プロジェクト　収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目　IFRS 第 15 号における設例の検討

本資料の目的

1. 本資料では、IFRS 第 15 号における設例（開示例を除く。）を開発する日本基準に設例として含めるか否かについて検討することを目的としている。
2. 設例を示す目的は、実務において想定される取引等について、会計基準の定めがどのように適用されるのかについて、関係者の理解の助けとなることと考えられる。IFRS 第 15 号には設例が 65 個（IFRS 第 15 号の明確化による改訂後）設けられており、今後、我が国における課題に対応するための設例を設けることを考えると、すべての設例を採り入れることは煩雑となる可能性がある。よって、これまでの審議で検討した個別論点ごとに 1 つ又は複数の代表的な設例を抽出することとする。
3. 前項の代表的な設例を抽出する上では、関連する IFRS 第 15 号の定め（本文、ガイダンス）の内容を、そのまま取り入れることを前提とする。
4. また、IFRS 第 15 号における設例の文言は適宜見直すことを想定している。
5. さらに、個別論点において抽出された課題（ガイダンス、設例）に関する IFRS 第 15 号の設例については、抽出された課題との関係を整理する。
6. 前項までに記載した設例の抽出に関する方針が適切なものであるかどうかを確認するために、今回は、以下の個別論点に関する設例について分析を行う。

   【論点 4】追加的な財・サービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）

   【論点 6】変動対価（売上高等に応じて変動するリベート、仮価格等）

   【論点 7】返品権付き販売

   【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務

   【論点 10】一時点で充足される履行義務

   【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示・純額表示）

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号の設例は、要件の判断における着眼点を例示するものが多いと考えられるため、開発する日本基準に含める設例を限定することでよいと考えられる。

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。

- 開発する日本基準に含める IFRS 第 15 号の設例を限定する場合には、実務において、IFRS 第 15 号の設例を参照することになる可能性があると考えられるため、IFRS 第 15 号の設例のすべてを含めることがよいのではないか。
- 我が国の一定の取引を開発する日本基準に当てはめる場合の手順に関する設例を含めることを検討することがよいのではないか。
- 実務における判断が困難なものについては、対応する設例の選定基準を検討することが必要ではないか。

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。

【論点 4】追加的な財・サービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）：設例 49 から設例 52

（事務局の分析）

7. 【論点 4】に関係する IFRS 第 15 号の設例としては、設例 49 から設例 52 が該当する。設例 49 から設例 52 は、追加的な財又はサービスに対する顧客のオプションに係る履行義務の識別の判断及び取引価格の配分が説明されている。

   設例 49　重要な権利を顧客に与えるオプション（値引券）

   設例 50　重要な権利を顧客に与えないオプション（追加の財又はサービス）

   設例 51　重要な権利を顧客に与えるオプション（更新オプション）

   設例 52　カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

8. 設例 49 から設例 52 のうち、設例 52 はこれまでの審議において議論されたポイント制度に関連するため、関係者の理解を促進するのに有効であると考えられる。また、設例 51 は、IFRS 第 15 号 B43 項における、契約更新に係るオプションの独立販売価格を見積ることの実務的代替の適用について示しているため、関係者の理解に役立つと考えられる。

   したがって、設例 51 及び設例 52 を「代表的な設例」として、開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

9. なお、これまでの審議において、「三者以上が関与するポイント制度等における履行義務の判断（他社ポイント[1]、クレジットカード[2]等）」に関するガイダンス又は設例の必要性を課題として抽出しているため、この点については、別途、設例の追加を行うことが考えられる。

10. 代表的な設例として抽出しなかった設例 49 及び設例 50 については、別紙に記載している。

設例 51－重要な権利を顧客に与えるオプション（更新オプション）

IE257　ある企業が、1 年間のメンテナンス・サービスを CU1,000 で提供する 100 件の別々の契約を結ぶ。契約の条件では、年度末に、各顧客は CU1,000 を追加で支払うことによって第 2 年度についての維持管理契約を

[1] 小売業者が財又はサービスを購入した顧客（消費者）に、他社が発行するポイントを付与する取引

[2] クレジットカードの発行会社がポイントを発行しており、クレジットカード保有者（消費者）がそのカードの加盟店（小売店等）においてカードを使用した場合にクレジットカードの発行会社が消費者にポイントを付与する取引

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。

更新するオプションがあると定めている。第 2 年度について契約を更新する顧客には第 3 年度について CU1,000 で更新するオプションも与えられる。企業は、当初（すなわち、製品が新品の時）にメンテナンス・サービスの契約をしていない顧客に対するメンテナンス・サービスについて、著しく高い価格を請求する。すなわち、顧客が当初にサービスを購入していないか又はサービスを期限満了にしている場合には、企業は、年間のメンテナンス・サービスについて第 2 年度に CU3,000、第 3 年度に CU5,000 を請求する。

IE258　企業は、この更新オプションは、顧客が契約を締結しないと受け取れない重要な権利を顧客に与えていると結論を下す。顧客が第 2 年度又は第 3 年度にだけサービスを購入することを選択する場合には、メンテナンス・サービスに対する価格が大幅に高くなるからである。各顧客の第 1 年度の CU1,000 の支払の一部は、実質的に、その後の年度に提供されるサービスへの返金不能の前払である。したがって、企業は、オプションを提供する約束は履行義務であると結論を下す。

IE259　この更新オプションはメンテナンス・サービスの継続のためのものであり、当該サービスは既存の契約の条件に従って提供される。更新オプションの独立販売価格を直接に算定せずに、企業は、IFRS 第 15 号の B43 項に従って、取引価格の配分を、企業が提供すると見込んでいるすべてのサービスと交換に受け取ると見込んでいる対価を算定することによって行う。

IE260　企業は、第 1 年度末に顧客の 90 名の顧客（販売した契約の 90%）が更新をし、第 2 年度末に 81 名の顧客が更新をする（第 1 年度末に更新した 90 名の顧客のうち 90%が第 2 年度末にも更新する、すなわち、販売した契約の 81%である）と見込んでいる。

IE261　契約開始時に、企業は、各契約に係る予想対価を CU2,710［CU1,000＋（90%×CU1,000）＋（81%×CU1,000）］と算定する。また、企業は、予想されるコストの総額に対する発生済みコストの比率に基づいて収益を認識することが、顧客へのサービスの移転を描写すると判断する。3 年間の契約の予想コストは次のとおりである。

	CU
第 1 年度	600
第 2 年度	750
第 3 年度	1,000

IE262　したがって、各契約の契約開始時に予想される収益認識のパターンは、次のようになる。

	予想コスト（契約更新の可能性について調整後）		予想対価の配分	
	CU		CU	
第 1 年度	600	(CU600×100%)	780	[(CU600÷CU2,085)×CU2,710]
第 2 年度	675	(CU750×90%)	877	[(CU675÷CU2,085)×CU2,710]
第 3 年度	810	(CU1,000×81%)	1,053	[(CU810÷CU2,085)×CU2,710]
合計	2,085		2,710	

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。

IE263　したがって、契約開始時に、企業は、第 1 年度末に更新するオプションに、現在までに受け取った対価 CU22,000［現金 CU100,000－第 1 年度に認識した収益 CU78,000（CU780×100)］を配分する。

IE264　企業の予想に変化がなく、予想どおり 90 名の顧客が更新すると仮定すると、第 1 年度末現在、企業は現金 CU190,000［(100×CU1,000）＋（90×CU1,000)］を回収し、CU78,000（CU780×100）の収益を認識するとともに、契約負債 CU112,000 を認識している。

