



あずさ監査法人

IFRS 基礎講座

IFRS第15号 顧客との契約から生じる収益

IFRS基礎講座「顧客との契約から生じる収益」のモジュールを始めます。

このモジュールでは、2018年1月1日以降開始する会計年度から適用される新しい収益の基準、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」について解説します。

Contents

Part 1

- 収益認識の5つのステップ
- STEP1 契約の識別
- STEP1 契約の結合
- STEP2 履行義務の識別

Part 2

- STEP3 取引価格の算定
- STEP3 変動対価
- STEP3 重大な金融要素
- STEP4 取引価格の
履行義務への配分
- STEP4 独立販売価格の
見積り方法

パート1では、収益を認識するために適用が求められる5つのステップと、収益を認識する単位の決定を中心に解説します。

パート2では、収益を認識する金額の測定について解説します。

Contents

Part 3

- STEP5 収益の認識
- STEP5 履行義務の充足
- STEP5 一定の期間にわたり充足される場合
- STEP5 一時点で充足される場合

Part 4

- IFRS第15号の開示
- IFRS第15号の適用指針
- 総額表示と純額表示
- 本人・代理人の判定

パート3では、収益を認識する2つのパターンを解説します。

パート4では、14ある適用指針のうち、本人・代理人の適用指針を中心に解説します。

IFRS 基礎講座

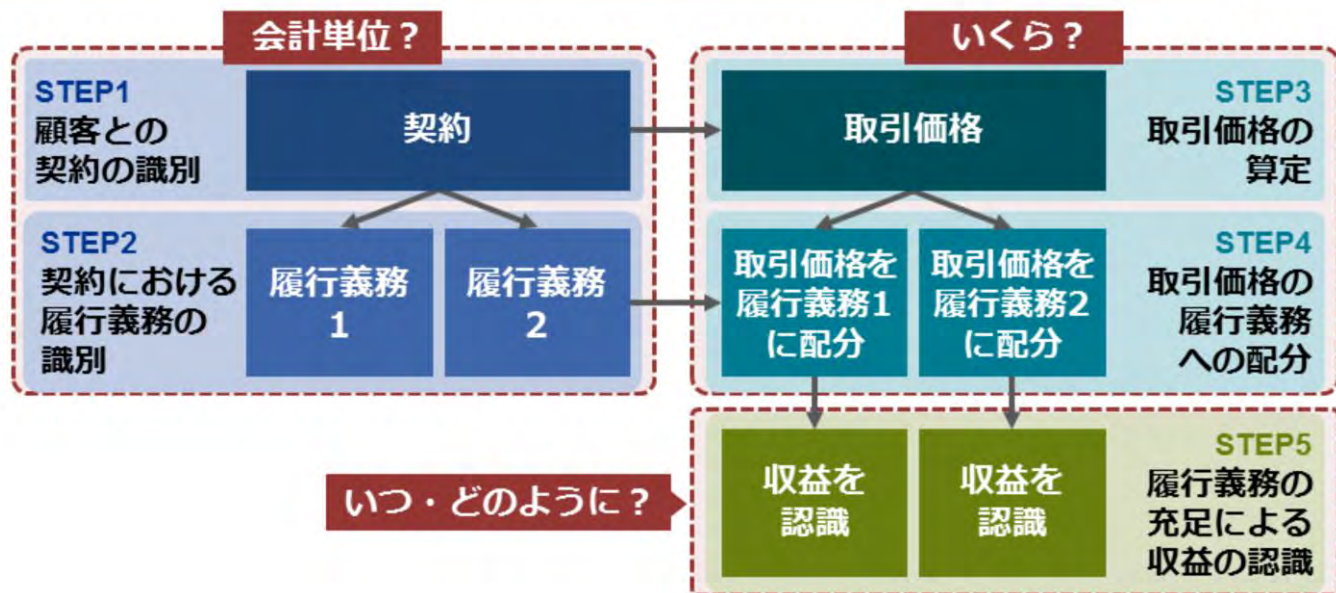
顧客との契約から生じる収益

Part 1

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、わが国で一般に公正妥当と認められる会計基準のうち、一般に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。会計基準の適用にあたっては関連する基準書等をご参照ください。

