プロジェクト	収益認識
項目	IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化（IFRS 第 15 号の修正案）」の概要

本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会(IASB)が 2015 年 7 月 30 日に公表した公開草案「IFRS 第 15 号の明確化（IFRS 第 15 号の修正案)」(以下「本 ED」という。）の提案内容の概要を説明している（コメント期限は 2015 年 10 月 28 日)。

2. IASB は本 ED の再審議を 2015 年末までに完了することを予定している。

IASB による IFRS 第 15 号の修正に関する基本方針と今後の予定

3. IASBはIFRS第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS第 15 号」という。）の基準[1]の修正を最小限にすべきと考えており、以下に限って修正を提案している。

   (1) 修正が基準設定時に両審議会が意図していた内容を明確にするのに不可欠と考えられる場合
   (2) FASB とのコンバージェンスを維持することが修正に伴うコストを上回ると判断した場合（例：本人か代理人かの判定に関する基準)

4. また、IASBは設例[2]についてより広範囲に修正を提案している。これは、基準自体を修正せずに設例のみ変更することによって、IFRS第 15 号の明確化をより効果的に行える場合があると考えているためとされている。

5. 本 ED 公表後に新たな適用上の論点が生じる可能性があるが、IASB はそれらの論点が基準設定活動に結び付く可能性は低いと想定している。また、これ以上の IFRS 第 15 号の修正は実務での適用を支援するのではなく、混乱させるだけであり、適用後レビューまでは追加の修正を行うことを IASB は望んでいないとされている。

本 ED における提案の概要

6. IASB は、本 ED において IFRS 第 15 号を修正する提案を行っている。その概要は以

[1] 基準本文に加え、適用指針及び経過措置等を含む IFRS 第 15 号を構成する規範性のある要求事項の総称として使用している（以下、同様)。
[2] 設例は IFRS 第 15 号に付随するものであるが、その一部を構成するものではないため、規範性のある基準とは異なる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

下のとおりである。より詳細な提案の内容については、審議資料(2)-4 参考資料を参照のこと。

(1) 履行義務の識別：財又はサービスが別個のものか否かの判断

現行の IFRS 第 15 号では、企業は顧客に約束した財又はサービスが別個のものであるかの判断にあたっては、「(a)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」と「(b)財又はサービスを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」の双方の要件を満たす場合に限り、別個のものであると定めている。

この点、IASB と FASB が設置した収益認識に関する共同の移行リソース・グループ（TRG）の会議を通じて、関係者から要件の判断が困難との指摘が提起された。

この論点について、IASB は、基準自体は修正せず、関連する設例のみを修正する提案を行っている。

(2) 本人か代理人かの検討

現行の IFRS 第 15 号では、他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合、企業は自らの約束の性質が、財又はサービス自体を提供することであれば本人であり、他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をすることであれば代理人であるとされている。

また、現行の IFRS 第 15 号では、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスを支配している場合には、企業は本人であるという原則（支配の原則）が示されており、本人か代理人かの判定が必ずしも容易に明らかではない場合があるため、IFRS 第 15 号の B37 項において、支配の原則を判定する助けとするための指標も盛り込んでいる。

これらの本人か代理人かの検討に関する現行基準に対して、支配の原則と IFRS 第 15 号 B37 項の各種指標がどのように関係しているかなどについて、実務上の解釈にばらつきが生じる可能性があるという懸念が TRG 会議等で指摘された。

この論点について、IASB は本 ED において以下の対応を提案している。

- 本人か代理人かの検討の判定単位と判定プロセスに関する基準の追加
- サービス等を提供する場合における関連する基準の追加
- 本人か代理人かの検討に関する基準に含まれる指標の修正
- 上述の基準の修正に対応する設例の修正及び追加

(3) 知的財産ライセンス：知的財産ライセンスを供与する企業の約束の性質の判定

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

現行のIFRS第15号では、知的財産ライセンスをその履行義務の性質に鑑み、顧客に対して知的財産にアクセスする権利を提供するものか（この場合、収益は一定期間にわたり認識される）、それとも知的財産を使用する権利を提供するものか（この場合、収益は一時点で認識される）の判断が求められている。

