

IFRS

図と設例による解説

# IFRS第15号 「顧客との契約から 生じる収益」

2015年1月

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

- ✓ 48の設例
- ✓ KPMGの見解
- ✓ 現行IFRSとの比較

# 目次

グローバルな単一の基準の適用にむけて	1	9. 表示	111
1. 概要	2	10. 開示	115
2. 新基準の適用範囲	4	10.1 年次財務諸表の開示	115
2.1 適用範囲	4	10.2 期中報告の開示	122
2.2 一部が適用範囲に含まれる契約	5	11. 適用日及び経過措置	123
2.3 ポートフォリオ・アプローチ	7	11.1 適用日	124
3. 5つのステップ	8	11.2 遡及適用法	124
3.1 ステップ1ー顧客との契約の識別	8	11.3 累積的影響法	129
3.2 ステップ2ー契約に含まれる履行義務の識別	13	11.4 IFRSの初度適用	131
3.3 ステップ3ー取引価格の算定	20	12. 経過措置の決定	133
3.4 ステップ4ー取引価格の履行義務への配分	35	13. IFRSとU.S. GAAPの相違	134
3.5 ステップ5ー履行義務の充足（一時点または一定期間）と収益認識	46	IFRS第15号に関するKPMGの解説	135
4. 契約コスト	68		
4.1 契約獲得コスト	68		
4.2 契約履行コスト	70		
4.3 資産化した契約コストの償却	72		
4.4 資産化した契約コストの減損	74		
5. 契約変更	76		
5.1 契約変更の識別	76		
5.2 契約変更の会計処理	79		
6. ライセンス	82		
6.1 知的財産のライセンス	83		
6.2 ライセンスが区別できるか否かの判定	84		
6.3 区別できるライセンスの性質の判定	86		
6.4 販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ	89		
7. 企業の通常の活動の一部ではない非金融資産の売却または移転	92		
7.1 一般規定	92		
7.2 IFRSにおける適用	93		
8. その他の論点	96		
8.1 返品権付きの販売	96		
8.2 製品保証	98		
8.3 本人か代理人かの検討	101		
8.4 追加的な財またはサービスを取得するオプション	103		
8.5 顧客の未行使の権利（非行使部分）	105		
8.6 返金不能のアップフロントフィー	107		
8.7 不利な契約	109		

## グローバルな単一の基準の適用にむけて

2014年5月28日、IASBは、FASBと行った共同プロジェクトの成果として、収益に関する新基準IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。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、財務諸表作成者による会計基準の適用を容易にするとともに、企業間の比較可能性を向上させ、財務諸表利用者にとってより有用な情報を開示することを目的として開発されました。本基準は、2017年1月1日以降開始する事業年度から適用されます。また、早期適用が認められます。

適用開始までの準備期間は一見十分にあるように思えますが、適用に際して様々な疑問や課題が生じています。円滑な導入をすすめるために、IASBとFASBは、監査人、財務諸表作成者、財務諸表利用者で構成される19名のメンバーによる合同移行リソース・グループ（Transition Resource Group, TRG）を組成しました。TRGの主たる目的として以下の事項が挙げられています。

- 利害関係者にとっての課題を収集し、分析と審議を行う。
- 収集された適用上の論点について、IASB及びFASBが対応すべき論点があるか、ある場合にはどのように対応すべきかを両ボードが決定する際に役立つ情報を提供する。
- 利害関係者が新基準の規定の適用に関して意見を交換し、他者から学ぶことができる場を提供する。

TRG自体に強制力のあるガイダンスを公表する権限はありませんが、その議論は公開されており、オブザーバーとして、IASB及びFASBのボードメンバー、PCAOB、SEC、AICPA並びに証券監督者国際機構（IOSCO）の代表者が出席しています。TRGの議論を受けて、新たなガイダンスがIASB及びFASBから公表される可能性や、新基準の適用上の解釈に影響を及ぼす可能性があると考えられます。

本冊子は、先に公表した「[IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要](#)」の続編として、新基準についてより詳細に解説するために作成しました。ここでは、IFRS適用企業及び適用を検討する企業が、新基準を適用する際に直面すると現時点で想定される課題について考察しています。また、現行基準との相違についても解説しています。

今後、議論が進展するにつれて一般的な解釈が変化する可能性があります。実務への適用に際しては、本ガイドブックの情報のみを根拠とせず、KPMGジャパンのプロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。本ガイドブックが、IFRS第15号の適用に向けた検討の開始に、少しでもお役に立てば幸いです。

2015年1月吉日

あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

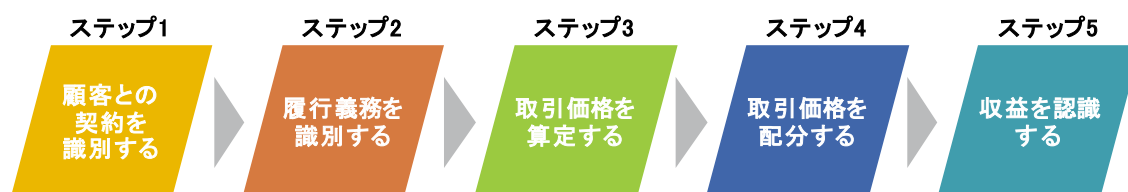
## 1. 概要

IFRS第15号により、IFRSの収益に関する現行のガイダンスにかわる、新たなフレームワークが示される。

IFRS第15号は、財務諸表利用者の理解に資するために、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定性的及び定量的な情報の開示を求めている。

IFRS第15号は、収益をいつ、いくらで認識するのかを決定するため、5つのステップによる収益認識モデルを定めている。このモデルにおいては、収益を認識するタイミングについて、2つのアプローチがとられている。

- 一定の期間にわたり収益を認識：  
企業の履行を描写する方法で認識する（現行基準のサービスや工事進行基準に基づく会計処理に類似）。
- 一時点で収益を認識：  
財またはサービスの支配が顧客に移転した時点で認識する。



IFRS第15号には、製品保証やライセンスといったトピックに関する14の適用指針が含まれている。

また、新基準は、棚卸資産など他の基準で扱われるものを除き、契約に関連して発生するコスト、すなわち、契約を獲得または履行するために発生したコストをどのような場合に資産化するかに関するガイダンスも提供している。

IFRS第15号は、2017年1月1日以降開始する事業年度から適用される<sup>1</sup>。早期適用も認められる。

<sup>1</sup> 米国会計基準適用企業（公開企業）においては、2016年12月16日以降開始する事業年度から適用される。

## (本書の構成)



## 2. 新基準の適用範囲

新基準は、顧客に財またはサービスを引き渡す契約に適用される。ただし、以下の契約には適用されない。

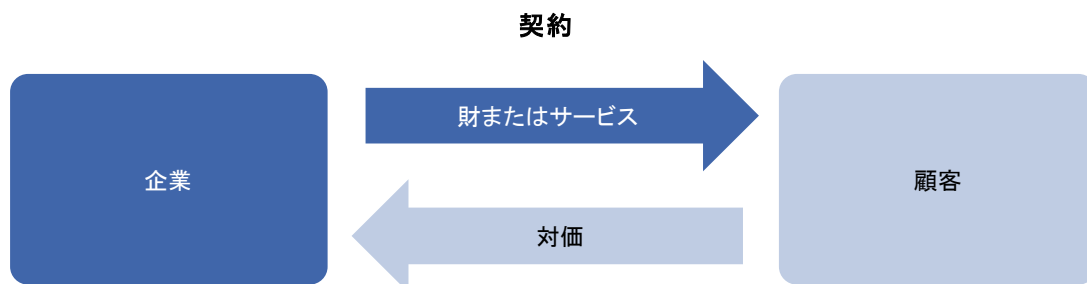
- リース契約
- 保険契約
- 金融商品に関する特定のガイダンスの適用範囲である、契約上の権利または義務（例：デリバティブ契約）
- 同業他社との非貨幣性の交換取引で、交換の当事者以外の顧客への販売を容易にするためのもの

### 2.1 適用範囲

#### 新基準の規定

IFRS 15.6

顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを、対価と交換に獲得するために当該企業と契約した当事者である。



#### 設例1 適用範囲に含まれる契約の識別

企業Xは商業用不動産を売買する事業を営んでいる。X社は買手Yに不動産を1単位売却する。買手YはX社の通常の活動のアウトプットである不動産を購入する契約を締結しており、したがってX社の顧客と考えられるため、この取引は新基準の適用範囲に含まれる。

他方、企業Xが製造業を営んでおり、その本社を買手Yに売却するならば、不動産の売却はX社の通常の活動ではないため、この取引は顧客との契約とはならない。顧客でない相手先との契約に新基準の会計モデルのどの部分を適用するかについての説明は、セクション7を参照。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 例外規定の有無という違いはあるものの、適用範囲は類似している

IAS第18号は、生物資産の公正価値の変動、農産物の当初認識、鉱物の採取、その他の流動資産の価値の変動について、明確に適用範囲から除外している。新基準はこれらの適用除外を明確にしていないが、これらの項目は顧客との契約から生じるものではないため、新基準のもとでも適用範囲外となる。

IAS 18.6

IAS 18.30(c),  
IFRS 9.5.7.1A  
IAS 39.55A

### 配当に関するガイダンスは、金融商品に関する基準書に移転した

新基準には配当収入の会計処理に関するガイダンスは含まれていない。しかし、現行の規定と同様のガイダンスが、金融商品に関する基準書(IFRS第9号、IAS第39号)に組み込まれた。

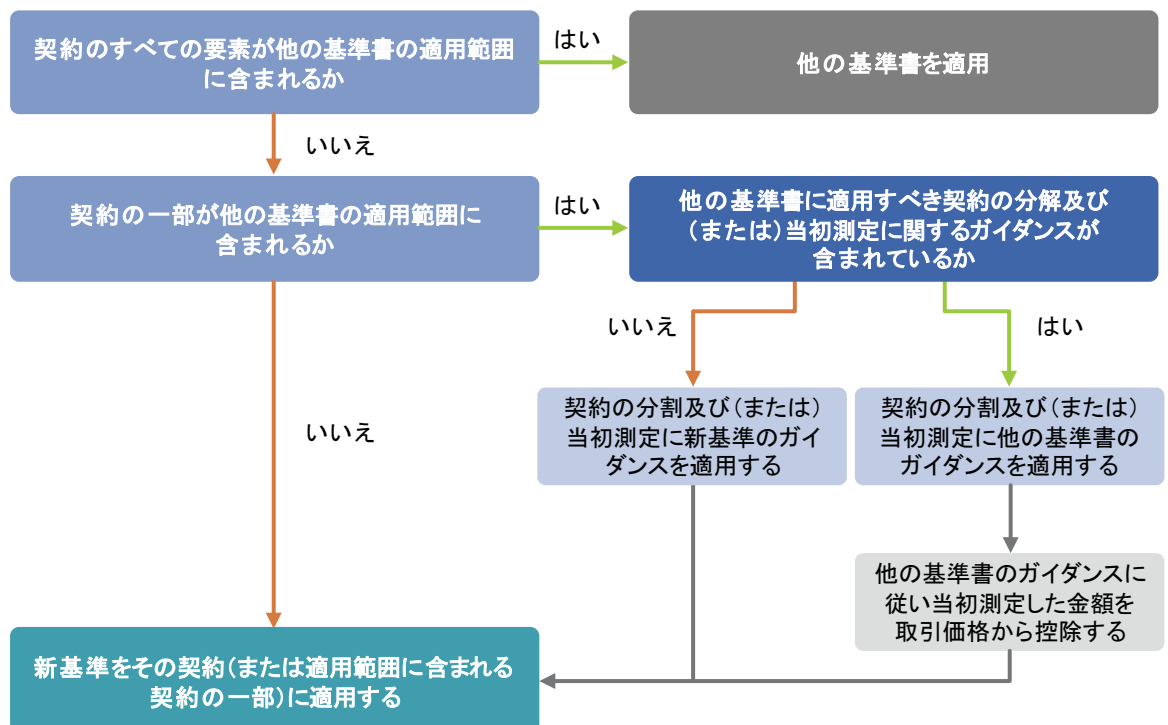
## 2.2 一部が適用範囲に含まれる契約

### 新基準の規定

IFRS 15.7

顧客との契約は、その一部が新基準の適用範囲に含まれ、残りが他の会計ガイダンスの適用範囲に含まれる場合がある。当該他の会計ガイダンスが契約の分割方法及び(あるいは)当初測定の方法を定めている場合には、企業はまずそれらの規定を適用する。そうでない場合、企業は契約の分割及び(または)当初測定に、新基準を適用する。

以下のフローチャートは、その一部が新基準の適用範囲に含まれる契約の会計処理を決定する際の検討事項について示したものである。



IFRS 15.6

新基準の一部(例: 契約の識別、取引価格の算定及び支配の移転時期の決定)は、企業の通常の活動のアウトプットではない無形資産及び有形固定資産(不動産を含む)の売却にも適用される。協力者または共同事業者との契約については、相手方が顧客である場合または関連する強制力のあるガイダンスがないと企業が判定する場合にのみ、新基準の適用範囲に含まれる。

### 設例2 他の会計規定を適用すると残余の金額がゼロとなるケース

銀行Aは、預金した顧客に対して追加の料金を課さずに口座管理サービスを提供する契約を顧客と締結した。この預金は、金融商品に関するガイダンスの適用範囲に含まれる負債である。銀行Aはまず、預金の測定に金融商品に関するガイダンス（当初認識及び測定の規定）を適用する。次に残余の金額を口座管理サービスに配分し、新基準に従って会計処理する。預金として受け取った金額は、その全額を預金負債として認識するため、口座管理サービスに配分する金額はゼロとなる。銀行Aが月次の手数料も課している場合、この結論は変わる可能性がある。

### 設例3 提携契約

バイオ企業Xが製薬企業Yと新薬を研究、開発及び商品化する取決めを締結した。X社は研究開発活動の責任を負い、Y社は新薬の商品化の責任を負う。X社もY社も、研究開発活動と商品化のための活動の成果を等しく享受することで合意している。この取決めは、両当事者とも積極的な参加者であり、最終製品（すなわち新薬）のリスク及び経済価値を共有するため、提携契約である。ただし、提携契約の中に、顧客との収益稼得契約が含まれている可能性がある（後述の「KPMGの見解」を参照）。

### KPMGの見解

#### 配分すべき残余の金額がほとんど、またはまったく残らないケースがある

取決めによっては、本冊子の設例2で示したとおり、契約の分解及び（または）当初測定に他の会計ガイダンスを適用すると、新基準の適用範囲に含まれる契約の構成要素に配分すべき金額がほとんど、またはまったく残らないケースがある。

#### 企業は提携契約におけるパートナーであると同時に顧客である可能性がある

相手先が提携契約の特定の部分についてはパートナーであり、別の部分については顧客である場合がある。提携契約を締結した企業にとって、契約の他の当事者が一部の活動について顧客である（したがって収益を認識することになる）か否かを判定することが重要となる。この判定を行う際は、契約について適用可能なすべての事実及び状況を判断し、検討することが要求される。

#### 新基準の一部は非金融資産の売却に適用される

新基準の一部は、事業の通常の過程に含まれない取引における、無形資産及び有形固定資産（不動産を含む）の売却にも適用される。事業の通常の過程に含まれない非金融資産の売却に関する詳細な説明については、セクション7を参照。

IFRS 15.BC55

IFRS 15.BC57

## 現行のIFRSとの比較

### 金融サービス手数料に関するガイダンスに変更はない

IAS 18.5,  
IFRS 9,  
B5.4.1-5.4.3  
IAS 39.AG8A-AG8C

IAS第18号では、様々な金融サービス手数料が例示されている。これらのガイダンスは新基準に含まれていないが、新基準書の公表に伴う付随的な改訂の一環として、金融商品に関する基準書に移転されている。したがって、金融サービス手数料のうち、金融商品の測定に含めるものと、新基準に従って会計処理するものとを判定する際には、これらの規定を引き続き用いることになる。

### 規制繰延勘定の変動は引き続き適用範囲外である

IFRS 14

現在、料金規制の影響に関する会計処理についてのガイダンスは、暫定基準であるIFRS第14号にのみ含まれており、IFRSの初度適用企業が規制繰延勘定の会計処理に従前のGAAPを引き続き用いることを認めている（ただし、強制ではない）。したがって、IFRS第14号を適用する企業は、規制繰延勘定の変動に従前のGAAPを用いて測定することになる。この暫定基準は、規制繰延勘定残高の変動を財務諸表上、その残高と同様に、他のIFRSに従って認識される資産、負債、収益、費用とは区分して、独立の項目で表示することとしている。これは、顧客との契約から生じる収益を、それ以外から生じる収益と別個に開示するとした新基準の規定と整合する。現行のIFRSと同様に、企業がIFRS第14号の適用要件を満たすか否かに関係なく、顧客との契約から生じる収益は新基準により認識及び測定を行う。

## 2.3

## ポートフォリオ・アプローチ

IFRS 15.4

IFRS第15号は、個別の契約に適用した場合と比較して著しく差異が生じない場合に、類似する契約のポートフォリオに本基準を適用することを認める実務上の簡便法を定めている。

### KPMGの見解

#### ポートフォリオ・アプローチのコストと便益を比較検討する必要がある

ポートフォリオ・アプローチは、個々の契約ごとに新基準を適用するよりもコスト効率が高い可能性はあるが、以下を実施する負担がどの程度となるか不明確である。

- どのような特性の類似によりポートフォリオを構成するかの判定（例：提供するもの、期間、場所の相違の影響）
- ポートフォリオ・アプローチを適用可能か否かの判定
- ポートフォリオを会計処理するために必要なプロセスとコントロールの構築

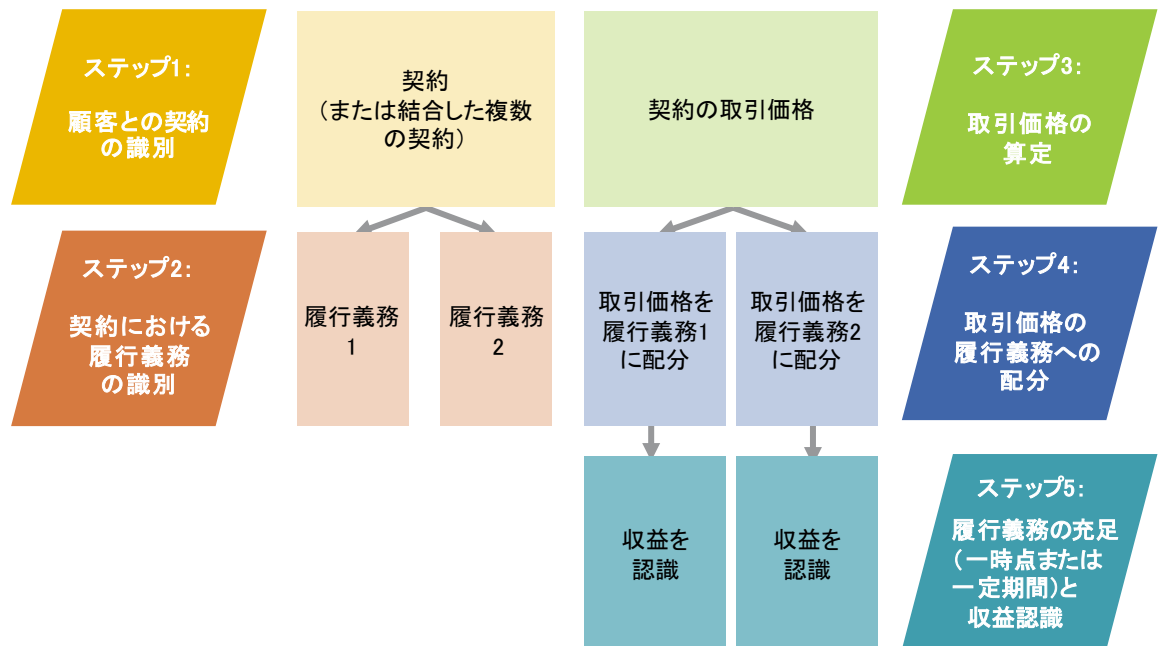
#### ポートフォリオ・アプローチが適用可能か否かの判定に関する詳細なガイダンスはない

IFRS 15.IE110-115,  
IE267-270

新基準にはポートフォリオ・アプローチを適用する場合の設例（返品権及び非行使部分に関する設例を含む）が含まれている。ただし、新基準には、ポートフォリオ・アプローチによった場合と、個々の契約ごとに新基準を適用した場合とを比較して両者が著しく相違するか否かを評価する方法に関する詳細なガイダンスは含まれていない。

### 3. 5つのステップ

コア原則によれば、企業は、財またはサービスの顧客への移転を描写するように、財また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した金額で、収益を認識しなければならない。この原則を達成するために、IFRS第15号は5つのステップを定めている。



#### 3.1 ステップ1ー顧客との契約の識別

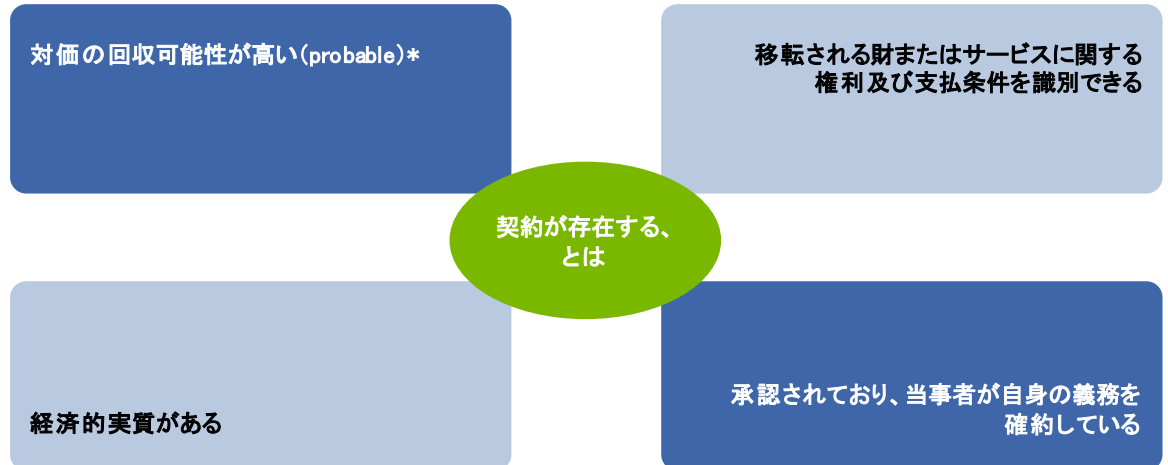
##### 概要

顧客との契約を識別することがはじめのステップである。契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間の合意である。強制力とは法的なものであるが、契約は文書による場合に限定されず、口頭による場合や企業の慣習的なビジネス慣行により暗示される場合もある。場合によっては、2つ以上の契約が結合され、顧客との単一の契約として会計処理されることもある。

### 3.1.1 契約成立の要件

IFRS 15.9

本基準は、以下の要件すべてを満たす契約に適用される。



\* 「probable」という文言の意味がIFRSとU.S. GAAPで異なるため、両者における閾値は異なることになる。

IFRS 15.9(e)

回収可能性を評価するにあたっては、支払期限到来時に対価の金額を支払う顧客の能力及び意図を検討する（信用力の評価を含む）。この評価に際しては、企業が顧客に価格を譲歩する可能性についても考慮する（3.3.1を参照）。

IFRS 15.14

契約開始時にこの要件を満たさない場合は、引き続き要件に照らして契約を再評価し、要件を満たした日から契約に新基準の規定を適用する。要件を満たさない契約について受け取った対価はすべて、3.1.2で説明する規定に従って会計処理する。

IFRS 15.13

契約開始時に上記の要件すべてを満たす場合は、事実及び状況に重要な変更が生じる兆候がない限り、契約の存在を再評価しない。再測定時に要件を満たさなくなったと企業が判定する場合、契約に新基準を適用することを中止するが、過去に認識した収益は戻し入れない。

#### 設例4 契約の有無

不動産を販売する合意について、売手Xは以下の要因を考慮して契約の有無を評価した。

- 買手の資金調達能力
- 買手の契約に対するコミットメント（これについては、買手の事業に対する資産の重要性に基づき判断できる場合がある）
- 類似した状況のもとで締結した、類似する契約及び買手についての売手Xの過去の経験
- 契約上の権利を強制する売手Xの意図
- 合意した支払条項

売手Xが、受け取る権利を有すると見込む金額を回収する可能性が高くないと結論付ける場合、契約は存在しない。その場合売手Xは、契約が存在すると結論付ける前に受け取った対価に関するガイダンス（3.1.2を参照）を適用し、回収した現金を当初は預り金として会計処理する。

## KPMGの見解

### 契約が存在するか否かの評価は、その形式ではなく、強制可能性に焦点を当てる

IFRS 15.BC32

新基準の適用における契約の有無の評価は、契約の形式（口頭、黙示、または書面）ではなく、権利及び義務が強制可能であるか否かに焦点を当てている。権利及び義務が強制可能か否かは、それらが関連する法規制に基づき評価するが、管轄地域によっては、また合意によっては、重要な判断が要求される可能性がある。強制可能性が著しく不確実である場合、契約の当事者が承認しており、契約に基づき履行することにコミットしていると結論付けるために、書面による契約や資格を有する専門家による法解釈が必要となる場合がある。

ただし、契約については強制可能な権利及び義務を創出しなければならないが、契約に含まれる、財またはサービスを顧客に引き渡す個々の約束が履行義務とみなされるためには、必ずしもすべての約束が法的強制力を有することが求められるわけではない（3.2を参照）。

### 回収可能性は契約が存在するか否かの判断基準の1つとなる

現行基準においては、企業は収益を認識するか否かを判定する際に回収可能性を評価する。新基準においては回収可能性は、回収に問題のある契約に収益認識モデルを適用し、収益を認識すると同時に多額の減損損失を認識することとならないようにするための判断基準の1つとして含まれている。ほとんどの業種において、この変更による現行実務への著しい影響はないと考えられる。

### 回収可能性の問題であるか価格譲歩であるかの判定には、判断が要求される

IFRS 15.IE7-13, BC45

契約に定められた対価の全額を受け取ることとならない可能性が、回収可能性の問題であるのか、または価格譲歩であるのかの判定には、判断が要求される。新基準には、契約に明示されているわけではない価格譲歩の例として、処方薬の販売（新基準の設例2）及び無保険（自己負担）の患者への医療サービスの提供（新基準の設例3）の2つの設例が含まれている。いずれの設例においても、取引価格は契約に記載された価格や標準料金ではないため、約束した対価は変動対価であると結論付けている。そのため、企業は収益認識モデルのステップ1で回収可能性の要件について結論付ける前に、ステップ3で（価格譲歩を含めて）取引価格を決定する必要がある。

### 年度予算条項が契約の有無の判定に影響を及ぼす可能性がある

契約における顧客が政府である場合、政府（顧客）が支払いを行えるだけの十分な資金が割り当てられなかった場合、契約を取り消すことができるとする年度予算条項が契約に含まれている場合がある。それらの契約において、予算が正式に承認される前に財またはサービスの引渡しを開始される場合には、契約の有無の判定に際して判断を要する。

## 現行のIFRSとの比較

### IFRSにおいては契約の定義が2つある

IAS 32.13

新基準における契約の定義は、法的に強制可能か否かに焦点を当てている。「契約」という文言はIAS第32号でも定義されているが、IAS第32号の定義は、契約が法のもとで強制可能であることを要求するに至っていない。金融商品の会計処理に意図せざる結果を招く可能性があるため、IASBはIAS第32号の契約の定義を改訂していない。その結果、IFRSには契約の定義が2つ（IFRS第15号の定義とIAS第32号の定義）存在する。

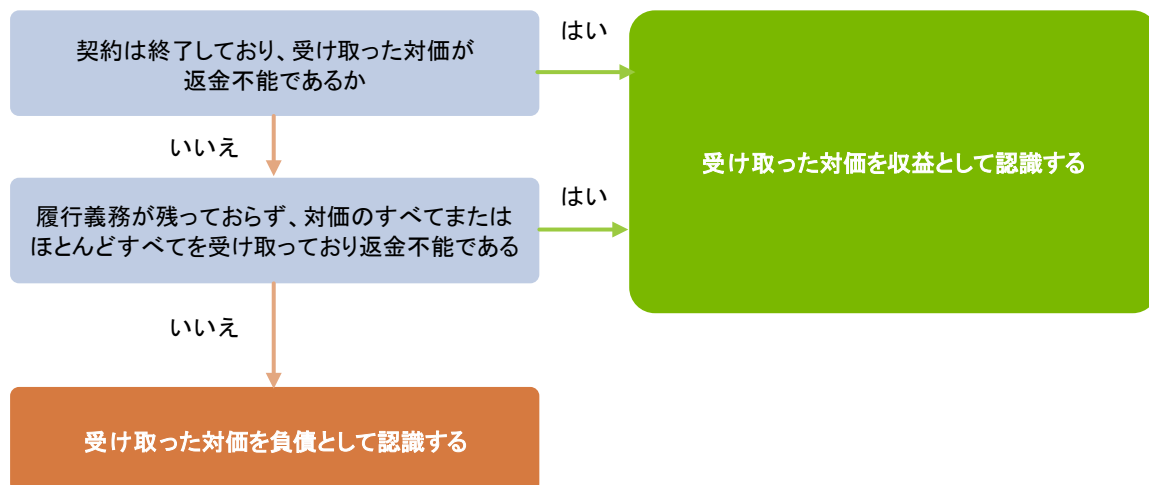
### 3.1.2

## 契約が存在すると結論付けられるまでに受け取った対価

### 新基準の規定

IFRS 15.15-16

以下のフローチャートは、新基準の適用範囲にまだ含まれていない契約において受け取った対価をどの時点で認識しうるかについて示したものである。



ただし、企業には契約を再評価することが要求される。収益モデルのステップ1が事後的に満たされた場合には、その契約に収益モデルの適用を開始する。

### KPMGの見解

#### 収益認識がかなりの期間にわたり延期される可能性がある

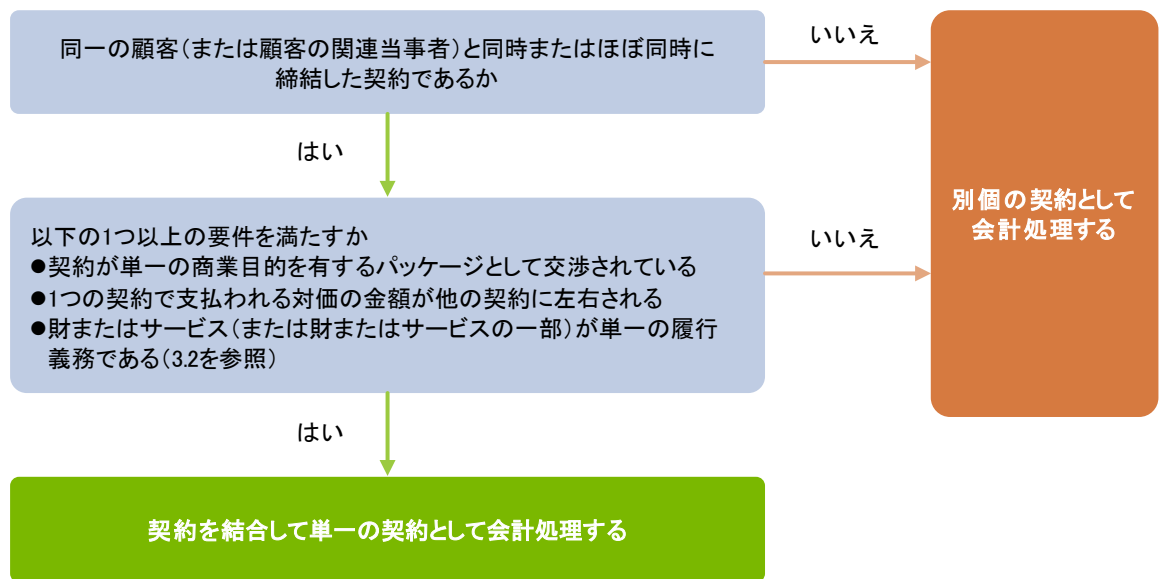
法的に強制可能な契約が存在すると企業が結論付けられない場合、約束した対価のすべて（またはほとんどすべて）をいつ受け取り、かつそれらが返金不能となるかを判定することが困難となり得る。一部のケースでは、収益モデルにおいて契約が存在する要件、または対価を認識するための先述の要件が満たされたと企業が結論付けるまでの間、かなりの期間にわたり預り金として認識することになる場合が考えられる。

### 3.1.3 契約の結合

#### 新基準の規定

IFRS 15.17

以下のフローチャートは、企業が複数の契約を結合して、それらを単一の契約として会計処理するかを決定するための新基準の要件の概要を示したものである。



#### 設例5 関連するサービスについて契約を結合するケース

ソフトウェア企業Aは、顧客Bに顧客管理ソフトのライセンスを供与する契約を締結した。3日後、A社は別個の契約において、顧客BのIT環境で機能させるために、ライセンスを供与したソフトウェアを大幅にカスタマイズするためのコンサルティング・サービスを提供することに合意した。B社はカスタマイズ・サービスが完了するまでソフトウェアを使用することができない。

A社は、これらの2つの契約は、同一の顧客との間でほぼ同時に締結されたため、これらを結合し、2つの契約に含まれる財またはサービスを単一の履行義務とすることを決定した。A社は、ライセンスとコンサルティング・サービスを1つに統合する重要なサービスを提供しており、顧客BはA社が統合した成果物を取得するという契約を締結している。さらに、コンサルティング・サービスによりソフトウェアは大幅にカスタマイズされている。契約に含まれる履行義務の識別(収益認識モデルのステップ2)に関する詳細な説明については、3.2を参照。

#### KPMGの見解

##### 関連当事者の定義が改めて重要となる

IFRS 15.BC74, IAS 24

新基準は複数の契約を結合する対象を、同一の顧客または顧客の関連当事者と締結したものとしている。両ボードによれば、「関連当事者」という文言は、現行の関連当事者に関するガイダンスの定義と同一の意味で用いられる。すなわち、IFRS及びU.S. GAAPにおいて当初は開示目的で定められた定義が、今後は、収益取引の認識及び測定に影響を及ぼし得る重要なものとなる。

IAS 11.8-9

**契約を結合するための要件は、現行のガイダンスと類似しているが同一ではない**

現行のIFRSとU.S. GAAPには、工事契約の結合に関する明確なガイダンスが含まれている。これらのガイダンスは、取引に含まれる異なる構成要素の識別に際して、工事契約ではない他の契約にも類推適用される場合がある。契約の結合に関する新基準のガイダンスは、新基準の適用範囲に含まれるすべての契約に適用される。新基準の契約の結合に関するアプローチは、現行のIFRSとU.S. GAAPにおけるアプローチと類似しているが同一ではない。そのため、新基準に従う場合、現行実務と結果が相違する可能性がある。

IFRS 15.BC92

**流通チャネルを通じた販売について会計処理がさらに複雑になる**

契約の結合に関するガイダンスを適用する際に、契約上の顧客がどの当事者であるかを判定することが必要となる。流通チャネルを通じて企業の顧客ではない多数の当事者と締結した契約は、結合されない。例えば、自動車製造業を営む企業にとって、車両販売における顧客は通常ディーラーであるが、車両のリースにおける顧客は通常、最終顧客である。ディーラーと最終顧客とは関連当事者ではないため、これらの契約（ディーラーに車両を販売する当初の契約と、その後の最終顧客とのリース契約）は、結合する目的で評価せず、別個の契約として取り扱う。

ただし、企業が黙示的または明示的に流通チャネルの最終顧客に約束した履行義務（例：企業が仲介業者に販売する場合に最終顧客へ無料で提供するサービス）は、契約の一部として評価する。契約に含まれる履行義務の識別（収益認識モデルのステップ2）に関する詳細な説明については、3.2を参照。

## 3.2 ステップ2—契約に含まれる履行義務の識別

### 概要

顧客との契約を識別した後は、その契約に含まれる財またはサービスを移転する個々の約束を識別する。約束は、約束した財またはサービスが区別できる場合に、(IFRS第15号における収益を認識する単位である)履行義務を構成する。これらの約束は文書による契約に明示的に含まれているものに限定されない。

### 新基準の規定

IFRS 15.22, 26

収益認識は、履行義務を会計単位とする。企業は顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、以下のいずれかに該当するものを履行義務として識別する。

- 区別できる財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）(3.2.1を参照)
- 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区別できる財またはサービス(3.2.3を参照)

これには、含意されている約束及び管理作業の評価も含まれる(3.2.2を参照)。

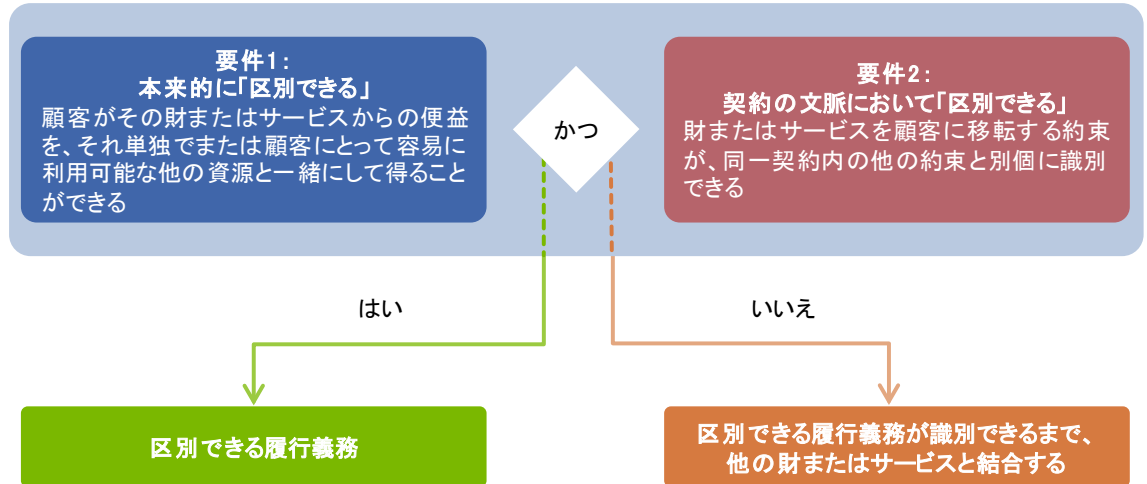
### 3.2.1 区別できる財またはサービス

IFRS 15.22

単一の契約に、複数の財またはサービスを引き渡す約束が含まれている場合がある。契約開始時に、企業はいずれの財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）が区別でき、したがって履行義務を構成するのかを決定しなければならない。

以下の要件をいずれも満たす場合には、財またはサービスは区別できる。

IFRS 15.27



IFRS 15.28

要件1	<p><b>財またはサービスが本来的に区別できるものである</b></p> <p>財またはサービスを使用、消費、スクラップ価格よりも高い金額で販売するか、または経済的便益を生み出す他の方法により保有することができる場合には、顧客は財またはサービスから便益を得ることができる。</p> <p>顧客は単独で、または以下のものとの組合せで財またはサービスから便益を得ることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業または別の企業が別個に販売する容易に利用可能な他の資源</li> <li>● 顧客がすでに企業から得ている資源（例：先に引き渡した財またはサービス）または他の取引もしくは事象から得ている資源</li> </ul> <p>企業がある財またはサービスを通常は別個に販売しているという事実は、顧客が財またはサービスからの便益をそれ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができることを示唆する。</p>
要件2	<p><b>契約の文脈上、財またはサービスが区別されている</b></p> <p>新基準には、約束した財またはサービスが契約の文脈上区別されているか否かを評価するために以下の指標が含まれているが、これらに限定されない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業は、財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）を、契約において約束した他の財またはサービスと統合することにより、顧客が契約した統合後のアウトプットを示す財またはサービスの束にする重要なサービスを提供していない（すなわち、企業が財またはサービスを契約において明記されているアウトプットの製造または引渡しのためのインプットとして使用していない）。</li> <li>● 財またはサービスが、契約に含まれる他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしない。</li> <li>● 財またはサービスは、契約において約束した他の財またはサービスに著しく依存しておらず、相互関連性も著しく高くない（例：顧客が契約に含まれる他の約束した財またはサービスに著しい影響を与えることなく財またはサービスを購入しないことを決定できるケース）。</li> </ul>

IFRS 15.29

## IFRS 15.30

約束した財またはサービスが区別できない場合には、企業は、結合した束が別個の履行義務となるか、または契約に含まれるすべての財またはサービスが単一の履行義務に結合されるまで、当該財またはサービスを他の財またはサービスと結合する。

#### 設例6 契約に複数の履行義務が含まれているケース

電話会社Tは、電話機の引渡しと24ヶ月の音声・データサービスの提供を含む契約を顧客Rと締結した。

電話機はT社のネットワークにロックされており、ロックコードを解除しなければ第三者のネットワークで使用することはできないが、特定の機能(例:カレンダー、電話帳、メール、インターネット、WiFiを通じたアプリへのアクセス、音楽やゲームの再生)についてはT社のネットワーク外で顧客が操作することができる。

また、インターネットのオークションサイトで顧客が電話機を転売し、電話機の販売価格の一部を回収している証拠がある。T社は経常的に、小売店等を通じて電話機を更新または購入した顧客に対して、音声・データサービスを別個に販売している。

この設例では、T社は電話機と通信サービスを以下の評価に基づき2つの別個の履行義務と結論付けた。

要件1	<p><b>電話機は本来的に区別できるものである</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客Rは電話機から、(電話機はスクラップ価格よりも高い金額で転売することができ、T社のネットワークから切り離されても、一部制限はあるが実質的に機能するため)それ単独で、または(T社が通信サービスを別個に販売しているため)顧客が容易に利用可能な通信サービスと組合わせて便益を得ることができる。</li> <li>顧客Rは通信サービスから、容易に利用可能な資源との組合わせて便益を得る(すなわち、契約締結時に電話機をすでに入手しているか、または小売店から購入する)ことができる。</li> </ul>
要件2	<p><b>契約の文脈上、財またはサービスが区別されている</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>この契約では、電話機と通信サービスは単一の資産(すなわち、統合後のアウトプット)へのインプットではない。つまり、T社はそれらを統合するための重要なサービスを提供していないと考えられるため、別々のものと考えることができる。</li> <li>電話機も通信サービスも、互いを大幅に修正またはカスタマイズしない。</li> <li>顧客Rは、電話機と音声・データサービスを別の当事者から購入することができる(すなわち、顧客Rは小売店から電話機を購入することができる)。したがって、電話機と通信サービスは互いに著しく依存しておらず、相互関連性も高くない。</li> </ul>

音声通信サービスとデータ通信サービスは、同時期に行われ、顧客Rへの移転パターンが同じであるため、T社はこれらが区別できるかを評価する必要はないと結論付けた。

## KPMGの見解

### 指標の適用には判断が要求される

新基準は、財またはサービスが契約に含まれる他の約束した財またはサービスから区別して識別可能か否かを判断する指標に関して、ヒエラルキーまたは優先順位を定めていない。企業は、個々の指標にどれだけの比重を置くかを決定する際に、契約固有の事実及び状況を評価する。

シナリオにより、また契約の種類により、区別できるか否かの分析において、特定の指標が他の指標よりも強力な証拠をもたらすことがある。さらに、契約固有の事実及び状況の観点から、どの指標を相対的に重視するかによって、たとえ残りの2つの指標が区別できることを示唆していたとしても、複数の約束した財またはサービスが契約の文脈上互いに区別できないと判断することとなるケースがある。

例えば、ソフトウェア企業で、既存のソフトウェアは、単純な実装サービスと区別できると結論付ける場合がある。これは、コアとなるソフトウェア・コード自体は実装サービスにより大幅に修正またはカスタマイズされず、また実装のプロセス自体が複雑ではなく重要性もないためである。他方で、インターフェースが複雑であるなど、実装サービスが特殊である場合、顧客が意図する便益をライセンスから獲得するためには実装サービスが重要となるため、当該サービスをソフトウェアから区別できないと結論付ける場合がある。後者のケースでは、特定のサービスが他のプロバイダーから入手可能であることや、これらの実装サービスによりコアとなるソフトウェア・コードが大幅に修正またはカスタマイズされないという事実はほとんど考慮されない可能性がある。

