

Applying IFRS

IFRS第15号の表示 及び開示に関する規定

2019年11月

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

Building a better
working world

目次

1. 序説及び開示目的	3
2. 従前の IFRS からの変更点	5
3. 基本財務諸表における表示	7
3.1 顧客との契約から生じる収益	7
3.2 契約残高	11
3.3 契約獲得コスト又は契約履行コストに関して認識された資産	14
3.4 返品権から生じる資産及び負債	16
3.5 重要な金融要素	17
4. 財務諸表の注記における開示	19
4.1 収益の分解	19
4.2 契約残高	25
4.3 履行義務	31
4.4 重要な判断	46
4.5 契約獲得コスト及び契約履行コスト	52
4.6 実務上の簡便法	55
5. 期中財務諸表における開示	56
付録: EY の IFRS 開示チェックリストからの抜粋	57

重要ポイント

- ▶ IFRS 第 15 号は、全ての業界の全ての企業に対し、収益に関する規定を提供する単一の基準書である。
- ▶ IFRS 第 15 号は顧客との契約から生じる収益に適用される。また、2018 年に適用され、IFRS の従前の収益基準及び解釈(従前の IFRS)のすべてに置き換わったものである。
- ▶ 当該基準は、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利用者が理解するための助けとなるような詳細な開示を要求している。
- ▶ 企業は、表示及び開示規定を満たすために必要となるデータを捕捉できるように、プロセス、内部統制及びシステムを見直さなければならない可能性が高い。

1. 序説及び開示目的

国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) (以下、両審議会) により2014年に公表された大部分についてコンバージェンスした新たな収益認識基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及び会計基準のコード化体系 (ASC) 第606号「顧客との契約から生じる収益」(IFRS第15号と合わせて、以下「当該基準」という) は、顧客との契約から生じるすべての収益に関する会計処理を定めている (リースに対する基準など、他のIFRSや(米国会計基準) の適用範囲に含まれる契約を除く)。当該基準により、実質的にIFRS及び米国会計基準におけるすべての収益認識に関する規定が置き換えられ、また、当該基準は財又はサービスを顧客に提供する契約を獲得し履行するために企業に発生するコストの会計処理を定めるとともに、有形固定資産など、一定の非金融資産の売却から生じる利得及び損失の測定及び認識モデルについても定めている。

両審議会はまた、従前の収益認識に関する開示は不十分であるとの批判に対処するため、包括的かつ一貫性のある一連の開示規定を定めた。移行時に当該基準が適用されても収益の認識時期及び金額にほとんど影響は生じなかった場合であっても、当該開示規定はすべての企業に適用される。当該基準の開示規定への対応は、移行時の重い課題であり、またその後の継続的な開示を行うにあたっても引き続き課題となり得る。

当該基準の開示目的は、「財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を理解できるようにする十分な情報は情報」を提供することである。この目的を達成するため、企業は、顧客との契約、当該基準を適用する際に用いた重要な判断及びその判断の変更、並びに契約を獲得し履行するためのコストから生じる資産に関する開示を提供しなければならない¹。

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

企業は、開示目的を達成するのに必要となる詳細さのレベル及びさまざまな規定のそれぞれにどの程度の重きを置くべきかについて検討しなければならない。開示の集約及び分解のレベルについては、判断を要する。さらに、企業は、(重要とは言えない詳細な情報を大量に盛り込む、又は実質的に異なる特性を有する項目を集約するなどして) 有用な情報が不明瞭にならないようにする必要がある。

¹ IFRS 第 15 号第 110 項

弊社のコメント

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

本書では、IASBの基準であるIFRS第15号に定められ、継続的に適用される表示及び開示規定について要約している。また、実際の開示例及び(又は)設例を用いて、IFRS第15号で求められる情報を開示するために企業が用いることのできる様式についても説明している。

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

本書は、弊社の刊行物「Applying IFRS「IFRS第15号 顧客との契約から生じる収益」」²(以下、「IFRS第15号に関する刊行物」という)を補完するものであり、それと併せて読まれたい。

企業が当該基準を適用している間、適用に関する論点が継続的に生じるであろう。したがって、本書における弊社の見解は、新たな論点が特定されることにより変わる可能性がある。さらに、我々が設例において記述している結論も、見解が変わることにより変更される可能性がある。設例と一見同じように見える状況についての結論も、その背景にある事実及び状況の相違によって設例における結論が異なることもある。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(<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/index.html>)を参照されたい。

² 当該印刷物の最新版は、<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/index.html> で入手可能である。

2. 従前のIFRSからの変更点

IFRS第15号は従前のIFRSより詳細で明確な表示及び開示に関する規定を定めており、企業が期中及び年次財務諸表に盛り込まなければならない開示量が増大する。規定の多くは、企業が従前のIFRSの下で開示していなかった情報の開示を求めている。

これまでの実務では、企業の財務諸表にもたらされる変化の性質とその程度は、企業の収益創出活動の性質及びこれまでに開示していた情報の水準をはじめ、多くの要因に左右されるものであった。下表は、IFRS第15号の適用時に生じた開示の変更を種類別にハイレベルにまとめているが、すべてを網羅するものではない点に留意されたい。

IFRS 15 の開示	従前の開示	変更点
収益の分解 (IFRS 15.114 - 115)	IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従ってセグメントごと及び重要な分類ごとの収益の開示	<ul style="list-style-type: none"> ▶ セグメント内でさらに分解 ▶ 複数の分類による分解
契約残高 (IFRS 15.116 - 118)	注記又はその他(例えば、経営者による説明(MD&A))における重要な仕掛品及び繰延収益に関する自主的な説明	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 契約残高に関する新たな定量的情報の開示 ▶ より規範的な規定による文章による説明 ▶ すべての契約残高に適用
履行義務 (IFRS 15.119 - 120)	注記又はその他(例えば、MD&A)における「受注残」に関する自主的な説明	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 報告日時点におけるすべての未充足の履行義務の開示(実務上の簡便法を適用しない場合) ▶ 取引価格に含まれる金額のみを含む
重要な判断 (IFRS 15.123 - 126)	IAS 第 1 号第 122 項に従って重要な判断に関する一般的な開示	▶ 収益認識の時期及び測定を決定する際に行った判断に関する、定性的及び定量的な開示
契約を獲得又は履行するためのコストから認識した資産 (IFRS 15.127 - 128)	相当する明文の規定はない	▶ 契約コストに係る資産の残高及び償却(減損損失を含む)に関する、定性的及び定量的な開示
会計方針の開示 (IAS 1.117)	重要な会計方針の開示	▶ 規定に変更はないが、企業はその会計方針の開示を改めて再評価する必要があった

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

また、IFRS第15号を適用する際に、企業は、会計方針の開示についてIAS第1号に従って再評価する必要もあった³。従前のIFRSでは、企業は、収益認識に関する方針について、短めかつ時として「決まり文句」の画一的な開示を行っていた。従前の収益認識に関する規定に定められるガイダンスの内容が限定的であることが、そうした簡素な開示が行われる一因となっていた。IFRS第15号の規定の複雑さを考えると、IFRS第15号の適用範囲に含まれる収益及びコストに適用される方針は、その説明がより難しくなり、企業はより実態に即した企業固有の、そしてより詳細な開示を提供しなければならない。

弊社のコメント

IFRS第15号は、企業の財務諸表、特に年次財務諸表に求められる開示量を大幅に増大させた。

企業が期中及び年次財務諸表において求められる開示を最初に作成するにあたり、これまで以上の取り組みが必要であった。たとえば、多くの異なる製品を複数のセグメントで販売している一部の企業は、開示を作成するのに必要となるデータの収集に困難を伴った場合もあろう。我々は、企業が要求される情報を収集し、開示するための適切なシステム、内部統制、方針及び手続を今後も継続的に整備していくことが重要であると考えます。また、そうすることで、企業は今後も、状況の変化に応じて継続的に開示を見直すことができるようになるであろう。

³ IAS第1号第117項

3. 基本財務諸表における表示

3.1 顧客との契約から生じる収益

企業は顧客との契約に関し認識された収益の額を、他の源泉からの収益とは区別して、損益計算書に表示、もしくは注記に開示しなければならない⁴。

IFRS第15号は、収益の合計金額のうち一部(すなわち、顧客との契約から生じる収益)にのみ適用される⁵。IFRS第15号は、収益を「企業の通常の活動過程で生じるもの」と定義しているが、一定の収益創出契約(たとえば、リース)についてはその適用範囲から除外している⁶。2010年「財務報告に関する概念フレームワーク」は、収益とは企業の通常の活動過程で生じ、売上や手数料、利息、配当、ロイヤルティ、リース料⁷などさまざまな呼称で表されると述べている。IFRS第15号は企業に、「顧客との契約から生じる収益」という用語を使用するよう明確に求めている。したがって企業は、IFRS第15号を適用する取引から生じる収益を説明するのにさまざまな用語を用いることができる。しかし企業は、誤解を招くことがなく、また財務諸表の利用者に顧客との契約から生じる収益を他の源泉からの収益と区別できるようにする用語を使用しなければならない。

収益の分解に関する開示規定については、本書の4.1で説明している。

Slater and Gordon社は2018年度の連結純損益計算書及びその他の包括利益計算書において、IFRS第15号が適用されている顧客との契約から生じる収益とその他の収益とを区別して表示した。

開示例 3.1a: Slater and Gordon社(2018年)		オーストラリア	
連結純損益及びその他の包括利益計算書 (2018年6月に終了する事業年度)			
	注記	2018年 \$000	修正再表示 ⁽¹⁾ 2017年 \$000
収益			
手数料収入		162,166	194,024
仕掛品の純変動額		(2,916)	(12,551)
顧客との契約から生じる収益	3.1	159,250	181,473
その他の収益		1,026	1,541
収益及びその他の収益合計		160,276	183,014

⁴ IFRS 第 15 号第 113 項(a)

⁵ IFRS 第 15 号 BC28 項

⁶ IFRS 第 15 号付録 A 及び IFRS 第 15 号第 5 項

⁷ 2010 年「財務報告に関する概念フレームワーク」4.29(IFRS 第 15 号が発行された際に適用されている)。2018 年「財務報告に関する概念フレームワーク」BC4.96 を参照されたい。2018 年「財務報告に関する概念フレームワーク」が発効する時点で(2020 年 1 月 1 日以降開始する年度から適用)、当該フレームワークには収益及び利得と損失に関する説明はもはや含まれなくなるが、IFRS 第 15 号の収益の定義が変わることはない。つまり IASB は、当該記述の削除により実務に変更が生じることはないと考えている。

Village Building社は2018年度の年次財務諸表で、連結損益計算書の先頭に、IFRS第15号に従って認識した顧客との契約から生じる収益と、その他の収益(たとえば、賃貸料収入、配当)を同じ表示科目で集約した金額を表示していた。その上で注記2において顧客との契約から生じた収益とその他の収益とを区別して説明していた。

開示例3.1b: The Village Building社(2018年)

オーストラリア

2018年6月30日に終了する事業年度の 連結純損益及びその他の包括利益計算書

	注記	2018年	2017年
		\$000	\$000
収益	2	140,531	147,826
売上原価	3	(103,563)	(107,235)

...

注記2: 収益

	2018年	2017年
	\$000	\$000
顧客との契約から生じる収益		
土地、土地家屋及び設備	133,216	142,733
プロジェクト管理手数料	-	19
	133,216	142,752
トレーディング収益—リテール売上Big Banana	6,104	3,532
その他の収益		
配当	28	21
Big Banana取得に関する利得	-	623
投資未実現利益	27	149
賃貸料収入	167	298
事業譲受前の投資の再測定	-	92
その他の収益	989	359
	7,315	5,074
収益	140,531	147,826

Ferrovial社は、異なるアプローチを採用しており、顧客との契約に関する金額について注記で定性的な開示を行っている。

開示例 3.1c: Ferrovial社(2018年)

スペイン

継続事業の損益に関する注記

2.1 営業収入

2018年12月31日時点の当社グループの営業収益の内訳は以下のとおりです。

(単位:百万ユーロ)	2018	2017
収益	5,737	5,152
その他の営業収益	2	1
営業収益合計	5,738	5,154

2018年12月31日時点の当社グループの顧客との契約から生じた収益は5,534百万ユーロです(注記4.4を参照)

IFRS第15号の適用対象の収益は、一部の企業(例えば、銀行及びその他の金融機関)にとって、主な収益の発生源ではない場合がある。UBS Group社はIFRS第15号の適用対象の「報酬及び手数料収入」について個別の表示項目として表示し、注記4においてそれをさらに分解して表示した。収益の分解情報の開示についての詳細はセクション4.1を参照されたい。

開示例 3.1d: UBS Group社(2018年)

スイス

損益計算書	注記	下記に終了する事業年度		
		2018年12月31日	2017年12月31日	2016年12月31日
(単位:百万米ドル)				
償却原価及びその他の包括利益を通じて公正価値で測定される金融商品から生じる金利収益	3	10,100	10,422	10,379
償却原価で測定される金融商品から生じる金利費用	3	(6,391)	(5,404)	(4,976)
純損益を通じて公正価値で測定される金融商品から生じる金利収益	3	6,968	4,056	3,579
純損益を通じて公正価値で測定される金融商品から生じる金利費用	3	(4,653)	(2,418)	(2,495)
金利収益(純額)	3	6,025	6,656	6,487
金融商品の公正価値の変動から生じるその他の純利益	3	5,984	5,065	5,023
貸倒損失(費用)/戻入	23	(118)	(131)	(38)
報酬及び手数料収入	4	19,598	19,362	18,374
報酬及び手数料費用	4	(1,703)	(1,840)	(1,781)
報酬及び手数料収入(純額)	4	17,895	17,522	16,593
その他の収入	5	427	511	663
営業利益(合計)		30,213	29,622	28,729

注記4 報酬及び手数料収入(純額)¹

(単位:百万米ドル)	下記に終了する事業年度		
	2018年12月31日	2017年12月31日	2016年12月31日
引受手数料	811	1,003	739
うち:株式引受手数料	431	573	356
うち:債券引受手数料	380	429	383
M&A及びコーポレート・ファイナンス手数料	768	698	742
仲介手数料	3,521	3,820	3,802
投資ファンド手数料	4,954	4,322	4,265
ポートフォリオ運用及び関連するサービス	7,756	7,666	7,069
その他	1,786	1,854	1,757
報酬及び手数料収入(合計) ²	19,598	19,362	18,374
うち:経常	12,911		
うち:取引ベース	6,594		
うち:業績運動ベース	93		
支払仲介手数料	316	673	769
その他	1,387	1,167	1,013
報酬及び手数料費用(合計)	1,703	1,840	1,781
報酬及び手数料収入(純額)	17,895	17,522	16,593
うち:仲介手数料(純額)	3,205	3,147	3,033

