プロジェクト　収益認識

項目　IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の概要及び生じる可能性がある主な論点の例示

Ⅰ．本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）から 2014 年 5 月 28 日に公表された IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）の概要を説明すると共に、仮に当該基準の内容を我が国における収益認識基準として導入した場合に生じる可能性がある主な論点の例示を示すことを目的としている。

Ⅱ．背景

2. 企業会計基準委員会における議論を踏まえ、今後、収益認識専門委員会において、当面、以下の手順で議論を行っていくことを予定している。
   (1) IFRS 第 15 号の概要の把握
   (2) IFRS 第 15 号の会計処理に関する適用上の論点の抽出
   (3) 適用上の論点の把握のための文書の公表

3. 後述Ⅲに記載している「IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点」は、仮に IFRS 第 15 号の内容を我が国における収益認識基準として導入した場合に生じる可能性があると考えられる論点について、ASBJ 事務局が抽出したものの例である。また、ASBJ 事務局では、各論点について以下の内容を分析しており、本資料では現時点における当該分析内容を併せて示している。
   (1) 関連する日本基準の規定
   (2) 想定される財務報告数値への影響
   (3) 想定される実務上の困難さ
   (4) 想定される経営管理への影響
   (5) 影響を受けると考えられる取引

4. 2015 年 6 月 16 日開催の第 52 回収益認識専門委員会及び 7 月 6 日開催の第 53 回収益認識専門委員会において、ステップ 3 までの論点に関して上記分析内容が審議された。また、2015 年 6 月 29 日開催の第 314 回企業会計基準委員会において、ステップ 1 までの論点に関して上記分析内容が審議された。以下では、その際に全般的事項及びステップ 3 までの各論点に関して、専門委員及び委員から聞かれた主な意見の概要を併せて記載している。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

5. なお、IFRS 第 15 号の表示及び開示要求については、別途検討を行う予定であることから、導入した場合に生じる可能性がある主な論点の例示を示していない。

Ⅲ. IFRS 第 15 号の概要及び生じる可能性がある主な論点の例示

IFRS 第 15 号の目的

6. IFRS第 15 号の目的は、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、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることであるとされている(第 1 項[1])。

IFRS 第 15 号の基本原則

7. 上述の目的を満たすため、IFRS 第 15 号の基本原則として、企業は収益の認識を、財又はサービスの顧客への移転を当該財又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する金額で描写するように行わなければならない（第 2 項）。

IFRS 第 15 号の適用範囲

8. 企業は、以下を除き、顧客[2]とのすべての契約にIFRS第 15 号を適用しなければならないとされている（第 5 項）。

なお、IFRS 第 15 号の公表に伴い、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の規定も一部修正されており、IFRS 第 15 号の一部の規定（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ない有形固定資産及び無形資産の売却にも適用される。

(a) リース契約
(b) 保険契約
(c) 金融商品
(d) 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換[3]

適用される 5 ステップ

9. IFRS 第 15 号の特徴の 1 つとして、5 ステップの適用がある。企業は、**【図表 1】**のステップを適用することにより、上述の基本原則に従った収益を認識することと

[1] 記述された項番号は IFRS 第 15 号における項番号を示す。
[2] 企業の通常の活動のアウトプットである財又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
[3] 例えば、IFRS 第 15 号は、2 つの石油会社の間で、異なる特定の場所における顧客からの需要を適時に満たすために石油の交換に合意する契約には適用されない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

されている（IN7 項）。

【図表 1】IFRS 第 15 号を適用するための 5 ステップ

ステップ 1：顧客との契約を識別する
ステップ 2：契約における履行義務を識別する
ステップ 3：取引価格を算定する
ステップ 4：取引価格を契約における履行義務に配分する
ステップ 5：企業が履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する

10. 以下では、**【図表 1】**で記述した 5 ステップの順に IFRS 第 15 号の概要を記載している。

第 52 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 個別に論点を抽出していく必要性は理解しているが、あまりに詳細な検討になりすぎることなく、基準の目的に合致した要求事項となっているかを意識しながら全体感を持って検討を進めていくべきである。
- 広く一般に適用上の論点を問う際に、より実務で生じ得る影響を具体的に記載しておかないと、回答者が論点となる事項を適切に識別できない恐れがある。
- 資料で抽出されている論点が日本固有のものではなく、国際的にも生じている論点であれば、移行リソースグループ（TRG）における議論も考慮しながら検討を進める必要がある。
- 金融商品やリースなどの他の会計基準との関係を整理し、我が国の収益認識基準として適切な適用範囲を設定すべきである。
- 全体像を適切に把握したうえで各論点の検討が行われるようにするため、ステップ 5 の検討終了後にステップ 1 に戻って、全体的な検討を再度行うことが必要と考える。

  また、ステップ 5 ではいわゆる進行基準の取扱いが重要になると考えるが、日本の現行実務にあまり支障がでないように基準開発を行っていくのか、それともあるべき会計基準を開発していくのか、いずれの方向性であるかを最初に検討しておく必要があるのではないか。

第 314 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

- 専門委員会で聞かれているように、具体的な案件を個別に検討していくことは重要である一方で、詳細な検討になりすぎず、全体感を持って検討を進めることも重要と考える。
- 日本特有の取引については、具体的な事例を挙げながら IFRS 第 15 号の要件に照ら

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

して検討していくことにより、その影響を適切に把握できると考える。また、それぞれの論点について、代表的な事例を用いて検討することにより理解が深まると考えられる。

- 具体的な事例を検討するために、TRG における議論を参考とするほか、各業種から参考人を招集することが考えられる。

ステップ１：顧客との契約を識別する

（1）契約の識別

①識別要件の充足有無

11. 企業は、以下の要件のすべてに該当する場合にのみ、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる顧客との契約を会計処理しなければならないとされている（第 9 項）。

(a) 契約の当事者が、契約を承認（書面で、口頭で又は他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約している。
(b) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
(c) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できる。
(d) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。
(e) 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い[4]。対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。

12. 上記(e)について、企業が権利を得ることになる対価の金額は、企業が顧客に価格譲歩（price concession）を提供することにより対価に変動性がある場合（第 52 項に価格譲歩の存在により変動対価と考えられる場合についての記述がある[5]）には、契約に記載された価格よりも低くなることがある、とされている(第 9 項(e))。つまり、価格譲歩が顧客に期待されている等の状況により対価に変動性があると判

[4]「可能性が高い(probable)」という用語は、米国会計基準では、「発生する可能性が高い(likely to occur)」と定義されているが、IFRS では「発生する可能性の方が高い（more likely than not)」と定義されており、米国会計基準と IFRS とで異なる意味を有している。したがって、IFRS と米国会計基準では、ここで使用されている用語は共通であるものの、当該用語で示される閾値に差異がある（BC44 項)。

[5] 契約の条件に加えて、以下の状況のいずれかが存在する場合には、対価に変動性がある（第 52 項 。

✓ 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明から生じた妥当な期待として、企業が契約に記載された価格よりも低い対価の金額を受け入れるであろうという期待を有している。すなわち、企業が価格譲歩を提供すると期待されている。
✓ 他の事実及び状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであることが示されている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

断される場合には、契約に記載された対価の満額の回収の可能性が高くなくても、回収可能性が高いと見込まれる部分の金額については、IFRS第 15 号の適用範囲外とはならない。その際には、ステップ 3 の変動対価の要求事項に従って会計処理をすることになる。

13. また、IFRS 第 15 号適用の目的上、各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する一方的な強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。次の両方の要件に該当する場合には、契約は完全に未履行であるとされている（第 12 項）。

(a) 企業がまだ、約束した財又はサービスを顧客に移転していない。
(b) 企業が、約束した財又はサービスと交換に、いかなる対価もまだ受け取っておらず、受け取る権利もまだ得ていない。

第 52 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 顧客との間で契約書が正式に締結される前に、口頭での合意、メールによる連絡、内示書などにより、慣習に基づき業務を開始する場合がある。このような場合、IFRS 第 15 号で定義される契約に該当するかが論点になると考える。

②契約の識別要件を充足しない場合の会計処理

14. 顧客との契約が上述の識別要件を満たさず、企業が顧客から対価を受け取る場合には、企業は、次のいずれかの事象が発生している場合にのみ、受け取った対価を収益として認識しなければならないとされている（第 15 項）。

(a) 企業が顧客に財又はサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受け取っていて返金不要である。
(b) 契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要である。

(2) 契約の結合

15. 企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又は顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理することが要求されている（第 17 項）。

(a) 契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている。
(b) 1 つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(c) 複数の契約で約束した財又はサービス（又は各契約で約束した財又はサービスの一部）が、ステップ2における要求事項に従うと単一の履行義務である。

第52回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 「同時に締結した」という契約の結合の要件に関して、大きなプロジェクトをフェーズごとに区切って契約を締結していく場合や、長期間にわたる契約において契約を1年単位で締結していく場合には、各契約は同時期に締結されていないことから契約の結合には該当せず、契約の変更又は独立した新たな契約として会計処理するのが適切と考えられるか、実務上の論点になる可能性があると考える。

(3) 契約変更

16. 契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更である。契約変更が存在するのは、契約の当事者が、契約の当事者の強制可能な権利及び義務を新たに創出するか又は既存の権利義務を変更する改変を承認した場合であるとされている（第18項）。契約変更に関しては**【図表2】**のような取扱いが要求されている（第18項～第21項）。

【図表2】契約変更の状況ごとの取扱い

	状況	要求されている取扱い
1	契約の当事者が契約変更を承認していない（契約変更はまだ存在していない）。	契約変更が承認されるまで、IFRS第15号を既存の契約に引き続き適用する。
2	契約変更は存在する。ただし、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない。	契約変更の会計処理を行う。但し、契約変更から生じる取引価格の変更の見積りを、変動対価の見積り及び変動対価の見積りの制限に関する要求事項に従って行う。
3	契約変更が存在し、以下の両方の要件に該当する。 (a) 別個のものである約束した財又はサービス（ステップ2を参照）の追加により、契約の範囲が拡大する。 (b) 契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスについての企業の独立販売価格と具体的な契約の状況を反映するため	契約変更を独立した契約として会計処理する。

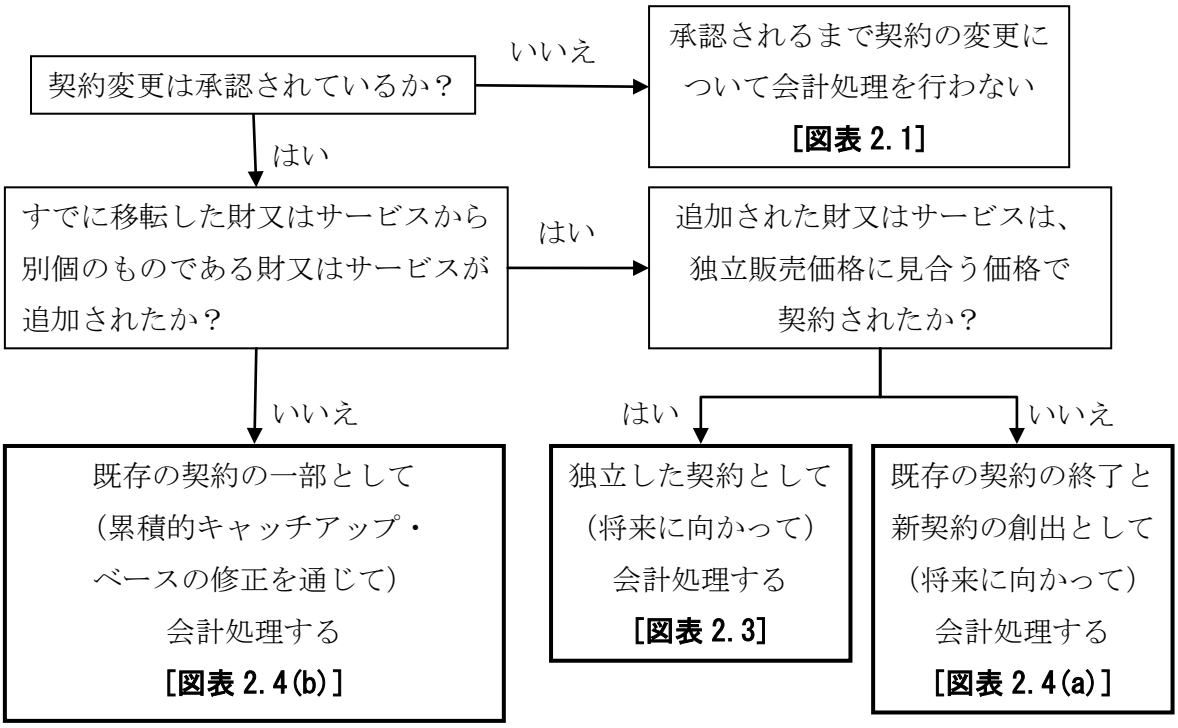
財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	の当該価格の適切な調整とを反映した対価の金額の分だけ、増額される[6]。	
4	契約変更が存在し、上記3で記述した要件には該当しない。	約束した財又はサービスのうち契約変更日現在でまだ移転していないものを、以下のうち該当する方法で会計処理する。 (a) 残りの財又はサービスが、契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものである場合には、企業は、契約変更を既存の契約の終了と新契約の創出であるかのように会計処理する。 (b) 残りの財又はサービスが別個のものではなく、したがって、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、企業は、契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理する（すなわち、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値に与える影響は、契約変更日において、累積的キャッチアップ・ベースで収益の修正として認識される）。 (c) 残りの財又はサービスが(a)と(b)の組み合わせである場合には、企業は、契約変更が変更後の契約の中の未充足（部分的な未充足を含む）の履行義務に与える影響を、本項の目的に整合する方法で会計処理する。