また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

収益認識の5ステップ



顧客との契約から生じる収益は、5つのステップを適用して認識されます。

ステップ1では、顧客との契約を識別します。

ステップ2では、契約における履行義務を識別します。

ステップ3では、契約の取引価格を算定します。

ステップ4では、ステップ3で算定した取引価格を、ステップ2で識別した履行義務に配分します。

ステップ5では、履行義務を充足したとき、または、充足するにつれて、収益を認識します。

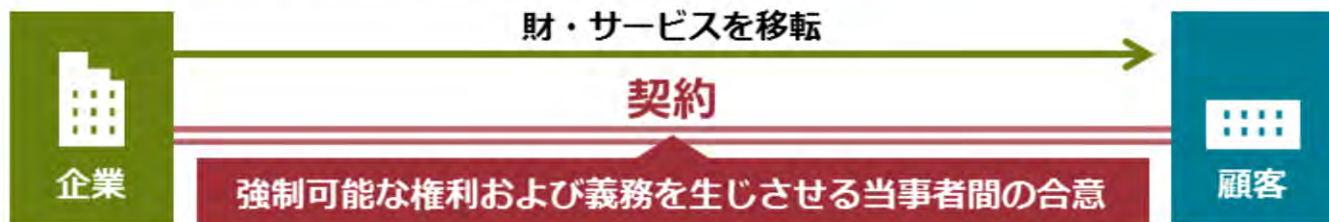
ステップ1、ステップ2では、収益の会計単位を決定し、

ステップ3、ステップ4では、収益を「いくらで」計上するか、

ステップ5では、収益を「いつ・どのように」計上するかを決定します。

各ステップについて、これから詳しく解説していきます。

STEP1 契約の識別



- ① 財・サービスと交換に権利を得る対価の回収可能性が高い
- ② 移転される財・サービスに関する各々の当事者の権利および支払条件を識別できる
- ③ 契約に経済的実質がある
- ④ 各々の当事者が承認し、自身の義務の履行を確約している

これらの要件を全て満たす場合には、契約を識別する

※契約は文書による場合に限らず、口頭による場合や取引慣行による場合もある

IFRS第15号の適用対象は、財またはサービスの移転を約束する顧客との契約です。

ステップ1では、まず、顧客との契約を識別します。

ここで、契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる当事者間の合意をいい、次の要件を全て満たすものをいいます。

- 1つ目は、財・サービスと交換に権利を得る対価の回収可能性が高い
- 2つ目は、移転される財・サービスに関するそれぞれの当事者の権利および支払条件を識別できる
- 3つ目は、契約に経済的実質がある
- 4つ目は、それぞれの当事者が承認し、自身の義務の履行を確約している

これらの要件を全て満たす場合には、契約を識別します。

なお、契約は文書による場合に限らず、口頭による場合や取引慣行による場合もあります。

STEP1 契約の結合



同一の顧客、またはその関連当事者と同時／ほぼ同時に締結された複数の契約

- 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
- 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される
- 1つの会計単位とすることが適切である

