

Applying IFRS

IFRS第15号の表示 及び開示に関する規定

2018年7月

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow diagonal line is positioned above the 'Y', extending from the top right towards the center.

Building a better
working world

目次

1.	序説及び開示目的	3
2.	従前の IFRS からの変更点	5
3.	基本財務諸表における表示	7
3.1	顧客との契約から生じる収益	7
3.2	契約残高	10
3.3	契約獲得コスト又は契約履行コストに関して認識された資産	13
3.4	返品権から生じる資産及び負債	14
3.5	重要な金融要素	15
4.	財務諸表の注記における開示	16
4.1	収益の分解	16
4.2	契約残高	21
4.3	履行義務	26
4.4	重要な判断	33
4.5	契約獲得コスト及び契約履行コスト	39
4.6	実務上の便法	42
5.	期中財務諸表における開示	43
6.	移行時の開示	44
6.1	完全遡及適用アプローチにおける開示	44
6.2	修正遡及適用アプローチにおける開示	59
6.3	適用開始年度の期中財務諸表における移行に係る開示	62

重要ポイント

- ▶ IFRS 第 15 号は、2018 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用される。
- ▶ IASB が公表した新収益認識基準の適用により収益の認識時期又は測定に影響は生じないと見込まれる場合であっても、企業は、新収益認識基準を適用するにあたり、財務諸表の表示を変更し大幅な開示の拡充が求められる場合がある。
- ▶ 企業は、新たな表示及び開示規定を満たすために必要となるデータを捕捉できるように、プロセス、内部統制及びシステムを見直さなければならない可能性が高い。

1. 序説及び開示目的

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2014年5月に、大部分についてコンバージェンスした新たな収益認識基準をそれぞれ公表し、実質的にIFRS及び米国会計基準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¹。当該基準は、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 (リース基準など、他のIFRSやUS GAAPの適用範囲に含まれる契約を除く)。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とともに、有形固定資産など²、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。

両審議会はまた、従前の収益認識に関する開示は不十分であるとの批判に対処するため、包括的かつ一貫性のある1組の開示を定めることとした。当該基準が適用されても収益の認識時期及び金額にほとんど影響は生じないと企業が結論付ける場合であっても、新たな開示規定はすべての企業に適用される。当該基準の開示規定については、移行時だけでなく、その後の継続的な開示を行うにあたり重要な課題となる可能性がある。

当該基準の開示規定の目的は、「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、時期及び不確実性を理解できるようにする十分は情報」を提供することである。

この目的を達成するため、企業は、顧客との契約、当該基準を適用する際に用いた重要な判断及びその判断の変更、並びに契約を獲得し履行するためのコストから生じる資産に関する開示を提供しなければならない³。

企業は、この目的を達成するために十分な情報を提供しなければならないが、当該基準に定められる開示は、最低限の要求事項のチェックリストとすることを意図するものではない。すなわち、企業は、関連性のない、また重要ではない開示を含める必要はない。さらに、他の基準に従って情報を開示している場合には、企業は収益認識基準に従って当該情報を開示する必要はない。

企業は、開示目的を達成するのに必要となる詳細さのレベル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。開示の集約及び分解のレベルについては、判断を要する。さらに、企業は、(重要とは言えない詳細な情報を大量に盛り込む、又は実質的に異なる特性を有する項目を集約するなどして) 有用な情報が不明瞭にならないようにする必要がある。

¹ 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 号が基礎にある) (IFRS 第 15 号と合わせて「基準」。本書で FASB の基準を参照する場合、特段の記載がない限り ASC 第 606 号及び ASC 第 340-40 号 (最近のすべての改訂を含む) に規定される関連するコストのガイダンスを指す。

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、ey.com/IFRS で入手可能。

³ IFRS 第 15 号第 110 項

弊社のコメント

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、時期及び不確実性を理解できるようにするという当該基準の開示目的が達成されているか否かを判断するため、企業は開示を見直す必要がある。たとえば一部の企業は、別個の財又はサービスに対する支払いとはみなされず、よって取引価格を減額し、収益認識の金額及び時期に影響をもたらすことになる多額の支払いを顧客に行うことがある。当該基準には、顧客に支払った又は支払うことになる対価に関連する残高の開示を求める具体的な規定は存在しないが、当該金額に重要性がある場合には、開示規定の目的を満たすために、これらの取決めに關する定性的及び(又は)定量的情報を開示することが必要となる可能性がある。

本書は、IASBの基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に定められる、移行時及びその後継続的に適用される新たな表示及び開示規定について要約している。また、IFRS第15号又はFASBの新収益基準を早期適用している企業の実際の開示例及び(又は)設例を用いて、IFRS第15号で求められる情報を開示するために企業が用いることのできる様式についても説明している。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で求められる発行済未適用の基準に関する開示については、本書の対象としていない。

本書で紹介している財務諸表から抜粋された開示例は、説明目的で掲載しているものであり、IFRS、US GAAP、又は現地の資本市場のルールなどのその他の規定に準拠しているかについてはレビューされていない。本書は、企業による実際の開示例をまとめたものであり、ここで紹介している開示例を、「ベスト・プラクティス」として示すことを意図しているわけではない。本書における抜粋された開示例は、それが意図する目的を理解するために、当該財務諸表で開示されている残りの情報と併せて読まれるべきある点に留意されたい。

本書は、弊社の刊行物「Applying IFRS 「IFRS第15号 顧客との契約から生じる収益」⁴ (一般刊行物)を補完するものであり、それと併せて読まれたい。

本書における弊社の見解は、適用が進み新たな論点が特定されることにより変わる可能性がある。さらに、我々が設例において記述している結論も、見解が変わることにより変更される可能性がある。設例と一見同じように見える状況についての結論も、基本となる事実及び状況の相違によって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(新日本のウェブサイトに変更要www.ey.com/IFRS)を参照されたい。

⁴ 当該印刷物の最新版は、www.ey.com/IFRS で入手可能である。

2. 従前のIFRSからの変更点

IFRS第15号は従前のIFRS(たとえば、IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」及び関連する解釈指針書)より詳細で明確な表示及び開示に関する規定を定めており、企業が期中及び年次財務諸表に盛り込まなければならない開示量が増大する。新たな規定の多くは、企業が現在提供していない情報の開示を求めている。

実務上、企業の財務諸表における変更の性質及び範囲は、企業の収益創出活動の性質及び現在開示している情報の水準をはじめ、多くの要因に左右される。下表は、IFRS第15号を適用する際に見込まれる変更の種類をハイレベルにまとめているが、すべてを網羅するものではない点に留意されたい。

IFRS 15 の開示	従前の開示	起こりうる変更
収益の分解 (IFRS 15.114 - 115)	IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従ってセグメントごと及び重要な分類ごとの収益の開示	<ul style="list-style-type: none"> ▶ セグメント内でさらに分解 ▶ 複数の分類による分解
契約残高 (IFRS 15.116 - 118)	経営者による説明(MD&A)における重要な仕掛品及び繰延収益の説明	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 契約残高に関する追加の定量的な情報の開示 ▶ より規範的な規定による文章による説明 ▶ すべての契約残高に適用
履行義務 (IFRS 15.119 - 120)	MD&Aにおける「受注残」に関する説明	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 報告日時点のすべての未充足の履行義務の開示(実務上の便法を適用しない場合) ▶ 取引価格に含まれる金額のみを含む
重要な判断 (IFRS 15.123 - 126)	IAS 第 1 号第 125 項に従って見積りの不確実性の発生要因に関する一般的な開示	▶ 収益認識の時期及び測定を決定する際に行った判断に関する、新たに提供される定性的及び定量的な開示
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 (IFRS 15.127 - 128)	相当する従前の規定はない	▶ 契約コストに係る資産の残高及び償却(減損損失を含む)に関する、新たに提供される定性的及び定量的な開示
会計方針の開示 (IAS 1.117)	重要な会計方針の開示	▶ 規定に変更はないが、企業はその会計方針の開示を改めて再評価する必要がある。

顧客との契約に関連する表示及び開示規定のすべてがIFRS第15号に定められている訳ではない。たとえば企業は、IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第34号「期中財務報告」も考慮する必要がある。

IFRS第15号を適用する際に、企業は、会計方針の開示について再評価する必要がある⁵。従前のIFRSでは、企業は、収益認識に関する方針について、簡潔かつ時として「決まり文句」の画一的な開示を行っていた。従前の収益認識に関する規定に定められるガイダンスの内容が限定的であることが、そうした簡潔な開示の一因となっている。IFRS第15号の規定の複雑さを考えると、IFRS第15号の適用範囲に含まれる収益及びコストに適用される方針は、その説明がより難しくなり、企業はより実態に即した企業固有の、そしてより詳細な開示を提供しなければならなくなる。

弊社のコメント

IFRS 第 15 号は、企業の財務諸表、特に年次財務諸表に求められる開示量を大幅に増大させる。その上、求められる開示の多くが全く新しいものである。

我々は、企業が期中及び年次財務諸表において求められる開示を最初に作成するにあたり、これまで以上の取組みが必要になると考えている。たとえば、多くの異なる製品を複数のセグメントで販売している企業は、開示を作成するのに必要となるデータの収集に困難を伴う可能性がある。その結果、企業は要求される情報を収集し開示するための適切なシステム、内部統制、方針及び手続を確実に整備する必要がある。開示が拡充され、開示に必要なデータを収集するための新しいシステムが必要になる可能性を考えると、企業は、IFRS 第 15 号の適用に関する取組みのうち、開示について優先的に対処しようとする可能性がある。

⁵ IAS 第 1 号第 117 項

3. 基本財務諸表における表示

3.1 顧客との契約から生じる収益

企業は顧客との契約に関し認識された収益の額を、他の源泉からの収益とは区別して、包括利益計算書に表示、もしくは注記に開示しなければならない⁶。

IFRS第15号は、収益の合計金額のうち一部(すなわち、顧客との契約から生じる収益)にのみ適用される⁷。IFRS第15号は、収益を「企業の通常の活動過程で生じるもの」と定義しているが、一定の収益創出契約(たとえば、リース)についてはその適用範囲から除外している⁸。2010年「財務報告に関する概念フレームワーク」は、収益とは企業の通常の活動過程で生じ、売上や手数料、利息、配当、ロイヤリティ、リース料^{9,10}などさまざまな呼び方で表されると述べている。IFRS第15号は企業に、「顧客との契約から生じる収益」という用語を使用するよう明確に求めている。したがって企業は、IFRS第15号を適用する取引から生じる収益を説明するのにさまざまな用語を用いることができる。しかし企業は、誤解を招くことなく、また財務諸表の利用者に顧客との契約から生じる収益を他の源泉からの収益と区別できるようにする用語を使用しなければならない。

この規定の詳細についてはEYの一般刊行物10.1を参照されたい。収益の分解の開示規定については、本書の4.1で説明している。

Slater and Gordon社は2017年度の年次財務諸表において、IFRS第15号が適用されている顧客との契約から生じる収益とその他の収益とを区別して表示している。

開示例 3.1a: Slater and Gordon社(2017年)		オーストラリア	
連結純損益及びその他の包括利益計算書 (2017年6月に終了する事業年度)			
	注記	2017年 \$000	2016年 \$000
収益			
手数料収益		532,460	698,486
仕掛品の純変動額		(51,845)	(41,318)
サービス収益		120,844	234,302
顧客との契約から生じる収益	3.1	601,459	891,470
その他の収益		10,026	16,715
収益及びその他の収益合計		611,485	908,185

⁶ IFRS 第 15 号第 113 項(a)

⁷ IFRS15.BC28

⁸ IFRS15 付録 A 及び IFRS15.5

⁹ 2010 年「財務報告に関する概念フレームワーク」4.29

¹⁰ 2018 年「財務報告に関する概念フレームワーク」BC4.96 を参照されたい。2018 年「財務報告に関する概念フレームワーク」が発効する時点で(2020 年 1 月 1 日以降開始する年度から適用)、当該フレームワークには収益及び利得と損失に関する説明はもはや含まれなくなるが、IFRS 第 15 号の収益の定義が変わることはない。IASB は、当該記述の削除により実務に変更が生じることはないと考えている。

Village Building社は2017年度の年次財務諸表における損益計算書で、IFRS第15号に従って認識した顧客との契約から生じる収益と、その他の収益(たとえば、賃貸料収入、配当)を同じ表示科目で集約した金額を表示している。その上で注記4において顧客との契約から生じた収益とその他の収益とを区別して説明している。

開示例 3.1b: Village Building社(2017年)		オーストラリア	
2017年6月30日に終了する事業年度の 連結純損益及びその他の包括利益計算書			
	注記	2017年 \$000	2016年 \$000
収益	4	147,826	134,999
売上原価	5	(107,235)	(99,565)
売上総利益		40,591	35,434
注記4: 収益			
		2017年 \$000	2016年 \$000
顧客との契約から生じる収益			
土地、土地家屋及び設備		142,733	134,067
プロジェクト管理手数料		19	358
		142,752	134,425
その他の収益			
トレーディング収益—リテール売上Big Banana		3,532	-
配当		21	15
Big Banana取得に関する利得		623	-
投資未実現利益		149	-
賃貸料収入		298	265
事業譲受前の投資の再測定		92	-
その他の収益		359	294
		5,074	574
収益		147,826	134,999

Ford Motor社は、2017年度年次財務諸表の注記4において、販売及びサービスから生じる収益とIFRS第15号が適用されることのないその他の源泉から生じる収益(すなわち、リース収益、金融収益及び保険収益)とを区別して表示している。また、同じ注記において収益の分解についても開示している。詳細はセクション4.1を参照されたい。

開示例 3.1c: Ford Motor社(2017年)		米国		
Ford Motor社及び子会社の連結損益計算書 (単位: 百万ドル、1株当たりの金額を除く)				
	12月31日に終了する事業年度			
	2015年	2016年	2017年	
収益				
自動車	\$ 140,566	\$ 141,546	\$ 145,653	
金融サービス	8,992	10,253	11,113	
その他	—	1	10	
収益合計(注記4)	149,558	151,800	156,776	
注記4. 収益				
以下の表では、2017年12月31日に終了する事業年度の収益を主要な源泉別に分解しています。				
	自動車	金融サービス	その他	連結合計
車両、部品、付属品	\$ 140,171	\$ —	\$ —	\$ 140,171
中古車両	2,956	—	—	2,956
延長サービス契約	1,236	—	—	1,236
その他の収益(a)	815	219	10	1,044
販売及びサービスから生じる収益	145,178	219	10	145,407
リース収益	475	5,552	—	6,027
金融収益	—	5,184	—	5,184
保険収益	—	158	—	158
収益合計	\$ 145,653	\$ 11,113	\$ 10	\$ 156,776
(a) 主にコミッション及び車両関連のデザイン及びテスト・サービスが含まれています。				

Ferrovial社は、異なるアプローチを採用しており、顧客との契約に関する金額を注記で定性的に開示している。IFRS第15号の適用に際して修正遡及適用アプローチを採用しているため、比較情報は開示していない(セクション6.2を参照)。

開示例 3.1d: Ferrovial社(2017年)		スペイン	
2.1 営業収益			
2017年12月31日時点の当社グループの営業収益の内訳は以下のとおりです。			
(単位: 百万ユーロ)		2017	2016
収益		12,208	10,759
その他の営業収益		10	7
営業収益合計		12,218	10,765
2017年12月31日時点の当社グループの顧客との契約から生じた収益は11,872百万ユーロです(注記1.3.3.4収益認識を参照)。			

他の基準で要求又は許容している場合を除き、IAS第1号「財務諸表の表示」は、損益計算書又は包括利益計算書において収益と費用の相殺表示を認めていない¹¹。

IFRS第15号の取引価格の算定に関する規定を適用すると、企業が認識する収益には、たとえば企業が顧客に対して提供する割引や数量リベートの支払いに関する相殺が反映される可能性がある。同様に企業は通常の活動過程で、収益を生み出さないが主要な収益創出活動に付随する他の取引を行う可能性がある。その表示が当該取引又はその他の事象の实质を反映する場合、IAS第1号は、「そのような取引の結果を、収益を同じ取引について生じた関連する費用と相殺して表示する」ことを許容している¹²。IAS第1号で取り上げられている例では、非流動資産の処分に係る利得及び損失を、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¹³。

¹¹ IAS 第 1 号 第 32 項

¹² IAS 第 1 号 第 34 項

¹³ IAS 第 1 号 第 34 項(a)

3.2 契約残高

IFRS第15号は、財政状態計算書において、以下の項目を区分表示するよう求めている¹⁴。

- ▶ 契約資産: 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
- ▶ 契約負債: 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
- ▶ 債権: 無条件の対価を受け取る企業の権利(当該対価の支払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、対価に対する権利は無条件である)

Raytheon社は、2017年度の年次財務諸表において、IFRS第15号の用語を用いてこれらの金額を区分表示している。

開示例 3.2a: Raytheon社 (2017年)		米国	
連結貸借対照表			
(単位:百万ドル。ただし1株当たり利益を除く)12月31日:			
		2017	2016
資産			
流動資産			
現金及び現金同等物		\$ 3,103	\$ 3,303
短期投資		297	100
営業債権及びその他の債権(純額)		1,324	1,163
契約資産		5,247	5,041
棚卸資産		594	608
前払費用及びその他の流動資産		761	670
流動資産合計		11,326	10,885
...			
負債、償還可能非支配持分及び資本			
流動負債			
コマーシャル・ペーパー		\$ 300	\$ —
契約負債		2,927	2,646
営業債務及びその他の債務		1,519	1,520
未払従業員報酬		1,342	1,234
その他の流動負債		1,260	1,139
流動負債合計		7,348	6,539

IFRS第15号は、企業が財政状態計算書で代替的な記述を用いることを許容している。しかし企業は、財務諸表の利用者が対価を受け取る無条件の権利(債権)と対価を受け取る条件付権利(契約資産)とを明確に区別できる十分な情報を開示しなければならない¹⁵。開示例3.2bで示すように、Ferrovial社は、代替的な用語を用いたアプローチを使用しており、その会計方針に関する注記で、それらの用語がIFRS第15号で使用されている用語とどのように整合しているかを説明している。同社はまた、財政状態計算書のどの表示科目(すなわち「販売及びサービスに関する営業債権」)にそれらの残高が含まれているかについても記述している。同社は、注記4.2において、財政状態計算書における当該表示科目を分解し、契約資産(すなわち「履行した作業に関する請求額」)を営業債権とは区別して開示している。

¹⁴ IFRS 第 15 号第 105~107 項

¹⁵ IFRS 第 15 号第 109 項

履行した作業に関する請求額/建設工事に関する前払請求額

建設収益の認識に用いた方法と異なり、顧客への請求額は、契約に定められた様々なマイルストーンの達成度合い、及び「完工証明書」又は「発注書」と呼ばれる契約上の文書の形態を取る顧客からの検収書を基に決定されます。したがって、年度の収益認識額は、顧客に請求する又は顧客が検収する金額に必ずしも一致しない場合があります。顧客に移転した財又はサービスが請求又は検収金額を上回る契約の場合、その差額は、「履行した作業に関する請求額」(契約資産)として「販売及びサービスに関する営業債権」の表示科目に含めて計上しています。一方、移転した財又はサービスが顧客への請求額又は顧客の検収金額を下回る契約の場合、差額は「建設工事に関する前払請求額」(契約負債)として「営業債務及びその他の流動債務」の表示科目に含めて負債に計上しています。

...

