

## IFRS第15号 「顧客との契約から生じる収益」の表示・開示



IFRSデスク 公認会計士 下村祐太

### ▶ Yuta Shimomura

当法人入所後、主に総合電機メーカー、IT関連企業等の会計監査などに従事。2013年より英国EYに駐在し、IFRSを適用している複数の現地企業の監査に従事。15年に帰任後、IFRSデスクにて、IFRS導入支援、IFRS関連の研修講師に携わる。

### I はじめに

新しい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」（以下、IFRS第15号）が、当年度より強制適用（2018年1月1日以後開始する事業年度より強制適用）されます。

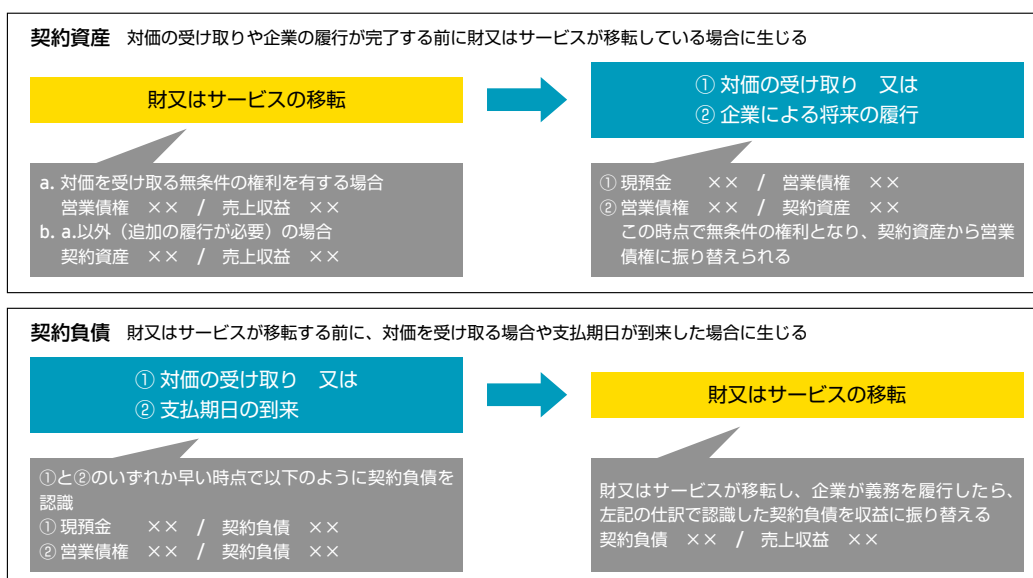
IFRS第15号では、従来の開示の実務及び財務報告の有用性を改善するために、開示規定が増大しています。本稿では、IFRS第15号の表示・開示の規定の概要と移行初年度の開示について紹介します。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをお

断りします。

### II 財務諸表本表における表示 (契約資産・契約負債)

IFRS第15号では、契約当事者のいずれかが義務を履行した場合に、契約資産又は契約負債を財政状態計算書に表示することが求められています（契約資産・契約負債の概念は<図1>参照）。なお、企業の財又はサービスを提供する義務の履行と対価の受領との関係

### ▶ 図1 契約資産及び契約負債



出典：新日本有限責任監査法人「IFRS「新収益認識の実務」の実務」（中央経済社）

▶表1 IFRS第15号の開示規定

開示項目		開示内容	該当する基準
顧客との契約	顧客との契約から生じる収益の開示	▶顧客との契約から認識した収益 ▶顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失	IFRS15.113
	収益の分解	▶顧客との契約から生じた収益の分解 ▶収益の分解情報と報告セグメントにおける収益情報との関係性	IFRS15.114-115
	契約残高	▶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・期末残高 ▶当期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金額 ▶過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務について、当期に認識した収益（例えば、取引価格の変動） ▶履行義務の充足時期の支払時期との関連性、及び契約資産及び契約負債に与える影響 ▶契約資産及び契約負債の当期の重大な変動の説明	IFRS15.116-118
	履行義務	▶履行義務を充足する通常の時点 ▶重要な支払条件 ▶移転を約定した財又はサービスの内容 ▶返品及び返金の義務、並びにその他類似の義務 ▶製品保証及び関連する義務の種類	IFRS15.119
	残存履行義務	▶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 ▶残存履行義務について収益認識が見込まれる時期	IFRS15.120-122
重要な会計上の判断		▶以下を決定する際に用いた判断及び当該判断の変更 ▶履行義務の充足時期の決定 ▶取引価格及び履行義務への配分額の算定	IFRS15.123-126
資産化した契約獲得及び履行コスト		▶資産化された契約コストの金額を算定する際に行った判断 ▶各報告期間における償却を決定するために使用している方法 ▶資産化された契約コストの主要区分別の期末残高 ▶当期に認識した償却及び減損損失の金額	IFRS15.127-128
実務上の便法		以下の実務上の便法を採用している場合にはその旨 ▶重要な金融要素の存在に関する簡便法（IFRS15.63） ▶契約獲得の増分コストに関する簡便法（IFRS15.94）	IFRS15.129
移行初年度における開示	完全遡及アプローチ (表示する過去の各報告期間に遡及適用)	▶IAS8.28に従った会計方針の変更の注記。(ただし、IAS8.28(f)の財務諸表の各表示項目及び一株当たり利益への調整額については、比較年度についての開示のみも可) ▶実務上の便法として、比較年度については残存履行義務に関する注記(IFRS15.120-122)の開示は不要 ▶実務上の便法を適用する場合、適用した便法及び合理的に可能な範囲で各便法の適用による影響の見積りについて、定性的な評価を開示	IFRS15.C3(a) IFRS15.C4 IFRS15.C5(d) IFRS15.C6 IAS8.28
	修正遡及アプローチ (遡及適用による累積的影響を適用開始日に認識)	▶適用開始日を含む報告期間について、各財務諸表科目への影響額及び重要な変動についての説明(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に基づく数値を記載し、比較) ▶実務上の便法を適用する場合、適用した便法及び合理的に可能な範囲で各便法の適用による影響の見積りについて、定性的な評価を開示	IFRS15.C3(b) IFRS15.C7A IFRS15.C8

