ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス（第 23 項参照）
- 23 一連の別個の財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じである。
- (a) 企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、第 35 項における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす。
 - (b) 第 39 項から第 40 項に従って、一連の別個の財又はサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

顧客との契約における約束

- 24 顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約束している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約で識別される履行義務は、当該契約で明示されている財又はサービスに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれる可能性があるからである（契約締結時において、そうした約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合）。
- 25 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）。例えば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない。

別個の財又はサービス

- 26 約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。
- (a) 企業が製造する財の販売（例えば、製造業者の棚卸資産）
 - (b) 企業が購入する財の再販売（例えば、小売業者の商品）
 - (c) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売（例えば、B34 項から B38 項に

記述している、本人として行動している企業が再販売するチケット)

- (d) 顧客のための契約上合意された作業の履行
- (e) 財又はサービスを提供できるように待機するサービスの提供 (例えば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート) 又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービス
- (f) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供 (例えば、B34 項から B38 項に記述のように、別の当事者の代理人として行動すること)
- (g) 顧客が再販売するか又は自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与 (例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約束している場合)
- (h) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発
- (i) ライセンスの付与 (B52 項から B63 項参照)
- (j) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与 (当該オプションが、B39 項から B43 項に記述のように、重要な権利を顧客に提供する場合)

27 顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。

- (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)。

28 顧客は、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又は経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、第 27 項(a)に従って財又はサービスから便益を得ることができる。一部の財又はサービスについて、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。他の財又はサービスについて、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる場合がある。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が) 独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から得ている資源 (企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財又はサービスを含む) 又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。さまざまな要因が、顧客が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一緒にして得ることができるという証拠を提供する可能性がある。例えば、企業がある財又はサービスを通常は独立に販売しているという事実は、顧客が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ことを示唆するであろう。

IFRS 第 15 号の明確化

- 29 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、区分して識別可能（第 27 項(b)に従って）であることを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。
- (a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、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。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用していない。
 - (b) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしない。
 - (c) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。例えば、顧客が契約の中の他の約束した財又はサービスに重大な影響を与えずに、当該財又はサービスを購入しないことを決定できるという事実は、当該財又はサービスが、当該他の約束した財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはないことを示している可能性がある。
- 30 約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、企業は、別個の財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを企業が単一の履行義務として会計処理することになる。

付録 B において、B34 項から B38 項及び B58 項を修正し、B34A 項、B35A 項、B35B 項、B37A 項、B59A 項、B63A 項及び B63B 項を追加する。B57 項を削除する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。B52 項から B56 項及び B59 項から B63 項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

本人なのか代理人なのかの検討

- B34 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当該他の当事者によって提供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。
- B34A 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 (B33 項に記述したように) 企業が支配しているのかどうかを評価する。

B35 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。

B35A 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。

B35B 本人である企業が履行義務を充足する時点で（又は充足するにつれて）、企業は移転する特定された財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益に認識する。

B36 企業の履行義務が、他の当事者による特定された財又はサービスの提供を手配することである場合には、企業は代理人である。代理人である企業は、他の当事者が提供する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ない。代理人である企業が履行義務を充足する時点で（又は充足するにつれて）、企業は、収益の認識を、他の当事者が特定された財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように手配することと交換に権利を得ると企業が見込んでいる報酬又は手数料の金額で行う。企業の報酬又は手数料は、他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る対価を企業が当該当事者に支払った後に保持する対価の純額であるかもしれない。

B37 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

IFRS 第 15 号の明確化

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。

B37A 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。

B38 別の企業が契約における企業の履行義務及び契約上の権利を引き受けて、それにより、企業が、約束した特定された財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足する義務を負わなくなる（すなわち、企業がもはや本人として行動していない）場合には、企業は当該履行義務について収益を認識してはならない。その代わりに、企業は、当該他の企業のために契約を獲得するという履行義務の充足について収益を認識すべきかどうか（すなわち、企業が代理人として行動しているかどうか）を評価しなければならない。

...

ライセンス供与

B52 ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する。知的財産のライセンスには次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。

- (a) ソフトウェア及び技術
- (b) 動画、音楽及び他の形態のメディア及びエンターテインメント
- (c) フランチャイズ
- (d) 特許権、商標権及び著作権

B53 ライセンスを顧客に供与する約束に加えて、企業は他の財又はサービスを顧客に移転することも約束する場合がある。そうした約束は、契約に明記されている場合もあれば、企業の取引慣行、公表している方針又は具体的な声明によって含意されている場合もある（第 24 項参照）。他の種類の契約と同様に、顧客との契約が他の約束した財又はサービスに加えてライセンスを供与する約束を含んでいる場合には、企業は契約中の履行義務のそれぞれを識別するために第 22 項から第 30 項を適用する。

B54 ライセンスを供与する約束が第 26 項から第 30 項に従って契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではない場合には、企業は、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを一括して単一の履行義務として会計処理しなければならない。契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではないライセンスの例として、次のようなものがある。

- (a) 有形の財の一部を構成し、その財の機能性と不可分であるライセンス
- (b) 関連するサービスとの関連でのみ顧客が便益を得ることのできるライセンス（企業が提供するオンライン・サービスで、ライセンスの供与によって、顧客のコンテンツへのアクセスを可能にするものなど）

B55 ライセンスが別個のものではない場合には、企業は第 31 項から第 38 項を適用して、履行義務（約束したライセンスを含む）が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定しなければならない。

B56 ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがって、ライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場合には、企業は、ライセンスが顧客に一時点で移転するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定しなければならない。この判定を行う際に、企業は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次のいずれを提供するものなのかを考慮しなければならない。

- (a) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利
- (b) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

企業の約束の性質の判定

B57 ~~ライセンスを供与するという企業の約束が、顧客に企業の知的財産にアクセスする権利又は企業の知的財産を使用する権利のいずれかを提供するのかを判定するために、企業は、ライセンスが供与される時点で、顧客が、ライセンスの使用を指図し、ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができるのかどうかを検討しなければならない。顧客が権利を有する知的財産がライセンス期間全体を通じて変化する場合には、顧客はライセンスが供与される時点でライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとん~~

IFRS 第 15 号の明確化

~~どすべてを獲得することができない。企業が知的財産への関与を継続し、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行う場合には、知的財産は変化する（したがって、いつ顧客がライセンスを支配するのかについての企業の評価に影響を与える）。こうした場合には、ライセンスは企業の知的財産にアクセスする権利を顧客に提供する（B58 項参照）。これと対照的に、顧客が権利を有している知的財産が変化しない場合には、顧客はライセンスが供与される時点でライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができる（B61 項参照）。そうした場合には、企業が行うあらゆる活動は単に企業自身の資産（すなわち、基礎となる知的財産）を変更するだけであるが、これは企業が将来のライセンスを提供する能力に影響を与える可能性がある。しかし、そうした活動は、ライセンスが何を提供するのか及び顧客が何を支配するのかの判定には影響を与えない。[削除]~~

B58 ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下の要件のすべてに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するという約束である。

- (a) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待している（B59 項から B59A 項参照）。
- (b) ライセンスによって供与される権利により、B58 項(a)で識別された企業の活動の正又は負の影響に顧客が直接的に晒される。
- (c) そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することがない（第 25 項参照）。

B59 企業が知的財産に著しく影響を与える活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す可能性のある要因としては、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明などがある。決定的なものではないが、顧客が権利を有している知的財産に関しての企業と顧客との間での経済的利益の共有（例えば、売上高ベースのロイヤルティ）の存在も、企業がそうした活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す可能性がある。

B59A 企業の活動は、次のいずれかの場合には、知的財産に著しく影響を与える。

- (a) 当該活動が、顧客が権利を有している知的財産の形態（例えば、デザイン）又は機能性（例えば、機能又はタスクを行う能力）を変化させると見込まれる。
- (b) 顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力が、実質的に当該活動から得られるか又は当該活動に依存している。例えば、ブランドからの便益は、当該知的財産の価値を補強又は維持する企業の継続的活動から得られるか又はそれに依存していることが多い。

したがって、顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分が当該機能性から得られる。したがって、当該知的財産は、企業の活動が当該機能性を変化させない限り、企業の活動から大きな影響は受けないであろう。

B60 B58 項の要件に該当する場合には、企業は、ライセンスを供与する約束を、一定の期間にわ

たり充足される履行義務として会計処理しなければならない。顧客が、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、履行が生じるにつれて同時に受け取って消費することになるからである（第 35 項(a)参照）。企業は、アクセスを提供するという履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための適切な方法を選択するために、第 39 項から第 45 項を適用しなければならない。

B61 B58 項の要件に該当しない場合には、企業の約束の性質は、企業の知的財産を使用する権利を提供することである。当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で存在している（形式と機能性の点で）からである。これは、ライセンスが移転する時点で顧客がライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができることを意味する。企業は、企業の知的財産を使用する権利を提供する約束を、一時点で充足される履行義務として会計処理しなければならない。企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決断するために第 38 項を適用しなければならない。しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。例えば、ソフトウェアのライセンス期間が、当該ソフトウェアを直ちに使用できるようにするコードを企業が顧客に提供する（又は他の方法で利用可能にする）前に開始する場合には、企業は、コードが提供される（又は他の方法で利用可能とされる）前には収益を認識しない。

B62 企業は、ライセンスで提供されるのが企業の知的財産にアクセスする権利なのか企業の知的財産を使用する権利なのかを判定する際に、以下の要因を無視しなければならない。

- (a) 時期、地域又は用途の制限——そうした制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。
- (b) 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を無許可の使用に対して防御するという企業が提供する保証——特許権を防御するという約束は履行義務ではない。特許を防御する行動は、企業の知的財産資産の価値を保護し、移転されるライセンスが契約で約束したライセンスの仕様を満たすというアシュアランスを顧客に提供するからである。

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ

B63 第 56 項から第 59 項の要求事項にかかわらず、企業は、下記の事象のうち遅い方が発生する時点でのみ（又は発生するにつれて）、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに係る収益を認識しなければならない。

- (a) その後の売上又は使用が発生する。
- (b) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）されている。

B63A B63 項における売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティについての要求が適用されるのは、ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合又は知的財産のライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である場合である。

IFRS 第 15 号の明確化

B63B 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティから生じる収益は、B63 項の要求 (B63 項が適用される場合) 又は第 50 項から第 59 項の変動対価に関する要求事項 (B63 項が適用されない場合) のいずれかに従って、全体を認識すべきである。

付録 C において、C2 項及び C5B 項を修正し、C1A 項、C7A 項及び C8A 項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。C3 項及び C6 項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

発効日

...

C1A [日付] 公表の [案] 「IFRS 第 15 号の明確化」により、B34 項から B38 項、B58 項、C2 項及び C5 項が修正され、B57 項が削除され、B34A 項、B35A 項、B35B 項、B37A 項、B59A 項、B63A 項、B63B 項、C7A 項及び C8A 項が追加された。企業は当該修正を [日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

経過措置

C2 C3 項から C8A 項の経過措置の目的上、

- (a) 適用開始日は、企業が本基準を最初に適用する報告期間の期首である。
- (b) 完了した契約とは、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約である。

C3 企業は、本基準を次の 2 つの方法のいずれかを使用して適用しなければならない。

- (a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、C5 項に定める便法がある。
- (b) 遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を C7 項から C8 項に従って適用開始日に認識する。

...

C5 企業は、本基準を C3 項(a)に従って遡及適用する場合に、次の実務上の便法のうちの 1 つ又は複数を使用することができる。

(a) 完了した契約について、企業は、次の契約を修正再表示する必要はない。

(i) 同一事業年度中に開始して終了した契約、又は

(ii) 表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約

- (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。

(c) 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、当該契約を契約変更について第 20 項から第 21 項に従って遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、企業は次のことを行う際に、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更の合計での影響を反映しなければならない。

(i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別

(ii) 取引価格の算定

(d) 適用開始日前の表示するすべての報告期間について、企業は、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（第 120 項参照）を開示する必要はない。

C6 企業が使用する C5 項の実務上の便法のいずれについても、企業は、表示するすべての報告期間内のすべての契約に当該便法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。

(a) 使用した便法

(b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価

...

C7A 企業は、C3 項(b)に従って本基準を遡及適用する場合に、C5 項(c)に記載した実務上の便法を使用することもできる。企業がこの実務上の便法を使用する場合には、企業は当該便法をすべての契約に一貫して適用するとともに、C6 項で要求している情報を開示しなければならない。

...

C8A 企業は、[案]「IFRS 第 15 号の明確化」（C1A 項参照）を IAS 第 8 号に従って遡及適用しなければならない。当該修正を遡及適用する際に、企業は当該修正が適用開始日において含まれていたかのように当該修正を適用しなければならない。その結果として、企業は、IFRS 第 15 号の要求事項が C2 項から C8 項に従って適用されない報告期間又は契約には、当該修正を適用しない。例えば、企業が C3 項(b)の移行方法を適用する場合には、適用開始日において完了している契約をこれらの修正の影響について修正再表示することはしない。

[案] IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に関する設例の修正

IE51 項、IE61 項、IE232 項、IE237 項から IE238 項、IE241 項から IE243 項、IE247 項から IE248 項、IE277 項、IE279 項、IE286 項から IE287 項、IE290 項から IE291 項、IE294 項、IE296 項、IE299 項から IE300 項、IE305 項、IE307 項から IE308 項、IE310 項から IE311 項及び IE313 項を修正する、IE48A 項から IE48D 項及び関連する見出し、IE58A 項から IE58L 項及び関連する見出し、IE232A 項から IE232C 項、IE237A 項から IE237B 項、IE238A 項から IE238G 項及び関連する見出し、IE242A 項から IE242C 項、IE247A 項から IE247B 項、並びに IE248A 項から IE248F 項及び関連する見出しを追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。修正されていない他の各項を参照の便宜のために記載している。

設例 10——財及びサービスが別個のものではない場合

ケース A——重要な統合サービス（単一項目）

- IE45 企業（建設業者）が、顧客のために病院を建設する契約を締結する。企業は、プロジェクトの全般的な管理に責任を負い、提供すべきさまざまな財及びサービスを識別する。これには、設計、現場の清掃、基礎工事、調達、構造の建設、配管及び配線、設備の据付け、仕上げが含まれる。
- IE46 約束した財及びサービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)に従って別個なものとなり得る。すなわち、顧客は、当該財及びサービスからの便益を単独で又は他の容易に利用可能な資源と組み合わせて得ることができる。これは、企業又は企業の競争相手が、これらの財及びサービスの多くを独立して他の顧客に対して定例的に販売している事実によって証明される。さらに、顧客は個々の財及びサービスから、それらの財又はサービスの使用、消費、売却又は保有によって経済的便益を生み出すことができる。
- IE47 しかし、当該財及びサービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)に従って、契約の観点において別個のものではない（IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因に基づいて）。すなわち、契約の中の個々の財及びサービスを移転するという企業の約束は、契約の中の他の約束から区分して識別可能ではない。これは、企業が財及びサービス（インプット）を顧客が契約した目的である病院（結合したアウトプット）に統合するという重要なサービスを提供している事実によって証明される。
- IE48 IFRS 第 15 号の第 27 項における要件の両方が満たされないため、当該財及びサービスは別個のものではない。企業は契約の中の財及びサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

ケース B——重要な統合サービス（複数項目）

- IE48A ある企業が、非常に複雑な特殊仕様の装置の複数のユニットを製造する契約を顧客と締結する。仕様は当該顧客に特有のもので、別個の契約の条件に基づいて開発された特注の設計に基づいている。企業は契約の全体的な管理に対する責任を負っており、契約では、原料の調達、外注業者の特定及び管理、装置の製造、組立及び試験の実施を含むさまざまな活動の統合を要求している。

IE48B 約束した財及びサービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)に従って別個のものとなり得る。すなわち、顧客は財及びサービスから、単独で又は他の容易に利用可能な資源と組み合わせて便益を得ることができる。これは、企業又は企業の競争相手がこれらの財及びサービスの多くを独立して他の顧客に定例的に販売しているという事実によって証明される。企業は、それぞれの装置が他の装置と独立して機能し得ることに着目する。

IE48C 企業は、IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因も考慮し、契約における個々の財及びサービスを移転する約束は区分して識別可能ではない(したがって IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件は満たされない) と判断する。これは、企業は契約の全体的な管理と、顧客が契約した装置全体(複合されたアウトプット)を製造するためにさまざまな財及びサービス(インプット)を統合することに責任を負っているからである。企業の履行義務は、ユニットの全体的な製造であり、これには、この契約の合意された仕様に従ってユニットを製造する目的だけのための製造工程の確立が含まれる。

IE48D IFRS 第 15 号の第 27 項における要件の両方は満たされないため、この財及びサービスは別個のものではない。企業は契約において約束した財及びサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

設例 11——財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定

ケース A——別個の財又はサービス

IE49 企業(ソフトウェア開発業者)が、ソフトウェア・ライセンスを移転し、インストール・サービスを行い、不特定のソフトウェア・アップデート並びに(オンライン及び電話による)テクニカル・サポートを 2 年間提供する契約を顧客と締結する。企業は、ライセンス、インストール・サービス及びテクニカル・サポートを独立して販売している。インストール・サービスには、利用者のタイプ別(例えば、販売、在庫管理、情報技術)にウェブ画面を変更することが含まれている。インストール・サービスは、他の企業が日常的に行っており、ソフトウェアを著しく改変するものではない。ソフトウェアは、アップデートとテクニカル・サポートがなくても機能し続ける。

IE50 企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるのかを判定するために、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、ソフトウェアは他の財及びサービスの前に引き渡され、アップデートやテクニカル・サポートがなくても機能し続けることに着目する。したがって、企業は、顧客は財及びサービスのそれぞれから単独又は容易に利用可能な他の財及びサービスと組合せて便益を得ることができ、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件は満たされると結論を下す。

IE51 企業は IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因も考慮し、それぞれの財及びサービスを顧客に移転する約束は他の約束のそれぞれと区分して識別可能である(したがって、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件は満たされる) と判断する。特に、企業は、インストール・サービスは、ソフトウェアを顧客のシステムに統合するが、ソフトウェア自体の大幅な改変又はカスタマイズはせず、したがって、ソフトウェアとインストール・サービスは企業が約束した独立のアウトプットであり、結合したアウトプットを生み出すために使用されるインプットではないことに着目する。インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・

IFRS 第 15 号の明確化

サポートはライセンスの移転に依存するが、これらの約束とは独立に、企業はソフトウェア・ライセンスを移転する約束を履行することができ、顧客はライセンスから便益を得ることができる。同様に、顧客はソフトウェア・ライセンスの取得を、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・サポートを提供するという企業の約束に著しく影響を与えることなく、独立に行うことができる。したがって、この約束は互いに依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