4.2 営業債権及びその他の債権(流動)

2017年12月31日及び2016年12月31日時点の「販売及びサービスに関する営業債権」の内訳は、以下のとおりです。

(単位:百万ユーロ)	2016	IFRS 15	為替レート の影響	連結範囲 の変更	その他	2017
営業債権	1,439	-30	-28	12	90	1,483
営業債権の減損	-287	-2	0	0	13	-276
営業債権(純額)	1,152	-32	-28	12	100	1,207
履行した作業に 関する請求額	936	-259	-20	1	58	716
留保額	105	-1	-5	0	13	112
販売及びサービスに 関する営業債権	2,193	-292	-53	13	171	2,032

企業は、顧客との契約から生じる減損損失を、包括利益計算書又は注記のいずれかで、その他の減損損失と区別して開示しなければならない¹⁶。詳しい説明は一般刊行物のセクション10.1を参照されたい。

¹⁶ IFRS 第15号第107、110項(b)

3.2.1 流動又は非流動の区分表示

財政状態計算書を流動性に基づきで表示する場合を除き、企業は、IFRS第15号の適用対象となる契約から生じる資産又は負債を、その財政状態計算書において流動もしくは非流動のいずれかとして表示する必要がある。

IFRS第15号は、その判断に関するガイダンスを提供していないため、企業はIAS第1号の規定を考慮する必要がある。

流動及び非流動の区分は、企業の営業循環期間の長さにより決まる。IAS第1号によると、企業の営業循環期間は、加工に向けて資産を取得し、それが現金又は現金同等物として実現するまでの期間をいう。企業の正常営業循環期間が明確に識別できない場合には、その期間は12か月と想定される¹⁷。IAS第1号は、正常営業循環期間が「明確に識別可能」であるか否かをどのように判断すべきかについて、ガイダンスを提供していない。企業によっては、それぞれの顧客との契約により、財を生産又はサービスを提供するのに必要される期間に大きな違いが生じることがある。その場合、正常営業循環期間がどのようなものになるかを判断することが困難になる可能性がある。したがって、経営者はすべての事実と状況を考慮し、正常営業循環期間が明確に識別できると考えるのが適切であるのか、あるいは12か月というデフォルト期間を使用することが適切なのかを判断する必要がある。

Fédération Internationale de Football Association (FIFA)は、2017年度の年次財務諸表における貸借対照表で、契約負債をIFRS第15号の用語を用いて表示するとともに、流動と非流動に区分している。

開示例 3.2.1: Fédération Internationale de Football Association (FIFA) (2017年)		スイス	
連結貸借対照表			
(単位:千米ドル)			
	注記	2017年12月31日	2016年12月31日
...			
負債及び引当金			
営業債務及びその他の債務	21	130,081	73,668
デリバティブ金融負債	27	12,681	2,458
契約負債	23	2,392,143	1,237,600
未払費用	22	520,333	480,538
流動負債		3,055,238	1,794,264
契約負債	23	89,309	86,069
未払費用	22	70,638	73,220
退職後給付債務	28	74,333	87,602
デリバティブ金融負債	27	322	255
引当金	24	197,000	261,998
非流動負債		431,602	509,144
負債合計		3,486,840	2,303,408

¹⁷ IAS 第1号第68、70項

3.2.2 その他の表示に関する留意点

契約資産及び契約負債は、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。すなわち、企業は契約に含まれる各履行義務に関し別個に契約資産又は契約負債を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する¹⁸。顧客との契約における権利と義務は相互依存的であり、契約ごとに契約資産と契約負債のポジションは純額で算定される。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義務を履行する¹⁹。

企業がIFRS第15号に従って同じ顧客(又は顧客の関連する当事者)との契約を結合しなければならない場合、契約資産又は契約負債も結合される(すなわち純額表示となる)。複数の契約がIFRS第15号に従って結合されなければならない場合、個々の契約における権利と義務は相互依存的となる²⁰。IFRS第15号の認識及び測定規定に準拠するため、履行義務レベルでデータを収集するようシステムが設計されている場合、これは、企業にとって適用が困難となる可能性がある。

IFRS第15号は相殺に関する規定を定めておらず、契約資産及び契約負債を他の貸借対照表項目(たとえば、営業債権)と相殺することが適切となるか否かを判断するために、企業は他の基準(たとえば、IAS第32号「金融商品:表示」)の規定を適用する必要がある²¹。

詳細については一般刊行物のセクション10.1における質問10-1、10-2及び10-3を参照されたい。

3.3 契約獲得コスト又は契約履行コストに関して認識された資産

企業がIFRS第15号の規定に従って契約獲得の増分コスト及び(又は)契約の履行コストを資産として認識する場合、当該資産は、契約資産及び契約負債とは区別して財政状態計算書に表示する又は財務諸表の注記に開示しなければならない²²。

IFRS第15号は、資産化された契約コストの分類について何ら定めていない。すなわち、企業は適切な会計方針を決定する必要がある。会計方針を決定するにあたり、財務諸表の表示に関して、契約獲得コストと契約履行コストは区別して検討する必要があると考えられる。

EYは、契約獲得コストの性質、さらにはIFRSにガイダンスが定められていないことを考えると、企業はこれらのコストを次のいずれかとして表示できると考えている。

- ▶ 財政状態計算書において別個の種類は無形資産として表示し、その償却はIAS第38号「無形資産」の適用範囲に含まれる無形資産の償却と同じ表示科目に含める

または

- ▶ 財政状態計算書において別個の種類は資産(仕掛品又は棚卸資産と性質が類似)として表示するとともに、その償却費は、売上原価、契約コストの変動又は類似項目に含める

さらに、企業は、契約獲得コストから生じるキャッシュ・フローについて、営業活動によるキャッシュ・フローに分類すべきか、それとも財務活動によるキャッシュ・フローに分類すべきかを判断するにあたり、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、特に第16項(a)の規定を考慮する必要がある。

対照的に、契約履行コストは、契約に定められる企業の履行に直接影響を及ぼす性質のものである。したがって、契約履行コストは、財政状態計算書において別個の種類は資産として表示され、償却費は売上原価、契約コストの変動又は類似項目等に含めて表示される。

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、又は発生時点で費用化されるに関係なく、我々は、損益計算書又は包括利益計算書における当該コストの表示、さらにキャッシュ・フロー計算書における関連するキャッシュ・フローの表示において、一貫性のある取り扱いが必要であると考えている。

¹⁸ TRG アジェンダ・ペーパー7「契約資産又は契約負債としての契約の表示」2014年10月31日

¹⁹ IFRS第15号BC317項

²⁰ TRG アジェンダ・ペーパー7「契約資産又は契約負債としての契約の表示」2014年10月31日

²¹ TRG アジェンダ・ペーパー7「契約資産又は契約負債としての契約の表示」2014年10月31日

²² IFRS第15号第116項(a)

資産化された契約コストは各報告期間の末日時点で減損評価を行わなければならない。減損損失は純損益に認識しなければならないが、IFRS第15号は、財務諸表本表のどの箇所に当該金額を表示すべきかについて定めていない。したがって我々は、償却費の表示と整合する形で減損損失の表示を行うことが適切であると考えている。

Capita社は、貸借対照表で資産化された契約履行コストを別個の種類の資産として表示している。そのうち報告期間の末日時点から12か月以内に履行義務の充足が見込まれる部分については流動に分類している。注記2「重要な会計方針の要約」(開示例4.5を参照)で開示しているように、同社は、資産化された契約履行コストの償却及び減損損失を売上原価に表示している。

開示例 3.3: Capita社(2017年)		英国		
連結貸借対照表				
2017年12月31日現在				
	注記	2017年 百万ポンド	修正再表示 2016年 百万ポンド	修正再表示 2016年 1月1日時点 百万ポンド
非流動資産				
有形固定資産	14	219.3	394.7	406.0
無形資産	15,16	1,812.1	2,754.2	2,810.0
契約履行資産	18	252.5	240.6	277.6
金融資産	19	132.3	337.6	186.6
繰延税金資産	11	159.3	222.4	181.6
営業債権及びその他の債権	20	28.0	48.8	44.4
		2,603.5	3,998.3	3,906.2
...				
20 営業債権及びその他の債権				
流動				
営業債権			379.5	443.9
その他の債権			26.9	50.7
契約履行資産			39.4	41.6
未収収益			207.7	188.9
前払費用			122.3	117.6
			775.8	842.7

契約履行資産(流動)は、契約又は具体的に特定できる予想される契約に直接関係するコストで、貸借対照表日から12か月以内に履行義務の充足に使用されるものです。

資産化された契約コストに関する開示規定は本書のセクション4.5、表示に関する留意点については一般刊行物のセクション9.3.3、資産化された契約コストの償却費については一般刊行物のセクション9.3.4をそれぞれ参照されたい。

3.4 返品権から生じる資産及び負債

企業は、返金負債及び返金負債の決済時に製品を回収する権利に係る資産を認識する。IFRS第15号では、返金負債を、それに対応する資産と区分して表示しなければならない(純額ではなく総額)と定められている²³。

さらに詳しい説明は一般刊行物のセクション5.4.1を参照されたい。

²³ IFRS 第 15 号 B25 項

3.5 重要な金融要素

契約に重要な金融要素が存在する場合、契約には2つの構成要素、すなわち収益要素(名目上の現金販売価格)とローン要素(延払い又は前払い条件による影響)が存在することになる²⁴。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(顧客が延払いする場合)として表示される²⁵。IASBI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と述べている²⁶。

重要な金融要素が存在する場合、取引価格には2つの構成要素(すなわち収益要素と重要な金融要素)が含まれるが、2つのキャッシュ・フロー要素が存在することになるのは、延払い条件の場合のみである。この場合、収益要素のキャッシュ・フローは営業活動によるキャッシュ・フローに分類する一方、重要な金融要素に関連するキャッシュ・フローは、企業がIAS第7号第33号に従って選択する受取利息／支払利息からのキャッシュ・フローの表示方法(すなわち営業活動又は投資／財務活動によるキャッシュ・フローへの分類)と整合する形で分類しなければならない。前払いの場合、受領した現金と発生利息の合計額が収益となるため、1つのキャッシュ・フロー要素のみが存在することになる。したがって、受領した現金は営業活動によるキャッシュ・フローに分類される。

重要な金融要素の有無にかかわらず、債権の減損損失はIAS第1号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。しかしセクション3.2で述べているように、IFRS第15号により、当該金額は、他の契約から生じた減損損失とは区別して開示することが明確に要求されている²⁷。詳細は一般刊行物のセクション5.5.2を参照されたい。

弊社のコメント

我々は、IFRS 第 15 号の適用範囲となる契約から生じた資産に関する減損損失を、他の契約から生じた資産の減損損失と区別して把握するために、企業は追加的な取組みが必要になると考えている。企業は、この情報を収集し区別して表示するために、適切なシステム、内部統制、方針及び手続を整備する必要がある。

²⁴ IFRS 第 15 号 BC244 項

²⁵ IFRS 第 15 号第 65 項

²⁶ IFRS 第 15 号 BC247 項

²⁷ IFRS 第 15 号第 113 項(b)

4. 財務諸表の注記における開示

4.1 収益の分解

IFRS第15号は収益の分解に関し以下の開示規定を定めている。

IFRS第15号の開示規定		
定量的情報	<ul style="list-style-type: none">▶ 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を受けるのかを説明できるような区分に分解しなければならない。	IFRS 15.114
	<ul style="list-style-type: none">▶ 企業は、IFRS第8号「事業セグメント」を適用する場合、財務諸表利用者が、収益の分解開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報との関係を理解できるようにするための十分な情報を開示しなければならない。	IFRS 15.115

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、各企業にとって最も適切な区分は、事実及び状況に基づいて決定されると示唆されている²⁸。収益の分解に使用する区分の選択においては、企業は、以下をはじめ、他の目的で収益がどのように分解されているかについても考慮すべきである。

- ▶ 他の情報(たとえば、プレス・リリース、その他の公表文書)において、収益をどのように開示しているか
- ▶ 最高経営意思決定者がIFRS第8号に基づく事業セグメントの業績を評価するために、どのように情報を定期的に検討しているか。
- ▶ 企業又は財務諸表利用者が、財務業績の評価又は資源配分の決定を行うために他の情報をどのように利用しているか

さらに、企業は、自身の事業にとって最も意味のある企業固有及び(又は)業界固有の要因を基にこの判断を行う必要がある。

²⁸ IFRS 第 15 号 B88 項

区分の例としては、以下のものがあるが、これらに限定されない²⁹(詳細は一般刊行物のセクション 10.4.1を参照されたい)。

区分	例
財又はサービスの種類	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	顧客に移転される財又はサービス <ul style="list-style-type: none"> ▶ 一時点 ▶ 一定期間にわたり
販売経路	財の販売 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 消費者に直接販売される財 ▶ 仲介業者を通じて販売される財

IFRS第15号は、企業が収益の分解情報をどのように開示するかを説明するために以下の設例を示している。

IFRS第15号からの設例

設例 41 —— 収益の分解—定量的開示(IFRS 15.IE210-IE211)

企業は、IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って消費者製品、輸送、エネルギーのセグメントを報告している。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)。

²⁹ IFRS 第 15 号 B89 項

IFRS第15号からの設例(続き)

セグメント	消費者製品 CU	輸送 CU	エネルギー CU	合計 CU
<u>主たる地域市場</u>				
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
<u>主要な財/サービス</u>				
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
<u>収益認識の時期</u>				
一時点で				
移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり				
移転されるサービス	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

企業は自社の事業に適切となる収益の分解開示を行うことが推奨されており、すべての企業により単一のアプローチが使用される可能性は低い。

上記のIFRS第15号からの抜粋で説明されたアプローチと同様に、一部の早期適用企業(Capita社、United Health Group社 及びRaytheon社など)は、収益の分解情報をセグメント報告の注記において開示している。開示例4.1aに示されるように、Capita社は2017年度の年次財務諸表におけるセグメントに関する注記(注記7)で、主要な製品ライン別の収益と、契約の種類別のセグメント収益の両方を開示している。重要な会計方針の要約の中で、同社はこのアプローチは、当該開示規定の目的に整合していると明確に述べ、従前の財務諸表で用いられていた用語との違いについて説明している。

IFRS第8号の適用を求められる企業は、財務諸表の利用者が収益の構成要素を理解するのに資する適切な情報をすでに提供しているであろう。しかし、この情報はGAAPに基づくものではない可能性がある(すなわち、最高経営意思決定者に報告される収益は、IFRS第15号に従っていない基礎を基に計算されている可能性がある)。そのような状況では、企業は、IFRS第15号第114項の目的を達成するために追加的情報を開示する必要がある³⁰。

³⁰ IFRS 第 15 号 BC340 項

開示例 4.1a: Capita社(2017年)

英国

2 重要な会計方針の要約

当社グループは、顧客との契約から生じた収益を契約の種類ごとに分解しています。経営者は、この分解がグループの収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、発生時期及び不確実性が経済要因によってどのように影響されるかを最も適切に描写すると考えています。2017年上期から分類変更はありませんが、「長期契約—2年以上の契約」は、従来は「2年以上の契約」として、「短期契約—2年未満の契約」は、従来は「契約期間が2年未満の一定期間にわたるサービス」として表示していました。年数はサービス開始日からの起算となります。

...