これに関連し、IFRS 第 15 号 B58 項（a)に記載されている、企業の活動による顧客が権利を有する知的財産への影響は、知的財産の形式（form）及び機能性(functionality)に与える場合のみが考慮されるのか、それとも価値(value)に対する影響も含む概念かの判断に関して、TRG 会議で実務上のばらつきが識別された。

本論点については、IASB は本 ED において以下の明確化を行うことを提案している。

- 企業の活動が知的財産の効用（顧客に対して便益を提供する知的財産の能力）に著しい影響を及ぼす場合に、ライセンスは知的財産にアクセスする権利を提供するものであることを明確にする。この顧客に対して便益を提供する知的財産の能力への影響には、形式、機能性及び価値のいずれも含まれる。
- さらに知的財産が重大な独立した機能性を有する場合には、その効用の大部分は当該機能性から得られるものであり、当該機能性を変更しない企業の活動（販売促進活動など）の影響を受けない点を明確化する。

(4) 知的財産ライセンス：売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定の適用範囲

現行の IFRS 第 15 号では、売上高又は使用量ベースのロイヤルティを条件に知的財産ライセンスが供与される場合には、①当該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）された時点と、②顧客による売上又は使用が発生した時点のいずれか遅い時点で、企業（ライセンサー）は収益認識を行うことが要求されている。

これに関連し、ライセンスが他の財又はサービスと共に単一の履行義務を構成し、かつその全体に対して売上高又は使用量ベースのロイヤルティが適用になる場合[3]には、その全体に対して売上高又は使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定が適用になるのか、ライセンスとそれ以外に区分し、前者にだけ当該例外規定が適用され、後者には一般の変動対価に関する制限規定が適用になると考えるのかなど、TRG会議において実務上のばらつきが識別された。

本論点について、IASB は本 ED において、ロイヤルティが関係する支配的な

[3] 例としては、トレーニング・サービス付きのフランチャイズ契約が挙げられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

項目が知的財産ライセンスである場合には、例外規定が適用になること、及び企業は単一のロイヤルティを例外規定と変動対価の一般規定に分離して会計処理すべきでないことを明確にすることを提案している。

(5) 移行時の実務上の便法

現行のIFRS第 15 号では、企業は経過措置の規定に基づき、完全遡及方式[4]（IFRS15.C3(a)）又は修正遡及方式[5]（IFRS15.C3(b)）のいずれかを用いてIFRS第 15 号に移行することが要求されている。

修正遡及方式を適用する企業は、適用開始日[6]時点で完了した契約[7]については、IFRS第 15 号の遡及適用が要求されていないが、完全遡及アプローチを選択する企業には、完了した契約に関する遡及免除規定は存在しない。

これらの経過措置に関連して、過去に生じた契約変更についてIFRS第 15 号の遡及適用を免除する規定が存在しないことから[8]、非常に多くの契約変更が頻繁に生じ、その影響が長期に及ぶ傾向にある業種の企業に関して、費用対効果の観点から実務上の便法を追加する必要性がTRG会議等で議論された。

そのため、IASB は本 ED において、以下の実務上の便法を追加することを提案している。

①完全遡及方式及び修正遡及方式を適用する企業の双方に対して、以下の実務上の便法を追加する。

- 表示される最も古い比較期間の期首において、充足済及び未充足の履行義務の識別並びに取引価格の決定にあたり事後的判断を利用した上で、契約開始日から当該時点までに生じた過去の契約変更を一括して簡便的に遡及修正する。

②完全遡及方式を適用する企業に対して、以下の実務上の便法の適用を併せて認める。

- 表示される最も古い比較年度の期首時点で完了した契約には、IFRS第15号の遡及適用は要求されない。

7. 一方、FASB が修正を提案している以下の項目については、IASB は本 ED において修正を提案していない。修正を提案しなかった理由等については審議資料(2)-4 参考資料を参照のこと。

