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（表示及び開示）**

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、表示及び開示に関する要求事項の概要、及び仮に当該要求事項の内容を我が国における収益認識基準に導入した場合に生じる可能性がある主な論点の概要を示している。

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

表　示

2. IFRS第 15 号は、財政状態計算書において**【図表 1】**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[1]）。

【図表 1】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までに時間の経過だけが考慮される場合には、無条件であるとされている。例えば、企業は、支払に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。
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

[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。

	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。

3. 前項の表示に関する取扱いについて、仕訳例を示す。なお、各仕訳例で示している事項は以下のとおりである。

(1) 仕訳例 1　解約可能な契約

本仕訳例は、契約が解約可能であり、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場合、当該支払が行われた時に「契約負債」を認識し、企業が財又はサービスを顧客に移転した時に、「契約負債」を収益に振り替えることを示すものである。

(2) 仕訳例 2　解約不能な契約

本仕訳例は、仕訳例 1 と異なり、契約が解約不能であり、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場合、当該支払が行われた時ではなく、当該契約を支払期限が到来した時に「契約負債」及び「債権」を両建てで認識することを示すものである。

(3) 仕訳例 3　契約資産

本仕訳例は、一定の期間にわたり充足される履行義務について、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を顧客に移転する場合で、対価に対する企業の権利が無条件のものではない場合には、充足した履行義務に関連して「契約資産」及び収益を認識し、企業の権利が無条件のものとなったときに「契約資産」を「債権」に振り替えることを示すものである。

(4) 仕訳例 4　返金の可能性がある場合

本仕訳例は、企業が無条件である対価に対する権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、「債権」及び収益を認識し、同時に「契約負債」（返金負債）を認識することを示すものである。

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。

仕訳例１ 解約可能な契約

（前提）

・20X9 年 1 月 1 日に企業と顧客が製品売買契約を締結する。

・契約は解約可能である。

・製品の移転時期は 20X9 年 3 月 31 日である。

・契約上、20X9 年 1 月 31 日に対価 1,000 千円を前払いすることになっている。

・顧客は、契約と異なり、20X9 年 3 月 1 日に対価 1,000 千円を前払いした。

（仕訳）（単位：千円）

20X9 年 1 月 31 日（顧客が前払いを行うこととなっていたが、契約が解約可能であり、企業が無条件である対価に対する権利を有していないため、何も認識しない。）

（仕訳なし）

20X9 年 3 月 1 日 ：企業が現金 1,000 千円を受け取る。（企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払っているため、契約負債を認識する。）

（借）現金　1,000　（貸）契約負債　1,000

20X9 年 3 月 31 日 ：企業が製品を移転して履行義務を充足する。（企業が財又はサービスを顧客に移転したため、契約負債を収益に振り替える。）

（借）契約負債　1,000　（貸）収益　1,000

仕訳例２ 解約不能な契約

（前提）

・契約が解約不能であること以外は仕訳例１と同じ。

（仕訳）（単位：千円）

20X9 年 1 月 31 日：対価の金額の期日が到来した。（契約が解約不能であり、支払期限が到来したことから、企業が無条件である対価に対する権利を有しているため、債権及び契約負債を認識する。）

（借）債権　1,000　（貸）契約負債　1,000

20X9 年 3 月 1 日 ：企業が現金 1,000 千円を受け取る。

（借）現金　1,000　（貸）債権　1,000

20X9 年 3 月 31 日 ：企業が製品を移転して履行義務を充足する。（企業が財又はサービスを顧客に移転したため、契約負債を収益に振り替える。）

（借）契約負債　1,000　（貸）収益　1,000

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。

仕訳例 3 契約資産

（前提）

・企業は 12 月決算である。

・20X8 年 1 月 1 日に企業が顧客とソフトウェアを開発する契約を締結する（対価は 10,000 千円）。

・契約上、ソフトウェアの開発に対する支払いは、ソフトウェアの完成を条件とするとされており、ソフトウェアが完成した後にはじめて対価の全額が支払われることになっている。

・企業はソフトウェア開発のみを単一の履行義務として識別する。企業の履行が、資産を創出又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれて支配すると判断し、一定の期間にわたり当該履行義務が充足されると判断する。

・20X8 年 12 月 31 日（決算期）においてソフトウェア完成への進捗度を 80%と測定する。

・20X9 年 2 月 1 日にソフトウェアが完成する。

（仕訳）（単位：千円）

20X8 年 12 月 31 日 ：決算期に、80%と測定されたソフトウェア完成への進捗度に基づいて収益 8,000 千円を認識する。（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しているが、当該権利は無条件のものではないため、契約資産として表示する。）

