

Applying IFRS

IFRS第15号

顧客との契約から生じる収益

(2017年10月更新版)

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow triangle is positioned above the 'Y'.

Building a better
working world

概要

国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)(以下、両審議会)は、大部分についてコンバージェンスされた新たな収益認識基準である IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及び米国会計基準(ASC)第 606 号「顧客との契約から生じる収益(米国会計基準アップデート(ASU)第 2014-09 号に基づく)¹」をそれぞれ公表した(以下、両審議会がそれぞれ公表した基準を併せて「新基準」)。これらの新たな収益認識基準により、実質的に IFRS 及び US GAAP におけるすべての収益認識に関する規定がそれぞれ置き換えられることになる。

新基準は、顧客との契約から生じるすべての収益に関する会計処理を定めている。新基準は、リース基準など、他の IFRS 及び US GAAP の適用範囲に含まれる契約を除き、顧客に財又はサービスを提供する契約を締結するすべての企業に適用される。また、新基準は、財又はサービスを顧客に提供する契約を獲得及び履行するために企業に発生するコストの会計処理(セクション 9.3 を参照)、及び、有形固定資産など、一定の非金融資産の売却から生じる利得及び損失の認識及び測定モデルも定めている²。

そのため、新基準は、企業の財務諸表、ビジネスプロセス及び財務報告に係る内部統制に影響を及ぼす可能性が高い。新基準の適用に際し、限定的な取組みのみで対応できる企業もあれば、重大な課題への取組みが必要となる企業もあるであろう。新基準への移行を成功させるためには、変更に対処するための取組みを評価し、計画することが必要となる。早期適用する場合を除き、IFRS 適用企業及び US GAAP 適用公開企業は、新基準に定められているとおり、2018 年に開始する事業年度から当該基準を適用しなければならない(セクション 1.2 を参照)。

両審議会は、新たな収益認識基準の発行とほぼ同時に、同基準に関し、追加の適用ガイダンスが必要かどうかの判断に役立てるため、収益認識に関する合同の移行リソース・グループ(TRG)を創設した。TRG メンバーは、さまざまな業種、国、公的部門及び民間部門の企業の財務諸表作成者、監査人及び利用者で構成されている。TRG メンバーは、2014 年と 2015 年に計 6 回の会議を開催した。IASB は 2016 年 1 月に、TRG の IFRS 側のメンバーによる今後の TRG 会議は予定されていないが、2016 年 4 月及び 11 月に実施される FASB 側の TRG 会議を注視すると述べた。2016 年 11 月の会議が、FASB 側で実施予定の最後の TRG 会議であった。

TRG メンバーの見解は正式な効力を有するものではないが、企業は新たな収益認識基準の適用に当たって、TRG の見解を考慮すべきである。欧州証券市場監督局(ESMA)は、最近のパブリック・ステートメントで、財務諸表の発行者は IFRS 第 15 号の適用にあたり TRG での議論の内容を考慮することを推奨した³。さらに米国証券取引委員会(SEC)の主任会計士は、(IFRS に準拠して報告する)外国民間企業を含む SEC 登録企業に対して、TRG メンバーが一般的な合意に至った議論の内容とは異なる方法で新基準を適用することを検討している場合、主任会計支局に相談することを推奨している⁴。

本書は、TRG メンバーが 2014 年及び 2015 年の IASB と FASB による合同会議、ならびに 2016 年の FASB 単独会議で一般的に合意した事項の概要をまとめたものである。特段の記載がない限り、そうした概要は合同の TRG 会議で議論された内容について説明している。IFRS 側の TRG メンバーは、2016 年 4 月及び 11 月の会議には参加していないが、IASB の特定のメンバーとそのスタッフがオブザーバーとして会議に参加しており、その後の審議会で、IASB は口頭での報告を受けた。本書では、必要に応じて、IASB メンバー及びスタッフが FASB 側の TRG での議論についてどのような発言をしたか紹介している。

両審議会は 2016 年に、利害関係者によって提起された複数の適用上の課題に対処するため、それぞれの基準を改訂した。それらの課題の多くは TRG がすでに議論していたものであった。両審議会は、収益認識基準の改訂の内容及び範囲のすべてに合意したわけではないものの、改訂により多くの状況で同様の結果が導かれるであろうと考えている(セクション 1.1.2 を参照)。

本書では、IASB の基準の概要を解説するとともに FASB の基準との重要な差異についても説明している。また、TRG が一般的な合意に至った論点とともに、IASB のすべての改訂についても取り扱っており、一定の論点については弊社の見解も述べている。

¹ 本書で FASB の基準を参照する場合、特段の記載がなければ ASC 第 606 号(直近の改訂を含む)を指す。

² 「Applying IFRS: 新たな収益認識基準が収益以外に及ぼす影響」(2015 年 2 月)を参照。当該刊行物は <https://www.shinnihon.or.jp/services/ifrs/> で入手可能。

³ ESMA パブリック・ステートメント「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用に際しての検討事項」(2016 年 7 月 20 日に公表)を参照。ESMA のウェブサイト³で入手可能。

⁴ 2016 年 5 月 5 日の Wesley R. Bricker 氏の講演。SEC のウェブサイト <https://www.sec.gov/news/speech/speech-bricker-05-05-16.html> を参照。

弊社は、新基準が各業界の従前実務に及ぼし得る影響について解説している業種別の刊行物も公表している⁵。財務諸表の作成者及び利用者が本書及び業種別の刊行物を精読され、新たな収益認識基準が及ぼし得る影響を検討されることを願う。

本書における弊社の見解は、適用に向けた検討が進められ新たな論点が特定されることにより変更される可能性がある。さらに、設例における結論も、弊社の見解が変更される場合、変わる可能性がある。設例と一見同じように見える状況であっても、その結論は、基礎となる事実及び状況が異なるために、設例における結論と異なる可能性がある。最新の収益認識に関する弊社の刊行物は弊社のウェブサイトを参照されたい。

⁵ ey.com/IFRS で入手可能

目次

概要	2
1. 目的、発効日及び経過措置	7
1.1 新たな収益認識基準の概要	7
1.2 発効日	9
1.3 経過措置	11
2. 範囲	23
2.1 その他の適用範囲に関する検討事項	24
2.2 顧客の定義	24
2.3 提携契約	25
2.4 他の基準との関係	25
3. 顧客との契約の識別	30
3.1 契約の属性	31
3.2 契約の強制可能性及び解約条項	36
3.3 契約の結合	39
3.4 契約の変更	41
3.5 IFRS 第 15 号における契約の定義を満たさない取決め	48
4. 契約における履行義務の識別	50
4.1 契約における約定した財及びサービスの識別	50
4.2 どのような場合に約定が別個の履行義務に該当するかを判断する	58
4.3 約定した区別できない財及びサービス	73
4.4 本人か代理人かの検討	73
4.5 委託販売契約	84
4.6 追加の財又はサービスに関する顧客の選択権	85
4.7 返品権付きの製品の販売	92
5. 取引価格の算定	93
5.1 売上税(その他の類似の税金)の表示	93
5.2 変動対価	94
5.3 返金負債	105
5.4 特定の種類の変動対価の会計処理	105
5.5 重要な金融要素	109
5.6 現金以外の対価	118
5.7 顧客に支払われた又は支払われることになる対価	120
5.8 返還不能の前払手数料	125
5.9 取引価格の変動	126
6. 取引価格の各履行義務への配分	127
6.1 独立販売価格の算定	127
6.2 相対的な独立販売価格に基づく配分方法の適用	137
6.3 変動対価の配分	138
6.4 値引きの配分	141
6.5 契約開始後の取引価格の変更	145

6.6	IFRS 第 15 号の適用対象ではない構成要素への取引価格の配分	146
7	履行義務の充足	147
7.1	一定期間にわたり充足される履行義務	148
7.2	一時点で移転される支配	172
7.3	買戻契約	176
7.4	委託契約	181
7.5	請求済未出荷契約	181
7.6	知的財産のライセンスの収益の認識	183
7.7	返品権が存在する場合の収益の認識	183
7.8	追加の財及びサービスに関する顧客の選択権に係る収益の認識	184
7.9	将来の財又はサービスに対する権利の不行使及び前払い	184
8	知的財産のライセンス	186
8.1	ライセンス契約における履行義務の識別	186
8.2	ライセンスの供与における企業の約定の性質の決定	192
8.3	ライセンス付与された知的財産の支配の移転	197
8.4	ライセンスの更新	200
8.5	知的財産のライセンスに係る売上高又は使用量ベースのロイヤリティ	200
9	測定及び認識に関するその他の論点	210
9.1	製品保証	210
9.2	不利な契約(2017年10月更新)	215
9.3	契約コスト	216
10	表示及び開示	230
10.1	契約資産及び契約負債の表示規定	231
10.2	その他表示上の検討事項	236
10.3	開示目的及び一般規定	236
10.4	具体的な開示規定	237
10.5	開示に関する経過措置	247
10.6	期中財務諸表における開示	248
	付録A: EYのIFRS開示チェックリストからの抜粋	249
	付録B: IFRS第15号に含まれる設例	255
	付録C: TRG議論及び本書での言及箇所	258
	付録D: 用語の定義	260

弊社のコメント

- ▶ IFRS 第 15 号は、さまざまな業界に属するすべての企業に適用される収益認識に関する単一の基準である。新たな収益認識基準は、従前の IFRS から大幅に変更されている。
- ▶ 新たな収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に適用され、IFRS におけるすべての収益認識に関する基準及び解釈指針を置き換えることになる。そうした基準及び解釈指針には、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」、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」、IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」、及び SIC 第 31 号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」が含まれる。
- ▶ IFRS 第 15 号は、従前の収益認識に関する規定と同様に原則主義に基づくが、より多くの適用ガイダンスを設けている。数値基準が定められていないことから、より多くの判断が必要となる。
- ▶ 新たな収益認識基準の適用により、あまり影響を受けない企業もあれば、特に従前 IFRS の下でほとんど適用ガイダンスが提供されていない取引を有する企業など、重大な影響を受ける企業もあるであろう。
- ▶ さらに IFRS 第 15 号は、たとえば、契約の獲得及び履行に関連する一定のコスト、ならびに不動産や設備などの特定の非金融資産の売却など、一般的に収益とは捉えられていない一定の項目に関する会計処理も定めている。

1. 目的、発効日及び経過措置

1.1 新たな収益認識基準の概要

両審議会が 2014 年 5 月に公表した新たな収益認識基準は、その大部分がコンバージェンスされている。IFRS と US GAAP におけるそれぞれのすべての収益認識に関する規定が、IFRS 第 15 号と FASB の基準に置き換えられる。両審議会は、IFRS 及び US GAAP の双方において従前の収益認識に関する規定について認識されているいくつかの懸念事項を踏まえ、以下のような収益認識基準を開発することを目標としていた⁶。

- ▶ 従前の収益認識基準に存在する不整合や欠点を解消する。
- ▶ 収益認識に関する論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークを提供する。
- ▶ ささまざまな業界、各業界に属する企業、地域及び資本市場間の収益認識実務の比較可能性を向上させる。
- ▶ 関連する基準や解釈指針の数を減らすことにより、収益認識に関する規定を適用する際の複雑性を低減する。
- ▶ 拡充された開示規定により、財務諸表利用者により有用な情報を提供する。

新基準は、顧客との契約から生じるすべての収益に関する会計処理を定めている。新基準は、リース基準など、他の IFRS 及び US GAAP の適用範囲に含まれる契約を除き、顧客に財又はサービスを提供する契約を締結するすべての企業に適用される。また、財又はサービスを顧客に提供する契約を獲得し履行するために企業に発生するコストの会計処理を定める(セクション 9.3 を参照)とともに、有形固定資産など、一定の非金融資産の売却から生じる利得及び損失の測定及び認識モデルについても定めている⁷。

IFRS 第 15 号は、IFRS におけるすべての収益認識に関する基準及び解釈指針を置き換えることになる。そうした基準及び解釈指針には、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」、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」、IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」、及び SIC 第 31 号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」が含まれる⁸。

2014 年に新基準が公表された時点では、IFRS と US GAAP は一部の差異を除いてコンバージェンスされていた⁹。その後、両審議会はいくつかのコンバージェンスされた改訂を行っているが、同じ論点に対して異なる改訂も行っている(発行後に両基準に行われた改訂に関してはセクション 1.1.2 を参照)。また、FASB は IASB が改訂を行わなかったいくつかの論点についても改訂を公表している。本書全体を通じて両基準間の差異を網羅的に解説している。しかし、本書の主たる目的は、現在までのすべての改訂を含む、IASB の基準を解説することであり、IFRS 財務諸表作成者に与える影響に焦点をあてている¹⁰。したがって、本書では基本的に IFRS 第 15 号を参照している。

⁶ IFRS 第 15 号 IN5 項

⁷ 「Applying IFRS: 新しい収益認識基準が収益以外に及ぼす影響」(2015 年 2 月)を参照。当該刊行物は <https://www.shinnihon.or.jp/services/ifrs/> で入手可能。

⁸ IFRS 第 15 号 IN3 項、C10 項

⁹ 当初発行時点では、両基準は以下の点を除き同一であった。(1) 両審議会は、顧客との契約を識別するために回収可能性を評価する際に必要とされる信頼性の程度を表すのに「可能性が高い(probable)」という用語を用いている。しかし、IFRS と US GAAP でその意味が異なっており、その結果、回収可能性の閾値が IFRS よりも US GAAP の方が高くなっている。(2) FASB は IASB よりも多くの期中開示を求めている。(3) IASB は早期適用を認めているが FASB は認めていない。(4) IASB は減損損失の戻入れを認めているが、FASB は認めていない。(5) FASB は非上場企業に対して、特定の開示規定及び発効日に関する救済措置を定めている。

¹⁰ 新たな収益認識基準が US GAAP に準拠した財務諸表作成者に及ぼし得る影響に関するより詳細な情報については、弊社刊行物「Financial Reporting Developments: Revenue from contracts with customers (ASC 第 606 号)」(2017 年 4 月改訂)を参照。[EY AccountingLink](#) で入手可能。

1.1.1 基本原則

新たな収益認識基準は、収益及び関連するキャッシュ・フローを認識及び測定する際に適用すべき原則を定めている。その基本原則は、顧客への財又はサービスの移転と交換に、企業が権利を得ると見込む対価を反映した金額で、収益を認識するというものである。

IFRS 第 15 号に定められる原則は、以下の 5 つのステップを用いて適用される。

ステップ 1. 顧客との契約を特定する。

ステップ 2. 契約における履行義務を識別する。

ステップ 3. 取引価格を決定する。

ステップ 4. 取引価格を契約における各履行義務に配分する。

ステップ 5. 各履行義務が充足された時点で(又は充足されるにつれて)収益を認識する。

企業は、黙示的なものを含む契約条件及びすべての事実と状況を検討するに際し、判断が必要となる。さらに企業は、IFRS 第 15 号の規定を、類似の特徴を有しかつ類似の状況における契約に対して首尾一貫して適用しなければならない。IFRS 第 15 号には企業が同基準を適用するのに役立つように詳細な適用ガイダンス及び 60 以上の設例が設けられている。これらの設例の一覧表は本書の付録 B に掲載されており、一部の設例を本書において参照している。

1.1.2 新たな収益認識基準の発行後の改訂

新たな収益認識基準が発行された後も、両審議会は、以下に記載しているように複数の改訂を公表している。本書では、これらの改訂についても説明している。両審議会は、収益認識基準の改訂の内容及び範囲のすべてに合意したわけではものの、改訂により多くの状況で同様の結果が導かれるであろうと考えている。発効日前のさらなる基準の改訂は、今のところ予定されていない。

IASB は 2015 年 9 月に、企業が IFRS 第 15 号の適用に向けて十分な準備期間を確保できるように発効日を 1 年間延期した(セクション 1.2 を参照)¹¹。さらに 2016 年 4 月に、IASB は同基準の主要な領域におけるいくつかの適用上の問題点(その多くが TRG により議論された)に対処するために、「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の明確化」(IASB の改訂)を公表した。

IASB が行った改訂は以下のとおりである。

- ▶ どのような場合に約定された財又はサービスが契約に含まれる他の約定と区分して識別可能であるか(すなわち、契約の観点において別個のものであるか)を明確化する。これは、約定された財又はサービスが履行義務に該当するかどうかの評価の一部である(セクション4.2を参照)。
- ▶ 企業の約定の性質が、約定した財又はサービスを自ら提供することなのか(すなわち企業が本人)、あるいは別の当事者が財又はサービスを提供するのを手配すること(すなわち企業が代理人)なのかを判断するために、どのように本人か代理人かに関する適用ガイダンスを適用すべきなのかを明確化する(セクション4.4を参照)。
- ▶ 知的財産のライセンスに関し、どのような場合に企業の活動が、顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を与えるかを明確化する。これは、企業が収益を一定期間にわたり認識するのか、あるいは一時点で認識するかを判断する際に考慮すべき要因である(セクション8を参照)。
- ▶ 契約にその他の約定した財又はサービスがある場合における、知的財産のライセンスに関する売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティに関する例外(ロイヤリティの収益認識に係る制限)の範囲を明確化する(セクション8.5を参照)。
- ▶ IFRS第15号の経過措置の規定に2つの実務上の便法を追加する。

完全遡及適用アプローチにおける完了した契約

移行時における過去の契約変更の取扱い(セクション 1.3 を参照)

¹¹ IASB は 2015 年 9 月に「IFRS 第 15 号の発効日」を公表。

US GAAPを適用する上場企業及び非公開企業に対して、FASBも新たな収益認識基準の発効日を1年間延期したため、IFRSとUS GAAPで新たな収益認識基準の発効日は同じとなる。

IASBと同様に、FASBも本人か代理人かに関する検討、履行義務の識別、知的財産のライセンス及び移行時の実務上の便法について新たな収益認識基準の改訂を公表した。FASBの改訂は、本人か代理人かに関する検討及び履行義務を識別する際に約定した財又はサービスが区別して識別できるか否かに関する明確化については、上述のIASBの改訂と同じであるが、その他の改訂については、IASBの改訂と同じではない。FASBは、契約における重要ではない財又はサービス、出荷及び配送活動の会計処理、回収可能性、現金以外の対価、売上税及びその他の類似の税金の表示、非金融資産(たとえば、有形固定資産)の売却から生じる利得及び損失の認識及び測定、及びその他の技術的な訂正に関する改訂も公表した。IASBはこれらの改訂を行っていない¹²。本書においてこれらの差異の一部について説明している。

1.2 発効日



IASBの改訂

IASBは2015年9月に、IFRS第15号の発効日を1年延期することを公表した。

IFRS第15号は2018年1月1日以降に開始する事業年度から適用される。早期適用も認められるが、その場合には、その旨を開示することが求められる。

年度末	強制適用	早期適用
12月31日	2018年1月1日から適用する。四半期財務諸表については2018年3月31日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2018年12月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。	<p>考え得る早期適用日は以下のとおりである(ただし、これらに限定されない)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 2014年1月1日から適用する。四半期財務諸表については2014年3月31日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2014年12月31日現在の年次財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2015年1月1日から適用する。四半期財務諸表については2015年3月31日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2015年12月31日現在の年次財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2016年1月1日から適用する。四半期財務諸表については2016年3月31日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2016年12月31日現在の年次財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2017年1月1日から適用する。四半期財務諸表については2017年3月31日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2017年12月31日現在の年次財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。

¹² FASBの新たな収益認識基準への改訂は、以下を通じて行われた。ASU 2105-14, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date; ASU 2016-08, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Principal versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross versus Net); ASU 2016-10, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing (2016年4月); ASU 2016-12, Revenue from Contracts with Customer (Topic 606): Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients (2016年5月); ASU 2016-2, Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue from Contracts with Customers (2016年12月); and ASU 2017-05, Other Income-Gains and Losses from the Derecognition of Nonfinancial Assets (SubTopic 610-20): Clarifying the Scope of Asset Derecognition Guidance and Accounting for Partial Sales of Nonfinancial Assets (2017年2月)。

年度末	強制適用	早期適用
3月31日	2018年4月1日から適用する。四半期財務諸表については2018年6月30日現在の第一四半期報告書、及び年次財務諸表については2019年3月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。	<p>考え得る早期適用日は以下のとおりである(ただし、これらに限定されない)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 2014年4月1日から適用する。 四半期財務諸表については2014年6月30日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2015年3月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2015年4月1日から適用する。 四半期財務諸表については2015年6月30日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2016年3月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2016年4月1日から適用する。 四半期財務諸表については2016年6月30日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2017年3月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。 ▶ 2017年4月1日から適用する。 四半期財務諸表については2017年6月30日現在の第一四半期財務諸表、及び年次財務諸表については2018年3月31日現在の財務諸表において、初めて新基準を適用して報告する。

FASB との差異

FASBも新基準の発効日を1年間延期した。その結果、上場企業については、2017年12月15日以降に開始する事業年度及びその期中報告期間から適用される¹³。非公開企業(すなわち、FASBの同基準における上場企業の定義を満たさない企業)については、2018年12月15日以降に開始する事業年度及び2019年12月15日以降に開始する事業年度の期中報告期間から適用される。すなわち、非公開企業については、適用年度の期中報告期間については同基準の適用が要求されない。

US GAAPを適用する上場企業及び非公開企業は、2016年12月15日以降に開始する事業年度とその期中報告期間から早期適用が認められる。それより前の早期適用は認められない。

¹³ FASBの基準は、公開企業を次のいずれかに該当する企業と定義している。

- ▶ 公開事業企業(public business entity)
- ▶ 取引所又は店頭市場で取引されている、上場している又は値が付いている有価証券を発行しているか、又はそうした有価証券の導管債務者である非営利企業
- ▶ SECに財務諸表を提出する従業員給付制度
他社がSECに提出する書類に、自社の財務諸表又は財務情報が含まれているという理由だけで、企業が、公開事業企業(public business entity)の定義に該当する可能性がある。そうした企業が、公開企業に要求される発効日ではなく、非公開企業に適用される発効日から新たな収益認識基準の適用を開始しても反対はしないとSECスタッフは述べている。

1.3 経過措置



IASB の改訂

IASB は 2016 年 4 月に、IFRS 第 15 号に以下の改訂を行った。

- (a) 完全遡及アプローチを採用する企業は、表示される最も古い期間の期首時点で完了している契約を修正再表示しなくてもよい
- (b) 修正遡及アプローチを採用する企業は、適用開始日時点で完了していない契約のみに、又は適用開始日時点で完了している契約を含むすべての契約に IFRS 第 15 号を適用する
- (c) いずれの移行アプローチを適用しているかに係わらず、新基準への移行の目的上、契約変更の評価に事後的な情報を使用することができる

また、IASB は結論の根拠において、適用開始日後に認識することになる収益を含む、完了した契約の残りの会計処理は、従前の IFRS、すなわち IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針に従って行うことを明確化した¹⁴。

IFRS 第 15 号は遡及適用することが求められる。両審議会は、「完全遡及適用アプローチ(表示されるすべての期間について同基準を遡及適用する)」又は「修正遡及適用アプローチ」のいずれかを選択できることとした。それぞれのアプローチについては、下記のセクション 1.3.1 及び 1.3.2 を参照されたい。

IFRS 第 15 号は、次の用語を定義している¹⁵。

- ▶ 適用開始日 - 企業が IFRS 第 15 号を最初に適用する報告期間の期首。たとえば、選択した移行アプローチに関係なく、年次報告期間の末日が 6 月 30 日である企業に対する強制適用開始日は 2018 年 7 月 1 日である。
- ▶ 完了した契約 - 企業が適用開始日前に、識別されたすべての財及びサービスを完全に移転済みの契約。企業が IFRS 第 15 号への移行に関してどのようなアプローチを選択するかによって、適用開始日前に企業がすでに履行済みの契約に対しては、たとえその対価が受領されておらず、依然として変動する可能性があるとしても、IFRS 第 15 号を適用しなくてよい場合がある。

IASB はその結論の根拠において、「すべての財又はサービスを移転した」について、従前の IFRS に従って識別された財又はサービスに、IFRS 第 15 号の「支配の移転」の概念を適用することを示唆するものではないと述べている。むしろ、それは IFRS 第 15 号 BC441 項で説明されるように、従前の規定(すなわち IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針)に従って履行されていることを意味する。「結果として、多くの状況で「移転した」という用語は、財の販売における契約では「引き渡した」という意味になり、サービスの提供に関する契約や工事契約では「履行した」という意味になる。状況によっては、顧客に財又はサービスを移転しているかどうかを決定するために判断が必要になる」¹⁶。

¹⁴ IFRS 第 15 号 BC445E 項

¹⁵ IFRS 第 15 号 C2 項

¹⁶ IFRS 第 15 号 BC445D 項

以下の例を検討する。

- ▶ 完了した契約—小売業者は2017年12月31日に製品を顧客に販売し即座に納品する。過去の実績によると顧客の信用リスクは高い。したがって小売業者は、対価の半分を前払いで残りは納品後60日以内に支払うことを求めた。IAS第18号に従って小売業者は販売時点で対価の半分について収益を認識する。しかし、小売業者は、残りの金額について回収可能性が高くないと判断し、収益の認識を繰り延べた。製品は新基準の適用開始日(2018年1月1日)以前に引き渡されているため、契約は新基準の下で完了しているとみなされる。
- ▶ 完了していない契約—企業は2017年1月31日に顧客にサービス及びロイヤリティ・ポイントを提供する契約を締結する。企業はIFRIC第13号に従って、契約対価合計の一部をロイヤリティ・ポイントに配分し、ポイントが2018年1月15日に使用されるまで、その収益認識を繰り延べた。企業は6カ月にわたって要求されたサービスを提供し、IAS第18号に従ってサービスに係る収益を当該期間にわたり認識する。新基準の適用開始日(2018年1月1日)時点では、企業はロイヤリティ・ポイントに関連する義務を履行していない。その結果、契約は新基準の下で完了していないとみなされる。

弊社のコメント

上述のとおり、いずれの契約が移行日時点で完了しているかを決定するには相当な判断が求められる。従前 IFRS が、いつの時点で財が引き渡されるのか、またいつの時点でサービス(例:知的財産のライセンス)が提供されるのかについて詳細な規定を定めていない場合には、特に重要な判断が必要となる。

企業は、契約が完了しているか否かを評価する際に、従前 IFRS の下で収益の認識をもたらさない契約の要素(たとえば、製品保証引当金)を考慮すべきではない。

FASB との差異

「完了した契約」の定義は、IFRS と US GAAP で異なっている。ASC 第 606 号は完了した契約を、「適用開始日直前に適用されていた既存の US GAAP の規定に従って、収益のすべて(又は実質的にすべて)が認識されている契約」と定義している¹⁷。

定義が異なると、新たな収益認識基準に移行する契約の数が、IFRS と US GAAP で異なることになる。しかし、IASB は結論の根拠において、完了した契約を含むすべての契約に IFRS 第 15 号を遡及適用することを選択することで、定義の違いにより差異が生じるのを回避することができると述べている¹⁸。

¹⁷ ASC 第 606 号 10-65-1(c)(2)に定義

¹⁸ IFRS 第 15 号 BC445I 項

1.3.1 完全遡及適用アプローチ

完全遡及適用アプローチを選択する企業は、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、IFRS 第 15 号の規定を財務諸表に表示される各報告期間に適用する。ただし、以下で説明しているとおり、負担軽減のために設けられた実務上の便法を適用することができる。

IAS 第 8 号からの抜粋

会計方針の変更の適用

19. 第 23 項を考慮する必要があるが、
- (a) 企業は、ある IFRS を初めて適用することにより生じる会計方針の変更を、当該 IFRS の具体的な経過措置(もしあれば)に従って会計処理しなければならない。
 - (b) 具体的な経過措置を設けていない IFRS を初めて適用するために会計方針を変更する場合、又は会計方針を任意に変更する場合には、企業は当該変更を遡及適用しなければならない。
20. 本基準の目的上、ある IFRS の早期適用は会計方針の任意の変更ではない。
21. ある取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合には、経営者は第 12 項に従って会計基準を開発するために類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定機関の直近の基準の会計方針を適用することができる。当該基準の改訂に伴い、企業が会計方針の変更を選択する場合には、その変更は会計方針の任意の変更として会計処理され開示される。

遡及適用

22. 第 23 項を考慮する必要があるが、会計方針の変更を第 19 項(a)又は(b)に従って遡及適用する場合には、企業は、表示する最も古い過去の期間の資本項目のうち影響を受ける各項目の期首残高、及び表示する各期間について開示するその他の比較対象金額を、新たな会計方針をずっと適用していたかのように修正しなければならない。

遡及適用に対する制限

23. 遡及適用が第 19 項(a)又は(b)により必要とされる場合には、会計方針の変更を遡及適用しなければならない。ただし、当該変更の期間固有の影響又は累積的影響を測定することが実務上不可能である範囲は除く。
24. 表示する 1 期又は複数の過去の期間に関する比較情報について会計方針を変更する場合の期間固有の影響を測定することが実務上不可能である場合には、企業は、遡及適用が実務上可能である最も古い期間の期首(当期である場合もある)の資産及び負債の帳簿価額に対して新たな会計方針を適用し、そして当該期間について資本項目のうち影響を受ける各項目の期首残高に対して対応する修正を行わなければならない。
25. 当期の期首において、過去のすべての期間に新たな会計方針を適用することの累積的影響を算定することが実務上不可能な場合には、企業は実務上可能な最も古い日付から将来に向かって新たな会計方針を適用するために比較情報を修正しなければならない。
26. 企業が新たな会計方針を遡及適用する場合には、企業は実務上可能である期間まで遡って過去の期間の比較情報に新たな会計方針を適用する。過去の期間に対する遡及適用は、当該期間について財政状態計算書の期首と期末の残高に対する累積的影響を算定することが実務上可能である場合を除き、実務上可能ではない。財務諸表に表示する期間よりも前の期間について遡及適用することにより生じる修正金額は、表示する最も古い期間の資本項目のうち影響を受ける各項目の期首残高に計上する。通常、修正は利益剰余金に対して行われる。しかし、修正が資本の他の内訳項目に対しても行われることがある(たとえば、ある IFRS に準拠するために)。財務データの過年度要約など、過去の期間に関するその他の情報についても実務上可能な期間まで遡って調整される。

IAS 第 8 号からの抜粋

27. 企業が、過去のすべての期間に対して新たな会計方針を適用することの累積的影響を測定することができないため、新たな会計方針を遡及適用することが実務上不可能である場合には、企業は第 25 項に従って、実務上可能な最も古い期間の期首から将来に向かって、新たな方針を適用する。したがって、当該日付より前に発生した資産、負債及び資本に対する累積的修正分については考慮しない。会計方針の変更は、過去のいずれかの期間について将来に向かって当該方針を適用することが実務上不可能であっても、認められる。第 50 項から第 53 項は、新たな会計方針を 1 期又は複数の過去の期間に適用することが実務上不可能である場合の指針を示している。

完全遡及適用アプローチの下では、企業は、財務諸表に表示されるすべての顧客との契約について、その契約開始時点から適用していたかのように IFRS 第 15 号を適用しなければならない。すなわち、完全遡及適用アプローチを選択する企業は、表示される最も古い期間の期首時点で完了していない契約だけでなく、顧客との契約のすべてについて IFRS 第 15 号を適用しなければならない（以下で説明する実務上の便法は存在する）。つまり、表示される最も古い期間の期首より前に完了しているとみなされる契約に関して、企業は、適用開始年度の財務諸表に表示されるいずれかの年度の収益に影響が生じるかを判断するために、IFRS 第 15 号に基づき契約を評価する必要がある（企業が以下で説明する実務上の便法を適用することを選択する場合はその限りではない）。

完全遡及適用アプローチでは、すべての顧客との契約が、契約がいつ締結されたかに関係なく、財務諸表に表示されるすべての期間において首尾一貫して認識及び測定されることになるため、IASB は、当初に公表された基準の審議中は、当該アプローチの方を推奨していると思われた。このアプローチはまた、財務諸表の利用者に、表示されているすべての期間にわたる有用なトレンド情報を提供することになる。

しかし、IFRS 第 15 号を完全遡及適用する際の負担を軽減するために、IASB は以下の移行措置を設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

(a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、C5 項に定める便法がある。

...

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

(a) 完了した契約について、企業は、次の契約を修正再表示する必要はない。

- (i) 同一事業年度中に開始して終了した契約、又は
- (ii) 表示する最も古い期間の期首時点で完了している契約

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

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

- (i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別
- (ii) 取引価格の算定
- (iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分

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

IFRS 第 15 号からの抜粋

C6.企業が使用する C5 項に定められる実務上の便法のいずれについても、企業は、表示するすべての報告期間に存在するすべての契約に当該便法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報を開示する必要がある。

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

実務上の便法により企業の負担は軽減されるものの、それでもなお企業は判断及び見積りを行う必要がある。たとえば、長期間にわたり複数の履行義務が存在する又は複数の契約の変更が存在する状況において、販売価格に幅がある場合や取引価格を充足済みの履行義務及び未充足の履行義務に配分する場合、独立販売価格の見積りに判断が必要となる。さらに、企業が契約の変更の実務上の便法を適用する場合であっても、企業は、IFRS 第 15 号に従って、表示される最も古い期間の期首より後に行われた契約の変更に IFRS 第 15 号に定められる契約の変更に関する規定（セクション 3.4 を参照）を適用しなければならない。

設例 1-1 —— 移行時における契約の変更に関する実務上の便法

A社は、装置をCU1百万で販売し、5年間にわたりサービスを年間CU20,000で提供する契約を、顧客と締結する。装置は2013年1月1日に納入され、サービス契約も同時に開始する。

2015年に契約条件が変更され、期間が5年延長され、さらに追加の装置がCU1百万で提供されることになる。追加の装置は2018年に納入される。

A社は、IFRS第15号C5項(c)に従って契約の変更に関する実務上の便法を適用する。

契約変更後の取引価格の合計金額はCU2,200,000になる[CU1百万（装置）+ CU1百万（装置）+（10年 x CU20,000（サービス）]。本金額は、各履行義務の相対的な独立販売価格に基づき、2つの製品とサービス契約に配分される。履行義務への取引価格の配分に関する説明は、セクション6を参照されたい。

追加の装置及びサービスの未履行部分に配分される取引価格は、それらが顧客に移転された時点で（又は移転されるにつれて）認識される。

FASB との差異

FASB の新たな収益認識基準においても、完全遡及適用アプローチを適用することを選択する企業は、移行に際し契約の変更に関して同様の実務上の便法を使用することができる。企業は、新たな収益認識基準に従って財務諸表に表示される最も古い期間の期首より前に発生する契約の変更については FASB が定める実務上の便法を適用することができる。しかし、財務諸表に含まれる比較期間の年数により（たとえば US GAAP においてはしばしば 2 年の比較期間を財務諸表に表示する）、最も古い期間の期首の日付が IFRS 財務諸表と US GAAP 財務諸表では異なる可能性がある。

IFRS 第 15 号とは異なり、FASB の基準は、完全遡及適用アプローチを使用する企業に、表示される最も古い期間の期首時点で完了していない契約にのみ ASC 第 606 号を適用することを認めていない。

企業はこれらの便法を全く適用しないことも、一部又はすべてを適用することも選択できる。しかし、実務上の便法を適用することを選択した場合は、表示されているすべての期間中に存在する契約のすべてに、選択した便法を首尾一貫して適用しなければならない。選択した便法を、表示されている期間のすべてではなく、一部だけに適用することは適切ではない。実務上の便法の一部又はすべてを適用することを選択した企業は、追加の定性的開示(すなわち、適用した実務上の便法の種類及び当該適用により生じ得る影響)を行う必要がある。

完全遡及適用アプローチを選択する企業は、以下に示す IAS 第 8 号で要求される開示も行わなければならない。

IAS 第 8 号からの抜粋

開示

28. ある IFRS の適用開始が、当期又は過去の期間に影響を与える場合、そのような影響があるが修正額の算定が実務上不可能である場合、又は将来の期間に影響を与えるかもしれない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 当該 IFRS の名称
- (b) 該当する場合には、会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨
- (c) 会計方針変更の内容
- (d) 該当する場合には、経過措置の概要
- (e) 該当する場合には、将来の期間に影響を与える可能性がある経過措置
- (f) 当期及び表示する過去の各期間について、実務上可能な範囲で、次の事項に関する修正額
 - (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
 - (ii) IAS 第 33 号「1 株当たり利益」が企業に適用される場合、基本的及び希薄化後 1 株当たり利益
- (g) 表示している期間よりも前の期間に関する修正額(実務上可能な範囲で)
- (h) 第 19 項(a)又は(b)で求められる遡及適用が、特定の過去の期間について又は表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合には、その状態が存在するに至った状況、及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの概要の記載

その後の期間の財務諸表でこれらの開示を繰り返す必要はない。

企業は新たな収益認識基準の適用初年度に上記の開示を行わなければならない。その後の期間の財務諸表に関しては、同じ開示を繰り返す必要はない。IASB は、完全遡及適用アプローチを選択する企業に対して、開示に関する追加の負担軽減規定を定めている。IAS 第 8 号第 28 項(f)で求められる定量的情報は、IFRS 第 15 号を初めて適用する事業年度の直前の事業年度(「直前の事業年度」)についてのみ開示すればよいが、すべての事業年度に関して開示することも認められる。

1.3.2 修正遡及適用アプローチ

IFRS 第 15 号は、修正遡及適用アプローチを適用する企業に対して以下の規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

(a) ...

(b) 遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を C7 項から C8 項に従って適用開始日に認識する。

...

C7 企業が本基準を C3 項(b)に従って遡及適用することを選択する場合には、企業は、本基準の適用開始による累積的影響を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高(又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目)の修正として認識しなければならない。この移行方法では、企業は、適用開始日(たとえば、事業年度末が 12 月 31 日である企業については、2018 年 1 月 1 日)時点で完了していない契約にだけ、本基準を遡及適用することを選択できる。

C7A C3 項(b)に従って本基準を遡及適用する企業は、C5 項(c)に記載されている実務上の便法を次のいずれかに対して適用することもできる。

(a) 表示する最も古い期間の期首よりも前に発生したすべての契約の変更

(b) 適用開始日より前に発生したすべての契約の変更

企業がこの実務上の便法を使用する場合には、企業は当該便法をすべての契約に首尾一貫して適用し、C6 項で要求している情報を開示しなければならない。

C8.企業が本基準を C3 項(b)に従って遡及適用する場合には、適用開始日を含む報告期間について、次の追加的な開示を提供しなければならない。

(a) 財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額(変更前に有効であった IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針との比較で)

(b) C8 項(a)で識別された著しい変動の理由の説明

修正遡及適用アプローチを選択する企業は、IFRS 第 15 号を財務諸表に表示される直近の期間(すなわち、適用開始年度)のみに遡及的に適用する。この場合、企業は適用開始日に、IFRS 第 15 号を初めて適用したことによる累積的影響を、期首利益剰余金(又は適切な場合には、その他の資本項目)に対する調整として認識しなければならない。

このアプローチに基づくと、適用開始日時点(たとえば、2018 年 1 月 1 日。上記セクション 1.2 を参照。)で存在するすべての契約、又は同日時点で完了していない契約のみのいずれかに IFRS 第 15 号を適用することになる。どのように修正遡及適用アプローチの適用するかにより、企業は、すべての契約又は適用開始日時時点で完了していない契約のみを、契約開始時点から IFRS 第 15 号を適用していたかのように評価しなければならない。企業は、どのように修正遡及適用アプローチを適用したか(すなわち、すべての契約又は適用開始日時時点で完了していない契約のみのいずれに IFRS 第 15 号を適用したか)を開示することが要求される。

企業は、適用開始日後の期間において同様の契約に同じ会計処理を適用するために、適用開始日時点のすべての契約(完了していない契約だけでなく)に修正遡及適用アプローチを適用することを選択できる。セクション 1.3 に記載している、2017 年 12 月 31 日時点の小売業者による販売、つまり適用開始日時点(たとえば、2018 年 1 月 1 日)で完了している契約に関する例を考えてみる。もし小売業者が完了していない契約にのみ IFRS 第 15 号を適用するとすると、本契約の収益は修正再表示されず、IFRS 第 15 号を適用した後も、残りの収益は引き続き従前の IFRS(すなわち、IAS 第 18 号)に基づき認識されることになる。しかし、2018 年 1 月 1 日以降に行われた同様の販売に関しては、IFRS 第 15 号の要求事項が適用される。したがって、小売業者は、同様の取引について同じ会計処理モデルで会計処理したいと考える場合には、完了していない契約だけでなく、すべての契約に新基準を適用することを選択するであろう。

弊社のコメント

修正遡及適用アプローチを使用する企業は、企業全体にこのアプローチを適用しなければならない。すなわち、企業のすべての収益の源泉及び新基準の適用後に同じ又は類似の種類の取引の会計処理が異なる可能性を総合的に勘案し、新基準をすべての契約に適用するのか、又は適用開始日時点で完了していない契約のみに適用するかについて、企業は慎重に検討する必要がある。

修正遡及適用アプローチに基づく場合、企業は以下のように処理する。

- ▶ 比較期間はIAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針に従い表示する。
- ▶ IFRS第15号は、適用開始日時点で存在する契約(すべての契約又は完了していない契約のみのいずれか)及びそれ以降の新規契約に適用する。
- ▶ すべての契約又はIFRS第15号の適用開始年度において企業による履行が依然として必要な既存の契約のみについて、適用開始日時点で利益剰余金に対して累積的なキャッチアップ調整を認識するとともに、IFRS第15号の適用による財務諸表の各表示科目への影響額、及び重要な変動についての説明を開示する。

修正遡及適用アプローチを選択する企業は、完全遡及適用アプローチを適用する企業に認められる5つの実務上の便法のうち1つの便法、すなわち、契約の変更に関する便法しか使用することができない。しかし、修正遡及適用アプローチに基づく場合、企業は、以下のいずれかの期日より前に生じるすべての契約の変更に対当該便法を適用することを選択できる。

- (a) 表示される最も古い期間の期首(たとえば、報告期間の末日が12月である企業が1期分の比較期間しか表示しない場合は2017年1月1日)
- (b) 適用開始日(たとえば、2018年1月1日)

当該便法の下では、契約の変更に関して、移行時に、充足した履行義務と未充足の履行義務の識別、取引価格の算定、充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分を行う際に、上記のいずれかの日付より前に生じるすべての契約変更の影響を合算して反映することが認められる。

当該便法を使用する企業は、契約開始時点から、(a) IFRS第15号に従って表示される最も古い期間、又は(b) 適用開始日、までに行われたすべての契約の変更を識別しなければならない。その上で企業は、各変更が変更日時点の履行義務の識別にどのように影響を与えたかを判断しなければならない。しかし、企業は各変更日時点で取引価格を算定し配分する必要はない。その代わりに、IFRS第15号に従って表示される最も古い期間の期首又はIFRS第15号の適用開始日時点で、契約開始日以降に契約において識別されたすべての充足した履行義務と未充足の履行義務の取引価格を算定する。次に企業は、相対的な独立販売価格に基づき、当該取引価格を各履行義務に配分する。この点については、セクション1.3.1の設例1-1を参照されたい。

修正遡及適用アプローチを選択する企業が契約の変更に関する実務上の便法を使用する場合、追加の定性的開示が要求される(すなわち、企業が適用する便法の種類及びその影響)。

実務上の便法により企業の負担は軽減されるものの、企業はなお判断及び見積りを行うことが求められる。たとえば、長期間にわたり複数の履行義務又は契約の変更が存在する状況において、販売価格に幅がある場合や取引価格を充足した履行義務及び未充足の履行義務に配分する場合に、独立販売価格を見積るに際し企業による判断を必要とする。さらに、企業が契約の変更に関する便法を適用する場合であっても、企業は、IFRS第15号の契約の変更に関する規定(セクション3.4を参照)を、IFRS第15号に従って表示される最も古い期間の期首より後に行われた変更に適用しなければならない。

FASB との差異

FASBの基準にも、移行時の契約の変更に関する同様の実務上の便法が定められている。しかし、ASC第606号は、企業が財務諸表において新基準に従って表示される最も古い期間の期首(たとえば、2018年1月1日)より前に生じる契約の変更のみに、修正遡及適用アプローチの実務上の便法を適用することを認めている。

次の例は、修正遡及適用アプローチが及ぼし得る影響を説明したものである。

設例 1-2 —— 修正遡及適用アプローチに基づく IFRS 第 15 号の適用による累積的影響

報告期間の末日が12月31日であるソフトウェア企業が、2018年1月1日に修正遡及適用アプローチを用いて、完了していない契約にのみIFRS第15号を適用することを選択する。

当該ソフトウェア企業は、ソフトウェア・ライセンス、プロフェッショナル・サービス及び引渡後のサポートサービスを提供する契約を頻繁に締結しており、従前はIAS第18号、特に同基準の設例19に従い、そうした契約を会計処理していた。そのため、当該ソフトウェア企業は、引渡後のサポートサービスの提供を含めたソフトウェア開発の進捗度に応じて、ソフトウェア開発からの収益を認識していた。つまり、ソフトウェアの開発と引渡後のサポートサービスをまとめて単一の引渡物として会計処理していた。

IFRS第15号では、IAS第18号よりも、約定した財及びサービスが履行義務に該当するか否かの判断に関して、より詳細な規定が定められている(下記セクション4.2を参照)。

そのため、2018年1月1日時点で進行中の契約を分析すると、これまでの収益認識単位とは異なる履行義務が識別される可能性がある。当該評価に関連して、企業は、見積取引価格を相対的な独立販売価格に基づき(セクション6.2を参照)、新たに識別された履行義務に配分する必要がある。

当該ソフトウェア企業は、各契約について、契約開始時点から2017年12月31日までの間に認識した収益の額と、契約の開始時点からIFRS第15号がずっと適用されていたならば認識されていたであろう金額とを比較する。これら2つの金額の差額は、累積的なキャッチアップ調整として、2018年1月1日現在の利益剰余金に認識されることになる。2018年1月1日以降は、収益はIFRS第15号に基づき認識される。

修正遡及適用アプローチを選択する企業は、適用開始年度に一定の開示が要求される。具体的には、企業は、IFRS 第 15 号を適用した結果、影響を受ける各財務諸表項目の金額を開示しなければならない。さらに、企業は IFRS 第 15 号で報告される金額と IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針の下で報告される金額との重要な差異について、その理由を説明する必要がある。

弊社のコメント

従前の会計方針にもよるが、修正遡及適用アプローチの適用は、企業が予想するよりも難しい可能性がある。修正遡及適用アプローチに基づく IFRS 第 15 号の適用をさらに複雑にする状況には、次のようなものがある。

- ▶ IFRS 第 15 号に基づき識別される履行義務が、従前基準に基づき識別された構成要素／引渡物と異なる。
- ▶ IFRS 第 15 号で要求される相対的な独立販売価格に基づく配分により、履行義務に配分される対価の金額が、過去に配分されていた金額と異なる。
- ▶ 契約に変動対価が含まれており、配分される対価総額に含まれる変動対価の金額が従前規定に基づく金額とは異なる。

さらに、修正遡及適用アプローチでは、従前の IFRS に従って作成した場合の財務諸表上のすべての表示科目を開示することを求める規定に準拠するために、企業は適用開始年度において、実質的に 2 組の会計記録を作成しなければならない。

1.3.3 適用年度の期中財務諸表における開示

IAS 第 34 号「期中財務報告」は、要約期中財務諸表に含まれる過年度への影響を含め、会計方針の変更について開示するよう求めている。さらに IAS 第 34 号により、会計方針を変更している場合、「変更の内容及び影響の説明」を開示することが求められる¹⁹。これらの規定を鑑みるに、要約期中財務諸表においては、IAS 第 8 号に従って年次財務諸表に求められる開示に比べて、より概略的な移行時の開示を行えば十分な場合もあろう²⁰。

IFRS 第 15 号の適用年度に複数の期中財務諸表(たとえば四半期財務諸表)を作成する場合、企業は、最初の期中財務報告書に開示される情報と整合しているが最新の情報に更新された情報を提供するべきである。

現地の規制当局が、追加の規定を設けている場合がある。たとえば、IFRS に準拠して報告を行っている外国民間発行企業のうち、期中財務諸表の提出を要求される企業は、適用年度の特定の期中財務諸表において、重複する場合を除いて、新たな会計基準に基づき年次及び期中財務諸表で求められる開示の双方を提供することを求める SEC の報告規定による影響を受ける可能性がある²¹。

セクション 10.6 で説明しているように、企業は、上記の要求事項に加えて、適用年度以降継続的に、要約期中財務諸表において分解した収益を開示する必要がある。

1.3.4 その他の移行時の検討事項

いずれの移行アプローチを選択するかに係らず、多くの企業は過年度に締結した契約に IFRS 第 15 号を適用しなければならない。検討対象となる契約の数は、完全遡及適用アプローチに基づく場合の方が多くなるが、修正遡及適用アプローチに基づく場合であっても、契約がいつ開始したかに関係なく、IFRS 第 15 号の適用開始日現在で完了していないすべての契約に同基準を最低限適用しなければならない。遡及適用をどのように行うのかに関して、疑問が生じる可能性が高い。

IASB は、複数の実務上の便法を設けることで、完全遡及適用アプローチを適用する際の負担を軽減するとともに、1 つの実務上の便法を含む修正遡及適用アプローチという選択肢を設けた。しかし、依然として次のような多くの実務適用上の論点が存在するため、IFRS 第 15 号の適用が困難となる場合や、多くの時間を要する場合も考えられる。

- ▶ 完全遡及適用アプローチの場合、識別される履行義務、取引価格又はその両方に変更が生じ得るため、取引価格の再配分を行わなければならない可能性が高い。企業がこれまで公正価値の比率に基づき配分を行っていた場合、この作業は容易であるかもしれない。それでも、企業は履行義務のそれぞれについて、契約開始時点における独立販売価格を算定しなければならない。契約が締結された時期によっては、こうした情報は容易に入手可能ではなく、また独立販売価格が現在の価格とは著しく異なる可能性がある。IFRS 第 15 号は、取引価格の算定にあたり、どのような場合に変動対価について事後的な情報を用いることが容認されるのか(変動対価に関する説明はセクション 5.2 を参照)は明確に定めているが、収益認識モデルのその他の要素に関して(たとえば、取引価格を配分するために)事後的な情報の使用が認められるのか否か、あるいは現在の価格情報しか入手できない場合に、そうした価格を使用することが容認されるのかどうかについては規定していない。

¹⁹ IAS 第 34 号第 16A 項(a)を参照。

²⁰ 年次の開示規定については、IAS 第 8 号第 29 項を参照。

²¹ SEC 企業財務局の財務報告マニュアルのセクション 1500「Interim Period Reporting Considerations (All Filings): Interim Period Financial Statement Disclosures upon Adoption of a New Accounting Standard」

- ▶ 過去の期間のすべての契約について変動対価を見積るには、相当な判断が求められる可能性が高い。IFRS第15号は、完全遡及適用アプローチを用いる場合、まだ完了していない契約に事後的な情報を使用することはできないことを明らかにしている。同基準は、修正遡及適用アプローチを適用する企業が、事後的な情報を使用することができるか否かについては触れていない。しかし、同基準の結論の根拠に記載されているIASBの説明では、修正遡及適用アプローチには当初は一切の実務上の便法を設けることは意図されていなかったことが示唆されている²²。さらに、修正遡及適用アプローチを適用する企業は、適用開始日時点で完了していない契約のみを修正することになるため、事後的な情報の使用は認められない可能性が高いと思われる。このため、企業は契約開始時点で利用可能であった情報のみに基づき、こうした見積りを行わなければならない。こうした見積りを裏付けるためには、どのような情報を経営者は利用することができたのか、及びそうした情報をいつ入手することができたのかを明らかにするその当時の資料が必要となる可能性が高い。期待値又は最も発生可能性が高い金額に基づく方法のいずれかを用いて変動対価を見積ることに加え、企業はそうした変動対価が制限されるかどうかとも判断しなければならない(下記セクション5.2.3を参照)。
- ▶ 修正遡及適用アプローチでは、過年度の金額を修正再表示する必要はない。しかし、このアプローチを適用する場合であっても、(企業が選択した移行方法に基づき)、すべての契約又は完了していない契約のみのいずれかに関し、契約開始時点からIFRS第15号を適用していたならば認識されていたであろう収益を算定しなければならない。これは、IFRS第15号の適用による累積的影響額を算定するために必要となる。IFRS第15号の規定を適用すると、識別される履行義務／引渡物又は配分される対価に変更が生じる契約については、これが最も厄介な課題となる可能性が高い。

最後に、IFRS第15号の適用準備を進めるにあたり、企業はその他の多くの論点についても検討しなければならない。たとえば、IFRS第15号の適用開始日時点で繰延収益に係る残高が存在しており、当該残高が最終的に修正再表示された過年度に反映されるか、又は適用時の累積的なキャッチアップ調整の一部として反映され、財務諸表において決して当期の収益として報告されることがない場合、従前のIFRSに基づき重要な繰延収益に係る残高を有する企業は、いわゆる「収益の喪失」、すなわち、どの年度においても計上されない売上が生じてしまうことになる。

1.3.5 IFRS第15号の適用前の開示

企業が公表されているが未発効の新基準を適用していない場合には、IAS第8号に従って、(a)その旨、(b)新基準の適用が適用初年度における企業の財務諸表に及ぼし得る影響の評価に関連性のある既知の又は合理的に見積可能な情報を開示しなければならない²³。当該開示を作成するにあたり、次のすべての事項の開示を検討する必要がある²⁴。

- ▶ 新基準の名称
- ▶ 近い将来行われる会計方針の変更の内容
- ▶ 当該基準の強制適用日
- ▶ 企業による当該基準の適用開始予定日
- ▶ 当該基準の適用により企業の財務諸表に及ぶと予想される影響についての説明、あるいは、その影響が不明であるか又は合理的に見積ることができない場合は、その旨

また規制当局は、企業が完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチのいずれを適用するつもりなのかを開示することを期待している場合がある。

IAS第34号は、公表はされているが未発効の新基準に関して、以前に開示された情報を更新することを求める具体的な開示規定を定めていない。しかし、規制当局によっては、企業が、2016年度の年次財務諸表ですでに開示されたIFRS第15号の適用による影響に関する情報について、更新することを期待している。したがって、企業は規制当局の発言に留意し、生じ得る影響に関する定量的及び定性的情報の両方を更新できるように準備しておく必要がある。複数の規制当局が2016年に、企業がIFRS第15号について同基準がもたらし得る影響に関する開示を提供することの重要性を強調し、より多くの情報が入手可能になるにつれ、報告期間を重ねるごとに、より詳細な開示が行われるべきであるとの期待を示した。

²² IFRS第15号BC439-BC443項を参照。

²³ IAS第8号第30項

²⁴ IAS第8号第31項

証券監督者国際機構 (IOSCO) は 2016 年 12 月に、この点について再度確認するステートメントを公表した。さらに、IOSCO は、影響に関する定量的開示は、作成者が新たな基準の適用準備を進める最も早い段階では有用かもしれないが、「作成者がその適用計画を実行していくに従って、新たな基準による起こり得る影響に関する定量的開示は増加するであろう」と考えている。IOSCO は、定量的な見積りは変化する可能性があるという固有のリスクを認めつつ、適時かつ企業固有の十分で、強固かつ詳細な開示を企業が提供することを推奨している。「作成者は、単に新たな基準の適用による最終的な影響が変わる可能性があるという理由のみで、合理的に見積可能な定量的情報の開示を躊躇すべきではない。合理的かつ見積可能な定量的情報は、完全な確実性に欠けるかもしれないが、投資者にとっては目的適合的である。他の会計上の見積りと同様に、作成者は、それらの金額は見積りである旨を開示することになる²⁵。」

ESMA は 2016 年 7 月に、新たな基準の影響に関する透明性が必要であることを強調する文書を公表した。ESMA は、2017 年の期中財務諸表を作成する時点で、企業は IFRS 第 15 号の適用による影響を把握している、あるいは合理的に見積ることができるようになってはいるはずであるとの期待を寄せていた。ESMA はさらに、大半のケースにおいて、2017 年度の年次財務諸表だけに IFRS 第 15 号の影響の程度に関する開示を提供することは適切でないとして述べていた。企業が重要な影響があると予測する場合、ESMA は作成者に以下を行うことを期待している。

- a IFRS 第 15 号の初度適用時に採用する会計方針の選択(たとえば、完全遡及適用アプローチ又は移行時に累積的なキャッチアップ調整を行うアプローチを適用、あるいは実務上の便法の利用等)について情報を提供する。
- b 影響の内容(すなわち、認識される収益の額、認識の時期、あるいはその両方が修正されるかどうか)及び収益の源泉ごとに想定される影響を分解する。
- c IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針における認識及び測定に関する既存の原則と比較して、財務諸表の利用者が、従前の実務からの変更点及びその主要要素について理解できるように、影響の内容を説明する²⁶。

パブリック・ステートメントでは、新基準が重要な影響を及ぼすと想定する場合に、ESMA が 2016 年及び 2017 年の各四半期及び年次報告で開示すべきと期待する情報の種類について、設例の形で説明されている。

弊社のコメント

規制当局は、当該新基準が及ぼす影響に関してより多くの情報が入手可能になるに応じて、企業が、報告期間を重ねるごとに、より充実した開示が行えるようになってはいると期待している。これは、より詳細な企業固有の定量的情報を企業が提供することを含んでいる。

企業が依然として IFRS 第 15 号の適用による影響を評価しており、2017 年度の年次財務諸表にのみ予測される影響に関する定量的情報を開示するということを選択する場合、規制当局の期待を満たさない可能性がある。したがって、企業は IFRS 第 15 号の適用による影響を定量化し、2017 年度の期中財務諸表に当該情報を開示できるようにしておくことが必要となる可能性が高い。

²⁵ IOSCO 公式報告書: 2016 年 12 月 16 日に公表された「FR 12/2016 Statement on implementation of new accounting standards」は [IOSCO のウェブサイト](#)で入手可能。

²⁶ ESMA パブリック・ステートメント「Issues for consideration in implementing IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers」(2016 年 7 月 20 日発行) パラグラフ 13 を参照。 [ESMA のウェブサイト](#)で入手可能。

2. 範囲

IFRS 第 15 号は、すべての企業に適用され、基準上で明確に除外されている次の契約を除き、通常の事業の過程で財又はサービスを提供するために締結されるすべての顧客との契約に適用される。

- ▶ IAS第17号「リース」(又はIFRS第16号「リース」)の適用範囲内のリース契約
- ▶ IFRS第4号「保険契約」の適用範囲内の保険契約(又はIFRS第17号「保険契約」が発効した場合はIFRS第17号の適用範囲内の契約。ただし、IFRS第17号第8項に基づき一定のサービス契約に対して、IFRS第15号の適用を選択する場合は除く。)
- ▶ IFRS第9号「金融商品」の適用範囲内の金融商品及びその他の契約上の権利又は義務、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同契約(ジョイント・アレンジメント)」、IAS第27号「個別財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」
- ▶ 同業他社との非貨幣性項目の交換取引で、顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするためのもの

さらに、新基準の下で収益として会計処理されるためには、契約は IFRS 第 15 号第 9 項に定められる要件を満たさなければならない。当該要件については、セクション 3.1 で説明している。

一定の契約については、売手と顧客との関係が存在するかどうかを判断するために、契約の相手方との関係性を評価しなければならない。たとえば、提携契約の中には、パートナーシップに類似しているものもあれば、売手と顧客との関係が存在するものもある。顧客との契約であると判断された取引のみが、IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれる。提携契約についての説明は、セクション 2.3 を参照されたい。

上記で述べたとおり、IFRS 第 17 号が発効した場合、同基準に基づけば、一定のサービス契約、特に固定料金のサービス契約について、そのサービスの水準が不確実な事象に依存している場合には、適用される基準が変更になる可能性がある。たとえば、ロードサイド・アシスタンス・サービスやメンテナンス契約では、サービス提供企業は、固定料金を対価として、特定の機器に故障が発生した場合にはその修理を行うことを合意している。IFRS 第 17 号の下では、こうした契約は保険契約に該当するため、同基準が発効した場合には、同基準が適用されることが示唆されている。しかし IFRS 第 17 号では、こうした契約の主要な目的が固定料金でサービスを提供することである場合には、以下の条件のすべてを満たす場合に限り、こうした契約に IFRS 第 17 号の代わりに、IFRS 第 15 号を適用することを選択することが認められている。

- ▶ 個々の顧客に関連するリスクの評価を当該顧客との契約の価格を設定する際に反映させない。
- ▶ 当該契約に基づく顧客への補償は、サービスの提供により行われ、顧客への現金支払いという形態では行われない。
- ▶ 当該契約により移転される保険リスクは、主として顧客によるサービスの利用から生じ、そうしたサービスを提供するためのコストに対する不確実性から生じるのではない²⁷。

当該選択は、契約ごとに行うことができるが、個々の契約について行った選択は取消不能である。

²⁷ IFRS 第 17 号第 8 項

2.1 その他の適用範囲に関する検討事項

販売契約の構成要素として、あるいは原契約と同一又は類似の財に関する別個の契約の形で、買戻条項が含まれる契約もある。買戻契約の形態、及び顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかにより、そうした契約がIFRS第15号の適用範囲に含まれるか否かが決まる。買戻契約に関する説明は、セクション7.3を参照されたい。

企業は、一部がIFRS第15号の適用範囲に含まれるが、他の一部が他の基準の適用範囲に含まれる取引を締結することがある。そうした状況では、IFRS第15号は、まず他の基準の定める区分及び(又は)測定に関する規定を適用し、その後IFRS第15号の規定を適用することを求めている。詳細については、セクション2.4を参照されたい。

新基準はまた、契約を獲得するための増分コスト、契約を履行するためのコストなど、一定のコストについてもその会計処理を定めている。しかし、そうしたコストに関して他に適用されるIFRSの規定が存在しない場合にのみ、それらの規定は適用されるということが新基準では明確にされている。新基準の契約コストに関する規定の詳細な議論はセクション9.3を参照されたい。さらに、IFRS第15号に関連して他の基準にも改訂が行われており、非金融資産(たとえば、IAS第16号「有形固定資産」やIAS第38号「無形資産」が適用される資産)の処分による利得又は損失の認識に関する既存の規定が改訂されている。IFRS第15号の認識及び測定に関する規定は、通常の事業の過程で行われるものではない、そうした非金融資産の処分で生じる利得又は損失を認識し測定するときに適用される。いつ非金融資産の認識を中止すべきか(すなわちいつ支配が移転するか)を判断するために、企業はIFRS第15号の支配モデルを適用しなければならぬ。企業は、利得又は損失を測定するために、IFRS第15号の取引価格の算定に係る規定に従って対価を見積る。事後的な見積対価の変更もIFRS第15号の規定に従って会計処理される。新基準による改訂の結果、利得又は損失の測定が、従前のIAS第18号の規定に従った利得又は損失の測定と異なることになる可能性がある²⁸。

2.2 顧客の定義

IFRS第15号では、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対価と交換に獲得するために、企業と契約した当事者」と定義される²⁹。IFRS第15号は、IFRSにおいてすでに広く使用されていることから、「通常の活動」という用語を定義していない。多くの取引において、顧客の識別は容易である。しかし、複数の当事者が関与する取引では、どの相手方が企業の顧客であるのかが十分に明瞭でないことがある。複数の当事者のすべてが企業の顧客であると考えられる場合もあれば、関与する当事者のうちの一部だけが顧客とみなされる場合もある。

下記の設例2-1では、具体的な事実及び状況に応じて、顧客とみなされる当事者がどのように変わり得るのかを説明している。契約における履行義務の識別(下記セクション4を参照)が、どの当事者が顧客であるかの決定に重要な影響を及ぼす可能性がある。

顧客に支払われたか、又は支払われることになる対価に関する適用ガイダンスを適用する際の企業の顧客の識別については、セクション5.7を参照されたい。

設例 2-1 — 顧客の識別

ある企業は、企業向けにインターネット上の広告サービスを提供している。当該サービスの一環として、同社は選定したウェブサイト運営企業からさまざまなウェブサイトのバナー広告の枠を購入する。一部の契約では、同社は、広告主(すなわち顧客)により事前に決められた条件と広告の掲載場所を適合させる最適化サービスを提供する。また同社は、広告主を見つける前に、ウェブサイト運営企業からバナー広告の枠を購入することもある。同社はこうした契約において本人として行動していると適切に結論付けたと仮定する(当該論点に関する詳細はセクション4.4を参照)。これにより、同社は、同社がサービスを提供している広告主が同社の顧客であると識別する。

その他の契約では、同社は単に広告主と取引先のウェブサイト運営企業とをマッチングするだけで、広告最適化サービスの提供や、広告主を見つける前にウェブサイト運営企業からバナー広告の枠を購入することを行わない。同社はこうした契約において代理人として行動していると適切に結論付けたと仮定する。これにより、同社は、同社がサービスを提供しているウェブサイト運営企業が同社の顧客であると識別する。

²⁸ 「Applying IFRS: 新たな収益認識基準が収益以外に及ぼす影響(2015年2月)」を参照。当該刊行物は<https://www.shinnihon.or.jp/services/ifrs/>で入手可能。

²⁹ IFRS第15号付録A

2.3 提携契約

一定の取引では、相手方が必ずしも企業の「顧客」であるとは限らない。その代わりに、相手方当事者が、販売予定の製品の開発に係るリスクと便益を共有する提携企業又はパートナーであることがある。これは、製薬、バイオテクノロジー、石油・ガス、及びヘルスケア業界では一般的である。しかし、事実及び状況によっては、そうした契約に売手と顧客の関係が要素として含まれている場合もある。提携企業又はパートナーが、契約の一部分又はすべてに関して顧客の定義を満たしているならば、そのような契約は少なくとも部分的に IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれる。

IASB は、そうした収益を創出する提携契約が IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれるか否かを判断するために、追加の適用ガイダンスを設けないことを決定した。同基準の結論の根拠において、IASB は、すべての提携契約に適用できる適用ガイダンスを定めることは不可能であると説明している³⁰。したがって、このような契約の当事者は、すべての事実及び状況を考慮して、IFRS 第 15 号の適用対象となる売手と顧客の関係が存在するかどうかを判断する必要がある。

しかし、IASB は、一定の状況では(たとえば、適用可能な規定が存在しない又はより関連性のある規定が存在しない場合)³¹、IFRS 第 15 号の原則を提携契約やパートナーシップ契約に当てはめることが適切となる場合があると判断した。

弊社のコメント

従前 IFRS の下では、特に複数の当事者が取引に関与している場合に、顧客の識別が困難な場合があった。この評価には相当な判断が求められる可能性があるが、IFRS 第 15 号には前述した以上の検討要因は定められていない。

さらに、提携契約におけるパートナー間の取引は IFRS 第 15 号の適用範囲には含まれない。そのため、取引が提携企業としての立場で行動するパートナー間のものなのか、それとも売手と顧客の関係を反映する取引なのかを決定する必要があるが、これには判断が求められる。

2.4 他の基準との関係

IFRS 第 15 号は、一部が IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれるが、他の一部が他の基準の適用範囲に含まれる契約について、以下のとおり定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

7. 顧客との契約は、その一部が本基準の範囲に含まれ、他の一部が第 5 項に列挙した他の基準の範囲に含まれる場合がある。
 - (a) 他の基準が契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めている場合には、企業はまず、当該基準における区分あるいは測定の要求事項を適用しなければならない。企業は、取引価格から、契約のうち他の基準に従って当初測定される部分の金額を除外するとともに、取引価格のうち残りの金額(もしあれば)を本基準の範囲に含まれる履行義務のそれぞれ及び第 7 項(b)で識別された契約の他の部分に配分するために、第 73 項から第 86 項を適用しなければならない。
 - (b) 他の基準が契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めていない場合には、企業は、本基準を適用して契約の各部分の区分あるいは当初測定を行わなければならない。

³⁰ IFRS 第 15 号 BC54 項

³¹ IFRS 第 15 号 BC56 項

他の関連する基準の適用後、企業は契約の残りの要素に IFRS 第 15 号を適用する。他の IFRS における分割及び(又は)配分を取り扱っている規定の例としては、次のようなものが挙げられる。

- ▶ IFRS 第9号は、一般的に金融商品を当初認識時に公正価値で認識することを求めている。金融商品の発行と収益を創出する要素を含む契約で、金融商品が当初認識時に公正価値で認識することが求められる場合には、まず金融商品の公正価値を測定し、次に見積契約対価の残額をIFRS第15号に従い契約に含まれるその他の要素に配分する。
- ▶ IFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」は、契約対価を公正価値の比率に基づき、契約に含まれるリース要素とその他の要素に配分することを求めている³²。IASBは2016年3月に、新たなリース基準を公表している。新リース基準は2019年1月1日以降開始する年度(すなわち、IFRS第15号の適用開始から1年後)から適用される。すべての企業に早期適用は認められるが、IFRS第15号がすでに適用されているか、又は同時に適用されることが早期適用の条件になる。

契約の一部が他の基準又は解釈指針の適用対象であるが、当該基準又は解釈指針では、当該要素の区分方法及び(又は)当初測定方法を定めていない場合、企業は各要素を区分及び(又は)測定するために IFRS 第 15 号を適用する。たとえば、企業が他の企業に事業を売却すると同時に当該企業と長期供給契約を締結する場合、当該契約のそれぞれの部分を区分及び測定するための具体的な規定は存在しない。契約に収益を創出する要素と収益以外の要素が含まれている場合に、契約対価の配分に生じる影響については、セクション 6.6 でより詳細に解説している。

従前 IFRS からの変更点

複数の基準の適用対象となる取引を締結する企業は、それぞれの要素を関連する基準に従って会計処理できるように、そうした取引を各要素に分割しなければならない。IFRS 第 15 号はこの規定を変更していない。

しかし、従前の IFRS の下では、収益を創出する取引は異なる収益認識基準及び(又は)解釈指針に従って会計処理される要素に分割されなければならないことが多かった(たとえば、財の販売とカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを伴う取引は、それぞれ IAS 第 18 号及び IFRIC 第 13 号の適用対象になる)。一方、IFRS 第 15 号の下では、単一の収益認識モデルしか存在しないため、このような区分は必要なくなる。

IAS 第 18 号は利息及び配当に関する認識及び測定規定を定めていた。利息及び配当から生じる収益は IFRS 第 15 号の適用対象から除外され、関連する認識及び測定規定は IFRS 第 9 号に含まれることとなった。

よくある質問

質問2-1: シャリヤ適格の金融商品及び取引を構成する延払条件付取引は、金融商品に関する基準を適用する前に、収益認識基準の適用対象となるか？ [2015年1月26日TRG会議－アジェンダ・ペーパー17]

イスラム金融機関(IFI)は、融資による利息を獲得することがない、シャリヤ(イスラム法)に則った金融商品及び取引を取り扱う。利息を獲得する代わりに、これらの取引では、実物資産(たとえば車など)の売買を伴わせることによって、IFIは貸出の対価としての利潤たるプレミアムを稼働することができる。

³² IFRIC 第 4 号 第 13 項を参照

よくある質問

通常、IFIは原資産を現金購入し、(たとえ短期間であっても)これを法的に所有した上で、延払条件で直ちに当該資産を売却する。こうした取引から生じる金融商品は、金融商品に関する基準の適用対象となる。

2015年1月のTRG会議で、TRGメンバーは、シャリア適格の金融商品及び取引を構成する延払条件付取引は(金融商品に関する基準を適用する前に)IFRS第15号の適用対象となるかどうかについて検討した。IASBのTRGメンバーは、シャリア適格の金融商品及び取引は、IFRS第15号の適用対象外になる可能性があることとおおむね合意に達したが、契約は国や地域ごとに、また国や地域内でもしばしば異なるため、この分析は具体的な事実及び状況に左右されるとともに、相当な判断が要求されるであろう。FASBのTRGメンバーは、この論点について議論しなかった。

質問2-2: 金融機関の一定の手数料を創出する活動は、新たな収益認識基準の適用対象となるか(すなわち、金融資産のサービシング及びサブサービシング、金融保証の提供や預金関連のサービス)? [2016年4月18日TRG会議—アジェンダ・ペーパー—52]

FASBのTRGメンバーは、新基準が、FASBの基準の下で一定の契約がASC第606号又はその他の基準のいずれの適用対象になるかを判断するためのフレームワークを提供していることにおおむね合意した。上述のとおり、適用対象外として列挙されているその他のASC基準の適用対象となる顧客との契約を除き、通常の営業過程で行われる財又はサービスを提供する顧客との契約は、すべて本基準の適用対象となる。契約に従って受領される対価(たとえば手数料)の会計処理を他の基準が定めている場合、当該対価はASC第606号の適用範囲外となる。そうした対価の会計処理について、特に他の基準で定められておらず、提供される別個の財又はサービスが存在する場合、対価は(少なくともその一部は)ASC第606号の適用対象となる。FASBのスタッフは、TRGアジェンダ・ペーパーにおけるこのフレームワークを、金融資産のサービシング、金融保証の提供及び預金関連サービスの提供に関する契約に適用した。

FASBのTRGメンバーは、金融資産(たとえば、貸付金)のサービシングから生じる収益は、ASC第606号の適用範囲外であることにおおむね合意した。資産のサービサーは、手数料との交換で、借手との連絡、支払いの回収などさまざまなサービスを提供する。

FASBのTRGメンバーは、企業はASC第860号「移転及びサービシング」に従ってこれらの手数料の適切な会計処理を決定しなければならないということとおおむね合意に達した。というのも、ASC第606号には、ASC第860号が適用される契約に関して適用除外規定が定められており、ASC第860号に手数料の認識に関する規定が定められているためである(ただし、ASC第860号には収益に関する会計処理が明確に規定されていない)。関係者は、この論点が提起された時点では、ASC第606号の適用除外規定が米国会計基準の他の規定と整合しないため、この論点をTRGに提出した。なお、FASBは2016年12月に、当該米国会計基準の規定を修正している。

FASBのTRGメンバーは、金融保証の提供から生じる手数料は、ASC第606号の適用対象外であるということとおおむね合意に達した。金融機関は融資に係る保証の提供に関し手数料を受領することがある。この種の金融保証は通常、ASC第460号「保証」又はASC第815号「デリバティブ及びヘッジ」の適用範囲内になる。FASBのTRGメンバーは、企業はASC第460号又はASC第815号に従ってこれらの手数料の適切な会計処理を決定しなければならないということにおおむね合意した。ASC第606号には、これらの基準が適用される契約に関して適用除外規定が定められているからである。保証人のリスクからの解放(及び利益の計上)を反映する適切な会計処理を決定するために、企業はASC第460号又はASC第815号に規定される原則に準拠しなければならない。

よくある質問

FASBのTRGメンバーは、預金関連サービスから生じる手数料は、ASC第606号の適用範囲内であることにおおむね合意した。サービシング収益及び金融保証に関する結論とは対照的に、金融機関が顧客の預金に関する負債の会計処理を適切に決定するために適用するASC第405号「負債」のガイダンスは、顧客の預金に関する手数料(たとえば、ATM手数料、口座管理又は休止の手数料)の認識モデルを提供していない。したがってFASBのTRGメンバーは、ASC第606号の適用除外対象にASC第405号が適用される契約が含まれているが、ASC第405号には預金の手数料の会計処理に関するガイダンスが含まれていないため、預金の手数料及び使用料にはASC第606号を適用することにおおむね合意した。

この論点についてIASBのTRGメンバーは特に審議していないものの、IFRS財務諸表の作成者にとって、特定の契約にIFRS第15号を適用するのか、又は他の基準を適用するのかを評価する上で、FASBのTRGにおける議論の内容が参考となる可能性があることに留意されたい。

質問2-3: クレジット・カード手数料はFASBの新たな収益認識基準の適用対象となるか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー36]

クレジットカードを発行する銀行は、さまざまなクレジットカード契約に従って、カード利用者から多岐にわたる収益(たとえば年会費など)を獲得する。こうした手数料の中には、カード利用者に付随的なサービス(たとえば、コンシェルジュ・サービスや空港ラウンジの利用)を受ける権利を与えるものもある。カードの発行体はまた、その利用代金に基づきカード利用者に特典を与えることもある。米国基準の利害関係者は、このような手数料や特典プログラム、特に財又はサービスがカード利用者に提供される場合、収益認識基準の適用対象となるか否かという質問を寄せた。

この質問は 米国基準の利害関係者のみが提起したが、IASBのTRGメンバーは、IFRS適用企業は、クレジットカードの手数料がIFRS第9号(又はIAS第39号)の適用対象となるかどうかをまず見極める必要があるということにおおむね合意に達した。

IFRS第9号では、金融商品に係る実効金利と不可分な手数料は、実効金利の調整として処理することが求められている。反対に、金融商品に係る実効金利と不可分ではない手数料は、一般的にはIFRS第15号に従って会計処理されることになる。

FASBのTRGメンバーは、クレジットカードに係る手数料はASC第310号「未収金」の適用対象となり、ASC第606号の適用対象外であるということにおおむね合意に達した。当該手数料には、カード利用者に付随的なサービスを利用できる権利を与える年会費も含まれる。FASBのTRGメンバーは、この結論は従前のクレジットカード手数料の会計処理に整合すると考えていた。しかし、SECのオブザーバーは、ASC第310号が適用されるには、契約の内容がまさにクレジットカードによる貸付に関するものでなければならないと指摘した。従って、企業は新たな特典プログラムが開発される都度、契約の内容を評価する必要がある。そのため、クレジットカードの手数料については、IFRSと米国基準でその処理が異なる可能性がある。

質問2-4: カード利用者の特典プログラムはFASBの新たな収益認識基準の適用対象となるか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー36]

FASBのTRGメンバーは、特典プログラムに関するすべての対価(すなわち、上記の質問2-3にあるクレジットカードの手数料)が、ASC第310号の適用対象であると判断される場合には、特典プログラムはASC第606号の適用対象にはならないということにおおむね合意に達した。しかし、実際に提供されているクレジットカードの特典プログラムにはさまざまなものがあるため、事実及び状況に照らしてこの判断を行わなければならない。本論点は、米国基準に関する質問であるため、IASBのTRGメンバーは議論しなかった。

よくある質問

質問2-5: 寄付はFASBの新たな収益認識基準の適用対象となるか？[2015年3月30日TRG会議－アジェンダ・ペーパー26]

米国基準に基づき財務報告を行う非営利組織は、これまで寄付(たとえば、有志で現金又はその他資産を何の見返りもなく譲渡するという無条件の約定)を会計処理するにあたり、ASC第958号-第605号「非営利組織－収益認識」に基づいていた。寄付は、FASBの新たな収益認識基準の適用範囲から明示的には除外されていないが、ASC第606号によって、ASC第958号-第605号の寄付に関するガイダンス自体が置き換えられるわけではない。FASBのTRGメンバーは、米国基準利害関係者から提起された質問を検討し、寄付は見返りのない譲渡であるため、ASC第606号の適用範囲には含まれないということでおおむね合意した。すなわち、寄付は、一般的に企業の通常の活動から生み出される財又はサービスと交換に提供される対価を表すわけではない。この質問は従前の米国基準に関連して提起されたものであり、IASBのTRGメンバーは、本論点を議論していない。

質問2-6: 固定オッズでの賭け契約は新たな収益認識基準の適用対象となるか？[2015年11月9日TRG会議－アジェンダ・ペーパー47]

この質問は従前の米国基準に関連して提起されたものであり、IASBのTRGメンバーは本論点を議論していない。IFRSについては、2007年7月のIFRS解釈指針委員会(IFRIC-IC)のアジェンダ決定のとおり、デリバティブの定義を満たす賭けはIFRS第9号の適用範囲となる。デリバティブの定義を満たさない場合にはIFRS第15号が適用される。

2016年12月、FASBは、ASC第815号及びASC第924号「エンターテインメント－カジノ」に適用除外規定を追加し、デリバティブの定義を満たす契約はASC第606号の適用範囲に含まれることを明確にしている。FASBのTRGメンバーは、固定オッズでの賭け契約に、FASBの新たな収益認識基準とASC第815号のどちらを適用するのかが明確ではないということ以前におおむね合意に達したため、FASBは適用除外規定を追加した。ASC第815号など他の基準が適用される契約を除き、顧客との契約はすべてASC第606号の適用範囲内となる。FASBのTRGメンバーは、固定オッズでの賭け契約はASC第815号のデリバティブの定義を満たし、よってASC第606号の適用対象外になる可能性があるということ合意した。IASBは同様の変更を提案しなかった。

3. 顧客との契約の識別

IFRS 第 15 号に定められる収益認識モデルを適用するにあたり、企業はまず、顧客に財又はサービスを提供する契約を識別しなくてはならない。

本基準書の収益認識モデルの適用範囲に含まれるには、契約により法的に強制可能な権利及び義務が創出されなければならない。そうした契約は、書面、口頭又は商慣行により黙示的な場合がある。たとえば、顧客との口頭による合意さえあれば履行を開始する慣行が企業にある場合、そのような口頭による合意が契約の定義を満たすと判断されることもあり得る。

その場合は、現在実務においてしばしば行われているように契約書が署名されるまで収益認識を繰り延べるのではなく、履行を開始すると同時に契約を会計処理しなければならない可能性がある。一定の契約については、特定の法域における法律又は規制に準拠するために書面による契約書を作成しなければならない場合もある。こうした法規制は契約が存在するか否かを判断する際に考慮する必要がある。

IFRS 第 15 号の結論の根拠において、IASB は、法的に強制可能か否かを決定する要因はそれぞれの法域によって異なる可能性があることから、契約に強制力があるか否かを判断するには、関連する法的枠組みを検討しなければならないことを認識している³³。IASB はまた、同基準書の収益認識モデルの適用範囲に含まれるためには契約は法的に強制可能でなければならないが、履行義務とみなされるためにすべての約定に強制力がある必要はないと明確にしている（セクション 4.1 を参照）。すなわち、履行義務は、顧客の妥当な期待に基づく場合もある（たとえば、契約には明示されていない、追加の財又はサービスを提供するという企業の商慣行がある場合）。さらに、IFRS 第 15 号は、契約の中には、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了又は変更できるものがあることを明らかにしている。また、一定期間ごとに自動的に更新される契約もある。企業は、契約の当事者が法的に強制力のある現在の権利及び義務を有している契約期間に IFRS 第 15 号を適用することが要求される。契約の強制可能性及び解約条項についてはセクション 3.2 で説明している。

設例 3-1 —— 口頭による契約

ITサポート社は、インターネットを通じた遠隔テクニカルサポートサービスを顧客に提供している。ITサポート社は、定額料金で、顧客のパソコンのウイルスチェック、パフォーマンスの最適化、及び接続に関する問題を解決する。顧客が電話でウイルスチェックサービスを希望する場合、ITサポート社は提供するサービスの内容を説明し、そのサービスの料金を提示する。顧客が営業マンが説明した条件に合意した時点で、電話で支払いが行われる。これにより、ITサポート社は、顧客がウイルスチェックを受けるのに必要な情報（たとえば、ウェブサイトへのアクセスコード）を顧客に提供する。同社は、顧客がインターネットに接続し、同社のウェブサイトログインしたときにサービスを提供する（これは同日の場合もあれば後日の場合もある）。

この設例では、ITサポート社と顧客は、ITサポート社が顧客のPCに関する問題を解決する一方、顧客は電話で有効なクレジットカード番号を伝え、承認を行うことでその対価を支払うという口頭による契約を締結している。こうした口頭による契約は、この法域では法的に強制可能なものである。

顧客との契約が存在するといえるための要件（詳細は下記で説明）はすべて満たされている。したがって、当該契約は、たとえ企業がまだウイルスチェックサービスを実施していないとしても、電話での会話が行われた時点でIFRS第15号の収益認識モデルの適用対象となる。

³³ IFRS 第 15 号 BC32 項

3.1 契約の属性

顧客との契約が IFRS 第 15 号の収益認識モデルの適用範囲に含まれるか(及びいつの時点で適用範囲に含まれるか)否かを判断する際に役立つように、IASB は、以下のとおり契約に存在していなければならない一定の特性を識別した³⁴。

- ▶ 当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- ▶ 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- ▶ 支払条件を識別できる。
- ▶ 契約に経済的実質がある。
- ▶ 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い。

IASB は結論の根拠において、これらの要件は従前の収益認識規定及び他の従前基準の要件と類似するものであり、取決めに強制力のある権利及び義務が含まれるかどうかを企業が評価する上で重要であると述べている³⁵。

これらの要件は契約の開始時点で評価される。契約の開始時点でこれらの要件が満たされる場合、関連する事実及び状況に重要な変更が生じているという兆候がある場合を除き、企業はこの判断を見直さない³⁶。たとえば、IFRS 第 15 号第 13 項で述べられているように、顧客の支払能力が著しく悪化した場合、契約に基づき移転される残りの財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を企業が回収する可能性が高いかどうかを再評価しなくてはならない。見直し後の判断はその時点から将来に向かって適用され、すでに移転した財又はサービスに関する処理が覆されることはない。すなわち、企業は契約に基づきすでに認識された債権、収益又は契約資産を戻し入れない³⁷。

当該要件が満たされない場合、その契約は IFRS 第 15 号に基づく収益を創出する契約とはみなされず、セクション 3.5 で説明する規定を適用しなければならない。

3.1.1 各契約当事者が契約を承認するとともに、それぞれの義務の履行を確約している

IFRS 第 15 号における収益認識モデルを適用する前に、各契約当事者は契約について承諾していなければならない。同基準の結論の根拠に示されているように、両当事者による承諾がない場合には契約に法的強制力がない可能性があるため、IASB は当該要件を設けることにした³⁸。さらに、IASB は、契約の形態(すなわち、口頭、書面又は黙示的)によって、各当事者が契約を承諾しているか否かが決まることはないとは判断した。そうではなく、企業はすべての関連する事実及び状況を考慮して、各契約当事者が契約の条件に拘束される意思があるのかどうかを評価しなければならない。口頭による契約又は商慣行などによる黙示的な契約であっても、契約当事者がそれぞれの義務を履行する意図を持っている場合がある一方で、契約当事者が契約を承諾していると結論付けるためには、書面による契約が必要となる場合もある。

契約の承諾に加え、企業は、両当事者がそれぞれの義務の履行を確約していると結論付けることができなければならない。つまり、企業は約定した財又はサービスの提供を確約していなければならない。同時に顧客は当該約定した財又はサービスの購入を確約している必要がある。IFRS 第 15 号の結論の根拠において、IASB は、契約が当該要件を満たすためには、必ずしも企業と顧客がそれぞれの権利及び義務のすべてを履行することを確約していなければならないわけではないことを明確にしている³⁹。IASB は、その一例として最低購入量の定めを含む 2 当事者間の供給契約に言及している。顧客は必ずしも最低量を購入するとは限らないし、企業も顧客に当該最低量の購入を要求する権利を常に行使するとは限らない。IASB は、こうした状況において、各当事者が実質的に契約の履行を確約していることを示す十分な証拠が存在すると企業が判断する可能性があるとして述べている。この要件では、対価を支払う顧客の意図と能力(すなわち、回収可能性)は考慮されない。回収可能性は別の要件であり、これについてはセクション 3.1.5 で説明している。

両当事者が契約に従い履行することを確約しているか否か、また結果として契約が存在するか否かを判断する際には、解約条項も重要な考慮事項である。解約条項の詳しい説明とそれが契約期間にどのような影響を与えるかについては、セクション 3.2 を参照されたい。

³⁴ IFRS 第 15 号第 9 項

³⁵ IFRS 第 15 号 BC33 項

³⁶ IFRS 第 15 号第 13 項

³⁷ IFRS 第 15 号 BC34 項

³⁸ IFRS 第 15 号 BC35 項

³⁹ IFRS 第 15 号 BC36 項

従前 IFRS からの変更点

従前の IFRS では、口頭による契約について具体的な適用ガイダンスは提供されていなかった。しかし、企業は単に契約の法的形式だけでなく、契約の実質及び経済的実態を考慮することが求められていた。財務報告に関する概念フレームワークでは、基礎となる経済現象の経済的実質とは異なる法的形式を表現することは、忠実な表現とはなり得ないと述べられている⁴⁰。

IFRS では形式よりも実質が優先されるものの、口頭による又は黙示的な合意を契約として取り扱うことは、一部の企業の実務に大きな変化をもたらす可能性がある。この結果、口頭による契約がこれまでよりも早期に、すなわち口頭による合意が正式に文書化されるまで待つことなく、会計処理されることになる可能性がある。

3.1.2 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利が識別できる

当該要件は比較的単純である。契約に基づき提供される財及びサービスが識別できない場合、企業が IFRS 第 15 号の収益認識モデルの適用対象である契約を有しているという結論に至ることは不可能である。IASB は、約定した財又はサービスが識別できない場合、企業はそれらの財又はサービスに係る各当事者の権利を評価することができないため、それらの財又はサービスが移転されたか否かを評価することはできないと述べている⁴¹。

3.1.3 支払条件を特定できる

支払条件を特定するために、取引価格が固定又は顧客との契約に明記されている必要はない。支払いを受ける法的に強制可能な権利が存在し(すなわち、法的な強制可能性)、契約に企業が取引価格を見積るために十分な情報が含まれている(下記セクション 5 を参照)限り、(上記で抜粋した IFRS 第 15 号第 9 項に規定されている残りの要件を満たす前提で)当該契約は IFRS 第 15 号に基づき会計処理するための要件を満たしている。

3.1.4 経済的実質

IASB は、企業による架空売上を防ぐために、契約に経済的実質(すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる)が伴っていることを要求する要件を加えている⁴²。契約が経済的実質を伴わない場合、IFRS 第 15 号のモデルは適用されない。過去において、急成長産業に属する一部の企業に、取引量と収益総額を大きく見せるために、同一の企業間で財又はサービスの移転を繰り返す取引がみられた(循環取引と呼ばれることがある)。現金以外の対価が絡む契約においても、こうした取引が行われるリスクがある。

IFRS 第 15 号を適用する目的上、契約に経済的実質があるかどうかを決定するにあたり、相当な判断が必要となる可能性がある。すべての状況において、企業は取引の性質及び仕組みを考慮して、実質を伴う事業目的が存在することを立証できなければならない。

従前の SIC 第 31 号における規定からの変更点として、IFRS 第 15 号には、宣伝サービスのパートナー取引に関する具体的な規定は含まれていない。我々は、こうした種類の取引を評価するに際し、企業は経済的実質に関する要件を慎重に検討する必要があると考えている。

3.1.5 回収可能性

IFRS 第 15 号では、回収可能性とは、企業が顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることになる対価の金額を、顧客が支払う能力及び意図であると述べられている。企業は、顧客の財政状態に基づき顧客の支払能力を評価するとともに、その顧客又は顧客クラスの過去の実績をはじめとする、すべての関連する事実及び状況を考慮の上、顧客が支払いを行う意思があるかどうかを評価しなければならない⁴³。

⁴⁰ 財務報告に関する概念フレームワーク BC3.26 項を参照

⁴¹ IFRS 第 15 号 BC37 項

⁴² IFRS 第 15 号 BC40 項

⁴³ IFRS 第 15 号 BC45 項

IASB は結論の根拠において、IFRS 第 15 号第 9 項の要件の目的は、契約が有効であり、真正な取引を表すものなのかどうかの評価を企業に要求することであると述べている。回収可能性の要件（すなわち、約定対価を支払う能力及び意図が顧客にあるかどうかを判断すること）は、その評価の重要な部分である。また、IASB は、一般的に企業が権利を得ることになる金額を回収する可能性が高い契約しか締結しないことに留意した⁴⁴。すなわち、ほとんどの場合、企業は顧客に関連して重要な信用リスクが存在する場合、対価を確実に回収できるようにする適切な経済的保障がなければその顧客との契約は締結しない。IASB は、回収可能性の要件を満たさない契約の数は少ないと見込んでいる⁴⁵。

当該要件は、実質的に回収可能性に関する閾値として機能する。IFRS 第 15 号によれば、企業は、契約の開始時点（及び重要な事実及び状況に変化があった時点）で顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることになる対価を回収する可能性が高いか否かを判断しなければならない。この規定は、取引に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合に限り収益の認識を認める（その他の基本的な収益認識要件が満たされているとの前提）従前の IFRS と整合するものである。

この判断を行う上で、「可能性が高い(probable)」という表現は、「起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高いこと」を意味しており、これは IFRS における従前の定義と整合している⁴⁶。企業が権利を有する対価を回収する可能性が高くない場合、IFRS 第 15 号の収益認識モデルは、回収可能性に関する懸念が解消されるまで当該契約に適用されない。しかし、そのような契約には IFRS 第 15 号の他の規定が適用される（詳細は、セクション 3.5 を参照）。

IFRS 第 15 号第 9 項(e)では、企業は（契約におけるすべての財又はサービスに対する約定金額の総額ではなく）顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得ることになる対価のみを評価すべきであると定められている。IASB は結論の根拠において、顧客が約定どおりに履行せず、それに対して企業が追加の財又はサービスの移転を停止することができる場合、その回収可能性の評価において、企業は移転されないそれらの財又はサービスに係る支払いの可能性を考慮しないと述べている⁴⁷。

結論の根拠において、IASB は、回収可能性に係る要件の評価では、対価に対する企業の契約上の権利が履行義務にどのように関係するかを考慮しなければならないとも述べている。当該評価では、契約全体を通じて信用リスクに対するエクスポージャーを管理するために企業が利用可能な事業慣行（たとえば、前払い又は追加の財又はサービスの移転を停止する権利）を考慮する⁴⁸。

回収可能性に関して評価される対価の金額は、明示されている契約価格ではなく、企業が権利を得ることになる金額である。当該金額は、IFRS 第 15 号の下では、顧客に移転される財又はサービスの取引価格である。企業は、回収可能性を評価する前に取引価格を算出する必要がある。契約価格と取引価格は異なることが多い。これは、契約に明記される対価の金額は、変動対価（たとえば、リベート、値引き、もしくは明示的又は黙示的な価格譲歩）によって減少するからである。たとえば、企業が、顧客が最終顧客に製品を販売する際に支援する手段として、価格譲歩を申し出る又は進んで受け入れる意図を有している場合、移転されることが見込まれる製品の取引価格は、契約価格よりも小さくなることもある。セクション 5.2.1.A で説明しているように、企業は、契約の締結時点で、移転される製品の取引価格を算定するために、権利を得ると見込む対価の金額を減少させることになるような変動対価（たとえば、価格譲歩の見積額）を、契約価格から控除する。

IFRS 第 15 号には、回収可能性要件をどのように評価するかに関し、下記の設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 1 —— 対価の回収可能性(IFRS 第 15 号 IE3-IE6 項)

企業（不動産開発業者）は CU1 百万 で建物を販売する契約を顧客と締結する。顧客は当該建物にレストランを開店するつもりである。当該建物は、新しいレストランが高水準の競争に直面する地域にあり、顧客はレストラン業界の知識に乏しい。

⁴⁴ IFRS 第 15 号 BC43 項

⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC46E 項

⁴⁶ IFRS 第 5 号付録 A

⁴⁷ IFRS 第 15 号 BC46 項

⁴⁸ IFRS 第 15 号 BC46C 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

顧客は契約開始時に CU50,000 の返金不能の預け金を支払い、約定対価のうち残りの 95%について企業と長期の融資契約を締結する。当該融資契約はノンリコースで提供され、これは、顧客が債務不履行となった場合には、企業は建物を取り戻すことができるものの、担保が債務金額の全額をカバーしていない場合であっても、顧客から追加的な対価を求めることはできないことを意味する。当該建物の企業の取得原価は CU600,000 である。顧客は、契約開始時に建物に対する支配を獲得する。

この契約が IFRS 第 15 号第 9 項の要件を満たすか否かを評価する際に、企業は、IFRS 第 15 号第 9 項(e)の要件を充足しないと結論付ける。当該建物の移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価を企業が回収する可能性が高くないからである。この結論に至る際に、企業は以下の要因により顧客が支払いを行う能力及び意図に疑義があることに着目した。

- (a) 顧客は、ローン(多額の残高がある)の返済を、大部分はレストラン事業(業界の激しい競争と顧客の限られた経験により、重大なリスクに直面している事業である)から得る利益によって返済することを意図している。
- (b) 顧客には、ローンの返済に利用できる他の所得や資産がない。
- (c) ローンに基づく顧客の義務が、ローンがノンリコースであるため限定的である。

IFRS 第 15 号第 9 項の要件を満たさないので、企業は、IFRS 第 15 号第 15 項から第 16 項を適用して、CU50,000 の返金不能の預け金の会計処理を決定する。企業は、第 15 項に記述した事象がいずれも生じていないこと、すなわち、企業は資産のほとんど全部を受け取ったわけではなく、かつ、契約を解約していないことに着目する。したがって、第 16 項に従って、企業は返金不能の CU50,000 を預り金負債として会計処理する。企業は、第 9 項の要件が満たされる(すなわち、対価を回収する可能性が高いと企業が判断することができる)時又は第 15 項の事象の 1 つが生じる時まで、引き続き、当初の預け金を、元本及び利息の将来の支払いとともに、預り金負債として会計処理する。企業は第 14 項に従って引き続き契約を評価し、第 9 項の要件がその後満たされたかどうか又は IFRS 第 15 号の第 15 項の事象が生じているかどうかを評価する。

従前 IFRS からの変更点

当該要件は従前 IAS 第 18 号の規定に類似しているが、当該概念を契約価格全体ではなく、その一部に対して適用するという点は大きな変更をもたらす可能性がある。IAS 第 18 号の下では、収益が認識される前に、取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高くなければならない⁴⁹。実務上、企業は IAS 第 18 号に基づき契約上合意された対価の全額を、こうした評価の対象にしていると考えられる。その場合、IFRS 第 15 号の規定により、契約価格の一部(ただし、全額ではない)にリスクがあると考えられる契約について、収益認識が早まる可能性がある。

弊社のコメント

どのような場合に契約価格の一部の支払いが見込まれることが、契約に黙示的な価格譲歩が含まれていること、減損損失が存在すること、あるいは取決めが IFRS 第 15 号に基づき契約とみなされるための十分な実質を欠いていることを示唆しているのかを評価する際に、相当な判断が求められる。黙示的な価格譲歩の詳細についてはセクション 5.2.1.A を参照されたい。

⁴⁹ IAS 第 18 号第 14 項(b)、第 18 項、第 20 項(b)

FASB との差異

ASC 第 606 号においても、回収可能性の評価に関し「可能性が高い(probable)」という用語が使われている。しかし、米国基準における「可能性が高い(probable)」は、IFRS の下での閾値よりも高い水準に設定されている⁵⁰。

2016 年 5 月、FASB は回収可能性に係る評価の意図を明確にするために基準の改訂を行った。IASB は、IFRS 第 15 号の明確化又は改訂を行わないことを決定した。IASB は、2016 年 4 月の改訂の一環として結論の根拠に、FASB の改訂により、回収可能性に係る要件の評価に関連して IFRS と米国会計基準で結果に違いが生じることを見込んでいないとの説明を追加した⁵¹。

よくある質問

質問3-1: 契約ポートフォリオに関してどのように回収可能性を評価するか？ [2015年1月26日 TRG会議—アジェンダ・ペーパー13]

TRGメンバーは、企業が、ある顧客は契約に定められる金額を支払う可能性が高いものの、過去の経験から、契約ポートフォリオに含まれる一部の顧客についてはその対価を回収できないだろうと判断する場合（セクション3.3.1を参照）、当該契約に係る収益を全額認識し、対応する契約資産又は債権について個別に減損評価を行うことが適切であるとの合意に至った。すなわち、企業は、当該契約に黙示的な価格譲歩が含まれているとは判断せず、回収不能な金額について収益を減額することはしない。企業が、黙示的な価格譲歩を提供しているかどうかの評価についてはセクション5.2.1.Aを参照されたい。

TRGアジェンダ・ペーパーに含まれていた下記の例を検討する。企業は、顧客に月次で後払いの請求を行う類似の契約を多数有している。顧客を承認する前に、企業は、顧客が支払いを行う可能性が高いかどうかを評価するための手続きを実施する。顧客が請求金額を支払う可能性が高くなければ顧客を承認しない。こうした手続きは、回収可能性が高いかどうかを判断するためだけに実施される（すなわち確実性は評価されない）ため、企業は、請求金額全額を支払わない顧客もいると予想している。企業は、顧客の大半から請求金額全額を回収しているが、企業の過去の実績（これは、将来の予想を表すものである）から、平均で請求金額の98%しか回収されないことが示唆される。この場合、企業は請求金額全額について収益を認識し、請求金額のうち2%（すなわち、企業が回収を見込んでいない金額）を貸倒費用として認識する。

この例において、企業は、各顧客を承認する前に実施した手続き及びこの顧客クラスの過去の実績に基づき、各顧客に関しては回収する可能性が高いと結論付け一方、この顧客クラスには一定の信用リスクが内在することを認めている。また、回収されない金額は、黙示的な価格譲歩ではなく、一部の顧客契約に存在する一般的な信用リスクによるものであると判断する。一部のTRGメンバーは、収益を認識するのと同じ期に、（予想される価格譲歩に関して収益を減額する代わりに）契約に係る貸倒費用を認識すべきかどうかを決定するための分析では、判断が求められると注意を促した。

TRGメンバーは、事実及び状況の変化が、契約がもはや存在しないことを示唆するほどに重要なものであるか否かを決定する際に、判断が求められることにおおむね合意した。

⁵⁰ 米国基準では、「可能性が高い(probable)」という用語は、米国会計基準編纂書(ASC)のマスター用語集で「将来の事象が発生する可能性が高い」と定義されている。

⁵¹ IFRS 第 15 号 BC46E 項

よくある質問

質問3-2: 回収可能性の再評価のタイミング[2015年1月26日TRG会議—アジェンダ・ペーパー13]

セクション3.1で説明しているように、IFRS第15号では、企業は重要な事実及び状況に変化があった時に、権利を得ることになる対価を回収する可能性が高いか否かを再評価しなければならない。IFRS第15号の設例4では、顧客の財政状態が悪化し、資金調達手段及び利用可能な手持現金が限られている場合について説明されている。この場合、企業は回収可能性要件の再評価は行わない。しかし、その翌年に、資金調達手段及び主要な得意先を失い、顧客の財政状態がさらに悪化する。IFRS第15号の設例4では、顧客の財政状態の事後的な変化が重要であるために、契約の識別に係る要件を再評価することが必要になり、その結果回収可能性の要件が満たされなくなった状況が説明されている。TRGのアジェンダ・ペーパーで述べられているように、この設例は、比較的重要性の低い変化(すなわち、契約の妥当性に疑義が生じるものではない変化)が生じた場合に、回収可能性の再評価を企業に要求することがIASBの意図ではなかったことを説明するものである。

3.2 契約の強制可能性及び解約条項

企業は、収益認識モデルの一定の領域における規定(たとえば、履行義務の識別や取引価格の決定)を適用するために、まず契約期間を判断しなければならない。評価の対象となる契約期間は、IFRS第15号によれば、契約の当事者が強制力のある現在の権利及び義務を有している期間である。

IFRS 第15号からの抜粋

11. 顧客との契約の中には、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了又は変更できるものがある。また、契約に定められている一定期間ごとに自動的に更新となるものもある。企業は、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している契約の存続期間(すなわち、契約期間)に本基準を適用しなければならない。

強制力のある権利及び義務が存在する期間は、契約に定められる解約条項の影響を受ける場合がある。たとえば、いずれの当事者もペナルティなくいつでも契約を解約できる場合、企業は、契約期間の一部にのみIFRS第15号を適用することになる可能性がある。解約条項が契約期間に及ぼす影響を評価するためには、相当な判断が必要とされる。IFRS第15号が適用される契約期間は、識別される履行義務の数及び取引価格の決定に影響を与える可能性がある。また、要求される開示の一部に関し、開示される金額にも影響が及ぶ場合がある。

IFRS第15号では、各当事者が相手方に補償することなく「完全に未履行」の契約(IFRS第15号第12項に定義)を解約できる一方的な権利を有している場合、同基準の下では契約は存在せず、同基準の会計処理及び開示規定は適用されないと定められている。これは、いずれかの当事者が履行するまで、契約が企業の財政状態又は業績に影響を与えないためである。売手が、契約した財又はサービスを一切提供しておらず、かつ契約対価もまったく受け取っていない又は受け取る権利を有しない場合、当該契約は「完全に未履行」と考えられる。

「完全に未履行」の契約に係る規定は、契約を解約する権利を行使した場合に契約の当事者が相手方に補償を行わなければならない、その解約違約金の実質的なものである場合は適用されない。解約違約金の実質的かどうかを決定するには相当な判断が必要となり、契約に関するすべての事実及び状況を考慮しなければならない。

従前IFRSからの変更点

解約条項の評価については、従前のIFRSから変更されている。IAS第18号に基づいた場合、契約に明示されている期間について収益に関する規定を適用し、通常、解約が生じた場合に解約についての会計処理を行っている。IFRS第15号の下では、当事者がペナルティなく契約を解約できる場合、毎月更新される月次の契約(場合によってはそれより短い期間の契約)として会計処理することを要求される可能性がある。

よくある質問

質問3-3: 解約条項及び解約違約金の支払いは、契約の存続期間(すなわち契約期間)にどのような影響を及ぼすか？[2014年10月31日TRG会議－アジェンダ・ペーパー10]

企業は、契約期間(すなわち強制力のある権利及び義務が存在する期間)にどのように影響するかを判断するため、解約条項と関連する解約違約金の支払いについて慎重に評価する必要があります。TRGメンバーは、強制力のある権利及び義務は、各当事者が相手方に補償することにより契約を解除できる強制力のある一方的な権利を有している期間について存在するという点でおおむね合意に達した。たとえば、契約に実質的な解約違約金の定めがある場合、その契約期間は解約違約金の支払いが必要な期間と等しくなる(これは、契約上明記されている期間の場合もあれば、解約違約金の支払いが契約の終了よりも前の時点で不要となる場合にはそれより短い期間になる)。しかしながらTRGメンバーは、解約違約金の実質的であるか否かの決定や、契約上何が強制力のある権利及び義務になるのかの決定は判断を要し、事実及び状況の検討を求められることに言及した。また、TRGアジェンダ・ペーパーでは、解約条項により契約期間が契約上明記されている期間より短くなると結論付ける場合、解約ペナルティを取引価格に含めなければならないと述べられている。仮に解約ペナルティが変動する場合、制限を含む変動対価に関する規定(セクション5.2.3を参照)が適用されることになる。

さらにTRGメンバーは、契約期間が明示されている契約に関して、いずれの当事者も対価を支払うことなくいつでも契約を解除できる場合、契約上明記されている期間に関係なく、すでに提供された財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で契約期間が終了する(たとえば、月次のサービス契約)ことでおおむね合意に達した。企業は、すでに提供された財又はサービスの支配が顧客に移転した日を超えて契約期間が延長されることになる通知又は解約期間(たとえば、契約を解約するには90日前に通知する必要がある場合)が、契約に含まれるかどうかを考慮する必要がある。このような場合、契約期間は契約上明記されている期間よりも短くなるが、すでに提供された財又はサービスの支配が顧客に移転した日を超えて継続する。

質問3-4: 顧客のみが理由なく契約を取消す権利を有している場合、企業は契約期間をどのように評価すべきか、また解約ペナルティがこの分析にどのような影響を及ぼすか？[2015年11月9日TRG会議－アジェンダ・ペーパー48]

強制力のある権利及び義務は、各当事者が相手方当事者に補償することで契約を解約できる一方的な強制力のある権利を有する期間を通じて存在する。TRGメンバーは、顧客のみが解約権を有するというだけでは、質問3-3で説明している、両方の当事者が契約を解約する権利を有する場合と異なる結論を導くには不十分であると考えた。

TRGメンバーは、顧客が企業に支払うことになる実質的な解約ペナルティは、解約ペナルティが課せられる期間全体にわたり両当事者に強制力のある権利及び義務が存在することを示す証拠になるということでおおむね合意に達した。たとえば、顧客が各年度末に理由なく解約できる権利を有しているが、年を追うごとにその額が減少する、実質を伴う解約ペナルティが発生する4年間のサービス契約を考える。TRGメンバーは、当該契約は4年契約として取扱うこととおおむね合意に達した。

TRGメンバーはまた、契約上のペナルティにより、原契約の会計処理において追加の財又はサービスを取得するオプションが含まれることになる状況についても議論した(セクション4.6の質問4-11を参照)。

TRGメンバーは、解約ペナルティが実質的であるか否かの決定や、契約に基づき何が強制力のある権利及び義務に該当するのかの決定は判断を要し、事実及び状況の検討を求められることに言及した。

よくある質問

強制力のある権利及び義務が契約上明記されている期間を通じて存在しない場合、顧客の解約権は顧客の選択権として取り扱うことでTRGメンバーはおおむね合意に達した。例としては、解約時に企業を補償する契約上のペナルティがない(又は実質的にない)場合や、顧客の支配が及ばない原因又は偶発的な事象以外の理由で、顧客が契約を一方向的に解約できる権利を有している場合があげられる。IASBIは結論の根拠において、解約オプション又は解約権は、更新オプションに類似する場合があると述べている⁵²。企業は、解約オプションにより、履行義務として会計処理する必要がある重要な権利を顧客が有していることが示唆されるかどうかを判断する必要がある(たとえば、解約可能期間中は財又はサービスが値引価格で提供され、当該値引きは顧客に重要な権利を与えている)(セクション4.6を参照)。

質問3-5: 企業が過去において強制可能な解約違約金の支払いを求めなかった実務がある場合、これは契約の存続期間(すなわち契約期間)に影響するか? [TRG会議2014年10月31日一アジェンダ・ペーパー10]

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、契約の存続期間を決定する際の解約違約金の評価は、過去の実務によって、法律(これは法域によって異なる可能性がある)が、当事者の強制力のある権利及び義務を制限することになるのかどうかに左右されると述べられている。解約違約金の徴収を強制することなく契約を早期解約することを顧客に認めるという企業の過去の実務は、企業が徴収を強制していないことを理由に、当事者の法的に強制力のある権利及び義務が制限される場合にのみ契約期間に影響する。その過去の実務によって、当事者の法的に強制力のある権利及び義務が変わることがない場合には、契約期間は実質的な解約違約金が課せられる期間と等しくなるべきである(これは、契約上明記されている期間の場合もあれば、解約違約金の支払いが契約の終了よりも前の時点で不要となる場合にはそれより短い期間になる)。

質問3-6: 契約の部分的な解約(たとえば、3年間の契約期間を、2年目が始まる前に2年間に変更する場合)はどのように会計処理するか?

