



顧客との契約から生じる収益

IFRS 第 15 号ガイド

2018 年 3 月

まえがき

IASB の基準である IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が発効となった（2018 年 1 月 1 日以降開始事業年度より発効し、早期適用が認められる）。企業が、新基準の影響を検討するためには、時間が必要である。場合によっては、IFRS 第 15 号の適用によりシステムの重要な変更が必要となる。また、事業活動の他の面（例えば、内部統制やプロセス、KPI、報酬やボーナスプラン、銀行のコベナント、税金など）に重要な影響を与える可能性がある。

このガイドは、財務諸表の作成者と利用者が IFRS 第 15 号の影響を理解するのに役立つことを意図している。最初に要求事項についてのハイレベルなエグゼクティブサマリーを記載し、その後、重要な論点および新基準への移行時に可能な選択について具体的に取り上げる。我々の詳細なガイドは、IFRS 第 15 号の要求事項の全てをカバーしており、要求事項を明確にするための解釈や例示、また、生じる可能性の高い実務上の課題に関する指針を追加している。

付録において、IFRS 第 15 号を適用した企業の開示例を提供している。

我々は、このガイドが読者にとって有益で有用な情報源となると確信している。

詳細ガイドにおいては、執筆者の解釈、IFRS 第 15 号の IASB の結論の根拠からの引用および IFRS で引用されたもの以外の設例を表すパラグラフは、緑色の網掛けで強調している。

目次

エグゼクティブサマリー	03
移行の取扱い	06
詳細ガイド	10
付録	227
付録 IFRS 第 15 号開示例	228

エグゼクティブサマリー

IFRS 第 15 号は、国際財務報告基準（IFRS）に従って報告する企業に 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められる。新基準は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が、IFRS と US GAAP の両方で適用されるコンバージェンスされた会計原則を開発するための共同プロジェクトの成果である。当該基準は全ての産業および広範囲の収益取引に関連する。IFRS 第 15 号は、顧客との契約から生じる収益を会計処理する際の単一の包括的なモデルの概要を提供する。

何が変わったのか？

IFRS 第 15 号は複雑な基準であり、これまで IFRS に含まれていた基準（IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 11 号「工事契約」およびこれらの基準に関連する多くの解釈）よりはるかに規範的な要求事項が定められている。そのため、企業によっては、その収益認識方針に重要な変更がもたらされる場合がある。ある領域については、重要な判断を適用しなければならないこともあれば、その他の領域では比較的規範的で判断の余地がほとんど与えられないこともある。

IAS 第 18 号が財とサービスについて別の収益認識要件を定めているのに対して、IFRS 第 15 号はこの区分を削除している。その代わりに、新基準では履行義務の識別に焦点を当て、「一時点で」充足される履行義務と「一定の期間にわたり」充足される履行義務とに区分しているが、これは財またはサービスの支配の顧客への移転方法によって判断される。IFRS 第 15 号の新収益モデルでは、IAS 第 18 号のもとで財として処理されていた引渡対象物（例えば、受注製造）に関する収益が一定の期間にわたり認識されることもあり得る。同様に、IAS 第 18 号のもとでサービスとして処理されていた引渡対象物（例えば、工事契約）に関する収益が場合によっては一時点で認識されることもあり得る。

例えば以下のトピックスについては、より規範的な要求事項が適用される。

- 顧客との契約の識別
- 別個の履行義務の識別およびそれぞれの履行義務への取引価格の配分
- 変動対価および重大な金融要素の会計処理
- ライセンスから生じる収益の認識
- 顧客との契約から生じる収益および収益に関連するその他の残高の表示および開示

その他、以下のような変更が含まれる。

- IFRS 第 15 号の範囲が拡大されその範囲には契約に関するコストが含まれる。
- 金利収益および配当収益の認識は IFRS 第 15 号の範囲に含まれず、今後は IFRS 第 9 号「金融商品」（または、IFRS 第 9 号をまだ適用していない企業は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）で取り扱われる。
- 特に、顧客また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資産の交換は IFRS 第 15 号の範囲から除外される。当該範囲除外は、収益を生み出す取引とはみなされない交換取引（財またはサービスが「同様の性質および価値をもつ財またはサービスと交換される」取引）について規定する IAS 第 18 号 12 項における指針とは異なる。

一覧表

現在の要求事項	
収益認識	
IAS 第 11 号	工事契約
IAS 第 18 号	財の販売
IAS 第 18 号	サービスの販売
IFRIC 第 15 号	不動産の建設に関する契約
IAS 第 18 号	ロイヤルティ
IFRIC 第 13 号	カスタマー・ロイヤルティ・プログラム
IFRIC 第 18 号	顧客からの資産の移転
SIC 第 31 号	宣伝サービスを伴うバーター取引
	従前は契約獲得コストおよび契約履行コストに関する指針がほとんどない
その他の収益	
IAS 第 18 号	金利収益
IAS 第 18 号	配当収益

新しい要求事項	
顧客との契約からの収益	
IFRS 第 15 号	一時点が一定の期間か
	ロイヤルティ収入に関する新しい指針
	追加的な財およびサービスに対するオプションならびに非行使部分に関する新しい指針
	現金以外の対価に関する指針
	契約獲得コストおよび契約履行コストに関する新しい指針
Other revenue	
IAS 第 39 号または IFRS 第 9 号	金利収益
	配当収益

範囲

IFRS 第 15 号は、他の IFRS の範囲に含まれる次のものを除き、顧客とのすべての契約に適用する。IFRS 第 15 号の範囲に含まれない契約には、リース契約（IFRS 第 16 号「リース」、または、IFRS 第 16 号をまだ適用していない企業は IAS 第 17 号「リース」）、保険契約（IFRS 第 17 号「保険契約」、または、IFRS 第 17 号をまだ適用していない企業は IFRS 第 4 号「保険契約」）、金融商品（IFRS 第 9 号「金融商品」、または、IFRS 第 9 号を適用していない企業は、IAS 第 39 号「金融商品：認識と測定」）および特定の非貨幣性資産の交換が含まれる。顧客との契約は、その一部が IFRS 第 15 号の範囲に含まれ、一部が他の基準に含まれる場合がある。

中心となる原則

新しいモデルのもとでの中心となる原則は、企業が収益の認識を、財およびサービスの顧客への移転のパターンを描写するように行わなければならないというものである。認識される金額は、当該財およびサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる金額を反映しなければならない。中心となる原則を満たすために、IFRS 第 15 号は、5 つのステップを踏むモデルを採用している。

範囲、中心となる原則および主要な用語



ステップ 1 では、顧客との契約を識別することが要求される。収益認識の要件を満たすために、契約が文書である必要はないが、強制可能な権利および義務を生じさせるものでなければならない。IFRS 第 15 号は契約を識別する方法について詳細な指針を定めている。さらに本ステップでは、いつ契約を結合することが適切となるか（**5.5 参照**）や、契約変更による収益認識への影響について検討している（**第 10 章参照**）

第 5 章

ステップ 2 では、企業は契約において約束した別個の財またはサービスを識別することが要求される。別個の財およびサービスは、個別の引渡対象物として会計処理する（このプロセスは「アンバンドリング」として知られることがある）。当該別個の財およびサービスは、「履行義務」とよばれる。財またはサービスが別個のものであるかどうかを決定するために特定の指針を検討しなければならない。

第 6 章

別個の履行義務を識別するために、IFRS 第 15 号はシナリオごとに詳細な指針も定めている。

- 製品保証（**6.3.4 参照**）
- 追加的な財およびサービスを値引価格（または無料）で購入する顧客のオプション（**6.3.5 参照**）
- 返金不能の前払報酬（**6.3.6 参照**）

ステップ 3 では、企業は契約における取引価格を算定することが要求される。これは、以下を含むさまざまな要因によって影響を受ける。

第 7 章

- 変動対価（**7.2 参照**）
- 変動対価の認識が制限されるべき範囲（**7.2.8 参照**）
- 契約における重大な金融要素で、貨幣の時間価値に係る調整が必要になるもの（**7.4 参照**）
- 約束した財またはサービスの移転と交換に現金以外の対価を受取る場合（**7.5 参照**）
- 取引の一部として対価が顧客に支払われる場合（**7.6 参照**）

ステップ 4 では、ステップ 3 で算定した取引価格を、ステップ 2 で識別した履行義務に配分することが要求される。IFRS 第 15 号において、当該配分はそれぞれの履行義務の独立販売価格に基づき行うことが要求され、値引や変動対価をこの配分でどのように処理すべきかに関する詳細な要求事項も含まれる（それぞれ **8.3** および **8.5 参照**）。

第 8 章

以下に関する会計処理についても IFRS 第 15 号で詳細な指針が示される。

- 「非行使部分」（顧客の未行使の権利）（**7.7 参照**）
- 取引価格の変動（**8.6 参照**）

原則として、複数の履行義務が含まれるそれぞれの契約について、独立販売価格の比率に基づく配分の計算をすることが要求される。異なる契約を膨大に有する企業にとって、これは重大な課題となることが考えられ、場合によっては既存のシステムの変更も必要になる可能性がある。

ステップ 5 では、履行義務との関連で収益認識時点の決定をどのように行うか、および当該収益を一時点で認識すべきかまたは一定の期間にわたり認識すべきかについて定めている。IFRS 第 15 号は、財またはサービスの支配が顧客に移転する時点に焦点を当てているが、これは一時点のこともあれば一定の期間にわたることもある。

第 9 章

IFRS 第 15 号に含まれる他の領域に関する指針

5 ステップモデルに加えて、IFRS 第 15 号は、ライセンスおよび契約コストに関する特定の指針を提供している。

- ライセンスに関して、IFRS 第 15 号では、2 つの異なる種類のライセンス（使用する権利とアクセスする権利）を区別しているが、それぞれが異なる収益認識時点を有している。（**第 11 章参照**）。

- IFRS 第 15 号には、契約関連コストの会計処理方法の指針も含まれるが、このなかで契約獲得コストと契約履行コストは区分される。これによりコストが資産計上される場合は、適切な償却期間の決定や減損の検討事項に関する追加の指針も提供されている（第 12 章参照）。

移行の取扱い

IFRS 第 15 号への移行は全ての事業に影響する。移行日（2018 年 1 月 1 日以降開始事業年度）が近づくなかで、会計処理を変更するために、それぞれの事業は新しい要求事項を注意深く検討し、前もって会計上問題となる可能性がある論点について解決しておかなければならない。新基準を適用する際に企業が検討しなければならない重要な影響は 2 つある。同様に、より広範な事業への影響も検討しなければならない。

収益および利益の認識のタイミング

従前の IFRS では、収益認識の方針や実務を考案し適用する際に判断可能な余地は大きかったが、IFRS 第 15 号では多くの領域でより規範的である。これらの新しいルールを適用することは、収益像、また、多くの場合には、原価の認識に重要な変更をもたらす可能性がある。同様により広範な事業への影響も重要なものとなる可能性がある。

新基準への対応のために現行の会計プロセスを大幅に変更しなければならない可能性がある

このガイドを通じて説明しているとおり、IFRS 第 15 号は新たな要求事項を導入し、5 ステップモデルに基づくより規範的なアプローチに移行している。このアプローチの適用および新基準により要求される詳細な開示の作成の複雑性により既存の会計プロセスの変更が要求される可能性がある。

企業は修正が必要な範囲を決定する際に、顧客に対して販売する製品の値付けや種類が将来変わることも考慮に入れて、その変化に柔軟に対応できるようにその必要性を検討したいと望むかもしれない。2018 年 1 月 1 日という発効日は、今となっては新しいシステムを開発し適用するためには、厳しい期限となっている。

より広い事業への影響

さらに、IFRS 第 15 号は、より広範な事業に影響する。以下のリストは、網羅的なものとなることは意図していないが、IFRS 第 15 号への移行により影響を受ける可能性のある事業活動における主要な側面を示している。

- 従業員の教育研修—企業は変更の影響を受ける従業員に教育研修を提供しなければならない。対象者には、会計士、内部監査人および顧客との契約の作成責任者が含まれる。
- コベナント—収益認識に関する会計手法の変更は、収益の額、時期および表示を変更し、結果として利益および純資産に影響をもたらす。このことは、企業のコベナントの計算に利用されている財務業績に影響する可能性がある。そのため、影響を受ける企業は貸手との協議を持ち掛け、コベナントを再交渉する必要があるかどうかを決めなければならない。
- KPI —KPI が収益や利益の報告数値に基づくならば、変更の影響を受けることになる。そのため、KPI 目標の調整が必要かどうかという観点で、変更によって重要な影響を受ける可能性のある主要な財務比率や業績指標を評価しなければならない。変更する場合には、投資家への説明の仕方も検討することが必要となる。
- 報酬および賞与—従業員に支払われる賞与は達成した収益や利益の数値によって決まる場合がある。IFRS 第 15 号を適用した結果として収益の認識が変更すると、目標を達成するための従業員の能力または目標達成の時期に影響を与える可能性があり、このような場合には、既存の成果型報酬の条件を見直すことが適切かどうかを検討することを望むだろう。
- 配当の支払能力—特定の法域では、株主に配当を支払う能力は、認識した利益や収益認識の時期の影響を受ける。このような場合には、企業は変更が収益および利益の認識の時期に重要な影響を与えるかどうかを判断し、適切な場合には、株主に報告し、事業計画を更新しなければならない。
- 税金—税金の現金支払額および繰延税金の認識は、IFRS 第 15 号のもとで収益の認識の時期の違いにより影響を受ける。
- 利害関係者—取締役、監査委員会、アナリスト、投資家、債権者および株主といった財務諸表の利用者は財務諸表がどのような影響を受けるのかを理解するために、IFRS 第 15 号の変更についての説明を求めるだろう。

関与すべき人々

IFRS 第 15 号の適用準備においては、優れたプロジェクトガバナンスが重要である。適切な場合には、次の部門の代表者が議論や計画に関与しなければならない。

- 会計/ファイナンス部門
- 営業部門
- 調達部門;
- 情報テクノロジー部門
- 税務部門
- 財務部門
- IR 部門

様々な利害関係者が識別できれば、すぐにタイムラインと責任範囲についての協議を開始することができる。移行プロジェクトの段階によっては、外部リソースを活用することが望ましい場合もある。

移行時の免除

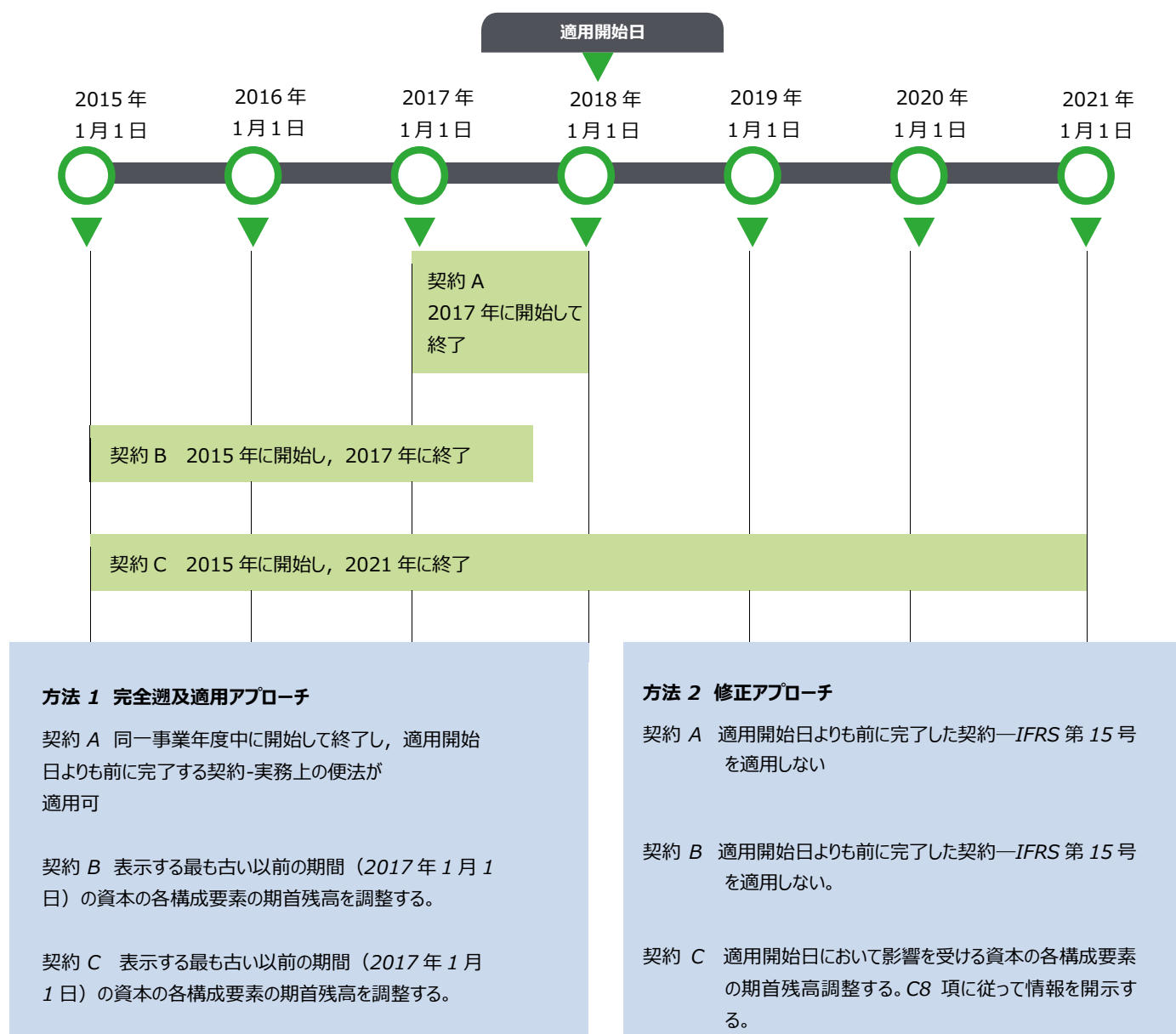
我々の詳細なガイドの 15 章に記載したとおり、企業は IFRS 第 15 号の移行時に 2 つの方法を選択することができる。どちらの選択枝もかなり詳細なものであるが、IFRS 第 15 号の適用開始時点においていくつかの免除規定を定めている。いずれの選択枝も、適用開始日（企業が本基準を最初に適用する報告期間の期首）を参照している。例えば、2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度の財務諸表に初めて本基準を適用する企業にとって、適用開始日は 2018 年 1 月 1 日となる。

移行のタイムライン

設例

前提：12月決算

比較情報は1年分のみ



方法 1

完全遡及適用アプローチ

企業は、本基準を表示するすべての比較対象期間に遡及的に適用することができる。本選択肢の下では、以前の年度の比較情報は、表示する最も古い比較対象期間の資本の期首残高に対する調整を行うことにより修正再表示される。本選択肢が選択された場合、本基準は、多くの選択可能な実務上の便法を提供している。実務上の便法には次が含まれる。

- 完了した契約（すなわち、IAS 第 11 号、IAS 第 18 号および関連する解釈指針に基づいて識別されたすべての財またはサービスを企業が移転した契約）について、企業は、同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示することを要求されない。例えば、本基準を 2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度に最初に適用する企業は、2017 年中に締結して完了した契約の修正再表示は不要である。

- 完了した契約について、企業は、表示する最も古い期間の期首現在で完了した契約を修正再表示することは要求されない。例えば、本基準を 2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度に最初に適用し、2017 年 12 月 31 日に終了する事業年度末に関する比較情報のみを表示する企業は、2016 年 12 月 31 日までに完了した契約について再評価する必要はない。
- 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積もらずに、契約が完了した日における取引価格を使用できる。これは特に、例えば契約が完了する時点までに対価の変動性が無くなっている場合（全てではないが、多くの契約にあてはまる）、取引価格は顧客に対して最終的に支払われた金額に基づくことができる。例えば、2017 年 12 月 31 日より前に完了した契約について、本基準を 2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度に最初に適用する企業は、より早い日付において見積もった変動対価の金額ではなく、最終的に支払われた（または、少なくとも契約が完了した日における変動対価の最新の見積もりである）対価（変動対価を含む）の金額を基礎とすることができる。
- 適用開始日前の表示するすべての期間について、企業は、残存履行義務に配分した取引価格の金額および企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明を開示する必要はない。例えば、本基準を 2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度に最初に適用する企業について、2017 年 12 月 31 日時点で完了していない契約に関して、残存履行義務に関する情報は要求されていない。
- 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、より早い契約変更のそれぞれについて別個に契約変更に関する要求事項を適用することを要求されない。その代わりに、企業は (i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別、(ii) 取引価格の算定、(iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分を行う際に、これらの契約変更についての合計の影響を反映することを選択できる。例えば、本基準を 2018 年 12 月 31 日に終了する事業年度に最初に適用し、2017 年 12 月 31 日に終了する事業年度末に関する比較情報のみを表示する企業について、2017 年 1 月 1 日より前に、一度または複数回契約変更された契約は、上記に列挙した要求事項のそれぞれについて、全ての契約変更が、当初に合意された契約の一部であったかのように会計処理される。2017 年 1 月 1 日以後の契約変更は、別個に会計処理される必要がある点に留意が必要である。

実務上の便法は、表示するすべての以前の期間について首尾一貫して適用しなければならず、どの便法が使用されたのかに関する開示が提供されなければならない。可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積もった影響の定性的評価が提供されなければならない。

方法 2

修正アプローチ

修正アプローチの下では、企業は、本基準を適用開始日からのみ適用することができる。企業が本選択肢を選択した場合、企業は、適用開始日（すなわち、2018 年 1 月 1 日）における資本の期首残高を調整する必要があるが、以前の比較対象年度を調整することは要求されていない。これは、適用開始日より前に完了している契約について検討することは要求されていないことを意味する。概して、適用開始日からの報告数値は、本基準が常に適用されていた場合と同様になるが、比較対象期間に関する数値は、以前のベースのままとなる。このアプローチを使用する場合、企業は、適用開始日において、IFRS 第 15 号を完了していない契約（上記参照）についてのみ遡及的に適用することを選択することができる。

さらに、修正アプローチを適用する企業は、完全遡及適用アプローチ（上述）を適用する企業が利用可能な契約変更に関する実務上の便法を、次のいずれかについて利用することができる。

- 表示する最も古い期間の期首よりも前に発生したすべての契約変更
- 適用開始日より前に発生したすべての契約変更修正アプローチが適用された場合、財務諸表の各表示科目が、当期に当該新基準の適用の結果として影響を受ける金額、および IFRS 第 15 号に基づく報告結果と以前の収益ガイダンスに基づく報告結果との間における著しい変動に関する説明が開示される。

目次

第 1 章. はじめに	12
第 2 章. 定義	14
第 3 章. 一般原則および範囲	16
第 4 章. 顧客との契約から生じる収益を認識するための 5 ステップモデル	38
第 5 章. ステップ 1: 顧客との契約の識別	41
第 6 章. ステップ 2: 履行義務の識別	49
第 7 章. ステップ 3: 取引価格の算定	82
第 8 章. ステップ 4: 契約における履行義務への取引価格の配分	124
第 9 章. ステップ 5: 収益認識時点の決定	135
第 10 章. 契約変更	165
第 11 章. ライセンス供与	176
第 12 章. 契約コスト	197
第 13 章. 契約資産および契約負債の表示	207
第 14 章. 開示	213
第 15 章. 発効日および経過措置	224

第 1 章 はじめに

1.1 IFRS 第 15 号の開発	12
1.2 IFRS 第 15 号の修正 – 2016 年 4 月	12
1.3 収益認識に関する移行リソース・グループ	13

第 1 章 はじめに

1.1 IFRS 第 15 号の開発

2002 年に、IASB と FASB は、次の主要な目的に関して共同の収益プロジェクトを開始した。

- 既存の収益の要求事項における矛盾や欠点を取り除く
- 収益の論点に対処するために、より強固なフレームワークを提供する
- 企業、法域、および資本市場を横断する収益認識実務の比較可能性を改善する
- 改善された開示要求を通じて財務諸表の利用者にとってより有用な情報を提供する
- （特に、以前に米国基準の下で報告していた企業にとって）作成者が参照しなければならない要求事項の数を減らすことにより、財務諸表の作成を単純化する

最終基準は 2014 年 5 月に公表され、以下が廃止される。

- IAS 第 11 号「工事契約」
- IAS 第 18 号「収益」
- IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」
- IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」
- IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」
- SIC 第 31 号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」

最終基準は、同等の米国基準とほぼ完全にコンバージェンスしており、最も大きな影響を与える最も重要な違いは、契約に関する回収可能性の閾値に関連するものであり、また、利用可能な実務上の便法においていくつかの違いがある。IFRS 第 15 号と同等の米国基準との差異の詳細なリストは付録 2 において提供されている。

1.2 IFRS 第 15 号の修正 – 2016 年 4 月

IFRS 第 15 号は、2016 年 4 月に「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」によって修正された。本修正は、収益認識に関する IASB と FASB の共同移行リソース・グループ（**1.3 参照**）から受け取ったフィードバックに対応して公表された。本修正は、次の論点における IFRS 第 15 号の明確化および追加的な設例を追加した。

- 履行義務の識別
- 本人なのか代理人なのかの検討
- ライセンス供与

本修正はまた、IFRS 第 15 号に移行する企業に対して 2 つの追加の実務上の便法を提供した。

2016 年 4 月に行われた修正の発効日は、IFRS 第 15 号に対する発効日と同様である（すなわち、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用、早期適用は認められる）。本修正は、IFRS 第 15 号を開発した際の IASB の意図を明確化しているが、本基準の基礎となる原則は変更していない。企業は一般に、IFRS 第 15 号を適用する最初の会計期間において本修正を適用することを要求されているが、2018 年 1 月 1 日より前に開始する事業年度に IFRS 第 15 号を適用する企業は、本修正を同時に適用しないことを選択できる。そのような状況においては、企業が本修正をその後に適用する際に、IFRS 第 15 号の適用開始による影響を、もしもあれば、本修正の適用開始による影響に関して修正再表示しなければならない。

本ガイドの目的上、2016 年 4 月の修正は、IFRS 第 15 号と同時に適用されることを前提とし、したがって、本文は 2016 年 4 月の修正を反映している。

1.3 収益認識に関する移行リソース・グループ

IFRS 第 15 号、および同等の米国基準の公表を受けて、IASB および FASB は、収益認識に関する IASB と FASB の共同移行リソース・グループ（TRG）を創設した。本グループは、IFRS と米国基準の両方の構成員で構成され、本基準の適用における実務上の多様性について両審議会が識別し検討することの助けとすること、およびそれから生じる適用上の論点に対処することが意図されている。TRG は、ガイダンスを公表しないが、公開で論点を議論している。

TRG が、追加のガイダンスが本基準の利用者にとって有用である可能性がある結論付ける場合には、IASB および FASB に対して検討のために論点を報告する。

2016 年 1 月に、IASB は、TRG の IFRS の関係者による追加的な会議を予定しないことを決定した。しかし、TRG は解散したわけではなく、必要な場合 IASB が協議のために利用可能である。

TRG に関するさらなる情報およびその議論の要約は、次のウェブサイトで見ることができる。

<http://www.ifrs.org/groups/transition-resource-group-for-revenue-recognition/#about>

TRG

この実務ガイドの残りの全体を通じて、TRG で議論された論点は、このアイコンで示している。

第 2 章 定義

第2章 定義

IFRS 第 15 号付録 A は、基準で使用される用語の定義を定めている。

- **契約** (contract) は、「強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意」と定義される。
- **契約資産** (contract asset) は、「企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受取る対価に対する企業の権利で、当該権利が時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行）を条件としている場合」と定義される。
- **契約負債** (contract liability) は、「顧客に財また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取っている（または対価の金額の期限が到来している）もの」と定義される。
- **顧客** (customer) は、「企業の通常の活動のアウトプットである財また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」と定義される。
- **（広義の）収益** (income) は、「資産の流入や増価または負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの（持分参加者からの拠出に関連するものを除く）」と定義される。
- **履行義務** (performance obligation) 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」と定義される。
- 別個の財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）
- 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またはサービス
- **収益** (revenue) は、「（広義の）収益 (income) のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの」と定義される。
- **独立販売価格** (stand-alone selling price)（財またはサービスの）は、「企業が約束した財またはサービスを独立に顧客に販売するであろう価格」と定義される。
- **取引価格**（顧客との契約に係る） (transaction price for a contract with a customer) は、「約束した財また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（第三者のために回収する金額を除く）」と定義される。

第3章 一般原則および範囲

3.1 IFRS 第15号の目的	17
3.2 IFRS 第15号の中心となる原則	17
3.3 IFRS 第15号の首尾一貫した適用	17
3.4 実務上の便法—契約（または履行義務）のポートフォリオへの適用	17
3.5 IFRS 第15号の範囲	21
3.6 本人か代理人かの検討	22
3.7 買戻契約	34
3.8 他の基準におけるIFRS 第15号の指針の適用	37

第 3 章 一般原則および範囲

3.1 IFRS 第 15 号の目的

IFRS 第 15 号の目的は、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期およ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 [IFRS 第 15 号 1 項]。

3.2 IFRS 第 15 号の中心となる原則

IFRS 第 15 号の中心となる原則は、企業が収益の認識を、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならないというものである [IFRS 第 15 号 2 項]。

IFRS 第 15 号を適用する際に、契約の条件およびすべての関連する事実と状況を考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 3 項]。

3.3 IFRS 第 15 号の首尾一貫した適用

IFRS 第 15 号は、類似した特性を有する類似した状況における契約に対して、首尾一貫して適用しなければならない。一貫した適用に関する当要求事項は、すべての実務上の便法の使用にも及ぶ [IFRS 第 15 号 3 項]。

3.4 実務上の便法—契約（または履行義務）のポートフォリオへの適用

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が、実務上の便法として、本基準を特性の類似した契約（または履行義務）のポートフォリオに適用することを認めている。ただしこれは、ポートフォリオ・アプローチを適用することによる財務諸表への影響が、IFRS 第 15 号を当該ポートフォリオのなかの個々の契約（または履行義務）に適用する場合と比較して重要性のある相違を生じないであろうことが合理的に見込まれることが条件となる。ポートフォリオを会計処理する際には、ポートフォリオの規模や構成を反映する見積りおよび仮定を使用しなければならない [IFRS 第 15 号 4 項]。

企業によっては、非常に多数の顧客契約を管理しており、非常に多様性のある商品の組合せのオプションを提供していることがある（例えば、通信業界の企業は、多様な携帯電話端末と多様な無線通信のオプション・プランを設けている場合がある）。そのような企業にとっては、例えば第 8 章に記載される識別された履行義務への独立販売価格に基づく配分など、IFRS 第 15 号の一部の要求事項を、個々の契約ごとに適用するためにはかなりの労力が必要となる。さらに、関連する情報を収集するための IT システムの能力にも限界があることが考えられる。

企業は、IFRS 第 15 号 4 項に従って、ポートフォリオ・アプローチを使用する要件を満たすか否かを評価しなければならない。IFRS 第 15 号は、（1）「類似した特性」を評価する方法や、（2）ポートフォリオ・アプローチを適用することが与える影響が、契約レベルまたは履行義務レベルに本基準を適用する場合と比較して重要性のある相違を生じさせないとする合理的な見込みを確立する方法について、明確な指針を提供していない。したがって、企業は、特定のポートフォリオ・アプローチの使用の結果が、ポートフォリオのなかの個々の契約または履行義務に基準を適用する結果と比較して大きく異なることが合理的に見込まれることを確かめるために、ポートフォリオに分けた契約や履行義務が、十分に細分化された類似の特性を有するものであるかを判断するにあたって、重要な判断を行使する必要がある。

特性が類似する契約（または履行義務）をポートフォリオに分ける際に、企業は、特定の契約または履行義務とそれらの会計上の帰結に関連する、客観的な規準を適用しなければならない。特定の契約が類似の特性を有するか否かを判断するために、収益認識のタイミングまたは認識される収益の金額に対する影響の観点から、IFRS 第 15 号に基づく最も重要な会計上の帰結を有する特性に特に焦点を当てることが役に立つかもしれない。したがって、類似性を決定するためにどの特性が最も重要であるかの評価は、企業に特有の状況によって異なる。しかし、契約のポートフォリオを分析するために既存のシステムを使用する企業の能力には実務上の制限がある場合もあり、そのような制限が、どのようにポートフォリオを分けるかの決定に影響することもあり得る。

下表は、企業が IFRS 第 15 号 4 項に従って、特定の契約または履行義務が類似の特性を有しているかどうかを評価する際に考慮される可能性がある客観的な規準のリストである。IFRS 第 15 号の要求事項はいずれも契約のポートフォリオに重要な帰結を与え得るため、以下のリストは網羅的なものではない。

客観的な規準	例
契約上の引渡対象物	製品とサービスの組合せ、追加の財およびサービスを取得するオプション、製品保証、販売促進プログラム
契約期間	短期、長期、確定または見積契約期間
契約条件	返品権、船積条件、請求済未出荷、委託販売、解約権、および他の類似条項
対価の金額、形式およびタイミング	固定、実費精算、変動、前払報酬、現金以外対価、重大な金融要素
顧客の特性	規模、種類、信用度、地理的な所在地、販売経路
企業の特性	多様な特性が含まれる契約の量、利用可能な過去情報
財またはサービスの移転のタイミング	一定期間または一時点

設例 3.4A

ポートフォリオ・アプローチの適用

企業 A は、さまざまな組合せによる携帯電話端末および通信プランを、2 年契約で顧客に提供している。企業 A は、2 種類の携帯電話端末モデルを提供している。1 つは、無償提供される旧機種（独立販売価格は CU250）であり、もう 1 つが、追加的な特徴と機能を有し CU200 で請求される最新機種（独立販売価格は CU500）である。企業 A はまた、2 種類の通信プラン、すなわち 400 分プランと 800 分プランを提供している。400 分プランは月額 CU40 で販売され、800 分プランは月額 CU60 で販売される（当該金額は各プランの独立販売価格と対応する）。

下表は、可能性ある製品の組合せと、それぞれの IFRS 第 15 号に基づく対価の配分を示している。

製品の組合せ		取引価格総額	電話端末からの収益		通信からの収益	
		(CU)	(CU*)	契約収益総額に 占める割合(%)	(CU)	契約収益総額に 占める割合(%)
顧客 A	旧機種, 400 分	960	198	21	762	79
顧客 B	旧機種, 800 分	1,440	213	15	1,227	85
顧客 C	新機種, 400 分	1,160	397	34	763	66
顧客 D	新機種, 800 分	1,640	423	26	1,217	74

この例では、取引価格総額のうち携帯電話端末からの収益に配分される割合は、当該携帯電話の独立販売価格と、契約の構成要素の独立販売価格の総額とを比較することによって決定されている。

顧客 A : $(CU250 \div (CU250 + CU960) \times CU960) = CU198$

顧客 B : $(CU250 \div (CU250 + CU1,440) \times CU1,440) = CU213$

顧客 C : $CU500 \div (CU500 + CU960) \times CU1,160 = CU397$

顧客 D : $(CU500 \div (CU500 + CU1,440) \times CU1,640) = CU423$ 章

上の表で示されているとおり、それぞれの製品の組合せが財務諸表に与える影響は、他の製品の組合せとは異なっている。4種類の顧客との契約は異なる特性を有しており、4種類の契約を合わせたポートフォリオに指針を適用することで財務諸表に与える影響が、指針を個々の契約に適用する場合と比較して「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」と証明することは難しいかもしれない。異なる製品の組合せに基づいて、携帯電話端末に配分される契約対価の割合は、15%から34%の範囲である。企業 A は、この幅をポートフォリオ・アプローチを適用するには広すぎると考えるかもしれない、そうであれば一定レベルの分割が必要である。代わりに、企業 A は、旧機種と新機種の2つのポートフォリオがあると結論付けることもあり得る。この代替的アプローチに基づく場合、A社は、4つではなく2つのポートフォリオを使用することによる会計上の帰結が、財務諸表への影響に重要な相違がある結果とならないかどうかを評価するために、追加的な分析を実施する必要がある。

設例 3.4A に記載される状況は比較的単純なものである。しかし実際には、（1）契約期間の違い、（2）通話プランやテキスト・メッセージプランの違い、（3）価格体系の違い（例えば、固定価格か使用に基づく変動価格か）、（4）販売促進プログラムやオプション、インセンティブの違い、および（5）契約変更などについて、さらに複雑なパターンが契約に含まれる。そのような契約の会計処理は、提供される製品が変更されるペースの速さによってさらに複雑になり得る。

通常、企業が契約または履行義務をポートフォリオに分けるために使用する規準が詳細である（すなわち、分割の度合いが「多い」）ほど、指針を特定のポートフォリオに適用する結果が、ポートフォリオのなかの個々の契約（または履行義務）に指針を適用する結果と比較して、重要性のある相違を生じさせないことが見込まれると企業が結論付けることがより容易になる。

しかし、下位ポートフォリオへの追加的な細分化は、当該下位ポートフォリオが異なる特性を有するときのみ、見積りの全体的な精度を高めることになることが多い。例えば、地理的な所在地に基づく分離は、それぞれの異なる地域において、類似する契約条件による類似の製品およびサービスの組合せが類似の顧客グループに販売される場合は、有益ではないかもしれない。同様に、契約に返品権が認められるか否かに基づく分離は、返品に重要性があると見込まれない限りは必要ないかもしれない。

IFRS 第 15 号には、ポートフォリオ・アプローチの使用が、契約ごとまたは履行義務ごとに指針を適用する場合と比べて重要性のある相違を生じさせるか否かについての定量的な評価に関する要求事項はないが、企業は、2 つの結果に重要性のある相違がないことが合理的に見込まれる理由を証明することができなければならない。企業は、（コスト便益分析による制限を条件とする）固有の状況に応じたさまざまな方法で証明を行う場合がある。そのような方法には以下が含まれるが、これらに限らない。

- ポートフォリオに関連する、信頼性ある仮定と（内部生成または外部生成の）基礎データに基づくデータ分析
- ポートフォリオのなかの契約または履行義務の特性と、異なるアプローチの適用による可能性ある相違の幅を決定するために企業が使用した仮定を評価する感応度分析
- ポートフォリオが細分化される場合に実施される、より詳細な定性的評価によって補足される、限定的な定量的分析

一般に、ポートフォリオ・アプローチの使用が重要性ある相違を生じさせる結果とならないことの証明には、一定レベルの客観的で検証可能な情報が必要となる。さらに企業は、（1）こうした分析を実施するためのコストが、ポートフォリオごとの会計処理の便益を上回る可能性があるかどうかを考慮し、（2）個々の契約ごとの会計処理を可能にするシステム・ソリューションへの投資が望ましいかどうかを評価した方がよいかもしれない。

設例 3.4B

顧客ベースの一部に対するポートフォリオ・アプローチの適用

企業 A は、通信業界の企業であり、類似の特徴を持つ多数の顧客との契約を有している。企業 A は、それらの契約からの収益の会計処理に、IFRS 第 15 号 4 項に規定されるポートフォリオ・アプローチを使用することを選択していない。代わりに、収益を個々の契約単位で認識することを可能にするコンピューター・システムを開発した。

その後、企業 A は、企業 A と同じ法域で営業し、企業 A の契約と類似の特徴を持つ多数の顧客との契約を有する企業 B を取得する。企業 B は、過去にそれらの契約からの収益の会計処理に IFRS 第 15 号 4 項に基づくポートフォリオ・アプローチを使用することを選択しており、個々の契約単位での収益認識を可能にするようなコンピューター・システムを有していない。

企業 A は、連結財務諸表において、企業 B の顧客との契約のみにポートフォリオ・アプローチを使用することは可能か。

可能である。企業 A は、ポートフォリオ・アプローチの使用が、IFRS 第 15 号を個々の契約単位で適用する場合と重要性のある相違を生じさせないであろうと合理的に見込んでいるのであれば、企業 B の顧客との契約の会計処理にポートフォリオ・アプローチを使用することができる。

IFRS 第 15 号（実務上の便法の使用を含む）を類似した特性を有する類似した状況における契約に、一貫して適用とする IFRS 第 15 号 3 項の要求事項は、一般的な重要性の概念を覆すものではない。IFRS 第 15 号 4 項の実務上の便法は、ポートフォリオ・アプローチの適用が財務諸表に与える影響が、IFRS 第 15 号を当該ポートフォリオのなかの個々の契約に適用する場合と比較して重要性のある相違を生じさせないであろうと合理的に見込まれる場合にのみ利用可能である。したがって、結果としての会計処

理に重要性のある相違を生じさせないことが合理的に見込まれることを理由に、企業は、複数のアプローチの使用により連結財務諸表を作成することは可能である。

3.5 IFRS 第 15 号の範囲

3.5.1 範囲—全般

次のものを除き、顧客とのすべての契約に IFRS 第 15 号を適用しなければならない [IFRS 第 15 号 5 項]。

- IFRS 第 16 号「リース」の範囲に含まれるリース契約（IFRS 第 16 号を適用していない企業は、IAS 第 17 号「リース」の範囲に含まれるリース契約）
- IFRS 第 17 号「保険契約」（2021 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度より発効し、早期適用が認められる）を適用している企業については、IFRS 第 17 号の範囲に含まれる保険契約。ただし、企業は、IFRS 第 17 号 8 項に従って主たる目的として定額報酬でのサービスを提供する保険契約に IFRS 第 15 号を選択適用することができる。
- IFRS 第 17 号をまだ適用していない企業は、IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約。
- IFRS 第 9 号「金融商品」（IFRS 第 9 号をまだ適用していない企業は IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」、IAS 第 27 号「個別財務諸表」および IAS 第 28 号「関連会社および共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品および他の契約上の権利または義務
- 顧客また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。例えば、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、IFRS 第 15 号は適用されない。

上記（e）の要求事項は、IAS 第 18 号における同等の要求事項と異なることに留意しなければならない。それに代わり IAS 第 18 号では、「同様の性質および価値をもつ財またはサービスと交換される」財またはサービスを参照している [IAS 第 18 号 12 項]。

企業は、IFRS 第 15 号 5 項（e）に従って、IFRS 第 15 号の範囲除外とされている非貨幣性取引から生じる収益を認識することは認められていない。IFRS 第 15 号 BC58 項および BC59 項に説明されているように、IASB はこのような性質の交換取引において、企業と在庫を交換する当事者は顧客の定義に該当するため、具体的な範囲除外がない場合、企業はいったん在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性があることに留意した。このことが（1）収益と費用をグロスアップすることになり、それによって企業の業績と売上総利益を財務諸表利用者が評価することが困難になること、また（2）これらの交換取引の相手方は仕入先としても行動しており、顧客として行動しているのではないと考えられることを理由に、IASB はこのような結果は不適切であると結論付けた。

設例 3.5.1

ワラント失効の会計処理

企業は、現金を対価とするワラント（企業の自己株式に関して発行されるオプション）を発行した。当該ワラントは、IAS 第 32 号「金融商品：表示」に準拠して、資本性金融商品の定義を満たしており、したがって、発行時に受領した金額は資本に貸方計上された。ワラントは、行使されずに失効した。

ワラントが行使されずに失効する場合、収益を認識してはならない。（広義の）収益の定義（「財務報告に関する概念フレームワーク」に従って収益と利得の両方が含まれる）には、資本参加者からの拠出は含まれない。ワラントの発行は、所有者（資本参加者）との取引である。資本参加者がもはや企業の資産に対する持分の請求権を持たないという事実は、資本拠出が収益に変換されることを意味しない。資本性金融商品に分類されたワラントの金額は、ワラントの消滅日時点で、資本のなかの他の項目（例えば、資本剰余金）に振替えられる場合がある。

3.5.2 「顧客」との契約に限定した範囲

契約の相手方が顧客である場合にのみ、IFRS 第 15 号を契約（IFRS 第 15 号 5 項に列挙される契約を除く）に適用する。顧客は「企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを対価と交換に獲得するために当該企業と契約した当事者」と定義される [IFRS 第 15 号 6 項および付録 A]。

契約の相手方が**顧客でない**場合の例として、本基準では、契約の相手方が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動またはプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合を挙げている [IFRS 第 15 号 6 項]。

3.5.3 契約の一部が IFRS 第 15 号に含まれる場合

顧客との契約は、その一部が IFRS 第 15 号の範囲に含まれ、一部が **3.5.1.**に列挙した他の基準の範囲に含まれる場合がある [IFRS 第 15 号 7 項]。

- (a) 他の基準が契約の 1 つまたは複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めている場合には、企業はまず、当該基準における区分あるいは測定の要求事項を適用する。契約のうち他の基準に従って当初測定される部分の金額は取引価格から除外する。その後 IFRS 第 15 号 73 項から 86 項（**第 8 章**参照）を適用し、取引価格のうち残りの金額（もしあれば）を IFRS 第 15 号の範囲に含まれる履行義務のそれぞれおよび IFRS 第 15 号 7 項 (b) で識別された契約の他の部分に配分する。
- (b) 他の基準が契約の 1 つまたは複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めていない場合には、IFRS 第 15 号を適用して契約の各部分の区分あるいは当初測定を行う。

3.5.4 範囲—契約コスト

IFRS 第 15 号は、顧客との契約の獲得にかかる増分コストおよび顧客との契約を履行するために生じるコスト（当該コストが別の基準の範囲に含まれていない場合）の会計処理を定めている（**第 12 章**参照）。当該要求事項は、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる顧客との契約（または当該契約の各部分）に関連して発生したコストだけに適用される [IFRS 第 15 号 8 項]。

3.6 本人か代理人かの検討

3.6.1 企業の約束の性質の決定

他の当事者が顧客への財またはサービスの提供に関与している場合には、企業は、自らの約束の性質が、特定された財またはサービスを自ら提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、または他方の当事者がそれらの財またはサービスを提供するように手配する履行義務（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断しなければならない。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またはサービスのそれぞれについて判断する。特定された財またはサービスとは、顧客に提供すべき別個の財またはサービス（または財またはサービスの別個の束）である（**6.3** 参照）。顧客との契約に複数の特定された財また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またはサービスについて

本人であり、他の特定された財またはサービスについて代理人である可能性がある [IFRS 第 15 号 B34 項]。

企業が本人として行動しているのか、または代理人として行動しているのかを評価する際に、状況によっては判断が要求されることがある。その結論が異なれば、認識される収益の金額およびタイミングも大きく変わり得る。

企業は、IFRS 第 15 号 B34 項を適用する目的において、次のことを行って約束の性質を判断しなければならない [IFRS 第 15 号 B34A 項]。

- 顧客に提供すべき特定された財また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またはサービスに対する権利である可能性がある（6.3.1 参照））。
- 特定された財またはサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財またはサービスを企業が支配しているのかどうか（9.1.2 参照）を評価する。

3.6.2 本人である企業

企業が特定された財またはサービスを当該財またはサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である。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、企業がその法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は必ずしもその財を支配していない [IFRS 第 15 号 B35 項]。

本人である企業は、特定された財またはサービスを提供する履行義務を自ら充足する場合もあれば、別の当事者（例えば、外注先）に自らに代わって履行義務の一部または全部を充足させる場合もある [IFRS 第 15 号 B35 項]。

顧客への財またはサービスの提供に他の当事者が関与している場合には、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 [IFRS 第 15 号 B35A 項]。

- (a) 当該他の当事者からの財または他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの
- (b) 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）
- (c) 当該他の当事者からの財またはサービスで、企業がその後に顧客に特定された財またはサービスを提供する際に他の財またはサービスと結合するもの。例えば、他の当事者が提供した財またはサービスを、顧客が契約している特定された財またはサービスに結合するという重要なサービス（IFRS 第 15 号 29 項(a) – 6.3.1 参照）を企業が提供する場合には、企業は特定された財またはサービスを当該財また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、企業はまず特定された財またはサービスへのインプット（これには他の当事者からの財またはサービスが含まれる）に対する支配を獲得し、結合後のアウトプット（これが特定された財またはサービスである）を創出するためにそれらの使用を指図するからである。

企業が特定された財またはサービスをそれが顧客に移転される前に支配している（したがって、本人である）という指標には、次のようなものが含まれるが、これらに限定されない [IFRS 第 15 号 B37 項]。

- (a) 企業が、特定された財またはサービスを提供する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、特定された財またはサービスの受入可能性に対する責任（例えば、財またはサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任）が含まれる。企業が特定された財またはサービスを提供する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、特定された財また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。

- (b) 特定された財またはサービスが顧客に移転される前、または顧客への支配の移転の後（例えば、顧客が返品の権利を有している場合）に、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、特定された財またはサービスを獲得するかまたは獲得する約束をする場合、これは、当該財またはサービスの使用を指図する能力および当該財また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。
- (c) 特定された財またはサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。特定された財また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、企業が当該財また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、財また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生じる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。

IFRS 第 15 号 B37 項における指標は、特定された財またはサービスの性質およ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 [IFRS 第 15 号 B37A 項]。

これらの諸指標は、特定された財またはサービスが顧客に移転される前に、企業がそれを支配しているかどうかの評価が困難な状況にある場合に、その企業を支援する目的で IFRS 第 15 号に含まれている。この指標は、IFRS 第 15 号の基本的な支配の原則の適用を覆すものではなく、この指標のみを切り離して見るべきでもない。

別の企業が契約における企業の履行義務および契約上の権利を引き受けて、それにより、企業が特定された財またはサービスを顧客に移転する履行義務を充足する義務を負わなくなる（すなわち、企業がもはや本人として行動していない）場合には、企業は当該履行義務について収益を認識してはならない。その代わりに、企業は、現在は代理人として行動しているかどうかを評価しなければならない [IFRS 第 15 号 B38 項]。

本人である企業が履行義務を充足する時点で（または充足するにつれて）、企業は移転する特定された財また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 [IFRS 第 15 号 B35B 項]。

IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項の要求事項を検討し、企業が財またはサービスもしくはその両方の提供において本人として行動していると決定した場合、企業が権利を得ている総額で収益を認識しなければならない。これは、企業が財またはサービスの取得原価と同額で第三者に財またはサービスを販売する場合であっても同様である。取得原価と同額で財を販売またはサービスを提供する実務は、収益が取得原価の払戻として表示されるべきということを意味しないため、収益と費用は総額で表示されるべきである。

3.6.3 代理人である企業

企業の履行義務が、他の当事者による特定された財またはサービスの提供を手配することである場合には、企業は代理人である。代理人である企業は、他の当事者が提供する特定された財またはサービスを当該財またはサービスが顧客に移転される前に支配していない。代理人が履行義務を充足する時点で（または充足するにつれて）、企業は、収益の認識を、特定された財またはサービスが当該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または手数料の金額で行う。代理人の報酬または手数料は、他の当事者が提供する財またはサービスと交換に受取る対価

を企業が当該当事者に支払った後に保持する対価の純額であるかもしれない〔IFRS 第 15 号 B36 項〕。

3.6.4 本人または代理人としての収益の認識 – IFRS 第 15 号に付属する設例

設例 3.6.4A

財またはサービスの提供の手配（企業が代理人である）（ウェブサイト運営）

〔IFRS 第 15 号 IE231 項–IE233 項設例 45〕

ある企業がウェブサイト運営しており、それにより顧客は、顧客に直接に財を引渡す広範囲の複数の供給者から財を購入できる。供給者との企業の契約の条件に基づき、財がウェブサイトを通じて購入される場合には、企業は販売価格の 10% に相当する手数料に対する権利を得る。企業のウェブサイトは、供給者が設定している価格での供給者と顧客の間の支払を容易にする。企業は、顧客からの支払を注文が処理される前に要求しており、すべての注文は返金不能である。企業は、顧客に提供すべき製品を手配した後は、顧客に対するそれ以上の義務はない。

企業の履行義務が、特定された財を自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それとも供給者によってそれらの財が提供されるように手配すること（すなわち、企業が代理人）なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別し、当該財またはサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財またはサービスを支配しているのかどうかを評価する。

企業が運営するウェブサイトは、供給者が財を提供し、供給者によって提供された財を顧客が購入する市場である。したがって、企業は、ウェブサイトを使用する顧客に提供すべき特定された財は、供給者が提供する財であり、企業は他の財またはサービスを顧客に約束していないことに着目する。

企業は、特定された財を、それらがウェブサイトを用いて財を注文する顧客に移転される前に支配していないという結論を下す。企業はどの時点でも、顧客に移転される財の使用を指図する能力を有していない。例えば、企業はその財を顧客以外の当事者に振り向けることはできず、供給者がその財を顧客に移転することを禁じることもできない。企業は、ウェブサイトを用いて顧客が出す注文を履行するために使用される供給者の財の在庫を支配していない。

この結論に至る一環として、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項（3.6.2 参照）における下記の指標を検討する。企業は、これらの指標は特定された財をそれらが顧客に移転される前に企業が支配していないという追加的な証拠を提供しているという結論を下す。

- (a) 供給者が顧客に財を提供する約束の履行の主たる責任を有している。企業は、供給者が財を顧客に移転できない場合に財を提供する義務はなく、財の受入可能性に対する責任も負わない。
- (b) 企業は、財が顧客に移転される前後のどの時点でも在庫リスクを有していない。企業は、財を顧客が購入する前に財を供給者から取得する約束をしておらず、損傷したか、または返品された財に対する責任を受け入れている。
- (c) 供給者の財の価格の設定において、企業には裁量権がない。販売価格は供給者によって設定される。

したがって、企業は、自らは代理人であり、自らの履行義務は供給者による財の提供を手配することであると結論を下す。供給者が顧客に提供すべき財を手配するという約束を企業が充足する時に（この設例では、顧客が財を購入した時に）、企業は自らが権利を得る手数料の金額で収益を認識する。

設例 3.6.4A での事実関係における重要な特徴は、顧客に製品を提供する手配を完了した後は、企業はそれ以上顧客に対する義務を有していないということである。もしそうでない場合（例えば、製品が不良品である場合に企業が顧客に対して責任を負う場合）、異なる分析が必要になる可能性がある。