上記**【図表2】**の取扱いの概要をフローチャートで示すと以下のとおりである。

[6] 例えば、企業は、同様の財又はサービスを新規顧客に販売する際には生じるであろう販売関連コストを企業が負う必要がないことにより顧客が受ける値引きについて、独立販売価格を調整する場合がある（第20項(b)）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。



IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：契約変更（IFRS15.18-21）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では一定の要件を満たした場合、契約変更を独立した契約として会計処理し、当該一定の要件を満たさない場合には、契約変更日以前に移転した財又はサービスと残りの財又はサービスが別個のものであるか否かにより会計処理が異なる。一部の業界において、頻繁に契約変更がなされることがあり、事務処理が煩雑となる可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、工事契約を除き、契約の変更に関する一般的な定めはなく、個々の契約変更の内容を適切に反映した会計処理が行われていると考えられ、変更契約を独立した契約として会計処理する、又は見積りの変更として会計処理することが一般的に行われていると思われる。

工事契約については、当事者間の実質的な合意による工事の追加や削減、工事の内容又は対価の定めの変更のうち、これらの変更が当初の工事契約とは別の認識の単位として扱われないものが「契約の変更」に該当し、その場合、見積りの変更として、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理する（企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）第5項）。既存の契約部分とは別の認識の単位とすべき工事の追加、内容の変更等については、既存の契約部分とは独立して会計処理を行うことになる（工事契約適用指針第20項）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

IFRS 第 15 号においては、(1)すでに移転した財又はサービスから別個のものである財又はサービスが追加されたかどうか、(2)追加された財又はサービスが独立販売価格に見合う価格で契約されたかどうかにより、以下の3つの会計処理のいずれかとすることが求められている。

① 契約変更を独立した契約として会計処理する。
② 契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理する（累積的キャッチアップ処理）。
③ 契約変更を既存の契約の終了と新契約の創出であるかのように会計処理する。

現行の日本基準における実務では、独立した契約として会計処理されている、又は見積りの変更として会計処理されていることが多いと考えられるが、IFRS 第15号を適用した場合、従来の会計処理からの変更となり収益認識の時点及び金額が異なる可能性がある（具体的な適用例等については、今後、検討を行う予定である）。

(3) 想定される実務上の困難さ

契約変更の都度、①すでに移転した財又はサービスから別個のものである財又はサービスが追加されたかどうか、②追加された財又はサービスが独立販売価格に見合う価格で契約されたかどうかの判断が求められる。このうち、②については、現行の日本基準では明示的には求められていないため、追加的な判断が必要となる可能性がある。

また、上述の(2)に記載のとおり、従来の会計処理から変更することとなる可能性があり、該当する取引が多い企業においては、実務が煩雑となる可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

従来の会計処理から変更することとなる可能性があり、該当する取引が多い企業においては、取引形態の変更が検討される可能性があり、このような場合には経営管理に影響を与える可能性がある。

(5) 影響を受けると考えられる取引

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

契約締結後、設計変更などにより契約が変更される取引が見受けられる。また、顧客との契約内容が頻繁に変更される取引が見受けられる。

第 52 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 契約変更に関して、日本においては工事契約以外ではそれほど重要となる論点は無いのではないか。
- 当初の契約条項に基づく顧客の権利行使の結果として契約価格の変更が生じた場合、契約の変更と考えるのか、それとも変動対価と考えるのかといった論点が考えられる。
- 本審議資料では工事契約やソフトウェア販売が主に念頭に置かれて影響が分析されているが、実際にはより幅広い業種において契約変更の会計処理により影響が生じると考える。例えば、移動体通信事業については、契約期間の延長や契約変更によりサービスが追加される場合が頻繁にある。
- IFRS 第 15 号における契約変更の取り扱いと日本基準における現行実務上の取扱いとの対応関係が明確でないため、より詳細に記載してもらいたい。

  また、今後、日本基準を開発していくにあたり、関係者間で適切に合意形成を図っていくためには、IFRS 第 15 号の要求事項によりどのような形態の取引が重要な影響を受けるのか、又は事務作業が増えるのかなどについて詳細な分析が必要である。
- ソフトウェアに関して顧客と当初合意した仕様に変更が生じる場合に、日本の情報サービス産業では既存の契約を変更するのではなく、購入申込みを受領し、別個の契約を新たに締結することで、独立した契約として会計処理している場合が多いと考えられる。一方、海外では同様の場合に、長期契約を締結したうえで当該既存の契約を変更していく実務があり、IFRS 第 15 号ではそのような形態の取引を想定して、契約変更の会計処理を規定している可能性がある。したがって、契約変更に関する IFRS 第 15 号の要求事項をそのまま我が国における収益認識基準として採用した場合、日本の実務に合わないことも考えられるため、慎重な検討が必要と考える。

ステップ２：契約における履行義務を識別する

(1) 約束した財又はサービスの識別

17. 顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約束している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約で識別される履行義務は、当該契約で

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

明示されている財又はサービスに限定されない場合もあるとされている(第24項)[7]。

18. 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）。例えば、サービス提供者が契約を履行する準備のために、種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではないので、そうした準備活動は履行義務ではないとされている（第25項）。

(2) 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断

19. 契約開始時に企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、当該約束により顧客に移転する財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）が別個のものである（distinct）とき、それぞれを区分して履行義務として識別しなければならないとされている（第22項(a)）。

20. 顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものであるとされている（第27項）。

(a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又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（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る（capable of being distinct））。
(b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである（distinct within the context of the contract））。

21. (a)は財又はサービスの性質から鑑みて別個のものとなることが可能かどうかについて検討する要件であり、(b)は契約の性質から鑑みて別個のものであるかどうかについて検討する要件である。

①財又はサービスが別個のものとなり得るか

22. 顧客は、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又は経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、この要件を満たす。一部の財又はサービスについて、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。一方で、他の財又はサービスについては、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる場合がある（第28項）。

[7] これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれる可能性があるからである（第24項 。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

23. 容易に利用可能な資源とは、（当該企業又は別の企業が）独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から得ている資源又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。例えば、企業がある財又はサービスを通常は独立に販売しているという事実は、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又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ことを示唆するであろうとされている（第 28 項）。

②財又はサービスが契約の観点において別個のものか

24. 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の観点において別個のものであることを示す要因には、**【図表 3】**に記載のものが含まれるが、これらには限らないとされている（第 29 項）。

【図表 3】財又はサービスが契約の観点において別個のものであることを示す要因

(a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスと統合することにより、顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又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。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用していない。
(b) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしない。
(c) 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。例えば、顧客が契約の中の他の約束した財又はサービスに重大な影響を与えずに、当該財又はサービスを購入しないことを決定できるという事実は、当該財又はサービスが、当該他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはないことを示している可能性がある。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：履行義務の識別（IFRS15.22-30）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、履行義務を識別することが求められている。現行の日本基準ではソフトウェア取引や工事契約を除き、取引の会計単位への分割に関する会計基準の定めが存在しないため、履行義務の識別に関して追加的な判断が求められる場合や、当該判断が困難なケースが存在する可能性がある。

また、現行の日本基準による場合と比べて、識別される会計単位が異な

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

り、収益を認識するタイミングが大きく異なる場合には、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、取引の会計処理単位への分割に関する一般的な定めはなく、工事契約とソフトウェア取引についてのみ定めが設けられている。

工事契約に関しては、認識の単位として、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づくとされており、実質的な取引の単位を反映するように契約書上の取引を分割することが必要となる場合がある（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）第 7 項）。実質的な取引の単位が有する特徴として、施行者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得することが挙げられている（工事契約会計基準第 43 項）。

また、ソフトウェア取引の複合取引については、1 つの契約とされていても、財又はサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、収益認識を行う。また、内訳金額が明らかでない場合でも、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解することができる。なお、財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時点に一体として会計処理することができる（実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）3）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

現行の日本基準における実務では、工事契約とソフトウェア取引以外では取引を分割することは明示的に求められておらず、また、工事契約とソフトウェア取引についても IFRS 第 15 号で定められている履行義務の分割とは同一の方法ではないため、IFRS 第 15 号に基づき履行義務ごとに分割した場合、収益認識の時期が異なることになる可能性がある。（収益認識される金額への影響については、後述の「独立販売価格に基づく配分」において検討を行う。）

(3) 想定される実務上の困難さ

IFRS 第 15 号に基づき履行義務を識別する際、①財又はサービスが別個のものとなり得るかどうか、②財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の観点において別個のものであるかどうかの判断が求められるが、当該判断（特に②の要

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

件に関する判断）が困難なケースが存在する可能性がある。

また、従来の会計処理よりも契約を細かく分割する場合は、契約情報（例：オーダー番号）を細分化して登録することが必要となる可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

財の提供とサービスの提供が 1 つの契約に含まれる場合などにおいて、従来は単一の単位で収益認識していた取引が影響を受ける可能性がある。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 例えば、特定の仕様に基づいた製造機械や工作機械の据付けを行う取引について、現行の実務では、機械の販売と据付サービスに分けて収益認識している場合と、据付けが完了した時点で収益を認識する場合がいずれも存在していると考えられる。両者を別個の履行義務と判断するか、単一の履行義務と判断するかによって収益認識の時点に影響が生じるため、状況に応じた慎重な検討が必要と考える。
- 財又はサービスが別個のものとなり得るかの判断については、それ単独で又は容易に入手可能な他の資源と組み合わせて顧客にとって便益があるかどうかを客観的に評価しやすいと考えるが、財又はサービスが契約の観点で別個のものかどうかの判断については、契約の性質を総合的に考慮して決定するため主観的にならざるを得ず、恣意性が入りやすいと考える。当該要件が実務において運用可能かどうかについて、各業界の意見を確認することが重要と考える。

(3) 一連の別個の財又はサービス

25. 別個の財又はサービスであっても、その内容がほぼ同一で、かつ、顧客への移転のパターンが同じである一連の財又はサービスについては、これらを単一の履行義務として処理する（第 22 項(b)）。

26. 一連の別個の財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じであるとされている（第 23 項）。

(a) 企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、ステップ 5 における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす。

(b) ステップ 5 の関連する要求事項に従って、一連の別個の財又はサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(4) 関連するガイダンス：製品保証

27. 製品保証については、2 種類のタイプに分け**【図表 4】**に記載の会計処理が示されている（B28 項～B30 項及び B32 項）。

【図表 4】製品保証

種類	製品保証の内容	保証の考え方	製品保証についての具体的な会計処理方法
アシュアランス型の製品保証	製品が合意された仕様に従っていることにより、意図したとおりに機能するという保証を顧客に提供するもの	欠陥のある製品を交換又は修理するという別個の負債である（BC376 項）。	製品保証を 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。
サービス型の製品保証	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する製品保証	製品保証は製品とは別個のサービス（別個の履行義務）である。	製品保証は履行義務が充足された時点（されるにつれて）で製品保証に配分された取引価格を基礎に収益が認識される。

28. いずれのタイプかを判断するにあたっては、以下の要因を考慮しなければならないとされている（B31 項）

(a) 製品保証が法律で要求されているかどうかー企業が法律で製品保証の提供を要求されている場合、その法律の存在は、約束した製品保証が履行義務でないことを示している。

(b) 保証対象期間の長さー対象期間が長いほど、約束した製品保証が履行義務である可能性は高い。

(c) 企業が履行を約束している作業の内容ー製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスを提供するために企業が特定の作業を行う必要がある場合には、その作業は履行義務を生じさせない可能性が高い。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 実務上、単一の契約の中にアシュアランス型とサービス型の製品保証の両方が含まれる場合や、特定の顧客向けに特別な製品保証が付与される場合があり得るが、現行の実務では製品保証の性質を区分していない場合が多いと考えられるため、留意が必要と思われる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(5) 関連するガイダンス：本人・代理人の検討

29. 他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、自らの約束の性質が、財又はサービス自体を提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、他方の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をする履行義務(すなわち、企業が代理人)であるのかを判断しなければならない(B34項）。

30. 企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスを支配している場合には、企業は本人である。しかし、製品の法的所有権が顧客に移転される前に、企業がその法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は必ずしも本人として行動していない。本人である企業が履行義務を充足する場合には、企業は移転する財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益に認識する（B35 項）。

31. 一方、企業の履行義務が、他の当事者による財又はサービスの提供を手配することである場合には、企業は代理人である。代理人である企業が履行義務を充足する時点で、企業は、収益の認識を、他の当事者が財又はサービスを提供するように手配することと交換に権利を得ると企業が見込んでいる報酬又は手数料の金額で行うとされている（B36 項）。

32. これらをまとめると以下の**【図表 5】**のとおりである。

【図表 5】本人と代理人の相違

	履行義務の性質	顧客への移転の前に支配を有するか	収益の測定
本　人	財又はサービス自体を提供すること	約束した財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスを支配している	財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益に認識する
代理人	他方の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をすること	約束した財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスを支配していない	他者のために手配することと交換に権利を得ると見込んでいる報酬又は手数料の金額で収益を認識する