IE265　したがって、第 1 年度末の更新時に、企業は、第 2 年度末に更新するオプションに CU24,300［現金の累計額 CU190,000 から、第 1 年度に認識した収益と第 2 年度に認識すべき収益の累計額 CU165,700（CU78,000＋CU877×100）を控除］を配分する。

IE266　実際の契約更新数が、企業が予想したのと異なる場合には、企業は、取引価格及び認識した収益をそれに応じて更新することになる。

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。

設例 52－カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

IE267　ある企業がカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有しており、それは顧客に CU10 の購入ごとに１のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを与えている。各ポイントは、企業の製品の将来の購入時に CU1 の値引きと交換できる。報告期間中に、顧客は製品を CU100,000 で購入し、将来の購入に利用できる 10,000 ポイントを獲得する。対価は固定であり、購入された製品の独立販売価格は CU100,000 である。企業は 9,500 ポイントが交換されると見込んでいる。企業は、IFRS 第 15 号の B42 項に従い、交換の可能性に基づいて 1 ポイント当たりの独立販売価格を CU0.95（合計 CU9,500）と見積る。

IE268　このポイントは、顧客が契約を締結しないと受け取れない重要な権利を顧客に与える。したがって、企業は、顧客にポイントを提供する約束は履行義務であると結論を下す。企業は、取引価格（CU100,000）を製品とポイントに独立販売価格の比率で次のように配分する。

	CU	
製品	91,324	［CU100,000×(独立販売価格 CU100,000÷CU109,500)］
ポイント	8,676	［CU100,000×(独立販売価格 CU9,500÷CU109,500)］

IE269　第 1 報告期間の末日現在で、4,500 ポイントが交換され、企業は引き続き全部で 9,500 ポイントが交換されると見込んでいる。企業は、第 1 報告期間の末日に、ロイヤルティ・ポイントに係る収益 CU4,110［(4,500 ポイント÷9,500 ポイント）×CU8,676］を認識し、未交換のポイントについて契約負債 CU4,566（CU8,676－CU4,110）を認識する。

IE270　第 2 報告期間の末日現在で、累計で 8,500 ポイントが交換されている。企業は交換されるポイントの見積りを更新し、9,700 ポイントが交換されると見込んでいる。企業は、ロイヤルティ・ポイントに係る収益 CU3,493｛［(交換されたポイント合計 8,500÷交換されると見込んでいるポイント合計 9,700）×当初の配分額 CU8,676］－第 1 報告期間に認識した CU4,110｝を認識する。契約負債残高は、CU1,073（当初の配分額 CU8,676－認識した収益の累計額 CU7,603）である。

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。

【論点 6】変動対価（売上高等に応じて変動するリベート、仮価格等）及び【論点 7】返品権付き販売：設例 20 から設例 25

（事務局の分析）

11. IFRS 第 15 号において、変動対価及び変動対価の見積りの制限として、以下のような設例 20 から設例 25 が示されている。これらの設例については、【論点 6】変動対価に関係するが、【論点 7】返品権付き販売についてもその返品権の見積りにおいて変動対価が関係しており、その設例として設例 22 が示されているため、【論点 6】と【論点 7】を合わせて検討を行う。

    設例 20　ペナルティにより変動対価を生じる場合

    設例 21　変動対価の見積り

    設例 22　返品権

    設例 23　価格譲歩

    設例 24　数量値引きインセンティブ

    設例 25　制限の対象となる管理報酬

12. 意見募集文書及びこれまでの審議で聞かれた意見として、主に次の項目の困難さに対する懸念が寄せられている。

    (1) 変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用

    (2) 変動対価（返品金額を含む。）の見積り

        (A) 【論点 6】において、例えば次のような取引について変動対価の合理的な見積りが困難であるとの意見が寄せられている。

            ① 仮価格に基づく取引

            ② 売上リベート等（値引き、キャッシュバック、クーポン、奨励金、ボリューム・インセンティブを含む。）

            ③ ペナルティ（財又はサービスの提供が期間内に終了しない場合等に対価の減額を行うもの）

            ④ インセンティブ・ボーナス等

            ⑤ 長期の運用成績に基づき支払われる投資・資産運用業の信託報酬

            ⑥ 工事契約における追加・変更に関する対価の金額

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。

⑦　医薬品等の知的財産の導出取引

⑧　電気事業者から新規参入電力企業への電力不足時の補填に対する精算

(B)【論点 7】において、例えば次のような取引について返品金額の見積りが困難であるとの意見が寄せられている。

①　出版業界、音楽用・映像用ソフト業界等における返品金額

②　商品又は製品の回収のための予想コスト（返品された商品又は製品の価値の潜在的な下落を含む。）

13. 設例 20 から設例 25 の中において、前項(1)の期待値法の具体的な適用について説明する設例は存在しない。

14. 第 12 項(2)に記載した取引への対応も含めて、以下において、設例の抽出を検討する。

(1) 設例 20 については、ペナルティを取り扱っており、設例 21 は、ペナルティに加えインセンティブ・ボーナスについても取り扱っている。設例 21 の方が設例 20 より記載の前提条件も詳細であり、ペナルティのみならずインセンティブ・ボーナスについても取り扱っている設例であることから、設例 21 を「代表的な設例」として開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

(2) 設例 22 については、返品権を取り扱っており、IFRS 第 15 号の設例のうち【論点 7】と関係する唯一の設例であるため、「代表的な設例」として開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

(3) 設例 23 については、顧客（販売業者）に対する価格譲歩を取り扱っているが、第 12 項(2)に記載した取引を対象としているものではなく、また変動対価の見積りの制限については、設例 22 及び設例 24 においても取り扱われているため、日本基準の設例に含めないことが考えられる。

(4) 設例 24 については、売上リベート（ボリューム・インセンティブ）を取り扱っており、【論点 15】顧客に支払われる対価の表示にも関係するため、「代表的な設例」として開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

(5) 設例 25 は変動対価の見積りの制限の対象となる資産管理サービスにおける管理報酬を取り扱っており、設例 21（カスタマイズした資産を建設する契約）と同様に、インセンティブ・ボーナスを取り扱う設例である。設例 21 の方が、設例 25 に比して我が国においてより幅広く見られる取引であると考えられるため、設例 25 は日本基準の設例に含めないことが考えられる。

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。

15. したがって、設例 21、設例 22、設例 24 を「代表的な設例」として、開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

16. なお、これまでの審議において、「仮価格に基づく取引、売上リベート、ペナルティ、インセンティブ・ボーナス、医薬品の知的財産の導出取引等」の見積りに関するガイダンス又は設例の必要性を課題として抽出しているが、一部は前項において抽出された設例に含まれる。抽出された設例に含まれない「仮価格に基づく取引、医薬品の知的財産の導出取引等」については、別途、設例の追加を行うことが考えられる。

17. 代表的な設例として抽出しなかった設例 20、設例 23、設例 25 については、別紙に記載している。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号の設例 23（価格譲歩）は、変動対価の対象の理解を助けるものであるため、開発する日本基準に含めるのがよいのではないか。

設例 21－変動対価の見積り

IE105　ある企業が、カスタマイズした資産を建設する契約を顧客と結ぶ。当該資産を移転する約束は、一定の期間にわたり充足される履行義務である。約束された対価は CU2.5 百万であるが、当該金額は資産の完成時期に応じて減額又は増額される。具体的には、20X7 年 3 月 31 日の後に資産が未完成である 1 日ごとに、約束された対価が CU10,000 減額される。20X7 年 3 月 31 日の前に資産が完成している 1 日ごとに、約束された対価は CU10,000 増額される。