（借）契約資産	8,000	（貸）収益	8,000

20X9 年 2 月 1 日 ：企業がソフトウェアを完成させるという履行義務を完全に充足する。（企業の権利が無条件のものとなったため、契約資産を債権に振り替えるとともに、契約の残額を収益として認識する。）

（借）債権	10,000	（貸）契約資産	8,000
		収益	2,000

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。

仕訳例 4 返金の可能性がある場合

（前提）

・20X9 年 1 月 1 日に企業と顧客が製品売買契約を締結する。

・製品を 1 個当たり 15 千円で販売するが、顧客が 1 千個超の製品を購入する場合は遡及的に 1 個当たり 12 千円となる。

・対価は製品に対する支配が顧客に移転する時に期日が到来する。したがって、1 千個の出荷後に遡及的な減額が適用されるまでは、1 個当たり 15 千円の対価に対する無条件の権利（債権）を有している。

・取引価格を算定する際に、契約開始時に顧客が 1 千個の閾値を満たすであろうと判断し、取引価格を 1 個当たり 12 千円と見積る。

・20X9 年 2 月 1 日に企業は顧客に 800 個の製品に対する支配を移転する。

（仕訳）（単位：千円）

20X9 年 2 月 1 日 ：企業が製品 A を移転する履行義務を充足する。（企業は無条件である対価に対する現在の権利を有しており、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。将来において対価を返金する可能性のある義務は、企業が対価の総額に対する権利を得る現在の権利に影響を与えない。）

（借）債権	12,000[(a)]	（貸）収益		9,600[(b)]
			返金負債（契約負債）	2,400[(c)]

(a)1 個当たり 15 千円×800 個

(b)1 個当たり取引価格 12 千円×800 個

(c)数量に基づくリベートとして顧客に提供されると予想される 1 個当たり 3 千円の返金

開　示

4. IFRS 第 15 号において、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とされている（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 2】**のとおりである。

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。

【図表 2】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した収益を、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[2]。 ✓ 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。 ✓ 適切である可能性の区分の例として、次のものがあるが、これらに限定されない。 (a) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン） (b) 地理的区分（例えば、国や地域） (c) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客） (d) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約） (e) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約） (f) 財又はサービスの移転の時期(例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益) (g) 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財） ➢ 契約残高

[2] 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。

	✓ 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を開示する。 ➢ 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[3]。 (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
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	➢ 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

[3] 実務上の便法として、当該履行義務の当初の予想期間が 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（第 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。

～第126項）	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 (b) 当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額
実務上の便法（第129項）	➢ 実務上の便法を使用している旨 ✓ 企業が重大な金融要素に関する実務上の便法[4]を選択する場合 ✓ 契約獲得の増分コストに関する実務上の便法[5]を選択する場合

5. なお、期中財務諸表に対する開示としては、IFRS第15号の公表に際してIAS第34号「期中財務報告」が修正され、**【図表2】**のうち、収益の分解が期首からの累計ベースで開示することが要求されている（IAS第34号16A項）。また、重要である場合には、顧客との契約から生じる資産の減損による損失の計上及びその戻入れも開示することとされている（IAS第34号15B項）。

[4] 実務上の便法として、企業は、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んでいる場合には、約束した対価の金額を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 。

[5] 実務上の便法として、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 。

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. また、**【図表 2】**の開示要求事項のうち、収益の分解の定量的開示について、IFRS 第 15 号設例 41 に記載されている開示例を以下の**【図表 3】**に示す。この開示例では、主たる地域市場、主要な製品ライン及び収益認識の時期による分解を示しており、また、IFRS 第 8 号「事業セグメント」に基づいて開示されているセグメント情報とどのように関連しているかに関する調整表を含んでいる。

【図表 3】収益の分解―定量的開示

セグメント	消費者製品	輸送	エネルギー	合計
	百万円	百万円	百万円	百万円
主たる地域市場				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	―	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
主要な財／サービスのライン				
事務用品	600	―	―	600
器具	990	―	―	990
衣類	400	―	―	400
オートバイ	―	500	―	500
自動車	―	2,760	―	2,760
太陽光パネル	―	―	1,000	1,000
発電所	―	―	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500
収益認識の時期				
一時点で移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり移転されるサービス	―	―	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