- IE52 この評価に基づき、企業は、契約の中の 4 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。
- (a) ソフトウェア・ライセンス
 - (b) インストール・サービス
 - (c) ソフトウェア・アップデート
 - (d) テクニカル・サポート
- IE53 企業は IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・サポートについての履行義務のそれぞれが一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。企業は、ソフトウェア・ライセンスを移転するという企業の約束の性質についても、IFRS 第 15 号の B58 項に従って評価する（IE276 項から IE277 項における設例 54 参照）。

ケース B——大幅なカスタマイズ

- IE54 約束された財及びサービスは、次の点を除いてケース A と同じである。それは、インストール・サービスの一部として、ソフトウェアが大幅にカスタマイズされて、顧客が使用している他のカスタマイズされたソフトウェア・アプリケーションとのインターフェースを可能にする大幅な新機能が追加されることを、契約が定めていることである。カスタマイズされたインストール・サービスは、他の企業が提供できる。
- IE55 企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるのかを判定するために、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、契約の条件が、契約で定められたカスタマイズされたインストール・サービスの履行によって、ライセンスしたソフトウェアを既存のソフトウェア・システムに統合するという重要なサービスを提供する約束が生じさせることに着目する。言い換えると、企業は、ライセンスとインストール・サービスを、契約に定められた結合したアウトプット（すなわち、機能的かつ統合されたソフトウェア・システム）を生み出すためのインプットとして使用している（IFRS 第 15 号の第 29 項(a)参照）。さらに、ソフトウェアはサービスにより大幅に改変されカスタマイズされている（IFRS 第 15 号の第 29 項(b)参照）。カスタマイズされたインストール・サービスは他の企業が提供できるが、企業は、契約の観点においては、ライセンスを移転する約束はカスタマイズされたインストール・サービスと区分して識別可能ではなく、したがって、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件（IFRS 第 15 号の第 29 項における諸要因に基づく）は満たされないと判断する。したがって、ソフトウェア・ライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスは、別個のものではない。

- IE56 ケース A と同様に、企業は、ソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートは契約の中の他の約束とは別個のものであると判断する。これは、顧客が、アップデート及びテクニカル・サポートから、単独又は容易に利用可能な他の財及びサービスと組合せて便益を得ることができるからであり、また、ソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートを顧客に移転する約束は、他の約束のそれぞれと区分して識別可能であるからである。
- IE57 この評価に基づいて、企業は、契約の中の 3 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。
- (a) カスタマイズされたインストール・サービス（ソフトウェア・ライセンスを含む）
 - (b) ソフトウェア・アップデート
 - (c) テクニカル・サポート
- IE58 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、それぞれの履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

ケース C——約束が区分して識別可能（据付）

- IE58A ある企業が、設備を提供するとともに据付サービスを提供する契約を顧客と締結する。その設備は、カスタマイズや改変なしに機能するものであり、必要な据付は他のサービス提供者が行うことが可能である。
- IE58B 企業は、顧客に約束した財及びサービスを評価して、どの財又はサービスが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるのかを決定する。企業は、顧客が設備から使用又はスクラップ価値よりも高い金額での再販売によって単独で便益を得ることができ、すでに企業から獲得した資源（設備）と併せて据付サービスから便益を得ることができることに着目する。したがって、企業は IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件が満たされており、装置と据付サービスの両方が別個のものとなり得ると結論を下した。
- IE58C 企業は、IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因も考慮して、設備を移転する約束と据付サービスを提供する約束は区分して識別可能である（したがって、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件が満たされる）と判断する。企業は、据付は設備を大幅にカスタマイズ又は改変するものではなく、契約の中の約束の履行には重要な統合サービスを要さないことに着目する。企業は、設備を引き渡してその後に据え付けることを約束している。設備と据付サービスを、異なる複合されたアウトプットに変換するような方法で組み合わせることを約束しているわけではない。据付は設備の顧客への移転の成功を条件としているが、企業は設備を引き渡す約束を据付を行う必要なしに履行することができる。同様に、企業は顧客が設備を別の企業から購入したとしても据付サービスを履行することができる。したがって、企業が設備を引き渡す約束と据付サービスを提供する約束は、互いに依存性が高くなく、相互関連性も低い。
- IE58D この評価に基づいて、企業は契約において次の財又はサービスについての 2 つの履行義務を識別する。
- (a) 設備

IFRS 第 15 号の明確化

(b) 据付サービス

IE58E 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、それぞれの履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

ケース D——約束が区分して識別可能（契約上の制限）

IE58F ケース C と同じ事実関係を仮定する。ただし、顧客は契約により企業の据付サービスを利用することを要求されている。

IE58G 企業の据付サービスを利用するという契約上の要求は、設備を移転する約束と据付サービスを提供するサービスとが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるという企業の結論を変化させないであろう。これは、企業の据付サービスを使用するという要求は、財又はサービスそのものの特性を変化させず、企業の顧客への約束も変化させないからである。顧客は企業の据付サービスを利用することを要求されているが、それらはやはり別個のものとなり得るものであり、企業が設備を提供する約束と据付サービスを提供する約束は、区分して識別可能である。

ケース E——約束が区分して識別可能（消耗品）

IE58H ある企業が、特注ではない設備（すなわち、大幅なカスタマイズ又は改変なしに機能する）を提供するとともに、当該設備で使用するための特別仕様の消耗品を今後 3 年間にわたり所定の間隔で提供する契約を顧客と締結する。この消耗品は企業だけが製造しているが、企業が独立に販売している。

IE58I 企業は、顧客はこの設備から他の容易に利用可能な資源（すなわち、企業から得ることができる消耗品）との組合せで便益を得ることができ、引き渡された設備との組合せで契約に基づいて提供される消耗品から便益を得ることができると判断する。したがって、企業はこの設備と消耗品はそれぞれ IFRS 第 15 号の第 27 項(a)に従って別個のものとなり得ると結論を下す。

IE58J 企業は、設備を移転する約束と消耗品を 3 年の期間にわたり提供する約束は、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)に従って、それぞれ区分して識別可能であると判断する。企業は、設備と消耗品を異なる複合されたアウトプットに変換するような重要な統合サービスを提供することは約束しておらず、設備と消耗品はそれぞれが独立に販売されている形態から大幅にカスタマイズ又は改変されることはないことに着目する。消耗品は機械を機能させるために必要とされるが、企業は設備を引き渡す約束を消耗品を引き渡す約束とは独立して充足することができる。顧客が消耗品を購入しないと決定したとしても、企業が設備を顧客に移転する約束には大きな影響を与えないであろう。同様に、顧客が設備を別途に購入したとしても、企業が消耗品を提供する約束には大きな影響を与えないであろう。したがって、企業が設備を提供する約束と特別仕様の消耗品を提供する約束は、互いに依存性は高くなく、相互関連性も低い。

IE58K この評価に基づいて、企業は契約において次の財又はサービスについての 2 つの履行義務を識別する。

(a) 設備

(b) 消耗品

IE58L 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、それぞれの履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

設例 12——契約における明示的及び暗示的な約束

IE59 企業（製造業者）が、製品を販売業者（すなわち、企業の顧客）に販売し、販売業者はそれを最終顧客に再販売する。

ケース A——サービスの明示的な約束

IE60 販売業者との契約の中で、企業は、販売業者から製品を購入する者（すなわち、最終顧客）にメンテナンス・サービスを追加的な対価なしに（すなわち「無償」で）提供する約束をする。企業は、メンテナンス・サービスの履行を販売業者に外注し、企業に代わって当該サービスを提供することに対して合意された金額を販売業者に支払う。最終顧客がメンテナンス・サービスを使用しない場合には、企業は販売業者への支払の義務を負わない。

IE61 メンテナンス・サービスの約束は、財又はサービスを将来において移転する約束であり、企業と販売業者との間で交渉された交換の一部であるため、企業は、メンテナンス・サービスを提供する約束は履行義務約束した財又はサービスであると判断する（IFRS 第 15 号の第 26 項(g)参照）。企業は、この約束は、サービスを提供するのが企業、販売業者又は第三者のどれなのかを問わず、履行義務を表すものと判断する。したがって、企業は、取引価格の一部分を、メンテナンス・サービスを提供する約束に配分する。

...

設例 45——財又はサービスの提供の手配（企業が代理人である）

IE231 ある企業がウェブサイト運営しており、それにより顧客は顧客に直接に財を引き渡す広範囲の供給者から財を購入できる。財がウェブサイトを通じて購入される場合には、企業は販売価格の 10%に相当する手数料に対する権利を得る。企業のウェブサイトは、供給者が設定している価格での供給者と顧客の間の支払を容易にする。企業は、顧客からの支払を注文が処理される前に要求しており、すべての注文は返金不能である。企業は、顧客に提供すべき製品を手配した後は、顧客に対するそれ以上の義務はない。

IE232 企業の履行義務は、特定された財を自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それとも供給者がそれらの財を提供するように手配すること（すなわち、企業が代理人）なのか判断するために、企業は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。具体的には、企業は、~~財の提供者が顧客に直接に財を引き渡している~~ので、~~企業は財に対する支配を獲得していないと考える~~。むしろ、企業の約束は、~~供給者がそれらの財を顧客に提供するように手配することである~~。

IE232A 企業が運営するウェブサイトは、供給者が財を提供し、供給された財を顧客が購入する市場

IFRS 第 15 号の明確化

である。したがって、企業は、ウェブサイトを使用する顧客に提供すべき特定された財は、供給者が提供する財であり、企業は顧客に他の約束をしていないことに着目する。

IE232B 企業は、特定された財をそれらがウェブサイトを用いて財を注文する顧客に移転される前に支配していないと結論を下す。企業は、どの時点でも、顧客に移転される財の使用を指図する能力を有していない。例えば、その財を顧客以外の当事者に振り向けることはできず、供給者がその財を顧客に移転することを禁じることもできない。企業は、ウェブサイトを用いて顧客が出す注文を履行するために使用される供給者の財の在庫を支配していない。

IE232C この結論に至る際に一環として、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項における下記の指標を決るように検討する。企業は、これらの指標は、企業が特定された財をそれらが顧客に移転される前に支配していないという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- (a) 供給者が契約顧客に財を提供する約束の履行の主たる責任を有している——すなわち、財を顧客に出荷することにより、企業は、供給者が財を顧客に移転できない場合に財を提供する義務はなく、財の受入可能性に対する責任も負わない。
- (b) 財が供給者から顧客に直接出荷されているので、取引期間中の財が顧客に移転される前後のどの時点でも企業は在庫リスクを有していない。企業は、財を顧客が購入する前に財を供給者から取得する約束をしておらず、損傷したか又は返品された財に対する責任を受け入れていない。
- (c) 企業の対価は手数料の形式によるものである（販売価格の 10%）。
- (d)(c) 供給者の財の価格の設定において企業に裁量権がないため、企業が当該財から受け取ることのできる便益が限定されている。販売価格は供給者によって設定される。
- (e) 顧客からの支払は前払で行われるので、企業にも供給者にも信用リスクはない。

IE233 したがって、企業は、自らは代理人であり、自らの履行義務は供給者による財の提供を手配することであると結論を下す。供給者が顧客に提供すべき財を手配するという約束を企業が充足する時に（この設例では、顧客が財を購入した時に）、企業は自らが権利を得る手数料の金額で収益を認識する。

設例 46——財又はサービスを提供する約束（企業が本人である）

IE234 ある企業が、独特の仕様の設備について顧客との契約を結ぶ。企業と顧客が設備についての仕様を開発し、それを企業が、設備を製造するために企業が契約している供給者に伝える。また、企業は、供給者が顧客に直接に設備を引き渡すよう手配する。当該設備の顧客への引き渡し時に、契約の条件は、設備の製造に対して企業と供給者が合意した価格を供給者に支払うことを企業に要求する。

IE235 企業と顧客は販売価格を交渉し、企業は合意された価格を 30 日の支払条件で顧客に請求する。企業の利益は、顧客と交渉した販売価格と供給者が請求する価格との差額に基づくものである。

IE236 企業と顧客との間の契約は、顧客が供給者からの設備の欠陥の修復を供給者の製品保証に基

づいて求めることを要求している。しかし、企業は、仕様の誤りにより必要となる設備の補正についての責任を有している。

IE237 企業の履行義務は、特定された財又はサービスを自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それとも他の当事者がそれらの財又はサービスをが他の当事者によって提供されるように手配すること（すなわち、企業が代理人）なのか判断するために、企業は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。企業は、特殊化された設備を顧客に提供することを約束しているが、企業は設備の製造を供給者に外注している。支配が顧客に移転する前に企業が設備に対する支配を獲得しているのかどうか、及び企業が本人なのかどうかを判断する際に、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項における指標を次のように考慮する。

- (a) ~~企業が契約履行の主たる責任を有する。企業は製造を外注しているが、設備が顧客の契約した仕様を満たすことを確保する最終的な責任を企業が有している。~~
- (b) ~~供給者は製造中及び出荷前に在庫リスクを有しているが、仕様の誤りから生じる設備の補正に対する責任は企業にあるので、企業は在庫リスクを有する。~~
- (c) ~~顧客との販売価格の設定において企業に裁量権があり、企業が稼得する利益は、顧客と交渉した販売価格と供給者に支払われる金額との差額に相当する金額である。~~
- (d) ~~企業の対価は手数料の形式によるものではない。~~
- (e) ~~企業には設備と交換に顧客から受け取る金額に対しての信用リスクがある。~~

IE237A 企業は、顧客に特別仕様の設備を提供することを約束していると結論を下す。企業は設備の製造を供給業者に外注しているが、企業は、仕様の開発と設備の製造は、区分して識別可能ではないので、別個のものではない（すなわち、単一の義務がある）と結論を下す。企業は、契約の全体的な管理に責任を負うので、それらの項目を顧客が契約した複合されたアウトプット（特別仕様の設備）に統合するという重要なサービスを提供する。さらに、これらの活動は相互関連性が高い。例えば、仕様への必要な変更が設備が製造されるにつれて識別される場合には、企業は、供給業者に改訂を伝達すること及び必要とされる関連した手直しが改訂後の仕様と合致することを確保することに責任を負う。したがって、企業は顧客に提供すべき特定された財を特別仕様の設備として識別する。

IE237B 企業は、特別仕様の設備を当該設備が B35A 項(c)に従って顧客に移転される前に支配していると結論を下す。企業は、特定仕様の設備を製造するために必要な重要な統合サービスを提供するので、特定仕様の設備をそれが顧客に移転される前に支配している。企業は、特定仕様の設備である複合されたアウトプットを作り出す際に供給業者の製造サービスの使用を指図する。特定仕様の設備を顧客に移転される前に支配しているという結論に至る際に、企業は、供給業者は特定仕様の設備を顧客に引き渡すが、供給業者にはその使用を指図する能力がない（すなわち、供給業者は特別仕様の設備を他の目的に使用したり当該設備を他の顧客に振り向けたりすることはできない）ことにも着目する。企業の供給者との契約の条件は、設備を顧客に引き渡さなければならないと明示することによって、供給業者が特定仕様の設

IFRS 第 15 号の明確化

備の使用を指図することを禁じている。企業は、顧客から契約における対価に対する権利を得ることによって、特定仕様の設備からの残りの便益も得る。

- IE238 企業は、自らの約束は顧客に設備を提供することであると結論を下す。IFRS 第 15 号の B37 項の指標に基づき、企業は設備が顧客に移転される前に自らが設備を支配していると結論を下す。したがって、企業は取引の本人でありあると結論を下す。企業は IFRS 第 15 号の B37 項における指標を考慮しない。前述の評価は指標を考慮しなくても決定的であるからである。企業は、特別仕様の設備と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

設例 46A——財又はサービスを提供する約束（企業が本人である）

- IE238A ある企業が、オフィス・メンテナンス・サービスを提供する契約を顧客と締結する。企業と顧客は、サービスの範囲を定義して合意し、価格を交渉する。企業はサービスが契約の条件に従って履行されることを確保することに責任を負う。企業は、合意した価格について月ごとに 10 日の支払条件で顧客に請求する。

- IE238B 企業は、オフィス・メンテナンス・サービスを顧客に提供するために、第三者であるサービス提供者を定期的に利用する。企業が顧客からの契約を獲得する際に、企業はそれらのサービス提供者と契約を締結し、サービス提供者が顧客のためにオフィス・メンテナンス・サービスを履行するように指図する。サービス提供者との契約における支払条件は、企業と顧客の契約における支払条件と一般的に整合的である。しかし、企業は、たとえ顧客が何らかの理由で支払ができない場合であっても、サービス提供者に支払を行う義務がある。

- IE238C 企業が本人なのか代理人なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別して、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。

- IE238D 企業は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスはオフィス・メンテナンス・サービスであり、顧客に対して他の約束はしていないことに着目する。

- IE238E 企業は、それらのサービス（サービス提供業者が履行することとなる）に対する権利に対する支配を、当該サービスが顧客に提供される前に獲得していることに着目する。サービス提供者との企業の契約の条件により、企業は特定されたサービスを企業に代わって提供するようにサービス提供業者に指図する。さらに、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項の下記の指標が、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に企業が当該サービスを支配しているという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- (a) 企業はオフィス・メンテナンス・サービスを提供する約束の履行に主たる責任を負っている。企業は当該サービスをサービス提供者に外注しているが、企業はサービスの受入可能性に責任を負う（すなわち、企業がサービスを自ら履行するのか、サービスを履行するために第三者であるサービス提供者を利用するのか）に関係なく、企業は契約における約束の履行に責任を負う。
- (b) 企業は顧客へのサービスについての価格の設定において裁量権を有している。
- (c) 企業はオフィス・メンテナンス・サービスとの交換での顧客からの売掛債権について信

用リスクを有している。企業は、顧客から支払を得るかどうかに関係なく、サービス提供者に支払を行うことを要求されている。

IE238F 企業は、顧客との契約を獲得する前にサービス提供者からサービスを得ることは約束しておらず、メンテナンス・サービスを提供するための利用可能な資源（例えば、人員、設備、消耗品）も維持していないことに着目する。したがって、企業はオフィス・メンテナンス・サービスについて在庫リスクを有していない。それでも、企業は、IE238E 項における証拠に基づいて、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に当該サービスを支配していると結論を下す。

IE238G したがって、企業はこの取引における本人であり、企業がオフィス・メンテナンス・サービスと交換に顧客から権利を得ている対価の金額で収益を認識する。

設例 47——財又はサービスを提供する約束（企業が本人である）

IE239 ある企業が、一般に直接に販売される航空券の価格よりも減額された料率で航空券を購入するため、主要な航空会社と交渉する。企業は、一定数の航空券の購入に同意し、それらを再販売できるかどうかに関係なくそれらの航空券についての支払をしなければならない。企業がそれぞれの航空券に対して支払う減額された料率は、事前に交渉され合意されている。