---

[4] IFRS 第 15 号を遡及的に適用し、比較年度の数値を修正再表示する方法をいう。ただし、完了した契約については、企業は、同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示する必要はないなど、IFRS 第 15 号 C5 項に規定される実務上の便法の 1 つ又は複数を使用することが認められている。

[5] 遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を適用開始日に認識する方法をいう。

[6] 企業が IFRS 第 15 号を最初に適用する報告期間の期首（IFRS15.C2(a)）

[7] 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（IFRS15.C2(b)）

[8] 修正遡及方式を適用する企業の完了した契約に該当する場合を除く。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1) 履行義務の識別
- 約束した財又はサービス（重要性の検討）
- 出荷及び配送活動

(2) 知的財産ライセンス
- 知的財産ライセンスに関する契約上の制限
- 知的財産ライセンスの性質を考慮すべき状況

(3) その他のトピック
- 回収可能性
- 現金以外の対価
- 売上税の表示

8. また、別紙 1 において IASB と FASB における提案状況の比較を示している。

本 ED の発効日及び経過措置

9. IASB は本 ED の発効日を提案していないが、延期が決定された IFRS 第 15 号の発効日（2018 年 1 月 1 日以降開始事業年度）と整合（align）した発効日とし、かつ企業に適切な準備期間が与えられるようにするため、当該修正提案を IFRS 第 15 号の発効日よりも十分に前のタイミングで最終化する予定である。

10. IASB は本 ED において、IFRS 第 15 号の修正に関して早期適用を認める提案をしており、IFRS 第 15 号を早期適用する場合には、同時に修正部分も早期適用することができるとされている。また、IFRS 第 15 号のみを早期適用し、修正部分はその後、今後決定する修正部分の発効日から別途適用することもできるとされている。

11. IASB は本 ED において、修正部分を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積の変更及び誤謬」にしたがって遡及適用することを提案しているが、IFRS 第 15 号への移行に際して採用したアプローチ（完全遡及又は修正遡及方式）を覆すものではないことを明確化している。すなわち、修正遡及方式を選択して IFRS 第 15 号に移行する企業は、適用開始日より前の財務諸表数値は修正再表示しないため、修正部分を適用するに際しても、適用開始日より前の財務諸表数値を修正再表示しないことが明確化されている。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【別紙 1】IASB と FASB における提案状況の比較

(1) IASB と FASB でほぼ同じ修正を提案している項目

論点	IASB の提案	FASB の提案
企業が本人か代理人かの判定	基準及び設例の修正	基準（設例を含む。）の修正
売上高又は使用量ベースのロイヤルティの例外規定の適用範囲	基準及び設例の修正	基準（設例を含む。）の修正

(2) IASB と FASB がいずれも修正を提案しているが、その範囲や内容が異なる項目

論点	IASB の提案	FASB の提案
財又はサービスが別個のものか否かの判断	設例のみの修正（設例の修正に関しては、FASB 提案と基本的に同様の内容）	基準（設例を含む。）の修正
知的財産ライセンスを供与する企業の約束の性質の判定	基準及び設例の修正	基準（設例を含む。）の修正
過去に行われた契約変更等の移行時における会計処理	基準の修正	基準の修正

(3) FASB のみ修正を提案している項目

論点	IASB の提案	FASB の提案
約束した財又はサービス（重要性の検討）	修正を行わない。	基準（設例を含む。）の修正
出荷及び配送活動	修正を行わない。	基準の修正
知的財産ライセンスに関する契約上の制限	修正を行わない。	基準（設例を含む。）の修正
知的財産ライセンスの性質を考慮すべき状況	修正を行わない。	基準の修正
回収可能性	修正を行わない。	基準（設例を含む。）の修正
現金以外の対価	修正を行わない。	基準（設例を含む。）の修正
売上税の表示	修正を行わない。	基準の修正

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。