IE106　さらに、資産の完成時に、第三者が当該資産を検査し、契約で定義されている計量値に基づく評点を割り当てる。資産が所定の評点を受けた場合には、企業は CU150,000 のインセンティブ・ボーナスに対する権利を得ることになる。

IE107　取引価格を算定する際に、企業は企業が権利を得ることとなる変動対価の各要素について、IFRS 第 15 号の第 53 項に示した見積方法を使用して、別個の見積りを作成する。

(a)　企業は、日次のペナルティ又はインセンティブに関連する変動対価を見積るために期待値方式を使用することを決定する（すなわち、CU2.5 百万に 1 日当たり CU10,000 を加減）。これは、この方法が、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるからである。

(b)　企業は、インセンティブ・ボーナスに関連する変動対価を見積るために、最も可能性の高い金額を使用することを決定する。これは、考え得る結果が 2 つしかなく（CU150,000 又は CU0）、この方法が、

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。

企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるからである。

IE108　企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項を考慮して、企業が変動対価の見積りの一部又は全部を取引価格に含めるべきかどうかを決定する。

設例 22－返品権

IE110　ある企業が 100 件の契約を顧客と結ぶ。各契約は製品 1 個の CU100 での販売を含んでいる（製品の合計個数 100×CU100＝CU10,000 の合計対価）。製品に対する支配を移転した時に現金を受け取る。企業の取引慣行では、顧客が未使用の製品を 30 日以内に返品して全額の返金を受けることを認めている。企業の各製品の原価は CU60 である。

IE111　企業は、IFRS 第 15 号の要求事項を 100 件の契約のポートフォリオに適用する。第 4 項に従って、これらの要求事項をポートフォリオに適用することによる財務諸表への影響は、当該要求事項をポートフォリオの中の個々の契約に適用する場合と重要な相違はないであろうと合理的に予想するからである。

IE112　契約では顧客が製品を返品することを認めているので、顧客から受け取る対価に変動性がある。企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値方式（IFRS 第 15 号の第 53 項(a)参照）を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値方式を使用して、企業は 97 個の製品は返品されないであろうと見積る。

IE113　企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項も考慮して、変動対価の見積金額 CU9,700（CU100×返品されないと見込んでいる製品 97 個）を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号の第 57 項の諸要因を考慮して、返品は企業の影響力が及ばないが、企業はこの製品及び顧客階層についての返品の見積りに多大の経験があると判断する。さらに、不確実性は短期間（すなわち、30 日の返品期間）で解消される。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、CU9,700）の重大な戻入れが、不確実性が解消するにつれて（すなわち、返品期間にわたり）生じない可能性が非常に高いと判断する。

IE114　企業は、製品の回収コストは重要性がないと見積り、返品された製品は利益が出るように再販売できると予想する。

IE115　製品 100 個に対する支配の移転時に、企業は、返品されると見込んでいる製品 3 個についての収益を認識しない。したがって、IFRS 第 15 号の第 55 項及び B21 項に従って、企業は以下を認識する。

(a)　CU9,700 の収益（CU100×返品されないと見込んでいる製品 97 個）

(b)　CU300 の返金負債（返金 CU100×返品されると見込んでいる製品 3 個）

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。

(c)　CU180 の資産（返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての、CU60×製品 3 個）

設例 24－数量値引きインセンティブ

IE124　ある企業が、製品 A を 1 単位当たり CU100 で販売する契約を 20X8 年 1 月 1 日に顧客と結ぶ。顧客が暦年の間に製品 A を 1,000 単位よりも多く購入する場合に、契約は、1 単位当たりの価格を遡及的に 1 単位当たり CU90 に減額すると定めている。したがって、この契約における対価は変動性がある。

IE125　20X8 年 3 月 31 日に終了する第 1 四半期に、企業は 75 単位の製品 A を顧客に販売する。企業は、顧客の購入高は、当暦年における数量値引きに必要となる 1,000 単位の閾値を超えないであろうと見積る。

IE126　企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項（IFRS 第 15 号の第 57 項における諸要因を含む）を考慮する。企業は、この製品及び企業の購入パターンについて多大な経験があると判断する。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、1 単位当たり CU100）の重大な戻入れが不確実性の解消時（すなわち、購入の合計金額が判明した時）に生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、20X8 年 3 月 31 日に終了する四半期について、CU7,500（75 単位×1 単位当たり CU100）の収益を認識する。

IE127　2008 年 5 月に、企業の顧客が別の会社を買収し、20X8 年 6 月 30 日に終了する第 2 四半期に、企業は追加的な 500 単位の製品 A を顧客に販売する。新たな事実を考慮して、企業は、顧客の購入高は当暦年についての 1,000 単位の閾値を超えるであろうと見積り、したがって、単位当たりの価格を CU90 に遡及的に減額することが必要となると見積る。

IE128　したがって、企業は 20X8 年 6 月 30 日に終了する四半期について CU44,250 の収益を認識する。この金額は、500 単位の販売についての CU45,000（500 単位×単位当たり CU90）から、20X8 年 3 月 31 日に終了した四半期に販売した単位に関しての収益の減額についての取引価格の変動 CU750（75 単位×CU10 の価格譲歩）を控除して計算される（IFRS 第 15 号の第 87 項及び第 88 項参照）。

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。

【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務：設例 13 から設例 17

（事務局の分析）

18. 【論点 9①②】に関係する IFRS 第 15 号の設例としては、設例 13 から設例 17 が該当する。

設例 13　顧客が便益を同時に受け取って消費する場合

設例 14　他に転用できること及び支払に対する権利の評価

設例 15　資産を企業が他に転用できない場合

設例 16　現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利

設例 17　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の評価

19. 意見募集文書及びこれまでの審議で聞かれた意見として、【論点 9①②】については、主に次の項目について、一定の期間にわたり収益認識される取引であるか否かの判断が困難であるとの意見が寄せられている。

(1) IFRS 第 15 号第 35 項(b)「企業の履行が資産を創出するか増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する」の要件の判断の困難さ

(2) IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件のうち、「企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している（支払に対する強制可能な権利の要件)」ことの判断の困難さ

20. 設例 13 から設例 17 の中には、IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件の判断を示す設例は存在せず、IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件のうち「企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している（支払に対する強制可能な権利の要件)」ことの判断を示す設例としては、設例 14、設例 16、設例 17 が関連する。

　したがって、設例 14、設例 16、設例 17 を「代表的な設例」として、開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

21. なお、これまでの審議において、「民法等に基づく強制可能な権利の要件に対する判断（工事契約及びソフトウェアの開発)」に関するガイダンス又は設例の必要性を課題として抽出しているため、この点については、別途、設例の追加を行うことが考えられる。

22. 代表的な設例として抽出しなかった設例 13 及び設例 15 については、別紙に記載している。

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。

設例 14－他に転用できること及び支払に対する権利の評価

IE69　企業は、コンサルティング・サービスを顧客に提供する契約を締結する。これにより企業が顧客に専門的意見を提供することとなる。専門的意見は、顧客に固有の事実及び状況に関するものである。顧客がコンサルティング契約を、企業が約束どおりに履行できなかったこと以外の理由で解約するとした場合には、契約では、企業に生じたコストに 15%のマージンを加算した金額を顧客が企業に補償することを要求している。この 15%のマージンは、企業が類似の契約から稼得する利益マージンに近似している。

IE70　企業は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)の要件と IFRS 第 15 号の B3 項及び B4 項の要求事項を考慮して、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かどうかを判定する。企業が義務を履行できず、意見を提供する他のコンサルティング事務所を顧客が雇うとした場合には、当該他のコンサルティング事務所は、企業が現在までに完了していた作業を実質的にやり直すことが必要となる。当該他のコンサルティング事務所には、企業が履行した仕掛中の業務の便益がないからである。専門的意見の性質は、顧客が専門的意見を受け取った時にしか企業の履行の便益を受けられないものである。したがって、企業は IFRS 第 15 号の第 35 項(a)の要件に該当しないと判断する。