IE240 企業は、航空券を自身の顧客に販売する価格を決定する。企業は航空券を販売し、航空券購入時に顧客から対価を回収する。したがって、信用リスクはない。

IE241 また、企業は、顧客が航空会社の提供するサービスに関しての不満を解決する手助けをする。しかし、航空券に関する義務の履行についての責任は各航空会社にある（サービスへの不満についての顧客への改善策を含む）。

IE242 企業の履行義務は特定された財又はサービスを自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それとも他の当事者がそれらの財又はサービスをが他の当事者によって提供されるように手配すること（すなわち、企業が代理人）なのか判断するために、企業は自らの約束の性質を検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。

IE242A 企業は、航空会社から購入することを約束している航空券のそれぞれについて、特定されたフライトに搭乗する権利（航空券の形で）に対する支配を獲得し、企業はそれを顧客に移転すると結論を下す。したがって、企業は、自らの約束は航空券（所定のフライト（又は所定のフライトが変更若しくはキャンセルされる場合には別のフライト）で飛行する権利を提供する）を顧客に提供することである顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、企業が支配している権利であると判断する。企業は、顧客に対して他の約束はしていないことに着目する。支配が顧客に移転する前に、飛行する権利に対する支配を企業が獲得しているのかどうか及び企業が本人なのかどうかを判断する際に、企業は IFRS 第 15 号の B37 項における指標を次のように考慮する。

(a) 企業がフライトの権利の提供という契約履行の主たる責任を有している。しかし、企業には、フライトそのもの（これは航空会社が提供する）を提供する責任はない。

IFRS 第 15 号の明確化

~~(b) 企業の顧客に販売される前に航空券が購入されているので、企業は航空券についての在庫リスクを有しており、企業は、当該航空券を企業のコストよりも高い金額で販売できない場合に生じる損失に晒されている。~~

~~(c) 顧客への販売価格の設定の際に企業に裁量権がある。~~

~~(d) 企業が販売価格を設定できることの結果として、企業が稼得する金額は手数料の形式によるものではなく、むしろ、自らが設定する販売価格及び航空会社と交渉した航空券のコストによって決まる。~~

IE242B 企業は、それぞれのフライトに対する権利を顧客のうち 1 名に移転する前に、当該権利を支配している。企業は、顧客との契約を履行するために航空券を使用すべきかどうか及び使用する場合にはどの契約を履行するのかを決定することによって、当該権利の使用を指図する能力を有しているからである。企業は、航空券を転売して当該売却による収入のすべてを獲得するか、あるいは航空券を自ら使用することによって、当該権利からの残りの便益を獲得する能力も有している。

IE242C IFRS 第 15 号の B37 項の指標(b)及び(c)も、企業がそれぞれのフライトに対する権利を当該権利が顧客に移転される前に支配しているという証拠を提供している。企業は航空券について在庫リスクを有している。企業は航空券を購入するという顧客との契約を獲得する前に、航空会社から航空券を得ることを約束しているからである。したがって、企業は、航空券の転売先となる顧客を獲得できるかどうかや、それらの航空券について有利な価格が得られるかどうかに関係なく、それらの権利について航空会社に支払う義務がある。企業は、顧客が航空券に対して支払うこととなる価格も設定する。

IE243 企業は、自らの約束は顧客に航空券（すなわち、フライトをする権利）を提供することであると結論を下す。IFRS 第 15 号の B37 項における指標に基づき、企業は、航空券が顧客に移転される前に企業が航空券を支配していると結論を下す。したがって、企業は顧客との取引の本人であり、あると結論を下す。企業は、顧客に移転する航空券と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

設例 48——財又はサービスの提供の手配（企業が代理人である）

IE244 ある企業が、所定のレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるバウチャーを販売する。これらのバウチャーは企業により販売され、バウチャーの販売価格は、その食事の通常の販売価格に比べて相当の値引きを顧客に提供する（例えば、顧客がバウチャーに CU100 を支払い、当該バウチャーは、それがなければ CU200 かかるレストランでの食事の権利を顧客に与える）。企業は、バウチャーを事前に購入せず、顧客に要請された時にだけバウチャーを購入する。企業はバウチャーを自らのウェブサイトを通じて販売しており、バウチャーは返金不能である。

IE245 企業とレストランは、バウチャーを顧客に販売する価格を共同で決定する。企業はバウチャーの販売時にバウチャー価格の 30%に対する権利を得る。顧客は購入時にバウチャーの支払を行うので、企業には信用リスクはない。

IE246 企業は、顧客が食事に関する不満を解決する手助けもしており、購入者満足プログラムを有

している。しかし、バウチャーに関する義務の履行の責任はレストランにある（サービスへの不満についての顧客への改善策を含む）。

IE247 企業が本人なのか代理人なのかを判断するため、企業は、自らの約束の性質及び支配が顧客に移転する前に自らがバウチャー（すなわち、権利）を支配しているのかどうかを検討する顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。この判断を行う際に、企業は IFRS 第 15 号の B37 項における指標を次のように考慮する。

- (a) 企業には食事を自ら提供する責任はなく、食事はレストランが提供する。
- (b) 企業にはバウチャーについての在庫リスクはない。顧客への販売前にバウチャーを購入しておらず、バウチャーは返金不能であるからである。
- (c) 顧客へのバウチャーの販売価格の設定の際に企業に若干の裁量権があるが、販売価格はレストランと共同で決定されている。
- (d) 企業の対価は手数料の形式によるものである。企業がバウチャー価格の所定の割合（30%）に対する権利を得るからである。

IE247A 企業は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、特定されたレストランでの食事に対する権利（バウチャーの形で）であり、顧客はそれを自分で使用するか又は別の者に移転することができることに着目する。企業は、顧客に対して他の約束はしていないことにも着目する。

IE247B 企業は、食事に対する権利が顧客に移転される前に当該権利を支配していないと結論を下す。この結論に至る際に、企業は主として次のことを考慮する。

- (a) バウチャーは顧客に移転される時点でのみ作成されるので、当該移転の前には存在しない。したがって、企業はどの時点でも、バウチャーの使用を指図する能力や、バウチャーが顧客に移転される前に、バウチャー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ない。
- (b) 企業は、バウチャーが顧客に販売される前にバウチャーを購入しておらず、購入する約束もしていない。企業には、返却されたバウチャーを受け入れる責任もない。したがって、企業はバウチャーに関して IFRS 第 15 号の B37 項の指標(b)に記述しているような在庫リスクを有していない。
- (c) 企業は食事に対する権利を顧客に提供して、その後、その食事を提供するという企業の約束を履行するためにレストランと契約するのではない。顧客は、顧客が選択するレストランから特定された食事についてのバウチャーを獲得する。言い換えると、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項の指標(a)に記述しているように、レストランを使用して企業に代わって顧客に食事を提供するサービスを提供させてはいない。

IE248 企業は、自らの約束は、財又はサービスが手数料と交換に顧客（バウチャーの購入者）に提供されるように手配することであると結論を下す。IFRS 第 15 号の B37 項における指標に基づき、企業は、食事の権利を提供するバウチャーが顧客に移転される前には企業はバウチャ

一を支配していないと結論を下す。したがって、企業は契約の代理人であると結論を下す。
あり、サービスレストランがレストランの食事について顧客にバウチャーを提供するように
手配するのと交換に顧客から権利を得る対価の純額（各バウチャーの販売時に権利を得る
30%の手数料）で収益を認識する。

設例 48A——同一の契約において企業が本人であり代理人である

IE248A ある企業が、顧客が空席の職位に対する潜在的な求職者について、より効率的に的を絞るの
を支援するサービスを販売する。顧客との契約の一部として、顧客は潜在的な求職者に関す
る情報についての第三者のデータベースにアクセスするライセンスを獲得することに同意
する。企業は、このライセンスについて第三者に手配するが、顧客は当該ライセンスについ
てデータベース提供者と直接契約する。企業は第三者であるデータベース提供者に代わ
って、顧客への全体的な請求の一部として支払を回収する。データベース提供者はライセ
ンスについての顧客への価格を設定するとともに、オンライン・アプリケーションでテクニ
カル・サポートを提供すること及び顧客がサービスの障害時間又は他の技術的問題について
権利を得る可能性のある値引きを提供することに責任を負う。

IE248B 企業が本人なのか代理人なのかを判断するために、企業は、顧客に提供すべき特定された財
又はサービスを識別し、当該財又はサービスが顧客に移転される前に当該財又はサービスを
支配しているのかどうかを評価する。

IE248C この設例の目的上、求人サービスとデータベース・アクセスは、IFRS 第 15 号の第 27 項か
ら第 30 項の要求事項の評価に基づいて、2 つの別個の財又はサービスであると結論を下すと
想定されている。したがって、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、第三者のデ
ータベースに対するアクセス及び求人サービスである。

IE248D 企業は、データベースへのアクセスをそれが顧客に提供される前に支配していないと結論を
下す。企業はどの時点でもライセンスの使用を指図する能力を有していない。顧客はライセ
ンスについてデータベース提供者と直接契約しているからである。企業は提供者のデー
タベースへのアクセスを支配していない。例えば、顧客以外の当事者にデータベースへのア
クセスを付与したり、データベース提供者が顧客にアクセスを提供することを禁じたりす
ることはできない。

IE248E この結論の一部として、企業は IFRS 第 15 号の B37 項における下記の指標も考慮する。企
業は、これらの指標は企業がデータベースへのアクセスを当該アクセスが顧客に提供される
前に支配していないという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- (a) 企業はデータベース・アクセス・サービスを提供する約束の履行に責任を負っていない。
顧客はライセンスについて第三者であるデータベース提供者と直接契約しており、デ
ータベース提供者はデータベース・アクセスの受入可能性に責任を負う（例えば、テ
クニカル・サポート又はサービス値引きを提供することによって）。
- (b) 企業は在庫リスクを有していない。顧客がデータベース・アクセスについてデータベー
ス提供者と契約する前にデータベース・アクセスの購入も購入の約束もしておらず、
データベース・アクセスを提供するのに必要な資源を維持していないからである。

- (c) 企業はデータベース・アクセスについての顧客との価格の設定において裁量権を有していない。データベース提供業者が当該価格を設定するからである。

IE248F したがって、企業は第三者のデータベース・サービスに関しては自らは代理人であると結論を下す。これと対照的に、企業は求人サービスに関しては自らは本人であると結論を下す。企業は当該サービスを自ら履行し、他の当事者は当該サービスの顧客への提供に関与しないからである。

...

設例 54——知的財産を使用する権利

IE276 設例 11 のケース A (IE49 項から IE53 項参照) と同じ事実関係を使用して、企業は契約の中の 4 つの履行義務を識別する。

- (a) ソフトウェアのライセンス
- (b) インストール・サービス
- (c) ソフトウェアのアップデート
- (d) テクニカル・サポート

IE277 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ソフトウェアのライセンスを移転する自らの約束の性質を評価する。~~企業は、ソフトウェアはライセンスが顧客に移転する時点で機能しており、ライセンスが顧客に移転した時に顧客はソフトウェアの使用を指図することができ、ソフトウェアから残りの便益のほとんどすべてを受けることができることに着目する。さらに、企業は、顧客に移転する時にソフトウェアは機能しているので、顧客はライセンスが関係している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを合理的に期待していないと結論を下す。これは、ライセンスが顧客に移転される時点で、知的財産はライセンス期間全体を通じて変化しないからである。企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件の評価の際に、ソフトウェアのアップデートを提供する約束は考慮しない。それらは独立した履行義務を表している顧客への追加的な財又はサービスの移転を生じるからである (B58 項(c)参照)。企業は、ソフトウェアの機能性をライセンス期間中に変化させることとなる (アップデート及びテクニカル・サポートとは独立の) 活動を行う契約上の又は暗黙の義務を有していないことにも着目する。企業は、当該ソフトウェアは重大な単独の機能性を有しているので、顧客が当該ソフトウェアの便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではないことに着目する。したがって、企業の下す結論としては、当該ソフトウェアに著しく影響を与える (アップデート及びテクニカル・サポートとは独立の) 活動を行うことを、契約は要求しておらず顧客も合理的に期待していない。~~したがって、企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件はいずれも満たされず、企業の約束の性質は、一時点で存在する企業の知的財産を使用する権利を提供することである(すなわち、顧客が権利を有する知的財産は静的である)と結論を下す。したがって、企業は、ライセンスを一時点で充足される履行義務として会計処理する。

設例 55——知的財産のライセンス

IFRS 第 15 号の明確化

- IE278 ある企業が、財についてのデザイン及び製造プロセスに関する知的財産を（3 年間）ライセンス供与する契約を顧客と結ぶ。この契約は、企業が開発する可能性のある新しいデザイン及び製造プロセスのための当該知的財産のアップデートを顧客が獲得することも定めている。このアップデートは、顧客がライセンスを使用する能力に不可欠なものである。顧客は技術が急速に変化する業種で事業を行っているからである。企業はアップデートを独立して販売しておらず、顧客にはライセンスをアップデートなしに購入するオプションはない。
- IE279 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するために、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、顧客はアップデートなしに単独でライセンスから便益を得ることができるという結論を下せる（IFRS 第 15 号の第 27 項(a)参照）が、当該便益は限定的であると判断する。顧客が事業を行っている急速に変化する技術環境において、アップデートは顧客が引き続きライセンスを活用する能力に不可欠だからである。IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件に該当しているかどうかを評価する際に、企業は、顧客にはライセンスをアップデートなしに購入するオプションはなく、アップデートがないと顧客はライセンスから限定的な便益しか得ることができない顧客への約束は、契約全体を通じて設計及び生産のプロセスに関する最新の知的財産を提供することであることに着目する。ライセンス及びアップデートは、実質上、一定の期間にわたる企業の知的財産の予約である。顧客は一般的には当初のライセンスを独立に購入しないであろう。アップデートは企業の絶えず進化するテクノロジーを顧客が使用する能力と不可分だからである。これは、ライセンスが、アップデートを提供する約束に大きく影響を受けることを示している。したがって、企業は、ライセンスを供与する約束とアップデートを提供する約束は互いに依存性が高く相互関連性が高いため、ライセンスを供与する約束は契約の観点において別個のものではない顧客への単一の履行義務を構成すると結論を下す。ライセンスはアップデートを提供する約束と区分して識別可能ではないからである（IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件及び第 29 項の要因に従って）。
- IE280 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、履行義務（ライセンスとアップデートを含む）が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判断する。企業は、企業の履行が生じるにつれて顧客が企業の履行の便益を同時に受け取って消費するので、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)に従って、履行義務は一定の期間にわたり充足されると結論を下す。

設例 56——別個のライセンスの識別

- IE281 ある企業（製薬会社）が、10 年間にわたり、承認された複合薬に対する特許権を顧客にライセンス供与し、顧客のために薬を製造することを約束する。この薬は成熟製品であり、したがって、企業はこの薬をサポートする活動を何も行わない。これは企業の取引慣行と整合的である。

ケース A——ライセンスが別個のものではない場合

- IE282 このケースでは、製造プロセスが非常に特殊化された性質のものであるため、他の企業はこの薬を製造できない。その結果、ライセンスを製造サービスと独立に購入することはで

きない。

- IE283 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを決定するため、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、顧客は製造サービスなしにはライセンスから便益を得ることができないので、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件は満たされないと判断する。したがって、ライセンスと製造サービスは別個のものではなく、企業はライセンスと製造サービスを単一の履行義務として会計処理する。
- IE284 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、履行義務（すなわち、ライセンスと製造サービスの束）が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判断する。

ケース B——ライセンスが別個のものである場合

- IE285 このケースでは、薬の製造に使用される製造プロセスは、独特でもなく特殊化されたものでもなく、いくつかの他の企業も顧客のために薬を製造できる。
- IE286 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するために、顧客に約束した財及びサービスを評価する。製造プロセスは他の企業が提供できるため、企業は、顧客はライセンスからの便益をそれ単独で（すなわち、製造サービスなしに）容易に利用可能な資源（すなわち、第三者が提供する製造サービス）とともに受けることができると結論を下し、顧客が契約開始時に顧客に移転されるライセンスとともに製造サービスから便益を受けることができるという結論も下す。したがって、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件は満たされる。また、企業は、ライセンスは製造プロセスと区分して識別可能である（すなわち、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件を満たす）と結論を下す判断する。ライセンスも製造サービスも、他方によって大幅に改変又はカスタマイズされておらず、企業はライセンスと製造サービスを複合されたアウトプットに変換する重要な統合サービスを提供する約束をしていない。製造サービスがライセンスに依存するとしても、企業はライセンスを移転する約束を履行することができ、顧客はこのサービスとは独立にライセンスから便益を得ることができる。同様に、顧客は、薬を製造するという企業の約束に著しく影響を与えずに、ライセンスを独立に取得することができる。したがって、企業は、ライセンスと製造サービスは別個のものであり、企業は次の 2 つの履行義務を有していると結論を下す。

(a) 特許権のライセンス

(b) 製造サービス

- IE287 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。この薬は成熟製品である（すなわち、承認済みであり、現在製造されており、過去数年にわたり市販されている）。こうした種類の成熟製品について、企業の取引慣行では、薬をサポートする活動を行わない。この薬の製法には重大な独立した機能性（すなわち、ある病気又は状態を治療する薬を製造する能力）があるので、顧客がこの薬の製法の便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではない。したがって、企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件は満たされないと結論を下す。顧客が権利を有する

IFRS 第 15 号の明確化

知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを契約が要求しておらず、顧客がそれを合理的に期待していないからである。IFRS 第 15 号の B58 項の要件の評価の際に、企業は、製造サービスの提供を約束するという独立した履行義務を考慮に入れない。したがって、ライセンスを移転する際の企業の約束の性質は、企業の知的財産を、顧客に供与する時点で存在している形式及び機能性で使用する権利を提供することである。したがって、企業は、ライセンスを一時点で充足される履行義務として会計処理する。

IE288 企業は、IFRS 第 15 号の第 31 項から第 38 項を適用して、製造サービスが一時点で充足される履行義務なのか一定の期間にわたり充足される履行義務なのかを判断する。

設例 57——フランチャイズ権

IE289 ある企業が、顧客と契約を結び、10 年間にわたり、企業の商号を使用し、企業の製品を販売する権利を顧客に提供するフランチャイズのライセンスを付与することを約束する。ライセンスに加えて、企業は、フランチャイズ店舗の運営に必要な設備を提供することも約束する。ライセンスの供与と交換に、企業は、顧客の毎月の売上高の 5% という売上高ベースのロイヤルティを受け取る。設備についての固定対価は、設備の引渡時に支払われる CU150,000 である。

