

収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集

平成 28 年 2 月 4 日
改訂平成 28 年 4 月 22 日
企業会計基準委員会

目 次	頁
公表の経緯及び質問事項等	2
I. 本意見募集文書の公表の経緯	2
II. 収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義	3
III. 今後の予定	4
IV. 開発する会計基準の内容等	4
V. 質問事項	6
第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題	8
第 2 部 IFRS 第 15 号の概要	81

(注) 平成 28 年 4 月 12 日に IASB より「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の明確化」が公表され、IFRS 第 15 号の一部が改正されたことを受け、当委員会は平成 28 年 2 月 4 日に公表した本意見募集文書において IFRS 第 15 号の内容を記載している部分について、平成 28 年 4 月 22 日に改訂している。その他の部分の改訂は行っていない。

改訂の対象は、第 1 部については【論点 13】、第 2 部についてはステップ 2 における(1)、(4)、(6)である。

公表の経緯及び質問事項等

I. 本意見募集文書の公表の経緯

1. 我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていない。

「収益」は、我が国においては「売上高」、「役務収益」等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示する上で重要な財務情報と考えられる。

2. 一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic 606¹）を公表している²。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、国際財務報告基準（IFRS）と米国会計基準により作成される財務諸表における収益の金額は当該基準により報告されることになる。
3. これらの状況を踏まえ、当委員会は、平成 27 年 3 月 20 日に開催された第 308 回企業会計基準委員会において、IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することを決定し、検討を進めている。
4. 当委員会では、これまで、我が国の金融資本市場への信認を確保する観点から、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとする取組みを行っており、その観点から国際的な会計基準とのコンバージェンスを進めてきた。国際的な会計基準とのコンバージェンスを図ることにより、企業間の財務諸表の比較可能性が高められ、投資家の意思決定により有用な財務情報が提供されることが期待される。
5. 収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、我が国の会計基準の体系の整備につながり、日本基準を高品質なものとすることに寄与し、また、国際的な比較可能性が改善することが期待される（「II. 収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義」を参照のこと）。
6. 当委員会では、収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたって、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を開始しているが（本資料第 16 項参照）、新たに IFRS 第 15 号を踏まえた収益認識に関する包括的な会計基準を開発することにより、財務諸表作

¹ FASB Accounting Standards Codification（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic 606「顧客との契約から生じる収益」

² なお、平成 28 年 4 月 12 日に IASB より「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の明確化」が公表され、IFRS 第 15 号の一部が改正されている。

成者である企業にとって適用上の課題が生じることも想定される。当委員会ではこうした懸念に適切に対応するために、仮に IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合に生じ得る論点を予備的に識別するとともに、適用上の課題の分析を行っている。

7. 当委員会では、今後、収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討を進めていくにあたり、検討の初期の段階で適用上の課題や今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「本意見募集文書」という。）を公表することとした。

II. 収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義

8. IFRS 第 15 号を踏まえた収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行うことは、次のような意義があると考えられる。

（我が国の会計基準の体系の整備）

9. 本資料第 1 項に記載のとおり、我が国の会計基準には、企業会計原則において収益認識に関する基本となる考え方は示されているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていない。我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、会計基準の体系の整備につながり、我が国の会計基準の高品質化に寄与すると考えられる。

（企業間の財務諸表の比較可能性の向上）

10. 我が国の会計基準の体系において収益認識に関する包括的な会計基準を開発することにより、我が国の企業間の財務諸表の比較可能性が向上することが期待され、財務諸表利用者には便益をもたらすと考えられる。
11. この点、IFRS 第 15 号は、Topic 606 と文言レベルで概ね同一の基準となっており、また、業種横断的に複雑な取引や新しい取引を含む多様な取引に適用可能な会計基準であるとされている。このため、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、業種や取引の種類にかかわらず、企業の損益計算書においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性が改善することも期待される。

（企業により開示される情報の充実）

12. 我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発し、新たに開示（注記事項）の定めを設けることにより、我が国の企業の財務諸表における財務情報の質が向上することが期待され、財務諸表利用者には便益をもたらすと考えられる。

13. この点、IFRS 第 15 号においては、収益認識に関する開示情報が大幅に拡充されており、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、財務諸表利用者の情報ニーズにより応えるものとなると期待される。

ただし、IFRS 第 15 号の開発過程において、同基準における開示要求は、コストが便益に見合わないとの意見が我が国の財務諸表作成者から強く聞かれており、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発において定める開示（注記事項）の具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要になると考えられる。

III. 今後の予定

14. 本意見募集を実施した後、当委員会は、本意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、収益認識に関する包括的な会計基準の案の策定に向けた検討を行う予定である。包括的な会計基準の開発を行うにあたり、公開草案を公表する前に、検討状況について何らかの形式³で一般に意見を求めることも考えられるが、この点については、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえた上で検討を行う予定である。

15. なお、収益認識に関する包括的な会計基準の最終的な基準化の時期について現時点で目標を定めることは、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえて行われる今後の審議の状況によるため、必ずしも容易ではない。

当委員会におけるこれまでの審議の過程では、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、広範な業種や企業に重要な影響を与える可能性があるため、慎重に進めるべきとの意見が聞かれている。一方、我が国において指定国際会計基準を任意適用する企業が増加しており、これらの企業や米国会計基準を利用する企業から、IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日に我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を適用することが可能になるよう、その開発を進めていくべきとの意見も聞かれている。

このため、当委員会は、IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日（IFRS 第 15 号においては平成 30 年 1 月 1 日以後開始する事業年度、Topic 606 においては平成 29 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度）に適用が可能となることを当面の目標として検討を進めている。

IV. 開発する会計基準の内容等

16. これまで国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点から会計基準等の開発

³ 当委員会は、これまで公開草案を公表する前に、「論点整理」、「検討状況の整理」、「試案」等の形式で、一般に意見を求めた例がある。

を行う際には、開発する会計基準等に準拠して行われる会計処理によって得られる財務情報が国際的な会計基準と大きく異ならないように開発を行ってきており、必ずしも内容や文言について同一のものとしていない。

この点、現在検討を進めている収益認識に関する包括的な会計基準については、次の観点から IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を始めている。

- (1) IFRS 第 15 号と Topic 606 は概ね文言レベルで同一なものとなっており、IFRS 第 15 号の内容を出発点としない場合、国際的な整合性を図ることが困難となること
- (2) IFRS 第 15 号は 5 つのステップにより収益を認識するという特徴を有しており、出発点としては、その体系を評価する必要があると考えられること
- (3) 連結財務諸表の作成にあたって指定国際会計基準や米国会計基準を適用する企業について、個別財務諸表においても同様の内容の基準を用いることのニーズが聞かれること

今後開発する会計基準の内容に関して、内容や文言について、IFRS 第 15 号との間での程度整合性を図るべきか等については、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえた上で検討を行う予定である⁴。

17. なお、IFRS では、重要性について、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において包括的に記述されており、各会計基準において重要性に関する特段の定めは原則として設けられていない。一方、これまで我が国の会計基準では、個々の基準において、必要に応じて、重要性に関する定めが設けられてきた。このため、今後、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発するにあたって、重要性に関する個別的な定めを設けるべきか否かについても、検討にあたっての論点になり得るものと考えられる。

⁴ IFRS 第 15 号の公表に伴い、同様の考え方により、固定資産の売却損益の認識時期等の改正もなされているが、今回の収益認識に関する包括的な会計基準の検討の範囲には含めていない。

V. 質問事項

18. 本意見募集文書では、次の質問項目を設けている。

質問1

お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づくものかをご記載ください。

質問2

当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めています。

この開発にあたっては、本資料第 16 項に記載した理由により、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点について、ご意見があればお寄せください。

質問3

「第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」の I. から III. に記載のとおり、当委員会は、仮に IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された 17 の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点から、ご意見があればお寄せください。

- ・ 各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- ・ 各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- ・ 各々の論点について、他にコメントはあるか。

質問4

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載している17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。

質問5

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「Ⅳ. 開示（注記事項）」では、IFRS 第15号に定められている注記事項を示しています。

これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。

質問6

その他、当委員会が取り組んでいる我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関して、ご意見があればお寄せください。

第1部 IFRS第15号に関して予備的に識別している適用上の課題

「第1部 IFRS第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」（以下「第1部」という。）では、仮にIFRS第15号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題の分析を行っている。これらは、「公表の経緯及び質問事項等」（以下「質問事項等」という。）における質問3から質問5に対応するものである。

第1部に記載している適用上の課題については、当委員会事務局による調査や当委員会における審議において、日本基準又は日本基準における実務を踏まえ、仮にIFRS第15号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として導入した場合に重要な影響を受ける可能性があるとして予備的に識別されたものを記載している。また、第1部の理解に資するよう、IFRS第15号の規定の概要について「第2部 IFRS第15号の概要」（以下「第2部」という。）の関連する参照先を、第1部の該当箇所の脚注に示している。

なお、第1部は「質問事項等」における質問へのご回答にあたってご利用いただくことを目的に作成している。第1部をお読みいただくにあたっては、次の点にご留意いただきたい。

- (1) 各論点における「日本基準又は日本基準における実務」には、日本基準における定めのほか、日本基準における実務について記載している。ただし、日本基準における実務に関する記載は、当委員会事務局による調査や当委員会における審議において識別されたものに限定されており、他の適切な実務が行われていることも想定される。
- (2) 各論点における「IFRS第15号での取扱い」に関する記載は、IFRS第15号の内容を簡略化したものとなっているため、詳細については、第2部又はIFRS第15号の本文をご参照いただきたい。なお、第1部で括弧書きされている項番号は、特に断りのない限り、IFRS第15号（平成28年4月改正後）における項番号を指している。
- (3) 各論点における「予備的に識別した適用上の課題」に関する記載は、当委員会事務局による調査や当委員会による審議において識別されたものを示したものにすぎず、IFRS第15号の内容を適用した場合における課題は、各企業の置かれた状況により異なるものと考えられる。また、IFRS第15号の内容を適用することに伴い、財務報告数値に影響がある場合、一般的に、財務諸表作成プロセスや当該財務報告数値を用いた経営管理にも広範に影響があるものと考えられる。しかし、本資料で示している記載は、各論点について比較的多くの状況で想定し得るものと当委員会事務局による調査や当委員会による審議において識別されたものに限られている。
- (4) 各論点における「IFRS第15号での取扱い」、「財務報告数値の相違」、「予備的に

識別した適用上の課題」及び「具体的事例における影響」において IFRS 第 15 号を適用した場合の会計処理について記載している箇所があるが、これらは IFRS 第 15 号の解釈を示したものではない。

- (5) 各論点における「財務報告数値の相違」、「予備的に識別した適用上の課題」及び「具体的事例における影響」について、基本的には、重要性を考慮した記載としていない。実務において、個別の取引に係る会計処理を検討する場合には、各企業の置かれた状況等に基づいて、金額的及び質的重要性を考慮するものと考えられる。

目 次	項
5つのステップと論点の関係について	19
I. 主に収益認識の金額や時期に影響を与える可能性のある主要な論点	22
(ステップ1: 顧客との契約を識別する)	
【論点1】 契約の結合	22
【論点2】 契約の変更	32
(ステップ2: 契約における履行義務を識別する)	
【論点3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断	40
【論点4】 追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション(ポイント制度等)	50
【論点5】 知的財産ライセンスの供与	59
(ステップ3: 取引価格を算定する)	
【論点6】 変動対価(売上等に応じて変動するリベート、仮価格等)	69
【論点7】 返品権付き販売	79
(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)	
【論点8】 独立販売価格に基づく配分	86
(ステップ5: 履行義務の充足時に(又は充足につれて)収益を認識する)	
【論点9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務	97
【論点10】 一時点で充足される履行義務	115
【論点11】 顧客の未行使の権利(商品券等)	122
【論点12】 返金不能の前払報酬	129
II. 主に財務諸表における収益の表示に影響を与える可能性のある主要な論点	138
【論点13】 本人か代理人かの検討(総額表示又は純額表示)(ステップ2)	138
【論点14】 第三者に代わって回収する金額(間接税等)(ステップ3)	147
【論点15】 顧客に支払われる対価の表示(ステップ3)	154
III. その他の論点	161
【論点16】 契約コスト	161
【論点17】 貸借対照表項目の表示科目	171
IV. 開示(注記事項)	180

会計基準等の略称

「IFRS 第 15 号」	:	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」
「工事契約会計基準」	:	企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」
「ソフトウェア取引実務対応報告」	:	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」
「財務諸表等規則」	:	財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
「財務諸表等規則ガイドライン」	:	「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について
「金融商品会計実務指針」	:	日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」

5つのステップと論点の関係について

IFRS 第 15 号を適用するための 5 つのステップ

19. IFRS 第 15 号の特徴の 1 つは、収益を認識するにあたって 5 つのステップを適用することである。IFRS 第 15 号の基本原則として、約束した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、企業は収益を認識しなければならないとされている。企業は【図表 1】のステップを適用することにより、この基本原則に従った収益を認識することとされている（IN7 項）。

【図表 1】 IFRS 第 15 号を適用するための 5 つのステップ

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：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する

次項においては、収益を認識するにあたって、【図表 1】の 5 つのステップの順に、簡単な取引例への当てはめを行っている。

取引例への 5 つのステップの当てはめ

20. 企業は、当期首において標準的な A 商品の販売と 2 年間の保守サービスの提供を一体で顧客と契約し、当期に A 商品を顧客に引き渡し、当期と翌期に保守サービスを行う。契約書に記載された A 商品と 2 年間の保守サービスの提供の対価の合計金額は 12,000 千円である。

ステップ 1：顧客との契約を識別する。

ステップ 2：A 商品の販売と保守サービスの提供を別々の履行義務として識別する。

ステップ 3：A 商品と保守サービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（契約全体の取引価格）を 12,000 千円と判断する。

ステップ 4：契約全体の取引価格 12,000 千円を各履行義務に配分し、A 商品の取引価格は 10,000 千円、保守サービスの取引価格は 2,000 千円とする。

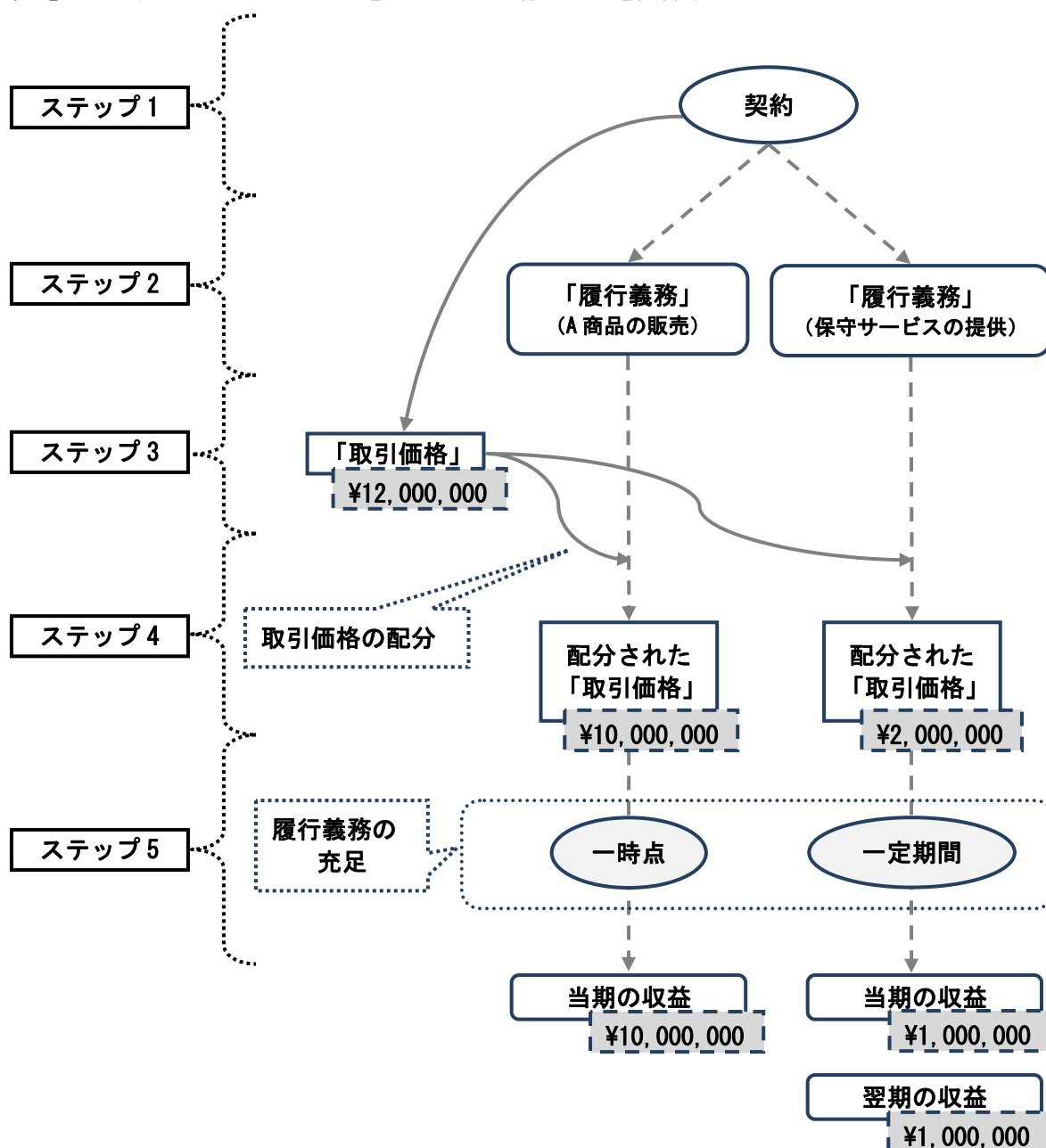
ステップ 5：履行義務の性質に基づき、A 商品の販売は一時点において収益を認識し、保守サービスの提供は一定の期間（2 年間）にわたって収益を認識する。

以上の結果、企業が当該契約について当期（1年間）に認識する収益金額は次のようになる。

A商品の販売	10,000千円	
保守サービスの提供	1,000	=2,000千円×1/2
	<u>11,000千円</u>	

【図表2】は、この取引例に5つのステップを当てはめた場合のフローを示している。

【図表2】 取引例に5つのステップを適用して当期の収益を認識するフロー



各論点における影響を受けると考えられる取引例

21. 各論点における影響を受けると考えられる取引例は【図表 3】のとおりである。

【図表3】 各論点における影響を受けると考えられる取引例

各論点の内容	影響を受けると考えられる取引例
【論点1】 契約の結合 (ステップ1)	同一の顧客と同時又はほぼ同時に複数の契約を締結する取引 (例: ソフトウェアと当該ソフトウェアのカスタマイズについて契約を分けている場合、ソフトウェア受注制作で開発工程ごとに契約を分けている場合)
【論点2】 契約の変更 (ステップ1)	提供する財又はサービスの内容や価格の変更が生じる取引 (例: 建設、ソフトウェアの開発、設備等の長期の受注製作、電気通信契約)
【論点3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断 (ステップ2)	商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が1つの契約に含まれる取引等の、収益の認識時点が異なる複数の財又はサービスを一体で提供する取引 (例: 機械の販売と据付サービスや保守サービスの組み合わせ、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービスの組み合わせ)
【論点4】 追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション(ポイント制度等) (ステップ2)	企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、付随して追加的な財又はサービスに対するオプションを提供する取引 (例: 売上やサービス提供に伴いポイントを付与する取引)
【論点5】 知的財産ライセンスの供与 (ステップ2 及びステップ5)	企業が保持する知的財産に関する権利について、顧客にライセンスを供与する取引 (例: 特許権の使用許諾、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及び医薬品業界の導出取引)
【論点6】 変動対価(売上等に応じて変動するリベート、仮価格等) (ステップ3)	商品受渡後の価格調整が契約で定められている取引、業界の慣行として価格調整が行われる取引、顧客からの受取額に変動要素がないが関連して企業から顧客に支払われる金額に変動要素がある取引 (例: 仮価格による取引、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すリベート、販売店が消費者に対して行う値引きについてメーカーがその値引きの一部を負担する取引)
【論点7】 返品権付き販売 (ステップ3)	企業の提供する財又はサービスに関して、返金を伴う返品や別の財又はサービスとの交換を認めている取引 (例: 出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等の返品権付き販売、通信)