33. また、企業が代理人であるという指標には、次のようなものがあるとされている

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(B37 項)。

(a) 他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している。
(b) 顧客が財を注文した前後において、出荷中にも返品時にも、企業が在庫リスクを有していない。
(c) 当該他の当事者の財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がなく、そのため、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が限定されている。
(d) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
(e) 当該他の当事者の財又はサービスと交換に顧客から受け取る金額について、企業が信用リスクに晒されていない。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：本人・代理人の検討（IFRS15.B34-B38）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では本人か代理人かの検討に関する詳細な定めが設けられているが、複数の指標ごとに判定が異なる場合には本人か代理人かを判定するための判断が困難なケースが存在する可能性がある。

また、現行の日本基準による場合と比べて計上される収益の金額が大きく変動する場合には経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、ソフトウェア取引を除き、収益認識に関して本人か代理人かの判定の一般的な定めはない。

ソフトウェア取引実務対応報告では、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスク）を負っていない場合には、総額表示は適切ではないとされている（ソフトウェア取引実務対応報告　4）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

特定の取引について IFRS 第 15 号の定めに基づき代理人と判定された場合、他者のために手配することと交換に権利を得ると見込んでいる報酬又は手数料の金額で収益を認識するため、当該取引について従来は総額で収益認識している場合、認識される収益の額が減少することとなる。なお、当期純利益には影響を与えないと考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) 想定される実務上の困難さ

IFRS 第 15 号では、原則として企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する前にその財又はサービスを支配しているかどうかで本人か代理人か判定するが、さらにその判定が困難な場合には第 32 項に記載した代理人であるという指標を参照して判定を行う。取引の性質によっては本人か代理人かの判定が困難なケースが存在する可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

現行の日本基準においては総額で収益認識している取引について代理人と判定される場合、認識される収益の金額が大きく減少する可能性がある。この場合には、経営管理を行う対象の数値が変更される可能性があるため、経営管理に影響を与える可能性がある。

(5) 影響を受けると考えられる取引

他者のために仲介を行い一定の手数料を得る取引や小売業におけるいわゆる消化仕入などが影響を受ける可能性がある。また、メーカーの製造受託の取引などにも影響がある可能性がある。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 本人・代理人の検討にあたっては、消化仕入や有償支給のような物が実際に動く取引であっても判断の困難さはあるが、電子的な取引や無形資産を取り扱う場合は、代理人の各指標に該当するかどうかの検討や各当事者の権利義務関係の評価がさらに困難になると考えられるため、広範囲のアウトリーチが必要と考える。
- 本人・代理人の検討は、一般的に卸売業で論点となると考えられるが、請負工事やソフトウェア開発などにおいて、元請会社が一部の業務を下請会社に実施させるケースにおいても論点になる場合がある。また、従来の IAS 第 18 号や米国会計基準ではリスクの有無に焦点が当てられていたが、新収益認識基準では移転前に支配を有するかが重要な検討ポイントになっているため、財又はサービスに対して何らかの付加価値を加えている事実等を考慮して、企業が移転前にそれらに対する支配を有していると判断することも考えられる。したがって、IAS 第 18 号では代理人として純額表示される取引が IFRS 第 15 号では本人として総額表示となる可能性があるため、留意が必要と考える。
- メーカーの製造受託の取引における委託元の会計処理については、収益の認識要件を満たすかどうかに関する検討も必要と考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(6) 関連するガイダンス：追加的な財・サービスに対する顧客のオプション

34. 追加的な財又はサービスを無料又は値引き価格で取得する顧客のオプションには、多くの形態があり、販売インセンティブ、顧客特典クレジット（又はポイント）、契約更新オプションあるいは将来の財又はサービスに係るその他の値引きなどがある（B39 項）。

35. そのようなオプションが契約において別個の履行義務を生じさせるのは、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利（例えば、当該財又はサービスについて、その顧客階層にその地域又は市場において通常与えられる範囲の値引きに対する増分となる値引き）を顧客に提供するときのみである。そのような場合には、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払をしており、企業はその将来の財又はサービスの移転時又はオプションの消滅時に収益を認識する（B40 項）。

36. なお、オプションが別個の履行義務である際には、契約の取引価格を配分するために、その独立販売価格を見積る必要がある（独立販売価格が直接に観察可能でない場合）が、当該見積りには以下の調整を反映させる（B42 項）。

(a) 顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引き
(b) オプションが行使されない可能性

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：追加的な財・サービスに対する顧客のオプション（IFRS15.B39-B43）

論点とした理由：売上時に顧客に付与するポイントなどの追加的な財又はサービスを取得する顧客のオプションについて、IFRS 第 15 号ではそのオプションが契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利に該当する場合には収益認識の一部として取り扱われる。

現行の日本基準における実務では引当金により対応している例が多いと考えられるため、一定の経理実務の変更を伴う。

また、当該金額が重要である場合には、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、追加的な財・サービスに対する顧客のオプションに関する一

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

般的な定めはない。実務的には、顧客への販売時に収益を一括して認識し、将来のポイントとの交換に要すると見込まれる費用を引当金として計上する実務が多いと思われる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

追加的な財・サービスに対する顧客のオプションについて、IFRS 第 15 号では当該オプションに対応する収益が負債として繰り延べられるが、現行の日本基準では販売時に収益が一括して認識されることが多いと考えられるため、収益認識時点に差異が生じることになる。

また、現行の日本基準における実務において引当金を計上する際に、売価ベースで計上している事例と原価ベースで計上している事例が見受けられる。売価ベースで計上している場合、日本基準における引当金の金額と IFRS 第 15 号により繰り延べられる収益の金額は大きく相違しないと考えられる。一方、引当金を原価ベースで計上している場合には粗利益率相当が相違することが考えられ、基準の適用時において負債が増加し、利益剰余金が減少する可能性がある。

なお、ポイントに関して現在、売価ベース（ポイント利用可能額に予想消化率を乗じた金額）で引当金を計上している場合であっても、IFRS 第 15 号では財又はサービスとポイントに対してそれぞれの独立販売価格の比率で取引価格が配分されることから、現在の引当金額と IFRS 第 15 号上の負債として繰延べられる収益の金額に差異が生じることになる。

(3) 想定される実務上の困難さ

取引価格のうち追加的な財・サービスに対する顧客のオプションに対応する金額を独立販売価格に比例して配分することが求められるため、一定の経理実務の変更を伴う。また、独立販売価格が直接に観察可能でない場合、契約の取引価格を配分するための独立販売価格の見積りに判断が求められる。

(4) 想定される経営管理への影響

追加的な財・サービスに対する顧客のオプションについて、収益が認識される金額及び認識時点が変更されるため、一定程度、経営管理に影響を与える可能性がある。

(5) 影響を受けると考えられる取引

多くの業種において、売上に伴いポイントが付与される取引が見受けられる。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 顧客が当初に支払いを行うことにより、契約期間終了後に有利な条件で更新するオ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

プションを与えられる契約が存在する。このような場合、当該更新オプションは顧客に重要な権利を与えるものとして別個の履行義務と判断され、関連する取引価格は予想される延長を考慮した契約期間にわたって配分されることから、当初に認識される収益の金額が減少する影響が考えられる。

- クレジットカード契約において、企業がカード保有者に対して、他の企業で購入した金額に基づきポイントを提供する場合に、当該ポイントが履行義務に該当するかどうかが過去に IASB で議論されたが、最終的には各契約における事実及び状況の分析が必要であるとされた。日本基準を開発するにあたっては、当該論点の対応を検討することが考えられる。

(7) 関連するガイダンス：知的財産ライセンスの供与

37. ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する。知的財産のライセンスには次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない（B52 項）。

(a) ソフトウェア及び技術
(b) 動画、音楽及び他の形態のメディア及びエンターテインメント
(c) フランチャイズ
(d) 特許権、商標権及び著作権

38. ライセンスを顧客に供与する約束に加えて、企業は他の財又はサービスを顧客に移転することも約束する場合がある（B53 項）。この場合、ライセンスを供与する約束が契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではない場合には、企業は、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを一括して単一の履行義務として会計処理しなければならない。契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではないライセンスの例として、次のようなものがある（B54 項）。

(a) 有形の財の一部を構成し、その財の機能性と不可分であるライセンス
(b) 関連するサービスとの関連でのみ顧客が便益を得ることのできるライセンス（企業が提供するオンライン・サービスで、ライセンスの供与によって、顧客のコンテンツへのアクセスを可能にするものなど）

39. ライセンスが別個のものではない場合には、企業は履行義務（約束したライセンスを含む）が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定しなければならない（B55 項）。

40. 一方、ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがって、ライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

合には、企業は、ライセンスが顧客に一時点で移転するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定しなければならない。この判定を行う際に、企業は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次のいずれを提供するものなのかを考慮しなければならないとされている（B56 項）。

(a) 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
(b) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

①約束の性質の決定（アクセスする権利又は使用する権利）

41. ライセンスの性質に基づき、**【図表 6】**に記載している 2 種類の会計処理が示されている（B57 項～B61 項）。

【図表 6】知的財産ライセンスの供与

ライセンスが顧客に提供する権利の種類	判定の方法	会計処理方法
① 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	以下の要件のすべてに該当する場合には、アクセスする権利を提供するという約束である。 (a) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待している。 (b) ライセンスによって付与される権利により、顧客が (a)で識別された企業の活動の正又は負の影響に直接的に晒される。 (c) そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することがない。	一定の期間にわたり充足される履行義務として会計処理される。
② ライセンスが付与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利	アクセスする権利に該当しない場合は、使用する権利と判定される。	一時点で充足される履行義務として会計処理される。

②売上高・使用量ベースのロイヤルティ

42. 知的財産のライセンスと交換に約束したロイヤルティが売上高ベース又は使用量

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ベースの場合には、上述のライセンスに関する要求事項にかかわらず、企業は下記の事象のうち遅い方が発生する時点でのみ（又は発生するにつれて）、収益を認識することが要求されている。

(a) その後の売上又は使用が発生する。
(b) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）されている。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：知的財産ライセンスの性質の判定（IFRS15.B58）

論点とした理由：IFRS 第 15 号ではライセンスを提供するという企業の約束が、顧客に企業の知的財産をアクセスする権利を与えているのか、企業の知的財産を使用する権利を与えているのかによって会計処理が異なる。現行の日本基準における実務と異なる会計処理となる場合で、当該金額が重要である場合には、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では知的財産に関するライセンスに関する一般的な定めはないため、様々な実務が存在していると考えられる。

なお、売上又は使用に基づくロイヤルティについては、売上又は使用が発生した時点で収益認識されている例が多いと考えられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

IFRS 第 15 号では、顧客が権利を有する知的財産がライセンス期間全体を通じて変化するかどうかにより、一時点で収益認識するか、一定の期間にわたり収益認識するか決定される。現行の日本基準ではこのような考え方は採用されていないため、従来の会計処理から変更することが求められる可能性がある。

(3) 想定される実務上の困難さ

顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが要求されているかなどを考慮することによって、一時点で収益認識するか、一定の期間にわたり収益認識するかを決定することが求められるが、その判定が困難なケースが存在する可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる業種、取引

特許権の付与、一定地域における独占販売権を与えるライセンス取引、メディア・コンテンツやフランチャイズ権のライセンス、ソフトウェアのライセンスなどが影響を受ける可能性がある。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- ライセンス契約には他のサービスが付随して単一の履行義務を構成する場合があり、どちらの性質を重視して会計処理を決定するかに関して判断が必要となる場合がある。

ステップ３：取引価格を算定する。

（1）取引価格の算定

43. 取引価格は、顧客への約束した財又はサービス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であり、第三者のために回収される金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合があるとされている（第 47 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：売上税の総額又は純額の判定（IFRS15.47）

論点とした理由： IFRS 第 15 号では第三者のために回収される売上税かどうか判断することが求められるが、現行の日本基準における実務では、消費税を除き売上税を含んだ金額で収益が計上されていることが多いものと考えられる。現行の日本基準による場合と比べて計上される収益の金額が大きく変動する場合には経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、売上税について、消費税を除いて定めは設けられておらず、一般的には費用及び収益は総額により記載するという総額主義の原則（企業会計原則第二.一.B）に基づいて収益に含めて会計処理されていると考えられる。

消費税の会計処理に関して、原則として税抜方式が適当であるが、一定の状況において合理性がある場合には、税込方式を採用することができるとされている（日本公

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

認会計士協会「消費税の会計処理について（中間報告）」第2）。

(2) 想定される財務報告数値への影響
IFRS 第 15 号では売上税が第三者のために回収されると判断される場合は、売上税は取引価格に含まれず、その結果、収益に計上されない。従来、収益に含めて計上していた税金について、第三者のために回収されると判断された場合、収益の金額が大幅に減少する可能性がある。なお、当期純利益には影響を与えないと考えられる。

(3) 想定される実務上の困難さ
税金が顧客に販売される時点以外で課税される場合（例：工場や倉庫から出荷される時点で課税）などにおいて、第三者のために回収される売上税に該当するかの判断が困難なケースが想定される。
なお、通常、納税目的で当期に発生した売上税の金額は把握されていると考えられるため、取引価格から売上税の金額を除く会計処理については、実務上の困難さはさほど大きくないと考えられる。

(4) 想定される経営管理への影響
従来、収益に含めて計上していた税金について、第三者のために回収されると判断される場合、収益の金額が大幅に減少する可能性がある。この場合には、経営管理を行う対象の数値が変更される可能性があるため、経営管理に影響を与える可能性がある。