7 セグメント情報

2017年12月31日に終了する事業年度

	民間部門 パートナーシップ 百万ポンド	公的部門 パートナーシップ 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	デジタル、アンド ソフトウェア・ ソリューション 百万ポンド	ITサービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	基礎項目 合計 百万ポンド	事業譲渡 百万ポンド	特定項目 百万ポンド	合計 百万ポンド
継続事業										
長期契約	1,214.0	774.1	225.1	370.9	323.3	22.6	2,930.0	-		2,930.0
短期契約	306.3	165.4	90.7	32.6	63.6	9.1	667.7	10.8		678.5
取引(一時点)	68.0	147.7	217.0	7.4	120.9	9.2	570.2	55.9		626.1
セグメント収益合計	1,588.3	1,087.2	532.8	410.9	507.8	40.9	4,167.9	66.7		4,234.6
トレーディング収益	1,730.3	1,161.5	667.9	451.2	770.2	97.4	4,878.5			4,878.5
セグメント間収益	(142.0)	(74.3)	(135.1)	(40.3)	(262.4)	(56.5)	(710.6)			(710.6)
基礎項目のセグメント 収益合計	1,588.3	1,087.2	532.8	410.9	507.8	40.9	4,167.9			4,167.9

Slater and Gordon社は、2017年度の年次財務諸表における注記2でセグメント情報を開示しているが、さらにセグメント内の主要製品ライン及び契約の種類ごとに収益の分解情報(注記3.1)も開示している。

開示例 4.1b: Slater and Gordon社(2017年)

オーストラリア

注記2:セグメント報告

	AUS		SGL UK		SGS		TOTAL	
	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000
収益								
手数料及びサービス収益	226,747	265,629	157,784	229,958	268,773	437,201	653,304	932,788
仕掛品の変動額	(15,474)	(27,848)	(16,570)	(17,391)	(19,801)	3,921	(51,845)	(41,318)
顧客との契約から生じる 収益	211,273	237,781	141,214	212,567	248,972	441,122	601,459	891,470
その他の収益							10,026	16,715
収益及びその他の収益の 合計							611,485	908,185

注記3:財務業績

3.1 顧客との契約から生じる収益

3.1.2 顧客との契約から生じる収益の分解情報

当社グループは、人身障害法(PIL)と一般法(GL)が適用される主要な商品群及びオーストラリアと英国の地理的領域において、財及びサービスの移転から、一時点もしくは一定の期間にわたり収益を稼働しています。

	Australia		UK		SGS	Total \$000
	PIL \$000	GL \$000	PIL \$000	GL \$000		
2017年6月30日に終了する事業年度						
契約の種類:						
固定契約	-	15,875	1,373	8,952	41,724	67,924
単価契約	-	22,608	6,351	36,507	80,266	145,732
成功報酬	155,430	17,360	87,417	614	126,982	387,803
顧客との契約から生じる 収益	155,430	55,843	95,141	46,073	248,972	601,459
2016年6月30日に終了する事業年度						
契約の種類:						
固定契約	-	22,448	1,862	10,066	72,098	106,474
単価契約	-	29,532	5,025	41,733	164,761	241,051
成功報酬	173,721	12,080	151,417	2,464	204,263	543,945
顧客との契約から生じる 収益	173,721	64,060	158,304	54,263	441,122	891,470

Fédération Internationale de Football Association (FIFA) は、2017年度の年次財務諸表において、収益の分解情報を財務諸表本表と注記で開示している。FIFAは、包括利益計算書上、サービスの種類ごとに分解した収益を表示している。加えてFIFAは、注記において、収益の種類ごとに、収益の性質に応じて異なる区分にさらに分解している。たとえば、FIFAは注記1において、「テレビ放映権から生じる収益」を地理的地域ごとに分解する一方、「販売権から生じる収益」については顧客の種類ごとに分解している。FIFAはIFRS第8号を適用する必要がなく、すべての分解に関する開示をIFRS第15号第114項に従って提供しており、同号第115項の規定は適用していない。

実務開示例 4.1c: Fédération Internationale de Football Association (FIFA) (2017年)		スイス	
連結包括利益計算書			
単位:千USD	注記	2017年	2016年
収益			
テレビ放映権から生じる収益	1	228,645	95,612
販売権から生じる収益	2	245,277	114,574
ライセンス権から生じる収益	3	160,211	204,485
接遇権利及び入場券販売から生じる収益	4	22,368	0
その他の収益	5	77,701	87,025
収益合計		734,202	501,696
...			
1 テレビ放映権から生じる収益			
単位:千USD		2017年	2016年
欧州		6,395	0
アジア及び北アフリカ		71,652	35,642
中南米		50,499	24,768
北米及びカリブ諸国		58,377	28,601
その他の地域		13,863	1,388
テレビ放映権から生じる地域別収益合計		200,786	90,399
その他のテレビ放映権から生じる収益		13,799	1,010
その他のFIFA関連イベントから生じる収益		14,060	4,203
テレビ放映権から生じる収益合計		228,645	95,612
2 販売権から生じる収益			
単位:千USD		2017年	2016年
FIFAパートナー		185,411	100,990
FIFAワールドカップ・スポンサー		41,030	10,255
FIFA地域サポーター		7,382	2,425
FIFA各国サポーター		11,454	904
販売権から生じる収益合計		245,277	114,574

開示例6.2b(セクション6.2)では、修正遡及適用アプローチを適用した場合の移行年度における収益の分解表示に関して、Alphabet社の2017年度の年次財務諸表における開示例を記載している。

4.2 契約残高

IFRS第15号は、企業の契約残高及びその変動額に関して以下の開示規定を定めている（詳細は一般刊行物のセクション10.4.1を参照されたい）。

IFRS第15号の開示規定		
定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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) ▶ 期首現在の契約負債残高のうち、当報告期間に認識した収益 ▶ 過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務に関して、当報告期間に認識した収益(たとえば、取引価格の変動によるもの) 	IFRS 15.116(a) IFRS 15.116(b) IFRS 15.116(c)
定性的情報	▶ 履行義務の充足時期が通常の支払時期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についての説明	IFRS 15.117
定量的情報又は定性的情報	<p>▶ 当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動についての説明 たとえば、</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業結合による変動 ▶ 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。進捗度の測定値の変更、取引価格の見積りの変更、又は契約の変更から生じる修正 ▶ 契約資産の減損 ▶ 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 ▶ 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 	IFRS 15.118

弊社のコメント

契約資産と契約負債の開示、及び契約負債の変動と過去の期間に充足された履行義務に関して認識された収益の開示は、多くの企業の実務に影響を及ぼすことになるであろう。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求めていることから、IFRS 第 15 号が適用されない契約からの重要な債権を有する企業は、当該開示規定に準拠するためにこれらの残高を区分する必要がある。たとえば、企業は、顧客との契約に関連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連する営業債権を有している可能性がある。

企業は必要な情報を収集し開示するための適切なシステム、方針、手続き及び内部統制を確実に整備する必要がある。たとえば、知的財産のライセンスの使用権を顧客に移転した後の報告期間に企業が受け取る売上高又は使用量ベースのロイヤリティを考へてみる。この例において、ロイヤリティは従前に充足された履行義務に関するものであるが、事後の期間に受け取ることになる収益である。したがって、それらは、IFRS 第 15 号第 116 項 (c) に従って別個に開示される。

下記の設例は、企業がどのようにこれらの規定を満たすかを、表と定性的情報を用いて示している。

設例 4.2 —— 契約資産及び契約負債の開示

A社は顧客との契約から生じる債権を、財政状態計算書で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社は以下の情報を財務諸表の注記に含めている。

	20X9	20X8	20X7
契約資産	CU1,500	CU2,250	CU1,800
契約負債	CU (200)	CU (850)	CU (500)
以下により各報告期間に認識された収益の金額:			
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る支払いスケジュールに基づき顧客から支払いを受け取る。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と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係るものである。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、顧客との契約が早期に解約されたことから契約資産に減損が生じ、これにより20X9年に契約資産がCU400減少した。

以下の開示例4.2aで示すように、General Dynamics社は、契約残高の重要な変動について開示する前に、IFRS第15号の契約残高に関する規定を簡単に説明している。その後、(IFRS第15号第116項(b)から第118項に相当するUS GAAPの開示規定を満たすために)2017年度の年次財務諸表の注記Bにおいて定性的情報と定量的情報を組み合わせて開示している。期首残高と期末残高は、財務諸表本表と注記Gに含まれている。また、報告期間の契約資産及び契約負債残高の重要な変動については、注記BとHの両方で説明されている。

B. 収益(抜粋)

契約残高

収益認識、請求及び代金回収のタイミングにより、連結貸借対照表上で、請求済債権、未請求債権(契約資産)及び前受金や預り金(契約負債)が認識されることとなります。当社の防衛グループは、合意した契約条件に従い作業の進捗に応じて、一定の時点(例:隔週又は毎月)又は契約上のマイルストーンが達成された時点で請求が行われます。通常は請求は収益を認識した後で行うことになるため、契約資産が生じます。しかし、当社は、特に国際的な契約など、収益を認識する前に顧客から前受金や預り金を受領することがあり、その場合には契約負債が生じることとなります。これらの資産及び負債は、各報告期間の末日時点で契約ごとに連結貸借対照表に計上されます。当社の航空宇宙グループは、通常は契約締結時点及び契約上のマイルストーンの達成時点で預り金を受領します。これらの預り金は収益が認識される時点で取り崩されます。2017年12月31日に終了する事業年度において、これら以外の要因による契約資産及び契約負債残高の重大な変動は生じていません。

2017年、2016年、及び2015年に認識した収益のうち、各事業年度の期首時点の契約負債残高に含まれていたものは、それぞれ43億ドル、42億ドル、60億ドルで、主に商業用ジェット機の販売によるものです。

H.未請求債権

未請求債権は、長期契約に関して認識した収益(契約上の原価と予想される利益)から関連する前払い及び進捗に基づく請求額を控除したものです。これらの金額は、合意された契約条件に従って、又は契約上のマイルストーンが達成された時点で請求されます。未請求債権の内訳は、以下のとおりです。

	2017年12月31日	2016年12月31日
未請求収益	\$ 21,845	\$ 25,543
前受け及び進捗に基づく請求	(16,605)	(21,331)
未請求債権純額	\$ 5,240	\$ 4,212

未請求債権純額の増加は、主にコンバットシステムグループにおける大口の国際的な車両契約によるものです。

2017年12月31日と2016年12月31日時点の未請求収益に含まれる一般管理費はそれぞれ282百万ドルと234百万ドルです。契約コストには、契約条件変更及び不測の契約コストに関する請求等から生じる契約の見積回収金額も含まれます。当社は回収額が信頼性をもって見積ることができ、その実現の可能性が高い場合にのみ、これらの事項に関連する収益を計上します。

当社は、未請求債権の全額を請求する予定ですが、2018年度には2017年度末時点で未請求債権残高のうち約20%を請求する予定です。2018年度中に請求されない金額は、主に合意された契約上の請求条件によるものです。

Raytheon社は2017年度の年次財務諸表の注記3において、履行義務の充足時期が通常の支払時期と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残高に与える影響について説明している。また、同社は注記7において、契約資産と契約負債の期首残高と期末残高を別個の表で開示している。この表に続けて、同社は報告期間の正味契約資産残高の重要な変動について定性的に説明している。また契約資産の構成要素についても詳細な情報を開示している。同社は同じ注記において、期首時点で正味契約資産に含まれていたもので、収益として認識された金額に関する情報を開示するとともに、報告期間に生じた重要な変動について定性的に説明している。

注記1: 重要な会計方針の要約

...

収益認識—当社は、会計基準更新書(ASU)第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」(Topic 606)を2017年1月1日から早期適用することを選択しました。新基準に関する追加的情報及び業績への影響については、以下の会計基準を参照ください。

当社の収益の大部分は、複合航空宇宙又は防衛設備の設計、開発、製造又は改造、あるいはそれらに関連するサービスに係る長期契約から生じるものです。これらの契約は主に米国政府との契約(米国政府を介して契約される外国防衛設備販売を含む)です。米国政府との契約は通常、連邦政府調達規則(FAR)を遵守しなければならず、財の生産やサービスの提供に係る見積コスト又は実際のコストを基に価格が設定されます。FARは、米国政府との契約で提供される財又はサービスの価格を決定する際の正当な額をコストの種類毎にガイダンスを定めています。米国政府以外の契約の価格は、個々の顧客と具体的に交渉して決定しています。

典型的な米国政府との定額契約の支払条件では、顧客はパフォーマンス基準(PBPs)又は進捗度に応じて当社に支払いを行います。PBPsでは、定量化されたパフォーマンスの測定値あるいは特定の事象又はマイルストーンの達成を基に、契約価格の90%を限度に中間払いがされます。進捗度に応じた支払いでは、作業の進捗にあわせて発生したコストの80%を限度に中間払いがされます。顧客が契約を完了するまで契約価格の一部を留保することから、米国政府との定額契約では、通常、収益は請求金額を上回る金額で認識され、当社は当該超過額を貸借対照表に契約資産として表示しています。顧客に請求された金額及び支払期日が到来している金額は、貸借対照表で債権に分類しています。支払いのうち契約が最終的に決済されるまで顧客が留保する部分は、その意図が顧客の保護にあることから、重要な金融要素になるとは考えていません。米国政府の実費精算型契約については、顧客は実際のコストが発生してから短期間のうちに、当社に支払います。米国政府以外の契約については、当社は通常は作業が進捗するに応じて、中間払いを受けます。ただし、当社は契約によっては前払いを受け取る権利を有していることがあります。当社は、前払いのうち収益認識額を上回る部分について負債を認識し、貸借対照表に契約負債として計上します。前払いは、契約の初期段階でより旺盛な運転資本需要を満たすため、また、もう一方の当事者が契約に定められる義務の一部又は全部を適切に完了できない場合に、当社を保護するために使用されることになるため、通常は重要な金融要素になるとは考えていません。

注記7: 契約資産及び契約負債

12月31日時点の正味契約資産(負債)の内訳は、以下のとおりです。

(単位: 百万ドル)	2017	2016	\$ Change	% Change
契約資産	\$ 5,247	\$ 5,041	\$ 206	4 %
契約負債—流動	(2,927)	(2,646)	(281)	11 %
契約負債—非流動	(127)	(128)	1	(1)%
正味契約資産(負債)	\$ 2,193	\$ 2,267	\$ (74)	(3)%

正味契約資産(負債)合計は、2016年12月31日から2017年12月31日は比較的一定に推移しています。正味契約資産(負債)合計の変動は、主に米国政府及び外国防衛設備販売契約の請求条件による契約資産の増加206百万ドル、2017年第四半期の国際的な受注に関する新規の前受金による契約負債の増加280百万ドルによるものです。

債権及び契約資産について認識した減損損失は2017年、2016年及び2015年とも僅少です。

12月31日時点の契約資産の内訳は、次のとおりです。

(単位: 百万ドル)	2017	2016
米国政府との契約(外国防衛設備販売を含む):		
未請求	\$ 10,748	\$ 9,356
進捗度に応じた支払い	(6,637)	(5,651)
	4,111	3,705
その他の顧客:		
未請求	1,368	1,742
進捗度に応じた支払い	(232)	(406)
	1,136	1,336
契約資産合計	\$ 5,247	\$ 5,041

米国政府は、進捗度に応じた支払いとなる契約の未請求金額に係る資産についての権利を有します。2017年12月31日時点の契約資産に含まれるこれらの未請求金額には、その回収期日が1年以上と予想される76百万ドルが含まれます。

契約資産には、契約条項に定められる留保額も含まれます。2017年12月31日時点で留保金額は96百万ドルでした。当社は、これらの留保額のうち27百万ドルが2018年に回収され、残りはそれ以降に回収されると予想しています。

2017年、2016年及び2015年に認識した収益のうち、2017年1月1日、2016年1月1日及び2015年1月1日時点の契約負債に含まれていたものは、それぞれ1,434百万ドル、1,403百万ドル及び1,400百万ドルです。

以下の開示例4.2cに記載しているように、Syngenta社は、報告期間における契約負債の重要な変動を示すために、期首から期末までの契約負債の変動を説明する調整表を開示している。そうした調整表はIFRS第15号で求められていないが、IFRS第15号第118項で要求される開示を提供するための効果的な方法となる場合がある。同社は、移行に関して修正遡及適用アプローチを適用している。そのため、IFRS第15号の適用による影響を調整表に含めている。

開示例 4.2c: Syngenta社

スイス

16.買掛金及び契約負債

契約負債の内訳は、顧客からの前受金及び主にカスタマー・ロイヤルティ・プログラムからの繰延収益です。

2017年12月31日に終了する事業年度の契約負債の変動は、以下のとおりです。

(\$m)	2017
1月1日	-
IFRS第15号適用の影響	517
顧客から受領した前受金	1,740
当期に認識した履行義務	110
当期に認識した収益:	
期首時点で契約負債に含まれていた金額	(590)
当期に充当された前受金	(1,317)
為替変動及びその他	20
12月31日	480

2017年12月31日時点で、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに係る契約負債は44百万ドルで、約束した財又はサービスが顧客に移転されるにつれて、今後3年間にわたり収益が認識されます。

4.3 履行義務

4.3.1 履行義務に関する情報

IFRS第15号では、履行義務に関する定性的情報の開示が求められる(詳細は、一般刊行物のセクション10.4.1を参照されたい)。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 以下の事項を含む、顧客との契約における履行義務に関する情報 ▶ 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充足される時点も含む ▶ 重要な支払条件(たとえば、通常の支払期限、契約に重要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通常制限されるかどうか) ▶ 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に手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を強調する) ▶ 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務 ▶ 製品保証及び関連する義務の種類 	<p>IFRS 15.119(a)</p> <p>IFRS 15.119(b)</p> <p>IFRS 15.119(c)</p> <p>IFRS 15.119(d)</p> <p>IFRS 15.119(e)</p>

Ford Motor社は、2017年度の年次財務諸表の注記4において、車両、部品及び付属品に係る履行義務に関する情報を開示している。同社は、通常履行義務が充足される時点(すなわち出荷時点)、部品の返品に関する義務及びレンタカー会社に販売される車両の価格リスクをカバーする保証について説明している。また、予想される返品又は独立販売価格を決定する際の重要な見積りに関する情報も提供している。

開示例 4.3.1a: Ford Motor社(2017年)	米国
<p>注記4. 収益(続き)</p> <p>自動車部門</p> <p>車両、部品及び付属品—車両、部品及び付属品の大半について、当社は製造施設から製品を顧客(販売業者及び販売代理店)に出荷した時点で、支配を移転売上を計上しています。当社は卸売時点で車両販売の請求金額のうち大半の対価を受領します。車両の販売は当社の完全子会社であるFord Creditによりローンが提供される場合、販売業者は、最終顧客に車両を販売する時点でFord Creditに支払いを行います(注記10を参照)。販売業者、販売代理店及び小売業者への部品の販売の支払期間は30日から120日の間です。当社が受け取る対価の金額及び認識する収益は、当社が顧客とその顧客に提示する販売インセンティブ及び返品の状況に応じて変動します。部品及び付属品を返品する権利を販売会社に与える場合、当社は過去の実績を基に予想される返品率を見積もります。当社が受け取ることを見込む対価の最も可能性の高い金額が変更になるか、又は対価が固定されるか、いずれか早い時点で収益の見積りを修正します。当社は2017年度に2016年度に認識した収益について372百万ドルの収益の減少を認識しました。</p> <p>当社はまた、契約条件に応じて、受領した対価のうち、将来において義務を充足しなければならない部分(例:無償の延長サービス契約)については、その認識を繰り延べる場合があります。独立した履行義務に関する独立販売価格の算定では、観察可能な価格を使用しますが、それが観察可能でない場合には、コストにマージンを加算するアプローチを使用しています。当社は、車両、部品又は付属品に対する支配が顧客に移転する時点で運賃及び出荷コストを「売上原価」に費用として認識することを選択しています。</p> <p>当社は車両をレンタカー会社に販売し、合意した金額とレンタカー会社が転売の時点で実現できる価値との差額を補填することを、保証しています。車両をレンタカー会社に転移する時点で、当社が当保証に従って支払う可能性が高い金額を「その他の負債及び繰延収益」に計上しています。</p>	