### ソフトウェア業界における実務が変更される可能性がある

新基準の設例11では、契約後のカスタマー・サポート(技術的なサポートと、必要に応じたソフトウェアのアップグレードの提供が含まれる)が2つの履行義務で構成されるケースを示している。さらに、当該設例においては、これらの2つの履行義務は、ソフトウェア・ライセンス自体から独立しており、ソフトウェア・ライセンスもまた別個の履行義務となる。現行のIFRSには、ソフトウェア関連取引に係る収益認識についての詳細なガイダンスは含まれておらず、複数の構成要素を結合するか否かを判定する際には、個々の取引の実態を考慮する必要がある。

### 契約上の制限は決定的な要因とはならない

企業と顧客との間の契約には、何らかの制限または禁止条項が含まれることが多い。それらには、契約に含まれる財を第三者に転売することの禁止や、特定の容易に入手可能な資源の使用に関する制限が含まれる。例えば、企業から購入した財またはライセンスと組み合わせて、同一企業から補完的なサービスを購入するよう顧客に要求する場合がある。

財を転売する顧客の能力について契約上の制限が課される場合(例:企業の知的財産を保護するため)、顧客が利用可能な市場で財をスクラップ価額よりも高い金額で転売できないことから、顧客が財またはサービスから便益を得られないと結論付けられる可能性がある。ただし、顧客が他の容易に利用可能な資源と組み合わせて財(例:ライセンス)から便益を得ることができる場合、顧客がそれらの容易に利用可能な資源を利用することが契約により制限されている場合(例:企業の製品またはサービスの使用を顧客に要求する)であっても、当該財は顧客に便益をもたらし、顧客は当該財に著しい影響を与えることなく企業の製品またはサービスを購入すること、または購入しないことができると結論付ける可能性がある。

### 新製品の複数の単位が単一の履行義務となる可能性がある

契約において約束した財またはサービスが、他の約束した財またはサービスに高度に依存しているか、または相互関連性が高い場合には、(それらを束ねるための重要なサービスを提供していない、または、財またはサービスが契約に含まれる他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしない場合であっても)それらは別個に識別可能でない可能性がある。と両ボードは考えている。そのようなケースでは、契約に含まれる他の約束した財またはサービスに著しい影響を与えることなく、顧客が財またはサービスを単独で購入することは想定し難いと両ボードは考えている。

IFRS 15.IE49-58

IFRS 15.BC100

IFRS 15.BC111-112

### 現行のIFRSとの比較

#### 別個に識別可能な構成要素

IAS 18.13, IFRIC 13,  
IFRIC 15, IFRIC 18

現行のIFRS上、取引に別個に識別可能な構成要素が含まれているか否かを識別するためのガイダンスは限定的にしか存在しない。KPMGの見解では、IFRIC解釈指針第18号のテストを類推適用し、構成要素に顧客にとって独立した価値があるか否か、及び構成要素の公正価値を信頼性をもって測定できるか否かを検討すべきである（KPMGの刊行物Insights into IFRS第11版4.2.50.60を参照）。

新基準では別個の構成要素の識別に関する包括的なガイダンスが導入され、収益が創出されるすべての取引に適用される。したがって、財またはサービスが現行実務に比べてより頻繁に、束ねられたり分解されたりする可能性がある。

## 3.2.2 含意されている約束及び管理作業

### 新基準の規定

IFRS 15.24–25

契約で明示されている以外にも、企業が財またはサービスを顧客に移転するという妥当な期待が創出されている場合には、財またはサービスを移転する約束が、企業のビジネス慣行、公表した方針に基づき含意されていることがある。

他方、管理作業は顧客に財またはサービスを移転しないため、履行義務ではない（例：契約をセットアップするための管理作業）。

#### 設例7 契約には明示されていない、再販業者の顧客に対する約束

ソフトウェア企業Kは、再販業者Dとソフトウェア製品の販売契約を締結し、D社は当該ソフトウェア製品を最終顧客に販売する。K社は電話によるサポート・サービスを最終顧客に提供するビジネス慣行があり、これには再販業者は関与しない。また最終顧客も再販業者も、K社がこのサービスを提供し続けることを期待している。

電話によるサポート・サービスが別個の履行義務か否かを判定する際に、K社は以下の事項について検討した。

- D社と最終顧客は関連当事者ではない。したがって、これらの契約は結合されない。
- 電話によるサポート・サービスを最終顧客に無料で提供する約束は、ソフトウェア製品の支配がD社に移転する時点で履行義務の定義を満たすサービスであると考えられる。

したがって、K社は電話サポート・サービスを再販業者との取引における別個の履行義務として会計処理する。

#### 設例8 契約には明示されていない履行義務—インセンティブの通知が販売前か販売後か

自動車製造業者Nは、車両を購入したディーラーの最終顧客に無料の修繕サービス(例:オイル交換、タイヤ交換)を最終顧客の購入後2年間無料で提供してきた実績がある。ディーラーとの契約において明示されていないものの、N社はこの2年間の修繕サービスをインセンティブとして提供するビジネス慣行を有するため、この修繕サービスはディーラーへの車両の販売取引における別個の履行義務として取り扱われる。車両の売却から生じる収益は、車両の支配がディーラーに移転した時点で認識する。修繕サービスから生じる収益は、修繕サービスが最終顧客に提供されるにつれて認識する。

IFRS 15.E64-65

ただし、N社が無料の修繕サービスを提供するビジネス慣行を有しておらず、車両の支配がディーラーに移転した後に、期間限定的な販売インセンティブとして修繕プログラムの実施をディーラーに通知した場合は、この無料の修繕サービスは、ディーラーへの車両の販売における別個の履行義務として取り扱われない。この場合、N社は車両の支配がディーラーに移転した時点で収益を全額認識する。N社がインセンティブを提供することを通知することにより事後的に義務を負うこととなった場合は、N社は、そのプログラムを通知した時点で、流通チャネルに乗せた車両(すなわち、ディーラーが支配する車両)に係る修繕サービスを提供するためのコストを見積り、費用として計上する。

企業によっては、最終顧客への販売に係るインセンティブが販売前と販売後のいずれの時点で顧客に提供されるかを判定するのが容易ではない可能性がある(特に、企業がインセンティブを提供するビジネス慣行を有する場合で、販売インセンティブが契約に明示されていない場合)。企業は、企業がサービスを無料で提供することをディーラー及び最終顧客が期待しているか否かを評価する必要がある。

#### 設例9 管理作業—ソフトウェアの開錠キーの登録

ソフトウェア企業Bは、顧客Lにオペレーティング・システム・ソフトウェアについて、ライセンスを供与し移転する。このオペレーティング・システム・ソフトウェアは、B社が提供するキーがなければL社のコンピューターのハードウェア上で機能しない。このキーを受け取るために、L社はB社にハードウェアのシリアルナンバーを提供しなければならない。L社が別の業者にハードウェアを注文し、オペレーティング・システム・ソフトウェアが引き渡された時点でまだハードウェアを受け取っていない場合であっても、支払いはキーの引渡しを条件としないため、L社はオペレーティング・システム・ソフトウェアについて支払義務を負う。

この例では、キーの引渡しはL社の行動のみを条件とする管理作業である。したがって、キーの引渡しは契約で約束されたサービスとは考えられない。他の収益認識要件(L社がオペレーティング・システム・ソフトウェアの支配を獲得していることを含む)がすべて満たされると仮定すると、キーの引渡しは約束した財またはサービスを移転しない管理活動であるため、B社はオペレーティング・システム・ソフトウェアの引渡し時に収益を認識する。

#### KPMGの見解

##### 財またはサービスを顧客に移転する約束のみが履行義務となり得る

顧客に財またはサービスを移転しない約束は会計処理しない。例えば、自社の特許、著作権、商標等を防御する約束は、履行義務ではない。

IFRS 15.BC93, BC411(b)

### 3.2.3 一連の区別できる財またはサービス

#### 新基準の規定

IFRS 15.22(b)

契約に、実質的に同一である一連の区別できる財またはサービスを引き渡す約束が含まれる場合がある。契約の開始時に、企業は契約に含まれる約束した財またはサービスを評価し、一連の財またはサービスが単一の履行義務であるか否かを判定する。単一の履行義務となるのは、一連の財またはサービスが実質的に同一であり、以下の要件を両方とも満たす場合である。

IFRS 15.23

一連の個々に区別できる財またはサービスは、一定の期間にわたり充足される履行義務である（3.5.2を参照）

+

一連の個々に区別できる財またはサービスの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（3.5.3を参照）

=

単一の履行義務

#### 設例10 一連の区別できる財またはサービスを単一の履行義務として取り扱う場合

請負製造業者Xは、顧客Aの製品に含まれる顧客A仕様の小型装置を1,000個製造することで合意した。X社は以下の理由から、この小型装置は一定の期間にわたり顧客Aに移転すると結論付けた。

- X社はこの小型装置を他に転用できない。
- A社が自社都合で契約を解約する場合、A社は、小型装置の製品または仕掛品について、合理的なマージンを含めてX社に支払う契約上の義務を負う。

X社は、すでに当該小型装置の製造プロセスを整備しており、顧客Aから設計を提示されているため、コストが学習曲線に沿って著しく逓減したり、設計及び開発のコストが生じることは予想していない。X社は、製造契約の完全な充足に向けての進捗度の測定に、アウトプット法（3.5.3を参照）を用いている。

設例の前提条件に基づき、X社は以下の理由から、1,000個の小型装置が個々に区別できると結論付けた。

- A社は個々の小型装置を単独で使用できる。
- 個々の小型装置は、互いに著しい影響を与えたり、大幅な修正やカスタマイズをしったりしないため、別個に識別可能である。

個々の小型装置は区別できるものであるが、X社は以下の理由から、当該小型装置は1,000個で単一の履行義務となると結論付けた。

- 個々の小型装置は顧客に一定の期間にわたって移転する。
- X社は、A社に個々の小型装置を移転する義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に、同一の方法を用いている。

### 設例11 長期のサービス契約においてサービス期間が区別できるケース

ケーブルテレビ企業Rは、顧客Mに月額100の固定料金で2年間にわたってケーブルテレビ・サービスを提供する契約を締結した。サービスがMに提供されるにしたがって、Mはサービスを消費し便益を享受するため(例:顧客は通常、R社のサービスにアクセスする日ごとに便益を享受する)、R社はケーブルテレビ・サービスが一定の期間にわたって充足されると結論付けた。

Mはケーブルテレビ・サービスそれぞれ単独で便益を享受し、サービスの個々の増分はその前後のサービスから区別できるため(すなわち、1つのサービス期間は、別のサービス期間に著しい影響を与えたり、大幅な修正やカスタマイズをしたりするものではない)、R社は個々の増分(例:日数、月数)が区別できるものと判定する。しかし、個々のサービスの増分が一定の期間にわたり充足されること、また、ケーブルテレビ・サービスに係る収益認識においては、契約期間を通じて進捗度を同一の方法で測定することから、R社は、Mとの契約は2年間のケーブルテレビ・サービスを提供する単一の履行義務であると結論付ける。

### KPMGの見解

#### 一連の財またはサービスに関する会計処理により、収益認識モデルが簡略化される

IFRS 15.BC113-114

両ボードは、一連の区別できる財またはサービスが実質的に同一である場合、特定の要件を満たせば、単一の履行義務として会計処理するとした。両ボードは、この規定により、収益認識モデルの適用が簡略化され、反復的なサービスを提供する契約における履行義務が一貫して識別できるようになると考えている。一連の財またはサービスに関するガイダンスがなければ、例えば、企業は清掃サービス契約においてサービスを提供した時間または日数それぞれに対価を配分することが必要となる。両ボードは一連の財またはサービスの例として、トランザクション処理及び送電を挙げている。

IFRS 15.BC115

ただし、このような契約が変更された場合には、企業は履行義務ではなく個々の財またはサービスについて検討する。これにより、契約変更の会計処理が簡略化される(セクション5を参照)。

## 3.3 ステップ3—取引価格の算定

### 概要

IFRS 15.47

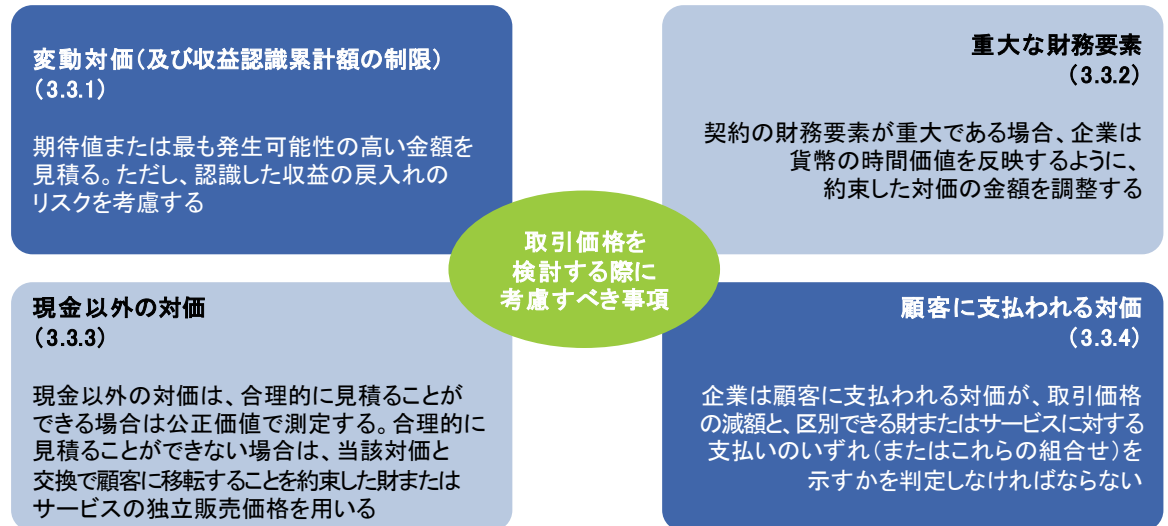
ステップ3では、取引価格を算定する。取引価格は、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額から、企業が第三者のために回収した金額(例:一部の売上税)を除いたものである。

IFRS 15.49

企業は契約開始時に、変動対価を含めて取引価格を見積り、状況の変化に応じて報告期間ごとに見積りを更新する。取引価格を算定する際には、財またはサービスが現行の契約条項に基づき顧客に移転すると仮定し、契約の取消し、更新、変更の可能性については考慮しない。

取引価格を算定する際には、企業は下図の4つの要因を検討する。

IFRS 15.48



企業が権利を得ると見込んでいる金額を算定する際には、顧客の信用リスクは考慮しない(顧客の信用リスクは、契約の有無を判定する際に考慮する(3.1を参照))。ただし、契約において重大な財務要素が顧客に提供される場合には、適用すべき割引率を算定する際に信用リスクを考慮する(3.3.2を参照)。

IFRS 15.58, B63

なお、ロイヤルティのように知的財産のライセンスから生じる販売ベースまたは使用量ベースの報酬については、例外規定が設けられている(セクション6を参照)。IFRS第15号においては、これらの報酬の見積りを取引価格に含めることはできない。そのような報酬からの収益は、対価の算定の基礎となるその後の販売または使用が行われた時点とそれらのロイヤルティが関連する履行義務の全部または一部が充足された時点のいずれか遅い方で認識する。この例外規定は、知的財産のライセンスにのみ適用される。

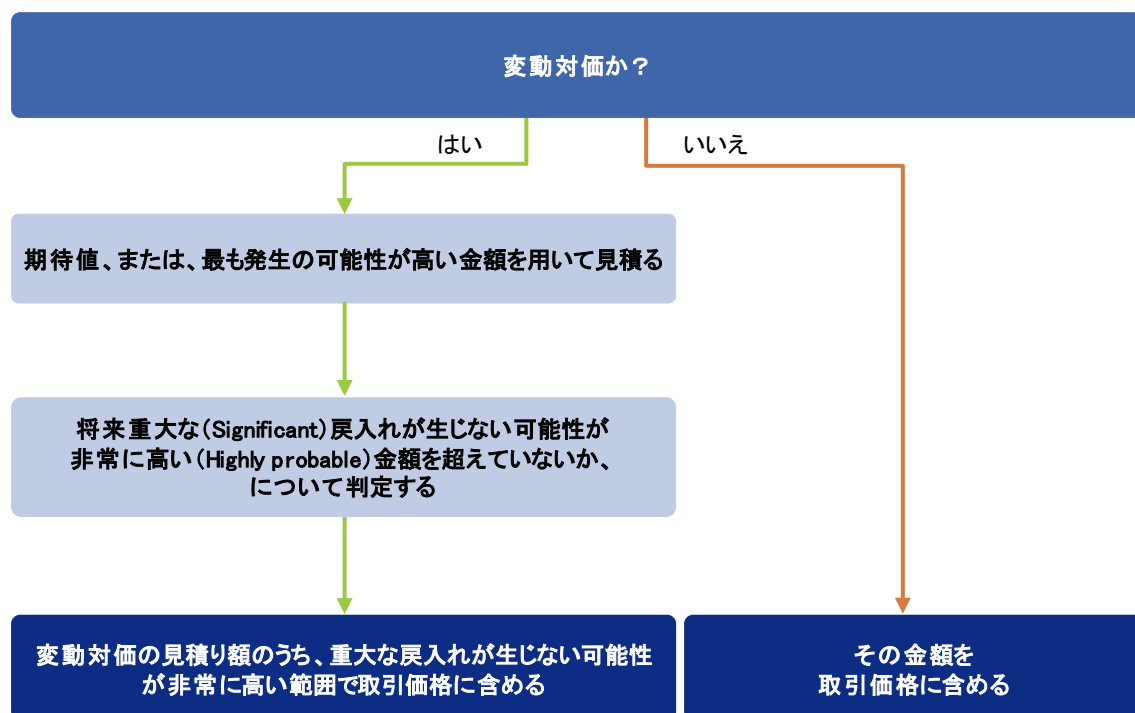
### 3.3.1 変動対価(及び収益認識累計額の制限)

IFRS 15.51-52

値引き、クレジット、割引、返金、業績ボーナス(またはペナルティ、価格譲歩)等がある場合、取引価格は変動する可能性がある。約束した対価は、将来の事象の発生または不発生を条件としている場合にも、変動し得る。変動性は、契約に明記されている場合もあれば、企業のビジネス慣行、公表した方針もしくは具体的な声明、または他の事実及び状況により顧客に妥当な期待を抱かせることに起因している場合もある。

IFRS 15.53, 56, 58

以下のフローチャートは、取引価格に含める変動対価(知的財産のライセンスから生じる、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティを除く)の金額の算定方法(イメージ)を示している。



IFRS 15.55

企業は対価の一部または全部を顧客に返金すると見込んでいる場合には、受け取った(または受け取る)対価について返金負債を認識する。

新基準では、変動対価の見積りのメカニズムを様々なシナリオに適用しており、その中には固定対価による契約(例: 返品権付きの販売(8.1を参照)、顧客の未行使の権利(非行使部分)(8.5を参照))も含まれる。

#### KPMGの見解

##### 契約に記載された価格が固定価格であったとしても、対価は変動する可能性がある

変動対価に関するガイダンスは、広く様々な状況に適用される可能性がある。企業のビジネス慣行並びに関連する事実及び状況により、企業が契約に記載されているよりも低い価格を受け入れる可能性があることが示唆される場合(すなわち、契約に黙示的な価格譲歩が含まれる場合)や、または企業が過去に、価格譲歩または価格補填を顧客に提供したことがある場合には、約束した対価が変動する可能性がある。

そのようなケースでは、企業が価格譲歩を黙示的に提示していたか、または契約上合意した対価について顧客の債務不履行のリスク(顧客の信用リスク)を受け入れることを選択したかを判定するのが困難となり得る。企業はそのような判定において、判断を行使し、関連する事実及び状況をすべて検討することが必要となる。

IFRS 15.BC190-194

## 3.3.1.1

## 変動対価の金額の見積り

## 新基準の規定

## IFRS 15.53

変動対価が含まれる契約の取引価格を見積る際に、企業はまず、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以下のいずれかから選択する。

期待値	考え得る対価の金額の範囲における確率加重平均金額の合計額を検討する。これは、特徴が類似する多数の契約を有している場合に、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。
最も可能性の高い金額	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を検討する。これは、契約で生じ得る結果が2つしかない(または3つ程度)場合に、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。

## IFRS 15.54

選択した方法は、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る際に、契約の初めから終わりまで首尾一貫して適用する。

## 設例12 変動対価の見積りー期待値

電気製品製造業者Mは小売業者Rに1,000台のテレビを販売する(1台あたり50千円、合計50,000千円)。M社はこの50千円とその後6ヶ月の間に当該テレビについて提示する最低価格との差異をR社に補填することに合意した。M社は類似の契約に関する十分な経験に基づき、以下のように見積った。

今後6ヶ月における価格の引下げ	発生可能性
0	70%
5千円	20%
10千円	10%

M社は、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のは期待値法であると判定した。したがって、収益認識累計額の制限の考慮前の金額として(3.3.1.2を参照)、テレビ1台あたりの取引価格を48千円と見積った(すなわち、 $(50千円 \times 70\%) + (45千円 \times 20\%) + (40千円 \times 10\%)$ )。

### 設例13 変動対価の見積りー最も可能性の高い金額

建設業者Cは建物を建設する契約を顧客と締結した。建設の完了時期に応じて、C社は110,000千円と130,000千円のいずれかを受け取る。

結果	対価	発生可能性
期日までに完成する	130,000	90%
完成が遅延する	110,000	10%

この契約のもとでは生じ得る結果が2つしかないため、C社は、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のは最も可能性の高い金額であると判定した。C社は、収益認識累計額の制限の考慮前の取引価格を、(3.3.1.2を参照)、最も可能性の高い金額である130,000千円と見積った。

### KPMGの見解

#### 見積り方法を選択する際には、すべての事実及び状況を考慮する

IFRS 15.BC200

起こり得る結果が2つしかない場合は特に、確率加重平均金額による見積りを用いると、契約により発生する可能性が高くない金額で収益を認識することが起こり得る。そのような状況においては、最も可能性の高い金額を用いるほうが適切となり得る。ただし、企業が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する際には、すべての事実及び状況を考慮しなければならない。

#### 期待値法ー発生可能性の低い結果まで見積る必要はない

IFRS 15.BC201

取引価格の見積りに確率加重平均法を用いる場合に、いくつかの発生し得る結果とその発生可能性の全てではなく、そのうちのいくつかを用いることにより、考え得る結果を合理的に見積ることができることが多い。そのため、複雑なモデルや技法を用いて発生し得る結果のすべてを計算に含める必要はない。

#### 2つの方法を組み合わせることが適切な場合がある

IFRS 15.BC202

IFRS第15号は、不確実性を測定するのに契約開始から終わりまで同一の方法を用いることを要求している。ただし、契約が複数の不確実性にさらされている場合、企業は個々の不確実性それぞれにつき適切な方法を選択する。これにより、期待値と最も可能性の高い金額を同一契約内で組み合わせて用いることになる可能性がある。

例えば、建設契約において、契約価格が以下の2つの事項に依存する場合がある。

- 主要な原材料(例:鋼)の価格ー鋼の価格の不確実性により、対価の金額に幅が生じる。
- 契約が特定の日までに完了した場合のボーナスー完成期日が達成できるか否かの不確実性により、考え得る結果が2つ生じる。

このケースでは、企業は鋼の価格に基づく対価の変動には期待値法を、期日達成の可否に基づく対価の変動については最も可能性の高い金額による見積方法を用いることが適切と考えられる。

### 3.3.1.2 重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額の算定(収益認識累計額の制限)

#### 新基準の規定

IFRS 15.56

見積った変動対価のうち、取引価格に含めることができるのは、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、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範囲に制限される。

IFRS 15.57

この制限の適用の要否及び制限の程度を判定するために、企業は以下の両方の事項について考慮する。

- 不確実な将来の事象から収益の戻入れが発生する可能性
- 変動対価に関連する不確実性が解消される際に生じうる戻入れの規模

この評価を行う際に、企業は、収益の戻入れの発生可能性または戻入れの規模を増加させる場合がある、以下の要因を含むすべての事実及び状況を考慮して判断する。

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因(例:市場の変動性、第三者の判断または行動、気象状況、約束した財またはサービスの高い陳腐化リスク)の影響を非常に受けやすい。
- 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。
- 類似した種類の契約についての企業の経験(または他の証拠)が限定的であるか、またはその経験(または他の証拠)の予測値が限定的である。
- 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または支払条件の変更を提供する慣行がある。
- 考え得る対価の金額が多数あり、かつその幅が広い契約である。

IFRS 15.59

この判定は報告日ごとに更新する必要がある。

IFRS 15.58

知的財産のライセンスから生じる販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティについて、例外規定が設けられている(6.4を参照)。

IFRS 15.E129-133

#### 設例14 収益認識累計額の制限を投資管理契約に適用するケース

投資顧問MIは、非上場の投資組合であるファンドNを顧客として投資運用サービスを2年間提供する契約を締結した。Nは、大手上場企業が発行する株式に投資することを投資方針としている。MIは投資運用サービスの提供について以下の手数料を受け取る。

四半期ごとの管理手数料	四半期ごとに2%。直近の四半期末日時点の純資産の公正価値に基づき算定する。
実績に基づくインセンティブ手数料	契約期間にわたるファンドのリターンのうち、観察可能な市場指数を超過した部分の20%

MIは、この契約には一定の期間にわたって充足される単一の履行義務が含まれると結論付け、管理手数料とインセンティブ手数料の両方を変動対価として識別した。対価の見積りを取引価格に含める前に、MIは管理手数料またはインセンティブ手数料に収益認識累計額の制限を適用すべきか否かを検討する。

契約開始時には、管理手数料とインセンティブ手数料の両方について、約束した対価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ため、収益は認識されない(収益認識累計額の制限が適用)。MIはその後の報告日ごとに、対価のいずれかの部分が引き続き制限されるのか否かについて、以下の判定を行う。

四半期ごとの管理手数料	管理手数料は四半期の末日の資産価値に基づき算定されるため、当該四半期が終了するとその四半期の対価が判明する。管理手数料は、終了した四半期に提供されたサービスに明確に関連するため、MIは、Mが受け取る権利を有する管理手数料の累計額は制限されないと結論付け、管理手数料の全額をそれらの四半期に配分することができると判断する。
実績に基づくインセンティブ手数料	<p>MIは以下の理由から、インセンティブ手数料の全額が制限されると結論付け、取引価格から除外する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● インセンティブ手数料については、考え得る対価の金額の変動性が高く、収益の減額調整の規模が重大となる可能性がある。</li> <li>● MIには類似の契約を締結した経験があるが、管理下にある資産の性質から、対価の金額が市場の変動性の影響を非常に受けやすいため、経験に基づいて現在の契約の結果を予測することができない。</li> <li>● 考え得る対価の金額が多数存在する。</li> </ul>

したがってMIは、契約期間の終了前においては、報告期間に認識される収益は、四半期ごとの管理手数料に制限されると結論付ける。

## KPMGの見解

### 制限に関する評価は、収益認識累計額について実施する

変動対価の見積額を制限する際に、企業は認識した収益の累計額（すなわち、変動対価のみの戻入れについてではなく、変動対価と固定対価の両方の累計額）に対して、生じうる戻入れの規模が重大となるかどうかを相対的に評価する。収益認識累計額の制限は収益認識モデルのステップ3に含まれているが、制限を契約ごとに適用するのか、個々の履行義務ごとに適用するのかについては、見解が分かれる。

### 収益認識累計額の制限に関する規定には、確信の程度が規定されている

確信の程度（「可能性が非常に高い」）が新たに規定されたことにより、企業が収益の重大な戻入れを「予測する」か否かの概念が明確化されている。すでに定義されている文言が用いられたことにより、財務諸表作成者間での適用の整合性が向上し、この規定を規制当局及び財務諸表利用者がどのように解釈するかについての懸念が解消されることが考えられる。収益認識累計額の制限は、重大な判断が要求される領域であり、企業はこれらの新たな規定について、判断基準、プロセス、及び内部統制を整合させる必要がある。また判断を文書化することも不可欠である。

### 収益認識累計額の制限に関する規定には、慎重性の考え方が反映されている

収益認識累計額の制限に関する規定により、見積りの下方バイアスがもたらされ、企業は収益を認識する前に慎重になることが要求される（すなわち、非中立的な見積りが要求される）。これは、収益認識モデル及び中立的な見積りを要求する両ボードのそれぞれの概念フレームワークの規定の例外であり、多くの財務諸表利用者及び規制当局が収益の戻入れに対し過敏であることが反映されている。

## 現行のIFRSとの比較

### 不確実性を見積ることにより、収益認識自体を行わないのではなく、金額を制限する

収益認識累計額の制限により、IFRSにおける収益の会計処理が著しく変更される。現行のIFRSでは、企業は収益の額について信頼性をもって見積ることができる場合にのみ収益を認識する。したがって、結果について不確実性がある場合には、収益認識自体が行われなくなる可能性がある。これに対して、収益認識累計額の制限は上限を設定するものである。すなわち、収益認識自体を行わないのではなく、その金額を制限する。

## 3.3.2 重大な財務要素

### 新基準の規定

契約に重大な財務要素が含まれる場合は、取引価格を見積る際に、企業は約束した対価の金額を調整する。

この調整は、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時点で支払うと仮定した場合に、支払われるであろう現金販売価格を反映した金額により、収益を認識することを目的とするものである。この際に適用する割引率は、契約開始時において、企業が当該顧客と別個のファイナンス取引を行ったとした場合に適用されるであろう利率である。

財務要素が含まれるかどうか及びその財務要素が契約にとって重大であるか否かを評価する際に、企業は、以下を含むすべての関連する事実及び状況を考慮する。

- 約束した対価の金額と約束した財またはサービスの現金販売価格との差額
- 次の両時点の間がどの程度の長さとなるかにより生じる影響
  - － 企業が約束した財またはサービスを顧客に移転する時点
  - － 顧客がそれらの財またはサービスに対して支払いを行う時点
- 関連性のある市場での実勢金利

## IFRS 15.62

以下の要因のいずれかが存在する場合には、契約は重大な財務要素を含まない。

要因	例
企業は前払いを受け取っているが、財またはサービスの顧客への移転の時期は顧客の裁量で決まる	プリペイドのテレフォンカード、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント
対価のうち相当な金額に変動性があり、その対価の金額及び(または)時期に、顧客または企業の支配が及ばない	対価が販売に基づくロイヤルティである取引
約束した対価と約束した財またはサービスの現金販売価格との差額が、ファイナンスの要素以外の理由から生じている	相手先が契約上の義務を完了しないことに対する保障

## IFRS 15.64

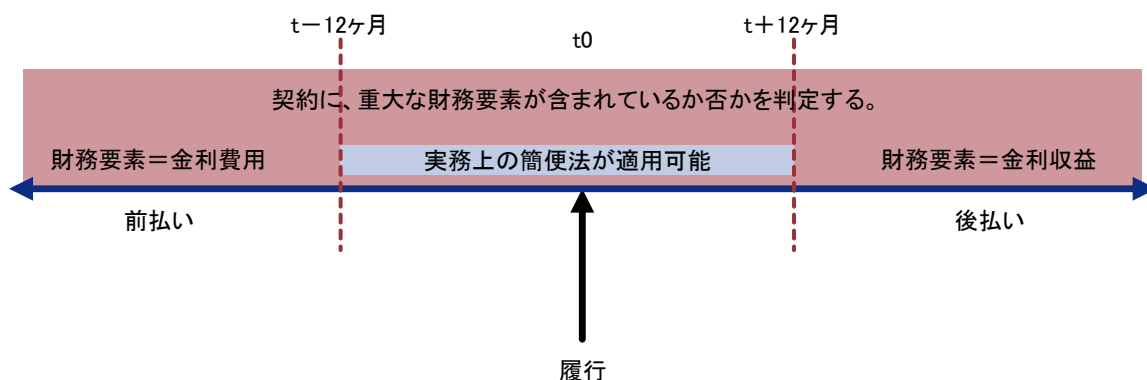
新基準では以下の事項が示されている。

- 企業は、契約開始時においてファイナンスを受ける当事者の信用特性を反映する割引率を算定しなければならない。
- 当該割引率を、状況の変化に応じて見直してはならない。

## IFRS 15.63

契約開始時において、顧客が支払う時点と財またはサービスを移転する時点との間の期間が1年以内となると見込まれる場合には、重大な財務要素の影響について、対価の金額を調整することは要求されない(実務上の簡便法)。

契約全体の期間が1年超である契約について、履行とその履行についての支払いの間の期間が1年以内となる場合にこの簡便法が適用される。



IFRS 15.65

財務要素は金利費用（顧客が前払いする場合）または金利収益（顧客が後払いする場合）として認識し、顧客との契約から生じる収益とは区別して表示する。

#### 設例15 複数要素契約における貨幣の時間価値

企業Bは、対価の全額を前受金として150,000千円受領し、製品Xと製品Yを製造して引き渡す契約を顧客Cと締結した。Xは2年以内に、Yは5年以内に引き渡される予定である。

B社は、契約を検討した結果、この契約には、製品がCに引き渡される時点で充足される2つの履行義務が含まれると判定した。B社は150,000千円の前受金を、独立販売価格の比率に基づき、XとYにそれぞれ37,500千円と112,500千円で配分する。B社はこの契約に重大な財務要素が含まれており、契約開始時のB社の信用状況に基づき金利を6%とすることが妥当と結論付けた。B社はこの契約を以下のように会計処理する。

契約開始時	150,000千円の前受金について契約負債を認識する。
1年目及び2年目	契約開始時から製品Xの移転までの2年間で、150,000千円を6%で2年分振り戻した、18,540千円 <sup>(a)</sup> の金利費用を認識する。  製品Xの移転について42,135千円 <sup>(b)</sup> の収益を認識する。
3年目、4年目及び5年目	残余の契約負債126,405 <sup>(c)</sup> 千円について3年分で、24,145 <sup>(d)</sup> 千円の金利費用を認識する。  製品Yの移転について150,550 <sup>(e)</sup> 千円の収益を認識する。

注：

(a)  $150,000 \times (1.06^2 - 1)$

(b)  $37,500$  (製品Xへの当初の配分額)  $+ 4,635$  (契約の最初の2年間の製品Xの金利。  $25\% \times 18,540$ )

(c)  $150,000$  (当初の契約負債)  $+ 18,540$  (2年間の金利)  $- 42,135$  (Xの移転により認識を中止した金額)

(d)  $126,405 \times (1.06^3 - 1)$

(e)  $126,405$  (2年後の契約負債の残高)  $+ 24,145$  (3年間の金利)

#### KPMGの見解

##### 個々の契約レベルで評価する

企業は、財務要素の重大性を、ポートフォリオごとではなく、個々の契約ごとに判定する。両ボードは、財務要素の影響が個々の契約にとっては重要ではないが、類似する契約のポートフォリオにまとめると、影響の合計が重要となる場合に、財務要素の会計処理を要求するのは、企業にとって過度な負担となると考えている。財務要素が契約にとって重大か否かの評価に際しては、判断を適用しなければならない。

IFRS 15.BC234

### 財またはサービスの移転時期が顧客の裁量で決まる場合、重大な財務要素は存在しない

IFRS 15.BC233(a)

一部の種類の財またはサービスでは、顧客が前払いを行うが、財またはサービスの顧客への移転時期は顧客の裁量で決まる（例：テレフォンカード、ギフトカード、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント）。これらのケースでは、支払条件が金融取引と無関係に取り決められているため、契約に重大な財務要素は含まれない。また、企業は、財またはサービスがいつ顧客に移転するかを継続的に見積らなければならないが、このような状況で財務要素の会計処理を行うコストは、予想される便益を上回ると考えられる。

### 支払いの主要な目的が財務以外にある場合とは何かを示す限定的な設例が示されている

IFRS 15.BC233(c)

状況によっては、特定の産業または管轄地域において、前払い、または後払いが財務以外の主要な目的を有する場合がある。例えば、顧客が対価の金額を保留しており、契約が契約どおりに完了した場合、または特定の指標を達成した場合にのみ支払われる場合がある。このような支払条件を付すのは、新基準の設例27にあるように、顧客へのファイナンスの提供が目的ではなく、企業が契約に従い義務を履行することに対する保証を顧客に対し提供することが目的であることがある。

両ボードは設例27における記述により、建設業における支払保留について取り扱おうとしているが、この概念を他の状況にも適用できるかは不明確である。両ボードは再審議において、企業が前払金を受け取るケース（例：初期コストについての補填）を明確に取り上げて検討したが、前払金の貨幣の時間価値について会計処理を免除しないことを決定した。

### 重大な財務要素を含む長期契約及び複数要素契約の会計処理が複雑となり得る

重大な財務要素を含む長期契約または複数要素契約については、貨幣の時間価値の影響を判定することが、複雑となり得る。これらの契約では、財またはサービスは様々な時点で移転するが、現金は契約期間を通じて支払われる。また、財またはサービスの顧客への移転時期の見積りに変動が生じる可能性もある。追加的な変動要素が契約に含まれている場合（例：条件付対価）、これらの計算はさらに精緻なものとなり、財務諸表作成者に過大なコストがかかる可能性がある。さらに、重大な財務要素の有無を判定し、財務要素が存在する場合に適切な計算及び見積りを行うためには、適切なプロセスを準備し、内部統制を整備することが必要となる。

### 契約に明記されている利子率を用いることが常に適切であるとは限らない

IFRS 15.BC239–241

企業はインセンティブとして「有利な」ファイナンスを提供することがあるため、契約に明記されている利子率を用いることが常に適切であるとは限らない。したがって、企業は、企業と顧客との間で財またはサービスの提供を伴わずに独立したファイナンス取引を行っていたならば用いられたであろう割引率を適用する。これにより、顧客との契約を多数抱えている企業は、個々の顧客（または顧客のクラス）ごとに特定の割引率を算定しなければならないこととなるため、実務への適用が困難となり得る。

### 金利収益を収益として表示することは禁じられていない

IFRS 15.BC247

企業が顧客にファイナンスを提供している場合に、金利収益が企業の通常の活動から生じる収益であるならば（例：銀行や類似の事業を営む企業）、金利収益を収益の一種として表示することもできる。

### 前払金はEBITDAに影響を与える

企業が重大な財務要素である前払金を受け取る場合、企業は収益の認識金額を増加させ、金利費用を同額増加させる。これにより、EBITDAが増加することになり、報酬の取決め及び財務制限条項の遵守に影響を及ぼす可能性がある。

### 現行のIFRSとの比較

#### 現行IFRSには、前払金についての特定のガイダンスはない

IAS 18.11

現行のIFRSのもとでは、支払いが繰り延べられ、かつその取決めが実質的にファイナンス取引を構成する場合、対価を現在価値に割り引くことが求められる。しかし、現行のIFRSには、前払いを受領した場合に調整するか否かに関する規定はない。

## 3.3.3 現金以外の対価

### 新基準の規定

IFRS 15.66-67

顧客から受け取った現金以外の対価は公正価値で測定する。公正価値を合理的に見積ることができない場合には、企業は約束した財またはサービスの独立販売価格を参照する。

IFRS 15.68

現金以外の対価について見積った公正価値は変動する可能性がある。将来、ある事象が発生すること、または発生しないことにより変動する場合もあるが、対価の形態に起因して変動する場合もある(例: 現金以外の対価が資本性金融商品である場合、1株当たり株価の変動により対価の額が変動する)。

IFRS 15.69

企業による契約の履行を促進するために顧客から受け取った現金以外の対価(例: 材料、設備)は、企業がそれらの拠出された財またはサービスの支配を獲得した時点で会計処理する。

### KPMGの見解

#### 現金以外の対価の形態により公正価値の見積額が変動する場合、収益認識累計額の制限は適用されない

IFRS 15.BC251-252

両ボードは、変動対価の見積額を取引価格に含めることの制限に関する規定は、企業が受け取るのが現金であるか現金以外の対価であるかに関係なく、適用されると考えている。したがって、変動対価が、対価の形態以外の理由による公正価値の変動(すなわち、現金以外の対価の価格以外の変動)に関連して変動する場合には、現金以外の対価の公正価値を見積る際に、変動対価の見積額を取引価格に含める際の制限規定を適用することとした。業績に基づくボーナスが現金以外の対価で支払われる場合のように、変動性が企業の業績によるものである場合には、制限が適用される。他方、株価の変動のように、変動性が現金以外の対価の形態のみを理由とする場合には、制限は適用されない。

#### 企業が受け取る株式に基づく報酬の測定日は明確にされていない

IFRS 15.BC254

財またはサービスと交換に企業が受け取る株式に基づく報酬の会計処理についても、現金以外の対価に関する一般原則が適用される。ただし、IFRS第15号においては、そのような現金以外の対価をいつ測定するべきかは明確ではない。したがって、対価の測定日について見解が分かれることになるであろう。

- 契約を締結した時点
- 履行義務を充足した時点、または充足するにつれて

測定日後に契約条項が変更された場合の株式に基づく対価の会計処理方法(すなわち、公正価値の変動の全額について収益を増減させるのか、公正価値の変動の一部について収益を増減させるのか、またはまったく増減させないのか)についても明確ではない。

IFRS 15.IE156-158

**現金以外の対価に関する測定日が明確にされていない**

IFRS第15号には、現金以外の対価の測定日に関する明確なガイダンスは含まれていない。新基準の設例31は、企業が一定の期間にわたって充足する単一の履行義務について受け取る資本性金融商品の測定方法の例示である。この設例では、週次のサービスが完了した時点で、企業はその週に係る対価として受け取った株式の公正価値を測定する。受け取った株式のその後の公正価値の変動は収益として表示しない。

以下の場合には、測定日の決定に際して判断が求められる。

- 履行義務が一定の期間にわたって充足される場合
- 1つの契約内に複数の時点で充足される複数の履行義務がある場合
- 一時点で充足する履行義務の充足後に、それに関する現金以外の対価(例:資本性金融商品)の条件が変更される場合

IAS 18.12, IFRS 2

**現行のIFRSとの比較****測定の閾値が変更された**

現金以外の対価を公正価値で測定することを求めるIFRS第15号の規定は、現行のIFRSと概ね類似している。ただし、現行のIFRSにおいては、受け取る財またはサービスの公正価値を信頼性をもって測定できない場合、当該収益は、手放した財またはサービスの公正価値で測定し、移転した現金があればその額だけ修正することとされている。対照的に、新基準においては、このような状況において、企業は取引価格を移転した財またはサービスの独立販売価格により測定する。

さらに、現行のIFRSにおいては、現金以外の対価の公正価値を測定の基礎として用いるための閾値は、企業が公正価値を「信頼性をもって測定できる」ことであり、「合理的に見積ることができる」ことではない。

SIC 31

**宣伝サービスを伴う交換取引**

現行のIFRSでは、宣伝サービスの交換取引は、信頼性をもって測定できる場合、提供する宣伝サービスの公正価値で測定する。さらに、類似した宣伝サービスの交換は、IAS第18号のもとで収益を発生させる取引とはならない。

IFRS第15号には、宣伝サービスを伴う交換取引の会計処理に関するガイダンスは含まれていない。したがって、現金以外の対価の測定に関する一般原則が適用される。

IFRIC 18

**顧客からの資産の移転**

現行のIFRSとは異なりIFRS第15号には、企業が顧客から有形固定資産項目の移転を受けた場合に関するガイダンスは含まれていない。ただし、企業がその移転時に収益を認識する場合、測定属性に変更はないため、企業は引き続き移転された項目の公正価値で収益を測定する。