我々は、契約の部分的な解約は、それによって契約範囲の変更が生じるため、契約の変更(セクション3.4を参照)として会計処理すべきだと考えている。IFRS第15号では、「契約の変更が存在するのは、契約の当事者が、契約当事者の強制可能な権利及び義務を新たに創出するか又は既存の強制可能な権利及び義務を変更する改変を承認した場合である⁵³」と述べられている。契約の部分的な解約は、既存契約における強制可能な権利及び義務の変更をもたらす。この結論は、「実質的な解約ペナルティは、契約期間を通じた強制力のある権利及び義務の証拠である。解約ペナルティは、契約が解約されるまで考慮せず、解約された時点で契約の変更として会計処理する」と述べられているTRGのアジェンダ・ペーパー48と整合している⁵⁴。以下の例を考慮する。

企業は、月々のメンテナンスサービスを毎月CU500の固定価格で3年間にわたり提供する契約を顧客と締結する(すなわち、対価総額はCU18,000である)。契約には、解約ペナルティCU1,000を支払えば3年目の契約を解除できるとする解約条項が含まれている(この例においては実質的なものとする)。ペナルティを支払う場合、2年間の調整後の月々の価格はCU542になる(すなわち、対価総額はCU13,000である)。1年目の末日時点で、顧客は3年目の契約を解約し、契約に定められるCU1,000の解約ペナルティを支払うことを決定する。

この例において、別個の財又はサービスが追加で生じることはないため(セクション3.4.2を参照)、契約の変更は別個の契約として会計処理されない。残りのサービスは区別できるため、企業は、IFRS第15号第21項(a)の規定を適用し、契約の変更を将来に向かって会計処理する。残りの対価CU7,000(当初契約に基づく2年目の対価CU6,000に、契約変更時に支払われるCU1,000を加算)は、契約変更後の残りの契約期間である1年間にわたり認識される。すなわち、企業は、残りの履行期間にわたりCU1,000の解約ペナルティを認識する。

⁵² IFRS 第 15 号 BC391 項

⁵³ IFRS 第 15 号第 18 項

⁵⁴ TRG アジェンダ・ペーパー48「追加の財及びサービスに対する顧客の選択権」(2015年11月9日付)第47a項

3.3 契約の結合

多くの場合、企業は顧客との個々の契約に収益認識モデルを適用する。しかし IFRS 第 15 号は、次の要件のいずれかを満たす場合、同一の顧客(又は顧客の関連当事者)と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合することを求めている。

- ▶ 契約が、単一の商業的な目的を有し、包括的に交渉されている。
- ▶ 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- ▶ 複数の契約で約定した財又はサービスが、単一の履行義務である(セクション4を参照)。

IASB は、結論の根拠において、IFRS 第 15 号に契約の結合に関する規定を含めたのは、企業が複数の契約を単一の契約として会計処理するか、あるいは別々に会計処理するかによって、収益の金額及び時期が異なる場合があるためであると説明している⁵⁵。

契約が同時又はほぼ同時に締結されているかについては、IFRS 第 15 号にはこの評価に関する明確な規定がないため、判断を要する。IASB は結論の根拠において、複数の契約の締結時期の差が長ければ長いほど、それらの契約の交渉に影響を与える経済状況が変化している可能性が高くなることに留意した⁵⁶。

複数の契約を同時に交渉しているだけでは、会計処理の目的上、それら複数の契約が単一の取決めを表すことを示す十分な証拠にはならない。IASB は結論の根拠において、最初の2つの要件(すなわち、それらの契約が、単一の商業的な目的を有し、包括的に交渉されていることと、1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右されること)のうちいずれかが満たされる場合、複数の契約間には価格の相互依存性があるため、それらの契約を結合しないと、各契約の履行義務に配分される対価の金額は、顧客に移転される財又はサービスの価値を忠実に描写しないおそれがあると述べている。さらに IASB は、履行義務の識別に係る要求事項を企業が実質的に迂回できてしまうようなストラクチャリングの機会を生み出すことがないように、3つ目の要件(すなわち、複数の契約における財又はサービスが、単一の履行義務であること)を含めることを決定したと説明している⁵⁷。

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号は、どのような場合に契約を結合すべきなのかについて、IAS 第 18 号よりも多くの規定を提供している。IAS 第 18 号では、「一連の取引を全体として考えないと経済的実質が理解できないような形で複数の取引が結び付けられている場合⁵⁸」には、複数の取引を一体として認識基準を適用すべきと定められている。

IFRS 第 15 号の契約の結合に係る規定は IAS 第 11 号の規定と似ているが、幾つか注目すべき違いが存在する。IAS 第 11 号では、結合に関連する要件が満たされる場合、複数の顧客との契約を結合することを認めている。一方で IFRS 第 15 号の契約結合に係る規定は、同一の顧客又は顧客の関連当事者との契約にのみ適用される。IFRS 第 15 号とは異なり、IAS 第 11 号では、契約が同時又はほぼ同時に締結されている必要はない。

さらに、IAS 第 11 号では契約を結合するためにはすべての要件が満たされている必要があるが、IFRS 第 15 号では、1つ以上の要件が満たされることが求められている。両基準における結合の要件は類似している。主な相違点は、複数の契約にまたがって存在する単一の履行義務を考慮することを求める IFRS 第 15 号第 17 項(c)の要件である。対照的に、IAS 第 11 号では、同時又は連続的に行われる履行を考慮する⁵⁹。

契約の結合に係る要件は、従前の収益認識基準に定められる基本原則とおおむね整合している。ただし、IFRS 第 15 号では、IFRS 第 15 号第 17 項の要件のうち1つ以上を満たす場合、契約を結合することが明示的に要求されているため、これまで契約を結合していなかった企業の中には、契約を結合しなければならなくなる企業もあるだろう。

⁵⁵ IFRS 第 15 号 BC71 項

⁵⁶ IFRS 第 15 号 BC75 項

⁵⁷ IFRS 第 15 号 BC73 項

⁵⁸ IAS 第 18 号第 13 項

⁵⁹ IAS 第 11 号第 9 項(c)

3.3.1 ポートフォリオ・アプローチに係る実務上の便法

IFRS 第 15 号の下では、5 つのステップから構成される収益認識モデルが顧客との契約のそれぞれに適用される。しかし、IASB は、それぞれの契約を別個に会計処理しようとするのではなく、収益を認識する上で複数の契約を結合したほうがより実務的となる場合があることを認識している。そのため、IFRS 第 15 号には以下のような実務上の便法が明示的に定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

4. 本基準は、顧客との個々の契約の会計処理を定めている。ただし、実務上の便法として、企業は本基準を特性の類似した契約（又は履行義務）のポートフォリオに適用することができる。これは、本基準を契約のポートフォリオに適用することによる財務諸表に与える影響が、本基準を当該ポートフォリオの中の個々の契約（又は履行義務）に適用する場合と比較して重要な相違を生じないであろうと企業が合理的に見込んでいることが条件となる。ポートフォリオを会計処理する際には、企業は、ポートフォリオの規模及び構成を反映する見積り及び仮定を使用しなければならない。

ポートフォリオ・アプローチを使うためには、個々の契約に IFRS 第 15 号を適用した結果と、会計処理の結果が大きく異なることが合理的に見込まなければならない。しかし IASB は、結論の根拠において、この規定は、ポートフォリオ・アプローチを適用した結果が大きく異ならないと結論付ける際に、企業が起り得るすべての結果を定量的に評価することを意図したのではなく、企業が顧客の種類を表すポートフォリオを決定するために合理的なアプローチを取るべきであると述べている。また、それらのポートフォリオの規模や構成を選択するにあたり、判断を行使しなければならないと説明している⁶⁰。

弊社のコメント

ポートフォリオ・アプローチの適用は、それぞれの企業の事実及び状況によって異なる可能性が高い。経営者は、ポートフォリオ・アプローチを企業の事業分野の一部又はすべてに適用するかどうかを判断する必要がある。また、企業は、新たな収益認識モデルの特定の領域（たとえば、ステップ 3 における取引価格の算定）にのみポートフォリオ・アプローチを適用することを選択する可能性がある。

よくある質問

質問3-7: 契約のポートフォリオに関してどのように回収可能性を評価するか？ [2015年1月26日 TRG会議－アジェンダ・ペーパー13]

セクション3.1.5の質問3-1を参照。

⁶⁰ IFRS 第 15 号 BC69 項

3.4 契約の変更

契約当事者が、契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更には同意することはよくある。契約が変更された場合、企業は、当該変更を新たな契約として会計処理すべきなのか、それとも既存契約の一部として会計処理すべきなのかを判断しなければならない。通常はいつ契約の変更が生じたのかは明らかであるが、一定の状況では、そうした判断が難しい場合がある。企業がこうした判断を行う際に役立つように、IFRS 第 15 号では次の規定が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

18. 契約の変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更である。一部の業種及び法域では、契約の変更は、変更指示、改変あるいは修正と呼ばれる場合がある。契約の変更が存在するのは、契約の当事者が、契約の当事者の強制可能な権利及び義務を新たに創出するか又は既存の強制可能な権利及び義務を変更する改変を承認した場合である。契約の変更の承認は、書面や、口頭での合意で行われる場合もあれば、取引慣行によって合意される場合もある。契約の当事者が契約の変更を承認していない場合には、企業は、契約の変更が承認されるまで、本基準を既存の契約に引き続き適用しなければならない。
19. 契約の変更は、契約の当事者に契約変更の範囲又は価格(あるいはその両方)に関して争いがある場合や、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合でも、存在する可能性がある。契約の変更によって創出又は変更された権利及び義務が強制可能かどうかを判定する際に、企業は、契約条件及び他の証拠を含めてすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合には、企業は、契約の変更から生じる取引価格の変更の見積りを、変動対価の見積りに関する第 50 項から第 54 項及び変動対価の見積りの制限に関する第 56 項から第 58 項に従って行わなければならない。

上述した IFRS 第 15 号の規定から、IASB が、契約の変更に関する規定を確定した変更だけでなく、より広範に適用することを意図していることが分かる。つまり、IFRS 第 15 号では、当事者が契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更について最終合意に至っていないとしても、契約の変更を会計処理しなければならない場合があることが示されている。同基準は、変更の確定ではなく、契約における権利及び義務に関する変更の強制可能性に着目している。変更後の権利及び義務に法的強制力があると判断された時点で、企業は当該契約の変更を会計処理する。

この点を説明するために、IFRS 第 15 号では次の設例が提示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 9 — いまだ承認されていない範囲及び価格の変更(IFRS 第 15 号 IE42-IE43 項)

企業が顧客の所有する土地に建物を建設する契約を顧客と締結する。この契約は、契約開始後 30 日以内に顧客が企業に土地に対するアクセスを提供すると記載している。しかし、契約開始後に発生した暴風雨による敷地への被害のため、企業は契約開始から 120 日が経過するまでアクセスを提供されなかった。契約は、顧客の所有する土地への企業のアクセスの遅延(不可抗力を含む)を、遅延の直接の結果として生じた実際原価と同額の補償を受ける権利を企業に与える事象として特定している。企業は、契約条件に従って遅延の結果として具体的で直接的な原価が生じたことを立証することができるため、請求の準備を行う。顧客は当初は企業の請求に異議を唱えた。

企業は請求の法的根拠を評価し、基礎となる契約条件に基づいて、強制可能な権利があると判断する。したがって、この請求を IFRS 第 15 号第 18 項から第 21 項に従って契約の変更として会計処理する。この変更により、何らの追加の財及びサービスも顧客に提供されない。さらに、変更後に残る財及びサービスのすべてが別個のものではなく、単一の履行義務を構成する。したがって、企業はこの変更を IFRS 第 15 号第 21 項(b)に従って取引価格及び履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値を見直すことによって会計処理する。企業は、取引価格を見積る際に、IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項における変動対価の見積りに対する制限を考慮する。

企業は、契約が変更されたと判断した時点で、当該変更に関する適切な会計処理を決定する。契約の変更が別個の契約として取り扱われる場合もあれば、当初契約と一体として会計処理される場合もある。また、将来に向かって会計処理される契約の変更もあれば、累積的にキャッチアップする方法で会計処理される契約の変更もある。IASB は、変更された各契約における企業の権利及び義務を忠実に描写するという全体的な目的の下、異なる種類の契約の変更を会計処理するために異なるアプローチを開発した⁶¹。

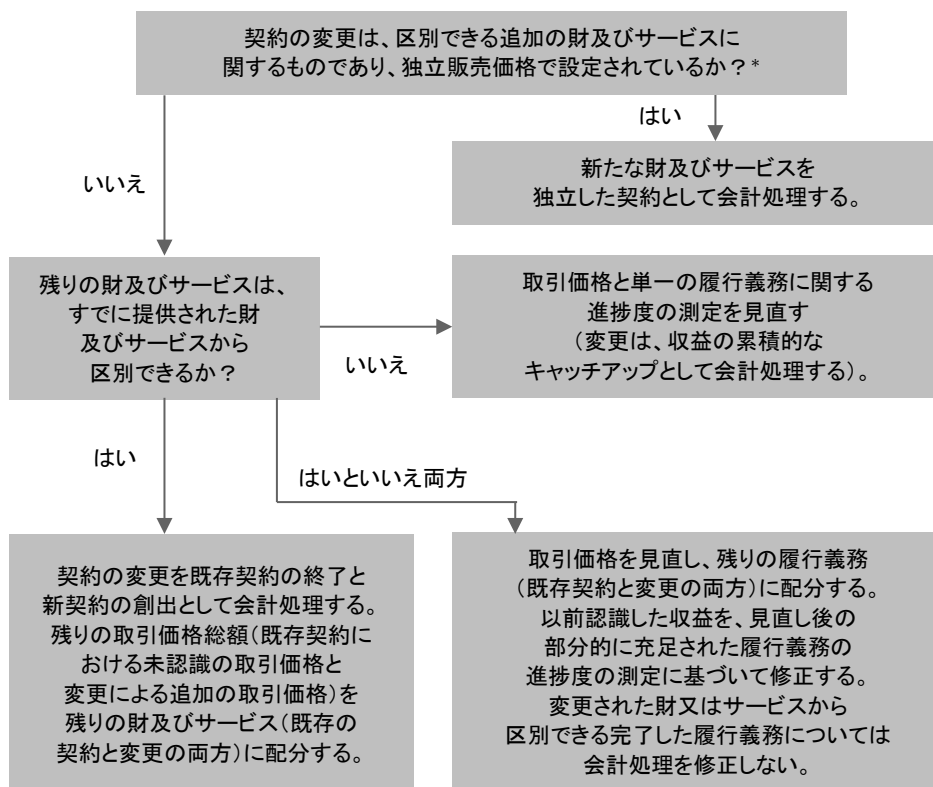
IFRS 第 15 号は、適切な会計処理を決定するために次の規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

20. 企業は、次の両方の条件が存在している場合には、契約の変更を独立した契約として会計処理しなければならない。
- (a) (第 26 項から第 30 項に従って) 区別できる約定した財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大する。
 - (b) 契約の価格が、追加的に約定した財又はサービスについての企業の独立販売価格と、具体的な契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整とを反映した対価の金額の分だけ増額される。たとえば、企業は、同様の財又はサービスを新規顧客に販売する際には生じるであろう販売関連コストを企業が負う必要がないことにより顧客が受ける値引きについて、独立販売価格を調整する場合がある。
21. 契約の変更が、第 20 項に従って独立した契約として会計処理されない場合には、企業は、約定した財又はサービスのうち契約変更日現在でまだ移転していないもの(すなわち、残りの約定した財又はサービス)を、次のうち該当する方法で会計処理しなければならない。
- (a) 残りの財又はサービスが、契約変更日以前に移転した財又はサービスと区別できる場合には、企業は、契約の変更を、既存の契約を解約して新契約を創出したかのように会計処理しなければならない。残存履行義務(又は第 22 項(b)に従って識別した単一の履行義務の中の残りの別個の財又はサービス)に配分すべき対価の金額は、以下の合計額である。
 - (i) 顧客が約定した対価(顧客からすでに受け取った金額を含む)のうち、取引価格の見積りに含まれていて、まだ収益として認識されていないもの
 - (ii) 契約変更の一部として約定された対価
 - (b) 残りの財又はサービスが区別できるものではなく、したがって、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、企業は、契約の変更を既存契約の一部であるかのように会計処理しなければならない。契約の変更が、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値に与える影響は、契約変更日において、収益の修正(収益の増額又は減額)として認識される(すなわち、収益の修正は累積的キャッチアップのベースで行われる)。
 - (c) 残りの財又はサービスが項目(a)と(b)の組合せである場合には、企業は、契約の変更が変更後の契約の中の未充足(部分的な未充足を含む)の履行義務に与える影響を、本項の目的に整合する方法で会計処理しなければならない。

⁶¹ IFRS 第 15 号 BC76 項

下記の図は、これらの規定を説明したものである。



* IFRS 第 15 号第 20 項に従って、企業は、契約の状況を反映するために独立販売価格に適切な調整を加え、その場合であっても契約の変更を別個の契約として会計処理するための要件を満たす場合がある。

契約の変更をどのように会計処理するかを決定するに際し、企業は、追加の財又はサービスが区別できるかどうかを考慮しなければならず、それには変更後の契約の観点から区別できるかどうかの慎重な判断がしばしば必要になる(財又はサービスが区別できるか否かの評価の詳細についてはセクション 4.2.1 を参照)。すなわち、契約の変更により、単独の取引では区別できる新たな財又はサービスが追加されたとしても、その新たな財又はサービスが、変更後の契約の観点からは区別できない場合がある。たとえば、建物の改修プロジェクトにおいて、顧客が新しい部屋を追加する契約の変更を要請することがある。建設会社は通常、部屋の追加工事を個別に販売しており、これにより当該サービスは区別できることが示唆される。しかし、当該サービスが既存の契約に追加され、企業がすでにプロジェクト全体を単一の履行義務と判断している場合には、追加の財及びサービスは通常、既存の財及びサービスの束と結合されるであろう。

上記の建設会社の例(通常であれば別個の財又はサービスを既存の単一の履行義務と結合し、単一の履行義務として会計処理する)とは対照的に、一連の別個の財又はサービス(セクション 4.2.2 を参照)である単一の履行義務に、別個の財又はサービスを追加する契約の変更は、別個の契約として会計処理するか、既存契約の終了及び新契約の創出として(すなわち、将来に向かって)会計処理するか、IASB は結論の根拠において、一連の別個の財又はサービスから成る単一の履行義務(たとえば、反復的なサービス契約)に影響を及ぼす契約の変更の会計処理を明確化したが、それはさもなければ累積的にキャッチアップする方法で会計処理しなければならなくなるとの利害関係者の懸念に対処するためであると説明している⁶²。

設例 5 のケース B(セクション 3.4.2 を参照)で説明しているように、契約の変更には、履行上の問題(たとえば、企業による質の低いサービスの提供、移転された財に存在する欠陥など)に関する顧客に対する補償が含まれる可能性がある。企業は、顧客に対する補償を、その他の契約の変更とは区別して、取引価格の変更(セクション 6.5 を参照)として会計処理する必要がある。

⁶² IFRS 第 15 号 BC79 項

従前 IFRS からの変更点

契約条件の変更を別個の契約又は既存契約の修正のいずれとして会計処理するのかを決定するための規定は、工事契約に関するIAS第11号の規定と類似している⁶³。一方、IAS第18号には、契約条件の変更を別個の契約又は既存契約の修正のいずれとして会計処理するのかをどのように決定すべきかに関して、具体的な適用ガイダンスが定められていない。従前のIFRSに類似している点もあるものの、IFRS第15号は契約の変更に関してさらに詳細な規定を定めている。このため、IFRS第15号の規定により、一部の企業の実務に変更が生じる可能性がある。企業は、これまでの契約の変更に関するプロセス及び統制を、新基準に合わせて見直す必要があるかどうかを評価しなければならない。

よくある質問

質問3-8:IFRS第15号の契約の要件を満たすとすでに判断されている取決めが変更された場合、IFRS第15号の収益認識モデルの適用範囲に含まれる契約とみなされるための要件を、変更後も満たしているかどうかを再評価する必要はあるか？

IFRS第15号には、変更後に契約が契約の定義を満たすかどうかを再評価することを求める具体的な規定は定められていない。しかし、契約が変更された場合、「事実及び状況の重要な変化」が生じたこと(セクション3.1を参照)が示唆されている可能性があり、企業は変更後の契約に関してIFRS第15号第9項の要件を再評価しなければならないと我々は考えている。再評価は将来に向かって適用され、すでに移転した財及びサービスに関する結論が変わることはない。すなわち、IFRS第15号第9項の契約の要件の再評価を受けて、当該契約に基づきすでに認識された債権、収益又は契約資産の戻入れを行うことはしない。しかし、契約変更の会計処理により(セクション3.4.2を参照)、契約の変更が行なわれた期間に認識された契約資産又は収益累計額を修正する必要が生じる場合がある。

質問3-9:重要な権利の行使を企業はどのように会計処理すべきか？すなわち、企業はそれを契約の変更、既存契約の継続、あるいは変動対価のいずれとして会計処理すべきか？[2015年3月30日TRG会議－アジェンダ・ペーパー32]

セクション4.6の質問4-14を参照。

質問3-10:企業は、知的財産のライセンスの変更をどのように会計処理すべきか？

セクション8.1.4の質問8-1を参照。

3.4.1 別個の契約を生じさせる契約の変更

一部の契約変更は別個の新契約として会計処理される⁶⁴。こうした契約変更の場合、当該変更により当初契約の会計処理は影響を受けず、当初契約に関してそれまでに認識された収益が修正されることはない。さらに、当初契約における残りの履行義務は、引き続き当初契約に基づき会計処理される。この契約変更の会計処理は、この変更に分類されるための2つの要件が満たされる場合には、追加の財及びサービスに関する別個の契約であっても、同じ財及びサービスに関する変更された契約であっても、両者に経済的な違いはないという事実を反映している。

契約の変更が別個の契約として会計処理されるために満たされなければならない1つ目の要件は、契約の変更による追加の約定した財又はサービスは、当初契約における約定した財又はサービスと区別できなければならないというものである。この評価は、約定した財及びサービスが区別できるか否かの判断に関するIFRS第15号の一般規定に従って行われる(セクション4.2.1を参照)。契約に別個の財又はサービスを追加する契約の変更のみが、別個の契約として会計処理できる。約定した財又はサービスの量を減らす、あるいは当初約定した財又はサービスの範囲を変更するといった取決めは、その性質上、別個の契約とみなすことはできない。そうした取決めは、当初契約の変更とみなされる(セクション3.4.2を参照)⁶⁵。

⁶³ IAS第11号第13項

⁶⁴ IFRS第15号第20項

⁶⁵ IFRS第15号第20項(a)

2 つ目の要件は、追加の約定した財又はサービスに関して受領することが見込まれる対価は、当該約定した財又はサービスの独立販売価格を反映するものでなければならないというものである。しかし、独立販売価格の算定にあたり、企業は事実及び状況に応じて、当該独立販売価格をある程度柔軟に調整することができる。たとえば、売手企業は、新規顧客の場合に通常発生するであろう販売関連費用を負担する必要がないことから、既存顧客に対して追加の財の価格を値引きすることがある。この例では、割引後の価格は新規顧客に対する当該財又はサービスの独立販売価格よりも低いにも係らず、企業(売手企業)は追加の取引対価はこの要件を満たすと判断する可能性がある。他の例としては、追加購入により、顧客が数量割引を受ける資格を有することになると企業が判断する場合が挙げられる(数量割引に関してはセクション 4.6 の質問 4-12 及び 4.13 を参照のこと)⁶⁶。

下記の例は、別個の契約を表す契約の変更を説明したものである。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 5 —— 財に関する契約の変更(IFRS 第 15 号 IE19-IE21 項)

企業が製品 120 個を CU12,000(1 個当たり CU100)で顧客に販売することを約定する。この製品は顧客に 6 か月間にわたり移転される。企業は各製品に対する支配を一時点で移転する。企業が製品 60 個に対する支配を顧客に移転した後に、契約が変更され、顧客への追加の製品 30 個(合計で同一製品 150 個)の引渡しが要求される。当初の契約にはこの追加の製品 30 個は含まれていなかった。

ケース A —— 独立販売価格を反映する価格での追加の製品

契約の変更時に、追加の製品 30 個に関する契約変更の対価として CU2,850(すなわち、1 個当たり CU95)が増額された。追加の製品の価格設定は、契約変更時の当該製品の独立販売価格を反映しており、追加の製品は当初の製品から(IFRS 第 15 号第 27 項に従って)区別できる。

IFRS 第 15 号第 20 項に従って、追加の 30 個に関する契約変更は、実質的に、将来の製品についての新たな別個の契約であり、既存の契約の会計処理に影響を与えない。企業は、当初の契約における製品 120 個については 1 個当たり CU100、新規の契約における製品 30 個については 1 個当たり CU95 の収益を認識する。

3.4.2 別個の契約とはならない契約の変更

セクション 3.4.1 で説明した要件が満たされない場合(すなわち、別個の財又はサービスが追加されない、あるいは別個の財又はサービスの価格が独立販売価格ではない場合)、契約の変更は、別個の契約としてではなく、当初契約の変更として会計処理される。こうした契約の変更には、以前に合意した財及びサービスの変更又は取消し、あるいは契約価格の引き下げの場合も含まれる。企業は、契約の変更に係る事実及び状況が、IFRS 第 15 号第 21 項で説明される 3 つのシナリオ(セクション 3.3 における IFRS 第 15 号からの抜粋を参照)のいずれに最も合致するかに基づき、契約の変更の影響を以下のように異なる方法で会計処理する。

⁶⁶ IFRS 第 15 号第 20 項(b)

契約変更後の残りの財及びサービスが契約変更日以前に移転された財及びサービスと区別できる場合、企業は既存の契約が終了し、新規契約が創出されたかのように、当該契約の変更を会計処理する。こうした契約変更の場合、当初契約に関してそれまでに認識された収益(すなわち、完了した履行義務に関連する金額)が修正されることはない。その代わりに、変更により追加された財及びサービスを含む残存する履行義務に、残りの対価(すなわち、既存契約における未認識の取引価格と変更による追加の取引価格)を配分することによって、将来に向かって当初契約の残りの部分と契約変更をまとめて会計処理する。このシナリオの説明は以下のとおりである。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 5 —— 財に関する契約の変更(IFRS 第 15 号 IE19 項, IE22 項-IE24 項)

企業が製品 120 個を CU12,000(1 個当たり CU100)で顧客に販売することを約定する。この製品は顧客に 6 か月間にわたり移転される。企業は各製品に対する支配を一時点で移転する。企業が製品 60 個に対する支配を顧客に移転した後に、契約が変更され、顧客への追加の製品 30 個(合計で同一製品 150 個)の引渡しが要求される。当初の契約にはこの追加の製品 30 個は含まれていなかった。

ケース B —— 独立販売価格を反映しない価格での追加の製品

追加の製品 30 個の購入を交渉する過程で、各当事者は当初は 1 個当たり CU80 の価格で合意する。しかし、顧客が、顧客に移転された当初の製品 60 個に、それらの引渡された製品に特有の軽微な欠陥があることを発見する。企業はそれらの製品の品質の低さについて顧客に補償するため、1 個当たり CU15 の部分的な値引きを約定する。企業と顧客は、CU900(CU15 の値引き×60 個)を企業が追加の製品 30 個に課す価格に織り込むことに同意する。したがって、契約変更は、追加の製品 30 個の価格は CU1,500(すなわち、1 個当たり CU50)であると定める。この価格の内訳は、追加の製品 30 個について合意された価格 CU2,400(すなわち、1 個当たり CU80)から CU900 の値引きを控除したものである。

契約変更時に、企業は CU900 を当初に移転した製品 60 個についての取引価格の減額として(したがって、収益の減額として)認識する。追加の製品 30 個の販売を会計処理する際に、企業は、交渉された 1 個当たりの価格 CU80 は、追加の製品の独立販売価格を反映していないと判断する。したがって、この契約変更は、別個の契約として会計処理するための IFRS 第 15 号第 20 項の条件を満たさない。引き渡すべき残りの製品は、すでに移転された製品とは区別できるものなので、企業は IFRS 第 15 号第 21 項(a) 要求事項を適用し、条件変更を当初の契約の解約と新規契約の創設として会計処理する。

したがって、残りの製品のそれぞれについて収益として認識される金額は、混合した価格 CU93.33 である($[(CU100 \times \text{当初の契約においてまだ移転されていない製品 } 60 \text{ 個}) + (CU80 \times \text{契約変更に基づいて移転すべき製品 } 30 \text{ 個})] \div \text{残りの製品 } 90 \text{ 個}$)。

上記設例 5 のケース B では、企業は、追加の製品に対する値引きの一部は、すでに提供した製品に欠陥があったため提供されたものであり、当該製品に帰属させる。これは、すでに提供した製品について顧客に提供された補償は、それら製品の値引きであるためである。当該値引きは、変動対価(すなわち、価格譲歩)として処理される。すでに提供した製品についての新たな値引きは、取引価格(よって収益)の減額として、変更日時点で認識される。契約開始後の取引価格の変更は、IFRS 第 15 号第 88 項から第 90 項(セクション 6.5 を参照)に従って会計処理する。

同様の状況において、すでに提供した財又はサービスに係る履行上の問題について顧客に補償するために当該財又はサービスに対する価格譲歩(取引価格の減額として処理される)が提供されているのか、あるいは、(契約変更の会計処理に含まれるべき)将来の財又はサービスに対する値引きが提供されているのかが、契約条件の変更からは明確ではない場合がある。すでに提供した財又はサービスに履行上の問題が存在する場合、顧客に対する補償を当該財又はサービスの取引価格の変更として会計処理すべきか否かを決定するにあたり、判断が求められる。

契約変更後に提供される残りの財及びサービスが、すでに提供された財及びサービスから区別できず、よって、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を構成することもある。この場合、企業は当該契約の変更を当初契約の一部であるかのように会計処理する。契約の変更が取引価格及び進捗度の測定に及ぼす影響を反映するために、企業はそれまでに認識した収益を(増額又は減額)調整する(すなわち、収益の調整は累積的にキャッチアップする方法で行う)。このシナリオについて、以下で説明する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 8 —— 収益の累積的なキャッチアップ修正を生じる変更(IFRS 第 15 号 IE37 項-IE41 項)

企業(建設会社)が、顧客の所有する土地に顧客のための商業ビルを建設する契約を締結する。約定対価は、CU1 百万と建物が 24 か月以内に完成した場合の CU200,000 のボーナスである。企業は、約定した財又はサービスの束を、IFRS 第 15 号第 35 項(b)に従って、一定期間にわたり充足される単一の履行義務として会計処理する。顧客が建設期間を通じて建物を支配するからである。契約開始時に、企業は以下を見込む。

	CU
取引価格	1,000,000
予想原価	700,000
予想利益(30%)	300,000

契約開始時に、企業は CU200,000 のボーナスを取引価格から除外する。収益認識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ことができないからである。建物の完成は、企業の影響力の及ばない要因(天候や規制上の承認を含む)の影響を非常に受けやすい。さらに、同様の形態の契約に関する企業の経験は限定的である。

企業は、発生した原価を基礎としたインプットの測定値が、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の適切な測定値を提供すると判断した。第 1 年度末までに、企業は履行義務の 60%を完了している。これは現在までに発生した原価(CU420,000)と合計予想原価(CU700,000)の比率に基づいている。企業は変動対価を再判定し、その金額が依然として IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項に従って制限されていると判断する。したがって、第 1 年度について認識した収益累計額及び原価は次のとおりである。

	CU
収益	600,000
原価	420,000
総利益	180,000

第 2 年度の第 1 四半期に、契約の各当事者が、建物の間取りの変更によって契約を変更することに合意する。その結果、固定対価と予想原価がそれぞれ CU150,000 と CU120,000 増加する。変更後の可能性のある対価の合計は CU1,350,000(固定対価 CU1,150,000+完成ボーナス CU200,000)である。さらに、CU200,000 を達成するために与えられる期間が 6 か月間延長され、当初の契約開始日から 30 か月となる。変更日に、自らの経験と履行すべき残りの作業(主として建物内部のもので、天候の影響を受けない)に基づいて、企業は、ボーナスを取引価格に含めても、IFRS 第 15 号第 56 項に従って収益認識累計額の重大な戻入れは生じない可能性が非常に高いと判断し、CU200,000を取引価格に含める。契約の変更を評価する際に、企業は IFRS 第 15 号第 27 項(b)を評価し、変更後の契約の下で提供すべき残りの財及びサービスが、(IFRS 第 15 号第 29 項の諸要因に基づいて)契約変更日以前に移転した財及びサービスと区別できないと判断する。すなわち、この契約には依然として単一の履行義務のみが存在する。

したがって、企業は(IFRS 第 15 号第 21 項(b)に従って)契約変更を当初の契約の一部であるかのように会計処理する。企業は、進捗度の測定値を見直して、履行義務の 51.2%(発生した実際原価 CU420,000÷合計予想原価 CU820,000)を充足していると見積る。企業は、追加の収益 CU91,200[(完成 51.2%×変更後の取引価格 CU1,350,000)－現在までに認識した収益 CU600,000]を変更日に累積的なキャッチアップ修正として認識する。

最後に、契約の変更が上記 2 つのシナリオの組合せ、すなわち、新規契約の創出と既存契約の変更として取り扱われることもある。この場合、企業は、変更後の財又はサービスと区別できる完了した履行義務については、これまでの会計処理を修正しない。しかし、契約の変更が、変更された部分から区別できない履行義務に配分された見積取引価格に及ぼす影響を反映するために、企業はそれまでに認識した収益を(増額又は減額)調整し、進捗度の測定を見直す。

よくある質問

質問3-11: 企業は、契約の変更が既存契約の終了と新規契約の創出として会計処理される場合、契約の変更時に存在する契約資産をどのように会計処理するか? [2016年4月18日FASBのTRG会議—アジェンダ・ペーパー51]

セクション10.1の質問10-5を参照。

3.5 IFRS第15号における契約の定義を満たさない取決め

取決めが IFRS 第 15 号に従って契約とみなされるための要件を満たさない場合、当該取決めを次のように会計処理しなければならない。

IFRS 第 15 号からの抜粋

15. 顧客との契約が第 9 項の要件に該当せず、企業が顧客から対価を受け取る場合には、企業は、次のいずれかの事象が発生している場合にのみ、受け取った対価を収益として認識しなければならない。
 - (a) 企業が顧客に財又はサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ、企業が約定対価のすべて又はほとんどすべてを受け取って返金不要である。
 - (b) 契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要である。
16. 企業は、顧客から受け取った対価を、第 15 項の事象のいずれかが発生するか又は第 9 項の要件がその後満たされるまで、負債として認識しなければならない(第 14 項を参照)。当該契約に関する事実及び状況に応じて、認識された負債は、将来に財又はサービスを移転する義務か又は受け取った対価を返金する義務のいずれかを表す。いずれの場合においても、負債は顧客から受け取った対価の金額で測定しなければならない。

企業は、IFRS 第 15 号第 9 項の要件(セクション 3.1 を参照)がその後満たされたか否かを判断するため、取決めの期間にわたり当該要件を継続的に評価しなければならない。当該要件が満たされる場合、上記の規定ではなく、当基準の収益認識モデルが適用される。

取決めが IFRS 第 15 号第 9 項の要件を満たさない(及び継続的に満たさない)状況においては、企業は上述した事象(すなわち、完全な履行及び実質的にすべての対価の受領、あるいは契約の終了)のうち 1 つが発生した場合、あるいは IFRS 第 15 号第 9 項の要件が事後的に満たされた場合に限り、受領した返金不能な対価を収益として認識する。

そのような事象のいずれかが発生するまで、顧客から受け取ったすべての対価は、(収益ではなく)負債として会計処理され、当該負債は顧客から受領した対価の金額で測定される。

IASB は、結論の根拠において、米国基準に以前規定されていた、販売が完了していない場合に適用される「預り金法(deposit method)」に類似するように、当該会計処理を規定したと述べている⁶⁷。結論の根拠で示されているように、IASB は、履行された契約が IFRS 第 15 号第 9 項の要件を満たさない状況において、企業が代替的なガイダンスを探したり、IFRS 第 15 号の収益認識モデルを不適切に類推適用することを防ぐために、IFRS 第 15 号第 14 項から第 16 項の規定を設けることを決定した⁶⁸。

⁶⁷ IFRS 第 15 号 BC48 項

⁶⁸ IFRS 第 15 号 BC47 項

FASB との違い

FASB は 2016 年 5 月に、基準の改訂を行い、取決めが当該基準に基づき収益を創出する契約として会計処理するための要件を満たさない場合、顧客から受領した対価に関連して企業が収益を認識することができる要件として、追加の事象を加えた。この改訂に基づくと、企業は、企業が財又はサービスの支配を移転し、追加の財又はサービスの移転を停止した（及び移転する義務を有しない）時点で、受領した返金不能の対価の金額を収益として認識することになる。

IASB はこの論点を検討したものの、IFRS 第 15 号の明確化又は改訂を行わないことを決定した。しかし、2016 年 4 月の改訂の一環として、IASB は、IFRS 第 15 号の結論の根拠において、顧客が支払不履行の場合に企業は契約を解約する権利を有すると契約に定められていることが多いが、そのような条項は、通常、顧客に支払義務がある金額を回収する企業の法的権利に影響しないと説明している。したがって IASB は、IFRS 第 15 号の規定に基づけば、企業は顧客への財又はサービスの提供を中止した時点で契約が解約されたと結論付けることができると結論付けている⁶⁹。

よくある質問

質問3-12: IFRS第15号第15項(b)を適用する上で、契約が解約されたとみなされるのはどのような場合か？

契約が解約されたかどうかを決定するには、相当な判断が求められる場合がある。

IFRS第15号の結論の根拠では、「IASBは、顧客が支払不履行の場合に企業は契約を解約する権利を有すると契約に定められていることが多いが、通常、これにより顧客に支払義務がある金額を企業が回収する権利に影響が及ぶことはないことに留意した。さらにIASBは、企業が回収を諦めると決定しても、通常、顧客に支払義務がある対価に関して、契約に基づく企業の権利及び顧客の義務に影響が及ぶことはないことに留意した。これに基づくと、IFRS第15号における従前の規定は、(中略)、顧客への財又はサービスの提供を中止した時点で契約が解約されると企業が結論を下すのに十分であるとの結論に至った⁷⁰」と述べられている。

質問3-13: 企業が、(1)顧客との契約に合意する前、又は(2)取決めがIFRS第15号に基づき契約とみなされるための要件を満たす前に、特定の予想される契約に係る活動を開始する場合、これらの活動に係る収益は、契約成立時点でどのように認識すべきか？ [2015年3月30日TRG会議－アジェンダ・ペーパー33]

セクション7.1.4.Cの質問7-10を参照。

⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC46H 項

⁷⁰ IFRS 第 15 号 BC46H 項

4. 契約における履行義務の識別

IFRS 第 15 号を適用するに際し、企業は契約に含まれる約定した財及びサービスを識別し、それらの財及びサービスのうちいずれが別個の履行義務に該当するのかを判断しなければならない。結論の根拠で述べられているように、企業が IFRS 第 15 号を適用する上で適切に会計処理の単位を識別するのに役立つように、IASB は「履行義務」の概念を取り入れた⁷¹。IFRS 第 15 号では、取引価格を各履行義務に配分することが求められているため、適切な会計処理の単位を識別することは、約定した財又はサービスを顧客に移転する際の企業の履行の忠実な描写に基づいて収益を認識するための基礎となる。

IFRS 第 15 号は、契約に含まれる履行義務の識別に関して、以下の規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

22. 企業は、契約の開始時点で、顧客との契約に含まれる約定した財又はサービスを評価し、次のいずれかを顧客へ移転する約定のそれぞれを履行義務として識別しなければならない。
- (a) 別個の財又はサービス(あるいは、財又はサービスの束)
 - (b) 実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである、一連の別個の財又はサービス(第 23 項を参照)
23. 以下の要件をいずれも満たす場合、一連の別個の財又はサービスの顧客への移転パターンは同じであると判断される。
- (a) 企業が顧客に移転することを約定した一連の財又はサービスに含まれる別個の財又はサービスのそれぞれは、一定期間にわたり充足される履行義務といえるための第 35 項の要件を満たす。
 - (b) 一連の財又はサービスに含まれるそれぞれの別個の財又はサービスを顧客に移転するという履行義務について、第 39 項及び第 40 項に従って、その完全な充足に向けた進捗度を測定するために同一の方法が用いられる。

4.1 契約における約定した財及びサービスの識別

契約における履行義務を識別するための最初のステップとして、IFRS 第 15 号は、企業に契約の開始時点で契約に含まれる約定した財又はサービスを識別することを求めている。しかし、構成要素/引渡物が定義されていない従前の IFRS とは異なり、新基準では、契約で約定された財又はサービスに該当し得る項目の種類に関して、次のようなガイダンスが示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

顧客との契約における約定

24. 顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約定している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約において識別される履行義務は、当該契約で明示されている財又はサービスに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約定も含まれる可能性があるからである(契約締結時において、そうした約定が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出している場合)。

⁷¹ IFRS 第 15 号 BC85 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

別個⁷²の財又はサービス

26. 顧客との契約内容により、約定した財又はサービスには、次のものが含まれる可能性があるが、これらに限定されるものではない。
- (a) 企業が製造する財の販売(たとえば、製造業者の棚卸資産)
 - (b) 企業が購入する財の再販売(たとえば、小売業者の商品)
 - (c) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売(たとえば、B34 項から B38 項に記述している、本人として行動している企業が再販売するチケット)
 - (d) 顧客のための契約上合意された作業の履行
 - (e) 財又はサービスを提供できるように待機するサービス(たとえば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート)、又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービスの提供
 - (f) 他の当事者が顧客に財又はサービスを移転するのを手配するサービスの提供(たとえば、B34 項から B38 項に記述しているように、他の当事者の代理人として行動すること)
 - (g) 顧客が再販売するか又は自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与(たとえば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約定している場合)
 - (h) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発
 - (i) ライセンスの付与(B52 項から B63B 項を参照)
 - (j) 追加の財又はサービスを購入する選択権の付与(当該選択権が、B39 項から B43 項に記述しているように、重要な権利を顧客に提供する場合)

また、IFRS 第 15 号では、約定した財又はサービスを引き渡す義務を充足するために企業が行わなければならない活動(たとえば、社内の管理業務)などは約定した財又はサービスに該当しないと明確に述べられている。企業は、契約における約定した財又はサービスを識別した後、そのうちのどの約定した財又はサービス(あるいは、財又はサービスの束)が別個の履行義務に該当するのかを判断することになる。

IFRS 第 15 号では、契約における約定した財又はサービスを識別するにあたり、企業が財又はサービスを提供するだろうという妥当な期待を顧客が抱いているかどうかを企業は考慮すると述べられている。顧客が一定の財又はサービスを受領するであろうという妥当な期待を抱いている場合、そうした約定は交渉された交換取引の一部であるとみなされる可能性が高い。そうした期待は、最も一般的には、財又はサービスを顧客に移転する契約における明示的な約定によって生じる。

しかしながら、財又はサービスを提供する約定は、企業の商慣行や業界の常識(すなわち、契約書以外)によって黙示的に存在する場合もある。セクション 3 で述べているように、IASB は、収益認識モデルの適用範囲に含まれるためには、契約は法的に強制可能なものでなければならないが、企業の履行義務を識別するにあたり、すべての(明示的又は黙示的な)約定が強制可能である必要はないと明確に述べている⁷²。すなわち、履行義務は、(たとえば、契約に明記されていない追加の財又はサービスを提供する企業の商慣行などによる)顧客の妥当な期待に基づき存在する場合もある。

また、一般的に販売インセンティブと捉えられている一部の項目は、それが契約における約定した財又はサービスであるかどうかを判断するために、IFRS 第 15 号に基づき評価されなければならない。そうした項目には、電気通信会社が提供する「無償」の携帯端末、自動車メーカーが提供する「無償」の保守点検サービス、及びスーパー、航空会社やホテルが提供するカスタマー・ロイヤルティ・ポイントが含まれる⁷³。企業は、そのような財又はサービスを顧客が契約において受領する「主要な」項目ではないと捉えているかもしれないが、IASB は、顧客はそれらの財又はサービスに対して支払いを行っており、企業は収益を認識する上で、それらの財又はサービスに対価を配分すべきであると結論付けた⁷⁴。

⁷² IFRS 第 15 号 BC32 項及び BC87 項

⁷³ IFRS 第 15 号 BC88 項

⁷⁴ IFRS 第 15 号 BC89 項

IFRS 第 15 号第 26 項には、顧客との契約に含まれ得る約定した財又はサービスの例が示されている。企業が製造する財や顧客のために行う契約上合意された作業(又はサービス)の履行など、そのうちのいくつかは従前の IFRS の下でも財又はサービスとみなされている。しかし、IASB は、これまで引渡物とは捉えられていなかった可能性がある他の例も含めている。たとえば、IFRS 第 15 号第 26 項(e)は、財又はサービスをいつでも提供できるように待機すること、あるいは顧客が使用することを決定した時点で財又はサービスを使用できるようにしておくという約定したサービスは待機義務であると説明している。すなわち、待機義務とは、財又はサービスそのものを移転する約定ではなく、顧客が将来財又はサービスにアクセスできるようにするという約定である。待機義務は、ソフトウェア業界で一般的であるが(たとえば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート)、他の業種でもみられる場合がある。待機義務の詳細については、下記の質問 4-2 及び 4-3 を参照されたい。

IFRS 第 15 号第 26 項(g)では、顧客との約定には、顧客が再販するか、あるいは自らの顧客に提供することができる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与が含まれる場合があると述べられている。そのような権利は、当事者が契約に合意した時点で存在していれば、顧客との約定に該当する可能性がある。結論の根拠で述べられているように、IASB は、将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与が、履行義務を生じさせる可能性があることを明確化することは重要であると考えた(たとえば、企業が顧客の顧客に財又はサービスを提供することを約定する場合など)⁷⁵。この種の約定はさまざまな業種の流通ネットワークに見られ、自動車業界では一般的である。

契約における約定した財又はサービス(明示的及び黙示的な約定の双方を含む)を企業がどのように識別するのかを説明するため、IFRS 第 15 号には以下の設例が含まれている。この設例では、識別された約定が履行義務であるかどうかの評価も行われている(これについてはセクション 4.2 で説明している)。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 12 —— 契約における明示的及び暗示的な約定(IFRS 第 15 号 IE59 項-IE65A 項)

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

ケース A —— サービスに係る明示的な約定

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

IE61 顧客との契約は、2 つの約定した財又はサービス、すなわち、(a) 製品と(b) メンテナンス・サービスを含んでいる。メンテナンス・サービスに係る約定は、将来において財又はサービスを移転する約定であり、企業と販売業者との間で交渉された交換取引の一部である。企業は、IFRS 第 15 号第 27 項に従ってそれぞれの財又はサービスが区別できるのかどうかを評価する。企業は、製品とメンテナンス・サービスの両方が IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件を満たしていると判定する。企業は通常、製品を単独で販売しており、これは顧客が製品から単独で便益を得ることができることを示唆している。顧客は、メンテナンス・サービスからの便益を、顧客が企業からすでに獲得した資源(すなわち、製品)と組み合わせて得ることができる。

⁷⁵ IFRS 第 15 号 BC92 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

IE61A 企業はさらに、製品を移転する約定とメンテナンス・サービスを提供する約定は、IFRS 第 15 号第 29 項における原則及び諸要因に基づいて(IFRS 第 15 号第 27 項(b)に従って)区分して識別可能であると判断する。製品とメンテナンス・サービスは、契約において結合された項目へのインプットとして使用されていない。企業は重要な統合サービスを提供していない。というのは、この契約において製品とサービスの双方が存在することで、追加的な機能性も結合された機能性ももたらされていないからである。さらに、製品とサービスのいずれも、他方を改変することもなければカスタマイズすることもない。最後に、製品とメンテナンス・サービスは相互依存性も相互関連性も高くない。なぜなら、企業は、契約における約定のそれぞれを、他方の約定を履行する労力と独立して履行できるからである(すなわち、企業は、たとえ顧客がメンテナンス・サービスを断ったとしても製品を移転することができるであろうし、過去に他の販売業者を通じて販売した製品に関するメンテナンス・サービスを提供することができるであろう)。企業は、IFRS 第 15 号第 29 項の原則を適用するにあたり、メンテナンス・サービスを提供する約定は、製品が顧客に重要な便益を提供し続けるのに必要なものではないことにも着目した。したがって、企業は、取引価格の一部を、契約における 2 つの履行義務のそれぞれ(すなわち、製品とメンテナンス・サービス)に配分する。

ケース B —— サービスに係る黙示的な約定

IE62 企業はこれまで、企業の製品を販売業者から購入する最終顧客に、メンテナンス・サービスを追加的な対価なしに(すなわち「無償」で)提供してきた。企業は、販売業者との交渉の中でメンテナンス・サービスを明示的に約定しておらず、企業と販売業者との間の最終的な契約では当該サービスの条件は明示されていない。

IE63 しかし、企業の取引慣行に基づいて、企業は契約開始時に、販売業者と交渉した交換取引の一部として、メンテナンス・サービスを黙示的に約定していると判断する。すなわち、企業がこれらのサービスを提供してきた過去の慣行により、IFRS 第 15 号第 24 項に従って、企業の顧客(すなわち、販売業者及び最終顧客)に妥当な期待が生じている。したがって、企業はメンテナンス・サービスに係る約定が履行義務なのかどうかを評価する。ケース A と同じ理由で、企業は、製品とメンテナンス・サービスは別個の履行義務であると判断する。

ケース C —— サービスが約定したサービスに該当しない場合

IE64 販売業者との契約の中で、企業はメンテナンス・サービスについて何ら約定していない。さらに、企業は通常、メンテナンス・サービスを提供しておらず、したがって、契約締結時における企業の取引慣行、公表した方針及び具体的な声明は、顧客に財又はサービスを提供する黙示的な約定を創出していない。企業は製品に対する支配を販売業者に移転し、したがって、契約が完了する。しかし、最終顧客への販売前に、企業は、販売業者から製品を購入する者に対して、メンテナンス・サービスを追加的な約定対価なしに提供する申し出を行う。

IE65 メンテナンスに係る約定は、契約開始時における企業と販売業者との間の契約に含まれていない。すなわち、IFRS 第 15 号第 24 項に従って、企業は明示的にも黙示的にも販売業者又は最終顧客にメンテナンス・サービスを提供することを約定していない。したがって、企業はメンテナンス・サービスを提供する約定を履行義務として識別しない。その代わりに、メンテナンス・サービスを提供する義務は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理される。

IE65A メンテナンス・サービスは、現在の契約においては約定したサービスに該当しない。しかし企業は、当該メンテナンス・サービスの提供により、顧客との将来の契約において、メンテナンス・サービスを提供するという黙示的な約定を生じさせる事業慣行が存在することになるのかを評価する。

従前 IFRS からの変更点

従前 IFRS では、複数の財又はサービスが含まれる契約について、具体的に取引扱われておらず、その代わり取引の識別に焦点が当てられている。これには、取引の実質を反映するように、個別の要素を識別することも含まれる⁷⁶。その結果、IFRS に準拠して財務諸表を作成している多くの企業が、この領域に関して米国基準を参照している。従前の米国基準では、契約に含まれる「引渡物」を識別しなければならないが、当該用語は定義されていない。対照的に、IFRS 第 15 号は、契約で約定された財又はサービスに該当し得る項目の種類を示している。さらに IFRS 第 15 号は、約定した財又はサービスを引き渡す義務を履行するために企業が遂行しなければならない活動(たとえば、内部管理活動)などの一定の活動は、約定した財又はサービスに該当しないと明確に定めている。

弊社のコメント

現在販売インセンティブとして取引扱われている「無償」の財又はサービスの一部は、契約における約定した財又はサービスに該当するかどうかを判断するために、当該基準に基づき評価する必要がある。

FASB との相違点

FASB の基準では、財の支配が顧客に移転した後に行われる出荷及び配送に係る活動を、履行コスト(すなわち費用)として会計処理することを選択できる。そのような会計方針の選択が認められない場合、顧客が支配を獲得した後の出荷の取決めを有する米国会計基準適用企業は、当該基準に基づき、出荷行為が履行義務であると判断する可能性がある。そのような場合、企業は、取引価格の一部を出荷サービスに配分し、出荷が行われた時点で(又は行われるに依り)認識することが求められる。

IASB は、同様の会計方針の選択を IFRS 第 15 号では認めていない。IASB は結論の根拠において、IFRS 第 15 号第 22 項が、履行義務を識別するために、顧客との契約で約定した財又はサービスを評価することを企業に要求している点に留意した。そのような会計方針の選択は、この規定を覆すことになる。さらに、会計方針の選択はすべての企業に適用可能であり、重要な出荷業務を有する企業間で異なる会計方針の選択が行われる可能性がある。そのため、同じ業界内の企業を含む企業間の比較可能性が損なわれる可能性もある⁷⁷。FASB の基準には IFRS 第 15 号では容認されていない会計方針の選択が認められていることから、IFRS 適用企業と米国会計基準適用企業の間で実務のばらつきが生じる可能性がある。

別の違いは、FASB が、黙示的な契約条件及びそれらの黙示的な条件が顧客と約定した財又はサービスを表すものかどうかに関連して異なる用語を使用していることである。IFRS 第 15 号では、約定した財又はサービスは契約における明示的な約定に限定されず、「顧客の妥当な期待(valid expectation)」により生み出される場合があると述べられている。一方 ASC 第 606 号では、「顧客の合理的な期待(reasonable expectation)」とされている。ASC 第 606 号において財又はサービスを提供する約定は法的に強制可能である必要はないとされていることから(ただし、契約全体は強制可能でなければならない)、「妥当な期待」という用語を用いることによる混乱を避けるために FASB はこの用語を使用した。IFRS 第 15 号で「妥当な」という用語が使われていることは、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の推定的債務に係る規定と整合している。IFRS 第 15 号と ASC 第 606 号で使われている用語は異なるものの、我々は実務において違いが生じることはないと思込んでいる。

⁷⁶ IAS 第 18 号第 13 項

⁷⁷ IFRS 第 15 号 BC116U 項

4.1.1 従前の収益に係る規定に基づく引渡物として識別されていない約定した財又はサービスの識別

IFRS 第 15 号の公表後、利害関係者は、現在引渡物として識別されていない約定した財又はサービスを新基準の下では識別しなければならないのかとの疑問を提起していた。この疑問が生じたのは、一部には、IASB が結論の根拠において、「形式的なもの又は取るに足らないものと企業が考えるかもしれない履行義務の会計処理を免除することはしないと決定した。その代わりに、企業は、それらの履行義務が財務諸表にとって重要性がないかどうかを評価すべきである」と敢えて述べていたからであった⁷⁸。

TRG メンバーは 2015 年 1 月に、収益認識基準は、現在引渡物として会計処理されていない約定した財又はサービスについてまで識別することを求める意図はないということでおおむね合意に至った。同時に、企業は、形式的あるいは取るに足らないと思える項目にも注意を払うかもしれないし、「無償の」財及びサービスが顧客との約定であるかどうかを検討する必要があるだろう。たとえば電気通信会社は、提供する「無料の」携帯端末に対価を配分しなければならない場合がある。同様に、自動車メーカーも、従前実務では販売促進のためのインセンティブと捉えられる「無償の」保守サービスに対価を配分しなければならない場合がある。しかし、特定のアイテムが約定した財又はサービスに該当するかどうかを判断するにあたり、重要性を考慮することになる。

IASB は、その後 TRG メンバーによる議論を考慮し、従前 IFRS の下で識別されている財又はサービスよりも著しく多い履行義務を識別することはない点に同意した。

FASB との相違点

FASB の基準では、契約の観点から重要ではないと考えられる約定については、考慮しないことが認められている。すなわち、ASC 第 606 号では、企業が契約レベルで重要ではない項目を無視することが容認されており、各項目を合算して企業レベルで重要性を評価することは要求されていない。しかし、第 606 号では、追加の財又はサービスに係る顧客の選択権が、関連規定に従って会計処理すべき重要な権利であるかどうかについては評価しなければならないことが強調されている(下記セクション 4.6 を参照)。

IFRS 第 15 号には、契約の観点から重要ではない約定した財及びサービスを無視できるとする明示的な文言は含まれていない。しかしながら IASB は、結論の根拠において、考えられる契約におけるすべての約定した財又はサービスを識別することは意図しておらず、企業は約定した財又はサービスを評価し、履行義務を識別するにあたり、重要性と IFRS 第 15 号の全般的な目的を考慮すべきであると述べている。

さらに IASB は、従前の IFRS における収益認識基準には、従前の米国会計基準における重要ではない又は形式的な履行義務に関する米国証券取引委員会(SEC)のスタッフが公表したガイダンスと同様の文言は含まれていない点に留意した⁷⁹。TRG の議論によれば、現在引渡物として識別されていない履行義務の識別について提起された懸念は、主に、SEC のガイダンスと ASC 第 606 号を比較して、米国会計基準に基づく実務が変わる可能性があることから生じたものである。

⁷⁸ IFRS 第 15 号 BC90 項

⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC116A 項から BC116E 項

よくある質問

質問4-1: 企業は生産前に実施する活動が約定された財又はサービスに該当するかどうかをどのように評価すべきか。[2015年11月9日TRG会議—アジェンダ・ペーパー46]

TRGメンバーは、生産前に実施する活動が約定された財又はサービスに該当するか、あるいは履行活動に該当するかの決定には判断を要し、事実及び状況の検討が求められるということでおおむね合意した。企業が製造契約に従って製品を引き渡す前に生産前活動を行う必要が生じることはよくある。たとえば、長期供給契約では、顧客のニーズに即して新たな技術を創造する、又は既存の技術を適応させるために事前にエンジニアリングや設計サービスを行うことが求められることがある。

TRGメンバーは、生産前の活動が契約における約定した財又はサービスに該当するか否かの判断が難しい場合には、その財又はサービスの支配が顧客に移転しているかどうかを企業は考慮すべきであるということでおおむね合意した。たとえば企業が、顧客向けの新製品の開発の一環としてエンジニアリング及び開発サービスを提供しており、顧客がその結果生じる知的財産(たとえば特許)を所有することになる場合、それは知的財産の支配の移転であり、よってエンジニアリング及び開発活動は契約で約定された財又はサービスに該当すると結論付ける可能性が高い。

TRGメンバーは、そうした契約では支配が移転するかどうかの評価が難しい場合があることに言及した。契約によっては、生産前の活動から生じる財又はサービスの法的所有権が顧客に移転されることもある。しかしTRGメンバーは、企業はIFRS第15号に定められる支配の移転を示すあらゆる指標を考慮しなければならず、法的所有権の移転は支配の移転を推定する指標にはならないということでおおむね合意した。

仮に生産前に実施する活動が約定された財又はサービスに該当すると判断されるのであれば、企業は取引価格の一部を(単一の履行義務、又は他の財及びサービスに加え、生産前の活動も含む結合された履行義務の一部として)そうした財又はサービスに配分しなければならない。また生産前の活動が一定期間にわたり充足される履行義務の一部を構成するのであれば、当該履行義務の充足に向けた進捗度を測定する際に生産前の活動についても考慮することになる(セクション7.1.4を参照)。

質問4-2: 「典型的な」待機義務に含まれる約定の性質とはどのようなものか? [2015年1月26日TRG会議—アジェンダ・ペーパー16]

2015年1月に開催されたTRG会議において、TRGメンバーは、さまざまな待機義務の例について議論を行い、待機義務における約定の性質は財又はサービスそのものを引き渡すことではなく、顧客が財又はサービスにアクセスできるようにするという約定であることに総じて同意した。収益認識基準において、待機義務は、財又はサービスをいつでも提供できるように待機する、あるいは顧客が使用を決定した時点で財又はサービスを使用できるようにするという約定したサービスであると説明されている。待機義務は、ソフトウェア業界で一般的であるが(たとえば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート)、他の業種でもみられる。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、事実及び状況に応じて待機義務とみなされる可能性がある顧客との約定の種類として、以下の項目を挙げている。

- ▶ その引渡しについて企業が支配しているが、まだ開発途上にある財、サービス又は知的財産に係る義務(たとえば、不特定のソフトウェア・アップグレードを自身の裁量により移転するというソフトウェア・ベンダーの約定)
- ▶ 財又はサービスの引渡しについて企業及び顧客の支配が及ばない義務(たとえば、年間一定額の手数料と引き換えに空港の滑走路の除雪を行うという企業の約定)
- ▶ 財又はサービスの引渡しについて顧客が支配している義務(たとえば、顧客により予め決められた使用量を超えた後、要求があった場合に顧客の機器の定期的な維持管理を行うという企業の約定)
- ▶ 常に顧客が財又はサービスを利用できるようにする義務(たとえば、一定期間、顧客が制限なくジムを利用できるようにするジムの会員権)

よくある質問

企業は、顧客との約定の性質が財又はサービスそのものを引き渡すことであるのか、それとも財又はサービスを提供できるように待機するサービスであるのかを適切に特定するため、契約の事実及び状況を慎重に評価する必要がある。また、企業は、契約における履行義務を適切に識別するために、待機義務を含む契約における他の約定も考慮しなければならない。TRGメンバーは、待機要素を含むすべての契約に必ずしも単一の履行義務が含まれるとは限らないこととおおむね同意した(下記質問4-3を参照)⁸⁰。

また、TRG会議において、あるFASBスタッフは、どのような場合にソフトウェア/テクノロジーに係る取引に特定のアップグレード権(すなわち、別個の履行義務)又は不特定のアップグレード権(すなわち、待機義務)が含まれるのかを判断するための従前の米国会計基準に基づく実務を変えることがFASBの意図ではなかったという考えを示した。一定期間にわたり充足される待機義務の充足に向けた進捗度の測定に関するTRGメンバーの議論については、下記7.1.4Cの質問7-7を参照されたい。

質問4-3: 待機要素を伴う契約はすべて、一定期間にわたり充足される単一の履行義務を含むことになるのか? [2015年11月9日TRG会議—アジェンダ・ペーパー48]

TRGメンバーは、契約における待機要素は必ずしも一定期間にわたり充足される単一の履行義務に該当するわけではないこととおおむね合意した。この結論は、顧客との約定の性質を特定する際に、企業は待機要素が存在すると判断する場合があるものの、これは収益を認識する上での約定した財又はサービスではないとする質問4-2の説明と整合している。その代わりに、企業によって会計処理される顧客に約定された財又はサービスは、当該契約の基礎をなす財又はサービスである。

例として、企業が基本供給契約に従って顧客向けの部品が製造できるように待機していなければならない場合が挙げられる。顧客に部品を買う義務はない(すなわち、最低保証数量はない)。しかし、その部品は顧客の製品の製造に必要であり、顧客が複数の供給業者から部品を購入することは実務的ではなことから、顧客が部品を購入する可能性は非常に高い。TRGメンバーは、この例における約定の性質は、待機するというサービスではなく、部品の納入であるということとおおむね合意した。顧客が基本供給契約に従って注文書を発行すると、一定数量の区別できる財についての契約が創出され、企業に新たな履行義務が生じることになる。しかし、約定の性質が待機サービスであると企業が判断した場合、当該契約は一定期間にわたり充足される単一の履行義務として会計処理される。そのような状況では、企業は、契約期間を通じて購入数量を見積り(すなわち、変動対価の見積りを行い、当該対価に係る制限を適用する)、取引価格と移転された財及びサービスへの配分を継続的に見直さなければならない可能性がある。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、この例において、顧客が注文書を発行するまで当該企業には部品を移転する義務がないことも指摘されている(すなわち、顧客は個別に購入の決定を行う)。これが、企業は顧客が約定したサービスを利用できるようにすることが求められ、顧客は購入の決定を追加で行うことが求められない待機義務とは異なる点である。

変動数量の財又はサービスが関係する契約を、変動対価として会計処理すべきか(すなわち、約定の性質が、待機義務のように顧客に1つの全体的なサービスを移転することであるか)、あるいは顧客の選択権を含む契約として会計処理すべきか(すなわち、約定の性質が別個の財又はサービスそのものを移転することであるか)の判断の詳細については、質問4-10を参照されたい。

⁸⁰ TRGのアジェンダ・ペーパー48「追加の財及びサービスに係る顧客のオプション」(2015年11月9日付)

4.2 どのような場合に約定が別個の履行義務に該当するかを判断する

契約に含まれる約定した財及びサービスを識別したら、次に企業は、それらの財及びサービスのうちいずれを別個の履行義務として取り扱うべきかを判断する。すなわち、企業は個別に会計処理すべき単位を識別する。約定した財又はサービスが(それ単独で又は財及びサービスの束の一部として)区別できる場合、又は実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである、一連の区別できる財及びサービスの一部を構成する場合(セクション 4.2.2 を参照)、別個の履行義務に該当する。

約定した財又はサービスが区別できない場合、企業は、まとめると別個の財又はサービスの束が識別されるまで、当該財又はサービスを他の約定した財又はサービスと結合することが求められる。約定した財及びサービスのすべてをひとまとめにしたものが、識別される唯一の履行義務である場合、企業は、契約において約定したすべての財及びサービスを単一の履行義務として会計処理する必要がある。詳細については、セクション 4.3 を参照されたい。

単一の履行義務には、知的財産のライセンスと他の約定した財又はサービスが含まれる場合がある。IFRS 第 15 号では、契約における他の約定した財又はサービスと区別できない知的財産のライセンスの例が 2 つ挙げられている。1 つ目は、有形の財の一部を構成し、その有形の財の機能性と不可分であるライセンスであり、2 つ目は、関連するサービスと組み合わせただけの場合のみ顧客が便益を得ることのできるライセンス(たとえば、知的財産のライセンスにより提供されるコンテンツに顧客がアクセスできるようにするオンラインのホスティング・サービス)である⁸¹。この 2 つの例の詳細については、セクション 8.1.2 を参照されたい。

IFRS 第 15 号では、以下の項目も履行義務に該当すると定められている。

- ▶ 重要な権利を顧客に与える、追加の財又はサービスに関する顧客の選択権(セクション4.6のIFRS第15号B40項を参照)
- ▶ サービス型の製品保証(セクション9.1のIFRS第15号B28項からB33項を参照)

これらの財又はサービスが履行義務に該当するか否かを判断するために、IFRS 第 15 号の一般モデルは適用されない。これは、IASB が、これらの財又はサービスが契約における約定と識別された場合、当該約定は履行義務であるとみなしているからである。

4.2.1 「区別できる」か否かの判断

IFRS 第 15 号は、約定した財又はサービス(あるいは、財及びサービスの束)が区別できるか否かを判断する際の 2 段階アプローチについて定めている。

- ▶ 顧客が財又はサービスからの便益を、それ単独で又は容易に入手可能な他の資源と合わせて得ることができる(すなわち、財又はサービスが区別され得る)かどうかについての、個々の財又はサービスのレベルでの評価
- ▶ 財又はサービスを、契約における他の約定から区別して識別できる(すなわち、財又はサービスを移転する約定が、契約の観点から区別できる)かどうかの評価

財又はサービスが区別できると結論付けるためには、これらの要件の両方が満たさなければならない。当該要件が満たされる場合、個々の財又はサービスは、別個の会計単位(すなわち履行義務)として会計処理する必要がある。

IASB は、約定した財又はサービスを個別に会計処理すべきかどうかを判断する上で、どちらのステップも重要であると結論付けた。最初の要件(すなわち、区別され得る)は、財又はサービスを個別に会計処理するために最低限必要な特徴である。しかし、契約で約定された個々の財又はサービスが区別され得るものであったとしても、それぞれを個別に会計処理することが当該契約における企業の履行を忠実に描写しない場合、あるいは企業の顧客との約定の性質を適切に表さない場合、そのように会計処理することは適切ではない可能性がある⁸²。したがって、企業は、2 つ目の要件(すなわち、契約の観点から区別できる)を適用するために、それらの財又はサービスの相互関連性も考慮し、契約における履行義務を判断する必要がある。

⁸¹ IFRS 第 15 号 B54 項

⁸² IFRS 第 15 号 BC102 項

4.2.1.A 財又はサービスが区別され得る

最初の要件では、約定した財又はサービスが、区別され得るもの、すなわち単独で又は顧客が容易に入手可能な他の資源と合わせて顧客に便益を与えるものでなければならないとされている。

IFRS 第 15 号には、約定した財又はサービスが区別され得るかどうかをどのように判断するかに関し、下記の規定が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

28. 顧客は、財又はサービスを使用するか、消費するか、スクラップ価値よりも高い金額で売却するか、あるいは経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、第 27 項 (a) に従って財又はサービスから便益を得ることができる。一部の財又はサービスについては、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる。他の財又はサービスについては、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は他の企業が) 個別に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から獲得している資源(企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財又はサービスを含む)又は他の取引もしくは事象から獲得している資源である。さまざまな要因が、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源との組合せで得ることができるという証拠を提供する可能性がある。たとえば、企業がある財又はサービスを通常は個別に販売しているという事実は、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができることを示唆する。

財又はサービスが区別され得るかどうかを判断することは多くの場合単純である。たとえば、企業が経常的に財又はサービスを個別に販売している場合には、その事実は、顧客がそれ単独で又は容易に入手可能な他の資源と組み合わせて、当該財又はサービスから便益を得ることを証明するものである。

この評価は、特に他の企業が提供する容易に入手可能な資源と組み合わせた場合にしか財又はサービスから便益を得られない場合、より多くの判断が必要とする。容易に入手可能な資源とは、以下の条件のいずれかを満たす資源をいう。

- ▶ 企業(又は他の企業)が個別に販売しているもの
- ▶ 顧客が企業からすでに獲得しているもの(企業が契約に従って顧客にすでに移転している財又はサービスを含む)、又は他の取引や事象からすでに獲得しているもの

結論の根拠で述べられているように、顧客が財又はサービスからの便益を(それ単独で又は容易に入手可能な他の資源と組み合わせて)得ることができるか否かの評価は、顧客が財やサービスをどのように利用するかではなく、財又はサービスそのものの特徴に照らして行う⁸³。この考え方に基づき、企業がこの評価を行う際には、顧客が他の企業から容易に入手可能な資源を獲得するのを妨げるような契約上の制限については考慮しない(下記セクション 4.2.3 で引用している設例 11 のケース D を参照)。

IASB は結論の根拠において、「区別できるという属性は、複数要素契約における独立した財又はサービスの識別に関する従前の収益認識規定と同等のものである。これは、企業が引き渡す項目を区分して会計処理するためには、その項目が「顧客にとって単独で価値」を有していなければならないと定めていたものである」と説明している。しかしながら IASB は、履行義務を識別するにあたり、顧客が約定した財又はサービスをどのように使用するつもりなのかを企業が評価しなければならないと捉えられることがないように、IFRS 第 15 号では同様の用語を使用しなかった。IASB は、顧客の意図を企業が把握することは不可能ではないにしろ、難しいだろうと述べている⁸⁴。

⁸³ IFRS 第 15 号 BC100 項

⁸⁴ IFRS 第 15 号 BC101 項

4.2.1.B 契約の観点からの区別可能性



IASBによる改訂

IASBは2016年4月にIFRS第15号を改訂し、どのような場合に約定した財又はサービスが契約における他の約定から「区別して識別できる」(すなわち、契約の観点から区別できる)かを明確化した。この改訂では、(1)複数の約定した財又はサービスが一体となって結合されたアウトプットを提供しているかどうかによって評価が決まることを強調するために、約定した財又はサービスが区別して識別できるかどうかを判断するための原則が見直され、(2)約定した財又はサービスが区別して識別できるか否かを判断するための3つの指標が、この原則に合わせて変更され、さらに、(3)これらの概念を適用する上で役立つように新たな設例が追加されるとともに、他の設例が改訂されている。

各約定の特徴に照らして約定した財又はサービスが区別され得るかどうかを判断したら、次に企業は、2つ目の要件、すなわち財又はサービスが契約に含まれる他の約定と区別して識別できるかどうか(すなわち、財又はサービスを移転するという約定が契約の観点から区別できるかどうか)を検討する。

IFRS第15号は、この判断に関して、以下の規定を定めている。

IFRS第15号からの抜粋

29. 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約定が第27項(b)に従って区分して識別できるかどうかを評価するにあたり、その目的は、当該約定の性質が、契約の観点において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、それとも、その約定した財又はサービスをインプットとした結合された項目を移転することなのかを判定することである。財又はサービスを顧客に移転する複数の約定が区分して識別できないことを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。
- (a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約定している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合されたアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合されたアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用している。結合されたアウトプットには、複数のフェーズ、要素又は単位が含まれていることもある。
 - (b) 当該財又はサービスのうちの1つ又は複数、契約で約定した他の財又はサービスのうちの1つ又は複数を大幅に修正又はカスタマイズするか又はそれらによって大幅に修正又はカスタマイズされる。
 - (c) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高い。言い換えると、当該財又はサービスのそれぞれが、契約の中の他の財又はサービスのうちの1つ又は複数に著しく影響を受ける。たとえば、場合によっては、企業が当該財又はサービスのそれぞれを個別に移転することによって約定を履行することができないために、複数の財又はサービスが互いに著しく影響を受ける。

「区別して識別できる」の原則

約定した財又はサービスが区別して識別できるかどうか(すなわち、財又はサービスを移転する約定が契約の観点から区別できるかどうか)を判断するには、企業の約定が、それぞれの財又はサービスを個別に移転することであるのか、あるいは契約において約定した個々の財又はサービスで構成される単一(又は複数)の結合された項目を移転することであるのかを評価しなければならない。したがって、企業は、契約における約定した財又はサービスがアウトプットであるのか、単一(又は複数)の結合された項目のインプットであるのかを評価することになる。IASB は結論の根拠において、多くの場合、単一(又は複数)の結合された項目は、約定された財及びサービスの合計よりも大きくなる(又は著しく異なったものとなる)と指摘している⁸⁵。

企業の約定が、区別して識別できるかどうかの評価では、契約を履行する過程におけるさまざまな財又はサービス間の関係を検討する。よって、企業は、財又はサービスを移転する約定間の一体性、相互関連性又は相互依存性の程度を考慮する。IASB は結論の根拠において、ある項目が、その性質上、他の項目に依存するかどうか(すなわち、2つの項目に機能的な関係があるかどうか)を考慮するのではなく、契約履行の過程において、複数の項目間に変化を生じる関係があるかどうかを評価すると述べている⁸⁶。

さらに IASB は、「区別して識別できる」の原則は、個々の約定した財又はサービスの観点ではなく、契約における約定した財又はサービスの束の観点から適用されると強調している。すなわち、「区別して識別できる」の原則は、契約における財又はサービスの束を移転する際の企業の履行が、顧客との単一の約定を履行するものである場合を特定することを意図したものである。したがって、「区別して識別できる」の原則を適用するには、複数の約定した財又はサービスが、契約において互いに著しい影響を及ぼすものである(よって、相互依存性又は相互関連性が高い)かどうかを評価する⁸⁷。

この評価の一例として、IASB は結論の根拠において、区別され得る多くの財及びサービス(たとえば、さまざまな建築資材、労働力、プロジェクト管理サービス)の顧客への移転を伴う典型的な工事契約を説明している。この例において、IASB は、個々の財又はサービスのすべてを別個の履行義務として識別することは、実務的ではなく、また顧客に対する企業の約定を忠実に表現するものではないと結論付けている。すなわち、顧客が受け取ることを契約した項目(たとえば、建物、住宅)の建設において企業が履行した(及びそれらのインプットを使用した)時ではなく、建設過程において資材や他のインプットが投入された時に収益が認識されてしまうことになる。そのため、約定した財又はサービスが区別できるかどうかを判断する際に、企業は、財又はサービスが区別され得るかどうかだけではなく、財又はサービスを移転する約定が契約の観点から区別できるかどうかも評価する⁸⁸。

IFRS 第 15 号第 29 項には、約定した財又はサービスの束における約定が区別して識別することができず、よって単一の履行義務に結合すべき場合を特定する際に役立つ 3 つの要因(各要因については下記で説明している)が含まれている。IASB は、結論の根拠において、これらの 3 つの要因はすべてを網羅するものではなく、また、財又はサービスを移転する企業の約定が区別して識別できるものではないと判断する上で、すべての要因が存在する必要はないと述べている。また、これらの 3 つの要因は、区別して識別できるの原則とは別に独立して評価することを意図したものではない。IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれる多様な取決めを考慮すると、区別して識別できるの原則の評価において当該要因の目的適合性が低くなる例も出てくると IASB は考えている⁸⁹。企業は、約定した財又はサービスが区別して識別できるかどうかを評価するにあたり、相当な判断が求められる場合がある。この評価を行うには、それぞれの契約の事実及び状況を十分に理解しなければならない。

⁸⁵ IFRS 第 15 号 BC116J 項

⁸⁶ IFRS 第 15 号 BC116K 項

⁸⁷ IFRS 第 15 号 BC116L 項

⁸⁸ IFRS 第 15 号 BC102 項

⁸⁹ IFRS 第 15 号 BC116N 項

重要な統合サービス

最初の要因(IFRS 第 15 号第 29 項(a))は、重要な統合サービスの存在である。IASB は、企業がある財又はサービスを契約における他の財又はサービスと統合する重要なサービスを提供している場合、統合された財又はサービスの束は、単一又は複数の結合されたアウトプットを表すとしている。言い換えれば、企業が重要な統合サービスを提供している場合、個々の財又はサービスを移転するリスクは、統合された財又はサービスの束と分離することはできない。これは、企業の顧客との約定の大部分が、個々の財又はサービスが、単一又は複数の結合されたアウトプットに確実に組み込まれるようにすることだからである⁹⁰。

この要因は、アウトプットが複数ある場合にも適用される。また、IFRS 第 15 号で述べられているように、単一又は複数の結合されたアウトプットには、複数のフェーズ、要素又は単位が含まれる場合がある。

IASB は結論の根拠において、この要因は、建設業者がさまざまな建設作業の管理と調整を行い、それらの作業の統合に関連したリスクを引き受ける統合(又は契約管理)サービスを提供する多くの工事契約に関連がある可能性があるとして述べている。建設業者が提供する統合サービスには、しばしば、外注先が行う作業を調整し、作業の質が契約の仕様に従っていることを担保し、さらに個々の財又はサービスが、顧客が受領することを契約した結合された項目に適切に組み込まれるようにすることが含まれる⁹¹。IASB は、この要因は他の業種にも当てはまる可能性があることに留意した⁹²。

大幅な改変又はカスタマイズ

IFRS 第 15 号第 29 項(b)の 2 つ目の要因は、大幅な改変又はカスタマイズの存在である。IASB は結論の根拠において、一部の業界では、分離不能なリスクの概念が、ある財又はサービスが他の財又はサービスを大幅に改変又はカスタマイズするものであるかどうかを評価することによって、より明確に説明されると述べている。これは、ある財又はサービスが契約における別の財又はサービスを大幅に改変又はカスタマイズするものである場合、それぞれの財又はサービスは、結合されたアウトプットを作り出すために(インプットとして)一緒に組み合わせられているからである⁹³。

たとえば、企業が、顧客にソフトウェアを提供し、そのソフトウェアを顧客の既存のインフラストラクチャーで機能するように大幅にカスタマイズすることを約定すると仮定する。事実及び状況に基づき、企業は、完全に統合されたシステムを顧客に提供していると評価し、またカスタマイズ・サービスでは、ソフトウェアを提供するリスクとカスタマイズ・サービスを提供するリスクが分離できないような方法で、ソフトウェアを大幅に改変することが要求される(すなわち、ソフトウェアとカスタマイズ・サービスは区別して識別することができない)と判断する。

相互依存性又は相互関連性が高い

IFRS 第 15 号第 29 項(c)の 3 つ目の要因は、約定した財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高いかどうかである。約定した財又はサービスは、それぞれが、契約における 1 つ又は複数の他の財又はサービスの著しい影響を受ける場合、相互依存性又は相互関連性が高いことになる。上述のとおり、IASB は、複数の約定の相互依存性又は相互関連性が高いかどうかを判断するために、約定した財又はサービスの間に、双方向の依存性又は変化を生じる関係があるかどうかを評価すると明確にしている。

設例

IASB は、履行義務の識別に関する規定の適用を説明した数多くの設例を IFRS 第 15 号に含めている。こうした設例には、財又はサービスを移転する約定が契約の観点から区別するかどうかを企業がどのように判断できるのかの分析が含まれている。これらの設例の幾つかについては、下記セクション 4.2.3 でその全文を掲載している。

⁹⁰ IFRS 第 15 号 BC107 項

⁹¹ IFRS 第 15 号 BC107 項

⁹² IFRS 第 15 号 BC108 項

⁹³ IFRS 第 15 号 BC109 項

弊社のコメント

IAS 第 18 号は、取引の実質を反映するために、収益認識要件を個別に識別可能な構成要素に適用することが必要な場合があると定めている。しかし、同基準書はこうした別個の構成要素を識別するための具体的な適用ガイダンスを設けていない。そのため、上記で説明した IFRS 第 15 号の規定により、実務に変更が生じる可能性がある。

現在、IFRS に準拠して財務諸表を作成している多くの企業が、従前の米国基準を参照してその会計方針を策定している。IFRS 第 15 号の適用により実務に変更が生じるか否かは、企業が会計方針を策定する際に、従前の米国基準におけるどのガイダンスを参照していたかに左右される。

財又はサービスが区別できるか否かを判断するための 2 段階アプローチにおける最初のステップは、従前の米国基準の規定(ASC 第 605-25 号「収益認識—複数要素契約」)に従って別個の会計単位を決定する際の原則に類似している。しかし、財又はサービスを契約の観点から検討するという 2 つ目のステップは新しい規定である。したがって、収益認識に係るこれまでの会計単位を変更する必要があるかどうかを判断するために、この 2 つ目のステップを慎重に評価する必要がある。この評価を行うにあたり、企業は相当な判断を求められる可能性がある。

会計方針の策定に際し、ASC 第 985-605 号「ソフトウェア—収益認識」などの、他の従前米国基準のガイダンスを参照している企業もまた、IFRS 第 15 号の下では異なる結論に至る場合がある。

財又はサービスが区別できるか否かの評価は、顧客との個々の契約に照らして行う必要がある点に留意することが重要である。すなわち、特定された財又はサービスはどのような状況においても区別できる(又は区別できない)と推定することはできない。契約において約定した複数の財及びサービスが相互に関連付けられている方法は、財又はサービスが区別できるか否かの結論に影響を及ぼす。我々は、契約においてそれらの財及びサービスがどのように相互に結び付けられているかによって、同じ財及びサービスであっても異なる取扱いがなされる可能性があると考えている。

4.2.2 実質的に同一で、移転パターンが同じである、一連の別個の財又はサービス

上記で説明したように、IFRS 第 15 号第 22 項(b)では、履行義務の 2 つ目の種類として、IFRS 第 15 号第 23 項に定められる下記の要件がどちらも満たされる場合における、実質的に同一で、移転パターンが同じである、一連の別個の財又はサービスを顧客に移転する約定が定義されている。

- ▶ 企業が連続して移転することを約定した一連の別個の財又はサービスのそれぞれは、個別に会計処理されるならば、IFRS 第 15 号第 35 項に従って(下記及びセクション 7.1 を参照)一定期間にわたり充足される履行義務を表す。
- ▶ 企業は、一連の別個の財又はサービスのそれぞれについて、同じ測定方法を用いて履行義務の充足に向けての進捗度を測定する。

一連の別個の財又はサービスが IFRS 第 15 号第 22 項(b)及び IFRS 第 15 号第 23 項の要件(以下、「一連規定」)を満たす場合、企業は、その一連の別個の財又はサービスを単一の履行義務として取り扱わなければならない(すなわち、任意適用ではない)。IASB は、収益認識モデルを簡素化し、企業が同一の財又はサービスを一定期間にわたり提供する場合に履行義務が首尾一貫して識別されるようにするためにこの規定を導入した⁹⁴。この一連規定がなければ、企業は複数の別個の財又はサービスを識別し、それら財又はサービスのそれぞれに独立販売価格に基づいて取引価格を配分し、それらの履行義務が充足される時に収益を認識することになるため、収益認識モデルの適用に運用上の課題が生じる可能性があるとして IASB は考えた。IASB は、これは費用対効果が低いと判断した。代わりに企業は、単一の履行義務を識別し、その履行義務に取引価格を配分することになる。その後企業は、単一の進捗度の測定値を当該履行義務に適用し、収益の認識を行う⁹⁵。

⁹⁴ IFRS 第 15 号 BC113 項

⁹⁵ IFRS 第 15 号 BC114 項

別個⁹⁶の財又はサービスを一連のものとして会計処理するには、財又はサービスが実質的に同一でなければならない。IASB は結論の根拠において、一連規定を満たす反復的なサービスの例を 3 つ示している(すなわち、清掃、取引処理、及び電力供給)⁹⁶。また、TRG メンバーは、別個の財又はサービスが実質的に同一である場合、企業はまず、その約定の性質を判断する必要があることでおおむね合意した。これは、一連の別個の財又はサービスが、約定の性質によって、提供される一定量の財又はサービス(たとえば、財の各単位)又は区別できる時間増分(たとえば、1 時間単位のサービス)のいずれかで構成されるからである。すなわち、約定の性質が一定量のサービス(たとえば、契約に定められた期間にわたる月次の給与計算サービス)を提供するものであれば、その評価において、各サービスが区別でき、かつ実質的に同じものであるかどうかを検討する。一方、企業の約定の性質が(不特定の量が提供されるため)一定期間にわたり待機すること又は単一のサービスを提供することであるような場合、その評価においては、実際の活動ではなく、各時間増分(たとえば、時間、日)が区別でき、かつ実質的に同じものであるかどうかを判断する⁹⁷。

約定を充足するために企業が行う実際の活動が、1 日の中で、また、日によって大きく変わる場合であっても、その事実だけでは、別個の財又はサービスが実質的に同じでないということにはならないと強調しておくことが重要である。約定の性質が、日々のホテル運営サービスを提供することである例を検討する。当該サービスでの活動は毎日変わる場合がある(たとえば、清掃サービス、予約サービス、不動産管理)。しかし、企業は、企業の約定の性質は毎日同じであり、全体としては同じ運営サービスを毎日提供しているため、日々のホテル運営サービスは実質的に同じであると判断する。企業の約定の性質の決定と「実質的に同じ」という要件の評価の詳細については質問 4-6 を参照されたい。

2016 年 7 月の TRG 会議で議論された TRG のアジェンダ・ペーパーでは、企業の約定の性質と一連規定の適用可能性(財又はサービスが区別できるかどうかを含む)を検討する際は、「一定期間にわたる」に関する IFRS 第 15 号第 35 項のどの要件が満たされるのか(すなわち、履行義務が一定期間にわたり充足されると企業が結論付けた理由)を考慮することが有用となる場合があると説明されている⁹⁸。セクション 7.1 で詳しく説明しているように、履行義務は、3 つの要件のうち 1 つが満たされる場合に一定期間にわたり充足される。たとえば、企業が履行するにつれ、顧客が便益を受け取ると同時に消費することから(すなわち、「一定期間にわたる」に関する IFRS 第 15 号第 35 項(a)の最初の要件)、履行義務が一定期間にわたり充足される場合、サービスの各増分を区別できることが示唆される可能性がある。この場合、企業は、サービスの各増分を区別して識別することができるか(及び実質的に同一か)を評価する必要がある。IFRS 第 15 号第 35 項の残り 2 つの要件(すなわち、(1)企業の履行により、資産が創出されるか又は増価し、資産の創出又は増価につれて、顧客が当該資産を支配する、又は(2)企業の履行により創出される資産は、企業にとって他に転用できる資産ではなく、かつ企業が現在までに完了した履行に対して支払いを受ける強制可能な権利を有している)に基づき、履行義務が一定期間にわたり充足される場合、約定の性質は、単一の特定された財又はサービスを引き渡すことである可能性がある(たとえば、1 つの機器を製作する契約)。この場合、履行義務における個々の財又はサービスは区別できないことから、一連の別個の財又はサービスとはみなされない。

履行義務が、一連の別個の財又はサービスで構成される単一の履行義務であるか、あるいは互いから別個のものではない財又はサービスで構成される単一の履行義務であるかの決定は、(1)変動対価の配分(セクション 6 を参照)、(2)契約の変更(セクション 3.4 を参照)、及び(3)取引価格の変更(セクション 6.5 を参照)の領域における会計処理に影響を及ぼす。IASB が結論の根拠で説明しているように、また、TRG が 2015 年 3 月の会議で議論したように、企業は、収益認識モデルのこれら 3 つの領域に関する規定を適用する際には、一連規定に基づき識別された単一の履行義務ではなく、契約における別個の財又はサービス自体を考慮する⁹⁹。

⁹⁶ IFRS 第 15 号 BC114 項

⁹⁷ TRG アジェンダ・ペーパー-39「一連規定の適用と変動対価の配分」(2015 年 7 月 13 日付)

⁹⁸ TRG アジェンダ・ペーパー-39「一連規定の適用と変動対価の配分」(2015 年 7 月 13 日付)

⁹⁹ それぞれ IFRS 第 15 号 BC115 項及び TRG アジェンダ・ペーパー-27「一連の別個の財又はサービス」(2015 年 3 月 30 日付)

TRG アジェンダ・ペーパーに含められていた下記の例では、一連規定に基づき識別された単一の履行義務と、区別できない財及び(又は)サービスで構成される単一の履行義務で、変動対価の配分がどのように異なるかが説明されている。固定の年間手数料に加えて、2年目の終わりにマイルストーンを達成した際に業績ボーナスが支払われる支払条件を含む5年間のサービス契約を考慮する。サービス期間全体が、一連の区別できるサービスで構成される単一の履行義務であると判断された場合、企業は、変動対価(すなわち、ボーナスの金額)を、マイルストーンを達成する日までの区別できるサービスを提供するという取り組み(たとえば、1年目及び2年目の区別できるサービス)に直接配分すべきであると結論付けることができる可能性がある。この場合企業は、ボーナスを稼得したら、その全額を2年目の末時点で認識する。一連規定を満たすと判断することが合理的となるサービスの幾つかの例を質問4-6で記載している¹⁰⁰。

一方、企業が、サービス期間全体が、区別できないサービスで構成される単一の履行義務であると判断した場合、ボーナスは取引価格に含められることになり(ただし、変動対価に関する制限が適用される—セクション5.2.3を参照)、サービス期間全体に対する進捗度の測定に基づき認識する。たとえば、当該ボーナスが、2年目の末時点(稼得され、収益の戻入れが生じない可能性が非常に高くなる時点)で取引価格の一部になると仮定する。この場合、ボーナスは、現在までに完了した企業の履行に基づき2年目の末時点で一部が認識され、残りの履行義務が充足されるに従い残額が認識される。その結果、ボーナスの金額は、5年のサービス期間が終わるまでの間にわたり収益として認識される。

弊社のコメント

当該一連規定は新たに導入された概念である。我々は、顧客との契約における約定した財又はサービスが、一連の別個の財又はサービスとして会計処理するための要件を満たすかどうかを決定するには、相当な判断が求められると考えている。下記の質問4-6で説明しているように、一連規定を適用するための要件を満たす約定した財又はサービスは、特定の業種に限られるものではなく、さまざまな約定した財又はサービスが該当する可能性がある。

企業は、この新たな規定により、自社の事業プロセスや内部統制を追加、又は変更すべきかについて検討する必要がある。

よくある質問

質問4-4: 一連規定を適用するには、財又はサービスは連続して移転される必要があるのか？
[2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー27]

TRGメンバーは、一連の別個の財又はサービスは連続して移転される必要はないということでおおむね合意した。すなわち、一連規定は、他の要件が満たされる限り、財又はサービスが断続的に移転される場合や重複して移転される場合にも適用しなければならない。TRGメンバーは、財又はサービスの移転の間隔の長さに応じて、一連規定が適用されるか否かを慎重に検討することが必要となる可能性についても言及した。

利害関係者がこの質問をしたのは、結論の根拠において、一連規定に関連して「連続して」という用語が使われているからであった¹⁰¹。しかし、TRGのアジェンダ・ペーパーでは、このIASBの説明は、同一の財又はサービスが一定期間にわたり連続して提供される場合にのみ一連規定が適用されることを示唆する意図はなかったと結論付けられている。

TRGのアジェンダ・ペーパーには、2年間にわたりある製品を24,000個生産する製造サービス契約の例が含まれていた。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、当該サービス契約に基づき製造される製品はすべて実質的に同じであり、一定期間にわたり充足される区別できるサービスであるため(セクション7.1を参照)、IFRS第15号第23項の一連規定に係る要件が満たされていると結論付けられている。これは、顧客の仕様を満たすように製品が製造されるからである(すなわち、企業の履行により、企業にとって代替的な用途がある資産は創出されない)。また、企業は、契約が解約される場合であっても、支払い(原価に合理的な利益を加えた金額)を受ける強制可能な権利を有する。

¹⁰⁰ TRG アジェンダ・ペーパー27「一連の別個の財又はサービス」(2015年3月30日付)

¹⁰¹ IFRS 第15号 BC113項、BC116項

よくある質問

TRGアジェンダ・ペーパーの結論は、企業が2年間にわたり均一にサービスを提供する(たとえば、1ヵ月あたり1,000個を生産する)かどうかは左右されない。すなわち、2,000個を生産する月もあれば、まったく生産しない月もある場合があり、これが、契約が一連の別個の財又はサービスとして会計処理するための要件を満たすかどうかを判断する際の決定要因になることはない。

質問4-5: 一連規定を適用するには、会計処理の結果が、区別できる財及びサービスが別個の履行義務であるかのように会計処理した場合と同じになる必要があるか？ [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー—27]

TRGメンバーは、会計処理の結果が同じになる必要はないことにおおむね合意した。また、企業は、財及びサービスが別個の履行義務であるかのように会計処理した場合と会計処理の結果が同じであることを証明する必要もない。

質問4-6: 一連規定を適用するには、企業は、履行義務が「実質的に同じ」である別個の財又はサービスで構成されるか否かを、どのように検討すべきか？ [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー—39]

上記で述べたように、主にサービス契約に対する一連規定の適用に焦点を絞ったTRGペーパーは、企業がIFRS第15号に従って、履行義務が「実質的に同じ」である別個の財又はサービスで構成されるか否かをどのように判断するかを理解する上で有用であることに、TRGメンバーはおおむね合意した。