各論点の内容	影響を受けると考えられる取引例
	販売を行う場合に一定期間の返品を認める制度を設けている場合の取引)
【論点8】 独立販売価格に基づく配分 (ステップ4)	【論点3】 及び 【論点4】 と同様
【論点9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務 (ステップ5)	一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や一定期間で製品を製造する契約 (例：輸送サービス、管理や事務代行等のサービス提供取引、ソフトウェア開発やビル建設等の長期の個別受注取引)
【論点10】 一時点で充足される履行義務 (ステップ5)	物品の販売契約や輸出契約等の取引 (出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引)
【論点11】 顧客の未行使の権利 (商品券等) (ステップ5)	将来の財又はサービスに対する支払が前もって行われるような取引 (例：商品券、旅行券、食事券、ギフト券の発行を伴う取引)
【論点12】 返金不能の前払報酬 (ステップ5)	財又はサービスを提供する前に顧客より受け取る対価を返金する義務がない場合 (例：サービス業における入会金、電気通信契約の加入手数料)
【論点13】 本人か代理人かの検討 (総額表示又は純額表示) (ステップ2)	企業間の取引を仲介するケース等 (例：卸売業における取引、小売業におけるいわゆる消化仕入や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託の取引や有償支給取引、電子商取引サイト運営に係る取引)
【論点14】 第三者に代わって回収する金額(間接税等) (ステップ3)	企業の財又はサービスの提供に関連して、第三者に支払を行う場合 (特に国や地方公共団体へ税金を納付する義務を負う場合) (例：たばこ税、揮発油税、酒税)
【論点15】 顧客に支払われる対価の表示 (ステップ3)	企業が顧客に対して、返金や値引きを行う場合 (例：顧客に対するキャッシュバック又は値引き、不特定多数に配布されるクーポンの顧客による使用、顧客に対する売上リベートの支払)

各論点の内容	影響を受けると考えられる取引例
<p>【論点16】 契約コスト</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 契約獲得の増分コスト…顧客との契約を獲得するため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もの (例：外部の販売代理店や販売担当従業員に対する報奨金等の契約獲得を条件とする成功報酬) ・ 契約履行コスト…顧客との契約を履行する際に発生するコストで、契約又は具体的に特定できる予想される契約に直接関連し、その回収が見込まれているもの (例：長期の建設契約やソフトウェア開発契約に直接関連して発生する直接労務費、直接材料費、契約管理監督コスト、外注先への支払)

I. 主に収益認識の金額や時期に影響を与える可能性のある主要な論点

【論点1】 契約の結合（ステップ1）

論点の概要

22. IFRS 第15号では、複数の契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている等、一定の要件を満たす同一顧客との複数の契約について、それらを結合し単一の契約とすることとされている。日本基準では、複数の契約の結合に関する一般的な定めはなく、IFRS 第15号との間で収益を認識する単位が異なること等を通じて、収益を認識する時期や金額が異なる可能性がある。

（具体的事例）

機器の販売と保守サービスの提供が別の契約として締結されるケース

企業が機器の販売に際して、機器の販売促進の一環として、当該機器を購入する顧客との間で、保守サービスを単独で利用する場合の料金よりも低い料金の、機器の販売とは別の保守サービスの提供契約を同時に締結することがある。

日本基準又は日本基準における実務

23. 日本基準では、複数の契約の結合に関する一般的な定めはない。通常は、個々の契約が収益認識の基本的な単位になると考えられるが、契約内容を勘案して別の単位で収益を認識することもあると考えられる。
24. 工事契約会計基準では、当事者間で合意された実質的な取引の単位を適切に反映するように、複数の契約書上の取引を結合することが必要となる場合がある旨が定められている（工事契約会計基準第7項）。

IFRS 第15号での取扱い⁵

25. IFRS 第15号では、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について、次のいずれかに該当する場合には、それらの契約を結合して、「単一の契約」として会計処理することとされている（第17項⁶）。
- (1) 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている。

⁵ <第2部における参照先>

(ステップ1：顧客との契約を識別する)

(2) 契約の結合（本資料第201項参照）

⁶ 第1部冒頭(2)に記載のとおり、第1部で括弧書きされている項番号は、特に断りのない限り、IFRS 第15号(平成28年4月改正後)における項番号を指している(以下の論点について同様)。

- (2) 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。
 - (3) 複数の契約で約束した財又はサービス（あるいは各契約で約束した財又はサービスの一部）が、【論点 3】で検討する履行義務の識別の要件に照らして、単一の履行義務であると判断される。
26. 「単一の契約」とされた取引については、【論点 3】に記載される契約に含まれる履行義務の識別を行うことになる。

財務報告数値の相違

27. IFRS 第 15 号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、それを基に【論点 3】及び【論点 8】のプロセスを通じて収益を認識する単位やその単位に配分される金額が決められる。その結果、日本基準における実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合、単位の違い又は単位は同じでも各単位に配分される金額の違いにより、収益を認識する時期や金額が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

28. 複数の契約を「単一の契約」に結合するか否かの判断を行うに際して、結合すべき契約の範囲の決定が困難な場合があり、その判断を行うための業務プロセスの変更を伴う可能性があると考えられる。
29. また、現在、個々の契約を単位として、収益認識の処理が行われるように会計システムが設計されている場合、複数の契約を「単一の契約」とみなして収益認識の処理が行われるような会計システムに改修する必要が生じる可能性がある。
30. IFRS 第 15 号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、日本基準における実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合と比べて、収益の金額や利益率が変動する可能性があり、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

31. 同一の顧客と同時又はほぼ同時に複数の契約を締結する取引に影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、汎用ソフトウェアを顧客仕様にカスタマイズして提供する場合にソフトウェア本体の利用権の提供とカスタマイズの契約を分けている場合や、ソフトウェアの受注制作において開発工程ごとに契約を分けている場合が考えられる。

(具体的事例における影響)

機器の販売と保守サービスの提供が別の契約として締結されるケース

本事例のように、企業が機器の販売に際して、機器の販売促進の一環として、当該機器を購入する顧客に対して、保守サービスを単独で利用する場合の料金よりも

低い料金で機器の販売とは別の保守サービスを提供する契約を同時に締結する場合、機器の販売契約と保守サービスの提供契約は、契約の結合の前提である「同一の顧客」と「同時に締結した複数の契約」を満たしている。このため、2つの契約を結合するか否かは、本資料第25項(1)から(3)のいずれかに該当するか否かの判断によることになる。企業は、機器の販売と保守サービスの提供という関連性ある製品とサービスを一体で交渉しており、また、保守サービスの価格は機器の販売に影響を受けることから両者に価格の依存性があると考えられる。このため、本資料第25項(1)及び(2)の要件を満たしていると考えられることから、機器の販売契約と保守サービスの提供契約を結合して「単一の契約」とすることになると考えられる。

この「単一の契約」において、機器の販売と保守サービスの提供が2つの履行義務として識別された場合、IFRS第15号では、機器の販売契約と保守サービスの提供契約における契約価額を合算したものを基礎として、取引価格を機器の販売と保守サービスの提供に配分するため、各々の契約価額と異なる金額で収益が認識される可能性がある。

【論点 2】 契約の変更（ステップ 1）

論点の概要

32. IFRS 第 15 号では収益認識に関する契約の変更の取扱いが定められているが、日本基準では工事契約や受注制作のソフトウェアを除き当該取扱いに対する一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号における収益の認識時期とは異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 製品販売における追加契約

顧客に同じ製品を一定数販売する契約において、一部の製品を販売した後に、契約を変更し同じ製品を追加で販売することに合意するケースがある。

当初、企業は、製品 120 個を 1,200 千円（1 個当たり 10 千円）で顧客に販売する契約を締結する。引渡しは契約に従い順次行われる。50 個を引き渡した後に、当該製品の販売促進の観点から両者は契約を変更し、未引渡の製品 70 個の販売価格は 1 個当たり 10 千円のままとし、追加の製品 30 個について 1 個当たり 8 千円で販売することで合意した（合計で同じ製品 150 個）。

この製品の独立販売価格に適切な調整を反映した価格（本資料第 34 項参照）は、当初の契約時及び契約の変更時ともに 1 個当たり 10 千円であるとする。

2. ソフトウェア開発における仕様変更

顧客仕様のソフトウェアの開発を受注し、全体を管理するため、開発作業を複数の工程に分割し、各工程を単位として契約を締結するが、工程相互の関連性が高く、全工程を単一の履行義務と判断している。この場合、工程ごとに顧客に確認を行う取引において、顧客の確認を得たものの、その後の顧客の要請により仕様に修正を加えるように契約を変更するケースがある。

日本基準又は日本基準における実務

33. 日本基準では、工事契約や受注制作のソフトウェアを除き、契約の変更に関する一般的な定めはなく、日本基準における実務では、個々の契約の変更の内容を勘案して会計処理が行われていると考えられる。一般的には、既存の契約を変更する契約を既存の契約と独立した契約として会計処理するか、契約変更時点で契約の変更による影響額を損益として認識する会計処理が行われていると考えられる。

IFRS 第 15 号での取扱い⁷

34. IFRS 第 15 号では、契約に変更があった場合の取扱いを【図表 4】のフローチャート（第 18 項から第 21 項を基に作成）のように定めている。

契約の両当事者が承認した契約の変更についての会計処理の決定にあたっては、(A) 追加の約束した財又はサービスが既存の財又はサービスと別個であって、かつ、対価が独立販売価格に適切な調整を反映した金額であるか（第 20 項）、(B) 契約変更時点で残存する財又はサービスが、既に移転済みの財又はサービスとは別個のものか（第 21 項）の 2 つを検討することになる。

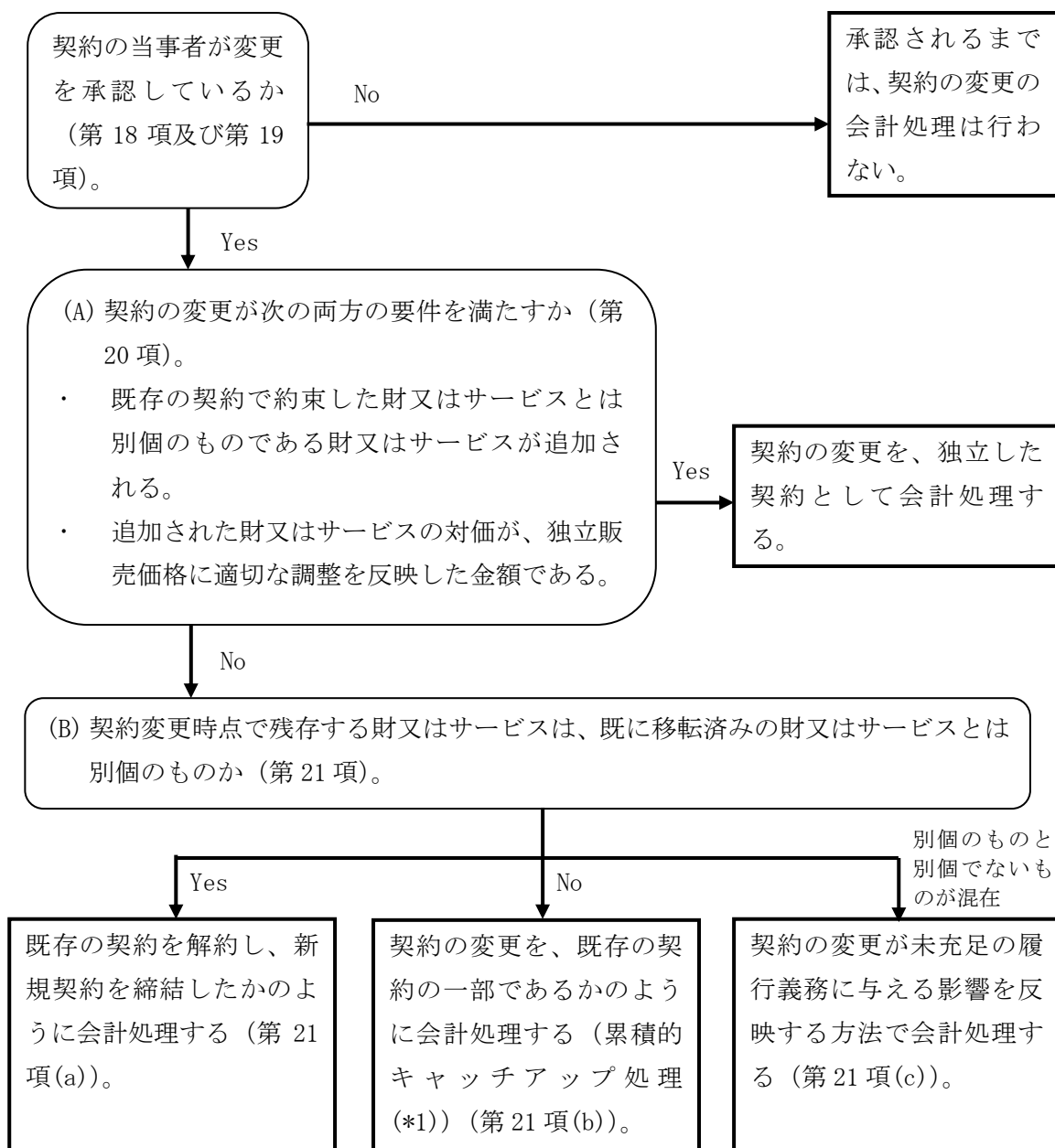
いずれの検討でも、ある財又はサービスが他の財又はサービスと別個か否かを検討することになるが、これは、【論点 3】で説明する履行義務の識別に関する IFRS 第 15 号の規定に基づくことになり、財又はサービスの性質の観点と契約の観点から行われる。

35. また、企業は契約の変更後に生じる取引価格の変動について、契約の変更前の取引価格の変動性に起因しており、かつ、契約の変更が既存の契約の解約と新規契約の締結として会計処理しているか否かにより、変更前の契約の中で識別された履行義務に配分するか、契約の変更直後に未充足又は部分的に未充足であった履行義務に配分するか、判断することが求められている⁸（第 90 項）。

⁷ <第 2 部における参照先>
(ステップ 1: 顧客との契約を識別する)
(3) 契約の変更 (本資料第 202 項参照)

⁸ 詳細については、本資料第 255 項参照。

【図表4】 契約の変更の会計処理に関するフローチャート



(*1) 契約変更時点で、変更された取引価格や履行義務に関するその時点までの履行の進捗度の測定値に与える影響を反映して、既に認識した収益との差額を収益の修正（増額又は減額）とする会計処理

財務報告数値の相違

36. 日本基準では、IFRS 第 15 号における本資料第 34 項のような契約の変更の検討プロセスに関する定めはなく、個々の契約の変更の内容を勘案して会計処理が行われていると考えられ、IFRS 第 15 号における収益の認識時期とは異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

37. 契約の変更が生じた場合、本資料第 34 項のとおり、(A) 及び (B) についての判断が求められ、その際、財又はサービスが別個か否かの判断が行われる。このうち、(A) の判断の結果、契約の変更が既存の契約への追加と判断される単純なケースにおいてはあまり問題が生じないと考えられるが、(B) のように、契約の変更が既存の契約自体の変更と判断されるか否かについては、契約の変更の内容が様々であることから判断が困難な場合があると考えられる。
38. また、業種によっては、契約の変更が頻繁に行われ、新たな財又はサービスの追加のみならず既存の契約の変更も行われる場合、会計処理の負担が重くなると考えられる。

影響を受けると考えられる取引例

39. 提供する財又はサービスの内容や価格の変更が生じる取引が影響を受けると考えられる。例えば、建設、ソフトウェアの開発や設備等の長期の受注製作、電気通信契約等が影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例における影響)

1. 製品販売における追加契約

本事例では、追加された 30 個の製品に値下げが行われているが、IFRS 第 15 号では、契約の変更前の取引価格の変動性に起因しているか否かにより会計処理が異なるため、契約の変更による取引価格の変動がどのような要因に起因しているかを検討することが必要となる。本事例において、当該値下げが販売政策の変更に伴うものであり、引き渡した製品の品質や性能に起因するものではないため、契約の変更前の取引価格の変動性に起因していないと判断される場合、IFRS 第 15 号では、追加の製品 30 個の値下げは、販売済みの 50 個には影響を与えないことになる。

追加の製品 30 個の価格は 1 個当たり 8 千円とされているが、この製品の独立販売価格に適切な調整を反映した価格 10 千円とは異なるとされている。このような場合、IFRS 第 15 号では、契約の変更は独立した契約として取り扱われず (【図表 4】(A) 参照)、契約の変更後の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かどうかを検討することが必要となる (【図表 4】(B) 参照)。本事例において、未引渡の製品 100 個が契約変更日以前に引き渡した製品 50

個と別個のものであると判断された場合、IFRS 第 15 号では、第 21 項(a)に従い、既存の契約を解約して新契約を創出したかのように会計処理することになる。

具体的には、当初の契約において未引渡の製品 70 個及び契約の変更で追加した製品 30 個の計 100 個について、取引価格 940 千円（(10 千円×当初の契約において未引渡の製品 70 個) + (8 千円×契約の変更で追加した製品 30 個)）を配分し、1 個当たり 9.4 千円（940 千円÷100 個）を各製品の引渡しに応じて収益として認識することになる。

2. ソフトウェア開発における仕様変更

本事例のように、企業が全工程を単一の履行義務として判断している場合、顧客の要請に基づく仕様の変更があれば、その変更は既に提供された財又はサービスと相互に関連し、別個のものとは見られない可能性がある。この場合、IFRS 第 15 号では、第 21 項(b)に従って、契約の変更を既存の契約の一部として取り扱い、契約変更時点で、変更後の取引価格と履行義務の進捗度により計算された収益の金額と、既に認識された収益との差額を修正することになると考えられる。

【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ 2）

論点の概要

40. IFRS 第 15 号では顧客との契約において提供が約束された財又はサービスを履行義務単位に分割することとされているが、日本基準では一部の基準を除き一般的な定めはなく、日本基準における実務と IFRS 第 15 号の間で、収益の認識時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

機械の販売契約と保守サービス契約とを一体で契約するが、機械の販売代金と保守サービス料の内訳が、契約書上、明示されていない。

2. 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売

据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売において、売手は機器を買手の工場に納入した後、据付けや試運転作業を実施し、買手は要求する性能の達成を確認して最終検収する契約となっている。なお、精密機器の販売、据付け及び試運転作業の対価の内訳が、契約書上、明示されていない。

3. ソフトウェアのライセンス供与に含まれるアップデート・サービスの提供

ソフトウェアのライセンス供与を行う契約には、そのライセンス期間にわたりソフトウェアのアップデートを行う条項を含むケースが見られる。

日本基準又は日本基準における実務

41. 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い。
42. 工事契約や受注制作のソフトウェアに関しては、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こととされており、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とされている（工事契約会計基準第 7 項）。実質的な取引の単位は、工事義務の履行により対価に対する請求権が確定的となる範囲を考慮することとされている（工事契約会計基準第 43 項）。
43. また、ソフトウェア取引の複合取引については、収益認識時点が異なる複数の取引が 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するとされており、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分解することができることとされている。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（ソフトウェア取引実務対応報告 3）。

