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

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）が 2015 年 7 月 30 日に公表した公開草案「IFRS 第 15 号の明確化（IFRS 第 15 号の修正案）」（以下「本 ED」という。）における提案内容のうち、本人か代理人かの検討について概要等を説明している。

2015 年 8 月 26 日開催の第 318 回企業会計基準委員会では、本 ED の各論点に対する事務局の当初分析についてご審議頂いた。

本日は、主要な論点である IFRS 第 15 号 B37 項の諸指標に関する本 ED の修正提案について、事務局による追加分析及びコメントの方向性（案）についてご審議頂きたい。

本 ED における IASB の提案内容

支配の原則と B37 項の諸指標との関係

（本 ED における提案の概要）

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

> **IFRS15.33**[1]
>
> ・・・
>
> 資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す[2]。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる

[1] 本 ED で修正は提案されていない。

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

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

「便益の獲得」：顧客が資産に対する支配を獲得するためには、資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力を有していなければならない。概念上、財又はサービスからの便益は、潜在的なキャッシュ・フロー（キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少）である。顧客は便益を直接

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。

能力が含まれる。

・・・

3. したがって、IFRS 第 15 号 B35 項の「企業が特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である。」という支配の原則に基づく判定を行うにあたっても、前項の支配の定義が適用されることになる。

4. ただし、支配の原則に基づく判定が困難な場合に、企業による当該評価を支援する目的から B37 項の諸指標が設けられている（IFRS 第 15 号 BC382 項）。本 ED では、以下のとおり当該 B37 項の修正及び B37A 項の追加が提案されている。

修正後 IFRS15.B37（案）

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

(a) ~~他の当事者~~企業が、~~契約~~特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任が含まれる。企業が特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定の財又はサービスの提供に関与する他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。

(b) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は当該移転の後~~が財を注文した前後において、出荷中にも~~（例えば、返品時）に~~も~~、企業が在庫リスクを有している~~ない~~。例えば、企業が、顧客との契約を獲得する前に、特定された財又はサービスを獲得するか又は獲得する約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。

(c) ~~当該他の当事者の~~特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある~~なく、そのため、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が限定されている~~。特定された財又はサービスに対して顧客が支払う価格を設定していることは、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力を有していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が価格の設定における裁量権を有していることもある。例えば、代理人が、財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配するというサービスから生じる追加的な収益を生み出すために、価格の設定において若干の

又は間接に資産の使用、消費、処分、売却、交換、担保差入れ又は保有など多くの方法で得ることができる。

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。

柔軟性を有している場合がある。

~~(d)~~ ~~企業の対価が手数料の形式によるものである。~~

~~(e)~~(d) ~~当該他の当事者の~~特定された財又はサービスと交換に顧客から受け取る金額について、企業が信用リスクに晒されている~~ない~~。例えば、企業が、顧客から支払を得るかどうかを問わず、特定された財又はサービスの提供に関与する他の当事者に支払うことを要求されている場合、これは、企業が当該他の当事者に企業に代わって財又はサービスを提供するように指図していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が、特定された財又はサービスの提供を手配するという全体的なサービスの一部として、信用リスクを受け入れることを選択することもある。

修正後 IFRS15.B37A（案）

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

5. IASB及びFASB[3]（以下「両審議会」という。）は、以下を目的に前項の修正を提案している。

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

（理由）

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

(2) B37 項(a)から(d)において、IFRS第 15 号の第 33 項で定義している支配の評価を各指標がどのように支援するかの説明を追加する[4]。

（理由）

- 以下に示す、支配の評価と各指標の関係についての関係者からの疑問に対応し、両審議会の見解を明確にするためである。

[3] 米国財務会計基準審議会

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

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。

- 両審議会は、IFRS 第 15 号は支配の原則を採用している一方、B37 項の諸指標がリスクと経済価値に基づいていた IAS 第 18 号「収益」及びトピック 605「収益認識」から引き継がれていることにより疑問が生じていることに着目した（本 ED BC34 項 。

- IFRS 第 15 号の BC382 項で説明しているとおり、両審議会は、従前の収益認識基準における指標のいくつかは、新基準においては、履行義務の識別及び財又はサービスに対する支配の移転を支援するという、従来とは異なる目的を達成するために引き継ぐことを決定したことに留意した。したがって、両審議会は、シナリオによっては、従前の収益認識基準において達した結論と異なる可能性があると予想していた（本 ED BC36 項)。