¹ IFRS第15号の採用時に、代理人として受領した一部の仲介手数料は、2018年1月1日以降、報酬及び手数料費用から報酬及び手数料収入に組替えています。これは主に上場デリバティブ取引について第三者に対する執行コスト及び顧客の代わりに第三者のリサーチ・プロバイダに支払う費用に関連しています。IFRS第15号の変更に加え、一部の収益、主に分配手数料及びファンド運用手数料は、収益の性質をより適切に反映する表示項目に組替えており、これに伴って前期の情報も修正再表示されています。これによる影響は、以下のとおりです。2017年12月31日に終了した事業年度において、316百万米ドルが引受手数料から仲介手数料に、1,040百万米ドルがポートフォリオ運用及び関連するサービスから投資ファンド手数料に組替えられています。また、2016年12月31日に終了した事業年度において、220百万米ドルが引受手数料から仲介手数料に、1,061百万米ドルがポートフォリオ運用及び関連サービスから投資ファンド手数料に組替えられています。また、収益に対応して生じる付随費用の一部は、関連する収益源と取引による費用をより対応させるため、将来に向かって一般管理費用から報酬及び手数料費用へと振り替えられ、主に清算費用、顧客ロイヤリティ費用、ファンド関連及びカスタマー費用に影響を受けています。当該組替えの影響は重要ではないため、前期の情報は修正再表示されませんでした。

² サードパーティーに対する手数料と当社の手続収入である12,059百万米ドル(グローバル・ウェルス・マネジメント部門)、3,525百万米ドル(投資銀行部門)、2,579百万米ドル(資産運用部門)、1,338百万米ドル(パーソナル&コーポレート・バンキング部門)及び97百万米ドル(コーポレート・センター)を反映しています。

他の基準で要求又は許容している場合を除き、IAS第1号「財務諸表の表示」は、損益計算書において収益と費用の相殺表示を認めていない⁸。

IFRS第15号の取引価格の算定に関する規定を適用する際、企業が認識する収益には、たとえば企業が顧客に対して提供する割引や数量リベートの支払いに伴う金額の相殺が反映される場合がある。同様に企業は通常の活動過程で、収益を生み出さないが主要な収益創出活動に付随する他の取引を行うこともある。その表示が当該取引又はその他の事象の実質を反映する場合、IAS第1号は、「そのような取引の結果を、収益を同じ取引について生じた関連する費用と相殺して表示する」ことを要求している⁹。IAS第1号で取り上げられている例では、非流動資産の処分に係る利得及び損失を、処分代金から、当該資産の帳簿価額及び関連する売却費用を控除して表示している¹⁰。

⁸ IAS第1号第32項

⁹ IAS第1号第34項

¹⁰ IAS第1号第34項(a)

3.2 契約残高

IFRS第15号は、貸借対照表において、以下の項目を区分表示するよう求めている¹¹。

- ▶ 契約資産: 顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利
- ▶ 契約負債: 顧客に財又はサービスを移転する企業の義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っている(又は対価の金額の期限が到来している)もの
- ▶ 債権: 無条件の対価を受け取る企業の権利(当該対価の支払期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、対価に対する権利は無条件である)

Bombardier社は、2018年度の年次財務諸表で、契約資産及び負債について、IFRS第15号の用語を用いてこれらの金額を区分表示した。

開示例 3.2a: Bombardier社(2018年)		カナダ		
Bombardier社 連結財務状態計算書				
(単位:百万米ドル)				
	注記	2018年 12月31日時点	2017年 12月31日時点 (修正再表示) ⁽¹⁾	2017年 1月1日時点 (修正再表示) ⁽¹⁾
資産				
現金及び現金同等物	16	\$ 3,187	\$ 2,988	\$ 3,384
営業債権及びその他の債権	17	1,575	1,174	1,220
契約資産	18	2,617	2,460	1,631
棚卸資産	19	4,402	3,429	4,286
その他の金融資産	21	210	415	336
その他の資産	22	357	427	427
売却目的保有資産	31	—	4,150	—
流動資産		12,348	15,043	11,284
...				
負債				
営業債務及びその他の債務	26	\$ 4,634	\$ 3,964	\$ 3,045
引当金	27	1,390	1,630	1,542
契約負債	18	4,262	3,820	3,840
その他の金融負債	28	607	342	608
その他の負債	29	1,499	1,723	1,634
売却目的保有資産に直接関連する負債	31	—	2,686	—

IFRS第15号は、企業が貸借対照表でこれらの用語について、異なる表現を用いることを許容している。しかし企業は、財務諸表の利用者が対価を受け取る無条件の権利(債権)と対価を受け取る条件付権利(契約資産)とを明確に区別できるよう十分な情報を開示しなければならない¹²。開示例3.2bで示すように、Ferrovial社は、代替的な呼称を用いたアプローチを使用しており、その会計方針に関する注記で、それらの用語がIFRS第15号で使用されている用語とどのように整合しているかを説明した。同社はまた、貸借対照表のどの表示科目(すなわち「販売及びサービスに関する営業債権」)にそれらの残高が含まれているかについても記述している。同社は、注記4.2において、貸借対照表における当該表示科目を分解し、契約資産(すなわち「実施された作業に関する請求額」)を営業債権とは区別して開示した。

¹¹ IFRS 第 15 号第 105~107 項

¹² IFRS 第 15 号第 109 項

履行が完了した作業に関する請求額/建設工事に関する前払請求額

建設収益の認識に用いた方法と異なり、顧客への請求額は、契約に定められた様々なマイルストーンの達成度合いと、その顧客による確認をもって決まります。こうした確認は「完工証明書」と呼ばれる契約で定められた検収書を基に決定されます。したがって、年度の収益認識額は、顧客に請求した又は顧客が検収した金額に必ずしも一致しません。顧客に移転した財又はサービスが請求又は検収金額を上回る契約の場合、その差額は、「履行した作業に関する請求額」(契約資産)として「販売及びサービスに関する営業債権」の表示科目に含めて計上しています。一方、移転した財又はサービスが顧客への請求額又は顧客の検収金額を下回る契約の場合、差額は「建設工事に関する前払請求額」(契約負債)として「営業債務及びその他の流動債務」の表示科目に含めて負債に計上しています。

4.2 短期債権及びその他の債権

...

a) 販売及びサービスに係る営業債権

2018年及び2017年12月31日時点における「顧客との間の残高」の詳細は以下の通りです。

百万ユーロ	2017年	IFRS 第9号	為替 レート	連結範囲 の変更	その他	非継続事業 (合計)	2018年
顧客	1,483	0	-11	21	-29	-795	669
営業債権に係る 貸倒引当金	-276	-1	1	0	4	45	-227
営業債権 (純額)	1,207	-1	-10	21	-25	-750	442
履行が完了した 作業に関する 請求額	713	0	-15	37	150	-612	273
担保預り金	112	0	0	-1	-8	-17	86
販売及び サービスに係る 営業債権合計	2,032	-1	-25	57	117	-1,379	801

企業は、顧客との契約から生じる減損損失を、損益計算書の本表又は注記のいずれかで、その他の減損損失と区別して開示しなければならない¹³。詳しい説明はIFRS15に関する刊行物のセクション10.1を参照されたい。

¹³ IFRS 第15号第107、113項(b)

3.2.1 流動又は非流動の区分表示

貸借対照表を、一部金融機関のように、各費目をすべて流動性の順序に基づいて表示する場合を除き、企業は、IFRS第15号の適用対象となる契約から生じる資産又は負債を、その貸借対照表において流動もしくは非流動のいずれかとして表示する必要がある。

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

流動及び非流動の区分は、企業の営業循環期間の長さにより決まる。IAS第1号によると、企業の営業循環期間は、加工に向けて資産を取得し、それが現金又は現金同等物として実現するまでの期間をいう。企業の正常営業循環期間が明確に識別できない場合には、その期間は12か月と想定される¹⁴。IAS第1号は、正常営業循環期間が「明確に識別可能」であるか否かをどのように判断すべきかについて、ガイダンスを提供していない。企業によっては、それぞれの顧客との契約により、財を生産又はサービスを提供するのに必要される期間に大きな違いが生じることがある。その場合、正常営業循環期間がどのようなものになるかを判断することが困難になる可能性がある。したがって、経営者はすべての事実と状況を考慮し、正常営業循環期間が明確に識別できると考えるのが適切であるのか、あるいは12か月というデフォルト期間を使用することが適切なのかを判断する必要がある。

Fédération Internationale de Football Association (FIFA)は、2018年度の年次財務諸表における連結貸借対照表で、IFRS第15号の用語を用いて契約負債を表示するとともに、これを流動負債と非流動負債に区分した。

開示例 3.2.1: Fédération Internationale de Football Association (FIFA) (2018年)		スイス	
連結貸借対照表			
(単位:千米ドル)	注記	2018年12月31日	2017年12月31日
...			
負債及び引当金			
営業債務及びその他の債務	22	116,745	130,081
デリバティブ金融負債	28	6,220	12,681
契約負債	24	258,048	2,392,143
未払費用	23	785,767	520,333
流動負債		1,166,780	3,055,238
契約負債	24	80,165	89,309
未払費用	23	102,221	70,638
退職後給付債務	29	78,996	74,333
デリバティブ金融負債	28	386	322
引当金	25	215,392	197,000
非流動負債		477,160	431,602
負債合計		1,643,940	3,486,840

¹⁴ IAS 第1号第68、70項

3.2.2 その他の表示に関する留意点

契約資産及び契約負債は、履行義務レベルではなく契約レベルで判断すべきである。すなわち、企業は契約に含まれる各履行義務に関し別個に契約資産又は契約負債を認識するのではなく、それらを単一の契約資産又は契約負債に集約する¹⁵。顧客との契約における権利と義務は相互依存的であり、契約ごとに契約資産と契約負債のポジションは純額で算定される。顧客から対価を受け取る権利は、企業の履行を条件とし、同様に顧客が支払いを継続することを条件として企業は義務を履行する¹⁶。実務上の簡便法4.2bにおいて、Airbus SE社は、「正味契約資産及び正味契約負債は契約ごとに個別に算定される」ことを契約残高に対する会計処理において説明した。

企業がIFRS第15号に従って同じ顧客（又は顧客の関連する当事者）との契約を結合しなければならない場合、契約資産と契約負債も結合される（すなわち純額表示となる）。複数の契約がIFRS第15号に従って結合されなければならない場合、個々の契約における権利と義務もまた相互依存的である¹⁷。IFRS第15号の認識及び測定規定に準拠するため、履行義務レベルでデータを収集するようシステムが設計されている場合、これは、企業にとってより適用を難しくする可能性がある。

IFRS第15号は相殺に関する規定を定めておらず、契約資産及び契約負債を他の貸借対照表項目（たとえば、営業債権）と相殺することが適切となるか否かを判断するために、企業は他の基準（たとえば、IAS第32号「金融商品：表示」）の規定を適用する必要がある¹⁸。

詳細についてはIFRS第15号に関する刊行物のセクション10.1における質問10-1、10-2及び10-3を参照されたい。

3.3 契約獲得コスト又は契約履行コストに関して認識された資産

企業がIFRS第15号の規定に従って契約獲得の増分コスト及び（又は）契約の履行コストを資産として認識する場合、当該資産は、契約資産及び契約負債とは区別して貸借対照表に表示する又は財務諸表の注記として開示しなければならない¹⁹。

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

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

- ▶ 貸借対照表において別個の種類別の資産（仕掛品又は棚卸資産と性質が類似）として表示するとともに、その償却費は、売上原価、契約コストの変動又は類似項目に含める

または

- ▶ 貸借対照表において別個の種類別の無形資産として表示し、その償却はIAS第38号「無形資産」の適用範囲に含まれる無形資産の償却費と同じ表示科目に含める

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

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

¹⁵ TRG アジェンダ・ペーパー7「契約資産又は契約負債としての契約の表示」2014年10月31日

¹⁶ IFRS第15号BC317項

¹⁷ TRG アジェンダ・ペーパー7「契約資産又は契約負債としての契約の表示」2014年10月31日

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

¹⁹ IFRS第15号第116項(a)

契約履行コストがIFRS第15号第95項の資産化要件を満たすか、又は発生時点で費用化されるに関係なく、我々は、損益計算書における当該コストの表示、さらにキャッシュ・フロー計算書における関連するキャッシュ・フローの表示において、一貫性のある取り扱いが必要であると考えている。

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

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

開示例 3.3: Capita社(2018年)		英国	
連結貸借対照表			
2018年12月31日現在			
	注記	2018年 百万ポンド	2017 百万ポンド
非流動資産			
有形固定資産		213.6	219.3
無形資産		1,587.7	1,812.1
契約履行資産		264.2	252.5
金融資産		109.1	132.3
繰延税金資産		144.6	159.3
営業債権及びその他の債権		26.2	28.0
		2,345.4	2,603.5
...			
19 営業債権及びその他の債権			
		2018年 百万ポンド	2017 百万ポンド
流動資産			
営業債権		435.6	379.5
その他の債権		29.4	26.9
契約履行資産		11.1	39.4
未収収益		182.9	207.7
前払金		112.7	122.3
		771.7	775.8
...			
契約履行資産(流動)は、契約又は具体的に特定できる予想される契約に直接関係するコストで、貸借対照表日から12か月以内に履行義務の充足に使用されるものです。			

資産化された契約コストに関する開示規定は本書のセクション4.5、契約コストの詳細な説明についてはIFRS15に関する刊行物のセクション9を参照されたい。

3.4 返品権から生じる資産及び負債

企業は、返金負債及び返金負債の決済時に製品を回収する権利に係る資産を認識する。IFRS第15号では、返金負債を、それに対応する資産と区分して表示しなければならない(すなわち、純額ではなく総額)と定められている²⁰。当該基準はこのことについて明確に述べていないが、我々は返品資産は原則として棚卸資産とは別個に表示されるべきであると考えます。

さらに詳しい説明はIFRS15に関する刊行物のセクション5.4を参照されたい。

Salvatore Ferragamo社は連結貸借対照表において別個の表示項目として返金負債及び返品資産の権利を表示した。関連する会計方針は連結財務諸表の注記2に開示されている。