履行義務の識別

IE290 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従い、どの財及びサービスが別個のものであるのかを判断するために、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、フランチャイザーとして、フランチャイズの評判をサポートするため、顧客の変化する嗜好の分析や、製品の改善、価格戦略、販促キャンペーン及び運営面の効率化の実施などの活動を行う取引慣行を発展させてきた。しかし、企業は、これらの活動は、顧客に財又はサービスを直接的に移転しないと結論を下す。ライセンスを供与するという企業の約束の一部であり、実質的に、顧客が権利を有する知的財産を変化させるからである。

IE291 企業は、財又はサービスを移転する 2 つの約束（ライセンスを供与する約束及び設備を移転する約束）を有していると判断する。さらに、企業は、ライセンスを供与する約束と、設備を移転する約束とは、別個のものであると結論を下す。これは、顧客はそれぞれの約束（すなわち、ライセンスの約束及び設備の約束）からの便益を、それ単独で又は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からである（IFRS 第 15 号の第 27 項(a)参照）。（すなわち、顧客はライセンスからの便益を、フランチャイズ開店前に引き渡される設備と一緒に得ることができ、当該設備はフランチャイズで使用するか又はスクラップ価値ではない金額で売却することができる）。また、企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項 (b)の要件に従って、フランチャイズのライセンスと設備は区分して識別可能であると判断する。IFRS 第 15 号の第 29 項の要因がいずれも存在しないからである。企業は、ライセンスと設備を複合されたアウトプットに変換する重要な統合サービスを提供すること約束しておらず、ライセンスも設備も他方によって著しく改変又はカスタマイズされるものではない。さらに、企業は一方の契約を他方とは独立に履行することができる。顧客が設備を購入しないと決定したとしても、企業が顧客にライセンスを付与する約束には影響を与えないであろう。同様に、顧客がライセンスを独立に取得したとしても、企業が設備を移

転する約束には影響を与えないであろう。したがって、企業は、次の 2 つの履行義務を有している。

(a) フランチャイズのライセンス

(b) 設備

取引価格の配分

IE292 企業は、取引価格は CU150,000 の固定対価と変動対価（顧客の売上の 5%）を含んでいると判断する。

IE293 企業は、IFRS 第 15 号の第 85 項を適用して、変動対価の全体をフランチャイズのライセンスを移転する履行義務に配分すべきかどうかを判断する。企業は、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤルティ）の全体をフランチャイズのライセンスに配分すべきであると結論を下す。この変動対価の全体が、フランチャイズのライセンスを供与するという企業の約束に関係するものだからである。さらに、企業は、CU150,000 を設備に配分し、売上高ベースのロイヤルティをフランチャイズのライセンスに配分することは、類似の契約における企業の独立販売価格の比率に基づく配分と整合的であることに着目する。すなわち、設備の独立販売価格は CU150,000 であり、企業は通常、顧客の売上高の 5%と交換にフランチャイズをライセンス供与する。したがって、企業は、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤルティ）の全体を、フランチャイズのライセンスを供与する履行義務に配分すべきであると結論を下す。

適用指針：ライセンス供与

IE294 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件が満たされており、企業の約束の性質は、ライセンス期間全体を通じて最新の形式で企業の知的財産へのアクセスを提供することであると結論を下す。これは、次の理由によるものである。

- (a) 企業は、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うと顧客が合理的に期待するであろうと結論を下す。顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の予想される活動から得られるか又はそれに依存する。これは、フランチャイズの評判をサポートするために、顧客の変化する嗜好の分析や、製品の改善、価格戦略、販促キャンペーン及び運営面の効率化の実施などの活動を行うという企業の取引慣行に基づいている。さらに、企業は、報酬の一部分はフランチャイズ加盟者の成功に左右される（売上高ベースのロイヤルティを通じて証明されるように）ので、企業が利益を最大限にするため当該活動を行うことを顧客が期待するであろうと示す顧客との共通の経済的利害があるという点に着目する。
- (b) 企業はまた、フランチャイズのライセンスにより、顧客は当該活動から生じるどのような変化も実行することが要求されるので、当該活動の正又は負の影響に顧客が晒されるという点に着目する。
- (c) 企業はまた、顧客はライセンスで付与される権利を通じて当該活動からの便益を得るか

IFRS 第 15 号の明確化

もしれないが、それらの活動が発生するにつれて財又はサービスを顧客に移転しないという点に着目する。

- IE295 IFRS 第 15 号の B58 項の要件が満たされるので、企業は、ライセンスを移転する約束は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務であると結論を下す。
- IE296 企業はまた、対価は売上高ベースのロイヤルティの形式によるものであるので、企業は IFRS 第 15 号の B63 項を適用し、フランチャイズのライセンスの移転後に、企業はそれらの売上が発生するにつれて及び発生時に収益を認識すると結論を下す。

設例 58——知的財産へのアクセス

- IE297 ある企業（漫画のクリエイター）が、4 年間、顧客に 3 つの漫画の漫画キャラクターの肖像と名前の使用をライセンス供与する。それぞれの漫画には主要キャラクターがいる。しかし、新たに創出されるキャラクターが定期的に登場し、キャラクターの肖像は時とともに変化する。顧客（クルーズ船の運営者）は、企業のキャラクターを合理的なガイドラインの範囲内でショーやパレードなどさまざまな方法で 사용할 ことができる。この契約は、顧客がキャラクターの最新の肖像を使用することを要求する。
- IE298 ライセンスの供与と交換に、企業は、4 年の期間の各年度に CU1 百万の固定金額を受け取る。
- IE299 IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、企業は、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、ライセンスを供与する約束以外には他の履行義務を有していないと結論を下す。すなわち、ライセンスに関連する追加的な活動は、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。ライセンスを供与するという企業の約束の一部であり、顧客が権利を有する知的財産を実質的に変化させるからである。
- IE300 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを移転する企業の約束の性質を評価する。要件を評価する際に、企業は次の事項を考慮する。
- (a) 顧客は、顧客が権利を有する知的財産（すなわち、キャラクター）に著しく影響を与える活動を企業が行うと（企業の取引慣行から）合理的に期待している。~~それらの活動は、キャラクターの開発及び当該キャラクターが含まれる週刊漫画の出版を含んでいる。これは、企業の活動（すなわち、キャラクターの開発）が、顧客が権利を有している知的財産の形態を変化させるからである。さらに、顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の活動（すなわち、漫画の出版）から得られるか又はそれに依存する。~~
 - (b) ライセンスで付与される権利により、顧客は企業の活動の正又は負の影響に直接的に晒される。契約が、顧客が最新のキャラクターを使用することを要求しているからである。
 - (c) 顧客はライセンスで付与される権利を通じてそれらの活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が発生するにつれて顧客に財又はサービスを移転しない。
- IE301 したがって、企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件は満たされており、ライセンスを移転

するという企業の約束の性質は、ライセンス期間全体を通じて存在する企業の知的財産へのアクセスを顧客に提供することであると結論を下す。したがって、企業は、約束したライセンスを、一定の期間にわたり充足される（すなわち、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)の要件に該当する）履行義務として会計処理する。

- IE302 企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項を適用して、ライセンスにおける自らの履行を最も適切に描写する方法を識別する。契約は、ライセンスしたキャラクターの無制限の使用を固定期間にわたり顧客に提供するので、企業は、時間に基づく方法が、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度の最も適切な測定値であろうと判断する。

設例 59——知的財産を使用する権利

- IE303 ある企業（音楽レコード会社）が、有名なオーケストラによる 1975 年のクラシック交響曲の録音を顧客にライセンス供与する。顧客（消費者向け製品製造会社）は、録音された交響曲を、A 国において 2 年間にわたり、テレビ、ラジオ及びオンライン広告を含むあらゆるコマーシャルの中で使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は 1 か月当たり CU10,000 の固定対価を受け取る。契約には、企業が提供する他の財又はサービスは含まれない。この契約は解約不能である。
- IE304 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、自らの唯一の履行義務はライセンスを供与することであると結論を下す。
- IE305 IFRS 第 15 号の B58 項に従って、企業は、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。企業には、ライセンス供与された録音を変化させる契約上の又は含意された義務はない。~~したがって、顧客が権利を有する知的財産は静的である。ライセンスされた録音には、~~重大な単独の機能性（すなわち、再生される能力）があるので、顧客が当該録音の便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではない。したがって、企業が下す結論としては、ライセンスされた録音に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約は要求しておらず、顧客も合理的に期待していない。このため、企業は、ライセンスの移転における自らの約束の性質は、供与する時点で存在する企業の知的財産を使用する権利を顧客に提供することであると結論を下す。したがって、ライセンスを供与する約束は、一時点で充足される履行義務である。企業は、顧客が、ライセンス供与された知的財産の使用を指図することができ、当該知的財産から残りの便益のほとんどすべてを受け取ることができる時点で、収益の全額を認識する。
- IE306 企業の履行（期間の開始時）と 2 年間にわたる顧客の毎月の支払（解約不能である）の間の期間が長いことから、企業は、IFRS 第 15 号の第 60 項から第 65 項の要求事項を考慮して、重大な金融要素が存在するかどうかを判断する。

設例 60——知的財産のライセンスに係る売上高ベースのロイヤルティ

- IE307 ある企業（映画配給会社）が、映画 XYZ を顧客にライセンス供与する。顧客（映画館の運営者）は、6 週間、自身の映画館で当該映画を上映する権利を有する。さらに、企業は次のことに同意する。(a) 撮影からの記念品を、顧客の映画館での展示のために、6 週間の上

IFRS 第 15 号の明確化

映期間の開始前に顧客に提供すること、(b) 映画 XYZ のラジオでの宣伝を 6 週間の上映期間全体を通じて顧客の地域のラジオ局で提供すること。ライセンスの付与及び追加的な宣伝の財又はサービスと交換に、企業は映画 XYZ に対する事業者のチケット売上の一部分を受け取る（すなわち、売上高ベースのロイヤルティの形式による変動対価）。企業は、自らの唯一の履行義務はライセンスを供与するという約束であると結論を下す。

- IE308 企業は、ライセンスを供与する約束が、企業の知的財産にアクセスする権利又は知的財産を使用する権利のどちらを表しているのかに関係なく、IFRS 第 15 号の B63 項を適用し、チケット売上が発生するにつれて及び発生時に収益を認識する。これは、知的財産のライセンスの対価は売上高ベースのロイヤルティであり、企業は、売上高ベースのロイヤルティが関係する映画に対するライセンスをすでに移転しているからである。この例では、企業はライセンスと他の宣伝用の財又はサービスとが別個のものであるかどうかの評価を要求されていない。これは、約束した財又はサービスのそれぞれが履行義務であるのかどうかと関係なく、企業は、映画 XYZ を上映するライセンスが、売上高ベースのロイヤルティが関連する支配的な項目であると結論を下すからである。したがって、企業は、B63 項に従って、売上高ベースのロイヤルティ（企業が契約に基づいて権利を得る唯一の対価）から収益を認識することとなる。

設例 61——知的財産へのアクセス

- IE309 ある企業（有名スポーツ・チーム）が、自身の名称とロゴの使用を顧客にライセンス供与する。顧客（アパレル・デザイナー）は、1 年間、T シャツ、カップ、マグカップ及びタオルなどのアイテムに当該スポーツ・チームの名称及びロゴを使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は、CU2 百万の固定対価及びチーム名称又はロゴを使用しているあらゆるアイテムの販売価格の 5% のロイヤルティを受け取る。顧客は、企業が引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供することを期待する。
- IE310 企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財及びサービスを評価する。企業は、自らの唯一の履行義務はライセンスを移転することであると結論を下す。すなわち、ライセンスに関連する追加的な活動（すなわち、引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供すること）は、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。ライセンスを供与するという企業の約束の一部であり、実質的に、顧客が権利を有する知的財産を変化させるからである。
- IE311 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを移転するという企業の約束の性質を評価する。要件を評価する際に、企業は、次の事項を検討する。
- (a) 企業は、顧客は自らが権利を有する知的財産（すなわち、チーム名称及びロゴ）に著しく影響を与える活動を企業が行うと合理的に期待するであろうと結論を下す。顧客が名称及びロゴから便益を得る能力は、実質的に、企業の予想される活動からか又はそれに依存する。これは、試合を続け、競争力のあるチームを提供するなどの活動を行うという企業の取引慣行に基づいている。さらに、企業は、対価の一部分は顧客の成功に左右される（売上高ベースのロイヤルティを通じて）ので、企業が利益を最大限にするために当該活動を行うと顧客が期待していることを示す顧客との共通の経済的利害がある

ことに着目する。

- (b) 企業は、ライセンスで付与される権利（すなわち、チームの名称及びロゴの使用）により、顧客が企業の活動の正又は負の影響に直接に晒されることに着目する。
- (c) 企業はまた、顧客はライセンスで付与される権利を通じて、活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が発生するにつれて財又はサービスを移転しないことに着目する。

IE312 企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件が満たされており、ライセンスを移転するという企業の約束の性質は、ライセンス期間全体を通じて存在する企業の知的財産へのアクセスを顧客に提供することであると結論を下す。したがって、企業は、約束したライセンスを、一定の期間にわたり充足される（すなわち、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)の要件に該当する）履行義務として会計処理する。

IE313 企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項を適用して、固定対価に対する企業の履行を描写する進捗度の測定値を決定する。売上高ベースのロイヤルティの形式による対価については、IFRS 第 15 号の B63 項が適用される。売上高ベースのロイヤルティが、契約の中の唯一の履行義務であるライセンスだけに関係しているからである。したがって、チーム名称又はロゴを使用するアイテムの売上が発生するにつれて及びその発生時に、企業は収益を認識する。

審議会による 2015 年 7 月公表の「IFRS 第 15 号の明確化」の承認

公開草案「IFRS 第15号の明確化」は、国際会計基準審議会の13名の審議会メンバーにより公表が承認された。鶯地氏は公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト

議長

イアン・マッキントッシュ

副議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス

マルティン・エーデルマン

パトリック・フィネガン

ゲイリー・カブレック

スザンヌ・ロイド

鶯地 隆継

ダレル・スコット

徐 正雨

メアリー・トーカー

張 為国

公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」(IFRS 第 15 号の修正案) に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

背 景

- BC1 この結論の根拠は、公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」で提案している修正を開発した際の国際会計基準審議会 (IASB) の検討事項を要約している。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。
- BC2 2014 年 5 月の IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及び財務会計基準審議会 (FASB) のトピック 606「顧客との契約から生じる収益」¹の公表以降、収益認識についての移行リソース・グループ (TRG) の議論から生じたいくつかの論点を IASB と FASB (総称して「両審議会」) が共同で議論してきた。それらの議論に基づき、IASB と FASB はそれぞれ、これらの論点に対処するための基準設定を行うべきかどうかを決定した。
- BC3 決定に至る際に、IASB は、最近公表された基準の修正は意図しない結果のリスクが生じ、一部の利害関係者に無用の負担を課すおそれがあることに着目した。例えば、一部の法域において修正を翻訳して、部分的にエンドースメントのプロセスを通じて基準に織り込む必要があることなどである。修正は、すでに進められている導入プロセスを混乱させるおそれがあり、企業がすでに実施した導入作業を再検討しなければならない場合には、過大なコストを生じる可能性がある。IASB は、新しい要求事項に関する疑問点は新基準の公表後の当初の期間中に生じると予想され、それらは一般的に利害関係者が新しい要求事項についてより適切な理解を得るにつれて解決することにも着目した。さらに、潜在的な適用上の論点に関する TRG と両審議会の議論が、利害関係者への有用な教育マテリアルとして役立つ。
- BC4 したがって、IASB は基準を修正すべきかどう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。これに基づき、IASB は次のいずれかの場合にのみ基準の修正を提案している。(a) それらの修正案が IFRS 第 15 号における要求事項を開発した際の両審議会の意図の明確化に不可欠である場合、又は(b) コンバージェンスした要求事項を維持することの便益が、要求事項の修正の潜在的コストよりも大きいと考える場合 (例えば、本人なのか代理人なのかの検討に関して) である。IASB は、IFRS 第 15 号に付属している設例のいくつかについてのより広範な変更も提案している。IASB は、明確化は基準の修正によって行うよりも設例で行うほうが効果的に行えることが多いと結論を下した。
- BC5 IASB と FASB の両者が、履行義務の識別、本人なのか代理人なのかの検討及びライセンス供与に関しての修正を、条件変更された契約についての新たな移行上の救済措置の提案とともに提案することを決定した。本人なのか代理人なのかの検討に関する明確化は別にして、両審議会の修正案の範囲及び文言は同一ではない (又は同一にはならないと見込まれる)。IASB は、完了した契約に関する移行上の救済措置も提案しており、FASB は、回収可能性、

¹ 別段の記載がない限り、この結論の根拠における IFRS 第 15 号への参照は、トピック 606 への参照としても読むことができる。

IFRS 第 15 号の明確化

現金以外の対価の測定及び売上税の表示に関する実務上の便法に関する修正を提案する見込みである。各審議会が決定に至った際の検討の概要は、この結論の根拠で説明している。異なる決定をしたため、IASB と FASB はそれぞれの提案を別個の公開草案において公表しており（又は公表する予定であり）、それらはコメント期間が異なっている。

BC6 下記の表は、両審議会のそれぞれの決定を要約している。

IASB と FASB の両方が基準設定を行うことを決定した論点

論点	IASB の提案	FASB の提案	参照
どのような場合に財又はサービスが「区分して識別可能」なのかの判定	IFRS 第 15 号に付属する設例の修正（FASB の提案と同様の事実関係を使用）	コード化体系の修正（設例を含む）	BC8 項から BC16 項
企業が本人なのか代理人なのかの判定	IFRS 第 15 号及び付属する設例の修正	コード化体系の修正（設例を含む）	BC26 項から BC56 項
ライセンスの供与における企業の約束の性質の判定	IFRS 第 15 号及び付属する設例の修正	コード化体系の修正（設例を含む）	BC59 項から BC70 項
売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティの例外の適用	IFRS 第 15 号及び付属する設例の修正	コード化体系の修正（設例を含む）	BC71 項から BC79 項
移行時の実務上の便法	IFRS 第 15 号の修正	コード化体系の修正	BC109 項から BC115 項

IASB が基準設定を行わないことを決定したが FASB がトピック 606 の修正を提案している（又は提案する見込みである）論点

論点	FASB の提案	参照
約束した財又はサービスの識別（重要性の考慮）	コード化体系の修正（設例を含む）	BC17 項から BC21 項
出荷及び配送活動	コード化体系の修正	BC22 項から BC24 項
ライセンスにおける契約上の制限が約束の識別にどのように影響を与えるか	コード化体系の修正（設例を含む）	BC80 項から BC82 項
どのような場合に企業がライセンスの性質を評価すべきかの決定	コード化体系の修正	BC83 項から BC86 項
回収可能性（回収可能性の評価・契約の解約）	コード化体系の修正（設例を含む）	BC87 項から BC97 項