IFRS 第 15 号での取扱い⁹

44. 契約開始時に企業は、顧客との契約に含まれる財又はサービスの提供について評価し、顧客に別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない（第 22 項(a)）。具体的には、当該財又はサービスについて次の 2 つの要件とともに該当する場合には、別個の財又はサービスとして取り扱われ、複数の履行義務として区分される（第 27 項）。
- (1) 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（第 27 項(a)）。
 - (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、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（第 27 項(b)）。
45. 顧客との契約において複数の履行義務を識別する場合、各履行義務に契約の取引価格を配分する必要がある（【論点 8】参照）。

財務報告数値の相違

46. 日本基準では、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識別と同一の方法で分割することが求められているわけではないため、IFRS 第 15 号に基づきそれぞれの履行義務を識別した場合、収益の認識時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

47. IFRS 第 15 号に基づき履行義務を識別する際、本資料第 44 項の 2 つの要件の判断が困難なケースが存在する可能性がある。また、判断を要する取引の形態が多様である場合、このような判断を行うための実務負担が大きくなる可能性がある。
48. 日本基準の実務において会計処理を行う単位よりも多くの履行義務を識別する必要がある場合、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り、システム上の対応が必要となる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

49. 商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が 1 つの契約に含

⁹ <第 2 部における参照先>

（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が別個のものか否かの判断（本資料第 203 項から第 206 項参照）

まれる取引等の、収益の認識時点が異なる複数の財又はサービスを一体で提供する取引に影響が生じる可能性がある。例えば、機械の販売と据付サービスや保守サービス、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービス等が当該取引に含まれる。

(具体的事例における影響)

1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

本事例のように、機械の販売契約と保守サービスの提供契約とを一体で契約するが、機械の販売代金と保守サービス料の内訳が、契約書上、明示されていないケースにおいて、IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項の 2 つの要件に照らして、機械の販売と保守サービスの提供を別の履行義務として識別すべきか、両者を単一の履行義務として識別すべきかを判断することになり、その結果により、収益を認識する時期が異なることになる可能性がある。

例えば、販売される機械が標準型のもので大幅なカスタマイズなく使用でき、また、企業が提供する保守サービスが一般的なものであるため、他の企業も提供可能な場合には、機械と保守サービスは、本資料第 44 項(1)の要件に該当する可能性が高いと考えられる。また、契約上、標準型の機械の仕様に基づく使用が意図されているのであれば、本資料第 44 項(2)の要件も該当する可能性が高いと考えられる。この場合には、機械の販売と保守サービスの提供は別の履行義務となる可能性が高いと考えられる。

機械の販売と保守サービスの提供が別の履行義務となる場合、契約における取引価格を各履行義務に配分することになる（【論点 8】参照）。その上で、識別された各履行義務について、それぞれ一定期間にわたり充足される履行義務か、又は一時時点で充足される履行義務かを判断し、収益の認識時期を決定する（【論点 9①】及び【論点 10】参照）。

2. 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売

本事例のように、顧客との間で精密機器と据付け及び試運転作業の対価の内訳が、契約書上、明示されていないケースにおいて、日本基準における実務では、精密機器と据付け及び試運転作業の収益を独立して認識することは、行われていないことが多いと考えられる。

IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項(1)及び(2)の要件を考慮して何を履行義務として識別すべきか判断することになる。本事例に当てはめると、次のようなケースが考えられる。

- (1) 据付け及び試運転作業が他の企業も提供できる一般的なものである場合には、精密機器の販売とそれらは独立した履行義務として識別される可能性がある。この場合、契約の取引価格を各履行義務に配分し（【論点 8】参照）、精密機

器の販売は、支配が顧客に移転する一時点で収益認識され、据付け及び試運転作業は、サービス提供完了時又はサービスを提供する期間にわたり収益認識されることになる（【論点 9①】及び【論点 10】参照）。

- (2) 精密機器の据付けが、契約上、顧客向けに当該機器へ大幅な修正やカスタマイズを加える複雑な作業であるような場合には、当該機器の販売と据付け作業は単一の履行義務とされる可能性がある。この場合、単一の履行義務について、一定の期間にわたり充足される履行義務か、一時点で充足される履行義務かを検討することになる（【論点 9①】及び【論点 10】参照）。

3. ソフトウェアのライセンス供与に含まれるアップデート・サービス

本事例のように、ソフトウェアのライセンス供与を行う契約にアップデート・サービスの提供の条項が含まれる場合、IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項(1)及び(2)の要件に照らして、契約締結時の契約の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートについて、別の履行義務として識別すべきか、両者を単一の履行義務とすべきかを判断することになり、その結果により、収益を認識する時期が異なることになる可能性がある。

例えば、当該ソフトウェアについて、アップデートの有無にかかわらず基本的な機能を提供し続ける場合、本資料第 44 項(1)の要件に該当すると考えられる。また、基本的な機能は維持されることから、アップデートは大幅な変更をもたらすものでなく、ソフトウェアはアップデートに対して依存性も相互関連性も高くないと判断され、本資料第 44 項(2)の要件にも該当する可能性が高いと考えられる。この場合、契約締結時の契約の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは別の履行義務となる可能性がある。

一方、アップデートなしにはソフトウェアが基本的な機能を提供し得ないような場合においては、本資料第 44 項(1)の要件の充足は限定的となる。また、契約締結時の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは互いに依存性が高く、相互関連性が高いと判断され、本資料第 44 項(2)の要件に該当しない可能性がある。この場合、ソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは単一の履行義務と判断される可能性がある。

【論点 4】 追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）（ステップ 2）

論点の概要

50. 我が国における追加的な財又はサービスに対する顧客のオプションとしては、多くの業種で行われているポイント制度等がある。このような取引に関して、日本基準では一般的な定めはなく、将来負担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く見られる。IFRS 第 15 号では、一定の場合に、当該オプションに対応する部分について収益を繰り延べることとされており、日本基準とは収益を認識する時期や金額が異なる可能性がある。

（具体的事例）

ポイント制度

様々な業種において、商品と交換できるポイントを売上金額に応じて付与する制度を採用しているケースが見られる。

日本基準又は日本基準における実務

51. 日本基準では、追加的な財又はサービスに対する顧客のオプションに関する一般的な定めはない。ポイントについては、顧客への商品の販売時又はサービスの提供時にそれらの価格により一括して収益認識し、将来のポイントとの交換に要すると見込まれる金額を引当金として費用を計上する実務が多いものと考えられる。
- また、当該引当金の算定方法について、販売価格を基礎として計算する事例と、企業が負担する原価を基礎として計算する事例の双方が見られる。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁰

52. IFRS 第 15 号では、商品やサービスの提供に付随して付与されるポイントは、追加的な財又はサービスを無料又は値引価格で取得する顧客のオプションとして取り扱われる。当該オプションには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等があるとされている（B39 項）。
53. このようなオプションについて、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を顧客に提供する場合（例えば、当該財又はサービスについて、その地域又

¹⁰ <第 2 部における参照先>

（ステップ 2：契約における履行義務を識別する）

（5）関連するガイダンス：追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（本資料第 216 項から第 218 項参照）

は市場において同じ客層に通常与えられる範囲を超える値引きを提供する場合)、顧客の支払は実質的に将来の財又はサービスに対するものと取り扱われ(すなわち、別の履行義務となる。)、企業はその将来の財又はサービスの移転時又は当該オプションの消滅時に収益を認識するとされている(B40項)。

54. この場合、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り(独立販売価格が直接的に観察可能でない場合)(【論点 8】参照)、当該見積りを行うにあたっては、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引きを、オプションの行使される可能性等を考慮に入れて反映する必要があるとされている(B42項)。

財務報告数値の相違

55. 追加的な財又は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、オプションに対応する収益が繰り延べられるが、日本基準における実務では、一般的に、当該繰延処理は行われていないため、収益を認識する時期及び金額が異なる可能性がある。
56. なお、日本基準における実務において、販売価格を基礎として引当金を計算している場合、当該引当金の金額と 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が、企業が負担する原価を基礎として引当金を計算している場合、IFRS 第 15 号により繰り延べられる収益の金額との相違が大きくなる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

57. 我が国のポイント制度については、不特定多数の顧客に利用され、複数企業による相互利用や制度間の交換、電子マネーへの交換等複雑化しており、企業が関係するポイント制度に関する取引を詳細に分析した上で、IFRS 第 15 号に従って会計処理するために業務プロセスの再構築(システム改修を伴うことがある。)を行う負担が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

58. 企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、付随して追加的な財又はサービスに対するオプションを提供する取引が影響を受ける可能性がある。例えば、商品の販売やサービスの提供に伴いポイントを付与する取引が影響を受けると考えられる。

(具体的事例における影響)

ポイント制度

本事例に記載したポイントは、通常、顧客に重要な権利を付与するものであり、

商品の販売とは別の履行義務となると考えられ、取引価格を当初販売した商品とポイントにそれぞれの独立販売価格に基づき配分し、それぞれの履行義務を充足した時点、すなわち、商品については販売された時点、また、ポイントについては利用された時点で、収益を認識することになる。

日本基準における実務において、商品の販売時に、販売価格で収益を認識する場合、IFRS 第 15 号における収益の認識の時点とは異なることになる。また、企業が負担する原価を基礎として引当金を計算している場合には、販売価格を基礎として引当金を計算している場合に比べ、引当金の金額と IFRS 第 15 号で繰り延べられる収益の金額との相違が大きくなる。

【論点 5】 知的財産ライセンスの供与（ステップ 2 及びステップ 5）

論点の概要

59. 企業が培ったノウハウやブランド、企業の発明、デザイン、創作物等の知的財産について、それを一定期間利用するライセンスが取引の対象となる場合、IFRS 第 15 号では、供与された知的財産ライセンスの性質に応じて、収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたり認識するかを判断することとされている。一方、日本基準では一般的な定めはなく、個々の契約に応じて個別に判断が行われていると考えられるため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 映像コンテンツのライセンス供与

放送事業者は、過去に自己が制作した放送番組について、他の放送事業者が放映することを許諾することがある。

2. フランチャイズ料

フランチャイズ運営者は、フランチャイズ契約に基づき、フランチャイズ加盟者からフランチャイズ加盟料を受領する。当該フランチャイズ加盟料は、フランチャイズ加盟者が事業を立ち上げる際にフランチャイズ運営者から提供を受けるサービスに係る各種手数料や、フランチャイズ運営者が保有する商標の利用料等が含まれる。

日本基準又は日本基準における実務

60. 日本基準では、知的財産ライセンスに関する一般的な定めはなく、実務上、個々のライセンス契約の内容を勘案して個別に判断が行われていると考えられる。

IFRS 第 15 号での取扱い¹¹

61. IFRS 第 15 号では、ライセンス供与について、次のいずれかの権利を提供するかを判断しなければならないとされている（B56 項）。
- (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
 - (2) 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
62. 前項の判断を行うに際しては、顧客が権利を有する知的財産が企業の活動により著

¹¹ <第 2 部における参照先>

(ステップ 2：契約における履行義務を識別する)

(6) 関連するガイダンス：知的財産ライセンスの供与（本資料第 219 項から第 224 項参照）

しく影響を受けるかどうかについて検討することになる。具体的には、ライセンス供与について「企業の知的財産にアクセスする権利」に該当するのは次のすべての要件を満たす場合である（B58 項）。

- (1) 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、契約上要求されているか又は顧客により合理的に期待されている。
 - (2) ライセンスによって供与される権利に基づき、顧客が(1)で識別された企業の活動によって直接的に影響を受ける。
 - (3) 上記のように企業が活動しても、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。
63. 本資料第 61 項における(1)「企業の知的財産にアクセスする権利」に該当する場合には一定の期間にわたり収益認識を行い（B60 項）、これに該当しない場合には本資料第 61 項における(2)「企業の知的財産を使用する権利」に該当し、一時点で収益が認識されることになる（B61 項）。
64. ライセンス供与に加えて他の財又はサービスを提供する場合は、【論点 3】で記載したとおり、それらが全体として単一の履行義務を構成するかどうかを判断することになる。

財務報告数値の相違

65. IFRS 第 15 号では、顧客が権利を有する知的財産が企業の行う活動により著しく影響を受けるかどうかにより、一定の期間にわたり収益認識するか、又は一時点で収益認識するかが決定される。日本基準では一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号における収益の認識時期とは異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

66. 本資料第 61 項の判断を行うにあたり、ライセンス供与後に企業が行う活動が、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であるかどうかの判定が困難なケースが存在する可能性がある。
67. また、ライセンス供与と他の付随サービスの提供が単一の履行義務として識別される場合、ライセンス契約と他の付随サービスとのいずれの性質をより重視して収益認識時点を判断すべきかが困難なケースが存在する可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

68. 企業が保持する知的財産に関する権利について、顧客にライセンスを供与する取引が影響を受ける可能性があると考えられる。例えば、特許権の使用許諾、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及び医薬品業界の導出取引等が挙げられ

る。

(具体的事例における影響)

1. 映像コンテンツのライセンス供与

本事例のように、他の放送事業者への放送の許諾を与える取引について、日本基準における実務では、当該他の放送事業者の放送実績に応じて収益を認識する等の例が見られる。

IFRS 第 15 号では、ライセンス供与について、「企業の知的財産にアクセスする権利」か「企業の知的財産を使用する権利」かを判定することが求められており、本事例では、他の放送事業者が権利を有する映像コンテンツの形態や機能性、価値に著しく影響を与える活動を提供元の放送事業者が行うことで、ライセンス期間全体を通じて映像コンテンツの形態や機能性、価値が変化すると判断されるか否かにより、「企業の知的財産にアクセスする権利」か「企業の知的財産を使用する権利」かを判断する必要がある。

具体的には、過去に制作を行い放送した放送番組について、提供元の放送事業者が映像コンテンツの形態や機能性、価値に著しく影響を与える活動を行わない場合には、ライセンス期間を通じて映像コンテンツの形態や機能性、価値が変化するものではないと判断され、一時点で収益が認識される可能性があると考えられる。

2. フランチャイズ料

本事例のフランチャイズ契約において、日本基準における実務では、フランチャイズ運営者は、個々のフランチャイズ契約の内容を勘案して、フランチャイズ加盟料の収益を、加盟契約締結時、加盟料入金時、出店確定時に認識する場合や、契約期間にわたり認識しているものと考えられる。

一方、IFRS 第 15 号では、顧客より受領する対価は関連する履行義務の充足のパターンに基づき収益として認識するが、フランチャイズ契約に基づくライセンスの供与、設備の供与等、複数の履行義務が識別される可能性がある。このうち、フランチャイズ契約に基づくライセンスの供与に関しては、本資料第 61 項に示すように、「企業の知的財産にアクセスする権利」か「企業の知的財産を使用する権利」かに応じて、収益を認識する時期が異なり、本資料第 62 項(1)から(3)の「企業の知的財産にアクセスする権利」の要件を満たすか否かについて、フランチャイズ運営者による活動を分析することで判断される。

本資料第 62 項(1)では、「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、契約上要求されているか又は顧客により合理的に期待されている」か否かを判断することとされており、顧客により「合理的に期待されている」可能性を示唆するものとしては、例えば、フランチャイズ運営者の取引慣行や

公表した方針、フランチャイズ運営者と加盟者の経済的利益の共有（例えば、売上高ベースのロイヤルティ）の存在等が挙げられ、それらを検討することになると考えられる。

本資料第 62 項(2) では、「ライセンスによって供与される権利に基づき、顧客が本資料第 62 項(1)で識別された企業の活動によって直接的に影響を受ける」か否かを判断することとされており、例えば、フランチャイズ運営者の実施する商品開発や宣伝等の活動がフランチャイズの運営の方法や店舗の集客に変化を与えることで、フランチャイズ運営者の当該活動の影響にフランチャイズ加盟者が直接的に晒されるか否かを検討することになると考えられる。

本資料第 62 項(3) では、「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」か否かを判断することとされており、当該活動に、フランチャイズ加盟者に対して財又はサービスを移転する活動（例えば、店舗設備の供与等）が含まれていないか否かを検討する。

【論点 6】 変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）（ステップ 3）

論点の概要

69. 本体価格や値引きがその後の状況を反映して決まる場合等、契約において約束された対価が変動性のある金額（変動対価）を含む場合がある。IFRS 第 15 号では、そのような場合について、変動対価の範囲と見積方法に関する要求事項が詳細に設けられているが、日本基準では変動対価の取扱いに関する一般的な定めはなく、個々の契約に応じて個別に判断が行われていると考えられ、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 家電量販店に対して負担する値引相当額

家電量販店等は消費者に対して値引販売を行うが、家電メーカー等が当該値引相当額の一部を負担することにあらかじめ合意し、後日、負担する場合がある。

2. 仮価格の設定

企業が製品を他の企業に供給する契約において、他の企業との基本契約書に当該製品の定期的な価格改定が、一定期間ごと（例えば、半年ごと）に行われることが明記されることがある。

日本基準又は日本基準における実務

70. 日本基準では、変動対価に関する一般的な定めはない。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。また、仮価格について、日本基準における実務では、販売時に仮価格で収益を計上し、顧客との交渉状況等に応じて金額の見直しを行っていることがあると考えられる。

IFRS 第 15 号での取扱い¹²

71. IFRS 第 15 号では、変動対価を含んでいる場合に、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ことになる対価の金額を見積ることとされている（第 50 項）。IFRS 第 15 号では、変動対価として、値引き、リベート、返金、クレジット、インセン

¹² <第 2 部における参照先>

（ステップ 3：取引価格を算定する）

（2）変動対価（variable consideration）（本資料第 226 項から第 232 項参照）

ティブ、業績ボーナス、ペナルティー等を例示している（第 51 項）。

72. これらの変動対価については、期待値法又は最頻値（最も可能性の高い金額）法のうち、より適切に予測できる方法により、企業が権利を得ることになる対価の金額を見積ることとされている（第 53 項）。
73. また、見積られた変動対価のうち取引価格に含まれる金額は、変動対価に関する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限られるとする制限規定が設けられている（第 56 項）¹³。

財務報告数値の相違

74. IFRS 第 15 号では、変動対価の見積りを行い、前項の制限規定を考慮した上で、取引価格に反映し、履行義務が充足された時点で収益が認識される。日本基準における実務においては、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認識するケースや、仮価格について顧客との交渉状況に応じて金額の見直しを行うケースと比較して、売上リベートの見積りや仮価格の精算見込みの影響をより早い時点（履行義務の充足時）に反映させていくことになる可能性があり、その場合、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

75. 売上リベートについては、リベート支払の条件達成の判断が困難となる可能性があり、また、契約が書面でなされておらず商慣習等による場合、当該判断がさらに困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに条件を達成したか否かが確定しない場合であると考えられる。
76. 仮価格についても、決定されることになる価格をどのように見積るかの判断が困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに価格が決定されない場合であると考えられる。
77. また、「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範囲」について見積ることが求められるが、重大な戻入れが生じない可能性については、判断が困難となる可能性がある。

¹³ なお、平成 27 年 12 月開催の IASB ボード会議では、市場価格の変動からのみ生じる取引価格の変動可能性は、「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に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限られる」とする変動対価の制限の対象とはならないという IASB スタッフの分析と結論に対して同意がなされた。

影響を受けると考えられる取引例

78. 商品受渡後の価格調整が契約で定められている取引や、業界の慣行として価格調整が行われる取引が影響を受ける可能性がある。また、顧客からの受取額に変動要素がなくとも、関連して企業から顧客に支払われる金額（【論点 15】参照）に変動要素がある取引にも影響がある可能性がある。