設例 3.6.4B

財またはサービスを提供する約束（企業が本人である）（独特の仕様の設備）

〔IFRS 第 15 号 IE234 項—IE238 項設例 46〕

ある企業が、独特の仕様の設備について顧客との契約を結ぶ。企業と顧客が設備についての仕様を開発し、それを企業が、設備を製造するために企業が契約している供給者に伝える。また企業は、供給者が顧客に直接に設備を引渡すよう手配する。契約条件に基づき、当該設備の顧客への引渡時に、設備の製造に対して企業と供給者が合意した価格を、企業は供給者に支払わなければならない。

企業と顧客は販売価格を交渉し、企業は合意された価格を 30 日の支払条件で顧客に請求する。企業の利益は、顧客と交渉した販売価格と供給者が請求する価格との差額に基づくものである。

企業と顧客との間の契約は、顧客が供給者からの設備の欠陥の修復を供給者の製品保証に基づいて求めることを要求している。しかし、企業は、仕様の誤りにより必要となる設備の補正についての責任を有している。

企業の履行義務が、特定された財またはサービスを自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それともそれらの財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）なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別し、当該財またはサービスが顧客に移転される前に企業が当該財またはサービスを支配しているのかどうかを評価する。

企業は、自らが約束しているのは、企業の設計した特別仕様の設備を顧客に提供することであると結論を下す。企業は設備の製造を供給業者に外注しているが、企業は、設備の設計と製造は区分して識別可能ではないので別個のものではない（すなわち、単一の履行義務がある）と結論を下す。企業は、契約の全体的な管理の責任を負う（例えば、製造サービスが仕様に合致するようにすることによって）ので、それらの項目を顧客が契約した結合後のアウトプット（特別仕様の設備）に統合するという重要なサービスを提供する。さらに、これらの活動は相互関連性が高い。必要な仕様変更が設備の製造につれて識別される場合には、企業は、改訂項目を開発して供給業者に伝達することおよび必要とされる関連した手直しが改訂後の使用と合致するようにすることに責任を負う。したがって、企業は顧客に提供すべき特定された財を特別仕様の設備として識別する。

企業は、特別仕様の設備を当該設備が顧客に移転される前に支配していると結論を下す（IFRS 第 15 号 B35A 項(c)（3.6.2 参照））。企業は、特別仕様の設備を製造するために必要となる重要な統合サービスを提供するので、特別仕様の設備をそれが顧客に移転される前に支配している。企業は、特別仕様の設備である結合後のアウトプットを作り出す際のインプットとしての供給業者の製造サービスの使用を指図する。特別仕様の設備が顧客に移転される前に企業が当該設備を支配しているという結論に至る際に、企業は、供給業者は特別仕様の設備を顧客に引き渡すが、供給業者にはその使用を指図する能力がない（すなわち、企業と供給業者との契約の条件で、供給業者が特別仕様の設備を他の目的に使用したり当該設備を他の顧客に振り向けたりすることが禁止されている）ことにも着目する。企業は、顧客から契約における対価に対する権利を得ることによって、特別仕様の設備からの残りの便益も得る。

したがって、企業は取引の本人であると結論を下す。企業は IFRS 第 15 号の B37 項における指標（3.6.2 参照）を考慮しない。前述の評価は、指標を考慮せずとも決定的であるからである。企業は、特別仕様の設備と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

設例 3.6.4C

財またはサービスを提供する約束（企業が本人である）（メンテナンス・サービス）

【IFRS 第 15 号 IE238 項 A—IE238G 項設例 46A】

ある企業が、オフィス・メンテナンス・サービスを提供する契約を顧客と締結する。企業と顧客は、サービスの範囲を定義して合意し、価格を交渉する。企業はサービスが契約の条件に従って履行されることを確保することに責任を負う。企業は、合意した価格について月ごとに 10 日の支払条件で顧客に請求する。

企業は、オフィス・メンテナンス・サービスを顧客に提供するために、第三者であるサービス提供者を定期的に利用する。企業が顧客からの契約を獲得する際に、企業はそれらのサービス提供者のうち 1 つと契約を締結し、サービス提供者が顧客のためにオフィス・メンテナンス・サービスを履行するように指図する。サービス提供者との契約における支払条件は、企業と顧客の契約における支払条件と一般的に整合的である。しかし、企業は、たとえ顧客が支払を行えない場合であっても、サービス提供者に支払を行う義務がある。

企業が本人なのか代理人なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別して、当該財またはサービスが顧客に移転される前に企業が当該財またはサービスを支配しているのかどうかを評価する。

企業は、顧客に提供すべき特定された財またはサービスは、顧客が契約したオフィス・メンテナンス・サービスであり、他の財またはサービスは顧客に約束していないことに着目する。企業は、オフィス・メンテナンス・サービスに対する権利を顧客との契約の締結後にサービス提供者から獲得するが、当該権利は顧客に移転されない。すなわち、企業は、当該権利の使用を指図する能力および当該権利からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を保持する。例えば、企業は、オフィス・メンテナンス・サービスを、当該顧客のために、または別の顧客のために、あるいは自身の施設において、提供することをサービス提供者に指図するかどうかを決定できる。顧客は、企業が提供に合意していないサービスの履行をサービス提供者に指図する権利を有していない。したがって、サービス提供者から企業が獲得するオフィス・メンテナンス・サービスに対する権利は、顧客との契約のなかで特定された財またはサービスではない。

企業は、特定された財またはサービスが顧客に提供される前に企業が当該サービスを支配していると結論を下す。企業がオフィス・メンテナンス・サービスに対する権利に対する支配を獲得するのは、顧客との契約を締結した後であるが、当該サービスが顧客に提供される前である。サービス提供者との企業の契約の条件により、特定されたサービスを企業に代わって提供しようサービス提供者に指図する能力が企業に与えられている（【IFRS 第 15 号 B35A 項(b)】—3.6.2 参照）。さらに、企業は、IFRS 第 15 号の B37 項の下記の指標（3.6.2 参照）により、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に企業が当該サービスを支配しているという追加的な証拠が提供されていると結論を下す。

(a) 企業はオフィス・メンテナンス・サービスを提供する約束の履行に主たる責任を負っている。企業は顧客に約束したサービスを履行するためにサービス提供者を雇っているが、サービスが履行され顧客に受入れられることを確保する責任を負うのは企業自身である（すなわち、企業がサービスを自ら履行するのか、サービスを履行するために第三者であるサービス提供者を利用するのかに関係なく、企業は契約における約束の履行に責任を負う）。

(b) 企業は顧客へのサービスについての価格の設定において裁量権を有している。

企業は、顧客との契約を獲得する前にサービス提供者からサービスを得ることを約束していないことに着目する。したがって、企業はオフィス・メンテナンス・サービスについて在庫リスクを軽減している。それでも、企業は、上述のパラグラフにおける証拠に基づいて、オフィス・メンテナンス・サービスが顧客に提供される前に当該サービスを支配していると結論を下す。

したがって、企業はこの取引における本人であり、企業がオフィス・メンテナンス・サービスと交換に顧客から権利を得ている対価

の金額で収益を認識する。

設例 3.6.4D

財またはサービスを提供する約束（企業が本人である）【航空会社】

【IFRS 第 15 号 IE239 項—IE243 項設例 47】

ある企業が、一般に直接に販売される航空券の価格よりも減額された料率で航空券を購入するため、主要な航空会社と交渉する。企業は、一定数の航空券の購入に同意し、それらを再販売できるかどうかに関係なくそれらの航空券についての支払をしなければならない。企業がそれぞれの航空券に対して支払う減額された料率は、事前に交渉され合意されている。

企業は、航空券を自身の顧客に販売する価格を決定する。企業は航空券を販売し、航空券購入時に顧客から対価を回収する。

また、企業は、顧客が航空会社の提供するサービスに関しての不満を解決する手助けをする。しかし、航空券に関する義務の履行についての責任は各航空会社にある（サービスへの不満についての顧客への改善策を含む）。

企業の履行義務が、特定された財またはサービスを自ら提供すること（すなわち、企業が本人）なのか、それともそれらの財また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）なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別し、当該財またはサービスが顧客に移転される前に企業が当該財またはサービスを支配しているかどうかを評価する。

企業は、航空会社から購入することを約束しているそれぞれの航空券で、特定されたフライトに搭乗する権利に対する支配を（航空券の形で）獲得し、企業はその後にそれを顧客のうち 1 名に移転するという結論を下す（【IFRS 第 15 号 B35A 項(a)】—3.6.2 参照）。したがって、企業は、顧客に提供すべき特定された財またはサービスは、企業が支配している（特定のフライトの座席に対する）当該権利であると判断する。企業は、他の財またはサービスを顧客に約束していないことに着目する。

企業は、それぞれのフライトに対する権利を顧客のうち 1 名に移転する前に、当該権利を支配している。企業は、顧客との契約を履行するために航空券を使用すべきかどうかおよび使用する場合にはどの契約を履行するのかを決定することによって、当該権利の使用を指図する能力を有しているからである。企業は、航空券を転売して当該売却による収入のすべてを獲得するか、あるいは航空券を自ら使用することによって、当該権利からの残りの便益を獲得する能力も有している。

【IFRS 第 15 号 B37 項(b)から(c)—3.6.2 参照】からの指標も、企業がそれぞれの特定された権利（航空券）が顧客に移転される前に企業が当該権利を支配しているという関連性のある証拠を提供している。企業は航空券について在庫リスクを有している。企業は航空券を購入するという顧客との契約を獲得する前に、航空会社から航空券を得ることを約束しているからである。これは、企業が航空券を転売するための顧客を獲得できるかどうかや、当該航空券について有利な価格を得ることができるかどうかに関係なく、当該権利について航空会社に支払う義務があるからである。企業は、特定された航空券に対して顧客が支払う価格も設定する。

したがって、企業は顧客との取引の本人であると結論を下す。企業は、顧客に移転する航空券と交換に顧客から権利を得る対価の総額で収益を認識する。

設例 3.6.4E

財またはサービスの提供の手配（企業が代理人である）【レストランのバウチャー】

【IFRS 第 15 号 IE244 項—IE248 項設例 48】

ある企業が、特定されたレストランでの将来の食事の権利を顧客に与えるバウチャーを販売する。バウチャーの販売価格は、その食事の通常の販売価格に比べて相当の値引を顧客に提供する（例えば、顧客がバウチャーに CU100 を支払い、当該バウチャーは、それがなければ CU200 かかるレストランでの食事の権利を顧客に与える）。企業は、顧客にバウチャーを販売する前にバウチャーの購入も購入の約束もしておらず、顧客に要請された時にだけバウチャーを購入する。企業はバウチャーを自らのウェブサイトを通じて販売しており、バウチャーは返金不能である。

企業とレストランは、バウチャーを顧客に販売する価格を共同で決定する。レストランとの契約の条件に基づき、企業はバウチャーの販売時にバウチャー価格の 30% に対する権利を得る。

企業は、顧客が食事に関する不満を解決する手助けもしており、購入者満足プログラムを有している。しかし、バウチャーに関する義務の履行の責任はレストランにある（サービスへの不満についての顧客への改善策を含む）。

企業が本人なのか代理人なのかを判断するため、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別し、当該財またはサービスが顧客に移転される前に企業が当該財またはサービスを支配しているのかどうかを評価する。

顧客は、自らが選んだレストランのバウチャーを獲得する。企業は、IFRS 第 15 号の B37 項(a)（3.6.2 参照）の指標に記述しているように、企業に代わって顧客に食事を提供することをレストランに約束させているのではない。したがって、企業は、顧客に提供すべき特定された財またはサービスは、特定されたレストランでの食事に対する（バウチャーの形での）権利であり、顧客はそれを購入して、その後自ら使用するまたは別の者に移転することができることに着目する。企業は、（バウチャー以外の）他の財またはサービスを顧客に約束していないことにも着目する。

企業は、バウチャー（食事に対する権利）をどの時点でも支配していないと結論を下す。この結論に至る際に、企業は主として次のことを考慮する。

- (a) バウチャーは顧客に移転される時点でのみ作成されるので、当該移転の前には存在しない。したがって、バウチャーが顧客に移転される前は、企業はどの時点でも、バウチャーの使用を指図する能力や、バウチャー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ない。
- (b) 企業は、バウチャーが顧客に販売される前にバウチャーを購入しておらず、購入する約束もしていない。企業には、返却されたバウチャーを受け入れる責任もない。したがって、企業はバウチャーに関して IFRS 第 15 号 B37 項(b)（3.6.2 参照）の指標に記述しているような在庫リスクを有していない。

したがって、企業はバウチャーに関しては代理人であると結論を下す。企業は、レストランがレストランの食事について顧客にバウチャーを提供するように手配すると交換に顧客から権利を得る対価の純額（各バウチャーの販売時に権利を得る 30% の手数料）で収益を認識する。

設例 3.6.4F

同一の契約において企業が本人であり代理人である

【IFRS 第 15 号 IE248A 項—IE248F 項設例 48A】

ある企業が、顧客が空席の職位に対する潜在的求職者をより効率的に絞り込むのを支援するサービスを販売する。企業は、候補者の面談や身元調査の実施などの複数のサービスを自ら履行する。顧客との契約の一部として、顧客は潜在的求職者に関する情報についての第三者のデータベースにアクセスするライセンスを獲得することに同意する。企業は、このライセンスについて第三者に手配するが、顧客は当該ライセンスについてデータベース提供者と直接契約する。企業は第三者であるデータベース提供者に代わって、顧客に対する企業の全体的な請求の一部として支払を回収する。データベース提供者はライセンスについて顧客に課される価格を設定するとともに、テクニカル・サポートの提供および顧客がサービス障害時間または他の技術的問題について権利を得る可能性のある値引の提供に責任を負う。

企業が本人なのか代理人なのかを判断するために、企業は顧客に提供すべき特定された財またはサービスを識別し、当該財またはサービスが顧客に移転される前に企業が当該財またはサービスを支配しているのかどうかを評価する。

この設例の目的上、求人サービスとデータベース・アクセス・ライセンスは、IFRS 第 15 号 27 項から 30 項（6.3 参照）の要求事項の評価に基づいて、それぞれ別個のものであると企業が結論を下すと仮定している。したがって、顧客に提供すべき 2 つの特定された財またはサービス（すなわち、第三者のデータベースに対するアクセスと求人サービス）がある。

企業は、データベースへのアクセスが顧客に提供される前に当該アクセスを支配していないと結論を下す。企業はどの時点でもライセンスの使用を指図する能力を有していない。顧客はライセンスについてデータベース提供者と直接契約しているからである。企業は提供者のデータベースへのアクセスを支配していない。例えば、顧客以外の当事者にデータベースへのアクセスを付与したり、データベース提供者が顧客にアクセスを提供することを妨げたりすることはできない。

この結論の一部として、企業は IFRS 第 15 号の B37 項（3.6.2 参照）における指標も考慮する。企業は、これらの指標は、データベースへのアクセスが顧客に提供される前に、企業は当該アクセスを支配していないという追加的な証拠を提供していると結論を下す。

- (a) 企業はデータベース・アクセス・サービスを提供する約束の履行に責任を負っていない。顧客はライセンスについて第三者であるデータベース提供者と直接契約しており、データベース提供者はデータベース・アクセスの受入可能性に責任を負う（例えば、テクニカル・サポートまたはサービス値引を提供することによって）。
- (b) 企業は在庫リスクを有していない。顧客がデータベース・アクセスについてデータベース提供者と直接契約する前に、企業はデータベース・アクセスの購入も購入の約束もしていないからである。
- (c) 企業はデータベース・アクセスについての顧客との価格の設定において裁量権を有していない。データベース提供者が当該価格を設定するからである。

したがって、企業は第三者のデータベース・サービスに関しては自らが代理人であると結論を下す。これと対照的に、企業は求人サービスに関しては自らが本人であると結論を下す。企業は当該サービスを自ら履行し、他の当事者は当該サービスの顧客への提供に関与しないからである。

3.6.5 本人または代理人としての収益認識—追加の設例

3.6.5.1 ロイヤルティの支払

設例 3.6.5.1

ロイヤルティの支払

企業 A は、顧客への販売のために必要な知的財産権の使用に関して、企業 B にロイヤルティを支払うことに同意した。ロイヤルティは、企業 A の顧客への売上高収入から契約上で定められた一定のコストを控除した金額の一定割合と明記されている。企業 A は、顧客との販売取引において本人である（すなわち、財およびサービスを自ら提供しなければならず、企業 B の代理人として行動しない）。

企業 A の財務諸表において、ロイヤルティの支払は収益と相殺すべきか、それとも契約を履行するためのコストとして認識すべきか。

企業 A は、顧客との販売取引において本人であるため、収益を総額ベースで認識し、ロイヤルティは契約を履行するためのコストとして認識すべきである。

契約を履行するためのコストの会計処理に関する指針（そのようなコストを資産化すべきか、費用化すべきかを含む）は、IFRS 第 15 号 95 項から 104 項を参照（第 12 章参照）。

3.6.5.2 手数料を分け合う場合の収益と費用の相殺

設例 3.6.5.2

手数料を分け合う場合の収益と費用の相殺

会社 A は、ある保険会社と、当該保険会社の代理人として販売したすべての保険契約（ポリシー）に対して手数料を受取るという契約を締結した。会社 A は、個人のフィナンシャル・アドバイザーと保険契約販売の契約を締結し、この手数料収入をフィナンシャル・アドバイザーと折半する旨を合意している。会社 A は、フィナンシャル・アドバイザーに管理機能と事務所スペースを提供する。保険会社は、会社 A とフィナンシャル・アドバイザー間の契約を知っているが、契約上の関係は会社 A とにおいてであり、会社 A が保険会社に当該サービスを提供する責任を有している。保険会社は、会社 A に手数料全額を支払い、その後、会社 A は保険契約を販売したフィナンシャル・アドバイザーに手数料の半額を支払う。

会社 A は、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項に従って、この契約において本人として行動していると判断した。

会社 A は、フィナンシャル・アドバイザーに支払う金額と、保険会社から受取る手数料収入を相殺することを認められるか。

認められない。会社 A は、保険会社に当該サービスを提供する際に本人として行動しており、フィナンシャル・アドバイザーの代理人として行動していない。したがって、これらのサービスで受取った収益を、総額として表示することが要求される。

3.6.5.3 他国で源泉徴収された所得税

設例 3.6.5.3

他国で源泉徴収された所得税

会社 X は、会社 X とは別の国にある会社 C に対しコンサルティング・サービスを提供している。会社 C は、現地の源泉所得税として会社 X の報酬の 20% を源泉徴収し、これを会社 X に代わって現地政府に納付する（会社 X は会社 C の課税

法域において税金を支払う第一義的な責任を保持している)。会社 C は、残りの 80%の金額を会社 X に支払う。両国間には租税条約がなく、会社 X は会社 C の国で納税申告書を提出する必要はない。会社 X は、会社 C に対するコンサルティング・サービスの提供に合意した時に、会社 C の国で 20%の所得税が源泉徴収されることを承知している。

会社 X の報酬は CU100 であり、会社 C が、CU80 を会社 X に、CU20 を現地国政府に送金する場合、会社 X は、CU100 の収益および CU20 の税金費用を認識するのか。または純額で CU80 の収益を認識するのか。

会社 X は、本人として会社 C に対するコンサルティング・サービスを提供している。さらに会社 X は、会社 C の課税法域において税金を支払う第一義的な責任を有しており、会社 C は単に会社 X に代わって税金を支払っているにすぎない(回収代行の代理人として行動している)。したがって、会社 X は、当該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として認識すべきであり、CU100 の収益と CU20 の税金費用を計上すべきである。

3.6.5.4 顧客に請求する運送および出荷コスト

多くの売主は、顧客に財の運送および出荷の料金を請求する。運送コストは、製品を売手の事業場所から買手が指定した場所に動かすために生じるコスト、および第三者である出荷者への支払を含む。さらには、売手に直接生じるコストが含まれる可能性もある(例えば、出荷のために製品を準備する活動に関連する給料や間接費など)。

出荷コストは、出荷のために製品を保管、移動および準備するために生じるコストを含む。一般的に、出荷コストは、製品が完成品の在庫から移動され、出荷者へ提供される際に生じ、内部の間接費の配賦を含む可能性がある。

運送および出荷コストが製品価格に含まれる場合もあれば、売主が運送および出荷コストについて別個に手数料を顧客に請求する場合もある。場合によっては、当該別個に請求される手数料は、具体的な運送について生じるコストと必ずしも直接の相関がない標準的な金額かもしれない。あるいは場合によっては、当該別個に請求される手数料は、運送および直接的な増分出荷コストの償還額であり、さらにはそれらのコストにマージンが追加されているかもしれない。

例えば、会社 S が顧客に対し財を販売し運送および出荷コストをその顧客に請求する場合、会社 S の純損益において、運送および出荷に係る当該請求額をどのように表示すべきかを検討する必要がある。

顧客に対する運送および出荷料の請求額の適切な表示は、運送および出荷サービスに関する IFRS 第 15 号の本人か代理人かの検討に左右される(3.6.1 から 3.6.3 参照)。財の支配が、顧客が受取る際に移転する場合(例えば、FOB (Free on Board) destination—9.4.6 参照)、通常売主が運送および出荷サービスにおいて本人と考えられる。しかし、財の支配が、財が出荷される際に移転する場合、売主は運送サービスに関して本人か代理人かを決定する必要がある。

IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項の要求事項(3.6.1 から 3.6.3 参照)の検討後に、会社 S が本人として運送および出荷の責任を有していると決定する場合、販売取引において顧客に請求するすべての運送および出荷料の金額は、提供した製品(および運送サービスが別個の履行義務を表す場合、提供した運送サービス)により稼得された収益を表し、収益として表示される。

しかし、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項の要求事項を検討した結果、会社 S が顧客に対して運送の責任を有しておらず、第三者が買手に対して運送サービスを提供するよう手配することにより単に買手の代理人として行動していると決定する場合、会社 S は、第三者からの運送の請求額を自身の収益として報告すべきではない。その代わりに、会社 S は、運送手配で受取った手数料のみ(もしあれば)を、収益として報告しなければならない。当該金額は、会社 S が顧客に請求した運送料から、当該サービスについて第三者に支払った金額を差引いた金額で表される。

設例 3.6.5.4

製品販売により生じた運送コストの分類

会社 A は、顧客に財を販売および出荷しており、財の販売および関連する出荷について本人であると決定した。会社 A は、包括利益計算書において費用を機能別に分析している。

会社 A は、顧客に財を出荷する際に生じるコストをどのように分類すべきか。

会社 A は、運送および出荷コストを売上原価に含める方針を採用することができる。この取扱い、企業の状況によっては、物流コストの売上原価への算入が正当化される場合もあると規定する IAS 第 2 号「棚卸資産」38 項で認められている。

代わりに、運送および出荷コストを、独立した「物流コスト」の分類、または（重要ではない場合には）「その他の営業費用」に含めることも可能である。その際に会社 A は、以下の点を確実にしなければならない。

- 当該分類は企業の状況に対して適切である。
- 当該分類が各期間について一貫している。
- IAS 第 1 号「財務諸表の表示」97 項で要求されるように、重要性のある項目は区分して識別される。

3.6.5.5 付加価値税の払戻

設例 3.6.5.5

付加価値税の払戻

C 国では、ソフトウェア開発業者は、ソフトウェアが卸売業者またはエンドユーザーに販売されたときに、政府の代理人として 17% の付加価値税（VAT）を回収することが要求されている（この税率は、他の類似の品目に対する VAT と整合している）。ソフトウェア開発産業を支援する方法として、14% は、政府から開発業者にほぼすぐに払戻される。

企業 S が、ソフトウェアを VAT を含む CU117 で販売したと仮定する。売上請求書は VAT 前の CU100 の販売価格と、17% の VAT 率に対応する CU17 の VAT を表示している。この販売の結果、企業 S は、政府から CU14 の払戻を受取る。

企業 S は、収益をいくらで認識すべきか。

IFRS 第 15 号 47 項（7.1 参照）に従えば、CU17 は、第三者のために回収する金額であるため収益から除外される。そのため、企業 S は、合計で CU100 を収益として認識すべきである。IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理および政府援助の開示」3 項は、政府補助金を、「政府による援助であって、企業の営業活動に関する一定の条件を過去において満たしたことまたは将来において満たすことの見返りとして、企業に資源を移転する形態によるもの」と定義している。14% の VAT の払戻は、ソフトウェア開発産業を助成するための政府補助金とみなされる。このため、企業 S は CU100 の収益と、CU14 の政府補助金収入を認識する。IAS 第 20 号 29 項に従い、CU14 は、独立科目かまたは「その他の収益」として表示される。

3.7 買戻契約

3.7.1 買戻契約—全般

買戻契約とは、企業が資産を販売するとともに、（同一契約または別契約のいずれかで）当該資産を買戻すことを約束するかまたは買戻すオプションを有する契約である。買戻される資産は、当初に顧客に販売した資産である場合、当該資産と実質的に同じ資産である場合、あるいは当初に販売した資産を構成部分とする資産である場合がある〔IFRS 第 15 号 B64 項〕。

買戻契約は、一般的に次の 3 つの形態がある〔IFRS 第 15 号 B65 項〕。

- 企業が資産を買戻す義務（先渡契約—3.7.2 参照）
- 企業が資産を買戻す権利（コール・オプション—3.7.2 参照）
- 企業が顧客の要求により資産を買戻す義務（プット・オプション—3.7.3 参照）

3.7.2 先渡契約およびコール・オプション

3.7.2.1 先渡契約およびコール・オプション—全般

企業が資産を買戻す義務または権利（先渡契約またはコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。たとえ顧客が当該資産を物理的に占有しているとしても、顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力が制限されているからである。したがって、当該契約は次のいずれかとして会計処理される〔IFRS 第 15 号 B66 項〕。

(a) IFRS 第 16 号「リース」（IFRS 第 16 号を適用していない企業は IAS 第 17 号）に従ったリース（企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買戻せるかまたは買戻さなければならない場合（契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く））。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引続き認識しなければならず、顧客から受取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。

(b) 後述の融資契約（企業が当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買戻す義務または権利を有する場合）

IFRS 第 15 号 B66 項(a)は、IFRS 第 16 号「リース」（2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度より発効し、早期適用が認められる）から生じる結果的修正として、2016 年 1 月に修正された。当該修正により、買戻契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合の具体的なガイダンスが追加された。

買戻価格を販売価格と比較する際に、貨幣の時間価値を考慮しなければならない〔IFRS 第 15 号 B67 項〕。

買戻契約が融資契約である場合には、企業は資産を継続して認識するとともに、顧客から受取った対価について負債を認識しなければならない。顧客から受取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額は、金利、および該当があれば処理コストまたは保有コスト（例えば、保険）として認識しなければならない〔IFRS 第 15 号 B68 項〕。

オプションが未行使のまま消滅する場合には、当該負債の認識を中止し、対応する収益の金額を認識する〔IFRS 第 15 号 B69 項〕。

設例 3.7.2.1

買戻契約（1）

〔IFRS 第 15 号 IE315 項－IE318 項 設例 62（抜粋）〕

ある企業が、20X7 年 1 月 1 日に CU1 百万での有形資産の販売について顧客との契約を結ぶ。

ケース A－コール・オプション：融資

契約には、20X7 年 12 月 31 日以前に当該資産を CU1.1 百万で買戻す権利を企業に与えるコール・オプションが含まれている。

資産に対する支配は、20X7 年 1 月 1 日に顧客に移転しない。企業が資産を買戻す権利を有しているため、顧客が資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受ける能力は制限されているからである。したがって、IFRS 第 15 号 B66 項（b）に従って、企業はこの取引を融資契約として会計処理する。行使価格が当初の販売価格を上回っているからである。IFRS 第 15 号 B68 項に従って、企業は資産の認識の中止をせず、受取った現金を金融負債として認識する。また、企業は行使価格（CU1.1 百万）と受取った現金（CU1 百万）との差額に係る金利費用を認識する。これにより負債が増加する。

20X7 年 12 月 31 日に、オプションは未行使のまま消滅する。したがって、企業は、負債の認識の中止を行い、CU1.1 百万の収益を認識する。

3.7.2.2 ベンダーによって保持される優先権を伴う販売

ベンダーが顧客に資産を販売する際に、販売契約で、将来のいずれかの時点で、顧客が第三者に資産を販売する正規のオファーを受け、顧客はそのオファーを受け入れる予定の場合、元のベンダーが第三者によってなされたオファーにマッチングすることで資産を購入するオプションを行使できることを規定するかもしれない。これは、しばしば「優先権」と言われる。

IFRS 第 15 号 B66 項は、「企業が資産を買戻す義務または権利（先渡取引またはコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。たとえ顧客が当該資産を物理的に占有しているとしても、顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを受ける能力が制限されているからである」と規定している（3.7.2.1 参照）。

ベンダーが優先権を維持している場合、それ自体では顧客が（IFRS 第 15 号 33 項で定義されているような－9.1.2 参照）資産の支配を得ることを妨げることはない。

上記に記載されているような優先権により、ベンダーは、顧客が事後に資産を誰に販売するかに影響を与えることができるが、その販売が実施されるか、いつまたはいくらでなされるかには影響を与えない。したがって、ベンダーの権利は、資産の使用を指図する、または当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受ける顧客の能力を制限しない。

3.7.3 プット・オプション

企業が顧客の要求により資産を当初の販売価格よりも低い価格で買戻す義務（プット・オプション）を有している場合には、企業は、契約開始時に、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを考慮しなければならない。顧客が当該権利を行使すると、顧客は実質的に、所定の資産を一定期間にわたって使用する権利の対価を企業に支払う結果となる。したがって、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該契約を IFRS 第 16 号（IFRS 第 16 号をまだ適用していない企業は IAS 第 17 号）に従ってリースとして会計処理しなけ

なければならない。ただし、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号（IFRS 第 9 号を適用していない企業は IAS 第 39 号）に従って会計処理しなければならない [IFRS 第 15 号 B70 項]。

IFRS 第 15 号 B70 項は、IFRS 第 16 号「リース」（2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度より発効し、早期適用が認められる）から生じる結果的修正として、2016 年 1 月に修正された。当該修正により、プット・オプションがセール・アンド・リースバック取引の一部である場合の具体的なガイダンスが追加された。

顧客が権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを決定するにあたり、さまざまな要因を考慮する必要がある。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などが含まれる。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大な経済的インセンティブを有していることを示している可能性がある [IFRS 第 15 号 B71 項]。

資産の買戻価格が当初の販売価格以上であり、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合には、当該契約は実質的に融資契約であり、したがって、**3.7.2** にあるような会計処理をしなければならない [IFRS 第 15 号 B73 項]。

当該契約が以下のいずれかの場合には、返品権付の製品販売（**7.2.2** 参照）であるかのように会計処理される。

- 顧客が資産の当初の販売価格よりも低い価格で権利を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合 [IFRS 第 15 号 B72 項]。
- 資産の買戻価格が当初の販売価格以上で、資産の予想市場価値以下であり、かつ、顧客が権利を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合 [IFRS 第 15 号 B74 項]。

買戻価格を販売価格と比較する際には、貨幣の時間価値を考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 B75 項]。

オプションが未行使のまま消滅する場合には、当該負債の認識の中止を行い、収益を認識しなければならない [IFRS 第 15 号 B76 項]。

設例 3.7.3

買戻契約（2）

〔IFRS 第 15 号 IE315 項、IE319 項—IE321 項 設例 62（抜粋）〕

ある企業が、20X7 年 1 月 1 日に CU1 百万での有形資産の販売について顧客との契約を結ぶ。

ケース B—プット・オプション：リース

コール・オプションを有する代わりに、契約には 20X7 年 12 月 31 日以前に CU900,000 で顧客の要求により資産を買戻す義務を企業に負わせるプット・オプションが含まれている。20X7 年 12 月 31 日時点で予想される市場価値は CU750,000 である。

契約の開始時に、企業は、資産の移転の会計処理を決定するため、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを評価する [IFRS 第 15 号 B70 項—B76 項]。企業は、買戻価格が買戻日現在の資産の予想市場価値を大幅に上回っているため、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していると

結論を下す。企業は、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを評価する際に検討すべき他の関連性のある要因はないと判断する。したがって、企業は、顧客が資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受ける能力が制限されているので、資産に対する支配は顧客に移転しないと結論を下す。

IFRS 第 15 号 B70 項から B71 項に従い、企業は当該取引を IFRS 第 16 号「リース」（IFRS 第 16 号をまだ適用していない企業は IAS 第 17 号）に従ってリースとして会計処理する。

3.8 他の基準における IFRS 第 15 号の指針の適用

IFRS 第 15 号の要求事項は、（1）資産の支配がいつの時点で企業から移転するかの評価（**第 9 章**参照）、および（2）資産の処分時に純損益を計算するための対価の測定（**第 7 章**参照）に用いられるが、当該要求事項は以下のような種類の資産を処分する場合に適用されなければならない。

- IAS 第 16 号「有形固定資産」の範囲における有形固定資産
- IAS 第 38 号「無形資産」の範囲における無形資産
- IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲における投資不動産

利得または損失の計算に含まれるべき対価の金額が事後的に変動する場合に、当該金額は IFRS 第 15 号の取引価格の変動に関する要求事項に従って会計処理される（**7.1** および **7.2** 参照）。

第 4 章 顧客との契約から生じる収益を 認識するための 5 ステップモデル

第 4 章 顧客との契約から生じる収益を認識するための 5 ステップモデル

IFRS 第 15 号の「はじめに」において、本基準の中心となる原則を遵守するために、5 つのステップからなるモデルを適用して収益を認識することが説明されている（3.2 参照）。5 つのステップは以下のとおりである [IFRS 第 15 号 IN7 項]。

ステップ 1：顧客との契約を識別する（第 5 章参照）

ステップ 2：契約における履行義務を識別する（第 6 章参照）

ステップ 3：取引価格を算定する（第 7 章参照）

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（第 8 章参照）

ステップ 5：企業が履行義務の充足時に（または充足するにつれて）収益を認識する（第 9 章参照）

これらの 5 つのステップは、IFRS 第 15 号の「はじめに」において順番に記述されているが、本基準書本体や付録 B「適用指針」のいずれにおいても、そのような名称が付されているわけでもなければ、この順番で記載されているわけでもない。他の IFRS と同様に、IFRS 第 15 号の要求事項は、認識、測定、表示および開示の枠組となっている。結果として、IFRS 第 15 号において 5 つのステップは順序どおりには表示されず、以下のとおりとなっている。

- 認識—ステップ 1（契約の識別）、ステップ 2（別個の履行義務の識別）およびステップ 5（企業の履行義務の充足時の（または充足するにつれての）収益認識）の要求事項を取扱っている。
- 測定—ステップ 3（取引価格の算定）およびステップ 4（契約における履行義務への取引価格の配分）の要求事項を取扱っている。

5 ステップすべての適用

通常、企業はすべての契約について 5 つのステップのすべてを検討すべきである。しかし、具体的な契約における特定の事実と状況を検討した結果、ステップの内の 1 つに関連性がないことが分かる可能性がある。例えば、ステップ 2 において契約に単一の履行義務しかない企業が判断するような契約において、こうしたことが生じ得る。このような場合、ステップ 4（取引価格の配分）は適用されないことが多く、実質的にステップ 3 からステップ 5 にジャンプできる。

ステップの順序

通常、5 つのステップは順に適用されると見込まれる。しかし、企業は時として、後のステップを先に検討しなければならない場合がある。

例えば、以下のような場合である。

- 契約が存在するかどうかを決定するためのステップ 1 の適用の際、IFRS 第 15 号 9 項（e）（5.1 参照）で要求される回収可能性の閾値の評価時に、企業は「約束した財またはサービスと交換に権利を得ることとなる対価の金額」を検討する必要がある。対価の金額は、「企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、

契約に記載された価格よりも低くなることもある」。結果として、企業は、ステップ 1 のもとで有効な契約が存在するかどうかを結論付ける前に、ステップ 3（取引価格の算定）を適用して、値引または価格譲歩を見積る必要がある。

- ステップ 2（履行義務の識別）では、IFRS 第 15 号 22 項（b）で、「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またはサービス」（6.1.1 参照）を単一の履行義務として識別することが要求される。IFRS 第 15 号 23 項に従い、次の 2 つの要件を満たす場合にのみ、そのような一連のものが単一の履行義務となる。（1）ステップ 5 の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、および（2）進捗度の測定に同一の方法が使用される。したがって、一連の別個の財またはサービスが単一の履行義務かどうかについてのステップ 2 の判断は、ステップ 5 の要求事項に依拠している。結果として、企業は、ステップ 2（履行義務の識別）を適用可能とする前に、ステップ 5 を理解し、ステップ 5 についての判断を行う必要がある。

第 5 章 ステップ 1：顧客との契約の 識別

5.1 契約を識別する—全般	42
5.2 契約を識別する要件の再判定	45
5.3 契約の要件に該当しない場合の会計処理	47
5.4 契約を識別する以前の部分的な履行義務の充足	48
5.5 契約の結合	48
5.6 契約変更	48

第 5 章 ステップ 1：顧客との契約の識別

5.1 契約を識別する—全般

5.1.1 IFRS 第 15 号の一般的な要求事項に従って会計処理される契約としての要件

IFRS 第 15 号 9 項は、顧客との契約を本基準の一般的な要求事項に基づき会計処理すべきかどうかの当初の決定に関する 5 つの要件を規定している（IFRS 第 15 号 9 項の要件に該当しない場合は、IFRS 第 15 号 15 項（5.3 参照）が具体的な要求事項を規定している）。

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

- (a) 契約の当事者が、契約を承認（書面で、口頭でまたは他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- (b) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- (c) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する支払条件を識別できる。
- (d) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれる）。
- (e) 企業が、顧客に移転する財またはサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い。

これとは対照的に、IAS 第 18 号には、契約の存在に関する明示的な要求事項は含まれていない。

5.1.2 承認／強制力

契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意である。契約における権利および義務の強制力は法律の問題である。IFRS 第 15 号 9 項 (a) に規定されるように、契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行により合意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行およびプロセスは、法域、業種および企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の階層や、約束した財またはサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、顧客との合意が強制可能な権利および義務を生じさせるのかおよびいつ生じさせるのかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 10 項]。

顧客との契約のなかには、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了または変更を行うことができるものがある。また、契約に定められている一定期間ごとに自動的に更新となるものもある。企業は、契約の当事者が現在の強制可能な権利および義務を有している契約の存続期間（すなわち、契約期間）に、IFRS 第 15 号を適用しなければならない [IFRS 第 15 号 11 項]。

ある企業が、いまだ書面の販売契約書を有していないが作成中である場合、IFRS 第 15 号の収益認識モデルを適用するのは適切であるかという疑問が生じる。

強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意がある場合に、企業は IFRS 第 15 号の収益認識モデルを適用する。合意された条件が文書であろうと、口頭であろうと、他の証拠であろうと（例えば、企業の取引慣行など）、当該合意が当事者に対して強制可能な権利および義務を生じさせる場合、契約は存在する。契約上の権利または義務が強制可能かどうかの決定は法律の問題であり、強制力を決定する要因は法域間で異なる可能性がある。特に売手の標準的な慣行が書面の契約書を使用するものである場合、強制可能な合意の最良の証拠は書面の契約書である。

IFRS 第 15 号は、合意の証拠として書面の契約書を要求していないものの、契約書は作成中であるがいまだ署名が行われていない場合、そのことがいまだ合意に至っていないことの証拠となる可能性がある。企業は、そのような状況において収益認識をする前に注意を払わなければならない。なぜなら当事者間において契約上の合意が明らかに欠如している場合、IFRS 第 15 号 9 項の条件が満たされていない可能性があるためである。

5.1.3 回収可能性

5.1.3.1 価格譲歩の影響

IFRS 第 15 号 9 項(e)は、企業が契約に基づき権利を得ることになる対価の回収可能性が高いかどうかの評価を要求している。この評価に際し、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。企業が最終的に権利を得ることになる対価は、顧客に価格譲歩を提供したことなどにより、契約に記載された価格よりも低くなる可能性がある。そのような場合、企業は IFRS 第 15 号の変動対価に関する指針を適用しなければならない（7.1 および 7.2 参照） [IFRS 第 15 号 9 項 (e)]。

TRG

企業は判断を行使し、契約開始時において、以下のいずれかによる価格譲歩の影響で契約に記載された対価を減額すべきかどうか決定するため、すべての関連する事実および状況を検討すべきである。

- 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針、また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する期待を有している（すなわち、「企業が価格譲歩を提供すると期待されている」）。
- 「顧客との契約を締結する際に、企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであること」を示す他の事実および状況

これらのいずれかのケースでは、(IFRS 第 15 号 52 項 (7.2.1 参照) に記載されているように)、契約上の対価は、価格譲歩の結果として変動性があり、企業は、純額の予想対価（すなわち、契約に記載された対価を見込まれる価格譲歩で減額）を参照して IFRS 第 15 号 9 項 (e) の回収可能性の要件を満たすかどうか決定すべきである。

そうでなければ、回収可能性要件の評価は、契約開始時において、契約上の支払金額全額の回収が可能かどうかに基づくべきである。

本論点は、2015 年 1 月に TRG により議論された。

設例 5.1.3.1A

対価が記載された価格ではない—黙示的な価格譲歩

[IFRS 第 15 号 IE7 項—IE9 項設例 2]

企業が、処方薬 1,000 単位を、約束した対価 CU1 百万で顧客に販売する。これは、深刻な経済不況を経験している新

しい地域での顧客への、企業の最初の販売である。したがって、企業は、約束した対価の全額を顧客から回収することはできないと予想している。全額は回収できない可能性はあるものの、企業は、当該地域の経済は2年から3年かけて回復すると予想し、当該顧客との関係が当該地域での他の潜在的顧客との関係を作り出すのに役立つ可能性があると判断する。

IFRS 第15号9項(e)の要件に該当するかどうかを評価する際に、企業は、IFRS 第15号47項および52項(b)も考慮する(第7章参照)。事実および状況の評価に基づいて、企業は、価格譲歩を提供して顧客からのより低い金額の対価を受入れることを見込むと決定する。したがって、取引価格はCU1百万ではなく、そのために約束された対価に変動性があると企業は判断する。企業は変動対価を見積り、CU400,000に対する権利を得ると見込むと決定する。

企業は顧客が対価を支払う能力および意図を考慮し、当該地域は経済不況を経験しているが、顧客からCU400,000を回収する可能性は高いと判断する。したがって、企業は、IFRS 第15号9項(e)の要件が、変動対価の見積りCU400,000に基づいて満たされると判断する。さらに、契約条件および他の事実や状況の評価に基づいて、企業はIFRS 第15号9項における他の要件も満たされると判断する。したがって、企業は顧客との契約をIFRS 第15号の要求事項に従って会計処理する。

設例 5.1.3.1B

黙示的な価格譲歩

[IFRS 第15号IE10項—IE13項設例3]

企業(病院)が、無保険の患者に緊急治療室で医療サービスを提供する。企業は過去にこの患者に医療サービスを提供したことはないが、法律により、緊急治療室の患者全員に医療サービスを提供することが要求されている。病院への到着時の患者の状態を考えて、企業はただちにサービスを提供する。つまり、これは患者が提供された医療サービスと交換に契約に基づく義務を履行することを確認するのかどうかを企業が判断できるようになる前である。したがって、この契約はIFRS 第15号9項の要件を満たさず、IFRS 第15号14項に従って、企業は最新の事実および状況に基づいて自らの結論を引き続き評価する。

サービス提供後に、企業は患者についての追加的な情報を得る。これには、提供したサービスのレビュー、当該サービスに対する標準料金、提供されたサービスに対して患者が病院に支払う能力および意図が含まれる。レビューの間に、企業は、緊急治療室で提供したサービスに対する標準料金がCU10,000であることに留意する。企業は患者の情報もレビューし、企業の方針に従って、患者が支払う能力および意図についての企業の評価に基づいて患者をある顧客階層に指定する。

IFRS 第15号9項の要件に該当しているかを再評価をする前に、企業は、IFRS 第15号47項および52項(b)も考慮する(第7章参照)。サービスに対する標準料金はCU10,000(これが患者に請求される金額である可能性がある)であるが、企業はサービスと交換にそれより低い金額の対価を受取ると見込む。したがって、取引価格はCU10,000ではなく、そのため、約束された対価に変動性があると企業は判断する。企業は、この顧客階層からの過去の現金回収と患者についての他の関連性のある情報をレビューする。企業は変動対価を見積り、CU1,000に対する権利を得ると見込むと決定する。

IFRS 第15号9項(e)に従って、企業は患者が支払う能力および意図(すなわち、患者の信用リスク)を評価する。この顧客階層の患者からの過去の回収実績に基づいて、企業は、CU1,000(これは変動対価の見積りである)を回収する可能性が高いと判断する。さらに、契約条件および他の事実や状況の評価に基づいて、企業はIFRS 第15号9項における他の要件も満たされると判断する。したがって、企業は患者との契約をIFRS 第15号の要求事項に従って会計処理する。

5.1.3.2 個々の契約レベルでの回収可能性の評価

TRG

企業が、回収可能性の観点も含めて類似の契約のポートフォリオを有しており、かつポートフォリオにおける契約の対価の一部が回収されないであろうことが過去の証拠から示唆されている場合、回収可能性の要件は、個別の契約レベルで評価すべきであり、要件を満たさない契約数を見積るためにポートフォリオにおける回収可能性の期待レベルで評価すべきではない。それぞれの個別契約について、企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いと考えられる場合、IFRS 第 15 号の一般的な要求事項が適用されなければならない。

例えば、企業が 100 の類似契約のポートフォリオを有し、過去の証拠が企業はこれらの契約のうち 98 の契約分の金額のみを回収することを示唆している場合、このことが、2 つの契約については IFRS 第 15 号の一般的な要求事項により会計処理すべきではないことを示しているわけではない。そうではなく、企業は、個別の契約の観点で回収可能性を検討すべきである。個別契約の金額が回収される 98% の可能性がある場合、それぞれの契約は IFRS 第 15 号 9 項(e)の要件を満たす。

しかし、特定の契約における金額の回収可能性が低い証拠については検討すべきである。そのような場合には、その特定の契約は回収可能性の要件を満たさず、IFRS 第 15 号 15 項（5.3 参照）に従って会計処理すべきである。

契約が、回収可能性を含めた IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たす場合、企業は、契約における履行義務の充足につれて企業が権利を得ると見込む（回収を見込む金額ではなく）対価の金額に基づき、収益を認識する。そのため、例えば、企業がそれぞれの契約から CU500 の対価に権利を得ると見込む場合、過去の 2%レベルの債務不履行の証拠にかかわらず、CU500 を収益として認識すべきである。

関連する債権または契約資産については、減損の評価が行われ、契約資産または債権の測定額と、関連する収益額との差額は、IFRS 第 9 号「金融商品」（IFRS 第 9 号をまだ適用していない企業は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）に従って費用として表示される。

検討されている状況においては、98%の回収率の見積りが正確であると証明されたとすれば、CU50,000(CU500×100)の収益と、CU1,000(CU50,000×2%)の減損（貸倒引当金）が認識される。本論点は、2015 年 1 月に TRG により議論された。

5.1.4 完全に未履行である契約

各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する、一方的で強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。次の両方の要件に該当する場合には、契約は完全に未履行である [IFRS 第 15 号 12 項]。

- 約束した財またはサービスがまだ顧客に移転されていない。
- 企業が、約束した財またはサービスと交換に、いかなる対価もまだ受取っておらず、受取る権利もまだ得ていない。

5.2 契約を識別する要件の再判定

顧客との契約が契約開始時において IFRS 第 15 号 9 項の要件（5.1 参照）に該当する場合には、事実および状況の重大な変化の兆候がない限り、企業は当該要件の再判定をしてはならない。例えば、顧客が対価を支払う能力が著しく低下した場合には、企業は、顧客に移転する残りの財またはサービスとの交換で権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いかどうかを再判定することになる [IFRS 第 15 号 13 項]。

TRG

以前に IFRS 第 15 号 9 項の基準を満たしていた契約で、顧客から支払われる対価の回収に関して懸念が生じている場合、企業は必ずしも、その契約が当該基準を満たしているかの再判定を求められてはいない。再判定は、重大と考えられる事実や状況により疑念が生じる場合にのみ適切となる。

本論点は、2015 年 1 月に TRG により議論された。

設例 5.2 では、顧客の財務状況の変化が重大で、IFRS 第 15 号 9 項の要件の再判定が必要とされる場合を示している。再判定では、回収可能性の要件が満たされておらず、回収可能性が高くなるか、IFRS 第 15 号 15 項の要件が満たされるまで（**5.3** 参照）、当該契約において追加の収益を認識することが妨げられる。企業は、関連する契約資産または売掛金について減損も評価する。

同設例は、契約期間、特に長期の契約では、顧客の信用リスクは合理的に変動する可能性があり、より僅少な変化が契約の有効性を必ずしも疑問視することはないことも示している。

同様に、IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たしていた顧客の契約が事後に変更される場合、企業は、契約が IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たすかどうかの再判定を必ずしも要求されるわけではない。IFRS 第 15 号 13 項が規定する事実および状況の重大な変化の兆候と考えられるのかが決定される。例えば、契約変更が、顧客の対価支払能力の著しい低下（すなわち、契約開始後の、回収可能性に関する見込みの変更）に起因する場合があるが、これは前のパラグラフで議論したとおりに判定しなければならない。

IFRS 第 15 号 9 項の要件を継続的に満たしている契約の変更に関する会計処理は、IFRS 第 15 号 18 項から 21 項で規定されている（**第 10 章**参照）。

設例 5.2**契約を識別する要件の再判定****【IFRS 第 15 号 IE14 項—IE17 項設例 4】**

企業が使用量ベースのロイヤリティと交換に顧客に特許のライセンスを供与する。契約開始時に、この契約は、IFRS 第 15 号 9 項の要件をすべて満たしており、企業は顧客との契約を IFRS 第 15 号の要求事項に従って会計処理する。企業は、顧客のその後の使用が生じた時に、IFRS 第 15 号 B63 項（**11.3** 参照）に従って収益を認識する。

契約の第 1 年度全体を通じて、顧客は使用量の四半期報告書を提供し、合意した期間内に支払う。

契約の第 2 年度中に、顧客は企業の特許の使用を継続するが、顧客の財政状態が悪化する。顧客の現時点での資金調達手段および利用可能な手持資金は限られている。企業は引続き、第 2 年度全体を通じて顧客の使用量に基づいて収益を認識する。顧客は第 1 四半期のロイヤリティを支払うが、第 2 四半期から第 4 四半期の使用量についてはごく少額の支払しか行わない。企業は既存の債権の減損を IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。

契約の第 3 年度中に、顧客は企業の特許の使用を継続する。しかし、企業は顧客が資金調達手段および主要な得意先を失い、したがって顧客の支払能力が著しく悪化したことを知る。したがって、企業は顧客が企業の特許の継続的使用についてこれ以上ロイヤリティ支払を行える可能性は低いと判断する。こうした事実および状況の重大な変動の結果として、IFRS 第 15 号 13 項に従って、企業は IFRS 第 15 号 9 項の要件を再判定し、それらは満たされていないと判定する。企業が

権利を得ることとなる対価を回収する可能性がもはや高いとはいえなくなったからである。したがって、企業は、顧客による企業の特許の将来の使用に関連してそれ以上の収益は認識しない。企業は既存の債権の減損を IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。

IFRS 第 9 号が未適用の企業の場合、**設例 5.2** における参照先は、代わりに IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」になる。

顧客との契約が IFRS 第 15 号 9 項の要件（**5.1** 参照）に該当しない場合には、企業は、当該要件がその後に満たされたかどうかを判定するために、契約を引続き評価しなければならない [IFRS 第 15 号 14 項]。

5.3 契約の要件に該当しない場合の会計処理

顧客との契約が IFRS 第 15 号 9 項の要件（**5.1** 参照）に該当せず、企業が顧客から対価を受取る場合には、企業は、次のいずれかの事象が発生している場合にのみ、受取った対価を収益として認識しなければならない [IFRS 第 15 号 15 項]。

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

企業は、顧客から対価を受取るが、（1）IFRS 第 15 号 15 項の事象のいずれかが発生するか（上述参照）、または（2）IFRS 第 15 号 9 項の要件がその後に満たされるまで（**5.2** 参照）収益を認識できない場合、企業が当該対価の残高を収益として認識する権利を得る時点まで、当該対価を負債として認識しなければならない（**第 13 章**参照）。当該契約に関する具体的な事実および状況に応じて、認識された負債は、将来に財またはサービスを移転する義務または受取った対価を返金する義務のいずれかを表す。いずれの場合においても、負債は顧客から受取った対価の金額で測定しなければならない [IFRS 第 15 号 16 項]。

設例 5.3

回収可能性の要件を満たさない

【IFRS 第 15 号 IE3 項—IE9 項設例 1】

企業（不動産開発業者）が CU1 百万で建物を顧客に販売する契約を締結する。顧客は当該建物のなかにレストランを開店することを意図している。当該建物は、新しいレストランの競争が激しい地域にあり、顧客はレストラン業界での経験がほとんどない。

顧客は契約開始時に CU50,000 の返金不能の預け金を支払い、約束した対価のうち残りの 95%について企業との長期の融資契約を結ぶ。当該融資契約はノンリコースで提供される。すなわち、顧客が債務不履行となった場合には、企業は建物を取戻することができるが、担保が債務金額の全額をカバーしていない場合であっても、顧客から追加的な対価を求めることはできない。当該建物の企業の取得原価は CU600,000 である。顧客は、契約開始時に建物に対する支配を獲得する。

この契約が IFRS 第 15 号 9 項の要件に該当するかどうかを評価する際に、企業は、IFRS 第 15 号 9 項（e）の要件に該当しないと結論を下す。当該建物の移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価を企業が回収する可能性が高くない

からである。この結論に至る際に、企業は顧客が支払を行う能力および支払の意図に以下の要因により疑問があることに着目した。

- (a) 顧客は、ローン（多額の残高がある）の返済の大部分を、レストラン事業（当該事業は、業界の激しい競争および顧客の限られた経験値により、重大なリスクに直面している）から得られる収入によって行う予定である。
- (b) 顧客には、ローンの返済に利用できる他の収入または資産がない。
- (c) ローンに基づく顧客の義務が、ローンがノンリコースであるため限定的である。