IE71　しかし、企業の履行義務は IFRS 第 15 号の第 35 項(c)の要件に該当し、以下の両方の要因により、一定の期間にわたり充足される履行義務である。

(a)　IFRS 第 15 号の第 36 項及び B6 項から B8 項に従って、専門的意見の形成は、企業が他に転用できる資産を創出しない。専門的意見は顧客に固有の事実及び状況に関するものであるからである。したがって、企業が当該資産を別の顧客に振り向ける能力に対して実質上の制約がある。

(b)　IFRS 第 15 号の第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、企業は現在までに完了した履行についてコストに合理的なマージン（他の契約における利益マージンに近似）を加えた支払を受ける強制可能な権利を有している。

IE72　したがって、企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の期間にわたり収益を認識する。

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。

設例 16－現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利

IE77　企業がある設備を建設する契約を顧客と締結する。契約における支払予定表は、顧客が、契約開始時に契約価格の 10%の前払、建設期間中に定期的な支払（契約価格の 50%を占める）及び建設が完了し設備が所定の性能試験に合格した後に契約価格の 40%の最終支払をしなければならないと定めている。支払は、企業が約束どおりに履行できなかった場合を除いて、返金不能である。顧客が契約を解約する場合には、企業は顧客から受け取った中間支払を保持する権利だけを有する。企業はそれ以上に顧客からの補償を受ける権利を有していない。

IE78　契約開始時に、企業は、設備を建設する履行義務が、IFRS 第 15 号の第 35 項に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを評価する。

IE79　その評価の一環として、企業は、企業が約束どおりに履行しなかったこと以外の理由で顧客が契約を解約するとした場合に、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)、第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかを検討する。顧客が行った支払は返金不能であるが、当該支払の累計額が、契約期間中のすべての時点で、少なくとも現在までに完了した履行について企業に補償するのに必要な金額に対応するとは見込まれない。これは、建設中のさまざまな時点において、顧客が支払った対価の累計額が、その時点での部分的に完了した設備の販売価格よりも低い場合があり得るからである。したがって、企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有していない。

IE80　企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有していないので、企業の履行義務は IFRS 第 15 号の第 35 項(c)に従って一定の期間にわたり充足されるものではない。したがって、企業は設備を企業が他に転用できるかどうかを評価する必要がない。企業は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)又は(b)の要件に該当せず、したがって、設備の建設を IFRS 第 15 号の第 38 項に従って一時点で充足される履行義務として会計処理するという結論も下す。

設例 17－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の評価

IE81　ある企業が多区画の住宅団地を開発している。顧客は、建設中の特定の区画について企業と拘束力のある販売契約を締結する。各区画は同様の間取りで、同様の大きさであるが、各区画の他の属性は異なる（例えば、団地の中での各区画の場所）。

ケース A—企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していない場合

IE82　顧客は契約締結時に預け金を支払い、この預け金は企業が契約に従って当該区画の建設を完了できなかった場合にのみ返金可能である。契約価格の残りの部分は、契約の完了時に支払われ、その時点で顧客が区画の

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。

物理的占有を獲得する。顧客が区画の完成前に債務不履行となる場合には、企業は預け金を留保する権利を有するだけである。

IE83　契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号の第 35 項(c)を適用して、区画を建設して顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを判定する。企業は、現在までに完了した履行について支払を受ける強制可能な権利を有していないと判断する。区画の建設が完了するまでは、企業は顧客が支払った預け金に対する権利しか有していないからである。企業が現在までに完了した作業について支払を受ける権利を有していないので、企業の履行義務は、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務ではない。むしろ、企業は区画の販売を、IFRS 第 15 号の第 38 項に従って、一時点で充足される履行義務として会計処理する。

ケース B—企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している場合

IE84　顧客は契約締結時に返金不能の預け金を支払い、区画の建設中に中間支払を行う。契約には、企業が区画を別の顧客に振り向けることを禁じる実質的な条件がある。さらに、企業が約束どおりに履行できない場合を除いて、顧客は契約を解約する権利を有さない。顧客が、中間支払の期限到来時に支払を行うことができないことにより、債務不履行となる場合には、企業は、区画の建設を完了しているならば、契約で約束された対価のすべてを受け取る権利を有することになる。裁判所は過去に、企業が契約に基づく義務を果たしていることを条件に、顧客に履行を求める権利を開発業者に与える同様の権利を支持している。

IE85　契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号の第 35 項(c)を適用して、区画を建設して顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを判定する。企業は、企業の履行によって創出された資産（区画）は企業が他に転用できないと判断する。契約により、企業が所定の区画を別の顧客に移転することが禁じられているからである。企業は、企業が当該資産を別の顧客に振り向けることができるのかどうかを評価する際に、契約の解約の可能性を考慮しない。

IE86　企業は、IFRS 第 15 号の第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利も有している。これは、顧客が債務不履行となった場合には、企業は、約束どおりに履行を継続するならば、約束された対価のすべてに対する強制可能な権利を有することになるからである。

IE87　したがって、契約条件及び当該法域における慣行は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利があることを示している。このため、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)の要件に該当し、企業は一定の期間にわたり充足される履行義務を有する。この一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識するため、企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。

IE88　多区画の住宅団地の建設では、企業は、団地内の個々の区画の建設について個々の顧客との多数の契約を有している場合がある。企業は、各契約を区分して会計処理することになる。しかし、建設の性質に応じて、当初の建設作業（すなわち、基礎及び基本構造）を行う際の企業の履行を、共有区域の建設とともに、各契約における履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する際に反映することが必要となる場合がある。

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。

ケース C—企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している場合

IE89　ケース B と同じ事実関係がケース C に適用される。ただし、顧客による不履行の場合には、企業が契約の要求する履行を顧客に求めることができるか、又は建設中の資産及び契約価格の一定割合の違約金と交換に企業が契約を解約できるかのいずれかである。

IE90　企業は契約を解約できる（その場合、顧客が企業に対して負う義務は、部分的に完成した資産に対する支配を企業に移転し、所定の違約金を支払うことに限定される）が、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有している。企業は契約に基づく全額を受け取る権利を強制することも選択できるからである。顧客が債務不履行となった場合に企業が契約の解約を選択できるという事実は、評価に影響を与えない（IFRS 第 15 号の B11 項参照）。ただし、企業が顧客に契約で要求されている履行（すなわち、約束した対価の支払）の継続を求める権利が強制可能であることが条件となる。

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。

【論点 10】一時点で充足される履行義務：設例 62 及び設例 63

（事務局の分析）

23. 【論点 10】に関係する IFRS 第 15 号の設例としては、設例 62 及び設例 63 が該当する。

設例 62　買戻し契約

設例 63　請求済未出荷契約

24. 意見募集文書及びこれまでの審議で聞かれた意見として、【論点 10】については、例えば、以下の取引について、収益の認識時点の判断に迷う可能性があるとの意見が寄せられている。

① 有償支給取引

② インコタームズに基づく貿易取引

③ 情報サービスや精密機器の試運転作業等の検収

④ 仲介取引の手数料収入（約定日基準又は受渡基準）

⑤ カタログギフト販売

設例 62 及び設例 63 に、上記の取引に直接的に関連するものはない。

25. 設例 62 は、買戻し契約の 2 つの形態（企業が買い戻す権利を保有する場合（企業のコール・オプションで金融取引に当たる場合）及び顧客の要求により買い戻す義務を負う場合（顧客のプット・オプションでリースに当たる場合））のそれぞれについて、ガイダンスの適用方法及び会計処理を例示しており、複数の会計処理の判断が要求される買戻し契約について、関係者の理解を促進するのに有効であると考えられる。