### 3.3.4 顧客に支払われる対価

#### 新基準の規定

IFRS 15.70

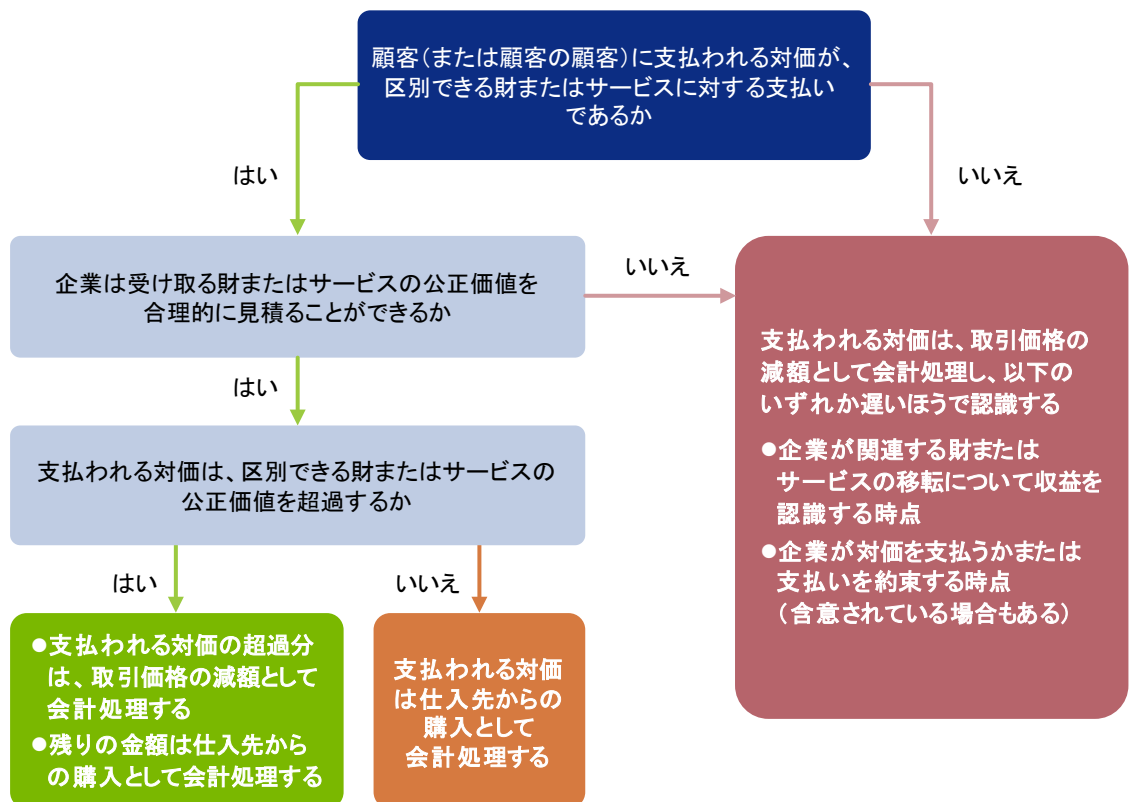
顧客に支払われる対価には、企業が顧客（または顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に対して支払うかまたは支払うと見込んでいる現金の金額が含まれる。顧客に支払われる対価には、企業（または顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に支払うべき金額に充当できるクレジットまたは他の項目（例：クーポン、バウチャー）も含まれる。

企業は、顧客に支払われる対価が、取引価格の減額であるか、区別できる財またはサービスに対する支払いであるか、またはこれら2つの組合せであるかを評価する。

IFRS 15.71

企業が顧客から受け取る財またはサービスの公正価値を合理的に見積ることができない場合は、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する。

IFRS 15.70-72



### 設例16 顧客への支払い

IFRS 15.E160-162

消費財製造業者Mは、小売業者Rに製品を1年間販売する契約を締結した。R社は1年間で少なくとも15,000千円の価値の製品を購入することを確約している。M社は、R社の商品陳列棚をM社の製品のために整える作業の見合いとして、契約開始時にR社に150千円の返金不能の支払いを行った。

M社は商品陳列棚の支配を獲得しないため、R社への支払いは区別できる財またはサービスとの交換ではないと結論付ける。したがって、M社は150千円の支払いを取引価格の減額であると判定する。M社は、財の移転について収益を認識する時に、支払った対価を取引価格の減額として会計処理する。

### KPMGの見解

#### 流通業者や小売業者への支払いは、区別できる財またはサービスに対するものである場合がある

消費財を扱う企業は、流通業者や小売業者に支払いを行うことが多い。その中には、支払いが識別できる財またはサービスについてのものであるケースもある(例: 自社製品のための陳列ケース、提携した宣伝)。そのような場合、顧客が提供する財またはサービスは、顧客による売手の製品の購入とは区別できる可能性がある。企業が顧客から受け取る財またはサービスの公正価値を見積ることができない場合は、当該支払いを取引価格の減額として認識する。顧客への支払いが提供された財またはサービスの公正価値を超過する場合、その超過部分については取引価格の減額とする。

### 現行のIFRSとの比較

#### カスタマー・インセンティブ

IFRIC 13

カスタマー・インセンティブやそれに類似する項目の会計処理は複雑であり、現行のIFRSには、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する特定のガイダンスを除き、限定的なガイダンスしかない(8.4を参照)。カスタマー・インセンティブには、現金インセンティブ、割引及び数量リベート、無料のまたは値引きされた財またはサービス、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム、ロイヤルティ・カード、クーポンといった、様々な形態が含まれる。現在、インセンティブを収益の減額、費用、または別個の提供物(カスタマー・ロイヤルティ・プログラムのように)のいずれとして会計処理すべきかに関し、実務上ばらつきが生じている。新基準の規定により、一部の企業の会計処理が変更される可能性がある。

## 3.4 ステップ4ー取引価格の履行義務への配分

### 概要

IFRS 15.73, 75

取引価格は、企業が約束した財またはサービスを顧客に移転するの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ように、個々の履行義務（あるいは区別できる財またはサービス）に配分する。

IFRS 15.74

通常、取引価格は、独立販売価格の比率によって各履行義務に配分される。ただし、特定の要件が満たされる場合には、値引きまたは変動対価を1つまたは複数（ただし全部ではない）の履行義務に配分する。

IFRS 15.76

契約開始時に取引価格を各履行義務に配分するための作業は、以下の2つにわけられる。



### 3.4.1 独立販売価格の算定

#### 新基準の規定

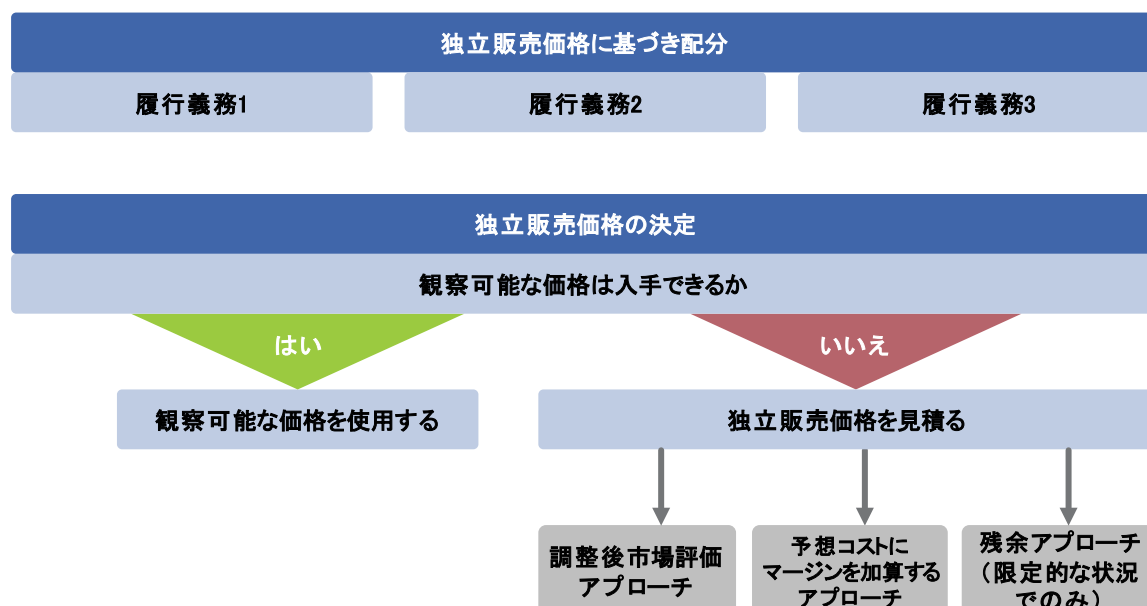
IFRS 15.77

独立販売価格とは、企業が約束した財またはサービスを別個に顧客に販売するであろう金額である。独立販売価格の最善の証拠は、財またはサービスを、同様の状況にある顧客に別個に販売すると仮定した場合における観察可能な財またはサービスの価格である。契約に記載された価格や定価は財またはサービスの独立販売価格である可能性はあるが、そうであると推定してはならない。

IFRS 15.78

独立販売価格が直接的に観察できない場合には、企業はそれを適切な方法で（3.4.1.1を参照）見積らなければならない（下図参照）。

IFRS 15.79



## KPMGの見解

### IFRS第15号には、信頼性の要件は含まれていない

新基準においては、独立販売価格は、契約に含まれる個々の履行義務について契約開始時に決定される。いかなる状況においても、独立販売価格がないことを理由として収益認識が延期されることはない。観察可能な価格が入手可能である場合は、その価格が独立販売価格を決定するために用いられるが、入手可能でない場合は、企業は独立販売価格を見積ることが要求される。新基準は独立販売価格を「信頼性をもって」見積ることができることは要求しておらず、また他の要件も示していない。企業は観察可能なインプットを最大限用いることが要求されるが、いかなる状況であっても、独立販売価格を算定し、取引価格を契約に含まれる個々の履行義務に配分することが求められる。観察可能な価格があるが、それらの価格の変動性が高い場合には、判断が求められる。

## 現行のIFRSとの比較

### 具体的なガイダンスの導入

IFRIC 12.13,

IFRIC 13.5-7, IFRIC 15.8

現行のIFRSでは、取引の構成要素への対価の配分については概ね言及されていなかった。ただし、サービス委譲契約、カスタマー・ロイヤリティ・プログラム、不動産の販売に関する契約についての解釈指針では、配分に関するガイダンスが含まれており、それらによれば、対価は以下のいずれかにより配分することができる。

- 各構成要素の相対的な公正価値を参照して各構成要素に配分する。
- まず、公正価値で測定された未だ引き渡されてない構成要素に配分し、残余をすでに引き渡された構成要素に配分する(残余法)。

IFRS第15号では、適用範囲に含まれるすべての顧客との契約に適用されるガイダンスが導入された。このガイダンスにより、比較可能性が改善され、取引価格の配分のプロセスがより厳格なものとなった。

### 3.4.1.1

## 独立販売価格の見積り

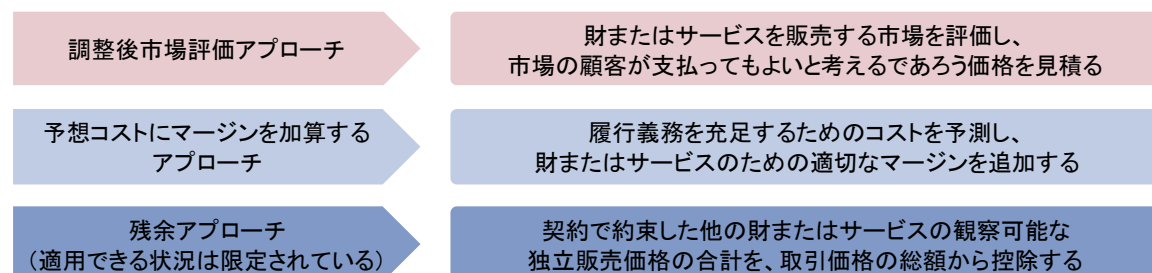
### 新基準の規定

IFRS 15.78

企業は独立販売価格を見積る際に、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、顧客または顧客層に関する情報)を考慮する。また、観察可能なインプットを最大限使用し、性質の類似した財またはサービスの独立販売価格を見積る際には、見積方法を首尾一貫して適用する。

IFRS 15.79

新基準では、観察可能な価格を入手できない場合について、財またはサービスの独立販売価格の特定の見積方法を除外または限定はしていないが、以下の見積方法を可能性のあるアプローチとして示している。



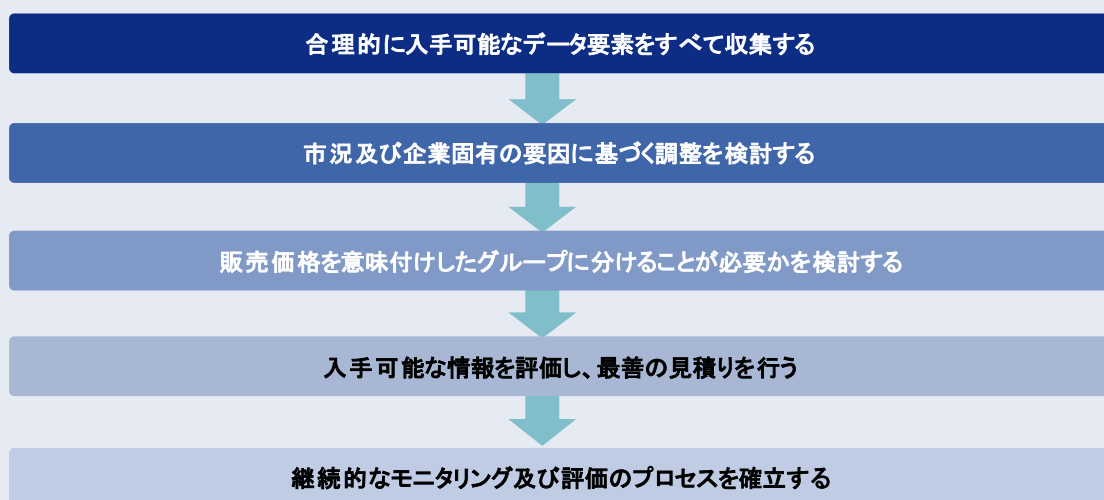
IFRS 15.88

契約開始後は、独立販売価格の事後的な変動を反映させるために取引価格の再配分を行うことはしない。

判断が要求されることが多い

これらのプロセスを構築する際に考慮する可能性がある合理的に入手可能な情報には、以下の事項が含まれる。

- 以下のフレームワークは、独立販売価格の見積り及び文書化、並びに見積りプロセスに対する内部統制の整備に役立つツールとなり得る。



特定の財またはサービスに関する独立販売価格の見積りは、市況の変化や企業固有の要因により、時とともに変動する可能性がある。すでに配分を終えた取決めのための独立販売価格の見積りは更新されないが、新たな取決めのためには、現在合理的に入手可能な情報（価格、顧客基盤または製品の提供に関する変化を含む）を反映させなければならない。どの程度プロセスを監視するのか、どの程度頻繁に独立販売価格の見積りの変更が必要となるかは、履行義務の本質と製品が売却される市場、そして企業固有の要因により異なる。例えば、新製品の売り出しや新たな地域の市場で販売を行う場合には、市場における認知度及び需要の変化にしたがって独立販売価格の見積りをより頻繁に更新することになり得る。

## 現行のIFRSとの比較

### 観察可能なインプットを用いることが強調されている

IFRIC 13.AG3

現行のIFRSにおいては、市場のインプットがなく、構成要素の公正価値を市場のインプットに基づき測定することが困難な場合にのみ、コストにマージンを加えるアプローチを適用すべきであるとKPMGは考えている（KPMGの刊行物Insights into IFRS第11版4.2.60.110を参照）。このように、入手可能な市場のインプット（例：同質または類似の製品の販売価格）を用いることが重要視されていることは、観察可能なインプットを最大限利用するとした新基準の規定と整合している。

## 3.4.1.2

### 残余アプローチの適用

#### 新基準の規定

IFRS 15.79(c)

残余アプローチは、1つまたは複数の財またはサービスについて独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実であり、その契約で約束した他の財またはサービスについて観察可能な独立販売価格を見積ることができる場合にのみ、適切となる。

販売価格	条件
変動性が高い	企業が同一の財またはサービスを異なる顧客に同時にまたはほぼ同時に広い範囲の金額で販売している。
不確実である	企業が財またはサービスについての価格をまだ設定しておらず、その財またはサービスがこれまで別個に販売されたことがない。

残余アプローチのもとでは、企業は財またはサービスの独立販売価格を、取引価格の総額と、同一の契約に含まれる他の財またはサービスの観察可能な独立販売価格との差額に基づいて見積る。

IFRS 15.80

同一の契約に含まれる複数の財またはサービスの独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実である場合、企業は契約に含まれる履行義務の独立販売価格を見積る際に、例えば、以下のように、複数の方法を組み合わせて用いることが必要となることがある。

- 独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実である約束した財またはサービスの総額の見積りに、残余アプローチを用いる。
- 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対して、別の方法を利用して個々の財またはサービスの独立販売価格を見積る。

### 設例17 残余アプローチ

ソフトウェアの売手Mは、ライセンスSとライセンスTを3年間使用する権利と、これらのライセンスの両方に関する契約後のカスタマー・サポート・サービスを、契約価格100,000千円で提供する契約を締結した。

契約後のカスタマー・サポート・サービスは、それぞれのライセンスについての電話による技術サポートで構成される。M社はこの契約には、ライセンスS、ライセンスSの技術サポート、ライセンスT、ライセンスTの技術サポートの4つの履行義務が含まれていると判定した。個々のライセンスに関する技術サポートの独立販売価格は、別個に販売されている更新価格から入手可能であり、12,500千円となる。しかし、M社がライセンスS及びライセンスTに類似したライセンスを販売した時の価格は直接観察可能ではなく、複数のライセンスをセットにして販売した場合の値引きのレベルは、個々の顧客との交渉に基づくため様々である。

M社は、この契約に含まれる各履行義務の独立販売価格を以下のように見積った。

(単位:千円)

製品	独立販売価格	アプローチ
ライセンスS及びライセンスT	75,000	残余アプローチ(100,000－12,500－12,500)
ライセンスSの技術サポート	12,500	直接観察可能な価格
ライセンスTの技術サポート	12,500	直接観察可能な価格
合計	100,000	

M社はまず、販売価格の変動性が高い製品の束(ライセンスS及びライセンスT)の独立販売価格を、残余アプローチを用いて見積る。これらの束に含まれるライセンスSとライセンスTは、それぞれ別の時点で顧客に移転するため、M社は次に、個々のライセンスの独立販売価格を見積る。M社は、過年度における残余販売価格の平均に基づいて75,000千円をライセンスS及びライセンスTに配分することにより、独立販売価格を以下のように見積る。

(単位:千円)

製品	残余販売価格の平均	比率	配分額	
ライセンスS	40,000	40%	30,000	(75,000×40%)
ライセンスT	60,000	60%	45,000	(75,000×60%)
合計	100,000		75,000	

### KPMGの見解

#### 知的財産やその他の無形資産に関する契約では、残余アプローチが適切な技法となり得る

知的財産や無形資産に関する契約については、別個に販売されることは稀であり、様々な価格でセット販売されることが多いため、独立販売価格の決定が特に難しい。それらの財またはサービスは、顧客に提供する増分コストがほとんどかからず(したがって、コストにマージンを加算するアプローチは適さない)、市場調整アプローチをとるために必要な、市場に出回る類似の製品がないこともある。そのような状況においては、契約に含まれる履行義務の独立販売価格の見積りに、残余アプローチが最も適切な方法となる可能性がある。

IFRS 15.BC271

IFRS 15.BC273

**配分される対価がゼロまたはゼロに近似する可能性は低い**

残余アプローチを適用した結果、財またはサービス（または財またはサービスの束）に配分される対価がゼロまたは非常に少額である場合、他のGAAPが適用される場合を除き（2.2を参照）、この結果は合理的ではない可能性がある。収益認識モデルのステップ2を適用する際に、企業がある財またはサービスを区別できると判定していることを前提とすると、その定義から、財またはサービスは単独で顧客にとって価値があることになる。このようなケースでは、企業は合理的に入手可能なすべてのデータを考慮し、財またはサービスの独立販売価格を他の方法を用いて見積るべきか否かを検討する。

**現行のIFRSとの比較****残余アプローチを適用するためには複数の条件を満たさなければならないが、その適用はすでに引き渡された項目に限定されない**

現行のガイダンスと異なり、新基準では、残余アプローチを適用するために特定の条件を満たすことが要求されている。特定の産業においては、現行実務における残余法（3.4.1「現行のIFRSとの比較」参照）を適用している企業が、新基準の残余アプローチを適用するための条件を満たさないと結論付け、取引価格をそれぞれの独立販売価格に基づき配分すべきであると結論付ける可能性がある。通常、そのようなケースでは、すでに引き渡された財またはサービス（例：電話機）について収益の認識が前倒しされる結果となる。

ただし、新基準では、残余アプローチを適用することが適切である場合には、まだ引き渡されていない項目を含む、契約で約束したすべての財またはサービスに残余アプローチを適用することが認められる。これにより、収益の配分に逆残余法（残余法とは逆に、対価の額をすでに引き渡された構成要素にその公正価値に基づき配分し、残余を未だ引き渡されていない構成要素に配分する方法。KPMGの刊行物Insights into IFRS第11版4.2.60.50を参照）を適用することは適切ではないというKPMGのこれまでの見解は変更となる。

## 3.4.2 取引価格の配分

**新基準の規定**

IFRS 15.76

取引価格は通常、契約開始時に独立販売価格の比率に基づき個々の履行義務に配分する。ただし、特定の要件が満たされる場合は、値引き（3.4.2.1を参照）または変動対価（3.4.2.2を参照）を契約に含まれる1つまたは複数の（ただし、すべてではない）履行義務に配分する。

IFRS 15.88–89

当初の配分後、取引価格の変動は、契約開始時と同じ基礎により、充足した履行義務及び充足していない履行義務に配分するが、特定の例外規定がある（3.4.3を参照）。

### 設例18 取引価格の配分

電話会社Tはデータ通信、電話及びメールを合わせた通信プランと、電話機を月額3,500円で12ヶ月間顧客に提供する契約を締結した。T社は電話機と通信プランをそれぞれ別個の履行義務として識別している。

T社は電話機を20,000円で別個に販売しており、これは独立販売価格の観察可能な証拠となる。T社は電話機を除き同水準のデータ通信、電話及びメールのサービスのみを月額2,500円で12ヶ月間提供するプランを販売している。これにより、通信プランの独立販売価格は30,000円と考えられる(2,500円×12ヶ月)。

取引価格42,000円(3,500円×12ヶ月)<sup>(a)</sup>は、独立販売価格の比率に基づき、以下のように履行義務に配分される。

(単位:千円)

履行義務	独立販売価格	販売価格の比率	配分類	
電話機	20,000	40%	16,800	(42,000×40%)
通信プラン	30,000	60%	25,200	(42,000×60%)
合計	50,000	100%	42,000	

注:

(a) この設例では、企業は貨幣の時間価値を反映するように対価を調整していない。貨幣の時間価値の調整が不要となる場合とは、取引価格に重大な財務要素が含まれていないと企業が結論付ける場合、または企業が実務上の簡便法を用いることを選択した場合である(3.3.2を参照)。

## 3.4.2.1

### 値引きの配分

#### 新基準の規定

#### IFRS 15.81

独立販売価格の合計額が契約で約束した対価を超える場合には、値引きのすべてが履行義務のうちの1つまたは複数のみに関するものであるという観察可能な証拠を有する場合を除き、契約に含まれるすべての履行義務に値引きを比例的に配分する。

#### IFRS 15.82

以下の要件をすべて満たす場合は、そのような証拠が存在し、値引きのすべてを、履行義務のうち1つまたは複数(ただし全部ではない)に配分することになる。

- 企業は通常、契約に含まれる個々の区別できる財またはサービス(または区別できる財またはサービスの束)を単独で販売している。
- 企業は通常、それらの区別できる財またはサービスのうちのいくつかを束(または複数の束)にしたものを、それぞれの束の中の財またはサービスの独立販売価格に値引きをした金額で販売している。
- 財またはサービスの個々の束に帰属する値引きが、当該契約における値引きとほぼ同じであり、個々の束の中の財またはサービスの分析により、当該契約における値引き全体がどの履行義務に属するかの観察可能な証拠が提供されている。

#### IFRS 15.83

企業は残余アプローチを用いる前に、値引きの配分のガイダンスを適用する。

IFRS 15.E167-172

**設例19 値引きを契約に含まれる履行義務のうち1つまたは複数(ただし全部ではない)に配分するケース**

企業Bは製品X、Y、Zを総額100千円で販売する契約を締結した。B社は通常、それぞれの製品を単独で以下の価格で販売している。

(単位: 千円)

製品	価格
X	40
Y	55
Z	45
合計	140

また、B社は通常、製品YとZをセットにして60千円で販売している。

この契約には契約全体として40千円の値引きが含まれており(140千円－100千円)、独立販売価格の比率を用いる方法を適用する場合には、契約に含まれる3つの製品すべてにこの値引きを比例的に配分する。ただし、B社は通常、製品YとZをセットにして60千円で販売し、また、製品Xは40千円で販売している。これは、値引きのすべてを製品Y及びZを移転する約束に配分すべきとする証拠となる。

製品Y及びZの支配は異なる時点で移転されるため、60の配分額は、独立販売価格の比率を参照して、製品Yを移転する約束と製品Zを移転する約束にそれぞれ配分する。

(単位: 千円)

製品	独立販売価格	販売価格の比率	配分額	
Y	55	55%	33	(60 × 55%)
Z	45	45%	27	(60 × 45%)
合計	100	100%	60	

**KPMGの見解****多数の財またはサービスが様々な組合せで束ねられる場合、分析が要求される**

複数の異なる財またはサービスが契約に含まれる場合、契約に含まれる値引きのすべてを特定の束に配分できるかを判定するために、企業は様々な組合せの束で別個に販売される製品の考え得る組合せを多数検討することが必要となり得る。そのため、様々な組合せで束ねられ、値引額がそれらの組合せにより相違する、多数の財またはサービスを販売する企業について、どの程度の分析が要求されるのかが論点となる。

ただし、この分析は、企業が通常、それぞれの財またはサービス(または財またはサービスの束)を単独で販売する場合にのみ要求される。したがって、企業が通常、契約に含まれる財またはサービスのうち一部のみを単独で販売している場合、値引きのすべてを履行義務のうち1つまたは複数(ただし全部ではない)に配分するための要件は満たされず、より詳細な分析を行う必要はない。

### 「通常、販売している」か否かの判定が重要となる

IFRS第15号の規定によれば、値引きのすべてを1つまたは複数の履行義務に配分するためには、財またはサービスの束が通常、単独で販売されていることが必要である。企業が新基準のこの規定を実務に適用するためには、「通常、販売している」という文言の意義に関する方針を定めることが必要となる場合がある。販売取引のモニタリング、及びどのような束が「通常、販売されている」のかを判定するためのプロセスと関連する内部統制が必要となると考えられる。

### 値引きの配分に関するガイダンスは通常、少なくとも3つの履行義務が含まれる契約に適用される

値引きのすべてを1つまたは複数の履行義務に配分する規定を適用するためには、契約に含まれる値引きが、財またはサービスの束に帰属する値引きとほぼ同じである必要がある。企業は通常、値引きが複数の履行義務に関連することを示すことはできるが、値引きのすべてを単一の履行義務に配分するための十分な証拠を得ることは容易ではない。したがって、この規定が履行義務が3つよりも少ない取決めに適用される可能性は低い(BC第283項)。

IFRS 15.BC283

## 現行のIFRSとの比較

### 値引きの配分に関する新たなガイダンスが加わった

現行のIFRSには、値引きの配分に関する具体的なガイダンスは含まれていなかった。現行実務においては、対価を構成要素の公正価値の比率に基づき配分する場合には、実質的に、契約に含まれるすべての構成要素に値引きが配分され、対価を残余法を用いて配分する場合には、値引きは実質的に、すでに引き渡された構成要素に配分されている。IFRS第15号は、値引きの配分に関する新たなガイダンスを導入している。

## 3.4.2.2

### 変動対価の配分

#### 新基準の規定

IFRS 15.84

変動対価(3.3.1を参照)は、以下のいずれかに配分される。

- 契約に含まれる履行義務のすべて
- 契約に含まれる履行義務のうちの1つまたは複数(ただし全部ではない)(例: 約束した財またはサービスを所定の期間内に移転することを条件とするボーナス)
- 単一の履行義務の一部を構成する一連の区別できる財またはサービスにおいて、約束した区別できる財またはサービスのうちの1つまたは複数(ただし全部ではない)(例: ビル管理契約において、インフレーション指数に連動する清掃サービスの価格の1年ごとの増加)

IFRS 15.85

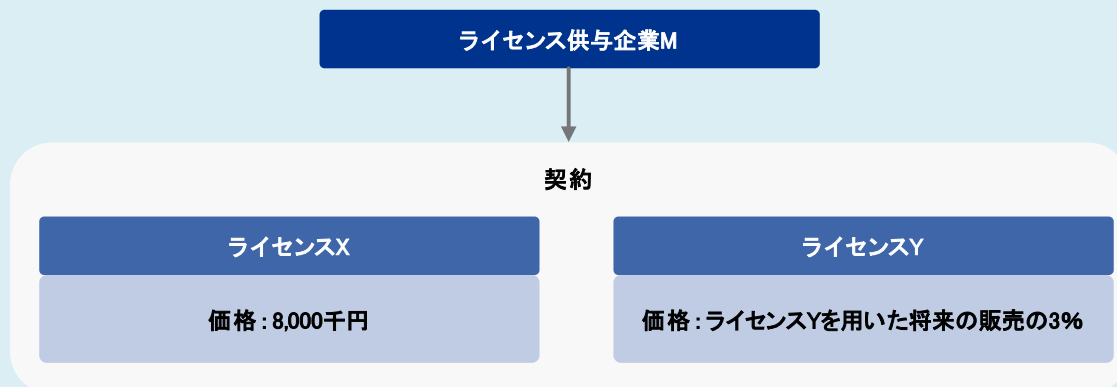
企業は以下の要件の両方を満たす場合、変動対価(及びその変動)の全体を、1つの履行義務に配分するか、または単一の履行義務の一部を構成する1つの区別できる財またはサービスに配分する。

- 変動性のある支払いの条件が、企業がある履行義務を充足するか、または区別できる特定の財またはサービスを移転するための努力(あるいは履行義務の充足や区別できる財またはサービスの移転の特定の結果)に個別に関連している。

- 契約に含まれる履行義務及び支払条件をすべて考慮すると、変動性のある対価の金額の全体を、その履行義務や区別できる特定の財またはサービスに配分することが、新基準全体の配分の原則と整合する。

#### 設例20 変動対価の全体を契約に含まれる1つの履行義務に配分するケース

IFRS 15.E179-182



ライセンス供与企業Mは、2つの知的財産のライセンス(ライセンスXとY)を供与する契約を顧客Nと締結した。M社はライセンスX及びYの供与を、それぞれ一時点で充足される2つの履行義務と判定した。ライセンスX及びYの独立販売価格はそれぞれ8,000千円及び10,000千円である。

契約に記載されている価格は、ライセンスXについては8,000千円の固定価格であり、ライセンスYについては、将来における顧客によるライセンスYを用いた販売の3%である。M社は、ライセンスYに関して権利を得ることとなる変動対価を10,000千円と見積っている。

M社は以下の理由から、販売に基づくロイヤルティについて見積った10,000千円を、すべてライセンスYに配分する。

- 変動性のある支払いが、ライセンスYの移転から生じる販売にのみ関連する。
- 変動対価の見積額及びライセンスXに関する固定価格は、それぞれのライセンスの独立販売価格に概ね相当する。

M社はライセンスYを契約開始時に移転し、ライセンスXをその1ヶ月後に移転する。知的財産のライセンスに係る販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する新基準のガイダンスに基づき(セクション6を参照)、M社はライセンスYの移転時にはその後の販売がまだ発生していないため、収益を認識せず、ライセンスXが移転した時点で、8,000千円の収益を認識する。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 新たな実務領域

現行のIFRSには、変動対価の配分に関するガイダンスは含まれていない。受領した、または受領可能な対価の公正価値で収益を測定するという現行のIFRSの一般規定においては、変動対価の配分に関するガイダンスの必要性は新基準よりは低かったものと考えられる。IFRS第15号の変動対価及び収益認識累計額の制限に関するガイダンス(一部の販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定(6.4を参照)を含む)に従い、変動対価を常に契約に含まれるすべての履行義務に配分する場合には、直感に反する結果を生じることがある。そのため、新基準においては、特定の状況について、このような代替的なアプローチが必要となったと考えられる。

IAS 18.9

### 3.4.3 取引価格の変動

#### 新基準の規定

IFRS 15.87-90

契約開始後に、取引価格は様々な理由で変動する可能性がある。変動する要因としては、不確実な事象の解消や他の状況の変化のうち、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に影響を与えるものが挙げられる。ほとんどのケースにおいては、そのような変動を契約開始時と同じ基礎により各履行義務に配分する。ただし、契約変更の結果として生じる取引価格の変動は、新基準の契約変更に関するガイダンスにしたがって会計処理する(セクション5を参照)。取引価格が契約変更後に変動した場合には、以下の両方を満たす場合を除き、当該変動を変更後の契約に含まれる履行義務(すなわち、契約変更直後において未だ充足されていない、または部分的に充足されていない履行義務)に配分する。

- 変動が、契約変更の前に約束していた変動対価の金額から生じている。
- 契約変更を、既存の契約を解約して新契約を締結したかのように会計処理している。

IFRS 15.89

取引価格の変動は特定の要件を満たす場合にのみ、区別できる財またはサービスのうちの1つまたは複数に配分する(3.4.2.2を参照)。

IFRS 15.88

すでに充足した履行義務に配分した取引価格の変動はすべて、収益または収益の減額として、取引価格が変動した期間に認識する。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 再配分に関するガイダンスの導入

現行のIFRSは、構成要素への収益の配分についてほとんど触れておらず、したがって収益の再配分に関しても取り扱っていない。新基準においては、取引価格に変更が生じた時点において、もともとの取引価格が当初配分された履行義務の一部を企業が既に充足し収益を認識している場合には、既に充足した履行義務に係るそれまでに認識した収益の金額が修正されることになる。

## 3.5 ステップ5—履行義務の充足(一時点または一定期間)と収益認識

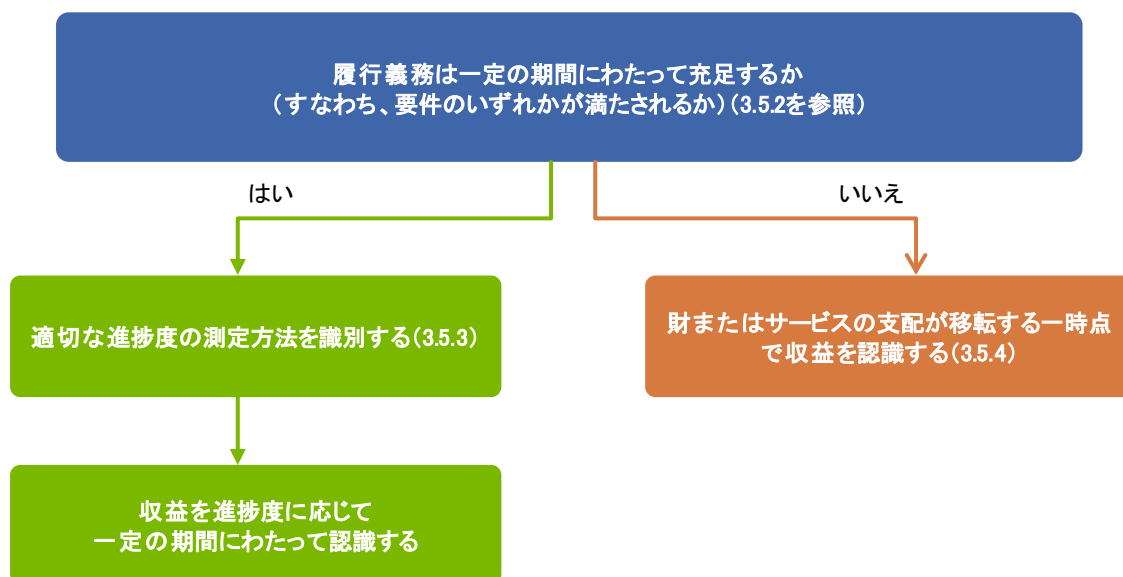
### 概要

ステップ5では、収益の認識単位について、いつ、どのように収益を認識するかを決定する。企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に(または充足するにつれて)収益を認識する。支配の移転パターンには、一時点における移転と、一定の期間にわたる移転の2つがある。

### 新基準の規定

IFRS 15.32

契約開始時に、企業はまず、財またはサービスの支配を一定の期間にわたって移転するか否かを評価する。一定の期間にわたって移転しない場合、支配は一時点で移転されることになる。



IFRS 15.B52-B62

IFRS第15号には、区別できるライセンスまたは知的財産について、収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたって認識するかを判定するための適用ガイダンスが含まれている(セクション6参照)。

### 現行のIFRSとの比較

#### 新基準においても一定の期間にわたる収益認識を行うが、新たな要件が設定された

工事契約及びサービスの提供に関する契約は現在、進行基準で会計処理されている。新基準における一定の期間にわたる収益認識の会計処理は、進行基準の会計処理と整合するものの、収益を一定の期間にわたって認識すると判定するための新たな要件が導入されている。したがって、これまで進行基準で会計処理されていた契約について、契約完了時に収益を認識しなければならなくなる可能性がある。反対に、契約によっては、新たな収益認識モデルに従い、一定の期間にわたり収益を認識しなければならなくなる可能性もある。

IAS 11, IAS 18.21

### 3.5.1 支配の移転

#### 新基準の規定

IFRS 15.31-32

財またはサービスは、顧客がその支配を獲得した時点で顧客に移転する。「支配」とは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顧客の能力を指す。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も含まれる。資産の便益とは、(例えば、資産の使用、消費、売却、または交換により)直接または間接に獲得できる潜在的なキャッシュフローである。

支配とは、資産に対する現在の権利であって、使用を指図し、資産からの残りの便益を獲得する能力である。

支配	使用を指図する権利	⇒	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資産を自身の活動に使用する</li> <li>・他の企業が資産をその活動に使用することを許可する</li> <li>・他の企業が資産を使用することを制限する</li> </ul>
	残りの便益を獲得する権利	⇒	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資産の使用</li> <li>・資産の消費</li> <li>・資産の売却または交換</li> <li>・資産の担保差入れ</li> <li>・資産の保有</li> </ul> <p>左記を通じて直接または間接に潜在的なキャッシュフローを獲得できる</p>

IFRS 15.B82

企業が請求済未出荷契約について収益を認識することが適切であると結論付けた場合、その企業は顧客に保管サービスも提供している。企業は、その保管サービスが、取引価格の一部を配分すべき別個の履行義務を構成するかどうかを判定しなければならない。

#### KPMGの見解

##### 収益認識に支配の概念を用いることは、資産の会計処理と整合する

IFRS 15.BC118

IFRS第15号では、支配に基づくモデルが導入されている。企業はまず、財またはサービスの支配が一定の期間にわたって顧客に移転するか否かを、新基準の要件に基づき判定する。財またはサービスの支配が顧客に一定の期間にわたって移転するならば、移転のパターンを判定することになる。一定の期間にわたって移転しないならば、財またはサービスの支配は一時点で顧客に移転し、その場合、リスクと経済価値の概念は、支配の移転の指標として取り扱われる(3.5.4を参照)。顧客がいつ支配を獲得するのかを検討して財またはサービスの移転を評価することにより、検討の結果に差異が生じる可能性があり、収益認識のタイミングが著しく変更される可能性がある。両ボードは、所有に伴うリスクと経済価値が顧客に移転したか否かを判断するのは容易ではないため、支配に基づくモデルを適用することにより、収益認識の時期に関する決定がより首尾一貫したものとなり得ると考えている。

新基準では、支配に基づくアプローチの適用範囲が、サービス契約を含むすべての契約に拡大されている。両ボードは、財及びサービスは、顧客が受け取り、使用する時点で、たとえ束の間であっても、資産であると考えている。新基準では、財またはサービスがいつ顧客に移転するのかの判定に、支配の概念が用いられる。これは、資産の認識及び認識の中止のタイミングを判定するのに主に支配の概念を用いる現行のIFRS及びU.S. GAAPにおける資産の定義と整合する。

#### 収益認識に新たな概念的な基礎が導入された

新基準は収益認識に、現行のIFRS及びU.S. GAAPとは概念的に異なるアプローチを採用している。基本的な会計結果（収益を一時点または一定の期間にわたって認識すること）は類似するが、多くの企業で、それらを適用する状況が相違する可能性がある。

#### 現行のIFRSとの比較

##### リスクと経済価値に基づくアプローチからの移行

これまで、IAS第18号の適用範囲に含まれる財の販売から生じる収益は、他の条件も満たす必要があるものの、特に企業が所有に伴う重要なリスクと経済価値を買手に移転したかに基づいて認識されていた。このアプローチにおいては、新基準と異なり、収益は通常、リスクと経済価値が移転する一時点で認識する。

IFRIC解釈指針第15号では、財の販売を認識するための要件は一定の期間にわたって継続的に満たされ得るものであり、その場合は収益を一定の期間にわたって認識する結果となるという概念が導入された。ただし、IFRIC解釈指針第15号で想定されている特定の状況を除き、このアプローチは通常は適用されていない。

IAS第11号の適用範囲に含まれる工事契約及びサービスを提供する契約については、収益は報告日時点における取引の進捗度を参照して収益を認識する。これは本質的に、支配の移転に基づくモデルではなく、活動に基づくモデルである。IFRS第15号は、支配に基づくアプローチを取引の種類または業種に関係なくすべての契約に適用しており、このアプローチにおいては、支配は一定の期間にわたって移転することも、一時点で移転することもあり得る。

IAS 11.23, IAS 18.14, 20,  
IFRS 15.BC118

## 3.5.2 一定の期間にわたり充足される履行義務

#### 新基準の規定

履行義務に係る収益をどのように認識すべきかを決定するために、財またはサービスの支配が一定の期間にわたり顧客に移転されるか否か（すなわち、財またはサービスの支配が一定の期間にわたり顧客に移転されるか否か）を以下の要件に基づき判定する。

IFRS 15.32, 35

	要件	想定される取引の例
1	企業の履行につれて、履行による便益を顧客が受け取ると同時に消費する。	経常的に、または反復して実施されるサービス（例：清掃サービス）
2	企業の履行により、資産が創出または増価し、かつ、資産の創出または増価につれて顧客がその資産を支配する。	顧客の敷地内における資産の建設
3	企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず（3.5.2.1を参照）、かつ、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する（3.5.2.2を参照）。	その顧客のみが使用できる特殊仕様の資産の建設、または顧客の注文に基づく資産の建設

IFRS 15.35, 38–39

これらの要件のうち1つまたは複数が満たされる場合、企業は履行の程度（すなわち、財またはサービスの支配が顧客に移転するパターン）を最も良く描写する方法を用いて、一定の期間にわたり収益を認識する。いずれの要件も満たさない場合、支配は一時点で顧客に移転し、企業は一時点で収益を認識する（3.5.4を参照）。

#### 要件1

IFRS 15.B3–B4

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場合、顧客は企業が履行するにつれてその履行による便益を受け取ると同時に消費する。

他の企業が大幅なやり直しをする必要がないか否かを判定する際に、他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を享受せず、また履行義務が移転したとしても、当該資産（例：仕掛品）は依然として企業が支配するものと仮定する（B3項–B4項）。

#### 要件2

IFRS 15.B5

資産が創出または増価されるにつれて顧客が資産を支配するか否かを判定する際に、企業は新基準の支配に関するガイダンス（支配の移転の指標を含む）を考慮する（3.5.4を参照、B5項）。