開示例 3.4: Salvatore Ferragamo社(2018年)		イタリア			
連結財務状態計算書—資産					
(単位:千ユーロ)	注記	2018年 12月31日	うち関連 当事者 との取引	2017年 12月31日	うち関連 当事者 との取引
流動資産					
棚卸資産	10	362,948		325,516	
返品権資産	11	2,831		-	
営業債権	12	142,905	143	148,583	116
未収税金	13	21,851		27,654	
その他の流動資産	14	42,166	10,389	67,556	21,576
その他の金融資産(流動資産)	15	1,080		341	
現金及び現金同等物	16	207,710		212,088	
流動資産(合計)		781,491	10,532	781,738	21,692
...					
連結財務状態計算書—負債及び株主資本					
(単位:千ユーロ)	注記	2018年 12月31日	うち関連 当事者 との取引	2017年 12月31日	うち関連 当事者 との取引
流動負債					
営業債務	23	210,293	342	203,613	440
返金負債	24	4,832		-	
有利子負債	25	20,939		66,529	
未払税金	26	19,507		19,772	
その他の流動負債	27	38,279	1,084	33,269	1,527
その他の金融負債(流動負債)	28	2,959		3,502	
流動負債(合計)		296,809	1,426	326,685	1,967
2. 作成の基礎					
...					
会計基準					
一般的な注記					
...					
返品権資産					
返品権資産は、当社グループが顧客から返品されることが予想される財を回収する権利を表します。当該資産は棚卸資産の当初の帳簿価額から、当該資産を回収するコストを差し引いて測定され、返品された財の減耗を含みます。当社グループは、顧客からの返品の見積金額について、返品された製品の追加的な減耗の度合いとともに定期的に見直しを行います。					
返金負債					
返金負債は、顧客から受け取る(又は受け取る予定の)対価の一部又は全てを返金する義務を表し、当社グループが顧客に返金することが予想される金額に基づいて測定しています。当社グループは、各報告期間の末時点で返金負債(及びこれに対応する取引価格の変動)の見積りについて見直しを行います。					

²⁰ IFRS 第 15 号 B25 項

3.5 重要な金融要素

契約に重要な金融要素が存在する場合、契約には2つの構成要素、すなわち収益要素(名目上の現金販売価格)と重要な金融要素(延払い又は前払い条件による影響)が存在することになる²¹。重要な金融要素に配分される金額は、顧客との契約から認識される収益とは区別して表示される。金融要素は、金利費用(顧客が前払いする場合)、又は金利収益(顧客が延払いする場合)として表示される²²。IASBはその結論の根拠で、企業の通常の活動から生じる収益を表す場合にのみ、金利収益を収益として表示すると述べている²³。

2018年の年次財務諸表において、Bombardier社は、顧客の前払いから生じる金融要素を通常の収益と区分し、金融費用に含めて表示した。

開示例 3.5a: Bombardier社(2018年)		カナダ	
2. 重要な会計方針の要約			
...			
収益の認識			
...			
<p>当社は現金を受領する時点と収益認識の時点で重要な差異がある場合、重要な金融要素を契約時に会計処理します。当社の大部分の契約は、重要な金融要素を有していません。ただし、業務用航空機部門においては、一定の受注があった際に、前払金が、予想される引渡し時点よりも相当程度前の時点で受領されるため、金融要素は別個に会計処理されています。その結果、金融費用が前払期間中に発生し、これに対応する金額分について取引価格が増額されます。</p>			
10. 金融費用及び金融収益			
金融費用及び金融収益は事業年度ごとに以下の通りとなります。			
		2018年	2017年 ⁽¹⁾
金融費用			
退職給付債務(純額)の増額	米ドル	65	米ドル 78
その他の金融負債の増額		58	59
一定の金融商品に係る純損失 ⁽²⁾		53	102
長期契約債権の売却時の損失 ⁽³⁾		31	—
引当金の増額		27	22
前受金の増額 ⁽⁴⁾		18	21
信用状持コストの償却		16	17
租税訴訟 ⁽⁵⁾		—	11
長期負債の買戻し時の損失 ⁽⁶⁾		—	23
その他		91	103
		359	436
長期負債に係る金利(ヘッジの影響の控除後)		353	365
		米ドル 712 ⁽⁷⁾	米ドル 801 ⁽⁷⁾
...			
⁽⁴⁾ 現金受領の時期と収益認識の間の大幅な差異により、重要な金融要素を伴うこととなる一定の注文に対する取引価格の調整を表します。			

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

重要な金融要素の有無にかかわらず、債権の減損損失はIAS第1号の規定に従って表示し、IFRS第7号「金融商品:開示」に従って開示する。しかしセクション3.2で述べているように、IFRS第15号により、当該金額は、他の契約から生じた減損損失とは区別して開示することが明確に要求されている²⁴。詳細はIFRS15に関する刊行物のセクション5.5.2を参照されたい。

²¹ IFRS 第15号 BC244 項
²² IFRS 第15号第65 項
²³ IFRS 第15号 BC247 項
²⁴ IFRS 第15号第113 項(b)

Bombardier社は、注記18において顧客との契約に関して認識された減損損失を開示した。

開示例 3.5b: Bombardier社(2018年)

カナダ

18. 契約残高

...

各事業年度において、認識された減損損失は、以下の通りです。

	(単位:ドル)	2018年	2017年
以下に係る減損損失:			
以下から生じる債権:			
製造契約	\$	(22)	\$ (28)
サービス契約		(1)	(1)
	\$	(23)	\$ (29)

弊社のコメント

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

4. 財務諸表の注記における開示

4.1 収益の分解

IFRS第15号は収益の分解に関し以下の開示規定を定めている。

IFRS第15号の開示規定		
定量的情報	▶ 顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因によってどのように影響を受けるのかを説明できるような区分に分解しなければならない。	IFRS 15.114
	▶ 企業は、IFRS第8号「事業セグメント」を適用する場合、財務諸表利用者が、収益の分解開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報との関係を理解できるようにするための十分な情報を開示しなければならない。	IFRS 15.115

IFRS第15号では、収益をどのように分解すべきかについて明確に規定されていないものの、適用指針では、各企業にとって最も適切な区分は、事実及び状況に基づいて決定されると示唆されている²⁵。収益の分解に使用する区分の選択においては、企業は、以下をはじめ、他の目的で収益がどのように分解されているかについても考慮すべきである。

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

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

²⁵ IFRS 第 15 号 B88 項

区分の例としては、以下のものがあるが、これらに限定されない²⁶(また、IFRS第15号に関する刊行物のセクション10.5.1を参照されたい)。

区分	例
財又はサービスの種類	主要な製品ライン
地理的区分	例: 国又は地域
市場又は顧客の種類	例: 政府と政府以外の顧客
契約の存続期間	例: 短期契約と長期契約
財又はサービスの移転の時期	顧客に移転される財又はサービス <ul style="list-style-type: none"> ▶ 一時点 ▶ 一定期間にわたり
販売経路	財の販売 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 消費者に直接販売される財 ▶ 仲介業者を通じて販売される財

収益の分解区分を決定する際、企業は財務諸表利用者にとって有用な情報となる収益の分解の程度を決定するために、各収益源に固有のリスク要因を分析する必要があると我々は考える。一定のリスク要因によって収益認識の性質、金額、時期及び不確実性が変動する可能性がある場合、当該リスク要因は分解方法の判断において考慮される必要があると考えられる。

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

IFRS第15号からの設例

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

ある企業が、IFRS第8号「事業セグメント」に従って次のセグメントを報告している。消費者製品、輸送、エネルギーである。投資家向け説明資料を作成する際に、企業は収益を、主たる地域市場、主要な製品ライン及び収益認識の時期(すなわち、一時点で移転される財又は一定の期間にわたり移転されるサービス)に分解している。

企業は、投資家向け説明資料で使用している区分を、IFRS第15号第114項の分解開示の要求事項の目的(顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解すること)を満たすために使用できると判断する。下記の表は、主たる地域市場、主要な製品ライン及び収益認識の時期による分解開示を例示している(IFRS第15号第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)。

²⁶ IFRS第15号B89項

IFRS第15号からの設例(続き)

セグメント	消費者製品	輸送	エネルギー	合計
	CU	CU	CU	CU
<u>主たる地域市場</u>				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	-	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
<u>主要な財/サービス</u>				
事務用品	600	-	-	600
器具	990	-	-	990
衣類	400	-	-	400
オートバイ	-	500	-	500
自動車	-	2,760	-	2,760
太陽光パネル	-	-	1,000	1,000
発電所	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500
<u>収益認識の時期</u>				
一時点で				
移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり				
移転されるサービス	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

企業は自社の事業にマッチした収益の分解開示を行うことが推奨されており、これを踏まえればすべての企業により単一のアプローチが使用される可能性は低い。

上記のIFRS第15号からの抜粋で説明されたアプローチと同様に、一部の企業は、収益の分解情報をセグメント報告の注記において開示している。開示例4.1aに示されるように、Capita社は2018年度の年次財務諸表におけるセグメントに関する注記(注記6)で、主要な製品ライン別の収益と、契約の種類別のセグメント収益の両方を開示している。重要な会計方針の要約の中で、同社はこのアプローチは、当該開示規定の目的に整合していると明確に述べ、従前の財務諸表で用いられていた用語との違いについても説明している。

IFRS第8号に従って提供されるセグメント収益の開示はGAAPに基づくものではない場合がある(すなわち、最高経営意思決定者に報告される収益は、IFRS第15号に従っていない基礎を基に計算されている可能性がある)。そのような状況では、企業は、IFRS第15号第114項の目的を達成するために追加的情報を開示する必要がある²⁷。

²⁷ IFRS 第 15 号 BC340 項

2 重要な会計方針の要約

...

当社グループは、顧客との契約から生じた収益を契約の種類ごとに分解しています。経営者は、この分解がグループの収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、発生時期及び不確実性が経済要因によってどのように影響されるかを最も適切に描写すると考えています。「長期契約—2年以上の契約」と「短期契約—2年未満の契約」の二つに分類しています。年数はサービス開始日からの起算となります。

...

6 セグメント情報

...

2018年12月31日 終了する事業年度	注記	ソフトウェア 百万ポンド	人材 ソリューション 百万ポンド	顧客管理 百万ポンド	公的機関 サービス 百万ポンド	IT& ネットワーク 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	調整後合計 百万ポンド	調整項目 百万ポンド	開示合計 百万ポンド
継続事業											
長期契約		353.9	295.2	563.6	647.4	296.5	601.0	13.8	2,771.4	3.2	2,774.6
短期契約		34.7	38.0	228.7	4.7	55.3	201.3	24.5	587.2	47.6	634.8
取引(一時点)		7.8	165.1	1.9	93.4	52.2	189.9	(1.3)	509.0	—	509.0
セグメント収益合計		396.4	498.3	794.2	745.5	404.0	992.2	37.0	3,867.6	50.8	3,918.4
トレーディング収益		447.4	649.4	904.3	758.5	636.8	1,087.0	81.2	4,564.6	—	4,564.6
セグメント間収益		(51.0)	(151.1)	(110.1)	(13.0)	(232.8)	(94.8)	(44.2)	(697.0)	—	(697.0)
調整後セグメント収益合計		396.4	498.3	794.2	745.5	404.0	992.2	37.0	3,867.6	—	3,867.6
事業撤退—トレーディング収益	4	—	—	—	—	—	50.8	—	—	50.8	50.8
セグメント収益合計		396.4	498.3	794.2	745.5	404.0	1,043.0	37.0	—	—	3,918.4

SNCF Mobilités社は、2018年の年次財務諸表の収益に関する注記(注記3.2)において、分解後の収益を、提供されるサービスの主な種類、顧客の種類及びサービスの移転時期ごとに開示している。開示例4.1bにおける収益の分解開示に関する表は、同社の報告可能なセグメントに関する情報も含み、収益の合計額はセグメントの注記で開示される収益合計と一致している。当該情報は、収益に関する注記における収益の分解開示と、セグメントの注記における各報告対象となるセグメントに関する収益情報との関係を利用者が理解することをサポートするものであり、重要である。

3.2 収益

SNCF Mobilitésグループは、以下の主なサービス項目に基づき、公共部門又は民間の個人に対して提供したサービスからの収益を一時点で又は一定の期間にわたり継続的に得ています。

(単位: 百万ユーロ)	2018年12月31日	2017年12月31日*	増減	セグメント
Voyages 輸送活動により得た収益	6,868	6,874	-7	Voyages SNCF
貨物輸送活動により得た収益	6,660	7,073	-212	SNCF Logistics
その他の関連する輸送活動	2,666	2,944	-78	Voyages SNCF, SNCF Logistics
廃止されている活動に關して輸送統括当局から受け取る補償金	12,967	12,947	20	SNCF Transilien & TER, Keolis, Intercités
駅の管理活動により得た収益	516	493	23	SNCF Gares & Connexions
不動産リースによる収益 (駅の賃料収入を除く)	161	169	-8	SNCF Logistics, Voyages SNCF, Corporate
輸送機器リースによる収益	327	317	10	SNCF Transilien & TER, Keolis
設備の維持及びメンテナンス・サービス	223	229	-6	All segments
その他の収益	892	785	108	All segments
主な提供サービス別の収益	31,681	31,831	-150	
公共セクターの顧客(政府当局)	13,319	13,090	230	
個人	6,895	7,063	-168	
民間セクターの企業	11,467	11,678	-211	
顧客の種類別の収益	31,681	31,831	-150	
一時点又は一日のうちに完結する輸送活動	8,324	8,601	-277	
1年未満の一定期間にわたる輸送関連活動 (物流、貨物輸送及び統括当局からの補償金)	22,469	22,342	127	
1年以上の一定期間にわたる輸送等の活動 (不動産活動、一部の駅の管理活動など)	889	888	1	
認識時期別の収益	31,681	31,831	-150	

* 当社グループは原便的な移行方法を使用して2018年1月1日に開始する事業年度よりIFRS5第15号を適用しています。このため、比較情報は修正再表示されていません(注記1.2.1を参照)。

Slater and Gordon社は、2017年度の年次財務諸表における注記2でセグメント情報を開示したが、さらにセグメント内の主要製品ライン及び契約の種類ごとに収益の分解情報(注記3.1.2)も開示した。

開示例 4.1c: Slater and Gordon社(2017年)								オーストラリア	
注記2:セグメント報告									
	AUS		SGL UK		SGS		TOTAL		
	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000	2017年 \$000	2016年 \$000	
収益									
手数料及びサービス収益	226,747	265,629	157,784	229,958	268,773	437,201	653,304	932,788	
仕掛品の変動額	(15,474)	(27,848)	(16,570)	(17,391)	(19,801)	3,921	(51,845)	(41,318)	
顧客との契約から生じる 収益	211,273	237,781	141,214	212,567	248,972	441,122	601,459	891,470	
その他の収益							10,026	16,715	
収益及びその他の収益の 合計							611,485	908,185	

注記3:財務業績						
3.1 顧客との契約から生じる収益						
3.1.2 顧客との契約から生じる収益の分解情報						
当社グループは、人身障害法(PIL)と一般法(GL)が適用される主要な商品群及びオーストラリアと英国の地理的領域において、財及びサービスの移転から、一時点もしくは一定の期間にわたり収益を稼働しています。						
	Australia		UK		SGS	Total
	PIL \$000	GL \$000	PIL \$000	GL \$000		
2017年6月30日に終了する事業年度						
契約の種類:						
固定契約	-	15,875	1,373	8,952	41,724	67,924
単価契約	-	22,608	6,351	36,507	80,266	145,732
成功報酬	155,430	17,360	87,417	614	126,982	387,803
顧客との契約から生じる 収益	155,430	55,843	95,141	46,073	248,972	601,459
2016年6月30日に終了する事業年度						
契約の種類:						
固定契約	-	22,448	1,862	10,066	72,098	106,474
単価契約	-	29,532	5,025	41,733	164,761	241,051
成功報酬	173,721	12,080	151,417	2,464	204,263	543,945
顧客との契約から生じる 収益	173,721	64,060	158,304	54,263	441,122	891,470

Fédération Internationale de Football Association (FIFA) は、2018年度の年次財務諸表において、収益の分解情報を財務諸表本表と注記の双方で開示した。FIFAは、包括利益計算書上、サービスの種類ごとに分解した収益を表示している。加えてFIFAは、注記において、収益の種類ごとに、また、収益の性質に応じて異なる区分にさらに分解した。たとえば、FIFAは注記1において、「テレビ放映権から生じる収益」を地理的地域ごとに分解する一方、「販売権から生じる収益」については顧客の種類ごとに分解している。FIFAはIFRS第8号を適用する必要がないため、IFRS第15号第115項の規定は適用していない。

連結包括利益計算書

(単位:千米ドル)	注記	2018年	2017年
収益			
テレビ放映権から生じる収益	1	2,543,968	228,645
販売権から生じる収益	2	1,143,312	245,277
ライセンス権から生じる収益	3	184,573	160,211
接遇権利及び入場券販売から生じる収益	4	689,143	22,368
その他の収益	5	79,958	77,701
収益合計		4,640,954	734,202

...

