

IFRS News

June 2014

special edition

「5年以上の開発期間を経て、IASBとFASBはついに収益認識に関する新たなコンバージェンスした基準、すなわちIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。IFRS第15号はIAS第18号及びIAS第11号を置き換えるものであり、IFRSを適用しているほぼすべての収益創出企業に影響を与えると思われます。私どもは、両審議会がこの重要な領域におけるコンバージェンスした基準を公表したことを称賛します。コンバージェンスは困難であり、議論を招くような場合もあります。そのような中で、本基準は、国境を越えて企業業績を比較しようとする投資家にとって後押しとなる重要な成果であると考えています。

IFRS第15号は、工事契約を含め、ほとんどの収益に関する契約に適用されます。特に、収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかどうかを決定する要件が変更されています。また、本基準では、現行のIFRSsに欠けている領域におけるガイダンス(複数要素契約、変動価格、返品権、製品保証及びライセンス供与など)がより多く示されています。

各企業のトップラインに与える実際の影響は、その特定の顧客契約及び企業が既存の基準をどのように適用しているのかに左右されます。一部の企業にとっては重大な変化であり、システムの変更が必要となるでしょう。しかし、他の企業にとっては小さな変化としか捉えられないことも考えられます。IFRS第15号は2017年から有効となりますが、経営者はその影響評価をかなり早い時期から開始することをお勧めします」

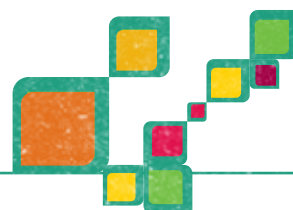
Andrew Watchman
グローバルヘッドーIFRS

トップラインの変化ー新たなグローバルな収益基準がついに公表

IASBは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。IFRS第15号は：

- ・ IAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及びいくつかの収益関連の解釈指針を置き換える。
- ・ 新たな支配に基づく収益認識モデルを確立する。
- ・ 収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する基準を変更する。
- ・ 特定のテーマに関する新たな、より詳細なガイダンスを提供する。
- ・ 収益に関する開示を拡充し、改善する。

本IFRSニュース特別号では、新基準の主要な特徴を説明し、その適用及び影響についての実務上の留意点を示しています。



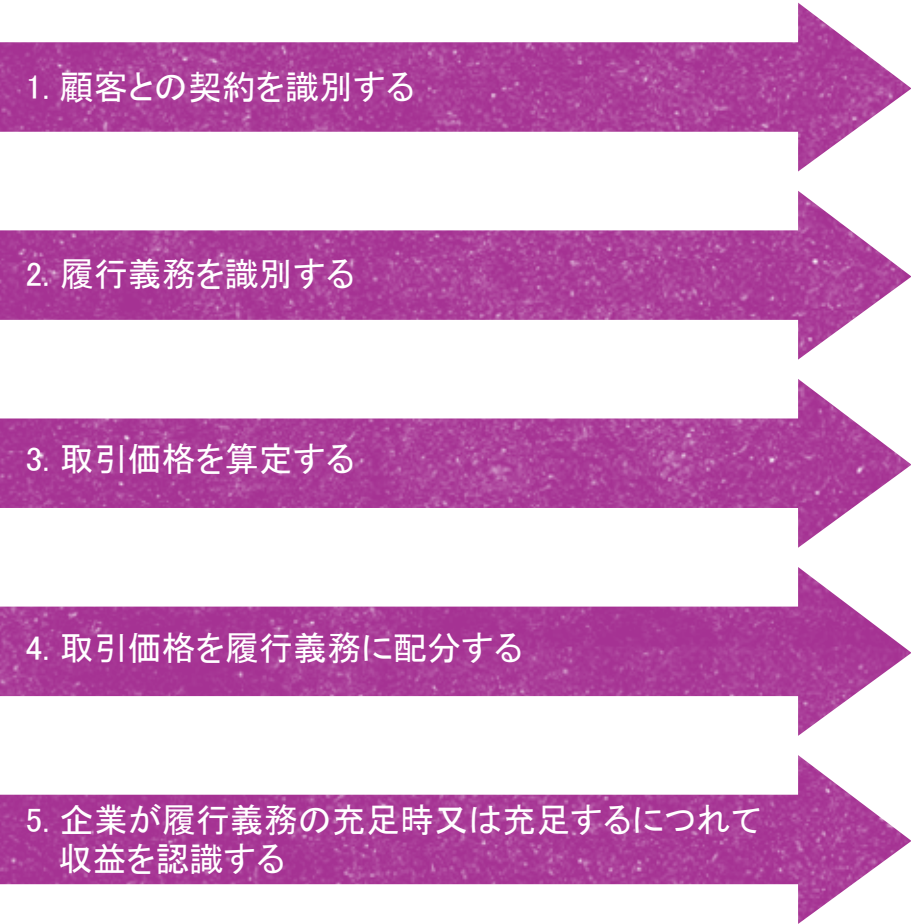
単一の収益認識モデル

IFRS第15号は、企業が次の方法で収益を認識することを要求するコア原則に基づいています。

- ・ 財又はサービスの顧客への移転を描写するように
- ・ 企業が当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で

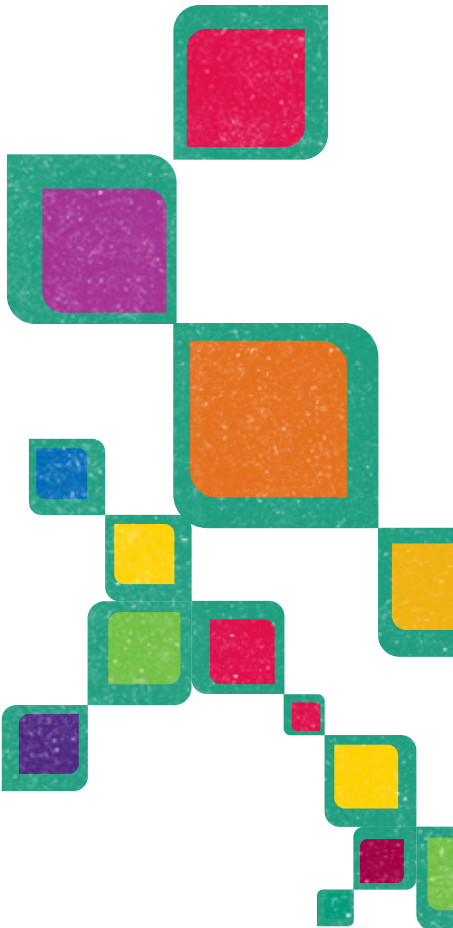
「顧客」とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために、企業と契約した当事者」と定義されています。
このコア原則の適用には次の5つのステップが含まれています。

収益認識の5つのステップ



IFRS第15号の概要説明

状況	詳細
影響を受ける企業は？	・ ごく一部の例外を除いて、顧客との契約を締結するあらゆる企業
影響は何であるか？	・ 影響を受ける企業は収益認識に関する方針を見直す必要があり、場合によっては、それらを改訂する必要がある ・ 収益の認識時期及び金額は、単一の提供物に関する単純な契約については変更が生じない可能性があるが、ほとんどの複雑な契約についてはある程度の影響を受ける ・ IFRS 第 15 号では、拡充したさまざまな開示が要求される
発効日はいつからか？	・ 2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度 ・ 早期適用が容認されている



