



Applying IFRS

IFRS第15号

顧客との契約から生じる収益 (2019年9月更新版)



EY

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) が 2014 年に公表した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」(以下、両審議会がそれぞれ公表した基準を併せて「新基準」) は、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、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又は損失の認識及び測定モデルも定めている (2.1.1 を参照)。

そのため、新基準を適用した企業は多くの場合、適用を重要な取組みと考えていた。というのは、新基準が、より多くの判断と見積りを企業に行うことを求め、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からである。

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、2016 年にも 2 回の会議を開催した。

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、2016 年 7 月のパブリック・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²。さらに米国証券取引委員会 (SEC) の前主任会計士は、(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た³。

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。

本書では、TRG が一般的な合意に至った論点についても取り扱っている。特に注釈がない限り、それらは合同 TRG の議論内容を表す。

本書は、IASB の基準の概要を解説するとともに FASB の基準 (改訂を含む) との重要な差異についても説明している。TRG メンバーが一般的に合意した論点を説明し、論点によっては弊社の見解も述べている。

多くの企業が新基準を適用しており、今後も適用上の論点が生じる可能性がある。したがって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 ey.com/IFRS を参照されたい。

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 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 で入手可能。

³ 2016 年 5 月 5 日の Wesley R. Bricker 氏の講演。SEC のウェブサイト を参照。

目次

概要	2
1. 目的、発効日及び経過措置	6
1.1 新たな収益認識基準の概要	6
1.2 発効日	7
1.3 経過措置(2018年10月更新)	8
2. 範囲	31
2.1 IFRS第15号の範囲	31
2.2 その他の適用範囲に関する検討事項	33
2.3 顧客の定義	35
2.4 提携契約	35
2.5 他の基準との関係(2019年9月更新)	36
3. 顧客との契約の識別	45
3.1 契約の属性(2018年10月更新)	46
3.2 契約の強制可能性及び解約条項(2019年9月更新)	53
3.3 契約の結合(2018年10月更新)	59
3.4 契約の変更(2018年10月更新)	61
3.5 IFRS第15号における契約の定義を満たさない取決め(2018年10月更新)	70
4. 契約における履行義務の識別	73
4.1 契約における約定した財又はサービスの識別(2019年9月更新)	73
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 (2018年10月更新)	83
4.3 約定した別個のものではない財又はサービス	105
4.4 本人か代理人かの検討(2018年10月更新)	106
4.5 委託販売契約(2019年9月更新)	122
4.6 追加の財又はサービスに関する顧客のオプション(2019年9月更新)	122
4.7 返品権付きの製品の販売	134
5. 取引価格の算定(2018年10月更新)	135
5.1 売上税(その他の類似の税金)の表示(2018年10月更新)	136
5.2 変動対価	137
5.3 返金負債	154
5.4 返品権(2019年9月更新)	154
5.5 重要な金融要素(2019年9月に更新)	158
5.6 現金以外の対価	170
5.7 顧客に支払われた又は支払われることになる対価(2018年10月更新)	172
5.8 返還不能の前払手数料(2018年10月更新)	179
5.9 取引価格の変動	182
6. 取引価格の各履行義務への配分	183
6.1 独立販売価格の算定(2018年10月更新)	183
6.2 相対的な独立販売価格に基づく配分方法の適用(2018年10月更新)	196
6.3 変動対価の配分(2018年10月更新)	198
6.4 値引きの配分	202

6.5	契約開始後の取引価格の変更(2019年9月更新)	206
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 (2018年10月更新)	208
7	履行義務の充足	209
7.1	一定期間にわたり充足される履行義務(2018年10月更新)	210
7.2	一時点で移転される支配(2019年9月更新)	240
7.3	買戻契約	245
7.4	委託契約(2018年10月更新)	251
7.5	請求済未出荷契約(2018年10月更新)	252
7.6	知的財産のライセンスの収益の認識	254
7.7	返品権が存在する場合の収益の認識	254
7.8	追加の財又はサービスに関する顧客のオプションに係る収益の認識	255
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(2018年10月更新)	255
8	知的財産のライセンス	258
8.1	ライセンス契約における履行義務の識別	258
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	264
8.3	ライセンス付与された知的財産の支配の移転	269
8.4	ライセンスの更新	273
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 (2018年10月更新)	273
9	測定及び認識に関するその他の論点	285
9.1	製品保証	285
9.2	不利な契約(2019年9月更新)	291
9.3	契約コスト(2018年10月更新)	293
10	表示及び開示	316
10.1	契約資産及び契約負債の表示規定(2019年9月更新)	317
10.2	顧客との契約から生じる収益の表示規定(2019年9月更新)	324
10.3	その他表示上の検討事項	325
10.4	開示目的及び一般規定	326
10.5	具体的な開示規定	327
10.6	開示に関する経過措置	340
10.7	期中財務諸表における開示	340
	付録A: EYのIFRS開示チェックリストからの抜粋	341
	付録B: IFRS第15号に含まれる設例	345
	付録C: TRG議論及び本書での言及箇所	348
	付録D: 本書におけるIFRS解釈指針委員会の説明及び参照(2019年9月更新)	351
	付録E: 用語の定義	353
	付録F: 本基準の公表後に行われた改訂	354
	付録G: 本書に対し行った重要な変更の要約	355
	付録H: US GAAPとの相違点の要約	358

重要ポイント

- ▶ 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。一方で、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、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、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⁴。

- ▶ 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又は損失の測定及び認識モデルについても定めている(セクション2.2.1を参照)。

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⁵。

新基準を公表した後、両審議会はいくつかのコンバージェンスされた改訂(例:本人であるか代理人であるかの検討)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(例:知的財産のライセンス)。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(例:非現金対価、支払対価)を公表している。発行後に両基準に行われた改訂に関しては付録Fを参照されたい。本書全体を通じて両最終基準間の重要な差異を解説している。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⁶。したがって、本書では基本的にIFRS第15号を参照している。

⁴ IFRS第15号IN5項

⁵ IFRS第15号IN3項、C10項

⁶ 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)」(2019年9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⁷。

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⁸。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。

1.2 発効日

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た。早期適用も認められたが、その場合には、その旨を開示することが求められた。

FASB との差異

FASB の基準は、予定どおり、公開企業に対し 2017 年 12 月 15 日以降に開始する事業年度及び当該事業年度に属する期中期間から適用された⁹。非公開企業(すなわち、FASB の基準の公開企業の定義を満たすことのない企業)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に属する期中期間からの適用が義務付けられた。すなわち、非公開企業は適用開始年度に属する期中期間については FASB 基準を適用しなくてもよいことになる。

US GAAP を適用する公開企業及び非公開企業は、公開企業の当初の発効日(すなわち 2016 年 12 月 15 日以降に開始する事業年度及び当該事業年度に属する期中期間)からの早期適用を容認された。

⁷ IFRS 第 15 号 2 項

⁸ IFRS 第 15 号 3 項

⁹ 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コンデュイット債務者(SPV)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(2018年10月更新)

IFRS 第 15 号は遡及適用することが求められる。しかし「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」のいずれかを選択することを容認している。それぞれのアプローチについては、下記のセクション 1.3.2 及び 1.3.3 を参照されたい。

以下は移行に関係する日付けである。

- ▶ 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¹⁰。適用開始日はいずれの経過措置が採用されても変わらない。たとえば、期末日が12月末及び6月末の場合の適用開始日は以下ようになる。

年度末	適用開始日
2018年12月31日	2018年1月1日
2019年6月30日	2018年7月1日

- ▶ 表示される最も古い期間の期首 - 企業が最初にIFRS第15号を適用する報告期間の財務諸表に表示される最も古い報告期間の開始日。これは、完全遡及適用アプローチを用いる企業に関係する。

表示される最も古い期間の期首		
年度末	(1期分の比較期間)	(2期分の比較期間)
2018年12月31日	2017年1月1日	2016年1月1日
2019年6月30日	2017年7月1日	2016年7月1日

1.3.1 完了した契約の定義(2019年9月改訂)

IFRS第15号は、完了した契約を「従前のIFRS¹¹に従って識別された財又はサービスのすべてを完全に移転している契約」と定義している。企業がIFRS第15号への移行に際し選択する方法によっては、企業が対価をいまだ受領しておらず、その対価が依然として変動する可能性があるとしても、適用開始日前又は財務諸表に表示されている最も古い会計期間の開始時点で履行を完了している場合には、当該契約にIFRS第15号を適用する必要はない(実務上の簡便法による)(セクション1.3.2及び1.3.3を参照)。完了した契約に関する実務上の簡便法を適用することで、翌期以降の企業の収益認識に影響が生じる可能性がある。すなわち、完了した契約に関する実務上の簡便法を適用するとなると、企業は完了した契約にはIFRS第15号ではなく従前の収益認識方針を引き続き適用しなければならなくなる。場合によっては企業が識別した財又はサービスをすべて移転しているとしても、IFRS第15号適用開始後の報告期間に認識すべき収益が依然として存在する可能性がある。

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」¹²。

¹⁰ IFRS 第 15 号 C2 項(a)

¹¹ IFRS 第 15 号 C2 項(b)

¹² IFRS 第 15 号 BC445D 項

以下の例を検討する(修正遡及適用アプローチの適用を前提とする)。

- ▶ 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した。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した。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結論付け、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)前に引き渡され、回収可能性に関する懸念のみがIAS第18号の下で収益の認識を遅らせた理由であったため、当該契約はIFRS第15号の下で完了しているとみなされる(下記質問1から5を参照)。
- ▶ 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ルティ・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ルティ・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した。IFRS第15号の適用開始日(2018年1月1日)時点では、企業はロイヤルティ・ポイントに関連する義務を履行していない。その結果、当該契約はIFRS第15号の下で完了していないとみなされる(下記質問1から7を参照)。

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(たとえば、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¹³。

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¹⁴。

よくある質問

質問1-1: 契約が完了した契約の定義に該当するか否かを判断する際に、どのような契約要素を検討しなければならないか?

企業は、従前のIFRSが適用されている収益を生じさせる契約のすべての要素(又は構成要素)を検討しなければならない。契約のうち、収益の認識につながるものがない要素(たとえば、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製品保証引当金)については、契約が完了しているかどうかを評価するにあたり考慮する必要はない。

たとえば、従前のIFRSに従って企業は金融要素を会計処理している(すなわち、利息収益又は費用を収益から区分している)可能性がある。それにより契約は収益要素と金融要素とに適切に区分されていた。我々は、財又はサービスが顧客に移転しているかどうかを判断する際に、金融要素を考慮する必要はないと考えている(すなわち、契約が完了した契約の定義に該当するかどうかの判断に影響を与えることはない)。

¹³ ASC第606号10-65-1(c)(2)に定義

¹⁴ IFRS第15号BC445I項

よくある質問

さらに、IFRS第15号の適用対象外となる要素についても考慮する必要はない。たとえば、IAS第18号は配当に適用され、また金融商品の発行に不可分となる金利及び手数料の認識に関するガイダンスを定めていた。しかし、IFRS第15号への移行に際し、完了した契約の定義を満たすかどうかを判断するにあたり、これらの要素を考慮する必要がない。その理由は以下のとおりである。

- ▶ 配当にはIFRS第15号は適用されない¹⁵。
- ▶ 従前はIAS第18号に、金融商品の発行に不可分となる手数料に関する設例が含まれていたが、現在ではIFRS第9号「金融商品」に盛り込まれている¹⁶。
- ▶ 利息収益は引き続きIFRS第9号の実効金利法で会計処理される¹⁷。

質問1-2: (契約期間を含む)契約の識別に関するIFRS第15号の規定は、従前のIFRSの下での契約の識別に影響を与えるのか？

契約が完了しているかどうかを判断する際に、企業はIFRS第15号ではなく従前のIFRSを考慮する。契約が完了しているかどうかを判断するために、企業は、契約期間、他の契約と結合されているか、契約の条件が変更されているかを含め、契約の境界を決定する必要がある。すなわち、企業は、契約が完了した契約の定義を満たすかどうかを評価するために、何が契約なのかを識別しなければならない。

IFRS第15号の規定を考慮することにより、従前のIFRSとは異なる会計処理が行われることになる可能性がある。IFRS第15号は、契約期間の決定をはじめ、企業が契約を識別する際に役立つ詳細な規定を定めている。これらの規定は従前のIFRSよりも詳細であり、その結果IFRS第15号の下での会計処理は従前のIFRSの下での会計処理から変更される可能性がある(たとえば、IFRS第15号の下では、企業は特定の状況において、契約期間は明示されている期間よりも短くなると結論付ける可能性がある。詳しい解説はセクション3.2を参照されたい)。

従前のIFRSは契約の識別に関しては詳細な規定を定めていなかったが、会計方針及び企業の過去の実務が、以下の決定をはじめ契約の識別に役立つ可能性がある。

- (a) 企業が契約とみなすもの(たとえば、長期基本供給契約又は個々の注文書)
- (b) 契約期間(すなわち、明示されている契約上の期間、又はそれより短い期間)

¹⁵ IFRS 第9号第5項 7.1A 及び IFRS 第9号第5項 7.6.

¹⁶ IFRS 第9号 B5 項 4.1-B5 項 4.3.

¹⁷ IFRS 第9号付録 A, IFRS 第9号第5項 4.1, IFRS 第9号 B5 項 4.1-B5 項 4.7.

よくある質問

以下の例を考える。

設例 1-1 —— 完了した契約の定義: 契約期間

シナリオ 1

A社は2016年6月30日に24カ月間にわたりサービスを提供する契約を顧客と締結した。顧客は、日々のサービスの提供に要する時間又は顧客が使用するサービス量に関係なく、固定月額手数料CU150を24カ月間にわたり支払う。顧客は企業に1カ月前までに通知を行うことでペナルティなしで契約を取り消すことができる。A社は2017年1月1日までに解約通知を受け取っておらず、過去の実績から顧客が初年度に契約を取り消すことはないと予想した。本契約についてA社は従前のIFRSに従って、契約期間は明記されている24カ月になると結論付けた。

A社のIAS第18号の下でのこうした種類の契約に関する会計方針は、毎月顧客にサービスを提供することから生じる収益を、サービス期間にわたり月次で認識すると定めていた。会計方針に明確に記載されているわけではなかったが、A社は通常、契約に明示される期間を、契約上の権利と義務が強制可能である契約期間として扱っていた(顧客が契約を取り消す又は条件変更が生じる場合はその限りではない)。

A社のIAS第18号の下でのこうした種類の契約に関する会計方針は、毎月顧客にサービスを提供することから生じる収益を、サービス期間にわたり月次で認識すると定めていた。同社はまた、表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち、A社は過去1期分のみを比較情報として表示しているため、2017年1月1日時点)で、IFRS第15号C2項(b)に定義される完了した契約の定義に該当する契約については修正再表示する必要はないとするIFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法も用いる。

A社はIFRS第15号の下では、当該契約は月次契約であると結論付ける可能性が高い。しかし、契約が完了しているかどうかの判断に関しては従前のIFRSのみを考慮する。A社は、IAS第18号の下での会計方針は契約期間の識別に着目しておらず、したがって契約は期間24カ月の契約でもなければ、月次の契約でもないことに留意した。A社は、月次の請求書の発行を基にこの種類のサービスの会計処理を行っており、おおむねその会計処理は月次契約の会計処理に類似する。しかし、会計方針に明記されていないものの、A社は一般的に、契約に明記されている期間を、権利と義務が強制可能である期間と捉えていた。

さらにA社は顧客との契約を24カ月間は取り消すことができず、契約期間全体にわたりサービスを提供する義務を負っている。ただし、A社の顧客へのサービス提供義務が通知日から30日の期間に限定される解約通知を顧客が提出する場合はその限りではない。顧客は少なくとも2017年1月1日の1カ月前に解約通知を提出しておらず、表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち2017年1月1日時点)で今後約18カ月にわたりサービスを提供する必要がある。したがって、A社は、当該契約は完了した契約の定義に該当せず、IFRS第15号に移行する必要があると結論付ける。

シナリオ 2

顧客が2016年11月30日に早期解約通知を提出している点を除き、事実関係はシナリオ1と同じと仮定する。

シナリオ1同様に、従前のIFRSの下での契約期間は、契約に明記されている24カ月間となる。しかし今回のシナリオでは、顧客が2016年11月30日に解約通知を提出している。したがってA社は、契約期間は2016年12月31日に終了すると結論付ける。

A社は顧客と契約を24カ月間は取り消すことができず、契約期間全体にわたりサービスを提供する義務を負っている。ただし、A社の顧客へのサービス提供義務が通知日から30日の期間に限定される解約通知を顧客が提出する場合はその限りではない。A社は2016年12月31日までにすべてのサービスの提供を完了しており、契約は完了した契約であると結論付ける。同社は、(IAS第18号に従って策定された)従前の会計方針を引き続き適用し、今後認識される残りの対価を会計処理する。

設例 1-1 —— 完了した契約の定義: 契約期間(続き)**シナリオ 3**

顧客は契約の開始日時点で(月次の固定手数料以外に)返還不能の前払手数料CU50を支払わなければならない点を除き、事実関係はシナリオ1と同じであると仮定する。顧客は通知を行えばいつの時点でもペナルティなしに契約を取り消すことができる。顧客は2016年11月30日に契約を取り消した。

A社は、財務諸表上で、IAS第18号の下でのこの種類の契約に関する会計方針として、返還不能な前払手数料は平均的な顧客関係継続期間にわたり繰り延べしていると説明していた。顧客関係継続期間は、2年と見積もられていた。したがって繰延収益は、24カ月にわたり定額法で収益として認識されていた。

シナリオ2と同様に、従前のIFRSの下での契約期間は契約上明記された24カ月間となる。しかし、顧客は2016年11月30日に解約通知を提出しており、したがってA社は、契約期間は2016年12月31日時点で終了すると結論付ける。

A社の返還不能な前払手数料に関する従前の会計方針は、繰延収益の認識は契約期間ではなく、平均的な顧客関係継続期間にわたり行うと定めている。完了した契約の定義に該当するかどうかは、すべての収益が認識されているかどうかにより左右されることはなく、むしろすべての財及びサービスが顧客に移転されたかどうかにより決まる。さらに、収益が認識される期間が契約期間に影響を及ぼすこともない。したがって、この前払手数料の認識が、契約が完了した契約であるかどうかの判断に関することはない。従前に契約されていたサービスのすべてが解約日までに顧客に提供されていた。したがって当該契約は完了した契約に該当する。

A社は、(IAS第18号に従って策定された)従前の会計方針を引き続き適用し、今後認識することになる残りの対価を会計処理する。しかし、顧客が早期に契約を解約していることに鑑み、A社はIAS第18号の規定に従って、返還不能な前払手数料から生じる残りの収益を認識する期間を見直す必要がある。

質問1-3:「すべての財又はサービスを移転したかどうか」を判断する際に、企業は「支配の移転」に関するIFRS第15号の規定を考慮することになるのか?

いいえ。IASBはその結論の根拠で、財又はサービスのすべてを移転したというのは、企業が従前の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」の概念を適用すべきであると示唆することを意図したものではないと述べている。つまり、企業は、IFRS第15号BC441項に説明されるように、従前のIFRSの規定に従ってすべての財又はサービスを提供したのかどうかを判断しなければならない(下記質問1-4を参照)。

「したがって、多くの状況では「移転した」という用語は、財の販売に係る契約の文脈の中では「引き渡した」を意味し、サービスの提供に係る契約及び工事契約の文脈の中では「履行した」を意味することになる。状況によっては、企業又は財又はサービスを顧客に移転したのかどうかを判定する際に判断を用いることになる」¹⁸

¹⁸ IFRS 第15号 BC445D 項

よくある質問

質問1-4: 収益のうち一部もしくは全部が従前のIFRSで認識されていない場合、それは契約が完了していることを妨げることになるのか？

その可能性はある。完了した契約の定義は、企業がすべての関連する収益を認識しているかどうかにかかわらず左右されることがない。しかし、認識の時期に関する従前のIFRSの規定は、財又はサービスが移転されているかどうかに関する指標を定めていた。

IAS第18号は、以下の5つの要件を定めていた。財の販売から生じる収益を認識するためにはそれらのすべてを満たしている必要があった¹⁹。

- ▶ 企業が、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を移転していること
- ▶ 企業が、販売された財に対して、所有と通常関連付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も保持していないこと
- ▶ 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- ▶ その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- ▶ その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること

IAS第18号は、5つの要件のうち、リスク及び経済価値の移転を最も重要と考えており、企業が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を留保する状況について例示していた²⁰。

- ▶ 企業が通常の保証条項ではカバーされない不十分な履行に対する義務を留保している場合
- ▶ 特定の販売からの収益の受領が、買手がその財の販売によって収益を得ることが条件になっている場合
- ▶ 財が据付けが必要な状態で出荷され、その据付けが契約の重要な部分であり、企業がそれをまだ完了していない場合
- ▶ 買手が販売契約に明記された理由により購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合

よって、従前のIFRSの下での会計処理の理由を理解することも、企業が財又はサービスを移転したのか及び完了した契約の定義が満たされているかを判断する際の一助となる。しかし、財又はサービスによっては判断が必要になる。たとえば、企業は製品を販売するが即座に収益を認識することができないと仮定する。収益認識の繰延べは、請求済未出荷契約など移転時期に関する要因による場合や、財又はサービスは移転されているが、収益認識に関する要件のすべてが充足されていないことによる場合もある。

¹⁹ IAS 第18号第14項

²⁰ IAS 第18号第16項

よくある質問

質問1-5: 回収可能性に疑義があるため従前のIFRSにおける収益認識が繰り延べられている場合、それは契約が完了していることを妨げることになるのか？

回収可能性に関する懸念(すなわち、取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が低いこと)が、従前のIFRSによる収益認識の繰延べの唯一の理由である場合、それにより契約が完了した契約の定義を満たすことが妨げられことはない。しかし、これが収益認識が繰り延べられた唯一の理由であることを確実にしておくことが重要である。以下の例を考えてみる。

設例1-2 —— 完了した契約の定義: 回収可能性

シナリオ 1

2016年11月、A社は、即時に納品を行う1,000個の製品を提供する契約を顧客と締結した。顧客の与信度は低く、A社は、顧客が納品日に製品の60%を支払い、残りの40%については納品から60日以内に支払うことで合意した。(IAS第18号第14項に従って)従前の会計方針では同社是对価のうち60%のみを収益認識し、回収可能性が高くなるまで(ただし、IAS第18号第14項の他の要件は満たされているものとする)残りの40%については認識を繰延べていた。残り40%の対価については、2017年1月末時点でその回収可能性が高くなった。

A社は2018年1月1日からIFRS第15号を適用し、移行に際して完全遡及適用アプローチを用いると仮定する。同社はまた、表示されている最も古い期間の期首時点で、IFRS第15号C2項(b)に定義される完了した契約の定義に該当する契約については修正再表示する必要はないとするIFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法も適用する。

A社は、表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち2017年1月1日、A社は比較期間を1期のみ表示している)で、1,000個の製品を顧客に納品することで、契約上識別されていたすべての財を引き渡し、収益のうち60%を認識した。A社は1,000個の製品の販売から生じる収益について、(残り40%の対価が回収できる可能性が高くなかったため)部分的にしか認識することができなかったものの、そのことが識別した財が顧客に移転されているかどうかの判断に影響を与えることはない。したがって、A社は契約は完了しているとみなし、引き続き(IFRS第18号に基づく)従前の会計方針に従って契約を会計処理する。

シナリオ 2

2016年1月、A社は11カ月以内に完成が見込まれる非常に特殊なシステムを顧客の敷地に建設する契約を顧客と締結した。対価CU100,000は、顧客の特定の敷地の特殊性を織り込んだものである。支払スケジュールは現在までの履行に対応したものであり、A社はIAS第11号第25項に従って進行基準を適用し、関連するサービスを提供した会計期間に収益を認識していた。

非常に特殊なシステムが完成した時点で、A社は対価CU100,000を回収し、同額を収益として認識した。しかし2016年10月、A社が工事を施工中に、契約締結時には通知されなかった顧客の敷地の一部変更により、システムの当初設計を修正しなければならなくなり、そのための追加コストがA社に発生した。A社は、対価をCU1,000増額することを要請する、それらの不測のコストに対するクレームを提出した。工事は2016年11月に完了した。A社は2017年2月に、3カ月以内に顧客がCU500を支払うことでクレームを解決することに同意した。

A社は2018年1月1日からIFRS第15号を適用し、移行に際して完全遡及適用アプローチを用いると仮定する。同社はまた、表示されている最も古い期間の期首時点で、IFRS第15号C2項(b)に定義される完了した契約の定義に該当する契約については修正再表示する必要はないとするIFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法も適用する。

A社は表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち2017年1月1日)で、工事を完了し非常に特殊なシステムを引き渡すことで契約に識別されていたすべての財を引き渡していた。A社が、顧客にすでに移転されている識別した財及びサービスに関する追加の対価に関するクレームを提出していたという事実が、識別された財又はサービスが移転されているかどうかの判断に影響を及ぼすことはない。したがって、A社は、契約は完了しているとみなし、引き続き(IFRS第11号にもとづく)従前の会計方針に従って契約を会計処理する。

よくある質問

質問1-6: 従前IFRSではいつの時点でライセンスが移転されたとみなされるのか?

従前IFRSでは、知的財産のライセンスが移転されたかどうか(すなわち、IAS第18号14項(a)に従ってライセンスの所有に伴う重要なリスクと経済価値が顧客に移転する時点)を企業が判断するにあたり限定的なガイダンスしか提供されていなかった。したがって企業が、知的財産のライセンスが含まれる契約が完了した契約の定義を満たすかどうかを判定するには、相当の判断が必要となる。

IAS第18号第33項は、「ロイヤリティは、関連する契約の条件に従って発生し、通常はそれを基礎として認識される。ただし契約の実質に照らして、他の組織的かつ合理的な基準で収益を認識することがより適切である場合を除く」と述べていた。IAS第18号IE20項は、「企業の資産(商標権、特許権、ソフトウェア、音楽著作権、レコード原盤及び映画フィルム等)の利用に対して支払われたライセンス料及びロイヤリティは通常契約の実質に従い認識される。実務的には、たとえば使用権者がある技術を一定期間利用する権利をもつ場合などは、契約期間にわたる定額法となることがある。

場合によっては、ライセンス料又はロイヤリティを受領するかどうかは、将来の事象に依存する。そのような場合、そのライセンス料又はロイヤリティを受領する可能性が高くなった場合にのみ収益は認識されるが、通常、それはその事象が発生したときである」と述べていた。

このガイダンス及びIAS第18号の設例は、収益の認識に焦点をあてており、企業が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を顧客に移転した時点と判断することが困難となる可能性がある。仮に企業が従前のIFRSに従って収益を一定期間にわたり認識しているとしたら、その処理の根拠を慎重に評価する必要がある。

IAS第18号IE20項に述べられるように、ライセンスに関する残存する、もしくは継続的な義務の有無を評価することも有用である。

- ▶ 知的財産のライセンスが実質的な販売であり履行すべき義務が残っていない場合、所有に伴う重要なリスク及び経済価値は販売時に顧客に移転されている可能性が高い。

IAS第18号IE20項は次のように説明している。「使用権者がこれらの権利を自由に活用することができ、使用許諾者が何らの履行義務を負わない解約不能な契約において、固定使用料又は返還不能保証金と交換で権利を与えることは実質的に販売である。使用権許諾者が引渡後、義務をもたないソフトウェアのライセンス契約がその一例である。映画フィルムを市場において上映する権利を与えるが、使用許諾者が配給者を管理せず、かつ興行収入から何らの収益を期待しないこともその例である。そのような場合、収益は販売時に認識される」。

- ▶ 他のすべての状況において、使用権者がライセンスに従って権利を自由に利用できるようになる時点、及び使用許諾者の履行すべき義務が存在しなくなる時点と判定するに際し、企業には判断を求められる。この評価は、継続的な義務の存在により所有に伴う重要なリスク及び経済価値はある一時点ではなく一定期間にわたり移転されているのか否かを理解するのに資する可能性がある。さらに、この評価は、そうした義務がライセンス期間全体にわたるものなのか、それともそれより短期のものなのかを判定するのに役立つが、次のような要因を検討する必要がある。

- ▶ 契約が取消可能である理由(該当する場合)
- ▶ 知的財産の使用に課せられる制限の内容。たとえば、それはライセンス自体の特性なのか(たとえば、ライセンスの対象となる国)、それともそれは受け取る権利を使用する能力を制限するものなのか(たとえば、使用権者は特定の日以前に知的財産を使用することができない)。
- ▶ 残りの義務の性質及びそれらの義務を履行する期間

よくある質問

以下の例を考えてみる。

設例1-3 — 完了した契約の定義:ライセンス

シナリオ 1

2016年1月1日、A社は、映画館である映画を上映する権利を与え、CU9,000の返還不能前払保証金を支払うことで一定期間にわたり複数地点での上映を認める期間3年の契約を締結した。映画フィルムの引渡が、契約に定められたA社が履行しなければならない唯一の活動で、A社はそれ以外に関与することもなければ、それ以上の義務を負うこともない。映画フィルムは2016年1月1日に顧客に引き渡され、A社は所有に伴う重要なリスク及び経済価値が同日に移転されたと結論付ける。

この種の契約に関するA社の従前のIFRSに基づく会計方針は、ライセンス期間の開始時点で収益を全額認識すると定めていた。それは、顧客が所有に伴うリスク及び経済価値を有することになる最初の時点であり、同日時点で収益認識に係るすべての要件が満たされるからである。

A社はIFRS第15号を2018年1月1日から適用し、移行に際して完全遡及適用アプローチを使用すると仮定する。同社はまた、表示されている最も古い期間の期首時点で、IFRS第15号C2項(b)に定義される完了した契約の定義に該当する契約については修正再表示する必要はないとするIFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法も適用する。

A社の従前の会計方針では、収益はライセンス期間の開始時点(すなわち2016年1月1日時点)で全額が認識されていた。同社はそれ以降ライセンスに関与することはなかった。したがって、表示される最も古い期間の期首(すなわち2017年1月1日)時点で契約は完了している。同社は引き続き(IAS第18号に基づく)従前の会計方針に従って契約を会計処理する。

シナリオ 2

報酬が将来の事象の発生を条件とする、具体的には購入価格が契約期間(3年)の間に受領される興行収入の一定割合を基に決定されるという点を除いて、その事実関係はシナリオ1と同じである。

A社は、映画フィルムが引き渡された2016年1月1日に所有に伴う重要なリスク及び経済価値を顧客に移転していると結論付けた。

企業にはそれ以上の義務が存在しないことから、2年間にわたり稼得される売上高ベースのロイヤリティの存在が顧客への移転時期に影響を及ぼすことはない。ライセンス手数料は興行収入を条件に決定される。その場合、IAS第18号IE20項は、「ライセンス料又はロイヤリティを受領する可能性が高くなった場合にのみ収益は認識されるが、通常、それはその事象が発生した時である」と述べていた。

しかし、これによりA社に追加的な義務が生じることはなく、それゆえ、顧客への移転時期に影響が生じることはない。

したがって、表示されている最も古い期間の期首(すなわち2017年1月1日)時点で契約は完了していることになる。A社は引き続き(IAS第18号に基づく)従前の会計方針に従って契約を会計処理する。

設例1-3 —— 完了した契約の定義:ライセンス(続き)

シナリオ 3

A 社は映画フィルムを顧客に引き渡した後も 18 カ月間にわたりプロモーションやマーケティング・キャンペーンを通じて映画のプロモーションを支援するという点を除き、事実関係はシナリオ 1 と同じである。

この種の契約に関する A 社の従前の IFRS の下での会計方針は、「プロモーション及びマーケティング・キャンペーンは、映画を上映し放映する権利を与える契約における別個に識別可能な構成要素にはならない。収益は、プロモーション及びマーケティング・キャンペーンが実施されるにつれてライセンス期間にわたり認識される」と定めていた。

A 社は、映画フィルムを 2016 年 1 月 1 日に引き渡しているが、納入物(すなわち映画フィルムとサービスをあわせたもの)の所有に伴う重要なリスク及び経済価値はサービスが提供されるまで(すなわち 2017 年 6 月 30 日まで)顧客に移転しないと結論付けた。

A 社はフィルムの引渡だけでなくプロモーションに係る支援サービスも提供しなければならず、契約には複数の構成要素が含まれていた。しかし、A 社は、IAS 第 18 号第 13 項を考慮した上で、これらのサービスは、収益の配分が必要になる別個に識別可能な構成要素にはあたらないと判断した。その代わりに、A 社は、サービスを提供するに応じてライセンス期間にわたりライセンス及びプロモーションに係る支援サービスの両方に関する収益を認識した。

A 社は、映画の上映権を移転した後も追加的なサービスを移転しなければならず、そのため契約が完了しているとみなされることはない。対価を契約の各要素に別個に配分していないという事実により、A 社が今後 18 カ月間にわたりプロモーション活動を実施しなければならない義務が免除されることはない。

したがって、表示されている最も古い期間の期首(すなわち 2017 年 1 月 1 日)時点で、企業は 2017 年 6 月 30 日まで残りのプロモーションに係る支援サービスを遂行して顧客に提供しなければならず、契約が完了した契約の定義を満たすことはない。したがって、この契約には IFRS 第 15 号を適用しなければならない。

よくある質問

質問1-7: 従前のIFRSの下ではロイヤルティ・ポイントはいつの時点で移転されたとみなされるのか?

従前のIFRSでは、ポイントが交換される又は失効するまで、企業は顧客に付与したロイヤルティ・ポイントを移転したことになる。

ポイントは通常、同じ顧客との複数の契約から生じるため、企業はロイヤルティ・プログラムを慎重に評価する必要がある。IFRIC第13号は、そのようなプログラムを、発生コストではなく、契約における収益要素として処理しなければならないと定めていたことから、契約から生じるロイヤルティ・ポイントが交換される又は失効するまで契約が完了しているときとみなされることはない。

ロイヤルティ・プログラムを運営する企業は、未失効及び未使用ポイントがいずれの契約に関して生じているのか、よってどの契約がまだ完了していないのか(従って、IFRS第15号を適用しなければならないか)を判断するにあたり、実務上の課題に直面する可能性がある。企業によっては、システム上で顧客ごとのそうした契約を識別するのに役立つデータを有している場合がある。しかし、企業が顧客ごとにそうした情報を追跡していない場合には、ロイヤルティ・プログラムの条件を確認することで、ポイントが生じる当初取引の発生時期を識別し、ポイントが失効しているかどうか、いつの時点で失効しているかを理解することができる可能性がある。さらに、それは、企業がロイヤルティ・ポイントの使用に関し先入先出法を用いているのか、それともそれ以外の方法を用いているかを理解するのにも役立つ。

以下の例を考えてみる。

設例1-4 —— 完了した契約の定義: ロイヤルティ・ポイント

A社は財を顧客に小売販売している。顧客はロイヤルティ・プログラムに加入でき、このプログラムの下では、A社から財を購入する場合、CU100を購入するごとに1ロイヤルティ・ポイントが付与される。顧客は、将来A社から購入する際に、累積したロイヤルティ・ポイントを使用することで値引きを受けることができる。ポイントを使用すると、顧客は1ポイントにつきCU1の値引きを受けることができ、それがロイヤルティ・ポイントの公正価値になると考えられる。ポイントは付与日から2年で失効する。

A社は、顧客がポイントで財を購入する場合、その売上からの収益を認識する。A社は、IFRIC第13号に従って最初の販売で受領した、もしくは受領することになる対価の公正価値を、特典ポイントと当初の財の売上とに配分していた。

2016年11月1日にA社はCU10,000の価値がある財を販売し、100ロイヤルティ・ポイントを顧客に付与した。A社は、相対的な公正価値法を用いてCU9,901を財の売上に、CU99をロイヤルティ・ポイントに配分した。財の販売からの収益は即座に認識された。しかし、ロイヤルティ・ポイントに関する収益の認識は、ポイントが交換される又は失効するまで繰り延べられた。2017年1月1日現在で顧客はポイントを使用していなかった。

A社は2018年1月1日からIFRS第15号を適用し、移行に際して完全遡及適用アプローチを用いると仮定する。同社はまた、表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち、A社は過去1期分のみを表示しているため2017年1月1日時点)で、IFRS第15号C2項(b)に定義される完了した契約の定義に該当する契約については修正再表示する必要はないとするIFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法も適用した。

A社は、表示されている最も古い期間の期首時点では、ロイヤルティ・ポイントは交換されていない、もしくは失効していないと結論付ける。

表示されている最も古い期間の期首(すなわち2017年1月1日)時点で、A社は未使用となっているロイヤルティ・ポイントが付与されることになった財を顧客に引き渡している。しかし、同日時点ではA社は、ロイヤルティ・ポイントが付与された当初の販売取引の別個に識別可能な構成要素であるロイヤルティ・ポイントに関する履行を行っていない。したがって、契約が完了した契約の定義を満たすことはない。当該契約にはIFRS第15号を適用しなければならない。

1.3.2 完全遡及適用アプローチ(2018年10月更新)

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簡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 項を制約条件として、

- (a) 企業は、ある IFRS の最初の適用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[参照:たとえば、IFRS 第 2 号第 53 項から第 59 項(株式に基づく報酬)及び IAS 第 40 号第 80 項(投資不動産)](もしあれば)に従って会計処理しなければならない。
- (b) 変更に応用される具体的な経過措置を設けていない IFRS[参照:たとえば、IAS 第 41 号「農業」]の最初の適用時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[参照:たとえば、IAS 第 40 号「投資不動産」]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的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 項に従い、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について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高及び表示する過去の各期間について開示するその他の比較対象金額[参照:IAS 第 1 号第 38 項から第 44 項]を、新しい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[参照:第 5 項(実務上不可能の定義)及び第 50 項から第 53 項]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[参照:IAS 第 1 号第 38 項から第 44 項]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[参照:第 5 項(実務上不可能の定義)及び第 50 項から第 53 項]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)の資産や負債の帳簿価額に対し新しい会計方針を適用し、そして当該期間について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高に対しそれに対応する修正をしなければならない。

25 当期の期首において、過去のすべての期間に新しい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[参照:第 5 項(実務上不可能の定義)及び第 50 項から第 53 項]である場合には、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しい会計方針を適用するために比較情報[参照:IAS 第 1 号第 38 項から第 44 項]を修正しなければならない。

[参照:適用ガイダンス設例 3]

IAS 第 8 号からの抜粋

- 26 企業が新しい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[参照:IAS 第 1 号第 38 項から第 44 項]に新しい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の遡及適用により生じる修正金額は、表示する最も古い過去の期間について影響を受ける資本の各内訳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。
- 27 企業が、過去のすべての期間に対し新しい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、新しい会計方針を遡及適用することが実務上不可能[参照:第 5 項(実務上不可能の定義)及び第 50 項から第 53 項]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、新しい方針を適用する。したがって、当該日付以前に発生した資産、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、新しい会計方針を 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簡便法は存在する)。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ついても、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簡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 は以下の実務上の簡便法を設けている。

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。[参照:結論の根拠 BC435 項及び BC436 項]
- ...
- 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[参照:C2 項(b)]について、企業は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現在で完了している契約[参照:結論の根拠 BC445M 項及び BC445N 項]
- (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積もらずに、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。

IFRS 第15号からの抜粋

(c) 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、当該契約を契約変更について第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条件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

[参照: 結論の根拠 BC4450 項、BC445P 項及び BC445R 項]

(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のかの説明(第120項参照)を開示する必要はない。

[参照: 結論の根拠 BC437 項]

C6. 企業が使用する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。

- (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もった影響の定性的評価

[参照: 結論の根拠 BC438 項]

実務上の簡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簡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関する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(たとえば、完全遡及適用アプローチを用いてIFRS第15号に移行し、その比較期間が1期分のみとなる、12月31日に年度が終了する企業については2017年1月1日より後になされた変更にも適用)。

設例 1-5 —— 移行時における契約の変更に関する実務上の簡便法

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。装置とサービスは別個の履行義務である。

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、別個の履行義務となる。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簡便法を適用する。

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))]。当該金額は、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簡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 が定める実務上の簡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(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)及び US GAAP 上、企業が公開企業であるか非公開企業であるかにより(セクション 1.2 を参照)、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。

IFRS 第 15 号の遡及適用を選択する企業は、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[参照: 第 5 項(実務上不可能の定義)及び第 50 項から第 53 項]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かもしれない経過措置
- (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[参照: IAS 第 33 号第 10 項]及び希薄化後[参照: IAS 第 33 号第 31 項]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(任意の実務上の簡便法を通じて)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。

よくある質問

質問1-8: 企業はすべての期間及びすべての契約に選択した実務上の簡便法を適用しなければならないのか？

はい。これらの実務上の簡便法について、企業は全く選択しないことも、その一部もしくは全部を選択することもできる。しかし、実務上の簡便法を選択した場合には、企業は、表示した期間内のIFRS第15号が適用されるすべての契約にそれを一貫して適用しなければならない。選択した実務上の簡便法をIFRS第15号に従って表示した期間の一部にのみ適用し、すべての期間に適用しないことは適切でない。実務上の簡便法のすべてではなく一部のみを選択する企業は、追加的な定性的開示(すなわち、企業が適用する実務上の簡便法の種類及びその適用が及ぼす可能性の高い影響)を提供しなければならない²¹。

質問1-9: 企業がIFRS第15号への移行からすでに完了した契約を除外することができる場合(たとえば、任意の実務上の簡便法のうち1つを適用する)、どのように企業はそれらの完了した契約を会計処理するのか？

IFRS第15号を適用する方法によっては、企業は、完了した契約の定義を満たす契約を、IFRS第15号を適用することになる契約の母数から除外することができる(すなわち、企業はそれらの契約を修正再表示する必要がない)。この点については、セクション1.3.1の設例1-1から1-4で解説している。

結論の根拠では、「企業がC5項(a)(ii)又はC7項に従ってIFRS第15号を完了した契約に適用しないことを選択する場合には、完了していない契約のみがIFRS第15号への移行に含まれる。企業は完了した契約を引き続き従来のIFRSに基づく会計方針に従って会計処理することになる」と明確化している²²。

たとえば、企業は完全遡及適用アプローチを用いてIFRS第15号を遡及適用し、表示されている最も古い期間の期首時点(すなわち、1期分しか比較期間を表示しない、年度が12月31日に終了する企業については2017年1月1日時点)で完了した契約の定義を満たす契約については修正再表示する必要がないとする、IFRS第15号C5項(a)(ii)の実務上の簡便法を選択することができる。したがって企業は、表示されている最も古い期間の期首時点で完了した契約の定義を満たす契約については、IFRS第15号に基づく契約を獲得するための増分コストに係る資産についても計上しない。さらに、表示される最も古い期間の期首時点より前の貸借対照表に計上されている完了した契約に関する資産又は負債は、IFRS第15号を適用した後も従来のIFRSに従って会計処理する。修正遡及適用アプローチでも同様の任意の実務上の簡便法が適用可能となる(1.3.3を参照)。

1.3.3 修正遡及適用アプローチ(2018年10月更新)

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。

[参照: 結論の根拠 BC434 項から BC436 項も]

...

²¹ IFRS第15号C6項

²² IFRS第15号BC445E項

IFRS 第 15 号からの抜粋

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、本基準の適用開始の累積的影響を、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〔参照：C2 項(b)〕にだけ、本基準を遡及適用することを選択できる〔参照：結論の根拠 BC445J 項から BC445L 項〕。

[参照：結論の根拠 BC441 項]

C7A. C3 項(b)に従って本基準を遡及適用する企業は、C5 項(c)に記載した実務上の便法を次のいずれかについて使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変更

(b) 適用開始日より前に発生したすべての契約変更

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するとともに、C6 項で要求している情報を開示しなければならない。

[参照：結論の根拠 BC445P 項及び BC445Q 項]

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、次の追加的な開示の両方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

[参照：結論の根拠 BC442 項及び BC443 項]

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。

弊社のコメント

企業が修正遡及適用アプローチを適用する場合、直前の期間の期首時点の財政状態計算書（IAS 第 1 号 40A 項に定められる第 3 の財政状態計算書）に影響が生じることはない。さらに、この方法では、IFRS 第 15 号は、企業に修正再表示した比較情報（たとえば、比較期間における分解した収益の開示）を、財務諸表又は財務諸表の注記に提供することを求めている。したがって、我々は、同日時点の第 3 の財政状態計算書は求められないと考えている。

このアプローチに基づくと、適用開始日時点（たとえば、12 月 31 日に事業年度が終了する企業については 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 1.3.1 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、適用開始日(たとえば、12 月 31 日に事業年度が終了する企業については 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(適切となる場合にはその他の包括利益)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つの実務上の簡便法のうち1つの簡便法、すなわち、契約の変更に関する簡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関する簡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日より前)

(b) 適用開始日(たとえば、12月31日に事業年度が終了する企業については2018年1月1日)

当該簡便法の下では、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。

当該簡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 1.3.2 の設例 1-5 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簡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、企業が適用する実務上の簡便法の種類及びその影響)。

実務上の簡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は、独立販売価格を見積もるに際し企業による判断を必要となる。さらに、企業が契約の変更に関する簡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、(a) 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（たとえば、1 比較期間のみを表示する、12 月 31 日に事業年度が終了する企業については 2017 年 1 月 1 日より後に行われた変更）、又は (b) 適用開始日より後に行われた変更（たとえば、1 比較期間のみを表示する、12 月 31 日に事業年度が終了する企業については 2018 年 1 月 1 日より後になされた変更）のいずれか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簡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簡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 1-6 —— 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。

よくある質問

質問1-10: 修正遡及適用アプローチを適用する企業は、適用開始日にすべての契約にこのアプローチを適用するか、もしくは同日時点で完了していない契約にのみ適用することになる。この選択は企業レベルで行うことになるのか？

はい。修正遡及適用アプローチを用いる報告企業は、企業レベルでこの選択を行う必要がある。全体的な収益の流れ、さらにはIFRS第15号を適用すると同じ種類又は同様の種類の取引であっても会計処理上のような違いが潜在的に生じるかを検討した上で、IFRS第15号をすべての契約に適用すべきか、それとも適用開始日時点で完了していない契約にのみ適用すべきかを慎重に判断する必要がある。

質問1-11: 企業は選択した実務上の簡便法を全期間及び全契約に適用しなければならないのか？

セクション1.3.2の質問1-8の回答を参照。

質問1-12: 企業が(たとえば、任意の実務上の簡便法の1つを適用しており)移行時に完了した契約を除外することができる場合、それらの完了している契約はどのように会計処理することになるのか？

セクション1.3.2の質問1-9の回答を参照。

1.3.4 適用年度の期中財務諸表における開示 (2018年10月改訂)

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²³。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、簡潔な移行に関する開示を行えば十分な場合もあろう²⁴。

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た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べきである。IAS 第 34 号は、従前の期中財務諸表など、同じ条件で入手可能となるその他の文書への参照を認めており、場合によっては、その後の期中期間に関する追加的な開示はその期中期間についてのみ行われることがある²⁵。

従前の期中財務諸表又は他の文書にすでに含まれている開示を当期の期中財務諸表に繰り返し行うことを計画していない場合、企業は現地の規制当局の見解を検討する必要がある。これは、方針及び影響に関する開示を当期に公表されるそれぞれの組の財務諸表に全面的に繰り返す必要があるのかどうか、また、以前の財務諸表又は当期の期中報告書以外の文書との相互参照を設定することが認められるのかどうかについて、規制当局の見解が異なるからである。例として ESMA は 2018 年 4 月に年次報告書「2017 年の会計執行機関の執行及び規制活動」を公表した。その中で ESMA は、修正遡及適用アプローチを用いて IFRS 第 15 号を適用する企業は、IFRS 第 15 号の適用開始日を含むすべての期中期間に関して、IFRS 第 15 号 C8 項が定める開示を提供することを期待すると明確に述べている²⁶。

しかし、たとえば企業がその後の期中期間において適用開始日時点の IFRS 第 15 号の適用による影響に関する新たな情報を認識する場合、従前に報告された影響に関する開示は、その後の期中期間で更新する必要がある。

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²⁷。

セクション 10.7 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。

²³ IAS 第 34 号第 16A 項(a)を参照。

²⁴ 年次の開示規定については、IAS 第 8 号第 29 項を参照。

²⁵ IAS 第 34 号第 16A 項を参照。

²⁶ ESMA 報告書「2017 年の会計執行機関の執行及び規制活動」の 63 項(ESMA のウェブサイトで見覧可)

²⁷ 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」

1.3.5 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母数は、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、複数の実務上の簡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 つの実務上の簡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 号への移行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。それらの事例として以下が挙げられる。

- ▶ 企業は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。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。
- ▶ 過去の期間のすべての契約について変動対価を見積もるには、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簡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²⁸。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が可能であるため、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もることに加え、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 号の適用するにあたり、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、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、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、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。

²⁸ IFRS 第 15 号 BC439-BC443 項を参照。

1.3.6 IFRS初度適用企業(2018年10月更新)

IFRS の初度適用の一環として IFRS 第 15 号を適用する場合、(IFRS 第 15 号ではなく)IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」が適用される。

IFRS 第 1 号では完全遡及適用アプローチが求められる。しかし、初度適用企業は IFRS 第 15 号 C5 項に含まれる実務上の簡便法(すなわち、完全遡及適用アプローチを適用する企業に利用可能となる実務上の簡便法。上記 1.3.2 を参照)を適用することができる。しかし、初度適用企業が任意の実務上の簡便法のいずれかを適用する場合、IFRS 第 15 号 C6 項に定められる開示(すなわち、当該企業が適用している実務上の簡便法の種類及びその影響)を提供しなければならない²⁹。

IFRS 第 1 号はまた、初度適用企業が表示される最も古い期間より前に完了している契約を修正再表示しないことを容認している(1.3.1 を参照)³⁰。IFRS 初度適用企業は、財及びサービスのすべてを移転しているかどうかを判断する際、従前の GAAP の規定を参照する。

IFRS 第 15 号 C5 項の任意の実務上の簡便法を適用するには、「適用開始日」を「最初の IFRS 報告期間の期首(すなわち移行日)」と読み替える必要がある³¹。

弊社のコメント

IFRS 第 1 号は、完全遡及適用アプローチを適用する IFRS 適用企業に認められるのと同じ任意の実務上の簡便法を定めているが、初度適用企業による IFRS 第 15 号の適用が難しい場合もあろう。たとえば、従前の会計基準ではいつの時点で財又はサービスが移転されたのかが明らかでない場合、実務上完了した契約に該当するか否かの判定が課題となる可能性がある。

²⁹ IFRS 第 1 号 D34 項

³⁰ IFRS 第 1 号 D35 項

³¹ IFRS 第 1 号 D34 項

2. 範囲

2.1 IFRS第15号の範囲

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³²。

- ▶ IFRS第16号「リース」(又はIFRS第16号適用前であればIAS第17号「リース」)の適用範囲に含まれるリース契約³³
- ▶ IFRS第4号「保険契約」の適用範囲に含まれる保険契約(又はIFRS第17号「保険契約」が発効した場合はIFRS第17号の適用範囲に含まれる契約。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」の適用範囲に含まれる金融商品及びその他の契約上の権利又は義務³⁴、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

IFRS 第 15 号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³⁵。顧客の定義はセクション 2.3 で説明している。提携契約についての説明は、セクション 2.4 を参照されたい。

さらに、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 2.5 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³⁶。

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。

³² IFRS 第 15 号 5 項

³³ IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以降に開始する年度が適用され、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」は廃止された。早期適用も容認されていたが、IFRS 第 16 号の適用開始以前に IFRS 第 15 号を適用していることが条件であった。

³⁴ IFRS 第 9 号は 2018 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用され、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」は廃止される。しかし、IFRS 第 4 号を適用する企業について、その活動が主に保険に関連している場合に IFRS 第 9 号の適用を一時的に免除することを容認する例外措置を任意に適用することができる。仮に企業がこの任意の例外措置を用いる場合、IFRS 第 17 号の発効予定日であった 2021 年 1 月 1 日以降に開始する保険会社の最初の会計期間まで IAS 第 39 号を引き続き適用することとされていたが、2020 年 3 月の会議で IFRS 第 17 号の発効(並びに保険業者に対する IFRS 第 9 号に関する例外措置)を、2023 年 1 月 1 日移行開始する事業年度に延期することが決定された。なお、本書における IFRS 第 9 号への言及は総じて IAS 第 39 号にも関係する。

³⁵ IFRS 第 15 号 6 項

³⁶ IFRS 第 17 号 第 8 項

2.1.1 非貨幣性交換(2019年9月更新)

IFRS 第 15 号は、(潜在的な)顧客への販売をスムーズに促進するための同じ業種にある企業間の非貨幣性交換には適用されない。たとえば、異なる地域のそれぞれの顧客の需要を適時に満たし、輸送コストを抑えるために、2社の石油企業が締結する石油スワップ契約には IFRS 第 15 号は適用しない。企業と財又はサービスを交換する当事者が、企業の通常の活動から生じるアウトプットを取得するために企業と契約を交わしていることを根拠に顧客の定義を満たす場合でも、この適用範囲からの除外規定は適用される。結論の根拠で説明されているように、この種のシナリオは同質の製品を有する業界では一般的である³⁷。ただし、企業間の非貨幣性交換のすべてが IFRS 第 15 号の適用範囲外となる訳ではなく、たとえば、IFRS 第 15 号は財又はサービスとの交換で非現金対価が生じる契約に関する取扱いを別途規定している(セクション 5.6 参照)。従って、交換が顧客への販売を円滑にし、促進するためのものであるかどうかを判定するには判断が必要になる。また、企業が同業他社であるかどうかを判定するにも判断が必要になる。

以下の設例はこうした対価を例示している。

設例 2-1 —— IFRS 第 15 号の範囲外になる非貨幣性交換

ある自動車ディーラーが、顧客から要望のあった色の車を確保するために別の販売店と最新型の車を交換する。この非貨幣性交換は、交換取引の当事者ではない顧客への販売の円滑化を意図している。さらに、両ディーラー店の間では、同業種内における販売のために保有する棚卸資産の交換が生じている。従って、この取引はIFRS第15号の適用範囲外となる。

設例 2-2 —— IFRS 第 15 号の適用範囲内となる非貨幣性交換

ある事務用品小売業者が、事務用品及び消耗品を自動車との交換で自動車販売店に提供する。自動車販売店は、事務用品と消耗品を財務部門で使用する。新しい事務用品は従来の備品からアップグレードされており、自動車販売店は管理費を削減することができる。事務用品小売業者は、受領した自動車を修理部門で使用する。それにより修理部門はレスポンス・タイムを短縮することができ、自社のサービス水準にかかるコミットメントを果たすことができる。この取引では各企業が販売のために保有する棚卸資産の交換が発生するが、通常の事業の過程で、顧客への販売を円滑化するために同業者が販売するための製品の交換ではない。従って、この取引は、それぞれの企業に関しIFRS第15号が適用される。

³⁷ IFRS 第 17 号 BC58 項

2.2 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。そうした契約が IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれるか否かは、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。

また、IFRS 第 15 号は、契約を獲得するための増分コスト及び契約を履行するためのコストなど、一定のコストに関する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、それらの規定が適用されるということが新基準では明確にされている³⁸。新基準の契約コストに関する規定についての詳細な説明はセクション 9.3 を参照されたい。さらに、IFRS 第 15 号の一部規定は、通常の事業の過程におけるものではない非金融資産の処分からの利得又は損失の認識及び測定にも適用される(取引が企業の通常の活動に含まれるかどうかの判断に関するさらなる説明は 2.2.1 及び 2.3 を参照)。

2.2.1 通常の事業の過程におけるものではない非金融資産の処分(2018年10月更新)

企業が IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」及び IAS 第 40 号「投資不動産」が適用される資産を処分し、さらに処分が企業の通常の活動の一部とはならない場合、当該取引には、IFRS 第 15 号ではなく、前述の基準が適用される。しかし、IFRS 第 15 号の公表を受け、非金融資産の売却又は処分による利得又は損失の認識及び測定に際して、IFRS 第 15 号の規定を適用することが求められることになり、それに応じて IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号は、セール・アンド・リースバックに関し IFRS 第 16 号(又は IAS 第 17 号)が定める規定を除き、非金融資産項目の認識が中止される時点でその処分による利得又は損失を純損益に計上しなければならないと定めている。IAS 第 16 号と IAS 第 38 号はそうした利得を収益として分類することを明確に禁止している³⁹。しかし、IAS 第 16 号は例外措置として、ある資産を賃貸しその後同資産を売却するような事業を営む企業の場合、IFRS 第 15 号に従って当該資産の売却からの収入を収益として認識すべきであると定めている。こうした特定の状況に関し IASB は、資産の売却による純額の利得又は損失ではなく、収益(総額)として表示する方が、当該企業の通常の活動をより適切に反映するという点で合意した⁴⁰。尚、セール・アンド・リースバックを介しての処分には IFRS 第 16 号(又は IAS 第 17 号)が適用される⁴¹。

非金融資産の処分による利得又は損失は、処分収入から帳簿価額を差し引いた純額になる⁴²。仮に企業が IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号に従って認識後の測定に再評価モデルを適用する場合、処分された資産に関する再評価剰余金は、資産の認識が中止された時点で資本内で利益剰余金に振り替えられ、純損益には反映されない⁴³。

上述のとおり、IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号は、IFRS 第 15 号の規定に言及することで、非金融資産の顧客以外への(すなわち通常の活動以外の)売却又は処分による利得又は損失の認識及び測定に整合的なモデルを定めている。IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号は、非金融資産の顧客以外への売却について、以下を行うことを求めている。

- ▶ いつの時点で履行義務が充足されるかを判断する際の IFRS 第 15 号の規定(すなわちステップ 5)に関する規定。セクション 7 を参照)を用いて処分日(したがって資産の認識の中止日)を決定する⁴⁴
- ▶ 取引価格を算定する際の実規定(すなわちステップ 3)に関する規定。セクション 5 を参照)に従って処分による利得又は損失の計算に含める対価を測定する。対価の見積りの事後的な変更(たとえば、制限の再評価を含む変動対価の見積りの更新)は、取引価格の変更に関する規定に従って認識する⁴⁵。たとえば、処分の時点で変動対価に制限が課せられる場合、制限が解除されるまで(その後の期間になる可能性もある)純損益に計上してはならない。

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。

³⁸ IFRS 第 15 号第 8 項

³⁹ IAS 第 16 号第 68 項、IAS 第 38 号第 113 項、IAS 第 40 号第 69 項

⁴⁰ IAS 第 16 号第 68A 項、BC35C 項

⁴¹ IAS 第 16 号第 69 項、IAS 第 38 号第 114 項、IAS 第 40 号第 67 項

⁴² IAS 第 16 号第 71 項、IAS 第 38 号第 113 項、IAS 第 40 号第 69 項

⁴³ IAS 第 16 号第 41 項、IAS 第 38 号第 87 項

⁴⁴ IAS 第 16 号第 69 項、IAS 第 38 号第 114 項、IAS 第 40 号第 67 項

⁴⁵ IAS 第 16 号第 72 項、IAS 第 38 号第 116 項、IAS 第 40 号第 70 項

IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は、売却目的で保有する非流動資産に分類される要件を満たす資産について追加的な規定を定めている。そこには、処分時の認識すべき利得又は損失の金額の測定に影響を及ぼす測定規則も含まれる。

IFRS 第 10 号は、親会社は子会社の全部又は一部の処分をどのように会計処理すべきかを定めている⁴⁶。したがって、会計処理は、非金融資産それ自体が売却されるのか(その場合 IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号が適用される)、あるいは子会社の全部又は一部の処分に含まれる(その場合、IFRS 第 10 号が適用される)かどうかで異なる。従前の子会社に対する残存持分が存在する場合、そうした取引を会計処理する際にその他の IFRS(たとえば、IAS 第 28 号、IFRS 第 11 号又は IFRS 第 9 号)も適用される。

通常の事業の過程で行われるコーポレート・ラッパー(単一資産企業)に保有される非金融資産の処分についても同様の検討が必要になる。というのは、IFRS 第 10 号が適用される取引は IFRS 第 15 号の適用範囲から除外されるからである。詳細についてはセクション 2.5 の質問 2-11 を参照されたい。

FASB との差異

FASB の ASC610-20「その他の収益—非金融資産の認識の中止から生じる利得及び損失」は、企業の通常の活動のアウトプットではなく、事業にも該当しない非金融資産又は実質的な非金融資産の売却から生じる利得又は損失をどのように会計処理すべきかを定めている。そこには、不動産ならびに原材料及び貯蔵品をはじめとする無形資産及び有形固定資産の売却も含まれる。ASC 610-20 は、ASC606 の一定の認識及び測定原則の適用を求めている。したがって、US GAAP では、財務諸表上の表示及び開示を除き、非金融資産の顧客以外への売却を含む契約の会計処理は、非金融資産を顧客に売却する契約と総じて同じになる。非金融資産及び実質的な非金融資産のみで構成されているわけではない事業又は子会社の顧客以外への売却もしくは移転は、ASC810「連結」における連結の中止に関するガイダンスを用いて会計処理される。

上述のとおり、IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号は、非金融資産の売却又は処分が通常の事業の過程によるものではない場合、それから生じる利得又は損失を認識・測定するには IFRS 第 15 号の関連する規定を適用しなければならないと定めている。子会社に対する親会社の所有持分の異動(売却又は処分を通じての支配の喪失を含む)は IFRS 第 10 号に従って会計処理する。US GAAP と異なり、IFRS では事業に該当しない実質的な非金融資産の売却に関する具体的な規定を定めていない。

⁴⁶ 親会社が子会社の支配を喪失する場合には IFRS 第 10 号第 25-26 項が適用される。子会社に対する親会社の所有持分が、親会社が子会社の支配を喪失することなく異動する場合、IFRS 第 10 号第 23-24 項が適用される。

2.3 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⁴⁷。IFRS 第 15 号は、IASB 及び FASB のそれが各々の概念フレームワークにおける収益の定義に由来することから、基準書の開発の時点で「通常の活動」という用語を定義していない。特に IASB の当時の概念フレームワークにおける収益の記述は明確に「企業の通常の活動」に言及しており、また FASB の財務会計概念ステートメント No.6 は企業の「継続的な主要又は中心的な事業」という概念に言及している⁴⁸。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。

設例 2-3 —— 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同社の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。

さらに、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場合もある。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用い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。

2.4 提携契約

企業は、たとえばライフサイエンス業界の医薬品候補やエンターテインメント業界における映画のような知的財産を共同で開発するための提携契約を締結することが多くある。そのような契約では、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。提携企業やパートナーが顧客でない場合、こうした取引は IFRS 第 15 号の適用対象外となる。IFRS 第 15 号が適用されることのない提携企業又はパートナー間の取引の例について、IFRS 解釈指針委員会は 2019 年 3 月の会議で議論している。当該会議では、企業がジョイント・オペレーションから受領する権利を有するが、まだ受領していない、もしくは顧客に販売していないアウトプットに関して議論された（セクション 2.5 の質問 2-12 を参照）。

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⁴⁹。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。

⁴⁷ IFRS 第 15 号 付録 A

⁴⁸ IFRS、2010 年財務報告に関する概念フレームワーク 4.29 項；US GAAP 会計概念ステートメント No.6 第 78 項

⁴⁹ IFRS 第 15 号 BC54 項

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)⁵⁰、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。

2.5 他の基準との関係(2019年9月更新)

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。

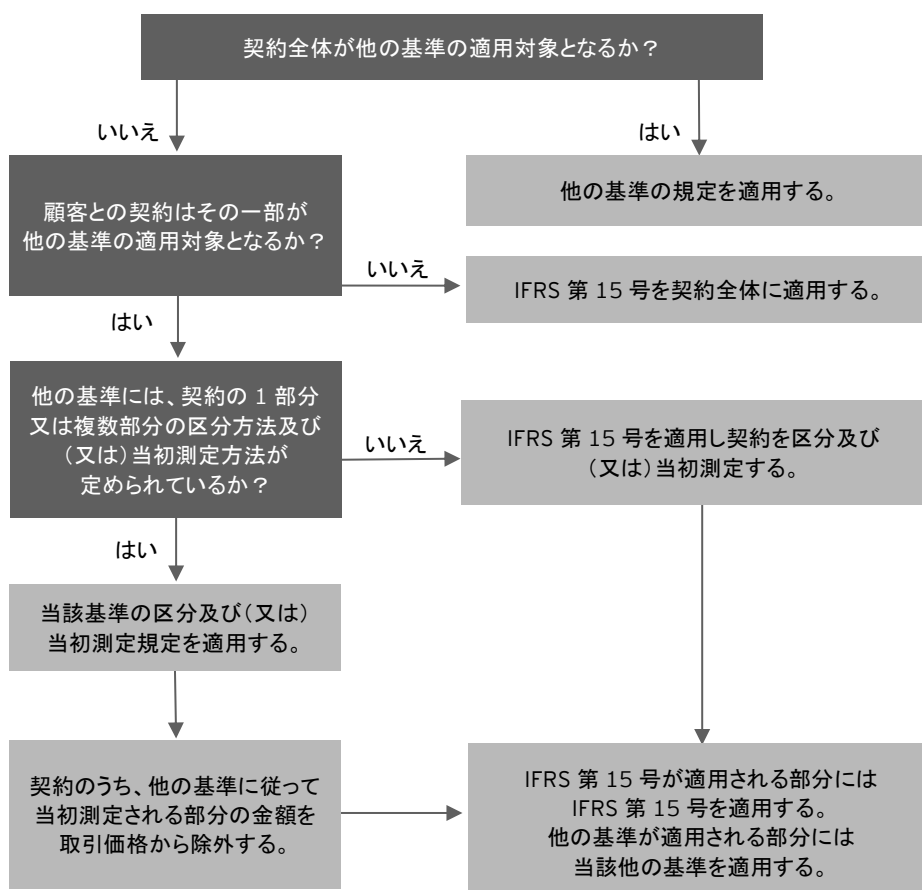
IFRS 第 15 号からの抜粋

7. 顧客との契約は、その一部が本基準の範囲に含まれ、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実施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しなければならない。

[参照: 結論の根拠 BC64 項から BC66 項]

⁵⁰ IFRS 第 15 号 BC56 項

以下のチャートはこれらの規定を説明している。



契約の一部が、当該要素の区分及び(又は)当初測定方法を定める別の基準又は解釈指針の適用対象になる場合、企業は契約の残りの要素に IFRS 第 15 号を適用する必要がある。他の IFRS における区分及び(又は)当初測定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IFRS第15号の適用対象になる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。
- ▶ 契約には(たとえばIFRS第15号の適用対象になるような)他の財又はサービスを売却するという合意が付随するリースが含まれることがある。IFRS第16号は、貸手はリース要素をIFRS第16号に従って、非リース要素については他の基準に従って別個に会計処理しなければならないと定め、契約の要素の区分に関する適用指針を提供している⁵¹。貸手は、取引価格を、履行義務と契約締結後の取引価格の変動への取引価格の配分を定めるIFRS第15号の規定を適用して、リース要素と非リース要素を含む契約(他の追加的なリース要素がある契約も含む)における対価を配分する(セクション6参照)⁵²。IFRS第16号に関する更なる情報については、弊法人刊行物「Applying IFRS: 新たなリース基準」⁵³を参照されたい。

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号を適用する必要がある。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。

⁵¹ IFRS 第 16 号第 12 項、B32-33 項

⁵² IFRS 第 16 号第 17 項

⁵³ www.ey.com/IFRS で閲覧可能

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号が適用される以前は、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⁵⁴。

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取することができる。

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) 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、シャリヤ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。

⁵⁴ IFRS 第 9 号 B5.4.1 項—B5.4.3 項参照

よくある質問

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で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で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。

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という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で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で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。

よくある質問

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で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。

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?