設例 63 は、請求済未出荷契約のガイダンスの適用方法を例示しているものであり、請求済未出荷契約と識別したうえで IFRS 第 15 号 B82 項に記載されている別の履行義務として保管サービスを識別することの例示も含まれているが、請求済未出荷契約の判断としては IFRS 第 15 号 B81 項に詳細なガイダンスがあることから、追加的に設例を含めることの必要性は高くないと考えられる。

したがって、設例 62 を「代表的な設例」として、開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

26. なお、これまでの審議において、第 24 項に挙げられた取引のうち、「有償支給取引」については、解釈の困難さがあり、また国内の製造業において広く見られる重要な取引として、ガイダンス又は設例の必要性を課題として抽出しているため、この点

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。

については、別途、設例の追加を行うことが考えられる。

27. 代表的な設例として抽出しなかった設例63については、別紙に記載している。

第76回専門委員会（2017年1月17日開催）で聞かれた主な意見

- 有償支給取引は、国内の製造業において広く見られる重要な取引であるが、さまざまなパターンがあり、現行の日本基準における実務とは異なる会計処理が行われる可能性があるため、設例の作成が必要であると考えられる。

設例62－買戻し契約

IE315　ある企業が、20X7年1月1日にCU1百万での有形資産の販売について顧客との契約を結ぶ。

ケースA—コール・オプション：融資

IE316　契約には、20X7年12月31日以前に当該資産をCU1.1百万で買い戻す権利を企業に与えるコール・オプションが含まれている。

IE317　資産に対する支配は、20X7年1月1日に顧客に移転しない。企業が資産を買い戻す権利を有しているので、顧客が資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受ける能力は制限されているからである。したがって、IFRS第15号のB66項(b)に従って、企業はこの取引を融資契約として会計処理する。行使価格が当初の販売価格を上回っているからである。IFRS第15号のB68項に従って、企業は資産の認識の中止をせず、受け取った現金を金融負債として認識する。また、企業は行使価格（CU1.1百万）と受け取った現金（CU1百万）との差額に係る金利費用を認識する。これにより負債が増加する。

IE318　20X7年12月31日に、オプションは未行使のまま消滅する。したがって、企業は、負債の認識の中止を行い、CU1.1百万の収益を認識する。

ケースB—プット・オプション：リース

IE319　コール・オプションを有する代わりに、契約には20X7年12月31日以前にCU900,00で顧客の要求により資産を買い戻す義務を企業に負わせるプット・オプションが含まれている。20X7年12月31日時点で予想される市場価値はCU750,000である。

IE320　契約の開始時に、企業は、資産の移転の会計処理を決定するため、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているのかどうかを評価する（IFRS第15号のB70項からB76項参照）。企業は、買戻し価格が買戻日現在の資産の予想市場価値を大幅に上回っているので、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していると結論を下す。企業は、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを評価する際に検討すべき他の

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。

関連性のある要因はないと判断する。したがって、企業は、顧客が資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受ける能力が制限されているので、資産に対する支配は顧客に移転しないと結論を下す。

IE321　IFRS 第 15 号の B70 項から B71 項に従い、企業は当該取引を IFRS 第 16 号「リース」に従ってリースとして会計処理する。

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。

【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）：設例 45 から設例 48A

（事務局の分析）

28. 【論点 13】に関係する IFRS 第 15 号の設例としては、設例 45 から設例 48A が該当する。設例 45 から設例 48A は、本人と代理人の区分を判定するプロセスが説明されている[3]。

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）

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）

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）

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）

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）

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

29. 意見募集文書及びこれまでの審議で聞かれた意見として、【論点 13】については、支配の原則及びその評価を支援する 3 つの指標を適用することの困難さがあるとの意見が寄せられている。

30. 本論点については、以下のとおり「企業が本人と判定される取引」及び「企業が代理人と判定される取引」のそれぞれから「代表的な設例」を 1 件抽出することが考えられる。

　なお、一つの取引のうち、企業が本人であり代理人であると判定される取引の例である設例 48A については、他の設例と異なり、企業が収益として認識すべきと考えられる金額の結論が示されていないことから設例に含める候補の検討対象から除外する。

---

[3] 本人と代理人の区分を判定するプロセスは以下の流れで説明されている。

(1) 取引の概要、契約条件など

(2) 企業が本人なのか代理人なのかを判断するために、顧客に提供すべき特定の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企業が当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価した結果及びその根拠

(3) (2)の評価の一環として、IFRS 第 15 号 B37 項の各指標に基づいて導いた結論（設例 46 には記載がない。）

(4) 企業が本人なのか代理人なのかについて下した結論

(5) 企業が収益を認識すべきと考えられる時期及び金額（設例 48A には記載がない。）

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。

(1) 企業が本人と判定される取引

下表は、「企業が本人と判定される取引」（設例 46、設例 46A、設例 47）について、各設例を比較したものである。これらのうち、設例 47 については、IFRS 第 15 号の結論の根拠において指摘されている、本人又は代理人の判断が異なる可能性の要因として企業の履行義務の性質の識別の必要性を示す設例であるため、「代表的な設例」として開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

	設例 46	設例 46A	設例 47
業種	製造業	メンテナンス・サービス業	旅行代理店
対象物	財（特別仕様の設備）	サービス（第三者に外注）	サービスに対する権利（航空券）
IFRS 第 15 号の参照規定	B35A 項(c)	B35A 項(b) B37 項	B35A 項(a) B37 項

(2) 企業が代理人と判定される取引

下表は、「企業が代理人と判定される取引」（設例 45、設例 48）について、各設例を比較したものである。設例 45 の財の販売の方が、対象をバウチャー（食事に対する権利）とする設例 48 より、我が国において幅広く見られる取引であると考えられ、また(1)において権利を対象物とした設例 47 を抽出していることから、設例 45 について、「代表的な設例」として開発する日本基準の設例に含めることが考えられる。

	設例 45	設例 48
業種	ウェブサイト運営	バウチャー販売
対象物	財	バウチャー
企業の取引条件	供給者が提供した財が、企業の運営するウェブサイトを通じて、顧客に購入される場合に、企業は販売価格の 10%相当の手数料を得る。	企業が特定のレストランのバウチャーを顧客に販売した時にバウチャー価格の 30%に対する権利を得る。

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。

31. なお、これまでの審議において「百貨店業界及びチェーンストア業界における消化仕入等の取引、設備工事のコストオン取引」に関するガイダンス又は設例の必要性を課題として抽出しているため、この点については、別途、設例の追加を行うことが考えられる。

32. 代表的な設例として抽出しなかった設例 46、設例 46A、設例 48、設例 48A については、別紙に記載している。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- 企業が本人と判定される取引の設例として、IFRS 第 15 号の設例 46A は、設例 47 と比較して、我が国においてより広く見られる論点を示すものであると考えられるため、開発する日本基準に含めるのがよいのではないか。
- IFRS 第 15 号の設例 48A は、複合取引における重要な設例と考えられるため、開発する日本基準に含めるのがよいのではないか。
- 本人か代理人かの検討については、IFRS 第 15 号の開発過程においても判断の困難さが指摘され、設例が追加されていることから、実務における理解の助けとするため、開発する日本基準に含める IFRS 第 15 号の設例を増やすのがよいのではないか。

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を運営しており、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。供給者との企業の契約の条件に基づき、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、それとも供給者によってそれらの財が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。