契約を統合して、単一の契約として取扱う

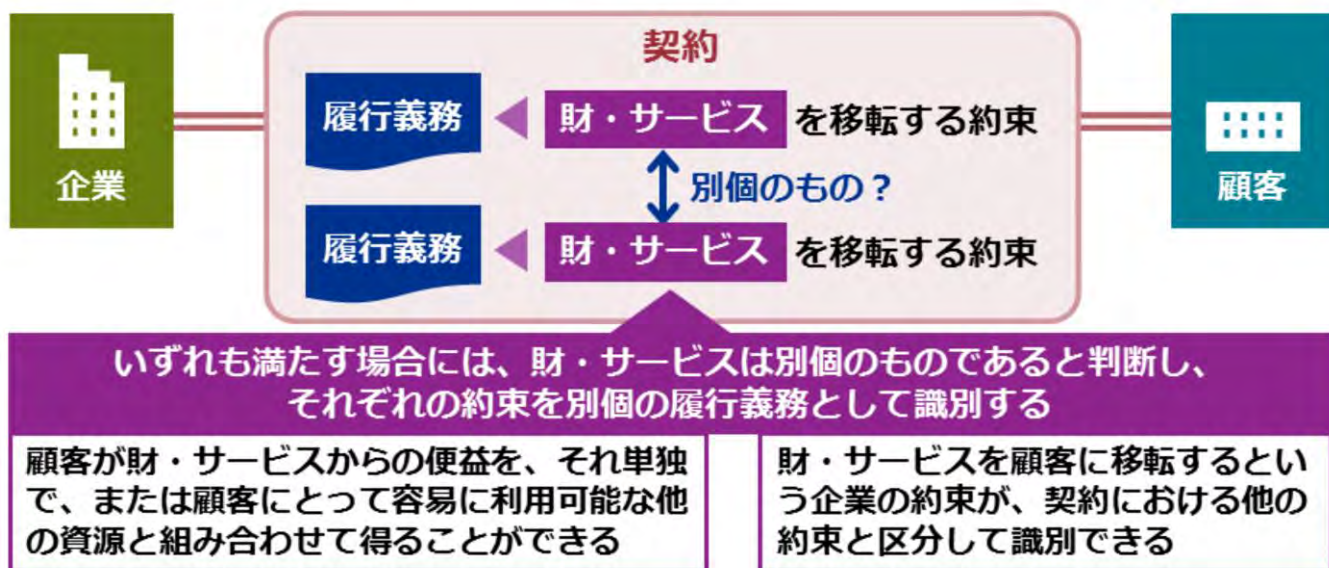
IFRS第15号は、通常、契約単位で適用されます。

ただし、同一の顧客またはその関連当事者と、同時またはほぼ同時に締結された複数の契約について、

- 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、
- 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される、
- 1つの会計単位とすることが適切である、

...といういずれかの要件を満たす場合には、企業はこれら複数の契約を統合して、単一の契約として取り扱います。

STEP2 履行義務の識別



次に、ステップ2では、ステップ1で識別した契約に含まれる、履行義務を識別します。

履行義務とは、財・サービスを移転する、契約における顧客との約束をいいます。

契約のなかには、複数の履行義務が含まれる場合があります。

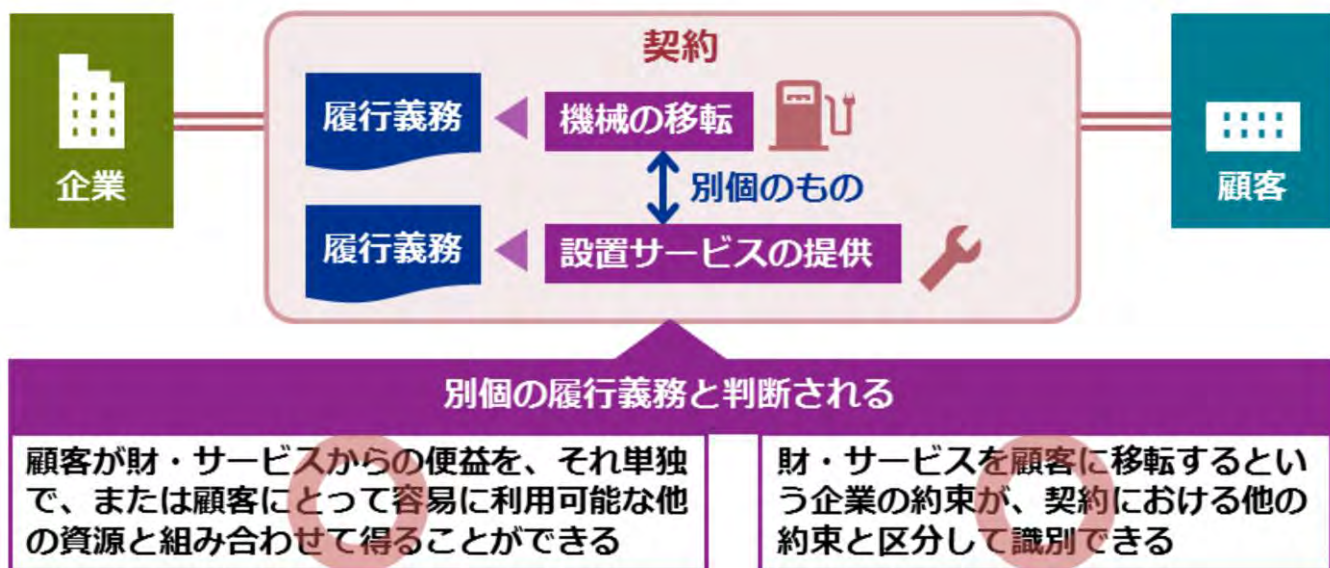
契約の中に複数の履行義務が含まれるかどうかは、財・サービスが別個のものかどうかで判断します。