(5) 影響を受けると考えられる取引
我が国においては、たばこ税、酒税、揮発油税などが検討の候補になると考えられる。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 同一の名称の税金であっても、国や地域によって内容や適切な会計上の取扱いが異なる可能性があるため、慎重に検討する必要があると考える。
- 酒税については、徴税を確実にするために製造場から移出された時点で課税されているだけであり、第三者のために回収されるものと判断されるのではないか。

（2）変動対価

44. 契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積らなければならない（第 50 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

45. 対価の金額の変動が、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目によって生じる場合がある。約束された対価は、対価に対しての企業の権利が、将来の事象の発生又は不発生を条件としている場合にも、変動する可能性がある。例えば、対価の金額は、製品が返品権付きで販売された場合又は一定の金額が所定の目標の達成に対しての業績ボーナスとして約束されている場合には、変動性があることとなる（第51項）。

46. 顧客が約束した対価に関しての変動性は、契約に明記されている場合がある。契約の条件に加えて、次の状況のいずれかが存在する場合には、約束された対価は変動性があるとされている（第52項）。

(a) 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明から生じた妥当な期待として、企業が契約に記載された価格よりも低い対価の金額を受け入れるであろうという期待を有している。すなわち、企業が価格譲歩を提供すると期待されている。法域、業種又は顧客に応じて、この提供は、値引き、リベート、返金又はクレジットと呼ばれることがある。
(b) 他の事実及び状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであることが示されている。

①権利を得ることとなる対価の金額の見積り（期待値又は最頻値）

47. 企業は、変動対価の金額の見積りを、企業が権利を得ることとなる対価の金額をどちらの方法がより適切に予測できると見込んでいるのかに応じて、**【図表7】**に記載のいずれかの方法を用いて行わなければならないとされている（第53項）。

【図表7】変動対価の金額の見積り方法

見積りの方法	方法の説明	変動対価の適切な見積りとなる可能性がある状況
期待値	考え得る対価の金額の範囲における確率加重金額の合計にて算出	企業が特徴の類似した多数の契約を有している場合
最頻値（最も可能性の高い金額）	考え得る対価の金額の範囲のうち、単一の最も可能性の高い金額を選択	契約で生じ得る結果が2つしかない場合（例えば、企業が業績ボーナスを達成するかしないかのいずれかである場合）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：変動対価の範囲と変動対価の見積り方法（IFRS15.50-54）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では変動対価の範囲と変動対価の見積り方法に関する定めが詳細に設けられているが、現行の日本基準では変動対価について費用処理しているケースも含め様々な実務が見受けられるため、一定の経理実務の変更を伴う。

また、変動対価を期待値又は最頻値で見積もることとされているが、見積りが困難なケースが存在する可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

我が国の商慣行において変動対価に該当する可能性がある取引としては、売上リベートのほか、仮価格の精算やマイルストーン達成に応じた支払などが挙げられる。現行の日本基準では、変動対価に関する一般的な定めはない。

(2) 想定される財務報告数値への影響

＜売上リベート＞

現行の日本基準における実務では、売上リベートについて、支払の可能性が高いと判断された時点で収益の減額、又は販売費として計上されていることが多いと考えられる。見積り方法については、様々な実務が見受けられる。

IFRS 第 15 号では、変動対価の見積りを取引価格に反映することから、履行義務の充足時点で認識される金額に売上リベートの見積り額が反映されることになり、現行の日本基準における実務と売上リベートを認識する時期が異なる可能性がある。また、従来、売上リベートを販売費に計上していた場合は、勘定科目が変わり、計上される収益に金額が減少することとなる。

さらに、IFRS 第 15 号では見積り方法として最頻値又は期待値のいずれかを使用するのが適切な状況が示されており、従来採用していた見積り方法と異なる場合、認識される金額が変わる可能性がある。

＜仮価格の精算＞

現行の日本基準における実務では、販売時に仮価格で収益を認識し、顧客との交渉状況に応じて各期末時点で単価の見直しを行っていることが多いと考えられる。

IFRS 第 15 号では、変動対価の見積りを取引価格に反映することから、履行義務の充足時点で認識される金額に仮価格の精算見込み額が反映されることになり、現行の日本基準における実務と仮価格の精算見込み額を認識する時期が異なる可能性があ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

る。なお、仮価格の精算見込み額の見積りにおいては、後述の「変動対価の見積りの制限」が関連する可能性がある。

(3) 想定される実務上の困難さ

IFRS 第 15 号で求められる変動対価に関する会計処理が従来採用していた会計処理と異なる場合、一定の経理実務の変更を伴う。

また、売上リベートのスキームが契約において明確な場合は比較的容易に変動対価の見積りを行うことができると考えられるが、業界慣行によっては事後的にどこまで値引きするかが明確でなく、見積りが困難なケースが存在すると考えられる。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

多くの業種において売上リベート、仮価格の精算、マイルストーン達成に応じた支払が行われており、影響があると考えられる。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 期待値法が用いられる場合、個々の契約について起こり得るシナリオごとの金額やその発生確率を見積もって計算することが求められるため、監査対応も含め、企業の実務上の負担になると考えられる。したがって、今後アウトリーチ等で関係者から意見を収集する際に、当該論点についても対象にして行ってもらいたい。
- 収益は決算整理ではなく日常的に計上される項目であり、期待値法の実務での適用は負担が重いと考えられるため、システムによる対応が検討される可能性がある。また、経理部において四半期ごとに一括して対応するか、事業部で日常的に対応するかによっても、その実務負担は大きく異なると考えられる。
- 実務上の便法として、個々の契約ごとに会計処理を行うのではなく、当該処理による結果と重要な相違が生じないと企業が合理的に見込んでいる場合には、ポートフォリオ・アプローチの採用が認められている。したがって、ポートフォリオ・アプローチを適用することにより、期待値法の適用負担を軽減することが考えられる。
- 類似する取引のポートフォリオ単位で、過去の実績から一定の信頼性をもった測定ができる状況等においては、期待値法の適用が適切と判断され、かつ実務上も適用可能と考える。
- 期待値法の適用に関連して、売上リベートは取引ごとにその内容が異なるため、過去の実績は参考になりづらいと考える。なお、現行の実務においても、金額の確定

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

又は決済が会計期間を超えないようにする実務が一般に定着していると考えられるため、売上リベートに関する重要な見積りが実際に必要となるケースは、それほど多くないのではないか。

- 売上リベートの見積りに不明確性が存在する場合には、現行実務において、建値を用いて収益計上をしている場合も見受けられる。IFRS 第 15 号では変動対価を見積ることが要求されているため、そのような場合には影響が生じると考えられる。
- 売上リベートに関して、見積りを用いて収益から減額する場合には、関連する税務上の取扱いを含めて検討が必要と考えられる。
- 期待値法の是非については、過去に国内外において議論があったと認識している。期待値法を採用した場合の実務への影響だけでなく、期待値法を適用した結果として生じる財務情報の有用性を含め、日本基準でこれを採用する意義を検討する必要があると考える。
- 例えば、3 年間の部材の供給契約が一連の別個の財又はサービスの要件を満たし、かつ市場価格に応じて販売価格が変動する場合には、変動対価の規定を適用すると予想される将来の価格変動を考慮した平均的な金額によって、3 年間にわたり収益が認識されることが考えられる。一方、その時点の市場価格を反映した金額で収益を認識する方が経営管理上適切であるとも考えられるため、IFRS 第 15 号を適用した結果生じる財務情報が、取引の実態を適切に表すかどうかも検討が必要と考える。

②変動対価の見積りの制限

48. 企業は、上記①に従って見積られた変動対価の金額の一部又は全部を、変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の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）[8]範囲でのみ、取引価格に含めなければならないとされている（第 56 項）。

49. 重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いかどうかを評価する際に、企業は、収益の戻入れの確率と大きさの両方を考慮しなければならない。収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、以下が含まれる（第 57 項）。

(a) 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か

[8] この要求事項においては、IFRS 第 15 号では「可能性が非常に高い（highly probable）」という用語が用いられている一方で米国基準 Topic 606 では、「可能性が高い（probable）」という用語が用いられている。IFRS において「可能性が高い（probable）」という用語を用いると「発生する可能性の方が高い（more likely than not）」を意味するので、米国会計基準における「可能性が高い（probable）」の用語より低い閾値を示してしまう。この要求事項においては、IFRS 第 15 号と米国基準 Topic 606 で異なる用語を使用することで、同じ閾値を達成することが意図されている（BC211 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(b) 不確実性が解消しない期間が長期間か
(c) 類似した種類の契約についての企業の経験（又は他の証拠）が限定的であるか
(d) 類似の状況の類似の契約で、広い範囲の価格譲歩又は支払条件の変更を提供する慣行があるか
(e) その契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広いか

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：変動対価の見積りの制限（IFRS15.56-57）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では変動対価の見積りに関して、変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が高い範囲で取引価格に含めるとする制限が設けられている。現行の日本基準では変動対価の制限に係る明示的な定めがないため、追加的な判断が必要となる可能性がある。

また、当該金額が重要である場合には、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

「変動対価の範囲と変動対価の見積り方法」の論点を参照のこと。

(2) 想定される財務報告数値への影響

現行の日本基準における実務では、変動対価の見積り額を含まない取引価格の総額で収益認識した後に変動対価に関する会計処理を検討するが、IFRS 第 15 号では契約時点から変動対価の見積り額を取引価格に反映して会計処理することが求められるため、収益認識される金額が一時的に異なる。

また、現行の日本基準における実務において変動対価の見積額を引当計上している場合でも、変動対価の見積りの制限という考え方は採用されていないと考えられるため、会計処理される金額が変わることが考えられる。

(3) 想定される実務上の困難さ

「変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が高い範囲」について見積もることが求められるが、この判断が困難なケースが存在する可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引
「変動対価の範囲と変動対価の見積り方法」の論点を参照のこと。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 変動対価については、期待値法又は最頻値法で権利を得ると見込む金額を見積もった後に、事後的に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断される範囲内でのみ、収益が計上される。したがって、現行実務において、仮価格取引を相当の慎重性をもって収益計上している企業については、途中の算定プロセスは異なるものの、結果として生じる数値自体は大きく異ならないケースも考えられる。
- 2015 年 7 月開催の TRG 会議では、期待値法と変動対価の見積りの制限の関係について議論がなされる予定であり、当該議論の内容を考慮することが有益と考える。

③変動対価の再判定

50. 各報告期間末において、企業は、報告期間末現在で存在している状況及び報告期間中の状況の変化を忠実に反映するために、見積った取引価格を見直さなければならない（変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価の見直しを含む）とされている（第 59 項）。

(3) 重要な金融要素

51. 契約が重大な金融要素を含んでいる場合[9]、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整をする（第 60 項）。当該調整をする目的は、財又はサービスが顧客に移転された時点で（又は移転されるにつれて）当該財又はサービスに対して顧客が現金を支払ったとした場合の価格（現金販売価格）を反映する金額で収益を認識することであり、契約が金融要素を含んでいるかどうか及び金融要素が契約にとって重大であるかどうかを評価する際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならないが、これには次の両者が含まれる（第 61 項）。

(a) 約束した対価の金額と約束した財又はサービスの現金販売価格との差額（もしあれば）
(b) 次の両者の影響の組合せ
　(i) 企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と、顧客が当該財又は

[9] 実務上の便法として、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の期間が 1 年以内となると見込まれる場合は、重大な金融要素の影響について調整する必要はない（第 63 項 。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

サービスに対して支払を行う時点との間の予想される期間の長さ

(ii) 関連性のある市場での実勢金利

52. 当該調整をする際に、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用する。その率は、契約において資金提供を受ける当事者の信用特性を、顧客又は企業が提供する担保又は保証（契約で移転される資産を含む）とともに、反映することになるとされている（第 64 項）。

53. なお、第 61 項における評価にかかわらず、顧客との契約は、次の要因のいずれかが存在する場合には、重大な金融要素を有さないと判断される（第 62 項）。

(a) 顧客が財又はサービスに対して前払いしており、当該財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる。

(b) 顧客が約束した対価のうち相当な金額に変動性があり、当該対価の金額又は時期が、顧客又は企業の支配が実質的に及ばない将来の事象の発生又は不発生に基づいて変動する（例えば、対価が売上高ベースのロイヤルティである場合）。

(c) 約束した対価と財又はサービスの現金販売価格との差額が、顧客又は企業のいずれかに対する資金提供以外の理由で生じており、それらの金額の差額が相違の理由に見合っている。例えば、支払条件が、企業又は顧客に、相手方が契約に基づく義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対しての保護を提供する場合がある。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 契約期間が 1 年を超える取引において、顧客が対価を前払い又は後払いする状況が存在する。このような場合、割賦契約のように適用金利が明示されている場合以外の取引においても、重要な金融要素を別個に会計処理すべきかどうかの検討が必要になると考えられる。
- 約束した対価と財又はサービスの現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じている状況については IFRS 第 15 号設例 30 において例示が示されているが、実務上、当該判断が難しい場合が存在すると考えられる。

（4）現金以外の対価

54. 企業が現金以外の対価を受領する場合には、その公正価値で測定する（第 66 項）。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価の測定を、約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して間接的に行う（第 67 項）。

55. 現金以外の対価の公正価値は、対価の形態により変動する可能性がある（例えば、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