TRGアジェンダ・ペーパーでは、財又はサービスが区別でき、かつ実質的に同じものであるかどうかを評価するにあたり、企業はまず、サービスを顧客に提供するという企業の約定の性質を評価しなければならないと述べられている。すなわち、約定の性質が一定量のサービス(たとえば、契約に定められた期間にわたる月次の給与計算サービス)を提供するものであれば、その評価において、各サービスが区別でき、かつ実質的に同じものであるかどうかを検討する。一方、企業の約定の性質が(不特定の量が提供されるため)一定期間にわたり待機すること又は単一のサービスを提供することであるような場合、その評価においては、実際の活動ではなく、各時間増分(たとえば、時間、日)が区別でき、かつ実質的に同じものであるかどうかを判断する。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、一連の別個の財又はサービスは、約定の性質に応じて、提供される一定量の財又はサービス(たとえば、財の各単位)か、あるいは区別できる時間増分(たとえば、1時間単位のサービス)のいずれかで構成されるとのIASBの意図が説明されている。

上記セクション4.2.2で述べたように、履行義務を充足するために企業が行う実際の活動は、1日の中でも、日によっても大きく変化することに留意することが重要である。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、履行義務が区別でき、かつ実質的に同じである財又はサービスで構成されるか否かの評価において、これが決定要因になることはないと述べられている。約定の性質が、日々のホテル運営サービスを提供することである例を考えてみる。当該サービスでの活動は毎日変わる場合がある(たとえば、清掃サービス、予約サービス、不動産の維持管理)。しかし、企業は、約定の性質が毎日同じであり、全体として同じ運営サービスを毎日提供しているため、日々のホテル運営サービスは実質的に同じであると判断する。

TRGアジェンダ・ペーパーには、一連規定を満たす可能性がある約定した財及びサービスの幾つかの例と、結論の裏付けとなる分析が含まれていた。それぞれの例における約定の性質の評価は、月次の給与計算処理サービスに関するIFRS第15号の設例13と整合している。下記では、TRGのアジェンダ・ペーパーに含まれていた設例と分析の一部を要約している

IT 委託契約の例

あるベンダーと顧客は、ベンダーが契約期間にわたり委託業務を継続的に提供する 10 年間の情報技術 (IT) 委託契約を締結する (たとえば、サーバー容量を提供し、顧客のソフトウェア・ポートフォリオを管理し、IT ヘルプ・デスクを運営する)。毎月の合計請求額は、それぞれの業務に関し消費された異なる単位に基づき計算される。ベンダーは、ベンダーが履行するにつれ、顧客がサービスによって提供される便益を受け取ると同時に消費している (IFRS 第 15 号 第 35 項 (a) の「一定期間にわたる」の要件を満たしている) と判断する。

ベンダーは、まず顧客との約定の性質を考慮する。TRG アジェンダ・ペーパーでは、ベンダーは、一定量のサービスではなく、不特定の量の業務を提供することを約定しているため、ベンダーは、約定の性質が、統合的な業務代行サービスを毎日提供するために待機する義務であると合理的に結論付けることができると述べられている。約定の性質が、全般的な IT 業務代行サービスである場合、サービスを提供するそれぞれの日は、区別できるとみなすことができる。これは、顧客が、それぞれの日からの便益をそれぞれで受け取ることができ、それぞれの日を区別して識別することができるからである。さらに TRG アジェンダ・ペーパーでは、ベンダーが、サービスを行うそれぞれの日が実質的に同じであると合理的に判断することができると説明されている。すなわち、履行義務を構成する個々の活動が、日によって変わる場合であっても約定全体の性質はすべての日で同じであるということである。したがって、この契約は一連規定を満たすと判断することは合理的となる。

取引処理サービスの例

ベンダーは、自社のシステムへの継続的なアクセスを提供し、すべての取引を顧客に代わって処理する 10 年契約を顧客と締結する。顧客は、ベンダーのシステムを使用することを義務付けられるが、最終的な取引の数量は定かではない。ベンダーは、ベンダーが履行するにつれ、顧客が便益を受け取ると同時に消費すると結論付ける。

ベンダーが、約定の性質が、特定の数量の取引の処理ではなく、システムへの継続的なアクセスを提供することであると判断する場合、顧客が要求するだけの数の取引を処理するために待機する単一の履行義務が存在すると判断する可能性がある。この場合、サービスの区別できる時間増分が複数あると結論付けることが合理的であるとアジェンダ・ペーパーでは述べられている。一日に処理される取引の数が異なる場合であっても、顧客はアクセスから一貫した便益を日々得ていることから、顧客にサービスへのアクセスが提供されるそれぞれの日は、実質的に同じであるとみなすことができる。

TRG のアジェンダ・ペーパーでは、ベンダーが、約定の性質が各取引の処理であると判断する場合、異なる支払いを生じさせることになる複数の種類の取引があるとしても、処理される各取引は実質的に同じであるとみなすことができると述べられている。また、顧客は各取引からの便益をそれぞれで得ることができ、各取引は区別して識別可能であるため、処理される各取引は区別できるサービスに該当し得ると述べられている。したがって、この契約は一連規定を満たすと判断することは合理的となる。

よくある質問

ホテル運営の例

あるホテル運営者は、顧客に代わって不動産を管理する 20 年契約を締結する。ホテル運営者は、毎月の賃料収入の 1%を毎月対価として受領することに加え、サービスを提供する際に発生した人件費の補填と年次インセンティブを受領する。ホテル運営者は、ホテル運営者が履行するにつれ、顧客が便益を受領すると同時に消費すると結論付ける。

ホテル運営者は、顧客との約定の性質を考慮する。約定の性質が(実際の活動がお互いに区別できないことから)全般的な管理サービスである場合、サービスを提供するそれぞれの日は区別できるものとみなすことができると TRG アジェンダ・ペーパーでは述べられている。これは、顧客が、サービスのそれぞれの日からの便益をそれぞれ単独で受けることができ、サービスのそれぞれの日を区別して識別することができるからである。

TRG のアジェンダ・ペーパーでは、約定の性質が全般的な管理サービスであると仮定すると、毎日提供されるサービスは区別でき、かつ実質的に同じであるとみなすことができると述べられている。これは、履行義務を構成する個々の活動が、1 日の中で、また、日によって大きく変わる場合であっても、管理サービスを提供するという約定全体の性質はすべての日で同じだからである。したがって、この契約は一連規定を満たすと判断することは合理的となる。

4.2.3 履行義務の識別の例

IFRS 第 15 号には、履行義務の識別に関する規定の適用を説明するために、幾つかの設例が含まれている。設例では、財又はサービスを移転する約定が区別され得るかどうかが、また、契約の観点から区別できるかどうかを決定する際に行う判断が説明されている。下記では、これらの設例を抜粋している。

下記の設例は、財及びサービスを伴う契約について、当該約定した財及びサービスが区別され得るが、インプット(当該財及びサービス)を結合されたアウトプットに統合する重要なサービスが提供されているために、契約の観点からは区別できない場合の取扱いを説明したものである。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 10 —— 財及びサービスが区別できない場合 (IFRS 第 15 号 IE45 項-IE48C 抗)

ケース A —— 重要な統合サービス

企業(建設業者)が、顧客のために病院を建設する契約を締結する。企業は、プロジェクトの全般的な管理に責任を負い、さまざまな約定した財及びサービスを識別する。これには、設計、現場の清掃、基礎工事、調達、構造の建設、配管及び配線、設備の据付け、仕上げが含まれる。

約定した財及びサービスは、IFRS 第 15 号第 27 項(a)に従って区別され得る。すなわち、顧客は、当該財及びサービスからの便益を単独で又は他の容易に利用可能な資源と組み合わせて得ることができる。これは、企業又は競合企業が、これらの財及びサービスの多くを他の顧客に対して定期的に個別に販売している事実によって証明される。さらに、顧客は個々の財及びサービスから、それらの財又はサービスの使用、消費、売却又は保有によって経済的便益を生み出すことができる。

しかし、当該財及びサービスを移転する約定は、(IFRS 第 15 号第 29 項の諸要因に基づき)IFRS 第 15 号第 27 項(b)に従えば区分して識別できない。これは、企業が財及びサービス(インプット)を顧客が契約した目的である病院(結合されたアウトプット)に統合するという重要なサービスを提供している事実によって証明される。

IFRS 第 15 号第 27 項における要件の両方が満たされないため、当該財及びサービスは区別できない。企業は契約の中の財及びサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース B —— 重要な統合サービス

ある企業が、非常に複雑な特殊仕様の装置を複数ユニット引き渡すことになる契約を顧客と締結する。契約の条件により、企業は契約したユニットを製造するために製造プロセスを確立することを要求される。この仕様は、現在交渉されている交換取引の一部ではない別個の契約の条件に従って開発され、顧客が所有している特注の設計に基づくものであり、当該顧客に特有のものである。企業は契約の全体的な管理に対する責任を負っており、当該契約は、原料の調達、外注業者の特定及び管理、製造、組立及び試験の実施を含むさまざまな活動の実施及び統合を要求している。

企業は、契約における約定を評価し、約定した装置のそれぞれが IFRS 第 15 号第 27 項(a)に従って区別され得ると判断する。顧客はそれぞれの装置から単独で便益を得ることができるからである。これは、それぞれのユニットが他のユニットと独立して機能し得るからである。

企業は、自らの約定の性質が、顧客の仕様に従って顧客が契約した装置の全ユニットを製造するというサービスを確立し提供することであることに着目する。企業は、自らが責任を負っているのが、契約の全体的な管理と、さまざまな財及びサービス(インプット)を全体的なサービス及びその結果生じる装置(結合されたアウトプット)に統合するという重要なサービスの提供であること、したがって、装置及び当該装置を製造するのに固有のさまざまな約定した財及びサービスは、IFRS 第 15 号第 27 項(b)及び第 29 項に従って、区分して識別できないことを考慮する。このケースでは、企業が提供する製造プロセスは顧客との契約に固有である。さらに、企業の履行の性質と、特にさまざまな活動の重要な統合サービスは、企業が装置を製造する活動の 1 つの変化が、非常に複雑な特殊仕様の装置の製造に要する他の活動に重要な影響を与えるため、企業の活動は非常に相互依存性及び相互関連性が高いことを意味する。IFRS 第 15 号第 27 項(b)の要件が満たされないため、企業が提供する財又はサービスは区分して識別可能ではなく、したがって、区別できるものではない。企業は、契約で約定した財及びサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

上記ケース A 及びケース B で説明されているように、契約に「重要な統合サービス」が存在するかどうかを決定するには、相当な判断が求められるとともに、顧客との個々の契約に固有の事実及び状況に大きく左右される。

下記の設例では、同様の事例において、重要なインストール・サービスが、識別される履行義務の数についての企業の結論にどのように影響し得るかが説明されている。ケース A では、約定した財及びサービスのそれぞれが区別できると判断されている。ケース B では、一方の約定(インストール)がもう一方の約定(ソフトウェア)を大幅にカスタマイズするため、約定された財及びサービスのうち 2 つが、単一の履行義務に結合されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 11 —— 財又はサービスが区別できるかどうかの判定(IFRS 第 15 号 IE49 項-IE58 項)

ケース A —— 別個の財又はサービス

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

企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号第 27 項に従って区別できるかを判定するために、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業は、ソフトウェアは他の財及びサービスの前に引き渡され、アップデートやテクニカル・サポートがなくても機能し続けることに着目する。顧客は、契約の開始時に移転されるソフトウェア・ライセンスと組み合わせてアップデートから便益を得ることができる。したがって、企業は、顧客は財及びサービスのそれぞれから単独で又は容易に利用可能な他の財及びサービスと組み合わせて便益を得ることができ、IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件は満たされると結論を下す。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は IFRS 第 15 号第 29 項の原則及び諸要因も考慮し、それぞれの財及びサービスを顧客に移転する約定は他の約定のそれぞれと区分して識別できる(したがって、IFRS 第 15 号第 27 項 (b)の要件は満たされる)と判断する。この決定に達するにあたり、企業はソフトウェアを顧客のシステムに統合するが、インストール・サービスは顧客がソフトウェア・ライセンスを使用して便益を得る能力に著しく影響を与えないことを企業は考慮する。インストール・サービスは一般的なものであり、代替的な提供者から獲得することができるからである。ソフトウェア・アップデートは、顧客がライセンス期間中にソフトウェア・ライセンスを使用して便益を得る能力に著しく影響を与えない。企業はさらに、約定した財又はサービスのいずれも互いを大幅に改変又はカスタマイズするものではなく、企業はソフトウェアとサービスを結合されたアウトプットに統合するという重要なサービスを提供していないことに着目する。最後に、企業は、ソフトウェアとサービスが互いに著しく影響を与えないので、相互依存性も相互関連性も高くないと結論を下す。企業は、当初のソフトウェア・ライセンスを移転する約定を、その後インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート又はテクニカル・サポートを提供する約定と独立に履行することができるからである。

この評価に基づき、企業は、契約の中の 4 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。

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

企業は IFRS 第 15 号第 31 項から第 38 項を適用して、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・サポートについての履行義務のそれぞれが一時点で充足されるのか一定期間にわたり充足されるのかを判定する。企業は、ソフトウェア・ライセンスを移転するという企業の約定の性質についても、IFRS 第 15 号 B58 項に従って評価する(IE276 項から IE277 項における設例 54 を参照)。

ケース B —— 大幅なカスタマイズ

約定された財及びサービスは、次の点を除いてケース A と同じである。当該契約では、顧客が使用している他のカスタマイズされたソフトウェア・アプリケーションとのインターフェースを可能にするための重要な新機能を追加するように、インストール・サービスの一部として、ソフトウェアを大幅にカスタマイズすることが定められている。カスタマイズされたインストール・サービスは、他の企業も提供できる。

企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号第 27 項に従って区別できるかを判定するために、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業はまず、第 27 項(a)の要件が満たされているかどうかを評価する。ケース A と同じ理由で、企業は、ソフトウェア・ライセンス、インストール、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・サポートはそれぞれ当該要件を満たすと判断する。企業は次に、第 27 項(b)の要件が満たされているかどうかの評価を、IFRS 第 15 号第 29 項の原則及び諸要因を評価することによって行う。企業は、契約の条件が、契約で定められたカスタマイズされたインストール・サービスの履行によって、ライセンスしたソフトウェアを既存のソフトウェア・システムに統合するという重要なサービスを提供する約定を生じさせていることに着目する。言い換えると、企業は、ライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスを、契約に定められた結合後のアウトプット(すなわち、機能的かつ統合されたソフトウェア・システム)を生み出すためのインプットとして使用している(IFRS 第 15 号第 29 項(a)を参照)。ソフトウェアはサービスにより大幅に改変されカスタマイズされている(IFRS 第 15 号第 29 項(b)を参照)。このため、企業は、ライセンスを移転する約定はカスタマイズされたインストール・サービスと区分して識別できないので、IFRS 第 15 号第 27 項(b)の要件は満たされないと判断する。したがって、ソフトウェア・ライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスは、区別できない。

ケース A と同じ分析に基づき、企業は、ソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートは契約の中の他の約定とは区別できると判断する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

この評価に基づいて、企業は、契約の中の 3 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。

- (a) ソフトウェア・カスタマイズ（ソフトウェアに係るライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスとで構成される）
- (b) ソフトウェア・アップデート
- (c) テクニカル・サポート

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

下記の設例では、すべて区別できると判断された、複数の約定した財又はサービスを含む契約が説明されている。この設例では、区別して識別できるの原則と、その基礎となる IFRS 第 15 号第 29 項の要因の両方を考慮することが重要であると強調されている。

ケース C は、機器の販売と据付サービスが含まれる契約である。機器は、カスタマイズや改変なしに機能するものである。据付は複雑ではなく、他のベンダーが行うことも可能である。企業は、契約における 2 つの約定は区別できると判断している。

ケース D では、顧客が企業のサービスだけを使用することを要求されるなど、一定の種類の契約上の制限が、約定した財又はサービスが区別できるか否かの評価に影響してはならないことが説明されている。

ケース E では、機器の販売と、その機器と共に使用する特別仕様の消耗品が含まれる契約が説明されている。消耗品を製造できるのは企業だけであるが、消耗品は個別に販売されている。企業は、契約における 2 つの約定は区別できると判断し、設例では、それらの約定が区別され得るものであり、契約の観点から区別できるかどうかを判断するための分析が説明されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 11 —— 財又はサービスが区別できるかどうかの判定 (IFRS 第 15 号 IE58A 項-IE58K 項)

ケース C —— 約定が区別して識別できる (据付)

ある企業が、設備と据付サービスを販売する契約を顧客と締結する。その設備はカスタマイズや改変なしに稼働可能である。必要な据付は複雑ではなく、いくつかの代替的なサービス提供者が行うことが可能である。

企業は、契約の中の 2 つの約定した財及びサービス、すなわち、(a) 設備と (b) 据付を識別する。企業は、それぞれの約定した財又はサービスが区別できるものなのかどうかを判定するため、IFRS 第 15 号第 27 項の要件を評価する。企業は、設備と据付はそれぞれ IFRS 第 15 号第 27 項 (a) の要件を満たしていると判断する。顧客は、設備からの便益を使用又はスクラップ価値よりも高い金額での再販売によって単独で又は容易に利用可能な他の資源（たとえば、代替的な提供者から利用可能な据付サービス）と組み合わせて得ることができる。顧客は、すでに企業から獲得しているであろう他の資源と組み合わせて据付サービスから便益を得ることもできる。

企業はさらに、設備を移転する約定と据付サービスを提供する約定は (IFRS 第 15 号第 27 項 (b) に従って) それぞれ区分して識別できると判断する。企業は、設備と据付サービスがこの契約における結合された項目へのインプットではないと判断するにあたり、IFRS 第 15 号第 29 項の原則及び諸要因を考慮する。このケースでは、IFRS 第 15 号第 29 項の諸要因のそれぞれが、次のように、設備と据付サービスは区別して識別できるという結論に貢献するが、個々に決定要因となるわけではない。

- (a) 企業は重要な統合サービスを提供していない。すなわち、企業は、設備を引き渡してその後、据え付けることを約定しており、設備を移転する約定をその後、設備を据え付ける約定と独立して履行できるであろう。企業は、設備と据付サービスを結合後のアウトプットに変換するような方法で結合させることを約定しているわけではない。
- (b) 企業の据付サービスは、設備を大幅にカスタマイズ又は改変するものではない。

IFRS 第 15 号からの抜粋

(c) 顧客は、設備に対する支配を獲得した後にのみ、据付サービスから便益を得ることができるが、据付サービスは設備に著しく影響を与えるものではない。企業は、設備を移転する約定を据付サービスを提供する約定と独立して履行できるからである。設備と据付サービスは、それぞれ他方に著しく影響を与えないので、相互依存性も相互関連性も高くない。

この評価に基づいて、企業は契約の中の 2 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。

(i) 設備

(ii) 据付サービス

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

ケース D —— 約定が区別して識別できる(契約上の制限)

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

企業の据付サービスを利用するという契約上の要求は、このケースにおいて約定した財及びサービスが区別できるかどうかの評価を変えるものではない。これは、企業の据付サービスを利用するという契約上の要求は、財又はサービスそのものの特性を変化させず、企業の顧客への約定も変化させないからである。顧客は企業の据付サービスの利用を要求されているが、設備と据付サービスは区別され得る(すなわち、それぞれが IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件を満たす)ものであり、企業が設備を提供する約定と据付サービスを提供する約定はそれぞれ区別して識別できる(すなわち、それぞれ IFRS 第 15 号第 27 項(b)の要件を満たす)。これに関しての企業の分析はケース C の分析と整合的である。

ケース E —— 約定が区別して識別できる(消耗品)

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

企業は、顧客はこの設備から、容易に利用可能な消耗品との組合せで便益を得ることができると判断する。消耗品は IFRS 第 15 号第 28 項に従って容易に利用可能なものである。企業が通常は独立に(すなわち、過去に設備を購入した顧客に補充注文を通じて)販売しているものだからである。顧客は、契約に基づいて当初に顧客に移転される引き渡された設備との組合せで、契約に基づいて引き渡される消耗品から便益を得ることができる。したがって、この設備と消耗品はそれぞれ IFRS 第 15 号第 27 項(a)に従って区別され得る。

企業は、設備を移転する約定と消耗品を 3 年間にわたり提供する約定は、IFRS 第 15 号第 27 項(b)に従って、それぞれ区別して識別できると判断する。設備と消耗品がこの契約における結合された項目へのインプットではないと判定するにあたり、企業は、設備と消耗品を結合されたアウトプットに変換する重要な統合サービスを提供していないことを考慮する。さらに、設備も消耗品も、他方によって大幅にカスタマイズ又は改変されない。最後に、企業は、設備と消耗品は相互依存性も相互関連性も高くないと結論を下す。それらは互いに著しい影響を与えないからである。顧客がこの契約において消耗品から便益を受けることができるのは、設備に対する支配を獲得した後だけであり(すなわち、設備がないと消耗品には用途がなく)、消耗品は設備を機能させるために必要となるものであるが、設備と消耗品はそれぞれ他方に著しい影響を与えない。これは、企業は契約における約定のそれぞれを他方の約定と独立して履行できるであろうからである。すなわち、企業は、たとえ顧客が消耗品を購入しなかったとしても設備を移転する約定を履行できるであろうし、たとえ顧客が設備を別個に取得したとしても消耗品を提供する約定を履行できるであろう。

この評価に基づいて、企業は契約の中の 2 つの履行義務を次の財又はサービスについて識別する。

(a) 設備

(b) 消耗品

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

4.3 約定した区別できない財及びサービス

約定した財又はサービスが区別できるとみなされるための要件を満たさない場合、まとめると別個の財又はサービスの束が識別されるまで、当該財又はサービスを他の約定した財又はサービスと結合しなければならない。これにより、区別できるとは考えられない財又はサービスを、それ自体は区別できると言えるための要件を満たす他の財又はサービスと結合することになる場合がある(セクション 4.2.1 を参照)。

IFRS 第 15 号には、区別され得るが、インプット(財及びサービス)を結合されたアウトプットに統合する重要なサービスが提供されるために、契約の観点からは区別できない約定した財及びサービスを伴う契約の例が 2 つ示されている。これらの設例(設例 10、ケース A 及び設例 10、ケース B)の全文は上記セクション 4.2.3 に掲載している。

4.4 本人か代理人かの検討



IASB による改訂

IASB は 2016 年 4 月に、本人か代理人かを評価する際の会計単位(すなわち、特定された財又はサービス)をどのように識別するか、また、支配の原則が、サービス取引などの一定の種類の取決めにどのように適用されるかを明確化するための改訂を公表した。また、この改訂では、企業が代理人ではなく本人として行動していることを示す証拠を重視するように指標が見直されていることに加え、当初の設例の修正と新たな設例の追加が行われている。

IFRS 第 15 号では、複数の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合、顧客との約定の性質を評価し、企業がそれらの取引において本人又は代理人のいずれとして行動しているのかを判断することが求められる。企業が顧客に移転する前に約定した財又はサービスを支配している場合、企業は本人となる(したがって収益は総額で計上する)。企業の役割が、他の企業による財又はサービスの提供を手配することである場合、企業は代理人となる(したがって代理業務に関する手数料を純額で収益計上する)。

IASB は、結論の根拠において、企業が顧客に財又はサービスを提供していると結論付けるためには、最初に当該財又はサービスを支配していなければならないと説明している。すなわち、企業が最初に財又はサービスを支配しなければ、それを顧客に提供することはできないということである。企業が財又はサービスを支配している場合、その取引において企業は本人となる。企業が顧客に移転する前に財又はサービスを支配していない場合、その取引において企業は代理人となる¹⁰²。

IASB は、結論の根拠において、自ら財を製造する又はサービスを提供する企業は、その財又はサービスの支配を他の当事者に移転する場合には、必ず本人であると述べている。そのような企業は、他の当事者の関与なしに顧客に直接自らの財の支配を移転するかサービスを提供しているため、本人と代理人に関する適用ガイダンスを評価する必要はない。たとえば、企業が、本人として最終顧客に財を提供する仲介業者に、財の支配を移転する場合、企業は顧客(中間業者)への財の販売における本人として収益を計上する¹⁰³。

弊社のコメント

従前 IFRS の下での実務と同様に、企業は、収益を総額又は純額のいずれで表示することが適切なかを慎重に評価する必要がある。IFRS 第 15 号には、企業が取決めにおいて本人又は代理人のいずれとして行動しているのかを判断する際の適用ガイダンスが定められているが、これらは従前 IFRS におけるガイダンスと整合するものである。しかし IFRS 第 15 号には、これらの指標に加え、当該評価において企業が財又はサービスの支配を有しているか否かを検討することを求める優先的な原則が追加されている。これは、企業が取決めにおける本人であるのか、それとも代理人であるのかの評価に影響を及ぼす可能性がある。

¹⁰² IFRS 第 15 号 BC385D 項

¹⁰³ IFRS 第 15 号 BC385E 項

IFRS 第 15 号は、本人か代理人かの評価に係る全般的原則を次のように定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B34. 他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、自らの約定の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供する履行義務(すなわち、企業が本人)であるのか、それらの財又はサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配する履行義務(すなわち、企業が代理人)であるのかを判断しなければならない。企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約定した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス(又は別個の財又はサービスの束)である(第 27 項から第 30 項を参照)。顧客との契約に複数の特定された財又はサービスが含まれている場合には、企業はある特定された財又はサービスについて本人であり、他の特定された財又はサービスについて代理人である可能性がある。
- B34A. 約定の性質を(B34 項に記述したように)判断するために、企業は次のことを行わなければならない。
- (a) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する(これは、たとえば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある(第 26 項を参照))。
 - (b) 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスを(第 33 項に記述したように)支配しているかどうかを評価する。
- B35. 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。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。本人である企業は、特定された財又はサービスを提供する履行義務を自ら充足する場合もあれば、他の当事者(たとえば、外注先)に自らに代わって履行義務の一部又は全部を充足させる場合もある。

4.4.1 特定された財又はサービスの識別

IFRS 第 15 号 B34A 項によれば、企業はまず、約定の性質(すなわち、特定された財又はサービスを提供することであるか、あるいは他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するように手配することであるか)を判断するために、契約において顧客に提供される特定された財又はサービス(あるいは本人と代理人の評価に係る会計単位)を識別しなければならない。特定された財又はサービスは、「別個の財又はサービス(あるいは別個の財又はサービスの束)」であると定義されている¹⁰⁴。この定義は履行義務の定義と似ているが(セクション 4.2 を参照)、IASB は、「履行義務」という用語を使うと代理人関係において混乱を招くため、新たにこの用語を作り出したと結論の根拠で述べている¹⁰⁵。すなわち、代理人の履行義務は、他の当事者が財又はサービスを提供するように手配することであることから、特定された財又はサービスを最終顧客に提供することは代理人の履行義務ではない。

特定された財又はサービスは、別個の財又はサービスである場合もあれば、区別できる財及びサービスの束である場合もある。IASB は結論の根拠において、個々の財又はサービスが互いから区別できない場合、それは結合された項目に対するインプットである可能性があり、それぞれの財又はサービスは顧客との単一の約定の一部でしかない場合があると述べている。たとえば、他の当事者が提供する財又はサービスが単一(又は複数)の結合された項目へのインプットである契約において、企業は、顧客に移転する前に単一(又は複数)の結合された項目を支配しているかどうかを評価する¹⁰⁶。すなわち、本人と代理人のどちらに該当するかを判断するにあたり、企業は、顧客との単一の約定を構成する個々のインプットではなく、その約定を評価しなければならない。

提供される財又はサービスを適切に識別することは、企業が取引における本人なのか代理人なのかを判断するうえで重要なステップである。特に有形の財が関係する場合など、多くの場合特定された財又はサービスを識別することは比較的単純である。たとえば、企業がノートパソコンを再販売する場合、顧客に移転される特定された財はノートパソコンである。

¹⁰⁴ IFRS 第 15 号 B34 項

¹⁰⁵ IFRS 第 15 号 BC385B 項

¹⁰⁶ IFRS 第 15 号 BC385Q 項

しかし、無形の財又はサービスが関係する場合など、当該評価を行うにあたり重要な判断が求められる場合もある。IFRS 第 15 号 B34A 項(a)によれば、特定された財又はサービスは、顧客が最終的に取得することを望んでいる財又はサービスそのもの(たとえば、フライト、食事)である場合もあれば、その財又はサービスを取得する権利(たとえば、チケット、パウチャー)である場合もある。IASB は結論の根拠において、特定された財又はサービスが、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である場合、企業は、自らの履行義務がその権利を提供する約定である(すなわち、企業は本人である)のか、あるいは他の当事者がその権利を提供するのを手配することである(すなわち、企業は代理人である)のかを判断することになると述べている。企業が財又はサービスそのものを提供しないという事実だけで評価することはできない¹⁰⁷。

IASB は、特定された財又はサービスが財又はサービス自体であるのか、その財又はサービスを取得する権利であるのかを判断することは難しい場合があることを認めている。そのため IASB は、IFRS 第 15 号に設例を含めている。設例 47(設例の全文はセクション 4.4.4 を参照)では、航空券の再販業者が取り上げられている。この設例において、企業は後日顧客に販売する航空券を事前に購入している。顧客が最終的に求めているのは飛行機での移動であるが、設例 47 の結論では、特定された財又はサービスは、(航空券という形で)特定のフライトに搭乗する権利であり、フライトそのものではないとされている。企業自体は飛行機の運行を行っておらず、サービスを変更する(たとえば、フライトの時間や行き先を変更する)ことはできない。しかし、企業は、航空券を購入する特定の顧客を識別する前に航空券を購入している。そのため、企業は、フライトに搭乗する権利である資産を(航空券という形で)保有している。よって企業は、(設例で説明されているように)その権利を顧客に移転するか、又は自ら権利を使用するかの決定を行うことができる。

設例 46A(設例の全文はセクション 4.4.4 を参照)では、オフィスのメンテナンス・サービスを提供する企業が取り上げられている。この設例において、企業は、特定された財又はサービスは、(オフィス・メンテナンス・サービスに対する権利ではなく)オフィス・メンテナンス・サービスそのものであると結論付けている。企業は、顧客から依頼されたサービスを行うことを第三者に委託する前に、顧客との契約を獲得しているが、外注先のサービスに対する権利は一度も顧客に移転していない。その代わりに、企業がサービス提供者に指図する権利を留保している。すなわち、企業は外注先のサービスを利用する権利を好きなように用いることができる(たとえば、その顧客との契約を履行するため、他の顧客との契約を履行するため、あるいは自分の施設の補修のため)。さらに、設例 46A では、顧客にとってオフィス・メンテナンス・サービスを誰が行うかは関係のないことである。この点は、航空券の再販業者が保有する特定のフライトの航空券のうちの 1 枚を顧客が購入したいと考えていた設例 47 と異なっている。

IFRS 第 15 号では、顧客との契約に特定された財又はサービスが複数含まれている場合、企業が一部の特定された財又はサービスに関しては本人となり、他の財又はサービスに関しては代理人となる場合があることが明確化されている¹⁰⁸。IFRS 第 15 号設例 48A はこれを説明するものである。

弊社のコメント

上記で述べたように、顧客に提供すべき特定された財又はサービスを適切に識別することは、企業の約定の性質が本人又は代理人のどちらとして行動することであるのかを特定する上で、重要なステップである。企業は、特定された財又はサービスが、財又はサービスそのものであるのか、あるいはその財又はサービスを取得する権利であるのかを決定するにあたり、契約条件を慎重に評価する必要があるとともに、相当な判断が求められる場合もあろう。

¹⁰⁷ IFRS 第 15 号 BC3850 項

¹⁰⁸ IFRS 第 15 号 B34 項

4.4.2 特定された財又はサービスの支配

IFRS 第 15 号 B34A 項に基づき、企業の約定の性質(すなわち、特定された財又はサービスを提供することであるのか、あるいは他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するように手配することであるのか)を決定する 2 つ目のステップとして、企業が顧客に移転する前に特定された財又はサービスを支配しているかどうかを判断する。企業が顧客に移転する前に特定された財又はサービスを支配していなければ、その財又はサービスを顧客に提供することはできない(よって本人にはならない)。すなわち、IASB が結論の根拠で説明しているように、企業が本人であるのか代理人であるのかの評価では、支配が決定要因となる¹⁰⁹。

企業が顧客に移転する前に特定された財又はサービスを支配しているかどうかを評価するにあたり、IFRS 第 15 号 B34A 項(b)では、IFRS 第 15 号第 33 項に従い(詳細はセクション 7 を参照)、収益認識モデルのステップ 5 に定められている支配の定義を考慮することが要求されている。

IFRS 第 15 号第 33 項の規定を評価した結果、企業が顧客に移転する前に特定された財又はサービスを支配していると判断された場合、企業は当該取引において本人となる。顧客に移転する前に当該財又はサービスを支配していない場合、企業は代理人となる。

利害関係者からのフィードバックでは、支配の原則は無形の財及びサービスよりも有形の財に適用するほうが簡単であるとされていた。これは、無形の財及びサービスが、一般的に引き渡される時点でのみ存在するものであるからである。この懸念に対処するため、IFRS 第 15 号には、支配の原則が一定の種類 of 取決め(サービス取引を含む)にどのように適用されるかを示した適用ガイダンス、すなわち特定された財又はサービスが顧客に移転される前に本人が何を支配しているかの説明が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

B35A. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する。

- (a) 当該他の当事者からの財又は他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの
- (b) 当該他の当事者が履行するサービスに対する権利(それにより、企業が当該他の当事者に企業に代わって顧客にサービスを提供するよう指図する能力を得る)
- (c) 当該他の当事者からの財又はサービスで、企業がその後に顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと結合させるもの。たとえば、他の当事者が提供した財又はサービスを顧客が契約している特定された財又はサービスに統合するという重要なサービス(第 29 項(a)を参照)を企業が提供する場合、企業は特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している。これは、企業はまず特定された財又はサービスへのインプット(これには、他の当事者からの財又はサービスが含まれる)に対する支配を獲得し、結合されたアウトプット(これが特定された財又はサービスである)を創出するためにそれらの使用を指図するからである。

IASB は結論の根拠において、企業が顧客に提供される特定されたサービスに対する権利を支配している場合、企業は他の当事者によって提供されるサービスを支配することに着目している¹¹⁰。その場合企業は、通常、その権利を、IFRS 第 15 号 B35A 項(a)に従い(セクション 4.4.1 で説明した航空券の再販業者に関する設例 47 のように)(チケット等の資産の形で)顧客に移転するか、あるいは IFRS 第 15 号 B35A 項(b)に従い(セクション 4.4.1 で説明したオフィス・メンテナンス・サービスに関する設例 46A のように)企業に代わって特定されたサービスを顧客に提供しよう他の当事者に指図するために使用する。

IFRS 第 15 号 B35A 項(a)で説明されている項目には、企業が他の当事者によって提供される将来のサービスに対する権利を顧客に移転する契約が含まれる。特定された財又はサービスが、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である場合、企業は、顧客にその権利を移転する前に、(財又はサービス自体を支配しているかどうかではなく)当該財又はサービスに対する権利を支配しているかどうかを評価する。IASB は結論の根拠において、そのような権利を評価するにあたり、その権利は顧客が発注した場合にのみ生じるのか、あるいは顧客が発注する前から存在するのかを評価することが多くの場合適切であると述べている。顧客が権利を発注する前にその権利が存在しない場合、顧客に移転する前に企業がその権利を支配することはできない¹¹¹。

¹⁰⁹ IFRS 第 15 号 BC385S 項

¹¹⁰ IFRS 第 15 号 BC385U 項

¹¹¹ IFRS 第 15 号 BC385O 項

IFRS 第 15 号には、この点を説明するために 2 つの設例が含まれている。(上記セクション 4.4.1 で説明した)航空券の再販業者に関する設例 47(全文はセクション 4.4.4 を参照)において、特定された財又はサービスは、(航空券という形での)特定のフライトに搭乗する権利であると判断されている。この設例における本人か代理人かの評価での決定要因の 1 つは、企業が、特定の顧客を識別する前に航空券を事前購入している点である。したがって、当該権利は顧客が発注する前に存在していたことになる。この設例では、企業が顧客に移転する前に当該権利を支配している(よって本人である)と結論付けられている。

設例 48(全文はセクション 4.4.4 を参照)において、企業は、顧客が選んだ特定のレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるパウチャーを販売している。特定された財又はサービスは、(パウチャーという形での)食事に対する権利であると判断されている。この設例における本人か代理人かの評価での決定要因の 1 つは、企業がどの時点でもパウチャー(食事の権利)を支配していないという点である。企業は、顧客に販売する前に、レストランからパウチャーを事前に購入もしていない、購入することを確約もしていない。代わりに企業は、顧客が特定のレストランのパウチャーを発注するまでパウチャーの購入を行わない。また、パウチャーは、顧客に移転される時点でのみ作成されるため、移転の前には存在しない。したがって、当該権利は顧客が発注する前には存在しない。よって企業は、どの時点でも、パウチャーの使用を指図する能力や、パウチャーが顧客に移転される前にパウチャーから生じる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。この設例では、企業は顧客に移転する前に当該権利を支配していない(よって代理人である)と結論付けられている。

IASB は結論の根拠において、企業が本人であるか代理人であるかの判断は、契約が IFRS 第 15 号 B35A 項(b)に該当するかどうかを評価する際により難しくなる可能性があることを述べている。すなわち、企業に代わってサービスを提供するように他の当事者に指図する能力を企業が有する(すなわち本人である)のか、あるいは他の当事者によるサービスの提供を手配しているだけである(すなわち代理人である)のかを判断することは難しい場合がある。(上記 4.4.1 で説明した)設例 46A(全文はセクション 4.4.4 を参照)で描写されているように、企業は、外注先が企業に代わって履行するサービスの範囲を定めた契約を外注先と締結した場合、特定されたサービスに対する権利を支配し、本人となることができる。この状況は、企業が自らの資源を使用して契約を履行するのと同じである。また、企業は、顧客との契約に基づき、特定されたサービスを顧客が満足するように提供する責任を引き続き負っていることになる。反対に、他の当事者が特定されたサービスを提供し、企業がそれらのサービスを指図する能力を有していない場合、企業はサービスに対する権利を支配しているのではなく、サービスを促進していることになるため、通常は代理人になる¹¹²。

IFRS 第 15 号 B35A 項(c)に基づく、企業が複数の財又はサービスを、顧客が受領することを契約した特定された財又はサービスである、1 つの結合された項目に統合する重要なサービスを提供している場合、企業はその特定された財又はサービスを顧客に移転する前に支配している。これは、企業が特定された財又はサービスへのインプット(これには他の当事者からの財又はサービスが含まれる場合がある)に対する支配をまず獲得し、特定された財又はサービスである結合された項目を創出するためにその使用を指図するからである。インプットは、企業にとっての履行コストになる。しかし、IASB が結論の根拠で述べているように、第三者が重要な統合サービスを提供している場合、(特定された財又はサービスのインプットになる)企業の財又はサービスの顧客は、その第三者になる可能性が高い¹¹³。

¹¹² IFRS 第 15 号 BC385V 項

¹¹³ IFRS 第 15 号 BC385R 項

4.4.2.A 本人の指標

上述の適用ガイダンスを検討しても、企業が特定された財又はサービスを支配しているかどうか明らかにならない場合もある。そのため、IFRS 第 15 号には、企業が特定された財又はサービスを支配する(よって本人である)ことを示す 3 つの指標が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B37. 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(したがって、本人である(B35 項を参照))という指標には、次のようなものがあるが、これらに限定されない。
- (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定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(たとえば、財又はサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任)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定の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定された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、又は支配の顧客への移転の後(たとえば、顧客が返品の特権を有している場合に)、企業が在庫リスクを有している。たとえば、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ことを約定する場合、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) 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し、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。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。たとえば、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。

上記の指標は、企業による支配の評価を手助けするものであり、支配の評価に置き換わるものではない。それぞれの指標では、それがどのように支配の評価を役立つのかが説明されている。結論の根拠で強調されているように、これらの指標は支配の評価に優先するものではなく、単独で考慮してはならず、独立の又は追加の評価を構成するものではない。また、すべてのシナリオで満たすべき要件又は考慮すべき要因のチェックリストとみなしてはならない。IFRS 第 15 号 B37A 項では、1 つ又は複数の指標を検討することが有用であることが多く、事実及び状況に応じて、支配の評価について個々の指標の目的適合性や説得力が高くなることも低くなることもあると述べられている¹¹⁴。IFRS 第 15 号の支配の定義と本人の指標を適用した結果、両者の間で特定された財又はサービスを支配しているか否かに関して異なる結論に至った場合、企業は、契約の事実及び状況を考慮して、その評価を再検討すべきである。これは、企業の支配及び本人の指標に関する結論は一致しなければならないからである。

IFRS 第 15 号 B37 項(a) に定められる企業が本人であることを示す最初の指標は、特定された財又はサービスを顧客に提供するという約定の履行と、特定された財又はサービスの受入可能性の両方に対して企業が主たる責任を有するというものである。この指標が特定された財又はサービスの支配の評価に役立つ理由の 1 つは、通常、企業は顧客に支配を移転する責任を有する特定された財又はサービスを支配するからである。

契約の条件や販売の際に企業が行った(書面等による)表明は、通常、どの当事者が特定された財又はサービスを提供する約定の履行と当該財又はサービスの受入可能性について責任を負っているかの証拠になる。

¹¹⁴ IFRS 第 15 号 BC385H 項

1 つの企業が、特定された財又はサービスの提供と、その財又はサービスの受入可能性の両方について単独で責任を負わない場合もある。たとえば、再販業者が、供給業者によって顧客に提供される財又はサービスを販売する場合がある。しかし、顧客が受領した当該財又はサービスに満足しなかった場合、再販業者が顧客に改善措置を提供する全責任を負う場合がある。再販業者は、販売する過程でそのような役割を宣伝している場合もあれば、顧客との関係を維持するために、苦情が生じた時点でそのような役割を引き受けることに合意する場合もある。この状況では、再販業者と供給業者の両方がこの指標の特徴を有することになる。そのため、どの企業が本人であるかを判断するためには、他の指標を考慮しなければならない可能性が高い。しかし、再販業者が、不満な顧客に対して改善措置を提供する責任を有するものの、提供する改善措置に関して供給業者に補填を求めることができる場合、特定された財又はサービスの受入可能性について再販業者が最終的な責任を負っていないことが示唆される可能性がある。

IFRS 第 15 号 B37 項(b)に定められる企業が本人であることを示す 2 つ目の指標は、企業が(特定された財又はサービスが顧客に移転される前、あるいは顧客の返品時に)在庫リスクを有していることである。在庫リスクとは、通常、利益の出る金額で転売することを目的に在庫を取得する企業が引き受けるリスクである。在庫リスクは、再販業者が特定された財又はサービスを、顧客が注文する前に取得している(あるいは取得することを確約している)場合に存在する。在庫リスクは、顧客が返品権を有し、顧客がその権利を行使した場合に再販業者が特定された財又はサービスを引き取るようになる場合にも存在する。

この指標が特定された財又はサービスの支配の評価に役立つのは、企業が顧客と契約を締結する前に特定された財又はサービスを取得する(あるいは取得することを確約する)場合、企業は当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービス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可能性が高いからである。たとえば、在庫リスクは、サービスの提供が行われる顧客との取決めに關し、顧客がその作業を受け入れるか否かにかかわらず、行われた作業に対して企業が個々のサービス提供者に補償を行う義務を有する場合に存在する可能性がある。しかし、この指標は無形の財及びサービスには当てはまらないことが多い。

再販業者の在庫リスクを軽減する要因が存在する場合がある。たとえば、販売できなかった財又は顧客が返品した財を供給業者に返品する権利を有している場合、再販業者の在庫リスクは、著しく軽減又は解消される。別の例として挙げられるのは、再販業者が、供給業者から在庫価格保護を受けている場合である。こうしたケースでは、支配の評価における在庫リスクの指標の目的適合性や説得力は低くなる可能性がある。

IFRS 第 15 号 B37 項(c)に定められる本人であることを示す 3 つ目の指標は、特定された財又はサービスの価格設定において企業が裁量権を有することである。顧客と製品又はサービスの価格を決定する際に経済的な制約の範囲内で合理的な裁量を有することは、企業がその財又はサービスの使用を指図し、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(すなわち、企業が特定された財又はサービスを支配する)ことを示唆する可能性がある。しかし、代理人も特定された財又はサービスの価格設定において裁量を有する場合があるため、取引の事実及び状況を注意深く評価する必要がある。

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号 B37 項の 3 つの指標は、従前 IFRS に含まれている一部の指標に類似している。しかし、IFRS 第 15 号の指標は、履行義務の識別の概念、ならびに財及びサービスの支配の移転の概念に基づいたものである。すなわち、新基準では、当該指標を評価する前に、企業はまず特定された財又はサービスを識別し、企業がその財又はサービスを支配しているか否かを判断しなければならない。当該指標は企業の支配に係る判断を補完するものであり、当該判断を置き換えるものではない。これは、IAS 第 18 号からの変更点である。IAS 第 18 号では、企業は、本人か代理人かを判断するために当該指標を評価していた。

また、新基準には、IAS 第 18 号の指標のいくつかは含まれていない(たとえば、信用リスクへのエクスポージャーや手数料としての対価の形式に關係するもの)。

IASB は結論の根拠において、新基準の下では、IAS 第 18 号に基づいた場合とは異なる結論に至る場合があると述べている¹¹⁵。企業は、支配の評価に影響を及ぼし得る契約条項やその他の条件に焦点を当てて、新基準に基づき、本人か代理人かの結論を見直さなければならない。

¹¹⁵ IFRS 第 15 号 BC385I 項

4.4.3 本人又は代理人として収益を認識する

企業が本人又は代理人のいずれとして行動しているかに関する判断は、企業が認識する収益の金額に影響を及ぼす。

企業が取決めにおいて本人である場合、認識される収益は企業が受け取る権利を有すると見込む総額となる。一方、企業が代理人である場合、認識される収益は代理人としてのサービスと引き換えに留保する権利を有する純額となる。企業の報酬又は手数料は、他の当事者により提供される財又はサービスと交換に受領した対価を当該他の当事者に支払った後に企業が留保する対価の純額となる。

自身が本人又は代理人のいずれであるか、また、収益を総額と純額のどちらで認識するかを決定したら、企業は履行義務を充足した時点で又は充足するに従い収益を認識する。企業は、履行義務の基礎となる特定された財又はサービスの支配を移転することにより、一時点で又は一定期間にわたり履行義務を充足する(セクション7で解説)。すなわち、本人は、特定された財又はサービスを顧客に移転した時点で(又は移転するに従い)収益を認識し、代理人は特定された財又はサービスを手配する履行義務を充足した時点で収益を認識する。

IASB は結論の根拠において、企業が代理人となる契約では、顧客が本人から関連する財又はサービスを受領する前に、代理人が約定した特定された財又はサービスの支配を顧客に移転することがあると述べている。たとえば、以下のような場合には、ロイヤリティ・ポイントが顧客に移転された時点で、企業は顧客にロイヤリティ・ポイントを提供するという約定を充足したこととなる。

- ▶ 企業の約定は、顧客が企業から財又はサービスを購入した時点で、顧客にロイヤリティ・ポイントを付与することである。
- ▶ ポイントにより、顧客は将来に他の当事者から値引価格で財又はサービスを購入する権利を与えられる(すなわち、ポイントは、将来の値引に関する重要な権利を表す)。
- ▶ 企業は、自身は代理人であり(すなわち、その約定は顧客がポイントを付与されるように手配すること)、顧客に移転される前に当該ポイント(すなわち、特定された財又はサービス)を支配していないと判断する。

対照的に、ポイントにより、顧客が将来に企業が提供する財又はサービスを受領する権利を得る場合には、企業は自身は代理人ではないと結論付けられる。この場合の企業の約定は将来に財又はサービスを提供することであり、企業がポイント及び将来の財又はサービスの両方が顧客に移転される前にそれらを支配しているからである。こうしたケースでは、企業の履行義務は財又はサービスが将来提供された時点でのみ充足されることになる。

顧客が、ポイントと交換に受け取る財又はサービスを、企業又は他の企業が将来に提供する財又はサービスから選択できる場合もある。そのような状況では、顧客が選択をしてはじめて、企業の履行義務の性質が明らかになる。すなわち、顧客が提供される財又はサービスを選択するまで(したがって、財又はサービスが企業によって提供されるのか、それとも第三者によって提供されるのか)が判明するまで)、企業は財又はサービスを引き渡すことができるように準備しておかねばならない。したがって、企業は財又はサービスを引き渡すまで、又はそれらを引き渡せるように準備しておく必要がなくなるまで、その履行義務を充足することはない。事後的に顧客が他の企業から財又はサービスを受領することを選択する場合、企業は自身が代理人として行動しているのかどうかを検討する必要があり、その場合、顧客と当該第三者との間の最終的な取引を手配したことに対して受領する報酬又は手数料のみについて収益を認識する¹¹⁶。

弊社のコメント

上記では、代理人が約定した特定された財又はサービスの支配が、顧客が本人から関連する財又はサービスを受領する前に移転する場合があることを説明している。企業は、収益を総額と純額のどちらで認識するかを決定するために、本人と代理人に関する適用ガイダンスの原則に従い、各ロイヤリティ・プログラムを評価する必要がある。

企業が顧客に特定された財又はサービスを提供する義務を移転することができる場合もあるが、IFRS 第15号では、そのような移転によって必ずしも履行義務は充足されないと述べられている。

¹¹⁶ IFRS 第15号 BC383項-BC385項

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

4.4.4 設例

IFRS 第 15 号には、上述の本人と代理人に関する適用ガイダンスを説明するための 6 つの設例が含まれている。そのうちの 4 つを下記に記載している。

IFRS 第 15 号には、下記のように、特定された財又はサービス(セクション 4.4.1 を参照)が、サービスを受ける権利ではなく、サービス自体である場合の例が設けられている。この例において、企業は本人であると判断される。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 46A —— 財又はサービスを提供する約定(企業が本人である場合(IFRS 第 15 号 IE238A 項-IE238G 項))

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、サービスの範囲を決定及び合意し、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責任を負う。企業は毎月 10 日の支払条件で合意した価格を顧客に請求する。

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。企業が顧客と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、たとえ顧客が支払いを行えない場合であっても、サービス提供者に支払いを行う義務がある。

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かどうかを評価する。

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定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。たとえば、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。

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の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。企業とサービス提供者と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)を参照)。さらに、企業は、IFRS 第 15 号 B37 項に定められる下記の指標により、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に企業が当該サービスを支配しているという追加的な証拠が提供されていると結論を下す。

IFRS 第 15 号からの抜粋

(a) 企業はオフィス・メンテナンス・サービスを提供する約定の履行に主たる責任を負っている。企業は顧客に約定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定の履行に責任を負う)。

(b) 企業は顧客へのサービスの価格の設定において裁量権を有している。

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定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。

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る対価の金額で収益を認識する。

IFRS 第 15 号には、下記のように、特定された財又はサービスがサービスを受ける権利であり、サービス自体ではない場合の例も含まれている。この例において、企業は本人であると判断されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 47 —— 財又はサービスを提供する約定(企業が本人である場合)(IFRS 第 15 号 IE239 項-IE243 項)

ある企業が、航空会社が直接販売する場合の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に、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い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。

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、その時点で顧客から対価を回収する。

また、企業は、顧客が航空会社の提供するサービスに関する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(サービスに対する不満についての顧客への改善策を含む)。

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。企業は、航空会社から購入することを約定したそれぞれの航空券により、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)を参照)。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定していないことに着目する。

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その場合にはどの契約を履行するのに使用する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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

IFRS 第 15 号 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購入することを約定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で販売す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。

したがって、企業は顧客との取引において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。

下記の例においても、企業は、特定された財又はサービスはサービスを受ける権利であり、サービス自体ではないと判断する。しかし、この例では、企業は代理人と判断されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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)(IFRS 第 15 号 IE244 項-IE248 項)

ある企業が、特定のレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるバウチャーを販売する。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(たとえば、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定もしておらず、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。

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。

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)。

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かどうかを評価する。

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 B37 項(a)の指標に記述しているように、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定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、(バウチャー以外の)他の財又はサービスを顧客に約定していないことにも着目する。

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、購入する約定もしていない。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 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。

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。

よくある質問

**質問4-7: 企業は、新基準の下で顧客に請求する金額(たとえば、送料、支払経費の補填、及び税金)をどのように表示するか(すなわち、収益として表示するか、コストの減額として表示するか)。
[2014年7月18日TRG会議—アジェンダ・ペーパーno.2]**

TRGメンバーは、第三者に代わって回収されるのではない金額が取引価格(すなわち収益)に含まれることはIFRS第15号から明らかであることにおおむね合意した。第5章で説明しているように、IFRS第15号第47項では、「取引価格は、顧客への約定した財又はサービスの移転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(たとえば、一部の売上税)を除く」と定められている。そのため、履行義務を充足するにあたり、当該金額を企業が負担しなければならない場合、当該金額は取引価格に含まれ、収益として計上される。

何人かのTRGメンバーは、これにより、税金が企業と顧客のいずれに課せられるのかを判断するために、企業は、営業活動を行うすべての国・地域で徴収される税金を評価することを求められることを指摘した。TRGメンバーは、当該金額が第三者の代わりに回収されるものであるのかが明確ではない場合に、本人と代理人に関する適用ガイダンスを適用することになるという点におおむね同意した。この場合、当該金額が第三者に代わって回収されたものでない場合でも、顧客に請求された金額が、発生したコストを控除した金額で(すなわち純額で)計上されることになる可能性がある。

FASB との相違点

FASB の基準では、顧客から回収した一定の種類の税金(売上税、使用税、付加価値税、物品税を含む)を控除した純額で収益を表示するという会計方針の選択が認められている。FASB がこの会計方針の選択を認めたのは、米国会計基準の規定の適用可能性について米国の利害関係者が懸念を示したことに対応するためであった。比較可能性が損なわれること、IFRS 第 15 号の規定は従前の IFRS の規定¹¹⁷と整合していること、5 つのステップから構成されるモデルに例外が生じることを理由に、IFRS 第 15 号では同様の会計方針の選択は認められていない¹¹⁸。IFRS の下では同様の会計方針の選択が認められないことから、IFRS と米国会計基準で差異が生じる可能性がある。

もう 1 つの差異は、企業が本人であるものの、顧客に最終的に請求される価格を算定することができない場合の取引価格の算定に関するものである。2016 年 5 月の改訂の結論の根拠において、FASB は、取引価格に係る不確実性が最終的に解消されないと見込まれる場合、変動対価の定義は満たさないため取引価格に含めてはならないと述べている¹¹⁹。利害関係者は、本人である企業が、代理人である中間業者が最終顧客に請求する金額を把握していない場合、認識する収益の金額をどのように見積るかについて質問していた。IASB は、このような状況(すなわち、本人である企業が、代理人によって顧客に請求される価格を把握しておらず、その後も把握できないことが見込まれる場合)において取引価格に関する規定がどのように適用されるかを具体的に検討しなかったものの、結論の根拠において、本人である企業は、通常、判断を適用し、入手可能なすべての情報を用いて権利を有する対価を算定することができると結論付けた¹²⁰。したがって、我々は、こうした状況における取引価格総額の見積りに関し、IFRS 適用企業と米国会計基準適用企業は異なる結論に至る場合があると考えている。

4.5 委託販売契約

IFRS 第 15 号には、委託品として他の当事者に財を引き渡す約定に関し、具体的な適用ガイダンスが示されている。セクション 7.4 を参照されたい。

¹¹⁷ IAS 第 18 号第 8 項

¹¹⁸ IFRS 第 15 号 BC188D 項

¹¹⁹ FASB ASU 2016-08, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Principal versus Agent Considerations (2016 年 3 月), BC38 項

¹²⁰ IFRS 第 15 号 BC385Z 項

4.6 追加の財又はサービスに関する顧客の選択権

多くの販売契約が顧客に追加の財又はサービスを取得する選択権を与える。こうした追加の財及びサービスは値引価格又は無料で提供されることもある。値引価格で追加の財又はサービスを取得できる選択権は、販売インセンティブ、数量に基づく段階的な価格体系、顧客特典ポイント(たとえば、航空会社のマイレージ・ポイント)又は契約更新権(たとえば、特定の費用の免除、将来の値引価格)など、多くの形態で提供される。

企業が追加の財又はサービスを取得できる選択権を顧客に与え、当該選択権が顧客に契約を締結しなければ得ることができない重要な権利(たとえば、ある地域や市場の一定の種類顧客に典型的に提供されるその財又はサービスに関する値引きを上回る値引き)を与える場合にのみ、当該選択権は別個の履行義務に該当する。選択権が重要な権利を顧客に与える場合、顧客は、将来の財又はサービスについて実質的に前払いを行っていることになる。したがって、企業はそれらの将来の財又はサービスを移転した時点、あるいは選択権が失効した時点で収益を認識する。IASB は結論の根拠で、当該規定の目的は、顧客が現在の取引の一部として(しばしば黙示的に)支払を行っている選択権を識別し、会計処理することにあると述べている¹²¹。

IASB は、何が「重要な」権利なのかについて明確な基準値を定めていない。しかし、IFRS 第 15 号では、顧客が選択権により享受する値引価格が、企業と関係をもたない顧客が支払うであろう独立販売価格を反映する場合、当該選択権は重要な権利を与えるものではない。この場合、企業は、販売提案を行っているときみなされる。IFRS 第 15 号は、仮に選択権が、顧客が当初の取引を締結した場合にのみ行使可能であるとしても、これは当てはまると述べている。販売提案を行った企業は、顧客が追加の財又はサービスを購入する選択権を行使した場合にのみ IFRS 第 15 号に従って会計処理する¹²²。

従前 IFRS からの変更点

従前 IFRS は、選択権と販売に関する提案(すなわち費用として)をどのように区別すべきかに関する適用ガイダンスを設けておらず、また重要な権利を与える選択権をどのように会計処理すべきかについても取り扱っていない。そのため、実務上、重要な権利を与える選択権を販売に関する提案として会計処理している企業もある。従前の IFRS にガイダンスが存在しないことから、選択権に配分される取引価格の金額に関する IFRS 第 15 号の規定により、従前実務が大きく変わる可能性が高い(セクション 6.1.5 を参照)。

弊社のコメント

顧客の選択権が重要な権利であるか否かを決定するには、相当な判断が求められる場合がある。契約の開始時及び契約期間を通じての会計処理及び開示に影響を及ぼすことから、この判断は重要である。

IFRS 第 15 号には、選択権が重要な権利を表すのかどうかの判断について説明するために、以下のような設例が設けられている(別個の履行義務である選択権の測定に関する説明はセクション 6.1.5 を参照のこと)。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 49 —— 重要な権利を顧客に与える選択権(値引券)(IFRS 第 15 号 IE250 項-IE253 項)

ある企業が、製品 A を CU100 で販売する契約を締結する。契約の一部として、企業は顧客に、今後 30 日間の CU100 までの購入に使用できる 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。

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値引きは、その 10%に対して増分となる値引きのみである(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定を、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。

¹²¹ IFRS 第 15 号 BC386 項

¹²² IFRS 第 15 号 B41 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

IFRS 第 15 号 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、顧客がパ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%×選択権行使の可能性 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 の当該独立販売価格に基づく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

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、顧客がパウチャーを財又はサービスと交換する時又はパウチャーの期限満了時に、パウチャーについての収益を認識する。

よくある質問

質問4-8: 追加の財又はサービスに関する選択権が顧客に重要な権利を与えることになるかどうかを判断する際、企業は現在の取引のみを考慮すればよいのか、それとも同一の顧客との過去及び将来の取引についても考慮しなければならないのか？ [2014年10月31日TRG会議—アジェンダ・ペーパー6]

TRGメンバーは、選択権が重要な権利を表すかどうかを判断する際に、企業は、ロイヤルティ・プログラムなど累積されるインセンティブを提供するものも含め、顧客とのすべての関連する取引(すなわち、現在、過去及び将来の取引)を考慮すべきであるということでおおむね合意に至った。すなわち、この評価は、現在の取引だけに関連して行うものではない。

質問4-9: 重要な権利の評価は定量的な評価のみで行うべきか、それとも定性的な要因についても考慮すべきか？ [2014年10月31日TRG会議—アジェンダ・ペーパー6]

TRGメンバーは、定量的要因と定性的要因の両方から評価すべきであるということでおおむね合意に至った(たとえば、同一のサービスに対し新たな顧客が支払う金額、同業他社が提供する代替的なサービスの有無及びその価格、明示されている契約期間後もなお顧客でいるためのインセンティブが料金に含まれていることが、平均的な顧客年数から示唆されているか、権利が累積するか)。これは、何が「重要な権利」であるかに関して顧客の観点から見ると、定性的要因が考慮される場合があるからである。これは、ステップ2で約定した財又はサービスを識別する際に、財又はサービスを移転するという顧客の合理的な期待を企業が考慮するという概念と整合している。

質問4-10: 企業は、追加の財及びサービスを購入する選択権を定める契約と数量の変動により決まる変動対価(たとえば使用量ベースの料金)を定める契約とをどのように区別するか？ [2015年11月19日TRG会議—アジェンダ・ペーパー48]

TRGメンバーは、この決定に際しては判断と事実及び状況の検討が求められるということでおおむね合意した。またこの質問に関するTRGアジェンダ・ペーパーにより、企業がこうした決定を行う際に役立つフレームワークが提供されるものと考えた。

よくある質問

この決定は、契約の開始時及び契約期間を通じての会計処理、ならびに開示に影響を及ぼすことから重要である。企業が、追加の財又はサービスに関する顧客の選択権が重要な権利を与えるものであると判断する場合、選択権そのものが契約における履行義務であるとみなされるが、財又はサービスは当該選択権が行使されるまでは会計処理されない(下記質問4-11を参照)。その結果、企業は、取引価格の一部を契約の開始時に重要な権利に配分し、当該選択権が行使された時点で又は行使されるに従い収益を認識することが求められる。一方、企業が、追加の財又はサービスに関する選択権が重要な権利ではないと判断する場合、その後購入が行われるまで、当該選択権について会計処理は行われず、選択権の対象である財又はサービスに関する会計処理も行われず。

しかし、契約に(顧客の選択権ではなく)変動対価が含まれる場合、企業は契約の開始時に、契約期間にわたり予想される変動対価を見積り、報告期間ごとに(変動対価に係る制限を適用し)その見積りを見直さなければならない(セクション5.2を参照)。また、変動対価については、重要な権利ではないと判断された選択権についてよりも多くの開示が求められる(たとえば、未充足の履行義務に係る残存取引価格の開示を求める規定)(セクション10.4.1を参照)。

TRGのアジェンダ・ペーパーによれば、(数量が変動する財又はサービスを伴う契約を、顧客の選択権を含む契約と変動対価を含む契約のどちらとして会計処理すべきかを判断する)最初のステップは、財又はサービスを顧客に提供する際の企業の約定の性質及び各当事者の権利及び義務を判断することである。

数量が変動する財又はサービスによって変動対価が生じる契約では、企業の約定の性質は、一般的なサービスを顧客に移転することである。この一般的なサービスを提供するにあたり、企業は、個々の作業又は活動を行う場合がある。契約の開始時に、企業は、契約条件により、当該契約に基づき提供される約定した財又はサービスのすべてを顧客に移転する現在の義務を有し、顧客は、それらの約定した財又はサービスに対して支払いを行う義務を負う。当該サービスを利用するという顧客の事後的な行動は、収益の測定に(変動対価という形で)影響を及ぼす。

たとえば、取引処理業者と顧客との契約を考えてみる。その契約では、取引処理業者が、処理した取引ごとに支払われる手数料と引き換えに顧客のすべての取引を処理する。処理される取引の最終的な数は分かっていない。企業の約定の性質は、送信された取引が処理されるように処理プラットフォームへの継続的なアクセスを提供することである。契約の締結により、顧客は、取引処理プラットフォームへの継続的なアクセスを提供することを企業に義務付けることになる購入の決定を行っている。顧客によって支払われる対価は、企業が支払処理サービスを移転した後(又は移転するにつれて)発生する事象(すなわち、処理のために処理業者に送信された追加の取引)により生じる。処理業者は顧客から送信されたすべての取引を処理する義務を(契約の開始時点から)すでに有するため、顧客の行動は、追加の別個の財又はサービスの提供を処理業者に義務付けるものではない。

TRGのアジェンダ・ペーパーで取り上げられていた、変動対価を含む可能性がある契約のもう1つの例は、一定の情報技術委託契約に関するものであった。(上記の取引処理契約に類似する)この種類の契約の下では、ベンダーは、契約期間にわたりサービスを継続的に提供し、提供されるサービスの量は変動する。

一方、顧客の選択権がある場合、企業の約定の性質は、契約に定められる数の財又はサービスを提供することである。顧客が選択権を行使するまで、追加の別個の財又はサービスを提供する義務が企業に生じることはない。顧客は、追加で購入する別個の財又はサービスの量を選択することができる契約上の権利を有するが、顧客はそれらの追加の別個の財又はサービスを取得するという購入の決定を個別に行わなければならない。顧客が当該権利を行使する前は、企業はそれらの財又はサービスを提供する義務を負っていない(また、移転に対する対価を受領する権利も有しない)。

TRGのアジェンダ・ペーパーは、(変動対価ではなく)顧客の選択権を含む契約として以下の例を挙げている。B社は顧客Yに1個当たりCU10で100個の製品を提供する契約を締結する。各製品は、一時点で移転されることになる区別できる財である。契約にはまた、顧客Yが1個当たりCU10の独立販売価格で追加の製品を購入できる権利も定められている。したがって顧客Yが購入することのできる数量は変動する。

よくある質問

TRGのアジェンダ・ペーパーは、購入できる製品の数量は変動するが、既存の契約の取引価格はCU1,000[100個の製品×1個当たりCU10]で固定されていると結論付けている。すなわち、取引価格には、契約に定められる製品100個分の対価のみが含まれており、追加の製品を購入するという顧客の決定は選択権である。B社は将来、追加の製品を提供しなければならないかもしれないが、顧客Yが当該選択権を行使するまでは、B社に追加の製品を提供する法律上の義務が生じることはない。この例において、当該選択権は個別の契約として会計処理される。これは、当該選択権の価格が当該製品の独立販売価格で設定されており、重要な権利が存在しないからである。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、数量が変動する財又はサービスに顧客の選択権が含まれる契約として、以下の例も挙げられている。

顧客の選択権の例

ある供給業者が、顧客の要請に応じて部品を製造し、顧客に販売することを義務付けられる5年間の基本供給契約を締結する。すなわち、供給業者は、顧客が注文書を発行するまで、部品を移転する義務を負っていない。顧客も、部品を購入する義務はないが、その部品は顧客の製品の製造に必要であり、顧客が複数の供給業者から部品を購入することは実務的でないことから、顧客が部品を購入する可能性は非常に高い。各部品は、顧客に一時点で移転される区別できる財であると判断される。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、この例における約定の性質は、部品の提供である(部品を製造し、販売するために待機するサービスではない)と結論付けられている。すなわち、契約では、(上記の取引処理業者の例のように)顧客に支配が移転された(又は現在移転されている)サービスを使用する権利ではなく、追加の区別できる財の数量を選択する権利が顧客に与えられている(すなわち、顧客の選択権が与えられている)。同様に、供給業者は、顧客が注文書を発行するまで、部品を移転する義務を有しない(これは、顧客の選択権と変動対価を区別するもう1つの重要な要因である)。反対にもう1つの事例では、ベンダーが、顧客が追加の決定を行わない場合でも約定したサービスを利用できるようにしておく義務を負っている。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、この例と、待機義務を含む可能性がある他の契約(たとえば、顧客によるフィットネスクラブの利用)とが対比されていた。顧客が、基本供給契約に従って注文書を発行すると、一定数量の区別できる財についての契約が創出され、供給業者には新たな履行義務が生じることになる。反対に、フィットネスクラブのサービスを利用している顧客は、既存の契約に基づきすでにフィットネスクラブが提供する義務を負っているサービスを利用している。すなわち、顧客の利用によって新たな義務は生じない。

TRGアジェンダ・ペーパーには、数量が変動する財又はサービスによって変動対価が生じる契約として、下記の例も挙げられていた。

変動対価の例

A社は、機器を提供する契約を顧客Xと締結する。当該機器は、一時点で移転される単一の履行義務である。A社は、機器の使用状況に基づき、消費単位当たり固定の料金を顧客に請求する。契約に最低支払保証はない。顧客Xは当該機器を使用する契約上の義務を有しない。しかし、A社は、当該機器を顧客Xに移転する契約上の義務を負っている。

TRGのアジェンダ・ペーパーでは、顧客Xによる機器の使用は、A社に支払われる対価の金額に影響を及ぼす数量の変動であると結論付けられている。機器を移転するというA社の履行義務には影響しない。すなわち、A社は、区別できる財の移転により履行している。A社への支払いにつながる顧客Xの行動は、機器が移転された後に生じるものであり、これによってA社が追加の財又はサービスの提供を求められることはない。

よくある質問

質問4-11: 企業はどのような場合に顧客の選択権の対象である財又はサービスを別個の履行義務として取り扱うのか? [2015年11月9日TRG会議—アジェンダ・ペーパー48]

TRGメンバーは、顧客が追加の財又はサービスに関する選択権を行使するのがほぼ確実であると企業が考える場合でも、契約上のペナルティが存在しないのであれば、企業は、選択権の対象である追加の財又はサービスを約定された財又はサービス(あるいは履行義務)として識別することはないということでおおむね合意した。そうした選択権は、履行義務として会計処理される重要な権利を表すか否かを判断するためだけに評価される。その結果、任意の財又はサービスと交換に受領される対価は、契約締結時点の取引価格には含まれない。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、顧客が追加の財又はサービスに関する選択権を行使するのがほぼ確実である契約について、下記の例が挙げられていた。

契約上のペナルティがない場合の顧客の選択権の例

企業は機器及び消耗品を販売し、その両方が一時点で認識される区別できる財であると判断する。機器と各消耗品の独立販売価格は、それぞれ CU10,000 と CU100 である。機器の原価は CU8,000 で、各消耗品の原価は CU60 である。企業は、顧客が各消耗品を CU100 (独立販売価格と同額) で購入できる選択権と共に、当該機器を CU6,000 (独立販売価格の 40% 引き) で販売する。契約には最低数量は定められていないものの、企業は、顧客が今後 2 年間で 200 個の部品を購入すると見積っている。この契約は独占契約であり、顧客は契約期間中は他のベンダーから消耗品を調達することはできない。

TRG メンバーは、この選択権の対象である消耗品は契約の一部とはみなされないことにおおむね合意した。さらに、この場合の選択権の価格は、消耗品の独立販売価格であることから、当該選択権が重要な権利を表すこともない。これは、消耗品がなければ機器が機能しないために、顧客が消耗品に係る選択権を行使せざるを得ない場合、また、企業からのみ消耗品を取得することを顧客に要求する独占条項が含まれる契約の場合であっても同じである。したがって取引価格は CU6,000 であり、その全部が機器に帰属する。結果として、企業が機器の支配を顧客に移転する時点で、企業には CU2,000 の損失が生じることになる。

契約上のペナルティ(たとえば、解約金、契約上の最低数量が達成されない場合の金銭的補償)が存在する場合、どの任意の財又はサービスが現在の契約において会計処理されるかを判断するにあたり、顧客の選択権の対象である財又はサービスをさらに分析する必要がある。実質的な契約上のペナルティが存在する場合、顧客の選択権の対象である財又はサービスの一部又はすべてを、締結時に契約の一部として含めることが適切となる可能性がある。これは、当該ペナルティによって、ペナルティが課せられた場合に購入することになる財又はサービスに関して、実質的に最低購入義務を負うことになるからである。

契約上のペナルティがある場合の顧客の選択権の例

上記の例と事実関係は同じとする。ただし、最低 200 個の消耗品を購入しなければ顧客にはペナルティが課せられる。すなわち、顧客は、機器に関する CU4,000 の値引額の一部又はすべてを返金することが求められる。契約条件に基づくと、ペナルティは各消耗品を購入するごとに、消耗品当たり CU20 減少する。

TRG のアジェンダ・ペーパーでは、当該ペナルティは実質的であり、事実上最低購入義務が存在すると判断されている。その結果、企業は、ペナルティを回避するために購入しなければならない消耗品の最低数量が、強制可能な権利及び義務の証拠になると結論付ける。次に企業は、取引価格を CU26,000 と計算する[(200 個の消耗品×CU100/消耗品)+CU6,000(機器の販売価格)]。さらに TRG のアジェンダ・ペーパーでは、顧客が 200 個の消耗品を購入しなかった場合、その結果生じるペナルティは契約の変更として会計処理することになると結論付けられている。

よくある質問

質問4-12: 財又はサービスに係る数量リベート及び(又は)値引は、変動対価、あるいは追加の財又はサービスを値引価格で取得する顧客の選択権のどちらとして会計処理すべきか。

リベート又は値引プログラムが遡及適用されるか、あるいは将来に向かって適用されるかで異なる。

一般的に、数量リベート又は値引が将来に向かって適用される場合、当該リベート又は値引は(変動対価ではなく)顧客の選択権として会計処理することになると我々は考えている。これは、現在の契約における財又はサービスに対する対価が、将来の購入を条件としている、あるいは将来の購入に左右されることがないからである。むしろ、リベート・プログラムによる値引は、将来の購入価格に影響する。企業は、数量リベート又は値引が、重要な権利を表す(よって履行義務として会計処理される)将来に値引価格で財又はサービスを購入する選択権を顧客に与えるものであるかを評価する必要がある(下記質問4-13を参照)。

しかし、遡及適用される数量リベート又は値引は、変動対価として会計処理されることになると我々は考えている(セクション5.2を参照)。これは、販売される各財又はサービスの最終的な価格が、リベート・プログラムの対象となる顧客の購入総量に左右されるからである。すなわち、対価は、将来事象の発生の有無に左右される。この考え方は、IFRS第15号の設例24と整合している(設例の全文はセクション5.2.1を参照)。

企業は、リベート又は値引プログラムに固有の条件以外の契約条件により、別個に評価すべき変動対価が存在するかどうかを評価しなければならないことに留意する必要がある(たとえば、リベート・プログラムの対象となる財の販売に返品権も付されているか)。

質問4-13: 顧客の選択権であると判断された将来の数量割引が重要な権利かどうかを企業はどのように検討すべきか? [2016年4月18日FASB TRG会議—アジェンダ・ペーパー54]

FASBのTRGメンバーは、この評価を行うにあたり、企業はまず当該選択権が既存の契約から独立して存在するものであるかどうかを評価しなければならないこととおおむね合意した。すなわち、企業が、企業との過去の契約の有無に関係なく、取引量が多い類似の顧客に同じ価格を提示するかどうかである。提示するのであれば、取引量が多い類似の顧客に通常提供される値引額を上回る値引ではないため、数量割引は重要な権利ではないことが示唆される。企業が、通常、類似の顧客により高い価格を請求する場合、当該数量割引は通常の値引額を上回る値引であるため、重要な権利であることが示唆される。

TRGのアジェンダ・ペーパーには、次の例が含まれていた。企業が、不特定の数量のカスタマイズされていない部品を提供する長期基本供給契約を顧客Aと締結する。当年度より後の部品の価格は、当年度の顧客Aの購入量によって決まる。すなわち、企業は、初年度は部品当たりCU1.00を顧客Aに請求し、顧客Aが100,000個超の部品を購入した場合、2年目の価格はCU0.90になる。

企業と顧客Aとの契約に重要な権利が含まれるかどうかを判断するにあたり、企業はまず顧客Aに与えられた選択権が既存の契約から独立して存在するかどうかを評価する。この評価を行うため、企業は、顧客Aに提供される値引と、企業との過去の契約がなく値引を受けている、取引量が多い類似の顧客の一般的な値引とを比較する。そのような類似の顧客は、105,000個の部品を企業に一度で注文する顧客Bとすることができる。2年目に顧客Aに提示される価格と、過去の購入を条件とした価格設定が行われる他の顧客に提示される価格とを比較しても、顧客Aが、当初契約を締結していなかったとしても2年目の価格を提示されていたかどうかを判断する際には有用ではない。

どのような場合に数量リベートによって重要な権利が生じるかを評価するには、相当な判断が求められる可能性が高い。

質問4-14: 重要な権利の行使を企業はどのように会計処理すべきか? すなわち、企業はそれを契約の変更、既存契約の継続、変動対価のいずれとして会計処理すべきか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー32]

TRGメンバーは、重要な権利の行使は、契約の変更として、あるいは既存契約の継続として(すなわち、取引価格の変更として)会計処理することが合理的であるということとおおむね合意に至った。さらにTRGメンバーは、重要な権利の行使を変動対価として会計処理することは適切ではないということとおおむね合意した。

よくある質問

TRGメンバーは、IFRS第15号はいずれのアプローチも容認しているように解釈することができるということでおおむね意見が一致したが、多くのTRGメンバーは、(個別に事後的に行われた交渉の一環としてではなく)当初の契約で想定されている追加の財又はサービスを購入することを顧客が決定することから、重要な権利の行使は、既存契約の継続として取り扱うことが望ましいと考えた。このアプローチの下では、顧客が重要な権利を行使した場合、企業は、取引価格の変動に関するIFRS第15号第87項から第90項の規定に従い、行使の結果企業が権利を得ると見込む対価を含めるように契約の取引価格の見直しを行う(セクション6.5を参照)。

これらの規定に基づくと、取引価格総額の変動は、一般的に、当初の配分と同じ基準で別個の履行義務に配分される。しかし、IFRS第15号第89項では、IFRS第15号第85項の要件が満たされる場合、取引価格の変動すべてを、1つ又は複数の履行義務(ただし、すべてではない)に配分することが要求されている。これらの要件(詳細はセクション6.3を参照)とは、追加の対価が、特定の履行義務を充足するための企業の努力に明確に関連していること、また、追加の対価すべてを1つ又は複数の(ただし、すべてではない)特定の履行義務に配分することがIFRS第15号の配分の目的に合致していることである(第6章を参照)。選択権の行使に対して受領する追加の対価は、重要な権利の基礎となる履行義務に直接配分するための要件を満たす可能性が高い。収益は、履行義務が充足された時点で(又は充足されるにつれて)認識される。

TRGのアジェンダ・ペーパーには、下記の例が挙げられていた。

取引価格の変動に関する規定に基づく重要な権利の行使の例

企業は、サービス A を 2 年間にわたり CU100 で提供する契約を顧客と締結する。この契約には 2 年間のサービス B を CU300 で購入する顧客の選択権が含まれている。サービス A と B の独立販売価格は、それぞれ CU100 と CU400 である。企業は、当該選択権は重要な権利であり、当該選択権の独立販売価格は CU33 であると見積る。企業は、CU100 の取引価格を各履行義務に次のように配分する。

	取引価格	独立販売価格	%	配分
サービス A		CU100	75%	CU75
選択権		CU33	25%	CU25
合計	CU100	CU133	100%	CU100

契約の履行に際し、顧客は CU100 を支払い、企業は顧客へのサービス A の移転を開始する。サービス A に配分される CU75 の対価は、2 年間のサービス期間にわたり認識される。選択権に配分された CU25 の対価は、サービス B が顧客に移転されるまで、あるいは選択権が失効するまで繰り延べられる。契約の履行から 6 ヶ月後、顧客は、2 年間のサービス B を CU300 で購入する選択権を行使する。このアプローチに基づくと、サービス B に関係する CU300 の対価は、既にサービス B を購入する選択権に配分された金額に追加される(すなわち、 $CU300 + CU25 = CU325$)。これは、サービス B が移転される 2 年間にわたって収益として認識される。企業は、選択権の行使に対して受領した追加の対価をサービス B に配分することができる。当該対価が、当該履行義務を充足する企業の努力に明確に関係し、このように配分することが IFRS 第 15 号の配分の目的と合致しているからである。

契約の変更アプローチが望ましいと考えたTRGメンバーは、重要な権利の行使は当該基準の契約の変更の定義(すなわち、契約の範囲及び(又は)価格の変更)を満たすことをその理由に挙げた。このアプローチの下では、企業は、契約の変更に関するIFRS第15号第18項から第21項の規定に従う(セクション3.4を参照)。

複数のアプローチが容認されることになるため、TRGメンバーは、企業が事実及び状況に基づきどのアプローチが最も適切かを考慮し、そのアプローチを類似の契約に首尾一貫して適用する必要があることとおおむね合意した。

よくある質問

質問4-15: 企業は、重要な権利を与える顧客の選択権に重要な金融要素が含まれるかどうかを評価する必要があるのか？ そうであれば、企業はどのようにしてこの評価を行うべきか？ [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー32]

TRGメンバーは、他の履行義務を評価するのと同じ方法で、重要な権利に重要な金融要素(セクション5.5を参照)が含まれているかどうかを評価する必要があるということでおおむね合意した。この評価は判断を要し、事実及び状況を考慮する必要がある。

この質問に関し、TRGのアジェンダ・ペーパーでは当該評価において決定的となり得る要因が説明されていた。IFRS第15号第62項(a)では、顧客が財又はサービスに関して前払いを行っているものの、顧客がその財又はサービスの移転時期を選択できる場合、重要な金融要素は存在しないとされている。したがって、顧客が選択権の行使時期を選ぶことができる場合、重要な金融要素は存在しない可能性が高い。

4.7 返品権付きの製品の販売

企業は販売した製品を返品する権利を顧客に与えることがある。返品権は契約上の権利である場合もあれば、企業の商慣行による黙示的な権利の場合もあり、さらにそれら両方の組合せ(たとえば、企業は返品期間を明確に定めているものの、実際にはそれよりも長い期間にわたり返品を受け入れている)の場合もある。返品権を行使する顧客は、代金の全額又は一部の返金、売掛金に充当され得るクレジット、異なる製品との交換、あるいはこれらの項目の組合せを受け取る。

販売契約において返品権を付与することにより、販売企業は返品製品を受け入れる準備を整えておかなければならなくなる。IFRS第15号B22項では、そうした義務は別個の履行義務に当たらないと述べられている。その代わりIASBは、返品権付き製品を販売する場合、企業は不確実な数量の販売を行っているとは結論付けた。すなわち、返品権の期限が切れるまで、企業はどのくらいの販売が不成立となるのかが分からない。したがって、顧客が返品権を行使することにより不成立になると見込まれる販売に関して、企業は収益を認識してはならない¹²³。その代わり企業は、潜在的な返品は変動対価に該当するため、取引価格を見積る際に、顧客による返品の可能性を考慮する必要がある。この概念についてはセクション5.4.1で詳しく解説している。

IFRS第15号B26項では、ある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の(たとえば色や大きさが異なる)別の製品と交換することは、IFRS第15号の適用上、返品とはみなされないと明確に述べられている。さらに、顧客が欠陥製品を正常に機能する製品と交換できることを定めた契約は、IFRS第15号の製品保証に関する規定に従って評価する必要がある。製品保証については、セクション9.1で解説しているので参照されたい。

従前 IFRS からの変更点

従前IFRSでは、返品権付きの販売取引に関して、売手が将来の返品を信頼性をもって見積ることができる場合、収益は販売時に認識される。加えて、売手は返品見込額に関する負債を認識しなければならない¹²⁴。したがって、IFRS第15号の規定は従前IFRSの規定と大きく変わらない。

我々は、こうした取決めに関する正味の影響が大幅に変わるとは考えていない。しかし、IAS第18号は返金に係る負債又はそれに対応する借方科目の表示について定めていないことから、一定の違いが生じることになる。IFRS第15号では、返品される棚卸資産に関して返品資産を認識しなければならない。さらに、返金負債は対応する資産とは区別して表示する必要がある(すなわち純額ではなく総額表示となる。セクション5.2.2、セクション5.3及びセクション5.4.1を参照)。

¹²³ IFRS第15号BC364項

¹²⁴ IAS第18号第17項

5 取引価格の算定

IFRS 第 15 号では、取引価格の算定に関して、以下の規定が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

取引価格の算定

47. 企業は、取引価格を算定するために、契約条件及び自らの実務慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の金額であり、第三者のために回収する金額(たとえば、一部の売上税)は除かれる。約定対価には、固定金額、変動金額又はその両方が含まれる場合がある。
48. 約定対価の内容、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を及ぼす。取引価格を算定する際に、企業は次のすべての影響を考慮しなければならない。
- (a) 変動対価(第 50 項から第 55 項及び第 59 項を参照)
 - (b) 変動対価の見積りに係る制限(第 56 項から第 58 項を参照)
 - (c) 契約における重要な金融要素の存在(第 60 項から第 65 項を参照)
 - (d) 現金以外対価(第 66 項から第 69 項を参照)
 - (e) 顧客に支払われる対価(第 70 項から第 72 項を参照)
49. 取引価格を算定する目的上、企業は、財又はサービスが現在の契約に従って約定どおりに顧客に移転され、契約の取消し、更新又は変更はないものと仮定しなければならない。

取引価格は、企業が権利を得ると見込む対価の金額を基礎としている。この金額は、企業が現在の契約に基づき権利を有する金額を反映することとされている(契約の強制可能性及び解約条項に関するセクション 3.2 を参照)。そのため、取引価格には将来の契約変更によって予想される追加の財及びサービスに係る対価は反映させない。また、企業が権利を得ると見込む金額からは、売上税などの第三者のために回収する金額も除外される。結論の根拠に記載があるとおり、IASB は、契約に重要な金融要素が含まれない限り(セクション 5.1 を参照)¹²⁵、取引価格には顧客の信用リスクの影響を含めないこととした。

取引価格は識別された履行義務に配分され、履行義務が充足されたときに(又は充足されるにつれて)収益として認識されるため、取引価格の決定は IFRS 第 15 号を適用する際の重要なステップである。多くの場合、企業は財又はサービスを移転した時点で支払いを受け、価格も固定されているため(たとえば、返金がないレストランにおける食事の提供)、取引価格は容易に算定可能である。取引価格が変動する場合、企業による財又はサービスの提供と異なる時点で対価を受領する場合、又は現金以外の形態で対価が支払われる場合、取引価格の算定はより困難となる。企業により顧客に支払われた、又は支払われる対価も取引価格の算定に影響を及ぼす。

5.1 売上税(その他の類似の税金)の表示

IFRS 第 15 号には、第三者のために回収される金額(たとえば売上税)を除外して取引価格を決定するという一般的原則が定められている。基準の公表後、IASB のスタッフに、顧客に請求される一定の項目を収益として表示すべきか、あるいは費用の減額として表示すべきかに関し、複数の解釈が考えられるとの意見が一部の利害関係者から寄せられた。そのような項目の例としては、送料、支払経費の補填、回収したうえで政府当局に支払う税金又はその他賦課金が含まれる。

2014 年 7 月の TRG 会議において、TRG メンバーは、第三者に代わって回収されるわけではない金額を取引価格(すなわち収益)に含めるべきであることは、基準から明らかであるということでおおむね合意した。すなわち、履行義務を充足するにあたり、当該金額を企業が負担しなければならない場合、それは取引価格に含まれ、収益として計上される。

この規定により、税金が企業と顧客のいずれに課せられるのかを判断するために、営業活動を行う国等で徴収される税金について検討する必要があることを複数の TRG メンバーが指摘した。加えて、TRG メンバーの中には、金額が第三者の代わりに回収されるものであるかどうか明確ではない場合には、本人か代理人に関する適用ガイダンス(上記セクション 4.4 を参照)を適用すべきであるとする者もいた。この場合、顧客に請求される金額が発生した費用を控除した金額で(すなわち、純額で)表示される可能性がある。

¹²⁵ IFRS 第 15 号 BC185 項

FASB との相違点

FASB は 2016 年 5 月に、収益認識基準の改訂を公表し、一定の種類税金(売上税、使用税、付加価値税及び物品税)について、税金を控除した後の金額で収益を表示する会計方針を選択できることとした。その場合、企業はこの会計方針について開示することが求められる。その結果、当該会計方針を選択した企業は、税金が企業と顧客のいずれに課せられるのかを判断するために、営業活動を行うすべての国で回収する税金(売上税、使用税、付加価値税、物品税)を評価する必要がなくなる。この会計方針を選択しなかった場合には、第三者の代わりに回収される金額(たとえば売上税)を取引価格から除外するという基準の要求を満たすために、こうした評価が必要になる¹²⁶。

IASB は、同様の改訂を加えないことを決定しており、このトピックは解釈上の問題ではなく、IFRS 第 15 号の規定は従前の IFRS とも整合していると述べている¹²⁷。この会計方針の選択は US GAAP でのみ利用可能であるため、IFRS 第 15 号適用企業と ASC 第 606 号適用企業との間で相違が生じる可能性がある。

5.2 変動対価

取引価格は、顧客から受け取る権利を得ることになる対価についての企業の予想を反映する。IFRS 第 15 号には、変動対価に該当するのか、またその場合にはどのように収益認識モデルに従って処理すべきかの判断に関して、以下の規定が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

50. 契約における約定対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約定した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることになる対価の金額を見積らなければならない。
51. 対価の金額の変動が、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目によって生じる場合がある。約定対価は、対価に対しての企業の権利が、将来の事象の発生又は不発生を条件としている場合にも、変動する可能性がある。たとえば、対価の金額は、製品が返品権付きで販売された場合又は一定の金額が所定の目標の達成に対しての業績ボーナスとして約定されている場合には、変動性があることになる。
52. 顧客が約定した対価に関しての変動性は、契約に明記されている場合がある。契約の条件に加えて、次の状況のいずれかが存在する場合には、約定対価には変動性がある
 - (a) 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明から生じた妥当な期待として、企業が契約に記載された価格よりも低い対価の金額を受け入れるであろうという期待を有している。すなわち、企業が価格譲歩を提供すると期待されている。法域、業種又は顧客に応じて、この提供は、値引き、リベート、返金又はクレジットと呼ばれることがある。
 - (b) 他の事実及び状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであることが示されている。

これらの概念は以下でさらに詳細に解説する。

5.2.1 変動対価の形態

IFRS 第 15 号第 51 項に示されているように、変動対価の定義は幅広く、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス及びペナルティを含む、多くの形態をとる。変動対価は、契約の当事者が合意した契約に定められる明示的な条件から生じる場合もあれば、企業の過去の実務慣行や契約における意図により黙示的に示される場合もある。変動対価の見積りにおける 2 つ目のステップでは、すべての変動対価に制限に係る規定を適用することが求められるため(詳細はセクション 5.2.3 を参照)、契約に含まれる異なる種類の変動対価を適切に識別することが重要である。

¹²⁶ IFRS 第 15 号第 47 項

¹²⁷ IFRS 第 15 号 BC188D 項

IFRS 第 15 号の下で識別される多くの種類の変動対価は、従前の IFRS の下でも変動対価と捉えられている。たとえば、取引価格の一部が特定の業績条件を満たすことを前提としており、その結果について不確実性が存在する場合は挙げられる。取引価格のうちこうした変動要素は、従前 IFRS と IFRS 第 15 号のどちらの下でも変動(条件付)対価とみなされる。

IASB はその結論の根拠で、契約上は固定価格であっても、対価が変動する可能性があるとして指摘している。企業が、将来事象の発生の有無のみに基づいて対価を受け取る権利を有することになる場合があるからだ¹²⁸。たとえば、IFRS 第 15 号における変動対価の定義には、顧客への返金や返品による変動から生じる金額が含まれている。その結果、固定価格で 100 個の部品を顧客に提供する契約であっても、顧客が当該部品を返品できる場合には変動要素が含まれているとみなされる(セクション 5.4.1 を参照)。

多くの取引で、顧客が一定の数量基準を満たせば、企業が顧客に提供する製品又はサービスの価格についてリベート及び(又は)値引きが認められ、その結果、変動対価が存在することになる。IFRS 第 15 号には数量値引きに関して以下の設例が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 24 —— 数量値引きに係るインセンティブ(IFRS 第 15 号 IE124 項-IE128 項)

ある企業が 20X8 年 1 月 1 日に、製品 A を 1 単位当たり CU100 で販売する契約を顧客と締結する。顧客が 1 暦年の間に製品 A を 1,000 単位よりも多く購入すると、1 単位当たりの価格を逡及的に CU90 に減額する契約となっている。したがって、この契約における対価は変動性がある。

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、顧客の購入数量は、当暦年における数量値引きに必要となる 1,000 単位を超えないと見積る。

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項の規定(IFRS 第 15 号第 57 項における諸要因を含む)を考慮する。企業は、この製品及び購入パターンについて十分な経験を有すると判断する。したがって、企業は、認識した収益累計額(すなわち、1 単位当たり CU100)について、不確実性の解消時(すなわち、購入数量の合計が判明した時)に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、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。

顧客は 2008 年 5 月にある会社を買収し、企業は 20X8 年 6 月 30 日に終了する第 2 四半期に製品 A を追加で 500 単位顧客に販売する。新たな事実を考慮して、企業は、当暦年における顧客の購入数量が 1,000 単位を超えると見積り、したがって、単価を CU90 に逡及的に減額する必要があると判断する。

したがって、企業は 20X8 年 6 月 30 日に終了する四半期において CU44,250 の収益を認識する。この金額は、500 単位の販売に係る 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おける販売に係る収益の減額による取引価格の変動 CU750(75 単位×CU10 の減額)を控除して計算される(IFRS 第 15 号第 87 項及び第 88 項を参照)。

よくある質問

質問5-1: 財又はサービスに係る数量リベート及び(又は)値引きは、変動対価として会計処理すべきか、それとも値引価格で追加の財又はサービスを取得できる顧客の選択権として会計処理すべきか?