現金以外の対価（測定日・変動可能性）	コード化体系の修正（設例を含む）	BC98 項から BC104 項
売上税の表示	コード化体系の修正	BC105 項から BC108 項

履行義務の識別

BC7 IFRS 第 15 号は、履行義務の識別を、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基づいて次の 2 段階のプロセスを用いて行うことを企業に要求している。

(a) 第 1 のステップは、第 27 項(a)に従って財又はサービスが別個のものとなり得るかどうかを判定することである。この要件は、契約の過度に細分化された分解を防ぐために、履行義務の基礎となる財又はサービスの最低限の特性又は属性（すなわち、「フローアー」）を明示している。顧客が履行義務の基礎となる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なければならない。この要件は第 28 項のガイダンスで補強されている。

(b) 第 2 のステップは、第 27 項(b)に従って、財又はサービスを移転する約束が契約の中の他の約束と区分して識別可能であるかどうかを判定することである。この要件は、（第 27 項(a)に従って）別個のものとなり得る財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの観点において別個の特性を保持しているかどうかを評価する。

別個の財又はサービス

BC8 TRG は、約束した財又はサービスがどのような場合に区分して識別可能である（すなわち、契約の観点において別個のものである）のかに関する第 27 項(b)の要件と第 29 項の補助的諸要因に関する論点を検討した。この議論は両審議会に、第 27 項(b)の原則及び第 29 項の補助的諸要因についての利害関係者の理解に不統一がある可能性を伝えた。特に、TRG の議論は、第 29 項(c)が意図したよりも広く適用される（それにより、複数の項目が不適切に単一の履行義務として結合される）リスクがあることを示していた。利害関係者は、約束した財又はサービスのうち 1 つが他のものの移転に依存しているシナリオ（設備と当該設備を機能させるために必要とされる関連する消耗品についての契約など）へのこの要因の適用に関して質問した。一部の利害関係者は、約束した財又はサービスは別個のものとなり得るかもしれないが、当該財又はサービスのうち 1 つが他のものに依存している場合には、約束した財又はサービスは契約の観点において別個のものとはならないであろうと指摘した。

BC9 それらの議論や受け取ったフィードバックを考慮して、IASB は、いくつかの新たな設例を追加するとともに、IFRS 第 15 号に付属している既存の設例の一部を修正することを提案している。履行義務の識別に関する要求事項を企業がどのように適用すべきなのかを明確化するためである。IASB の考えでは、TRG の議論は教育上のニーズを明らかにしたものであり、提起された論点の性質を考えると、基準の修正は必要ない。決定に至る際に、IASB は、「契約の観点において別個のものである」という概念は新しいものなので、実務の進展につれて疑問点が生じると予想されることに着目した。第 27 項(b)の原則の適用には、事実及び

IFRS 第 15 号の明確化

状況を考慮に入れた判断が必要となる。IFRS 第 15 号の要求事項の修正は、約束した財又はサービスが別個のものなのかどうかを判定する際に判断を適用する必要性には影響を与えないであろう。

- BC10 TRG の議論は、第 27 項の要件及び第 29 項の補助的諸要因の役割に関して若干の混乱があったことを示唆した。IASB は、第 27 項(b)の要件が焦点を当てているのは、財又はサービス自体ではなく、財又はサービスを移転する約束の分離可能性であることに着目した。これは、契約が移転するのは、(a) 複数の別個の財又はサービスなのか、それとも(b) 契約で約束した財又はサービスの別個の束を構成する複合された項目なのかを、企業が評価すべきである旨を強調するものである。第 29 項の諸要因は、別個のものとなり得る財又はサービスが、当該財又はサービスが結合又は改変されているために、契約の観点において別個のものではない状況を明らかにしている。言い換えると、それらの要因は、基礎となる約束した財又はサービスの合計よりも大きい（又は実質的に異なる）ものを移転することを企業が約束している可能性のあるシナリオを明らかにしている。例えば、壁を建設する契約に置いて、煉瓦を提供する約束と労働力を提供する約束は、契約の観点において互いに区分して識別可能ではない。それらの約束が組み合わされて、壁を建設するという顧客への約束を構成しているからである。
- BC11 財又はサービスを提供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なのかどうかの評価は、契約履行のプロセスの観点での契約の中のさまざまな財又はサービスの間の関係を考慮する。すなわち、企業は、財又はサービスを移転する複数の約束の間の統合、相関又は相互依存のレベルを考慮すべきである。IASB は、ある項目が、その性質上、他の項目に依存するかどうか（すなわち、2 つの項目に機能上の関係があるかどうか）だけの評価すべきではない。むしろ、企業は、契約履行のプロセスにおいて 2 つの項目間に変化を生じる関係があるかどうかを評価すべきである。多くの場合、企業が財又はサービスを顧客に移転する複数の約束を互いに独立に履行できるかどうかを検討することが有用である可能性がある。
- BC12 TRG の議論は、一部の利害関係者が第 27 項(b)を補助する諸要因を一連の要件として適用しているかもしれないことも明らかにした。第 29 項は、財又はサービスを移転するという企業の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因の網羅的でないリストを示している。IFRS 第 15 号の BC104 項で論じているように、両審議会がこれらの要因を要件として表現しないことを決定したのは、そうすると制限的になり過ぎる可能性があり、取決めの経済実態を反映しないバンドリング又はアンバンドリングを強制するおそれがあるためである。両審議会は、第 29 項を一連の要件として読ませる意図はなかった。すなわち、ある約束が区分して識別可能であると結論を下すためには、要因のすべてが満たされている必要はない。
- BC13 利害関係者は、契約上の制限が履行義務の識別に与える影響についても質問した。このため、IASB は新たな設例（設例 11 のケース D）を提案している。これは、企業は顧客が財又はサービスを使用するかもしれない方法ではなく財又はサービスの特性に焦点を当てるべきであるという IFRS 第 15 号の BC100 項における両審議会の所見を説明するものである。
- BC14 FASB は、区分して識別可能の原則の表現を拡張し、606-10-25-21 項（IFRS 第 15 号の第 29 項）の既存の諸要因を再構成して修正後の原則に合わせるように、トピック 606 の修正

を提案している。FASB の考えでは、FASB の修正案の方が両審議会の意図を適切に記述することとなり、基礎となる原則の変更とはならない。FASB の修正案には次のことが含まれている。

- (a) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が区分して識別可能なのかどうかを評価する際の目的は、契約における企業の全体的な約束の性質が、当該財又はサービスのそれぞれを移転することなのか、それとも当該財又はサービスがインプットとなる複合された項目を移転することなのかを判断することである旨を説明。
- (b) 次のことを明確化するために複数の特定の語句を挿入。(i) 諸要因の検討は、約束した財又はサービスが互いに著しく影響を与えるのかどうか（約束した財又はサービスの一方が他方に著しく影響を与えるのかどうかではなく）を評価するために行うべきであること。(ii) 複合されたアウトプットには複数のフェーズ、要素又は単位が含まれる場合があること。
- (c) 約束がどのような場合に区分して識別可能であるのかではなく、どのような場合に区分して識別可能ではないのかを識別するように、諸要因を再構成。

BC15 FASB は、履行義務の識別方法を例示する追加的な設例も提案している。IASB が IFRS 第 15 号に付属させることを提案している新しい設例は、FASB の提案と事実関係が同様であり、整合的な結論に達している。しかし、IASB は、アンチウィルス・ソフトウェアのライセンスが、ライセンス期間中の利用可能になった時点で提供されるソフトウェアのアップデートとは別個のものかどうかの評価に関して FASB が提案した新たな設例（FASB の提案における設例 10、ケース C）は含めないことを決定した。IASB が、追加の設例は必要ないと考えたのは、IFRS 第 15 号に付属している設例 55 がすでに、履行義務の識別についての要求事項の同様の事実関係への適用を例示しているからである。

BC16 最後に、FASB の提案は、次のことを反映するためのトピック 606 の既存の設例の改訂を含んでいる。

- (a) 区分して識別可能の原則の表現の再明確化
- (b) 606-10-25-21 項（IFRS 第 15 号の第 29 項）の諸要因の修正
- (c) FASB が区分のガイダンスのどのような適用を意図しているのかをより明確に示すことを意図した提案の文案
- (d) 「契約の観点において別個のものである」を「区分して識別可能である」に置換え（両方の用語が同じ概念を包含していることを明確化するため）
- (e) その他の編集上の変更の提案

約束した財又はサービス

BC17 TRG は、企業が、従前の収益基準において引渡対象物又は構成部分として識別されていない項目又は活動を、約束した財又はサービスとして識別すべきかどうかを議論した。具体的な懸念が IFRS 第 15 号の BC90 項に関して指摘された。そこでは、「形式的であるか又は重

IFRS 第 15 号の明確化

要でない」(米国証券取引委員会のスタッフが公表したガイダンスに含まれている概念)と企業がみなすかもしれない履行義務の会計処理を免除しないという両審議会の決定を説明している。一部の利害関係者は、IFRS 第 15 号は、従前の収益基準の場合よりも著しく多くの履行義務を識別することを企業に要求するかもしれないという見解を有していた。

- BC18 こうした懸念に対応して、FASB は、契約の観点において重要性のない約束した財又はサービスを企業が識別しないことを認める修正を提案している。これは、契約レベルで重要性がないと判断された項目又は活動が財務諸表に与える影響を集計して判断することを企業に要求するのは、過度の負担となると FASB が懸念しているからである。しかし、FASB の提案は、任意の財又はサービスを引き続き 606-10-55-4 項から 55-45 項 (IFRS 第 15 号の B39 項から B43 項) に従って会計処理することを強調している。
- BC19 現時点で IFRS 第 15 号を修正することのより幅広い含意 (BC3 項に記述) を検討した結果、IASB は、同様のガイダンスを IFRS 第 15 号には織り込まないことを決定した。TRG の議論では、指摘された懸念は主として US GAAP における実務の変更の可能性に関するものであることが明らかになった。IFRS における従前の収益基準には、米国証券取引委員会のスタッフが重要でないか又は形式的な履行義務に関して公表したガイダンスに類似した文言は含まれていない。TRG の議論は、IFRS の利害関係者は IFRS 第 15 号の要求事項を理解して適用することができることを示していた。IFRS の利害関係者は、契約の中の約束した財又はサービスを履行義務の識別の目的で評価する際に合理的な判断を行うことに関して懸念を示してはいない。
- BC20 IASB の考えでは、指摘された懸念は、IFRS 第 15 号の要求事項の適用ではなく重要性の概念の適用に関するものである。IFRS 第 15 号の BC84 項で述べたように、両審議会は、履行義務という概念を従前の収益基準における契約の引渡対象物、構成部分又は要素の概念と同様のものとすることを意図していた。IASB は、IFRS 第 15 号では約束した財又はサービスではなく履行義務を識別することを企業に要求していることに留意した。したがって、企業は重要性のある履行義務を識別するために、契約で約束した財又はサービスの評価を行うが、考え得る約束した財又はサービスのすべてを個々に識別することを企業に要求することを IASB は意図していなかった。
- BC21 決定に至る際に、IASB は、IFRS 第 15 号の BC90 項における説明は、企業が契約で約束した形式的であるか又は重要でない財又はサービスを識別することを要求されていることを示唆するものではなく、IFRS 第 15 号の開発についての両審議会の説明の文脈で読むべきであることにも着目した。IASB が形式的であるか又は重要でない履行義務についての免除を導入しないと決定した理由の 1 つは、「別個の」という概念の適用方法と重要性の適用の両方の理由で必要と考えられなかったからである。約束した財又はサービスの評価と履行義務の識別の際に、企業は、IFRS 第 15 号の全体的な目的を重要性の考慮事項とともに考慮する必要がある。

出荷及び配送活動

- BC22 米国における一部の利害関係者は、顧客への支配の移転の後に生じる出荷及び配送活動を、約束したサービス又は履行活動のいずれとして会計処理すべきか、また、いつ会計処理すべ

きかに関してさまざまな見解を示した。従前の収益基準では、企業は財の販売に関連して提供する出荷を追加的なサービスとして会計処理しないことが多かった。その結果、一部の利害関係者は、コストと便益の懸念を示し、追加的な救済措置を提供すべきかどうか質問した。

BC23 FASB は、顧客が関連する財に対する支配を獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動であるという両審議会の見解を明示するために、トピック 606 の修正を提案している。さらに、FASB は、会計方針の選択として、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動を企業が履行活動として会計処理することを認めることを提案している。結論に至る際に、FASB は、会計方針の選択を与えることを決定したのは、選択によって、財務諸表利用者に提供される情報を低下させずに新収益基準の運用可能性が向上すると期待しているからであると説明した。FASB は、出荷及び配送活動を従前の米国の収益基準において引渡対象物として会計処理していない企業についての実務の変更は、導入及び継続的な適用にコストがかかる可能性があることに留意した。

BC24 現時点で IFRS 第 15 号を修正することのより幅広い含意(BC3 項に記述)を検討した結果、IASB は同様の修正を提案していない。出荷及び配送活動についての会計方針の選択は、収益認識モデルの例外を作り出すことになり、企業間の比較可能性を低下させるおそれがあるという根拠によるものである。第 22 項では、履行義務を識別するために、顧客との契約で約束した財又はサービスを評価することを企業に要求している。方針の選択を導入すると、この要求を覆すことになる。さらに、方針の選択はすべての企業に適用可能である。したがって、重大な出荷業務のある企業が異なる方針の選択を行う可能性がある。これは、財務諸表利用者が、異なる企業（同じ業界内の企業を含む）が報告した収益を理解し比較することをより困難にするであろう。

このトピックに関して FASB が提案したその他の変更

BC25 第 24 項では、顧客との契約において含意されている約束は、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を約束が創出する場合には、存在している可能性がある。FASB は、米国の利害関係者が「妥当」の意味に関して提起した質問の結果として、「妥当」という用語を「合理的」に変更することを提案している。これは、IFRS 第 15 号の BC87 項が、含意されている約束は法律によって強制可能である必要はないと述べているからである。IASB は、「妥当」という用語の使用が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における推定的債務に関するガイダンスと整合的であることに着目した。したがって、第 24 項に同様の修正を行うと、IFRS の中での不整合を生じることになると結論を下し、したがって、修正を提案しないことを決定した。

本人なのか代理人なのかの検討

BC26 企業に加えて、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は、IFRS 第 15 号は企業が次のいずれなのかを判断することを企業に要求している。

- (a) 取引における本人（収益として、特定された財又はサービスの顧客への提供と交換に権利を得ると見込まれる対価の総額を認識する）

IFRS 第 15 号の明確化

- (b) 代理人（収益として、他の当事者が特定された財又はサービスを顧客に提供するように手配することに対する報酬又は手数料を認識する）

B34 項から B38 項は、企業がこの判定を行うのに役立つガイダンスを含んでいる。

BC27 TRG は、B34 項から B38 項のガイダンスに関して、いくつかの論点を議論した。一部の利害関係者は、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のかどうか、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。他の利害関係者は、支配の原則を無形の財又はサービスを伴う契約にどのように適用すべきかを質問した。

BC28 それらの議論を考慮して、両審議会は、B34 項から B38 項における本人なのか代理人なのかのガイダンスを明確化すべきかどうか及び明確化の方法を議論した。

企業が本人なのか代理人なのかの判定に関する原則

BC29 B34 項は、企業が本人なのか代理人なのかの判定を、企業の約束の性質が、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）なのか、それらの財又はサービスが他の当事者によって提供されるように**手配**すること（すなわち、企業は代理人）なのかに基づいて行うことを企業に要求している。企業が特定された財又はサービスを支配しているのかどうかの評価は、企業の約束の性質の判定の根拠となる。

BC30 両審議会は、企業が特定された財又はサービスを顧客に提供していると結論を下すためには、企業はまず当該財又はサービスを支配（第 33 項で定義）していなければならないことに着目した。企業が提供すべき財又はサービスを最初に有して（そして支配して）いない場合には、企業が特定された財又はサービスを顧客に提供することは困難であろう。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、企業は顧客との取引における本人である。企業が特定された財又はサービスを顧客に移転される前に支配していない場合には、企業は顧客との取引における本人ではない。両審議会は、この点での検討事項を IFRS 第 15 号の BC380 項で説明している。

BC31 さらに、両審議会は、自ら財を製造するか又はサービスを提供する企業は、当該企業が当該財又はサービスに対する支配を顧客に移転する場合には、常に本人であることに留意した。このような企業は、企業は別の当事者の関与なしに顧客に直接に財を移転するか又はサービスを提供するので、自らが本人なのか代理人なのかを B34 項から B38 項のガイダンスを用いて評価しない。企業が、最終顧客への財又はサービスの提供における本人である仲介者に財を移転するか又はサービスを提供する場合（個別にであろうと、財又はサービスの別個の束の一部としてであろうと）には、企業の顧客は当該仲介者である。

BC32 TRG の議論で明らかにされた懸念により、両審議会は、本人なのか代理人なのかの検討に関するガイダンスの下記の側面を明確化することを決定した。

(a) 支配の原則と B37 項の諸指標との関係

(b) 無形の財又はサービスへの支配の適用

BC33 本人なのか代理人なのかの検討に関するガイダンス全体を通じて、両審議会は、「履行義務」

ではなく、(B34 項のように) 顧客に移転される「財又はサービス」に言及することを決定した。これは、企業が代理人である場合には「履行義務」という用語の使用が混乱を招くものであったからである。代理人の履行義務は、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配することである。代理人は財又はサービスを自ら最終消費者に移転することを約束してはいない。したがって、最終顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、代理人の履行義務ではない。

支配と B37 項における諸指標との関係

BC34 両審議会は、支配の評価と B37 項における支配の諸指標との関係に関する疑問点は、少なくとも部分的には、B37 項の諸指標が 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生じていることに着目した。IAS 第 18 号にはこの評価に関する原則（リスクと経済価値に基づいていた）があったが、IFRS 第 15 号における支配の原則とは異なっており、また、トピック 605 では原則を明示的に記載していなかったが、トピック 605 における諸指標はリスクと経済価値の指標であると理解されていた。さらに、IFRS 第 15 号に付属している設例 45 から 48 での分析の構成が混乱を加えていた。

BC35 両審議会の検討（IFRS 第 15 号の BC382 項で説明）は、B37 項の諸指標は、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の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記載されたことを明らかにしている。その諸指標は、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) 切り離して見るべきではなく、(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。1 つ又は複数の指標の検討が有用であることが多く、事実及び状況に応じて、個々の指標が支配の評価について目的適合性や説得力が高くなることも低くなることもある。

