

IASB、収益認識に関する最終基準を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は2014年5月28日に、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表した。IFRS第15号の概要は以下のとおりである。

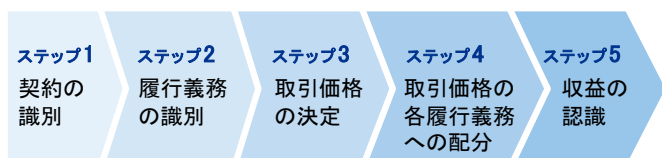
- 収益認識に関するグローバルな単一のフレームワークを提供する。
- 「支配」に基づくモデルである (IAS第18号の「リスク及び経済価値」という概念は、支配の移転を表すための指標とされた)。
- 対価は顧客に移転する財・サービスと交換に、企業が権利を得ると見込んでいる金額で測定する。
- 収益認識の単位 (履行義務、すなわち、契約における顧客との約束) を識別するための、詳細なガイダンスが設けられた。
- 企業は履行義務を充足した時点で、または充足するに従って一定の期間にわたり、収益を認識する。履行義務が一定の期間にわたって充足されるものであるか否かを判断するための一定の要件が設けられた。
- 定量的、定性的な開示情報が拡充された。

1. 背景

IFRS第15号は、IASBとFASBの共同プロジェクトの成果として公表された。本基準は、収益に関する包括的な単一の会計基準を開発することにより、財務諸表の作成を容易にするとともに、企業間の比較可能性を向上させ、財務諸表利用者により有用な情報を提供することを主な目的として開発されたものである。

2. IFRS第15号における収益認識

IFRS第15号のコア原則は、企業は顧客への財・サービスの移転を描写するように、財・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、収益を認識するということである。この原則を達成するために、企業は、下図のステップに従って収益を認識する。



このうちステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ、どのように」計上するかに関係する。

■ 契約の識別 (ステップ1)

本基準は、次の要件すべてを満たす契約にのみ適用される。

- 契約当事者が契約を承認し、当該契約から生じる義務の充足を確約している。
- 各契約当事者の権利及び支払条件を識別できる。
- 契約に経済的実質がある。
- 最終的に顧客に移転する財・サービスと交換で権利を得ると見込んでいる対価を回収する可能性が高い (probable)。

契約には口頭や慣習的な事業慣行により合意される場合も含まれる。ただし、契約当事者が相手に補償することなく完全に未履行の契約を一方的に終了させる強制可能な権利を有する場合には、IFRS第15号上は、契約は存在していないものとみなす。

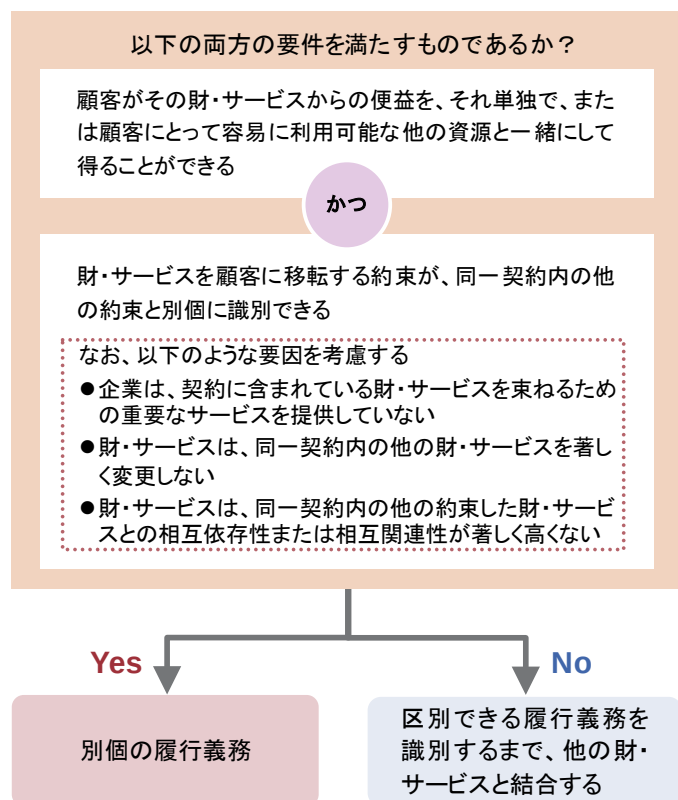
本基準は通常、契約単位で適用されるが、同一顧客 (またはその関連当事者) と同時 (またはほぼ同時) に締結された複数の契約が、以下のいずれかの要件を満たす場合は、それらを結合して単一の契約とする (契約の結合)。

- 契約が、単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている。
- 契約の対価が、他の契約の価格または履行に依存している。
- 複数の契約における財・サービスが、単一の履行義務を構成する。