Alphabet社は、広告に係る履行義務に関する情報を開示する一環として、本人か代理人かの評価に関する情報を提供している(下記開示例4.3.1bに記載した2017年度の年次財務諸表における注記2の最終段落を参照されたい)。

開示例 4.3.1b: Alphabet社(2017年)	米国
注記2 収益	
...	
広告収益	
<p>当社は、主にGoogleプロパティ及びGoogleネットワークメンバー・プロパティで広告を掲載し収益を獲得しています。</p> <p>Googleプロパティによる収益の主な内訳は、Google.com、Googleアプリ及びその他のGoogleが所有し運用するGmail、Googleマップ、Google Play及びYouTubeのようなプロパティから生じる広告収益です。</p> <p>Google ネットワークメンバー・プロパティによる収益は主に、Google ネットワークメンバーのプロパティに広告を掲載することから生じる広告収益です。</p> <p>当社の顧客は通常、AdWords、DoubleClick AdExchange及びDoubleClick Bid Managerなどを通じて広告インベントリを購入します。</p> <p>顧客の大半が、クリック単価を基礎として(CPC)当社に代金を支払います。つまり広告主は、利用者がGoogle プロパティ又はGoogleネットワークメンバー・プロパティ上の広告をクリックする、又は特定のYouTubeのエンゲージメント広告を閲覧して初めて、代金を当社に支払います。こうした顧客については、利用者が広告をクリックする、もしくは利用者が特定の期間にわたり広告を閲覧する都度、収益を認識します。</p> <p>当社はまた、インプレッション単価(CPM)などその他の料金体系の広告も提供します。つまり広告主は、Googleプロパティ又はGoogle ネットワークメンバー・プロパティにその広告が表示される回数に応じて、代金を当社に支払います。こうした顧客については、広告が表示される都度収益を認識します。</p> <p>顧客によっては、現金によるインセンティブやクレジットやを受け取ることがあり、それらは変動対価として会計処理します。当社はこれらの金額を、顧客に提供することが予想される金額を基に見積もり、収益認識額を減額しています。当社は変動対価の見積りが大幅に変更されることはないと考えています。</p> <p>Googleネットワークメンバー・プロパティに掲載される広告については、当社が本人なのか(つまり収益は総額で計上される)、それとも代理人なのか(すなわち収益は純額で計上される)を評価しています。ほとんどの場合、当社はGoogleネットワークメンバー・プロパティに掲載する広告の収益を総額で報告します。つまり、顧客に請求する金額を収益として計上し、Googleネットワークメンバーへに支払う金額は売上原価として計上しています。当社は顧客に広告インベントリが移転される前に、それらを支配しているため、本人となります。当社のみが広告インベントリを顧客に移転する前に収益化する能力を有していることは、当社の支配の証拠となります。さらに、当社が顧客に対する主たる責任を負っていること、価格の設定における裁量を有していることも、当社の支配を裏付けます。</p>	

Commvault Systems社は2017年度の年次財務諸表において、履行義務に関する情報を表形式で定性的に説明している。最初の列では履行義務が例挙され、2番目の列にはこれらの履行義務の充足時期に関する情報が開示されている。たとえば、ソフトウェア・ライセンスについては、通常、ソフトウェアのダウンロードが可能になる時点で収益が認識されるが、カスタマーサポート・サービスについては、サポート期間にわたり収益が認識される。3番目の列では支払条件の詳細が、そして最後の列には、結合された契約の取引価格の配分の基礎となる独立販売価格の見積方法が開示されている。

開示例 4.3.1c: Commvault Systems社(2017年)		米国	
収益認識			
...			
当社の代表的な履行義務は、以下のとおりです。			
履行義務	履行義務が通常充足される時点	通常の支払期限	独立販売価格の通常の見積り方法
ソフトウェア及び商品収益			
ソフトウェア・ライセンス	出荷時点もしくはダウンロードが可能となる時点(一時点)	出荷から90日以内(一定期間にわたって支払われる特定のサブスクリプション・ライセンスを除く)	残余アプローチ
機器	機器の支配が顧客に移転する時点、通常は引渡時点	引渡から90日以内(一定期間にわたって支払われる一定のサブスクリプション・ライセンスを除く)	残余アプローチ
カスタマー・サポート収益			
ソフトウェアの更新	サポート契約の期間に応じて(一定期間にわたり)	契約期間の開始時点	更新取引の観察可能な価格
カスタマー・サポート	サポート契約の期間に応じて(一定期間にわたり)	契約期間の開始時点	更新取引の観察可能な価格
専門サービス			
その他の専門サービス(教育サービスを除く)	作業の履行に応じて(一定期間にわたり)	サービスが履行されてから90日以内	複数の履行義務を伴わない取引における観察可能な価格
教育サービス	授業の実施時(一時点)	サービスが履行されてから90日以内	複数の履行義務を伴わない取引における観察可能な価格

4.3.2 残存する履行義務に配分された取引価格

IFRS第15号では、未充足の履行義務や一部充足された履行義務に関する情報の提供が求められる(詳細は一般刊行物のセクション10.4.1を参照されたい)。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報 又は 定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 報告期間の末日時点で、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 ▶ 当該金額を収益として認識することが見込まれる時期に関する説明。当該説明は、次のいずれかの方法によらなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 定性的情報を使用した方法 	IFRS 15.120(a) IFRS 15.120(b)
実務上の便法	<p>実務上の便法として、次のいずれかを満たす場合、未充足の履行義務に配分された取引価格の総額に関する情報を開示する必要はない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該契約の当初予想期間が1年未満である。 ▶ 当該履行義務の充足から生じる収益をIFRS第15号B16項に従って認識している。 <p>IFRS第15号B16項は、実務上の便法として、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、提供されるサービスの単位時間あたりに対して固定金額を請求するサービス契約)、企業が請求権を有している金額で収益を認識することを容認している。</p>	IFRS 15.121
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRS第15号第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生じた対価のうち取引価格に含まれていないもの(つまり、IFRS第15号第120項に従った開示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、制限された変動対価の見積金額は含まれない。 	IFRS 15.122

IFRS第15号は、上記の開示規定に関して、以下のような設例を提供している。

IFRS第15号の設例

設例 42 —— 残存する履行義務に配分した取引価格の開示(IFRS15.IE212-IE219)

企業が20X7年6月30日に、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)を結ぶ。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号の第120項から第122項の要求事項を検討する。

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1時間ごとに固定金額を請求するので、企業は、IFRS第15号の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号の第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=CU400×12か月

(b) CU2,400=CU400×6か月

IFRS第15号からの設例(続き)

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、顧客の施設に関する規制上の審査及び認定の結果に対応する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もる。IFRS第15号の第57項の諸要因に関する評価に基づき、企業は変動対価の見積りCU750を取引価格に含める。なぜなら、認識した収益の累計額が大幅に戻し入れられることにはなら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要な変動対価に関する定性的な説明を記載する。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(CU100×24か月+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÷2=CU788(すなわち、当該年度の6か月分)

さらに、IFRS第15号の第122項に従って、企業は、業績ボーナスの一部を取引価格に含めていないため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。

また、IFRS第15号は、第120項(b)で要求される開示に関して、期間帯を使用した定量的情報の代わりに、定性的情報を用いた場合の設例を示している。

IFRS第15号の設例

設例 43 —— 残存する履行義務に配分した取引価格の開示——定性的開示 (IFRS15.IE220-IE221)

企業が20X2年1月1日に、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もっているが、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、企業は当該金額をいつ収益認識すると見込んでいるのかに関する説明を開示する。当該説明の開示は、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。」

The Village Building社は2017年度の年次財務諸表において、残存する履行義務に関する情報を期間帯を用いて開示している。下記例で、同社は、制限が課せられている変動対価は開示金額から除外していることを明確に説明している。この説明は、財務諸表利用者にとっては有用であり、将来の期間に認識される金額が、表に記載されている金額よりも大きくなる可能性があることを示している。

開示例 4.3.2a: The Village Building社 (2017年)		オーストラリア	
注記4 収益			
...			
顧客との契約に基づき残存履行義務に配分した取引価格			
		2017年	2016年
		\$000	\$000
報告日時点で確約しているが、負債、債務として認識していない			
1年以内		135,078	79,527
1年超5年以内		58,160	138,146
		193,238	217,673
未充足又は部分的に未充足の履行義務に関する取引価格には、制限が課せられている変動対価を含んでいません。			

Capita社は2017年度の年次財務諸表のセグメントに関する注記で、未充足の履行義務に配分された取引価格を、2年以上の契約と2年未満の契約に区別して開示している。その上で、残存する履行義務が存在する2年以上の契約を、さらに細かい期間帯に分解している。これに関連して、Capita社は、収益を契約の種類(当初の契約期間が2年未満の契約と当初の契約期間が2年以上になる契約)ごとに分解している。

開示例 4.3.2b: Capita社 (2017年)		英国					
7 セグメント情報(続き)							
以下の表では、長期契約(期間が2年以上の契約)と短期契約(期間が2年未満の契約)の分類に基づいた、部門ごとの受注残を示しています。契約期間はサービス開始日から起算しています。金額は、未充足又は部分的に未充足の履行義務に配分した、現時点の契約上の取引価格の合計金額を表しています。2017年12月31日時点で、それらの履行義務が充足される時点で認識が見込まれる収益は、以下のとおりです。							
受注残	長期部門 パートナーシップ 百万ポンド	公約部門 パートナーシップ 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	デジタル アンド ソフトウェア ソリューション 百万ポンド	ITサービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	合計 百万ポンド
長期契約	4,002.0	2,670.2	328.2	550.4	494.3	6.4	8,051.5
短期契約	-	94.7	22.1	-	20.0	2.7	139.5
合計	4,002.0	2,764.9	350.3	550.4	514.3	9.1	8,191.0
以下の表では、2017年12月31日現在で長期契約に関して認識されると見込まれる期間別の収益を示しています。							
受注残における長期契約に関する期間別情報	長期部門 パートナーシップ 百万ポンド	公約部門 パートナーシップ 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	デジタル アンド ソフトウェア ソリューション 百万ポンド	ITサービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	合計 百万ポンド
1年以内	952.8	523.1	83.5	269.7	166.1	5.1	2,000.3
1年超5年以内	2,480.3	1,491.0	244.7	268.6	240.8	1.3	4,726.7
5年超	568.9	656.1	-	12.1	87.4	-	1,324.5
合計	4,002.0	2,670.2	328.2	550.4	494.3	6.4	8,051.5
受注残は、当社グループが契約上の残存履行義務を充足する時点で、顧客から対価を受け取る権利を有する金額を表しています。しかし、グループが稼得する収益合計には、数量ベースでの収益、新規契約獲得、業務範囲の変更及び予想される契約の延長による収益も含まれています。これらの要素は、契約上のものではないため、上記表の金額からは除外されます。さらに、当社グループが延長期間に履行義務を充足する法的拘束力があるため、事前に価格が決定されている契約延長に係る収益を除き、契約延長による収益も受注残から除外しています。上記表に含まれる事前に価格が決定されている契約延長に関連する収益の合計は、502.0百万ポンドです。表示されている金額には、いずれの当事者も未履行であったり、各当事者が他の当事者に補填することなく、未履行の契約全体を一時的に解約できるような注文は、含まれていません。							
長期契約から獲得される収益81億ポンドのうち49億ポンドは、グループにとって重要な契約に関するものです。この金額には、重要な契約に関連するフレームワーク(一時点の)取引契約)及び契約に定めのない数量ベースの収益は含まれていません。これらの除外した収益により、当該契約期間にわたり合計で18億ポンドが追加で、収益認識されると見込んでいます。							

上記の開示例とは対照的に、Ford Motor社は、残存する履行義務に関する情報の開示において、表を使わない定性的アプローチを用いている。下記は、2017年度の財務諸表の注記4の抜粋である。当該注記では、期間延長されたサービス契約について説明している。また当該開示では、当該契約に関連する契約資産の認識に関する情報も開示している。

開示例 4.3.2c: Ford Motor社(2017年)

米国

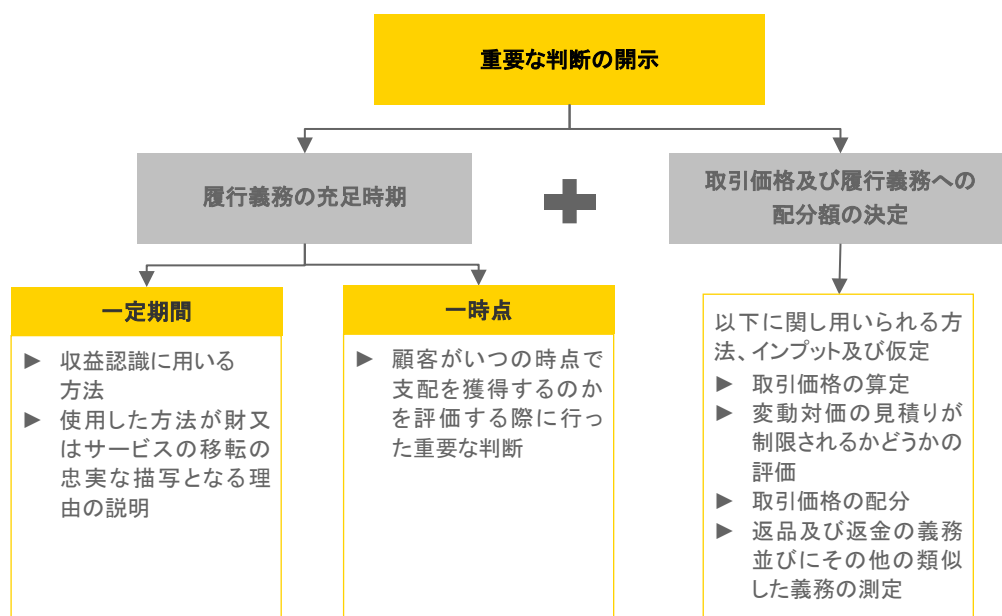
期間延長されたサービス契約

当社は、基本的な製品保証契約の期間を超えて、修理及びメンテナンスに係る保証を提供する独立に価格設定されたサービス契約を、自動車の所有者に販売しています。独立に価格設定されたサービス契約の期間は、12か月から120か月です。当社は契約の締結時点で代金を受け取り、契約に従って義務を履行するにあたり生じると見込まれるコストに比例させる形で、収益を契約期間にわたって認識します。2017年1月1日時点で、未履行契約に関連する獲得前収益の35億ドルを、「その他の負債及び繰延収益」に認識しています。そのうち10億ドルが、2017年12月31日に終了する事業年度において、収益として認識されました。2017年12月31日時点の稼得前金額は、38億ドルです。その稼得前金額のうち、2018年に11億ドル、2019年に10億ドル及びその後の年度に17億ドルを認識すると見込んでいます。これらの契約に関連する将来コストが、獲得前収益を上回ると見積られる範囲で、契約損失引当金を計上します。これらの契約を獲得するために販売会社に支払われる金額は繰延べられ、「その他の資産」に計上します。これらのコストは、関連する収益の認識パターンに整合するように償却され、費用として認識されます。2017年12月31日現在の繰延べられたコストの残高は232百万ドルで、2017年12月31日に終了する事業年度に63百万ドルの償却費を計上しました。

4.4 重要な判断

IFRS第15号は特に、取引価格の算定、取引価格の履行義務への配分、及びいつの時点で履行義務が充足されるかを判断する際に行った重要な会計上の見積り及び判断の開示を求めている³¹。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的な規定よりも広範な開示を求めている³²。

以下のフローチャートは、IFRS第15号における重要な判断に関する開示規定の概要を説明している。



この規定は下記4.4.1及び4.4.2で詳細に説明している。さらに詳しい説明については一般刊行物の10.4.2を参照されたい。

³¹ IFRS 第15号第123項

³² IAS 第1号第122項-第133項を参照

4.4.1 履行義務の充足時期に関する判断

IFRS第15号は、履行義務の充足時期を判断する際に行った重要な判断に関する開示を行うよう求めている。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の開示規定は異なるが、それらの開示目的は、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。以下の情報の開示が求められる。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	一定期間にわたり充足される履行義務	
	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 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 	IFRS 15.124(a) IFRS 15.124(b)
	一時点で充足される履行義務について、約定した財又はサービスに対する支配を顧客がいつの時点で獲得するのかを評価する際に行った重要な判断	IFRS 15.125

Alphabet社は2017年度の年次財務諸表の注記2(セクション4.3.1の開示例4.3.1bを参照)において、一定期間にわたり広告収益を認識するために用いた方法を記述し、その方法と当社が提供するさまざまな種類の広告との関係を説明している。

Ford Motor社は、車両、部品及び付属品の販売に関する収益を一時点で認識している。開示例4.3.1a(セクション4.3.1を参照)に記載されている、2017年度の年次財務諸表の注記4からの抜粋では、これらの販売取引に関していつの時点で顧客に支配が移転するかが記述されている。

Raytheon社は、一定期間にわたり収益を認識するために用いる方法に関する定性的情報を2017年の年次財務諸表の注記3に開示している。同社は、「完成時総コスト見積り(Estimate at completion)」プロセスについて説明しており、このプロセスでは経営者が履行義務の進捗及び遂行状況をレビューし、EACの評価(すなわち見積りの変更)を基に営業利益、継続事業による収益及び希薄化後1株当たり利益への影響について開示している。また以下の開示例に示されるように、同社が行った判断及び複雑性についても記述している。

注記1: 重要な会計方針

...