企業が顧客から受け取る権利を有する株式の価格の変動）。顧客が約束した現金以外の対価の公正価値が変動する理由が対価の形態だけではない（例えば、公正価値が企業の履行によって変動する可能性がある）場合には、変動対価の見積の制限の要求事項を適用しなければならない（第 68 項）。

56. なお、顧客が企業による契約の履行を促進するために財又はサービス（例えば、材料、設備又は労務）を拠出する場合には、企業は、拠出された財又はサービスに対する支配を企業が獲得するのかどうかを評価しなければならない。企業は、支配を獲得する場合には、拠出された財又はサービスを、顧客から受け取った現金以外の対価として会計処理しなければならないとされている（第 69 項）。

（5）顧客に支払われる対価

57. 顧客に支払われる対価には、企業が顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対して支払うか又は支払うと見込んでいる現金金額が含まれる。企業は、顧客に支払われる対価を、取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理しなければならない。ただし、顧客への支払が、顧客が企業に移転する別個の財又はサービスとの交換によるものである場合は除く。顧客に支払われる対価に変動性のある金額が含まれている場合には、企業は、取引価格の見積り（変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価を含む）を変動対価の要求事項に従って行わなければならない（第 70 項）。

58. 顧客に支払われる対価が、顧客からの別個の財又はサービスに対する支払である場合には、企業は、当該財又はサービスの購入を仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理しなければならない。顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る別個の財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合には、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しなければならない（第 71 項）。

59. 顧客に支払われる対価を取引価格の減額として会計処理する場合には、企業は、次の事象のうち遅い方が発生した時点で（又は発生するにつれて）、収益の減額を認識しなければならないとされている（第 72 項）

(a) 企業が、関連する財又はサービスの顧客への移転についての収益を認識する。
(b) 企業が対価を支払うか又は支払を約束する（支払が将来の事象を条件とする場合であっても）。その約束は、企業の取引慣行により含意されている場合もある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：顧客に支払われる対価（IFRS15.70－72）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では顧客への支払い（例：契約締結を条件に顧客に与えられる一定額のキャッシュ・バック）は、取引価格から減額することが求められる。現行の日本基準では特段の定めが設けられていないため、販売促進費等、売上の減額ではなく費用として会計処理している実務も想定されることから、一定の経理実務の変更を伴う。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、顧客への支払い（例：契約締結を条件に顧客に与えられる一定額のキャッシュ・バック）に関する一般的な定めは設けられていない。実務上は、収益から控除する会計処理と販売費及び一般管理費として処理する会計処理のいずれも見受けられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

IFRS 第 15 号では、顧客への支払いは企業に移転される別個の財又はサービスに対する支払いである場合を除き、取引価格から減額することが求められているため、原則として収益から控除される。従来、顧客への対価を費用として処理している場合、収益に計上される金額が減少する場合があると考えられる。

(3) 想定される実務上の困難さ

顧客への対価は IFRS 第 15 号では原則として収益から控除されるため、従来、顧客への対価を費用として処理している場合、計上される勘定科目が変更となり、一定の経理実務の変更を伴う可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

クーポン・バウチャーなど、契約を条件に顧客に支払われる一定額のキャッシュ・バックが顧客への対価に該当すると考えられ、影響を受けるものと考えられる。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 顧客に支払われる対価が顧客からの別個の財又はサービスに対する支払であるか

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

どうかを判断するにあたって、支払いと特定の財又はサービスとの関連性について判断が難しいケースが存在すると考える。

(6) 関連するガイダンス：返品権付き販売

60. 返品権付きの製品の移転（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を会計処理するために、企業は次のすべてを認識しなければならない（B21 項）。

(a) 移転した製品について、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額での収益（したがって、返品されると見込まれる製品については収益を認識しない）
(b) 返金負債
(c) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（及び対応する売上原価の修正）

61. 企業は、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（すなわち、返品が見込まれる製品を除外する）を算定するために、取引価格の算定の要求事項（変動対価の見積りの制限についての要求事項を含む）を適用しなければならない。受け取った（又は受け取る）金額のうち企業が権利を得ると見込んでいない金額については、企業は製品の顧客への移転時に収益を認識してはならず、その受け取った（又は受け取る）金額を返金負債として認識しなければならない。その後、企業は、各報告期間末に、移転した製品と交換に権利を得ると見込んでいる金額の評価を見直すとともに、これに対応する取引価格の変更（したがって、認識した収益の金額の変更）を行わなければならない（B23 項）。

62. 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、当該製品（例えば、棚卸資産）の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない。各報告期間末に、企業は、返品される製品に関する予想の変化から生じる資産の測定を見直さなければならない。企業は、当該資産を返金負債とは区分して表示しなければならないとされている（B25 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：返品権付き販売（IFRS15.55,B20-B27）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では予想される返品部分に関して収益を認識せず、変動対価として会計処理することが求められる。現行の日本基準における実務では引当金により対応している例が多いと想定されるため、一定の経理

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

実務の変更を伴う。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、返品に関する一般的な定めはない。販売時に全額収益を認識するとともに、売上総利益相当額で返品調整引当金を計上する実務が行われている（企業会計原則注解 18）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

IFRS 第 15 号では、返品権は変動対価として取り扱われるため、返品されると見込まれる製品については収益を認識しない。このため、従来の返品調整引当金を計上する会計処理と比べて、販売時に認識される収益の金額が減少することとなる。

また、IFRS 第 15 号では返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について、資産の認識が求められるため、当該権利について現行の日本基準における会計処理と比較して資産が増加することとなる。

(3) 想定される実務上の困難さ

現在の日本基準における返品調整引当金の計上は行わず、返品権を変動対価として取り扱うため、一定の経理実務の変更を伴う。

なお、財の性質によっては、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について、その資産計上金額の見積りが難しい可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

小売業などで行われている返品権付き販売が影響を受けるものと考えられる。

第 53 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 日本においては、返品に重要性があるのは限られた業種と考えられる。しかし、海外においては、契約に規定されていなくても日常的な返品が取引慣行となっている国や地域がある。IFRS 第 15 号では取引慣行等も考慮されるため、それらの把握を含め、詳細な検討が必要になると考えられる。
- 日本基準の実務では返品調整引当金が計上されるが、IFRS 第 15 号では返金負債を計上したうえで、回収のための予想コストを控除した金額で対応する資産も計上するため、日本基準の処理と仕訳が大きく異なる点に留意する必要がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ステップ４：取引価格を契約における履行義務に配分する

63. 取引価格を配分する目的は、企業がそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又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金額で行うことであるとされている（第 73 項）。

(1) 独立販売価格に基づく配分

64. 上記の配分の目的を満たすため、企業は、契約で識別されているそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を独立販売価格の比率に基づいて行わなければならない（ただし、以下（2）値引きの特定の履行義務への配分及び（3）変動対価の特定の履行義務への配分で記述する特定の状況を除く）とされている（第 74 項）。
65. 独立販売価格の最良の証拠は、企業が当該財又はサービスを同様の状況において同様の顧客に別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。財又はサービスについて契約書に記載された価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格である可能性があるが、そうであると推定してはならないとされている（第 77 項）。
66. 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業は、独立販売価格を配分目的に合致する取引価格の配分をもたらす金額となるように見積らなければならない（第 78 項）。財又はサービスの独立販売価格を見積るための適切な方法には、**【図表 8】**に記載のものが含まれるとされている（第 79 項）。

【図表 8】独立販売価格の見積り方法

アプローチ名	説明
調整後市場評価アプローチ	財又はサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が当該財又はサービスに対して支払ってもよいと考えるであろう価格を見積る[10]。
予想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の予想コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加する。
残余アプローチ	取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して行う。ただし、残余

[10] 当該アプローチには、類似した財又はサービスについての企業の競争相手からの価格を参照して、企業のコストとマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる場合がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	アプローチが使用できるのは一定の要件を満たす場合に限られている。[11]

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：独立販売価格に基づく配分（IFRS15.76-80）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では取引価格を独立販売価格に比例して配分することが求められるが、日本基準では契約上の対価金額や管理会計上の適切な区分に基づき配分を行っていることが考えられるため、事務処理が煩雑となる可能性がある。

また、独立販売価格が直接的に観察可能でない場合は、予想コストにマージンを加算するアプローチにおける予想コストや適切なマージンの見積り、残余アプローチの使用の適否など、独立販売価格の見積りに困難が伴うケースが存在する可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

ステップ 2 の「履行義務の識別」に関する分析において記載したとおり、現行の日本基準では、工事契約とソフトウェア取引を除いて、取引の会計処理単位への分割に関する一般的な定めはなく、そのため、取引価格の配分について一般的に定めた規定はない。

工事契約については、取引の会計処理単位への分割に関する定めはあるものの、取引価格の配分に関する定めは設けられていない。一方、ソフトウェア取引の複合取引に関しては、管理上の適切な区分に基づき販売する財又は提供するサービスの内容や、各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合には契約上の対価を適切に分解して、ソフトウェアといった財について各々の成果物の提供が完了した時点で、またサービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行うとされている（ソフトウェア取引実務対応報告　3）。

なお、実務においては、複数の財又はサービスを含む契約において値引きが提供された場合、状況に応じて、特定の財又はサービスに関する値引きとしている場合もあれば、値引きを配分している場合もある。

[11] 残余アプローチを使用できるのは、次の要件のいずれかに該当する場合だけである（第 79 項(c)）。
- ✓ 企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に（同時に又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している（すなわち、代表的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別可能でないため、販売価格の変動性が高い。）。
- ✓ 企業が当該財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで独立して販売されたことがない（すなわち、販売価格が不確定である。）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 想定される財務報告数値への影響

IFRS 第 15 号では、ステップ 2 において履行義務の識別を行ったうえで、取引価格を独立販売価格に比例して各履行義務に配分することが求められる。従来、契約全体を 1 つの取引として収益認識していたが、IFRS 第 15 号では複数の履行義務を識別して収益認識する場合、取引価格の配分が求められることなり、収益認識する時期及び金額が異なることになる。

現行の会計処理において契約書や見積書に記載されている金額をベースに取引価格を配分している場合等では、IFRS 第 15 号で求められる独立販売価格に比例した配分額と一致しない可能性があり、その乖離が重要な場合には収益認識される金額に差異が生じることとなる。

また、稀である可能性があるものの、従来、一部の会計処理単位について残余アプローチを採用していた場合には、IFRS 第 15 号では残余アプローチを採用できる状況が限定されているため、残余アプローチを採用できなくなり、その結果、配分される金額が異なり収益認識される金額に差異が生じる可能性がある。

さらに、従来採用していた値引きの配分方法が IFRS 第 15 号の定めと異なる場合、履行義務ごとに認識される収益の金額が異なることになる。

(3) 想定される実務上の困難さ

従来、契約全体を 1 つの取引として収益認識していたが、IFRS 第 15 号では複数の履行義務を識別して収益認識する場合、IFRS 第 15 号においては独立販売価格に比例して取引価格を配分することが必要となるため、事務処理が変更又は追加される可能性がある。また、その際、識別した履行義務について独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、IFRS 第 15 号では残余アプローチを採用できる状況が限定されているため、調整後市場評価アプローチや予想コストにマージンを加算するアプローチに基づく独立販売価格の見積りが必要となるケースが想定され、その場合、当該見積りに困難が伴うケースが存在する可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

財の提供とその後一定期間にわたるサービスの提供が 1 つの契約に含まれる取引などに影響が生じる可能性がある。

(2) 値引きの特定の履行義務への配分

67. 値引きの全体が契約における履行義務のうちの 1 つだけ又は複数（しかし全部では

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ない)に関するものであるという観察可能な証拠を有している場合を除き、企業は、値引きを契約の中のすべての履行義務に比例的に配分しなければならない（第81項）。

68. 企業は、次の要件のすべてに該当する場合には、値引きをすべて、契約の中の履行義務のうち1つ又は複数（しかし全部ではない）に配分しなければならないとされている（第82項）。

(a) 企業は通常、契約の中の別個の財又はサービスの（又は別個の財又はサービスの束）のそれぞれを単独で販売している。
(b) 企業が通常、それらの別個の財又はサービスのうちのいくつかを束にしたものも、それぞれの束の中の財又はサービスの独立販売価格に対して値引きをして販売している。
(c) (b)に記述した財又はサービスの束のそれぞれ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、それぞれの束の中の財又はサービスの分析により、当該契約における値引きの全体がどの履行義務に属しているかの証拠がある。

(3) 変動対価の特定の履行義務への配分

69. 契約の中で約束された変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、契約の特定の一部分に帰属する場合もあるとされている（第84項）。企業は、次の要件の両方に該当する場合には、変動性のある金額（及び当該金額のその後の変動）の全体を、特定の履行義務に配分することが要求されている（第85項）。

(a) 変動性のある支払の条件が、企業が当該履行義務を充足するための努力（又は当該履行義務の充足の特定の結果）に個別に関連している。
(b) 変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務に配分することが、契約の中の履行義務及び支払条件のすべてを考慮すると、上述の取引価格の配分の目的に合致する。

(4) 取引価格の変動（変動対価の見積りに変更が生じた場合の各履行義務への配分）

70. 契約開始後に、取引価格がさまざまな理由で変動する可能性がある。これには、不確定な事象の解決や他の状況の変化のうち、約束した財又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の金額を変動させるものが含まれる（第87項）。