IFRS 第 15 号 9 項の要件に該当しないので、企業は、IFRS 第 15 号 15 項から 16 項を適用して、CU50,000 の返金不能の預け金の会計処理を決定する。企業は、IFRS 第 15 号 15 項に記述した事象がどれも生じなかったこと、すなわち、企業は資産のほとんど全部を受取ったわけではなく、かつ、契約を解約していないことに着目する。したがって、IFRS 第 15 号 16 項に従って、企業は返金不能の CU50,000 を預り金負債として会計処理する。企業は、IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされた時点（すなわち、企業が対価を回収する可能性が高いと企業が判断することができる時点）、または IFRS 第 15 号 15 項の事象の 1 つが生じた時点まで、引続き、当初の預り金を、元本および利息の将来の支払とともに、預り金負債として会計処理する。IFRS 第 15 号 14 項に従って企業は引続き契約を評価し、IFRS 第 15 号 9 項の要件がその後に満たされたかどうか、または IFRS 第 15 号 15 項の事象が生じているかどうかを評価する。

5.4 契約を識別する以前の部分的な履行義務の充足

9.3.5 では、すべての契約条件を顧客と合意するより前に、または契約が IFRS 第 15 号 9 項の識別要件のすべてに該当するより前に、企業が特定の契約について活動を開始する場合の適切な会計処理に関するガイダンスが記載されている。

5.5 契約の結合

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（または顧客の関連当事者）と同時また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しなければならない [IFRS 第 15 号 17 項]。

- (a) 契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている。
- (b) 1 つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される。
- (c) 複数の契約で約束した財またはサービス（または各契約で約束した財またはサービスの一部）が、単一の履行義務である（第 6 章参照）。

5.6 契約変更

ある契約に対する収益の一部または全部をすでに会計処理した後で、契約が変更される場合がある。当該契約がどのように変更されたかによって、収益認識への影響も異なってくる。詳細は第 10 章を参照のこと。

第 6 章 ステップ 2：履行義務の識別

6.1 履行義務の識別	50
6.2 顧客との契約における約束	53
6.3 別個の財またはサービス	56

第 6 章 ステップ 2：履行義務の識別

6.1 履行義務の識別

6.1.1 履行義務の識別—全般

5 ステップ・モデルが適用される契約が存在すると企業が判断した後、次のステップは、契約で約束した財またはサービスが別個の履行義務であるかどうかを評価することである。別個の履行義務とは、次のいずれかを指す [IFRS 第 15 号 22 項]。

- (a) 「別個」の財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）（6.3 参照）
- (b) 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またはサービス

契約における履行義務の適切な識別は、IFRS 第 15 号で中心となる原則（3.2 参照）を達成するうえで重要である。契約における別個の履行義務の識別および会計処理が適切でなければ、収益認識のタイミングが不適切となり得る。

「アンバンドリング」と呼ばれることがある契約において履行義務を識別するプロセスは任意ではない。しかしながら、実務的には、アンバンドリングが適用されるか否かにかかわらず、財務諸表に認識および開示される金額が同じである場合、アンバンドリングに関する当基準の詳細な要求事項を適用する必要はないかもしれない。例えば、複数の財または複数のサービスがまったく同時に移転する、または同じ期間にわたり同じ基礎で移転する場合で、さらに、それらのアイテムを開示目的で分離する必要がない場合、それらの同時に引渡したアイテムの各々をアンバンドルする必要はないだろう。なぜなら、アンバンドルされたとしても認識および開示する収益の金額およびタイミングが異ならないためである。

6.1.2 別個の履行義務として会計処理される一連の別個の財またはサービス

IFRS 第 15 号に付属する設例 25 は、IFRS 第 15 号 22 項 (b) に記載される一連の別個の財またはサービスの設例を提供している（設例 7.3C 参照）。

一連の別個の財またはサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じである（IFRS 第 15 号 22 項 (b) – 6.1.1 参照） [IFRS 第 15 号 23 項]。

- (a) 企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財またはサービスのそれぞれが、IFRS 第 15 号 35 項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（9.2 参照）。
- (b) IFRS 第 15 号 39 項および 40 項（9.3 参照）に従って、一連の別個の財またはサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

履行義務の概念は、IFRS 第 15 号によって廃止された従来の基準における契約の引渡対象物、構成部分または構成要素の概念に類似している。履行義務の概念は従来の基準に内在されるが、「履行義務」という用語はこれまで定義されていなかった [IFRS 第 15 号 BC84 項]。

さらに、IAS 第 18 号 13 項で、取引の「個別に識別可能な構成部分」に参照しているものの、IAS 第 18 号はそのような構成部分をどのように識別するかについての指針をほとんど提供していない。

IFRS 第 15 号 22 項 (b) の適用に関連する多くの論点は、2015 年 3 月に TRG により、以下のとおりに議論された。

- IFRS 第 15 号 22 項 (b) の適用は、基礎となる別個の財またはサービスのそれぞれが、別個の履行義務として会計処理される状況と同一の会計的な結果となることを求めているわけではない。
- 企業が一連の複数の財またはサービスが単一の履行義務であると結論付けるためには、IFRS 第 15 号 23 項の要件を満たさなければならない。この一連に関する要件は、履行義務の識別における一貫性を高め、IFRS 第 15 号の収益モデルの適用を簡素化することを意図している。
- 企業が一連の別個の財またはサービスが IFRS 第 15 号 22 項(b)の要求事項を満たすと結論付ける場合、その一連を単一の履行義務と扱うことが要求され、一連の内の別個の財またはサービスを個別の履行義務とみなすことは認められない。IFRS 第 15 号 BC113 項は、両審議会は、「ほぼ同一で、移転のパターンが同じ別個の財またはサービスを顧客に移転する約束は、2 つの要件に該当する場合には**単一の履行義務となる**と定めることを決定した」（強調追加）とし、当該単純化の使用を強制する両審議会の意図を明確化している。
- 企業が IFRS 第 15 号 22 項(b)における一連の要求事項が満たされるかを判断する際に（具体的には、財またはサービスの「顧客への移転のパターンが同じである」かどうか）、財またはサービスが連続的に移転される必要はない。IFRS 第 15 号 23 項の要件のいずれも、財またはサービスの顧客への連続的な移転に言及していないため、IFRS 第 15 号 22 項(b)の適用は、財（サービス）が連続的に引渡される（履行される）かどうかには依拠しない。

例えば、企業が清掃サービスの同一パッケージを連続する 52 週間にわたり提供する契約を締結する場合がある。そうではなく、特定の週には一部のサービスの提供がないが、他の週にはその前の週の作業が完了する前に清掃が開始するような清掃契約を締結する場合もある。いずれの清掃サービス契約も、IFRS 第 15 号 23 項の両方の要件を満たし得る。

2015 年 7 月に、TRG は、**ほぼ同一**であるために IFRS 第 15 号 22 項(b)により一連として会計処理される別個の財またはサービスについて、それぞれの増分のタスクがほぼ同一である必要はないと結論付けた。

別個の財またはサービスがほぼ同一かどうかの評価には、契約に関連する事実および状況に基づく重要な判断が要求される。

企業はまず、契約の性質が、顧客に特定の数量の別個の財またはサービスを提供することなのか、または、不特定の数量の財またはサービスを契約期間にわたって提供するために待機することなのかを評価することにより、顧客に提供する約束した財またはサービスの性質を判断すべきである。

約束の性質が、特定の数量のサービスを提供することである場合、それぞれのサービスが別個でありほぼ同じであるかどうかを検討すべきである。企業の約束の性質が、待機する活動であるか、または（不特定の数量の提供であるために）一定期間にわたって単一のサービスを提供することである場合、基礎となる活動ではなく、それぞれの時間の増加分が別個であり、ほぼ同一であるかどうかの評価の焦点をあてるべきである。

設例 6.1.2A から 6.1.2C は、企業が一連の別個の財またはサービスがほぼ同一であると判断するさまざまな状況を概説している。

設例 6.1.2A

ほぼ同一である一連の別個の財またはサービス — 特定の数量の別個の財またはサービス

会社 A は、顧客 Z に月次給与処理サービス 1 を 1 年間提供し、各月のサービスは(1)別個であり、(2)一定の期間にわたり収益が認識される要件を満たし、(3)進捗度の測定に同一の方法が使用されると結論付ける。さらに、会社 A は、当該契約は、顧客に特定の数量の別個の財またはサービス（すなわち、12 の別個の給与処理）を顧客に提供するものであると結論付ける。

12 の別個のサービスを提供すると判断する場合、会社 A は、次に、処理される従業員の給与データの正確な量が毎月異なるとしても、顧客が消費する便益（すなわち、その月の給与処理）が各月の取引において、ほぼ同一であるかどうかを決定しなければならない。

該当する場合、月次給与サービスはほぼ同一であり、単一の履行義務として会計処理を行うとする IFRS 第 15 号 22 項(b)の要求事項を満たすと結論付けることは適切である。

設例 6.1.2B

ほぼ同一である一連の別個の財またはサービス — 契約期間にわたる不特定のサービス（ホテル運営サービス）

会社 B は、顧客 Y にホテル運営サービスを提供する。このサービスには、従業員の雇用および管理、財およびサービスの調達、ならびにホテルの宣伝およびマーケティングが含まれる。その日により、会社 B は客室の清掃を行い、占有率増加のためにマーケティング活動を行い、コンシェルジュ・デスクを運営する。

会社 B は、契約の性質は、特定の数量の特定のサービスではなく、契約期間にわたって総合ホテル運営サービスを提供するものであると結論付ける（すなわち、毎日 100 の客室の清掃を行わなければならない、と特定されるものではない）。ホテル運営サービスを提供するために基礎となる活動は、日ごとに大きく異なり得るが、日々の活動は、総合ホテル運営サービスを提供するという会社 B の義務を満たすために要求される活動である。そのため、顧客 Y は各期間においてほぼ同一の便益を受けるため（すなわち、顧客への移転のパターンが同一である）、顧客に移転するホテル運営の総合サービスは、各期間においてほぼ同一である。

会社 B は、それぞれの増分のサービス（すなわち、日または週）は別個であり、一定の期間にわたる収益認識の要件を満たし、同一の進捗度の測定方法を有するため、単一の履行義務として会計処理を行うとする IFRS 第 15 号 22 項(b)の要件を満たすと結論付ける。

設例 6.1.2C

ほぼ同一である一連の別個の財またはサービス — 契約期間にわたる不特定のサービス（IT 業務委託サービス）

会社 C は、顧客 X に情報技術（IT）業務受託サービスを 5 年間提供する。IT 業務受託サービスには、顧客 X にサーバ容量、顧客のソフトウェア・ポートフォリオのメンテナンス、および IT ヘルプ・デスクへのアクセスを提供することが含まれる。

会社 C は、約束の性質は、特定の数量のサービス（例えば、毎日 100 トランザクションを処理すること）を提供することではなく、委託された総合 IT ソリューションへの継続的なアクセスを提供するものであると結論付ける。IT 業務受託サービスを提供するために基礎となる活動は、日ごとに大きく異なり得るが、日々のサービスは、会社 C の総合 IT 業務受託サービスを履行するための活動であるため、ほぼ同一である。会社 C は、各期間において、(1)総合 IT 業務受託サービスを提供し、(2)顧客は、ほぼ同一の便益を継続的に受け（すなわち、顧客への移転のパターンが同一である）、(3)増分の時間がほぼ同一である（すなわち、各

期間において、同じ総合 IT 業務受託ソリューションが提供されている）。

会社 C は、それぞれの別個の増分の時間は、一定の期間にわたる収益認識の要件を満たし、同一の進捗度の測定方法を有すると結論付ける。そのため、会社 C は、IT 業務受託サービスは、単一の履行義務として会計処理を行うとする IFRS 第 15 号 22 項(b)の要件を満たすと結論付ける。

6.1.3 履行義務の識別—経済的強制とオプションである項目

TRG

ビジネスモデルによっては、販売者が先に財またはサービスを販売し、その後において、当初の財またはサービスに関連する他の別個の財またはサービスを購入するオプション（例えば、特殊な機器と、その機器の利用に必要な特殊な消耗品を購入するオプション）を顧客に付与する契約を提供する場合がある。このような契約には、顧客がオプションを行使するであろうことが経済的強制をもたらすほどに、非常に高い信頼度となる特徴を有する場合がある。

追加的な財またはサービスは、たとえ顧客がオプションを行使する可能性が非常に高いか、またはほぼ確実である状況であっても、契約における履行義務として扱ってはならない。顧客のオプションの取扱いには IFRS 第 15 号 BC186 項において説明されており、両審議会は、「取引価格には、追加的な財またはサービスに対するオプションの将来における行使から生じる対価の見積りを含めない」ことを明確にしており、オプションが行使される可能性については言及していない。そのため、いかに顧客が追加の財またはサービスの購入を選択する可能性が高いとしても、報告企業は、これらの財またはサービスを当初契約における履行義務とすべきではない。その代りに、企業は当該オプションが重要な権利を提供するかどうかを決定するために、顧客のオプションを評価すべきである（6.3.5 参照）。

本論点は、2015 年 11 月に TRG により議論された。

6.2 顧客との契約における約束

6.2.1 契約における明示的および黙示的な約束

一般的に、顧客に移転する財またはサービスは契約に明示されている。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またはサービスに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針また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（契約締結時に、そうした約束が、企業が財またはサービスを顧客に移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合） [IFRS 第 15 号 24 項]。

設例 6.2.1

契約における明示的および黙示的な約束

[IFRS 第 15 号 IE59 項—IE65 項設例 12]

企業（製造業者）が、製品を販売業者（すなわち、企業の顧客）に販売し、販売業者はそれを最終顧客に再販売する。

ケース A—サービスの明示的な約束

販売業者との契約のなかで、企業は、販売業者から製品を購入する者（すなわち、最終顧客）にメンテナンス・サービスを追加的な対価なしに（すなわち、「無償」で）提供する約束をする。企業は、メンテナンス・サービスの履行を販売業者に外注し、企業に代わって当該サービスを提供することに対して合意された金額を販売業者に支払う。最終顧客がメンテナンス・サ

ービスを使用しない場合には、企業は販売業者への支払の義務を負わない。

顧客との契約は、2つの約束した財またはサービス、すなわち（a）製品と（b）メンテナンス・サービスを含んでいる。メンテナンス・サービスの約束は、財またはサービスを将来において移転する約束であり、企業と販売業者との間で交渉された交換の一部である。企業は、IFRS 第 15 号 27 項（6.3 参照）に従って、それぞれの財またはサービスが別個のものなのかどうかを評価する。企業は、製品とメンテナンス・サービスの両方が IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件を満たしていると判定する。企業は通常、製品を単独で販売しており、これは顧客が製品から単独で便益を得ることができることを示唆している。顧客は、メンテナンス・サービスから、顧客が企業からすでに獲得した資源（すなわち、製品）と組み合わせて便益を得ることができる。

企業はさらに、製品を移転する約束とメンテナンス・サービスを提供する約束は、IFRS 第 15 号 29 項（6.3 参照）における原則および諸要因に基づいて、（IFRS 第 15 号 27 項（b）に従って）区分して識別可能であると判断する。製品とメンテナンス・サービスは、契約のなかの結合後の項目へのインプットではない。企業は重要な統合サービスを提供していない。この契約において製品とサービスが一緒に存在していることが、追加的な機能性も結合された機能性ももたらしていないからである。さらに、製品もサービスも、他方を改変もカスタマイズもしない。最後に、製品とメンテナンス・サービスは相互依存性も相互関連性も高くない。企業は、契約における約束のそれぞれを他方の約束を履行する労力と独立して履行できであろうからである（すなわち、企業は、たとえ顧客がメンテナンス・サービスを受けないとしても製品を移転することができるであろうし、過去に他の販売業者を通じて販売した製品に関するメンテナンス・サービスを提供することができるであろう）。企業は、IFRS 第 15 号 29 項（6.3 参照）の原則を適用するにあたり、メンテナンス・サービスを提供する約束は、製品が顧客に重要な便益を提供し続けるのに必要なものではないことにも着目した。したがって、企業は、取引価格の一部を、契約における 2 つの履行義務のそれぞれ（すなわち、製品とメンテナンス・サービス）に配分する。

ケース B—サービスの黙示的な約束

企業はこれまで、企業の製品を販売業者から購入する最終顧客に、メンテナンス・サービスを追加的な対価なしに（すなわち、「無償」で）提供してきた。企業は、販売業者との交渉の間にメンテナンス・サービスを明示的には約束しておらず、企業と販売業者との間の最終的な契約では当該サービスの条件を明示していない。

しかし、企業の取引慣行に基づいて、企業は契約開始時に、販売業者と交渉した交換の一部として、メンテナンス・サービスを黙示的に約束していると判断する。すなわち、企業がこれらのサービスを提供してきた過去の慣行により、IFRS 第 15 号 24 項に従って、企業の顧客（すなわち、販売業者および最終顧客）の妥当な期待が生じている。したがって、企業はメンテナンス・サービスの約束が履行義務なのかどうかを評価する。ケース A と同じ理由で、企業は、製品とメンテナンス・サービスは独立した履行義務であると判断する。

ケース C—サービスが約束したサービスではない場合

販売業者との契約のなかで、企業はメンテナンス・サービスを全く約束していない。さらに、企業は通常、メンテナンス・サービスを提供しておらず、したがって、契約締結時における企業の取引慣行、公表した方針および具体的な声明は、顧客に財またはサービスを提供する黙示的な約束を創出していない。企業は製品に対する支配を販売業者に移転し、そこで契約が完了する。しかし、最終顧客への販売の前に、企業は、販売業者から製品を購入する者に対して、メンテナンス・サービスを追加的な約束された対価なしに提供する申し出を行う。

メンテナンスの約束は、契約開始時における企業と販売業者との間の契約に含まれていない。すなわち、IFRS 第 15 号 24 項（上記参照）に従って、企業は明示的にも黙示的にも販売業者または最終顧客にメンテナンス・サービスを提供する約束をしていない。したがって、企業はメンテナンス・サービスを提供する約束を履行義務として識別しない。その代わりに、メンテナンス・サービスを提供する義務は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」に従って会計処理される。

メンテナンス・サービスは現在の契約において約束したサービスではないが、顧客との将来の契約において、企業は、メンテナンス・サービスを提供するという黙示的な約束を生じさせるビジネス慣行を生み出しているのかどうかを評価することになる。

6.2.2 履行義務ではない契約履行活動

契約を履行するために行われる活動は、当該活動が顧客に財またはサービスを移転する活動でない限り、履行義務とはならない。例えば、サービス提供者が契約をセットアップする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。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない [IFRS 第 15 号 25 項]。

6.2.3 生産開始前の活動

TRG

長期間の供給取引では、財が顧客に引渡される前に、「事前」の技術的作業およびデザイン（例えば、顧客のニーズに合わせて新規テクノロジーを創出するか、現行のテクノロジーを適用する）のように、生産開始前の活動を行うことが必要とされる場合がある。基礎となる作業の性質から、生産開始前の活動は、しばしば長期間にわたり実行される。

生産開始前の活動が実行されるにつれて顧客に財またはサービスを移転する場合、(IFRS 第 15 号の他の要求事項を要件として) 生産開始前の活動が実行されるにつれて収益を認識することが適切となるであろう。そのような生産開始前の活動は、それ自体が一つの履行義務となるか、またはより大きな履行義務の一部を形成し得る。

生産開始前の活動が実行されるにつれて顧客に財またはサービスを移転しない場合、当該活動が実行されるにつれて収益は認識されない。代わりに、関連するコストを資産化するか (IFRS 第 15 号 95 項 (12.3.1 参照) の要件を満たす場合)、または発生時に費用化すべきである。

企業は、生産開始前の活動が次のいずれかを表すかどうかを決定するために、顧客への約束の性質を識別すべきである。

- 顧客に移転する約束した財またはサービス（または約束した財またはサービスの一部）
- 顧客に財またはサービスを移転しない契約履行活動

区別する際に、企業は判断を行使する必要があるであろう。履行義務を識別するガイダンス (6.1 参照) に加え、一定の期間にわたり充足される履行義務に関するガイダンス (9.2 参照) を参照してもよい。

履行義務が一定の期間にわたり充足されるシナリオの 1 つは、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場合である (IFRS 第 15 号 35 項(a)) (9.2.1 参照)。顧客が便益を、企業が生産開始前の活動を行うにつれて同時に受け取って消費する場合、生産開始前の活動が履行義務の一部を形成することを示すであろう。IFRS 第 15 号 B4 項(9.2.2 参照) に従い、IFRS 第 15 号 35 項(a)の条件に合致するかどうかの評価をする際に、他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになった場合、生産開始前の活動の大幅なやり直しをする必要があるかどうかを検討することは有用である。そのような評価の目的では、契約が終了した場合、他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を有していないものと仮定する。

履行義務が一定の期間にわたり充足される他のシナリオは、企業の履行が、資産を創出するかまたは増価させ、顧

客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する場合である。生産開始前の活動が、資産を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する場合、生産開始前の活動が履行義務の一部（あるいは履行義務）を形成することを示すであろう。

本論点は、2015 年 11 月に TRG により議論された。

TRG

設例 6.2.3

生産開始前の活動が、約束した財またはサービスの引渡しの一部を形成するかどうかの評価

企業は、新製品を開発および生産する契約を顧客と締結する。顧客の新製品開発の一環として、企業は技術的作業および開発活動を実施する。契約条項で、顧客が当該活動から生じる知的財産（特許権）を所有することが規定されている。したがって、企業は、技術的作業および開発活動が資産を創出し、顧客が当該資産の創出につれてそれを支配していると決定する。よって、企業は、技術的作業および開発活動は、一定の期間にわたり顧客に財またはサービスを移転し、それらの活動は、顧客との契約における履行義務の一部を形成すると結論付けた。

本論点は、2015 年 11 月に TRG により議論された。

6.3 別個の財またはサービス

6.3.1 財またはサービスが「別個」かどうかの判断

約束した財またはサービスには、次のものが含まれる場合がある [IFRS 第 15 号 26 項]。

- (a) 企業が製造する財の販売（例えば、製造業者の棚卸資産）
- (b) 企業が購入する財の再販売（例えば、小売業者の商品）
- (c) 企業が購入した財またはサービスに対する権利の再販売（例えば、本人として行動している企業が再販売するチケット—3.6 参照）
- (d) 顧客のための契約上合意された作業の履行
- (e) 財またはサービスを提供できるように待機するサービスの提供（例えば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート）または顧客が使用を決定した時点で顧客が財またはサービスを使用できるようにするサービス（6.3.7 参照）
- (f) 別の当事者が財またはサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供（例えば、別の当事者の代理人として行動すること—3.6 参照）
- (g) 顧客が再販売するかまたは自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財またはサービスに対する権利の付与（例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財またはサービスを移転することを約束している場合）
- (h) 顧客に代わっての資産の建設、製造または開発
- (i) ライセンスの付与（第 11 章参照）

(j) 重要な権利を顧客に与える追加の財またはサービスを購入するオプションの付与（**6.3.5** 参照）

財またはサービスが別個のものとして区分されるためには、以下の要件の両方に該当しなければならない〔IFRS 第 15 号 27 項〕。

(a) 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組合わせて得ることができる（すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る）。

(b) 顧客に財またはサービスを移転するという企業の約束が、契約のなかの他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財また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）。

顧客は、ある財またはサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。そのような場合とは、すなわち、財またはサービスの使用、消費または売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うかまた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である。それ以外の財またはサービスについては、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財またはサービスから便益を得ることができる場合がある。容易に利用可能な資源とは、（当該企業または別の企業が）独立に販売している財またはサービス、または顧客がすでに企業から得ている資源（企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財またはサービスを含む）や他の取引や事象から得ている資源である。

さまざまな要因が、顧客が財またはサービスからの便益をそれ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができるという証拠を提供する可能性がある。企業がある財またはサービスを通常は区分して販売しているという場合は、顧客が財またはサービスからの便益をそれ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組合わせて得ることができることを示唆している〔IFRS 第 15 号 28 項〕。

上述の IFRS 第 15 号 27 項 (b) の要件を検討する際に、その目的は、当該約束の性質が、契約の観点において、当該財またはサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、それとも、その約束した財またはサービスをインプットとした結合後の項目を移転することなのかを判定することである。財またはサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない〔IFRS 第 15 号 29 項〕。

(a) 企業が、当該財またはサービスを、契約において約束している他の財またはサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財またはサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。言い換えると、企業が当該財またはサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造または引渡のためのインプットとして使用している。結合後のアウトプットには、複数のフェーズ、要素または単位が含まれていることもある。

(b) 当該財またはサービスのうちの 1 つまたは複数、契約で約束した他の財またはサービスのうちの 1 つまたは複数を大幅に修正またはカスタマイズするか、またはそれらによって大幅に修正またはカスタマイズされる。

(c) 当該財またはサービスの相互依存性または相互関連性が高い。言い換えると、当該財またはサービスのそれぞれが、契約のなかの他の財またはサービスの 1 つまたは複数に著しく影響を受ける。例えば、場合によっては企業が当該財またはサービスのそれぞれを独立に移転することによって約束を履行することができないために、複数の財またはサービスが互いに著しく影響を受ける。

設例 6.3.1

財またはサービスが別個のものであるかどうかの判定

〔IFRS 第 15 号 IE49 項—IE58 項設例 11〕

ケース A—別個の財またはサービス

企業（ソフトウェア開発業者）が、ソフトウェア・ライセンスを移転し、インストール・サービスを行い、不特定のソフトウェア・アップデートおよび（オンラインおよび電話による）テクニカル・サポートを 2 年間提供する契約を顧客と締結する。企業は、ライセンス、インストール・サービス、およびテクニカル・サポートを独立して販売している。インストール・サービスには、利用者のタイプ別（例えば、販売、在庫管理、情報技術）にウェブ画面を変更することが含まれている。インストール・サービスは、他の企業が日常的に行っており、ソフトウェアを著しく改変するものではない。ソフトウェアは、アップデートとテクニカル・サポートがなくても機能し続ける。

企業は、どの財およびサービスが IFRS 第 15 号 27 項に従って別個のものであるかを判定するために、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、ソフトウェアは他の財およびサービスの前に引渡され、アップデートやテクニカル・サポートがなくても機能し続けることに着目する。顧客は、契約の開始時に移転されるソフトウェア・ライセンスと合わせてアップデートから便益を得ることができる。したがって、企業は、顧客は財およびサービスのそれぞれから単独または容易に利用可能な他の財およびサービスと合わせて便益を得ることができ、IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件は満たされると結論を下す。

さらに企業は、IFRS 第 15 号 29 項の原則および諸要因も考慮し、それぞれの財およびサービスを顧客に移転する約束は他の約束のそれぞれと区分して識別可能である（したがって、IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件は満たされる）と判断する。

この決定に達するにあたり、企業はソフトウェアを顧客のシステムに統合するが、インストール・サービスは顧客がソフトウェア・ライセンスを使用して便益を得る能力に著しく影響を与えないことを企業は考慮する。インストール・サービスはごく普通のものであり、他の提供者から得ることができるからである。ソフトウェア・アップデートは、顧客がライセンス期間中にソフトウェア・ライセンスを使用して便益を得る能力に著しく影響を与えない。企業はさらに、約束した財またはサービスのいずれも互いを大幅に改変またはカスタマイズするものではなく、企業はソフトウェアとサービスを結合後のアウトプットに統合するという重要なサービスを提供していないことに着目する。最後に、企業は、ソフトウェアとサービスが互いに著しく影響を与えないので、相互依存性も相互関連性も高くないと結論を下す。企業は、当初のソフトウェア・アップデートまたはテクニカル・サポートを提供する約束と独立に履行することができるからである。

この評価に基づき、企業は、契約のなかの 4 つの履行義務を次の財またはサービスについて識別する。

- (a) ソフトウェア・ライセンス
- (b) インストール・サービス
- (c) ソフトウェア・アップデート
- (d) テクニカル・サポート

企業は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（第 9 章参照）を適用して、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポートについての履行義務のそれぞれが一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定

する。企業は、ソフトウェア・ライセンスを移転するという企業の約束の性質についても、IFRS 第 15 号 B58 項（**11.2** 参照）に従って評価する。

ケース B—大幅なカスタマイズ

約束された財およびサービスは、次の点を除いてケース A と同じである。それは、インストール・サービスの一部として、ソフトウェアが大幅にカスタマイズされて、顧客が使用している他のカスタマイズされたソフトウェア・アプリケーションとのインターフェースを可能にする大幅な新機能が追加されることを、契約が定めていることである。カスタマイズされたインストール・サービスは、他の企業が提供できる。

企業は、どの財およびサービスが IFRS 第 15 号 27 項に従って別個のものであるのかを判定するために、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業はまず、IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件が満たされているかどうかを評価する。ケース A と同じ理由で、企業は、ソフトウェア・ライセンス、インストール、ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポートはそれぞれ当該要件を満たすと判断する。企業は次に、IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件が満たされているかどうかの評価を、IFRS 第 15 号 29 項の原則および諸要因を評価することによって行う。企業は、契約の条件が、契約で定められたカスタマイズされたインストール・サービスの履行によって、ライセンスしたソフトウェアを既存のソフトウェア・システムに統合するという重要なサービスを提供する約束を生じさせることに着目する。言い換えると、企業は、ライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスを、契約に定められた結合したアウトプット（すなわち、機能的かつ統合されたソフトウェア・システム）を生み出すためのインプットとして使用している [IFRS 第 15 号 29 項（a）参照]。ソフトウェアはサービスにより大幅に改変されカスタマイズされている [IFRS 第 15 号 29 項（b）参照]。このため、企業は、ライセンスを移転する約束はカスタマイズされたインストール・サービスと区分して識別可能ではないので、IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件は満たされないと判断する。したがって、ソフトウェア・ライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスは、別個のものではない。

ケース A と同じ分析に基づき、企業は、ソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートは、契約のなかの他の約束とは別個のものであると判断する。

この評価に基づき、企業は、契約のなかの 3 つの履行義務を以下の財またはサービスについて識別する。

- (a) ソフトウェア・カスタマイズ（ソフトウェアに係るライセンスとカスタマイズされたインストール・サービスとで構成される）
- (b) ソフトウェア・アップデート
- (c) テクニカル・サポート

企業は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（**第 9 章**参照）を適用して、それぞれの履行義務のそれぞれが一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

ケース C—約束が区分して識別可能（据付）

ある企業が、設備と据付サービスを販売する契約を顧客と締結する。その設備はカスタマイズや改変なしに稼働可能である。必要な据付は複雑ではなく、いくつかの代替的なサービス提供者が行うことが可能である。

企業は、契約のなかの 2 つの約束した財およびサービス、すなわち（a）設備と（b）据付を識別する。企業は、それぞれの約束した財またはサービスが別個のものなのかどうかを判定するため、IFRS 第 15 号 27 項の要件を評価する。企業は、設備と据付はそれぞれ IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件を満たしていると判断する。顧客は、設備からの便益を使用またはスクラップ価値よりも高い金額での再販売によって単独でまたは容易に利用可能な他の資源（例えば、代替的な提供者から利用可能な

据付サービス）と組み合わせて得ることができる。顧客は、すでに企業から稼得しているであろう他の資源（すなわち、設備）と組み合わせて据付サービスから便益を得ることもできる。

企業はさらに、設備を移転する約束と据付サービスを提供する約束は（IFRS 第 15 号 27 項（b）に従って）、それぞれ区分して識別可能であると判断する。企業は、設備と据付サービスがこの契約における結合後の項目へのインプットではないと判断するにあたり、IFRS 第 15 号 29 項の原則および諸要因を考慮する。このケースでは、IFRS 第 15 号 29 項の諸要因のそれぞれが、次のように、設備と据付サービスは区分して識別可能であるという結論に貢献するが、個々に決定要因となるわけではない。

- （a）企業は重要な統合サービスを提供していない。すなわち、企業は、設備を引き渡してその後に据え付けることを約束しており、設備を移転する約束を、その後に設備を据え付ける約束と独立して履行できるであろう。企業は、設備と据付サービスを結合後のアウトプットに変換するような方法で結合させることを約束しているわけではない。
- （b）企業の据付サービスは、設備を大幅にカスタマイズまたは改変するものではない。
- （c）顧客は、設備に対する支配を獲得した後にのみ、据付サービスから便益を得ることができるが、据付サービスは設備に著しく影響を与えるものではない。企業は、設備を移転する約束を、据付サービスを提供する約束と独立して履行できるからである。設備と据付サービスは、それぞれ他方に著しく影響を与えないので、相互依存性も相互関連性も高くない。

この評価に基づいて、企業は他の財またはサービスについて契約のなかの 2 つの履行義務を識別する。

（i）設備

（ii）据付サービス

企業は IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（第 9 章参照）を適用して、それぞれの履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

ケース D—約束が区分して識別可能（契約上の制限）

ケース C と同じ事実関係を仮定する。ただし、顧客は契約により企業の据付サービスを利用することを要求されている。

企業の据付サービスを利用するという契約上の要求は、このケースにおいて約束した財およびサービスが別個のものなのかどうかの評価を変えるものではない。これは、企業の据付サービスを利用するという契約上の要求は、財またはサービスそのものの特性を変化させず、企業の顧客への約束も変化させないからである。顧客は企業の据付サービスの利用を要求されているが、設備と据付サービスは別個のものとなり得る（すなわち、それぞれが IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件を満たす）ものであり、企業が設備を提供する約束と据付サービスを提供する約束はそれぞれ区分して識別可能である（すなわち、それぞれ IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件を満たす）。これに関しての企業の分析は、ケース C の分析と整合的である。

ケース E—約束が区分して識別可能（消耗品）

ある企業が、特注ではない設備（すなわち、当該設備は大幅なカスタマイズまたは改変なしに稼働可能である）を提供するとともに、当該設備で使用するための特別仕様の消耗品を今後 3 年間にわたり所定の間隔で提供する契約を顧客と締結する。この消耗品は企業だけが製造しているが、企業が独立に販売している。

企業は、顧客はこの設備から、容易に利用可能な消耗品との組合せで便益を得ることができると判断する。消耗品は、IFRS 第

15 号 28 項に従って容易に利用可能なものである。企業が通常は独立に（すなわち、過去に設備を購入した顧客に補充注文を通じて）販売しているものだからである。顧客は、契約に基づいて当初に顧客に移転される引き渡された設備との組合せで、契約に基づいて引き渡される消耗品から便益を得ることができる。したがって、この設備と消耗品はそれぞれ IFRS 第 15 号 27 項（a）に従って別個のものとなり得る。

企業は、設備を移転する約束と消耗品を 3 年の期間にわたり提供する約束は、IFRS 第 15 号 27 項（b）に従って、それぞれ区分して識別可能であると判断する。設備と消耗品がこの契約における結合後の項目へのインプットではないと判定するにあたり、企業は、設備と消耗品を結合後のアウトプットに変換する重要な統合サービスを提供していないことを考慮する。さらに、設備も消耗品も、他方によって大幅にカスタマイズまたは改変されない。最後に、企業は、設備と消耗品は相互依存性も相互関連性も高くないと結論を下す。それらは互いに著しい影響を与えないからである。顧客がこの契約において消耗品から便益を受けることができるのは、設備に対する支配の獲得後のみであり（すなわち、設備がないと消耗品には用途がなく）、消耗品は設備を機能させるために必要となるものであるが、設備と消耗品はそれぞれを他方の約束と独立して履行できるであろうからである。すなわち、企業は、たとえ顧客が消耗品を購入しなかったとしても設備を移転する約束を履行できるであろうし、たとえ顧客が設備を別個に取得したとしても消耗品を提供する約束を履行できるであろう。

この評価に基づいて、企業は以下の財またはサービスについて契約のなかの 2 つの履行義務を識別する。

（i）設備

（ii）消耗品

企業は IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（**第 9 章**参照）を適用して、それぞれの履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定する。

6.3.2 形式的または重要でないといみなされる財またはサービスの会計処理について例外は提供されていない

企業は、製品 A およびアイテム B を顧客に移転することを約束する契約を締結する。製品 A およびアイテム B は、別個であると考えられる IFRS 第 15 号 27 項の要件を満たしており、IFRS 第 15 号 22 項(b)の要件は満たしていない（すなわち、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またはサービスを構成しない（**6.1.1** 参照））。アイテム B は、契約における実質的な約束である場合もあれば（例えば、製品 A の 2 年間無料メンテナンス）、重要でない場合もある（例えば、合同委員会への参加の約束、インストレーションまたは研修マニュアルの引渡し、開梱およびプラグインでのみ必要となる単純なインストレーション・プロセス、単純な検査サービス）。

IFRS 第 15 号 BC89 項および BC90 項は、契約の結果として顧客に約束した**すべての**財またはサービスは履行義務を生じさせることを明確化している。なぜなら、それらの約束は、企業と顧客との間で交渉された交換の一部として行われたものだからである。

企業は、それらの財またはサービスの一部を販売インセンティブまたは付随的な財またはサービスと考えるかもしれないが、それらは顧客が支払を行い、履行義務の定義を満たす場合、収益認識の目的上、企業が対価を配分すべき財またはサービスである。アイテム B は、形式的なもの、または重要でないものと考えられるかもしれないが、無視することはできない。代わりに、企業は、それらの履行義務が財務諸表に対して重要性のないものかどうかを、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」の規定により、評価することとなる。

6.3.3 別個のものではない財またはサービス

約束した財またはサービスが別個のものではない場合には、別個の財またはサービスの束を識別するまで、その財またはサービスを他の約束した財またはサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財またはサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理することになる〔IFRS 第 15 号 30 項〕。

設例 6.3.3

財またはサービスが別個のものではない場合

〔IFRS 第 15 号 IE45 項—IE48 項設例 10〕

ケース A—重要な統合サービス

企業（建設業者）が、顧客のために病院を建設する契約を締結する。企業は、プロジェクトの全般的な管理に責任を負い、さまざまな約束した財およびサービスを識別する。これには、設計、現場の清掃、基礎工事、調達、構造の建設、配管および配線、設備の据付、仕上げが含まれる。

約束した財およびサービスは、IFRS 第 15 号 27 項（a）に従って別個なものとなり得る。すなわち、顧客は、当該財およびサービスからの便益を単独でまたは他の容易に利用可能な資源と組合わせて得ることができる。これは、企業または企業の競争相手が、これらの財およびサービスの多くを独立して他の顧客に対して定例的に販売している事実によって証明される。さらに、顧客は個々の財およびサービスから、それらの財およびサービスの使用、消費、売却または保有によって経済的便益を生み出すことができる。

しかし、当該財およびサービスは、IFRS 第 15 号 27 項（b）に従って、区分して識別可能ではない（IFRS 第 15 号 29 項の諸要因に基づく）。これは、企業が財およびサービス（インプット）を顧客が契約した目的である病院（結合したアウトプット）に統合するという重要なサービスを提供している事実によって証明される。

IFRS 第 15 号 27 項における要件の両方が満たされないため、当該財およびサービスは別個のものではない。企業は契約のなかの財およびサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

ケース B—重要な統合サービス

ある企業が、非常に複雑な特殊仕様の装置の複数のユニットを引き渡すことになる契約を顧客と締結する。契約の条件により、企業は契約したユニットを製造するために製造プロセスを確立することを要求される。仕様は当該顧客に特有のもので、顧客が所有する特注の設計に基づいており、現時点で交渉されている交換の一部ではない独立した契約の条件に基づいて開発されたものである。企業は契約の全体的な管理に対する責任を負っており、当該契約は、原料の調達、外注業者の特定および管理、製造、組立および試験の実施を含むさまざまな活動の実施および統合を要求している。

企業は、契約における約束を評価し、約束した装置のそれぞれが IFRS 第 15 号 27 項（a）に従って別個のものとなり得ると判断する。顧客はそれぞれの装置から単独で便益を得ることができるからである。これは、それぞれのユニットが他のユニットと独立して機能し得るからである。

企業は、自らの約束の性質が、顧客の仕様に従って顧客が契約した装置の全装備の製造というサービスを確立し提供することであることに着目する。企業は、自らが責任を負っているのが、契約の全体的な管理と、さまざまな財およびサービス（インプット）を全体的なサービスおよびその結果生じる装置（結合後のアウトプット）に統合するという重要なサービスの提供であること、したがって、装置および当該装置を製造するのに固有のさまざまな約束した財またはサービスは、IFRS 第 15 号 27 項（b）および

29 項に従って、区分して識別可能ではないことを考慮する。このケースでは、企業が提供する製造プロセスは顧客との契約に固有である。さらに、企業の履行と、特にさまざまな活動の重要な統合サービスの性質は、企業が装置を製造する活動の 1 つの変化が、非常に複雑な特殊仕様の装置の製造に要する他の活動に重要な影響を与えるため、企業の活動は非常に相互依存性および相互関連性が高いことを意味する。IFRS 第 15 号 27 項 (b) の要件が満たされないため、企業が提供する財またはサービスは区分して識別可能ではなく、したがって、別個のものではない。企業は、契約で約束した財およびサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する。

6.3.4 製品保証

企業が製品（財であれサービスであれ）の販売に関連して製品保証を提供することは一般的である。製品保証の内容は、業種ごとに、また契約ごとに大きく異なる可能性がある。ある製品保証は、関連する製品が合意された仕様に従っていることにより、各当事者が意図したとおりに機能するというアシュアランスを顧客に提供することがある（「アシュアランス型」製品保証）。またある製品保証は、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供するものもある（「サービス型」製品保証） [IFRS 第 15 号 B28 項]。

顧客が製品保証を単独で購入できる場合（例えば、製品保証が独立に価格設定されるかまたは交渉されることにより）には、当該製品保証は別個のサービスである。なぜなら企業は、契約に記述された機能性を有する製品に加えて、サービスを顧客に提供することを約束しているからである。そうした状況では、約束した製品保証は、別個の履行義務として会計処理することになる。それによって、取引価格の一部を、提供する当該製品保証サービスに配分しなければならない（第 8 章参照） [IFRS 第 15 号 B29 項]。

TRG

2015 年 1 月に TRG により議論されたとおり、顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有していない場合、移転された財またはサービスが意図されたとおりに機能するか、もしくは合意済みの仕様を満たすかの企業の保証に加えてサービスを顧客に提供する場合には、その保証は依然として別個の履行義務を含むこととなる（下記参照）。

顧客が製品保証を独立で購入できない場合には、当該製品保証を IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」に従って会計処理しなければならない。ただし、約束した製品保証（または約束した製品保証の一部）が、サービス型製品保証である場合を除く [IFRS 第 15 号 B30 項]。

製品保証がサービス型製品保証であるかどうかを検討する際に、以下のような要因が考慮される [IFRS 第 15 号 B31 項]。

- (a) 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の提供を要求されている場合、その法律の存在は、約束した製品保証が履行義務でないことを示している。このような要求は、通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護するために存在するものだからである。
- (b) 保証対象期間の長さ—対象期間が長いほど、製品保証がサービス型製品保証である可能性は高い。なぜなら、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えてサービスを提供している可能性が高いからである。
- (c) 企業が履行を約束している作業の内容—アシュアランス型製品保証を提供するために企業が特定の作業（例えば、欠陥製品に係る返品の運送サービス）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。

製品保証（または製品保証の一部）が、サービス型製品保証である場合には、当該製品保証は別個の履行義務であり、取引価格の一部を当該製品保証に配分しなければならない。企業がアシュアランス型製品保証とサービス型製品保証の両方を約束しているが、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

行義務として会計処理しなければならない〔IFRS 第 15 号 B32 項〕。

製品が危害または損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害（例えば、個人財産への損害）についても製造業者が責任を負うものとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債および損害について顧客に補償するという企業の約束は、履行義務を生じさせない。このような義務は IAS 第 37 号に従って会計処理しなければならない〔IFRS 第 15 号 B33 項〕。

設例 6.3.4A

IAS 第 37 号に基づき会計処理されるアシュアランス型の製品保証

通常の商慣習に従い、旅行カバン製造業者は、製造上の欠陥のみをカバーする 1 年間の製品保証（オプションではない）をすべての顧客に提供する。

この製品保証は、独立した履行義務を示さない。旅行カバンが合意された仕様に従っているため意図した通りに機能するというアシュアランスを提供するだけであるからである。これはアシュアランス型の製品保証であり、IAS 第 37 号に基づいて会計処理すべきである。取引価格の一部分を製品保証に配分しない。

設例 6.3.4B

IAS 第 37 号に基づき会計処理されるアシュアランス型の製品保証および独立した履行義務として会計処理されるサービス型の製品保証

旅行カバン製造業者は、通常の「使用による傷み」から生じるものを含め、すべての欠陥および損傷をカバーする全期間の製品保証をすべての顧客に提供する。

IAS 第 37 号に基づき会計処理されるアシュアランス型の製品保証（設例 6.3.4A 参照）に加えて、この契約には独立した履行義務として会計処理すべきサービス型の製品保証も含まれている。製造業者は、すべての損傷の修理を提供することを合意しているからである（すなわち、製造上の欠陥を修復することを超えて、すべての欠陥に関して旅行カバンを修理するサービスを提供することを合意している）。旅行カバン製造業者は、修理サービスの独立販売価格を決定し、取引価格の一部を適切に修理サービスに配分すべきであり、サービスが提供される期間にわたり、当該一部を収益として認識すべきである。

設例 6.3.4C

製品保証

〔IFRS 第 15 号 IE223 項—IE229 項設例 44〕

ある企業（製造業者）が、顧客に製品の購入とともに製品保証を提供する。製品保証は、製品が合意された仕様に合致しているというアシュアランスを提供し、購入日から 1 年間にわたり約束どおりに運用される。また、この契約は、追加的なコストなしに製品の操作方法に関する 20 時間以内の訓練サービスを受ける権利も顧客に提供する。

企業は、契約のなかの財およびサービスを評価して、それらが別個のものであり、したがって独立した履行義務を生じさせるのかどうかを判定する。

製品と訓練サービスはそれぞれ、IFRS 第 15 号 27 項（a）および 28 項に従って、別個のものとなり得る。顧客は訓練サービスなしに製品から単独で便益を得ることができ、訓練サービスから、企業がすでに移転した製品と組み合わせて便益を得ることができるからである。企業は通常、訓練サービスなしに製品を独立に販売している。

企業は次に、製品を移転する約束と訓練サービスを提供する約束が IFRS 第 15 号 27 項 (b) および 29 項に従って区分して識別可能であるかどうかを評価する。企業は、訓練サービスと製品を統合する重大なサービスを提供していない (IFRS 第 15 号 29 項 (a) 参照)。訓練サービスと製品は、互いを大幅に改変またはカスタマイズするものではない (IFRS 第 15 号 29 項 (b) 参照)。訓練サービスと製品は、相互依存性も相互関連性も高くない (IFRS 第 15 号 29 項 (c) 参照)。企業は、製品を移転する約束をその後に訓練サービスを提供する労力と独立して履行することができるであろうし、過去に自らの製品を取得した顧客に訓練サービスを提供することができるであろう。したがって、企業は、製品を移転する約束と訓練サービスを提供する約束は結合後の項目へのインプットではなく、それゆえ、それぞれ区分して識別可能であると結論を下す。

製品と訓練サービスはそれぞれ IFRS 第 15 号 27 項に従って別個のものであり、したがって、2 つの独立した履行義務を生じさせる。

最後に、企業は製品保証を提供する約束を評価し、当該製品保証は、製品が 1 年間意図したとおりに機能するというアシュアランスを顧客に提供していることに着目する。企業は、IFRS 第 15 号 B28 項から B33 項に従って、製品保証はどのようなアシュアランスのほかには財またはサービスを顧客に提供していないと結論を下す。したがって、企業は製品保証を履行義務として会計処理しない。企業はアシュアランス型の製品保証を IAS 第 37 号に従って会計処理する。

その結果、企業は、取引価格を 2 つの履行義務 (製品および訓練サービス) に配分し、それらの履行義務の充足時に (または充足するにつれて) 収益を認識する。

6.3.5 追加的な財またはサービスに対する顧客のオプション

6.3.5.1 追加的な財またはサービスに対する顧客のオプションー全般

追加的な財またはサービスを無料または値引価格で取得する顧客のオプションには、多くの形態があり、販売インセンティブ、顧客特典クレジット (またはポイント)、契約更新オプションあるいは将来の財またはサービスに係るその他の値引などがある [IFRS 第 15 号 B39 項]。

契約で、追加的な財またはサービスを取得するオプションを顧客に付与している場合、そのオプションが契約における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取れない重要な権利 (例えば、当該財またはサービスについて、その顧客階層にその地域または市場において通常与えられる範囲の値引に対する増分となる値引) を顧客に提供するときのみである。オプションが顧客に重要な権利を提供している場合には、顧客は実質的に将来の財またはサービスに対して企業に前払をしており、企業はその将来の財またはサービスの移転時またはオプションの消滅時に収益を認識する [IFRS 第 15 号 B40 項]。

顧客が、追加的な財またはサービスに対して支払う金額が、当該財またはサービスについての独立販売価格を反映する価格である場合には、そのオプションは、たとえ以前の契約の締結によってしかオプションを行使できないとしても、重要な権利を顧客に提供しない。その場合、企業は単に販売の提案をしただけであり、顧客が追加的な財またはサービスを購入するオプションを行使した時にのみ、これを IFRS 第 15 号に従って会計処理する [IFRS 第 15 号 B41 項]。

6.3.5.2 追加的な財またはサービスに対する顧客のオプション

TRG

企業は、通常の事業の過程で、追加の財およびサービスに対するオプション (例えば、将来の財またはサービスに関するセールス・インセンティブまたは割引) を顧客に定期的に付与している。2014 年 10 月に TRG で議論されたように、かかるオプションが重要な権利を提供する (よって、別個の履行義務を生じさせる) かどうかの評価は、定量的要因および定性的要因の両方を検討すべきである。これは、約束された財またはサービスを識別する際に、企業は顧客の妥当な期待を検討すべきであり、何が重要な権利を構成するかの顧客の観点は定性的要因を検討する

こととなるかもしれないという、IFRS 第 15 号 BC87 項の概念と整合している。

さらに、顧客のオプションが重要な権利を生じさせるかどうかを評価する際に、企業は顧客との現在の取引以外に存在する取引を含め、すべての事実と状況を検討すべきである。これは、顧客との現在、過去および将来の取引を含み、どのように権利が一定の期間にわたり累積しているかを含んでいる。

例えば、企業が顧客に対して、財またはサービスの購入ごとにポイントが累積するロイヤルティ・プログラムを実施していると考えてみる。累積したポイントは、将来の財またはサービスを企業から得るために引き換えることができる。追加の財またはサービスを購入するためポイントを引き換える当該オプションが顧客に重要な権利を提供するかどうかの評価の際に、企業は定量的要因および定性的要因の両方に加えて、顧客によって行われた現在、過去および将来の取引、特に重要な権利は一定の期間にわたり累積するかどうか（すなわち、複数の取引の後に）を評価する。所定の取引で顧客に与えられたロイヤルティ・ポイントの数は、定量的には重要でないかもしれないが、ロイヤルティ・プログラムは顧客の行動に影響を与えるように設計されているという事実は、オプションが重要な権利を提供するという定性的要因であるかもしれない。

設例 6.3.5.2

重要な権利を顧客に与えないオプション（追加的な財またはサービス）

【IFRS 第 15 号 IE254 項–IE256 項設例 50】

電気通信業の企業が、携帯端末と月次のネットワーク・サービスを 2 年間提供する契約を顧客と結ぶ。ネットワーク・サービスには、月額固定料金での毎月 1,000 分以内の通話と 1,500 件以内のテキスト・メッセージが含まれる。契約では、追加の通話時間またはテキストについての価格を定めており、顧客はこの購入をどの月にでも選択できる。それらのサービスについての価格は、独立販売価格に等しい。

企業は、携帯端末とネットワーク・サービスを提供する約束はそれぞれ独立した履行義務であると判断する。これは、IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件に従って、顧客が携帯端末およびネットワーク・サービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができるからである。さらに、携帯端末とネットワーク・サービスは、IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件に従い区分して識別可能である（IFRS 第 15 号 29 項における諸要因に基づく）。

企業は、追加の通話時間およびテキストを購入するオプションは、顧客が契約を締結しないと受け取れない重要な権利を提供していないと判断する（IFRS 第 15 号 B41 項参照）。これは、追加の通話時間およびテキストの価格は、それらのサービスの独立販売価格を反映しているからである。追加の通話時間およびテキストに対するオプションは顧客に重要な権利を与えないため、企業は、これは契約における履行義務ではないという結論を下す。したがって、企業は追加の通話時間およびテキストに対するオプションに取引価格を配分しない。企業が追加の通話時間またはテキストについて収益を認識するのは、企業がそれらのサービスを提供する場合のみとなる。

6.3.5.3 追加的な財またはサービスに対する顧客のオプションへの取引価格の配分

IFRS 第 15 号 74 項は、履行義務への取引価格の配分を独立販売価格の比率で行うことを企業に求めている（第 8 章参照）。顧客が追加的な財またはサービスを購入するオプションについての独立販売価格が直接に観察可能でない場合には、企業はそれを見積らなければならない。その見積りは、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引を次の両方について調整したものを反映しなければならない [IFRS 第 15 号 B42 項]。

（a）顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引

(b) オプションが行使される可能性

IFRS 第 15 号は、限られた状況において、独立販売価格を見積に関する実務的便法を提供する（6.3.5.4 参照）。

設例 6.3.5.3A

重要な権利を顧客に与えるオプション（値引券）

【IFRS 第 15 号 IE250 項—IE253 項設例 49】

ある企業が、製品 A を CU100 で販売する契約を結ぶ。契約の一部として、企業は顧客に、今後 30 日間の CU100 までの将来の購入についての 40%の値引券を与える。企業は、季節的な販売促進の一環として、今後 30 日間のすべての販売について 10%の値引を提供するつもりである。10%の値引を 40%の値引券に加えて使用することはできない。

すべての顧客が、今後の 30 日間の購入について 10%の値引を受けることになるので、顧客に重要な権利を与えている唯一の値引は、その 10%に対して増分となる値引である（すなわち、追加的な 30%の値引）。企業は、増分となる値引を提供する約束を、製品 A の販売に関する契約における履行義務として会計処理することとなる。