当社は、通常、継続的に顧客に対して支配を移転していくことから、履行するにつれて一定期間にわたり収益を認識しています。米国政府との契約では、こうした顧客への継続的な支配の移転は、契約条項により裏付けられます。契約条項は、顧客が一方的に自己の都合で契約を解約する場合に、それまで発生しているコストに合理的な利益を加算した金額を当社に支払い、仕掛品の支配を獲得することを認めています。同様に、米国政府以外の契約についても、顧客は通常、仕掛品を支配しています。契約上の解約条項や、当社が他の用途に使用することのできない製品又はサービスを提供するために現在までに履行した作業について、合理的な利益を加えた金額で支払いを受ける当社の権利のいずれかが、支配の証拠になります。

支配は一定期間にわたり移転されることになるため、履行義務の完全な充足に向けての進捗度に基づいて、収益を認識しています。履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する方法の選択には判断が求められ、提供される製品又はサービスの性質を基に判断しています。当社は通常、当社の契約の進捗度の測定に、原価比例法を用いています。これは、原価比例法が、契約に関するコストが発生するにつれて生じる顧客への資産の移転を、最も適切に描写するからです。原価比例法に基づく進捗度の測定方法では、完全な充足に向けての進捗度は、履行義務の完了時の合計予想コストに占める現在までに発生したコストの比率を基に測定されます。見積報酬又は見積利益を含む収益は、コストが発生するにつれて、その比率に応じて計上されます。履行コストには、労務費、材料費、下請けの費用、その他の直接コスト及び米国政府の原価計算基準(U.S. government Cost Accounting Standards: CAS)に定められる年金及びその他の退職後給付(postretirement benefit: PRB)費用をはじめとする間接コストの配分も含まれます。

...

当社は、全社的な方針と、ルール化された四半期毎の「完成時総コスト見積り(Estimate at Completion: EAC)」のプロセスを策定しており、それによって経営者は履行義務の進捗及び履行状況を確認しています。このプロセスの過程で、経営者は、未了の主要な契約事項、完全な充足に向けた進捗度及び関連するプログラムスケジュール、特定されたリスクと機会、ならびに関連する収益及びコストの見積りの変動といった情報(これらの情報に限定されるわけではありません)を検討しています。リスクと機会には、スケジュール(例:マイルストーンとなる事象の数及び種類)を達成するための能力及びコスト、技術的要件(例:新規開発製品か、成熟した製品か)及びその他の契約要件に関する経営者の判断が含まれます。経営者は、変数の中でもとりわけ、労働力の生産性及び確保の可能性、履行する作業の複雑性、原材料の入手可能性、履行義務を完了するまでの期間の長さ(たとえば、資金、原材料価格及び関連する支援業務のコスト配分額の増加を見積るため)、請負業者による作業の遂行、顧客からの資金の調達可能性及び時期、及び間接費率に関して、仮定を立てるとともに見積りを行わなければならないなりません。そうした見積りには、特定の契約において要求される産業協力合意(industrial cooperation agreement)を充足するための見積りコスト(オフセット債務または、国内産業参加合意(ICIP)とも呼ばれる)も含まれます。これらの義務は性質に基づいて明確である場合も、明確でない場合もあります。

この分析を基に、収益純額、売上原価及び営業利益への影響に関する四半期ごとの調整額は、判明した期間に必要な場合に認識します。これらの調整は、プログラムに関する正の業績を背景に生じることがあり、それらの履行義務の技術、スケジュール及びコスト面にわたるリスクを緩和することができ、また関連する機会を実現できると判断する場合、個別の履行義務が充足される期間に営業利益が増額されます。同様に、これらのリスクを緩和する、又は機会を実現することができないと判断する場合には、これらの調整で営業利益が減額される場合があります。収益純額、売上原価及び営業利益への影響の見積りに係る変更額は、四半期ごとに累積的キャッチアップ・ベースで認識され、履行義務の進捗割合を基に当期及び過年度に生じる累積的影響額を当期に認識します。それらの見積りのうち1つまたは複数に重要な変更が生じる場合、1つまたは複数の履行義務の収益性に影響が生じます。発生コストの見積り合計額が、複合航空宇宙、防衛設備、その他関連するサービス、製品メンテナンス又は別途価格が設定される延長保証に関連する履行義務により稼得される収益見積り合計額を上回る場合、履行義務全体の損失に係る引当金を、損失が計上される期に認識します。

正味EACの調整は経営成績に以下のような影響を及ぼしています。

(単位: 百万ドル。ただし1株当たり利益金額を除く)	2017	2016	2015
営業利益	\$ 442	\$ 418	\$ 392
Raytheon社に帰属する継続事業に係る営業活動による収入	287	283	255
Raytheon社に帰属する継続事業に係る営業活動による希薄化後1株当たり利益	\$ 0.98	\$ 0.95	\$ 0.84

また過去の期間に充足された履行義務から認識された2017年、2016年及び2015年の収益純額は、それぞれ520百万ドル、509百万ドル及び404百万ドルでした。これは主に収益に影響を及ぼすEACの調整に関するものです。

手数料の取決めにはしばしば不確実性が含まれている(たとえば成功報酬に関する取決め)ことから、Slater and Gordon社は、開示例4.4.2aに示されるように、取引価格を算定する際に変動対価を見積もっている。したがって同社は、変動対価の見積方法(すなわち最頻値法)、インプット及び仮定(すなわち経営者の評価及びそれぞれのケースの成功確率)に関する情報を開示している。さらに、重要な金融要素の有無の評価に関する情報も開示している。同社は通常、契約は単一の履行義務のみで構成されると結論付けている。したがって、取引価格の配分に関する情報については開示していない。

開示例 4.4.2a: Slater and Gordon社(2017年)

オーストラリア

注記3:財務業績

3.1顧客との契約から生じる収益

3.1.1会計方針

法律に関するサービスの提供—一般法に関する法律サービス

当社グループは、プロジェクト訴訟をはじめ一般的な法律サービスの提供からも収益を稼働しています。一般的な法律サービスに係る収益は、サービスが提供される会計期間にわたり認識しています。

一般的な法律サービスに関する手数料の取決めには、固定契約、サービス契約に係る無条件の報酬(「単価契約」)及び変動報酬又は条件付報酬(プロジェクト訴訟、消費者及び商業的訴訟などのサービスに関する成功報酬の取決めを含む)が含まれます。

固定契約については、契約により提供が見込まれる全体のサービスに占める実際に提供したサービスの割合を参照して、進行基準に基づき収益を認識しています。進捗度は、上述のマイルストーン・ベースのアプローチを用いて契約ごとに管理しています。

サービス契約に関する報酬については、当社グループが契約に定められる料率を基に、現在までに履行したサービスに対して請求する権利を有する報酬の金額を限度に、収益を認識しています。

当社グループは、最頻値法を用いて、契約ごとに変動サービス報酬又は条件付サービス報酬を見積ります。経営者は、それぞれの案件について受領が見込まれる収益の金額及び成功確率を、詳細に評価しています。変動対価は、不確実性が解消される際(通常は事案が完了する時点)に、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、収益に含めます。

特定のプロジェクト訴訟案件に関しては、一部について資金提供がなされる前提で請け負います。当社グループは、サービスが履行されるにつれて、一定期間にわたって案件に関する報酬債権の一部を提供する取決めを、第三者の資金提供者と締結しています。そのような取決めにおいては、報酬のうち資金提供がなされる部分は一定期間にわたり定期的に請求書が発行され、訴訟が成功裏に終わったか否かに左右されません。報酬の残りの部分は変動対価になり、訴訟が成功裏に解決することが条件となります。変動対価は、不確実性が解消される際に、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ収益に含めます。

個人の人身傷害請求のケースのように、収益、コスト又は完全な充足に向けた進捗度の見積りは、状況が変化すれば見直されることとなります。その結果生じる収益又はコストの見積りの増減額は、経営者が修正を生じさせる状況について認識することになった期間に、純損益で認識します。

当社グループは、一般法に関するサービスの収益に関しては、重要な金融要素は存在しないと判断しています。これは、当社が約束した財又はサービスを顧客に移転してから、顧客がそれに対する報酬を支払うまでの期間が1年未満であるためです。成功報酬については、顧客が約束した対価のうち重要な部分は、実質的に顧客又は当社グループの支配の及ばない将来事象の発生の有無が条件になるため、重要な金融要素は存在しないと判断しています。

これらのサービスに関する債権は、請求書が発行された時点で支払期日まで時の経過のみが求められることから、その時点で対価は無条件で債権として認識します。

Raytheon社は、取引価格の見積り及び取引価格を配分する際の独立販売価格の見積りに関する定性的情報を2017年度の年次財務諸表の注記1に開示している。同社は、開示例4.4.2bの第1段落で、通常入手可能な場合には客観的な独立販売価格を用いて独立販売価格を決定しているが、多くの場合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もっていると説明している。

第2段落では、取引価格を増減させる成功報酬、又はその他の変動対価に係る条項に従った変動対価の見積りについて説明している。また、開示例4.4.1に示されるように、経営者が履行義務の進捗及び遂行状況を確認する方法についても言及している。

開示例 4.4.2b: Raytheon社(2017年)

米国

注記1: 重要な会計方針の要約

...

(前略)

当社は、複合航空宇宙、防衛設備又は関連するサービスに係る契約に関する適切な収益認識方法を決定するために、複数の契約を結合して単一の契約として会計処理すべきか、さらに結合した契約もしくは単一の契約について複数の履行義務として会計処理しなければならないかを評価しています。この評価では重要な判断が求められ、契約のグループを結合する、又は結合されたもしくは単一の契約を複数の履行義務に区分するという決定により、各期間に認識される収益及び利益の金額が、変更される可能性があります。当社の契約の大半については、顧客は(単一のプロジェクトで複数の単位が提供される場合でも)複雑な一組の作業と構成要素を、単一のプロジェクト又は機能に統合するという重要なサービスを提供する契約を、当社と締結しています。従って、契約全体を1つの履行義務として、会計処理しています。しかし、多くはないものの、当社は単一の契約において、複数の別個の財又はサービスを提供する約定を交わすことがあり、たとえば複数の製品ライフサイクルの段階を含む約定(つまり、開発、製造、メンテナンス及び、サポート)を締結する場合があります。その場合には、契約を複数の履行義務に区分します。契約を複数の履行義務に区分する場合、当社は、それぞれの履行義務の基礎となる約束した財又はサービスの独立販売価格を見積り、その比率に基づく金額で、取引価格合計をそれぞれの履行義務に配分します。当社が、観察可能な独立した販売取引において、標準製品を販売することがまれにあります。その場合、そうした観察可能な独立した販売取引を用いて、独立販売価格を算定します。当社は多くの場合、顧客固有のカスタマイズされたソリューションを販売していますが、その場合は通常、予想コストにマージンを加算するアプローチを用いて、それぞれの履行義務の独立販売価格を見積っています。

...

(中略)

履行義務の多くについて実施することが求められる作業の性質により、完成時の収益及びコストの合計額の見積りは(このプロセスについては下記でさらに詳細に説明しています)、複雑で、多くの変数に左右されるとともに、重要な判断が求められます。当社の長期契約には、一般的に成果報酬、成功報酬、又は取引価格の増減につながるその他の条項が盛り込まれています。これらの変動金額は、一般的に、一定の履行義務に関する測定基準、プログラム・マイルストーン又はコスト目標が達成された時点で認められ、顧客の裁量に基づいています。当社は、変動対価を当社が権利を得ると見込む最も可能性の高い金額で見積っています。変動対価に関連する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲で、見積金額を取引価格に含めています。当社の変動対価の見積り及び見積金額を取引価格に含めるかどうかの判断は、主に予想される履行の評価及び合理的に入手可能なすべての情報(過去、現在及び予測情報)の評価を基に行われています。

4.5 契約獲得コスト及び契約履行コスト

IFRS第15号は、財務諸表の利用者が資産として認識されたコストの種類及び当該資産がその後どのように償却又は減損されたかを理解できるように、当該資産に関する情報の開示を求めている。詳細については、一般刊行物のセクション10.4.3を参照されたい。開示規定は以下のとおりである。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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際に行った判断の記述 ▶ 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法 	<p>IFRS 15.127(a)</p> <p>IFRS 15.127(b)</p>
定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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から認識した資産について、資産の主要区分別(たとえば、顧客との契約を獲得するためのコスト、契約前コスト及びセットアップコスト)の期末残高 ▶ 当報告期間に認識した償却金額 ▶ 当報告期間に認識した減損損失の金額 	<p>IFRS 15.128(a)</p> <p>IFRS 15.128(b)</p> <p>IFRS 15.128(b)</p>

開示例4.3.2b(セクション4.3.2)に見られるように、Ford Motor Company社は、契約コストに係る資産に関する情報を、関連する収益に係る契約に関する情報と併せて開示している。

以下の開示例では、Capita社が2017年度の年次財務諸表の注2「重要な会計方針の要約」において、契約を履行するコスト及び契約を獲得するコストから認識される資産に関する会計方針を開示している。これに続けてCapita社の償却期間の決定方法及び資産の減損判定の方法に関する説明がなされている。注18で、各報告期間の期末残高、使用した金額(すなわち償却費)及び減損損失の金額を区別して「契約履行資産」に関する情報を定量的に開示している。

2 重要な会計方針の要約

契約履行資産

契約履行コストは、(i)資産を生じさせるコスト、及び(ii)発生時点で費用化するコストに区分されます。

それぞれのコストの適切な会計処理を決めるにあたり、当社グループはまず、IFRS第15号以外に適用される基準書を考慮します。当該基準が特定のコストについてその資産化を禁止している場合、IFRS第15号に従って資産を認識することはしません。

IFRS第15号以外の基準書が契約履行コストに適用されない場合、当社グループは次の要件に該当する場合には資産計上を行います：(i)コストが契約又は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、(ii)コストが将来において履行義務の充足(又は継続的な充足)に使用される企業の資源を創出するか又は増価する、及び(iii)コストの回収が見込まれる。これらの要件の評価には判断を要し、特にコストが将来において履行義務の充足に使用される資源を創出するか又は増価するか、及びコストの回収が見込まれるかの要件の評価には判断が必要になります。

当社グループは定期的にコストをかけ、より効果的な方法で未履行になっているサービスを届けられるよう努めています(多くの場合「変革コスト」と呼ばれます)。これらのコストには、プロセス・マッピングとデザイン、システム開発、プロジェクト管理、ハードウェア(一般的に当社グループの有形固定資産の会計方針の適用範囲内となる)、ソフトウェア・ライセンス・コスト(一般的に当社グループの無形資産の会計方針の適用範囲内となる)、採用コスト及び研修コストも含まれます。

契約獲得コストの資産化

顧客との契約獲得の増分コストは、当社グループがその回収を見込んでいる場合には、資産として認識されます。当社グループには、入札コスト、契約書の草案作成に係る弁護士費用及び新規契約を締結する際の売上コミッションなどのコストが生じます。

当社グループは、どのようなコストが資産化要件を満たすのかに判断を要し、特にこれらのコストが増分なのか、回収可能かを検討する際に判断を行使します。たとえば当社グループは、どのような種類の売上コミッションが特定の契約を獲得するためのコストの増分になるのか、いつの時点で当該コストを資産化するのかを検討します。

当社グループは、以下のコストについては契約資産として資産化することができると考えています：(i)契約書の草案作成に係る弁護士費用(入札において優先的な供給者に選ばれた場合)、及び(ii)特定の契約の獲得に直接関係する売上コミッション。

優先的な供給者に選ばれる前に発生するコストは、資産化されることはなく、発生時点で費用として認識されます。

契約履行資産及び契約を獲得するための資産化コストの利用、認識の中止及び減損

当社グループは、契約履行資産及び契約を獲得するための資産化コストを、当社グループがサービスの支配を顧客に移転するパターンと整合的で規則的な基準を用いて、予想契約期間にわたって売上原価に充当します。予想契約期間の決定には判断が必要になります。たとえば、この予想期間は契約期間となるのか、それとも更新が見込まれることから特定の契約に関する顧客関係の見積期間より長期の期間となるのか等、これらの決定には判断が必要になります。

契約履行資産又は契約を獲得するための資産化コストは、処分又はもはや経済的便益が、その利用又は処分から見込めなくなる時点でその認識を中止します。

経営者は、有形固定資産、無形資産さらには契約履行資産、契約を獲得するための資産化コスト、未収収益及び営業債権に属する契約関連資産の回収可能性を判断しなければなりません。各報告日時点で当社グループは、資産の帳簿価額と、関連する契約に基づき提供するサービスに関連するコストを控除した後の当社グループが受け取ると見込んでいる対価の残りの金額とを比較して、契約履行資産と契約を獲得するための資産化コストが減損していないかどうかを判断します。対価の額を見積るにあたり、当社グループは、取引価格を減額する制限が減損テストでは考慮されないことを除いて、契約取引価格を算定する際と同じ原則を適用します。

開示例 4.5: Capita社(2017年)(続き)

英国

関連する契約又は特定の履行義務が、限界利益又はその他の減損の兆候を示している場合、これらの契約による将来の経済的便益が当該資産を回収するのに十分となるかどうかを確認する必要がありますが、その際には判断が求められます。この減損評価を行うにあたり、経営者は契約を完了するためのコストを評価する必要があります。当該コストを正確に見積るには、一定期間にわたって達成されるコストの節約、予想される契約の利益水準、変動対価に関連する契約特有のKPIに係る将来の業績、ならびにサービス・クレジットに関する見積りが必要になります。契約が赤字になると予想される場合、不利な契約に関する引当金が必要になるかどうか、さらにはそれをどのように測定すべきかを決定する際にもこうした判断が関係します。

18 契約履行資産

	百万ポンド
2016年1月1日現在	277.6
追加	76.5
認識の中止	(59.3)
当期中の利用 — 基礎項目	(54.2)
2016年12月31日現在	240.6
追加	101.2
減損及び認識の中止	(24.0)
当期中の利用 — 基礎項目	(65.3)
2017年12月31日現在	252.5

当該財務諸表を作成するにあたり、当社グループは、契約履行資産の減損の兆候を識別するために主要な契約の包括的見直しを行いました。当社グループは、資産の帳簿価額と、関連する契約に基づいて提供するサービスに関連するコストを控除した後の当社グループが受け取ると見込んでいる対価の残りの金額とを比較して、契約履行資産が減損していないかどうかを判断しました。対価の額を見積るにあたり、当社グループは、取引価格を減額する制限が減損テストでは考慮されないことを除いて、契約取引価格を算定する際と同じ原則を適用しました。