具体的には、多くの業種において行われている仮価格による取引の会計処理が影響を受ける可能性がある。また、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すリベート等が生じる取引も影響を受けると考えられる。さらに、販売店が消費者に対して行う値引きについて、メーカーがその値引きの一部を負担する取引等も影響を受ける可能性がある。

(具体的事例における影響)

1. 家電量販店に対して負担する値引相当額

本事例のように、家電量販店等が消費者に対して行う値引販売について、家電メーカー等が当該値引相当額の一部を、後日、負担する場合、日本基準における実務では、家電メーカー等は製品を家電量販店等に引き渡した時点又は期末時点で、将来の値引額を合理的に見積って売上値引引当金（未払費用等）を計上し、将来の値引額を控除した金額で収益を認識している場合がある。

IFRS 第 15 号では、家電メーカー等の負担する値引きや価格補償に関して、期待値法又は最頻値法のうち、より適切な方法を用いるとされる。また、本資料第 73 項の制限規定が適用されるため、日本基準における実務において使用している見積方法が、IFRS 第 15 号に定められた方法と異なる場合には、値引き等の見積額が異なることで、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

2. 仮価格の設定

本事例のように、定期的な価格改定が契約に定められており、改定後の価格が決定されるまでの間、前回の単価等による仮価格を用いる取引について、日本基準における実務では、改定後の価格が決定されるまでの間、両者で取り決めた仮価格により収益を認識し、定期的な価格改定後の精算に伴い、収益の金額を変更する例が見られる。

このような例について、当該価格の改定が契約条件に基づいて行われるため、IFRS 第 15 号では、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ものとして取り扱われ、収益を認識するにあたり、過去の価格改定の実績や現在の交渉状況等により、変動対価の見積りを行い、会計処理に反映することになる。なお、本資料第 73 項に記載のとおり、認識する収益金額は重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に制限される。

【論点 7】 返品権付き販売（ステップ 3）

論点の概要

79. IFRS 第 15 号では、顧客に引き渡した商品等のうち、返品が見込まれる部分について収益を認識しない。日本基準では、返品が見込まれる場合には、商品の販売時に収益を認識するとともに、返品調整引当金が計上されるため、収益の認識時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 出版物や音楽用ソフトの販売

出版社や音楽用ソフトの制作販売を行う企業は、販売した出版物や音楽用ソフトの書店や販売店等（卸売業者を含む）から当初の販売価格で返品を受け入れる慣行がある。

2. 通信販売

企業が通信販売を行う際、独自に一定期間（例えば、1 か月間）に返品を認める特約を定めている場合がある。

日本基準又は日本基準における実務

80. 企業会計原則注解（注 18）において、引当金の例示として返品調整引当金が示されている。返品調整引当金が計上される場合、販売時に対価の全額が収益として認識されるとともに、過去の返品実績等に基づき返品調整引当金が計上される。当該引当金の繰入額については、売上総利益の調整として表示される例が多く見られる。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁴

81. IFRS 第 15 号では、返品権付きの商品（及び条件付きで返金が認められるサービス）について、販売された商品等のうち返品が見込まれる部分については収益を認識しないこととされている。返品が見込まれる部分について受け取った（又は受け取ることのできる）金額は返金負債として計上し、また、当該返金に関して、顧客から商品を回収する企業の権利（すなわち、将来返品を受け入れることが見込まれる商品）については資産として計上する（B21 項）。
82. 企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（すなわち、対価の総額から返品が見

¹⁴ <第 2 部における参照先>

（ステップ 3：取引価格を算定する）

(2) 変動対価（本資料第 226 項から第 232 項参照）

(6) 関連するガイダンス：返品権付き販売（本資料第 243 項から第 245 項参照）

込まれる商品の対価を除外した金額)は、変動対価に関する定め(【論点6】参照)に従って算定する(B23項)。

財務報告数値の相違

83. IFRS第15号では、返品が見込まれる商品については収益を認識しない。日本基準では、商品の販売時に対価の全額を収益として計上するとともに返品調整引当金を計上し、返品時に収益を減額するため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

84. IFRS第15号では、返品が見込まれる商品については、返品時に収益を減額するのではなく、当初の販売時に収益を認識しないことになるため、経営指標として収益の数値を使用している場合に影響がある可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

85. 企業の提供する財又はサービスに関して、返金を伴う返品や別の財又はサービスとの交換を認めている取引が影響を受ける可能性がある。例えば、出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等で行われている返品権付き販売の会計処理が影響を受けるものと考えられる。また、各企業が通信販売を行う場合に一定期間の返品を認める制度を設けている場合の取引が影響を受ける可能性がある。

(具体的事例における影響)

「1. 出版物や音楽用ソフトの販売」及び「2. 通信販売」

本事例のように、出版社や音楽用ソフトの制作販売を行う企業が、販売した出版物や音楽用ソフトについて、書店や販売店等(卸売業者を含む。)から当初の販売価格で返品を受け入れる場合、日本基準では、販売時点ですべての出版物や音楽用ソフトについて収益を認識し、予想される将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上するが、IFRS第15号では、返品されないと見込まれる部分についてのみ収益を認識するため、収益の認識時期が異なる可能性がある。この場合、当期純利益に大きな違いは生じないと考えられる。

また、企業が通信販売を行う際、独自に一定期間(例えば、1か月間)に返品を認める特約を定めている場合も同様である。

【論点 8】 独立販売価格に基づく配分（ステップ 4）

論点の概要

86. IFRS 第 15 号では、【論点 3】で議論した履行義務の識別を踏まえ、それぞれの履行義務に対して、契約の取引価格を配分することとされている。一方、日本基準では、一部の基準を除いて、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、また取引価格の配分についても一般的な定めはないことから、IFRS 第 15 号との間で収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

当該論点は、ステップ 2 において複数の履行義務を識別した場合に生じるため、ここでは【論点 3】で示した「1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約」及び【論点 4】で示した「ポイント制度」を具体的事例とする。

日本基準又は日本基準における実務

87. 【論点 3】において記載したとおり、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、取引価格の配分についても一般的な定めはない。
88. 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、ソフトウェア取引に関しては、サービスの提供や機器の販売のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している複合取引があり、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、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）。
89. なお、日本基準における実務では、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会計処理を行っている場合もあれば、値引きをそれぞれの財又はサービスに配分する会計処理を行っている場合もあると考えられる。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁵

90. IFRS 第 15 号では、ステップ 2 で識別されたそれぞれの履行義務（【論点 3】参照）に対して、取引価格を配分する（第 73 項）。この配分は、それぞれの財又はサービスを独立に販売するとした場合の価格（独立販売価格）の比で行う（第 74 項）。独立販売価格が直接的に観察可能でない（例えば、個別に販売していない）場合、一定の方法により見積ることが要求されている（第 78 項及び第 79 項）。なお、取引価格の総額から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残余の金額を用いる方法（残余アプローチ）については、限定的な状況においてのみ使用が認められる（第 79 項(c)）。
91. 値引きが契約における履行義務のうちの一部に対するものであるという観察可能な証拠がある場合を除き、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）。

財務報告数値の相違

92. 日本基準における実務において、契約書や見積書に記載されている金額に基づいてそれぞれの財又はサービスの取引価格としている場合、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、その場合、収益を認識する時期が異なる可能性がある。
93. また、日本基準における実務において企業が採用している値引きの配分方法が、IFRS 第 15 号の定めと異なる場合、同様に、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

94. 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 号では一定の方法により独立販売価格の見積りを行うことになり、当該見積りが困難であるケースが存在する可能性がある。
95. 複数の履行義務が存在する契約において、【論点 2】の【図表 4】における第 21 項(a)のケースの契約の変更（既存の契約の終了と新たな契約の創出が生じたかのように会計処理する契約の変更）が頻繁に生じ、独立販売価格の見積りや取引価格の配分の処理を多量の取引に対して行う場合、実務上の負担が生じ、システム上の対応が必要となる可能性がある。

¹⁵ <第 2 部「IFRS 第 15 号の概要」における参照先>

（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）

(1) 独立販売価格（stand-alone selling price）に基づく配分（本資料第 247 項から第 249 項参照）

(2) 値引きの特定の履行義務への配分（本資料第 250 項及び第 251 項参照）

影響を受けると考えられる取引例

96. 【論点3】及び【論点4】において示された複数の履行義務を識別する取引について、影響が生じる可能性がある。

(具体的事例における影響)

1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

【論点3】で示した「1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約」について、機械の販売と保守サービスの提供が別の履行義務と判断され、かつ、保守サービスを単独で販売していないケース等のように機械の販売代金と保守サービス料の独立販売価格が直接的に観察可能でない場合には、独立販売価格を見積ることが必要となる。独立販売価格の見積方法としては、企業の提供する保守サービスが一般的なものであるときには、例えば、他企業が同様の保守サービスを提供している場合の価格等に基づくことが考えられる。

2. ポイント制度

【論点4】で示した「ポイント制度」について、顧客に付与されたポイントが独立した履行義務であると判断された場合には、取引価格を販売した商品とポイント部分に独立販売価格の比に基づいて配分する。この場合、ポイントの独立販売価格については、ポイントの利用方法に応じた見積りが必要となる。すなわち、顧客が当該ポイントを企業から購入する商品の値引きとして使用するケースでは、当該値引額等を参照して独立販売価格を見積ることが考えられ、また、顧客が一定量のポイントと商品を交換するケースでは、当該交換される商品の価格等を参照して、独立販売価格を見積ることが考えられる。

【論点 9①】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）（ステップ 5）

論点の概要

97. IFRS 第 15 号では、一定の要件を満たす場合、収益は一定の期間にわたり認識される。日本基準においても、財又はサービスについて一時点ではなく一定の期間にわたり収益が認識されることがあるが、その適用範囲が異なる可能性があることから、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

なお、【論点 9①】は、企業による履行の進捗度を合理的に見積ることができる場合を前提とする。履行の進捗度を合理的に見積ることができないケースについては【論点 9②】で取り扱う。

（具体的事例）

1. 顧客仕様のソフトウェアの開発

企業は、特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアの開発を受託し、開発を行っている。

2. オフィスビルの建設契約

企業は、顧客の土地の上に顧客の本社の新オフィスビルを建設することを請け負う契約を締結し、工事を行う。

3. 工期がごく短い工事契約

企業は、多くの工事契約を締結しているが、工期がごく短いものについては、個別には工事契約に関する予算や原価に関する管理を行っていない。

日本基準又は日本基準における実務

98. 日本基準では、役務の提供に関して、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過を基礎として収益を認識するとされている（企業会計原則注解（注 5）(2)及び(4)）。日本基準における実務では、役務に関する収益は、役務の提供が完了した時点で認識される例や、継続して役務の提供を行う場合には時間の経過を基礎として認識される例が見られる。

工事契約や受注制作のソフトウェアについては、工事の進行途上において、その進捗部分について成果の確実性が認められ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 5 項及び第 9 項）。

なお、工事契約に金額的な重要性がない等の理由により、個別に工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理が行われていない工事契約については、工事進行

基準の適用要件を満たさないとされている（工事契約会計基準第 50 項）。また、工期がごく短いものは、通常、金額的重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定されるため、当該取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられるとされている（工事契約会計基準第 53 項）。

99. 日本基準では、工事契約について、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額について工事損失引当金として計上することとされており、これは、工事進行基準であるか工事完成基準であるかにかかわらず、また、工事の進捗の程度にかかわらず適用されるとされている（工事契約会計基準第 19 項及び第 20 項）。この工事損失引当金は、企業会計原則注解（注 18）の引当金を工事契約の場合に適用したものとされている（工事契約会計基準第 63 項）。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁶

100. IFRS 第 15 号では、次の要件のいずれか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ため、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することが要求されている（第 35 項）。

- (1) 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（主にサービスの提供。例えば、清掃サービス）。
- (2) 企業の履行が、財又はサービス（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配する。
- (3) 企業の履行が、企業が他に転用できる財又はサービスを創出せず、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を有している。
なお、当該権利は、顧客により契約が解約される場合に、少なくとも企業が現在までに履行を完了した部分を補償する金額（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）を受け取る権利である（第 37 項及び B9 項）。

なお、進捗度を合理的に算定できない工事契約等については【論点 9②】を参照。

101. 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足され収益が一時点で認識される（第 38 項）。

¹⁶ <第 2 部における参照先>

（ステップ 5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

(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（本資料第 259 項参照）

④不利な契約（本資料第 263 項参照）

102. IFRS 第 15 号は、不利な契約に関する規定を設けておらず、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の取扱いによることとされている（BC295 項及び BC296 項）。IAS 第 37 号では、不利な契約を、契約による債務を履行するための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し、当該契約による現在の債務を引当金として認識することとされている（IAS 第 37 号第 66 項及び IAS 第 37 号第 68 項）。

財務報告数値の相違

103. 日本基準における実務と IFRS 第 15 号の間に、次のような相違が生じる可能性がある。
- (1) 日本基準における実務で、財又はサービスの提供が完了した時点で収益を認識している場合に、IFRS 第 15 号において本資料第 100 項の要件のいずれかに該当するときには、一定の期間にわたり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。
 - (2) 一方、日本基準における実務で、財又はサービス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場合に、IFRS 第 15 号において本資料第 100 項のいずれの要件も満たさないときには、一時点で収益を認識することが要求されるため、収益の認識時期が遅くなる。

予備的に識別した適用上の課題

104. 日本基準における実務において、契約期間が長期ではない工事契約を多数扱っている場合や、工事契約について個別には予算や原価に関する管理を行っていない場合において、工事が完成した時点での収益の認識から工事の進捗に応じて収益を認識するように変更するときには、管理プロセスの見直し（システム改修を伴うことがある。）が必要となる可能性がある。
105. 履行による仕掛品を顧客が支配しておらず、本資料第 100 項(2)の要件に該当しない工事契約等について、本資料第 100 項(3)の要件に基づき、一定の期間にわたり収益を認識するかどうかを検討することになり、顧客以外への資産の転用可能性及び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ことの両方を充足しているかどうかの判断が困難となるケースが存在する可能性がある。また、取引が多量であれば、このような判断に伴う実務負担が大きくなる可能性がある。
106. 日本基準における実務と IFRS 第 15 号で収益の認識時期が異なり、各期の収益の金額が変更される場合には、対象となる取引の予算管理の方法に変更が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

107. 一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や、一定期間で製品を製造する契約が影響を受ける可能性があると考えられる。輸送サービス、管理や事務代行等のサービス提供取引、ソフトウェア開発やビル建設等の長期の個別受注取引等、幅広い業務が影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例における影響)

1. 顧客仕様のソフトウェアの開発

IFRS 第 15 号では、収益の認識にあたり、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するか否かを判断するが、仮に本資料第 100 項(1)及び(2)の要件に該当しないものと判断される場合、本資料第 100 項(3)の要件に該当するか否かを検討することになる。

本事例において、企業が開発するソフトウェアは、特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアである。一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するか否かに関して、本資料第 100 項(3)では、転用できるか否かを 1 つの判断要素としている。本事例においては、転用の方法として、特定顧客以外の顧客が利用できるようにソフトウェアを改修し、当該顧客に販売すること等が考えられるが、ソフトウェアの改修に多額のコストが生じるようなケースでは、企業が開発するソフトウェアは他に転用できないと判断される可能性があると考えられる。

また、本資料第 100 項(3)では、顧客により契約が解約される場合に、少なくとも企業が現在までに履行を完了した部分を補償する金額（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）を受ける強制可能な権利を有しているか否かが 1 つの判断要素とされており、企業と顧客の間の契約内容、取引慣行、関連する法令の解釈等を踏まえて検討することになると考えられる。

2. オフィスビルの建設契約

本事例は、顧客の土地の上に企業が顧客の本社の新オフィスビルの建設を行う工事契約である。企業が建設契約の中の履行義務を履行するにつれて、オフィスビルに係る仕掛品が顧客の土地の上に創出される又は増価することになる。この場合、顧客の土地の上にあるオフィスビルに係る仕掛品について、顧客の意思で利用を指図可能と判断する場合、顧客は、企業の履行から生じる仕掛品を支配すると考えられ、IFRS 第 15 号の要件（本資料第 100 項(2)参照）に照らして、企業は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになると考えられる。

3. 工期がごく短い工事契約

本事例に記載のように、多くの工事契約を締結しているが、工期がごく短いものについては、個別には工事契約に関する予算や原価に関する管理を行っていない場合、日本基準における実務では、工事完成基準を適用しているケースがある。

IFRS 第 15 号では、企業が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とされる要件のいずれかを満たすときには、一定の期間にわたり収益を認識することになる。実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる。

【論点 9②】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に測定できない場合）（ステップ 5）

論点の概要

108. IFRS 第 15 号では、一定の要件を満たす場合、収益は一定の期間にわたり認識されるが、企業による履行の進捗度を合理的に測定することができないときであっても、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益を認識することになる。日本基準では、進捗度が信頼性をもって見積ることができない工事契約等については工事完成基準によることになるため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

契約履行初期段階の工事契約

契約締結後、契約に関する予算が完成する前の履行初期段階等においては、工事進捗度を信頼性をもって見積ることができないことがある。

日本基準又は日本基準における実務

109. 日本基準では、工事契約等に関して、工事の進行途上において、その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、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を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、この要件を満たさない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 5 項及び第 9 項）。

進捗部分について成果の確実性が認められない場合において、工事原価を発生した期間に費用として認識しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上する方法（工事原価回収基準）は認められていない（工事契約会計基準第 54 項）。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁷

110. IFRS 第 15 号においては、アウトプット法やインプット法等の進捗度の測定方法に基づき、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を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する（第 41 項及び第 44 項）。

契約の初期段階等の一部の状況においては、企業が履行義務の結果を合理的に測定

¹⁷ <第 2 部における参照先>

（ステップ 5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務

③進捗度を合理的に算定できない場合の会計処理（本資料第 261 項及び第 262 項参照）

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り、その場合には、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、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益の認識を行う（第45項）。

財務報告数値の相違

111. IFRS 第15号では履行の進捗度を合理的に測定できない場合には工事原価回収基準による一方、日本基準では進捗部分について成果の確実性が認められない場合には工事完成基準によることになるため、収益の認識時期が異なる可能性がある。当期純利益には影響は生じない。

予備的に識別した適用上の課題

112. 日本基準において工事完成基準により処理されている工事契約等を、IFRS 第15号により工事原価回収基準による処理とする場合、プロジェクトの契約期間中に進捗度を合理的に測定できるようになることにより、工事原価回収基準から工事進行基準への切替えが起こることになり、当該契約の件数が多い場合には財務会計システムの改修も含め財務報告プロセスの見直しが必要となる可能性がある。

113. 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等について、IFRS 第15号により収益（及び同額の原価）が認識されることになる場合、工事契約等の収益及び利益率に関する予算管理の方法の変更も含め、企業の内部管理に一定の影響が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

114. 収益や原価等の見積りの策定に工事開始後一定期間を要する工事が影響を受ける可能性があると考えられる。例えば、長期の工事契約が影響を受ける可能性があると考えられる。

（具体的事例における影響）

契約初期段階の工事契約

本事例に記載のように、契約に関する予算が完成するまでは、進捗度について信頼性をもって見積ることが困難な場合があり、日本基準における実務において、工事完成基準が適用されることがある。これに対し、IFRS 第15号においては、進捗度を合理的に測定できない場合、工事原価のうち回収可能性が高い部分について工事収益を計上する（工事原価回収基準）ことになる。実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる。