IE232A　企業が運営するウェブサイトは、供給者が財を提供し、供給者によって提供された財を顧客が購入する市場である。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、他の財又はサービスを企業は顧客に約束していないことに着目する。

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。

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、企業は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。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)　企業は、財が顧客に移転される前後のどの時点でも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)　供給者の財の価格の設定において企業に裁量権がない。販売価格は供給者によって設定される。

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 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。

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、企業が代理人）なのか判断するために、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

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。

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それぞれの航空券で、特定されたフライトに搭乗する権利（航空券の形での）に対する支配を獲得し、企業はその後にそれを顧客のうち 1 名に移転するという結論を下す（B35A 項(a)参照）。したがって、企業は、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（特定のフライトの座席に対する）当該権利であると判断する。企業は、他の財又はサービスを顧客に約束していないことに着目する。

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(b)から(c)の指標も、企業がそれぞれの特定された権利（航空券）が顧客に移転される前に当該権利を支配しているという関連性のある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。これは、企業が航空券を転売するための顧客を獲得できるかどうかや、当該航空券について有利な価格を得ることができるかどうかに関係なく、当該権利について航空会社に支払う義務があるからである。企業は、特定された航空券に対して顧客が支払う価格も設定する。

IE243　したがって、企業は顧客との取引の本人であると結論を下す。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。

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 「代表的な設例」として抽出されなかった IFRS 第 15 号の設例

1. 下表は、本資料において検討の対象とした個別論点に含まれる IFRS 第 15 号における設例の一覧である。当該設例のうち、「代表的な設例」として抽出されなかった IFRS 第 15 号における設例（「抽出対象」に「○」がついていないもの）を以降に示している。

抽出対象	内容
	【論点 4】追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）
	設例 49――重要な権利を顧客に与えるオプション（値引券）
	設例 50――重要な権利を顧客に与えないオプション（追加の財又はサービス）
○	設例 51――重要な権利を顧客に与えるオプション（更新オプション）
○	設例 52――カスタマー・ロイヤルティ・プログラム
	【論点 6】変動対価（売上高等に応じて変動するリベート、仮価格等） **【論点 7】返品権付き販売**
	設例 20――ペナルティにより変動対価を生じる場合
○	設例 21――変動対価の見積り
○	設例 22――返品権（【論点 7】返品権付き販売）
	設例 23――価格譲歩
○	設例 24――数量値引きインセンティブ
	設例 25――制限の対象となる管理報酬
	【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務
	設例 13――顧客が便益を同時に受け取って消費する場合
○	設例 14――他に転用できること及び支払に対する権利の評価
	設例 15――資産を企業が他に転用できない場合
○	設例 16――現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利
○	設例 17――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の評価
	【論点 10】一時点で充足される履行義務
○	設例 62――買戻し契約
	設例 63――請求済未出荷契約
	【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示・純額表示）
○	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）
	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）
	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）

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。

抽出対象	内容
○	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）
	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）
	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

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。

【論点 4】追加的な財・サービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）

設例 49－重要な権利を顧客に与えるオプション（値引券）

IE250　ある企業が、製品 A を CU100 で販売する契約を結ぶ。契約の一部として、企業は顧客に、今後 30 日間の CU100 までの将来の購入についての 40%の値引券を与える。企業は、季節的な販売促進の一環として、今後 30 日間のすべての販売について 10%の値引きを提供するつもりである。10%の値引きを 40%の値引券に加えて使用することはできない。

IE251　すべての顧客は、今後の 30 日間の購入について 10%の値引きを受けることになるので、顧客に重要な権利を与えている唯一の値引きは、その 10%に対して増分となる値引きである（すなわち、追加的な 30%の値引き）。企業は、増分となる値引きを提供する約束を、製品 A の販売に関する契約における履行義務として会計処理することとなる。

IE252　IFRS 第 15 号の B42 項に従って値引券の独立販売価格を見積るため、企業は、顧客がバウチャーを交換する可能性は 80%で、顧客は平均して追加の製品を CU50 購入すると見積る。したがって、企業の見積った値引券の独立販売価格は CU12（追加の製品購入価格の平均 CU50×増分値引き 30%×オプション行使の可能性 80%）である。製品 A と値引券の独立販売価格及び取引価格 CU100 のそれによる配分は次のとおりである。

履行義務	独立販売価格
	CU
製品 A	100
値引券	12
合　計	112

	配分した取引価格	
製品 A	89	(CU100÷CU112×CU100)
値引券	11	(CU12÷CU112×CU100)
合　計	100	

IE253　企業は、製品 A に CU89 を配分し、支配の移転時に製品 A についての収益を認識する。企業は、値引券に CU11 を配分し、顧客がバウチャーを財又はサービスと交換する時又はバウチャーの期限満了時に、バウチャーについての収益を認識する。

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。

設例 50－重要な権利を顧客に与えないオプション（追加の財又はサービス）

IE254　電気通信業の企業が、携帯端末と月次のネットワーク・サービスを 2 年間提供する契約を顧客と結ぶ。ネットワーク・サービスには、月額固定料金での毎月 1,000 分以内の通話と 1,500 件以内のテキスト・メッセージが含まれる。契約では、追加の通話時間又はテキストについての価格を定めており、顧客はこれの購入をどの月にでも選択できる。それらのサービスについての価格は、独立販売価格に等しい。

IE255　企業は、携帯端末とネットワーク・サービスを提供する約束はそれぞれ独立した履行義務であると判断する。これは、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件に従って、顧客が携帯端末及びネットワーク・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からである。さらに、携帯端末とネットワーク・サービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件に従って区分して識別可能である（IFRS 第 15 号の第 29 項における諸要因に基づいて）。

IE256　企業は、追加の通話時間及びテキストを購入するオプションは、顧客が契約を締結しないと受け取れない重要な権利を提供していないと判断する（IFRS 第 15 号の B41 項参照）。これは、追加の通話時間及びテキストの価格は、それらのサービスの独立販売価格を反映しているからである。追加の通話時間及びテキストに対するオプションは顧客に重要な権利を与えないため、企業は、これは契約における履行義務ではないという結論を下す。したがって、企業は追加の通話時間及びテキストに対するオプションに取引価格を配分しない。企業が追加の通話時間又はテキストについて収益を認識するのは、企業がそれらのサービスを提供する場合だけとなる。

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。

【論点 6】変動対価（売上高等に応じて変動するリベート、仮価格等）及び【論点 7】返品権付き販売

設例 20－ペナルティにより変動対価を生じる場合

IE102　ある企業が、資産を CU1 百万で建設する契約を顧客と結ぶ。さらに、この契約の条件は、建設が契約に定めた日から 3 か月以内に完了しない場合の CU100,000 のペナルティを含んでいる。

IE103　企業は、契約において約束された対価には、固定金額 CU900,000 と変動金額 100,000（ペナルティから生じる）が含まれていると判断する。

IE104　企業は、IFRS 第 15 号の第 50 項から第 54 項に従って変動対価を見積り、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項を考慮する。

設例 23－価格譲歩

IE116　ある企業が、顧客（販売業者）との契約を 20X7 年 12 月 1 日に結ぶ。企業は契約開始時に、製品 1,000 個を契約に記載された価格である 1 個当たり CU100 で移転する（合計対価は CU100,000 である）。顧客からの支払は、顧客が製品を最終顧客に販売した時が期限となる。企業の顧客は、一般的に製品を取得から 90 日以内に販売する。製品に対する支配は 20X7 年 12 月 1 日に顧客に移転する。

IE117　過去の慣行に基づき、また、顧客との関係を維持するため、企業は顧客に価格譲歩を付与することを予想する。これにより、顧客が製品の値引きをして、それにより製品が流通網を流れるようにすることが可能になるからである。したがって、この契約における対価には変動性がある。

