

# KPMG Insight

# KPMG Newsletter

## July 2014

## IFRS 第15号 「顧客との契約から生じる収益」



# Volume 7

# IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

有限責任 あづさ監査法人 IFRSアドバイザリー室  
マネジャー 島田 謙子

IASBとFASBは2014年5月28日に、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。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、財務諸表の作成を容易にするとともに、企業間の比較を向上させ、財務諸表利用者に、より有用な情報を提供することを主な目的として開発されたものです。

本稿では、IFRS第15号の概要について解説します。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



しまだ ようこ  
島田 謙子  
有限責任 あづさ監査法人  
IFRS アドバイザリー室  
マネジャー

## 【ポイント】

- 収益認識に関するグローバルな単一のフレームワークを提供する。
- 「支配」に基づくモデルである（IAS第18号「収益」における「リスク及び経済価値」という概念は、支配の移転を表すための指標の1つとされた）。
- 対価は顧客に移転する財・サービスと交換に、企業が権利を得ると見込んでいる金額で測定する。
- 収益認識の単位を、契約における顧客との約束（履行義務）とし、履行義務を識別するための詳細なガイダンスが設けられた。
- 企業は履行義務を充足した時点で、または一定の期間にわたり履行義務を充足するに従って、収益を認識する。履行義務が一定の期間にわたって充足されるものであるか否かを判断するための一定の要件が設けられた。
- 定量的、定性的な開示情報が拡充された。

## I IFRS第15号における収益認識モデル

IFRS第15号のコア原則は、企業は顧客への財・サービスの移転を描写するように、財・サービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識することです。この原則を達成するために、企業は、IFRS15号において、図表1のステップに従って収益を認識します。

このうち、ステップ1とステップ2は、「どのような単位で」認識するかという論点に関係します。また、ステップ3とステップ4は、「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ、どのように」計上するかに関係します。以下、各ステップについて解説します。

### 1. ステップ1：契約の識別

#### (1) IFRS第15号の適用対象となる契約

IFRS第15号によれば、契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意をいいます。IFRS第15

図表1 収益認識の5つのステップ



号は、次の要件すべてを満たす契約にのみ適用されます。

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

契約には、文書のほか、口頭や慣習的な事業慣行により合意される場合も含まれます。ただし、契約のいずれかの当事者が、完全に未履行の契約を一方的に終了させる強制可能な権利を有する場合には、IFRS第15号上は、契約は存在していないものとみなします。

## (2) 契約の結合

IFRS第15号は、たとえ形式上は複数の契約であったとしても、同一の顧客（またはその関連当事者）と同時に（またはほぼ同時に）締結されたものであり、かつ以下のいずれかの要件を満たす場合には、各契約を統合して1つの契約として取り扱うこととしています（契約の結合）。

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

## 2. ステップ2：履行義務の識別

履行義務とは、顧客との契約に含まれる、顧客に財またはサービスを移転することをいいます。契約に含まれる財・サービスは、契約中の財・サービスが、他の財・サービスと「区別できる (distinct)」場合に、別個の履行義務として会計処理します。IFRS第15号によれば、財・サービスは図表2に示す要件の両方を満たす場合に、他と区別できるとされています。

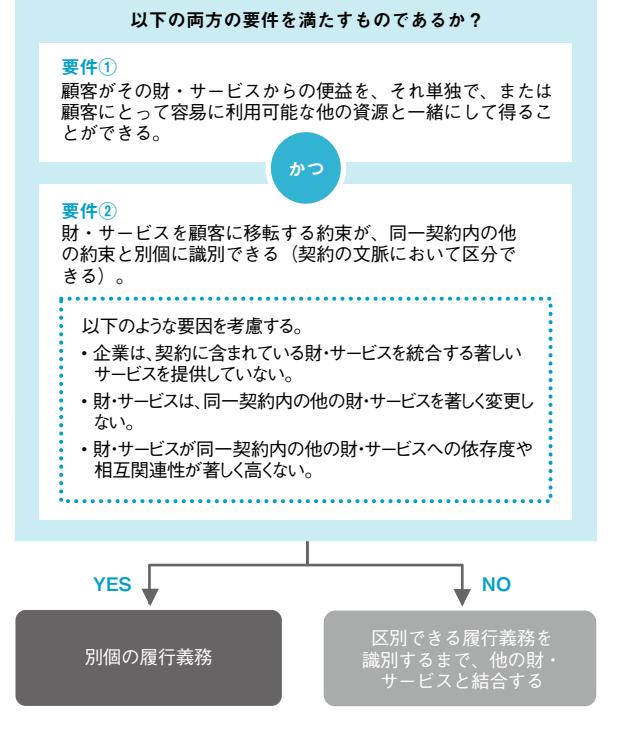
### 【複数の財・サービスが1つの履行義務とされる例】

建物の工事契約を締結した場合で、企業が当該契約を履行するために必要な様々な財・サービス（例：設計、基礎、資材調達、建設、配管、配線、設備の設置、仕上げ）を含むプロジェクトの全般的な管理も請け負っている。