IFRS 第 15 号 B42 項に従って値引券の独立販売価格を見積るため、企業は、顧客が値引券を交換する可能性は 80%で、顧客は平均して追加の製品を CU50 購入すると見積る。したがって、企業の見積った値引券の独立販売価格は CU12（追加の製品購入価格の平均 CU50×増分値引 30%×オプション行使の可能性 80%）である。製品 A と値引券の独立販売価格および取引価格 CU100 のそれによる配分は次のとおりである。

(単位 : CU)		
履行義務	独立販売価格	
製品 A	100	
値引券	<u>12</u>	
合計	<u>112</u>	
配分した取引価格		
製品 A	89	(CU100÷CU112×CU100)
値引券	<u>11</u>	(CU12÷CU112×CU100)
合計	<u>100</u>	

企業は、製品 A に CU89 を配分し、支配が移転した時点で製品 A についての収益を認識する。企業は、値引券に CU11 を配分し、顧客が値引券を財またはサービスと交換する時または値引券の期限満了時に、値引券の収益を認識する。

設例 6.3.5.3B

値引で財を取得するオプションー当初の購入により、あるいは当初の購入なしで受取るバウチャー

売上増加を目指す取組みのなかで、スーパーマーケット B は、2 種類のマーケティング・プログラムを顧客に提供している。

プログラム 1ースーパーマーケット B を訪れるすべての訪問者は、購入の有無にかかわらず、通常 CU10 で販売されている商品 X について CU1 の値引を受けられるバウチャーを入手することができる。

プログラム 2ー商品 W を通常の価格である CU7 で購入する顧客は、商品 X の販売価格から CU5 の値引を受けられるバウチャーを受取る。

商品 X の購入については、1 種類のバウチャーのみが使用可能である。商品 W を購入することにより付与される、商品 X を CU9（すなわち、CU1 のバウチャーが利用された際の購入価格）ではなく CU5 で購入するオプションは、顧客に重要な権利を提供していると結論付けられた。

スーパーマーケット B は、2 つの異なる種類のバウチャーをどのように会計処理すべきか。

プログラム 1 において発行される CU1 のバウチャーは、IFRS 第 15 号の範囲に含まれない。顧客による CU1 のバウチャーの入手によっては、いかなる強制可能なコミットメントも締結されないため、CU1 のバウチャーからは契約は生じない。

結果として、スーパーマーケット B は、顧客が商品 X を購入するために CU1 のバウチャーを使用する際に、CU1 のバウチャーを単に価格の減額として扱う。そのため、顧客が商品 X を CU9 で購入するために CU1 のバウチャーを使用する場合、B が商品 X と交換に権利を得る対価となる CU9（CU1 のバウチャーを考慮する場合）により、収益を認識する。

プログラム 2 において発行される CU5 のバウチャーは、顧客が売上取引（すなわち、商品 W を購入する契約）の一部として、CU5 のバウチャーの権利が得られるため、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる。

CU5 のバウチャーを会計処理する際には、追加的な財またはサービスに対する顧客のオプションを扱う IFRS 第 15 号 B39 項から B43 項を考慮する。このガイダンスによれば、オプションが当該契約を締結しなければ受取れない重要な権利を顧客に付与するため、別個の履行義務を生じさせる。

IFRS 第 15 号 B42 項（上記参照）は、直接に観察可能でない場合には、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引を、(1)顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引、および(2)オプションが行使される可能性の両方について調整したものを反映し、当該オプションを見積もらなければならないと特定している。CU5 のバウチャーの独立販売価格を評価する際に、スーパーマーケット B は、(1)購入をしない顧客でも CU1 のバウチャーを主張できること（そのため、CU5 のバウチャーの顧客にとっての増分価値は CU4 である）、および(2)CU5 のバウチャーが行使される可能性を考慮する。

そのため、取引価格 CU7 を値引バウチャーの履行義務に配分するために使用される CU5 のバウチャーの独立販売価格は、追加的な値引である CU4 を超えることはない。さらに、利用されると見込まれるバウチャーの割合によっては、さらに低くなる可能性がある。企業は、CU5 のバウチャーに関する収益を、使用されないと見込まれるバウチャーに関する IFRS 第 15 号 B44 項から B47 項（7.7.3 参照）におけるガイダンスを考慮し、商品 X が顧客に移転する際に認識する。

6.3.5.4 オプションが類似する追加的な財またはサービスの取得である場合の代替的な方法

IFRS 第 15 号は、顧客が将来の財またはサービスを取得する重要な権利を有していて、当該財またはサービスが契約のなかの当初の財またはサービスと類似しており、かつ、当初の契約の条件に従って提供される場合、当該オプションの独立販売価格を見積ることの実務的代替を提供している。このような状況では、提供すると予想される財またはサービスおよびそれに対応する予想

対価を参照して、取引価格を当該オプションに係る財またはサービスに配分することができる。この簡便的なアプローチは、IFRS 第 15 号の設例 51（設例 6.3.5.4 として複写）に概説されている。これらのオプションは、通常、契約更新に係るものである [IFRS 第 15 号 B43 項]。

設例 6.3.5.4
重要な権利を顧客に与えるオプション（更新オプション）
[IFRS 第 15 号 IE257 項—IE266 項設例 51]

ある企業が、1 年間のメンテナンス・サービスを CU1,000 で提供する 100 件の別々の契約を顧客と結ぶ。契約の条件では、年度末に、各顧客は CU1,000 を追加で支払うことによって第 2 年度についてのメンテナンス契約を更新するオプションがあると定めている。第 2 年度について契約を更新する顧客には第 3 年度について CU1,000 で更新するオプションも与えられる。企業は、当初（すなわち、製品が新品の時）にメンテナンス・サービスの契約をしていない顧客に対するメンテナンス・サービスについて、著しく高い価格を請求する。すなわち、顧客が当初にサービスを購入していないかまたはサービスを期限満了にしている場合には、企業は、年間のメンテナンス・サービスについて第 2 年度に CU3,000、第 3 年度に CU5,000 を請求する。

企業は、この更新オプションは、顧客が契約を締結しないと受取れない重要な権利を顧客に与えていると結論を下す。顧客が第 2 年度または第 3 年度にだけサービスを購入することを選択する場合には、メンテナンス・サービスに対する価格が大幅に高くなるからである。各顧客の第 1 年度の CU1,000 の支払の一部は、実質的に、その後の年度に提供されるサービスへの返金不能の前払である。したがって、企業は、オプションを提供する約束は履行義務であると結論を下す。

この更新オプションはメンテナンス・サービスの継続のためのものであり、当該サービスは既存の契約の条件に従って提供される。更新オプションの独立販売価格を直接に算定せずに、企業は、IFRS 第 15 号 B43 項に従って、取引価格の配分を、企業が提供すると見込んでいるすべてのサービスと交換に受取ると見込んでいる対価を算定することによって行う。

企業は、第 1 年度末に 90 名の顧客（販売した契約の 90%）が更新をし、第 2 年度末に 81 名の顧客が更新をする（第 1 年度末に更新した 90 名の顧客のうち 90%が第 2 年度末にも更新する、すなわち、販売した契約の 81%である）と見込んでいる。

契約開始時に、企業は、各契約に係る予想対価を $CU2,710 [CU1,000 + (90\% \times CU1,000) + (81\% \times CU1,000)]$ と算定する。また、企業は、予想されるコストの総額に対する発生済みコストの比率に基づいて収益を認識することが、顧客へのサービスの移転を描写すると判断する。3 年間の契約の予想コストは次のとおりである。

	(単位 : CU)
第 1 年度	600
第 2 年度	750
第 3 年度	1,000

したがって、各契約の契約開始時に予想される収益認識のパターンは、以下のようになる。

(単位 : CU)

予想コスト (契約更新の可能性について調整後)			予想対価の配分	
第 1 年度	600	(CU600×100%)	780	(CU600÷CU2,085×CU2,710)
第 2 年度	675	(CU750×90%)	877	(CU675÷CU2,085×CU2,710)
第 3 年度	810	(CU1,000×81%)	1,053	(CU810÷CU2,085×CU2,710)
合計	2,085		2,710	

したがって、契約開始時に、企業は、第 1 年度末に更新するオプションに、現在までに受取った対価 CU22,000 [現金 CU100,000 – 第 1 年度に認識した収益 CU78,000 (CU780×100)] を配分する。企業の予想に変化がなく、予想どおり 90 名の顧客が更新すると仮定すると、第 1 年度末現在、企業は現金 CU190,000 [(100×CU1,000) + (90×CU1,000)] を回収し、CU78,000 (CU780×100) の収益を認識するとともに、契約負債 CU112,000 を認識している。

したがって、第 1 年度末の更新時に、企業は、第 2 年度末に更新するオプションに CU24,300 [現金の累計額 CU190,000 から、第 1 年度に認識した収益と第 2 年度に認識すべき収益の累計額 CU165,700 (CU78,000 + CU877×100) を控除] を配分する。

実際の契約更新数が、企業が予想したものと異なる場合には、企業は、取引価格および認識した収益をそれに応じて更新することになる。

6.3.5.5 購入オプションと変動対価の区分

TRG

6.3.5.1 から 6.3.5.3 で議論したとおり、契約に「追加的な財またはサービス」を取得する顧客のオプションが含まれる場合、当該オプションを評価して重要な権利を表しているか決定する。そうであれば、取引価格の一部がその重要な権利に配分され、収益の当該部分の認識が繰延べられる (IFRS 第 15 号 B39 項から B43 項参照)。そのような追加的な財またはサービスの引渡しは、それ自体は契約における履行義務ではないが、それらの財またはサービスを取得するオプションが重要な権利を表している場合、履行義務として処理される。顧客がオプションを行使する際に生じる追加的な対価は、当初の契約の取引価格に含まれない。

TRG

IFRS 第 15 号は、契約で約束された対価が変動対価 (7.2 参照) を含む場合、「変動対価」の適切な会計処理を別途取り扱っている。変動対価の最終的な支払金額は、広範囲の多様な要因に影響を受ける。特に、契約において供給された財またはサービスの量の変動が契約上の対価の金額に影響を与える場合、状況によっては (すべてではないが)、これは変動対価として処理される。変動対価の見積もりは、契約の取引価格に含まれる (ただし、7.2.8 で議論された制約を条件とする)。

企業は、契約上の約束の性質を評価し、契約が追加的な財またはサービスを購入するオプション (重要な権利を表しているかどうか決定するために評価する必要がある) を含んでいるか、または財またはサービスの提供される量が

契約時に固定されていない履行義務を含んでいるかどうか（したがって、変動対価として処理される）を決定するために判断を行使する必要がある。

追加的な財またはサービスのオプションの場合、顧客は、追加的な「別個の」財またはサービスを購入することを選択できる現在の権利を有している。顧客が権利を行使する前は、企業は、それらの財またはサービスを提供する現在の義務はなく、顧客に支払の義務はない。

約束した財またはサービスの変動対価である場合、企業は、それらの財またはサービスを移転する義務があり、顧客には支払の義務がある。財またはサービスの支配が移転された後または移転した時、あるいは移転するにつれて将来の事象が発生し、追加的な対価が生じる。

判断を行使する場合、以下の要素が有用となるであろう。

- ・ 顧客が追加的な「別個の」財またはサービスに関して、独立した購入決定を行っており、顧客が当該権利を行使しないならベンダーはそれらの財またはサービスを提供する義務を負わない場合、追加的な財またはサービスに関するオプションを示唆するであろう。例えば、製品で使用する部品を 5 年間独占的に供給するマスター契約を顧客と締結とする。顧客は、契約期間においていつでも部品を購入することができるが、すべての部品を購入する義務は負わない。これは、顧客が部品を購入することを決定する毎に供給者の別個の履行義務を表す。
- ・ 逆に、将来の事象（顧客自身の行動を含む）が、ベンダーに追加的な「別個の」財またはサービスを提供することを義務付けない（約束の性質は包括的サービスであり、関連する変動性のある財またはサービスは別個ではない）場合は、それらの事象によって生じた追加的な対価は、変動対価として会計処理されるであろう。例えば、企業は顧客のすべての取引を、部分的には処理される取引の量に基づく報酬で取り扱うことに合意するが、契約時点で取引の量は未知であり、企業および顧客の両方のコントロール外の要素に影響を受ける。このようなケースでは、履行義務は、契約期間にわたり処理される取引の包括的サービスを顧客に提供することであり、処理される個々の取引は、別個のサービスではなく、すべての取引を取り扱う単一の履行義務の部分的な充足である。

本論点は、2015 年 11 月に TRG により議論された。

6.3.5.6 失効しない追加的な財またはサービスを取得するオプション

企業は、顧客にとって重要な権利となり、かつ失効しない追加的な財またはサービスを取得するオプションを顧客に提供することがある。IFRS 第 15 号の要求事項は、重要な権利が失効するかどうかによる影響は受けない。そのため、失効日のないオプションの適切な会計処理は、重要な権利が、(1) 企業から提供される類似の権利のポートフォリオが含まれるか、または (2) 別個の権利として会計処理されるかによる。しかし、重要な権利に有効期限が無い場合、将来において、当該オプションが行使される可能性の範囲の評価をする際には、より大きな判断が要求される可能性がある。

重要な権利が類似の権利のポートフォリオを含む場合、予想される未行使のオプションに関連する収益は、ポートフォリオにおける顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない（**設例 6.3.5.6A** 参照）。

顧客のオプションが個別の権利である場合、企業は、顧客がオプションを行使する可能性がほとんどなくなった時に重要な権利に帰属する収益を認識する（**設例 6.3.5.6B** 参照）。

顧客の未行使の権利（「非行使部分」）に関する詳細なガイダンスは、**7.7** を参照。

設例 6.3.5.6A

失効しないオプションに関連する収益の認識－ロイヤルティ・ポイント

企業はロイヤルティ報酬プログラムを有しており、CU1 の支払で 1 ロイヤルティ・ポイントを顧客に提供する。顧客に与えられたポイントは失効しない。顧客は、10 ポイントを使用して、商品を将来購入する際に CU1 の割引を受けることができる。

報告期間において、顧客は、CU100,000（製品の独立販売価格を反映）の製品を購入し、将来の購入に利用できる 100,000 ポイントを得た。企業は、使用されるのは 95,000 ポイントであると見込む。

ポイントは、契約を締結することなしに顧客が受けることができない重要な権利を提供する（6.3.5.2 参照）。したがって企業は、顧客にポイントを提供する約束は、履行義務であると結論付ける。

企業は、IFRS 第 15 号 B42 項に従い、行使される可能性に基づいて、ポイント当たり CU0.095（総額 CU9,500）の独立販売価格を見積もる（6.3.5.3 参照）。

契約締結時に、企業は、CU100,000 の取引価格を以下の通りに配分する。

- 製品 = CU91,324 $[CU100,000 \times CU100,000 \text{ 独立販売価格} \div CU109,500]$
- ロイヤルティ・ポイント = CU8,676 $[CU100,000 \times CU9,500 \text{ 独立販売価格} \div CU109,500]$

付与されたロイヤルティ・ポイントに関して、CU8,676 の契約負債が認識される。

1 年目の期末

1 年後、総数で 20,000 ポイントが使用された。企業は、引き続き使用されるポイントの総数を 95,000 ポイントと見積もる。したがって、企業は、使用された 20,000 ポイントに関して CU1,827 $[使用された 20,000 \text{ ポイント} \div \text{使用されると見込まれる総数 } 95,000 \text{ ポイント} \times CU8,676]$ の収益を認識する。1 年目期末の未使用ポイントに関する契約負債残高は、CU6,849 $[CU8,676 - CU1,827]$ である。

2 年目の期末

2 年後に、総数で 50,000 ポイントが使用された。企業は、顧客が使用すると見込むポイントの総数を再評価する。新しい見込みでは、合計 70,000 ポイントが使用される。2 年目に重要な権利に関して認識される収益を計算するため、企業は 70,000 ポイントが使用されるという新しい見込みに基づいて、重要な権利に最初に配分された収益（CU8,676）のうちの程度を、2 年目の期末までに累積的に認識すべきかを決定し、重要な権利に関して、1 年目にすでに認識された収益を控除する。したがって、企業は 2 年目に CU4,370 $[使用された総数 50,000 \div \text{使用されると見込まれる総数 } 70,000 \times CU8,676 - 1 \text{ 年目に認識された } CU1,827]$ の収益を認識する。2 年目期末の未使用ポイントに関する契約負債残高は、CU2,479 $[CU6,849 - CU4,370]$ である。

3 年目の期末

3 年後、総数で 55,000 ポイントが使用された。企業は、引き続き使用されるポイントの総数を 70,000 ポイントと見積もる。したがって、企業は、3 年目に使用された 5,000 ポイントに関して CU620 $[使用された総数 55,000 \text{ ポイント} \div \text{使用されると見込まれる総数 } 70,000 \text{ ポイント} \times CU8,676 - 1 \text{ 年目に認識された } CU1,827 - 2 \text{ 年目に認識された } CU4,370]$ の収益を認識する。3 年目期末の未使用ポイントに関する契約負債残高は、CU1,859 $[CU2,479 - CU620]$ である。

4 年目の期末

4 年後、追加でポイントは使用されず、企業は、顧客が残りのポイントを使用する可能性がほとんどないと結論付ける。4 年目に重要な権利に関して認識される収益総額は、契約負債残高 CU1,859 となる。

設例 6.3.5.6B

失効しないオプションに関する収益の認識—単一の顧客オプション—設例

企業は、製品 A を CU100 で販売する契約を顧客と締結する。交渉された取引の一環で、顧客は製品 B の販売が 50%オフとなるクーポン（クーポンは失効しない）も受領する。同様のクーポンが、他の顧客に提供されたことはない。

企業は、製品 B を 50%の値引で購入できるオプションは、顧客に重要な権利を提供していると結論付ける（6.3.5.2 参照）。したがって、企業は、(1)当該オプションは履行義務であり、(2)取引価格の一部を当該オプションに配分すべきであると結論付ける。

製品 B の独立販売価格は、CU60 である。企業は、顧客がクーポンを使用する可能性を 70%と見積もる。行使される可能性に基づいて、クーポンの独立販売価格は、IFRS 第 15 号 B42 項に従い、 $CU21[製品 B の販売価格 CU60 \times 値引 50\% \times 使用される可能性 70\%]$ と見積もられる（6.3.5.3 参照）。

契約時に、企業は以下の通り取引価格を配分する。

・ 製品 A = $CU83[CU100 \times 独立販売価格 CU100 \div CU121]$

・ 製品 B = $CU17[CU100 \times 独立販売価格 CU21 \div CU121]$

オプション発行後最初の 4 年間は、オプションは行使されず、重要な権利に関して収益は認識されなかった。4 年目の期末に、企業は、顧客が当該クーポンを使用する可能性がほとんど無くなったと判断し、IFRS 第 15 号 B46 項に従い CU17 の収益を認識する（7.7 参照）。

6.3.5.7 購入取引の直後に提供された小売業者がスポンサーのクーポン

小売店は、顧客取引の直後に、小売業者がスポンサーとなるクーポン（「カタリナ」クーポンと呼ばれることもある）を顧客に提供することがある。これらのクーポンは、自動プログラムによりレジで印刷され、購入の完了後に顧客に手渡される。この自動プログラムは、顧客の購入商品や消費金額等のさまざまな要因を分析して、顧客に対象クーポンを提供するかどうかを決定するものである。顧客に与えられた当該クーポンは、将来購入時にのみ使用することが可能であり、多くの場合は特定の製品である。

場合によっては、顧客は商品の購入前に、購入時に特定のクーポンを受取る権利があることを知ることができる。例えば、小売業者が、プライスマッチ・キャンペーンを展開中であるという事実を宣伝することがある。このキャンペーンでは、顧客が商品の購入に支払った金額と、競合店舗から購入したと仮定した場合に同一の商品に支払っていたであろう金額の差額分を、クーポンとして受取ることができる。このクーポンは、当該顧客による将来の購入時に引き換えることができる。

しかしながら、小売業者からクーポンを受取るか、またはそのクーポンが何のためであるかについて、顧客は購入時にほとんど（またはまったく）期待していないことが多い。

IFRS 第 15 号 B40 項（6.3.5.1 参照）に基づき、この性質のクーポンは、当該取引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場合にのみ、履行義務が生じる。これは、将来の財またはサービスの割引が、顧客との現在の契約における交渉の一部であることを示唆している。このオファーが現在の契約における交渉の一部であるかを判断するために、小売業者は IFRS 第 15 号 24 項（6.2.1 参照）を検討する。IFRS 第 15 号 24 項（6.2.1 参照）には、「…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またはサービスに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針また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（契約締結時において、そうした約束が、企業が財またはサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合）。」との記述がある。

そのため企業は、購入時に特定のクーポンを受取ることによって顧客が妥当な期待を創出する約束（例えば、広告キャンペーンまたは企業の取引慣習を通じて）がなされているのかどうかを確認するために、特定の事実および状況に判断を適用する必要がある。企業はさらに、顧客にとってそのクーポンには重大な価値がある（すなわち、重要な権利を有する）かどうかを評価する一環として、将来の購入に適用される割引クーポンを使用した顧客数に関する過去のデータについても検討するであろう。

上述のプライスマッチ・キャンペーンの例では、プライスマッチ・キャンペーンが顧客に妥当な期待を創出している（現在の取引の一部として支払った超過額に対して受取る予定のクーポンである）場合に、将来の購入に対して引き換えられるクーポンは、当初の販売の一部として重要な権利を生じさせる可能性がある（6.3.5.2 参照）。

ただし、小売業者から受取る可能性のあるクーポンに対して、顧客がほとんど（またはまったく）期待していない場合は、当初の販売の一部として重要な権利が存在している可能性は非常に低い。特に、将来の購入に対する割引クーポンを購入時に受取るという可能性が、顧客の購買意思決定に有意義な影響を及ぼす可能性はほとんどない。そのような場合、当該クーポンは、顧客の購買傾向に基づく対象クーポンの配布に類似している。そのようなクーポンは、IFRS 第 15 号 72 項（7.6.1 参照）に従い、引き換え時点で会計処理を行う。

6.3.5.8 重要な権利のオプション行使に関する会計処理

TRG

顧客との契約が、追加的な財またはサービスを取得するオプションの形態で重要な権利を含む場合、IFRS 第 15 号 B39 項から B43 項は、取引価格の一部を当該権利に配分し、その将来の財またはサービスの移転時またはオプションの消滅時に関連する収益を認識することを企業に要求している（6.3.5.1 および 6.3.5.3 参照）。

2015 年 3 月に、TRG は、顧客の事後的な権利（オプション）の行使をどのように会計処理すべきかを検討し、IFRS 第 15 号のガイダンスは以下に要約する 2 つのアプローチ（以下に記載）を支持すると結論付けた。

TRG のメンバーのほとんどがアプローチ A の使用を支持したが、アプローチ B も使用可能であることに同意した。使用された方法は、類似の事実および状況にある同様の種類の重要な権利に対して一貫して適用しなければならない

アプローチ A

現在の契約は、重要な権利の対象となる追加的な財またはサービスを考慮するものであるため、重要な権利の行使を契約の継続として会計処理すべきである。したがって、顧客が重要な権利を行使する時点で、企業は行使の結果として企業が権利を得ると見込んでいる追加的な対価を含めるために当該契約の取引価格を更新しなければならない。この追加的な対価を重要な権利の基礎となる履行義務に配分し、この履行義務の充足時または充足するにつれて、収益を認識しなければならない。そのため、重要な権利に配分された金額は重要な権利の行使の結果として追加的に支払われる金額に追加され、その合計額が追加的な財またはサービスに配分される。これ以前に契約における他の財およびサービスに配分された金額は更新しない。

アプローチ B

重要な権利の行使は、契約変更として会計処理すべきである。顧客が重要な権利を行使する際に受け取った追加的な対価および／または提供された追加的な財またはサービスは、契約の範囲および／または価格の変更を示している。企業は、IFRS 第 15 号 18 項から 21 項（第 10 章参照）の変更のガイダンスを適用しなければならない。

設例 6.3.5.8

重要な権利の行使に関する会計処理

企業 A は、製品 X を CU200、サービス Y を CU100 で提供する顧客との契約を締結する。契約には、顧客がサービス Z を CU300 で購入するオプションも含まれる。製品 X、サービス Y およびサービス Z の独立販売価格は、それぞれ CU200、CU100 および CU450 である。企業 A は、割引価格でサービス Z を購入するオプションは、顧客に重要な権利を提供していると結論付けている。企業 A の当該オプションの独立販売価格の見積り（IFRS 第 15 号 B42 項（6.3.5.3 参照）に従って、顧客がオプションなしに受けることのできる値引と、オプションが行使される可能性の両方を考慮後）は CU100 である。

企業 A は、CU300 の取引価格（製品 X に対する CU200 にサービス Y に対する CU100 を追加した価格）を以下のとおり、契約に基づく各履行義務に配分する。

	取引価格 (CU)	独立販売価格 (CU)	配分割合 (%)	配分額 (CU)
製品 X		200	50%	150
サービス Y		100	25%	75
オプション		100	25%	75
	300	400	100%	300

その後、企業 A が製品 X とサービス Y の 60%を引き渡したときに、顧客がサービス Z を CU300 で購入するオプションを行使した。

アプローチ A

企業 A は、顧客から受取る追加的な対価を反映するために取引価格を更新する。オプションの行使により支払われる追加の CU300 は、以前にサービス Z を購入するためのオプションに配分した CU75 に追加され、合計は CU375 となる。CU375 は、サービス Z を移転する期間にわたり収益として認識する。

製品 X とサービス Y に配分された収益の金額は変更されない。サービス Y に関してまだ認識されていない収益（ $40\% \times \text{CU}75 = \text{CU}30$ ）は、サービス Y を顧客に移転する残りの期間にわたり、収益として認識する。

アプローチ B

企業 A は、顧客のサービス Z を購入するためのオプションの行使を契約変更として会計処理する。契約の価格は、サービス Z の独立販売価格を反映する金額まで増加しないため、企業 A は、当該変更を独立の契約として会計処理しない（IFRS 第 15 号 20 項）。それゆえ、当該変更後に提供される残りのサービスが、変更前に顧客に移転されたサービスとは別個のものであると判断した場合、企業 A は、IFRS 第 15 号 21 項(a)を適用する。製品 X（CU150）およびサービス Y の 60%（ $\text{CU}75 \times 60\% = \text{CU}45$ ）に関してすでに認識している収益は調整しない。

変更後に、まだ認識していない収益は以下のとおりである。

(単位：CU)	
取引価格の調整 (CU300 + CU300)	600
控除：すでに認識した収益 (CU150 + CU45)	(195)
まだ認識していない収益	405

これを残りの履行義務に以下のとおりに配分する。

	取引価格 (CU)	独立販売価格 (CU) *	配分割合 (%)	配分額 (CU)
サービス Y (40%×CU100)		40	8.2%	33
サービス Z		450	91.8%	372
	405	490	100%	405

*オプションが行使されたときに、企業 A はサービス Y とサービス Z の独立販売価格を再検討し、契約当初から変更していないと結論付けた。

製品 X に配分した収益の金額は変更しない。サービス Y に関してまだ認識していない収益 (CU33) は、サービス Y を顧客に移転する残りの期間にわたって収益として認識する。一方、サービス Z に配分した CU372 は、サービス Z を移転する期間にわたり収益として認識する。

6.3.5.9 重要な権利による重大な金融要素

顧客との契約が、追加の財またはサービスを取得するオプションの形態で重要な権利を含む場合、企業に当該権利に対して取引価格の一部を配分し、将来の財またはサービスの移転時またはオプションの消滅時に関連する収益を認識する（6.3.5.1 および 6.3.5.3 参照）。

TRG

2015 年 3 月に TRG により議論されたとおり、企業は、オプションの結果として重大な金融要素が存在するかどうかを IFRS 第 15 号 60 項から 64 項（7.4 参照）のガイダンスに従って評価しなければならない。重大な金融要素は、例えば、追加の財またはサービスの移転の時期が顧客の裁量時であるような場合には、存在しないと考えられる。場合によっては、IFRS 第 15 号 63 項（7.4.2 参照）の実務上の便法が適用可能な場合もある。

設例 6.3.5.9

重要な権利の結果として存在する重大な金融要素

企業 C は、顧客との契約を締結し、顧客はただちに製品 W を受取り、5 年後に製品 X を購入するオプションを有する。当該契約においては、顧客は初めに CU340 が、そして、5 年後に当該オプションの行使を選択した場合に、さらに CU300 の支払いが要求される。

製品 W と製品 X の独立販売価格は、それぞれ CU200 と CU600 である。企業 C は製品 X を購入するオプションは、顧客に重要な権利を提供すると結論付けた。しかし、顧客は重要な権利に対して最初に支払いを行い、5 年後にのみオプションの行使が可能であることから、企業 C はまた当該契約が重大であると判断する金融要素を含んでいると結論付けた。企業 C は、当該オプションの独立販売価格の現在価値は、CU155 であると算定した。

企業 C は CU340 の取引価格を、製品 W と当該オプションとの間で次のように配分した。

	取引価格 (CU)	独立販売価格 (CU)	配分 (%)	配分 (CU)
製品 W		200	56.3%	192
オプション		155	43.7%	148
	340	355	100%	340

したがって、企業は製品 W が引渡されたときに、CU192 の収益を認識し、重要な権利に関して CU148 の負債を認識する。

各年で、企業 C は、以下のとおり 10% の利率で重要な権利を割戻す。

	期首残高	割戻し—金利費用	(単位 : CU) 期末残高
1 年目	148	15	163
2 年目	163	16	179
3 年目	179	18	197
4 年目	197	20	217
5 年目	217	22	239
		91	

したがって、5 年間にわたり、企業 C は総額 91 の金利費用を認識する。これは、当初にオプションに配分された価格 CU148 に追加され、5 年目末の期末残高は CU239 になる。

5 年目末において、顧客はオプションを行使し、追加の CU300 を支払う。企業 C は 6.3.5.8 のアプローチ A の記述に従い、重要な権利 (CU239) の残高と追加の CU300 の支払いを製品 X に配分する。したがって、製品 X が引き渡されたときに、CU539 の収益を認識する。

6.3.5.10 第三者が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラム

設例 6.3.5.10

第三者が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラム

小売業者である企業 A は、第三者 (CLP 運営者) が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに参加している。企業 A は、

当該プログラムにより、プログラムに登録する顧客が企業 A の店舗で商品を購入した場合にロイヤルティ・ポイントを付与している。付与されたポイントは、企業 A を含めてプログラムに参加している小売店舗において顧客が将来購入を行う場合の全額の支払または部分的な支払に利用できる。

企業 A は、顧客に付与した 1 ポイントにつき、CU1 を CLP 運営者に支払う義務を負う。また、顧客が企業 A の店舗でポイントを利用する場合は、CLP から現金を受取る権利を得る（1 ポイントにつき CU1）。使用されるポイントは、企業 A からの購入で獲得される場合もあれば、他のプログラムに参加する小売業者からの購入で獲得される場合もある。

企業 A は、商品 X を顧客に販売し CU50 を受取る。カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの規定に基づき、この購入により顧客は 2 ポイントを獲得する。企業 A は、これらのポイントについて CLP 運営者に CU2 を支払う義務を負う。

企業 A は、商品 X に係る CU48 の収益認識と CLP 運営者に対する CU2 の負債を認識する。

このシナリオでは、企業 A は、ポイントへのアクセスはなく顧客のために CLP 運営者に支払う義務のみを有している。CLP 運営者が当該プログラム運営の責任を負い、ポイント使用の際の小売店への支払を行うため、企業 A は、ポイントに関する義務の履行に主たる責任を有しておらず、ポイントの顧客へのロイヤルティ・ポイントの移転を支配していない。したがって、IFRS 第 15 号 B36 項および B37 項（**3.6.2 および 3.6.3** 参照）に従って、企業 A は、CLP 運営者による顧客へのポイント販売を促進する CLP 運営者の代理人として活動していると判断される。

そのため、CLP 運営者のために回収された CU2 は、商品 X 販売の取引価格から除外され（IFRS 第 15 号付録 A における取引価格の定義は、「第三者のために回収する金額」を取引価格から除くとしている）（IFRS 第 15 号 B36 項）、CLP 運営者への現金引渡しの契約上の義務は、金融負債として認識される。

6.3.6 返金不能の前払報酬

契約のなかには、契約開始時またはその前後に、返金不能の前払報酬を顧客に課すものがある。例として、ヘルスクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料などがある [IFRS 第 15 号 B48 項]。

企業は、その手数料が別個の履行義務であると約束した財またはサービスの移転に関連するものかどうかを評価しなければならない。返金不能の前払報酬は、契約開始時またはその前後において企業が契約の履行のために行わなければならない活動に関連することもあるが、多くの場合は、その活動は約束した財またはサービスの顧客への移転を生じさせるものではない（**6.2** 参照）。むしろ、前払報酬は、将来の財またはサービスに対する前払であるため、それらの将来の財また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（**6.3.5** 参照）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 [IFRS 第 15 号 B49 項]。

返金不能の前払報酬が財またはサービスに関連している場合には、企業は、当該財また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 [IFRS 第 15 号 B50 項]。

企業によっては、返金不能の手数料を課し、その一部を契約のセットアップまたは他の管理作業コストの補償に充てることがある。当該セットアップ活動が履行義務を充足しない場合には、収益認識の時点の評価するために進捗度を測定する際に、当該活動（および関連するコスト）を無視しなければならない（**9.3.3** 参照）。なぜなら、そのようなコストは、顧客へのサービスの移転を表すものではないからである。さらに、契約のセットアップの際に発生したコストを資産計上すべきかどうかについても検討する必要がある（**12.3.1** 参照） [IFRS 第 15 号 B51 項]。

IFRS 第 15 号に基づき、収益の認識時点は、現金の受領や受領スケジュールを基礎としない。代わりに、約束した財または

サービスの支配を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時点で（または充足するにつれて）、企業は、収益を認識する。

関連する履行義務が充足される前に企業が対価を受取る場合、当該履行義務が充足されるまで、企業はその前受を収益として認識してはならない。代わりに、企業は、受領した対価を財政状態計算書上で契約負債（すなわち、繰延収益）として認識しなければならない。

設例 6.3.6A

返金不能の前払報酬

【IFRS 第 15 号 IE272 項—IE274 項設例 53】

ある企業が、1 年間の取引処理サービスについての契約を顧客と結ぶ。企業の契約は、すべての顧客に対して同じ標準条項を有する。契約では、顧客を企業のシステムとプロセスにセットアップするための前払報酬を顧客に要求している。当該報酬はわずかな金額であり返金不能である。顧客は追加の報酬の支払なしに毎年契約を更新できる。

企業のセットアップ活動は、顧客に財またはサービスを移転するものではなく、したがって履行義務を生じない。

企業は、この更新オプションは契約を締結しないと受取れない重要な権利を顧客に提供していないと結論を下す【IFRS 第 15 号 B40 項】。この前払報酬は、実質的に、将来の取引処理サービスに対する前払である。したがって、企業は取引価格（返金不能の前払報酬を含む）を算定し、取引についての収益を認識する。

設例 6.3.6B

契約締結時に受取る前受報酬—クラブ会費

企業はフィットネスクラブを運営している。顧客との契約上の取決めにおける主要な条項は以下のとおりである。

- 顧客は、契約締結時に CU100 の入会費を支払わなければならない。
- 各契約の期間は 1 年間である。契約期間中、顧客は CU100 の月額料金の支払が（当月中の顧客のクラブの使用状況に関係なく）要求される。
- 入会金は、顧客が 1 年間の契約期間中に一度もクラブを利用しない場合でも、返金不能である。

企業は、前払報酬が返金不能であることに基づき、当該報酬を受領時に収益として認識すべきか。

認識すべきではない。IFRS 第 15 号に従って、約束した財またはサービスの顧客への移転による履行義務の充足時に（または充足につれて）、収益が認識される。

検討している状況においては、顧客は、フィットネスクラブが提供する施設を使用するために入会金と月額料金を支払う。したがって、履行義務は、顧客の使用のためにフィットネスクラブの施設を提供することであり、入会金は、将来において施設を使用するために顧客が支払う対価の一部にすぎない。入会金支払時には、いかなる履行義務も充足されていないため、対価の受領時に収益を認識すべきではない。

代わりに、入会金は契約負債として認識すべきである。このような対価は、取引価格に含められ、関連する履行義務の充足時に（または充足につれて）、収益として認識される。

設例 6.3.6C で概説されるとおり、前払報酬が別個の履行義務に関するものではないために契約負債として繰り延べられる状況の場合、企業は、その前払報酬を認識するための適切な期間を検討する必要がある。

TRG

設例 6.3.6C

返金不能の前払報酬の会計処理

企業 X は、月次ベースのサービスを月 CU400（毎月月初に支払期日）の価格で、顧客に提供することに同意している。開始時に、企業 X は、初回のみ CU50 の返金不能の前払報酬（独立した財またはサービスが移転されることはない）も請求する。顧客は罰金を払うことなく、契約を随時キャンセルすることができるが、すでに支払われた金額の返金は認められない。企業 X は、将来のサービスに対する価格レベルをコミットしていない。企業 X の平均顧客年数は 2 年である。

前払報酬は、それ自体では、顧客に財またはサービスを移転する結果とならず、すなわち、それ自身履行義務ではない。代わりに、前払報酬は、企業 X 社のサービスに対する前払を示しており、繰延べて将来のサービスが提供されるにつれて認識されるべきである。

前払報酬を認識すべき期間は、前払報酬が顧客に企業 X のサービス更新に関して重要な権利を提供しているかどうかに依拠する。この決定に関して、企業 X は、量的および質的要因の両方を検討すべきである（例えば、新規顧客が支払う価格と比較して更新した価格）。

企業 X が前払報酬は重要な権利を提供していると結論付ける場合、顧客がサービス更新に関する追加の前払報酬を支払う必要のないことから、利益を享受することが見込まれるサービス期間にわたり当該報酬を認識すべきである。本設例では、顧客であると見積もられる期間は 2 年の可能性が高い。

企業 X が、前払報酬が重要な権利を顧客に提供していないと結論付ける場合、（最低限 1 ヶ月のサービス料および前払報酬からなる）取引価格の CU450 全額を、IFRS 第 15 号 B49 項に従って、サービスが提供される時に最初の月に認識すべきである。

本論点は、2015 年 3 月に TRG により議論された。

6.3.7 「待機」義務

TRG

IFRS 第 15 号 26 項(e)は、契約における約束の一例として財またはサービスを提供できるように待機するサービス（「待機」義務）の項目を引用している。待機義務が別個の履行義務であるかどうかを判断するために、企業は評価を行わなければならない（**6.3.1** 参照）。

待機義務は、契約における企業による約束の性質が、義務の基礎となる財またはサービスを提供するのではなく、期間にわたって財またはサービスを提供するために待機する場合に生じる。顧客は、サービスまたは資源を必要とするか、もしくは要求する段階に、サービスまたは資源が利用可能であるという保証から、待機義務による便益を受取って消費する。待機義務の例示には以下が含まれる。

- ソフトウェアベンダーが、未確定の将来におけるアップグレードを、自らの裁量で譲渡するという約束。ベンダーは、未確定（すなわち、利用可能になった時点）のソフトウェアのアップグレードの利用を顧客に約束しており、かつアップグレードの提供に関する識別可能なパターンを有していない。ベンダーの約束の性質は、本質的に、期間中に開

発されたアップデートを利用可能な状態にすることを顧客に保証することである。

- 製薬会社における研究開発の進捗状況に応じて、以前にライセンス供与された知的財産の更新を、利用可能になった時点で提供する約束
- 年間の固定料を対価とする、空港の滑走路の除雪（企業が「必要な場合」に除雪する約束）。このような種類の取引においては、企業は、降雪の有無、頻度および程度を把握できず、また合理的に見積ることもできない可能性が高い。これは、企業の約束の性質が、除雪を提供するという約束ではなく、これらのサービスを提供するために待機するものであることを示唆している。

待機義務を識別するには、企業は、特定の事実および状況に基づく契約における約束の性質を識別することから始めるべきである。企業の義務が、定義された財またはサービスを提供することなのか、もしくは、未知の種類または量の財またはサービスを提供することなのかは、契約における企業の約束の性質に関する強力な指標となる可能性がある。いずれの場合においても、顧客の要求時または偶発的な事象（例えば降雪）の発生時に財またはサービスが提供できるように待機を要求されるが、契約期間中に顧客がいつまたはどの程度企業の財またはサービスを受取ることになるのかについては企業が把握していないという事実は、企業が履行のために待機しているという強力な指標となる可能性がある。

設例 9.3.1.1 は、スポーツジムの会員に関する待機義務について議論している。当設例は、顧客がどの程度スポーツジムを利用するかは、顧客が権利を有している残りの財またはサービスの量に対して影響を与えないため、企業の約束は、スポーツジムを利用可能とすることであるとしている。これは、IFRS 第 15 号 BC160 項の論点とも整合している。

本論点は、2015 年 1 月に TRG により議論された。

時間の経過とともに充足される待機義務の完全な充足に向けた進捗の測定に関する追加的な検討は、**設例 9.3.2.3** を参照。

第 7 章 ステップ 3：取引価格の算定

7.1 取引価格の算定—全般	83
7.2 変動対価の見積り	84
7.3 変動対価—追加的な例示	96
7.4 重大な金融要素	101
7.5 現金以外の対価	115
7.6 顧客に支払われる対価	116
7.7 顧客の未行使の権利—「非行使部分」	121

第 7 章 ステップ 3：取引価格の算定

7.1 取引価格の算定—全般

取引価格は、顧客への約束した財またはサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある。取引価格を算定するために、契約の条件および企業の取引慣行を考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 47 項]。

顧客により約束された対価の性質、時期および金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際に、企業は以下のすべての影響を考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 48 項]。

- (a) 変動対価（7.2 参照）
- (b) 変動対価の見積りの制限（7.2.8 参照）
- (c) 契約における重大な金融要素の存在（7.4 参照）
- (d) 現金以外の対価（7.5 参照）
- (e) 顧客に支払われる対価（7.6 参照）

取引価格を算定する目的上、財またはサービスが現行の契約に従って約束どおりに顧客に移転され、契約の取消、更新または変更はないものと仮定しなければならない [IFRS 第 15 号 49 項]。

IAS 第 18 号は、変動対価やその他の上記トピックに関する指針をほとんど提供していない。さらに IAS 第 18 号は、顧客が前払を行う場合に、貨幣の時間価値を考慮すべきかどうかについても言及していない。

企業は、重大な金融要素が存在する場合に、約束した対価を修正するために使用する割引率を算定する場合にのみ、顧客の信用リスクを考慮すべきである。

IFRS 第 15 号 47 項は、取引価格は、企業が**回収する**と見込む価格ではなく、企業が**権利を得る**と見込んでいる価格であると定めている。企業が権利を得ると見込む金額の算定は、顧客の不履行リスク（すなわち、顧客の信用リスク）に影響されない。IFRS 第 15 号 BC260 項および BC261 項は、当該アプローチが採用された背景として、財務諸表利用者が債権管理（または不良債権）の影響とは別個に、「総額」の収益（すなわち、企業が権利を得る金額）を分析できるようにするために説明している。

しかし、契約に定められた支払の時期が顧客に重大な金融上の便益を提供する場合、取引価格は貨幣の時間価値を反映するように修正される。IFRS 第 15 号 BC239 項は、このような状況において、企業は、適用する適切な割引率の算定にあたって顧客の信用リスクを考慮することを示唆している。**設例 7.4.6D** で例示されるとおり、当該利率は、契約において移転される財またはサービスに対して認識する収益の金額に影響する。

さらに、IFRS 第 15 号 9 項における契約識別の要件のうちの 1 つに、企業が権利を得る対価を回収する可能性が高いことが定められているため、信用リスクは、契約が存在するかどうかを決定する際の 1 つの要素である（具体的には IFRS 第

15号9項(e)) (5.1.1 参照)。

7.2 変動対価の見積り

7.2.1 変動対価

7.2.1.1 変動対価の見積りに対する要求事項 – 全般

契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積らなければならない [IFRS 第15号50項]。

7.2.1.2 変動対価の識別

変動対価の例として、値引、リベート、返金、クレジット、価格譲歩（設例 7.3A 参照）、インセンティブ（設例 7.3B 参照）、業績ボーナス、ペナルティ（設例 7.2.1.2 参照）などが挙げられる。対価に対しての企業の権利が、将来の事象の発生または不発生を条件としている場合にも、対価が変動する可能性がある。例えば、製品が返品権付で販売される場合や、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などである [IFRS 第15号51項]。

設例 7.2.1.2

ペナルティにより変動対価が生じる場合

【IFRS 第15号 IE102 項—IE104 項設例 20】

ある企業が、資産を CU1 百万で建設する契約を顧客と結ぶ。さらに、この契約条件には、建設が契約に定めた日から3か月以内に完了しない場合に CU100,000 のペナルティが課されることが含まれる。

企業は、契約上約束された対価は、固定金額 CU900,000 と変動金額 100,000（ペナルティから生じる）であると判断する。

企業は、IFRS 第15号50項から54項に従って変動対価を見積り、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第15号56項から58項（7.2.8 参照）の要求事項を考慮する。

対価が変動する可能性について、契約に明記されている場合がある。しかし、以下の状況のいずれかが存在する場合にも、契約に変動対価が含まれることになる [IFRS 第15号52項]。

- (a) 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針または具体的な声明に基づき、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入れるであろうという妥当な期待を有している。すなわち、企業が価格譲歩を提供すると顧客は期待をしている。これは法域や業界によって、値引、リベート、返金またはクレジットとよばれることがある。
- (b) 他の事実および状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであることが示されている。

7.2.1.3 変動対価の見積方法の選択

企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方法がどちらであるかに応じて、次のいずれかの方法を用いて変動対価の金額の見積りを行わなければならない [IFRS 第15号53項]。

- (a) 期待値法—この方法は、企業が特徴の類似した多数の契約を有している場合に適切であることがある。期待値とは、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である。
- (b) 最も可能性の高い金額—この方法は、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）に適切であることがある。これは、考え得る対価の金額の範囲における単一の最も可能性の高い金額である（すなわち、契約から生じる単一の最も可能性の高い結果）。

変動対価を見積るために用いる方法は、企業が自由に選択できるものではなく、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できるいずれかの方法を使用すべきである。

契約で生じ得る結果が 2 つしかない場合には、最も可能性の高い金額に基づく方法を使用して変動対価を見積ることがより適切である場合が多い。

企業が、特徴の類似した多数の契約を有していて、各契約の結果が独立している場合、期待値法が契約合計の全体としての結果をより適切に予測する可能性がある。このことは、それぞれの個別の契約から生じ得る結果が 2 つしかない場合でも（例えば、返品権のある販売）該当する。なぜなら、企業は、多数の類似の取引が存在する場合に、さまざまな結果の確率についてのよりよい情報を有する場合が多いからである。

しかし、それぞれの契約における結果が真に独立しているかどうかを注意深く考慮することが重要である。例えば、生じ得る結果が 2 つであるが、発生するか発生しないかが、すべての契約において 1 つの事象に依拠する場合（すなわち、すべての契約について変動対価を受取るか、あるいはすべての契約について受取らないか）、期待値が全体的な結果をより適切に予測する可能性は低い。企業は、その契約における変動対価の見積りに最も可能性の高い金額を使用しなければならない可能性がある。

設例 7.2.1.3A

変動対価の見積りに使用する方法の選択

毎年、企業 X の業績は、特定の法域における競合他社の業績とのランク付けが行われる。企業 X のすべての顧客契約は、企業 X が上位 25% にランクされた場合に、企業 X に CU500 の固定ボーナスを支払うことを明記している。企業 X は、約 1,000 の顧客契約を有している。

企業 X は、当該変動対価を、最も可能性の高い金額に基づいて見積るべきである。企業 X は、多数の契約を有しているが、すべての結果が 1 つの条件（すなわち、競合他社に対する企業 X のランキング）に依拠しているため、生じ得る結果が独立していない。ボーナスは、すべての契約について支払われるか、あるいは、すべての契約について支払われないかのどちらかである。そのため、契約合計の全体としての結果が 2 つであり、期待値は、全体としての結果をより適切に予測するものではない。

設例 7.2.1.3B

変動対価の見積り

【IFRS 第 15 号 IE105 項—IE108 項設例 21】

ある企業が、カスタマイズした資産を建設する契約を顧客と結ぶ。当該資産を移転する約束は、一定の期間にわたり充足される履行義務である。約束された対価は CU2.5 百万であるが、当該金額は資産の完成時期に応じて減額または増額される。具体的には、20X7 年 3 月 31 日の後に資産が未完成であれば、1 日ごとに約束された対価が CU10,000 ずつ減額

される。20X7 年 3 月 31 日の前に資産が完成していれば、1 日ごとに約束された対価が CU10,000 ずつ増額される。

さらに、資産の完成時に、第三者が当該資産を検査し、契約で定義されている計量値に基づく評点を割当てる。資産が所定の評点を受けた場合には、企業は CU150,000 のインセンティブ・ボーナスに対する権利を得ることになる。

取引価格を算定する際に、企業が権利を得ることとなる変動対価の各要素について、IFRS 第 15 号 53 項に示した見積方法を使用して以下のように別個の見積りを作成する。

- (a) 日次のペナルティまたはインセンティブに関連する変動対価の見積りには、期待値法を使用する（すなわち、CU2.5 百万に 1 日当たり CU10,000 を加減）。なぜなら、この方法が、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるからである。
- (b) インセンティブ・ボーナスに関連する変動対価の見積りには、最も可能性の高い金額を使用する。なぜなら、考え得る結果が 2 つしかなく（CU150,000 または CU0）、この方法が、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるからである。

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項（**7.2.8 参照**）の要求事項を考慮して、企業が変動対価の見積りの一部または全部を取引価格に含めるべきかどうかを決定する。

7.2.1.4 契約全体を通じて使用される変動対価の見積りに選択された方法

企業が権利を得ることとなる変動対価の金額に関する不確実性の影響を見積る際に、契約全体を通じて 1 つの方法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業が合理的に利用可能なすべての情報（過去、現在および予想）を考慮しなければならない。企業が変動対価の金額の見積りに使用する情報は、通常、企業の経営者が入札および提案のプロセスの間および約束した財またはサービスの価格設定に使用する情報と同様のものとなる [IFRS 第 15 号 54 項]。

7.2.1.5 単一の契約における複数の変動対価の見積方法の使用

契約のなかに変動性の要素が複数含まれる場合は、取引価格に含まれる変動対価の金額を見積るために、複数の方法（すなわち、期待値法と最も可能性の高い金額の方法）を用いることが認められている。IFRS 第 15 号に付属する設例 21（**設例 7.2.1.3B**）では、契約における変動対価の各要素（すなわち、それぞれの不確実性）について、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写するいずれかの方法（期待値法または最も可能性の高い金額）を用いて、別個の見積りを作成すべきであることが示されている。

IFRS 第 15 号 54 項（**7.2.1.4 参照**）で、契約全体を通じてそれぞれの変動要素に対して 1 つの方法を首尾一貫して適用することが要求されるため、特定の変動要素について、契約が存続する期間中に最も可能性の高い金額と期待値法を切替えることは適切ではない。

さらに、企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項（**7.2.8 参照**）の指針についても検討し、変動対価の見積りの一部または全部を取引価格に含めるべきかどうかを決定しなければならない。

設例 7.2.1.5

単一の契約における複数の変動対価の見積方法の使用

IT サービス・プロバイダーである企業 X は、顧客のウェブサイトを開発するため、顧客との契約を締結する。企業 X が適時に作業を完了することと、企業 X が顧客の事業の成長を促進する解決策を提供することを促すために、契約において企業 X が受取る料金は、固定および変動対価の両方を含み、以下のとおりに決定される。

- 料金の第一の要素は、ウェブサイトの業績に基づき、CU500,000 から CU1 百万の間のスライド制により決定される。稼得される金額は、ウェブサイトが完成し、完全に機能し始めた後の 2 年間に於いて、多数の測定基準（例えば、閲覧数や訪問者数）を使用した算定式に基づいて測定される。
- 料金の第二の要素は、ウェブサイトが完成するタイミングに基づいて、以下のとおりに決定される。
 - ウェブサイトが契約締結後 90 日以内に完成し、完全に機能するようになる場合には CU750,000
 - ウェブサイトが契約締結後 90 日超で完成し、完全に機能するようになる場合には CU350,000

変動対価の金額を見積るための適切な方法の選択に関する IFRS 第 15 号 53 項の指針を検討し、企業 X は、契約における各変動要素に以下の方法を適用する。

- 顧客のウェブサイトの業績に関する対価の金額については、幅広い範囲（CU500,000 から CU1 百万までの金額のどこか）の考えられる対価の金額に対して権利を得る可能性があると予測し、期待値法を使用して見積る。
- ウェブサイトが完成するタイミングに関連する対価の金額については、この要素の変動対価には、生じる結果が 2 つしかないため（CU750,000 または CU350,000）、最も可能性の高い金額を使用して見積る。

企業 X は、全契約期間を通じて、各要素について選択した方法を首尾一貫して使用し続けなければならない。

7.2.1.6 類似の契約に基づく期待値による変動対価の見積りと、契約のポートフォリオに対する IFRS 第 15 号の適用との区別

TRG

企業が、特定の契約における変動対価の算定に期待値が適切であると結論付ける場合（7.2.1.3 参照）、企業は、変動対価の見積りにおいて、他の類似契約における証拠を考慮する場合がある。

2015 年 7 月に TRG により議論されたように、特定の契約において変動対価の期待値を見積るために類似する契約の過去の経験を考慮する際には、企業はポートフォリオの実務上の便法を適用しているわけではない（3.4 で議論したとおり）。重要なことは、これが、IFRS 第 15 号 4 項におけるポートフォリオの実務上の便法の使用の制限（すなわち、特性の類似した契約のポートフォリオに IFRS 第 15 号を適用する結果が、当該ポートフォリオのなかの個々の契約にガイダンスを適用する結果と、重要性のある相違が生じると企業が見込んでいない）が適用されないことを意味することである。