BC36 両審議会は、この諸指標が IAS 第 18 号及びトピック 605 における諸指標と類似していることを認めたが、IFRS 第 15 号の BC382 項で説明しているこの点での検討事項にも留意した。BC382 項では、両審議会は、従前の収益認識規準における指標のいくつかは、新基準においては目的が異なっているが、引き継ぐことを決定したと説明している。新基準では、諸指標は、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という概念を補強している。したがって、両審議会は、IFRS 第 15 号における本人なのか代理人なのかに関する結論は、シナリオによっては、従前の収益認識規準において達した結論と異なる可能性があると予想していた。さらに、両審議会は、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。

BC37 両審議会は、B37 項における諸指標を、支配の原則と諸指標の間の関連付けをより明確に確立するために修正すべきかどうかを検討し、最終的には下記を提案することを決定した。

(a) 諸指標を、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ないという指標としてではなく、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。

(b) 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のか

IFRS 第 15 号の明確化

を説明するためのガイダンスを追加する。これは、従前の収益認識基準における指標に類似した指標を、IFRS 第 15 号における支配の原則の観点において企業が適用するのに役立つであろう。

- (c) 対価の形式に関する指標を削除する。当該指標は、企業が代理人なのかどうかを評価する際には有用となることがあるかもしれないが、両審議会は、企業が本人なのかどうかを評価する際には有用ではないであろうと結論を下した。
- (d) 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る（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）旨を明確化する。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。

BC38 IFRS 第 15 号を修正すべきかどうかを検討する際に、高いハードルを一般的に適用するという IASB の決定に照らして、IASB は、支配との関連付けを確立するために B37 項の各指標に説明的文言を追加する必要はないであろうと考えた。IASB の考えでは、支配の原則と諸指標との相互関係に関する明瞭性は、設例だけを修正することで達成できる。IASB は、B37 項における諸指標に説明的文言を追加することに関しての懸念に留意した。それは、(a) それらの追加的な説明に関して新たな疑問点が生じるリスクと、(b) それらの追加的な説明の一部が不適切に使用されて、企業が代理人である場合に本人という結論に至るというリスクによるものである。

BC39 しかし、そうした懸念にかかわらず、IASB は IFRS 第 15 号の B37 項における諸指標の修正を提案することを決定した。修正案の文言を FASB が提案すると予想される修正の文言に合わせるためである。IASB は、本人なのか代理人なのかの検討に関してのコンバージェンスした要求事項及びガイダンスを維持することとなる修正を提案することは有益であろうと結論を下した。

第 38 項における指標ではなく B37 項における指標を使用

BC40 一部の利害関係者は、B37 項における諸指標が履行義務の充足に関する諸指標（第 38 項）と異なっている理由について、両方の諸指標とも支配に関するものであると指摘して、質問した。

BC41 両審議会は、第 38 項における諸指標は、顧客が約束された財又はサービスに対する支配を獲得する時点の指標であることに着目した。したがって、それらの指標は B37 項における指標とは異なる目的で機能する。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いない（IFRS 第 15 号全体の文脈では、顧客が約束された資産に対する支配をどこかの時点で獲得すると想定されている）。むしろ、顧客がいつ支配を獲得したのかを示すことが意図されている。これと対照的に、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どうかを示すことが意図されている。

無形の財又はサービスへの支配の適用

BC42 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の少なくとも一部（特に、

無形の財又はサービス)は、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際の課題に関連があることに着目した。両審議会は、これは従前の収益認識基準における企業にとつての課題でもあることが多いことに着目した。

BC43 本人なのか代理人なのかの検討は、収益認識モデルのステップ 2 の適用に関するものである。提供すべき財又はサービスを適切に識別することは、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なのかを適切に識別する際の決定的に重要なステップである。適切な特定された財又はサービスが識別される場合には、特定された財又はサービスが仮想的な又は無形の財又はサービスであるシナリオであっても、支配の評価は比較的単純明快である。例えば、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは次のいずれの場合もあり得る。

(a) 財又はサービスに対する権利 (第 26 項参照)。例えば、IFRS 第 15 号に付属する設例 47 における航空券 (搭乗する権利) や設例 48 における食事バウチャー (食事に対する権利) である。

(b) 互いに別個のものではない財又はサービスの束 (例えば、IFRS 第 15 号に付属する設例 46 における特別仕様の設備)。

BC44 両審議会は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスが、将来において他の当事者が提供すべき財又はサービスに対する権利である場合には、企業は自らの履行義務が財又はサービスに対する権利を提供することであるのか、それとも他の当事者が当該権利を提供するように手配しているのかを判定することになる。企業が財又はサービスを自ら提供しないという事実は、決定的なものではない。むしろ、企業は、財又はサービスに対する権利を当該権利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。その際に、権利は顧客が獲得した時点でのみ創出されるのか、それとも財又はサービスに対する権利は顧客が当該権利を獲得する前に存在しているのかを評価することは目的適合性があることが多い。顧客が権利を獲得する前には権利が存在していない場合には、企業 (仲介者である) は、権利が顧客に移転される前には当該権利を支配できないであろう。

BC45 両審議会は、支配の原則が適用される特定された財又はサービスは、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べきであることにも着目した。個々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、複合された項目に対する単なるインプットであり、それぞれ顧客への単一の約束の一部でしかない。したがって、企業は契約における約束の性質 (すなわち、本人又は代理人のいずれとして行動するのか) を、当該契約の部分についてではなく、顧客への約束の観点において評価すべきである。そのため、他の当事者が提供する財又はサービスが、顧客が契約した複合された項目へのインプットである契約では、企業は当該複合された項目を当該項目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。

BC46 特定された財又はサービスが財又はサービスの別個の束である場合には、本人なのか代理人なのかの評価は、場合によっては、単純明快となる。両審議会は (提案した B35A 項(c)において)、企業が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提供する場合には、特定された財又はサービスをそれが顧客に移転される前に支配している。企業は、特定された財又はサ

IFRS 第 15 号の明確化

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。その場合には、当該他の当事者が提供するインプットは、企業にとっての履行コストとなる。これと対照的に、第三者が統合の重要なサービスを提供する場合には、企業の財又はサービス（特定された財又はサービスへのインプットとなる）に対する顧客は、当該他の当事者である可能性が高い。

BC47 したがって、両審議会は、企業が本人なのか代理人なのかを評価する際に適用すべき思考プロセスを明確化することを決定した。これは、特定された財又はサービスに支配の原則を適用する前に、特定された財又はサービスを識別することを明確に企業に要求することによって行う。提案している追加の項（B34A 項）は、下記のことを達成するであろう。

- (a) 企業が本人なのか代理人なのかを評価する際に適用すべき、より適切な枠組みを提供する（すなわち、思考プロセスを明確化する）。
- (b) 顧客に移転されることとなる特定された財又はサービス（これは他の当事者が提供すべき財又はサービスに対する権利である可能性がある）を適切に識別することの重要性を強調する。
- (c) 「特定された財又はサービス」（すなわち、本人なのか代理人なのかの検討についての会計単位）はそれぞれ別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である旨を明確化する。したがって、顧客との契約には複数の財又はサービスが含まれる可能性があるので、企業が 1 つ又は複数の特定された財又はサービスについては本人となり、他の財又はサービスについては代理人となる場合がある旨も明確化する。
- (d) 支配（IFRS 第 15 号の第 33 項で定義）が、企業が本人なのか代理人なのかを評価する際の決定要因であることを強調する。

BC48 IASB は、多くの点で、B34A 項は単純に IFRS 第 15 号の要求事項の他の関連性のある部分に言及していることに留意した。したがって、IASB は、この追加の項を含めることが IFRS 第 15 号の要求事項の明確化に不可欠であるとは見ていない。IASB の考えでは、適用すべき思考プロセスの明確化は設例だけの修正によって達成できる。それでも、利害関係者が指摘した懸念を考えて、IASB は、B34A 項を含めることが本人なのか代理人なのかの検討に有用となり、修正案の文言を FASB が提案する見込みの修正の文言と合わせることになることと結論を下した。IASB は、本人なのか代理人なのかの検討に関するコンバージェンスした要求事項及びガイダンスを維持するであろう修正を提案することの便益に留意した。

サービスに対する支配の評価

BC49 TRG の議論で、顧客に提供すべきサービスへの支配の原則の適用に関する懸念が明らかになった。議論された質問には、企業（サービス提供者以外）が、サービスが顧客に移転される前に当該サービスをどのようにして支配できるのかがあった。サービスは引き渡された瞬間にのみ存在することになるからである。

BC50 両審議会は、企業は、他の当事者から顧客に提供されることになる特定されたサービスに対する権利を支配している場合には、他の当事者が提供すべきサービスを支配することに着目した。企業は、当該権利を顧客に移転するか、又は顧客へのサービスを企業に代わって行

うよう当該他の当事者に指図する（すなわち、顧客との契約における企業の履行義務を充足する）権利を使用するかはいずれかである。企業が特定されたサービスに対する権利を支配しているのかどうかの判定には、事実及び状況の検討が必要となる。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。

- (a) 企業が顧客に、他の当事者が提供すべき将来のサービスに対する権利を提供する契約。
例えば、航空会社が提供する特定されたフライトに対する権利（航空券の形での）を提供するものである（前記の BC44 項で記述）。
- (b) 他の当事者が提供するサービスが、顧客に約束された他の財又はサービスと別個のものではなく、企業が、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項目を創出するために当該サービスの使用を指図する契約（前記の BC45 項から BC46 項で記述）。提案している B35A 項(c)は、このシナリオは、他の当事者が提供するサービスを顧客が契約した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は常に、存在することとなると述べている。IFRS 第 15 号に付属する設例 46 は、このシナリオを例示している。
- (c) 企業が、企業の履行義務を充足する際に、他の当事者を企業に代わってサービスを顧客に提供するために利用する（指図する）契約。提案している IFRS 第 15 号に付属する設例 46A は、このシナリオを例示している。

BC51 両審議会は、企業が本人なのか代理人なのかの判定は、契約の第 3 の区分の方が困難であることに着目した。顧客との契約を締結した後に、企業は他の当事者を利用して、当該契約の中の履行義務を企業に代わって充足させる。こうした契約では、企業は特定されたサービスに対する権利を支配するかどうかを評価することになる。企業は、サービス提供者と契約を締結し、サービス提供者が企業に代わって履行すべきサービスを明確にすることによって、特定されたサービスに対する権利を支配することができる。そのシナリオでは、企業はサービス提供者のサービスに対する権利を獲得し、サービス提供者に、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。このシナリオは、企業がサービス提供者を利用してサービスを履行するのではなく、企業が自らの資源を使用して契約を履行するのと同様である。企業は、顧客との契約に従って、満足のいくサービスの提供に依然として責任を負うことになる。顧客に提供される特定されたサービスが他の当事者によって提供され、企業が当該サービスを指図する能力を有していない他のシナリオでは、企業は通常は代理人となる。そうしたシナリオでは、企業は、サービスに対する権利を支配してそれを企業が顧客に振り向けるのではなく、サービス提供者によるサービスの提供を促進している（そして手配している）可能性が高い。

BC52 両審議会は、B35 項が、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、他の当事者を利用して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説明していることに留意した。両審議会は、本人が他の当事者が提供すべきサービスを支配できるシナリオを説明することによって、サービスに対する支配の評価を明確化するための追加の説明を加えることを決定した。両審議会は、サービスへの支配の適用を例示するために IFRS 第 15 号に付属する設例 46A を提案することも決定した。

本人としての収益の見積り

BC53 一部の TRG 参加者は、本人である企業が、代理人である仲介者が顧客に課す金額を知らないとした場合に、認識すべき収益の金額をどのようにして見積ることになるのかを質問した。

BC54 IASB は、この質問は B34 項から B38 項における本人なのか代理人なのかの検討に関するガイダンスとはほぼ無関係であり、むしろ企業が権利を得る対価を算定する際の第 46 項から第 90 項の要求事項の適用に関するものであることに着目した。

BC55 IASB は、これはいくつかの理由で重大な論点とは思われないと結論を下した。

- (a) 通常、取引における本人である（したがって、約束した財又はサービスを顧客に提供する）企業は、企業が権利を得る顧客が支払う対価を知っているであろう。企業が権利を得る対価を知らない場合には、企業の顧客が最終顧客ではなく当該取引における仲介者である（すなわち、仲介者が最終顧客への約束した財又はサービスの提供における本人であり、代理人ではない）のかどうかについて疑問が生じるかもしれない。企業（本人である）が、顧客に課されている金額を知らない場合であっても、企業は一般的には判断を適用して、利用可能なすべての関連性のある事実及び状況を用いて、自らが権利を得る対価に関する見積りを行うであろう。
- (b) 本人である企業が、代理人が顧客に課す金額を知らないという状況は、一般的には、代理人が(i) 価格の設定において何らかの柔軟性を有しているか、(ii) 財又はサービスを顧客に代わって調達しているかのいずれかの状況に限定される。
 - (i) 代理人が価格の設定において何らかの柔軟性を有している状況では、代理人が顧客に異なる価格を課す能力は、代理人の報酬又は手数料収益のみに影響を与えるものと考えることができる。言い換えると、代理人はそうした状況では報酬又は手数料の一部を進んで放棄するかもしれない。
 - (ii) 代理人が財又はサービスを顧客に代わって調達している状況では、代理人が保持する正味の対価は、企業が顧客に財又はサービスを提供するよう手配したことについて顧客が代理人に支払う報酬又は手数料である。こうした場合には、代理人は主として顧客の代理人であり、企業にとっての取引価格は仲介者から送金される金額である。

BC56 IASB は、この論点は限定的な状況の組合せでしか生じないと見込まれるので、明確化や追加的なガイダンスは必要ないと結論を下した。

ライセンス供与

BC57 TRG は、IFRS 第 15 号におけるライセンスのガイダンスの適用に関する論点を議論した。議論した主な論点は以下に関するものである。

- (a) 知的財産のライセンスの付与における企業の約束の性質の判定
- (b) 売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティの例外の範囲と適用可能性

- (c) ライセンスにおける特定の契約上の制限が、契約の中の履行義務の識別に与える影響
- (d) ライセンスの付与における企業の約束の性質の判定に関するガイダンスはどのような場合に適用されるのか

BC58 それらの議論と受け取ったフィードバックを考慮して、IASB は、ガイダンスの運用可能性及び理解可能性を改善するために、ライセンス供与に関する適用指針及び付属する設例を明確化することを提案している。IASB は、提案している明確化は IFRS 第 15 号における知的財産のライセンスの会計処理の基礎となっている原則を変更するものではないと考えている。いくつかのケースでは、IASB は明確化は必要ないと決定した。IFRS 第 15 号に適切なガイダンスがあり、付属する結論の根拠において両審議会の決定について十分な説明があるからである。FASB は、利害関係者の懸念に対処すべきかどうか及び対処の方法について異なる結論に達している。

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判定

- BC59 IFRS 第 15 号は、B58 項において、ライセンスの付与における企業の約束の性質を判定するための要件を明示している。判定するのは、顧客に提供するのはライセンス期間全体を通じて存在する企業の知的財産にアクセスする権利なのか、それともライセンスが付与される一時点で存在する企業の知的財産を使用する権利なのかである。IFRS 第 15 号を開発した際に、両審議会は、顧客がライセンスにおいて資産に対する支配をいつ獲得するのかは、まず企業の履行義務の性質を識別しないと評価するのが困難であるため、これらの要件が必要であることに留意した。
- BC60 IFRS 第 15 号は、B57 項において、ライセンスを付与するという企業の約束が顧客に提供するのは企業の知的財産にアクセスする権利なのか使用する権利なのかの判定は、顧客が、ライセンスが供与される時点でライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができるのかどうかを基礎とすると説明している。顧客が権利を有する知的財産が企業の活動によって著しく影響を受けない場合には、顧客は知的財産の使用を指図して知的財産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができる。これと対照的に、顧客が権利を有する知的財産がライセンス期間全体を通じて変化する場合には、顧客はライセンスが供与される時点でライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することはできない。企業が引き続き知的財産に関与して、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行う場合には、知的財産は変化する。B58 項は、企業の活動が、顧客が権利を有する知的財産を「変化させる」のかどうかを企業が評価するのに役立つ要件を示しており、これには、企業の予想される活動が、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与えるのかどうかが含まれている。
- BC61 利害関係者は、知的財産の形式又は機能性を変更する活動は、顧客が権利を有する知的財産に影響を与える活動となることに同意している。しかし、利害関係者は、IFRS 第 15 号における知的財産の変化への言及が、知的財産の形式又は機能性の変化だけを指しているのか、それとも知的財産の価値の変化も含んでいるのかが不明確であると述べた。これにより、B58 項(a)の要件の適用方法に関して異なる解釈が生じている。一部の利害関係者は、顧客が権利を有する知的財産に活動が著しい影響を与えるには、その活動は当該知的財産の形式

IFRS 第 15 号の明確化

又は機能性を変化させると予想されるものでなければならないという見解を有している。彼らは、知的財産の価値だけに影響を与える変化は、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与えないと考えている。他方、知的財産の価値に著しく影響を与える活動は、ライセンスが知的財産にアクセスする権利を提供するという結論を下すのに十分であると考えている人々もいる。

- BC62 IASB は、顧客が権利を有する知的財産を活動が変化させるのはどのような場合なのかに関する追加的な指針を示すことによって、B58 項(a)の要求事項を明確化することを決定した。IASB は、B61 項（並びに設例のいくつか及び結論の根拠）における形式又は機能性への言及の意図は、ライセンスの性質が知的財産にアクセスする権利であるのは顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性に企業の活動が著しく影響を与える場合のみであると示唆することではなかったことに留意した。ライセンスの性質の判定は、B58 項における要件で定められており、そこでは形式や機能性に言及していない。
- BC63 B59A 項は、顧客が権利を有する知的財産を企業の活動が変化させるのかどうかの評価は、当該活動が、知的財産が顧客に便益を提供する能力（すなわち、知的財産の「効用」）に影響を与えるのかどうかを基礎とする旨を明確化することを提案している。知的財産の効用は、顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性から得られる場合もあれば、当該知的財産の価値から得られる場合もある。活動が知的財産の形式又は機能性を変化させると見込まれる場合には、当該活動は、顧客が知的財産から便益を得る能力に著しく影響を与えると考えられる。活動が形式又は機能性を変化させないが、顧客が知的財産から便益を得る能力が、ライセンスが付与された後の企業の活動から実質的に得られるか又はそれに依存する場合には、当該活動も知的財産に著しく影響を与えると考えられる（当該活動が顧客への財又はサービスの移転を生じない限り）。こうした場合、知的財産の効用に著しく影響を与えるためには、当該活動が知的財産の形式又は機能性を変化させる必要はない。これは、一部の状況（すなわち、ブランドのライセンス）では、知的財産の便益は、その価値と当該価値を補強又は維持するための企業の活動から得られるからである。
- BC64 IASB は、著しい単独の機能性を有する知的財産は、便益の大部分をその機能性から得ることに着目した。したがって、企業の活動がそのような知的財産の機能性を変化させない場合には、企業の活動は、顧客が権利を有する知的財産から顧客が便益を得る能力に著しく影響を与えないことになる。このため、IASB は、これらの場合には、B58 項(a)における要件は満たされず、ライセンスは知的財産を使用する権利となる旨を明確化することを提案している。
- BC65 IASB は、「著しい単独の機能性」という用語を定義することは提案していないが、どのような場合に顧客が権利を有する知的財産が著しい単独の機能性を有する可能性があるのかを示すための設例の明確化を提案している。多くの場合、どのような場合に知的財産が著しい単独の機能性を有するのかは明確であろう。著しい単独の機能性がない場合には、顧客にとっての便益は実質的に知的財産の価値と当該価値を補強又は維持するための企業の活動から得られるかもしれない。しかし、IASB は、顧客が権利を有する知的財産が著しい単独の機能性を有するのかどうかを判定するために、企業が判断を適用することが必要となる場合があることを承知している。著しい単独の機能性を有することの多い知的財産には、ソフト