注記2に示す当社グループの会計方針に沿って、契約又は特定の履行義務が、限界利益又はその他の減損の兆候を示す場合、これらの契約からの将来の経済的便益がこれらの資産を回収するのに十分となるかどうかを確認する必要がありますが、その場合は判断が求められます。この減損評価を行うにあたり、経営者は契約を完了するためのコストを評価する必要があります。当該コストを正確に見積るには、一定期間にわたって達成されるコストの節約、予想される契約の利益水準、変動対価に関連する契約特有のKPIに係る将来の業績、ならびにサービス・クレジットに関する見積りが必要になります。

この見直しにより、経営者は、契約履行資産として資産計上したコストを14.1百万ポンド(2016年:ゼロ)減損することを決定し、基礎項目の売上原価に計上しました。

また、この見直しにより、さらなる経済的便益が当社グループの資産の利用から望めないことから、9.9百万ポンド(2016年:59.3百万ポンド)の契約履行資産の認識を中止しました。

認識が中止されたそれらの資産のうち、5.5百万ポンド(2016年:42.3百万ポンド)が基礎項目以外の売上原価に含まれています。当社グループの生命及び年金保険事業は、現行の生命保険及び年金契約を支えるプラットフォームを開発しており、これらは将来複数の顧客にサービスを提供すると見込まれていました。当社グループの変革計画は、この事業について将来の市場はもはや見込めないとしているため、このプラットフォームに関連する資産の帳簿価額を減損しています。この財務諸表の影響額は、非流動資産の減損として計上された基礎項目以外の費用61.2百万ポンドです(内訳:有形固定資産 54.7百万ポンド(注14を参照)、資産化ソフトウェア無形資産 1.0百万ポンド(注15を参照)、契約履行資産 5.5百万ポンド)。当該資産は当社グループにとってもはや価値がないため、基礎項目以外の資産として計上しています。2016年の費用のうち42.3百万ポンドは、The Co-operative Bank社との争いに関係するもので、変革計画に係る契約履行資産の減損として計上されています。基礎項目以外の事象の詳細は注記6を参照してください。

4.6 実務上の便法

IFRS第15号は、複数の実務上の便法を設けており、以下の2つの便法については、使用した場合には開示が求められる(詳細については、一般刊行物のセクション10.4.4を参照されたい)。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 以下の実務上の便法を使用する場合には、その旨を開示する <ul style="list-style-type: none"> ▶ 重要な金融要素の存在(IFRS 第 15 号第 63 項) ▶ 契約獲得コスト(IFRS 第 15 号第 94 項) 	IFRS 15.129

FIFAは、2016年度財務諸表の注記「収益認識」において、移行時の2つの実務上の便法と、契約獲得コストに関するIFRS第15号第94項の実務上の便法を使用した旨を開示している。また、残存する履行義務の開示規定に関してIFRS第15号第121項を適用した旨を注記している(セクション4.3.2を参照)。

開示例 4.6: FIFA (2016年)	スイス
<p>実務上の簡便法</p> <p>FIFAは以下の実務上の簡便法を使用することを選択しました。</p> <p>...</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 契約に関連して生じた契約コストの償却期間が1年未満である場合は、当該契約コストを発生時に費用として認識しています。 ■ FIFAはIFRS第15号第121項の実務上の簡便法を適用し、当初の予想期間が1年以内である履行義務について、残存履行義務に関する情報を開示していません。 	

5. 期中財務諸表における開示

IAS第34号「期中財務報告」は、年次財務諸表におけるIFRS第15号の開示規定と同様に、収益の分解に関する情報の開示を求めている³³。当該開示規定の詳細については、セクション4.1を参照されたい。また、適用初年度における期中報告期間の開示に関しては、セクション6.3を参照されたい。

年次財務諸表に適用されるIFRS第15号の開示規定のうち、上記以外の開示規定は、要約期中財務諸表に適用されないが、企業はIAS第34号の一般規定に準拠する必要がある。たとえば、IAS第34号第15項は、直近の年次報告期間の末日後における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関する説明を求めている。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で開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号第15B項は、重要である場合に開示が求められる事象及び取引を列挙しており（網羅的なものではない）、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、及び減損損失の戻入れも含まれている。

³³ IAS 第 34 項第 16A 項 (I)。

6. 移行時の開示

本セクションでは、移行時における開示規定の概要を説明する。IFRS第15号の経過措置に関する詳細については、一般刊行物セクション1.3を参照されたい。

6.1 完全遡及適用アプローチにおける開示

完全遡及適用アプローチを選択した場合、IAS第8号に従って、財務諸表に表示される各期間にIFRS第15号の規定を適用する。ただし、この場合であってもIFRS第15号に従って一定の実務上の便法を適用することが認められている。詳細については、一般刊行物のセクション1.3.1を参照されたい。

企業は、セクション6.1及び6.2で説明する開示規定だけでなく、IAS第1号の規定に従い、最低限の比較財務諸表に加えて、前期の期首現在の第3の財政状態計算を表示すべきかどうかを検討する必要がある³⁴。IAS第1号では、以下に該当する場合に第3の財政状態計算書の表示を求めている。

- (a) 会計方針の遡及適用、財務諸表上の項目を遡及的修正再表示又は財務諸表上の項目の組替えを行い、かつ
- (b) その遡及適用、遡及的修正再表示又は組替えが、前期の期首現在の財政状態計算書上の情報に重要性のある影響を与える場合、

当該アプローチを適用する場合、下記の表で示す情報の開示が求められるが、その後の期間で当該情報を繰り返し開示する必要はない。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該IFRSの名称 ▶ 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 ▶ 会計方針の変更の内容 ▶ 該当する場合には、経過措置の概要 ▶ 該当する場合には、将来の期間に影響を与えるかもしれない経過措置 ▶ 特定の過去の期間について又は表示期間よりも前の期間について、遡及適用が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 	IAS 8.28 (a)-(e), (h)

³⁴ IAS 第1号第40A項

IFRS第15号の開示規定(続き)

<p>定性的情報</p>	<p>▶ 企業が使用する、IFRS第15号C5項の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内の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、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 使用した実務上の便法 ▶ 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 <p>なお、完全遡及適用アプローチを選択する場合であっても、IFRS第15号C5項で定められている以下の実務上の便法を使用することができる。</p> <p>a. 完了した契約について、契約を修正再表示する必要はない</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 同一事業年度中に開始及び終了した契約、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 <p>b. 完了した契約のうち変動対価のある契約については、企業は、比較対象報告期間における変動対価の金額を見積もる代わりに、契約が完了した日時点の取引価格を使用することができる。</p> <p>c. 表示される最も古い期間の期首以前に条件変更された契約について、企業は当該契約の条件変更についてIFRS第15号第20項から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、表示される最も古い期間の期首以前に行われたすべての条件変更に係る影響の累計額を反映する。</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 <p>d. 適用開始日前の表示するすべての報告期間について、企業は残存する履行義務に配分した取引価格の金額及び企業は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の説明を開示する必要はない(IFRS第15号第120項参照)。</p>	<p>IFRS 15.C6</p>
--------------	--	-------------------

IFRS第15号の開示規定(続き)

定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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) ▶ 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 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 影響を受ける財務諸表の各表示項目 ▶ 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 	IAS 8.28(g) IAS 8.28(f)
実務上の簡便法	▶ 企業は、IFRS第15号が適用される最初の年度の直前の年度(「直前期」)以外の期間に関し、IAS第8号第28項(f)で要求される定量的情報を開示する必要はない。ただし、開示することも容認はされる。	IFRS 15.C4

なお、上記表に示される開示規定に加えて、IFRS第15号を早期適用する企業は、その旨を開示しなければならない。下記、開示例6.1a及び6.1bを参照されたい。

1.3 新しい会計基準書の適用

当社グループは、当報告期間において強制適用が求められる新しい基準書及び解釈指針書のすべてを適用しました。そうした基準書及び解釈指針書を適用しても、当社グループの既存の会計方針は変更されなかったため、それらの適用開始によって当社グループの報告業績及び財政状態に重要な変更は生じませんでした。

当社グループは、本来の強制適用日は2018年1月1日以降に開始する年次報告期間であるAASB第15号「顧客との契約から生じる収益」(2014年12月公表)を早期適用することを選択しました。当社グループの適用開始日は2015年7月1日です。当社グループは、AASB第15号で認められている方法のうち、完全遡及適用アプローチを用いて同基準書を適用することを選択しました。完全遡及適用アプローチでは、遡及適用の累積的影響を、表示する中で最も古い比較期間(当社グループの場合は、2014年7月1日に開始する比較期間)の利益剰余金期首残高又は資本の関連する他の内訳項目を修正することにより認識します。AASB第15号の適用によって生じた主な影響の詳細については、下記を参照ください。また、AASB第15号の適用についての詳細は、注記3.1を参照ください。なお、AASB第15号を適用する過程で行った主な判断には次のものがあります。

(i) 変動対価の見積り

AASB第15号を適用する前の過去の報告期間においては、サービス(完全成功報酬制に基づくサービスも含む)から生じる変動対価のうち、受け取る見込んでいる金額は、過去の報酬の平均値及び成功報酬に基づき見積りを行っていました。

AASB第15号の下では、契約の対価に変動性がある場合には、変動対価に関する不確実性が解消される際に、契約について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範囲でのみ、収益を認識することができます(これは「制限」の規定と称されています)。したがって、当社グループは、この新しい制限の規定を適用して、過去とは異なる変動対価の金額を見積り、取引価格に含めています。

(ii) 進捗度

AASB第15号では、履行義務の進捗度の測定に関する規定がより詳細に定められているため、当社グループは、関連する履行義務の進捗度を測定する方法を見直しました。

要約すると、完全遡及適用アプローチを用いてAASB第15号を早期適用した結果、2014年7月1日時点及び比較期間の末日時点(2015年6月30日)における財政状態計算書ならびに純損益及びその他の包括利益計算書において認識した金額に対して、次の調整が行われました。

(単位: 千オーストラリアドル)	AASB第118号 に基づく 帳簿価額 2014年7月1日	前期 再測定	当期 再測定	AASB第15号 に基づく 帳簿価額 2014年7月1日
財政状態計算書	\$000	\$000	\$000	\$000
仕掛品 (流動及び非流動)	467,334	-	(85,815)	381,519
当期税金負債	2,481	-	1,418	3,899
繰延税金負債	123,621	-	(26,513)	97,108
剰余金	14,217	-	(95)	14,122
利益剰余金	187,213	-	(60,593)	126,620
非支配持分	271	-	(30)	241
	2015年6月30日			2015年6月30日
純損益及び その他の包括利益計算書	\$000	\$000	\$000	\$000
仕掛品の純増減	53,399	-	(42,693)	10,706
法人所得税費用	30,728	-	(7,694)	23,034
1株当たり利益	35.6 cents	-	(14.9 cents)	20.7 cents
	2015年6月30日			2015年6月30日
財政状態計算書	\$000	\$000	\$000	\$000
債権	619,855	-	(113)	619,742
仕掛品*				
(流動及び非流動)	825,898	(86,706)	(45,576)	693,616
当期税金負債*	22,556	1,612	(1,001)	23,167
繰延税金負債*	180,508	(26,886)	(9,021)	144,601
剰余金*	82,877	(808)	(2,415)	79,654
利益剰余金	253,147	(60,592)	(33,079)	159,476
非支配持分	624	(32)	(173)	419

再測定した金額は、AASB第15号の適用に関係するものだけで、取得の暫定的な会計処理が確定したための修正などの修正は反映されていません。

* 前期再測定金額は、当期の決算日レートで換算しており、その結果生じた為替差額は、資本の部ので替換算差額に含めています。

連結財政状態計算書

2016年6月30日現在

(単位:千オーストラリアドル)	注記	2016年 \$000	2015年 \$000 修正再表示*	2014年7月1日 \$000 修正再表示*
流動資産				
現金及び現金同等物	5.1	82,494	96,985	25,270
債権	4.2	528,915	574,295	183,684
仕掛品	4.3	361,898	454,767	192,259
当期税金資産	3.4	16,803	34,636	-
その他の流動資産		24,217	26,454	12,403
流動資産合計		1,014,327	1,187,137	413,616
非流動資産				
有形固定資産	4.4	33,207	31,959	12,964
債権	4.2	8,853	31,744	45,684
仕掛品	4.3	225,635	221,927	189,260
無形資産	4.1	393,970	1,343,224	123,655
繰延税金資産	3.4	46,725	88,230	22,264
その他の非流動資産		11,314	8,545	11,844
非流動資産合計		719,704	1,725,629	405,671
資産合計		1,734,031	2,912,766	819,287
流動負債				
債務	4.5	463,570	612,670	190,527
短期借入金	5.2	3,642	3,753	9,076
当期税金負債	3.4	9,301	23,412	3,899
その他の流動負債		7,490	10,985	10,103
引当金	4.6	52,455	38,317	20,124
流動負債合計		536,458	689,137	233,729
非流動負債				
債務	4.5	510	3,121	7,383
長期借入金	5.2	761,138	707,354	117,255
繰延税金負債	3.4	112,950	144,088	97,108
デリバティブ金融商品		2,841	1,621	1,020
引当金	4.6	15,037	17,274	4,760
非流動負債合計		892,476	873,458	227,526
負債合計		1,428,934	1,562,595	461,255
純資産		305,097	1,350,171	358,032
資本				
払込資本	5.5	1,116,048	1,098,345	217,049
剰余金		54,290	80,119	14,122
利益剰余金		(865,348)	171,288	126,620
当社株主に帰属する持分合計		304,990	1,349,752	357,791
非支配持分		107	419	241
資本合計		305,097	1,350,171	358,032

付随する注記は、当連結財務諸表の不可欠な一部を構成します。

* ここに記載した金額の一部は、2015年6月30日現在の通年の財務諸表の金額に対応しておらず、AASB第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用したために行った修正(注記1.3参照)及び取得会計が確定したために行った公正価値の修正が反映されています。

Capita社は、2017年度の年次財務諸表にIFRS第15号の適用に関する詳細な情報を記載している。「重要な会計方針の要約」において、Capita社は、完全遡及適用アプローチを用いて2017年1月1日からIFRS第15号を早期適用していると述べ、さらに続けて移行時に用いた実務上の便法を説明している。Capita社は注38に、2016年度連結損益計算書及び2016年1月1日及び12月31日時点の連結財政状態計算書に生じた影響を表示科目ごとに開示している。調整については、その内容に応じてAからIIに区分した上で開示している。また、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結持分変動計算書全体に生じる影響についても文章形式で説明している。

2 重要な会計方針の要約

(d) 会計方針の変更

採用した会計方針は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及び「IFRS第15号の明確化」の早期適用を除き、従来の会計方針と首尾一貫しています。さらに当社グループは、次のIFRSの改訂も適用しています。

IAS第7号の改訂「開示イニシアティブ」

IAS第12号の改訂「未実現損失に関する繰延税金資産の認識」

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の初度適用

IFRS第15号の強制適用日は2018年1月1日ですが、当社グループは、完全遡及適用アプローチを用いて2017年1月1日から同基準を早期適用することを決定しました。当社グループはIFRS第15号C3項(a)に従ってIFRS第15号を完全遡及適用し、過年度の比較情報を修正再表示し、以下の実務上の便法を利用することを選択しました。

- 完了した契約について当社グループは、(i) 同じ報告期間内に開始し終了する、又は(ii) 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することはない(第C5項(a))。
- 完了した契約のうち変動対価のある契約について当社グループは、比較期間の変動対価金額を見積もらずに、契約が完了した日の取引価格を用いる(第C5項(b))。
- 適用開始日以前の表示するすべての期間について、当社グループが残存履行義務に配分した取引価格の金額、及び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を開示することはない(第C5項(c))。

収益認識に関する当社グループの会計方針の変更の詳細、IFRS第15号の早期適用の結果生じる事項、ならびに当社グループの過年度の財務諸表への影響は注記38で開示しています。

38 IFRS第15号による財務諸表の修正再表示

当社グループは完全遡及適用アプローチを用いて、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を2017年1月1日から早期適用しています。本注記では、当社グループの収益に関する新しい会計方針の詳細と、IFRS第15号の適用が当社グループの基本財務諸表に及ぼす影響を開示しています。

IFRS第15号適用の累積的影響により、2016年1月1日時点の純資産は942.3百万ポンド減少(2016年12月31日:1,036百万ポンド)しました。これは、重要な会計方針の変更に伴うもので、当社グループは主に進行基準に基づく収益認識方法から、顧客へのソリューション及び価値の移転に収益認識を一致させる方法に変更したことによるものです。

IFRS第15号による連結損益計算書の修正再表示

	2016年12月31日に終了する事業年度-従来からの報告				非継続事業		IFRS第15号の影響		2016年12月31日に終了する事業年度-修正再表示				
	調整	基礎項目 百万ポンド	事業撤退 百万ポンド	特定項目 百万ポンド	合計 百万ポンド	基礎項目/ 事業撤退への 分類変更 百万ポンド	特定項目 百万ポンド	基礎項目 百万ポンド	特定項目 百万ポンド	基礎項目 百万ポンド	事業撤退 百万ポンド	特定項目 百万ポンド	合計 百万ポンド
収益	A,B,C	4,897.9	11.3	-	4,909.2	(316.3)	-	(224.3)	-	4,357.3	11.3	-	4,368.6
売上原価	A,D	(3,627.7)	(6.7)	(7.5)	(3,641.9)	111.8	-	97.4	(34.8)	(3,418.5)	(6.7)	(42.3)	(3,467.5)
売上総利益		1,270.2	4.6	(7.5)	1,267.3	(204.5)	-	(126.9)	(34.8)	938.8	4.6	(42.3)	901.1
一般管理費	H	(728.9)	(1.8)	(388.3)	(1,119.0)	144.5	17.7	(19.8)	59.4	(604.2)	(1.8)	(311.2)	(917.2)
営業利益		541.3	2.8	(395.8)	148.3	(60.0)	17.7	(146.7)	24.6	334.6	2.8	(353.5)	(16.1)
正味金融費用		(66.0)	-	(7.6)	(73.6)	(0.1)	(0.1)	-	-	(66.1)	-	(7.7)	(73.8)
処分益		-	0.1	-	0.1	-	-	-	-	-	0.1	-	0.1
税引前利益		475.3	2.9	(403.4)	74.8	(60.1)	17.6	(146.7)	24.6	268.5	2.9	(361.2)	(89.8)
法人所得税 (費用)/控除	E	(87.9)	0.5	54.9	(32.5)	9.5	(3.9)	32.0	(3.9)	(46.4)	0.5	47.1	1.2
継続事業による 当期利益/ (損失)		387.4	3.4	(348.5)	42.3	(50.6)	13.7	(114.7)	20.7	222.1	3.4	(314.1)	(88.6)
非継続事業による 当期利益/ (損失)		-	-	-	-	50.6	(13.7)	-	-	-	50.6	(13.7)	36.9
当期利益/(損失) 合計		387.4	3.4	(348.5)	42.3	-	-	(114.7)	20.7	222.1	54.0	(327.8)	(51.7)
帰属:													
親会社の所有者		376.7	3.4	(343.2)	36.9			(115.5)	20.7	210.6	54.0	(322.5)	(57.9)
非支配持分		10.7	-	(5.3)	5.4			0.8	-	11.5	-	(5.3)	6.2
		387.4	3.4	(348.5)	42.3			(114.7)	20.7	222.1	54.0	(327.8)	(51.7)
1株当たり利益/(損失)													
継続事業													
- 基本的		56.67p	0.51p	(51.63)p	5.55p	(7.61)p	0.50p	(17.38)p	3.11p	31.68p	0.51p	(48.02)p	(15.83)p
- 希薄化後		56.67p	0.51p	(51.63)p	5.55p	(7.61)p	0.50p	(17.38)p	3.11p	31.68p	0.51p	(48.02)p	(15.83)p
全事業													
- 基本的		56.67p	0.51p	(51.63)p	5.55p	-p	-p	(17.38)p	3.11p	31.68p	8.12p	(48.52)p	(8.72)p
- 希薄化後		56.67p	0.51p	(51.63)p	5.55p	-p	-p	(17.38)p	3.11p	31.68p	8.12p	(48.52)p	(8.72)p