7.2.1.7 期待値を使用して算定された金額は、個々の契約の起こり得る結果を示していないことがある

TRG

期待値法を使用して変動対価を見積るためにデータのポートフォリオを使用する場合、一定のシナリオでは、算定された金額は個々の契約の起こり得る結果を示していない場合がある。しかし、2015 年 7 月に TRG で議論されたとおり、期待値が個々の契約において起こり得る結果ではないという事実は、最も適切な方法を選択する際に考慮すべき要因ではない。そのため、算定された金額が個々の契約の起こり得る結果を示していない場合であっても、変動対価の見積りにデータのポートフォリオを使用する際に、期待値法を使用することができる。

設例 7.2.1.7

データのポートフォリオを使用して変動対価を見積る期待値法

企業 B は、顧客 C と製品 X を CU50 で販売する契約を締結した。企業 B の方針では、30 日以内に返品された未使用の製品については返金を認めている。したがって、契約は変動対価を含む（7.2.2 参照）。顧客 C との取引に加えて、企業 B は同じ返品権のある多数の製品 X に類似した販売（すなわち、同種の母集団の契約）を有している。

IFRS 第 15 号 53 項に従って、変動対価の見積りにどの方法を使用するかを選択する際に、企業 B は、期待値法が、権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できるであろうと結論付けた。期待値法を使用して、企業 B は製品 X の販売に関する契約を含む過去のデータのポートフォリオを検討した。企業 B は、この過去のデータは顧客 C との契約の特性と整合的で、関連性があると結論付けている。当該データのポートフォリオは、100 ごとに 10 の製品が返品されることを示している。データのポートフォリオを使用して、企業 B は顧客 C に対する製品 X の販売の期待値を、CU45 と見積もった。

$(CU50 - (CU50 \times 10\%))$

CU45 の見積りは、母集団全体を考慮した製品返品権に関する不確実性の最終的な解決と整合的である可能性が高い。これは、多数の類似する取引（すなわち、同種の母集団の契約）がある場合、権利を得ることとなる対価の金額の企業の予想は、類似のデータのポートフォリオによって示された結果の予測を参照することによって、より適切に予測されるからである。

企業 B は、変動対価の見積りが制限されているかどうか、別個に検討しなければならない。当該評価は、期待値による変動対価の測定のロジックと整合する方法で、母集団全体を基礎として収益の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い取引価格を含んだ変動対価の金額を考慮して検討すべきである（7.2.8 参照）。変動対価が制限されるべきかどうかを検討する際に、期待値法は、当該特定の契約に対する収益の見積りについて適切であるとすでに結論付けられているため、企業は、受領する最も可能性の高い金額を考慮することが要求されないことに注意する（7.2.8.3 参照）。

7.2.2 返品権付の販売

契約のなかには、企業が製品の支配を顧客に移転するとともに、その製品をさまざまな理由（例えば、製品への不満）で返品して以下の組合せのいずれかを受ける権利を顧客に付与するものがある [IFRS 第 15 号 B20 項]。

- (a) 支払った対価の全額または一部の返金
- (b) 企業に対して負っているかまたは負う予定の金額に適用することのできる値引
- (c) 別の製品への交換

返品権付の製品の移転（および返金条件付で提供される一部のサービス）を会計処理するために、企業は次のすべてを認識しなければならない [IFRS 第 15 号 B21 項]。

(a) 移転した製品について、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額での収益（したがって、返品されると見込まれる製品については収益を認識しない）

(b) 返金が予定される金額に関する返金負債（7.2.3 および 13 参照）

(c) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（および対応する売上原価の修正）

返品期間中に返品される製品を受入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に追加された履行義務として会計処理してはならない〔IFRS 第 15 号 B22 項〕。

企業は、当初販売後の一定期間において、当該製品が使用されていないか、または損傷していないことを条件として、製品の返品権を顧客に提供することがよくある。IFRS 第 15 号 22 項には、「返品期間中に返品される製品を受け入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に追加された**履行義務として会計処理してはならない**」（強調追加）と記載されている。しかし、返品が見込まれない財についてしか収益を認識することが認められていないため、製品を返品する顧客の権利は、収益認識額（取引価格）に影響を与える可能性がある。IFRS 第 15 号 56 項に従って、予想される返品に関する不確実性が解消された際に、収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、返品の対象となる販売額を取引価格に含めなければならない。

取引価格は、その他の変動対価と同じ方法で見積られ（**設例 7.2.2** 参照）、企業が権利を得ると見込まれる金額を反映すべきであり、当該金額は、最も可能性の高い金額または期待値のいずれかを使用して（**7.2.1** 参照）、顧客に対する返金または値引が見込まれる金額を除外するように修正されるべきである。

例えば、いかなる理由であっても、小売店が 30 日以内の商品の返品を顧客に認めるポリシーを有する場合、取引価格は、返品される商品を受入れるために待機する「サービス」には配分しない。代わりに、見積られる取引価格は、返品に関する不確実性が解消された際に、重大な戻入が生じない可能性が非常に高いと企業が見込む範囲に制限される（**7.2.8** 参照）。その後、30 日後に返品レベルが判明した際、または、当該期間中の報告期間末における取引価格の見積りの見直しにより、収益に対する修正が認識されることになる。

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、取引価格の算定に関する IFRS 第 15 号の要求事項（変動対価の見積りの制限についての指針を含む—**7.2.8** 参照）を適用しなければならない。受取った（または受取る）金額のうち企業が権利を得ると見込んでいない金額については、企業は製品の顧客への移転時に収益を認識してはならず、その受取った（または受取る）金額を返金負債として認識しなければならない。その後、企業は、各報告期間末に、移転した製品と交換に権利を得ると見込んでいる金額を再判定するとともに、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〔IFRS 第 15 号 B23 項〕。

各報告期間末には返金の金額に関する見込みの変動について返金負債を見直さなければならない。それに対応する調整はすべて収益（または収益の減額）として認識しなければならない〔IFRS 第 15 号 B24 項〕。

返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、当該製品（例えば、棚卸資産）の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない。各報告期間末に、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。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〔IFRS 第 15 号 B25 項〕。

設例 7.2.2

返品権

〔IFRS 第 15 号 IE110 項—IE115 項設例 22〕

ある企業が 100 件の契約を顧客と結ぶ。各契約は製品 1 個の CU100 での販売を含んでいる（製品の合計個数 $100 \times \text{CU}100 = \text{CU}10,000$ の合計対価）。製品に対する支配を移転した時に現金を受取る。企業の取引慣行では、顧客が未使用の製品を 30 日以内に返品して全額の返金を受けることを認めている。企業の各製品の原価は CU60 である。

企業は、IFRS 第 15 号の要求事項を 100 件の契約のポートフォリオに適用する。〔IFRS 第 15 号 4 項〕に従って、これらの要求事項をポートフォリオに適用することによる財務諸表への影響は、当該要求事項をポートフォリオのなかの個々の契約に適用する場合と重要な相違はないであろうと合理的に予想するからである。

契約では顧客が製品を返品することを認めているので、顧客から受取る対価に変動性がある。企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値法（IFRS 第 15 号 53 項（a）参照）を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値法を使用して、企業は 97 個の製品が返品されないであろうと見積る。

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の要求事項も考慮して、変動対価の見積金額 CU9,700（ $\text{CU}100 \times$ 返品されないと見込んでいる製品 97 個）を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号 57 項の要因を考慮して、返品は企業の影響力が及ばないが、企業はこの製品および顧客階層についての返品の見積りに多大の経験があると判断する。さらに、不確実性は短期間（すなわち、30 日の返品期間）で解消される。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、CU9,700）の重大な戻入が、不確実性が解消するにつれて（すなわち、返品期間にわたり）生じない可能性が非常に高いと判断する。

企業は、製品の回収コストは重要性がないと見積り、返品された製品は利益が出るように再販売できると予想する。

製品 100 個に対する支配の移転時に、企業は、返品されると見込んでいる製品 3 個についての収益を認識しない。したがって、IFRS 第 15 号 55 項および B21 項によって、企業は以下を認識する。

- (a) CU9,700 の収益（ $\text{CU}100 \times$ 返品されないと見込んでいる製品 97 個）
- (b) CU300 の返金負債（返金 $\text{CU}100 \times$ 返品されると見込んでいる製品 3 個）
- (c) CU180 の資産（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、 $\text{CU}60 \times$ 製品 3 個）

変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から第 58 項の要求事項の詳細は、7.2.8 に記載される。

顧客がある製品を同じ種類、品質、状態および価格の別の製品と交換すること（例えば、別の色またはサイズのものとの交換）は、IFRS 第 15 号の適用目的上は返品取引とはみなされない〔IFRS 第 15 号 B26 項〕。

正常品と交換に欠陥のある製品を顧客が返品する顧客の権利は、製品保証に関する指針を適用して会計処理しなければならない（6.3.4 参照）〔IFRS 第 15 号 B27 項〕。

7.2.3 返金負債

企業は、顧客から対価を受取り、その対価の一部または全部を顧客に返金すると見込んでいる場合には、返金負債を認識する。返金負債は、受取った（または受取る）対価の金額のうち、企業が権利を得るとは見込んでいない金額（すなわち、取引価格に含まれない金額）で測定される。返金負債（および対応する取引価格の変動、そしてそれゆえ契約負債）は、各報告期間末に状況の変化について見直さなければならない。IFRS 第 15 号には、返金負債が返品権付の販売に関連する場合の具体的な指針が含まれる（7.2.2 参照） [IFRS 第 15 号 55 項]。

7.2.4 現金値引

設例 7.2.4

現金値引

売手は、即時あるいは早期支払（すなわち、通常の信用供与期間より早期）について現金値引を行う。販売取引は、90 日以内に決済する条件で、CU100 で行われる。顧客が 30 日以内に支払う場合、顧客は、請求総額の 10% の値引を受ける。売手は、この信用供与期間で類似のアイテムを大量に販売する（すなわち、この取引は類似アイテムのポートフォリオの一部）。売手は、IFRS 第 15 号 63 項の実務上の便法（7.4.2 参照）を適用することを選択するため、重大な金融要素の影響について、約束した対価の金額を調整しない。

売手はこの早期支払インセンティブをどのように会計処理すべきか。

IFRS 第 15 号は、「取引価格」を「約束した財また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」と定義している。この金額は、値引、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティまたはその他の類似の項目によって変動することがある。

記載した状況においては、値引がない場合には収益は CU100 であり、値引がある場合には収益は CU90 である。結果として、企業が権利を得ることとなる対価の金額には変動性がある。

IFRS 第 15 号では、契約で約束した対価が変動金額を含む場合、企業は（1）「期待値法」または「最も可能性の高い金額」のいずれかの方法（企業が権利を得ることとなる対価の金額をどちらの方法がより適切に描写すると見込んでいるのかに応じて）を使用して、さらに（2）IFRS 第 15 号 56 項から 58 項（7.2.8 参照）に従って制限の影響を考慮して、権利を得ることとなる変動対価の金額を見積らなければならない。

したがって、売手は、履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、上記のように測定し、現金値引が生じると見込まれる金額を控除して収益を認識しなければならない。

例えば、値引が取引の 40% において生じる場合、予測される額は下記のように算定される。

$$(CU100 \times 60\%) + (CU90 \times 40\%) = CU96$$

値引が生じる取引の割合が常に 40% に近い場合（すなわち、40% に近似する場合）、変動対価の見積りを制限する必要はほとんどなく、CU96 の収益が認識されるであろう。

しかし、値引が生じる取引の割合が顕著に変動する場合、制限を適用する必要があるかもしれない。その結果、より少ない収益の認識となる。例えば、過去の記録により、長期間の平均は 40% であるが、月によって重要な変動があり、値引が生じる取引の割合は頻繁に 70%（それよりも高くなったことはないが）に達することがあるとする。そのようなシナリオでは、売手は、高い金額を含めることは重大な収益の戻入となる可能性があるため、変動対価の 30% だけを含めるべきであると結論

付けるかもしれない。この場合、認識される収益の金額は、下記のように制限される。

$$(CU100 \times 30\%) + (CU90 \times 70\%) = CU93$$

7.2.5 返品手数料および関連コスト

TRG

業種によっては、顧客が以前に購入した製品を売手に返品する場合に、顧客に全額が返金されない。実際は、売手は受け入れた返品に関して手数料を課し、それは「返品手数料」と呼ばれることもある。これらの手数料は、売手と顧客の間の契約で通常は記載されている。

返品手数料は、売手の複数の目的に適ったものである – 売手の目的とは、返品された製品を販売可能な棚卸資産とするために発生が見込まれるコスト（例えば、再梱包または輸送コスト）を回収すること、再販売の販売価格の潜在的な減額を軽減させること、および／または、顧客に製品の返品を思いとどらせることである。

予想される返品に関する返品手数料は、取引価格の決定の一部として組み込まれるべきである。企業は、変動対価の見積りに関する IFRS 第 15 号 50 項から 54 項のガイダンスを検討する必要がある（7.2.1 参照）。

IFRS 第 15 号 B25 項に従い、製品が返品される際に発生が見込まれるコストは、支配が顧客に移転した時点で、回収が見込まれる資産の帳簿価額の減額として認識すべきである。

本論点は、2015 年 7 月に TRG により議論された。

設例 7.2.5

返品手数料および関連コスト

企業 X は、顧客 Y に 10 個の製品を 1 個当たり CU100 で現金販売する契約を締結する。企業 X において製品 1 個当たりのコストは CU75 である。顧客 Y は、製品の返品権を有するが、返品手数料として 10%（すなわち、製品 1 個当たり CU10）が課される。企業 X は、再販売前に返品された各製品を輸送および再梱包するために、製品 1 個当たり CU5 のコストが生じると予想している。

企業 X は、顧客 Y が返品権を有するため、契約で約束された対価には変動対価が含まれると結論付ける。企業 X は、変動対価の見積りにあたり期待値を使用し、10%の製品が返品され、返品が 10%を超えない可能性は非常に高いと見積もる。企業 X は、返品することができる製品の再販売からは利益が生じるとも予想している。

10 個の製品の支配が顧客に移転した際には、企業 X は、販売した 9 個の製品について CU900（CU100×9）の収益を認識する。返品が見込まれる製品については、企業 X は、請求する見込みの返品手数料である CU10（CU100×10%）を取引価格に含め、CU90（CU100 の取引価格から CU10 の返品手数料を控除）の返金負債を認識する。

(単位 : CU)		
(借方)	現金	1,000
(貸方)	収益	910
(貸方)	返金負債	90

コスト側については,

- IFRS 第 15 号 B25 項に従って,企業 X は,返金負債の決済時に顧客 Y から製品を回収する企業 X の権利について,資産を認識する。当該資産は,従前の棚卸資産の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コストを控除した額として測定する。そのため,企業 X は,CU70 (CU75 の棚卸資産の原価から,CU5 の輸送および再梱包費用を控除) の資産を認識する。
- 売上原価は CU680 であり,(1) 販売された資産のうち返品が見込まれていない資産の原価である CU675 (CU75×製品 9 個) と,(2)輸送および再梱包の見積コストである CU5 の合計である。

(単位 : CU)		
(借方)	返品が見込まれる製品 (資産)	70
(貸方)	売上原価	680
(貸方)	棚卸資産	750

顧客 Y から製品が返品された時に CU90 が返金される。製品は棚卸資産に戻される。企業 X には輸送および再梱包のコストが生じ,棚卸資産の原価に次のように含める。

(単位 : CU)		
(借方)	返金負債	90
(貸方)	現金 (顧客に支払われる返金)	90
(借方)	棚卸資産	75
(貸方)	返品が見込まれる製品	70
(貸方)	現金 (輸送および再梱包コストの支払)	5

7.2.6 外貨建ての対価を含む契約

IFRS 第 15 号（7.2.1 参照）における変動対価の一般的な定義にかかわらず、外貨で固定された対価は、変動対価として考慮すべきではない。これは、契約で約束された対価の金額は変動していないからであり、代わりに、対価の固定金額が企業の機能通貨の変動金額に再換算されている。

それゆえ、特に IFRS 第 15 号 56 項（7.2.8 参照）に従い、為替レートの潜在的な将来の不利な動きが、認識された収益の金額を制限する要求事項に該当するかどうかを検討する必要はない。代わりに、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」の原則を適用すべきである。

7.2.7 変動対価の再判定

各報告期間末において、報告期間末現在で存在している状況および報告期間中の状況の変化を反映するために、見積った取引価格は見直される（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—7.2.8 参照）。IFRS 第 15 号では、見積った取引価格の変動の認識方法について規定している（8.5 参照） [IFRS 第 15 号 59 項]。

7.2.8 変動対価の見積りの制限

7.2.8.1 変動対価の見積りの制限—全般

知的財産のライセンスとの交換で約束された販売または使用量ベースのロイヤリティに係る収益認識については、IFRS 第 15 号は別個の要求事項を設けている。詳細は 11.2 を参照されたい。

それ以外の種類の変動対価については、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の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価を取引価格に含める [IFRS 第 15 号 56 項]。

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。収益の戻入の確率または大きさを増大させる可能性のある要因は、以下のようなものが含まれる [IFRS 第 15 号 57 項]。

- (a) 対価の金額が、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。例えば、市場の変動性、第三者の判断または行動、気象状況、約束した財またはサービスの高い陳腐化リスクなどがある。
- (b) 対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- (c) 類似した種類の契約についての企業の経験（または他の証拠）が限定的であるか、またはその経験（または他の証拠）の予測価値が限定的である。
- (d) 類似の状況における類似の契約において、企業には、広い範囲の価格譲歩または支払条件の変更を提供する慣行がある。
- (e) その契約には、考えられる対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。

7.2.8.2 契約レベルで評価される変動対価の制限

TRG

IFRS 第 15 号において取引価格を算定する際には、企業は、期待値法または最頻値法のいずれかを使用して変動対価を見積らなければならない。

第 4 章で記述されるように、契約における取引価格は、収益モデルのステップ 3 において算定され、そのため、取引価格を算定する会計単位は契約レベルである。収益の制限は取引価格の算定の一部を構成しているため、可能性ある収益の戻入の確率と大きさは、契約レベルで評価されるべきである。

本論点は、2015 年 1 月に TRG により議論された。

設例 7.2.8.2

契約レベルで評価される変動対価の制限

企業は、機器とコンサルティング・サービスを提供する契約を顧客と締結する。機器の契約上の価格は CU10 百万である。コンサルティング・サービスの料金は CU100,000 と価格付けられており、そのうち CU55,000 は固定額で、CU45,000 は 1 年間に顧客が製造コストを 5%削減できることを条件としている。

次についても結論付けられている。

- 機器とコンサルティング・サービスは別個の履行義務である。
- 機器とコンサルティング・サービスの独立販売価格は、それぞれ CU10 百万と CU100,000 である。

企業は、コンサルティング・サービス料金のうち、実績連動の部分については 60%の確率で権利を得ると考えている。結果として、IFRS 第 15 号 53 項(b)（7.2.1.3 参照）における最頻値法を使用し、企業は、変動対価の金額を CU45,000 と見積もる。そのため、制限を考慮する前の契約における取引価格の合計額は CU10.1 百万である。

その後、企業は、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いかどうかを決定するために、制限を考慮する。企業は、収益の戻入の確率と大きさの両方を契約レベルで考慮する。

条件付のコンサルティング・サービス料金である CU45,000 を受取れない可能性は 40%である。そのため、企業は、変動対価への権利を得ることについて、可能性が非常に高くはないと結論付ける。しかし、可能性のある収益の戻入額である CU45,000 の重要性は、履行義務（履行義務に配分された金額である CU100,000 に対する CU45,000、すなわち 45%）ではなく、契約全体の文脈（取引価格である CU10.1 百万に対する CU45,000、すなわち 0.45%）で評価される。そのため、企業は、重大な収益の戻入が生じない可能性が非常に高いため、変動対価の全額を取引価格に含めるべきであると結論付ける。

7.2.8.3 契約レベルで評価される変動対価の制限

TRG

企業が変動対価の決定のために期待値法が適切であると結論付けた場合（7.2.1.3 参照）,IFRS 第 15 号 56 項における制限の適用は,期待値法に基づいて行われる。したがって,企業は,制限を適用する目的で,期待値法から最も可能性の高い金額の方法への変更は要求されない。その結果,制限を適用する場合,制限された取引価格は,必ずしも個別の契約に対して生じうる結果とはならない。

本論点は,2015 年 7 月に TRG により議論された。

設例 7.2.8.3

期待値法と変動対価の制限との相互作用—例示

企業 X は,多数の顧客に対して標準的なサービスを提供している。顧客との契約は,標準的な条件が含まれ,価格は,固定報酬に加えてサービスがどのくらい早く完了したかによって支払いが可能となる業績ボーナスに基づいている。企業 X は,IFRS 第 15 号 53 項に従って,変動対価の計算の目的において期待値法が適切であると結論付けた。企業の他の類似の契約のこれまでの経験に基づくと,業績ボーナスの達成可能性は以下のとおりである。

業績ボーナス	可能性
CU ゼロ	10%
CU 75,000	50%
CU 150,000	40%

期待値法を使用して,企業 X は,当該変動対価を CU 97,500($[\text{CU ゼロ} \times 10\%] + [\text{CU 75,000} \times 50\%] + [\text{CU 150,000} \times 40\%]$)であると算定した。企業 X は,さらに,変動対価の算定のために期待値法を使用して算定された収益の金額での認識が,将来の日において契約における不確実性が解消される際に,収益の累計額の重大な戻入の結果とならない可能性が非常に高いかどうかを検討することが要求される。しかし,これは,企業 X が変動対価を個別の契約ベースで実際に受取る可能性が非常に高い金額（すなわち,CU 75,000）に制限されるべきことを意味するものではない。その代わりに,期待値ベースで変動対価を測定するためのロジックと整合させ,企業 X は,母集団全体に基づいて収益の重大な戻入が無い可能性が非常に高いように,どの変動対価の金額を取引価格に含めるべきかを検討しなければならない。

7.3 変動対価—追加的な例示

設例 7.3A

価格譲歩

【IFRS 第 15 号 IE116 項—IE123 項設例 23】

ある企業が,顧客（販売業者）との契約を 20X7 年 12 月 1 日に結ぶ。企業は契約開始時に,製品 1,000 個を契約に記載された価格である 1 個当たり CU100 で移転する（合計対価は CU100,000 である）。顧客からの支払は,顧客が製品を最終顧客に販売した時が期限となる。企業の顧客は,一般的に製品を取得から 90 日以内に販売する。製品に対する支配は 20X7 年 12 月 1 日に顧客に移転する。

過去の慣行に基づき,また,顧客との関係を維持するため,企業は顧客に価格譲歩を付与することを予想する。これによ

り、顧客が製品の値引をして、それにより製品が流通網を流れるようにすることが可能になるからである。したがって、この契約における対価には変動性がある。

ケース A—変動対価の見積りが制限されない場合

企業は、この製品および類似の製品の販売に関する多大の経験がある。観察可能なデータによれば、これまで企業がこれらの製品について約 20%の価格譲歩を与えている。現在の市場情報は、価格の 20%の減額が、製品が流通網を流れるのに十分であることを示している。企業は、長年にわたり、20%を大きく超える価格譲歩を与えたことがない。

企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値法 [IFRS 第 15 号 53 項 (a) 参照] を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値法を使用して、企業は取引価格が CU80,000 (CU80×製品 1,000 個) であると見積る。

さらに企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の要求事項を検討し、変動対価の見積金額 CU80,000 を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号 57 項の諸要因を考慮して、見積りの裏付となるこの製品および現在の市場情報について非常に多大な過去の経験があると考えている。さらに、若干の不確実性が企業の影響力の外で生じているが、現在の市場の見積りに基づいて、企業は、当該価格は短期間で解決されると予想する。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、CU80,000）の重大な戻入が、不確実性の解消時（すなわち、価格譲歩の合計額が決定される時）に生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、製品が 20X7 年 12 月 1 日に移転される際に、収益として CU80,000 を認識する。

ケース B—変動対価の見積りが制限される場合

企業は類似の製品の販売の経験がある。しかし、企業の製品は陳腐化のリスクが高く、企業は製品の価格設定の高い変動性を経験している。観察可能なデータは、これまで企業は類似の製品について販売価格の 20%から 60%にわたる幅広い価格譲歩を与えていることを示している。現在の市場情報は、流通網に製品を流すために価格の 15%から 50%の減額が必要となる可能性があることも示している。

企業が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、企業は期待値法 [IFRS 第 15 号 53 項 (a) 参照] を使用することを決定した。企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に描写すると企業が見込んでいるのはこの方法だからである。期待値法を使用して、企業は 40%の値引が提供されると見積り、したがって、変動対価の見積りは CU60,000 (CU60×製品 1,000 個) である。

さらに企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の要求事項を検討し、変動対価の見積金額 CU60,000 の一部または全部を取引価格に含めることができるかどうかを判断する。企業は、IFRS 第 15 号 57 項の諸要因を考慮して、対価の金額は企業の影響力の及ばない要因（すなわち、陳腐化のリスク）の影響を受けやすく、製品が流通網を流れるようにするには大幅な価格譲歩を提供することが必要となる可能性が高いと考える。したがって、企業は CU60,000（すなわち、40%の値引）の見積りを取引価格に含めることができない。認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いという結論は下せないからである。企業のこれまでの価格譲歩は 20%から 60%の範囲であったが、市場情報は現在、15%から 50%の価格譲歩が必要となることを示唆している。企業の実際の結果は、過去の類似の取引における当時の市場情報と整合的なものであった。このため、CU50,000（販売価格 CU100 と 50%の価格譲歩）を取引価格に含めるのであれば、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性は非常に高いと判断し、当該金額を収益に認識することにする。したがって、企業は、製品が移転された時に CU50,000 の収益を認識し、取引価格の見積りの再判定を IFRS 第 15 号 59 項に従って、不確実性が解消されるまで各報告日に行う。

設例 7.3A では、事実パターンの一部として、製品の支配は契約開始時に販売業者に移転することが前提となっている。しかし、製品に対する販売業者の支払義務は、販売業者が当該製品を最終顧客に販売した時点で初めて生じるという事実から、これが委託販売契約である可能性を示唆している。委託販売契約の詳細は、**9.4.4** を参照すること。

設例 7.3B

数量値引インセンティブ

【IFRS 第 15 号 IE124 項—IE128 項設例 24】

ある企業が、製品 A を 1 単位当たり CU100 で販売する契約を 20X8 年 1 月 1 日に顧客と結ぶ。顧客が暦年の間に製品 A を 1,000 単位よりも多く購入する場合に、契約は、1 単位当たりの価格を遡及的に 1 単位当たり CU90 に減額すると定めている。したがって、この契約における対価は変動性がある。

20X8 年 3 月 31 日に終了する第 1 四半期に、企業は 75 単位の製品 A を顧客に販売する。企業は、顧客の購入高は、当暦年における数量値引に必要となる 1,000 単位の閾値を超えないであろうと見積る。

企業は、変動対価の見積りの制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の要求事項（IFRS 第 15 号 57 項における諸要因を含む）を考慮する。企業は、この製品および企業の購入パターンについて多大な経験があると判断する。したがって、企業は、認識した収益の累計額（すなわち、1 単位当たり CU100）の重大な戻入が不確実性の解消時（すなわち、購入の合計金額が判明した時）に生じない可能性が非常に高いと判断する。したがって、企業は、20X8 年 3 月 31 日に終了する四半期について、CU7,500（75 単位×1 単位当たり CU100）の収益を認識する。

20X8 年 5 月に、この企業の顧客が別の会社を買収し、20X8 年 6 月 30 日に終了する第 2 四半期に、企業は 500 単位の製品 A を追加で顧客に販売する。企業は新たな事実を考慮して、顧客の購入高は当暦年についての 1,000 単位の閾値を超えるであろうと見積り、したがって、単位当たりの価格を CU90 に遡及的に減額することが必要となると見積る。

したがって、企業は 20X8 年 6 月 30 日に終了する四半期について CU44,250 の収益を認識する。この金額は、500 単位の販売についての CU45,000（500 単位×単位当たり CU90）から、20X8 年 3 月 31 日に終了した四半期に販売した単位に関しての収益の減額についての取引価格の変動 CU750（75 単位×CU10 の価格譲歩）を控除して計算される（IFRS 第 15 号 87 項および 88 項参照）。

設例 7.3C

制限の対象となる管理報酬

【IFRS 第 15 号 IE129 項—IE133 項設例 25】

20X8 年 1 月 1 日に、ある企業が、クライアントに資産管理サービスを 5 年間提供する契約を結ぶ。企業は、各四半期末で管理対象としているクライアントの資産に基づいて、2%の四半期ごとの管理報酬を受取る。さらに、企業は、ファンドのリターンが 5 年間にわたる観察可能な市場指標を上回る額の 20%の業績ベースのインセンティブ報酬を受取る。したがって、この契約のなかの管理報酬と業績報酬の両方に変動性がある。

企業は当該サービスを IFRS 第 15 号 22 項（b）に従って単一の履行義務として会計処理する。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サービスを提供しているからである（サービスが一定の期間にわたり顧客に移転し、進捗度を測定するために同じ方法（すなわち、時間に基づく進捗度の測定値）を使用している）。

契約開始時に、企業は変動対価の見積りに関する IFRS 第 15 号 50 項から 54 項の要求事項および変動対価の見積り

の制限に関する IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の要求事項（IFRS 第 15 号 57 項における諸要因を含む）を考慮する。企業は、約束された対価は市場に左右され、したがって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ことに着目する。さらに、インセンティブ報酬は、考えられる対価の金額が多数あり金額の幅が広い。企業は、類似の契約についての経験はあるが、その経験は市場の将来の成績を決定する際の予測にほとんど役立たないことにも着目する。したがって、契約開始時に、企業は、管理報酬またはインセンティブ報酬の見積りを取引価格に含めた場合に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いという結論を下すことができない。

各報告日に、企業は取引価格の見積りを見直す。結果として、各四半期末において、実際の四半期管理報酬の金額は不確実性が解消されるために取引価格に含めることができると判断する。しかし、インセンティブ報酬はそれらの日に取引価格に含めることはできないと判断する。これは、契約開始時からの評価の変更がないからである。市場指標に基づく報酬の変動性は、企業がインセンティブ報酬の見積りを取引価格に含めた場合に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いという結論を企業が下すことはできないことを示している。20X8 年 3 月 31 日現在、管理対象とされているクライアントの資産は CU100 百万である。したがって、結果としての四半期管理報酬および取引価格は CU2 百万である。

各四半期末に、IFRS 第 15 号 84 項（b）および 85 項（8.5 参照）に従って、企業は四半期管理報酬を当該四半期中に提供した別個のサービスに配分する。なぜならこの報酬は、企業が当該四半期に係るサービス（他の四半期に提供されるサービスとは別個のものである）を移転する努力と個別に関連しており、その結果としての配分が IFRS 第 15 号 73 項における配分目的と整合的だからである。したがって、企業は 20X8 年 3 月 31 日に終了する四半期に係る収益として CU2 百万を認識する。

設例 7.3D

トレイル・コミッションの会計処理（保険代理人またはブローカー）

保険代理人である企業 A は、保険会社である企業 B と契約し、一般の人々と企業 B との保険契約の締結において企業 B の代理人として行動する。

企業 A は、企業 B から「トレイル・コミッション」ベースの報酬を得る。

- 企業 A は、企業 B と保険契約を締結する各消費者について当初のコミッション CU100 を受取る。
- 企業 A はさらに、将来の年度において消費者が企業 B との保険契約を更新する都度 CU50 の年間コミッションを受取る。

企業 A は企業 B に代わり、多くの消費者との契約を締結する。企業 A は、同質の取引の大規模なプールと消費者の保険契約の更新パターンについての実績情報を有している。

企業 A は当初の保険の販売後において、企業 B または消費者に対し追加的なサービスを提供するいかなる継続的義務も有しない。特に、消費者が保険契約を更新する際に企業 A は関与しない。

この取り決めにおいて約束されている対価は固定と変動の両方の金額を含んでいる。顧客が締結した際に企業 A に支払われる当初のコミッション CU100 は固定対価であり、取引価格に含まれる。さらに、消費者が保険契約を事後的に更新した場合に支払われる（追加各年度当たり CU50）潜在的な追加コミッションの形態の変動対価も取引価格に含まれる。IFRS 第 15 号第 50 項から第 54 項のガイダンスに従い、企業 A は変動対価の見積りを行う（7.2 参照）。企業 A は見積りの基礎とすべき同質の取引の大規模なプールを有しているため、期待値アプローチが用いられる。

企業 A が当該見積りを行う際に利用可能なデータの母集団があるため、期待値法における変動対価を見積るために企業 A

は他の類似した契約からの証拠を検討する。

企業 A はさらに、契約に重大な金融要素が含まれているかどうかを評価するために、IFRS 第 15 号 60 項から 65 項のガイダンスを検討する。これは、受取ると見込まれる年間コミッションについて貨幣の時間価値の影響を調整する必要があることを意味する（7.2.8.1 参照）。

最後に、取引価格に含まれるべき変動対価の金額を制限するために、企業 A は IFRS 第 15 号 56 項から 59 項のガイダンスを検討する（7.2.8.1 参照）。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が生じない可能性が非常に高いかどうかを評価するときに、企業 A は収益の戻入の確率と大きさの両方を検討する。認識する収益の金額を企業 A が制限する必要がある場合、認識する収益を重大な戻入が生じる可能性が非常に高くならない金額まで制限する必要がある。

設例 7.3E

トレイル・コミッションの会計処理（投資マネジャー）

投資マネジャー（IM）は、IM が管理するファンドのユニットを広く一般に向けて販売するため、財務アドバイザー（アドバイザー X）と契約する。IM は、アドバイザー X に「トレイル・コミッション」ベースの報酬を支払う。アドバイザー X はユニットの販売完了時に現金は受領せず、その代わりに四半期ごとの報酬として、アドバイザー X から紹介された投資家がファンドへの投資を継続している期間に、当該投資家から IM が稼得する運用報酬の 1.25%として算定される金額を受領する。IM の運用報酬は、ファンドの純資産価値（NAV）の成長率により算定され、アドバイザー X の影響力の及ばない要因（例えば、市場のボラティリティや特定の投資家がファンドを継続する期間（すなわち解約率））による影響を非常に受けやすい。IM からアドバイザー X に支払われる四半期報酬が、事後的に返還されることはない。

アドバイザー X に紹介された投資家の 1 人がユニットを償還しファンドから撤退する場合、IM は当該投資家に関するコミッションの支払を停止する。ユニットの販売後に、アドバイザー X は IM に対し、いかなる追加サービスも提供しない。

トレイル・コミッションはユニットの販売に関連しており、追加的なサービスは提供されないため、アドバイザー X はユニットの販売時に履行義務を充足している。アドバイザー X はユニットの販売に関連する対価の額を決定する必要がある。

この設例におけるトレイル・コミッションの総額は、(1)ファンドの NAV の成長および(2)解約率を基礎として決定するため、対価は変動する。アドバイザー X は取引価格に含める変動対価の金額の制限に影響を与える IFRS 第 15 号 56 項から 59 項（7.2.8.1 参照）のガイダンスを検討する。IFRS 第 15 号 57 項における、収益の戻入の確率または大きさを増大させる可能性のある要因を検討するにあたり、アドバイザー X はすべての関連する事実と状況を考慮に入れて判断を行使し評価を行う。対価は企業の影響力の及ばない要因（例えば、市場のボラティリティや解約率）の影響を非常に受けやすく、アドバイザー X が権利を得ると期待するトレイル・コミッションの見積金額のその後の変動は、収益の金額が制限されない場合、重大な減額修正をもたらす結果となる可能性がある。

IFRS 第 15 号 56 項に従い、変動対価に関連する不確実性が解消したときに重大な収益の戻入が生じない可能性が非常に高いような、より低い対価の金額が存在するかどうかを決定するために、アドバイザー X は原資産の性質や投資家の撤退に対する制約を評価する。ファンドの評価に基づき、アドバイザー X は販売時点で取引価格に含めるべき閾値を満たす金額はなく、ユニットの販売時に収益は認識しないものと結論付ける。

アドバイザー X はその代わりに、不確実性が解消した時点（すなわち、IM が運用報酬を請求する各期間の終了時点。なぜなら、当該時点においてのみ、投資家の解約の影響とファンドの業績が既知となるためである。）にて収益を認識する。この設例においては、IM は四半期ごとに運用報酬を請求するため、アドバイザー X はファンドの NAV の成長と投資家の解約額に関連す

る不確実性が解消する各四半期の終了時点で収益を認識することが可能となる。

7.4 重大な金融要素

7.4.1 重大な金融要素—解釈

取引価格を算定する際に、契約の当事者が合意した支払の時期により、顧客または企業に顧客への財またはサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が提供される場合には、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しなければならない。そうした状況では、契約は重大な金融要素を含んでおり、これは資金提供の約束が契約に明記されているのか、または契約の当事者が合意した支払条件で合意されているのかに関係なく、存在する可能性がある [IFRS 第 15 号 60 項]。

7.4.2 実務上の便法—1 年以内の契約に係る金融要素は調整が要求されない

契約開始時において、企業が約束した財またはサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財またはサービスに対して支払を行う時点との間の期間が 1 年以内となると見込んでいる場合には、IFRS 第 15 号は、対価を重大な金融要素の影響について調整することを要求しない [IFRS 第 15 号 63 項]。実務上の便法を採用する場合に、当該実務上の便法は、類似した特性を有する類似した状況における契約に一貫して適用しなければならない [IFRS 第 15 号 3 項]。

設例 7.4.2

営業債権を割引く要求事項

小売業者である企業 A は、無利息のファイナンスを顧客に提供している。購入される商品の種類により、ファイナンスの取決めで、顧客に 12 か月、15 か月または 18 か月の無利息のファイナンスを提供する。顧客は、購入日からファイナンス期間にわたって、毎月均等で支払う。これは、企業 A が所在する国においては一般的な業界慣行であり、他の小売業者も類似のファイナンス取引を提供している。企業 A には、現金販売価格の信頼性のある見積りを可能とするような、直近の現金取引は利用可能ではない。関連性のある市場での実勢金利を基礎として、企業 A は、顧客が他からは 18%の金利で借入が可能であると見積る。

IFRS 第 15 号 61 項 (b) (7.4.3 参照) に従って、企業 A は、(1) 財を移転する時点と支払を行う時点との間の期間の長さ、(2) 顧客が融資を獲得できる利率の高さの組合せにより、取引が重大な金融要素を含むと考える。

企業 A は、貨幣の時間価値の影響を反映させるため、無利息のファイナンスで提供するすべての販売取引における取引価格を調整することが要求されるか。

IFRS 第 15 号 60 項に従って、重大な金融要素が契約に明記されていない場合も、約束された対価の金額を調整することが要求される。しかし、IFRS 第 15 号 63 項は、契約開始時点において、財を移転する時点と顧客の支払時点との間の期間が 1 年以内となると見込まれる場合には、重大な金融要素が存在する契約に対して、実務上の便法を提供している。

その結果として、記述される状況においては、企業 A は、契約期間が 12 か月以内である取引以外のすべての取引について、販売価格の調整が要求される。契約期間が 12 か月以内の取引については、企業 A は、重大な金融要素を識別した際に、他の契約との整合性のためにそのように望む場合に販売価格を調整することは認められるが、要求はされない。

IFRS 第 15 号 63 項の実務上の便法を利用する場合、企業 A は、類似した状況における類似した特性を有するすべての契約に、一貫して適用することが要求される。

7.4.3 重大な金融要素の識別

7.4.3.1 重大な金融要素の識別に関する関連要因

IFRS 第 15 号 60 項の要求事項の目的は、財またはサービスが顧客に移転された時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金を支払ったとした場合に、財またはサービスに対して顧客が支払ったであろう価格（すなわち、現金販売価格）を反映する金額で収益を認識することである。（1）契約が金融要素を含んでいるかどうか、および（2）金融要素が契約にとって重大であるかどうかを評価する際に、すべての関連性のある事実および状況を考慮しなければならない。関連性のある検討事項は以下を含む [IFRS 第 15 号 61 項]。

- (a) 約束した対価の金額と約束した財またはサービスの現金販売価格との差額
- (b) 次の両者の影響の組合せ
 - (i) 企業が約束した財またはサービスを顧客に移転する時点と、顧客が当該財また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
 - (ii) 関連性のある市場での実勢金利

TRG

状況によっては、契約における黙示的な金利がゼロ（すなわち、無利息の融資）であり、将来において受取る対価が現金販売価格（すなわち、財またはサービスが提供された時点でまたは提供されるにつれて、現金での支払を選択する顧客から受取るであろう金額）と等しくなる場合がある。

このような状況で、契約が重大な金融要素を含まないと自動的に想定してはならない。約束した対価の金額と現金販売価格の差額は、企業が重大な金融要素が存在するかどうかを判断する際に検討すべき指標の 1 つに過ぎない。企業が無利息の融資を提供しているという事実は、必ずしもその現金販売価格が、一定期間にわたる支払を選択した別の顧客が支払う価格と同額であることを意味しているわけではない。したがって、企業は一定の期間にわたり支払を行う顧客の「現金販売価格」を決定する際に、判断を用いる必要がある。

本論点は、2015 年 3 月に、TRG により議論された。

7.4.3.2 金融要素の「重大さ」をどのレベルで評価すべきか

IFRS 第 15 号 61 項は、契約が金融要素を含むか、および当該金融要素が契約にとって重大であるかどうかを評価する際に、すべての関連性のある事実および状況を考慮することを要求している。したがって、金融要素の重大さは、例えば類似した契約のポートフォリオまたは履行義務のレベルではなく、個々の契約の観点において評価されるべきである。

この要求事項の根拠は、以下のように IFRS 第 15 号 BC234 項で説明されている。

「再審議の間に、両審議会は、企業が考慮すべきなのは契約レベルでの金融要素の**重大さ**だけであり、ポートフォリオのレベルで金融に**重要性がある**かどうかではない旨を明確化した。両審議会は、金融要素の影響が個々の契約にとって重要性がないが、類似した契約のポートフォリオについての複合した影響が企業にとって全体では重要性があるとした場合に、金融要素を会計処理することを企業に要求するのは過度に負担が大きくなるであろうと判断した。」

結果として、いくつかの金融要素は、重大であると認識されない。それゆえ、約束した対価の金額は、類似した契約のポートフォリオに関して総計で重大であるとしても、調整されない。

金融要素は、個々の履行義務が検討された後にのみ**数値化**することができるが、金融要素の**重大さ**は、履行義務レベルでは評価されない。例えば、ある企業が一般的に製品 X を延長された信用供与期間で販売しているとする（この収益は一時点で認識される）。この製品 X を単体で販売する場合には、契約は重大な金融要素を含むことになる。また同じ企業が、一括販売の契約で製品 X と製品 Y を一緒に販売することもある。その際、製品 Y については、支配が移転した時に全額の支払を顧客に要求するが、製品 X は同様の延長された信用供与期間を認めているとする。製品 Y の価値が製品 X の価値よりはるかに大きい場合には、製品 X の金融要素は、あまりにも小さいため、より大きな一括販売の契約の観点においては、重大であると評価することができないかもしれない。このような場合、企業は以下を行う必要がある。

- 製品 X を単体で販売する場合は、重大な金融要素について約束された対価を調整する。
- 単一の契約で製品 X と製品 Y を一緒に販売する場合には、重大な金融要素について約束された対価を調整しない。

TRG

2015 年 3 月に TRG によって議論されたように、状況によっては、重大な金融要素は、契約における全てではないが、1 つ以上の履行義務に配分することが合理的な場合もある。実務上の問題として、企業がこのような配分の根拠を検討する場合、企業は、（1）値引の配分のガイダンス（**8.3** 参照）または（2）変動対価の配分のガイダンス（**8.5** 参照）を類推適用することが適切な場合がある。

契約における全てではないが、1 つ以上の履行義務に対して重大な金融要素の配分の可能性を検討する企業は、当該契約の特定の状況においてそのようなアプローチが合理的かどうか決定するにあたって、判断の行使が必要になる。特に、IFRS 第 15 号 85 項(b)に従って、契約における全ての履行義務および支払条件について検討する際に、重大な金融要素を、全てではないが 1 つ以上の履行義務に配分することが、IFRS 第 15 号の配分目的と整合的であることを確認することが重要である（**8.5** 参照）。

7.4.3.3 重要ではない金融要素

TRG

契約に照らして、金融要素が重大であると考えられない場合に、企業に貨幣の時間価値について調整させる要求事項は存在しないものの、企業がそのような調整を行うことを妨げる要求事項も存在していない。

本論点は、2015 年 3 月に TRG により議論された。

7.4.4 重大な金融要素を生じさせない状況

顧客との契約は、次の要因のいずれかが存在する場合には、重大な金融要素を有さない [IFRS 第 15 号 62 項]。

- (a) 顧客が財またはサービスに対して前払をしており、当該財またはサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる。
- (b) 顧客が約束した対価のうち相当な金額に変動性があり、当該対価の金額または時期が、顧客または企業の支配が実質的に及ばない将来の事象の発生または不発生に基づいて変動する（例えば、対価が売上高ベースのロイヤリティである場合）。
- (c) 約束した対価と財またはサービスの現金販売価格との差額（IFRS 第 15 号 61 項で規定—**7.4.3.1** 参照）が、顧客または企業のいずれかに対する資金提供以外の理由で生じており、それらの金額の差額が相違の理由に見合っている（**設例 7.4.4A** および **7.4.4B** 参照）。例えば、支払条件が、企業または顧客に、相手方が契約に基づく義務の一部または全部を適切に完了できないことに対する保護を提供する場合がある。

TRG

財またはサービスの移転の時期と約束した対価が支払われる時期との間にタイミングの相違がある場合に、重大な金融要素が存在するかどうかについて、IFRS 第 15 号のなかではいかなる推定もなされていない。IFRS 第 15 号 62 項(c)は、約束した対価と財またはサービスの現金販売価格との差額が「顧客または企業のいずれかに対する資金提供以外の理由で生じており、それらの金額の差額が相違の理由に見合っている」場合には、契約は重大な金融要素を有さないと規定している。

(1)支払条件が資金提供をしているのかもしくはそれ以外の明確な理由のためなのかどうか、および(2) 約束した対価と財またはサービスの現金販売価格との差額が相違の理由に見合っているのかどうかを決定するために、企業は判断が必要となる。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 3 月の会議で議論された。

設例 7.4.4A**長期契約に関する支払の留保**

【IFRS 第 15 号 IE141 項および IE142 項設例 27】

ある企業が、建物の建設に関する契約を結ぶ。これには 3 年間の契約期間を通じて、企業による履行に対しての予定されたマイルストーン支払が含まれている。履行義務は一定の期間にわたり充足され、マイルストーン支払は企業の予想される履行と一致するように計画されている。契約では、各マイルストーン支払の所定の割合を顧客が契約期間にわたって留保し、建物の完成時に初めて企業に支払うと定めている。

企業は、この契約は重大な金融要素を含んでいないと判断する。マイルストーン支払は企業の履行と一致しており、契約が金額の留保を要求しているのは、IFRS 第 15 号 62 項 (c) に従った金融の提供以外の理由によるものである。各マイルストーン支払の所定の割合の留保は、建設業者が契約に基づく義務を適切に完了できない不履行から顧客を保護することを意図したものである。

設例 7.4.4B**前 払**

【IFRS 第 15 号 IE152 項—IE154 項設例 30】

ある企業（テクノロジー製品製造業者）が、国際的な電話技術サポートと修繕カバーをテクノロジー製品とともに 3 年間にわたり提供する契約を顧客と結ぶ。顧客はこのサポート・サービスを製品の購入時に購入する。当該サービスの対価は追加で CU300 である。このサービスの購入を選択する顧客は、前払しなければならない（すなわち、月次支払を選択することはできない）。

契約に重大な金融要素があるのかどうかを判定するため、企業は提供するサービスの性質と支払条件の目的を考慮する。企業が単一の前払金額を課すのは、顧客からの資金提供を得ることを主目的としたものではなく、むしろサービスに関連したリスクを考慮に入れて収益性を最大限にするためである。具体的には、顧客が毎月支払うことを可能にしてしまうと、更新する可能性が低くなり、後半の年度にサポート・サービスを利用し続ける顧客の数が時とともに少なくなり、多様性が減少する可能性がある（すなわち、更新を選択する顧客は、過去の経験上、サービスをより多く利用していて、それにより企業のコストを増大させている顧客である）。また、顧客が前払をせずに月次で支払う場合には、サービスをより多く利用する傾向がある。さらには、更新や月次の支払の回収の管理に関するコストなど、企業に生じる管理コストが増大するであろう。

IFRS 第 15 号 62 項 (c) の要求事項を評価する際に、企業は、この支払条件は主として企業への資金提供以外の理由で設定されていると判断する。企業が当該サービスについて単一の前払金額を課しているのは、他の支払条件（月次支払のプランなど）は、企業がサービスを提供するために引受けるリスクの性質に影響を与え、サービスを提供することが不経済となる可能性がある。分析の結果、企業は重大な金融要素はないと判断する。

7.4.5 取引が重大な金融要素を含む場合の収益額の測定

重大な金融要素が識別される場合、IFRS 第 15 号 60 項は、企業に「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」することを要求している。

IFRS 第 15 号 61 項は、以下のように定めている。

「約束された対価の金額を重大な金融要素について調整する際の目的は、約束した財またはサービスが顧客に移転された時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金を支払ったとした場合に、約束した財またはサービスに対して顧客が支払ったであろう価格（すなわち、現金販売価格）を反映する金額で収益を認識することである。」

しかし IFRS 第 15 号 64 項（7.4.6 参照）は、その一部で以下のように定めている。

「約束した対価の金額を重大な金融要素について調整する際に IFRS 第 15 号 61 項の目的を満たすため、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用しなければならない。その率は、契約において資金提供を受ける当事者の信用特性を、顧客または企業が提供する担保または保証（契約で移転される資産を含む）とともに反映することになる。」

IFRS 第 15 号 64 項ではさらに、「企業は、その率を次のような率の特定によって算定できる**場合がある**。それは、約束された対価の名目金額を財またはサービスが顧客に移転される時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金で支払うであろう価格に割引く率である」と述べている（**強調追加**）。

つまり、IFRS 第 15 号 61 項で記述される目的は「現金販売価格」を決定することであるが、IFRS 第 15 号 64 項では、この価格が、約束した対価を割引くために適切な割引率を使用して算定した価格と整合しているものでなければならないことを明確にしている。

したがって、実務上は、下記のいずれかの方法によって収益額の当初の見積りを行うことができる。

- (1) 適切な割引率を決定し（7.4.6 参照）、約束した対価の金額を割引くためにその率を使用する（**設例 7.4.6F** 参照）。
- (2) 現金販売価格を直接見積る（ただし、その結果としての割引率が企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう利率と整合的である場合のみ）（**設例 7.4.6G** 参照）。

採用する方法にかかわらず、見積金額が取引に関連する他の証拠と不合理または不整合にみえる場合には、追加的な分析が必要になる可能性がある。

- 約束した対価を割引く方法で収益を見積る場合に、その見積りが現金販売価格の他の証拠と比較して不合理および不整合であるような場合、追加的な分析を行う必要があるかもしれない。例えば、見積った収益が通常の現金販売価格より著しく高いようであれば、割引率が適切な方法に基づき決定されていないことを示している可能性がある。

- 現金販売価格を直接見積る方法で収益を見積る場合に、その結果としての割引率が企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう利率と比較して不合理および不整合であるような場合、追加的な分析を行う必要があるかもしれない。もし当該割引率が独立した金融取引に反映されるであろう利率より明らかに著しく低いまたは高い場合は、現金販売価格を参照して収益を測定することは適切ではない。代わりに、適切に見積った割引率により約束した対価を割引く方法で収益を見積るべきである。

7.4.6 割引率の算定

IFRS 第 15 号 61 項の目的（7.4.3.1 参照）を満たすため、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用しなければならない。その率は、契約において資金提供を受ける当事者の信用特性を、顧客または企業が提供する担保または保証（契約で移転される資産を含む）とともに反映することになる。これは、約束された対価の名目金額を財またはサービスが顧客に移転される時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金で支払うであろう価格に割引く率を特定することによって算定できる場合がある。契約開始後は、金利または他の状況の変動（例えば、顧客の信用リスクの評価の変動）に関して割引率を見直してはならない [IFRS 第 15 号 64 項]。

設例 7.4.6A

割引率の決定

〔IFRS 第 15 号 IE143 項—IE147 項設例 28〕

ある企業が、顧客に設備を販売する契約を結ぶ。設備に対する支配は、契約が調印された時に顧客に移転する。契約に記載された価格は、CU1 百万に 5%の契約金利を加えたものであり、60 か月の分割払で毎月 CU18, 871 を支払う。

ケース A—契約上の割引率が独立の金融取引における率を反映している場合

重大な金融要素を含んだ契約における割引率を評価する際に、企業は、5%の契約金利が、契約開始時における企業と顧客との間の独立した金融取引で使用されるであろう率を反映している（すなわち、5%の契約金利は顧客の信用特性を反映している）ことに着目する。

この資金提供の市場での条件は、設備の現金販売価格が CU1 百万であることを意味する。この金額は、設備に対する支配が顧客に移転した時に、収益および貸付金として認識される。企業は債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

ケース B—契約上の割引率が独立の金融取引における率を反映していない場合

重大な金融要素を含んだ契約における割引率を評価する際に、企業は、5%の契約金利が、契約開始時における企業と顧客との間の独立した金融取引で使用されるであろう 12%よりも著しく低い（すなわち、5%の契約金利は顧客の信用特性を反映していない）ことに着目する。これは、現金販売価格が CU1 百万よりも少ないことを示唆する。

IFRS 第 15 号 64 項に従って、企業は、約束された対価の金額を、顧客の信用特性を反映した 12%の金利を使用して契約上の支払を反映するように調整することによって、取引価格を算定する。したがって、企業は、取引価格は CU848, 357（CU18, 871 の 60 か月の支払を 12%で割引いたもの）であると判断する。企業は、収益および貸付金を当該金額で認識する。企業は貸付金を IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

IFRS 第 9 号をまだ適用していない企業については、**設例 7.4.6A** における参照先は、代わりに IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」になる。