⇒ 企業は、個々の財・サービス（インプット）を統合して建物（アウトプット）を建設するための重大なサービスを提供していることから、工事契約に含まれる財・サービスは区分できず、1つの履行義務と判断される可能性が高いと考えられる。

なお、顧客に連続して移転する区別できる財・サービスが同質であり、かつ顧客への移転パターンが同一である場合は、

図表2 「区別できる」履行義務であるか否かを判断するための要件



その一連の財・サービスを1つの履行義務とします。顧客への移転パターンが同一であるとされるのは、以下の両方の要件を満たす場合です。

- 一連の財・サービスに含まれる個々の財・サービスが、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件（後述、5.(1)を参照）を満たす。
- 一連の財・サービスに含まれる個々の財・サービスについて、同じ進捗率の測定方法を用いている。

たとえば、週1回の清掃サービスを1年契約で実施する場合、上記の要件に当てはまる場合は、毎週の清掃サービスごとに別個の履行義務とするのではなく、1年間の連続的なサービスを1つの履行義務として考えます。

## 3. ステップ3：取引価格の決定

取引価格とは、財・サービスと交換に企業が権利を得ると見込まれる対価の金額をいいます（第三者のために回収する金額を除く）。IFRS第15号によれば、取引価格の決定に際して、以下の事項を考慮する必要があります。

- 変動対価、および変動対価の見積りの制限
- 契約に重大な財務要素が含まれている場合の貨幣の時間価値
- キャッシュ以外のもので対価を受け取る場合
- 企業が顧客に何らかの対価を支払う場合

### (1) 変動対価および収益の累計額の制限

リベートがある場合や業績連動報奨金、偶発対価などのように対価の金額が変動する契約の場合は、期待値（確率で加重平均した金額）または最も可能性の高い金額のうち、より適切に対価を予測する方の金額で見積もることとされています。ただし、取引価格に含める変動対価は、事後に不確実性が解消した時点で、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）金額に制限されます。

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

### (2) 契約に重大な財務要素が含まれている場合の貨幣の時間価値

履行義務の充足と決済のタイミングが異なることにより、顧客または企業が財務的に著しい便益を得る場合は、原則として貨幣の時間価値を反映させるために取引価格を調整します。

#### 【貨幣の時間価値】

対価（100）の支払期日が、製品を顧客に引き渡してから2年後である場合。

⇒ 金利が6%であり、他に考慮すべき要因がないと仮定すると、売上として計上すべき金額は、 $89 (= 100 \div 1.062)$  となる。

ただし、契約開始時において、財・サービスが移転するタイミングと、全額または実質的に全額が決済されるタイミングとのずれが1年以内と予測される場合は、当該調整を行う必要はありません。

### (3) キャッシュ以外のもので対価を受け取る場合

キャッシュ以外のもので対価を受け取ることを約束している場合は、対価を公正価値で測定します。ただし、公正価値を合理的に見積もることができない場合は、その対価と交換した財・サービスの独立販売価格を参照して間接的に対価を測定します。

### (4) 企業が顧客に何らかの支払いを行う場合

取引の中には、企業が顧客に対して対価を支払うケースも考えられます。このような支払いが、顧客の取引価格の減額であるのか、あるいは顧客から区別できる財・サービスを受け取ったことに対する支払いであるのか（または、その両方の組合せであるのか）を検討する必要があります。

後者であると判断した場合でも、企業が顧客に支払う額が顧客から提供を受けた財・サービスの公正価値を上回る場合は、その超過部分を取引価格から減額することが求められます。また、顧客から他と区別できる財・サービスの提供を受けているが、その公正価値を合理的に見積もることができない場合には、全額を取引価格から減額することが求められます。

### 4. ステップ4：取引価格の履行義務への配分

契約が複数の履行義務から構成されている場合は、履行義務の基礎となる個々の財・サービスの独立販売価格に基づいて、取引価格を配分します。独立販売価格が直接的に観察可能でない場合は、観察可能なインプットを最大限用いて、独立販売価格を見積もる必要があります。独立販売価格の見積方法の例としては、図表3のようなものが挙げられます。