#### 要件3

IFRS 15.36

資産を他に転用できるか否かを評価する際に、企業は契約開始時に、完成した資産を別の用途（別の顧客への売却等）に容易にふり向けることができるかに関する企業の能力を考慮する。

IFRS 15.B4, B6–B8, BC127 新基準では、企業が要件1及び3を適用する際の仮定について以下のガイダンスを示している。

	契約上の制限を 考慮するか	実務上の制約を 考慮するか	潜在的な解約について 考慮するか
他の企業が大幅なやり直しをする必要がないかの判定（要件1）	No	No	Yes
企業の履行により、転用できる資産が創出されないかの判定（要件3）	Yes	Yes	No

### 設例21 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あるか否かの評価

IFRS 15.BC126

企業Mはロサンゼルスからニューヨークまで設備を輸送する契約を締結した。M社がその設備を途中のデンバーまで輸送した場合、他の企業は現在までのM社の履行をやり直すことなく、設備をそこからニューヨークまで輸送すれば足りる。すなわち、他の企業は、設備をニューヨークに輸送するために、ロサンゼルスに戻す必要はない。したがって、要件1が満たされ、この設備の輸送は、一定の期間にわたって充足される履行義務となる。

### KPMGの見解

#### 要件1と要件3では、適用する際に用いる仮定が異なる

IFRS 15.BC139

要件1と要件3は、異なるシナリオに適用されることが想定されているため、契約上の制限及び実務上の制約の検討について相違が生じる。

要件1は、他の企業が残りの履行義務を引き継ぐ場合を仮定し、その場合に他の企業に何をすることが要求されるかを判定する。したがって、現在までに提供した財またはサービスの支配を企業が移転したか否かを評価する際に、契約上の制限や実務上の制約は関係がない。

対照的に、要件3は完成した資産を別の用途に向ける企業の能力に焦点を当てている。そのような能力は、契約上の制限及び実務上の制約から直接影響を受ける。

### 現行のIFRSとの比較

#### 新たな要件を適用することにより、収益認識のタイミングが変化する可能性がある

IAS 11, IAS 18, IFRIC 15

現行のIFRSにおいては、以下の3つの状況において、収益が一定の期間にわたって認識される。

- IAS第11号の適用範囲に含まれる工事契約である（単一または複数の資産の建設工事のために特別に交渉される契約のみが該当する）。
- 契約がIAS第18号における財の販売に関するものであり、財の販売を認識するための要件が一定の期間にわたって継続的に満たされる。
- 契約がサービスの提供に関するものである。

対照的に、IFRS第15号は新たな概念を導入し、個々の履行義務の特定の事実及び状況に適用することが必要となる新しい文言を使用している。契約条項の些細な相違により、判定の結果が大きく相違し、その結果、現行の実務と比較して、収益認識のタイミングが大幅に変わる可能性がある。

実務においては、サービスの提供に関する多くの契約が要件1を満たすことになり、多くの工事契約が要件2及び（または）要件3を満たす可能性がある。ただし、これらの契約やその他の契約（特に、IFRIC解釈指針第15号の主なテーマである完成前の販売契約）を評価する際には、詳細な分析が必要となる可能性がある。

### 3.5.2.1 要件3のポイント① 履行によって転用できる資産が創出されない

#### 新基準の規定

IFRS 15.B7

資産が他に転用できないものとなるためには、完成した資産を別の用途にふり向けることを指図する能力に対する契約上の制限が実質的、すなわち、強制力があるものでなければならない。資産が他の資産と概ね互換可能であり、契約に違反せずに、また多額の増分コストを生じさせることなく別の顧客に移転できる場合には、契約上の制限は実質的ではない。

IFRS 15.B8

完成した資産を別の用途にふり向ける企業の能力に対する実務上の制約（例：設計仕様が顧客に特有である）は、以下の場合に存在する。

- 手直しするために重大なコストが生じる。
- 売却するのに重大な損失が生じる。

IFRS 15.36

資産に別の用途があるか否かの判定は、契約開始時に行われ、契約開始後は、契約変更により履行義務が著しく変更される場合を除き、見直さない（セクション5を参照）。

#### 設例22 転用に関するガイダンスの適用

IFRS 15.IE73-IE76

製造業者Yは特殊仕様の衛星を建設する契約を顧客と締結した。Y社は衛星を様々な顧客に向けて建設しているが、それぞれの衛星の設計及び建設工事は、各顧客のニーズ及び衛星に装備するテクノロジーの種類により大きく異なる。

Y社は契約開始時に、建設工事が完了した衛星に別の用途があるかを判定する。Y社が完成した衛星を他の顧客に転用することは、契約上禁止されていないが、転用できるように衛星の設計及び機能を手直しするためには重大なコストが生じる。衛星が顧客仕様に設計されていることにより、衛星を他の顧客に容易にふり向けるY社の実質的な能力が制限されており、したがってY社は衛星を転用できないと判断する。

#### KPMGの見解

##### 別の用途の有無を評価する際に検討すべき多くの要因

IFRS 15.BC136-139

IFRS第15号においては、契約上の制限により、資産を転用できなくなる可能性がある。例えば、集合住宅で建設される個々のユニットは標準化されているが、顧客との契約により、企業は特定のユニットを別の顧客に移転することが禁じられている場合がある。

防御権（例：顧客が契約に含まれる財に対する法的権利を有する）は、物理的に代用したり資産を他に振り向けたりする企業の実質的な能力を制限せず、したがってそのみでは資産を転用できないと結論付けるのに十分ではない。

契約上の制限がない場合、企業は以下の事項を検討する。

- 顧客に最終的に移転される資産の性質
- 当該資産が完成した状態で、手直しするための重大なコストが生じることなく別の用途に振り向けられるか否か

この検討においては、製造プロセスのいずれかの段階(例: 重要なカスタマイズが開始されるまでの時点)で資産を別の顧客または用途に向けられるか否かは焦点とはならない。例えば、製造契約では、資産の基礎設計は多くの契約で共通するが、製品のカスタマイズが重要な場合がある。そのようなケースでは、資産が完成した段階で別の顧客にふり向けるには、大幅な手直しが必要となる。

### 3.5.2.2 要件3のポイント② 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企業が有しているか

#### 新基準の規定

##### IFRS 15.37

転用できない資産の建設工事を行っている企業は実質的に、顧客の指図に従って資産を建設しているため、顧客が契約を解約し、価値がほとんどない資産を企業に残すこととなるリスクから企業を経済的に保護するための条項が契約に含まれていることも多い。転用できない資産が創出されるにつれ顧客がその資産を支配することを示すために、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力のある権利を有するか否かを評価する。この評価を行う際に、企業が契約の存続期間全体を通じて、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由により、顧客または他の当事者が契約を解約する場合に、現在までに完了した履行についての補償を受け取る権利を企業が有するか否かを検討する。

##### IFRS 15.B9-B13

要件3のこの部分を満たすか否かを判定する際に、支払いを受ける企業の権利は、移転した財またはサービスの販売価格に近似した金額(例: 発生したコストに合理的な利益マージンを加算したもの)でなければならない。企業が受け取る権利を有する金額は、契約上のマージンと等しい必要はないが、企業が見込む利益マージンの比例的割合、または企業の資本コストに対する合理的なリターン of のいずれかに基づかなければならない。

検討すべき他の要因には、以下のものが含まれる。

支払条項	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 支払いを受ける権利は無条件の権利である必要はないが、契約が解約された場合に支払いを要求すること、または返還しないことを強制できる権利でなければならない。</li> </ul>
支払スケジュール	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 支払スケジュールがあるからといって、企業が必ずしも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するとは言いえない。</li> </ul>
契約条項	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 顧客がその時点で解約する契約上の権利を有していないにもかかわらず、契約の解約に向けて行動する場合、契約条項により、約束した財またはサービスを引き続き移転し、それらと交換に約束された対価を支払うように顧客に要求する権利を有する場合がある。</li> </ul>
法令または判例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約上は権利について明記されていない場合であっても、法令、実務または判例により権利が企業に与えられる場合がある。</li> <li>● 対照的に、判例により、類似する契約において支払いを受ける権利に法的拘束力がないことが示される場合や、支払いを強制してこなかったという企業の事業慣行により、その法域ではその権利を強制できなくなる場合がある。</li> </ul>

IFRS 15.E69-72

**設例23 コンサルティング契約：一定の期間にわたって収益を認識するための要件をどのように適用するか**

コンサルティング・ファームBは、顧客Cとの間で、顧客C固有の事実及び状況に基づき、専門的見解を提供する契約を締結した。B社が約束したとおりに履行しなかったこと以外の理由でCが契約を解約する場合、契約によりCはB社に対してコストに15%のマージンを加算した補償を支払うことが要求される。この15%のマージンは、B社が同様の契約から稼得するマージンに近似する。

B社は一定の期間にわたって収益を認識するための要件についてこの契約を評価し、以下の結論に至った。

要件	結論	根拠
1	満たさない	B社が専門的見解を提供せず、Cが他のコンサルティング・ファームを雇う場合、当該他のファームはB社が途中まで実施した作業の便益を受けることができないため、現在までに完了した作業について実質的にやり直す必要がある。したがって、Cは履行の便益を受け取ると同時に消費しない。
2	満たさない	専門的見解は、サービスの完了時にのみCに引き渡されるため、B社の履行につれてCが支配を獲得する資産は創出されず、また、増価もされない。
3	満たす	専門的見解は、C固有の事実及び状況に関連するため、B社は見解の形成により、他に転用できる資産を創出しない。したがって、容易に別の顧客に資産をふり向けるB社の能力に対しては、実務上の制約がある。契約の条項により、B社は現在までの履行について、コストに合理的な利益マージンを加算した金額での支払いを受ける強制力のある権利を有している。

3つの要件のうち1つが満たされるため、B社はコンサルティング・サービスに関連する収益を一定の期間にわたって認識する。

反対に、B社が約束したとおりに履行しなかったこと以外の理由でCが契約を解約する場合に、B社が支払いを受ける法的に強制可能な権利を有していないと判定するならば、これら3つの要件はいずれも満たされず、コンサルティング・サービスに関連する収益は一時点（おそらく、エンゲージメントが完了し、専門的見解を顧客に提示する時点）で認識する。

IFRS 15.E81-90

**設例24 一定の期間にわたって収益を認識するための要件を不動産の販売にどのように適用するか**

住宅開発業者Dは集合住宅を開発している。顧客Yは建設中のユニットXについてD社と販売契約を締結した。個々のユニットのフロアプラン及びサイズは類似している。その他の前提条件は以下のとおり。

- Yは契約締結時に返金不能の手付金を支払い、ユニットXの工事期間にわたり、それまでに発生したコストに契約上定められた比率のマーゲンを加算した金額を補償する意図で、進捗に合わせて中間払いを行う。
- 契約には、D社がユニットXを別の顧客に転用することを実質的に妨げる条項が含まれる。
- Yが約束した進捗に合わせた支払いを支払期限が過ぎても履行できなかった場合、D社はユニットXの建設工事が完了した場合に支払われることが契約上約束されている対価の全額を受け取る権利を有する。
- 裁判所は過去に、開発業者が契約上の義務を履行していることを条件として、開発業者が顧客に履行を要求する類似の権利を支持している。

D社は契約開始時に、ユニットXを別の顧客に移転することが契約上制限されていることから、ユニットXは転用できないと判定した。さらに、Yが支払義務を履行しなかった場合、D社は契約上約束されている対価の全額を受け取る強制可能な権利を有する。したがって、要件3が満たされ、D社はユニットXの建設工事から生じる利益を一定の期間にわたって認識する。

**KPMGの見解****不動産の建設工事に関する契約について、支配の移転のパターンが異なる場合がある**

IFRS 15.BC150

要件を不動産契約に適用すると、個々の契約の関連する事実及び状況により、支配の移転のパターンが相違する結果となり得る。例えば一部の不動産契約では、契約条項により、別の顧客への資産の移転が禁止され、現在までに完了した履行について顧客に支払いが要求される(したがって、要件3が満たされる)。他方、転用できない資産を創出するが、顧客に手付金の支払いを要求するのみで、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が企業にない(したがって、要件3が満たされない)不動産契約もある。

実務においては、現在までに行った履行に対して支払いを受ける権利を企業が有するか否かについて評価する際に、契約の条項及び現地の法令について詳細に理解することが要求される。例えば、管轄地域によっては、顧客の債務不履行が発生することが稀であり、解約時に発生する権利及び義務について契約上詳細に定められていない場合もある。そのようなケースでは法的見解を明確にするために専門家の見解が求められることがある。

また、管轄地域によっては、不動産開発業者の実務慣行として、新たな顧客に販売するために当該不動産の所有権を得ることのほうを選択し、顧客の債務不履行時に契約上の権利を強制しない場合がある。実務上権利を強制しない慣行が確立している場合、契約上の権利が引き続き強制可能であるか否かを判定するために、法律の専門家のコンサルテーションを受けて固有の事実及び状況を評価することが要求される場合がある。

### 現行のIFRSとの比較

#### 不動産契約については、固有の事実及び状況の分析が引き続き重要となる

IFRS 15.BC149–150,  
IFRIC 15

不動産の支配が顧客に移転する時点を判定することが困難であるため、特に集合住宅の開発について、現行実務にばらつきが生じている。新基準に定められた、財またはサービスが一定の期間にわたって移転するか否かを判定するための規定により、IFRIC第15号が差し替えられた。新基準のガイダンスを適用するに際しては、要件3を満たすか否かを判定する場合は特に、個々のケース固有の事実及び状況を検討することが要求される。この判定において判断が要求される場合があるため、実務上、不動産を含む契約に関する収益認識は引き続き難しい領域となる。

## 3.5.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定

### 3.5.3.1 進捗度の測定方法の選択

#### 新基準の規定

IFRS 15.39–43, B15–B19 一定の期間にわたり充足される個々の履行義務について、企業は進捗度を単一の方法で測定する。進捗度の測定の目的は、財またはサービスに対する支配の移転を描写することである。その目的を達成するために、企業はアウトプット法またはインプット法のいずれか適切なほうを選択する。企業はまた、選択した方法を類似の履行義務及び類似の状況に首尾一貫して適用する。

方法	内容	例
アウトプット法	現在までに移転した財またはサービスの、顧客にとっての価値を直接的に測定し、当該測定値と契約で約束した残りの財またはサービスとの比率に基づき進捗度を測定する	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現在までに完了した履行の調査</li> <li>● 達成した成果の鑑定評価</li> <li>● 達成したマイルストーン</li> <li>● 経過期間</li> </ul>
インプット法	履行義務の充足のための企業の労力またはインプットが、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き進捗度を測定する	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 消費した資源</li> <li>● 発生したコスト</li> <li>● 経過期間</li> <li>● 費やした労働時間</li> <li>● 機械使用時間</li> </ul>

IFRS 15.B16

実務上の簡便法として、企業が、現在までに完了した履行に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有する場合、企業は収益をその金額で認識することができる。例えば、サービス契約においては、企業が提供したサービスの単位ごとに一定金額を請求する権利を有する場合がある。

IFRS 15.B15

企業の履行により顧客に支配される多額の仕掛品または製品が生産される場合には、これまで継続して適用してきたように引渡単位または製造単位等に基づくアウトプット法を用いると、進捗度が忠実に描写されない場合がある。これは、履行した作業がすべて、アウトプットの測定に含まれるわけではないためである(3.5.3.2を参照)。

IFRS 15.B18

進捗度を測定するための適切な基礎がインプット法により得ることができ、かつ、企業のインプットが一定の期間にわたって均等に発生する場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある。

IFRS 15.B19

ただし、企業のインプットと支配の移転との間に直接的な関係がない場合がある。したがって、企業がインプット法を用いる場合、未据付の資材及び契約の価格に反映されない企業の重要な非効率(例:仕損に係る材料、人件費、または他の資源)に関する調整を検討することが必要となる(3.5.3.3を参照)。契約上重要である財について、その支配を顧客に移転したが、その財を後で据え付ける場合、特定の要件を満たすならば、その財に係る収益をそのコストの範囲で認識し、マージンは認識しない。

IFRS 15.44-45

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたって収益を認識する。ただし、履行義務の結果を合理的に測定することはできないが、その履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合は、発生したコストの範囲で収益を認識する。

#### KPMGの見解

##### 適用すべき進捗度の測定方法は、自由に選択できない

IFRS 15.BC159

IFRS第15号では、履行を描写するという目的に合う測定方法を選択することが求められる。したがって、企業は履行義務に適用すべき進捗度の測定方法を自由に選択することはできず、顧客に移転することを約束した財またはサービスの内容を検討する必要がある。

新基準では、特定の方法を適用すると信頼性をもって企業の履行を描写できない状況が例示されている(例:多額の仕掛品がある場合、生産単位数に基づく方法は適切ではない場合がある)。したがって、適切な進捗度の測定方法を識別するには判断が要求される。

財またはサービスの支配の移転を、適切に描写できるのはいずれの方法であるかを判定する際に、その方法を信頼性をもって適用できる企業の能力も考慮しなければならない場合がある。例えば、アウトプット法を用いるために要求される情報が、直接的に観察可能でない場合や、収集するのに過剰なコストがかかる場合がある。そのような状況において、アウトプット法は適切ではない可能性がある。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 進捗度の測定方法は類似している

IAS 11.30,

IFRS 15.BC164

IAS第11号では、進捗度について特定の測定方法は強制されていないが、行った工事について信頼性をもって測定できる方法を用いることが求められる。IAS第11号で適切とされている方法は、新基準でより詳細に説明され、設例が示されている方法と整合している。

IFRS第15号は、特定の方法を用いるべき状況について規定していないが、アウトプット法は顧客に移転する財またはサービスの価値を直接測定するため、概念的には、企業の履行を最も信頼性をもって描写できるのはアウトプット法であると両ボードは考えている。両ボードはまた、インプット法は、コストが比較的少なくてすみ、進捗度の測定に関する合理的な基礎が得られる場合に適切となると考えている。現行のIFRSにおけるKPMGの見解では、アウトプット法は、信頼性をもって測定方法が確立できる場合、進捗度をより適切に測定できる(KPMGの刊行物 Insights into IFRS第11版4.2.290.30を参照)。

### 3.5.3.2 引渡単位数または生産単位数に基づく方法を適用できる状況に関する制限

#### 新基準の規定

IFRS 15.B15

アウトプット法は、選択したアウトプットの測定に、支配が顧客にすでに移転している財またはサービスの一部が含まれない場合には、企業の履行の忠実な描写とはならないことがある。例えば、報告日において、企業の履行により仕掛品または製品が生産されており、かつその支配が顧客に移転されている場合には、これまで行ってきたように生産単位数または引渡単位数に基づくアウトプット法を適用すると、企業の履行が適切に表現されないこととなる。これは、生産されたが引き渡されていない、または生産が完了していない資産について、顧客が支配しているにもかかわらず収益が認識されないためである。

#### KPMGの見解

IFRS 15.BC165-166

**設計と製造の両方を提供する契約には、引渡単位数または生産単位数に基づく方法は適切でない場合がある**

設計と製造の両方を行う契約においては、生産されたまたは引き渡された一つ一つの項目が、顧客に対して等しい価値を移転していない可能性があるため、生産単位数または引渡単位数に基づく方法が適切ではない場合がある。このような契約は、航空宇宙及び防衛、請負製造、エンジニアリング、建設といった産業において一般的にみられる。

IAS 11.30

新基準は、特定の進捗度の測定方法が適切でないケースについて説明し、企業が事実及び状況を検討し、企業の履行と財またはサービスの支配の顧客への移転を描写する方法を選択する必要性を強調している。

現行のIFRS及びU.S. GAAPでは、引渡単位数または生産単位数に基づく進捗度の測定方法の適用は制限されていない。したがって、現在これらの方法を進捗度の測定に用いている企業は、新基準のガイダンスにより、実務が変わる可能性がある。

### 3.5.3.3 進捗度の修正

#### 新基準の規定

IFRS 15.B19

インプット法を適用する企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転する義務の履行状況を描写しないインプットの影響を除外する。特に、コストに基づくインプット法（すなわち、コスト対コスト法）を用いる場合で、以下のいずれかに該当する場合は、進捗度の測定に際して発生するコストの修正が必要となることがある。

- 発生したコストが、履行義務を充足するための企業の履行を反映するものではない（例：予想外の金額の仕損に係る材料、人件費または他の資源（それらのコストは発生時に費用として会計処理する））。
- 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（例：未据付けの資材）。

未据付けの資材については、企業が契約開始時に以下の条件がすべて満たされると見込んでいる場合は、発生したコストを上限として（すなわち、利益率をゼロと見込んで）収益を認識することにより、企業の履行を忠実に描写できる可能性がある。

- その財は区別できない。
- 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るよりもかなり前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。

- 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コストの総額に対して重要である。
- 企業は本人として行動しているが、その財を第三者から調達しており、その設計及び製造に深く関与しているわけではない。

#### 設例25 未据付けの資材の取り扱い

IFRS 15.1E95-100

請負業者Pは2015年11月に、3階建ての建物の改装と新しいエレベーターの据付けを総額5,000千円の対価で行う一括契約を顧客Qと締結した。その他の前提条件は以下のとおりである。

- エレベーターの据付けを含む改装サービスは、一定の期間にわたって充足される単一の履行義務である。
- P社はエレベーターの設計及び製造に関与していないが、2015年12月に現場にエレベーターが運び込まれた際には本人として、エレベーターの支配を獲得する。
- エレベーターは2016年6月まで据え付けられない。
- P社は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、発生したコストに基づくインプット法を用いる。

取引価格及び見積コストは以下のとおり。

(単位:千円)

取引価格	5,000
コスト	
エレベーター	1,500
他のコスト	2,500
見積コストの総額	4,000

P社は、エレベーターの調達コストを進捗度の測定に含めると、履行の程度が過大に測定されると結論付けた。したがって、これらのコストを発生コストからも取引価格からも除外することにより、進捗度の測定を修正し、エレベーターの移転に係る収益については利益マージンをゼロとして認識する。

2015年12月31日、他のコストが500千円発生し(エレベーターを除く)ている。P社は履行義務のうち20% (500 / 2,500) が完了したと判定する。したがって、P社は収益を2,200千円 (20% × 3,500<sup>(a)</sup> + 1,500)、及び売上原価を2,000千円 (500 + 1,500) 認識する。

注:

(a) 取引価格5,000千円からエレベーターの原価1,500千円を差し引いて算定する。

## KPMGの見解

### 未据付けの資材に係るマージンの認識のタイミング及びパターンに関するガイダンスはない

企業は、未据付けの財に係るマージンを受け取る権利を有し、それらが契約条項において明確に識別されているか、または包括的な取引価格の一部である場合がある。新基準にはそのようなマージンの認識の時期に関するガイダンス(すなわち、資材が据え付けられた時点で認識するのか、または契約に残存する履行義務についての収益認識の算定に組み込むのか)は含まれていない。

IFRS 15.BC171

両ボードは、財が据え付けられる前に契約全体の利益マージンを認識すると、企業の履行が過大に測定され、結果として収益が過大となる可能性があると考えている。ただし、契約全体の利益マージンと異なる利益マージンの見積りを企業に求めるのは複雑であり、事実上区別できない財について新たに履行義務を創出する結果となり得る(したがって、履行義務の識別に関する規定を無視することになる)。コスト対コストにより進捗度を測定した場合の未据付けの資材についての修正は、通常、建設工事契約に含まれる財のグループ(すなわち、契約全体に占める相対的なコストが大きい財について、企業が単純な調達サービスを顧客に提供している場合にのみ)への適用が意図されている。

顧客が財に関連するサービスを受け取るよりかなり前に、その財に対する支配を獲得するか否かを判定する際には、判断が要求される。本冊子の設例25において、エレベーターが2016年6月ではなく2016年1月に据え付けられると見込まれる場合、同じガイダンスが適用されるかは不明確である。

### 非効率及び廃棄原材料の識別に関する詳細なガイダンスはない

サービス契約または建設契約においては、一般的に、一定レベルの非効率、やり直し、または過剰な財またはサービスの提供が想定されており、企業はこれらを契約の対価を決定する際に考慮している。新基準は、予想外の金額の仕損に係る材料、人件費または他の資源のコストを、コスト対コストの進捗度の測定から除外しなければならないこととしているが、予想外のコストの識別方法に関する追加的なガイダンスは含まれていない。したがって、通常の廃棄原材料や非効率を、進捗度を描写しない廃棄原材料や非効率と区別する際に、判断が要求される。

IFRS 15.BC176-178

## 現行のIFRSとの比較

### 原価の範囲内で収益を認識する

IAS第11号においては、まだ据え付けられていない資材は、契約の進捗度を算定する際に契約原価から除外する。したがって、未据付けの資材については利益マージンをゼロとして収益を認識するとした新基準の規定により、企業の収益認識に変更が生じる可能性がある。

IAS 11.31(a)

## 3.5.3.4

### 合理的な進捗度の測定

#### 新基準の規定

IFRS 15.44

収益を認識するために、企業は進捗度を測定する合理的な基礎が必要となる。適切な測定方法を適用するために必要な信頼性のある情報が入手できない場合、進捗度を測定できない可能性がある。

IFRS 15.45

企業が進捗度を合理的に測定できないが、履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合、結果を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識する。

## 現行のIFRSとの比較

### 現行の実務と類似している

IAS 11.33

IAS第11号では、契約の初期の段階においては、契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合が多いが、発生した契約原価を企業が回収する可能性が高い場合もあるとしている。このような場合には、収益の認識は、発生した原価のうち回収可能と見込まれる金額に制限され、利益は認識しない。ただし、契約総原価が契約総収益を超過する可能性がある場合は、予想される超過額を即時に費用として認識する。

この規定は、進捗度を合理的に測定できるようになるまで、収益を発生した原価の範囲内でのみ認識する（すなわち、利益マージンをゼロとする）とした新基準のガイダンスと整合する。

IAS 37

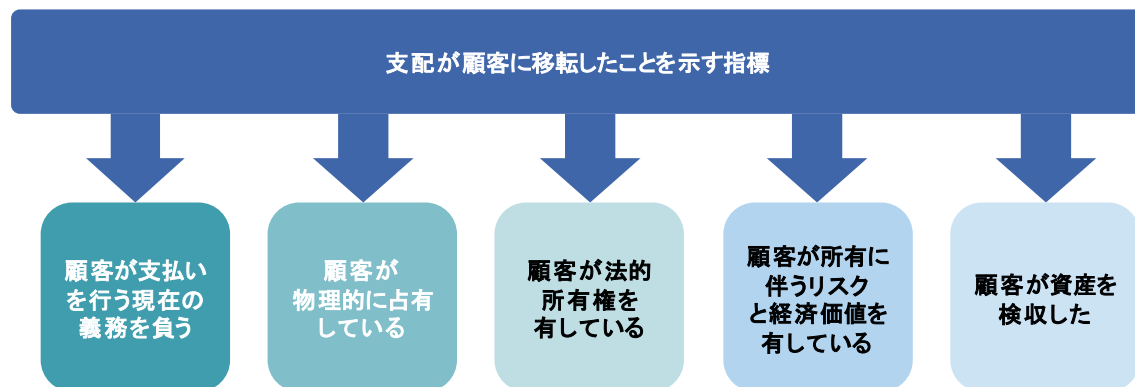
ただし、新基準には損失に関するガイダンスは含まれていない。そのため、契約が不利であるか否かの判定、及び不利である場合の引当金の測定については、IAS第37号が適用となる（8.7を参照）。

## 3.5.4 一時点で充足される履行義務

### 新基準の規定

IFRS 15.38

履行義務が一定の期間にわたり充足されない場合、企業は財またはサービスの支配を顧客に移転した一時点で収益を認識する。新基準には、支配の移転がいつ起きるかに関する指標が含まれている。



これらの指標について検討する際には、以下の事項を考慮する。

- 一部のケースでは、企業が権利を保護するために法的所有権を有しており、財またはサービスの支配の顧客への移転と一致しない場合がある（例：売手が顧客の債務不履行に対して債権を保全することだけを目的として所有権を保持している場合）。
- 委託販売契約（3.5.6を参照）及び一部の買戻し契約（3.5.5を参照）では、顧客が物理的に占有しているが、企業が支配を保持している場合がある。対照的に、請求済未出荷契約（3.5.7を参照）では、顧客が資産を支配しているものの、企業が当該資産を物理的に占有している場合がある。
- 所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、資産を移転するという履行義務以外の別個の履行義務を生じさせるリスクを除外する。
- 企業は、顧客に提供した財またはサービスが、合意した仕様を満たしているかについて客観的に判定できるかを評価する必要がある。

## KPMGの見解

### 支配が移転する一時点の決定には、判断が求められる

IFRS 15.BC155

支配の移転の指標は、顧客が資産の支配を有する場合によく見られる要素をリスト化したものである。ただし、そのうち1つが満たされたからといって決定的となるものではなく、また満たされなければならない要素をリスト化したものでもない。新基準は、特定の指標が他の指標よりも重視されるとはしておらず、また指標の一部のみが該当する場合に考慮すべき指標間のヒエラルキーも定めていない。

したがって、支配が移転する一時点を決定するために、判断が要求される可能性がある。支配が移転したことを示す指標と移転していないことを示す指標（すなわち、履行義務を充足していないことを示す）が混在している場合には、この決定は特に困難となり得る。

### 会計処理方法の決定が容易でないケースも考えられる

IAS 18.14

現行基準においては、重要なリスクと経済価値が顧客に移転しなければそもそも収益を認識しない。新基準においては、顧客が所有に伴う重要なリスクと経済価値を有していることは支配の移転を示す指標のひとつであるため、リスクと経済価値が移転していなくても支配が移転しているケースが考えられる。その場合、資産を移転させる履行義務とは別に、リスクについて別個の履行義務が生じる可能性があるか否かを検討する。実務においては、資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していないことにより、資産の支配が顧客に移転していないと結論付けるか、あるいは別個の履行義務であると結論付けるか、いずれが適切であるか判断することが困難となり得る。

## 3.5.5

## 買戻し契約

### 概要

企業が資産を顧客に販売するとともに、それを買戻すことを約束するか、または買戻すオプションを有する場合、企業は買戻し契約を行っていることになる。買戻し契約が金融商品の定義を満たす場合、新基準の適用範囲外となる。満たさない場合、その買戻し契約は新基準の適用範囲に含まれ、その種類（先渡取引、コール・オプション、プット・オプション）及び買戻し価格に応じて会計処理が異なる。

### 新基準の規定

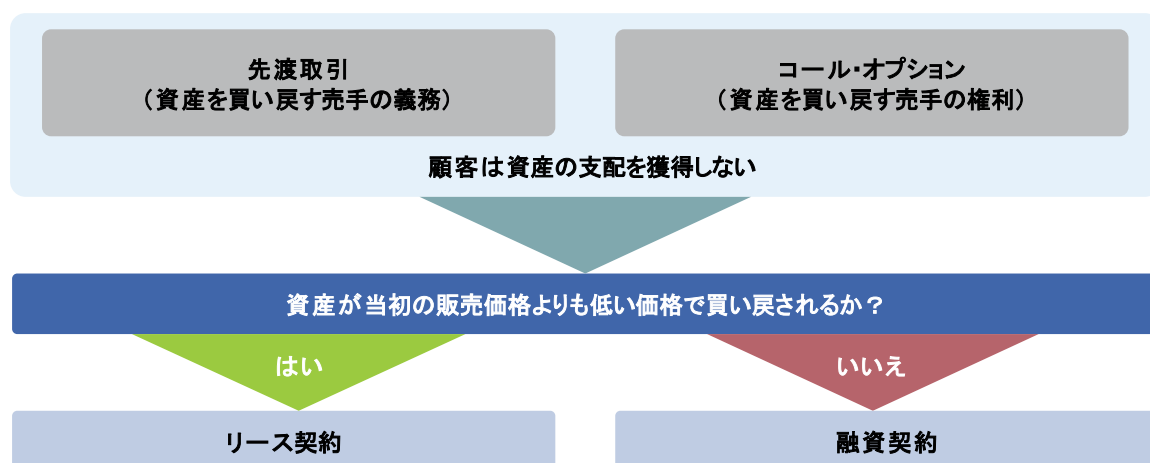
#### 先渡取引またはコール・オプション

IFRS 15.B66–B67

企業が資産を買戻す義務（先渡取引）または権利（コール・オプション）を有している場合、顧客は資産の支配を獲得していない。これは、顧客は資産を物理的に保有しているものの、資産の使用を指図する能力や資産から経済価値を得る能力が制限されているためである。企業が当初の販売価格よりも低い金額で買戻すと見込まれる場合は、契約全体をリースとして会計処理する。反対に、企業が当初の販売価格と同額以上の金額で買戻すと見込まれる場合は、その取引を融資契約として会計処理する。買戻し価格を販売価格と比較する際には、貨幣の時間価値を考慮しなければならない。

IFRS 15.B68–B69

融資契約として会計処理する場合には、企業は資産を引き続き認識するとともに、受け取った対価について金融負債を認識する。顧客から受け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額は、金利及び、該当があれば処理コストまたは保有コストとして認識する。オプションが未行使のまま消滅する場合には、負債及び関連する資産の認識を中止し、収益を認識する。



### プット・オプション

IFRS 15.B70–B71

顧客が、当初の販売価格よりも低い価格での資産の買戻しを企業に要求する権利を有する場合、企業は契約開始時に、顧客が当該権利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否かを評価する。この評価において、企業は以下を含む要因を考慮する。

- 買戻し価格と買戻し日における当該資産の予想市場価値との関係
- 権利が消滅するまでの期間

IFRS 15.B70, B72

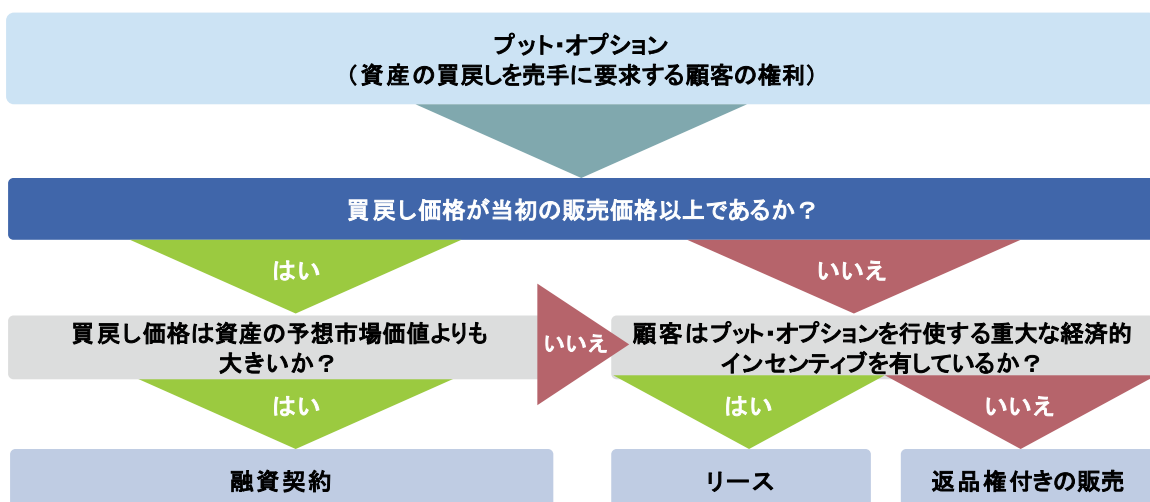
顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有する場合、企業はその契約をリースとして会計処理する。反対に、顧客が重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は返品権付きの製品販売として会計処理する(8.1を参照)。

IFRS 15.B73, B76

資産の買戻し価格が当初の販売価格以上であり、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合には、融資契約として会計処理する。このケースでは、オプションが未行使のまま消滅する場合には、企業は負債及び関連する資産の認識を中止し、オプションの消滅日に収益を認識する。

IFRS 15.B75

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する。



## KPMGの見解

### 改訂後のアプローチは買戻し価格に焦点が当てられている

現行の会計処理は、所有に伴うリスク及び経済価値が移転したか否かに焦点を当てているが、新基準においては、買戻しの権利または義務の性質及び当初の販売価格と比較した買戻し価格に関するガイダンスが含まれている。その結果、買戻し契約に関する会計上の取扱い、新基準においてはより簡潔となるケースもあるが、現行実務とは相違する場合がある。ただし、プット・オプションを有する顧客がその権利を行使する重大な経済的インセンティブを有するか否かを判定する際には、判断が要求される。

### 買戻し契約に関する規定は、再販価格の保証が付された契約には適用できない

両ボードは、最低再販価格の保証が付された契約のキャッシュフローは、プット・オプションが付された契約のキャッシュフローと類似すると思われるが、資産を支配する顧客の能力に相違があるため、収益の認識は相違する可能性があるとしている。これは、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する場合には、資産を消費、変更または売却する顧客の能力が制限されているが、企業が再販価格の最低金額を保証する場合はそうではないためである。したがって、見積キャッシュフローが類似する契約であっても、会計処理が相違する結果となる場合がある。

### 車両を販売し、その後にリースを条件として買い戻す契約の会計処理は、事実及び状況に依存する

車両製造業者の顧客は通常、ディーラーである。しかし一部のケースでは、ディーラーの顧客が車両製造業者の系列の金融会社を通じてリースすることを選択する場合、車両製造会社が車両を買い戻すことに合意する場合がある。ディーラーと最終顧客は関連当事者ではないため、新基準においては、契約（すなわち、ディーラーへの車両の当初の販売と、最終顧客とのリース契約）は結合の検討対象とならず、別個の契約として取り扱う。

一般的に、車両製造業者は車両をディーラーに販売する際に、新基準における一時点で支配が移転する場合の指標を用いて販売による収益を認識する。ディーラーから車両を買い戻す際には、車両製造業者は通常、ディーラーが当初に支払った価格を上回る価額で車両を計上し、リースの分類についてリースに関するガイダンスを適用する。KPMGの経験では、このようなリースは通常、オペレーティング・リースであり、車両製造業者とディーラーとの間の当初の取引とは別個に会計処理する。

最終顧客が車両製造業者にカスタマイズされた車両を注文し、同時に車両製造業者の系列の金融会社と融資契約を締結する場合には、車両製造業者は、ディーラーが車両製造業者のために代理人として行動しているか否かを評価するために、新基準の本人か代理人かに関するガイダンスを考慮する（8.3を参照）。ディーラーが代理人であるとみなされる場合は、車両製造業者の収益は、最終顧客に対する車両の販売価格とディーラーへの手数料に基づいて算定する。ディーラーが本人であるとみなされる場合は、車両製造業者の収益は、最終顧客への販売価格ではなく、ディーラーへの販売価格に基づいて算定する。

## 現行のIFRSとの比較

### より説明的なガイダンスが導入された

現行のIFRSでは買戻し契約について限定されたガイダンスしかなく、それらは売手が所有に伴うリスク及び経済価値を買手に移転したか否かに焦点を当てている。新基準では、買戻し契約の会計処理について概念的に異なるアプローチを適用しているため、結果が現行の実務と相違する可能性がある。

さらに、現行のIFRSでは、企業が顧客に残価保証を提供しており、重要なリスクが企業に残存する場合には、収益を認識できない可能性があるとしている。対照的に、新基準における買戻し契約に関するガイダンスにおいては、企業が資産の支配を維持しているか否かに焦点を当てている。

IFRS 15.BC431

IAS 18.IE5

IAS 17, IAS 18

## 3.5.6 委託販売契約

### 新基準の規定

IFRS 15.B77

企業は財を第三者に引き渡すが、引き続きそれらを支配している場合がある(例:最終顧客への販売のために販売業者または流通業者に製品を引き渡す場合)。このような種類の取決めは委託販売契約と呼ばれ、企業が中間事業者への製品の引渡し時に収益を認識することは認められない。

IFRS 15.B78

新基準には、取決めが委託販売契約であることを示す以下の指標が含まれている。

#### 委託販売契約の指標

所定の事象(販売業者による顧客への製品の販売等)が発生するまで、または所定の期間が満了するまで企業が製品を支配している

企業が製品の返品を要求するか、または第三者(別の販売業者等)に製品を移転することができる

販売業者が、製品について支払う無条件の義務を負わない(ただし、保証金の支払いが要求される場合がある)

#### 収益をいつ認識するか？

企業が製品の支配を有している期間

履行義務は満たされず、収益を認識しない



支配が流通業者または最終顧客に移転する時点

履行義務は満たされ、収益を認識する



#### 設例26 委託販売契約

製造業を営む企業Mは、60日間の委託販売契約を締結し、小売業者Aの店舗に1,000着の衣料を送付した。衣料が最終顧客に販売された場合、A社はM社に1着当たり20千円を支払う義務を負う。委託期間にわたりM社は、衣料を返品すること、または、別の小売業者にそれらを移転することをA社に要求する権利を有する。また、M社はその衣料の返品を受け入れなければならない。

M社は以下の理由から、引渡し時に衣料の支配がA社に移転していないと判定する。

- A社は衣料が最終顧客に販売されるまで、それらについての無条件の支払義務を負わない。
- M社は、A社が最終顧客に販売する前のいずれの時点においても、衣料を別の小売業者に移転することを要求できる。
- M社は衣料の返品を要求するか、または別の小売業者に衣料を移転することができる。

M社は、最終顧客に販売された時点(この時点で、A社は無条件の支払義務を負い、衣料を返品または移転できなくなる)で衣料の支配が移転すると判定した。したがって、M社は衣料が最終顧客に販売されたときに収益を認識する。

#### KPMGの見解

##### リスク及び経済価値に基づくアプローチからの移行

新基準においては、製品が販売チャネルに乗った時点で収益を認識するべきか、または中間事業者がその顧客に製品を販売するまで収益認識を待つべきかの検討にあたり、通常は、契約固有の要因を考慮する。

IAS 18.16, IE2(c), IE6

リスクと経済価値に基づくアプローチから、支配の移転に基づくアプローチに移行したため、この判定は、現行のIFRS及びU.S. GAAPと相違する可能性がある。ただし、所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転したか否かは、新基準における支配の移転の指標の1つとされているため、支配が中間事業者または最終顧客にいつ移転するかに関する結論は、多くの場合変更されないと予測される。

### 3.5.7

## 請求済未出荷契約

### 新基準の規定

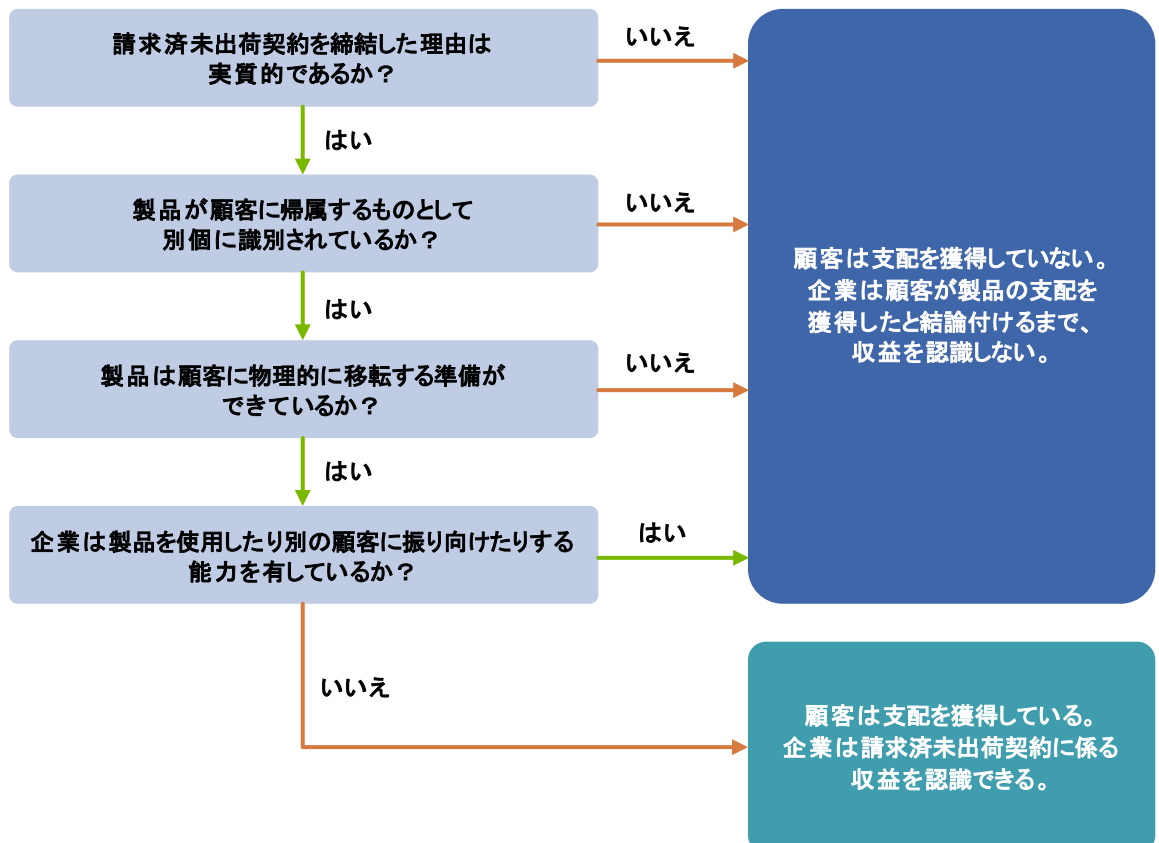
IFRS 15.B79

請求済未出荷契約は、企業が一時点で移転する製品について顧客に請求するものの、当該製品を将来のある時点で顧客に引き渡すまで企業が物理的に占有し続ける契約をいう(例:顧客に製品の置き場がないことや顧客の生産スケジュールの遅延を理由とする)。