を契約資産・契約負債のいずれとして表示すべきかの判断は、履行義務単位ではなく、契約単位で行われます。そのため、一つの契約に対して、契約資産と契約負債の両方が認識されることはなく、純額で契約資産又は契約負債のいずれかが認識されることとなります。

また、契約負債と類似する概念として返金負債があります。返金負債は、顧客から対価を受け取っているものの、その対価の一部又は全部を顧客に返金すると見込んでいる場合に認識されるもので、返品権付販売や将来支払うことが見込まれるリベート等から生じるものです。そのため、通常は、財又はサービスを顧客に提供する義務を表すものではないため、契約負債に該当しないと考えられます。

### III 開示の目的と開示規定

IFRS第15号の開示の目的は、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にあります。この目的を達成するために、一般的な開示規定に加え具体的な開示規定も設けられています（<表1>参照）。当該開示規定のうち、収益の分解及び残存履行義務における論点を以下にて紹介します。

#### 1. 収益の分解

顧客との契約から認識した収益は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどの

ように経済的要因による影響を受けるかを表すような区分に分解することが求められています。IFRS第15号には、どのように収益を分解すべきかの明示規定はありませんが、適用指針では、(a)財務諸表外で行われている開示(例：売上報告、年次報告書、投資家向け説明等)、(b)最高経営意思決定者が事業セグメントの財務業績の評価のために定期的にレビューしている情報、及び、(c)企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の財務業績の評価又は資源配分の決定に利用する情報の全てを含めて考慮の上、分解することが求められています。

また、収益の分解は、一つの区分に従って開示すれば十分であるとは限らず、製品別、地域別及び収益認識の時期のように、複数の区分の組合せで開示することが有用な場合も想定されます。従って、どのような区分での開示が適切かの判断が求められます。

### 2. 残存履行義務

IFRS第15号では、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の開示が求められます。当該開示は、有価証券報告書内の「事業の状況、生産、受注及び販売の状況」における受注残に関する情報に相当するように一見すると思われれます。しかし、受注残に関する情報として、工事契約や受注製造に係る金額のみを集計し、サービス提供契約に係る未充足の履行義務については集計していないケースや、単体ベースの金額のみを開示しているケースなども考えられるため、IFRS第15号の開示要求を満たす金額を集計できる体制が整っているか確認することが望まれます。

## IV 移行初年度における開示

### 1. 年次財務諸表

IFRS第15号の適用は会計方針の変更に該当するため、移行初年度においては、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、会計方針の変更による開示が求められます。また、移行措置として完全遡及アプローチと修正遡及アプローチが認められていますが、それぞれについて移行初年度の開示要求が規定されています(〈表1〉参照)。

### 2. 期中財務諸表

IAS第34号「期中財務報告」において、直近の年次財務諸表から会計方針の変更があった場合には、変更の内容及び影響の説明が求められています。そのため、移行初年度の期中財務諸表では、IAS第34号における開示要求でもある収益の分解に加え、履行義務の内容や充足時点等の会計方針についても、一定のレベルでの開示が必要になります。

## V おわりに

IFRS第15号では、従来の収益基準であるIAS第18号「収益」及びIAS第11号「工事契約」に比べ開示要求が増大しています。これらの開示要求に対応するためには、追加的な情報収集を要することが想定されます。そのため、開示に必要な情報が収集できる体制が適切に整備されているか確認することが望まれます。