1. テレビ放映権から生じる収益

(単位:千米ドル)	2018年	2017年
欧州	897,748	6,395
アジア及び北アフリカ	787,566	71,652
中南米	314,513	50,499
北米及びカリブ諸国	362,937	58,377
その他の地域	85,075	13,863
テレビ放映権から生じる地域別収益合計	2,447,839	200,786
その他のテレビ放映権から生じる収益	92,352	13,799
その他のFIFA関連イベントから生じる収益	3,777	14,060
テレビ放映権から生じる収益合計	2,543,968	228,645

2. 販売権から生じる収益

(単位:千米ドル)	2018年	2017年
FIFAパートナー	695,054	185,411
FIFAワールドカップ・スポンサー	301,620	41,030
FIFA地域サポーター	143,488	7,382
FIFA各国サポーター	3,150	11,454
販売権から生じる収益合計	1,143,312	245,277

3. ライセンス権から生じる収益

(単位:千米ドル)	2018年	2017年
ブランドに係るライセンス権	174,592	155,472
その他のライセンス権	9,981	4,739
ライセンス権から生じる収益	184,573	160,211

弊社のコメント

IFRS 第 15 号 B88 項に従い、企業は、財務諸表外で表示されている情報、最高経営意思決定者が、定期的に判断材料としている情報及び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他の類似の情報等の、収益に関する情報が他の目的のためにどのように表示されているかを考慮する必要がある。

上記で説明したように、財務諸表利用者にとって有用な情報を適用するために適切な収益の分解の程度を決定するため、企業は各収益源に固有なリスク要因を分析する必要がある。収益源のリスク要因が異なる場合は、分解が要求されることを示唆している可能性がある。

4.2 契約残高

IFRS第15号は、企業の契約残高及びその変動額に関して以下の開示規定を定めている（詳細はIFRS第15号に関する刊行物のセクション10.5.1を参照されたい）。

IFRS第15号の開示規定		
定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（区分して表示又は開示していない場合） ▶ 期首現在の契約負債残高のうち、当報告期間に認識した収益 ▶ 過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務に関して、当報告期間に認識した収益（たとえば、取引価格の変動によるもの） 	IFRS 15.116(a) IFRS 15.116(b) IFRS 15.116(c)
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 履行義務の充足時期が通常の支払時期にどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響についての説明 	IFRS 15.117
定量的情報又は定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動についての説明 たとえば、 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業結合による変動 ▶ 収益に対する累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。進捗度の測定値の変更、取引価格の見積りの変更、又は契約の変更から生じる修正 ▶ 契約資産の減損 ▶ 対価に対する権利が無条件となる（すなわち、契約資産が債権に分類変更される）時間枠の変化 ▶ 履行義務が充足される（すなわち、契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化 	IFRS 15.118

弊社のコメント

契約資産と契約負債の開示、及び契約負債の変動と過去の期間に充足された履行義務に関して認識された収益の開示は、IFRS 第 15 号適用時に多くの企業の実務に影響を及ぼした。IFRS 第 15 号第 116 項(a)は、顧客との契約から生じる契約残高を区別して開示するよう求めている。従って、IFRS 第 15 号が適用されない契約からの重要な債権を有する企業は、当該開示規定に準拠するためにこれらの残高を区分する必要がある。たとえば、企業は、顧客との契約に関連する営業債権とは区別して開示する必要があるリース契約に関連する営業債権を有している可能性がある。

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

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

設例 4.2 —— 契約資産及び契約負債の開示

A社は顧客との契約から生じる債権を、財政状態計算書で区別して表示している。契約資産及び契約負債に関して要求される他の開示に準拠するため、A社は以下の情報を財務諸表の注記に含めている。

	20X9	20X8	20X7
契約資産	CU1,500	CU2,250	CU1,800
契約負債	CU(200)	CU(850)	CU(500)
以下により各報告期間に認識された収益の金額:			
期首時点で契約負債に含まれていた金額	CU650	CU200	CU100
過去の期間に充足された履行義務	CU200	CU125	CU200

当社は契約に定められる支払いスケジュールに基づき顧客から支払いを受け取る。契約資産は、契約に基づき完了した履行に係る対価を受け取る権利に関するものである。売掛金は対価を受け取る権利が無条件となった時点で認識している。契約負債は、契約に基づく履行に先立ち受領した支払いに係るものである。契約負債は、契約に基づき履行するにつれて(又は履行する時点で)収益として認識している。また、顧客との契約が早期に解約されたことから契約資産に減損が生じ、これにより20X9年に契約資産がCU400減少した。

重要な会計方針の開示において、Deutsche Telekom Aktiengesellschaft社は、履行義務の充足時期が通常の支払時期とどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債残高に与えた影響について開示している。

会計方針

...

純収益、契約資産及び負債／契約コスト

...

Deutsche Telekom社が契約上の履行義務を充足し、収益を認識する場合、債権を認識することになるため、それが顧客による対価の支払い前、又は支払期日がいつであるかにかかわらず、請求前である場合には、契約資産を認識しなければなりません。

Deutsche Telekom社が契約上の履行義務を充足し収益を認識する前に、顧客が対価を支払った時点、又は顧客に対する債権が支払期日を迎えた場合、契約負債を認識します。顧客との契約において、契約負債は契約資産と相殺しなければなりません。

複数の製品又はサービスの引渡し又は提供のような複数の要素を含む契約は、それぞれを別個の履行義務に区分し、顧客に対するそれぞれの履行義務の充足時に個別にその対価を収益として認識します。Deutsche Telekom社では、これは携帯電話又は固定ネットワークの電器通信契約の締結と組み合わされる携帯電話機又はその他の電器通信機器の販売又はリースが特に影響を受けます。セット販売契約の合計取引価格は、関連する独立販売価格(もしくはその推定独立販売価格)、すなわち、契約上の履行義務の独立販売価格の総額に対する、各個別要素の独立販売価格の比率に基づき、個々の履行義務に配分されます。その結果、長期サービス契約と組み合わせて、割引価格で販売される携帯電話機などの商品(契約開始当初に引き渡されることが多い)に対して認識される予定の収益は、請求額又は受領額よりも大きくなります。これは、財務状態計算書において、法的にはまだ存在しない顧客契約から生じる債権としての契約資産と言われるものの認識につながります。このような契約資産は、残存する最短契約期間にわたって徐々に振り替えられることにより減少し、これを通じてその他の履行義務に関して認識する収益(この場合、携帯電話サービスに係る収益)の金額を、請求額と比較して減額させる効果をもたらします。したがって、表面上の請求額と比較した場合、会計上は財又は製品の販売からの収益は増え、サービス提供からの収益は減ることになります。

顧客加入手数料及びその他の別個の履行義務に対する対価を構成しない顧客からの1回限りの前払金は、契約負債に分類したうえで、繰り延べられ、最短契約期間にわたり、又は例外的なケースにおいては(例えば、いつでも解約可能な契約の場合)予想契約期間にわたり収益として認識します。同様の処理が、顧客に対して独立した価値を持たない取り付け及び設置活動に対する手数料にも適用されます。

販売促進のための割引とは異なり、無料又は割引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、別個の履行義務(重要な権利)であり、当該オプションが行使されるか、又は失効するまで収益の一部を契約負債として繰り延べます。一方、将来の購入に対する割引は、現在の契約に対する対価と一体の要素と考えられ、やはり重要です。重要性の有無の判定は、(平均的な)顧客が現在の契約の締結を決断するにあたり、当該顧客の将来の割引に対する権利が大幅に影響を受けている可能性があるか否かに基づいています。なお、企業による当社主力製品の追加購入に対する大量購入割引(例えば、携帯電話の顧客向けの追加的な固定通信契約について与えられる割引)については、当社では販売促進のための割引価格として対価から除外し、分類しています。

顧客に対する長期債権(例えば、電話機の割賦販売から生じる債権)、契約資産(例えば、携帯電話機について値引き販売を行ない、長期の通信契約を通じてこれを回収していく場合に生じる資産)又は契約負債(例えば、顧客による前払いから生じる負債)は、金融要素が合計契約価額に比して重要である場合(したがって、金融要素を含まない履行義務も含まれる)、これらは現在価値で認識されます。割引率は顧客の信用リスクも反映しています。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のために支払いを行う時点の間の期間が1年以内の場合、重要な金融要素を認識しなくても許容するオプションを適用しています。

返金又は事後的な割引を含む顧客への支払いは、当該支払いが顧客からの別個の財又はサービスに対する対価を構成し、その公正価値を合理的に見積もることができない限り、収益の減少として認識します。

契約残高の重要な変動を開示する前に、Airbus SE社は、下記の開示例4.2bの契約残高のように会計方針を開示している。また、表中で、契約資産及び契約負債残高の報告期間中における重要な変動について開示している。期首残高と期末残高は主要な財務諸表に表示されている。

開示例 4.2b: Airbus SE社(2018年)		オランダ	
20. 契約資産、契約負債及び営業債権、営業負債			
<p>契約資産は、当社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当社の権利であり、かつ、それが時の経過以外の何かを条件としている場合のものを表します(例えば、当社が請求権を有する前に、工事進行基準を適用して認識される収益)。</p> <p>契約負債は、顧客に対する財又はサービスを移転する当社の義務のうち、当社がすでに対価を受け取っているか、対価の支払期限が到来しているものを表します(例えば、前払金を受領済みである場合)。</p> <p>契約資産及び契約負債の純額は、契約ごとに個別に算定されます。一連の契約について、収益の稼得が12ヶ月間以内に予想されるか、又は製造過程における大半の費用がすでに発生している場合、契約負債は流動契約負債として表示しています。長期生産契約(例えば、A400M、Tiger及びNH90等の政府との契約)において、関連する棚卸資産又は債権が、こうした長期契約の正常営業サイクルの範囲内で認識されるこ</p> <p>とが予想される場合、これに伴う契約負債は、流動性のものとして分類しています。</p> <p>営業債権は、当社が財又はサービスを顧客に直接提供し、かつ、債権譲渡を前提としない限りにおいて発生します。営業債権は建築契約に関連する債権と同様に、債権者によってまだ決済されていない債権を含みます。営業債権は取引価格で当初認識し、その後は償却原価から減損(貸倒リスク)に対する引当金を控除して測定します。債権は、その認識が中止、あるいは減損が認識された場合、くわえてその償却に応じて、利得及び損失が連結損益計算書において認識されます。</p> <p>営業債権及び契約資産の減損及び引当金は、「注記4:会計方針及び開示の変更」で説明したように、全期間の予想損失に基づきで測定しています。</p>			
契約資産、契約負債及び営業債権			
当該期間中の契約資産及び契約負債の主な増減は以下の通りです。			
		2018年	
(単位:百万ユーロ)		契約資産	契約負債
1月1日時点の契約負債残高に含まれていた認識済みの収益		-	(23,464)
現金の受領による増加(収益として認識された金額を除く)		-	23,472
当該期間の期首時点で認識されていた契約資産からの移転		(2,740)	-
進捗度の測定結果の変動に基づく増加		3,074	-
2018年12月31日時点における営業債権のうち、583百万ユーロ(2017年:964百万ユーロ)は満期が1年超です。			

ProSiebenSat.1 Media SE社は、開示例4.2cにおいて契約資産及び契約負債の性質を説明している。また、注記5において、契約資産と契約負債の期首残高と期末残高を表で開示している。さらに、この表に続けて、報告期間における契約資産及び契約負債残高の重要な変動について定性的に説明している。同注記において、期首時点で契約負債残高に含まれていたもので、報告期間に収益として認識された金額に関する情報も開示している。

開示例 4.2c: ProSiebenSat.1 Media SE社(2018年)		ドイツ	
IFRS第15号の移行に関するガイダンスに従い、前年度の数値は修正再表示していません。			
145 / 契約資産及び負債 (単位:百万ユーロ)			
	2018年12月31日	2018年1月1日	
契約資産	28	19	
契約負債	189	203	
<p>契約資産は、主に、完成したが報告日現在でまだ請求していない、受注コンテンツに係る対価に対する当社グループの請求権に関連します。契約資産は、請求時に営業債権に振替えています。</p> <p>2018年度において、契約資産は企業結合の結果、0百万ユーロ増加しました。予想損失に対する減損は重要ではありません。</p> <p>契約負債は、主に、イベントのパウチャーの販売及び受託商品に関連して受け取った前払金、及びオンラインのデートサービス及びコンテンツ権の販売や、まだ提供されていないメディア・サービスによる繰延収益に関連します。</p> <p>2018年度に、契約負債は企業結合の結果、18百万ユーロ増加しました。一方、連結の解消に伴い、契約負債を9百万ユーロ処分しました。2018年1月1日現在の契約負債残高のうち、196百万ユーロを2018年度に収益として認識しました。</p> <p>2018年度において、前期に充足された(又は部分的に充足された)履行義務から生じた重要な収益はありません。</p> <p>IFRS第15号にて認められているように、2018年12月31日時点で契約締結時点における充足までの予想期間が1年以内の残存する履行義務に関して開示していません。契約締結時点における充足までの予想期間が2018年12月31日において1年を超える重要な履行義務はありません。</p>			

以下の開示例4.2dに記載しているように、ASML Holding N.V.社は、報告期間における重要な変動を示すために、契約資産及び契約負債の変動を説明する調整表を開示している。このような調整表の開示はIFRS第15号で特に要求されているわけではないが、IFRS第15号第118項で要求される開示を提供するための効果的な方法となる場合がある。「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」の開示に関する規定は、当該調整表にて対応されている。さらに、報告期間の正味契約残高の重要な変動に関して定性的な説明を加えている。

開示例 4.2d: ASML Holding N.V.社(2018年)

オランダ

31. 顧客との契約から生じる収益

...