ウェア、生物学的化合物又は薬の製法、完成したメディア・コンテンツ（例えば、フィルム、テレビ番組、音楽録音）などがある。

- BC66 IASB は、B57 項を削除することも提案している。これは、B57 項が混乱の原因となっているという利害関係者の懸念に対応したもので、その混乱とは、変化とは知的財産の形式又は機能の変動だけを指すのか、それとも知的財産の価値の変動も含むのかに関するものである。IASB の考えでは、B59A を追加する提案により、知的財産の変化の意図した意味に関する明確性が与えられ、これで B57 項での詳細な議論は適用指針の文脈では不要になる。B57 項での議論は、ライセンスを供与するという企業の約束が、企業の知的財産にアクセスする権利と使用する権利のいずれを顧客に提供するのかの判定方法に関する IASB の決定の根拠を説明している。したがって、IASB は、B57 項の内容を IFRS 第 15 号に関する結論の根拠に織り込む。
- BC67 現時点で IFRS 第 15 号を修正することのより幅広い含意(BC3 項に記述)を検討した結果、IASB は、ライセンスの提供における企業の約束の性質の判定に対するアプローチを、変更するのではなく明確化することを決定した。IASB の考えでは、利害関係者の懸念は、基準の中の要求事項の適用方法に関する明瞭性を高めることによって、適切に対処できる。仮に、基準の適用後レビューの結果として、要求事項の大幅な変更が必要と考えられる場合には、IASB は IFRS 第 15 号を修正することになる。現段階で要求事項を変更することは、意図しない結果を生じたり基準の導入のプロセスを混乱させたりするリスクを生じさせる。

FASB が提案している代替的アプローチ

- BC68 FASB は、ライセンスがアクセスする権利を構成するのか使用する権利を構成するのかを知的財産の性質に基づいて判定する代替的アプローチを提案している。FASB は、このアプローチの根拠は、顧客への企業の約束には、顧客が権利を有する知的財産の補強又は維持が含まれており、それは知的財産が著しい単独の機能性を有しているかどうかに大きく依存するということであると説明している。
- BC69 FASB は、知的財産は次のいずれかであると提案している。
- (a) 機能的な知的財産。これは、著しい単独の機能性を有し、効用の大部分を著しい単独の機能性から得る知的財産である。この場合、顧客は一般的には知的財産を使用する権利についてライセンスを獲得する。ただし、財又はサービスを顧客に移転しない企業の活動の結果として知的財産の機能性がライセンス期間中に実質的に変化すると見込まれ、かつ、顧客が更新後の知的財産を使用することを契約上又は実務上要求される場合は例外とする。
 - (b) 象徴的な知的財産。これは、著しい単独の機能性を有さない知的財産である。象徴的な知的財産の効用のほとんどすべてが、企業の過去の及び継続的な活動（通常の事業活動を含む）との関連から得られる。この場合、顧客は知的財産にアクセスする権利についてライセンスを獲得する。
- BC70 FASB のアプローチは、顧客が権利を有する知的財産に活動が著しく影響を与えるかどうかを判定するために、知的財産の性質に注目している。FASB の提案は、象徴的な知的財産の

IFRS 第 15 号の明確化

ライセンスの一部が、知的財産を顧客に利用可能とした後に企業が活動を行うという期待がないのに、知的財産にアクセスする権利として分類される結果となるおそれがある。それでも、FASB は、このアプローチの方が現在のアプローチよりも運用可能性が高いであろう（特に、ライセンス契約が多数ある企業や事業を多角化している企業について）というフィードバックに基づいて、この代替的アプローチを提案することを決定した。FASB は、この代替的アプローチの結果が IFRS 第 15 号におけるアプローチに基づく結果と異なるケースは比較的少数となると見込んでいることにも着目した。FASB の考えでは、ライセンス供与者の大半は、象徴的な知的財産にその耐用年数全体を通じて関与し続ける。

売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティの形式での対価

- BC71 B63 項は、企業が知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティについて収益を認識することを要求しているが、その認識の時期は、(a) 顧客の事後の販売又は使用が生じた時と(b) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分された履行義務が充足された（又は部分的に充足された）時のいずれか遅い方としている。B63 項のガイダンスは「ロイヤルティ制限」と呼ばれる。
- BC72 利害関係者は、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティがどのような場合に「ライセンスと交換に約束した」ものであるのかが不明確であると述べてきた。一部の利害関係者は、ロイヤルティ制限はロイヤルティが知的財産のライセンスに関するものである場合には常に適用され、ロイヤルティが契約の中の他の財又はサービスの対価でもあるかどうかは問わないという見解を有している。他方、ロイヤルティ制限が適用されるのは、ロイヤルティが第 27 項に従って別個のものであるライセンスだけに関係する場合のみ、又はライセンスがロイヤルティの関連する主要な又は支配的な項目である場合のみであるという見解を有する利害関係者もいる。利害関係者は、例えば、ロイヤルティがライセンスとライセンスではない他の財又はサービスとに関連している場合に、単一の売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティをロイヤルティ制限が適用される部分と適用されない部分とに分割すべきかどうか不明確であるとも述べている。
- BC73 利害関係者の懸念に対応して、両審議会は、ロイヤルティ制限の適用を次のように明確化することを提案すると決定した。
- (a) ロイヤルティ制限は、ロイヤルティが関連する支配的な項目が知的財産のライセンスである場合には常に適用すべきである。
 - (b) 企業は、単一のロイヤルティをロイヤルティ制限の対象となる部分とそうでない部分（そしてそれゆえ、変動対価に適用すべき要求事項（変動対価についての制限を含む）の対象となる）とに分割すべきではない。

ロイヤルティ制限の適用

- BC74 IASB は、B63A 項で、ロイヤルティ制限はライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である取決めに適用されると提案することを決定した。これは、財務諸表利用者はそれらの取決めをライセンス供与の取決めと見る可能性が高いからである。両審議会は過去に IFRS 第 15 号の BC415 項において、対価が顧客の売上高又は使用量を基礎とする知的財産

のライセンスについて最小限の金額の収益を企業が認識することは有用ではないであろうことに着目していた。ロイヤルティ制限を適用するのをロイヤルティが第 27 項に従って別個のものであるライセンスのみに関連する場合だけとすると、その適用を不当に制限するおそれがある。

- BC75 FASB は、どのような場合にライセンスが 606-10-55-65A 項に従ってロイヤルティの関連する支配的な項目であるのかの例示を提案している。IASB は、「支配的な」という用語についてのそれ以上のガイダンスは必要ないと決定した。利害関係者のフィードバックが、この用語は実務において適用できると示唆しているからである。IASB は、どのような場合にライセンスが売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの関連する支配的な項目であるのかを判定するには判断が要求されることを承知している。しかし、この判定から生じる判断と複雑性は、範囲をもっと制限的にするとした場合に、変動対価についての一般的な要求事項をロイヤルティ制限の範囲に含まれない取決めに適用することから生じるものよりも少ない可能性が高い。
- BC76 IASB は、ロイヤルティ制限を、ライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である状況を超えて拡大しないことを決定した。これは、そのように拡大すると、両審議会が過去にロイヤルティ制限を適用すべきではないと結論を下していた取決め（例えば、顧客が販売の一部としてライセンスを獲得するエンドユーザー・ソフトウェアなど、知的財産を含んだ無形の財の販売）を対象とすることになってしまうからである。
- BC77 IASB は、複数の履行義務がある場合に、ライセンスが売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの関連する支配的な項目であると企業が結論を下すかもしれないことに留意している。この結論は、ロイヤルティの全体を第 84 項から第 85 項における変動対価の配分についての要求事項に従って 1 つの履行義務に配分できると企業が結論を下すかどうかに関係なく至る結論かもしれない。ロイヤルティ制限は、単一のライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目ではないものの、ロイヤルティが契約で約束された複数のライセンスに主として関連している場合にも、適用されることになる。
- BC78 設例の修正案を通じて、FASB は、知的財産にアクセスする権利を提供するライセンスとの交換でのロイヤルティから生じる収益を企業がどのように会計処理すべきかを明確化することを提案している（履行義務の充足に向けての進捗度の測定に関する要求事項を考慮に入れて）。IASB は、同様の明確化を提案しないことを決定した。これは、この修正が、一定の期間にわたり充足される履行義務についての進捗度の適切な測定方法の選択に関しての B60 項の要求の適用を例示しているからである。IASB は、第 39 項から第 45 項及び関連する適用指針がこの点に関して十分なガイダンスを提供していると結論を下した。

ロイヤルティの分割

- BC79 B63B 項では、企業は売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティから生じる収益の全体を、B63 項の要求（B63 項が適用される場合）又は第 50 項から第 59 項の変動対価に関する要求事項（B63 項が適用されない場合）のいずれかに従って認識すべきであると提案している。IASB が B63B 項におけるこの明確化を提案しているのは、IASB が次のように結論を下したからである。(a) ロイヤルティの一部をロイヤルティ制限に基づいて会計処理して、

IFRS 第 15 号の明確化

他の部分を変動対価についての一般的な要求事項に基づいて会計処理すると、複雑性が高くなる。また、(b) そのようにすると、財務諸表利用者に追加的な有用な情報を何も提供しないことになる。これは、ロイヤルティを分割すると、企業が契約開始時に認識する金額が、企業が履行に基づいて権利を得ると見込んでいる金額も、企業が期間中に法的に権利を得た金額も反映しない金額となってしまうからである。

ライセンスにおける契約上の制限と履行義務の識別

- BC80 一部の利害関係者は、特定の種類の契約上の制限が契約における約束した財又はサービスの識別に影響を与えるのかどうかが不明確であると指摘した。例えば、ある取決めが、顧客に著名なテレビ番組又は映画のライセンスを一定期間（例えば、3 年間）にわたり付与するが、顧客はライセンスされたコンテンツの上映をその 3 年の間に 1 年 1 回だけに制限されているかもしれない。それらの利害関係者は、B62 項が次の点では明確であることを認めている。それは、時期、地域又は用途の制限が、ライセンスが一定期間にわたり充足されるのか一時点で充足されるのかに関するライセンス供与者の判定には影響を与えないという点である。しかし、彼らの考えでは、契約上の制限が契約の中の約束についての企業の識別に影響を与えるのかどうか（すなわち、放送制限が、企業が供与したのが 1 件のライセンスなのか 3 件のライセンスなのかに影響を与えるのかどうか）は不明確である。
- BC81 IFRS 第 15 号を現時点で修正することのより幅広い含意（BC3 項に記述）を検討した結果、IASB は、ライセンス供与の取決めにおける契約上の制限が契約における約束した財又はサービスの識別に与える影響についての明確化は必要ないと判断した。これは、IASB の考えでは、IFRS 第 15 号及び付属する結論の根拠に適切なガイダンスがあるからである。B62 項では、時期、地域又は用途の制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではないと述べている。IFRS 第 15 号の BC411 項では、制限が明確にするのは「移転される権利の属性であり、基礎となる知的財産やライセンスが提供する権利の性質ではない」と説明している。すなわち、契約上の制限は、ライセンスの属性を明確にするものであり、契約の中の約束の件数を変えるものではない。したがって、IASB には、3 年間の期間にわたり各年の特定の日にだけ映画を上映するライセンスを 3 件のライセンスとして会計処理する意図はなかった。
- BC82 利害関係者の懸念に対応して、FASB は、B62 項に記述した性質の契約上の制限はライセンスの属性であることを確認するための追加のガイダンスを提案している。この制限は、ライセンスの範囲を明確にするものであり、したがって、契約の中の約束の評価には影響を与えない。FASB は、ライセンスの範囲に関する契約条項のすべてをライセンスに基づく顧客の権利の制限として性格付けるべきではないという結論も下した。FASB の考えでは、場合によっては、契約条件が実質的にライセンス期間の一部分について顧客の権利を無効にしているため、契約が期間の連続しない複数のライセンスを含んでいることがある。FASB は、どのような場合にライセンスの範囲に関する契約条項を顧客の権利の制限として特徴づけるべきなのか、また、どのような場合にそれがライセンスに基づく顧客の権利を無効にするのかを例示するための 2 つの設例を提案している。

どのような場合にライセンスの付与における企業の約束の性質を検討すべきか

- BC83 B55 項では、別個のもの（第 27 項に従って）ではないライセンスを含んだ履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定するために、企業が一般的な収益認識モデル（第 31 項から第 38 項）を適用することを要求している。IFRS 第 15 号の公表以降、一部の利害関係者が、どのような場合に、企業の約束の性質の判定に関するライセンス供与のガイダンスが、ライセンスと他の財又はサービスを含んだ履行義務に適用されるのかを質問してきた。一部の人々は、B55 項は、企業がライセンスを供与する際に約束の性質を考慮するのはライセンスが別個のものである場合のみである旨を示唆しているという見解を有している。他方、ライセンスが別個のものではない場合であっても、企業はライセンスを供与する際に約束の性質を考慮しなければならないと指摘した人々もいる。それは、(a) 知的財産のライセンスを含んだ複合された履行義務は、一定の期間にわたり充足されるのか一時点で充足されるのかを判定するとともに、(b) 一定の期間にわたり充足される場合には、その複合された履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するためである。
- BC84 ここでも、IFRS 第 15 号を現時点で修正することのより幅広い含意（BC3 項に記述）を検討した結果、IASB は、この点での明確化は必要ないと判断した。IFRS 第 15 号及び結論の根拠における説明資料が、他の財又はサービスと組み合わされるライセンスを会計処理するための適切なガイダンスを提供している。しかし、企業は、履行義務の性質を判定するために判断を適用するとともに、企業の業績の描写という目的と整合した進捗度の測定方法を選択することが必要となる。
- BC85 この判断を行った際に、IASB は、一般的な収益認識モデルを適用する際に、ライセンスの供与における約束の性質の判定に関するガイダンスを企業が無視することは意図していなかった。場合によっては、ライセンスが別個のものではない場合であっても、企業がライセンスの供与における約束の性質を考慮することが必要かもしれない。IFRS 第 15 号の BC407 項では、ライセンスが複合された履行義務の主要な又は支配的な構成部分である場合には、ライセンスの供与における約束の性質を企業が考慮するであろう旨を強調している。例えば、企業が 10 年のライセンスを供与して、それが 1 年のサービス契約とは別個のものではない状況において、ライセンスが別個のものであったならば企業の約束が企業の知的財産にアクセスする権利を 10 年の期間にわたり提供することであるとした場合に、複合された履行義務が 1 年のサービス期間にわたり充足されると結論を下すことは不適切であろう。
- BC86 FASB は、一般的な収益認識モデルをライセンスと他の財又はサービスを含んだ複合された履行義務に適用する際に（すなわち、第 31 項から第 45 項の要求事項に相当するトピック 606 の要求事項を適用する際に）、企業がライセンスの供与における約束の性質を考慮すべきである旨を明記する修正を提案している。

FASB が提案すると見込まれるその他の修正

回収可能性及び契約の解約（第 9 項(e)及び第 15 項）

- BC87 TRG は、企業が信用度の低い顧客から返金不要の対価を受け取った場合の、第 9 項(e)の回収可能性の要件の適用方法に関して利害関係者が提起した適用上の質問を議論した。この議論は、下記についての異なる解釈がある可能性を両審議会に伝えた。

IFRS 第 15 号の明確化

- (a) 契約で約束された対価の全額が回収可能である可能性が高くない場合に、第 9 項(e)における回収可能性のガイダンスを適用する方法
- (b) 契約が第 9 項の要件に該当しない場合に、顧客から受け取った返金不要の対価について第 15 項に従って収益を認識する時点

回収可能性の評価

- BC88 第 9 項(e)は、企業が顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いかどうかを評価することを要求している。この評価は、IFRS 第 15 号のステップ 1「顧客との契約を識別する」の一部を形成する。
- BC89 TRG の議論は、一部の利害関係者がこのガイダンスを、企業が契約で約束された対価のすべてを回収する可能性を評価すべきであることを意味するものと解釈していることを両審議会に伝えた。この解釈では、信用度の低い顧客との契約の一部は、たとえ他の点では有効で真正の契約であっても、第 9 項(e)の要件を満たさないことになる。他の利害関係者は、企業が信用リスクから自らを保護する能力を有している場合には、それらの契約は有効かつ真正であろうと主張している。
- BC90 両審議会は、第 9 項(e)における評価は、企業が対価に対する企業の契約上の権利と企業の履行義務の相対的位置を検討することを要求していることに留意した。当該評価では、顧客の信用リスクに対する企業のエクスポージャーと、契約全体を通じて信用リスクに対するエクスポージャーを管理するために企業が利用できる事業慣行を考慮する。例えば、企業は、顧客への財又はサービスの提供を停止したり又は前払を要求したりすることができるかもしれない。これは、IFRS 第 15 号の BC46 項に記述している両審議会の検討事項の説明と整合的である。同項では、顧客が約束どおりに履行せず、そのため企業が顧客にそれ以上の財又はサービスを移転しないことによって顧客の行動に対応するとした場合には、企業は移転されない財又はサービスに対する支払の可能性を考慮しないことになる」と述べている。
- BC91 現時点で IFRS 第 15 号を修正することのより広範囲な含意を検討した結果、IASB は、IFRS 第 15 号の現行のガイダンス及び結論の根拠における説明は十分であると結論を下した。IASB は、第 9 項(e)の回収可能性要件を開発した際の両審議会の意図と整合的に実務が展開すると期待していることに留意した。また、IASB は、第 9 項(e)の考え得る明確化が、報告結果に実務上の相違を生じさせることも予想していなかった。
- BC92 決定に至る際に、IASB は、企業が顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いと考えていない場合には、企業は一般的に顧客との契約を締結しないであろうことに着目した。これは、IFRS 第 15 号の BC43 項における両審議会の論拠と整合的である。同項では、企業は一般的に、企業が権利を得ることとなる金額を回収する可能性が高い契約しか行わないと述べている。両審議会の意図は、多くの契約が第 9 項(e)の条件を満たさなくなるべきであるというものではなかった。これに基づき、IASB は、第 9 項(e)への明確化が適用される可能性のある契約は少数であると考えている。
- BC93 FASB は、企業が収益認識モデルのステップ 1 において回収可能性をどのように評価すべきなのかを明確化する Topic 606 における適用ガイダンスと設例の修正を提案することを決定