- 両審議会はまた、リスクと経済価値に対するエクスポージャーだけでは企業に支配は与えられないが、リスクと経済価値に対するエクスポージャーは、企業が支配を獲得しているかどうかを判定する際に考慮すべき有用な要因であることに着目した（本 ED BC36 項 。

(3) B37 項(d)の対価の形式に関する指標を削除する。

（理由）

- 当該指標は、企業が代理人かどうかを評価する際には有用となることがあるかもしれないものの、企業が本人かどうかを評価する際には有用ではないであろうと考えられたためである（本 ED BC37 項)。

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

（理由）

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

6. なお本EDでは、B37 項における諸指標は第 38 項（以下に抜粋）の一時点で充足される履行義務に関する諸指標と異なる目的を有するため、第 38 項の諸指標を支配の原則による判定を支援する指標として採用していない旨が説明されている。その

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。

理由として、第 38 項における指標は、顧客が約束された資産に対する支配を獲得するかどうかを示すことは意図されておらず、顧客がいつ支配を獲得したのかを示すことが意図されていると説明されている。これとは対照的に、B37 項における諸指標は、企業が特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前のどこかの時点で支配しているのかどうかを示すことが意図されていると説明されている（本ED BC41 項 。

IFRS15.38[5]

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

(a) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。・・・

(b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。・・・

(c) 企業が資産の物理的占有を移転した。・・・

(d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。・・・

(e) 顧客が資産を検収した。・・・

（コメントのための当初分析とそれに対して聞かれた主な意見）

7. 前回の関連する審議において、本EDにおける修正後のB37 項に関して、事務局より以下の要旨のコメントのための当初分析を示した。[6]

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

  実務的には、支配の原則の前段を重視するか、後段を重視するかにより結論が変わることがあると考えられ、「資産の使用を指図」に関する指標を第 38 項の指標の内容を踏まえて追加することによって、支配の原則による判断を、より効果的に行えるものとなると考えられるがどうか。

[5] 本 ED で修正は提案されていない。
[6] コメントのため当初分析とそれに対して聞かれた意見の詳細は、別紙１に記載している。

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。

8. 今までの審議において、事務局による当初分析に対して賛成する意見と反対する意見の双方が聞かれている。前者と後者の主張にはそれぞれ以下が含まれる。

(1) 賛成する意見の主張

- B37 項の指標として IAS 第 18 号の指標を引き継いだのは、実務に配慮してリスク・リワードの考え方を残しているためと考えている。支配の原則を貫くのであれば、指標の考え方も整理すべきと考える。

(2) 反対する意見の主張

- 資産の使用の指図は既に支配の定義に入っており、かつ資産の使用を指図する結果として、IFRS 第 15 号 B37 項(a)の契約上の主たる責任を負うことや同項(b)の在庫リスクを負うことが想定されていると思われる。このため、必ずしも「資産の使用の指図」の概念が現在の B37 項の指標に取り込まれていないとは言えないと考えられ、結論の根拠や基準の文言において補足説明があれば十分と考える。

- どの時点で支配が移転されるかの指標（IFRS 第 15 号第 38 項）と移転前に支配を有しているかの指標（IFRS 第 15 号 B37 項）では内容が異なると考えられるため、第 38 項の指標を支配の原則の指標として追加することには反対である。

これらの意見を踏まえ、追加検討した事務局のコメントのための分析は以下のとおりである。

（コメントのための追加分析）

9. 本 ED は B37 項の指標を代理人としての指標ではなく、財又はサービスを移転前に支配しているかの指標として再構成しているが、現行 B37 項の指標がリスクと経済価値の概念に基づく IAS 第 18 号における指標をベースとして開発されているため、資産に対する支配の定義に十分に対応していないと考えられる。

10. 資産に対する支配については、IFRS 第 15 号第 33 項において「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。」と定義されている。この定義の前半では資産の使用の指図について記載されており、定義の後半では得られる便益について記載されている。

この資産に対する支配の定義に対し、本 ED で提案されている B37 項は、資産の指図に関するものと得られる便益に関するものが整理されずに列挙されていると思われる。

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。

11. 本 ED で提案されている B37 項の指標について指図に関する指標と得られる便益に関する指標に分けると、価格の決定に関する裁量権（B37 項(c)）は、本 ED に記載されているとおり、資産の使用の指図に関連していると考えられる。

在庫リスク（B37 項(b)）と信用リスク（B37 項(d)）は、資産を支配していることにより便益が得られる可能性があることに対応して生じているリスクと考えられる。