実務上の留意点—一部の業界は他の業界と比べてより影響を受けると思われる

収益認識に関する変更により最も影響を受けるであろう業界には以下が含まれます。

- ・ **通信及びIT**—複数の提供物が一般的であり、現行の実務にばらつきがある。「無料の」携帯電話をマーケティング費用として会計処理している携帯電話会社はこの方針を変更して、収益を独立販売価格の比率で配分する必要がある。
- ・ **不動産**—「完成前(オフプラン)」で販売されている集合住宅についての収益を認識する時期は難しい論点となっており、新しいモデルでは工事進行基準と完成基準との間の収益認識の境界線が変わる。
- ・ **履行をベースとした報酬又は成功報酬が一般的であるアセットマネジメント、法律及び専門的なサービス、及びその他の業界**—新しいモデルでは、変動払いは、制限に従い、最善の見積りに基づいて会計処理を行う。
- ・ **小売業者**—返品権、カスタマー・ロイヤルティ・スキーム及び製品保証に関する会計処理はすべて影響を受ける可能性がある。

影響を受けることがあるその他の領域には、延払及び前払、ライセンス契約、非行使部分、及び返還不能の前払手数料が含まれます。

範囲

IFRS第15号は、財又はサービスを提供するための顧客との契約に適用されます。リース契約、保険契約、融資契約、金融商品、製品保証以外の保証、及び第三者である顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性の交換取引など、他のIFRSの範囲に含まれる一定の契約に対しては適用されません。

実務上の留意点—適用範囲

IFRS第15号の範囲は異なったように説明されていますが、実務的には、IAS第18号及びIAS第11号の適用範囲を総合したものと非常に類似するものと見込んでいます。

また、IFRS第15号は、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」及びIFRIC第18号「顧客からの資産の移転」の範囲に現在含まれている契約についても取り扱っています。

IFRS第15号の適用範囲

適用範囲に含まれる

- ・ 以下の項目に関する契約を含め、顧客との契約から生じる収益(特定の例外がある)
 - － 財の販売
 - － 建設業務を含む、サービスの提供
 - － 知的財産のライセンス付与
- ・ 適用範囲に含まれない交換以外の非貨幣性資産の交換取引(下記を参照のこと)

- ・ 契約に基づかない利益(例えば、IAS第41号「農業」に従って認識される農産物の公正価値)
- ・ 以下の基準の範囲に含まれている契約
 - － IAS第17号「リース」
 - － IFRS第4号「保険契約」
 - － IAS第39号「金融商品: 認識及び測定」(又はIFRS第9号「金融商品」)
- ・ 顧客とではない契約(例えば、一部のリスク分担契約)
- ・ 顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性の交換取引

適用範囲に含まれない

5つのステップ

ステップ1: 顧客との契約を識別する

IFRS第15号における最初のステップは、本基準で「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」として定義している「契約」を識別することです。契約は文書、口頭又は企業の慣習的な事業慣行により含意されることがあります。

さらに本基準の一般的なモデルは、次の場合に限り適用されます。

- ・ 契約に経済的実質がある。
- ・ 契約当事者が契約を承認している。
- ・ 企業が次の項目を識別できる。
 - 各契約当事者の権利
 - 移転される財及びサービスに関する支払条件
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い。

顧客との契約がこれらの要件を満たさない場合には、次のいずれかの場合に限り、収益を認識します。

- ・ 企業の履行が完了しており、契約における対価のほぼすべてが回収されて、返還不能である。
- ・ 契約が終了しており、受け取った対価が返還不能である。

本基準の適用の目的上、各契約当事者が相手に補償することなく完全に未履行の契約を終了させる強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。

契約の結合

企業は、複数の契約を同時又はほぼ同時に締結し、次の要件のいずれかに該当する場合には、それらの契約を結合して、単一の契約として会計処理する必要があります。

- ・ 契約が1つの商業的な目的を有するパッケージとして交渉されていた。

- ・ 1つの契約で支払われる金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- ・ 契約で移転される財又はサービスが、単一の履行義務を構成する。

複数の契約の結合についての要件

契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されていたか？

はい

いいえ

1つの契約における対価が、他の契約の価格又は履行に左右されるか？

はい

いいえ

単一の履行義務に関する契約であるか？

はい

いいえ

単一の契約として
会計処理する

別個の契約として会計処理する

契約変更

契約変更は、契約当事者が契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更(例えば、注文変更)を承認した場合に生じます。契約変更の会計処理は、変更が別個の契約とみなされるか否かによって決まります。

企業は、次の要件の両方を満たす場合には、契約変更を別個の契約として会計処理します。

- ・「区別できる」財又はサービスの追加による範囲の変更(下記を参照のこと)
- ・ 価格の変更が、変更した契約の状況における財又はサービスの独立販売価格を反映している

この場合、企業は変更前の契約を以前と同様に引き続き会計処理するため、将来の収益のみが影響を受けます。

別個の契約ではない契約変更の会計処理は、変更後の契約で移転された残りの財又はサービスが変更日時点で顧客にすでに移転されている財又はサービスと「区別できる」かどうかによって決まります。

- ・ 残りの財又はサービスが区別できる場合には、変更は原契約の終了と新契約の創出として会計処理する。残りの別個の履行義務に配分される取引価格は、顧客が約束した対価の合計(変更後)からすでに収益として認識されている金額を控除した額である。

契約変更

契約変更は、別個の契約として扱う要件を満たしているか？

いいえ

はい

別個の契約として扱い、変更前の契約を以前と同様に会計処理する

まだ移転されていない残りの財又はサービスは、すでに移転された財又はサービスと区別できるか？

いいえ

はい

まだ認識していない残りの取引価格を、未充足の履行義務に配分する(原契約の終了と新契約の創出として会計処理する)

契約変更の影響について、取引価格及び進捗度の測定を見直す(累積的にキャッチアップする方法)

契約変更日以前に充足した別個の履行義務について、認識した収益の金額は調整しない。変動対価の金額の変更が事後的に生じ、契約変更前の履行に関連がある場合には、企業は変動対価に関するガイダンスを適用する。

- ・ 残りの財又はサービスが区別できず、契約変更日時点で部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定の両方について調整を行う。それまでに認識された収益は、「累積的にキャッチアップする」方法で契約変更について調整する。
- ・ 残りの財又はサービスがこれらの状況

の組合せである場合には、企業は変更契約が未充足又は部分的に充足した義務に与える影響に関する会計処理を上記のガイダンスに従って行う。契約変更日以前に充足した別個の履行義務について、認識した収益の金額は調整しない。

契約当事者が契約の範囲の変更を承認したが、価格の変更をまだ決定していない場合には、企業は、契約変更によって生じる取引価格の変更の見積りを使用し、変更後の契約に関連のあるガイダンスを適用します。変動対価に関するガイダンスは、こうした場合に適用されます。一ステップ3をご覧ください。



ステップ2: 履行義務を識別する

契約を識別した後、企業は次に当該契約に含まれている履行義務を識別します。履行義務とは、(1) 区別できる財又はサービス(あるいは財又はサービスの束)(下記をご覧ください)又は(2) 実質的に同じであり、所定の要件を満たす一連の区別できる財又はサービスの、いずれかを移転するという顧客との契約における約束です。