セクション4.6の質問4-12を参照されたい。

質問5-2: どのように企業は、追加の財又はサービスを購入する選択権を含む契約と、変動数量に基づく変動対価(たとえば使用量ベースの報酬)を含む契約とを区別するのか? [2015年11月9日TRG会議—アジェンダ・ペーパー48]

セクション4.6の質問4-10を参照されたい。

¹²⁸ IFRS 第 15 号 BC191 項

よくある質問

質問5-3: 損害賠償、ペナルティ、又は他の類似する条項からの補填は、IFRS第15号では、変動対価として会計処理すべきか、それとも製品保証の提供として会計処理すべきか？

大半の損害賠償、ペナルティ及び同様の支払いは変動対価として会計処理する。しかし、一定の状況では、提供された財又はサービスの実際のパフォーマンスに基づき決定される金額は、保証金の支払いに類似する場合があると考えられる(たとえば、顧客が欠陥を修理するのにかかった直接コストを企業が支払う場合)。

一部の契約は、企業が将来に財又はサービスを提供できない場合、又は財やサービスがその仕様を満たさない場合の損害賠償、ペナルティ、又はその他の賠償額を定めている。IFRS第15号第51項は、「ペナルティ」を変動対価の例として取り挙げ、対価を受け取る権利が将来の事象の発生の有無を条件とする場合(たとえば、契約に、ベンダーが合意条件に従って履行しなかった場合にはペナルティを支払うと定める)、どのように契約における約定対価が変動するのかを説明している。

保証の提供に類似するとみなされるペナルティその他の条項は、以下のように会計処理する。

(a) 顧客に支払われた、又は支払われる対価(変動対価に該当する。セクション5.7を参照)

あるいは

(b) 品質保証型製品保証又はサービス型製品保証(製品保証に関するセクション9.1を参照)

顧客に支払われる現金での罰金又はペナルティは通常、顧客に支払われる対価に関する規定に従って会計処理される。しかし、我々は、現金支払いを製品保証型製品保証として会計処理した方が適切となる状況が存在すると考えている(たとえば、製品の修理において顧客が第三者に支払ったコストに関し、企業が顧客に直接補填する)。

質問5-4: 数量は未定だが、単価が契約で固定されている場合、当該対価は変動対価となるのか？ [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー39]

変動対価になる。TRGメンバーは、契約には契約期間を通じて業務量は定められていないが、企業が強制力のある権利及び義務を有し(すなわち、セクション4.6の質問4-10で説明したように、業務量の定めのない作業が追加の財及びサービスを購入するオプションに該当しない)、かつ受け取る対価が完了した業務量に基づき決まる場合、取引対価合計は変動性を有するという点でおおむね合意に達した。単価は一定であっても、契約上生じうる取引価格に幅があり、最終的な対価は将来事象(たとえば、顧客の使用量)の発生の有無に左右されるためである。

この論点に関するTRGのアジェンダ・ペーパーは、企業は、対価の一部又は全部を固定することになる契約上の最低数量を加味する必要があると指摘している。

質問5-5: 契約が企業の機能通貨以外の通貨建てである場合、為替レートの変動による契約価格の変動は、変動対価として会計処理すべきか？

我々は、為替レートが変動することで契約価格が変動しても、変動対価に該当しないと考えている。こうした価格の変動は、IFRS第15号第51項に示されている将来事象の発生の有無に左右される値引きやレポートのような契約条件から生じるものではなく、外貨建ての契約を締結したこと起因して生じるものである。

為替レートの変動から生じる契約価格の変動性は、対価の形態に関係する(すなわち、対価は、企業の機能通貨以外の通貨建てである)。したがって、我々は、そうした変動性は、取引価格を算定する際に変動対価とみなされることはないと考えてる。その代わりに、こうした変動性は、それが別個の組込デリバティブに該当するのであれば、IFRS第9号又はIAS第39号に従って会計処理する必要がある。そうでなければ、企業は当該変動をIAS第21号「外国為替レート変動の影響」に従って会計処理する。

IFRS解釈指針委員会は2016年12月に、IFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」を公表した。当該解釈指針では、外貨建ての対価に関連する収益よりも前に認識する場合、前受対価を認識した日の為替レートをを用いて当該収益を測定することがIAS第21号の適切な適用となることが明確にされた。

5.2.1.A 黙示的な価格譲歩

約定対価に明らかに変動要素が含まれる契約もあれば、事実及び状況に基づけば企業が契約に明示されている価格よりも低い金額を受け取ることが示唆されることから(すなわち、黙示的な価格譲歩を企業が与えると予想されることから)、対価が変動するとみなされる契約もある。こうした黙示的な価格譲歩は、企業の商慣行、公表された方針又は具体的な声明によって、企業が価格を引き下げるであろうという妥当な期待を顧客が抱くことで、生じる可能性がある。

他にも特定の事実及び状況によって、顧客に価格譲歩を提示する企業の意図が契約締結時に示唆される場合にも、黙示的な価格譲歩が生じる可能性がある。たとえば企業は、顧客関係を構築又は改善するために、あるいは顧客にサービスを提供する際の追加コストが重要ではなく、回収が見込まれる対価総額が十分な利益を生むという理由で契約に明示された金額より低い価格を受け入れることがある。

IFRS 第 15 号では、黙示的な価格譲歩が存在し、取引価格が契約で明示された価格とは異なる場合の事例として、以下の設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 2 —— 対価が契約上の記載価格とはならない場合 —— 黙示的な価格譲歩 (IFRS 第 15 号 IE7 項-IE9 項)

企業が処方薬 1,000 単位を約定対価 CU1 百万で顧客に販売する。これは、深刻な経済不況に陥っている新しい地域での顧客への企業の最初の販売である。したがって、企業は、約定対価の全額は顧客から回収することはできないと予想している。全額を回収できない可能性はあるものの、企業は、当該地域の経済は 2 年から 3 年かけて回復すると予想し、当該顧客との関係が当該地域での他の潜在的な顧客との関係を構築するのに役立つ可能性があるかと判断する。

IFRS 第 15 号第 9 項(e)の要件に該当するかどうかを評価する際に、企業は、IFRS 第 15 号第 47 項及び第 52 項(b)も考慮する。事実及び状況の評価に基づいて、企業は、価格譲歩を提供して顧客から契約価格よりも低い金額の対価を受け入れることになるだろうと判断する。したがって、企業は、取引価格は CU1 百万ではなく、約定対価に変動性があると結論付ける。企業は変動対価を見積り、CU400,000 に対する権利を得ることになるだろうと評価する。

企業は顧客が対価を支払う能力及び意図を考慮し、当該地域は経済不況を経験しているが、顧客から CU400,000 を回収する可能性は高いと判断する。したがって、企業は、IFRS 第 15 号第 9 項(e)の要件が、変動対価の見積り CU400,000 に基づいて満たされると判断する。さらに、契約条件並びに他の事実及び状況の評価に基づいて、企業は IFRS 第 15 号第 9 項における他の要件も満たされると判断する。したがって、企業は当該顧客との契約を IFRS 第 15 号の要求事項に従って会計処理する。

変動対価は契約における延払条件及びそれに伴う不確実性、すなわち将来の対価支払時に企業がより低い価格を受け入れる意思があるかどうかに関する不確実性から生じる場合もある。よって、企業が将来の期日到来時にすべての金額を回収する意図がない、又は回収できないであろうと考えていることにより、延払条件が黙示的な価格譲歩を示唆していないかどうかを評価しなければならない。

しかし IASB は、結論の根拠において、企業が黙示的に価格譲歩を申し出たのか、又は契約で合意した対価に関して顧客の支払不履行リスク(すなわち減損損失)を受け入れることを選択したのかを判断することが困難な場合があることを認めている¹²⁹。IASB は、価格譲歩(変動対価として収益の減額で認識)と減損損失(貸倒費用として収益外で認識)を区別する際に役立つような詳細な適用ガイダンスを設けていない。そのため、企業は、契約に明示されるより低い金額を進んで受け入れることになる状況を分析するにあたり、関連するすべての事実及び状況を考慮する必要がある。

¹²⁹ IFRS 第 15 号 BC194 項

価格譲歩(すなわち収益の減額)と契約締結時点で判明していた回収可能性の疑義に関する顧客の信用リスク(すなわち貸倒)とを適切に区分することは重要である。それは、有効な契約が存在するか否か(セクション 3.15 を参照)、及び取引のその後の会計処理に影響を及ぼすためである。仮に企業が契約の締結時点で、契約には価格譲歩(変動対価)が含まれると判断した場合には、明確な信用事由が生じないかぎり、企業が回収を見込む見積金額の変化は、取引価格の変動として会計処理される。すなわち、企業が回収を見込む金額の減額は、収益の減額として認識され、貸倒費用として計上されることはない。ただし、取引価格の一部又は全部を支払う顧客の能力に影響を与える事象(たとえば顧客の業績の悪化が判明する、破産申請がなされるなど)が見られる場合はその限りではない。IFRS 第 15 号の設例 2(上記抜粋)に説明されるように、企業は、明示される請求書金額又は契約金額より著しく低い取引価格を見積るものの、その差額を、不良債権の回収可能性に係るものではなく、変動対価(たとえば、価格譲歩)であると考えることがある。従前 IFRS では、そうした金額は、収益の減額としてではなく、貸倒として費用処理されている可能性が高い。

5.2.2 変動対価の見積り

企業は、「期待値」法又は「最頻値」法のいずれかを用いて、変動対価を見積ることを求められる。

IFRS 第 15 号からの抜粋

53. 企業は、変動対価の金額を権利を得ることになる対価の金額をどちらの方法がより適切に予測できるかに基づき、次のいずれかの方法を用いて見積らなければならない。
- (a) 期待値—期待値とは、起こり得る対価の金額の範囲における確率加重金額の合計である。期待値は、企業が特徴の類似した多数の契約を有している場合に、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。
 - (b) 最頻値—最頻値とは、起こり得る対価の金額の範囲の中で単一の最も発生可能性の高い金額である(すなわち、契約から生じる単一の最も可能性が高い結果)。最頻値は、契約に起こり得る結果が 2 つしかない場合(たとえば、企業が業績ボーナスを受け取るか又は受け取らないかのいずれかである場合)には、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。
54. 権利を得ることになる変動対価の金額に関する不確実性の影響を見積る際に、企業は契約全体を通じて 1 つの方法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は、合理的に利用可能なすべての情報(過去、現在及び将来の見通し)を考慮しなければならない。変動対価の金額の見積りに使用する情報は、通常、経営者が入札や提案の過程で、及び約定した財又はサービスの価格設定に使用する情報と同様のものである。

企業は、期待値法又は最頻値法のいずれか権利を得ることになる対価の金額をより適切に予測できる方法を選択しなければならない。すなわち、いずれの方法を採用するかは自由に選択できるわけではなく、契約の具体的な事実及び状況に基づき最適な方法を選択する。

企業は、選択した方法を契約全体を通じて変動対価に一貫して適用し、各報告期間の末日に変動対価に係る見積りを見直す。企業は、いずれかの方法を選択したら、類似する種類の契約に同一の方法を一貫して適用しなければならない。IASB は、結論の根拠において、契約にはさまざまな種類の変動対価が含まれる可能性があることを指摘している¹³⁰。そのため、単一の契約における異なる種類の変動対価の見積りに関して、異なる方法(すなわち、期待値又は最頻値)を用いることが適切となる場合がある。

企業は、契約で起こり得る金額の範囲における確率加重金額の合計を用いて変動対価の期待値を算定する。そのためには、契約から起こり得る結果とその確率を特定する。IASB はその結論の根拠で、企業が特徴の類似する多数の契約を有する場合には、期待値法の方が予想対価をより適切に予測できる可能性があることを示唆している¹³¹。さらにこの方法では、単一の契約であるが、非常に多くの起こり得る結果が考えられる場合でも、その対価をより適切に予測できる場合がある。IASB は、期待値を計算する際には、大量のデータを有し、多くの起こり得る結果を判別できるとしても、すべての起こり得る結果を考慮する必要がないことを明らかにしている。その代わりに、IASB は、結論の根拠において、多くの場合、適切に選択された限られた数の起こり得る結果とその確率に基づき、期待値を合理的に見積ることができると述べている¹³²。

¹³⁰ IFRS 第 15 号 BC202 項

¹³¹ IFRS 第 15 号 BC200 項

¹³² IFRS 第 15 号 BC201 項

企業は、起こり得る金額の範囲の中から、最も生じる可能性が高い単一の金額を用いて変動対価の最頻値を算出する。IASB はその結論の根拠で、最頻値法は、2 つの起こり得る金額のうち 1 つに対して企業が権利を得ると見込む場合には、より適切な予測方法となり得ると述べている¹³³。たとえば、企業が受け取る権利を得る金額が業績ボーナスの一部ではなく、全額か又はゼロのいずれかである契約が挙げられる。

IFRS 第 15 号では、これらのいずれかの方法を適用するにあたり、合理的に入手可能な(過去、現在及び将来の見通しに係る)すべての情報を考慮すると述べられている。一部の利害関係者は、企業が期待値法を用いて変動対価の見積りを行うために他の類似する契約からの証拠を検討する場合、IFRS 第 15 号第 4 項のポートフォリオに関する便法を適用することになるのかを質問した。TRG メンバーはこの点を議論し、類似する顧客及び(又は)契約における過去の経験に基づくデータのポートフォリオを使用するのであれば、企業はポートフォリオに関する便法を適用することにはならないことにおおむね合意した。TRG メンバーによると、企業はポートフォリオに関する便法の適用を選択することもできるが、それを求められることはない¹³⁴。当該便法を用いる場合、企業は、当該便法を適用しても、それが個々の契約に IFRS 第 15 号を適用した場合と大きく異なることはないことを説明できなければならない。TRG のアジェンダ・ペーパーは、データのポートフォリオを使用すること、ポートフォリオに関する便法を使用することは同じではなく、よって、変動対価の見積りに期待値法を用いる企業は、ポートフォリオからの結果が、個々の契約の評価から大きく異なることはないことを説明する必要はないと述べている。

従前 IFRS からの変更点

多くの企業にとって、IFRS 第 15 号における変動対価の取扱いは従前実務からの大きな変更点となる可能性がある。現在、変動対価の見積りを行わずに、単純にそれらの金額を受領した時点で又は(たとえば企業に支払われる収益の額を詳細に記した報告書を顧客から受領する時点など)かなり高い確実性で金額が判明する時点で収益を認識している企業にとっては、これは、ことさら重大な変更となるであろう。

たとえば、IFRS 第 15 号は、販売代理店又は再販企業を通じて製品を販売する多くの企業の実務に変更をもたらす可能性がある。IAS 第 18 号第 14 項は、収益を認識するには収益の額を信頼性をもって測定できること、及び取引に関連して生じる経済的便益が企業に流入する可能性が高いことを求めている。結果として、販売代理店又は再販企業に請求される金額が、製品が最終顧客に販売されるまで確定しない場合、製品が最終顧客に販売されるまで企業は収益認識を繰り延べている可能性がある。

IFRS 第 15 号では、変動対価に課せられる制限の影響を考慮に入れ、入手可能な情報を基に変動対価を見積ることが求められる。そのため、IFRS 第 15 号では、価格の変動が唯一の不確実性となる場合、最終顧客に販売されるまで収益認識を繰り延べることは認められない。しかし、見積られる収益の大部分に制限が課せられる場合には、IFRS 第 15 号を適用しても、従前 IFRS を適用した場合とほぼ同じ結果になる可能性もある。

¹³³ IFRS 第 15 号 BC200 項

¹³⁴ 2013 年 7 月 13 日付 TRG のアジェンダ・ペーパー-38「ポートフォリオに関する便法及び変動対価への制限の適用」

5.2.3 変動対価の見積りに係る制限

企業は変動対価を取引価格に含める前に、変動対価に制限が課せられるかどうかを評価しなければならない。IASB はその結論の根拠で、認識される金額が、顧客に移転される財又はサービスと交換に企業が受け取る権利を得ると見込む対価を忠実に表現しているということが十分に確実となる前に、同基準は収益を認識することを求めているのではないかと多くの関係者が表明した懸念に対処するために変動対価制限を導入したと説明している¹³⁵。

IASB はその結論の根拠で、その意図は、収益認識基準から見積りの使用を排除することではなく、むしろそうした見積りが堅牢で有用な情報をもたらすようにすることであると説明した¹³⁶。この目的に従って IASB は、企業が今後、収益が取り消される可能性はほとんどないとする「高い度合いの信頼性」を有する場合にのみ変動対価の見積りを収益に含めることが適切であると結論付けた。以下の IFRS 第 15 号からの抜粋に定められているように、この制限は収益の過大計上を防止することを目的としている(すなわち、収益の大幅な戻入れの可能性に着目している)。

IFRS 第 15 号からの抜粋

56. 企業は、変動対価に関する不確実性が事後的に解消された時点で、収益認識累計額に大幅な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、第 53 項に従って見積られた変動対価の全額又は一部を取引価格に含めなければならない。
57. 事後的に変動対価に関する不確実性が解消された時点で、収益認識累計額に大幅な戻入れが生じない可能性が非常に高いか否かを評価するにあたり、企業は収益の戻入れが生じる確率と規模の両方を考慮しなければならない。収益の戻入れが生じる確率又は規模を増大させる可能性のある要因には、次の項目が含まれるが、これらに限定されない。
- (a) 対価の金額が企業の影響が及ばない要因に非常に影響を受けやすい。そうした要因には、市場の変動性、第三者の判断や行動、気象状況及び約定した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどが含まれる。
 - (b) 対価の金額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
 - (c) 類似した種類の契約についての企業の経験(又は他の証拠)が限定的である
 - (d) 企業には、同様の状況における類似の契約について、さまざまな価格譲歩や支払条件の変更を行ってきた慣行がある。
 - (e) 契約上の対価はさまざまな金額になることが考えられ、かつその変化の幅も広い。

企業は、見積取引価格に変動対価を含めるためには、将来に収益の大幅な戻入れが生じない「可能性が非常に高い」と結論付ける必要がある。この分析の目的上、「可能性が非常に高い(highly probable)」という用語は、IFRS の既存の定義、すなわち「可能性が高い(probable)」よりも著しく「可能性が高い」と整合した意味で使われている¹³⁷。

FASB との相違点

US GAAP 適用企業に関しては、ASC 第 606 号は、「可能性が非常に高い(highly probable)」ではなく「可能性が高い(probable)」という用語を「制限を課すための信頼性の基準値」として使用しており、この「可能性が高い」について「将来の事象が発生する可能性が高い」と定義されている¹³⁸。しかし、US GAAP における「可能性が高い」は、IFRS の「可能性が非常に高い」と同じ意味である¹³⁹。

さらに、IASB は、変動対価の見積りを制限すべきかどうかの企業の分析は、大半が定性的なものになると指摘した¹⁴⁰。すなわち、企業は IFRS 第 15 号に定められる著しい収益の戻入れの可能性を高める要因を考慮の上、当該制限の目的(すなわち、著しい収益の戻入れが将来の期に発生しない可能性が非常に高い)を満たすかどうかを評価するために判断が必要となる。

¹³⁵ IFRS 第 15 号 BC203 項

¹³⁶ IFRS 第 15 号 BC204 項

¹³⁷ IFRS 第 15 号付録 A に定義される。

¹³⁸ US GAAP に関しては、「可能性が高い」という用語は、米国会計基準書の基本用語集では「事象が将来発生する可能性が高い」と定義されている。

¹³⁹ IFRS 第 15 号 BC211 項

¹⁴⁰ IFRS 第 15 号 BC212 項

企業は、当該制限を適用するために収益の戻入れの確率及びその規模の両方を検討する必要がある。

- ▶ 確率 — 将来に収益が戻入れられる確率を評価するには、相当な判断が必要となる。企業は結論の根拠を適切に文書化すべきである。上記のIFRS第15号からの抜粋に示されている指標のいずれかが存在するからといって、変動対価を取引価格に含めた場合に必ずしも収益が戻し入れられるというわけではない。IFRS第15号は、検討項目の一覧がそれらの項目のすべてを満たすことが要求されるチェックリストではないことを示すため、要件ではなく要因を定めている。また、提示されている要因は網羅的なリストではないため、事実と状況に応じて追加の要因を考慮することができる。
- ▶ 規模 — 将来に収益に大幅な戻入れが生じる可能性を評価するにあたり、戻入れの規模を評価しなければならない。当該制限は、契約に係る収益認識累計額と比較して「重要となる」金額の戻入れが生じる確率を基に判断される。潜在的な収益の戻入れの重要性を評価するとき、潜在的な戻入れの日付時点における収益認識累計額には、固定及び変動の両方の対価が含まれ、単一の履行義務に配分された取引価格だけでなく、契約全体から認識される収益が含まれる。

重大な不確実性を伴う契約にしばしば含まれる変動対価の種類がある。こうした種類の対価の見積金額については、事後的に戻し入れが生じない可能性が非常に高いと主張することはより困難であろう。このような種類の変動対価の例には次のようなものがある。

- ▶ 規制当局による認可を条件とする支払い(たとえば、新薬の規制認可)
- ▶ 将来の引渡日時点の市場価格に基づいて決済される長期商品供給契約
- ▶ 訴訟又は規制に係る結果に応じた成功報酬(たとえば、訴訟で勝訴した場合又は政府機関と和解した場合に支払われる報酬)

変動対価が取引価格に含まれており、可能性が非常に高いという要件を達成できない場合、取引価格に含めるべき変動対価の金額は、収益の大幅な戻入れにつながらない金額に制限される。すなわち、変動対価に係る不確実性が事後的に解消された時点で収益の大幅な戻入れが生じない可能性が非常に高い変動対価の部分を、取引価格に含めることが求められる。契約の最終的な価格決定に重大な不確実性が存在するからといって、企業は変動対価を単にゼロまで制限すべきではない。

IFRS 第 15 号には、当該制限の適用により、取引価格に含まれる変動対価の額が制限される設例と制限されることのない設例が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 23 — 価格譲歩 (IFRS 第 15 号 IE116 項-IE123 項)

ある企業が、顧客(販売業者)との契約を 20X7 年 12 月 1 日に締結する。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)。顧客からの支払いは、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。

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、顧客が製品を値引きして、それにより製品が流通網を流れるようにな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

企業は、この製品及び類似の製品の販売に多くの経験がある。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きたことを示している。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。

企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値法(IFRS 第 15 号第 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。期待値法を使用して、企業は取引価格が CU80,000(CU80×製品 1,000 個)であると見積る。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号第 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に関する十分な過去の経験及び現在の市場情報があると考えている。さらに、企業の影響力が及ばない要因から若干の不確実性が生じているが、現在の市場の見積りに基づいて、企業は、当該価格の不確実性は短期間で解消されると予想する。したがって、企業は、認識した収益累計額(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

企業は類似する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。

企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値法(IFRS 第 15 号第 53 項(a)を参照)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。期待値法を使用して、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。

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号第 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その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。

場合によっては、個々の契約において生じうる結果とは異なる変動対価の見積りを取引価格に含めることも適切となる。TRGはこの論点をTRGのアジェンダ・ペーパーの以下の例を基に議論した¹⁴¹。

期待値法を用いた変動対価の見積りの例

A社は顧客のためにウェブサイトを作成する。同社と各顧客との契約には、類似の契約条件が含まれ、固定の手数料に加え、A社によるウェブサイトの完成時期に関連した業績ボーナスという形で変動対価が支払われる定めとなっている。A社の経験上、当該ボーナスの金額とそれを達成する確率は以下のとおりである。

ボーナス金額	発生確率
-	15%
CU50,000	40%
CU100,000	45%

分析

A社は、新規の契約と類似する特徴を有する契約を多数有するため、最頻値法(最も可能性の高い金額を用いる方法)よりも期待値法を使用する方が、同社が権利を得る対価の金額を適切に予測できると結論付ける。

期待値法に基づき、A社は変動対価をCU65,000 $[(0 \times 15\%) + (50,000 \times 40\%) + (100,000 \times 45\%)]$ と見積る。次にA社は変動対価に制限を適用する影響を考慮しなければならない。そのため、A社はIFRS第15号第57項の定める収益の戻入の確率を増大させる可能性のある要因を検討した上で、同社は類似する種類の契約について関連性のある経験を有しており、対価の金額は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とはいえないと結論付ける。

同社がCU50,000又はCU65,000のいずれを取引価格に含めるのかを決定する際に、TRGメンバーは、企業が変動対価の見積りには期待値法が適切な方法だと結論付ける場合、変動対価に対する制限も同様に期待値法に基づき適用するというところでおおむね合意した。すなわち、企業は変動対価に係る制限を適用するために、期待値法から最頻値法に切り替える必要はない。そのため、特定の契約に企業が期待値法を適用する場合、見積取引価格は、個々の契約において実際に生じ得る取引価格とはならない可能性がある。したがって、本例では、A社はCU65,000が取引価格に含めるべき変動対価の適切な見積りであると結論付ける可能性がある。本例では、A社がIFRS第15号第57項で取り挙げた要因又はその他の要因のうち、重大な収益の戻入が生じる可能性を示唆するものは存在しないと結論付けた点に留意することが重要である。

企業が期待値法を用いて変動対価を見積り、その見積金額が個々の契約において生じ得る結果とならないと判断しても、企業はなお変動対価の制限を考慮しなければならない。各契約の事実と状況により、期待値法を用いる場合でも、IFRS第15号第57項により大幅な収益の戻入の可能性が示唆される場合には企業は変動対価の見積りを制限する必要がある。しかし期待値法を用いて、確率加重金額を考慮に入れることで、変動対価に課せられる制限の目的が達成されることがある。企業が期待値法を用いて取引価格を見積る場合、企業は収益の戻入の可能性を減らすことができる。それは、見積りが起こり得る結果の確率加重となっていることで、起こり得る結果の対価金額が含まれないためである。IFRS第15号第57項の大幅な収益の戻入の可能性が示唆されない場合、企業は変動対価の見積りに制限を課す必要がない。

取引価格の配分の議論についてはセクション6を参照されたい。

弊社のコメント

我々は、変動対価に係る制限を特定の事実パターンに適用する際には、どのような場合に収益の大幅な戻入が生じない可能性が非常に高いのかをはじめ、いくつかの疑問が生じると予測する。この制限は変動対価を評価する新たな方法であり、すべての取引におけるすべての種類の変動対価に適用される。しかし、知的財産のライセンスに関連して生じる売上高又は使用量ベースのロイヤリティについては、その認識を制限する具体的な規定が存在しており、当該規定に従うと、ロイヤリティの見積りを完全に制限した場合とほぼ同じ結果になる。

¹⁴¹ 2015年7月13日付TRGアジェンダ・ペーパー38「ポートフォリオに関する便法及び変動対価への制限の適用」

従前 IFRS からの変更点

多くの企業にとって、IFRS 第 15 号における変動対価の取扱いは従前実務からの大きな変更点となる可能性がある。

従前 IFRS の下では、収益が信頼性をもって測定できるようになるまで(これは不確実性が解消された時点又は支払いを受領した時点の場合もある)、変動対価の測定を繰り延べることが多かった。

さらに、従前 IFRS では条件付対価の認識が容認されていたが、それは取引に関係する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ収益の金額を信頼性をもって測定できる場合に限定されていた¹⁴²。そのため、不確実性が解消するまで収益認識を繰り延べる企業もあれば、この領域に関する会計方針を策定する際に US GAAP を参照している企業もあった。従前 US GAAP は、変動対価の認識に関してさまざまな規定と基準値を定めている。その結果、会計処理は、どの US GAAP の規定が取引に適用されるかどうかで異なっている。たとえば、ASC 第 605 号第 25 項の収益認識規定は、金額が企業の将来の業績に左右される場合には条件付対価の認識を制限しており、SAB トピック 13 は、収益が認識されるには取引価格が固定している、もしくは算定可能でなければならないと定めている¹⁴³。

一方、IFRS 第 15 号における変動対価の制限は、まったく新しい変動対価の評価方法であり、すべての取引におけるあらゆる種類の変動対価に適用される。そのため、これまで適用していた規定次第で、IFRS 第 15 号の下で、より早期に収益を認識することになる企業もあれば、収益認識を繰り延べることになる企業もあるであろう。

よくある質問

質問5-6: 変動対価に係る制限は、契約レベル又は履行義務レベルのいずれで適用されるのか？ [2015年1月26日TRG会議－アジェンダ・ペーパー14]

TRGメンバーは、制限は履行義務レベルではなく契約レベルで適用されることとおおむね合意に至った。すなわち、生じる可能性がある収益の戻入れの重要性を評価する際には、(履行義務に配分された取引価格の一部ではなく)契約全体の取引価格総額を考慮する。

IFRS第15号は、「認識された収益の累計額」と述べるに留まっており、この評価が実施されるレベル(すなわち契約レベルか履行義務レベルか)について具体的に記載されていないため、利害関係者はこの疑問を呈した。また、結論の根拠からは、履行義務に関して認識された収益の累計額と関連づけて評価されることを示唆しているようにも思われた¹⁴⁴。

質問5-7: 変動対価に関する規定(制限の適用を含む)はすべての種類の変動対価に適用されるのか？

変動対価に関する規定はすべての種類の変動対価に適用される。しかし、知的財産のライセンスに関連する売上高又は使用量ベースのロイヤリティについては、その認識を制限する特定の規定が存在する。なお、この規定を適用すると、そうしたロイヤリティの見積りを全額制限した場合と同様の結果となる可能性がある。そうしたロイヤリティは、以下のいずれか遅い時点で認識する。

- (1) 実際の売上又は使用が発生したとき
- (2) 売上高又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分される履行義務が充足されたとき(又は部分的に充足されたとき)。セクション8.5でさらに詳しく解説している。

質問5-8: 変動対価を見積るとき企業は2段階アプローチ(すなわち、最初に変動対価を見積り、制限をその見積りに適用する)を採用しなければならないのか？

その必要はない。IASBIはその結論の根拠で、社内のプロセスが、2段階アプローチの原則を単一のアプローチにまとめたものである場合、企業は、最初に変動対価を見積り、制限をその見積りに適用するという2段階アプローチに厳格に従う必要はないと述べている¹⁴⁵。たとえば、企業が、制限を課す目的に沿う形で、財の販売から生じる収益を計算する際に、すでに単一プロセスを用いて期待リターンを見積っている場合、まず取引価格を見積り、その上で別個に制限を適用する必要はない。

¹⁴² IAS 第 18 号第 14 項、IAS 第 18 号第 18 項及び IAS 第 11 号第 11 項

¹⁴³ ASC 第 602-25 号及び SEC スタッフ会計公報トピック 13「収益認識」を参照

¹⁴⁴ IFRS 第 15 号 BC217 項

¹⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC215 項

よくある質問

TRGのアジェンダ・ペーパーにおいても、期待値法では確率加重金額を加味するため、期待値法の適用により変動対価の制限の目的が達成される場合があることを指摘している¹⁴⁶。すなわち期待値法で取引価格を見積りすることで、収益の戻入れの可能性が小さくなり、それ以上に変動対価の見積りを制限する必要がなくなる可能性がある。しかし制限の目的を達成するためには、たとえ変動対価の見積りを取引価格に含めたとしても、大幅な収益の戻入れが生じることがないとされるレベルで(たとえば、見積り以上の返品が生じても大幅な戻入れが生じる可能性は非常に低いとされるレベルで)、取引価格は、生じうる対価の額に関する予想(たとえば、返品が見込まれることのない財)を組み込む必要がある。

5.2.4 変動対価の再評価

契約が変動対価を含む場合、各報告期間の末日時点で存在する状況を描写するためには、企業は契約期間全体にわたり取引価格の見積りを更新していく必要がある。そのためには、解消された不確実性、又は残りの不確実性に関する新たな情報を加味しながら、受け取る権利を有すると見込む対価の額に関する企業の予想を反映するために、(制限される金額を含む)変動対価の見積りも更新していく必要がある。契約の締結時以降の取引価格の変動部分の配分についての解説はセクション 6.5 を参照されたい。

5.3 返金負債

企業が対価を受け取っても、それが契約に従って企業が最終的に受け取る権利を有する金額ではなかったために、将来それを返還しなければならないことがある。その場合、受領した(受領される)金額を返金負債として計上する必要がある。

返金負債は、企業が最終的に顧客に返還しなければならないと見込む金額で測定され、取引価格には含まない。企業は各報告期間末時点で、返金負債に係る見積り(及び対応する取引価格の変動)を更新しなければならない。

最も一般的な形態の返金負債は、返品権のついた販売に関するものであるが(セクション 5.4.1 を参照)、提供したサービスに顧客が満足しなかったために受け取った対価を返還しなければならないと考える場合(すなわち、引き渡される又は返品される財がない場合)、及び(又は)遡及して価格を引き下げる場合(たとえば、顧客が一定の数量を購入すれば、過去に遡って単価が調整される場合)にも返金負債に関する規定が適用される。

よくある質問

質問5-9: 返金負債は契約負債に該当するのか(したがって、契約負債の表示及び開示規定の適用対象になるのか)?

セクション10.1の質問10-4を参照されたい。

5.4 特定の種類の変動対価の会計処理

5.4.1 返品権

IFRS 第 15 号は、一部の契約では企業は製品の支配を顧客に移転するが、顧客は返品する権利を与えられる場合があると述べている。返品代わりに顧客は支払った対価の全額もしくは一部を返金されることもあれば、企業に対する未払金又は支払う予定の金額に充当することのできるクレジットが与えられることもある。あるいは他の製品と交換される場合もあればそれらが組み合わせられる場合もある¹⁴⁷。セクション 4.7 で説明したように、IFRS 第 15 号では、返品権は別個の履行義務に該当しないとされている。その代わりに、返品権は取引価格、及び充足した履行義務に関して企業が認識できる収益の金額に影響を及ぼす。すなわち、返品権は取引価格に変動性をもたす。

IFRS 第 15 号の下では、返品権には、顧客による製品の、同じ種類、品質、状態及び価格の別の商品との交換(たとえばある色又はサイズの製品を別の色又はサイズの製品に交換する)は含まれない。また、顧客が欠陥製品を返品して正常に機能する製品と交換するのも返品権には該当しない。これらは製品保証に関する適用ガイダンスに従って評価する(セクション 9.1 を参照)。

¹⁴⁶ 2015年7月13日付 TRG アジェンダ・ペーパー38「ポートフォリオに関する便法及び変動対価への制限の適用」

¹⁴⁷ IFRS 第 15 号 B20 項

IFRS 第 15 号は、返品権の会計処理に関し以下のような適用ガイダンスを提供している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

B21. 返品権付きの製品の移転（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を会計処理するために、企業は次のすべてを認識しなければならない。

- (a) 移転した製品について、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額での収益（したがって、返品されると見込まれる製品については収益を認識しない）
- (b) 返金負債
- (c) 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資産（及び対応する売上原価の修正）

受け取る権利を得ると見込む金額を算定するために、IFRS 第 15 号の下では、企業は取引価格を見積った上で、当該見積取引価格に制限に関する規定を適用する。その際、企業が権利を得ると見込む金額（予想される返品に対価を除く）を算定するために、予想される返品を考慮する。企業は、返品期間が終了するまで（予想される返品を考慮の上）企業が受取る権利を得ると見込む金額に基づき収益を認識する。企業は、もはや制限が不要となるまで制限の対象となった取引価格の一部について収益を認識してはならない。制限が不要となるのは返品期間の終了時点となる場合もある。企業は、返還が予想される受取金額及び今後受け取ることになる金額を、顧客に対価を返金する義務を表す返金負債として認識する（セクション 5.3 を参照）。その後各報告期間の末時点で、企業は、受け取る権利を有すると見込む金額を更新する。

見積りの見直しの一環として、企業は、予想される返品と関連する返金負債の評価を見直さなければならない。この再測定は各報告期間の末日に行われ、返品予想に関する仮定の変更が反映される。見積りの修正が行われる場合、充足した履行義務に関して収益計上された金額が修正される（たとえば、当初の見積りよりも返品数が少なくなると予想する場合、収益認識額を増額するとともに、返金負債を減額しなければならない）。

最終的に顧客が返品権を行使した場合、企業は返品された製品を販売又は修繕可能な状態で受け取る場合がある。IFRS 第 15 号の下では、当初販売時点（すなわち、返品が予想されるために収益の認識が繰り延べられる時点）で、企業は、顧客から返品される製品を回収する権利について、返品資産を認識（及び売上原価を調整）する。企業は、棚卸資産の従前の帳簿価額から、返品製品の価値の潜在的な低下を含む当該製品を回収するための予想コストを控除した金額で返品資産を当初測定する。企業は、各報告期間の末日時点で返品負債を再測定するとともに、予想返品水準の修正及び返品された製品の価値のさらなる低下について当該資産の測定値を見直す。

IFRS 第 15 号は、返品資産の帳簿価額は、棚卸資産とは区別して表示し、別個に減損テストを実施しなければならないと定めている。また返金負債は、それに対応する資産とは別個に（純額ではなく総額ベースで）表示しなければならない。

IFRS 第 15 号は返品権について以下のような設例を掲載している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 22 —— 返品権 (IFRS 第 15 号 IE110 項-IE115 項)

ある企業は顧客と 100 件の契約を締結する。各契約には、製品 1 個を CU100 で販売することが定められている（合計 100 個の製品×CU100＝対価総額 CU10,000）。現金は製品の支配が移転した時点で受領する。商慣行上、顧客は 30 日以内であれば未使用の製品を返品し、全額の返金を受け取ることができる。各製品の原価は CU60 である。

企業は 100 件の契約から構成されるポートフォリオに IFRS 第 15 号の規定を適用する。というのは、企業が、IFRS 第 15 号第 4 項に従って、これらの規定をポートフォリオに適用した場合の財務諸表への影響が、当該規定をポートフォリオに含まれる個々の契約に適用した場合と大きく変わらないと合理的に予測しているからである。

契約では顧客に製品の返品が認められていることから、顧客から受領する対価は変動する。企業は、期待値法 (IFRS 第 15 号第 53 項 (a) を参照) の方が権利を得ることになる対価の金額をより適切に予測できると考え、権利を得ることになる変動対価を見積るために期待値法を使用することを決定する。企業は期待値法に基づき 97 個の製品は返品されないと見積る。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業はまた、変動対価の見積りに係る制限に関する IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項の規定を検討し、変動対価の見積金額 CU9,700 (CU100×返品されないと予想される 97 個の製品)を取引価格に含めることができるか否かを判断する。企業は、IFRS 第 15 号第 57 項の要因を検討し、返品には企業の影響力は及ばないものの、当該製品及び顧客の種類に関して返品を見積るための十分な経験を有していると判断する。また、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。そのため、企業は、不確実性が解消された時点(すなわち、返品期間の終了時点)で、収益認識累計額(すなわち CU9,700)に大幅な戻入れが生じない可能性が非常に高いと結論付ける。

企業は、製品の回収コストに重要性はないと見積っており、返品された製品は利益を乗せて再販売できると見込んでいる。

企業は、製品 100 個の支配の移転時に返品が見込まれる製品 3 個について収益を認識しない。したがって、企業は IFRS 第 15 号第 55 項及び B21 項に従って以下を認識する。

- (a) CU9,700 の収益(CU100×返品されないと見込む製品 97 個)
- (b) CU300 の返金負債(返金額 CU100 × 返品されると見込む製品 3 個)
- (c) CU180 の返品資産(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、CU60 × 製品 3 個)

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号の下での返品権の会計処理は従前実務と大きく変わるものではないが、それでも注目すべき変更点がいくつか存在する。IFRS 第 15 号では、企業はまず、取引価格を見積り、それに制限を適用する。その際、受け取る権利を得ると見込む金額(返品が見込まれる製品を除く)を算定するために、企業は、返品が見込まれる製品を考慮する。

IAS 第 18 号第 17 項と同様に、企業は返品が見込まれる製品の金額を、顧客に対価を返還する義務を表す返金負債として認識する。企業が返還金額を見積り、制限を課す場合、制限の対象となる収益は、金額に制限が課せられなくなるまで認識できない。それは返品期限の末時点となる可能性がある。

貸借対照表上で返品資産に対する権利を区分することは、従前実務からの変更点となる可能性がある。従前 IFRS の下では、一般的に負債とそれに対応する費用は認識されるものの、IFRS 第 15 号で要求されているように、返品される可能性がある棚卸資産に係る返品資産を認識していないことがある。また、同基準書では、返品資産(すなわち、返品が見込まれる製品)の帳簿価額は、手許棚卸資産とは区別して、個別に減損テストの対象となることが明確にされている。IFRS 第 15 号はまた、返金負債を対応する資産とは区別して(純額ではなく総額で)表示することを求めている。

弊社のコメント

返品権付きの製品の販売に関する論点は、さまざまな理由から、他の論点ほど注目されていない。しかし、この分野における変更(主に、返品権を、制限を含む変動対価に関する規定が適用される変動対価の一種として取り扱うこと)は、それ以外の点では IFRS 第 15 号による影響をさほど受けない製造業や小売業にも影響を及ぼす。企業は、制限の要否に関する検討の必要性も考慮の上、現在の返品の見積方法が適切であるか否かを評価する必要がある。

よくある質問

質問5-10: 返品権を会計処理するとき、企業はポートフォリオ・アプローチに関する便法を適用することになるのか？ [2015年7月13日TRG会議－アジェンダ・ペーパー38]

企業は期待値法を用いて予想される返品に係る変動対価を見積るためにポートフォリオ・アプローチに関する便法を用いることができるが、義務付けられるわけではない。変動対価の見積りについてセクション 5.2.2 で解説しているように、TRG のアジェンダ・ペーパーによれば、企業は、ポートフォリオ・アプローチに関する便法を適用せずに、期待値法を用いて、変動対価の見積りを算定するのに、他の同様の契約からの証拠を検討することができる。ある契約の変動対価を見積るために、企業はその他の同様の契約に関する過去の実務経験を考慮する。過去の実務経験を考慮することが、企業がポートフォリオ・アプローチに関する便法を適用するというものを必ずしも意味するものではない。

IFRS 第 15 号の設例 22(上記設例)に、企業は返品の見積りを計算するのに IFRS 第 15 号第 4 項のポートフォリオ・アプローチに関する便法を用いると記載されていることが、この論点が生じた一因である。企業は、当該便法を使用する場合には、当該便法を使用しても個々の契約に IFRS 第 15 号を適用した場合と著しく異なる結果とはならないと見込んでいることを説明できなければならない。

我々は、企業が受け取る権利を得る対価の金額をより適切に見積ることができるという理由で、企業がしばしば返品に係る変動対価の見積りに期待値法を用いると考えている。製品の返品に係る変動性から生じる結果は 2 つである(各契約において、返品されるか返品されないかのいずれかである)にもかかわらず、企業はしばしば期待値法を使用する。すなわち、(返品のみが契約における変動性をもたらすと仮定すると)各契約の収益は究極的には契約価値の 100%か0%のいずれかになるものの、企業は、同様の特徴を有する多くの契約を有しているため、変動対価を見積るのに期待値法が適切であると結論付けられる。TRG のアジェンダ・ペーパーでは、データのポートフォリオを使用することとポートフォリオ・アプローチに関する便法を用いることは同義ではないため、企業が、返品の変動対価の見積りに期待値法を用いる場合に、ポートフォリオからの結果が個々の契約ごとに評価した結果と著しく異ならないと見込まれることを説明する必要はないと述べられている。

質問5-11: 返品が見込まれる財の返品手数料をどのように会計処理すべきか？ [2015年7月13日TRG会議－アジェンダ・ペーパー35]

企業は、顧客が製品を返品するに際し、「返品手数料」を請求することがある。返品された製品を再包装、出荷及び(又は)低価格で別の顧客に再販する際のコストを補うために、企業はこうした手数料を徴収する。どのように返品手数料及びそれに関連するコストを会計処理すべきかについて、利害関係者は質問した。

TRGメンバーは、返品が見込まれる製品の返品手数料は、契約の締結時点で取引価格の見積りに含まれ、財の支配が移転する時点で収益として認識するというところでおおむね合意に達した。

たとえば、ある企業が1個当たりCU100で10個の製品を販売する契約を顧客と締結したとする。顧客は製品を返品できる権利を有しているが、その場合、10%(又は返品した製品1個につきCU10)の返品手数料を請求される。企業は、販売される製品のうち10%が返品されると見積っている。10個の製品の支配を移転した時点で、企業はCU910の収益を認識する[(返品が見込まれない9個の製品×販売価格CU100)+(返品が見込まれる1個の製品×CU10の返品手数料)]。CU90の返品負債も認識される[返品が見込まれる1個の製品×(販売価格CU100-CU10の返品手数料)]。

質問5-12: 予想される返品に係る返品コスト(たとえば、出荷又は再梱包費用)をどのように会計処理すべきか？ [2015年7月13日TRG会議－アジェンダ・ペーパー35]

TRGメンバーは、返品コスト(たとえば、出荷又は再梱包費用)は、財の支配が移転したときに(又は移転するにつれて)、返品資産の減額として計上するというところでおおむね合意に至った。この会計処理は、返品資産は財を回収するための予想コスト(たとえば返品コスト)控除後の棚卸資産の従前の帳簿価額で当初測定するというIFRS第15号の規定に整合する。

質問5-13: 企業が期限切れの製品(たとえば、期限切れの腐りやすい商品や医薬品)を処分し新しいものに交換する条件付きコール・オプションを有している場合、顧客は当該製品の支配を獲得するのか(又は返品権に類似しているのか)？

セクション7.3.2の質問7-12の回答を参照されたい。

5.4.2 知的財産のライセンスに係る売上高又は使用量ベースのロイヤリティ

IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスと交換に提供される売上高又は使用量ベースのロイヤリティから生じる対価の認識に関する明確な適用ガイダンスを定めている。同基準は、以下の事象のうちいずれか遅い方が発生した時点で、企業は売上高又は使用量ベースのロイヤリティを収益として認識すると定めている。

- (1) 事後的な売上又は使用が発生したとき
- (2) 売上高又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分される履行義務が充足された（また部分的に充足された）とき

多くの場合、この適用ガイダンスを適用することで、ロイヤリティに係る収益は、将来のロイヤリティから生じる変動対価の見積りを全て制限した場合と同じように認識されることになる。知的財産のライセンスに関連する売上高又は使用量ベースのロイヤリティの詳細についてはセクション 8.5 を参照されたい。

5.5 重要な金融要素

取引によっては、対価の受領が顧客への財又はサービスの移転時期と一致しないことがある（たとえば、対価が前払いされる場合、又はサービスの提供後に支払われる場合）。顧客が後払いをする場合、実質的に企業は顧客に購入資金を提供していることになる。反対に、顧客が前払いをする場合、実質的に企業は顧客から資金を調達していることになる。

IFRS 第 15 号は契約に含まれる重要な金融要素に関して次のように定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

60. 顧客又は企業が、（明示的又は黙示的に）合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る資金調達に関して重要な財務的便益を得ている場合、企業は、取引価格を算定するにあたり、貨幣の時間的価値の影響について約定対価の金額を調整しなければならない。こうした状況では、契約は重要な金融要素を含んでいる。重要な金融要素は、契約に金融取引に関する約定が明記されているか、又は契約当事者が合意した支払条件に合意されているかに関係なく、存在する可能性がある。
61. 重要な金融要素について約定対価の金額を調整する際の目的は、約定した財又はサービスが顧客に移転された時点で（又は移転されるにつれて）それらに対して現金で支払いを行っていたとしたら、顧客が支払っていたであろう金額（すなわち、現金販売価格）を反映する金額で収益を認識することにある。金融要素が契約に含まれているか否か、及び金融要素は契約にとって重要であるか否かを評価するにあたって、企業は次の両方をはじめとする、すべての関連する事実及び状況を考慮しなければならない。
 - (a) 約定した財又はサービスについて、約定対価の金額と現金販売価格との差額
 - (b) 次の両者による影響の組合せ
 - (i) 企業が約定した財又はサービスを顧客に移転する時点と、顧客が当該財又はサービスに対して支払いを行う時点との間の見込まれる期間の長さ
 - (ii) 関連する市場における実勢金利
62. 第 61 項に基づく評価にかかわらず、次のいずれかの要因が存在する場合には、顧客との契約には重要な金融要素は含まれていない。
 - (a) 顧客が財又はサービスについて前払いをしており、それら財又はサービスの移転時期は顧客の裁量によって決まる。
 - (b) 約定対価の金額の大部分に変動性があり、当該対価の金額又は時期が、実質的に顧客又は企業の支配が及ばない将来事象の発生の有無に基づき変動する（たとえば、対価が売上高に基づくロイヤリティである場合）。
 - (c) （第 61 項で述べられている）財又はサービスの約定対価と現金販売価格との差額が、顧客又は企業のいずれかの資金調達以外の理由により生じており、かつ当該差額がその発生理由に照らして合理的である。たとえば、そうした支払条件は、契約の相手方が契約に定められる義務のすべて又は一部を適切に履行しない場合に、企業又は顧客を保護するためのものである場合がある。

IFRS 第 15 号からの抜粋

63. 実務上の便法として、契約の開始時点で、約定した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払いを行う時点との間が 1 年以内であると見込まれる場合、企業は重要な金融要素の影響について約定対価の金額を調整する必要はない。
64. 約定対価の金額を重大な金融要素について調整する際に、第 61 項の目的を満たすために、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用しなければならない。その割引率は、契約において資金提供を受ける当事者の信用特性を、顧客又は企業が提供する担保又は保証(契約で移転される資産を含む)とともに反映する。企業は、その割引率を次のような割引率を特定することによって算定できる場合がある。それは、約定対価の名目金額を財又はサービスが顧客に移転される時点で(又は移転されるにつれて)顧客が当該財又はサービスに対して現金で支払うであろう価格に割引率である。契約開始後は、企業は、金利又は他の状況の変動(顧客の信用リスクの評価の変動など)について割引率を見直してはならない。

IASB は、その結論の根拠で、概念的には金融要素を含む契約は 2 つの取引で構成されると説明している。1 つが財及び(又は)サービスの提供に関する取引で、もう 1 つが金融に関する取引である¹⁴⁸。したがって、IASB は、契約に明記される支払時期が、顧客又は企業に重要な財務的な便益をもたらす場合にのみ、金融要素の影響に関して約定対価の調整を求めることとした。重要な金融要素の影響に関し約定対価を調整することを企業に求める IASB の目的は、企業が基礎となる財又はサービスが移転したときに「現金販売価格」で収益を認識できるようにすることであった¹⁴⁹。

しかし、契約の締結時点で、企業が約定された財又はサービスを顧客に移転する時期と顧客がその財又はサービスの支払いを行う時期との間の期間が 1 年以内になると見込まれる場合、企業は重要な金融要素の影響について約定対価の金額を調整する必要はない。当該便法により基準の適用が簡素化されること、及び 12 か月未満の期間の金融契約に関しては重要な金融要素の会計処理(又は会計処理を行わないこと)の影響は限定的であることから、IASB は IFRS 第 15 号にこの便法を設けることとした¹⁵⁰。企業が当該便法を用いる場合には、類似の状況における同様の契約に対して一貫して適用しなければならない¹⁵¹。

契約によっては当該便法の適用可否に判断が求められることもある。たとえば、支払いと財又はサービスの移転との期間を判断するにあたって、契約レベル又は履行義務レベルのいずれかで判断すべきかについて、IFRS 第 15 号は明示していない。さらに、TRG は、複数の履行義務に対する支払いが 1 回で行われる契約に対して、企業は当該便法を適用できるかをどのように検討すべきかについて議論した。この点については、下記の質問 5-17 を参照されたい。

当該便法を使用しない場合、企業は、重要な金融要素が存在するかどうかを判断するために、以下を含むすべての関連する事実と状況を検討する必要がある。

- (1) 約定された財又はサービスの現金販売価格と約定対価との差
- (2) 財又はサービスの移転と対価の受領との間の予想期間、及び実勢市場金利を合わせた影響。
財及びサービスの移転とそれに対する支払時点の差は決定的な要因ではないが、このタイミングの差に実勢市場金利を併せて加味した場合に、企業が重要な財務的便益を付与又は享受していることが強く示唆される可能性があることを IASB は認識している¹⁵²。

IFRS 第 15 号には、契約の状況から重要な金融要素の存在が示唆されるとしても、顧客又は企業に重要な財務的便益が提供されることにならないと IASB が判断したさまざまな状況が含まれている。IFRS 第 15 号第 62 項に列挙されているこれらの状況には以下が含まれる。

- ▶ 顧客が財又はサービスに対して前払いをしており、当該財又はサービスの移転時期が顧客の裁量で決まる場合。IASB はその結論の根拠で、こうした状況では(たとえば、前払いテレフォン・カード、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム)、そうした支払条件は当事者間の金融の取決めに関係しない点、及び継続的に財又はサービスの顧客への移転時期を見積る必要があるため、企業に重要な金融要素を会計処理することを求めるコストが便益を上回るであろう点に言及している¹⁵³。

¹⁴⁸ IFRS 第 15 号 BC229 項

¹⁴⁹ IFRS 第 15 号 BC230 項

¹⁵⁰ IFRS 第 15 号 BC236 項

¹⁵¹ IFRS 第 15 号 BC235 項

¹⁵² IFRS 第 15 号 BC232 項

¹⁵³ IFRS 第 15 号 BC233 項

- ▶ 顧客の約定対価のうち相当な金額に変動性があり、当該金額が顧客又は企業の支配が及ばない要因に基づいて決定される場合。IASBは結論の根拠で、そうした状況では、支払時期や支払条件の主たる目的は、顧客又は企業への重要な金融要素の提供ではなく、対価に係る不確実性に対処することである場合があると述べている。さらに、こうした状況における支払条件又は支払時期(たとえば、対価が売上高に基づくロイヤリティの形態を取る契約)により、当事者に対して財又はサービスの価値が保証される場合もある¹⁵⁴。
- ▶ 財又はサービスの約定対価と現金販売価格との違いが、顧客又は企業への資金提供以外の理由から生じている場合(たとえば、業界や国の支払慣行に従って前払い、又は後払いとなる場合)。IASBは、特定の状況においては、支払条件の目的が、顧客又は企業に資金を提供することではなく、企業による契約上の義務の履行を顧客に保証することにあると判断した。例として、契約が履行されるまで、又はマイルストーンが達成されるまで顧客が対価の一部の支払いを留保するケースや(下記設例27)、将来の財又はサービスの提供を確保するために、企業が顧客に対価の一部を前払いするよう求めるケースが挙げられる。詳細は質問5-14を参照されたい。

IASB は、結論の根拠で説明しているように、前払いから生じる重要な金融要素の影響に関する会計処理について、全体的な免除規定を定めないと決定した。というのは、前払いが重要であり、支払いの目的が企業に資金を提供することである場合、前払いの影響を無視すると、認識される収益の額と時期が歪められることになるからである¹⁵⁵。たとえば、企業は第三者からの資金調達を避けるために、顧客に前払いを求めることがある。仮に第三者から資金調達を行った場合には、それにより生じる金融費用を補填するために、追加の金額を顧客に請求する可能性が高い。IASB は、重要な財務的便益の提供者が顧客又は第三者のいずれであるかに係らず、企業の履行は同一であるため、認識される収益も同じでなければならないと判断した。

前払いが重要な金融要素を表さないと結論付けるためには、前払いが重要な財務的便益を提供していない理由を合理的に説明できるとともに、実質的なビジネス上の目的を示すことができなければならないと我々は考えている¹⁵⁶。そのため、企業はすべての事実及び状況を分析することが肝要となる。下記の設例 29 は、前払いが重要な金融要素を表すと企業が判断する状況を説明している。反対に、設例 30 は、顧客の前払いが重要な金融要素を表さない状況を説明している。

重要性の評価は個々の契約レベルで行われる。IASB は、結論の根拠で説明されているように、金融要素の影響が個々の契約レベルでは重要ではないものの、類似する契約のポートフォリオ全体では重要となる場合に、金融要素に係る会計処理を求めることは企業に過度の負担を強いることになると判断した¹⁵⁷。

契約にとって金融要素が重要であると判断した場合、IFRS 第 15 号第 64 項に従って約定対価の金額に割引率を適用することで取引価格を算定する。企業は、契約の締結時点で顧客と別個の金融取引を締結したならば使用するであろう金利と同じ割引率を適用する。金利は、契約における借手の信用特性を反映したものでなければならない。誰が資金提供を受けるかで、顧客が借手になる場合もあれば企業が借手になる場合もある。リスクフリーレートや、契約に明示されているが別個の金融取引における金利と一致しない割引率を使用することは認められない¹⁵⁸。契約開始時点の市場条件を反映した金利を算定するにあたり、IFRS 第 15 号では明示されていないものの、金融取引の予想期間も加味しなければならないと我々は考えている。さらに IFRS 第 15 号第 64 項に基づけば、契約開始後に状況や金利に変化が生じたとしても割引率を見直さないことは明らかである。

¹⁵⁴ IFRS 第 15 号 BC233 項

¹⁵⁵ IFRS 第 15 号 BC238 項

¹⁵⁶ 2015 年 3 月 30 日付 TRG アジェンダ・ペーパー30「重要な金融要素」と整合

¹⁵⁷ IFRS 第 15 号 BC234 項

¹⁵⁸ IFRS 第 15 号 BC239 項

弊社のコメント

IFRS 第 15 号は、割引率が企業と顧客との間の別個の金融取引で用いられるであろう利率と近似していることを求めている。ほとんどの企業は、顧客と別個に金融取引を締結する事業を行っていないため、適切な利率を特定することが難しい場合もあるだろう。しかしながら、大半の企業は顧客に購入資金を提供する前にある程度の信用調査を行っている。そのため、企業は顧客の信用リスクについて何らかの情報を有している可能性が高い。支払時期に応じて異なる価格を設定している(たとえば、現金割引)企業に関して、IFRS 第 15 号は、状況によっては、約定対価の名目金額を財又はサービスの現金販売価格に割引率を特定することで、適切な金利を決定できる可能性があることを示唆している。

財又はサービスの移転と契約対価の受領との間の期間が 1 年以上ある場合には、重要な金融要素が存在するか否かについて相当な判断が求められる可能性が高い。企業は自社の結論をサポートする分析に関する十分な文書化を検討すべきである。

5.5.1 設例

IFRS 第 15 号には、これらの概念を説明するために複数の設例が設けられている。設例 26 は、現金販売価格が約定対価と著しく異なり、この差額が資金提供以外の理由から生じていることを示唆する他の要因が存在しないため、重要な金融要素が含まれる契約について説明している。この設例では、契約には、その締結時点で企業とその顧客との間の別個の金融取引に反映されるであろう利率と同一であると評価される黙示的な金利も含まれる。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 26 —— 重要な金融要素と返品権(IFRS 第 15 号 IE135 項-IE140 項)

企業は顧客に製品を CU121 で販売し、その代金は製品の引渡しから 24 カ月後に支払われる。顧客は契約の開始時点で製品に対する支配を獲得する。契約では、90 日以内であれば製品を返品することが認められている。当該製品は新製品であるため、企業は関連する過去の返品データやその他の利用可能な市場に基づく証拠を有していない。

製品の現金販売価格は CU100 である。当該金額は、支払時期以外の条件が契約開始時点と同じ条件で当該製品を販売した場合に、顧客が引渡時点で支払うであろう金額である。製品の原価は CU80 である。

企業は、製品の支配が顧客に移転した時点では収益を認識しない。というのは、返品権が存在するが、関連する過去の証拠が入手不能なため、IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項に従い、企業が収益認識累計額に大幅な戻入れが生じない可能性が非常に高いと結論付けることができないからである。したがって、収益は返品権が失効する 3 カ月後に認識される。

契約には、IFRS 第 15 号第 60 項から第 62 項に従って、重大な金融要素が含まれている。これは、約定対価 CU121 と財が顧客に移転された日現在の現金販売価格 CU100 との相違から明らかである。

契約には、黙示的な金利 10%が含まれている(すなわち、24 か月にわたり約定対価 CU121 を現金販売価格 CU100 に割引く金利)。企業はこの率を評価し、契約開始時における企業と顧客との間の独立した金融取引に反映されるであろう率と同等であると結論を下す。以下の仕訳は、企業がこの契約を IFRS 第 15 号 B20 項から B27 項に従ってどのように会計処理するのかを例示している。

(a) IFRS 第 15 号 B21 項に従って、製品が顧客に移転した時

返品される資産を回収する権利に係る資産	CU80 ^(a)	
棚卸資産		CU80

(a) この設例では、想定される資産の回収コストは考慮していない。

(b) 返品権の期間の 3 か月間は、契約資産も債権も認識していないので、IFRS 第 15 号第 65 項に従って金利は認識されない。

IFRS 第 15 号からの抜粋

(c) 返品権が消滅した時(製品は返還されていない)

債権	CU100 ^(a)	
収益		CU100
売上原価	CU80	
返品される資産を回収する権利に係る資産		CU80

(a) 認識される債権は、IFRS 第 9 号に従って測定される。この設例では、契約開始時の債権の公正価値と返品権の消滅時に認識される時点での債権の公正価値との間に重要な差額はないと仮定している。さらに、この設例では債権の減損会計を考慮していない。

企業が顧客から現金支払いを受けるまで、金利収益が IFRS 第 9 号に従って認識される。IFRS 第 9 号に従って実効金利を算定する際に、企業は残りの契約条件を考慮する。

設例 27 は、財又はサービスの約定対価と現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じる事例を説明している。この設例では、企業が契約上の義務を履行しない場合に備えて、契約が完全に履行されるまで、顧客は各支払いの一部を留保している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 27 —— 長期契約に関する支払いの留保(IFRS 第 15 号 IE141 項-IE142 項)

ある企業が、建物の建設に関する契約を締結する。これには 3 年間の契約期間を通じて、企業による履行に対しての予定されたマイルストーン支払いが含まれている。履行義務は一定期間にわたり充足され、マイルストーン支払いは企業の予想される履行と一致するように計画されている。契約では、各マイルストーン支払いのうち一定割合を顧客が契約期間にわたって留保し、建物の完成時にはじめて企業に支払うと定めている。

企業は、この契約は重大な金融要素を含んでいないと判断する。マイルストーン支払いは企業の履行と一致しており、契約が金額の留保を要求しているのは、IFRS 第 15 号第 62 項(c)に従った資金提供以外の理由によるものである。各マイルストーン支払いの一定割合の留保は、建設業者が契約に基づく義務を適切に完了できない不履行から顧客を保護することを意図したものである。

設例 28 は、2 つの状況を説明している。契約上の割引率が別個の金融取引における利率を反映する場合と反映しない場合である。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 28 —— 割引率の決定(IFRS 第 15 号 IE143 項-IE147 項)

企業は設備を販売する契約を顧客と締結する。契約に署名した時点で設備に対する支配は顧客に移転する。契約に定められる価格は CU1 百万に契約上の 5%の利率を加算した金額であり、月 CU18,871 の 60 回払いである。

ケース A —— 契約上の割引率が別個の金融取引における利率を反映している場合

重要な金融要素を含む契約の割引率を評価するにあたり、企業は、契約上の 5%の利率は契約開始時点における企業と顧客との間の別個の金融取引で用いられるであろう利率を反映している(すなわち、契約上の利率 5%は顧客の信用特性を反映している)と判断した。

市場条件を反映する当該金融取引の条件は、当該設備の現金販売価格が CU1 百万であることを意味する。設備の支配が顧客に移転された時点で、当該金額で収益及び貸付金が認識される。企業は当該貸付金を IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース B —— 契約上の割引率が別個の金融取引における利率を反映していない場合

重要な金融要素を含む契約の割引率を評価するにあたり、企業は、契約上の 5%の利率が契約開始時点における企業と顧客との間の別個の金融取引で用いられるであろう利率である 12%を大幅に下回っている(すなわち、契約上の利率 5%は顧客の信用特性を反映していない)と判断する。これにより現金販売価格が CU1 百万に満たないことが示唆される。

企業は、IFRS 第 15 号第 64 項に従い、顧客の信用特性を反映した 12%の利率を用いた契約上の支払いを反映するために、約定対価の金額を調整して取引価格を算定する。その結果、取引価格は CU848,357(CU18,871 の 60 回払いを 12%で割引)となる。企業は当該金額で収益と貸付金を認識する。当該貸付金は IFRS 第 9 号に従って会計処理される。

設例 29 は、企業が重要な財務的便益を表すと結論付けた、顧客からの前払いを含む契約を説明している。また黙示的な金利が、契約開始時点で企業と顧客との別個の金融取引で用いられる金利を反映しない状況についても説明している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 29 —— 前払いと割引率の評価(IFRS 第 15 号 IE148 項-IE151 項)

ある企業が、顧客に資産を売却する契約を締結する。資産に対する支配は 2 年後に顧客に移転する(すなわち、履行義務は一時点で充足される)。契約には、2 つの支払いの選択肢が含まれている。2 年後に顧客が資産に対する支配を獲得する時点での CU5,000 の支払いか、又は契約が調印された時点での CU4,000 の支払いである。顧客は、契約調印時に CU4,000 を支払うことを選択する。

企業は、この契約は重大な金融要素を含んでいると判断する。その理由は、顧客が資産に対しての支払いを行う時期と企業が資産を顧客に移転する時期との間の期間の長さのほか、市場での実勢金利である。

この取引における黙示的な金利は 11.8%であり、これは 2 つの代替的な支払いの選択肢を経済的に等価にするために必要な金利である。しかし、企業は、IFRS 第 15 号第 64 項に従って、約定対価の調整に使用すべき率は 6%であると判断する。これは企業の追加借入利率である。

以下の仕訳は、企業が重大な金融要素をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 契約開始時に受け取った CU4,000 の支払いについて契約負債を認識する。

現金	CU4,000	
	契約負債	CU4,000

(b) 契約開始から資産の移転までの 2 年間に、企業は、(IFRS 第 15 号第 65 項に従って) 約定対価の金額を調整し、CU4,000 に対して 2 年にわたり 6%の率で金利を認識することによって契約負債を増額計上する。

金利費用	CU494 ^(a)	
	契約負債	CU494

(a) $CU494 = \text{契約負債 } CU4,000 \times (2 \text{ 年にわたり年 } 6\% \text{ の金利})$

(c) 資産の移転について収益を認識する

契約負債	CU4,494	
	収益	CU4,494

設例 30 は、顧客からの前払いが定められる契約に関するものであるが、企業が、財又はサービスの約定対価と現金販売価格の違いが、資金提供以外の理由で生じるので、重要な金融要素は存在しないと判断する状況を説明している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 30 —— 前払い(IFRS 第 15 号 IE152 項-IE154 項)

ある企業(テクノロジー製品製造業者)が、テクノロジー製品とともに国際的な電話技術サポートとメンテナンス保証を 3 年間にわたり提供する契約を顧客と締結。顧客はこのサポート・サービスを製品の購入時に購入する。当該サービスの対価は追加の CU300 である。このサービスの購入を選択する顧客は、前払いしなければならない(すなわち、月次支払いの選択肢は利用可能でない)。

契約に重大な金融要素があるのかどうかを判定するため、企業は提供するサービスの性質と支払条件の目的を考慮する。企業が単一の前払金額を課すのは、顧客からの資金提供を得ることを主目的としたものではなく、むしろサービスに関連したリスクを考慮に入れて収益性を最大限にするためである。具体的には、顧客が毎月支払うことができるとした場合、更新する可能性が低くなり、後半の年度にサポート・サービスを利用し続ける顧客の数が時とともに少なくなり、多様性が減少する可能性がある(すなわち、過去の実績によれば、更新を選択する顧客は、サービスをより多く利用していて、それにより企業のコストを増大させている顧客である)。さらに、顧客は、前払いをせずに月次で支払う場合には、サービスをより多く利用する傾向がある。最後に、更新や月次の支払いの回収管理に関するコストなど、企業に生じる管理コストが増大するであろう。

IFRS 第 15 号第 62 項(c)の要求事項を評価する際に、企業は、この支払条件は主として企業への資金提供以外の理由で設けられたものであると判断する。企業が当該サービスについて単一の前払金額を課しているのは、他の支払条件(月次支払プランなど)は、企業がサービスを提供するために引き受けるリスクの性質に影響を与え、サービスを提供することが不経済となる可能性がある。分析の結果、企業は重大な金融要素はないと判断する。

よくある質問

質問5-14: IFRS第15号は、財又はサービスの約定対価と現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じる場合には、重要な金融要素は存在しないと定めている。この要素はどの程度考慮できるのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー30]

IFRS第15号によれば、財又はサービスの約定対価と現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じる場合には、重要な金融要素は存在しない¹⁵⁹。TRGメンバーは、この要素はどの程度考慮できるのか議論した。

TRGメンバーは、いずれかの当事者が資金提供しているのか、また支払条件は資金提供以外の理由によるものかについては相当の判断が必要になるということでおおむね合意に達した。TRGメンバーはまた、IASBIは、現金販売価格が約定対価と異なる場合には重要な金融要素が存在するという推定が成り立つとする意図はなかったということにもおおむね合意した。

TRGのアジェンダ・ペーパーは、IFRS第15号第61項は、重要な金融要素の測定目的は、財及びサービスについて、現金販売価格を反映する金額でその収益を認識することであると定めているが、この測定目的は企業が既に重要な金融要素が存在すると結論付けている場合にのみ達成される。約定対価と現金販売価格との間に違いが存在するという事実が、重要な金融要素が実際に存在するの否かを判断する原則にはならない。これは考慮すべき一因に過ぎない。

多くのTRGメンバーが、取引に重要な金融要素が含まれるか否かについては、相当の判断が必要になると述べていた。

質問5-15: 約定対価と現金販売価格が等しくなる場合、金融要素が存在することはあるのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー30]

TRGメンバーは、約定した財又はサービスの定価、現金販売価格及び約定対価が仮にすべて等しかったとしても、企業は重要な金融要素が存在しないと断定すべきではないということでおおむね合意に至った。これは考慮すべき一要因ではあるが、決定要因ではない。

¹⁵⁹ IFRS 第 15 号第 62 項(c)

よくある質問

質問5-14で説明されるように、IFRS第15号第61項は、重要な金融要素の測定目的は、財及びサービスについて、現金販売価格を反映する金額でその収益を認識することであると定めているが、この測定目的は、企業が既に重要な金融要素が存在すると判断している場合にのみ達成される。約定対価と現金販売価格との間に違いが存在するという事実は、重要な金融要素が実際に存在するか否かを判断する上での決定要因とはならない。これは、考慮しなければならない要因の一つではあるが、唯一の考慮要因でも決定要因でもない。上述のとおり、企業はこの評価ではすべての事実と状況を考慮する必要がある。

TRGのアジェンダ・ペーパーは、定価と現金販売価格(すなわちIFRS第15号第61項に定義されるように、財又はサービスが顧客に移転される時に現金で支払ったと仮定した場合に、顧客が当該財又はサービスに対して支払うであろう金額)とが常に等しくなるとは限らないと述べている。たとえば、企業が無利息の分割払いを提示している時に、顧客が現金一括払いを申し出るとしたら、この顧客は定価より少ない金額を払えば済むかもしれない。「現金販売価格」の決定には判断を要し、企業が「無利息の資金提供」を行うという事実は、現金販売価格が他の顧客が分割で支払う金額と必ずしも等しくなることを意味するものではない。企業は契約に係る全体的な事実と状況に基づき評価を行うにあたり、現金販売価格を約定対価との比較で検討しなければならない。

この考え方は、独立販売価格を基に取引価格を履行義務に配分しなければならないとするIFRS第15号第77項と整合する(セクション6.1を参照)。同項は、財又はサービスの契約上明示された価格又は定価は、独立販売価格と等しい可能性がある(ただし、そのような仮定はおけない)と述べている。TRGのアジェンダ・ペーパーは、金融要素が存在しても、重要ではない可能性もあると述べている。本セクションですでに説明しているように、企業は、金融要素が重要か否かを評価するに際し、判断が必要となる。

質問5-16: IFRS第15号は、重要ではない金融要素を会計処理することを禁止しているのか？ [2015年3月30日TRG会議－アジェンダ・ペーパー30]

TRGメンバーは、IFRS第15号によって、重要ではない金融要素を会計処理することが妨げられることはないことに合意した。たとえば企業は、重要な金融要素と重要ではない金融要素とが混在する契約のポートフォリオを有している可能性がある。それぞれに異なる会計処理を適用することを避けるために、そのすべてが重要であるかのように、すべての金融要素を会計処理することを選択することもあり得る。

重要な金融要素に関する規定を重要ではない金融要素にも適用することを選択する企業は、同様の状況における同様の契約にも一貫してその方針を適用する必要がある。

質問5-17: IFRS第15号には、顧客による支払いと企業による財又はサービスの移転との間の期間が1年以内である場合、重要な金融要素について契約を評価しなくてもよいとする便法が設けられている¹⁶⁰。複数の履行義務に対して連続した支払いが行われる契約にこの実務上の便法を適用できるか否かをどのように検討すべきか？ [2015年3月30日TRG会議－アジェンダ・ペーパー30]

TRGメンバーは、受領する対価の配分について、以下のいずれかのアプローチを適用することでおおむね合意に達した。

- (1) 最初に引渡される財又はサービスから配分する
- (2) 事実と状況に応じて財及びサービスに比例配分する

TRGのアジェンダ・ペーパーはこの論点に関し、24回均等の月賦払いと引き換えに、契約締結時に機器を、24か月にわたって関連するデータ・サービスを提供する契約を締結する電気通信会社の例を取り上げた¹⁶¹。上記アプローチ(1)の場合、財及びサービスの移転と顧客の支払いとの間の期間が、機器と関連サービスの双方について1年未満となることから、実務上の便法を適用できる。これは、アジェンダ・ペーパーの設例では装置の「支払い」が5カ月後に完了するとされているためである。上記のアプローチ(2)の場合、機器に係る支払いが24カ月(すなわち1年より長い期間)にわたって行われるものとみなされるため、実務上の便法を適用することはできない。

¹⁶⁰ IFRS 第 15 号 第 63 項

¹⁶¹ 2015 年 3 月 30 日付 TRG アジェンダ・ペーパー30「重要な金融要素」

よくある質問

上記の例に類似する状況ではアプローチ(2)が適切となるであろう。現金支払いが契約の特定の財又はサービスに関連付けられないからである。しかし、現金の支払いが、最初に引き渡される財又はサービスに直接関連付けられている場合であれば、アプローチ(1)が適切となる可能性があり、直接関連付けられない場合にはアプローチ(2)が適切となるだろう。しかしTRGメンバーは、現金に色はないため、現金の支払いを直接財又はサービスと関連付けることは難しいと指摘した。したがって、事実と状況に基づく判断が必要となる。

質問5-18: 契約に重要な金融要素が存在する場合、どのように収益の調整を計算するのか？
[2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー30]

TRGメンバーは、IFRS第15号は、重要な金融要素による取引価格の調整をどのように計算すべきかを定めていないということでおおむね合意に達した。金融要素は、(顧客が前払いする場合には)金利費用として計上され、(顧客が後払いする場合には)金利収益として認識される。適切な会計処理を決定するには、IFRS第15号以外の規定(すなわちIFRS第9号)も考慮する必要がある。

質問5-19: 1つの契約に複数の履行義務が存在する場合に、重要な金融要素をどのように配分するのか？ [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー30]

取引価格を履行義務に配分する(ステップ4)前に、ステップ3で取引価格を決定する際に金融要素の影響は取引価格から除外されることは基準から明らかである。しかし、利害関係者は、重要な金融要素の調整を、契約におけるすべての履行義務にではなく、1つ又は複数の履行義務のみに帰属させることも可能なかと疑問を呈した。これは、IFRS第15号が単一の履行義務が存在する例のみを設けているためである。

TRGメンバーは、企業が契約に含まれるすべての履行義務にではなく、1つ又は複数の履行義務に重要な金融要素を帰属させることは合理的となる場合があるということでおおむね合意に達した。その際には、企業は、特定の要件が満たされる場合に、(全部ではなく)1つ又は複数の履行義務に変動対価及び(又は)値引を配分するという例外規定を類推適用することができる(セクション6.3及び6.4をそれぞれ参照のこと)。しかし、現金に色はないため、金融要素を(全部ではなく)1つ又は複数の履行義務に配分する際には判断を要する。

質問5-20: 重要な権利を表す顧客の選択権に重要な金融要素が含まれるかどうかを評価しなければならないのか？ [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー32]

セクション4.6の質問4-15を参照されたい。

5.5.2 財務諸表における金融要素の表示

上述のとおり、契約に重要な金融要素が存在する場合、収益として認識される金額が財又はサービスの移転時点の「現金販売価格」となるように、取引価格を調整する。基本的に重要な金融要素を伴う顧客との契約は、収益要素(名目上の現金販売価格)とローン要素(延払又は前払条件による影響)に区分される¹⁶²。したがって、重要な金融要素を有する契約からの営業債権の会計処理は、同じ特徴を有するローンの会計処理と同様なものになる¹⁶³。

重要な金融要素に配分される金額は、顧客との契約から認識される収益とは区別して表示される。金融要素は金利費用(顧客が前払いする場合)、又は金利収益(顧客が後払いする場合)として認識される。金利収益又は費用は、IFRS第9号に定められる実効金利法を用いて金融取引の期間にわたり認識される。IFRS第15号は、同基準に従って契約資産、契約負債又は債権が認識される範囲に限り、金利は認識されると定めている¹⁶⁴。IASBはその結論の根拠で、企業の通常の活動から生じる収益を表す場合にのみ、金利収益を収益として表示することができると述べている¹⁶⁵。

重要な金融要素の有無にかかわらず、売上債権に係る減損損失はIAS第1号「財務諸表の表示」の規定に従って表示し、IFRS第7号「金融商品:開示」に従って開示する。しかし、IFRS第15号では、そうした金額は他の契約から生じる減損損失とは区別して開示すべきことが明確に定められている¹⁶⁶。

¹⁶² IFRS第15号BC244項

¹⁶³ IFRS第15号BC244項

¹⁶⁴ IFRS第15号第65項

¹⁶⁵ IFRS第15号BC247項

¹⁶⁶ IFRS第15号第113項(b)

弊社のコメント

我々は、IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれる契約から生じる資産の減損損失を、それ以外の契約から生じる資産の減損損失と区別して把握するために、これまでよりも多くの労力が必要となる可能性があると考えている。企業は、この情報を収集し区分表示する上で適切なシステム、内部統制、方針及び手続きが整備されているかどうかを確認することが求められる。

5.6 現金以外の対価

顧客が支払う対価は、財、サービス又はその他の現金以外の対価（たとえば、有形固定資産、金融商品）の形態を取ることがある。企業（すなわち、売手）が現金以外の対価を受け取る又は受け取ると見込んでいる場合、現金以外の対価の公正価値を取引価格に含める。

企業は、現金以外の対価の公正価値を測定するにあたり、IFRS 第 13 号「公正価値測定」又は IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の規定を適用することになる可能性が高い。企業は、現金以外の対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合、約定した財又はサービスの独立販売価格を参照することで、間接的に現金以外の対価を測定する。現金以外の対価と現金による対価の両方が含まれる契約に関して、企業は、現金以外の対価の公正価値を測定するとともに、現金による対価を会計処理するために、IFRS 第 15 号の他の規定を参照しなければならない。たとえば、現金以外の対価と売上ベースのロイヤリティを受領する契約に関しては、現金以外の対価の公正価値を測定するとともに、売上ベースのロイヤリティに関する IFRS 第 15 号の規定を参照する。

現金以外の対価の公正価値は、対価の形態（たとえば、企業が顧客から受け取る権利を有する株式の価格の変動）及び対価の形態以外の理由（たとえば、企業の業績によるストック・オプションの行使価格の変動）の双方により変動することがある。IFRS 第 15 号に基づく、現金以外の対価に対する企業の権利が、対価の形態以外の理由で変動する場合（すなわち、将来事象の発生の有無により現金以外の対価を受け取れるか否かに関して不確実性が存在する場合）、企業は変動対価の制限を考慮する。

契約の履行を容易にするために、顧客が設備や労力といった財又はサービスを拠出する取引もある。企業が、拠出された財又はサービスの支配を獲得する場合、これは現金以外の対価とみなされ、上記で説明したように会計処理される。

IASB はまた、現金以外の対価の結果として認識される資産は、その他の適切な基準（たとえば IAS 第 16 号）に従って会計処理する。

IFRS 第 15 号は、現金以外の対価がサービスの提供との交換で受領される取引の例を説明している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 31 —— 現金以外の対価に対する権利の獲得 (IFRS 第 15 号 IE156 項-IE158 項)

ある企業が、週次のサービスを 1 年間提供する契約を顧客と締結する。契約は 20X1 年 1 月 1 日に調印され、作業は直ちに開始する。企業は、当該サービスは IFRS 第 15 号第 22 項(b)に従って単一の履行義務であると判断する。これは、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企業が提供しているからである（サービスが一定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）が使用される）。

サービスと交換に、顧客は 1 週間のサービスに対して 100 株の普通株式を約束する（契約に対して合計 5,200 株）。契約の条件では、当該株式は各週のサービスが無事に完了した時点で支払われなければならないと要求している。

企業は、各週のサービスが完了するにつれて、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。取引価格（及び認識すべき収益の金額）を算定するため、企業は、各週のサービスの完了時に受け取る 100 株の公正価値を測定する。企業は、受け取った（又は受け取るべき）株式の公正価値のその後の変動を収益に反映しない。

従前 IFRS からの変更点

現金以外の対価を公正価値で会計処理するという考え方は、従前の IFRS と同様である。IAS 第 18 号では、現金以外の対価を受領した財又はサービスの公正価値で測定することが要求されている。この金額を信頼性をもって測定できない場合、現金以外の対価を引渡した財又はサービスの公正価値で測定する¹⁶⁷。IFRIC 第 18 号も、顧客からの資産の移転の結果として認識される収益を IAS 第 18 号に定められる当該規定¹⁶⁸に従って測定することを求めている。したがって、IFRS 第 15 号によって現金以外の対価の測定に関して従前実務が大幅に変わることはない想定される。

SIC 第 31 号は、売手は、一定の要件を満たす非パーター取引を参照することにより、パーター取引で提供する広告宣伝サービスの公正価値で収益を信頼性をもって測定できると定めている。IFRS 第 15 号には同様の規定は定められていない。そのため、広告宣伝に係るパーター取引を会計処理する際には、具体的な事実及び状況に関して相当の判断と検討が必要となる。

5.6.1 現金以外の対価に係る適用上の検討事項

利害関係者は、取引価格に含める現金以外の対価について、どの時点の公正価値で測定すべきかについて質問した。また、関係者は、現金以外の対価の変動性は、その形態(たとえば、株式)とその他の理由(たとえば、企業が権利を得ることになる対価の金額に影響を及ぼす業績要因)の両方によって生じる場合もあることを指摘した。よって関係者は、そのような状況で変動対価に対する制限がどのように適用されるのかを質問した。

2015 年 1 月の TRG 会議において、TRG メンバーはこれらの質問について議論を行い、収益認識基準は現金以外の対価(たとえば、株式、顧客からの対価として提供される広告)を公正価値で測定することを要求しているものの、その公正価値測定をいつ行うべきか(すなわち測定日)については明確でないことに同意した。TRG メンバーは測定日として、契約開始時、現金以外の対価の受取時、関連する履行義務の充足時という 3 つの選択肢を検討した。各選択肢はそれぞれ何人かの TRG メンバーによって支持された。IFRS 第 15 号は、測定に関し具体的に定めていないため、現金以外の対価の公正価値測定に最適な測定日を決定するには判断が求められる。しかし、現金以外の対価の測定に用いた方法、インプット及び仮定に関する情報は開示する必要がある¹⁶⁹。

IFRS 第 15 号は、変動性が対価の形態以外の要因により生じる場合(すなわち、現金以外の対価の価格の変動以外の理由で生じる変動性)にのみ変動対価に対する制限を現金以外の対価に適用することを求めている。当該制限は、現金以外の対価がその形態が理由で変動する場合には適用されない(たとえば、価格が変動する上場株)。しかし、同基準では、現金以外の対価がその形態とその他の要因の両方により変動する場合に、当該制限がどのように適用されるかについては取り上げられていない。同基準が変動性の要因に基づき対価を区分することを要求していると解釈できると述べた TRG メンバーもいた一方で、そのようなアプローチは非常に複雑で、有用な情報が提供されないと指摘した TRG メンバーもいた。

¹⁶⁷ IAS 第 18 号第 12 項

¹⁶⁸ IFRIC 第 18 号第 13 項

¹⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC254E 項

FASB との相違点

FASB は、2016 年 5 月に基準を改訂し、取引価格を算定する際に、現金以外の対価の公正価値を契約開始時に測定することを明確にした。その後、現金以外の対価の公正価値が形態を理由にして変動した場合（たとえば、株価の変動）、その変動額は取引価格に含めず、他の会計基準に従って、必要に応じて利得又は損失として認識するが、顧客との契約から生じる収益としては認識しない。一方、IASB はその結論の根拠で、この論点が他の基準（たとえば IFRS 第 2 号及び IAS 第 21 号）と重要な関わりがあることを指摘し、意図せぬ影響が生じるリスクに懸念を示した。IASB は、必要であれば、これらの論点をより包括的な別のプロジェクトで検討すると決定した¹⁷⁰。IASB はその結論の根拠で、FASB と同様の改訂を行っていないことから、IFRS の下では契約開始時以外の測定日の使用も禁止されないと述べている。したがって、IFRS 適用企業と US GAAP 適用企業との間で実務においてばらつきが生じる可能性がある。US GAAP と異なり、従前の IFRS も、収益取引に係る現金以外の対価について、測定日を具体的に定めていない。そのため、IASB は IFRS 第 15 号への移行により、本論点に関するばらつきがこれまで以上に大きくなることはない想定している¹⁷¹。

FASB はまた、現金以外の対価の変動性が、対価の形態及びその他の理由の双方により生じる場合、変動対価に課せられる制限は、形態以外の理由により生じる変動性のみ適用されることを提案した。IASB は同様の改訂は公表していないが、その結論の根拠で、変動性が対価の形態以外の理由による公正価値の変動に起因する場合には、現金以外の対価の公正価値の見積りにおいて、変動対価に係る制限規定を適用することを決定したことに言及している。IASB は、対価の形態による公正価値の変動性とその他の理由による公正価値の変動性を区別するのは実務上困難であるとする TRG メンバーの見解にも留意した。その場合、変動対価の制限を現金以外の対価の見積り全体に適用する方がより現実的であろう¹⁷²。しかし、現金以外の対価の測定日と同じ理由で、IASB は、FASB と同様の改訂を公表しないことを決定した。これにより IASB は、IFRS 適用企業と US GAAP 適用企業との間で相違が生じる可能性があることを認めた¹⁷³。

5.7 顧客に支払われた又は支払われることになる対価

多くの企業は顧客に対して支払いを行っている。支払った又は支払うことになる対価は、企業が事業を行うにあたり必要となる財又はサービスを顧客から購入したことを表す場合もあれば、企業が自社の財又はサービスを顧客に購入してもらい、又は継続的に購入してもらうために提供するインセンティブを表す場合もある。

IFRS 第 15 号には、顧客に支払った又は支払うことになる対価に関して、以下の規定が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

70. 顧客に支払われる対価には、企業が顧客（又は当該顧客から企業の財もしくはサービスを購入する第三者）に支払う又は支払うと見込む現金の金額が含まれる。顧客（又は当該顧客から企業の財もしくはサービスを購入する他の当事者）に支払われる対価には、企業に対する債務に充当できるクレジット又はその他の項目（たとえば、クーポンやバウチャー）も含まれる。企業は、顧客に支払われる対価を取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理しなければならない。ただし、顧客への支払いが、顧客が企業に移転する別個の財又はサービス（第 26 項から第 30 項を参照）の対価である場合は除く。顧客に支払われる対価に変動性のある金額が含まれる場合、企業は第 50 項から第 58 項に従い取引価格を見積らなければならない（変動対価の見積りを制限すべきか否かの評価を含む）。

¹⁷⁰ IFRS 第 15 号 BC254C 項

¹⁷¹ IFRS 第 15 号 BC254E 項

¹⁷² IFRS 第 15 号 BC252 項

¹⁷³ IFRS 第 15 号 BC254H 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

71. 顧客に支払われる対価が、顧客から購入した別個の財又はサービスに対する支払いである場合には、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じ方法で会計処理しなければならない。顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る別個の財又はサービスの公正価値を超える場合、企業はその超過額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。企業が、顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。
72. 顧客に支払われる対価を取引価格の減額として会計処理する場合には、企業は、次のいずれか遅い方の事象が発生した時点で(又は発生するにつれて)、収益を減額しなければならない。
- (a) 企業に関連する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。
 - (b) 企業が対価を支払う、又は(支払いが将来の事象を条件としている場合であっても)支払うことを約定する。当該約定は企業の商慣行により黙示的な場合がある。

IFRS 第 15 号では、対価を受け取る買手が企業の直接の顧客であるか又は間接的な顧客であるかに関係なく、顧客に支払われる対価を会計処理するとされている。そのため、流通網に含まれるのであれば、企業の製品の購入に関連して行われる顧客へのあらゆる支払いが該当する。これには、企業から直接購入する再販企業又は販売代理店のさらにその顧客に対する支払いも含まれる(たとえば、朝食用シリアル製造業者にとって、直接の顧客は最終消費者に商品を販売する食料品店であるが、当該最終消費者に対してクーポンを提供することがある)。IFRS 第 15 号の当該規定は、財の販売により収益を創出する企業と同様に、サービスの提供により収益を創出する企業にも適用される。

よくある質問

質問5-21: 顧客に支払われる対価に関する規定を適用する場合、誰が顧客になると考えられるのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー28 及び2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー37]

TRGメンバーは、顧客に支払われる対価に関する規定は、契約の流通網に含まれる企業/顧客へのすべての支払いに適用されることとおおむね合意に達した。しかし、TRGメンバーは、企業の顧客のさらにその顧客(流通網に含まれない)に対する支払いについても、最終顧客を含めた両者が企業の顧客であると捉えられる場合には、当該規定を適用すべき場合があることに同意した。たとえば、本人、代理人及び最終消費者が関連する契約では、代理人にとって、本人のみが顧客であると捉えられる場合、又は2人の顧客(本人及び最終消費者)が存在すると結論付ける場合がある。ただし、いずれの結論となるかに関係なく、本人と企業(代理人)との間の契約に基づき行われる代理人による本人の最終顧客への支払いは、企業にとって顧客に支払われる対価を表す。TRGメンバーは、どのようなときに対価が支払われるべきかを明確に示す同様の契約条項が存在しない場合には、代理人がその事実と状況に照らし合わせて、最終顧客に行われる支払いが、収益の減額に相当するのか、マーケティング費用になるのかを判断する必要があるということに合意に達した。

5.7.1 顧客に支払われた又は支払われることになる対価の分類

適切な会計処理を決定するために、企業はまず、顧客に支払われた又は支払われることになる対価が別個の財又はサービスに対する支払いなのか、取引価格の減額なのか、又はその両方なのかを判断しなければならない。

企業の顧客への支払いを取引価格の減額以外のものとして取り扱うためには、顧客が提供する財又はサービスは区別できなければならない(セクション 4.2.1 を参照)。しかし、顧客への支払いが受領した区別される財又はサービスの公正価値を上回る場合、企業は超過部分を取引価格の減額として会計処理しなければならない。

5.7.2 顧客に支払われた又は支払われることになる対価の形態

顧客に支払われた又は支払われることになる対価は一般的に、値引き、クーポン及びその他の形態をとる。さらに、企業の日々の実務慣行から、こうした対価の支払いが約定されていると示唆されることもある。

顧客に支払われる対価はさまざまな形態を取る。そのため、企業はそうした金額の適切な処理を決定するために、各取引を慎重に評価しなければならない。顧客に支払われる対価の一般的な例として、以下の項目が挙げられる。

- ▶ **棚代** — 消費者製品の製造企業が、店舗で自社の製品を優先的に陳列してもらうために、小売業者に手数料を支払うことは一般的である。陳列棚は、物理的な場合（すなわち、店舗がある建物の中）もあれば、仮想上のものである場合（すなわち、インターネットにおける小売業者のオンライン・カタログ上のスペース）もある。一般的にそうした手数料は、製造企業にとって別個の財又はサービスに対するものではないため、取引価格の減額として処理される。
- ▶ **共同で広告宣伝を行う契約** — 一部の契約では、売手の製品を宣伝するために再販業者に生じたコストの一部を、売手が再販業者に補填することに同意する場合がある。売手からの支払いが別個の財又はサービスを公正価値で提供してもらうことへの対価であるのか否かの判断にあたり、当該契約の事実及び状況を慎重に分析する必要がある。
- ▶ **価格保護** — 小売業者が売手の製品に対して受け取る販売価格の下落に関して、売手が特定の期間にわたり一定の金額を上限として小売業者に補填することに同意する場合がある。通常、そうした手数料は、製造企業にとって別個の財又はサービスに対するものではないため、取引価格の減額として処理される。
- ▶ **クーポン及びリベート** — 売手の間接的な顧客が、小売業者又は売手に指定の用紙を返送することにより、購入した製品又はサービスの購入価格の一部について返金を受けられる場合がある。一般的にそうした手数料は、製造業者にとって別個の財又はサービスに対するものではないため、取引価格の減額として処理される。
- ▶ **契約締結に向けた前払い(Pay-to-play)契約** — 一部の契約では、売手は新規契約を獲得するために顧客に前払金を支払うことがある。ほとんどの場合、これらの支払いは顧客から受領する別個の財又はサービスに関係するものではないため、取引価格の減額として処理される。
- ▶ **財又はサービスの購入** — 企業はしばしば顧客と供給契約を締結し、顧客から別個の財又はサービスを購入することがある。たとえば、ソフトウェア企業が、自社のソフトウェア製品に関する顧客の1社から事務用品を購入する場合がある。そのような状況において、企業は、顧客への支払いが単に受領した財又はサービスに対するものなのか、又は支払いの一部が実質的に企業が顧客に移転する財又はサービスの取引価格を減額するものなのかを慎重に判断しなければならない。

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号に定められる顧客に支払われる対価の会計処理は、IFRS の下での従前実務に類似している。しかし、顧客に支払われる対価を収益の減額以外のものとして取り扱うために、財又はサービスが「区別できる」か否かの判断を求める規定は、新たに導入されたものである。IAS 第 18 号の設例の多くで、売手は、顧客による企業製品の購入とは明らかに区別される、「識別可能な便益」を顧客から受領していなければならないことが示唆されているものの、従前 IFRS では明示的に述べられていなかった。そのため、一部の企業は、顧客に支払われた又は支払われることになる対価に関する従前の取扱いを再評価することが必要になるであろう。

よくある質問

質問5-22: 顧客へのどの支払いが、顧客に支払われる対価に関する規定の範囲に含まれるのか？ [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー28 及び2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー37]

TRGメンバーは、支払いが通常の事業の過程において市場価格で取得した別個の財又はサービスに対するものであることが明らかな場合、顧客への支払いを個別に分析する必要はないことにおおむね同意した。しかしながら、顧客への支払いの事業上の目的が明確ではない場合、あるいは他の企業が顧客の財又はサービスを購入した場合の市場条件とは異なる条件で財又はサービスを取得している場合には、その支払いは当該規定に基づく評価が必要となる。

IASB はその結論の根拠で、企業が財又はサービスと交換に顧客から受け取る対価の金額と当該顧客に財又はサービスと交換に支払う対価の金額が、たとえそれらが別々の事象であっても、関連している場合があると述べている¹⁷⁴。

5.7.3 顧客に支払われた又は支払われることになる対価の認識時期

顧客に支払われた又は支払われることになる対価が、顧客に提供した財又はサービスに対する値引きや返金となる場合、企業が約定された財又はサービスを顧客に移転するとき、もしくは企業が支払いを約定するときのいずれか遅い時点で取引価格に対する減額(最終的には収益の減額)を認識する。たとえば、クーポンの値引き対象となる製品が小売業者にすでに納品されている場合、値引きはクーポンが発行された時点で認識される。しかし、小売業者にはまだ販売されていない新製品に使用できるクーポンが発行される場合には、値引きは小売業者への販売時点で認識される。

しかし、顧客に支払われる対価の認識時期を判断するためには、企業は変動対価の規定も考慮する必要がある。すなわち IFRS 第 15 号の変動対価の定義は広範に及び、顧客が企業に負っている債務の金額に充当できるクーポンやその他の形態のクレジットなどの金額も変動対価に含まれる(上記セクション 5.2.1 を参照)。IFRS 第 15 号は、潜在的な変動対価についても検討し、契約締結時点で取引価格に含め、企業が履行する時点で再評価しなければならないと定めている。言い換えれば、企業がこの種の対価を顧客に提供してきた実績を有する場合、変動対価の見積りに関する規定により、顧客にまだ対価を支払っていない、また支払いを明確に約定していなくても、契約締結時点で当該金額を考慮する。

TRG は、顧客に支払われる対価に関する規定と変動対価の規定との間に生じる潜在的な不整合について議論した。というのも、顧客に支払われる対価の規定が、以下のいずれか遅い方が発生するまで、当該金額を収益の減額として認識しないと定めているからである¹⁷⁵。

- ▶ 関連する販売が認識される。
- ▶ 企業がそうした対価を支払うことを約定する。

この規定を文字どおり読むと、過去にこの種のプログラムを提供していたとしても、当該プログラムの提供を見込む必要はなく、企業による約定した財又はサービスの提供、又は顧客への支払いの約定のいずれか遅い時点でこれらのプログラムの影響を認識すればいいように思われる。TRG メンバーは、企業が過去にこの種の対価を顧客に支払ってきた、あるいは支払う意図がある場合、変動対価の見積りに関する規定では、いまだ対価を顧客に提供していない又はその支払いを約定していなくても、企業は取引価格が見積られる契約の締結時点でその金額を考慮しなければならない¹⁷⁶。顧客に支払われた又は支払われることになる対価に提供された財又はサービスに対する値引き又は返金の形態での変動対価が含まれる場合、企業は、期待値法又は最頻値法のいずれかを用いて、企業は受け取る権利を有する金額を見積る。さらに当該見積りに変動対価の制限に係る規定を適用し(詳細はセクション 5.2.3 を参照)、値引き又は返金が取引価格に与える影響を算定する。

弊社のコメント

TRG メンバーは、顧客に支払われる対価の適切な認識時期を決定するためには変動対価に関する規定を考慮する必要があるということで一般的な合意に達しているが、企業によっては、それにより実務に変更が生じる可能性がある。適切な認識時期を決定するには相当の判断が必要になる。

¹⁷⁴ IFRS 第 15 号 BC257 項

¹⁷⁵ 2015 年 7 月 13 日付 TRG アジェンダ・ペーパー37「顧客に支払われる対価」

¹⁷⁶ 2015 年 11 月 9 日付 TRG アジェンダ・ペーパー44「2015 年 7 月の会議—議論された論点の要約及び次のステップ」

IFRS 第 15 号には、顧客に支払われる対価に関して下記の設例が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 32 —— 顧客に支払われる対価 (IFRS 第 15 号 IE160 項-IE162 項)

消費者製品の製造企業が、グローバルに店舗を展開している大手小売業者である顧客と 1 年間にわたり製品を販売する契約を締結する。顧客は 1 年間で少なくとも CU15 百万の製品を購入することを確約する。さらに、企業が契約の開始時点で顧客に返還不能の CU1.5 百万を支払うことが契約に定められている。CU1.5 百万の支払いは、企業の製品を陳列するために必要となる棚の変更に関する顧客への補償である。

企業は、IFRS 第 15 号第 70 項から第 72 項の規定を考慮し、顧客への支払いは企業に移転される別個の財又はサービスと引き換えに行われるものではないと判断する。これは、企業が顧客の陳列棚に対する権利の支配を獲得しないからである。結果として、企業は、IFRS 第 15 号第 70 項に従い、CU1.5 百万の支払いは取引価格の減額であると判断する。

企業は、IFRS 第 15 号第 72 項の規定を適用し、製品の移転に係る収益を認識する時点で、顧客に支払う対価を取引価格の減額として会計処理することを決定する。その結果、企業は、顧客に製品を移転するのに応じて、各製品に係る取引価格を 10%減額する (CU1.5 百万÷CU15 百万)。したがって、顧客に製品を移転する 1 カ月目において、企業は CU1.8 百万の収益を認識する (請求金額 CU2 百万－顧客に支払われる対価 CU0.2 百万)。

よくある質問

質問5-23: 顧客への前払いはどのように会計処理すべきか? [2016年11月7日開催FASB TRG会議—スタッフ・ペーパー—59]

顧客に支払われる対価に係る規定は明らかに現在の契約に基づく顧客への支払いに適用される一方で、利害関係者からは、潜在的な顧客への前払い、ならびに現在の取引及び予想される取引の両方に関連する支払いをどのように会計処理すべきかについて質問が寄せられた。

FASB TRGメンバーは2つのアプローチを議論した。見解Aに従うと、企業は前払いを資産として認識し、関連する財又はサービス(あるいは予想される関連する財又はサービス)が顧客に移転するにつれ収益を減額する。その結果、当該支払いは契約期間より長期にわたり純損益に認識される可能性がある。企業は事実及び状況に基づき償却期間を決定し、他の基準に定められる資産の減損モデルを用いて当該資産の回収可能性を評価する。見解Bに従うと、支払金額の分だけ、現在の契約から生じる収益を減額する。現在の契約が存在しない場合、企業は直ちに当該支払いを純損益に認識する。FASB TRGメンバーは、顧客への支払いの実質及び経済的実態を最も良く反映するアプローチを使用する必要がある(すなわち会計方針の選択ではない)こととおおむね合意した。企業は、支払いの性質、契約に基づく権利と義務、及び当該支払いが資産の定義を満たすかどうかを評価する。一部のFASB TRGメンバーは、この評価は顧客への支払いに係る従前のUS GAAPの規定に整合したものであり、したがって、新たな収益認識基準の下でも同様の結論が導かれる可能性があると指摘した。さらに、FASB TRGメンバーは、どのアプローチが適切であるかに関する企業の判断は、新たな収益認識基準の下で開示が要求されている取引価格の算定の際に用いた重要な判断に該当する可能性があることも指摘した。

弊社のコメント

支払いに関連して将来に収益の創出が見込まれる場合、(認識された資産は回収可能であると仮定すると、)企業は通常、見解Aを適用すると考えられる。一方、支払いの結果、いかなる収益も見込まれない場合、見解Bが適切となる可能性がある。

5.8 返還不能の前払手数料

企業は、契約したサービスの提供又は財の引渡前に、顧客から支払いを受ける場合がある。一般的に前払手数料は、将来に使用される財又は提供されるサービスの準備、始動又はセットアップに関連する。前払手数料は、設備、製品又はサービスへのアクセスもしくは使用权を得るために支払われることもある。多くの場合、顧客が支払う前払金は返金されない。たとえば、フィットネスクラブ又はショッピングクラブの入会金や、電話、有線又はインターネットの接続手数料などが挙げられる。

企業は、返還不能の前払手数料が財又はサービスの移転に関連しているか否かを判断しなければならない。関連している場合には、当該約定された財又はサービスを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを判断する(セクション 4 を参照)。

IFRS 第 15 号は、返還不能の前払手数料が、契約締結時点もしくはその前後で契約を履行するために要求される活動に関連する場合であっても、多くの場合、そうした活動により約定された財又はサービスが顧客に移転されることはない¹⁷⁷と述べている。むしろ多くの場合、前払手数料は将来の財又はサービスに対する前払いである。また、返還不能な前払手数料の存在により、契約には、将来に財又はサービスを値引価格で購入できる当該契約の更新権が含まれていることが示唆されることがある(顧客が再度前払手数料を支払うことなく契約を更新できる場合)。そうした状況では、企業は当該選択権が重要な権利(すなわち契約における別個の履行義務)であるかどうかを判断する必要がある(セクション 4.6 を参照)。企業が、返還不能の前払手数料が重要な権利を与えることはない¹⁷⁷と結論付ける場合、当該手数料は契約における財又はサービスに配分される対価の一部となり、対価が配分される財又はサービスが顧客に移転される時点で(又は移転するに依りて)認識される。一方、企業が返還不能の前払手数料が重要な権利を与えると結論付ける場合、重要な権利に配分される前払手数料の金額は、当該手数料の便益が及ぶ期間(これは、顧客関係が存続すると予想される期間となる可能性がある)にわたって認識される。

次の設例は、重要な権利に該当すると判断された返還不能の前払手数料の配分について説明している。

設例5-1 —— 返還不能な前払手数料

顧客は、フィットネスクラブと 1 年間の契約を締結し、返還不能な前払入会金 CU150 と年会費として毎月 CU40 を分割で支払う。毎年の契約が終了する都度、顧客は再度入会金を支払うことなく、契約を 1 年更新することができる。よって、顧客は 2 年目以降、年会費として毎月 CU40 の支払いを求められる。フィットネスクラブによる顧客の登録活動は、顧客に区別できるサービスを移転するものではないため、履行義務ではない。契約更新時に顧客に改めて入会金の支払いを求めることはないため、フィットネスクラブは実質的に顧客に値引価格で契約の更新を認めていることになる。

契約更新権は新規顧客向けの一般的な価格帯よりも低い価格で契約を更新する権利を与えることから、フィットネスクラブは、当該更新権は重要な権利であると判断される。よって、当該更新権は別個の履行義務である。フィットネスクラブは、過去の実績に基づき、顧客は退会するまでに年間会員権を平均で 2 回更新すると評価する。その結果、フィットネスクラブは、当該更新権は顧客に年間会員権の 2 回の更新を値引価格で提供するものであると評価する。この設例において、フィットネスクラブは、取引価格の総額 CU630 (前払入会金 CU150 + CU480 (CU40 × 12 カ月)) を相対的な独立販売価格に基づき識別された履行義務(1 年契約に係る月次サービス及び契約更新権)に配分する。契約更新権に配分された金額は、2 回の更新権のそれぞれが行使されるか又は放棄された時点で認識される。

あるいは、フィットネスクラブは、IFRS 第 15 号 B42 項に定められる実務上の代替的方法(セクション 6.1.5 を参照)を用いて、追加で購入できる財又はサービスを「参照する」ことにより当該更新権を評価することができる。その場合、フィットネスクラブは、(取引価格を更新権に配分するための)仮想上の取引価格の総額は前払入会金と 3 年間の会費の合計(CU150 + CU1,440)であると判断し、当該金額を引渡されると見込まれるすべてのサービス、すなわち 36 カ月間の会員権に配分することになる(1 カ月当たり CU 44.17)。したがって、契約に定められる対価の合計 CU630 は、12 カ月間のサービス(CU530 (CU44.17 × 12 カ月))にまず配分され、残りの金額が更新権(CU100 (CU630 - 530))に配分されることになる。契約更新権に配分された金額(CU100)は、各更新期間にわたり収益として認識される。更新期間は 2 年間であるという予想が不変だと仮定するならば、当初 CU100 で計上した重要な権利に係る繰延収益残高を、更新期間にわたり毎月 CU4.17 (CU100 / 24 カ月) ずつ取り崩すことが考えられる。

¹⁷⁷ IFRS 第 15 号 B49 項

設例5-1 —— 返還不能な前払手数料

契約選択権の会計処理(IFRS第15号B42項で認められている実務上の代替的方法を含む)に関する詳細については、セクション4.6及び6.1.5を参照されたい。独立販売価格の見積り及び相対的な独立販売価格に基づく対価の配分方法については、セクション6.1及び6.2を参照されたい。

IFRS第15号は、契約の準備(又はその他の管理業務)から発生したコストに対する一部補償として、企業が返還不能な手数料を請求する場合があると述べている。それらの準備活動が履行義務を充足することがない場合、進捗度を測定する際にそれら(及び関連するコスト)を無視しなければならない(セクション7.14を参照)。それは、当該コストがサービスの顧客への移転を表さないためである。さらに、企業は、契約を準備する際に発生したコストが、IFRS第15号の資産化の要件を満たす、契約履行コストであるか否かを判断しなければならない(セクション9.3.2を参照)¹⁷⁸。

よくある質問

質問5-24: 企業はどのような期間にわたり財又はサービスの移転に関連しない返還不能な前払手数料(たとえば、クラブの入会金、電話、優先又はインターネットの接続手数料)を認識することになるのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー32]

TRGメンバーは、返還不能な前払手数料を収益認識する期間は、当該手数料が顧客に将来の契約更新に関する重要な権利を与えるかどうかによって左右されるということでお互に合意に至った。たとえば、顧客に月額利用料がCU100のサービスを提供するために、企業が最初にCU50の初期費用を請求したとする。企業が当該初期費用が重要な権利を与えるものであると結論付けた場合、当該初期費用は、サービスの更新時に再度初期費用を支払わなくとも顧客が便益を得ることが見込まれる期間にわたって認識される。この期間は、状況によっては、顧客関係が存続すると予想される期間となる可能性がある。他方、当該初期費用が重要な権利を与えるものではないと結論付けた場合、当該初期費用は契約に定められた期間(すなわち1カ月)にわたり認識される。

5.9 取引価格の変動

取引価格の変動はさまざまな理由で発生する。取引価格の変動の会計処理に関する追加の規定についてはセクション6.5を参照されたい。

¹⁷⁸ IFRS第15号B51項

6 取引価格の各履行義務への配分

IFRS 第 15 号は、契約において識別された履行義務に取引価格を配分する際の目的を下記のとおり定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

73. 取引価格を配分する際の目的は、企業がそれぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分を、企業が約定した財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うことである。

IFRS 第 15 号では、別個の履行義務を識別し、取引価格を算定したら、次に取引価格を通常は独立販売価格の比率に応じて（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）各履行義務に配分することが求められる。IASB は結論の根拠において、大半の場合、独立販売価格に基づく配分は、約定した財又はサービスに適用される異なるマージンを忠実に描写すると述べている¹⁷⁹。

相対的な独立販売価格に基づき配分した場合、契約に含まれる値引きは、一般的に契約におけるすべての履行義務に比例的に配分されることになる。しかし、以下で詳しく解説しているように、一部例外規定がある。たとえば、一定の状況では、変動対価は特定の履行義務に配分される。また IFRS 第 15 号では、一定の要件を満たす場合、契約に含まれる値引きを特定の履行義務のみに配分するとされている。配分に関する規定は、契約に単一の履行義務しかない場合には適用されない（ただし、一連の別個の財又はサービスから構成される単一の履行義務で、変動対価を含むものはその限りではない）。

6.1 独立販売価格の算定

取引価格を相対的な独立販売価格に基づき配分するためには、まず各履行義務の基礎となる別個の財又はサービスの独立販売価格を算定しなければならない。IFRS 第 15 号における独立販売価格とは、企業が契約の開始時点で財又はサービスを単独で（又は個別に）販売する場合の価格である。

IFRS 第 15 号では、財又はサービスが個別に販売される場合の客観的な価格が、独立販売価格の最善の証拠を提供するとされている。しかし、多くの場合、客観的な独立販売価格は容易に入手できない。そのような場合、企業は独立販売価格を見積る必要がある。IFRS 第 15 号は、独立販売価格の見積りに関して下記の規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

78. 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業は、独立販売価格を第 73 項の配分目的に合致する取引価格の配分をもたらす金額となるように見積らなければならない。独立販売価格を見積る際に、企業は、企業が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、顧客又は顧客の階層に関する情報を含む）を考慮しなければならない。その際に、企業は、客観的なインプットの使用を最大限にするとともに、類似した状況においては見積方法を首尾一貫して適用しなければならない。

¹⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC266 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