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⁵⁵。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?

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。

FASB との差異

FASBは2016年12月に、US GAAPの下では、固定オッズでの賭け契約にはASC606が適用されることを明確化するために、ASC815及びASC924「エンターテイメント・カジノ」に適用範囲に関する例外規定を追加した。

質問2-7: 長期供給契約に関する生産前活動についても収益認識基準が適用されるのか?

長期供給契約の中には、企業が顧客のニーズを満たすために新しいテクノロジーを開発したり、既存のテクノロジーを適合させるために事前のエンジニアリング及び設計活動を実施する場合がある。多くの場合、これらの生産前活動は生産契約に定められるユニットを引き渡すのに不可欠となる。

企業はそうした生産前活動が、IFRS第15号の適用対象となる顧客との契約における約定(及び潜在的な履行義務)になるかどうかを評価する必要がある。この評価を行うにあたり、企業は、当該活動で財又はサービスが顧客に移転されるかを判断する必要がある。生産前活動が、IFRS第15号が適用される約定した財又はサービスであるのかの判断に関する詳細についてはセクション4.1.1の質問4-1を参照されたい。約定した財又はサービスであると判断される場合、企業はIFRS第15号をそれらの財又はサービスに適用する。

よくある質問

質問2-8: 副産物又は廃棄素材も収益認識基準の適用対象になるのか?

⁵⁵ ASU 第2018-08号「非営利企業」(トピック958: 受領及び提供された寄付に関する適用範囲及び会計処理のガイダンスの明確化)

よくある質問

製造プロセスの結果生じる副産物又は廃棄材を販売する消費者製品企業を例に考えてみる。副産物又は廃棄材の第三者への販売がIFRS第15号の適用対象になるのかを判断するにあたり、企業は最初にそうした項目の販売が企業の通常の活動過程で生じたアウトプットであるかどうかを判断する⁵⁶。これは、IFRS第15号が収益を「企業の通常の活動過程で生じる収益」と定義しているからである。企業がそうした項目の売上が顧客との契約から生じる収益を表すと判断する場合、通常、IFRS第15号に従って売上を認識する。

当該売上が通常の活動過程におけるものではないと判断する場合、それらは顧客以外への販売を表すことになり、企業は当該売上を顧客との契約から生じる収益とは別個に認識する。

我々は、企業が副産物又は廃棄材の売上を売上原価の減額として認識することは適切でないと考えている。というのは、副産物や廃棄材の売上を売上原価の減額として認識することは、主製品の製造に使用される原材料の原価を不適切な形で反映する可能性があるからである。しかし、他の基準が原価の減額として認識することを容認している場合には、この解釈は適用されない。

IAS第2号「棚卸資産」は、主製品と副産物の加工費は、合理的かつ一貫した方法でこれらの製品に配賦すると定めている。しかし、IAS第2号は、「ほとんどの副産物はその性質上重要性がない。その場合には、副産物は正味実現可能価額で測定し、その価額を主製品の原価から控除する。その結果、主製品の帳簿価額は原価と大きく異ならないことになる」とも述べている⁵⁷。我々は、IAS第2号のこの規定は加工費の主製品と副産物への配賦にのみ関係するものであり、副産物の売上からの収入を売上原価の減額として表示することを容認するものではないと考えている。

質問2-9: プリペイド・ギフト・カードの販売はIFRS第15号の適用範囲に含まれるのか？

企業が通常の事業の過程でプリペイド・ギフト・カードを現金販売することがある。プリペイド・ギフト・カードにより、顧客は通常、カードを使用することで当該企業又は第三者の財又はサービスを取得する権利を得る。プリペイド・ギフト・カードの未使用残高については、企業は、未使用残高の使用時に消滅する負債を認識する必要がある。しかし、プリペイド・ギフト・カードごとにその特徴は異なり、負債の性質もそれら特徴の評価に左右される。プリペイド・ギフト・カードにIFRS第15号を適用するのか、それとも他の基準を適用するのかを決定するには判断が必要になる。

金融負債を生じさせるプリペイド・ギフト・カードは、IFRS第9号の適用対象となる。一方、プリペイド・ギフト・カードが金融負債を生じさせない場合には、IFRS第15号が適用される可能性が高い。IFRS第15号の適用対象となるプリペイド・ギフト・カードへのIFRS第15号の適用に関する詳細についてはセクション7.9を参照されたい。

IFRS第9号の適用対象となるプリペイド・カードの例について、解釈指針委員会が2016年3月の会議で議論している。そこでは、企業が現金との交換で発行するプリペイド・カードの未使用残高の会計処理ならびに関連して生じる負債の分類が論点となった。解釈指針委員会は、寄せられた要請書に記述されていた特定の特徴を有するプリペイド・カードに限定して審議した。このプリペイド・カードは、特に以下のような特徴を有していた⁵⁸。

- a. 有効期限及びバックエンド・フィーが存在しない。すなわち、カード所有者が使用しない限り、未使用残高が減ることがない。
- b. 返金不能である。
- c. 特定金額の財又はサービスのみを利用可能である。
- d. 特定の第三者加盟店でのみ利用可能である(特定のカードを受け入れる加盟店の範囲はカード・プログラムに左右される)。及び利用時点で企業は加盟店に現金を引き渡す。

⁵⁶ IFRS 第15号 付録 A.

⁵⁷ IAS 第2号第14項

⁵⁸ IFRIC Update 2016年3月、IASBのウェブサイトで見覧可能

よくある質問

解釈指針委員会は、上記の特徴を有するプリペイド・カードを発行する企業は、契約上カード保有者に代わって現金を加盟店に引き渡す義務を負っていることに留意した。この義務は、カード保有者がカードを利用して財やサービスを購入することが条件となるが、企業はこの契約上の義務を決済するために現金を引き渡すことを回避する無条件の権利を有していない。そのため解釈指針委員会は、プリペイド・カードに係る企業の負債は、金融負債の定義を満たし、IFRS第9号及びIAS第32号「金融商品：表示」の適用対象となると結論付けた。したがって解釈指針委員会はこの論点をアジェンダに付け加えないこととした。また、解釈指針委員会はこのアジェンダ決定において当該論点に関する議論にはカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは含まれないと述べた。

質問2-10: ネットワークへの接続を構築するために返還不能な前払手数料を受領する契約はIFRS第15号の適用範囲に含まれるのか否かをどのように判断するのか？

セクション5.8の質問5-30の回答を参照。

質問2-11: コーポレート・ラッパーを用いた顧客への販売は、IFRS第10号を適用すべきか、それともIFRS第15号を適用すべきか？

状況による。企業は通常の活動で、資産(例：不動産)そのものではなく、当該資産を保有する独立した企業(一般的に「コーポレート・ラッパー」又は単一資産企業)と称される)に対する資本性持分を売却することで資産を売却する契約を顧客と締結することがある。企業がそのようなコーポレート・ラッパーに対する資本性持分の売却を通じて資産を売却する目的は税務もしくは法律上の理由の場合もあれば、現地の規制や事業慣行に起因することもある。取引を取り巻くさまざまな事実と状況が異なることも考えられ、下記はそうしたものの例示である。

- ▶ コーポレート・ラッパーが創設され、そこに資産が移転される時点
- ▶ 企業が契約を顧客と締結する時点
- ▶ 企業が資産を建設する場合、工事が開始する時点
- ▶ コーポレート・ラッパーに対する資本性持分が法律上顧客に移転される時点

さらに、コーポレート・ラッパーには単一の資産(関連する繰延税金資産又は負債を伴う)のみが含まれる場合もあれば、金融負債など、他の一つ以上の資産又は負債が含まれる場合がある。

顧客へのコーポレート・ラッパーによる売却にIFRS第10号を適用すべきか、それともIFRS第15号を適用すべきかの判断は事実と状況に左右され、以下の考慮をはじめ、重要な判断が求められる。

- ▶ IFRS第10号は、一つないし複数の企業を支配する企業(すなわち親会社)は、一部の限定的な例外は存在するものの、連結財務諸表を作成し開示しなければならないと規定し、投資者として、被投資企業を支配しているかどうか(従って連結しなければならないか)を判断するための規定を定めている。親会社が支配を獲得した日からそれが支配する企業(すなわち、子会社)を連結する場合、支配を喪失する日時点でその連結を中止する⁵⁹。IFRS第10号は、子会社全体の売却又は一部の売却の会計処理についても定めている⁶⁰。
- ▶ IFRS第15号は、「IFRS第9号、IFRS第10号及び.....の適用範囲になる金融商品及びその他の契約上の権利又は義務をその適用範囲から除外」している⁶¹。

一部企業は実際、通常の活動の一環であるという理由で顧客との契約のすべてにIFRS第15号を適用しており、それにより、各取引の「実質」が適切に反映されると考えている(たとえば、企業は「実質的に」資本性持分ではなく資産を売却しているのであって、そうしたストラクチャーが組成されたのは法律、税金又はリスク上の理由からであり、収益の認識に影響が生じるべきではないと考えている)⁶²。

⁵⁹ IFRS 第10号第2項、4-4B項、付録A

⁶⁰ 親会社が子会社の支配を喪失する場合IFRS 第10号第25-26項が適用される。親会社の支配の喪失は生じないが親会社の子会社に対する所有持分に異動がある場合にはIFRS 第10号第23-24項が適用される。

⁶¹ IFRS 第15号第5項(c)

⁶² IFRS 解釈指針委員会アジェンダ・ペーパー6「不動産を含む単一資産企業の売却(IFRS 第10号)」第15-16項IASBのウェブサイトで見覧可能

よくある質問

投資者がコーポレート・ラッパーを支配しているかどうかの判定にも判断が必要になる。たとえば(売却)企業が、顧客の契約の条件に基づきコーポレート・ラッパーに関し代理人として行動することがある。売却の前にコーポレート・ラッパーを企業が支配していなければIFRS第10号がこの売却取引に適用されることはない。

IFRS解釈指針委員会は2019年6月の会議で、企業が通常の活動の一環として、子会社に対する資本性持分を譲渡することで不動産を売却する契約を顧客と締結する取引の会計処理について提出された要望書を議論した。企業は、顧客との契約を締結する前に子会社を設立している。子会社には単一の資産(不動産棚卸資産)と関連する税金資産または負債しか存在しない。顧客との取引の結果として子会社の支配を喪失することになる前は、子会社の連結にIFRS第10号を適用していた。IFRS解釈指針委員会は2019年6月の会議でこの問題を議論したが結論には至っていない。本書執筆時点では、この問題は引き続きIFRS解釈指針委員会の会議で議論されていくことになると考えられている⁶³。

IFRS第10号又はIFRS第15号のいずれの基準を適用すべきかは、表示だけの問題ではない。すなわち、それはたとえば、認識の時期にも影響を及ぼす(すなわち、ある一時点での認識又は一定期間にわたる認識、くわえて、ある一時点で認識される場合には、その具体的な時点)。さらに、IFRS第10号は子会社の支配を喪失する時点で当該子会社のすべての資産及び負債の認識の中止に関しても具体的な規定を定めているが、顧客との契約にIFRS第15号が適用される場合には該当しない。

FASB との差異

US GAAP では、コーポレート・ラッパーの売却は一般的に ASC 第 606 号が適用される。ASC 第 810 号は、事業に該当する子会社の支配の喪失が ASC 第 606 号の適用範囲になる場合には、連結の中止及び認識の中止に関する規定は適用されないと示唆している。事業に該当しない子会社の支配の喪失は、取引の実質が別の基準書(例: ASC606 号)の適用範囲内となる場合には ASC 第 810 号の適用範囲から除外される。ASC 第 610-20 号は、事業ではない非金融資産及び実質的な非金融資産を顧客ではない相手方当事者に移転する際に生じる利得又は損失の認識に適用する。

質問2-12: IFRS第11号によるジョイント・オペレーターは、ジョイント・オペレーターとして受け取る権利を有する、まだ顧客に売却されていない金額についてIFRS第15号に従って収益として認識することができるか?

いいえ。IFRS第15号に従って認識される収益は、財又はサービスを顧客に移転するという企業の履行を反映するものでなければならない。

IFRS第11号では、ジョイント・オペレーターは、ジョイント・オペレーションに対する持分に関する特定の収益にそれぞれ適切な基準を適用して会計処理をしなければならない⁶⁴。従って、ジョイント・オペレーターとの契約はIFRS第15号の適用範囲外となる一方、IFRS第11号によるジョイント・オペレーションに対する持分に関する収益が顧客との契約から生じる場合、それはIFRS第15号に従って認識される。

セクション2.1で説明しているように、IFRS第15号は顧客との契約のみに適用される。さらにIFRS第11号は、ジョイント・オペレーターは「ジョイント・オペレーションから生じるアウトプットに対する持分の売却から生じるその収益を」認識しなければならないと定めている⁶⁵。従って、ジョイント・オペレーターが認識する収益は、下記の例の通り、アウトプットの生産又はアウトプットを受け取る権利ではなく、ジョイント・オペレーションから受け取り、顧客に売却したアウトプットに相当するものでなければならない。

⁶³ IFRIC Update、2019年6月、IASBのウェブサイトで見覧可能

⁶⁴ IFRS第11号第21項

⁶⁵ IFRS第11号第20項(c)

よくある質問

これは、IFRS解釈指針委員会が2019年3月に至った結論に整合する。IFRS解釈指針委員会は、以下の例を用いてこの論点について議論している⁶⁶。

ジョイント・オペレーションに対する持分に関する収益の認識における IFRS 第 11 号と IFRS 第 15 号の間の相互作用の例

事業者Aと事業者Bは、2年間にわたるアウトプットの生産が見込まれる、法人格を有さないジョイント・オペレーション(JO)を設立する。JOに関する契約に従って各ジョイント・オペレーターは、JOの活動から生じるアウトプットの50%を受け取る権利を与えられ、発生した生産原価の50%を負担する義務を有する。事業上の理由から、各報告期間に各ジョイント・オペレーターが実際に受領し顧客に移転されるアウトプットは、受け取る権利を有するアウトプットと異なることもある。このような事業者が受け取る権利を有するアウトプットと実際に受け取ったアウトプットの差異は、現金ではなく、JOを通じて生じるアウトプットの将来の引渡を介して清算される。

JOの活動からのアウトプットは第1年度がCU100、第2年度がCU150であった。1年目も2年目も両事業者は発生した原価の50%を互いに負担した。

	事業者 A	事業者 B
1 年目		
アウトプット受領の権利	CU50	CU50
顧客が受領し、移転されたアウトプット	CU48	CU52
	CU2	CU(2)
2 年目		
アウトプット受領の権利	CU75	CU75
顧客が受領し、移転されたアウトプット	CU77	CU73
	-	-

事業者Aと事業者Bは各期間に、JOの活動から生産され受領する権利を有する分のアウトプットか、あるいは実際に受領し顧客に移転された分のアウトプットのどちらかを収益として認識すべきかを検討する。

この事例では、IFRS解釈指針委員会は、各ジョイント・オペレーターはIFRS第15号に従って各報告期間において顧客に実際に移転されたアウトプットに対応する収益のみを認識すると結論付けた。よって事業者AとBがアウトプットを受領する権利を有しているが、アウトプットがまだ顧客に受領されておらず、販売されていないものについては、両事業者は収益を認識しない。

従って事業者Aは顧客との契約から生じるCU48の収益を1年目に、CU77を2年目に認識する。同様に事業者Bは顧客との契約から生じるCU52の収益を1年目に、CU73を2年目に認識する。

⁶⁶ IFRIC アップデート、2019年3月、IASBのウェブサイトで見覧可能、IFRS 解釈指針委員会アジェンダ・ペーパー2、2018年11月、IASBのウェブサイトで見覧可能

3. 顧客との契約の識別

IFRS 第 15 号に定められる収益認識 5 ステップ・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、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⁶⁷。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。

⁶⁷ IFRS 第 15 号 BC32 項

3.1 契約の属性(2018年10月更新)

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⁶⁸。

- ▶ 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⁶⁹。

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⁷⁰。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⁷¹。

当該要件が満たされない場合(また要件が満たされるまで)、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。

⁶⁸ IFRS 第 15 号第 9 項

⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC33 項

⁷⁰ IFRS 第 15 号第 13 項

⁷¹ IFRS 第 15 号 BC34 項

よくある質問

質問3-1: 長期基本供給契約は、IFRS第15号の収益認識モデルの適用対象の契約とみなされるための強制可能な権利と義務を創出するか？

企業は長期基本供給契約を通じて企業と顧客間のビジネス関係の全体的な条件(たとえば、サービスの範囲、価格、支払条件、製品保証及びその他の権利及び義務)を定めることがある。通常、企業と顧客が長期基本供給契約を結ぶと、その後の購入は、顧客が明確に長期基本供給契約に言及し、引き渡される製品、サービス及び数量を特定する取消不能な注文書又はオンラインによる承認を発行することで行なわれる。

そのような場合、長期基本供給契約により、IFRS第15号の収益認識モデルの適用対象である契約とみなされるために必要となる強制可能な権利及び義務が生じる可能性は低い。というのも、通常長期基本供給契約は価格や支払条件を定めるものの、移転すべき具体的な財又はサービス、その数量を定めることがないからである。したがって、移転される財又はサービスに関する各当事者の権利及び義務が識別できない。長期基本供給契約と顧客の注文を一体で捉えてはじめてIFRS第15号が適用される契約となる可能性が高い。よって、企業は長期基本供給契約とその後の顧客の注文の両方を評価して、IFRS第15号第9項の要件が満たされるか、また満たされる場合にはいつの時点で充足されるかを判断する必要がある。

長期基本供給契約に顧客に最低限の数量の財又はサービスを購入することを要求する強制可能な条項が含まれている場合、長期基本供給契約のみでIFRS第15号が適用される契約が存在する可能性がある。というのも、最低限の数量の財又はサービスに関して強制可能な権利及び義務が存在するからである。

質問3-2: 無料の試用期間において収益認識モデルの適用対象となる契約が存在するか否かをどのように判断するか？

無料の試用期間は、一定のサブスクリプション契約では一般的である(たとえば、雑誌の購読やストリーミング・サービス)。顧客は、契約を締結する時点、有料契約期間が開始する前、又は有料契約期間のはじめ又は終わりに特典としてなど、数多くの財やサービスに関する無料期間を受け取ることがある。

IFRS第15号は、企業が収益認識モデルの適用対象となる契約が存在すると判断するまで、収益を認識すべきではないと定めている。IFRS第15号の下で契約が存在すると判断した時点で、企業は契約における約定を識別しなければならない。そのため、IFRS第15号に基づく契約が存在する前に企業が財又はサービスを移転している場合、我々は試用期間に提供された無料の財又はサービスは一般的にマーケティング・インセンティブとして会計処理しなければならないと考えている。

企業が有望な顧客に対して3カ月間の無料試用期間を提供するマーケティング・プログラムを例に考えてみる。企業の顧客は無料試用期間に提供されるサービスについて支払いを求められることはなく、企業もマーケティング・プログラムに従ってサービスを提供しなければならないという義務を負うことはない。顧客が無料試用期間が終了する時点で企業に将来サービスを提供することを義務づけ、また顧客にサービスに対する支払いを行うことを義務づける契約を企業と締結する場合(たとえば、その後の12カ月間について契約を締結する)、マーケティング・プログラムの中で提供されたサービスは、顧客との強制可能な契約の一部とはならない。

しかし、企業が有望な顧客と交渉する過程で、顧客が12カ月間の有料サービスに合意するならば、企業が3カ月間の無料サービス(実質的には15カ月のサービスを値引きで)を提供することに合意する場合、契約により企業は3カ月間の無料サービスを提供しなければならないと、それらについても契約における約定として識別する。

上記の解釈は、顧客が試用期間中は追加的な財又はサービスに対する対価の支払いを求められない(すなわち無料である)場合にのみ適用される。試用期間に受領する財又はサービスとの交換で顧客が(たとえ名目的な金額であっても)対価の支払いを求められる場合、会計上の帰結は異なる可能性がある。IFRS第15号の適用範囲に含まれる契約が存在するかどうかを判定するために企業には判断が求められる。

よくある質問

質問3-3: 収益認識モデルの適用対象となる契約が存在するか否かを判断する際に、企業は補足合意についても考慮すべきか？

はい。IFRS第15号に基づく契約が存在するか否かを判断する際に、企業は強制可能な権利及び義務を生じさせるもしくは生じさせることのないすべての条件を考慮しなければならない。補足合意やその他の修正をはじめ、契約全体を理解することが、この判断には不可欠となる。

補足合意とは契約への修正をいい、主契約とは別個に文書化される場合もされない場合もある。取引が複雑又は重要である、あるいは企業と顧客の間に複雑な取決めや関係が存在する場合、補足合意が交わされる可能性が大きくなる。補足合意は多くの形式を取り(たとえば、口頭での合意、電子メール、レター、契約の条件変更など)、さまざまな理由で取り交わされる。

補足合意は、財務報告年度の年度末より前の契約の締結や通常の事業の過程では締結されることのない契約の締結を顧客に促すというインセンティブを提供する場合がある。補足合意は、顧客が予定より早い財又はサービスの受け入れを了承するよう促す、又は企業が通常提供する以上の権利を顧客に提供することがある。たとえば、補足合意では以下のような事項が反映される。

- ▶ 契約上の支払条件が緩和される
- ▶ 契約に明記される権利が拡充される
- ▶ 返品権が認められる
- ▶ 企業が将来に契約に定められていない製品又は機能性を提供する、又は再販業者が製品を販売するのを支援することを確約する

したがって、契約条件が補足合意と主契約とで異なる場合、企業は、補足合意により新たな権利及び義務が生じているか、既存の権利と義務が変わることになるのかを評価しなければならない。契約の結合と契約条件の変更についてはそれぞれセクション3.3と3.4で詳述しているのでそちらを参照されたい。

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⁷²。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⁷³。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。

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⁷⁴。

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高い。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又は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⁷⁵。

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も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。

⁷² IFRS 第 15 号 BC35 項

⁷³ IFRS 第 15 号 BC36 項

⁷⁴ 財務報告に関する概念フレームワーク BC3.26 項; 改訂後の財務報告に関する概念フレームワーク 2.12 項 (2020 年 1 月 1 日以降開始事業年度より発効)を参照

⁷⁵ IFRS 第 15 号 BC37 項

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⁷⁶。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。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。

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、その顧客又はその種類の顧客クラスに係る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⁷⁷。

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を指摘した⁷⁸。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⁷⁹。

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⁸⁰。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⁸¹。

⁷⁶ IFRS 第 15 号 BC40 項

⁷⁷ IFRS 第 15 号 BC45 項

⁷⁸ IFRS 第 15 号 BC43 項

⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC46E 項

⁸⁰ IFRS 第 5 号付録 A

⁸¹ IFRS 第 15 号 BC46 項

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⁸²。

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収益認識モデルにおけるステップ 3（セクション 5 で説明）の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）が CU1 百万 での建物の販売に関する顧客との契約を締結する。顧客は当該建物の中にレストランを開店することを意図している。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での知識がほとんどない。

顧客は契約開始時に CU50,000 の返金不能の預け金を支払い、約束した対価のうち残りの 95% について企業との長期の融資契約を結ぶ。当該融資契約はノンリコースで提供され、これが意味するのは、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が、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である。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 号の第 9 項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 号の第 9 項(e)の要件に該当しないと結論を下す。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、企業は顧客が支払いを行う能力及び支払いの意図に以下の要因により疑問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 号の第 9 項の要件に該当しないので、企業は、IFRS 第 15 号の第 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どれも生じなかったこと、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た（すなわち、企業が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 つが生じた時まで、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。

⁸² IFRS 第 15 号 BC46C 項

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移行時に大きな変更をもたらす可能性が高い。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⁸³。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。

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)」という表現が使われている。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⁸⁴。

FASB は、USGAAP において、回収可能性を評価する意図を明確化するために追加のガイダンスを設けている。しかし、IASB はその結論の根拠で、回収可能性に係る要件の評価に関連して IFRS と US GAAP で結果に違いが生じることは見込んでいないと述べている⁸⁵。

よくある質問

質問3-4: 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。

⁸³ IAS 第 18 号第 14 項 (b)、第 18 項、第 20 項 (b)

⁸⁴ 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。

⁸⁵ IFRS 第 15 号 BC46E 項

よくある質問

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。

契約ポートフォリオの回収可能性評価の例

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る一方、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。

質問3-5: 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(2019年9月更新)

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(すなわち明示される契約期間又はそれより短い期間)を判断しなければならない。IFRS第15号における契約期間は、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。企業は、契約に明示される全期間について現在の強制可能な権利及び義務が存在すると仮定することができず、IFRS第15号に定められているように個々の契約における強制可能な権利及び義務を検討しなければならない可能性が高い。

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を行うことができるものがある。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。

強制可能な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。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。企業は、マスターサービス契約、解約条項及び実務上の慣行を含む契約上の総合的な取決めをチェックし、強制力を有する契約上の権利及び義務に影響を与えかねない条件や状況を特定する必要がある。IFRS 第 15 号の下では、この判断は重要である。というのは、同基準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からである。また、要求される開示の一部に関して、開示される金額にも影響が及ぶ場合がある。解約条項が契約期間にどのように影響を及ぼすのかについての説明は下記質問 3-6 を参照されたい。

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。企業が、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。

弊社のコメント

従前の IFRS では、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た。IFRS 第 15 号の下では、企業は契約が一見より長い期間を明示しているものであっても、当事者がペナルティなく契約を解約できる場合、これを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求められる可能性がある。企業は契約期間を判断するにあたり、すべての事実の状況を考慮しなければならない。たとえば、解約違約金の実質的であるかどうか、及び解約条項が契約期間に及ぼす影響を決定するには相当な判断が必要となる。

よくある質問

質問3-6: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る。

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。

よくある質問

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)こととおおむね合意に達した。企業は、契約に通知又は解約期間(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)が含まれるかどうかを考慮する必要がある。通知又は解約期間により、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。解約違約金が契約の期間にどのように影響を及ぼすか、下記の設例で検討する。

設例 3-2 —— 契約の期間の判定

A社は期間4年のサービス契約を顧客と締結する。顧客は、返還不能の年間費用CU100,000を支払う。これは、1年間のサービスの独立販売価格である。

以下のシナリオのそれぞれにおける契約の期間を決定するために、A社は次のような事実関係を考慮し、契約に解約権と解約ペナルティが定められているかどうかを検討する。

シナリオ A: 解約権はいずれの当事者にも与えられていないと仮定する。その場合、明記される契約期間全体にわたり、強制力を有する権利と義務が存在し、契約の期間は4年になる、

シナリオ B: 契約によりいずれの当事者も、理由なく契約を解約する権利を有しているが、年を追うごとに減少する解約ペナルティが各年度の末時点で発生すると仮定する。以下は契約による支払いを例示したものである。

	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度
年間費用(CU)	100,000	100,000	100,000	100,000
解約ペナルティ(CU)	225,000	150,000	75,000	-

A社が各年度のペナルティは実質的であると判断する場合、明記されている4年の契約期間にわたり強制力を有する権利及び義務が存在する、

シナリオ C: 契約は、各年度の末時点で、解約ペナルティなしに解約する権利を顧客に与えると仮定する。

この場合、A社は、契約の期間は、残りの3年間のそれぞれについて契約を更新するオプションが存在する1年と判断する。というのも、顧客は3年間についてサービスを受領するかどうかを選択することができるからである。すなわち、A社は、実質的な解約ペナルティが存在しないことから、明記される契約期間全体にわたる強制力を有する権利及び義務は存在しないと判断する。契約を更新するオプションは、毎年のサービス対価が独立販売価格CU100,000で提供されることから重要な権利とはならない。

設例 3-3 —— 解約ペナルティが存在しない契約の期間

A社は、メンテナンスサービスを提供する期間3年の契約を顧客と締結する。同社はサービスの提供を即座に開始する。対価は毎月均等に分割で支払われ、いずれの当事者も30日前に通知を行えばもう一方の当事者に補償することなく解約することができる。

A社はこれまで契約期間は3年であると考えていたが、その権利と義務は30日間に限り強制可能である。IFRS第15号に従って、この契約は追加的な月次メンテナンスサービスに係る更新権を伴う1カ月間の契約として会計処理される。これは、顧客もA社も、実質的な解約に係る支払いを行わなくとも30日前の通知をもって契約を取り消すことができるからである。

A社は、当該更新権が重要な権利を表すかどうかを判断するために、更新権の会計処理を評価する必要がある(セクション4.6を参照)。

よくある質問

質問3-7: 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。質問3-6にある設例3-2のシナリオBを参照されたい。

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4-14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。さらに実質的な解約ペナルティであり、強制可能な権利及び義務を生じさせる又は否定する支払いは、契約ではそのような名称で表されていない可能性がある。TRGのアジェンダ・ペーパーでは、企業が装置と消耗品を販売する場合の設例を記載していた。装置は値引き販売されるが、最低限の数量の消耗品を購入しない限り、顧客は値引きの一部もしくは全部を返還しなければならない。TRGのペーパーは、ペナルティ(すなわち、事前値引きの取消し)は実質的であり、最低限の数量に関する強制可能な権利と義務の証拠になると結論づけている。この設例についてはセクション4.6の質問4-14でさらに詳しく説明している。

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オプション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、顧客が契約を一方的に解約できる権利を有している場合があげられる。IASB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りますと述べている⁸⁶。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3-8: 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—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よって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)。

⁸⁶ IFRS 第15号 BC391項

よくある質問

質問3-9: 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⁸⁷」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⁸⁸。以下の例を考慮する。

設例 3-4 — 契約の部分的な解約

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。

質問3-10: 契約が期限を迎えた後、契約が更新されるまで強制可能な権利と義務が存在しない期間に提供されるサービスをどのように会計処理するのか?

契約が期限を迎えたが、まだ更新されていないことから契約が存在しないことになる期間に企業がサービスを顧客に引き続き提供する場合、契約が更新された時点で(すなわち、強制可能な権利と義務が企業と顧客の間に存在することになる時点で)これらのサービスの提供について累積的にキャッチアップする方法で収益を認識する必要があると考える。

セクション3で説明するように、強制可能な契約の有無を判定するには判断が必要で、関連する法律の枠組みも検討する必要がある

累積的にキャッチアップする方法で収益を計上する方法は、強制可能な権利と義務が存在することになる時点で部分的に履行されている履行義務を反映し、強制力を有する契約に従って企業が財又はサービスの支配を顧客に移転するとき(又は移転するにつれ)収益を認識すると定めるIFRS第15号の全体的な原則に整合する。この結論はまた、契約が成立する前に顧客に提供される財又はサービスの会計処理に関する質問7-19の回答とも一致する。以下の例を検討する。

⁸⁷ IFRS 第 15 号第 18 項

⁸⁸ 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オプション」(2015年11月9日付)第47a項

設例 3-5 —— 契約の期限が切れた後の期間に提供されるサービス

A社は20X1年1月1日に一定期間にわたり顧客に移転されるウェブホスティング・サービスを提供する1年契約を顧客と締結する。対価の合計額CU1,200は前払で返還不能である。契約の期限が切れてもA社はその判断で、顧客が契約の更新を検討するために必要となる一定期間にわたり引き続きウェブホスティング・サービスを提供することができる。顧客が契約を更新する場合、価格には当初の契約が失効して契約が更新されるまでの期間の間に提供されるウェブホスティング・サービスの対価も含まれることになる。

顧客は20X2年2月1日に契約の更新に合意する。A社は合計対価CU1,200で20X2年1月1日から20X2年12月31日まで当該サービスを提供することに合意する。対価は契約更新日に支払われる。A社は、強制力を有する権利と義務が20X2年2月1日時点で存在すると判断し、1カ月間(すなわち20X2年1月)のウェブホスティング・サービスの支配の移転を反映するために累積的なキャッチアップによる方法で収益を認識する。したがって、A社は更新日以前に顧客に提供したウェブホスティング・サービスについてCU100を20X2年2月1日に認識する。残りの対価CU1,100を、履行にあわせて20X2年2月1日から20X2年12月31日にかけて認識する。

企業が、強制可能な契約が存在する前に移転する財又はサービスの対価を顧客から受領することがある。その場合、IFRS第15号の第14項から第16項の規定に準拠する必要がある(セクション3.5で説明)。取決めがIFRS第15号の契約であるための要件を満たさない場合、2つの事象(例:企業には財又はサービスを顧客に移転する義務がもはや存在しない、又は顧客が約束した対価の全部もしくはほぼ全部を企業が受領しており対価は返還不能である)の1つが発生している場合にのみ受領した返還不能な対価を収益として認識する。

3.3 契約の結合(2018年10月更新)

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 IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」に定義される顧客の関連当事者)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⁸⁹。

- ▶ 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⁹⁰。

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乖離が大きければ大きいほど、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を指摘した⁹¹。

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⁹²。すなわち企業は、複数の約定のそれぞれに対して別個の契約が締結されていることのみをもって、同時又はほぼ同時に顧客に行われる複数の約定を、収益認識モデルにおけるステップ 2 に従って 1つ又は複数の履行義務に結合する必要があるかどうかを判断することを回避することは認められない。

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」⁹³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⁹⁴。

契約の結合に係る IFRS 第 15 号の要件は、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。

⁸⁹ IFRS 第 15 号 BC74 項

⁹⁰ IFRS 第 15 号 BC71 項

⁹¹ IFRS 第 15 号 BC75 項

⁹² IFRS 第 15 号 BC73 項

⁹³ IAS 第 18 号第 13 項

⁹⁴ 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簡便法

IFRS 第 15 号の下では、セクション 3.3 に記述される契約の結合要件が満たされる場合を除き、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するのではなく、収益を認識する上で複数の契約をグループ化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簡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、顧客との個別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、本基準を当該ポートフォリオに適用することが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性のある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。

[参照: 結論の根拠 BC69 項及び BC70 項設例 22]

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ものではないと述べている。IASB は、その代わりに、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り、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、判断が求められると説明している⁹⁵。

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。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3-11: 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3-4の回答を参照。

⁹⁵ IFRS 第 15 号 BC69 項

3.4 契約の変更(2018年10月更新)

契約当事者が、契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更に合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、契約変更は、変更指示、変型あるいは修正と呼ばれる場合がある。契約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[参照: 結論の根拠 BC81 項(a)も]。契約変更の承認は、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変更を承認していない場合には、企業は、契約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[参照: 結論の根拠 BC81 項(a)も]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、契約変更から生じる取引価格の変更の見積り[参照: 結論の根拠 BC81 項(b)も]を、変動対価の見積りに関しての第 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 —— 範囲及び価格の未承認の変更(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、顧客が企業に契約開始後 30 日以内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、企業は契約開始の 120 日後までアクセスを提供されなかった。契約開始後に発生した敷地への暴風雨の被害のためである。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、遅延の結果として具体的な直接的な原価が生じたことを、契約の条件に従って立証し請求を準備することができる。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 号の第 18 項から第 21 項に従って契約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、企業はこの変更の会計処理を、IFRS 第 15 号の第 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を行う。企業は、取引価格を見積もる際に、IFRS 第 15 号の第 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⁹⁶。

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) 別個のものである約束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、追加的に約束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。

[下記も参照: 結論の根拠 BC77 項設例 5 ケース A]

21. 契約変更が、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、約束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、残りの約束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。

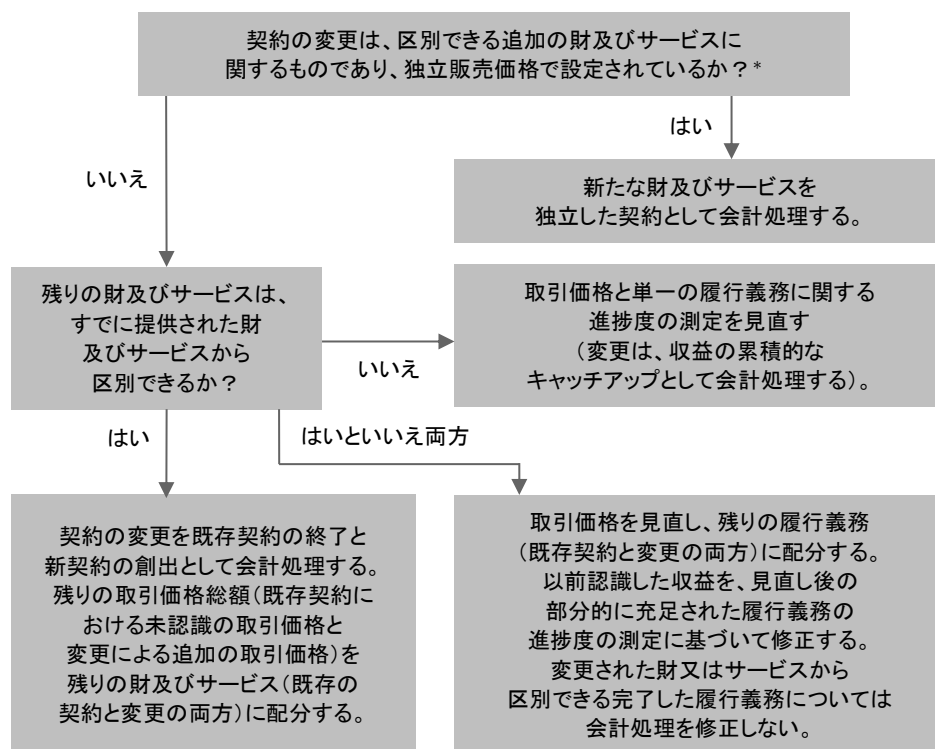
- (a) 残りの財又はサービスが、契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものである場合には、企業は、契約変更を、既存の契約を解約して新契約を創出したかのように会計処理しなければならない。残存履行義務(又は第 22 項(b)に従って識別した単一の履行義務の中の残りの別個の財又はサービス)に配分すべき対価の金額は、以下の合計額である。
 - (i) 顧客が約束した対価(顧客からすでに受け取った金額を含む)のうち、取引価格の見積りに含まれていて、収益として認識していなかったもの
 - (ii) 契約変更の一部として約束された対価

[下記も参照: 結論の根拠 BC78 項、BC79 項及び BC81 項(c)設例 5 ケース B 並びに設例 6 及び 7]

- (b) 残りの財又はサービスが別個のものではなく、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、契約変更を既存の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(収益の増額又は収益の減額)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)。[参照: 結論の根拠 BC80 項及び BC81 項(c)並びに設例 8 及び 9 も]
- (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。

⁹⁶ 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 号では、契約の変更は書面、口頭又は商慣行により黙示的な方法により承認することができる。IFRS 第 15 号第 19 項は、契約の変更によって新たに創出あるいは変更された権利及び義務が強制可能であるという前提のもと、企業は契約の変更を、契約の当事者による契約の範囲または価格(またはその両方)の変更に関する最終的な合意に先立って会計処理しなければならない場合もあると定めている。

** 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判断するに際し、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ない。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、独立した取引であれば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い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⁹⁷。

⁹⁷ IFRS 第 15 号 BC79 項

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。

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⁹⁸。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。企業はまた、契約の変更に関する規定に合わせてプロセス及び統制を見直す必要があるケースも考えられる。

よくある質問

質問3-12: どのような場合に企業は契約の変更に関する規定に従って契約を評価することになるのか?

追加的な財又はサービスを提供するのに、企業は通常別個の契約を顧客と締結する。利害関係者は、既存の顧客と結ぶ新規の契約は契約の変更に関する規定に従って評価する必要があるかどうかを照会していた。

既存の顧客と結ぶ新規の契約は、仮にそれにより当初契約の範囲及び価格が変わるのであれば、契約の変更に係る規定に従って改めて評価する必要がある。IFRS 第 15 号 18 項は、「契約の変更が存在するのは、契約の当事者が、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」と述べている。したがって、企業は、既存の顧客との新規契約が、法的に強制可能な既存契約の範囲又は価格に関する変更を表すものであるかどうかを評価する必要がある。

既存の顧客との新規契約が、価格をはじめ、既存契約における財やサービスを対象とするものでない場合などは、それにより新たな強制可能な権利及び義務が創出されるか、又は権利及び義務に変更が生じるかを判断するのは容易である。既存契約の範囲や価格を修正することのない別個の契約に従って行う追加的な財又はサービスの購入は、契約の変更に係る規定に従って評価する必要がないからである。つまり、それらは新規の(別個の)契約として会計処理する。

それ以外の場合には、新規契約が既存契約の変更であるかどうかを判定するのに判断が求められる。そのような状況では、それが契約の変更を表すかどうかを判定するには、新規契約に係る具体的な事実と状況を評価しなければならない。その際、契約の結合に関する規定に定められる以下のような要因を考慮する必要がある(セクション 3.3 を参照)。

- ▶ 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(既存の契約に将来の条件変更が定められている場合などが考えられる)
- ▶ ある契約で支払われる対価の金額が、別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(又は契約のそれぞれで約定された一定の財又はサービス)が単一の履行義務である

新規契約の価格が当初契約に左右される、又は新規契約の条件が何らかの方法で当初契約を基に交渉されている場合、新規契約は、契約の変更に係る規定に従って評価する必要がある。

⁹⁸ IAS 第 11 号 第 13 項

よくある質問

質問3-13:IFRS第15号の契約の要件を満たす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3-14: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、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3-15: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(2019年9月更新)

一部の契約変更は別個の新契約として会計処理される⁹⁹。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、追加の財又は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契約の変更は、当然その性質上、別個の契約とみなすことはできない。そうした取決めは、当初契約の変更となる(セクション3.4.2を参照)¹⁰⁰。

2つ目の要件は、追加の約定を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、契約の変更日時点において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を参照されたい)¹⁰¹。

以下の設例は、追加の財及びサービスに予測される対価の額が独立販売価格を表すかどうかを判断する際の留意点を例示している。

⁹⁹ IFRS第15号第20項

¹⁰⁰ IFRS第15号第20項(a)

¹⁰¹ IFRS第15号第20項(b)

設例 3-6 —— 対価の額は追加の財又はサービスの独立販売価格を反映しているかどうかの判定

E社はCU10百万で顧客の土地に製造施設を建設することに合意する。工事の途中で顧客は同じ場所に貯蔵施設も別途必要であると判断する。両当事者は契約の条件を変更して貯蔵施設についても建設することで合意する。建設は製造施設竣工後3カ月で完了する予定であり、合計対価はCU11百万になる(すなわち、契約が変更された時点で、追加のCU1百万が、E社が受領する対価に加算される)。E社は、別個の貯蔵施設の建設は区別でき(すなわち、別個の履行義務であり)それぞれの施設の支配を一定の期間にわたり移転すると判断する。E社は、CU1百万が別個の貯蔵施設の独立販売価格を表すかどうかを判断しなければならない。

シナリオA

E社は、CU1.1百万が、同様の施設の工事に関する契約の条件の変更日時点の独立販売価格に相当すると判断する。しかし、貯蔵施設の建設に必要な設備と労働力の多くが現場にすでに存在しており、E社はそれらを活用できる。よってE社は、追加のCU1百万は、契約の状況について調整した、契約の変更時点で独立販売価格を表すと結論付ける。

シナリオB

E社は、E社は、CU1.5百万が、同様の施設の工事に関する契約の条件の変更日時点の独立販売価格になると判断する。E社は、すでに現場に存在する設備及び労働力を利用できる能力が割引額の一部を構成すると考えられるも、基本的には価格の減額は他の要因(例:顧客との関係維持)が背景にある。したがって、追加のCU1百万は、契約変更時点の独立販売価格を表さない。

価格が大幅に変動するような状況では、変更された契約における追加対価が追加された財又はサービスの独立販売価格を表すものであるかどうかの判断は、それほど単純でない場合もある。この評価では企業による判断が求められる。変更された契約の価格が類似の顧客に販売されるその財又はサービスの一般的な価格枠に収まっているかどうかを評価することも受け入れられるアプローチである。

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束する。この製品は顧客に 6 カ月の期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)の引渡しが必要とされる。この追加の製品 30 個は当初の契約には記載されていなかった。

ケース A—独立販売価格を反映する価格での追加の製品

契約変更時に、追加の製品 30 個に関する契約変更の価格は追加の CU2,850(すなわち、1 個当たり CU95)である。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、追加の製品は当初の製品とは別個のもの(IFRS 第 15 号の第 27 項に従って)である。

IFRS 第 15 号の第 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規の独立の契約であり、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 別個の特約とはならない特約の変更(2019年9月更新)

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、別個の特約又はサービスが追加されない、あるいは別個の特約又はサービスの価格が独立販売価格ではない場合)、特約の変更は、別個の特約としてではなく、当初特約の変更として会計処理される。こうした特約の変更には、以前に合意した特約又はサービスの変更又は取消し、あるいは特約価格の引き下げの場合も含まれる。企業は、特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、特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。

特約の変更は既存の特約の解約、新しい特約の締結となる。

特約変更後の残りの特約又はサービスが特約変更日以前に移転された特約及びサービスと区別できる場合、企業は既存の特約が終了し、新規特約が創出されたかのように、当該特約の変更を会計処理する。こうした特約変更の場合、当初特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特約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、既存特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特約の残りの部分と特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 — 特約に関する特約の変更(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束する。この製品は顧客に 6 カ月の期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、特約が変更され、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。この追加の製品 30 個は当初の特約には記載されていなかった。

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プロセスの間に、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束する。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、特約変更は、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。

特約変更時に、企業は CU900 を当初の移転した製品 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、この特約変更は、独立の特約として会計処理するための IFRS 第 15 号の第 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別個のものなので、企業は IFRS 第 15 号の第 21 項(a)の要求事項を適用し、条件変更を当初の特約の解約と新規特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($[(CU100 \times \text{当初の特約においてまだ移転されていない製品 } 60 \text{ 個}) + (CU80 \times \text{特約変更に基づいて移転すべき製品 } 30 \text{ 個})] \div \text{残りの製品 } 90 \text{ 個}$)。

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。特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。

契約の変更は既存の契約の一部である

契約変更後に提供される残りの財又はサービスが、すでに提供された財又は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)

IE37 企業(建設会社)が、顧客の所有する土地の上に顧客のための商業ビルを建設する契約を締結する。約束された対価は、CU1 百万と建物が 24 カ月以内に完成した場合の CU200,000 のボーナスである。企業は、約束した財及びサービスの束を、IFRS 第 15 号の第 35 項(b)に従って、一定の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。顧客が建設中に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%)	<u>300,000</u>

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。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、企業は同様の形態の契約の経験が限定的である。

[参照: 第 56 項及び第 57 項]

企業は、発生した原価を基礎としたインプット測定値が、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 号の第 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累計の収益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	<u>180,000</u>

IFRS 第 15 号からの抜粋

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 カ月延長され、当初の契約開始日から 30 カ月となる。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、気象条件の影響を受けない)に基づいて、企業は、ボーナスを取引価格に含めることが、IFRS 第 15 号の第 56 項に従っ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と判断し、CU200,000 を取引価格に含める。契約変更を評価する際に、企業は IFRS 第 15 号の第 27 項(b)を評価し、変更後の契約を用いて提供すべき残りの財及びサービスが、契約変更日以前に移転した財及びサービスと別個のものではないと(IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因に基づいて)判断する。すなわち、この契約は単一の履行義務のままである。

したがって、企業は契約変更を当初の契約の一部であるかのように(IFRS 第 15 号の第 21 項(b)に従って)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もる。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3-16: 企業は、契約の部分的解約をどのように会計処理するのか(たとえば、2年目が開始する前に契約期間が3年から2年に変更になる)?

セクション3.2の質問3-9を参照。

質問3-17: 企業は、契約の範囲を縮小する契約の変更をどのように会計処理するのか?

契約の範囲を縮小する契約の条件変更が、別個の財又はサービスが追加される訳ではないので、独立した契約として会計処理されることはない(セクション3.4.2参照)。会計処理は、契約の条件変更後に提供される残りの財又はサービスが、すでに提供されている財又はサービスとは別個のものであるかどうかにより決まる。残りの財又はサービスが別個のものである場合、契約の変更は従来の契約の解約及び新しい契約の締結として(すなわち将来に向かって)会計処理する。残りの財又はサービスが別個のものにならない場合、契約の変更は当初の契約の一部として会計処理する(すなわち累積的なキャッチアップ)。

さらに、契約の変更にあたり顧客は費用を支払うことに合意することもある。費用は、修正後の取引価格に含まれ、顧客に提供される残りの財及びサービスに配分する必要のある追加的な対価であると考えられる。

よくある質問

以下の例を考慮する。

設例 3-7 —— 契約で約定された財又はサービスの範囲を縮小する契約の条件変更

X社は、3年間継続して情報技術(IT)のアウトソーシング・サービスを提供する解約不能な契約を顧客と締結する。X社は、契約は一定期間にわたり顧客に移転される一連の別個のサービスで構成される単一の履行義務を含んでいると判断する。X社は月額CU500の固定価格を顧客に請求する(合計対価はCU18,000になる)。

2年目の終了時点でX社と顧客は、全体のアウトソーシング・サービスから一定のサービスを取り除くために契約の変更合意する。契約の条件変更の中で、顧客は、契約の条件変更費用CU500を支払い、月次の支払額をCU400に引き下げることに合意する。

契約変更後に提供されるサービスは、契約変更前に提供されたサービスとは別個になる。それは、履行義務は一連の別個のサービスにより構成されるためである。従ってX社は、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CU5,300(3年目に提供されるサービスに関するCU4,800に契約変更時点で支払われるCU500を加算)は、残り1年の契約期間にわたり認識される。すなわち、X社は、残りの履行期間にわたってCU500の契約変更に係る報酬を認識する。

質問3-18: 契約の変更が既存の契約の解約及び新しい契約の締結として処理される場合、契約の変更時点で存在している契約資産を、企業はどのように会計処理するのか？

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(2018年10月更新)

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。

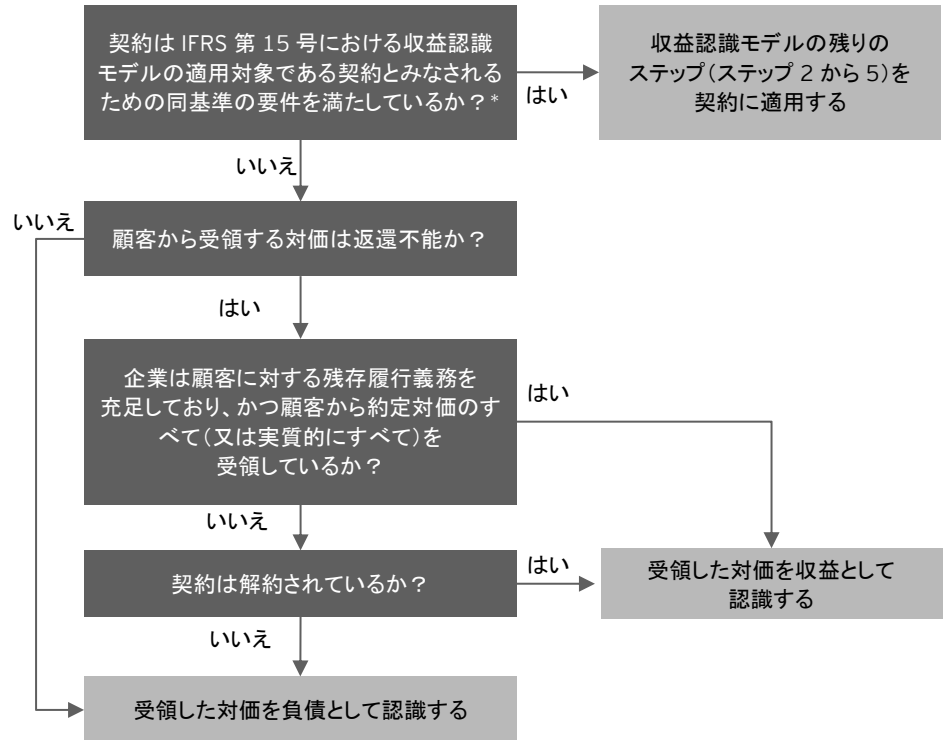
IFRS第15号からの抜粋

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、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受け取っていて返金不要である。
 - (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。

[参照: 結論の根拠 BC47 項、BC48 項、BC46A 項及び BC46F 項から BC46H 項設例 1]

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。

以下のフロー・チャートはこの規定をまとめたものである。



* 企業は、契約期間を通じて継続的に当該要件を評価し、事後的に当該要件が満たされたかどうかを判断する必要がある。

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、下記の規定ではなく、当基準の収益認識モデルが適用される。企業が、IFRS 第 15 号第 9 項の要件が事後的に充足されたと判断する場合、収益は、収益認識モデルの適用対象となる契約が存在する時点で累積的なキャッチアップにより認識される(すなわち、「契約の成立時点」で、同日時点で部分的又は完全に充足されている履行義務を反映する)。この会計処理は、「累積的キャッチアップアプローチは、IFRS 第 15 号第 2 項の主要原則を最も適切に反映する¹⁰²。」と述べている TRG アジェンダ・ペーパー33 における議論の内容(詳細はセクション 7.1.4.C の質問 7-19 を参照)と整合的である。

取決めが IFRS 第 15 号第 9 項の要件を満たさない(及び要件が満たされるまでの)状況においては、企業は上述した事象(すなわち、完全な履行及びすべて(又は実質的にすべて)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¹⁰³。結論の根拠で示されているように、IASB は、締結された契約が 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 5 ステップ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¹⁰⁴。

¹⁰² TRG アジェンダ・ペーパー33「契約を識別する前における履行義務の部分的充足」(2015年3月30日付)

¹⁰³ IFRS 第 15 号 BC48 項

¹⁰⁴ IFRS 第 15 号 BC47 項

FASBとの差異

FASBの基準では、契約が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、企業は財又はサービスの支配を移転し、追加的な財又はサービスの移転を停止する(移転する義務を有しなくなる)時点で収益を(受領した返還不能な対価の金額で)認識することができる。

IFRS第15号には同様の規定は設けられていない。しかし、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¹⁰⁵。

よくある質問

質問3-19: 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¹⁰⁶」と述べられている。

¹⁰⁵ IFRS第15号BC46H項

¹⁰⁶ 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又はサービスを識別し、それらの財又は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¹⁰⁷。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. 契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束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)[参照: 結論の根拠 BC95 項]
 - (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(第 23 項参照)[参照: 結論の根拠 BC113 項から BC116 項並びに設例 7 の IE34 項及び設例 13 も]
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又はサービスの識別(2019年9月更新)

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束している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約で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束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、そうした約束が、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する場合)。^[参照: 結論の根拠 BC87 項も]^[参照: 設例 12 も]
25. 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない(当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く)。たとえば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない。^[参照: 結論の根拠 BC93 項も]

¹⁰⁷ IFRS 第 15 号 BC85 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

別個の方又はサービス

26. 約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。

- (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[参照:結論の根拠 BC91 項]
- (f) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供(たとえば、B34 項から B38 項に記述のように、別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束している場合)

[参照:結論の根拠 BC91 項及び BC92 項並びに設例 12 ケース A 及び B]

- (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 項参照)
- (j) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与(当該オプションが、B39 項から B43 項に記述のように、重要な権利を顧客に提供する場合)

[参照:結論の根拠 BC116R 項から BC116U 項も]

また、IFRS 第 15 号第 24 項では、約束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)などは約束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、契約における約束した財又はサービスを識別した後に、そのうちのどの約束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、契約における約束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)約定が法的に強制可能である必要はないと明確に述べている¹⁰⁸。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。

¹⁰⁸ IFRS 第 15 号 BC32 項及び BC87 項

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の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¹⁰⁹。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¹¹⁰。

IFRS 第 15 号第 25 項は、企業が契約を履行するために実施しなければならない活動により財又はサービスの支配が顧客に移転しない限り、そうした活動は約定した財又はサービスに該当しないと定めている。たとえば、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実施しなければならないが財又はサービスの支配を顧客に移転することのない一般管理業務は、約定した財又はサービスに該当しない。解釈指針委員会は、2019 年 1 月の会議でもこの点を改めて確認した(詳細については下記を参照)。

企業が実施する活動が、顧客に移転される約定した財又はサービスに該当するかどうかを判定するには判断が求められる。この判断に際して企業は以下の質問を考慮することが有用となる可能性がある。

- ▶ 活動が顧客との契約に従って提供されるべき財又はサービスとして識別されているか？明確に識別されていない活動は、企業の内部プロセスに関連することもあるが、顧客に対する黙示的な約定となる場合もある。
- ▶ 活動は、企業のプロセスや手続の整備、人員の訓練に関連するものであり、約定された財又はサービスを顧客に提供できるようにするためのものであるか(たとえば、セットアップ活動)？
- ▶ 活動はその性質上一般管理的なものか(たとえば、顧客を受け入れるか否かの判断に関する業務、顧客の口座の設定、顧客への請求業務など)？
- ▶ 顧客は、いつ活動が実施されるかを認識しているか？

IFRS 第 15 号第 26 項には、顧客との契約に含まれ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、顧客が再販売するか、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)¹¹¹。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。

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ら、次にそれらのうちいずれの財又はサービスが別個の履行義務を表すのかを判断する。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)。

¹⁰⁹ IFRS 第 15 号 BC88 項

¹¹⁰ IFRS 第 15 号 BC89 項

¹¹¹ IFRS 第 15 号 BC92 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

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売する。

ケース A—サービスの明示的な約束

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)提供する約束をする。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、企業は販売業者への支払いの義務を負わない。

顧客との契約は、2 つの約束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・サービスの約束は、財又はサービスを将来において移転する約束であり、企業と販売業者との間で交渉された交換の一部である。企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項に従ってそれぞれの財又はサービスが別個のものな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 号の第 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、顧客が企業からすでに獲得した資源(すなわち、製品)と組み合わせて便益を得ることができる。

企業はさらに、製品を移転する約束とメンテナンス・サービスを提供する約束は、IFRS 第 15 号の第 29 項における原則及び諸要因に基づいて(IFRS 第 15 号の第 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、契約の中の結合後の項目へのインプットではない。企業は重要な統合サービスを提供していない。この契約において製品とサービスと一緒に存在していることが、追加的な機能性も結合された機能性ももたらしていないからである。さらに、製品もサービスも、他方を改変もカスタマイズもしない。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。企業は、契約における約束のそれぞれを、他方の約束を履行する労力と独立して履行できると判断できるためである(すなわち、企業は、たとえ顧客がメンテナンス・サービスを辞退し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 号の第 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束は、製品が顧客に重大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、取引価格の一部分を、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—サービスの黙示的な約束

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間にメンテナンス・サービスを明示的には約束しておらず、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を明示していない。

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の一部として、メンテナンス・サービスを黙示的に約束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 号の第 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)の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・サービスの約束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・サービスは独立した履行義務であると判断する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース C—サービスが約束したサービスではない場合

販売業者との契約の中で、企業はメンテナンス・サービスを全く約束していない。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默示的な約束を創出していない。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、最終顧客への販売の前に、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束された対価なしに提供する申し出を行う。

メンテナンスの約束は、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 号の第 24 項に従って、企業は明示的にも默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約束をしていない。したがって、企業はメンテナンス・サービスを提供する約束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。

メンテナンス・サービスは現在の契約において約束したサービスではないが、顧客との将来の契約において、企業は、メンテナンス・サービスを提供するという默示的な約束を生じさせるビジネス慣行を企業が生み出しているのかどうかを評価することになる。

2019 年 1 月の解釈指針委員会の議論内容

2018 年に解釈指針委員会は、上場サービスを顧客に提供する場合の証券取引所の収益に関する要望書を受け取った。要望書は、証券取引所が上場に関する継続サービスとは別個に入会サービスを提供しているのかどうかに関する照会であった。2019 年 1 月、解釈指針委員会は、IFRS 第 15 号は、企業が顧客との契約で約定された財及びサービスを提供するのに十分な規定を定めていると結論付け、この論点をそのアジェンダに付け加えないこととした¹¹²。

解釈指針委員会はこの要望書を検討するにあたり、ここで主に問題になるのは、IFRS 第 15 号の第 27 項から第 30 項に基づいて入会と上場サービスが「別個の」ものになるかどうかの評価ではなく、契約に約定された財及びサービスの評価であることに着目した。そのアジェンダ決定で解釈指針委員会は以下の点を強調した。

- ▶ 履行義務を識別する前に企業は契約に約定された財及びサービスを識別する必要がある¹¹³
- ▶ 顧客に財又はサービスを移転することのないさまざまな作業（例：セットアップ作業）の遂行は履行義務にならない—履行義務には、活動により財又はサービスを顧客に移転される場合を除いて、契約を履行するために企業が実施しなければならない活動は含まれない¹¹⁴。
- ▶ 返還不可の前払費用が、契約を履行するために契約の締結時点もしくはその近くで実施される活動に関するものであって、顧客への約定された財又はサービスの移転が発生しない（すなわち、契約を交わすための活動のみである）場合、費用は将来の財又はサービスに向けての前払になる¹¹⁵。

¹¹² IFRS 第 15 号 BC87 項、IFRIC アップデート、2019 年 1 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹¹³ IFRS 第 15 号第 24 項、IFRIC アップデート、2019 年 1 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹¹⁴ IFRS 第 15 号第 25 項、IFRIC アップデート、2019 年 1 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹¹⁵ IFRS 第 15 号 BC49 項、IFRIC アップデート、2019 年 1 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

解釈指針委員会は、以下の例を用いて契約に約定される財及びサービスとはどのようなものかを議論した¹¹⁶。

顧客に上場サービスを提供する証券取引所における契約に約定された財又はサービスの識別の例

証券取引所は、証券取引所への上場を認めることで顧客が資本市場を利用できるようにする。証券取引所は、前払の入金金及び継続的な上場費用を顧客に請求する。返還不能な前払費用は、以下をはじめとする、証券取引所が契約の締結時点又はその直後で実施するさまざまな活動に関連するものである。

- ▶ 新規上場申請に向けたデュー・デリジェンスの実施
- ▶ 上場申請は受理されるべきかどうかの判断を含む、顧客の上場申請書類の審査
- ▶ 新しい銘柄のティッカーと照会番号の発行
- ▶ 取引所への入会及び上場の処理
- ▶ オーダーブックにおける銘柄の公表
- ▶ 該当する入会日に関する取引通知の発行

顧客が入会を認められた時点で、証券取引所は、上場を維持し顧客が継続的に市場を利用できるようにする。顧客に移転される上場サービスは、新規上場及び顧客が上場を維持するその後の期間に関しても同じである。

契約で約定された顧客への財及びサービスの識別の一環として、証券取引所は契約締結時点又はその直後に実施される上記の活動が、活動が実施されるにつれサービスが顧客に移転するものかどうかを検討する。この評価は、契約の事実と状況に左右される。

この事例では解釈指針委員会は、契約の締結時点もしくはその直後に実施される活動は、顧客との契約（証券取引所に上場させるというサービスを顧客に提供することを約束する）を履行するために求められるが、証券取引所は、活動が実行されるにつれ、そうした活動によって異なるサービスが顧客に移転されることはないと判断するであろうと結論付けた。従ってそれらは 5 ステップ・モデルのステップ 2 に従って識別される約定した財又はサービスとはならない。

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、具体的に取扱いわれておらず、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¹¹⁷。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

企業は、契約で約定された財又はサービスを識別するのに判断を行使する必要がある。たとえば、現在販売インセンティブとして取扱いわれている「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、IFRS 第 15 号に基づき再評価する必要がある。さらに、IFRS 第 15 号は、約定した財又はサービスを顧客に納品する義務を充足するために企業が遂行しなければならない活動（例：内部の管理業務）など、一定の活動は約定した財又はサービスにならないと明確に定めている。

¹¹⁶ IFRS 解釈指針委員会アジェンダ・ペーパー3、2019年1月、約定された財又はサービス(IFRS 第15号)、IASBのウェブサイトで開催可能及びIFRS 解釈指針委員会アジェンダ・ペーパー2、2018年9月、約定された財またはサービス(IFRS 第15号)IASBのウェブサイトで開催可能、及びIFRIC アップデート 2019年1月、IASBのウェブサイトで開催可能

¹¹⁷ IAS 第18号第13項

FASB との差異

FASB の基準では、財の支配が顧客に移転した後に行われる配送及び取扱活動を、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（又は行われるに従い）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¹¹⁸。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。

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（2019年9月更新）

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従前の収益認識規定の下では識別しなければならなくなる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¹¹⁹。

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」財又は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「無償の」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、過去には販売促進のためのインセンティブと捉えられていた「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 IFRS 第 15 号により識別することはない点に同意した。

¹¹⁸ IFRS 第 15 号 BC116U 項

¹¹⁹ IFRS 第 15 号 BC90 項

FASB との差異

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オプションが、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¹²⁰。

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¹²¹。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¹²²。

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]

さまざまな業種の製造及び生産企業が、IFRS第15号を採用する時点で長期供給契約に従って製品を生産する前に実施する活動及びその際のコストをどのように会計処理すべきかについて、TRGに照会していた。長期供給契約によっては、顧客のニーズに合わせて新規テクノロジーを開発する又は既存のテクノロジーを適合させるための事前のエンジニアリング及びコストが企業に必要なことからこうした照会がなされた。

このような生産前活動は、生産契約に定められるユニットを引き渡すのに不可欠である。たとえば、製造企業には長期供給契約に従って販売する製品の設計及び開発に係る一定のサービスに関するコストが生じる。また、これらの製品を生産するのに使用する金型やツールを設計開発するコストも生じる。契約によっては、顧客がこれらのコストを製造企業に補償することが求められることがある。また、製品価格の一部に含まれる又は他の手段によって補償が黙示的に保証される場合もある。

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。この評価を行うにあたり、企業は、その活動により顧客への財又はサービスの移転が生じるかどうかを判断する必要がある。それらの活動が約定した財又はサービスであると判断される場合、IFRS第15号の規定をそれらに適用する。