また、約束の履行に対する主たる責任（B37 項(a)）に関しては、約束の履行に関する決定に主たる責任を負うという資産の使用の指図に関する要素と、約束の履行に対する主たる責任を有するという便益を得ることにより生じるリスクに関する要素を共に含むと考えられる。

12. 本 ED で提案されている B37 項の指標については、前項のとおり整理されるが、使用の指図については、価格の決定に関する裁量権と約束の履行を主体的に行うことのみでは、資産の使用目的を自ら決定できるという資産の使用の指図に関する重要な要素が指標として取り込まれていないため、このような概念を指標として追加することが考えられる。

13. なお、本 ED において「企業の対価が手数料の形式によるものである。」の指標を削除する提案に関しては、IASB の判断と同様に移転前に支配を有している指標としては適切ではないものの、代理人の指標としては有用であるとの意見が多く聞かれていることを踏まえ、指標の削除には反対しないが、結論の根拠において代理人の指標としては有用である旨を記載することを両審議会に対して提案することが考えられる。

（コメントの方向性（案））

14. 上述の分析を踏まえ、指図に関する指標と得られる便益に関する指標に分けて、B37 項を以下のように修正することを提案してはどうか。下線部分は本 ED の提案文言に追加した箇所、取消部分は本 ED の提案文言を削除した箇所を意味する。なお本 ED の提案文言のうち、単に記載箇所を変更した部分等、形式的な変更箇所については変更履歴を付けていない。

15. なお、結論の根拠において「企業の対価が手数料の形式によるものである。」の指標は、代理人の指標としては有用である旨を記載することを提案することでどうか。

Revised IFRS15.B37 (ASBJ Proposal)

B37 ~~Indicators that an entity controls the specified good or service before it is transferred to the~~

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。

~~customer include, but are not limited to, the following:~~ In order to decide whether it is a principal or an agent, an entity shall assess whether it controls each specified good or service before it is transferred to the customer. In the assessment, the entity shall consider both (a) whether it has the ability to direct the use of the specified good or service and (b) whether it has the ability to obtain substantially all of the remaining benefits from the specified good or service. Indicators that would assist the entity's determination include, but not limited to, the following:

(a) Indicators that would assist an entity to determine whether it has the ability to direct the use of the specified good or service:

(i) the entity has the unconditional right to decide how to deploy the specified good or service in its business activities (for example, the entity may have the ability to consume the specified good or service for its own use or pledge it for other business purposes) or has the right to restrict others from access the specified good or service. These rights are typically evidenced by the entity's legal title to the specified good or service. Nevertheless, the entity does not usually have the ability to direct the use of the specified good or service if it obtains the legal title only momentarily before the specified good or service is transferred to the customer.[7]

(ii) the entity is primarily responsible for deciding the timing and manner in which the specified good or service is deployed as part of its sales activities. This typically includes the entity's ability to decide when and how it will allocate the specified good or service as part of its sales activities. If the entity is primarily responsible for making the decision, this may indicate that the other party involved in providing the specified good or service is acting on the entity's behalf.

(iii) the entity has discretion in establishing prices for the specified good or service. Establishing the price that the customer pays for the specified good or service may indicate that the entity has the ability to direct the use of that good or service. However, an agent can have discretion in establishing prices in some cases. For example, an agent may have some flexibility in setting prices in order to generate additional revenue from its service of arranging for goods or services to be provided by other parties to customers.

(b) Indicators that would assist an entity to determine whether it has the ability to obtain substantially all of the remaining benefits from the specified good or service:

[7] 本 ED で提案されている修正後 B35 項の「しかし、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、企業は必ずしもその財を支配していない。」の文言は重複することになるので、削除することが考えられる。

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。

(i) the entity is primarily responsible for ~~fulfilling the promise to provide~~ providing assurance that the specified good or service complies with an agreed-upon specification. T~~his typically includes responsibility for the acceptability of the specified good or service.~~ The entity's responsibility is typically demonstrated by its acceptance of the responsibility to replace or repair a defective good that it has provided to a customer or reperform a service to a customer when the service is found not to be in compliant with the agreed-upon specification. If the entity is primarily responsible for fulfilling the promise to provide the specified good or service, this may indicate that the other party involved in providing the specified good or service is acting on the entity's behalf.

(ii) the entity has inventory risk before the specified good or service has been transferred to a customer or after that transfer (for example, on return). For example, if the entity obtains, or commits to obtain, the specified good or service before obtaining a contract with the customer, that may indicate that the entity has the ability to ~~direct the use of, and~~ obtain substantially all of the remaining benefits from~~,~~ the good or service before it is transferred to the customer.