した。この修正は、回収可能性の評価が、契約で約束された対価のうち顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることとなる部分を基礎とする場合があることを確認する見込みである。

契約の解約

- BC94 第 15 項では、収益認識モデルのステップ 1 を満たせなかった企業がどのような場合に顧客から受け取る対価を認識すべきなのかを定めている。第 15 項(b)は、契約が解約されていて、顧客から受け取った対価が返金不要である場合に、収益を認識すべきであると述べている。
- BC95 TRG の議論は、いつ契約が解約されるのかについて利害関係者の理解に不統一がある可能性を両審議会に伝えた。契約がいつ解約されるのかの評価は、収益認識モデルのステップ 1 を満たさない契約における収益を企業がいつ認識するのかに影響を与える。一部の利害関係者は、企業が約束した財又はサービスの顧客への移転を止めた時に契約が解約されると主張している。他の利害関係者は、企業が顧客からの回収の追求を止めた時にだけ契約が解約されると主張している。利害関係者は、それらの 2 つの事象は異なる時点で生じることが多いと指摘した。例えば、企業が、約束した財又はサービスの顧客への移転を止めた後の相当期間にわたり回収を追求することがある。その結果、たとえ企業が約束した財又はサービスの顧客への移転を止めて、顧客に財又はサービスを移転する義務をそれ以上は有していなくても、顧客から受け取った返金不要の対価が、企業が回収を追求する相当期間にわたって負債として認識されるかもしれない。
- BC96 IASB は、契約が、顧客が支払わない場合には企業は契約を解約する権利を有すると定めていることが多く、これは顧客に義務がある金額を企業が回収する権利に一般的には影響を与えないであろうことに留意した。IASB は、回収の追求を止めるという企業の決定は、通常、顧客に義務がある対価に関する契約における企業の権利及び顧客の義務に影響を与えないであろうことにも留意した。これに基づき、IASB は、IFRS 第 15 号における現行のガイダンスは、追加の明確化がなくても、顧客への財又はサービスの提供を止めた時に契約が解約されると企業が結論を下すのに十分であると結論を下した。一部の IASB メンバーは、契約の解約を IFRS 第 15 号において定義するとした場合に、IFRS の他の領域に関する意図せざる帰結の可能性について懸念を示した。したがって、IASB は第 15 項に関して修正を提案しないことを決定した。
- BC97 FASB は、606-10-25-7 項 (IFRS 第 15 号の第 15 項) に従って契約がいつ解約されるのかを明確化する修正を提案することを決定した。

現金以外の対価

- BC98 TRG は、現金以外の対価を伴う契約への IFRS 第 15 号の適用に関して利害関係者が提起した下記の適用上の質問を議論した。
- (a) 取引価格を算定する際に、現金以外の対価の公正価値をどの日現在で測定すべきか。
 - (b) 現金以外の対価の公正価値が対価の形態と対価の形態以外の理由の両方によって変動する可能性のある取引に、変動対価に対する制限をどのように適用すべきか。

IFRS 第 15 号の明確化

- BC99 第 66 項は、現金以外の形態の対価を公正価値で（又は企業が公正価値を合理的に見積ることができない場合には、顧客に約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して）測定することを要求している。TRG の議論は、現金以外の対価についての測定日が不明確で、いくつかの日付のうちの 1 つとして解釈される可能性があることを両審議会に伝えた。すなわち、(a) 契約開始時、(b) 現金以外の対価の受取時、又は(c) 現金以外の対価を受け取る時点と関連する履行義務が充足される時点のいずれか早い方、のいずれかである。
- BC100 議論の中で、IASB は、この論点は他の基準（IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」及び IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を含む）との重要な相互関係があるため、行う決定が潜在的な意図せざる帰結のリスクを生じるであろうことに着目した。したがって、IASB は、必要であれば、現金以外の対価の測定に関する論点の検討は別個のプロジェクトでより包括的に行うべきであると決定した。
- BC101 FASB は、現金以外の対価を契約開始時に測定すべきであると要求するように、Topic 606 のガイダンスの修正を提案することを決定した。FASB の考えでは、現金以外の対価を契約開始時に測定することは、取引価格の算定と履行義務への取引価格の配分に関する Topic 606 の要求事項と最も整合的である。また、FASB は、このアプローチの方が、通常、他の代替案よりも実務で適用するためのコストや複雑性が低いと予想している。
- BC102 IASB は、FASB が提案する見込みの変更に相当する変更を提案していないので、契約開始時以外の測定日の使用が IFRS では禁止されないことを承知している。したがって、IFRS 企業と US GAAP 企業との間に不統一が実務において生じ可能性がある。IASB は、US GAAP とは異なり、現行の IFRS には、収益取引に係る現金以外の対価についての測定日に関する具体的な要求事項がないことに着目した。したがって、IFRS 第 15 号は、この論点に関して現在存在しているよりも多くの不統一を生じることはないと見込まれる。さらに、一部の利害関係者との議論から、測定日の相違による実務上の影響は限定的な状況でしか生じないであろうことが明らかとなった。IASB は、重要であるならば、企業は適用した会計方針の開示を要求されるであろうことにも留意した。
- BC103 FASB は、変動対価に対する制限が、対価の形態以外の理由で生じる変動可能性だけに適用される旨を明確化する修正を提案することを決定した。第 68 項の要求事項は、顧客が約束した現金以外の対価の公正価値が、対価の形態以外の理由（例えば、株式オプションの行使価格の企業の業績による変動）で変動する場合に適用されることを示している。IFRS 第 15 号の公表以降、一部の利害関係者は、第 56 項から第 58 項の変動対価の要求事項は、対価の形態と対価の形態以外の理由の両方により現金以外の対価の公正価値が変動する状況に適用されるのかどうか明確でないと考えた。特に、一部の利害関係者は、変動可能性の影響の分離は状況によっては困難かもしれないという懸念を示した。
- BC104 FASB メンバーは、変動対価の要求事項を両方の形態の変動可能性に適用すると、有用な情報を財務諸表利用者に提供しないおそれがあることに着目した。異なる形態の対価（現金と株式）で決済される類似した取引について収益認識の時期が相違するおそれがあるからである。さらに、軽微な業績条件を含めると、変動対価の制限の対象となるであろう現金以外の対価の金額に著しく影響を与える可能性がある。IASB はこれらの見解に留意したが、BC102 項で論じた理由で、この論点については IFRS 第 15 号の修正を提案しないことを決定した。

売上税の表示

- BC105 第 47 項は、第三者のために回収する金額（一部の売上税など）は取引価格の算定から除外すると定めている。したがって、企業は、それらの税金を取引価格に含めるのか除外するのかを決定するために、売上税を識別して評価することが要求される。
- BC106 新しい収益基準の公表以降、一部の米国の利害関係者は、各法域の税法を評価することのコストと複雑性に関する懸念を示した。多くの企業が多数の法域で事業を行っており、一部の法域の法律では、どの取引当事者がこの税金の支払に主として義務を負うのかに関して不明確であるからである。これらの利害関係者は、各法域の間での税法の多様性や変更がその複雑性の原因となっていると述べた。このため、一部の作成者及び実務者は、両審議会が、売上税が第三者のために回収されるのかどうかを評価する際の複雑性と実務上の困難を低減するための実務上の便法を追加するように新しい収益基準を修正することを要望した。
- BC107 FASB は、政府当局が課す税金のうち、特定の収益生成取引に課され、それと同時に発生し、顧客から回収されるもの（例えば、売上税、使用税、付加価値税、一部の物品税）をすべて企業が取引価格の測定から除外することを認める実務上の便法を提案することを決定した。収入総額に対して課される税金又は棚卸資産の調達プロセスの中で課される税金は、この選択の範囲から除外される見込みである。この選択の範囲は、US GAAP における従前の収益基準でのガイダンスが基礎となる見込みである。
- BC108 IASB は、以下の理由で、IFRS 第 15 号に同様の実務上の便法を追加することを提案していない。
- (a) さまざまな法域での異なる税制下にある企業間や、同じ法域で異なるアプローチを選択する企業間での、収益の比較可能性を低下させることになる。
 - (b) IFRS における従前の収益認識基準には、IFRS 第 15 号における要求事項と類似した売上税に適用される要求事項が含まれていた。したがって、売上税が第三者のために回収されるのかどうかの評価は、IFRS 作成者にとっては新しい要求ではない。
 - (c) 売上税（又は類似の税金）が、企業が課税当局のために顧客から回収する税金ではなく、企業に対する税金である場合には、取決めの経済実態を反映しないような収益認識モデルの例外を作り出すことになる。

移行時の実務上の便法

- BC109 C3 項では、IFRS 第 15 号の要求事項を、(a) 表示する各報告期間に遡及適用して、比較対象期間を修正再表示する（完全遡及方式）、又は (b) 遡及適用して、ガイダンスの適用開始による累積的影響を適用開始日に認識する（修正遡及方式）のいずれかで適用すべきであると定めている。第 18 項から第 21 項では、契約変更の会計処理を定めている。
- BC110 IFRS 第 15 号の公表以降、利害関係者は、IFRS 第 15 号の経過措置を適用する際の潜在的な課題（(a) 適用開始日前に条件変更された契約や、(b) IAS 第 11 号「工事契約」又は IAS 第 18 号に従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約（すなわち、IFRS

IFRS 第 15 号の明確化

第 15 号で定義している完了した契約) への適用に関して) について懸念を指摘してきた。

条件変更された契約

- BC111 IASB は、移行時の実務上の便法を提案することを決定した。これは、履行義務の識別と取引価格の算定の際に、それぞれの条件変更の影響を区分して会計処理せずに、契約開始時と表示する最も古い日との間に発生した条件変更のすべてを合算した影響を反映することを企業に認めるものである。これは、表示する最も古い期間の期首より前に生じた契約変更を会計処理する際に、企業が当該期首時点で事後的判断を適用することを認めることになる。IASB は、このアプローチは何らかのコストの救済を提供することになり、それでも IFRS 第 15 号に基づいてこの便法がない場合に利用可能となる財務情報に近い財務情報をもたらすであろうと考えている。FASB も同様の実務上の便法を提案することを決定した。
- BC112 IASB は、すべての企業が、表示する最も古い期間の期首にこの便法を適用すべきであると提案している。修正遡及方式を選択する企業が、過去の条件変更の会計処理の確定を適用開始日まで待つ必要をなくすためである。FASB は、企業は Topic 606 に従って表示する最も古い期間の期首にこの便法を適用すべきであると提案することを決定した。完全遡及方式を選択する企業については、これは IASB の決定と同じ基礎によることになる。しかし、修正遡及方式を選択する企業については、これは Topic 606 の適用開始日となる。
- BC113 両審議会は、移行時点で条件変更されている契約における未充足の履行義務を、当初の契約が解約されて新しい契約が移行日時点で生じたかのように企業が会計処理することを認めることを検討したが、棄却した。これは移行前の条件変更の影響を評価する必要性をなくすものとなる。このアプローチでは、未充足の履行義務に配分される対価の金額は、顧客が約束した対価の合計（すでに受け取った金額を含む）から従前の収益基準において過去に収益として認識した金額を控除したものとなる。これは経過措置を契約変更に適用することのコストと複雑性を大幅に低減するかもしれないが、このアプローチは、この便法がない場合の IFRS 第 15 号に基づく財務情報とは著しく異なる財務情報を生じる可能性があるため、両審議会とも棄却した。

完了した契約

- BC114 両審議会は、完全遡及方式を選択した企業が、表示する最も古い期間の期首現在での定義された完了した契約である契約に本基準を適用しないことを認めるという追加の考え得る実務上の便法を議論した。IASB は、この実務上の便法を導入するための修正を提案することを決定した。IASB は、IFRS 第 15 号が適用される契約の数を減らすこと（この実務上の便法の適用の帰結）は、適用開始の労力とコストを大幅に削減する可能性があることに留意した。さらに、IASB は、同様の便法が IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の D35 項において初度適用企業に現在与えられていることに着目した。
- BC115 FASB は、経過措置ガイダンスへの同様の便法は提案しないことを決定した。こうした便法の適用は、Topic 606 の完全遡及適用を忠実に表現することにならないと結論を下したからである。IASB は、この便法は完全遡及方式に基づく財務情報の比較可能性に影響を与える可能性があることを認識したが、これよりも移行コストの低減によって提供される便益の方が上回るであろうと結論を下した。

経過措置及び発効日

- BC116 IASB は、「IFRS 第 15 号の明確化」の発効日を提案していない。IASB の目的は、IFRS 第 15 号の改訂後の発効日と一致する発効日を設定するために十分な時期に修正案を最終確定することである。2015 年 7 月に、IASB は IFRS 第 15 号の発効日を 2018 年 1 月 1 日まで 1 年延期することを決定した。
- BC117 IASB は、「IFRS 第 15 号の明確化」の早期適用を認めることを提案している。したがって、発効日の前に IFRS 第 15 号を適用することを選択する企業は、これらの明確化による修正後の IFRS 第 15 号を適用することが認められることになる。しかし、そうした企業は、この明確化を IFRS 第 15 号を最初に適用する時よりも後の日に適用することも認められる。
- BC118 IASB は、企業は修正案を IAS 第 8 号に従って遡及適用すべきであると提案している。遡及適用を要求するという決定に至る際に、IASB は、この修正の意図は IFRS 第 15 号の要求事項を開発した際の IASB の意図を明確化することであり、IFRS 第 15 号の要求事項を変更することではないことに着目した。IASB は、「IFRS 第 15 号の明確化」の将来に向かっての適用を提案しないことを決定した。これは、修正案が IFRS 第 15 号の企業の適用の重大な変更を生じる可能性のある限定的な状況において、比較可能性を低下させることとなるからである。このアプローチは、IFRS 第 15 号の開発中に財務諸表利用者から受け取ったフィードバック（遡及適用が、利用者が収益の趨勢を理解するための最も有用な移行方法であろうと強調していた）と整合的である。
- BC119 C8A 項は、この修正を遡及適用する際に、企業はこの修正を適用開始日に IFRS 第 15 号に含まれていたかのように適用すべきであると提案している。この修正を遡及適用することから予想される結果は次のように要約される。
- (a) IFRS 第 15 号と「IFRS 第 15 号の明確化」の両方を同時に採用する企業については、この修正の適用の影響は、IFRS 第 15 号の適用開始の影響に反映されることになる。
 - (b) IFRS 第 15 号の適用開始日の後に「IFRS 第 15 号の明確化」を採用する企業については、IFRS 第 15 号の適用開始の影響が、この修正の適用開始の影響（もしあれば）について修正再表示されることになる。
- BC120 「IFRS 第 15 号の明確化」の遡及適用の結果は、企業が IFRS 第 15 号を最初に適用する際にどちらの移行方法を選択するのか（すなわち、完全遡及方式か修正遡及方式か）によって異なることになる。移行方法の選択により、例えば、IFRS 第 15 号の適用開始日より前の期間を修正再表示するのかどうかや、利益剰余金の修正金額と修正日が決定される。「IFRS 第 15 号の明確化」の遡及適用は、IFRS 第 15 号を適用した報告期間及び契約だけに影響を与えることになる。例えば、修正遡及方式を使用し、IFRS 第 15 号を 2017 年 1 月 1 日に、「IFRS 第 15 号の明確化」を 2018 年 1 月 1 日に適用開始する企業を考えてみる。「IFRS 第 15 号の明確化」の遡及適用は、2017 年 1 月 1 日より前の財務情報を修正の影響について修正再表示することは要求されない。この修正の適用の影響は、2017 年 1 月 1 日現在で修正再表示した累積的影響の修正に含まれることになる。

代替的見解

2015 年 7 月に公表した公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」に対する代替的見解

- AV1 鶯地氏は、公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」の公表に反対票を投じた。彼は、IFRS 第 15 号への明確化のための修正と追加的な移行上の救済措置のすべてに同意している。しかし、IFRS 第 15 号の修正を遡及適用することを企業に要求するという提案に反対している。鶯地氏は、IASB は当初に公表された IFRS 第 15 号の適用開始時よりも後の日に修正を適用する企業については、異なる移行方法を提案すべきであると考えている。具体的には、こうした企業には IFRS 第 15 号の修正を将来に向かって（すなわち、修正の発効日以後に締結した契約だけに）適用することを認めるべきであると考えている。
- AV2 鶯地氏は、IASB が IFRS 第 15 号の早期適用を認めたことに留意し、多くの企業が導入プロセスをかなり進めているかもしれないと認識している。実際に、すでに IFRS 第 15 号を採用した少なくとも 1 社の大企業を知っている。したがって、いくつかの企業は、実質的に、一部の契約の修正再表示を 2 回要求されるおそれがある。すなわち、当初に公表された IFRS 第 15 号の適用開始時と、再度、基準の修正の適用開始時の両方においてである。
- AV3 鶯地氏は、原則的には、関係者に役立つならば、基準の発効日の前に基準の明確化を公表することに同意する。しかし、こうしたケースでは、基準の早期適用の準備をすでに開始している企業に IASB はしかるべき配慮を与えるべきであると彼は考えている。鶯地氏は、いくつかの法域が IFRS 採用において異なる段階にあることに留意している。これに関して、基準の早期適用を認めることは IFRS の円滑な採用への支援となると彼は考えている。したがって、導入プロセスを早期に開始する企業に実質的に罰を与え、それを延期する企業に報酬を与えることがないよう IASB は慎重を期すべきであると彼は考えている。鶯地氏は、これは単に基準の明確化の範囲又は潜在的な影響の考慮という問題ではなく、むしろ原則の問題であると考えている。鶯地氏は、明確化を提案することは、たとえ潜在的な影響が限定的であると予想される場合であっても、将来において IASB が新しい基準を公表する際の企業の行動に悪影響を及ぼす可能性があると考えている。これは、企業が新しい基準の導入を適時に開始することへの阻害要因として作用するおそれがある。