IFRS 15.B80–B81

収益をいつ認識すべきかを判定するために、企業は顧客が製品の支配をいつ獲得するのかを判定しなければならない。契約条件にもよるが、通常は、製品の支配は出荷時点または顧客に引渡された時点で顧客に移転する(支配が一時点で移転する指標に関する説明は、3.5.4を参照)。新基準には、請求済未出荷契約において顧客が製品の支配を獲得するために満たすべき要件が含まれている。

#### 請求済未出荷契約において顧客がいつ製品の支配を獲得するかの評価



IFRS 15.B82

請求済未出荷契約について収益を認識することが適切であると企業が結論付ける場合、企業は保管サービスも顧客に提供していることになる。企業は、この保管サービスが、別個の履行義務に該当し、取引価格の一部を配分しなければならないか判定する必要がある。

#### 設例27 請求済未出荷契約

企業Cは機械を顧客Aに販売する契約を締結した。A社の製造設備は未完成であり、A社は製造設備が完成するまで、C社が当該機械を保管することを要求している。

C社は返還不能の取引価格をA社に請求し、回収する。また、A社が引渡しを要請するまで、機械を保管することに合意する。この機械は完成し、C社の棚卸資産とは区別され、出荷準備ができています。C社はこの機械を使用することも、別の顧客に販売することもできない。A社は引渡日を指定せずに、引渡しの延期を要請している。

C社は、A社による請求済未出荷の要請は実質的であると結論付けた。A社はまだ引渡日を指定していないものの、機械の支配はA社に移転しているため、C社は請求済未出荷ベースで収益を認識すると結論付ける。A社のために財を保管する義務は、別個の履行義務となる。C社は機械を保管する履行義務の独立販売価格を、保管サービスの提供期間の予測に基づき見積る必要がある。取引価格のうち保管義務に配分した金額は繰り延べ、保管サービスを提供するにしたがって一定の期間にわたり認識する。

#### 現行のIFRSとの比較

##### ほぼ同様であるが、相違点もいくつかある

請求済未出荷ベースで収益を認識するための要件は、現行のIFRSと新基準とでほぼ同様であるが、相違点もいくつかある。例えば、現行のIFRSでは、収益を請求済未出荷ベースで認識するためには、企業の通常の支払条件が適用されていることが要求される。

現行のIFRSにおいては、収益を請求済未出荷ベースで認識するための条件として、引渡しが行われる可能性が高いことが含まれる。新基準にはこの条件は明記されていないが、引渡しが行われる可能性が高くなければ、新基準の規定を適用するための要件である契約の存在が否定されるか、または請求済未出荷契約が締結される根拠が実質的でない可能性が高い。

現行規定においては、企業が財の保管、出荷、保険のコストを支払う場合は、製品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が顧客に移転したか否かを評価する際にそれらの事実を考慮する。この分析は、新基準においては直接関連しないこととなる。ただし、請求済未出荷の条項が実質的であるか否かの評価の一環として行われる場合がある。

IAS 18.IE1

## 3.5.8 顧客による検収

### 新基準の規定

IFRS 15.38(e)

履行義務が一時点で充足される契約について、顧客が支配を獲得する時点を決定するために、企業は支配が移転したことを示す複数の指標（顧客が財またはサービスを検収したか否かを含む）を検討する。

IFRS 15.B83

一部の契約に含まれている顧客検収条項は、契約で約束した財またはサービスを顧客が満足していることの確認を目的としている。以下の表は、顧客検収条項の例を示している。

	結果	例
<i>IFRS 15.B84</i>	財またはサービスが仕様に 従っていることを企業が客観的 に判断できる	顧客検収条項が所定のサイズや重量 といった特性と一致していることに基 づいている
<i>IFRS 15.B85</i>	仕様に従っているか否かを企 業が客観的に判断できない	顧客検収条項が、顧客の新たな製造 ラインにおいて機能するように仕様を 変更した製品に基づいている
<i>IFRS 15.B86</i>	企業は製品を試用または評価の 目的で引渡し、試用期間が終了 するまでは顧客が対価の支払い を確約していない	顧客検収条項に、顧客がプロトタイプ の設備を特定の期間試用する旨が明 記されている

*IFRS 15.B84*

類似の契約に関する企業の経験により、顧客に移転した財また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。

顧客検収条項と類似する特徴を有する委託販売契約の会計処理に関する詳細な説明については3.5.6を参照。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 特定の形式が満たされていなくても、収益を認識できる場合がある

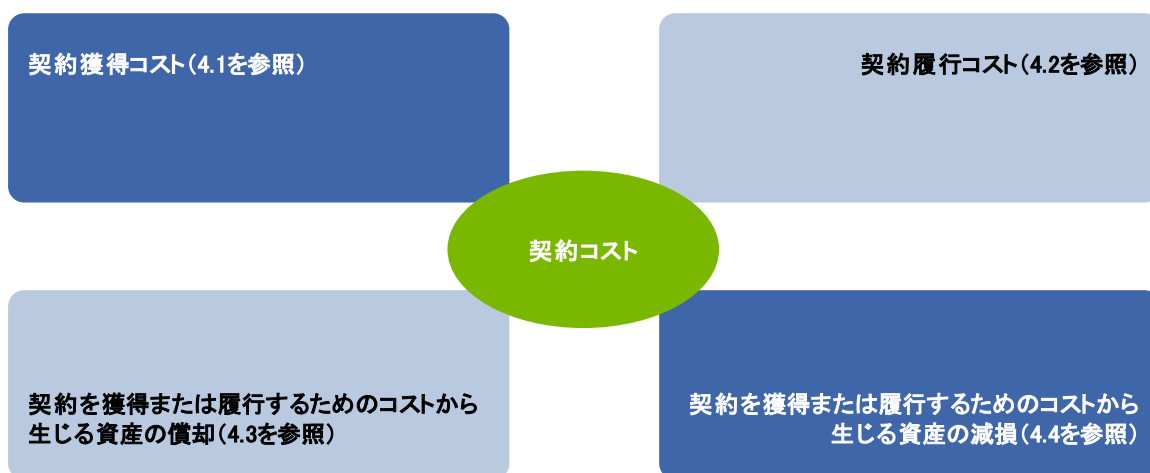
*IAS 18.IE2(a)*

現行のIFRSにおいては、顧客による検収を条件として出荷される財からの収益は通常、顧客が引渡しを受けた時点で認識する。現行のIFRSでは、顧客による検収の前に収益を認識することは明示的には認められていない。新基準においては、収益を認識する一般的な要件を取引が満たしている場合には、特定の形式が満たされていない場合であっても、収益を認識する。

## 4. 契約コスト

### 概要

新基準は、契約コストの会計処理に関する包括的なガイダンスを提供することを意図していない。多くのケースで、企業はIFRSに基づく現行のコストに関するガイダンスを引き続き適用する。ただし、新基準には、次の領域に関するガイダンスが含まれている。



### 4.1 契約獲得コスト

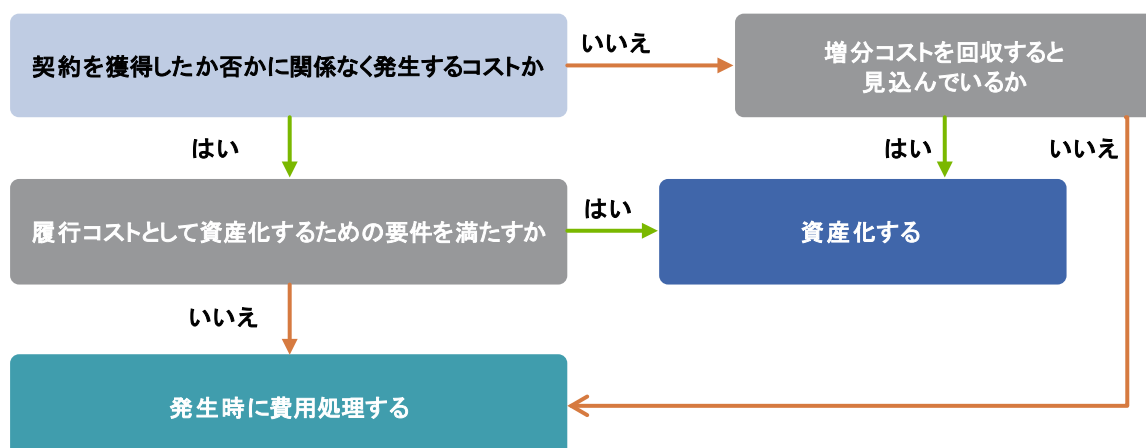
#### 新基準の規定

IFRS 15.91-92, 94

契約を獲得していなければ発生しなかった増分コスト（例：販売手数料）は、それらのコストを回収できると見込まれる場合には資産化しなければならない。ただし、企業が認識することになる資産の償却期間が1年以内である場合には、そのようなコストを資産化せず、発生時に費用化することができる（実務上の簡便法）。

IFRS 15.93

契約を獲得したか否かに関係なく発生するコスト（企業が契約を獲得しなくても発生する入札コストのような、契約を獲得しようとして発生する増分コストを含む）は、契約を履行するためのコストとして資産化する要件を満たす場合（4.2を参照）を除き、発生時に費用として認識する。



### 設例28 契約を獲得するために発生するコスト

IFRS 15.E189-191

コンサルティング企業Eは、顧客にコンサルティング・サービスを提供する。E社は競争入札プロセスに従い、新規の顧客にコンサルティング・サービスを提供する契約を獲得する。契約を獲得するのに、E社には次のコストが発生する。

(単位:千円)

デューデリジェンスのための外部の弁護士費用	150
プレゼンテーションのための旅費	250
営業担当者に対する契約達成報酬	100
<b>発生コストの総額</b>	<b>500</b>

営業担当者に対する契約達成報酬は、契約を獲得した場合にのみ支払義務が生じるため、契約を獲得するための増分コストである。したがって、回収可能であることを条件として、E社は報酬100千円について資産を認識する。

対照的に、外部の弁護士費用及び旅費は増分コストであるが、契約を獲得しようとする努力に関連するコストであり、契約が獲得されない場合であっても発生するものである。そのため、弁護士費用及び旅費については、他のガイダンスの適用範囲に含まれる場合を除き、E社は発生時に費用として認識する。

### KPMGの見解

#### 新基準においては、企業が資産化するコストの金額がこれまでと相違する可能性がある

現在、契約を獲得するためのコストを費用処理している場合には、契約獲得コストの資産化に関する規定により、変更が生じることになる。多くの契約と、様々な契約条項や手数料体系を有する企業にとっては、これらの規定の適用には手間がかかる。さらに、これらの企業がこれまで契約獲得コストを捕捉せず、発生時に費用処理していた場合、新基準の適用開始時の移行価額及びその後の適用の両方について、資産化すべきコストを判定するのが容易ではないことも考えられる。

契約を獲得するためのコストを現在資産化している企業は、既存の資産化方針が新基準と整合しているか検討する必要がある。例えば、入札コストを現在資産化している企業は、契約獲得のための増分コストについて検討し、契約を獲得するか否かに関係なく発生する入札コストを除外しなければならない。同様に、契約を獲得するための増分コストと配賦可能コストの両方を資産化している企業は、増分の契約獲得コストのみを資産化するように方針を変更する必要がある。

更新がそれほど見込まれない比較的短期間の契約については、実務上の簡便法により、契約を獲得するための増分コストの資産化が免除される。ただし、この実務上の簡便法を適用する企業としない企業との間で、比較可能性が低下する。一部の企業では、実務上の簡便法を適用するか否かが、実務上重要な判断となる。

#### 手数料の設定が複雑である場合、判断が要求される

一部の企業では、販売員が顧客と契約を締結したときに、販売員に加えて、販売員の直接の監督者にも手数料を支払うケースがあり、販売員は顧客と締結したすべての契約について手数料を受け取るが、販売員の直接の監督者は自身が監督している従業員の販売実績に基づき手数料を受け取る。この場合に監督者の手数料が特定の契約の獲得にかかる増分コストであるか否かを判定するためには、判断の行使が必要である。増分コストは、個々の契約に直接起因する獲得コストの金額としなければならない。

販売手数料モデルは、個々の契約の獲得のみではなく、複数の要件（一定期間のノルマ達成等）に基づくことが多い。監督者の手数料やノルマ達成報酬のどれだけの割合が、特定の契約に直接関連する契約獲得コストであるかを判定するためには判断を要する。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 契約を獲得するためのコストの資産化

IAS 38

現行のIFRSには、顧客との契約を獲得するためのコストの会計処理に関するガイダンスは含まれていない。IFRS解釈指針委員会は、販売コストの取扱いについて審議し、明確に識別可能な顧客との契約を獲得するために直接発生した、回収可能な増分コストのみが、IAS第38号の適用範囲に含まれる無形資産として認識する要件を満たすとした。

IAS 11.21

さらに、契約がIAS第11号の適用範囲である場合、契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価も、それらを区分して識別し、信頼性をもって測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性が高ければ、工事契約原価の一部として含められる。

IAS 38

IFRS第15号は、このトピックについて明確化し、新たなコスト区分を導入した。契約を獲得するための増分コストの資産化から生じる資産は、IAS第38号ではなく、IFRS第15号の適用範囲に含まれる。

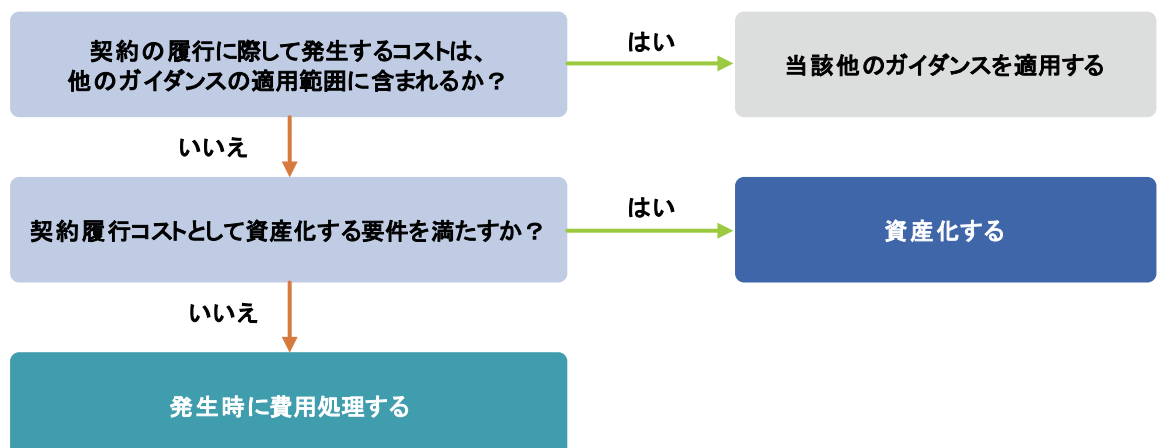
## 4.2 契約履行コスト

### 新基準の規定

IFRS 15.95、96

契約を履行するために発生したコストが他の基準（例：IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第38号「無形資産」）の適用範囲に含まれない場合は、以下の要件のすべてを満たすときに限り、資産として認識する。

- 既存の契約または特定の予想される契約に直接関連していること
- 将来において履行義務の充足に用いられる企業の資源を創出するか、または増価させること
- 回収が見込まれること



IFRS 15.97-98

以下の表は、資産化できるコストと費用処理されるコストの例である。

他の要件を満たす場合に資産化する直接コスト	発生時に費用処理するコスト
直接労務費—例えば、従業員の賃金	一般管理費—ただし、契約に基づき顧客に明示的に請求可能な場合を除く
直接材料費—例えば、部材	充足した履行義務に関連するコスト
契約に含まれる履行義務の充足に直接関連するコストの配分—例えば、償却費や減価償却費	仕損した材料費、労務費、またはその他の契約コスト
契約に基づき顧客に明示的に請求可能なコスト	充足していない履行義務と充足した履行義務のいずれに関連するコストかが区別できないコスト
企業が契約を締結したという理由のみで発生したその他のコスト—例えば、外注費	

IFRS 15.IE192-196

#### 設例29 契約を履行するために発生する初期コスト

管理サービス企業Mは、顧客YのITデータ・センターを固定の月額手数料で5年間管理する契約を締結した。サービスを提供する前に、M社はY社のデータを移行しテストするための技術基盤を設計し構築する。この技術基盤はY社に移転せず、別個の履行義務とはならない。この技術基盤を確立するために発生する当初のコストは以下のとおりである。

(単位:千円)

設計サービス	400
ハードウェア及びソフトウェア	2,100
移行及びテスト	1,000
合計	3,500

これらの初期コストは、主に契約を履行する活動に関連するが、財またはサービスを顧客に移転するものではない。M社はこれらのコストを以下のとおり会計処理する。

コストの種類	会計上の取り扱い
ハードウェア	有形固定資産に関するガイダンスに基づき会計処理する。
ソフトウェア	無形資産に関するガイダンスに基づき会計処理する。
データ・センターの設計、移行、テスト	以下の理由から、新基準に基づき資産化する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約に直接関連する。</li> <li>● 将来において履行義務を充足するのに用いられるであろう企業の資源を創出または増価させる。</li> <li>● 5年間の契約期間にわたって回収されると見込まれる。</li> </ul>

当初認識後、資産化されたハードウェア及びソフトウェアのコストは、他の適用可能なガイダンスに従って測定する（特定の要件を満たす場合、減価償却費の資産化の可能性を含む）。IFRS第15号に従い資産化されるコストは、IFRS第15号の償却及び減損に関する規定の対象となる（4.3及び4.4を参照）。

#### KPMGの見解

##### 学習曲線が含まれる契約

IFRS 15.BC312–316

ノウハウ構築やプロセス改善による効率の向上により一定の期間にわたりコストが逡減する、重要な学習曲線が含まれる契約について、新基準の適用によって会計処理が影響を受ける可能性がある。両ボードは、企業が一定の期間にわたって充足される単一の履行義務を有し、かつ、履行のためのコストに重要な学習曲線が含まれる場合、企業は（例えば、コスト対コスト法を用いて）一定の期間にわたって収益を認識する場合があると考えている。このような場合、企業は契約の初期により多くの収益及び費用を認識する結果となる。

IAS 2

単一の契約に、複数の履行義務が含まれており（例：複数の財や製品を販売する場合）、個々の履行義務がそれぞれ一時点で（例：財の支配の移転時に）充足される場合は、企業は主に、現行の棚卸資産に関するガイダンスに基づき履行義務のコストを会計処理する。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 契約を履行するためのコストの資産化

IAS 11.21

IAS第11号（コストに関するガイダンスを含む）は、IFRS第15号により差し替えとなる。そのため、現在、IAS第11号に基づく進行基準を用いて会計処理している契約は、IFRS第15号の契約履行コストの会計処理に関するガイダンスの影響を受ける可能性が高い。

IAS 11

IFRS第15号では、他の条件が満たされる場合、「予想される」契約を履行するためのコストの資産化が要求される。これは、契約を獲得する「可能性が高い」場合に、契約獲得前に発生するコストを契約コストとして認識としているIAS第11号の概念と類似している。両ボードが「予想される」という文言により、契約を獲得する「可能性が高い」と同等の信頼性の水準を意図しているか否かは不明確である。

IAS 2, IAS 18

現在IAS第18号に基づき会計処理している財の販売に関する契約から生じるコストの多くについては、IAS第2号が引き続き適用される。

## 4.3 資産化した契約コストの償却

### 新基準の規定

IFRS 15.99

資産化した契約コストは、その資産に関連する財またはサービスの移転パターンと整合する方法で規則的に償却する。これには、既存の契約に含まれる財またはサービスのみならず、特定の予想される契約に基づいて移転される財またはサービスも含まれる（例：既存の契約の更新により提供される財またはサービス）。

### 設例30 特定の予想される契約に係るコストの償却

企業Xは、家庭用セキュリティー・システムの設置と2年間の監視サービスを月額30千円で提供する契約を顧客Zと締結した。X社はこの装置を単独で販売しておらず、監視サービスがなければZは設備から便益を享受することができないため、X社はこの装置が監視サービスと区別できないと判定した。したがって、この契約における履行義務は1つである。システム設置のために発生したコストは500千円である。過去の経験及び顧客の分析に基づき、X社はZがさらに3年間契約を更新すると見込んでいる（すなわち、企業は合計で5年間の監視サービスを提供すると見込んでいる）。

X社はシステムの設置に関連する初期コストについて500千円の資産を認識し、その資産を5年間にわたって償却する（すなわち、予想される更新期間を含め、履行義務の充足のパターンに整合するように定期的に償却する）。

### KPMGの見解

#### 償却期間に、予想される契約を含めなければならない場合がある

IFRS第15号においては、資産化された契約コスト資産を、その資産に関連する財またはサービスの移転に基づき償却する。関連する財またはサービスの移転とは何か、またどのように移転するかは判定に際しては、すでに締結した契約に加えて、明確に特定できる予想される契約があればそれも考慮する。

IFRS第15号には、1つまたは複数の予想される契約を明確に特定できるか否かを、企業がどのように判定するかについての規定はないが、時の経過に伴い実務が醸成されていくものと考えられる。検討すべき要因には、同一の顧客層との取引経験、及び実質的に類似する契約から得られる将来の予測を裏付ける証拠が含まれる。さらに、企業は当初契約期間の後の財またはサービスの市場に関する入手可能な情報（例：更新が予測される場合、サービスの需要がまだあると予想されるか否か）を検討する場合がある。契約コスト資産の償却期間の決定には判断が伴うが、企業は類似する契約については、関連する企業の経験及び他の客観的な証拠に基づき、一貫した見積り及び判断を適用しなければならない。

#### 実務上の簡便法が適用できるか否かを判定する際には、予想される契約を含める

IFRS第15号においては、企業は、契約を獲得するための増分コストについて資産を認識しない実務上の簡便法を適用する要件を満たすか否かを判定する際に、償却期間を評価する。例えば、ケーブルテレビ企業に、当初の契約期間1年間の顧客との契約を獲得するのに増分コストが発生したとする。顧客のうち多くが当初の契約期間末に契約を更新する場合には、企業は実務上の簡便法を適用できないことになり、償却期間を決定しなければならない。

#### 反復的に支払われる手数料が契約に含まれている場合、判断が要求される

顧客と締結された、新規の契約（すなわち、新たなサービス及び（または）新たな顧客）と契約の更新または延長を含む、すべての契約について販売手数料を支払うケースもある。新規契約に対して一定の手数料を支払い、その後の個々の更新についてそれぞれ相応の手数料が支払われる（すなわち、顧客が契約を更新するか取り消さない場合に、その都度販売員が増分手数料を受け取る）場合、企業は新規の契約に係る当初の手数料を当初の契約期間のみにわたって償却するべきか、より長い期間で償却するべきかを判定する際に判断を行使する。この判定にあたり、企業はその手数料から便益を享受すると見込まれる期間を考慮しなければならない。

#### 返金不能のアップフロントフィーの会計処理とは、相関関係はない

資産化した契約コストの償却パターン(特定の予想される契約の契約期間を含める)と返金不能のアップフロントフィーの収益認識パターン(すなわち、アップフロントフィーの当初の支払いにより重要な権利が顧客に提供される更新期間を既存の契約期間に加える)(8.6を参照)は、IFRS第15号においては整合していない。したがって、契約コストと返金不能のアップフロントフィーが同一の契約で両方とも繰り延べられる場合であっても、IFRS第15号においては、これらの2つの期間の収益認識パターンを統一することは要求されない。

## 4.4 資産化した契約コストの減損

### 新基準の規定

IFRS 15.101

企業は、資産化した契約コストの帳簿価額が回収可能価額を超過する範囲で、減損損失を認識する。回収可能価額は以下のように定義される。

- 資産が関連する財またはサービスと交換に企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から
- 当該財またはサービスの提供に直接関連するが、まだ費用として認識されていないコストを控除した金額

IFRS 15.102

資産化した契約コストの減損を評価する際に、減損テストで使用する対価の金額は、企業が受け取ると見込んでいる金額に基づき算定される。この金額を見積るために、企業は以下の2点を除き、取引価格の算定に関する原則を適用する。

- 変動対価の見積りを制限しない。すなわち、修正された場合に収益に重大な戻入れが生じる結果となり得るかどうかに関係なく、変動対価の見積りを含める。
- 顧客の信用リスクの影響を反映するように金額を調整する。

### KPMGの見解

#### 契約コストを資産化するための新たな減損モデル

IAS 2, IAS 36

新基準では、契約を獲得及び(または)履行するためのコストについて認識した資産に適用される新たな減損モデルが導入されている。両ボードは、IFRSまたはU.S. GAAPにおける既存の減損モデルを適用せず、顧客との契約に焦点を当てた減損モデルを策定することとした。企業はこのモデルを既存の減損モデルに追加して適用する。

IAS 36.22

企業は以下の順序により、減損に関する規定を適用する。

- 資産に特有の減損に関する既存のガイダンス(例: 棚卸資産)
- 新基準における契約コストに関する減損ガイダンス
- 資金生成単位に関する減損モデル

例えば、企業が新基準に従い資産化した契約コストの減損損失を認識し、さらに、IAS第36号に従い減損テストを行う場合には、関連する資金生成単位の帳簿価額に新基準による減損後の額を含めることが要求される。

**企業が受け取ると見込んでいる対価は、資産化した契約コストが関連する財またはサービスに基づき算定する**

新基準では、企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から、財またはサービスの提供に直接関連するが、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を、帳簿価額が超過する場合に、資産を減損する。IASBとFASBの収益認識に関する合同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group, TRG)は、2014年7月の最初の会議で減損について討議し、メンバーのほとんどが、契約コストの減損分析においては、企業が受け取ると見込んでいる対価の金額を算定する際に、特定の予想される契約からのキャッシュフローを含めるべきであるとの見解を示した。これらのメンバーは、企業が、顧客の信用リスクの評価に基づき回収されないと予想される部分を、対価の金額から除外すべきであると考えている。

重大な財務要素を含む特定の長期契約については、取引価格の見積額を割り引く場合がある。これらのケースにおいて、契約コスト資産は企業の財政状態計算書上、割り引かれた金額で表示されない。それにもかかわらず、契約を履行するための残余のコストの見積額と契約コスト資産についても取引価格の見積額と同様に、契約コスト資産の減損分析のために割り引くべきか否かは不明確である。

## 5. 契約変更

### 概要

契約変更とは、契約の範囲または価格（あるいはその両方）に関して当事者が承認した変更を指す。契約変更の会計処理は、区別できる財またはサービスが契約に追加されるか否か、及び、その価格が独立販売価格に見合うものであるかにより決まる。このセクションでは、契約変更の識別及び会計処理の両方について説明する。

### 5.1 契約変更の識別

#### 新基準の規定

IFRS 15.18

契約変更とは、契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更である。実務においては、注文変更、仕様変更あるいは修正と呼ばれる場合がある。契約変更が承認されると、契約の当事者の強制可能な権利及び義務が新たに創出されるかまたは変更される。収益認識モデルのステップ1における契約が存在するか否かの判定と同様に、この承認は書面、口頭での合意で行われる場合もあれば、事業慣行によって含意される場合もあり、また法的に強制可能でなければならない。

契約の当事者が契約変更を承認していない場合は、企業は契約変更が承認されるまで、新基準の規定を既存の契約に引き続き適用する。

IFRS 15.19

契約の当事者が契約の範囲の変更については承認したが、それに対応する価格の変更についてはまだ決定していない場合（すなわち、価格が未決定の注文変更）は、企業は、変動対価の見積り及び取引価格の制限に関するガイダンスを適用することにより、取引価格の変更を見積る（3.3.1を参照）。

#### KPMGの見解

##### 顧客との契約から生じるすべての収益に適用される

現行のIFRSにもU.S. GAAPにも、工事契約及び製造請負型契約が締結される業種のための契約変更に関するガイダンスが含まれている。ただし、いずれの収益認識フレームワークにも、契約変更の会計処理に関する一般的なガイダンスはない。

新基準においては、契約変更に関するガイダンスは顧客と締結されるすべての契約に適用されるため、工事契約や製造請負型契約以外の契約を締結している業種の企業にとって、また、工事契約や製造請負型契約を締結している業種であっても変更の種類によっては、実務が変更される結果となり得る。

一部の企業では、新たなガイダンスに従い契約変更を継続的に識別し、会計処理するために、新たなプロセスを開発し、それらのプロセスに対する適切な内部統制を整備する必要がある。

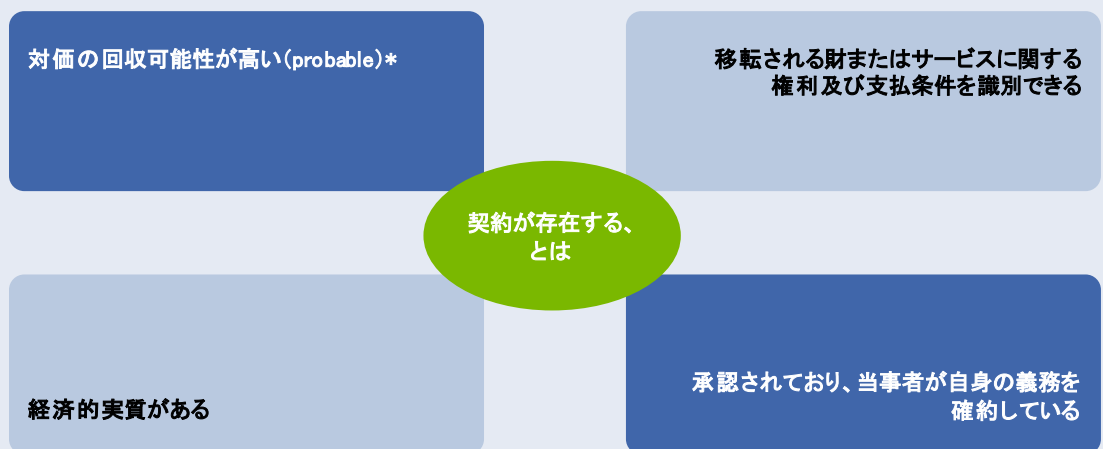
##### 強制可能性に焦点を当てて判定する

契約変更が存在するか否かを判定する際には、契約変更に伴い新たに創出されるかまたは変更される権利及び義務が強制可能か否かに焦点を当てる。この判定を行う際に、企業は契約条項や関連する法規制を含む関連性のあるすべての事実及び状況を考慮する。管轄地域によっては、また一部の契約変更においては、特に、契約の当事者間で契約の範囲または価格に関して争いがある場合に、判定に際して重要な判断が要求される場合がある。強制可能性に重大な不確実性がある場合には、契約の当事者が契約変更を承認していることを結論付けるために、書面による承認や法律の専門家による見解が必要な場合がある。

IAS 11.13-14

### 評価するための追加的な要件(回収可能性を含む)

契約変更に関する新基準のガイダンスでは、契約変更が承認されているか否かを企業が判定する際に、対価の回収可能性の評価が必要かについて明確にされていない。ただし、契約変更に関するガイダンスの目的、及び当該ガイダンスが契約変更により強制可能な権利及び義務が創出されるか否かに焦点を当てていることは、収益認識モデルのステップ1における契約の識別に関するガイダンスと整合している(3.1を参照)。契約の識別に関するガイダンスにおいては、契約が存在するか否かを判定する際に以下の要件が用いられている。これらの要件は契約変更が存在するか否かの判定にも役立つ。



\* 「probable」という文言の意味がIFRSとU.S. GAAPで異なるため、両者における閾値は異なることになる。

当事者が各自の義務を履行することを確約しているか否か、及び各自の契約上の権利を強制する意図を有するか否か、を判定する際には、以下の事項を考慮する。

- 顧客が契約変更に従って行動するかに関する不確実性に相応した契約条項及び条件が付されているか
- 過去に、類似する状況において行われた類似する契約変更において、顧客(または顧客層)が義務を履行しなかった経験があるか
- 過去に、類似する状況において、企業が類似する契約変更における自社の権利を顧客(または顧客層)に対して強制しないことを選択したことがあるか

### 契約上のクレームの会計処理に関するガイダンスは含まれていない

現行のU.S. GAAP及びIFRSには、工事契約におけるクレームに関する収益認識についてのガイダンスが含まれている。クレームとは、施工者が顧客またはその他の当事者から回収することを要求する、合意された契約価格を超過する金額(または当初の契約価格に含まれていない金額)をいう。クレームは、顧客に原因がある遅延、仕様や設計の誤謬、解約、契約の範囲と価格の両方について争いがあるかもしくは承認されていない注文変更、または予想されない追加的なコストを生じる他の理由により、生じる可能性がある。

新基準には、このようなクレームに関する具体的なガイダンスがないため、契約上のクレームは、契約変更に関するガイダンスを用いて評価することになる。基本契約や他の管理文書に、その契約におけるクレームの解決プロセスが記載されていたとしても、クレームに関連して契約変更が存在するか否かを判定するためには、法的な立場を詳細に理解すること(第三者からの法的助言を含む)が要求される場合がある。解決のための客観的なフレームワークが存在する場合(例:補償を受ける権利がある超過コストのリスト、及び価格リストまたは料金表が契約に含まれている場合)、この判定は比較的単純となり得る。反対に、単に解決のフレームワークが存在する

IFRS 15.BC39, BC81

のみである場合（例：訴訟ではなく調停により解決することのみが規定されている場合）は通常、そのクレームに法的強制力があるか否かを判定するために法的助言を得ることが企業にとって必要となる。契約上のクレームに伴う強制可能な権利が存在しない場合、契約変更は発生しておらず、承認が行われるか、または法的な強制力が確立するまで、追加的な契約について収益を認識しない。

契約変更が承認される前に発生したコストの会計処理は、コストの内容に依存する。状況によっては、それらのコストは発生時に費用処理するが、コストの発生が見込まれるものの取引価格がそれに応じて増加しない場合、不利な契約に関する引当金の認識が要求されるか否かについて検討することが必要となる場合がある（8.7を参照）。また別のケースで、契約変更が特定の予想される契約とみなされ、契約変更の承認前に発生したコスト（すなわち、契約前コスト）について、新基準の契約を履行するためのコストに関するガイダンスに基づき資産化するか否かを検討する場合がある（4.2を参照）。

## 現行のIFRSとの比較

### 新たなフレームワーク

IAS第11号には、工事契約におけるクレーム及び変更の会計処理に関して、以下のようなガイダンスが含まれている。

IAS 11.14

#### クレーム

クレームとは、契約価格に含まれない原価の補償として、顧客（またはその他の当事者）から回収することを企業が求める金額である。クレームは、以下のすべてを満たす場合にのみ契約収益に含める。

- 交渉が最終段階まで進んでいる。
- 顧客がクレームを受け入れる可能性が高い。
- 金額が信頼性をもって測定できる。

IAS 11.13

#### 変更

変更とは、実施すべき工事の範囲を変更する顧客からの指示をいう。変更は、以下の両方を満たす場合に契約収益に含める。

- 顧客が変更を承認する可能性が高い。
- 収益の金額が信頼性をもって測定できる。

これらのガイダンスは、新基準には引き継がれていない。工事契約におけるクレーム及び変更は、新基準の契約変更に関する一般的なガイダンスに従って会計処理する。

新基準の規定に従い、契約変更の認識、及び変動対価に関する一般的な規定を一部の契約変更に適用することにより、クレーム及び変更に関する現行のガイダンスと比較して、収益認識のタイミングが変わる可能性がある。新たなガイダンスにより収益認識が前倒しされるか、先送りされるかは、契約に固有の事実及び状況による。

## 5.2 契約変更の会計処理

### 新基準の規定

新基準では、契約変更から生じる権利及び義務を忠実に描写するために、追加の財またはサービスが区別できる契約変更については、将来に向かって会計処理を行い、追加の財またはサービスが区別できない契約変更については、累積的にキャッチアップしたベースで会計処理を行うこととしている。

IFRS 15.20

契約変更により以下の両方が生じる場合、当該契約変更を独立した契約として取り扱う(将来に向かった取扱い)。

- 区別できる財またはサービスを引き渡す約束(3.2.1を参照)
- 財またはサービスについての企業の独立販売価格に、契約特有の状況を適切に反映するための当該価格の調整を反映した対価の金額に相当する契約の価格の増額

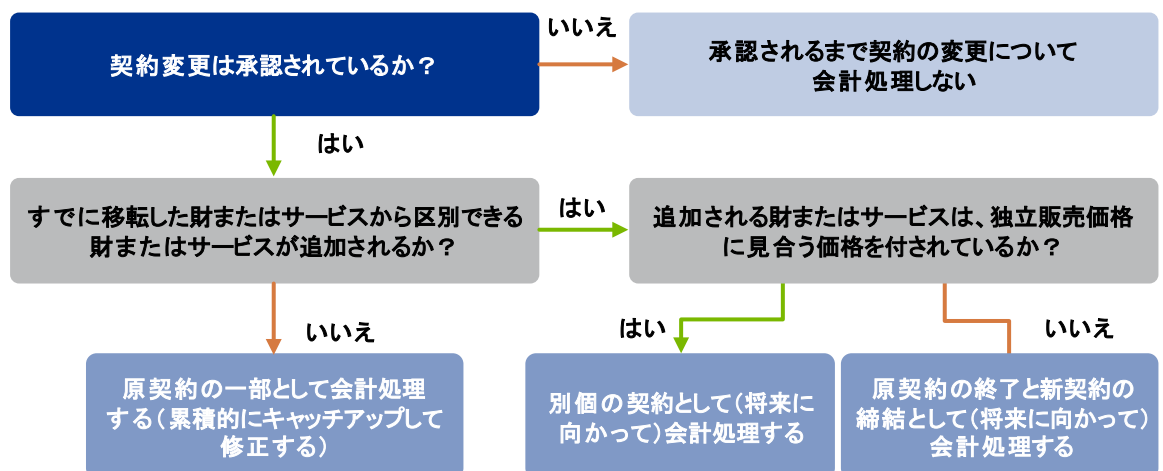
IFRS 15.21

これらの要件を満たさない場合、契約変更の会計処理は、変更後の契約に残存する財またはサービスが、契約変更日前に顧客に移転した財またはサービスと区別できるか否かに基づく。区別できる場合、企業は契約変更を、既存の契約を解約して新契約を締結したかのように会計処理する。この場合、企業は取引価格の変更を契約変更日以前に完全に、または部分的に充足されている履行義務には再配分しない。契約変更は将来に向かって会計処理し、残存する履行義務に配分される対価の金額は、以下の合計額となる。

- 対価のうち、当初の契約の取引価格の見積りには含まれているが、収益としては認識していなかったもの
- 契約変更によって約束した対価の増加または減少

契約の変更により区別できる財またはサービスが追加されていない場合、企業は契約変更を、追加の財またはサービスが当初の契約の一部であるかのように、当初の契約と結合させる方法で会計処理する(累積的キャッチアップ調整)。契約変更は、契約変更日における収益の増額または減額として認識する。

以下のフローチャートは、契約変更を将来に向かって会計処理するか、累積キャッチアップ調整を通じて会計処理するかを判定する際の主な判定事項について示している。



IFRS 15.90

契約変更後に取引価格が変動した場合、企業は取引価格の変動に関するガイダンスを適用する(3.4.3を参照)。

### 設例31 財またはサービスを追加するための契約変更

建設業を営むG社は、契約価格100,000千円で道路を建設する契約を顧客Mと締結した。この道路工事が行われている間に、M社は道路の一部の幅を広げ、2車線追加することを要請した。G社及び顧客M社は、契約価格を20,000千円増加させることに合意した。

この契約変更の会計処理方法を判定する際に、G社はまず、契約変更により区別できる財またはサービスが追加されるか否かを判定する必要がある。

- 道路の幅を広げることが、契約変更前の道路工事と区別できない場合は、契約変更日に部分的に充足される単一の履行義務の一部となり、進捗度の測定について累積キャッチアップ法を用いて更新する。
- 道路の幅を広げることが、契約変更前の道路工事から区別できる場合は、G社は契約価格の追加分である20,000千円が区別できる財の独立販売価格に相当するか否かを判定する必要がある。
  - － 20,000千円が独立販売価格を反映している場合、追加の2車線の工事は道路建設の当初の工事とは別個に会計処理する。その結果、この契約変更が追加の2車線を建設する別個の契約であるかのように将来に向かって会計処理することになる。
  - － 20,000千円が独立販売価格を反映していない場合、追加の2車線を建設する合意は、道路工事についての当初の合意と結合され、未認識の対価は、残余の履行義務に配分され、残余の履行義務が充足された時点で、または充足されるにしたがって、将来に向かって収益を認識する。

### KPMGの見解

#### 同種の契約変更について、異なるアプローチが適用される

新基準における適切な会計処理を判定するために、企業は、契約変更により区別できる財またはサービスが追加されるか否かを評価し、追加される場合には、それらの区別できる財またはサービスの価格がそれらの独立販売価格に相当するか否かを評価する必要がある。この判定は、契約及び契約変更に関する固有の事実及び条件により異なり、重要な判断が要求される。

工事契約またはプロジェクト型のサービス契約（例：評価レポートといった成果物が明確なサービス契約）を締結する企業は、契約変更を当初の契約と結合して会計処理する可能性が高い。他方、区別できる多数の製品の販売や、住宅に設置されたテレビやインターネットサービス、ハードウェアまたはソフトウェアの修繕維持サービスといった財またはサービスに関する契約の変更は、将来に向かって会計処理されることになる可能性が高い。

#### 単一の履行義務として取り扱われる一連の区別できる財またはサービスは、別個に検討する

単一の履行義務として取り扱われる一連の区別できる財またはサービスに、新基準における契約変更に関するガイダンスを適用する場合には、単一の履行義務ではなく、契約に含まれる区別できる財またはサービスを検討する。

#### 新たな契約と既存の契約との関係を考慮する必要がある

顧客との契約において履行義務の一部が未履行となっている場合に当該顧客と契約を締結する際には、当該契約が既存の契約の変更であるか否かを判定する必要があるが生じる可能性がある。

IFRS 15.BC115

## 現行のIFRSとの比較

### 現行実務と類似している

IAS 11.13-14

現行のIFRSには契約変更の会計処理に関する一般的なガイダンスはないが、IAS第11号には、契約上のクレーム及び変更の会計処理に関するガイダンスがある。クレームまたは変更の認識に際しては、工事の進捗度の測定または契約価格を改定する。IAS第11号では、企業が各報告日において累積的に契約ポジションを再評価することを基礎的なアプローチとしているため、IAS第11号では「累積的キャッチアップ」という文言は用いていないものの、実質的には累積キャッチアップ調整が行われる。