(iii) the entity is exposed to credit risk for the amount receivable from the customer in exchange for the specified good or service. For example, if the entity is required to pay the other party involved in providing the specified good or service regardless of whether it obtains payment from the customer, this may indicate that the entity is directing the other party to provide goods or services on the entity's behalf. However, in some cases, an agent may choose to accept credit risk as part of its overall service of arranging for the provision of the specified good or service.

【仮訳】修正後 IFRS15.B37（ASBJ 案）

~~企業が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支配しているという指標には、次のものが含まれるが、これらに限らない。~~ 自身が本人なのか代理人なのかを決定するために、企業は特定された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かを評価しなければならない。この評価において、企業は(a)特定された財又はサービスの使用を指図する能力があるか、(b)特定された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があるかの双方を考慮しなければならない。企業の当該決定を支援する指標には次のものが含まれるが、これらに限らない。

(a)企業に特定された財又はサービスの使用を指図する能力があるかの判断を支援する指標

(i) 企業は特定された財又はサービスをどのように自身の事業活動に利用するかを決定する無条件

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。

の権利を有している（例えば、企業は特定された財又はサービスを自己使用のために消費する能力、又は他の事業活動のために担保設定する能力を有する場合がある。）、若しくは他者による特定された財又はサービスへのアクセスを制限する権利を有している。これらの権利は通常、特定された財又はサービスに対する企業の法的所有権によって裏付けられる。しかし、顧客に移転する前に企業が特定された財又はサービスの法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は通常、財又はサービスの使用を指図する能力を有しない。

（ii）企業が、自身の販売活動の一環として、特定された財又はサービスを利用する時点や方法を決定する主たる責任を有している。これには通常、販売活動の一環として特定された財又はサービスをいつ、及びどのように配置するかを決定する企業の能力が含まれる。企業が当該決定に主たる責任を有している場合、特定された財又はサービスの提供に関して、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。

（iii）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。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。

(b)企業に特定された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があるかの判断を支援する指標

（i）企業が、特定された財又はサービスが合意された仕様に従っているというアシュアランスを提供する~~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。~~企業の当該責任は通常、顧客に提供された欠陥品を交換又は修理する責任の受入れ、若しくはサービスが合意された仕様に従っていないことが判明した場合に当該サービスを再履行する責任の受入れによって示される。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。

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

（iii）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。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。

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。

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。

第 57 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 支配の定義に合わせた指標に変更し、法的所有権を追加しても、実務には何ら寄与しないのではないか。代理人の指標から本人の指標に変わることにより、例えば、統合サービスの取扱いなどで、実務に重要な影響が生じる可能性があるため、そのような内容を記載すべきではないか。
- 近年、電子商取引サイト運営など在庫リスクのない取引が増加しており、このような取引では何を重視して本人か代理人かを判断するかの判断が難しい。本人か代理人かの判断で重要なポイントは、主たる責任の所在であると考えている。契約上の責任が誰にあるのかをどう判断するのか(例えば、指図する力があるということは、意思決定の責任を企業で持っていることにつながる)というような説明を求めるコメントを出すことも有用ではないかと思われる。
- 事務局の提案する B37 項(a)(i)(ii)は「指図」の原則や内容の説明となっているように見え、ここでは指標を挙げていくことにしていることと整合的な説明になっていないのではないか。

ディスカッション・ポイント

B37 項の修正と B37A 項の追加に関して、事務局の「コメントのための追加検討後の分析」及び「コメントの方向性（案)」について、ご質問やご意見があればいただきたい。

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　支配の原則とB37項の諸指標との関係に関するコメントのための当初分析とそれに対して聞かれた意見

（コメントのための当初分析）

B37項の諸指標を、代理人としての指標ではなく、企業が特定された財又はサービスを移転前に支配しているのかの指標として再構成することに関して（本資料第5項(1)）

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

B37 項の諸指標が支配の評価をどのように支援するのかを説明を追加することに関して（本資料第5項(2)）

<u>本EDに記載されている4つの指標以外の指標の必要性</u>

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

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

　「資産の使用を指図」に関する指標の追加に関する具体的な内容については、今後、提案を行う。

<u>本EDに記載されている4つの指標の妥当性</u>

3. 本 ED に記載されている 4 つの指標の妥当性について、以下の論点があると考えら

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。

れるがどうか。

(1) 指標(a):「企業が、特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。」に関して

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

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

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

- 2015年6月開催のIASBとFASBの共同会議におけるアジェンダ・ペーパーでは、企業（小売店）が製品の在庫リスクを有しないが、製品の販売を指図できることから移転前に財に対する支配を有し、企業は本人であるとのIASB/FASBスタッフ分析が示されていた（別紙２参照）[8]。