財・サービスが別個のものであるとは、

- 顧客が財・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組み合わせて得ることができる、
- 財・サービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約における他の約束と区分して識別できる

この2つをいずれも満たす場合には、財・サービスは別個のものであると判断し、それぞれの約束を別個の履行義務として識別します。

STEP2 履行義務の識別



企業が顧客に対して、機械の移転と設置サービスの提供を行うケースを考えてみましょう。

顧客が機械を、それ単独で、または他の業者から設置サービスの提供を容易に受けられる場合、要件1、すなわち、「顧客が財・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組み合わせて得ることができる」を満たします。

また、機械を移転する約束が、設置サービスを提供する約束と、契約の観点から区分して識別できる場合、要件2、すなわち、「財・サービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約における他の約束と区分して識別できる」を満たすことになるため、機械の移転と設置サービスの提供は、別個の履行義務と判断されます。

この場合、当該契約においては、機械の移転と設置サービスの提供という、2つの履行義務を識別することになります。

IFRS 基礎講座

顧客との契約から生じる収益

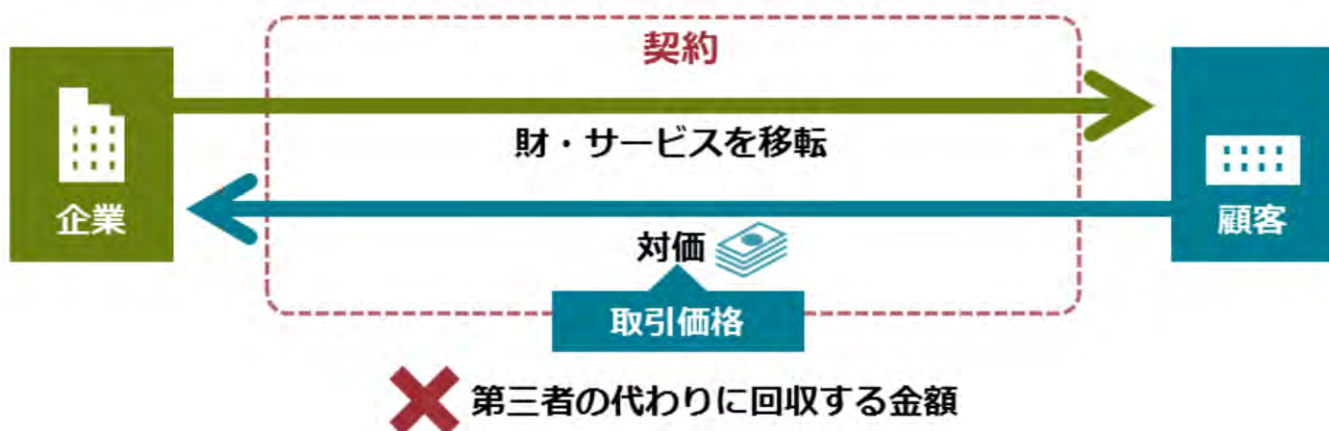
Part 2

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、わが国で一般に公正妥当と認められる会計基準のうち、一般に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。会計基準の適用にあたっては関連する基準書等をご参照ください。