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。

¹²⁰ IFRS 第 15 号 BC116D 項

¹²¹ IFRS 第 15 号 BC116E 項

¹²² IFRS 第 15 号 BC116C 項

よくある質問

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)。

仮に生産前に実施する活動により財又はサービスの支配が顧客に移転することがない場合、企業は適用可能な規定(たとえば、IAS第16号、IAS第38号、顧客との契約を履行するためのコストに関するIFRS第15号95から98項)を検討する。

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た。

- ▶ 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)

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でおおむね同意した(下記質問4-3を参照)¹²³。

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。

¹²³ TRG 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)

よくある質問

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におおむね合意した。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可能性があるものの、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。

TRGアジェンダ・ペーパーの以下の例を考えてみる。

待機要素を有する契約における約定の性質の判断に関する例

企業は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におおむね合意した。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。

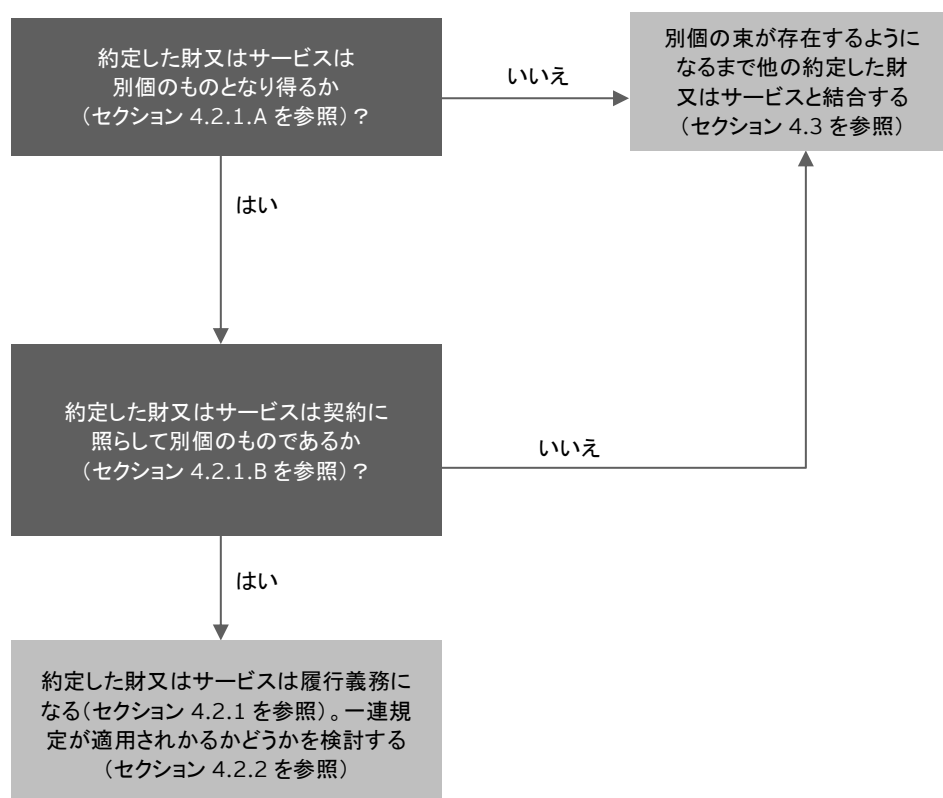
TRGのアジェンダ・ペーパーでは、この例において、顧客が注文書を発行するまで当該企業には部品を移転する義務がないことも指摘されている(すなわち、顧客は個別に購入の決定を行う)。これが、企業は顧客が約定したサービスを利用できるようにすることが求められ、顧客は購入の決定を追加で行うことが求められない待機義務とは異なる点である。

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)、あるいは顧客のオプション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、セクション4.6の質問4-13を参照されたい。

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 (2018年10月更新)

契約に含まれる約定した財又はサービスを識別したら、次に企業は、それらの又は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(それ単独で又は財又はサービスの束の一部として)(セクション 4.2.1 を参照)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、一連の別個の財又は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。約定した財又は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又は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。以下のフロー・チャートはこれらの規定を説明している。



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で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¹²⁴。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オプション(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。

¹²⁴ IFRS 第 15 号 B54 項

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、財又はサービスの束)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¹²⁵。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。解釈指針委員会は、土地の移転を含む不動産の各区画の売却契約における履行義務の識別に関する照会を受けた。セクション 4.2.1.B で解説している。

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、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又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、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場合がある。他の財又はサービスについて、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場合がある。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が)独立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得ている資源(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)又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。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独立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得ることができることを示唆するであろう。

[参照: 結論の根拠 BC99 項から BC101 項]

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得ることを証明するものである。

¹²⁵ IFRS 第 15 号 BC102 項

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だけの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)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¹²⁶。この考え方に基つき、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)。解釈指針委員会は、2018 年 3 月の会議でもこの点について改めて説明している(詳細はセクション 4.2.1.B 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¹²⁷。

4.2.1.B 契約の観点からの区別可能性(2019年9月更新)

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。

¹²⁶ IFRS 第 15 号 BC100 項

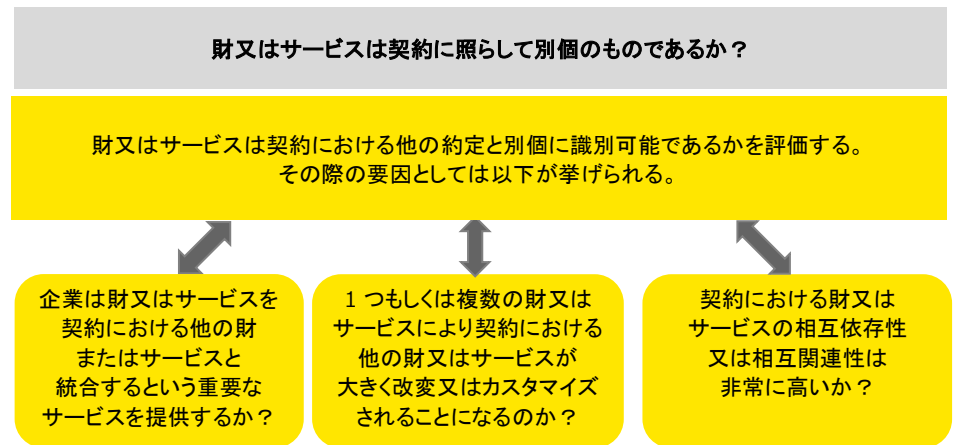
¹²⁷ IFRS 第 15 号 BC101 項

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束が第 27 項(b)に従って区分して識別可能かどうかを評価するにあたり、その目的は、当該約束の性質が、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、その約束した財又はサービスをインプットとした結合後の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束が区分して識別可能では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。[参照：結論の根拠 BC106 項、BC116F 項から BC116L 項及び BC116N 項]
- (a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束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後の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後の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。結合後のアウトプットには、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。[参照：結論の根拠 BC107 項、BC108 項及び BC116M 項]
 - (b) 当該財又はサービスのうちの 1 つ又は複数のが、契約で約束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。[参照：結論の根拠 BC109 項及び BC110 項]
 - (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수에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独立に移転することによって約束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。[参照：結論の根拠 BC111 項及び BC112 項]

以下の例示は上記の規定を描写している。



「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、約定された財又は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¹²⁸。

¹²⁸ IFRS 第 15 号 BC116J 項

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¹²⁹。解釈指針委員会は、2018年3月の会議でもこの点について改めて説明している(詳細はセクション4.2.1.Bを参照)。

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¹³⁰。

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又はサービス(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とはなら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¹³¹。

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。解釈指針委員会は2018年3月の会議で強調したように(下記記述を参照)、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¹³²。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。企業は、結論の根拠に記述されている内容を要約した以下の質問も検討しなければならない¹³³。

- ▶ 結合した項目は約定した財又はサービスをまとめたものよりも大きなものか、あるいは質的に異なるものか？
- ▶ 企業は実質的に顧客への単一の約定を履行しているか？
- ▶ 約定した財又はサービスを移転する義務を履行するために企業が引き受けるリスクは、財又はサービスの束に含まれるその他の約定した財又はサービスから生じるリスクと分離可能であるか？
- ▶ 2つ以上の財又はサービスが互いに著しく影響しあうか？
- ▶ それぞれの約定した財又はサービスは、顧客にとってのその他の財又はサービスの有用性に著しい影響を及ぼすか？

¹²⁹ IFRS第15号BC116K項

¹³⁰ IFRS第15号BC116L項

¹³¹ IFRS第15号BC102項

¹³² IFRS第15号BC116N項

¹³³ IFRS第15号BC116J項-BC116L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¹³⁴。この要因を評価する際に、企業は、設例 11 ケース E (下記セクション 4.2.3 を参照)に示されるように、個々の約定した財又はサービス(インプット)を結合して、実質的にアウトプットに転換する重要な統合サービスを提供しているかどうかを検討する必要がある。

これは上記の結合した項目は約定した財務又はサービスをまとめたものよりも大きくなるという考え方に整合的である。

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¹³⁵。この種の工事契約およびそこに重要な統合サービスが含まれるかどうかの分析は、設例 10 ケース C に例示されている(下記セクション 4.2.3 に含まれる)。

設例 4-1 —— 重要な統合サービス

建設会社である請負業者Qは、コンサート・ホールを設計し建設する契約を顧客と締結する。プロジェクトは、設計及び建設の2段階で実施され、契約には段階ごとに独立した対価が定められる。

この例では、それぞれの段階で提供される個々の財とサービスは別個になり得ると仮定する。請負業者Qは、各段階の個々の財及びサービスのそれぞれが契約に照らして別個であるかを判断しなければならない。請負業者Qは、(1)設計段階でプロジェクト計画を策定するためのさまざまな設計サービスを統合する、及び(2)建設段階でコンサート・ホールを建設するためのさまざまな材料及び建設サービスを統合するという重要なサービスを提供する。請負業者Qは、設計段階の全体の財及びサービス(すなわちプロジェクト計画)と建設段階の全体の財及びサービス(すなわちコンサート・ホール)が契約に照らして別個であり、したがって2つの履行義務になるのか、それともそれらは両方合わせて単一の履行義務を表すのかを評価する。

この設例では、請負業者Qが顧客との契約を履行するために、コンサート・ホールの設計と建設が必要になる。プロジェクトの内容が複雑であることを考えると、請負業者Qは建設段階で設計を頻繁に変更し、使用する材料の特性を常に評価しなければならなくなると想定される。これらの変更により請負業者はコンサート・ホールの工事のやり直しをしなければならなくなる可能性もある。請負業者Qは、顧客と契約した結合されたアウトプット(すなわち完成したコンサート・ホール)に、財とサービスを統合するという重要なサービスを提供すると判断する。請負業者Qは、設計サービスと建設サービスは契約に照らし合わせると別個のものではなく、組み合わせるべきもので、したがって1つの履行義務として会計処理されると結論付ける。

IASB はまた、この要因は他の業種にも当てはまる可能性があると述べた¹³⁶。1人のSECスタッフのメンバーがある講演で、ある企業が、個々の約定(例:カメラ、センサー)及びモニタリング・サービスを結合されたアウトプット(すなわちスマート・セキュリティ・ソリューション)として統合することにより、全体として顧客により付加価値の高い重要なサービスを提供していると結論付けた事例についてSECの主任会計士室と協議したときのことについて説明した。この協議の中で主任会計士は、約定は単一の履行義務で構成されるという企業の結論に反対しなかった¹³⁷。

¹³⁴ IFRS 第 15 号 BC107 項

¹³⁵ IFRS 第 15 号 BC107 項

¹³⁶ IFRS 第 15 号 BC108 項

¹³⁷ Sheri L.York, Professional Accounting Fellow, SEC 主任会計士室、2018 年 12 月 10 日の発言 SEC ウェブサイトで閲覧可能

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¹³⁸。

IASB は結論の根拠で次の例を提供している¹³⁹。

大幅なカスタマイズの例

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。

改変又はカスタマイズ・サービスの重要性によっては、同様の事実パターンであっても識別される履行義務の数に関する企業の結論に影響が生じ得る。IFRS 第 15 号の設例 11 ケース A と設例 11 ケース C を考えてみる。ケース A では、約定した財又はサービスのそれぞれが別個のものであると判断される。というのは、顧客に提供されるインストール・サービスでソフトウェアが改変されることはないからである。ケース B では、約定した財又はサービスのうち 2 つのサービスが、1 つの履行義務へと結合される。1 つの約定(インストール)によりもう 1 つの約定(ソフトウェア)が大幅に改変されることになるからである。

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。これは、多くの場合、別個のものであるかどうかに関して企業が評価すべき最も難しい要因であり、企業及びその利害関係者が注視すべき領域である。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、企業は単に、1 つの項目がその性質上もう 1 つの項目に依存するかどうかを評価するだけでなく、2 つの項目が互いにどのように影響し合うことになるのかについても評価しなければならないと明確に述べている。すなわち、企業は、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、重要な双方向の依存性又は変化を生じさせる関係があるかどうかを評価する必要がある。双方向の依存性が重要であるため、約定の相互依存性又は相互関連性が非常に高くなるかどうかの判定は、慎重な検討を要する判断の問題である。

¹³⁸ IFRS 第 15 号 BC109 項

¹³⁹ IFRS 第 15 号 BC110 項

IASB は IFRS 第 15 号の結論の根拠に以下の設例を設けている¹⁴⁰。

相互依存性又は相互関連性が高い場合の例

企業は、顧客のために実験的な新製品を設計し、その製品の試作品 10 ユニットの製造することを約定する。当該製品及びその製造過程は確立していないため、企業は試作品の製造、試験の間も引き続き製品の設計を見直し、仕掛中又は完成後の試作品に必要な改良を加えなければならない。企業は、製造過程における設計変更のため、ユニットの全部もしくはその一部に作業のやり直しが必要になると想定する。すなわち、顧客は、1 方のサービスがもう 1 方のサービスに著しい影響を及ぼすことなく、設計サービス又は製造サービスのうちいずれかのみを購入するという選択を行うことができない可能性が高い。企業は設計の約定と製造の約定は相互依存性も相互関連性も非常に高いと判断する。したがって、それぞれの約定はそれ自体で便益を提供することができるが、これらの約定は契約の観点からは区別して識別できない。

反対に、設計が従前の製品に類似するもので、及び(又は)企業が、設計変更による試作品のやり直しを想定していないとしたら、企業は 2 つの約定の相互依存性又は相互関連性はさして高くないと判断し、契約には複数の履行義務が含まれると結論付ける可能性がある。

財又はサービスは、契約における他の財又はサービスとの相互依存性又は相互関連性が非常に高い場合には区別して識別可能ではない。たとえば、企業がある約定した財又はサービスを購入しない場合、それが他の約定した財又はサービスに著しい影響を及ぼす場合がある。つまり、約定した財又はサービスは互いに相互依存性と相互関連性が非常に高く、企業は契約の他の約定と切り離して個々の約定を履行することができない。

この評価で焦点を当てるべき一つの側面は、財又はサービスの結合を通じて提供される特定の効用である。すなわち、それぞれの財及びサービスそれ自体が提供する効用が結合された財又はサービスの効用を大きく下回ることを確認することが重要である。多くの場合、個々の財又はサービスの特定の効用及び結合された効用を十分に理解するには、財務経理部門だけでなくさまざまな部署(例: エンジニアリング、営業)の従業員との議論が必要になる。企業はまた、一般に閲覧可能な情報(例: ウェブサイト、IR レポート、財務諸表ファイリング)の中で製品及びサービスがどのように説明されているかを考慮する必要がある。これらの記述は、総合的な事業内容においていずれの機能性が重要で顧客の期待に影響を与えるか、さらにこれらの機能性が契約におけるその他の財又はサービスの効用に影響を及ぼすかどうかを示している可能性がある。全体的に各事業内容及び契約の事実と状況を慎重に検討する必要がある。

顧客に対する約定を別個に履行する企業の能力に関する概念は IFRS 第 15 号の設例 11 ケース C(下記 4.2.3 に含まれる)で説明されている。設例 11 ケース E には、設備と設備に使用される特定の消耗品の販売に関する契約が取り上げられている。この設例では、2 つの約定がお互いに著しく影響し合うことがないため、企業は設備と消耗品の相互依存性及び相互関連性は非常に高いとは言えないと判断している。企業はこの分析を基に、契約における約定は他の約定から独立して履行できると結論付ける。

2018 年 3 月の解釈指針委員会の審議内容

解釈指針委員会は 2017 年に、土地の移転を含む不動産の各区画の売却契約における履行義務の識別に関する照会を受けた。そこでは、それぞれの履行義務の収益認識の時期(一定期間にわたる認識なのか、それともある一時点での認識なのか)に関しても質問されていたが、これについてはセクション 7.1.3 の質問 7-11 で説明している。解釈指針委員会は 2018 年の会議で、土地の移転を含む不動産の各区画の売却契約における収益を企業が認識するのに十分となるガイダンスが IFRS 第 15 号の原則と規定には盛り込まれていると結論付けた。したがって、解釈指針委員会は本論点をアジェンダに付け加えないこととした¹⁴¹。

¹⁴⁰ IFRS 第 15 号 BC112 項

¹⁴¹ IFRIC Update 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

この照会内容を検討する際に、解釈指針委員会は「区別できる」の要件の評価には判断が求められることに留意した。さらに

- ▶ 最初の要件の評価は「財又はサービスの特徴を基に行う。したがって、企業は、顧客が容易に入手可能となる資源を企業以外から取得することを排除する契約上の制限については無視することができる」(セクション4.2.1.Aを参照)¹⁴²。
- ▶ 2番目の要件の基本的な目的は、契約における約定の性質を判定することである。すなわち企業が約定したのは、約定した財又はサービスを個々に移転することなのか、もしくはそうした財やサービスをインプットとして用いた結合された項目を移転することなのかを判定する。IFRS第15号はまた、財又はサービスを移転する複数の約定が区別して識別可能ではない要因もいくつか説明している¹⁴³。しかし、これらの要因は、企業が「区別して識別可能」に関する原則とは別個に評価を行う要件とすることは意図されていない。というのは、これらの要因のうち1つないし複数の要因は、そうした原則の評価にあまり関連性がない状況も存在するからである(4.2.1.Bを参照)¹⁴⁴。

IASB はその結論の根拠で、分離可能なリスクという考え方は、「区別して識別可能である」という原則に影響を及ぼすと指摘している。つまり、約定した財又はサービスのうち 1 つを顧客に移転する義務を履行するために引き受けられるリスクが、その他の財又はサービスの移転からのリスクから分離可能であるかどうか、当該評価を左右する。企業の約定が区別して識別可能であるかどうかの評価では、契約を履行するためのプロセスに照らして契約における財又はサービスの間の互いの関係性を考慮しなければならない。したがって企業は、財又はサービスを移転する契約における約定の統合、相互関連性又は相互依存性の大きさを検討することになる。企業は、ある項目がその性質上別の項目に依存するかどうか(すなわち複数の約定は機能的な関係を有しているかどうか)を評価するのではなく、契約を履行するプロセスにおいて複数の約定の間に互いを改変させることになる関係が存在するかどうかを評価することになる¹⁴⁵。すなわち、約定した財又はサービスが独立して識別可能であるかどうかの判断は、財又はサービスの間に重要な相互依存性が存在するかどうかで決まる。双方向の相互依存性が重要で約定が独立して識別可能であるかどうかの判定は、慎重な検討を要する判断である。

IFRS 解釈指針委員会は 2018 年 3 月の会議でアジェンダ・ペーパーに記載された以下の例を基に履行義務の識別について議論した¹⁴⁶。

¹⁴² IFRS 第 15 号 BC100 項、IFRIC Update 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹⁴³ IFRS 第 15 号第 29 項、IFRIC Update 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹⁴⁴ IFRS 第 15 号 BC116N 項、IFRIC Update 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

¹⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC105 項、第 116J 項及び第 116K 項

¹⁴⁶ IFRS IC2018 年 3 月アジェンダ・ペーパー2D「土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識」(IFRS 第 15 号)IASB のウェブサイトで見覧可能、IFRIC Update 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

土地の移転を伴う不動産ユニットの販売契約に係る履行義務の識別の例

A社は、土地の一区画及びその上にA社が建設する建物の移転を伴う不動産ユニットに関する取消不能な契約を顧客と締結する。土地は建物が建設される全面積を表し、契約は建物全体に関してのものである。

契約締結時点でA社は土地の法的権利を移転し、顧客はそれに関し契約に特定される価格を支払う。建物の建設期間中にどのような事態が発生しても、顧客への法的権利の移転が取り消されることはない。建設期間中に顧客は一定のマイルストーン支払いを行うが、それは現在までに完了した作業量に必ずしも一致しない。

建物の設計と仕様については、契約が締結される前に両当事者により合意されている。しかし、建設期間中に顧客は設計と仕様の変更を求め、その価格は契約に定められる方法に基づいてA社が決定することになる。顧客が設計変更案を進めることを決定する場合、A社がそれらを拒絶できる理由は限られる(たとえば、変更が計画許可に違反するなど)。A社は、設計変更案への修正を行わない場合に不合理なコストの上昇又は工事の遅れが生じるときにのみ設計変更案への修正を要請できる。しかし、顧客がそれらの修正を承認しなければならない。

A社はまずIFRS第15号第27項(a)に従って土地と建物がそれぞれ別個のものになり得るかどうかを評価する。A社は、それ単独で、又はたとえば土地に建物を建設する別の開発業者を雇うなど、顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせることにより、顧客が土地からの便益を得ることができるかを判断する。またA社は、建物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ることにより、顧客が建物の建設からの便益を得ることができるかを判断する。たとえば、土地を移転することなくA社又は他の開発業者から開発サービスを取得する場合が挙げられる。したがって、A社は土地と建物はそれぞれ別個のものになり得ると結論付ける。

契約に照らして土地と建物が別個のものであるかどうかを判断するために、企業は27項(b)の要件を評価する。この評価を行うにあたり、A社は以下をはじめとするIFRS第15号29項の要因を検討する。

- a. 土地と建物を顧客が契約した結合後の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かどうかを検討する。A社は、契約履行過程における土地の移転と建物の建設との間の互いを変換するような関係を分析する。この分析を行うにあたり、A社は、建物を建設する際の履行が、土地を移転しない場合には異なるのか、及びその逆の場合について検討する。土地と建物の機能上の関係(建物はその基礎が建設される土地がなければ存在しえない)にかかわらず、土地を移転するにあたりA社が引き受けるリスクは、建物を建設する場合に引き受けるリスクと分離可能となる場合もあれば、分離可能とはならない場合もある。
- b. 土地と建物の相互依存性又は相互関連性が非常に高いか? A社は、土地を移転する約定が、建物が建設されなくても果たされることになるのか、及びその逆についても評価する。

解釈指針委員会は、A社が、「(a)建物を建設する履行は、土地の移転の有無に関係なく同じである、及び(b)土地を移転しなくても建物を建設するという約定を履行することができ、建物を建設しなくても土地を移転する約定を履行することができる」と結論付ける場合、2つの約定は区別して識別可能であると結論付けた¹⁴⁷。

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。

¹⁴⁷ IFRIC Update 2018年3月、IASBのウェブサイトで見ることが可能

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、実務に変更が生じている可能性がある。

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、IFRS 第 15 号への移行時点で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た可能性がある。

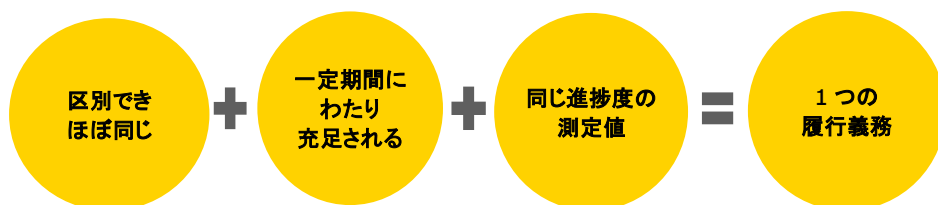
会計方針の策定に際し、ASC 第 985-605 号「ソフトウェア—収益認識」などの、他の従前米国基準のガイダンスを参照している企業もまた、IFRS 第 15 号の下では異なる結論に至る場合がある。

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又は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。結果として、契約においてそれらの財又は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、同じ財又は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。

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(2019年9月更新)

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。

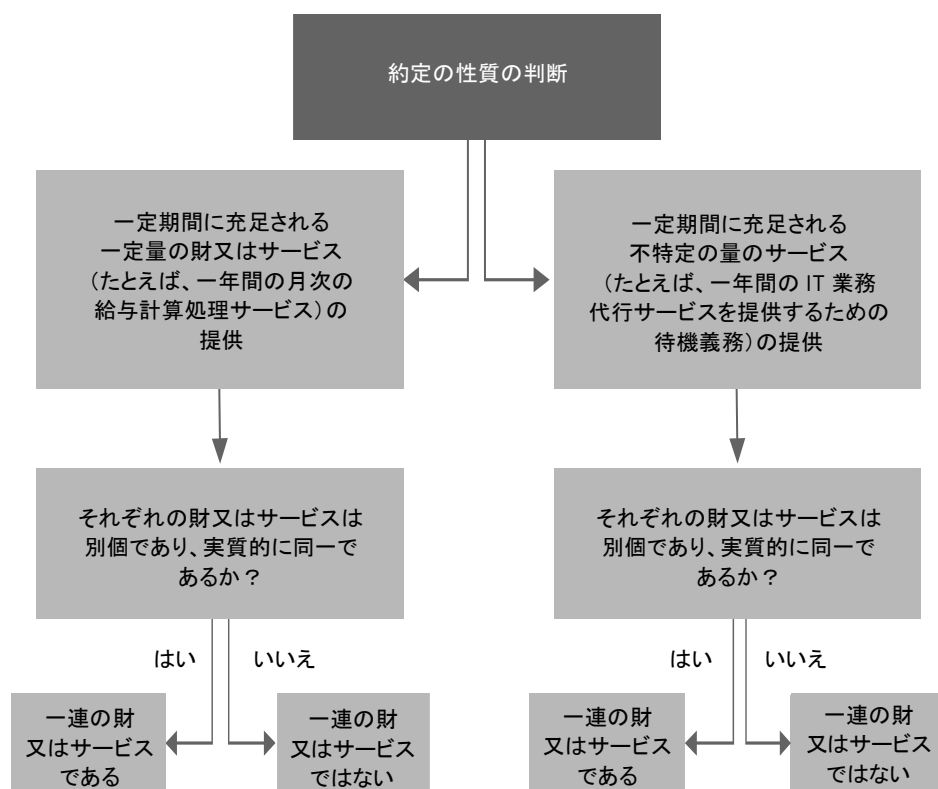
- ▶ 企業が連続して移転することを約定した一連の別個の財又はサービスのそれぞれは、個別に会計処理されるならば、IFRS 第 15 号第 35 項に従って(下記及びセクション 7.1 を参照)一定期間にわたり充足される履行義務を表す。
- ▶ 企業は、一連の別個の財又はサービスのそれぞれについて、同じ測定方法を用いて履行義務の充足に向けての進捗度を測定する(セクション 7.1.4 を参照)。



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(すなわち、「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¹⁴⁸。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¹⁴⁹。

別個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、当該要件のうちの 1 つは、財又はサービスが実質的に同一であること求めている。多くの場合、これは企業が評価するのが最も難しい要件となる。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)¹⁵⁰。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¹⁵¹。

以下のフロー・チャートは、約定の性質の評価が、一連規定が適用されるかどうかにかどのような影響を及ぼすかをまとめたものである。



¹⁴⁸ IFRS 第 15 号 BC113 項

¹⁴⁹ IFRS 第 15 号 BC114 項

¹⁵⁰ IFRS 第 15 号 BC114 項

¹⁵¹ 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)

約足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。約足の性質が、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、又は不動産管理)。しかし、企業は、企業の約足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。企業の約足の性質の決定と「実質的に同じ」という要件の評価の詳細については下記質問 4-6 を参照されたい。

2015 年 7 月の TRG のアジェンダ・ペーパーでは、企業の約足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¹⁵²。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、約足の性質は、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 6.3 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¹⁵³。

2015年3月の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¹⁵⁴。

¹⁵² 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)

¹⁵³ 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)

¹⁵⁴ 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)

一連の履行義務と区別できない財及び/またはサービスを含む単一の履行義務とを比較した変動対価の配分の例

X 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、その全額を 2 年目の末時点で認識する(大幅な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高くなる時点)。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。

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まれることになり(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(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¹⁵⁵。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。

¹⁵⁵ 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カ月あたり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しう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して述べられている。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。

よくある質問

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・ペーパーに含めら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、一般的な 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単独で受けることができ、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いう説明されている。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単独で得ることができ、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。

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。

以下は一連規定を満たす約定した財及びサービスを例示する別の例及び、その結論を裏付ける分析である。

設例 4-2 —— 約定した財及びサービスが一連のものであるかどうかの識別

ソフトウェアをサービスとして提供する(SaaS)プロバイダーが、CU300,000 で SaaS ベーシック・カスタマー・リレーションシップ(CRM)アプリケーションを利用できる 3 年契約を顧客 X と締結する。契約には、利用者の役割に基づくユーザー・インターフェイスをパーソナライズするプロフェッショナル・サービスも含まれる。これらのサービスは CRM アプリケーションとは独立して販売されており、第三者ベンダーが提供することもできる。顧客は、CRM アプリケーションを大幅にカスタマイズもしくは改変するプロフェッショナル・サービスがなくても CRM アプリケーションから便益を得ることができる。SaaS プロバイダーは、CRM アプリケーションとプロフェッショナル・サービスは別個である(すなわち、CRM とプロフェッショナル・サービスは単一の履行義務に結合されることがない)と判断する。顧客 X は 2 つのサービスのそれぞれについて単独で便益を得ることができるので、これらは別個のものとして捉え得る。契約に照らし合わせても、お互いの相互依存性及び相互関連性が高い訳ではなく、一方のサービスがもう一方のサービスを大幅に改変又はカスタマイズすることはないので、それぞれのサービスは別個のものになる。

SaaS プロバイダーはまず、CRM アプリケーションの約定の性質は、CRM アプリケーションを 3 年間継続して利用できるようにすることであると判断する。顧客 X が CRM アプリケーションを介して実行することのできる活動は日々変化するかもしれないが、全体としての約定は、3 年という期間の間、CRM アプリケーションを顧客 X が継続して利用できるようにすることである。

SaaS プロバイダーは、CRM アプリケーションへのアクセスは、実質的に同じで顧客 X への同じ移転のパターンを有する一連の別個のサービスであると判断する。顧客 X は CRM アプリケーションを利用することで日々便益を得ることができることから、日々のサービスは別個となり得る。CRM へのアクセスには重要な統合されるべき他のサービスはなく、またある日の利用により別の日の利用が大幅に改変又はカスタマイズされることもなく、さらにそれぞれの日がお互いに大きく相互依存又は相互関係にあるわけでないで、それぞれの日は契約上別個のものとして取り扱われる。顧客 X は CRM アプリケーションの利用から均質な便益を得ることになり、契約期間にわたる移転のパターンも同じであることから、それぞれの日のサービスは実質的に同じとなる。それぞれの別個のサービスは、一定の期間にわたり充足される履行義務を表し、進捗に関し同じ測定単位(例:時間の経過)を有する。したがって、CRM アプリケーションの利用を一連の個別サービス(すなわち単一の履行義務)として会計処理する要件が満たされることになる。

よくある質問

設例 4-2 —— 約定した財及びサービスが一連のものであるかどうかの識別 (続き)

SaaS プロバイダーはまた、プロフェッショナル・サービスが、一連として会計処理する要件をみたすかどうかを検討する。この評価の一環として、日々のプロフェッショナル・サービスが他の日とは別個になるか、またはプロフェッショナル・サービスに関する約定の内容が、サービスが提供される全ての日を通じて結合されるアウトプットであるかどうかを検討する。SaaS プロバイダーはまた、プロフェッショナル・サービスの複雑性及び日々の活動が他の日の活動に立脚するものであるのか、あるいは日々のプロフェッショナル・サービスが実質的に同じかどうかについても検討する。この分析は判断を要し、遂行されるプロフェッショナル・サービスの実態及び状況に基づく。

質問4-7: 企業は、一連規定を選択することができるのか?

いいえ。上述の通り、一連の別個の財又はサービスが IFRS 第 15 号 22 項(b)及び 23 項の要件を満たす場合、企業は一連の財又はサービスを単一の履行義務として扱わなければならない(すなわち、それは任意の規定ではない)。

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、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、財又はサービスを伴う契約について、当該約定した財又はサービスが区別され得るが、インプット(当該財又はサービス)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 —— 財及びサービスが別個のものではない場合 (IFRS 第 15 号 IE45 項-IE48C 項)

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、さまざまな約束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。

約束した財及びサービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)に従って別個なものとなり得る。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得ることができる。これは、企業又は企業の競争相手が、これらの財及びサービスの多くを独立して他の顧客に対して定例的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、それらの財及びサービスの使用、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束は、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)に従って、区分して識別可能ではない(IFRS 第 15 号の第 29 項の諸要因に基づいて)。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(結合後のアウトプット)に統合するという重要なサービスを提供している事実によって証明される。

IFRS 第 15 号の第 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別個のものではない。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

[参照:結論の根拠 BC116Q 項]

ある企業が、非常に複雑な特殊仕様の装置の複数のユニットを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。仕様は当該顧客に特有のもので、顧客が所有する特注の設計に基づいており、現時点で交渉されている交換の一部ではない独立した契約の条件に基づいて開発されたものである。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、契約における約束を評価し、約束した装置のそれぞれが IFRS 第 15 号の第 27 項(a)に従って別個のものとなり得ると判断する。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、自らの約束の性質が、顧客の仕様に従って顧客が契約した装置の全装備の製造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(結合後のアウトプット)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束した財及びサービスは、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)及び第 29 項に従って、区分して識別可能では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、企業の履行と、特に、さまざまな活動の重要な統合サービスの性質は、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大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 号の第 27 項(b)の要件が満たされないので、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、別個のものではない。企業は、契約で約束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、約定した財又は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、約定された財又はサービスのうち 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 — 財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定(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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるのかを判定するために、顧客に約束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 号の第 27 項(a)の要件は満たされると結論を下す。

企業は IFRS 第 15 号の第 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束は他の約束のそれぞれと区分して識別可能である(したがって、IFRS 第 15 号の第 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・サービスはごく普通のものであり、他の提供者から得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、約束した財又はサービスのいずれも互いを大幅に変更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後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束を、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束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 号の第 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の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束の性質についても、IFRS 第 15 号の B58 項に従って評価する(IE276 項から IE277 項における設例 54 参照)。

ケース B—大幅なカスタマイズ

約束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。それは、インストール・サービスの一部として、ソフトウェアが大幅にカスタマイズされて、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重大な新機能が追加されることを、契約が定めていることである。カスタマイズされたインストール・サービスは、他の企業が提供できる。

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、どの財及びサービスが IFRS 第 15 号の第 27 項に従って別個のものであるのかを判定するために、顧客に約束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 号の第 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束が生じさせることに着目する。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 号の第 29 項(a)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 号の第 29 項(b)参照)。このため、企業は、ライセンスを移転する約束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可能ではないので、IFRS 第 15 号の第 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、別個のものではない。

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その他の約束とは別個のものであると判断する。

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 号の第 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の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、他の企業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 ——財又はサービスが別個のものかどうかの判定(IFRS 第 15 号 IE58A 項-IE58K 項)

ケース C—約束が区分して識別可能(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 つの約束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、それぞれの約束した財又はサービスが別個のものなのかどうかを判定するため、IFRS 第 15 号の第 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 号の第 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(すなわち、設備)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、設備を移転する約束と据付サービスを提供する約束は(IFRS 第 15 号の第 27 項(b)に従って)それぞれ区分して識別可能であると判断する。企業は、設備と据付サービスがこの契約における結合後の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 号の第 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 号の第 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分して識別可能であ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に据え付けることを約束しており、設備を移転する約束をその後に設備を据え付ける約束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束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。
- (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、設備を移転する約束を据付サービスを提供する約束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、相互依存性が高くなく相互関連性も高くない。

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

- (i) 設備
- (ii) 据付サービス

企業は、IFRS 第 15 号の第 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の期間にわたり充足されるのかを判定する。

ケース D—約束が区分して識別可能(契約上の制限)

[参照:結論の根拠 BC1160 項]

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束した財及びサービスが別個のものなの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、企業の顧客への約束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別個のものとなり得る(すなわち、それぞれが IFRS 第 15 号の第 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束と据付サービスを提供する約束はそれぞれ区分して識別可能である(すなわち、それぞれ IFRS 第 15 号の第 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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

ケース E—約束が区分して識別可能(消耗品)

[参照: 結論の根拠 BC116K 項]

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かと判断する。消耗品は IFRS 第 15 号の第 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 号の第 27 項(a)に従って別個のものとなり得る。

企業は、設備を移転する約束と消耗品を 3 年の期間にわたり提供する約束は、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)に従って、それぞれ区分して識別可能であると判断する。設備と消耗品がこの契約における結合後の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後の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、設備に対する支配の獲得後のみであり(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束のそれぞれを他方の約束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束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束を履行できるであろう。

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

- (a) 設備
- (b) 消耗品

企業は、IFRS 第 15 号の第 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の期間にわたり充足されるのかを判定する。

4.3 約定した別個のものではない財又はサービス

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(財又はサービス)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又は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(2018年10月更新)

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¹⁵⁶。

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¹⁵⁷。

弊社のコメント

従前 IFRS の下での実務と同様に、企業は、本人又は代理人のいずれとして行動しているのかをとして行動しているのかを慎重に判断する必要がある。しかしながら IFRS 第 15 号の適用指針は、企業が本人又は代理人のいずれで行動しているかを判断する際に考慮すべき根本的な原則として、特定された財又はサービスの支配に焦点を当てている。すなわち、企業はまず、IFRS 第 15 号の本人であることを示す指標を考慮する前に特定した財又はサービスを支配しているかどうかを検討する。これにより従来の基準書の場合とは異なる結論に至る可能性がある。

¹⁵⁶ IFRS 第 15 号 BC385D 項

¹⁵⁷ IFRS 第 15 号 BC385E 項

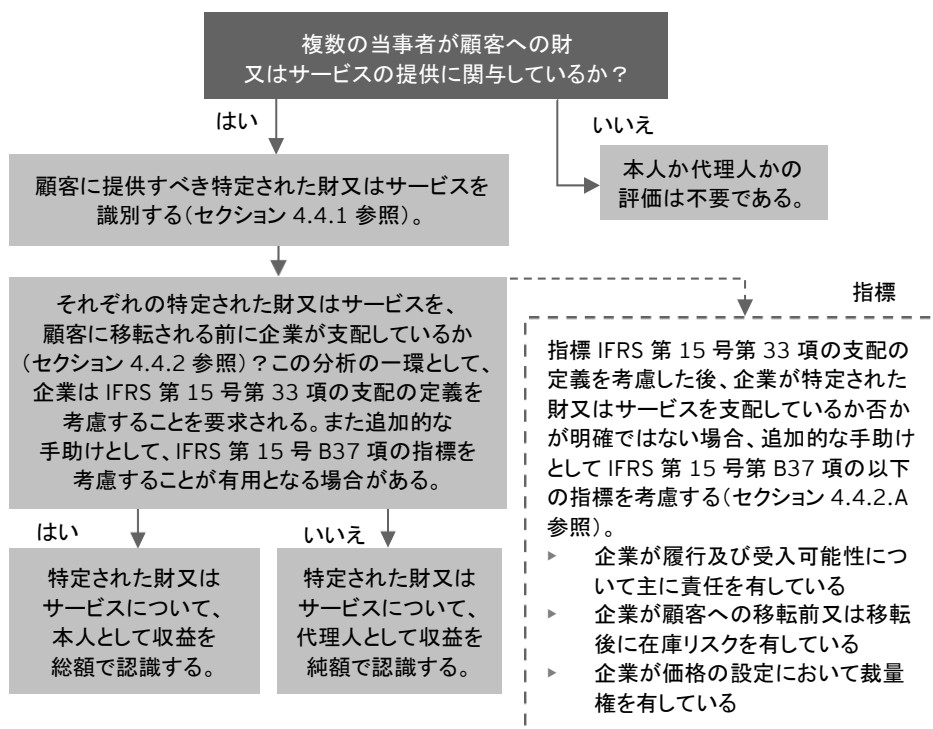
IFRS 第 15 号は、本人か代理人かの評価に係る全般的原則を次のように定めている。

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、自らの約束の性質が、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、顧客に約束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(又は財又はサービスの別個の束)である(第 27 項から第 30 項参照)。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。[参照: 設例 48A]
- B34A 約束の性質を(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、当該財又はサービスを(第 33 項に記述したように)企業が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、別の当事者(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。

[設例 19 にリンク]

以下のフロー・チャートは、本人か代理人かの評価を行う際のプロセスをまとめたものである。



弊社のコメント

本人であるか、代理人であるかの評価に関する適用指針は、評価対象となる取引の種類又は企業が営業活動を行う業種に関係なく適用される。以下に該当する企業は、この適用指針の適用に際して相当な判断必要となる可能性がある。

- (a) 在庫をもたず、企業の代わりに顧客に商品を直送するために独立した倉庫業者又は代行業者を採用している。
- (b) 独立したサービス・プロバイダーが提供するサービスを販売する(たとえば、旅行代理店、雑誌定期購読代理店、通信販売又は委託販売を行う小売業者など)。

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¹⁵⁸。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¹⁵⁹。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、別個の財又は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¹⁶⁰。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。

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、バウチャー)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¹⁶¹。

¹⁵⁸ IFRS 第 15 号 B34 項

¹⁵⁹ IFRS 第 15 号 BC385B 項

¹⁶⁰ IFRS 第 15 号 BC385Q 項

¹⁶¹ IFRS 第 15 号 BC385O 項

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 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¹⁶²。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。

4.4.2 特定された財又はサービスの支配(2019年9月更新)

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¹⁶³。

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。

¹⁶² IFRS 第 15 号 B34 項

¹⁶³ IFRS 第 15 号 BC385S 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

33. 財及びサービスは、たとえ一瞬だけであっても、受け取って使用する時点では(多くのサービスの場合)資産である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す[参照: 結論の根拠 BC120 項及び BC121 項]。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー(インフロー又はアウトフローの節減)である。

- (a) 財の製造又はサービス(公共サービスを含む)の提供のための当該資産の使用
- (b) 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- (c) 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用
- (d) 当該資産の売却又は交換
- (e) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ
- (f) 当該資産の保有

IFRS 第 15 号第 33 項における支配の定義の判断に際し、我々は、顧客が特定の財又はサービスに関する支配(例: 法的所有権、物理的所有、所有に伴うリスクと経済価値)の獲得時点の決定に役立てるために、IASB が含めた、IFRS 第 15 号第 38 項(セクション 7.2 参照)の指標を検討することが、企業にとって参考になり得ると考えている。

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又は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、無形の財又はサービスが、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(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[参照: 設例 47]
- (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)[参照: 設例 46A]
- (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するもの。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)参照)を企業が提供する場合には、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[参照: 設例 46]。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、結合後のアウトプット(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できることに着目している¹⁶⁴。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するように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が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¹⁶⁵。

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ければ、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¹⁶⁶。

¹⁶⁴ IFRS 第 15 号 BC385U 項

¹⁶⁵ IFRS 第 15 号 BC385O 項

¹⁶⁶ IFRS 第 15 号 BC385V 項

IFRS 第 15 号 B35A 項(c)に基づくと、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¹⁶⁷。

4.4.2.A 本人の指標(2019年9月更新)

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は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移転される前に支配している(したがって、本人である(B35 項参照))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約束の履行に対する主たる責任を有している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任(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約束の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定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、又は顧客への支配の移転の後(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約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。
 - (c) 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。

[参照:結論の根拠 BC382 項及び BC385G 項から BC385L 項も]

上記の主たる指標は、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¹⁶⁸。

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、契約の実事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。

¹⁶⁷ IFRS 第 15 号 BC385R 項

¹⁶⁸ IFRS 第 15 号 BC385H 項

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。

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こと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、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又は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。

IFRS 第 15 号の設例 45 と類似するが以下の設例は、企業が代理人であるとのように結論付けることができるかを例示している。

設例 4-3 —— 企業は代理人である

ある企業が、顧客がさまざまな業者から財を購入できる市場を提供するウェブサイトを経営している。商品はサプライヤーから顧客に直接引き渡される。商品価格はサプライヤーが設定しているが、同企業のウェブサイトは、業者と顧客間の商品代金の支払いを容易にする。企業は、顧客により注文が執行される前に代金の支払いを行なうことを求めており、すべての注文は返金不能である。企業は、顧客に提供すべき商品を手配した後は、顧客に対するそれ以上の義務はない。企業は顧客に提供される財の検収に責任を負うことはない。

まず、企業は対象となる財は何かということの評価するにあたり、サプライヤーが直接販売するもの以外に顧客に提供される他の財又はサービスは存在しないと判断する。次に企業は、特定された対象の財について、顧客に移転される前にそれを支配しているかを検討する。企業はいかなる時点にあっても、顧客に移転された財の使用を指図する能力を有していないことから、移転される前においても特定された財を支配していないと結論付ける。この評価の一環として、企業は、IFRS 第 15 号に示される支配の 3 つの指標を考慮し、支配の全体的な評価を裏付けるため、以下の判断を行う。

- ▶ サプライヤーが顧客に対する約度を履行する責任を負い、企業は財の検収に責任を負わない。
- ▶ 企業はいかなる時点でも財を取得することがないことから在庫リスクを負わない。
- ▶ サプライヤーが価格を設定することから、企業は価格を設定する裁量を有しない。

企業は、履行義務の性質は財が顧客に提供されるように手配することであり、ウェブサイトを通じて販売される財に関しては代理人であると結論付ける。

上記とは対照的に本人として活動していると結論付ける企業を、以下の例を用いて検討する。

設例 4-4 —— 企業は本人である

ある企業が、顧客がデジタル・コンテンツを購入できる市場を提供するウェブサイトを経営している。企業はコンテンツの単位ごとに決められた固定費用との交換で一定の解約不能期間中、デジタル・コンテンツを販売する権利を与える契約を供給者と締結している。企業はウェブサイト上で顧客に販売するコンテンツの価格を自由に設定することができる。企業は、顧客に販売するデジタル・コンテンツについて固定価格又は料率を供給者に支払わなければならないが、その価格又は料率が、最終顧客が支払う価格に影響されることはない。企業は、コンテンツのダウンロードで顧客に何か問題が生じたり、ユーザーがコンテンツの利用に対して不満を抱いたりしている場合には顧客を支援する責任を負い、顧客が供給者と接触することはない。

企業はまず、対象となる財が何であるかを評価するにあたり、デジタル・コンテンツが唯一の特定された財又はサービスであると結論付ける。次に企業は、デジタル・コンテンツが顧客に移転される前、それを支配しているかどうかを考慮する。企業は、自社がデジタル・コンテンツを顧客に販売することを容認する解約不能な販売契約を締結していることから、デジタル・コンテンツが移転される前から、それらを支配していると結論付ける。この結論は、企業は供給者と顧客を結びつけるプラットフォームを提供するだけで、供給者の財を販売する能力を有していない設例 4-3 の結論と異なる。また、この評価の一環として、企業は IFRS 第 15 号に示される支配の 3 つの指標を考慮し、支配の全体的な評価を裏付けるため、以下の判断を行う。

- ▶ 企業が顧客に対する契約を履行する責任を有し、企業がデジタル・コンテンツの検収に責任を負う。
- ▶ デジタル・コンテンツに関する在庫リスクは存在しない。
- ▶ 企業には価格を設定する裁量権がある。

企業は、デジタル・コンテンツが顧客に移転される前から、それを支配していることからウェブサイトを通じて販売されるデジタル・コンテンツに関し本人であると結論付ける。

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、ならびに財又は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関するもの)。

IASB は結論の根拠において、新基準の下では、IAS 第 18 号に基づいた場合は異なる結論に至る場合があると述べている¹⁶⁹。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、IFRS 第 15 号に基づき、本人か代理人かの結論を見直さなければならない。

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、ロイヤルティ・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ルティ・ポイントを提供するという約定を充足したことになる。

- ▶ 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、顧客にロイヤルティ・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。たとえば、多くの航空会社は、その提携企業が提供する財又はサービスについても顧客がロイヤルティ・ポイントを利用できるようにしている。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。

¹⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC385I 項

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く必要はない。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¹⁷⁰。

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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

B38 別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 本人か代理人かの検討例(2019年9月更新)

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束(企業が本人である)(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、サービスの範囲を定義して合意し、価格を交渉する。企業はサービスが契約の条件に従って履行されることを確保することに責任を負う。企業は、合意した価格について月ごとに 10 日の支払条件で顧客に請求する。

企業は、オフィス・メンテナンス・サービスを顧客に提供するために、第三者であるサービス提供者を定期的に利用する。企業が顧客からの契約を獲得する際に、企業はそれらのサービス提供者のうち1つと契約を締結し、サービス提供者が顧客のためにオフィス・メンテナンス・サービスを履行するように指図する。サービス提供者との契約における支払条件は、企業と顧客の契約における支払条件と一般的に整合的である。しかし、企業は、たとえ顧客が支払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企業が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。

¹⁷⁰ IFRS 第 15 号 BC383 項-BC385 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、顧客が契約したオフィス・メンテナンス・サービスであり、他の財又はサービスは顧客に約束していないことに着目する。企業は、オフィス・メンテナンス・サービスに対する権利を顧客との契約の締結後にサービス提供者から獲得するが、当該権利は顧客に移転されない。すなわち、企業は、当該権利の使用を指図する能力及び当該権利からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を保持する。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に対する支配を獲得するのは、顧客との契約を締結した後であるが、当該サービスが顧客に提供される前である。サービス提供者との企業の契約の条件により、特定されたサービスを企業に代わって提供するようサービス提供者に指図する能力が企業に与えられている(B35A 項(b)参照)。さらに、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項の下記の指標により、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に企業が当該サービスを支配しているという追加的な証拠が提供されていると結論を下す。

(a) 企業はオフィス・メンテナンス・サービスを提供する約束の履行に主たる責任を負っている。企業は顧客に約束したサービスを履行するためにサービス提供者を雇っているが、サービスが履行され顧客に受け入れられることを確保する責任を負うのは企業自身である(すなわち、企業がサービスを自ら履行するのか、サービスを履行するために第三者であるサービス提供者を利用するのかに関係なく、企業は契約における約束の履行に責任を負う)。

(b) 企業は顧客へのサービスについての価格の設定において裁量権を有している。

企業は、顧客との契約を獲得する前にサービス提供者からサービスを得ることを約束していないことに着目する。したがって、企業はオフィス・メンテナンス・サービスについて在庫リスクを軽減している。それでも、企業は、IE238E 項における証拠に基づいて、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に当該サービスを支配していると結論を下す。

したがって、企業はこの取引における本人であり、企業がオフィス・メンテナンス・サービスと交換に顧客から権利を得ている対価の金額で収益を認識する。

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束(企業が本人である) (IFRS 第 15 号 IE239 項-IE243 項)

ある企業が、一般に直接に販売される航空券の価格よりも減額された料率で航空券を購入するため、主要な航空会社と交渉する。企業は、一定数の航空券の購入に同意し、それらを再販売できるかどうかに関係なくそれらの航空券についての支払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、航空券購入時に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しての不満を解決する手助けをする。しかし、航空券に関する義務の履行についての責任は各航空会社にある(サービスへの不満についての顧客への改善策を含む)。

企業の履行義務は特定された財を自ら提供すること(すなわち、企業が本人)なのか、それとも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企業が当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

企業は、それぞれのフライトに対する権利を顧客のうち 1 名に移転する前に、当該権利を支配している。企業は、顧客との契約を履行するために航空券を使用すべきかどうか及び使用する場合にはどの契約を履行するのかを決定することによって、当該権利の使用を指図する能力を有しているからである。企業は、航空券を転売して当該売却による収入のすべてを獲得するか、あるいは航空券を自ら使用することによって、当該権利からの残りの便益を獲得する能力も有している。

IFRS 第 15 号の B37 項(b)から(c)の指標も、企業がそれぞれの特定された権利(航空券)が顧客に移転される前に企業が当該権利を支配しているという関連性のある証拠を提供している。企業は航空券について在庫リスクを有している。企業は航空券を購入するという顧客との契約を獲得する前に、航空会社から航空券を得ることを約束しているからである。これは、企業が航空券を転売するための顧客を獲得できるかどうかや、当該航空券について有利な価格を得ることができるかどうかに関係なく、当該権利について航空会社に支払う義務があるからである。企業は、特定された航空券に対して顧客が支払う価格も設定する。

したがって、企業は顧客との取引の本人であると結論を下す。企業は、顧客に移転する航空券と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

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、特定されたレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるバウチャーを販売する。バウチャーの販売価格は、その食事の通常の販売価格に比べて相当の値引きを顧客に提供する(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束もしておらず、顧客に要請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企業が当該財又はサービスを支配しているのかどうかを評価する。

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 号の 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束させているのではない。したがって、企業は、顧客に提供すべき特定された財又はサービスは、特定されたレストランでの食事に対する(バウチャーの形での)権利であり、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束していないことにも着目する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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、バウチャーが顧客に移転される前は、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、バウチャーからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していない。
- (b) 企業は、バウチャーが顧客に販売される前にバウチャーを購入しておらず、購入する約束もしていない。企業には、返却されたバウチャーを受け入れる責任もない。したがって、企業はバウチャーに関して IFRS 第 15 号の B37 項(b)の指標に記述しているような在庫リスクを有していない。

したがって、企業はバウチャーに関しては代理人であると結論を下す。企業は、レストランがレストランの食事について顧客にバウチャーを提供するように手配するのと交換に顧客から権利を得る対価の純額（各バウチャーの販売時に権利を得る 30%の手数料）で収益を認識する。

よくある質問

質問4-8: 金銭面に関する権利しか取らない、又は物理的に所有することのない特定された財に関する取引において本人又は代理人のいずれであるかをどのように判断するのか？

この種の取引における本人か代理人かの判定では重要な判断と事実と状況の慎重な検討が求められる。企業は第三者ベンダー（ベンダー）と契約を締結し、その販売チャネルを利用して販売される財又はサービスを提供する場合がある。そのような契約では、企業は、書面・電子媒体のみを介した取引や消化仕入れ契約など、金銭面でしか財に対する法的権利を得ない（例：ベンダーが製品が最終的に販売されるまで、その保管、流通及び管理に責任を負う）。また、企業が財を物理的に保有しない、または法的権利も有さないことがある（例：財がベンダーから顧客に直接出荷されるメーカー直送契約）。これらの状況では企業は、特定された財の支配を得るか、したがって顧客との取引において本人になるのかを慎重に検討する必要がある。IFRS 第15号の支配原則及び本人を示す指標を検討する場合、企業が考慮すべき事項としては以下が挙げられる。

- ▶ 発注から納入の過程のどこかで、企業が財に対する所有権を保有することはあるか？ そうでない場合には、その理由。
- ▶ ベンダーは製品の検収に責任を負う当事者か（例：苦情や返品を取り扱う）？ そうである場合には、その理由。
- ▶ ベンダーと返品契約を締結しているか、それとも顧客が返品した後に返品された財をベンダーに返品した実績があるか？ ある場合にはその理由。
- ▶ ベンダーはその裁量で財の価格を設定できるか（例：上限又は下限）？ できる場合にはその理由。
- ▶ 財が企業の店舗にある場合の紛失や損傷（例：縮み）にベンダーが責任を負うのか？ 責任を負う場合にはその理由。
- ▶ ベンダーは企業に納品された財を回収する契約上の権利を有しているか？ 有している場合には、ベンダーは財の消費期限が終了した以外の状況で当該権利を行使したことがあるか？
- ▶ 企業はベンダーの許可を得ずに財を店舗間で移動する、又は店舗内でその位置を変えることができるか？ できない場合にはその理由。
- ▶ 企業は、顧客の注文をベンダーに通達する以外に顧客に対する責任を有するか？ 有していない場合にはその理由。
- ▶ 顧客の注文が出された時点で、企業は商品を他の企業に仕向ける又は商品が顧客に移転されるのを防ぐことができるか？ できない場合にはその理由。

よくある質問

SECスタッフ・メンバーがある講演の中で、企業が物理的に財の所有権を取得しない場合に本人か代理人かを評価する指針を適用するのは特に困難であると述べている。スタッフは、そうした種類の事例を見てきており、結論は本人及び代理人の両方になることがあると指摘する一方で、あるSEC登録企業からSEC主任会計士室に照会があった際、一定の特殊の財がベンダー（登録企業ではない）により最終顧客に直接出荷される取引において、当該登録企業が本人であると判断することにSECスタッフが異を唱えなかったケースについて、そのときの事実と状況を説明した。この結論に至るにあたり、SECスタッフ・メンバーは、本人か代理人かの判断においては、IFRS第15号B37項の指標の検討をはじめ、IFRS第15号の支配の定義の慎重な考慮が求められると改めて説明した。ただし、在庫リスクの有無は、それらの指標の1つにしか過ぎず、物理的な所有が特定された財の支配に一致しない可能性があるとも述べている¹⁷¹。

また、事業目的とベンダーと企業間の契約条件の根拠を理解することは、最終顧客に移転される前に特定された財の支配を有しているか、したがって最終顧客への販売に関し本人になるのかを企業が判断する上でのヒントになりうる。

質問4-9: IFRS第15号の下で、顧客に請求した金額(たとえば、配送及び取扱、費用又はコストの補填及び税金)をどのように表示(すなわち収益とするのか、それとも費用の減額とするのか)すべきか？[2014年7月18日TRG会議－アジェンダ・ペーパー2]

TRGメンバーは、IFRS第15号では、第三者の代わりに回収されたものではない金額が、取引価格(すなわち収益)に含まれることは明確であるということで概ね合意した。セクション5で解説しているように、IFRS第15号47項は「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」と定めている。したがって、当該金額が履行義務を充足する際に発生する場合、当該金額は、取引価格に含まれ、収益として計上される。

配送及び処理

配送及び処理作業に関して顧客に請求された金額の適切な表示は、企業が出荷契約における本人であるか、それとも代理人であるかによって変わってくる(企業が負担する配送及び処理コストに係る表示の詳細についてはセクション10.2の質問10-7を参照されたい)。

費用又はコストの補償

多くのサービス・プロバイダーには、通常の事業を行う過程で一般的に「立替経費」や「雑費」と呼ばれる付随的な費用が日常的に発生する。そうした費用の例としては、航空券代、その他の出張旅費(レンタカーやホテル代)及び通信費などが考えられるが、それだけに限られるものではない。企業(すなわち、サービス・プロバイダー)と顧客とが、発生したそうした費用について実費を顧客が企業に補填するということが合意する場合がある。また、両当事者は、業務上のサービスの提供及び発生する立替経費の両方について補償することを意図した単一の固定報酬を合意する場合もある。

立替払費用は多くの場合、企業がその履行義務を充足するのに発生するコストであり(すなわち、立替払費用は履行コストとなる)、財又はサービスを顧客に移転することはない。そのような状況では、企業が「原価」(すなわち、マージンはゼロ)で補填を受ける場合であっても、当該コストの補償は企業の取引価格の見積りに含まれ、履行義務が充足される時(又は充足されるにつれ)、収益として認識される。また、このようなコストにより財又はサービスが顧客に移転すると結論付ける場合は、企業は顧客から受領した補填額を総額で計上すべきか、それとも純額で計上すべきかを判断するのに本人であるか、代理人であるかの評価に関する適用指針を考慮しなければならない。

¹⁷¹ SEC主任会計士室プロフェッショナルアカウティグフェロー、Sheri L. York氏による2018年12月10日の発言。SECのウェブサイト参照のこと。

よくある質問

場合によっては、該当する費用が発生した時点で補填額を収益として認識することが適切となる。すなわち、企業は、契約締結時点で取引価格の算定に関し立替払経費を見積もらなくてもよい。この点について米国の非公開企業審議会がUS GAAPに関する会議で審議している。FASBスタッフは、それに相当する以下のような状況を、関連スタッフ・ペーパーにおいて示していた¹⁷²。

- ▶ 企業は、識別した特定の財又はサービスに関して代理人となる(セクション4.4を参照)。すなわち、企業が代理人であり補填が原価に等しくなる場合、収益に生じる正味の影響はゼロであり、したがって見積りは要求されない。
- ▶ 変動対価には制限が課せられている(セクション5.2.3を参照)。すなわち、取引価格のうち立替払経費の補填に関する部分が制限されている場合、企業は、大幅な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高くなるまで、当該金額の見積りは取引価格に含めないが、一定の立替経費はこうしたケースに該当することもある。たとえば、企業は、過去の実績に係る証拠が存在しないために、大幅な収益の戻入れが発生することのない、費用とその補填額に関して、信頼性のある見積りを行うことができない場合が考えられる。
- ▶ 変動対価が、明確にある履行義務又は一連の別個の財又はサービスに関連するものであり、かつ、企業が変動対価に関する例外規定を満たす(セクション6.3を参照)。
- ▶ 企業は「請求権」に関する実務上の簡便法の適用要件を満たしている(セクション7.1.4.Aを参照)
- ▶ 企業は、一定期間にわたり履行義務に係る収益を認識する際、発生コストを基にした進捗度の測定値を適用している(セクション7.1.4を参照)。すなわち、企業が発生原価法を選択する場合、コストの発生時期とそれに関連する収益の認識時期は一致する。

税金又はその他の賦課金

税金が企業に課されるのか、それとも顧客に課されるのかを判断するには、企業は営業活動を行うすべての国や地域で徴収される税金を、それぞれ評価しなければならないと複数のTRGメンバーが指摘した。またTRGメンバーは、金額が第三者に代わり徴収されるのかが明確ではない場合、企業は本人か代理人かの評価に関する適用指針を考慮することになるであろうと大筋で合意した。それにより、顧客に請求される金額が第三者に代わって徴収されるものでなくても、当該金額を発生したコストと相殺して(すなわち、純額で)計上することになる場合がある。

質問4-10: 複数の履行義務を定める契約において企業が本人と代理人の両方として行動している場合、企業はどのように取引価格をこれらの履行義務に配分すべきか?