ケース A—変動対価の見積りが制限されない場合

IE118　企業は、この製品及び類似の製品の販売に多大の経験がある。観察可能なデータは、これまで企業がこれらの製品について約 20%の価格譲歩を与えていることを示している。現在の市場情報は、価格の 20%の減額が、製品が流通網を流れるのに十分であることを示している。企業は、長年にわたり、20%を大きく超える価格譲歩を与えたことがない。

IE119　企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値方式（IFRS 第 15 号の第 53 項(a)参照）を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値方式を使用して、企業は取引価格が CU80,000（CU80×製品 1,000 個）であると見積る。

IE120　企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項も考慮して、変動対価の見積金額 CU80,000 を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号の第 57 項の諸要因を考慮して、見積りの裏付けとなるこの製品及び現在の市場情報について多大な過去の

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。

経験があると考えている。さらに、若干の不確実性が企業の影響力の外で生じているが、現在の市場の見積りに基づいて、企業は、当該価格は短期間で解決されると予想する。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、CU80,000）の重大な戻入れが、不確実性の解消時（すなわち、価格譲歩の合計額が決定される時）に生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、製品が 20X7 年 12 月 1 日に移転される際に、収益として CU80,000 を認識する。

ケース B—変動対価の見積りが制限される場合

IE121　企業は類似の製品の販売の経験がある。しかし、企業の製品は陳腐化のリスクが高く、企業は製品の価格設定の高い変動性を経験している。観察可能なデータは、これまで企業は類似の製品について販売価格の 20%から 60%にわたる幅の広い価格譲歩を与えていることを示している。現在の市場情報は、価格の 15%から 50%の減額が、製品が流通網を流れるために必要となる可能性があることも示している。

IE122　企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値方式（IFRS 第 15 号の第 53 項(a)参照）を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値方式を使用して、企業は 40%の値引きが提供されると見積り、したがって、変動対価の見積りは CU60,000（CU60×製品 1,000 個）である。

IE123　企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項も考慮して、変動対価の見積金額 CU60,000 の一部又は全部を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号の第 57 項の諸要因を考慮して、対価の金額は企業の影響力の及ばない要因（すなわち、陳腐化のリスク）の影響を受けやすく、製品が流通網を流れるようにするには大幅な価格譲歩を提供することが必要となる可能性が高いと考える。したがって、企業は、CU60,000（すなわち、40%の値引き）の見積りを取引価格に含めることができない。認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いという結論は下せないからである。企業のこれまでの価格譲歩は 20%から 60%の範囲であったが、市場情報は現在、15%から 50%の価格譲歩が必要となることを示唆している。企業の実際の結果は、過去の類似の取引における当時の市場情報と整合的なものであった。このため、企業は、企業が CU50,000 を取引価格に含め（販売価格 CU100 と 50%の価格譲歩）、したがって収益を当該金額で認識するならば、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、製品が移転された時に CU50,000 の収益を認識し、取引価格の見積りの再判定を、IFRS 第 15 号の第 59 項に従って、不確実性が解消されるまで各報告日に行う。

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。

設例 25－制限の対象となる管理報酬

IE129　20X8 年 1 月 1 日に、ある企業が、クライアントに資産管理サービスを 5 年間提供する契約を結ぶ。企業は、各四半期末で管理対象としているクライアントの資産に基づいて、2%の四半期ごとの管理報酬を受け取る。さらに、企業は、ファンドのリターンが 5 年間にわたる観察可能な市場指標を上回る額の 20%の業績ベースのインセンティブを受け取る。したがって、この契約の中の管理報酬と業績報酬の両方に変動性がある。

IE130　企業は当該サービスを IFRS 第 15 号の第 22 項(b)に従って単一の履行義務として会計処理する。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サービスを提供しているからである（サービスが一定の期間にわたり顧客に移転し、進捗度を測定するために同じ方法（すなわち、時間に基づく進捗度の測定値）を使用している)。

IE131　契約開始時に、企業は変動対価の見積りに関する IFRS 第 15 号の第 50 項から第 54 項の要求事項及び変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項（IFRS 第 15 号の第 57 項における諸要因を含む）を考慮する。企業は、約束された対価は市場に左右され、したがって企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすいことに着目する。さらに、インセンティブ報酬は、多数で幅の広い考え得る対価金額がある。企業は、類似の契約についての経験はあるが、その経験は市場の将来の成績を決定する際の予測価値があまりないことにも着目する。したがって、契約開始時に、企業は、管理報酬又はインセンティブ報酬の見積りを取引価格に含めた場合に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いという結論を下すことができない。

IE132　各報告日に、企業は取引価格の見積りを改訂する。したがって、各四半期末に、企業は、不確実性が解消されるので、実際の四半期管理報酬の金額を取引価格に含めることができると判断する。しかし、企業は、インセンティブ報酬をそれらの日に取引価格に含めることはできないと判断する。これは、契約開始時からの評価の変更がないからである。市場指標に基づく報酬の変動性は、企業がインセンティブ報酬の見積りを取引価格に含めた場合に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いという結論を企業が下すことはできないことを示している。20X8 年 3 月 31 日現在、管理対象とされているクライアントの資産は CU100 百万である。したがって、結果としての四半期管理報酬及び取引価格は CU2 百万である。

IE133　各四半期末に、企業は、IFRS 第 15 号の第 84 項(b)及び第 85 項に従って、四半期管理報酬を当該四半期中に提供した別個のサービスに配分する。これは、この報酬は、企業が当該四半期に係るサービス（他の四半期に提供されるサービスとは別個のものである）を移転する努力と個別に関連しており、その結果としての配分が IFRS 第 15 号の第 73 項における配分目的と整合的だからである。したがって、企業は 20X8 年 3 月 31 日に終了する四半期に係る収益として CU2 百万を認識する。

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。

【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務

設例 13－顧客が便益を同時に受け取って消費する場合

IE67　企業が月次の給与処理サービスを顧客に 1 年間提供する契約を締結する。

IE68　約束した給与処理サービスは、IFRS 第 15 号の第 22 項(b)に従って単一の履行義務として会計処理される。この履行義務は、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。顧客が、各給与取引が処理されるにつれて、及び処理される時に、各給与取引を処理する際の企業の履行の便益を同時に受け取って消費するからである。企業が現在までに提供したサービスについて別の企業が給与処理サービスをやり直す必要はないという事実も、顧客が企業の履行の便益を企業が履行するにつれて同時に受け取って消費することを証明する。(企業は、残存履行義務（他の企業が行うことが必要となるセットアップ活動を含む）の移転に対する実務上の制約を無視する)。企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の期間にわたり収益を認識する。

設例 15－資産を企業が他に転用できない場合

IE73　企業が顧客（政府機関）と特別仕様の人工衛星を建設する契約を締結する。企業は人工衛星を政府や営利企業などさまざまな顧客のために製作している。それぞれの人工衛星の設計と構造は、それぞれの顧客のニーズや当該人工衛星に組み込まれる技術の類型に基づいて、大きく異なる。

IE74　契約開始時に、企業は、IFRS 第 15 号の第 35 項に従って、人工衛星を製作する履行義務が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを評価する。

IE75　その評価の一環として、企業は、完成した状態の人工衛星を企業が他に転用できるかどうかを検討する。契約では企業が完成した人工衛星を別の顧客に振り向けることを禁じていないが、企業が当該資産を別の顧客に振り向けるには人工衛星の設計と機能をやり直すための多額のコストが生じる。したがって、当該資産は他に転用できない（IFRS 第 15 号の第 35 項(c)、第 36 項及び B6 項から B8 項参照)。人工衛星の顧客固有の設計のため、企業が人工衛星を別の顧客に振り向ける実質上の能力が制限されるからである。