図表3 独立販売価格の見積方法の例

調整後市場評価アプローチ	自社が財・サービスを販売するマーケットにおいて顧客が支払うであろう金額を見積もるアプローチ。同業他社による類似の財・サービスの価格を参照し、必要に応じてそれに自社のコストやマージンを反映させるアプローチも含まれる。
見積コストにマージンを加算するアプローチ	履行義務を充足するために必要なコストを見積もり、それに適切なマージンを加えて独立販売価格を見積もるアプローチ。
残余アプローチ	取引価格の総額から、契約に含まれる他の財・サービスの観察可能な独立販売価格の合計額を控除する方法。顧客によって販売する価格が大きく異なる場合、または独立して販売したことなく価格が確立していない場合にのみ認められる。

### 5. ステップ5：履行義務の充足と収益の認識

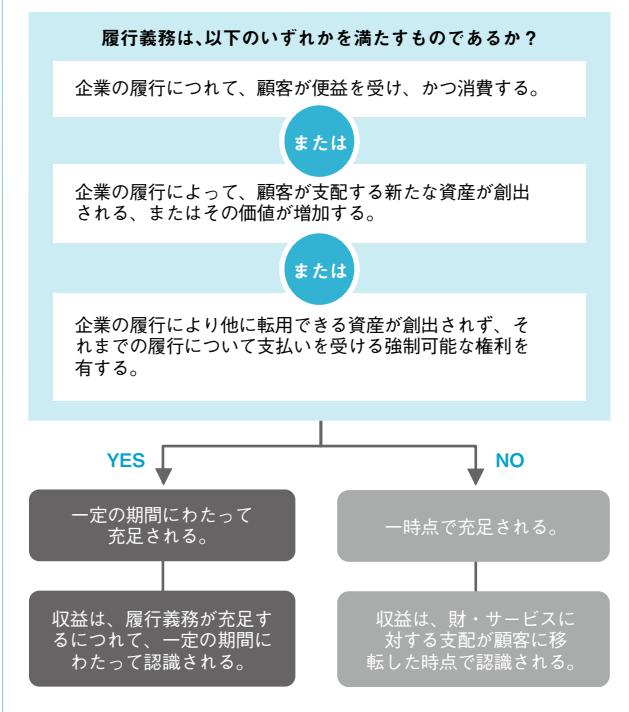
企業が財・サービスを顧客に移転することで履行義務を充足した時点で、または充足するに従い一定の期間にわたって収益を認識します。財・サービスは、顧客がその支配を獲得した時点で、または獲得するに従って移転することとされています。

#### (1) 一定の期間にわたり充足される履行義務

企業は、契約開始時点において、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものであるか否かを決定するために、図表4に示す要件を検討します。

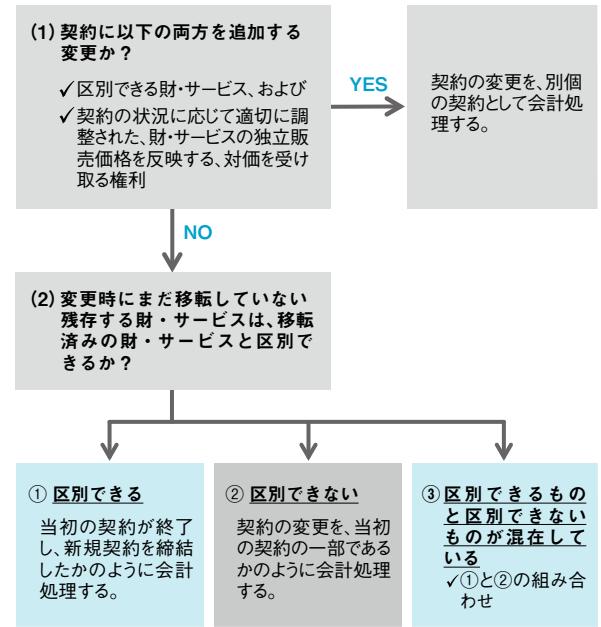
一定の期間にわたって充足される履行義務については、企業の履行に従って収益を認識します。そのため、企業は、顧客への財・サービスの移転状況を示す進捗率を用いて収益を認識する必要があります。IFRS第15号は、進捗率を決定するための適切な方法には、アウトプット法やインプット法が含まれるとしており、それらの方法の長所や欠点、気を付けるべき点などに言及しています。企業は、こうしたガイドラインや個々の事実および状況を踏まえて、最も適切な方法を決定していくことになります。