設例 7.4.6B

個別契約において重大な金融要素を会計処理する際の適切な割引率の算定

企業 X は、引渡の 24 ヶ月後に代金を受取る契約に基づき、工業製品を販売している。

企業 X は、当該契約条件が、工業製品の購入に係る資金提供の重大な便益を顧客に提供していると判断する。そのため、企業 X は、IFRS 第 15 号 60 項に従って、取引価格および財の販売について認識する対応の収益額を、貨幣の時間価値の影響を考慮し調整する。

企業 X は、金融便益の影響を算定する際に、ポートフォリオ・アプローチを適用する意図はない。

企業 X は、顧客から受取る対価に適用する適切な割引率をどのように算定するか。

IFRS 第 15 号 64 項に従って、企業 X は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用しなければならない。企業 A がこの率を識別する方法は、企業 X が個別の顧客に対して利用可能である情報の種類に依拠する。

企業 X が割引率を算定する際に、以下の検討が役立つと考えられる。

- 担保付または担保無（いずれか適切な方）で、企業 X が特定の顧客に融資を行う際の通常の利率（例えば、企業 X が通常当該顧客に提示するであろう利率）
- 担保付または担保無（いずれか適切な方）で、他の企業が特定の顧客に融資を行う際の通常の利率（例えば、銀行融資について顧客が課される利率）。ただし、IFRS 第 15 号 64 項は、企業と顧客との間での金融取引に特定した利率を要求している点に留意する必要がある。
- 類似の統計的特徴を有する顧客に対して、当該製品に対して提示される現金販売価格
- 顧客との契約において明示されている利率。ただし、これは必ずしも適切な利率ではない（例えば、顧客が無利子の信用取引を提示される場合や、顧客へのインセンティブとして低い利率が使用される場合）
- デュー・デリジェンスの手の結果として企業 X が入手する顧客の信用特性（例えば、信用格付）に関する確実性のレベル
- 顧客の不履行または支払遅延の実績

これらの要因に関連する利率が、検討している取引と直接比較可能でない場合には、適切な調整が行われるべきである。

設例 7.4.6C

ポートフォリオ・アプローチを使用する契約において重大な金融要素を会計処理する際の適切な割引率の算定

企業 X は、個々の顧客に商品を販売して引渡の 24 ヶ月後に代金を受取る、特徴の類似した多数の契約を締結する小売業者である。

企業 X は、当該契約条件が、商品購入に係る資金提供の重大な便益を顧客に提供していると判断する。そのため、

IFRS 第 15 号 60 項に従って、企業 X は、取引価格および財の販売について認識する対応の収益額を、貨幣の時間価値の影響を考慮し調整する。

企業 X は、契約のポートフォリオに対して適用する割引率の算定が財務諸表に与える影響が、個々の契約に適用する割引率の算定と比較して重要性のある相違を生じさせないであろうと合理的に見込んでいる。そのため、IFRS 第 15 号 4 項に従って、企業 X は、ポートフォリオ・アプローチを適用する予定である（3.4 参照）。

企業 X は、契約のポートフォリオに適用する適切な割引率をどのように算定するか。

IFRS 第 15 号 64 項に従って、企業 X は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率を使用しなければならない。

この率の算定に関連する要因については、**設例 7.4.6B** で説明されている。しかし、ポートフォリオ・アプローチを適用する場合、企業 X は、ポートフォリオ・ベースでの割引率を見積るために、類似の統計的特徴を有する顧客をグループとして考える必要がある。グループ内の顧客の統計的特徴が著しく異なる場合、これらの顧客を単一のポートフォリオとして取扱うことは適切でない可能性が高く、グループの決定の際には、顧客グループをさらに分割しなければならない可能性がある。

設例 7.4.6D

前払と割引率の評価

〔IFRS 第 15 号 IE148 項—IE151 項設例 29〕

ある企業が、顧客に資産を売却する契約を結ぶ。資産に対する支配は 2 年後に顧客に移転する（すなわち、履行義務は一時点で充足される）。契約には、2 つの支払の選択肢が含まれている。2 年後に顧客が資産に対する支配を獲得する時点での CU5,000 の支払か、または契約が調印された時点での CU4,000 の支払である。顧客は、契約調印時に CU4,000 を支払うことを選択する。

企業は、この契約は重大な金融要素を含んでいると判断する。その理由は、顧客が資産に対しての支払を行う時期と企業が資産を顧客に移転する時期との間の期間の長さのほか、市場での実勢金利である。

この取引における黙示的な金利は 11.8%であり、これは 2 つの代替的な支払の選択肢を経済的に等価にするために必要な金利である。しかし、企業は、IFRS 第 15 号 64 項に従って、約束された対価の調整に使用すべき率は 6%であると判断する。これは企業の追加借入金利である。

以下の仕訳は、企業が重大な金融要素をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 契約開始時に受取った CU4,000 の支払に関する契約負債を認識する。

現金	CU4,000
契約負債	CU4,000

(b) 契約開始から資産の移転までの 2 年の間に、IFRS 第 15 号 65 項に従って、企業は約束された対価の金額を調整し、CU4,000 に対して 2 年にわたり 6% の率で金利を認識することによって契約負債を増額計上する。

金利費用	CU494*
契約負債	CU494

* CU494 = 契約負債 CU4,000 × (2 年にわたり年 6% の金利)

(c) 資産の移転について収益を認識する。

契約負債	CU4,494
収益	CU4,494

設例 7.4.6E

前払と貨幣の時間価値

住宅建設業者である企業 A は、建設がまだ開始されていない新しいビル内の集合住宅を販売している。建設完了までの期間は 18 か月と見積られている。企業 A は、自身の履行義務（すなわち、住宅の引渡）は、建設完了の時点で満たされると判断した。これは所有権と物理的占有が顧客に移転する時点である。建設完了の時点における現金販売価格は CU500,000 である。顧客は全額を前払する場合には CU75,000 の値引を受ける。したがって、前払する場合の顧客にとっての価格は CU425,000 である。

企業 A は契約を分析した結果、前払は重大な金融要素である（すなわち、顧客は建設コストを支払うためのファイナンスを提供している）と結論付けた。企業 A は、市場金利に基づき、企業 A と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう利率は、年率で約 10% であると判断した。したがって、企業 A は、現金販売価格（すなわち、CU500,000）を「前払」販売価格（すなわち、CU425,000）に割引くために、約 10% の割引率を適用する。

顧客から前払金を受領した時点で、企業 A は CU425,000 の契約負債を認識する。その後、企業 A は、履行義務の充足が見込まれるまでの 18 か月にわたって、負債残高を CU500,000 まで増加させるために、当該残高に対する利息を認識する。企業 A は、IAS 第 23 号「借入コスト」に従って、金利を資産計上する。住宅に対する支配が顧客に移転した時点で、企業 A は CU500,000 の収益を認識する。

以下の仕訳は、企業 A が重大な金融要素をどのように会計処理すべきかを示すものである。

(単位 : CU)		
(借方)	現金	425,000
(貸方)	契約負債	425,000

契約開始時に受取った CU425,000 に対する契約負債の計上

(単位 : CU)		
(借方)	棚卸資産	75,000
(貸方)	契約負債	75,000

契約開始時から資産の移転までの 18 か月間における契約負債に対する未払利息の計上

(単位 : CU)		
(借方)	契約負債	500,000
(貸方)	収益	500,000

住宅に対する支配が顧客に移転した時点で住宅の販売から生じる収益を認識

設例 7.4.6F

延払対価—利率を基礎とした割引

20X1 年 1 月 1 日、企業 B は、表面金利のないファイナンス契約のもと器具を CU100,000 で販売する。企業 B は、販売日において器具の支配を顧客に移転し、当該契約が回収可能性の要件を含む IFRS 第 15 号 9 項（5.1 参照）の要件を満たすと判断する。最初の分割払である CU20,000 は、販売日から 1 年後の 20X1 年 12 月 31 日が支払期限であり、5 年にわたりその後も各年同様である。利息を課さない方針は、通常の業界慣行と整合している。

企業 B は、取引が重大な金融要素を含むと個別に判断した（7.4.3 参照）。将来の受取を割引くことにより取引価格を見積るため、企業 B は「契約開始時における企業 B と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率」を使用する。企業 B は、適切な年利が 10%であると算定する。当該取引から生じる債権は、当初認識後に償却原価で測定されると仮定する。

一連の支払の正味現在価値の算定

10%の年利で手付金の支払がなく 5 回の CU20,000 の年払である場合、取引価格を形成する一連の支払の正味現在価値は CU75,816 である。そのため、器具の支配の移転時に CU75,816 が財の販売からの収益として認識され、関連する債権が認識される。

各期に稼得される利息額の算定

CU100,000 と CU75,816 の差額（すなわち、CU24,184）は、毎年の支払期限に利息収益として認識される。計算は以下のとおり。

(単位 : CU)				
	1 月 1 日時点の債権	利息収益	支払の受領額	12 月 31 日時点の債権
	A	B = (A × 10%)	C	A + B - C
20X1	75,816	7,581	20,000	63,397
20X2	63,397	6,340	20,000	49,737
20X3	49,737	4,974	20,000	34,711
20X4	34,711	3,471	20,000	18,182
20X5	18,182	<u>1,818</u>	<u>20,000</u>	—
		<u>24,184</u>	<u>100,000</u>	

仕 訳

(単位 : CU)		
(借方)	債権	75,816
(貸方)	収益	75,816

器具の支配が顧客に移転する時点で販売から生じる収益を計上する。

(単位 : CU)		
(借方)	現金	20,000
(貸方)	債権	12,419
(貸方)	利息収益	7,581

購入日から 1 年後の最初の年払を計上する。

企業 B はその後の各年度末において、上記表の金額を使用して同じ仕訳を計上する。

この設例は、IFRS 第 9 号「金融商品」（または、IFRS 第 9 号が未適用の企業の場合は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）に従って要求される減損の評価を考慮していないことに留意すること。

設例 7.4.6G

延払対価—現金販売価格に割引く場合

設例 7.4.6F と設定条件は同じであるとする。

仮に支配の移転時に買手が器具に対する支払を全額行ったとすれば、その現金販売価格は CU76,000 であったであろうと企業 B は見積る。

当該取引から生じる債権は、当初認識後に償却原価で測定されると仮定する。

顧客に対する割引率の算定

IFRS 第 15 号 64 項は、売手の企業が、「約束された対価の名目金額を財またはサービスが顧客に移転される時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金で支払うであろう価格に割引く率を特定すること」によって、取引価格を調整するために使用する割引率を算定することができる場合があるとしている。これに従って、企業 B は、5 年間にわたり CU100,000 を CU76,000（すなわち、現金販売価格）に割引く利率を算定する（手付金の支払がなく 5 回の CU20,000 の年払であると仮定する）。当該利率は約 9.91%であり、これは企業 B と顧客との間での独立した金融取引に反映されるであろう割引率と整合していると判断される。器具の支配の移転時に CU76,000 が財の販売からの収益として認識され、関連する債権が認識される。

各期に稼得される利息額の算定

CU100,000 と CU76,000 の差額（すなわち、CU24,000）は、毎年の支払期限に利息収益として認識される。計算は以下のとおり。

(単位 : CU)				
	1 月 1 日時点の債権	利息収益	支払の受領額	12 月 31 日時点の債権
	A	B = (A×9.91%)	C	A + B - C
20X1	76,000	7,528	20,000	63,528
20X2	63,528	6,292	20,000	49,820
20X3	49,820	4,935	20,000	34,755
20X4	34,755	3,443	20,000	18,198
20X5	18,198	<u>1,802</u>	<u>20,000</u>	—
		<u>24,000</u>	<u>100,000</u>	

仕 訳

(単位 : CU)

(借方)	債権	76,000
(貸方)	収益	76,000

器具の支配が顧客に移転する時点で販売から生じる収益を計上する。

(単位 : CU)

(借方)	現金	20,000
(貸方)	債権	12,472
(貸方)	利息収益	7,528

購入日から 1 年後の最初の年払を計上する。

企業 B はその後の各年度末において、上記表の金額を使用して同じ仕訳を計上する。

この設例は、IFRS 第 9 号「金融商品」（または、IFRS 第 9 号が未適用の企業の場合は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）に従って要求される減損の評価を考慮していないことに留意すること。

7.4.7 金融の影響の表示

金融の影響（金利収益または金利費用）を、包括利益計算書において、顧客との契約から生じる収益と区別して表示しなければならない。金利収益または金利費用は、契約資産（もしくは債権）または契約負債が顧客との契約の会計処理において認識される範囲でのみ認識される〔IFRS 第 15 号 65 項〕。

設例 7.4.7

重大な金融要素および返品権

〔IFRS 第 15 号 IE135 項—IE140 項設例 26〕

ある企業が、製品を顧客に CU121 で販売し、これは引渡の 24 ヶ月後に支払われる。顧客は製品に対する支配を契約開始時に獲得する。契約では、顧客が製品を 90 日以内に返品することを認めている。製品は新規のものであり、企業には、製品の返品についての関連性のある過去の証拠や他の利用可能な市場の証拠はない。

製品の現金販売価格は CU100 であり、これは顧客が、契約開始時点で他の点では同一の条件で販売された同一の製品に対して、引渡時に支払うであろう金額を表している。企業の当該製品の原価は CU80 である。

企業は、製品に対する支配が顧客に移転する時に収益を認識しない。これは、返品権の存在と、関連性のある過去の証拠の欠如により、企業が IFRS 第 15 号 56 項から 58 項に従って、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いという結論を下すことができないためである。したがって、収益は、返品権が消滅する 3 ヶ月後に認識される。

契約には、IFRS 第 15 号 60 項から 62 項に従って、重大な金融要素が含まれている。これは、約束された対価 CU121 と財が顧客に移転された日現在の現金販売価格 CU100 との相違から明らかである。

契約には、黙示的な金利 10%が含まれている（すなわち、24 ヶ月にわたり約束された対価 CU121 を現金販売価格 CU100 に割引く金利）。企業はこの率を評価し、契約開始時における企業と顧客との間の独立した金融取引に反映されるであろう率と同等であると結論を下す。以下の仕訳は、企業がこの契約を IFRS 第 15 号 B20 項から B27 項に従ってどのように会計処理するのかを例示している。

(a) IFRS 第 15 号 B21 項に従って、製品が顧客に移転した時点

返品される製品を回収する権利に係る資産	CU80 ^(*)
棚卸資産	CU80

^(*) この設例では、想定される資産の回収コストは考慮していない。

(b) 返品権の期間の 3 ヶ月間は、契約資産も債権も認識していないので、IFRS 第 15 号 65 項に従って金利は認識されない。

(c) 返品権が消滅した時点（製品は返品されない）

債権	CU100 ^(*)
収益	CU100

売上原価	CU80
返品される製品を回収する権利に係る資産	CU80

^(*) 認識される債権は、IFRS 第 9 号に従って測定される。この設例では、契約開始時の債権の公正価値と返品権の消滅時に認識される時点での債権の公正価値との間に重要な差額はないと仮定している。さらに、この設例では債権の減損会計を考慮していない。

企業が顧客から現金支払を受けるまで、金利収益が IFRS 第 9 号に従って認識される。IFRS 第 9 号に従って実効金利を算定する際に、企業は残りの契約条件を考慮する。

IFRS 第 9 号をまだ適用していない企業の場合、設例 7.4.7 における参照先は、代わりに IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」となる。

7.5 現金以外の対価

顧客が現金以外の形態の対価を約束している場合、その現金以外の対価（または現金以外の対価の約束）を公正価値で測定しなければならない〔IFRS 第 15 号 66 項〕。

現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価の測定を、当該対価との交換で顧客（または顧客階層）に約束した財またはサービスの独立販売価格を参照して間接的に行わなければならない〔IFRS 第 15 号 67 項〕。

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、変動対価の制限に関する要求を適用する（7.2.8 参照）〔IFRS 第 15 号 68 項〕。

顧客が企業による契約の履行を促進するために財またはサービス（例えば、材料、設備、労務）を抛出する場合には、企業は、抛出された財またはサービスに対する支配を企業が獲得するのかどうかを評価しなければならない。企業は、支配を獲得する場合には、抛出された財またはサービスを、顧客から受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〔IFRS 第 15 号 69 項〕。

設例 7.5

現金以外の対価に対する権利の獲得

〔IFRS 第 15 号 IE156 項—IE158 項設例 31〕

ある企業が、週次のサービスを 1 年間提供する契約を顧客と結ぶ。契約は 20X1 年 1 月 1 日に調印され、作業はただちに開始する。企業は、当該サービスは IFRS 第 15 号 22 項（b）に従って単一の履行義務であると判断する。これは、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サービスを企業が提供しているからである（サービスが一定の期間にわたり顧客に移転し、進捗度を測定するために同じ方法（すなわち、時間に基づく進捗度の測定値）が使用される）。

サービスと交換に、顧客は 1 週間のサービスに対して 100 株の普通株式を約束する（契約に対して合計 5, 200 株）。契約の条件では、当該株式は各週のサービスが無事に完了した時点で支払うことになっている。

企業は、各週のサービスが完了するにつれて、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。取引価格（および認識すべき収益の金額）を算定するため、企業は、各週のサービスの完了時に受取る 100 株の公正価値を測定する。企業は、受取った（または受取るべき）株式の公正価値のその後の変動を収益に反映しない。

7.6 顧客に支払われる対価

7.6.1 顧客に支払われる対価－概要

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またはサービスを購入する他の当事者）に対して支払うかまたは支払うと見込んでいる現金金額が含まれる。さらに、顧客に支払われる対価には、企業（あるいは顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に対する債務金額に充当できるクレジットまたは他の項目（例えば、クーポンやバウチャー）も含まれる。企業は、顧客に支払われる対価を、取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理しなければならない。ただし、顧客への支払が、顧客が企業に移転する別個の財またはサービス（IFRS 第 15 号 26 項から 30 項—6.3 参照）との交換によるものである場合は除く。顧客に支払われる対価に変動性のある金額が含まれている場合には、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、IFRS 第 15 号 50 項から 58 項（7.2 参照）に従って行う [IFRS 第 15 号 70 項]。

顧客に支払われる対価が、顧客からの別個の財またはサービスに対する支払である場合には、企業は、当該財また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、企業が顧客から受取る別個の財また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する。企業が顧客から受取る財またはサービスの公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理しなければならない [IFRS 第 15 号 71 項]。

したがって、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、以下の事象のうち遅い方が発生した時点で（または発生するにつれて）、収益の減額を認識しなければならない [IFRS 第 15 号 72 項]。

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

TRG

収益の契約における義務（黙示的または明示的）から生じる、または顧客との契約に経済的に関連する、顧客（あるいは、顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）への支払はすべて、IFRS 第 15 号 70 項の要求事項の適用対象であると考えべきである。

企業は、ある時点で財またはサービスを購入した顧客への支払いを、個別に評価および文書化することは要求されていないが、顧客との特定の契約の内容を逸脱した支払を無視すべきではない。むしろ、支払が収益の契約に関連しているかどうか、結果として顧客に支払われる対価に関するガイダンスが適用されるかどうかを決定する際に、合理的な判断を適用すべきである。

例えば、企業は個別の取引において、公正価値を著しく超過する金額で顧客から財を購入するかもしれない。そのような場合には、支払われた超過額が他の取引（すなわち、顧客との収益の契約）に起因しているか決定すべきである。

顧客に支払われる対価が特定されれば、別個の財またはサービスとの交換（7.6.2 参照）にあたるのか、あるいは収益の減額として会計処理すべきかを決定するために、評価を行うべきである。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 7 月の会議で議論された。

7.6.2 顧客に支払われる対価－「別個の」財またはサービスの意味

IFRS 第 15 号 70 項は、別個の財またはサービスの識別に係るガイダンス（6.3 参照）について、IFRS 第 15 号 26 項から 30 項を参照している。具体的には、顧客に支払われる対価の文脈における IFRS 第 15 号 27 項の適用は、次の両方の要件を満たす場合に、財またはサービスが別個であるという判断につながる。

- ・売主が、顧客に提供される財またはサービスからの便益を、（それ単独でまたは売主にとって容易に利用可能な他の資源と組合せて）得ることができる。

- ・財またはサービスを売主に移転するという顧客の約束が、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、財またはサービスを移転するという約束が契約の観点において別個のものであり、売主が得る便益が、売主から顧客への財の販売と分離可能である）。

IFRS 第 15 号 BC256 項は、財またはサービスが別個かどうかを評価する際の原則は、US GAAP において従前に適用されていた「識別可能な便益」の概念と同様であると説明している。識別可能な便益は、「（顧客による）売主の製品の購入と十分に分離可能であり、その便益を受けるために、売主が自らの製品またはサービスの買手以外の者と交換取引を行うことが可能である」財またはサービスとして記述されていた。

設例 7.6.5A および 7.6.5D は、小売セクターにおいて一般的である売主による支払を含む取引を検討しており、これらの取引において顧客が提供する財またはサービスが別個と考えられるかどうかについて検討している。

売主は、顧客に支払われる対価が、売主が受取る別個の財またはサービスのためであると結論付ける場合には、別個の財またはサービスの公正価値を合理的に見積もれるかどうかについての評価も要求される（7.6.4 参照）。

7.6.3 顧客に支払われる対価－「顧客」の識別

TRG

IFRS 第 15 号 70 項は、顧客に支払われる対価には、「顧客」（あるいは顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に対する支払が含まれることを規定しており、本要求事項が直接の顧客だけではなく、流通網またはサプライチェーンのさらに先にいる当事者に対しても適用されることを明確にしている。例えば、財を小売業者に販売している製造業者にとっての「顧客に支払われる対価」は、製造業者による小売店に対する支払だけではなく、製造業者による小売店から製造業者の財を購入する消費者に対する支払も含む。

代理人（3.6 参照）として行動しており、供給業者（本人）が第三者（最終消費者）に対して財を供給することを手配する企業が、これらの両当事者に対する支払を「顧客に対する支払」と考える場合がある。

さらに、代理人と本人との間の合意に基づいて契約で要求される本人の最終消費者に対する代理人からの支払は、代理人の視点から顧客に支払われる対価となる。このことは、代理人が顧客の最終消費者も代理人の顧客であると判断しているかどうかに関係なく該当する。

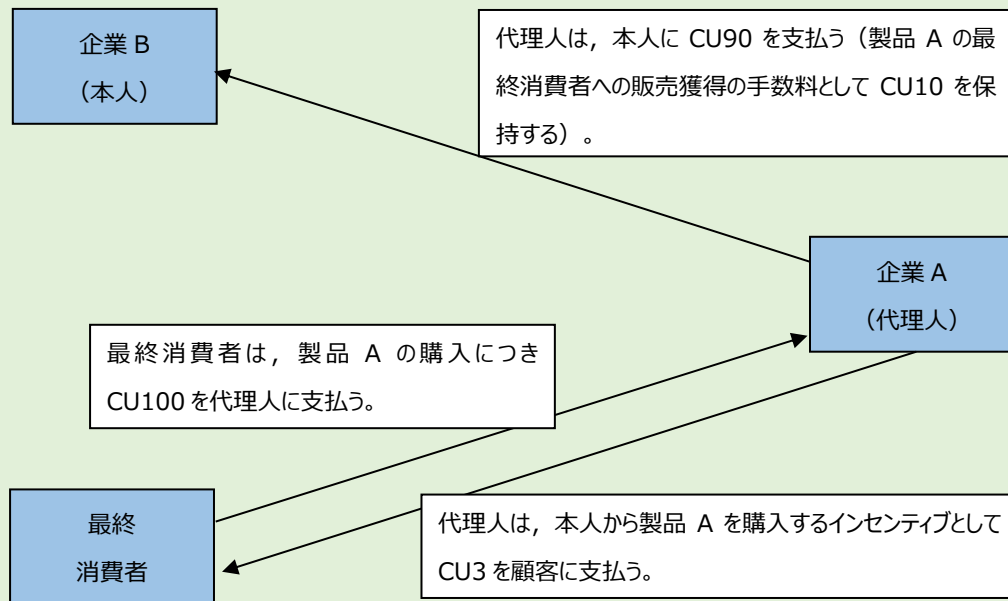
本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 7 月の会議で議論された。

設例 7.6.3

「顧客に支払われる対価」の要求事項の目的における「顧客」の識別

企業 A は、企業 B に代わって製品 A の販売を手配する契約を締結する。IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項（3.6 参照）のガイダンスを考慮して、企業 A はこの取引において代理人として行動しているものと判断している。

契約に基づく企業 A の現金の支払と受取は以下のとおり図示される。



この例で、本人（企業 B）から製品 A を購入するインセンティブとして企業 A が最終消費者に支払う CU3 が、IFRS 第 15 号 70 項から 72 項（7.6.1 参照）で定義されている顧客に支払われる対価であると判断する場合には、販売獲得のための手数料として本人から受け取った CU10 から CU3 を控除して、CU7 の収益を認識する。

7.6.4 顧客に支払われる対価—取引価格の算定

ベンダーが顧客に製品を販売する契約を締結する場合、顧客との取引は、顧客からベンダーへの財またはサービスの供給も含む可能性がある。当該契約では、それらの財またはサービスについてベンダーから顧客へ支払われる対価は単独に識別されているかもしれない。あるいは、当該契約には顧客からベンダーに支払われる単一の金額が含まれるが、その金額は、ベンダーから顧客へ提供された財またはサービスの価値と顧客からベンダーへ提供された財またはサービスの価値の純額を反映しているかもしれない。

ベンダーは、「純額」の対価を収益として会計処理すべきか、または、それらの財またはサービスは単独に会計処理（したがって、ベンダーから顧客へ提供された財またはサービスの取引価格は増加）すべきかを検討する必要がある。

以下の場合には、顧客から供給された財またはサービスは単独に会計処理される。

- 財またはサービスが「別個」のものである（7.6.2 参照）。
- ベンダーが、受領する財またはサービスの公正価値（契約で示された財またはサービスの金額と一致しない可能性がある）を合理的に見積ることができる。

これら両方の条件を満たす場合には、顧客から受領した財またはサービスの公正価値は、（IFRS 第 15 号 66 項から 69 項に従い）現金以外の対価として取引価格に含めるべきであり、その性質によって費用または資産として認識すべきである。これらの財またはサービスに関して顧客に支払われる対価が公正価値を超える場合、その超過額は取引価格の減額として会計処理される。

これらの条件のいずれかまたは両方が満たされない場合は、それらの財またはサービスに関して顧客に支払われる対価は、取引価格の減額として会計処理されるべきである。

したがって、例えばベンダーが顧客に財を CU10,000 で販売し、同じ契約の一環として顧客からベンダーへのサービス提供によりベンダーが顧客に CU1,000 を支払う場合、

- サービスが別個であり、かつ公正価値が合理的に見積ることができる（その場合、例えば CU600）と決定された場合、財の販売の取引価格は CU9,600（CU10,000 から、受領したサービスの公正価値を超過する顧客への支払額 CU400 を控除）に減額されるべきである。
- サービスが別個ではない、または公正価値が合理的に見積れないと決定された場合、財の販売の取引価格は CU9,000（CU10,000 から、顧客に支払われる総額を控除）に減額されるべきである。

これらの要求事項は、顧客から供給された財またはサービスに関する対価が契約上単独に識別されているどうかに係らず適用される。

7.6.5 顧客に支払われる対価—設例

設例 7.6.5A

顧客に支払われる対価

【IFRS 第 15 号 IE160 項—IE162 項設例 32】

消費者向商品を製造している企業が、大手の国際的な小売チェーンである顧客に商品を販売する 1 年契約を締結する。顧客は、1 年間に少なくとも CU15 百万の製品を購入することを約束する。契約では、企業が契約開始時に顧客に CU1.5 百万の返金不能の支払を行うことも要求している。この CU1.5 百万の支払は、顧客が企業の製品を収容するために棚を変更する必要があり、それを顧客に補償するものとなる。

企業は、IFRS 第 15 号 70 項から 72 項の要求事項を考慮して、顧客への支払は、企業に移転する別個の財またはサービスとの交換によるものではないと判断する。これは、企業は顧客の棚への何らかの権利に対する支配を獲得していないからである。したがって、企業は、IFRS 第 15 号 70 項に従って、この CU1.5 百万の支払は取引価格の減額であると判定する。

企業は、IFRS 第 15 号 72 項の要求事項を適用し、支払われる対価は、企業がその財の移転について収益を認識する時に、取引価格の減額として会計処理すると結論を下す。よって、企業が財を顧客に移転するにつれて、企業はそれぞれの財についての取引価格を 10%（CU1.5 百万 ÷ CU15 百万）減額する。この結果、企業が財を顧客に移転する最初の月において、企業は CU1.8 百万（請求金額 CU2.0 百万から顧客に支払われる対価 CU0.2 百万を控除）の収益を認識する。

設例 7.6.5B

顧客に支払われる対価—「棚賃代（slotting fees）」

企業 X は、小売業者である企業 Y に製品を販売する契約を締結する。契約の一部として、企業 Y は、当該製品の最終消費者への販売を促すために、当該製品を店舗内の優位な位置に陳列することを約束する（このようなサービスに対する支払は、一般に「棚賃代（slotting fees）」と呼ばれる）。

適切な会計処理を決定するために、企業 X は、企業 Y から提供されるサービスが「別個」であるかどうかを検討する。企業 X は、これらのサービスからの唯一の重要な便益は、企業 Y の店舗における追加の販売から得られるものであり、その便益を受けるために、自らの製品の買手以外の者と交換取引を行うことはない結論づける。そのため、企業 X は、企業 Y が提供するサービスが別個であると考えられるほどに、企業 Y による企業 X の製品の購入と十分に分離可能ではないと結論付ける。

そのため、このような「棚賃」サービスと交換に企業 Y に支払われる対価、または企業 Y に提供される割引は、IFRS 第 15 号 70 項および IFRS 第 15 号 72 項（7.6.4 参照）に従って、企業 X が認識する取引価格の減額として会計処理しなければならない。

設例 7.6.5C

小売業者の広告チラシへの掲載との交換で顧客に支払われる対価

企業 F は、小売業者である企業 G に製品を販売する契約を締結する。契約の一部として、企業 G は企業 F の製品を週に 1 回の広告チラシに掲載することに同意する。

適切な会計処理を決定するために、企業 F は、企業 G が提供する広告サービスが「別個」であるかどうかを検討する。企業 F は、これらのサービスからの唯一の重要な便益は、企業 G の店舗における追加の販売から得られるものであり、その便益を受けるために、自らの製品の買手以外の者と交換取引を行うことはない結論付ける。そのため、企業 F は、企業 G が提供するサービスが別個であると考えられるほどに企業 G による企業 F の製品の購入と十分に分離可能ではないと結論付ける。

そのため、企業 G の週ごとの広告チラシに企業 F の製品を掲載してもらうことと交換に企業 G に支払われる対価、または企業 G に提供される割引は、IFRS 第 15 号 70 項および IFRS 第 15 号 72 項（7.6.4 参照）に従って、企業 F が認識する取引価格の減額として会計処理しなければならない。

設例 7.6.5D

広範に配布される広告との交換で顧客に支払われる対価

企業 J は、小売業者である企業 K に製品を販売する契約を締結する。企業 J は、同じ製品を他の小売業者に販売するとともに、ウェブサイトから直接一般への販売も行っている。契約の一部として、企業 K は、企業 J の製品の販売を全国紙に掲載すること、および全国放送のテレビとラジオで宣伝することを同意する。

適切な会計処理を決定するために、企業 J は、企業 K が提供する広告サービスが「別個」であるかどうかを検討する。企業 J は、企業 K が行う広告サービスからの便益を（企業 K の店舗のみではなく）すべての小売店およびウェブサイトにおける売上の増加を通じて得られるものでありその便益を受けるために自らの製品の買手以外の者と交換取引を行うことが可能であると結論付ける（例えば、広告サービスは、全国ネットの放送局から直接購入可能である）。企業 J は、企業 K が提供するサービスは、企業 K による企業 J の製品の購入と十分に分離可能であり、別個であると結論付ける。

そのため、企業 J は受取る広告サービスの公正価値が合理的に見積可能かどうかを評価する（それは、これらのサービスについて契約上で記載されている金額とは一致しない可能性がある）（7.6.4 参照）。公正価値が合理的に見積可能である

場合、企業 J は、これらのサービスの公正価値を、企業 K に販売する製品の取引価格に（IFRS 第 15 号 66 項から 69 項に従って）現金以外の対価として含め、広告サービスを受けたときに費用としてその金額を認識する。

公正価値を合理的に見積れない場合、当該サービスについて企業 J から企業 K に支払われる対価の全額は、企業 K への製品販売の取引価格の減額として会計処理しなければならない（7.6.4 参照）。

7.7 顧客の未行使の権利—「非行使部分」

7.7.1 顧客の未行使の権利—全般

IFRS 第 15 号 106 項は、企業が顧客から前払を受取った時に、将来において企業が財またはサービスを移転する（また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しなければならないとしている（第 13 章参照）。当該財また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を中止し収益を認識しなければならない [IFRS 第 15 号 B44 項]。

顧客が企業に返金不能の前払を行う場合、顧客は将来において財またはサービスを受取る権利を有する。したがって、企業は将来の財またはサービスを移転するために待機する義務を負うことになる。しかし、顧客が契約上の権利を全部は行使しない場合がある。その未行使の権利は、「非行使部分」とよばれることが多い [IFRS 第 15 号 B45 項]。

企業が契約負債における非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、当該金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない。企業が非行使部分の金額に対する権利を得られないと見込んでいる場合には、見込まれる非行使部分の金額を、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しなければならない。企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいるかどうかを決定するために、IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の変動対価の見積りの制限に関する指針（7.2.8 参照）を考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 B46 項]。

顧客の未行使の権利に帰属する受取った対価のうち、企業が他の当事者（例えば、適用可能な未請求資産に係る法律に基づく政府機関）への送金を要求されるものについては、（収益ではなく）負債を認識しなければならない [IFRS 第 15 号 B47 項]。

7.7.2 収益の当初配分後における非行使部分の見積りの変更

設例 7.7.2

収益の当初配分後における非行使部分の見積りの変更

企業 A は、顧客 B に製品を販売し、同じ取引の一部として顧客 B に一定数の特典ポイントを付与する。当該ポイントは、顧客 B が企業 A から追加の製品を購入する将来の日に償還することができる。製品の販売は現金 CU100 で行われ、未使用の特典ポイントについて顧客 B への返金は行われない。

IFRS 第 15 号に従って、企業 A は、CU100 の収益を販売した製品と将来償還することができる特典ポイント（重要な権利）に配分することが要求される。償還されない特典ポイント（すなわち「非行使部分」）の水準の見込みを基礎として、企業 A は製品への CU80 と特典ポイントへの CU20 の配分が適切であると決定する。

収益の当初配分後に、非行使部分の水準に関する見積りに変更がある場合、結果として販売された製品と特典ポイントへの収益の配分の修正が行われない。IFRS 第 15 号 B46 項における非行使のガイダンスは、IFRS 第 15 号 56 項から 58 項における変動対価の見積りの制限（「制限」）のセクションを具体的に参照しているが、非行使部分は取引価格に影響を与えるものではないため（この例においては、企業 A はつねに当初の現金対価である CU100 に対する権利を得ている）、

非行使部分は変動対価ではない。

変動対価が存在しないため、各報告期間末における取引価格の見直しに関する IFRS 第 15 号 59 項の要求事項は適用されない。したがって、非行使部分の見積りの変更は、当初の配分（製品への CU80 と特典ポイントへの CU20）の修正を生じさせない。

しかし、非行使部分の見積りは、特典ポイントに配分した CU20 に関する収益の認識時点に影響を与える（7.7.3 参照）。これは、企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、IFRS 第 15 号 B46 項に従って「見込まれる非行使の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識」することが要求されるためである（7.7.3 参照）。

7.7.3 使用されない可能性がある商品券

小売業者が販売した商品券の所有者は、商品券に表示されている金額まで商品を購入することができる。小売業者は、いつの時点で当該商品券に係る収益を認識するのかを判定しなければならない。

商品券は、一般的に企業に対する返金不能の前払であり、当該企業は将来において財またはサービスを受取る権利を顧客に与える（そして当該企業は財またはサービスを移転するために待機する義務を負う）。IFRS 第 15 号に従って、収益は、約束した財またはサービスを顧客に移転することによって企業が履行義務を充足したときに（または充足するにつれて）認識しなければならない（9.1 参照）。このケースでは、顧客が商品券を使用し、小売業者が関連する財またはサービスを顧客に提供したときに、小売業者は履行義務を充足する。したがって、顧客から前払を受領した時点で、小売業者は将来において財またはサービスを移転するかまたは移転するために待機する履行義務に対して契約負債を認識する。企業は、財またはサービスを移転したとき、すなわち、履行義務を充足したときに当該契約負債の認識の中止を行う（そして収益を認識する）。

顧客は、さまざまな理由により契約上の権利を全部は行使しない場合がある。IFRS 第 15 号は、その未行使の権利は、「非行使部分」とよばれることが多いとしている。IFRS 第 15 号 B44 項から B47 項に従って、ある特定の状況においては売手が法的に義務から解放される前に非行使部分から生じる収益を認識することができる。具体的には、以下の状況が本基準で議論されている。

- IFRS 第 15 号 B46 項は、「企業が契約負債における非行使部分の金額に対する**権利を得ると見込んでいる**場合には、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない」としている（**強調追加**）。このアプローチでは、使用されない企業が見込んでいる商品券の見積価値は、残りの商品券の使用と比例的に収益として認識される。例えば、小売業者が CU1,000 の商品券を発行し、IFRS 第 15 号 56 項から 58 項（7.2.8 参照）に従って、小売業者は、販売される商品券の 20% の価値分が使用されないことを示すポートフォリオでの評価に基づいて、CU200 の非行使部分を見込むと仮定する。そのため、使用が見込まれる価値に対する使用が見込まれない商品券の価値の割合は 20 対 80 である。商品券の一部が使用されるたびに、使用された金額の額面の 25%（ $20 \div 80$ ）相当の非行使部分が追加の収益として認識される（例えば、CU40 の商品券が使用された場合、リリースされる非行使部分の金額は CU10 であり、収益認識合計額は CU50 である）。企業は、たとえ一定の割合の取引について履行が要求されないという実績がある場合であっても、非行使部分について、支払の受取時にただちに収益として認識すべきではない。IFRS 第 15 号 BC400 項において、IASB は、顧客からの前払の受取時に非行使部分の見積りをただちに収益として認識するよう企業に要求するというアプローチを検討したが、棄却したと指摘している。IASB は、企業は契約による履行を行っていないので、収益を認識することは企業の履行の忠実な描写とはならず、将来

の財またはサービスを提供するために待機するという企業の義務を過小表示する可能性もあると判断した。企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいるかどうかを決定するために、企業は IFRS 第 15 号 56 項から 58 項の変動対価の見積りの制限に関する要求事項を考慮しなければならない。企業は、当指針を適用する際に、判断を用いて、すべての事実と状況を考慮しなければならない。

- さらに IFRS 第 15 号 B46 項は、「企業が契約負債における非行使部分の金額に対する**権利を得られないと見込んでいる**場合には、見込まれる非行使部分の金額を、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しなければならない。」としている（**強調追加**）。例えば、小売業者が CU1,000 の商品券を発行し IFRS 第 15 号 56 項から 58 項のガイダンスを適用したものの、非行使部分の金額に対する権利を得られないと見込む判断をしたとする。商品券の一部が使用されるたびに使用された金額の額面と同額の収益が認識される。後に、CU800 が使用された後において企業は未使用の商品券残高がその後に使用される可能性はほとんどないと決定する場合がある。その場合は、企業は CU200 の残りの契約負債をリリースし、その時点で CU200 の収益を認識する。

第 8 章 ステップ 4：契約における履行義務への取引価格の配分

8.1 履行義務への取引価格の配分—全般	125
8.2 独立販売価格に基づく配分	125
8.3 値引の配分	128
8.4 プレミアムの配分	131
8.5 変動対価の配分	131
8.6 取引価格の変動	133

第 8 章 ステップ 4：契約における履行義務への取引価格の配分

8.1 履行義務への取引価格の配分—全般

取引価格をそれぞれの履行義務に配分する際の目的は、それぞれの履行義務を顧客に移転するの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描写する金額で配分することである [IFRS 第 15 号 73 項]。

IFRS 第 15 号は、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と定めている (8.2 参照)。ただし、値引を配分する場合 (8.3 参照) や、変動性のある金額を含んだ対価を配分する場合 (8.5 参照) には、例外が認められることがある [IFRS 第 15 号 74 項]。

契約に履行義務が 1 つしかない場合には、取引価格を配分する要求事項は適用されない。しかし、IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って単一の履行義務として識別された一連の別個の財またはサービスの移転を企業が約束して (第 6 章参照)、約束された対価に変動性のある金額が含まれている場合には、変動性のある金額が含まれる対価を配分する要求事項 (8.5 参照) が適用される可能性がある [IFRS 第 15 号 75 項]。

IAS 第 18 号は、区分して識別可能な取引の構成要素に、収益をどのように配分するかに関する指針を提供していない。

原則として、複数の履行義務が含まれるそれぞれの契約について、独立販売価格に基づく配分計算が要求される。異なる契約を膨大に有する企業にとって、この実行は重大な課題となることが考えられ、場合によっては既存のシステムの変更が必要になる可能性がある。

8.2 独立販売価格に基づく配分

8.2.1 別個の財およびサービスの独立販売価格の算定

契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財またはサービスの独立販売価格は、契約開始時に算定し、当該独立販売価格に比例して取引価格を配分する [IFRS 第 15 号 76 項]。

独立販売価格とは、企業が約束した財またはサービスを独立に顧客に販売するであろう価格である。独立販売価格の最良の証拠は、企業が当該財またはサービスを同様の状況において独立に同様の顧客に販売する場合の、当該財またはサービスの観察可能な価格である。財またはサービスについて契約に記載された価格や定価は、当該財またはサービスの独立販売価格である可能性がある (しかし、そうであると推定してはならない) [IFRS 第 15 号 77 項]。

設例 8.2.1

同一製品に関する契約期間にわたる異なる販売価格

A 社は、3 年間にわたり顧客に毎年製品 X を 1,000 個移転する契約を締結する。契約では、顧客は 1 年目に引き渡す製品に 1 個当たり 10CU、2 年目は 11CU、3 年目は 12CU を支払う。

A 社は、1 年目、2 年目および 3 年目の各年で販売された製品 X の独立販売価格をいかに決定すべきか。

契約に記載された価格が、所与の期間における別個の財またはサービスの価値を代表する（すなわち、独立販売価格と同様と考えられる）場合、契約上の価格を基礎として履行義務に対価を配分できる。

検討の状況では、A 社は、契約期間にわたる異なる販売価格の理由だけでなく、取引の特定の事実および状況を考慮すべきである。例えば、契約上の価格が、製品 X の市場価格が 3 年間にわたって変動する見込みを反映して設定される場合、契約の各期間で特定の契約価格を製品 X の独立販売価格として使用するのが適切かもしれない。

反対に、製品 X の市場価格が 3 年間にわたり変動する見込みがない場合、A 社は 3 年の契約期間にわたり適用する単一の独立販売価格を決定する必要がある可能性がある。

8.2.2 独立販売価格が直接的に観察可能でない場合の見積り

独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、IFRS 第 15 号 73 項の配分目的に合致する取引価格の配分をもたらす金額となるように独立販売価格を見積らなければならない（8.1 参照）。この独立販売価格の見積りにあたり、企業が合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、顧客または顧客の階層に関する情報を含む）を考慮しなければならない。その際に、観察可能なインプットを最大限に使用し、類似した状況においては見積方法を首尾一貫して適用しなければならない [IFRS 第 15 号 78 項]。

財またはサービスの独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合は、それを見積るための適切な方法には次のものが含まれるが、これらに限定されない [IFRS 第 15 号 79 項]。

- (a) 調整後市場評価アプローチ財また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また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方法。このアプローチには、類似した財またはサービスに関する競合の価格を参照して、当該価格に企業のコストとマージンを反映して適宜調整を加えることも含まれる場合がある。
- (b) 予想コストにマージンを加算するアプローチ履行義務の充足の予想コストを予測し、当該財またはサービスに対する適切なマージンを加算する方法
- (c) 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また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、独立販売価格を見積る方法。しかしこのアプローチは、以下のいずれかの要件が満たされる場合にのみ使用することができる。
 - (i) 企業が同一の財またはサービスを異なる顧客に（同時にまたはほぼ同時に）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または他の観察可能な証拠から識別可能でないため、販売価格の変動性が高い）。
 - (ii) 企業が当該財またはサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財また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）。

8.2.3 複数の方法の組合せを使用した独立販売価格の見積り

複数の方法の組合せを、契約のなかの約束した財またはサービスの独立販売価格の見積りに使用することが必要となる場合がある。それは当該財またはサービスのうちの複数の独立販売価格の変動性が高いかまたは不確定である場合である。例えば、独立販売価格の変動性が高いかまたは不確定である複数の約束した財またはサービスの独立販売価格の合計額の見積りに残余アプローチを使用してから、当該残余金額をさらに分析するために別の方法を使用して、そのなかの個々の財またはサービスの独立販売価格を見積ることがある〔IFRS 第 15 号 80 項〕。

例えば、ある契約は、2 つの別々のソフトウェアのライセンス（それぞれが、独立販売価格を見積るために残余アプローチ使用の要件を満たす）と、独立販売価格が直接的に観察可能であるその他の財およびサービスを含んでいるとする。それぞれのソフトウェアのライセンスおよび他の財およびサービスは、IFRS 第 15 号に従って収益を認識する目的上、別個の履行義務と考えられる。

このような状況において、2 つのソフトウェアのライセンスの独立販売価格の合計額の見積りに残余アプローチを使用した後、当該単一の残余額を 2 つのライセンス間で配分するために、他の方法（例えば、調整後市場評価アプローチ）が使用される可能性がある。

複数の方法の組合せを使用する場合には、企業は、取引価格をそのようにして見積った独立販売価格で配分することが、IFRS 第 15 号 73 項の配分の目的（8.1 参照）、および IFRS 第 15 号 78 項の独立販売価格の見積りに関する要求事項に合致するかどうかを評価しなければならない〔IFRS 第 15 号 80 項〕。

上述したように、IFRS 第 15 号 78 項では、観察可能なインプットを最大限に使用することを企業に要求している。

設例 8.2.3

配分の方法

〔IFRS 第 15 号 IE164 項—IE166 項設例 33〕

ある企業が、製品 A、B および C を CU100 と交換に販売する契約を顧客と結ぶ。企業は製品のそれぞれに係る履行義務を異なる時点で充足する。企業は定例的に製品 A を独立に販売しており、したがって独立販売価格が直接的に観察可能である。製品 B および C の独立販売価格は直接的に観察可能ではない。

製品 B および C についての独立販売価格は直接的に観察可能ではないため、企業はそれらを見積らなければならない。独立販売価格を見積るために、企業は、製品 B については調整後市場評価アプローチ、製品 C については予想コストにマージンを加算するアプローチを使用する。それらの見積りを行う際に、企業は、観察可能なインプットの使用を最大限にする（IFRS 第 15 号 78 項に従う）。独立販売価格は以下のように見積りを行う。

製品	独立販売価格 (CU)	方法
製品 A	50	直接的に観察可能 (IFRS 第 15 号 77 項参照)
製品 B	25	調整後市場評価アプローチ (IFRS 第 15 号 79 項 (a) 参照)
製品 C	<u>75</u>	予想コストにマージンを加算するアプローチ (IFRS 第 15 号 79 項 (b) 参照)
合計	<u>150</u>	

顧客は、財の束の購入に対して値引を受けている。独立販売価格の合計（CU150）が約束された対価（CU100）を上回っているからである。企業は、値引の全体が属する履行義務に関する客観的な証拠があるかどうかを（IFRS 第 15 号 82 項（8.2 参照）に従って）検討し、その結果そのようなことはないという結論を下す。したがって、IFRS 第 15 号 76 項および 81 項に従って、値引は製品 A、B および C に比例的に配分される。値引の配分、それゆえ取引価格は、以下のようになる。

製品		配分した取引価格（CU）
製品 A	33	$(CU50 \div CU150 \times CU100)$
製品 B	17	$(CU25 \div CU150 \times CU100)$
製品 C	50	$(CU75 \div CU150 \times CU100)$
合計	100	

8.3 値引の配分

契約において約束した財またはサービスの独立販売価格の合計額が、契約で約束された対価を超える場合には、顧客は財またはサービスを束で購入したことにより値引を受けたことになる。当該値引は、契約におけるすべての履行義務に比例的に配分しなければならない。ただし、値引の全体が、契約におけるすべての履行義務に関連するものではないという観察可能な証拠がある場合は、その限りではない [IFRS 第 15 号 81 項]。

以下の要件のすべてに該当する場合には、値引の全体を、契約のなかの履行義務のうちの 1 つまたは複数（ただし、すべてではない）に配分する [IFRS 第 15 号 82 項]。

- (a) 企業は通常、契約のなかの別個の財またはサービス（あるいは別個の財またはサービスの束）のそれぞれを単独で販売している。
- (b) 企業が通常、それらの別個の財またはサービスのうちのいくつかを束にしたものも、それぞれの束のなかの財またはサービスの独立販売価格に対して値引して販売している。
- (c) 上記 (b) に記述した財またはサービスの束のそれぞれに帰属する値引が、当該契約における値引とほぼ同額であり、それぞれの束のなかの財またはサービスの分析により、当該契約における値引の全体がどの履行義務に属するのかの観察可能な証拠が提供されている。

IFRS 第 15 号 82 項に従って値引を契約のなかの 1 つまたは複数の履行義務に配分する場合には、当該値引を配分してから、IFRS 第 15 号 79 項 (c) に従って財またはサービスの独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用しなければならない（8.2 参照） [IFRS 第 15 号 83 項]。

IFRS 第 15 号 82 項は、一般的に、少なくとも 3 つの履行義務を有する契約にしか適用されない。これは、約束した財またはサービスと一緒に販売される際のそれらのグループの独立販売価格の根拠となる観察可能な情報を企業が有している場合には、値引が複数の履行義務に関連していることを企業が立証できるからである。IFRS 第 15 号の結論の根拠で、IASB は、IFRS 第 15 号 82 項に従って値引をたった 1 つの履行義務に配分することが可能となるための十分な証拠を企

業が有することがあるかもしれないことに留意したものの、これは稀な場合にしか生じないだろうと予想した [IFRS 第 15 号 BC283 項]。

設例 8.3

値引の配分

【IFRS 第 15 号 IE167 項—IE177 項設例 34】

企業は定例的に製品 A、B および C を個々に販売しており、それにより以下の独立販売価格を設定している。

製品	独立販売価格 (CU)
製品 A	40
製品 B	55
製品 C	<u>45</u>
合計	<u>140</u>

さらに、企業は定例的に製品 B および C を組合わせて CU60 で販売している。

ケース A—値引を 1 つまたは複数の履行義務に配分する場合

企業は製品 A、B および C を CU100 と交換に販売する契約を顧客と結ぶ。企業は、製品のそれぞれに係る履行義務を異なる時点で充足する。

契約は、取引全体に対する CU40 の値引を含んでおり、これは、取引価格を独立販売価格比例方式を使用して配分する場合には、3 つの履行義務すべてに比例的に配分されることになる (IFRS 第 15 号 81 項に従う)。しかし、企業は定例的に製品 B と C を組合わせて CU60 で販売し、製品 A を CU40 で販売しているので、IFRS 第 15 号 82 項に従って、値引の全体を製品 B および C を移転する約束に配分すべきであるという証拠がある。

企業が製品 B と C に対する支配を同じ時点で移転する場合には、実務上は、それらの製品の移転を単一の履行義務として会計処理することができる。すなわち、企業は取引価格 CU60 をその単一の履行義務に配分して、製品 B と C が同時に顧客に移転する時に CU60 の収益を認識することができる。

契約で企業が製品 B と C を別々の時点で移転することを要求している場合には、配分された金額 CU60 は、以下のよう
に、製品 B (独立販売価格が CU55) と製品 C (独立販売価格が CU45) を移転する約束に個々に配分される。

製品		配分された取引価格（CU）
製品 B	33	(CU55÷独立販売価格の合計 CU100×CU60)
製品 C	<u>27</u>	(CU45÷独立販売価格の合計 CU100×CU60)
合計	<u>60</u>	

ケース B—残余アプローチが適切である場合

企業は製品 A、B および C をケース A に示したように販売する契約を顧客と結ぶ。この契約は製品 D を移転する約束も含んでいる。契約における合計の対価は CU130 である。製品 D の独立販売価格は変動性が高い [IFRS 第 15 号 79 項 (c)]。企業が製品 D をさまざまな顧客に幅広い金額（CU15 から CU45）で販売しているからである。したがって、企業は製品 D の独立販売価格を残余アプローチを使用して見積ることとする。

製品 D の独立販売価格を残余アプローチを使用して見積る前に、企業は、IFRS 第 15 号 82 項および 83 項に従って値引を契約のなかの他の履行義務に配分すべきかどうかを決定する。

ケース A と同様に、企業は定例的に製品 B と C を組合わせて CU60 で販売し、製品 A を CU40 で販売しているので、IFRS 第 15 号 82 項に従って、CU100 はそれら 3 つの製品に配分すべきであり、CU40 の値引は製品 B と C を移転する約束に配分すべきであるという観察可能な証拠がある。残余アプローチを使用して、企業は製品 D の独立販売価格を以下のように CU30 と見積る。

製品	独立販売価格（CU）	方法
製品 A	40	直接的に観察可能（IFRS 第 15 号 77 項参照）
製品 B と C	60	値引について直接的に観察可能（IFRS 第 15 号 82 項参照）
製品 D	<u>30</u>	残余アプローチ（IFRS 第 15 号 79 項 (c) 参照）
合計	<u>130</u>	

結果として製品 D に配分された CU30 は、観察可能な販売価格の範囲（CU15 から CU45）に入っていることを企業は確認する。したがって、結果としての配分（上表参照）は、IFRS 第 15 号 73 項の配分目的および IFRS 第 15 号 78 項の要求事項と整合的である。