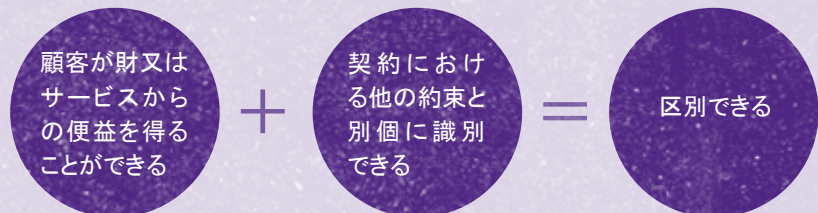
履行義務は通常、契約に明記されています。また、企業の慣習的な事業慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束が、財又はサービスが契約において移転されるという顧客の妥当な期待を創出している場合には、それらも含まれることがあります。

履行義務には、顧客への財又はサービスの移転が生じない種々の管理作業(例えば、一部のセットアップ活動)は含まれません。

約束した財又はサービスは、次の要件の両方を満たす場合には「区別できます」。

- ・ 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一緒にして得ることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に(当該企業又は別の企業により)販売されている財又はサービス、又は顧客がすでに入手している資源である。
- ・ 契約における他の約束と別個に識別可能である。別個の識別可能性の指標には次の事項が含まれる。
 - サービスを統合する著しいサービスが提供されていない(すなわち、企業は、財又はサービスを、契約で要

「区別できる」の意味



実務上の留意点—履行義務

履行義務の概念はIFRS第15号におけるモデルの基礎となるものです。収益認識の時期は、契約の全体ではなく履行義務の充足に基づきます。こうした領域は「複数要素契約」と呼ばれることがあり、IAS第18号及びIAS第11号には本トピックに関する十分なガイダンスが示されていません。したがって、現行のIFRS及びソフトウェアなどの一部の業界における実務に多少のばらつきが生じており、多くの企業はガイダンスとしてより一層詳細なUS GAAPを求めています。

IFRSを適用している企業は、複数の履行義務が含まれているかどうかを識別するために、前述した「区別できる」原則に基づいて、最も単純な顧客契約を除くすべての契約を分析する必要があります。とはいうものの、長期的な工事及びサービス契約にはサービスを統合する著しいサービスが含まれる場合が多く、そうした契約の多くが単一の履行義務として識別されるであろうと私どもは予想しています。一方、通話時間又はデータパッケージの一部として電気通信会社が提供する無料ないしは値引きされた携帯電話に帰属する収益の算定は、受領の可能性を見積る際にUS GAAPを参考にして、「現金の制限」をそれまで適用していた場合には変更が生じると考えられます。

また、IFRS第15号には、製品保証やカスタマー・ロイヤリティ・スキームといったいくつかの契約要素に関する特定のガイダンスも含まれています。

求された特定のアウトプットを創出するための単なるインプットとして使用してはならない。

- 財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズしていない。
- 財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスに大きく依存していないか、又は相互関連性もさほど高くない。

ステップ3:取引価格を算定する

IFRS第15号では、「取引価格」とは、契約に基づき財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、売上税)は除かれると定義しています。取引価格は、顧客の信用リスクの影響については調整しませんが、企業が(例えば、慣習的な事業慣行に基づいて)契約価格の一部分のみに関してその権利を行使するという妥当な期待を創出している場合には調整を行います。

企業は、取引価格を算定する際に次の要因すべての影響を考慮しなければなりません。

- ・ 変動対価
- ・ 変動対価の制限
- ・ 貨幣の時間価値
- ・ 現金以外の対価
- ・ 顧客に支払われる対価

変動対価

契約において受け取る対価の金額は、値引き、リベート、返金、クレジット、割引、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ及び類似の項目により変動する可能性があります。また、IFRS第15号における変動対価に関するガイダンスは次の要件に該当する場合に適用されます。

- ・ 契約で受け取る対価の金額が、将来の事象の発生又は非発生を条件とする(例えば、固定価格契約は、当該契約に返品権が含まれている場合には変動することとなる)。
- ・ 契約開始時の事実及び状況により、企業が割引を行う意向があることが示されている。

変動対価を含む契約において取引価格を見積るにあたり、企業は、次のいずれかのうち、当該企業が権利を

実務上の留意点—顧客の信用リスク

IAS第18号及びIAS第11号では、回収可能性は認識の原則です。というのは、企業は、経済的便益が企業に流入する可能性が高くなるまで収益を認識できないからです。

企業がIFRS第15号におけるモデルの適用を決定した時点で、取引価格は、収益認識目的では、予想損失を変動対価として会計処理しないという契約上の権利に基づくこととなります(ただし、割引を行うという期待が、顧客の信用リスクが高い場合に生じます)。代わりに、IFRS第15号では、企業が信用損失を金融商品の基準に基づいて測定することを要求しています。IASBは、一般的に契約資産と受取債権の両方について、全期間の予想信用損失を即時認識するよう求めるIFRS第9号「金融商品」の新しいセクションを近いうちに公表する予定です。

IFRS第15号において、契約資産と受取債権についての(当初及び事後)信用損失は包括利益計算書の本体に表示するか、もしくは注記に開示しなければなりません。しかし、2011年の公開草案で提案されたとおり、収益と隣接して表示する必要はありません。

得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方の金額を算定します。

- ・ 期待値(確率加重金額の合計)
- ・ 最も発生の可能性が高い金額

期待値は、企業が類似した多数の契約を有している場合、取引価格の適切な見積りとなり得ます。最も発生の可能性が高い金額は、契約で生じ得る結果が2つしかない場合(例えば、満額受け取るかまったく受け取らないかのいずれかである早期納品によるボーナス)には、適切な見積りとなり得ます。

企業は、取引価格を見積る際に、契約期間を通じて同じ方法を使用しなければなりません。

顧客に対価の一部を返金すると見込んでいる企業は、返金すると合理的に見込んでいる対価の金額について負債を認識します。企業は、現在の事実及び状況に応じて各報告期間における返金負債の見直しを行うことになります。

変動対価の制限

顧客との契約による対価の金額に変動性がある場合には、企業は認識する収益の累計額を制限すべきかどうかを判定する必要があります。こうした制限の目的は、変動対価についての不確実性が解消した時点で重大な戻入れ(すなわち、重大な下方修正)が生じない可能性が非常に高い範囲においてのみ収益を認識することにあります。

収益の戻入れの可能性又は深度が上昇しうる要因には、次の事項が含まれます。

- ・ 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因に非常に影響を受けやすい。
- ・ 不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- ・ 類似した契約についての企業の経験が限定的である。
- ・ 企業が広範囲での割引を行う慣行を有している。
- ・ 契約は、可能性のある対価の金額が多数あり、その金額の範囲が広い。

売上ベース又は利用ベースのロイヤルティ

変動対価に関する一般原則に対する例外規定は、知的財産のライセンスとの交換で約束した売上ベース又は利用ベースのロイヤルティについての収益に適用されます。収益は次のいずれか遅い方の時点で認識されます。

- ・顧客のその後の販売又は利用により、ロイヤルティが生じる。
- ・売上ベース又は利用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された（又は部分的に充足された）。

貨幣の時間価値

IFRS第15号では、企業は、契約に重要な財務要素が含まれている場合には、貨幣の時間価値を取引価格の見積りに反映させなければなりません。貨幣の時間価値について取引価格を調整する目的は、財又はサービスが顧客に移転された時点で顧客がその代金を現金で支払ったかのように、販売価格についての金額を反映させることにあります。

財務要素が重要であるかどうかを判定するために、企業は次の事項を含めいくつかの要素を考慮します。

- ・約束した対価と現金価格との差異がある場合にはその金額
- ・次の事項の影響の組合せ
 - 財又はサービスを引き渡してから支払を受けるまでの予想期間
 - 関連性のある市場での実勢金利