IFRS第15号の適用による当期利益の調整額は、基礎項目において(114.7)百万ポンド、特定項目で20.7百万ポンド、合計で94.0百万ポンドです。

開示例 6.1b: Capita社(2017年)(続き)

英国

IFRS第15号による連結貸借対照表の修正再表示

	調整	2016年1月1日 時点の従来の 報告金額 百万ポンド	IFRS 第15号の 影響 百万ポンド	2016年1月1日 時点の修正 再表示金額 百万ポンド	2016年12月31日 時点の従来の 報告金額 百万ポンド	IFRS 第15号の 影響 百万ポンド	2016年12月31日 時点の修正 再表示金額 百万ポンド
非流動資産							
有形固定資産		406.0	—	406.0	394.7	—	394.7
無形資産		2,810.0	—	2,810.0	2,754.2	—	2,754.2
契約履行資産	D	—	277.6	277.6	—	240.6	240.6
金融資産		186.6	—	186.6	337.6	—	337.6
繰延税金資産	E	18.8	162.8	181.6	32.0	190.4	222.4
営業債権及びその他の債権	F	86.1	(41.7)	44.4	128.4	(79.6)	48.8
		3,507.5	398.7	3,906.2	3,646.9	351.4	3,998.3
流動資産							
金融資産		44.3	—	44.3	92.6	—	92.6
売却目的で保有する処分グループ資産		84.1	—	84.1	—	—	—
ファンド資産		161.7	—	161.7	173.6	—	173.6
営業債権及びその他の債権	D, F	1,011.9	(243.7)	768.2	976.0	(133.3)	842.7
現金		534.0	—	534.0	1,098.3	—	1,098.3
		1,836.0	(243.7)	1,592.3	2,340.5	(133.3)	2,207.2
資産合計							
		5,343.5	155.0	5,498.5	5,987.4	218.1	6,205.5
流動負債							
営業債務及びその他の債務	G	1,144.0	(271.0)	873.0	1,297.6	(320.6)	977.0
繰延収益	B, C, G	—	1,157.3	1,157.3	—	1,374.9	1,374.9
当座借越		448.7	—	448.7	532.5	—	532.5
金融負債		230.8	—	230.8	224.2	—	224.2
売却目的で保有する処分グループ負債		40.4	—	40.4	—	—	—
ファンド負債		161.7	—	161.7	173.6	—	173.6
引当金		69.4	—	69.4	112.5	—	112.5
未払税金	E	46.2	—	46.2	18.6	—	18.6
		2,141.2	886.3	3,027.5	2,359.0	1,054.3	3,413.3
非流動負債							
営業債務及びその他の債務	G	29.3	(15.5)	13.8	35.1	(14.1)	21.0
繰延収益	B, C, G	—	228.5	228.5	—	216.7	216.7
金融負債		2,163.4	—	2,163.4	2,694.4	—	2,694.4
繰延税金負債	E	19.0	(2.0)	17.0	22.1	(2.5)	19.6
引当金		49.0	—	49.0	48.2	—	48.2
従業員給付に係る負債		188.3	—	188.3	345.2	—	345.2
		2,449.0	211.0	2,660.0	3,145.0	200.1	3,345.1
負債合計							
		4,590.2	1,097.3	5,687.5	5,504.0	1,254.4	6,758.4
純資産							
		753.3	(942.3)	(189.0)	483.4	(1,036.3)	(552.9)
資本及び剰余金							
資本金		13.8	—	13.8	13.8	—	13.8
資本剰余金		500.7	—	500.7	501.3	—	501.3
従業員給付信託及び自己株式		(0.3)	—	(0.3)	(0.2)	—	(0.2)
資本償還剰余金		1.8	—	1.8	1.8	—	1.8
為替換算調整勘定		(21.2)	—	(21.2)	(6.2)	—	(6.2)
キャッシュフローヘッジ		(12.0)	—	(12.0)	—	—	—
利益剰余金		196.5	(934.7)	(738.2)	(102.3)	(1,029.5)	(1,131.8)
親会社の所有者に帰属する持分		679.3	(934.7)	(255.4)	408.2	(1,029.5)	(621.3)
非支配持分		74.0	(7.6)	66.4	75.2	(6.8)	68.4
資本合計		753.3	(942.3)	(189.0)	483.4	(1,036.3)	(552.9)

IFRS第15号による連結キャッシュ・フロー計算書の修正再表示

IFRS第15号を適用した結果、関連する貸借対照表勘定間の以下のキャッシュ・フローの変動に関し、いくつかの分類変更を行いました。これらの分類変更又は貸借対照表勘定の修正再表示による、営業活動による正味現金額への影響はありません。

- 調整H(下記)に示されるように、当社グループは2016年に特定の長期サービス契約に関する未収収益の減損を、基礎項目と特定項目に認識しました。IFRS第15号の適用下では、この未収収益は認識されることはないため、IFRS第15号の適用に伴い、損益計算書から戻し入れています。営業活動によるキャッシュ・フローの変動に関する注記は、この非現金変動の戻し入りを反映しています。
- 調整D(下記)に示されるように、当社グループは2016年1月1日からIFRS第15号を適用し、契約履行資産を新たに認識するとともに、償却及び減損費用を2016年12月31日に終了する事業年度の損益計算書に計上しています。営業活動によるキャッシュ・フローの変動に関する注記は、損益計算書に計上されるこれらの非現金変動を反映しています。
- 調整D、B及びCに示されるように、2016年1月1日にIFRS第15号に移行する時点で、当社グループは契約履行資産を認識し、貸借対照表に計上されていた未収収益及び繰延収益勘定を修正再表示しています。営業活動によるキャッシュ・フローの変動に関する注記は、分類変更が行われた表示科目の関連する現金及び非現金の変動を反映しています。

IFRS第15号による連結持分変動計算書の修正再表示

表示されている関連する期間の基本財務諸表の変更は以下に限られることから、修正再表示後の連結持分変動計算書の調整表は表示していません。

- 2016年1月1日時点の連結持分変動計算書: 同日時点の修正再表示した連結貸借対照表に表示される、修正再表示後の利益剰余金の認識
- 2016年12月31日時点の連結持分変動計算書: 当期の修正再表示した連結損益計算書に表示される、2016年12月31日に終了する事業年度の修正再表示後の利益の認識

さらにCapita社は、性質に基づく各調整項目に関する量的情報を注記し、続けて関連する調整について説明している。

開示例 6.1b: Capita社(2017年)(続き)

英国

IFRS第15号による財務諸表の修正再表示に関する注記

経営者はIFRS第15号の適用の一貫として、当社グループの主要な契約上の取決めに關し、広範囲な検討を実施しました。その結果、以下をはじめ、調整が求められる多くの重要な領域が識別されました。

- 代理人又は本人としての当社グループの収益の認識(調整A)
- ソフトウェア・ライセンスの会計処理(調整B)
- アウトプット法により一定の期間にわたり認識するサービス契約による利益(調整C)
- 契約履行資産の認識、利用及び認識の中止(調整D)
- IFRS第15号の適用による税金残高への影響(調整E)
- 営業債権及びその他の債権の減少(調整F)
- 営業債務及びその他の債務の分類変更(調整G)
- 特定項目に属する過年度に発生した未収収益に係る減損の戻入れ(調整H)
- 基礎項目に対する重要なリストラクチャリング・コストの分類変更(調整I)

これらの調整は下記の適切な箇所ですべて説明しています。

IFRS第15号により収益認識のパターン及び時期が変更になり、2016年12月31日に終了する事業年度における収益が全体で224.3百万ポンド減少し、2016年の期首貸借対照表日である1月1日時点で繰延収益が1,099.3百万ポンド(2016年12月31日:1,256.9百万ポンド)増加、未収収益が325.8百万ポンド(2016年12月31日:254.5百万ポンド)減少しました。

次ページの表1は、2016年12月31日に終了する事業年度の損益計算書及び2016年1月1日と12月31日現在の貸借対照表の変動に関する調整表です。

表2は、2016年12月31日に終了する事業年度の損益計算書の変動に関する詳細な調整表です。

それ以降の表は、上記に言及した調整のそれぞれに関する説明的注記です。

開示例 6.1b: Capita社(2017年)(続き)

英国

以下の表は、2016年12月31日に終了する事業年度の損益計算書、2016年1月1日及び2016年12月31日現在の貸借対照表に関しIFRS第15号により生じた数値の変動を示す調整表です。

表1

調整	2016年12月31日に終了する事業年度の連結損益計算書									
	2016年1月1日 時点の 純資産への 調整 百万ポンド	基礎項目				特定項目				当期利益/ (損失) 百万ポンド
		収益 百万ポンド	売上原価 百万ポンド	一般管理費 百万ポンド	税金 百万ポンド	売上原価 百万ポンド	一般管理費 百万ポンド	税金 百万ポンド		
A - 代理人か本人かの評価	-	(90.9)	90.9	-	-	-	-	-	-	
B - ソフトウェア・ライセンス	(163.2)	(15.3)	-	-	-	-	-	-	(15.3)	
C - アウトプット法に基づく認識	(1,214.8)	(118.1)	-	-	-	-	-	-	(118.1)	
D - 非流動の契約履行資産の認識	214.7	-	(0.6)	-	-	(42.3)	-	-	(42.9)	
D - ソフトウェアの契約履行資産の認識	62.9	-	5.9	-	-	-	-	-	5.9	
D - 流動の契約履行資産の認識	40.4	-	1.2	-	-	-	-	-	1.2	
E - 税金	164.8	-	-	-	32.0	-	-	(3.9)	28.1	
G - 営業債務及びその他の債務の分類変更	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
H - 未収収益に係る減損の戻入れ	(47.1)	-	-	39.6	-	7.5	-	-	47.1	
I - 重要なリストラクチャリングに関連する分類変更	-	-	-	(59.4)	-	-	59.4	-	-	
合計	(942.3)	(224.3)	97.4	(19.8)	32.0	(34.8)	59.4	(3.9)	(94.0)	

調整	2016年12月31日に終了する事業年度の連結貸借対照表										
	営業債権及び その他の債権		繰延収益		営業債務及び その他の債務		契約履行 資産	資産化 契約コスト	繰延税金		2016年12月31日 時点の 純負債に 対する調整 百万ポンド
	非流動 百万ポンド	流動 百万ポンド	流動 百万ポンド	非流動 百万ポンド	流動 百万ポンド	非流動 百万ポンド	非流動 百万ポンド	流動 百万ポンド	資産 百万ポンド	負債 百万ポンド	
A - 代理人か本人かの評価	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B - ソフトウェア・ライセンス	-	-	(104.8)	(73.7)	-	-	-	-	-	-	(178.5)
C - アウトプット法に基づく認識	(79.6)	(174.9)	(949.5)	(128.9)	-	-	-	-	-	-	(1,332.9)
D - 非流動の契約履行資産の認識	-	-	-	-	-	-	171.8	-	-	-	171.8
D - ソフトウェアの契約履行資産の認識	-	-	-	-	-	-	68.8	-	-	-	68.8
D - 流動の契約履行資産の認識	-	-	-	-	-	-	-	41.6	-	-	41.6
E - 税金	-	-	-	-	-	-	-	-	190.4	2.5	192.9
G - 営業債務及びその他の債務の分類変更	-	-	(320.6)	(14.1)	320.6	14.1	-	-	-	-	-
H - 未収収益に係る減損の戻入れ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I - 重要なリストラクチャリングに関連する分類変更	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
合計	(79.6)	(174.9)	(1,374.9)	(216.7)	320.6	14.1	240.6	41.6	190.4	2.5	(1,036.3)

開示例 6.1b: Capita社(2017年)(続き)

英国

以下の表は、2016年12月31日に終了する事業年度の損益計算の変動に関する詳細な調整表です。

表2

調整	A	2016年12月31日に終了する事業年度の連結損益計算書						
		従来の報告額 百万ポンド	非継続事業 百万ポンド	従来の 報告額— 継続事業 百万ポンド	調整: 2016年1月1日 より前に認識されて いたが、2016年に 認識したも 百万ポンド	調整: 2016年に認識 されていたが、 将来にわたって 認識されるもの 百万ポンド	分類変更 百万ポンド	修正再表示 百万ポンド
代理人か本人かの評価	A	—	—	—	—	—	(90.9)	—
2016年1月1日より前に認識されていたが、2016年に 認識されたソフトウェア収益	B	—	—	—	100.0	—	—	—
2016年に認識されていたが、将来にわたって認識される ソフトウェア収益	B	—	—	—	—	(115.3)	—	—
アウトプット法に基づき2016年より前に認識されていたが、 2016年に認識された収益	C	—	—	—	1,096.6	—	—	—
アウトプット法に基づき2016年に認識されていたが、 将来にわたって認識される収益	C	—	—	—	—	(1,214.7)	—	—
基礎項目の収益		4,897.9	(316.3)	4,581.6	1,196.6	(1,330.0)	(90.9)	4,357.3
代理人か本人かの評価	A	—	—	—	—	—	90.9	—
2016年の非流動の契約履行資産の利用	D	—	—	—	(47.1)	—	—	—
2016年の非流動の契約履行資産の処分	D	—	—	—	(17.0)	—	—	—
2016年の非流動の契約履行資産の追加	D	—	—	—	—	63.5	—	—
2016年のソフトウェアの契約履行資産の利用	D	—	—	—	(7.1)	—	—	—
2016年のソフトウェアの契約履行資産の追加	D	—	—	—	—	13.0	—	—
一時点で充足される履行義務	D	—	—	—	(40.4)	—	—	—
将来の一時点で充足される履行義務の費用の繰延	D	—	—	—	—	41.6	—	—
基礎項目の売上原価		(3,627.7)	111.8	(3,515.9)	(111.6)	118.1	90.9	(3,418.5)
未収収益に係る減損の戻入れ	H	—	—	—	39.6	—	—	—
2016年のグループ・リストラクチャリングの 特定項目から基礎項目への分類変更	I	—	—	—	—	—	(59.4)	—
基礎項目の一般管理費		(728.9)	144.5	(584.4)	39.6	—	(59.4)	(604.2)
基礎項目の営業利益		541.3	(60.0)	481.3	1,124.6	(1,211.9)	(59.4)	334.6
基礎項目の税引前利益		475.3	(60.1)	415.2	1,124.6	(1,211.9)	(59.4)	268.5
特定項目—認識を中止した契約履行資産	D	—	—	—	(42.3)	—	—	—
特定項目—未収収益に係る減損の戻入れ	H	—	—	—	7.5	—	—	—
特定項目の売上原価		(7.5)	—	(7.5)	(34.8)	—	—	(42.3)
2016年のグループ・リストラクチャリングの 特定項目から基礎項目への分類変更	I	—	—	—	—	—	59.4	—
特定項目の一般管理費		(388.3)	4.3	(384.0)	—	—	59.4	(324.6)
特定項目の税引前利益/(損失)		(403.4)	4.2	(399.2)	(34.8)	—	59.4	(374.6)
税引前利益/(損失)		74.8	(55.9)	18.9	1,089.8	(1,211.9)	—	(103.2)

調整A—代理人か本人かの評価に関する会計処理

当社グループは、主要な契約上の取決めにおいて代理人として、又は本人として行動しているかを評価するにあたり、IFRS第15号の修正後ガイダンスを考慮して、IAS第18号に含まれていた従来の代理人か本人かの評価に関するガイダンスを再検討しました。

評価の結果、当社グループは特定の契約について本人から代理人として会計処理を変更することが適切、又はその逆も適切になると結論付けました。本人から代理人への変更により、当社グループは一定のソフトウェアの販売契約に関し、顧客に提供される財又はサービスを支配していないと結論付けました。その結果、2016年12月31日に終了する事業年度の収益及び売上原価が減少し、純額で90.9百万ポンドを調整しました。

調整B—ソフトウェア・ライセンスの会計処理

従来の会計処理では、特定のソフトウェア・ライセンスに関する収益は一時点で認識されていました。当社グループはIFRS第15号では、数多くのそうした契約は、顧客はライセンスの使用権(「受動的なライセンス」)ではなく、ライセンスへのアクセス権(「能動的なライセンス」)を得ることになると判断しました。能動的なライセンスでは、継続的なサポートと更新が顧客が継続的にライセンスを使用する際に必要となります。

したがって、ライセンスと更新の収益は結合され、一時点ではなく、顧客との契約の期間にわたって認識されることになりました。その結果、未収/繰延収益は2016年1月1日時点で163.2百万ポンド純減、2016年12月31日時点で178.5百万ポンド純減、2016年12月31日に終了する事業年度における収益は純額で15.3百万ポンド減少しました。