71. 企業は、取引価格のその後のあらゆる変動（事後的に変動対価の見積りに変更が生じたことによる取引価格の変動額）を、契約開始時と同じ基礎により、契約の中の

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（すべての）履行義務に配分しなければならない。その際、企業は、契約開始後の独立販売価格の変動を反映する方法で取引価格の再配分をしてはならない（すなわち、取引価格の変動額を各履行義務に配分する際には、あくまで契約開始時に算定した独立販売価格を用いることが要求され、独立販売価格自体の事後的な変動は考慮されない）。取引価格の変動のうち、既に充足されている履行義務に配分された金額は、収益（又は収益の減額）として、取引価格が変動した期間に認識しなければならないとされている（第 88 項）。

ただし、上述（3）変動対価の特定の履行義務への配分に関する要件を満たす場合に限り、取引価格の変動は、契約の中の特定の履行義務のみに配分される（第 89 項）。

ステップ５：企業が履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する

72. 企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識することが要求されている。資産は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）、顧客に移転されるとなっている（第 31 項）。

73. 資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指し、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とされている（第 33 項）。

74. ステップ 2 に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するのか、それとも一時点で充足するのかを決定することが要求されている（第 32 項）。

（1）一定の期間にわたり充足される履行義務

①要件充足の有無

75. 下記**【図表 9】**のいずれかの要件に該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する（第 35 項）。

【図表 9】一定の期間にわたり充足される履行義務の判定

項番	要件の内容	検討のポイント（適用指針 B3 項～B4 項）
第 35 項 (a)	顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け	➢ 一部の種類の履行義務では、当該評価は単純である（例、日常的又は反復的なサービス（清掃サービスなど））。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	取って消費する。	➢ 当該評価が単純でない状況では、企業が現在までに完了した作業について仮に他の企業が残りの履行義務を顧客に対して履行するとした場合に、作業の大幅なやり直しをする必要はないと判断される場合には、この要件に該当する。当該判断の際、次の両方の仮定をおく。[12] (a) 残りの履行義務を他の企業に移転することを妨げるような契約上の制限又は実務上の制約は無視する。 (b) 履行義務の残りの部分を履行する他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を有しておらず、履行義務が他の企業に移転されたとした場合に、企業が依然として当該資産を支配する。
項番	**要件の内容**	**検討のポイント（適用指針 B5 項）**
第 35 項(b)	企業の履行が、資産(例えば、仕掛品)を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。	➢ IFRS 第 15 号第 35 項(b)の指標に該当するか判定をする際に、企業は支配に関する要求事項(支配の定義を含む第 31 項から第 34 項の規定）及び下記**【図表 11】**の指標(第 38 項の支配が一時点で移転される指標）を適用する。 ➢ 創出又は増価される資産（例えば、仕掛品資産）は、有形又は無形のいずれの可能性もある。 ➢ 例えば、企業が顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合は、顧客は一般的に企業の履行から生じる仕掛品を支配すると説明されている（BC 第 129 項）
項番	**要件の内容**	**検討のポイント（適用指針 B6 項～B13 項）**

[12] BC126 項に当該判断の例として、企業が商品をバンクーバーからニューヨークに輸送することに同意している運送ロジスティクス契約の説明がされている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

第35項 (c)	企業の履行が、企業が他に転用できる資産[13]を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利(顧客により契約が解約される場合に、少なくとも現在までに完了した履行について企業が補償を受ける権利(詳細は脚注[14]を参照)) を有している。	〈他に転用できる資産を創出しない〉 ➢ 当該評価の際、企業が当該資産を別の用途（別の顧客への売却など）に向けることを容易に指図する能力に対する契約上の制限又は実務上の制約の影響を考慮する。ただし、顧客との契約が解約される可能性は、考慮対象外とされる。 ➢ 上述の契約上の制限が存在するのは、当該資産を別の用途に向けようとした場合に、顧客が約束された資産に対する権利を強制できる場合である。 ➢ 上述の実務上の制約が存在するのは、当該資産を別の用途に向けるために企業に重大な経済的損失が生じる場合である（手直しするために重大なコストの発生、重大な損失を生じる売却など)。 〈現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利〉 ➢ 企業が現在までに完了した履行に対して企業に補償する金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額（例えば、企業が履行義務を充足する際に生じたコストに合理的な利益マージンを加算したもの）である。 ➢ 企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利は、(契約で示された支払の予定等に基づく）支払に対する現在の無条件の権利である必要はない。当該

[13] 企業の履行によって創出される資産は、企業が当該資産の創出若しくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成状態にある当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実質的に制限されている場合には、企業が他に転用できない（第36項 。

[14] 企業は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているのかどうかを評価する際に、契約条件を当該契約に適用される法律とともに考慮する。当該権利は、固定的な金額に対するものである必要はない。しかし、契約の存続期間全体を通じて、企業は少なくとも、(企業が約束した履行をできなかったこと以外の理由により）顧客又は他の当事者により契約が解約される場合に、現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならない（第37項 。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

		評価にあたり、企業は、約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約された場合に、現在までに完了した履行に対する支払を要求又は保持する強制可能な権利を有するかどうかを考慮しなければならない。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：一定の期間にわたり充足される履行義務の要件①（IFRS15.35(a),B3-B4)

論点とした理由：IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件に関連して、特に以下の判断が困難なケースが存在する可能性がある。

「企業が現在までに完了した作業について仮に他の企業が残りの履行義務を顧客に対して履行するとした場合に、作業の大幅なやり直しをする必要はないと判断されるか否か」

また、現行の日本基準による場合と比べて計上される収益の金額が大きく変動する場合、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件は主に役務の提供が関連すると考えられる（例；清掃サービス）。現行の日本基準では、役務の提供に関しては、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合には、時の経過を基礎として収益認識するとされている（企業会計原則第二　一、注解 5（2）及び（4））。また、売上高は実現主義の原則に従い、役務の給付によって実現したものに限るとされている（企業会計原則第二三　B）。

現行の実務においては、時の経過又は役務の提供が完了した時点で収益を認識していることが多いと考えられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

従来、役務の提供が完了した時点で収益を認識している場合において IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件に該当する場合、一定 の期間にわたって収益を認識することが要求されるため、収益の認識時期が早くなることとなる

一方、従来、役務の提供に関して一定の期間にわたり収益を認識しているが IFRS 第 15 号第 35 項(a)又は(c)のいずれの要件も満たさない場合、一時点で収益を認識することが要求されるため、収益の認識時点が遅くなることとなる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

また、一定の契約期間にわたって役務が提供される場合に、顧客に対してインセンティブを付与する目的で当初の一定期間について料金が無料とされる場合がある。ここで、IFRS 第 15 号の一定の期間にわたって収益を認識する要件を満たす場合、無料期間についても収益が認識されることになるため、現在の実務において無料期間について収益を認識していない場合には収益認識の開始時点が早くなる。

(3) 想定される実務上の困難さ

当該要件において「企業が現在までに完了した作業について仮に他の企業が残りの履行義務を顧客に対して履行するとした場合に、作業の大幅なやり直しをする必要がない」か否かを判断することになるが、必要となる作業のやり直しが「大幅な」なものか否かに関して判断が困難なケースが存在する可能性が考えられる。例えば、顧客に対して専門的見解を提供するコンサルティング・サービスの場合、企業に代わって他の企業が業務を引き継ぐ際に作業の大幅なやり直し必要になるかどうかについて、判断が求められる可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

例えば、輸送業務などの役務の提供に関して、従来、役務提供の完了時点で収益認識を行っている場合などにおいて、影響が生じる可能性があると考えられる。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：一定の期間にわたり充足される履行義務の要件②（IFRS15.35(b),B5）

論点とした理由： IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件に関連して、特に以下の判断が困難なケースが存在する可能性がある。

「企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配するか否か」

また、現行の日本基準による場合と比べて計上される収益の金額が大きく変動する場合、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件は、主に工事契約が関連すると考えられる。現行の日本基準では、工事契約については、成果の確実性が認められる場合、すなわち、工

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

事収益総額、工事原価総額及び工事進捗度が信頼性をもって見積ることができる場合は工事進行基準が適用され、それ以外の場合は工事完成基準が適用される（工事契約会計基準第9項）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

現行の日本基準では、工事契約に該当し進捗部分について成果の確実性が認められる場合には、工事進行基準が適用され一定の期間にわたって収益が認識されるが、IFRS 第 15 号では第 35 項(b)又は(c)の要件のいずれかを満たす場合にのみ収益を一定の期間にわたって認識することになり、仮に当該要件を満たさない場合には顧客に支配が移転した時点（典型的には工事が完成し顧客に引渡した時点）で収益が認識され、その結果、収益の認識時期が遅くなる可能性がある。

また、IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件は工事契約以外の販売取引全般に適用されるため、現行の日本基準では工事契約に該当しないとして財の引渡時点で収益を認識している取引について、IFRS 第 15 号では当該要件を満たすとして一定の期間にわたって収益を認識することが要求される場合が考えられる。この場合は、収益の認識時期が早まる影響が考えられる。

なお、進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約については、日本基準では工事完成基準により収益を認識するが、IFRS 第 15 号ではコストの回収を見込んでいる場合にはコストの範囲で収益を認識するため、日本基準と根本的な考え方が異なる。詳細は、後述の「進捗度の測定と合理的に算定できない場合の会計処理」に関する分析を参照のこと。

(3) 想定される実務上の困難さ

「企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する」の要件を充足するか否かの判断に際して、IFRS 第 15 号第 33 項の支配の定義（資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力）を満たすか否かの判断が困難な状況が存在する可能性がある。

例えば、以下の状況についても判断が求められると考えられる。

① 顧客の土地に建物を建設する契約において建設が進んでいる場合、顧客の土地の上に建設することをもって、顧客が支配していると判定されるか。

② プラントを建設する契約において自社の工場で機器の製造が進められている場合、顧客向けの固有の設計であり、契約どおりに進捗しているか定期的に顧客が検査に来ることをもって、顧客が支配していると判定されるか。

③ ソフトウェアを開発する契約において、詳細設計の後、プログラミングを進めている場合、詳細設計に基づいて進められていることをもって、顧客が支

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

配していると判定されるか。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

今後、検討の上、記述する。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：一定の期間にわたり充足される履行義務の要件③（IFRS15.35(c)-37,B6-B13）

論点とした理由： IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件に関連して、特に以下の判断が困難なケースが存在する可能性がある。

（他に転用できる資産を創出しないか否かの判断）

「資産を別の用途に向けるために企業に重大な経済的損失が生じるかどうか」

（現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有するか否かの判断）

「企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約されたとした場合に、現在までに完了した履行に対する支払を要求又は保持する強制可能な権利を有するか否か」

また、現行の日本基準による場合と比べて計上される収益の金額が大きく変動する場合、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件は、主に役務提供及び工事契約が関連すると考えられる。役務提供に関連する日本基準については「一定の期間にわたり充足される履行義務の要件①」を参照のこと。また、工事契約に関連する日本基準については「一定の期間にわたり充足される履行義務の要件②」を参照のこと。

(2) 想定される財務報告数値への影響

役務提供に関連して想定される財務報告数値への影響については「一定の期間にわたり充足される履行義務の要件①」を参照のこと。また、工事契約に関連して想定される財務報告数値への影響については「一定の期間にわたり充足される履行義務の要件②」を参照のこと。

(3) 想定される実務上の困難さ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件に該当するかの判断について実務上の困難さが存在する可能性が考えられる。

例えば、以下の状況について、他に転用できる資産を創出しないか否か判断することが困難な場合がある。

- 特定の顧客向けに製造中の機器について、顧客向けにカスタマイズしているものの、その程度が大きくない場合

また、例えば、以下の状況について、現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有するか否か判断することが困難な場合が考えられる。

- 企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が解約される場合に一定額の補償が企業に対して支払われる取決めとなっているが、その金額が詳細に定められておらず、企業が履行義務を充足する際に生じたコストだけでなく、合理的な利益マージンを加算したものであるかが契約から明確でない場合
- 過去に同様の契約において企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が解約された事例が存在しないため、企業が現在までに完了した履行に対する支払を要求又は保持する強制可能な権利を有するか否かが契約から明確でない場合

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

今後、検討の上、記述する。

②進捗度の測定方法（アウトプット法又はインプット法）

76. 一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識することが要求されている。進捗度を測定する目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行（すなわち、企業の履行義務の充足）を描写することである（第 39 項）。

77. 進捗度の適切な方法には、**【図表 10】**の方法が含まれる（第 41 項）。

【図表 10】進捗度を測定するための方法

方法	説明（適用指針 B15 項～B19 項）
アウトプット法	➢ 現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	ての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財又はサービスとの比率に基づいて、収益を認識する。 ➢ 現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数又は引渡単位数などの方法が含まれる。 ➢ 選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財又はサービスの一部を測定できない場合には、企業の履行の忠実な描写を提供しない[15]。
インプット法	➢ 収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット（例えば、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間）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いて行う。 ➢ インプット法の欠点は、企業のインプットと財又はサービスの顧客への移転との間に直接的な関係がない場合があることである。したがって、企業は、インプットのうち、上述の進捗度の測定の目的に従って、財又はサービスを顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない。[16] [17]

③進捗度を合理的に算定できない場合の会計処理

78. 企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識しなければならない（第 44 項）

[15] 例えば、生産した単位数又は引き渡した単位数に基づくアウトプット法は、報告期間末において、企業の履行により、顧客が支配する仕掛品又は製品が生産されていて、それがアウトプットの測定に含まれていない場合には、履行義務の充足の際の企業の履行を忠実に描写しないことになる（B15 項）。