IAS 11.9

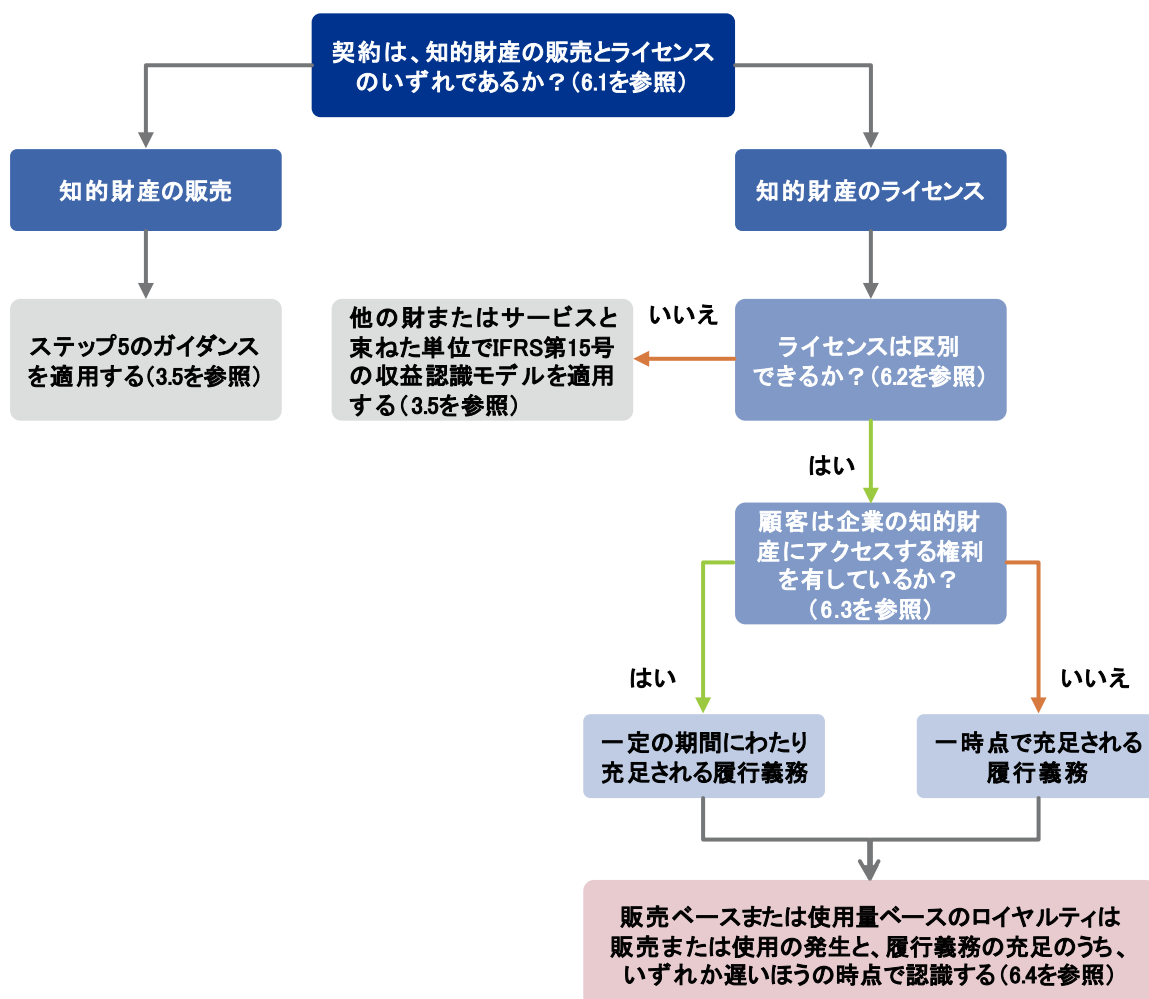
企業がIAS第11号において契約を結合するための要件を満たさない新規の工事契約を顧客と締結した場合は、新規の工事契約を別個の契約として会計処理する。新基準においては、契約変更により区別できる財またはサービスがその独立販売価格で追加される場合に、同様の会計処理が行われる。

## 6. ライセンス

### 概要

IFRS第15号には、区別できる知的財産のライセンスについて、収益を一時点で認識するか、または一定の期間にわたって認識するかの判定に関する適用指針が含まれている。ライセンスが、契約に含まれる他の約束された財またはサービスと区別できない場合には、ライセンスの適用指針を適用せず、ステップ5に定められた一般規定を適用する。ライセンスが、契約に含まれる他の約束された財またはサービスと区別できる場合には、企業は収益を一時点で認識するか、または一定の期間にわたって認識するか判定するために、ライセンスの性質を評価する。ただし、知的財産のライセンスに係る販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティについて例外規定が設けられている。

以下のフローチャートは、新基準において、収益認識モデルのステップ5を知的財産のライセンスに適用する際の手順を示したものである。



## 6.1 知的財産のライセンス

### 新基準の規定

IFRS 15.B52

ライセンスは、企業の知的財産に対する権利を顧客に与える。知的財産のライセンスの例として、以下のものが挙げられる。

- ソフトウェアおよび技術
- フランチャイズ
- 特許権及び商標権
- 動画、音楽及びテレビゲーム
- 化合物

### KPMGの見解

#### 知的財産のライセンスと販売は、会計処理が相違する

ライセンス契約により、ライセンス付与者は知的財産に対する権利を顧客に与えるとともに、当該権利を顧客に提供する義務を負う。一般的に、潜在的な知的財産の利用に関する、世界で通用する永続的で排他的な権利すべてに対する支配が移転する場合には、販売とみなされる。ライセンス付与者が知的財産の使用を制限する場合（例：地域、使用期間、適用の種類による使用制限）や、知的財産に対する実質的な権利が移転していない場合には、その移転は通常、ライセンス契約である。

取引が知的財産の販売である場合、新たな収益認識モデルのステップの適用対象となる。これには、変動対価に関するガイダンスが含まれ、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティについても、ステップ3における収益認識累計額の制限の適用を受ける。ライセンス取引から生じる収益の認識については、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの規定を含む、特定のガイダンスが設けられている（6.4を参照）。

#### 知的財産は定義されていない

「知的財産」という文言は新基準では定義されていない。一部のケースでは、契約に知的財産が含まれていることが明らかである（例：商標）。他方、契約に知的財産が含まれているかが明らかではなく、いずれに判定されるかにより会計処理が相違する場合もある。したがって、企業はライセンスに関するガイダンスを契約に適用するか否かを判定する際に、判断の行使が必要となる。

## 6.2 ライセンスが区別できるか否かの判定

### 新基準の規定

#### IFRS 15.B53

ライセンスを顧客に移転する契約には、約束したライセンスに加え、他の財またはサービスを引き渡す約束が含まれる場合がある。これらの約束は、契約に明記されている場合もあれば、企業の事業慣行により含意されている場合もある。

他の種類の契約と同様に、契約に、他の約束した財またはサービスに加えてライセンスを付与する約束が含まれている場合、企業は契約に含まれる個々の履行義務を識別するために、収益認識モデルのステップ2(3.2を参照)を適用する。これには、以下の判定が含まれる。

- 顧客がライセンスからの便益を、それ単独で、または容易に利用可能な他の資源と組み合わせて享受することができる。
- ライセンスが、契約に含まれる他の財またはサービスとは別個に識別できる。

#### IFRS 15.B54-B55

ライセンスが区別できない場合、企業は単一の履行義務について、結合された財またはサービスが顧客に移転した時点で、または移転するにしたがって、収益を認識する。ライセンスを含む履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを判定する際に、企業は収益認識モデルのステップ5を適用する(3.5を参照)。

#### IFRS 15.BC406

区別できないライセンスの例として、以下が挙げられる。

ライセンスの種類	例
有形資産の一部を構成し、その有形資産の機能にとって不可欠であるライセンス	車両の運転システムに組み込まれたソフトウェア
関連するサービスと組み合わせた場合にのみ、顧客が便益を享受できるライセンス	企業のインフラ基盤にアクセスすることによってのみ利用可能なオンライン保管サービスに関連するソフトウェア

ライセンスが他の約束された財またはサービスと区別でき、そのため別個の履行義務となる場合、ライセンスが顧客に一定の期間にわたり移転されるか、一時点で移転されるかを判定する際に、企業はライセンスにかかる適用指針の要件を適用する(6.3を参照)。

## KPMGの見解

## ライセンスが区別できるか否かを判定する際に、重要な判断が要求される

ライセンスが区別できるか否かの評価は、複雑となることが多く、契約に関連する特定の事実及び状況を考慮することが要求される。新基準には、特定の事例を評価する際に役立つ設例が含まれている。

設例及び業種	契約の種類	説明	見解
IFRS 15.IE49-58 設例11 テクノロジー	ソフトウェアのライセンス、導入サービス、及びまだ特定されていないソフトウェアのアップデート及び技術サポートを移転する契約	ソフトウェアが実質的にカスタマイズされるか、導入サービスの一環として修正されるかにより、履行義務の識別が相違する2つのケースが挙げられている。	ソフトウェア・ライセンスのカスタマイズまたは修正を伴う導入サービスにより、ライセンスが区別できないと結論付けられる場合がある。  導入サービスが重要なカスタマイズと修正のいずれであるかを判定する際には、重要な判断が要求される。
IFRS 15.IE278-280 設例55 テクノロジー	財の設計及び製造プロセスに関連する知的財産のライセンス契約	契約により顧客は、新たな設計または製造プロセスについてアップデートを受ける。  このアップデートは、顧客がライセンスを使用するために不可欠であり、企業はアップデートを別個に販売しておらず、顧客には、アップデートを除いてライセンスのみを購入する選択肢はない。  この設例では、ライセンスとアップデートの相互関連性が高く、そのため、ライセンスを付与する約束は区別できないと結論付けている。	この事例、分析及び結果を、実務においてどのようなテクノロジーに適用できるのかについては、見解が相違し得る。
IFRS 15.IE281-288 設例56 製薬	成熟製品である承認された医薬品の特許権についてのライセンスを付与し、顧客のためにその医薬品を製造する契約	製造プロセスが独自の特殊なものであるか否か、ライセンスを別個に購入できるか否か、及び他の企業もその医薬品を製造できるか否かにより、履行義務の識別が相違する2つのケースが挙げられている。	他の企業も製造サービスを提供することにより、顧客がライセンス単独で便益を享受できることが示唆される。

これらの設例により、サービスと知的財産が高度に相互依存しているか、または相互関連性が高いか否かの判定が困難であることが強調されている。例えば、企業はテレビゲームのライセンスを付与し、単独では販売されない追加的なオンライン・サービスを提供する場合がある。この場合には、企業はそのサービスとテレビゲームとが相互にどの程度関連しているかを判定することが必要となる。契約が全体として単一の履行義務となる場合もあるが、追加のオンライン・サービスがなくてもテレビゲームを単独で利用できる場合には、それらは別個の履行義務となる場合がある。

IFRS 15.BC406–407

#### ライセンスが、顧客に移転する財またはサービスの主要な構成要素となる場合がある

ライセンスが区別できない場合、顧客に移転する結合された財またはサービスの主要な構成要素がライセンスである場合があると両ボードは考えている。移転するアウトプットがライセンスである場合、またはライセンスが区別できる場合、企業はライセンスの性質を、新基準の適用指針に基づき評価する。ただし、「主要な」という文言は新基準には定義されていないため、実務での適用方法に関して見解が分かれる可能性がある。TRGは、2014年7月の第1回の会議において、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティのこの概念について討議した。詳細な説明については6.4を参照。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 現行の実務と類似する

IAS 11.7–10, IAS 18.13

現行のIFRSには、知的財産のライセンスを契約の他の構成要素と区分することに関するガイダンスはない。知的財産の権利の移転を伴う取引は、他の収益稼得取引に適用される、契約の結合及び分割、並びに契約に含まれる別個の構成要素の識別に関する一般ガイダンスの対象となる。

3.2の説明のとおり、区別できる財またはサービスの識別に関する新基準のガイダンスは、現行のIFRSにおける別個の構成要素の識別に関するガイダンスよりも、詳細であり、規範的である。したがって、契約に含まれる他の財またはサービスからライセンスの構成要素を別箇に区分することが、より一貫して行われるようになると考えられる。

## 6.3 区別できるライセンスの性質の判定

#### 新基準の規定

IFRS 15.B56

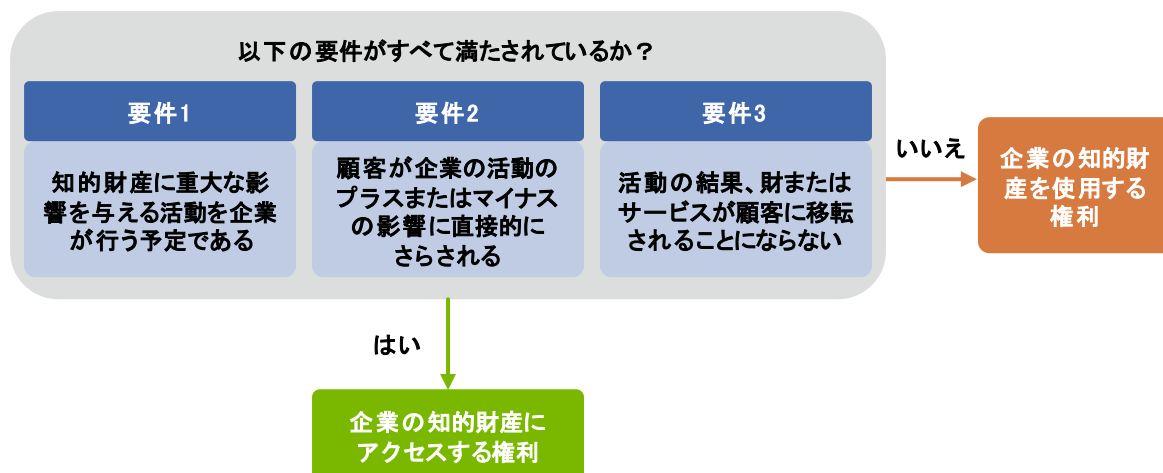
知的財産のライセンスが区別できる場合は、別個の履行義務として取り扱い、企業は、一定の要件を適用して、ライセンスが以下のいずれの権利を提供するかを判定する。

- 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
- 一時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

IFRS 15.B57

企業はライセンスの性質を判定する際に、企業が知的財産への関与を継続し、顧客が権利を有する知的財産に重大な影響を与える活動を行うか否かを検討する。ライセンスが付与され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場合、企業は知的財産への関与を継続していないと結論付けられる。この判定を行う際に、企業は3つの要件を検討する。これらの3つの要件がすべて満たされる場合、企業の約束の性質は、企業の知的財産にアクセスする権利を顧客に提供するものとなる。

IFRS 15.B58



IFRS 15.B59

知的財産に重大な影響を与える活動を企業が行うことを、顧客が合理的に期待しているか否かを判定する際に、企業は自社のビジネス慣行、公表した方針、具体的な声明、及び企業と顧客との間における共通した経済的利害の有無を考慮しなければならない。

IFRS 15.B62

上述の要件を適用する際に、以下の要因は考慮しない。

- 時期、地域またはライセンスの用途の制限
- 知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を維持し防御することについてライセンス付与者が行う保証

IFRS 15.B60

ライセンスの性質が、企業の知的財産にアクセスする権利である場合は、一定の期間にわたって充足される履行義務である。一定の期間にわたる移転のパターンを判定する際には、収益認識モデルのステップ5のガイダンスを適用する(3.5.3を参照)。

IFRS 15.B61

ライセンスが企業の知的財産を使用する権利を表す場合、当該ライセンスは、企業がライセンスの支配を顧客に移転する一時点で充足される履行義務である。支配がいつ移転するのかを評価する際には、収益認識モデルのステップ5のガイダンスを用いる(3.5.4を参照)。ただし、企業が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は、顧客が知的財産を使用して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。

### 設例32 ライセンスの性質の評価

ソフトウェア企業Xは、ソフトウェア・アプリケーションのライセンスを顧客Yに付与する。この契約においては、ソフトウェアのコードと機能は、ライセンス期間にわたってYが保存し維持するため、ライセンス期間にわたって変更されることはない。X社は定期的にアップデートまたはアップグレードを公表し、Yはそれらをインストールすることを選択できる。さらに、アップデートまたはアップグレードを提供する際のX社の活動は、約束した財またはサービスをYに移転するものであり(すなわち、利用可能なアップグレードが行われたならば、行われた時点で移転するものであり)、Yに付与されたライセンスの性質を判定する際には考慮されない。この設例では、X社の活動により現行のライセンスにおけるYの知的財産は変更されず、また、X社の活動により約束した財またはサービスが移転されるため、このソフトウェアのライセンスは知的財産を使用する権利を表わす。

## KPMGの見解

**一部の要因は、ライセンスの性質を左右しないとみなされる**

IFRS 15.BC411

両ボードは、排他的な権利、時期に関連する制限、及び支払期間の延長に関連するライセンス契約の条項は、知的財産のライセンスが一時点で充足されるのか、一定の期間にわたって充足されるのかに関する評価に直接影響を与えないと考えている。

**フランチャイズのライセンスがアクセスする権利を付与する場合がある**

IFRS 15.IE289-296

新基準においては、フランチャイズ権により知的財産にアクセスする権利が付与されるとの結論に至る場合があると考えられている。これは、フランチャイズ権が、商標を維持構築するフランチャイザーの活動にある程度影響されるのが通常であるためである。例えば、フランチャイザーは通常、顧客の嗜好の変化を分析し、顧客が権利を有する知的財産に変化をもたらす活動（例：製品の改良）を行っている。新基準の設例57では、10年間のフランチャイズのライセンスについて、ライセンス期間にわたって知的財産へのアクセスを提供すると結論付けられる例を示している。

**ライセンス付与者の継続的な活動が、顧客に対しライセンスが付与された知的財産に影響を与えるか否かの判定は著しく複雑となり、判断を要する**

新基準においては、ライセンス付与者の継続的な活動が、顧客に対してライセンスが付与された知的財産に重大な影響を与えるか否かを評価するが、その評価は複雑であり、個々の事実及び状況の評価するのに、重大な判断が要求される。

この評価は、エンターテインメント及びメディアの業種で、特に困難となり得る。例えば、以下のような疑問が生じる状況においては、評価が複雑となり、重大な判断が要求され得る。

- テレビシリーズの次のシーズンを制作する継続的な努力は、完了したシーズンに関連する知的財産のライセンスに、プラスまたはマイナスの重大な影響を与え得る活動とみなされるか

TRGが2014年7月に開催した最初の会議における討議では、この要件をどのように評価すべきかに関して見解が分かれた。TRGに対し、この論点を今後の会議で検討することが求められる可能性がある。

**ライセンス付与者は活動を行うためにかかるコスト及び労力を検討するか？**

IFRS 15.BC409

要件2は、ライセンス付与者の活動の影響に顧客がさらされているかの検討を求めており、企業が要件1で示されている重大な活動を行っているのみでは十分ではないということを強調している。つまり、顧客が、企業によるこれらの活動の影響に直接的にさらされていることも要求されている。活動による影響に顧客がさらされていない場合には、企業は単に自社の資産を変化させているだけであり、将来ライセンスを提供する企業の能力に影響を与える可能性があるとしても、ライセンスにより何が顧客に提供されるのか、及び顧客が何を支配するののかの判定には影響を与えない。要件2が企業と顧客の間で共有されるリスクに焦点を当てているため、要件1の焦点が、活動により生じる知的財産の変化により決定されるのか、あるいは単に顧客にとっての価値の変化により決定されるのか、という疑問が生じる。

IFRS 15.IE297-302

新基準の設例58では、この判定を行う際に、企業の継続的な活動に係るコスト及び労力の大きさではなく、すでに顧客にライセンスを付与した知的財産に企業の活動が直接的に影響を与えるか(例:すでにライセンスを付与した漫画のキャラクターのアップデート)に焦点を当てるべきとする例を示している。同様に、先ほど例示した、完了したドラマシリーズのライセンスを付与すると同時に、次のシーズンの制作に取り掛かるメディア企業についての評価は、単に次のシーズンの制作に伴うコストまたは労力により行うのではなく、すでにライセンスを付与したシーズンに関連する知的財産に、次のシーズンの制作が影響を与えるかに焦点を当てる。

### 現行のIFRSとの比較

#### ライセンスから生じる収益認識のパターンが変更される可能性がある

現行のIFRSにおいては、ライセンス料及びロイヤリティは契約の実質に基づき認識するとされている。

新基準における一定の期間にわたる認識と同様に、ライセンス料及びロイヤリティを契約期間にわたって認識する場合がある。例えば、フランチャイズ権の継続的な使用に課される手数料は、その権利の使用に当たって認識する場合がある。IAS第18号では、ライセンス料及びロイヤリティを契約期間にわたり実務上定額法で認識できる場合の例として、ある技術を一定期間利用する権利を挙げている。

また、知的財産を使用する権利の移転が実質的に販売である場合は、新基準における一時点での認識と同様に、企業は財の販売に関する要件が満たされた時点で収益を認識する。企業が固定使用料で権利を付与し、企業に履行すべき義務が残っておらず、またライセンスを付与された者がその権利を自由に活用できる場合がこれに該当する。これに関してIA第18号は、2つの例を示している。

- 企業が引渡し後に何ら義務を負わない、ソフトウェアの使用に関するライセンス契約
- 企業が配給者を支配せず、かつ将来の興行収入の持分を有していない、映画フィルムを市場で配給する権利

これらの結果は、新基準における一定の期間にわたる認識及び一時点における認識と類似しているが、新基準においては、ライセンスの性質を評価するために、個々の区別できるライセンスについて見直す必要がある。この判定の結果により、収益認識が現行実務よりも前倒しされるか、先送りされる可能性がある。

## 6.4 販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ

### 新基準の規定

IFRS 15.B63

知的財産のライセンスに帰属する販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティについて、以下のいずれか遅いほうの時点でその金額を認識する。

- その後の販売または使用が発生した
- 販売ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの一部または全部が配分されている履行義務が充足(または部分的に充足)された

## KPMGの見解

### 販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定により、様々な種類のライセンスの会計処理が整合したものとなる

販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定の実務への主な影響として、2種類のライセンス間の区分の重要性が低くなり得ることが挙げられる。特に、ライセンスの対価が販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティのみで構成されている場合は、ライセンスが一定の期間にわたって充足される履行義務であるのか、一時点で充足される履行義務であるのかに関係なく、同一のパターンで収益を認識する可能性が高い。

### 販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定がどのような場合に適用できるか否かは、不明確である

知的財産のライセンスは、以下のように、他の財またはサービスと組み合わせられ、対価は、契約に含まれるすべての財またはサービスに関する販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの形式をとることが多い。

- ソフトウェアのライセンスは通常、販売後の顧客サポート・サービスやその他のサービス（例：ホスティング・サービス、実装サービス）またはハードウェアと一緒に販売される。その場合、対価は区分されず、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの形式をとることが多い。
- フランチャイズのライセンスは通常、コンサルティングや研修サービス、または設備と一緒に販売される。その場合、継続的な対価は販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの形式をとることが多い。
- バイオテクノロジー及び製薬のライセンスは通常、研究開発サービス及び（または）顧客のために薬品を製造する約束と一緒に販売されることが多い。その場合、対価は区分されず、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの形式をとることが多い。
- デジタル・メディアのライセンスは通常、対価は区分されず、販売ベースのロイヤルティの形式をとることが多い。

TRGは、2014年7月の第1回の会議で、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外規定の適用の可否に関する3つの代替的な見解について討議した。

見解	説明
A	例外規定は、たとえロイヤルティがライセンス以外の別の財またはサービスにも関連している場合であっても、すべてのライセンス取引に適用される。
B	例外規定は、ロイヤルティがライセンスだけに関連し、そのライセンスが独立した履行義務である場合にのみ適用される。
C	例外規定は、ロイヤルティが以下のいずれかに関連する場合に適用される。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 知的財産のライセンスのみ</li> <li>● ライセンスと、1つまたは複数のライセンス以外の財またはサービス（ただし、ライセンスが主たる構成要素である）</li> </ul>

さらに、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティがライセンスのみに関連しない場合、またはライセンスが主たる構成要素ではない場合、例外規定の適用要件を満たす部分と満たさない部分とにロイヤルティを配分する必要があるか否かに関して、見解が分かれた。

IFRS 15.IE292-293

新基準の設例57では、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティを、収益認識モデルのステップ4に関するガイダンスを用いて(3.4を参照)、契約に含まれる履行義務間で配分するケースが示されている。

#### どのような支払いについて、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定を適用できるか

どのような種類の支払いについて、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定を適用できるかが不明確である場合がある。例えば、製薬業においては契約に、薬品に関する知的財産のライセンスと研究開発サービスの実施義務が含まれており、手数料の重要な部分が、薬品の規制にもとづく承認等のマイルストーンの達成を条件としていることが多い。企業は、マイルストーンの達成を条件とする手数料に、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定を適用できるか否かを、上記の見解の相違を考慮して判定する必要がある。

ソフトウェア企業では、顧客の使用により支払いが変動するか、または使用者のまとまりに応じて支払いが定額となる取決めを締結する場合がある。例えば、ユーザー1人当たりのロイヤルティは、ユーザーが1,000人までの場合は一人当たり10千円であるが、ユーザーが1,001人から2,000人の場合は8千円となるケースや、ユーザーが1,000人までの場合は10,000千円の固定金額であり、1,001人から2,000人の場合は19,000千円に増加するケースがある。使用量ベースの例外規定がこれらのケースに適用するよう意図されているかについては、見解が相違すると考えられる。

#### 現行のIFRSとの比較

IAS 18.IE20

現行のIFRSにおいては、ライセンス料またはロイヤルティを受領するか否かが将来の事象に依存する場合、企業はライセンス料またはロイヤルティを受領する可能性が高くなったときにのみ収益を認識する。これは通常、ライセンス料またはロイヤルティの支払いのトリガーとなる将来の事象が発生した時点である。

多くのケースで、新基準の販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定に従った場合の会計処理は、現行のIFRSと同一となる。ただし、新基準では、販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティは、販売または使用が発生する可能性が高い場合であっても、販売や使用が発生するまで認識することを禁じられている。したがって、現在、売上または使用が発生する前に販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティを認識している企業は、新基準においては収益の認識が遅くなる。

先述のKPMGの見解で示しているとおり、新基準の販売ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定がどのような場合に適用できるかは、必ずしも明確であるとはいえない。将来の事象を条件とするすべてのライセンス料またはロイヤルティに広く適用されている現行のIFRSでは、通常、このような問題はなかった。

## 7. 企業の通常の活動の一部ではない非金融資産の売却または移転

### 概要

新基準の一部の規定は、企業の通常の活動のアウトプットではない(すなわち、顧客との取引ではない)無形資産、有形固定資産といった、非金融資産の売却または移転に適用される。新基準のガイダンスはコンバージェンスされているが、IFRSとU.S. GAAPとで、一部の非金融資産の売却または移転に関する会計処理(認識の中止に関するガイダンスをどのような場合に適用するかの評価を含む)が、引き続き相違する。

### 7.1 一般規定

#### 新基準の規定

IAS 16, IAS 38, IAS 40

企業の通常の活動の一部ではない非金融資産の売却または移転を行う場合、新基準の支配の移転に関するガイダンス(3.5.1を参照)を用いて、資産の支配が受手に移転した時点で資産の認識を中止する。

結果として生じる利得または損失は、新基準に従い(収益認識モデルのステップ3のガイダンスを用いて)測定される取引価格と、資産の帳簿価額との差異である。取引価格(及びその後の取引価格の変動)を算定する際に、企業は変動対価の測定に関するガイダンス(収益認識累計額の制限、重大な財務要素の有無、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価に関するガイダンスを含む(3.3を参照))を検討する。

結果として生じる利得または損失は、収益として表示しない。また、利得または損失のその後の調整(例:変動対価の測定結果の変動によるもの)も同様に、収益として表示しない。

#### KPMGの見解

##### 何が「通常の活動」であるかの決定には、判断が要求される

IFRS 15.BC53

新基準においては、「顧客」は企業の通常の活動のアウトプットである財また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ている。「通常の活動」が定義されていないため、移転された資産が企業の通常の活動のアウトプットであるのか否かを判定する際に判断が要求される場合がある。「通常の活動」がFASBの概念基準書及びIASBの財務報告に関する概念フレームワークにおいて現在どのように解釈されているかを検討することも考えられる。

多くのケースで、非金融資産の分類(例えば、有形資産を購入する企業は、その資産を有形固定資産と棚卸資産のいずれに分類するかを当初認識時に判定する)により、この判定に関する情報が得られる。通常、有形固定資産に区分される項目の販売または移転は、収益の外で表示する利得または損失となり、棚卸資産の販売または移転は、収益として認識される。

##### 売却目的で保有する非流動の非金融資産については、新基準における対価が公正価値と相違するために、その支配の移転時に利得または損失が認識される結果となる場合がある

IFRS 5

非流動の非金融資産の帳簿価額が(継続的な使用ではなく)主に売却を通じて回収されると見込まれる場合で、特定の要件を満たす場合は、当該資産を売却目的保有に分類する。

新基準は、売却目的保有の非流動資産に適用される、測定及び表示に関する現行のガイダンスを改訂していない。このガイダンスにおいては、売却目的保有の資産は、売却コスト控除後の公正価値と帳簿価額のうち、いずれか低い金額で測定するが、これは新基準に従い算定される取引価格の見積りと相違する場合がある。これらの売却または移転に、新基準において制限される変動対価が含まれる場合、制限適用の結果として認識できる取引価格が公正価値よりも低い可能性がある。これにより、取引価格のその後の修正を通じて帳簿価額が回収可能となる場合であっても、資産の支配が相手方に移転した時点で損失を認識することになる可能性がある。このような場合、企業は将来における潜在的な損失の認識に関する警告的な開示を早期に行うことが有用な場合がある。

#### 不動産の顧客及び顧客以外の当事者への販売の会計処理に、大きな相違は生じない

企業はこのガイダンスを、顧客と顧客以外の当事者の両方についての取引価格の測定に適用する。このため、不動産の通常の（顧客への）販売と通常ではない（顧客以外の当事者への）販売との間で生じる会計処理の相違は、通常、包括利益計算書上の表示に限定される（収益及び売上原価か、利得または損失か）。

資産の支配が移転するまでは、現行のIFRSとU.S. GAAPのガイダンスを資産の当初認識、測定及び表示に引き続き適用する。

IAS 16, IAS 40

## 7.2 IFRSにおける適用

### 新基準の規定

IAS 16, IAS 38, IAS 40

IFRS第15号においては、測定及び認識の中止に関するガイダンスが、以下を含む企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産の移転に適用される。

- IAS第16号の適用範囲に含まれる有形固定資産
- IAS第38号の適用範囲に含まれる無形資産
- IAS第40号の適用範囲に含まれる投資不動産

IFRS 10, IAS 28

子会社または関連会社の売却または移転に係る利得または損失を算定する際には、企業は引き続き、IFRS第10号とIAS第28号をそれぞれ参照する。

#### 設例33 単一の不動産しか所有していない不動産企業の売却

IFRS 3, IFRS 10, IAS 40

コンサルティング企業Xは、顧客Yに共同住宅建物を売却することを決定した。X社は、保有資産が当該建物のみである100%保有子会社を通じてこの建物を所有している。この取引は通常のコンサルティング活動の範囲外である。所有権は契約締結時にY社に移転し、X社は（リースバック、不動産管理サービス、売手が提供する融資等を通じて）この不動産への関与を継続しない。

契約対価には締結時に支払われる固定金額と、商業不動産への転用の承認が得られることを条件とした5%の上乗せが含まれる。X社は承認を得る努力が実る可能性は50%と考えている。

IFRSにおいては、この集合住宅建物は子会社の資産であるため、X社はIFRS第10号の連結の中止に関するガイダンスを適用する。

U.S. GAAPにおいてこの設例の子会社が実質的に非金融資産とみなされる場合、U.S. GAAPとIFRSとで会計処理が相違する可能性がある。IFRSにおいては、売手は連結の中止に関するガイダンスに従い、契約対価を公正価値で測定する。U.S. GAAPにおいては、子会社が実質的に非金融資産である場合、売手は新基準を適用し、変動対価は収益認識累計額の制限の対象となる。

#### KPMGの見解

##### 事業に該当する非金融資産のグループの移転に新基準を適用する場合、会計処理が変更される可能性がある

IFRS 10.25

事業に該当し、子会社の所有ではない非金融資産のグループの売却に係る利得または損失の算定方法は、IFRSでは明確に示されていない。連結の中止に関するガイダンスとIAS第18号のいずれにおいても、対価は公正価値で測定されるため、現在企業がいずれを適用しているかは明確ではない。ただし、新基準においては、企業は取引価格に関するガイダンスを適用するため、このアプローチは変更される可能性がある（すなわち、変動対価は制限の対象となり、公正価値よりも低い価額で測定される可能性がある）。

##### U.S. GAAPと異なり、実質的な非金融資産の概念がない

新基準に伴うIFRSの改訂では、実質的な非金融資産に言及されていない。したがって、U.S. GAAPと異なり、連結の中止に関するガイダンスを子会社に適用し、企業は資産が実質的な非金融資産であるか否かを評価しない。そのため、IFRSとU.S. GAAPとで、類似する取引について会計処理が相違する結果となり得る。

##### 特定の要件を満たす場合、棚卸資産に振り替えられる可能性は引き続きある

IAS 16.68A, IAS 40.58

企業が有形固定資産または投資不動産を売却または移転する場合は、処分時に収益と別個に利得または損失を認識する。ただし、以下のような限定された状況においては、項目が売却前に棚卸資産に振り替えられる可能性が引き続き残っている。この場合、企業は処分時に収益を認識することになる。

- 第三者へのリース目的で保有する有形固定資産を、企業の通常の活動の過程で定期的に販売している企業は、それらの資産のリースが終了し、売却目的の保有が開始された時に、棚卸資産に振り替える。
- 売却を視野に入れた開発の開始により保有目的の変更が裏付けられる場合、投資不動産を棚卸資産に振り替える。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 認識が中止される時期の変更

IAS 16, IAS 18.14,  
IAS 38, IAS 40

現行のIFRSにおいては、企業が有形固定資産、無形資産、または投資不動産を売却または移転する場合、IAS第18号の財の売却を認識するための要件を適用することにより、処分日を決定する（すなわち、処分日を識別するためにリスク及び経済価値に基づくテストを適用する）。新基準が支配に基づくモデルに変更されたことにより、リスク及び経済価値の移転日が支配の移転日と相違する場合には、処分日が変更される可能性がある。対価に支払いの繰延や変動性が含まれ、その変動性を通じてリスク及び経済価値を企業が引き続き有しているケースがこれに該当する。

また、不動産の売却の法的プロセスに複数の段階が含まれる管轄地域では、支配がいつ移転するのかを評価することが必要となる。例えば、一部の管轄地域では、企業及び相手先はまず、不動産の売買を確約し、取引価格を定めるが、相手先はそれよりも後になるまで（例えば、対価の一部または全部が支払われる時点まで）不動産を物理的に占有しない。そのような場合、リスク及び経済価値に基づく分析による処分日は、支配に基づく分析による処分日と相違する可能性がある。

**処分時の利得または損失の変動**

現行のIFRSにおいては、企業が有形固定資産、無形資産または投資不動産を売却または移転する場合、受け取った（または受け取ることができる）対価を公正価値で測定する。新基準においては、企業は（変動対価及び収益認識累計額の制限を含む）取引価格に関するガイダンスを適用する。これにより、対価が当初はより低い金額で測定され、利得が同額だけ減少することになる場合がある（特に、収益認識累計額の制限が適用される場合）。極端なケースでは、対価の公正価値が処分直前の資産の帳簿価額を超過する場合であっても、処分損失を認識する場合がある。

## 8. その他の論点

### 8.1 返品権付きの販売

#### 概要

新基準においては、企業が返品権付きの販売を行った場合、変動対価及び収益認識累計額の制限に関する収益認識モデルのステップ3のガイダンス(3.3を参照)を適用して、企業が権利を得ると見込んでいる金額で収益を認識する。また、企業は返金負債及び返品されると見込まれる財またはサービスに関する資産を認識する。

#### 新基準の規定

IFRS 15.B20

顧客が以下のいずれかの権利を有する場合、企業は返品権付きの販売に関する会計ガイダンスを適用する。

- 支払った対価の全額または一部の返金
- 企業に対して支払義務を負っているかまたは負う予定の金額に適用することができる値引き
- 別の製品への交換(同じ種類、品質、状態、及び価格の別の製品と交換する場合(すなわち、交換)を除く)

IFRS 15.B21-B22

製品の返品に加えて、このガイダンスは返金の対象となるサービスの提供にも適用される。企業は返金を行う義務を履行義務として会計処理しない。

IFRS 15.B26-B27

このガイダンスは、以下の取引には適用されない。

- 顧客がある製品を同じ種類、品質、状態、及び価格の別の製品と交換すること
- 欠陥のある製品を返品または交換すること(これらは製品保証に関するガイダンスに基づき評価する)(8.2を参照)

IFRS 15.B21, B23, B25

企業が返品権付きの販売を行う場合は、以下のように当初認識する。

項目	測定
収益	取引価格の総額から、変動対価の見積り及び収益認識累計額の制限に関するガイダンスを用いて算定した予測される返品水準について控除して測定する
返金負債	予測される返品水準で測定する(すなわち、受け取った(または受け取る)金額と上記により測定した収益との差額)
資産	返品されると見込まれる製品の帳簿価額から予測される回収コストを控除して測定する
販売した財の原価	販売した製品の帳簿価額から上記により測定した資産の金額を控除して測定する
棚卸資産の減額	顧客に移転した製品の帳簿価額で測定する

## IFRS 15.B24-B25

企業は毎報告日に、返金金額についての予想の変更にに基づき、返金負債及び資産の測定を見直す。企業は調整額を以下のように認識する。

- 返金負債の調整を収益として認識
- 資産の調整を費用として認識

#### 設例34 返品権付きの販売

小売業者Bは100個の製品を1個当たり100千円の価格で販売し、10,000千円の支払いを受け取る。販売契約上、顧客は損傷のない製品を30日以内に返品し、現金で全額の返金を受けることが認められている。1個当たりの製品の原価は60千円である。B社は3個の製品が返品され、その後の見積りの変動により重大な収益の戻入は生じないと予測している。

B社は、製品を回収するコストは重要ではなく、回収された製品は利益を上乗せして再販できると予測している。

B社は、3個の製品が返品されるという予測を反映させるため、製品の顧客への移転時に以下の仕訳を行う。

(単位:千円)

	借方	貸方
<b>返品されると予想される製品に関する収益を控除して販売を認識する</b>		
現金	10,000	
返金負債		300 <sup>(a)</sup>
収益		9,700
<b>売上原価及び顧客から製品を回収する権利を認識する</b>		
資産	180 <sup>(b)</sup>	
売上原価	5,820	
棚卸資産		6,000

注:

(a)  $100 \times 3$  (返品されると見込まれる製品の価格)

(b)  $60 \times 3$  (返品されると見込まれる製品の原価)

## KPMGの見解

### 見積方法は変更されるが、最終的な結論は多くのケースで概ね類似する

IAS 18.16, 17, IE2(b)

現行のIFRS及びU.S. GAAPにおいては、企業は合理的に見積ることができる場合に、返品が予想される製品について引当金を計上する。合理的に見積ることができない場合は、返品期間が終了するか、または合理的に見積ることができるようになるまで、収益は認識されない。

予想される返品水準について収益を調整し、返金負債を認識する新基準のアプローチは、現行のガイダンスと概ね類似している。ただし、収益の見積りに関する詳細な方法論が相違する場合がある。新基準においては収益がゼロに制限される可能性があるとはいえ、ほとんどの企業で、ゼロよりも大きい金額で対価を認識することを裏付けるための十分な情報が入手できる可能性が高い。

### 純額表示が認められなくなる

新基準においては、返金負債は、返金負債と回収する権利に係る資産との総額で表示する。したがって、現在、返品に係る引当金を純額で表示している企業では、実務が変更されることになる。

### 返品権付きの販売の会計処理はポートフォリオ・レベルの見積りに依存する

新基準は通常、個々の契約に適用される。以下のようなケースでは、返品権付きの販売に関する新基準の規定を個々の契約レベルで適用するのが困難となる場合がある。

- 特定の単一の契約において移転する財またはサービスが返品されるか否かが不明である。
- しかし、企業はポートフォリオ・レベルでは返品の証拠を有する。

IFRS 15.IE110-115

新基準には、返品権付きの100個の販売から構成されるポートフォリオの取引価格の算定方法を例示する設例がある。この設例では、契約がポートフォリオ・レベルで会計処理する要件を満たすと結論付け、返品を見積るために期待値アプローチを用いてポートフォリオの取引価格を算定している。ポートフォリオ・アプローチについては、2.3を参照。

## 8.2 製品保証

### 概要

新基準においては、以下のいずれかを満たす場合、企業は製品保証または製品保証の一部を履行義務として会計処理する。

- 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。
- 製品保証の一部として追加的なサービスが提供される。

それ以外の場合は、製品保証は引き続き、現行のガイダンスに従って会計処理する。

### 新基準の規定

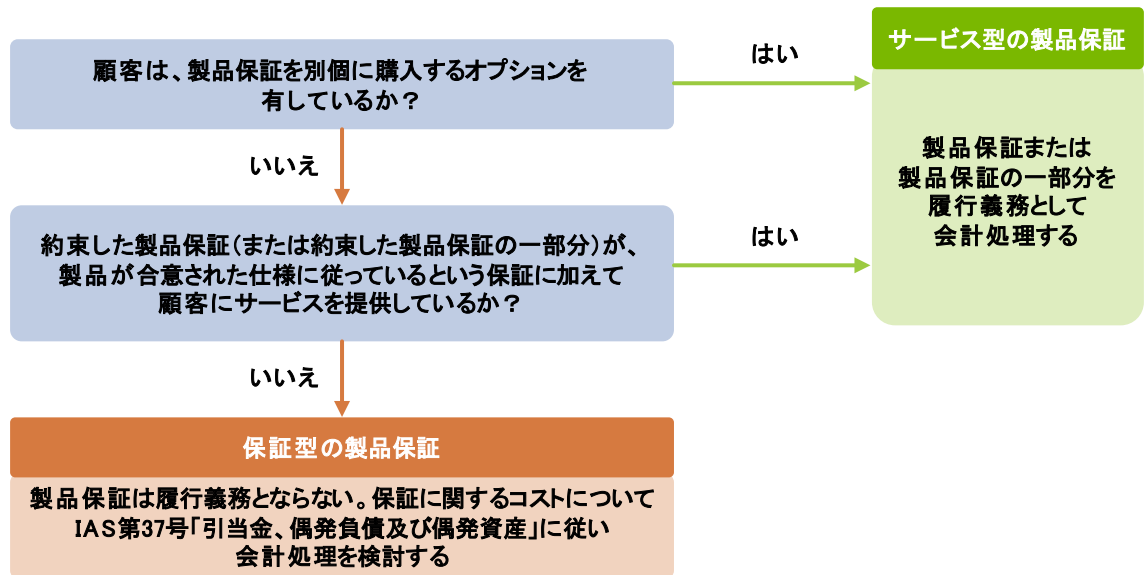
IFRS 15.B29

新基準のもとでは、顧客が財またはサービスを製品保証付きで購入することも製品保証なしで購入することも選択できる場合、製品保証は履行義務と考えられる。

IFRS 15.B29–B30, IAS 37

製品保証が別個に販売されない場合であっても、製品保証（または製品保証の一部分）が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供している場合は、履行義務となる。製品が合意された仕様に従っているという保証のみを提供する製品保証は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。