契約が次の要件を満たす場合には、重要な財務要素が含まれていないと考えられます。

- ・対価を前払いで受け取っているが、財又はサービスの移転は顧客の裁量で決定される。
- ・対価が、売主及び顧客の支配が及ばない要因（例えば、売上ベースの

変動対価及び収益の制限

1. 変動対価を見積り、取引価格に含める

2. 制限を適用する

期待値

もしくは

最も可能性の高い金額



重大な収益の戻入れが生じない「可能性が非常に高い」範囲内に制限される

実務上の留意点－取引価格の不確実性

IAS第18号及びIAS第11号では、取引価格の不確実性は認識に関する問題でもあります。収益の金額が信頼性をもって測定できない場合には、収益は認識できません（もしくは収益は、回収の可能性が高い発生原価に限定されます）。信頼性のある見積りが入手可能な場合には、不確実な対価は通常、公正価値で測定されます。信頼性の評価には重要な判断を含む場合があります。

IFRS第15号にはより具体的かつ詳細なガイダンスが示されており、現行の実務に一部変更が生じさせます。とはいえ、不確実性の高い状況（例えば、関連する偶発事象の結果が予測不可能な一部の成功報酬型の契約など）では、実務上の影響に違いはなさそうです。すなわち、不確実性が解消したときにのみ収益を認識します。企業が関連のある予測経験を有しているような複数の類似した取引が含まれている状況では、本基準は場合によっては早期の認識につながる可能性があるかと私も考えています。

ロイヤルティ)によって変動する。

- ・約束した対価と現金価格との差異が、契約当事者の一方を相手による不履行から保護するといった財務以外の要因に関係している。

実務上の便宜として、企業は、契約開始時に財又はサービスの移転と顧客による支払との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、貨幣の時間価値が契約に与える影響を考慮する必要がありません。

貨幣の時間価値について対価の金額を調整するにあたり、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での別個のファイナンス取引に使用されるであろう割引率を適用します。その率は、契約当事者のいずれかが受け取っている信用における信用リスク（すなわち、支払が延払であれば顧客そして支払が前払であれば売主）、及び契約で移転される資産を含め、

顧客又は企業が提供する担保又は保証を反映するものです。

企業は、ファイナンスの影響を、包括利益計算書において収益とは区別して金利費用又は金利収益として表示します。

現金以外の対価

顧客が現金以外の形で対価を約束している場合には、企業は、取引価格の算定に際して、その現金以外の対価を公正価値で測定します。これには、企業の契約の履行を容易にするために顧客が財又はサービス（例えば、材料、機材、労務）の支配を移転する契約が含まれます。

企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に測定できない場合には、企業は契約で約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定します。

顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価には、企業が現金又は現金以外の項目の形で顧客に支払ったか又は支払うと見込んでいる金額が含まれます。これには、顧客が企業に対して負っている金額に充当することができる掛け又はその他の項目が含まれます。顧客に対して負っている対価が顧客から企業へと移転する区別できる財又はサービスとの交換でない限り、企業は顧客に負っている金額を取引価格から減額します。

顧客が支払と交換に区別できる財又はサービスを企業に移転する場合には、企業は当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入と同様に会計処理します。顧客に負っている対価の金額が当該財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格から減額します。企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を見積れない場合には、顧客に負っている対価の全額を取引価格から減額します。

顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価が、区別できる財又はサービスに対するものか？

いいえ

はい

次のいずれか遅い方が生じた時点で顧客に負っている金額を取引価格から減額する

- ・ 関連する収益の認識
- ・ 顧客に対価を支払ったか又は支払いを約束

区別できる財又はサービスの購入を、仕入先からの購入と同様に会計処理する

- ・ 顧客に負っている対価 > 財又はサービスの公正価値：超過額を取引価格から減額する
- ・ 企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を見積れない：顧客に負っている対価の全額を取引価格から減額する

企業は、次の日付のいずれか遅い時点で、顧客に支払われる対価についての取引価格の調整に伴う収益の減額をすべて認識します。

- ・ 企業が財又はサービスの顧客への移転について収益を認識する日
- ・ 企業が顧客に対価を支払ったか又は

支払を約束する日（その約束は、企業の慣習的な事業慣行により含意されている場合もある）

ステップ4: 取引価格を別個の履行義務に配分する

IFRS第15号では、企業は、契約開始時に、独立販売価格の比率で契約に含まれている別個の履行義務のそれぞれに契約の取引価格を配分します。本基準では、独立販売価格を「企業が顧客に、約束した財又はサービスを別個に販売するであろう価格」として定義しています。独立販売価格の最良の証拠は、企業が、同様の状況において同様の顧客に請求できる場合の利用可能な観察可能な販売価格です。それが可能でない場合には、合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の分類に関する

情報など）を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、独立販売価格を見積ります。

本基準では、独立販売価格の適切な

見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません。

考えられる独立販売価格の見積り方法

方法	説明
調整後市場評価アプローチ	財又はサービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客が当該財又はサービスに支払うであろう価格の見積りを含む。企業は、競業他社の価格情報を考察し、企業の特定の原価とマージンについての情報を調整する場合がある。
見積コストにマージンを加算するアプローチ	企業は、財又はサービスを提供するための見積コストを予測し、適切なマージンを見積販売価格に追加する。
残余アプローチ	取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除して、履行義務の販売価格を見積る。この方法は、企業が次の要件を満たす場合に限り使用できます。 ・ 同じ財又はサービスを別々の顧客に対して（同時又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している；又は ・ 財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで独立して販売されたことがない。

値引き及び変動対価の配分

約束した財又はサービスの独立販売価格の合計が契約の対価の総額を超えている場合には、企業はその超過額を値引きとして処理し、独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分します。ただし、値引きの全体が属している履行義務という観察可能な証拠がある場合に限り、そのいくつかの義務のみに値引きを配分することとなります。IFRS第15号では、こうした要求事項に該当するために満たすべき要件を示しています。

値引きが契約における1つ又は複数(ただし全部ではない)の履行義務にすべて配分されている場合に、本基準では、企業が財又はサービスの独立販売価格の見積りに残余アプロー

チを用いる前に当該値引きを配分することを要求しています。

変動対価は、契約全体又は特定の部分にのみ帰属している可能性があります。本基準では、次の条件の両方を満たしている場合に限り、変動対価を単一の履行義務(又は履行義務の一部である区別できる財又はサービス)にすべて配分することを要求しています。

- ・ 変動払いの条件が当該履行義務(又は区別できる財又はサービス)を充足するための企業の努力又はその成果に明確に関連している。
- ・ 配分の結果が、企業が約束し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金額と整合している。

取引価格の見積りの変動

取引価格の見積りの変動する場合には、企業は、変動を契約開始時と同じ基礎により別個の履行義務に配分します(契約変更に関する特定のガイダンスに従います)。充足した履行義務に配分した金額は、変動が生じた期間に、収益又は収益の減額として認識します。

取引価格の変動は、変動対価を単一の履行義務に配分する際に適用するのと同じ要件を用いて、1つの履行義務(又はすべての履行義務のいくつかのみ)にその変動全体を配分します。

ステップ5: 企業が履行義務を充足した時又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号では、企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転した時点又は移転するにつれて収益を認識します。「移転」は、顧客が財又はサービスの支配を獲得したときに生じます。

顧客は、資産(財又はサービス)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できた時、資産の支配を獲得します。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれます。資産の便益とは、多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローです。