【論点 10】 一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

論点の概要

115. IFRS 第 15 号では、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでない場合には、履行義務は一時点で充足され、財又はサービスの顧客への支配の移転に基づき一時点で収益を認識することとされている。一方、日本基準では、商品等の販売又は役務の給付によって実現した場合に売上高を認識するとされており、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 物品の販売契約

売手は、買手の指定する場所に物品を納入する契約を締結している。売手が物品を出荷し納入した後、買手は速やかに買手の定める基準に基づき物品の検査を行い、その検査の終了をもって所有権が買手に移転する。

2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

輸入者の指定場所（倉庫、工場等）まで貨物を持ち込み、買主に引き渡した時点で売手の費用負担と危険負担が買主に移転する仕向地持込渡条件の下、製品の輸出取引を行っている。

日本基準又は日本基準における実務

116. 日本基準では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二 三 B）とされている。実務上、出荷基準、引渡基準及び検収基準等が、取引の性質を考慮の上、使い分けられている。また、割賦販売について、販売基準に代えて割賦基準の採用も認められている（企業会計原則注解（注 6））。

IFRS 第 15 号での取扱い¹⁸

117. IFRS 第 15 号では、企業は、約束した財又はサービス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（第 31 項）。履行義務が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、当該履行義務は一時点で充足されるものとして扱われる（第 32 項）（一定の期間にわたり

¹⁸ <第 2 部における参照先>

（ステップ 5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

(2)一時点で充足される履行義務（本資料第 264 項）

充足される履行義務については【論点 9①】を参照）。なお、履行義務が一時点で充足されるケースにおいて、履行義務が充足される時点を決するため、財又はサービスの支配の移転に関して例えば次の指標も考慮する（第 38 項）。

- (1) 企業が支払を受ける現在の権利を有している。
- (2) 顧客が法的所有権を有している。
- (3) 企業が物理的占有を移転した。
- (4) 顧客が所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (5) 顧客が検収した。

財務報告数値の相違

118. 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、取引の性質を考慮の上、使い分けられているが、IFRS 第 15 号における支配の移転の時期と一致しない場合には、収益の認識時期が異なることになる。

予備的に識別した適用上の課題

119. 日本基準における実務において出荷基準により収益を認識しており、IFRS 第 15 号において本資料第 117 項の支配の移転に関する指標に照らして、日本基準における実務と収益の認識時期が異なると判断される場合には、経理処理に関わるプロセスを変更することが必要となる可能性がある。

120. また、日本基準における実務が IFRS 第 15 号における収益の認識時期と異なると判断される場合に、IFRS 第 15 号の認識時期を反映するように業務を見直す必要が生じ、システム改修や、関連部署との折衝、物流プロセスの見直しの検討が必要となる可能性がある。

なお、財務諸表を作成する観点では、IFRS 第 15 号と日本基準における実務との間で、期を跨ぐ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について収益を認識する会計期間が異なると判断される場合には、その影響を財務諸表に反映させるか否かに関して、当該取引より生じる差異の金額的及び質的重要性や発生事由により判断することもあり得ると考えられる。

影響を受けると考えられる取引例

121. 物品の販売契約や輸出契約等の取引が影響を受ける可能性があると考えられる。特に、出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引について、影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例¹⁹における影響)

1. 物品の販売契約

本事例は、買手による物品の検査が求められ、その検査の終了をもって所有権が買手に移転するという取引であることから、IFRS 第 15 号では、買手が検収した時点で物品の支配が買手に移転したと判断する場合には、その時点で収益を認識することになる。

他方、物品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、顧客の検収を待たずして企業が客観的に判断する場合には、占有の移転（着荷）時点において支配が移転したのものとして収益を認識することも考えられる。

さらに、顧客検収条項（物品又はサービスが合意された仕様を満たしていない場合に、契約を取り消すか又は是正措置を企業に求める条項）が存在し、かつ、合意された仕様に従って顧客に移転されたことを客観的に判断できない場合には、物品の検収を受けるまで収益を認識しないケースもあると考えられる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、当該財務諸表の対象となる会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

本事例では、船積み時点では、買主に製品が引渡されておらず、また契約内容から製品に係るリスク及び経済価値も買主には移転していないと判断される場合に、IFRS 第 15 号において、指定場所に持ち込んだ時点で製品の支配が買主に移転したと判断するときには、その時点で収益を認識することになる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、「1. 物品の販売契約」と同様に、同一の会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

¹⁹ 記載した 2 つの事例においては、対象となる契約は、財を継続的に出荷する契約ではなく、個々の財を履行義務として識別する契約であるとして、当該履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではなく一時点で充足されるものであることを前提とする。

【論点 11】 顧客の未行使の権利（商品券等）（ステップ 5）

論点の概要

122. 企業は、財又はサービスの移転の前に顧客から支払を受けた場合、財又はサービスの移転義務に係る負債を認識するが、日本基準における実務と IFRS 第 15 号では、義務の履行が見込まれない部分（顧客の権利行使が見込まれない部分）について、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

有効期限のない商品券や旅行券等を発行する企業

小売業や旅行業等においては、将来の商品やサービスの提供の対価として金銭で決済されず、また、使用期限が定められていない商品券や旅行券等を発行しているが、その一部については、将来にわたって使用されない可能性がある。なお、本事例では、当該商品券や旅行券等は発行企業が運営する店舗でのみ顧客が使用可能なものとする。

日本基準又は日本基準における実務

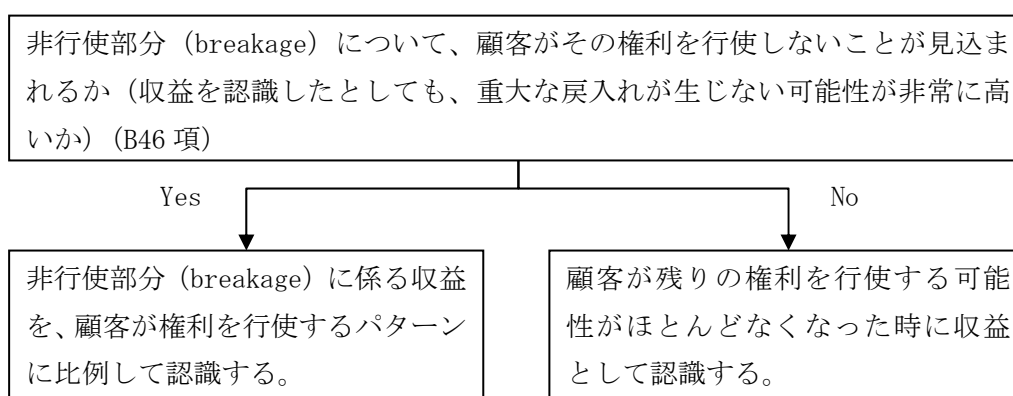
123. 日本基準における実務では、商品券等については、顧客から事前に対価を受領する時に前受金等の負債を認識し、商品等を提供した段階で負債の認識を中止して収益を認識する。

ここで、前受時点から一定期間経過後に残存部分がある場合について、「法律上の債務性が残っている可能性があるものでも、債務履行の可能性を考慮して一定の要件を満たす場合に負債計上を中止（利益計上）する会計処理を行う場合がある。この場合、法律上の債務性の争点があるものの、債権者から返還（支払）請求を受けた場合は、それに応じて返還（支払）している実務がある。これについては負債計上の中止処理自体容認できるかどうかの問題はあるものの、実務慣行として定着している場合は、最終的に債権者から返還（支払）請求されず、債務を履行する可能性が低い場合も想定されるため、負債計上の中止自体を否定する必要はないと考えられる。しかし、負債計上の中止処理後、将来返還（支払）請求に応じた場合に費用が発生することになるため、引当金の要件を満たしている可能性がある。このような会計事象については、将来の返還（支払）リスクに対する備えとして企業会計原則注解（注 18）の引当金計上の要否を検討する必要がある。」とされている（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 42 号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」 3. (3)）。

IFRS 第 15 号での取扱い²⁰

124. IFRS 第 15 号では、顧客からの前払金を受け取った時に、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、当該前払の金額で契約負債を認識する。企業は、当該履行義務を充足した時に、契約負債の認識を中止し、収益を認識する（B44 項）。
125. また、顧客が企業に返金義務のない形で前払金を支払った場合、顧客は将来財又はサービスを受け取る権利を有するが、顧客は、当該前払金に伴う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（unexercised right）は非行使部分（breakage）と呼ばれることが多い（B45 項）。非行使部分（breakage）については、顧客がその権利を行使しないことが見込まれるか否か（収益を認識したとしても、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いか否か）によって、次の【図表 5】のとおり、会計処理が異なる（B46 項）。

【図表 5】 非行使部分（breakage）の会計処理



財務報告数値の相違

126. IFRS 第 15 号では、商品券等を発行した段階で非行使部分（breakage）について、顧客が権利を行使しないことが見込まれるか否かにより、それぞれ前項に記載した会計処理を行う。日本基準における実務では、商品券等の発行の段階から顧客が権利を行使しないことを見込まず、一定期間経過後に残存している負債の認識を中止して収益を計上し、その後、必要に応じて引当金を計上する。このため、IFRS 第 15 号と日本基準における実務との間で、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

²⁰ <第 2 部における参照先>

（ステップ 5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

（3）関連するガイダンス：顧客の未行使の権利（本資料第 265 項から第 267 項参照）

予備的に識別した適用上の課題

127. 非行使部分 (breakage) について顧客がその権利を行使しないことが見込まれる金額の見積りを、商品券等を発行した時点で行う必要があるため、見積りが困難である可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

128. 将来の財又はサービスに対する支払が前もって行われるような取引が影響を受ける可能性があると考えられる。例えば、商品券、旅行券、食事券、ギフト券の発行を伴う取引が挙げられる。

(具体的事例における影響)

有効期限のない商品券や旅行券等を発行する企業

IFRS 第 15 号では、本事例のように、商品券や旅行券等を発行しているが、その一部について将来にわたって使用されない可能性がある場合、当該非行使部分 (breakage) について顧客がその権利を行使しないことが見込まれるときには、見込まれる非行使部分 (breakage) を顧客が権利を行使するパターンに比例するように収益として認識する。非行使部分 (breakage) について顧客がその権利を行使しないことが見込まれないときには、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として認識する。

日本基準における実務では、顧客がまだ使用していない部分に係る負債を一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を認識するため、IFRS 第 15 号と収益を認識する時期が異なる可能性がある。

【論点 12】 返金不能の前払報酬（ステップ 5）

論点の概要

129. 企業は、いわゆる入会金や加入手数料等を、財又はサービスを顧客に提供する前の段階において顧客より返金義務のない条件で受領することがある。IFRS 第 15 号では、そうした顧客から受領した返金義務のない入会金等（返金不能の前払報酬）に係る収益認識の取扱いを設けているが、日本基準では定めはないため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

スポーツクラブやゴルフクラブの入会金

企業が運営するスポーツクラブやゴルフクラブに顧客が入会する場合、返金義務のない入会金等を顧客から受領することがある。

日本基準又は日本基準における実務

130. 日本基準では、返金義務のない入会金等に係る収益認識に関する一般的な定めはない。日本基準における実務では、入金時に一括して収益を認識する処理や収益を契約期間にわたって配分する処理が見受けられる。

IFRS 第 15 号での取扱い²¹

131. IFRS 第 15 号では、返金不能の前払報酬がどの財又はサービスの移転に関連しているかを判断し、将来顧客に引き渡す財又はサービスに関連している場合は、将来の財又はサービスが提供された時に（又は提供するにつれて）収益を認識する（B49 項）。
132. また、企業が契約更新のオプションを顧客に付与しており、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²²には、収益認識期間を当初の契約期間を超えて延長し、前払報酬を当該延長された期間にわたって配分する（B49 項）。
133. なお、返金不能の前払報酬が、当該報酬を受領した時点における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する（B50 項）。

財務報告数値の相違

134. 日本基準における実務において返金義務のない入会金等について入金時に一括して

²¹ <第 2 部における参照先>

（ステップ 5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

（4）関連するガイダンス：返金不能の前払報酬（本資料第 268 項から第 270 項参照）

²² 本資料第 217 項参照。

収益を認識しているケースで、その入会金等が IFRS 第 15 号における将来顧客に引き渡す財又はサービスに関連している場合には、収益の認識時期が遅くなる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

135. 前払報酬に関連して企業が実施する活動が、顧客に財又はサービスを提供するものか、顧客に財又はサービスを提供するための準備としての活動かの判断が必要となる。しかし、後者の準備活動が、前者の財又はサービスを提供する活動に必須の活動と考えれば、準備活動と財又はサービスの提供活動を明確に区別できない状況があり得るため、収益を認識する時期の判断が困難となる可能性がある。
136. 前払報酬を契約期間にわたって認識しており、かつ、顧客に契約期間の更新オプションが付与されている場合、更新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を顧客に提供しているか否かの判断について、「重要」の程度を IFRS 第 15 号は示していないため、契約期間を超えて収益を認識するかの判断が困難となる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

137. 財又はサービスを提供する前に顧客より受け取る対価が返金義務のない場合に、影響を受ける可能性がある。例えば、サービス業における入会金や電気通信契約の加入手数料等が、影響を受ける可能性がある。

(具体的事例における影響)

スポーツクラブやゴルフクラブの入会金

本事例におけるスポーツクラブやゴルフクラブの入会金が、顧客に対して単に会員資格を認める約束に関連し、他のすべての財又はサービスから独立した履行義務であると判断される場合、IFRS 第 15 号では、入会時点で履行義務は充足され、その時点で収益を認識することになる。

一方で、会員資格に加え、入会金が会員にその期間に提供される財又はサービスを受け取る権利を与えたり、非会員に課されるより低い価格で財又はサービスを購入する権利を与える場合には、それらの履行義務に関連するものと判断され、提供される履行義務の充足につれて収益を認識する可能性がある。

したがって、日本基準における実務で入会金の入金時に収益を一括して計上している場合、前者の例は変更がないが、後者の例は収益を認識する時期が遅くなる可能性がある。

Ⅱ. 主に財務諸表における収益の表示に影響を与える可能性のある 主要な論点

【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）（ステップ 2）

論点の概要

138. IFRS 第 15 号では、企業が認識すべき収益の金額を決定するために、顧客への財又はサービスの提供における企業の役割（本人か代理人か）を判断することが求められており、その判断により収益を総額で表示するか純額で表示するかを決定することになる。日本基準では、収益を総額で表示するか純額とするかについて一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号との間で、表示する収益の金額が異なる可能性がある。なお、一般には、当期純利益には影響がない。

（具体的事例）

1. 百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入等

百貨店や総合スーパー等では、その店舗内にテナントを誘致し、不動産賃貸借契約に準じて、固定額又はテナント売上の一定割合等を賃料等として收受することがある。

また、百貨店や総合スーパー等には、商品が顧客へ販売されると同時に仕入先から商品を仕入れる、いわゆる消化仕入と呼ばれる取引形態がある。また、仕入先からの物品の仕入に関して、返品をする権利が付されることもある。これらの取引形態においては、百貨店や総合スーパー等がマーチャンダイジングに関与する度合いや在庫リスクの負担は様々である。

2. 卸売業における取引

卸売業を営む企業が行う取引には、企業が自ら売買の当事者となる取引（いわゆる仕切取引）と、他者間の売買について仲介業務及びこれに付随して運送、荷渡、通関など事務代行を行う取引（いわゆる代行取引）がある。

日本基準又は日本基準における実務

139. 日本基準では、ソフトウェア取引を除き、収益に関して売上と仕入を総額で表示するか純額で表示するかに関する一般的な定めはない。
140. 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様々なリスク（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）。

IFRS 第 15 号での取扱い²³

141. 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、企業の役割が自ら特定された財又はサービスを提供することなのか（企業が本人）、それとも、当該財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配することなのか（企業が代理人）を判断するとされている。企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの別個の束）である（B34 項）。

企業の役割を上記のように判断するために、企業は次のことを行わなければならないとされている（B34A 項）。

- (1) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する（これは、例えば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある。）。
- (2) 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているのかどうかを評価する。

企業が本人と判断されれば、収益を総額で認識し、代理人と判断されれば、手数料部分について収益を純額で認識することになる（B35B 項及び B36 項）。

142. この判断においては、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかはその規準となる（B35 項）。また、企業が特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に支配していること（すなわち、企業が本人）を示す指標が次のように定められている。ただし、これらに限定されない（B37 項）。

- (1) 企業が、特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。
- (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、あるいは顧客へ当該財又はサービスに対する支配が移転した後において（例えば、顧客が返品する権利を有している場合）、企業が在庫リスクを有している。
- (3) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。

財務報告数値の相違

143. 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、収益を純額で認識することになるため、日本基準における実務において収益を総額で認識している場合、認識される収益の金額が減少することになる。なお、一般には、当期純

²³ <第 2 部における参照先>

(ステップ 2：契約における履行義務を識別する)

(4) 関連するガイダンス：本人か代理人かの検討（本資料第 211 項から第 215 項参照）

利益には影響を与えないと考えられる。

予備的に識別した適用上の課題

144. 日本基準において総額で収益を認識している取引について、IFRS 第 15 号において純額で認識することになった場合、認識される収益の金額が大きく減少する可能性がある。このため、収益の経営指標としての位置付けやその他の収益を基礎とする業績指標（売上高利益率等）の位置付けに影響を与える可能性がある。
145. IFRS 第 15 号では、本資料第 141 項及び本資料第 142 項により、本人か代理人かを判断することとされるが、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかについて判定が困難となる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

146. 企業間の取引を仲介するケース等について、影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、卸売業における取引、小売業におけるいわゆる消化仕入や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託の取引や有償支給取引及び電子商取引サイト運営に係る取引等の会計処理が影響を受ける可能性がある。

（具体的事例における影響）

1. 百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入等

本事例に記載した、その店舗内のテナントに関する会計処理については、日本基準における実務において、賃料相当額のみを収益として表示する例が多く見られることから、IFRS 第 15 号における判断と異なる可能性が高いものと考えられる。

一方で、百貨店や総合スーパー等におけるいわゆる消化仕入や返品権付の仕入に関しては、日本基準における実務において、総額を売上に計上している例と純額を計上している例の双方がある。

IFRS 第 15 号では、対象となる商品が顧客に移転する前に当該商品を企業が支配しているかどうかにより、企業が本人か代理人かを判断することになる。当該判断については、本資料第 142 項における指標を考慮して行うことになる。

この点、本事例においては、マーチャンダイジングに関与する度合い、価格の決定権、在庫リスクの負担等を考慮することになると考えられる。

2. 卸売業における取引

本事例に記載した、卸売業におけるいわゆる仕切取引や代行取引について、日本基準における実務では、総額を売上に計上している例と純額を計上している例の双方が見られる。

IFRS 第 15 号では、対象となる商品が顧客に移転する前に当該商品を企業が支配し

ているかどうかにより、企業が本人か代理人かを判断することになる。本事例の卸売業の取引は一樣ではなく、当該判断については、各々の取引の性質を分析し、本資料第 142 項における指標を考慮して行うことになる。

【論点 14】 第三者に代わって回収する金額（間接税等）（ステップ 3）

論点の概要

147. IFRS 第 15 号では、企業が第三者に代わって顧客から回収する金額（例えば、一部の売上税）については取引価格から除くとされているが、日本基準における実務では、取引価格から除かれていないことが多いと考えられ、認識する収益の金額が異なる可能性がある。なお、一般には、当期純利益には影響しない。

（具体的事例）

たばこ税、揮発油税、酒税等の表示方法

たばこ、揮発油、酒類を製造販売する企業は、たばこ、揮発油、酒類を基本的に製造場から移出又は保税地域から引き取った時点でたばこ税、揮発油税、酒税の納付義務を負い、その後の販売活動によりそれらの税金を回収することが意図されている。