[16] 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寄与しない場合（例：契約価格に反映されない、重要な非効率に起因して生じたコスト）

[17] 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場合。次の条件のすべてを満たす場合、これに該当する可能性がある。
(i) その財は別個のものではない。
(ii) 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
(iii) 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総コストに対して重大である。
(iv) 企業がその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

79. 一部の状況（例えば、契約の初期段階）においては、企業が履行義務の結果を合理的に測定することができないが、当該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がある。そうした場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、収益の認識を、発生したコストの範囲でのみ行わなければならないとされている（第 45 項）。

④不利な契約

80. IFRS 第 15 号には不利な契約に関するガイダンスは含まれておらず、企業は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の不利な契約に関する要求事項を適用する必要がある（BC296 項）。

IAS 第 37 号に基づき、企業は不利な契約を有している場合には、当該契約による現在の債務を引当金として認識し、測定しなければならないとされている（IAS 第 37 号第 66 号）。また、不利な契約は、契約による債務を履行するために不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約と定義されている。契約による不可避的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映するものであり、契約履行のコストと契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方とされている（IAS 第 37 号第 68 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：進捗度の測定と合理的に算定できない場合の会計処理（IFRS15.39-45,B14-B19）

論点とした理由：進捗度を合理的に算定できない場合、発生したコストの回収を見込んでいる場合に限り、IFRS 第 15 号では収益の認識を発生したコストの範囲でのみ行うとされているが、現行の日本基準では工事完成基準により収益を認識するため、収益認識の開始時期が変更となり経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、工事契約に関して、進捗部分について成果の確実性が認められる場合、すなわち、工事収益総額、工事原価総額及び工事進捗度が信頼性をもって見積ることができる場合には工事進行基準が適用され、それ以外の場合には工事完成基準が適用される（工事契約会計基準第 9 項）。

(2) 想定される財務報告数値への影響

進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約について、日本基準上は工

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

事完成基準により収益が認識されるが、IFRS 第 15 号ではコストの回収を見込んでいる場合にはコストの範囲で収益が認識される。そのため、コストが回収されると見込まれる範囲において、収益を認識する時期が早くなる可能性が考えられる。
（なお、不利な契約については、IAS 第 37 号の定めにより引当金を認識することが求められる。）

(3) 想定される実務上の困難さ
IFRS 第 15 号を適用した場合、経理実務に対して一定の作業負担が生じ得ることが考えられる。

(4) 想定される経営管理への影響
進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約について、収益を認識する時期が変更となることから、経営管理に影響を与える可能性が考えられる。

(5) 影響を受けると考えられる取引
進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約が影響を受けると考えられる。

(2) 一時点で充足される履行義務

81. 履行義務が**【図表 9】**等に従って一定の期間にわたり充足されるものではないと判定された場合には、当該履行義務は一時点で充足することになる。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業は上述の第 33 項等の支配に関する要求事項を考慮し、さらに、支配の移転の**【図表 11】**に挙げる指標を考慮するとされている（第 38 項）。

【図表 11】一時点で充足される履行義務に関する支配の移転時点の判断指標

指標	考慮する際の留意事項
企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している	－
顧客が資産に対する法的所有権を有している	➢ 企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない。
企業が資産の物理的占有を移転した	➢ （当該指標の一方で）物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合もある。例えば、買戻し契約や委

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	託販売契約の中には、顧客又は受託者が、企業が支配している資産の物理的占有を有するものがある。逆に、請求済未出荷契約の中には、企業が、顧客が支配している財を物理的に占有するものがある。
顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している	➢ 約束した資産の所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該資産を移転する履行義務のほか、独立した履行義務を生じさせるリスクを除外しなければならない。例えば、企業が資産に対する支配を顧客に移転しているが、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供する追加的な履行義務をまだ充足していない場合がある。
顧客が資産を検収した	➢ 財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたことを企業が客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式的であり、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響を与えない（B84 項）。 ➢ 顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の検収を受けるまで、顧客が支配を獲得したと判断することができない（B85 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：一時点で充足される履行義務に関する支配の移転の指標と関連ガイダンス（IFRS15.38,B83-B86）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では支配の移転時期について詳細な定めが設けられているが、支配の移転時期について判断が困難なケースが存在する可能性がある。特に企業が販売した資産に対して、販売後も継続的関与を有する場合（例：不動産会社が棚卸資産として保有する販売物件について、顧客に対して一定の賃料保証を提供する場合）には、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有しているかに関して、個々の事実と状況に基づく判断が要求される。

また、現行の日本基準による場合と比べて収益を認識するタイミングが大きく異なる場合、経営管理に影響を与える可能性がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

一時点で充足される履行義務に関する支配の移転の指標と関連ガイダンスについては、主に物品の販売が関連すると考えられる。（なお、役務の提供及び工事契約に関連する日本基準については、「一定の期間にわたり充足される履行義務の要件①及び②」を参照のこと。）

物品の販売に関して、売上高は実現主義の原則に従い、商品等の販売によって実現したものに限るとされている（企業会計原則第二　三　B）。実務上は、出荷基準、引渡基準及び検収基準等が採用されている。

(2) 想定される財務報告数値への影響

現行の日本基準における実務では、物品の販売について出荷基準、引渡基準及び検収基準等が採用されているが、支配の移転という観点から決定したものではないため、IFRS 第 15 号の支配が一時点で移転する指標に基づいて判断を行った結果、収益を認識する時点が変更される可能性がある。

(3) 想定される実務上の困難さ

顧客への支配の移転時期について判断が困難なケースが存在する可能性がある。特に、支配の移転に関する判断指標の 1 つとして顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有しているか挙げられているが、企業が販売した資産に対して販売後も継続的関与を有する場合（例：不動産会社が販売物件について、顧客に対して一定の賃料保証を提供する場合）には、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有しているかに関して、個々の事実と状況に基づく判断が要求される。

また、従来は出荷基準で収益を認識していたが IFRS 第 15 号に照らして出荷時点では顧客に支配が移転していないと判断され、かつ、その影響が重要な場合など、収益認識の時期が変更となる場合には IT システムを変更することが必要となる可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

従来は出荷基準で収益を認識していたが IFRS 第 15 号に照らして出荷時点では顧客に支配が移転していないと判断され、かつ、その影響が重要な取引などが該当すると考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) 関連するガイダンス：顧客の未行使の権利

82. 顧客からの前払の受取時に、企業は、将来において財又はサービスを移転する（又は移転するために待機する）という履行義務について、契約負債を認識しなければならない。企業は、当該財又はサービスを移転し、したがって履行義務を充足した時に、当該契約負債の認識の中止（及び収益の認識）をしなければならない（B44項）。

83. 顧客が企業に行う返金不能の前払は、将来において財又はサービスを受け取る権利を顧客に与える（そして財又はサービスを移転するために待機する義務を企業に負わせる）。しかし、顧客が契約上の権利を全部は行使しない場合がある。その未行使の権利は、非行使部分と呼ばれることが多い（B45項）。

84. 非行使部分は、以下の**【図表12】**の会計処理を行う。企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいるかどうかを決定するために、企業は変動対価の見積りの制限に関する要求事項を考慮しなければならないとされている(B46項 。

【図表12】未行使の権利の会計処理

状況	非行使部分の会計処理
非行使部分について、企業が権利を得ると見込んでいる場合	➢ 顧客が権利を行使するパターンに比例して収益として認識する。
非行使部分について、企業が権利を得ると見込んでいない場合	➢ 顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として認識する。

IFRS第15号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：顧客の未行使の権利の会計処理（IFRS15.B44-46）

論点とした理由：IFRS第15号では、過去の経験等から顧客の非行使部分について企業が権利を得ると見込んでいるかに応じて、異なる会計処理が定められている。現行の日本基準における実務では、一定期間経過後に一括して未使用部分を収益計上している実務も想定されることから、一定の経理実務の変更を伴う。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、顧客の未行使の権利に関する収益の認識時期についての定めはない。なお、発行した商品券等に関しては、発行した期の翌事業年度期首から一定

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

期間経過後に一括して未使用部分を収益として認識する実務が見受けられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

従来、一定期間経過後に一括して未使用部分を収益として認識している場合、IFRS 第 15 号では非行使部分について企業が権利を得ると見込んでいる場合は顧客が権利を行使するパターンに比例して収益を認識するため、未行使部分について収益認識の開始時点が変わる可能性がある。一方、IFRS 第 15 号では、非行使部分について企業が権利を得ると見込んでいない場合、顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点で収益を認識するため、未行使部分について収益の認識時点が遅くなる可能性が考えられる。

(3) 想定される実務上の困難さ

過去における顧客が権利を行使するパターンを確認したうえで会計処理を決定することとなり、従来の会計処理から変更となる場合には経理実務への一定の作業負担が生じると考えられる。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

商品券やギフト券などの金券の発行を伴う取引について、返金義務がないことから金融商品に該当しない場合、本論点に該当し影響を受ける可能性があると考えられる。

(4) 関連するガイダンス：返金不能の前払報酬

85. 契約の中には、企業が契約開始時又はその前後に、返金不能の前払報酬を顧客に課すものがある。例として、ヘルスクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料などがある（B48 項）。

86. こうした契約において履行義務を識別するために、企業は、その手数料が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価しなければならない。多くの場合、返金不能の前払報酬は、企業が契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない。むしろ、前払報酬は、将来の財又はサービスに対する前払であるため、それらの将来の財又はサービスが提供された時に収益に認識される。企業が契約更新のオプションを顧客に付与してい

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

て、そのオプションが重要な権利を顧客に提供している場合には、収益認識期間が当初の契約期間を超えて延長されるとされている（B49 項）。

87. なお、返金不能の前払報酬が財又はサービスに関連している場合には、企業は、当該財又はサービスを独立した履行義務として会計処理すべきかどうかを評価しなければならない（B50 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：返金不能の前払報酬（IFRS15.B48-51）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では、契約の履行のために要求される活動に関連するものの、約束した財又はサービスを顧客に移転しない活動に対する前払報酬については、それが返金不能であっても将来の財又はサービスが提供された時に収益が認識される。現行の日本基準における実務では、返金義務のない入会金等を入金時に一括して収益を認識している実務も想定されることから、一定の経理実務の変更を伴う。

また、現行の日本基準による場合と比べて収益を認識するタイミングが大きく異なる場合、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準において、返金不能の前払報酬に関する定めはない。実務上、返金義務のない入会金等について、入金時に一括して収益を認識する会計処理が見受けられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

返金不能の入会金等を入金時に一括して収益を認識している場合には、IFRS 第 15 号では約束した財又はサービスを顧客に移転する活動に関連する場合を除き、将来の財又はサービスが提供されるまで収益認識が繰延べられるため、収益の認識時期が遅くなる可能性が考えられる。

(3) 想定される実務上の困難さ

従来の会計処理から変更となる場合には経理実務への一定の作業負担が生じると考えられる。

(4) 想定される経営管理への影響

返金義務のない入会金等の金額的重要性が大きい場合には収益の認識時期が繰り

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

延べられることから、一定程度、経営管理に影響を与える可能性がある。

(5)影響を受けると考えられる取引
　従来、サービス業における入会金の支払いや電気通信契約の加入手数料の支払いなどについて入金時に一括で収益認識をしていた取引が影響を受けると考えられる。

(5) 関連するガイダンス：買戻し契約

88. 買戻し契約には一般に以下の 3 つの形態がある（B65 項）

(a)　企業が資産を買い戻す義務（先渡取引）

(b)　企業が資産を買い戻す権利（コール・オプション）

(c)　企業が顧客の要求により資産を買い戻す義務（プット・オプション）

89. 買戻し条件が含まれる販売契約は、契約の内容及び条項により、以下の**【図表 13】**に示すように、返品権付きの販売、リースまたは融資契約として会計処理する。

【図表 13】買戻し契約の会計処理

①先渡取引又はコール・オプションの場合

会計処理の概要	販売価格＞買戻価格	販売価格≦買戻価格
企業が資産に対する支配を維持しているため、収益は認識せず、販売価格と買戻価格の関係（貨幣の時間価値も考慮する）に基づき、それぞれ右記のように会計処理する（B66-67 項 。	➢ リース取引として会計処理する。	➢ 融資契約として会計処理する。[18]

[18] 企業は資産を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認識する。販売価格と買戻価格の差額を金利及び、該当があれば処理コスト又は保有コスト（例えば、保険）として認識する（B68 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

②プット・オプションの場合

会計処理の概要	販売価格＞買戻価格	販売価格≦買戻価格
顧客が資産に対する支配を獲得しているため、返品権付きの販売として処理する（B72 項，B74 項 。 ただし、顧客がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合[19]には、販売価格と買戻価格の関係（貨幣の時間価値も考慮する）に基づき、それぞれ右記のように会計処理する（B70 項，73 項、75 項）。	➢ リース取引として会計処理する。	➢ 融資契約として会計処理する。[20]

（6）関連するガイダンス：委託販売契約

90. 企業が製品を最終消費者への販売のために他の当事者（販売業者又は流通業者など）に引き渡す際に、企業は、当該他の当事者がその時点で製品の支配を獲得したかどうかを評価しなければならない。他の当事者に引き渡した製品は、当該他の当事者が当該製品に対する支配を獲得していない場合には、委託販売契約において保有されている可能性がある。したがって、企業は、引き渡した製品が委託で保有されている場合には、他の当事者への製品の引渡し時に収益を認識してはならないとされている（B77 項）。