本モデルの重要な点は、履行義務の支配の中には、一定の期間にわたり移転するものもあれば、一時点で移転するものもあるという概念です。

一定の期間にわたり又は一時点で移転する

財又はサービスの支配の顧客への移転

一定の期間にわたり

一時点で

一定の期間にわたり移転する支配

企業は、契約開始時において、それぞれの別個の履行義務が一定期間にわたり充足されるのか又はある一時点で充足される(すなわち、支配が移転する)のかどうかを決定します。

次の条件のうちのいずれかが存在する場合には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます。

- ・ 契約における企業の履行により、資産が創出されるか又は増価するにつれて顧客が当該資産を支配する。

- ・ 企業が履行するにつれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する。他の企業が介入して当該契約における残りの履行義務を果たすとした場合に、この他の企業が、現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない場合には、企業が履行するにつれて、顧客は企業の履行による便益を受け取る。

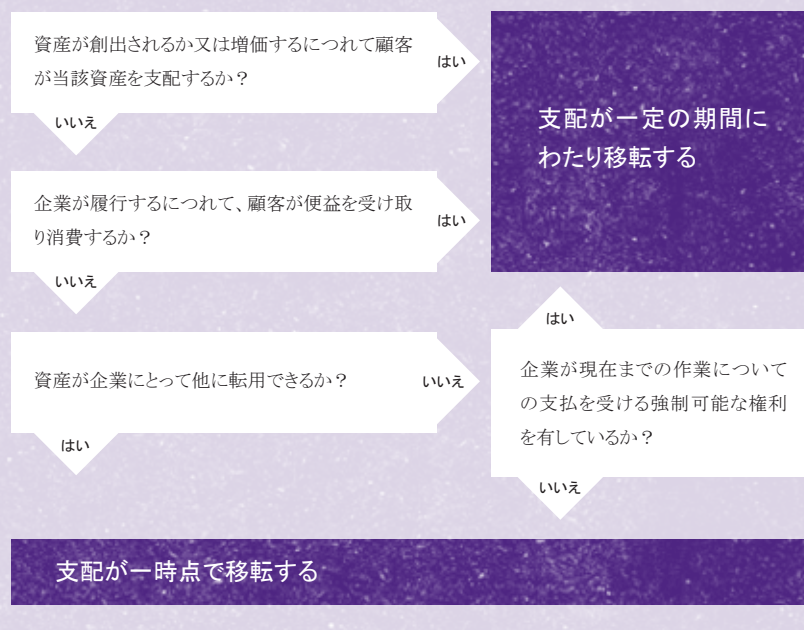
・企業の履行により、企業にとって他に転用できない資産が創出されるか又は増価し、企業が現在までに履行した作業についての支払を受ける権利を有している。企業は、契約開始時に、生産過程を通じて部分的に完了した資産を別の顧客に容易に振り向けられるかどうかを考慮して、約束した資産が企業にとって転用できるかものかどうかを評価する。さらに、支払を受ける権利は強制可能でなければならず、仕入先は、当該権利の強制力の判定に際して、契約の条件及び当該条件が覆されかねない法令又は判例を考慮する。

企業は、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り、一定の期間にわたり充足されている当該履行義務によって生じる収益を一定の期間にわたり認識します。こうした測定の目的は、企業が財又はサービスの支配を顧客へ移転するパターンを描写することにあります。当該企業は、状況の変化に伴い、期間にわたり測定の見直しを行い、そうした変更は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければなりません。

IFRS第15号では、企業が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適した次の2つの方法について説明しています。

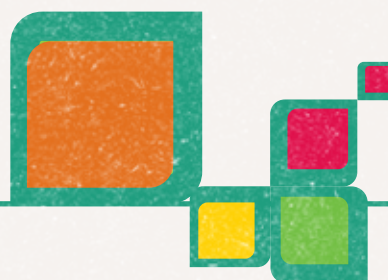
- ・アウトプット法
- ・インプット法

移転の時期の決定



企業が履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する方法

方法	説明	例
アウトプット法 (顧客に現在までに移転した財又はサービスの価値を直接測定することにより収益を認識する)	・請求した金額が現在までに移転した財又はサービスの価値に直接対応する場合に限り、その金額で収益を認識できる。 ・顧客が支配する仕掛品又は完成品が進捗度の測定に適切に含まれている場合には、製造単位又は引渡し単位の方法は、企業の履行の合理的な代替数値を提供しうる。	・現在までの履行の調査、達成したマイルストーン又は生産した単位数
インプット法 (履行義務の充足のための労力又はインプットが、予想される必要な労力又はインプット全体に占める割合に基づいて収益を認識する)	・労力又はインプットが履行期間を通じて均等に費やされる場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある。 ・IFRS第15号では、企業がインプット法 (発生したコストなど) を選択した場合には、履行を描写しないインプットについて、進捗度の測定を調整することを要求している。例えば、次のような発生したコストは履行を描写していない。 - 進捗度に貢献していない (例えば、仕損した材料) - 進捗度に応じていない (例えば、別の仕入先から調達した一部の区別できない財で、企業が深く関与していないもの)	・費消した資源、費やした労働時間、発生したコスト、機械の使用時間又は経過時間



進捗度を合理的に測定する能力

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合のみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識します。企業は、適切な測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定することはできません。

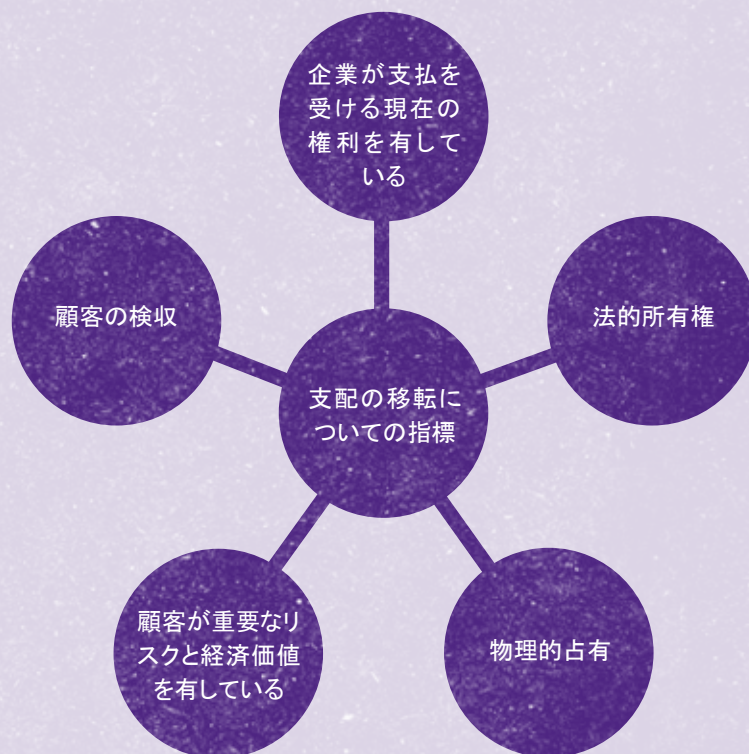
状況によっては、例えば企業は、契約の初期段階など、その完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないが、当該履行義務の充足において発生するコストの回収を見込んでいる場合があります。そのような場合には、企業は、進捗度を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識することを認められています。