また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

STEP3 取引価格の算定

取引価格は、約束した財・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として算定



ステップ3では、契約の取引価格を算定します。

取引価格は、約束した財・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
対価の金額として算定します。

ただし、例えば消費税のように、第三者の代わりに回収する金額は除きます。

STEP3 変動対価



リベートや値引き、業績ボーナスなど、対価が変動する場合

期待値または最も可能性の高い金額の、いずれか適切な方法により見積る

ただし、変動対価の見積額は、その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範囲を超えることはできない

取引価格の算定に際して、考慮すべき事項のうち、変動対価について解説します。

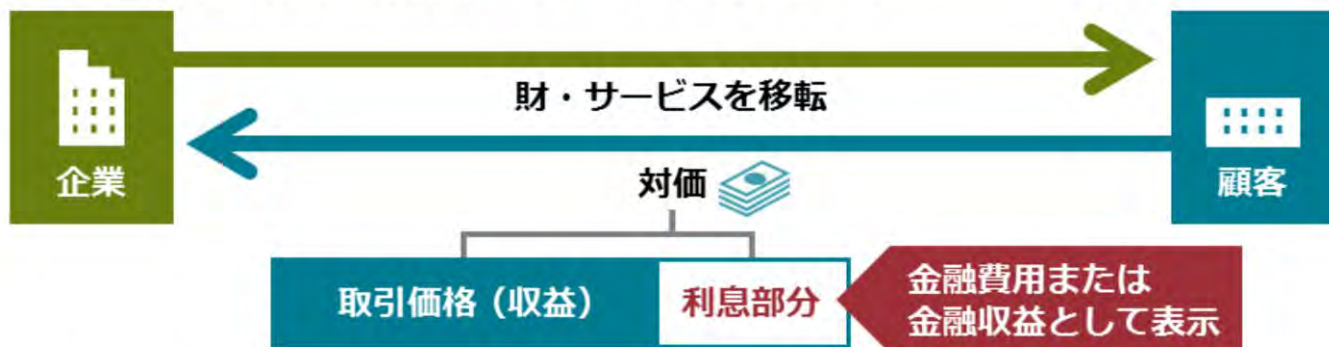
リベートや値引き、業績ボーナスなど、対価が変動する場合があります。

対価が変動する場合には、期待値または最も可能性の高い金額の、いずれか適切な方法により、変動対価を見積ります。

ただし、変動対価の見積額は、その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、非常に高い範囲を超えることはできません。

STEP3 重大な金融要素

対価の前払い・後払いなどにより、企業または顧客が重大な金融上の便益を受ける場合、契約に含まれる**重大な金融要素**を調整する



※ただし、実務上の簡便法として、財・サービスの移転時期と顧客による対価の支払時期が1年以内の場合、当該調整をしないことが認められる

次に、取引価格の算定に際して、考慮すべき事項のうち、重大な金融要素が契約に含まれる場合について解説します。

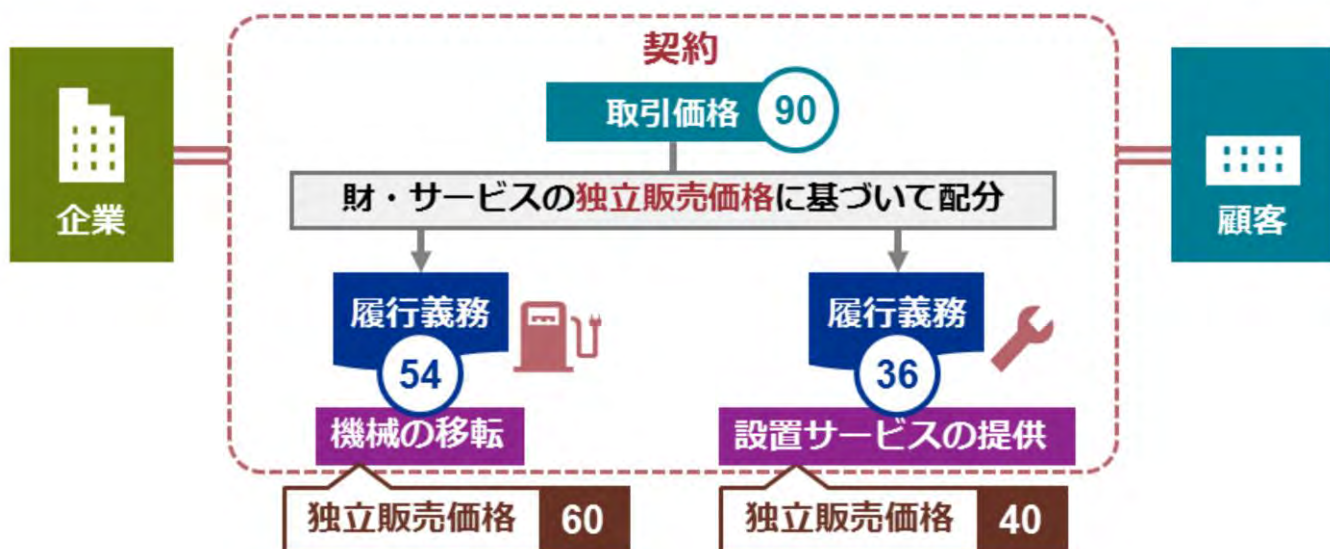
対価の前払いや後払いなどにより、企業または顧客が重大な金融上の便益を受ける場合には、契約に含まれる重大な金融要素を調整します。