日本基準又は日本基準における実務

148. 日本基準では、企業が第三者に代わって顧客から回収する金額を収益から除いて表示するか否かについて、消費税の会計処理を除き、特段の定めはない。

IFRS 第 15 号での取扱い²⁴

149. IFRS 第 15 号では、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、第三者に代わって回収する金額を除くこととされている（第 47 項）。

財務報告数値の相違

150. 前項の IFRS 第 15 号の取扱いを適用した場合、日本基準における実務で収益に含めて計上していた税金について、第三者に代わって回収する金額と判断された場合は取引価格に含まれず、収益に計上されないことになるため、収益の金額が異なる可能性がある。なお、一般には、当期純利益には影響しない。

予備的に識別した適用上の課題

151. 税制によっては、課税の対象物が顧客に販売されないとしても企業が当該税金を負担する場合があります、当該税金が第三者に代わって回収する金額に該当するか否かの判

²⁴ <第 2 部における参照先>
(ステップ 3：取引価格を算定する)
(1) 取引価格の算定（本資料第 225 項参照）

断が困難なケースが想定される。

152. 日本基準における実務と IFRS 第 15 号によった場合で、収益の金額が大きく異なる場合は、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

153. 企業の財又はサービスの提供に関連して、第三者に支払を行う場合（特に国や地方公共団体へ税金を納付する場合）が影響を受ける可能性がある。例えば、たばこ税、揮発油税、酒税等が検討の対象となると考えられる。

（具体的事例における影響）

たばこ税、揮発油税、酒税等の表示方法

本事例に記載したたばこ、揮発油、酒類を製造販売する企業においては、日本基準における実務では、税相当額を売上高及び売上原価に含めて表示している例が多いと考えられる。

IFRS 第 15 号では、当該税相当額について、「第三者に代わって回収する金額」と判断される場合には、税相当額を売上高及び売上原価に含めないことになり、売上高の金額が異なることになるが、「第三者に代わって回収する金額」と判断されない場合には、日本基準における実務と異なることになる。

【論点 15】 顧客に支払われる対価の表示（ステップ 3）

論点の概要

154. 企業から顧客に向けて支払が行われる場合、IFRS 第 15 号では、それが顧客から企業に移転する別個の財又はサービスとの交換による対価でないときは、取引価格の減額（収益の減額）として表示される。日本基準では、収益の減額とする例と営業費用とする例の双方がみられ、営業費用として表示している場合には、表示する収益の金額が異なる可能性がある。なお、一般には、当期純利益には影響しない。

（具体的事例）

1. クーポンを使用する場合の表示

企業は、販売促進活動の一環として、不特定多数の人に商品の購入時に支払金額に充当可能なクーポンを配布することがある。

2. 売上リベートの表示

メーカーや卸売業を営む企業が、期間、量及び金額等の契約条件（算定根拠）により顧客に対して売上リベート（売上割戻）を支払うことがある。

日本基準又は日本基準における実務

155. 日本基準では、顧客への支払の表示に関する一般的な定めはない。実務上は、収益から控除する表示と営業費用として処理する表示のいずれも見受けられる。

IFRS 第 15 号での取扱い²⁵

156. 顧客への支払は、企業に移転される別個の財又はサービスに対する支払である場合を除き、取引価格（収益）から減額される（第 70 項）。
157. 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う（第 70 項）（【論点 6】参照）。

財務報告数値の相違

158. IFRS 第 15 号では、顧客への支払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である場合を除き、収益から減額される。日本基準において、顧客への支払を営

²⁵ <第 2 部における参照先>

（ステップ 3：取引価格を算定する）

（5）顧客に支払われる対価（本資料第 240 項から第 242 項参照）

業費用として処理している場合、収益に計上される金額が異なることになる。なお、一般には、当期純利益には影響しない。

予備的に識別した適用上の課題

159. 対象となる顧客への支払の表示の取扱いが変更されることで、該当する取引に関する収益やその他の収益を基礎とする業績指標（売上高総利益率）が変更され、業績管理に一定の影響が生じる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

160. 企業が顧客に対して、返金や値引きを行う場合に影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、キャッシュバック若しくは値引きを行う場合、不特定多数に配布されるクーポン若しくはバウチャーを顧客が使用する場合、又は顧客に売上リベートを支払う場合等が該当する可能性がある。

（具体的事例における影響）

1. クーポンを使用する場合の表示

本事例のように、企業に対する支払金額に充当できるクーポンは、当該クーポン（顧客への支払）が、顧客から企業に移転される別個の財又はサービスの対価でない場合は、IFRS 第 15 号では顧客に支払われる対価に含まれ、収益の減額として会計処理される。日本基準における実務において、収益を総額で表示し、クーポンによる減額を営業費用としている場合、表示する収益の金額が異なる可能性がある。

2. 売上リベートの表示

売上リベートについては、売上の期間、量及び金額等の契約条件（算定根拠）に応じて支払われるものもあれば、顧客の販売促進費の補填であるもの等、様々なものが存在する。IFRS 第 15 号では、「企業に移転される別個の財又はサービスに対する支払であるか否か」により、収益の減額とすべきかどうかを判断することになる。

例えば、売上リベートが、企業に移転される別個の財又はサービスに対する支払でない場合（例えば、顧客に販売のインセンティブを与えるリベートの場合）、収益の減額とすることになる。このため、日本基準において売上リベートを営業費用で処理している場合には、認識する収益の金額が異なる可能性がある。

一方で、売上リベートが企業に移転される別個の財又はサービスに対する支払である場合には、収益の減額とされず、その財又はサービスの性質に応じて会計処理されることになる。

Ⅲ. その他の論点

【論点 16】 契約コスト

論点の概要

161. IFRS 第 15 号では、契約獲得のために発生したコスト及び契約を履行するために発生したコストに関する定めがあり、一定の場合には資産化を行った上で、関連する財又はサービスの移転と整合的に償却が行われる。日本基準では、特段の定めはなく、実態に応じて様々な実務が行われているものと考えられ、費用を認識する時期が異なる可能性がある。

(具体的事例)

1. コンサルティング・サービス契約を獲得するためのコスト

コンサルティング会社が 1 年超の新規の契約を獲得するために競争入札に参加する。コンサルティング会社は、入札参加にあたり、外部弁護士への法務業務依頼費用及び契約獲得時の販売担当従業員に対する成功報奨金等を支出する。

2. データ・センターの管理サービス提供前のセットアップ・コスト

サーバー管理業者が顧客のデータ・センターを管理する契約を締結する。サービス提供開始前に、自社のシステムと顧客のシステムを接続し、テストを行うための支出が発生する。このサービス提供前のシステム接続とテストは、顧客との契約を履行するための活動と位置付けられ、顧客に財又はサービスを移転するものではない。

日本基準又は日本基準における実務

162. 日本基準では、契約コストに関する一般的な定めはない。日本基準における実務では、IFRS 第 15 号で定める契約獲得の増分コスト及び契約履行コストは、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。

IFRS 第 15 号での取扱い²⁶

163. IFRS 第 15 号では、顧客との契約を獲得するために発生したコストで、当該契約を獲

²⁶ <第 2 部における参照先>
(契約コスト)
(本資料第 278 項から第 284 項参照)

得しなければ発生しなかったコストを「契約獲得の増分コスト」としている(第92項)。当該コストのうち、回収可能と予想されるものは、資産として認識する(第91項)。ただし、償却期間が1年以内の場合は、発生時の費用とすることができる(第94項)。

なお、契約獲得の有無にかかわらず発生するコストは原則として発生時に費用処理するが、顧客に明示的に請求可能な場合は資産として認識する(第93項)。

164. また、IFRS第15号では、顧客との契約を履行する際に発生するコスト(契約履行コスト)のうち、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ものについては、次の要件のすべてに該当する場合に資産を認識する(第95項)。

- (1) 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。
- (2) 将来の履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価させるものである。
- (3) 回収が見込まれる。

165. 契約獲得の増分コスト及び契約履行コストに関して認識した資産は、関連する財又はサービスの移転と整合する方法で規則的に償却する(第99項)。また、減損の検討が必要となる(第101項)。

財務報告数値の相違

166. 日本基準では、契約獲得の増分コストについて特段の定めはなく、各業種において、実態に応じて様々な実務が行われているものと考えられる。IFRS第15号では、一定の要件を満たす契約獲得の増分コストについては資産計上が要求されることから、日本基準における実務で発生時に費用処理している場合には、費用を認識する時期が遅くなる可能性がある。

167. また、IFRS第15号における契約履行コストについても、日本基準では、資産計上すべき範囲について明確な定めがないため、各業種において、実態に合わせて様々な実務が行われているものと考えられ、費用を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

168. 契約獲得の増分コスト及び契約履行コストについて、資産計上の要否の判断が、日本基準における実務と異なることになる場合には、損益に影響が生じ、業績管理に一定の影響が生じる可能性があると考えられる。

影響を受けると考えられる取引例

169. 契約獲得の増分コストについては、インセンティブを付与する等により契約獲得の可能性を高めるための支出に影響が生じる可能性があると考えられる。典型的には、外部の販売代理店や販売担当従業員に対する報奨金等のように契約実績を条件とする

成功報酬等への影響が考えられる。

170. 契約履行コストについては、一定期間にわたり収益が認識される場合の契約を履行するための支出に影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、継続的にサービスを提供する場合におけるサービス提供に要する人員の人件費や経費等のうち契約に直接関連するもの、又はサービスを提供するための準備支出（例えば、サーバー管理サービス提供前の環境設定やテストのためのコスト）への影響が考えられる。

（具体的事例における影響）

1. コンサルティング・サービス契約を獲得するためのコスト

本事例における契約獲得時の販売担当従業員に対する成功報奨金は、顧客との契約を獲得するために発生したコストであり、契約を獲得しなければ発生しなかったコストであるため、契約獲得の増分コストであると考えられる。したがって、コンサルティング会社がそのコストを回収すると見込んでいる場合には、契約獲得の増分コストとして資産計上する。

外部弁護士への法務業務依頼費用は、契約を獲得したかどうかに関係なく発生するものである場合には、契約獲得の増分コストではないと考えられるため、発生時に費用として認識する。

日本基準における実務において、契約獲得時の販売担当従業員に対する成功報奨金を発生時に費用としている場合には、費用を認識する時期が異なる可能性がある。また、外部弁護士への法務業務依頼費用については、日本基準における実務においても、一般に発生時に費用として認識されていると考えられ、費用の認識時期に違いは生じないと考えられる。

2. データ・センターの管理サービス提供前のセットアップ・コスト

本事例では、システムの接続及びテストは、顧客との契約を履行するための活動と位置付けられ、顧客に財又はサービスを移転しないこととされている。IFRS 第15号では、当該システムの接続及びテストのための支出について、他の基準（例えば、有形固定資産に関する会計基準等）の範囲に含まれず、契約履行コストの資産計上の要件を満たしていると判断された場合、資産として計上し、企業がデータ・センターに関するサービスを当該顧客に提供すると見込まれる期間にわたって定期的に償却を行う。

日本基準における実務において、システムの接続及びテストのための支出について、発生時に費用を認識している場合には、費用を認識する時期が異なる可能性がある。

【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目

論点の概要

171. IFRS 第 15 号では、企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務について財務諸表上の表示を定めており、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、「契約資産」、「債権」、「契約負債」（又はそれらの項目を代替する名称）を表示することとされており、日本基準における貸借対照表の表示と異なる可能性がある。

日本基準又は日本基準における実務

172. 日本基準では、得意先との間の通常取引に基づいて発生した営業上の未収入金は、売掛金として表示されることとされている（財務諸表等規則第 15 条第 3 号及び財務諸表等規則ガイドライン 15-3）。
173. また、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、金銭債権として取り扱うこととされている（工事契約会計基準第 17 項）。
174. なお、商品等の売買又は役務の提供に係る契約に関しては、双方未履行の段階では取引に係る資産や負債を認識せず、いずれか一方の履行を契機として、資産や負債を認識することに伴い、資産又は負債を表示することとされている（金融商品会計実務指針第 7 項）。

IFRS 第 15 号での取扱い²⁷

175. IFRS 第 15 号は、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務の表示を次のとおり定めている。
- (1) 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を顧客に移転することに伴って生じる対価に対する権利を「契約資産」として表示する（ただし、(2)の「債権」として表示する金額を除く。）。
 - (2) 債権（第 108 項）

対価に対する権利のうち無条件のものを「債権」として表示する。無条件とは、対価の支払期限までに時間の経過だけが考慮される場合をいう。
 - (3) 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、顧客から対価を前受けするか又は前受けの支払期限が到来している場合に、顧客に対する財又はサービスの移転

²⁷ <第 2 部における参照先>
(表示科目)
(本資料第 285 項参照)

の義務を「契約負債」として表示する。

なお、IFRS 第 15 号は、「契約資産」、「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こととしている（第 109 項）。

176. なお、前項(3)の契約負債に関して、IFRS 第 15 号では、契約が解約不能であって、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支払がない場合であっても、企業が無条件である対価の金額に対する権利（「債権」）を有しているときには、顧客に対する権利と義務を総額で表示することになる。

財務報告数値の相違

177. IFRS 第 15 号では、顧客に対する対価の権利のうち無条件のものを「債権」として表示し、顧客が対価を支払う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ことに伴って生じる顧客に対する権利を「契約資産」として表示する。日本基準では、企業の有する権利が営業上のものである場合には「売掛金」として表示され、基本的に、売掛金は確定債権を表すため、貸借対照表の表示が異なる可能性がある。
178. また、契約が解約不能であって、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支払がない場合、日本基準では、資産及び負債は計上されないが、IFRS 第 15 号では、資産及び負債が両建てで表示される可能性があり、貸借対照表の表示が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

179. 顧客に対する権利について、無条件であるか否かについて契約内容を評価し、表示について「契約資産」か「債権」かを判断するための追加的な情報を収集するプロセスが必要となる可能性がある。

（設例）

顧客からの支払に条件がある場合の表示

（前提）

- ・ 企業は 12 月 31 日を決算日とする。
- ・ X8 年 1 月 1 日に企業が顧客とソフトウェアを対価を 10,000 千円として開発する契約を締結する。
- ・ 契約上、ソフトウェアの開発に対するすべての支払は、ソフトウェアを完成させ、顧客に納品することを条件とするとされている。
- ・ 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。また、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。

- ・ X8年12月31日（決算日）においてソフトウェア開発に関する進捗度を80%と測定する。
- ・ X9年2月1日にソフトウェアが完成し、顧客に納品される。

（仕訳例）²⁸（単位：千円）

X8年12月31日（決算日）

決算日において、80%と測定されたソフトウェア開発の進捗度に基づいて売上高8,000千円を計上する。

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）売上高	8,000
---------	-------	--------	-------

X9年2月1日（納品日）

企業がソフトウェアを完成させ、顧客へ納品することで、企業の権利は顧客に対して請求可能な無条件の権利となるため、契約資産を売掛債権に振り替えるとともに、契約の残額を売上高として認識する。

（借）売掛債権	10,000	（貸）契約資産	8,000
		売上高	2,000

²⁸ 本仕訳例においては、読者の理解に資するために、便宜的に、表示科目について収益を「売上高」、債権を「売掛債権」としている。

IV. 開 示（注記事項）

日本基準及び IFRS 第 15 号の取扱いの概要

180. 日本基準では、会計基準等により収益に関して注記が求められる項目は限られているのに対し、IFRS 第 15 号では、収益に関する詳細な定量的情報及び定性的情報の注記が求められている。

日本基準又は日本基準における実務

181. 会計基準においては、工事契約を除き、収益認識に関する注記の定めはない。財務諸表等規則では、重要な会計方針として、収益の計上基準の注記が求められており、割賦販売、ファイナンス・リース取引、工事契約、業界特有の収益の計上基準等、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項を記載するものとされている（財務諸表等規則第 8 条の 2 第 7 号及び財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-7）。
182. 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等について注記が求められている（工事契約会計基準第 22 項及び財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-7）。

IFRS 第 15 号での取扱い

183. IFRS 第 15 号の注記に関する取扱いは、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を目的として設けられている（第 110 項）。
184. この目的を達成するために、詳細な定量的情報及び定性的情報の注記が求められている。具体的な項目は次の【図表 6】を参照のこと。

【図表6】 開示項目

項目	開示内容
顧客との契約（第 113 項から第 122 項及び B87 項から B89 項）	
認識した収益の金額等	<p>➤ 次の金額を開示する。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を除く。</p> <p>(1) 顧客との契約から認識した収益（他の源泉からの収益と区別して開示）</p> <p>(2) 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）</p>
収益の分解（【図表 7】	<p>➤ 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</p>

参照)	<p>るのかを描写する区分に分解する（【図表 7】参照）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 企業の収益をどの程度分解するのは、当該企業における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、分解するための区分の種類を選択する際に、次のすべてを考慮することを要求している。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 財務諸表以外（例えば、決算発表、アニュアルレポート、投資家向けの説明資料）で表示されている開示 (2) 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 (3) 他の情報のうち、(1)及び(2)で識別された種類の情報に類似し、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 ➤ 適切な区分となる可能性の例として次のものがあるが、これらに限定されない。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン） (2) 地理的区分（例えば、国や地域） (3) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客） (4) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約） (5) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約） (6) 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の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） (7) 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） ➤ 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。
<p>契約残高 （【図表 8】、 【図表 9】及 び【図表 10】 参照）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 次のすべてを開示する。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 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）（【図表 8】参照） (2) 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（【図表 9】参照） (3) 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）（【図表 10】参照）

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 履行義務の充足の時期が通常支払時期にどのように関連するか、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	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 顧客との契約における履行義務に関して次の情報を開示する。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 企業が履行義務を充足する通常の時点（例えば、出荷時、引渡時、サービスの提供につれて、サービスの完了時） (2) 重大な支払条件 (3) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容 (4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務 (5) 製品保証及び関連する義務の種類
残存履行義務に配分した取引価格（【図表 11】及び【図表 12】参照）	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 残存履行義務に関して次の情報を開示する。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 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（【図表 11】参照） (2) (1)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。これについては次のいずれかの方法で開示する。 <ol style="list-style-type: none"> ① 残存履行義務の残存期間に応じて最も適切と考えられる期間に区分し、定量的に示す方法 ② 定性的情報により示す方法（【図表 12】参照） ➤ 実務上の便法として、次の条件のいずれかに該当する場合には、残存履行義務についての上記(1)及び(2)の情報を開示する必要はない。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 当該履行義務が、当初の予想期間が1年以内の契約の一部である。 (2) 企業が当該履行義務の充足から生じる収益をアウトプット法における実務上の便法（B16項）に従って認識している。 ➤ 上記の残存履行義務に関する開示についての実務上の便法を使用しているかどうかを説明する。また、顧客との契約の対価ではあるが、変動対価の制限の規定等により取引価格に含まれないと判断されているものがあるかどうかを定性的に説明する。
収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える判断及び当該判断の変更（第 123 項から第 126 項）	
履行義務の充足の時期の決定	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 一定の期間にわたり充足する履行義務について、次の両方を開示する。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 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

	<p>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)</p> <p>(2) 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</p> <p>➤ 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。</p>
取引価格及び履行義務への配分額の算定	<p>➤ 次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。</p> <p>(1) 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）</p> <p>(2) 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価</p> <p>(3) 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。）</p> <p>(4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務の測定</p>
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 項及び第 128 項）	
契約コストから認識した資産	<p>➤ 次の両方を記述する。</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法</p> <p>➤ 次の両方を開示する。</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額</p>
実務上の便法（第 129 項）	
実務上の便法を使用している旨	<p>➤ 重要な金融要素の存在に関して又は契約獲得の増分コストに関してのいずれかにおける実務上の便法を選択する場合には、その旨を開示する。</p>