セクション6.2の質問6-7の回答を参照されたい。

¹⁷² FASB 非公開企業審議会スタッフメモ「立替払費用の補償」(2018年6月)。FASB ウェブサイトで入手可能

FASB との差異

FASB の基準では、顧客から回収した一定の種類税金(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¹⁷³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¹⁷⁴。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¹⁷⁵。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も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結論付けた¹⁷⁶。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(2019年9月更新)

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。

4.6 追加の財又はサービスに関する顧客のオプション(2019年9月更新)

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オプションを与える。こうした追加の財又は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オプションは、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。

セクション 5.8 で説明しているように、返還不能な前払手数料の存在は、契約に将来の財又はサービスを値引価格で取得できる更新権が含まれていることを示唆する(たとえば、顧客が追加の前払手数料の支払いなしに契約を更新できる場合などである)。企業は、更新権が重要な権利であるかどうかを評価する必要がある。

企業が追加の財又はサービスを取得できるオプションを顧客に与え、当該オプション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、当該オプションは別個の履行義務に該当する。顧客の種類のカテゴリに関するさらなる説明は下記質問 4-15 を参照されたい。オプション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、あるいはオプション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)支払いを行っているオプションを識別し、会計処理することにあると述べている¹⁷⁷。

¹⁷³ IAS 第 18 号第 8 項

¹⁷⁴ IFRS 第 15 号 BC188D 項

¹⁷⁵ FASB-ASU 第 2016-08 号 顧客との契約から生じる収益(Topic 606)「本人か代理人かの検討(2016 年 3 月)」BC38 項

¹⁷⁶ IFRS 第 15 号 BC385Z 項

¹⁷⁷ IFRS 第 15 号 BC386 項

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、独立販売価格で追加的な財又はサービスを購入できるオプションは、重要な権利を提供するものではなく、販売提案であると定められている。これは、前の契約を締結した結果としてのみ顧客がこのオプションを取得する場合も同じである。しかし、将来に価格が大幅に上昇する可能性が非常に高い場合には、現在の独立販売価格で追加的な財又はサービスを購入するオプションは重要な権利となる場合がある。これはまた、現在の独立販売価格での更新権が延長された期間について提示され、契約に係る事実と状況によっては当該商品の独立販売価格が大幅に増加する可能性が非常に高い場合も同じである。それは、他の顧客が支払わなければならない価格と比較して、すでに契約を締結している結果として、顧客は将来の財又はサービスについて値引きを提示されることになるからである。顧客がオプション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、当該オプション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みなされる。IFRS 第 15 号は、仮にオプションが、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オプションを行使した場合にのみ IFRS 第 15 号に従って会計処理する¹⁷⁸。

従前 IFRS からの変更点

従前 IFRS は、オプション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オプション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オプション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、オプション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

顧客のオプション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。

¹⁷⁸ IFRS 第 15 号 B41 項

IFRS 第 15 号には、オプションが重要な権利を表す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オプションの測定に関する説明はセクション 6.1.5 を参照されたい)。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 49 —— 重要な権利を顧客に与えるオプション(値引券)(IFRS 第 15 号 IE250 項-IE253 項)

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

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

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

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

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

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

オプションが重要な権利を与えるかどうかの評価は、下記の設例のように財又はサービスの独立販売価格の変動性が高い場合にはより複雑になる。

設例 4-5 —— 独立販売価格の変動性が高い場合の顧客のオプションの評価

テクノロジー企業であるY社は、ソフトウェアの永久的なライセンス、さらに契約後の最初の1年間のサポート(post-contract-support: PCS)を提供する契約を顧客Zと締結する。契約にはさらに、ソフトウェアAの追加ライセンスを定価の40%引きで購入できるオプションも付いている。

Y社はソフトウェアを別個に販売することはないが、PCSについては、定価のライセンス代金の20%で契約を更新するという形で継続的に別個に販売している。Y社は、ソフトウェアAの永久ライセンスの独立販売価格を見積もるのに残存方法を用いる(セクション6.1.2参照)。また、同社が永久ライセンスとPCSを束にして販売する場合の価格は変動性が高いと仮定する。なぜなら、顧客Zと同じ市場の同じような顧客層の相手先であっても、これまでにこの製品とサービスを購入をしていない顧客に対して同社が請求する価格は、その束について定価から70%引きまで幅広いものとなるからである。なおY社は、相手先ごとに値引き幅を判断する上で必要な契約/顧客の区分を適切に行なっており、これまでの取引金額の実績も、Y社が提示する値引幅の範囲を裏付けるのに十分なものであると仮定する。

テクノロジー企業Y社が顧客Zに提示する40%の値引は、同社が顧客Zと同じ顧客層に属する顧客に通常提示する値引幅の範囲内であるため、Y社はこのオプションは重要な権利を表すものではないと結論付ける。

よくある質問

質問4-11: 追加の財又はサービスに関するオプション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、オプションが重要な権利を表すかどうかを判断する際に、企業は、ロイヤリティ・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4-12: 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4-13: 企業は、追加の財及びサービスを購入するオプション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]

追加的な財又はサービスを購入する顧客のオプション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)を含む契約とを峻別するのは困難であると企業は考えている。というのも、これらの種類の契約では、契約の締結時点で顧客に移転する財又はサービスの数量が明らかではないからである。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オプションが重要な権利を与えるものであると判断する場合、オプション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オプションが行使されるまでは会計処理されない(下記質問4-14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、当該オプション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オプション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、当該オプションについて会計処理は行われず、オプション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ない。

しかし、契約に(顧客のオプションではなく)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もり、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オプション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10.5.1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、顧客のオプション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。顧客がそうした財又はサービスを移転することを企業に義務付ける契約を締結していたからである。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)影響を及ぼすが、企業が、契約において定められている以上の(区別できる)追加的な財又はサービスの提供を企業に義務付けるものではない。

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。

変動対価の例

企業は契約期間にわたりアウトソースされた活動を継続的に提供する、期間 10 年の IT アウトソーシング契約を顧客と締結する。企業はサーバーを提供し、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。月次の請求額の合計は、それぞれの活動に関して消費されたそれぞれに異なる単位を基に計算される。たとえば、請求額は、1 秒間に数百万に及ぶインストラクションを処理するコンピューターの能力、使用するアプリケーションの数、又はサポートする従業員数などを基に決定される。

契約の締結時点では、企業が契約期間にわたりどのくらいのアウトソースされた活動を顧客に提供することになるのかは不明である。企業に履行されるべき活動が提出されたときに顧客は任意の購入を行うのか、又はサービスの利用により(変動対価の形式による)収益の測定に影響が生じるのかという質問が提起された。

この論点に関する TRG アジェンダ・ペーパーは、企業の約定の性質に基づけばこの契約には変動対価が含まれる可能性が高いと結論付けていた。顧客は、企業がいつでもアウトソースされた活動を提供できるように待機していることに対して支払いを行う。顧客は処理を依頼するつど、別個の購入の決定を行うことはない。つまり、顧客は、アウトソーシング契約を企業と締結した時点で購入の決定を行っている。したがって、サービスを利用する顧客の行為により、企業が追加的な別個の財又はサービスの提供を義務づけられることはない。

一方、顧客のオプションがある場合、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。顧客がオプションを行使するまで、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)顧客のオプションを含む契約として以下の例を挙げている。

重要な権利ではない顧客のオプションの例

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。

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オプションである。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が当該オプションを行使するまでは、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、当該オプションは個別の契約として会計処理される。これは、当該オプション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。

よくある質問

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オプションが含まれる契約として、以下の例も挙げられている。

顧客のオプションの例

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、顧客のオプションが与えられている)。同様に、供給業者は、顧客が注文書を発行するまで、製品を移転する義務を有しない(これは、顧客のオプション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4-14:企業はどのような場合に顧客のオプション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オプション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、オプション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。そうしたオプションは、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オプション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顧客のオプションの例

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)で購入できるオプションと共に、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もっている。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、このオプション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、この場合のオプションの価格は、消耗品の独立販売価格であることから、当該オプション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オプション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。

しかし、契約に購入に関するオプションが含まれているとしても、契約上の最低限の数量は契約における固定対価を表す。たとえば、マスター長期供給契約(MSA)では企業が提供を義務付けられる最低限の購入数量が定められているが、最低限の数量を超える数量については、企業は別個に購入の決定(すなわち、顧客のオプションの行使)を行わなければならない可能性がある。契約上の最低限の数量が達成されない場合のペナルティ(たとえば:解約手数料、金銭的ペナルティ)が契約に存在する場合、顧客のオプション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顧客のオプションの例

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4-15: 顧客のオプションが重要な権利に該当するかどうかを評価する際に企業は顧客の階層をどのように捉えるべきか? [2016年4月18日FASB TRG会議—アジェンダ・ペーパー54]

追加的な財又はサービスを取得する顧客のオプションが重要な権利を表すかどうかを判断するときに企業は「顧客の階層」をどのように考慮すべきかに関するFASB TRGメンバーの見解にはばらつきがみられた。しかし、この評価を行うにあたり、企業はまず、顧客のオプションが既存の契約とは無関係に存在するものであるかどうかを判断しなければならないという点では一致していた。すなわち企業は、既存の契約とは関係なく、類似する顧客に同じ価格を提示するのか? 価格が既存契約とは独立して定められている場合、オプションは販売提案と考えられ、重要な権利は存在しない。FASBのTRGメンバーは、この判断を行うに際し、すべての事実及び状況を考慮の上、企業には相当な判断が求められるということでおおむね合意した。

上述のとおり、IFRS第15号B40項は、「企業が、追加的な財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与している場合、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利(たとえば、当該財又はサービスについて、その地域又は市場においてその顧客階層に通常与えられる範囲の値引きに対する増分となる値引き)を顧客に提供する場合には当該オプションは別個の履行義務になる」と説明している。さらに、IFRS第15号B41項は、追加的な財又はサービスを独立販売価格で販売するオプションは、重要な権利を顧客に提供することではなく、それは販売提案であると述べている。FASBスタッフはそのアジェンダ・ペーパーで、これらの規定は、追加的な財又はサービスを取得するオプションは、顧客がその財又はサービスを同じ価格で取得する別個の契約を締結できる場合には、オプション重要な権利を生じさせないことを明確化することを意図したものであると指摘していた。すなわち、顧客との既存の契約とは関係なく存在する顧客のオプションは、既存の契約における履行義務とはならない。

TRGアジェンダ・ペーパーは、以下をはじめ、この論点に関するFASBスタッフの見解を示す複数例を提供していた。

顧客の階層に係る評価の例

小売企業は複数の電子製品販売店を所有しており、現在、50 インチテレビを購入する顧客にステレオ・システムを50%引きで購入できるクーポンを提供している。クーポンは当該小売企業の販売店で使用しなければならず、1年間有効である。当該小売企業は、テレビ(又は類似の価値を有する別の商品)を購入することのない顧客にこれほどまでの値引きを提供することはない。

顧客Aが50インチテレビを小売企業から購入する。同時にステレオ・システムを50%引きで購入できるクーポンを受け取る。顧客Aに提供された50%引きのクーポンが、テレビを購入する既存の契約とは無関係に存在するかどうかを評価するにあたり、小売企業は、顧客Aに提供される値引き(50%)と、小売企業との従前の契約と関係なく他の顧客に通常提供される値引きとを比較する必要がある。50インチテレビを購入することのない顧客については、小売企業がステレオ・システムに関して提供する唯一の販売促進は、入店するすべての顧客に提供される5%引きのクーポンのみである。小売企業が、顧客Aに提供される値引きを、同じように50インチテレビを購入した他の顧客に提供される値引きと比較することは適切ではない。

というのは、B40項からB41項の規定の目的は、顧客のオプションが、顧客との既存の顧客と関係なくオプション存在するかを判定することにあるからである。

当該小売企業は、顧客Aに提供される値引きと従前に企業と契約を締結していない(過去に購入を行っていない)顧客に通常提示される値引きとは同等ではないと判断する。つまり顧客Aは、50インチテレビを購入する契約を締結していなかったら受け取ることもない増分の値引きを受領することになる。顧客Aに提供されるこの増分の値引きは重要な権利を表す。

よくある質問

質問4-16: 財又はサービスに係る数量リポート及び(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オプションのどちらとして会計処理すべきか。

リポ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、数量リポート又は値引が将来に向かって適用される場合、当該リポート又は値引は(変動対価ではなく)顧客のオプション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、リポート・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、数量リポート又は値引が、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オプション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4-17を参照)。

しかし、遡及適用される数量リポート又は値引は、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、リポート・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、リポ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、リポート・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4-17: 顧客のオプション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、企業はまず当該オプション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。

数量値引きの例

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に与えられたオプション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ポートによって重要な権利が生じるかを評価するには、相당한判断が求められる可能性が高い。

よくある質問

質問4-18: 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で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におおむね合意した。

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(セクション6を参照)。オプション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 で購入する顧客のオプションが含まれている。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、当該オプションは重要な権利であり、当該オプションの独立販売価格は CU33 であると見積もる。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
オプション		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。オプションに配分された CU25 の対価は、サービス B が顧客に移転されるまで、あるいはオプションが失効するまで繰り延べられる。契約の履行から 6 カ月後、顧客は、2 年間のサービス B を CU300 で購入するオプションを行使する。このアプローチに基づく、サービス B に関係する CU300 の対価は、既にサービス B を購入するオプション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、オプション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。

よくある質問

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。

質問4-19: 企業は、重要な権利を与える顧客のオプション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とおおむね合意した。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、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、顧客がオプション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。

質問4-20: 重要な権利を表すが、期限の定めがない、追加的な財又はサービスに関する顧客のオプションについて収益をどのように認識すべきか(すなわち、企業はそれらオプションの不行使を認識することができるか)?

IFRS第15号40項は、オプションが行使され将来に財又はサービスが移転される時、又はオプションが失効する場合に、重要な権利であるオプションに配分された収益を認識しなければならないと述べていることから、利害関係者はこの質問を行った。しかし、場合によっては、オプションは永久的なものであり、失効日がないことがある。たとえば、ロイヤルティ・ポイントでは、顧客に重要な権利が提供されることになるが、これらのポイントが失効することがない場合がある。我々は、顧客の未行使の権利(不行使)についてはIFRS第15号の規定を適用すべきであると考えている。この点についてはセクション7.9(すなわちIFRS第15号B44項からB47項)で解説している。失効することのない顧客のオプションに配分された収益は、オプションの行使により将来の財又はサービスが提供される時、又は移転されない場合には、顧客がオプションを行使する可能性が低くなる時のいずれか早い時点で認識することが適切であると、我々は考えている。

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。その代わりに 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¹⁷⁹。その代わりに企業は、潜在的な返品は変動対価に該当するため、取引価格を見積もる際に、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も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¹⁸⁰。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、従前の基準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）。

¹⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC364 項

¹⁸⁰ IAS 第 18 号第 17 項

5 取引価格の算定(2018年10月更新)

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) 現金以外の対価(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又は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 5.5 を参照)¹⁸¹、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。

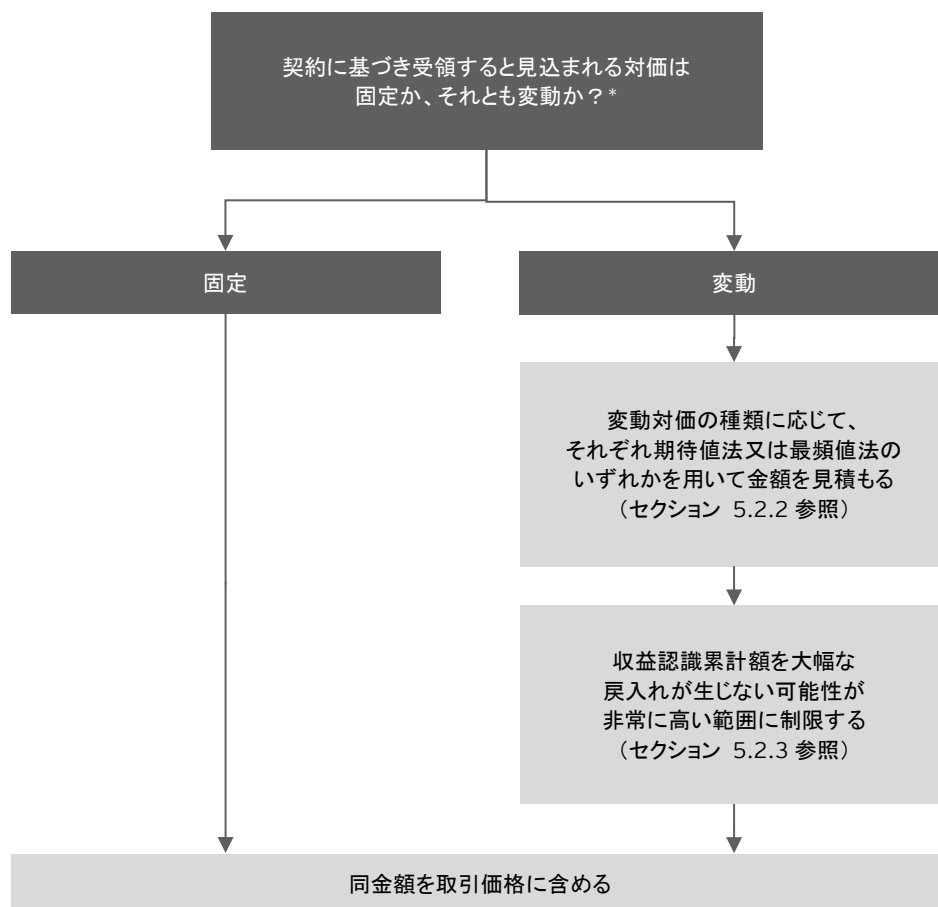
IASB は、結論の根拠において、現在の契約に基づいて顧客以外の当事者から支払いを受ける権利を得る場合があり、その場合、当該金額は取引価格に含めなければならないと明確に説明している。たとえば、ヘルスケア業界では、企業は契約に基づいて、患者、保険会社あるいは政府機関から支払いを受ける権利を得る場合がある。その場合、支払元に関係なく、企業が受け取る権利を得ることとなる合計金額を取引価格に含める必要がある¹⁸²。

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。

¹⁸¹ IFRS 第 15 号 BC185 項

¹⁸² IFRS 第 15 号 BC187 項

以下のフロー・チャートは、受領する対価が固定もしくは変動である場合の取引対価の算定方法を例示している。



* 契約に基づき受領すると見込まれる対価は、契約上明記される金額が固定額であっても、変動対価に該当する場合があります。これは、対価を受け取る権利を有するか否かが、将来の事象の発生の有無によってのみ確定する場合がありますからである(セクション 5.2.1 を参照)。

よくある質問

質問5-1: 顧客に請求した金額(たとえば、配送及び取扱、費用又はコストの補填及び税金)をどのように表示すべきか(すなわち、収益なのか費用の減額なのか)? [2014年7月18日 TRG 会議: アジェンダ・ペーパーNo.2]

セクション4.4.4の質問4-9の回答を参照されたい。

5.1 売上税(その他の類似の税金)の表示(2018年10月更新)

売上税及び物品税は、税務当局が財又はサービスの販売に課す税金である。これらの税金にはさまざまな名称が用いられているが、売上税(sales taxes)は一般的に財又はサービスの購入者に課される税金を指し、物品税(excise taxes)は財又はサービスの売手に課される税金をいう。

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の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、配送及び取扱、費用又はコストの補填、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、当該金額を企業が稼得する場合、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は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。

FASB との差異

FASB の基準は、一定の種類税金(売上税、利用税、物品税、付加価値税及びその他の物品税を含む)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、当該会計方針について開示することが求められる。その結果、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と地域で徴収する税金(例: 売上税、利用税、付加価値税、一定の物品税)を評価する必要がなくなる。当該会計方針を選択しない場合は、「第三者の代わりに回収される金額(たとえば: 一定の売上税)」を取引価格から控除することを求める基準書の規定を満たすために、こうした評価が必要になる¹⁸³。

IASB は、IFRS 第 15 号の規定は従前の IFRS 規定と整合していることに留意し、同様の会計方針の選択を IFRS 第 15 号に含めないこととした¹⁸⁴。その結果、IFRS 第 15 号適用企業と ASC606 適用企業との間に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. 契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束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となる対価の金額を見積もらなければならない。

[参照: 設例 40]

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。約束された対価は、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束されている場合には、変動性があることとなる。

[参照: 結論の根拠 BC190 項から BC191 項]

52. 顧客が約束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、約束された対価は変動性がある。

(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。[参照: 結論の根拠 BC192 項]

(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。[参照: 設例 2 及び 3]

これらの概念は以下でさらに詳細に解説する。

¹⁸³ IFRS 第 15 号第 47 項

¹⁸⁴ IFRS 第 15 号 BC188D 項

5.2.1 変動対価の形態(2019年9月更新)

IFRS 第 15 号第 51 項は、変動対価を幅広く定義し、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と定めている。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。

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が挙げられる。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、対価が変動する場合があると指摘している。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ためである¹⁸⁵。たとえば、IFRS 第 15 号における変動対価の説明には、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する権利を有してい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 —— 数量値引きインセンティブ(IFRS 第 15 号 IE124 項-IE128 項)

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

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

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

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

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

¹⁸⁵ IFRS 第 15 号 BC191 項

弊社のコメント

企業は IFRS 第 15 号に従って、以下の項目を含め、顧客との契約における取引価格を算定する際に変動対価をどのように見積ったかを開示しなければならない。

- ▶ 重要な支払条件(対価は変動するか及びその見積りは通常制限されるか、返品権等を含む)
- ▶ 取引価格を算定する際に用いた重要な判断(変動対価の見積り及びその見積りが制限されるかどうかを評価するために用いた方法、インプット及び仮定に関する情報を含む)

結果として、企業は顧客との契約に含まれる異なる形態の変動対価について説明しなければならない場合もある。したがって、企業は、顧客との契約の取引価格を算定する際に変動対価を慎重に検討し識別するとともに、自社の開示が IFRS 第 15 号第 119 項、第 123 項及び第 126 項の開示規定を満たしているかどうかを検証する必要がある(開示規定の説明についてはセクション 10.5 を参照されたい)。

よくある質問

質問5-2: 財又はサービスに係る数量レポート及び(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オプションとして会計処理すべきか?

セクション4.6の質問4-16の回答を参照されたい。

質問5-3: どのように企業は、追加の財又はサービスを購入するオプションを含む契約と、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4-13の回答を参照されたい。

質問5-4: 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け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)。

2019年、IFRS解釈指針委員会は、航空会社の遅延又は欠航について顧客に補填する義務を、変動対価として会計処理すべきか、それともIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき契約とは別個に会計処理すべきかに関する照会を受けた。

よくある質問

当該論点は2019年9月の会議で議論され、IFRS解釈指針委員会は遅延又は欠航の補填は以下の理由から変動対価として会計処理する点を指摘した。

- ▶ 企業の履行義務の充足に直接関係する(すなわち、約定通りに履行されない場合には、補填の支払いが発生する)
- ▶ 企業の製品により生じた危害又は損害に対する補填を表すものではない(したがって、IFRS第15号B33項は適用されない)

IFRS解釈指針委員会は、補填の支払いはIFRS第15号の設例20に説明される変動対価を生じさせ得る資産の移転の遅れに対する罰金の支払いに類似する点にも言及した¹⁸⁶。

¹⁸⁶ IFRIC Update、2019年9月、IASBのウェブサイトで見ることが可能

よくある質問

質問5-5: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4-13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ことと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(その他の条項)を加味する必要があると指摘している。

質問5-6: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リベ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に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いる。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。

IFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」は、外貨建ての対価が関連する収益より前に認識される場合、前受対価を認識した日の為替レート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¹⁸⁷。

質問5-7:顧客との契約に定められる価格保護又はプライスマッチ条項を、どのように会計処理すべきか？

対価の一部を顧客に返還することを義務付ける価格保護を定める条項又はプライスマッチ条項は、IFRS第15号に従って変動対価として会計処理しなければならない。すなわち我々は、顧客の過去の購入に関してより低い価格を遡及的に適用しなければならない場合(又は、契約条件は将来に向けての適用を定めている場合でも、過去にそのような実務がある場合)、対価は変動対価として会計処理することになると考えている。

たとえば、正式な契約に基づきもしくは企業の過去の実務により、企業が以前に納品した製品の価格を事後的に引き下げ、顧客が引き続き当該製品を手元に保管している場合、企業は当初の購入価格から将来の購入価格を差し引いた金額に等しくなる金額を返還する、もしくはクレジットを提供する旨が定められている顧客との契約が取り上げられている。また、販売から一定期間の間に、同じ商品について同業他社がより低い価格で提示していることを顧客が識別した場合、同業他社の提示価格と一致させることを保証し、差額を返還することを提案する場合もある。

顧客との契約には、契約締結後に顧客に販売する製品の価格が他の顧客に提示する最も安い価格と同じであることを保証する「最恵国」又は「最優遇顧客」条項が含まれる場合がある。そのような契約から生じる対価をIFRS第15号に従ってどのように会計処理すべきかは、条項の内容次第である(すなわち、価格保護が遡及的に提示されるのか、それとも将来に向けてのものであるのかにより決まる)。

契約締結後に製品の購入に対して将来に向けて最良価格を提示することが求められる条項は、すでに顧客に移転している財又はサービスに関し認識している収益に影響が生じることはない(すなわち、対価が変動対価として会計処理されることはない)と、我々は考えている。

¹⁸⁷ IFRIC 第22号第8項

よくある質問

しかし、顧客が過去に行った購入に関し、より低い価格を遡及的に適用することが求められる場合（また、契約上は将来に向けた適用となっているとしても、過去にそうした実務がある場合）、契約には一定の形式の価格保護が含まれ、本条項の対象となる対価は上述のとおり変動対価として会計処理されると、我々は考えている。また我々は、こうした条項は政府機関との契約によくみられると認識している。たとえば、契約期間の間に類似の民間顧客に提示される値引きをモニターし、政府が支払った金額と当該顧客に提示する価格との差額を返還しなければならない場合がある。

質問5-8: 早期支払い(又は即時払い)による値引きは、変動対価に該当するか？

はい。支払いが所定の期間内に行われる場合に、顧客が請求書に明記される金額よりも少ない金額を支払うことを認める早期支払いに関する値引き(又は「即時支払い」値引き)条項が契約条件に含まれることがある。たとえば、請求書の受領から15日以内に支払えば(通常、支払いは請求書の受領から45日以内に行えばよいところ)、顧客は2%の値引きを受けられる場合などである。企業が受け取る対価の額は、顧客が値引きを受けられるかどうかで変動するため、取引価格は変動対価として会計処理することになる。

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 —— 対価が記載された価格でない場合—— 黙示的な価格譲歩(IFRS 第 15 号 IE7 項-IE9 項)

企業が処方薬 1,000 単位を約束した対価 CU1 百万で顧客に販売する。これは、深刻な経済不況を経験し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、約束した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。全額は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顧客との関係を作り出すのに役立つ可能性があると判断する。

IFRS 第 15 号の第 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 号の第 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のより低い金額の対価を受け入れることを見込むと決定する。したがって、企業は、取引価格は CU1 百万ではなく、そのため、約束された対価に変動性があると判断する。企業は変動対価を見積り、CU400,000 に対する権利を得ると見込むと決定する。

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 号の第 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 号の第 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¹⁸⁸。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。

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もるものの、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(2019年9月更新)

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

IFRS 第 15 号からの抜粋

53. 企業は、変動対価の金額の見積りを、企業が権利を得ることと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と見込んでいるのかに応じて、次のいずれかの方法を用いて行わなければならない。

- (a) 期待値—期待値とは、考え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は、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。
- (b) 最も可能性の高い金額—最も可能性の高い金額とは、考え得る対価の金額の範囲における単一の最も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の高い結果)。最も可能性の高い金額は、契約で生じ得る結果が 2 つしかない場合(たとえば、企業が業績ボーナスを達成するかし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。

[参照: 結論の根拠 BC195 項から BC201 項及び BC214 項設例 21 から 23]

54. 企業は、企業が権利を得ることとなる変動対価の金額に関する不確実性の影響を見積もる際に、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、企業が合理的に利用可能なすべての情報(過去、現在及び予想)を考慮しなければならない。企業が変動対価の金額の見積りに使用する情報は、通常、企業の経営者が入札及び提案のプロセスの間及び約束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となる。[参照: 結論の根拠 BC202 項]

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と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。

¹⁸⁸ IFRS 第 15 号 BC194 項

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¹⁸⁹。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¹⁹⁰。

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もることができると述べている¹⁹¹。

設例 5-1 —— 期待値法を用いた取引価格の見積り

A 社は、複数の商業用建物を建設する契約を顧客と締結する。契約の条件はいずれも同様で、固定報酬以外に A 社の竣工の時期によって決定される成功報酬（ボーナス）が変動対価として定められている。A 社の過去の実績に基づくと、予想ボーナス金額及び各ボーナスを獲得する確率は以下の通りである。

ボーナス金額	発生確率
CU0	25%
CU100,000	50%
CU150,000	25%

A 社は、新規契約に類似した数多くの契約を有していることから、期待値法が受け取る権利を有する対価の額をより適切に予測すると判断する。そこで、期待値法に基づき、A 社は以下のように変動対価を CU87,500 と見積もる。

ボーナス金額(a)	発生確率(b)	期待価値額(axb)
CU0	25%	CU0
CU100,000	50%	CU50,000
CU150,000	25%	CU37,500
合計		CU87,500

なお、A 社は、変動対価に課せられる制限を考慮する必要がある（セクション 5.2.3 参照）

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¹⁹²。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。

¹⁸⁹ IFRS 第 15 号 BC202 項

¹⁹⁰ IFRS 第 15 号 BC200 項

¹⁹¹ IFRS 第 15 号 BC201 項

¹⁹² IFRS 第 15 号 BC200 項

設例 5-2 —— 最頻値法を用いた取引価格の見積り

A社は一定の目標が達成された場合に、CU100,000の業績ボーナスを獲得する可能性がある6カ月の広告宣伝キャンペーンに関する契約(固定報酬: CU500,000)を締結する。A社は、ボーナス全額を受領する可能性は90%、及びボーナスを全く受領しない可能性を10%と見積もる。

結果は二者択一になることから(すなわち企業はボーナス全額を受領するか、全く受領しないかのいずれか)、A社は、最頻値法が、受け取る権利を有すると見込む金額をより適切に予測すると判断する。CU100,000の業績ボーナスを受領する確率が90%であることからA社は、受領すると見込まれる金額をCU600,000と見積もる(すなわちCU500,000の固定報酬プラスCU100,000のボーナスの全額)。

しかし、A社は変動対価に課せられる制限(セクション5.2.3を参照)の影響を考慮する必要がある、CU100,000の履行ボーナスを取引価格に含めた場合に大幅な戻入が生じることのない可能性が高いかどうかを判断する必要がある。

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簡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簡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簡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¹⁹³。当該簡便法を用いる場合、企業は、当該簡便法を適用しても、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¹⁹³と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簡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¹⁹³と説明する必要はないと述べている。

従前 IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号の適用に伴い、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が従前実務から大きく変わる可能性がある。現在、現行の IFRS に従って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。従前の IFRS 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も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、見積も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。

¹⁹³ TRG のアジェンダ・ペーパー38「ポートフォリオに関する簡便法及び変動対価への制限の適用」(2013年7月13日付)

よくある質問

質問5-9: 契約締結時にIFRS第15号に従って変動対価を見積もらなくてもよい状況は存在する のか？

以下の状況においては、契約の締結時点で変動対価を見積もる必要がない。

- ▶ **変動対価の配分に関する例外規定**—IFRS第15号は、変動支払いに関する条項が、契約の特定部分(すなわち、1つ又は複数の履行義務(ただし、全部ではない)、又は一連の別個の財又はサービスに含まれる別個の財又はサービス)を充足する企業の努力に関するものであり、対価の当該特定部分への配分がIFRS第15号の全般的な配分の目的と整合する場合、変動対価のすべてを契約の当該部分に配分しなければならないと定めている。その結果、収益を認識するために、変動対価を見積もる必要はない。たとえば、一連の別個のホテル運営サービスを提供し、宿泊による収益の一定割合を変動報酬として受け取り、変動対価の配分に関する例外規定を用いるための要件を満たす場合には、月次の宿泊収益の一定割合の全体を、対価を稼得した期間に配分することができる。変動対価の配分に関する例外規定の詳細はセクション6.3を参照されたい。
- ▶ **「請求権」に関する実務上の簡便法** — 一定期間にわたり収益を認識する場合で、支払いを受け取る権利が、現在までの顧客に提供された価値と一致する場合、請求権に関する実務上の簡便法を適用し、請求を行った時点で収益を認識することができる。たとえば、提供するサービスの時間ごとに固定金額を顧客に請求できる権利が付与された3年間のサービス契約については、当該固定金額が顧客にとっての価値を反映するものであれば、変動対価を見積もる必要はない。請求権に関する実務上の簡便法の詳細はセクション7.1.4.Aを参照されたい。
- ▶ **知的財産のライセンスに係る売上高及び使用量ベースのロイヤリティの認識に関する制限** — IFRS第15号は、知的財産のライセンスとの交換で提供される売上高及び使用料ベースのロイヤリティから生じる収益に関し、明確な適用指針を定めている。IFRS第15号において、以下のいずれか遅い時点で売上高及び使用料ベースのロイヤリティを収益として認識することが定められている。
 - (1) 事後的な売上又は使用が生じる時点
 - (2) 売上高及び使用料ベースのロイヤリティの一部もしくは全部が配分されている履行義務が(部分的に)充足される時点

多くの場合、この適用指針により、将来のロイヤリティの発生に関連して生じる変動対価の見積りが全額制限される場合と同じパターンで収益が認識されることになる。しかし、企業が売上高及び使用量ベースのロイヤリティを契約における別個の履行義務に配分する必要がある場合、1つ又は複数の履行義務の独立販売価格の見積りに、ロイヤリティの予想金額を含める必要がある。知的財産のライセンスに関する売上高及び使用量ベースのロイヤリティの詳細はセクション8.5を参照されたい。

5.2.3 変動対価の見積りに係る制限(2019年9月更新)

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¹⁹⁴。

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¹⁹⁵。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、収益の重大な戻入れの可能性に着目している)。

¹⁹⁴ IFRS第15号BC203項

¹⁹⁵ IFRS第15号BC204項

IFRS 第 15 号からの抜粋

56. 企業は、第 53 項に従って見積もられた変動対価の金額の一部又は全部を、変動対価に関する不確実性がその後で解消される際に、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のみ、取引価格に含めなければならない。

[下記も参照: 結論の根拠 BC203 項から BC206 項設例 6、8、22 から 26]

57. 変動対価に関する不確実性がその後で解消される際に、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かどうか[参照: 結論の根拠 BC208 項から BC211 項も]を評価する際に、企業は、収益の戻入れの確率と大きさの両方を考慮しなければならない。収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、次のいずれかが含まれるが、これらに限定されない。

- (a) 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断又は行動、気象状況、約束した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどがある。
- (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)が限定的であるか、又はその経験(又は他の証拠)の予測価値が限定的である。
- (d) 類似の状況における類似の契約において、企業には、広い範囲の価格譲歩又は支払条件の変更を提供する慣行がある。
- (e) その契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。

[下記も参照: 結論の根拠 BC212 項及び BC213 項設例 8 の IE38 項及び IE40 項並びに設例 42 契約 C]

企業は、見積取引価格に変動対価を含めるためには、変動対価に関する不確実性が解消する時点で将来に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¹⁹⁶。

FASB との差異

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¹⁹⁷。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¹⁹⁸。

さらに、IASB は、変動対価の見積りを制限すべきかどうかの分析は、大半が定性的なものになると指摘した¹⁹⁹。すなわち、企業は IFRS 第 15 号に定められる重大な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、重大な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(詳細は下記を参照されたい)。さらに、企業が履行義務を充足するにつれ、収益の重大な戻入れが生じる可能性がある金額に関する結論も変わる可能性がある。

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。

¹⁹⁶ IFRS 第 15 号付録 A に定義される。

¹⁹⁷ 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。

¹⁹⁸ IFRS 第 15 号 BC211 項

¹⁹⁹ IFRS 第 15 号 BC212 項

- ▶ 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。

企業は、IFRS 第 15 号第 57 項の要因をはじめ、収益の戻入れが生じる確率及び規模を増大させる可能性がある要因を慎重に評価しなければならない。

- ▶ 対価の金額が、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。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断又は行為、気象状況、約定した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどがある。
- ▶ 対価の金額に関する不確実性が、長期にわたり解消しないと見込まれる。
- ▶ 類似の種類契約に関する企業の経験（又は他の証拠）が限定的であるか、又は当該経験（もしくは他の証拠）の予測価値が限定的である。
- ▶ 同様の状況における類似の契約において、広い範囲の価格譲歩や支払条件の変更を提供する慣行がある。
- ▶ その契約には、起こり得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い

設例 5-3 — 大幅な収益の戻入れの可能性又はその金額を増加させる要因の評価

保険代理店は、顧客が新しい保険証券に加入するつどCU100の営業手数料を受け取り、顧客が保険証券を更新するつどCU50の営業手数料を受け取ると仮定する。

当該設例では、保険代理店は、類似の契約に関する豊富な経験に基づき、過去の顧客の更新パターンに関する大量のデータを有しているものとする。代理店は、上記要因を考慮した上で、対価の金額は、自らの影響力が及ばない要因に大きく左右され、不確実性が数年にわたり継続すると考えている。しかし、企業は類似の種類契約に関し豊富な経験を有しており、当該経験には予測価値がある。

その結果、企業が受領する権利を有する対価の金額は、不確実で、第三者の行為（すなわち、顧客の更新）に左右されることになるが、最低限の変動対価の金額を見積もることができ、収益の累計額に重大な戻入が生じる可能性は非常に少ないと考えられる。契約の当初締結時点で保険代理店の履行が完了していると仮定すると、代理店は、当初の手数料CU100に加えて将来の更新に関する制限されない最低額を認識することになる。

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）

取引価格にすべての変動対価を含めたとしたら、可能性が非常に高いという要件を満たせない場合、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、取引価格に含めることができる変動対価の見積りは、変動対価に関連する不確実性が解消される時点で事後的に戻し入れられるとしても、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じることにはならないと考えられる金額にまで減額される。契約の最終的な価格に重大な不確実性が存在するからといって、企業は変動対価の見積りを一律にゼロに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金額が制限される場合と制限されない場合の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 日に結ぶ。企業は契約開始時に、製品 1,000 個を契約に記載された価格である 1 個当たり CU100 で移転する(合計対価は CU100,000 である)。顧客からの支払いは、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、顧客が製品の値引きをして、それにより製品が流通網を流れるようにすることが可能になるからである。したがって、この契約における対価には変動性がある。

ケース A—変動対価の見積りが制限されない場合

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

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

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項の要求事項も考慮して、変動対価の見積金額 CU80,000 を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号の第 57 項の諸要因を考慮して、見積りの裏付けとなるこの製品及び現在の市場情報について多大な過去の経験があると考えている。さらに、若干の不確実性が企業の影響力の外で生じているが、現在の市場の見積りに基づいて、企業は、当該価格は短期間で解決されると予想する。したがって、企業は、認識した収益の累計額(すなわち、CU80,000)の重大な戻入れが、不確実性の解消時(すなわち、価格譲歩の合計額が決定される時)に生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、製品が 20X7 年 12 月 1 日に移転される際に、収益として CU80,000 を認識する。

ケース B—変動対価の見積りが制限される場合

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

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

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

場合によっては、個々の契約において生じ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²⁰⁰。

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%

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 $CU65,000 [(0 \times 15\%) + (50,000 \times 40\%) + (100,000 \times 45\%)]$ と見積もる。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れ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こと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、重大な収益の戻入れ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。

²⁰⁰ TRG アジェンダ・ペーパー38「ポートフォリオに関する簡便法及び変動対価への制限の適用」(2015年7月13日付)

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 項により重大な収益の戻入り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もる場合、企業は収益の戻入り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 項の重大な収益の戻入り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。

IFRS 第 15 号の設例 25 は、IFRS 第 15 号第 57 項に列挙されているが、企業が取引管理契約の取引価格に成功報酬を含めても大幅な戻入れが生じる可能性が高くない状況を例示している。

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

この制限の適用は、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見積りが必要なあらゆる種類の変動対価に適用される

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大きく変わった可能性がある。

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²⁰¹。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る。

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5-10: 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り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²⁰²。

²⁰¹ IAS 第 18 号第 14 項、IAS 第 18 号第 18 項及び IAS 第 11 号第 11 項

²⁰² IFRS 第 15 号 BC217 項

よくある質問

質問5-11: 変動対価を見積もるとき企業は2段階アプローチ(すなわち、最初に変動対価を見積もり、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。IASBはその結論の根拠で、社内プロセスが、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もり、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²⁰³。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もっている場合、まず取引価格を見積もり、その上で別個に制限を適用する必要はない。

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²⁰⁴。すなわち期待値法で取引価格を見積もることで、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。

質問5-12: マイルストーン支払いにどのように変動対価に関する制限を適用するのか？

マイルストーン支払いには制限が課せられるのか、もし課せられるとしたら、金額はどの程度制限されるのかを判定するには相当な判断が必要になる。支払いが売上高ないし使用量ベースのロイヤリティにかかる認識制限の対象にならないと仮定される場合(セクション8.5を参照)、マイルストーン支払いは変動対価に関する制限を適用して見積もり、取引価格に含めるべき変動対価となる。

マイルストーン支払いは多くの場合、二者択一になる(すなわち、企業は、目標又は求められた成果のいずれかを達成し支払いを受け取る権利を得るか、得ないのいずれかになる)。これらの状況では、企業は一般的に最頻値法が、企業が受け取る権利を見込む金額をより適切に予測すると結論付けることが多い。その上で変動対価に課せられる制限を考慮し、マイルストーン支払いに関する不確実性が解消された場合に認識した収益の累計額の大幅な戻入が発生しない可能性が非常に高いかどうかを判断する。将来のマイルストーン支払いに関する潜在的な収益の累計額の戻入の重要性を評価するにあたっては、潜在的な戻入日時点で認識されている収益の累計額には、契約全体の変動対価に加え固定対価も含めねばならない。

特に企業がマイルストーン支払いを受け取る権利を得ることになる目標又は求められる成果の達成に必要な活動に不確実性が存在する場合、マイルストーン支払いに制限を課すには多くのケースで相当の判断が求められる。企業は各マイルストーンのすべての事実及び状況を分析し、収益認識に対して制限を課すべきかどうかを判断するため、合理的に入手可能となるすべての情報(過去実績、現状評価及び将来予測)を考慮する必要がある。さらに、契約の評価とマイルストーン支払いを受け取る権利の可能性に影響を与える外的要因が存在する場合もある。たとえば、規制上の承認(例: 新薬に対する規制当局の承認)を条件にするマイルストーン支払いに関する多くの事例では、支払いに関する不確実性が解消されるまで、支払いの認識が制限されると結論付けると考えられる。

²⁰³ IFRS 第15号 BC215項

²⁰⁴ TRG アジェンダ・ペーパー38「ポートフォリオに関する簡便法及び変動対価への制限の適用」(2015年7月13日付)

よくある質問

以下の例を考える。

設例 5-4 ——マイルストーン支払い

Biotech社は、同社がフェーズIIの臨床試験を開始する医薬品候補に関するライセンスを提供し、同時に一定の期間にわたり研究開発サービスを遂行する取決めをPharma社と結ぶ。これらの2つの約定は別個のものであると仮定する。Biotech社は契約の締結時点で前払いを受け、(1)フェーズIIの臨床試験に一定数の患者が参加した時点、(2)フェーズIIの臨床試験の完了時点、(3)米国における規制当局の承認が下りた時点及び(4)欧州連合(EU)で規制当局の承認が下りた時点でマイルストーン支払いを受ける。

IFRS第15号に基づき、Biotech社は、前払い及び受領が見込まれるマイルストーン支払いを取引価格に含める。同社が取引価格に含めることのできる対価の額は、契約に従って認識された収益の累計額の大幅な戻入が将来の期間に発生しない可能性が非常に高い範囲に制限される。患者の参加に関するマイルストーンは2つの結果のみ考えられる(例: Biotech社が特定数の患者を試験に参加してもらえるか、もらえないかである)。したがって、同社は、最頻値法がマイルストーン支払いのより適切な予測値を提供すると判断する。その上で、同様の研究における患者の参加率に関する実績、現在に至るまでの医薬品候補に関する臨床試験の結果、及び患者の試験参加に関するマイルストーンの評価時点で契約に従って認識が見込まれる収益の累計額とマイルストーン支払いの重要性の比較を基に、大幅な収益の戻入につながる可能性は非常に低く、患者の試験参加に係るマイルストーンに関連して生じる金額を取引価格に含めることはできると判断する。

しかし、マイルストーン支払いを生じるその他の将来の事象に関しては大きな不確実性が存在することから、Biotech社は当初、これらの金額については取引価格に含めることはできないと判断する(すなわち、他のマイルストーン支払いの認識は契約の締結時点で制限されている)。各報告期間の末時点でBiotech社は、潜在的な収益の戻入の可能性及びその規模の両方を考慮して、マイルストーン支払いの制限についての評価を見直す。

制限の評価では、戻入の(すなわち目標又は求められている成果が達成されない)可能性を考慮し、そのような戻入が契約全体に関し現在までに認識された収益の累計額と比較して重要であるかどうかを検討する。この評価には数多くの不確定要素を考慮する必要があるため、企業は各マイルストーンを取引価格に含めることが適切かどうかを評価するために慎重に判断を行なわねばならない。

たとえば、企業は変動対価に課せられる制限を考慮し、マイルストーンの要件が達成されない(すなわち企業は対価を受け取る権利を有しない)場合にマイルストーン支払いを取引価格に含めたとしても収益の累計額と比べれば大幅な戻入が生じないことを理由に、マイルストーン支払いは契約締結時点で制限されていないと結論付けることも可能である。たとえば、契約の初期の段階で、大半の収益の認識が見込まれる場合には、マイルストーン支払い額が、マイルストーンに関連する不確実性が解消されるまでに認識される収益の累計額と比較して重要とならない場合などが考えられる。

セクション5.2.4で説明しているように、企業は、受け取る権利を受領すると見込む対価の額の修正期待値を反映するため、各報告期間末時点で変動対価(制約が課せられる金額を含む)の見積りを見直さなければならない。たとえば、当初、マイルストーン支払いは制限され、したがって取引価格から除外すべきであると判断するが、その後の報告日時点で、取引価格に含めるべき変動対価の額を見直し、目標又は求められている成果は未だ達成されていないものの、マイルストーン支払いはもはや制限すべきでないと結論付けることもある。すなわち新しい情報を基に、目標又は求められる成果を達成できると考え、もはや大幅な収益の戻入が発生する可能性は非常に低いと判断するようなケースである。

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。5.2.3 で説明しているように、企業が履行義務を充足するにつれ、収益の重大な戻入れにつながる金額に関する結論は変わる可能性がある。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いため、将来それを返還しなければならないことがある。企業が対価の全部又は一部の返金を見込む場合、受領した(または受領する予定の)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 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られる場合(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5-13: 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の回答を参照されたい。

5.4 返品権(2019年9月更新)

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²⁰⁵。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らす。

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)。

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た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)

²⁰⁵ IFRS 第 15 号 B20 項

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もった上で、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ししなければならない。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。返品された財の状態は販売された時点と(たとえば、損傷又は使用により)同じではない可能性があるため、返品された財の価値の潜在的な低下の検討は重要であり、返品された財の価値が減損していないことを確認するのにも有効である。

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(上記で説明)、予想返品水準及び返品された製品の価値のさらなる低下額を見直し、当該資産の測定値を更新する。IFRS 第 15 号自体が返品資産に関する測定規定を特に定めているので、企業は他の基準の減損モデルではなくこれらの規定を適用する(たとえば棚卸資産の評価に関する規定は適用されない)。

また返金負債は、それに対応する資産とは別個に(すなわち、純額ではなく総額ベースで)表示しなければならない²⁰⁶。IFRS 第 15 号は明確に規定してはいないが、返品資産は棚卸資産とは区別して表示すべきであると考えられる。

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)

ある企業が 100 件の契約を顧客と結ぶ。各契約は製品 1 個の CU100 での販売を含んでいる(製品の合計個数 $100 \times \text{CU}100 = \text{CU}10,000$ の合計対価)。製品に対する支配を移転した時に現金を受け取る。企業の取引慣行では、顧客が未使用の製品を 30 日以内に返品して全額の返金を受けることを認めている。企業の各製品の原価は CU60 である。

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

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

²⁰⁶ IFRS 第 15 号 B25 項

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

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

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

- (a) CU9,700 の収益 (CU100 × 返品されないと見込んでいる製品 97 個)
- (b) CU300 の返金負債 (返金 CU100 × 返品されると見込んでいる製品 3 個)
- (c) CU180 の資産 (返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての、CU60 × 製品 3 個)

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の IFRS の実務と大きく変わっていないが、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、取引価格を見積もり、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。

従前の基準と同様に、企業は IFRS 第 15 号に従って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。企業が返還金額の見積りを行なうにあたり、収益認識額自体に制限を課している場合、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、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個別に認識していないのが一般的であったと考えられる。また、返品を受領する権利も返品資産として認識され、IFRS 第 15 号は、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5-14: 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簡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もるためにポートフォリオ・アプローチに関する簡便法を用いることができるが、強制されるわけではない。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簡便法を適用せず、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。契約における変動対価を見積もるために、企業は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は、必ずしも企業がポートフォリオ・アプローチに関する簡便法を適用していることを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簡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も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うる結果は 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、変動対価を見積も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簡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5-15: 返品が見込まれる製品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点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もっている。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5-16: 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点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。

よくある質問

質問5-17: 企業は、資産を買い戻す条件付きコール・オプションをどのように評価すべきなのか？
セクション7.3.1の質問7-22の回答を参照されたい。

5.5 重要な金融要素(2019年9月に更新)

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. 取引価格を算定する際に、企業は、契約の当事者が(明示的に又は黙示的に)合意した支払いの時期により、顧客又は企業に顧客への財又はサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が提供される場合には、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整しなければならない。そうした状況では、契約は重大な金融要素を含んでいる。重大な金融要素は、資金提供の約束が契約に明記されているのか、契約の当事者が合意した支払条件で合意されているのかに関係なく、存在する可能性がある。

[参照: 結論の根拠 BC231 項]

[前払いに係る重大な金融要素の影響の会計処理を免除しない理由について、結論の根拠 BC238 項にリンク]

[重大な金融要素がない場合の例について、設例 27 及び 30 にもリンク]

61. 約束された対価の金額を重大な金融要素について調整する際の目的は、企業が次のような価格を反映する金額で収益を認識することである。その価格とは、約束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)顧客が当該財又はサービスに対して現金を支払ったとした場合に、約束した財又はサービスに対して顧客が支払ったであろう価格(すなわち、現金販売価格)である。企業は、契約が金融要素を含んでいるかどうか及び金融要素が契約にとって重大であるかどうかを評価する際に、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。これには次の両者が含まれる。

- (a) 約束した対価の金額と約束した財又はサービスの現金販売価格との差額
- (b) 次の両者の影響の組合せ
 - (i) 企業が約束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予想される期間の長さ
 - (ii) 関連性のある市場での実勢金利

[参照: 結論の根拠 BC232 項設例 26、29 及び 63]

62. 第 61 項における評価にかかわらず、顧客との契約は、次の要因のいずれかが存在する場合には、重大な金融要素を有さない。

- (a) 顧客が財又はサービスに対して前払いしており、当該財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる。
- (b) 顧客が約束した対価のうち相当な金額に変動性があり、当該対価の金額又は時期が、顧客又は企業の支配が実質的に及ばない将来の事象の発生又は不発生に基づいて変動する(たとえば、対価が売上高ベースのロイヤルティである場合)。

IFRS 第 15 号からの抜粋

(c) 約束した対価と財又はサービスの現金販売価格との差額(第 61 項に記述)が、顧客又は企業のいずれかに対する資金提供以外の理由で生じており、それらの金額の差額が相違の理由に見合っている。たとえば、支払条件が、企業又は顧客に、相手方が契約に基づく義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対する保護を提供する場合がある。
[参照: 設例 27 及び 30]

[参照: 結論の根拠 BC233 項]

63. 実務上の便法として、企業は、契約開始時において、企業が約束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期間が 1 年以内となると見込んでいる場合には、約束した対価の金額を重大な金融要素の影響について調整する必要はない。[参照: 結論の根拠 BC235 項から BC236 項]

64. 約束した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、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)とともに反映することになる。企業は、その率を次のような率の特定によって算定できる場合がある。それは、約束された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[参照: 結論の根拠 BC239 項から BC241 項]。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。[参照: 結論の根拠 BC242 項から BC243 項][参照: 設例 28 も]

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²⁰⁷。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²⁰⁸。

実務上簡便法

実務上の簡便法として、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性を免除する規定が定められている。当該便法により基準の適用が簡素化されること、及び 12 カ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 号にこの簡便法を設けることとした²⁰⁹。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²¹⁰。

企業が約定した財又はサービスを顧客に移転した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期間が 1 年超であり、重要な金融要素があるとみなされる場合には、企業は金融要素の全体を会計処理しなければならない点に留意すべきである。つまり、企業が約定した財又はサービスを顧客に移転した時点から顧客が当該財又はサービスに対して支払いを行うまでの期間のうち最初の 12 カ月間を、取引価格に対する潜在的な調整計算から除外することはできない。また、金融要素が重要であるかどうか判断する際にも、最初の 12 カ月間を除外することは認められない。

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 5-21 を参照されたい。

²⁰⁷ IFRS 第 15 号 BC229 項

²⁰⁸ IFRS 第 15 号 BC230 項

²⁰⁹ IFRS 第 15 号 BC236 項

²¹⁰ IFRS 第 15 号 BC235 項

重要な金融要素の存在

当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²¹¹。

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係らない点、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もる必要があるため、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²¹²。
- ▶ 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²¹³。
- ▶ 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5-18を参照されたい。

前払い

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²¹⁴。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²¹⁵。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。

²¹¹ IFRS 第 15 号 BC232 項

²¹² IFRS 第 15 号 BC233 項

²¹³ IFRS 第 15 号 BC233 項

²¹⁴ IFRS 第 15 号 BC238 項

²¹⁵ TRG アジェンダ・ペーパー30「重要な金融要素」(2015年3月30日付)と整合

重要性の評価

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²¹⁶。

割引率の算定

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²¹⁷。設例 28 のケース B(下記参照)では、別個の金融取引における金利を反映しない契約上の割引率を例示している。さらに、契約の黙示的金利(すなわち、代替支払オプションを経済的に同等なものにする金利)も、これが独立した金融取引における金利を反映しないのであれば認められない(下記セクション 5.5.1 の設例 29 に例示)。

IFRS 第 15 号では明示されていないものの、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、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。

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 重要な金融要素の例(2019年9月更新)

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、契約締結時点の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、契約における黙示的な金利は、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判断される。

IFRS 第 15 号からの抜粋

設例 26 —— 重大な金融要素及び返品権(IFRS 第 15 号 IE135 項-IE140 項)

ある企業が、製品を顧客に CU121 で販売し、これは引渡し後の 24 カ月後に支払われる。顧客は製品に対する支配を契約開始時に獲得する。契約では、顧客が製品を 90 日以内に返品することを認めている。製品は新規のものであり、企業には、製品の返品についての関連性のある過去の証拠や他の利用可能な市場の証拠はない。

製品の現金販売価格は CU100 であり、これは顧客が、契約開始時点で他の点では同一の条件で販売された同一の製品に対して、引渡し時に支払うであろう金額を表している。企業の当該製品の原価は CU80 である。

²¹⁶ IFRS 第 15 号 BC234 項

²¹⁷ IFRS 第 15 号 BC239 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

企業は、製品に対する支配が顧客に移転する時に収益を認識しない。これは、返品権の存在と、関連性のある過去の証拠の欠如により、企業が IFRS 第 15 号の第 56 項から第 58 項に従って、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という結論を下すことができないためである。したがって、収益は、返品権が消滅する 3 カ月後に認識される。

契約には、IFRS 第 15 号の第 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、約束された対価 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 カ月にわたり約束された対価 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 号の 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 号の 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 カ月間は、契約資産も債権も認識していないので、IFRS 第 15 号の第 65 項に従って金利は認識されない。

(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 26 は、IFRS 第 15 号第 65 号の規定(金利収益又は金利費用は、契約資産(売上債権)又は契約負債が顧客との契約の会計処理において認識される範囲でのみ計上する)を例示している。詳細は 5.5.2 を参照されたい。

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結ぶ。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。履行義務は一定の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所定の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 号の第 62 項(c)に従った金融の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所定の割合の留保は、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)

ある企業が、顧客に設備を販売する契約を結ぶ。設備に対する支配は、契約が調印された時に顧客に移転する。契約に記載された価格は、CU1 百万に 5%の契約金利を加えたものであり、60 カ月の分割払で毎月 CU18,871 を支払う。

ケース A—契約上の割引率が独立の金融取引における率を反映している場合

重大な金融要素を含んだ契約における割引率を評価する際に、企業は、5%の契約金利が、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で使用されるであろう率を反映している(すなわち、5%の契約金利は顧客の信用特性を反映している)ことに着目する。

この資金提供の市場での条件は、設備の現金販売価格が CU1 百万であることを意味する。この金額は、設備に対する支配が顧客に移転した時に、収益及び貸付金として認識される。企業は債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

ケース B—契約上の割引率が独立の金融取引における率を反映していない場合

重大な金融要素を含んだ契約における割引率を評価する際に、企業は、5%の契約金利が、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で使用されるであろう 12%の金利よりも著しく低い(すなわち、5%の契約金利は顧客の信用特性を反映していない)ことに着目する。これは、現金販売価格が CU1 百万よりも少ないことを示唆する。

IFRS 第 15 号の第 64 項に従って、企業は、約束された対価の金額を、顧客の信用特性を反映した 12%の金利を使用して契約上の支払いを反映するように調整することによって、取引価格を算定する。したがって、企業は、取引価格は CU848,357(CU18,871 の 60 カ月の支払いを 12%で割り引いたもの)であると判断する。企業は、収益及び貸付金を当該金額で認識する。企業は貸付金を IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

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結ぶ。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 号の第 64 項に従って、約束された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金利である。

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。

- (1) 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

- (2) 契約開始から資産の移転までの 2 年の間に、企業は、約束された対価の金額を調整 (IFRS 第 15 号の第 65 項に従って) 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 = 契約負債 CU4,000 × (2 年にわたり年 6% の金利)

- (3) 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(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、国際的な電話技術サポートと修繕カバーをテクノロジー製品とともに 3 年間にわたり提供する契約を顧客と結ぶ。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、更新を選択する顧客は、歴史的には、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の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 号の第 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構築されていると判断する。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(月次支払いのプランなど)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5-18: 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²¹⁸。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、IASB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。

²¹⁸ IFRS 第 15 号第 62 項(c)

よくある質問

質問5-19: 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。

質問5-18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5-20: 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。

よくある質問

質問5-21: 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簡便法が設けられている²¹⁹。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簡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カ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²²⁰。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、実務上の簡便法を適用できる。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、実務上の簡便法を適用することはできない。

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5-22: 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5-23: 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のかと疑問を呈した。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。

²¹⁹ IFRS 第 15 号 第 63 項

²²⁰ TRG アジェンダ・ペーパー30「重要な金融要素」(2015年3月30日付)

よくある質問

質問5-24: 重要な権利を表す顧客のオプション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4-19の回答を参照されたい。

質問5-25: 企業は、重要な金融要素を伴う顧客との契約から生じる利息費用を、資産化要件を満たす借入コストとすることができるか？

IAS第23号「借入コスト」は、借入コストが適格資産の取得、建設又は製造に直接起因する場合（資金が特にその目的で借り入れられているか否かにかかわらず）、当該借入コストを資産化しなければならないと定めている²²¹。IAS第23号とIFRS第15号のいずれも、重要な金融要素を伴う顧客との契約から生じる利息費用が、資産化要件を満たす借入コストとみなせるのかどうかについて具体的に定めていない。

IAS第23号によれば、借入コストは「企業の資金の借入に関連して発生する利息及びその他のコスト」である²²²。重要な金融要素を伴う顧客との契約から生じる利息費用は、適格資産の取得、建設又は製造に直接起因する場合には資産化要件を満たす借入コストに該当する。

大半の収益取引において、適格資産の有無を検討するにあたり、棚卸資産が検討される可能性が高い。IAS第23号によると、棚卸資産は適格資産になり得るが、「短期間で製造（あるいは他の方法で生産）される棚卸資産は適格資産ではない。取得時点において意図した使用又は販売が可能な状態にある資産は、適格資産ではない」と定められている²²³。棚卸資産が意図した使用又は販売が可能な状態になるために、製造又は生産に相当な期間を要するかどうかを判定するには相当の判断が必要になる。しかし、この判断を行うにあたり、その履行義務をどのように充足するのかを検討することが有用となる可能性がある。特に、履行義務が一定期間にわたり充足される場合、その定義によれば、企業が履行するにつれて顧客が財又はサービスの支配を獲得する（企業は、関連する棚卸資産の認識を中止する）点に留意すべきである。セクション7.1.4.Cの質問7-16で説明しているように、企業の履行により、当該企業の財務諸表に重要な資産（たとえば、仕掛品）が計上されることがあってはならない。

また、適格資産の定義を満たす場合でも、繰り返し大量に製造、あるいはほかの方法で生産される棚卸資産について、IAS第23号は借入コストの資産化を求めている点に留意することが重要である²²⁴。

2018年後半に、IFRS解釈指針委員会に収益が一定期間にわたり認識される、資産の工事が進むにつれ支配が顧客に移転する販売用に開発されている資産に関連する借入コストの資産化に関する要望が寄せられた。

²²¹ IAS 第23号第8項

²²² IAS 第23号第5項及びIAS 第23号第6項

²²³ IAS 第23号第7項

²²⁴ IAS 第23号第4(b)項

よくある質問

IFRS解釈指針委員会は2019年3月の会議で、企業はIAS第23号を適用して適格資産(すなわち、意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産)の有無を評価することになると指摘した。要望書では、建設に相当の時間を要する不動産区画が取り上げられた。しかし、IFRS解釈指針委員会は以下のように結論付けた。

- ▶ 販売済の区画: 適格資産は存在しない。IFRS第15号第35項の要件のいずれかでも満たされ(収益が一定期間にわたり認識される)場合、企業が履行するにつれ支配は顧客に移転する。したがって、企業が棚卸資産を保有することはないが、その代わり現在までの履行との交換で対価を受け取る権利に関する債権又は契約資産を認識する。IAS第23号は、債権は適格資産にならないと明確に規定している²²⁵。債権同様、契約資産の意図する使用方法とは、現金(又は別の資産)を回収することであり、利用するのに常に相当の時間を要するものではない。したがって、IFRS解釈指針委員会は、契約資産も適格資産に該当しないと指摘している
- ▶ 販売前の区画: 建設中の販売前の区画に関する棚卸資産(仕掛品)は、(i)企業は、適切な顧客が見つかり次第、区画のうち完了した部分を販売するつもりである(というのも区画は部分的に完成した状態で販売が可能である)、及び(ii)一部が完成した区画の支配は契約の締結時点で顧客に移転する(収益が一定期間にわたり認識される)場合には、適格資産にならない²²⁶。

5.5.2 財務諸表における金融要素の表示(2018年10月更新)

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²²⁷。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²²⁸。

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²²⁹。

セクション10.1で説明しているように、いずれかの契約当事者が契約を履行すると、企業の履行と顧客の支払いとの関係により、契約資産(又は債権)もしくは契約負債が認識される(貸借対照表に表示される)。IFRS第15号の設例26(セクション5.5.1を参照)は、企業が財又はサービスの支配を顧客に移転するが、顧客が納品から2年間支払いを求められないケースを例示している。当該契約には重要な金融要素が含まれている。さらに、顧客は90日の返品権を与えられている。この製品は新製品で、企業には過去の返品に関する証拠が存在しない。したがって、収益の重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高いと断言することができない(すなわち、企業は製品が返品されない可能性が非常に高いと断言することができない)ことから、企業は納品時点で収益(もしくは契約資産又は債権)を認識することは認められない。したがって、この90日の返品期間は利息収入を認識することができない。しかし設例に説明されるように、返品期間が終了すれば、企業は収益と債権を認識することができ、利息収入についても認識を開始する。

IASBは結論の根拠で、利息収入が企業の通常の活動から生じる収益を表す場合にのみ収益として認識できると説明している²³⁰。

²²⁵ IAS第23号第7項

²²⁶ IFRIC Update、2019年3月、IASBのウェブサイトで見覧可能

²²⁷ IFRS第15号BC244項

²²⁸ IFRS第15号BC244項

²²⁹ IFRS第15号第65項

²³⁰ IFRS第15号BC247項

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)が含まれているが、2 つのキャッシュ・フロー要素が存在するのは、繰延決済条件が付与されている場合のみである。その場合、収益要素に関連するキャッシュ・フローは、営業活動から生じるキャッシュ・フローに分類し、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 項に従って受け取った又は支払った利息からのキャッシュ・フローを表示する際に行った選択(すなわち、営業活動又は投資/財務活動からのキャッシュ・フロー)に従って分類しなければならない。顧客が前払いを行う場合、受け取った現金と未払利息の合計金額を収益として認識し、キャッシュ・フロー要素は 1 つしか認識されないことになる。したがって受け取った現金は営業活動から生じるキャッシュ・フローに分類しなければならない。

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²³¹。

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も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。顧客が拠出した財又はサービスの支配を企業が取得するかどうかの評価は判断を要する。

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。

²³¹ IFRS 第 15 号第 113 項(b)

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結ぶ。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 号の第 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(サービスが一定の期間にわたり顧客に移転し、進捗度を測定するために同じ方法(すなわち、時間に基づく進捗度の測定値)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。この金額が信頼性をもって測定できない場合、現金以外の対価を引き渡した財又はサービスの公正価値で測定されていた²³²。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²³³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バーター取引を参照することにより、バーター取引で提供する広告宣伝サービスによる収益の公正価値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、広告宣伝に係るバ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²³⁴。

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。

²³² IAS 第 18 号第 12 項

²³³ IFRIC 第 18 号第 13 項

²³⁴ IFRS 第 15 号 BC254E 項

FASB との差異

FASB の基準書は、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の締結時点で測定する必要があると明確にした。対価の形式により生じる現金以外の対価の公正価値の事後的な変動(たとえば株価の変動)は、取引価格には含めず、必要に応じて他の会計基準に従っ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²³⁵。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²³⁶。

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²³⁷。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²³⁸。

5.7 顧客に支払われた又は支払われることになる対価(2018年10月更新)

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(あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者)に対して支払うか又は支払うと見込んでいる現金金額が含まれる。顧客に支払われる対価には、企業(あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者)に対する債務金額に充当できるクレジット又は他の項目(たとえば、クーポン又はバウチャー)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 項に記述)との交換によるものである場合は除く。顧客に支払われる対価に変動性のある金額が含まれている場合には、企業は、取引価格の見積り(変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価を含む)を第 50 項から第 58 項に従って行わなければならない。

[参照: 設例 32]

²³⁵ IFRS 第 15 号 BC254C 項

²³⁶ IFRS 第 15 号 BC254E 項

²³⁷ IFRS 第 15 号 BC252 項

²³⁸ IFRS 第 15 号 BC254H 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

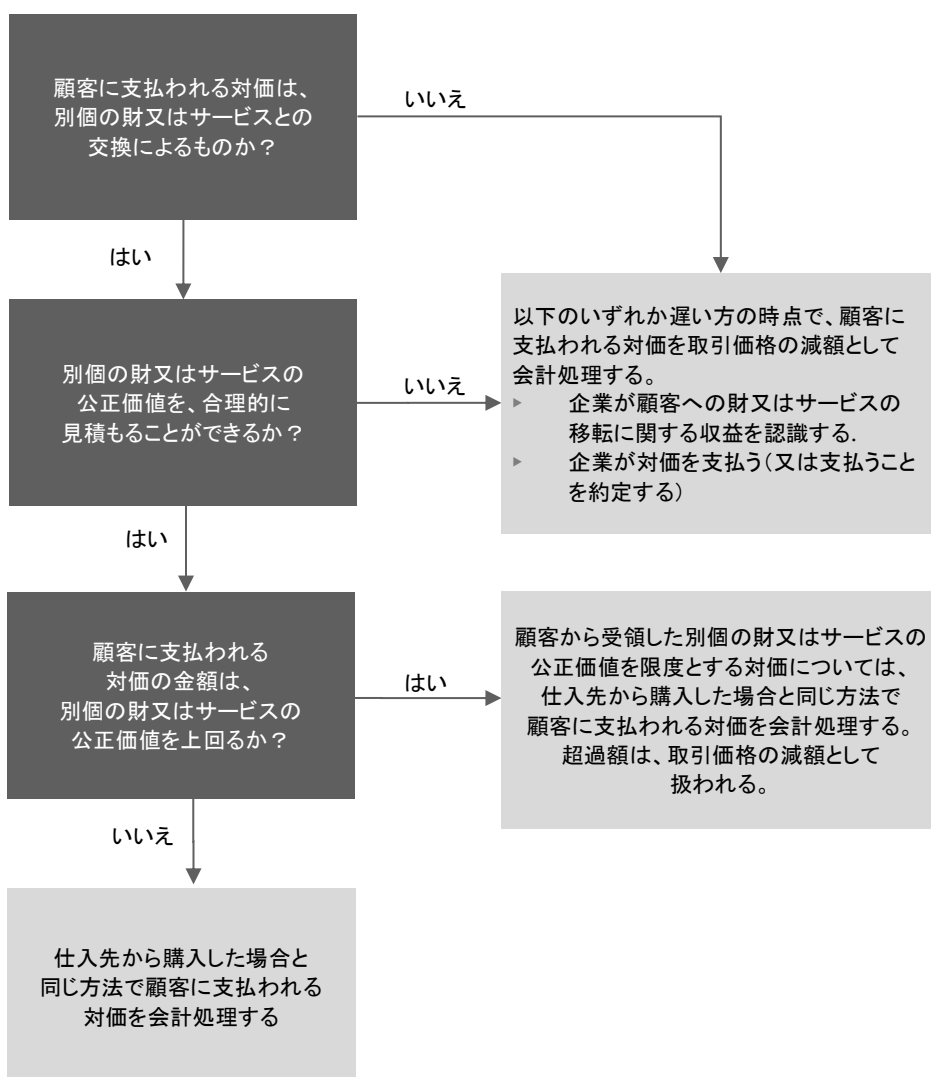
71 顧客に支払われる対価が、顧客からの別個の財又はサービスに対する支払いである場合には、企業は、当該財又はサービスの購入を仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理しなければならない[参照:結論の根拠 BC256 項も]。顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る別個の財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格の減額として会計処理しなければならない[参照:結論の根拠 BC257 項も]。企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積もれない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。

72 したがって、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、次の事象のうち遅い方が発生した時点で(又は発生するにつれて)、収益の減額を認識しなければならない。

- (a) 企業が、関連する財又はサービスの顧客への移転についての収益を認識する。
- (b) 企業が対価を支払うか又は支払いを約束する(支払いが将来の事象を条件とする場合であっても)。その約束は、企業の取引慣行により含意されている場合もある。

[参照:結論の根拠 BC258 項も]

以下のフロー・チャートはこれらの規定を説明したものである。



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5-26: 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 (2019年9月更新)

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別個のものでなければならない（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別個の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。企業が顧客から受け取った財又はサービスの公正価値を合理的に見積もることができない場合、顧客に支払う対価の全額を取引価格の減額として会計処理する必要がある。

設例 5-5 —— 別個の方又はサービスとの交換で顧客に支払われる対価

A社は、通常の営業の過程で現金を対価とする財を顧客Bに販売する契約を締結する。A社はさらに、現金を対価とする、新製品の投入に関する市場調査を顧客Bから購入する契約を締結する。2つの契約は、それぞれの契約を考慮した上で交渉されている訳ではない。

A社は、顧客Bの当該領域における専門性を考慮し、自社でナレッジを作り上げるのではなく、当該市場調査を外から購入することを選択する。A社は、同様のサービスを顧客B以外からも購入することができる。

現況の分析に基づけば、顧客に支払われる対価は、顧客Bが別個のサービスをA社に提供することに対するものであるといえる。この結論に至るにあたり、A社はIFRS第15号第27項から第30項の規定を考慮し、市場調査サービスは独立したものであり、A社の財の顧客Bへの販売とは区別して識別可能(あるいは契約に照らして別個になる)であると結論付ける。

A社は、市場調査を顧客B以外からも購入できることから、市場調査は、顧客Bへの財の販売と別個になり得ると判断する。したがってA社は、市場調査はそれ自体又は容易に入手可能となる資源と合わせて便益を提供するものであることを示すことができる。

A社は以下の理由で市場調査は契約上別個であると判断する。

- ▶ 顧客BのA社に対する約定は、統合された財又はサービスを結合したアウトプットではないことから、顧客Bは市場調査とA社の財を統合した重要なサービスの提供にはあたらない。
- ▶ 顧客Bが提供する市場調査で、A社の財の購入が改変又はカスタマイズされることはない。市場調査と財の購入が結合したアウトプットを生成するために組み合わせられることはない。
- ▶ 市場調査は顧客Bが財を購入するのに必要となるものではなく、市場調査とA社の財の売却の相互関連性又は相互依存性は高くない。すなわち、約定の間に重要な双方向の依存性は存在しない。

A社は顧客Bに支払われる現金対価を、他の供給者からの他の購入と同じ方法で会計処理するが、これは、支払われる現金対価が顧客Bから受け取る別個のサービスの独立販売価格を上回らないことを前提とする。A社が支払う現金対価の額が別個のサービスの独立販売価格を上回る場合、A社の損益計算書上、超過部分は顧客Bに販売される財の取引価格の減額として処理される。

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(2019年9月更新)

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ことから、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。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(セクション5.2.1の質問5-7を参照)。

- ▶ **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、売手は新規契約を締結する前に、又は契約の締結に関連して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係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 IFRS 第 15 号に移行する時点で再評価することが必要であった。

よくある質問

質問5-27: 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²³⁹。

FASB との差異

2018 年、FASB は、財又はサービスの売却に関連して顧客に付与される金融商品(例: 株式、オプション)は、顧客に支払われる対価に関する規定を適用することを明確化するための ASC 第 606 号の改訂をはじめ、従業員以外に対する株式報酬の会計処理を単純化する改訂を公表した²⁴⁰。IASB は、IFRS 第 15 号に対する同様の改訂を提案していない。したがって、IFRS を適用する企業と US GAAP を適用する企業で結論が異なる可能性がある。

2019 年 3 月、FASB は、顧客に対する株式報酬の測定規定の明確化を提案する公開草案を公表した²⁴¹。IASB は IFRS 第 15 号に対する同様の改訂を提案していない。

²³⁹ IFRS 第 15 号 BC257 項

²⁴⁰ ASU 2018-07「報酬—株式報酬(718): 従業員以外への株式報酬の会計処理の改善」

²⁴¹ FASB 公開草案「報酬—株式報酬(トピック 718)及び顧客との契約から生じる収益(トピック 606)」

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(2018年10月更新)

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。

メール・イン・リポートやメーカー・クーポンなどの一定の販売インセンティブでは、顧客は購入時に請求される価格のうち一定金額の返金を求める書式を提出する又は返金請求することで、財又はサービスの価格の減額を受ける権利を獲得する。(a)財又はサービスに関する収益を認識する時点、又は(b)販売インセンティブが提示された日のうちいずれか遅い方の時点で販売インセンティブに係る負債を認識しなければならない。負債の金額は、変動対価を見積もると同様の方法で、顧客が請求する値引き又は返金額の見積りに基づいて決定する(セクション 5.2.2 を参照)。

販売インセンティブにより製品又はサービスの販売に損失が生じる場合でも、企業は、(a)財又はサービスに関する収益を認識する時点、又は(b)販売インセンティブが提示された日のうちいずれか遅い方の時点で販売インセンティブに係る負債を認識しなければならない。すなわち、企業は、いずれかの時点より前に損失を認識することはない。しかし、企業は当該販売インセンティブの提示により、棚卸資産の正味実現可能価額が取得原価を下回り、正味実現価額まで評価減することが必要かどうかを検討する必要がある²⁴²。

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²⁴³。

- ▶ 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実績がある、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も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²⁴⁴。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受け取る権利を得ると見込む金額を見積もったうえで、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。

²⁴² IAS 第 2 号第 9 項、IAS 第 2 号第 28 項

²⁴³ TRG アジェンダ・ペーパー37「顧客に支払われる対価」(2015 年 7 月 13 日付)

²⁴⁴ 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」(2015 年 11 月 9 日付)

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)

消費者向け商品を製造している企業が、大手の国際的な小売チェーンである顧客に商品を販売する 1 年契約を結ぶ。顧客は、1 年間に少なくとも CU15 百万の製品を購入することを約束する。契約では、企業が契約開始時に顧客に CU1.5 百万の返金不能の支払いを行うことも要求している。この CU1.5 百万の支払いは、顧客が企業の製品を収容するために棚に加える必要のある変更について顧客に補償するものとなる。

企業は、IFRS 第 15 号の第 70 項から第 72 項の要求事項を考慮して、顧客への支払いは、企業に移転する別個の財又はサービスとの交換によるものではないと判断する。これは、企業は顧客の棚への何らかの権利に対する支配を獲得していないからである。したがって、企業は、IFRS 第 15 号の第 70 項に従って、この CU1.5 百万の支払いは取引価格の減額であると判定する。

企業は、IFRS 第 15 号の第 72 項の要求事項を適用して、支払われる対価は、企業がその財の移転について収益を認識する時に、取引価格の減額として会計処理すると結論を下す。したがって、企業が財を顧客に移転するにつれて、企業はそれぞれの財についての取引価格を 10% (CU1.5 百万 ÷ CU15 百万) 減額する。したがって、企業が財を顧客に移転する最初の月において、企業は CU1.8 百万 (請求金額 CU2.0 百万から顧客に支払われる対価 CU0.2 百万を控除) の収益を認識する。

よくある質問

質問5-28: 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の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)ことでおおむね合意した。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

我々は、企業は、適切な会計処理を決定するために、顧客への支払いに係るすべての事実と状況を慎重に評価しなければならないと考えている。しかし、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える。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。

よくある質問

質問5-29:企業が受け取る権利を得ると見込む金額を超える対価を支払うか又は支払うことになる場合、「負の収益」を認識すべきか？

契約によっては、顧客との契約において約定した財又はサービスの移転との交換で顧客に支払うか又は支払うことになる対価が、企業が受け取る権利を得ると見込む金額を超える場合がある。そうした状況では、顧客への支払いが収益の減額として認識され、「負の収益」が生じる可能性がある。IFRS第15号は、負の収益をどのように表示すべきかについて具体的に定めていない。

利害関係者は、顧客に支払うか又は支払うことになる対価から生じる負の収益を費用に分類すべきか、もしそうであるなら、どのような状況で生じるのかについてTRGに照会した。TRGがこの論点を詳細に議論することはなく、追加の適用指針が公表されることもなかった。

上述のとおり、IFRS第15号70項に基づき、顧客に支払われる対価は、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(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との交換によるものである場合は除く)。

したがって我々は、別個の財又はサービスとの交換ではない、取引価格を超える顧客への支払いを収益として表示することは適切であると考えている。2019年9月、IFRS解釈指針委員会に対するコメント・レターにて、負の収益について損益計算書上費用に振り替えることができるかについて質問があった。しかし、IFRS解釈指針委員会はこの質問を検討しなかった²⁴⁵

5.8 返還不能の前払手数料(2018年10月更新)

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権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約定した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、契約を履行するために契約締結時点もしくはその前後で実施することが要求される活動に関連するとしても、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²⁴⁶と述べている。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、企業は当該オプションが重要な権利(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²⁴⁶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(又は移転するに応じて)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。

²⁴⁵ IFRIC Update, 2019年9月、IASBのウェブサイトで閲覧可能

²⁴⁶ IFRS第15号B49項

設例5-6 —— 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ていることから、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。更新オプションに配分される金額は IFRS 第15号 B40 項に従って、将来に財又はサービスが移転される時点、移転されるにつれて(たとえば、更新オプションが完全に行使される場合には2年目又は3年目に)、もしくは更新オプションが失効する時点で認識する。

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。許容されるアプローチの1つは、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)ずつ取り崩すことである。

契約オプションの会計処理(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)²⁴⁷。

²⁴⁷ IFRS 第15号 B51 項

よくある質問

質問5-30: 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おむね合意に至った。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る場合、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。

質問5-31: 公益事業を営む企業は、ネットワークへの接続に関して受領する返還不能な前払手数料(接続手数料)を設定する契約がIFRS第15号の適用対象か否かをどのように判断するのか?