このような場合には、原則として、契約に含まれる金融要素、すなわち、利息部分を分離して、取引価格を算定します。

当該利息部分は、収益とは区別して、金融費用または金融収益として表示します。

ただし、実務上の簡便法として、財・サービスの移転時期と顧客による対価の支払時期が1年以内の場合、当該調整をしないことが認められています。

STEP4 取引価格の履行義務への配分



ステップ4では、ステップ3で算定した取引価格を、ステップ2で識別したそれぞれの履行義務に配分します。

このとき、取引価格の配分は、各履行義務の基礎となる財・サービスの独立販売価格に基づいて行います。

具体的な例を見ていきましょう。

パート1の、機械の移転と設置サービスの提供という、2つの履行義務を識別した例で考えます。

契約の取引価格が90、機械の独立販売価格が60、設置サービスの独立販売価格が40であったとします。

この場合、契約の取引価格90は、60:40でそれぞれの履行義務に配分します。

機械の移転の履行義務には、 $90 \times 60\%$ の54が配分されます。

設置サービスの履行義務には、 $90 \times 40\%$ の36が配分されます。

IFRS 基礎講座

顧客との契約から生じる収益

Part 3

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、わが国で一般に公正妥当と認められる会計基準のうち、一般に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。会計基準の適用にあたっては関連する基準書等をご参照ください。