企業は製品保証の種類を以下のように区分する。



IFRS 15.B31

保証により顧客に追加的なサービスが提供されるか否かを判定する際に、企業は以下のような要因を検討する。

- 製品保証が法律で要求されているか否か：  
そのような規定は通常、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であるため。
- 保証対象期間の長さ：  
対象期間が長いほど、企業が欠陥製品からの保護だけでなく、サービスを提供している可能性が高い。
- 企業が履行を約束している作業の内容

IFRS 15.B29

製品保証または製品保証の一部が、履行義務とみなされる場合、企業は、収益認識モデルのステップ4の規定を適用して（3.4を参照）、取引価格の一部をサービスの履行義務に配分する。

IFRS 15.B32

企業が保証の要素とサービスの要素の両方を含む製品保証を提供し、企業がそれらを合理的に別個に会計処理できない場合は、両方の製品保証をまとめて単一の履行義務として会計処理する。

IFRS 15.B33, IAS 37

製品が損害を生じさせた場合に補償金や損害賠償を支払うことが法規制で定められている場合、当該企業の義務はIFRS第15号の履行義務ではなく、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。

### 設例35 製品保証が付された製品の販売

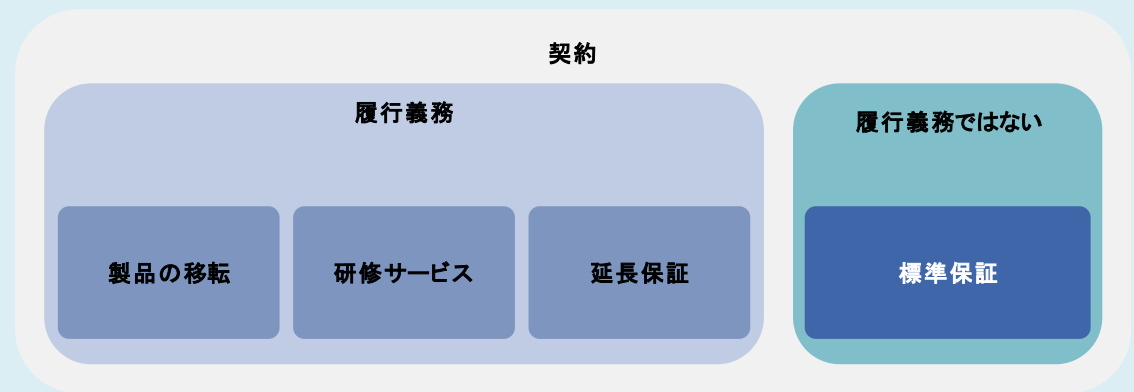
IFRS 15.E223-229

製造業者Mは製品の購入に付随して以下の保証を顧客に付与する。

- M社は、製品が合意された仕様に従っており、購入日から3年間約束どおりに機能することを保証する（以下、標準保証という）。
- 顧客に20時間の研修サービスを提供することに合意する。

これらの保証に加え、顧客は追加2年間の延長保証を購入することも選択できる。

この設例では、M社はこの契約に以下のとおり3つの履行義務が含まれていると結論づける。



研修サービスにより、製品が仕様に従っていることを保証することに加えて別個のサービスが提供されるため、研修サービスは単一の履行義務である。

延長保証は別個に購入できるため、単一の履行義務である。

製品が契約に記載された仕様に従っているという保証を提供する標準保証は、保証型の製品保証であり、単一の履行義務とはならない。したがって、M社は他の関連するガイダンスに従い製品が販売された時点でコストの引当として会計処理する。

### KPMGの見解

#### 「合理的に別個に会計処理できない」という指標は定義されていない

新基準では、サービス型の製品保証と保証型の製品保証とを合理的に別個に会計処理できない企業は、それらをまとめて単一の履行義務として会計処理することとしている。「合理的に別個に会計処理できない」という指標をどのように解釈することが意図されているのかは明確ではない。

#### サービスに関する保証へのガイダンスの適用に関する説明は限定されている

保証に関する新基準のガイダンスは財と同様にサービスにも適用することが意図されている。しかし、新基準では、このガイダンスの概念のサービス（例：企業が提供されたサービスに満足していない顧客に返金を提示する場合）への適用方法について詳細には説明していない。サービスについては、保証に関するガイダンスと、返品権付きの販売に関するガイダンスのいずれを適用すべきかをどのように判定すべきかが、必ずしも明確ではない。

### 現行のIFRSとの比較

IAS 18.16(a), 17.  
IAS 37.C4

現行のIAS第18号においては、販売契約における通常の保証条項により、売手が重要なリスクを保留することにならない場合には、製品の販売日に収益を認識する。このようなケースでは、企業は販売日にIAS第37号に基づき、欠陥製品を修理するか、または交換するために発生するコストの最善の見積金額で製品保証引当金を認識する。ただし、通常でない保証義務を有する場合には、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転していないことが示される可能性があり、その場合には収益を繰り延べなければならない。

現行のIFRSと異なり、新基準では、製品保証が存在することにより販売に伴うすべての収益認識が妨げられることは想定されていない。したがって、一部のケースでは収益認識が前倒しされる可能性がある。

## 8.3 本人か代理人かの検討

### 概要

企業が、他の当事者の財またはサービスの支配を、顧客に移転する前に獲得する場合、企業の履行義務は、財またはサービス自体を提供することとなる。したがって、企業は本人として活動している。

企業の履行義務が財またはサービス自体を提供することではない場合は、企業は代理人として活動している。新基準には、企業が本人か代理人かを判定するための指標のリストが含まれている。

### 新基準の規定

IFRS 15.B34

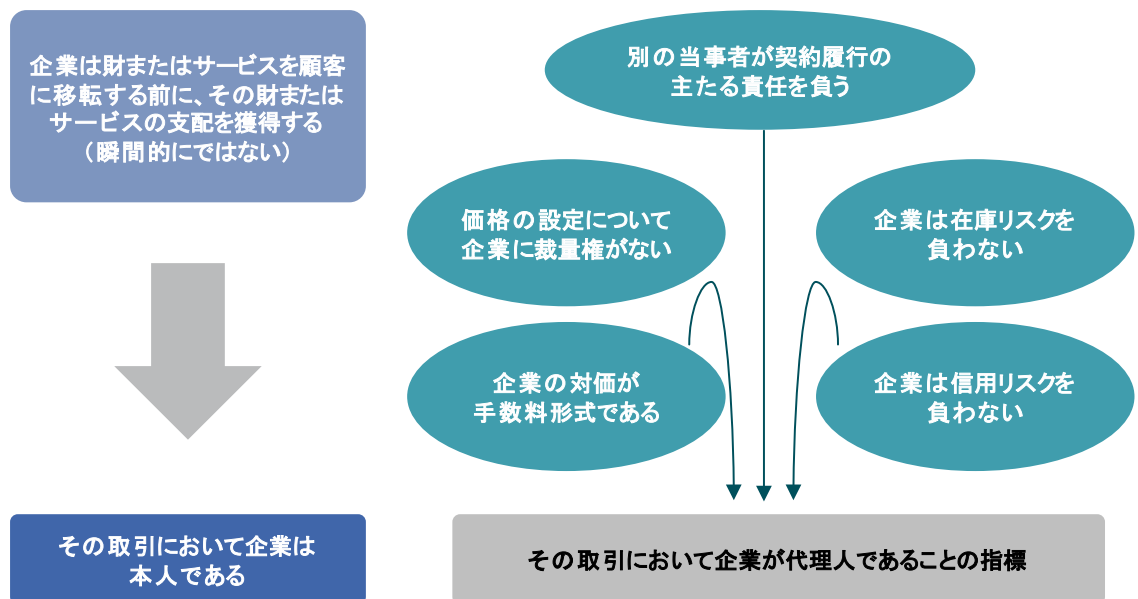
他の当事者が企業の顧客への財またはサービスの提供に関与している場合、企業はその約束の性質が、特定の財またはサービス自体を提供する独立の履行義務であるか、または他の当事者がそれらを提供するための手配をすることであるか(すなわち、本人か代理人か)を判定する。

IFRS 15.B35–B36

企業が本人である場合、収益を総額ベースで(企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額で)認識する。企業が代理人である場合、収益を純額ベースで(企業が権利を得ると見込んでいる報酬または手数料の金額で)認識する。企業の報酬または手数料は、他の当事者に支払った後に手元に残る対価の純額となる場合がある。

IFRS 15.B37

本人か代理人かを判定する際に、企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転する前に、その財またはサービスを支配するか否かを判定する。新基準には、企業が代理人であるか否かの以下の指標が含まれている。



IFRS 15.B35, B38

契約において本人である企業は、履行義務を自ら充足する場合もあれば、自らに代わって別の当事者（例：外注先）に履行義務の一部または全部を充足させる場合もある。ただし、別の当事者が企業の履行義務を引き受けたことにより、企業が履行義務を充足する義務を負わなくなる場合、企業は本人として行動しておらず、その履行義務について収益を認識しない。そのかわりに、その別の当事者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否か（すなわち、企業が代理人として行動しているか否か）を評価する。

### 設例36 財またはサービスの提供を手配するケース

IFRS 15.IE231-233

インターネット販売サイト運営者Bは、多数の供給業者からの財を顧客が購入でき、財が顧客に直接発送されるウェブサイトを経営している。このウェブサイトは、供給業者が設定した価格により供給業者と顧客との間で行われる決済の仕組みを提供しており、B社は販売価格の10%で算定される手数料を受け取る権利を有する。顧客の支払いは先払いで、すべての注文は返金不能である。

財は、個々の供給業者が直接顧客に発送する。また、B社は財の支配を自ら獲得しないことを認識している。さらに、

- 供給業者が契約を履行する（すなわち、財を顧客に発送することにより）主要な責任を負う。
- 財は供給業者が直接顧客に発送するため、B社は取引のいずれの時点においても在庫リスクを負わない。
- B社の対価は手数料の形式である（販売価格の10%）。
- B社は供給業者の財について価格設定の裁量権を有していないため、B社が財から受け取ることができる便益は制限されている。
- 顧客の支払いが前払いであるため、B社も供給業者も、顧客に関する信用リスクを負わない（ただし、B社は供給業者に関連する信用リスクを負う場合がある）。

したがって、Bは自社が代理人であり、その履行義務は供給業者のために財の提供を手配することであると結論付ける。B社が供給業者のために財の顧客への提供を手配する約束を充足した時点（この設例では、顧客が財を購入する時点）で、B社は受け取る権利を有する手数料の金額で収益を認識する。

## KPMGの見解

### 棚卸資産の支配が決定要因となる

新基準においては、企業が本人であるか代理人であるかの評価モデルは、財またはサービスの支配が顧客に移転される前に、企業がその支配を別の当事者から獲得するか否かに焦点を当てている。新基準では、法的所有権が顧客に移転される前に、企業が製品の法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、法的所有権の獲得のみでは企業が本人であると結論付けることはできないとしている。ただし、企業が実質的に在庫リスクを負う場合、それにより、企業が本人であることが示される可能性がある。その場合、収益は総額ベースで認識しなければならない。

企業が財またはサービスの支配を獲得するか否かが不明確である場合、企業が代理人として活動している（したがって、収益は純額ベースで認識しなければならない）か、本人として活動している（したがって、収益は総額ベースで認識しなければならない）かを判定するために新基準の指標を考慮しなければならない。企業が物理的でない項目（例：バーチャルな財、知的財産）を販売している場合、企業が支配を獲得するか否かを判定するのが難しい可能性があり、企業はその契約に関連するすべての事実及び状況を評価することが必要になる。

### 企業が契約の一部について本人であり、別の一部について代理人である場合の、値引きの配分に関するガイダンスはない

新基準には、企業が一部の財またはサービスについては本人であり、別の一部の財またはサービスについては代理人である契約において、値引きをどのように配分するかに関するガイダンスはない。

## 現行のIFRSとの比較

### リスク及び経済価値に基づくアプローチから、支配の移転に基づくアプローチへ

現行のIFRSには、第三者のために回収した金額を収益として会計処理しないとする類似の原則がある。ただし、リスク及び経済価値に基づくアプローチから支配の移転に基づくアプローチに移行したことにより、企業が代理人と本人のいずれとして活動しているかの判定は、新基準と現行のIFRSとで異なっている。現行のIFRSにおいては、財の販売またはサービスの提供に関連する重要なリスク及び経済価値に企業がさらされている場合、その取引において企業は本人となる。両ボードは、新基準の指標は、アプローチの全般的な変更を反映し、現行のIFRSの指標とは目的が異なるとしている。ただし、IASBがこの概念の変更により実務が著しく変更されると予想しているかは不明である。

IFRS 15.BC382,

IAS 18.8, IE21

## 8.4 追加的な財またはサービスを取得するオプション

### 概要

追加的な財またはサービスを取得する顧客のオプションにより、重要な権利が顧客に与えられる場合、企業はそのオプションを単一の履行義務として会計処理する。新基準には、顧客のオプションの独立販売価格の算定に関するガイダンスが含まれている。

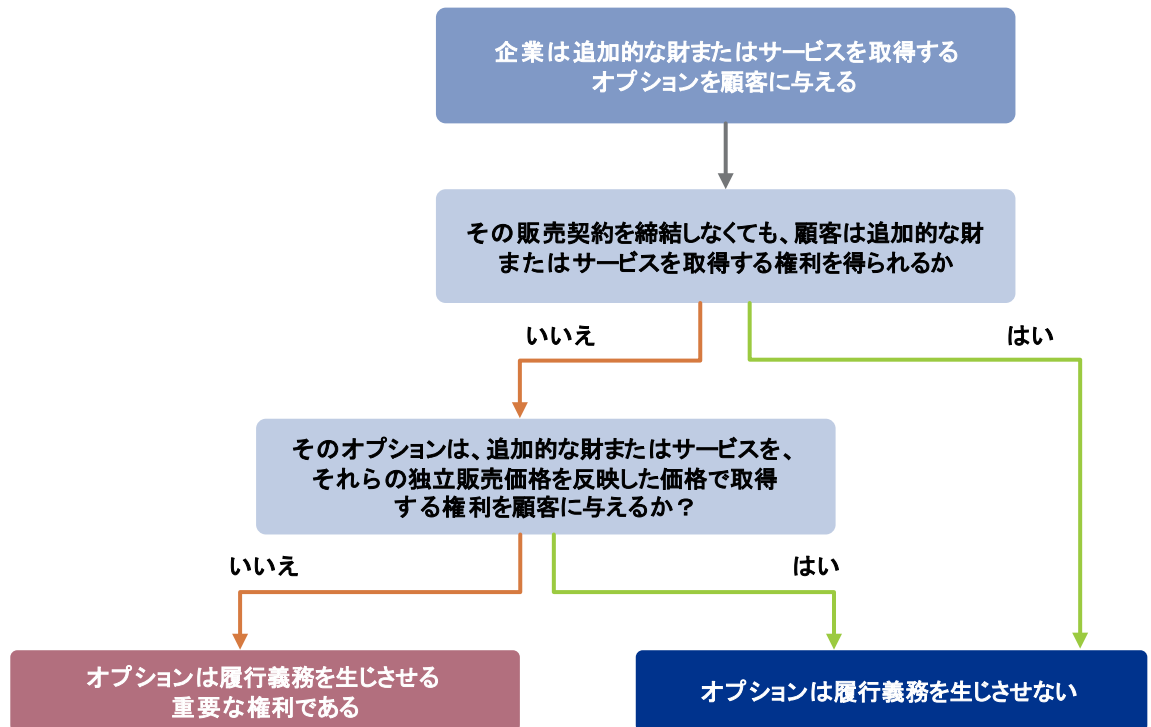
## 新基準の規定

### IFRS 15.B40

追加の財またはサービスを取得するオプションを企業が顧客に付与する場合に、そのオプションが、当該契約を締結していなければ顧客が受け取れない重要な権利を提供するならば、契約において履行義務を生じさせる。

### IFRS 15.B40-B41

以下のフローチャートは、顧客のオプションが履行義務であるか否かを判定する際に役立つものである。



### IFRS 15.B42

追加の財またはサービスを取得するオプションが重要な権利である場合、その顧客のオプションの独立販売価格が直接観察可能でないならば、企業はそれを見積ることが必要となる。追加の財またはサービスを取得する顧客のオプションの独立販売価格は、オプションの行使時に顧客が得であろう値引きを、以下の両方について調整して反映させることにより見積る。

- 顧客がオプションを行使することなしに受けることができる値引き
- オプションが行使される可能性

### IFRS 15.B43

顧客が取得する重要な権利を有する財またはサービスが、当初から契約に含まれる財に類似している場合（例：契約を更新するオプションを有する場合）、企業は、提供すると予想される財またはサービス及びそれに対応する予想受取対価を参照して、取引価格をオプションに係る財またはサービスに配分することができる。

IFRS 15.E267-270

**設例37 カスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム**

小売業者Cは、自社の店舗でカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供する。このプログラムでは、顧客は、財に10円支払うごとに、1ポイント獲得する。ポイントは、今後6ヶ月間の購入において1ポイントにつき、1円の現金値引として消化できる。C社は顧客のポイントのうち97%が消化されると予測している。この予測は、受け取る権利を有することになる対価の予測金額の見積りに利用できると考えられるC社の過去の経験に基づいている。報告期間にわたって、顧客は100,000円の製品を購入し、10,000ポイントを獲得する。ポイントを除いた製品の顧客に対する独立販売価格は100,000円である。

顧客は当初の購入を行わなければ、将来の購入において値引きを受けられず、将来の購入におけるポイントの行使時に顧客が支払う価格はそれらの項目の独立販売価格ではないため、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは重要な権利を顧客に与える。ポイントにより重要な権利が顧客に与えられるため、C社は、ポイントが個々の販売契約における履行義務であると結論付ける（すなわち、顧客は製品購入時にポイントについて支払いを行っている）。C社はロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を、顧客が行使する可能性に基づき算定する。

C社は、取引価格を独立販売価格の比率に基づき、製品とポイントに以下のように配分する。

履行義務	独立販売価格(円)	販売価格の比率	配分される価格(円)	
製品	100,000 <sup>(a)</sup>	91%	91,000	(100,000 × 91%)
ポイント	9,700 <sup>(b)</sup>	9%	9,000	(100,000 × 9%)
合計	109,700	100%	100,000	

注:

(a) 製品の独立販売価格

(b) ポイントの独立販売価格 (10,000 × 1 × 97%)

**現行のIFRSとの比較****カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの取扱いは概ね同一である**

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する現行のIFRSのガイダンスは、新基準のガイダンスと概ね類似している。ただし、企業が現在適用している配分方法が新基準においても引き続き容認されるか否かを検討しなければならない。現行のIFRSにおいては、企業は販売取引とポイントの付与とに対価を配分する際の配分方法を自由に選択できる。対照的に、新基準においては、残余アプローチは特定の要件を満たす場合にのみ適用が可能となる(3.4.1.2を参照)。

IFRIC 13

## 8.5 顧客の未行使の権利(非行使部分)

**概要**

企業は、将来において財またはサービスを受け取る権利を顧客に与える返金不能の前払いを顧客から受け取る場合がある。この例として、ギフトカード、バウチャー、返金不能のチケットが挙げられる。通常、一部の顧客は権利を行使しない。ここでは、その未行使の権利を「非行使部分」と呼ぶ。

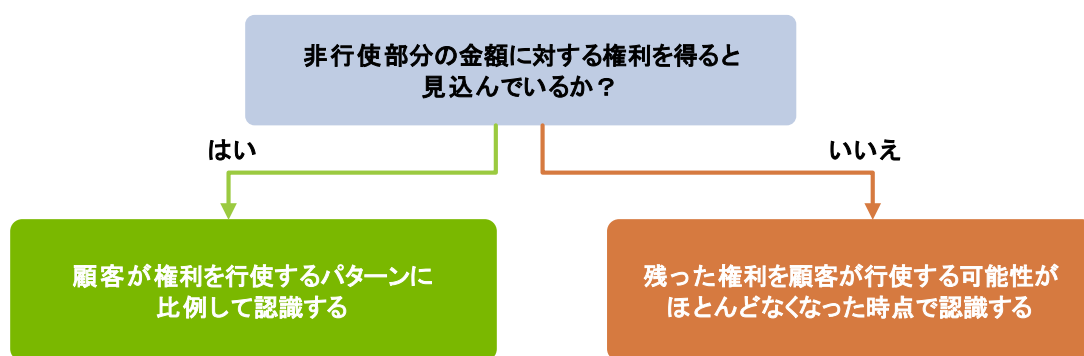
## 新基準の規定

### IFRS 15.B44-B45

企業は顧客から受け取った前払いを契約負債として認識し、約束した財またはサービスを将来移転した時点で収益を認識する。ただし、認識した契約負債の一部には、行使されることが見込まれない権利に関連する部分（すなわち、非行使部分の金額）も含まれると考えられる。

### IFRS 15.B46

非行使部分に関する収益認識のタイミングは、非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれるか否か（すなわち、非行使部分を認識することにより収益認識累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）か否か）に依存する。



### IFRS 15.B46

企業は収益認識累計額の制限が適用されるか否か、及び適用される場合にはその程度を判定するために、変動対価に関するガイダンスを検討する（3.3.1.2を参照）。企業が権利を得る非行使部分の金額は、重大な戻入れのリスクが将来発生しない可能性が非常に高いとみなされる金額により算定する。

### IFRS 15.B47

未請求資産法または没収法に従う場合のように、顧客の未行使の権利に帰属する金額を政府機関に支払うことが要求される場合には、権利が消滅するまで（収益ではなく）金融負債を認識する。

### 設例38 ギフトカードの販売

小売業者Rは、ギフトカードを顧客Cに100千円の金額で販売する。類似のギフトカードに関する過去の経験に基づき、R社はギフトカードの残高の10%が非行使のままと見積っている。この非行使の金額は没収の対象とならない。R社が予想される非行使部分の金額を合理的に見積ることができ、またその金額を取引価格に含めることにより重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高いため、R社は、非行使部分10千円を、顧客による権利の行使パターンの比率に基づき収益として認識する。

顧客Cが前払いを行うギフトカードが返金不能であるため、R社はギフトカードを販売する時点で、契約負債100千円を認識する。その時点では、非行使部分の収益は認識しない。

顧客Cが30日後に45千円分について権利行使した場合、予測される権利行使のうちの半分が発生したことになる（ $45 \div (100 - 10) = 50\%$ ）。したがって、R社は、非行使部分の半分（すなわち、 $10 \times 50\% = 5$ ）についても収益を認識する。顧客Cが30日後に行ったこのギフトカードの権利行使について、R社は、50の収益を認識する（財またはサービスの移転からの収益45千円と非行使部分からの収益5千円の合計）。

## KPMGの見解

### 収益認識累計額の制限は対価の金額が判明している場合であっても適用される

企業が非行使部分の見積りの基礎を有していない場合（すなわち、見積りが全額制限される場合）、企業は顧客が権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点でのみ非行使部分を収益として認識する。

企業が権利を得ると見込む非行使部分の金額を算定できると結論付ける場合には、非行使部分の金額を見積る。非行使部分の金額を算定するために、企業は、未だ行使されていない権利に関する収益を取引価格に含めても、重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高いかを判定する。収益認識累計額の制限に関するガイダンスのこの論点への適用は、他とは異なる。当該ガイダンスを非行使部分に適用する場合には、対価の金額は判明しており、すでに受け取ってもいるが、顧客が将来、財またはサービスの移転に関してどれだけの金額の対価について権利行使するかが判明していない。これとは対照的に、他の状況に収益認識累計額の制限に関するガイダンスを適用する場合には、対価の総額が判明していない。

## 現行のIFRSとの比較

### 収益認識のタイミングが変更される可能性がある

現行のIFRSには、非行使部分の会計処理に関するガイダンスはない。ただし、新基準により、未行使の金額は以下の両方が満たされる場合に収益として認識しなければならないというKPMGの現行の見解と比較し、収益認識のタイミングが変更される結果となり得る。

- その金額が返金不能である。
- 企業は入手可能な証拠に基づき、顧客が履行義務の履行を要求する可能性がほとんどないと結論付ける。

この論点に関する詳細な説明については、KPMGの刊行物Insights into IFRS第11版4.2.440.20を参照。

## 8.6 返金不能のアップフロントフィー

### 概要

契約によっては、契約開始時またはその直後に、返金不能のアップフロントフィーが支払われることがある（例：スポーツクラブの入会手数料、電気通信契約の加入手数料、供給契約の当初手数料）。IFRS第15号には、これらのアップフロントフィーの認識時期を決定するためのガイダンスが含まれている。

### 新基準の規定

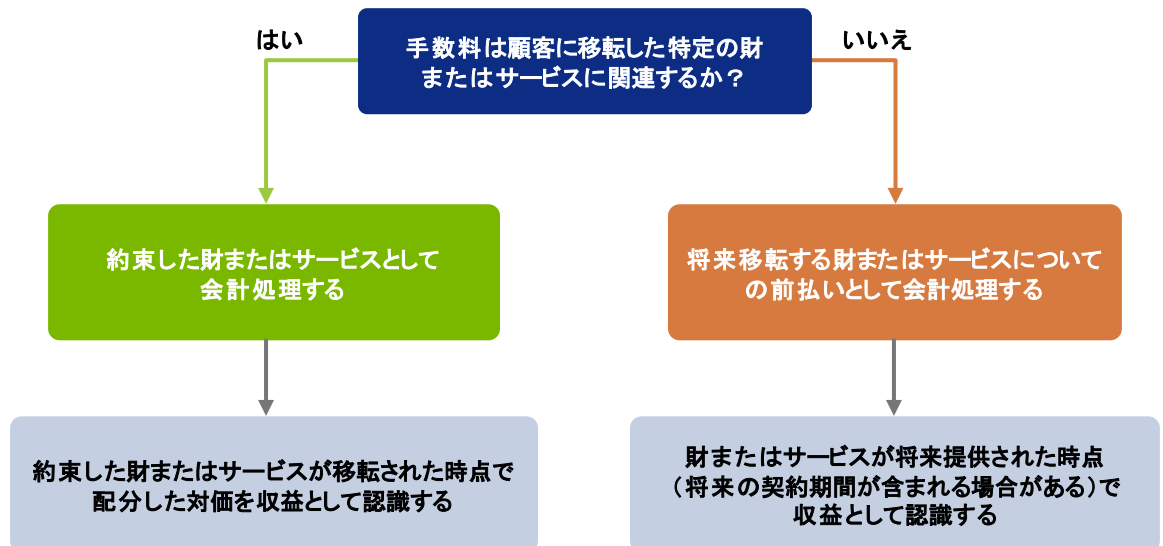
#### IFRS 15.B48–B51

企業は返金不能のアップフロントフィーが、約束した財またはサービスの顧客への移転に関連しているかを判定する。

多くの場合、返金不能のアップフロントフィーは、企業が契約の履行のために行わなければならない活動に関連するものであるが、その活動は約束した財またはサービスを顧客に移転するものではなく、管理作業である。履行義務の識別に関する詳細な説明については、3.2を参照。

その活動により約束した財またはサービスが顧客に移転しない場合、アップフロントフィーは将来充足される履行義務についての前払いであり、それらの財またはサービスが将来提供された時点で収益として認識する。

企業が契約更新のオプションを顧客に付与しており、そのオプションが重要な権利を顧客に付与している場合には、収益認識期間は当初の契約期間よりも延長される(8.4を参照)。



#### 設例39 返金不能のアップフロントフィー

ケーブルテレビ企業Cは、顧客Aにケーブルテレビ放送を1年間提供する契約を顧客Aと締結した。C社は月額10千円のサービス手数料に加え、据付けに伴う1回限りのアップフロントフィー1千円の支払いを顧客に課す。C社は、据付けサービスが、約束した財またはサービスを顧客に移転しない、管理作業であるセットアップ活動と判定する。Aは、更新時の月額サービス価格で契約を毎年更新できる。

契約更新により顧客に重要な権利が与えられるか否かをC社が判定する際には、アップフロントフィーの重要性を考慮する。据付け手数料1千円は、1年間のサービス手数料120千円と比較すると、当初の1年間を超えてサービスを更新または延長するAの決定に影響を与えるほど重要とはみなされないため、C社はこの返金不能のアップフロントフィーはAに重要な権利を付与するものではないと結論付ける。

したがって、据付け手数料は、契約された1年間のケーブルテレビ・サービスに係る前払いとして取り扱い、1年間の契約期間にわたり収益として認識する。

#### KPMGの見解

##### アップフロントフィーを配分することが必要となる場合がある

返金不能のアップフロントフィーが約束した財またはサービスと関連する場合であっても、そのアップフロントフィーの金額は、約束した財またはサービスの相対的な独立販売価格と等しくないため、その一部を他の履行義務に配分することが必要となるケースがある。配分に関する詳細な説明については、3.4.2を参照。

##### 返金不能のアップフロントフィーの繰延期間は、それが重要な権利を与えるか否かに依存する

返金不能のアップフロントフィーが、製品またはサービスを再注文するか否かの顧客の決定(例:会員権やサービス契約の更新、追加の製品の注文)に影響を与える可能性が高いほど重要である場合には、当該返金不能のアップフロントフィーは顧客に重要な権利を与えている可能性がある。

アップフロントフィーの支払いにより顧客に重要な権利が付与される場合、その支払いが顧客に重要な権利を与える期間にわたってアップフロントフィーを認識する。その期間は、契約に記載された期間や企業が過去に収集した情報(例:これまで顧客との関係が継続する期間の平均)と整合しない可能性があるため、その決定には重要な判断が要求される。

アップフロントフィーが顧客に重要な権利を付与するものとはみなされず、コストの償却期間が契約に記載された期間よりも長期に決定される場合には、返金不能のアップフロントフィーが収益として認識される期間は、契約コストの償却期間と相違する。

#### アップフロントフィーにより、重大な財務要素が発生する場合がある

返金不能のアップフロントフィーは将来の財またはサービスに関する前払いであるため、企業はアップフロントフィーの受領により、契約に重大な財務要素が含まれることとなっているか否かを検討する必要がある。重大な財務要素に関する詳細な説明については、3.3.2を参照。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 返金不能のアップフロントフィーの会計処理

現行のIFRSにおいては、初回手数料料または入会手数料は、その回収可能性に関して重大な不確実性が存在しなくなり、企業が継続的なサービスを履行する義務を負わない時点で、収益として認識する。その際には、提供する便益の時期、性質及び価値を反映するように収益を認識する。KPMGの経験では、そのようなアップフロントフィーは、事実及び状況により、全額または一部を先に認識する場合もあれば、契約期間または顧客との関係が継続する期間にわたって認識する場合もある。新基準においては、返金不能のアップフロントフィーが顧客に移転する特定の財またはサービスに関連するか否か、もし関連しない場合は、収益認識の時期を決定するために、顧客に重要な権利が発生するか否かを評価することが必要となる。

IAS 18.IE17

## 8.7 不利な契約

#### 新基準の規定

新基準には不利な収益契約の会計処理または他の契約損失に関するガイダンスはない。企業はIFRSの他の適用可能なガイダンスを適用する。

#### KPMGの見解

##### 不利な契約に関するコンバージェンスは達成されなかった

新基準では、収益の認識及び測定に関するガイダンスのほとんどがコンバージェンスされているが、不利な契約の会計処理に関するガイダンスについては、コンバージェンスされていない。これは、現行のガイダンスが適切であり、その適用により実務において喫緊の論点が生じることは予想されないと両ボードが結論付けたためである。

その結果、U.S. GAAPに従い報告する企業とIFRSに従い報告する企業とでは、異なる契約を不利な契約と識別する可能性があり、また不利な契約に係る引当金の測定方法も相違する可能性がある。新基準により、U.S. GAAPにおいて報告される収益とIFRSにおいて報告される収益との比較可能性は改善されるが、コスト及び契約損失の会計処理における差異は残ることになる。契約コストに関する詳細な説明については、セクション4を参照。

IFRS 15.BC296

## 現行のIFRSとの比較

### 不利な契約についての単一のアプローチ

IAS 11.36, IAS 37.66-69

現行のIFRSは、不利な契約について、以下の2つの基準書で取り扱っている。

- IAS第37号には、不利な契約に係る引当金の認識及び測定に関する一般的なガイダンスが含まれている。企業は、契約における義務を履行するための不可避免的なコストが、受け取ると見込まれる経済的便益を上回る場合に、引当金を認識する。ただし、IAS第37号では、将来の営業損失について引当金を認識することは禁止されている。
- IAS第11号では、工事契約について予想される損失を即時に認識することが要求されている。

新基準によりIAS第11号は差し替えとなった。そのため、不利な契約については、単一の会計基準(すなわち、IAS第37号)に従い会計処理する。

工事契約以外の契約については、不利な契約の会計処理について概ね変更はない。ただし、新基準は契約損失に関するIAS第11号のガイダンスを取り下げたことによる帰結について触れていない。損失が発生する工事契約の測定に変更が生じることをIASBが想定しているか否かは不明である。

以下の領域で、解釈上の論点が発生する可能性がある。

会計単位	<p>IAS第37号では、将来の営業損失に関する引当金の認識が明確に禁止されている。IAS第37号を適用する際の共通の論点は、以下の2つを区分することである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 不利な義務、これについては引当金の認識が要求される。</li> <li>● 将来の営業損失、これについては引当金の認識が禁じられる。</li> </ul> <p>引当金の認識が禁止されることにより、予想される契約損失を即時に認識するとしたIAS第11号による現行実務がどのように影響を受けるのかは、不明確である。</p>
コスト	<p>IAS第11号では、予想される契約損失は、予想される契約コストを参照して識別する。これは通常、契約を履行するためのコストの全額とされる(例: 帰属可能な間接費を含む)。IAS第37号においては、不利な契約の識別及び要求される引当金の測定に際して、義務を履行するための「不可避免的なコスト」を検討する。IAS第37号では「不可避免的なコスト」という文言の意味は説明されていない。義務を履行するための不可避免的なコストが、IAS第11号における契約コストと同義であるとIASBが考えているかは、不明確である。</p>

## 9. 表示

### 概要

このセクションでは、財政状態計算書に関する表示規定について取り扱う。

### 新基準の規定

IFRS 15.105

契約のいずれかの当事者がその義務を履行する場合には、企業は契約資産または契約負債を財政状態計算書上に表示する。企業は顧客に財またはサービスを移転することにより、顧客は対価を企業に支払うことにより、それぞれ義務を履行する。



IFRS 15.105-107

「契約負債」とは、財またはサービスを顧客に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、または対価の金額の支払期限が到来しているもの（キャンセル不能な場合）である。

「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち、時の経過以外の条件が付されているものである。

IFRS 15.107,108, IFRS 9

「債権」とは、対価に対する無条件の権利である。対価に対する権利が無条件であるとは、当該対価の支払いの期限が到来する前に時の経過のみが要求される場合である。債権は契約資産と区分して表示する。企業は測定及び開示を含め、債権を現行のガイダンスを用いて会計処理する。債権の当初認識時に、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異があれば、費用として表示する。債権のその後の減損についても、費用として会計処理する。

IFRS 15.109

企業は財政状態計算書上で、契約資産及び契約負債について他の名称を用いることができる。ただし、契約資産を債権から区別するために十分な情報を提供しなければならない。

IFRS 15.1E198

**設例40 解約可能な契約に係る契約負債及び債権**

製造業者Dは、製品を顧客Eに2019年3月31日に移転する解約可能な契約を2019年1月1日に締結した。この契約により、Eは2019年1月31日に対価1,000千円を前払いすることが要求される。Eは2019年3月1日に対価を支払う。D社は製品を2019年3月31日に移転する。D社はこの契約について（契約コストを除き）以下のように会計処理する。

	借方	貸方
<b>2019年3月1日</b>		
<b>受け取った現金1,000を計上（現金を履行の前に受け取る）</b>		
現金	1,000	
契約負債		1,000
<b>2019年3月31日</b>		
<b>D社による履行義務の充足による収益を計上</b>		
契約負債	1,000	
収益		1,000

#### 設例41 解約不能な契約に係る契約負債及び債権

IFRS 15.IE199-200

本冊子の設例40と前提条件は同じであるが、D社の契約が解約不能であるとする。この場合、D社は2019年1月31日に対価を受け取る無条件の権利を得るため、同日に債権を認識する。D社はこの契約について（契約コストを除き）以下のように会計処理する。

	借方	貸方
<b>2019年1月31日</b>		
<b>支払期限が到来した対価の金額を計上する</b>		
債権	1,000	
契約負債		1,000
<b>2019年3月1日</b>		
<b>D社による現金の受領を計上</b>		
現金	1,000	
債権		1,000
<b>2019年3月31日</b>		
<b>D社による履行義務の充足による収益を計上</b>		
契約負債	1,000	
収益		1,000

#### KPMGの見解

##### 契約資産及び契約負債－遂行した履行に基づく認識

IFRS 15.IE199-200

新基準では、少なくとも当事者の一方が履行した後に、契約資産または契約負債を表示する。ただし、新基準の設例38では、契約が解約不能の場合は、債権の支払期限が到来した時点で企業は対価に対する無条件の権利を有するため、企業はその時点で債権を認識することが示されている。この場合、企業は履行が行われる前に、債権及びそれに対応する契約負債を認識する。

##### 債権－対価に対する無条件の権利に基づく認識

IFRS 15.IE201-204

新基準には、契約資産と債権の違いに関する設例が含まれている（引き渡した製品の対価に対する権利が次の製品の引渡しを条件とするケース）。最初に引き渡される製品の対価に対する権利は、引渡しの時点において無条件ではないため、企業は債権ではなく契約資産を認識する。

IFRS 15.BC326

両ボードは、将来において対価を顧客に返金する潜在的な企業の義務は、対価の総額に対する企業の現在の権利に影響を与えないと考えている（例：返品権が存在する場合、企業は債権と、予測される返金額についての返金負債とを認識する）。

#### 契約資産及び契約負債に関する表示

*IFRS 15.BC317*

単一の契約は、単一の契約資産（純額）または単一の契約負債（純額）のいずれかで表示する。ただし、契約資産の総額は契約負債の総額とは区分して表示される。企業は顧客との契約について契約資産と契約負債を相殺して純額で表示しない。

*IFRS 15.BC301*

契約を獲得するためのコストから生じる資産は、契約資産または契約負債とは区別して表示する。

*IFRS 15.BC320-321*

新基準では、契約資産と契約負債を独立した表示科目として表示しなければならないかは明確にされていない。したがって、企業は財務諸表の表示に関する一般原則を適用しなければならない。

#### 現行のIFRSとの比較

##### 表示に関する首尾一貫した、規則的なアプローチ

*IAS 11.42-44*

現行のIFRSにおいては、IAS第11号の進捗度に基づく方法を適用している企業は、契約に基づく工事の顧客に対する債権総額を資産として、顧客に対する債務総額を負債として表示している。他の契約については、企業は、履行の前後に受け取る支払額を上限として、未収収益もしくは繰延収益、または前払いもしくは分割して受け取る対価を表示する。

新基準は、財政状態計算書上の表示に関して、顧客との契約をその種類によって区分しない、より規則的な単一のアプローチを採用している。

## 10. 開示

### 概要

新基準には、事業年度及び期中期間に関する、定性的な開示規定と定量的な開示規定の両方が含まれている。IFRSで報告する企業とU.S. GAAPで報告する企業とでは、期中財務諸表で要求される開示に複数の相違点がある。

### 10.1 年次財務諸表の開示

#### 新基準の規定

IFRS 15.110

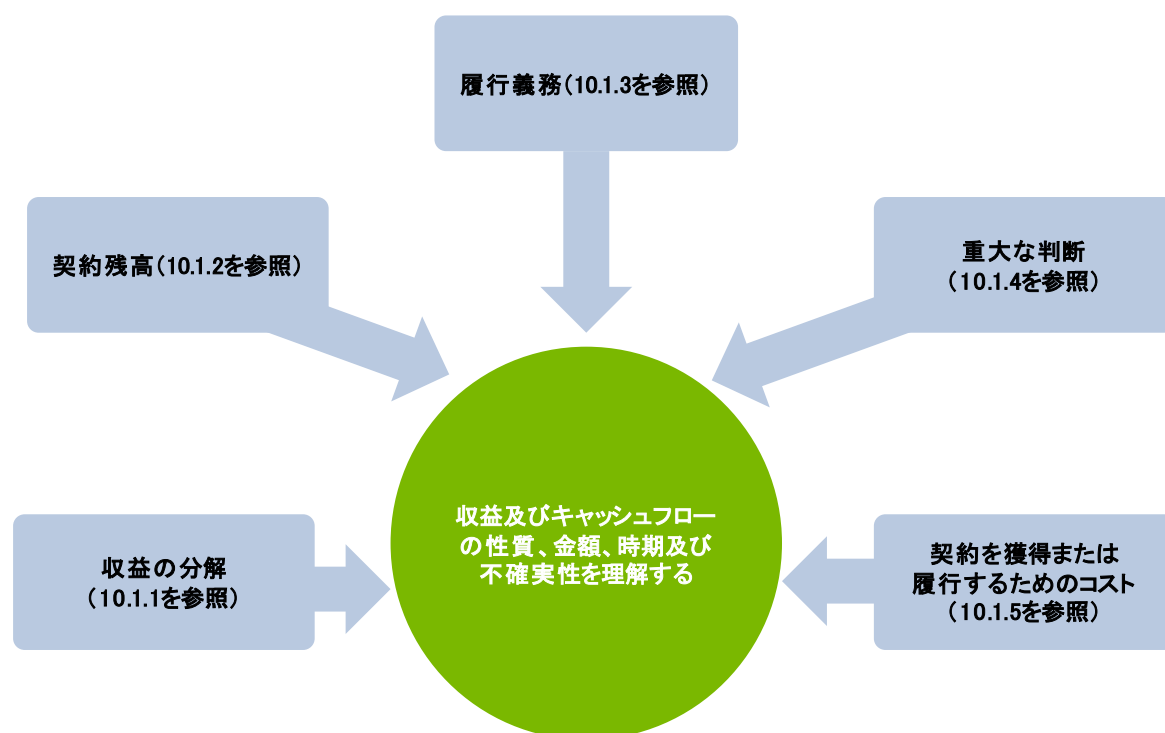
開示規定の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするために十分な情報を企業が開示することである。

IFRS 15.113, 129

企業は、顧客との契約から認識した収益（収益の他の源泉と区別して）、及び顧客との契約から生じた債権または契約資産について認識した減損損失を開示することが要求される。重大な財務要素について取引価格を調整しない実務上の簡便法（3.3.2を参照）と、契約を獲得するために発生するコストを資産化しない実務上の簡便法（4.1を参照）のいずれかを企業が選択する場合には、その旨を開示する。

IFRS 15.114–115, B87–B89

新基準には、収益の分解、契約残高、履行義務、重要な判断、及び契約を獲得または履行するために認識した資産に関する開示規定が含まれている。移行時に要求される開示に関する詳細な説明については、セクション11を参照。



## KPMGの見解

### 新たな開示の導入

新基準においては、企業は、現行の基準と比較して、収益の分解や報告日に残存する履行義務に関するより詳細な情報を含む、顧客との契約に関するより多くの情報を開示する。IFRSを適用している企業にとっては、期中財務諸表で要求される開示の詳細さは、U.S. GAAPを適用している公開企業に比べて軽減されている（10.2を参照）。

企業は、既存のシステム及びプロセスにより、新基準の開示規定を満たす情報を、収集、追跡、分解及び報告できるか否かを評価する必要がある。これにより多くの企業において、既存のデータ収集プロセス、ITシステム及び内部統制を著しく変更することが必要となる可能性がある。

企業は、新たな開示の網羅性及び正確性を確保するために必要な内部統制を検討する必要がある（特に、要求されるデータが従来収集されていないか、または財務報告以外の目的で収集されている場合）。新基準により新たに判断や分析が要求される場合があるため、企業は、新たな、または変更後の内部統制を実行する責任を負う従業員のスキルの水準、能力、研修の必要性について検討しなければならない。