契約資産及び負債

以下の表は、顧客との契約から生じる債権、契約資産及び契約負債の流動及び非流動の分類に関する情報を示しています。

	12月31日に終了する事業年度 (単位:百万)	2017年 ¹ ユーロ	2018年 ユーロ
売掛金		1,850.4	1,655.6
貸出債権		218.5	886.2
契約資産		270.4	95.9
契約負債		(2,152.0)	(2,953.2)
合計		187.3	(315.5)

1. 2018年1月1日時点で、ASML社は新たな収益認識基準(IFRS第15号)及びリース基準(IFRS第16号)を適用しました。比較数値は新たな収益認識基準(IFRS第15号)に基づく変更を反映するために修正再表示されています。「注記2 新規もしくは改訂された国際財務報告基準の適用」を参照してください。

契約資産は、主として報告日時点で引き渡されているが、いまだ請求されていない財又はサービスの対価に対する当社の権利に関連するものです。契約資産は、請求時に債権に振替えています。契約負債は、主として引渡予定のシステムに対して受領した頭金や、当該契約において関連する履行義務への対価の配分に基づく、システム出荷からの繰延収益に関連するものです。当該繰延収益は、保証の延長や追加保証、据え付け費及び大量一括購入契約の一部として提供される無料の財又はサービスから構成されています。

当社の顧客契約の大部分には、資産及び負債ポジションの双方が含まれます。各報告期間末時点で、当該ポジションは、契約単位で相殺され、連結貸借対照表上で資産又は負債のいずれかとして表示されています。その結果、契約残高は、事業年度によって貸借対照表上で契約資産残高(純額)から契約負債残高(純額)に(あるいはその逆に)変わる場合もあります。

当該期間中の契約資産及び契約負債残高における重要な変動は以下の通りです。

	12月31日に終了する事業年度 (単位:百万)		2018年 ユーロ	
	契約資産	契約負債	契約資産	契約負債
期首残高	148.3	1,833.8	270.4	2,152.0
期首時点の契約資産から債権への振替額	(91.6)	—	(456.2)	—
当該年度に認識された請求予定の収益	456.7	—	192.3	—
期首時点の契約負債残高に含まれていた金額のうち、 当期中において収益として認識した額	—	(1,197.9)	—	(1,306.3)
見積りの変更に伴う累積的キャッチアップ調整に基づく変動	—	—	—	(64.4)
受領済みの対価に関する残存する履行義務	—	1,759.1	—	2,082.5
契約資産と契約負債の間の移転	(243.0)	(243.0)	89.4	89.4
合計	270.4	2,152.0	95.9	2,953.2

1. 2018年1月1日時点で、ASML社は新たな収益認識基準(IFRS第15号)及びリース基準(IFRS第16号)を適用しました。比較数値は新たな収益認識基準(IFRS第15号)に基づく変更を反映するために修正再表示しています。「注記2 新規もしくは改訂された国際財務報告基準の適用」を参照してください。

4.3 履行義務

4.3.1 履行義務に関する情報

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

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 以下の事項を含む、顧客との契約における履行義務に関する情報 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業が履行義務を充足する通常の時点(たとえば、出荷時、引渡時、サービスを提供するにつれて、あるいはサービスの完了時)。これには、請求済未出荷契約において履行義務が充足される時点も含む ▶ 重要な支払条件(たとえば、通常の支払期限、契約に重要な金融要素が含まれているかどうか、対価の金額に変動性があるかどうか、変動対価の見積りが通常制限されるかどうか) ▶ 企業が移転を約定した財又はサービスの内容(他の当事者が財又はサービスを移転するように手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を強調する) ▶ 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務 ▶ 製品保証及び関連する義務の種類 	<p>IFRS 15.119(a)</p> <p>IFRS 15.119(b)</p> <p>IFRS 15.119(c)</p> <p>IFRS 15.119(d)</p> <p>IFRS 15.119(e)</p>

Aluminum Corporation of China社は、2018年度の年次財務諸表の注記4において、履行義務に関する定性的な情報の要約を開示している。同注記において、残存する履行義務に関する定量的情報を開示している。残存する履行義務に配分される取引価格についての詳細は、セクション4.3.2を参照されたい。

開示例 4.3.1a: Aluminum Corporation of China社(2018年)

中国

4. 収益及びセグメント情報

(a) 収益

...

(ii) 履行義務

当社グループの履行義務に関する情報の要約は以下のとおりです。

商品の販売(他の原材料の販売を含む)から生じる収益

履行義務は、工業製品の引渡し時に充足され、支払いは、通常前払を要求する新規の顧客の場合を除き、原則として、引渡しから30日から90日以内を期限とします。

財の販売は短期間に行われ、履行義務は大部分が各年度末で1年以内に充足されました。

サービスの提供

サービスが提供される期間にわたり履行義務は充足され、支払いは原則として関連するサービスの完了時を期限としています。

2018年12月31日時点の(充足されていないか、又は部分的に充足されていない)残存する履行義務に配分される取引価格は以下の通りです。

1年以内	1,579,322
1年超	132,844
	1,712,166

1年を超えて認識されることが見込まれる残存する履行義務は、1~10年間以内に充足される予定のサービスの提供に関連するものです。その他の残存する履行義務の全ては各年度末時点で1年以内に充足されます。

Spotify Technology社は、履行義務の開示が重要な会計方針の開示に含まれていることを収益に関する注記で強調している。また、重要な会計方針の要約において、同社はサブスクリプション及び広告サービスの履行義務に関する情報を開示している。また、履行義務及び重要な支払条件を通常充足する時期についても説明している。

開示例 4.3.1b: Spotify Technology社(2018年)

スウェーデン

4. 収益の認識

顧客との契約から生じる収益

...

(ii) 履行義務

当社グループは、注記2において、顧客との契約に関連する履行義務をどのように識別し、充足し、また認識するかについての会計方針を開示しています。

...

2. 重要な会計方針の要約

...

(e) 収益の認識

プレミアムに係る収益

当社グループは、顧客がオンデマンド及びオフラインで聴くことができるプレミアム・サービスの販売からのサブスクリプションにより収益を創出しています。プレミアム・サービスは、エンドユーザーに直接販売する場合もあれば、パートナー企業(通常は通信会社)が、自社のサービスと上記のサブスクリプションをセット販売したり、エンドユーザーからオプションとして提供されるサブスクリプション・サービスに対する支払いを回収してもらうことにより販売されることもあります。当社グループはサブスクリプションの期間にわたって履行義務を充足し、サービスからの収益は当該期間にわたって定額ベースで認識します。一般的に、プレミアム・サービスの対価は月次で前払されます。

プレミアム・パートナーのサブスクリプションからの収益は、パートナー企業との取り決めに基づく購読者1人あたりの価格に基づいており、場合によっては、当社グループから購入されるサブスクリプション数について、最低保証数を含むこともあります。当該取り決めに基づいて、プレミアム・パートナーは、既存の製品提供とプレミアム・サービスをセット販売する場合も、プレミアム・サービスをオプションサービスとして提供する場合もあります。最低保証契約数を含む取り決めの場合、パートナー企業が当該最低保証数を満たすことが予想されない場合、経営陣は、収益は一定期間に販売された実際のサブスクリプションにかかる収益金額に制限されると結論付けました。従って、当社グループは、こうした不確実性がその後解消され、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認められる場合のみ、関連する収益を認識しています。当社グループは、すべてのパートナーとの収益契約に関して、パートナーが取引当事者本人として、又は代理人のいずれとして行動するか等事実と状況を検討し、収益を総額又は純額のいずれかで認識します。プレミアム・パートナー・サービスは、総額もしくは純額で認識されるにかかわらず、その重要な単一の履行義務はプレミアム・サービスの引渡しです。

さらに、当社グループは、プレミアム・サービスを第三者のサービス及び製品とセット販売しています。収益は、複数の履行義務と共にセット販売されている契約に含まれるそれぞれのサービス独立販売価格に基づき、各履行義務に配分されます。

広告に係る収益

当社グループは、広告に係る収益を、主にネット広告を通じて提供する画像表示、音声及び動画等の形により獲得します。当社グループは、自社プラットフォーム上で代理店のクライアントの広告を掲載する広告枠を広告代理店が購入する契約を締結します。当該広告契約は、一般的にコスト・パー・サウザンド(ウェブページ当たりの宣伝広告の視聴回数1000回単位)ベースで販売され、期間中の広告商品の種類、価格、掲載日、ネット広告の数量等の契約条件を示した広告掲載申込(Insertion Order)をもとに計算されます。収益は提供したネット広告の数量に基づき一定期間にわたり認識します。また、当社グループは、購入された広告枠の数量に基づき広告代理店に現金割引を提供する場合があります。当該割引は、業績予想及びヒストリカル・データに基づき見積もり、その分収益認識額を減額しています。

さらに、当社グループは、一定のサプライヤーとの契約に基づき、彼らの広告交換プラットフォームを用いて、コスト・パー・サウザンドベースにより、当社が掲載すべき広告の掲載を引き受けてもらうことにより、収益を獲得しているケースもあります。この場合も、収益はネット広告がプラットフォーム上で提供される都度に応じ、期間にわたり認識されます。

重要な会計方針の要約において、UBS Group社は、IFRS第15号の適用対象の履行義務について開示している。同社は当該履行義務を「一定期間にわたり充足される」履行義務と「一時点で充足される」履行義務に区分している。

開示例 4.3.1c: UBS Group社(2018年)

スイス

注記1 重要な会計方針の要約

4) 報酬及び手数料収入及び費用

2018年1月1日から適用している方針¹

UBS社は顧客に提供する広範囲にわたるサービスに対して手数料収入を得ています。手数料収入は大きく次の2つのカテゴリーに分けられます：これらは、資産又はポートフォリオ運用、カस्टディサービス及び一定のアドバイザリーサービスなどの一定期間にわたり提供されるサービスから得られる手数料及び、引受手数料及びブローカレッジ手数料(例えば、証券及びデリバティブの取引執行及び清算)などの一時点のサービスから得られる手数料の二種類です。

→ 収益の分解を含むより詳細な情報については、注記4を参照してください。

一定期間にわたり充足される履行義務

一定期間にわたり提供されるサービスから得られる手数料は、UBS社のコントロール不能な一定の業績要件の充足に成功する条件が付与されていない場合(以下の測定に関する記述を参照)、サービス期間にわたり按分計算で認識します。

一定期間にわたりサービスを充足するコストは、即座に損益計算書にて認識します。これは、当該サービスが実質的に日々同一である一連のサービスであり、移転について同一のパターンを有しているとみなされているためです。充足するコストは、将来の履行義務を充足するために使用されることになる同社の資源を創出することも増加することもなく、また充足された履行義務のコストと充足されていない履行義務のコストに区別することができません。従って、当該コストを資産として認識することは適切ではありません。発生済みのコストが、UBS社にとってコントロール不能な要因(例えば、企業の合併・買収(M&A)の成功)により制約されている変動対価を含む契約に関連する場合、また、UBS社が類似の取引時に当該コストを回収できなかった経験を有する場合には、当該コストは発生後即時に費用認識されます。

一時点で充足される履行義務

取引の実行等の種類のサービス提供から得られる手数料は、当該手数料が返金又はUBS社にとってコントロール不能な他の偶発事象の対象となっていない限りにおいて、サービス完了時に認識されます。

一時点で提供されるサービスを充足するための追加コストは、一般的に、履行義務が充足され、収益が獲得されると同時に認識されるため、従って、資産として認識されません(例えば、ブローカレッジ業務)。契約の履行義務の充足がUBS社にとってコントロール不能な要因(債権の引受けの完了など)に依拠します、または、これを充足するためのコストの回収が未充足の一時点で完了するサービスに関連する場合や、UBS社が類似の取引に対する支払いから、当該コストを回収しきれなかった経験を有している場合には、当該コストは発生後即時費用認識します。

履行義務に関する情報を開示する一環として、下記の開示例4.3.1dに表示しているように、Koninklijke Philips社は、財又はサービスの性質(例えば、消費者の種類ごとの商品、ブランド及び技術ライセンス)、履行義務の充足時期及び重要な支払条件に関する情報を提供している。また、売上戻り高(返品)及び種類ごとの製品保証に関する情報も提供している。

ASML Holding社は、下記の開示例4.3.1eで示すように、2018年の年次財務諸表に、履行義務に関する情報を含む表を開示している。1番目の列で様々な履行義務の詳細について説明し、2番目の列で当該履行義務の性質及び充足や、支払条件の詳細を説明している。

Philipsグループの連結財務諸表に対する注記

① 重要な会計方針

性質上重要な方針

収益の認識

通常の事業の一環における財の販売から生じる収益は、履行義務が充足される時点で認識され、その金額は履行義務に配分される取引価格の金額に基づきます。取引価格は、約束した財を顧客に移転することと交換に当社が権利を有することが予想される対価の金額です。当社が想定する対価は、固定及び(又は)返品、値引き及び数量割引により影響され得る変動金額を含む場合があります。当社は、約束された財又はサービスの顧客への移転と、顧客による支払いの間の期間が6ヶ月を超える場合、明確な金利が示されていない契約であっても、貨幣の時間的価値に関して対価を調整します。財の販売に係る収益は、資産の支配が買手に移転し、変動対価に関連する不確実性が解消される際に収益の重要な戻入が発生しない可能性が非常に高いと考えられる限りにおいて、認識されます。

支配の移転は、販売契約の個々の条件によって異なります。個人の健康セグメントにおける消費者向け製品については、商品が出荷され、顧客に引き渡され、権利及びリスクが顧客に移