また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

STEP5 収益の認識

企業は、**履行義務を充足した時点で、**
または充足するにつれて
一定の期間にわたり収益を認識する

**履行義務の充足：約束した財・サービスを
顧客に移転すること**

2つの移転パターン

顧客が財・サービスの
支配を獲得した時点で
移転するパターン

顧客が財・サービスの
支配を獲得するにつれて、
一定の期間にわたり移転するパターン

いずれのパターンで収益を認識するかは、**契約開始時に決定する**

企業は、履行義務を充足した時点で、または充足するにつれて一定の期間にわたり収益を認識します。

ここで、履行義務を充足するとは、約束した財・サービスを顧客に移転することをいいます。

IFRS第15号では、2つの移転のパターンがあるとしています。

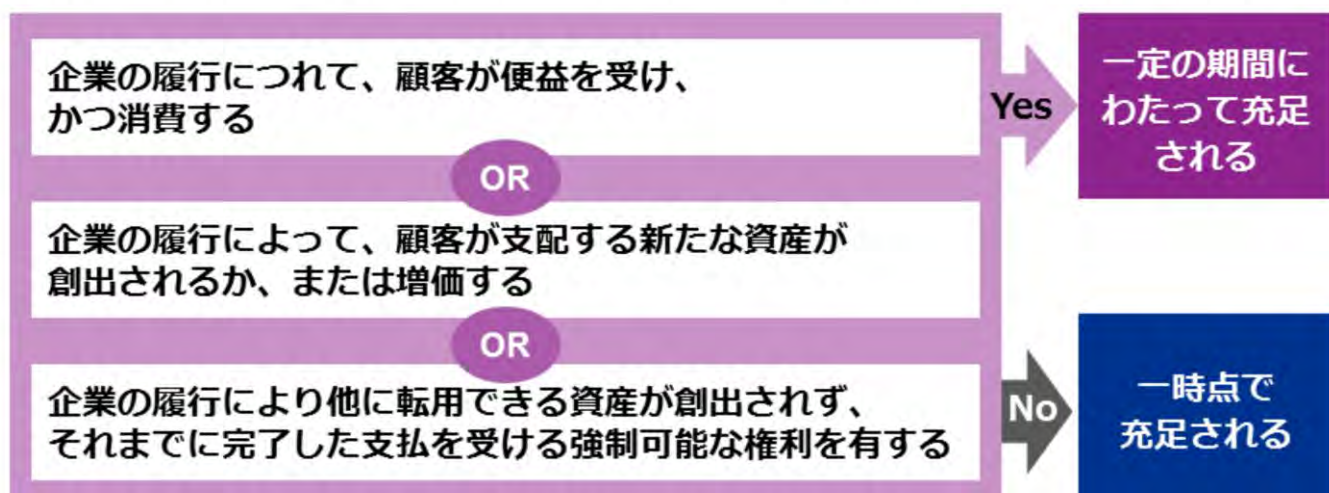
1つは、顧客が財・サービスの支配を獲得した時点で移転するパターン、

もう1つは、顧客が財・サービスの支配を獲得するにつれて、一定の期間にわたり移転するパターンです。

いずれのパターンで収益を認識するかは、契約開始時に決定します。

STEP4 履行義務の充足

次のいずれかの要件に該当する場合、履行義務は、**一定の期間にわたり**充足される



次のいずれかの要件に該当する場合には、履行義務は、一定の期間にわたり充足されます。

1つ目は、企業の履行につれて、顧客が便益を受け、かつ消費する場合です。

例えば、清掃サービスの提供のような典型的なサービス契約が該当します。

2つ目は、企業の履行によって、顧客が支配する新たな資産が創出されるか、または増価する場合です。

例えば、顧客の土地に建物を建設するケースが考えられます。

3つ目は、企業の履行により、他に転用できる資産が創出されず、それまでに完了した支払を受ける強制可能な権利を有する場合です。

例えば、コンサルティング契約で、最終的に顧客に特有の専門的な意見を提供するなどのケースが考えられます。

これら3つの要件のうち、いずれかを満たす場合には、履行義務は一定の期間にわたって充足されます。

いずれの要件も満たさない場合には、履行義務は一時点で充足されます。

STEP5 一定の期間にわたり充足される場合

一定の期間にわたり充足される履行義務である場合、**進捗度**を測定して収益を認識

進捗度の測定方法

アウトプット法

現在までに移転した財・サービスの顧客にとっての価値に着目して、進捗度を測定する方法

例

現在までに完了した履行の調査による直接的な価値の測定

インプット法

履行義務の充足のための企業の労力orインプットが、予想されるインプット合計に占める割合に基づいて測定する方法

例

$$\frac{\text{発生したコスト}}{\text{履行義務の充足に必要なと予想されるコストの合計}}$$

顧客への財・サービスの移転をより適切に表す方法を採用する必要がある

一定の期間にわたり充足される履行義務である場合、進捗度を測定して収益を認識します。

進捗度の測定方法には、アウトプット法とインプット法があります。

アウトプット法とは、現在までに移転した財・サービスの、顧客にとっての価値に着目して、進捗度を測定する方法です。

例えば、現在までに完了した履行の調査による直接的な価値の測定が考えられます。

インプット法とは、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、予想されるインプット合計に占める割合に基づいて測定する方法です。

例えば、発生したコストが、履行義務の充足に必要なと予想されるコストの合計に占める割合に着目して、進捗度を測定する方法が考えられます。

IFRSにおいて、特定の方法が定められているわけではありませんが、企業は、顧客への財・サービスの移転を、より適切に表す方法を採用する必要があります。

STEP5 一時点で充足される場合

一時点で充足する履行義務については、
顧客が財・サービスの支配を獲得した時点で収益を認識



支配が移転した時点を決定するために

支配が顧客に移転したことを示す指標 を考慮

企業が資産について支払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伴う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