ケース C—残余アプローチが不適切である場合

ケース B と同じ事実関係がケース C にも適用されるが、ケース C では取引価格が CU130 ではなく CU105 である。したがって、残余アプローチを適用すると、製品 D の独立販売価格は CU5 となる（取引価格 CU105 から、製品 A、B および C に配分された CU100 を控除）。企業は、CU5 は、企業が製品 D を移転する履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を忠実に描写しないと判断する。CU5 は製品 D の独立販売価格（CU15 から CU45 の範囲にある）に近似していないからである。したがって、製品 D の独立販売価格を他の適切な方法を使用して見積るために、売上や利益のレポートを含めて、観察可能なデータをレビューする。企業は、IFRS 第 15 号 73 項から 80 項に従って、取引価格

CU105 を製品 A, B, C および D にそれらの製品の独立販売価格の比率を用いて配分する。

8.4 プレミアムの配分

8.3 に記述されているように、複数要素を含む契約のなかのそれぞれの履行義務の独立販売価格の合計額が約束した対価を超える場合、IFRS 第 15 号 81 項は、契約における値引をすべての履行義務に比例的に配分することを要求している。ただし、値引の全体が、契約における履行義務のうちの 1 つまたは複数（しかし全部ではない）に関連するものであるという観察可能な証拠を企業が有する場合を除く。IFRS 第 15 号 82 項は、値引をすべての履行義務に比例的に配分しなくてもよいと結論付けるために企業が満たさなければならない要件を具体的に示している。

しかし、IFRS 第 15 号は、契約において約束した対価が、それぞれの履行義務の独立販売価格の合計額を超える状況、すなわち顧客が財またはサービスの購入にプレミアムを支払うような状況については明示的に議論していない。このような状況は一般的ではないかもしれないが、例えば企業が財またはサービスを幅広い価格帯で販売する場合に起こり得る。このような状況では、企業は、契約のなかの各履行義務に対して IFRS 第 15 号 79 項に記載される調整後市場アプローチ（8.2 参照）を適用する可能性がある。その結果、契約における取引価格の合計額が、当該財またはサービスの独立販売価格の総額を超えると判断するような結果をもたらす可能性がある。

このシナリオはあまり一般的ではないと予想されるため、一見するとプレミアムにみえるものを配分する方法を考える前に、分析の過程で以下のような誤りを起こしていないかどうかを検討すべきである。

- 契約における重大な金融要素が識別されていない。
- 識別されていないインセンティブ（すなわち、業績ボーナス）が契約に含まれている。
- 追加の履行義務が識別されていない。
- 履行義務の独立販売価格が正確に識別されていない。

追加の評価後に、プレミアムが存在すると判断された場合、企業は当該プレミアムを IFRS 第 15 号における値引の配分に関する要求事項（すなわち、IFRS 第 15 号 81 項から 83 項における例外を条件として、IFRS 第 15 号 74 項に従って独立販売価格の比率に基づいて配分する（8.1 参照））と整合的な方法で配分すべきである。

8.5 変動対価の配分

変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、以下のいずれかのように契約の特定の一部分に帰属する場合もある [IFRS 第 15 号 84 項]。

- (a) 契約のなかの 1 つまたは複数（ただし、全部ではない）の履行義務（例えば、ボーナスが、特定の財またはサービスを所定の期間内に移転することを条件にしている場合がある）
- (b) IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って単一の履行義務の一部を構成する一連の別個の財またはサービス（第 6 章参照）において約束した別個の 1 つまたは複数（ただし、全部ではない）の財またはサービス（例えば、2 年の清掃サービスの第 2 年度について約束された対価が、所定のインフレーション指標の変動に基づいて増額される）

次の要件の両方に該当する場合には、変動性のある金額（および当該金額のその後の変動）の全体を、1 つの履行義務（または IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って単一の履行義務の一部を構成する 1 つの別個の財またはサービス）に配分

する [IFRS 第 15 号 85 項] 。

- (a) 変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するかまたは当該別個の財またはサービスを移転するための努力（または当該履行義務の充足または当該別個の財またはサービスの移転の特定の結果）に個別に関連している。
- (b) 変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務または当該別個の財またはサービスに配分することが、契約のなかの履行義務および支払条件のすべてを考慮すると、IFRS 第 15 号 73 項の配分の目的（**8.1** 参照）に合致する。

IFRS 第 15 号 73 項から 83 項における配分の要求事項は、取引価格のうち IFRS 第 15 号 85 項の要件に該当しない残りの金額を配分するために適用される [IFRS 第 15 号 86 項] 。

設例 8.5

変動対価の配分

[IFRS 第 15 号 IE178 項—IE187 項設例 35]

ある企業が、2 つの知的財産ライセンス（ライセンス X および Y）についての契約を顧客と結ぶ。企業は、これらはそれぞれ一時点で充足される 2 つの履行義務を表すものと判断する。ライセンス X および Y の独立販売価格は、それぞれ CU800 と CU1,000 である。

ケース A—変動対価の全体を 1 つの履行義務に配分

ライセンス X についての契約に記載された価格は、固定金額 CU800 であり、ライセンス Y については、対価はライセンス Y を使用する製品についての顧客の将来の売上高の 3% である。配分の目的上、企業は、IFRS 第 15 号 53 項（**7.2.1.3** 参照）に従って、売上高ベースのロイヤルティ（すなわち、変動対価）を CU1,000 と見積る。

企業は取引価格を配分するために IFRS 第 15 号 85 項の要件を検討し、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤルティ）は全額をライセンス Y に配分すべきだと判断する。企業は、以下の理由で IFRS 第 15 号 85 項の要件に該当すると判断する。

- (a) この変動対価は、ライセンス Y を移転する履行義務から生じる結果（すなわち、ライセンス Y を使用する製品についての顧客のその後の販売）と個別に関連している。
- (b) 予想されるロイヤルティ金額 CU1,000 の全額をライセンス Y に配分することは、IFRS 第 15 号 73 項における配分目的と整合的である。これは、売上高ベースのロイヤルティの金額についての企業の見積り（CU1,000）がライセンス Y の独立販売価格と近似しており、固定金額の CU800 がライセンス X の独立販売価格と近似しているからである。企業は、IFRS 第 15 号 86 項に従って、CU800 をライセンス X に配分する。これは、両方のライセンスに関する事実および状況の評価に基づくと、ライセンス Y に変動対価の全額に加えて固定対価の一部を配分すると、IFRS 第 15 号 73 項における配分目的を満たさないこととなるからである。

企業はライセンス Y を契約開始時に移転し、ライセンス X を 1 か月後に移転する。ライセンス Y の移転時には、企業は収益を認識しない。ライセンス Y に配分された対価が、売上高ベースのロイヤルティの形式によるものだからである。したがって、IFRS 第 15 号 B63 項に従って（**11.3** 参照）、企業は、売上高ベースのロイヤルティに係る収益を、それらのその後の売上が生じた時に認識する。

ライセンス X が移転された時点で、企業はライセンス X に配分した CU800 を収益として認識する。

ケース B—変動対価を独立販売価格に基づいて配分する場合

ライセンス X について契約に記載された価格は固定金額 CU300 であり、ライセンス Y については、対価はライセンス Y を使用する製品についての顧客の将来の売上高の 5% である。売上高ベースのロイヤルティ（すなわち、変動対価）についての企業の見積りは、IFRS 第 15 号 53 項に従って、CU1,500 である。

企業は取引価格を配分するために IFRS 第 15 号 85 項の要件を適用し、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤルティ）の全額をライセンス Y に配分すべきかどうかを決定する。

この要件を適用する際に、企業は、この変動対価はライセンス Y を移転する履行義務から生じる結果（すなわち、ライセンス Y を使用する製品についての顧客のその後の販売）と個別に関連しているが、変動対価の全額をライセンス Y に配分することは、取引価格の配分についての原則と不整合となると判断する。CU300 をライセンス X に配分して CU1,500 をライセンス Y に配分することは、ライセンス X と Y のそれぞれ CU800 と CU1,000 という独立販売価格に基づいた取引価格の合理的な配分を反映しない。したがって、企業は IFRS 第 15 号 76 項から 80 項の一般的な配分の要求事項を適用する。

企業は、取引価格 CU300 をライセンス X と Y に、それぞれの独立販売価格 CU800 と CU1,000 の比率に基づいて配分する。企業は、売上高ベースのロイヤルティに係る対価も、独立販売価格の比率に基づいて配分する。しかし、IFRS 第 15 号 B63 項に従い、企業が知的財産をライセンスして対価が売上高ベースのロイヤルティの形式である場合には、企業は、次の事象のいずれか遅い方まで収益を認識できない。それは、その後の販売が生じる時点または履行義務が充足される（または部分的に充足される）時点である。

ライセンス Y は契約開始時に顧客に移転され、ライセンス X は 3 か月後に移転される。ライセンス Y の移転時に、企業はライセンス Y に配分した CU167 ($\text{CU1,000} \div \text{CU1,800} \times \text{CU300}$) を収益として認識する。ライセンス X の移転時に、企業はライセンス X に配分した CU133 ($\text{CU800} \div \text{CU1,800} \times \text{CU300}$) を収益として認識する。

最初の月において、顧客の最初の月の販売から生じたロイヤルティは CU200 である。したがって、IFRS 第 15 号 B63 項に従い、企業はライセンス Y（顧客に移転されているので、充足された履行義務である）に配分した CU111 ($\text{CU1,000} \div \text{CU1,800} \times \text{CU200}$) を収益として認識する。企業はライセンス X に配分した CU89 ($\text{CU800} \div \text{CU1,800} \times \text{CU200}$) を契約負債として認識する。これは、企業の顧客によるその後の販売は発生しているが、ロイヤルティが配分された履行義務は充足されていないからである。

8.6 取引価格の変動

契約開始後に、不確定な事象の解決や他の状況の変化を含むさまざまな理由で、取引価格が変動する可能性がある [IFRS 第 15 号 87 項]。

契約変更に関するもの（第 10 章参照）を除き、契約開始後の取引価格のあらゆる変動は、契約開始時と同じ基礎により履行義務に配分される。したがって、契約開始後の独立販売価格の変動を反映するために取引価格の再配分は行われない。充足した履行義務に配分した金額は、収益（または収益の減額）として、取引価格が変動した期間に認識される [IFRS 第 15 号 88 項]。

変動対価の配分に関する IFRS 第 15 号 85 項の要件（8.5 参照）に該当する場合にのみ、取引価格の変動の全体を、履行義務または IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って単一の履行義務の一部を構成する一連の約束した別個の財またはサービスのうち、1 つまたは複数（ただし、すべてではない）に配分する [IFRS 第 15 号 89 項]。

契約変更の結果として生じる取引価格の変動は、IFRS 第 15 号 18 項から 21 項に従って会計処理を行う（**第 10 章**参照）。契約変更後に取引価格の変動が生じる場合に、IFRS 第 15 号では、どのように IFRS 第 15 号 87 項から 89 項の要求事項を適用すればよいかに関する追加的な指針を提供している。この追加的な指針は **10.6** で記述されている。

第 9 章 ステップ 5：収益認識時点の決定

9.1 履行義務の充足	136
9.2 一定の期間にわたり認識される収益	138
9.3 一定の期間にわたり認識される収益の進捗度の測定	148
9.4 一時点で認識される収益	158

第 9 章 ステップ 5：収益認識時点の決定

9.1 履行義務の充足

9.1.1 履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）収益を認識する

約束した財またはサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）である [IFRS 第 15 号 31 項]。

企業は、契約開始時に、企業がそれぞれの履行義務を一定の期間にわたり充足するのか（9.2 参照）、それとも一時点で充足するのか（9.4 参照）を決定する。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 [IFRS 第 15 号 32 項]。

IFRS 第 15 号は、すべての契約について、一定の期間にわたり履行義務が充足される（そして収益を認識する）のか、または一時点で履行義務が充足される（そして収益を認識する）のかどうかを決定することを企業に要求している。本基準には、例えば 1 年未満の短期間の契約を単純にデフォルトとして一時点での認識を認めるような実務上の便法は存在しない。企業は、たとえ短期間の契約でも、IFRS 第 15 号 35 項の要求事項に従って、履行義務が一定の期間にわたり充足されるのか、または一時点で充足されるのか決定するために契約上の取決めに注意深く分析しなければならない。

9.1.2 支配の意味

財およびサービスは、たとえ一瞬だけであっても、受取って使用する時点では資産である（多くのサービスの場合がそうである）。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接または間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー（インフローまたはアウトフローの節減）である [IFRS 第 15 号 33 項]。

- 財の製造またはサービス（公共サービスを含む）の提供のための当該資産の使用
- 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- 負債の決済または費用の低減のための当該資産の使用
- 当該資産の売却または交換
- 借入金の担保とするための当該資産の担保差入
- 当該資産の保有

顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、当該資産を買戻す契約を考慮しなければならない（3.7 参照） [IFRS 第 15 号 34 項]。

9.1.3 収益認識に関する IFRS 第 15 号のモデルの適用

財とサービス、それぞれに別々の要求事項がある IAS 第 18 号と異なり、IFRS 第 15 号は収益認識時点を決定するために、（支配に基づく）単一モデルをすべての収益取引に適用する。IFRS 第 15 号の収益認識モデルでは、従前に財として処理されていた引渡対象物（例えば、受注製造）に関する収益が場合によっては一定の期間にわたり認識されることもあり得る。同様に、従前にサービスとして処理されていた引渡対象物（例えば、工事契約）に関する収益が場合によっては一時点で認識されることもあり得る。

例として、財（例えば、受託生産および他の顧客のための製造契約）を引渡す企業にとって、収益を特定の一時点で認識することは必ずしも適切でないことがある。企業は、財を製造し、顧客に移転する契約上の約束が、一定の期間にわたり充足する履行義務か、または一時点で充足する履行義務かどうかを決定するために、IFRS 第 15 号 35 項の 3 つの要件（9.2.1 参照）に従い、契約上の取決めに注意深く分析しなければならない。

カスタマイズされた製品を製造する企業の義務が、一定の期間にわたり収益を認識する IFRS 第 15 号 35 項の要件の 1 つ（例えば、企業の履行が他に転用できる資産を創出せず、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）に該当する場合、当該製品に関する収益は、顧客への製品の**引渡時**ではなく、製品を**製造する**につれて認識される。

例えば、ある企業がブランド製品の製造企業（OEM）と契約を有しており、当該 OEM 製品のためのカスタマイズされた部品を製造している場合、カスタマイズされた部品が OEM 製品の部品以外に転用できず、かつ「契約の存続期間全体を通じて」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場合、一定の期間にわたり収益を認識する要件を満たす。IFRS 第 15 号 36 項と 37 項および IFRS 第 15 号 B6 項から B13 項は、資産が他に転用できるか、および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かどうかに関する詳細な指針を提供する（9.2.4 参照）。企業は、これらの要件を満たしているかどうかを決定するため、契約上の取決め、ならびに特定の事実および状況を注意深く分析する必要がある。

収益を一定の期間にわたり認識すべきであると結論付ける場合、財を製造する現在までの企業の履行を最も忠実に描写する、一定の期間にわたる収益認識方法を選択する（9.3 参照）。したがって、契約上の収益および関連する契約上のコストは、製品が顧客に引渡される時ではなく、企業が履行する（すなわち、製品が製造される）につれて、収益および売上原価に認識される。

逆に、サービス（例えば、工事契約）を提供する企業が、一定の期間にわたり収益を認識する要件に該当すると仮定することがいつも適切であるとは限らない。そうではなく、IFRS 第 15 号 35 項に規定されている要件に該当しているかどうかを評価する必要がある（9.2.1 参照）。

評価は、契約開始時に行わなければならない。契約が IFRS 第 15 号 35 項における要件のいずれも該当しない場合、収益を一定の期間にわたり認識するのではなく、一時点で認識する。

したがって、IAS 第 11 号または IAS 第 18 号において、一定の期間にわたり収益を認識していた企業は、IFRS 第 15 号においても同様の処理を継続できると仮定すべきではない。

9.2 一定の期間にわたり認識される収益

9.2.1 一定の期間にわたり収益を認識するための要件

次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、収益を一定の期間にわたり認識する [IFRS 第 15 号 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取って消費する（9.2.2 参照）。
- (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する（9.2.3 参照）。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、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（9.2.4 参照）。

企業は、IFRS 第 15 号 35 項の複数の要件を満たす場合がある。すなわち、当該要件は、相互に排他的なものであると意図されていない。例えば、場合によっては、要件 (b) と (c) の両方が満たされていると判断される可能性もある。

9.2.2 企業の履行の便益を同時に受取って消費すること

場合によっては、企業が履行するにつれて顧客が企業の履行の便益を受取って同時に消費するかどうかを評価することは容易である。例えば、日常的または反復的なサービス（清掃サービスなど）で、顧客が履行の便益を受取り同時に消費することが簡単に識別できるものがある [IFRS 第 15 号 B3 項]。

そのような評価が容易でない状況においては、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が残存履行義務を履行することになったとしても、作業の大幅なやり直しをする必要はないと企業が判断できる場合には、履行義務は一定期間にわたり充足されるとみなされる。そのようなケースに該当するかどうかを判断する際に、企業は以下の両方の仮定をしなければならない [IFRS 第 15 号 B4 項]。

- (a) 企業が残存履行義務を他の企業に移転することを妨げるような契約上の制限または実務上の制約を無視する。
- (b) 履行義務の残りの部分を履行する他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を有しておらず、履行義務が他の企業に移転されたとした場合に当該資産は依然として企業が支配するものと推定する。

設例 9.2.2

顧客が便益を同時に受取って消費する場合

【IFRS 第 15 号 IE67 項および IE68 項設例 13】

企業が月次の給与処理サービスを顧客に 1 年間提供する契約を締結する。

約束した給与処理サービスは、IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って単一の履行義務として会計処理される。この履行義務は、IFRS 第 15 号 35 項 (a) に従って、一定の期間にわたり充足される。顧客が、各給与取引が処理されるにつれて、および処理される時に、各給与取引を処理する際の企業の履行の便益を同時に受取って消費するからである。企業が現在までに提供したサービスについて別の企業が給与処理サービスをやり直す必要はないという事実も、顧客が企業の履行の便益を企業が履行するにつれて同時に受取って消費することを証明する（企業は、他の企業が行うことが必要となるセットアップ活動を含む残存履行義務の移転に対する実務上の制約を無視する）。企業は、IFRS 第 15 号 39 項から 45 項および IFRS 第 15 号 B14 項から B19 項に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の

期間にわたり収益を認識する。

履行義務の識別に関する IFRS 第 15 号 22 項の要求事項は、**第 6 章**で議論されている。進捗度の測定に関する IFRS 第 15 号 39 項から 45 項および IFRS 第 15 号 B14 項から B19 項の要求事項は、**9.3**で議論されている。

9.2.3 資産が創出または増価されるにつれて顧客が資産を支配する

IFRS 第 15 号 35 項 (b) に従って資産が創出または増価されるにつれて顧客が資産を支配するかどうかを判定する際に、企業は支配に関する要求事項を適用しなければならない (**9.1** および **9.4** 参照)。創出または増価された資産 (例えば、仕掛品資産) は、有形または無形のいずれの可能性もある [IFRS 第 15 号 B5 項]。

9.2.4 企業の履行が企業が他に転用できる資産を創出せず、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

9.2.4.1 一定期間にわたり収益認識するための第 3 の要件—全般

一定期間にわたり収益認識するための第 3 の要件は、企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、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ことである [IFRS 第 15 号 35 項 (c)]。

この第 3 の要件が設けられたのは、場合によっては、IFRS 第 15 号 35 項 (a) および (b) の要件を適用することが困難となる可能性があることに IASB が着目したことによる。IFRS 第 15 号 35 項 (c) の要件は、顧客に固有である可能性のあるサービス (例えば、最終的に顧客のための専門的意見をもたらすコンサルティング・サービス) についてだけでなく、有形 (または無形) の財の創出についても必要となる可能性がある [IFRS 第 15 号 BC132 項]。

9.2.4.2 企業の履行が他に転用できる資産を創出しない場合

以下のいずれかの場合には、企業にとって他に転用できない資産であるとみなされる [IFRS 第 15 号 36 項]。

- 企業が当該資産の創出または増価の間に当該資産を別の用途に容易に振向けることが契約で制限されている。
- 完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振向けことが実質的に制限されている。

当該評価は、契約開始時に行われる。契約開始後は、企業は資産が他に転用できることに関する評価を見直してはならない。ただし、契約の当事者が、履行義務を著しく変更する契約変更を承認する場合は除く (**第 10 章**参照) [IFRS 第 15 号 36 項]。

IFRS 第 15 号 36 項に従って資産を企業が他に転用できるかどうかを評価する際に、企業は、当該資産を別の用途 (例えば、別の顧客への売却) に向けることを容易に指図する自身の能力に対する契約上の制限または実務上の制約の影響を考慮しなければならない。顧客との契約が解約される可能性は、当該評価において関連性のある事項ではない [IFRS 第 15 号 B6 項]。

企業が資産を他に転用できないものであるとするためには、契約上の制限は実質的でなければならない。すなわち、企業が資産を別の用途に向けようとした場合に、顧客が約束された資産に対する権利を強制できるのであれば、契約上の制限は実質的である。これと対照的に、例えば、資産が他の資産とおおむね互換可能で、当該資産を企業が別の顧客に移転することが、契約に違反せず、かつ多額のコスト (移転をしなければ当該契約に関して生じることのないもの) を発生させることなく可能である場合には、契約上の制限は実質的ではない [IFRS 第 15 号 B7 項]。

実務上の制約が存在するのは、当該資産を別の用途に向けるために企業に重大な経済的損失が生じる場合である。重大な経済的損失は、企業が当該資産を手直しするために重大なコストが生じること、または重大な損失が生じるような売却しできないことにより生じる可能性がある。例えば、設計仕様が顧客に特有であるかまたは遠隔地に所在しているかのいずれかである資産は、企業にとって他に振向けることが実質的に制約されている場合がある〔IFRS 第 15 号 B8 項〕。

設例 9.2.4.2

資産を企業が他に転用できない場合

〔IFRS 第 15 号 IE73 項—IE76 項設例 15〕

企業が顧客（政府機関）と特別仕様の人工衛星を建設する契約を締結する。企業は人工衛星を政府や営利企業などさまざまな顧客のために建設している。それぞれの人工衛星の設計と構造は、それぞれの顧客のニーズや当該人工衛星に組込まれる技術の類型に基づいて、大きく異なる。

契約開始時に、企業は、IFRS 第 15 号 35 項に従って、人工衛星を建設する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どうかを評価する。

その評価の一環として、企業は、完成した状態の人工衛星を企業が他に転用できるかどうかを検討する。契約では企業が完成した人工衛星を別の顧客に振向けることを禁じていないが、企業が当該資産を別の顧客に振向けるには人工衛星の設計と機能をやり直すための多額のコストが生じる。したがって、当該資産は他に転用できない（IFRS 第 15 号 35 項（c）、36 項および B6 項から B8 項参照）。人工衛星が顧客固有の設計であるため、企業が人工衛星を別の顧客に振向ける実質上の能力が制限されるからである。

人工衛星を建設する際に企業の履行義務が一定の期間にわたり充足されるには、IFRS 第 15 号 35 項（c）で、企業が現在までに完了した履行についての支払を受ける強制可能な権利を有していることを要求している。この条件は、この設例では例示していない。

9.2.4.3 現在までに完了した履行について支払を受ける強制可能な権利

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、契約条件および当該契約に適用される法律を考慮しなければならない。現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利は、固定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、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で契約が顧客または他の当事者により解約される場合に、少なくとも、企業が現在までに完了した履行について補償する金額に対する権利を企業が得ていなければならない〔IFRS 第 15 号 37 項〕。

顧客または他の当事者が、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で契約を解約する場合に、少なくとも企業が現在までに完了した履行について補償する金額に対する権利を企業が得る場合には、企業は現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有する。当該金額は、現在までに移転した財またはサービスの販売価格に近似した金額または超過する金額（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）でなければならない。契約が解約されたとした場合の企業の潜在的な利益の喪失に対する補償だけでは十分ではない。合理的な利益マージンに対する補償は、契約が約束どおりに履行されたとした場合に見込まれる利益マージンと等しくなる必要はないが、企業は以下の金額のいずれかに関する補償に対する権利を得ていなければならない〔IFRS 第 15 号 B9 項〕。

- （a）顧客（または他の当事者）による解約の前の契約に基づく企業の履行の程度を合理的に反映すると見込まれる利益マージンの一定割合

- (b) 契約固有の-marginが、企業が同様の契約から、通常生み出すリターンよりも高い場合には、同様の契約についての企業の資本コストに対する合理的なリターン（または同様の契約についての企業の通常の営業-margin）

設例 9.2.4.3A

他への転用および支払に対する権利の評価

【IFRS 第 15 号 IE69 項—IE72 項設例 14】

企業は、コンサルティング・サービスを顧客に提供する契約を締結する。これにより企業が顧客に専門的意見を提供することとなる。専門的意見は、顧客に固有の事実および状況に関するものである。顧客がコンサルティング契約を、企業が約束どおりに履行できなかったこと以外の理由で解約とした場合には、契約では、企業に生じたコストに 15%の-marginを加算した金額を顧客が企業に補償することを要求している。この 15%の-marginは、企業が類似の契約から稼得する利益-marginに近似している。

企業は、IFRS 第 15 号 35 項 (a) の要件と IFRS 第 15 号 B3 項および B4 項の要求事項を考慮して、顧客が企業の履行の便益を同時に受取って消費するかどうかを判定する。企業が義務を履行できず、意見を提供する他のコンサルティング事務所を顧客が雇った場合には、当該他のコンサルティング事務所は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直すことが必要となる。当該他のコンサルティング事務所には、企業が履行した仕掛中の業務の便益がないからである。専門的意見は、顧客が専門的意見を受取った時にしか企業の履行の便益を受けられないような性質を有している。したがって、企業は IFRS 第 15 号 35 項 (a) の要件に該当しないと判断する。

しかし、企業の履行義務は IFRS 第 15 号 35 項 (c) の要件に該当し、以下の両方の要因により、一定の期間にわたり充足される履行義務である。

- (a) IFRS 第 15 号 36 項および B6 項から B8 項に従って、専門的意見の形成は、企業が他に転用できる資産を創出しない。専門的意見は顧客に固有の事実および状況に関するものであるからである。したがって、企業が当該資産を別の顧客に振向ける能力に対して実質上の制約がある。
- (b) IFRS 第 15 号 37 項および B9 項から B13 項に従って、企業は現在までに完了した履行についてコストに合理的な-margin（他の契約における利益-marginに近似）を加えた支払を受ける強制可能な権利を有している。

したがって、企業は、IFRS 第 15 号 39 項から 45 項および B14 項から B19 項（9.3 参照）に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することによって、一定の期間にわたり収益を認識する。

設例 9.2.4.3B

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

〔IFRS 第 15 号 IE77 項—IE80 項設例 16〕

企業がある設備を建設する契約を顧客と締結する。契約における支払予定表は、顧客が、契約開始時に契約価格の 10%の前払、建設期間中に定期的な支払（契約価格の 50%を占める）および建設が完了し設備が所定の性能試験に合格した後に契約価格の 40%の最終支払をしなければならないと定めている。支払は、企業が約束どおりに履行できなかった場合を除いて、返金不能である。顧客が契約を解約する場合には、企業は顧客から受取った中間支払を保持する権利だけを有する。企業はそれ以上に顧客からの補償を受ける権利を有していない。

契約開始時に、企業は、設備を建設する履行義務が、IFRS 第 15 号 35 項に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを評価する。

その評価の一環として、企業は、企業が約束どおりに履行しなかったこと以外の理由で顧客が契約を解約とした場合に、IFRS 第 15 号 35 項（c）、37 項および B9 項から B13 項に従って、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かどうかを検討する。顧客が行った支払は返金不能であるが、当該支払の累計額が、契約期間中のすべての時点で、少なくとも現在までに完了した履行について企業に補償するのに必要な金額に対応するとは見込まれない。これは、建設中のさまざまな時点において、顧客が支払った対価の累計額が、その時点での部分的に完了した設備の販売価格よりも低い場合があり得るからである。したがって、企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有していない。

企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有していないので、企業の履行義務は IFRS 第 15 号 35 項（c）に従って一定の期間にわたり充足されるものではない。したがって、企業は設備を企業が他に転用できるかどうかを評価する必要がない。企業は、IFRS 第 15 号 35 項（a）または（b）の要件に該当せず、したがって、設備の建設を IFRS 第 15 号 38 項（9.4 参照）に従って一時点で充足される履行義務として会計処理するという結論も下す。

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企業の権利は、支払に対する現在の無条件の権利である必要はない。多くの場合、支払に対する無条件の権利は、合意された達成目標に到達した時点または履行義務を完全に充足した時点で初めて存在する。現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約されたとした場合に、現在までに完了した履行に対する支払を要求または保持する強制可能な権利を有するかどうかを考慮しなければならない〔IFRS 第 15 号 B10 項〕。

契約によっては、顧客が契約の存続期間中の所定の時点でのみ契約を解約する権利を有している場合や、顧客が契約を解約する権利を全く有していない場合がある。顧客がその時点で契約を解約する権利がないのに契約を解約するよう行動する場合（顧客が約束した義務を履行しなかった場合を含む）には、契約（または他の法律）が企業に、契約で約束した財またはサービスを引続き顧客に移転し、当該財またはサービスと交換に約束された対価を支払うよう顧客に要求する権利を与える場合がある。そうした状況では、企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有している。企業は、契約に従って義務の履行を継続して、顧客に義務の履行（約束された対価の支払を含む）を要求する権利を有しているからである〔IFRS 第 15 号 B11 項〕。

契約またはその法域での他の法律が企業と顧客がそれぞれの義務を完了することを要求している場合に、支払を受ける強制可能な権利は存在することになる。IFRS 第 15 号の結論の根拠において、当該義務は「個別の義務」とよばれることが多いとしている〔IFRS 第 15 号 BC147 項〕。

この評価の一環として、契約条件、および当該契約条件を補足するかまたは覆す可能性のある法令または判例を考慮しなければならない。これには、以下に該当するかどうかの評価が含まれる [IFRS 第 15 号 B12 項]。

- (a) 顧客との契約には現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利が明示されていなくても、法令、行政上の実務または判例が当該権利を企業に与えている。
- (b) 関連性のある判例が、同様の契約における現在までに完了した履行に対する支払を受ける同様の権利に、法的拘束力がないことを示している。
- (c) 支払を受ける権利を強制しないことを選択するという企業の取引慣行により、当該権利がその法的環境では強制可能ではない状態になる結果が生じている。しかし、企業が同様の契約で支払を受ける権利を放棄することを選択する場合があるとしても、企業は、顧客との契約のなかで、現在までの履行に対する支払を受ける権利が依然として強制可能である場合には、現在までの支払に対する権利を引続き有することになる。

契約で示されている支払予定は、顧客が支払う対価の時期および金額を定めるものであるが、必ずしも、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かどうかを示すものではない。これは、例えば、契約により、顧客から受取った対価が、企業が契約で約束した履行を行えなかったこと以外の理由で返金可能であることが定められている場合があるからである [IFRS 第 15 号 B13 項]。

設例 9.2.4.3C

履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかの評価

[IFRS 第 15 号 IE81 項—IE90 項設例 17]

ある企業が多区画の住宅団地を開発している。顧客は、建設中の特定の区画について企業と拘束力のある販売契約を締結する。各区画は同様の間取りで、同様の大きさであるが、各区画の他の属性（例えば、団地のなかでの各区画の場所）は異なる。

ケース A—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ない場合

顧客は契約締結時に預け金を支払い、この預け金は企業が契約に従って当該区画の建設を完了できなかった場合にのみ返金可能である。契約価格の残りの部分は、契約の完了時に支払われ、その時点で顧客が区画の物理的占有を獲得する。顧客が区画の完成前に債務不履行となる場合には、企業は預け金を留保する権利を有するだけである。

契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号 35 項 (c) を適用して、区画を建設して顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを判定する。企業は、現在までに完了した履行について支払を受ける強制可能な権利を有していないと判断する。区画の建設が完了するまでは、企業は顧客が支払った預け金に対する権利しか有していないからである。企業が現在までに完了した作業について支払を受ける権利を有していないので、企業の履行義務は、IFRS 第 15 号 35 項 (c) に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務ではない。代わりに、企業は区画の販売を、IFRS 第 15 号 38 項 (9.4 参照) に従って、一時点で充足される履行義務として会計処理する。

ケース B—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場合

顧客は契約締結時に返金不能の預け金を支払い、区画の建設中に中間支払を行う。契約には、企業が区画を別の顧客に振向けることを禁じる実質的な条件がある。さらに、企業が約束どおりに履行できない場合を除いて、顧客は契約を解約する権利を有さない。顧客が、中間支払の期限到来時に支払を行うことができないことにより、債務不履行となる場合には、

企業は、区画の建設を完了しているならば、契約で約束された対価のすべてを受取る権利を有することになる。裁判所は過去に、企業が契約に基づく義務を果たしていることを条件に、顧客に履行を求める権利を開発業者に与える同様の権利を支持している。

契約開始時に、企業は IFRS 第 15 号 35 項 (c) を適用して、区画を建設して顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務なのかどうかを判定する。企業は、企業の履行によって創出された資産（区画）は他に転用できるものではないと判断する。契約により、企業が所定の区画を別の顧客に移転することが禁じられているからである。企業は、企業が当該資産を別の顧客に振向けることができるのかどうかを評価する際に、契約の解約の可能性を考慮しない。

さらに企業は、IFRS 第 15 号 37 項および B9 項から B13 項に従って、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利も有している。これは、顧客が債務不履行となった場合には、企業は、約束どおりに履行を継続するならば、約束された対価のすべてに対する強制可能な権利を有することになるからである。

したがって、契約条件および当該法域における慣行は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利があることを示している。このため、IFRS 第 15 号 35 項 (c) の要件に該当し、企業は一定の期間にわたり充足される履行義務を有する。この一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識するため、企業は、IFRS 第 15 号 39 項から 45 項および B14 項から B19 項（9.3 参照）に従って、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。

多区画の住宅団地の建設では、企業は、団地内の個々の区画の建設について個々の顧客との多数の契約を有している場合がある。企業は、各契約を区分して会計処理することになる。しかし、建設の性質に応じて、当初の建設作業（すなわち、基礎および基本構造）を行う際の企業の履行を、共有区域の建設とともに、各契約における履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する際に反映することが必要となる場合がある。

ケース C—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場合

ケース B と同じ事実関係がケース C に適用される。ただし、顧客による不履行の場合には、企業が契約の要求する履行を顧客に求めることができるか、または建設中の資産および契約価格の一定割合の違約金と交換に企業が契約を解約できるかのいずれかである。

企業は契約を解約できる（その場合、顧客が企業に対して負う義務は、部分的に完成した資産に対する支配を企業に移転し、所定の違約金を支払うことに限定される）にもかかわらず、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有している。企業は契約に基づく全額を受取る権利を強制することも選択できるからである。顧客が債務不履行となった場合に企業が契約の解約を選択できるという事実は、評価に影響を与えるものではない [IFRS 第 15 号 B11 項]。ただし、企業が顧客に契約で要求されている履行（すなわち、約束した対価の支払）の継続を求める権利が強制可能であることが条件となる。

9.2.4.4 不動産販売—設例

設例 9.2.4.4

不動産開発業者による完成前の不動産販売

不動産開発業者である企業 A は、不動産事業の完成前に、多数の購入者との間で売買契約を締結した。当該不動産は、B 国に所在している。売買契約の主要条件には、以下が含まれる。

- 特定の区画が契約に識別されている。

- 企業 A は、販売契約締結後 2 年以内に、販売契約および関連する建築計画に示される条件に従ったあらゆる点において不動産を完成させる必要がある。
- 不動産は引渡されるまで、企業 A がリスクを保持する。
- 購入者は、引渡前のいかなる時点でも、不動産を転売するまたは契約の便益を移転することは認められない。しかし、購入者が譲渡日より前の時点で、不動産取得の資金調達のために不動産を抵当に入れることはできる。
- 契約書は、本販売契約が購入者と企業 A の両方が合意するときのみ解約可能であることを明記している。事実上、購入者は販売契約を解約する権利を有していない。購入者と企業 A の両方が契約の解約に合意する場合、企業 A は購入金額総額の 10% を保持する権利を有しており、購入者は、解約に関連して企業 A が負担する必要な法律に関するコストや取引コストの全額について支払うことが要求される。
- 企業 A が、特定された 2 年間の間に不動産の開発を完了させることができない場合、購入者は、販売契約を無効にする権利を有し、企業 A は購入者によって支払われた金額の全額を、利息とともに返金することが要求される。それ以外の場合に、購入者が契約を解約する権利はない。
- 購入対価は以下のように支払われる。
- 販売契約の締結時に、購入対価の 5%
- 販売契約の締結日から 1 か月以内に、購入対価の 5%
- 販売契約の締結日から 3 か月以内に、購入対価の 5%
- 不動産の引渡時に、購入対価の残りの 85%

本設例では単純化のため、重大な金融要素の有無については検討していない。

企業 A は、一定の期間にわたって収益を認識すべきか、または一時点で収益を認識すべきか。

IFRS 第 15 号に従って、企業は約束した財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたって移転する場合には、企業は一定の期間にわたって履行義務を充足する。IFRS 第 15 号 35 項は、以下の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識すると規定している。

- 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取って消費する。
- 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する。
- 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、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。

IFRS 第 15 号 35 項 (a) は、（完成前の）不動産販売からの収益を一定の期間または一時点のいずれで収益認識すべきかを決定する際に、関連性がある要件とはならない。これは、購入者は、通常、不動産の便益を不動産開発業者が不動産を建築するにつれて消費するのではなく、むしろ、そのような便益は将来消費されるからである。

IFRS 第 15 号 35 項 (b) は、検討下の状況において直接関連性がある要件とはいえない。なぜなら、IFRS 第 15 号

35 項（c）の要件に関する追加的な検討なしに、企業 A が不動産を開発するにつれて購入者が当該不動産を支配するか否かの結論に達することができないからである。

企業 A は、IFRS 第 15 号 35 項（c）の要件、とりわけ以下の点に焦点を当てるべきである。

- 不動産開発業者が他に転用できる資産が創出されたかどうか。
- 不動産開発業者が、現在までに完了した履行義務に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうか。

企業 A が他に転用できる資産が創出されたかどうか

IFRS 第 15 号 36 項に従い、企業が資産の創出もしくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振向けることが契約で制限されている場合、または完成した状態での当該資産を別の用途に容易に振向けることが実質的に制限されている場合には、企業は当該資産を他に転用できない。

契約上の制限について、IFRS 第 15 号 B6 項は、企業は、企業が資産を別の顧客に振向けることができるかどうかを評価する際に、契約が解約される可能性を考慮しないことを規定している。

検討下の状況では、引渡される区画が個々の販売契約で特定されているため、企業 A は不動産の当該区画を転用できない。契約上、企業 A が特定された区画を他の顧客に移転することはできない。

企業 A が現在までに完了した履行義務に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうか

売買契約に基づく支払スケジュールは、現在までに完了した履行には対応していない。しかし、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利の有無を評価するにあたり、企業 A は、支払スケジュールのみを考慮すべきではなく、IFRS 第 15 号 B11 項の要求事項についても考慮すべきである（9.2.4.3 参照）。

検討下の状況では、不動産開発業者と購入者の両方の合意がない限り、売買契約は解約できない。事実上、購入者は、自らの意思で契約を解約する裁量を有していない。

IFRS 第 15 号 37 項は、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、契約条件および当該契約に適用される法律を考慮しなければならないと規定している。B 国における慣行や判例を考慮に入れた場合に、企業 A が契約の履行を継続する権利を有し、約束された対価の全額を得る権利があるのであれば、（IFRS 第 15 号 B11 項や IFRS 第 15 号 B86 項で述べられているように）購入者が契約を解約するように行動する場合であっても、企業 A 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。

同様の結論（すなわち、一定の期間にわたる収益認識）は、企業 A が購入者に、合意された支払スケジュールに基づく対価の支払、または対価の全額前払（その際、購入者に特定の割引が与えられる）の選択を認めるかどうかにかかわらず適用される。

企業 A は、一定の期間にわたって収益認識すべきか、または一時点で収益認識すべきか

企業 A が当該資産を他に転用できないため、企業 A 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ことを前提とすれば、企業 A は、一定の期間にわたって収益を認識すべきである。しかし、企業 A 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ない場合には、IFRS 第 15 号 35 項（c）の要件を満たさず、企業 A は一時点（すなわち、不動産の区画に対する支配が購入者に移転する時点（通常は引渡時点））で、収益を認識すべきである。

9.2.5 待機義務

設例 9.2.5 で示すように、企業は収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきかを評価するため、履行義務の性質を識別する必要がある。

設例 9.2.5

ソフトウェア取引における非特定の将来の財またはサービス—収益認識のタイミング

企業 A は、2 つの履行義務、すなわち(1)ソフトウェアのライセンス、および(2)状況に応じたソフトウェアに対する非特定のアップグレードを提供する約束を含む契約を顧客と締結する。非特定のアップグレードは、アシュアランスタイプの保証と異なり、アシュアランスタイプの保証を超えるものである。

企業 A は、ソフトウェアに対する非特定のアップグレードを提供する約束に関して、どのように収益を認識すべきか。

状況による。顧客との契約が非特定の将来のアップグレードに対する権利または製品を移転する場合、約束（履行義務）の性質が、以下のいずれかであるかどうかを決定するために、判断が必要とされる。

- ・顧客が契約期間を通して、ソフトウェアの便益を享受および消費することができることを確保する目的で、必要に応じてソフトウェアを維持または増強するために待機すること。

- ・ソフトウェアの新しいバージョンまたは著しく増強されたバージョンを開発および供給すること。

その約束の性質が、必要に応じてソフトウェアを維持または増強するために待機する企業 A の義務を表す場合、履行のために待機することから、一定の期間にわたり顧客に対して価値が移転する。すなわち、履行義務は一定期間にわたり充足される。企業 A は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定（9.3 参照）によって、一定の期間にわたり収益を認識する。

約束の性質が、アップグレードを通じたソフトウェアの新しいバージョンまたは著しく増強されたバージョンを開発および供給する企業 A の暗黙の義務を表す場合、これらアップグレードの便益は、状況に応じて顧客に入手可能な時点で享受され消費される。すなわち、当該履行義務は、これらのアップグレードの顧客への引渡時の一時点で充足される（9.4 参照）。

上記の議論は、企業が顧客に非特定のアップグレードの提供を確約する状況を参照しているが、企業の義務が特定のアップグレードを引き渡すことである場合には分析が異なる可能性がある。なぜなら、多くの場合、特定のアップグレードは別個の履行義務であるからである。

9.3 一定の期間にわたり認識される収益の進捗度の測定

9.3.1 一定の期間にわたり認識される収益の進捗度の測定—全般

9.3.1.1 進捗度の合理的な測定が可能な場合の収益認識

一定の期間にわたり充足される履行義務（9.2 参照）のそれぞれについて、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財また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 [IFRS 第 15 号 39 項]。

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、単一の進捗度の測定方法が適用される。さらに、その方法を類似の履行義務および類似の状況に首尾一貫して適用しなければならない。各報告期間末において、一定の期間にわたり

充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度を再測定しなければならない〔IFRS 第 15 号 40 項〕。

TRG

一定の期間にわたり充足される単一の履行義務が、複数の約束した財および／またはサービスから構成される場合、企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を描写するために、単一の進捗度の測定を使用しなければならない。

単一の履行義務が複数の財またはサービスを含む、または複数の支払方法がある場合は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する単一の進捗度測定を選定することは難しいかもしれない。そのような状況では、契約上識別された履行義務を見直す必要があり、その見直しにより当初に識別されたよりも多くの履行義務を識別する結果となる可能性がある。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 7 月の会議で議論された。

進捗度の測定にはさまざまな方法があり、アウトプット法やインプット法もこれに含まれる（9.3.2 および 9.3.4 参照）。進捗度測定の適切な方法を決定する際に、顧客に移転することを約束した財またはサービスの性質を考慮しなければならない〔IFRS 第 15 号 41 項〕。

設例 9.3.1.1

財またはサービスを利用可能にする場合の進捗度の測定

〔IFRS 第 15 号 IE92 項–IE94 項設例 18〕

企業（ヘルスクラブの所有者であり管理者）が、顧客との間で、すべてのヘルスクラブを利用できる 1 年間の契約を締結する。顧客はヘルスクラブを無制限に利用でき、1 か月当たり CU100 の支払を約束する。

企業は、顧客に対する約束とは、顧客が望む時にはいつでもヘルスクラブを利用できるようにするサービスを提供することであると判断する。これは、顧客がヘルスクラブをどの程度利用するのかは、顧客が権利を有している残りの財またはサービスの量に影響を与えないからである。企業は、ヘルスクラブを利用可能にする履行によって、顧客が企業の履行の便益を同時に受取って消費すると判断する。したがって、企業の履行義務は、IFRS 第 15 号 35 項（a）に従って、一定の期間にわたり充足される。

企業は、ヘルスクラブを年間を通じて均等に利用可能にする企業のサービスから顧客が便益を受けるという判断も下した（すなわち、顧客は、顧客が利用するかどうかを問わず、ヘルスクラブを利用可能にすることから便益を受ける）。したがって、企業は、一定の期間にわたる履行義務の完全な充足に向けての進捗度の最善の測定は、期間に基づく測定であると判断し、年間を通じて 1 か月当たり CU100 の定額で収益を認識する。

企業が顧客に支配を移転しない財またはサービスは、進捗度の測定値から除外しなければならない〔IFRS 第 15 号 42 項〕。

時とともに状況が変化するのに従い、企業は、履行義務の結果の変動を反映するために進捗度の測定値を見直さなければならない。当該変更は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない〔IFRS 第 15 号 43 項〕。

9.3.1.2 進捗度の合理的な測定値が利用可能でない場合の一定期間にわたる収益認識

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できる。適切な進捗度の測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、進捗度を合理的に測定できない [IFRS 第 15 号 44 項]。

状況によっては（例えば、契約の初期段階）、企業が履行義務の結果を合理的に測定することはできないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合がある。そうした場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、収益の認識を、発生したコストの範囲でのみ行わなければならない [IFRS 第 15 号 45 項]。

設例 9.3.1.2

履行義務の完全な充足に向けての進捗度が合理的に測定できない場合

建設業者は、CU1,000 の固定対価（すなわち、収益が固定）の建築請負契約を締結する。本契約は、完成までに 3 年を要する見込であり、一定の期間にわたり収益を認識する IFRS 第 15 号 35 項の要件のうちの 1 つを満たす。初年度末において、経営者は、当該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ない（例えば、契約におけるコスト総額を合理的に測定できないため）。現在までの進捗度を考慮して、経営者は、契約コスト総額が契約収益の総額を超えないと見込んでいる。初年度において、CU100 のコストが生じた。

このような状況において、建設業者は、現在までに履行した作業に関連した進捗度を合理的に測定できないが、コストは回収できると見込んでいるため、CU100 の収益を初年度に認識すべきである。したがって、初年度において、CU100 の収益およびサービス原価が認識され、利益マージンは発生しない。

9.3.2 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定の選定

9.3.2.1 インプット法とアウトプット法

履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、企業は、その義務の完全な充足に向けての進捗度を描写する進捗度の測定（例えば、経過期間、労働時間、発生したコスト）を選定しなければならない。

IFRS 第 15 号において、進捗度を測定する適切な方法には以下が含まれる。

- アウトプット法（9.3.3 参照）
- インプット法（9.3.4 参照）

進捗度測定の選定を議論する際に、IFRS 第 15 号 BC164 項では、「両審議会は、概念的には、アウトプットの測定が企業の履行の最も忠実な描写であると判断した。顧客に移転した財またはサービスの価値を直接測定するものだからである。しかし、両審議会は、インプット法のほうが低コストでかつ進捗度の測定のための合理的な代用数値を提供するのであれば、企業がインプット法を適用することが適切となると考えた」と記載されている。

IFRS 第 15 号 BC164 項の記載は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する際に、企業がアウトプット法を使用するほうが望ましいことを意味していない。IFRS 第 15 号 BC159 項に記載されるように、履行義務の完全な充足に向けての進捗度測定の適切な方法の選択は、企業の自由選択ではない。約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転（すなわち、履行義務の充足）する際の企業の履行を描写するという、IFRS 第 15 号 39 項に規定された目的を達成する方法を識別するために判断を行使する必要がある。

インプット法またはアウトプット法は、いずれかが IFRS 第 15 号において好ましいというわけではない。なぜなら、特定の契約の状況においては、より適切または適切ではなくなる長所と欠点をそれぞれ有するからである。IFRS 第 15 号 BC164 項に記載されるように、一般的にはアウトプット法が概念上好ましいかもしれないが、アウトプットの適切な測定がつねに直接的に観察可能というわけではなく、場合によっては、アウトプットの測定値が企業の義務の適切な測定を実際には提供しないこともある。企業は、インプット法を適用するための必要な情報を過大なコストなしに入手できるかもしれないが、使用されたインプットの測定が、財またはサービスの支配の顧客への移転を反映していることを確かめることに注意を払うべきである。

特に、進捗度測定の選択に関連して以下の検討を要する可能性がある。

- アウトプット法は、選択したアウトプットが顧客へ移転された財またはサービスのうちのいくつかを測定しない場合には企業の義務の忠実な描写を提供しない。例えば、引渡単位法または製造単位法は、顧客に支配されている仕掛品が除かれてしまうので場合によっては企業の履行を過小評価する可能性がある（IFRS 第 15 号 BC165 項）。
- インプット法は、履行義務が、単一の履行義務として扱われる IFRS 第 15 号 22 項(b)の要件（**6.1.1** 参照）を満たす一連の別個の財またはサービスから構成されており、かつ一定の期間にわたり実現される「学習曲線」の効果により、初期の各単位を創出および引渡すために必要な労力が後期の各単位を創出する労力よりも大きい場合、一定の期間にわたる履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に反映するかもしれない（IFRS 第 15 号 BC34 項）。
- インプット法を適用する企業は、進捗度の測定から、(1)履行義務の充足における企業の進捗度に寄与しない発生コスト（例えば、予想外の金額の原材料の仕損のコスト）、および(2)履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない発生コストを除外しなければならない（IFRS 第 15 号 B19 項）。

9.3.2.2 一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかを決定する目的と、進捗度を測定する目的とで異なる方法を使用すること

- 企業が、IFRS 第 15 号 35 項(c)の要件を満たすかどうか（**9.2.4** 参照）を決定する目的で、現在までに完了した履行を測定するために特定の方法（例えば、コストを基礎としたインプット法）を使用する場合、IFRS 第 15 号 39 項における履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定にも同じ方法を使用することは要求されない。
- IFRS 第 15 号は、進捗度の測定にインプット法およびアウトプット法を含むさまざまな方法を記載している。選択する方法は、IFRS 第 15 号 35 項(c)における現在までに完了した履行と、IFRS 第 15 号 39 項における履行義務の完全な充足に向けての進捗度の双方を測定する目的で、約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を忠実に描写するものでなければならない。しかし、両方の目的において同じ方法を使用しなければならないとする要求事項は存在しない。
- IFRS 第 15 号 39 項における進捗度の測定の適切な方法を決定する際には、企業は類似の状況における類似の履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定には同じ方法を適用しなければならないとする IFRS 第 15 号 40 項の要求事項に留意すべきである（**9.3.1.1** 参照）。

設例 9.3.2.2

一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかを決定する目的と、進捗度を測定する目的とで異なる方法を使用すること

企業 A は顧客 B と契約を締結する。契約においては、企業 A は、自社の施設で特別仕様の大型設備を建設し、建設完了後に設備を引渡し所有権を顧客 B に移転する。特別仕様の設備は顧客 B にのみ適している（すなわち、他に転用できない）。

企業 A は、顧客 B が契約を解約した場合には、解約の時点までに企業 A に生じたコストに 5% の利益を加算した金額（合理的な利益マージンと考えられる）を支払うことが要求されるため、コストを基礎としたインプット法を使用して、IFRS 第 15 号 35 項(c)における一定の期間にわたり収益を認識する要件を満たすと結論付ける。

しかし、他の契約における類似の履行義務の充足に向けての進捗度を測定する際には、企業 A は、現在までに完了した履行の調査を基礎としたアウトプット法を使用している。この方法は、顧客 B との契約における履行義務の充足に向けての進捗度を忠実に描写すると判断される。IFRS 第 15 号 40 項は、類似の状況における類似の履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に同一の方法を適用することを要求しているため、企業 A は、顧客 B との契約から各報告期間に認識する収益を測定するために、このアウトプット法を使用する。

9.3.2.3 一定の期間にわたり待機する履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定

TRG

IFRS15.26(e)は、財またはサービスを提供できるように待機するサービス：（「待機」債務）を、別個の履行義務かどうかを判断するために評価すべき契約における約束の一例として記載している（6.3.1 参照）。

待機義務の充足に向けての進捗度を測定する適切な方法は、個別の事実と状況により異なり、判断が要求される。IFRS 第 15 号 39 項に従い選択された方法は、顧客に約束した財またはサービスに対する支配を移転する際の企業の履行を描写するものでなければならない。

その義務の基礎となる企業の約束の性質を反映する進捗度の測定を選択するために、待機義務の実質を考慮しなければならない。定額法による進捗度の測定（例えば、時の経過に基づく定額法）が多くの場合において適切となる可能性があるが、IFRS 第 15 号は、定額法での進捗度の測定を単純にデフォルトとすることを企業に認めてはいない。

例えば、除雪の例での企業の約束の性質は（6.3.7 参照）、必要な時に必要に応じて（すなわち、降雪の場合）サービスを提供するために待機することである。しかし、企業は 12 ヶ月の契約期間中の降雪の頻度または積雪量を知らず、また合理的に見積もることもできないであろう。企業は、冬の期間における降雪の可能性が高いため、顧客は 12 ヶ月を通じて均等に便益を得ることはないであろうと企業は結論付ける可能性がある。結果として、企業は除雪サービスを提供するために待機する義務を履行するための労力が、冬の間に要求されるであろうとする見込みを基礎とした進捗度の測定値を選択する可能性がある。