79. 財又はサービスの独立販売価格を見積るための適切な方法には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。
- (a) 調整後市場評価アプローチ —— 企業は、財又はサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が当該財又はサービスに対して支払ってもよいと考えるであろう価格を見積ることができる。このアプローチには、類似した財又はサービスについての企業の競争相手の価格を参照して、企業のコストとマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる場合がある。
 - (b) 予想コストにマージンを加算するアプローチ —— 企業は、履行義務の充足の予想コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加することができる。
 - (c) 残余アプローチ —— 企業は、独立販売価格の見積りを、取引価格の総額から契約で約定した他の財又はサービスの客観的な独立販売価格の合計を控除した額を参照して行うことができる。しかし、企業が第 78 項に従って残余アプローチを財又はサービスの独立販売価格の見積りに使用することができるのは、次の要件のいずれかに該当する場合だけである。
 - (i) 企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に（同時に又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している（すなわち、代表的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別可能でないため、販売価格の変動性が高い）。
 - (ii) 企業が当該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（すなわち、販売価格が不確定である）。
80. 複数の方法の組合せを、契約の中の約定した財又はサービスの独立販売価格の見積りに使用することが必要となる場合がある。それは当該財又はサービスのうちの複数の独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である場合である。たとえば、企業は、独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である複数の約定した財又はサービスの独立販売価格の合計額の見積りに残余アプローチを使用してから、個々の財又はサービスの独立販売価格の見積りには別の方法を使用して、残余アプローチで算定した独立販売価格の総額の見積りに比例的に見積る場合がある。企業が、契約の中の約定した財又はサービスのそれぞれの独立販売価格を、複数の方法の組合せを使用して見積る場合には、企業は、取引価格をそうして見積った独立販売価格で配分することが、第 73 項の配分の目的及び第 78 項の独立販売価格の見積りについての要求事項に合致するかどうかを評価しなければならない。

独立販売価格の見積りは契約の開始時点で行い、当該時点から履行が完了するまでの間に生じた変動を反映するための見直しは行わない。たとえば、企業が約定した財の独立販売価格を算定したが、その後当該財を製造して引き渡すまでの間に原材料費が 2 倍になったと仮定する。そのような場合であっても、企業はこの契約に関して用いた独立販売価格の見積りを見直さない。しかし、同じ財が関係する将来の契約に関しては、状況の変化（すなわち当該財の製造コストが著しく上昇したこと）により、独立販売価格の見直しが求められるかどうかを評価する必要がある。見直しが必要な場合は、将来の契約において取引価格を配分する際に修正後の独立販売価格を用いる（セクション 6.1.3 を参照）。

さらに、契約条件が変更され、当該変更が既存契約を解約して新規契約を締結したかのように取り扱われる場合（セクション 3.4.2 を参照）、企業は契約条件の変更時点で独立販売価格の見積りを見直す。契約条件が変更され、当該変更が独立した契約として取り扱われる場合（セクション 3.4.1 を参照）、当初の契約の会計処理は影響を受けない（及び基礎となる財及びサービスの独立販売価格は見直されない）が、新規契約における別個の財又はサービスの独立販売価格は、契約条件の変更時点で算定しなければならない。

従前 IFRS からの変更点

取引価格の履行義務への配分に関する新たな規定により、多くの企業の実務に変更が生じる可能性がある。

IAS 第 18 号は、複数の財やサービスを含む契約に関する契約対価の配分方法について定めていなかった。一方、IFRIC 第 13 号は、相対的な公正価値に基づく配分と残余法を用いた配分の 2 つの配分方法について言及していた。しかしながら、IFRIC 第 13 号はどちらの方法が優先されるかを定めていなかった。そのため、従前の IFRS の下では、最も適切な方法を選択するにあたり、すべての関連する事実及び状況を考慮するとともに、収益を対価の公正価値で測定するという IAS 第 18 号の目的に整合する配分となるように判断しなければならなかった。

従前の IFRS では、複数の財やサービスを含む契約に関して限定的なガイダンスしか存在しないため、会計方針の策定にあたって、従前の米国会計基準を参考にしている企業もあった。ASC 第 605-25 号の複数要素契約に係る規定を参照して会計方針を策定している企業にとっては、直接的に観察可能な販売価格が入手できない場合に独立販売価格の見積りを求める規定は新しい概念ではない。独立販売価格の見積りに関する IFRS 第 15 号の規定は、おおむね ASC 第 605-25 号と整合している。ただし、IFRS 第 15 号では、この見積りを行うにあたり、販売価格の証拠に関するヒエラルキーを考慮することは求められていない。

ASC 第 605-25 号の規定を参照して、契約における価格の変動性が高い要素の販売価格を見積っていた企業もある(セクション 6.1.2 を参照)。IFRS 第 15 号では、そうした企業が残余アプローチに立ち戻ることが認められる可能性がある。

独立販売価格の見積りを求める規定は、IFRS に基づいて報告を行っている企業のうち、収益認識に係る会計方針を策定するにあたり、ASC 第 985-605 号におけるソフトウェアの収益認識ガイダンスなど、米国会計基準の他の規定を参照していた企業に大きな変化をもたらす可能性がある。これらの規定では、独立販売価格の算定に関して異なる閾値が設けられており、経営者による見積りではなく、客観的な証拠が求められている。企業によっては、特にこれまで個別に販売されたことがない財又はサービス(たとえば、ソフトウェアの特定のアップグレード権)について、独立販売価格を算定することが難しい場合もあろう。一定の状況下では、企業は残余アプローチを用いて履行義務の独立販売価格を見積ることが容認される(セクション 6.1.2 を参照)。

弊社のコメント

我々は、収益認識に係る会計方針を決定する責任者は、経理部や財務部に加え、他の部署の協力も仰ぐ必要が生じる可能性があると考えている。特に客観的なインプットが限られているか存在しない場合は、見積独立販売価格を算定するために、価格決定に関与する部門に相談する必要性が生じると考えられる。これにより実務の変更が必要となる企業もあるかもしれない。

6.1.1 独立販売価格を見積る際の検討要因

独立販売価格を(容易に観察可能ではない場合に)見積る際に、企業は契約に記載された価格を考慮するかもしれないが、IFRS 第 15 号は、財又はサービスに関して契約に記載された価格や定価が独立販売価格であると推定してはならないと定めている。上記の抜粋で示しているとおり、独立販売価格を見積る際に「企業は、合理的に入手可能なすべての情報(市場状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の種類に関する情報)を考慮しなければならない¹⁸⁰」。また、その際には客観的なインプットを最大限使用する必要がある。これは、非常に間口の広い規定であり、企業はさまざまな情報源を考慮する必要がある。

下記は、すべてを網羅したリストではないが、考慮すべき市場状況の例を示している。

- ▶ 製品の販売価格に係る潜在的な制限
- ▶ 競合他社による類似又は同一製品の価格設定
- ▶ 製品の市場浸透度及び認知度
- ▶ 価格設定に影響を及ぼす可能性が高い現在の市場動向
- ▶ 企業の市場における占有率及びポジション(たとえば、価格設定を左右する企業の能力)
- ▶ 地域が価格設定に及ぼす影響

¹⁸⁰ IFRS 第 15 号第 78 項

- ▶ カスタマイズが価格設定に及ぼす影響
 - ▶ 製品の予想寿命(重要な技術的進歩が市場において近い将来見込まれるかどうかを含む)
- 企業固有の要因の例としては、以下のような項目が挙げられる。
- ▶ 利益目標及び内部原価構造
 - ▶ 価格設定の実務及び価格設定の目標(目標とする売上総利益率を含む)
 - ▶ カスタマイズが価格設定に及ぼす影響
 - ▶ セット販売される製品の価格を決定するために用いられている価格設定の実務
 - ▶ 提案されている取引が価格設定に及ぼす影響(たとえば、取引の規模、ターゲットである顧客の特性)
 - ▶ 製品の予想寿命(企業固有の重要な技術的進歩が近い将来見込まれるかどうかを含む)

独立販売価格の見積りに関して文書化する際に、特に客観的なデータが限られている又は存在しない場合には、どういった情報を考慮したか(たとえば、上記に列挙した要因)を説明できるようにしておかなければならない。

6.1.2 見積方法

IFRS 第 15 号第 79 項では、(1)調整後市場評価アプローチ、(2)見積コストにマージンを加算するアプローチ、(3)残余アプローチの 3 つの見積方法について述べられている。これらの方法については、下記で詳しく説明する。IFRS 第 15 号の下では、契約における履行義務の基礎となる別個の財又はサービスのそれぞれに異なる見積方法を使用することが必要となる場合がある。さらに、契約で約定した財又はサービスのうち複数の独立販売価格が、変動性の高いもの又は不確定なものである場合、当該独立販売価格を見積るために複数の方法を組み合わせて使用することが必要となる場合も考えられる。これは、独立販売価格の変動性が高い又は不確定な財又はサービスが複数あるが、少なくとも契約における財又はサービスのうち 1 つについては客観的な独立販売価格が入手できるため、対価の配分に残余アプローチを用いているケースが該当する。たとえば、IASB は結論の根拠にて、こうした状況では、独立販売価格の変動性が高い又は不確定な複数の財又はサービスについて、独立販売価格の総額を残余アプローチにより見積り、次に、それぞれの財又はサービスについて、他のアプローチを用いて独立販売価格を見積る可能性があると述べている¹⁸¹(詳細は下記にて説明)。

また、見積方法としてこれらの方法だけが認められるわけではない。IFRS 第 15 号は、独立販売価格の概念に整合し、また客観的なインプットを最大限に利用するとともに、類似の財及びサービスならびに顧客に対して首尾一貫して適用される限り、あらゆる合理的な見積方法が認められると定めている。

独立販売価格の算定にあたり、客観的なデータが十分存在する場合もある。たとえば、特定の財又はサービスが十分に多くの取引において単独で販売されており、当該財又はサービスの独立販売価格に関する説得力のある証拠が提供される場合である。そのような状況では見積りは不要である。

多くの場合、単独での販売のみに基づき独立販売価格を算定しようとしても、こうした販売に関する十分なデータは存在しない。そのような場合、独立販売価格の見積りを行うために、利用可能なすべての客観的なインプットを最大限に使用しなければならない。すなわち、財又はサービスの独立販売価格を見積るにあたり、いかなるインプットであろうとも客観的なインプットは無視しない。企業は、利用可能な情報の中から最も客観的かつ信頼性のあるものを考慮して、顧客と契約を交渉する際に想定したすべての要因及び企業の通常の価格設定実務を検討すべきである。財及びサービスの価格設定についてしっかりと実務を備えている企業もあるだろうが、独立販売価格の見積りを策定するためのプロセスを改善する必要がある企業も中にはあるだろう。

¹⁸¹ IFRS 第 15 号 BC272 項

IFRS 第 15 号は次の見積方法を定めている。

- ▶ **調整後市場評価アプローチ** —— このアプローチでは、財又はサービスを販売する市場の参加者が当該財又はサービスに対して支払うであろうと企業が考える金額に着目する。たとえば、競合他社が類似した財又はサービスに設定した価格を企業は参照して、必要に応じて自社のコストとマージンを反映するように当該価格を調整する場合などが考えられる。調整後市場評価アプローチを使用する際には、セクション6.1.1で列挙した市場状況を考慮する。このアプローチは、企業がその財又はサービスをある程度の期間にわたり販売している（よって顧客の需要に関するデータがある）場合、又は競合他社が、企業が分析の基礎として用いることができる類似の財又はサービスを提供している場合には、最も容易な見積方法となる可能性が高い。一方、企業がまったく新しい財又はサービスを販売する場合には、市場の需要を予測することが困難であるため、このアプローチの適用は難しいであろう。そうした状況で市場評価アプローチを使うには、客観的なインプットを最大限に利用するために、必要に応じて自社のコストとマージンを反映するように調整を加えつつ、他のアプローチと組み合わせた、市場評価アプローチを使用することが考えられる（たとえば、これまで単独で販売されたことがない履行義務について、市場評価アプローチに基づき調整した競合他社の価格設定を、企業内部の価格設定に関する戦略と組み合わせて使う）。
- ▶ **予想コストにマージンを加算するアプローチ** —— このアプローチでは、より内部要因に着目するが（たとえば、企業の原価基準）、外部要因も考慮する。すなわち、このアプローチに含まれるマージンは、単に企業が目標とするマージンでなく、市場参加者が支払うであろうマージンを反映しなければならない。マージンは、製品、地域、顧客及びその他の要因の違いに応じて調整しなければならない。このアプローチはさまざまな状況において有用であるが、とりわけ履行義務の直接履行コスト（たとえば、有形の製品又は時間当たりのサービス）を算定できる場合において有用な見積方法となる可能性がある。しかし、直接履行コストが明確に識別できない又は判明していない場合、このアプローチの有用性は低くなる（たとえば、新しいソフトウェア・ライセンス又は特定のアップグレード権）。
- ▶ **残余アプローチ** —— 2つの要件のうちどちらかを満たす場合には、残余アプローチを採用して、約定した財又はサービスの独立販売価格を、取引価格の総額から契約で約定した他の財又はサービスの客観的な（すなわち見積りではない）独立販売価格を控除した差額として見積ることができる。IFRS 第 15 号では、（過去の販売価格の変動性が高い、又は財もしくはサービスの販売実績がないために）1つ又は複数の財又はサービスの販売価格が分からない場合にのみ、このアプローチを複数の約定した財又はサービスを伴う契約に適用できるとされている。そのため、我々は、このアプローチが使用できる状況は限定的であろうと予想している。しかし、残余法の使用が容認されたことで、知的財産を物理的な財又はサービスとのセットでのみ販売している企業など、財又はサービスを単独で販売することが稀な、又は販売することがない企業の負担は軽減されるであろう。

たとえば、頻繁にソフトウェア、専門的サービス及び保守サービスを一緒に販売している企業があり、当該価格の変動性は大きいとする。当該企業はまた、専門的サービス及び保守サービスを比較的安定した価格で個別に販売している。IASB は、ソフトウェアの独立販売価格を、取引価格の総額から専門的サービス及び保守サービスの客観的な販売価格を控除した差額として見積ることが適切となる場合があると述べている。残余アプローチの適用が適切となる又は適切でない状況の例については、IFRS 第 15 号の設例 34 ケース B 及びケース C を参照されたい（下記セクション 6.4 参照）。

上記で述べたとおり、IASB は結論の根拠において、契約における財又はサービスのうち複数の独立販売価格が、変動性の高いもの又は不確定なものである場合にも、少なくとも契約で約定した他の財又はサービスのうち 1 つについて客観的な独立販売価格が入手できるならば、企業は残余アプローチを使用することができることを明確にしている。IASB は、こうした状況では、企業は独立販売価格を見積るために複数の方法の組合せを使用する必要があるかもしれないと指摘している¹⁸²。たとえば、独立販売価格の変動性が高い又は不確定な約定した財又はサービスについて、それらの独立販売価格の合計額を残余アプローチによって見積り、その次に、それら変動性が高い又は不確定な独立販売価格を有する財又はサービスのそれぞれについて、別のアプローチ（たとえば、調整後市場評価アプローチ、予想コストにマージンを加算するアプローチ）を適用して独立販売価格を見積る可能性がある。

¹⁸² IFRS 第 15 号 BC272 項

IFRS 第 15 号には、契約における 2 つの異なる財の独立販売価格を見積るために 2 つの見積方法が用いられている設例として下記が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 33 —— 配分方法(IFRS 第 15 号 IE164 項-IE166 項)

ある企業が、製品 A、B 及び C を CU100 と交換に販売する契約を顧客と締結する。企業は製品のそれぞれに係る履行義務を異なる時点で充足する。企業は定例的に製品 A を独立に販売しており、したがって独立販売価格が直接的に観察可能である。製品 B 及び C の独立販売価格は直接的に観察可能ではない。

製品 B 及び C についての独立販売価格は直接的に観察可能ではないので、企業はそれらを見積らなければならない。独立販売価格を見積るために、企業は、製品 B については調整後市場評価アプローチ、製品 C については予想コストにマージンを加算するアプローチを使用する。それらを見積りを行う際に、企業は、(IFRS 第 15 号第 78 項に従って) 観察可能なインプットを最大限使用する。企業は独立販売価格を次のように見積る。

製品	独立販売価格	見積方法
	CU	
製品 A	50	直接的に観察可能(IFRS 第 15 号第 77 項参照)
製品 B	25	調整後市場評価アプローチ(IFRS 第 15 号第 79 項(a)を参照)
製品 C	75	予想コストにマージンを加算するアプローチ(IFRS 第 15 号第 79 項(b)を参照)
合計	150	

顧客は、複数の製品をまとめて購入することで値引きを受けている。独立販売価格の合計(CU150)が約定対価(CU100)を上回っているからである。企業は、値引きの全体が属する履行義務に関する客観的な証拠が存在しているのかどうかを(IFRS 第 15 号第 82 項に従って)検討し、そうした証拠は存在しないと結論づける。したがって、IFRS 第 15 号第 76 項及び第 81 項に従って、値引きは製品 A、B 及び C に比例的に配分される。値引き(そしてそれゆえ取引価格)は次のように配分される。

製品	取引価格の配分	
	CU	
製品 A	33	$(CU50 \div CU150 \times CU100)$
製品 B	17	$(CU25 \div CU150 \times CU100)$
製品 C	50	$(CU75 \div CU150 \times CU100)$
合計	100	

IFRS 第 15 号が与えている自由度に鑑みれば、企業は独立販売価格の見積方法を、自社固有の事実及び状況に合わせて使用することが適切かつ必要である。独立販売価格を見積るにあたり、1 つの方法を使用するか又は複数の方法を組み合わせて使用するかに関係なく、企業は、取引価格の配分結果が、IFRS 第 15 号第 73 項の全般的な配分目的及び上記の独立販売価格の見積りに関する規定と整合しているか否かを評価する。

客観的な販売価格が容易に入手可能ではない場合、企業は、IFRS 第 15 号に従い、各履行義務の基礎となる別個の財又はサービスについて合理的に独立販売価格を見積らなければならない。この規定を定めるにあたり、IASB は、利用可能な情報が限定されている場合であっても、企業は合理的な見積りを行うための十分な情報を有しているはずであると考えた。

弊社のコメント

独立販売価格を見積るために、これまでの実務の変更が必要となる可能性がある。IAS 第 18 号は、複数の財又はサービスが関与する契約に関して配分方法を定めていなかった。そのため、企業はさまざまな方法を用いていたが、その中には直近の販売価格に基づいていないものもあった。

また、従前の米国会計基準の ASC 第 605-25 号に定められる規定を参照して会計方針を策定している企業は、もはや当該基準に定められるような販売価格の証拠に関するヒエラルキーが存在しなくなる点に留意しなければならない。ASC 第 605-25 号では、企業は、まず売手固有の客観的な証拠 (VSOE)、次に第三者の証拠、そして最後に販売価格の最善の見積りを考慮することが求められていた。さらに、会計方針を策定するために ASC 第 985-605 号に定められていた従前の規定を参照していた企業は、もはや大多数の取引に基づき VSOE を立証する必要がなくなる。

その結果、多くの企業が独立販売価格の見積方法を確立することが必要になると予想される。しかし、こうした見積りの基礎となる客観的なデータが限定的な場合があるため、独立販売価格を見積る際に行った計算の合理性を立証するために、適切な文書化が重要となる。この新たな規定を適用する結果、どの程度企業の独立販売価格の見積りが変更となるかは明確ではない。

6.1.3 見積独立販売価格の見直し

IFRS 第 15 号では、どの程度頻繁に見積独立販売価格を見直すべきかについて具体的に説明されていない。その代わりに、顧客との契約における各履行義務の基礎となる別個の財又はサービスについてこの見積りを行う必要があるとされており、これにより継続的な独立販売価格の見直しの必要性が示唆される。

実務上は、どの程度頻繁に見積りを見直すべきかを判断するために、自社における事実及び状況を考慮することができると思われる。たとえば、類似の取引に係る独立販売価格の見積りに使用した情報に変更がなければ、過去に算定した独立販売価格を用いることが合理的であると判断することもできるであろう。しかし、状況の変化が適時に見積りに反映されるように、企業は定期的(たとえば、月次、四半期毎、半期毎)に見積りを正式に見直すことになるであろうと我々は考えている。

見直しの頻度は、見積対象となる各履行義務の基礎となる別個の財又はサービスに関する事実及び状況に基づき判断しなければならない。企業は、見積りを行う又は見直す度に最新の情報を用いる。独立販売価格の見積りは見直されるが、事実及び状況が変わらない限り、独立販売価格の見積方法は変更されない(すなわち、企業は首尾一貫した方法を用いなければならない)。

6.1.4 独立販売価格の算定に関する追加の検討事項

IFRS 第 15 号には明示されていないものの、我々は、1 つの財又はサービスが複数の独立販売価格を有する場合がありますと考えている。すなわち、企業は、財又はサービスを異なる顧客にさまざまな価格で販売したいと考える場合があります。さらに企業は、さまざまな地域において、また異なる商流(たとえば、最終顧客に直接販売するのではなく、代理店や再販業者を利用することがある)を用いる市場において、あるいはその他の理由により(たとえば、市場ごとに異なる原価構造や戦略をとる)、別々の価格を使用することがある。したがって、企業は、適宜、顧客、地域及び(又は)市場の種類ごとに独立販売価格を算定するために、そうした種類ごとの分析が求められる可能性がある。

よくある質問

質問6-1: 独立販売価格を見積る際に、関係する財又はサービスの販売に関する過去の価格設定を考慮しなければならないか?

考慮すべきである。我々はすべての状況において過去の価格設定を考慮すべきと考えているが、過去の価格設定が見積独立販売価格の決定的な要因とはならない場合もある。過去の価格設定は、市況及び企業固有の要因の両方を反映している可能性があり、経営者の見積りの合理性を裏付ける証拠を提供できるため、重要なインプットである可能性が高い。たとえば、経営者が自社の価格設定方針及び市場での競争状況に基づき、同社の財又はサービスの独立販売価格をXと算定する場合、過去の取引がXの合理的な範囲内にあることは、経営者の見積りを裏付ける証拠となるだろう。一方、仮に過去の価格設定がXの50%だった場合、その事実は、たとえば市況の変化により過去の価格はもはや関連性を失ってしまったか、又は経営者の独立販売価格の見積りに不備があることを示唆している可能性がある。

よくある質問

事実や状況によっては、内部の価格設定方針など、その他の要因の方が独立販売価格の算定に関連性があると結論付けられる場合がある。過去から企業の通常の価格設定方針及び手続に従って価格設定が行われてきた場合には、当該情報が見積りに関連性を有する可能性はより高くなる。

企業が対象製品を個別に販売していた、又は競合他社が類似製品に設定した価格の情報を有している場合、複数の要因の中でも特に過去のデータが独立販売価格の見積りに関連していると考えられる可能性が高いだろう。さらに、我々は、顧客の種類や規模、製品やサービスの購入量、流通チャネル、地域、又はその他の要因を基準として、そうした基準ごとに独立販売価格の分析を行うことが適切となる可能性があると考えている。

質問6-2: 予想コストにマージンを加算するアプローチを用いて独立販売価格を見積る場合、どのように適切なマージンを算定するか？

予想コストにマージンを加算するアプローチを採用する場合、適切なマージンを使用することが重要である。適切なマージンの決定には、多くの判断を要する可能性が高く、セクション6.1.1で説明した多くの市場の状況や企業固有の要因が関係する。たとえば、市場状況を検討した結果、顧客は競合製品に対し、コストに12%のマージンを加算した金額相当しか払わないと判断した場合、企業の独立販売価格はコストに30%のマージンを加算した金額相当であると見積るのは適切ではないだろう。同様に、企業がコストに特定のマージンを加算した金額を独立販売価格であると見積ったとしても、競合他社が競合製品を当該見積額の2倍で販売している場合、当該見積りは不適切であろう。さらに、算定したマージンは、製品、地域、顧客及びその他の要因の違いを反映して調整しなければならない可能性が高い。

6.1.5 別個の履行義務である選択権の測定

(顧客に重要な権利を与えるため) 選択権が別個の履行義務に該当すると企業が判断した場合(上記セクション 4.6 を参照)、当該選択権の独立販売価格を算定する必要がある。

選択権の独立販売価格が直接観察可能でない場合、当該選択権の独立販売価格を見積る。当該見積りには、単独の取引だった場合に顧客が受け取るであろう値引き及び当該選択権を行使する可能性を考慮する。一般的に、オプション価格算定モデルでは、オプションの本源的価値(すなわち、仮に現時点で行使された場合の選択権の価値)とオプションの時間的価値(たとえば、選択権の価値は、権利行使期限までの期間の長さ及び(又は)基礎となる財又はサービスの価格に係るボラティリティに応じて上下する可能性がある)の両方を考慮する。企業は選択権の独立販売価格を見積る場合、IFRS 第 15 号 B42 項に基づき選択権の本源的価値だけを測定することを要求されている。IASB は結論の根拠において、選択権の時間的価値部分を測定することによって得られる便益は、それを実行するためのコストを正当化するほどのものではないと述べている¹⁸³。IFRS 第 15 号設例 49(セクション 4.6 に掲載)では、重要な権利と判断した選択権を IFRS 第 15 号 B42 項に基づき測定した例が説明されている。

IFRS 第 15 号 B43 項では、選択権の独立販売価格を見積ることの代替的な方法が示されている。この実務上の代替的な方法は、選択権を行使した場合に提供される財又はサービスが、(1) 契約における当初の財又はサービスに類似しており(すなわち、企業はすでに提供していたものを提供し続ける)¹⁸⁴、かつ(2) 当初契約の条件に従って提供される場合に適用される。同基準では、当該方法は一般的には契約の更新権に適用されると述べられている(すなわち、契約更新権アプローチ)。

当該方法の下では、顧客に提供すると予想される財又はサービスの合計(予想される契約更新分を含む)及びそれに対応する予想対価を参照して、取引価格の一部を選択権(すなわち履行義務である重要な権利)に配分する。すなわち、顧客から受け取ると予想される対価合計(契約更新から受け取ると予想される対価を含む)を、顧客に提供すると予想される財又はサービスの合計(予想される契約更新分を含む)に配分する。次に、契約に基づき顧客に移転する必要がある財又はサービスに配分される金額(すなわち、顧客が更新権を行使したら移転する追加の財又はサービスを除外した部分)を、契約更新分も含めた財又はサービスの移転から受け取る(又は受け取る予定の)対価合計から控除する。その結果の差額が、契約開始時に更新権に配分される金額となる。この代替的な方法を使用する企業は、配分を実施する前に、追加の財又はサービスの対価を見積る際に変動対価に係る制限(セクション 5.2.3 で説明)を適用する必要がある(下記設例 6-1 のシナリオ B を参照)。

¹⁸³ IFRS 第 15 号 BC390 項

¹⁸⁴ IFRS 第 15 号 BC394 項

予想される更新に関連する対価を含む予想対価の合計(すなわち、仮想的な取引価格)の計算は、この仮想的な取引価格の一部を契約開始時に更新権に配分するためだけに実施されることに留意されたい。仮想的な取引価格により、契約における強制可能な権利及び義務に変更が生じることはなく、また企業が現時点で顧客に移転する義務を負う財又はサービスの実際の取引価格(予想される契約更新分を含まない)が影響を受けることもない。したがって、残存履行義務に配分した取引価格に関する開示(セクション 10.4.1 を参照)に、当該仮想的な取引価格は含まれない。この点について、更新権アプローチは質問 4-11(セクション 4.6 を参照)の結論と整合的である。つまり、顧客が追加の財又はサービスを購入する選択権をほぼ間違いなく行使すると企業が考える場合であっても、実質的なペナルティが契約上定められている場合を除き、企業は選択権の基礎となる追加の財又はサービスを約定した財又はサービス(又は履行義務)に含めない。

契約開始後、実際の契約更新の回数が企業の当初予想と異なる場合、企業は仮想的な取引価格を更新し、それに従い配分を行う。しかし、セクション 6.1 で説明したとおり、契約開始時に見積った独立販売価格の見直しは行わない。

下記の設例では、契約に含まれる選択権を測定する際に使用できる 2 つのアプローチを説明している。

設例 6-1 —— 選択権の測定

機械の保守サービスを提供している企業は、新規顧客に対する販売促進として、1年目の保守サービスに対して全額を支払うならば、その後2年間は当該サービス契約を値引価格で更新できる選択権を付与するという提案を行う。企業は通常、保守サービスを年間CU750で販売している。この販売促進により、顧客は各年度末に翌年の保守サービス契約をCU600で更新できる。顧客が受けられる値引きは他の顧客が得ることができる値引きを上回るため、企業は、当該契約の更新権は重要な権利を表すと判断する。また企業は、値引価格での更新権に関して、直接的に観察可能な独立販売価格は存在しないと判断する。

シナリオA —— 選択権の独立販売価格を直接的に見積る場合(IFRS第15号B42項)

企業は、更新権の独立販売価格に関する直接的に観察可能な証拠が存在しないため、2年目及び3年目の保守サービス契約の更新に係るCU150の値引きに関して、更新権の独立販売価格を見積る。この見積りを行うにあたって、企業は、更新権が行使される可能性、類似の値引価格の提案などの要因を考慮する。たとえば、企業は、ウェブサイトの「本日の特価品」ページに掲載されている、類似サービスの値引販売価格を考慮する可能性がある。

次に、選択権を相対的な独立販売価格に基づく配分に含める。この設例では2つの履行義務が存在する。1年間の保守サービスと値引価格で契約を更新する権利である。CU750の対価を相対的な独立販売価格に基づきこれら2つの履行義務に配分する。

IFRS第15号設例49(セクション4.6に掲載)では、重要な権利と判断した選択権の独立販売価格をIFRS第15号B42項に基づき見積った例が説明されている。

設例 6-1 —— 選択権の測定

シナリオ B —— 選択権の独立販売価格を見積ることの実務上の代替的方法である更新権アプローチを用いる場合

更新権アプローチの使用を選択する場合、顧客に提供すると予想される保守サービス（予想される更新分を含む）及びそれに対応する予想対価を参照して、取引価格を保守サービスの更新権に配分する。保守サービスの更新には値引きが含まれるため、本アプローチに基づく計算の結果、1年目の保守サービスに配分される収益の金額は、実際に受け取る対価の金額と比較して少なくなる。1年目の保守サービスについて受け取った（又は受け取る予定の）対価と、1年目の保守サービスに配分された収益の金額との差額は、更新権アプローチを用いて選択権に配分された金額を表すことになる。

この販売促進策により、企業が100件の新規顧客との契約を獲得したと仮定する。企業は、過去の実績に基づき、また、CU150の値引きが契約の解約にもたらすと予想される影響を勘案した上で、毎年の解約率を約50%と予想する。企業は、変動対価に係る制限を考慮し、大幅な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高いとは言えないと判断する。したがって、当該新規契約のポートフォリオに関して、最終的に延べ175件の保守契約（1年目は100件すべて、2年目は50件、3年目は25件の契約）が締結され、それぞれ1年間の保守サービスを提供すると結論付ける。

企業が受領すると見込む対価の総額はCU120,000〔(100×CU750) + (50×CU600) + (25×CU600)〕（すなわち、仮想的な取引価格）である。各保守契約期間の独立販売価格が均一であると仮定すると、企業は各保守契約にCU685.71 (CU120,000/175)を配分する。

企業は1年目にCU68,571（販売された1年間の保守サービス契約100件×各保守サービス契約に配分された単価CU685.71）の収益を認識する。したがって、企業は契約開始時にCU6,429（受領した現金CU75,000－1年目に認識される収益CU68,571）を更新権に配分する。

2年目と3年目の更新に関する実績が予想と異なる場合、企業は仮想的な取引価格を見直し、それに従い配分を行わなければならない。しかし、セクション6.1で説明したとおり、契約開始時に見積った独立販売価格の見直しは行わない。

たとえば、予想より解約率が低い（たとえば、毎年の解約率が50%ではなく40%であった）場合を想定する。その場合、企業は最終的に延べ196件の保守契約（1年目は100件すべて、2年目は60件、3年目は36件の契約）について、それぞれ1年間の保守サービスを提供すると見積る。したがって、企業が受領すると見込む対価の総額はCU132,600〔(100×CU750) + (60×CU600) + (36×CU600)〕（すなわち、見直し後の仮想的な取引価格）である。企業は独立販売価格の見積りは見直さない（各保守契約期間に関する独立販売価格は同一であると仮定）。そのため、企業は各保守契約にCU676.53 (CU132,600/196)を配分する。この結果、選択権に配分される金額は契約開始時点でより多かつたはずであるので、企業は1年目に認識する収益の金額をCU918 (CU68,571－(100×CU676.53))だけ減らす必要がある。

従前の IFRS からの変更点

契約対価を識別し、相対的な独立販売価格に基づき（履行義務であると判断された）選択権に配分することが求められることにより、多くの IFRS 適用企業の実務に重要な変更が生じる可能性が高い。

従前の米国会計基準を参照して複数の財又はサービスが関係する契約の収益の配分に関する会計方針を策定していた企業にとって、当該規定は ASC 第 605-25 号の従前の規定とおおむね整合している。しかし、ASC 第 605-25 号では、選択権の販売価格を見積ることが要求されており（他に販売価格の客観的証拠が存在する場合は除く）、選択権を測定するための代替的な方法は定められていない（すなわち、更新権アプローチはない）。

よくある質問

質問6-3: (商品券やクーポンといった) 選択権の形態の違いは、選択権の独立販売価格の見積方法に影響を及ぼす可能性はあるか？

我々は、選択権の形態が独立販売価格の見積方法に影響を及ぼすべきではないと考えている。たとえば、一定期間にCU100を超える購入を行った顧客には、クーポン又はギフトカードの形態で(ただし、有効期限は販売日から2週間)、将来の購入に対する値引きCU15を付与する小売業者を考えてみる。この種の提示が重要な権利であると判断する場合(セクション4.6を参照)、当該小売業者は相対的な独立販売価格に基づき、取引価格の一部を選択権に配分する必要がある。

セクション6.1で説明したとおり、IFRS第15号は直接的に観察可能な独立販売価格をまずは参照することを求めている。そのためには、小売業者は基礎となる取引の性質を考慮しなければならない。この例では、顧客はCU15の商品券をその額面で購入することができるものの、そうした取引は、顧客が他の財又はサービスを購入したことに関連してCU15の商品券又はクーポンを付与される取引とは実質的に異なる。そのため、小売業者は、他の財又はサービスの購入に関連して付与された「無料の」商品券又はクーポンについて直接的に観察可能な独立販売価格は存在しないと結論付ける可能性がある。よって、IFRS第15号B42項に従い、独立販売価格を見積る必要がある。

商品券又はクーポンの形態で与えられる選択権の見積独立販売価格は、両者の見積りとも選択権が行使される可能性(すなわちセクション7.9で説明される「権利不行使(breakage)」)を反映するため、同じとなる。

6.2 相対的な独立販売価格に基づく配分方法の適用

契約に含まれる別個の財又はサービスの独立販売価格を決定したら、次に取引価格を各履行義務に配分する。IFRS第15号は、以下のセクション6.3及び6.4で説明している2つの特定の状況(変動対価と値引き)を除き、取引価格を相対的な独立販売価格に基づき配分することを要求している。

相対的な独立販売価格に基づく配分方法の下では、取引価格は、契約におけるすべての履行義務の独立販売価格合計に対する各履行義務の独立販売価格の比率に基づき、各履行義務に配分される。この方法については、下記設例6-2で説明している。

設例6-2 —— 相対的な独立販売価格に基づく配分

あるメーカーはCU100,000で機械を販売する契約を顧客と締結する。契約価格の総額には、機械の据付及び2年間の延長保証が含まれる。メーカーは3つの履行義務が存在すると判断し、各履行義務の独立販売価格を以下のように見積ったとする。

履行義務	独立販売価格
機械	CU75,000
据付サービス	CU14,000
延長保証	CU20,000

独立販売価格合計(CU109,000)が取引価格合計(CU100,000)を上回るため、契約には値引きが含まれていることが示唆される。当該値引きは、各履行義務の相対的な独立販売価格に基づき、各履行義務に配分しなければならない。したがって、CU100,000の取引価格は各履行義務に次のように配分される。

履行義務	配分された金額
機械	CU68,807 (CU100,000 × (CU75,000 / CU109,000))
据付サービス	CU12,844 (CU100,000 × (CU14,000 / CU109,000))
延長保証	CU18,349 (CU100,000 × (CU20,000 / CU109,000))

企業は、各履行義務が充足された時点で(又は充足されるに応じて)各履行義務に配分された金額で収益を認識する。

従前の IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号に基づく配分方法は、相対的な公正価値に基づくアプローチなどの IFRIC 第 13 号で記述されている対価の配分方法を適用する際の仕組みと大きく変わらない。しかし、IFRS 第 15 号に定められる例外規定(下記セクション 6.3 及び 6.4 を参照)の一方又は両方を適用する場合、配分方法が複雑になる可能性がある。また、従前の IFRS の下で相対的な価値に基づく配分アプローチを適用していない企業(たとえば、残余アプローチを現在適用している企業)にとっては、IFRS 第 15 号により実務の変更が必要になる可能性がある。

6.3 変動対価の配分

相対的な独立販売価格に基づく配分方法は、取引価格を配分する際に原則的に適用すべき方法である。しかし、IASB は IFRS 第 15 号の結論の根拠において、この配分方法が必ずしも企業が顧客から権利を得ると見込む対価の金額を忠実に描写しない場合があることを示している¹⁸⁵。したがって、IFRS 第 15 号には、相対的な独立販売価格に基づく取引価格の配分方法に対する 2 つの例外規定が設けられている。

最初の例外規定は変動対価の配分に関するものである(2 つ目の例外規定については、セクション 6.4 を参照)。この例外規定では、変動対価のすべてを以下のいずれかのような契約の特定の部分に配分することが求められている。

- ▶ 契約に含まれる履行義務のうち、1 つ又は複数(ただし、すべてではない)の履行義務(たとえば、ボーナスは企業が約定した財又はサービスを特定の期限までに移転することを条件としている場合)
- ▶ 単一の履行義務の一部を構成する一連の別個の財又はサービスに含まれる 1 つ又は複数(ただし、すべてではない)の別個の財又はサービス(セクション 4.2.2 を参照)(たとえば、2 年間の清掃サービス契約のうち 2 年目のサービスに関する約定対価が、特定のインフレ指数の変動に基づき増加する)

この例外規定を適用するには、下記の抜粋で説明されているように、2 つの要件を満たさなければならない。

IFRS 第 15 号からの抜粋

85. 企業は、次の要件の両方に該当する場合には、変動性のある金額(及び当該金額のその後の変動)の全体を、1 つの履行義務(又は第 22 項(b)に従って単一の履行義務の一部を構成する 1 つの別個の財又はサービス)に配分しなければならない。
- (a) 変動性のある支払いの条件が、企業が当該履行義務を充足するか又は当該別個の財又はサービスを移転するための努力(又は当該履行義務の充足又は当該別個の財又はサービスの移転の特定の結果)に個別に関連している。
 - (b) 変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務又は当該別個の財又はサービスに配分することが、契約中の履行義務及び支払条件のすべてを考慮すると、第 73 項の配分の目的に合致する。
86. 第 73 項から第 83 項における配分の要求事項を、取引価格のうち第 85 項の要件を満たさない残りの金額を配分するために適用しなければならない。

上記で抜粋した IFRS 第 15 号第 85 項の文言からは、当該例外規定の適用は、1 つの履行義務、あるいは一連の財又はサービスに含まれる 1 つの別個の財又はサービスに関する変動対価の配分に限定されることが示唆される。しかし、IFRS 第 15 号第 84 項は、変動対価を「すべてではない 1 つ又は複数の」履行義務、あるいは一連の別個の財又はサービスに含まれる「すべてではない 1 つ又は複数の」別個の財又はサービスに配分できるとしている。IFRS 第 15 号は他の箇所では単数形を使用し、「すべてではない 1 つ又は複数の」という文言も用いていないが、IASB は、当該例外規定の適用を 1 つの履行義務、あるいは一連の財又はサービスの中の 1 つの別個の財又はサービスに限定することを意図していないと我々は考えている。

¹⁸⁵ IFRS 第 15 号 BC280 項

IASB は、結論の根拠において、変動対価を契約におけるすべての履行義務に配分しても、すべてのケースで取引の経済的実質を反映するとは限らないため、この例外規定が必要であると説明している¹⁸⁶。変動対価のすべてを特定の別個の財又はサービスに配分することは、そうすることにより当該特定の財又はサービスに配分される金額が、契約における他のすべての履行義務及び支払条件との比較において合理的な結果となる場合に適切となる。変動対価が事後的に変動した場合にも一貫した方法で配分しなければならない。

変動対価を特定の履行義務、あるいは一連の財又はサービスの中の特定の別個の財又はサービスに配分するための要件を満たすかどうかを決定するにあたっては、相当な判断が求められる場合がある。まず企業は、IFRS 第 15 号第 85 項の 1 つ目の要件を満たしているかを決定する必要がある。この要件を満たすには、変動対価の支払条件が、履行義務を充足するための企業の努力、あるいは一連の財又はサービスの中の別個の財又はサービスを移転するための企業の努力に明確に関連していることが必要となる。この評価を行う際、企業は識別された約定の性質、及び変動対価の支払いが当該約定に関連しているか否かを検討する必要がある。たとえば、ホテル運営サービス(ホテル従業員の管理、会計サービス、研修、物資調達など)を提供する約定の性質は、一連の別個のサービス(すなわち日々のホテル運営サービス)であると企業が結論付ける場合がある。このサービスを提供することで、企業は(たとえば、稼働率及び会計サービスの求償に基づく)変動手数料を受け取る。対価に関連する不確実性は、企業が日々のホテル運営サービスを履行する義務を充足するにつれ、毎日解消されるため、第 85 項の最初の要件を満たしていると企業が決定する可能性は高い。なぜなら、変動対価の支払いは、一連のサービスの中の別個のサービス(すなわち、日々のホテル運営サービス)を移転することに明確に関連しているためである。対価の支払いが、日々行われるホテル運営サービスを構成する各活動と直接関連していないという事実は、この評価に影響を与えない。契約において約定した財又はサービスの性質の識別(一連規定を満たすか否かも含む)に関する詳細は、セクション 4 を参照されたい。

次に、企業は IFRS 第 15 号第 85 項の 2 つ目の要件を満たしているかを決定する、すなわち、変動対価をこのように配分することが、IFRS 第 15 号第 73 項に定められる全般的な配分目的に合致しているかを確認する必要がある。つまり、取引価格のうち、対象となる財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を反映する部分を、各履行義務(又は一連の財又はサービスの中の別個の財又はサービス)に配分しなければならない。

TRG は、一連の別個の財又はサービスとして会計処理される(セクション 4.2.2 を参照)可能性がある 4 つの異なる種類の契約を検討し、下記のとおり、企業はそれらについて配分目的は満たされている(及び、変動対価はそれぞれ別個となるサービス期間(日々、月次又は年次など)に配分できると合理的に結論付ける可能性があると考えた¹⁸⁷。

- ▶ 変動対価を生じさせる事象は契約を通して同一であるが、単価は契約期間を通じて低下する ITアウトソーシング契約—価格設定が市場条件に基づいている(たとえば、契約にベンチマーク条項が含まれている)、又は価格の変動が実態を伴い、かつ企業が義務を履行するコスト又は顧客に提供される価値の変動に連動している場合、配分目的は満たされている可能性がある。
- ▶ 処理する取引量は未確定だが、取引当たりの単価は固定されている取引処理契約—料金が契約を通じて整合的に価格設定されており、請求料率は類似の顧客との標準的な価格設定実務と整合的である場合、配分目的は満たされている可能性がある。
- ▶ 月次の対価が月次賃料収入、人件費の求償及び年次のインセンティブの一定割合に基づいているホテル運営契約—以下のとおり、各支払いについて配分目的は満たされている可能性がある。月次の基本手数料は、契約期間を通じて整合的な測定値(たとえば、月次賃料収入の1%)が顧客にとっての価値を反映する場合、配分目的を満たしている可能性がある。コストの求償は、約定を毎日履行する企業の努力に見合うものである場合、配分目的を満たしている可能性がある。年次のインセンティブも、当年度の間に顧客に引き渡される価値を反映しており、かつその他の期間で稼働される可能性があるインセンティブと比較して合理的である場合、配分目的を満たしている可能性がある。
- ▶ フランチャイザーが固定料金に加えて5%の売上高に基づくロイヤリティを受け取るフランチャイズ契約—ライセンス期間を通じて整合的な計算式が、フランチャイザーの知的財産にアクセスできることが顧客にもたらす価値(たとえば、顧客により創出された売上高によって反映される価値)を合理的に反映している場合、配分目的を満たしている可能性がある。

¹⁸⁶ IFRS 第 15 号 BC278 項

¹⁸⁷ TRG アジェンダ・ペーパー39「一連規定の適用及び変動対価の配分」(2015年7月13日)

なお、変動対価をすべてではない 1 つ又は複数の履行義務、あるいは一連の別個の財又はサービスに含まれる財又はサービスに配分することは、要求事項であって、会計方針の選択ではない点に留意されたい。上記の要件が満たされる場合、企業は変動対価に関連する履行義務に配分しなければならない。

IFRS 第 15 号には、どのような場合に変動対価を契約の特定の部分に配分できるかについて説明するために、下記の設例が示されている。なお、この設例では、セクション 8 で説明する知的財産のライセンスを取り扱っている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 35 —— 変動対価の配分(IFRS 第 15 号 IE178 項-IE187 項)

ある企業が、2 つの知的財産ライセンス(ライセンス X 及び Y)についての契約を顧客と締結する。企業は、これらはそれぞれ一時点で充足される 2 つの履行義務を表すものと判断する。ライセンス X 及び Y の独立販売価格は、それぞれ CU800 と CU1,000 である。

ケース A —— 変動対価の全体を 1 つの履行義務に配分

ライセンス X についての契約に記載された価格は、固定金額 CU800 であり、ライセンス Y については、対価はライセンス Y を使用する製品についての顧客の将来の売上高の 3% である。配分の目的上、企業は、IFRS 第 15 号第 53 項に従って、売上高に基づくロイヤリティ(すなわち、変動対価)を CU1,000 と見積る。

取引価格を配分するために、企業は IFRS 第 15 号第 85 項の要件を考慮して、変動対価(すなわち、売上高に基づくロイヤリティ)は全額をライセンス Y に配分すべきだと判断する。企業は、次の理由で IFRS 第 15 号第 85 項の要件に該当すると判断する。

- (a) この変動対価は、ライセンス Y を移転する履行義務から生じる結果(すなわち、ライセンス Y を使用する製品についての顧客のその後の販売)と個別に関連している。
- (b) 予想されるロイヤリティ金額 CU1,000 の全額をライセンス Y に配分することは、IFRS 第 15 号第 73 項における配分目的と整合的である。これは、売上高に基づくロイヤリティの金額についての企業の見積り(CU1,000)がライセンス Y の独立販売価格と近似しており、固定金額の CU800 がライセンス X の独立販売価格と近似しているからである。企業は、IFRS 第 15 号第 86 項に従って、CU800 をライセンス X に配分する、これは、両方のライセンスに関する事実及び状況の評価に基づく、ライセンス Y に変動対価の全額に加えて固定対価の一部を配分すると、IFRS 第 15 号第 73 項における配分目的を満たさないこととなるからである。

企業はライセンス Y を契約開始時に移転し、ライセンス X を 1 か月後に移転する。ライセンス Y の移転時には、企業は収益を認識しない。ライセンス Y に配分された対価が、売上高に基づくロイヤリティの形式によるものだからである。したがって、IFRS 第 15 号 B63 項に従って、企業は、売上高に基づくロイヤリティに係る収益を、それらのその後の販売が生じた時に認識する。

ライセンス X が移転された時に、企業はライセンス X に配分した CU800 を収益として認識する。

ケース B —— 変動対価を独立販売価格に基づいて配分

ライセンス X について契約に記載された価格は固定金額 CU300 であり、ライセンス Y については、対価はライセンス Y を使用する製品についての顧客の将来の売上高の 5% である。売上高に基づくロイヤリティ(すなわち、変動対価)についての企業の見積りは、IFRS 第 15 号の第 53 項に従って、CU1,500 である。

取引価格を配分するために、企業は IFRS 第 15 号第 85 項の要件を適用して、変動対価(すなわち、売上高に基づくロイヤリティ)の全額をライセンス Y に配分すべきかどうかを決定する。この要件を適用する際に、企業は、この変動対価はライセンス Y を移転する履行義務から生じる結果(すなわち、ライセンス Y を使用する製品についての顧客のその後の販売)と個別に関連しているが、変動対価の全額をライセンス Y に配分することは、取引価格の配分についての原則と不整合となると判断する。CU300 をライセンス X に配分して CU1,500 をライセンス Y に配分することは、ライセンス X と Y のそれぞれ CU800 と CU1,000 という独立販売価格に基づいた取引価格の合理的な配分を反映しない。したがって、企業は IFRS 第 15 号第 76 項から第 80 項の一般的な配分の要求事項を適用する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、取引価格 CU300 をライセンス X と Y に、それぞれの独立販売価格 CU800 と CU1,000 の比率に基づいて配分する。企業は、売上高に基づくロイヤリティに係る対価も、独立販売価格の比率に基づいて配分する。しかし、IFRS 第 15 号 B63 項に従い、企業が知的財産をライセンスして対価が売上高に基づくロイヤリティの形式である場合には、企業は、次の事象のいずれか遅い方まで収益を認識できない。それは、その後の販売が生じる時点又は履行義務が充足される（又は部分的に充足される）時点である。

ライセンス Y は契約開始時に顧客に移転され、ライセンス X は 3 か月後に移転される。ライセンス Y の移転時に、企業はライセンス Y に配分した CU167 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU300$) を収益として認識する。ライセンス X の移転時に、企業はライセンス X に配分した CU133 ($CU800 \div CU1,800 \times CU300$) を収益として認識する。

最初の月において、顧客の最初の月の販売から生じたロイヤリティは CU200 である。したがって、IFRS 第 15 号 B63 項に従い、企業はライセンス Y (顧客に移転されているので、充足された履行義務である) に配分した CU111 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU200$) を収益として認識する。企業はライセンス X に配分した CU89 ($CU800 \div CU1,800 \times CU200$) を契約負債として認識する。これは、企業の顧客によるその後の販売は発生しているが、ロイヤリティが配分された履行義務は充足されていないからである。

よくある質問

質問6-4: 変動対価のすべてを契約の特定の部分に配分するための要件を満たすためには、相対的な独立価格に基づく配分を行わなければならないか？ [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.39]

いいえ。変動対価を契約の特定の部分（たとえば一連の財又はサービスに含まれる別個の財又はサービス）に配分する場合、相対的な独立販売価格に基づく配分は配分目的を達成するために要求されないということで、TRGメンバーはおおむね合意に至った。IFRS第15号の結論の根拠では、「独立販売価格に基づく配分は、配分目的を達成するための原則的な方法ではあるが、一定の状況（たとえば変動対価を配分する場合）では他の方法も使用され得る」と説明されている¹⁸⁸。

利害関係者からは、変動対価に係る例外規定を一連の別個の財又はサービス（セクション4.2.2）に対して適用できるケースは限定的なのかという質問が出ていた。すなわち、利害関係者は、実質的に同一である別個のサービスのそれぞれに対して同じ金額（絶対値）の変動対価を配分することがIFRS第15号により要求されているのかどうかを知りたがっていた。IFRS第15号は相対的な独立販売価格以外にどのような配分方法を使用できるかは記述していないものの、TRGメンバーは、企業は合理的な判断に基づき、セクション6.3で説明したように、配分が妥当な結果をもたらす（したがって、IFRS第15号の配分目的を満たしている）かどうかを決定するというおおむね合意に至った。

6.4 値引きの配分

相対的な独立販売価格に基づく配分に対する 2 つ目の例外規定（最初の例外規定については、セクション 6.3 を参照）は、契約に内在する値引きに関するものである。企業が財又はサービスをセット販売している場合、セット販売の価格は、各構成要素の独立販売価格の合計よりも小さくなることが多い。相対的な独立販売価格に基づく配分方法によれば、この値引きはすべての別個の履行義務に比例的に配分される。しかしながら、IFRS 第 15 号では、契約における値引きがすべての約定した財又はサービスに関連していないと判断され、下記の要件をすべて満たすならば、当該値引きはそれが関連する財又はサービスのみ配分されると定められている。

¹⁸⁸ IFRS 第 15 号 BC279 項から BC280 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

82, 企業は、次の要件のすべてに該当する場合には、値引きをすべて、契約の中の履行義務のうち 1 つ又は複数(しかし全部ではない)に配分しなければならない。

- (a) 企業は通常、契約の中の別個の財又はサービス(あるいは別個の財又はサービスの束)のそれぞれを単独で販売している。
- (b) 企業が通常、それらの別個の財又はサービスのうちのいくつかを組み合わせたものも、それぞれの組合せ中の財又はサービスの独立販売価格に対して値引きして販売している。
- (c) 第 82 項(b)に記述した財又はサービスの束のそれぞれに帰属する値引きが、当該契約における値引きとほぼ同額であり、それぞれの組合せの中の財又はサービスの分析により、当該契約における値引きの全体がどの履行義務に属するのかの観察可能な証拠が提供されている。

特定の財又はサービスの価格が、契約における他の財又はサービスからおおむね独立している場合に、この例外規定を使用できる可能性が高い。そうした状況では、上記の要件が満たされていることを前提として、契約における 1 つ又は複数の履行義務を事実上「区分して」、その履行義務又は履行義務グループに値引きのすべてを配分することができる。しかし、企業はこの例外規定を使用して、値引きの一部だけを契約に含まれるすべてではない 1 つ又は複数の履行義務に配分することはできない。

結論の根拠によると、IASB は、IFRS 第 15 号第 82 項の規定は通常、少なくとも 3 つの履行義務を含む契約に適用されると考えている。IFRS 第 15 号では、値引きのすべてが 1 つの履行義務のみに配分される可能性も考慮されているものの、IASB は、結論の根拠において、そのような状況は稀であることを明確にしている¹⁸⁹。それよりもむしろ、IASB は、値引きが 2 つ以上の履行義務に関係することを企業が証明できる可能性の方が高いと考えている。これは、約定した財又はサービスのグループとしての独立販売価格が、それらの財又はサービスが個別に販売された場合の独立販売価格よりも低いという客観的な情報が存在する可能性が高いからである。企業にとって、値引きが単一の履行義務に関係することを裏付ける十分な証拠を入手することはより難しい可能性が高い。企業が上記の要件に従い値引きを 1 つ又は複数の履行義務に配分する場合、IFRS 第 15 号では、まず当該値引きを配分してから、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(セクション 6.1.2 参照)を使用すると述べている¹⁹⁰。

IFRS 第 15 号には、この例外規定、及び独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用することが適切な場合と不適切な場合について説明するために下記の設例が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 34 —— 値引きの配分(IFRS 第 15 号 IE167 項-IE177 項)

企業は経常的に製品 A、B 及び C を個々に販売しており、それにより下記の独立販売価格を設定している。

製品	独立販売価格
	CU
製品 A	40
製品 B	55
製品 C	45
合計	140

さらに、企業は経常的に製品 B 及び C を組み合わせて CU60 で販売している。

¹⁸⁹ IFRS 第 15 号 BC283 項

¹⁹⁰ IFRS 第 15 号第 83 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース A —— 値引きを 1 つ又は複数の履行義務に配分

企業は製品 A、B 及び C を CU100 と交換に販売する契約を顧客と締結する。企業は、製品のそれぞれに係る履行義務を異なる時点で充足する。

契約は、取引全体に対する CU40 の値引きを含んでおり、これは、取引価格を独立販売価格比例方式を使用して配分する場合には、3 つの履行義務すべてに比例的に配分されることになる (IFRS 第 15 号第 81 項に従って)。しかし、企業は経常的に製品 B と C を組み合わせて CU60 で販売し、製品 A を CU40 で販売しているため、IFRS 第 15 号第 82 項に従って、値引きの全体を製品 B 及び C を移転する約定に配分すべきであるという証拠がある。

企業が製品 B と C に対する支配を同じ時点で移転する場合には、企業は、実務上の問題として、それらの製品の移転を単一の履行義務として会計処理することができる。すなわち、企業は取引価格 CU60 をその単一の履行義務に配分して、製品 B と C が同時に顧客に移転する時に CU60 の収益を認識することができる。

契約で企業が製品 B と C を別々の時点で移転することを要求している場合には、配分された金額 CU60 は、製品 B (独立販売価格が CU55) と製品 C (独立販売価格が CU45) を移転する約定に個々に配分される。

製品	取引価格の配分	
	CU	
製品 B	33	(CU55 ÷ 独立販売価格合計 CU100 × CU60)
製品 C	27	(CU45 ÷ 独立販売価格合計 CU100 × CU60)
合計	60	

ケース B —— 残余アプローチが適切である場合

企業は製品 A、B 及び C をケース A に示したように販売する契約を顧客と結ぶ。この契約は製品 D を移転する約定も含んでいる。契約における合計の対価は CU130 である。製品 D の独立販売価格は変動性が高い (IFRS 第 15 号第 79 項(c)を参照)。企業が製品 D をさまざまな顧客に幅広い金額 (CU15 から CU45) で販売しているからである。したがって、企業は製品 D の独立販売価格を残余アプローチを使用して見積ることとする。

製品 D の独立販売価格を残余アプローチを使用して見積る前に、企業は IFRS 第 15 号第 82 項及び第 83 項に従って値引きを契約の中の他の履行義務に配分すべきかどうかを決定する。

ケース A と同様に、企業は経常的に製品 B と C を組み合わせて CU60 で販売し、製品 A を CU40 で販売しているため、IFRS 第 15 号第 82 項に従って、CU100 はそれら 3 つの製品に配分すべきであり、CU40 の値引きは製品 B と C を移転する約定に配分すべきであるという客観的な証拠がある。残余アプローチを使用して、企業は製品 D の独立販売価格を次のように CU30 と見積る。

製品	独立販売価格	見積方法
	CU	
製品 A	40	客観的な独立販売価格 (IFRS 第 15 号第 77 項を参照)
製品 B と C	60	値引きを含む客観的な独立販売価格 (IFRS 第 15 号第 82 項を参照)
製品 D	30	残余アプローチ (IFRS 第 15 号第 79 項(c)を参照)
合計	130	

企業は、結果として製品 D に配分された CU30 は、客観的な販売価格の範囲 (CU15 から CU45) に入っていると観察する。したがって、この配分の結果 (上表参照) は、IFRS 第 15 号第 73 項の配分目的及び IFRS 第 15 号第 78 項の要求事項と整合的である。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース C —— 残余アプローチが不適切である場合

ケース B と同じ事実関係がケース C に適用されるが、取引価格が CU130 ではなく CU105 である。したがって、残余アプローチを適用すると、製品 D の独立販売価格は CU5 となる(取引価格 CU105 から、製品 A、B 及び C に配分された CU100 を控除)。企業は、CU5 は、企業が製品 D を移転する履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を忠実に描写しないと判断する。CU5 は製品 D の独立販売価格(CU15 から CU45 の範囲にある)に近似していないからである。したがって、企業は、製品 D の独立販売価格を他の適切な方法を使用して見積るために、販売及びマージンの報告書を含めて、観察可能なデータをレビューする。企業は、IFRS 第 15 号第 73 項から第 80 項に従って、取引価格 CU105 を製品 A、B、C 及び D にそれらの製品の独立販売価格の比率を用いて配分する。

従前の IFRS からの変更点

契約におけるすべてではない一部の履行義務に値引きを配分できるようになることで、これまでの実務は大きく変わることになる。この例外規定により、企業は、一定の状況における取引に関して、その経済的実態をより適切に反映できるようになる。しかし、値引きが契約内の一部の履行義務にのみ関係することを立証するために満たすべき要件により、この例外規定を適用できる取引は限定される可能性が高い。

よくある質問

質問6-5: 値引きが、金額に変動性があるため及び(又は)将来事象に左右されるため変動対価の定義を満たす場合、企業はどちらの配分に係る例外規定を適用するのか? [2015年3月30日 TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.31]

TRGメンバーは、変動性のある値引きについて、まず変動対価に係る例外規定の適用要件(上記セクション6.3を参照)を満たすかどうかを判断することでおおむね合意した¹⁹¹。当該要件を満たさない場合、次に値引きに係る例外規定の適用要件(上記セクション6.4を参照)を満たすかどうかを検討する。この結論に至るに当たり、TRGのアジェンダ・ペーパーでは、IFRS第15号第86項により、まず企業は変動対価を識別し、その次に変動対価の配分に係る例外規定に基づき、変動対価をすべてではない1つ又は複数の履行義務(又は単一の履行義務を構成する別個の財又はサービス)に配分すべきか否かを決定するという、変動対価の配分に関するヒエラルキーが構築されていることに留意している。値引きの配分に係る例外規定は、値引きが変動対価に該当しない(すなわち、値引額が固定で将来事象に左右されない)場合、又は(変動対価に該当するが)変動対価を契約の特定の部分に配分するための要件を満たさない場合にも、検討されることとなる。

¹⁹¹ IFRS 第 15 号第 86 項

6.5 契約開始後の取引価格の変更

契約開始後、取引価格は不確実な事象の解消及びその他の状況の変化など、さまざまな理由により変更される可能性がある。取引価格総額の変更は、相対的な独立販売価格に基づき(すなわち、総額に対する割合に基づき)配分されたか、又はセクション 6.3 で説明した変動対価に係る例外規定に基づき特定の履行義務に配分されたかに関係なく、通常は当初の配分と同じ基準で履行義務に配分される。すでに充足した履行義務に配分される金額は、収益又は収益の減額として、取引価格の変更が生じた期間に認識しなければならない。セクション 6.1 で説明したように、契約開始後は、契約が変更された場合を除き、独立販売価格は見直されない。

取引価格の変更が契約の変更起因する場合、IFRS 第 15 号第 18 項から第 21 項に定められる契約の変更に係る規定に準拠しなければならない(契約の変更についてはセクション 3.4 を参照)。

しかし、契約に変動対価が含まれる場合、契約の変更後に生じる取引価格の変更が、変更前に存在していた履行義務に係る(又は関係しない)場合がある。別個の契約として取り扱われない契約の変更後に生じる取引価格の変更に関して、企業は 2 つのアプローチのいずれか 1 つを適用しなければならない。

- ▶ 取引価格の変更が、契約の変更前に約定されていた変動対価に起因するものであり、契約の変更が既存の契約の終了と新たな契約の創出とみなされる場合、企業は、取引価格の変更を契約の変更前に存在していた履行義務に配分する。
- ▶ それ以外のすべてのケースでは、取引価格の変更は、変更後の契約における履行義務(すなわち、契約の変更直後において未充足及び部分的に未充足の履行義務)に配分される。

第 1 のアプローチは、IFRS 第 15 号第 21 項(a) に従って(すなわち、既存の契約の終了と新たな契約の創出として)会計処理される契約の変更後に生じる取引価格の変更は、当該取引価格の変更は、契約の変更前に約定されていた変動対価に起因する。たとえば、当初の契約における変動対価の見積りが変化したか又は制限がかからなくなった可能性がある。審議会は、そうした状況では、企業は取引価格の対応する変動を、契約変更前に充足された履行義務を含む、契約変更前の契約(たとえば、当初の契約)の中の識別された履行義務に配分すべきであると決定した¹⁹²。すなわち、約定された変動対価(及び関連する不確実性の解消)が契約変更の影響を受けない場合、企業が、取引価格の対応する変動を、変更後の契約における履行義務に配分することは適切ではない。

第 2 のアプローチ(すなわち、IFRS 第 15 号第 90 項(b))は、契約変更が別個の契約として処理されない他のすべての場合(たとえば、取引価格の変更が契約変更前に約定されていた変動対価に起因しない場合)に適用される。

¹⁹² IFRS 第 15 号 BC83 項

6.6 IFRS第15号の適用対象ではない構成要素への取引価格の配分

収益を創出する契約には、IFRS 第 15 号の適用対象外の構成要素も含め、しばしば複数の要素が含まれる。セクション 2.4 で詳しく説明しているように、IFRS 第 15 号は、そうした状況では、他の基準書が区分及び(又は)測定について定めている場合には、まず当該他の基準書を適用しなければならないとしている。

たとえば、デリバティブなどのような一定の構成要素を公正価値で会計処理することを求めている基準書もある。そのため、収益を創出する契約にそうした種類の構成要素が含まれる場合、当該構成要素の公正価値を取引価格の総額から区分する必要がある。その後、残りの取引価格を残存する履行義務に配分する。

下記の設例では、この考え方について説明している。

設例 6-3 —— IFRS 第 15 号の適用対象ではない構成要素を含む契約

A 社は B 社に製品を販売する。当該取引は円建てで行われる。両方の企業とも拠点はヨーロッパにあり、ユーロが各社の機能通貨である。日本円はどちらの企業にとっても機能通貨ではなく、当該製品は一般的にも慣行としても円建てで取引されるものではないため、A 社は組込外貨デリバティブを識別する。

A 社は当該製品を B 社に¥5,650,000 の合計対価で販売する。なお、当該対価は契約開始時点で €50,000 に相当する。製品の独立販売価格及び組込デリバティブの公正価値はそれぞれ €48,000 と €4,000 である。

分析

A 社は、当該組込外貨デリバティブは分離可能で、IAS 第 39 号に従い会計処理する必要があると判断する。

IAS 第 39 号に測定規定が設けられている(同基準の適用範囲に含まれる組込デリバティブを公正価値で当初認識することを求めている)ため、IFRS 第 15 号第 7 項に従い、A 社は IFRS 第 15 号に基づく取引価格から、組込デリバティブの公正価値を控除し、残額を製品に配分する。取引価格総額の配分は以下のとおりである。

	独立販売価格 及び公正価値	値引の配分 (%)	値引の配分	契約対価の 配分
製品	€48,000	100%	€2,000	€46,000
組込外貨 デリバティブ	4,000	0%	-	4,000
	€52,000		€2,000	€50,000

公正価値で当初認識することが求められる構成要素に関して、当初認識後の再測定は他の IFRS (たとえば、IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号)に従って行われる。すなわち、それらの構成要素の事後的な公正価値への修正額は、契約に含まれる履行義務に従前に配分された取引価格の金額や認識済みの収益に影響を及ぼすことはない。

7 履行義務の充足

IFRS 第 15 号では、企業は、約定した財又はサービスを顧客に移転することにより、識別された履行義務を充足した時点で収益を認識する。財又はサービスは、顧客がその支配を獲得した時点で移転されたとみなされる。

支配の移転時点で収益を認識するアプローチは、従前の IFRS における「リスクと経済価値」モデルとは異なるものである。IFRS 第 15 号は、「資産の支配とは、資産の使用を指図し、当該資産の残りの便益の実質的にすべてを獲得する能力をいう」と定めている¹⁹³。また支配は、他者が財又はサービスの使用を指図し、それらの便益を享受することを妨げる能力も意味する。IASB は、財及びサービスはいずれも顧客が取得する資産(多くのサービスは、顧客が受け取ると同時に消費されるため、顧客が資産として認識しないにしても)であると述べている¹⁹⁴。IASB は、その結論の根拠で、支配の定義に含まれる重要な用語を説明している¹⁹⁵。

- ▶ 「能力」—— 企業が収益を認識するためには、顧客が資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る現在の権利を有していなければならない。たとえば、特定の顧客のために資産を製造することを製造業者に要求する契約においては、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る権利を最終的に有することになるのは明確かもしれない。しかし、企業は、顧客が実際に当該権利を獲得する(これは、契約によっては、製造中に発生することも製造後に発生することもある)までは収益を認識すべきでない。
- ▶ 「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。顧客は便益を直接的に又は間接的に資産の使用、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。

IFRS 第 15 号では、顧客への支配の移転は財又はサービスに関する権利の移転を表す。財又はサービスから便益を享受する顧客の能力は、財又はサービスにより創出されるキャッシュ・インフロー又はキャッシュ・アウトフローの削減の実質的にすべてに対する権利により表わされる。顧客は、支配が移転された時点で、残存耐用年数にわたり財又はサービスを使用する、又は自己の営業活動において消費する権利を単独で所有する。

IASB はその結論の根拠で、支配は主として顧客の観点から判定すべきであると説明した。多くの場合、売手は、顧客が支配を獲得すると同時に支配を放棄するが、IASB は、企業が顧客への財又はサービスの移転を伴わない活動から収益を認識するリスクを最小限に抑えるために、顧客の視点からの支配の評価を求めた¹⁹⁶。

IFRS 第 15 号では、企業は契約の開始時点で、約定した財又はサービスの支配が一定期間にわたり移転されるか否かを判断しなければならないと定めている。一定期間にわたり充足されない場合、当該履行義務はある一時点で充足される¹⁹⁷。これらの概念について、下記のセクションで詳しく解説していく。

¹⁹³ IFRS 第 15 号 33 項

¹⁹⁴ IFRS 第 15 号 BC118 項

¹⁹⁵ IFRS 第 15 号 BC120 項

¹⁹⁶ IFRS 第 15 号 BC121 項

¹⁹⁷ IFRS 第 15 号 32 項

7.1 一定期間にわたり充足される履行義務

企業はしばしば約定した財又はサービスを一定期間にわたり顧客に移転する。財又はサービスが一定期間にわたり移転されるか否かの決定が容易である契約(たとえば、多くのサービス契約)もあるが、その判断が難しい契約もある。

IFRS 第 15 号第 35 項は、次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転すると述べている。

- ▶ 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- ▶ 企業の履行が、資産(たとえば、仕掛品)を創出するか又は増価させ、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。
- ▶ 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している。

上記の各要件の例については、以下のセクションで説明している。企業が支配は一定期間にわたり移転することを示せない場合、支配はある一時点で移転すると推定される(セクション 7.2 を参照)。

従前の IFRS からの変更点

契約において識別された各履行義務に関して、企業は契約の開始時点で、履行義務が一定期間にわたり充足されるのか(すなわち、一定期間にわたり収益を認識する 3 つの要件のうち 1 つでも満たすかどうか)、それとも一時点で履行することになるのかを判断しなければならない。この評価では、多くの企業が新たな分析又は従前の IFRS に従って行っている分析とは異なる分析を実施しなければならない。たとえば、ある顧客の不動産を建設する契約を締結する企業は、一定期間にわたり収益を認識するために、契約は(IAS 第 11 号を適用するために)工事契約の定義を満たすのか、それともそれは(IAS 第 18 号の下での)サービスの提供なのかを判断する必要はなくなるが、その代わりに、IFRS 第 15 号に従って、一定期間にわたる認識に関する 3 つの要件を評価することで履行義務が一定期間にわたり充足されることになるのかを判断する必要がある。一定期間にわたり充足される履行義務にならない場合、履行義務は一時点で充足されることになる。

7.1.1 企業が履行するにつれ、顧客は便益を受け取ると同時に消費する

IASB はその結論の根拠で、多くの典型的なサービス契約では、企業の履行は資産を瞬間的にしか創出しない。それは、顧客が資産を受け取ると同時に消費するからである。そうした場合には、企業が履行するにつれて顧客が企業のアウトプットに対する支配を獲得し、したがって、企業の履行義務が一定期間にわたり充足される¹⁹⁸。

顧客が一定期間にわたり企業の履行による便益を受けると同時に消費するのかが不明確であるサービス契約も存在する。企業による当該評価に資するように、IFRS 第 15 号には以下の適用指針が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B3. 一部の種類の履行義務については、顧客が企業の履行の便益を企業が履行するにつれて受け取り、当該便益を受け取って同時に消費するのかがどうかの評価は単純である。例としては、日常的又は反復的なサービス(清掃サービスなど)で、企業の履行の顧客による受取り及び同時の消費が容易に識別できるものがある。
- B4. 他の種類の履行義務については、顧客が企業の履行から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のかがどうかを、企業が容易に識別できない場合がある。そうした状況では、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになったとしても作業の大幅なやり直しをする必要はないと企業が判断する場合には、履行義務は一定期間にわたり充足される。企業が現在までに完了した作業について他の企業が大幅なやり直しをする必要がないかどうかを判断する際に、企業は次の両方の仮定を置かなければならない。
- (a) 企業が残存履行義務を他の企業に移転することを妨げるような契約上の制限又は実務上の制約は無視する。
 - (b) 履行義務の残りの部分を履行する他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を有しておらず、履行義務が他の企業に移転されたとした場合に当該資産は依然として企業が支配するものと推定する。

IASB は、「便益」の概念が主観的になり得るということでこの解釈指針を付け加えた。結論の根拠で説明しているように IASB は運送ロジスティクス契約を例に取り上げている。企業が商品をバンクーバーからニューヨークに運送することに同意していると仮定する。一部の利害関係者は、この場合、商品がニューヨークに納品されるまで、顧客は企業の履行から何らかの便益を受けることはないと言っていた。しかし IASB は、企業が履行するにつれて顧客は便益を受けると述べた。これは、仮に商品が途中までしか届けられなかったとしても(たとえばシカゴ)、他の企業は、当該企業がそれまで履行した部分を改めてやり直す必要はないからである。IASB は、これらのケースでは、別の企業がそれまでの企業の履行を改めてやり直す必要があるか否かの評価が、企業が履行するにつれて顧客が企業の履行から便益を受けているかを客観的に判断する材料になることに留意した¹⁹⁹。

顧客が企業の履行によって提供される便益を受領すると同時に消費するかを評価するにあたり、すべての事実と状況を考慮する必要がある。こうした事実と状況として、財又はサービスに固有の特徴、契約条件や財又はサービスの輸送又は納品方法についての情報などが挙げられる。しかし、IFRS 第 15 号 B4 項(a)に示されるように、この要件を評価するにあたり企業は契約上又は実務上の制限については考慮に入れないことになる。IASB はその結論の根拠で、財又はサービスの支配が顧客に移転しているかどうかの評価は、仮に他の企業が残りの履行部分を引き継ぐとしたら、何を行う必要があるのかという仮定に基づき行うことになることを説明した。したがって、実際の実務上又は契約上の制限は、企業が現在までに提供した財又はサービスの支配を移転しているかどうかの評価には関係しない²⁰⁰。

¹⁹⁸ IFRS 第 15 号 BC125 項

¹⁹⁹ IFRS 第 15 号 BC126 項

²⁰⁰ IFRS 第 15 号 BC127 項

IFRS 第 15 号は、一連の区別できる給与処理サービスに関して、顧客が企業の履行につれ、その便益を同時に受領し消費する場合を説明する、以下の設例を設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 13 —— 顧客が便益を同時に受け取って消費する場合 (IFRS 第 15 号 IE67 項-68 項)

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。

約定した給与処理サービスは、IFRS 第 15 号第 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 号第 35 項(a)に従って、一定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、一定期間にわたり収益を認識する。

IASB はその結論の根拠で、顧客が企業の履行によって創出された資産を受領すると同時に消費しない場合には、(履行義務が一定期間にわたり充足されるか否かを判断するために)企業は当該要件を適用しないと述べている。その代わりに、企業はセクション 7.1.2 及び 7.1.3 で説明する要件を用いて履行義務を評価する。

一定のサービス契約では、企業の履行義務が一定期間にわたり充足されない。それは、企業の履行が完了するまで、企業の履行による便益を顧客が消費することがないからだ。IFRS 第 15 号は、サービスの完了時点で専門家としての意見を述べる事が求められるコンサルティング・サービスを提供する企業の例(セクション 7.1.3 にその全部が抜粋されている設例 14 を参照)を挙げている。こうした状況では、当該要件に基づきサービスは一定期間にわたり移転すると結論付けることはできない。その代わりに、企業は IFRS 第 15 号第 35 項に定められる残りの 2 つの要件を検討しなければならない(セクション 7.1.2、7.1.3 及び下記の設例 14 を参照)。

よくある質問

質問 7-1: 企業は、企業の履行に従い顧客がコモディティ(電気、天然ガス又は灯油)の便益を受領すると同時に消費することになるのかどうかを評価するとき、どのような要因を考慮に入れるべきか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー43]

TRGメンバーは、企業の履行に従い、顧客がコモディティの便益を受領すると同時に消費しているかどうかを評価する際に、企業はすべての既知となっている事実と状況を検討する必要があるということでおおむね合意した。コモディティに固有の特徴(たとえば、貯蔵が可能か)、契約条件(たとえば、即座の需要を満たす継続的な供給契約)及びインフラやその他の納入の仕組みなどについての情報も、そうした事実と状況に含まれる。

したがって、コモディティの販売に関連する収益は、契約の事実と状況に基づき顧客が同時に便益を受領し消費することが明確であるかどうかにより、一定期間にわたり認識されることもあれば、一時点で認識されることもある。当該評価には、重要な判断が必要となる可能性が高い。

コモディティがこの要件を満たし、一定期間にわたり移転されるのか否かは、コモディティの販売が、一連規定を適用するための要件を満たしているどうかを判断する上で重要となる(上記4.2.2を参照)。この点は次に、企業の変動対価の配分方法、契約条件の変更及び契約価格の変動に関する規定の適用方法に影響を及ぼす。

7.1.2 資産の創出又は増価につれて、顧客が当該資産を支配する

財又はサービスの支配が一定期間にわたり移転されるか否かを判断するための 2 つ目の要件では、企業は資産が創出又は増価されるに応じて、顧客がその資産を支配するかどうかを判断しなければならない。この判断を行う上での「支配」の定義は、上記で説明した定義と同じである(すなわち、資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益の現実的にすべてを獲得する能力)。IASB はその結論の根拠で、この要件は顧客が企業の履行から生じる仕掛品を支配する状況に対処するものであると説明した²⁰¹。たとえば、工事契約には、契約された工事項目が建設されるに応じて顧客が当該仕掛品を支配することを示す条項が含まれるものもある。さらに、創出又は増価される資産は固定資産の場合もあれば無形資産の場合もあり得る。

弊社のコメント

IASB は結論の根拠において、支配が一定期間にわたり移転されるか否かを判断するための 2 つ目の要件(資産の創出又は増価につれて顧客が資産を支配するという要件)は、従前の米国会計基準における工事契約に関する工事進行基準による収益認識方法の論拠と整合的であると述べた²⁰²。どちらの方法も、現実的に企業は資産(すなわち仕掛品)に対する権利を、企業が履行するにつれて販売(すなわち連続的な販売)することに合意していると捉えている。

7.1.3 他に転用できない資産及び支払いに対する権利

一部のケースでは、一定期間にわたり支配が移転するかどうかの評価にあたって、最初の 2 つの要件を検討しても、顧客が企業により創出又は増価される資産を支配しているか否かが明確ではないことがある。したがって IASB は 3 番目の要件を付け加えた。次の要件が 2 つとも満たされる場合には、収益は一定期間にわたり認識されることになる。

- ▶ 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。
- ▶ 企業は現在までに完了した作業について、支払いを受ける法的に強制可能な権利を有している。

これらの概念のそれぞれについて、以下で詳しく説明する。

他の用途

IASB はその結論の根拠で、企業の履行により一定期間にわたり顧客に財又はサービスの支配が移転しない場合に、一定期間にわたり収益が認識されてしまうことを回避するために「他の用途」という概念を開発したと述べている。企業の履行により企業にとって他に転用でききる資産(たとえば標準的な棚卸資産項目)が創出されるとき、企業は容易に当該資産を他の顧客に振り向けることができる。その場合、顧客には、当該資産の使用を指図する、又は企業が他の顧客に当該資産を振り向けることを制限する能力がないので、(顧客ではなく)企業が、資産の創出時には当該資産の支配を有する。IFRS 第 15 号は、「他の用途」に関して以下のような規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

36. 企業の履行によって創出される資産は、企業が当該資産の創出もしくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが現実的に制限されている場合には、企業が他に転用できない。資産を企業が他に転用できるかどうかの評価は、契約開始時に行われる。契約開始後は、企業は資産が他に転用できることに関する評価を見直しはならない。ただし、契約の当事者が、履行義務を著しく変更する契約変更を承認する場合は除く。B6 項から B8 項は、資産を企業が他に転用できるかどうかの評価に関するガイダンスを示している。

...

B6. 第 36 項に従って資産を企業が他に転用できるのかどうかを評価する際に、企業は、企業が当該資産を別の用途(別の顧客への売却など)に向けることを容易に指図する能力に対する契約上の制限又は実務上の制約の影響を考慮しなければならない。顧客との契約が解約される可能性は、企業が資産を別の用途に向けることを容易に指図できるのかどうかを評価する際に関連性のある考慮事項ではない。

²⁰¹ IFRS 第 15 号 BC129 項

²⁰² IFRS 第 15 号 BC130 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

B7 企業が資産を別の用途に向けることを指図する能力に対する契約上の制限は、資産が企業が他に転用できないものとなるためには、実質的なものでなければならない。契約上の制限は、企業が資産を別の用途に向けようとした場合に、顧客が約定された資産に対する権利を強制できるのであれば、実質的である。これと対照的に、たとえば、資産が他の資産とおおむね互換可能で、当該他の資産を企業が別の顧客に移転することが、契約に違反せず多額のコスト(移転をしなければ当該契約に関して生じないもの)を生じることなく可能である場合には、契約上の制限は実質的ではない。

B8 企業が資産を別の用途に向けることを指図する能力に対する実務上の制約が存在するのは、当該資産を別の用途に向けるために企業に重大な経済的損失が生じる場合である。重大な経済的損失は、企業が当該資産を手直しするために重大なコストが生じること又は重大な損失を生じる売却しかできないことのいずれかの理由で生じる可能性がある。たとえば、企業が、設計仕様が顧客に特有であるか又は遠隔地に所在しているかのいずれかである資産を他に振り向けることを実質的に制約されている場合がある。

財又はサービスに他の用途があるか否かの評価を行う際に、企業は実質的な契約上の制限を考慮する必要がある。契約上の制限は、企業が約定した資産を他の用途に使用しようとした場合に、顧客が当該資産に対する権利を行使できるのであれば、実質的である。顧客の防御的な権利など実質的でない契約上の制限については、考慮する必要はない。IASBはその結論の根拠で、防御的な権利では、顧客が知らないうちに、又は顧客が変更に反対することなく、資産を物理的に入れ替えるか又は他に振り向ける実質的な能力が企業に与えられると説明した。たとえば契約が、顧客が契約において財に対する法的所有権を有しているので、企業は財を移転することができないと定めている場合がある。企業はその財をほとんどコストなしに物理的に入れ替えて別の顧客に振り向けることができる場合、そうした契約条件は実態を伴うものではない。その場合、契約上の制限は単なる保護的な権利であり、財に対する支配が顧客に移転していることを示すものではない²⁰³。

企業はまた、別の用途に資産を振り向ける際の実務上の制限についても考慮する必要がある。この判断を行うにあたり IASB は、企業は顧客に最終的に移転される資産の特徴を考慮し、完成形にある資産が、多大な改修作業に係るコストを負担しなくとも、別の用途への振り向けが可能かを評価する必要があると述べている。IASB は、資産の基本設計はすべての契約を通じて同じであるが、個々には資産の大幅なカスタマイズが必要になる製造契約の例を説明した。その結果、完成品を他の用途に振り向けるには、大幅な改修作業が必要になり、資産を他の用途に振り向けようとすると大きな経済的損失が企業に発生することから、当該資産には他の用途は存在しない²⁰⁴。

資産のカスタマイズの水準を考慮することで、資産に他の用途が存在するかの企業の評価が容易になる可能性がある。IASB はその結論の根拠で、「企業が特定の顧客のために高度にカスタマイズされた資産を創出する場合、当該資産を企業が他の目的に転用できる可能性は低いと説明した²⁰⁵。すなわち、企業は資産を別の顧客に振り向けるために多大な改修作業に係るコストを負担する、もしくは価格を大幅に引き下げた状態で売却する必要があるからである。その結果、資産は企業にとって他の用途が存在せず、企業が支払いに対する強制力のある権利も有する限り、顧客は企業が履行するにつれ、企業の履行による便益を享受する(すなわち資産の支配を得る)と考えられる。しかしカスタマイズのレベルは、考慮すべき要因ではあるが、それが決定的な要因となることはない。一部の不動産契約では、資産が標準化されているが(つまり大きくカスタマイズされていない)、契約に企業が当該資産を別の顧客に容易に振り向けることを排除する契約上の実質的な制限が設けられていることから、企業にとって他の用途が存在しない²⁰⁶。

²⁰³ IFRS 第 15 号 BC138 項

²⁰⁴ IFRS 第 15 号 BC138 項

²⁰⁵ IFRS 第 15 号 BC135 項

²⁰⁶ IFRS 第 15 号 BC137 項

IFRS 第 15 号は、資産を別の用途に振り向けることに関する実務上の制限の評価について説明する、以下の設例を設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 15 —— 資産を企業が他に転用できない場合 (IFRS 第 15 号 IE73 項-IE76 項)

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。

契約開始時に、企業は、IFRS 第 15 号第 35 項に従って、人工衛星を製作する履行義務が一定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。

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 号第 35 項 (c)、第 36 項及び B6 項から B8 項を参照)。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。

人工衛星を製作する際に企業の履行義務が一定期間にわたり充足されるには、IFRS 第 15 号第 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い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。

IFRS 第 15 号 B4 項は、他の企業は企業が現在までに完了した作業を実質的に改めて実施する必要があるかどうかを評価する際に、契約上及び実務上の制限については考慮に入れないと述べており、本要件を評価するにあたり契約上の制限を考慮することを企業に求めることは、当該規定に反すると思われる (セクション 7.1.1 を参照)。IASB は、各要件は支配が移転する時点の評価に関して異なる方法を定めており、これらの要件は異なる状況に適用されるように設計されていることから、この違いは適切であると説明した²⁰⁷。

企業は、契約締結後は、実質的に履行義務の変更になるような事実と状況の変化が見られるとしても資産が他の用途を有するか否かの評価を変更してはならない。ただし、当事者が契約条件の変更を承認する場合はその限りではない。IASB はまた、資産それ自体に他の用途がないからといって、それが、顧客が実質的に資産を支配することを意味するものではないと判断した。下記に説明するように、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有しているか否かを判断する必要がある²⁰⁸。

現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利

企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有しているか否かを評価するために、企業は、契約条件及び当該契約に適用される法律を検討しなければならない。IFRS 第 15 号は、現在までに完了した履行に対して支払いを受ける強制力のある権利は、固定金額に対するものである必要はないと定めている。しかし、たとえ企業による契約不履行以外の理由で契約が顧客により解約されるとしても、企業は、契約期間中はいつでも、少なくとも現在までに完了した履行について補償する金額を受け取る権利を有していなければならない²⁰⁹。IASB は、企業の履行に対する顧客の支払義務は、顧客が企業の履行による便益を獲得していることを示す指標であると結論付けた²¹⁰。

²⁰⁷ IFRS 第 15 号 BC139 項

²⁰⁸ IFRS 第 15 号 BC141 項

²⁰⁹ IFRS 第 15 号第 37 項

²¹⁰ IFRS 第 15 号 BC142 項

IFRS 第 15 号は、現在までに完了した履行に対して支払いを受ける企業の権利について、以下のよう定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B9. 第 37 項に従い、顧客又は他の当事者が、企業が約定した履行を行えなかったこと以外の理由で契約を解約する場合に、少なくとも企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額に対する権利を企業が得る場合には、企業は現在までに完了した履行に対して支払いを受ける権利を有する。企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額(たとえば、企業が履行義務を充足する際に生じたコストに合理的な利益マージンを加算したもの)となり、契約が解約されたとした場合の企業の潜在的な利益の喪失だけに対する補償ではない。合理的な利益マージンに対する補償は、契約が約定どおりに履行されたとした場合に見込まれる利益マージンと等しくなる必要はないが、企業は次の金額のいずれかに対する補償に対する権利を得ていなければならない。
- (a) 顧客(又は他の当事者)による解約の前の契約に基づく企業の履行の程度を合理的に反映すると見込まれる利益マージンの一定割合
 - (b) 契約固有のマージンが、企業が同様の契約から通常生み出すリターンよりも高い場合には、同様の契約についての企業の資本コストに対する合理的なリターン(又は同様の契約についての企業の通常の営業マージン)
- B10. 企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利は、支払いに対する現在の無条件の権利である必要はない。多くの場合、企業は、合意された達成目標に到達した時点又は履行義務を完全に充足した時点で初めて、支払いに対する無条件の権利を有する。現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、企業が約定した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約されたとした場合に、現在までに完了した履行に対する支払いを要求又は保持する強制可能な権利を有するかどうかを考慮しなければならない。
- B11. 一部の契約では、顧客が契約の存続期間中の所定の時点でのみ契約を解約する権利を有している場合や、顧客が契約を解約する権利を全く有していない場合がある。顧客がその時点で契約を解約する権利がないのに契約を解約するように行動する場合(顧客が約定した義務を履行しなかった場合を含む)には、契約(又は他の法律)が企業に、契約で約定した財又はサービスを引き続き顧客に移転し、当該財又はサービスと交換に約定された対価を支払うよう顧客に要求する権利を与える場合がある。そうした状況では、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有している。企業は、契約に従って義務の履行を継続して、顧客に義務の履行(約定された対価の支払いを含む)を要求する権利を有しているからである。
- B12. 現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利の有無及び強制可能性を評価する際に、企業は、契約条件を、当該契約条件を補足するか又は覆す可能性のある法令又は判例とともに、考慮しなければならない。これには、以下に該当するかどうかの評価が含まれる。
- (a) 顧客との契約には現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利が明示されていなくても、法令、行政上の実務又は判例が当該権利を企業に与えている。
 - (b) 関連性のある判例が、同様の契約における現在までに完了した履行に対する支払いを受ける同様の権利に、法的拘束力がないことを示している。
 - (c) 支払いを受ける権利を強制しないことを選択するという企業の取引慣行により、当該権利がその法的環境では強制可能ではない状態になる結果が生じている。しかし、企業が同様の契約で支払いを受ける権利を放棄することを選択する場合があるとしても、企業は、顧客との契約で、現在までの履行に対する支払いを受ける権利が依然として強制可能である場合には、現在までの支払いに対する権利を引き続き有することになる。

IASB はその結論の根拠で、「他の用途」と「支払いに対する権利」をいう要因がどのように支配の評価に関係するかを説明している。企業は自身にとって他の用途を有することのない資産を建設していることから、企業は顧客の指図で資産を創出していることになる。仮に顧客が契約を解除したら、当該資産は企業にとってほとんど、あるいは全く価値を有さないものとなる。そのため、企業は顧客による契約解除に備えて、顧客に企業の現在までの履行に対する支払いを行うよう求めることで、契約解除のリスクに対する経済的保護を求める。現在までの企業の履行に対する支払いを行う顧客の義務は、顧客が企業の履行から便益を得ていることを示唆している²¹¹。

支払いに対する強制力を有するという要件には、企業が評価しなければならない 2 つの要素が含まれている。

- ▶ 顧客が支払いを求められる金額
- ▶ 支払いに対する強制力のある権利を持つことが意味するもの

IASB は、これらの要素のそれぞれをどのように評価すべきかについて適用指針を設けている。

まず IASB はその結論の根拠で、分析で焦点となるのは、契約の解除の時点で企業が受け取る権利を有する金額であると説明した²¹²。この金額は、企業が交渉において決済する金額ではなく、また契約が完了していたならば企業が稼得していたであろう契約上の利益マージン全体を反映する必要もない。IASB は IFRS 第 15 号 B9 項で、「合理的な利益マージン」とは、企業の期待利益マージンのうち、現在までの企業の履行を合理的に反映する部分、又は企業の資本コストに対する合理的なリターン²¹³のいずれかと説明している。さらに IFRS 第 15 号 B13 項は、契約に支払予定を定めることは、それ自体で、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有していることを示すものではないと明記している。これは、一部のケースでは、契約に、顧客から受領される対価は、企業の契約不履行以外の理由で返還されると定められる場合があるからである。企業は、支払予定と矛盾する可能性のある情報、及び現在までに完了した履行に関する支払いに対する企業の実際の権利を表す可能性のある情報を検討する必要がある。以下の設例 16 で説明しているように、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利とみなされるためには、顧客からの支払いは現在までに移転された財又はサービスの販売価格に近似していなければならない。支払予定が固定されている場合、この規定を満たさない可能性がある。

次に IASB は、支払いに対する権利が強制力を有するものかどうかを企業が判断するのに役立つように、IFRS 第 15 号 B12 項に適用指針を追加した。企業は、契約条件を補完する又は無効にする法律や判例を考慮しなければならない。そのため、状況によっては、企業は弁護士に相談して、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制力のある権利が存在しているかを判断する必要がある。さらに IFRS 第 15 号は、顧客が契約を解除する権利がないにもかかわらず契約を解除する場合にも、企業に支払いに対する強制力のある権利が生じる場合があることを説明している。たとえば、契約(又は法律)により、企業が契約に含まれている約定した財又はサービスを引き続き移転する権利を与えられ(しばしば「特定の履行」と呼ばれる)、顧客に財又はサービスに関する約定対価を支払う義務が生じる場合などが考えられる²¹³。IFRS 第 15 号はまた、他の同様の契約に関して企業が支払いに対する権利を放棄することを選択するとしても、当該契約における現在までの履行に対する支払いを受ける権利が引き続き強制力を有するのであれば、企業は引き続き支払いに対する権利を有することになると述べている。

²¹¹ IFRS 第 15 号 BC142 項

²¹² IFRS 第 15 号 BC144 項

²¹³ IFRS 第 15 号 BC145 項

IFRS 第 15 号は、セクション 7.1.3 で解説した概念について、以下の設例を用いて説明している。設例 14 は、サービスが完了した時点で専門家として意見を述べる形でコンサルティング・サービスを提供する企業を取り上げている。この設例では、以下のように、企業の履行義務が IFRS 第 15 号第 35 項(c)に定められる他に転用できない及び支払いに対する権利を有するという要件を満たしている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 14 —— 他に転用できること及び支払いに対する権利の評価 (IFRS 第 15 号 IE69 項-IE72 項)

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、企業が約定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。

企業は、IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件と IFRS 第 15 号 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 号第 35 項(a)の要件に該当しないと判断する。

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

- (a) IFRS 第 15 号第 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)を加えた支払いを受ける強制可能な権利を有している。

したがって、企業は、IFRS 第 15 号第 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、一定期間にわたり収益を認識する。

設例 16 は、固定の支払予定が、契約期間全体を通していかなる時点においても、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となる金額と一致しない場合の契約を説明している。したがって、以下のように、企業は、現在までに完了した履行に対して支払いを受ける強制力のある権利を有していないと結論付ける。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 16 —— 現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利 (IFRS 第 15 号 IE77 項-IE80 項)

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い(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%の最終支払いをしなければならないと定めている。支払いは、企業が約定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い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。

契約開始時に、企業は、設備を建設する履行義務が、IFRS 第 15 号第 35 項に従って、一定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。

その評価の一環として、企業は、企業が約定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い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。顧客が行った支払いは返金不能であるが、当該支払いの累計額が、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いを受ける権利を有していない。

企業は現在までに完了した履行に対する支払い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 号第 35 項(c)に従って一定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 は、同様の状況を取り上げ、収益が一定期間にわたり認識される場合(セクション 7.1 を参照)と一時点で認識される場合(セクション 7.2 を参照)とを比較している。特に本設例では、「他の用途」と「現在までの履行に対する支払いを受ける権利」という概念について説明している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 17 —— 履行義務が一時点で充足されるのか一定期間にわたり充足されるのかの評価(IFRS 第 15 号 IE81 項-IE90 項)

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(たとえば、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いを受ける強制可能な権利を有していない場合

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。

契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号第 35 項(c)を適用して、区画を建設して顧客に移転する約定が一定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い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い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 号第 35 項(c)に従って、一定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いを受ける強制可能な権利を有している場合

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いを行う。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、企業が約定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、中間支払いの期限到来時に支払い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、契約で約定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。

契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号第 35 項(c)を適用して、区画を建設して顧客に移転する約定が一定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。

企業は、IFRS 第 15 号第 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い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、約定どおりに履行を継続するならば、約定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。

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いを受ける権利があることを示している。このため、IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件に該当し、企業は一定期間にわたり充足される履行義務を有する。この一定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。

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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

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。

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い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 B11 項を参照)。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、約定した対価の支払い)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。

よくある質問

質問7-2: 従前の基準に従い一時点で収益を認識している企業が、新基準の下で一定期間にわたり収益を認識することが求められる可能性はあるか? [2016年11月7日開催FASB TRG会議—スタッフ・ペーパー56]

FASB TRGのメンバーは、従前の基準に従い一時点で収益を認識している企業であっても、各契約を分析して、新基準の下で一定期間にわたり収益を認識する必要があるかどうかを判断しなければならないこととおおむね合意した。たとえば、顧客特別仕様の財を製造している請負製造業者が、当該財は他に転用できないと合理的に結論付ける場合を考える。当該製造業者が現在までに完了した履行に対して支払いを受ける法的に強制可能な権利を有している場合、たとえ従前のIFRSに基づき(たとえば、生産単位数又は引渡単位数に基づき)収益を一時点で認識していたとしても、当該製造業者は新基準の下では収益を一定期間にわたり認識するための3番目の要件を満たしていることになる。

しかし、収益認識のタイミング及びパターンの再評価は、従前の基準に従って一時点で収益認識されている契約に限定して実施されるものではない。企業は、各契約を分析して、IFRS第15号の具体的な要件及び規定を考慮することにより、適切な収益認識のタイミング及びパターンを判断しなければならない。場合によっては、それにより収益認識のタイミング及び(又は)パターンが変わることがある。

質問7-3: IFRS第15号第35項(c)に基づき、企業がその履行により他に転用できない資産を創出しているかどうかを評価する際に、企業は完成した資産又は仕掛品のいずれを考慮すべきか? [2016年11月7日開催FASB TRG会議—スタッフ・ペーパー56]

FASB TRGのメンバーは、企業がその履行により他に転用できない資産を創出しているかどうかを評価する際に、企業は完成した資産を重大な経済的損失を生じさせることなく他の顧客に販売できる可能性があるかどうかを検討しなければならない(すなわち、原材料又は仕掛品を他の顧客へ販売できる可能性があるかどうかは関係ない)こととおおむね合意した。この結論は、結論の根拠における「企業は、最終的に顧客に移転される資産の特性を考慮しなければならない」とするIASBのコメントにより裏付けられる²¹⁴。

しかし、上記セクション7.1.3で説明しているが、IFRS第15号第36項に定められるように、企業が資産を別の用途に振り向ける能力が契約上あるいは実務上制限されている場合、完成した資産の特性にかかわらず、資産には他の用途が存在しないことになる。企業が資産を別の用途に使用しようとしても、顧客が約定された資産に対する権利を行使できる場合、契約上の制限は実質的となる。資産を別の用途に振り向ける場合に企業に著しい経済的損失が生じる場合、実務的な制限が存在することになる。

²¹⁴ IFRS 第 15 号 BC136 項

よくある質問

FASB TRGのアジェンダ・ペーパーには以下のような例が示されている。

他の用途の例

企業は顧客仕様の装置を製造する契約を顧客と締結する。装置のカスタマイズは、製造工程が約 75%完成した時点で実施される。すなわち、製造工程の最初の約 75%においては、(契約上の制限が存在しないと仮定すれば)その仕掛中の資産を別の顧客からの装置の注文に使用できる。しかし、著しい経済的損失を生じることなく、完成状態にある装置を別の顧客に販売することはできない。装置の設計仕様は顧客に固有のものであり、企業は、完成した装置を別の顧客に販売しようとするれば、著しい経済的損失が生じる。

企業は、契約の締結時点で、(完成状態にある)資産を別の用途に容易に振り向ける能力に、契約上あるいは実務上の制限が存在しないかを評価する。企業は著しい経済的損失を生じることなく完成状態にある装置を別の顧客に販売することができないため、完成状態にある装置を指図する能力には実務上の制限が存在している。したがって、当該資産には他の用途は存在しない。しかし企業は、収益は一定期間にわたり認識されるべきであると結論付ける前に、支払いを受ける強制可能な権利を有しているか否かを評価しなければならない。

質問 7-4: IFRS 第 15 号第 35 項(c)に基づき、企業はどのように支払いを受ける強制可能な権利を有しているかどうかを判断すべきか? [2016 年 11 月 7 日開催 FASB TRG 会議—アジェンダ・ペーパー56]

FASB TRG のメンバーは、企業は契約条項を評価して、支払いを受ける権利が現在までに完了した履行を補償するものであるかどうかを判断する必要があることとおおむね合意した。たとえば、契約には企業が完成前の仕掛品に対して支払いを受ける強制可能な権利を有していると明示的に定められていない場合であっても、契約の解約条項が、すべての仕掛品を完成品に仕上げるのに十分な時間である通知期間(たとえば、60 日間)を考慮している場合には、企業は当該契約に基づき現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有していると結論付ける可能性が高い。加えて、企業は契約条件を補足する又は覆す可能性がある法律や判例を考慮しなければならない。

さらに、FASB TRG では、支払いを受ける権利、進捗度及び財のカスタマイズを開始する時点との関連性について検討がなされた。FASB TRG は、たとえば、製造プロセスの後半に向けて顧客仕様にカスタマイズされる可能性がある標準財(すなわち、棚卸資産)を企業が製造している場合など、契約開始時点では企業が支払いを受ける強制可能な権利を常に有しているとは限らないことを指摘した。FASB TRG のメンバーは、企業が現在までに完了した履行に関する支払い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必要があることとおおむね合意した。企業の履行義務が標準財を顧客仕様にカスタマイズすることである場合、FASB TRG のメンバーは、標準財を顧客仕様にカスタマイズするという履行義務の充足を開始した時点で、企業は支払いを受ける強制可能な権利を有しているかどうかを評価することとおおむね合意した。すなわち、支払いを受ける権利は現在までに完了した履行に関するものであるため、企業の履行が、履行義務の性質の決定方法、及び履行義務の充足に向けての進捗度の測定に一致する必要がある。

よくある質問

質問 7-5: 現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制力のある権利を有するためには、企業は支払いに対する現在の無条件の権利を有している必要があるのか?

必要はない。IASB はその結論の根拠で、契約に定められる支払条件と、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける企業の強制力のある権利とは常に一致する訳ではないことを明確にしている。その結果、企業が支払いに対する現在の無条件の権利を有する必要はなく、その代わりに、企業は、理由もなく顧客が契約を解除した時点で、現在までに完了した履行に対する支払いを要求あるいは保持する強制力のある権利を有していなければならない。IASB は、企業にプロジェクトの終了時点で報告書を提供することを義務付けるコンサルティング契約を例に、この点について説明している。企業は、固定金額を稼得するが、それは企業が報告書を提出した時点で期限を迎え支払われる。企業は契約に従って履行しており、他方顧客は契約(法律)に従って現在までに完了した履行について企業に補償しなければならないと仮定する。その場合、固定金額に対する無条件の権利は報告書を顧客に提出した時点でのみ成立することになるが、企業は、現在まで完了した履行に関しては強制力のある権利を有することになる。それは、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを要求あるいは保持する権利を有しているからである²¹⁵。

質問 7-6: 企業が取引価格全額を返還不能な前払金として受領する場合、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有していることになるのか?