公益事業を営む企業は、多くの場合、建物を物理的にネットワークに接続するインフラ(たとえば、配管)の建設(すなわち、接続)及び継続的なサービスの提供(たとえば、電気、ガス、水の供給)に責任を負う。

公益事業を営む企業は、一般的に当該サービスと交換に返還不能な前払接続手数料及び継続したサービスに対応する別個の手数料を顧客に請求する。さらに、接続手数料及び(又は)継続的なサービスに対する手数料は、公式の規制フレームワーク(公益事業を営む企業の顧客への請求金額に影響を及ぼす)に基づき、料金規制の対象となることが多い。

公益事業を営む企業は、まず契約の一部又は全部に他の基準(たとえば、IAS第17号(又はIFRS第16号)、IAS第16号)を適用すべきかを評価する必要がある。契約が部分的にIFRS第15号の対象となる場合、IFRS第15号第7項に従って非収益要素を区分し、残余部分をIFRS第15号に従って会計処理する必要がある(詳細はセクション2.4を参照されたい)。

IFRS第15号を適用するためには、供給業者と顧客の関係が存在する必要がある。そうした財又はサービスの提供が企業の通常の活動のアウトプットであることを前提として、我々は以下のいずれかが満たされる場合、供給業者と顧客の関係が成立する(契約の全部又は一部がIFRS第15号の適用対象となる)と考えている。

- ▶ IFRS第15号第17項に定められる契約の結合要件が満たされる場合、継続的なサービスは、接続を設定するための契約と結合され、継続的なサービスに関する契約又は関連する契約の一部となる。料金規制環境では、接続を提供する企業から財又はサービスを購入する以外に方法がないため、継続的なサービス(たとえば、エネルギーの供給)を顧客に移転する契約は黙示的な場合がある。
- ▶ 顧客がインフラ資産(たとえば、配管)又は接続に対する支配を獲得する。

質問5-32: 公益事業を営む企業がネットワークへの接続の設定に関する返還不能な前払手数料に返還不要な前払手数料に関する適用指針を適用する際に、どういった要因が関連するか?

質問5-31で説明したように、公益事業を営む企業は、多くの場合、建物を物理的にネットワークに接続するインフラ(すなわち、配管)の建設(すなわち、接続)に責任を負い、交換として返還不能な前払接続手数料を受領する。当該契約に関する返還不能な前払手数料への適用指針の適用において、多くの場合、相当な判断が求められ、その判断は事実及び状況によって左右される。たとえば、複数の当事者が関与する場合、公益事業を営む企業は、返還不能な前払手数料に関する適用指針に加えて、本人か代理人かの評価に関する適用指針(セクション4.4を参照)を考慮する必要がある。

よくある質問

返還不能な前払手数料に関する適用指針を適用するにあたっては、前払手数料が別個の財又はサービスに関連するものであるかどうかを判断しなければならない。その評価において、

- ▶ 公益事業を営む企業は、接続が契約において約定した財又はサービスであるかを判断する必要がある。契約における明示的な約定と、企業が顧客に接続に関する支配を移転するであろうという合理的な期待を顧客に抱かせることになる黙示的な約定を検討する。インフラ資産が、引き続き公益事業を営む企業の資産である場合には相当な判断が求められるであろう。
- ▶ 接続が約定した財又はサービスである場合、公益事業を営む企業は、当該約定が別個のものなのかどうかを判断する必要がある。特に接続が契約の観点から別個のものかどうかを評価するにあたっては、重大な判断が求められ、すべての事実と状況を含め、顧客との具体的な契約内容を検討しなければならない。特定の種類の財又はサービスは、どのような状況下においても、別個のものである(もしくは別個のものではない)と仮定すべきではない。契約において約定した財及びサービスが結合される場合、その方法は当該評価に影響を及ぼす可能性がある。

当該約定が契約の観点から別個のものであるかどうかを評価するにあたり、公益事業を営む企業は、以下のIFRS第15号29項における3つの要因を検討する。

- ▶ 要因(a): 公益事業を営む企業は、顧客に対する約定を理解し、当該約定を履行するためにそれらを統合するかどうかを理解する必要がある。たとえば、顧客に継続的なサービスを提供することを約定している場合、当該サービスの提供(継続的な接続の保証を含む)に伴うリスクを負担することにもなる。したがって、結合されたアウトプットを提供するために、約定した財又はサービスを統合するという重要なサービスを提供する場合がある。
- ▶ 要因(b): 当該要因が、接続が契約の観点から別個のものかどうかの評価に影響する可能性は低い。これは、継続的なサービスと接続が互いを修正又はカスタマイズする可能性が低いからである。
- ▶ 要因(c): 公益事業を営む企業は、接続と継続的なサービス(たとえば、電力の供給)の相互依存性又は相互関連性が高いかどうかを判断しなければならない。たとえば、公益事業を営む企業は接続なしに継続的なサービス(主たるサービス。たとえば電気、ガス、水など)を提供することができず、また顧客は継続的なサービスなしに接続による便益を享受することができないため、単なる機能上の関係(すなわち、ある項目がその性質上別の項目に依存する)を超える関係が存在するか(すなわち、双方向の依存性が存在しているか)どうかを判断する。

仮に、公益事業を営む企業が、接続は別個の財又はサービスではないと結論付ける場合、返還不能な前払手数料は、将来の財又はサービスに対する前払いとなり、将来の財又はサービスが提供される時点で(又は提供されるにつれ)、収益として認識される。上述のとおり、そうした状況では、返還不能な前払手数料がより低い価格で契約を更新する権利(オプション)を提供するものなのかを判断し、また契約更新権が重要な権利を表すかどうかを評価しなければならない。

顧客が重要な権利を有しているかどうかを判定するには相当な判断が必要になる。しかし、顧客がネットワークに引き続き接続され、同じ不動産にいる限り接続手数料を再度支払わなくても済むという事実は、重要な権利が存在していることを示唆する可能性がある。

契約更新権が重要な権利を表す場合、前払手数料が認識される期間は、当初の契約期間よりも長くなる。当該状況においては、前払手数料を認識するのに適切な期間を決めるために、相当な判断が求められる(上記質問5-30を参照されたい)。

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。

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、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する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²⁴⁸。

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（2018年10月更新）

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もる必要がある。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ず金額となるように見積もらなければならない。独立販売価格を見積もる際に、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、観察可能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。

[参照: 結論の根拠 BC268 項及び BC269 項も]

[独立販売価格を算定するための証拠のヒエラルキーを定めない理由について、結論の根拠 BC274 項から BC276 項にリンク]

²⁴⁸ IFRS 第 15 号 BC266 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

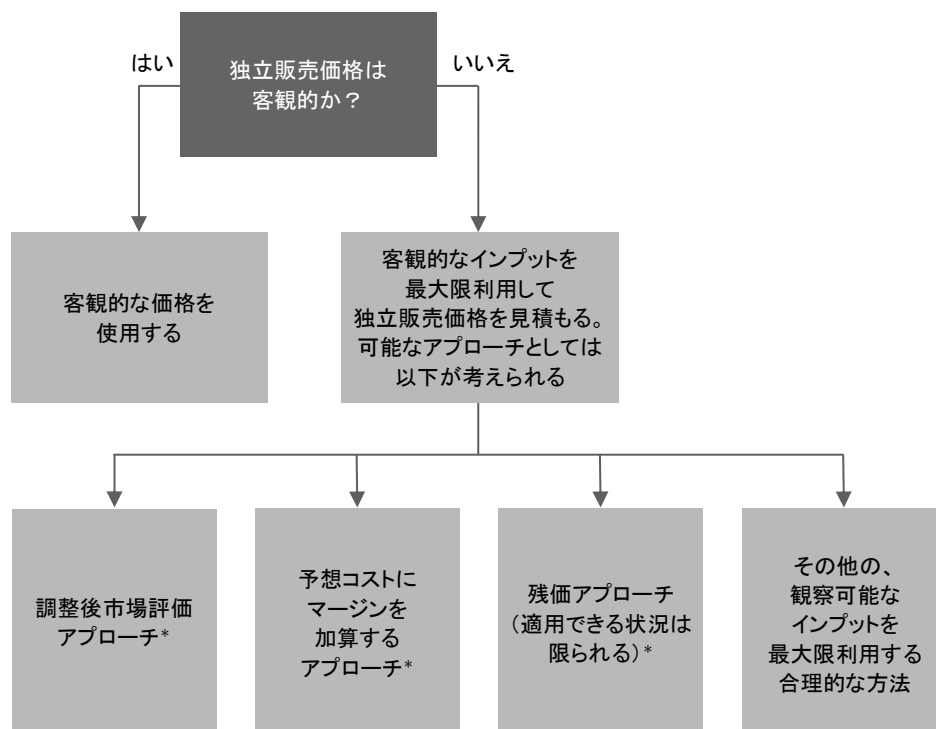
79. 財又はサービスの独立販売価格を見積もるための適切な方法には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。

- (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もることができる。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からの価格を参照して、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束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除し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。
[参照: 結論の根拠 BC270 項から BC273 項]
 - (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)。

[参照: 設例 34 ケース B 及び C]

80 複数の方法の組合せを、契約の中の約束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束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もる場合がある。企業が、契約の中の約束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もる場合には、企業は、取引価格をそうして見積も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関する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。

以下のフロー・チャートは、財又はサービスの独立販売価格（見積りも含まれる）の算定方法を例示している。



* どのような場合にこれらのアプローチを併せて利用することが適切となるかをはじめ、見積り方法に関する詳細はセクション 6.1.2 を参照されたい。

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（及び基礎となる財又は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 IFRS 第 15 号の規定により、従前の IFRS からその実務が大幅に変更された。

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。

従前の IFRS では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、客観的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。

しかし、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したものであったかもしれない。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。

6.1.1 独立販売価格を見積もる際の検討要因

独立販売価格を（容易に観察可能ではない場合に）見積もる際に、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。独立販売価格を見積もる際に「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²⁴⁹」。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
- ▶ 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。

²⁴⁹ IFRS 第 15 号第 78 項

6.1.2 見積方法(2018年10月更新)

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も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。

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、類似の財又は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もるにあたり、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。財又はサービスの価格設定についてしっかりとした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。

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の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て、市場評価アプローチを使うことが考えられる(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、企業の原価ベース)、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** —— IFRS第15号第79項(c)の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もることができる。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つ又は複数の約定した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。このため、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。

IASB はその結論の根拠で、財又はサービスが実際に別個のものである場合には、残余アプローチを用いても、独立販売価格がゼロになることはない、と述べている²⁵⁰。これは、財又はサービスが別個のものであるためには、単独で価値を有していなければならないからである。IASB は、残余アプローチを用いた場合に、ある財又はサービスあるいは財又はサービスの束に配分される対価の金額が全くないか非常に少額である場合、企業は残余アプローチの使用が適切かどうかを検討すべきであることに留意した。

残余アプローチの使用の適切な例としては、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、当該価格の変動性が高い企業であろう。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も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)。

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も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²⁵¹。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もり、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もる可能性がある。

²⁵⁰ IFRS 第 15 号 BC273 項

²⁵¹ 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もるために 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 —— 配分の方法 (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結ぶ。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もらなければならない。独立販売価格を見積もるために、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、観察可能なインプットの使用を最大限にする (IFRS 第 15 号の第 78 項に従って)。企業は独立販売価格を次のように見積もる。

製品	独立販売価格	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、財の束の購入に対して値引きを受けている。独立販売価格の合計 (CU150) が約束された対価 (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を有しているかどうかを検討 (IFRS 第 15 号の第 82 項に従って) し、有していないという結論を下す。したがって、IFRS 第 15 号の第 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	配分した取引価格
	CU
製品 A	33 (CU50 ÷ CU150 × CU100)
製品 B	17 (CU25 ÷ CU150 × CU100)
製品 C	50 (CU75 ÷ CU150 × CU100)
合計	100

IFRS 第 15 号では独立販売価格の見積方法に柔軟性が認められていることに鑑みれば、企業は自社固有の事実及び状況に即した見積方法を使用することが適切かつ必要となる。独立販売価格を見積もるにあたり、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も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もるために、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。

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。

企業は独立販売価格を見積もる確実なプロセスが必要になる。これらの見積りの基礎となる客観的なデータが限定的である場合、独立販売価格を見積もる際に行った計算の合理性を立証することが重要になる。

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、それぞれの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(2018年10月更新)

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もる際に、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もる場合、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明した場合、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も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もったとしても、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。

質問6-3: 財又はサービスの独立販売価格を見積もる場合、企業は価格に一定の幅を設けて見積もることができるのか、それとも推定値を識別すべきか？

財又はサービスについて、独立価格を、一定の幅を設けて見積もる場合がある。我々は、企業が使用を意図する独立販売価格(すなわち単一の価格)が合理的にその範囲に収まっているかを評価する目的で、価格幅を用いることは合理的であると考えている。すなわち、財又はサービスの独立販売価格を見積もるのに、一定幅を設けた方がより現実的である場合には、独立販売価格の見積りにおいて推定値を設定する必要はないと、我々は考えている。

本基準の目的は、「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を描写する金額」に基づき、取引価格を各履行義務に配分することにある。IFRS第15号は、見積りの幅について何ら規定していないが、一定幅の価格を用いることが同基準の目的に整合しないということにはならないだろう。同基準が唯一規定しているのは、企業は客観的なインプットを最大限活用し、見積方法を一貫して適用しなければならない、ということである。したがって、一定幅を用いることも、これらの原則と整合的であると考えられる。

独立販売価格のうち多くの部分を(例:過去の価格決定を参照に)狭い範囲に収める実務がよくみられる。当該実務は、客観的なインプットを最大限使用しなければならないとする同基準の目的と整合するものであり、狭い幅の使用は、IFRS第15号に従って独立販売価格の見積りを算定する上で許容できると、我々は考えている。

独立販売価格の見積りに一定幅を設けることは適切であると考えられる一方で、当該アプローチがIFRS第15号の規定に準拠しない場合もあると、我々は考えている。たとえば、独立販売価格について単一の推定値の見積りを行った上で、それに上もしくは下方向に恣意的な金額を付け加えて一定幅を設けることは適切ではない。また、過去の取引価格の大半が一定幅に収まるまで中位点を中心に価格幅を拡大するというのも適切ではない。過去の取引の大半を捕捉するために金額の幅を拡大してしまうと、適切な独立販売価格を見積もることが難しくなる。

市況及び企業固有の要因に関する経営者の分析も、独立販売価格の最良の見積りを算定する際の裏付けとなる。決定要因とならないまでも、過去の取引に基づく価格データは、経営者の結論を裏付ける証拠として使用することができる。これは、客観的なインプットを最大限活用しなければならないとするIFRS第15号の原則と整合するからである。しかし、経営者は、類似の特徴を有しているかどうか、つまり異なる見積販売価格を有する別個の種類取引として評価する必要があるかどうかを判断するために、範囲から外れる取引についても分析する必要がある。

よくある質問

企業が独立販売価格の見積りに関し合理的な範囲を定め、明記される契約上の価格がその範囲に収まる場合、取引価格の配分において、契約上の価格を独立販売価格として用いることは適切となる。しかし、財又はサービスの契約上に明記される価格が範囲から外れる場合、独立販売価格の比率を基に取引価格を配分するためには、設定した範囲に収まる値まで独立販売価格を修正する必要がある。当該状況では、配分に関する計算を実施する上で、範囲におけるいずれの値(例:範囲の中位値又は明記された契約上の価格に最も近くなる外縁に位置する値)が最も適切となるかを判断する必要があるだろう。

質問6-4: 取引価格の合計金額が独立販売価格の合計金額を上回る場合、どのように契約を評価すべきか?

取引価格の合計金額が独立販売価格の合計金額を上回る場合、顧客が契約における財又はサービスの束にプレミアムを支払っている可能性がある。大半の顧客が財又はサービスを束で購入する場合には値引きを期待しており、プレミアムを支払う状況は稀である。各財又はサービスの独立販売価格を算定した後にプレミアムが識別される場合、企業は、独立販売価格の見積り(低すぎないか)と契約における履行義務の数の双方を適切に識別していたかどうかを評価する必要がある。当該評価後もプレミアムが実際に存在すると判断する場合には、IFRS第15号に基づく配分目的に整合する方法で(通常は独立販売価格の比率を基に)、プレミアムを配分する必要があると、我々は考える。

6.1.5 別個の履行義務であるオプションの測定(2019年9月更新)

追加の財又はサービスに関する顧客のオプションが別個の履行義務に該当すると企業が判断する場合(上記セクション4.6を参照)、当該オプションの独立販売価格を算定する必要がある。

オプションの独立販売価格が直接観察可能でない場合、当該オプションの独立販売価格を見積もる必要がある。当該見積りには、IFRS第15号第42項に従って、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オプション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オプションの価値)とオプションの時間的価値(たとえば、オプションの価値は、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。企業はオプションの独立販売価格を見積もる場合、オプションの本源的価値だけを測定することを要求される。IASBは結論の根拠において、オプション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²⁵²。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オプションをIFRS第15号B42項に基づき測定した例が説明されている。以下の設例でこの概念を説明している。

設例 6-1 —— 独立した履行義務となるオプションの独立販売価格の見積り

A出版社はCU10で紙ベースのテキストを販売し、顧客に対し小売価格がCU8のデジタル版について50%引きで購入できるオプションを顧客に提示する。デジタル版に関する通常の値引きは15%である。したがって、A出版社は、この値引きは、通常顧客に提示される値引きを上回り、顧客に重要な権利を提供すると結論付ける。

このオプションの独立販売価格を見積もるために、A出版社は、顧客が値引きオプションを利用する可能性は50%であると見積もる。したがって、値引きオプションに関するA出版社の見積独立販売価格はCU1.40となる(デジタル版価格CU8×35%の増分値引き×オプションを行使する50%の可能性)。

A出版社は、取引価格のうちCU1.23($CU10 \times [CU1.40 / (CU1.40 + CU10)]$)を値引きオプションに配分し、顧客がデジタル版に関する権利を行使したとき、又はオプションが失効したときにオプションの収益を認識する。A出版社はCU8.77($CU10 - CU1.23$)を紙ベースの書籍に配分し、書籍の支配が顧客に移転する時点で紙ベースの書籍に関する収益を認識する。

²⁵² IFRS第15号BC390項

IFRS 第 15 号 B43 項では、オプションの独立販売価格を見積も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、オプションを行使した場合に提供される追加的な財又はサービスが、(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)²⁵³、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、この実務上の代替的処理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)。ただし、その結論の根拠では、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント及び値引券は、通常、この実務上の代替的な処理法に関する要件を満たすものでないと述べている。これは、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント及び値引券が原契約に定められる財やサービスと性質が異なる財やサービスと交換される可能性があり、原契約が追加的な財又はサービスの価格を制限していないからである。たとえば、航空会社がマイレージ・プログラムのポイントと交換に顧客にフライトを提供する場合には、特定のフライトについて清算が必要なポイントの数を事後的に決定することができるので、航空会社は制約されていない²⁵⁴。

この実務上の代替的処理の下では、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、取引価格の一部をオプション(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、当該財又はサービスの移転と交換に受け取る(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もる際の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 6-2 のシナリオ B を参照)。

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 10.5.1 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、実務上の代替的処理法は質問 4-14(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オプション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、企業はオプション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、配分を行う。しかし、セクション 6.1 で説明したとおり、契約開始時に見積もった独立販売価格の見直しは行わない。予想の変更により実務上の代替的な算定方法を更新する場合の設例については下記設例 6-2 のシナリオ B を参照されたい。

²⁵³ IFRS 第 15 号 BC394 項

²⁵⁴ IFRS 第 15 号 BC394 項、IFRS 第 15 号 BC395 項

下記の設例では、契約に含まれるオプション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 6-2 — オプションの測定

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オプション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、客観的な独立販売価格は存在しないと判断する。

シナリオA — オプションの独立販売価格を直接的に見積もる場合(IFRS第15号B42項)

企業は、更新権の独立販売価格に関する客観的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もる。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、オプション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オプションの独立販売価格をIFRS第15号B42項に基づき見積もった例が説明されている。

シナリオB — オプションの独立販売価格を見積も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(すなわち、CU750未満となる)。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(CU750)との差額は、更新権アプローチを用いてオプション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。

したがって、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。

設例 6-2 —— オプションの測定(続き)

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で説明しているように、IFRS第15号は、契約開始時の独立販売価格の見積りを見直しはならないと定めるのみで、どのように仮想的な取引価格と配分方法を見直すべきかについては何も規定されていない。予想が変わり実務上の代替計算を見直した場合の設例を以下に示す。

たとえば、解約率が予想よりも低かった(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1年間の保守サービス契約(1年目は100件すべて、2年目は60件、3年目は36件の契約)を販売すると見積もる。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、契約開始時点でオプションにより多くの金額が配分されていたはずであるため、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。

重要な権利であるとみなされる返還不能な前払費用が契約に含まれる場合の実務上の代替的処理の適用のもう1つの例については、セクション5.8を参照されたい。

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)オプションに配分することが求められることにより、多くの IFRS 適用企業の実務に非常に大きな変更を生じさせていると考えられる。

かつて、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 IFRS 上の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、オプションの販売価格を見積も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)、オプションを測定するための代替的な処理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6-5: (商品券やクーポンといった)オプションの形態の違いは、オプション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、オプション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、クーポン又は商品券の形態で(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 を与える小売業者を考えてみる。この種のオプション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、取引価格の一部をオプション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号は客観的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客観的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もる必要がある。

商品券又はクーポンの形態で与えられるオプションの見積独立販売価格は、いずれの見積りにおいてもオプション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。

よくある質問

質問6-6: 原契約における財又はサービスのすべてが更新オプションの対象になる訳ではない場合に実務上の代替的処理を用いることができるか？

場合によっては、原契約における財又はサービスのすべてが更新オプションの対象になる訳ではない場合でも実務上の代替的処理を適用することが適切となる場合があるが、これは更新が原契約に含まれるのと同種の財又はサービスに対するものであり、原契約に含まれる更新に関する条件に従う場合が前提となる。ハードウェアとサービス型製品保証を販売する契約において、顧客がサービス型製品を更新するオプションしか有していない場合を考える。さらに、更新オプションは重要な権利であると仮定する。将来の製品保証の更新の条件が原契約に定められる条件に整合するのであれば、契約の取引価格の配分において、実務上の代替的処理を用いることも妥当であると考えられる。

6.2 相対的な独立販売価格に基づく配分方法の適用(2018年10月更新)

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 6-3 で説明している。

設例 6-3 —— 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もったとする。

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(又は充足されるにつれ)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。

よくある質問

質問6-7: 本人及び代理人の双方の役割を担い、複数の履行義務が契約上定められる場合、取引価格をどのように配分すべきか？

IFRS第15号は、本人及び代理人の双方の役割を担い、複数の履行義務が契約上定められる場合の取引価格の配分方法について例示していない(本人か代理人かの検討の詳細はセクション4.4を参照)。この種の契約の取引価格の配分に関して、IFRS第15号の目的に整合する2つの方法を例示する。本人及び代理人の双方の役割を担う複数の履行義務に関する配分が、IFRS第15号における配分目的を確実に満たすようにするために、契約に伴う事実と状況を評価する必要がある。

設例 6-4 -契約において本人及び代理人の双方になる場合の配分

X社は、合計契約価格 CU800 で、2つの別個の製品(すなわち製品Aと製品B)と別個のサービスをセットで顧客Yに販売する。X社は製品Aと製品Bの販売に関しては本人となるが、サービスの販売においては代理人である。

契約における、財及びサービスの独立販売価格は以下のとおりである。

契約	独立販売価格
	CU
製品A	500
製品B	300
サービス	200
合計	1,000

X社は、サービスの独立販売価格を基に、第三者のサービス・プロバイダーから20%のコミッションを稼得する。すなわち、X社は、CU40(すなわち CU200 x 20%)のコミッションを稼得し、残りのCU160を第三者のサービス・プロバイダーに送金する。

A法 - X社は、顧客Yに販売した契約における財及びサービスの束(すなわち、製品Aと製品B及び第三者提供のサービス)に関し、単一の値引きCU200(すなわち、CU1,000の独立販売価格の合計から契約価格CU800を控除した金額)を提供していることになると判断する。値引きを契約における財及びサービスのすべてに配分するために、X社は、取引価格の配分において、顧客Yとの契約の一部となる代理人サービスの履行義務を検討する。X社は、製品Aと製品B及び代理人サービスの独立販売価格を算定し、取引価格CU640(すなわち、第三者のサービス・プロバイダーへ送金するCU160を契約価格CU800から控除した金額)を独立販売価格の比率を基に配分する。

よくある質問

設例 6-4 -契約において本人及び代理人の双方になる場合の配分(続き)

当該方法による結果は、以下のようになる。

契約	独立販売価格	配分後の取引価格
	CU	CU
製品 A	500 (500 ÷ 840 × 640)	381
製品 B	300 (300 ÷ 840 × 640)	229
サービス	40 (40 ÷ 840 × 640)	30
合計	840	640

B 法 - X 社は、製品 A と製品 B の顧客 Y への移転に関しては本人であるため、当該製品に CU200 の値引きを提供していると判断する。X 社は、第三者のサービス・プロバイダーは代理人サービスに係る別個の顧客であり、X 社が代理人サービスについて受け取る権利を得ると見込むコミッションは、顧客 Y との契約における取引価格の一部を構成しないと考えている。X 社は、取引価格 CU600(すなわち CU800 からサービスの独立販売価格 CU200 を控除した金額)を独立販売価格の比率を基に製品 A と製品 B に配分する。当該方法による結果は、以下のようになる。

契約 1	独立販売価格	配分後の取引価格
	CU	CU
製品 A	500 (500 ÷ 800 × 600)	375
製品 B	300 (300 ÷ 800 × 600)	225
合計	800	600

代理人サービスが充足された時点で、サービス契約に関し稼得するコミッションとして CU40 を別個に認識する。

いずれの方法でも、最終的に認識される収益の金額(CU640)は同じである。しかし、製品と代理人サービスが異なるタイミングで顧客に提供されている場合、収益の認識時期は異なる。

6.3 変動対価の配分(2018年10月更新)

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表現しない場合があることを示している²⁵⁵。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 つ目の値引きの配分に関する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)

²⁵⁵ IFRS 第 15 号 BC280 項

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。

[参照: 設例 57 も]

[設例 6 にリンク]

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項の要件に該当し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。

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²⁵⁶。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、変動対価のある支払条件が、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、企業は約定の性質及び履行義務がどのように定義されるのかを検討する必要がある。さらに、変動性のある支払条件と、これらの支払条件が約定とどのように整合するかを明確に理解する必要がある。そのためには、すべての変動対価の払戻やその他の潜在的な調整額を評価する必要がある。たとえば、企業は、契約における約定の性質は、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）で構成される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）を提供することであると結論付ける場合がある。このサービスを提供することで、企業は稼働率に対する割合を基に変動手数料を受け取る。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、対価に関連する不確実性は毎日解消されるため、日々の変動手数料を日々実行される別個のサービスに配分する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。

²⁵⁶ IFRS 第15号 BC278 項

対照的に、設備の販売及び販売した設備の保守を提供する契約を有している企業を想定する。設備が故障した場合には保守を提供するという企業の待機義務によって、顧客は便益を享受することができるので、保守サービスは一連の別個のサービスであると判断できる。保守サービスの対価は設備の利用状況を基に決定されるため、変動対価である。この例では、支払条件は企業の約定内容と整合しない。これは、支払条件は利用ベースであるのに対し、企業の約定の性質は、顧客の設備の使用程度に関係なく、必要に応じて保守サービスを提供できるよう日々待機することであるからである。配分に関する例外規定の適用要件を充たさないため、変動対価の制限を考慮した上で、契約期間にわたり変動対価を見積もる必要がある。その後、選択した進捗度の測定方法に基づき収益を認識する(セクション 7.1.4 を参照)。

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²⁵⁷。

- ▶ 価格が漸減する契約: 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。
- ▶ 固定価格の契約: 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—報酬が契約を通じて整合的に設定されており、請求レートが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。
- ▶ 変動価格の契約: 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からである。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。また、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得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。
- ▶ 売上高及び使用量ベースのロイヤリティを受領する契約: フランチャイザーが固定料金に加えて 5% の売上高ベースの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。

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又は一連の別個の財又はサービスに配分しなければならない。

²⁵⁷ 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 日付)

IFRS 第 15 号では、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結ぶ。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 号の第 53 項に従って、売上高ベースのロイヤルティ (すなわち、変動対価) を CU1,000 と見積もる。

取引価格を配分するために、企業は IFRS 第 15 号の第 85 項の要件を考慮して、変動対価 (すなわち、売上高ベースのロイヤルティ) 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 号の第 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) 予想されるロイヤルティ金額 CU1,000 の全額をライセンス Y に配分することは、IFRS 第 15 号の第 73 項における配分目的と整合的である。これは、売上高ベースのロイヤル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 号の第 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 号の第 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 カ月後に移転する。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、売上高ベースのロイヤルティの形式によるものだからである。したがって、IFRS 第 15 号の B63 項に従って、企業は、売上高ベースのロイヤルティに係る収益を、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。売上高ベースのロイヤルティ (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 号の第 85 項の要件を適用して、変動対価 (すなわち、売上高ベースのロイヤルティ) 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 号の第 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、売上高ベースのロイヤルティに係る対価も、独立販売価格の比率に基づいて配分する。しかし、IFRS 第 15 号の 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ベースのロイヤル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 カ月後に移転される。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ルティは CU200 である。したがって、IFRS 第 15 号の 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、ロイヤル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6-8: 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した。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²⁵⁸。

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の確認を求めていた。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ことで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、企業が、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は関連していないと判断する場合、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に関与するに配分しなければならない。

²⁵⁸ IFRS 第 15 号 BC279 項—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束にしたものも、それぞれの束の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、それぞれの束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。

[参照: 設例 34 ケース A も]

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かどうかを判断する。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、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指摘した。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²⁵⁹。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²⁶⁰。

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

²⁵⁹ IFRS 第 15 号 BC283 項

²⁶⁰ IFRS 第 15 号第 83 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

さらに、企業は定例的に製品 B 及び C を組み合わせて CU60 で販売している。

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結ぶ。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 号の第 81 項に従って)。しかし、企業は定例的に製品 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 号の第 82 項に従って、値引きの全体を製品 B 及び C を移転する約束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) を移転する約束に個々に配分される。

製品	配分した取引価格	
	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 を移転する約束も含んでいる。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 号の第 79 項(c)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もることにする。

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もる前に、企業は IFRS 第 15 号の第 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、企業は定例的に製品 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 号の第 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 を移転する約束に配分すべきであるという観察可能な証拠がある。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 と見積もる。

製品	独立販売価格	方法
	CU	
製品 A	40	直接的に観察可能 (IFRS 第 15 号第 77 項を参照)
製品 B と C	60	値引きについて直接的に観察可能 (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、観察可能な販売価格の範囲 (CU15 から CU45) に入っていると観察する。したがって、結果としての配分 (上表参照) は、IFRS 第 15 号の第 73 項の配分目的及び IFRS 第 15 号の第 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もるために、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 号の第 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 にこれらの製品の独立販売価格の比率を用いて配分する。

弊社のコメント

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6-9: 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²⁶¹。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のみ、検討されることとなる。

²⁶¹ IFRS 第 15 号第 86 項

6.5 契約開始後の取引価格の変更(2019年9月更新)

IFRS 第 15 号は、契約開始時点で取引価格を算定することを企業に求めている。しかし、契約開始後に取引価格が変更になる場合もある。たとえばセクション 5.2.4 に説明するように、契約に変動対価が含まれる場合、企業は状況の変化を反映するために各報告期間末時点で取引価格の見積りを更新する必要がある。取引価格の変更は契約の修正によっても生じる(セクション 3.4 を参照)。

IFRS 第 15 号第 88 項から第 89 項に規定されるように、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。さらに、充足済み(又は一部が充足済み)となる履行義務に配分された金額は、取引価格の変更が発生する期間に収益として認識しなければならない(すなわち累積的なキャッチアップ)。それにより、充足された履行義務に関する収益又は部分的に充足されている履行義務に関し一定期間にわたり認識した収益の累計額の増加又は減少のいずれかが生じる(セクション 7.1 を参照)。

設例 6-5 —— 契約締結後の取引価格の変更

建設会社である A 社は 20X1 年 1 月 1 日、コミュニティ・センターに 3 つのアメニティ施設、すなわちスイミング・プール、運動場及び駐車場を CU3,000,000 で建設する契約を顧客と締結する。スイミング・プールを 20X1 年 5 月 1 日までに完成した場合、A 社は CU250,000 のボーナスを稼得する。

契約締結時点において、A 社は、スイミング・プール、運動場及び駐車場はそれぞれ別個のものであり、したがって独立した履行義務を表すと結論付ける。A 社はまた、IFRS 第 15 号第 85 項の変動対価の配分に関する要件が充足されるので、CU250,000 のボーナスの全額をスイミング・プールに配分する必要があると結論付ける。しかし、厳しい冬の気象条件やスイミング・プールの資材供給者の受注状況に基づく遅延等 A 社の支配が及ばない要因により 20X1 年 5 月 31 日までにスイミング・プールを完成し、CU250,000 のボーナスを受領できるとは見込んでいない。したがって、A 社は最頻値法により変動対価を見積もり、当該ボーナスは取引価格には含めていない。

20X1 年 1 月 1 日時点で A 社は取引価格を、相対的独立販売価格に基づき、以下のように履行義務に配分する。

履行義務	取引価格の配分
スイミング・プール	CU2,000,000
運動場	CU750,000
駐車場	CU250,000
合計	CU3,000,000

A 社は、IFRS 第 15 号第 35 項の要件が満たされることから各履行義務は一定期間にわたり充足されると結論付ける(履行義務が一定期間にわたり充足されるかどうかの評価に関するより詳細な解説はセクション 7.1 を参照)。また、A 社の事業の性質上、発生したコストに基づくインプット法が一定期間にわたる進捗の適切な測定値になると判断する。

20X1 年 3 月 31 日時点で、A 社は、履行義務のそれぞれを完了するための予測原価全体の 60%がすでに発生していると判断する。したがって A 社は、CU1,800,000(CU3,000,000 × 60%)を収益として認識する。

設例 6-5 —— 契約締結後の取引価格の変更

さらに、20X1年3月31日時点で、A社は契約における変動対価(制限を含む)の見積りを見直し、天候及び供給者に係る不確実性が解消されたことから、スイミング・プールを20X1年5月1日までにスイミング・プールを完成できると考える。A社は取引価格を更新し、スイミング・プールに関するボーナスをIFRS第15号第59項に従って取引価格に含める。したがってA社は20X1年3月31日時点の取引価格を以下のように更新する。

履行義務	取引価格の配分
スイミング・プール	CU2,250,000
運動場	CU750,000
駐車場	CU250,000
合計	CU3,250,000

スイミング・プールに関する取引価格の変更に伴い、A社は20X1年3月31日に累積的キャッチアップによりCU150,000(CU250,000×60%)を収益として認識する。

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関する(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適用され、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するか又は制限がかからなくなった可能性がある。IASB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²⁶²。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。

²⁶² 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(2018年10月更新)

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まれる。セクション 2.5 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、金融負債などの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 6-6 —— IFRS 第 15 号の適用対象ではない構成要素を含む契約

小売業者は製品を顧客に販売しており、多くの場合、顧客が製品を複数単位購入する場合に前払ギフト・カードも購入できるようにしている。前払ギフト・カードは返還不可、換金不可、かつ現金との交換不可であり、有効期限は定められておらず、一定期間が経過した後に徴収される手数料(バック・エンド・フィー)もない。つまり、前払ギフト・カードの残高は、顧客が使用しない限り減額することはない。顧客は、小売業者が特定する第三者加盟店でのみ、特定金額を上限として、財又はサービスとの交換によって前払ギフト・カードを使用することができる(すなわち、前払ギフト・カードを小売業者で使用することはできない)。顧客が財又はサービスを購入するために、加盟店で前払ギフト・カードを使用して財又はサービスを購入した場合、小売業者は現金を加盟店に支払う。

顧客 X は 100 個の製品及び前払ギフト・カードを計 CU1,000 の対価で購入するための契約を締結する。100 個購入したので、小売業者は、一括購入に対する値引きを顧客 X に提供する。製品の独立販売価格と前払ギフト・カードの公正価値はそれぞれ CU950 と CU200 である。

小売業者は、前払ギフト・カードの所有者(顧客 X)に代わり、特定の加盟店に現金を支払うことが契約上の義務であると決定する。当該義務は顧客 X が前払ギフト・カードを用いて財又はサービスを購入することが条件となる。また、小売業者は、この契約上の義務を決済するための現金の引渡を回避する無条件の権利を有していない。したがって、小売業者はこの前払ギフト・カードの負債は、金融負債の定義を満たすと結論付け、IFRS 第 9 号の規定を適用して会計処理を行う。IFRS 第 15 号 7 項に従って、IFRS 第 9 号の当初測定要件(すなわち、IFRS 第 9 号の適用対象となる金融負債は公正価値で当初認識する)に基づき、小売業者は、前払ギフト・カードの公正価値を取引価格から除外する。同社は、残りの取引価格を購入された製品に配分する。取引価格総額の配分は以下のとおりである。

	販売価格 及び公正価値	配分した 値引き(%)	配分した 値引き	契約対価の 配分
製品 (100 単位)	CU950	100%	CU150	C800
前払ギフト・カード	CU200	0%	-	CU200
	<u>CU1,150</u>		<u>CU150</u>	<u>CU1,000</u>

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。

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²⁶³。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²⁶⁴。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²⁶⁵。

- ▶ 「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²⁶⁶。

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²⁶⁷。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。

²⁶³ IFRS 第 15 号第 33 項

²⁶⁴ IFRS 第 15 号 BC118 項

²⁶⁵ IFRS 第 15 号 BC120 項

²⁶⁶ IFRS 第 15 号 BC121 項

²⁶⁷ IFRS 第 15 号第 32 項

7.1 一定期間にわたり充足される履行義務(2018年10月更新)

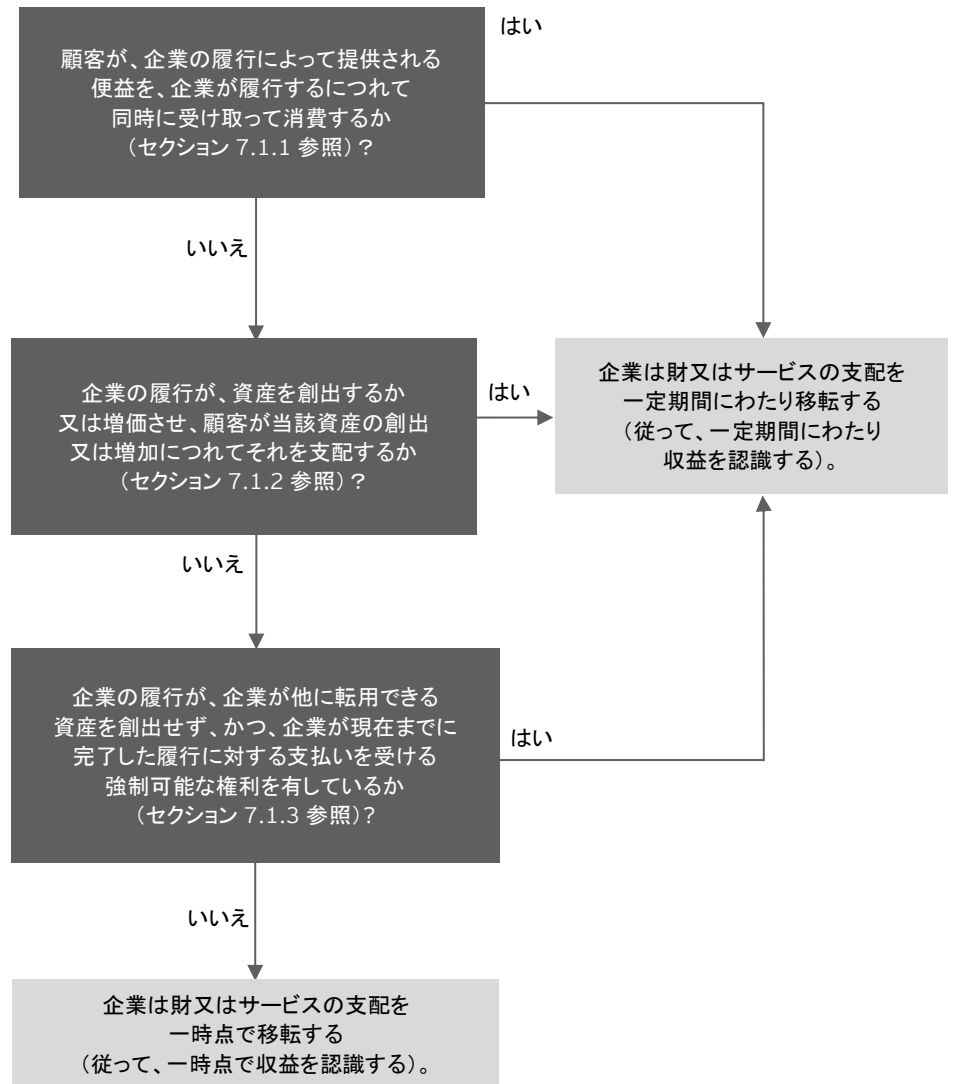
企業はしばしば約定した財又はサービスを一定期間にわたり顧客に移転する。財又はサービスが一定期間にわたり移転されるか否かの決定が容易である契約(たとえば、多くのサービス契約)もあるが、その判断が難しい契約もある。

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)。

以下のフロー・チャートは、支配が一定期間にわたり移転するかをどのように評価すべきかを示している。



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。

弊社のコメント

履行義務がいつの時点で充足されるかを判定するには判断が求められる。IFRS第15号第119項(a)は、企業に、通常いつの時点で(例:出荷時、サービスが提供されるにつれ)履行義務を充足するのかを開示することを求めている。詳細はセクション10.5.1を参照されたい。IFRS第15号第123項(a)は、履行義務の充足の時期を判断する際に行った重要な判断の開示、第124項は、収益の認識方法(例:インプット法を用いたのかアウトプット法を用いたのか、及びその適用方法の記述)及び選択した方法がなぜ財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由について開示することを企業に義務付けている。これらの開示規定の詳細についてはセクション10.5を参照されたい。企業は開示を見直し、IFRS第15号第119項(a)、第123項(a)及び第124項の具体的な規定のみではなく、IFRS第15号第110項の全般的な開示要求の目的を満たしているかについても確認しなければならない。

よくある質問

質問7-1: 従前の基準に従って一時点で収益を認識していた企業は、IFRS第15号に従って収益を一定期間にわたり認識することが求められるか? [2016年11月7日FASB TRG会議 - アジェンダ・ペーパー No.56]

FASBのTRGメンバーは、従前の収益認識基準に従って一時点で収益を認識していた企業は、IFRS第15号を適用することで一定期間にわたり収益を認識しなければならないのか判断するために、各契約を分析する必要があるということで概ね合意した。すなわち、従前の基準に従って収益を一時点で認識していた企業は、IFRS第15号適用後も収益を一時点で認識すると想定すべきではなく、IFRS第15号の要件に基づき、各契約の事実及び状況を評価すべきである。IFRS第15号の一定期間の要件を満たさない場合は、一時点で収益を認識する。

企業が収益の認識時期を変更することになる例としては、顧客の特有の仕様に従って設計する財を生産し、財を他に転用できないと合理的に結論付けられる請負製造企業の契約が挙げられる。当該製造企業が、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、従前のIFRSでは収益を(例:生産した単位又は引き渡した単位を基に)一時点で認識していたとしても、IFRS第15号においては、収益を一定期間にわたり認識するための3番目の要件を満たすことになる。

収益認識の時期及びそのパターンの見直しが必要になるのは、従前の基準に従って一時点で認識されていた契約に限られない。企業は、IFRS第15号の具体的な要件と規定を考慮した上で、適切な認識の時期及びパターンを決めるために各契約を分析する必要がある。当該分析に基づき、収益認識の時期及び(又は)パターンが変更になる可能性もある。

質問7-2: 待機要素を伴う契約は、すべてが一定期間にわたり充足される単一の履行義務を含んでいるか? [2015年9月9日TRG会議 2015 - アジェンダ・ペーパー No.48]

セクション4.1.1の質問4-3の回答を参照されたい。

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(2019年9月更新)

IASB はその結論の根拠で説明しているように、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するため、企業の履行義務は一定期間にわたり充足される²⁶⁸。多くの場合、この要件はサービス契約に適用されるものであるが、TRG は、コモディティ契約(例: 電気、天然ガス、ヒーティングオイル)が一定の期間にわたり認識される事例についても議論している。契約に伴う事実と状況が、顧客が便益を受領すると同時に消費することを示す場合に、このような状況が生じる可能性がある²⁶⁹。詳細は質問 7-3 を参照されたい。

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、企業の履行の便益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。[参照: 設例 13]
- B4 他の種類の履行義務については、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しなければならない。
- (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。また、結論の根拠で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²⁷⁰。

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と説明した。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²⁷¹。

²⁶⁸ IFRS 第 15 号 BC125 項

²⁶⁹ TRG アジェンダ・ペーパー第 43 号「コモディティの支配が移転する時点の判断」(2015 年 7 月 13 日付)

²⁷⁰ IFRS 第 15 号 BC126 項

²⁷¹ 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、その便益を受領し同時に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。

約束した給与処理サービスは、IFRS 第 15 号の第 22 項(b)に従って単一の履行義務として会計処理される。この履行義務は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)に従って、一定の期間にわたり充足される。顧客が、各給与取引が処理されるにつれて、及び処理される時に、各給与取引を処理する際の企業の履行の便益を同時に受け取って消費するからである。企業が現在までに提供したサービスについて別の企業が給与処理サービスをやり直す必要はないという事実も、顧客が企業の履行の便益を企業が履行するにつれて同時に受け取って消費することを証明する。(企業は、残存履行義務(他の企業が行うことが必要となるセットアップ活動を含む)の移転に対する実務上の制約を無視する)。企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の期間にわたり収益を認識する。

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。IFRS 解釈指針委員会は、不動産区画の販売に関する契約に関しこの点について 2018 年 3 月の会議であらためて強調した(詳細はセクション 7.1.3 の質問 7-11 を参照)²⁷²。

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の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 7-3: 企業は、企業の履行に従い顧客がコモディティ(電気、天然ガス又はヒーティングオイル)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便益を受領し同時に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。

²⁷² IFRIC Update, 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

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(2019年9月更新)

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実質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明確に支配する状況に対処するものであると説明した。IASB は、顧客の土地の上に建設を行う工事契約を例示し、顧客は一般的に、企業の履行から生じる仕掛品を支配すると説明している²⁷³。IFRS 解釈指針委員会は、2018年 3 月の会議で、繰り返し全般的な意図を述べ、結論の根拠における当該事例を引用した(セクション 7.1.3 の質問 7-11 を参照)²⁷⁴。また、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²⁷⁵。どちらの方法も、実質的に企業は資産(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。

よくある質問

質問7-4: 企業は、資産を創出するか又は増価させるにつれ顧客が資産を支配することになるかどうかを判断する場合に、資産を販売する(又は担保に入れる)又は資産を取得する顧客の権利をIFRS第15号第35項(b)に従ってどのように評価すべきか?

我々は、企業は、将来完成した資産を取得する契約上の権利ではなく、企業の履行により創出する又は増価させる資産の支配を評価する必要があると考える。たとえば、IFRS 解釈指針委員会が議論したように(セクション7.1.3の質問7-11を参照)、建設不動産の販売契約においては、創出される資産は不動産自体で、将来完成した不動産を取得する顧客の権利ではない。すなわち、企業は、IFRS 第15号第35項(b)の要件が満たされているかどうかを判断するために、不動産が建設されるにつれ、そのすでに完成した部分の不動産を支配することになるかどうかをもって評価を行なう。完成した不動産を将来販売する(又は担保に入れる)又は取得する顧客の権利は、資産を創出するか又は増価させるにつれ顧客が資産自体を支配することになる証拠にならない²⁷⁶。

7.1.3 他に転用できない資産及び支払いに対する権利(2019年9月更新)

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。

²⁷³ IFRS 第 15 号 BC129 項

²⁷⁴ IFRIC Update 2018 年 3 月 IASB のウェブサイトから入手可能

²⁷⁵ IFRS 第 15 号 BC130 項

²⁷⁶ IFRIC Update, 2018 年 3 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

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説明している。企業の履行により企業にとって他に転用できる資産（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若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質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てはならない。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。

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、顧客が約束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は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、顧客に気づかれずに、又は顧客が変更に対抗することなく、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を企業が有していると説明した。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²⁷⁷。

²⁷⁷ IFRS 第 15 号 BC138 項

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、当該資産は他に転用できないとしている²⁷⁸。

資産のカスタマイズの水準を考慮することで、資産を他に転用できるか評価する手助け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²⁷⁹。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性が生じる可能性が高くなる。その結果、資産は企業にとって他に転用できないものであり、企業が支払いに対する強制力のある権利を有する限り、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(下記に説明)。しかし IASB は、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ことを明確にしている。一部の不動産契約では、資産が標準化されている(つまり大きくカスタマイズされていない)が、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、企業が他に転用できないものがある²⁸⁰。

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

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

人工衛星を製作する際に企業の履行義務が一定の期間にわたり充足されるには、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)は、企業が現在までに完了した履行についての支払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、当該規定に反するようと思われる(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²⁸¹。

²⁷⁸ IFRS 第 15 号 BC138 項

²⁷⁹ IFRS 第 15 号 BC135 項

²⁸⁰ IFRS 第 15 号 BC137 項

²⁸¹ IFRS 第 15 号 BC139 項

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に変化が見られるとしても資産が他に転用でき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、資産それ自体を他に転用できないからといって、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²⁸²。

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、契約存続期間全体を通じて、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 (IFRS 第 15 号 B9 項に定義。下記の抜粋を参照)²⁸³。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²⁸⁴。

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、企業が約束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、契約が約束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、企業が約束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。

²⁸² IFRS 第 15 号 BC141

²⁸³ IFRS 第 15 号第 37 項

²⁸⁴ IFRS 第 15 号 BC142 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

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（顧客が約束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、契約で約束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束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（約束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。

[参照: 設例 17 ケース C]

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²⁸⁵。

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。

²⁸⁵ IFRS 第 15 号 BC142 項

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²⁸⁶。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の有無及び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。この評価を行うにあたり、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。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²⁸⁷。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。

²⁸⁶ IFRS 第 15 号 BC144 項

²⁸⁷ 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、企業が約束どおりに履行できなかったこと以外の理由で解約するとした場合には、契約では、企業に生じたコストに 15%のマージンを加算した金額を顧客が企業に補償することを要求している。この 15%のマージンは、企業が類似の契約から稼得する利益マージンに近似している。

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

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

- (a) IFRS 第 15 号の第 36 項及び B6 項から B8 項に従って、専門的意見の形成は、企業が他に転用できる資産を創出しない。専門的意見は顧客に固有の事実及び状況に関するものであるからである。したがって、企業が当該資産を別の顧客に容易に振り向ける能力に対して実質上の制約がある。
- (b) IFRS 第 15 号の第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、企業は現在までに完了した履行についてコストに合理的なマージン(他の契約における利益マージンに近似)を加えた支払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 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の期間にわたり収益を認識する。

設例 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、企業が約束どおりに履行できなかった場合を除いて、返金不能である。顧客が契約を解約する場合には、企業は顧客から受け取った中間支払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 号の第 35 項に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを評価する。

その評価の一環として、企業は、企業が約束どおりに履行しなかったこと以外の理由で顧客が契約を解約するとした場合に、IFRS 第 15 号の第 35 項(c)、第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、企業が現在までに完了した履行に対する支払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、その時点での部分的に完了した設備の販売価格よりも低い場合があり得るからである。したがって、企業は現在までに完了した履行に対する支払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 号の第 35 項(c)に従って一定の期間にわたり充足されるものではない。したがって、企業は設備を企業が他に転用できるかどうかを評価する必要がない。企業は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)又は(b)の要件に該当せず、したがって、設備の建設を IFRS 第 15 号の第 38 項に従って一時点で充足される履行義務として会計処理するという結論も下す。

設例 17 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の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 号の第 35 項(c)を適用して、区画を建設して顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを判定する。企業は、現在までに完了した履行について支払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 号の第 35 項(c)に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務ではない。むしろ、企業は区画の販売を、IFRS 第 15 号の第 38 項に従って、一時点で充足される履行義務として会計処理する。

ケース B—企業が現在までに完了した履行に対する支払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、企業が約束どおりに履行できない場合を除いて、顧客は契約を解約する権利を有さない。顧客が、約束した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、契約で約束された対価のすべてを受け取る権利を有することになる。裁判所は過去に、企業が契約に基づく義務を果たしていることを条件に、顧客に履行を求める権利を開発業者に与える同様の権利を支持している。

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

企業は、IFRS 第 15 号の第 37 項及び B9 項から B13 項に従って、現在までに完了した履行に対する支払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、約束どおりに履行を継続するならば、契約に基づいて約束された対価のすべてに対する強制可能な権利を有することになるからである。

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 号の第 35 項(c)の要件に該当し、企業は一定の期間にわたり充足される履行義務を有する。この一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識するため、企業は、IFRS 第 15 号の第 39 項から第 45 項及び B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。

IFRS 第 15 号からの抜粋

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。

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 号の B11 項参照）。ただし、企業が顧客に契約で要求されている履行（すなわち、約束した対価の支払い）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7-5: 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²⁸⁸。

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。

²⁸⁸ 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7-6: 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会議ーアジェンダ・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7-7: 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出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²⁸⁹。

質問7-8: 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。なぜなら、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²⁹⁰。返還不能な前払金が取引価格全額を表さない場合、企業は、契約が解約された場合に当該前払金が現在までに完了した履行義務に対する支払いを受ける権利を与えるものなのかどうかを判断しなければならない。

質問7-9: 赤字契約の場合、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受け取る強制可能な権利を有していると結論付けることができるのか？

はい。しかし、契約の特定の事実及び状況を考慮しなければならない。上述のとおり、IFRS第15号は、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解約される場合、企業は最低でも現在までの履行に対する補償となる金額を受け取る権利を有していなければならないと述べている。さらに、IFRS第15号B9項は、「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)となる」と述べている。したがって、契約が赤字となる場合、現在までに完了した履行に対する支払いを受け取る強制可能な権利を企業は有していることになるのかどうかを利害関係者が照会した。

IFRS第15号B9項におけるコストに合理的な利益マージンを加算した金額は、契約がたとえ赤字となる場合でも支払いに対する強制可能な権利を企業が有することを妨げるものではないと、我々は考えている。つまり、顧客が契約を解約する場合に、現在までに完了した履行に対し、財又はサービスの販売価格に近似する金額を受け取る強制可能な権利を有しているかどうかを、企業は評価すべきであると、我々は考えている。

²⁸⁹ IFRS 第 15 号 BC145 項

²⁹⁰ IFRS 第 15 号 BC146 項

よくある質問

以下の米国公認会計士協会(AICPA)の監査及び会計ガイド「収益認識」を参照されたい²⁹¹。

赤字の契約の支払いに対する強制可能な権利の判断例

顧客 X は、非常に高度なカスタマイズを必要とするシステムの設計に関する入札を要請した。同顧客は、設計契約を獲得した企業には今後 10 年間のシステム発注することになっている。A 社は、設計契約を勝ち取るには、競争入札であることから赤字契約での入札を行わなければならないということを承知している。すなわち、A 社は将来の発注の重要な価値を見込んで赤字契約で入札を行うつもりである。

A 社は、CU100 の価値の契約を獲得したが、履行にかかるコストは CU130 であると見積もっている。A 社は契約には単一の履行義務が含まれ、その履行は他に転用できる資産を創出することがないと判断した。契約は取消不能であるが、契約条件には、顧客が契約を解約する場合、A 社は、現在までに完了した作業に対する支払いを受け取る権利を有すると定められている。支払金額は、現在までに行われた作業の履行が、契約価格に占める割合を基に算定される金額に等しくなる。たとえば、仮に解約日時点で A 社が 50%(すなわち発生コスト CU65)を完了しているとしたら、顧客 X から CU50 を受け取る権利を有する(すなわち、CU100 の契約価値の 50%)。

この例では、我々は、A 社は現在までに完了した履行に対する支払いを受け取る強制可能な権利を有していると考えている。A 社は、顧客が契約を解約する場合には現在までに完了した履行に関し、財又はサービスの販売価格に近似する金額を受け取る権利を有しているので、これは IFRS 第 15 号 35 項(c)に整合する。

赤字が見込まれる契約の会計処理についてはセクション 9.2 を参照されたい。

質問7-10: 調達済みではあるが、履行義務を完了するのにまだ使用していない標準的な在庫の原材料に関し、合理的な利益マージンを受け取る権利を有していない場合に、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受け取る強制可能な権利を有しているか？