91. 契約が委託販売契約であることを示す指標には、次のものが含まれるが、これらに限定されない（B78 項）。

(a) 所定の事象（販売業者による顧客への製品の販売など）が生じるまで、又は所定の期間が満了するまで、製品を企業が支配している。
(b) 企業が製品の返還を要求するか又は第三者（別の販売業者など）に製品を移転することができる。
(c) 販売業者が、製品に対して支払う無条件の義務を有していない（ただし、預け金

[19] 重大な経済的インセンティブの存在を決定するために、企業はさまざまな要因を考慮しなければならない。これには、買戻し価格と買戻し日の時点での当該資産の予想市場価値との関係や、権利が消滅するまでの期間などが含まれる。例えば、買戻し価格が資産の市場価値を大幅に超えると見込まれる場合、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していることを示している可能性がある（B71 項）

[20] 企業は資産を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認識する。販売価格と買戻価格の差額を金利及び、該当があれば処理コスト又は保有コスト（例えば、保険）として認識する（B68 項）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の支払が要求される場合がある)。

(7) 関連するガイダンス：請求済未出荷契約

92. 企業は、製品を移転する履行義務をいつ充足したのかを、顧客が当該製品の支配をいつ獲得したのかを検討することにより決定する（一時点で充足される履行義務の指標を参照）。契約の中には、支配が移転されるのが、契約の条件（引渡し又は出荷の条件を含む）に応じて、製品が顧客の受取場所に引き渡された時又は製品が出荷された時のいずれかであるものがある。しかし、製品を企業が物理的に占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得する契約もある。そのような場合には、顧客は製品の使用を指図する能力及び製品からの残りの便益のほとんどすべてを受ける能力を有している（たとえ顧客が当該製品の物理的占有を得る権利を行使しないと決定している場合でも）。したがって、企業は当該製品を支配していない。その代わり、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している（B80 項）。

93. 一時点で充足される履行義務の指標の要求事項を適用することに加えて、顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、次の要件のすべてを満たしていなければならない（B81 項）。

(a) 請求済未出荷契約の理由が実質的なものでなければならない（例えば、顧客が当該契約を要請した)。
(b) 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない。
(c) 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていなければならない。
(d) 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。

94. 企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、企業は、取引価格の一部分を配分しなければならない残存履行義務（例えば、保管サービスに係る義務）を有しているのかどうかを、履行義務の識別の要求事項に従って考慮しなければならないとされている（B82 項）。

契約コスト

(1) 契約獲得コスト

95. 契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために企業に発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである（第 92 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識することが要求されている（第91項）。なお、実務上の便宜として、企業は、認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができる（第94項）。

96. 契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストは、顧客に明示的に請求可能な場合を除き、発生時に費用として認識しなければならない（第93項）。

（2）契約履行コスト

97. 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」又はIAS第38号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが以下の要件のすべてに該当するときにだけ、当該コストからの資産を認識することが要求される（第95項）。

(a) 当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している。

(b) 当該コストが、将来における履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。

(c) 当該コストの回収が見込まれている。

98. 企業は、一般管理費、契約を履行するための仕損した材料、労働力又は他の資源のコストのうち契約の価格に反映されなかったもの、過去の履行義務に関するコスト等については、発生時に費用として認識しなければならない（第98項）。

（3）償却及び減損

99. 契約獲得コスト及び契約履行コストの要求事項に基づき認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で償却することが要求される（第99項）。

100. また、これらの資産の帳簿価額が次の(a)から(b)を差し引いた金額を超過する範囲で、減損損失を純損益に認識することとされている（第101項）。

(a) 当該資産が関連する財又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

(b) 当該財又はサービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

スト

101. なお、上記の減損を認識する前に、当該契約に関連する資産のうち他の基準（例えば、IAS 第 2 号、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号）に従って認識した資産についての減損損失があればすべて認識しなければならないとされている。上記減損テストの適用後は、企業は、これらの資産の当該減損テストの結果としての帳簿価額を、IAS 第 36 号「資産の減損」を当該資産が属する資金生成単位に適用する目的上、当該資金生成単位の帳簿価額に含めることが要求されている（第 103 項）。

IFRS 第 15 号を適用した場合に生じる可能性がある主な論点

項目：契約獲得コスト及び契約履行コストの資産計上（IFRS15.91-104）

論点とした理由：IFRS 第 15 号では顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には当該コストを資産として認識することが求められているが、現行の日本基準では契約獲得コストに関する定めが存在せず、費用計上されている例が考えられる。

また、IFRS 第 15 号では一定の要件を満たす契約を履行するためのコストは資産として認識することが求められているが、現行の日本基準では契約履行コストに関する定めが存在せず、費用計上されている例が考えられる。

さらに、資産化した契約獲得コストと契約履行コストは規則的に償却を行い、一定の場合に減損が必要となる。これらの会計処理について、一定の経理実務の変更を伴う。

また、当該金額が重要である場合には、経営管理に影響を与える可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

現行の日本基準では、契約獲得コストに関しては一般的な定めはない。実務上、IFRS 第 15 で定める契約獲得コストについては、関連する資産の取得原価に含めて計上されている場合もあれば、発生時に費用処理している場合もあると考えられる。

また、同様に、契約履行コストに関して、現行の日本基準では一般的な規定がないため、関連する資産の取得原価に含めて計上されている場合もあれば、発生時に費用処理を行っている場合もあると考えられる。

(2) 想定される財務報告数値への影響

従来、契約獲得コスト及び契約履行コストを発生時に費用処理している場合、IFRS

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

第 15 号では一定の要件を満たす場合には資産計上が要求されることから、費用の認識時点が繰り延べられる可能性がある。

一方で資産計上された契約獲得コストと契約履行コストは、関連する財又はサービスが顧客に移転される期間にわたって規則的に償却され、減損テストの対象にもなる。したがって、資産計上後の期間においては、費用として認識される金額が増加する影響がある。

(3) 想定される実務上の困難さ

契約獲得コストに関して、一定の要件を満たす場合には資産計上が要求されることから、当該契約を獲得しなければ発生しなかったものか否かの判断及び回収可能性の判断に加え、事後的な減損テストを行うための一定の作業負担が新たに生じる可能性がある。

同様に契約履行コストに関して、既存の契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連するか否かの判断及び回収可能性の判断等に加え、事後的な減損テストを行うための一定の作業負担が新たに生じる可能性がある。

(4) 想定される経営管理への影響

今後、影響度合いを検討の上、記述する。

(5) 影響を受けると考えられる取引

契約獲得コストについては、外部の販売代理店に対する販売手数料などが該当する可能性があると考えられる。また、契約履行コストについては、今後、検討の上、記述する。

表　示

102. IFRS 第 15 号は、財政状態計算書において**【図表 14】**に記載している表示を要求している。なお、IFRS 第 15 号は、「契約資産」及び「契約負債」という用語を用いているが、企業が財政状態計算書においてそれらの項目に代替的な名称を用いることは妨げないとされている（第 109 項）。

【図表 14】表　示

契約資産（第 107 項）	➢ 顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行をする場合には、企業は当該契約を、債権として表示する金額を除いて、契約資産として表示する。 ➢ 契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	る対価に対する企業の権利である。
債権（第108項）	➢ 債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。 ➢ 対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。
契約負債（第106項）	➢ 企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合には、企業は当該契約を、支払が行われた時又は支払期限が到来した時（いずれか早い方）に、契約負債として表示する。 ➢ 契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを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（又は対価の金額の期限が到来している）ものである。

開　示

103. 開示要求の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである（第110項）。この目的を達成するために要求されている定量的情報及び定性的情報の開示のうち、主なものは**【図表15】**のとおりである。

【図表15】開示要求項目

項目	開示内容
顧客との契約（第113項～第122項）	➢ 認識した収益の金額等 ✓ 以下の項目を開示する。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く。 (a) 顧客との契約から認識した収益（他の源泉の収益と区別して開示） (b) 企業の顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失（他の契約からの減損損失と区別して開示） ➢ 収益の分解 ✓ 顧客との契約から認識する収益を、収益及びキャッシュ・フロ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	一の性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解する[21]。 ✓ 財務諸表利用者が、分解した収益の開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報（企業が IFRS 第 8 号「事業セグメント」を適用している場合）との間の関係を理解できるようにするための十分な情報を開示する。 ➢ 契約残高 ✓ 以下のすべてを開示する。 (a) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（別個に表示又は開示していない場合） (b) 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの (c) 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動） ✓ 履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明する。 ✓ 当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明をする。この説明には、定性的情報と定量的情報を含める。 ➢ 履行義務 ✓ 履行義務を充足する通常の時点（例えば、出荷時、引渡時、サービスの完了時、など）、重大な支払条件などの履行義務に関する情報の開示をする。 ➢ 残存履行義務に配分した取引価格 ✓ 残存履行義務に関して以下の情報を開示する[22]。 (a) 報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額 (b) (a)に従って開示した金額を企業がいつ収益として認識する

[21] 企業の収益をどの程度分解するのかは、企業の顧客との契約に固有の事実及び状況に応じて決まるとされ（B87 項）、分解区分の種類を選択する際に、以下を考慮することを要求している（B88 項）。
(a) 財務諸表の外で表示されている開示（例えば、決算発表、年次報告書、投資家向けの発表において）
(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定期的に検討している情報
(c) 他の情報のうち、(a)及び(b)で識別された種類の情報と類似し、企業又は企業の財務諸表の利用者が企業の財務業績の評価又は資源配分の決定を行うために使用するもの

[22] 実務上の便法として、当該履行義務の当初の予想残存期間が 1 年以内の契約の一部である等の場合は、履行義務について当該開示する必要がない（121 項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	と見込んでいるのかの説明。これについては以下のいずれかの方法で開示する。 (i) 残存履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用した定量的ベースによる方法 (ii)定性的情報を使用した方法
当該契約にIFRS第15号を適用する際に行った重要な判断及び当該判断の変更（第123項～第126項）	➢ 履行義務の充足の時期の決定 ✓ 一定の期間にわたり充足する履行義務について、以下の両方を開示する。 (a) 収益を認識するために使用した方法（例えば、使用したアウトプット法又はインプット法の記述及び当該方法をどのように適用しているのか） (b) その使用した方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明 ✓ 一時点で充足される履行義務について、約束した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示する。 ➢ 取引価格及び履行義務への配分額の算定 ✓ 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を開示する。 (a) 取引価格の算定（変動対価の見積り、対価の貨幣の時間価値の影響についての調整等） (b) 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価 (c) 取引価格の配分（約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り及び契約の特定の部分への値引き及び変動対価の配分（該当がある場合）を含む） (d) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務の測定
顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産（第127項～第128項）	➢ 契約コストから認識した資産 ✓ 以下の両方を記述する。 (a) 顧客との契約の獲得又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 (b) 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法 ✓ 以下の両方を開示する。 (a) 顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストから認識した資産について、資産の主要区分別の期末残高

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	(b) 当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額

経過措置

(1) IFRS 既適用企業に対する経過措置

104. 企業は、IFRS 第 15 号を**【図表 16】**に記載の 2 つの方法のいずれかを使用して適用することが要求されている（C3 項）。

【図表 16】移行方法

移行方法	説明
① IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。（ただし、右欄で説明する実務上の便法がある。）	➢ 次の実務上の便法のうちの 1 つ又は複数を使用することができる（C5 項 。 (a) 完了した契約[23]については、企業は、同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示する必要はない。 (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を使用することができる。 (c) 適用開始日[24]前の表示するすべての報告期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該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を開示する必要はない。
② 遡及適用し、IFRS 第 15 号の適用開始の累積的影響を右記に従って適用開始日に認識する。	➢ IFRS 第 15 号の適用開始の累積的影響を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の修正として認識する。この移行方法では、企業は、適用開始日（例えば、事業年度末が 12 月 31 日である企業については、2017 年 1 月 1 日）時点で完了した契約となっていない契約にだけ、IFRS 第 15 号を遡及適用する（C7 項 。 ➢ 適用開始日を含む報告期間について、以下の両方の追加的な開示をする（C8 項 。 (a) 財務諸表の各表示科目が、当報告期間に IFRS 第 15

[23] 完了した契約とは、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約である（C2 項(b)）。

[24] 適用開始日は、企業が IFRS 第 15 号を最初に適用する報告期間の期首である（C2 項(a)）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	号の適用によって影響を受ける金額 (b) (a)で識別された著しい変動の理由の説明

(2) IFRS 初度適用企業に対する経過措置

105. **【図表 16】**の①における実務上の便法は、初度適用企業にも認められる。その際に「適用開始日」は最初の IFRS 報告期間の期首として解釈する（IFRS 第 15 号の付録 D（他の基準の修正）によって追加された IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の D34 項）。

106. しかし、**【図表 16】**の②の移行方法は、初度適用企業には認められない（BC507 項、BC508 項）。ただし、その代替として初度適用企業は、表示する最も古い期間の前に完了した契約を会計処理する際に、IFRS 第 15 号の要求事項の選択的な免除が設けられている。この免除によれば、初度適用企業は、表示する最も古い期間の前に、従前の会計原則に従って収益の全額を認識した契約のすべてを修正再表示することは要求されないことになる（IFRS 第 15 号の付録 D によって追加された IFRS 第 1 号の D35 項、BC509 項）。

ディスカッション・ポイント
本資料に記載の内容に関して、質問又は意見をいただきたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。