有していることになる。IASB はその結論の根拠で、顧客が契約を解除した時点で支払いを保持し返金しない企業の権利が強制可能であるならば、そうした支払いは、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける企業の権利を表すと説明している。というも、全額の前払金は、契約期間を通じて少なくとも現在までに完了した作業に対して企業に補償するものだからである²¹⁶。

質問 7-7: 不動産の各区画の販売について、一定期間の要件を評価するに際し、企業はどのようなことを考慮すべきか?(2017年10月更新)

IFRS 解釈指針委員会は、不動産の各区画の販売契約に対する一定期間の要件に関する評価について質問を受けた。IFRS 解釈指針委員会は、2017年9月の会議で、IFRS 第15号の原則及び規定は、不動産の各区画の販売契約から生じる収益を一定期間にわたり認識するのか、それとも一時点で認識するかを判断するために十分な根拠を提示していると暫定的に結論付けた。したがって、IFRS 解釈指針委員会は、本論点を基準設定アジェンダに加えたいことを暫定的に決定した。本稿執筆時点では、当該暫定的な決定に対し、2017年11月20日までコメントが募集されている²¹⁷。

IFRS 解釈指針委員会は、当該論点を検討する際に、暫定的なアジェンダ決定では、IFRS 第15号の規定を説明するだけでなく、当該規定が論点である事例にどのように適用されるかについても説明しなければならないと判断した。

暫定的なアジェンダ決定では、一定期間の要件を検討する前に、まずはIFRS 第15号第22項から第30項を適用して、別個の財又はサービスを顧客に移転する約定のそれぞれを履行義務として識別しなければならないことが留意点として挙げられている。また、IFRS 第15号第35項に定められる一定期間の要件を評価するのは、契約開始時点であることも指摘されている。IFRS 第15号第35項は、同項の3つの要件のいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転しているため、一定期間にわたり履行義務を充足しており、よって一定期間にわたり収益を認識すると定めている。企業が履行義務を一定期間にわたり充足していない場合、企業は履行義務を一時点で充足していることになる。

²¹⁵ IFRS 第15号 BC145 項

²¹⁶ IFRS 第15号 BC146 項

²¹⁷ IFRIC アップデート(2017年9月)、IASB のウェブサイトから入手可能

よくある質問

暫定的なアジェンダ決定では、次の内容も記載されている。

- ▶ IFRS第15号第35項(a)に基づくと、顧客が企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識する。企業が建設する不動産の各区画の販売契約では、企業の履行によって創出される資産(すなわち不動産の各区画)は直ちに消費されないため、当該要件は適用できない。
- ▶ IFRS第15号第35項(b)に基づくと、企業の履行が資産を創出するか又は増価させ、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場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識する。支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産から生じる残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力をいう。IASBは、「企業の履行が資産を創出又は増価させ、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を明確に支配する状況を扱う²¹⁸」ために、本要件を盛り込んだ。

この支配に関する要件は、企業の履行によって創出又は増価される資産に対して適用することが重要である。「企業が建設する不動産の各区画の販売契約では、企業の履行によって創出される資産は、不動産の各区画自体であり、たとえば、将来に不動産の各区画を獲得する権利ではない。当該権利を売却又は担保差入れする権利は、不動産の各区画自体を支配していることの証拠とはならない²¹⁹」とIFRS 解釈指針委員会は述べている。

したがって、企業は、顧客が創出又は増価されている段階の資産(たとえば、建設中の不動産の各区画)を、その創出又は増価につれて明確に支配しているという証拠があるかどうかを評価する。この評価を行う際に、企業はすべての関連する要因を考慮する。つまり、どの要因も単独では決定要因とはならない。

- ▶ IFRS 第 15 号 第 35 項(c)に基づくと、(a)企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ (b)企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識する。IASB は、一部の履行義務については、創出又は増価される資産を顧客が支配しているのかどうか²²⁰が不明確な場合があるため、3 つ目の要件を開発した²²⁰。

創出される資産は、企業が当該資産の創出もしくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実務上制限されている場合には、他に転用できない²²¹。支払いを受ける強制可能な権利を有しているためには、企業による契約不履行以外の理由で契約が顧客により解約されるとしても、企業は、契約期間中はいつでも、少なくとも現在までに完了した履行について補償する金額を受け取る権利を有していなければならない²²²。

支払いを受ける強制可能な権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は契約条件だけでなく、当該契約条件を補足する又は覆す可能性がある法律や判例も考慮する。「IFRS第15号第35項(c)に定められる強制可能な権利の評価では、権利の存在とその強制可能性が重視されている。したがって、企業が当該権利を行使する可能性は、この評価には無関係である。同様に、顧客が契約を解約する権利を有している場合に、顧客が契約を解約する可能性はこの評価に無関係である²²³」とIFRS解釈指針委員会は述べている。

²¹⁸ IFRS 第 15 号 BC129 項

²¹⁹ IFRIC アップデート(2017 年 9 月)、IASB のウェブサイトから入手可能

²²⁰ IFRS 第 15 号 BC131 項

²²¹ IFRS 第 15 号 第 36 項

²²² IFRS 第 15 号 第 37 項

²²³ IFRIC アップデート(2017 年 9 月)、IASB のウェブサイトから入手可能

7.1.4 進捗度の測定

履行義務が一定期間にわたり充足されると判断された場合、IFRS 第 15 号によれば、企業は、当該履行義務に関して、関連する財又はサービスの支配を移転する際の企業の履行を忠実に表す単一の収益認識方法を選択しなければならない。類似の履行義務には選択した方法を一貫して適用する必要がある。さらに、各報告期間末時点で、企業は、履行義務の完了に向けた進捗度を再測定しなければならない。IFRS 第 15 号はこの目的を達成するために以下のような規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

進捗度の測定方法

41. 進捗度の測定の適切な方法には、アウトプット法とインプット法が含まれる。B14 項から B19 項は、履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を測定するためのアウトプット法及びインプット法の使用についてのガイダンスを示している。進捗度測定の適切な方法を決定する際に、企業は、顧客に移転することを約定した財又はサービスの性質を考慮しなければならない。
42. 進捗度の測定方法を適用する際に、企業は、進捗度の測定値から、企業が顧客に支配を移転しない財又はサービスを除外しなければならない。逆に、企業は、企業が履行義務を充足する際に顧客に支配を移転する財又はサービスを、進捗度の測定値に含めなければならない。
43. 時とともに状況が変化するのに従い、企業は、履行義務の結果の変動を反映するために進捗度の測定値を見直さなければならない。企業の進捗度の測定値のこうした変更は、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らない。

IFRS 第 15 号は、選択した進捗度の測定値に関する見積りを更新することを求めているが、その方法の変更は認めていない。履行義務は、その履行の開始時点から履行義務が完全に充足されるまで、企業が選択した方法(すなわち、選択した特定のインプット法又はアウトプット法)を用いて会計処理されなければならない。当初はインプット法による測定値に基づき収益を認識し、事後的にアウトプット法による測定値に変更すること(又はあるインプット法から別のインプット法に変更すること)は適切ではない。さらに IFRS 第 15 号は、選択した方法は、同様の状況の同様の契約に適用すると定めている。さらに、各履行義務には単一の進捗度の測定方法を用いなければならないとされている。IASB は、企業の履行を測定するために 2 つ以上の方法を用いることは、履行義務の識別に関するガイダンスを事実上無視することになることに留意した²²⁴。

企業が進捗度を測定するための合理的な基礎を有していない場合、不確実性が大きすぎるため、進捗度が測定できるようになるまで収益は認識することができない。しかし、企業が、損失が発生しないであろうと判断できる場合は、発生原価を限度として収益を認識しなければならない。IASB は、履行義務の充足に向けての進捗度が合理的に測定できるようになる場合には、この方法の利用を止める必要があると説明している²²⁵。最後に利害関係者は、仮に企業が進捗度を測定することができないとしたら、それは、それまでに発生しているコストを繰り延べられることになるのかについて質問した。IASB は、IFRS 第 15 号第 95 項の資産化の要件が満たされない限り、こうした状況ではコストを繰り延べることはできないことを明確にしている(セクション 9.3.2 を参照)²²⁶。

²²⁴ IFRS 第 15 号 BC161 項

²²⁵ IFRS 第 15 号 BC180 項

²²⁶ IFRS 第 15 号 BC179 項

IFRS 第 15 号は、財又はサービスが一定期間にわたり移転される契約の収益認識に関して、アウトプット法とインプット法の 2 つの方法を説明している。同基準には、これら 2 つの方法について以下の適用指針が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

アウトプット法

- B15. アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約定した残りの財又はサービスとの比率に基づいて行う。アウトプット法には、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数又は引渡単位数などの方法が含まれる。企業が自らの進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、企業は、選択したアウトプットが履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮しなければならない。アウトプット法は、選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財又はサービスの一部を測定できない場合には、企業の履行の忠実な描写を提供しない。たとえば、生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法は、報告期間末において、企業の履行により顧客が支配する仕掛品又は製品が生産されていて、それがアウトプットの測定に含まれていない場合には、履行義務の充足の際の企業の履行を忠実に描写しないことになる。
- B16. 実務上の便法として、企業が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受ける権利を有している場合（たとえば、企業が提供したサービスの時間数ごとに固定金額を請求するサービス契約）には、企業は請求する権利を有している金額で収益を認識することができる。
- B17. アウトプット法の欠点は、進捗度を測定するために使用されるアウトプットが直接的に観察可能でない場合があり、適用に必要とされる情報が過大なコストを掛けないと利用可能でない場合があることである。したがって、インプット法が必要となる場合がある。

インプット法

- B18. インプット法は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット（たとえば、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間）が、当該履行義務の充足のための予想されるインプット合計に占める割合に基づいて行う。企業の労力又はインプットが履行期間を通じて均等に消費される場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となることがある。

企業の履行を忠実に描写する最も適切な進捗度の測定方法を決定するにあたり、企業は、約定された財又はサービスの性質及び企業の履行の性質の両方を考慮する必要がある。つまり企業による進捗度を測定する方法の選択と、顧客への約定の性質及び企業が顧客に移転することを約定したものの性質とが整合する必要がある。結論の根拠では、スポーツクラブの契約を例に、この概念について説明している²²⁷。顧客がスポーツクラブを利用する時期又は頻度に関係なく、契約期間にわたりサービスが提供できるように待機しておくという企業の義務が変わることはない。さらに、顧客は、スポーツクラブを利用するか否かに関係なく会費を支払わなければならない。したがって企業は、スポーツクラブを利用可能とするために待機するというサービスに基づき進捗度を選択する必要がある。

²²⁷ IFRS 第 15 号 BC164 項

7.1.4A アウトプット法

進捗度の測定についていずれかの方法がより望ましいということではないが、IASB は結論の根拠で、概念的には企業の履行を最も忠実に描写するのはアウトプット法であると述べている。というのも、アウトプット法では、顧客に移転された財及びサービスの価値を直接測定するからである²²⁸。しかしIASB は、企業の履行義務が一定期間にわたり充足される場合に、多くの状況において適切とはならない可能性がある2つのアウトプット法として、引渡単位法と製造単位法について議論した²²⁹。

報告期間の末日時点で重要な仕掛品が存在する場合、引渡単位法又は製造単位法のいずれでも、一定期間にわたる企業の履行が最も適切に描写されない可能性がある。IASB は、こうした状況では、引渡単位法と製造単位法のいずれも、引渡前又は工事完了前に創出される顧客が支配する資産に係る収益を認識することがないので、企業の履行を歪めてしまうことになる旨を指摘した。なぜなら、企業が支配は一定期間にわたり移転すると判断する場合、企業は資産が創出される時点で顧客が当該資産を支配すると結論付けることになるからである。したがって、企業は支配が移転した財又はサービスに関して収益を認識しなければならない。さらに、IASB はその結論の根拠で、契約において設計サービスと製造サービスの両方が提供される場合、引渡単位法や生産単位法が適切とはならない可能性がある²³⁰。すなわち、先に生産された項目の方が後に生産された項目よりも高い価値を持つ可能性が高い場合がある。

IFRS 第 15 号 B15 項が、「顧客にとっての価値」は、契約における企業の履行を測定する客観的な方法になると述べていることに着目すべきである。その価値は、市場価格、独立販売価格、あるいは財又はサービスにより実現すると思われる価値を参考に評価すべきであるということではない²³¹。下記で説明しているように、TRG のアジェンダ・ペーパーは、この価値の概念と、企業が「請求権」に関する便法を適用すべきかを判断するときに用いる概念とは異なる旨を指摘している。企業が、項目は個々に均一の価値の金額を顧客に移転することになるのかを判断するとき(すなわち IFRS 第 15 号 B15 を適用するとき)、その評価は、財又はサービスがどの程度、又はどの部分(すなわち数量)(価格ではない)が引き渡されたかに関係する。たとえば IFRS 第 15 号 B15 項の適用では、企業は進捗度を測定するとき、現在までに引き渡された財又はサービスの量が、引渡しが想定される全体の財又はサービスのどの程度の割合を占めるかを検討するであろう。しかしこの進捗度の測定が期末日時点で重要な仕掛品をもたらす場合、上述のとおりそれは適切とはならない²³²。IFRS 第 15 号 B16 項の「請求権」に関する便法に照らした「顧客にとっての価値」の評価に関しては、下記の説明を参照されたい。

履行義務の充足に向けての進捗度の測定に係る実務上の便法

IASB は、一定期間にわたり充足される履行義務の完了に向けた進捗度を測定するのにアウトプット法を用いる企業に関する便法を IFRS 第 15 号 B16 項に定めた。請求金額が、企業の履行完了日の顧客にとっての価値に直接対応することを企業が示すことができる場合にのみ、便法は適用可能となる。その場合、この便法により企業は請求権を有する金額で収益を認識することができる(すなわち、請求権に関する便法)。企業は、提供するサービスに対する時間給が固定されるサービス契約にもこの便法を適用することができる。

TRG のアジェンダ・ペーパーは、IFRS 第 15 号 B16 項の意図は、同基準のステップ 3、4 及び 5 を簡便にすることであると述べている。この便法により企業は請求を基に収益を認識することができることから、(引き渡した財又はサービスに配分された)価格に進捗度の測定値(すなわち移転した単位の数量)を乗じることで収益を認識することができる。したがって、企業は取引価格を決定した上で、これを各履行義務に配分して、収益認識時点を決定するための、収益認識モデルにおける各ステップを、実質的に回避することができる。しかし当該便法は、企業が契約における履行義務を識別し、それら履行義務が一定期間にわたり充足されるのかを判断することを求める規定を無視することを認めておらず、それらの規定は、当該便法を利用する際の要求事項である²³³。

²²⁸ IFRS 第 15 号 BC160 項

²²⁹ IFRS 第 15 号 BC165 項

²³⁰ IFRS 第 15 号 BC166 項

²³¹ IFRS 第 15 号 BC163 項

²³² 2015 年 7 月 13 日付アジェンダ・ペーパー40「履行義務の完全な充足に向けた進捗を測定する際の便法」

²³³ 2015 年 7 月 13 日付アジェンダ・ペーパー40「履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定する際の便法」

当該便法を適用するためには、企業は、顧客から対価を受け取る権利は、現在までに完了した企業の履行が顧客にもたらす価値に直接対応していると主張できなければならない。顧客に請求される金額が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応するものか否かを判断するにあたり、企業は、請求された金額を市場価格、独立販売価格及びその他の顧客にとっての価値の合理的な測定値と比較して評価することができる。変動料率を伴う契約における顧客にとっての価値の評価に関する TRG の議論については、セクション 7.1.4 の質問 7-12 を参照されたい。

さらに、TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパーの議論の中で、各財又はサービスに関し、企業が請求する権利を有している金額が、現在までに完了した企業の履行が顧客にもたらした価値に直接対応するか否かを判断するためには、企業はすべての重要な前払金又は遡及調整(たとえば累積するレポート)を評価しなければならないと述べた。すなわち、返還不能の前払金又は遡及調整により、顧客にとっての価値に対する支払時期が変わり、契約期間の前の方、又は後ろの方に集中することとなる場合、請求される金額が、財又はサービスが顧客にもたらす価値に直接対応すると企業が結論付けることは難しくなる可能性がある²³⁴。

TRG のアジェンダ・ペーパーは、合意された顧客の支払予定の存在は、企業が請求権を有する金額が、現在までに完了した企業の履行が顧客にもたらす価値に直接対応するという意味するものではないと述べている。さらに、TRG のアジェンダ・ペーパーは、契約に特定の最低数量(又は数量値引き)が定められていても、これら条項が実質を伴わないとみなせるのであれば(たとえば企業は、特定される最低数量を超える数量を受領することを見込む場合)、この便法の適用は必ずしも否定されないと述べている²³⁵。

7.1.4.B インプット法

インプット法は、履行義務を充足するための予測される全体の努力又はインプットに占める、履行義務の充足に向けた企業の努力又はインプットの割合を基に収益を認識する。IFRS 第 15 号はインプットの例として、発生コスト、経過時間、消費された資源又は費やされた労働時間を挙げている。企業は各履行義務に関して、顧客に約定された財又はサービスの支配を移転する際の企業の履行を表す単一の測定値を選択しなければならない。企業の努力又はインプットが履行期間全体にわたり均等に使用される場合、収益が定額で認識されることになる時間に基づく測定が適切となる可能性がある。しかし、企業のインプット(たとえば、一定期間にわたり充足される単一の履行義務に含まれる別個のものではない財のコスト)と現在までの企業の履行の描写に直接的な関係がない場合がある。IFRS 第 15 号は、こうした状況で必要となる進捗度の測定に対する調整に関する適用指針を設けている。詳しい議論については、下記を参照されたい。

企業がいずれの方法を選択するかに関係なく、顧客にその支配が移転していない財又はサービスを進捗度の測定から除外する。

²³⁴ 2015 年 7 月 13 日付アジェンダ・ペーパー40「履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定する際の便法」

²³⁵ 2015 年 11 月 9 日付アジェンダ・ペーパー44「2015 年 7 月の会議－議論内容の要約及び次のステップ」

インプット法に基づく進捗度の測定に対する調整

企業が進捗度を測定するのに発生したコストに基づくインプット法を適用する場合(全体のコストに対する割合)、発生したコストは、履行義務の充足における企業の進捗度に常に比例するとは限らない。このインプット法の欠点に対処するために、IFRS 第 15 号は次のようなガイダンスを設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B19. インプット法の欠点は、企業のインプットと財又はサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合があることである。したがって、企業は、インプットのうち、第 39 項における進捗度の測定の目的に従って、財又はサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない。たとえば、コストに基づくインプット法を使用する場合、次のような状況では進捗度の測定値への修正が必要となる場合がある。
- (a) 発生したコストが、履行義務の充足における企業の進捗度に寄与しない場合。たとえば、企業は、契約の価格に反映されていなかった企業の履行における重大な非効率に起因して生じたコスト(たとえば、履行義務を充足するために生じた予想外の金額の原材料、労働力又は他の資源の仕損のコスト)に基づいて収益を認識することはしない。
 - (b) 発生したコストが、履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない場合。そうした状況では、企業の履行の最善の描写は、発生したコストの範囲でのみ収益を認識するようにインプット法を修正することである可能性がある。たとえば、企業が契約開始時に次の条件のすべてが満たされると見込んでいる場合には、企業の履行の忠実な描写は、履行義務の充足に使用される財のコストと同額で収益を認識することかもしれない。
 - (i) その財は別個のものではない。
 - (ii) 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
 - (iii) 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大である。
 - (iv) 企業がその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない(しかし、企業は B34 項から B38 項に従って本人として行動している)。

区別できない財及びサービスで構成される結合された履行義務では、企業が財に関連するサービスを提供する前に、顧客が当該財の支配を獲得することがある。財は顧客の敷地に納品されているが、企業がまだ当該財を全体のプロジェクトに統合していない場合(たとえば、未据付資材)などがこうしたケースに該当する。IASB は、進捗度を測定するために発生原価を基礎とする進行基準を使用する場合(たとえば、原価比例法)、財の引き渡しにより進捗度に不適切な影響が生じ、そうした進捗度の測定値を単純に適用したのでは収益の過大計上につながるがあると結論付けた²³⁶。

IFRS 第 15 号は、そうした状況では(たとえば、個々の財の支配は顧客に移転しているが、統合に向けたサービスは実施されていない)、履行義務を充足するのに用いた財の原価に等しい金額(すなわちゼロ・マージン)で収益を認識することで、企業の履行が最も適切に描写される可能性があるとして説明している。なぜなら、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗に比例しないからである。IFRS 第 15 号 B19 項は、こうした状況では、発生したコストの範囲でのみ収益を認識することがより適切となる場合があると説明している。また、(履行義務の一部となる)個々の財の支配が顧客にいつの時点で移転しているかについては判断が必要になるということに留意することも重要である。

IASB は、未据付資材に係る原価比例法に基づく進捗度の測定値への調整は、一般的に、契約原価と比較したときに当該原価の割合が著しく大きくなり、企業が実質的に単純な調達サービスを提供する建設型契約の部分集合への適用を意図したものであると述べている²³⁷。未据付資材の原価に等しくなる金額で収益を認識するために調整を加えることで、企業は、顧客が資材を提供していたとしたら企業が認識していたであろうマージンと同様のマージンを認識することになる。IASB は、未据付資材に関していかなるマージンも認識しないことは、企業の履行を忠実に描くように原価比例法に基づく進捗度を調整する上で必要であると明確に説明した²³⁸。

²³⁶ IFRS 第 15 号 BC171 項

²³⁷ IFRS 第 15 号 BC172 項

²³⁸ IFRS 第 15 号 BC174 項

さらに、状況によっては、発生原価のすべてが、履行義務の完了に向けた企業の進捗に寄与しない場合もあり得る。IFRS 第 15 号 B19 項(a)は、インプット法では、契約価格に反映されていない限り、そうした種類の原価(たとえば、著しい非効率、仕損材料、要求されたやり直しに関する原価)は、進捗度の測定から除外されると定めている。

従前の IFRS からの変更点

一部の企業にとって、未据付資材に関する規定は従前の実務からの重要な変更点となるであろう。IAS 第 11 号では、進捗度がそれまでに発生した契約原価を参照して決定される場合、履行された作業を反映する契約原価のみを含めるべきであると定められていた²³⁹。そのため、契約で指定された現場に納品された又は契約における使用に備えて保管されているが、いまだ据え付けられていない(その契約に関連する高い特殊性をもたない)材料の原価などの将来の活動に関連する原価が、現在までに発生した原価の測定に織り込まれることはない。当該原価は、据付が完了した時点で、現在までに発生した原価に含まれる。IFRS 第 15 号では、据付前の材料に関する利益は、他の財又はサービスに配分され、それらの財又はサービスの原価が発生した時点で認識される。

IFRS 第 15 号は、こうした状況において、企業がどのようなアプローチを使用すべきかについて定めていない。しかし、原価が契約期間を通じて企業の進捗度に比例して発生しない場合、進捗度を測定するために、発生原価を基礎とするインプット法を使用できないことは明白である。このような状況において、(発生原価を進捗度の測定に使用する)進行基準が適用できないことは、一部の企業にとって大きな変更となる可能性がある。

IFRS 第 15 号は、次のような設例を設け、履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定する際に未据付資材をどのように考慮すべきかを説明している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 19 —— 未据付資材(IFRS 第 15 号 IE95 項-IE100 項)

20X2 年 11 月に、企業は顧客と、3 階建ての建物を改装して新しいエレベーターを設置する契約を合計対価 CU5 百万で締結する。約定した改装サービス(エレベーターの設置を含む)は、一定期間にわたり充足される単一の履行義務である。合計予想原価は CU4 百万(エレベーターについての CU1.5 百万を含む)である。企業は、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項に従って、自らが本人として活動していると判断する。エレベーターを顧客に移転する前に、エレベーターに対する支配を獲得するからである。

取引価格と予想原価の要約は次のとおりである。

	CU
取引価格	5,000,000
予想原価	
エレベーター	1,500,000
その他の原価	2,500,000
合計予想原価	<u>4,000,000</u>

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ために、発生原価に基づくインプット法を使用する。企業は、IFRS 第 15 号 B19 項に従って、エレベーターを調達するために発生した原価が、企業が履行義務を充足する際の進捗度に比例しているのかどうかを評価する。顧客は 20X2 年 12 月にエレベーターが現地に引き渡された時にエレベーターに対する支配を獲得するが、エレベーターは 20X3 年 6 月までは設置されない。エレベーターを調達するための原価(CU1.5 百万)は、履行義務を完全に充足するための合計予想原価(CU4 百万)と比較して多額である。企業はエレベーターの設計や製造には関与しない。

企業は、エレベーターを調達するための原価を進捗度の測定値に含めると、企業の履行の程度を過大表示することになると判断する。したがって、IFRS 第 15 号 B19 項に従って、企業は進捗度の測定値を修正して、エレベーターの調達原価を、発生した原価の測定値及び取引価格から除外する。企業は、エレベーターの移転に係る収益をエレベーターの調達原価と同額(すなわち、ゼロのマージン)で認識する。20X2 年 12 月 31 日現在で、企業は次のものを観察している。

²³⁹ IAS 第 11 号第 31 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

- (a) 発生したその他の原価(エレベーターを除く)は CU500,000 である。
- (b) 履行は 20%完了している(すなわち、CU500,000÷CU2,500,000)。したがって、20X2 年 12 月 31 日現在で、企業は以下を認識する。

	CU	
収益	2,200,000	(a)
売上原価	2,000,000	(b)
利益	200,000	

- (a) 認識する収益は、次のように計算される。(20%×CU3,500,000)+CU1,500,000
(CU3,500,000 は、取引価格 CU5,000,000－エレベーターの原価 CU1,500,000 である。)
- (b) 売上原価は、発生した原価 CU500,000+エレベーターの原価 CU1,500,000 である。

7.1.4.C 設例

以下の設例は、適切な進捗度を決定する際に検討することが考えられるいくつかの事項を説明している。

設例 7-1 —— 進捗度の測定に関する選択

ある造船会社が3年間で15隻の船舶を建造する契約を顧客と締結する。契約には設計と造船サービスの両方が含まれている。同社は過去にこの種の船舶を建造したことがない。加えて企業は、当該船舶の建造に関する経験を積むにつれて、より効率的に建設することができるようになるため、最後の船舶に比べて最初の船舶の方が建設により長期の時間を要すると見込む。

企業は設計と造船サービスは単一の履行義務であると判断したと仮定する。そうした状況では、企業が「引渡単位」に基づく方法を進捗度の測定値として選択しないであろう。というのも、当該方法では企業による履行の水準を正確に把握することができないからである。すなわち、この方法では、船舶が出荷されるまで収益は認識されないため、当該契約の設計段階における企業の履行が反映されない。そうした状況では、企業は、発生原価に基づく進行基準などのインプット法の方がより適切であると判断する可能性が高い。

IFRS 第 15 号はまた、履行義務の充足に向けた進捗度の適切な測定値を選択する際の設例を設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 18 —— 財又はサービスを利用可能にする場合の進捗度の測定 (IFRS 第 15 号 IE92 項-IE94 項)

企業(スポーツクラブの所有者であり管理者)が、顧客とスポーツクラブのすべてに対する1年間のアクセスを提供する契約を締結する。顧客はスポーツクラブを無制限に利用でき、1か月当たりCU100の支払いを約定する。

企業は、顧客に対する約定は、スポーツクラブを顧客が望む時に利用できるようにするサービスを提供することであると判断する。これは、顧客がスポーツクラブをどの程度利用するのかわかり、顧客が権利を有している残りの財又はサービスの量に影響を与えないからである。企業は、企業がスポーツクラブを利用可能にすることによって履行するにつれて、顧客は企業の履行の便益を同時に受け取って消費すると判断する。したがって、企業の履行義務は、IFRS 第 15 号第 35 項(a)に従って、一定期間にわたり充足される。

企業は、スポーツクラブを年間を通じて均等に利用可能にする企業のサービスから顧客が便益を受けると判断も下した。(すなわち、顧客は、顧客が利用するかどうかを問わず、スポーツクラブを利用可能にすることから便益を受ける)。したがって、企業は、一定期間にわたる履行義務の完全な充足に向けての進捗度の最善の測定値は、期間に基づく測定値であると判断し、年間を通じて1か月当たりCU100の定額で収益を認識する。

よくある質問

質問7-8: 企業は、一定期間にわたり充足される待機義務について、進捗度をどのように測定するか？[2015年1月26日TRG会議—アジェンダ・ペーパー16]

TRGメンバーは、定額法による収益の認識をデフォルトとして使用することはできないことに同意した。しかし、TRGメンバーは、顧客が契約期間を通して約定した便益を受領して消費することが見込まれる場合、時間を基礎とする進捗度の測定(たとえば、定額法)が適切になるであろうことに総じて同意した。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、これは、不特定のアップグレード権、ヘルプデスクのサポート契約及びケーブルテレビもしくは衛星放送の契約の場合に該当することが多いとされている。TRGメンバーは、便益が契約期間にわたり均等でない場合(たとえば、冬季に便益がより多く提供される年間の除雪契約)、比例的な認識は適切ではない可能性があることにおおむね同意した。

質問7-9: 一定期間にわたり充足される、2つ以上の財及び(又は)サービスで構成される履行義務を移転するとき、企業の履行を説明するために複数の進捗度の測定値を用いることはできるか²⁴⁰？[2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー41]

TRGメンバーは、結合された履行義務が一定期間にわたり充足されると判断している場合、企業は財又はサービスを移転するときの企業の履行を忠実に描写する単一の進捗度の測定値を選択しなければならないということに合意した。たとえば、結合された履行義務における別個のものではない財又はサービスのそれぞれについて異なる進捗度の測定値を用いることは、IFRS第15号に従って識別された会計単位(すなわち単一の結合された履行義務)を無視することになり、不適切となる。さらに、異なる進捗度の測定値を用いることは、IFRS第15号の区分及び配分に関する規定に反する形で収益を認識することになることから、不適切となる²⁴¹。

TRGメンバーはこの点について具体的に議論していないが、TRGのアジェンダ・ペーパーでは、進捗度を測定する単一の方法という場合、それは、使用されるすべての測定値がアウトプット又はインプットの測定値である限り、企業は複数の進捗度に関する測定値を適用できると幅広く解釈されるべきではないと述べられている。TRGメンバーはまた、これまで実務にばらつきがあり、複数の財又はサービスを会計単位に分離できない場合に複数の進捗度の測定モデルを使用していた企業に関しては、単一の進捗度の測定値を選択しなければならなくなり、実務に変更が生じる可能性があることを認めた。

質問7-10: 一定期間にわたり充足される結合された履行義務に関して、どのように企業は適切な単一の進捗度の測定値を決定するのか？[2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー41]

TRGメンバーは、結合された履行義務を構成する財又はサービスを企業が異なる時点で移転する場合、及び/又は、仮に各約定が別個の履行義務であるならばそれらの進捗度に関して異なる測定値(時間に基づく方法と労働力に基づくインプット法)を使用する場合には、単一の進捗度の測定値を適切に決定することが難しいことを認めている。その決定には相当の判断が必要となるが、TRGメンバーは、選択される進捗度の測定値は「自由な選択」ではないということにおおむね合意に達した。企業は、進捗度の測定値を決定するにあたり、結合された履行義務の全体的な約定の内容を考慮する必要がある。たとえば、企業は、すべての収益が最後に約定された財又はサービスの履行期間にわたり認識されることになる「最終引渡物」法を自動的に使用すべきではない。むしろ、企業は、進捗度に関して、結合された履行義務を充足する際の企業の履行を最も忠実に描く単一の測定値を選択しなければならない。

一部のメンバーは、企業は、適切な収益認識パターンを判断するために、なぜ財又はサービスが結合された履行義務にまとめられなければならないのか、その理由も検討する必要があると述べた。たとえば、区別され得ないという理由で、財又はサービスが他の財又はサービスと結合される場合、その財又はサービスそれ自体では顧客に価値や使用を提供するものではないことを示している。そのような場合には、結合された履行義務の収益認識パターンの決定にあたって、こうした財又はサービスの移転は考慮しない。

²⁴⁰ 新たな収益認識モデルのステップ2では、区別できる束を識別するために、単一の履行義務に、区別できない複数の財又はサービス及び(又は)別個のものではない財又はサービスとの結合が求められる別個の財又はサービスが含まれることがある。この束に纏められた履行義務を、ここでの議論において「結合された履行義務」と呼んでいる。

²⁴¹ IFRS第15号BC161項

よくある質問

TRGメンバーはまた、適切に選択された進捗度の測定値が契約の経済的実質を忠実に描くものではない場合、企業は履行義務が適切に結合されているか(すなわち、1つ以上の履行義務が存在しないか)再検討しなければならないということでおおむね合意した。

質問7-11: 一定期間にわたり充足される履行義務の基礎となる財又はサービスの支配は、任意の時点で移転できるのか? [2016年4月18日FASB TRG会議—アジェンダ・ペーパー53]

FASB TRG のメンバーは、履行義務が、(一時点でなく)一定期間にわたり収益が認識されるための要件を満たす場合、基礎となる財又はサービスの支配が任意の時点で移転されることはないということでおおむね合意した。支配は企業の履行につれて移転するので、(適切な進捗度の測定値を用いて反映される)企業の履行の結果として、企業の財務諸表に重要な資産(たとえば仕掛品)が計上されることはない。

収益認識基準は、一定期間にわたり充足される履行義務の充足に向けた進捗度の測定に関して、許容できる可能性がある方法として、「達成したマイルストーン」をはじめ、複数のアウトプット法を説明していることから、利害関係者は、一定期間にわたり充足される履行義務の基礎となる財又はサービスの支配は任意の時点で移転できるのではないかと質問した。FASB TRGのメンバーは、企業は、進捗度の測定と現在までの企業の履行との間に相関関係がある場合にのみ、アウトプット法を用いることができるということでおおむね合意した。

2016年5月のIASB会議で、IASBスタッフは、アウトプット法では、どのような場合にマイルストーンを進捗度の測定値として使用できるかが明確になり、この点に関するFASB TRGのアジェンダ・ペーパーの結論を支持した。さらにFASB TRG会議にオブザーバーとして参加したIASBメンバーは、この論点に関するFASB TRGの議論は有用であると述べた。

質問7-12: 企業は、契約期間にわたりその料金が変動する契約に「請求権」に関する便法を用いることができるか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー40]

TRGメンバーは、企業が「請求権」に関する便法を用いることができるかどうかに関しては判断が必要になるということでおおむね合意した。また、料金が変動する契約においても、この便法に関する規定を企業が満たすことは可能であるということもおおむね合意した。ただし、料金の変動は顧客にとっての価値の変動に直接連動するものでなければならない。すなわち、この便法の要件を満たすために、契約期間にわたり固定単価を契約に定める必要はない。当該要件を満たす契約の例としては、顧客への対応が期間とともに減少することになり契約期間にわたりその料金が減少していくIT委託契約、又は電気の先物市場価格を考慮する複数年電気契約が挙げられる。しかし、SECのオブザーバーはまた、類似の財又はサービスに関して収益の変動金額を認識するには、変動価格は顧客にとっての価値を表すという強い証拠を企業は有している必要があると指摘した。

質問7-13: 企業が「請求権」に関する便法を利用するための要件を満たしていないと判断する場合であっても(たとえば、実質的な最低限の支払い又は最低数量が契約に定められているため)、残存する履行義務に配分された取引価格の金額について開示しないことを認める開示に関する便法を利用できるか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパー40]

セクション10.4.1の質問10-7の回答を参照されたい。

質問7-14: (1)企業が顧客と契約について合意する前に、又は(2)契約がIFRS第15号に従って契約とみなされるための要件を満たす前に、企業が具体的に予測される契約に関する活動を開始する場合、契約締結日時点で、どのようにこれらの活動に関する収益は認識されるのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー33]

TRGメンバーは、最終的に移転される財又はサービスが一定期間にわたり認識されるための要件を満たす場合、収益は契約締結日に、その時点で部分的又は完全に充足された履行義務を反映するように累積的なキャッチアップ調整を行った上で認識されるということでおおむね合意した。TRGのアジェンダ・ペーパーは、収益は、企業が財又はサービスの支配を顧客に移転する時点で(移転するにつれて)認識されるというIFRS第15号の全般的な原則に累積的なキャッチアップ調整は整合していると述べている。

よくある質問

質問7-15: 企業は、他の基準(たとえば、IAS第2号「棚卸資産」)が適用されない、契約締結日以前に発生する履行コストをどのように会計処理すべきか？[2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー33]

セクション9.3.2の質問9-12を参照されたい。

7.2 一時点で移転される支配

支配が一定期間にわたり移転されない履行義務に関しては、支配はある一時点で移転されることになる。多くの状況では、その一時点がいつであるのかを判断することは比較的容易である。しかし、その判断がより複雑になる状況もある。顧客が特定の財又はサービスの支配を獲得する時点が企業が判断する際に役立つように、IASB は以下の規定を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

38. 履行義務が第 35 項から第 37 項に従って一定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。顧客が約定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断するために、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いを受ける現在の権利を有している——顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に、当該資産の使用を指図して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得ていることを示す可能性がある。
 - (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している——法的所有権は、どの契約当事者が、資産の使用を指図して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又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。したがって、資産の法的所有権の移転は、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない。
 - (c) 企業が資産の物理的占有を移転した——顧客による資産の物理的占有は、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又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を顧客が有していることを示す可能性がある。しかし、物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合がある。たとえば、買戻契約や委託販売契約の中には、顧客又は受託者が、企業が支配している資産の物理的占有を有するものがある。逆に、請求済未出荷契約の中には、企業が、顧客が支配している財を物理的に占有するものがある。B64 項から B76 項、B77 項から B78 項及び B79 項から B82 項は、買戻契約、委託販売契約及び請求済未出荷契約の会計処理に関するガイダンスをそれぞれ示している。
 - (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——資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転は、顧客が当該資産の使用を指図して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獲得したことを示す可能性がある。しかし、約定した資産の所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該資産を移転する履行義務に加えて独立した履行義務を生じさせるリスクを除外しなければならない。たとえば、企業が資産に対する支配を顧客に移転しているが、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供する追加的な履行義務をまだ充足していない場合がある。
 - (e) 顧客が資産を検収した——顧客による資産の検収は、顧客が当該資産の使用を指図して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獲得したことを示す可能性がある。契約による顧客の検収の条項が、資産に対する支配が移転する時期に与える影響を評価するために、企業は B83 項から B86 項のガイダンスを考慮しなければならない。

上記の指標はいずれも、それ単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したか否かを決定づけるものではない。たとえば、出荷条件からいつの時点で財の法的所有権が顧客に移転するかについての情報が得られる場合であっても、それは、顧客が約定された財の支配を獲得する一時点を評価するときの決定的要因にはならない。企業は、支配が移転されたか否かの判断に際して、すべての関連する事実と状況を考慮すべきである。IASBはまた、これらの指標はチェックリストの役割を果たすものではないという点を明確にしている。さらに企業が、顧客が支配を獲得したと判断するためには、これらの指標のすべてが存在していなければならないわけではない。むしろこれらの指標は、顧客が資産の支配を獲得した場合にしばしば存在する要素であり、企業が支配に関する原則を適用する際に役立つように設けられたものである²⁴²。

資産に対する支払いを受ける現在の権利

IASBはその結論の根拠で説明しているように、いつの時点で収益を認識するか判断に関する優先的な要件として、支払いに対する権利を検討したが、棄却した。したがって、企業が資産に対する支払いを受ける権利を有することになる日は、顧客が資産の支配を獲得する日の指標となるかもしれないが、それは必ずしも顧客が資産の支配を獲得したことを示すものではない²⁴³。たとえば、顧客は返還不能な前払金を支払うことを求められるが、それと交換にその時点で財又はサービスを受け取ることがない契約もある。

法的な権利及び物理的な占有

多くの場合、「権利」という用語は、資産に対する他者の請求を排除する資産の所有権又は法的に認められた権利を示す法的な定義に関連して使用される。したがって、権利の移転はしばしば、資産の支配が移転されたことを示す。いずれの当事者が資産に対する権利を有するか判断は必ずしもいずれの当事者が資産を物理的に占有しているかにより決まるものではないが、契約にこれに反する条項が定められていない限り、権利は一般的に、物理的な移転の時点で顧客に移転される。たとえば、小売店における取引では、権利の移転に関する書類が存在しない状況がしばしばみられる。しかし、商品に対する権利は、一般的に顧客の購入時点で移転されると解される。

小売店の取引は比較的単純と言えるが、その他の契約ではいつの時点で権利が移転したかの判断はより複雑になる。製品の出荷を伴う取引では、異なる出荷条件が定められ、第三者の SHIPPING・エージェントが関与する場合もある。その場合、権利がいつの時点で移転するかを評価するためには、売手の実務と契約条件を十分に理解することが求められる。IFRS 第 15 号第 38 項(b)に示されるように、法的な権利又は物理的な占有は、契約のいずれの当事者が資産の使用を指図し資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する、又は他の企業がそうした便益にアクセスするのを制限する能力を有しているかに関する指標になり得る。

所有に伴うリスク及び経済価値

IASBは、所有に伴うリスク及び経済価値を、資産の支配が移転したかどうかを評価するときに検討すべき要因の 1 つとしたが、その結論の根拠で、この要因により、支配に基づき財又はサービスの移転を判断するという原則が変わることはない²⁴⁴と強調した。所有に伴うリスク及び経済価値という概念は、売手と顧客が、資産を所有することに関連して生じる潜在的な利益(経済価値)と潜在的な損失(リスク)の両方をどのように共有するかが基礎になる。所有に伴う経済価値としては以下が挙げられる。

- ▶ 資産価値のすべての増価に対する権利
- ▶ 資産の制限が課せられない使用
- ▶ 資産を変更する能力
- ▶ 資産を移転もしくは売却する能力
- ▶ 資産に担保を設定する能力

逆に以下は所有に伴うリスクとなる。

- ▶ 市場価値の下落のすべての負担
- ▶ 資産の盗難や損傷による損失の負担

²⁴² IFRS 第 15 号 BC155 項

²⁴³ IFRS 第 15 号 BC148 項

²⁴⁴ IFRS 第 15 号 BC154 項

- ▶ 事業環境の変化(たとえば、陳腐化、過剰在庫、小売価格環境の影響)による損失の負担

しかしIFRS第15号第38項(d)に定められるように、企業は資産の所有に伴うリスクを有しているかどうかを判断するとき別個の履行義務を生じさせるリスクについては考慮に入れない。たとえば、企業は、顧客に販売した資産の所有に伴うリスクを引き続き負っているかどうかを評価するとき、別個の履行義務を表す製品保証サービスについては考慮しない。

7.2.1 顧客による検収

顧客が財又はサービスの支配を獲得したか否かを判断するにあたり、企業は、支払いを義務付けられる前に顧客が財又はサービスを承認することを定める検収条項について考慮しなければならない。顧客が財又はサービスを検収しない場合、企業は対価を受け取る権利を得ることはなく、是正措置を講じる、又は引き渡した財を回収しなくてはならない。

IFRS第15号は、どのように顧客の検収条項を評価するかに関する次のような適用指針を設けている。

IFRS第15号からの抜粋

B84. 財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたことを企業が客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式的であり、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響を与えない。たとえば、顧客検収条項が、所定のサイズと重量という特性への合致に基づいている場合には、企業は、それらの要件が満たされていることを、顧客の検収確認を受ける前に判断できるであろう。類似の財又はサービスに関する企業の経験により、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っているという証拠が得られる場合がある。収益が顧客の検収の前に認識される場合には、企業は、依然として何らかの残存する履行義務(たとえば、設備の据付け)があるかどうかを考慮して、それらを区分して会計処理すべきかどうか評価しなければならない。

B85. しかし、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の検収を受けるまで、顧客が支配を獲得したと判断することができない。その状況では、顧客が財又はサービスの使用を指図して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と企業が判断することができないからである。

B86. 企業が製品を顧客に試用又は評価の目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払いを確約していない場合には、顧客が製品を検収するか又は試用期間が終了するまで、当該製品に対する支配は顧客に移転しない。

検収条項の中には、契約に定められる客観的な要件(たとえば、一定の速度で機能する)に基づき顧客が移転された製品について検収することを認めるような単純なものもある。一方、検収条項が主観的な場合、及び製品保証条項や補償条項などのように、一般的には検収について取り扱っていない契約条項の中に、検収条項が含まれる場合もある。後者の検収条項に関しては収益の認識への影響を判断するために専門家の判断が求められる場合もある。

契約における合意された仕様に照らして客観的に評価することのできない検収要件では、企業は顧客の正式な承認が得られる又は検収条項が期限切れとなって初めて、顧客が財又はサービスの支配を獲得したと結論付けることができる。しかし、他の契約の経験から、顧客に提供された財又はサービスが契約において合意された仕様に従うものかどうかを企業が判断することができるか否かに関する証拠が提供される可能性があるため、企業は同様の財又はサービスに関する他の契約の扱いを検討する。我々は、以下の項目の1つないし複数に該当する場合には、企業は検収要件を客観的に評価することのできない状況にあると考えている。

- ▶ 検収条項が特異で標準的でない。「標準的ではない検収条項の指標としては以下が挙げられる。
 - ▶ 検収期間が、同様の財又はサービスの契約より長い。
 - ▶ 企業の契約の大半に同じような検収条項が定められていない。
 - ▶ 契約に、検収前に確実に満たされていなければならない顧客固有の明確な規定が定められている。

- ▶ (単なるみなし検収ではない)明確な検収通知に関する規定が契約に定められている。明確な通知に関する条項は、顧客が準拠しているかを評価するときの要件が客観的ではないことを示している可能性がある。さらに、そのような明確な通知には、顧客が移転された製品を棄却できる期間を制限するための条項が含まれ、顧客は特定の期日までに文書にて製品の棄却の理由を伝えなければならないことがある。そうした条項が存在する場合、顧客が製品を棄却することを示唆していない限り、顧客からの棄却通知がなければ検収は特定の期間の末日に行われたとみなされる。

検収要件への準拠が客観的に評価可能か(検収が形式だけのものか)を判断するにあたり、以下を検討すべきである。

- ▶ 検収条件が、企業が締結する契約では標準的であるかどうか
- ▶ 検収は移転された製品が標準的かつ公表されている仕様に沿った性能を発揮するかどうかを基に行われているか、及び企業が製品は仕様に従った性能を発揮するという客観的に判断してきたという実績を示すことができるか

上述のとおり、顧客の検収は、検収要件が特異で標準的でない場合には形式的とみなすべきではない。契約に顧客特有の要件に基づく検収条件が定められる場合、企業が当該要件に準拠しているか否かを客観的に判断することは難しく、企業は、顧客の検収の証拠を入手するまでは収益を認識することができない可能性がある。しかし、企業が出荷前に、顧客が製品を使用する環境下で製品が顧客の検収要件をすべて満たしていることを示すことができる場合には、検収要件が満たされている(したがって、検収は単に形式的なものである)と判断することは適切となる可能性がある。しかし、製品の性能(顧客の施設に設置され稼働している)が、出荷前にテストしたときの性能と異なると合理的に見込まれる場合、この検収要件が満たされることはないであろう。したがって企業は、顧客の検収時点ではじめて、顧客が支配を獲得したと結論付けることができる。以下のような要因が存在する場合には、出荷前に製品の仕様が顧客の検収要件を満たしているか否かを適切に判定することができないであろう。

- ▶ 顧客が独自の装置、ソフトウェア又は環境を有していることから、当該顧客の使用環境下における製品の性能が企業がテストを実施した場合とは異なることが合理的に見込まれる。契約に、顧客の現場に納品又は設置する前に実質的にテストすることのできない顧客の検収要件又は仕様が含まれる場合、収益の認識は要件が満たされることが示される時点まで繰り延べられる。
- ▶ 移転される製品が非常に複雑である。
- ▶ 企業には、顧客に支配が移転する前の製品のテストに関して限られた実績しか存在しない、又は事前にテストした製品に関する顧客の棄却の実績が限定的である。

顧客固有の検収要件を含む契約において、顧客が資産の支配をいつの時点で獲得するかを判断するには、専門家の判断を必要とし、特定の状況における証拠の重要性に左右される。こうした結論は、装置の複雑性、顧客の環境との類似性、この種の取引に関する企業の実績の範囲、又は契約に定められる特定の条項など、個々の要素の分析に基づき変わり得る。企業は、当該評価を行うにあたり、状況について知識のあるプロジェクト・マネージャーもしくはエンジニアと議論することが必要となる場合がある。

さらに、顧客固有の検収要件を含む契約の場合、個々の契約について、顧客の検収が確認される前に検収条項が満たされているかに関して、別個の評価が必要になる。というのは、顧客によって検収要件が異なるからである。契約条件や顧客の環境が異なることから、企業は、すべての契約に一律に適用される、検収要件が満たされているか否かの評価を行うことはできない。

標準的な検収要件であっても、当該検収条項が新製品又はこれまで限定的な範囲でしか販売されていなかった製品に関するものである場合、企業は、十分な検収実績を得るまで、当初の収益認識を繰り延べることになる可能性がある。

7.3 買戻契約

売買契約の一部として、又は当初契約における財もしくは類似の財に関連する別個の契約として、契約に買戻条項が定められることがある。これらの条項は、どのように企業が支配に関する規定を、影響される取引に適用するかに影響を及ぼす。IFRS 第 15 号は、買戻契約に該当する契約の種類について明確に定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B64. 買戻契約とは、企業が資産を販売するとともに、(同一契約又は別契約のいずれかで)当該資産を買い戻すことを約定するか又は買い戻すオプションを有する契約である。買い戻される資産は、当初に顧客に販売した資産である場合、当該資産と実質的に同じ資産である場合、あるいは当初に販売した資産を構成部分とする資産である場合がある。
- B65. 買戻契約には、一般的に3つの形態がある。
- (a) 企業が資産を買い戻す義務(先渡取引)
 - (b) 企業が資産を買い戻す権利(コール・オプション)
 - (c) 企業が顧客の要求により資産を買い戻す義務(プット・オプション)

資産を購入する義務又は権利が IFRS 第 15 号に従って買戻契約として会計処理されるためには、権利又は義務は契約締結時点で同じ契約の一部として、又は別の契約のいずれかに存在している必要がある。IASB は、事前に存在していた契約上の権利に基づくことなく、(当該資産の支配を顧客に移転した後に)資産を買い戻すという企業の事後的な決定が IFRS 第 15 号に従って買戻契約として会計処理されることはないことを明確にした。すなわち、顧客が、当初契約の結果として企業に財を売り戻す義務を負うことはない。企業が財の支配を顧客に移転した後に財を買い戻すことを決定する場合、IASB は、企業は慎重に、顧客が当初の取引で支配を獲得しているかどうかを検討しなければならないことに留意した。さらに、本人か代理人かに関する適用指針も考慮すべき場合もあろう(セクション 4.4 を参照)²⁴⁵。

7.3.1 企業が保有する先渡契約又はコール・オプション

企業に資産を買い戻す義務や権利(すなわち先渡契約又はコール・オプション)が存在する場合、IFRS 第 15 号は、顧客が当該資産の支配を獲得していないことを示唆している。同基準には、次のような適用指針が定められている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B66. 企業が資産を買い戻す義務又は権利(先渡取引又はコール・オプション)を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。たとえ顧客が当該資産を物理的に占有しているとしても、顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力が制限されているからである。したがって、企業は当該契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない。
- (a) IFRS 第 16 号「リース」に従ったリース(企業が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(契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く))。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない。顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。
 - (b) B68 項に従った融資契約(企業が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)
- B67. 買戻価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間的価値を考慮しなければならない。

²⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC423 項

上記の適用指針によれば、企業は、先渡契約又はコール・オプションを含む取引を、買戻価格と当初販売価格との関係に基づき会計処理しなければならない。IFRS 第 15 号は、企業に当初販売価格よりも低い価格(貨幣の時間的価値の影響を考慮後)で資産を買い戻す権利又は義務が存在する場合、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部を構成する場合を除き、当該取引を IAS 第 17 号(又は IFRS 第 16 号)に従ってリースとして会計処理することを求めている。企業に当初販売価格に等しい又はそれを上回る価格(貨幣の時間的価値の影響を考慮後)で資産を買い戻す権利又は義務が存在する場合、また契約がセール・アンド・リースバック取引の一部になる場合、当該取引は金融取引として会計処理される。プット・オプションに関しても同様の評価が要求される。

以下の表は、セール・アンド・リースバック取引に該当しない取引に関する適用指針を示している。

先渡契約又はコール・オプション			
買戻価格	<	当初販売価格	= リース
買戻価格	≥	当初販売価格	= 金融取引

IFRS 第 15 号では、売手がコール・オプションを有する取引は、リースもしくは金融契約として処理しなければならない(すなわち売却ではない)。というのは、顧客が製品の支配を獲得することはなく、財の使用を指図し財から生じる残りの便益のすべてを獲得する能力が制限されるからである。企業は、買戻条項の会計処理を決定するにあたり、コール・オプションが行使される可能性を考慮に入れることはできない。しかし、IASB はその結論の根拠で、実態を伴わないコール・オプションは無視され、いつの時点で顧客が資産の支配を獲得するかに影響を及ぼすことはない²⁴⁶と述べている。

取引が IFRS 第 15 号に従って金融取引とみなされる場合、売手企業は資産の認識を継続するとともに、顧客から受領した対価について金融負債を認識する。顧客から受領した対価と(資産の買戻時点で)事後的に顧客に支払われる対価との差額は、金融取引の期間にわたり認識されることになる金利及び(もしあれば)保有コストを表す。オプションが行使されずに失効する場合、企業はその時点で負債の認識を中止し、収益を認識する。

IFRS 第 16 号が発効されると、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部になる場合には、企業は資産を認識し続けることになるため IFRS 第 15 号 B66 項(a)が改訂されることに留意されたい。さらに、企業は、顧客から受け取る対価に関して金融負債を認識し、当該負債には IFRS 第 9 号が適用される。

従前の IFRS からの変更点

従前の IFRS の規定と同様に、IFRS 第 15 号でも、一連の取引を全体として考慮しなければ契約の実質が理解できないような方法で買戻契約と当初販売契約が関連付けられている場合、買戻契約と当初販売契約とを一体として検討しなければならない²⁴⁷。したがって、大半の企業にとって 2 つの取引を一体として検討することを求める規定が変わることはない。

買戻契約が実質的にリースなのか又は金融取引なのかを区別する IFRS 第 15 号の規定は、従前の IFRS とおむね整合している。IAS 第 18 号は、「契約条件を分析して、売手は実質的に所有に伴うリスクと経済価値を買手に移転したか否かを判断する必要がある」と定めていた²⁴⁸。

しかし、IAS 第 18 号は、金融取引に該当する買戻契約に関して、そうした買戻契約は収益を創出しないと述べている点を除き、当該契約をどのように会計処理すべきかについて定めていなかった。したがって、IFRS 第 15 号の規定により、一部の企業の実務が大幅に変更される可能性がある。

弊社のコメント

IFRS 第 15 号は、すべての先渡契約及びコール・オプションを首尾一貫した方法で取り扱っており、それらが行使される可能性を考慮していない。そのため、企業にとって実務上、当該規定の適用が課題となる場合もあろう。さらに、IFRS 第 15 号はリースに係る規定を定めており、企業がリース基準と収益認識基準の間の関係を理解することが重要である。

²⁴⁶ IFRS 第 15 号 BC427 項

²⁴⁷ IAS 第 18 号第 13 項 及び SIC 第 27 号

²⁴⁸ IAS 第 18 号 IE5

同基準は、次のようなコール・オプションに関する設例を提示している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 62 —— 買戻契約(IFRS 第 15 号 IE315 項-IE318 項)

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締結する。

ケース A —— コール・オプション:融資

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。

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ため、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取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 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 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。

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。

7.3.2 顧客が保有する売建プット・オプション

IFRS 第 15 号は、顧客が当初の販売価格を下回る価格で企業に資産の買い戻しを要求できる能力(すなわちプット・オプション)を有している場合、企業は、契約の開始時点で、顧客に当該権利を行使する重要な経済的インセンティブがあるか否かを評価するべきであると定めている。つまり、この判断は、顧客が受領した資産を実際に支配しているのか否かに影響を及ぼす。

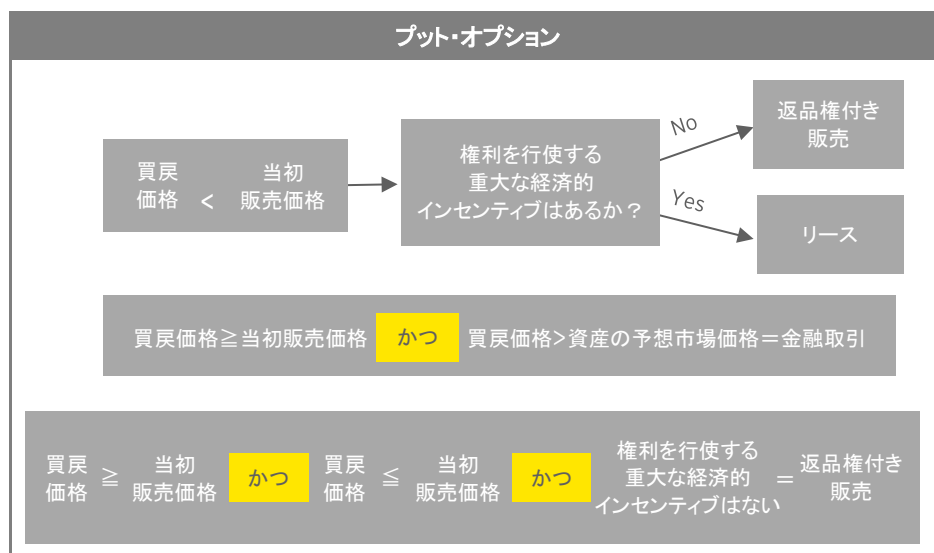
顧客が当該権利を行使する重要な経済的インセンティブを有しているか否かの判断により、契約がリースとして取り扱われるのか、又は返品権付きの販売(セクション 5.4.1 を参照)として処理されるのかが決まる。企業は、顧客に当該権利を行使する重要な経済的インセンティブが存在するか否かを判断するために、買戻価格と買戻日時点の資産の予想市場価値(貨幣の時間的価値の影響を考慮に入れる)との間の関係及び権利が失効するまでの期間を含む、すべての事実と状況を考慮しなければならない。IFRS 第 15 号では、買戻価格が資産の予想市場価値を大幅に上回ると見込まれる場合、顧客にはプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブが存在すると述べられている。

- ▶ 顧客にその権利を行使する重要な経済的インセンティブが存在する場合、顧客は最終的に資産を返品すると見込まれる。実質的に顧客は一定期間にわたり資産を使用する権利に対して支払いを行っていることから、企業は当該契約をリースとして会計処理する。しかし、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部を構成する場合には、当該規定に対する例外として、当該契約は金融取引として会計処理される。IFRS 第 16 号が発効すると、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部になる場合、企業は引き続き資産を認識することを定めるために、IFRS 第 15 号 B70 項が改訂されることに留意されたい。さらに、企業は顧客から受け取る対価に関して金融負債を認識し、当該負債には IFRS 第 9 号が適用される。
- ▶ 顧客に当該権利を行使する重要な経済的インセンティブが存在しない場合、企業は返品権付きの製品の販売と同様の方法で当該契約を会計処理する。資産の買戻価格が当初の販売価格と同額又はそれを上回るが、資産の予想市場価値と同額又は下回る場合もまた、顧客に権利を行使する重要な経済的インセンティブが存在しないならば、返品権付き製品の販売として会計処理しなければならない。返品権付きの販売については、セクション 5.4.1 で解説しているので参照されたい。

顧客に当初の販売価格と同額又はそれを上回る価格で企業に資産の買い戻しを要求できる能力が存在し、買戻価格が資産の予想市場価格を上回る場合、当該契約は実質的に金融契約である。

オプションが行使されないまま失効する場合、企業は負債の認識を中止して、収益を認識する。

以下の図は適用指針を説明している。



弊社のコメント

プット・オプションに関して、従前の IFRS には限定的なガイダンスしか存在しない一方、IFRS 第 15 号には適用指針が定められている。しかし、同基準書には、重要な経済的インセンティブが存在するか否かの判断に関するガイダンスが定められておらず、当該決定を行うためには判断が求められる。

IFRS 第 15 号には、プット・オプションに関して以下のような設例が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 62 —— 買戻契約(IFRS 第 15 号 IE315 項,IE319 項-IE321 項)

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締結する。

ケース B —— プット・オプション:リース

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。

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かどうかを評価する(IFRS 第 15 号 B70 項から B76 項を参照)。企業は、買戻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取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。

IFRS 第 15 号 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。

よくある質問

質問7-16: 企業が期限切れの製品(たとえば、期限切れ食料品、又は期限切れの医薬品)を回収し交換する条件付きコール・オプションを有している場合、顧客は製品の支配を獲得するのか(あるいは返品権に類似するのか)?

IFRS第15号は、企業が保有するコール・オプション又は先渡契約は、条件付か無条件かで区別していない。またIFRS第15号は、企業が買い戻す権利を有している場合には、顧客が資産の支配を獲得することはないとも述べている。コール・オプション又は先渡契約が存在する場合には、資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益の実質的にすべてを獲得する顧客の能力は制限されることから、支配が移転されることはない。

しかし、期限切れ製品の場合、期限切れの製品を回収し交換する企業の条件付きの権利は、製品の使用を指図し、当該製品からの残りの便益の実質的にすべてを獲得する顧客の能力を必ずしも制限するものではない。すなわち、企業が製品を回収し交換できるのは、期限が切れた後である。さらに、顧客は、耐用年数全体にわたり製品の支配を有する。したがって、我々は、この状況では企業が当初製品の支配は顧客に移転すると考えるのは合理的であり、企業はこの権利を返品権の一形態とみなすことができると考えている(セクション5.4.1を参照)。

7.3.3 残価保証を伴う販売

設備を販売する企業が、顧客が設備を処分する際に最低限の再販価格の受領を保証する販売促進プログラムを実施することがある(すなわち、残価保証)。顧客がプット・オプションを有しており、その行使に重要な経済的インセンティブが存在する場合、顧客が資産を消費する、変更する、又は売却する能力は実質的に制限されると考えられる。対照的に、企業が、顧客に対して最低限の売却金額の受け取りを保証する場合、顧客は、資産の使用を指図し、資産からの便益の実質的にすべてを獲得する能力を制限されることはない。したがって、IASB は、再販金額の保証を考慮するために買戻契約に関する適用指針を拡大する必要はないと判断した²⁴⁹。

したがって、企業は、すべての契約をレビューし、残価保証は契約のプット・オプション(たとえば、顧客は、購入から2年経過した時点で企業に装置を、当初の購入価格の85%で買い戻させることができる権利)など、買戻条項を通じて達成されていないことを確認しておくことが重要である。プット・オプションが存在する場合、企業はIFRS第15号の適用指針に照らして、プット・オプションが存在することで、顧客は取得した装置の支配を得ることができないかどうかを判断しなければならない。そのような状況では、企業は、顧客にオプションを行使する重要な経済的インセンティブが存在するかどうかを評価する。企業が経済インセンティブは大きくないと結論付ける場合、セクション7.3.2で解説されるように、取引は返品権付の販売として会計処理される。逆に企業が、顧客には当該権利を行使するための十分な経済的インセンティブが存在すると判断する場合、取引はリースとして会計処理される。

一方、プット・オプションは付されていないものの残価保証が含まれた取引を考えてみる。企業が顧客に、将来の特定の販売に係る価格が当初販売価格の85%以下となった場合には弁償する保証を与えている場合、IFRS第15号の買戻契約に関する適用指針は適用されない。なぜなら、企業が資産を買い戻さないからである。

そうした状況では、適切な会計処理を決定するための判断が求められ、これは、具体的な事実及び状況に左右される。残価保証を適切に会計処理するにあたり、他のIFRSの規定を考慮しなければならないこともあれば、取引全体にIFRS第15号が適用されることもある。IFRS第15号が適用される場合、企業は、当該保証が、移転される資産の支配に影響を及ぼすかどうかを評価する必要があるが、これは顧客との約定に左右され、支配の移転に影響しない場合もある。IASBはその結論の根拠で、「顧客が最低限の金額の売却収入を受け取ることを企業が保証している場合、顧客は当該資産の使用を指図して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制限されていない²⁵⁰」と述べている。残価保証は支配の移転に影響を及ぼさない可能性があるが、企業は残価保証が取引価格に影響を与えるかどうかを考慮しなければならない(上記セクション5を参照)。買戻契約と残価保証の経済的実質は類似しているものの、その会計処理は大きく異なる可能性がある。

²⁴⁹ IFRS第15号BC427項

²⁵⁰ IFRS第15号BC431項

7.4 委託契約

企業はしばしば委託契約として他の当事者(たとえば、販売代理店、ディーラー)に棚卸資産を納入する。委託契約に基づき出荷することで、委託者は、最終顧客により近いところに製品を置くことができ、より効果的に製品の販売を促進することができる。しかし、委託者は、中間業者(受託者)に製品を販売しなくても、それを実現することができる。

IFRS 第 15 号には、契約が委託契約に該当するか否かを判断するための次のような適用指針が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B78. 契約が委託販売契約であることを示す指標には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。
- (a) 所定の事象(販売業者による顧客への製品の販売など)が生じるまで、又は所定の期間が満了するまで、製品を企業が支配している。
 - (b) 企業が製品の返還を要求するか又は第三者(別の販売業者など)に製品を移転することができる。
 - (c) 販売業者が、製品に対して支払う無条件の義務を有していない(ただし、預け金の支払いが要求される場合がある)。

委託契約を締結する企業は、履行義務の性質(すなわち、その義務は受託者に製品を移転することなのか、それとも最終顧客に製品を移転することなのか)を判断しなければならない。この判断は、製品の支配が受託者に移転するかどうかを基になされる。典型的には製品が最終顧客に販売されるまで、また一定のケースでは特定の期間が到来するまで、委託者が委託製品の支配を放棄することはなく、受託者は一般的には、受託者が当該製品を第三者に売却する時点で販売価格のうち合意された部分を委託者に支払う義務以外に、製品に対する支払いを行う義務を負うことはない。その結果、委託契約に関しては、支配は移転していない(すなわち、最終顧客に商品を納品するという履行義務がまだ充足されていない)という理由で、製品が受託者に納品された時点で収益が認識されることはない。

7.5 請求済未出荷契約

一部の販売取引では、売手企業がその義務を履行し、履行済みの作業に対して顧客に請求するが、その製品が後日まで出荷されないことがある。こうした取引はしばしば請求済未出荷契約と呼ばれるが、保管場所がない又は後日までその製品が使用できる状態にならないなどのさまざまな理由で、通常は買手の要請によりこうした取扱いがなされる。

従前の IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号における請求済未出荷契約について収益を認識することが適切か否かを判断するための要件は、従前の IFRS と類似している²⁵¹。我々は、従前の IFRS に従って収益認識要件を満たす請求済未出荷契約の多くは、IFRS 第 15 号の下でも収益を認識することが適切となると考えている。しかし、(IFRS 第 15 号 B80 項に定められているように)保管サービスに関する別個の履行義務についての検討は、IAS 第 18 号の下で行われていなかったため、IFRS に準拠して報告している企業にとって新しいものである。

²⁵¹ IAS 第 18 号 IE1

IFRS 第 15 号は、請求済未出荷契約に関して、以下のような適用指針を提供している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B79. 請求済未出荷契約とは、企業が製品について顧客に請求するが、当該製品の物理的占有は将来のある時点で顧客に移転するまで企業が保持する契約である。たとえば、当該製品に利用できる置き場が顧客にないこと、あるいは顧客の生産スケジュールの遅延などの理由で、顧客がこうした契約の締結を企業に要請する場合がある。
- B80. 企業は、製品を移転する履行義務をいつ充足したのかを、顧客が当該製品の支配をいつ獲得したのかを検討することにより決定する(第 38 項を参照)。契約の中には、支配が移転されるのが、契約の条件(引渡し又は出荷の条件を含む)に応じて、製品が顧客の受取場所に引き渡された時又は製品が出荷された時のいずれかであるものがある。しかし、製品を企業が物理的に占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得する契約もある。そのような場合には、顧客は製品の使用を指図する能力及び製品からの残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力を有している(たとえ顧客が当該製品の物理的占有を得る権利を行使しないと決定している場合でも)。したがって、企業は当該製品を支配していない。その代わりに、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している。
- B81. 第 38 項の要求事項を適用することに加えて、顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、次の要件のすべてを満たしていなければならない。
- (a) 請求済未出荷契約の理由が実質的なものでなければならない(たとえば、顧客が当該契約を要請した)。
 - (b) 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない。
 - (c) 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていなければならない。
 - (d) 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。
- B82. 企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、企業は、第 73 項から第 86 項に従って取引価格の一部を配分しなければならない残存履行義務(たとえば、保管サービスに係る義務)を有しているのかどうかを、第 22 項から第 30 項に従って考慮しなければならない。

IFRS 第 15 号は、請求済未出荷契約に関する適用指針を説明するために、以下のような設例を提供している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 63 —— 請求済未出荷契約 (IFRS 第 15 号 IE323 項-IE327 項)

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。

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いを行うが、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ます。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。

企業は、保管サービスを提供する約定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定)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。

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めるために、IFRS 第 15 号第 38 項の指標を評価する。その際に、企業が支払いを受け取っており、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 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。

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期間にわたり充足される。企業は、支払条件が IFRS 第 15 号第 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。

7.6 知的財産のライセンスの収益の認識

IFRS 第 15 号は、他の財又はサービスに適用される一般規定とは異なる、知的財産のライセンスの収益認識に関する適用指針を定めている、詳細はセクション 8 で解説している。

7.7 返品権が存在する場合の収益の認識

セクション 4.7 で説明しているように、返品権は別個の履行義務を表すものではない。その代わりに、返品権の存在は取引価格に影響を及ぼし、顧客が移転した製品を返品するか否かを判断することが求められる。

セクション 5 で解説しているように IFRS 第 15 号では、企業は、取引価格を見積り、見積られた取引価格に制限を課すべきか検討する。その際、企業は受け取る権利を有すると見込む金額(返品が予定される製品の対価を除く)を算定するために、返品が予想される製品を検討する。企業は、返品期間の期限が到来するまで受け取る権利を有すると見込む金額に基づいて(返品が予想される製品を考慮して)収益を認識する。制限の対象となった部分に係る収益は、当該金額がもはや制限を受けることがなくなる時点で認識する。それは返品期間の終了時点となる場合もあれば、返品期間の終了前に返品されると見込まれる製品に関する企業の見積りの変更される時点となる場合もある。企業は、返金が見込まれる受領した、又は受領される金額は、顧客の対価を返金する義務を表す返金負債として認識する。企業は各報告期間の末日時点で当該見積りを見直す。この論点については、セクション 4.7 及び 5.4.1 で詳しく解説しているので参照されたい。

7.8 追加の財及びサービスに関する顧客の選択権に係る収益の認識

セクション 4.6 で述べているように、企業が追加の財又はサービスを取得する選択権を顧客に付与する場合、契約を締結しなければ受領することのない重要な権利(たとえば、当該地域又は市場における同じクラスの顧客に典型的に与えられる値引きを上回る値引き)を顧客に与える場合には、当該選択権は別個の履行義務になる。当該選択権により顧客が重要な権利を付与される場合、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払いをしていることになる。

対照的に顧客の選択権が重要な権利とみなされず、販売の申し出とみなされる場合、企業は当該選択権を会計処理せずに、財又はサービスがその後購入された時点でそれらの財又はサービスを会計処理する。

よくある質問

質問7-17: どのように企業は、重要な権利の行使を会計処理するのか? すなわち、企業は、権利の行使を契約条件の変更、既存契約の継続、又は変動対価のいずれとして会計処理するのか? [2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパー32]

セクション4.6の質問4-14を参照されない。

7.9 将来の財又はサービスに対する権利の不行使及び前払い

一部の業界では、企業は、顧客が将来に受領する権利を有する財又はサービスに対して顧客から返金不能の支払いを受け取る。しかし、顧客が最終的にその権利を行使しないことがある(しばしば「権利不行使(breakage)」と呼ばれる)。たとえば、小売業者は頻繁に商品券を販売するが、そのすべてが交換されることはない。また、航空会社は顧客に航空券を販売するが、航空券が未使用のまま失効することもある。

企業は、顧客の権利不行使部分に帰属する対価を受け取る場合、財又はサービスを移転する履行義務や将来に財又はサービスを移転できるように待機する履行義務に関しては、顧客による前払金額と同額で契約負債を認識する。収益は通常、企業がその履行義務を充足する時点で認識される。

しかし、企業はしばしば履行義務を完全に充足することを顧客から求められないことがあるため、両審議会は、企業が権利不行使部分の金額に対する権利を得ると見込む場合、当該予想される権利不行使部分は顧客による権利行使のパターンに応じて収益として認識すると結論付けた。一方、企業が不行使部分に関する金額を受け取る権利を得ると見込めない場合、企業は、権利不行使部分の金額は、顧客がその権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点で認識する²⁵²。ただし、企業が別の当事者(たとえば、政府)に支払いを送金しなければならない場合は、上記に対する例外となり、そうした金額は負債として認識される。

権利不行使部分の金額を見積るに際し、企業は上記セクション5.2.3で解説している変動対価に係る制限を考慮する必要がある。すなわち、権利不行使部分の見積金額に関して大幅な収益の戻入れが発生する可能性が非常に高い場合、不行使部分がもはや制限の対象でなくなるまで、当該金額を認識してはならない。

上記で説明したように、権利不行使に関する適用指針は、前払金額の全額で負債を認識することを要求している。その後、顧客の権利行使のパターンに応じて、これに比例する権利不行使部分に係る負債を取り崩す。しかし、前払要素(たとえば、商品券の販売、ロイヤルティ・ポイント)が複数要素契約の一部である場合、企業は、取引価格を、識別された履行義務の間で配分する必要がある。その結果、この要素に関連する繰延収益は、充足前の履行義務に関して受領された「前払」金額を下回る場合がある。

²⁵² IFRS 第15号 BC398 項

次の例は、ロイヤルティ・ポイントを伴う販売について説明している。この例では、ポイント(すなわち「前払」要素)に配分される金額は、取引価格が2つの履行義務に配分されることから、独立販売価格よりも小さくなる。

IFRS 第15号からの抜粋

設例 52 —— カスタマー・ロイヤルティ・プログラム (IFRS 第15号 IE267 項-IE270 項)

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 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。

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定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	$[CU100,000 \times (\text{独立販売価格 } CU100,000 \div CU109,500)]$
ポイント	8,676	$[CU100,000 \times (\text{独立販売価格 } CU9,500 \div CU109,500)]$

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 $[(4,500 \text{ ポイント} \div 9,500 \text{ ポイント}) \times CU8,676]$ 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。

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 $[(\text{交換されたポイント合計 } 8,500 \div \text{交換されると見込んでいるポイント合計 } 9,700) \times \text{当初の配分額 } CU8,676] - \text{第1報告期間に認識した } CU4,110]$ を認識する。契約負債残高は、CU1,073 $(\text{当初の配分額 } CU8,676 - \text{認識した収益の累計額 } CU7,603)$ である。

よくある質問

質問7-18: 顧客の未行使の権利は、一種の変動対価なのか?

IFRS第15号B46項の権利不行使に関する適用指針は、変動対価の制限に具体的に言及しているが、我々は、権利不行使が変動対価に該当するとは考えていない。(セクション5.2を参照)。というのは、取引価格に影響を及ぼすことがないからである。権利不行使は、収益認識のタイミングに影響を及ぼす認識の概念(ステップ5)であり、測定概念(ステップ3)ではない。たとえば、CU20の商品券の取引価格は、予想される権利不行使に関する金額に関係なくCU20で固定される。しかし、企業はIFRS第15号B46項に従って、権利不行使に関する金額を受け取る権利を得ると見込む場合、「顧客の権利行使のパターンに応じて、予想される権利不行使に関する金額を認識しなければならない」ことから、予想される権利不行使は収益認識のタイミングに影響を及ぼす。

8 知的財産のライセンス

IFRS 第 15 号には、知的財産のライセンスから生じる収益の認識に関して個別の適用指針が設けられているが、当該指針は他の約定した財又はサービスに関する収益認識モデルとは異なっている。知的財産のライセンスは多様な特性及び経済的特徴を有することから、IASB は、約定が一定期間又は一時点のいずれにより充足される(及び収益認識される)のかを判断するために、企業は知的財産のライセンスを供与する約定の性質を評価する必要があると決定した。ライセンスは次のいずれかの権利を顧客に提供する。

- ▶ ライセンス期間にわたり企業の知的財産にアクセスする権利(この場合、一定期間にわたり収益が認識される)
- ▶ ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利(この場合、一時点で収益が認識される)

IFRS 第 15 号 B52 項では、知的財産のライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を確立すると述べており、知的財産のライセンスとして、ソフトウェア及び技術、メディア及びエンターテインメント(たとえば、動画及び音楽)、フランチャイズ、特許権、商標権及び著作権が挙げられている。

知的財産のライセンスに関する適用指針は、別個のものであるライセンスにのみ適用される。ライセンスが、契約において(明示的又は黙示的に)約定された唯一の項目である場合、そのライセンスに当該適用指針が適用されることは明らかである。知的財産のライセンスが契約において別個のものであるかどうかの判断は、多くの契約で容易であることが多いが、1 つの契約に複数の約定が含まれる場合には、企業は移転される権利の性質を慎重に評価しなければならない。

知的財産のライセンスは、明示的又は黙示的な追加の財又はサービスに係る約定とともに複数要素契約に含まれることが多い。そうした状況では、まず、セクション 4 及びセクション 8.1 に記載されているとおり、収益認識モデルのステップ 2 の規定を適用して、知的財産のライセンスが別個のものであるか否かを判断する。

別個のものではないライセンスの大半は、収益認識モデルのステップ 5 の一般規定(すなわち、セクション 7.1 及び 7.2 で説明されているように、履行義務が一定期間又は一時点のいずれにより移転されるかを判断するための IFRS 第 15 号第 31 項から第 38 項の規定)を適用して、ライセンスが含まれる履行義務に係る収益を認識する。さらに、IASB は結論の根拠において、ライセンスが、ライセンスとともに移転される財又はサービスと別個のものでなくとも、結合された履行義務の主要な又は支配的な構成要素(すなわち、支配的な項目)になるケースもあると言及している²⁵³。IASB は、そうした状況においてもライセンスに関する適用指針を適用することを示唆している。IASB は、どのような場合にライセンスが主要な又は支配的な構成要素となるのかを判断するための適用指針や数値基準を提供してはいないものの、この概念を説明するために結論の根拠で例を挙げている²⁵⁴。詳細についてはセクション 8.2.1 を参照されたい。ライセンスが支配的な構成要素であるか否かは、明確に判断できる場合もあるが、困難な場合もある。したがって、企業は定性的及び定量的要因の両方を考慮の上、相当な判断が求められる。

8.1 ライセンス契約における履行義務の識別

知的財産のライセンスに関する契約は、明示的又は黙示的な追加の財又はサービス(たとえば、設備、利用可能となった時点で提供されるアップグレード、メンテナンス及びインストール)に係る約定を含むことが多い。収益認識モデルのステップ 2(セクション 4 を参照)に従い、顧客との契約に、知的財産のライセンスに加え、他の約定した財又はサービスが含まれる場合には、知的財産のライセンスと他の約定が別個のもの(すなわち、別個の履行義務)であるか否かを適切に判断するために、IFRS 第 15 号第 22 項から第 30 項に定められる履行義務の識別に関する規定を適用する必要がある。セクション 4.2 で説明されているとおり、IFRS 第 15 号は、約定した財又はサービス(知的財産のライセンスを含む)が別個のものであるか、すなわち別個の履行義務であるか否かを判断するために次のような 2 段階アプローチを定めている。

- 個々の財又はサービスを検討(すなわち、財又はサービスが別個のものとなり得るか否か)
- 財又はサービスが契約の中の他の約定と区分して識別可能かを検討(すなわち、財又はサービスを移転するという約定が契約の観点において別個のものであるか否か)

²⁵³ IFRS 第 15 号 BC407 項

²⁵⁴ IFRS 第 15 号 BC414X 項

企業は、財又はサービスが別個のものであると結論付けるためには、財又はサービスが別個のものとなりえ、かつ契約の観点において別個のものであると判断する必要がある。これらの要件は、知的財産のライセンスを供与する約定が、契約において約定した他の財又はサービスと別個のものであるかどうかを判断する際にも同様に適用されなければならない。したがって、企業は、顧客が知的財産のライセンスからの便益をそれ単独で又は容易に入手可能な他の資源と組み合わせて得ることができるか(すなわち、財又はサービスが別個のものとなり得るか)、及び知的財産のライセンスを移転するという企業の約定が、契約の中の他の約定と区分して識別可能であるか(すなわち、契約の観点において別個のものであるか)を評価する必要がある。知的財産のライセンスが別個のものであるかどうかの評価は、それぞれの契約の事実及び状況に照らして行う必要がある。

8.1.1 別個のものである知的財産のライセンス

顧客は、知的財産のライセンスからの便益をそれ単独で又は容易に入手可能な他の資源と組み合わせて少なくともいくらかは得ることができる場合がほとんどであるため、ライセンスは別個のものとなり得る(すなわち、別個の財又はサービスであるための一つ目の要件を満たす)ことが多い。ここで IFRS 第 15 号設例 11 のケース A を検討する(設例 11 の全文はセクション 4.2.3 を参照)。この設例では、インストール・サービス、テクニカル・サポート及び不特定のソフトウェア・アップデートと併せて移転されるソフトウェア・ライセンスの契約が例示されている。インストール・サービスは、他の企業が日常的に行っており、ソフトウェアを著しく改変するものではない。ソフトウェア・ライセンスは、他の財及びサービスの前に引き渡され、アップデートやテクニカル・サポートがなくても継続的に機能する。したがって、顧客は財及びサービスのそれぞれから単独で又は容易に入手可能な他の財及びサービスと組み合わせて便益を得ることができると企業は結論を下す。すなわち、ソフトウェア・ライセンスを含む、それぞれの財又はサービスは、IFRS 第 15 号第 27 項に従い、別個のものとなり得る。

知的財産のライセンスと他の約定した財又はサービスが別個のものとなり得ると判断した場合、企業は次に、契約の観点からも別個のものであるか否かを検討する。この評価において、企業は財又はサービスが区分して識別可能ではないことを示す、次のような要因を考慮する。

- (1) 企業が、ライセンスと他の財又はサービスを結合された(単一又は複数の)アウトプットに統合する重要なサービスを提供している。
- (2) ライセンスと他の財又はサービスがお互いを大幅に改変又はカスタマイズしている。
- (3) 他の財又はサービスを顧客に移転することなしに、ライセンスを移転することができないほどに、ライセンスと他の財又はサービスの相互依存性や相互関連性が高い。

引き続き、上記で説明した設例 11 のケース A を検討してみると、企業は区分して識別可能か否かに関する IFRS 第 15 号第 29 項の原則及び要因を考慮して、ソフトウェア・ライセンスを含むそれぞれの財及びサービスを移転するという約定は、区分して識別可能であると判断する。この判断に至る上で、企業は、インストール・サービスは一般的なものであり、他の企業からも当該サービスを受けることができることを考慮した。さらに、インストール・サービスによりソフトウェアは顧客のシステムに統合されるものの、ソフトウェア・アップデートは、ライセンス期間中にソフトウェア・ライセンスを使用して、そこから生じる便益を得ると顧客の能力に重要な影響を及ぼしていないと判断した。したがって、インストール・サービス及びソフトウェア・アップデートのいずれも、ソフトウェア・ライセンスを使用して、そこから生じる便益を得ると顧客の能力に重要な影響を及ぼしていない。さらに、企業は、約定した財又はサービスは互いに大幅な改変又はカスタマイズをしておらず、企業はソフトウェアとサービスを結合された単一のアウトプットに統合するという重要なサービスを提供していないことに留意した。最後に、企業は、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート及びテクニカル・サポートを事後的に提供するという約定から影響を受けることなく、最初のソフトウェア・ライセンスを移転する約定を履行することができるため、ソフトウェアとサービスとの相互依存性や相互関連性は高くないと評価する。

下記の IFRS 第 15 号の設例も、知的財産のライセンスが他の約定した財又はサービスとは別個のものであると判断される契約を取り扱っている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 56 —— 別個のライセンスの識別 (IFRS 第 15 号 IE281 項、IE285 項-IE288 項)

IE281 製薬会社が、10 年間にわたり、承認された医薬化合物に対する特許権を顧客にライセンス供与し、顧客のために当該医薬品を製造することを約定する。この医薬品は成熟製品であり、したがって、企業はこの医薬品をサポートする活動を何も行わない。これは企業の取引慣行と整合的である。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース B —— ライセンスが別個のものである場合

IE285 このケースでは、医薬品の製造プロセスは、独特でもなく特殊化されたものでもなく、いくつかの他の企業も顧客のために当該医薬品を製造できる。

IE286 企業は、どの財及びサービスが別個のものであるか否かを判断するために、顧客に約定した財及びサービスを評価し、IFRS 第 15 項第 27 項の要件がライセンスと製造サービスのそれぞれについて満たされていると判断する。企業は、顧客が企業の製造サービス以外の容易に利用可能な資源と組み合わせてライセンスを使用することで便益を受けることができ（製造サービスを提供することができる他の企業が存在するため）、契約の開始時に顧客に移転されるライセンスと併せて製造サービスから便益を得ることができるので、IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件は満たされていると結論を下す。

IE286A 企業は、ライセンスを供与する約定と、製造サービスを提供する約定は区分して識別可能である（すなわち、IFRS 第 15 号第 27 項(b)の要件を満たす）と結論づける。企業は、ライセンスと製造サービスは、IFRS 第 15 号第 29 項の原則及び要因に基づき、この契約における結合された項目へのインプットではないと結論を下す。この結論に達するにあたり、企業は、ライセンスからの便益を得る能力に著しく影響を及ぼすことなく、顧客がライセンスを個別に購入できることを考慮する。ライセンスも製造サービスも、他方によって大幅に改変又はカスタマイズされておらず、企業はそれらの項目を結合されたアウトプットに統合するという重要なサービスを提供していない。さらに、企業は、ライセンスを移転する約定の履行を、その後の顧客のために医薬品を製造する約定の履行と独立して行うことができるため、ライセンスと製造サービスは相互依存性又は相互関連性が高くないことを考慮する。同様に、企業は、たとえ顧客が過去にライセンスを獲得して、当初は別の製造業者を利用していたとしても、顧客のために医薬品を製造することができるであろう。このため、この契約において製造サービスは必然的にライセンスに依存する（すなわち、企業は顧客がライセンスを獲得しない限り製造サービスを提供しない）が、ライセンスと製造サービスはお互いに著しい影響を与えない。したがって、企業は、ライセンスを供与する約定と製造サービスを提供する約定は別個のものであり、次の 2 つの履行義務があると結論を下す。

(a) 特許権のライセンス

(b) 製造サービス

IE287 企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約定の性質を評価する。この医薬品は成熟製品である（すなわち、承認済みであり、現在製造されており、過去数年にわたり市販されている）。こうした種類の成熟製品について、企業の取引慣行では、医薬品をサポートする活動を行わない。この医療化合物は重要な独立した機能性（すなわち、ある病気又は状態を治療する医薬品を製造する能力）を有する。したがって、顧客は、この医薬化合物の便益の大部分を、企業の継続的な活動からではなく、当該機能性から獲得する。契約上、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を及ぼす活動を企業が実施することは求められておらず、顧客も合理的に期待していないことから、企業は、IFRS 第 15 号 B58 項の要件は満たされないと結論を下す。IFRS 第 15 号 B58 項の要件の評価の際に、企業は、製造サービスを提供するという約定に関する別個の履行義務を考慮しない。したがって、ライセンスを移転する際の企業の約定の性質は、顧客に供与する時点で存在している形式及び機能性の企業の知的財産を使用する権利を提供することである。したがって、企業は、ライセンスを一時点で充足される履行義務として会計処理する。

IE288 企業は、IFRS 第 15 号第 31 項から第 38 項を適用して、製造サービスが一時点で充足される履行義務なのか又は一定期間にわたり充足される履行義務なのかを判断する。

8.1.2 別個のものでない知的財産のライセンス

上記設例で取り上げられている知的財産のライセンスは、IFRS 第 15 号第 27 項の 2 つの要件を満たすため、別個のものであると判断された。一方、知的財産のライセンスが、別個のものとなり得るか及び区分して識別可能かという 2 つの要件のいずれか又はその両方を満たさないため、契約で約定した他の財又はサービスとは別個のものとはならない状況もある。

IFRS 第 15 号 B54 項では、契約で約定した他の財又はサービスと別個のものではないライセンスは、単一の履行義務に結合するよう求めている。さらに同項では、他の財又はサービスと別個のものではない知的財産のライセンスの例として、次の 2 つをあげている。

- ▶ 有形の財の一部を構成し、その財の機能性と不可分であるライセンス
- ▶ 関連するサービス(たとえば、企業が提供するオンライン・サービスで、ライセンスの供与によって、顧客がコンテンツにアクセスできるようにするものなど)との組合せでのみ顧客が便益を得ることのできるライセンス

上記の 2 つの例において、顧客は知的財産のライセンスと関連する財又はサービスが結合されたアウトプットからのみ便益を得ることができる。したがって、ライセンスは別個のものではなく、契約で約定した他の財又はサービスと結合される。

IFRS 第 15 号には、上記以外にも、(IFRS 第 15 号 B54 項(b)に記載されているとおり)顧客が関連するサービスとの組合せでのみライセンスからの便益を得ることができることから、別個のものとはならず、約定した他の財又はサービスと結合される知的財産のライセンスの例が含まれている。たとえば、IFRS 第 15 号の設例 55 及び設例 56 のケース A(全文はセクション 8.2.1 を参照)では、顧客に約定した他の財又はサービスとは別個のものではない知的財産のライセンスを含む契約を説明している。

知的財産のライセンスを契約で約定した他の財又はサービスと結合することが求められる場合、その結合された履行義務においてライセンスが支配的な項目である時には、顧客に対する約定の性質を判断するために、ライセンスに関する適用指針を考慮する必要があることが多い。そのような履行義務についてライセンスに関する適用指針を適用する場合は、セクション 8.2.1 を参照されたい。

8.1.3 契約上の制限

ライセンスの中には、顧客がライセンスを使用できる方法に実質的な契約上の制限を課しているものもある。IFRS 第 15 号では、以下のとおり、企業はライセンスを移転する約定が一定期間にわたり充足されるのか又は一時点で移転されるのかを評価する際に、時期、地域又は用途の制限を無視しなければならないと明確化している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

- (a) 時期、地域又は用途の制限 —— そうした制限は、約定したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。

IFRS 第 15 号 B62 項が、時期、地域又は用途に関する制限はライセンスを供与する企業がライセンスを移転する約定を一定期間にわたり充足するのか、又は一時点で充足するのかを判定する際に影響を及ぼすことはない点について明確であることを利害関係者は認めているが、一方で、利害関係者の中には IFRS 第 15 号は、特定の契約上の制限が契約において約定した財又はサービスを識別する際に影響を及ぼすのか否かについて明らかにしていないと考える者もいた。たとえば、ある契約は顧客に有名なテレビ番組又は映画のライセンスを一定期間(たとえば、3 年間)付与するが、顧客はそのライセンスされたコンテンツの上映回数をその 3 年間において毎年 1 回だけに制限されている場合があるとする。こうした場合について、利害関係者は、契約上の制限が契約における約定を企業が識別する際に影響を及ぼすのか否か(すなわち、放映回数の制限は、企業が 1 つのライセンス、それとも 3 つのライセンスを供与しているのかどうかに影響を及ぼすのか)が明らかでないと考えた²⁵⁵。

²⁵⁵ IFRS 第 15 号 BC4140 項

IASB は、本論点をさらに検討する際に、顧客ヘライセンスを供与する約を含む契約について、他の契約の場合と同様に、履行義務を識別するための要件を用いて、契約における約を評価する必要があることを説明した²⁵⁶。この評価は、ライセンスを供与する際の企業の約の性質を判定するための要件を適用する前に実施される²⁵⁷。

IASB は、結論の根拠において、本論点に関連して、さらに IFRS 第 15 号の設例 59(セクション 8.3.2 の抜粋を参照)を検討したことを説明している。この設例で、企業は自らの唯一の履行義務は音源を使用する権利を顧客に付与することであると結論を下す。いつ、どこで及びどのように当該権利を使用できるかは、時期(すなわち、2 年)、地域(すなわち、A 国)及び許可された用途(すなわち、コマーシャルで使用)に関する属性により決定される。この設例とは異なり、仮に企業が 2 つの異なる時期に 2 つの地域において(たとえば、X1 年から X3 年は A 国で、X2 年から X4 年は B 国で)音源を使用する権利を顧客に付与する場合、契約は両方の国を網羅する 1 つのライセンスを含むのか、又は各国ごとに 2 つの別個のライセンスを含むのかを判断するために、IFRS 第 15 号第 27 項から第 30 項に定められる履行義務を識別するための要件を用いる必要がある²⁵⁸。

この結果、企業は、約した権利が顧客に 1 つあるいは複数のライセンスを移転することになるのかどうかを判定するために契約条件のすべてを考慮する。この判定を行う際に、企業の知的財産を使用する権利を移転する約を創出する契約条項と、そうした使用権を使用できる時期、場所及び方法を設定する契約条項を区別するために判断が求められる。したがって、IASB は、IFRS 第 15 号第 22 項から第 30 項に定められる履行義務の識別に関する規定を明確化することにより、企業に十分なガイダンスが提供されていると考えている²⁵⁹。

弊社のコメント

我々は、契約上の制限の評価に関して、将来の時点で制限が解除された場合に、契約に基づく約を履行するために、企業がその時点で顧客に追加の権利を付与することが要求されるかどうかを重要であると考えている。顧客に追加の権利を付与する必要があるということは、収益認識モデルのステップ 2 に従い会計処理することが求められる複数の履行義務が存在している可能性がある。複数の属性を伴う単一のライセンスと、別個の履行義務となり得る顧客への複数の約を含むライセンスとを区別するために、企業は相当な判断が求められる場合がある。

²⁵⁶ IFRS 第 15 号 BC405 項から BC406 項

²⁵⁷ IFRS 第 15 号 BC414P 項

²⁵⁸ IFRS 第 15 号 BC414Q 項

²⁵⁹ IFRS 第 15 号 BC414P 項

FASB との違い

ASC 第 606 号は、単一のライセンスの属性(たとえば、時期、地域及び用途の制限)を定める契約条項と、企業に顧客への追加の財又はサービス(たとえば、知的財産を使用する又は知的財産にアクセスする追加の権利)の移転を求める契約条項とを区別するよう要求している。約定したライセンスの属性を定める契約条項は、知的財産に対して顧客が保有する権利の範囲を定めるものであり、履行義務が一時点で充足されるのか、又は一定期間にわたり充足されるのかの判断に影響を及ぼすことはない。さらに、そうした契約条項は契約における履行義務の数に影響を及ぼすこともない。

IASB は、履行義務の識別に関する一般規定を明確化したことから、1 つ又は複数のライセンスを含む契約における履行義務の識別に関する規定を明確化しないことを決定した²⁶⁰。

この結果、ASC 第 606 号には、IFRS 第 15 号の規定とは異なる契約上の制限に関するガイダンスが含まれている。しかし、IASB は結論の根拠において、ASC 第 606 号と整合するように、追加の権利を移転する約定を創出する契約条項と、権利を使用できる時期、場所及び方法を設定する単なるライセンスの属性を定める契約条項とを区別する際に、企業は履行義務の識別に関する収益認識モデルのステップ 2 の規定を適用する必要があることに言及している²⁶¹。IFRS 第 15 号及び ASC 第 606 号のいずれにおいても、企業は複数の属性を伴う単一のライセンスと、別個の履行義務となり得る顧客への複数の約定を含むライセンスとを区別するために、重要な判断が必要となる場合がある。

8.1.4 特許権を防御又は維持する保証

IFRS 第 15 号は、知的財産に対する有効な特許権を有しており、特許権を防御又は維持するという企業の保証は、ライセンス契約における履行義務を表すものではないと述べている。さらに、こうした種類の保証は、ライセンスにより知的財産にアクセスする権利が提供されるのか(約定が一定期間にわたり充足されるのか)、又は知的財産を使用する権利が提供されるのか(約定が一時点で充足されるのか)に関するライセンスを供与する企業の判断に影響を及ぼすことはない。

特許権を防御又は維持するという保証に関する規定は、下記に示す IFRS 第 15 号からの抜粋に含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

(a) ...