転し(引渡し条件による)、顧客による商品の検収をもって、支配は移転します。引渡し条件の例としては、「FOB(本船渡し)による引渡し」や「CIP(輸送費保険料込み・指定仕向地=顧客へ支配が移転される、出荷先倉庫や、顧客との取り決めにより合意されたその他の目的地)」等が挙げられます。

個別の財又はサービスに関連する取引から生じる収益は、関連する独立販売価格に基づき個別に会計処理されます。独立販売価格は、類似の顧客に対する類似の条件に基づく個別の取引において財又はサービスに対して課されるであろう価格として定義されており(調整後市場評価アプローチ又は見積りコスト・プラス・マージン・アプローチ)、当社では主にカントリー・ターゲット・プライス(CTP)を用いています。合意された取引価格は変動対価の額を含め、独立販売価格の相対的比率に基づき、履行義務に配分されます。当該取引は、主に、診断/治療セグメント及びコネクティッドケア/健康セグメントで発生し、顧客が個別の財を使用するために必要な事後的な機器等の設置及び研修訓練業務が求められる取り決めを含みます。そのため、関連する設置や研修訓練業務は、個別の履行義務ではなく、機器販売の一部とされます。収益は、履行義務が充足される、すなわち、設置が完了し、契約で合意された方法により顧客にとって利用可能となった時点で認識されます。

収益は売上税を差し引いて計上されます。変動対価は、変動対価に関連する不確実性が事後的に解消される時に、認識済みの累積収益金額に多額の戻入れが生じない可能性が非常に高い限りにおいて認識されます。こうした変動対価に対する制約の有無を確認するための評価は各報告日に実施しています。一定期間内に返品する権利がある製品については、過去の実際の返品のパターンに基づき収益の認識額を決定します。過去の返品に関する情報が入手可能でない場合には、返品期間が経過するまで収益は認識しません。返品に関する方針は通常、各国市場における返品に関する慣行に基づき定めています。

引当金は、製品が合意された仕様を満たしていること(アシュアランス)に対応する製品保証について、販売済みの製品に関連して当社において発生すると見積もられる交換費用及び無償サービス見合いの額が、収益の認識時点で認識しています。なお、一定の商品については、顧客は通常の品質アシュアランスとしての製品保証に追加して、追加の保証を個別に購入する選択権を有しており、これはとは別個の個別の履行義務とみなしています。このような別個のサービスを提供する保証については、収益を、延長された保証契約期間にわたり定額ベースで認識しています。

販売契約が赤字契約(契約締結時において損失が発生することがすでに判明)の場合、これに伴う損失は即座に認識します。

財の社内移動に係る輸送費及び手数料は売上原価として計上します。第三者への販売に関連する輸送費及び手数料は販売費として計上します。輸送費及び手数料がプロジェクトの一部で、顧客に請求される場合、関連する費用は売上

原価として計上されます。顧客に請求される輸送量等は、個別の履行義務であり、収益として認識する。販売手数料に関して契約上追加で発生する費用は、IFRS第15号の実務上の便法を適用し、販売費として連結損益計算書で直ちに認識されます。

サービスから生じる収益は、顧客は当社が提供する便益を受領すると同時に消費していると考えられるため、顧客に対するサービスの支配を当社が移転する一定期間にわたり認識します。収益の金額は、履行義務の充足に関する進捗度を基準として、通常は一定の期間に対して均等に測定されます。販売済みの財についての修理及びメンテナンス活動に関連するサービス収益は、サービス期間にわたって按分計算で認識されるか、又はサービスが提供される際に認識します。

ブランドのライセンス契約から生じるロイヤリティーの収益は、ライセンスにアクセスする権利に基づいて認識されます。これは実務的には、固定金額又はライセンシー(被許諾者)による信頼できる販売見積りに基づき契約期間にわたって認識されることを意味します。

技術ライセンス又は特許などの知的所有権から生じるロイヤリティーの収益は、ライセンスの使用権に基づいて認識されます。これは実務的には、契約条件及びライセンシー(被許諾者)との関連する契約の実態に基づいて、一時点で認識されることを意味します。ただし、変動対価を伴う知的所有権契約に関連する収益に戻入のリスクがあるため、その認識額に制限が課される場合は、ライセンシーの売上実績の又は販売見積りのうち信頼できる額に基づき、契約期間にわたり認識されます。

連結財務諸表に対する注記

...

3. 重要な会計方針の要約

...

顧客との契約から生じる収益

財又はサービス	性質、履行義務を充足する時期、重要な支払条件
新規システム (実証された技術)	<p>新規システムの販売には、i-line、KrF、ArF、ArFi及びEUV関連システムと、これら基本システムと同時に発注される関連製造オプションに加え、半導体計測システム、検査システムが含まれます。出荷前に、当社のシステムの大多数は社内のクリーンルーム施設にて社内性能テスト(FAT)が実施され、顧客の現場におけるオペレーティング環境を実質的に再現することで、当社のシステムが標準的な仕様及び顧客と合意した追加的な技術基準及び性能要件を満たしているか否かを検証します。システムは、すべての契約上の仕様が満たされるか、又は仕様に関する合意事項との違いが顧客から容認され、顧客によるサインオフ(検収)を受領した後にのみ出荷されます。各システムの性能は、顧客の利用現場に設置された後に現地受入テスト(SAT)を通じて再度テストされます。当社では、顧客施設におけるシステムの設置の完了が不成功に終わったことはありません。従って、SAT(FATと同等又はそれ以上)における顧客の検収成績を考慮すると、FATにおける検収は当社の技術的なデリバリー能力を実証しているものと言えます。</p> <p>したがって、FATを実施したシステムの支配の移転及び同システムに関連する収益は、インターコムズに基づき、当該システムを受渡時に認識されます。一方、FATを実施していないシステムの支配の移転及び同システムに関連する収益は、SATにおける当該システムの顧客の検収をもって認識されます。</p>
中古システム	<p>当社は、一般的な販売条項及び条件において重要な買戻義務はないが、時に当社が製造し、販売したシステムを買い戻すことがあり、その後改修して別の顧客に再販売しています。この買戻しは、主に他の顧客の意向に基づく市場の需要に基づき決定される、また、相対的に頻度は少ないが、当初販売時に関おける明示もしくは黙示的な合意により行われることもあります。当社は、通常業務の一環として、顧客を含むいかなる供給業者(ベンダー)からのより良いオファーがあれば、改修、再販売及び設置が可能な中古システムを買い戻すことを検討する方針をとっています。</p> <p>これらシステムの支配の移転及び関連する収益の認識は、インターコムズに基づき、FATが出荷前に実施されている場合は、運送業者への引渡時又は顧客の倉庫など指定地への到着時のいずれかに行います。FATが実施されていない場合、支配の移転はSATでの顧客の検収時となります。FATが実施されている場合、支配の移転はFATでの顧客の検収時となります。この点については、「新規システム(実証された技術)」の項を参照してください。</p>

財又はサービス	性質、履行義務を充足する時期、重要な支払条件
作業現場におけるアップグレード及びオプションの追加(システムの強化)	<p>作業現場でのアップグレード及びオプションの追加は、主に顧客の工場に既に設置されたシステムに対して引き渡される財及びサービスに関するものです。一部のアップグレードは、導入時に多大な労力が必要となり、これにより顧客が支配する資産がはじめて強化されます。従って、支配は設置期間にわたり徐々に移転すると考えられ、労働時間に基づいて見積もるコスト発生手法を用いて測定します。これは、当該手法が支配の移転に係る当社の義務の充足状況を最も良く描写すると考えられるためです。導入に当たって多大な労力を要しないオプション及びその他のアップグレードは、インターコムズに基づき、引き渡し時に支配は移転します。</p> <p>当社がアップグレードを完了するために必要とされる全体的な労力が信頼性をもって見積もることができない場合は、発生したコストをカバーする金額についてのみ収益を認識します。利益は、信頼性をもって見積もることが可能になった時点又はアップグレードを完了した時点のいずれかより早いタイミングで認識します。</p>
新製品の投入	<p>投入される新製品は、一般的に当社の既存システム用に新たに開発されたオプションです。投入される新製品の支配の移転及び収益の認識は、顧客による検収時に生じる(一般的に、SAT 時点)。成功裏な新製品の設置と顧客による検収の実績が十分に積み上げられた段階で、収益はその他のシステム及び財と同様の支配の移転の考え方を適用して認識されます。</p>
設置(インストール)	<p>設置サービスの提供は、システムの販売価格に含まれています。設置は、購入されたシステムを大幅に変更するものではなく、顧客又は第三者が希望する場合には、彼ら自身で設置することもできるため、システム本体とは別個のものとして扱われます。設置サービスに係る支配は、インストール機関を通じて引き渡し時点からSATまでの期間にわたって移転し、収益は定額法に基づき測定します。これは、設置に係る履行義務は、この期間にわたって均等に充足されるためです。</p> <p>当社が設置を完了するために必要とされる全体的な労力が信頼性をもって見積もることができない場合、当社は発生したコストをカバーする金額についてのみ収益を認識します。利益は、信頼性をもって見積もることが可能になった時点又は設置を完了した時点のいずれかより早いタイミングで認識します。</p>
保証	<p>当社は 12 ヶ月間にわたり当社のシステムに関して標準的な製品保証を提供しています。当該保証期間中は当社のシステムを修理するために必要な人工数及び非消耗品を提供します。当該標準的な保証は別途購入することはできず、当該システムが仕様通りに稼働することを保証するのみであり、それ以上のサービス(機能増強等)は提供しません。したがって、当該標準的な保証に収益は配分していません。</p> <p>当社のシステム上で延長保証及び追加保証(光学機器)の双方は、待機義務であるため、別個の履行義務として識別し、保証期間にわたって支配が移転することから、定額法に基づき測定します。</p>
期間ライセンス及び関連サービス	<p>期間ライセンスには、一定期間にわたるソフトウェアのライセンス販売及びこれと関連するサービスが含まれます。当該ライセンス及び関連するサービスはそれぞれ別個のものとして取り扱われず、履行義務はライセンス期間にわたり均等に充足されるため、支配はこの期間にわたり移転し、収益は定額法に基づき測定されます。支払いは、ライセンス期間を通じて分割でなされます。</p>

財又はサービス	性質、履行義務を充足する時期、重要な支払条件
実用化プロジェクト	<p>実用化プロジェクトは、ノード変更及びコンサルティング・プロジェクトであり、時として大量購入契約の一環として無料サービスとして提供されることもあります。この種の履行義務の充足は、見積り総労働時間に対する実労働時間の比率に基づきインプット法を用いて測定されます。これは、当該測定手法がこれらサービスに係る支配の移転を最も良く描写すると考えられるためです。</p> <p>当社がアップグレードを完了するために必要とされる全体的な労力を信頼性をもって見積もることができない場合、当社は発生したコストをカバーする金額についてのみ収益を認識します。利益は、信頼性をもって見積もることが可能になった時点又はアップグレードを完了した時点のいずれかより早いタイミングで認識します。</p>
保守契約	<p>保守契約は、一般的にフルサービス契約、制限付きの人材提供契約、その他の労働契約、部品の確保又は部品の利用契約の形式で、システムの耐用年数の間で継続的に稼働する当社のシステムを支援するために、顧客と締結します。これらのサービスは、通常、一定期間にわたって提供されます。これらサービスは待機義務に当たり、支配は当該期間にわたり移転するため、収益は定額法で測定されます。例外的に、労働時間当たりで計算される保守契約は、IFRS第15号B16項の実務上の簡便法を適用し、請求に従って収益を認識します。請求は、通常、サービス提供期間を通じて毎月又は四半期ごとを実施し、一般的には15～45日間以内に支払われます。</p>
有償支給部品及び工賃	<p>請求可能な工賃は、顧客からの注文書に基づき実施される、顧客の工場に設置されている稼働中の当社システムに対するメンテナンス・サービスです。当該サービスに係る支配は、顧客の決済により移転されます。</p> <p>有償支給される部品は、顧客からの注文書に基づき提供される、顧客の工場に設置されている稼働中の当社システムに用いられる光学機器を含むスペアパーツです。</p> <p>有償部品は、以下のいずれかの方法で販売されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 直接のスペアパーツとして販売する(支配は、契約上のインターコムズに基づき移転する) • メンテナンス・サービスの一部として販売する(顧客の検収確認をもって支配は移転する)
現場プロジェクト (現場移設)	<p>作業現場に係るプロジェクトは、主に現場移設サービスです。この履行義務の充足は、見積り総労働時間に対する実労働時間の比率に基づきインプット法を用いて測定されます。これは、当該測定手法がこれらサービスの支配の移転を最も良く描写すると考えられるためです。</p>
OnPulseメンテナンス	<p>OnPulseメンテナンス・サービスは、一定期間にわたり、当社の光源システムについて提供されるサービスです。支払いは、各光源システムにおいて計測されるパルスの量により算定され、変動します。請求は計測されるパルスの量に基づき月次で行います。収益は、IFRS第15号B16項の実務上の簡便法を適用し、請求に従って認識されます。</p>

4.3.2 残存する履行義務に配分された取引価格

IFRS第15号では、未充足の履行義務や一部充足された履行義務に関する情報の提供が求められる(詳細はIFRS第15号に関する刊行物のセクション10.5.1を参照されたい)。

IFRS第15号の開示規定		
定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 報告期間の末日時点で、未充足(又は部分的に未充足)の履行義務に配分した取引価格の総額 	IFRS 15.120(a)
定性的情報 又は 定量的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該金額を収益として認識することが見込まれる時期に関する説明。当該説明は、次のいずれかの方法によらなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 残存する履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用した定量的ベースによる方法 ▶ 定性的情報を使用した方法 	IFRS 15.120(b)
実務上の 簡便法	<p>実務上の簡便法として、次のいずれかを満たす場合、未充足の履行義務に配分された取引価格の総額に関する情報を開示する必要はない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該契約の当初予想期間が1年未満である。 ▶ 当該履行義務の充足から生じる収益をIFRS第15号B16項に従って認識している。 <p>IFRS第15号B16項は、実務上の簡便法として、企業が、現在までに完了した履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受け取る権利を有している場合(たとえば、提供されるサービスの単位時間あたりに対して固定金額を請求するサービス契約)、企業が請求権を有している金額で収益を認識することを容認している。</p>	IFRS 15.121
定性的情報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRS第15号第121項における実務上の簡便法を適用しているかどうか、及び顧客との契約から生じた対価のうち取引価格に含まれていないもの(つまり、IFRS第15号第120項に従った開示情報に含まれていないもの)があるかどうかを定性的に説明しなければならない。たとえば、取引価格の見積りには、制限された変動対価の見積金額は含まれない。 	IFRS 15.122