一時点で充足する履行義務については、顧客が財・サービスの支配を獲得した時点で収益を認識します。

支配が移転した時点を決定するために、支配が顧客に移転したことを示す指標を考慮します。その指標とは、

- 企業が資産について支払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伴う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 …といった指標です。

これらの指標は、限定的なものではありません。

顧客が、当該資産の支配、すなわちその使用を指図し、残りの便益のほとんど全てを獲得する能力を獲得した時点がどの時点であるかを検討して、決定します。

IFRS 基礎講座

顧客との契約から生じる収益

Part 4

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、わが国で一般に公正妥当と認められる会計基準のうち、一般に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。会計基準の適用にあたっては関連する基準書等をご参照ください。

また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

IFRS第15号の開示要求事項

収益の分解

- 当期の収益の内訳
- 分解した収益とセグメント開示との関連性

契約残高

- 契約資産・契約負債および受取債権の期首残高および期末残高
- 契約負債の期首残高のうち、当期に収益として認識した額
- 契約資産・契約負債の重要な変動の説明など

履行義務

- 企業の履行義務に関する情報
- 未充足の履行義務に配分された取引価格の総額

IFRS第15号の適用 における重要な判断

- 履行義務の充足時期の決定方法
- 取引価格および履行義務への配分額の配分方法

顧客との契約の獲得または履行のためのコストから認識した資産

IFRS第15号には、日本基準における開示要求事項に比べ、多くの開示要求事項が定められています。

まず、収益を分解し、当期の収益の内訳を開示するとともに、分解した収益とセグメント開示との関連性を開示することが求められています。

また、契約残高に関する情報、履行義務に関する情報、IFRS第15号の適用における重要な判断に関する情報、顧客との契約の獲得または履行のためのコストから認識した資産に関する情報の開示が求められています。

IFRS第15号の適用指針

適用指針

- 一定の期間にわたり充足される履行義務
- 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための方法
- 返品権付きの販売
- 製品保証
- **本人か代理人かの検討**
- 追加の財・サービスに対する顧客のオプション
- 顧客の未行使の権利
- 返金不能の前払報酬
- ライセンス供与
- 請求済未出荷契約
- 買戻し契約
- 顧客による検収
- 委託販売契約
- 分解した収益の開示

IFRS第15号には、14の論点に関する適用指針が定められています。

適用指針は、IFRS第15号の適用を説明するものです。

このうち、本モジュールでは、本人か代理人かの検討について、解説します。

総額表示と純額表示

他の当事者が財・サービスの提供に関与する取引の中には、対価の総額を収益として表示することが適切でないケースがある



他の当事者が財・サービスの提供に関与する取引の中には、対価の総額を収益として表示することが適切でないケースがあります。

例えば、企業が取引先A社から100で取得した商品を、取引先B社に105で譲渡する取引を行ったとします。

企業が、この取引にどのように関与しているかを検討した結果、本人として関与している場合、すなわち商品を自ら提供する履行義務を有するときは、収益を総額表示することが適切です。

他方、企業が代理人としてその取引に関与している場合、すなわち、取引先が商品を提供するように手配する履行義務を有するときは、収益を純額で表示することが適切です。

本人・代理人の判定

本人であることを示す指標

- 契約の履行に関する**主たる責任を負っている**
- **在庫リスクを負っている**
- **価格設定に関する裁量権を有している**

ただし、これらの指標に限定されるものではない

財・サービスを移転する前に企業がその支配を獲得したか否かについて、
これらの指標を総合的に検討して判定を行う

本人であることを示す指標には、

- 契約の履行に関する主たる責任を負っている
- 輸送や返品などの際に、在庫リスクを負っている
- 価格設定に関する裁量権を有している

ことが含まれます。

ただし、これらの指標に限定されるものではありません。財・サービスを移転する前に企業がその支配を獲得したか否かについて、これらの指標を総合的に検討して判定を行います。

これで、IFRS第15号 顧客との契約による収益のモジュールの解説を終わります。

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.