2016年12月31日に終了する事業年度における収益純減は、2016年1月1日より前に認識されていた収益100.0百万ポンドの2016年における認識、及び従来は2016年に認識されていた収益115.3百万ポンドの繰延べによるものです。

調整C—アウトプット法に基づく収益の認識

従来の会計処理では、特定の契約の収益は、報告日時点までに発生したコストと、契約を完了するのに用いられる見積コストの合計に占める比率を、稼得が予想される収益合計に適用する進行基準に従って認識していました。このような進行基準会計では、通常、コストの発生状況と整合するかたちで、契約の初期段階でより高い水準の収益が認識されることとなります。

IFRS第15号では、変革活動をはじめ、契約のすべての要素が結合されます。IFRS第15号に定められる一連のガイダンス及びアウトプット法が適用されることで、これらの契約は、現在、契約ごとに測定されるアウトプットに従って収益が認識されています。

したがって、現在、収益はコストの発生状況に沿ってではなく、予想される契約期間にわたって計上されています。その結果、2016年1月1日より前の期間に認識されていた収益が減少し、繰延/未収収益は2016年1月1日時点で1,214.8百万ポンドの純増、2016年12月31日時点で1,332.9百万ポンド純増、2016年1月1日時点の期首利益剰余金は1,214.8百万ポンド減少、2016年12月31日に終了する事業年度における収益が118.1百万ポンド減少しました。

2016年12月31日に終了する事業年度における収益の純減は、2016年1月1日より前に認識されていた収益1,096.百万ポンドの2016年における認識、及び従来は2016年に認識されていた収益1,214.7百万ポンドの繰延べによるものです。

調整D—契約履行資産の認識、利用及び認識の中止

IFRS第15号は、契約を履行する特定のコストは、一定の要件が満たされ、その利用が貸借対照表日から12か月を超えると見込まれるときには非流動の契約履行資産として、貸借対照表日から12か月以内に利用が見込まれるときは流動の契約資産として資産計上すると定めています。

当社グループは、当該契約及び能動的なソフトウェアライセンス契約に基づき、当社グループがサービスを提供するための資源に係るコストを、従来は費用として処理していました。状況によっては、契約に定められる特定のIT設備の設置に関連して生じるコストは、適切な場合には非流動及び流動の契約履行資産として資産化もしていました。

期首貸借対照表日時点で識別した履行資産の正味帳簿価額を認識するために、2016年1月1日時点の貸借対照表に非流動及び流動の契約履行資産として、それぞれ277.6百万ポンドと40.4百万ポンドの調整をしています。

当該調整には、特定の契約を獲得するためのコストの認識も含まれます。IFRS第15号は、顧客との契約を獲得するための増分コストは、企業がその回収を見込める場合には資産化すべきと定めています。

これらの資産から生じるコストは、関連する顧客との契約期間にわたり、継続的に売上原価に認識されます。

2016年12月31日に終了する事業年度における6.5百万ポンドの調整は、利用費用控除後の契約履行資産として資産化されるようになった契約コストの認識の中止に基づく売上原価の純額と、特定の契約履行資産の認識の中止によるものです。

2016年12月31日に終了する事業年度において、上記の6.5百万ポンドの正味調整額の内訳は、非流動の契約履行資産の63.5百万ポンドの追加、47.1百万ポンドの利用、17.0百万ポンドの認識の中止、ソフトウェアの契約履行資産の13.0百万ポンドの追加、7.1百万ポンドの利用、流動の契約履行資産の41.6百万ポンドの追加、40.4百万ポンドの利用によるものです。

特定項目

2016年12月31日付の財務諸表に開示されているように、当社は、The Co-operative Bank社との契約に関し、ITシステムの変革に係る作業を中止しました。これにより、コストはもはや回収見込みが立たないことから、IFRS第15号に従って本契約に関する契約履行資産の減損が生じました。

2016年12月31日に終了する事業年度における42.3百万ポンドの調整額は、この契約履行資産の認識の中止に際して発生しました。本項目は一時的な性質のもので、サービス・クレジットのペナルティから生じるものではなく契約上の争いによるものであることから、基礎項目以外のその他の欄に含めています。

調整E—税金

IFRS第15号を適用した結果、資産、負債、収益及び費用が変更され、IAS第12号に定められる法人所得税上の差異が下記の通り発生しました。

繰延税金

IFRS第15号適用により収益認識のパターン及び時期が変更され、繰延収益負債が2016年1月1日から貸借対照表に認識されました。当該負債は、今後損益計算書を通じて認識されます。これらの収益認識の変更の影響は、税務上は2017年1月1日時点で移行時の税金調整として一括処理されます。したがって、2016年において、認識されている過去の収益の減少に関して税金控除は可能ではありません。

契約履行資産も同じく2016年1月1日から貸借対照表に認識され、その後の期間に損益計算書に計上されます。IAS第12号による資産の税務基準額は、資産の帳簿価額を回収する際に企業に流入する課税対象となる経済的利益に対して税務上損金算入できる金額です。したがって、2017年1月1日より前に貸借対照表に認識されていた契約履行資産の税務基準額は、すでに計上されている税金控除の金額分だけ減少し、一時差異が生じています。

IFRS第15号に移行した結果、繰延税金資産が162.8百万ポンド増加、繰延税金負債が2.0百万ポンド減少したことから、IAS第12号の原則に従って、2016年1月1日時点の繰延税金資産は164.8百万ポンド変動しました(2016年12月31日:192.9百万ポンドの変動、繰延税金資産の190.4百万ポンドの増加、繰延税金負債の2.5百万ポンドの減少による)。

損益計算書上の繰延税額控除

2016年12月31日時点で繰延税金資産残高が190.4百万ポンド増加、繰延税金負債が2.5百万ポンド減少したため、2016年12月31日に終了する事業年度において28.1百万ポンドの繰延税額控除が損益計算書に計上されました。

損益計算書上の当期税金費用

2016年12月31日に終了する事業年度において、当期税金費用による損益計算書への影響はありません。

調整F—営業債権及びその他の債権の減少

営業債権及びその他の債権の減少は、上記調整BとCに詳細が説明されているように、未収収益の修正再表示が関係しています。非流動の未収収益の減少額は2016年1月1日時点で41.7百万ポンド、2016年12月31日時点で79.6百万ポンドです。流動の未収収益の減少額は、2016年1月1日時点が284.1百万ポンド、2016年12月31日時点が174.9百万ポンドです。

調整G—営業債務及びその他の債務の分類変更

基本財務諸表において適切な財務情報を利用者に提供するために、当社グループは繰延収益をグループの事業に照らし合わせて、当該残高の重要性及び性質を反映する基本財務諸表の表示項目に分類変更しています。

営業債務及びその他の債務の減少は、上述の繰延収益の分類変更と修正再表示が関係しています。IFRS第15号の適用前は、繰延収益は金融負債として会計処理されてはいませんでしたが、「営業債務及びその他の債務」に含まれていました。

調整H—未収収益に係る減損の戻入れ

2016年に当社グループは、過去の未収収益に関し47.1百万の減損を認識し、そのうち39.6百万ポンドを基礎項目の利益に計上し、7.5百万ドルをThe Co-operative Bank社との争いに関連する特定項目の欄に含めていました。IFRS第15号の適用に伴い、当該未収収益は、上記調整Cで説明したように、収益認識の時期が変更され、認識されなくなりました。2016年12月31日に終了する事業年度の47.1百万ポンドの調整額は、従来の減損の戻入れに基づくものです。

調整I—重要なリストラクチャリングに関連する分類変更

IFRS第15号の適用を受け、取締役会は、財務情報及び業績を財務諸表の利用者が適切に理解できるように、重要な新規契約の獲得、及び関連する又は重要なリストラクチャリング(「重要な新規契約の獲得及びリストラクチャリング」)から生じる当期の営業利益/損失を別個に基礎項目として開示する方針を採用しました。

当社グループは、部門レベル及び個々の契約の管理及び履行の両方で、資源の程度を継続的に評価しています。この結果、リストラクチャリングは通常の事業の一環として整理され、その費用は「重要な新規契約獲得及びリストラクチャリング業績前の基礎項目」に計上されます。重要なリストラクチャリングは、通常のレベルを上回るリストラクチャリングとして評価されます。

2016年12月31日に終了する事業年度において、取締役会は、当社グループを6つの報告セグメントに区分する構造改革を行うとする、グループ全体に係る重大なプログラムを公表しました。グループ全体に係るプログラムのコスト59.4百万ポンド(継続事業57.2百万ポンド)は通常のレベルを上回るリストラクチャリングであることから、特定項目に計上されました。上記方針の採用により、このプログラムに係る費用は、基礎項目の「重要な新規契約獲得及びリストラクチャリング」に分類変更され、2016年度の損益計算書は修正再表示されました。

6.2 修正遡及適用アプローチにおける開示

修正遡及適用アプローチを選択した場合、財務諸表に表示される直近の期間(すなわち適用開始期間)にのみIFRS第15号を遡及適用する。この場合、IFRS第15号をはじめて適用したことによる累積的影響額を適用開始日の利益剰余金(もしくは適切な場合には他の資本項目)の期首残高の修正として認識する。このアプローチでは、適用開始日時点(たとえば、12月31日に終了する企業の場合は、2018年1月1日)において完了していない契約にのみ、IFRS第15号を遡及適用することを選択できる。詳細については、一般刊行物のセクション1.3.2を参照されたい。

企業が当該アプローチを適用した場合、前期の期首時点の財政状態計算書に影響が生じることはない(IAS第1号第40A項に基づく第3の財政状態計算書)。さらに、IFRS第15号は、当該アプローチの下では財務諸表において修正再表示した比較情報(たとえば、移行年度の分解した収益開示)を提供することを求めている。したがって、我々は、同日現在の第3の財政状態計算書の表示は求められないと考える。

修正遡及適用アプローチを適用する場合、下記の表で示す開示が求められる。なお、IFRS第15号を早期適用する場合には、当該開示規定に加えて、その旨を開示しなければならない。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報及び定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業が本基準を第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、次の追加的な開示の両方を提供しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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) ▶ 第C8項(a)で識別された著しい変動の理由の説明 	IFRS 15.C8

IFRS第15号の開示規定(続き)

<p>定性的情報</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業がIFRS第15号第C7Aの実務上の便法を使用する場合、次の情報のすべてを開示しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 使用した便法 ▶ 合理的に可能な範囲で、当該便法の適用について見積った影響の定性的評価 <p>IFRS第15号第C3項(b)に従ってIFRS第15号を遡及適用する場合には、企業はIFRS第15号第C7A項に従って、第C5項(c)の実務上の便法を次のいずれかについて使用することができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 表示される最も古い期間の期首より前に発生するすべての契約変更 (ii) 適用開始日より前に発生したすべての契約変更 <p>a. IFRS第15号第C5項(c)は、表示される最も古い期間の期首以前に条件変更された契約について、企業は当該契約の条件変更についてIFRS第15号第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、表示される最も古い期間の期首以前に行われたすべての条件変更に係る影響の累計額を反映する。</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 	<p>IFRS 15.C6, C7A</p>
--------------	--	------------------------

Ford Motor社は、修正遡及適用アプローチを用いてFASBの基準書を適用している。同社は、US GAAPの新たな収益認識基準を適用したことに伴う当期報告期間における各財務諸表の表示科目への影響金額を、従前のUS GAAP収益認識基準と比較して示している。また、下記開示例の注記6.2aでは、重要な変動の理由についても開示している。

注記3. 新しい会計基準

ASU第2016-09号「株式報酬—従業員に対する株式に基づく報酬に関する会計処理の改善」及びASU第2014-09号「収益—顧客との契約から生じる収益」の適用開始により、2017年1月1日時点の当社の連結貸借対照表に反映された累積的影響は、以下のとおりです(単位:百万ドル)。

	2016年12月31日 時点の残高	ASU 第2016-09号 による修正	ASU 第2014-09号 による修正	2017年1月1日 時点の残高
貸借対照表				
資産				
営業債権及びその他の債権	\$ 11,102	\$ —	\$ (17)	\$ 11,085
棚卸資産	8,898	—	(9)	8,889
その他の資産—流動	3,368	—	307	3,675
オペレーティング・リースに対する純投資	28,829	—	(1,078)	27,751
繰延税金資産	9,705	536	(13)	10,228
負債				
債務	21,296	—	262	21,558
その他の負債及び繰延収益—流動	19,316	—	(1,429)	17,887
1年内返済予定の自動車事業の負債	2,685	—	326	3,011
その他の負債及び繰延収益—非流動	24,395	—	(5)	24,390
資本				
株式払込剰余金	21,630	6	—	21,636
利益剰余金	15,634	530	36	16,200

新しい収益基準の規定の適用による当社の連結損益計算書及び連結貸借対照表への影響は、以下のとおりです(単位:百万ドル)。

	2017年12月31日に終了する期間		
	報告額	ASC第606号を 適用していなかった 場合の残高	変更による影響 増加/(減少)
損益計算書			
収益			
自動車	\$ 145,653	\$ 145,163	\$ 490
金融サービス	11,113	10,736	377
原価及び費用			
売上原価	131,332	130,994	338
自動車事業の負債に係る利息費用	1,133	1,061	72
金融サービス以外のその他の収益/(損失)—純額	3,060	3,148	(88)
金融サービスのその他の収益/(損失)—純額	207	584	(377)
法人所得税費用/(便益)	520	527	(7)
当期純利益	7,628	7,629	(1)
2017年12月31日			
	報告額	ASC第606号を 適用していなかった 場合の残高	変更による影響 増加/(減少)
貸借対照表			
資産			
営業債権及びその他の債権	\$ 10,599	\$ 10,642	\$ (43)
その他の資産—流動	3,889	3,538	351
オペレーティング・リースに対する純投資	28,235	29,021	(786)
繰延税金資産	10,973	10,979	(6)
負債			
債務	23,282	22,999	283
その他の負債及び繰延収益—流動	19,697	20,879	(1,182)
1年内返済の自動車事業の負債	3,356	2,971	385
その他の負債及び繰延収益—非流動	24,711	24,716	(5)
繰延税金負債	815	815	—
資本			
利益剰余金	21,218	21,183	35

Alphabet社は、2017年度の年次財務諸表において、IFRS第15号第114項に相当するFASB基準書の規定に従って、収益の分解に関する情報を開示している。なお、修正遡及適用アプローチの適用により、適用開始日以前における修正再表示は行っていない。

収益認識

収益は、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財又はサービスと交換に当社が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で認識します。

以下の表は、当社の収益を源泉別に分解したものです(単位:百万ドル)。売上税及び使用税は収益の金額に含まれていません。

	12月31日に終了する12か月		
	2015年 ⁽¹⁾	2016年 ⁽¹⁾	2017年
Googleプロパティ	\$ 52,357	\$ 63,785	\$ 77,788
Googleネットワークメンバー・プロパティ	15,033	15,598	17,587
Google広告収益	67,390	79,383	95,375
Googleその他の収益	7,154	10,080	14,277
その他の事業(Bet)からの収益	445	809	1,203
収益合計 ⁽²⁾	\$ 74,989	\$ 90,272	\$ 110,855

⁽¹⁾ 上述したとおり、修正遡及適用アプローチに従い、過年度の金額について修正を行っていません。

⁽²⁾ 収益には、2015年、2016年及び2017年12月31日に終了する事業年度において、それぞれヘッジ利得(損失)が14億ドル、539百万ドル、(169)百万ドルが含まれています。これらの金額は、顧客との契約から認識された収益ではありません。

6.3 適用開始年度の期中財務諸表における移行に係る開示

要約期中財務諸表の開示に関して、IAS第34号は、会計方針の変更に関する開示を求めており、これには過年度への影響が含まれる。具体的には、会計方針の変更が行われた場合、「変更の内容及び影響の説明」の開示が求められる(IAS第34号第16A項(a)参照)。当該規定を踏まえると、要約期中財務諸表においては、移行に関する開示に関して、年次財務諸表で求められるIAS第8号第29項の開示よりも、要約された内容で十分となる場合もあると考えられる。

IFRS第15号の適用年度において、1組の期中財務諸表を複数作成する場合(たとえば四半期など)、最初の期中財務報告書で開示された情報と一貫した情報の開示が求められるが、最新の情報へ更新することも求められる。IAS第34号第16A項が、過去の期中財務諸表など、同じ条件で入手できるその他の文書への参照を容認していることから、事後的な期中期間における追加的な開示が当該事後的な期中期間にのみ関係する場合もある。企業は、過去の期中報告その他の文書にすでに盛り込まれている開示を当期中財務諸表で改めて開示しない場合には、現地の規制当局の見解を考慮しなければならない。というのは、こうした会計方針と影響に関する開示を、適用年度に公表される各期中財務諸表において繰り返し開示しなければならないのか、それとも過去の期中財務諸表あるいは当期の期中財務諸表に含まれていない他の文書への参照も認められるのかに関し、規制当局によって見解にばらつきが見られるからである。2018年4月にESMAが公表した年次報告書「2017年度会計規制当局の執行及び規制に係る活動(Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforcers in 2017)」を例にとれば、ESMAは、IFRS15号を修正遡及適用アプローチを用いて適用する企業に、IFRS第15号第C8項に定められる開示を、IFRS第15号の適用開始日を含むすべての期中期間において提供することを期待していると明確化している³⁵。

しかし、たとえば企業が事後的に適用開始日時点の新基準の影響に関する新たな情報を識別した場合、企業は従前に報告していた影響に関する開示をその後の期中期間で更新しなければならない。現地の規制当局が、追加の規定を設けている場合もある。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、SECの報告要件による影響を受け、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、新しい会計基準書に定められる年次及び期中報告期間の両方の開示を提供しなければならない可能性がある³⁶。

なお、セクション5で解説しているように、企業は、上記の要求事項に加えて、適用開始年度及びそれ以降の要約期中財務諸表において、収益の分解に関する情報を開示することが求められている。

³⁵ ESMA レポート「Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforcers in 2017」63 項 https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-424_report_on_enforcement_activities_2017.pdf

³⁶ 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」

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

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。

© 2019 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書は、EYG No. 010188-18Gbl の翻訳版です。

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、税務およ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および他の 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。