一時点で移転される支配

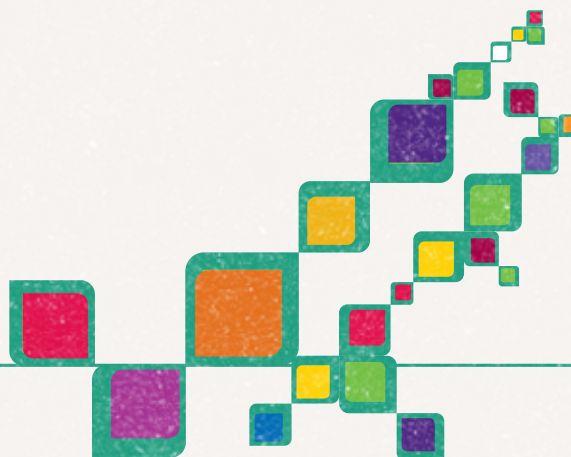
資産(財又はサービス)の支配が一時点で移転される状況では、企業は、顧客が当該資産の支配を獲得した時点の評価して収益を認識します。

この評価を行うにあたって、企業は、支配についての指標を考慮しなければなりません。これには、次の事項が含まれますが、これらに限られません。

支配の指標



- 企業が当該資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- 顧客に当該資産に対する法的所有権がある。
- 顧客が当該資産の物理的占有を有している。
- 顧客が当該資産の所有に係る重要なリスクと経済価値を引き受けた。
- 顧客が当該資産を検収した。



その他のトピック

契約コスト

契約を履行するためのコスト

顧客との契約を履行する際に発生したコストが、別の基準（例えば、IAS第2号「棚卸資産」及びIAS第16号「有形固定資産」）で取り扱われている場合には、企業は当該コストを当該他の基準に従って会計処理を行います。それ以外の場合には、企業は、表に示した要件をすべて満たす場合には、当該コストについて資産を認識します。

契約獲得の増分コスト

IFRS第15号では、企業は、契約獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該金額を資産として認識します。契約獲得の増分コストとは、企業がその契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコストです（例えば、一部の販売手数料）。契約を獲得するかどうかに関係なく発生するコストは、発生時に費用として認識します。ただし、当該コストが、企業が契約を獲得するかどうかに関係なく顧客に明示的に請求できる場合は除きます。

本基準では、実務上の便宜として、企業は、認識するであろう資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができます。

契約を履行するためのコスト

次の要件を満たす場合にはコストを資産として認識する:

- 以下の事項を含め、当該コストが契約に直接関連している。
 - 直接労務費
 - 直接材料費
 - 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理及び監督のコスト、契約履行に使用される器具備品の減価償却費）
 - 顧客に明示的に請求可能なコスト
 - 企業が契約を締結したことのみが理由で発生したその他のコスト（例えば、外注先への支払）
- 当該コストにより、将来、履行義務を充足するために使用される企業の資源が創出される又は増価する。
- 企業が当該コストの回収を見込んでいる。

発生時に費用として認識するコスト:

- 顧客に明示的に請求可能でない一般管理費
- 仕損した材料、労働力又はその他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
- 充足した履行義務に関連するコスト
- 残りの履行義務に関連しているが、充足した履行義務に関連するコストとの区別ができないコスト

償却及び減損

IFRS第15号では、企業は、資産として認識した契約コストを、当該コストに関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせた規則的な基準で償却します。企業は、見込んでいる移転のパターンに重大な変化を識別した場合には、IAS第8号に従ってそうした見積りの変更を反映するよう、償却の見直しを行います。

企業は、資産の帳簿価額が、関連する財又はサービスに関連して受け取ることを見込んでいる対価の残りの金額から、認識している直接関連する契約コストを差し引いた金額を超えている場合には、減損損失を純利益に認識します。受け取ることを見込んでいる対価の金額を算定する際、企業は、前述した変動対価の制限を考慮せずに、顧客の信用リスクの影響について調整を行います。

こうした収益認識に関するガイダンスに従って減損損失を認識する前に、企業は、例えば契約に関連する資産のうち、例えばIAS第2号などの別のガイダンスに従って会計処理される資産

について減損損失を認識します。企業は、減損の状況が存在しなくなったか又は改善した場合には、以前に認識した減損損失の戻入れを行います。

実務上の留意点－契約コスト

IFRS第15号における契約履行のコストに関するガイダンスは、IAS第11号のものと類似しています。しかし、IFRS第15号は工事契約のみならず、すべての顧客契約に対して適用されます。サービスについての契約コストの会計処理は、IAS第18号において多少のばらつきがあり、サービス事業者がIAS第11号のガイダンスを適用している程度にもよります (IAS第18号では、IAS第11号の要求事項は「サービスの給付を伴う取引に対する収益及び関連する費用の認識に一般的に適用することができる」と述べられています)。IFRS第15号における契約を獲得するか又は確保するためのコストに関するガイダンスは、IAS第11号のものと比べてより制限的であるように思われますが、より広範囲にわたる契約に適用されます。IFRS第15号では、契約を獲得するか否かに関係なく生じるコスト (例えば、ほとんどの入札費用) を即時費用として認識することを要求しています。一方、IAS第11号では、契約を確保するためのコストは、契約に直接関連しており、別個に識別可能で信頼性をもって測定でき、かつその契約を獲得する可能性が高い場合には、契約コストに含めます。

製品保証

顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合には、企業は当該製品保証を履行義務として会計処理します。顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有していない場合には、企業は当該製品保証をIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」におけるコストの引当に関するガイダンスを用いて会計処理します。ただし、当該製品保証の全部又は一部が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供している場合を除きます。

IFRS第15号では、製品保証が顧客に追加のサービスを提供しているのかどうかを判定する際に考慮しなければならない次の要因を例として挙げています。

製品保証の会計処理

顧客は製品保証を別個に購入するオプションを有しているか？

はい
当該製品保証を履行義務として会計処理する

いいえ

当該製品保証の全部又は一部が、製品が合意された仕様に従うという保証に加えて顧客にサービスを提供しているか？

はい
当該サービスを別個の履行義務として会計処理する

いいえ

当該製品保証をIAS第37号におけるコストの引当に関するガイダンスを用いて会計処理する

製品保証の義務

要因	説明
製品保証の法律で要求されているか	製品保証の提供を要求する法律には、そのような法律は通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護することを意図したものであるから、製品保証が履行義務ではないことが示されている。
保証対象期間の長さ	対象期間が長いほど、製品保証が履行義務である可能性が高い。
企業が製品保証において履行を約束している作業の内容	製品が合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供するために企業が特定の作業を行う必要がある場合には、当該サービスは別個の履行義務の一部である可能性が低い。

製品が合意された仕様に従っているという保証とは別個のサービスを製品保証が提供していると企業が判断した場合には、当該サービスは別個の履行義務であるとみなされます。企業は、保証と製品保証のサービスを区分して合理的に会計処理できない場合を除き、取引価格の一部を当該サービスに配分します。企業が保証と製品保証のサービス部分とを合理的に区分できないと判断した場合には、両方の保証を一緒にして単一の履行義務として会計処理します。

実務上の留意点－製品保証の義務

IAS第18及びIAS第11号では、製品保証義務が別個の提供物であるかどうかに関する具体的なガイダンスはありません。一方、IFRS第15号ではより詳細なガイダンスが示されていますが、既存のIFRSのもとで、基準として認められている慣行及び延長型の保証とおおむね整合していると私どもは考えています。私どもの経験から言えば、標準的な製品保証は通常、別個の提供物としてはみなされず、IAS第37号に従って見積原価の引当として会計処理されます。延長型の保証については、IAS第11号とIAS第18号の適用について判断が必要となりますが、私どもの経験では、当該保証は一般的に別個の提供物と識別されており、保証対象期間にわたり、配分された収益を認識するものと思われます。