- このように、IFRS第15号では支配の原則が決定的な要因であることから、在庫リスクを有さなくても企業が「資産の使用を指図」することにより本人となることが考えられるため、本資料別紙１第２項に記載のとおり、「資産の使用の指図」に関する指標を追加するとともに、場合によっては在庫リスクを有していなくても、本人となるケースがある場合等を追加的に記載することが有用と考えられるがどうか。

B37項(d)の対価の形式に関する指標を削除することに関して（本資料第5項(3)）

4. 当該指標は、企業が代理人かどうかを評価する際には有用となるかもしれないが、

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

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。

企業が本人かどうかを評価する際には有用ではないであろうと考えられたため、本EDでは削除が提案されている。

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

IFRS第15号第38項の一時点で充足される履行義務に関する諸指標との関係（本資料第6項）

5. 本資料第6項に記載のとおり、IFRS第15号第38項における指標（一時点で充足される履行義務の指標）を支配の原則の指標として採用しなかった理由として、第38項の指標とB37項の指標ではその目的が異なることが説明されている。

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

第55回収益認識専門委員会で聞かれた意見

【本資料別紙1第2項及び第5項の記載に関して】

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

  また、顧客への移転前に支配を有するか否かの判断は、本人か代理人かを判定する際に既に行われており、当該判断を行う際に、IFRS第15号第38項の諸指標も考慮されると考えられる。したがって、本EDの結論の根拠に記載されている第38

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。

号の諸指標と B37 項の諸指標の目的が異なるという IASB の説明について、上述の思考プロセスを反映した修正が必要と考える。

【本資料別紙１第３項(1)の記載に関して】

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

【本資料別紙１第３項(2)の記載に関して】

- 「在庫リスク」を有さなくても企業が「資産の使用を指図」することにより本人となることが考えられるという事務局の分析について、「資産の使用を指図」と「在庫リスク」との関係だけでなく、関連する事実全体として本人か代理人かの判断をすべきなので、あまり「資産の使用を指図」のみにフォーカスすべきでないと考える。

- 在庫リスクが有さなくても本人となることが考えられると分析されているが、在庫リスクがあっても本人とならない場合もあると考えられる。在庫リスクを有さなくても本人となることがあるとした場合、百貨店の消化仕入れのような取引は本人取引とされる可能性がある。この場合には経済的実態を反映しない結果になると考えられるため、在庫リスクを有していなくても、本人となるケースがある場合等を追加的に記載することに対しては反対である。

【本資料別紙１第４項の記載に関して】

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

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。

ら手数料形式といっても総額で収益計上することが適切と考えられるケースもある。また、契約上で形式的に決められることに、本人か代理人かの判定をあまり依拠しない方が良いとも考える。

【従来の判定結果との関係について】

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

第 318 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

【本資料別紙 1 第 2 項及び第 5 項の記載に関して】

- 「資産の使用を指図する指標」を追加することが考えられるという事務局の分析について、追加した場合に具体的にどのような影響が生じるかを考慮して検討する必要があると考える。

【本資料別紙 1 第 3 項(2)の記載に関して】

- 在庫リスクを有していない場合においても、本人となるケースがある場合等を追加的に記載することが考えられるという事務局の分析について、専門委員会では反対意見があったが、事務局の分析のとおり、在庫リスクに関する指標は過度に強調されるべきではないと考える。一方、「資産の使用を指図する指標」を追加した場合には、在庫リスクに関する指標と相反する可能性があるため、事務局の分析をさらに深めることが必要と考える。
- 在庫リスクを有さなくても移転前に支配を獲得するケースはあり得るが、在庫リスクの指標を軽視することによって、想定していない影響が生じる可能性も考慮しなければならない。

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

新しい設例 2－小売りの例

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

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

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

[9] 審議の過程で委託販売との相違が明確でないこと、他の事実と状況にも左右される慎重な判断が求められるケースなので設例としては適切ではない等の意見を受け、本 ED には含まれなかった。
[10] 2015 年 6 月のアジェンダ・ペーパーでは、対価の形式が手数料であるという指標に代えて、B37 項に当該指標の追加が提案されていたが、本 ED では最終的に B37 項に当該指標は追加されていない。本 ED には特にその理由は記載されていない。

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。

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

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

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

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。