■ 履行義務の識別(ステップ2)

収益の認識は原則として、各履行義務単位で行う。履行義務とは、顧客との契約に含まれる、顧客に財・サービスを移転する約束であり、財・サービスが「他と区別できる(distinct)」場合に、別個の履行義務として会計処理する。財・サービスは、以下の両方の要件を満たす場合に、他と区別できるとされる。

【図1 「区別できる」履行義務であるか否かを判断するための要件】



なお、顧客に連続して移転する区別できる財・サービスが同質であり、かつ顧客への移転パターンが同一である場合は、その一連の財・サービスを単一の履行義務とする。顧客への移転パターンが同一であるとされるのは、以下の両方の要件を満たす場合である。

- 一連の財・サービスに含まれる個々の財・サービスが、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件(後述)を満たす。
- 一連の財・サービスに含まれる個々の財・サービスについて、同じ進捗率の測定方法を用いている。

■ 取引価格の決定(ステップ3)

取引価格とは、財・サービスと交換に企業が権利を得ると見込まれる対価の金額をいう(第三者のために回収する金額を除く)。

対価が変動する契約の場合は、財・サービスの移転と交換に企業が受け取る権利を得ると見込まれる合計金額を見積る。この見積

りは、期待値または最も可能性の高い金額を見積る方法のうち、より適切に対価を予測すると見込まれる方法を用いて行う。

ただし、取引価格に含める変動対価は、不確実性が解消した時点で認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(highly probable)金額に制限される。

売上または使用に基づいて対価が変動するロイヤリティについては、事後的な売上または使用が発生し、かつ売上または使用に基づくロイヤリティが配分された履行義務が充足された時点で(または充足されるに従って)認識する。

履行義務の充足と支払いのタイミングが異なることにより、顧客または企業が財務的に著しい便益を得る場合は、原則として貨幣の時間価値を反映させるために取引価格を調整する。ただし、契約開始時において、財・サービスが移転する時点と支払いのタイミングとのずれが1年以内と予測される場合は、そのような当該調整を行う必要はない。

■ 取引価格の履行義務への配分(ステップ4)

契約が複数の履行義務から構成されている場合は、履行義務の基礎となる財・サービスの独立販売価格に基づいて、取引価格を配分する。独立販売価格が直接的に観察可能でない場合は、独立販売価格を見積らなければならない(例えば、以下の方法があげられる)。

- 調整後市場評価アプローチ(財・サービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客が財・サービスに支払ってもよいと考える価格を見積る)
- 見積コストにマージンを加算するアプローチ

なお、顧客によって販売する価格が大きく異なる場合、または独立して販売したことがなく価格が確立していない場合には、取引価格の総額から他の財・サービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した残余の金額を、独立販売価格の見積りとすることも認められる(残余アプローチ)。

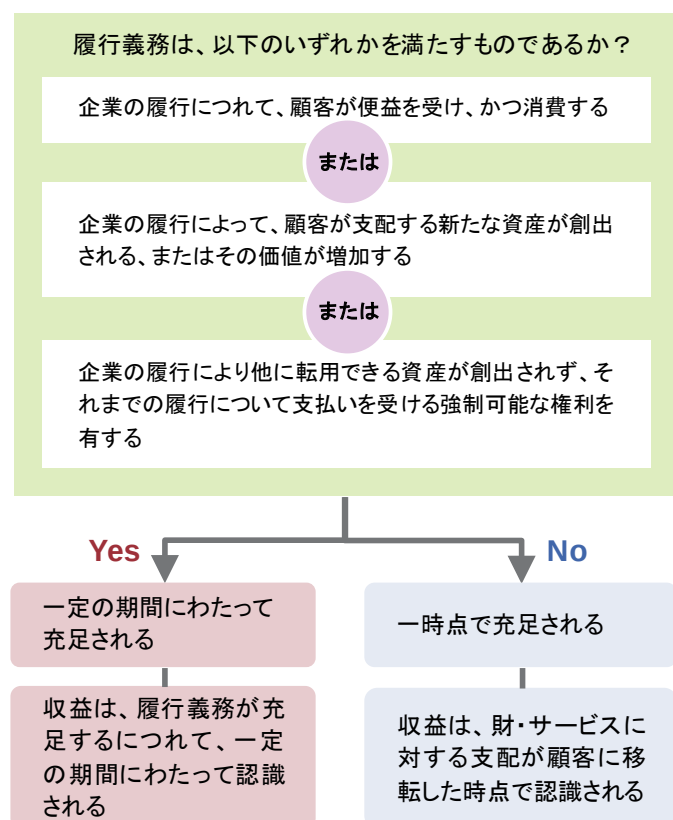
■ 履行義務の充足と収益の認識(ステップ5)