ライセンス供与

IFRS第15号では、企業の知的財産権（例えば、ソフトウェア、技術、映画、音楽、フランチャイズ、特許権、商標権及び著作権）のライセンス供与から生じる収益は、次の要件に応じて一定の期間にわたり又は一時点のいずれかで認識します。

- ・ 契約における他の約束は区分可能か否か
- ・ ライセンスにおける企業の履行の内容

契約にアクセス権又は使用权から区分できない他の約束が含まれている場合には、そのライセンスは区別できません。その場合、企業は、約束の束を単一の履行義務として会計処理します。移転が一定の期間にわたり又は一時点で行われる（及び収益が認識される）かどうかを判定するために支配に関するガイダンスを適用します。

ライセンス供与から生じる収益

契約にライセンスから区分できない約束が含まれているか？

はい

いいえ

ライセンスは区別でき、他の約束とは別個に会計処理する

いいえ

ライセンスは区別できず、他の約束と合わせて単一の履行義務として会計処理する
企業は支配が一定の期間にわたり又は一時点で移転されたかを評価する

ライセンスに関連する企業の約束の内容を評価する

ライセンスの付与時に存在する企業の知的財産を使用する権利

はい

ライセンス期間を通じて存在する企業の知的財産にアクセスする権利

はい

支配は一時点で移転する

支配は一定の期間にわたり移転する

ライセンスが区別できる場合には、その約束の性質(企業の知的財産へのアクセス権又は企業の知的財産の使用権のいずれかとして)により、当該ライセンスが一定の期間にわたり又は一時点で充足される履行義務を生じさせるのかどうかが決まります。ライセンスが知的財産へのアクセス権を提供するという約束である場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。次の要件をすべて満たす場合には、ライセンスは企業の知的財産へのアクセスを提供するという約束です。

- ・ 企業が活動を行い、それによって基礎となる知的財産に変化が生じるという要件又は暗黙の了解がある。
 - ・ 顧客は、そうした活動が実施されるにつれて、プラス又はマイナスの影響を受ける。
 - ・ 活動が実施されても、財又はサービスは顧客に移転されない。
- これらの条件が存在しない場合、その

実務上の留意点—ライセンス契約

IAS第18号では、ライセンス契約に関して限定的なガイダンスしか示していません。IAS第18号のガイダンスは、収益が場合によっては、一定の期間にわたり(例えば、契約期間にわたって定額法で)及び一時点で認識されるという点では、IFRS第15号と整合しています。IAS第18号では、このことは「契約の実質」に依存しますが、実質をどのように評価すべきかについてはほとんど説明されていません。

また、IAS第18号では、使用権の取得者が当該権利を自由に利用することを認め、許諾者が残りの履行義務を有していない解約不能契約に基づく固定金額についての権利の配分は実質上、販売であると示されています(例えば、使用権の許諾者が引渡後の義務を有していない場合のソフトウェアの使用についてのライセンス契約、又は使用権の許諾者が配給業者に対する支配を有さず、興行収入から追加的な収益を受け取ることを見込んでいない市場で映画を上映する権利の付与など)。

したがって、IFRS第15号とIAS第18号共に、継続的な義務の存在が重要な要因です。

約束はライセンスの付与時に存在する知的財産の使用権です。この場合には、履行義務は、財の販売と同様に一時点で充足されます。IFRS第15号では、契約における他の約束、時

間、地理又は使用に対する制限及び企業が知的財産に対して有効な特許権を有するという保証は、こうした判定を行う際に考慮に入れないということを説明しています。

返品権及び買戻し義務

企業は財を販売し、次の事項も行う場合があります。

- ・ 資産を返品する権利を顧客に付与する。
- ・ 資産を買戻すオプション(買戻し契約)を約束又は獲得する。

返品権付きの販売

契約の中には、企業が製品の支配を顧客に移転し、その製品をさまざまな理由(製品への不満など)で返品して次の組合せのいずれかを受け取る権利を顧客に付与するものがあります。

- ・ 支払った対価の全額又は一部の返金
- ・ 企業に対して負っているか又は負う予定の金額に適用することができる値引き
- ・ 交換としての別の製品

実務上の留意点—製品の交換

顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の別の製品を交換すること(例えば、別の色又はサイズのものとの交換)は、IFRS第15号の目的上の返品とは考えません。

概して、企業は、返品の見込みを差し引いて、これらの契約に関する収益を認識します。そのためには、次の金額を認識します。

- ・ 返品の見積りを控除した、販売製品の収益(変動対価に関するガイダンスを適用する)
- ・ 返金負債
- ・ 回収コストを控除した棚卸資産の帳簿価額で当初測定した資産及び対

応する売上原価の修正

返金負債と資産は、各報告期間末に見込みの変動についての見直しを行い、それに対応する調整を収益(又は収益の減額)として認識します。

買戻し契約

資産を買い戻す企業の権利又は義務
(先渡し又はコール)

買戻し価格 $\geq$ 当初の販売価格？

はい

契約は融資契約として
会計処理する

はい

いいえ

セール・アンド・リースバックの
一部であるか？

はい

いいえ

契約はリースとして
会計処理する

顧客の要求により資産を買い戻す企業の義務
(プット・オプション)

買戻し価格 $\geq$ 当初の販売価格 $>$ 買戻し日の時点での予想市場
価値？

いいえ

顧客がオプションを行使する著しい経済的
インセンティブを有しているか？

はい

いいえ

契約は返品権付きの販売として
会計処理する

買戻し契約

企業は、資産を販売すると共に、当該資産(又は当該資産と実質的に同じ資産もしくは当初に販売した資産を構成部分とする別の資産)を買い戻すことを約束するか又は買い戻すオプションを有する契約を締結する場合があります。

企業は、会計処理(例えば、先渡し取引、コール又はプット・オプション)を決定するにあたり、当該資産を買い戻す約束の形態を評価する必要があります。

契約に先渡し取引(企業が買い戻す義務)又はコール・オプション(企業が買い戻す権利)が含まれている場合には、企業は当該契約を(1)当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合にはリースとして、又は

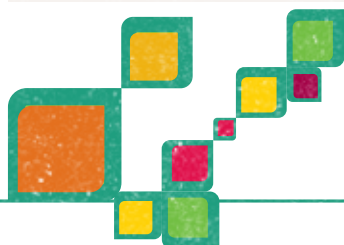
(2)当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合には融資契約として会計処理します。

顧客が、資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す(プット・オプション)よう企業に対して要求する権利を付与されている場合には、企業は、顧客が当該権利を行使する著しい経済的インセンティブを有しているかどうかを評価します。この評価では、買戻し価格と買い戻される日における予想市場価値との関係を含め、さまざまな要因を考慮に入れます。買戻し価格が資産の市場価値を大幅に超えると見込まれる場合には、著しい経済的インセンティブが存在しています。その場合に、当該契約はリースとして会計処理します(顧客が事実上、その期間の

資産の使用権について企業に支払っているため)。ただし、当該契約がセール・アンド・リースバックの一部である場合を除きます(下記をご覧ください)。

顧客がプット・オプションを行使する著しい経済的インセンティブを有していない場合には、企業は当該契約を返品権付きの販売として会計処理します(上記のガイダンスをご覧ください)。