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

IFRS第15号の設例

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

企業が 20X7 年 6 月 30 日に、サービスを提供するために別々の顧客と 3 つの契約 (契約 A、B 及び C) を結ぶ。それぞれの契約には 2 年の解約不能期間がある。企業は、20X7 年 12 月 31 日現在の残存する履行義務に配分した取引価格の開示に含めるべき各契約の情報を決定する際に、IFRS 第 15 号の第 120 項から第 122 項の要求事項を検討する。

契約 A

清掃サービスが、今後 2 年間にわたり通常少なくとも 1 か月に 1 回提供される。提供されるサービスについて、顧客は 1 時間当たり CU25 の料金を支払う。

企業は提供したサービス 1 時間ごとに固定金額を請求するので、企業は、IFRS 第 15 号の B16 項に従って現在までに完了した企業の履行の価値に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有している。したがって、企業が IFRS 第 15 号の第 121 項(b)の実務上の簡便法を適用することを選択する場合には、開示は不要である。

契約 B

清掃サービス及び芝生のメンテナンス・サービスが、今後 2 年間にわたり最大で 1 か月に 4 回、必要に応じて提供される。顧客は両方のサービスに対して 1 か月当たり CU400 の固定価格を支払う。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。全体的な開示に含まれる契約 B についての情報は、次のとおりである。

	20X8	20X9	合計
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200

(a) CU4,800=CU400×12 か月

(b) CU2,400=CU400×6 か月

IFRS第15号からの設例(続き)

契約 C

清掃サービスが、今後2年間にわたり必要に応じて提供される。顧客は1か月当たりCU100の固定対価に加えて、顧客の施設に関する規制上の審査及び認定の結果に対応するCU0からCU1,000までの範囲の1回限りの変動対価(すなわち、業績ボーナス)を支払う。企業は、変動対価CU750に対する権利を得ると見積もる。IFRS第15号の第57項の諸要因に関する評価に基づき、企業は変動対価の見積りCU750を取引価格に含める。なぜなら、認識した収益の累計額が大幅に戻し入れられることにはならない可能性が非常に高いからである。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。また、企業は、当該開示に含まれていない重要な変動対価に関する定性的な説明を記載する。全体的な開示に含まれる契約Cについての情報は、次のとおりである。

	20X8	20X9	合計
	CU	CU	CU
20X7年12月31日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363

(a) 取引価格=CU3,150(CU100×24か月+変動対価CU750)
1年当たりCU1,575で24か月にわたり均等に認識される

(b) CU1,575÷2=CU788(すなわち、当該年度の6か月分)

さらに、IFRS第15号の第122項に従って、企業は、業績ボーナスの一部を取引価格に含めていないため開示から除外している旨を定性的に開示する。業績ボーナスの当該部分は、変動対価の見積りの制限に関する要求事項に従って、取引価格から除外された。

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

IFRS第15号の設例

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

企業が20X2年1月1日に、CU10百万の固定対価で商業ビルを建設する契約を顧客と締結する。このビルの建設は、企業が一定期間にわたり充足する単一の履行義務である。20X2年12月31日現在、企業はCU3.2百万の収益を認識している。企業は建設が20X3年に完成すると見積もっているが、プロジェクトの完成は20X4年の前半となる可能性がある。

20X2年12月31日に、企業は収益としてまだ認識していない取引価格を、残存する履行義務に配分した取引価格の開示の中で開示する。また、企業は当該金額をいつ収益認識すると見込んでいるのかに関する説明を開示する。当該説明の開示は、残存する履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用して定量的に行うか又は定性的説明の提供によって行うことができる。企業は収益認識の時期に関して不確実であるため、この情報を次のように定性的に開示する。

「20X2年12月31日現在、残存する履行義務に配分した取引価格の総額はCU6.8百万であり、企業はビルが完成するにつれてこの収益を認識する。これは今後12か月から18か月にわたり発生すると見込まれる。」

Bombardier社は2018年度の年次財務諸表において、残存する履行義務に関する情報を期間帯を用いて開示している。下記例で、同社は、制限が課せられている変動対価は開示金額から除外していることを明確に説明している。この説明は、財務諸表利用者にとっては有用であり、将来の期間に認識される金額が、表に記載されている金額よりも大きくなる可能性があることを示している。

開示例 4.3.2a: Bombardier社(2018年)

カナダ

20. 受注残

以下の表は、2018年12月31日時点の部分的に又は完全に充足されていない履行義務から、将来的に実現されると見込まれる収益の総額を表しています。これは、当社が引渡時に又は一定期間にわたって認識した契約に基づいて履行義務を充足しているためです。以下で開示している金額は、当社が受注した正式な注文の金額のみを示したものです。これらの注文は将来変更される可能性があり、収益の認識額及び(又は)時期に影響を与える可能性もあります。以下で開示している金額は、不確実な変動対価及び未行使のオプション又は趣意書(LOI)は考慮していません。

認識されると見込まれる収益

(単位:10億ドル)	2018年12月31日	
24ヶ月未満	\$	26.8
それ以降		26.3
合計	\$	53.1

Capita社は2018年度の年次財務諸表のセグメントに関する注記で、未充足の履行義務に配分された取引価格を、2年以上の契約と2年未満の契約に区別して開示している。その上で、残存する履行義務が存在する2年以上の契約を、さらに細かい期間帯に分解している。これに関連して、Capita社は、収益を契約の種類(当初の契約期間が2年未満の契約と当初の契約期間が2年以上になる契約)ごとに分解している。

開示例 4.3.2b: Capita社(2018年)

英国

6 セグメント情報

受注残

以下の表では、長期契約(期間が2年以上の契約)と短期契約(期間が2年未満の契約)の分類に基づいた、部門ごとの受注残を示しています。契約期間はサービス開始日から起算しています。金額は、未充足又は部分的に未充足の履行義務に配分した、現時点の契約上の取引価格の合計金額を表しています。それらの履行義務が充足される時点で認識が見込まれる収益は、以下のとおりです。

受注残 2018年12月31日	ソフトウェア 百万ポンド	人材 ソリューション 百万ポンド	顧客管理 百万ポンド	公的機関 サービス 百万ポンド	IT& ネットワーク 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	合計 百万ポンド
長期契約	559.6	715.3	2,011.8	2,187.5	380.4	1,239.1	—	7,093.7
短期契約	—	—	—	—	—	2.3	—	2.3
合計	559.6	715.3	2,011.8	2,187.5	380.4	1,241.4	—	7,096.0

受注残 2017年12月31日	ソフトウェア 百万ポンド	人材 ソリューション 百万ポンド	顧客管理 百万ポンド	公的機関 サービス 百万ポンド	IT& ネットワーク 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	合計 百万ポンド
長期契約	543.4	786.5	1,843.6	2,650.6	508.3	1,833.7	3.8	8,179.9
短期契約	—	—	—	—	—	11.1	—	11.1
合計	543.4	786.5	1,843.6	2,650.6	508.3	1,844.8	3.8	8,191.0

以下の表では、2018年12月31日現在で長期契約に関して認識されると見込まれる期間別の収益を示しています。

受注残における長期契約に関する 期間別情報	ソフトウェア 百万ポンド	人材 ソリューション 百万ポンド	顧客管理 百万ポンド	公的機関 サービス 百万ポンド	IT& ネットワーク 百万ポンド	専門的 サービス 百万ポンド	グループ内 取引及び 本社機能 百万ポンド	合計 百万ポンド
1年以内	331.3	222.9	602.8	425.3	169.3	336.0	—	2,087.6
1年超5年以下	196.7	451.3	1,400.1	1,432.7	167.7	683.0	—	4,331.5
5年超	31.6	41.1	8.9	329.5	43.4	220.1	—	674.6
合計	559.6	715.3	2,011.8	2,187.5	380.4	1,239.1	—	7,093.7

受注残は、当社グループが契約上の残存履行義務を充足する時点で、顧客から対価を受け取る権利を有する金額を表しています。しかし、グループが獲得する収益合計には、数量ベースでの収益、新規契約獲得、業務範囲の変更及び予想される契約の延長による収益も含まれています。これらの要素は、契約上のものではないため、上記表の金額からは除外されます。さらに、当社グループが延長期間に履行義務を充足する法的拘束力があるため、事前に価格が決定されている契約延長に係る収益を除き、契約延長による収益も受注残から除外しています。上記表に含まれる事前に価格が決定されている契約延長に関連する収益の合計は、508.0百万ポンド(2017年、502.0百万ポンド)です。表示されている金額には、いずれの当事者も未履行であったり、各当事者が他の当事者に補填することなく、未履行の契約全体を一方的に解約できるような注文は、含まれていません。

長期契約から獲得される収益71億ポンド(2017年82億ポンド)のうち42億ポンド(2017年49億ポンド)は、グループにとって重要な契約に関するものです。この金額には、重要な契約に関連するフレームワーク(一時点の取引契約)、契約上の拘束力がない数量ベースの収益、契約に定めのない業務範囲の変更及び予測できない将来の数量変更は含まれていません。これらの除外した収益により、当該契約期間にわたり合計で22億ポンド(2017年18億ポンド)が追加で、収益認識されると見込んでいます。

上記の開示例とは対照的に、SAP社は、残存する履行義務に関する情報の開示において、表を使わない定性的アプローチを用いている。下記は、2018年度の財務諸表の注記1の抜粋である。また当該開示では、「ソフトウェア・サポート又はクラウド・サブスクリプション及びサポート」を提供するため、履行義務に関する情報を開示している。

開示例 4.3.2c: SAP社(2018年)

ドイツ

(A.1) 収益

...

残存する履行義務

残存する履行義務に配分される顧客契約の取引価格の金額は、未認識の契約済みの収益を示しています。

当該金額には契約負債として認識された金額及び契約済だがまだ支払期日が訪れていない金額を含んでいます。

2018年12月31日時点で充足されていない又は部分的に充足されていない履行義務に配分されている当該取引価額は、313億ユーロです。この金額は、主にソフトウェア・サポート又はクラウド・サブスクリプション及びサポートを提供する義務から構成されています。なぜなら、これらの契約期間は通常1年以上となるためです。

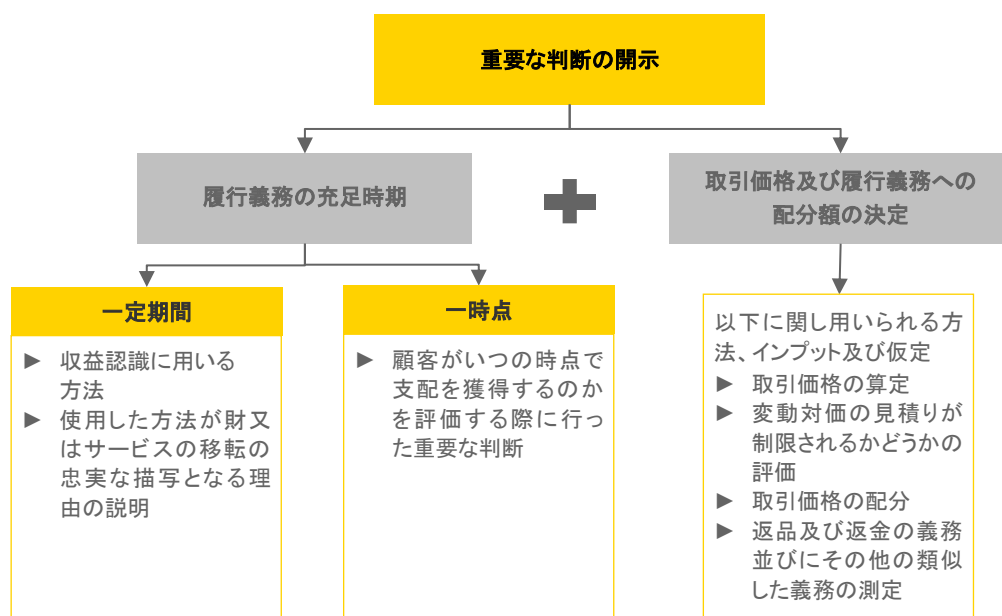
この金額の大部分は、各期末日後12か月の間にわたり、収益として認識されることが見込まれています。当該見積りには、将来における契約変更の可能性を考慮する必要があるため、判断を要します。残存する履行義務に配分されている取引価格の金額及び時間の経過とともに当該金額に発生しうる変動は、特に以下により影響を受けます。

- 為替の変動
- 期末日時点における当社のクラウド及びサポート契約の残存期間及び契約更新の時期

4.4 重要な判断

IFRS第15号は特に、取引価格の算定、取引価格の履行義務への配分、及びいつの時点で履行義務が充足されるかを判断する際に行った重要な会計上の見積り及び判断の開示を求めている²⁸。これらの規定は、IAS第1号で求められる重要な判断及び会計上の見積りに関する一般的な規定よりも広範な開示を求めている²⁹。

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



この規定は下記4.4.1及び4.4.2で詳細に説明している。さらに詳しい説明についてはIFRS第15号に関する刊行物の10.5.2を参照されたい。

²⁸ IFRS 第15号第123項

²⁹ IAS 第1号第122項-第133項を参照

4.4.1 履行義務の充足時期に関する判断

IFRS第15号は、履行義務の充足時期を判断する際に行った重要な判断に関する開示を行うよう求めている。一定期間にわたり充足される履行義務に関する開示規定と、一時点で充足される履行義務の開示規定は異なるが、それらの開示目的は、収益認識の時期を決定する際に行った判断を開示する点で似通っている。企業は、以下の情報の開示が求められる。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	一定期間にわたり充足される履行義務	
	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 収益を認識するために使用した方法(たとえば、使用したアウトプット法又はインプット法)の記述及び当該方法をどのように適用しているのか) ▶ その使用した方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明 	IFRS 15.124(a) IFRS 15.124(b)
	一時点で充足される履行義務について、約定した財又はサービスに対する支配を顧客がいつの時点で獲得するのかを評価する際に行った重要な判断	IFRS 15.125

ASML Holding社は上記のセクション4.3の開示例4.3eにおいて、一定期間にわたり収益を認識するために用いた方法を記述し、その方法と当社が提供するさまざまな種類のサービスとの関係を説明した。Koninklijke Philips社は、一般消費者向けの商品の販売に関する収益を一時点で認識した。開示例4.3.1d(上記のセクション4.3.1を参照)は、これらの販売取引に関していつの時点で顧客に支配が移転するかを記述している。

下記の開示例 4.4.1 において、SAP社は履行義務の充足を判断する際に関連する重要な判断の開示を提供した。ソフトウェア・オフリングが知的所有権を使用する権利又は知的所有権にアクセスする権利を顧客に提供しているか否かをどのように判断するかを説明している。また、一定期間にわたり充足される履行義務の進捗度を測定するための適切な方法を識別する際に関連する判断についても記述している。

(A.1) 収益

...