IE76　人工衛星を製作する際に企業の履行義務が一定の期間にわたり充足されるには、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)は、企業が現在までに完了した履行についての支払を受ける強制可能な権利を有していることを要求している。この条件は、この設例では例示していない。

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。

【論点 10】一時点で充足される履行義務

設例 63－請求済未出荷契約

IE323　ある企業が、20X8 年 1 月 1 日に機械と交換部品の販売に関して顧客と契約を締結する。機械と交換部品の製造期間は 2 年である。

IE324　製造の完了時に、企業は、機械と交換部品が契約で合意された仕様を満たしていることを立証する。機械と交換部品を移転する約束は別個のものであり、それぞれ一時点で充足される 2 つの履行義務を生じさせる。20X9 年 12 月 31 日に、顧客は機械及び交換部品に対する支払を行うが、機械の物理的占有を得るだけである。顧客は交換部品を検査して受け入れるが、顧客は交換部品を企業の倉庫で保管することを要請している（倉庫が顧客の工場に近接しているため）。顧客は交換部品に対する法的所有権を有しており、当該部品は顧客に属するものとして識別できる。さらに、企業は、自身の倉庫の独立した区画に当該交換部品を保管しており、当該部品は顧客の要求があれば直ちに出荷する準備ができている。企業は、交換部品を 2 年から 4 年にわたり保有すると見込んでおり、企業は当該交換部品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有していない。

IE325　企業は、保管サービスを提供する約束を履行義務として識別する。これは顧客に提供されているサービスであり、機械及び交換部品とは別個のものだからである。したがって、企業は、契約の中の 3 つの履行義務（機械、交換部品、保管サービスを提供する各約束）を会計処理する。取引価格は 3 つの履行義務に配分され、収益は、支配が顧客に移転する時に（又は移転するにつれて）認識される。

IE326　機械に対する支配は、顧客が物理的所有を得る 20X9 年 12 月 31 日に顧客に移転する。企業は、交換部品に対する支配が顧客に移転する時点を決定するために、IFRS 第 15 号の第 38 項の指標を評価する。その際に、企業が支払を受け取っており、顧客が交換部品に対する法的所有権を有しており、顧客が交換部品を検査して受け入れていることに留意する。さらに、企業は、請求済未出荷契約において企業が収益を認識するために必要な IFRS 第 15 号の B81 項の要件がすべて満たされていると結論を下す。企業は、支配が顧客に移転する 20X9 年 12 月 31 日に、交換部品についての収益を認識する。

IE327　保管サービスを提供する履行義務は、サービスが提供されるにつれて一定の期間にわたり充足される。企業は、支払条件が IFRS 第 15 号の第 60 項から第 65 項に従って重大な金融要素を含んでいるかどうかを検討する。

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。

【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示・純額表示）

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、企業が代理人）なのか判断するために、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。

IE237A　企業は、自らが約束しているのは、企業の設計した特別仕様の設備を顧客に提供することであると結論を下す。企業は設備の製造を供給業者に外注しているが、企業は、設備の設計と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、単一の履行義務がある）と結論を下す。企業は、契約の全体的な管理に責任を負う（例えば、製造サービスが仕様に合致するようにすることによって）ので、それらの項目を顧客が契約した結合後のアウトプット（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。必要な仕様変更が設備の製造につれて識別される場合には、企業は、改訂項目を開発して供給業者に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ように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顧客に移転される前に支配していると結論を下す（B35A 項(c)参照）。企業は、特別仕様の設備を製造するために必要となる重要な統合サービスを提供するので、特別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、特別仕様の設備である結合後のアウトプットを作り出す際のインプットとしての供給業者の製造サービスの使用を指図する。特別仕様の設備が顧客に移転される前に企業が当該設備を支配しているという結論に至る際に、企業は、供給業者は特別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、企業と供給業者との契約の条件で、供給業者が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が禁止されている）ことにも着目する。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

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。

よって、特別仕様の設備からの残りの便益も得る。

IE238　したがって、企業は取引の本人であると結論を下す。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のうち 1 つと契約を締結し、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、たとえ顧客が支払を行え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、顧客が契約したオフィス・メンテナンス・サービスであり、他の財又はサービスは顧客に約束していないことに着目する。企業は、オフィス・メンテナンス・サービスに対する権利を顧客との契約の締結後にサービス提供者から獲得するが、当該権利は顧客に移転されない。すなわち、企業は、当該権利の使用を指図する能力及び当該権利からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を保持する。例えば、企業は、オフィス・メンテナンス・サービスを、当該顧客のために、又は別の顧客のために、あるいは自身の施設において、提供することをサービス提供者に指図するかどうかを決定できる。顧客は、企業が提供に合意していないサービスの履行をサービス提供者に指図する権利を有していない。したがって、サービス提供者から企業が獲得するオフィス・メンテナンス・サービスに対する権利は、顧客との契約の中で特定された財又はサービスではない。

IE238E　企業は、特定された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結論を下す。企業がオフィス・メンテナンス・サービスに対する権利に対する支配を獲得するのは、顧客との契約を締結した後であるが、当該サービスが顧客に提供される前である。サービス提供者との企業の契約の条件により、特定されたサービスを企業に代わって提供するようサービス提供者に指図する能力が企業に与えられている（B35A 項(b)参照）。さらに、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項の下記の指標により、オフィス・メ

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。

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が提供され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。企業は顧客に約束したサービスを履行するためにサービス提供者を雇っているが、サービスが履行され顧客に受け入れられることを確保する責任を負うのは企業自身である（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。

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を約束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軽減している。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 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、特定された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。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、顧客にバウチャーを販売する前にバウチャーの購入も購入の約束もしておらず、顧客に要求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。レストランとの契約の条件に基づき、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。

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、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。

IE247A 顧客は、自らが選んだレストランのバウチャーを獲得する。企業は、IFRS 第 15 号の B37 項(a)の指標に記

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。

述しているように、企業に代わって顧客に食事を提供することをレストランに約束させているのではない。したがって、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（バウチャーの形での）であり、顧客はそれを購入して、その後に自ら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、他の財又はサービス（バウチャー以外の）を顧客に約束していないことにも着目する。

IE247B 企業は、バウチャー（食事に対する権利）をどの時点でも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(b)の指標に記述しているような在庫リスクを有していない。

IE248 したがって、企業はバウチャーに関しては代理人であると結論を下す。企業は、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求職者をより効率的に絞り込むのを支援するサービスを販売する。企業は、候補者の面談や身元調査の実施などの複数のサービスを自ら履行する。顧客との契約の一部として、顧客は潜在的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業者と直接契約する。企業は第三者であるデータベース提供業者に代わって、顧客に対する企業の全体的な請求の一部として支払を回収する。データベース提供業者はライセンスについて顧客に課される価格を設定するとともに、テクニカル・サポートの提供及び顧客がサービス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の提供に責任を負う。

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・ライセンスは、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、それぞれ別個のものであると企業が結論を下すと仮定している。したがって、顧客に提供すべき 2 つの特定された財又はサービス（すなわち、第三者のデータベースに対す

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。

るアクセスと求人サービス）がある。

IE248D　企業は、データベースへのアクセスが顧客に提供される前に当該アクセスを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業者と直接契約しているからである。企業は提供業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、データベース提供業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業者と直接契約しており、データベース提供業者はデータベース・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業者と直接契約する前に、企業はデータベース・アクセスの購入も購入の約束も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が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。

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。