契約により顧客にプット・オプションが付与されており、資産の買戻し価格が当初の販売価格と同額以上であり、かつ資産の予想市場価値よりも高い場合には、当該契約は融資契約とみなされます。企業は、引き続き当該資産を認識し、当該資産の当初の販売価格で当初測定された負債を認識します。



セール・アンド・リースバック取引

当初の販売価格よりも低い行使価格を有するプット・オプションが付されたセール・アンド・リースバック取引は、プット・オプションの保有者が当該オプションを行使する著しい経済的インセンティブを有している場合には、リースではなく融資取引として会計処理します。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権

企業は財又はサービスを販売し、また追加的な財又はサービスを無料又は値引き価格で取得するオプション(例えば、販売インセンティブ、顧客特典クレジット又はポイント、契約更新オプション又はその他の値引き)を顧客に提供することがあります。そのようなオプションは、「重要な権利」を表している場合に限り、IFRS第15号の目的上の履行義務です。次の事項は重要な権利とはみなされません。

- ・ 顧客が契約を締結せずに受け取ることのできる値引又はその他の権利
- ・ 当該財又はサービスについて、そのクラスの顧客にその地域又は市場において通常与えられる範囲の値引き
- ・ 当該財又はサービスについての独立販売価格を反映する価格で追加的な財又はサービスを取得するオプション

実務上の留意点—IFRS第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」との比較

IFRS第15号の本領域におけるガイダンスは、IFRIC第13号(IFRS第15号に置換)と同じ問題を取り扱っています。新たなガイダンスはおおむね類似しており、多くのロイヤリティのスキームの会計処理に与える実務上の影響はほとんどあるいは全くないと予想されます。

しかし、IFRS第15号では次の事項を行っています。

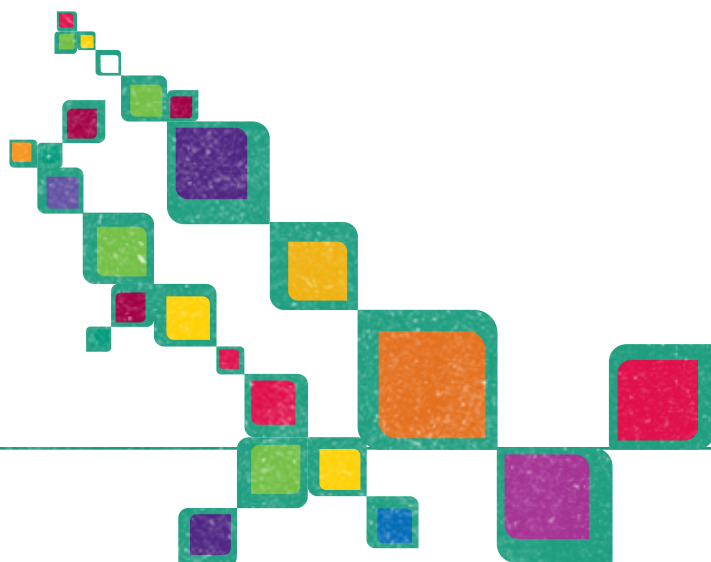
- ・ より広範囲にわたる契約を取り扱っている(IFRIC第13号の目的上、「プログラム」としてみなされないことのある個々の値引きなど)。
- ・ そのような契約が「重要な権利」である場合におけるガイダンスがより多く示されている。
- ・ 取引価格の配分に関するより詳細な要求事項が含まれている。

顧客のオプションが重要な権利である場合には、企業は、取引価格の一部を独立販売価格の比率に基づいて当該履行義務に配分しなければなりません。独立販売価格が直接に観察可能でない場合には、見積る必要があります。その見積りは、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引きを次の両方について調整したものを反映させなければなりません。

- ・ 顧客がオプションを行使することなしに受け取ることのできる値引き
- ・ オプションが行使されない可能性

顧客のオプションに配分された収益は、当該オプションの行使時又は失効時に認識します。

IFRS第15号では、事前合意された条件で契約を更新する一部の顧客の権利に適用される実務上の便宜も提供しています。そのような場合には、企業は、提供すると予想される財又はサービス及びそれに対応する予想対価を参照して、取引価格をその選択的な財又はサービスに配分することが認められています。



表示及び開示

表示

IFRS第15号では、企業は、報告日における契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約負債、契約資産又は受取債権として表示します。

顧客が対価を支払った場合、又は報告日時点で支払の期限が到来したが、企業が財又はサービスを移転することによる履行義務をまだ充足していない場合、企業は契約を契約負債として表示します。反対に、企業が報告日時点で財又はサービスを移転したが、顧客がまだ支払っていない場合には、企業は契約資産又は受取債権のいずれかを認識します。企業は、対価に対する権利が時の経過以外の何かを条件とする場合には契約資産を認識し、そうでない場合には受取債権を認識します。

開示

IFRS第15号では、顧客との契約に関する新たな多くの開示が要求されます。次の表ではその概要を説明しています。

開示

開示の領域	要求事項の概要
一般	- 他の収益源とは区別される顧客との契約によって認識される収益 - 受取債権又は契約資産についての減損損失
収益の分解	- 収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を描写する区分 - 財務諸表の利用者がIFRS第8号「事業セグメント」における報告セグメントにおいて開示された収益に関する情報との関係を理解できるような十分な情報
契約残高に関する情報	- 契約資産、契約負債及び受取債権（別個に表示されていない場合）の期首と期末の残高を含めること - 期首の契約負債に含まれていた当期に認識された収益及び過去の報告期間に充足した履行義務（全部又は一部）による収益 - 履行義務の充足と支払の時期の関係についての説明 - 契約資産及び契約負債の残高の著しい変動についての説明
履行義務に関する情報	- 企業が通常、履行義務を充足する時点 - 著しい支払条件 - 財又はサービスの内容 - 返品、返金に応じる義務及び類似の義務 - 製品保証の種類及び関連する義務 - 期末に残存する履行義務に配分された取引価格の合計額*
重大な判断に関する情報	- 履行義務を充足すると見込んでいる時期に影響を与える判断 - 一定の期間にわたり充足した履行についての収益を認識するために用いた方法及び説明 - 履行義務に配分した取引価格及び金額（例えば、変動対価の見積り、制限がある場合の評価及び履行義務への配分）
契約の獲得又は履行のコストから認識した資産	- 資産化したコストを算定する際に下した判断 - 使用した償却方法 - 主要な区分及び償却費別の期末残高

* (i) 履行義務が、当初の予想存続契約期間が1年未満である契約の一部であるか又は(ii) 企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する時に請求を行う権利を有している金額で収益を認識するという実務上の便宜を企業が適用する場合には要求されない。

発効日及び経過措置

IFRS第15号は2017年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。早期適用が容認されています。

企業は、次のいずれかの方法で新収益基準を適用しなければなりません。

- 一部の実務上の便宜に従い、表示した各期間に遡及して

- 当期に認識した当初の適用による累積的影響を考慮し、遡及して

企業が当期のみを修正再表示することを選択する場合には、適用初年度に次の追加的な開示を行う必要があります。

- 財務諸表の表示科目、新たな収益基準の適用による当期の影響
- 重大な影響の理由についての説明



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.gti.org

© Grant Thornton Taiyo LLC

この刊行物は、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが作成したものを太陽有限責任監査法人が翻訳したもので、内容のご理解については原文もご参照下さい。

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。