185. なお、期中財務諸表に対する注記について、収益の分解は期首からの累計ベースとして注記を行うことが要求されている（IAS 第 34 号「期中財務報告」第 16A 項(1)）。また、重要性がある場合には、顧客との契約から生じた資産の減損損失及びその戻入れについても注記を行うこととされている（IAS 第 34 号第 15B 項(b)）。

IFRS 第 15 号での取扱いに従った場合の開示例

186. 【図表 6】の開示項目のうち、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次の【図表 7】に示す²⁹。この開示例では、主たる地域市場、主要な財／サービスの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（IE210 項及び IE211 項）。

【図表 7】 収益の分解—定量的開示

セグメント	消費者製品 百万円	輸送用機器 百万円	エネルギー 百万円	合計 百万円
<u>主たる地域市場</u>				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	—	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>主要な財／サービスのライン</u>				
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
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>収益認識の時期</u>				
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
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>

187. 【図表 6】の開示項目のうち、次の契約残高に関する開示について一例を示す（当委員会が作成）。

- (1) 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）（【図表 8】参照）

²⁹ ただし、便宜的に単位は「百万円」とした。

- (2) 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
 (【図表 9】 参照)
- (3) 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 (【図表 10】 参照)

【図表8】 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)

顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債			
(単位：百万円)			
	前連結会計年度期首 (平成 X5 年 4 月 1 日)	前連結会計年度末 (平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度末 (平成 X7 年 3 月 31 日)
債権 (売上債権及びその他の債権を含む。)	1, 100	1, 520	1, 800
契約資産	2, 700	2, 500	1, 650
契約負債	1, 880	1, 320	1, 170

【図表9】 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

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日)
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	730	870

【図表10】 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

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日)
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	120	110

188. 【図表 6】の開示項目のうち、次の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一例を示す（当委員会が作成）。

- (1) 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（【図表 11】参照）
- (2) (1)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（定性的情報により示す方法）（【図表 12】参照）

【図表11】 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

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (平成 X7 年 3 月 31 日)
未充足の履行義務に配分した取引価格の総額	2,280	1,950

【図表12】 未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について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（定性的情報により示す方法）

平成 X7 年 3 月 31 日現在、残存履行義務に配分した取引価格の総額 1,950 百万円について、企業は関連設備の完成に向けた進捗に応じてこの収益を認識する。これは今後 24 か月から 36 か月にわたり発生すると見込まれる。

予備的に識別した適用上の課題

189. IFRS 第 15 号では、収益に関して多くの注記が行われることにより財務諸表の利用者に対してより多くの情報が提供される可能性があるが、一方で、日本基準における注記を作成するための実務に比べ、追加的な情報を入手するための体制を整備する負担が大きくなる可能性がある。特に、次の項目は、情報収集の体制整備の負担が顕著となる可能性があると考えられる項目である。

- (1) 注記項目の 1 つである契約残高に関して、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」（【図表 9】参照）及び「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）（【図表 10】参照）については、まず契約残高を集計し、当期に認識した収益について、対応する契約や発生原因等を識別する必要がある。
- (2) 注記項目の 1 つであ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」（【図表 11】参照）及び

「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのか」（【図表 12】参照）について、実務上の便法が設けられているものの、多くの子会社を有する連結グループにおける企業ごとの多様な実務の統一や、契約の変更や追加注文への対応を図る必要がある可能性があり、さらに、将来の見込みが必要となる可能性がある。

第 2 部 IFRS 第 15 号の概要

第 2 部では、本意見募集文書における質問に対するご回答にあたって利用いただくことを目的に、IFRS 第 15 号の概要を示している。第 2 部をお読みいただくにあたっては、次の点にご留意いただきたい。

- (1) 第 2 部は、平成 28 年 4 月 12 日に IASB より公表された「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の明確化」によって改正された IFRS 第 15 号を前提として記載している。
- (2) 第 2 部は、IFRS 第 15 号の概要を説明したものであり、一部、回答者の理解に資するために説明を簡略化している。
- (3) 第 2 部で括弧書きされている項番号は、特に断りのない限り、IFRS 第 15 号（平成 28 年 4 月改正後）の項番号を指している。

目 次	項
(全般)	190
(1) IFRS 第 15 号の目的	190
(2) IFRS 第 15 号の基本原則	191
(3) IFRS 第 15 号の適用範囲	193
(4) 適用される 5 つのステップ	194
(ステップ 1：顧客との契約を識別する)	197
(1) 契約の識別	197
(2) 契約の結合	201
(3) 契約の変更	202
(ステップ 2：契約における履行義務を識別する)	203
(1) 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断	203
(2) 一連の別個の財又はサービス	207
(3) 関連するガイダンス：製品保証	208
(4) 関連するガイダンス：本人か代理人かの検討	211
(5) 関連するガイダンス：追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション	216
(6) 関連するガイダンス：知的財産ライセンスの供与	219
(ステップ 3：取引価格を算定する)	225
(1) 取引価格の算定	225
(2) 変動対価 (variable consideration)	226
(3) 重要な金融要素	233
(4) 現金以外の対価	237
(5) 顧客に支払われる対価	240
(6) 関連するガイダンス：返品権付き販売	243
(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)	246
(1) 独立販売価格 (stand-alone selling price) に基づく配分	247
(2) 値引きの特定の履行義務への配分	250
(3) 変動対価の特定の履行義務への配分	252
(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等)	253
(ステップ 5：履行義務の充足時に (又は充足につれて) 収益を認識する)	256
(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務	259
(2) 一時点で充足される履行義務	264
(3) 関連するガイダンス：顧客の未行使の権利	265
(4) 関連するガイダンス：返金不能の前払報酬	268

(5) 関連するガイダンス：買戻し契約	271
(6) 関連するガイダンス：委託販売契約	273
(7) 関連するガイダンス：請求済未出荷契約	275
(契約コスト)	278
(1) 契約獲得の増分コスト	278
(2) 契約履行コスト	280
(3) 償却及び減損	282
(表示科目)	285
(開示(注記事項))	286

(全般)

(1) IFRS 第 15 号の目的

190. 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³⁰）。

(2) IFRS 第 15 号の基本原則

191. 前項の目的を満たすため、IFRS 第 15 号の基本原則として、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企業は収益を認識しなければならないとされている（第 2 項）。

192. IFRS 第 15 号は、顧客との個別の契約の会計処理を定めている。ただし、実務上の便法として、IFRS 第 15 号を特性の類似した契約（又は履行義務）のポートフォリオに適用することができ、当該実務上の便法を適用する条件として、IFRS 第 15 号を当該ポートフォリオに適用する場合と当該ポートフォリオに含まれる個々の契約（又は履行義務）に適用する場合とを比較して、財務諸表に与える影響について重要性のある相違を生じさせないであろうと企業が合理的に見込んでいることが要求されている。ポートフォリオを IFRS 第 15 号に基づいて会計処理する際には、企業は、ポートフォリオの規模及び構成を反映する見積り及び仮定を使用しなければならないとされている（第 4 項）。

(3) IFRS 第 15 号の適用範囲

193. 企業は、次のものを除き、すべての顧客³¹との契約に 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）。

- (1) リース契約
- (2) 保険契約
- (3) 金融商品
- (4) 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³²

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：取引価格の算

³⁰ 第 2 部冒頭(3)に記載のとおり、第 2 部に記載している括弧内の項番号は、特に記載のない限り、IFRS 第 15 号（平成 28 年 4 月改正後）における項番号を示している（以下について同様）。

³¹ IFRS 第 15 号において、顧客とは、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をいう。

³² 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。

定や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はない有形固定資産及び無形資産の売却にも適用されるとされている。

(4) 適用される5つのステップ

194. IFRS 第15号の特徴の1つとして、5つのステップの適用がある。企業は、【図表13】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されている (IN7 項)。

【図表13】 IFRS 第15号を適用するための5つのステップ

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: 履行義務の充足時に (又は充足につれて) 収益を認識する

195. IFRS 第15号は5つのステップを適用することにより収益が認識されるモデルを採用している。まず、①顧客との契約を識別し、②その契約における財又はサービスを移転する約束である履行義務³³ (performance obligation) と呼ばれる単位に区分 (又は統合) する。また、③契約の取引価格³⁴ (transaction price) を算定し、④②において識別された履行義務に配分する。その上で、⑤履行義務の性質に応じて、一定の期間にわたって又は一時点において収益を認識することになる。
196. 次からのセクションでは、【図表13】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。

³³ IFRS 第15号において、履行義務とは、顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束をいう。

- ✓ 別個の財又はサービス (あるいは財又はサービスの束)
- ✓ ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

³⁴ IFRS 第15号において、取引価格とは、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額 (第三者に代わって回収する金額を除く。) をいう。

(ステップ1: 顧客との契約を識別する)

(1) 契約の識別

① 識別要件の充足の有無

197. 企業は、次の識別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）。
- (1) 契約の当事者が、契約を（書面で、口頭で又は他の取引慣行に従って）承認しており、それぞれの義務の履行を確約している。
 - (2) 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。
 - (3) 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。
 - (4) 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。）。
 - (5) 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になる対価を回収する可能性が高い³⁵。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。
198. 前項(5)について、企業が権利を得ることになる対価の金額は、企業が顧客に価格の引下げ（price concession）を提供することにより対価が変動する可能性がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなることとされている（第 9 項(e)）。つまり、価格を引き下げることが顧客が期待しているといった一定の状況³⁶により対価が変動する可能性があるとは判断される場合には、契約に記載された対価の全額が回収される可能性は高くないとしても、想定される価格の引下げを考慮した後の金額について回収可能性が高いか否かを判断することになる。
199. また、IFRS 第 15 号においては、契約の各当事者が他の当事者に対して補償することなしに完全に未履行の契約を解約するという一方的で強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しないものとされる。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）。
- (1) 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。
 - (2) 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

³⁵ 「可能性が高い(probable)」という用語は、IFRS では「発生する可能性の方が高い(more likely than not)」と定義されている（BC44 項）。

³⁶ 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、対価に変動性があるとされている（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、企業が価格の引下げ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、顧客に価格の引下げを提供することであることが示されている。

らず、受け取る権利もまだ得ていない。

② 契約の識別要件を満たさない場合の会計処理

200. 顧客との契約が契約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）。

- (1) 企業が顧客に財又はサービスを移転する義務が残っておらず、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、当該対価は返金不要である。
- (2) 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

201. 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）。

- (1) 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている。
- (2) 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。
- (3) 複数の契約で約束した財又はサービス（あるい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。

(3) 契約の変更

202. 契約の変更とは、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。契約の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強制可能な権利及び義務を変更することを承認した場合であるとされている（第18項）。契約の変更に関しては【図表14】のような取扱いが要求されている（第18項から第21項）。

【図表14】 契約の変更の状況ごとの取扱い

	状況	IFRS 第15号における取扱い
1	契約の当事者が契約の変更を承認していない（したがって、契約の変更はまだ存在していない。）。	契約の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。	左記の状況でも契約の変更は存在する可能性がある。契約の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

		った上で後述の3又は4の状況における会計処理を行う。
3	<p>契約の変更が存在しており、次の両方の要件に該当する。</p> <p>(1) 別個のものである約束した財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大する。</p> <p>(2) 契約の価格が、次のものを反映した対価の金額の分だけ増額される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 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 ✓ 当該契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整³⁷ 	<p>契約の変更を独立した契約として会計処理する。</p>
4	<p>契約の変更が存在しているが、上記3で記述した要件には該当しない。</p>	<p>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、次のうち該当する方法で会計処理する。</p> <p>(1) 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：企業は、契約の変更を既存の契約の解約と新契約の創出であるかのように会計処理する。</p> <p>(2) 残りの財又はサービスが別個のものではなく、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：企業は、契約の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³⁸)。</p> <p>(3) 残りの財又はサービスが(1)と(2)の組み合わせである場合：企業は、契約の変更が変更後の契約の中の未充足(部分的な未</p>

³⁷ 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発生す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))。

³⁸ 累積的キャッチアップ処理：契約変更時点で、変更された取引価格や履行義務に関するその時点までの履行の進捗度の測定値に与える影響を反映して、既に認識した収益との差額を収益の修正(増額又は減額)とする会計処理

		充足を含む) の履行義務に与える影響を、 (1)と(2)の組み合わせで会計処理する。
--	--	---

(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が別個のものか否かの判断

203. 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（distinct）のものであるとき、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)）。履行義務の識別にあたって、次の留意事項が示されている。

(1) 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³⁹（第24項）。

(2) 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⁴⁰（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合を除く。）（第25項）。

204. 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）。

(1) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で得ることができる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。）。

(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を移転する約束が契約の観点において別個のものである。）。

(1)は財又はサービスの性質の観点から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、(2)は契約の観点から財又はサービスを移転する約束が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

205. 顧客が、財又はサービスを使用する、消費する、スクラップ価値よりも高い金額で売却する、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、前項(1)の要件を満たすとされている（第28項）。

前項(1)の要件にある「容易に利用可能な他の資源」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、あるいは顧客が既に当該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（第28項）。

³⁹ 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とされている（第24項）。

⁴⁰ 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ため、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 財又はサービスを移転する約束が契約の観点において別個のものか

206. 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が本資料第 204 項(2)に従って区分して識別可能であるか否かを評価するときの目的は、契約の観点において企業の約束の性質が当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転することであるのか、あるいは約束の性質が当該約束された財又はサービスがインプットとなる結合された項目を移転することであるのかを決定することである。財又はサービスを顧客に移転するという複数の約束が、契約の観点において別個のものではないことを示唆するものとして、IFRS 第 15 号では【図表 15】の要因が例示されている。ただし、これらに限定されない（第 29 項）。

【図表15】 財又はサービスを移転する複数の約束が契約の観点において別個のものではないことを示す要因の例

(1) 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ほどの重要な統合サービスを提供している（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る。組み合わせられたアウトプットは複数のフェーズ、要素又は単位を含む可能性がある。）。
(2) 1つ以上の当該財又はサービスが、契約で約束した1つ以上の他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズしている、あるいは当該他の財又はサービスにより大幅に修正又はカスタマイズされる。
(3) 当該財又はサービスについて相互依存性や相互関連性が高い（言い換えると、当該財又はサービスのそれぞれが、契約における1つ以上の他の財又はサービスにより重大な影響を受ける。例えば、いくつかの場合では、複数の財又はサービスは、企業が当該財又はサービスのそれぞれを移転する約束を独立して履行できないために相互に重大な影響を受けることがある。）。

(2) 一連の別個の財又はサービス

207. 別個の財又はサービスであるとしても、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)）。「顧客への移転のパターンが同じ」とは、一連の別個の財又はサービスが、次の要件の両方に該当する場合とされている（第 23 項）。

- (1) 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におけるそれぞれの財又はサービスが、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。
- (2) 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におけ

るそれぞれの財又はサービスを顧客に移転する履行義務に対する完全な充足に向けた進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

(3) 関連するガイダンス：製品保証

208. 製品保証については、アシュアランス型とサービス型の 2 種類のタイプに分けて会計処理が示されており（B28 項から B32 項）、その概要は次の【図表 16】に記載のとおりである。

【図表16】 製品保証

種類	製品保証の内容	保証の考え方	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）。	IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って引当金等によって会計処理する。
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（独立した履行義務）である。	履行義務が充足された時点で（又はされるにつれて）製品保証に配分された取引価格を基礎に収益を認識する。

209. 製品保証が、サービス型の製品保証か否かを評価する際には、次の要因を考慮しなければならないとされている（B31 項）。

- (1) 製品保証が法律で要求されているかどうか（企業が法律で製品保証を提供することを要求されている場合、その法律の存在により、約束した製品保証が履行義務でないことを示している。）
- (2) 保証対象期間の長さ（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。）
- (3) 企業が履行を約束している作業の内容（製品が合意された仕様に従っているという保証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。）

210. 企業がアシュアランス型の製品保証に加えてサービス型の製品保証を約束している場合には、そのサービスは履行義務であるため、企業は取引価格を当該製品とサービスに配分しなければならない。企業がアシュアランス型の製品保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているものの、それらを区分して合理的に会計処理できない場合には、企業は両方の製品保証を一括して単一の履行義務（サービス型の製品保証）として会計処理しなければならないとされている（B32 項）。

(4) 関連するガイダンス：本人か代理人かの検討

211. 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、企業の履行義務は、顧客に特定された財又はサービスを自ら提供すること（すなわち、企業が本人）であるのか、当該財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配すること（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。企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの別個の束）である。顧客との契約に複数の特定された財又はサービスが含まれている場合には、企業はある特定された財又はサービスについて本人であり、他の特定された財又はサービスについて代理人である可能性がある（B34 項）。

企業の履行義務を上記のように判断するために、企業は次のことを行わなければならない（B34A 項）。

- (1) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する（これは、例えば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある。）。
- (2) 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているのかどうかを評価する。

212. 企業が、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを支配している場合には、企業は本人であるとされる。しかし、特定された財の法的所有権が顧客に移転される前に、企業が当該財の法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は必ずしも当該財を支配していない（B35 項）。

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する（B35A 項）。

- (1) 当該他の当事者からの財又は他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの
- (2) 当該他の当事者が履行するサービスに対する権利（それにより、企業が当該他の当事者に企業に代わって顧客にサービスを提供するよう指図する能力を得る。）
- (3) 当該他の当事者からの財又はサービスで、企業がその後に顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと組み合わせるもの。例えば、他の当事者が提供した財又はサービスを顧客が契約している特定された財又はサービスに統合するという重要なサービスを企業が提供する場合（本資料【図表 15】(1)参照）には、企業は特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している。これは、企業はまず当該特定された財又はサービス（他の当事者からの財又はサービスを含む。）へのインプットに対する支配を獲得し、特定された財又はサービスである組み合わせられたアウトプットを創出するために使用することを指図するためである。

本人である企業が履行義務を充足する場合には、企業は移転する特定された財又は

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 (B35B 項)。

213. 一方、企業の履行義務が、他の当事者による特定された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とされる。代理人である企業は、他の当事者が提供する特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配していない。代理人である企業が履行義務を充足する場合には、企業は、収益の認識を、特定された財又はサービスを他の当事者によって提供され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（例えば、他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る対価を企業が当該他の当事者に支払った後に保持する対価の純額）で行うとされている (B36 項)。
214. 本資料第 211 項から本資料第 213 項をまとめると次の【図表 17】のとおりである。

【図表17】 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	収益の金額
本人	財又はサービスを自ら提供すること	他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に移転される前に、当該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	財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配すること	他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを支配していない。	財又はサービスが他の当事者によって提供されるよう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。

215. IFRS 第 15 号において、企業が特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に支配していること（すなわち、企業が本人）を示す指標には、次のようなものがあるが、これに限定されないとされている (B37 項)。

- (1) 企業が、特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任（例えば、財又はサービスを顧客の仕様に合わせることに主たる責任）が含まれる。企業が特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定された財又はサービスの提供に関与する他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。

- (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、あるいは顧客へ当該財又はサービスに対する支配が移転した後において（例えば、顧客が返品する権利を有している場合）、企業が在庫リスクを有している。例えば、企業が、顧客との契約を獲得する前に、特定された財又はサービスを獲得するか又は獲得する約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。
- (3) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。特定された財又はサービスに対して顧客が支払う価格を設定していることは、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が価格の設定における裁量権を有していることもある。例えば、代理人が、財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配するというサービスから追加的な収益を生み出すために、価格の設定において若干の柔軟性を有している場合がある。