### 適用前に要求される新基準の潜在的な影響の開示

IFRS及びSECのガイダンスによれば、最近公表された会計基準がその適用初年度に財務諸表に及ぼす潜在的な影響を開示する必要がある。したがって、新基準の公表後の報告期間においては、新基準の潜在的な影響について開示することが要求される。これらの開示は、発効日が迫るにつれ、より詳細なものとなる可能性が高い。

IAS 8.30–31

## 現行のIFRSとの比較

### より詳細な開示が必要となる

新基準の開示はIAS第18号及びIAS第11号の現行規定と比較し、著しく詳細となっている。例えば、企業の履行義務に関する詳細な開示（例：企業が履行義務を充足すると予想する時期、履行義務ごとの重要な支払条件）は、現行基準では要求されていない。

IAS 11.39–45,

IAS 18.35–36

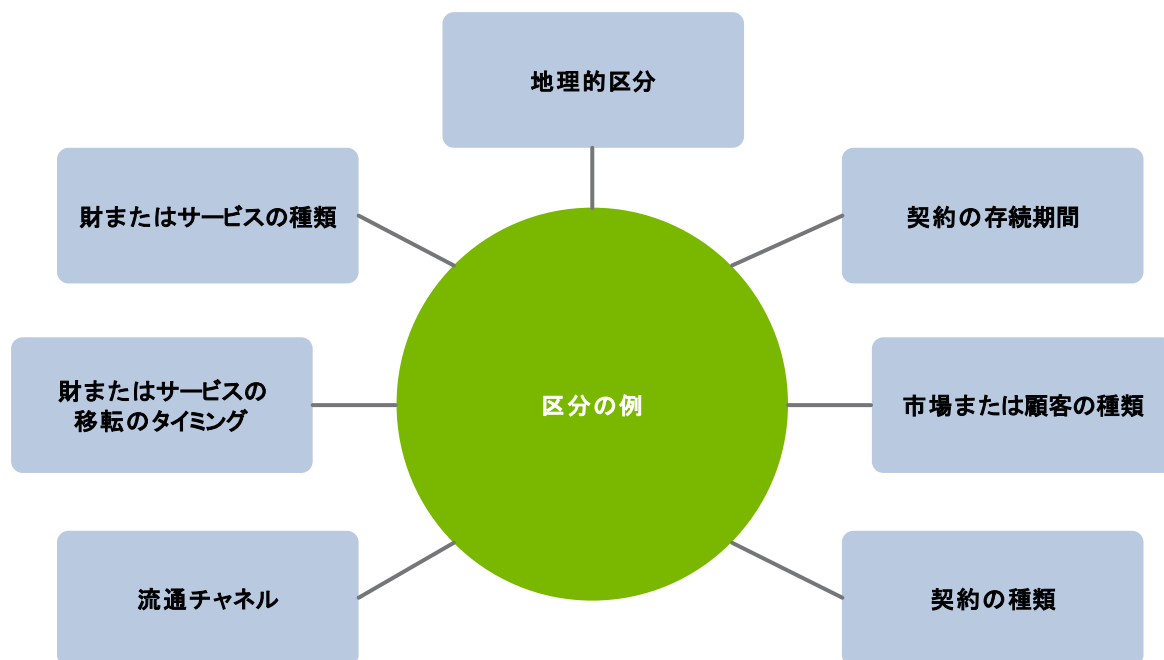
## 10.1.1

### 収益の分解

#### 新基準の規定

新基準では、顧客との契約から認識する収益について、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、経済的要因の影響をどのように受けるのかを描写するような区分に分解することを求めており、それらの区分の例が挙げられている。

IFRS 15.114, B89



IFRS 15.115, B87–B88

企業は、収益の分解開示と、企業のセグメント開示との間の関係も開示する。

これらの区分を決定する際に、企業は以下の目的で収益をどのように区分しているかを検討する。

- (a) 財務諸表の外で表示されている開示（例：決算発表、年次報告書、投資家向けの発表）
- (b) 最高経営意思決定者が事業セグメントの財務業績を評価するために検討している情報
- (c) 企業または企業の財務諸表の利用者が業績の評価または資源の配分の決定のために使用する、(a) 及び (b) と類似するその他の情報

#### 設例42 収益の分解

IFRS 8,

IFRS 15.IE210–211

企業Xは財務諸表上、消費財、輸送用機器及びエネルギーの3つのセグメント情報を報告している。X社は投資家向けの発表を作成する際に、主な地理的市場、主要な製品ライン及び収益認識のタイミング（すなわち、一時点で移転される財を一定の期間にわたって移転するサービスと区分する）により、収益を分解している。

X社は投資家向けの発表で用いられる区分を収益の分解開示に用いることができると判定した。次の表は、主な地理的市場、主要な製品ライン及び収益認識のタイミングにより分解し、それらが消費財、車両及びエネルギーの各セグメントのいずれに該当するのかを示したものである。

(単位:百万円)				
セグメント	消費財	輸送用機器	エネルギー	合計
<b>主な地理的市場</b>				
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
<b>主要な製品(サービス)ライン</b>				
事務用品	600	–		600
電気製品	990	–		990
洋服	400	–		400
二輪車	–	500		500
四輪車	–	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
<b>収益認識のタイミング</b>				
一時点で移転する財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたって移転するサービス	–	–	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

## KPMGの見解

### 最低限開示しなければならない区分の数は規定されていない

新基準には収益の分解カテゴリーがいくつか例示されているが、最低限開示しなければならない区分の数は規定されていない。開示目的を満たすために要求されるカテゴリーの数は、企業の事業及び契約の性質に依存する。

## 10.1.2

## 契約残高

## 新基準の規定

IFRS 15.116-118

企業は以下のすべてを開示することが要求される。

- 顧客との契約から生じた契約資産、契約負債、債権の期首残高及び期末残高（区分して表示または開示していない場合）
- 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
- 過去の期間に充足した（または部分的に充足した）履行義務に関して当期に認識した収益（例：取引価格の変動）
- 企業の契約及び通常の支払時期が、契約資産及び契約負債の残高にどのような影響を与えるかの説明
- 以下に挙げるような、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動の説明（定性的な情報と定量的な情報の両方を含める）
  - － 企業結合による変動
  - － 進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更または契約変更から生じる、収益（及び対応する契約残高）に対する累積キャッチアップ調整
  - － 契約資産の減損
  - － 対価に対する権利が無条件となる（債権に分類変更される）、または履行義務が充足される（契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化

## KPMGの見解

## 要求される開示は一部の業種ですでに行われている

IFRS 15.BC346

長期契約（例：工事契約）を有する企業の一部はすでに、未請求の債権及び繰延収益に関する開示を行っているため、契約残高に関する新たな開示規定を満たすためにそれらの企業が追加で収集しなければならない情報量は限定的である可能性がある。

## 10.1.3

## 履行義務

## 新基準の規定

IFRS 15.119-120

企業は、履行義務に関して以下の情報を記載する。

- 企業が通常、履行義務を充足する時点（例：出荷時、引渡し時、サービスを提供するにつれて、サービスの完了時）
- 重要な支払条件（例：重大な財務要素が契約に含まれているか否か、対価の金額に変動性があるか否か、変動対価の見積りが制限されているか）
- 移転を約束した財またはサービスの内容（企業が代理人として行動する場合は、他の当事者が財またはサービスを移転するよう手配する履行義務であることを強調する）

- 返品及び返金の義務並びにその他の類似する義務
- 製品保証と関連する義務
- 報告日時点で充足されていない(または部分的に充足されていない)履行義務に配分した取引価格の総額(その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定量的(期間帯を用いる)または定性的な説明も含む)

#### IFRS 15.121

実務上の簡便法として、以下のいずれかに該当する場合、企業は充足されていない(または部分的に充足されていない)履行義務に配分した取引価格を開示する必要はない。

- 契約の当初の予想残存期間が1年以内である
- 企業が現在までに完了した履行の価値(顧客にとっての価値)に直接対応し、請求する権利を有する金額で収益を認識する、実務上の簡便法を適用している(例: 時間ごとの固定金額により請求するサービス契約)

#### IFRS 15.122

企業は、上記の実務上の簡便法を適用しているか否か、及び顧客との契約の対価で取引価格に含まれていないものがあるか否かを開示する(例: 収益認識累計額が制限されていることにより、変動対価の金額が制限を受けているために開示に含まれていない場合)。

#### KPMGの見解

##### 残存する履行義務に関する開示は、現行の受注残に関する開示と相違する場合がある

企業(長期契約を有する企業を含む)の中には、財務諸表の注記またはその他の場所(例: 経営者の説明及び分析)で現在、受注残(すなわち、受注したが完了していない、またはまだ開始していない契約)について開示しているところもある。ただし、残存する履行義務の開示には、いずれの当事者もまだ履行していない注文は含まれないため、現在一部の企業が受注残として開示しているものと相違する場合がある。

##### 契約更新は、重要な権利を与える場合にのみ含まれる

受動的な更新と能動的な更新では、顧客が同一の経済的決定を行っているため、新基準においては、それらを同一の方法で会計処理することが求められている。例えば、当初の期間の末日に追加で1年間更新するオプションが付された1年間のサービス契約は、1年目の末日に契約を取り消し、2年目の支払いを回避することが顧客に認められる2年間のサービス契約と経済的に同じである。

受動的または能動的な更新が付された契約のうち顧客に重要な権利を与えないものは、残存する履行義務の開示に含まれないが、重要な権利である更新期間が付された1年間の契約は、残存する履行義務の開示に含まれる。同様に、1年目の終了後に顧客に契約を取り消す条項を与える2年間の契約が、契約の2年目に顧客に重要な権利を与える場合には、残存する履行義務の開示に含まれる。

##### 特定の契約は、残存する履行義務の開示から除外される可能性がある

実務上の簡便法により、当初の予想残存期間が1年以内の契約については、残存する履行義務の開示から除外することが認められる。ただし、企業はすべての契約を当該開示に含めることも認められる。

##### 残存する履行義務の開示には、制限が適用された後の取引価格を用いる

残存する履行義務の開示には、制限が適用された後の取引価格の金額を用いる。対価が取引価格に含まれず(例: 変動対価の制限)、したがって残余の履行義務の開示に含まれていないかについても定性的に説明する。

#### IFRS 15.BC349

## 10.1.4 新基準の適用における重要な判断

### 新基準の規定

*IFRS 15.123* 企業は、新基準の適用に際して行った判断及び当該判断の変更のうち、収益認識の金額及び時期の決定に影響を与えるもの（特に、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に用いた判断）を開示する。

*IFRS 15.124* 一定の期間にわたり充足する履行義務について、企業は収益を認識するために用いた方法（例：アウトプット法またはインプット法に関する説明及びその方法をどのように適用しているか）、及びそれらの方法が財またはサービスの移転を忠実に描写する理由を記載する。

*IFRS 15.125* 一時点で充足する履行義務について、新基準では、約束した財またはサービスの支配を顧客がいつ獲得するかを評価する際に行った重要な判断について開示する。

*IFRS 15.126* 企業は、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も開示する。

- 取引価格の算定（これには、変動対価の見積り、変動対価が制限されるか否かの評価、重大な財務要素に関する対価の調整及び現金以外の対価の測定が含まれる）
- 取引価格の配分（これには、約束した財またはサービスの独立販売価格の見積り、値引き及び変動対価の配分が含まれる）
- 返品及び返金の義務並びにその他の類似する義務の測定

### KPMGの見解

#### 開示規定はより明確になった

*IFRS 15.BC355*

現行のIFRS及びU.S. GAAPには、企業の重要な会計上の見積り及び判断の開示に関する一般規定が含まれているが、新基準では、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いられる見積り及び行われる判断について、開示しなければならない領域が明確にされている。

## 10.1.5 顧客との契約の獲得または履行のコストについて認識した資産

### 新基準の規定

*IFRS 15.127–128* 企業は、顧客との契約の獲得または履行のために発生したコストから認識した資産の主要な区分別（例：取得コスト、契約前コスト、セットアップ・コスト、その他の履行コスト）の期末残高、及び当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額を開示する。企業は、顧客との契約の獲得または履行の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、及び各報告期間の償却費を算定する際に用いた方法を記載する。

## 10.2 期中報告の開示

### 新基準の規定

IAS 34.16A(g)

IFRSとU.S. GAAPのいずれにおいても、期中財務報告に収益の分解に関する情報を含めることが要求される。ただし、U.S. GAAPを適用する公開企業等に対しては収益の分解に加えて契約残高や履行義務等の開示も求められる（重要な場合）。

### KPMGの見解

#### 期中報告の開示に関する規定は、IFRSとU.S. GAAPとで相違する

IAS 34

IFRS及びU.S. GAAPでは、期中報告に関する一般原則として、直近の年次報告期間の末日後の財政状態の変動及び経営成績に関する情報を開示することが要求されている。ただし、新基準により年次財務諸表で要求される開示をどの程度期中財務諸表でも要求すべきかに関して、両ボードは異なる結論に達した。IASBは現在、開示に関する多数の実務適用プロジェクト及びリサーチ・プロジェクトを含む「開示イニシアティブ」に着手しており、現時点でIAS第34号の開示規定を大幅に変更しないことを決定している。FASBは、それらの情報が投資家にとって有用であり、それらの開示により著しい増分コストが財務諸表作成者に発生しないとして、期中財務諸表上でより広範な開示を要求することを決定した。

## 11 適用日及び経過措置

### 概要

以下の表は、IFRS及びU.S. GAAPのそれぞれについての新基準の適用日を示したものである。

企業の種類	最も早い適用事業年度の開始日
IFRS適用企業	2017年1月1日
U.S. GAAPを適用する、公開企業及びコンジット・ボンド債務者である非営利企業	2016年12月16日
その他のすべてのU.S. GAAP適用企業	2017年12月16日

企業は、3つの選択肢からなる実務的な簡便法の採用による遡及適用(11.2を参照)や、適用開始事業年度の期首から適用し比較期間については修正再表示しない方法(11.3を参照)などの、様々な方法により新基準を適用することができる。以下の表は、経過措置の概要を示したものである。

経過措置		経過措置の概要	参照
遡及適用法	完全遡及適用	新基準を最初に適用する報告期間の期首より前の各報告期間に適用する	11.2
	遡及適用するが、右の簡便法を選択適用する	簡便法1 同一事業年度中に開始して終了した契約への適用免除	11.2.1
		簡便法2 変動対価の見積りに関する規定の適用免除	11.2.2
		簡便法3 特定の開示への適用免除	11.2.3
累積的影響法	—	新基準を適用開始日時点で適用し比較期間の数値を修正再表示しない	11.3

このセクションで用いられている経過措置の適用の設例は、新基準を2017年1月1日から適用し、比較期間を2年間とする、期末日が12月31日の企業を想定している。

経過措置の適用に関する詳細な解説と例示についてはKPMGの冊子「[収益認識新基準への移行](#)(英語版)」を参照。

## 11.1 適用日

### 新基準の規定

IFRS 15.C1

新基準は、U.S. GAAPを適用する、公開企業及びコンジット・ボンド債務者である非営利企業については2016年12月16日以降開始する事業年度及び期中期間から、IFRSを適用する企業については2017年1月1日移行開始する事業年度からそれぞれ適用される。

#### KPMGの見解

##### 両ボードは、早期適用について異なる結論に達した

FASBは、U.S. GAAP報告企業間での比較可能性を優先し、公開企業及びコンジット・ボンド債務者である非営利企業に早期適用を禁止することとした。FASBは特に、2017年より前に同じ業種の公開企業の報告が異なる収益認識規定により報告されることを回避することを選択した。

IFRS 15.C1

対照的にIASBは、IASBが新基準により達成されると考える財務報告の改善を優先した。IASBは特に、現行のIFRSにおいて生じる特定の適用上の論点(例:IFRIC解釈指針第15号に関連する適用上の論点)を解消するのに新基準が役立つと考えている。したがってIASBは、2017年より前に企業間の比較可能性が損なわれることよりも、財務報告の改善を優先することとした。

## 11.2 遡及適用法

### 新基準の規定

IFRS 15.C2(a), C3(a)

遡及適用法においては、企業は財務諸表に表示される適用開始日より前の各報告期間を修正再表示することが要求される。「適用開始日」とは、企業が新基準を最初に適用する報告期間の期首である。例えば、企業が2017年12月31日に終了する事業年度の財務諸表において新基準を最初に適用する場合、適用開始日は2017年1月1日となる。企業は新基準の適用を開始したことによる累積的影響を、表示される最も古い比較期間の期首における資本(通常、利益剰余金または純資産)で認識する。

IFRS 15.C5

遡及適用法を用いて新基準を適用することを選択する企業は、新基準を全面的に遡及適用するか、3つの実務上の簡便法の1つまたは複数を用いるかを選択できる。実務上の簡便法により、表示される比較期間の特定の種類の契約に、新基準の規定を適用することが免除される。この実務上の簡便法に関する詳細な説明については11.2.1から11.2.3までを参照。

IFRS 15.C6

企業が1つまたは複数の実務上の簡便法を適用する場合は、その簡便法を表示するすべての期間におけるすべての財またはサービスに首尾一貫して適用する必要がある。さらに、企業は以下の情報を開示する。

- 適用した実務上の簡便法
- 合理的に可能な範囲で、実務上の簡便法ごとに見積った、適用による影響の定性的評価

IFRS 15.C4

また、会計方針の変更に関する開示規定(財務諸表項目の修正額及び1株当たり利益への影響を含む)を遵守する必要がある。

### 設例43 全面遡及適用法

ソフトウェア企業Yは、ソフトウェアの期間ライセンス及び電話サポートを固定金額4,000千円で2年間顧客に提供する契約を締結した。このソフトウェアは2015年7月1日に引き渡され、使用が開始される。

従前のGAAPにおいては、Y社はこの取決めについて24ヶ月の契約期間にわたって定額法で収益を認識している。

新基準において、Y社は、この契約が、ソフトウェアのライセンスと電話サポートの2つの履行義務から構成されると判定する。Y社は取引価格のうち3,000千円をソフトウェアのライセンスに、1,000千円を電話サポートにそれぞれ配分する。

Y社は、電話サポートが一定の期間にわたって充足される履行義務であり、その進捗度は直接稼働時間(2015年: 300、2016年: 500、2017年: 200)により最も良く描写されると判定する。ソフトウェアのライセンスは一時点で充足される履行義務であり、2015年7月1日の引渡し日において3,000千円を収益として認識する。

Y社は遡及適用法により、以下の金額を表示する。

(単位: 千円)

	2015年	2016年	2017年
収益	3,300 <sup>(a)</sup>	500	200

注:

(a) ソフトウェアのライセンスに係る3,000千円に電話サポートに係る300千円を加算して算定する。

契約は2015年7月1日に開始されているため、Y社は2015年1月1日現在の資本の開始残高を調整する必要はない。Y社は関連するコスト残高に対する収益認識の変更の影響も検討し、適切な調整を行う。

### KPMGの見解

#### 従前のGAAPにおいて開始及び終了するすべての契約について検討することが要求される

企業が全面遡及適用法を用いて新基準を適用する場合、従前のGAAPにおいて終了しているとみなされる場合であっても、すべての顧客との契約は潜在的に未完了と考えられる。

例えば、従来は販売促進として会計処理していた販売後のサービスが含まれている契約を有する企業は、これらの契約を以下について再分析することが要求される。

- 販売後のサービスが新基準の履行義務であるか否かの判定
- 識別される履行義務がすべて充足されているか否かの評価

#### コスト項目の調整が必要となる場合もある

調整を行う際に、財務諸表上のコスト残高が新基準の影響を受ける場合は、それらを調整することが必要となる場合もある(例: 新基準では契約を取得するためのコストを資産化し償却することを求められるが、従前のGAAPではこれらのコストを発生時に費用処理していた場合)。

#### 法規制についても検討する必要がある

遡及適用法を選択する企業は、財務諸表の一部を構成する、または財務諸表に添付される、あるいは法規制に従って提出される追加的な過去のデータに与える影響も検討する必要がある。

## 11.2.1 実務上の簡便法1―同一事業年度中に開始して終了した契約

### 新基準の規定

IFRS 15.C2(b), C5(a)

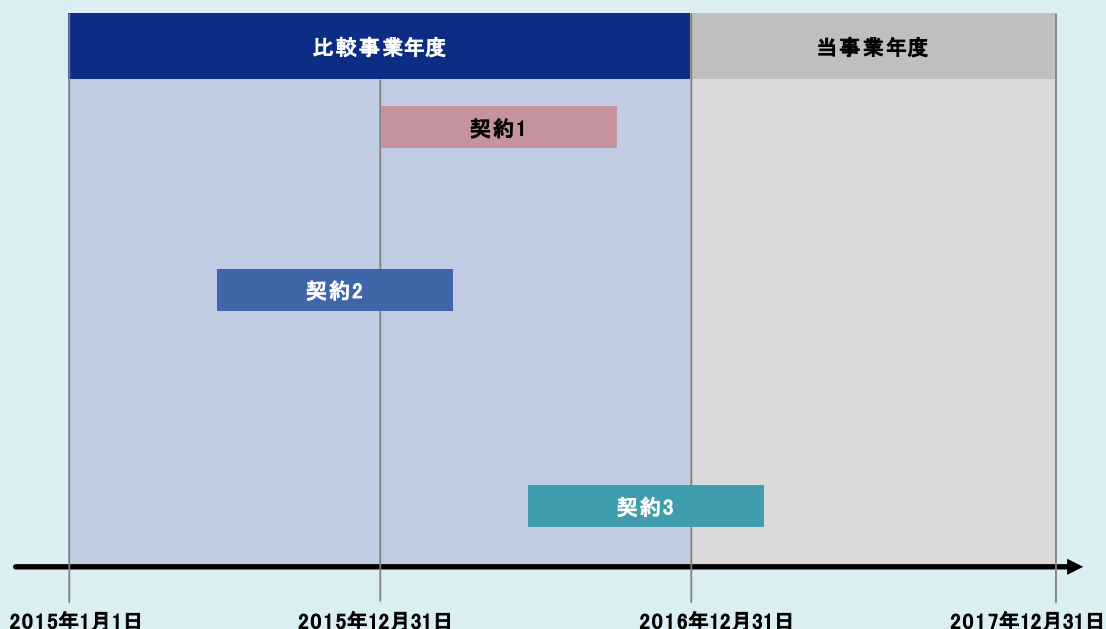
実務上の簡便法1を採用する場合、従前のGAAPにおいて完了した契約（すなわち、適用開始日より前に適用されている収益ガイダンスにおいて企業が義務をすべて履行した契約）のうち、同一事業年度中に開始して終了した契約は修正再表示する必要はない。

#### 設例44 実務上の簡便法1の適用

請負製造業者Xは以下の顧客との契約を有している。

契約	開始	終了
1	2016年1月1日	2016年8月31日
2	2015年5月1日	2016年2月28日
3	2016年5月1日	2017年2月28日

#### 契約スケジュール



X社は実務上の簡便法1の適用について以下のように判定した。

- 契約1は適用開始日前の同一事業年度中に開始して終了するため、実務上の簡便法1が適用できる。
- 契約2の契約期間は12ヶ月未満であるが、単一の事業年度内に完了しないため、実務上の簡便法1を適用できない。
- 契約3は従前のGAAPにおいて適用開始日前に完了していないため、実務上の簡便法1を適用できない。

## KPMGの見解

## 実務上の簡便法1によりどのような恩恵が得られるのか

実務上の簡便法1を採用する場合、すべての修正は契約が開始し終了する同一期間において行われ、事業年度の収益に影響を与えないため、この実務上の簡便法による恩恵は限定的であるかのように見える。ただし、例えば以下のような取引については、軽減効果がある可能性がある。

- 従前のGAAPと比較し、新基準においては契約内に追加的な履行義務が識別される取引（例：車両製造業者が車両の最終購入者に無料のサービスを提供し、そのサービスが従前のGAAPでは販売インセンティブとして取り扱われていた場合）
- 従前のGAAPにおいては一時点の履行として取り扱われていた契約が、新基準においては一定の期間にわたって履行される義務として取り扱われる取引（例：一部の集合住宅の売却に関する工事契約）
- 同一事業年度中に開始して終了するが、複数の期中期間にまたがる契約（この状況では、企業は期中期間の比較可能性の重要性も検討する必要がある）

## 11.2.2

## 実務上の簡便法2—変動対価の見積りに関する規定の適用免除

## 新基準の規定

IFRS 15.C5(b)

実務上の簡便法2を採用する場合は、各比較報告期間における変動対価の金額を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を用いることができる。

## 設例45 実務上の簡便法2の適用

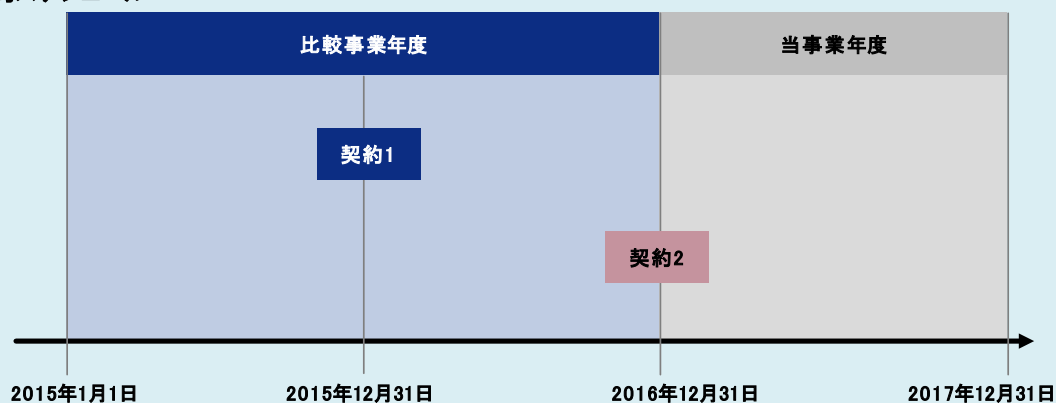
製造業者Xは、以下の契約を締結している。

契約	開始	返品期間の終了	説明
1	2015年10月1日	2016年3月31日	1,000個の製品を顧客Yに販売する契約
2	2016年10月1日	2017年3月31日	2,000個の製品を顧客Zに販売する契約

X社は、未使用の製品を半年以内に返品する権利をY及びZに付与している。

Y社は2016年2月に200個の未使用の製品を返品し、Z社は2017年2月に300個の未使用の製品を返品する。

## 契約スケジュール



X社は実務上の簡便法2の適用を検討し、以下のように判定する。

- 契約1は適用開始日より前に完了しているため、最終的な取引価格を用いることができる。したがって、X社は収益認識モデルのステップ3により対価を見積らずに、2015年10月1日に製品800個（引き渡された1,000個から返品された200個を控除する）について収益を認識する。
- 契約2は適用開始日より前に従前のGAAPのもとで完了していないため、契約2に新基準（収益認識モデルのステップ3を含む）を適用することが要求される。

#### KPMGの見解

##### 後になって判明した事実の使用が認められるのは限定的である

実務上の簡便法2により免除されるのは、変動対価の見積りに関する規定（収益認識モデルのステップ3における収益認識累計額の制限を含む）の適用のみである。企業は契約について収益を認識する際に、依然として収益認識モデルのその他の規定をすべて適用することが要求される。

##### 実務上の簡便法2を適用することにより収益認識が前倒しとなる場合がある

全面遡及適用アプローチを適用していたならば収益認識モデルのステップ3の制限が適用されていた場合、この実務上の簡便法を適用することにより、収益認識が前倒しとなる。これは、最終の取引価格が契約開始時から用いられるためである。

## 11.2.3

### 実務上の簡便法3—開示の免除

#### 新基準の規定

IFRS 15.C5(c)

実務上の簡便法3を採用する場合は、適用開始日前の表示するすべての報告期間について、以下の内容を開示する必要はない。

- 残存する履行義務に配分した取引価格の金額
- 企業がその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

#### 設例46 実務上の簡便法3の適用

不動産開発業者Xは、顧客Cの土地に固定金額2,000百万円で建物を建設する契約を有している。建設工事は2015年1月1日に開始され、完成までに5年かかると予想されている。X社は、自社の履行義務を一定の期間にわたって充足する履行義務であり、コスト対コスト法により履行が最も良く描写されると判定した。

X社が実務上の簡便法3を採用して遡及適用する場合、2017年12月31日に終了する事業年度の年次財務諸表では、表示される比較期間（2016年12月31日及び2015年12月31日）について残余の履行義務に関する開示規定に従うことは要求されない。2017年12月31日における建物の進捗度は80%であると仮定する。

IFRS 15.120

**開示例****残余の履行義務に配分される取引価格**

X社は2017年12月31日において、建物の建設に係る取引価格2,000百万円のうち400百万円についてまだ収益として認識していない。X社は建設工事の完成スケジュールに従って、この金額を次の2年間にわたって均等に認識する予定である。

新基準の経過措置に従い、X社は2016年12月31日及び2015年12月31日時点の残余の履行義務に配分される取引価格に関する情報を開示しないことを選択した。

**KPMGの見解****開示のみが免除される**

実務上の簡便法3は、開示のみを免除するものであり、新基準の規定を契約に遡及的に適用することを免除するものではない。

## 11.3 累積的影響法

**新基準の規定**

*IFRS 15.C3(b), C7*

累積的影響法においては、企業は新基準を適用開始日時点で適用し、比較期間の数値を修正再表示しない。企業は新基準の適用開始の累積的影響（収益及びコストに影響する可能性がある）を、適用開始日時点の資本の開始残高の修正として計上する。

累積的影響法のもとでは、新基準の規定は、適用開始日において従前のGAAPにおいて完了していない契約にのみ適用される。

*IFRS 15.C8*

この方法を選択する企業は、以下の情報を開示することも要求される。

- 当報告期間において、新基準の適用により財務諸表の各表示科目が影響を受ける金額
- 新基準における報告数値と従前のGAAPにおける報告数値との間の重要な変動の説明

### 設例47 累積的影響法

設例43の前提条件を変更し、ソフトウェア企業Yが累積的影響法を適用する場合には、以下のようになる。

- Y社は比較期間を調整しないが、2015年及び2016年に新基準を適用していたならば認識していたであろう追加的な収益について、適用開始日(2017年1月1日)時点の資本の開始残高を修正する。
- Y社はこの収益の修正に関連するコストの残高への影響についても検討し、それらを必要に応じて修正する。
- Y社は、当報告期間において新基準の適用により財務諸表の各表示科目が影響を受ける金額を開示する。

以下の表はY社の財務諸表に表示される収益の金額を示したものである。

(単位:千円)

	2015年	2016年	2017年
収益	1,000 <sup>(a)</sup>	2,000 <sup>(a)</sup>	200
資本の開始残高の修正	—	—	800 <sup>(b)</sup>

注:

- (a) 金額は修正再表示されておらず、各期間について従前のGAAPで認識された金額である。
- (b) (2015年及び2016年に係る)ソフトウェアのライセンス3,000千円と電話サポート800千円の合計から従前のGAAPのもとで認識した3,000千円(4,000千円×18/24)を控除

### KPMGの見解

#### 2種類の数値の報告が要求される

以下の差異の開示が要求されることから、累積的影響法を選択する企業は、新基準の適用開始年度において2種類の数値を把握することが要求される。

- 当報告期間に従前のGAAPを適用していたならば認識したであろう収益及びコスト
- 新基準において認識するそれらの金額

## 11.4 IFRSの初度適用

### 新基準の規定

IFRS 1.D34-D35

IFRS初度適用企業は、IFRSの適用と同時に新基準を適用する場合がある。IFRS初度適用企業は、IFRS移行日より前（表示される最も古い期間よりも前）に完了した契約について、修正再表示する必要はない。IFRS初度適用企業にとって、完了した契約とは、従前のGAAPにおいて識別した財またはサービスを企業がすべて移転した契約をいう。

初度適用企業は、すでにIFRSを適用している遡及適用法を選択した企業が適用可能な実務上の簡便法を適用することができる。これらの実務上の簡便法を適用する際には、「適用開始日」を「IFRS初度適用年度の期首」と読み替える。IFRS初度適用企業が実務上の簡便法を適用する場合には、以下の事項を開示する。

- 適用した実務上の簡便法
- 合理的に可能な範囲で、個々の実務上の簡便法を適用することによる予想される影響の定性的な評価

### IFRS初度適用企業のスケジュール



注 (a) IFRS移行日

#### 設例48 IFRS初度適用企業

車両製造業者Mは、2016年12月31日に終了する事業年度の年次財務諸表で初めてIFRSを適用する。M社は財務諸表の比較情報を1年分表示するため、IFRS移行日は2015年1月1日である。

M社は、車両の最終購入者に無料の修繕維持サービス1回を提供する約束を付してディーラーに車両を販売する。

現行のGAAPにおいては、M社は契約に含まれる無料サービスを販売インセンティブとして取り扱い、車両がディーラーに販売された時点で対応する費用とともに引当金を認識している。さらに、車両がディーラーに販売された時点で請求価格により収益を認識している。

新基準においては、M社は、この契約が2つの履行義務（車両の販売と無料の修繕維持サービス）から構成されると判定する。この取扱いにより、取引価格の一部が無料サービスに配分され、その履行義務が充足されるにつれて認識されることになるため、従前のGAAPとは収益認識のパターンが相違する。

M社が新基準を、IFRS移行日時点で従前のGAAPにおいて完了していない契約にのみ適用することを選択した場合、M社はこの車両の販売に関する契約に新基準を以下のように適用する。

- IFRS初度適用企業は、IFRS移行日より前に従前のGAAPにおいて完了している契約を分析することは要求されていないため、M社は移行日時時点で、ディーラーにすでに引き渡されている車両に関連する契約に関して期首残高を調整しない。これは、車両はすべて引き渡されており、従前のGAAPにおいては無料サービスは収益取引の一部とみなされていないためである。
- 従前のGAAPにおいては車両の販売を一時点で認識するため、M社が実務上の簡便法1を適用することを選択する場合、比較期間について修正再表示しない。
- M社が実務上の簡便法1を適用しない場合は、取引価格の車両と無料の修繕維持サービスへの配分の影響について比較期間の売上を修正再表示する。
- M社は2016年1月1日から、新基準をすべての車両の販売に適用する。

IFRSを適用する企業は、以下のいずれかにより、上述のIFRS初度適用企業と同一の結果を達成できる。

- 実務上の簡便法を選択することにより、適用開始日より前の同一事業年度中に開始して終了した契約について修正再表示しない。
- 累積的影響法を適用することを選択する。

#### KPMGの見解

##### IFRS第15号を最初のIFRS財務諸表に適用することができる

企業がIFRS第15号の強制適用日より前にIFRSを初度適用する場合、企業は最初のIFRS財務諸表で以下のいずれを適用するか選択する。

- IAS第18号、IAS第11号及び関連する解釈指針
- IFRS第15号

最初のIFRS財務諸表で新基準を適用するIFRS初度適用企業は、その適用方法を細部にわたって決定しなければならない。累積的影響法は適用できないが、遡及適用法において関連する実務上の簡便法を用いることができる。

## 12 経過措置の決定

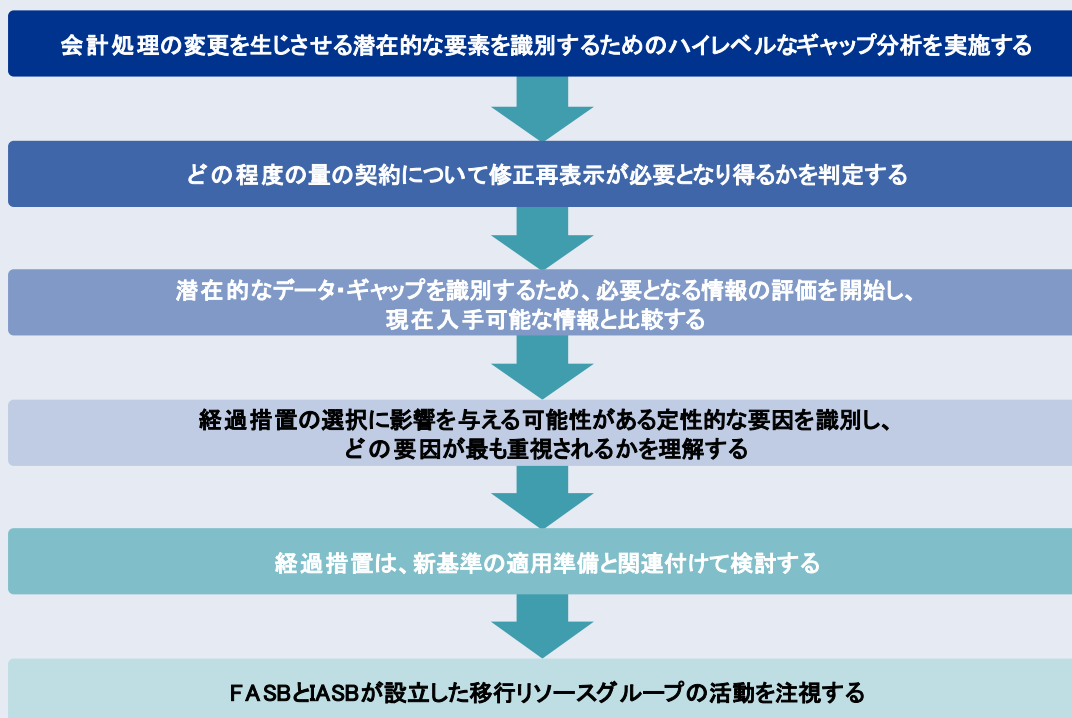
### KPMGの見解

#### 実務への効率的な適用計画を策定するためには早期の決定が必要となる

どの経過措置を適用するか(セクション11を参照)は、システム及びプロセスの変更のタイミングに重要な影響を与える。したがって、どの経過措置を適用すべきかの決定は、実務適用プロセスの第一段階で実施すべきである。

企業は、個々の移行方法による定量的な影響及び関連する定性的な要因の両方を検討しなければならない。新基準に関する計画の策定を前倒しすることにより、企業は適用に必要な作業を比較的長期に分散させ、想定外の問題への対処が可能となり、内部資源を最大限柔軟に活用することができる。

企業は段階的に、新基準を理解し、経過措置が自社の財務報告に与える影響を評価する必要がある。影響が最小限であるとともにすぐに判断する企業もあるであろう。その場合、移行の選択肢の評価を先送りしたほうが適切である可能性がある。他方、相当な影響を受け、適用にかなりの労力が要求されると予想されるため、計画の策定をできるだけ早く開始すべき企業もある。企業は以下の活動について早期に検討しなければならない。



実務適用の責任を負うプロジェクトチームの中に、経過措置の選択肢に焦点を当てるためのサブグループの導入を検討することも考えられる。

経過措置の適用に関する詳細な解説と例示についてはKPMGの冊子「[収益認識新基準への移行](#)」を参照。

## 13 IFRSとU.S. GAAPの相違

IFRSとU.S. GAAPにおける新基準の規定はほぼ同一であるが、一部に相違が生じている。両者の主な差異の概要は以下のとおりである。

	IFRS	U.S. GAAP
IFRS 15.9(e) 606-10-25-1(e)	回収可能性の要件(3.1.1を参照) 「可能性が高い(probable)」という文言は、「起こる可能性のほうが起こらない可能性よりも高いこと(more likely than not)」を意味する	「可能性が高い(probable)」という文言は、「発生する可能性が高いこと(likely to occur)」を意味する
IFRS 15.104 340-40-35-6	契約獲得コスト及び契約履行コストについて過去に認識した減損の、事実及び状況の変化による戻入れ(4.4を参照)	要求される(過去に減損損失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)帳簿価額の金額を超えてはならない)
IAS 34.16A 270-10-50-1A	期中報告の開示(10.2を参照)	禁止される
606-10-50-7, 50-11, 50-16, 50-21, 340-40-50-4	期中報告で要求される開示に、収益の分解に関する開示のみを追加する	期中報告で要求される開示に、収益の分解、契約残高及び残存する履行義務に関する開示を追加する
IFRS 15.C1 606-10-65-1	公開企業及び特定の非営利企業以外のU.S. GAAPを適用する企業に対する開示規定の免除	該当なし
	適用日(11.1を参照)	公開企業及び特定の非営利企業については、2017年1月1日以降開始する事業年度(その他の企業については1年遅れで適用される)
	早期適用は認められる	早期適用は禁止されるが、公開企業及び特定の非営利企業以外のその他の企業については、公開企業と同時に適用することが認められる

## IFRS第15号に関するKPMGの解説

KPMGはIFRS第15号に関して以下の解説を公表しています。

### (日本語解説)

#### 全体解説

- 2014/05/30 [IFRSニュースフラッシュ「IASB、IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』を公表」](#)
- 2014/06/16 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の概要](#)
- 2014/07/10 [KPMG Insight「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』」](#)
- 2014/07/10 [KPMG Insight「IFRSの収益認識基準 \(IFRS第15号\) による実務への影響」](#)

#### 業種別解説

- 2014/07/30 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響－自動車部品](#)
- 2014/07/30 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響－建設業](#)
- 2014/07/30 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響－食品業](#)
- 2014/07/30 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響－医薬品業](#)
- 2014/07/30 [IFRS第15号「収益認識」の影響－情報処理産業（ソフトウェアの受注制作取引）](#)
- 2014/07/30 [IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響－小売業](#)

### (TRGについて)

- 2014/07/23 [Defining Issues 14-33号「FASBとIASB－収益認識に関する合同の移行リソース・グループが最初の会議を開催」](#)
- 2014/11/04 [Defining Issues 14-49号「FASB／IASB－収益認識に関する合同の移行リソース・グループが5つの新しい論点を討議」](#)

### (英語解説)

- 2014/06/06 [IFRS最新基準書の初見分析「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』」](#)
- 2014/07/02 [IFRS実務上の論点「収益認識新基準への移行」](#)
- 2014/07/02 [収益認識の会計処理－通信事業への影響](#)
- 2014/09/23 [Issues In-Depth「顧客との契約から生じる収益」](#)
- 2014/09/29 [IFRS最新基準書の初見分析「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の建設業への影響」](#)
- 2014/10/21 [収益認識の会計処理－電力・公益産業への影響 \(Accounting for revenue is changing: Power and utilities\)](#)

## アプリ「KPMG会計・監査AtoZ」のご紹介

あずさ監査法人は、2014年7月に会計・監査の情報を手軽に入手できるツールとして「[KPMG会計・監査AtoZ](#)」アプリを公表しました。「KPMG会計・監査AtoZ」を利用することにより、会計・監査の最新情報を最も早く得られるとともに、その概要を理解することができます。また、動画による解説コンテンツを視聴することも可能です。

- 会計・監査の最新情報

日本基準、修正国際基準、IFRS、米国基準の基準ごとの情報をご覧いただけます。

- 動画による解説コンテンツ

- ・オンライン解説:

日本基準、IFRSの新基準書や公開草案等の概要、国際会計基準審議会 (IASB) 会議及びIFRS解釈指針委員会 (IFRS-IC) 会議の最新動向を音声解説付きのスライドで紹介しています。

- ・オンライン基礎講座:

日本基準やIFRSの主要な規定を、トピックごとに初心者にもわかりやすく解説しています。「有形固定資産」「金融商品」などのモジュールを順次公開しています。

2015年1月

## 有限責任 あずさ監査法人

### IFRSアドバイザリー室

#### アカウンティングアドバイザリーサービス

##### 東京事務所

TEL : 03-3548-5120

FAX: 03-3548-5113

##### 大阪事務所

TEL : 06-7731-1300

FAX: 06-7731-1311

##### 名古屋事務所

TEL : 052-589-0500

FAX: 052-589-0510

[azsa-ifrs@jp.kpmg.com](mailto:azsa-ifrs@jp.kpmg.com)

[www.kpmg.com/jp/ifrs](http://www.kpmg.com/jp/ifrs)

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でき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。

© 2015 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. 15-1505

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