はい。企業が他に転用できない顧客向けの特別仕様の資産を建設することに合意する場合の例を考える。当該資産の建設では、顧客の資産の製品に統合されるまでは、企業の他のプロジェクトに同じように使用することのできる標準的な在庫原材料の使用が求められる。顧客との契約は、契約が解約された場合には発生したコストに合理的な利益マージンを加えた金額の補償を受ける権利を企業に与えている。しかし、契約は、標準的な在庫原材料が顧客の資産に統合される前においては、当該在庫原材料の調達に関する補償を特定して排除している。上記で述べたように、IFRS第15号は、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解約される場合には、契約期間中いつの時点であっても、企業は(IFRS第15号B9に規定されるように)現在までに完了した履行に対し企業に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と述べている。しかし、この例では、標準的な在庫原材料は、履行義務を充足するのに使用されておらず、企業がこれらの原材料に関する支払いに対する強制可能な権利を有している必要はない。企業は、他の顧客との契約に使用できるよう原材料の目的を見直すこともできる。

標準的な在庫原材料が履行義務を充足するために使用されるようになると、現在までに完了した履行義務の支払いに対する強制可能な権利を有しているかどうかを依然として評価する必要がある。

²⁹¹ AICPA ガイダンス、収益認識、第 3 章 航空及び防衛企業、パラグラフ 3.5.18 - 3.5.23

よくある質問

質問7-11:不動産の区画販売について、収益を一定期間にわたり認識するため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？(2018年10月更新)

IFRS解釈指針委員会は、不動産の区画販売契約に関して、収益を一定期間にわたり認識するための要件の評価について3つの要望を受けた。IFRS解釈指針委員会は2018年3月の会議で、IFRS第15号の原則及び規定は、不動産の区画販売契約について現在までに完了した履行義務への支払いに対する強制可能な権利を有しているか否かをはじめ、収益を一定期間にわたり認識すべきか、それとも一時点で認識すべきかを判断するための根拠を十分に提供していると結論付けた。したがって、IFRS 解釈指針委員会は、本論点をアジェンダに追加しないことを決定した²⁹²。

これらの要望を検討した後、IFRS解釈指針委員会は、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、当該規定が要望書の事実関係にどのように適用されるかを説明すべきであると判断した。アジェンダ決定では、以下の論点もあらためて確認された。

- ▶ 企業はIFRS第15号9項の要件のすべてが満たされる場合にのみ、契約をIFRS第15号に従って会計処理する(回収可能性に関する要件も含まれる)
- ▶ 収益を一定期間にわたり認識するための要件を検討する前に、企業はIFRS第15号22項から30項を適用して、財又はサービスを顧客に移転する各約定が履行義務であるかどうかを識別しなければならない(詳細はセクション4.2を参照のこと)。
- ▶ 企業はIFRS第15号35項の一定期間にわたる収益の認識にかかる要件を契約の締結時点で評価する。同項は、仮に3つの要件のうち1つでも満たされる場合には、企業は財又はサービスの支配を一定期間にわたり移転することになり、したがって履行義務は一定期間にわたり充足され、収益も一定期間にわたり認識されることになると定めている。履行義務を一定期間にわたり充足することにならない場合、企業は履行義務を一時点で充足することになる。

アジェンダ決定には収益の一定期間にわたる認識の要件に関し、以下のような事項も含まれた。

要件 (a)

企業が履行するにつれ、企業の履行が提供する便益を、顧客が受け取ると同時に消費する場合には、企業はIFRS第15号35項(a)に従って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区画販売については、企業の履行が創出する不動産の各区画は直ちに消費されないため、企業が建設する不動産の区画販売契約にこの要件は適用されない。

要件 (b)

IFRS第15号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、企業は収益を一定期間にわたり認識することが求められる。支配とは、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ぼすべてを取得する能力をいう。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」ための要件を盛り込んだ²⁹³。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解釈指針委員会は、「企業が建設する不動産の販売契約で創出される資産は不動産自体である。たとえば、それは、将来不動産を取得する権利ではない。将来不動産を取得する権利を売却する、又はそれを担保設定する権利は、不動産自体を支配している証拠にはならない」と指摘した²⁹⁴。すなわち、企業の履行が創出する又は増価する資産に、支配に関する規定を適用するということが重要である。

²⁹² IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

²⁹³ IFRS 第15号BC129項

²⁹⁴ IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

よくある質問

要件 (c)

IASBIは、創出される又は増価される資産を顧客が支配しているかどうか不明確な場合があるとして、3つ目の要件を設定した。IFRS第15号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かどうかを企業は判断しなければならないと定めている。しかし、この要件の基礎となる目的は依然として、顧客に向けて資産を創出するにつれ、企業が財又はサービスの支配を顧客に移転しているかどうかを判断することである。アジェンダ決定は以下を改めて指摘している。

- ▶ 創出される資産は、企業が資産を創出する間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることができないよう契約で制限されている、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できないよう実務上制限されている場合には、企業が他に転用できない²⁹⁵。
- ▶ 仮に顧客が契約を企業が約定した履行を行えなかったこと以外の理由で解約するとしたら、少なくとも、現在までに完了した履行に関し補償する金額を受け取る権利を企業が有している場合、企業は支払いに対する強制可能な権利を有していることになる²⁹⁶。企業は契約の存続期間全体を通して、常にこの金額を受け取る権利を有する必要があり、この金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に少なくとも近似するものでなければならない。すなわち、仮に契約が解約されるとした場合の潜在的な利益の消失に関する補償にのみ言及するものではない。IFRS解釈指針委員会は、「企業が現在までに完了した履行の支払いに対する強制可能な権利を有しているかどうかを判断する際に関係するのは、顧客との契約に定められる履行に関して企業が受け取る権利を有する支払いだけであること」に留意すべきであると述べた²⁹⁷。

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、それらの契約条件を補足するか又は覆す可能性のある法律や判例も考慮しなければならない。証拠を入手するためにすべての事項を調査する必要はないが、企業が入手可能となる関連する判例を無視すること、又は証拠が将来入手可能になると推測することは適切ではない。また、IFRS解釈指針委員会は、「評価では…権利の存在及びその強制可能性が焦点になる。企業が権利を行使する可能性は評価に無関係である。同様に、顧客が契約を解約する権利を有している場合、顧客が契約を解約する可能性もこの評価には無関係である」と述べている²⁹⁸。

²⁹⁵ IFRS 第15号第36項; IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

²⁹⁶ IFRS 第15号第37項; IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

²⁹⁷ IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

²⁹⁸ IFRIC Update, 2018年3月, IASBのウェブサイト入手可能。

よくある質問

質問7-12: 企業は現在までに完了した履行に対する支払いに対する強制可能な権利を有するかどうかを判断するため、資産の潜在的な転売により受け取る可能性のある対価を考慮すべきか(2019年9月更新)

いいえ。現在の契約に定められる履行に関し受け取る権利を有する支払いのみが、現在までに完了した履行に対する強制可能な権利を有しているかどうかを判断する際に関係すると考えられる。たとえば、IFRS解釈指針委員会が議論したように(上記質問7-11参照)、当初の顧客が契約を解約した場合に資産の転売によって企業が受け取る可能性がある潜在的な対価を考慮すべきではない。これは、資産の転売は典型的には別の顧客との独立した契約であり、既存の顧客からの支払いの権利の存在及び強制力の判断には関係しないからである。

IFRS解釈指針委員会の以下の例を考慮する²⁹⁹。

顧客の解約により企業が資産を転売する義務を負うことになる場合の支払いに対する強制力を有する権利の有無の判断の例

X社は、複数の居住区画が存在する不動産ユニットを販売する契約を、当該不動産ユニットの工事が完成する前に顧客と締結する。X社は、不動産ユニットを建設し引き渡すという単一の履行義務を有していると判断する。顧客は契約の締結時点で購入価格の10%を支払い、残金については工事が完了後に支払う。X社は、工事が完了し購入価格を支払うまで不動産ユニット(及びそれに付随する土地)に対する法的権利を留保する。

契約上、顧客は工事が完了する前でもいつの時点でも契約を解約できる権利を有する。しかしながら、顧客が契約を解約した場合、X社は不動産ユニットを第三者に転売する一定の営業努力をしなければならない法的義務を負う。X社が新しい買手を見つける場合、新しい契約が締結されるが、原契約と同じ条件で第三者と契約が締結されることはない(つまり、原契約の譲渡は行われない)。第三者との契約における転売価格が、当初の購入価格(プラス販売費用)を下回る場合、顧客はその差額をX社に支払う法的義務を負う。

X社は、IFRS第15号第35項の(a)と(b)の「一定期間にわたり」に関する要件は充足しないと結論付ける。X社は、IFRS第15号第35項(c)の「一定期間にわたり」収益を認識するための要件を考慮するにあたり、同社の業務は他の用途に代用できる資産を創出する性格のものではないと判断する(つまり、不動産ユニットにはそれを販売する以外の用途はない)。したがって、次に支払いに対する強制可能な権利を有しているかどうかを検討する。IFRS解釈指針委員会は、企業が支払いに対する強制可能な権利を有しているかどうかを判断する際、顧客との既存の契約により受け取る権利を有する、契約に定められている履行に対する支払いを考慮すべきであると指摘している。よって、企業は潜在的な転売契約における第三者から受け取る対価を考慮しない。その対価は転売契約に関するものであり、顧客との既存の契約に定められる履行に対する支払いではない。

X社は転売契約を考慮に入れることができないので、顧客との既存の契約に定められるX社が権利を有する将来の支払いは、ユニットの転売価格と当初の購入価格(プラス販売費用)との差額のみ(もし該当があれば)となる。すでに受領している金額も含めた合計支払い金額が(契約期間全体を通じて)、X社に一部の工事が完了した不動産ユニットの販売価格に近似する金額を受け取る権利を与えることにはならない(すなわち、現在までに完了している履行が補填されることはない)ので、X社は現在までに完了した履行に対する支払いの強制可能な権利を有していないことになる。IFRS解釈委員会は、「一定期間にわたり」に関する要件が1つも充足されないため、X社はIFRS第15号第38項に従って収益を一時点で認識すべきであると結論付けた。

²⁹⁹ IFRIC Update, 2018年3月IASBのウェブサイト入手可能。

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[参照:結論の根拠 BC162 項並びに設例 18、19、31 及び 57]。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束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。また、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³⁰⁰。

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、進捗度が合理的に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³⁰¹。一部の利害関係者は、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ができないことを明確にした(セクション 9.3.2 を参照)³⁰²。

³⁰⁰ IFRS 第 15 号 BC161 項

³⁰¹ IFRS 第 15 号 BC180 項

³⁰² 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 つの方法についての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、契約で約束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。

[参照: 結論の根拠 BC167 項設例 42 契約 A]

- 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、適用に必要な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表現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合意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³⁰³。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。IFRS 第 15 号の設例 18(セクション 7.1.4.C を参照)は、あるスポーツクラブが進捗度の測定値をどのように決定しているかを例示している。

³⁰³ 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表現するのはアウトプット法であると述べている。アウトプット法では、顧客に移転された財又はサービスの価値を直接測定するからである³⁰⁴。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³⁰⁵。

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」と指摘した。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、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」と述べている³⁰⁶。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³⁰⁷。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」に関する簡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と指摘している。企業が、項目のそれぞれが顧客に均一の価値の金額を移転しているか否かを判断するとき(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(すなわち価格ではなく数量)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、引渡しに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³⁰⁸。IFRS 第 15 号 B16 項の「請求権」に関する簡便法に照らした「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簡便法

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簡便法を 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、簡便法は適用可能となる。その場合、この簡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、請求権に関する簡便法)。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簡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。この簡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にも要求される³⁰⁹。

³⁰⁴ IFRS 第 15 号 BC160 項

³⁰⁵ IFRS 第 15 号 BC165 項

³⁰⁶ IFRS 第 15 号 BC166 項

³⁰⁷ IFRS 第 15 号 BC163 項

³⁰⁸ TRG 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簡便法」(2015年7月13日付)

³⁰⁹ TRG 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簡便法」(2015年7月13日付)

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 7-17 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大幅に変わり、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³¹⁰。

TRG のアジェンダ・ペーパーは、顧客が同意した支払予定があったとしても、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こと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)、この簡便法の適用は必ずしも否定されないと述べている³¹¹。

7.1.4.B インプット法(2019年9月更新)

インプット法は、履行義務を充足するために予測される労力又はインプットの合計に占める、履行義務の充足に向けた企業の労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。企業の労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は進捗度の測定から除外される。同様に、企業が発生したコストを基にインプット法を用いる場合、財又はサービスを顧客に移転する際の履行に影響を与えないコスト(例: 履行義務を充足するためではなく、活動の資金を調達する際に発生する借入費用)も進捗度の測定から除外される。

³¹⁰ TRG 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簡便法」(2015年7月13日付)

³¹¹ TRG 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」(2015年11月9日付)

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[参照:結論の根拠 BC176 項も]。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。[参照:結論の根拠 BC177 項及び BC178 項も]
- (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。[参照:結論の根拠 BC170 項から BC175 項も]
 - (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)。

[参照:設例 19 も]

別個のものではない財又は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、顧客が当該財のうちの一部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³¹²。

IFRS 第 15 号 B19 項は、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。(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。

³¹² IFRS 第 15 号 BC171 項

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³¹³。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、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ためには、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が必要であることを明らかにしている³¹⁴。

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³¹⁵。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。

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。約束した改装サービス(エレベーターの設置を含む)は、一定の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 号の 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 号の 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 号の 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。

³¹³ IFRS 第 15 号 BC172 項

³¹⁴ IFRS 第 15 号 BC174 項

³¹⁵ IAS 第 11 号第 31 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

20X2 年 12 月 31 日現在で、企業は次のものを観察している。

- (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。

未据付資材の取得原価が進捗度の測定から除外されており、資材がその後据え付けられた場合、企業は、取得原価を(a)据付時点で進捗度の測定に含めるべきか、それとも(b)契約の存続期間にわたり進捗度の測定から除外すべきかを判断するためには、いずれの会計処理が契約における履行を最も適切に描写するかを評価したうえで判断を行う必要がある。

アプローチ(a): 資材が据え付けられた時点でそれらの資材の取得原価を進捗度の測定に含める

IFRS 第 15 号 B19 項(b)は、資材が据付前の状態である場合にのみ適用される、と読むことができる。据付が完了すれば、同項はもはや適用されることはなく、企業は一定期間にわたる進捗度の測定について定めている一般規定を適用することになる。IFRS 第 15 号の結論の根拠では、財が据え付けられる前に履行義務全体に関する利益マージンを認識することは収益の過大表示につながり、IFRS 第 15 号 B19 項(b)は、未据付資材に適用され、未据付資材とは未だ据え付けられておらず、利益マージンも発生していない資材のみをいう、と述べてられている。³¹⁶ さらに、IFRS 第 15 号の設例 19 は、据付後ではなく据付(それらの資材の支配が顧客に移転する時点)前の資材の会計処理を例示している。

調達資材に適用される利益マージンが、契約に従って提供されるその他の財及びサービスに起因する利益マージンと比べて著しく異なる場合、履行義務全体に関する利益マージンを適用することは、調達資材に帰属する収益の金額及び利益を過大表示することになる。企業は、本アプローチを適用した結果が、認識される収益の金額は、履行義務が充足されるにつれ、その履行を描写するものでなければならないとする IFRS 第 15 号第 39 項の原則に整合的であるかどうかを検討する必要がある。

このアプローチが採用される場合、企業は履行義務全体に係る利益マージンと異なる利益マージンを使用してはならない。すなわち、企業は単一の履行義務に含まれるそれぞれの構成要素に異なる利益マージンを帰属させてはならない。異なるマージンを帰属させてしまうと、それらの構成要素が別個のものではないにも関わらず、実質的にそれぞれの構成要素を別個の履行義務として取り扱うことになるからである(したがって、履行義務の識別に関する要求事項を無視することになってしまう)。³¹⁷

アプローチ(b): 未据付資材の取得原価を契約の存続期間にわたり進捗度の測定から除外する

IFRS 第 15 号 B19 項(b)は、据え付けられた財と据え付けられていない財とを区別していない。したがって IFRS 第 15 号の設例 19 における進捗度の測定に係る調整は、契約の存続期間にわたり適用される、と読むことができる。³¹⁸ 上述のとおり、IFRS 第 15 号 B19 項(b)は一般的に、契約と比べ取得原価が多額であり、かつ、企業が単純な調達サービスのみを顧客に提供する(又は仮に顧客が自分で資材を供給する場合)建設型契約における財の部分集合に適用することを意図されている。³¹⁹

³¹⁶ IFRS 第 15 号 BC171、-BC172 及び BC174

³¹⁷ IFRS 第 15 号 BC171

³¹⁸ IFRS 第 15 号 IE98

³¹⁹ IFRS 第 15 号 BC172

アプローチ(b)では、未据付資材に係るマージンは、関連する原価が認識され進捗度の測定に含められるにつれ、単一の履行義務のその他の構成要素に係るマージンに含めて認識されることになる。企業は、類似の資材の調達に関し通常マージンを請求している場合には、そうした取扱いが企業の履行を反映しているかどうかを検討する必要がある。

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。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(ヘルスクラブの所有者であり管理者)が、顧客とヘルスクラブのすべてに対する 1 年間のアクセスの契約を締結する。顧客はヘルスクラブを無制限に利用でき、1 カ月当たり CU100 の支払いを約束する。

企業は、顧客に対する約束は、ヘルス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、顧客がヘルスクラブをどの程度利用するのかは、顧客が権利を有している残りの財及びサービスの量に影響を与えないからである。企業は、企業がヘルス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 号の第 35 項(a)に従って、一定の期間にわたり充足される。

企業は、ヘルス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、ヘルス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、一定の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 カ月当たり CU100 の定額で収益を認識する。

よくある質問

質問7-13: 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7-14: 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方法を用いることはできるか³²⁰？ [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際の企業の履行を忠実に表現する単一の進捗度の測定方法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方法を用いることは、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、不適切である。さらに、異なる進捗度の測定方法を用いることは、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適切ではない³²¹。

TRGアジェンダ・ペーパーでは、単一の進捗度の測定方法は、使用されるすべての測定がアウトプット法又はインプット法によるものである限り、複数の進捗度に関する測定方法を適用できると幅広く解釈すべきではないと述べられている。TRGメンバーはまた、これまでの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かった場合に、複数の進捗度の測定モデルを使用していた企業においては、単一の進捗度の測定方法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も認めた。

質問7-15: 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、企業はどのように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るべきではない。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表現する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。

³²⁰ 新たな収益認識モデルのステップ 2 では、以下を区分可能な一組の「バンドル」された状態で識別し、単一の履行義務に含めることがある。

- 区別できない複数の財又はサービス群及び(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群

このようにバンドルされた履行義務を、ここでの議論においては「結合された履行義務」と呼んでいる。

³²¹ 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7-16: 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7-17: 企業は、契約期間にわたり料金が変動する契約に「請求権」に関する簡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」に関する簡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、この簡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に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、この簡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7-18: 企業が「請求権」に関する簡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簡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10.5.1の質問10-10の回答を参照されたい。

質問7-19: (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説明している。

よくある質問

質問7-20: 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9-13を参照されたい。

7.2 一時点で移転される支配(2019年9月更新)

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 項に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する[参照: 設例 16、17 ケース A 及び 59 も]。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決するため、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[参照: 結論の根拠 BC155 項も]。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、買戻し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[参照: 設例 63 も]。B64 項から B76 項、B77 項から B78 項及び B79 項から B82 項は、買戻し契約、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、約束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。

[第 38 項における指標が B37 項における指標と異なっている理由の議論について、結論の根拠 BC385L 項にリンク]

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の評価するときの決定的要因にはならない。出荷条件に関する詳細な説明は下記質問 7-21 を参照されたい。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³²²。

IFRS 第 15 号第 38 項ではまた、支配の移転を示す指標は上記に限られないと説明されている。たとえば、チャンネル・スタッフィングは、売上を伸ばすため、販売代理店や再販会社に、実質的に即座に再販売できる以上の財を購入するよう仕向けることを目的とした、時として使われる実務である。販売代理店の購入を促すため、大幅な値引きを提示することがあるが、当該値引きは取引価格を見積もる際の変動対価として評価される必要がある(セクション 5.2 を参照)。チャンネル・スタッフィングはまた、通常提示される返品特権を超える、返品を認める付帯契約を販売代理店と締結する場合がある。チャンネル・スタッフィングに伴い、特定の販売チャンネルにおける在庫の著しい増加又は過剰在庫の水準は、当該財の支配が顧客に移転しているとの結論に影響を及ぼす、又は妨げる場合もある。企業は、チャンネル・スタッフィングに関連して、顧客に提示される拡大された返品権を慎重に検討し、収益を販売取引時点で認識することが妨げられるか否かを判断する必要がある。

チャンネル・スタッフィングという実務を適用し、その実務が将来の業績に重大な影響を及ぼすと予想される場合、財務諸表に開示すべきかどうかを検討することも求められる。たとえば、企業が報告期間末時点もしくは期末近くの時点で、過剰在庫を特定の販売チャンネルに売却した場合、当該販売数量が将来の期間にわたって持続される可能性は低い。すなわち、過剰在庫は当該チャンネルを通して、すべて販売されるのにより長い期間を要するため、当該チャンネルへの将来の販売数量は減少すると予想される。このような場合、影響が大きければ、チャンネル・スタッフィングの実務が当期及び将来の利益に及ぼす影響の開示の要否について検討する必要がある。

いつの時点で支配が移転するのかを判断するにあたり、将来その財又はサービスを取得する権利ではなく、移転する財又はサービス自体を考慮することが重要になる。IFRS 解釈指針委員会は 2018 年 3 月の会議で販売又は(担保にいれる)権利又は将来に資産(例:不動産)を取得する権利は、それ自体資産の支配の証拠にはならないと指摘している(詳細はセクション 7.1.2 の質問 7-4 及びセクション 7.1.3 の質問 7-11 を参照されたい)³²³。企業が約定した財又はサービスの支配を顧客に移転する時点を判断する際に考慮すべき IFRS 第 15 号第 38 項の規定を以下に詳述する。

資産に対する支払いを受ける現在の権利

IASB は結論の根拠で説明しているように、支払いに対する権利が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なるかを検討したが、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³²⁴。たとえば、顧客は返還不能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の判断は、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。

³²² IFRS 第 15 号 BC155 項

³²³ IFRIC Update, 2018 年 3 月、IAB のウェブサイト入手可能

³²⁴ IFRS 第 15 号 BC148 項

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の指標になり得る。出荷条件が、企業が財の支配を顧客に移転した時期に及ぼす影響についての詳細は質問 7-21 を参照されたい。

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³²⁵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
- ▶ 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。

顧客による検収

顧客による検収の詳細はセクション 7.2.1 を参照されたい。

設例

以下の設例は、ある一時点で充足される履行義務への、IFRS 第 15 号第 38 項の支配の移転の指標の適用例を示す。

設例 7-2 ——一時点で充足される履行義務に関する支配の移転の指標の適用

BCB醸造社(BCB)は、流通ネットワークを利用して製品を最終顧客に販売している。流通業者は製品を受領した時点で財に対する法的権利を得ることになり、製品の代金をBCBに支払う必要がある。この設例では、BCBは流通業者との関係は委託契約ではないと判断し(セクション7.4を参照)、むしろ、流通業者がBCBの顧客であると捉えている。

BCBは、流通業者に製品を販売するという履行義務を一時点で充足すると判断する。BCBは支配の移転に関する指標を考慮し、製品が流通業者に引き渡された段階で支配が移転すると結論付ける。この時点でBCBは支払いに対する現在の権利を有し、流通業者は法的所有権及び製品の物理的占有、並びに所有に係るリスク及び経済価値を有することになる。BCBは、財は流通業者に出荷される前に合意した仕様を満たすと客観的に判断することができるので、顧客の検収は単なる形式的手続であると結論付ける。

³²⁵ IFRS 第 15 号 BC154 項

設例 7-2 —— 一時点で充足される履行義務に関する支配の移転の指標の適用

逆に、BCBが製品を委託ベースで流通業者に販売する、又は最終顧客がBCBの顧客であると判断していたなら、流通業者は、製品が最終顧客に販売されるまで支払い義務を負うことはないであろう。また、BCBが売れ残った製品の返品を求められることができる、又は流通業者が売れ残った製品の返品に関し時間的な制限がないとしたなら、BCBは、製品の支配は製品が最終顧客に販売されるまで移転しないと結論付け、製品が最終顧客に販売されるまで収益を認識しないであろう。

よくある質問

質問7-21: 出荷条件は、企業が財の支配を顧客に移転する時点の判断に影響を及ぼすか？

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し、識別された履行義務を充足する時点で収益を認識する。出荷条件は、財の法的権利が顧客に移転する時点に関する情報を示すが、顧客が約定した資産の支配を取得する時点の評価する際の決定的要因になる訳ではない。企業は、すべての事実及び状況を検討して、支配が移転したか否かを判断しなければならない。

たとえば、出荷条件が本船渡し(FOB)である場合、顧客又は企業のいずれの当事者が出荷中の財を支配する能力を有しているかを、慎重に考慮する必要がある。さらに、輸送中に紛失した又は損傷を受けた財を差し替える法律上の義務又は推定的債務を有している場合、顧客が財の使用を指図し、財からの残存する便益のほぼすべてを取得する能力に影響を及ぼすか否かを評価する必要がある。企業の実務は契約条件に優先されることがあるので、財の支配が顧客に移転しているかどうかを評価する際には、過去の実務についても考慮する必要がある。

契約上の出荷条件が、輸送方法(例: 海上、陸上水路、道路又は航空)などの要因及び国内向けなのか海外向けなのかに左右される場合がある。販売企業は、引渡時点を明確にするために、国際商業規則(インコタームズ)を活用することがある。インコタームズは、国際商業会議所が公表する、国際的な商業取引に関する法律上の商業条件の一連の定義である。たとえば、インコタームズにおける「EXW」又は「Ex Works」(工場渡し)は、売手の敷地又は別の指定場所(例: 工場や倉庫)等、顧客が自由に利用できる場所に企業が財を置く場合の「引渡」条件を意味する。販売企業は、収集車に荷を積み込むことを求められることがなければ、税関をクリアする必要もない(工場渡しに関するインコタームズに関する詳細はセクション7.5を参照)。インコタームズにおけるFOBは、「売手が、買手によって指定された出荷港で、買手によって指定された船に財を積み込む、又はすでに積載された財を調達する。財の紛失及び損傷リスクは、財が船舶に積み込まれた時点で買手に移転し、買手がそれ以降発生するすべてのコストを負担する」ことを意味する³²⁶。

7.2.1 顧客による検収(2018年10月更新)

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、是正措置を講じたり、引き渡した財を回収しなくてはならない場合もある。

³²⁶ 詳細については ICC のウェブサイトを参照されたい。

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、または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場合に用いられる検収要件では、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取り扱いを検討する。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、または標準的でない。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。

- ▶ 企業が締結する契約において、検収条件が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ことを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。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を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の顧客の検収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。

IFRS 第 15 号 B86 項は、企業が製品を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使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、と定めている。「無償の」試用期間の詳細については、IFRS 第 15 号に基づき当該契約が契約としてみなされる要件を充たす時点に係る議論をはじめ、セクション 3.1 の質問 3-2 を参照されたい。

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 買戻し契約とは、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束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。

IFRS 第 15 号からの抜粋

- B65 買戻し契約には、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 号に従って買戻し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 号に従って買戻し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る(セクション 4.4 を参照)³²⁷。

7.3.1 企業が保有する先渡契約又はコール・オプション(2019年9月更新)

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と説明している。同基準には、下記の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[参照:IFRS 第 16 号第 61 項から第 88 項](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[参照:IFRS 第 16 号第 103 項]。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)[参照:設例 62 ケース A]
- B67 買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間価値を考慮しなければならない。

上述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、買戻し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)に従ってリース取引として会計処理することを求めている。IFRS 第 16 号によるリース会計の追加的な情報については、弊法人刊行物「Applying IFRS: 新たなリース基準」³²⁸を参照されたい。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。

³²⁷ IFRS 第 15 号 BC423 項

³²⁸ 最新版は www.ey.com/IFRS (英語版) 及び <https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/> (日本語版) で閲覧可能

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)。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。IASB はその結論の根拠で、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必要はないと述べている。しかし、IASB は、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と述べている³²⁹。企業は条件付コール・オプションをどのように考えるべきか、及び売却として取り扱われるための要件を満たす条件付コール・オプションの例については下記質問 7-22 を参照されたい。

IASB はまた結論の根拠で、「理論的には、企業が、ほぼ同一の資産が市場で容易に入手可能であり、その時点の市場価格で資産を顧客から買い戻すことに合意している場合には、顧客が資産の使用を指図する能力や資産からの残存する便益のほとんどすべてを受け取る能力は制限されない」³³⁰と述べている。すなわち、そのような状況では、顧客は原資産を売却し(従ってそれに対する支配を示し)、企業が資産を買い戻す前に、市場で類似の資産を新たに取得することができる。

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、金利及び(もしあれば)保有コストを表し、金融取引の期間にわたり認識されることになる。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 号の発効後は、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、IFRS 第 9 号を適用することになる。

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³³¹。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自体が変わることはない。

買戻契約が実質的にリース取引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³³²。

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た可能性がある。

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いるため、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。

³²⁹ IFRS 第 15 号 BC427 項

³³⁰ IFRS 第 15 号 BC425 項

³³¹ IAS 第 18 号第 13 項 及び SIC 第 27 号

³³² IAS 第 18 号 IE5 項

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 —— 買戻し契約 (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結ぶ。

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 号の B66 項(b)に従って、企業はこの取引を融資契約として会計処理する。行使価格が当初の販売価格を上回っているからである。IFRS 第 15 号の B68 項に従って、企業は資産の認識の中止をせず、受け取った現金を金融負債として認識する。また、企業は行使価格 (CU1.1 百万) と受け取った現金 (CU1 百万) との差額に係る金利費用を認識する。これにより負債が増加する。

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。

よくある質問

質問 7-22: 資産を買い戻す条件付コール・オプションの存在をどのように評価すべきなのか？

IFRS 第 15 号は条件付コール・オプションについて具体的に定めていない。企業がフォワードもしくはコール・オプションが行使可能となる条件の結果をコントロールできる場合、顧客は資産の使用を指図し、資産から生じる残りの便益の実質的にすべてを取得する能力が制限されることから、支配は移転していないと考えられる。すなわち、企業は、契約を、IFRS 第 15 号 B66 項に定められるように、リース又は融資契約として処理しなければならない。

また、企業がコール・オプションを行使可能にする条件をコントロールできない場合、コール・オプションの存在により資産の使用を指図する、又は資産から生じる残りの便益の実質的にすべてを取得する顧客の能力が制限されるかどうかを企業が判断することも可能であると考えられる。たとえば、企業と顧客のいずれもが偶発事象の結果をコントロールできない場合、企業は偶発事象がオプションの行使を可能にする可能性と合わせて偶発事象の性質を評価し、資産の支配を取得する顧客の能力を制限することができるか否かを判断することになる。

さらに、顧客が偶発事象の結果をコントロールできる場合、コール・オプションにより、顧客が資産の使用を指図する及び資産から生じる残りの便益の実質的にすべてを取得することを妨げられることはないと考えられる。IFRS 第 15 号 B70 項から B76 項の適用指針は、顧客が偶発事象の結果をコントロールできる場合に資産の支配を取得するかどうかを検討する際に役立つかもしれない。

傷つきやすい製品の場合、期限切れの財を取り除く、又は入れ替える企業の条件付権利は、製品の使用を指図する及び資産から生じる残りの便益の実質的にすべてを取得する顧客の能力を必ずしも制限するものではないと考える。すなわち、企業は、期限が切れるまで製品を取り除き入れ替えることはできない。さらに、顧客はその消費期限にわたり製品の支配を有する。したがって、こうした状況では企業が当初製品の支配は移転し、この顧客の権利は返品権の一形態であると結論付けることが合理的な場合もあると考えられる (セクション 5.4 参照)。

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。

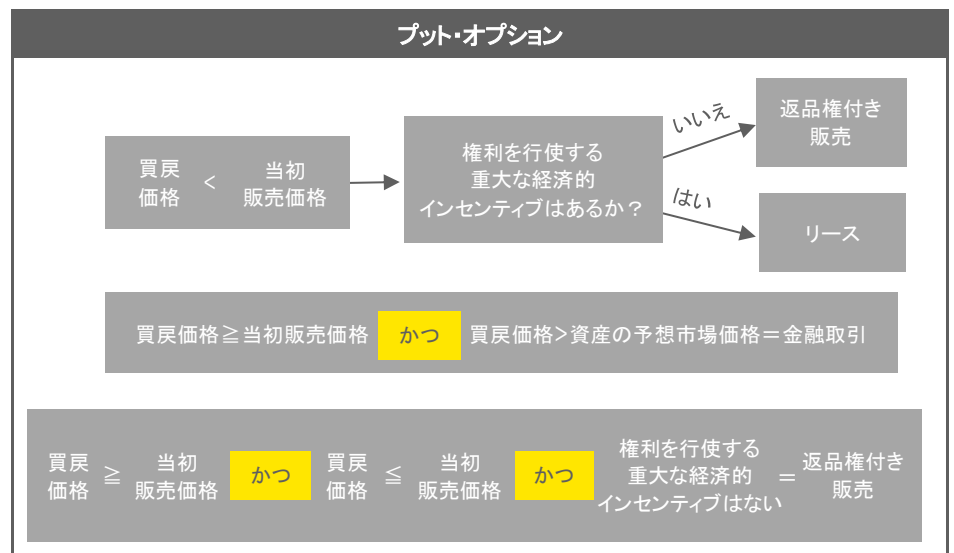
- ▶ 顧客にその権利を行使する重要な経済的インセンティブが存在する場合、顧客は最終的に資産を返品すると見込まれる。実質的に顧客は一定期間にわたり資産を使用する権利に対して支払いを行っていることから、企業は当該契約をリース取引として会計処理する。しかし、当該規定に対する例外として、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部を構成する場合には、金融取引として会計処理される。IFRS第16号の発効後は、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部になる場合、企業は引き続き資産を認識することになるため、IFRS第15号B70項が改訂されることに留意されたい。さらに、企業は顧客から受け取る対価に関して金融負債を認識し、IFRS第9号を適用することになる。
- ▶ 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 を参照されたい。

顧客に当初の販売価格と同額又はそれを上回る価格で資産の買い戻しを要求できる能力を企業が有し、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

売建プット・オプションに関して、従前の IFRS では限定的なガイダンスしか定められていなかったが、IFRS 第 15 号には適用指針が定められている。しかし、IFRS 第 15 号には「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、当該決定には判断を要する。

IFRS 第 15 号では、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 —— 買戻し契約(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結ぶ。

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のかどうかを評価する(IFRS 第 15 号の B70 項から B76 項参照)。企業は、買戻し価格が買戻日現在の資産の予想市場価値を大幅に上回っているため、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 号の B70 項から B71 項に従い、企業は当該取引を IFRS 第 16 号「リース」に従ってリースとして会計処理する。

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して買戻し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³³³。

したがって、企業は、すべての契約をレビューし、残価保証が契約のプット・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、買戻し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。企業はセクション 7.3.2 で解説される 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、当該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、当該取引はリース取引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 号の買戻し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。

³³³ IFRS 第 15 号 BC427 項

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³³⁴」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。

7.4 委託契約(2018年10月更新)

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。委託販売とは、相手方当事者への製品の物理的な納入は完了しているが、製品が最終顧客に転売される、もしくは相手方当事者が使用するまで、相手方当事者がその支払いを求められることのない販売をいう。そのような契約では売手(委託者)が商品に対する法的な権利を留保し、相手方当事者(受託者)が販売代理店としての行為を行うことになる。受託者は販売された商品に関し手数料を受け取り、稼得した手数料を控除した後の売上金を委託者に定期的に支払う。さらに販売されなかった、又は使用されなかった委託製品は委託者に返品することができる。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。

一定の取引は委託契約として明確に識別できるが、売手がもはや物理的に財を保有していないが、財に対する支配を留保している場合など、その判断が不透明となる取引も存在する。(明示的又は黙示的に)販売業者への製品の出荷が求められていない場合や最終顧客に販売されるまで製品に対する支払い手段を有さない場合も該当する可能性がある。取引の実質が委託契約であるかどうかを評価するには判断が求められる。そのような契約の識別では、多くの場合、取引に伴う事実と状況を慎重に分析し、当事者の権利と義務さらには契約上の売手のビジネス慣行を理解しなければならない。IFRS 第 15 号又は IAS 第 2 号においては要求されてはいないが、重要な場合には、委託した棚卸資産の金額を別個に開示されることが推奨される。

³³⁴ IFRS 第 15 号 BC431 項

7.5 請求済未出荷契約(2018年10月更新)

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。委託販売(上記セクション 7.4 で解説)では物理的な納入が完了しても財の支配が顧客に移転されることはないが、請求済未出荷契約の場合はその逆である。

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³³⁵。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。

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。

³³⁵ IAS 第 18 号 IE1 項

請求済未出荷契約に関する収益認識が適切であるかどうかを評価する際、企業は IFRS 第 15 号第 38 項(支配が顧客に移転しているかどうか判断するため)及び IFRS 第 15 号 B81 項(請求済未出荷契約の 4 つの要件が充足されているかどうか判断するため)の双方の適用指針を評価しなければならない。充足すべき要件は以下のとおりである。

- ▶ 請求済未出荷契約締結の理由は実質的でなければならない(例:顧客が契約を要請している)。販売企業が主導する請求済未出荷取引は通常、請求済未出荷契約が実質的ではないことを示す。我々は、一般的には顧客がそうした契約を要請するものであり、販売企業は要請の理由を評価し、顧客が実質的な事業目的を有しているかどうかを評価する必要があると考える。この要件を評価する際には判断が求められる。たとえば、通常の数量を上回る量を発注し、企業に製品を保管することを要請する顧客については、当該要請は実質的な事業目的を有していない可能性があるため、慎重に評価する必要がある。
- ▶ 製品は顧客に属するものとして別個に識別されなければならない。企業の棚卸資産が同質のものであっても、顧客の製品を、企業の継続的な事業活動から分離しなければならない。
- ▶ 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。一時点で収益が認識される取引においては、企業が製品の支配を顧客に移転するという履行義務を充足する時点で収益が認識される。企業が製品を開発、製造又は改善するために、さらにコストもしくは労力を必要とする場合、企業は当該履行義務をまだ充足していないと考えられる。当該要件においては、製品を引き渡す実際のコストを考慮しない。当該コストは多くの取引で通常もしくは慣行的となっており、下記で説明するように、保管サービスについては別個の履行義務を識別することが考えられる。
- ▶ 企業は製品を使用もしくは他の顧客に引き渡すことができない。企業が他の注文を受けるために自由に財を入れ替える能力を有している場合、財の支配は買手に移転していないことになる。すなわち、企業は、自身にとって最も適した方法で顧客の製品を使用する権利を留保している。

企業が請求済未出荷取引について収益を認識できると結論付ける場合、IFRS 第 15 号 B82 項は、契約における別個の履行義務として識別される保管サービスを顧客に提供しているかどうかをさらに検討する必要がある、と述べている。

セクション 7.2 の質問 7-21 で解説しているように、顧客との契約においてインコタームズの工場渡条件を使用することがある。工場渡契約では、企業の責任は、発注された財を企業の敷地もしくは他の指定された場所で顧客に利用可能にすることである。顧客は、希望する場所への財の出荷の手配及びその支払いに責任を負い、財が利用可能になった段階でそれらに関するリスクのすべてを負担する。

我々は、すべての工場渡契約について、出荷前の収益認識が適切かどうかを判断するために、上述の請求済未出荷要件に照らして評価する必要があると考える。

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[参照: 第 27 項]、それぞれ一時点で充足される 2 つの履行義務を生じさせる。20X9 年 12 月 31 日に、顧客は機械及び交換部品に対する支払を行うが、機械の物理的占有を得るだけである。顧客は交換部品を検査して受け入れるが、顧客は交換部品を企業の倉庫で保管することを要請している(倉庫が顧客の工場に近接しているため)。顧客は交換部品に対する法的所有権を有しており、当該部品は顧客に属するものとして識別できる。さらに、企業は、自身の倉庫の独立した区画に当該交換部品を保管しており、当該部品は顧客の要求があれば直ちに出荷する準備ができています。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束を履行義務として識別する。これは顧客に提供されているサービスであり、機械及び交換部品とは別個のものだからである。したがって、企業は、契約の中の 3 つの履行義務(機械、交換部品、保管サービスを提供する各約束)を会計処理する。取引価格は 3 つの履行義務に配分され、収益は、支配が顧客に移転する時に(又は移転するにつれて)認識される。

機械に対する支配は、顧客が物理的所有を得る 20X9 年 12 月 31 日に顧客に移転する。企業は、交換部品に対する支配が顧客に移転する時点を決定するために、IFRS 第 15 号の第 38 項の指標を評価する。その際に、企業が支払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 号の B81 項の要件がすべて満たされていると結論を下す。企業は、支配が顧客に移転する 20X9 年 12 月 31 日に、交換部品についての収益を認識する。

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

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、取引価格を見積もり、見積も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 追加の財又はサービスに関する顧客のオプションに係る収益の認識

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オプション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、当該オプションは別個の履行義務になる。当該オプション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。

対照的に顧客のオプション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、企業は当該オプションを会計処理せずに、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7-23: 企業は、どのように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4-18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(2018年10月更新)

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、その一部もしくは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、払戻不能な航空券が未使用のまま失効することもある。

IFRS 第 15 号 B44 項では、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、将来に財又はサービスを移転する履行義務や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ことが定められている。下記で詳述しているが、企業は、財又はサービスを移転し、履行義務を充足する時点で、契約負債の認識を中止する（そして、収益を認識する）。IASB は、当該適用指針は顧客のオプションの要求事項に係る収益認識のパターン（セクション 6.1.5 参照）と同じであることを指摘した³³⁶。

しかし、企業は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、IFRS 第 15 号 B46 項は、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定めている。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を、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³³⁷。

権利不行使部分の金額を見積もるに際し、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。

顧客からの前払の受領時に不行使部分の見積金額を直ちに収益として認識することはできない。IASB は、企業は契約による履行を行っていないので、収益を認識することは企業の履行の忠実な表現とはならず、将来の財又はサービスを提供するために待機するという企業の義務を過小表示する可能性もあると判断した³³⁸。顧客との契約のうち、部分的にでもさらなる履行が求められることはないという見解を裏付ける過去の証拠を有する場合でも同じである。

さらに、IFRS 第 15 号 B47 項に従い、企業が不行使部分について信頼性をもって見積もることができるか否かに関係なく、料金を別の当事者（例：政府）に送金することが求められる場合には、企業は顧客の不行使の権利に起因する金額を収益を認識として見積もることや認識することは認められない（例：未使用商品券残高）。当該金額は負債として認識する。

³³⁶ IFRS 第 15 号 BC398 項

³³⁷ IFRS 第 15 号 BC398 項

³³⁸ IFRS 第 15 号 BC400 項

IFRS 第 15 号の適用対象である商品券の販売取引に、上記の適用指針をどのように適用すべきかを以下の設例で例示する(詳しい議論についてはセクション 2.4 の質問 2-19 を参照されたい)。

設例 7-3 —— ギフト・カード販売の会計処理

A 社は小売店であればどこでも利用できる CU500 の払戻不能なギフト・カードを販売する。A 社は、未使用残高について、法律に基づき別の当事者に送金する必要はない。ギフト・カードが販売された時点で、A 社は CU500 の契約負債(すなわち、顧客からの前払金額)を認識する。権利不行使部分がギフト・カードの販売時点で収益として認識されることはない。

シナリオ A - 企業は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

過去の利用実績に基づき、A 社は、ギフト・カードの 90%(CU450)が利用されると見込む。すなわち、10%の不行使部分(CU50)を見込む。顧客は、ギフト・カードの最初の使用で CU225 を利用したと仮定する。つまり、想定金額の半分(すなわち CU225 の利用/利用を想定金額合計 CU450)が使用された。この時点で、A 社は CU250 の収益を認識し、同額の契約負債を減額する。CU250 は、顧客が購入した財又はサービスの CU225 に、顧客の権利の行使に比例して認識される CU25 (50%の利用×CU50 の不行使部分の見積り)を加えた金額である。将来の利用についても、同様の会計処理を適用する。

シナリオ B - 企業は権利不行使部分の金額に対する権利を得ると見込めない場合

類似のギフト・カードに関して全額利用されたという過去の利用実績を基に(又は、ギフト・カードは新しいプログラムであり、過去の利用実績が存在せず、企業は利用率を見積もることができないため)、企業は不行使金額を受け取る権利を有していないと考える。顧客は、ギフト・カードの最初の使用で CU225 を利用したと仮定する。A 社は、利用額(CU225)と同じ金額で収益を認識し、同額の契約負債を減額する。すなわち、権利不行使部分に関する追加的な金額を認識しない。将来の利用についても同様の会計処理を適用する。

今後利用が生じない場合には、A 社は、顧客が残存する権利を行使する可能性がほぼ消滅した時点で、ギフト・カードの未使用残高(CU275)を収益として認識する(また、契約負債を同額減額する)。

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、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、当該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」金額を下回る可能性がある。

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 号の B42 項に従い、交換の可能性に基づいて 1 ポイント当たりの独立販売価格を CU0.95(合計 CU9,500)と見積もる。

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束は履行義務であると結論を下す[参照:第 27 項]。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。

上記設例 52(すなわち IFRS 第 15 号 IE269 項から IE270 項)に説明されるように、企業は商品券の利用率を定期的に精緻化し評価する必要がある。

よくある質問

質問7-24: 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、その他の約定した財又はサービスに関する規定とはいくつかの点で異なる、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。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 36 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³³⁹。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³⁴⁰。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）

³³⁹ IFRS 第 15 号 BC407 項

³⁴⁰ 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、顧客は財又は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)

ある企業(製薬会社)が、10 年間にわたり、承認された複合薬に対する特許権を顧客にライセンス供与し、顧客のために薬を製造することを約束する。この薬は成熟製品であり、したがって、企業はこの薬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

このケースでは、薬の製造に使用される製造プロセスは、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薬を製造できる。

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に、顧客に約束した財及びサービスを評価し、IFRS 第 15 号の第 27 項の要件は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結論を下す。企業は、IFRS 第 15 号の第 27 項(a)の要件は満たされていると結論を下す。顧客は(製造サービスを提供できる他の企業がいるため)ライセンスからの便益を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受けることができ、契約開始時に顧客に移転されるライセンスと組み合わせて製造サービスから便益を受けることができるからである。

企業は、ライセンスを供与する約束と、製造サービスを提供する約束は区分して識別可能である(すなわち、IFRS 第 15 号の第 27 項(b)の要件を満たす)という結論も下す。企業は、ライセンスと製造サービスは、IFRS 第 15 号の第 29 項の原則及び諸要因に基づき、この契約における結合後の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、ライセンスから便益を得る能力に著しく影響を与えずに顧客がライセンスを独立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後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。企業はさらに、ライセンスと製造サービスは相互依存性も相互関連性も高くないことを考慮する。企業は、ライセンスを移転する約束の履行を、その後に顧客のために薬を製造する約束の履行と独立に行うことができるであろうからである。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に別の製造業者を利用していたとしても、顧客のために薬を製造することができるであろう。このため、この契約における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ければ製造サービスを提供しないであろう)が、ライセンスと製造サービスは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束と製造サービスを提供する約束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

企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。この薬は成熟製品である(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、薬をサポートする活動を行わない。この複合薬は重大な独立した機能性(すなわち、ある病気又は状態を治療する薬を製造する能力)がある。したがって、顧客は、この複合薬の便益の相当部分を、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。企業は、IFRS 第 15 号の B58 項の要件は満たされないと結論を下す。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おらず、顧客がそれを合理的に期待していないからである。IFRS 第 15 号の B58 項の要件の評価の際に、企業は、製造サービスの提供を約束するという独立した履行義務を考慮に入れない。したがって、ライセンスを移転する際の企業の約束の性質は、企業の知的財産を、顧客に供与する時点で存在している形式及び機能性で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。

企業は、IFRS 第 15 号の第 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一定の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 8.2.4 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、約束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の期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。[参照: 結論の根拠 BC4140 項から BC414R 項及び設例 59]

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 年間に於いて毎年 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³⁴¹。

IASB は、本論点をさらに検討する際に、顧客へライセンスを供与する約定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、契約における約定を評価する必要があることを説明した³⁴²。この評価は、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ための要件を適用する前に実施される³⁴³。

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³⁴⁴。

この結果、企業は、約定した権利が顧客に 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定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³⁴⁵。

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、契約に基づく約定を履行するために、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定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。

³⁴¹ IFRS 第 15 号 BC4140 項

³⁴² IFRS 第 15 号 BC405 項—BC406 項

³⁴³ IFRS 第 15 号 BC414P 項

³⁴⁴ IFRS 第 15 号 BC414Q 項

³⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC414P 項

FASB との差異

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³⁴⁶。

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³⁴⁷。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束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束したライセンスの仕様を満たすというアシュアランスを顧客に提供するからである。

[参照: 結論の根拠 BC411 項も]

関連特許を防御し維持することをライセンス供与者に求める条項を知的財産契約に含めることはごく一般的である。特許の防御及び維持は、継続的な義務である一方、ライセンス使用権者が意図した方法で知的財産を継続的に使用するようになる義務である。これは、上述のとおり、IFRS 第 15 号のステップ 2 に従い評価すべき約定した財又はサービスではない。しかし、ライセンス契約が締結される時点で、特許の有効性に関し疑問が残る場合、ライセンス供与者は、契約の構成要素が、当該モデルに沿う契約であるとみなすための属性を備えているかどうかを検討する必要がある(セクション 3.1 を参照)。

³⁴⁶ IFRS 第 15 号 BC414P 項

³⁴⁷ IFRS 第 15 号 BC414P 項

さらに、上述のとおり、当該条項は、意図したようにライセンス使用権者が知的財産を確実に継続して使用するようにするためのものであり、それはセクション 9.1 で解説する品質保証型の製品保証（すなわち、納入した製品が契約の仕様を満たしていることを顧客に約定する製品保証）に類似する。品質保証型の製品保証については IFRS 第 15 号が適用されることはなく、IFRS 第 15 号 B30 項に述べられるように、IAS 第 37 号の製品保証の規定に従い会計処理される。

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

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束の性質は、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束である。
- (a) 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 項参照）。[参照：結論の根拠 BC414C 項から BC414F 項]
 - (b) 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晒される。
 - (c) 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 項参照）。

[下記も参照：結論の根拠 BC408 項から BC410 項 設例 54、56 から 59 及び 61]

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、顧客が権利を有してい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、デザイン若しくはコンテンツ）又は機能性（たとえば、機能若しく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) 顧客が知的財産から便益を得る能力が、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活動から得られ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得られる。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多い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。

[参照: 結論の根拠 BC414G 項から BC414N 項]

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か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³⁴⁸。

³⁴⁸ IFRS 第 15 号 BC413 項

企業はこの評価のために活動を識別した後、そうした活動により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)。

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³⁴⁹」。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でないケースもある。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³⁵⁰と述べている。

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。

³⁴⁹ IFRS 第 15 号 B59A 項

³⁵⁰ IFRS 第 15 号 BC414I 項

FASB との差異

IFRS 第 15 号とは異なり、ASC 第 606 号は、ライセンスを供与するという企業の約定の性質を判断するために、知的財産を次の 2 つのカテゴリーのうち、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: このカテゴリーの知的財産は、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: このカテゴリーの知的財産は、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。

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³⁵¹。

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³⁵²。

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。

³⁵¹ IFRS 第 15 号 BC414K 項、BC414N 項

³⁵² IFRS 第 15 号 BC407 項

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こと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³⁵³。

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。

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 —— 別個のライセンスの識別(IFRS 第 15 号 IE281 項-IE284 項)

ある企業(製薬会社)が、10 年間にわたり、承認された複合薬に対する特許権を顧客にライセンス供与し、顧客のために薬を製造することを約束する。この薬は成熟製品であり、したがって、企業はこの薬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、他の企業はこの薬を製造できない。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 号の第 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、顧客に約束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 号の第 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 号の第 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の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過する可能性がある。

³⁵³ IFRS 第 15 号 BC414X 項

FASB との差異

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合が多くなると考えられる³⁵⁴。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。

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束を、一定の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)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、企業の約束の性質は、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束を、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[参照: 設例 54、56 ケース B 及び 59]。企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決定するために第 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。[参照: 結論の根拠 BC414 項及び BC414S 項から BC414U 項]

³⁵⁴ IFRS 第 15 号 BC414Y 項

8.3.1 アクセス権(2018年10月更新)

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³⁵⁵。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)。

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、下記の設定が設けられている。

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、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 号の第 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、顧客に約束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束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、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。ライセンスを供与するという企業の約束の一部であるからである。

企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを移転する企業の約束の性質を評価する。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、顧客が権利を有している知的財産の形態を変化させるからである。さらに、顧客が権利を有してい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 号の 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束の性質は、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、約束したライセンスを、一定の期間にわたり充足される(すなわち、IFRS 第 15 号の第 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 号の第 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。

³⁵⁵ IFRS 第 15 号 BC414 項

よくある質問

質問8-2: 知的財産へのアクセス権を与えるライセンスは、単一の履行義務として会計処理される、一連の別個の財又はサービスなのか？

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高い。

TRGアジェンダ・ペーパーは、一連の別個の財又はサービスとして会計処理される知的財産へのアクセス権を供与するライセンスを例に取り上げた³⁵⁶。その例では、フランチャイザーは、10年間その商標を利用し製品を販売することをフランチャイジーに認める。セクション4.2.2の質問4-6で説明しているように、企業の約定の性質が、単一のサービスを一定の期間にわたり提供することであるとしたり、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、知的財産へのアクセスの各時間増分(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検討する。この例ではフランチャイザーの約定の内容は、知的財産へのアクセス権を契約期間全体にわたり提供することである。顧客はアクセスする日ごとにアクセス権それ自体から便益を得ることになるので(すなわち、各時間増分は別個のものとなり得る)、各時間増分は別個のものとなる。さらに、アクセス日は別個に識別可能である(すなわち、各時間増分は、約定の観点の中で別個のものとなり得る)。なぜなら、それぞれのアクセス日を統合するサービスが提供されることもなく、アクセス日の変更もしくはカスタマイズされることもない。さらに、個々のアクセス日の相互関係又は相関関係は高くもないからである。加えて、顧客は知的財産へのアクセスを日々受け取ることから、それぞれ別個の日々のサービスは、実質的に同じものとなる。

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权を顧客に与えるものの、当該使用权は契約の締結後 30 日間は有効にならないと定められる場合がある。IASB は、ライセンスの使用权に係る支配が移転される時点を決める際に、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。企業は、セクション 8.3.3 で解説する IFRS 第 15 号 B61 項(すなわち、使用及び便益に関する規定)に加えて IFRS 第 15 号第 38 項の一般的な規定を適用し、ライセンスの支配が顧客に移転する時点を判断する(セクション 7.2 参照)。

³⁵⁶ 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日付)

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)

ある企業 (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 カ月当たり 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 号の第 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、顧客に約束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 (顧客が録音を A 国でのみ使用する権利)、及び録音についての定められた使用許可 (コマーシャルの中で) は、すべて契約で約束したライセンスの属性であると判断する。

IFRS 第 15 号の B58 項に従って、企業は、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。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含意された義務はない。ライセンスされた録音には、重大な独立した機能性 (すなわち、再生される能力) があるので、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束の性質は、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束は、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 (期間の開始時) と 2 年間にわたる顧客の毎月の支払い (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 号の第 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³⁵⁷。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。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³⁵⁸。

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。

³⁵⁷ IFRS 第 15 号 B61 項

³⁵⁸ 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³⁵⁹。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³⁶⁰。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³⁶¹。

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か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(セクション 3.4 参照)³⁶²。

FASB との差異

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として述べている³⁶³。

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 (2018年10月更新)

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³⁶⁴。

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³⁶⁵。

³⁵⁹ IFRS 第 15 号 B61 項

³⁶⁰ IFRS 第 15 号 BC414S 項

³⁶¹ 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日付)

³⁶² IFRS 第 15 号 BC414T 項

³⁶³ IFRS 第 15 号 BC414U 項

³⁶⁴ IFRS 第 15 号 BC421I 項

³⁶⁵ IFRS 第 15 号 BC219 項

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³⁶⁶。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³⁶⁷。

契約によっては、知的財産のライセンスと他の財又はサービスが別個のものとなり得るかどうかに関係なく、売上高又は使用量ベースのロイヤリティが、知的財産のライセンスと、別の財又はサービスの両方に関係する場合がある。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³⁶⁸。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して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³⁶⁹。

IFRS 第 15 号の B63 項から B63B 項の適用指針は、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。IASB は、その結論の根拠で、ロイヤリティに係る認識の制限は、特定の種類の取引(すなわち知的財産のライセンス)に対してのみ適用するように定められた、と述べている。したがって、それ以外の取引は、経済的に類似していても異なる会計処理となると考えられる³⁷⁰。すなわち、他の種類の取引に収益認識の制限を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、(a) 知的財産のライセンスが存在しない、又は(b)売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティを伴う知的財産のライセンスは、契約上の支配的な要素ではない(たとえば、それが多額の知的財産を含む有形資産の販売であったとしても、それは支配的な要素とは言えない)場合には、この制限を適用することができない。収益認識に関する制限を適用することができない場合、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。約定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は判断を要する。

³⁶⁶ IFRS 第 15 号 BC421I 項

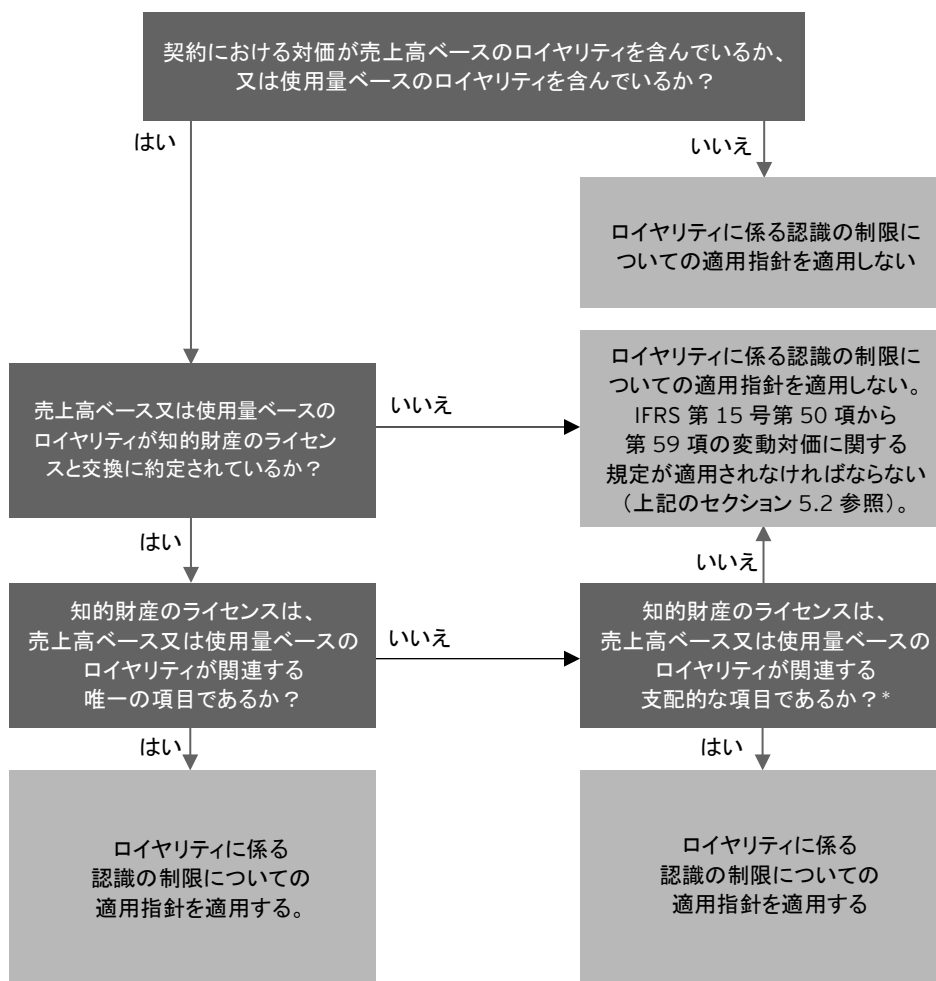
³⁶⁷ IFRS 第 15 号 BC415 項

³⁶⁸ IFRS 第 15 号 BC421G 項

³⁶⁹ IFRS 第 15 号 BC421E 項

³⁷⁰ IFRS 第 15 号 BC416 項

以下のフロー・チャートは、ロイヤリティに係る認識の制限を一連のロイヤリティに適用すべきかを判断する際の企業の評価方法を例示している。



* 売上高ベース又は使用量ベースの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。

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

設例 60 —— 知的財産のライセンスに係る売上高ベースのロイヤリティ (IFRS 第 15 号 IE307 項-IE308 項)

ある企業(映画配給会社)が、映画 XYZ を顧客にライセンス供与する。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) 映画 XYZ のラジオでの宣伝を 6 週間の上映期間全体を通じて顧客の地域で人気のあるラジオ局で提供することである。顧客(映画館の運営者)は、6 週間、自身の映画館で当該映画を上映する権利を有する。ライセンスの付与及び追加的な宣伝用の財又はサービスと交換に、企業は映画 XYZ に対する事業者のチケット売上の一部を受け取る(すなわち、売上高ベースの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。企業は、関連する宣伝用の財又はサービスよりもライセンスの方に顧客が著しく大きな価値を置くであろうという合理的な予想を有しているからである。企業は、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の全体を B63 項に従って認識する。ライセンス、記念品及び宣伝活動が独立した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に関する要件を適用する場合、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ベースの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(セクション 5.2.3 を参照)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に有用な情報を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³⁷¹。

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。そのような配分を行うには、企業は、予想ロイヤリティを、履行義務のうち 1 つないし複数の履行義務の独立販売価格の見積りに含める必要がある。IFRS 第 15 号の設例 35(全文はセクション 6.3 を参照)は、(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値)(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³⁷²。

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³⁷³。

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。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。

³⁷¹ IFRS 第 15 号 BC421J 項

³⁷² IFRS 第 15 号 BC421I 項

³⁷³ 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

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簡便法を適用した(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簡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)

ある企業(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 号の第 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、顧客に約束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、引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供すること)は、顧客に財又はサービスを直接的に移転しない。ライセンスを供与するという企業の約束の一部であるからである。

企業は、IFRS 第 15 号の B58 項に従って、ライセンスを移転するという企業の約束の性質を評価する。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、顧客は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いている。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、対価の一部は顧客の成功に左右される(売上高ベースのロイヤリティを通じて)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) 企業はまた、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晒されることに着目する。
- (c) 企業はまた、顧客はライセンスで付与される権利を通じて、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 号の 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束の性質は、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、約束したライセンスを、一定の期間にわたり充足される(すなわち、IFRS 第 15 号の第 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 号の第 39 項から第 45 項を適用して、固定対価に対する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 号の B63 項が適用される。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の期間にわたり比例的に収益として認識するのに加えて、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の発生につれて及びその発生時に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 の質問 8-2 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によって、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8-3: 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³⁷⁴。

質問8-4: 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。

³⁷⁴ IFRS 第 15 号 BC421 項、BC421F 項

よくある質問

質問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手に入れないとしても、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も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8-6: 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。

質問8-7: 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³⁷⁵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)を見積もり、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。

³⁷⁵ IFRS 第15号第2項

よくある質問

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保証金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簡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簡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保証金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もる必要がなくなる。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。企業がロイヤリティの累計額が最低保証金額を上回ると見込んでいる場合、A法が適切になる可能性が高いということに留意すべきである。
- ▶ 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)を見積もり、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。企業がロイヤリティの累計額が最低保証金額を上回るとはしないと考える場合、取引価格は少なくとも固定金額に等しくなるので、進捗度の測定値が最低保証金額に適用される。

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保証金額(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保証金額を上回る時点でロイヤリティを認識する。

FASBスタッフはTRGアジェンダ・ペーパーで、企業がC法を適用するためには、一定期間にわたるライセンスは一連の別個の財又はサービスになると考えられなければならない(すなわち、一連の別個の期間)、変動対価(すなわち最低保証金額を超えるロイヤリティ)は、関連する別個の期間に配分しなければならないことに留意した。

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。

最低保証金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上の 5% を売上高ベースの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保証金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簡便法を適用する。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

最低保証金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)を見積もる。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上で、5年の契約期間にわたり収益を按分して認識する(すなわち、一旦、最低保証金額が満たされると、収益の累計額は受領したロイヤリティの累計額を上回ることができない)。

(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. 企業が見積もった取引価格(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、受領したル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保証金額(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保証金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、最低保証金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(最低保証金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、別額の期間に配分する。

よくある質問

最低保証金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)

上述のとおり、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、最低保証金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

- 契約期間にわたる最低保証金額は CU5 百万であることから、年間収益(最低保証金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。
- 第 4 年度に、受領したロイヤリティの累計額(CU5.25 百万)は最低保証金額(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+最低保証金額を上回るロイヤリティ CU250,000)となる。
- 第 4 年度にロイヤリティは最低保証金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と、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)。

よくある質問

質問8-8:企業が知的財産を契約における本人として所有していない、又は支配していない場合、企業は、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティに係る認識の制限を適用することができるのか？

できる。我々は、企業が知的財産を契約における本人として所有していない、又は支配しておらず、収益が知的財産のライセンスに関連する売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティに基づいて算定される場合、企業はロイヤリティに係る認識の制限を適用できると考えている。

以下の例を検討する。

設例 8-2——代理人としての、ロイヤリティに係る認識の制限の適用

U 大学は、そのロゴに関する知的財産を有している。U 大学の代理人を務める Z 社は、あるアパレル会社が U 大学のロゴをその商品に使うためにライセンスの獲得を検討していることを知る。U 大学は、ロイヤリティを知的財産(ロゴ)の売上高及び使用量ベースのロイヤリティをライセンス使用者(アパレル会社)から受け取る。Z 社は U 大学が獲得したロイヤリティの一部を受領する。Z 社が契約期間に知的財産を支配することはなく、Z 社が U 大学から対価を受け取ることができるかどうかは、U 大学の知的財産のライセンスの付与次第である。我々は、U 大学が稼得するロイヤリティ、つまり Z 社が受け取る権利を有すると見込む金額は、知的財産の使用に直接関係することから、ロイヤリティに係る認識の制限の適用はこの例では適切であると考えている。

ライセンス供与者及び代理人の両方が受け取る対価のうち、その一部又は全部が売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティとなる知的財産のライセンスにのみ、この見解を適用できるということに留意すべきである。この見解を他の状況に類推適用することはできない。ロイヤリティに係る認識の制限を適用することは、認識する収益の額及び時期に影響しやすいため、企業はロイヤリティに係る認識の制限の使用を開示すべきである。