(b) 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を無許可の使用に対して防御するという企業が提供する保証 —— 特許権を防御するという約定は履行義務ではない。特許を防御する行動は、企業の知的財産資産の価値を保護し、移転されるライセンスが契約で約定したライセンスの仕様を満たすという保証を顧客に提供するからである。

²⁶⁰ IFRS 第 15 号 BC414P 項

²⁶¹ IFRS 第 15 号 BC414P 項

よくある質問

質問8-1: 知的財産のライセンスに対する変更はどのように会計処理すべきか？

ライセンスは、企業の知的財産を使用する権利、又は企業の知的財産にアクセスする権利を顧客に提供する。知的財産の各ライセンスの条件は契約に定められ、契約は顧客の権利(たとえば、使用期間、使用地域)を設定する。知的財産のライセンスに関する契約が変更される場合、我々は、新規及び(又は)変更された権利は、当初のライセンスで定義される権利とは常に異なるため、追加及び(又は)変更された知的財産のライセンスは、当初のライセンスとは別個のものになると考えている。

IFRS第15号は、契約の変更に関する会計処理を規定しており(セクション3.4を参照)、追加の約定した財又はサービスが別個のものである変更は、以下のように将来に向かって会計処理することを求めている。

- ▶ 変更から生じる追加の対価が新たなライセンスの独立販売価格を反映している場合、契約の変更はIFRS第15号第20項に従い独立した契約として会計処理する。
- ▶ 追加の対価が新たなライセンスの独立販売価格を反映していない場合、契約の変更はIFRS第15号第21項に従い会計処理する。

IFRS第15号第21項(a)に従い、既存の契約を解約して新たな契約を創出したかのように会計処理される変更について、既存の契約に基づき現在までに認識した収益は修正されない。変更が生じた時点で、既存の契約から生じた取引価格のうち残存する未認識部分(もしあれば)と新たな契約から生じる追加の取引価格を、新たな契約における残存する履行義務に配分する。ライセンスの更新又は延長により変更日時点で創出された履行義務に配分される収益は、当該履行義務が充足された時に(又は充足されるにつれて)認識されるが、これは、更新又は延長期間の開始時点まで満たされない可能性がある(セクション8.4を参照)。

8.2 ライセンスの供与における企業の約定の性質の決定



IASB の改訂

2016年4月、IASBは顧客が権利を有する知的財産に企業の活動が著しく影響を与える場合を明確化する改訂を公表した。著しく影響を与えるかどうかは、企業が知的財産のライセンスに関する収益を一定期間にわたり認識するのか、又は一時点で認識するのかを判断する上で当該改訂を考慮することになる。

企業は、約定が一定期間にわたり、あるいは一時点で充足されるのか(及び収益が一定期間にわたり、あるいは一時点で認識されるのか)を判断するために、知的財産のライセンスを供与する約定の性質を評価する必要がある。

ライセンスが、知的財産にアクセスする権利又は知的財産を使用する権利のいずれを顧客に提供するのか(これは履行期間、よって収益認識のタイミングを決定する上で重要である。セクション8.3を参照。)を企業が判定する際に役立つように、IASBは下記の適用指針を定めた。

IFRS 第15号からの抜粋

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

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

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

B59A 企業の活動は、次のいずれかの場合には、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える。

(a) 当該活動が、知的財産の形態（たとえば、デザイン又はコンテンツ）又は機能性（たとえば、機能又はタスクを行う能力）を著しく変化させると見込まれる。

(b) 知的財産から便益を得る顧客の能力が、実質的に当該活動から得られるか又は当該活動に依存している。たとえば、ブランドからの便益は、当該知的財産の価値を補強又は維持する企業の継続的な活動から生じるか又はそれに依存していることが多い。

したがって、顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分が当該機能性から生じる。そのため、顧客が当該知的財産から便益を獲得する能力は、企業の活動が形態又は機能性を著しく変化させない限り、企業の活動から大きな影響は受けないであろう。重大な独立した機能性を有していることのある多くの知的財産の種類には、ソフトウェア、生物学的化合物又は薬物の製法、及び完成したメディア・コンテンツ（たとえば、フィルム、テレビ番組及び音楽録音）が含まれる。

この適用指針を提供するにあたり、IASB は、知的財産にアクセスする権利を付与するライセンスの特徴に着目することを決定した。ライセンス付与された知的財産がアクセス権としての特徴を有さない場合、ライセンスは必然的に企業の知的財産を使用する権利に該当することになる。この分析では、基礎となる知的財産がライセンス期間にわたって変更される状況に焦点を当てている。

企業の約定の性質が企業の知的財産にアクセスする権利が否かの主な決定要因は、(1)企業がライセンス付与される知的財産に影響を及ぼす活動を実施することが要求されているか（又は、企業がそのような活動を行うことを顧客が合理的に期待しているか）どうか、及び(2)顧客がそれらの変更から生じる正又は負の影響にさらされるかどうかである。

企業は、この評価を行うにあたり、契約における他の履行義務の影響を除外する点に留意することが重要である。たとえば、ソフトウェアのライセンスを付与するとともに、ライセンス期間中に行われる将来のソフトウェアのアップグレードへのアクセスを提供する契約を締結する場合、企業はまず当該ライセンスと将来のアップグレードを提供するという約定がそれぞれ別個の履行義務に該当するか否かを判断する。それらが別個の履行義務である場合、企業は、ライセンス期間中にソフトウェアを変更する活動を実施する（明示的又は黙示的な）契約上の義務が存在するか否かを検討するにあたり、将来にアップグレードを提供するという履行義務に関連する変更及び活動を除外する。

この評価で考慮する活動には、履行義務に該当する活動は含めないが、当該活動は企業の継続的かつ通常の活動及び商慣行の一部であってもよい（すなわち、顧客との契約の結果、企業が特別に実施する活動である必要はない）。さらに IASB は、結論の根拠において、当事者間の経済的利益の共有（たとえば、売上高又は使用量ベースのロイヤリティ）は、企業がそうした活動を行うことを顧客が合理的に期待していることを示唆している可能性がある²⁶²と述べている。

企業はこの評価のために活動を識別した後、そうした活動が顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与えるかどうかを判断しなければならない。IFRS 第 15 号は、次のいずれかに該当する場合、そうした活動は知的財産に著しく影響を与えることを明確にしている。

- ▶ 知的財産の形態（たとえば、デザイン又はコンテンツ）又は機能性（たとえば、機能又はタスクを行う能力）を著しく変化させる。
- ▶ 顧客が知的財産から便益を得る能力に影響を与える（たとえば、ブランドからの便益は、知的財産の価値を補強又は維持する企業の継続的活動から生じるか又はそれに依存している場合が多い）。

²⁶² IFRS 第 15 号 BC413 項

IFRS 第 15 号は、知的財産が重大な独立した機能性を有している場合、顧客は当該知的財産の便益の相当部分を当該機能性から得ることになると明確にしている。そのため、「顧客が知的財産から便益を得る能力は、企業の活動が知的財産の形態や機能性を著しく変化させない限り、企業の活動から著しい影響を受けないであろう²⁶³」。したがって、知的財産が重大な独立した機能性を有している場合、収益は一時点で認識されることになる。IFRS 第 15 号では、重大な独立した機能性を有する可能性がある知的財産の種類为例として、ソフトウェア、生物学的化合物、薬物構造式及び完成したメディア・コンテンツなどが挙げられている。

IASB は、「重大な独立した機能性」という用語を定義していないが、顧客が権利を有する知的財産に重大な独立した機能性が備わっている可能性がある場合について説明するために、IFRS 第 15 号の設例の明確化を行っている。知的財産が重大な独立した機能性を備えていることが明らかなケースもある。知的財産に重大な独立した機能性がない場合、顧客への便益の大半は、知的財産の価値及びそうした価値を補強又は維持する企業の活動から大半が得られている可能性がある。しかし、IASB は、顧客が権利を有する知的財産に重大な独立した機能性が備わっているか否かを決定するには、判断が求められる可能性があるとして述べている²⁶⁴。

弊社のコメント

顧客に知的財産のライセンスを付与する企業は、収益認識モデルのステップ 2 において適切に履行義務を識別することが重要である。なぜなら、そこで導かれた結論が、企業の活動が知的財産の形態又は機能性を著しく変化させるか否か、又は知的財産から顧客が便益を得る能力に影響を与えるか否かの評価に、直接的な影響を与える可能性があるためである。

FASB との違い

ASC 第 606 号では、知的財産を次の 2 つのカテゴリのうちどちらか 1 つに分類することを求めている。

- (a) 機能的な知的財産: このカテゴリの知的財産は、重大な独立した機能性を有する(たとえば、多くの種類のソフトウェア、映画、テレビ番組、音楽などの完成されたメディア・コンテンツ)。顧客に他の財又はサービスが移転されることのないライセンス供与者の継続的な活動の結果、機能性が著しく変化することが見込まれていない場合、当該ライセンスに係る収益は、一時点、すなわち顧客が使用して、その便益を得るためにその知的財産が利用可能になった時点で認識される。約定した財又はサービスを移転することのないライセンス供与者の活動により、知的財産の機能性が著しく変化することが予想され、かつ顧客が知的財産の最新のバージョンを使用することを契約上又は事実上要求される場合、当該ライセンスに係る収益は一定期間にわたり認識される。FASB は、ライセンスに関する改訂の結論の根拠において、機能的な知的財産のライセンスに係る収益を一定期間にわたり認識する要件が満たされる場合は、あるとしても稀だとしている。
- (b) 象徴的な知的財産: このカテゴリの知的財産は、重大な独立した機能性を有しない(たとえば、ブランド、チーム名及び商号、キャラクター画像)。象徴的な知的財産の効用は、ライセンス供与者の継続的又は過去の活動(たとえば、ライセンス付与されたアニメ映画からのキャラクター画像の価値を補強する活動)から得られるものである。これらのライセンスからの収益は、履行義務が充足されるにつれ、一定期間(たとえば、ライセンス期間)にわたり認識される。

²⁶³ IFRS 第 15 号 B59A 項

²⁶⁴ IFRS 第 15 号 BC414I 項

IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスを機能的又は象徴的のいずれかに分類することを求めている。IASB は、ライセンスを供与する際の企業の約定の性質を判定するアプローチを変更するのではなく、(本セクションの上記で説明したように)当該アプローチを明確化することとした²⁶⁵。

IASB と FASB は、どちらのアプローチを採用しても通常は同じ結論が導かれることに同意した。しかし、両審議会は、企業がもはや関連する継続的な活動が存在しないブランド名のライセンス(たとえば、Brooklyn Dodgers など、消滅したスポーツ・チームのブランド名のライセンス)を供与する場合には、両社のアプローチが異なることにより、異なる結果が生じる可能性があることを認めた。FASB のアプローチに基づいた場合、ブランド名のライセンスは象徴的な知的財産に分類され、関連する継続的な活動の有無に関係なく、収益は一定期間にわたり認識される。一方、IASB のアプローチに基づいた場合、知的財産に著しく影響を与える継続的な活動がない場合、収益は一時点で認識される。

8.2.1 知的財産のライセンスを含む単一の(結合された)履行義務へのライセンスに関する適用指針の適用

IFRS 第 15 号は、(別個のものではない)ライセンスとその他の財又はサービスの両方から構成される履行義務に収益認識の一般モデルを適用するに際し、ライセンス供与における企業の約定の性質を考慮する必要があるとは明記していない。しかし、IASB は結論の根拠において、企業がライセンスと約定した他の財又はサービスを単一の履行義務に結合することが要求され、かつライセンスが当該履行義務の主要な又は支配的な構成要素(すなわち、支配的な項目)である場合には、顧客への約定の性質を判断するのに役立つため、ライセンスに関する適用指針を考慮する必要があることを明らかにしている²⁶⁶。

ライセンスが単一の履行義務の支配的な項目である場合、企業は以下を行う際にライセンスに関する適用指針を考慮する必要がある。

- (a) 履行義務が一定期間にわたり充足されるのか、又は一時点で充足されるのかを判断する
- (b) 履行義務が一定期間にわたり充足される場合、当該履行義務の進捗度を測定するために適切な方法を選択する

結合された単一の履行義務の一部であるライセンスを付与する際の企業の約定の性質を考慮することは、収益認識モデルにおいて個々のステップや評価とはならない。むしろ、単一の履行義務は一定期間にわたり充足されるのか、それとも一時点で充足されるのかの判断や、一定期間にわたり充足される場合の進捗度の適切な測定方法の判断は、収益認識モデルのステップ 5 における全般的な規定の一部に相当する。

IASB は、どのような場合にライセンスが主要又は支配的な構成要素となるのかを判断するための適用指針や数値基準を提供してはいないものの、結論の根拠において、約定した他の財又はサービスとともに単一の履行義務に結合されたライセンスを付与する際の企業の約定の性質を考慮しないことによって、企業の履行を適切に反映しない会計処理が行われる場合があることを説明している。たとえば、企業が 1 年間のサービス契約と区別できない 10 年間のライセンスを付与する状況を考える。10 年間にわたり企業の知的財産へのアクセスを提供する別個のライセンスは、アクセス期間の終了時より前に完全に充足されるとは考えられない。したがって、IASB はこの例において、当該ライセンスを含む単一の履行義務が、サービス契約の 1 年間で充足されると結論付けることは不適切となると指摘している²⁶⁷。

IFRS 第 15 号には、知的財産のライセンスと約定したその他の財又はサービスを含む履行義務の性質を判断するのに役立つために、ライセンスに関する適用指針の適用方法を説明した設例が含まれている。

²⁶⁵ IFRS 第 15 号 BC414K

²⁶⁶ IFRS 第 15 号 BC407 項

²⁶⁷ IFRS 第 15 号 BC414X 項

設例 56 のケース A(下記に抜粋)では、企業は承認済みの医薬化合物に関する特許権を顧客にライセンス供与し、さらに顧客のためにその医薬品を製造することを約定する。企業は、製造プロセスが非常に特殊化された性質のものであるため、他の企業は製造サービスを実施できないと判断する。したがって、当該ライセンスは製造サービスとは別個に購入することはできず、顧客は当該ライセンスからの便益をそれ単独で又は容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることはできない(すなわち、ライセンスと製造サービスは別個のものとなり得ない)。よって、ライセンスを付与する約定と医薬品を製造する約定は、次のように単一の履行義務として会計処理される。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 56 —— 別個のリソースの識別(IFRS 第 15 号 IE281 項-IE284 項)

あ製薬会社が、10 年間にわたり、承認された医薬化合物に対する特許権を顧客にライセンス供与し、顧客のために当該医薬品を製造することを約定する。この医薬品は成熟製品であり、したがって、企業はこの医薬品をサポートする活動を何も行わない。これは企業の取引慣行と整合的である。

ケース A —— ライセンスが別個のものではない場合

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

企業は、IFRS 第 15 号第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを決定するため、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業は、顧客は製造サービスなしにはライセンスから便益を得ることができないので、IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件は満たされないと判断する。したがって、ライセンスと製造サービスは別個のものではなく、企業はライセンスと製造サービスを単一の履行義務として会計処理する。

企業は、IFRS 第 15 号第 31 項から第 38 項を適用して、履行義務(すなわち、ライセンスと製造サービスの束)が一時点で充足されるのか一定期間にわたり充足されるのかを判断する。

上記の設例(設例 56 のケース A)は、約定した他の財又はサービスとともに単一の履行義務に結合されるライセンスを付与する際の企業の約定の性質を判断する際に、ライセンスに関する適用指針を適用することの重要性を説明したものである。なぜなら、別個のものではないライセンスが顧客に知的財産を使用する権利を供与しているのか、又は知的財産にアクセスする権利を供与しているかの結論は、結合された単一の履行義務の収益認識のタイミングに重要な影響を及ぼす可能性があるからである。設例 56 のケース A では、顧客に対する履行義務を充足した時に(又は充足するにつれて)収益を認識するという一般原則を適切に適用するために、(ライセンスと製造サービスから構成される)単一の履行義務に含まれるライセンスを付与する際の約定の性質を判断する必要がある。仮に本設例のライセンスが、企業の知的財産を使用する権利を供与するものであり、ライセンスに対する支配が顧客に移転された時点で認識される場合には、結合された履行義務は、製造サービスが完了する 5 年目の終了時点で完全に充足される可能性が高いであろう。対照的に、ライセンスが企業の知的財産にアクセスする権利を供与するものである場合、結合された履行義務は、10 年のライセンス期間が終了するまで完全に充足されることはなく、収益認識期間は製造サービスが完了する時点を超す可能性が高いであろう。

FASB との相違点

ASC 第 606 号では、ライセンスと他の財又はサービスを含む単一の履行義務に、収益認識の一般モデル(すなわち、IFRS 第 15 号第 31 項から第 45 項に相当する、履行義務が一時点で充足されるのか又は一定期間にわたり充足されるのかを評価するための一般規定)を適用する際に、ライセンスを供与する際の企業の約定の性質を考慮すべきことが明記されている。したがって、ライセンスが単一の履行義務の中で支配的な項目ではない場合、米国会計基準を適用する企業の方が、IFRS 適用企業よりもライセンスを供与する際の企業の約定の性質を考慮する場面が多くなると考えられる²⁶⁸。ライセンスが支配的な構成要素であるか否かは、明確に判断できる場合もあるが、そうでない場合もある。よって、企業は定性的及び定量的要因の両方を考慮の上、相当な判断が求められる場合もあろう。

²⁶⁸ IFRS 第 15 号 BC414Y 項

8.3 ライセンス付与された知的財産の支配の移転

知的財産のライセンスが顧客に移転される(及び収益が認識される)のは、一定期間にわたってなのか、又は一時点でなのかを判断する際に、IFRS 第 15 号は、次のいずれの権利を提供するものであるかを考慮すると定められている。

- ▶ ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利(この場合、収益はライセンス期間にわたり認識される)
- ▶ ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利(この場合、収益は一時点で認識される)は、顧客がライセンス付与された知的財産を使用してその便益を得ることが初めてできるようになった時点で認識される

IFRS 第 15 号は、ライセンスにアクセスする権利及び使用する権利のそれぞれについて、下記の収益認識のタイミングに関する適用指針を定めている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B60 B58 項の要件に該当する場合には、企業は、ライセンスを供与する約定を、一定期間にわたり充足される履行義務として会計処理しなければならない。顧客が、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、履行が生じるにつれて同時に受け取って消費することになるからである(第 35 項(a)を参照)。企業は、アクセスを提供するという履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための適切な方法を選択するために、第 39 項から第 45 項を適用しなければならない。
- B61 B58 項の要件に該当しない場合には、企業の約定の性質は、企業の知的財産を使用する権利を提供することである。当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で存在している(形態と機能性の点で)からである。これは、ライセンスが移転する時点で顧客がライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができることを意味する。企業は、企業の知的財産を使用する権利を提供する約定を、一時点で充足される履行義務として会計処理しなければならない。企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決めるために第 38 項を適用しなければならない。しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。たとえば、ソフトウェアのライセンス期間が、当該ソフトウェアを直ちに使用できるようにするコードを企業が顧客に提供する(又は他の方法で利用可能にする)前に開始する場合には、企業は、コードが提供される(又は他の方法で利用可能とされる)前には収益を認識しない。

8.3.1 アクセス権

IASB は、知的財産へのアクセス権を与えるライセンスは、「企業が実施する関連する活動を含め、企業の履行に応じて、その履行による便益を顧客が受け取ると同時に消費するため」、一定期間にわたり充足されると判断した²⁶⁹。この結論は、ライセンスが企業の活動により変化する(及び顧客がその変化の正又は負の影響にさらされる)場合、顧客は知的財産のライセンスに対する支配をどの時点においても完全に獲得することはできず、ライセンス期間にわたり獲得するという判断に基づいている。企業は IFRS 第 15 号第 39 項から第 45 項に定められる一般規定を適用して、進捗度を測定するための適切な方法を決定する必要がある(セクション 7.1.4 を参照)。

²⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC414 項

IFRS 第 15 号には、アクセス権に該当するライセンスに関して、下記の設例が設けられている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 58 —— 知的財産へのアクセス(IFRS 第 15 号 IE297 項-IE302 項)

ある企業(漫画のクリエイター)が、4 年間にわたり、顧客に 3 つの漫画の漫画キャラクターの肖像と名前の使用をライセンス供与する。それぞれの漫画には主要キャラクターがいる。しかし、新たに創出されるキャラクターが定期的に登場し、キャラクターの肖像は時とともに変化する。顧客(クルーズ船の運営者)は、企業のキャラクターを合理的なガイドラインの範囲内でショーやパレードなどさまざまな方法で使用することができる。この契約は、顧客がキャラクターの最新の肖像を使用することを要求する。

ライセンスの供与と交換に、企業は、4 年の期間の各年度に CU1 百万の固定金額を受け取る。

IFRS 第 15 号第 27 項に従って、企業は、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業は、ライセンスを供与する約定以外には他の履行義務を有していないと結論を下す。すなわち、ライセンスに関連する追加的な活動は、ライセンスを供与するという企業の約定の一部であるため、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ライセンスを移転する企業の約定の性質を評価する。要件を評価する際に、企業は次の事項を考慮する。

- (a) 顧客は、顧客が権利を有する知的財産(すなわち、キャラクター)に著しく影響を与える活動を企業が行うと(企業の取引慣行から)合理的に期待している。これは、企業の活動(すなわち、キャラクターの開発)が、顧客が権利を有する知的財産の形態を変化させるからである。さらに、顧客が権利を有する知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の継続的活動(すなわち、漫画の出版)から得られるか又はそれに依存する。
- (b) ライセンスで付与される権利により、顧客は企業の活動の正又は負の影響に直接的に晒される。契約が、顧客が最新のキャラクターを使用することを要求しているからである。
- (c) 顧客はライセンスで付与される権利を通じてそれらの活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が発生するにつれて顧客に財又はサービスを移転しない。

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

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

収益認識モデルのステップ 2 では、契約における履行義務の識別を求めている。このステップでは、一連の別個の財又はサービスに関する規定(セクション 4.2.2 を参照)に基づき、複数の別個の財又はサービスを単一の履行義務として会計処理すべきかどうかの識別も行われる。知的財産にアクセスする権利を供与する多くのライセンスが、実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス(たとえば、月次アクセス又は四半期アクセスなど、知的財産に対する一連の異なるアクセス期間)を含んでいる可能性がある。ライセンスが一連の別個の財又はサービスとして会計処理される要件を満たす場合、特定の要件が満たされるならば、契約上の変動対価(たとえば、ロイヤリティ、目標達成による支払い)を異なるアクセス期間に配分する必要があるかどうかを検討する。変動対価の配分に係る例外についてはセクション 6.3、売上高又は使用量ベースのロイヤリティの会計処理についてはセクション 8.5 をそれぞれ参照されたい。

8.3.2 使用权

アクセス権とは対照的に、ライセンスが特定の時点で存在する知的財産を使用する権利である場合、顧客は、知的財産に対する支配を当該知的財産を使用する権利を得る期間の開始時点で獲得する。この時期は、ライセンスが付与される時期と異なる場合がある。たとえば、企業が知的財産の使用権を顧客に与えるものの、当該使用権は契約の締結後 30 日間は有効にならないと定められる場合がある。IASB は、ライセンスの使用権に係る支配が移転される時点を決定する際に、この評価は企業の観点(すなわち、企業がライセンスを移転する時点)からではなく、顧客の観点(すなわち、顧客がライセンスされた知的財産を使用できる時点)から行うべきであると明確に述べている。

IFRS 第 15 号には、以下のようなライセンスの使用権に該当する設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 59 —— 知的財産を使用する権利 (IFRS 第 15 号 IE303 項-IE306 項)

音楽レコード会社が、有名なオーケストラによる 1975 年のクラシック交響曲の録音を顧客にライセンス供与する。顧客(消費者向け製品製造会社)は、録音された交響曲を、A 国において 2 年間にわたり、テレビ、ラジオ及びオンライン広告を含むあらゆるコマーシャルの中で使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は 1 か月当たり CU10,000 の固定対価を受け取る。契約には、企業が提供する他の財又はサービスは含まれない。この契約は解約不能である。

企業は、IFRS 第 15 号第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業は、自らの唯一の履行義務はライセンスを供与することであると結論を下す。企業は、ライセンスの期間(2 年)、地理的範囲(顧客が A 国でのみ録音を使用する権利)、及び録音に関して許可された用途(コマーシャルの中で)は、すべて契約で約定したライセンスの属性であると判断する。

IFRS 第 15 号 B58 項に従って、企業は、ライセンスを供与する企業の約定の性質を評価する。企業には、ライセンス供与された録音を変化させる契約上の又は黙示的な義務はない。ライセンスされた録音は、重大な独立した機能性(すなわち、再生される能力)を有するため、顧客が当該録音の便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではない。したがって、ライセンスされた録音に著しく影響を与える活動を企業が行うことを契約は要求しておらず、顧客も合理的に期待していない(すなわち、B58 項(a)の要件は満たされていない)と企業は判断する。このため、企業は、ライセンスの移転における自らの約定の性質は、供与する時点で存在する企業の知的財産を使用する権利を顧客に提供することであると結論を下す。したがって、ライセンスを供与する約定は、一時点で充足される履行義務である。企業は、顧客が、ライセンス供与された知的財産の使用を指図することができ、当該知的財産から残りの便益のほとんどすべてを受け取ることができる時点で、収益の全額を認識する。

企業の履行(ライセンス期間の開始時)と 2 年間にわたる顧客の毎月の支払(解約不能である)の間の期間が長いことから、企業は、IFRS 第 15 号第 60 項から第 65 項の要求事項を考慮して、重大な金融要素が存在するかどうかを判断する。

8.3.3 使用及び便益に関する規定

IFRS 第 15 号では、使用権に該当するライセンスについて、「顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる」期間の開始前に収益を認識することはできないと定められている²⁷⁰。IASB は結論の根拠において、顧客がライセンスされた知的財産を使用してそこから便益を受けることができない場合には、定義により、顧客はライセンスを支配していないと説明している²⁷¹。ライセンスの更新についてはセクション 8.4 を参照されたい。

たとえば、企業がソフトウェアの使用権を顧客に与えるものの、契約の締結後 30 日間は顧客がソフトウェアを起動するのに必要なコードが与えられない場合を考える。この例では、契約締結から 30 日経過後に顧客はソフトウェアを使用してソフトウェアからの便益を得ることができるため、契約の締結後 30 日間はライセンスの支配は移転していないと企業が結論付ける可能性が高い。

²⁷⁰ IFRS 第 15 号 B61 項

²⁷¹ IFRS 第 15 号 BC414 項

8.4 ライセンスの更新

上記セクション 8.3.3 で説明したとおり、IFRS 第 15 号では、企業の知的財産を使用する権利を付与するライセンスについて、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできないと定められている²⁷²。利害関係者の中には、IFRS 第 15 号 B61 項は既存のライセンスの更新に適用されるのか、それとも当事者が更新に合意した時点で企業は更新に係る収益を認識できるのかを質問した者もいた。これを受けて、TRG は、既存のライセンスの更新又は延長の観点で IFRS 第 15 号 B61 項の適用を検討した²⁷³。TRG による検討の結果、本論点は判断が必要な領域であることが示唆され、よって IASB はさらなる検討を行った²⁷⁴。

IASB は、ライセンスの更新に関して、契約の変更に関する規定の適用を明確化する必要はないと決定した。IASB は、実務上のばらつきがいくら生じるかもしれないが、IFRS 第 15 号は IAS 第 18 号に比べて、判断を行うための広範なフレームワークを定めている点に留意した。さらに、IASB はこうした決定を行うにあたり、発効日前に IFRS 第 15 号を改訂することによる広範な影響が生じることも考慮した。

したがって、企業及び顧客が既存のライセンスを更新(又は期間を延長)する契約を締結する場合、企業は、当該更新又は延長を新規のライセンス又は既存契約の変更のいずれとして取り扱うべきかを評価する必要がある。契約の変更は、IFRS 第 15 号第 18 項から第 21 項に定められる契約の変更に関する規定に従い会計処理される²⁷⁵。

FASB との違い

ASC 第 606 号に基づく場合、知的財産のライセンスの更新に関連する収益は更新期間の開始前に認識されない可能性が高い。これは、たとえ企業が知的財産のコピーを事前に供与している場合や顧客が他の取引から知的財産のコピーを保有している場合であっても該当する。FASB は本論点を説明するために追加の設例も定めた。

IFRS 第 15 号は、同様の規定を定めていない。したがって、IASB は結論の根拠において、IFRS 適用企業は米国会計基準適用企業よりも早期に契約の更新又は延長に係る収益を認識する可能性がある²⁷⁶と述べている。

8.5 知的財産のライセンスに係る売上高又は使用量ベースのロイヤリティ



IASB の改訂

IASB は 2016 年 4 月に、契約に他の財又はサービスが存在する場合に、知的財産のライセンスに関連する売上高又は使用量ベースのロイヤリティに関する例外規定(ロイヤリティの例外規定)が、どのような範囲で適用されるのかを明確にする改訂を公表した。本改訂に基づき、ロイヤリティが関連する唯一又は支配的な項目が知的財産のライセンスである場合、ロイヤリティの例外規定は、ロイヤリティ全体に適用しなければならない。

さらに IASB は、こうした種類の契約における売上高又は使用量ベースのロイヤリティには、ロイヤリティの制限に関する適用指針を全体に適用するか、変動対価の制限に関する一般的な適用指針を全体に適用するかのいずれかであり、その両方を適用することはできないことを明確にしている。

²⁷² IFRS 第 15 号 B61 項

²⁷³ IFRS 第 15 号 BC414S 項

²⁷⁴ TRG アジェンダ・ペーパー45「ライセンス-制限及び更新に関する具体的な適用上の論点」(2015 年 11 月 9 日)を参照。

²⁷⁵ IFRS 第 15 号 BC414T 項

²⁷⁶ IFRS 第 15 号 BC414U 項

IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスに関連する売上高又は使用量ベースのロイヤリティの収益認識について、ライセンスから生じる他の収益に適用される規定とは異なる適用指針を定めている。IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスと交換に受領するロイヤリティについて、下記の事象のうち発生が遅い方の時点で収益認識することを求めている。

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

すなわち、こうした取決めに係るロイヤリティは、顧客によるその後の売上又は使用が発生する時点で（又は発生するにつれて）収益認識されるが、ロイヤリティが唯一又は部分的に関連している履行義務の充足（適切な進捗度の測定方法（セクション 7.1.4 を参照）に基づく）よりも早く認識されることはない²⁷⁷。

IASB は、結論の根拠において、対価が顧客のその後の売上高又は使用量に基づく知的財産のライセンスについては、不確実性が解消される（すなわち、顧客のその後の売上又は使用が発生するとき）まで変動性のある金額について収益を認識すべきではないと説明している²⁷⁸。

さらに、IASB は結論の根拠において、IFRS 第 15 号 B63 項から B63B 項に定められる適用指針は、知的財産のライセンスと交換に受領する売上高又は使用量ベースのロイヤリティに関する認識を扱ったものであり、いつの時点でロイヤリティの金額を契約の取引価格に含めるかを扱ったものではないことを説明している²⁷⁹。したがって、本例外規定は認識に係る制限であり、変動対価に係る制限（セクション 5.2.3 を参照）は適用されない。

IASB は、財務諸表の利用者と作成者の両方が、知的財産のライセンスと交換に受領する売上高又は使用量ベースのロイヤリティについて、（取引価格の見積りに関する一般モデルの規定に従い）最小限の収益を認識するアプローチは有用ではないと示唆していたため、ロイヤリティに係る認識の制限を追加したと述べた。なぜなら、当該アプローチを採用すると、必然的に、企業の履行とは関係のない状況の変化により、契約の存続期間を通じて認識される収益の額の重要な調整を報告しなければならないからである。IASB は、こうしたアプローチは、特に売上高又は使用量ベースのロイヤリティが長期間にわたって支払われる契約については、目的適合性のある情報をもたらさないと指摘した²⁸⁰。

IFRS 第 15 号 B63A 項は、ロイヤリティが関連する唯一又は支配的な項目が知的財産のライセンスである場合（ロイヤリティが関連する支配的な項目が単一のライセンスではなく、契約における複数のライセンスに主に関連する場合も含む）、ロイヤリティに係る認識の制限をロイヤリティ全体に適用することを求めている²⁸¹。すなわち、この適用指針は、知的財産のライセンスが別個のものと判断されたか否かに関係なく、すべての知的財産のライセンスに適用される。IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスを含む契約において、「支配的な」項目を判断するための数値基準を定めていない。IASB は、結論の根拠において、ライセンスがロイヤリティの関連する支配的な項目であるかどうかを評価するために、重要な判断が必要となる場合があることを認めている。しかし、ライセンスが支配的な項目か否かを決定するための判断は、このような契約に変動対価に係る一般規定を適用するのに必要な判断よりは容易である可能性が高い²⁸²。

この適用指針は、対価の一部又は全部が売上高又は使用量ベースのロイヤリティの形態をとる知的財産のライセンスに限り適用されることに留意されたい。したがって、本適用指針を他の種類の取引に類推適用することはできない。たとえば、契約の対価が売上高又は使用量ベースのロイヤリティの形態をとるが、知的財産のライセンスが存在しない場合、本適用指針は適用できない。こうしたケースでは、企業は変動対価の見積り及び変動対価に係る制限の適用（セクション 5.2 を参照）に関する一般モデルの規定に従うことになる。取決めが知的財産の実質的な販売（すなわち、ライセンスの形態をとるが、実質的には販売の特性を備える約定）であるか、あるいは知的財産のライセンスであるかが不明瞭な場合もある。こうした場合、基礎となる知的財産に対する支配が企業から顧客へ移転されているか、すなわち販売されているかを決定するために判断が求められる。

IFRS 第 15 号は、以下のように、対価が売上高ベースのロイヤリティの形態をとる企業の知的財産を使用する権利を供与するライセンスを含む、2つの履行義務が存在する契約に関する設例を設けている。本設例では、ライセンスは、ロイヤリティが関連する支配的な項目であると判断されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

²⁷⁷ IFRS 第 15 号 BC421I 項

²⁷⁸ IFRS 第 15 号 BC219 項

²⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC421I 項

²⁸⁰ IFRS 第 15 号 BC415 項

²⁸¹ IFRS 第 15 号 BC421G 項

²⁸² IFRS 第 15 号 BC421E 項

設例 60 — 知的財産のライセンスに係る売上高に基づくロイヤリティ(IFRS 第 15 号 IE307 項-IE308 項)

映画配給会社が、映画 XYZ を顧客にライセンス供与する。顧客(映画館の運営者)は、6 週間、自社の映画館で当該映画を上映する権利を有する。さらに、企業は次のことに同意する。(a) 撮影の記念品を、顧客の映画館での展示のために、6 週間の上映期間の開始前に顧客に提供すること、(b) 6 週間の上映期間全体を通じて、映画 XYZ のラジオでの宣伝を顧客の地域の人気のあるラジオ局で提供することである。ライセンスの付与及び追加的な宣伝用の財及びサービスと交換に、企業は映画 XYZ に対する事業者のチケット売上の一部分を受け取る(すなわち、売上高に基づくロイヤリティの形式による変動対価)。

企業は、映画 XYZ を上映するライセンスが、売上高ベースのロイヤリティが関連する支配的な項目であると結論を下す。というのも企業は、顧客が、関連するプロモーションのための財又はサービスよりもライセンスに著しく大きな価値を見ているであろうという合理的な期待を有しているからである。企業は、全体的に B63 項に従って、企業が契約に基づいて権利を得る唯一の対価である売上高ベースのロイヤリティからの収益を認識する。ライセンス、記念品及び宣伝活動が別個の履行義務である場合には、企業は売上高ベースのロイヤリティをそれぞれの履行義務に配分することになる。

上記の設例(設例 60)で説明されているとおり、IFRS 第 15 号 B63B 項は、ロイヤリティに係る認識の制限を適用する場合、ロイヤリティ全体をロイヤリティに係る認識の制限か、又は変動対価の制限に係る一般規定(セクション 5.2.3 を参照)のいずれかに従って会計処理しなければならないと定めている。つまり、企業は単一のロイヤリティを分割して、知的財産のライセンスに係る売上高に基づくロイヤリティ部分にロイヤリティに係る認識の制限を適用し、残りの部分に変動対価の制限に係る一般規定を適用することはできない。IASB は結論の根拠において、ロイヤリティの一部をロイヤリティに係る認識の制限に従い会計処理し、別の部分を変動対価に係る一般規定に従い会計処理することは複雑性が増すことになり、しかもそのような会計処理は財務諸表の利用者に追加的で有用な情報を何ももたらさないことを示唆した。これは、ロイヤリティを分割すると、企業が履行に基づき権利を得ると見込んでいる金額、または企業が契約期間中に法的に権利を得る金額のいずれも反映しない金額を、企業が契約開始時に認識することになってしまうためである²⁸³。

企業がロイヤリティに係る認識の制限又は変動対価に係る一般規定のいずれを適用するかに関係なく、依然として(上記設例 60 で示すように)売上高又は使用量ベースのロイヤリティを契約に含まれる別個の履行義務に配分する必要がある。IFRS 第 15 号の設例 35(全文はセクション 6.3 を参照)も、(売上高又は使用量ベースのロイヤリティを含む)取引価格を契約における履行義務に配分するケースを説明している。

8.5.1 知的財産にアクセスする権利を供与するライセンスに係るロイヤリティの認識

IASB は結論の根拠において、ロイヤリティに係る認識の制限は、売上高又は使用量ベースのロイヤリティの認識を、履行義務が充足された時点で(又は充足されるにつれて)収益を認識すべきという IFRS 第 15 号の主要原則に整合させる目的で定められたと説明している。上記で説明しているように、IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスと交換に受領するロイヤリティについて、(1)その後の売上又は使用が発生する時点、又は(2)売上高又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足(又は部分的に充足)される時点のいずれか遅い方が発生する時点で収益認識することを求めている。すなわち、こうした取決めに係るロイヤリティは、顧客によるその後の売上又は使用が発生する時点で(又は発生するにつれて)収益認識されるが、ロイヤリティが唯一又は部分的に関連している履行義務の充足(適切な進捗度の測定方法(セクション 7.1.4 を参照)に基づく)よりも早く認識されることはない²⁸⁴。

²⁸³ IFRS 第 15 号 BC421J 項

²⁸⁴ IFRS 第 15 号 BC421I 項

FASB により示された次の例を検討する。この例は、アクセスする権を供与するライセンスに関する収益が IFRS 第 15 号 B63 項(a)に基づき認識される場合には、企業の履行に先立って不適切に収益が認識されてしまう可能性があることを説明したものである²⁸⁵。

低減するロイヤリティ料率の定めがあるライセンス契約の例

ある契約により、顧客は企業の知的財産にアクセスする権利を得て、企業は CU1百万までの総売上高に対して8%、次の CU3百万分の売上高に対して4%、CU4百万を超えるすべての売上に対して2%のロイヤリティを受け取る。この低減するロイヤリティ料率は顧客にとっての価値の変動を反映したものではない。

この例において、FASB は、ロイヤリティ収益をその支払義務が生じるにつれて(すなわち契約上の算式に従い)認識することは、企業が履行義務を充足した時点で(又は充足するにつれて)収益を認識するという原則と整合的ではないと述べた。というのも、知的財産にアクセスする権利は、ライセンス期間にわたり均等に供与される一方で、低減するロイヤリティ料率は顧客にとっての価値を反映したものではないからである。しかし、FASB は、契約に低減するロイヤリティ料率の定めがあったとしても、売上高又は使用量ベースのロイヤリティ収益を、顧客の売上又は使用が生じるにつれて認識することが常に不適切になるとはいえないと述べた。実際に、低減するロイヤリティ料率が顧客にとっての価値の変動を反映する場合には、契約上のロイヤリティ料率に基づき収益認識することは適切となるであろう。

上記のような例はあるものの、企業の知的財産にアクセスする権利を供与するライセンス契約の多くは、ロイヤリティに係る認識の制限の適用により、IFRS 第 15 号 B63 項(a)に従い、顧客の売上又は使用が生じた時点で(又は生じるにつれて)、売上高又は使用量ベースのロイヤリティからの収益を認識することになる。企業の対価(すなわち、獲得した売上高又は使用量ベースのロイヤリティ)を受け取る権利は、企業が現在までに完了した履行の顧客にとっての価値に直接対応していることが多いため、IFRS 第 15 号 B16 項に定められる実務上の便法を適用した(すなわち、対価が企業の現在までに完了した履行の顧客にとっての価値に直接対応する)場合と同じ又は類似するアウトプット・ベースの進捗度の測定値は、適切となる可能性がある。IFRS 第 15 号 B16 項に定められる実務上の便法についてはセクション 7.1.4 で詳述している。

さらに、アウトプット・ベースの測定値は、対価が固定料金とロイヤリティの組合せである、知的財産にアクセスする権利を供与するライセンスについても適切である可能性がある。IFRS 第 15 号から抜粋した下記の例は、この点を説明したものである。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 61 —— 知的財産へのアクセス(IFRS 第 15 号 IE309 項-IE313 項)

企業(有名スポーツ・チーム)が、自身の名称とロゴの使用を顧客にライセンス供与する。顧客(アパレル・デザイナー)は、1年間、Tシャツ、キャップ、マグカップ及びタオルなどのアイテムに当該スポーツ・チームの名称及びロゴを使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は、CU2百万の固定対価及びチーム名称又はロゴを使用しているあらゆるアイテムの販売価格の5%のロイヤリティを受け取る。顧客は、企業が引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供することを期待する。

企業は、IFRS 第 15 号第 27 項に従って、どの財及びサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約定した財及びサービスを評価する。企業は、唯一の履行義務はライセンスを移転することであると結論を下す。ライセンスに関連する追加的な活動(すなわち、引き続き試合を行い、競争力のあるチームを提供すること)は、ライセンスを供与するという企業の約定の一部であるため、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。

²⁸⁵ ASU 2016-10「顧客との契約から生じる収益(トピック 606): 履行義務の識別とライセンス」(2016年4月)、BC71項

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ライセンスを移転するという企業の約定の性質を評価する。要件を評価する際に、企業は、次の事項を検討する。

- (a) 企業は、顧客自らが権利を有する知的財産(すなわち、チーム名称及びロゴ)に著しく影響を与える活動を企業が行うと合理的に期待するであろうと結論を下す。これは、試合を続け競争力のあるチームを提供するなどの、チームの名称及びロゴの価値を補強し維持する活動を行うという企業の取引慣行に基づくものである。企業は、顧客が名称及びロゴから便益を得る能力は、実質的に、企業の予想される活動から得られるか又はそれに依存すると判断する。さらに、企業は、対価の一部分は(売上高ベースのロイヤリティを通じて)顧客の成功に左右されるので、企業が利益を最大限にするために当該活動を行うと顧客が期待していることを示す顧客との共通の経済的利害があることに着目する。
- (b) 企業は、ライセンスで付与される権利(すなわち、チームの名称及びロゴの使用)により、顧客が企業の活動の正又は負の影響に直接にさらされることに着目する。
- (c) また企業は、顧客はライセンスで付与される権利を通じて、企業の活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が発生するにつれて財又はサービスを移転しないことに着目する。

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

企業は、IFRS 第 15 号第 39 項から第 45 項を適用して、企業の履行を描写する進捗度の測定値を決定する。売上高ベースのロイヤリティの形式による対価については、IFRS 第 15 号 B63 項が適用される。というのも、売上高ベースのロイヤリティが、契約の中の唯一の履行義務であるライセンスだけに関係しているからである。企業は、CU2 百万の固定対価を一定期間にわたり比例的に収益として認識することに加えて、チーム名称又はロゴを使用するアイテムについての顧客の売上が発生する時点で及び発生するにつれてロイヤリティを収益として認識することが、ライセンスの履行義務の完全な充足へ向けての企業の進捗度を合理的に描写すると結論を下す。

上記の設例 61 では、CU2 百万の固定対価は顧客との契約の中で明示されているが、契約によっては、たとえばロイヤリティの最低保証金額が取引価格の一部となっている場合など、固定対価が黙示的である場合もある。

さらに、セクション 8.3.1 で説明したように、知的財産にアクセスする権利を供与するライセンスの多くが、実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービスから構成されている可能性がある(たとえば、月次アクセス又は四半期アクセスなど、一連の知的財産に対する異なるアクセス期間)。履行義務が一連の別個の財又はサービスとして会計処理される要件を満たす場合、変動対価の配分に係る例外規定の要件が満たされるならば、変動対価(たとえば、売上高又は使用量ベースのロイヤリティ)を特定の別個のアクセス期間に直接配分すべきかどうかを検討する必要がある。この方法による売上高又は使用量ベースのロイヤリティの配分は、通常、顧客の売上又は使用が生じた時点で(又は生じるにつれて)ロイヤリティの収益が認識されることになる。

企業は、知的財産にアクセスする権利を供与するライセンスに対して受領するロイヤリティについて、その適切な収益認識パターンを決定するために、重要な判断を求められる場合もあろう。

よくある質問

質問8-2: 売上高又は使用量ベースのロイヤリティに係る認識の制限は、(知的財産のライセンスではなく)知的財産の販売の対価として支払われるロイヤリティに適用することができるか?

できない。結論の根拠で説明されているとおり、IASBは、ロイヤリティに係る認識の制限の適用範囲を、知的財産の販売も網羅するように拡大することを検討したが、これを行わないこととした。さらにIASBは、ロイヤリティに係る認識の制限は限定的な状況(すなわち、知的財産のライセンスが関与する状況)に限り適用されることを意図したものであり、したがって、企業は当該規定を他の種類の取引に類推適用することはできないと述べた²⁸⁶。

²⁸⁶ IFRS 第 15 号 BC421 項、BC421F 項

よくある質問

質問8-3: 知的財産のライセンスに係る契約に、売上高又は使用量ベースの基準値を参照して算定される固定金額の支払い(たとえば、目標達成による支払い)が含まれる場合、ロイヤリティの例外を適用する必要はあるか？

適用する必要がある。我々は、目標達成による支払いなど、変動対価のうちの固定金額(すなわち、将来事象の発生が条件となる固定金額の対価)が、売上高又は使用量ベースの基準値を参照して算定される場合には、通常そうした固定金額にロイヤリティの認識に関する例外規定が適用されると考えている。これは、そうした支払いが契約上で「ロイヤリティ」と言及されていなくても該当する。しかし、こうした種類の支払いをロイヤリティに係る認識の制限を用いて会計処理すべきか否かを決定するためには、知的財産のライセンスに係る契約の事実及び状況を慎重に評価し、判断する必要がある。

次の例を検討する。

設例 8-1 —— マイルストーンの支払いに対するロイヤリティに係る認識の制限の適用

ある売手企業が当該企業のライセンスを使用する権利を顧客に付与する契約を締結する。当該契約には、顧客がCU100百万の売上高を達成すると、目標達成による支払いとして企業にCU10百万を支払うとする支払条件が含まれている。

企業は、当該目標達成による支払いは顧客のその後の売上に基づいており、顧客の売上高がCU100百万に達するかどうかによって左右されるため、変動対価であると判断する。企業は、ロイヤリティの認識に係る制限に従い、顧客の売上高がCU100百万に達した時点で初めてマイルストーンの支払いであるCU10百万を収益認識する。

質問8-4: 知的財産のライセンスに係る売上高又は使用量ベースのロイヤリティについて、実際の売上高又は使用量のデータが報告期間の末日時点で入手できない場合、その収益を繰り延べることができるか？

IFRS第15号は、知的財産のライセンスと交換に受領する売上高又は使用量ベースのロイヤリティについて、(1)その後の売上又は使用が発生する時点、又は(2)売上高又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足(又は部分的に充足)される時点のいずれか遅い方が発生する時点で、収益認識することを求めている。したがって、ロイヤリティに係る認識の制限に関する要件が満たされた(すなわち、ロイヤリティが関連する履行義務が充足(又は部分的に充足)され、計算根拠となる売上又は使用が発生する)後、ライセンスを供与した企業は、ライセンスを供与された企業から実際の売上高又は使用量のデータを入手できないとしても、一般的な収益認識モデルのステップ3に従い、当期に獲得したロイヤリティを見積る必要があると我々は考えている。この見積りでは、一般的な変動対価に係る制限も考慮することになるだろう。そのため、これまでロイヤリティから生じる収益を遅延認識していた(すなわち、計算根拠となる売上又は使用が発生した時点より後の報告期間で認識していた)企業にとっては、実務に変更が生じる可能性がある。

質問8-5: 最低保証金額は、一時点で充足される知的財産のライセンス付与と交換に受領される売上高又は使用量ベースのロイヤリティの認識にどのような影響を及ぼすか？ [2016年11月7日開催FASB TRG会議—アジェンダ・ペーパー58]

FASB TRGメンバーは、一時点で充足される知的財産のライセンスの付与(IFRSの下では、使用権のライセンス、米国会計基準の下では、機能的な知的財産のライセンス)と交換に受領される売上高又は使用量ベースのロイヤリティに係る最低保証金額は、企業がライセンスに対する支配を顧客に移転した時点で収益として認識する必要があることとおおむね合意した(セクション8.3.2を参照)。固定の最低金額を超えるロイヤリティは、ロイヤリティに係る認識の制限に従い(すなわち、売上又は使用が発生する時点、あるいはロイヤリ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時点のうちいずれか遅い方の時点で)認識する。

よくある質問

質問8-6:最低保証金額は、一定期間にわたり充足される知的財産のライセンス付与と交換に受領される売上高又は使用量ベースのロイヤリティの認識にどのような影響を及ぼすか？ [2016年11月7日開催FASB TRG会議－アジェンダ・ペーパー58]

FASB TRGメンバーは、一定期間にわたり充足される知的財産のライセンスの付与(IFRSの下では、アクセス権のライセンス、US GAAPの下では、象徴的な知的財産のライセンス。セクション8.3.1を参照。)と交換に受領される最低保証金額については、さまざまな収益認識アプローチが容認できる可能性があることとおおむね合意した。なぜなら、TRGのアジェンダ・ペーパーでFASBスタッフが述べているとおり、本質問はこうした契約について適切な進捗率とは何かを質問しているものであるが、収益認識基準では、進捗率を算定する際に合理的な判断を用いることが容認されているためである。収益認識基準には、知的財産のライセンス付与と交換に売上高又は使用量ベースのロイヤリティを受領する契約において最低保証金額の定めがある状況で常に適用しなければならない単一のアプローチが定められているわけではないため、企業は、契約の性質を検討して、選択した進捗率が「企業は、約定した財又はサービスの顧客への移転を描写するように、また当該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を反映する金額で、収益を認識しなければならない」というIFRS第15号の基礎をなす原則²⁸⁷から逸脱していないことを確認しなければならない。企業が選択した会計方針は収益認識される金額及び時期に影響を及ぼす可能性が高いことから、当該会計方針は開示する必要がある。

アジェンダ・ペーパーでは、2つのアプローチを説明している。第1のアプローチに基づいた場合、企業は対価合計(すなわち、固定の最低金額、及び将来のロイヤリティから生じる変動対価)を見積り、企業が履行義務を充足するにつれて適切な進捗度を適用して収益を認識する(ただし、ロイヤリティに係る認識の制限は適用される)。一方、第2のアプローチに基づいた場合、企業は固定対価部分に進捗度を適用し、累計ベースで固定金額を超過した後に変動対価部分の認識を開始する。

第1のアプローチでは、以下のように2つの方法で適用することができる。:

- ▶ A法:ロイヤリティが最低限の保証額を上回ると見込む場合、アウトプット・ベースの測定値が適切な進捗度を表すと判断し、請求する権利に関する実務上の便法を適用できる可能性がある(すなわち、IFRS第15号B16項、及びセクション7.1.4Aを参照)。各期間に支払われるべきロイヤリティは、各期間の企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応するからである。収益の認識に関して実務上の便法を適用する結果、企業は契約の締結時点で、ロイヤリティが最低限の保証額を上回るようになるかどうかを判断する以外に、予測されるロイヤリティを見積る必要がなくなる。しかし、企業は、各報告期間末時点でその評価を見直さなければならない。
- ▶ B法:企業は履行義務に関する取引価格(固定及び変動対価の両方を含む)を見積り、ロイヤリティに係る認識の制限を課した上で、適切な進捗度を基に収益を認識する。

第2のアプローチは、以下のようにまとめることができる。

- ▶ C法:企業は適切な進捗度を基に最低限の保証額(すなわち固定対価)を認識し、ロイヤリティの累計額が最低限の保証額を上回る時点でロイヤリティを認識する。

²⁸⁷ IFRS 第15号第2項

よくある質問

FASB TRGのアジェンダ・ペーパーに記載された以下の例を用いて、これらの方法の適用について説明する。

最低限の保証額と売上高ベースのロイヤリティとの交換で供与される一定期間にわたり充足される知的財産のライセンスの会計処理の例

企業は商標権のライセンスを付与する 5 年間の契約を締結する。商標権は一定期間にわたり充足される知的財産のライセンス (IFRS の下では、ライセンスにアクセスする権利; 米国会計基準の下では、象徴的な知的財産のライセンス) であると判断される。ライセンスにより、顧客は商標権に関連して生じる総売上の 5% を売上高に基づくロイヤリティとして支払わなければならない。しかし、契約には、企業が 5 年の期間にわたり最低限 CU5 百万を受け取ることを保証する条項が含まれている。

各年度の商標権に関連する実際の顧客の総売上及びそれに関連するロイヤリティは次のとおりである (この情報は契約の開始時点では判明していない)。

第 1 年度 - CU15 百万 (ロイヤリティは CU750,000)

第 2 年度 - CU30 百万 (ロイヤリティは CU1.5 百万)

第 3 年度 - CU40 百万 (ロイヤリティは CU2 百万)

第 4 年度 - CU20 百万 (ロイヤリティは CU1 百万)

第 5 年度 - CU60 百万 (ロイヤリティは CU3 百万)

ロイヤリティ合計は CU8.25 百万になる。

A 法: 企業は、ロイヤリティの合計額は最低限の保証額を上回ると見込む。企業は、各期間に支払われるべきロイヤリティは、各期間の企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応するものであることから、アウトプット・ベースの測定値が適切な進捗度になると判断し、請求する権利に関する実務上の便法を適用する。企業は、その後の顧客の売上が生じる時点で、ロイヤリティからの収益を認識する。

(単位: 000)	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
受取ロイヤリティ	750	1,500	2,000	1,000	3,000
年間収益	750	1,500	2,000	1,000	3,000
収益累計額	750	2,250	4,250	5,250	8,250

よくある質問

最低限の保証額と売上ベースのロイヤリティとの交換で供与される一定期間にわたり充足される知的財産のライセンスの会計処理の例(続き)

B 法: 企業は、契約の取引価格(固定及び変動対価を含む)を見積る。時の経過が適切な進捗度の測定値になると判断し、ロイヤリティに係る認識の制限を課した(すなわち、収益認識累計額が、受領したロイヤリティ累計額を上回ることができない)上で、5年の契約期間にわたり収益を按分して認識する。

(単位: CU000)	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
受取ロイヤリティ	750	1,500	2,000	1,000	3,000
ロイヤリティ(累計額)	750	2,250	4,250	5,250	8,250
固定・変動(按分) ^a	1,650	1,650	1,650	1,650	1,650
年間収益	1,650	1,650	1,650	300	3,000
収益累計額	1,650	3,300	4,950	5,250 ^b	8,250

- a. 企業が見積った取引価格(固定対価及び変動対価を含む)は CU8.25 百万であると仮定すると、認識する年間収益は CU1.65 百万(CU8.25 百万÷契約期間 5 年)になる。
- b. 第4年度に、時の経過による進捗度を基に計算された収益の累計額は CU6.6 百万(CU4.95 百万+CU1.65 百万)となり、受領したロイヤリティ累計額(CU5.25 百万)を上回る。したがって、第4年度末日時点までに認識される収益の累計額は、受領したロイヤリティの累計額の CU5.25 百万に制限される。

C 法: 企業は、適切な進捗度を基に最低限の保証額(すなわち固定対価)を認識し、かつロイヤリティの累計額が最低限の保証額を上回る場合にのみロイヤリティを認識する。企業は、時の経過が適切な進捗度を表すと判断する。

企業は、最低限の保証金額を上回る売上高ベースのロイヤリティにロイヤリティに係る認識の制限を適用する(すなわち、最低限の保証額を累積ベースで上回る場合には、ロイヤリティを収益として認識する)。変動対価(最低限の保証額を上回るロイヤリティ)は、変動対価の配分に関する例外規定(すなわち、IFRS 第15号第85項; セクション 6.3 を参照)を用いて、別個の期間に配分する。

よくある質問

最低限の保証額と売上ベースのロイヤリティとの交換で供与される一定期間にわたり充足される知的財産のライセンスの会計処理の例(続き)

FASB スタッフは、TRG のアジェンダ・ペーパーにおいて、C 法を適用するためには、一定期間にわたるライセンスを一連の別個の財又はサービス(すなわち、一連の区別できる期間)とみなし、変動対価(すなわち、最低限の保証額を上回るロイヤリティ)を関係する区別できる期間に配分しなければならないと述べている。

(単位:CU000)	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
受取ロイヤリティ	750	1,500	2,000	1,000	3,000
ロイヤリティ(累計額)	750	2,250	4,250	5,250	8,250
固定(按分) ^c	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
年間収益	1,000	1,000	1,000	1,250 ^d	4,000 ^e
収益累計額	1,000	2,000	3,000	4,250	8,250

- c. 契約期間にわたる最低限の保証額は CU5 百万であることから、年間収益(最低限の保証額を上回るロイヤリティを除く)は CU1 百万(CU5 百万÷契約期間 5年)になる。
- d. 第4年度に、受領したロイヤリティの累計額(CU5.25 百万)は最低限の保証額(CU5 百万)を CU250,000 上回る。したがって、第4年度に認識される年間収益は CU1.25 百万(年間収益 CU1 百万+最低限の保証額を上回るロイヤリティ CU250,000)となる。
- e. 第4年度にロイヤリティは最低限の保証額を上回っているため、第5年度に認識される年間収益(CU4 百万)は、年間収益 CU1 百万に同年のロイヤリティ(CU3 百万)を加算した金額として計算される。

FASB スタッフは、TRGのアジェンダ・ペーパーにおいて、収益認識基準は企業が判断を用いて適切な進捗度を選択することを認めており、上記の進捗度以外の進捗度も認められ得ると述べている。さらに、この判断はTRGのアジェンダ・ペーパーにおける見解に限られるものではないと述べている。しかし、FASB スタッフは、状況に関係なくどのような進捗度を用いても良いという訳ではないということを強調している。たとえば、FASB スタッフは、固定対価にある進捗度の測定方法、そして変動対価には別の進捗度の測定方法というように、単一の履行義務に複数の進捗度を適用することは認められないと指摘している。FASB スタッフはまた、企業が契約期間全体にわたり知的財産へのアクセスを顧客に提供している場合、ライセンス契約における未行使の権利を顧客が有する可能性は低いため、企業がIFRS第15号B46項(セクション7.9を参照)の権利不行使モデルを適用することは適切ではないと考えている。FASB スタッフが適切ではないと考えているもう1つのアプローチは、IFRS第15号B63項のロイヤリティに係る認識の制限に関する適用指針に準拠しないアプローチである。同項は、(1)その後の売上又は使用が発生する、又は(2)売上高又は使用量ベースのロイヤリティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足(又は部分的に充足)される、のいずれか遅い時点で収益を認識すると定めている(上記のセクション8.5を参照)。

9 測定及び認識に関するその他の論点

9.1 製品保証

製品保証は、財又はサービスの販売契約に含まれることが一般的である。製品保証は、法律の要求により明示的に定められている場合もあれば、商慣行により黙示的に含まれている場合もある。また、製品保証の価格は製品の購入価格に含まれている場合もあれば、オプションとして個別に表示されている場合もある。IFRS 第 15 号では、製品保証の内容は業種や契約ごとに大きく異なる可能性があるとして記述されているものの、製品保証を以下の 2 種類に分類している。

- ▶ 引き渡される製品が契約に定められるとおりの製品であるという保証(品質保証型の製品保証と呼ばれる)
- ▶ 引き渡される製品が契約に定められるとおりの製品であるという保証に加えて、顧客にサービスを提供する保証(「サービス型の製品保証」と呼ばれる)

9.1.1 製品保証が品質保証型か又はサービス型かの決定

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る場合、又は製品保証が販売時に存在していた欠陥を修理する以上のサービスを提供する場合、IFRS 第 15 号 B29 項に基づけば、企業はサービス型の製品保証を提供していることになる。それ以外の場合は、品質保証型の製品保証、すなわち製品が合意された仕様を満たしているという保証を顧客に提供していることになる。製品保証が、契約に定められるとおりの製品を引渡しているという保証に加えて、顧客にサービスを提供するものであるか否かを判断することが難しい場合がある。この評価の一助となるように、IFRS 第 15 号には以下の適用指針が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B31 製品保証が、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かどうかを評価する際に、企業は次の要因を考慮しなければならない。
- (a) 製品保証が法律で要求されているかどうか —— 企業が法律で製品保証の提供を要求されている場合、その法律の存在は、約定した製品保証が履行義務でないことを示している。このような要求は、通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護するために存在するものだからである。
 - (b) 製品保証の対象期間 —— 対象期間が長いほど、約定した製品保証が履行義務である可能性は高い。その方が、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サービスを提供している可能性が高いからである。
 - (c) 企業が履行を約定する作業の内容 —— 製品が合意された仕様に従っているという保証を提供するために企業が特定の作業(たとえば、欠陥製品に係る返品品の運送サービス)を行う必要がある場合には、その作業は履行義務を生じさせない可能性が高い。
- B33 製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払いを企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。たとえば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害(たとえば、個人財産への損害)についても製造業者が責任を負うものとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の侵害に対するクレームにより生じる負債及び損害について顧客に補償するという企業の約定は、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務を IAS 第 37 号に従って会計処理しなければならない。

弊社のコメント

製品保証が品質保証型又はサービス型のいずれであるかを決定するにあたり、相当な判断を求められるであろう。この評価は、業界における一般的な製品保証実務や企業の製品保証に関する商慣行など、さまざまな要因の影響を受ける可能性がある。たとえば、高級車には5年、大衆車には3年の製品保証を提供する自動車メーカーを考えてみる。当該メーカーは、高級車の製品保証期間が長いのは、高級車に使われている原材料の品質が高く、潜在的な欠陥の発生までにより長い期間がかかるためであり、長期の保証期間は追加のサービスではないと判断する可能性がある。反対に、保証期間の長さ及び製品保証に基づき提供されるサービスの内容を考慮して、5年の保証期間又はその一部は、サービス型の製品保証として会計処理すべき追加のサービスであると判断する可能性もある。IFRS第15号は品質保証型の製品保証を適用範囲から除外しており、こうした製品保証はIAS第37号に従って会計処理される。

よくある質問

質問9-1: 製品保証が個別に価格付けされていない場合、サービス型の製品保証(すなわち、履行義務)に該当するかどうかをどのように評価すべきか？[2015年3月30日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.29]

TRGメンバーは、製品保証が、(製品が合意された仕様を満たしているという保証に加えて) サービスを提供しているか否かの評価は判断を要するものであり、事実及び状況に左右されるという点についておおむね合意に至った。IFRS第15号では、価格が個別に設定されていること以外には、サービス型の製品保証に該当するための明確な基準は示されていない。

しかし、IFRS第15号B31項にはこの評価の際に考慮しなければならない3つの要因(製品保証が法律で要求されているか、保証対象期間の長さ、及び企業が履行を約定している作業の内容)が含まれている。

TRGのアジェンダ・ペーパーから抜粋した次の例を考えてみる。かばん製造企業が、かばんが使用される期間にわたり破損又は損傷したかばんを無償で修理するという製品保証を提供している。当該かばん製造企業は、上述の3つの要因について以下のように評価し、当該製品保証は履行義務に該当する(製品が合意された仕様を満たしているという保証に加えてサービスを提供している)と判断する。

- (1) かばん製造企業が製品の使用期間を通じて製品保証を提供することを要求する法律は存在しない
- (2) 製品保証の期間は、かばんの耐用年数である
- (3) 作業には、約定された仕様を満たしていないかばんの修理と、破損又は損傷したかばんの修理の両方が含まれる

さらに、TRGのアジェンダ・ペーパーでは、企業はIFRS第15号の下でも従前の会計処理は変わらないと思込んではならないと強調されている。企業は、適切な会計処理を決定するために、提供している製品保証の種類ごとに評価する必要がある。

質問9-2: 保証期間の経過後に提供された修理はサービス型の製品保証として会計処理すべきか？

我々は、IFRS第15号B31項に挙げられている要因(たとえば、提供しているサービスの内容、黙示的な製品保証期間の長さ)を慎重に検討して、保証期間の経過後に提供されるサービスがサービス型の製品保証に該当するかどうかを判断する必要があると考えている。一定期間の品質保証型の製品保証を提供するのに加えて、実務慣行の一環としてこうした保証期間後のサービスを提供することがある。たとえば、機器メーカーが、購入から1年間は、製品が合意された仕様を満たしていることを保証する標準製品保証を顧客に提供する一方で、当該1年間の標準保証期間が終了した後も、製品を無料で頻繁に修理することにより黙示的な製品保証を提供している場合がある。黙示的な履行義務の説明については、セクション4.1を参照されたい。

よくある質問

黙示的な製品保証期間中に行われる修理がおおむね製品販売時に存在した欠陥に関するものであり、かつ当該修理が標準保証期間の直後に発生していると判断される場合、当該修理は品質保証型の製品保証の対象であると企業は結論付ける可能性がある。すなわち、品質保証型の製品保証の対象期間は、契約で明記されている期間より長い可能性がある。しかし、結論を導くにあたっては、すべての事実を考慮する必要がある。

質問9-3: 顧客が欠陥製品を補償金と引き換えに(すなわち、代替品との交換ではなく)返還する場合、これは返品権として会計処理すべきか、又は品質保証型の製品保証として会計処理すべきか?

我々は、(代替品との交換ではなく)補償金との引き換えによる欠陥製品の返品は、IFRS第15号B20項からB27項に定められる返品権に関する適用指針に基づき、品質保証型の製品保証ではなく、返品権として会計処理すべきだと考えている。結論の根拠では「(前略)両審議会は、品質保証型の製品保証は欠陥製品を交換又は修理するという別個の負債として認識すべきであると決定した²⁸⁸」と記述されている。この品質保証型の製品保証に関する説明には、返金される欠陥製品は含まれておらず、交換又は修理される欠陥製品だけが考慮されている。返品権の説明については、セクション5.4.1を参照されたい。

しかし、限定的な状況ではあるものの、欠陥製品について顧客に支払われる現金が、返品権ではなく、製品保証に関する適用指針に基づいて会計処理すべき場合もある。たとえば、企業が欠陥製品を修理するために負担した第三者の費用を補填するために、顧客に現金を支払う場合がある。このケースでは、顧客に対する現金の支払いは、企業の製品保証義務を履行するために発生している。この評価は判断を要するものであり、事実及び状況に左右される。

質問9-4: 損害賠償金、ペナルティ又は他の類似条項による補償は、IFRS第15号に基づき変動対価として会計処理すべきか、製品保証引当金として会計処理すべきか?

セクション5.2.1における質問5-3の回答を参照されたい。

9.1.2 サービス型の製品保証

IASBは、サービス型の製品保証は別個のサービスを表しているため、別個の履行義務に該当すると決定した²⁸⁹。したがって、企業はサービス型の製品保証の独立販売価格の見積りを用いて、取引価格の一部を当該製品保証に配分する(第6章を参照)。その後、サービス型の製品保証に係るサービスが提供される期間にわたり、配分した収益を認識する。これは、企業がサービスを履行するにつれ、顧客が当該製品保証の便益を受け取るとともに消費する可能性が高いためである(すなわち、サービス型の製品保証に係る履行義務は、IFRS第15号第35項(a)に従い一定期間にわたり充足される可能性が高い。セクション7.1.1を参照)。

サービス型の製品保証に関して、適切な収益認識パターンを決定するには判断が必要となる。たとえば、企業が、製品保証サービスは保証期間にわたり継続的に提供される(すなわち、履行義務は明記された保証期間にわたり「履行するために待機する」義務である)と判断する場合がある。こうした判断を行う企業は、保証期間にわたり収益を比例的に認識する可能性が高い。また、企業は、そうしたサービスが提供される時期に関するデータを収集しているのであれば、別の認識パターンが適切であると判断することも考えられる。たとえば、3年間のサービス型の製品保証に関して、過去のデータに基づけば、製品保証サービスが通常、保証期間の2年目及び3年目にのみ提供されることが示される場合、企業は1年目にはほとんど又はまったく収益を認識しない場合もある。セクション7.1.4では、適切な収益認識パターン(待機義務に関するものも含む)を決定する上で考慮すべき事項を説明している。サービス型の製品保証に関する支払いが前払いされる場合、企業は重要な金融要素が存在しているかどうかについても評価しなければならない(セクション5.5を参照)。

²⁸⁸ IFRS第15号BC376項

²⁸⁹ IFRS第15号BC371項

サービス型の製品保証に関する履行義務の充足に要するコストの見積りに変更が生じても、相対的な独立販売価格に基づく当初の取引価格の配分（つまり取引価格のうち、サービス型の製品保証に関する履行義務に係る収益として認識される部分に配分された金額）が修正されることはない。たとえば、製品が出荷されてから 2 カ月後に、第三者の製造業者から取得している部品のコストが 3 倍になり、製品保証を請求された場合に当該部品の交換にかなりのコストが必要になると判明する場合がある。独立販売価格の見積りは契約開始時に実施され、契約開始から履行の完了までの間の変化を反映して更新されることはないため、部品の交換に係るコストの増加によりサービス型の製品保証に配分される取引価格の金額が影響を受けることはない。したがって、サービス型の製品保証に係る義務を充足するためのコストは、収益認識に影響を及ぼさない。しかし、同様の製品保証を含む将来の契約については、当該製品保証を実施するためのコストの上昇を反映して独立販売価格を見直すかどうかを判断する必要がある。見直す場合には、将来の対価の配分においては見直し後の独立販売価格を用いることになる（セクション 6.1.3 を参照）。

9.1.3 品質保証型の製品保証

IASB は、品質保証型の製品保証は、顧客に追加の財又はサービスを提供するものではない（すなわち、別個の履行義務ではない）と結論付けた。こうした製品保証を提供することにより、売手企業は実質的に製品の品質を保証しているのである。IFRS 第 15 号 B30 項に基づく、この種類の製品保証は保証債務として会計処理され、当該債務の充足に要する見積コストが IAS 第 37 号の規定に従い引当計上される²⁹⁰。当該負債は、計上後は IAS 第 37 号に従い継続的に評価される。

9.1.4 品質保証型とサービス型の製品保証の両方を含む契約

契約によっては、品質保証型とサービス型の両方の製品保証が含まれている場合がある。しかし、契約において品質保証型とサービス型の両方の製品保証を提供しているが、それらを合理的に区分して会計処理することができない場合、これらの製品保証は単一の履行義務として会計処理される（すなわち、収益は一体としてサービス型の製品保証に配分され、製品保証サービスが提供される期間にわたり認識される）。

品質保証型とサービス型の製品保証を区分して会計処理できる場合、下記で説明するように、企業は、品質保証型の製品保証に関する見積コストを引当計上し、サービス型の製品保証に係る収益は繰り延べる。

設例 9-1 —— サービス型と品質保証型の製品保証

企業は、90 日間の品質保証型の製品保証が付いたコンピューターを製造、販売している。企業は、オプションで「延長保証」を提供しており、延長保証を付けると品質保証型の製品保証の終了から 3 年間はあらゆる欠陥部品について修理又は交換が行われる。「延長保証」オプションは単独で販売されているため、企業は、3 年間の延長保証は別個の履行義務（すなわち、サービス型の製品保証）であると判断する。

コンピューター及び延長保証の販売に係る取引価格の総額は CU3,600 であり、企業はそれぞれの独立販売価格は CU3,200 と CU400 と算定する。コンピューターの棚卸評価額は CU1,440 である。また、企業は、過去の経験から、90 日間の品質保証型の製品保証期間中に生じる欠陥を修理するために CU200 のコストが生じると見積る。そのため、企業は下記の仕訳を行う。

借方		貸方	
現金/売上債権	3,600	製品保証引当金 (品質保証型の製品保証)	200
製品保証費用	200	契約負債(サービス型の製品保証)	400
		収益	3,200
収益及び製品保証に係る負債を計上			
借方		貸方	
売上原価	1,440	棚卸資産	1,440
棚卸資産の認識を中止し、売上原価を計上			

²⁹⁰ IFRS 第 15 号 BC376 項

設例 9-1 —— サービス型と品質保証型の製品保証

企業は、顧客によるコンピューターの受領後最初の 90 日間は、実際に製品保証に係るコストが発生するに従い、品質保証型の製品保証に係る製品保証引当金を取り崩す。企業は、サービス型の製品保証に係る契約負債を保証期間にわたり収益として認識するとともに、当該製品保証の提供に係るコストを発生時に計上する。すなわち、企業は、発生した修理費を、最初の 90 日間に生じる保証請求に対して既に計上されている製品保証引当金から取り崩すのか、又は発生時に費用処理するのかを判断できなければならない。

同一の取引に含まれる品質保証型とサービス型の製品保証を会計処理することは複雑な場合がある。企業は、保証請求を分析し、適切な会計処理を決定できるように、各保証請求と特定の製品保証制度を合致させるためのプロセスを構築することが必要となる場合もある。品質保証型の製品保証に係るコストはすでに引当計上されているが、サービス型の製品保証に係るコストは発生した期間に費用計上される必要があるため、下記の設例で説明しているように保証請求を個別に評価する必要がある。

設例 9-2 —— サービス型と品質保証型の製品保証に係るコスト

設例 9-1 と事実関係は同じとする。ただし、当年度中に 500 台のコンピューターを販売したと仮定する。翌年 1 月に、顧客は CU10,000 の保証請求を行った。企業は各請求を分析し、請求が具体的にどのコンピューターの販売取引と関連するのかを特定する。これは、保証請求が製品保証制度の対象となるものなのか、また適切な会計処理を決定するために必要となる。

企業は、保証請求の一部(修理及び部品交換に係るコスト CU2,500)が品質保証型の製品保証の対象であると判断する。設例 9-1 で示したように、品質保証型の製品保証に係る予想コストは販売時に引当計上されている。企業は、製品保証に係る負債の一部の認識を中止するために、次の仕訳を行う。

借方		貸方	
製品保証引当金 (品質保証型の製品保証)	2,500	現金	2,500

コストの発生時に、品質保証型の製品保証に係る負債の認識を中止

さらに企業は、請求の一部(修理及び部品交換に係るコスト CU7,000)が延長保証(すなわち、サービス型の製品保証)の対象であると評価する。企業は、サービス型の製品保証に係るコストを認識するために、次の仕訳を行う。

借方		貸方	
製品保証費用	7,000	現金	7,000

コストの発生時に、サービス型の製品保証に係るコストを認識

企業は、保証請求のうち CU500 は、品質保証型の製品保証に基づく 90 日間の保証期間が過ぎてから発生した事象に関連し、かつ顧客が延長保証を購入しなかった販売に係るものであるため、いずれの製品保証の対象にもならないと判断する。企業はこれらの保証請求を却下する。

従前の IFRS からの変更点

セクション 9.1.3 で説明しているように、品質保証型の製品保証に関する規定は、実質的に従前の IFRS の実務と同じである。サービス型の製品保証に関する規定は、特にセクション 9.1.2 で説明しているように、こうした種類の製品保証に係る履行義務に配分される取引価格の金額に関して、従前の実務と異なることも考えられる。従前の実務では、個別に延長保証を提供している企業は、契約に記載される製品保証の価格と同額を繰り延べ、当該金額を保証期間にわたり均等に収益認識していることが多かった。一方、IFRS 第 15 号は、相対的な独立販売価格に基づく配分額を繰り延べることを要求しており、多くの場合、こうした配分を行うにあたり、より多くの判断が求められるとともに、複雑性が増すことになるであろう。

9.2 不利な契約(2017年10月更新)

IASB は、不利な契約に関する従前規定を維持することを決定した。IFRS では、不利な契約に関する IAS 第 37 号の規定が IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれるすべての契約に適用される。IFRS 第 15 号では、企業が IAS 第 37 号に従い契約の予想損失に対して負債を認識している場合、今後こうした負債の計上が求められるであろうと述べられている。IAS 第 37 号では、不利な契約に関して以下のように定められている。

IAS 第 37 号からの抜粋

66. 企業が不利な契約を有する場合、当該契約による現在の債務を引当金として認識し、測定しなければならない。
67. 多くの契約(たとえば、日常的な購買注文)は、相手方に補償金を支払うことなく解除できるため、債務は存在しない。それ以外の契約では、当事者双方に権利及び義務が生じる。ある事象によりそうした契約が不利になる場合、当該契約は本基準の適用対象となり、発生した負債についてこれを認識しなければならない。不利な契約に該当しない未履行契約は、本基準の適用範囲に含まれない。
68. 本基準では、不利な契約を、契約における義務を履行するために不可避免的な費用が、契約上受け取ると見込まれる経済的便益を超過している契約と定義している。契約による不可避免的な費用は、契約から解放されるために最低限必要となる費用を表す。これは、契約履行の費用と契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか小さい方である。
69. 不利な契約に対する別個の引当金を認識する前に、企業は、当該契約のみに使用される資産に生じた減損損失を認識する(IAS 第 36 号を参照)。

IFRS 解釈指針委員会(以下、「委員会」という)に、IAS 第 37 号を適用する場合、顧客との契約が不利な契約に該当するか否かを評価する際に、いずれの費用を考慮すべきかについて明確化して欲しいとの要望が寄せられた。この要望では、特に従前の IAS 第 11 号の適用範囲に含まれる契約への適用が焦点となっていた。委員会は 2017 年 6 月の会議で、以下のような暫定的なアジェンダ決定を公表することを決めた。「契約が不利か否かを評価する際にいずれの費用を含めるべきかを検討する場合、企業は契約に係る費用に関する IAS 第 11 号の従前の規定も、契約に直接関係する費用に関する IFRS 第 15 号の規定も適用してはならない。委員会は、契約を履行するための不可避免的な費用に関する IAS 第 37 号第 68 項の規定の適用について、2 つの考え得る方法を議論した。

- (a) 不可避免的な費用は、契約を締結しているため企業が回避することのできない費用である(たとえば、契約を完了するために求められる活動に関して間接費が発生する場合、企業はその配分額を含める)
- (b) 不可避免的な費用は、企業が契約を締結していなければ発生することのない費用である(しばしば「増分コスト」と呼ばれる)。

委員会は、契約を履行するための不可避免的な費用に関する IAS 第 37 号第 68 項の規定を合理的に読めば、アジェンダ決定に示される 2 つのアプローチのうちのいずれかになると結論付けた。委員会は、企業が当該規定に係る自らの解釈をすべての契約に一貫して適用すべきであることに留意した²⁹¹。」

しかし、委員会は 2017 年 9 月の会議において、最終的なアジェンダ決定を公表する代わりに、本論点に対処するための狭い範囲の基準設定の可能性について調査することを決定した²⁹²。

²⁹¹ IFRIC アップデート(2017 年 6 月)、IASB のウェブサイトから入手可能

²⁹² IFRIC アップデート(2017 年 9 月)、IASB のウェブサイトから入手可能

FASB との相違点

従前の米国会計基準には、一部の業界又は一定の種類取引に関する規定は存在するものの、どのような場合に不利な契約に係る損失を認識するのか、及び認識する場合の測定方法について、一般的に定めた基準は存在しない。そのため、そうした契約が特定のガイダンスの適用範囲に含まれない場合、実務においてばらつきが生じている。FASB は、契約に係る損失の発生が予想される状況に関する従前規定を維持した(ただし、適宜、ASC 第 606 号を受けて同号の用語及び同号への参照を反映するための一定の改訂は行われた)。不利な契約に関する FASB の規定は IAS 第 37 号の規定と同じではないため、この分野における会計処理のコンバージェンスは達成されていない。

9.3 契約コスト

IFRS 第 15 号は、下記で説明するとおり、顧客に財又はサービスを提供する契約を獲得し、履行するために発生するコストの会計処理を定めている。これらの規定は、IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれる顧客との契約(第 2 章を参照)に関連して発生したコストにのみ適用される。

9.3.1 契約獲得コスト

IFRS 第 15 号のコストに関する規定を適用する前に、企業は、同基準のコストに関する適用範囲に関する規定を考慮する必要がある。特に、企業はまず同基準に定められる顧客に支払われる対価に関する規定がコストに適用されるかどうかを検討する必要がある(顧客に支払われた、又は支払われる対価の会計処理に関する説明はセクション 5.7 を参照されたい)。

IFRS 第 15 号では、顧客との契約を獲得するための増分コストは、回収が見込まれる場合、資産計上される。契約獲得コストの回収には、直接的に回収される場合(すなわち、契約に基づく返還)と、間接的に回収される場合(すなわち、契約から得られるマージンを通じた回収)がある。増分コストとは、契約を獲得していなければ発生していなかったであろうコストをいう。

契約を獲得するために発生したが、増分コストではないコストは、発生時に費用計上する必要がある。ただし、(契約の獲得に関係なく)顧客に明示的に請求可能な場合は除く。

FASB スタッフは、FASB TRG のアジェンダ・ペーパーで、コストが増分となるかどうかを判断するためには、当事者が契約にまさに署名しようとしているときに、顧客(又は企業)が契約を締結しないと判断した場合でもコストが発生するかどうかを検討すべきであると述べた。契約が執行されなくてもコストが発生するのであれば、当該コストは契約を獲得するための増分コストではない。FASB スタッフはまた、本規定の目的は、企業の販売促進活動に何らかの形で関連するコストを配分することではなく、契約が獲得されていなければ企業に発生することがなかったであろうコストを識別することにあると述べた²⁹³。たとえば、契約獲得の可否にかかわらず発生する販売従業員の給与や福利厚生費は増分コストではない。

FASB TRG のアジェンダ・ペーパーに記載されている以下の例を説明する²⁹⁴。

固定給従業員の例

企業は従業員に年間給与として CU100,000 を支払う。従業員の給与は、過去に締結した契約数、当期に締結すると予測される契約数を基に決められる。従業員が実際に締結する契約数が予測数と異なっても従業員の当期の給与が変わることはない。しかしその差異は翌年の従業員の給与に影響をもたらす。

FASB TRG のメンバーは、当該従業員給与のいかなる部分も契約獲得の増分コストに当たらないことから、当該給与を資産化するべきではないということでおおむね合意した。当該従業員の給与は、従業員が当期に実際に締結する契約数に関係なく発生する。

293 FASB TRG アジェンダペーパー57「契約獲得の増分コストの資産化資産認識及び償却」(2016年11月7日)

294 FASB TRG アジェンダペーパー57「契約獲得の増分コストの資産化資産認識及び償却」(2016年11月7日)

IFRS 第 15 号では、資産化が要求される可能性のある増分コストの例として、販売手数料が挙げられている。たとえば、当期中に締結した契約に基づく売上に係る販売手数料は、資産化が要求される増分コストである可能性がある。IFRS 第 15 号は、異なる種類の手数料制度について明示的に取り扱っていない。したがって、販売手数料が増分コストであるかどうかを決定し、さらに増分コストである場合にコストを資産化するタイミングを決定するためには、判断が求められる。しかし、FASB TRG のメンバーは、組織における従業員の役職や職位、又は契約獲得に従業員がどのように直接的に係わったかは、販売手数料が増分となるか否かを評価する際の要因にはならないということでおおむね合意した。FASB TRG のペーパーに記載される以下の例を参照されたい²⁹⁵。

異なる職位の従業員に支払われる手数料の例

企業の営業マンは、獲得した契約ごとに 10% の販売手数料を受け取る。さらに企業のマネージャー及び地域マネージャーは、営業マンが交渉し締結した契約ごとにそれぞれ 5% と 3% の販売手数料を受け取る。FASB の TRG メンバーは、仮に契約が獲得されていなかったとしたら、手数料は発生しなかったため、手数料のすべてが増分であるということでおおむね合意した。IFRS 第 15 号は、対象となる従業員の機能又は職位に基づき支払われる手数料について、区別していない。契約を獲得した結果、どの従業員が手数料を受け取る権利を得ることになるのかを決定するのは、企業である。

どのように増分コストに関する規定を適用するかについては、2016 年 11 月に開催された FASB TRG のアジェンダ・ペーパーに記載されている追加の設例を示した質問 9-5 と 9-6 を参照されたい。さらに、企業は、資産化すべき増分コストが報酬制度に含まれていないかどうかを評価するために、販売手数料に係る制度だけでなく、すべての報酬に関する制度を慎重に評価すべきである。たとえば、「ボーナス」制度による支払いは、完全に獲得された契約に紐づいている場合がある。それらが契約獲得の増分コストである場合、報酬制度の名称にかかわらず、そのようなコストは資産化すべきである。TRG メンバーは、IFRS 第 15 号におけるコストの資産化に係る基本原則について議論し、IFRS 第 15 号によって、負債に関する従前規定(たとえば、IAS 第 37 号)が変更されるわけではないことにおおむね合意した。よって、企業はまず適用される負債の基準を参照し、対象となるコストの認識時期を決定する。その後、IFRS 第 15 号の規定を適用し、関連するコストを資産化する必要があるか否かを判断する。TRG メンバーは、コストに係る規定に関しては、事実及び状況を分析し、適切な会計処理を決定するために相当な判断が求められる局面があることを認めた²⁹⁶。

さらに、TRG のアジェンダ・ペーパーでは、契約を獲得するための増分コストは、当初の増分コストだけに限られないことを指摘している。契約開始時点では負債としての認識要件を満たさなかったため、契約開始後に認識される手数料(たとえば、契約の変更に対して支払われる手数料、偶発的事象やクローバック条項の対象である手数料)は、負債を認識する時点で、同様に契約獲得コストとして資産化を検討することになる。これには、契約の更新も含まれる。なぜなら、TRG のアジェンダ・ペーパーによれば、更新は契約であり、契約獲得コストに係る規定において、既存契約の更新である契約について異なる会計処理を示唆するものはないためである。つまり、これら 2 つのコストの違いは、負債が発生した時期に応じた認識タイミングだけである²⁹⁷。

多くの手数料とは異なり、獲得した契約に関係しない定量的又は定性的指標(たとえば、利益、1 株当たり利益 (EPS)、業績評価)に基づくボーナスやその他の報酬などのインセンティブの支払いは、契約獲得のための増分コストに該当しないため、資産化の要件を満たさない可能性が高い。しかし、弁護士が交渉の成功時のみ支払いを受けることに合意する場合の条件付の弁護士費用は、契約獲得のための増分コストになる可能性がある。IFRS 第 15 号に基づき、どのコストを資産化すべきかを決定するには判断が求められる。一部の契約獲得コストは増分コストであるが、他のものはそうではないと判断される可能性がある。FASB TRG のアジェンダ・ペーパーに記載された以下の例を参照されたい。²⁹⁸

同一の契約に関し増分となるコスト及び増分とはならないコストの例

企業は、顧客との契約を獲得した従業員に 5% の手数料を支払う。従業員が有望な顧客と契約に関する交渉を開始すると、契約の獲得に向けて弁護士費用及び出張旅費 CU5,000 が企業に発生する。顧客は最終的に CU500,000 の契約を締結し、その結果、従業員は販売手数料として CU25,000 を受け取る。

²⁹⁵ FASB TRG アジェンダペーパー57「契約獲得の増分コストの資産化資産認識及び償却」(2016年11月7日)

²⁹⁶ TRG アジェンダ・ペーパー23「契約を獲得するための増分コスト」(2015年1月26日)

²⁹⁷ TRG アジェンダ・ペーパー23「契約を獲得するための増分コスト」(2015年1月26日)

²⁹⁸ FASB TRG アジェンダペーパー57「契約獲得の増分コストの資産化資産認識及び償却」(2016年11月7日)

FASB の TRG メンバーは、従業員に支払われた CU25,000 の手数料のみを資産化すべきであるということでおおむね合意した。このコストが、契約を獲得するために増分となる唯一のコストである。営業を促進するためのその他のコスト(弁護士費用や旅費)も企業に発生するが、それらは契約が獲得されなくとも発生する。

IFRS 第 15 号では、契約を獲得するための増分コストに関して、下記の設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 36 —— 契約獲得の増分コスト (IFRS 第 15 号 IE189 項-IE191 項)

企業(コンサルティング・サービスの提供者)が、新規の顧客にコンサルティング・サービスを提供するための競争入札に勝った。企業には、この契約を獲得するために下記のコストが発生した。

	CU
デュー・デリジェンスのための外部弁護士報酬	15,000
提案を届けるための旅費	25,000
販売担当従業員への手数料	10,000
合計	50,000

IFRS 第 15 号第 91 項に従って、企業は、販売担当従業員への手数料から生じた契約獲得の増分コスト CU10,000 について資産を認識する。企業は当該コストをコンサルティング・サービスに係る将来の報酬を通じて回収すると見込んでいるからである。企業は、販売管理者への裁量的な年間ボーナスも、年間販売目標、企業の全体的な収益性及び個人の業績評価に基づいて支払う。IFRS 第 15 号第 91 項に従って、企業は販売管理者に支払ったボーナスについての資産を認識しない。このボーナスは契約の獲得による増分ではないからである。その金額は裁量的であり、企業の収益性及び個人の業績を含む他の要因に基づいているからである。このボーナスは、識別可能な契約に直接帰属するものではない。

企業は、外部弁護士報酬と旅費は、契約を獲得したかどうかに関係なく発生していたものであることに着目する。したがって、IFRS 第 15 号第 93 項に従って、それらのコストは発生時に費用として認識される。ただし、それらが別の基準の範囲に含まれる場合は例外となり、その場合には、当該基準の関連する定めが適用される。

IFRS 第 15 号では、実務上の便法として、資産化された契約獲得コストの償却期間が 1 年以内であるならば、それらのコストを直ちに費用として認識することが容認されている。我々は、IFRS 第 15 号には明示されていないものの、企業はこのアプローチをすべての短期の契約獲得コストに一貫して適用しなければならないと考えている。増分コストの償却期間は、必ずしも当初の契約期間にはならないということに留意することが重要である。資産化コストの償却の説明はセクション 9.3.3 を参照されたい。

従前の IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号は、これまで契約獲得コストを費用処理している企業の実務に大きな変化をもたらし、今後はこれらのコストを資産化することが求められる。企業は、従業員が販売にどのように直接的に関っていたか、また従業員の役職や職位に関係なく、従業員に支払われたすべての販売手数料を評価し、増分となるコストについては資産化する必要がある。

また、これまで契約獲得コストを資産化している企業についても、特に資産化されているコストが増分コストではないため IFRS 第 15 号に基づく資産化要件を満たさない場合(ただし、当該コストが契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除く)、それらの企業の実務にも影響を及ぼすことになるだろう。

よくある質問

質問9-5: 手数料の支払いのタイミングは、それらが増分コストとなるか否かに影響を及ぼすか？
[2016年11月7日FASB TRGミーティングアジェンダ・ペーパーNo.57]

一般的に影響を及ぼすことはない。FASB TRGのメンバーは、手数料の支払いのタイミングは、契約が獲得されていなかったとしたら当該コストが発生するか否かに影響を及ぼすことはないということでおおむね合意した。FASB TRGのアジェンダ・ペーパーの以下の例を検討する。

手数料の支払いのタイミングの例

企業は、顧客と締結した CU50,000 の契約に関し 4%の販売手数料を従業員に支払う。キャッシュ・フローを管理する目的で、企業は販売が完了した時点で手数料の半分(すなわち契約価値合計の 2%)を従業員に支払い、残りはそこから 6 カ月後に支払う。従業員は、支払期日が到来した時点で企業を退職していたとしても、未払手数料を受け取ることができる権利を有する。

FASB TRG のメンバーは、企業はこの例における手数料全体を資産化しなければならないということでおおむね合意した(そのタイミングは関連する負債の認識と一致する)。すなわち、企業は即座に支払った手数料部分のみを資産化し、残りを費用としてはならない。

この事実関係では、時の経過のみが企業が手数料の残り半分を支払う条件となる。しかし、異なる手数料制度では、コストの全部(又は一部)が増分になるか否かの判断に影響を及ぼす、検討を必要とする追加の要因又は偶発事象が存在する可能性がある。たとえば、手数料制度によっては、手数料の支払期日が到来したときに依然として企業の従業員である場合にのみ、従業員は手数料の残り半分を受け取る権利を得る。こうした制度では、企業は、手数料を受け取るために従業員であることを求める要件(勤務確定条件)が実質的なものか否かを慎重に評価する必要がある。我々は、勤務条件が実質的なものである場合、企業が当該コストを負担するのに他の条件が必要となることから、手数料の残り半分の支払いは増分にはならないと考えている。

企業の手数料の支払いが、顧客が契約における期日が到来した金額を支払うことのみを条件としている場合、我々は、そのことが、手数料が増分コストとなるか否かの判断に影響を及ぼすことはないと考えている。ただし、契約が収益認識モデルに従って契約として会計処理されるには、ステップ1の要件を満たす必要がある。しかし、支払期間が延長されている場合(すなわち、契約締結日と契約対価の支払期日の間が大きく開いている場合)、上記で説明している、勤務条件その他の偶発事象が存在するか否かを検討すべきである。

質問9-6: 閾値が設定される手数料の支払いは増分コストと考えるべきか？ [2016年11月7日FASB TRGミーティングアジェンダ・ペーパーNo.57]

増分コストと捉えるべきである。FASB TRGのメンバーは、契約ごとに定められた料率の手数料を支払うのではなく、契約プールを基に手数料を決定するとしても、企業が当該顧客との契約を獲得していなかったとしたら手数料が発生していたか否かの判断に影響が生じることはないということでおおむね合意した。TRGアジェンダ・ペーパーに記載される以下の例を検討してみる。:

閾値が設定される手数料の支払いの例

企業は、年間に営業マンがどれだけの件数の契約を獲得したかにより、次のように手数料の額が増加する手数料制度を設けている。

契約獲得件数 0-9	手数料 0%
契約獲得件数 10-19	1 件目から 19 件目まで契約価値の 2%
契約獲得件数 20 以上	全契約獲得件数契約価値の 5%

FASB TRG のメンバーは、これらのコストは顧客との契約を獲得するための増分コストになるということでおおむね合意した。したがって、企業に当該手数料を支払う負債が発生した時点でこれらのコストは資産化される。企業は契約を締結した結果、当該制度の条件に従って手数料を支払うことになるので、当該コストは増分となる。

よくある質問

質問9-7: 契約の変更に際して支払われた手数料を資産化するか? [2015年1月26日TRG会議 —アジェンダ・ペーパーNo.23]

当該手数料が増分コスト(すなわち、契約の変更がなければ当該手数料は発生していなかった)で、かつ回収可能であるならば資産化する。契約の変更は、次の3つの方法のうちいずれかにより会計処理する(契約の変更に関する規定の詳細はセクション3.4を参照)。(1)別個の契約、(2)既存契約の解約及び新たな契約の創出、(3)既存契約の一部であるかのように取り扱う。3つのケースのいずれにおいても、契約の変更に際して支払われた手数料は契約獲得のための増分コストであり、回収可能であるならば資産化すべきである。(1)と(2)のケースでは、新たな契約が創出されており、契約獲得のためのコストは増分コストであると考えられる。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、既存契約の一部であるかのように会計処理される契約の変更に際して支払われた手数料は、「当初の」増分コストではないとしても、増分コストであると述べられている。

質問9-8: 手数料支払いに伴う付加給付 (fringe benefits) は資産化する金額に含めるか? [2015年1月26日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.23]

付加給付は、その追加のコストが支払われた手数料の金額に基づいており、手数料自体が契約獲得コストの要件を満たす場合、契約獲得のための増分コストの一部として資産化すべきである。しかし、付加給付のコストが、契約の獲得に関係なく発生したであろう場合(たとえば、健康保険料)、当該付加給付は資産化すべきではない。すなわち、手数料が支払われたかどうかに関係なく提供される付加給付のコスト部分については、それを手数料に配分して、そのコストの一部を資産化することはできない。

質問9-9: 契約獲得コストを即時に費用化する実務上の便法は、企業全体を通じて要件を満たすすべての契約に適用すべきか、それとも個々の契約ごとに適用できるか?

我々は、契約獲得コストを即時に費用化する実務上の便法(実務上の便法を適用しない場合、契約獲得コストは1年以内の期間で償却される)は、類似した状況における類似の性質を有する契約に一貫して適用すべきと考えている。

質問9-10: 既存契約を解約して新たな契約が創出されたかのように会計処理する契約の変更が生じた場合、資産化していた手数料はどのように会計処理すべきか?