上記の指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある（B37A 項）。

(5) 関連するガイダンス：追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション

216. 追加的な財又はサービスを無料又は値引価格で取得するという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等がある（B39 項）。
217. そのような顧客のオプションが契約において別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いるとされ、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）。
218. なお、顧客のオプションが契約において独立した履行義務である場合には、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）。当該見積りには次の調整を反映させる（B42 項）。
- (1) 顧客がオプションを行使しないとしても顧客が受けることのできる値引き
 - (2) 顧客によってオプションが行使されない可能性

(6) 関連するガイダンス：知的財産ライセンスの供与

219. 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のライセンスが含まれる場合がある（B52 項）。
- (1) ソフトウェア及び技術
 - (2) 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
 - (3) フランチャイズ
 - (4) 特許権、商標権及び著作権
220. 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）。このような場合において、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ときには、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）。
- (1) 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
 - (2) 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等）
221. ライセンスを供与する約束が別個のものではない場合には、企業は、約束したライセンスを含む履行義務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）。
222. 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るため、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）。
- (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
 - (2) 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 約束の性質の判定（アクセスする権利又は使用する権利）

223. IFRS 第 15 号においては、企業の知的財産に対する継続的関与により顧客がライセンスに対する支配を一時点で獲得していないと見られる可能性があることを踏まえて、ライセンスを供与する約束の性質に基づき、【図表 18】に記載している 2 種類の会計処理が示されている（B58 項から B61 項）。

【図表18】 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
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	<p>次の要件のすべてに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するという約束であると判定される。</p> <p>(1) 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⁴¹を企業が行うことが、契約上要求されているか又は顧客により合理的に期待されている。</p> <p>(2) ライセンスによって供与される権利に基づき、顧客が(1)で識別された企業の活動によって直接的に影響を受ける。</p> <p>(3) 上記のように企業が活動しても、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。</p>	<p>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。</p>
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	<p>企業の知的財産にアクセスする権利に該当しない場合は、企業の知的財産を使用する権利と判定される。</p>	<p>一時点で充足される履行義務として会計処理される。</p>

② 売上高・使用量ベースのロイヤルティ

224. 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ベースのロイヤルティである場合には、変動対価の見積りの制限（本資料第 230 項及び本資料第 231 項参照）にかかわらず、企業は次の事象のうち遅い方が発生する時点で

⁴¹ 企業の活動は、次のいずれかの場合には、顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与えるとされている（B59A 項）。

- ✓ 当該活動が、知的財産の形態（例えば、デザイン又は内容）又は機能性（例えば、機能又はタスクを行う能力）を著しく変化させると見込まれる。
- ✓ 知的財産から顧客が便益を得る能力が、実質的に当該活動から得られるか又は当該活動に依存している。例えば、ブランドからの便益は、当該知的財産の価値を補強又は維持する企業の継続的活動から得られるか又はそれに依存していることが多い。

したがって、顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分が当該機能性から得られる。このため、当該知的財産から顧客が便益を得られる能力は、企業の活動が当該知的財産の形態や機能性を著しく変化させない限り、企業の活動から著しい影響は受けまいとされている。

のみ（又は発生するにつれて）、収益を認識しなければならない（B63 項）。

- (1) 売上又は使用が発生する。
- (2) 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。

上記における売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティについての規定が適用されるのは、ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合又は知的財産のライセンスがロイヤルティに関連する支配的な項目である場合である（B63A 項）。ただし、これに該当しない場合には、変動対価に関する規定（本資料第 226 項から本資料第 232 項参照）が適用される。

(ステップ3：取引価格を算定する)

(1) 取引価格の算定

225. 取引価格は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者に代わって回収する金額（例えば、一部の売上税）を除くものである。顧客との契約において約束された対価には、固定された金額、変動性のある金額、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）。

(2) 変動対価 (variable consideration)

226. 契約において約束された対価が変動性のある金額（変動対価）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になる対価の金額を見積らなければならない（第50項）。

227. 対価の金額の変動が、値引き、リベート、返金、クレジット、価格の引下げ、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可能性がある。約束された対価は、対価に対しての企業の権利が、将来の事象が発生すること又は発生しないこと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、変動性があることになる（第51項）。

228. 顧客が約束した対価の変動性については、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）。

(1) 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、企業が価格の引下げを提供することが期待されている。

(2) 他の事実及び状況を考慮すると、顧客との契約を締結する際の企業の意図として、顧客に価格の引下げを提供することが示されている。

① 権利を得ることになる対価の金額の見積り（期待値又は最頻値）

229. 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になる対価の金額を【図表19】に記載のどちらの方法がより適切に予測できるかを考慮して、いずれか適切な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19】 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	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）

② 変動対価の見積りの制限⁴²

230. 企業は、前述の「①権利を得ることになる対価の金額の見積り（期待値又は最頻値）」に従って見積られた変動対価の金額について、当該変動対価に関する不確実性がその後において解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）と判断される範囲の金額のみを取引価格に含めなければならないとされている（第56項）。

231. 認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い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、例えば次のものが含まれるとされている（第57項）。

- (1) 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
- (2) 不確実性が解消しない期間が長期間であるか
- (3) 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
- (4) 類似の状況の類似の契約で、広い範囲の価格の引下げ又は支払条件の変更を行う慣行があるか
- (5) 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

③ 変動対価の再判定

232. 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

⁴² なお、平成27年12月開催のIASBボード会議では、市場価格の変動からのみ生じる取引価格の変動可能性は、「変動対価に関する不確実性がその後において解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限られる」とする変動対価の制限の対象とはならないというIASBスタッフの分析と結論に対して同意がなされた。

(第 59 項)。

(3) 重要な金融要素

233. 契約が重要な金融要素を含んでいる場合には、企業は、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するとされている⁴³ (第 60 項)。当該調整を行う目的は、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 (以下「現金販売価格」という。) を反映する金額で企業が収益を認識することである (第 61 項)。
234. 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要であるかどうかを評価する際に、関連するすべての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とされている (第 61 項)。
- (1) 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)
 - (2) 次の両者の影響の組み合わせ
 - ① 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予想される期間の長さ
 - ② 関連性のある市場における実勢金利
235. 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と考えられる割引率を使用する。その割引率は、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、反映するとされている (第 64 項)。
236. なお、本資料第 234 項の評価にかかわらず、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、重要な金融要素を含まないと判断される (第 62 項)。
- (1) 顧客が財又はサービスに対して現金を前払しており、当該財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決定される。
 - (2) 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が発生すること又は発生しないこと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)。
 - (3) 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いる。例えば、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保護するための支払条件が付されている場合がある。

⁴³ 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、重要な金融要素の影響について調整する必要はない (第 63 項)。

(4) 現金以外の対価

237. 企業が現金以外の対価を受領する場合には、当該対価を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ることができない場合には、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）。
238. 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、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、変動対価の見積りの制限の要求事項を適用しなければならない（第 68 項）。
239. 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ことにな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

240. 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、取引価格の減額（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を除く。）。
- 顧客に支払われる対価に変動性がある場合には、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）。
241. 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ることができない場合には、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）。
242. 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する時点で（又は発生するにつれて）、収益を減額しなければならないとされている（第 72 項）。

- (1) 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。
- (2) 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含まれる。

(6) 関連するガイダンス：返品権付き販売

243. 返品権付きの製品の移転（及び返金条件付きのサービスの提供）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）。
- (1) 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、返品が見込まれる製品については収益を認識しない。）
 - (2) 返金負債
 - (3) 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）
244. 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（又は受け取ることができる）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（又は受け取ることができる）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）。
245. 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する資産の当初測定は、当該製品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（返品される製品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（B25 項）。

(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)

246. 取引価格を配分する際の目的は、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⁴⁴ (stand-alone selling price) に基づく配分

247. 前項の取引価格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、後述する「(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」における特定の状況を除く。）とされている（第74項）。

248. 独立販売価格として最善のものは、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における、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）。

249. 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、独立販売価格を取引価格の配分の目的に合致す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20】に記載の方法が含まれるとされている（第79項）。

【図表20】 独立販売価格の見積方法

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 ⁴⁵ 。
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見積る。ただし、残

⁴⁴ IFRS 第15号において、独立販売価格とは、企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格をいう。

⁴⁵ 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（第79項(a)）。

	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定されている ⁴⁶ 。
--	---

(2) 値引きの特定の履行義務への配分

250. 値引きの全体が契約における履行義務のうち一部のみ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）。
251. 企業は、次の要件のすべてに該当する場合には、値引きの全体を、契約の中の履行義務のうち一部のみに配分しなければならないとされている（第 82 項）。
- (1) 企業が通常、契約の中の別個の財又はサービス（あるい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。
 - (2) 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まとめたものも、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単独で販売している。
 - (3) (2)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を分析した結果、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ということについて証明できる。

(3) 変動対価の特定の履行義務への配分

252. 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しなければならないとされている（第 85 項）。
- (1) 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。
 - (2) 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、本資料第 246 項の取引価格の配分の目的に合致するといえる。

⁴⁶ 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とされている（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はないため、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。）。

(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等）

253. 契約開始後に、取引価格が様々な理由で変動する可能性があり、これには、不確定な事象が解決することや他の状況が変化することのうち、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）。
254. 企業は、取引価格の事後的なあらゆる変動（例えば、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）を、契約開始時と同じ基礎により、契約中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を考慮しない。）。
- 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）。
255. また、企業は契約変更後に生じる取引価格の変動について、次のどちらか適切な方法で配分することが求められている（第 90 項）。
- (1) 取引価格の変動が契約の変更前に約束された変動対価の金額に起因しており、当該契約変更を既存の契約を解約し、新規契約を締結したかのように会計処理している場合、その範囲で、取引価格の変動を契約の変更前に契約の中で識別された履行義務に配分する。
 - (2) 契約の変更を独立の契約として会計処理しなかった他のすべての場合においては、企業は取引価格の変動を変更後の契約の中の履行義務（すなわち、契約の変更直後に未充足又は部分的に未充足であった履行義務）に配分しなければならない。

(ステップ5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する）

256. 企業は、約束した財又はサービス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）、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が当該財又はサービスに対する支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）、顧客に移転するとされている（第31項）。
257. 財又はサービスに対する支配とは、当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービス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、他の企業が財又はサービスの使用を指図して財又はサービス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）。
258. 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しなければならない。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足されるものとされている（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

259. 下記【図表21】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ため、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21】 一定の期間にわたり充足される履行義務の判定

項番号	要件の内容	検討のポイント（B3項及び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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 一部の種類の履行義務では、左記の評価は単純である（例、日常的又は反復的なサービス（清掃サービス等））。 ➤ 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ときには、この要件に該当する⁴⁷。当該判断の際、次の両方の仮定をおく。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 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

⁴⁷ 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契約の説明がされている。

		<p>限又は実務上の制約は無視する。</p> <p>(2) 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財又はサービス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財又はサービスを支配するものと推定する。</p>
項番号	要件の内容	検討のポイント (B5 項)
第 35 項 (b)	企業の履行が、財又はサービス（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配する。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 左記の要件に該当するか判定をする際に、企業は支配の定義（本資料第 257 項参照）等及び後述する【図表 23】の指標（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）を適用する。 ➤ 創出又は増価される財又はサービス（例えば、仕掛品）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（BC129 項）。
項番号	要件の内容	検討のポイント (B6 項から B13 項)
第 35 項 (c)	企業の履行が、企業が他に転用できる財又はサービス ⁴⁸ 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 ⁴⁹ を有している。	<p><u>他に転用できる財又はサービスを創出しない</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 左記の要件を評価する際に、企業が当該財又はサービスを別の用途（別の顧客への売却等）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

⁴⁸ 企業の履行によって創出される財又はサービスは、企業が当該財又はサービスの創出あるいは増価の間に当該財又はサービス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、完成状態にある当該財又はサービス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とされている（第 36 項）。

⁴⁹ 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

		<p>約が解約される可能性は考慮しない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 上述の契約上の制限が存在するのは、企業が当該財又はサービスを別の用途に向けようとした場合に、顧客が約束された財又はサービス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、当該財又はサービス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（手直しするための重大なコストの発生、又は重大な損失を生じる売却等）。 <p><u>現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 企業が現在までに完了した履行につい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。当該権利を有しているか否かを評価するにあたり、企業は、約束した履行を行うことができなかつたこと以外の理由で契約が履行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。
--	--	---

② 進捗度の測定方法（アウトプット法又はインプット法）

260. 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

を得ていなければならない（第 37 項）。

務が完全な充足に向かう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しなければならない。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）。

進捗度の適切な方法には、【図表 22】の方法が含まれる（第 41 項）。

【図表22】 進捗度を測定するための方法

方法	説明（B15 項から B19 項）
アウトプット法	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 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と契約で約束した残りの財又はサービスの価値との比率の直接的な測定に基づいて、収益を認識する方法である。 ➤ 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等の方法が含まれる。 ➤ 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⁵⁰。 ➤ 実務上の便法として、企業が、現在までに完了した企業の履行に対する顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受ける権利を有している場合（例えば、企業が提供したサービスの時間数ごとに固定金額を請求するサービス契約）には、企業は請求する権利を有している金額で収益を認識することができる。
インプット法	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 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、収益を認識する方法である。 ➤ インプットのうち、上述の進捗度の測定のための目的（本資料第 260 項参照）に従って、財又はサービスを顧客

⁵⁰ 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）。

	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 ⁵¹ 。
--	--

③ 進捗度を合理的に算定できない場合の会計処理

261. 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）。
262. 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、発生したコストが回収されると見込まれる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

263. 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、IFRS を適用する企業は 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（BC295 項及び BC296 項）。

IAS 第 37 号では、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 項）。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免的なコストが、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。契約による不可避免的なコストは、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や違約金のいずれか低い方とされている（IAS 第 37 号第 68 項）。

⁵¹ 例えば、コストに基づくインプット法を使用する場合、次のような状況では進捗度の測定値への修正が必要になる場合がある（B19 項）。

- ✓ 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）
- ✓ 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。
 - ・ その財は別個のものではない。
 - ・ 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。
 - ・ 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。
 - ・ 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。

(2) 一時点で充足される履行義務

264. 履行義務が【図表 21】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されることになる。顧客が約束された資産（財とサービスの双方を含む。）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的にするために、企業は本資料第 257 項の支配の定義に関する要求事項等を考慮し、さらに、【図表 23】に挙げる支配の移転の指標を考慮するとされている（第 38 項）。

【図表23】 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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ （当該指標がある一方で）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を物理的に占有するものがある。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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ （当該指標がある一方で）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

	<p>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）。</p>
--	---

(3) 関連するガイダンス：顧客の未行使の権利

265. 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、前払の金額で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）。
266. 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。その顧客の未行使の権利（unexercised right）は、非行使部分（breakage）と呼ばれることが多い（B45 項）。
267. 非行使部分（breakage）は、次の【図表 24】の会計処理を行う。当該図表内の「非行使部分（breakage）について、企業が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（本資料第 230 項及び本資料第 231 項参照）を考慮しなければならないとされている（B46 項）。

【図表24】 非行使部分（breakage）の会計処理

状況	非行使部分の会計処理
非行使部分（breakage）について、企業が権利を得ると見込んでいる場合（顧客がその権利を行使しないことが見込まれる場合）	非行使部分（breakage）に係る収益を、顧客が権利を行使するパターンに比例して認識する。
非行使部分（breakage）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。

(4) 関連するガイダンス：返金不能の前払報酬

268. 契約の中には、企業が契約開始時と同時又はほぼ同時に、返金不能の前払報酬を顧客に要求するものがある。例えば、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等がある（B48 項）。
269. 前項のような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、企業が契約開始時と同時又はほぼ同時に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）。

270. 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）。

(5) 関連するガイダンス：買戻し契約

271. 買戻し契約とは、企業が資産を販売するとともに当該資産を買い戻すことを約束する又は買い戻すオプションを有する契約である（B64 項）。買戻し契約には、一般に次の 3 つの形態がある（B65 項）。

- (1) 企業が資産を買い戻す義務（先渡取引）
- (2) 企業が資産を買い戻す権利（コール・オプション）
- (3) 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）

272. 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、次の【図表 25】に示すように、返品権付きの販売、リース取引又は融資契約⁵²として会計処理する（B66 項から B76 項）。

【図表25】 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 項及び B67 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。

⁵² 融資契約として会計処理する場合には、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）。

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
<p>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 項及び B74 項）。</p> <p>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⁵³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、B73 項及び B75 項）。</p>	<p>リース取引として会計処理する。</p>	<p>融資契約として会計処理する。</p>

(6) 関連するガイダンス：委託販売契約

273. 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等）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）。
274. 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）。
- (1) 所定の事象（販売業者による顧客への製品の販売等）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。
 - (2) 企業が製品の返還を要求するか又は第三者（別の販売業者等）に製品を移転することができる。
 - (3) 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。）。

⁵³ 重要な経済的インセンティブがあるかどうかを判断するために、企業はさまざまな要因を考慮しなければならないが、これには、買戻価格と買戻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等が含まれる。例えば、買戻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要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）。

(7) 関連するガイダンス：請求済未出荷契約⁵⁴

275. 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。契約の中には、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り、たとえば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たとしても、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取る能力を有している場合がある。そのような場合には、企業は当該製品を支配しておらず、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）。
276. 一時点で充足される履行義務の要求事項を適用することに加えて、顧客が前項のような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）。
- (1) 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。）。
 - (2) 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。
 - (3) 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。
 - (4) 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。
277. 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、取引価格の中に、例えば、保管サービスに係る義務等の残存履行義務に対応する部分が含まれているかどうかを、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）。

⁵⁴ 請求済未出荷契約とは、企業が製品について顧客に請求するが、当該製品の物理的占有は将来のある時点で顧客に移転するまで企業が保持する契約であるとされている（B79 項）。

(契約コスト)

(1) 契約獲得の増分コスト

278. 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あり、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうコストである（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しなければならない（第 91 項）。

なお、実務上の便宜として、契約獲得の増分コストの償却期間が 1 年以内である場合には、発生時に費用として認識することができる（第 94 項）。

279. 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

280. 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次の要件のすべてに該当するときのみ、当該コストについて資産を認識しなければならない（第 95 項）。

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 当該コストの回収が見込まれている。

281. 企業は、一般管理費のうち顧客に明示的に請求可能ではないもの、契約を履行するための仕損した原材料、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

282. 契約獲得の増分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統合的で規則的な基礎で償却しなければならない（第 99 項）。

283. 企業は、契約獲得の増分コスト及び契約履行コストについて認識された資産の帳簿価額が次の(1)から(2)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）。

- (1) 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

(2) 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

284. なお、前項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 号又は 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（第 103 項）。

(表示科目)

285. IFRS 第 15 号は、財政状態計算書において【図表 26】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26】 表 示

項目	内容
契約資産 (第 107 項)	<ul style="list-style-type: none">➤ 契約資産 (contract asset) 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取る対価に対する企業の権利のうち、時間の経過以外の何かを要件としているものをいう。➤ 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。
債権 (第 108 項)	<ul style="list-style-type: none">➤ 債権 (receivable) 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)	<ul style="list-style-type: none">➤ 契約負債 (contract liability) とは、顧客に財又はサービスを移転する企業の義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている（又は対価の金額の支払期限が到来している）ものをいう。➤ 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。

これらの表示に関する取扱いのうち、「契約資産」及び「債権」に係る仕訳例を、第 1 部【論点 17】「貸借対照表項目の表示科目」で示している。

(開 示 (注記事項))

286. IFRS 第 15 号において、開示の目的は、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による注記事項は、第 1 部「IV. 開 示 (注記事項)」で示している。

以 上