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。）のうち、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（又は充足につれて）収益を認識する」及び契約コストについて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。

　また、第54回収益認識専門委員会（2015年7月31日開催）において、上記について審議が行われ、その際に聞かれた意見を追加している。

II. 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

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

2. 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]）。

(1) 独立販売価格に基づく配分

3. 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）。

4. 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）。

[1] 記述された項番号はIFRS第15号における項番号を示す。

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. 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[2]。
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。[3]

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。

[2] 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。

[3] 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。

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。

(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

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。

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。

第54回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 事務局の分析のとおり、現行実務では契約書単位で会計処理している場合や、1つの契約書について複数の単位に分けて会計処理しているケースでもIFRS第15号とは異なる方法により取引価格を配分している場合は、IFRS第15号を適用した際に実務に影響があると考える。
- 現行の実務においては、値引きを契約内の構成要素に配分せず、特定の構成要素の値引きとして会計処理しているケースがあるので、IFRS第15号の適用により値引きに関する会計処理が影響を受ける可能性があると考えられる。

(2) 値引きの特定の履行義務への配分

6. 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）。

7. 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

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

8. 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）

9. 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）。

10. 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（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）。

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。

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

11. 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）。

12. 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）。

13. 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

14. 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取って消費する。	➢ 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））。 ➢ 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

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。

		の際、次の両方の仮定をおく。[4] (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）**
第 35 項(c)	企業の履行が、企業が他に転用できる資産[5]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	〈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

[4] 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。
[5] 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 。

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。

	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[6]を参照)）を有している。	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。

[6] 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。

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。

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

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。

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、

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。

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：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

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

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、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。

第 54 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 現行の日本基準は、工事進行基準の適用にあたって、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測定できるかどうかという観点に着目した理解しやすいものであるので、我が国に適した会計基準を開発する観点からは、必ずしも IFRS 第 15 号の定めを所与とせず、現行の日本基準をベースとすることも考えられる。今後、情報要請を公表するにあたっては、現行の日本基準と比較した分析を含めることが情報提供者の理解に資することが考えられる。
- IFRS 第 15 号は支配モデルに基づき基準開発が進められてきたが、実務の要請から従来の IAS 第 11 号における工事進行基準の取扱いに関して大きな変更が生じないように、最終基準化されたと理解している。あらゆる種類の顧客との契約を支配モデルだけで説明するのは、無理があると感じている。したがって、従来の IAS 第 11 号の適用範囲に含まれる工事契約に関しては、支配モデルとは別のモデルにより我が国の基準開発を行っていくことも考えられるのではないか。
- 複数モデルに基づき収益認識基準を開発することも考えられるが、無形資産やサービスの提供取引が増加している中で、どちらのモデルに該当するかを区分することが困難になってきたことが、IFRS 第 15 号が単一のモデル（支配モデル）ですべての顧客との契約の会計処理を規定した理由と理解している。その点は尊重

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。

すべきではないか。

- IFRS 第 15 号は、最終的には工事進行基準の現行実務を大きく変えない内容となったと理解している。したがって、進行基準の適用可否が論点となるのは、一般的な事例ではなく非常に特殊な事例に限定されると理解しており、資料では判断が困難として例示されている事例についても工事進行基準が認められると考えている。また、海外においても工事進行基準の適用に関して問題提起がなされているとは聞いていないため、工事進行基準に関する現行の実務が変わることを念頭に議論を行う必要はないのではないか。
- 現行の工事進行基準に関しては、IFRS 第 15 号の「一定の期間にわたり充足される履行義務」の要件に照らすと、現行実務は大きく変わらない印象を持っている。ただし、IFRS 第 15 号第 35 項(c)において、補償される金額は販売価格に近似した金額（例えば、コストに合理的なマージンを加算したもの）とされている点が実務上の論点となる可能性が高く、この点について関係者の意見をよく聴取する必要があると考える。

②進捗度の測定方法（アウトプット法又はインプット法）

15. 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）。

16. 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、

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。

	企業の履行の忠実な描写を提供しない[7]。
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。[8] [9]

③進捗度を合理的に算定できない場合の会計処理

17. 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）

18. 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

19. 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

[7] 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）。
[8] 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）
[9] 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。

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

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。

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

20. 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

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。

	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。

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、

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。

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。

第 54 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- IFRS 第 15 号の支配モデルは、工事契約も当該モデルで整理するために、物の移転は支配の移転に不可欠なものではないと整理されている。この点、日本基準の開発という観点であれば、単一の支配モデルのみを採用するのではなく、従来の IAS 第 11 号「工事契約」の適用対象となる取引と従来の IAS 第 18 号「収益」の適用対象となる取引に異なるモデルを適用し、後者に関してのみ支配モデルを適用することも考えられるのではないか。
- IFRS 第 15 号では、税務上の延払基準や企業会計原則における割賦基準のような

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。

収益認識方法は適用できないことになるのであれば、資料で明示すべきではないか。

- IFRS 第 15 号第 38 項における指標の記述では「資産」という言葉が用いられており、財のみが対象項目と理解されてしまう可能性があるが、IFRS 第 15 号第 31 項において、「約束した財又はサービス」の双方を含めて「資産」という文言が使用されているので、財以外のサービスも包含される概念であることについて明確化してはどうか。
- 支配の移転に関する判断が困難なケースとして「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」を例示しているが、賃料保証が資産の販売と別個の履行義務となる可能性や、単一の履行義務を構成する場合であっても、一時点で充足される履行義務ではなく、一定の期間にわたって充足される履行義務となる可能性もあるため、必ず単一の履行義務かつ一時点で充足される履行義務であると捉えられないように、記載の見直しを検討すべきと考える。

(3) 関連するガイダンス：顧客の未行使の権利

21. 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）。

22. 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）。

23. 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	➢ 顧客が残りの権利を行使する可能性がほと

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。

得ると見込んでいない場合	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

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。

(4) 関連するガイダンス：返金不能の前払報酬

24. 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）。

25. 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）。

26. 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

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。

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

27. 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）

28. 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	➢ 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。[10]

[10] 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

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。

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 。		

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[11]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。[12]

（6）関連するガイダンス：委託販売契約

29. 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）。

30. 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）。

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）。

[11] 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）

[12] 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。

(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

31. 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）。

32. 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。

33. 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）。

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。

契約コスト

(1) 契約獲得コスト

34. 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）。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）。

35. 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

36. 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。

37. 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

38. 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）。

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。

39. 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スト

40. 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号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。

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、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 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。

第 54 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 契約獲得コストについては、契約成立を条件に一定額を支払う外部の販売代理店への手数料以外に具体的な取引が想定できていない。同様に、契約履行コストについても具体的な取引が想定できていない。今後、どのような取引がこれらに該当するかを検討することが必要になると考える。

表　示

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。

41. 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

42. 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	➢ 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

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。

項～第 122 項)	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・フローの性質、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[13]。 ✓ 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

[13] 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

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[14]。 (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

[14] 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。

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 (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

43. 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[15]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[16]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	➢ 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

[15] 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)）。
[16] 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。

積的影響を右記に従って適用開始日に認識する。	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 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

44. **【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）。

45. 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。