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：表示及び開示（IFRS15.105-129）

論点とした理由：表示については、日本基準と異なり得るため論点はあるものの、実務上、困難といえるまでの影響は生じないと考えられる。開示については、IFRS 第 15 号では、収益の分解、契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格、重要な判断及び当該判断の変更、契約コストから認識し

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。

た資産などについて、詳細な情報の開示を求めている。現行の日本基準における実務においては収益認識に関する開示は限定的であり、追加的な情報を入手するためにコストが生じる可能性がある。

上記論点に関する分析

(1) 関連する日本基準の規定

（表示）

日本基準上、対価に対する企業の権利が無条件のものか否かにより表示区分が異なる実務や、支払期日が到来し対価を受領する前に資産と負債を両建て計上する実務は基本的に行われていないと考えられる。

工事契約に関しては、工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱うこととされている（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」第 17 項 。

（開示）

現行の日本基準では工事契約を除き、収益認識に関する開示の定めはない。

工事契約に関しては、工事契約に係る認識基準や工事進捗度を見積るために用いた方法などについて開示が求められている（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」工事契約会計基準第 22 項）。

(2) 想定される財務報告数値への影響（表示のみ）

契約資産と債権との区分

売掛金等として表示している商品等の販売又は役務の提供の対価に係る資産を、IFRS 第 15 号においては契約資産と債権に区分表示する可能性がある。

債権と契約負債の両建て計上

契約が解約不能で、財又はサービスを移転する前に対価の支払期日が到来しているが顧客からの対価の支払いが行われていない場合に、IFRS 第 15 号においては資産及び負債が両建てで計上される可能性がある。

(3) 想定される実務上の困難さ

開示に関して、現行の日本基準における実務に比べ、追加的な情報を入手するための大きなコストが生じる可能性がある。とりわけ、以下の項目は従来会計情報として使用する必要がなかった情報であり、開示する場合には一定の対応が必要となる可能性がある。

契約残高

開示要求項目における契約残高のうち、特に「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」及び「当報告期間に、過去の期間に充足

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、取引価格の変更や認識する収益に対する制限に関する見積りの変更によるもの）については、金額の把握が実務上困難な可能性がある。

残存履行義務に配分した取引価格

開示要求項目における残存履行義務に関して、「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」及び「当該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」という情報については、実務上の便法が設けられているものの、当該情報を財務情報として開示するために、一定の対応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

開示内容によっては、一定の経営管理への影響が生じる可能性があると考えられる。

(5) 影響を受ける可能性のある取引

(3) 想定される実務上の困難さに記載した開示に含まれる取引が影響を受ける可能性がある。

第 59 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

- 表示及び開示の論点については、これまでの実務では行われなかった対応が必要となる点でコストが生じ、経営管理にも影響があると考えられる。

（表示）

- 進行基準について契約資産と債権を区分して表示する実務は、従来なかったと考えられるため、新たな情報を管理する必要性が生じ得ると考えられる。
- 債権と契約負債の両建て計上のような処理については、原材料仕入や設備購入のような収益認識の反対側の取引についても検討の対象となり得るのではないか。

（開示）

- IFRS や米国基準においても、従来セグメント情報の開示以外について、収益に特化した情報を収集していなかったと考えられる。業種により影響は異なるものの、契約資産や契約負債に関する情報などについては、海外においても、連結パッケージの修正を含め、対応している状況であると考えられる。
- 収益の分解の開示については、セグメント情報の延長線上でマネジメント・アプ

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。

ローチに基づいた開示を行うことにより、企業の追加負担はさほど大きくないのではないか。

- 収益の分解の開示例（図表 3）では、収益金額が製品と地域市場についてマトリクスとなって開示されているため、利用者の観点からは有用な情報となっており、このような情報開示が行われることは意義があるものと考える。

- IFRS 第 15 号により要求される開示についてコストがかかることは理解しており、日本基準の開発にあたっては、財務諸表以外での開示も併せて検討することが有用ではないか。

- 契約残高や残存履行義務に配分した取引価格に関する開示については、受注情報などが関連するが、そのような情報を外部に開示するのは慎重な対応が必要となるため、相応のコストが生じると考えている。その結果、これらの開示は、実務上の困難さ以外にも、経営管理にも影響があると考えている。

- 契約残高に関する開示は、企業にとって負担になると考えている。受注残高そのものの開示が求められているわけではないが、開示にあたっては受注情報を把握しなければならず、受注の定義は各法域により異なる可能性があると考えられる。IFRS 第 15 号の要求事項を適用するにあたって、経営管理においても受注情報の整備を行うことも考えられるが、システム対応や情報収集にコストがかかることが想定される。

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。