図表4 一定の期間にわたって充足される履行義務であるか否かの判断



制力のある権利や義務が生じたか、または変更された時点では認識しますが、必ずしも文書による必要はありません（図表5参照）。

図表5 契約変更の会計処理



## (2) 一時点で充足される履行義務

前述の要件に従って検討した結果、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものでないと企業が判断した場合は、一時点で充足される履行義務となります。この場合、財・サービスの支配が顧客に移転された時点で、収益を認識します。支配が移転した時点を検討するための指標として、IFRS第15号は、以下の5つを挙げています。ただし、これらはあくまでも指標であり、いずれもそれが該当するからといって決定的なものではありません。また、支配が移転したことの示す事象はこれらに限定されるわけでもありません。

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

## II IFRS第15号の適用方法 —その他のガイダンス

### 1. 契約の変更

契約の変更とは、契約の範囲および（または）価格の変更に関する当事者が承認した変更を指します。契約の変更は、強

### (1) 別個の契約か

契約の変更により、区別できる財・サービスを、その独立販売価格を反映した対価（状況に応じて適宜調整後）で、新たに提供することとなる場合は、当初の契約とは別個の契約であると判断します。そうではない場合には、契約変更時において既に移転済みの財・サービスと、まだ顧客に移転していない財・サービス（契約変更分を含む）とを区別できるかどうか検討します。

### (2) まだ顧客に移転していない財・サービスと区別できるか

契約変更時にまだ移転していない残存する財・サービスが、移転済みの財・サービスと区別できるか否かにより、以下のように会計処理します。

#### ① 区別できる場合

当初の契約が終了し、新規契約を締結したかのように会計処理します。すなわち、受領しているが未履行の財・サービスに対する対価（収益として未認識の対価）と、顧客が支払いに合意している対価を、残存する個々の履行義務に配分します。

#### ② 区別できない場合（移転済みの財・サービスは、契約変更日において部分的に履行された単一の履行義務の一部であると判断する場合）

契約の変更を、当初の契約の一部であったかのように会計

処理します。すなわち、取引価格と進捗率の測定についてアップデートし、移転済みの財・サービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期の収益に加減します。

③区別できるものとできないものが混在している場合  
①と②の組み合わせで対応します。

## 2. 契約コスト

### (1) 契約獲得の増分コスト

顧客との契約を獲得するために要する増分コスト（契約を獲得した場合にのみ発生するコスト（例：販売手数料））のうち、回収可能と予想されるものは資産として認識します。ただし、償却期間が1年以内の場合は、発生時の費用とすることができます。契約獲得の有無にかかわらず発生するコストは原則として発生時に費用処理しますが、顧客に明示的に請求可能な場合には資産として認識します。

### (2) 契約履行コスト

顧客との契約を履行するために要するコストが他の基準書（例：IAS第2号「棚卸資産」、IAS第38号「無形資産」、IAS第16号「有形固定資産」）に従って資産計上されるものでない場合は、次のすべての要件を満たす場合に限り、資産として認識します。

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

なお、契約コストに関して計上した資産については、関連する財・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を行います。また、状況によっては減損処理について検討することが必要となります。

## 3. ライセンス

知的財産のライセンスについては、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の判定に関する、適用指針が定められています（図表6参照）。

企業が顧客に付与された知的財産に引き続き関与しており、かつ知的財産に重大な影響を及ぼす活動を実施しているために、顧客が権利を有する知的財産がライセンス期間にわたって変更されるような場合は、そのライセンスは、一定の期間にわたって顧客に移転するものとされます。顧客が権利を有する知的財産が変更されない場合は、顧客はライセンスが付与された時点で支配を獲得すると考えます。具体的には、以下

図表6 ライセンスの内容と収益認識時点

ライセンスにより顧客に提供されるもの	収益の認識時点
ライセンスが付与された時点で存在する知的財産を使用する権利を提供するもの	一時点で認識する。
ライセンス期間にわたって存在する知的財産へのアクセス権を提供するもの	一定の期間にわたって認識する。

の要件をすべて満たす場合は、ライセンスが一定期間にわたって顧客に移転するものとされます。

- ① 企業が知的財産に対して重大な影響を与える活動を行うことが、契約により要求される（または、顧客が合理的に予測している）。
- ② ライセンスで付与される権利により、顧客が①の企業の活動の影響を直接受ける。
- ③ 企業の活動を実施するにつれて、企業の活動による財またはサービスが顧客に移転されるものではない。

ただし、ライセンスが、ステップ2の履行義務の識別にしたがって、契約に含まれる他のすべての財・サービスから区別できない場合（すなわち、別個の履行義務として区別できない場合）には、ライセンスの適用指針を適用せず、ライセンスを含む履行義務として、ステップ5に定められた一般規定を適用します。ライセンスが、契約に含まれる他のすべての約束から区別できる場合には、上記のライセンスのガイドラインを適用することとなります。