我々は、契約の変更が既存契約を解約して新たな契約が創出されたかのように会計処理され、当初資産化された契約獲得コストが関連する財及びサービスが新たな契約の一部となる場合、関連する契約が変更された時点で存在する資産化された契約獲得コストは、新たな契約に引き継ぐべきだと考えている。なぜなら、契約獲得コストに係る資産残高はまだ移転されていない財及びサービスに関係しており、契約の変更の会計処理は将来に向かって行われるからである。この結論は、FASBのTRGメンバーが契約の変更の際に契約資産の会計処理に関して到達した結論(セクション10.1の質問10-5を参照)と類似している。

契約の変更日時時点で貸借対照表に残存する契約獲得コストに係る資産残高は、IFRS第15号に従い、引き続き減損について評価する(セクション9.3.4を参照)。さらに、企業は契約獲得コストに係る資産残高について適切な償却期間を決定しなければならない(セクション9.3.3を参照)。

9.3.2 契約履行コスト

IFRS 第 15 号では、契約を履行するためのコストは、(1)資産を生じさせるコスト、及び(2)発生時に費用処理されるコストの 2 種類に区分される。同基準は、そうしたコストの適切な会計処理を決定するにあたり、まず他の適切な基準を検討すべきであることを明確にしている。それらの他の基準が、特定のコストの資産化を禁止している場合、IFRS 第 15 号に基づいて資産を認識することはできない。他の基準書が契約を履行するためのコストに適用できない場合、IFRS 第 15 号は資産化のための要件として以下を定めている。

- ▶ 当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している(たとえば、既存契約の更新に基づき提供されるサービスに関連するコストや、いまだ承認されていない特定の契約に基づき移転される資産の設計コスト)。
- ▶ 当該コストが、将来履行義務を充足する(又は継続的に充足する)際に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。
- ▶ 当該コストが回収されると見込まれる。²⁹⁹

これらの要件がすべて満たされる場合、企業は当該コストを資産化しなければならない。

コストが資産化のための要件を満たすかどうかを判断する際に、企業は具体的な事実及び状況を考慮しなければならない。IFRS 第 15 号は、販売契約が顧客との間でいまだ成立していない場合であっても、契約履行コストの資産化を認めている。しかし、同基準では、あらゆる将来の潜在的な契約に関連するコストの資産化を認めているわけではなく、そうしたコストは具体的に特定可能な予想される契約に関連するものでなければならない。

IFRS 第 15 号では、資産化のための最初の要件を満たす可能性があるコスト(すなわち、契約に直接関係するコスト)について、次のような説明と設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋³⁰⁰

97. 契約(又は特定の予想される契約)に直接関連するコストには、次のものが含まれる。
- (a) 直接労務費(たとえば、約定したサービスを顧客に直接提供する従業員の給料・賃金)
 - (b) 直接材料費(たとえば、約定したサービスの顧客への提供に使用される消耗品)
 - (c) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分類(たとえば、契約管理及び監督のコスト、保険料及び契約の履行に使用される器具、設備及び使用権資産の減価償却費)
 - (d) 契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト
 - (e) 企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト(たとえば、外注先への支払い)

これらのコストが、将来履行義務を充足する際に使用される企業の資源を創出するか又は増価するかを判断するには相当な判断を要する可能性がある。IASB は、結論の根拠において、IFRS 第 15 号によって、資産の定義を満たすコストだけが資産として認識される一方で、企業が(収益と原価を契約期間にわたり均等に配分することによって)契約期間全体を通じて利益マージンを単に平準化するためにコストを繰り延べることは禁止されていると説明している³⁰¹。

コストが「回収されると見込まれる」という要件を満たすためには、返還されることが契約上明記されているか、又は契約価格に反映されておりマージンを通じて回収できなければならない。

²⁹⁹ IFRS 第 15 号第 95 項

³⁰⁰ 注)IFRS 第 16 号「リース」の発効により IFRS 第 15 号第 97 項(c)に追加の例として「使用権資産」が含まれた。

³⁰¹ IFRS 第 15 号 BC308 項

契約を履行する際に発生したコストが、上記の要件に基づき資産を生じさせると判断されない場合、当該コストを発生時に費用処理することが求められる。IFRS 第 15 号には、下記のように、一般的に発生時に費用処理すべきコストの例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

98. 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。

- (a) 一般管理費(当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く。その場合には、企業は当該コストを第 97 項に従って評価しなければならない。)
- (b) 契約を履行するための仕損した原材料、労働力又は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
- (c) 契約における充足した履行義務(又は部分的に充足した履行義務)に関連するコスト(すなわち、過去の履行に関連するコスト)
- (d) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務(又は部分的に充足した履行義務)に関連しているのかを企業が区別できないコスト

履行義務(又は一定期間にわたり充足される履行義務の一部)がすでに充足されている場合、当該履行義務(又はその一部)に関連する履行コストが資産化されることはない。一定期間にわたり充足される履行義務の充足がすでに始まっている場合、将来の履行に関連するコストのみが資産化される。

コストが過去又は将来の履行のいずれに関係するのかを判断できず、かつ当該コストが他の基準の資産化要件を満たさない場合、それらのコストは発生時に費用処理される。

IFRS 第 15 号は、他の IFRS に基づき資産化されるコスト、資産化要件を満たすコスト、及び資産化要件を満たさないコストを説明する以下の設例を設けている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 37 —— 資産を生じるコスト(IFRS 第 15 号 IE192 項-IE196 項)

企業が、顧客の情報技術データ・センターを 5 年間管理する契約を締結する。この契約は、その後 1 年ごとに更新可能である。平均的な顧客の期間は 7 年である。企業は、顧客が契約書に署名した時に従業員に CU10,000 の販売手数料を支払う。サービスを提供する前に、企業は、企業の社内利用のために、顧客のシステムと接続する技術プラットフォームを設計し構築する。そのプラットフォームは、顧客には移転されないが、顧客にサービスを提供するために使用される。

契約獲得の増分コスト

IFRS 第 15 号第 91 項に従って、企業は、販売手数料について契約獲得の増分コスト CU10,000 に係る資産を認識する。企業は、提供するサービスに係る将来の報酬を通じて当該コストを回収すると見込んでいるからである。企業は、この資産を IFRS 第 15 号第 99 項に従って 7 年間にわたり償却する。当該資産は 5 年間の契約期間中に顧客に移転されるサービスに関するものであり、企業は契約がその後 1 年ずつ 2 回更新されると予想しているからである。

契約履行コスト

技術プラットフォームのセットアップのために生じる当初コストは、次のとおりである。

	CU
設計サービス	40,000
ハードウェア	120,000
ソフトウェア	90,000
データ・センターの移動及びテスト	100,000
合計	350,000

IFRS 第 15 号からの抜粋

当初のセットアップコストは、主として契約を履行するための活動に関するものであるが、財又はサービスを顧客に移転しない。企業は、当初のセットアップコストを次のように会計処理する。

- (a) ハードウェアのコスト —— IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って会計処理。
- (b) ソフトウェアのコスト —— IAS 第 38 号「無形資産」に従って会計処理。
- (c) データ・センターの設計、データの移動及びテストのコスト —— IFRS 第 15 号第 95 項に従って、契約を履行するためのコストについて資産を認識できるのかどうかを評価する。それにより生じた資産があれば、企業がデータ・センターに関するサービスを提供すると見込んでいる 7 年間(すなわち、5 年の契約期間及び予想される 2 回の 1 年更新の期間)にわたって定期的に償却される。

技術プラットフォームのセットアップのための当初コストに加えて、企業は、顧客へのサービスの提供に主として責任を負う 2 名の従業員も割り当てる。これら 2 名の従業員についてのコストは、顧客へのサービスの提供の一部として生じるが、企業は、当該コストは資源を創出又は増価するものではないと判断する(IFRS 第 15 号第 95 項(b)を参照)。したがって、当該コストは IFRS 第 15 号第 95 項の要件に該当せず、IFRS 第 15 号を使用して資産として認識することはできない。第 98 項に従って、企業は、これら 2 名の従業員についての給与費用を発生時に認識する。

よくある質問

質問9-11: 変動対価の全部又は一部に制限が課せられるため、移転した財又はサービスのコストを繰り延べないと移転時点で損失が生じてしまう場合、当該コストを繰り延べることは可能か？

移転した財又はサービスのコストが、変動対価に係る制限が課せられる結果、損失が生じてしまう場合、たとえ当該財又はサービスから最終的には利益が認識されると見込まれる場合であっても、他の具体的な規定がそうしたコストの繰り延べを容認又は要求していない限り、移転した財又はサービスに係るコストを繰り延べてはならない。契約を履行するためのコストを資産化するには、コストが将来に履行義務を充足する際に使用される企業の資源を創出するか又は増価しなければならないという要件をはじめとする、IFRS 第 15 号の要件を満たさなければならない。企業は移転した財又はサービスのコストを財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で認識する。そのため、そうした販売のコストは将来に履行義務を充足する際に使用される資源を創出又は増価していないといえる。

次の例を考えてみる。企業がコストCU500,000の財をCU600,000の対価で販売する。当該財は陳腐化するリスクが高いため、企業は将来に価格譲歩を提供しなければならない可能性があるため、当該対価は変動対価に該当する(セクション5.2.1.Aを参照)。売手である当該企業は、当該契約は最終的には利益を生むと合理的に予想しているものの、取引価格に制限を加え、取引価格のうちCU470,000については収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと結論付ける。支配の移転が生じた時点で、当該企業はCU470,000の収益とCU500,000のコストを認識する。CU30,000の損失は将来に履行義務を充足する際に使用される企業の資源を創出又は増価していないため、資産化されない。

よくある質問

質問9-12: 契約成立日より前に発生した履行コストで、他の基準(たとえばIAS第2号)の適用範囲に含まれないものをどのように会計処理すべきか? [2015年3月30日TRG会議ーアジェンダ・ペーパーNo.33]

他の基準(たとえばIAS第2号)の適用範囲に含まれない、契約成立日より前(たとえば、契約に関して顧客と合意に達する前、契約がIFRS第15号に基づき会計処理されるための要件を満たす前)に、特定の予想される契約に係る活動を開始することがある。TRGメンバーは、契約成立日以降顧客に移転される財又はサービスに関連して、契約成立日より前の活動について生じるコストは、特定の予想される契約を履行するためのコストとして資産化できる可能性があるということでおおむね合意に至った。しかし、TRGメンバーは、そうしたコストを資産化するには、IFRS第15号の他の要件(たとえば、それらのコストが、予想される契約の下で回収することが見込まれている)も満たす必要があることを指摘した。

資産化後、契約成立日時時点で顧客に移転される財又はサービスに関するコストは、契約成立日に直ちに費用計上される。残りの資産化されたコストは、関連する財又はサービスが顧客に移転される期間にわたり償却される。

契約成立日より前に活動が完了する場合における、一定期間にわたり充足される履行義務の収益認識に関する規定については、セクション7.1.4.Cの質問7-14を参照されたい。

9.3.3 資産化されたコストの償却

資産化された契約コストは償却され、関連する財又はサービスの顧客への移転と整合する方法で規則的に費用が認識される。

一定の資産化されたコストは、単一の契約における複数の財又はサービスに関係する(たとえば、設計に係るサービスが独立した履行義務ではない場合における複数の別個の財を製造するための設計コスト)ため、償却期間は契約期間全体となる可能性があることに留意することが重要である。さらに資産化されたコストが複数の契約の下で移転される財又はサービスに関係している場合、又は具体的に予想される契約に関係している場合(たとえば、顧客が現在のサービス契約を更新することが見込まれる場合)、償却期間は、単一の契約だけでなく、他の契約も考慮したより長い期間となる可能性がある。こうした状況では、資産化されたコストは、便益が見込まれる期間にわたって償却される。便益が見込まれる期間は、顧客との関係が見込まれる期間となる可能性があるが、必ずしもそうとは限らない。適切な償却期間を決定するために、企業は資産化されたコストの種類、当該コストは何に関係しているか、及び契約の具体的な事実及び状況を評価する必要がある。

販売手数料に係る償却期間が契約期間よりも長い期間となるかどうかを評価する際は、その後の更新に対して追加の手数料が支払われるかどうかを検討する。IASB は結論の根拠において、企業が当初契約に対して支払った手数料と同等の手数料を契約更新時に支払う場合、当初契約の手数料に係る資産を当初契約よりも長い期間にわたって償却することは適切ではないと説明している。そうした場合、当初契約を獲得するためのコストは、更新された契約に関係していない³⁰²。更新に係る手数料が当初契約時に支払った手数料と同等であるかどうかを決定するには判断が必要になる。顧客との契約の獲得に関する増分コストに関して認識される資産の償却期間を企業はどのように判断すべきかについては、FASB TRG における議論の内容を説明している質問 9-13 と 9-14 を参照されたい。

³⁰² IFRS 第 15 号 BC309 項

弊社のコメント

IFRS 第 15 号により、販売手数料を当初契約の解約不能期間にわたり償却してきた企業にとっては、大幅な実務の変更が必要となろう。IFRS 第 15 号では、企業は、販売手数料の便益が及ぶ期間が当初の契約期間を上回るかどうかを評価しなければならない。上述のとおり、更新手数料が支払われない、もしくは更新手数料が支払われたとしても当初の手数料と同等ではない場合、企業は、当初契約を上回る期間にわたり資産化された販売手数料を償却しなければならなくなる可能性が高い。

企業は、適切な償却期間を決定した際の判断を文書化し、その内容を財務諸表に開示することが重要となる。IFRS 第 15 号の開示規定(セクション 10.4.3 を参照)は、資産化されるコストの金額を算定する際の判断、選択した償却方法、及びその他の定量的な開示を定めている。

下記の設例で示すとおり、契約コストに係る資産が関係する財又はサービスが顧客に移転すると見込まれるタイミングに重要な変更が生じる場合には、企業は償却期間を見直す(さらに、当該変更を IAS 第 8 号に基づき会計上の見積りの変更として会計処理する)。

設例 9-3 —— 償却期間

A 社は、3 年間の取引処理サービスに関する契約を新規の顧客と締結する。契約を履行するために、A 社には CU60,000 のセットアップ費用が発生した。これは IFRS 第 15 号第 95 項から第 98 項に従い資産化され、契約期間にわたり償却される。

3 年目の初めに、顧客は契約期間を 2 年間延長するよう契約を更新する。A 社は、2 年間の延長期間についても当初のセットアップ費用からの便益を得る予定である。したがって、残りの償却期間を 1 年から 3 年に変更し、会計上の見積りの変更に関する IAS 第 8 号の規定に従い、変更の生じた期間及び将来の期間における償却費を修正する。見積りの変更に関する IAS 第 8 号の開示規定も適用される。

しかし、IFRS 第 15 号に基づくと、A 社が契約開始時に契約の更新を予想できていたならば、A 社は、見込まれる更新を含む予想契約期間(すなわち 5 年)にわたりセットアップ費用を償却していたであろう。

よくある質問

質問9-13: 企業は、契約の更新手数料が当初の契約手数料と同等であるか否かをどのように判断すべきか？[2016年11月7日FASB TRG ミーティングアジェンダ・ペーパーNo.57]

FASB TRG メンバーは、手数料が同等であるとみなすためには、それは契約価値に合理的に比例するものでなければならない(たとえば、当初契約だけでなく更新された契約についても、その価値の5%とする)ということでおおむね合意した。同メンバーはまた、手数料が同等であるか否かを判断するのに、企業が「努力の水準」に関する分析を用いるのは合理的ではないということでもおおむね同意した。たとえば手数料が新規の契約については6%、更新された契約は2%というのは、契約獲得に求められる努力の水準が低くなり、それに応じて手数料も低くなり、お互いに見合っているとしても、手数料は同等とはならない。

セクション9.3.3で説明されるように、更新の手数料が当初契約の手数料と同等であると考えられる場合、当初契約期間より長い期間にわたり当初の手数料に関する資産を償却することは適切ではない。反対に、手数料が同等ではないと考えられる場合、当初の契約期間より長い期間にわたり当該資産を償却することが適切となる。

よくある質問

質問9-14: 企業は、顧客との契約を獲得するための増分コストについて認識した資産の償却期間をどのように算定すべきか？[2016年11月7日開催FASB TRG会議—スタッフ・ペーパー57]

FASB TRGメンバーは、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的な償却期間を算定する際に、資産化したコストは当初の契約に基づき移転予定の財又はサービスだけに関連しているのか、それとも今後予想される契約に基づき移転予定の財又はサービスにも関連しているのかを判断しなければならないということでおおむね合意した。たとえば、企業は当初の契約だけにに基づき手数料を支払い、かつ顧客が契約を更新することが(たとえば過去の経験又はその他関連情報に基づき)見込まれない場合、当該資産を当初契約期間にわたり償却することが適切だと考えられる。

しかし、企業の過去の経験から、顧客が契約を更新する可能性が高いことが示唆される場合、更新手数料が当初手数料と同等でないならば、償却期間は当初契約期間より長くなると考えられる。手数料が同等か否かに関する議論については、Q9-13を参照されたい。

FASB TRGのメンバーは、契約の更新手数料が当初の契約手数料と同等でないことから、償却期間は当初契約期間より延長すべきと判断する場合、企業は事実及び状況を評価して、適切な償却期間を算定する必要があるということでおおむね合意した。企業は、顧客の平均契約期間が手数料に係る資産に関連する財又はサービスの顧客への移転に整合する償却期間を最適に見積るものであると合理的に結論付ける可能性がある(たとえば、スポーツクラブの会員権など、財又はサービスが期間にわたり変化しない場合など)。しかし、FASB TRGのメンバーは、このアプローチは要求されるものではなく、企業は本アプローチをデフォルトとして使用するべきではないということでおおむね合意した。FASB TRGのメンバーは、企業は、無形資産(たとえば、企業結合で取得した顧客関係の無形資産)の償却期間を見積る際に現在使用している判断と同様の判断を用いて、顧客のロイヤリティや自身の製品やサービスがどれだけ早く移り変わるかなどの要素を考慮する可能性があることに留意した。

質問9-15: 適切な償却期間を決定するために、資産化した契約コストを契約における個々の履行義務に配分することはできるか？

我々は、適切な償却期間を決定するために、資産化された契約コストを契約における個々の履行義務に配分することは可能だが、その実施が要求されることはないと考えている。IFRS 第15号第99項では、認識した資産は規則的な基礎、「すなわち当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的な基礎」で償却されると定められている。この目的を達成するには、償却期間を決定するにあたり、資産化されたコストを履行義務に相対的な基礎で(すなわち、各履行義務に配分された取引価格に比例して)配分することが考えられる³⁰³。また、ある資産化されたコストが特定の財又はサービスに明確に関連している場合には、そのコストを特定の履行義務に配分することで、この目的を達成できる可能性がある。企業は、コストの一定金額が特定の履行義務に関連しているという結論の根拠となる客観的な証拠を入手しておくべきである。

さらに、上記でも説明したとおり、資産化されたコストを個々の履行義務に配分する企業は、一部又はすべての履行義務について償却期間を当初の契約より長い期間とすべきかどうかを検討する必要がある(上記9.3.3を参照)。

³⁰³ TRG アジェンダ・ペーパー23「契約を獲得するための増分コスト」(2015年1月26日)

よくある質問

質問9-16: 契約を獲得するための増分コストであると判断されたが、一定水準に達成してはじめて支払われる販売手数料は、どのような期間にわたり償却するか？〔2015年1月26日TRG会議－アジェンダ・ペーパーNo.23〕

TRG のアジェンダ・ペーパーでは、検討した選択肢のうち 2 つが、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎でコストを償却するという目的を達成すると記述されていた。しかし、どちらの選択肢も類似する状況に一貫して適用しなければならない。1 つ目の選択肢では、資産化されたコストを、累積的に一定水準を達成した契約のすべてに配分し、当該コストをそれら各契約の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却する。2 つ目の選択肢では、資産化されたコストを、一定水準を最後に達成した契約だけに配分し、当該コストを当該契約の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却する。TRG のアジェンダ・ペーパーでは、2 つ目の選択肢について、一定水準を最後に達成させた契約を獲得した際に支払われた手数料が、当該契約のみに関する取引価格と比べて多額の場合、直感に反する結果が生じる可能性がある指摘されている。TRG のアジェンダ・ペーパーはすべての可能性のある選択肢を検討していない。

質問9-17: 資産化された契約コスト及びその償却は、貸借対照表及び損益計算書において、それぞれどのように表示すべきか？

上記セクション9.3.1から9.3.3で説明したとおり、IFRS第15号は、契約獲得のための増分コスト及び契約を履行するためのコストを、資産として認識し、当該資産を規則的な基礎で償却することを求めている。IFRS第15号第128項は、当該資産の期末残高、ならびに当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額を別個に開示することを要求している(セクション10.4.3を参照)。しかし、IFRS第15号は、当該資産及び関連する償却の分類については定めていない。

従前のIFRSの下では、IAS第2号にサービス事業者の仕掛品(又は「棚卸資産」)への言及があった。しかし、この記載はIAS第2号から削除され、IFRS第15号の関連する規定に置き換えられた。さらに、これら資産化されたコストによる資産は本質的には無形資産ではあるものの、IAS第38号は、同号の適用範囲から、IFRS第15号に従い認識される顧客との契約から生じる無形資産を明確に除外している³⁰⁴。契約コストの分類及び表示を具体的に取り扱う基準が存在しないことから、経営者はIAS第8号の規定を適用し、適切な会計方針を選択する必要がある³⁰⁵。

我々は、そのような会計方針を策定する際に、財務諸表の表示を考える上で、契約獲得コストと契約履行コストは別々に検討する必要があると考えている。

- ▶ 契約獲得コストの性質、及びIFRSにガイダンスが存在しない点に鑑みて、我々は当該コストを以下のどちらかにより表示することを選択できると考えている。
 - ▶ 貸借対照表において別個の種類が無形資産として表示するとともに、その償却をIAS第38号の適用対象である無形資産の償却と同じ表示科目に含める。この会計処理は、電気通信業界における加入者獲得費用の会計処理に関する従前実務に類似している。
 - ▶ 貸借対照表において別個の種類(サービス事業者の仕掛品又は棚卸資産の性質に類似)として表示するとともに、その償却を売上原価、契約コストの変動又は類似項目に含める。
- ▶ 対照的に、契約履行コストは、契約に基づく企業の履行に直接影響を及ぼすような性質を有する。したがって、契約履行コストは、貸借対照表において別個の種類(資産)として表示するとともに、その償却を売上原価、契約コストの変動又は類似項目に含める。

我々はIAS第38号に定められる無形資産の規定を類推適用することは適切ではないと考えている。代わりに、契約を履行するためのコストは、その性質上、IAS第2号で扱われている製造過程で発生するコストと整合的である。すなわち、当該コストは、その性質上、サービス事業者の仕掛品又は「棚卸資産」と整合的である。さらに我々は、契約履行コストがIFRS第15号第95項の資産化要件を満たすか、又は発生時に費用処理されるかに関係なく、損益計算書において一貫した表示が求められると考えている。

³⁰⁴ IAS 第 38 号 第 3 項 (i)

³⁰⁵ IAS 第 8 号 第 10 項 - 第 12 項

9.3.4 資産化されたコストの減損

認識されたすべての資産は、各報告期間の末日時点で減損評価の対象となる。これは、資産化要件を満たすためには、資産を生じさせるコストは契約期間(又は便益が見込まれる期間(こちらの方が長い場合))を通じて回収可能でなければならないからである。

資産の帳簿価額が、関連する財又はサービスの提供と交換に企業が受け取ると見込む対価の金額から、当該財又はサービスの提供に直接関連する残りのコストを差し引いた金額を上回る場合、減損損失が発生している。減損損失は純損益に認識する。

TRG メンバーは、資産化された契約コストの減損テストでは、減損評価の対象であるコストからの便益が見込まれる期間が現在の契約よりも長くなると予想される場合は、契約の更新又は期間延長によって生じる将来キャッシュ・フローも含めるべきであるということでおおむね合意に至った³⁰⁶。言い換えれば、企業は、償却期間を決定するとき及び減損テストに使用するキャッシュ・フローを見積るときの両方の場面で、資産に関連する経済的便益を受け取ると見込む期間の合計を考慮すべきということである。このような質問は、IFRS 第 15 号の規定間に矛盾が見られたことから提起されたわけだが、IFRS 第 15 号は、同号に従って資産化されるコストは、「具体的な予想される契約」に従って移転される財又はサービス(たとえば、契約の更新及び(又は)期間延長に基づき提供される財又はサービス)に関係する可能性もあると指摘している³⁰⁷。さらに IFRS 第 15 号では、資産の帳簿価額が、(取引価格の算定に関する IFRS 第 15 号の原則を使って算定された(上記セクション 5 を参照))受け取ると見込む対価の残りの金額を上回る場合には、減損損失を認識することが定められている³⁰⁸。しかし、取引価格の測定に関する IFRS 第 15 号の規定では、取引価格の算定時に、企業は契約の「取消、更新又は変更」を想定してはならないとされている³⁰⁹。場合によっては、契約の更新や期間延長を除外することで、即座に減損損失が認識されかねない。なぜなら、企業が受け取ると予想する対価には契約の更新や期間延長から見込まれるキャッシュ・フローが含まれない一方で、契約コストは契約の延長期間や更新された期間にわたって回収される前提で資産化されていたかもしれないためである。

企業が、受領すると見込む金額を算定する際は(第 5 章を参照)、変動対価の見積りに係る制限に関する規定は考慮しない。すなわち、変動対価に係る制限により見積取引価格の減額が要求される場合であっても、企業は、制限される前の取引価格を減損テストの対象とする。取引価格は制限されないものの、減損テストの実施前に顧客の信用リスクを反映するように減額しなければならない。

ただし、資産化された契約獲得コスト又は履行コストに関して減損損失を認識する前に、企業は、当該契約に関連する他の資産について他の基準(たとえば、IAS 第 36 号「資産の減損」)に従って減損損失を認識すべきか否かを検討する必要がある。資産化されたコストの減損テストを実施後、当該コストが属する資金生成単位に IAS 第 36 号の規定を適用するために、結果として認識された当該コストの帳簿価額を当該資金生成単位の帳簿価額に含める。

IFRS の下では、IAS 第 36 号に基づき資産の回収可能価額を算定する際に用いた見積りが変更された場合、資産(のれんを除く)又は資金生成単位について過去に認識した減損損失の一部又はすべての戻入れが認められる³¹⁰。IAS 第 36 号と同様に、IFRS 第 15 号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減損損失の戻入れを容認している。ただし、当該資産の戻入れ後の帳簿価額は、過去に減損を認識しなかったとした場合に算定されたであろう(償却後の)金額を超えてはならない³¹¹。

FASB との相違点

米国会計基準では、過去に認識した減損損失の戻入れは禁止される。

³⁰⁶ TRG アジェンダ・ペーパー4「資産化された契約コストの減損テスト」(2014年7月18日)

³⁰⁷ IFRS 第 15 号第 99 項

³⁰⁸ IFRS 第 15 号第 101 項(a)、第 102 項

³⁰⁹ IFRS 第 15 号第 49 項

³¹⁰ IAS 第 36 号第 109 項 - 第 125 項

³¹¹ IFRS 第 15 号第 104 項

10. 表示及び開示

IFRS 第 15 号には、従前の IFRS よりも詳細で明示的な表示及び開示規定が定められており、企業が期中及び年次財務諸表に含めなければならない開示が拡充される。新しい規定の多くで、企業がこれまで開示することのなかった情報が求められる。

実務上、企業の財務諸表に生じる変更の内容及び範囲は、企業の収益創出活動の性質及び従前に開示していた情報の水準をはじめ(それらだけに限られるものではない)、多くの要因に左右される。

IFRS 第 15 号を適用するに際し、企業は、会計方針の開示について再評価する必要がある。³¹² 従前の IFRS では、企業は、収益認識に関する方針について、簡潔かつ場合によっては画一的な開示を行っていた。そうした簡潔な開示は、一部には従前の収益認識規定に定められるガイダンスの内容が限定的であったことが原因であるかもしれない。IFRS 第 15 号の規定の複雑さを考えると、同基準の下で認識される収益及びコストに採用される会計方針は、その説明がより難しくなり、企業はより実態に即したさらに詳細な開示を提供することが求められる。

以下のセクションで説明される開示規定は継続的にその適用が求められる。IFRS 第 15 号に移行する際に求められる開示はセクション 1.2 で説明している。

IFRS 第 15 号又は FASB の収益認識新基準を早期適用している企業の開示例及び(又は)設例を用いた、これらの表示及び開示規定及び企業が IFRS 第 15 号に定められる情報を開示するのに用いることができる様式に関するより詳細な解説については、弊社の刊行物「Applying IFRS: Presentation and disclosure requirements of IFRS 15」(2018 年 7 月)を参照されたい³¹³。

弊社のコメント

下記でさらに詳しく説明しているように、IFRS 第 15 号により財務諸表(特に年次財務諸表)で要求される開示の量は大幅に増加する。また、その多くはまったく新しい規定である。

期中及び年次財務諸表に関して必要となる開示を初めて作成する際に、これまで以上の労力が必要になると考えられる。たとえば、複数のセグメントで事業を行い、多くの異なる製品ラインを有している企業は、開示を行うために必要なデータを収集することが困難な場合もあるだろう。そのため、企業は必要な情報を収集し、開示を行う上で適切なシステム、内部統制、方針及び手続きが整備されているかどうかを確認する必要がある。開示規定が拡充され、これらの開示に必要なデータを捕捉する新しいシステムが必要になる可能性がある点を鑑みると、新基準への移行計画においてこの領域に関して優先的に取り組もうと考える企業もあるだろう。

FASB との違い

米国会計基準では、公開企業及び非公開企業の両方に適用される表示及び開示規定が定められているが、非公開企業に対しては開示規定の一部免除が定められている。FASB の基準では、公開企業を以下のいずれかに該当するものと定義している。

- (i) (FASB の定義による) 公開事業企業体(public business entity)
- (ii) 取引所又は店頭市場において取引、上場又は値付けされている証券を発行している非営利企業、あるいはそのような証券に該当するコンデュイット債の債務者である非営利企業
- (iii) SEC に財務諸表を提出又は提供する従業員給付制度

上記の要件のいずれにも該当しない企業は、米国会計基準を適用する上で非公開事業体とみなされる。

IFRS 第 15 号は公開企業と非公開企業を区別していないため、IFRS 第 15 号を適用する企業はすべての規定を適用しなければならない。

312 IAS 第 1 号第 117 項

313 ey.com/IFRS のウェブサイトから利用可能

10.1 契約資産及び契約負債の表示規定

収益認識モデルは、契約のいずれかの当事者が履行した場合に、企業の履行と顧客の支払いとの関係に応じて、契約資産又は契約負債が生じるとの考え方に基いている。IFRS 第 15 号では、下記の抜粋に示すとおり、契約資産又は契約負債を財政状態計算書に表示することが要求されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- 105 契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該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いとの関係に応じて、契約資産又は契約負債として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示する必要がある。
- 106 企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利(すなわち、債権)を有している場合には、企業は当該契約を、支払いが行われた時又は支払期限が到来した時(いずれか早い方)に、契約負債として表示しなければならない。契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている(又は対価の金額の期限が到来している)ものである。
- 107 顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。企業は契約資産の減損を IFRS 第 9 号に従って評価しなければならない。契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融資産と同じ基礎で行う必要がある(第 113 項(b)も参照)。
- 108 債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払いの期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。たとえば、企業は、支払いに対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。企業は債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。顧客との契約から生じる債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号に従った当該債権の測定値と、それに対応する認識した収益の金額との間に差額があれば、費用(たとえば、減損損失)として表示しなければならない。

企業は、約定した財又はサービスを引き渡すことにより履行義務を充足した時点で、顧客から対価を受け取る権利を獲得し、よって契約資産を有することになる。他方、たとえば、顧客が約定対価を前払いすることにより先に履行した場合、企業は契約負債を有することになる。

契約資産は、条件付きで対価を受け取る権利を表す場合と無条件で対価を受け取る権利を表す場合がある。たとえば、顧客から支払いを受ける権利を獲得する前に、企業がまず契約における別の履行義務を履行しなければならない場合、当該権利は条件付きである。企業が顧客から対価を受け取る無条件の権利を有する場合、契約資産を債権として会計処理し、当該債権を契約資産とは区別して表示する³¹⁴。対価の支払期日が到来するまでに、時の経過以外は何ら要求されない場合に権利は無条件となる。

IFRS 第 15 号の結論の根拠における IASB の説明によれば、多くの場合、対価に対する無条件の権利(すなわち債権)は、企業が履行義務を充足した時点で生じる。無条件の権利は、当該対価の支払期日が到来する前に時の経過だけがが必要な場合には、顧客に請求を行う前に生じることもある(未請求の債権)。さらに、企業が履行義務を充足する前に対価に対する無条件の権利を有する場合もあり得る³¹⁵。一部の業界では、履行(及び履行義務の充足)に先立ち顧客に請求を行うことが一般的である。たとえば、企業が財又はサービスを提供する 1 ヶ月前に支払いを求める解約不能な契約を締結する場合、対価に対する無条件の権利を獲得した日(企業の対価を受け取る権利が無条件であるか評価する時に考慮すべき要素は Q 10-6 を参照)に債権及び見合いの契約負債を認識する。こうした場合、収益は財又はサービスが顧客に移転されてはじめて認識される。

³¹⁴ IFRS 第 15 号 BC323 項-BC324 項

³¹⁵ IFRS 第 15 号 BC325 項

IASB は、結論の根拠において、契約資産と債権を区別することにより、契約において企業が有する権利に関するリスクについて、財務諸表の利用者に目的適合性のある情報が提供されるため、重要であると指摘している。契約資産も債権も共に信用リスクに晒されているが、契約資産はその他のリスク(たとえば、履行リスク)にもさらされている³¹⁶。

IFRS 第 15 号の下では、「契約資産」又は「契約負債」という用語を使用することは求められていないが、財務諸表の利用者が対価に対する無条件の権利(債権)と対価を受領する条件付の権利(契約資産)を明確に区別できるように、企業は十分な情報を開示しなければならない³¹⁷。さらに、企業は、財政状態計算書における流動資産及び流動負債の分類に関する IAS 第 1 号の規定を考慮して、契約資産及び契約負債を流動又は非流動のいずれに分類して表示するかを決定する必要がある。

IFRS 第 15 号は、契約残高の表示について下記の設例を示している。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 38 —— 契約負債と債権(IFRS 第 15 号 IE198 項-IE200 項)

ケース A —— 解約可能な契約

20X9 年 1 月 1 日に、ある企業が製品を顧客に 20X9 年 3 月 31 日に移転する解約可能な契約を締結する。この契約は、顧客が 20X9 年 1 月 31 日に CU1,000 の対価を前払いすることを要求している。顧客は 20X9 年 3 月 1 日に対価を支払う。企業は製品を 20X9 年 3 月 31 日に移転する。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 企業が 20X9 年 3 月 1 日に CU1,000 の現金を受け取る(現金を履行の前に受け取る)。

現金	CU1,000	
	契約負債	CU1,000

(b) 企業が 20X9 年 3 月 31 日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000	
	収益	CU1,000

ケース B —— 解約不能な契約

契約が解約不能であることを除き、ケース A と同じ事実がケース B に適用される。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 対価の金額の期日が 20X9 年 1 月 31 日に到来する(企業は対価に対する無条件の権利を有しているため、これは企業が債権を認識する時点である)。

債権	CU1,000	
	契約負債	CU1,000

(b) 企業が 20X9 年 3 月 1 日に現金を受け取る。

現金	CU1,000	
	債権	CU1,000

(c) 企業が 20X9 年 3 月 31 日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000	
	収益	CU1,000

企業が 20X9 年 1 月 31 日(対価の期限到来日)よりも前に請求書を発行した場合には、企業は債権と契約負債を財政状態計算書に総額で表示しない。企業はまだ対価に対する無条件の権利を有していないからである。

³¹⁶ IFRS 第 15 号 BC323 項

³¹⁷ IFRS 第 15 号第 109 項

IFRS 第 15 号には、契約残高の表示に関する別の例として、企業が履行義務を充足したが、支払いに対する無条件の権利を得ていないため、契約資産を認識する場合を説明する設例が含まれている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 39 —— 企業の履行に関して認識される契約資産(IFRS 第 15 号 IE201 項-IE204 項)

20X8 年 1 月 1 日に、ある企業が顧客に製品 A 及び B を CU1,000 と交換に移転する契約を締結する。この契約は、まず製品 A の引渡しを要求し、製品 A の引渡しに対する支払いは製品 B の引渡しを条件とすると記載している。言い換えると、CU1,000 の対価は、企業が製品 A と B の両方を顧客に移転した後にはじめて支払われる。したがって、企業は、製品 A と B の両方が顧客に移転されるまで、対価に対する無条件の権利(債権)を有さない。

企業は、製品 A と B を移転する約定を履行義務として識別し、両者の独立販売価格に基づいて、製品 A を移転する履行義務に CU400、製品 B を移転する履行義務に CU600 を配分する。企業は、製品に対する支配が顧客に移転する時に、それぞれの履行義務について収益を認識する。

企業が製品 A を移転する履行義務を充足する。

契約資産	CU400
収益	CU400

企業が製品 B を移転する履行義務を充足し、対価に対する無条件の権利を認識する。

債権	CU1,000
契約資産	CU400
収益	CU600

当初認識後、債権及び契約資産は IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号に従い減損評価の対象となる。また、当初測定時に IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号に基づく債権の測定と、対応する収益の金額との間に差異がある場合、その差額は(たとえば、減損損失として)直ちに純損益に表示される。金融商品は公正価値で当初測定されるため、こうした差額はさまざまな理由から生じ得る(たとえば、まだ受け取っていない非現金対価の公正価値の変動)。差額が黙示的な価格譲歩ではなく、顧客の信用リスクに起因する場合もこれに該当する。黙示的な価格譲歩は、収益として認識する金額である取引価格を算定する際に、契約価格から控除する。黙示的な価格譲歩と顧客の信用リスクに起因する費用とを区別するには、判断が必要となる(セクション 5.2.1.A を参照)。顧客との契約から生じる減損損失は、他の減損損失とは区分して表示する。

企業が顧客との契約に関連して他の資産を認識している場合もある(たとえば、契約獲得の増分コストや資産化要件を満たしたその他のコスト)。IFRS 第 15 号は、そのような資産は(それらが重要である場合)財政状態計算書において契約資産及び契約負債と区別して表示することを求めている。これらの金額に関しても、個別に減損評価が行われる(セクション 9.3.3 を参照)。

よくある質問

質問10-1: 複数の履行義務を伴う契約について、どのように契約資産及び契約負債の表示を決定するか? [2014年10月31日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.7]

TRGメンバーは、契約資産と契約負債は履行義務レベルではなく、契約レベルで判断すべきであるという点でおおむね合意に至った。すなわち、1つの契約に含まれる各履行義務について契約資産又は契約負債をそれぞれ認識するのではなく、それらを単一の契約資産又は契約負債に集約して表示する。

この質問が生じた理由の1つは、IFRS第15号の下では、収益認識の金額及び時期は各履行義務の完全な充足に向けての進捗度に基づき決定されるからである。そのため、一部の関係者から、単一の契約につき契約資産と契約負債の両方が認識される可能性があるのかどうかについて質問が寄せられた。たとえば、契約に含まれる、ある履行義務を充足(又は一部充足)し、これに関する対価の支払期限は到来していない一方で、同じ契約に含まれる他の未充足の履行義務について前払いを受けている場合が該当する。TRGメンバーは、契約資産又は契約負債の残高は契約ごとに純額ベースで算定されるという結論の根拠における説明は明瞭であるという点でおおむね合意に至った。この説明の根拠は、顧客との契約における権利と義務は相互依存性である。すなわち、顧客から対価を受け取る権利は企業の履行を条件とし、同様に顧客が支払いを継続することを条件として企業は履行を行うという点にある。IASBは、そうした相互依存性は、契約資産又は契約負債を純額で会計処理及び表示することによって、最も適切に反映されると判断した³¹⁸。

質問10-2: IFRS第15号に基づき結合が求められる複数の契約について、どのように表示を決定するか? [2014年10月31日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.7]

TRGメンバーは、IFRS第15号に従って同一の顧客(又は当該顧客の関連当事者)との複数の契約を結合しなければならない場合(契約の結合に関する要件についてはセクション3.3を参照)、これらの契約に係る契約資産又は契約負債もまとめる(すなわち純額表示)ことになるという点でおおむね合意に至った。IFRS第15号に基づき複数の契約を結合することが求められる場合、個々の契約における権利と義務は相互依存性である。したがって、質問10-1で説明したとおり、そうした相互依存性は、個々の契約をそれらがまるで単一の契約であるかのように結合することによって、最も適切に反映される。しかし、企業の中にはIFRS第15号の認識及び測定に関する規定に準拠するために履行義務レベルでデータを収集している企業もあるため、TRGメンバーは、当該分析を行うことは実務上困難である可能性があることを認識している。

質問10-3: 契約資産及び契約負債は、他の財政状態計算書項目(たとえば、売掛金)とどのような場合に相殺されるか? [2014年10月31日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.7]

TRGメンバーは、IFRS第15号は相殺に関する規定は設けていないため、企業は他の基準書の規定(たとえば、IAS第1号、IAS第32号「金融商品: 表示」)に従い相殺が適切かどうかを判断する必要があるということでおおむね合意に至った。たとえば、同一の顧客との複数の別個の契約(IFRS第15号に基づき結合が求められないもの)から契約資産(又は債権)及び契約負債が生じている場合、企業はIFRS第15号以外の規定を参照して、相殺が適切かどうかを判断する必要がある。

³¹⁸ IFRS 第 15 号 BC317 項

よくある質問

質問10-4: 返金負債は契約負債か(それゆえ、契約負債の表示及び開示規定の対象となるか)?

企業は、契約の具体的な事実や状況に基づいて、返金負債を契約負債とみなすかどうか決定しなければならない。我々は、返金負債は通常、契約負債の定義を満たさないと考えている。企業が返金負債は契約負債ではないと結論付ける場合、返金負債は、契約負債(又は資産)と区分して表示され、下記セクション10.4.1で説明するIFRS第15号第116項から第118項の開示規定の対象とはならない。

顧客が対価を支払い(又は無条件の対価の支払期日が到来し)、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務を有する場合、企業は契約負債を認識する。企業が顧客から受け取った(又は受け取ることになる)対価の一部又はすべてを返金すると見込む場合、企業は返金負債を認識する。返金負債は通常、将来において財又はサービスを移転する義務を表すものではない。債権(契約資産の小項目とみなせる)と同様に、返金負債は契約負債の小項目とみなせる可能性がある。さらに我々は、返金負債と債権は、(重要な場合は)純額の契約残高から区分して別個に表示すべきという点で類似していると考えている。この結論は、予想される返品に対応した資産を区分表示することを求めるIFRS第15号の規定と整合している³¹⁹。

企業が具体的な事実及び状況に基づき、返金負債は、将来において財又はサービスを移転する義務を表すと結論付ける場合には、返金負債は契約負債に該当し、IFRS第15号第116項から第118項の開示規定の対象となる。さらに、そうした状況では、質問10-1で説明したように、企業は契約レベルで算定した(返金負債を含む)単一かつ純額の契約負債又は契約資産のどちらかを表示する。

質問10-5: 既存の契約を終了して新たな契約が創出されたかのように会計処理する契約の変更が生じた場合、変更時点で存在していた契約資産はどのように会計処理すべきか? [2016年4月18日FASB TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.51]

FASBのTRGメンバーは、既存の契約を終了して新たな契約が創出されたかのように会計処理する契約の変更が生じた場合、契約の変更時点で存在していた契約資産は新たな契約に引き継ぐということでおおむね合意に至った。

この種の契約の変更が生じる場合、既存の契約を終了したかのように会計処理することから、既存の契約に関連する残高を減額すべきことが示唆されるため、そうした場合の契約資産の適切な会計処理について一部の利害関係者から質問が出ていた。

FASBのTRGメンバーは、こうした契約の変更では、関連する契約資産を新たな契約に引き継ぐことが適切だということでおおむね合意に至った。なぜなら、契約資産は、将来に移転する財及びサービスとは別個のものであり、かつすでに顧客に移転した財及びサービスの対価を受け取る権利に関係しているからである。そのため、収益認識累計額は戻入れされず、契約資産は引き続き、支払期限が到来するにつれて実現し、債権として表示される。契約変更日時点で財政状態計算書に計上されていた契約資産は、引き続きIFRS第15号に基づき減損の評価対象となる。

FASBのTRGメンバーは審議しなかった論点ではあるが、我々は、IFRS第15号に基づき創出された資産(資産化された手数料など)で、既存の契約を終了して新たな契約が創出されたかのように会計処理する契約の変更の直前に存在していたものを会計処理する際にも、同様の結論が適切になると考えている。この点に関する詳細は、セクション9.3.1の質問9-10を参照されたい。

³¹⁹ IFRS 第 15 号 B25 項

よくある質問

質問10-6: 企業がまだ財又はサービスを移転していない場合、いつの時点で支払いに対する無条件の権利を有することになるのか？

IFRS第15号第108項では、債権は対価に対する企業の権利のうち無条件のものであると定められている。我々は、企業がまだ財又はサービスを移転していない段階で、支払いに対する無条件の権利を有していると主張することは困難な場合があると考えている。

企業は、まだ提供が完了していないサービス又は近いうちに提供予定のサービスについて顧客から支払いを受け取る無条件の権利をもたらす解約不能な契約を締結することがある(たとえば、サービス又はメンテナンス契約に関連して事前に請求される金額)。売掛金及び対応する契約負債を認識することが容認(又は要求)されるかどうかを判断する際には、支払いを受け取る無条件の権利が存在していることの根拠となる契約条件ならびに具体的な事実及び状況を評価しなければならない。検討すべき要因として以下が挙げられる。

- (a) 企業は、現在提供している(かつまだ完了していない)サービス又は近いうちに提供予定のサービスについて、顧客に支払いを請求し、顧客から支払いを受け取る契約上(又は法律上)の権利(たとえば、サービス又はメンテナンス契約に関連して事前に請求される金額)を有しているか。
- (b) 事前請求の条件は通常の請求条件と整合的であるか。
- (c) 請求日から比較的短期間のうちに企業は履行を開始するか。
- (d) 事前請求から履行までの間が1年を超えているか。

10.2 その他表示上の検討事項

IFRS 第 15 号は、返品が見込まれる製品及び重大な金融要素を含む契約に関する表示規定も変更している。返品権及び重大な金融要素に関する表示上の検討事項については、それぞれセクション 5.4.1 及びセクション 5.5.2 を参照されたい。また、資産化された契約獲得コスト及び契約履行コストに関する表示上の検討事項については、セクション 9.3.3 を参照されたい。

10.3 開示目的及び一般規定

収益認識に関する従前の開示は不十分であるとの批判に対処するため、IASB は、包括的かつ一貫した開示規定を策定することとした。その結果、最近公表された他の基準と同様に、IFRS 第 15 号にも開示に関して次のような全般的な目的が定められた。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- 110 開示要求の目的は、顧客との契約から生じる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財務諸表の利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである。この目的を達成するために、企業は、次のすべてに関する定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない。
- (a) 顧客との契約(第 113 項から第 122 項を参照)
 - (b) 当該契約に本基準を適用する際に行った重要な判断及び当該判断の変更(第 123 項から第 126 項を参照)
 - (c) 第 91 項又は第 95 項に従って顧客との契約を獲得又は履行するためのコストから認識した資産(第 127 項から第 128 項を参照)

これらの開示規定のそれぞれについて、下記で詳しく説明している。必要な開示項目を決定する際の一助となるように、付録 A には EY の IFRS 開示チェックリストからの抜粋を掲載している。

IFRS 第 15 号は、開示の目的を満たすために必要となる詳細のレベルと、さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度の重きを置くべきかを考慮することを求めている。開示を合算又は分解するレベルを決定するには判断を要する。企業は、(大量の瑣末な詳細情報の記載、又は特徴が大きく異なる項目の合算によって)有用な情報が不明瞭とならないように留意しなければならない。企業は、他の基準に従って情報を開示している場合には、当該情報を IFRS 第 15 号に従って開示する必要はない。

結論の根拠で説明されているように、IFRS 第 15 号の開発過程で、多くの作成者が、潜在的な便益を上回るコストが必要な膨大な量の開示が求められるのではないかと懸念を示していた³²⁰。上記で要約したとおり、IASB は、開示目的を明確に定めるとともに、IFRS 第 15 号に規定される開示は最低限要求される開示項目を示すチェックリストではないと述べている。すなわち、企業にとって関連性のない又は重要性のない開示を行う必要はない。さらに IASB は、特定の開示に関して、調整表ではなく定性的開示を要求することを決定した。

弊社のコメント

企業は自社の開示を見直して、顧客との契約から生じる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財務諸表の利用者が理解できるようにするという IFRS 第 15 号の開示目的が満たされているかどうかを判断しなければならない。たとえば、企業が顧客に多額の支払いを行っているが、当該支払いは顧客からの別個の財又はサービスに対する支払いではないため、取引価格が減額され、認識される収益の金額及び時期に影響が生じる場合がある。IFRS 第 15 号には、顧客に支払った又は支払うことになる対価の残高を開示するよう求める具体的な規定はないものの、当該金額に重要性がある場合には、IFRS 第 15 号に定められる開示規定の目的を満たすために、そうした契約に関する定性的及び(又は)定量的情報を開示する必要があるかもしれない。

これらの開示は、包括利益計算書及び財政状態計算書が表示される各事業年度に関して(及び当該日現在のものが)要求される。

10.4 具体的な開示規定

10.4.1 顧客との契約

開示の大半は顧客との契約に関するものである。これらの開示には、収益の分解、契約資産及び契約負債の残高に関する情報、並びに企業の履行義務に関する情報が含まれる。これら開示に関連する情報を提供するため、IASB は下記の顧客との契約に関する金額の開示を企業に要求することを決定した³²¹。

- ▶ IFRS 第 15 号第 113 項(a)において、顧客との契約から認識した収益を、その他の源泉からの収益と区別して開示(又は包括利益計算書に表示)することを要求している。たとえば、大手の設備メーカーで、自社の設備を販売するだけでなく、リースもしている企業は、それらの取引から生じた収益の金額を区分して表示(又は開示)しなければならない。
- ▶ IFRS 第 15 号第 113 項(b)において、顧客との契約から生じた減損損失を、他の契約から生じた減損損失と区別して開示することを要求している(ただし、包括利益計算書でそれらが区分表示されていない場合のみ)。結論の根拠で示されているとおり、IASB は、顧客との契約に係る減損損失を区分して開示(又は表示)することにより、財務諸表の利用者に最も目的適合性の高い情報が提供されると判断した³²²。

他の基準書で要求又は許容される場合を除き、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、収益と費用を純損益又は包括利益計算書において相殺することを認めていない³²³。

IFRS 第 15 号の取引価格に関する規定を適用した後に、企業が認識する収益は、たとえば、企業が顧客に与える割引及び支払う数量リポートに関する相殺が反映されている場合がある。同様に、企業は、通常の活動の過程で、収益を生み出さないが収益創出活動に付随する他の取引を行う。表示がそのような取引その他の事象の実質を反映する場合、IAS 第 1 号は、企業が、収益を同じ取引に関連して生じた費用と相殺して取引の結果を表示することを容認している³²⁴。IAS 第 1 号で取り上げられている例は、非流動資産の処分による利得及び損失を、処分代金から当該資産の帳簿価額及び関連する売却費用を控除して表示している³²⁵。

³²⁰ IFRS 第 15 号 BC327 項、BC331 項

³²¹ IFRS 第 15 号 BC332 項

³²² IFRS 第 15 号 BC334 項

³²³ IAS 第 1 号第 32 項

³²⁴ IAS 第 1 号第 34 項

³²⁵ IAS 1:34(a) IAS 第 1 号第 34(a)項

収益の分解

企業は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因によってどのように影響を受けるのかを説明できるような収益の分解情報を開示することが求められる。これは、IFRSに基づく財務諸表の作成者にとって、期中財務諸表及び年次財務諸表の双方で要求される唯一の開示規定である。

上記で述べたとおり、顧客との契約から生じた債権又は契約資産についてIFRS第9号又はIAS第39号に従って認識した減損損失は、他の減損損失とは区分して開示することが要求されているが、回収不能額に対する当該損失をさらに分解して開示することは要求されていない。

IFRS第15号では、収益をどのように分解すべきかについて明確に規定されていないものの、適用指針では企業が考慮すべき区分が示されている。適用指針では、各企業にとって最適となる区分の仕方は、事実及び状況によってそれぞれ異なるが、企業は、何が最も適切で有用な区分となるかを判断する際には、他の公表文書(たとえば、プレスリリース、その他報告書)において収益がどのように分解されているかを考慮すべきであることが示唆されている。

IFRS第15号は同号が要求している収益の分解に関する開示について、下記の適用指針を定めている。

IFRS第15号からの抜粋

B88 収益を分解するために用いる区分の種類を選択する際に、企業は、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように表示されているのかを、以下のすべてを含めて、考慮しなければならない。

- (a) 財務諸表の外で表示されている開示(たとえば、決算発表、年次報告書、投資家向けの発表において)
- (b) 最高経営意思決定者が事業セグメントの財務業績を評価するために定期的に検討している情報
- (c) 他の情報のうち、B88項(a)及び(b)で識別された種類の情報に類似し、企業又は企業の財務諸表の利用者が企業の財務業績の評価又は資源配分の決定を行うために使用するもの

B89 適切である可能性のある区分の例として、次のものがあるが、これらに限定されない。

- (a) 財又はサービスの種類(たとえば、主要な製品ライン)
- (b) 地理的区分(たとえば、国又は地域)
- (c) 市場又は顧客の種類(たとえば、政府と政府以外の顧客)
- (d) 契約の種類(たとえば、固定価格と実費精算契約)
- (e) 契約の存続期間(たとえば、短期契約と長期契約)
- (f) 財又はサービスの移転の時期(たとえば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益)
- (g) 販売経路(たとえば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財)

結論の根拠で述べているとおり、IASBは、分解の基礎として収益の具体的な特徴を定めなかったこととした。これは、IASBは、企業が自身の事業にとって最も適切な企業固有及び(又は)業界固有の要因に基づき、当該決定を行うべきであると考えたからである。IASBは、収益を分解する上で、企業が複数の種類の区分を用いることが必要になる場合があると考えている³²⁶。

IFRS第15号第112項は、他の基準書により要求されている開示を重複して行う必要がない点も明確にしている。たとえば、IFRS第8号「事業セグメント」に従いセグメント情報の一部として収益を分解して開示している企業は、それらのセグメントに関連する開示が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因によりどのように影響を受けるかを説明するために十分であり、IFRSと整合する基準で表示されている場合には、収益の分解情報について別途開示する必要はない。

³²⁶ IFRS第15号B87項、BC336項

しかし、セグメント情報がIFRS第15号の開示目的を達成できるほどには十分に分解されていない場合もある。IASBは結論の根拠にて、セグメント別の収益の開示だけでは、当期に認識された収益の構成を財務諸表の利用者が理解できるだけの十分な情報が必ずしも提供されない可能性があることを指摘した³²⁷。企業がIFRS第8号を適用する場合、IFRS第15号第115項は、収益の分解情報とセグメント情報との間のつながりを説明することを求めている。財務諸表の利用者は、収益の構成だけでなく、収益がセグメント情報で開示されている他の情報とどのように関連しているかを理解するために、この情報が非常に重要であると考えている。企業は、表形式又は記述的説明によりこの情報を提供することができる。

IASBは、収益の分解をどのように開示するかに関して下記のような設例を示している。

IFRS第15号からの抜粋

設例 41 —— 収益の分解 —— 定量的開示(IFRS第15号IE210項-IE211項)

ある企業が、IFRS第8号「事業セグメント」に従って次のセグメントを報告している。消費者製品、輸送、エネルギーである。投資家向け説明資料を作成する際に、企業は収益を、主たる地域市場、主要な製品ライン及び収益認識の時期(すなわち、一時点で移転される財又は一定の期間にわたり移転されるサービス)に分解している。

企業は、投資家向け説明資料で使用している区分を、IFRS第15号第114項の分解開示の要求事項の目的(顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解すること)を満たすために使用できると判断する。下記の表は、主たる地域市場、主要な製品ライン及び収益認識の時期による分解開示を例示している(IFRS第15号の第115項に従って、分解した収益が消費者製品、輸送及びエネルギーの各セグメントとどのように関連しているのかに関する調整表を含む)。

セグメント	消費者製品	輸送	エネルギー	合計
	CU	CU	CU	CU
主たる地域市場				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	-	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
主要な財/サービスのライン				
事務用品	600	-	-	600
器具	990	-	-	990
衣類	400	-	-	400
オートバイ	-	500	-	500
自動車	-	2,760	-	2,760
太陽光パネル	-	-	1,000	1,000
発電所	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500
収益認識の時期				
一時点で移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定期間にわたり移転されるサービス	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

³²⁷ IFRS第15号BC340項

契約残高

IASB は、結論の根拠にて、財務諸表の利用者が、特定の報告期間における収益認識額とすべての契約資産及び契約負債の残高合計における変動との関連性を理解することが必要であると述べている³²⁸。その結果、IASB は、契約残高及び当該残高の変動に関して下記の開示規定を含めることとした。

IFRS 第 15 号からの抜粋

116. 企業は、次のすべてを開示しなければならない。
- (a) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高(区分して表示又は開示していない場合)
 - (b) 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの
 - (c) 当報告期間に、過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務から認識した収益(たとえば、取引価格の変動)
117. 企業は、履行義務の充足時期(第 119 項(a)を参照)が通常の支払時期(第 119 項(b)を参照)にどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明しなければならない。提供する説明は、定性的情報を使用することができる。
118. 企業は、当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明を提供しなければならない。この説明には、定性的情報と定量的情報を含めなければならない。企業の契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、次のものがある。
- (a) 企業結合による変動
 - (b) 収益に対する累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更(変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価の変更を含む)又は契約変更が含まれる。
 - (c) 契約資産の減損
 - (d) 対価に対する権利が無条件となる(すなわち、契約資産が債権に分類変更される)時間枠の変化
 - (e) 履行義務が充足される(すなわち、契約負債から生じる収益が認識される)時間枠の変化

企業は、契約残高及びその変動について、最適と思われるならば、表形式と記述的説明を組み合わせた情報を開示することが認められる。IASB は結論の根拠において、契約残高及びその変動に関する開示は、財務諸表の利用者に彼らの要望する情報、すなわち、契約資産は通常いつの時点で売掛金へ振り替えられる又は現金で回収されるのか、及び契約負債はいつの時点で収益として認識されるのかに関する情報を提供すると説明している³²⁹。

契約残高及びその変動に関する開示に加えて、IFRS 第 15 号は、企業が当期に認識した収益のうち、(たとえば、取引価格の変更又は収益認識に課されていた制限に関する見積りの変更に起因して)過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務に配分した金額を開示するよう求めている。結論の根拠で示されるとおり、IASB は、この情報は財務諸表の他の箇所で提供されておらず、当期の履行の結果ではない収益の認識時期に関して目的適合性のある情報を提供することになる点に留意した³³⁰。

³²⁸ IFRS 第 15 号 BC341 項

³²⁹ IFRS 第 15 号 BC346 項

³³⁰ IFRS 第 15 号 BC347 項

下記の設例はこれらの規定に準拠した開示例である。

設例 10-1 —— 契約資産及び契約負債の開示

A社は、財政状態計算書上で顧客との契約から生じる債権を区別して表示している。契約資産及び契約負債に関して要求される他の開示に準拠するため、A社は財務諸表の注記に下記の情報を含める。

	20X9年	20X8年	20X7年
契約資産	CU1,500	CU2,250	CU1,800
契約負債	CU(200)	CU(850)	CU(500)
以下により当期に認識された収益:			
期首時点で契約負債に含まれていた金額	CU650	CU200	CU100
過去の期間に充足された履行義務	CU200	CU125	CU200

当社は、契約に定められた請求スケジュールに基づき顧客から支払いを受けている。契約資産は契約に基づき完了した履行に係る対価を受け取る権利に関するものである。売掛金は対価を受け取る権利が無条件の権利になった時点で認識している。契約負債は契約に基づく履行に先立ち受領した支払いに関するものである。契約負債は、契約に基づき履行するにつれて(又は履行する時点で)収益として認識している。また、顧客との契約の早期解約により契約資産に減損が生じ、これにより20X9年には契約資産がCU400減少した。

弊社のコメント

契約資産及び契約負債、契約負債から振り替えて認識した収益、ならびに過去の期間に充足した履行義務から認識した収益を開示することは、多くの企業にとって実務に変更をもたらす可能性が高い。さらに、IFRS第15号第116項(a)は、顧客との契約から生じる契約残高を区別して開示するよう企業に求めており、IFRS第15号が適用されない契約に関して重要な債権を有している企業は、開示に際してこれらの残高を区別する必要がある。たとえば、企業は、顧客との契約に関する営業債権とは区別して開示する必要がある、リース契約に関する営業債権を有していることがある。

企業は必要な情報を収集し、開示を行う上で適切なシステム、方針及び手続ならびに内部統制が整備されているかどうかを確認する必要がある。たとえば、知的財産のライセンスに係る使用权を引渡した後の報告期間で企業が受け取る売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティは、過去の期間に充足した履行義務に関連して、その後の期間に受け取る収益を表す。そのため、当該収益の金額は、IFRS第15号第116項(c)に従い区分して開示される。

履行義務

財務諸表の利用者が顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性について分析する際の一助となるように、IASBは、履行義務について開示を求めることを決定した。結論の根拠でも記述されているように、従前のIFRSは、収益の認識に関する会計方針の開示を求めているが、財務諸表の利用者からは、多くの企業は「決まり文句」の記述しか提供しておらず、会計方針がどのように企業が顧客と締結した契約と関連しているのかを説明していないとの批判があった³³¹。この批判に対処するための、IFRS第15号は履行義務に関してより説明的な情報を提供することを求めている。

さらに企業は、残存する履行義務、及び残存する履行義務に配分された取引価格の金額(当該金額の財務諸表への予想認識時期に関する説明を含む)に関する情報を開示することが求められる。

³³¹ IFRS第15号BC354項

下記のように、定性的情報と定量的情報の両方が要求される。

IFRS 第 15 号からの抜粋

履行義務

119. 企業は、顧客との契約における履行義務に関する情報を開示しなければならない。これには次のすべての記述が含まれる。

- (a) 企業が履行義務を充足する通常の時点(たとえば、出荷時、引渡時、サービスを提供するにつれて、あるいはサービスの完了時)。これには、請求済未出荷契約において履行義務がいつ充足されるのかが含まれる。
- (b) 重要な支払条件(たとえば、通常の支払期限、契約に重大な金融要素が含まれているかどうか、対価の金額に変動性があるかどうか、変動対価の見積りが第 56 項から第 58 項に従って通常制限されるかどうか)
- (c) 企業が移転を約定した財又はサービスの内容(他の当事者が財又はサービスを移転するよう手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を強調する)
- (d) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務
- (e) 製品保証及び関連する義務の種類

残存する履行義務に配分した取引価格

120. 企業は、残存する履行義務に関して次の情報を開示しなければならない。

- (a) 報告期間末現在で未充足(又は部分的に未充足)の履行義務に配分した取引価格の総額
- (b) 第 120 項(a)に従って開示した金額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明。企業はこれを次のいずれかの方法で開示しなければならない。
 - (i) 残存する履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用した定量的ベースによる方法
 - (ii) 定性的情報を使用した方法

121. 実務上の便法として、企業は、次の条件のいずれかに該当する場合には、履行義務についての第 120 項の情報を開示する必要がない。

- (a) 当該履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である。
- (b) 企業が、当該履行義務の充足から生じる収益を B16 項に従って認識している。

122. 企業は、第 121 項における実務上の便法を適用しているかどうか、及び顧客との契約からの対価の中に取引価格に含まれていない(したがって、第 120 項に従って開示した情報に含まれていない)ものがあるかどうかを定性的に説明しなければならない。たとえば、取引価格の見積りには、制限されている変動対価の金額の見積りは含まれない(第 56 項から第 58 項を参照)。

IASB は、結論の根拠において、多くの財務諸表の利用者が、企業が既存の契約から認識すると見込む収益の金額及び認識時期に関する情報が、収益を分析する上で、有用であるとコメントしたと述べている³³²。これは特に重要な未認識の収益がある長期契約に関して該当する。IASB は、多くの企業が、そのような「受注残」に関する情報をしばしば任意で開示している点にも着目した。しかし、この情報は一般的に財務諸表外で開示され、また受注残について共通の定義が存在しないことから、企業間の比較ができない場合がある。

³³² IFRS 第 15 号 BC348 項-349 項

結論の根拠で述べられているように、IFRS 第 15 号第 120 項に当該開示規定を定めることを決定した際の IASB の意図は、財務諸表の利用者に下記に関する追加情報を提供することである。

- (a) 既存契約における残存する履行義務から認識される収益の金額及び予想認識時期
- (b) 既存契約における残存する履行義務から認識される収益の金額及び予想認識時期に関する傾向
- (c) 将来の予想収益に関連するリスク(たとえば、履行義務が長期間にわたり充足されないと見込まれる場合、収益に関する不確実性がより高くなるという考え方がある)
- (d) 判断又は状況の変化が企業の収益に及ぼす影響³³³

この開示は、定量的に行うことも(たとえば、1 年超 2 年内又は 2 年超 3 年内などの期間帯において認識される金額を示す)、定量的及び定性的情報の組合せにより開示することも認められる。さらに、この開示には、現在の契約における履行義務に関連する金額だけが含まれる。たとえば、未行使である契約の更新権が重要な権利ではない場合、当該更新権は現在の契約における履行義務ではない。そのため、そうした更新権に関する金額は開示されない。一方、企業が、契約の更新権は将来に顧客が財又はサービスを取得する重要な権利を表す(したがって、別個の履行義務である(セクション 4.6 を参照))と結論付ける場合、未だ行使されていない選択権に係る重要な権利(すなわち未充足の履行義務)に起因する対価をこの開示に含める。

残存する履行義務に配分された取引価格の開示には、取引価格に含まれなかった対価は含まれない。しかし、IFRS 第 15 号は、対価のうち取引価格に含まれなかったため、残存する履行義務に関する開示に含まれなかったもの(たとえば、変動対価のうち制限が課されるため、取引価格に含まれなかった金額)があるかどうかを定性的に開示することを求めている。

IASB は、実務上の便法も定めており、当初の予想期間が 1 年未満である契約、又は IFRS 第 15 号 B16 項に定められる請求権に関する実務上の便法の要件を満たす契約については、残存する履行義務に関する金額を開示しないことができる。セクション 7.1.4 で説明したとおり、企業が、現在までに完了した履行が顧客にとって持つ価値に直接対応する金額で顧客から対価を受け取る権利を有している場合、請求権に関する便法を用いると、一定の期間にわたり収益を認識している企業は、請求時に収益を認識することができる³³⁴。たとえば、3 年間のサービス契約について、企業がサービスを 1 時間提供することに顧客に固定金額を請求する権利を有する場合には、当該開示を行う必要はない。ただし、この開示に関する実務上の便法を適用する場合は、その旨を定性的に開示しなければならない³³⁵。

FASB との違い

FASB は 2016 年 12 月に ASC 第 606 号を改訂し、一定の状況では残存する履行義務に関する定量的開示を行わなくてもよいとする任意の免除規定を定め、この新規又は既存の任意の免除規定(従前は実務上の便法と呼ばれていた)のいずれかを利用する企業に定性的開示を拡充するよう求めている。IASB は、IFRS 第 15 号に同様の任意の免除規定を設けていない。

IFRS 第 15 号には、当該開示規定に関してさまざまなケースを想定した下記の設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 42 —— 残存する履行義務に配分した取引価格の開示(IFRS 第 15 号 IE212 項-IE219 項)

20X7 年 6 月 30 日に、企業が、サービスを提供するために別々の顧客と 3 つの契約(契約 A、B 及び C)を締結する。それぞれの契約には 2 年の解約不能期間がある。企業は、20X7 年 12 月 31 日現在の残存する履行義務に配分した取引価格の開示に含めるべき各契約の情報を決定する際に、IFRS 第 15 号第 120 項から第 122 項の要求事項を検討する。

³³³ IFRS 第 15 号 BC350 項

³³⁴ IFRS 第 15 号 121 項

³³⁵ IFRS 第 15 号第 122 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

契約 A

清掃サービスが、今後 2 年間にわたり通常少なくとも 1 か月に 1 回提供される。提供されるサービスについて、顧客は 1 時間当たり CU25 の料金を支払う。

企業は提供したサービスの 1 時間ごとに固定金額を請求するので、企業は、IFRS 第 15 号 B16 項に従って現在までに完了した企業の履行の価値に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有している。したがって、企業が IFRS 第 15 号第 121 項(b)の実務上の便法を適用することを選択する場合には、開示は不要である。

契約 B

清掃サービス及び芝生のメンテナンス・サービスが、今後 2 年間にわたり最大で 1 か月に 4 回、必要に応じて提供される。顧客は両方のサービスに対して 1 か月当たり CU400 の固定価格を支払う。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。全体的な開示に含まれる契約 B についての情報は、次のとおりである。

	20X8	20X9	合計
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200
(a) $CU4,800 = CU400 \times 12$ か月			
(b) $CU2,400 = CU400 \times 6$ か月			

契約 C

清掃サービスが、今後 2 年間にわたり必要に応じて提供される。顧客は 1 か月当たり CU100 の固定対価に加えて、顧客の施設の規制上の審査及び認定に対応する CU0 から CU1,000 までの範囲の 1 回限りの変動対価(すなわち、業績ボーナス)を支払う。企業は、変動対価 CU750 に対する権利を得ると見積っている。IFRS 第 15 号第 57 項の諸要因に関する企業の評価に基づき、企業は変動対価の見積り CU750 を取引価格に含める。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からである。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。また、企業は、当該開示に含まれていない重大な変動対価に関する定性的議論を記載する。全体的な開示に含まれる契約 C についての情報は、次のとおりである。

	20X8	20X9	合計
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363
(a) 取引価格 = $CU3,150 (CU100 \times 24 \text{ か月} + \text{変動対価 } CU750)$ 1 年当たり CU1,575 で 24 か月にわたり均等に認識される			
(b) $CU1,575 \div 2 = CU788$ (すなわち、当該年度の 6 か月分)			

さらに、IFRS 第 15 号第 122 項に従って、企業は、業績ボーナスの一部分は取引価格に含めていないので開示から除外している旨を定性的に開示する。業績ボーナスの当該部分は、変動対価の見積りの制限に関する要求事項に従って、取引価格から除外された。

さらに IFRS 第 15 号には、同号第 120 項(b)により求められる開示を(定量的な期間帯を用いずに)定性的な情報を用いてどのように行うかに関して下記の設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 43 —— 残存履行義務に配分した取引価格の開示 —— 定性的開示(IFRS 第 15 号 IE220 項-IE221 項)

20X2 年 1 月 1 日に、企業が、CU10 百万の固定対価で商業ビルを建設する契約を顧客と締結する。このビルの建設は、企業が一定期間にわたり充足する単一の履行義務である。20X2 年 12 月 31 日現在、企業は CU3.2 百万の収益を認識している。企業は建設が 20X3 年に完成すると見積っているが、プロジェクトの完成は 20X4 年の前半となる可能性がある。

20X2 年 12 月 31 日に、企業は、収益としてまだ認識していない取引価格を、残存する履行義務に配分した取引価格の開示の中で開示する。また、企業は、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかに関する説明を開示する。説明の開示は、残存する履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用して定量的に行うか又は定性的説明の提供によって行うことができる。企業は収益認識の時期に関して不確実であるため、この情報を次のように定性的に開示する。

「20X2 年 12 月 31 日現在、残存する履行義務に配分した取引価格の総額は CU6.8 百万であり、企業はビルが完成するにつれてこの収益を認識する。これは今後 12 か月から 18 か月にわたり発生すると見込まれる。」

よくある質問

質問10-7:企業が(たとえば、実質的な契約上の最低支払金額又は数量割引が定められているため)「請求権」の便法を適用する要件を満たしていないと判断する場合であっても、企業は開示に関する実務上の便法を適用して、残存する履行義務に配分された取引価格の金額を開示しないと決定することはできるか? [2015年7月13日TRG会議—アジェンダ・ペーパーNo.40]

TRGメンバーは、(a)当初の予想期間が1年以内の契約、又は(b)「請求権」の簡便法の要件を満たす契約のいずれかについてのみ、残存する履行義務に配分された取引価格の金額の開示が免除される実務上の便法を適用できるという点でIFRS第15号は明確であるとの合意に至った。契約が(a)又は(b)のいずれにも該当しない場合、企業はIFRS第15号第120項で要求される残存する履行義務に関する情報を開示しなければならない。しかし、企業はこれらの規定に従って、対価のうち取引価格に含まれなかったもの(たとえば、変動対価の見積りのうち制限が課されるため、取引価格に含まれなかったもの)については、定性的に説明することができる。

利害関係者からは、企業が(たとえば、実質的な契約上の最低支払金額又は数量割引が定められているため)請求権の簡便法を適用する要件を満たしていないと判断する場合であっても、企業は開示に関する実務上の便法を適用することができるかという質問がされていた。

10.4.2 重要な判断

IFRS 第 15 号では、取引価格の算定、履行義務への取引価格の配分、及び履行義務の充足時期の決定に際して行った重要な会計上の見積り及び判断(及び当該判断の変更)について、明示的に開示が要求されている。

IFRS には、現在、企業が行った重要な会計上の見積り及び判断の開示を求める一般規定が存在する。IFRS 第 15 号の結論の根拠に記述されているとおり、IASB は、財務諸表の利用者が収益を重視していることから、収益認識の金額と時期を決定する際に用いた見積り及び判断に関する具体的な開示を要求することを決定した³³⁶。これらの規定は、IAS 第 1 号で求められる重要な判断及び会計上の見積りに関する一般規定に追加されるものである。詳細は以下で説明している³³⁷。

³³⁶ IFRS 第 15 号 BC355 項

³³⁷ IAS 第 1 号第 122 項—第 133 項を参照

履行義務の充足時期の決定

IFRS 第 15 号は、履行義務の充足時期を決定する際に行った重要な判断を開示することを求めている。一定期間にわたり充足される履行義務に関する開示規定と、一時点で充足される履行義務に関する開示規定は異なるが、開示目的は、収益認識の時期を決定する際に行った判断を開示することで一致している。企業は下記の情報を開示しなければならない。

IFRS 第 15 号からの抜粋

124. 企業は、一定期間にわたり充足する履行義務について、次の両方を開示しなければならない。
- (a) 収益を認識するために使用した方法(たとえば、使用したアウトプット法又はインプット法の記述及び当該方法をどのように適用しているのか)
 - (b) その使用した方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明
125. 一時点で充足される履行義務について、企業は、約定した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示しなければならない。

履行義務が一定期間にわたり充足されると判断された場合、IFRS 第 15 号に基づき、企業は、財又はサービスを移転する際の企業の履行を最も適切に表す単一の収益認識方法を履行義務ごとに選択する必要がある。企業は収益を認識するために使用した方法を開示しなければならない。

たとえば、企業が複数階のビルを顧客のために改装する契約を締結し、当該業務には 2 年を費やすと予想するケースを考える。当該企業は、約定した改装サービスは一定期間にわたり充足される単一の履行義務であると結論付け、発生したコストに基づき工事進行基準を用いて進捗度を測定すると決定する。この場合、企業は、使用した方法、当該方法をどのように契約に適用したのか、及び選択した当該方法が財又はサービスの移転の忠実な描写をもたらす理由を開示する。

履行義務が一時点で充足されると判断される場合、IFRS 第 15 号に基づき、企業は約定した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示しなければならない。たとえば、企業は支配の移転時期を決定するために IFRS 第 15 号第 38 項に挙げられる支配の移転の指標を考慮し、当該結論に至るにあたっての重要な判断を開示する必要がある。

取引価格及び履行義務への配分類の決定

企業は、契約に関する取引価格を見積るにあたり、特にそれらを見積りに変動対価が含まれている場合、しばしば重要な判断が求められる。

また、独立販売価格を見積る際をはじめとして、取引価格を配分するときにも重要な判断が求められる可能性がある。たとえば、顧客の有する選択権が顧客に重要な権利を与えているかどうかを評価するとき(セクション 4.6 を参照)、及びそうした重要な権利の独立販売価格を見積るときに判断が求められる可能性が高い。

IFRS 第 15 号では、財務諸表の利用者が収益を重視していることから、下記のとおり、年次財務諸表において、使用した方法、インプット及び仮定に関する定性的情報を開示することが要求されている³³⁸。

IFRS 第 15 号からの抜粋

126. 企業は、次のすべてについて使用した方法、インプット及び仮定に関する情報を開示しなければならない。
- (a) 取引価格の算定(これには、変動対価の見積り、対価の貨幣の時間的価値の影響についての調整、現金以外の対価の測定が含まれるが、これらに限定されない)
 - (b) 変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価
 - (c) 取引価格の配分(約定した財又はサービスの独立販売価格の見積り及び契約の特定の部分への値引き及び変動対価の配分(該当がある場合)を含む)
 - (d) 返品及び返金の義務並びにその他の類似した義務の測定

³³⁸ IFRS 第 15 号 BC355 項

弊社のコメント

取引価格の算定及び配分に用いた方法、インプット及び仮定に関する情報を開示することは、一部の企業にとって実務に変更をもたらすだろう。多様な契約を締結している企業は、使用したさまざまな方法、インプット及び仮定のすべてを捕捉するために必要なプロセス及び手順が整備されているかどうかを確認する必要がある。

10.4.3 契約獲得コスト又は履行コストに関して認識された資産

セクション 9.3 で説明したとおり、IFRS 第 15 号は顧客に財又はサービスを提供する契約を獲得及び履行する際に発生したコストの会計処理を定めている。IFRS 第 15 号は、契約の獲得又は履行コストに係る資産に関する情報の開示を求めている。この情報は、資産として認識されるコストの種類、及びそれらの資産が事後的にどのように償却又は減損処理されるかについて、財務諸表の利用者が理解するのに役立つように開示される。これらの開示には次の項目が含まれる。

IFRS 第 15 号からの抜粋

127. 企業は、次の両方を記述しなければならない。

- (a) 顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストの金額を算定(第 91 項又は第 95 項に従って)する際に行った判断
- (b) 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法

128. 企業は、次のすべてを開示しなければならない。

- (a) 顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストから(第 91 項又は第 95 項に従って)認識した資産について、資産の主要区分別(たとえば、顧客との契約の獲得のためのコスト、契約前コスト及びセットアップコスト)の期末残高
- (b) 当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額

顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストのうち資産化の要件を満たした金額を算定する際に行った判断、及び当該コストについて認識した資産を償却するために用いた方法を開示することが求められる。たとえば、契約獲得コストについて、各契約の締結時に支払手数料を資産化する企業は、顧客との契約を獲得するために発生したコストの要件を満たす支払手数料を決定するために用いた判断、及び償却期間の決定を説明する必要がある。契約コスト資産に関する表示規定については、セクション 9.3 を参照されたい。

10.4.4 実務上の便法

IFRS 第 15 号には、いくつか実務上の便法が設けられている。IFRS 第 15 号は、このうち次の 2 つの実務上の便法を適用した場合にはその旨を開示することを求めている。(a) 重大な金融要素が存在するか否かの判断に関する IFRS 第 15 号第 63 項に定められる実務上の便法(セクション 5.5 を参照)、(b) 契約獲得に係る一定の増分コストについて即時の費用認識を認める IFRS 第 15 号第 94 項に定められる実務上の便法(セクション 9.3.1 を参照)。

10.5 開示に関する経過措置

IFRS 第 15 号は遡及適用することが求められる。しかし、IASB は完全遡及適用アプローチ(表示されるすべての期間について IFRS 第 15 号を適用する)又は修正遡及適用アプローチのいずれかを選択できることとした。開示に関する経過措置は、企業がどちらの移行アプローチを選択したかに応じて異なる。開示規定も含んだ移行措置に関する説明は、セクション 1.3 を参照されたい。

10.6 期中財務諸表における開示

IAS 第 34 号「期中財務報告」は、年次財務諸表に関して IFRS 第 15 号に定められる開示規定と同じように、収益の分解情報の開示を求めている³³⁹。本開示規定の詳細についてはセクション 10.4.1 を、適用年度の期中報告期間における開示に関してはセクション 1.3.3 を参照されたい。

IFRS 第 15 号に定められるその他の年次の開示規定のうち、要約期中財務諸表に適用される規定は何もないが、企業は IAS 第 34 号の一般的な規定に準拠する必要がある。たとえば、企業は、直近の年次報告期間の末日後のその企業の財政状態の変動及び業績を理解するうえで重要な事象及び取引について十分な説明をしなければならない³⁴⁰。これらの事象及び取引に関連して開示される情報は、直近の年次財務報告書に表示されていた関連する情報を更新するものでなければならない。IAS 第 34 号は、重要である場合には開示が求められる事象及び取引のリスト(網羅的なものではない)を示しており、そこには顧客との契約から生じる資産に関する減損損失の認識、又はそうした減損損失の戻入れが含まれる³⁴¹。

FASB との違い

期中財務諸表において要求される開示項目は IFRS と米国会計基準で異なっている。

IASB は収益の分解情報だけを期中財務諸表で開示することを求めている一方、FASB は、収益に関して期中財務諸表でも年次財務諸表と同様の定量的開示を求めている。

339 IAS 第 34 号第 16A(1)項

340 IAS 第 34 号第 15 項

341 IAS 第 34 号第 15B 項

付録A: EYのIFRS開示チェックリストからの抜粋

Disclosures made
Yes No N/A

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」は、2014年5月に公表された。IFRS 第15号は、一部の例外を除き、顧客とのすべての契約に適用される。IFRS 第15号は、2018年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められる。「IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の明確化」が2016年4月に公表された。本改訂もまた2018年1月1日以後開始する事業年度から適用され、早期適用も認められる。本改訂を早期適用する場合、その旨を開示しなければならない。

IFRS 第15号の経過措置

		IFRS 15.C3	企業は、IFRS 第15号を次の2つの方法のうち、いずれかを用いて適用しなければならない。 a. 表示されている過去の各報告期間について、IAS 第8号に従い遡及適用する。ただし、IFRS 15.C5に定める実務上の便法を適用できる b. 遡及適用するもの、適用開始日にIFRS 第15号の遡及適用に伴う累積的影響をIFRS 15.C7からC8に従い認識する			
		IFRS 15.C2	本経過措置を適用する上で、 a. 適用開始日とは、企業がIFRS 第15号を最初に適用する報告期間の期首をいう b. 完了済みの契約とは、IAS 第11号「工事契約」、IAS 第18号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを企業がすでに移転している契約をいう			
New	797	IFRS 15.C1	2018年1月1日より前に開始する期間に係るIFRS 年次財務諸表においてIFRS 第15号を初めて適用する場合、その旨を開示しているか。			
New	798	IFRS 15.C3(a) IAS 8.22	完全遡及適用アプローチ IFRS 第15号をIFRS 15.C3(a)に従い遡及適用する場合には、表示されている最も古い年度の資本のうち影響を受ける各項目の期首残高及び過去の各年度のその他の比較金額を、あたかも新しい会計方針がずっと適用されていたかのように修正して開示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	799	IAS 8.28	IFRS 第15号を初めて適用することにより、当期もしくは表示される過年度に影響を及ぼすか、又は将来の期間について影響を及ぼす可能性がある場合には、修正額の算定が実務上不可能な場合を除き、以下を開示しているか。 a. 当該IFRSの名称 b. 会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨(該当する場合) c. 会計方針の変更の内容 d. 経過措置の概要(該当する場合) e. 将来の期間について影響を与える可能性がある経過措置(該当する場合)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IAS 33.2	f. IFRS 第15号を初めて適用した年度の直近の比較年度について、実務上可能な範囲で、影響を受ける財務諸表の各表示科目、並びに基本的及び希薄化後1株当たり利益(IAS 第33号が適用される場合)の修正額	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.C4 IAS 8.28(f)	第15号が適用される最初の事業年度の直前の事業年度(「直前の事業年度」)についてのみ、IAS 8.28(f)で要求される定量的情報を開示する必要がある。さらに当該開示は、IFRS 第15号をIFRS 15.C3(a)に従い遡及適用する場合に限り要求される。企業は、同様の情報を当期又は直前の事業年度より前の比較年度について表示することもできるが、要求はされない。 g. 実務上可能な範囲で、表示されている期間より前の期間に関する修正額 h. 特定の過去の期間又は表示されている期間より前の期間について、遡及適用が実務上不可能な場合には、そのような状態に至った状況及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかについての記載	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	800	IFRS 15.C6	その後の期間の財務諸表で上記の開示を繰り返す必要はない。 企業が使用するIFRS 15.C5の実務上の便法について、次の情報を開示しているか。 a. 使用した実務上の便法 b. 合理的に可能な範囲で、当該実務上の便法を適用したことによる影響の見積りに関する定性的評価	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	IFRS 15.C5	<p>企業は、IFRS 15.C3(a)に従いIFRS第15号を遡及適用する際に、次の実務上の便法の中の1つ又は複数を使用することができる。</p> <p>a. 完了済みの契約について、同一年度中に開始し終了した契約を修正再表示する必要はない。2016年4月に公表されたIFRS第15号の改訂を早期適用する場合、表示されている最も古い期間の期首時点で完了している契約を修正再表示する必要はない</p> <p>b. 完了済みの契約のうち変動対価を伴う契約について、比較年度における変動対価の金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる</p> <p>c. 表示される適用開始日前のすべての報告期間について、残存する履行義務に配分された取引価格の金額及び企業が当該金額に関して収益を認識すると見込む時期に関する説明を開示する必要はない(IFRS 15.120 参照)</p> <p>d. IFRS 第 15 号の改訂を早期適用する場合、表示されている最も古い期間の期首よりも前に変更された契約については、当該契約変更を IFRS 15.20-21 に基づき遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、以下を行うにあたって、表示されている最も古い期間の期首よりも前に生じたすべての契約変更の累積的影響を反映させなければならない</p> <p>(i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別</p> <p>(ii) 取引価格の算定</p> <p>(iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分</p>				
		<p>修正遡及適用アプローチ</p>				
New	801	IFRS 15.C8 IFRS 15.C3(b)	<p>IFRS 第 15 号を IFRS 15.C3(b)に従い遡及適用する場合には、適用開始日を含む報告期間について、次の両方の情報を提供しているか。</p> <p>a. IFRS 第 15 号の発効前に有効であった IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する解釈指針書を適用した場合と比較して、当報告期間について、IFRS 第 15 号を適用することにより財務諸表の各表示科目が影響を受けた金額</p> <p>b. IFRS 15.C8(a)で特定された重要な変動の理由についての説明</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.C7	<p>IFRS第15号をIFRS 15.C3(b)に従い遡及適用することを選択する場合、企業はIFRS第15号の適用開始に伴う累積的影響を、適用開始日を含む年次報告期間の期首利益剰余金(又は、適切となる場合には他の資本項目)への修正として認識しなければならない。修正遡及適用アプローチの下では、企業は適用開始日時点(たとえば、12月31日が年度末の企業の場合、2018年1月1日)で完了していない契約に対してのみIFRS第15号を遡及適用しなければならない。IFRS第15号の改訂を早期適用する場合は、適用開始日時点で完了していない契約に対してのみIFRS第15号を遡及適用することを選択できる(要求されるわけではない)。</p>			
			<p>IFRS第15号の明確化(2016年4月公表の改訂)</p>			
New	802	IFRS 15.C7A IFRS 15.C7A	<p>IFRS第15号の改訂を早期適用し、IFRS 15.C7Aに基づき実務上の便法を使用する場合、IFRS 15.C6により求められる情報を開示しているか。</p> <p>IFRS第15号をIFRS 15.C3(b)に従い遡及適用する企業も、IFRS 15.C5(c)に定められる実務上の便法を以下のいずれかについて使用することができる。</p> <p>a. 表示されている最も古い期間の期首よりも前に生じたすべての契約変更</p> <p>b. 適用開始日より前に生じたすべての契約変更</p> <p>この実務上の便法を使用する場合、企業は本便法をすべての契約に一貫して適用しなければならない。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			<p>表示</p>			
New	803	IFRS 15.105 IFRS 15.108	<p>対価を受け取る無条件の権利は、売上債権として個別に表示しているか。</p> <p>売上債権とは、企業が対価を受け取る無条件の権利をいう。対価を受け取る権利は、対価の支払期限が到来するまでに時の経過以外には必要とされない場合に無条件となる。たとえば、企業が支払いを受ける現在の権利を有している場合、受け取った金額を将来的に返金する可能性があったとしても、企業は売上債権を認識する。企業はIFRS第9号又はIAS第39号に従い売上債権を会計処理しなければならない。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	804	IFRS 15.108	<p>顧客との契約から生じた売上債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号に従って測定した売上債権の金額と、対応する収益の金額との間に差異がある場合は、当該差額を費用(たとえば、減損損失)として表示しているか。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	805	IFRS 15.107	<p>顧客が対価を支払う前又は支払期日の到来前に、企業が顧客に財又はサービスを移転することによって履行する場合、企業は当該契約を契約資産(売上債権として表示している金額は除く)として表示しているか。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

		IFRS 15.107	契約資産とは、企業が顧客にすでに移転した財又はサービスと交換に対価を受け取る権利をいう。企業はIFRS第9号又はIAS第39号に従い、契約資産について減損の有無を評価しなくてはならない。契約資産の減損は、IFRS第9号又はIAS第39号のいずれか該当する基準書の範囲に含まれる金融資産と同じように測定、表示及び開示しなければならない(IFRS 15.113(b)も参照)。			
New	806	IFRS 15.106	企業が顧客に財又はサービスを移転する前に、顧客が対価を支払う、又は企業が対価を受ける無条件の権利(すなわち売上債権)を有する場合、企業は顧客からの支払いが行われた時点、又は支払期限の到来時点のいずれか早い時点で、当該契約を契約負債として表示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.106	契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち、企業が顧客から対価をすでに受け取っているもの(又は対価の支払期限が到来しているもの)をいう。			
New	807	IFRS 15.109	契約資産を他の名称で開示している場合には、財務諸表の利用者が売上債権と契約資産とを区別できるように十分な情報を提供しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.109	IFRS第15号では、「契約資産」及び「契約負債」という用語が使用されているが、これらの項目について貸借対照表上で他の表示科目を用いることは禁止されていない。			
			契約に重要な財務要素が含まれる場合			
New	808	IFRS 15.65	財務要素による影響(利息収益又は利息費用)を顧客との契約から生じた収益と区別して損益計算書で表示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.65	利息収益又は利息費用は、顧客との契約を会計処理した際に契約資産(もしくは売上債権)又は契約負債が認識された範囲でのみ認識される。			
			返品権付きの販売			
New	809	IFRS 15.B25	返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利に関する資産は、返金負債とは区別して表示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.B25	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認識した資産は、当該製品(たとえば棚卸資産)の従前の帳簿価額から当該製品を回収するための予想コスト(返品される製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む)を控除した金額を参照して当初測定しなければならない。各報告期間の末日時点で、企業は返品予想の変動に応じて当該資産の測定を見直さなければならない。			
			開示			
		IFRS 15.110	IFRS第15号の開示規定の目的は、顧客との契約から生じる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財務諸表の利用者が理解できるように、企業が十分な情報を開示することである。			
		IFRS 15.111	開示目的を満たすために必要な詳細さの程度、及びさまざまな規定のそれぞれにどの程度の重きを置くべきかについて検討しなければならない。有用な情報が、大量の重要でない詳細情報を開示することにより、又は実質的に異なる特徴を持つ項目を集約することにより不明瞭にならないように、開示を集約又は分解しなければならない。			
		IFRS 15.112	他の基準書に従い提供している情報については、IFRS第15号に従い開示する必要はない。			
New	810	IFRS 15.110	IFRS 15.110に定められる開示目的を達成するために、次のすべてに関する定量的情報及び定性的情報を開示しているか。 a. 顧客との契約(IFRS 15.113から122参照) b. それらの契約にIFRS第15号を適用する際の重大な判断及び当該判断の変更(IFRS 15.123から126参照) c. IFRS 15.91又はIFRS 15.95に従って、顧客との契約を獲得又は履行するためのコストに関して認識された資産(IFRS 15.127から128参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			顧客との契約			
New	811	IFRS 15.113	当報告期間について、次のすべての金額を開示しているか。ただし、当該金額が他の基準書に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く。 a. 顧客との契約から認識された収益。この金額は他の収益源とは区別して開示しなければならない b. 顧客との契約から生じた売上債権又は契約資産に関して(IFRS第9号又はIAS第39号に従い)認識された減損損失。この金額は他の契約から認識された減損損失とは区別して開示しなければならない	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			収益の分解			
New	812	IFRS 15.114	顧客との契約から認識された収益は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因によってどのように影響されるのかを描写するような区分に分解されているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	IFRS 15.B87	IFRS 15.114 は、顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因によってどのように影響されるのかを描写するような区分に分解することを求めている。したがって、この開示目的に基づき収益を分解する範囲は、企業の顧客との契約に関連する事実及び状況によって決まる。IFRS 15.114 に定められる収益の分解に関する目的を満たすために、複数の種類の区分を使用する必要がある企業もあれば、1 種類の区分を用いることで当該目的を達成できる企業もある。				
	IFRS 15.B88	収益の分解に使用する区分(複数の区分)の種類を選択するにあたって、企業は、次のすべてを含め、収益に関する情報が他の目的のためにどのように開示されているかを考慮しなければならない。 a. 財務諸表以外で開示されている情報(たとえば、決算発表、アニュアルレポート又は投資家向けプレゼンテーション) b. 事業セグメントの財務業績を評価するために、最高経営意思決定者によって定期的に検討されている情報 c. IFRS 15.B88(a)及び(b)で特定されている情報の種類と類似する他の情報で、企業又は企業の財務諸表の利用者が企業の財務業績の評価又は資源配分の決定を行うために使用している情報				
	IFRS.15.B89	適切となり得る分類の例として、次のものが挙げられるが、これらに限定されない。 ▶ 財又はサービスの種類(たとえば、主要な製品ライン) ▶ 地理的区分(たとえば、国又は地域) ▶ 市場又は顧客の種類(たとえば、政府と政府以外の顧客) ▶ 契約の種類(たとえば、固定価格と実費精算契約) ▶ 契約の存続期間(たとえば、短期契約と長期契約) ▶ 財又はサービスの移転の時期(たとえば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と、一定期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益) ▶ 販売チャネル(たとえば、顧客に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財)				
New	813	IFRS 15.115	IFRS 第 8 号を適用している場合は、財務諸表の利用者が、(IFRS 15.114 に従って)分解された収益の開示と、報告セグメントごとに開示された収益情報との間のつながりを理解するのに十分な情報を開示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			契約残高			
New	814	IFRS 15.116	以下のすべてを開示しているか。 a. 別個に表示又は開示していない場合、顧客との契約から生じた売上債権、契約資産及び契約負債の期首及び期末残高 b. 当報告期間に認識された収益のうち、期首時点では契約負債の残高に含まれていた金額 c. 過年度に充足(又は部分的に充足)された履行義務から生じた、当報告期間に認識された収益(たとえば、取引価格の変更)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	815	IFRS 15.117 IFRS 15.119	履行義務の充足時期(IFRS 15.119(a)参照)と通常の支払時期(IFRS 15.119(b)参照)がどのように関係するか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に及ぼす影響について説明しているか。こうした説明は、定性的情報により提供することも認められる。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	816	IFRS 15.118	当報告期間中に契約資産及び契約負債の残高に生じた重要な変動について、(定性的情報及び定量的情報の両方を用いて)説明しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.118	契約資産及び契約負債に関する企業の残高の変動の例として、次のものが挙げられる。 a. 企業結合による変動 b. 対応する契約資産又は契約負債に影響を及ぼす収益の累積的なキャッチアップ調整。これには、進捗度の測定の変更、取引価格の見積りの変更(変動対価の見積りに制限が課せられるかどうかの評価の変更を含む)、又は契約の変更から生じる調整を含む c. 契約資産の減損 d. 対価に対する権利が無条件になる(すなわち、契約資産が売上債権に振り替えられる)期間の変更 e. 履行義務が充足される(すなわち、契約負債が収益として認識される)期間の変更			
			履行義務			
New	817	IFRS 15.119	顧客との契約における履行義務に関する情報を開示しているか。これには次のすべての事項の記述が含まれる。 a. 企業が通常、履行義務を充足する時点(たとえば、出荷時点、引渡時点、サービスの提供につれて、又はサービスの完了時点)。これには、請求済未出荷契約において履行義務を充足する時点も含まれる b. 重要な支払条件	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	IFRS 15.119	<p>たとえば、通常の支払期日、契約に重要な財務要素が含まれているかどうか、変動対価が存在するかどうか、及び変動対価の見積りはIFRS 15.56から58に従い通常制限がかけられるかどうかなど。</p> <p>c. 企業が移転を約定した財又はサービスの内容(別の当事者が財又はサービスを移転することを手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を明確に示す)</p> <p>d. 返品や返金に応じる義務及びその他の類似の義務</p> <p>e. 製品保証の種類及び関連する義務</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		残存する履行義務に配分された取引価格				
New	818	IFRS 15.120	<p>残存する履行義務について次のすべての情報を開示しているか。</p> <p>a. 報告期間の末日現在で未充足(又は部分的に未充足)である履行義務に配分された取引価格合計</p> <p>b. 企業がIFRS 15.120(a)に従い開示する金額に関して、収益を認識すると見込む時期についての説明。企業は、当該情報を次のいずれかの方法により開示しなければならない</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 残存する履行義務の存続期間に最も適した期間帯を用いた定量的情報 ▶ 定性的情報 	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.121	<p>次のいずれかの条件を満たす場合、実務上の便法として、企業は履行義務に関してIFRS15.120が要求する情報を開示する必要はない。</p> <p>a. 当該履行義務は、当初の予想期間が1年以内の契約の一部である</p>				
	IFRS 15.B16	<p>b. 企業が当該履行義務の充足から生じる収益をIFRS15.B16に従い認識しているすなわち、企業が、現在までに完了した履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受け取る権利を有している場合(たとえば、企業が提供したサービス1時間につき一定金額を請求するサービス契約)、実務上の便法として企業は請求する権利を有する金額で収益を認識することができる。</p>				
New	819	IFRS 15.122	<p>IFRS15.121に定められる実務上の便法を適用しているかどうか、及び顧客との契約から生じる対価の一部又は全部が、取引価格に含まれていないために、IFRS15.120に従い開示される情報に含まれていないかどうかについて、定性的に説明しているか。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 第15号を適用する際の重要な判断				
New	820	IFRS 15.123	<p>IFRS 第15号を適用する際の判断及び当該判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を及ぼしたものについて開示しているか。特に、次の両方を決定する際に用いた判断及び当該判断の変更について説明しているか。</p> <p>a. 履行義務の充足時期(IFRS 15.124から125参照)</p> <p>b. 取引価格及び履行義務への配分額(IFRS 15.126参照)</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		履行義務の充足時期の決定				
New	821	IFRS 15.124	<p>一定期間にわたり充足される履行義務について、次の両方を開示しているか。</p> <p>a. 収益認識に使用した方法(たとえば、アウトプット法又はインプット法の説明、及びそれらの方法の適用方法)</p> <p>b. 使用した方法が財又はサービスの移転を忠実に描写する理由の説明</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	822	IFRS 15.125	<p>一時点で充足された履行義務について、顧客が約定した財又はサービスの支配を獲得した時点を評価する際に行った重要な判断を開示しているか。</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		取引価格及び履行義務への配分額の算定				
New	823	IFRS 15.126	<p>次のすべてについて、使用した方法、インプット及び仮定に関する情報を開示しているか。</p> <p>a. 取引価格の算定。これには変動対価の見積り、貨幣の時間価値の影響についての対価の調整、及び現金以外の対価の測定が含まれるが、これらに限定されない</p> <p>b. 変動対価の見積りに制限が課せられるかどうかの評価</p> <p>c. 取引価格の配分。これには以下が含まれる</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 約定した財又はサービスの独立販売価格の見積り ▶ 値引きの契約内の特定の履行義務への配分(該当がある場合) ▶ 変動対価の契約内の特定の履行義務への配分(該当がある場合) <p>d. 返品、返金及びその他の類似の義務の測定</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

			Disclosures made		
			Yes	No	N/A
			顧客との契約を獲得又は履行するためのコストに関して認識された資産		
New	824	IFRS 15.127	次の両方について説明しているか。		
			a. 顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストの金額を算定するにあたり用いた判断		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			b. 各報告期間の償却費を算定するために用いた方法		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
New	825	IFRS 15.128	以下のすべてを開示しているか		
			a. 顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストに関して、(IFRS 15.91 又は IFRS 15.95 に従って) 認識された資産の期末残高を、資産の主要な区分ごとに開示(たとえば、契約獲得コスト、契約前コスト及びセットアップコスト)		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			b. 当報告期間に認識した償却費		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			c. 当報告期間に認識した減損損失		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
			実務上の便法		
New	826	IFRS 15.129	IFRS15.63 に定められる重要な財務要素に関する実務上の便法を使用することを選択する場合は、その旨を開示しているか。		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.63	企業は、契約の開始時点で約定した財又はサービスの顧客への移転時点と顧客による当該財又はサービスに対する支払時点との間の期間が1年以内であると見込む場合、実務上の便法として、重要な財務要素の影響について約定対価の金額を調整する必要はない。		
New	827	IFRS 15.129	IFRS15.94 に定められる契約獲得の増分コストに関する実務上の便法を使用することを選択する場合は、その旨を開示しているか。		
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 15.94	企業は、資産として認識したとしてもその償却期間が1年以内の場合には、実務上の便法として、契約獲得の増分コストを発生時に費用処理することが容認される。		

付録B:IFRS第15号に含まれる設例

契約の識別		
設例 1	対価の回収可能性	セクション 3.1.5
設例 2	対価が契約上の記載価格とはならない場合——黙示的な価格譲歩	セクション 5.2.1.A
設例 3	黙示的な価格譲歩	未掲載
設例 4	契約を特定するための要件の再評価	未掲載
契約変更		
設例 5	財に関する契約の変更	
	ケース A—独立販売価格を反映する価格での追加の製品	セクション 3.4.1
	ケース B—独立販売価格を反映しない価格での追加の製品	セクション 3.4.2
設例 6	契約の変更後に生じる取引価格の変更	未掲載
設例 7	サービス契約の変更	未掲載
設例 8	収益の累積的なキャッチアップ修正を生じる変更	セクション 3.4.2
設例 9	いまだ承認されていない範囲及び価格の変更	セクション 3.4
履行義務の識別		
設例 10	財及びサービスが区別できない場合	
	ケース A—重要な統合サービス	セクション 4.2.3
	ケース B—重要な統合サービス	セクション 4.2.3
設例 11	財又はサービスが区別できるかどうかの判定	
	ケース A—別個の財又はサービス	セクション 4.2.3
	ケース B—大幅なカスタマイズ	セクション 4.2.3
	ケース C—約定が区別して識別できる(据付)	セクション 4.2.3
	ケース D—約定が区別して識別できる(契約上の制限)	セクション 4.2.3
	ケース E—約定が区別して識別できる(消耗品)	セクション 4.2.3
設例 12	契約における明示的及び暗示的な約定	
	ケース A—サービスに係る明示的な約定	セクション 4.1
	ケース B—サービスに係る黙示的な約定	セクション 4.1
	ケース C—サービスが約定したサービスに該当しない場合	セクション 4.1
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	セクション 7.1.1
設例 14	他に転用できること及び支払いに対する権利の評価	セクション 7.1.3
設例 15	資産を企業が他に転用できない場合	セクション 7.1.3
設例 16	現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利	セクション 7.1.3
設例 17	履行義務が一時点で充足されるのか一定期間にわたり充足されるのかの評価	
	ケース A—企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有していない場合	セクション 7.1.3
	ケース B—企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している場合	セクション 7.1.3
	ケース C—企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している場合	セクション 7.1.3
履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定		
設例 18	財又はサービスを利用可能にする場合の進捗度の測定	セクション 7.1.4.C
設例 19	未据付資材	セクション 7.1.4.B
変動対価		
設例 20	ペナルティにより変動対価が生じる場合	未掲載
設例 21	変動対価の見積り	未掲載

変動対価の見積りの制限		
設例 22	返品権	セクション 5.4.1
設例 23	価格譲歩	
	ケース A—変動対価の見積りが制限されない場合	セクション 5.2.3
	ケース B—変動対価の見積りが制限される場合	セクション 5.2.3
設例 24	数量値引きに係るインセンティブ	セクション 5.2.1
設例 25	制限の対象となる運用報酬	未掲載
契約における重大な金融要素の存在		
設例 26	重要な金融要素と返品権	セクション 5.5.1
設例 27	長期契約に関する支払いの留保	セクション 5.5.1
設例 28	割引率の決定	
	ケース A—契約上の割引率が別個の金融取引における利率を反映している場合	セクション 5.5.1
	ケース B—契約上の割引率が別個の金融取引における利率を反映していない場合	セクション 5.5.1
設例 29	前払いと割引率の評価	セクション 5.5.1
設例 30	前払い	セクション 5.5.1
現金以外の対価		
設例 31	現金以外の対価に対する権利の獲得	セクション 5.6
顧客に支払われる対価		
設例 32	顧客に支払われる対価	セクション 5.7.3
履行義務への取引価格の配分		
設例 33	配分方法	セクション 6.1.2
設例 34	値引きの配分	
	ケース A—値引きを 1 つ又は複数の履行義務に配分	セクション 6.4
	ケース B—残余アプローチが適切である場合	セクション 6.4
	ケース C—残余アプローチが不適切である場合	セクション 6.4
設例 35	変動対価の配分	
	ケース A—変動対価の全体を 1 つの履行義務に配分	セクション 6.3
	ケース B—変動対価を独立販売価格に基づいて配分	セクション 6.3
契約コスト		
設例 36	契約獲得の増分コスト	セクション 9.3.1
設例 37	資産を生じるコスト	セクション 9.3.2
表 示		
設例 38	契約負債と債権	
	ケース A—解約可能な契約	セクション 10.1
	ケース B—解約不能な契約	セクション 10.1
設例 39	企業の履行について認識される契約資産	セクション 10.1
設例 40	企業の履行に関して認識される売上債権	未掲載
開 示		
設例 41	収益の分解 - 定量的開示	セクション 10.4.1
設例 42	残存する履行義務に配分した取引価格の開示	セクション 10.4.1
設例 43	残存履行義務に配分した取引価格の開示——定性的開示	セクション 10.4.1
製品保証		
設例 44	製品保証	未掲載
本人なのか代理人なのかの検討		
設例 45	他の当事者による財又はサービスの提供の手配(企業は代理人)	未掲載
設例 46	財又はサービスを提供する約定(企業は本人)	未掲載
設例 46A	財又はサービスを提供する約定(企業が本人である場合)	セクション 4.4.4
設例 47	財又はサービスを提供する約定(企業が本人である場合)	セクション 4.4.4
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)	セクション 4.4.4
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	未掲載

追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション		
設例 49	重要な権利を顧客に与える選択権(値引券)	セクション 4.6
設例 50	重要な権利を顧客に提供しない選択権(追加の財又はサービス)	未掲載
設例 51	重要な権利を顧客に提供する選択権(更新権)	未掲載
設例 52	カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	セクション 7.9
返金不能の前払報酬		
設例 53	返還不能な前払手数料	未掲載
ライセンス供与		
設例 54	知的財産の使用権	未掲載
設例 55	知的財産のライセンス	未掲載
設例 56	別個のライセンスの識別	
	ケース A—ライセンスが別個のものではない場合	セクション 8.2.1
	ケース B—ライセンスが別個のものである場合	セクション 8.1.1
設例 57	フランチャイズ権	未掲載
設例 58	知的財産へのアクセス	セクション 8.3.1
設例 59	知的財産を使用する権利	セクション 8.3.2
設例 60	知的財産のライセンスに係る売上高に基づくロイヤリティ	セクション 8.5
設例 61	知的財産へのアクセス	セクション 8.5.1
買戻契約		
設例 62	買戻契約	
	ケース A—コール・オプション:融資	セクション 7.3.1
	ケース B—プット・オプション:リース	セクション 7.3.2
請求済未出荷契約		
設例 63	請求済未出荷契約	セクション 7.5

付録C: TRG議論及び本書での言及箇所

TRG会議の日付	アジェンダ・ペーパーNo.	議論したトピック	Applying IFRSのセクション
2014年7月18日	1	収益を総額又は純額のいずれで表示するか	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション4.4で説明している。
	2	収益を総額又は純額のいずれで表示するか:顧客に請求される金額	セクション4.4.4
	3	契約にライセンスとライセンス以外の財又はサービスが含まれる場合の売上高又は使用量ベースのロイヤリティ	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション8.5で説明している。
	4	資産化された契約コストの減損テスト	セクション9.3.4
2014年10月31日	5	2014年7月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
	6	追加の財又はサービスに関する顧客の選択権及び返還不能な前払手数料	セクション4.6
	7	契約資産又は契約負債としての契約の表示	セクション10.1
	8	知的財産のライセンスの性質に関する判断	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これは第8章で説明している。
	9	契約の観点において別個のものである	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション4.2.1.Bで説明している。
	10	契約の強制可能性及び解約条項	セクション3.2
2015年1月26日	11	2014年10月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
	12	約定した財又はサービスの識別	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション4.1で説明している。
	13	回収可能性	セクション3.1.5
	14	変動対価	セクション5.2.3
	15	現金以外の対価??	セクション5.6.1
	16	待機義務	セクション4.1.1及び7.1.4.C
	17	イスラム金融取引	セクション2.4
	18	重要な権利	本書掲載の質問がTRG議論のアジェンダ・ペーパーNo.32に提出された。
	19	顧客に支払われる対価	本書掲載の質問がTRG議論のアジェンダ・ペーパーNo.28に提出された。
	20	重大な金融要素	本書掲載の質問がTRG議論のアジェンダ・ペーパーNo.30に提出された。
	21	ライセンスに関するリサーチのアップデート	TRG議論なし - アップデートのみ
	22	履行義務に関するリサーチのアップデート	TRG議論なし - アップデートのみ
	23	契約獲得コスト	セクション9.3.1及び9.3.3
24	契約の変更	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション1.3で説明している。	

TRG会議の日付	アジェンダ・ペーパーNo.	議論したトピック	Applying IFRSのセクション
2015年3月30日	25	2015年1月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
	26	抛出	セクション2.4
	27	一連の別個の財又はサービス	セクション4.2.2
	28	顧客に支払われる対価	セクション5.7及び5.7.2
	29	製品保証	セクション9.1.1
	30	重大な金融要素	セクション5.5.1
	31	変動性のある値引き	セクション6.4
	32	重要な権利の行使	セクション4.6及び5.8
	33	部分的に充足した履行義務	セクション7.1.4.C及び9.3.2
2015年7月13日	34	2015年3月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
	35	返品手数料及び関連コストの会計処理	セクション5.4.1
	36	クレジット・カード	セクション2.4
	37	顧客に支払われる対価	セクション5.7、5.7.2及び5.7.3
	38	ポートフォリオに関する実務上の便法及び変動対価に係る制限の適用	セクション5.2.2、5.2.3及び5.4.1
	39	一連規定の適用及び変動対価の配分	セクション4.2.2、5.2.1及び6.3
	40	履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に係る実務上の便法	セクション7.1.4.A及び7.1.4.Cならびに10.4.1
	41	複数の財又はサービスが単一の履行義務に含まれている場合の進捗度の測定	セクション7.1.4.C
	42	移行時に完了済みの契約	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション1.3で説明している。
	43	コモディティの支配が移転する時期の決定	セクション7.1.1
2015年11月9日	44	2015年7月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	セクション5.7.3及び7.1.4.A
	45	ライセンス - 制限及び更新に関する具体的な適用上の論点	TRG議論の結果、IFRS第15号が改訂された。これはセクション8.1.3及び8.4で説明している。
	46	生産前の活動	セクション4.1.1
	47	固定賭け率の賭け事に関する契約は新基準の適用範囲内か範囲外か	セクション2.4
	48	追加の財又はサービスに関する顧客の選択権	セクション3.2、4.1.1及び4.6
	49	2015年11月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
2016年4月18日 (FASB TRG会議のみ)	50	インセンティブベースの株式分配が適用範囲に含まれるか否かの検討	未掲載
	51	契約変更時の契約資産の会計処理	セクション10.1
	52	金融機関に関する適用範囲の検討	セクション2.4
	53	支配が一定の期間にわたりどのように移転するかの評価	セクション7.1.4.C
	54	顧客の種類	セクション4.6
	55	2016年4月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし
2016年11月7日	56	一定の期間に渡る収益の認識	セクション7.1.3
	57	契約獲得の増分コストの資産化資産認識及び償却	セクション9.3.1及び9.3.3
	58	最低保証額がある売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティ	セクション8.5
	59	顧客への支払対価	セクション5.7.3
	60	2016年11月会議 - 議論した論点の要約と次のステップ	該当なし

付録D:用語の定義

IFRS 第 15 号からの抜粋

付録 A 用語の定義

この付録は、本基準の不可欠な一部である。

契約 (contract)	強制可能な権利及び義務を生じされる複数の当事者間の合意
契約資産 (contract asset)	企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利(当該権利が、時の経過以外の何か(たとえば、企業の将来の履行)を条件としている場合)
契約負債 (contract liability)	顧客に財又はサービスを移転する企業の義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っている(又は対価の金額の期限が到来している)もの
顧客 (customer)	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対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者
(広義の)収益 (income)	資産の流入もしくは増価又は負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの(持分参加者からの拠出に関連するものを除く)
履行義務 (performance obligation)	顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束 (a) 別個の財又はサービス(あるいは財又はサービスの束) (b) ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス
収益(revenue)	(広義の)収益(income)のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの
独立販売価格 (財又はサービスの) (stand-alone selling price (of a good or service))	企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格
取引価格 (顧客との契約に係る) (transaction price (for a contract with a customer))	約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額(第三者のために回収する金額を除く)

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.comをご覧ください。

EY新日本有限責任監査法人について

EY新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

EYのIFRS(国際財務報告基準)

グループについて

国際財務報告基準(IFRS)への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースであるEYの構成員とナレッジの精錬に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供しよう努めています。EYはこのようにしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2018 Ernst & Young ShinNihon LLC

All Rights Reserved.

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY新日本有限責任監査法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料はEYG No. 5860-173 Gblの翻訳版です。