⊙ 会計方針、判断及び見積り

...

収益の認識

クラウド・サブスクリプション及びサポートの収益は、当該サービスが提供される一定期間にわたり認識します。当社の履行義務が、一定期間にわたりクラウド・オフリングに継続的にアクセスし、それを利用する権利の付与するものである場合、収益は経過時間、つまり当該期間にわたって按分計算により認識されます。

ソフトウェアの収益は、当社が標準的なソフトウェア又は顧客専用のソフトウェアを提供するか否かに基づき、一時点で又は一定期間にわたり認識されます。

- 当社の標準的な業務用ソフトウェア製品のライセンスは、通常、ソフトウェアをダウンロードするためのアクセス権を顧客に提供されることにより引き渡されます。ライセンス期間は、当該アクセス権が付与された時点から開始します。当社は、顧客が当該ソフトウェアにアクセスし、従ってソフトウェアに対する支配を獲得した時点でこれら業務用ライセンスについての収益を認識します。顧客の現場で使われる当社の業務用ソフトウェア・オフリングが、当社の知的所有権にアクセスする権利ではなく、それを使用する権利を顧客に付与しているか否かを判断する際に事後的なアップデートがない場合のソフトウェアの有効性を一つの判断基準としました。
- 当社の顧客専用の業務用ソフトウェアの開発契約は、通常以下の通りです。
 - 個々の顧客に固有のニーズに合わせて開発されるソフトウェアであり、当社における代替的用途はない。
 - 当社がそれまでに履行を完了した部分については、支払いを受ける強制可能な権利を有する。

このような開発契約については、当社はソフトウェアの開発の進捗に応じて、一定期間にわたり収益を認識します。履行義務の充足が完了するまでの進捗度を測定する適切な方法を識別する際には、判断が必要とされます。当社は、通常、当該ソフトウェアの開発作業を完全に完了するまでの合理的な見積り直接コストの総額に対する現在までに生じた直接コストの比率を用いて、開発契約の進捗度を測定します(工事進行基準)。当該測定方法は、顧客に対する開発サービスの移転を忠実に描写します。これは、当該コストのほとんどすべてが、従業員又は第三者が開発作業を実施するコストであるためです。開発作業を完全に完了するまでのコスト総額を見積もる際に、当社は類似のプロジェクト実績を考慮します。

サポート収益は、通常、経過時間に基づき、従って、サポート契約の期間にわたって按分計算により認識します。当社の標準的なサポート・サービスでは、技術的実現性が確立され、提供が見込まれるようになった時点で提供される技術サポート及び非定期的なアップデート、通常のアップグレード及びその他の機能拡張を提供するために待機することが履行義務となります。顧客は、サポート・サービスに係る便益が提供された時点で、これを受取ると同時に消費します。

サービス収益は、通常、一定期間にわたり認識します。当社がこうしたサービス（研修教材へのアクセスなど）を提供するために準備し待機する場合、経過時間、すなわちサービス期間にわたって按分計算により収益を認識します。その利用を基準とするサービス（個別に識別可能なコンサルティング・サービス及びプレミアム・サポート・サービス、メッセージング・サービス及びクラスルーム・トレーニング・サービスなど）は、当該サービスが利用される期間を通じて、その利用の都度、認識され、通常は工事進行基準又は按分計算に基づき計上されます。工事進行基準を使用する際、通常、顧客専用の業務用ソフトウェア開発契約と同じ方法による根拠と判断を用いて、履行義務の充足の進捗度を測定します。なお、サービスが待機サービスか、又は利用を基準としたサービスに該当するのかを決定するためには判断を要します。

結合された履行義務の収益は、結合された履行義務におけるすべての取り決めのうち、最も長い期間にわたり認識されます。

収益を一時点で認識するか、又は一定期間にわたり認識するかを決定する際にも判断が要求されます。一定期間にわたり充足される履行義務について、当社のパフォーマンスを最も的確に反映する手法を使用して進捗度を測定する必要があります。一定期間にわたり収益を認識するまでの進捗度の測定において発生コストを用いる場合も、履行義務を充足するための総コストを見積もる際には判断を要します。

上記の判断及び見積りのすべてが収益の認識時期及び金額に著しい影響を与える可能性があります。

4.4.2 取引価格及び履行義務への配分額の決定

財務諸表利用者が収益を重視していることから、IFRS第15号は、年次財務諸表において、取引価格を算定し配分するのに用いた方法、インプット及び仮定について、以下の定性的情報を開示するよう求めている。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	<p>次のすべてについて、使用した方法、インプット及び仮定に関する情報</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 取引価格の算定。以下を含むが、これらに限定されない。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 変動対価の見積り ▶ 対価に係る貨幣の時間的価値の影響の調整 ▶ 現金以外の対価の測定 ▶ 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価 ▶ 取引価格の配分。これには以下を含む。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 約定した財又はサービスの独立販売価格の見積り ▶ 契約の特定の部分への値引き(該当がある場合) ▶ 契約の特定の部分への変動対価の配分(該当がある場合) ▶ 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 	<p>IFRS 15.126(a)</p> <p>IFRS 15.126(b)</p> <p>IFRS 15.126(c)</p> <p>IFRS 15.126(d)</p>

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、一部の企業の実務に変更をもたらした。多様な契約を締結している企業は、取引価格を算定し、履行義務に取引価格を配分する際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確実に捕捉するためのプロセス及び手続を整備する必要がある。

手数料の取決めにはしばしば条件付き要素(たとえば成功報酬に関する取決め)が含まれていることから、Slater and Gordon社は、開示例4.4.2に示されるように、取引価格を算定する際に変動対価を見積もっている。したがって同社は、2018年の年次財務諸表において、変動対価の見積方法(すなわち最頻値法)、インプット及び仮定(すなわち経営者の評価及びそれぞれのケースの成功確率)に関する情報を開示している。さらに、重要な金融要素の有無の評価に関する情報も開示している。同社は通常、契約は単一の履行義務のみで構成されると結論付けている。したがって、取引価格の配分に関する情報については開示していない。

開示例 4.4.2: Slater and Gordon社(2018年)

オーストラリア

財務諸表の注記

2018年6月期

3.1.1 会計方針

法律に関するサービスの提供—訴訟及び新規サービス

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Koninklijke Philips社は、開示例4.3.1d(上記のセクション4.3.1)で、返品に関連する変動対価を見積もる必要性について説明している。

4.5 契約獲得コスト及び契約履行コスト

IFRS第15号は、財務諸表の利用者が資産として認識されたコストの種類及び当該資産がその後どのように償却又は減損されたかを理解できるように、当該資産に関する情報の開示を求めている。詳細については、IFRS第15号に関する刊行物のセクション10.5.3を参照されたい。開示規定は以下のとおりである。

IFRS第15号の開示規定		
定性的情報	▶ 顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストの金額を算定する際に行った判断の記述	IFRS 15.127(a)
	▶ 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法	IFRS 15.127(b)
定量的情報	▶ 顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストから認識した資産について、資産の主要区分別(たとえば、顧客との契約を獲得するためのコスト、契約前コスト及びセットアップコスト)の期末残高	IFRS 15.128(a)
	▶ 当報告期間に認識した償却金額	IFRS 15.128(b)
	▶ 当報告期間に認識した減損損失の金額	IFRS 15.128(b)

以下の開示例では、Capita社が2018年度の年次財務諸表の注記2「重要な会計方針の要約」において、契約を履行するコスト及び契約を獲得するコストから認識される資産に関する会計方針を開示している。加えて、Capita社は償却期間の決定方法及び資産の減損判定の方法に関する説明をしている。また、注17で、各報告期間の期末残高、使用した金額(すなわち償却費)及び減損損失の金額を区別して「契約履行資産」に関する情報を定量的に開示した。

2 重要な会計方針の要約

契約履行資産

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

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

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

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

当社グループは、必要な定められた要件が充足されている場合には、(i) プロセス・マッピング及びデザイン、(ii) システム開発及び(iii) プロジェクトマネジメントについてのコストが契約履行資産として資産計上に適格である可能性が高いと判断しています。

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

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

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

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

契約履行資産及び契約を獲得するための資産化コストの利用、認識の中止及び減損

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

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

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

17 契約履行資産

	合計 百万ポンド
2017年1月1日現在	240.6
追加	101.2
減損	(14.1)
認識の中止	(9.9)
当期中の利用	(65.3)
2017年12月31日現在	252.5
追加	113.8
流動区分の契約履行資産からの振替	25.4
減損	(22.2)
認識の中止	(17.4)
当期中の利用	(87.9)
2018年12月31日現在	264.2

減損

当該連結財務諸表を作成する際、経営陣は、契約履行資産の減損の兆候を識別するための評価を実施しました。当社グループが受領を見込む対価から契約に基づきサービスの提供に必要なコストを差し引いた金額と帳簿価額を比較することにより、契約履行資産及び契約を獲得するために資産化されたコストが減損しているか否かを判断しました。なお、対価の受領見込額を算定するにあたっては、減損テストにおいては取引価格の減額につながりうる各種の制約条件の影響を無視している点を除き、契約取引価格を算定するための方法と同一の原則を使用しています。

注記2に記載されている当社グループの会計方針に従い、ある契約がそれまでにわずかな利益しか生まなかった場合、あるいはその他減損の兆候を示している場合、当該契約からの将来の経済的便益が当該資産の回収に十分であるか否かを評価するための判断を行いません。こうした減損の評価を実施するにあたり、経営陣は、当該契約を完了するためのコストを評価する必要があります。当該コストを正確に予想するため、一定期間にわたり達成しうるコスト削減に関する見積り、当該契約の予想される収益性、さらに変動対価の増減又は値引きを発生させる可能性がある契約固有の主要指標(KPI)に対する将来の業績予想の影響も考慮のうえ、こうした評価を行なう必要があります。

当該レビューに基づき、契約履行資産の減損に関する引当金を22.2百万ポンド(2017年には14.1百万ポンド)認識し、売上原価として計上しています。

認識の中止

契約履行資産は、処分時か、又は当該資産の使用又は処分からもたらされると予想される将来の経済的便益が見込まれない場合に、認識を中止します。ブルデンシャル社及びマーシュ社に関連する契約が年度内に解消となり、当社グループが将来当該資産を使用する見込みがなくなったため、2018年に、17.4百万ポンド(2017年:9.9百万ポンド)の契約履行資産の認識を中止しました。前年度に認識を中止した資産のうち、5.5百万ポンドは、当社グループの生命保険及び年金事業により開発されたプラットフォームの帳簿価額の認識中止に関するものであり、営業利益に対する調整として認識されています。当社グループは、その事業改革計画において、当該プラットフォームの市場はもはや存在しないと判断しました。

4.6 実務上の簡便法

IFRS第15号は、複数の実務上の簡便法を設けており、以下の2つの簡便法については、使用した場合に開示が求められる(詳細については、IFRS第15号に関する刊行物のセクション10.5.4を参照されたい)。

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

さらに、企業はIFRS第15号第121項における開示に関する実務上の簡便法(当項の条件の1つが充足されれば、残存する履行義務についての情報を開示する必要がないことを認められている。上記のセクション4.3.2を参照)を使用した旨を開示することが要求されている。IFRS第15号は、他の実務上の簡便法も定めている。明確には要求されていないが、企業は当該実務上の簡便法を使用した旨を開示するか否かについて検討する必要がある。

開示例4.2a(上記のセクション4.2)において、Deutsche Telekom Aktiengesellschaft社は、「財又はサービスを顧客に移転される時点と、顧客が当該財又はサービスに対して支払いを行う時点の間の期間が1年以内となると見込んでいる場合、重大な金融要素の影響について調整する必要はない」という実務上の簡便法の使用を選択した旨を開示している。Koninklijke Philips社は、開示例4.3.1d(上記のセクション4.3.1)において、履行義務の増分コストに関連するIFRS第15号第94項を適用した旨を開示している。

開示例4.2c(上記のセクション4.2)において、ProSiebenSat.1 Media社は、残存する履行義務の開示規定に関連して、IFRS第15号第121項(a)の実務上の簡便法の使用を選択した旨を開示している。ASML Holding社は、開示例4.3.1e(上記のセクション4.3.1e)において、「サービス契約」及び「OnPulseメンテナンス」に関連する履行義務について、IFRS第15号B16項の実務上の簡便法「請求する権利」を使用する旨を開示している。

5. 期中財務諸表における開示

IAS第34号「期中財務報告」は、年次財務諸表におけるIFRS第15号の開示規定と同様に、収益の分解に関する情報の開示を求めている³⁰。当該開示規定の詳細については、セクション4.1を参照されたい。

年次財務諸表に適用されるIFRS第15号の開示規定のうち、上記以外の開示規定は、要約期中財務諸表に適用されないが、企業はIAS第34号の一般規定に準拠する必要がある。たとえば、IAS第34号第15項は、直近の年次報告期間の末日後における企業の財政状態の変動及び業績を理解するうえで、重要な事象及び取引に関する説明を求めている。これらの事象及び取引に関連して開示される情報は、直近の年次財務報告書で開示されていた関連する情報を更新するものでなければならない。IAS第34号第15B項は、重要である場合に開示が求められる事象及び取引を列挙しており（網羅的なものではない）、そこには顧客との契約から生じる資産に関する減損損失の認識、及び減損損失の戻入れも含まれている。

³⁰ IAS 第 34 項第 16A 項 (I)

付録: 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

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。

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。

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。

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。

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。

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。

			Disclosures made		
			Yes	No	N/A
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) 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) 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"/>
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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

			Disclosures made		
			Yes	No	N/A
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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
496	IFRS 15.118 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。 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。 a. 企業結合による変動 b. 収益に対する累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。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。 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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
497	IFRS 15.119 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。 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。 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 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) d. 返品や返金に応じる義務及びその他の類似の義務 e. 製品保証の種類及び関連する義務	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
498	IFRS 15.120 IFRS 15.121 IFRS 15.B16	残存する履行義務に配分された取引価格 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。 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 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か。 (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 (2) 定性的情報を使用した方法 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。 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IFRS 15.B16に従い認識している。 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。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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"/>

		Disclosures made		
		Yes	No	N/A
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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	b.	<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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	b.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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を評価する際に行った重要な判断を開示しているか。		
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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	b.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	c.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	d.	<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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	b.	<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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	b.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	c.	<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。		
	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。		
	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。		

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 をご確認ください。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

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

ED None

本書は EYG No. 005080-19GbI 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。

shinnihon.or.jp