## 4. その他

IFRS第15号では、上記の他にも、一定の期間にわたって充足される履行義務、返品権付きの販売、製品保証、本人か代理人かの検討、買戻条件付販売契約等、様々なガイドラインが提供されています。

## III 表示および開示

### 1. 表示

企業が顧客から支払いを受ける（またはその権利を得る）よりも前にその履行義務を充足した場合は、財政状態計算書上、対価を受け取る権利が無条件である場合（すなわち、時が経過すれば対価を受け取ることができる場合）には売掛債権が、対価を受け取る権利が条件付である場合には契約資産が、それぞれ表示されます。

企業がその履行義務を充足するよりも前に顧客が対価を支

払うか対価の期限が到来した場合は、財政状態計算書上、契約負債を認識します。

なお、財務諸表上、「契約資産」、「契約負債」以外の名称（例：前受金）を用いることも可能とされています。

## 2. 開示

IFRS第15号では、財務諸表利用者が、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュフローの性質、金額、時期および不確実を理解するのに役立つよう、定性的・定量的な開示が大幅に拡充されています。主な開示内容は、以下のとおりです。

- 顧客との契約
  - 顧客との契約から生じる収益（適切なカテゴリーに分解して開示）
  - 売掛債権、契約資産および契約負債の期首および期末残高
  - 履行義務
- IFRS 第 15 号を適用するために行った重要な判断や判断の変更
- 顧客との契約を獲得または履行するためのコストに関して認識した資産

## V おわりに

IFRS第15号により、実務上はいろいろな影響が出てくることが考えられます。たとえば、これまで1つのまとまりとして会計処理してきた取引を複数の履行義務として分割することになったり、反対に、これまで分割して会計処理してきた複数の取引を1つにまとめて会計処理することになったりする結果、収益認識のタイミングが異なってくることが考えられます。

また、収益の認識額についても、貨幣の時間価値や変動対価の考え方を取り入れることにより、これまでとは異なった金額となる可能性があります。収益の認識パターン（一定の期間にわたって認識するものか、一時点において認識するものか）が変更となる可能性もあります。

これについては、特に、契約を締結してから完了するまでの期間が長期にわたる契約の場合には、慎重な検討が必要となると考えられます。IFRS第15号は、顧客との契約から生じる収益に関する詳細な開示を求めていため、早い段階から必要な情報を入手できるようなプロセスを構築していくことも重要です。さらに、IFRS第15号の影響は会計面だけにとどまらず、企業の多くの活動に影響を及ぼす可能性があります。

なお、IASBとFASBは2014年6月3日に、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) の創設を公表しました。TRGでは、IFRS第15号が強制適用されるまでの間に、導入に際して生じる可能性のある論点について議論される予定です。各企業は、IFRS第15号が自社や自社の業界に及ぼす影響について、早いうちに十分検討するとともに、TRGでの議論の内容にも注目しつつ、必要な体制を企業レベルで整えていくことが重要であると考えられます。

## N 適用日、経過措置および初度適用企業

### 1. 適用日および経過措置

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

### 2. 初度適用企業

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

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

#### 【関連トピック】

「IFRSの収益認識基準(IFRS第15号)による実務への影響」  
(KPMG Insight Vol.7/Jul 2014)

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
IFRS アドバイザリー室  
マネジャー 島田 謙子  
TEL : 03-3548-5112 (代表電話)  
azsa-ifrs@jp.kpmg.com

## 「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要」のご案内



### 目次

1. 概要
2. 新基準の適用範囲
3. 5つのステップ
4. 契約コスト
5. 契約変更
6. 表示及び開示
7. 適用日及び移行措置

[www.kpmg.com/jp/ifrs15-revenue-summary](http://www.kpmg.com/jp/ifrs15-revenue-summary)

本冊子は、IFRS適用企業および適用を検討する企業が、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」のハイレベルな概要の理解に役立つよう解説しています。

### お問合せ

有限責任 あづさ監査法人  
IFRSアドバイザリー室

東京事務所 TEL : 03-3548-5120  
大阪事務所 TEL : 06-7731-1300  
名古屋事務所 TEL : 052-589-0500

[azsa-ifrs@jp.kpmg.com](mailto:azsa-ifrs@jp.kpmg.com)  
[www.kpmg.com/jp/ifrs](http://www.kpmg.com/jp/ifrs)

## KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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

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

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA 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. Printed in Japan.

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