質問8-9: 将来のロイヤリティの金額を非常に高い可能性をもって予測可能な過去の情報を有している場合、知的財産の売上又は使用が発生する前に売上高又は使用量ベースのロイヤリティを、認識することができるのか？

できない。IFRS第15号B63項からB63B項に従って、知的財産のライセンスと交換に約定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収益は、以下のいずれか遅い時点で認識する。

- (1) その後の売上又は使用が発生する時点
- (2) 売上高ベース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

企業が将来のロイヤリティの額を非常に高い可能性をもって予測可能な過去の情報を有している場合でも、収益認識を早くすることはできない。すなわち、ロイヤリティに係る認識の制限の使用は任意ではない。

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、顧客との契約に明確に定められることもあれば、法律の要求により明示的に定められている場合もある。さらに、企業が、顧客の望む満足度を維持するために商慣行として製品保証を黙示的に提供する場合もある。明示的、黙示的に関係なく、製品保証に関する義務は、顧客への財又はサービスの支配の移転に加えて企業の義務を拡大し、企業は製品保証義務の期間にわたり製品保証に定められる義務を履行するために待機することが求められる。

製品保証の価格は全体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）

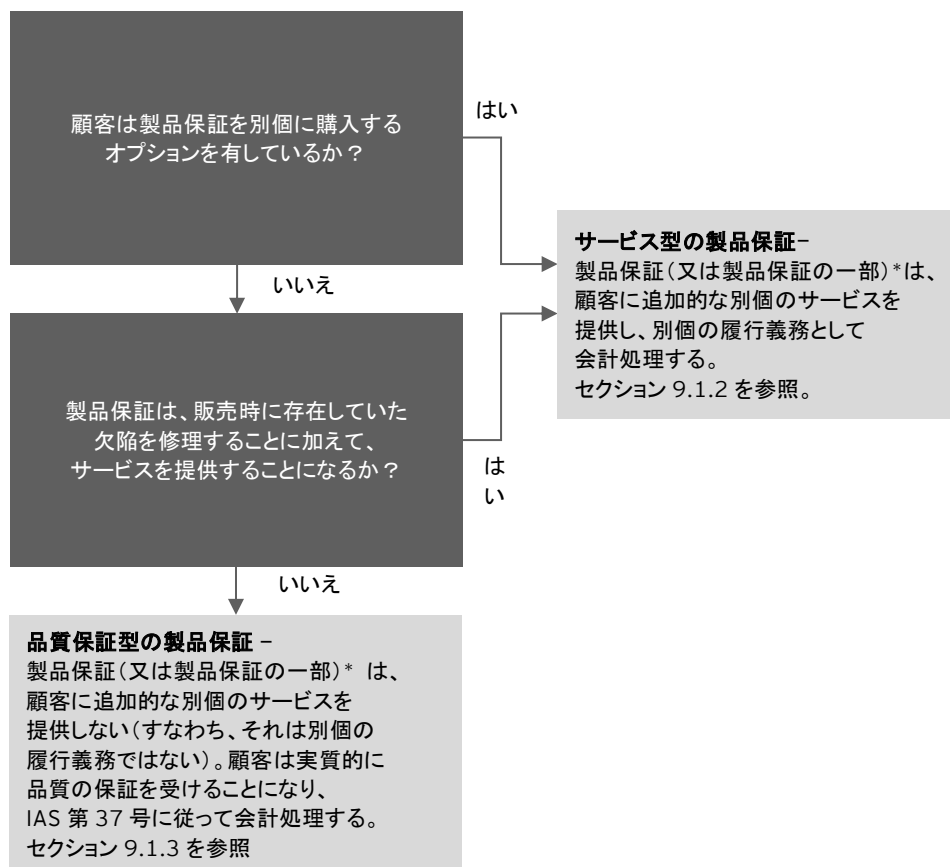
9.1.1 製品保証が品質保証型か又はサービス型かの決定（2018年10月更新）

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き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アシュアランス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、約束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。[参照：結論の根拠 BC377 項]
 - (b) 保証対象期間の長さ—対象期間が長いほど、約束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アシュアランス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) 企業が履行を約束している作業の内容—製品が合意された仕様に従っているというアシュアランス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の上乗せサービス）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、商標権その他の権利侵害の請求から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束は、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。[参照：結論の根拠 BC378 項も]

以下のフロー・チャートはこれらの規定を示したものである。



* 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ることがある。詳細はセクション 9.1.4 を参照されたい。

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、相当な判断が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つの要因が含まれている。

- (1) 製品保証が法律で要求されているか
- (2) 製品保証の対象期間の長さ
- (3) 企業が履行を約定している作業の性質

TRGのアジェンダ・ペーパーから抜粋した、製品保証がサービス型の製品保証であるかどうかを評価する際に検討すべき要因を示す次の例を考えてみる。

サービス型の製品保証を検討する際の要因の例

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

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、製品を無料で頻り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。

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。

よくある質問

企業が、製品保証期間外に提供される修理が、(企業は、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顧客に提供することになるとみなしたため)サービス型の製品保証に該当すると判断する場合も、実際はサービス型の製品保証期間が契約に明記されている期間よりも長いのかどうかを検討する必要がある。

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³⁷⁶」と説明されている。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、企業は、顧客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、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5-4の回答を参照されたい。

9.1.2 サービス型の製品保証(2019年9月更新)

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³⁷⁷。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に占める比率を用いて、取引価格の一部を当該製品保証に配分する(セクション6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。

AICPA 監査及び会計指針「収益認識」は、サービス型の製品保証の適切な認識パターンの判断の仕方に関する強制力を有しない指針を定めている。指針によれば、企業は一定の保証期間中におけるさまざまなリスクにより生じる製品の損傷、損失又は誤作動を保証するために待機していると判断する場合(すなわち、ある程度の修理や入替が必要になる場合も含め、保証期間にわたり対象となる製品の使用を保証する)、企業は保証期間にわたり収益を認識する。

³⁷⁶ IFRS第15号BC376項

³⁷⁷ IFRS第15号BC371項

製品を修理することを約束している、製品の修理又は交換を手配することを約束していると判断する場合、製品の修理又は交換が見込まれる期間にわたり収益を認識する。当該期間は、製品を修理する又は交換するサービスが保証期間後も提供されると見込まれる場合には、保証期間を超える可能性がある。たとえば、1年目の末時点で保証の要求がなされるが、保証期間が終了した後に保証が履行される場合がある。

上記2つの事例における企業の行動は似通っているが、認識の期間は、顧客への約定の性質により決まる³⁷⁸。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)。

場合によっては、サービス型の製品保証を販売する企業は、製品保証に従って保証を履行する際の潜在的なコストから自社を保護するための保険を購入することがある。保険により受け取りが予測される保険金は、将来発生するかもしれないコストに充当されるからといって、サービス型の製品保証の価格を収益としてただちに認識することは適切でない。企業は製品保証契約の期間に履行しなければならない義務を免除された訳でないため、負債は依然として存在するからである。したがって製品保証に関する義務と保険の補償による保険金は別個に会計処理する必要がある(保険会社が製品保証の義務を法的に引き受けており、顧客がその事実を認識している場合を除く)。

セクション 6.1 で説明しているように、独立販売価格は契約の開始時点で決定され、契約開始時点から履行が完了するまでの間に生じる変化を反映するために修正されることはない。したがって、企業は契約の開始時点でサービス型の製品保証に配分された取引価格の金額を変更しない。これは、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でも同じである。しかし、類似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(2018年10月更新)

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 項に基づくと、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³⁷⁹。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。

企業は、品質保証型の製品保証を含む、財又はサービスの売上について、IFRS 第15号が適用される契約であるための要件を満たし、製品保証に関する義務を履行する企業のコストが合理的に見積可能であるとすれば(セクション 3.1 参照)、財又はサービスの支配が顧客に移転する時点で収益を認識するかもしれない。

一方、品質保証型の製品保証には IFRS 第15号は適用されない。したがって、企業が関連する財又はサービスについて一定期間にわたり収益を認識するための進捗度の測定値に発生するコストを選択する場合、品質保証型の製品保証を履行するためのコストは除外する(すなわち、進捗度の測定値の計算に関し分母からも分子からも除外される—一定期間の進捗度の測定に関し解説しているセクション 7.1.4 を参照)。

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の両方が顧客との契約に存在する場合、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ねばならない。

³⁷⁸ AICPA 指針「収益認識」第1章「一般的な会計処理における検討事項」第1.63—第1.75

³⁷⁹ 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、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もる。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

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

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

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。企業はこの保証請求は却下する。

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(2019年9月更新)

IASB は IFRS 第 15 号を開発するにあたり、不利な契約の判定に関する規定を含めるべきではないと判断した。その代わりに、企業は IAS 第 37 号の規定を適用して不利な契約を識別し、測定しなければならなかった。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)。

2017年、IFRS 解釈指針委員会に、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。IFRS 解釈指針委員会は、契約を履行するための「不可避免的コスト」にIAS 第37号第68項の規定を適用する上で、2つの合理的な方法が考えうると結論付けた。すなわち、これを契約に関する増分コストか、契約に直接関係するすべてのコスト(すなわち増分コストと配分されたコスト)と考えるか、の二通りである³⁸¹。しかし、IFRS 第15号を企業が適用する際に生じる実務上のばらつきを回避するために、IFRS 解釈指針委員会は、IAS 第37号の不利な契約の定義にみられる用語「不可避免的コスト」の意味の明確化を図るために、IFRS 解釈指針委員会は狭い範囲のプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきであるとの提言をIASBに行った³⁸²。

2018年12月、IASBは、IAS 第37号第68項の「契約履行コスト」は、すべての「当該契約に直接関係するコスト」(すなわち契約を履行するための増分コストや、契約に直接関連するその他の配分されたコスト)で構成されると定める改訂(契約が不利であるかどうかの評価に関する)を提案する公開草案を公表した。本稿執筆時点では、IASBは公開草案に対するフィードバックを議論しているところである。

よくある質問

質問9-5: 契約に一定期間にわたり充足される1つ以上の履行義務が含まれる場合、IFRS第15号に従い、顧客との不利な契約をどのように会計処理するのか？

不利な契約に関する規定はIFRS第15号に含まれないことから、不利な契約の会計処理は、IFRS第15号に従った顧客との契約から生じる収益の会計処理には影響を及ぼさない。

したがって、企業は以下の2段階ステップで構成される「オーバーレイ」アプローチを使用しなければならない。

1. IFRS第15号の規定を適用して、各履行義務を一定期間にわたり充足していく際の進捗度を測定し、発生した関連コストについては関連する基準に従って会計処理する。
2. 各報告期間の期末時点でIAS第37号を適用して、残りの契約全体が不利であるかどうかを判定する(すなわち、今後認識する収益が今後発生するコストを下回るかどうかを検討する)。残りの契約が不利であると結論付ける場合、契約により不可避となるコストの金額が、受領される便益を上回る場合にのみ引当金を認識する。

引当金の影響は収益の修正としてではなく、費用として純損益に認識される。引当金の変動は、IAS第37号59項に従って純損益に認識される。

IAS第37号10項の不利な契約の定義が、契約にのみ言及していることから、不利な契約の有無を判断する際の会計単位は、IFRS第15号に従って識別される履行義務ではなく、契約となる。結果、企業は、未履行又は部分的な未履行に関し認識する残りの収益、履行義務及びそれらの履行義務を履行するための残りのコストなど、残りの契約全体を考慮しなければならない。

FASB との差異

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。

³⁸¹ IFRIC Update (2017年6月)、IASBのウェブサイトから入手可能

³⁸² IFRIC Update (2018年3月)、IASBのウェブサイトから入手可能

9.3 契約コスト(2018年10月更新)

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。

企業が IFRS 第 15 号に従って資産化された契約コストを認識する場合、貸借対照表に当該資産を契約資産及び契約負債(セクション 10.1 を参照)と区別して表示する、もしくは(重要である場合には)財務諸表の注記に開示しなければならない。さらに、企業は、資産化された契約コストを流動又は非流動に表示すべきかを判断する上で、IAS 第 1 号の流動資産の分類に関する規定を検討しなければならない。流動、非流動の分類の説明はセクション 10.1 を参照されたい。

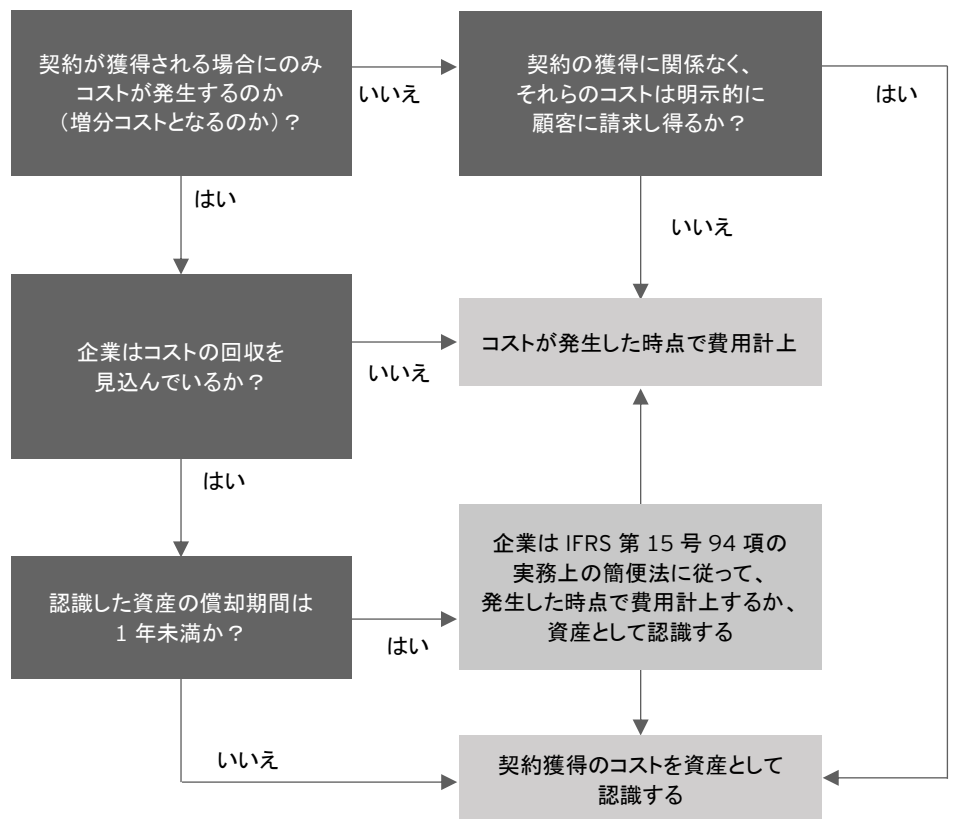
9.3.1 契約獲得コスト(2018年10月更新)

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係る規定を考慮する必要がある。特に、企業はまず IFRS 第 15 号に定められる顧客に支払われる対価に関する規定が、こうしたコストに適用されるかどうかを検討しなければならない(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 号のコストに関する要件に当てはまるものについては、顧客との契約を獲得するための増分コストは、その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、発生時に費用計上しなければならない。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。

以下のフロー・チャートは IFRS 第 15 号の規定を示したものである。



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た時点で、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。また、FASB スタッフは本規定の目的は、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³⁸³。たとえば、契約獲得の可否にかかわらず発生する販売担当従業員の給与と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³⁸⁴。

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。

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³⁸⁵。

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。

我々は、契約期間の途中で締結された契約から生じる売上に、第三者に支払われる手数料も、資産化が求められる増分コストに該当すると考えている。すなわち、第三者に支払われる手数料は、資産化が必要かどうかの判断に際しては、従業員に支払われる手数料と同じ方法で評価すべきである。

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 9-6 と 9-7 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。

³⁸³ 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及び償却」(2016 年 11 月 7 日付)

³⁸⁴ 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及び償却」(2016 年 11 月 7 日付)

³⁸⁵ 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及び償却」(2016 年 11 月 7 日付)

設例 9-3 — 資金プールに支払われるコミッション

ある企業が営業部に所属する従業員をサポートするための報酬制度を整えていると仮定する。グループとしては、月次で獲得したすべての新規契約の2%をベースに資金がプールされ、従業員はそれらを受け取る権利を有する。プール額が判明した時点で、従業員の評価に応じてそれぞれの従業員に支払われる金額が決定される。

各従業員に支払われる金額は(従業員の評価に基づく)裁量によるものであるが、プール額の合計は、企業は単に契約が獲得されたという理由で当該金額を(グループ)従業員に支払わなければならないため、契約獲得のための増分コストとなる。

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、企業はまず適用される負債の基準を参照し(例: IAS 第 37 号、IFRS 第 9 号)、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³⁸⁶。

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、既存契約の更新は契約であり、契約獲得コストに係る規定において、異なる会計処理を示してはいないためである。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³⁸⁷。契約の変更時点で支払われるコミッションの資産化の追加的な説明は下記の質問 9-8 を参照されたい。

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ではないため、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に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³⁸⁸。

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。

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ても発生するからである。

³⁸⁶ 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日付)

³⁸⁷ 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日付)

³⁸⁸ 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及び償却」(2016年11月7日付)

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)

ある企業 (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つ。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コミッション	10,000
発生したコストの合計	50,000

IFRS 第 15 号の第 91 項に従って、企業は、販売担当従業員へのコミッション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 号の第 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、企業の収益性と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 号の第 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、実務上の簡便法として、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。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。資産化された契約コストの償却の説明は経過措置の留意事項に関するセクション 9.3.3 を参照されたい。

従前の IFRS からの変更点

IFRS 第 15 号の規定は、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た。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、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)、IFRS 第 15 号への移行時に実務の変更を余儀なくされていたであろう。

よくある質問

質問9-6: 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]

状況による。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。しかし、コストの全部(又は一部)が増分となるのかの判断に影響を及ぼす追加的な要因又は条件を手数料制度ごとに考慮する必要がある。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金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追加的な要因又は偶発事象の有無を検討することが必要になる可能性がある。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金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、単純に契約を獲得するという以外に、他の条件が必要となることから、手数料の残り半金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、5ステップ・モデルのステップ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)、上述のとおり、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。

よくある質問

質問9-7: 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。一定の閾値が定められ、契約獲得の増分コストであるとみなされる販売手数料を償却する期間についての説明は質問 9-21 を参照されたい。

質問9-8: 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9-9: 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9-10: 契約獲得コストを即時に費用化する実務上の簡便法は、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簡便法(実務上の簡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。

よくある質問

質問9-11: 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、引き続き減損判定する（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）。

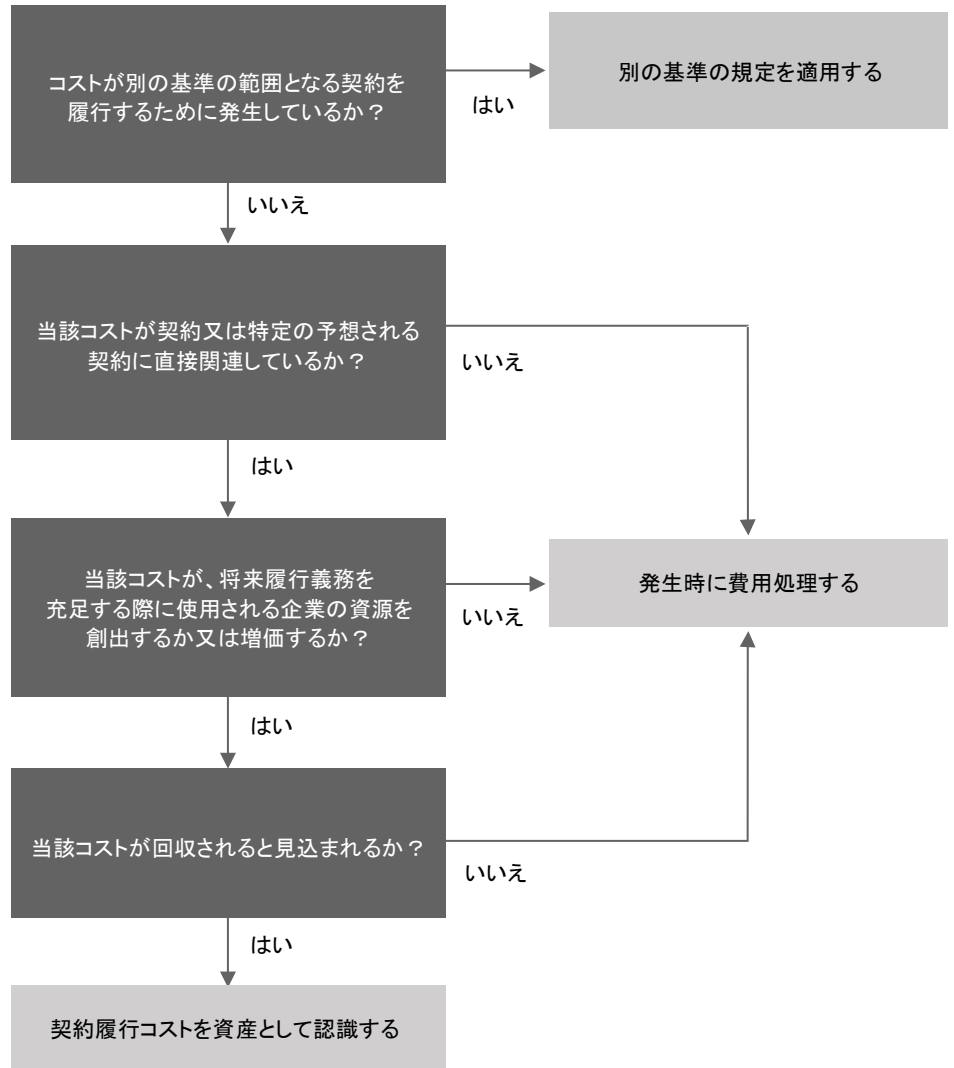
9.3.2 契約履行コスト(2018年10月更新)

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³⁸⁹。

³⁸⁹ IFRS 第 15 号第 95 項

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。以下のフロー・チャートはこれらの規定を示している。



企業は当該コストを従前の IFRS でのどのように認識していたかを検討しなければならない。当該コストが以前は別の基準の適用対象であり、当該基準が IFRS 第 15 号の導入に関わらず廃止されていない場合、我々は、当該コストには従前と同様に別の基準が適用され、IFRS 第 15 号に従って会計処理されることはないと考えている。しかし、取引に特定の適用する基準が存在しないため、IAS 第 8 号に従って会計方針を選択して適用している企業は、IFRS 第 15 号の適用の要否を検討する必要がある。

顧客との契約を履行委するためのコストに適用される基準は、以下が挙げられるが、これだけに限らない。

- ▶ IFRS第15号が公表された時点で結果的に削除された、サービス・プロバイダーに関連するコストを除く、IAS第2号の適用範囲内となる棚卸資産取得原価
- ▶ IAS第38号が適用される無形資産の取得に関連するコスト
- ▶ IAS第16号が適用される有形固定資産又はIAS第40号が適用される投資不動産の取得又は工事に起因するコスト
- ▶ IAS第41号「農業」が適用される生物資産や農産物、又はIAS第16号が適用される果実生成型植物に関連するコスト

IFRS 第 15 号の設例 37(下記に再掲)は、他の基準により会計処理されるコストを例示している。

コストが IFRS 第 15 号の資産化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。

まず、IFRS 第 15 号で契約履行コストの資産化を検討する上での第一の要件を評価するにあたり、契約が顧客との間で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は否定されるわけではない。しかし、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、資産化するためには、コストは具体的に特定可能な予想される契約に直接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、次のような設例が示されている。

IFRS 第 15 号からの抜粋³⁹⁰

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、約束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、約束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額(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、資産化のための第二の要件(すなわち、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)を満たすかどう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³⁹¹。

コストが第三の要件(「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。

これらの要件が満たされない場合、契約を履行する際に発生したコストが資産を生じさせることはなく、発生時に費用処理しなければならない。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

IFRS 第 15 号第 98 項(c)は、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としている。関連する収益が未だ認識されていない(例: 契約対価が変動対価であり全額又は一部が制限されている)としても同じである。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、将来の履行に関連して必要なコストのみが資産化される。したがって、すでに充足され始めている履行義務に関するコストを企業が資産化することは困難であると考えられる。

³⁹⁰ IFRS 第 16 号「リース」の発効により IFRS 第 15 号第 97 項(c)は改訂され、追加の例として「使用権資産」が含まれた

³⁹¹ IFRS 第 15 号 BC308 項

同様に、IFRS 第 15 号第 98 項(d)は、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別できず、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と定めている。

IFRS 解釈指針委員会は、一定期間にわたり充足される履行義務に関連する、契約を履行するために発生するコストの認識に関する要望書を受け取った。2019 年 6 月、IFRS 解釈指針委員会は、その事例におけるコストを企業が認識する際の妥当な基準は IFRS 第 15 号に定められており、この論点をアジェンダに追加しないこととした³⁹²。

IFRS 解釈指針委員会は、以下の例を基にこの論点を議論した。

過去の履行に関する契約を充足するためのコストの例

ある企業が建物を建設する契約を顧客と締結する。建物を顧客に移転するという単一の履行義務を識別し、竣工までには 3 年かかると見込む。履行により代用が可能になる資産が創出されることはなく、支払いに対する強制力を有する権利を有していることから、企業は IFRS 第 15 号第 35 項に従って履行義務を一定期間にわたり充足し、収益を認識する(セクション 7.1.3 参照)。

報告期間末時点で企業は建物の工事を開始しており、建物の基礎工事に関するコストが企業に発生する。基礎工事は残りの建設工事に比し高コスト低マージンであるため、発生したコストの一部を工事全体の履行コストの一部として資産化しうるかどうかが問題となる。

IFRS 解釈指針委員会は、当該コストは部分的に建設が完了し、顧客にすでに移転している建設工事に関する基礎工事に関するものであることに着目した。このため、当該コストは履行義務を部分的に充足している過去の履行にかかるものであり、IFRS 第 15 号第 98 項(c)に従って発生した時点で費用化しなければならないとした。すなわち、当該コストは IFRS 第 15 号第 95 項に従って資産として認識するための要件を満たさないことになる。

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)

ある企業が、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結ぶ。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、顧客が契約に調印した時に従業員に CU10,000 の販売コミッションを支払う。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 号の第 91 項に従って、企業は、販売コミッション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 号の第 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。

契約を履行するためのコスト

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
コストの合計	350,000

³⁹² IFRIC Update 2019 年 6 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

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) 設計、データ・センターの移動及びテストのコスト—IFRS 第 15 号の第 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が評価される。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 号の第 95 項(b)参照)。したがって、当該コストは IFRS 第 15 号の第 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9-12: 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く、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9-13: 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。

質問9-14: 学習曲線の効果はIFRS第15号ではどのように扱われているのか?

IFRS第15号の結論の根拠に説明されているように「学習曲線」とは、時間の経過とともに効率的となる効果であり、企業がある作業を行う(又はある単位を生産する)際のコストは、企業が何回その作業を行う(又はその単位を生産する)かに関連して減少する³⁹⁴。学習曲線を描くコストは、契約を完了するのに負担しなければならない、原材料、労務費、一般管理費、作業のやり直し、その他のコストで構成される(ただし、研究開発費は含まない)。この種の効率性は契約の締結時点で予測可能であり、顧客との契約の価格に織り込まれる。

IASBは、所定の数の単位を引き渡す一定期間で充足される単一の履行義務として会計処理される顧客との契約に関して、学習曲線を描くコストが生じる状況では、IFRS第15号は、財又はサービスの顧客への移転を描写する進捗度の測定方法を、企業は選択しなければならないと定めていることに留意した(セクション7.1.4を参照)³⁹⁵。さらにIASBは、この種の契約については、企業は、契約の後期よりも初期の方が収益及び費用の認識額が大きくなる方法(つまり、発生コストベースの進捗度の測定方法)を選択する可能性が高いことに留意した。IASBは、学習曲線を描くコストを回収するために、1単位しか購入しない顧客については(複数の単位を購入する場合)より高い価格を企業は請求することから、これは適切であるということを明確化した。

反対に、学習曲線を描くコストが(一定期間ではなく)一時点で充足される履行義務について発生する場合、これらのコストに他の基準が適用されるかを評価する必要がある。IASBは、契約を履行するためのコストが企業に発生するが、一定の期間にわたり履行義務を充足するのではない場合、企業はおそらく、他の基準(たとえばIAS第2号)の適用範囲に含まれる資産を創出していることに着目した³⁹⁶。たとえば、IAS第2号では、構成要素を生産するコストは、IAS第2号に従って棚卸資産として累積されていく。棚卸資産の支配が顧客に移転する時点で企業は収益を認識する。そのような状況では、コストに他の基準が適用されるので、学習曲線を描くコストはIFRS第15号に従って資産化されない。

学習曲線を描くコストが他の基準の適用対象でない場合、我々は、コストは(将来ではなく)過去の履行に関するものなので、一般的にIFRS第15号の資産化要件を満たすことはないと考えている。

³⁹⁴ IFRS 第15号 BC312 項

³⁹⁵ IFRS 第15号 BC313 項

³⁹⁶ IFRS 第15号 BC315 項

よくある質問

質問9-15: 契約成立日より前に発生したコスト又はセットアップコストをどのように会計処理すべきか？

契約成立日より前に発生したコストは多くの場合、契約成立を見越して発生するコストであり、契約が獲得されない限り、いかなる将来の便益も生じることはない。例としては以下のような項目が挙げられる。

- (1) 顧客のコミットメント又は関心の表れを要因に履行するエンジニアリング、設計その他の活動
- (2) 具体的な予想される契約に関する装置の生産及び原材料に係るコスト(たとえば、生産設備や原材料、又は、消耗品の購入)
- (3) 同じ製品が今後も注文されると予想し、契約上の要求以上に財を取得又は生産するために発生するコスト

特定の予想される契約によって発生が見込まれる契約成立日より前に発生したコストは、他の基準(例: IAS第2号、IAS第16号、IAS第38号)の資産化要件に該当するかをまず評価する。たとえば、同じ製品についてその後の注文を期待して、既存の契約の要求以上に財を取得又は生産するために契約成立日より前に発生するコストは、IAS第2号に従って評価する。また、新たに取得した装置を意図した場所に移すために発生するコストはIAS第16号に従って資産化され、さらに従業員研修費用をIAS第38号に従って費用化されるのも、資産化の要否が他の基準によって規定されるケースの例である(質問9-16を参照)³⁹⁷。

他の基準には特に規定されていない、特定の予想される契約によって発生が見込まれる契約成立日より前に発生したコストは、契約を履行するために発生するコストに関する要件すべてを満たす場合にのみIFRS第15号に従って資産化する。それらの要件を満たさないコストはIFRS第15号に従って発生時点で費用計上する。

質問9-16: 動員コストは、顧客との契約を履行するためのコストとしてIFRS第15号に従って資産化することができるのか？

顧客との契約が開始する時点、契約開始前、又は開始した後であっても、プロジェクト現場に従業員、装置、消耗品を移動する場合、企業には動員コストが発生する。それらは、財又はサービスを顧客に移転するため(すなわち、約定した財又はサービスではない)ではなく、顧客との契約(または、締結が予想される契約)における約定を確実に履行できるよう体制を整えるために発生する。

動員コストは資産化すべきかどうかの評価は、特定の事実及び状況に左右され、重要な判断が求められる。企業は以下を確認する必要がある。

- (1) コストはIFRS第15号の適用対象である
- (2) コストはIFRS第15号第95項のすべての資産化要件を満たしている

³⁹⁷ IFRS 解釈指針委員会 2019 年 9 月アジェンダ・ペーパー2「契約履行のための研修費用 (IFRS 15)」; IFRIC Update (2019 年 9 月)IASB のウェブサイトで見覧可能。

よくある質問

コストはIFRS第15号の適用対象か？

移転する資産（IAS第16号が適用される装置、IAS第2号が適用される棚卸資産）が別の基準の適用対象となる場合、動員コストが当該別の基準に明確に規定されているかを判断し、その場合には、当該コストはIFRS第15号の適用対象外となる。

動員コストが別の基準に明確に規定されていない、又は別の基準の適用対象となるか明確でない場合、企業はさらに以下について分析する必要がある。

- ▶ 動員コストは、移動する資産に固有のものか、契約に関連しない複数の顧客に適用されるものであるか。後者の場合、IFRS第15号の適用範囲となる可能性は低い。たとえば、多くの顧客との将来の契約に備えて資産をより効果的に利用するために、資産を別の敷地に移す場合などが考えられる。

又は

- ▶ 動員コストは、顧客との契約に固有のものであるか。その場合、IFRS第15号が適用されであろう。たとえば、顧客の要望に応じて離れた場所に資産を移すことは、契約に従って顧客に対する義務を履行するための体制を整える以上の便益を企業にもたらすものではないからである。

コストはIFRS第15号第95項の資産化要件を満たすか？

上述のとおり、IFRS第15号では契約を履行するためのコストの資産化について満たすべき3つの要件が定められている。

(a) IFRS第15号第95項(a)に定められるように、契約（又は特定の予想される契約）にコストが直接関連するかどうかを判定するためには判断が必要になる。性質別ではなく、機能別にみてコストが直接関係することを示す指標としては、以下が考えられるが、それだけに限られるものではない。

- ▶ 当該コストは、契約に従って顧客に明示的又は黙示的に請求できる。
- ▶ 当該コストは、契約を締結したことをもってのみ発生する。
- ▶ 契約が動員活動について明示的又は黙示的に定めている（例：企業は装置を特定の場所に移動させなければならないと定めている）。
- ▶ 企業が履行しなければならない場所が契約に明示的又は黙示的に特定されており、企業が顧客に対する約定を履行するために動員コストが発生する。

(b) IFRS第15号第95項(b)に定められるように、将来、履行義務を充足する際に使用される企業の資源が、コストにより創出されるか、又は増価するか。この判断に際しては以下（それだけに限られるものではない）を検討する。

- ▶ 企業が契約を履行できるようにするために当該コストが発生する。

及び

- ▶ 場所は明示的又は黙示的に契約の属性である。

履行義務（又は履行義務のうち一定期間にわたり充足される部分）が充足されている場合、当該履行義務に係る履行コストは、資産化することはできない（詳細は9.3.2を参照されたい）。

(c) IFRS第15号第95項(c)の「回収が見込まれる」に関する要件を満たすコストについては、契約に従って明示的に補填される、もしくは、契約価格に織り込まれ、マージンを通じて回収可能となる必要がある。

よくある質問

質問9-17: 任意の財又はサービスの販売で将来利益が見込まれる場合、企業は、関連する履行コストを資産化することで契約に生じる損失を繰り延べることができるのか(おとり商品)?

できない。契約によっては、将来の販売契約でより大きな売上及び(又は)利益を上げられるとの期待から、財を赤字で販売するというおとり商品的な戦略の下で締結される場合がある。予想される契約が、既存のおとり商品契約の会計処理に含まれるかどうかを判断する際、既存の契約における強制可能な権利及び義務に基づき、IFRS第15号の契約の定義を確認する必要がある(セクション3.1を参照)。一方、顧客が将来の契約を締結する可能性が高い、経済的に又は規制により締結を強いられる可能性が高い場合でも、強制可能な権利及び義務が存在しない場合に予想される契約の会計処理を行うことは適切でない。

さらに、当初の契約を履行する間に発生する履行コストが、別の会計基準(例:IAS第2号)の適用対象となる場合、企業は当該コストを関連する基準に従って会計処理しなければならない。他の基準が当該コストに適用されない場合でも、当該コストが充足した、又は部分的に充足した履行義務(すなわち、当初の赤字契約)に関連するものであるため、発生した時点で費用処理しなければならない。IFRS第15号は、企業が将来の契約から生じる利益を期待して、発生した履行コスト又は損失を繰り延べることができることを容認していない。

9.3.3 資産化された契約コストの償却(2019年9月更新)

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定期的に費用が認識される。

IFRS第15号第99項は、資産化された契約コストは、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に規則的な基礎で償却しなければならない、と定めている。収益認識の時点(例:一時点又は一定期間にわたり)が、財又はサービスの顧客への移転と一致する場合、資産化された契約コストの償却期間は、収益認識が行われる報告期間と整合する。しかし、収益認識の時期は常に財又はサービスの顧客への移転と一致する訳ではない(例:関連する履行義務が充足される時点で変動対価が制限されている場合など)。その場合には、資産化された契約コストの償却期間は、収益認識が行われる報告期間と一致しないことになる。

たとえば、ある企業が顧客と3年間のライセンスの(a)使用権と(b)関連サービスという2つの履行義務を有する契約を締結する場合を考える。さらに、顧客からの支払いは顧客の知的財産の使用量に基づいて決定されるとする(すなわち、使用量ベースのロイヤリティ)。知的財産のライセンスに関する収益は一時点で認識され(セクション8.3.2を参照)、一方、関連サービスに関する収益は一定期間にわたり認識される。知的財産のライセンスに関する履行義務に配分される取引価格は、ロイヤリティの認識に制限が課せられていることから、ライセンスの支配が顧客に移転する時点では認識することができない(セクション8.5を参照)。したがって、ライセンスに関する資産化された契約コストは、関連する収益の認識時期に関係なく、ライセンスの支配が移転した時点(すなわち一時点)に全額償却する必要がある。サービスに関連する資産化された契約コストは、サービスの支配の移転に整合的となる期間にわたり償却する必要がある。

単一の契約において、それが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)場合の資産化された契約コストは、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。そうした状況では、資産化された契約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、又は特定の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、資産化された契約コストは、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する期間にわたって償却される。これは、資産化された契約コストの便益が見込まれる期間と考えることもできる。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契約コストの種類、当該コストは何に関係しているか、及び具体的な契約の事実及び状況を評価する必要がある。さらに、便益が見込まれる期間に契約更新の見積りを含める前に、企業は、見積りが裏付け可能であると結論付けるために過去の更新実績を評価する必要がある。

資産に関連する財又はサービスが顧客に移転すると予想される時期に重要な変更がある場合には、企業は償却期間を見直す(そうした変更を、IAS第8号に従って会計上の見積りの変更として会計処理する)。下記は償却期間を見直す場合の設例である。

設例 9-4—— 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、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。

顧客との契約を獲得するために生じる増分コストの償却期間の決定は、特に契約の更新が見込まれる場合、又は手数料の料率が契約期間全体を通じて一定ではない場合、より複雑となり得る。販売手数料に係る償却期間が当初の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。その場合、更新時の販売手数料が当初の手数料と同等であるか検討する。当該検討については、以下の質問9-18を参照されたい。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³⁹⁸。企業は、同様の方法でIFRS第15号に従って資産化が要求される更新手数料について、適切な償却期間を検討する必要がある。顧客との契約獲得の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下記の質問9-19を参照されたい。

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。

適切な償却期間又は資産化した契約コストから生じる便益の期間を算定するにあたり、企業は事実と状況を考慮し、無形資産(例:企業結合で取得される無形の顧客との関係)の償却期間を見積もるときと同じような判断を行うことになる。また、顧客の保持や企業の製品やサービスの変化の速度も考慮することになる。

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。

³⁹⁸ IFRS第15号BC309項

よくある質問

質問9-18: 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、(上記の例のように)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可能性がある。企業が、この償却期間がより長くなるということ、どのように判断するかについては下記質問9-19を参照されたい。

TRGはこの点について審議していないが、IFRS第15号に従って資産化が要求される更新手数料の適切な償却期間を判断するために、企業は、今後見込まれる更新手数料が過去の更新手数料と同等であるかどうかを評価する必要がある。上記の例で、原契約は3年契約(6%の手数料が支払われる)であり、その後の更新契約(2%の更新手数料が支払われる)は1年ごとの契約であると仮定する。仮に企業が2年から4年で契約を更新することを期待し、更新毎に2%の手数料を継続して支払い続けるとしたら、各更新手数料は同等であると考えられる。その結果、資産化が求められる各更新の適切な償却期間は1年となる可能性が高い。更新契約を獲得する際の増分コストについて認識される資産の償却を、企業がいつ開始するか説明は下記質問9-22を参照されたい。

質問9-19: 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、質問9-13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も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)の償却期間を見積も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。

よくある質問

今後5年間だけメンテナンスとサポートを提供すると見積もるソフトウェアの販売に関し稼得する手数料を資産化するテクノロジー企業を考える。ソフトウェアに関する顧客との関係は7年間と見積もられる。便益の期間を見積もるにあたり、企業は、資産化した手数料は、ソフトウェアの5年の期間に関連するものであるため、5年間にわたって償却すべきと判断するのは自然なことであろう。しかし、TRGのスタッフは、アジェンダ・ペーパーの中で、資産化された契約コストが、当初の契約と更新契約の双方に関するものであり、かつ、更新手数料が当初手数料との比較において経済的にバランスが取れていないケースにおける償却方法に関し、適切となりうる2つの処理法についても論じている。

- ▶ 当初資産化した金額は、想定される更新期間を含む、便益の期間にわたり償却され、更新契約に関連して資産化した金額は更新期間にわたり償却する。
- ▶ 当初資産化した金額のうち、当初の契約期間に対応する部分は当該期間にわたり償却され、これを超過する追加の金額は、想定される更新期間を含む便益の期間にわたり償却する。一方、更新契約に関連して資産化した金額は更新期間にわたって償却される。

いずれの処理も認められるのは、それぞれが、当該資産が関連する財又はサービスの顧客への移転パターンと一致した規則的な方法でコストを償却すべきという目的に共に合致するためである。しかし、企業はいずれか一方を選択し、以後、類似の状況に関してはそれを継続して適用する必要がある。これら資産が関連する財又はサービスの顧客への移転のパターンと一致していれば、他の方法であっても認められる可能性はある。

設例 9-5 —— 資産化された契約コストの償却方法

ある企業は、営業担当者が新しい顧客との契約を獲得する都度、営業担当者に 6%の手数料を、及び顧客が契約を更新する都度、2%の手数料を支払う手数料制度を有している。企業は契約コストについて IFRS 第 15 号の規定を検討し、手数料制度の一環として稼得される手数料は、資産化を要する契約獲得のための増分コストであると結論付ける。さらに、更新に関し支払われる 2%の手数料は当初契約に支払われる 6%の手数料と釣り合うものではなく、資産化した手数料から生じる便益の期間は、当初の契約期間を超えると判断する。

企業は平均的な顧客との関係期間、技術的進化の速度及び競争上の要因を評価し、資産化した手数料がもたらす便益の期間は 5 年であると結論付ける。

企業は CU600,000 で期間 3 年のサービス契約を顧客と締結し、6%の手数料を営業担当者に支払う。3 年が終了した時点で、顧客が CU400,000 で契約をさらに 2 年間延長する。企業は 2%の手数料を営業担当者に支払う。

以下は当初契約に支払われた CU36,000 の手数料と更新時に支払われた CU8,000 に関する資産化した契約コストの償却に関して、いずれも認められる 2 つの処理法である。

第 1 法

当初の契約に関連する、資産化した CU36,000 の手数料は便益が生じる 5 年間にわたり償却される。契約が更新される時点で、資産化した更新に関する CU8,000 の手数料は、2 年間の更新期間にわたり償却される。手数料は以下のように償却される。

CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
当初手数料	7,200	7,200	7,200	7,200	7,200
更新手数料	—	—	—	4,000	4,000
償却費合計	7,200	7,200	7,200	11,200	11,200

よくある質問

設例 9-5 —— 資産化された契約コストの償却方法(続き)

第 2 法

当初契約に関する、資産化した CU36,000 の手数料を 2 つの構成要素に区分する。すなわち、更新時に支払われた手数料に見合う CU12,000(すなわち、CU600,000 の当初契約のうち 2%の料率に見合う手数料の金額)と見合わない金額 CU24,000 とに区分する。企業は CU12,000 の部分を当初契約期間の 3 年にわたり償却し、CU24,000 は便益をもたらす 5 年の期間にわたり償却する。契約が更新された時点で、資産化した更新に係る手数料 CU8,000 は、2 年の更新期間にわたり償却する。手数料は以下のように償却される。

CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
当初手数料 (見合わない部分)	4,800	4,800	4,800	4,800	4,800
当初手数料 (見合う部分)	4,000	4,000	4,000	4,000	4,000
更新手数料	—	—	—	4,000	4,000
償却費合計	8,800	8,800	8,800	8,800	8,800

質問9-20: 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⁴⁰⁰。

設例 9-6 —— 資産化された契約コストの配分

あるテクノロジー企業が、期限の定めのないソフトウェア・ライセンス及び契約後 1 年のサポートに関する契約(PCS)を CU600,000 で契約する。独立販売価格を基に全体の取引価格のうち CU500,000(83%)をライセンスに、CU100,000(17%)を PCS に配分する。同社は 4%の手数料を営業担当者に支払い、それを契約獲得の増分コストであることから IFRS 第 15 号に従って資産化しなければならないと判断する。同社は、CU24,000 の販売コミッションをライセンスと PCS に配分し、それぞれの履行義務について便益が生じると見込まれる期間にわたり当該コミッションを償却する必要があると結論付ける。企業は各履行義務の取引価格に占める割合と整合するように CU20,000(83%)をライセンスに、CU4,000(17%)を PCS に配分する。

資産化された契約コストの配分については他の方法も適切となると考えられる。たとえば、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、そ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ことを裏付ける客観的な証拠を揃え、資産化された契約コストを履行義務に配分する際に用いた方法を一貫して適用する必要がある。

さらに、上述のとおり、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)。

⁴⁰⁰ 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日付)

よくある質問

質問9-21: 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パターン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するのに貢献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、一定水準を達成させることになった最後の契約だけに配分し、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、一定水準を達成させることになった最後の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として指摘されている。場合によっては最初の選択肢の方が2番目の選択肢より適用が容易でより直感的に正しいとされるかもしれないが、TRGのアジェンダ・ペーパーは、いずれの方法も可能であると述べている。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たわけではない。

TRGアジェンダ・ペーパーにおける以下の例を考える。

一定の閾値が設定されている資産化された支払手数料の償却例

企業が、年間の契約獲得数に応じて営業担当者が受け取る手数料の金額が増加する手数料制度を導入している。この例では、最初の契約を獲得した時点で最初の手数料が支払われる。その後はすでに支払われた手数料を考慮した上で、契約件数が閾値に達した時点で、閾値ごとに一定の割合で増加する手数料が、以下のように支払われる。

1 契約 CU3,000 の手数料

10 契約 計 CU5,000 の手数料(すでに支払われた CU3,000 を含む)

15 契約 計 CU10,000 の手数料(すでに支払われた CU5,000 の手数料を含む)

ある従業員が当期に 11 の新規契約を獲得すると仮定する。

質問 9-7 で説明しているように、FASB の TRG メンバーは、一定の閾値が定められる手数料の支払いは、顧客との契約を獲得する際の増分コストであり、企業にそれらの手数料の支払いに関する負債が発生する場合、当該コスト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。

適用可能な選択肢の 1 つは、当期に支払いが見込まれる手数料の合計金額を見積もり、契約が締結されるにつれ、手数料と同額を資産化することである。この例では、企業は、当該従業員は当期に 11 契約を獲得すると見積もっており、支払う手数料の合計は CU5,000 になると見込んでいる。企業は各契約が締結される時点で CU455(すなわち、計 CU5,000 の手数料を 11 契約で除する)を資産化する。資産化した金額は、それぞれの契約の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却される。すなわち、最初の契約に関し資産化した CU445 は、最初の契約の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却され、2 番目の契約に関し資産化した CU455 は、2 番目の契約の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却される。

もう 1 つの選択肢は、最初の契約の締結時点で手数料 CU3,000 を資産化することである。この金額は、当該契約(すなわち最初の契約)に伴う顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却される。その後は、企業が 2 番目から 9 番目の契約を締結しても、手数料の次の段階にまだ到達しないことから、追加コストの資産化を行わない。10 番目の契約が締結された時点で、手数料費用の CU2,000 を資産化する。この金額は、当該契約(10 番目の契約)の顧客との関係が見込まれる期間にわたり償却される。

よくある質問

質問9-22: 更新契約を獲得する際の増分コストについて認識される資産の償却を、いつの時点で開始すべきか？

上記の質問9-18で説明したように、当初契約の手数料と同等である契約更新に係る支払手数料について認識した資産は、更新契約の期間にわたり償却し、企業が関連する財又はサービスを顧客に移転するにつれ、費用を認識する。

我々は、契約更新に係る手数料の償却を、更新期間が開始する前に開始すべきではないと考えている。以下の設例を考える。

設例 9-7 — 資産化された契約コストの償却

2018年1月1日、企業が、2020年12月31日に終了する3年間のサービス契約を顧客と締結する。顧客が契約に署名する時点で、企業は、契約獲得に対しCU50,000の販売手数料を販売担当従業員に支払う。2020年9月30日に、企業は2021年1月1日から契約をさらに3年間更新する交渉を行い、当初に支払った販売手数料と同等の更新手数料を販売担当従業員に支払う。更新した契約に関して、2021年1月1日より前にサービスの移転を行うことはなく、企業が更新手数料に関連する資産の償却を2021年1月1日より前に開始することもない。

質問9-23: 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⁴⁰¹。契約コストの分類及び表示を具体的に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⁴⁰²。

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は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は資産(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。

さらに、契約を獲得するためのコストから生じるキャッシュ・フローの分類(営業活動によるキャッシュ・フローとすべきか、それとも投資活動によるキャッシュ・フローとすべきか)を検討する場合、企業はIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の規定、それも特にIAS第7号16項(a)の規定を検討する必要がある。

⁴⁰¹ IAS第38号第3項(i)

⁴⁰² IAS第8号第10項-第12項

よくある質問

- ▶ 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別の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、損益計算書における当該コストの表示とキャッシュ・フロー計算書における関連キャッシュ・フローの表示は、一貫していなければならないと考えている。

資産化された契約コストについては減損評価の対象となる(セクション9.3.4を参照)。減損損失は純損益に計上するが、それらを基本財務諸表のどの位置に表示すべきかについては、IFRS第15号は何も述べていない。我々は、減損損失の表示と償却費用の表示とが一貫していれば、それは適切であると考えている。

9.3.4 資産化されたコストの減損(2018年10月更新)

資産化した契約コストは、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。減損損失の純損益への計上に関する詳細は質問 9-23 を参照されたい。

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⁴⁰³。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・フローを見積も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⁴⁰⁴。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⁴⁰⁵。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⁴⁰⁶。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(セクション 5 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。

⁴⁰³ 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日付)

⁴⁰⁴ IFRS 第 15 号第 99 項

⁴⁰⁵ IFRS 第 15 号第 101 項(a)、第 102 項

⁴⁰⁶ IFRS 第 15 号第 49 項

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。資産化された契約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⁴⁰⁷。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⁴⁰⁸。

FASB との差異

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。

よくある質問

質問9-24: 企業は資産化された契約コストについてどの程度の頻度でIFRS第15号に従って減損評価を行うべきか?

IFRS第15号は、資産化された契約コストの減損評価をどの程度の頻度で行うべきかについては明確に述べていない。我々は、各報告期間の末時点で資産化された契約コストが減損していることを示す兆候があるか否かを評価する必要があると考える。これは、IAS第36号が適用される資産について減損の兆候があるか否かを評価するIAS第36号第9項の規定に整合する。

⁴⁰⁷ IAS 第 36 号第 109 項 - 第 125 項

⁴⁰⁸ 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。IFRS 第 15 号の規定の多くで、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、IFRS 第 15 号に従って会計方針の開示について再検討しなければならなかった⁴⁰⁹。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 1.3 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:IFRS 第 15 号の表示及び開示に関する規定」を参照されたい⁴¹⁰。

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。

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となった。たとえば、企業によっては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ため、開示を行うために必要なデータを収集することの難しさに直面した。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、方針及び手続を整備することが重要になる。

FASB との差異

米国会計基準では、公開事業体及び非公開事業体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、非公開事業体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、公開事業体(public entity)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のコンデュイト・ボンド債務者(conduit bond obligor)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 号は公開事業体と非公開事業体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。

⁴⁰⁹ IAS 第 1 号第 117 項

⁴¹⁰ ey.com/IFRS のウェブサイトから閲覧可能

10.1 契約資産及び契約負債の表示規定（2019年9月更新）

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づいている。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貸借対照表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しなければならない。

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。

[参照: 設例 38、51 及び 52]

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わなければならない（第 113 項(b)も参照）。

[下記も参照: 結論の根拠 BC322 項 設例 39]

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[参照: 結論の根拠 BC323 項から BC326 項]。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。

[参照: 設例 39 及び 40 も]

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。

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（それらに重要がある場合）貸借対照表において契約資産及び契約負債とは区別して表示する、又は財務諸表の注記に別個に開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）。

契約資産と債権の区別

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⁴¹¹。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。

⁴¹¹ IFRS 第 15 号 BC323 項-BC324 項

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⁴¹²。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 カ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因は質問 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。

2015 年 12 月、IASB は、企業がある一時点で財の支配を顧客に移転しているが、受け取る権利を有する対価は、将来決定される市場価格(例:コモディティ価格)を条件とするというような契約への IFRS 第 15 号の適用方法を議論した。この例では独立した組込デリバティブは存在しない(すなわち契約全体が IFRS 第 15 号の適用範囲内である)と仮定している。この論点を議論する中で IASB は、債権の認識を妨げる可能性がある条件の性質を明確化した。具体的には IASB は、市場価格の変化のみを理由に生じる変動性は、企業が債権を認識するのを妨げる条件には該当しないということで合意した。すなわち、企業はすでに履行しており、対価の支払い期日前に、他に何か(すなわち将来事象)が発生する必要はないからである。将来の価格の存在は、事象の発生を求めるものではなく、時の経過のみに依存する。企業が受領する金額が支払日にならないと分からないとしても、コモディティ価格の変動により、企業の対価に対する権利が変わることはない。つまり、企業の対価を**受け取る権利**に関しては、不確実性は存在しないと言える。したがって、企業の対価に対する権利は、IFRS 第 15 号の規定に照らせば無条件である。よって財の支配を顧客に移転することで企業がその履行を果たす場合、IFRS 第 9 号に従って債権を認識する(IFRS 第 15 号の変動対価に関する制限をもはや適用する必要はなくなる)⁴¹³ 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、両者の区別は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⁴¹⁴。

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⁴¹⁵。

⁴¹² IFRS 第 15 号 BC325 項

⁴¹³ 2015 年 12 月 IASB 会議、アジェンダ・ペーパー 74「対価が将来の市場価格により変動する場合の変動対価の見積りの制限」; IASB Update、2015 年 12 月、IASB のウェブサイトで見覧可能

⁴¹⁴ IFRS 第 15 号 BC323 項

⁴¹⁵ IFRS 第 15 号第 109 項

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結ぶ。この契約は、顧客が 20X9 年 1 月 31 日に CU1,000 の対価を前払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。

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 ——企業の履行につい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結ぶ。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 を移転する約束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

流動と非流動の比較

流動性基準で貸借対照表を表示しない場合、企業は貸借対照表において契約資産又は契約負債を流動もしくは非流動のいずれかに区分表示する必要がある。IFRS 第 15 号はこの分類を定めていないため、企業は IAS 第 1 号の規定を検討する必要がある。

流動又は非流動の区分は、企業の営業循環期間の長さにより決まる。IAS 第 1 号は、企業の営業循環期間とは、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、と説明している。しかし、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、その期間を 12 カ月と想定する⁴¹⁶。IAS 第 1 号は、企業の営業循環期間が「明確に識別できる」かどうかをどのように判断すべきかに関するガイダンスを提供していない。企業によっては、財を生産する、又はサービスを提供するのにかかる時間が顧客ごとに大幅に異なる。その場合、どの期間が正常営業循環期間になるのかを判断することが困難となる。したがって、企業はすべての事実と状況を検討し、営業循環期間が明確に識別できるか、または一律に 12 カ月を営業循環期間とすることが適切となるのかを判断する必要がある。この評価は、IFRS 第 15 号が適用される顧客との契約から生じるその他の資産及び負債(例: 契約を獲得又は履行するための資産化された契約コスト)にも影響を及ぼす。

したがって、企業は、契約条件、事実及び状況に照らして、契約資産又は契約負債が流動もしくは非流動のいずれに分類されるかを評価することになるが、その際には以下を検討する。

- ▶ 契約資産: 支払期日がいつ訪れるか(例: 顧客と合意した支払時期)
- ▶ 契約負債: 企業はいつの時点で履行義務を充足する予定か

この評価では、契約資産又は契約負債について、一方を流動に、他方を非流動に分類する必要が生じる可能性がある。

⁴¹⁶ IAS 第 1 号第 68 項、第 70 項

契約資産の減損

当初認識後、契約資産は債権と同様、IFRS 第 9 号に従い減損評価の対象となる。IFRS 第 9 号の結論の根拠 BC5.134 項は、「契約資産に係る信用リスクに対するエクスポージャーは、営業債権のそれに類似している」と IASB が捉えたため、契約資産は IFRS 第 9 号の減損に関する規定の対象になることを明確にしている⁴¹⁷。IFRS 第 9 号の予想信用損失は、契約上のキャッシュ・フローと期待キャッシュ・フローの差額が焦点になる⁴¹⁸。しかし、現金以外の対価を受け取る権利からキャッシュ・インフローが生じることはなく、よって、企業が受け取る権利を有する対価が現金以外である場合には判断が求められる。企業はまだ現金以外の対価となる資産はを保有しておらず、たとえば IAS 第 36 号の減損規定が直接的に適用されることはない。

IFRS 第 9 号の減損規定を契約資産に適用する場合、企業は現金以外の対価を受領できない可能性(すなわち不履行リスク)を検討する。しかしこの場合、企業が受け取る権利を有する原資産の潜在的な減損を考慮する必要はない。よって、企業は、IFRS 第 9 号の減損規定を適用する場合、受け取る権利を有する現金以外の対価の価値をキャッシュ・インフローの代替として用いることを検討する必要がある。

上記セクション 5.5.2 で説明しているように、債権に関する減損損失は、IAS 第 1 号の規定に沿って表示し、IFRS 第 7 号の開示規定が適用される⁴¹⁹。さらに下記 10.2 で説明するように、IFRS 第 15 号は、そのような金額は、他の契約から生じる減損損失とは区別して開示しなければならない、と定めている⁴²⁰。これらの規定は契約資産の減損損失にも適用される。

債権の当初測定

IFRS 第 9 号は、IFRS 第 15 号が適用される契約から生じる債権に関し、重要な金融要素が存在するかどうかにより異なる当初測定規定を定めている。

- ▶ 重要な金融要素が存在する場合、債権は当初、公正価値で測定される⁴²¹。
- ▶ 重要な金融要素が存在しない場合(また企業が IFRS 第 15 号第 63 項の実務上の簡便法を用いている場合、債権は取引価格で当初認識し、IFRS 第 15 号に従って測定する⁴²²。

当初測定時に IFRS 第 9 号に基づく債権の測定値と、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。

債権が公正価値で当初測定される場合、数多くの理由で IFRS 第 15 号による取引価格と異なる。(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、判断を要する(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(詳細はセクション 10.5.1 を参照)⁴²³。

⁴¹⁷ IFRS 第 9 号 BC5.134 項

⁴¹⁸ IFRS 第 9 号 B5.5.29 項

⁴¹⁹ IFRS 第 7 号第 35A 項(a)

⁴²⁰ IFRS 第 15 号第 113 項(b)

⁴²¹ IFRS 第 9 号第 5.1.1 項

⁴²² IFRS 第 9 号第 5.1.3 項

⁴²³ IFRS 第 15 号第 113 項(b)

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⁴²⁴。

正味の契約資産ポジション又は契約負債ポジションを算定したのち、企業は、貸借対照表に流動として表示すべきか、それとも非流動として表示すべきか、その分類についてIAS第1号の規定を考慮することになるが、(本セクションで説明するとおり)流動性基準で貸借対照表の表示を行う場合はその限りではない。

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、他の貸借対照表項目(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。

⁴²⁴ 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10.5.1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(セクション5.4.1を参照)⁴²⁵。

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(セクション3.4.1参照)。

この種の契約の変更が生じる場合、既存の契約が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。契約変更日時点で貸借対照表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9-11を参照されたい。

⁴²⁵ 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。

しかし、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 顧客との契約から生じる収益の表示規定(2019年9月更新)

IASB は、顧客との契約に関する収益の額について企業は以下のように区別して表示又は開示しなければならないとした⁴²⁶。

- ▶ IFRS 第 15 号第 113 項(a)は、IFRS 第 15 号に従って顧客との契約から認識した収益を、他の源泉から生じた収益とは区別して開示(又は包括利益計算書に表示)しなければならないと定めている。
たとえば、設備を販売・リースする大手の設備製造企業は、これらの取引から生じる金額を区別して表示(又は開示)しなければならない。
- ▶ IFRS 第 15 号第 113 項(b)はまた、顧客との契約から生じる減損損失を、包括利益計算書において区別して表示していない場合、他の減損損失から区別して開示しなければならないと定めている。結論の根拠に示されるように、IASB は顧客との契約に関する減損損失を区分して開示することにより、財務諸表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⁴²⁷。

他の基準で定められる又は容認される場合を除き、IAS 第 1 号は、損益計算書又は包括利益計算書において収益及び費用を相殺することを認めていない⁴²⁸。

IFRS 第 15 号の取引価格の算定に関する規定を適用した結果、企業が認識する収益には、たとえば、企業が顧客に提示した営業値引き又は数量リポートを相殺した額が含まれている場合がある。同様に、通常の営業の過程で、企業は、主たる収益創出活動に付随する収益を生み出さないその他の取引を実施することもある。ここで、企業が「同じ取引について生じた収益と関連する費用を相殺して(中略)取引の結果を」表示することにより、こうした取引又はその他の事象の実質をより反映するのであれば、IAS 第 1 号は相殺表示することを容認している⁴²⁹。IAS 第 1 号に記載されている例示では、非流動資産の処分により生じる利得及び損失を、当該資産の帳簿価額及び関連する販売費用を、処分に係る対価から控除して表示している⁴³⁰。

⁴²⁶ IFRS 第 15 号 BC332 項

⁴²⁷ IFRS 第 15 号 BC334 項

⁴²⁸ IAS 第 1 号第 32 項

⁴²⁹ IAS 第 1 号第 34 項

⁴³⁰ IAS 第 1 号第 34 項(a)

よくある質問

質問10-7: 損益計算書において、IFRS第15号の適用対象とならない収益 (income) を、収益 (revenue) として表示することはできるか?

状況による。企業は収益の定義を考慮する必要がある。IFRS第15号は収益 (revenue) を「企業の通常の活動の過程で生じるもの」と定義しているが、一定の収益契約については適用対象外としている(例:リース)。(IFRS第15号の公表時点で適用されていた)2010年「財務報告に関する概念フレームワーク」によると、収益は企業の通常の活動の過程で生じ、売上、報酬、金利、配当、ロイヤリティや賃料など、さまざまな名称が用いられていた⁴³¹。

したがって、IFRS第15号が適用されることのない対価を通常の活動の過程で受領する場合、企業は損益計算書において、その収入を収益として表示することができるが、その収入は、損益計算書においては顧客との契約から生じる収益とは区別して表示する、又は注記において区別して開示する必要がある。これは、上述の通り、企業は、顧客との契約から生じる収益をその他の源泉から生じる収益と区別して、包括利益計算書に表示又は注記として開示しなければならないからである。

IFRS第15号は、「顧客との契約から生じる収益」という表現を使用することを明確には求めている。したがって企業は財務諸表において、IFRS第15号が適用される取引から生じる収益を記述するのに異なる用語を使用することもできる。しかし、使用する用語は、誤解を与えるものではなく、利用者が顧客との契約から生じる収益とその他の源泉から生じる収益とを区別できるものでなければならない。

10.3 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要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。返品権及び重要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。

よくある質問

質問10-8: 企業はどのように配送及び取扱コストを損益計算書に表示すべきか?