企業は、各履行義務を充足した時点で、または充足するに従い一定の期間にわたって収益を認識する。財・サービスは、顧客がその支配を獲得した時点で(または獲得するに従って)顧客に移転される。

一定の期間にわたり充足される履行義務

企業は、契約開始時点において、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものであるか否かを決定するために、以下の要件を検討する。

【図2 一定の期間にわたって充足される履行義務であるか否かの判断】



一時点で充足される履行義務

前述の要件に従って検討した結果、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものでないと企業が判断した場合は、一時点で充足される履行義務となる。この場合、財・サービスの支配が顧客に移転された時点で、収益を認識する。支配が移転した時点を検討するための指標として、以下の項目があげられる。

- － 企業が支払いを受ける現在の権利を有している。
- － 顧客が資産の法的所有権を有している。
- － 顧客が資産を物理的に占有している。
- － 顧客が資産の所有にかかる重要なリスクと便益を有している。
- － 顧客が資産を検収した。

3. その他

■ 契約コスト

契約獲得の増分コスト

顧客との契約を獲得するために要する増分コスト（契約を獲得した場合にのみ発生するコスト（例：販売手数料））のうち、回収可能と予想されるものは資産として認識する。ただし、償却期間が1年以内の場合は、発生時の費用とすることができる。契約獲得の有無に関わらず発生するコストは原則として発生時に費用処理するが、顧客

に明示的に請求可能な場合には資産として認識する。

契約履行コスト

顧客との契約を履行するために要するコストが他の基準書に従って資産計上されるものでない場合は、次のすべての要件を満たす場合に限り、資産として認識する。

- － 契約または予想される契約に直接関連するものである。
- － 将来の履行義務を充足するために用いられる企業の資源を創出するか、強化するものである。
- － 回収が見込まれている。

■ 契約の変更

契約の変更とは、契約の範囲及び（または）価格の変更である。契約の変更は、強制力のある権利や義務が生じたか、または変更された時点で認識するが、必ずしも文書による必要はない。

別個の契約か

契約変更が、区別できる財・サービス及びその独立販売価格を反映する対価を受け取る権利の両方を追加するものである場合は、当初の契約とは別個の契約であると判断される。そうではない場合には、契約変更時において既に移転済みの財・サービスと、まだ顧客に移転されていない財・サービス（契約変更分を含む）とを区別できるかどうか検討する。

まだ移転していない財・サービスと区別できるか

- 移転済みの分と移転されていない分を区別できない（すなわち、移転済みの財・サービスは、契約変更日において部分的に履行された単一の履行義務の一部である）と判断する場合、契約の変更を当初の契約の一部であったかのように、移転済みの財・サービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期に修正する。
- 移転済みの分と移転されていない分が区別できると判断する場合、当初の契約が終了し、新規契約を締結したかのように未履行の財・サービスに対する対価と、変更した契約に基づく財・サービスの対価とを合わせて、残存する履行義務に対価を配分する。

■ その他

IFRS第15号には、一定の期間にわたって充足される履行義務、返品権付きの販売、製品保証、ライセンス、本人か代理人かの検討、買戻条件付販売契約、収益の分解の開示等、様々なガイダンスが提供されている。

4. 表示及び開示

表示

企業が顧客から支払いを受ける(またはその権利を得る)よりも前にその履行義務を充足した場合は、財政状態計算書上、その性質により、契約資産または受取債権を認識する。企業が履行義務を充足するよりも前に顧客が対価を支払うか対価の期限が到来した場合は、財政状態計算書上、契約負債を認識する。ただし、他の名称(例:前受金)を用いることができる。

開示

以下の項目に関する定性的・定量的開示を行う。

- 顧客との契約(契約資産・負債の期首から期末への変動額等)
- 収益認識に関する基準を適用するために行った重要な判断や判断の変更
- 顧客との契約を獲得または履行するためのコストに関して認識した資産

5. 適用日、経過措置及び初度適用企業

適用日及び経過措置

IFRS第15号は、2017年1月1日以降開始する会計年度より強制適用される。早期適用も認められる。企業は、IFRS第15号を初めて適用する期間において、IFRS第15号を遡及的に適用する方法(一定の軽減措置を適用することも可)と、利益剰余金等の累積的影響額を調整する方法の、いずれの方法を採用することも認められる。

初度適用企業

初度適用企業は、最初のIFRS報告期間において、IFRS第15号を遡及的に適用することが求められる(一定の軽減措置を適用することも可)。

なお、IFRSの初度適用企業は、表示している最も古い比較期間の前に、従前の会計基準に基づいてすべての財・サービスの移転を完了していた契約については、遡及修正は求められない。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

e-Mail: azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

www.kpmg.com/jp/ifrs/

あずさ監査法人は、近日中に、IFRS第15号の概要を紹介する解説本を公表する予定です。