企業はIFRS第15号に従って、配送及び取扱が、別個の顧客に約定したサービスになるのか、それともそれらは財を移転する約定を履行するための活動なのかを判断する必要がある(セクション4.1を参照)。顧客が関連する財の支配を獲得する前に配送及び取扱活動が行われる場合、それらは、財の支配を移転する約定を履行するための活動になる。配送及び取扱活動が、顧客が関連する財の支配を獲得した後に実施される場合、配送及び取扱は別個の顧客に約定したサービスとなり、企業はサービスの提供に関し本人として行為を行っているのか、それとも代理人として行為を行っているのかを判断する必要がある。

企業が、配送及び取扱活動が別個の顧客に約定した財又はサービス(財の支配を移転する約定又は配送及び取扱サービスを提供する約定)に関連するものであり、企業は(代理人ではなく)本人であると判断する場合、我々は関連するコストを売上原価に分類すべきであると考えている。収益に係る履行義務を行うためにコストが発生しているからである。しかし、企業が、配送及び取扱を、顧客に約定した別個のサービスであり、サービスの提供に際して代理人として行為を行うと判断する場合、配送及び取扱サービスに関し認識する収益は、関連するコスト控除後の金額となる。

我々は、配送及び取扱コストが顧客に約定した財又はサービスに関連するものでない場合、それらの分類の仕方を決めるのに判断が必要になると考えている。IFRSは、企業のそれらのコストの分類の仕方について具体的に定めていないからである。IFRS第15号には具体的に規定されていないものの、重要となる場合には、企業はそれらのコストの額と表示項目、もしくはそれらを含む損益計算書上の項目を開示すべきであると考えている。

⁴³¹ 2010年財務報告に関する概念フレームワーク、第4.29項:2018年財務報告に関する概念フレームワークのBC4.96項;(2020年1月1日以降開始する事業年度から)適用、2018年財務報告に関する概念フレームワークには収益、利得及び損失に関する議論はもはや含まれていない。しかし、IFRS第15号の収益の定義に変更はない。IASBは、そうした説明が取り除かれたことで実務が変わるとは考えていない。

よくある質問

質問10-9: 資産化した契約コスト及びその償却費は、財政状態計算書、損益及びその他の包括利益計算書のそれぞれにおいてどのように表示すべきか？

セクション9.3.3の質問9-23を参照。

10.4 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、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 項参照)
 - (c) 第 91 項又は第 95 項に従って顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産(第 127 項から第 128 項参照)

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⁴³²。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

企業は各報告期間において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、損益計算書及び貸借対照表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。

⁴³² IFRS 第 15 号 BC327 項、BC331 項

10.5 具体的な開示規定

下記の表は開示規定をまとめたものであり、カテゴリ別によりその詳細を示している。

カテゴリ	サブカテゴリ / タイプ	求められる開示*
顧客との契約	顧客との契約 定量的	<p>損益計算書に別個に表示されていない場合:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 顧客との契約から認識した収益の額(すなわち IFRS 第 15 号)をその他の源泉の収益と区別して開示 ▶ 顧客との契約から生じた減損損失をその他の減損損失と区別して開示
	収益の分解 定量的及び定性的	<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 ▶ 収益の分解に関する開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報(企業が IFRS 第 8 号「事業セグメント」を適用する場合)との関係を、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
	契約残高 定量的及び定性的	<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と期末残高 ▶ 当報告期間に認識した収益のうち期首時点の契約負債残高に含まれていたもの ▶ 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と契約負債に及ぼす影響についての説明 ▶ 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関する説明
	履行義務 定量的及び定性的	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業の履行義務に関する情報(例: 履行義務を充足する通常の時点、重要な支払条件、財及びサービスの内容、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) ▶ 当報告期間に、過去の期間に充足された(又は部分的に充足された)履行義務から認識した収益 ▶ 報告期間末現在で未充足の(又は部分的に未充足)履行義務に配分した取引価格の総額及び関連する収益が認識されると想定する時期の説明(一定の選択可能な免除措置も適用可能)

カテゴリー	サブカテゴリー / タイプ	求められる開示*
重要な判断	N/A 定性的	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 以下をはじめとする、履行義務の充足の時期、取引価格及び履行義務への配分額を決定する際の判断（及びその変更）： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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に使用した方法及び当該方法が財及びサービスの移転の忠実な表現となる理由の説明 ▶ 一時点で充足される履行義務について、財又はサービスに対する支配を顧客が獲得するかを評価する際に行った重要な判断 ▶ 変動対価の見積り、貨幣の時間価値を考慮した対価の調整、現金以外の対価の測定及び変動対価の制限を課すために用いた方法、インプット及び仮定 ▶ 独立販売価格を見積もるために用いた方法、インプット及び仮定ならびに配分に関する例外規定の使用 ▶ 返品及び返金の義務及びその他の類似する義務を測定するために用いた方法、インプット及び仮定
契約の獲得又は履行するためのコスト	N/A 定量的及び定性的	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 契約を獲得又は履行するためのコストを算定する際に行った判断 ▶ 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法 ▶ 資産化された契約コストの期末残高 ▶ 当報告期間に認識した償却額及び減損損失額
実務上の簡便法	N/A 定性的	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 以下の実務上の簡便法の使用： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 重要な金融要素の有無に関する実務上の簡便法 ▶ 契約獲得の増分コストの費用化に関する実務上の簡便法

* セクション 10.4 で説明しているように、IASB は、企業が開示目的を達成するのに役立つ開示に関する規定を IFRS 第 15 号に含めることとした。しかし、その開示規定は、規定が遵守されているかを確認するための最低限のチェックリストになると考えるべきではない。期中の開示に関する規定の情報はセクション 10.7 を参照されたい。

10.5.1 顧客との契約（2019年9月更新）

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。

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、収益に関し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、IFRS 第 15 号は、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までは要求していない。

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、最高経営意思決定者が定期的レビューする情報）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[参照:IFRS 第 8 号第 7 項]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。なぜならば、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いて、収益を区分することを意図していたからである。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⁴³³。

企業は収益の分解の区分を決定するにあたり、財務諸表の利用者に有益となる収益の分解の適切な水準を決めるために、それぞれの収益源泉ごとに特有なリスク要因を分析する必要がある。特定のリスク要因が、収益認識及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に变化を与える可能性がある場合、こうしたリスク要因は上記評価の一環として考慮しなければならない。

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。

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⁴³⁴。企業が IFRS 第 8 号を適用する場合、IFRS 第 15 号第 115 項に従って、収益の分解情報と各報告セグメントの収益情報との間の関係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。

⁴³³ IFRS 第 15 号 B87 項、BC336 項

⁴³⁴ IFRS 第 15 号 BC340 項

弊社のコメント

規制当局は、企業が開示目的を満たしているかどうかを評価するために、一般に公開される情報（例：投資家向けプレゼン資料、プレスリリースなど）をレビューする。IFRS 第 15 号 B88 項に従って、企業は財務諸表以外で開示される情報、最高経営意思決定者が定期的にレビューする情報及び企業の財務業績を評価する又は資源配分の決定を行うために企業又は財務諸表の利用者が使用する類似の情報はじめ、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かを検討する必要がある。

上述のように財務諸表の利用者にとって有益となる収益の分解の適切な水準を決めるのに、企業はそれぞれの収益の性質に伴う特定のリスク要因を分析すべきである。収益の性質ごとにリスク要因が異なる場合、特定のリスク要因は収益の分解の際に参考となる。

IFRS 第 15 号と IFRS 第 8 号はその目的が異なるということに留意する必要がある。IFRS 第 8 号の事業セグメントの報告に関する規定の目的は、企業が従事する事業活動、及び企業が事業を行う経済環境の性質や財務的な影響を、財務諸表利用者が評価できるようにすることである⁴³⁵。これらの開示規定は、最高経営意思決定者（例：最高経営責任者、最高業務責任者など）が資源を事業セグメントにどのように配分しているのか、及び業績をどのように評価しているのかを基礎としている⁴³⁶。状況によっては一定の集約も認めている。それに対し、IFRS 第 15 号の開示規定は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローが経済的要因にどのように影響されるかが焦点であり、IFRS 第 8 号と同様の集約に関する規定を定めていない。上述のとおり、企業が IFRS 第 8 号で要求される事業セグメントに加えて、分解した収益の開示が必要であると判断した場合には、企業は IFRS 第 15 号に従ってその関連性を説明しなければならない。

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 号の第 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。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）。

⁴³⁵ IFRS 第 8 号第 20 項

⁴³⁶ IFRS 第 8 号第 5 項 (b)

IFRS 第 15 号からの抜粋

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

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⁴³⁷。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設けることとした。

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。
- 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）
 - 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
 - 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、履行義務の充足の時期（第 119 項(a)参照）が通常の支払時期（第 119 項(b)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。

⁴³⁷ IFRS 第 15 号 BC341 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

- 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) 収益に対しての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⁴³⁸。

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。この開示規定は、知的財産のライセンスとの交換で、報告期間に収益として認識されることになるが、過去の期間に充足された(部分的に履行された)履行義務に関し、顧客から受領する売上高ベース及び使用量ベースのロイヤリティ(例:当期に認識されるが、過年度に顧客に移転された使用权ライセンスに関連する売上高ベースのロイヤリティ)に適用する。結論の根拠で述べられているとおり、IASB は、この情報は財務諸表の他の箇所を提供されておらず、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⁴³⁹。

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、貸借対照表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。

	20X0 年	20X9 年	20X8 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。

⁴³⁸ IFRS 第 15 号 BC346 項

⁴³⁹ IFRS 第 15 号 BC347 項

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。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。

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」の記述のみで、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が説明されていないとの批判があった⁴⁴⁰。この批判に対処するために、IFRS 第 15 号は履行義務に関してより記述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。

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) 重大な支払条件(たとえば、通常の支払期限、契約に重大な金融要素があるかどうか、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) 企業が移転を約束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

[参照: 結論の根拠 BC354 項]

(ii) 定性的情報を使用した方法[参照: 設例 43]

[参照: 結論の根拠 BC51 項及び BC348 項から BC350 項も]

⁴⁴⁰ IFRS 第 15 号 BC354 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

残存履行義務に配分した取引価格

- 120 企業は、残存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
[参照: 設例 42 契約 B 及び C]

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。[参照: 設例 42 契約 A]

[参照: 結論の根拠 BC352 項]

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 項参照）。

[参照: 設例 42 契約 C]

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、また多額の未認識の収益が存在する長期契約において有用であるとコメントしたと述べている⁴⁴¹。さらに 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、企業間の比較可能性がない場合がある。

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⁴⁴²

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、いまだ行使されていないオプションに係る重要な権利（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。

⁴⁴¹ IFRS 第 15 号 BC348 項-349 項

⁴⁴² IFRS 第 15 号 BC350 項

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、実務上の簡便法も定めており、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（IFRS 第 15 号第 121 項参照）に定められる請求権に関する実務上の簡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する必要はないとした。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、請求権に関する簡便法を用いると、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⁴⁴³。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簡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⁴⁴⁴。

弊社のコメント

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の変更となる可能性が高い。企業は関連する情報を収集し開示するための適切な体制、方針と手続及び内部統制を整備する必要がある。

FASB との差異

ASC 第 606 号は、IFRS 第 15 号 121 項に定められる任意の実務上の簡便法に相当する任意の免除措置を定めている。しかし ASC 第 606 号は、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（従前は実務上の簡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、ある企業が、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 カ月に 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。

IE214 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。

⁴⁴³ IFRS 第 15 号第 121 項

⁴⁴⁴ IFRS 第 15 号第 122 項

IFRS 第 15 号からの抜粋

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 カ月に 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 カ月当たり 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) $CU4,800 = CU400 \times 12$ カ月			
(b) $CU2,400 = CU400 \times 6$ カ月			

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 カ月当たり 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 回限りの変動対価の支払額(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っている。IFRS 第 15 号の第 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 = $CU3,150 (CU100 \times 24 \text{ カ月} + \text{変動対価 } CU750)$ 1 年当たり CU1,575 で 24 カ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 カ月分)			

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、ある企業が、CU10 百万の固定対価で商業ビルを建設する契約を顧客と結ぶ。このビルの建設は、企業が一定の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 カ月から 18 カ月にわたり発生すると見込まれる。」

よくある質問

質問10-10: 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簡便法を適用して、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簡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簡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。

10.5.2 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⁴⁴⁵。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⁴⁴⁶。

⁴⁴⁵ IFRS 第 15 号 BC355 項

⁴⁴⁶ 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、一定の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、約束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描写する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額の決定

企業は、契約に関する取引価格を見積もるにあたり、特にそれらの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、独立販売価格の見積りを含む、取引価格の配分において重要な判断が求められる可能性がある。たとえば、企業は、顧客の選択権が重要な権利を生じさせ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もる際に判断を行う可能性が高い。

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⁴⁴⁷。

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(約束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

⁴⁴⁷ 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であろう。多様な契約を締結している企業は、取引価格を算定しそれを履行義務に配分するために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続が整備されているかどうかを確認する必要がある。

10.5.3 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、財務諸表の利用者が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理解できるように、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。これらの開示規定は以下を定めている

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。

よくある質問

質問10-11: 資産化された契約コスト及びその償却を、貸借対照表及び損益計算書にそれぞれどのように表示すべきか?

セクション9.3.3の質問9-23の回答を参照されたい。

10.5.4 実務上の簡便法

IFRS 第 15 号には、いくつか実務上の簡便法が設けられている。IFRS 第 15 号は、このうち次の 2 つの実務上の簡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)重要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簡便法(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簡便法(セクション 9.3.1 を参照)。

さらに、企業は、IFRS 第 15 号第 121 項に定められる開示にかかる実務上の簡便法(同項の条件のうち 1 つでも満たされる場合には残存する履行義務に関する情報を開示しなくてもよいと定めている—セクション 10.5.1 を参照)を使用した場合にはその旨を開示しなければならない。IFRS 第 15 号はそれ以外にも実務上の簡便法を定めているので、企業は自らが使用するその他の実務上の簡便法に関する開示規定についても慎重に検討する必要がある。

10.6 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。

10.7 期中財務諸表における開示

IAS 第 34 号は、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⁴⁴⁸。本開示規定の詳細についてはセクション 10.5.1 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が求められる⁴⁴⁹。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、又は減損損失の戻入れが含まれる⁴⁵⁰。

FASB との差異

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。

⁴⁴⁸ IAS 第 34 号第 16A(1)項

⁴⁴⁹ IAS 第 34 号第 15 項

⁴⁵⁰ 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

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、限定的な例外はあるが、顧客とのすべての契約に対して適用される。			
		表示			
483	IFRS 15.105	対価を受け取る無条件の権利は、債権として契約資産とは区別して表示しているか	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.108	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だけが要求される場合には、無条件となる。たとえば、企業は、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、企業は債権を認識する。企業は、IFRS 第 9 号に従い債権を会計処理しなければならない。			
484	IFRS 15.108	顧客との契約から生じた債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号に従って測定した債権の金額と、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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
485	IFRS 15.107	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(債権として表示している金額を除く)として表示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.107	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対価を受け取る権利をいう。企業は IFRS 第 9 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)。			
486	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取る無条件の権利(すなわち、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受け取っているもの(又は対価の金額の期限が到来しているもの)をいう。			
487	IFRS 15.109	契約資産を他の名称で開示している場合には、財務諸表利用者が債権と契約資産を区別できるように十分な情報を提供しているか。			
	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、財政状態計算書において他の表示科目を用いることを妨げない。			
		契約に重要な金融要素が含まれる場合			
488	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る収益と区別して包括利益計算書において、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			
489	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、企業が、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開示することである。			
	IFRS 15.111	開示の目的を満たすために必要な詳細さのレベルと、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について検討しなければならない。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、開示を集約又は分解しなければならない。			
	IFRS 15.112	他の基準に従い情報を提供している場合については、IFRS 第 15 号に従い開示する必要はない。			
490	IFRS 15.110	IFRS 15.110 に定められる開示目的を達成するために、以下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)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		b. 当該契約に IFRS 第 15 号を適用する際に行った重要な判断及び当該判断の変更(IFRS 15.123 から 126 を参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		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から認識した資産(IFRS 15.127 から 128 を参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

		Disclosures made		
		Yes	No	N/A
		顧客との契約		
491	IFRS 15.113	当報告期間について以下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した収益。この金額は他の源泉からの収益と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債権又は契約資産について(IFRS 第9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	
		収益の分解		
492	IFRS 15.114	顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュの性質、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描写するような区分に分解しているか。		
	IFRS 15.B87	IFRS15.114は、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経済的要因によってどのように影響を受けるのかを描写する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応じて決まる。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目的を達成できる企業もある。		
	IFRS 15.B88	収益の分解に用いる区分(複数の区分)の種類を選択するにあたって、企業は、以下のすべてを含め、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の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、年次報告書又は投資家向けの発表)	
		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	適切となり得る区分の例として、以下のものが挙げられるが、これらに限定されない。		
		(1)	財又はサービスの種類(たとえば、主要な製品ライン)	
		(2)	地理的区分(たとえば、国又は地域)	
		(3)	市場又は顧客の種類(たとえば、政府と政府以外の顧客)	
		(4)	契約の種類(たとえば、固定価格と実費精算契約)	
		(5)	契約の存続期間(たとえば、短期契約と長期契約)	
		(6)	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)	
		(7)	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)	
493	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)分解した収益の開示と、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ているか。		
		契約残高		
494	IFRS 15.116	以下のすべてを開示しているか。		
		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.	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	
		c.	過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務から当報告期間に認識した収益(たとえば、取引価格の変動)	
495	IFRS 15.117 IFRS 15.119	履行義務の充足の時期(IFRS 15.119(a)参照)と通常の支払時期(IFRS 15.119(b)参照)がどのように関連するか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明しているか。こうした説明は、定性的情報によることができる。		

			Disclosures made		
			Yes	No	N/A
496	IFRS 15.118	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説明しているか。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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.118	<p>契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、以下のものがある。</p> <p>a. 企業結合による変動</p> <p>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。進捗度の測定値の変更、取引価格の見積りの変更(変動対価が制限されるかどうかの評価の変更を含む)又は契約変更から生じる調整を含む。</p> <p>c. 契約資産の減損</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>履行義務</p>			
497	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。これには以下のすべての事項の記述が含まれる。			
	IFRS 15.119	<p>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、サービスを提供につれて、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。</p> <p>b. 重要な支払条件</p> <p>たとえば、通常の支払期日、契約に重要な金融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 に従い通常制限されるかどうか</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.119	<p>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> <p>残存する履行義務に配分された取引価格</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
498	IFRS 15.120	企業は、残存する履行義務について以下のすべての情報を開示しているか。			
	IFRS 15.120	<p>a. 報告期間末日現在で未充足(又は部分的に未充足)の履行義務に配分された取引価格の総額</p> <p>b. 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、これを以下のいずれかの方法で開示している。</p> <p>(1) 残存する履行義務の残存期間に最も適した期間滞を使用した定量的ベースによる方法</p> <p>(2) 定性的情報を使用した方法</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.121	以下のいずれかの条件を満たす場合、実務上の便法として、履行義務に関して IFRS 15.120 が要求する情報を開示する必要はない。			
	IFRS 15.B16	<p>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。</p> <p>b. 企業が、当該履行義務の充足から生じる収益を IFRS 15.B16 に従い認識している。</p> <p>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>			
499	IFRS 15.122	IFRS 15.121 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、IFRS 15.120 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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		IFRS 第 15 号の適用する際の重要な判断			
500	IFRS 15.123	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、以下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。			
		a. 履行義務の充足の時期(IFRS 15.124 から 125 参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		b. 取引価格及び履行義務への配分額(IFRS 15.126 参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		履行義務の充足の時期の決定			
501	IFRS 15.124	一定期間にわたり充足する履行義務について、以下の両方を開示しているか。			
		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)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

			Disclosures made		
			Yes	No	N/A
502	IFRS 15.125	一時点で充足される履行義務について、顧客が約定した財又はサービスに対する支配を獲得した時点の評価する際に行った重要な判断を開示しているか。	<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決定					
503	IFRS 15.126	以下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。 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 b. 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価 c. 取引価格の配分。これには以下が含まれる (1) 約定した財又はサービスの独立販売価格の見積り (2) 契約の特定の部分への値引き(該当がある場合) (3) 契約の特定の部分への変動対価の配分(該当がある場合) 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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産					
504	IFRS 15.127	企業は、以下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 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"/>
505	IFRS 15.128	以下のすべてを開示しているか。 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(IFRS 15.91 又は IFRS 15.95 に従って)認識した資産の期末残高を、資産の主要区分別(たとえば、顧客との契約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の金額 c. 当報告期間に認識した減損損失の金額	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
実務上の便法					
506	IFRS 15.129	IFRS 15.63 に定められる重要な金融要素の存在に関する実務上の便法の使用を選択する場合には、その旨を開示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.63	実務上の便法として、契約開始時点で、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年以内となると見込んでいる場合には、約定した対価の金額を重要な金融要素の影響について調整する必要はない。			
507	IFRS 15.129	IFRS 15.94 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の使用を選択する場合には、その旨を開示しているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	IFRS 15.94	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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

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オプション(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オプション(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オプション(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オプション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 2.5
	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	拠出	セクション 2.5
	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 及び 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 3.5、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
	36	クレジット・カード	セクション 2.5
	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
	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、6.3 及び 8.3.1
	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 10.5.1
	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
	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 2.5
	48	追加の財又はサービスに関する顧客のオプション	セクション 3.2、4.1 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

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
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 2.5
	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 及び 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: 本書におけるIFRS解釈指針委員会の説明及び参照(2019年9月更新)

本付録は、IFRS 解釈指針委員会(IFRS IC)により説明された論点を含んでおり、当該論点は本書内で説明されている。参照されている適用される基準は、本書の執筆時において優先されていた基準を除外するものである。

説明された論点 (及び適用される基準)	IFRS ICにより 説明された日	アジェンダ・ ペーパー 番号	執筆時点での ステータス	IFRIC アップデート	適用する IFRS セクション
単一の資産の売却 不動産を含む企業 (IFRS 第 10 及び IFRS 15 号)	2019 年 6 月 11 日～12 日	6	現在のアジェンダに 関する項目	2019 年 6 月	セクション 2.5 の 質問 2～12
不利な契約であるか 否かを評価する際に 考慮される費用 (IAS 第 37 号)	2018 年 6 月 12 日 2018 年 3 月 13 日 2017 年 11 月 20 日 2017 年 9 月 12 日 2017 年 6 月 13 日	6 5 5 5D 4	IASB は 2019 年 5 月の 公開草案のフィードバック の要約について説明し、 2019 年下期に詳細の フィードバックについて 説明していた。	該当なし	セクション 9.2
契約を履行するための 研修費 (IFRS 第 15 号)	2019 年 9 月 17 日	2	2019 年 11 月 25 日ま でコメントを募集している 暫定的なアジェンダ決定	2019 年 9 月	セクション 9.3.2 の 質問 9-15
遅延又は解約に対する 補填 (IFRS 第 15 号)	2019 年 9 月 17 日 2019 年 6 月 11～12 日	6 8	最終アジェンダ決定	2019 年 9 月	セクション 5.2.1 の 質問 5-4
契約を履行するための コスト (IFRS 第 15 号)	2019 年 6 月 11～12 日 2019 年 3 月 5～6 日	10 2	最終アジェンダ決定	2019 年 6 月	セクション 9.3.2
ジョイント・オペレーターに よる 産出物の販売 (IFRS 第 11 及び IFRS 15 号)	2019 年 3 月 5～6 日 2018 年 11 月 27 日	8 2	最終アジェンダ決定	2019 年 3 月	セクション 2.5 質問 2-11
組み立てられた財の 一定の期間にわたる譲渡 (IAS 第 23 及び IFRS 15 号)	2019 年 3 月 5～6 日 2018 年 11 月 27 日	3 4	最終アジェンダ決定	2019 年 3 月	セクション 5.5.1 質問 5-25
約束された財又は サービスの評価 (IFRS 第 15 号)	2019 年 1 月 16 日 2018 年 9 月 11～12 日	3 2	最終アジェンダ決定	2019 年 1 月	セクション 4.1

説明された論点 (及び適用される基準)	IFRS IC により 説明された日	アジェンダ・ ペーパー 番号	執筆時点での ステータス	IFRIC アップデート	適用する IFRS セクション
不動産契約における 収益認識 (IFRS 第 15 号)	2018 年 3 月 13 日 2017 年 9 月 12 日	2C 2	最終アジェンダ決定	2018 年 3 月	セクション 7.1.2 の 質問 7-4 及び セクション 7.1.3 の 質問 7-11
土地の譲渡を含む 不動産契約における 収益認識 (IFRS 第 15 号)	2018 年 3 月 13 日 2017 年 11 月 20 日	2D 2A	最終アジェンダ決定	2018 年 3 月	セクション 4.2.1.B 及びセクション 7.1.3 の質問 7-11
現在までに完了した 履行に対する支払いを 受ける権利 (IFRS 第 15 号)	2018 年 3 月 13 日 2017 年 11 月 20 日	2E 2B	最終アジェンダ決定	2018 年 3 月	セクション 7.1.3 の 質問 7-11 及び 7-12
発行者の財務諸表に おけるプリペイドカードに 係る負債の分類 (IAS 第 32 及び IFRS 第 9 号)	2016 年 3 月 22 日 2016 年 1 月 12 日 2015 年 9 月 8~9 日 2015 年 1 月 27 日 2014 年 11 月 11 日	4 5 4 6 13	最終アジェンダ決定	2016 年 3 月	セクション 2.5 の 質問 2-9
ゲーム用の取引 (IAS 第 32 号)	2007 年 7 月 12 日 2007 年 5 月 3~4 日	7B 11(i)号	最終アジェンダ決定	2007 年 7 月	セクション 2.5 の 質問 2-6

付録E: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)

付録F: 本基準の公表後に行われた改訂

両審議会は収益認識基準を公表した後も、下記のようにそれぞれの基準にさまざまな改訂を公表している。両審議会は、それぞれの基準におこわれた変更の内容及び範囲のすべてに合意している訳ではない。しかし、両審議会は、多くの場合、それぞれの改訂により同じような結果がもたらされると述べている。なお、現時点でさらなる改訂は想定されていない。

2015年9月、IASBは企業がIFRS第15号にスムーズに移行できるように発効日を1年延期した⁴⁵¹。さらに、IASBは2016年4月、「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」(IASB改訂)を公表して、本基準の重要な論点に関しその適用上の問題点に対処している(多くの点はTRGにて議論された)。

IASBの改定は以下の通りである。

- ▶ 約定した財又はサービスがどのような場合に、契約に含まれる他の約定から別個に識別可能(すなわち、契約の観点から区別できる)かが明確化された。これは、約定した財又はサービスが履行義務であるかどうかの評価の一部である(セクション4.2参照)
- ▶ 企業の自らの約定の性質が、特定された財又はサービスそのものを提供することであるのか(すなわち、企業が本人)であるのか、他の当事者によって提供される財又はサービスを手配することであるのか(すなわち、企業が代理人)を判断するために、本人か代理人かに関する適用指針をどのように適用すべきかが明確化された(セクション4.4参照)
- ▶ 知的財産のライセンスに関し、企業の活動が、どのような場合に顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を及ぼすかが明確化された。これは、企業が収益を一定期間にわたり認識すべきか、それともある一時点で認識すべきかの判断の一要因となる(セクション8参照)
- ▶ 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及び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が明確化された(セクション8.5参照)
- ▶ IFRS第15号の経過措置に、(a)完全遡及適用アプローチを適用した場合の完了した契約の取り扱い、及び(b)移行時まで条件変更された契約の取り扱い、に関する2つの実務上の便法が追加された(セクション1.3参照)

なお、FASBもUS GAAPを適用する公開企業と非公開企業に対する発効日を1年延期し、IFRSとUS GAAPの発効日は一致された。

FASBもIASB同様、本人か代理人かの検討、履行義務の識別、知的財産のライセンス及び移行時の一定の実務上の便法に対処するために本基準を改訂した。FASBによる、本人か代理人かの検討、履行義務を識別する際に約定した財又はサービスがどのような場合に別個に識別可能になるかに関する改訂はIASBとのコンバージェンスを図るものである。一方、FASBのその他の改訂はIASBの改訂と同様ではない。FASBは、契約における重要ではない財又はサービス、配送及び取扱コストの会計処理、回収可能性、非現金対価、顧客に支払われる対価、売上税及びその他の類似する税金の表示、非金融資産(例:有形固定資産)の売却に係る利得又は損失の測定及び認識、さらには技術的な訂正に関する改訂など、IASBが公表していない改訂も公表している⁴⁵²。我々は本書において、IASBとFASBの最終基準の重要な相違点を解説している。

⁴⁵¹ 「IFRS第15号の発効日」2015年9月にIASBにより公表

⁴⁵² FASBの本基準の改訂は、以下により適用された。ASU 2015-14「顧客との契約から生じる収益(トピック606):適用日の延期」; ASU 2016-08「顧客との契約から生じる収益(トピック606):本人か代理人の判断(収益の総額もしくは純額表示)」; ASU 2016-10「顧客との契約から生じる収益(トピック606):履行義務の識別及びライセンス付与」(2016年4月); ASU 2016-12「顧客との契約から生じる収益(トピック606)限定的な範囲での改善及び実務上の便法」(2016年5月); ASU 2016-20「トピック606「顧客との契約から生じる収益」に対する技術的な訂正及び改善」(2016年12月)及びASU 2017-05「その他の収益-非金融資産の認識の中止から生じる利得及び損失(サブトピック610-20):資産の認識中止ガイダンスの適用範囲及び非金融資産の部分的な売却の会計処理の明確化」(2017年2月)

付録G: 本書に対し行った重要な変更の要約

さらなる適用上の論点に対応し、特定の論点に関する議論を拡充するため、2018年度版の本書に重要な修正を加えた。

以下の一覧に、2019年度版に反映させた重要な変更点を要約している。

- セクション 1 目的、発効日及び経過措置**
- ▶ 適用後の期間の移行時における完了した契約の実務上の便法を適用することによる影響に関する議論をセクション1.3.1に追加
- セクション2 範囲**
- ▶ 非金融資産の範囲に関するセクション2.1.1及び設例2-1及び2-2を追加
 - ▶ 顧客へのコーポレート・ラッパー又は単一資産企業の売却に関する適用範囲の検討事項に関する質問2-11を追加
 - ▶ 共同事業における企業の持分に関連する収益の認識に関するIFRS ICの協議に関連するIFRS第11号とIFRS第15号の間の相互関係に関する質問2-12を追加
- セクション3 顧客との契約の識別**
- ▶ セクション3.2に契約の存続期間に解約条項がどのように影響するかに関する(質問3-6内の)設例3-2を追加
 - ▶ セクション3.2に強制可能な権利及び義務が存在する契約の消滅後の期間中に提供されるサービスの会計処理に関する質問3-10を追加
 - ▶ セクション3.4.1に契約の条件変更において、追加的な財及びサービスの対価金額が独立販売価格を反映するか否かを判断する設例3-6を追加
 - ▶ セクション3.4.2に契約の適用範囲を縮小する契約の条件変更のための会計処理方法に関する質問3-17及び設例3-7を追加
- セクション 4 契約における履行義務の識別**
- ▶ 契約において約束された財又はサービスの識別に関する2019年1月IFRS ICのディスカッションを協議するためにセクション4.1を更新
 - ▶ 重要な統合サービスの設例4-1を伴うセクション4.2.1.Bを更新、約束が当該契約の文脈上で明確であるか否かの判断に関する2人のSECスタッフのスピーチからのディスカッションを追加及び約束の相互依存性又は相互関連生が高いか否かを判断するための検討事項を追加
 - ▶ セクション4.2.2に約束された財及びサービスがシリーズを著しているか否かの判断に関する設例4-2(質問4-6における)を追加
 - ▶ セクション4.4.2を本人か代理人かに関する検討事項に関しIFRS第15号第33項からの抜粋及び検討事項に関する説明を加え更新
 - ▶ セクション4.4.2.Aに企業が本人であるか又は代理人であるかの評価に関する設例4-3及び4-4を追加
 - ▶ セクション4.4.4に企業が所有権を瞬間的にしか獲得しない又は特定された財を物理的に占有していない場合、企業が本人であるか、又は代理人であるかの判断に関する質問4-8を追加
 - ▶ セクション4.6に、即率販売価格が著しく変動的である場合、顧客のオプションに関する評価に関する設例4-5を追加

セクション5

取引価格の算定

- ▶ セクション5.2.1に変動対価の見積りに関連する開示の検討事項に関する「弊社のコメント」欄を追加
- ▶ セクション5.2.1に遅延した又は欠航となった飛行機の便に関して顧客に支払われた補償の会計処理に関するIFRS ICのディスカッションを協議するための質問5-4を更新
- ▶ セクション5.2.2に期待値及び最も可能性が高い金額法のそれぞれを使用する取引価格の見積りに関する設例5-1及び5-2を追加
- ▶ セクション5.2.3にマイルストーン支払いに対する変動対価への制約の適用に関する質問5-12を追加
- ▶ セクション5.4の返品資産の減損モデル及び返品資産の表示に関する我々のディスカッションを更新
- ▶ セクション5.5の重要な金融要素が存在する場合に割引率を決定する際、契約の目次的な金利の使用の適用可能性に関する我々のディスカッションを更新
- ▶ セクション5.5.1の資産が構築されるために支配が顧客に移行する際に収益が時間と共に認識されるため、売却のために作成されている資産に関連する借入コストの資産化に関するIFRS ICのディスカッションのために、質問5-25を更新
- ▶ セクション5.7.1に明確な財又はサービスとの交換により顧客に対する対価の会計処理に関する設例5-5を追加
- ▶ セクション5.7.2に販売する財又はサービスと合わせて顧客に与えられる資本投資の会計処理に関する「FASBとの差異」欄を追加

セクション 6

取引価格の各履行義務への配分

- ▶ セクション6.1.5に個別の履行義務である顧客のオプションの独立販売価格の見積りに関する設例6-1を追加
- ▶ セクション6.5に契約開始後の取引価格の変更の会計処理に関する設例6-5を追加

セクション7

履行義務の充足

- ▶ セクション7.1に履行義務の充足時期に関連する開示の検討事項に関する「弊社のコメント」欄を追加
- ▶ 企業が実施する際の恩恵を顧客が同時に受領し、消費するか否かの評価に関する2018年3月のIFRS ICのディスカッションに関してセクション7.1.1を更新
- ▶ セクション7.1.2に資産が創造又は強化される際に顧客が資産を支配するか否かを判断する場合、資産を入手する権利を売却する(又は担保する顧客の権利の評価方法に関して質問7-4を追加)
- ▶ セクション7.1.3の他に転用できない資産及び支払いに関する質問7-8の我々のディスカッションを拡充
- ▶ セクション7.1.3に期日までに完了した業務に関する支払いに対する強制可能な権利が存在するか否かを判断するために、当該資産の潜在的な再販売から受け取る可能性がある対価を検討するべきであるか否かに関する質問7-12を追加
- ▶ インストールされていない資料が事後的にインストールされる場合における当該資料の会計処理に関連するセクション7.1.4.Bの我々のディスカッションを更新
- ▶ セクション7.2の支配が一時点で移行する時を決定するにあたり資産を入手する権利を売却(又は担保)する顧客の権利を評価する方法に関する説明を更新及びある一時点で充足される履行義務への支払いの移転の指標の適用に関する設例7-2を追加
- ▶ セクション7.3.1の資産を買い戻すための条件付オプションに関する質問7-22の説明を拡充

セクション 9 測定及び認識に関するその他の論点

- ▶ セクション9.1.2のAICPA監査及び会計ガイドに対する更新に基づくサービス型の製品保証の進捗度の測定に関する説明を拡充
- ▶ セクション9.2の不利な契約に関するIASBの直近の説明を更新
- ▶ セクション9.3.2の費用計上されなければならない過去の履行に関連する契約履行コストに関するIFRS ICの説明を更新
- ▶ セクション9.3.3の更新手数料が当初手数料に相当しない場合、資産化された契約コストの償却の2つの許容可能な方法に関する質問9-19の更新

セクション 10 表示及び開示

- ▶ セクション10.1の営業債権と契約資産との間を明確化及び非現金対価に対する企業の権利を示す契約資産の減損に関する説明を更新
- ▶ 顧客との契約から生じる収益に関する表示要件に関するセクション10.2を追加(2018年10月版のセクション10.4から主に移行された内容)
- ▶ セクション10.2にIFRS第15号の適用範囲外の収入が損益計算書に収益として表示され得るか否かに関する質問10-7を追加
- ▶ セクション10.5.1の売上高ベース及び使用量ベースのロイヤリティがIFRS第15号第116項の開示要件の対象である旨を明確化するための説明を更新

付録 D 本書におけるIFRS解釈指針委員会の説明及び参照

- ▶ IFRS第15号に関連するIFRS ICの議論の一覧及びそれらが本稿のどの箇所で取り扱われているかを示す本付録を追加

付録H: US GAAPとの相違点の要約

以下のIFRSとUS GAAPの比較はIASBが公表したもので、IFRS第15号の結論の根拠に付録として盛り込まれている。下記はその全文の複製である。FASBはその後も収益基準に(特にASU2016-20によって)改訂を加えている。IASBは同様の改訂を行っておらず、したがって本要約も更新していないため、ASU2016-12月以降にASC第606号に対して行われた変更は本要約には盛り込まれていない。

IFRS 15 基準書から抜粋

IFRS 第15号とTopic 606の比較

A1 IFRS第15号は、2014年5月公表のFASBのTopic 606とともに、IFRSとUS GAAPについてさまざまな取引、業種及び資本市場にわたり首尾一貫して適用できる共通の収益基準を作成することによって、財務報告を改善するためのIASBとFASBの共同の取組みを完成させるものである。IFRS第15号及びTopic 606において、両審議会は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関するすべての要求事項について同じ結論に達するという目標を達成した。ただし、2014年5月公表の基準には、次のように若干の軽微な差異がある。

- (a) **回収可能性の閾値**——両審議会は、企業が収益を認識できるように契約が満たさなければならない要件の1つとして、明示的な回収可能性の閾値を記載した。契約が当該要件を満たすためには、企業は、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となる対価を回収する可能性が高いという結論を下さなければならない。この閾値を設定する際に、両審議会は、「可能性が高い」という用語の意味がIFRSとUS GAAPとで異なっていることを承知していた。しかし、両審議会は、IFRSとUS GAAPにおける従前の収益の認識の実務及び要求事項と整合的な水準で閾値を設定することを決定した(BC42項からBC46項参照)。
- (b) **期中の開示要求**——両審議会は、両者のそれぞれの期中報告の要求事項(IAS第34号「期中財務報告」及びTopic 270「期中報告」)が、顧客との契約から生じる収益に適用されることに留意した。しかし、IASBは、顧客との契約から生じる収益の分解情報を期中財務報告書において具体的に要求するようにIAS第34号も修正することを決定した。FASBも同様に、公開企業に分解収益情報を期中財務報告書において開示することを要求するようにTopic 270を修正することを決定したが、契約残高及び残存履行義務に関する情報も期中で開示することを要求する修正も行った(BC358項からBC361項参照)。
- (c) **早期適用及び発効日**——IFRS第15号のC1項では企業が要求事項を早期適用することを認めているのに対し、Topic 606では公開企業が要求事項を発効日前に適用することを禁止している。さらに、IFRS第15号の発効日は2017年1月1日以後開始する事業年度であるのに対し、Topic 606は公開企業に対する発効日を2016年12月15日後に開始する事業年度としている(BC452項からBC453項参照)。
- (d) **減損損失の戻入れ**——IFRS第15号の第104項では、企業に減損損失の戻入れを要求しており、これはIAS第36号「資産の減損」の範囲に含まれる資産の減損についての要求事項と整合的である。これと対照的に、US GAAPの他の領域と整合的に、Topic 606では、企業に対して、契約の取得又は履行のためのコストに関するガイダンスに従って認識した資産に係る減損損失の戻入れを認めていない(BC309項からBC311項参照)。
- (e) **未公開企業の要求事項**——IFRS第15号では未公開企業についての具体的な要求事項を記載していない。公的な説明責任のない企業は「中小企業向けIFRS」を適用することができる。Topic 606は未公開企業に適用があるが、開示、経過措置及び発効日に関していくつかの具体的な救済措置がTopic 606において未公開企業について記載されている。

A1A BC1A項で説明したように、IASBは「IFRS第15号の明確化」を2016年4月に公表した。これは、2016年3月までにFASBが公表したTopic 606の修正及びFASBが自らの決定に基づいて公表すると予想される修正といくつかの点で異なっていた。相違点は次のとおりである。

- (a) **回収可能性の要件**——FASBは、Topic 606の606-10-25-1項(e)(IFRS第15号の第9項(e)に対応)を修正し、適用ガイダンス及び設例を追加して、企業が評価すべきなのは、顧客に移転される財又はサービスについて契約で約束された対価の回収可能性であり、約束した財又はサービスのすべてについて契約で約束された対価の回収可能性を評価するのではない旨を明確化することを決定した。IASBは、IFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC46B項からBC46E項参照)。
- (b) **ステップ1の要件を満たさない顧客との契約に係る収益認識**——FASBは、Topic 606の606-10-25-7項(IFRS第15号の第15項に対応)を修正して、企業が受け取った対価を収益として認識する以下の事象を追加することを決定した。それは、(a) 受け取った対価が関連する財又はサービスに対する支配を企業が移転しており、(b) 企業が追加の財又はサービスの移転を停止して、追加の財又はサービスを移転する義務を有しておらず、かつ、(c) 顧客から受け取った対価が返金不要のものである場合である。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC46F項からBC46H項参照)。
- (c) **契約の観点において重要性のない約束した財又はサービス**——FASBは、Topic 606を修正して、約束した財又はサービスが顧客との契約の観点において重要性がない場合には、それらが履行義務であるのかどうかを評価することを企業は要求されない旨を記述することを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC116A項からBC116E項参照)。
- (d) **配送及び取扱活動**——FASBは、Topic 606を修正して、会計方針の選択として、顧客が財に対する支配を獲得した後に発生した配送及び取扱活動を履行活動として会計処理することを企業に認めることを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わないことを決定した(BC116R項からBC116U項参照)。
- (e) **売上税の表示**——FASBは、Topic 606を修正して、政府機関が課すすべての税金のうち、特定の収益生成取引に対して同時に課され、顧客から回収される税金(たとえば、売上税、使用税、付加価値税及び一部の物品税)を取引価格の測定から除外する会計方針の選択肢を企業に与えることを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の会計方針の選択肢を設けないことを決定した(BC188A項からBC188D項参照)。

IFRS 15 基準書から抜粋

- (f) **現金以外の対価**——FASBは、Topic 606を修正して、現金以外の対価を契約開始時の公正価値で測定することを要求することを決定した。FASBは、変動対価の制限は、対価の形態以外の理由で生じた現金以外の対価の公正価値の変動可能性にのみ適用される旨を明示することも決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC254A項からBC254H項参照)。
- (g) **ライセンス供与**
- (i) **知的財産のライセンスの供与における企業の約束の性質の判定**——IFRS第15号とTopic 606は、ライセンスの供与における企業の約束の性質が、企業の知的財産を使用する権利なのか、それとも、それにアクセスする権利なのかを判定することを企業に要求している。IASBは、ライセンスの性質を判定するためのIFRS第15号の要件を修正しなかったが、企業の活動が顧客が権利を有する知的財産を著しく変化させるのかどうかの評価は、知的財産が顧客に便益を提供する能力に当該活動が影響を与えるかどうかを基礎とする旨を明確化した。FASBは、ライセンスの性質を判定するための要件を修正することを決定した。これは、ライセンスの基礎となる知的財産を当該知的財産が重大な独立した機能性を有しているかどうかに応じて、機能的なもの又は象徴的なものに分類することを企業に要求することによって行われた。機能的な知的財産へのライセンスは使用权と考えられるが、象徴的な知的財産へのライセンスは基礎となる知的財産にアクセスする権利と考えられる(BC414C項からBC414N項参照)。
- (ii) **ライセンスの契約上の制限と履行義務の識別**——FASBは、Topic 606を修正して、B62項に記述された性質の契約上の制限に関する要求事項は、企業が契約の中で約束したライセンスの数を識別するという要求を置き換えるものではない旨を明確化することを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC414O項からBC414R項参照)。
- (iii) **知的財産のライセンスの更新**——FASBは、Topic 606を修正して、企業は一般的にライセンス更新期間の開始までは更新ライセンスの移転からの収益を認識しない旨を明示する追加の設例を設けることを決定した。IASBは同様の修正を行わなかった(BC414S項からBC414U項参照)。
- (iv) **どのような場合にライセンスの供与における企業の約束の性質を検討すべきか**——FASBは、ライセンスと他の財又はサービスを含んだ単一の履行義務に一般的な収益認識モデルを適用する際に、企業はライセンスの供与における約束の性質を考慮する旨を明記する修正を行うことを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC414V項からBC414Y項参照)。
- (h) **完了した契約**——FASBは、完了した契約の定義を、収益のすべて(又はほとんどすべて)が従来の収益基準に従って認識された契約とするように修正することを決定した。IASBはIFRS第15号に同様の修正を行わなかった(BC445C項からBC445I項参照)。さらに、IASBは、IFRS第15号をC3項(a)に従って適用する企業に、表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約を修正再表示しないことを認める実務上の便法を追加した。FASBはこの実務上の便法を設けないことを決定した(BC445M項からBC445N項参照)。
- (i) **契約変更の実務上の便法の適用日**——Topic 606を606-10-65-1項(d)(2)(IFRS第15号のC3項(b)に対応)に従って適用する企業について、FASBは、企業はこの実務上の便法を適用開始日現在で適用すべきであると決定した。しかし、IASBは、IFRS第15号をC3項(b)に従って適用する企業は、この実務上の便法を(a)表示する最も古い期間の期首現在、又は(b)適用開始日現在のいずれかで適用することができると決定した(BC445O項からBC445R項参照)。

A2 IFRS 第15号とTopic 606は、IFRSとUS GAAPのそれぞれにおける他の基準の形式と整合するように構成されている。その結果、IFRS 第15号とTopic 606の項番号は同じではない。大半の項での文言は、IFRS 第15号とTopic 606が2014年5月にIFRSとUS GAAPの共通の収益基準として公表されたので、整合的である。しかし、一部の項の文言はIFRS 第15号とTopic 606の修正内容が異なることにより相違がある(A1A項参照)。下記の表は、IFRS 第15号とTopic 606の各項及び関連する設例がどのように対応しているのかを示している。文言が異なっている項には、*の記号を付している。この表は、2016年3月までにFASBが公表した修正及びFASBが自らの決定に基づいて公表すると予想される修正を反映している。

IASB	FASB
主要な特徴	OVERVIEW AND BACKGROUND
N/A	606-10-05-1
IN7	606-10-05-2
IN8	606-10-05-3
	606-10-05-4
IN9	606-10-05-5
N/A	606-10-05-6
目 的	
1	606-10-10-1
目的への合致	
2	606-10-10-2
3	606-10-10-3
4	606-10-10-4

範囲	
企業	
N/A	606-10-15-1
取引	
5	606-10-15-2
6	606-10-15-3
7	606-10-15-4
8	606-10-15-5

認識	
契約の識別	
9	606-10-25-1*
10	606-10-25-2
11	606-10-25-3*
12	606-10-25-4
13	606-10-25-5
14	606-10-25-6
15	606-10-25-7*
16	606-10-25-8
契約の結合	
17	606-10-25-9
契約条件変更	
18	606-10-25-10
19	606-10-25-11
20	606-10-25-12
21	606-10-25-13
履行義務の識別	
22	606-10-25-14
23	606-10-25-15
顧客との契約における約束	
24	606-10-25-16*
N/A	606-10-25-16A から 25-16B*
25	606-10-25-17*
別個の財又はサービス	
26	606-10-25-18
N/A	606-10-25-18A から 25-18B*
27	606-10-25-19
28	606-10-25-20
29	606-10-25-21
30	606-10-25-22
履行義務の充足	
31	606-10-25-23
32	606-10-25-24
33	606-10-25-25
34	606-10-25-26
一定の期間にわたり充足される履行義務	
35	606-10-25-27
36	606-10-25-28

IFRS 15 基準書から抜粋

37	606-10-25-29
一時点で充足される履行義務	
38	606-10-25-30
履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定	
39	606-10-25-31
40	606-10-25-32
進捗度の測定方法	
41	606-10-25-33
42	606-10-25-34
43	606-10-25-35
合理的な進捗度の測定値	
44	606-10-25-36
45	606-10-25-37

測定	
46	606-10-32-1
取引価格の算定	
47	606-10-32-2
N/A	606-10-32-2A*
48	606-10-32-3
49	606-10-32-4
変動対価	
50	606-10-32-5
51	606-10-32-6
52	606-10-32-7
53	606-10-32-8
54	606-10-32-9
返金負債	
55	606-10-32-10
変動対価の見積りの制限	
56	606-10-32-11
57	606-10-32-12
58	606-10-32-13
変動対価の再判定	
59	606-10-32-14
契約における重大な金融要素の存在	
60	606-10-32-15
61	606-10-32-16
62	606-10-32-17
63	606-10-32-18
64	606-10-32-19
65	606-10-32-20
現金以外の対価	
66	606-10-32-21*
67	606-10-32-22
68	606-10-32-23*
69	606-10-32-24
顧客に支払われる対価	
70	606-10-32-25

IFRS 15 基準書から抜粋

71	606-10-32-26
72	606-10-32-27
履行義務への取引価格の配分	
73	606-10-32-28
74	606-10-32-29
75	606-10-32-30
独立販売価格に基づく配分	
76	606-10-32-31
77	606-10-32-32
78	606-10-32-33
79	606-10-32-34
80	606-10-32-35
値引きの配分	
81	606-10-32-36
82	606-10-32-37
83	606-10-32-38
変動対価の配分	
84	606-10-32-39
85	606-10-32-40
86	606-10-32-41
取引価格の変動	
87	606-10-32-42
88	606-10-32-43
89	606-10-32-44
90	606-10-32-45

契約コスト	
概要及び背景	
N/A	340-40-05-1
N/A	340-40-05-2
範囲及び範囲除外	
N/A	340-40-15-1
N/A	340-40-15-2
N/A	340-40-15-3
契約獲得の増分コスト	
91	340-40-25-1
92	340-40-25-2
93	340-40-25-3
94	340-40-25-4
契約を履行するためのコスト	
95	340-40-25-5
96	340-40-25-6
97	340-40-25-7
98	340-40-25-8
償却及び減損	
99	340-40-35-1
100	340-40-35-2
101	340-40-35-3
102	340-40-35-4

IFRS 15 基準書から抜粋

103	340-40-35-5
104	340-40-35-6
表 示	
105	606-10-45-1
106	606-10-45-2
107	606-10-45-3
108	606-10-45-4
109	606-10-45-5
開 示	
110	606-10-50-1
111	606-10-50-2
112	606-10-50-3
顧客との契約	
113	606-10-50-4
収益の分解	
114	606-10-50-5
115	606-10-50-6
N/A	606-10-50-7
契約残高	
116	606-10-50-8
117	606-10-50-9
118	606-10-50-10
N/A	606-10-50-11
履行義務	
119	606-10-50-12
残存履行義務に配分した取引価格	
120	606-10-50-13
121	606-10-50-14
122	606-10-50-15
N/A	606-10-50-16
本基準の適用における重要な判断	
123	606-10-50-17
履行義務の充足の時期の決定	
124	606-10-50-18
125	606-10-50-19
取引価格及び履行義務への配分額の算定	
126	606-10-50-20
N/A	606-10-50-21
顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産	
N/A	340-40-50-1
127	340-40-50-2
128	340-40-50-3
N/A	340-40-50-4
129	340-40-50-5
N/A	340-40-50-6
実務上の便法	
129	606-10-50-22

IFRS 15 基準書から抜粋

N/A	606-10-50-23
発効日及び経過措置	
Appendix C	606-10-65-1*
適用指針	
B1	606-10-55-3*
回収可能性の評価	
N/A	606-10-55-3A から 55-3C*
一定の期間にわたり充足される履行義務	
B2	606-10-55-4
企業の履行の便益を同時に受け取って消費すること	
B3	606-10-55-5
B4	606-10-55-6
資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配する	
B5	606-10-55-7
企業の履行が、企業にとって転用できる資産を創出しない	
B6	606-10-55-8
B7	606-10-55-9
B8	606-10-55-10
現在までに完了した履行について支払いを受ける権利	
B9	606-10-55-11
B10	606-10-55-12
B11	606-10-55-13
B12	606-10-55-14
B13	606-10-55-15
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方法	
B14	606-10-55-16
アウトプット法	
B15	606-10-55-17
B16	606-10-55-18
B17	606-10-55-19
インプット法	
B18	606-10-55-20
B19	606-10-55-21
返品権付きの販売	
B20	606-10-55-22
B21	606-10-55-23
B22	606-10-55-24
B23	606-10-55-25
B24	606-10-55-26
B25	606-10-55-27
B26	606-10-55-28
B27	606-10-55-29
製品保証	
B28	606-10-55-30
B29	606-10-55-31
B30	606-10-55-32
B31	606-10-55-33

IFRS 15 基準書から抜粋

B32	606-10-55-34
B33	606-10-55-35
本人なのか代理人なのかの検討	
B34	606-10-55-36
B34A	606-10-55-36A
B35	606-10-55-37
B35A	606-10-55-37A
B35B	606-10-55-37B
B36	606-10-55-38
B37	606-10-55-39
B37A	606-10-55-39A
B38	606-10-55-40
追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション	
B39	606-10-55-41
B40	606-10-55-42
B41	606-10-55-43
B42	606-10-55-44
B43	606-10-55-45
顧客の未行使の権利	
B44	606-10-55-46
B45	606-10-55-47
B46	606-10-55-48
B47	606-10-55-49
返金不能の前払報酬(及び一部の関連するコスト)	
B48	606-10-55-50
B49	606-10-55-51
B50	606-10-55-52
B51	606-10-55-53
ライセンス供与	
B52	606-10-55-54*
B53	606-10-55-55
B54	606-10-55-56
B55	606-10-55-57*
B56	606-10-55-58*

企業の約束の性質の判定	
B57[削除]	N/A*
N/A	606-10-55-59*
B58 及び B59A	606-10-55-60、55-62 から 55-63A*
B59	606-10-55-61[削除]*
B60	606-10-55-58A*
B61	606-10-55-58B から 58C*
B62	606-10-55-64 から 64A*
売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティ	
B63	606-10-55-65
B63A から B63B	606-10-55-65A から 55-65B
買戻し契約	
B64	606-10-55-66
B65	606-10-55-67

IFRS 15 基準書から抜粋

先渡取引又はコール・オプション	
B66	606-10-55-68
B67	606-10-55-69
B68	606-10-55-70
B69	606-10-55-71
プット・オプション	
B70	606-10-55-72
B71	606-10-55-73
B72	606-10-55-74
B73	606-10-55-75
B74	606-10-55-76
B75	606-10-55-77
B76	606-10-55-78
委託販売契約	
B77	606-10-55-79
B78	606-10-55-80
請求済未出荷契約	
B79	606-10-55-81
B80	606-10-55-82
B81	606-10-55-83
B82	606-10-55-84
顧客による検収	
B83	606-10-55-85
B84	606-10-55-86
B85	606-10-55-87
B86	606-10-55-88
分解した収益の開示	
B87	606-10-55-89
B88	606-10-55-90
B89	606-10-55-91
設 例	
IE1	606-10-55-92
N/A	606-10-55-93
契約の識別	
IE2	606-10-55-94*
設例 1——対価の回収可能性	
IE3	606-10-55-95
IE4	606-10-55-96*
IE5	606-10-55-97*
IE6	606-10-55-98*
N/A	606-10-55-98A から 55-98L*
設例 2——対価が記載された価格でない場合——黙示的な価格譲歩	
IE7	606-10-55-99
IE8	606-10-55-100
IE9	606-10-55-101
設例 3——黙示的な価格譲歩	

IE10	606-10-55-102
IE11	606-10-55-103
IE12	606-10-55-104
IE13	606-10-55-105
設例 4——契約の識別の要件の再判定	
IE14	606-10-55-106
IE15	606-10-55-107
IE16	606-10-55-108
IE17	606-10-55-109

契約変更	
IE18	606-10-55-110
設例 5——財に関する契約の変更	
IE19	606-10-55-111
IE20	606-10-55-112
IE21	606-10-55-113
IE22	606-10-55-114
IE23	606-10-55-115
IE24	606-10-55-116
設例 6——契約変更後の取引価格の変動	
IE25	606-10-55-117
IE26	606-10-55-118
IE27	606-10-55-119
IE28	606-10-55-120
IE29	606-10-55-121
IE30	606-10-55-122
IE31	606-10-55-123
IE32	606-10-55-124
設例 7——サービス契約の変更	
IE33	606-10-55-125
IE34	606-10-55-126
IE35	606-10-55-127
IE36	606-10-55-128
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	
IE37	606-10-55-129
IE38	606-10-55-130
IE39	606-10-55-131
IE40	606-10-55-132
IE41	606-10-55-133
設例 9——範囲及び価格の未承認の変更	
IE42	606-10-55-134
IE43	606-10-55-135

履行義務の識別	
IE44	606-10-55-136*
設例 10——財及びサービスが別個のものではない場合	
IE45	606-10-55-137
IE46	606-10-55-138
IE47	606-10-55-139

IFRS 15 基準書から抜粋

IE48	606-10-55-140
IE48A から IE48C	606-10-55-140A から 55-140C*
N/A	606-10-55-140D から 55-140F*
設例 11——財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定	
IE49	606-10-55-141
IE50	606-10-55-142
IE51	606-10-55-143*
IE52	606-10-55-144
IE53	606-10-55-145
IE54	606-10-55-146
IE55	606-10-55-147
IE56	606-10-55-148
IE57	606-10-55-149
IE58	606-10-55-150*
IE58A から IE58K	606-10-55-150A から 55-150K
設例 12——契約における明示的及び黙示的な約束	
IE59	606-10-55-151
IE60	606-10-55-152
IE61	606-10-55-153
IE61A	606-15-55-153A
IE62	606-10-55-154
IE63	606-10-55-155*
IE64	606-10-55-156
IE65	606-10-55-157
IE65A	606-10-55-157A
設例 12A——一連の別個の財又はサービス	
N/A	606-10-55-157B から 55-157E*
一定の期間にわたり充足される履行義務	
IE66	606-10-55-158
設例 13——顧客が便益を同時に受け取って消費する場合	
IE67	606-10-55-159
IE68	606-10-55-160
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	
IE69	606-10-55-161
IE70	606-10-55-162
IE71	606-10-55-163
IE72	606-10-55-164
設例 15——資産を企業が他に転用できない場合	
IE73	606-10-55-165
IE74	606-10-55-166
IE75	606-10-55-167
IE76	606-10-55-168
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	
IE77	606-10-55-169
IE78	606-10-55-170
IE79	606-10-55-171
IE80	606-10-55-172
設例 17——履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかの評価	

IFRS 15 基準書から抜粋

IE81	606-10-55-173
IE82	606-10-55-174
IE83	606-10-55-175
IE84	606-10-55-176
IE85	606-10-55-177
IE86	606-10-55-178
IE87	606-10-55-179
IE88	606-10-55-180
IE89	606-10-55-181
IE90	606-10-55-182

履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定

IE91	606-10-55-183
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	
IE92	606-10-55-184
IE93	606-10-55-185
IE94	606-10-55-186
設例 19——未据付資材	
IE95	606-10-55-187
IE96	606-10-55-188
IE97	606-10-55-189
IE98	606-10-55-190
IE99	606-10-55-191
IE100	606-10-55-192

変動対価

IE101	606-10-55-193
設例 20——ペナルティにより変動対価を生じる場合	
IE102	606-10-55-194
IE103	606-10-55-195
IE104	606-10-55-196
設例 21——変動対価の見積り	
IE105	606-10-55-197
IE106	606-10-55-198
IE107	606-10-55-199
IE108	606-10-55-200

変動対価の見積りの制限

IE109	606-10-55-201
設例 22——返品権	
IE110	606-10-55-202
IE111	606-10-55-203
IE112	606-10-55-204
IE113	606-10-55-205
IE114	606-10-55-206
IE115	606-10-55-207
設例 23——価格譲歩	
IE116	606-10-55-208
IE117	606-10-55-209

IFRS 15 基準書から抜粋

IE118	606-10-55-210
IE119	606-10-55-211
IE120	606-10-55-212
IE121	606-10-55-213
IE122	606-10-55-214
IE123	606-10-55-215
設例 24——数量値引きインセンティブ	
IE124	606-10-55-216
IE125	606-10-55-217
IE126	606-10-55-218
IE127	606-10-55-219
IE128	606-10-55-220
設例 25——制限の対象となる管理報酬	
IE129	606-10-55-221
IE130	606-10-55-222
IE131	606-10-55-223
IE132	606-10-55-224
IE133	606-10-55-225

契約における重大な金融要素の存在	
IE134	606-10-55-226
設例 26——重大な金融要素及び返品権	
IE135	606-10-55-227
IE136	606-10-55-228
IE137	606-10-55-229
IE138	606-10-55-230
IE139	606-10-55-231
IE140	606-10-55-232
設例 27——長期契約に関する支払いの留保	
IE141	606-10-55-233
IE142	606-10-55-234
設例 28——割引率の決定	
IE143	606-10-55-235
IE144	606-10-55-236
IE145	606-10-55-237
IE146	606-10-55-238
IE147	606-10-55-239

設例 29——前払と割引率の評価	
IE148	606-10-55-240
IE149	606-10-55-241
IE150	606-10-55-242
IE151	606-10-55-243
設例 30——前払	
IE152	606-10-55-244
IE153	606-10-55-245
IE154	606-10-55-246

現金以外の対価	
IE155	606-10-55-247
設例 31——現金以外の対価に対する権利の獲得	
IE156	606-10-55-248
IE157	606-10-55-249
IE158	606-10-55-250*
顧客に支払われる対価	
IE159	606-10-55-251
設例 32——顧客に支払われる対価	
IE160	606-10-55-252
IE161	606-10-55-253
IE162	606-10-55-254
履行義務への取引価格の配分	
IE163	606-10-55-255
設例 33——配分の方法	
IE164	606-10-55-256
IE165	606-10-55-257
IE166	606-10-55-258
設例 34——値引きの配分	
IE167	606-10-55-259
IE168	606-10-55-260
IE169	606-10-55-261
IE170	606-10-55-262
IE171	606-10-55-263
IE172	606-10-55-264
IE173	606-10-55-265
IE174	606-10-55-266
IE175	606-10-55-267
IE176	606-10-55-268
IE177	606-10-55-269
設例 35——変動対価の配分	
IE178	606-10-55-270
IE179	606-10-55-271
IE180	606-10-55-272
IE181	606-10-55-273
IE182	606-10-55-274
IE183	606-10-55-275
IE184	606-10-55-276
IE185	606-10-55-277
IE186	606-10-55-278
IE187	606-10-55-279
契約コスト	
IE188	340-40-55-1
設例 36——契約獲得の増分コスト	
IE189	340-40-55-2

IFRS 15 基準書から抜粋

IE190	340-40-55-3
IE191	340-40-55-4
設例 37——資産を生じるコスト	
IE192	340-40-55-5
IE193	340-40-55-6
IE194	340-40-55-7
IE195	340-40-55-8
IE196	340-40-55-9

表 示	
IE197	606-10-55-283
設例 38——契約負債と債権	
IE198	606-10-55-284
IE199	606-10-55-285
IE200	606-10-55-286
設例 39——企業の履行について認識される契約資産	
IE201	606-10-55-287
IE202	606-10-55-288
IE203	606-10-55-289
IE204	606-10-55-290
設例 40——企業の履行について認識される債権	
IE205	606-10-55-291
IE206	606-10-55-292
IE207	606-10-55-293
IE208	606-10-55-294

開 示	
IE209	606-10-55-295
設例 41——収益の分解——定量的開示	
IE210	606-10-55-296
IE211	606-10-55-297
設例 42——残存履行義務に配分した取引価格の開示	
IE212	606-10-55-298
IE213	606-10-55-299
IE214	606-10-55-300
IE215	606-10-55-301
IE216	606-10-55-302
IE217	606-10-55-303
IE218	606-10-55-304
IE219	606-10-55-305
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	
IE220	606-10-55-306
IE221	606-10-55-307

製品保証	
IE222	606-10-55-308
設例 44——製品保証	
IE223	606-10-55-309*
IE224	606-10-55-310

IFRS 15 基準書から抜粋

IE225	606-10-55-311
IE226	606-10-55-312
IE227	606-10-55-313
IE228	606-10-55-314
IE229	606-10-55-315

本人なのか代理人なのかの検討

IE230	606-10-55-316
設例 45——財又はサービスの提供の手配(企業が代理人である)	
IE231	606-10-55-317
IE232	606-10-55-318
IE232A から IE232C	606-10-55-318A から 55-318C
IE233	606-10-55-319
設例 46——財又はサービスを提供する約束(企業が本人である)	
IE234	606-10-55-320
IE235	606-10-55-321
IE236	606-10-55-322
IE237	606-10-55-323
IE237A から IE237B	606-10-55-323A から 55-323B
IE238	606-10-55-324
設例 47——財又はサービスを提供する約束(企業が本人である)	
IE238A から IE238G	606-10-55-324A から 55-324G
設例 47——財又はサービスを提供する約束(企業が本人である)	
IE239	606-10-55-325
IE240	606-10-55-326
IE241	606-10-55-327
IE242	606-10-55-328
IE242A から IE242C	606-10-55-328A から 55-328C
IE243	606-10-55-329
設例 48——財又はサービスの提供の手配(企業が代理人である)	
IE244	606-10-55-330
IE245	606-10-55-331
IE246	606-10-55-332
IE247	606-10-55-333
IE247A から IE247B	606-10-55-333A から 55-333B
IE248	606-10-55-334
設例 48A——同一の契約において企業が本人であり代理人である	
IE248A から IE248F	606-10-55-334A から 55-334F

追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション

IE249	606-10-55-335
設例 49——重要な権利を顧客に与えるオプション(値引券)	
IE250	606-10-55-336
IE251	606-10-55-337
IE252	606-10-55-338
IE253	606-10-55-339
設例 50——重要な権利を顧客に与えないオプション(追加的な財又はサービス)	
IE254	606-10-55-340
IE255	606-10-55-341

IFRS 15 基準書から抜粋

IE256	606-10-55-342
設例 51——重要な権利を顧客に与えるオプション(更新オプション)	
IE257	606-10-55-343
IE258	606-10-55-344
IE259	606-10-55-345
IE260	606-10-55-346
IE261	606-10-55-347
IE262	606-10-55-348
IE263	606-10-55-349
IE264	606-10-55-350
IE265	606-10-55-351
IE266	606-10-55-352
設例 52——カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	
IE267	606-10-55-353
IE268	606-10-55-354
IE269	606-10-55-355
IE270	606-10-55-356
返金不能の前払報酬	
IE271	606-10-55-357
設例 53——返金不能の前払報酬	
IE272	606-10-55-358
IE273	606-10-55-359
IE274	606-10-55-360
ライセンス供与	
IE275	606-10-55-361*
設例 54——知的財産を使用する権利	
IE276	606-10-55-362
IE277	606-10-55-363 から 55-363B*
設例 55——知的財産のライセンス	
IE278	606-10-55-364
IE279	606-10-55-365
IE279A	606-10-55-365A
IE280	606-10-55-366*
設例 56——別個のライセンスの識別	
IE281	606-10-55-367*
IE282	606-10-55-368*
IE283	606-10-55-369
IE284	606-10-55-370*
IE285	606-10-55-371
IE286	606-10-55-372
IE286A	606-10-55-372A
IE287	606-10-55-373*
IE288	606-10-55-374*
設例 57——フランチャイズ権	
IE289	606-10-55-375*
IE290	606-10-55-376*

IFRS 15 基準書から抜粋

IE291	606-10-55-377
IE292	606-10-55-378*
IE293	606-10-55-379*
IE294	606-10-55-380*
IE295	606-10-55-381*
IE296	606-10-55-382*
設例 58——知的財産へのアクセス	
IE297	606-10-55-383*
IE298	606-10-55-384
IE299	606-10-55-385*
IE300	606-10-55-386*
IE301	606-10-55-387*
IE302	606-10-55-388*
設例 59——知的財産を使用する権利	
IE303	606-10-55-389
IE304	606-10-55-390
IE305	606-10-55-391*
IE306	606-10-55-392*
N/A	606-10-55-392A から 55-392D*
設例 60——知的財産へのアクセス	
IE307	606-10-55-393
IE308	606-10-55-394
設例 61——知的財産へのアクセス	
IE309	606-10-55-395
IE310	606-10-55-396*
IE311	606-10-55-397*
IE312	606-10-55-398*
IE313	606-10-55-399*
設例 61A——知的財産を使用する権利	
N/A	606-10-55-399A から 55-399J*
設例 61B——複数のライセンスと単一のライセンスの属性との区別	
N/A	606-10-55-399K から 55-399O*
買戻し契約	
IE314	606-10-55-400
設例 62——買戻し契約	
IE315	606-10-55-401
IE316	606-10-55-402
IE317	606-10-55-403
IE318	606-10-55-404
IE319	606-10-55-405
IE320	606-10-55-406
IE321	606-10-55-407
請求済未出荷契約	
IE322	606-10-55-408
設例 63——請求済未出荷契約	
IE323	606-10-55-409
IE324	606-10-55-410

IFRS 15 基準書から抜粋

IE325	606-10-55-411
IE326	606-10-55-412
IE327	606-10-55-413

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。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy) をご確認ください。EY について詳しくは、[ey.com](https://www.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. 004363-19Gbl 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。