企業が、利用可能になった時点で不特定のソフトウェアのアップグレードを顧客に利用可能とする待機義務を有する場合には（6.3.7 参照）、顧客は契約期間を通じて均等に便益を得る。結果として、顧客がこの不特定のソフトウェアのアップグレードに対する権利を有する期間にわたり、時の経過を基礎とした進捗度の測定が通常適切となる。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 1 月の会議で議論された。

9.3.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するアウトプット法

9.3.3.1 アウトプット法 – 概要

アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財またはサービスとの比率に基づいて行う。アウトプット法には、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、生産単位数または引渡単位数などの方法が含まれる。企業が自らの進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、企業は、選択したアウトプットが履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮しなければならない。選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財また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するものではない。例えば、生産単位数または引渡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または製品が生産されていて、それがアウトプットの測定値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 [IFRS 第 15 号 B15 項]。

アウトプット法には、欠点がある場合がある。進捗度を測定するために使用されるアウトプットが直接的に観察可能ではなく、過大なコストをかけないと適用に必要な情報が得られない場合である。そのようなときは、インプット法（9.3.4 参照）を適用する必要があるであろう [IFRS 第 15 号 B17 項]。

9.3.3.2 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に関する請求する権利に基づく実務上の便法

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の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 [IFRS 第 15 号 B16 項]。

TRG

例えば、企業は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対して実務上の便法を使用することを選択する場合がある（設例 14.2.5A（契約 A）参照）。

一部の業種では、契約期間にわたって移転される単位ごとに顧客に請求される価格が変動する場合がある。そのような場合、IFRS 第 15 号 B16 項における実務上の便法の適用が必ずしも排除されるわけではないが、財またはサービスに対して請求された金額が現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値を合理的に表すものであるかどうかに関して判断が要求される。例えば、数年にわたり電力を供給する契約は、契約開始時に電力の先渡市場価格に基づいて毎年異なる単価を指定することがある。単位当たりの料金が企業の単位ごとの電力供給の顧客に対する価値を反映している場合、当該実務上の便法は適格となりうる。

契約に返金不能な前払対価または後払手数料が含まれることがあるが、それ自体は企業の IFRS 第 15 号 B16 項の実務上の便法の適用を必ずしも排除するものではない。

財またはサービスに対して請求された金額が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値を合理的に表すものであるかどうかに関して判断が要求される。この評価を行うにあたっては、取引における他の対価と比較して当該前払または後払手数料の重要性の分析が重要になる可能性が高い。

本論点は収益認識移行リソース・グループの 2015 年 7 月の会議で議論された。

9.3.4 履行義務の完全な充足に向けて進捗を測定するためのインプット法

9.3.4.1 インプット法—全般

インプット法とは、履行義務を充足するための企業の労力やインプット（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、当該履行義務を充足する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、収益認識を行う方法である。企業の労力やインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となる場合がある〔IFRS 第 15 号 B18 項〕。

しかし、企業のインプットと、財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間に、直接的な関係がない場合がある。したがって、インプットのうち、IFRS 第 15 号 39 項における進捗度の測定の目的（9.3.1 参照）に従って、財またはサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない。例えば、コストに基づくインプット法を使用する場合、以下のような状況では進捗度の測定への修正が必要となる場合がある〔IFRS 第 15 号 B19 項〕。

- (a) 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。例えば、企業は、契約の価格に反映されていなかった企業の履行における重大な非効率に起因して生じたコスト（例えば、履行義務を充足するために生じた予想外の金額の原材料、労働力または他の資源の仕損のコスト）に基づいて収益を認識することはしない。
- (b) 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。そうした状況では、企業の履行の最善の描写は、発生したコストの範囲でのみ収益を認識するようにインプット法を修正することである可能性がある。例えば、企業が契約開始時に次の条件のすべてが満たされると見込んでいる場合には、企業の履行の忠実な描写は、履行義務の充足に使用される財のコストと同額で収益を認識することかもしれない。
 - (i) 当該財は別個のものでない。
 - (ii) 顧客が、その財に関連するサービスを受取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
 - (iii) 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大である。
 - (iv) 企業がその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない（しかし、企業は本人として行動している—3.6 参照）。

一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する際に、企業がインプット法を使用する場合、顧客との契約を獲得するために生じたコストを契約コストの測定に含めることは適切ではない。

コストに基づくインプット法では、契約獲得コストは、財またはサービスに対する支配の顧客への移転を描写しないので、完了に向けた進捗度の測定値に含めるべきではない。IFRS 第 15 号 39 項は、進捗度を測定する際の企業の目的は、約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行を描写することであると定めている。さらに IFRS 第 15 号 B19 項は、そのような履行を描写しないインプットは、インプット法における進捗度の測定から除外すると定めている。

契約獲得コストは、契約を履行するための手段ではない。したがって、IFRS 第 15 号 91 項に従い資産として認識されるかどうかにかかわらず（12.1 参照）、進捗度の測定（現在までの進捗度の測定、および履行義務を充足するためのコスト総額の見積りの双方）から除外される。そのような資産は、当該資産に関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する規則的な方法で償却される。したがって、資産化された契約獲得コストは、財またはサービスの移転の予想パターンに従って償却され、収益認識のパターンを決定するために使用されるものではない。

設例 9.3.4.1A

未据付資材

【IFRS 第 15 号 IE95 項—IE100 項設例 19】

20X2 年 11 月に、企業は顧客と、3 階建の建物を改装して新しいエレベータを設置する契約を合計対価 CU5 百万で締結する。約束した改装サービス（エレベータの設置を含む）は、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務である。合計予想原価は CU4 百万（エレベータについての CU1.5 百万を含む）である。企業は、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項に従って、自らが本人として活動していると判断する。エレベータを顧客に移転する前に、エレベータに対する支配を獲得するからである。

取引価格と予想原価の要約は以下のとおりである。

(単位 : CU)	
取引価格	5,000,000
予想原価	
エレベータ	1,500,000
その他の原価	<u>2,500,000</u>
合計予想原価	<u>4,000,000</u>

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するために、発生原価に基づくインプット法を使用する。企業は、IFRS 第 15 号 B19 項に従って、エレベータを調達するために発生した原価が、企業が履行義務を充足する際の進捗度に比例しているのかどうかを評価する。顧客は 20X2 年 12 月にエレベータが現地に引渡された時にエレベータに対する支配を獲得するが、エレベータは 20X3 年 6 月までは設置されない。エレベータを調達するための原価（CU1.5 百万）は、履行義務を完全に充足するための合計予想原価（CU4 百万）と比較して多額である。企業はエレベータの設計や製造には関与しない。

企業は、エレベータを調達するための原価を進捗度の測定値に含めると、企業の履行の程度を過大表示することになると判断する。したがって、IFRS 第 15 号 B19 項に従って、企業は進捗度の測定値を修正して、エレベータの調達原価を、発生した原価の測定値および取引価格から除外する。企業は、エレベータの移転に係る収益をエレベータの調達原価と同額（すなわち、ゼロのマージン）で認識する。

20X2 年 12 月 31 日現在、企業は以下のものを観察している。

- (a) 発生したその他の原価（エレベータを除く）は CU500,000 である。
- (b) 履行は 20%完了している（すなわち、 $CU500,000 \div CU2,500,000$ ）。

その結果、20X2 年 12 月 31 日に、企業は以下を認識する。

(単位：CU)	
収益	2,200,000 ^(a)
売上原価	<u>2,000,000</u> ^(b)
利益	<u>200,000</u>

(a) 認識する収益は、 $(20\% \times \text{CU}3,500,000) + \text{CU}1,500,000$ と計算される
(CU3,500,000 は、取引価格 CU5,000,000 – エレベータの原価 CU1,500,000 である)。

(b) 売上原価は、発生した原価 CU500,000 + エレベータの原価 CU1,500,000 である。

設例 9.3.4.1B

将来実施予定の作業における前払コストの処理

ある施工者は、3 年間にわたる契約を締結している。1 年目の終わりに、経営者は当該契約における総収益を CU1,000、総コストを CU900 と見積り、総コストのうち CU300 が現在までに発生している。現在までに発生している CU300 のうち、CU50 は 1 年目に購入し 2 年目に使用予定の原材料に関連するものである。前払で購入した原材料は一般的な性質であり、当該契約のために特別に製造されたものではない。施工者は、当該契約が一定の期間にわたり充足される単一の履行義務であると判定した。施行者は、予想される総契約コストに対する現在までに発生したコストの比率に基づいてインプット法を使用して契約に係る進捗度を計算する。

IFRS 第 15 号 B19 項は、「企業は、インプットのうち、(略) 財またはサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない」と規定している。

購入したがまだ使用されていない原材料は、財またはサービスに対する支配の顧客への移転に寄与するコストの一部を構成しない。例えば、原材料を購入し、施工者が単に仕事の現場で保有しており、これらの原材料がプロジェクトのために特別に製造も加工もされなかった場合、そのような原材料に対する支配の移転は、通常顧客に移転されないであろう。

したがって、検討下の状況では、下表に示すとおり購入したがまだ使用されていない原材料については修正が要求される。

(単位：CU)	
現在までに発生したコスト	300
控除：翌年度以降に使用予定の原材料	(50)
現在までに実施した作業に対するコスト	<u>250</u>
見積総コスト	<u>900</u>
1 年目期末時点の進捗度	<u>28%</u>

したがって、1 年目では契約収益 CU280 (CU1,000 の 28%) および契約コスト CU250 が純損益に認識される。購入したがまだ使用されていない原材料の契約コスト CU50 は、棚卸資産として認識する。

9.3.4.2 異常または予想外の損耗

多くの工事契約および製造契約では、ある程度の損耗は建設や製造過程の一部として通常のことであり不可避である。そのような損耗の予想されるレベルは、企業の予算および見積りの範囲内で予測され、契約原価に含まれる。しかし、企業の予想を超えたレベルの仕損じた原材料、労働力または他の資源を企業が経験することがあるかもしれない。そのような異常な損耗の会計処理方法について、企業は検討する必要がある。

IFRS 第 15 号は、契約を履行するためのコストの会計処理についての特定のガイダンスを含んでいる（**12.3.1** 参照）。IFRS 第 15 号 98 項（b）は、契約を履行するための仕損じた原材料、労働力また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は、発生時に費用として認識しなければならないと規定している。

異常な損耗コストは、企業の履行義務の充足に向けた追加的な進捗度を示すわけではなく、収益が一定の期間にわたり認識される場合、そのような進捗度の測定から除外されなければならない。履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するためのインプット法として現在までに発生したコストを使用している場合、異常または過大なコストが非効率またはエラーによって生じた時に発生する追加コストを相殺するために、実施した作業に起因する収益が増額されないように注意しなければならない。特に、IFRS 第 15 号 B19 項（a）では、コストに基づくインプット法を使用する際に、「契約の価格に反映されていなかった企業の履行における重大な非効率に起因した」コストが生じる場合、企業は進捗度の測定への修正を要求される可能性があることを規定している。

9.3.5 契約識別前の履行義務の部分的な充足

TRG

企業は、契約の当事者が契約条件のすべてに合意する前に、または IFRS 第 15 号 9 項の契約識別要件（**5.1** 参照）を満たす前に、特定の予想される顧客との契約についての活動（例えば、資産の建設）を開始することがある。

これらの活動は、契約が IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たす日に財またはサービスの顧客への移転をもたらす場合がある（例えば、顧客が部分的に完成した資産の支配を獲得する場合）。その結果、一定の期間にわたり収益を認識するための IFRS 第 15 号 35 項の要件を満たす履行義務が部分的に充足される。企業は、履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を反映し、その日に累積的キャッチアップのベースで収益を認識すべきである。

要求される累積的キャッチアップの修正を算定する際に、企業は、履行義務が充足される時点を決定するための IFRS 第 15 号 31 項から 45 項の要求事項を検討し、IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされる日において顧客が支配する財またはサービスを決定する。

さらに、企業は、契約を識別する前の期間に発生した履行タイプのコストの会計処理方法についても検討する必要がある。他の IFRS がこれらのコストに適用される場合、企業は当該他の IFRS の指針を適用する。他の IFRS が適用されないと判断されれば、IFRS 第 15 号 95 項の要件（**12.3.1** 参照）を条件として、予想される契約を履行するためのコストとして当該コストを資産計上する。IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされるその日に、当該コストが現在までの履行の進捗に関連する場合、またはすでに顧客に移転したサービスに関連する場合は、当該コストは、ただちに費用化される。

資産計上に関する他の IFRS の要件、または IFRS 第 15 号 95 項の要件を満たさないコスト（例えば、契約に基づいて顧客に明示的に請求可能ではない一般管理費）は、IFRS 第 15 号 98 項に従って発生時に費用

として認識しなければならない。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 3 月の会議で議論された。

設例 9.3.5A

契約識別前の履行義務の部分的な充足（1）

本設例においては、収益を一定の期間にわたり認識する要件が満たされていると仮定する。実務上は、それらの要件が満たされるかどうかは、事実および状況を慎重に評価して決定される。

ある企業は、10 戸から構成されるアパートを 1 棟建設している。建設開始前の期間に、企業は当該アパートのうち 6 戸について顧客と契約を締結したが（いずれも IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たしている）、残り 4 戸はまだ契約を締結していない。それぞれのアパートについて企業は標準的な契約条件を使用しており、(1)アパート建設期間中に企業がアパートを別の用途に振向けることを容易に指図することが契約上制限され、(2)現在までに完了した履行義務に対する支払を受ける強制可能な権利を企業が有している。

顧客と契約を締結した 6 戸は、IFRS 第 15 号 35 項（c）の要件を満たしているため、それぞれのアパートの建設は、一定期間にわたり履行義務が移転されることを表している。したがって、当該 6 戸のアパートの収益は、現在までの進捗を反映し、建設が進むにつれて認識され、さらに当該 6 戸のアパートに関連して発生したコストは、それらが現在までの進捗に関連する範囲において費用化される。

顧客との契約が締結されていない 4 戸については、コストを当初資産に計上する。その後、4 戸のアパートのうちの 1 戸について、顧客と契約を締結し IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされる日において、累積的キャッチアップの収益（および関連する資産計上したコストの費用化）をそのアパートについて認識する。

設例 9.3.5B

契約識別前の履行義務の部分的な充足（2）

本設例においては、収益を一定の期間にわたり認識する要件が満たされていると仮定する。実務上は、それらの要件が満たされるかどうかは、事実および状況を慎重に評価して決定される。

ある企業は、個別に顧客の仕様に合わせて、特別仕様の設備を建設している。契約に関する顧客承認の獲得が遅延したため、企業は契約締結前に設備を建設する作業を開始する。その結果、この作業を実施した際に発生したコストは当初資産計上される。その後契約は承認され、契約条件に従って一定の期間にわたり収益を認識する要件が満たされる。契約を締結し IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされる日において、この部分的に建設した設備に関する累積的キャッチアップの収益（および資産計上したコストの費用化）を現在までの進捗を反映する形で認識する。

9.4 一時点で認識される収益

9.4.1 一時点で認識される収益—全般

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（9.2 参照）には、当該履行義務は、一時点で充足される。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業は IFRS 第 15 号 31 項から 34 項の支配に関する要求事項を考慮しなければならない（9.1 参照）。さらに、企業は支配の移転の指標を考慮しなければならない。これには以下のものが含まれるが、これらに限定されない [IFRS 第 15 号 38 項]。

- (a) 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。顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に、当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を得ていることを示す可能性がある。
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。法的所有権は、どの契約当事者が、資産の使用を指図して資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力または当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。したがって、資産の法的所有権の移転は、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。しかし、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（**設例 9.4.1** 参照）。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した。顧客による資産の物理的占有は、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力または当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を顧客が有していることを示す可能性がある。しかし、物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合がある。例えば、買戻契約や委託販売契約のなかには、顧客または受託者が、企業が支配している資産の物理的占有を有するものがある。逆に、請求済未出荷契約のなかには、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。**3.8** および **9.4.4**、**9.4.5** に当該取決めに関する指針が示されている。
- (d) 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。資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。しかし、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に加えて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。
- (e) 顧客が資産を検収した。顧客による資産の検収は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。契約による顧客の検収の条項が、資産に対する支配が移転する時期に与える影響を評価する方法に関する詳細な指針は **9.4.3** で検討される。

IFRS 第 15 号 38 項の指標は、財またはサービスの支配が顧客に移転したと結論を下す前に満たさなければならない要件ではない。むしろ、これらの指標は顧客が資産を支配している場合に一般的に存在する要因といえ、支配の原則を適用する企業の一助となるよう提供されるものである [IFRS 第 15 号 BC155 項]。しかし、（例えば、資産の物理的占有に関する IFRS 第 15 号 38 項 (c) の要件に示されているように、）それぞれの指標はそれ単体で支配の移転を証明するには十分でない可能性がある。したがって、複数の指標に該当しないにもかかわらず支配が移転したと企業が考える場合には、慎重な分析が必要になる場合がある。

IFRS 第 15 号付録 B は、買戻契約、委託販売契約、請求済未出荷契約、顧客による検収、および試用および評価等の契約の文脈において、支配の移転を評価する際の追加的な指針を提供している。適切な場合には、IFRS 第 15 号 38 項の指標を検討することに加えて、当該指針を適用しなければならない。

設例 9.4.1

支払を強制する所有権の留保

方針として、売手は引渡の時点ではなく、財の対価を受取った時に法的所有権が移転する方法で販売契約書を作成する。取引は、合意された固定価格で締結され関連する財は特定の信用リスクのない顧客に引渡される。引渡の時点で、顧

客は財を検収し財の物理的占有を獲得し財に対する支払の義務が生じる。一定の期間にわたる収益認識の要件は該当しないと仮定する。

このような状況においては、財の引渡時点で売手が収益を認識するのは適切か。

適切である。IFRS 第 15 号の中心となる原則は、約束した財またはサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益が認識されるというものである。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）である。IFRS 第 15 号 33 項に規定されており（**9.1.2** 参照）、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。

IFRS 第 15 号 38 項は、支配が移転したかどうかを決定する際に企業が考慮する指標を列挙している（上記参照）。ただし、当該リストは網羅的なものではない。

設例の状況下では、所有権は移転されていないが、財の支配は売手から顧客に移転されている。所有権の移転は、資産の支配が顧客に移転されたことを示す可能性があるものの、決定的なものではない。IFRS 第 15 号 38 項（b）では、「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（防御的な権利であり）、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」と具体的に規定している。したがって、他の指標が資産の支配が顧客に移転されたことを立証する限りは、収益が認識される。

9.4.2 適用される法律の影響

企業が、全く同一の書面による契約条件に基づき、複数の法域に同じアイテムを販売する場合、収益認識のタイミングが法域によって異なることがあり得る。

資産の支配が顧客に移転したかどうかを決定する際に、書面による契約条件を考慮するだけでは十分ではない。IFRS 第 15 号は、支配の移転のタイミングは、適用される法律にも影響されることもあり得るとしている。

- IFRS 第 15 号 37 項および IFRS 第 15 号 B12 項に示されているように（**9.2.4.3** 参照）、当該契約に適用される法律が、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かどうか、そしてその結果、収益を一定の期間にわたり認識すべきかどうかに影響を与える可能性がある。
- 法域によっては、顧客が物理的占有を獲得するまで所有権は法的に移転しない。
- 法域によっては、不動産取引（居住用の不動産取引である場合が多い）および遠隔販売取引（例えば、インターネット、電話、メール発注、またはテレビを通じた販売）には、顧客が取引を撤回する絶対的な法的権利を有する期間を含めなければならない（「クーリング・オフ」期間とよばれることがある）。そのような取引については、契約が IFRS 第 15 号に基づき識別されるかどうか、および収益認識のタイミングを決定するために顧客による検収がいつの時点で生じるのかに関する指針を検討することが適切となる場合がある。

9.4.3 顧客の検収

IFRS 第 15 号 38 項（e）は、顧客による資産の検収は、顧客が資産の支配を獲得したことを示す可能性があるとしている。顧客検収条項は、財またはサービスが合意された仕様を満たしていない場合には、顧客が契約を取消すかまたは是正措置を企業に求めることを認めるものである。顧客が財またはサービスの支配をいつの時点で獲得するのかを評価する際に、こ

した条項も考慮しなければならない〔IFRS 第 15 号 B83 項〕。

財また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、顧客が財また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。例えば、顧客検収条項が、所定のサイズや重量という特性への合致に基づいている場合には、企業は、それらの要件が満たされていることを、顧客の検収確認を受ける前に判断できるであろう。類似の財またはサービスに関する企業の経験により、顧客に提供する財またはサービスが契約で合意された仕様に従っているという証拠が得られる場合がある。収益が顧客の検収の前に認識される場合には、企業は、依然として何らかの残存履行義務（例えば、設備の据付）があるかどうかを考慮して、それらを区分して会計処理すべきかどうか評価しなければならない〔IFRS 第 15 号 B84 項〕。

しかし、顧客に提供する財またはサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の検収を受けるまで、顧客が支配を獲得したと判断することができない。その状況では、顧客が財またはサービスの使用を指図して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と企業が判断することができないからである〔IFRS 第 15 号 B85 項〕。

企業が製品を顧客に試用または評価の目的で引渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を確約していない場合には、顧客が製品を検収するかまたは試用期間が終了するまで、当該製品に対する支配は顧客に移転しない〔IFRS 第 15 号 B86 項〕。

9.4.4 委託販売契約

企業が製品を最終顧客への販売のために他の当事者（販売業者または流通業者など）に引渡す際に、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、引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時に収益を認識してはならない〔IFRS 第 15 号 B77 項〕。

契約が委託販売契約であることを示す指標は、以下が含まれる〔IFRS 第 15 号 B78 項〕。

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

9.4.5 請求済未出荷契約

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。例えば、当該製品に利用できる置場が顧客にないこと、あるいは顧客の生産スケジュールの遅延などの理由で、顧客がこうした契約の締結を企業に要請する場合がある〔IFRS 第 15 号 B79 項〕。

契約のなかには、支配が移転されるのが、契約の条件（引渡または出荷の条件を含む—9.4.6 参照）に応じて、製品が顧客の受取場所に引渡された時または製品が出荷された時のいずれかであるものがある。しかし、製品を企業が物理的に占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得する契約もある。そのような場合には、顧客は製品の使用を指図する能力およ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（たとえ顧客が当該製品の物理的占有を

得る権利を行使しないと決定している場合でも）。したがって、企業は当該製品を支配していない。その代わり、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している [IFRS 第 15 号 B80 項]。

IFRS 第 15 号 38 項（**9.4.1** 参照）の要求事項を適用することに加えて、顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、次の要件のすべてを満たしていなければならない [IFRS 第 15 号 B81 項]。

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

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、取引価格の一部分を配分すべき残存履行義務（例えば、保管サービスに係る義務）を有しているかどうかを考慮しなければならない（**第 8 章**参照） [IFRS 第 15 号 B82 項]。

9.4.6 出荷条件

IFRS 第 15 号では、企業は、約束した財またはサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）である。そのため、収益をいつ認識するかを決定する際に、企業は、具体的な事実パターンに IFRS 第 15 号の指針がどのように適用されるかを検討することにより、顧客がいつ資産の支配を獲得するかを評価すべきである。

収益が一時点で認識されると決定した場合、出荷条件の分析は、支配の移転時点の評価を構成する一部となる。なぜなら、一般的に出荷条件は、所有権の移転時点および所有に伴うリスクと経済価値の顧客への移転時点を特定しているためである。したがって、出荷条件は、IFRS 第 15 号 38 項で列挙される支配の移転の 5 つの指標（**9.4.1** 参照）のうち 2 つの評価に関連性がある。

書面の販売契約書が出荷条件を明示していない場合、財の支配が顧客に移転する時点を決定する際に、次のことを考慮すべきである。

- 法域および業種における標準的な出荷条件
- 販売取引を統治する法域の法的環境
- 企業の取引慣行（契約上の条件に関連する範囲で）

設例 9.4.6

FOB destination で出荷するが、輸送会社が損失リスクを引受ける場合

「FOB (Free on Board) destination」(すなわち、財が同意された目的地に到達するまで買手に所有権が移転しない)で財を販売する会社 A は、輸送中のすべての損失を負担する。損失をカバーするため、会社 A は、輸送中の財の損失の全リスクを輸送会社が引受ける契約を輸送会社と締結する。

会社 A が財の出荷時点で収益を認識することは適切か。

適切ではない。IFRS 第 15 号に従って、約束した財の支配を顧客に移転することによって履行義務を充足したときにのみ、会社 A は収益を認識できる。IFRS 第 15 号 33 項に規定されているように(9.1.2 参照)、資産の支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力も含まれる。IFRS 第 15 号 38 項には、支配が移転したかどうかを判断するための 5 つの指標が含まれる(9.4.1 参照)。

会社 A は、財を出荷する時点では履行義務を充足してない。履行義務は、顧客に財を提供することであり、財の所有権および物理的占有は、財が同意された目的地に到達した時点でのみ顧客に移転する。さらに、会社 A が輸送会社との契約により輸送中の財のリスクを管理することは、会社 A が財を出荷する時点で、顧客に財の支配が移転することを意味しない。

上述の検討の結果、財が同意された目的地に到達するまで、支配は顧客に移転しないと会社 A は判断する。

一般的には、財が標準的な FOB destination 条件で出荷される場合、財の支配は財が同意された目的地に到着した時点で顧客に移転する。しかし、特に契約が標準的な出荷条件でない場合には、契約条件とその他の関連性のある事実と状況の両方を注意深く検討したうえで財の支配が顧客に移転する時点を決定しなければならない。

「Free on Board (FOB) shipping point」で財が出荷される場合、財が出荷された時点で所有権が買手に移転し、買手は輸送中のすべての損失を負担する。反対に、FOB destination で財が出荷される場合、所有権は引渡まで買手に移転せず、売手が輸送中のすべての損失を負担する。

売手によっては、FOB shipping point 条件を使用する一方で、顧客との間に、財の輸送中の滅失または毀損のリスクを売手が負担し続ける結果となる慣行または契約を有していることがある。滅失または毀損が発生した場合、売手は、追加のコストなしで代替品を買手に提供する義務を負う(または提供する慣行がある)。売手は、当該リスクについて第三者による保険を掛ける場合もあれば、「自家保険」を掛ける場合もある(しかし、売手は、契約における出荷や保険の取決めを手配する際に、単に買手の代理人として行動しているのではない)。こうした種類の出荷条件は、所有に伴うリスクと経済価値のすべてが実質的に買手に移転しないように、売手が輸送中の滅失または毀損のリスクを保持しているため、一般的に「合成の(synthetic) FOB destination」出荷条件とよばれる。

売手が輸送中の滅失または毀損のリスクを負担し続ける結果となる慣行(または顧客との契約)を有する場合、売手は、FOB shipping point 条件のもとで、財の支配が顧客に移転する時点を評価する必要がある。

(独立した履行義務を表す)財の支配が一時点で移転するとみなされる場合、財に対する支配がいつ顧客に移転したかを決定する際の出荷条件や慣行の影響を評価するために、IFRS 第 15 号における指針および指標の適用にあたり判断を行使することが要求される。

典型的な修正なしの FOB shipping point 条件のもとでは、売手は通常財の出荷時点で支払に対する法的な権利を有する。すなわち、その時点で出荷された財の所有権と滅失または毀損に係るリスクは買手に移転され、売手が出荷した財の物理的占有が売手に移転される(ただし、売手ではなく買手が輸送を指図する能力を有するか、あるいは輸送会社を通じ

た輸送を支配していることを前提とする)。一般的には、財の支配が買手に移転する時点の決定にあたり、顧客による検収の条件の影響を別個に評価しなければならない。しかし、売手が出荷された財が買手との契約で合意された仕様を満たしていると客観的に判断できる場合には、IFRS 第 15 号 B84 項 (9.4.3 参照) に示されるとおり、顧客の検収は形式的とみなされるだろう。したがって、典型的な修正なしの FOB shipping point 条件のもとでは、出荷時に買手が出荷された財の支配を獲得し、(IFRS 第 15 号の他の要求事項を条件として) 収益が認識される。

上述したような典型的な FOB shipping point 条件は、次のいずれかのように修正されることがある。売手が (1) 輸送中に滅失または毀損した財を交換する義務を買手に対して負う (法的義務)、または (2) 義務ではないが追加のコストなしで滅失または毀損した財を交換する慣行を有する (推定的義務)。そのような義務は、買手が出荷された財の支配をいつ獲得するかを決定する際に、売手が検討しなければならない指標となる。このような状況では、売手は、売手が輸送中の財の滅失または毀損のリスクを維持するにもかかわらず、買手が出荷された財の所有に伴う「重大な」リスクと経済価値を獲得したかを評価しなければならない。この評価には、(1) 売手が負担する義務は、買手による (IFRS 第 15 号 33 項に示される) 資産の売却、交換、担保差入、または使用する能力にどのように影響するかを決定すること、および (2) 輸送中の財の滅失または毀損の可能性と潜在的な重要性を考慮することが含まれる。重大なリスクおよび経済価値が移転されたどうかの決定は、買手が出荷された財の支配を獲得したかどうかの検討の指標の 1 つにすぎず (それ自体で決定的なものではなく)、IFRS 第 15 号 38 項の他の 4 つの指標と併せて考慮すべきものである (9.4.1 参照)。売手が、(IFRS 第 15 号 38 項の指標および本基準の他のガイダンスの全体的な評価に基づいて) 出荷時点で買手が財に対する「支配」を獲得すると結論付ける場合には、(IFRS 第 15 号の他の要求事項を条件として) 出荷時点での収益認識が適切となる。

出荷時に支配が移転すると判断される場合、売手は、IFRS 第 15 号 38 項 (d) に従って、売手が負担する輸送中の滅失または毀損に係るリスクが、別の履行義務 (IFRS 第 15 号 27 項に従った独立したサービス型の義務) を生じさせるかどうかを考慮し、生じさせる場合には、そのような義務を本基準に従って会計処理することが要求される。例えば、出荷中に頻繁に財が滅失または毀損する場合には、そのようなリスクは別の履行義務を表している場合がある。

第 10 章 契約変更

10.1 契約変更—全般	166
10.2 独立した契約として会計処理される契約変更	166
10.3 独立した契約として会計処理されない契約変更	167
10.4 契約変更における契約資産の会計処理	170
10.5 未償却の資産化された契約獲得コストの会計処理 (契約変更の場合)	171
10.6 契約変更後の取引価格の変動	171
10.7 契約の範囲の縮小をもたらす契約変更	174

第 10 章 契約変更

10.1 契約変更—全般

契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更である。業種および法域によっては、契約変更は、「変更指示」、「変型」あるいは「修正」とよばれる場合がある。契約変更は、契約の当事者が、契約の当事者の強制可能な権利および義務を新たに創出するか、または既存の強制可能な権利および義務を変更する改変を承認した場合に生じる。当初の契約と同様に、契約変更の承認は、書面あるいは口頭での合意で行われる場合もあれば、取引慣行によって含意される場合もある。契約変更が承認されていない場合には、契約変更が承認されるまで IFRS 第 15 号を継続して既存の契約に適用しなければならない [IFRS 第 15 号 18 項]。

契約の当事者に契約変更の範囲または価格（あるいはその両方）に関して争いがある場合、または契約変更の範囲は承認されたが、それに対応する価格の変更はまだ決定されていない場合でも、契約変更が生じている可能性がある。契約変更によって創出または変更された権利および義務が強制可能かどうかを判定する際に、契約条件および他の証拠を含めて、すべての関連性のある事実および状況を考慮しなければならない。契約の当事者が契約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場合には、契約変更から生じる新規の取引価格の見積りを行わなければならない（7.2 参照） [IFRS 第 15 号 19 項]。

従前の収益認識の要求事項には、契約変更の会計処理についての全般的な枠組みが含まれていなかった [IFRS 第 15 号 BC76 項]。IFRS 第 15 号で要求されるアプローチは、企業が従前に適用していたアプローチとは異なる可能性がある。

10.2 独立した契約として会計処理される契約変更

企業は、以下の両方の条件を満たす場合には、契約変更を独立した契約として会計処理しなければならない [IFRS 第 15 号 20 項]。

- (a) 別個のものである約束した財またはサービスの追加により、契約の範囲が拡大する（6.3 参照）。
- (b) 契約の価格は、具体的な契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整を反映して、追加的に約束した財またはサービスの独立販売価格を反映した金額の分だけ増額する。例えば、企業は、同様の財またはサービスを新規顧客に販売する際には発生し得る販売関連コストを負う必要がないため、追加の財またはサービスの独立販売価格を調整して顧客への値引を行う場合がある。

契約変更が独立した契約として会計処理される場合には、当初の契約は IFRS 第 15 号の目的においては変更されなかったものとして取扱われることになる。

設例 10.2

財に関する契約の変更（1）

【IFRS 第 15 号 IE19 項—IE21 項設例 5（抜粋）】

企業が、製品 120 個を CU12,000（1 個当たり CU100）で顧客に販売することを約束する。製品は 6 ヶ月の期間にわたり顧客に移転される。企業は、各製品に対する支配を一時点で移転する。企業が製品 60 個に対する支配を顧客に移転した後に契約が変更され、追加の製品 30 個（合計で同一製品 150 個）を顧客へ引渡すことが要求される。この追加の製品 30 個は当初の契約には記載されていなかった。

ケース A—独立販売価格を反映する価格での追加の製品

契約変更時に、追加の製品 30 個に対して追加された契約変更の価格は CU2,850（すなわち、1 個当たり CU95）である。追加の製品の価格設定は、契約変更時のその製品の独立販売価格を反映しており、追加の製品は当初の製品とは（IFRS 第 15 号 27 項に従って）別個のものである。

IFRS 第 15 号 20 項に従って、追加の 30 個に関する契約変更は、実質的には将来の製品についての新規の独立した契約であり、既存の契約の会計処理に影響を与えない。企業は、当初の契約における製品 120 個については 1 個当たり CU100、新規の契約における製品 30 個については 1 個当たり CU95 の収益を認識する。

10.3 独立した契約として会計処理されない契約変更

契約変更が、IFRS 第 15 号 20 項（10.2 参照）に従って独立した契約として会計処理されない場合には、約束した財また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（すなわち、残りの約束した財またはサービス）を、以下のとおり会計処理しなければならない [IFRS 第 15 号 21 項]。

- (a) 残りの財またはサービスが、契約変更日以前に移転した財またはサービスと別個のものである場合には、契約変更は、既存の契約が解約され新契約が創出されたかのように会計処理しなければならない（設例 10.3A および 10.3B 参照）。残存履行義務（または単一の履行義務のなかの残りの別個の財またはサービス）に配分すべき対価の金額は、以下の合計額である。
 - (i) 顧客が約束した対価（顧客からすでに受取った金額を含む）のうち、取引価格の見積りに含まれていて、収益として認識していなかったもの
 - (ii) 契約変更の一部として約束された対価
- (b) 残りの財またはサービスが別個のものではなく、したがって、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、企業は、契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理しなければならない。契約変更が取引価格および当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値に与える影響は、契約変更日において収益の修正（収益の増額または収益の減額）として認識する（すなわち、累積的キャッチアップのベース）（設例 10.3C 参照）。
- (c) 残りの財またはサービスが項目（a）と（b）の組合せである場合には、契約変更のなかの未充足（部分的な未充足を含む）の履行義務は、上記の目的に整合する方法で会計処理しなければならない。

設例 10.3A

財に関する契約の変更（2）

〔IFRS 第 15 号 IE19 項および IE22 項—IE24 項 設例 5（抜粋）〕

企業が、製品 120 個を CU12,000（1 個当たり CU100）で顧客に販売することを約束する。製品は 6 カ月の期間にわたり顧客に移転される。企業は、各製品に対する支配を一時点で移転する。企業が製品 60 個に対する支配を顧客に移転した後に契約が変更され、追加の製品 30 個（合計で同一製品 150 個）を顧客へ引渡すことが要求される。この追加の製品 30 個は当初の契約には記載されていなかった。

ケース B—独立販売価格を反映しない価格での追加の製品

追加の製品 30 個の購入を交渉するプロセスの間に、各当事者は当初は 1 個当たり CU80 の価格で合意する。しかし、顧客が、当初移転された製品 60 個に、それらの製品に特有の軽微な欠陥があることを発見する。企業はそれらの製品の品質の低さについて顧客に補償するため、1 個当たり CU15 の部分的な値引を約束する。企業と顧客は、CU900（CU15×60 個）の値引を追加の製品 30 個の価格に織込むことに同意する。したがって、契約変更は、追加の製品 30 個の価格を CU1,500（すなわち、1 個当たり CU50）とする。これは、追加の製品 30 個について当初に合意された価格 CU2,400（すなわち、1 個当たり CU80）から CU900 の値引を控除したものである。

契約変更時に、企業は、CU900 を当初移転した製品 60 個についての取引価格の減額として（したがって、収益の減額として）認識する。追加の製品 30 個の販売を会計処理する際に、企業は、交渉された 1 個当たりの価格 CU80 は、追加の製品の独立販売価格を反映していないと判断する。したがって、この契約変更は、独立の契約として会計処理するための IFRS 第 15 号 20 項の条件を満たさない。引渡すべき残りの製品は、すでに移転された製品とは別個のものであるため、企業は IFRS 第 15 号 21 項（a）の要求事項を適用し、条件変更を当初の契約の解約と新規契約の創設として会計処理する。

したがって、残りの製品のそれぞれについて収益として認識される金額は、混合した価格 CU93.33 である { [(CU100×当初の契約においてまだ移転されていない製品 60 個) + (CU80×契約変更に基づいて移転すべき製品 30 個)] ÷ 残りの製品 90 個 }。

設例 10.3B

サービス契約の変更

〔IFRS 第 15 号 IE33 項—IE36 項 設例 7〕

企業が、顧客の事務所を毎週清掃する 3 年間のサービス契約を締結する。顧客は、毎年 CU100,000 の支払を約束する。契約開始時のサービス契約の独立販売価格は、年 CU100,000 である。企業は、サービスを提供する最初の 2 年間にわたり、年 CU100,000 の収益を認識する。第 2 年度の期末に、契約が変更され、第 3 年度のサービス料が CU80,000 に減額される。さらに、顧客は契約を 3 年間延長して、対価 CU200,000 を第 4、第 5 および第 6 年度の期首に CU66,667 の 3 年均等年賦で支払うことに同意する。契約変更後の残りの契約期間は 4 年であり、その間の対価の合計額は CU280,000 である。第 3 年度の期首現在の当該サービスの独立販売価格は年 CU80,000 である。第 3 年度の期首現在の独立販売価格に、サービスを提供すべき残りの年数を乗じたものが、複数年契約の独立販売価格の適切な見積りとみなされる（すなわち、独立販売価格は 4 年×CU80,000/年＝CU320,000）。

契約開始時に、企業は、IFRS 第 15 号 27 項に従って各週の清掃サービスは別個のものであると評価する。各週の清掃サービスは別個のものであるが、企業は IFRS 第 15 号 22 項（b）に従って、清掃サービスを単一の履行義務として会計

処理する。これは、毎週の清掃サービスは、ほぼ同じ一連の別個のサービスであり、顧客への移転のパターンが同じためである（サービスは一定の期間にわたり顧客に移転し、進捗度の測定に同じ方法（すなわち、時間に基づく進捗度の測定）を使用する）。

契約変更時に、企業は提供すべき残りのサービスを評価し、それらは別個のものであると判断する。しかし、支払われるべき残りの対価の金額（CU280,000）は、提供すべきサービスの独立販売価格（CU320,000）を反映していない。

したがって、企業はこの変更を、IFRS 第 15 号 21 項（a）に従って、当初の契約の解約および新規の契約（対価 CU280,000 の 4 年間の清掃サービス）の創出として会計処理する。企業は、サービスを残りの 4 年間にわたり提供するにつれて、年 CU70,000（CU280,000÷4 年）の収益を認識する。

設例 10.3C

範囲および価格の未承認の変更

【IFRS 第 15 号 IE42 項および IE43 項設例 9】

企業が、顧客の所有する土地に建物を建設する契約を顧客と締結する。この契約は、顧客が企業に、契約開始後 30 日以内に土地へのアクセスを提供すると定めている。しかし、契約開始後に発生した敷地への暴風雨の被害のため、企業は契約開始の 120 日後までアクセスを提供されなかった。契約は、顧客の所有する土地へのアクセスの遅延（不可抗力を含む）は、遅延の直接の結果として生じた実際のコストと同額の補償を受ける権利を企業に与える事象として特定している。企業は、遅延の結果として具体的な直接的なコストが生じたことを、契約条件に従って立証し請求を準備することができる。顧客は当初は企業の請求に異議を唱えた。

企業は、請求の法的根拠を評価し、基礎となる契約条件に基づいて、強制可能な権利を企業が有すると判断する。したがって、この請求を IFRS 第 15 号 18 項から 21 項に従って契約変更として会計処理する。この変更により、何らの追加の財およびサービスも顧客に提供されない。さらに、変更後に残る財およびサービスのすべてが別個のものではなく、単一の履行義務を構成する。したがって、企業はこの変更の会計処理を、IFRS 第 15 号 21 項（b）に従って、取引価格および履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値を見直すことによって行う。企業は、取引価格を見積る際に、IFRS 第 15 号 56 項から 58 項における変動対価の見積りに対する制限を考慮する。

10.4 契約変更における契約資産の会計処理

IFRS 第 15 号 18 項は、契約変更を契約の当事者が承認した契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更であると定義している（**10.1**）。IFRS 第 15 号 20 項および 21 項は、契約変更を将来に向かって会計処理すべきか累積的キャッチアップのベース（**10.2** および **10.3**）で会計処理すべきかを決定するためのフレームワークを提供している。

既存の契約の解約と新契約の創出として会計処理される契約変更は、IFRS 第 15 号 21 項(a)に従って将来に向かって会計処理される。IFRS 第 15 号 21 項(a)は、変更された契約における残りの財またはサービスに配分すべき対価の金額の算定方法を規定しており、「顧客からすでに受け取った金額」（すなわち、契約負債）に具体的に言及している。しかし、本基準はこのような状況における契約資産の会計処理については明記していない。

契約変更の時点で契約資産を償却（すなわち、収益の借方計上）するのは適切ではない。契約変更の時点で認識されている契約資産は保持され変更された契約の取引価格の算定において考慮されるべきである。

本論点は、FASB の収益認識移行リソース・グループの 2016 年 4 月の会議で議論された。この議論は、会計基準コディフィケーション（ASC）トピック 606（IFRS 第 15 号に相当する米国会計基準）の文脈で議論されている。

設例 10.4

契約変更における契約資産の会計処理

企業 X は、6 ヶ月間サービスを提供する契約を顧客と締結する。サービスに対する契約価格は、CU600（毎月 CU100）で、これは当サービスの独立販売価格である。サービスに対する支払は、6 ヶ月後に行われ、契約におけるすべてのサービスが完了することが条件となっている。

1 ヶ月目の末日において、企業はその月に実施したサービスに関連して CU100 の収益を認識する。企業 X は、顧客に移転したサービスに対する権利を表す CU100 の契約資産も認識する（企業は、対価が将来に実施するサービスを条件としているため、IFRS 第 9 号「金融資産」（IFRS 第 9 号を未適用の企業は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」における売掛金ではなく、契約資産を認識している（**第 2 章**参照））。

4 ヶ月目の末日において、企業は CU400 の累積の収益を認識し、CU400 の契約資産を有している。その時点で、当初の 6 ヶ月間の契約期間を超えて、同じサービスを 3 ヶ月間追加する契約変更が行われた。企業 X は、5 か月目から 9 か月目に提供される予定のサービスは、1 ヶ月目から 4 ヶ月目の間に提供されたサービスとは別個のものであると判断する。契約変更により、当初の 6 ヶ月間契約における最後の 2 ヶ月間の対価は、CU200（1 月あたり CU100）のままで変更がない。追加の 3 ヶ月間のサービスに対して合意された対価は、1 ヶ月あたり CU50 である。すべてのサービスに対する支払である CU750（すなわち、当初契約と契約変更による追加の支払）は、9 ヶ月の契約後に行われ、変更契約におけるすべてのサービスを完了することが条件となっている。

企業 X は、契約変更から生じる追加の約束された対価は、追加で提供されるサービスの独立販売価格を反映しておらず、残りのサービスは、契約変更の前に移転されたサービスから別個のものであると判断する。そのため、企業 X は、契約変更を IFRS 第 15 号 21 項(a)に従って会計処理する。

企業 X は、契約変更時に存在する CU400 の契約資産を保持する。残りの別個のサービスに配分する対価の金額の合計は CU350（契約終了時に支払われる CU750 から、契約資産の CU400 を減額）である。CU350 は、サービスが提供されるにつれて、契約の残りの 5 か月間に配分され、毎月 CU70 の収益が認識される。契約資産の残高は、サービスに対する支払を受領し、契約資産の認識が中止されるまでの時点である契約の終了時点まで、毎月 CU70 ずつ増額する。

10.5 未償却の資産化された契約獲得コストの会計処理（契約変更の場合）

IFRS 第 15 号 91 項は、顧客との契約の獲得のために発生した追加コストの回収が見込まれる場合には、当コストを資産化することを企業に要求している（**12.2.1** 参照）。IFRS 第 15 号 99 項は、資産化されたコストを「当該資産に関連する財またはサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で」償却することを要求している（**12.4** 参照）。当該資産は、予想される特定の契約に基づき移転される財またはサービスと関連することがあり、それには IFRS 第 15 号 20 項に従い独立した契約として会計処理される契約の修正が含まれることがある（**10.2** 参照）。

10.3 で説明されるように、契約変更が独立した契約とならず、特定の要件が満たされる場合には、IFRS 第 15 号 21 項 (a) に従い、企業は当該契約変更を「既存の契約を解約して新契約を創出したかのように」会計処理しなければならない。

未償却の資産化された契約獲得コストを、契約変更の直後に償却することは適切ではない。契約変更は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されるが、既存の契約は実際に解約されたわけではない（すなわち、契約変更は独立した契約ではない）。資産化された契約獲得コストは繰延べ、契約変更に基づく財またはサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で償却しなければならない。契約変更後のどの期間で当該コストを償却すべきか評価するにあたり、企業は判断を用いて未償却の資産化された契約獲得コストが契約変更前に関連していた財またはサービスを識別する必要がある。企業は、IFRS 第 15 号 101 項および 102 項（**12.4.4** 参照）に従い、未償却の資産化された契約獲得コストから生じる資産が契約変更時点で減損しているかどうかを検討しなければならない。

10.6 契約変更後の取引価格の変動

契約変更後に取引価格の変動が生じる場合、IFRS 第 15 号 87 項から 89 項の要求事項（**8.6** 参照）を適用し、以下のどちらかの方法で契約価格の変動を配分する [IFRS 第 15 号 90 項]。

- (a) 取引価格の変動が契約変更前に約束された変動対価の金額に起因していて、当該契約変更が IFRS 第 15 号 21 項 (a) に従って（すなわち、将来に向かって—**10.3** 参照）会計処理される場合、取引価格の変動を契約変更前に契約のなかで識別された履行義務に配分する。
- (b) 契約変更が IFRS 第 15 号 20 項に従って独立した契約として会計処理されなかった他のすべての場合においては、取引価格の変動を変更後の契約のなかの履行義務（すなわち、契約変更直後に未充足または部分的に未充足であった履行義務）に配分する。

設例 10.6A

契約変更後の取引価格の変動

【IFRS 第 15 号 IE25 項—IE32 項設例 6】

20X0 年 7 月 1 日に、企業は 2 つの別個の製品を顧客に移転することを約束する。製品 X は契約開始時に顧客に移転し、製品 Y は 20X1 年 3 月 31 日に移転する。顧客が約束した対価には、固定対価 CU1,000 と変動対価が含まれており、変動対価は CU200 と見積られている。企業は、不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いと判断し、変動対価の見積りを取引価格に含める。

取引価格 CU1,200 は製品 X に係る履行義務と製品 Y に係る履行義務に均等に配分される。これは、両方の製品の独立販売価格が同じであり、変動対価が、変動対価を履行義務の両方ではなく一方に配分することを要求する IFRS 第 15 号 85 項の要件に該当しないためである。

製品 X が契約開始時に顧客に移転するときに、企業は CU600 の収益を認識する。

20X0 年 11 月 30 日に、契約の範囲が変更されて、（まだ引渡していない製品 Y に加えて）製品 Z を 20X1 年 6 月 30 日に顧客に移転する約束を含めることになり、契約の価格が CU300（固定対価）増額される。しかし、これは製品 Z の独立販売価格を表すものではない。製品 Z の独立販売価格は、製品 X および Y の独立販売価格と同じである。

企業はこの契約変更を、既存の契約の解約と新規の契約の創設であるかのように会計処理する。これは、残りの製品 Y および Z は、契約変更前に顧客に移転された製品 X とは別個のものであり、追加の製品 Z について約束された対価が独立販売価格を表していないためである。したがって、IFRS 第 15 号 21 項（a）に従って、残存履行義務に分配すべき対価の内訳は、製品 Y に係る履行義務に分配された対価（分配された取引価格の金額 CU600 で測定される）と条件変更において約束された対価（固定対価 CU300）である。変更後の契約の取引価格は CU900 であり、当該金額は製品 Y に係る履行義務と製品 Z に係る履行義務に均等に分配される（すなわち、CU450 が各履行義務に分配される）。

契約変更後であるが製品 Y および Z の引渡前に、企業は、権利を得ると見込む変動対価の見積りを、当初の見積り CU200 から CU240 に改訂する。不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が高いことから、企業は、変動対価の見積りの変更を取引価格に含めることができると判断した。IFRS 第 15 号 21 項（a）に従って、変更が既存の契約の解約と新規契約の創出であるかのように会計処理されたとしても、取引価格の増加 CU40 は契約変更前に約束された変動対価に帰属する。したがって、IFRS 第 15 号 90 項に従って、取引価格の変動は、製品 X に係る履行義務と製品 Y に係る履行義務に、契約開始時と同じ基礎で分配される。結果として、企業は、製品 X に係る収益 CU20 を取引価格の変動が生じた期間に認識する。製品 Y は契約変更までに顧客に移転されていないため、製品 Y に帰属する取引価格の変動は、契約変更時に残存履行義務に分配される。これは、変動対価の金額を契約変更時に見積って取引価格に含めたとした場合に IFRS 第 15 号 21 項（a）が要求したであろう会計処理と整合している。

企業は、変更後の契約についての取引価格の増額 CU20 も、製品 Y および製品 Z に係る履行義務に均等に分配する。これは、製品の独立販売価格が同じであり、変動対価が、変動対価を両方の履行義務ではなく一方の履行義務に分配することを要求する IFRS 第 15 号 85 項の要件に該当しないためである。したがって、製品 Y および製品 Z に係る履行義務に分配される取引価格の金額は、CU10 増加してそれぞれ CU460 となる。

20X1 年 3 月 31 日に製品 Y が顧客に移転され、企業は CU460 の収益を認識する。20X1 年 6 月 1 日に製品 Z が顧客に移転され、企業は CU460 の収益を認識する。

設例 10.6B

収益の累積的なキャッチアップ修正を生じる変更

【IFRS 第 15 号 IE37 項—IE41 項設例 8】

企業（建設会社）が、顧客の所有する土地に顧客のための商業ビルを建設する契約を締結する。約束された対価は、CU1 百万、および建物が 24 か月以内に完成した場合の CU200,000 のボーナスである。顧客が建設中に建物を支配することから、企業は、約束した財またはサービスの束を、IFRS 第 15 号 35 項（b）に従って一定の期間にわたり充足される単一の履行義務として会計処理する。契約開始時に企業は以下を見込む。

(単位 : CU)	
取引価格	1,000,000
予想原価	<u>700,000</u>
予想利益 (30%)	<u>300,000</u>

契約開始時に、企業は CU200,000 のボーナスを取引価格から除外する。認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いとは判断することができないためである。建物の完成は、企業の影響力の及ばない要因（天候や規制上の承認を含む）の影響を非常に受けやすい。さらに、企業は同様の契約形態について、限定的な経験しか有していない。

企業は、発生した原価を基礎としたインプットの測定値が、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の適切な測定値を導き出すと判断した。第 1 年度末までに発生した原価（CU420,000）と合計予想原価（CU700,000）の比率に基づいて、企業は第 1 年度末に履行義務の 60%を完了している。企業は変動対価を再判定し、その金額が依然として IFRS 第 15 号 56 項から 58 項に従って制限されていると判断する。したがって、第 1 年度について認識した累計の収益および原価は以下のとおりである。

(単位 : CU)	
収益	600,000
原価	<u>420,000</u>
総利益	<u>180,000</u>

第 2 年度の第 1 四半期に、契約の各当事者が、建物の間取りの変更によって契約を変更することに合意する。その結果、固定対価と予想原価がそれぞれ CU150,000 と CU120,000 増加する。変更後の可能性のある対価の合計は CU1,350,000（固定対価 CU1,150,000 + 完成ボーナス CU200,000）である。さらに、CU200,000 のボーナスを達成するために与えられる期間が 6 カ月延長され、当初の契約開始日から 30 カ月となる。変更日に、自らの経験と履行すべき残りの作業（主として建物内部のもので、気象条件の影響を受けない）に基づいて、企業は、ボーナスを取引価格に含めても、IFRS 第 15 号 56 項に従って認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いと判断し、CU200,000 を取引価格に含める。契約変更を評価する際に、企業は IFRS 第 15 号 27 項 (b) を評価し、変更後の契約を用いて提供すべき残りの財およびサービスは、契約変更日以前に移転した財およびサービスと別個のものではないと（IFRS 第 15 号 29 項の諸要因に基づいて）判断する。すなわち、この契約は単一の履行義務のままである。

したがって、企業は、契約変更を当初の契約の一部であるかのように（IFRS 第 15 号 21 項 (b) に従って）会計処理する。企業は、進捗度の測定値を見直して、履行義務の 51.2%（発生した実際原価 CU420,000 ÷ 合計予想原価 CU820,000）を充足しているを見積る。企業は、追加の収益 CU91,200 [（完成 51.2% × 変更後の取引価格 CU1,350,000）－現在までに認識した収益 CU600,000] を変更日に累積的なキャッチアップ修正として認識する。

10.7 契約の範囲の縮小をもたらす契約変更

IFRS 第 15 号は、契約変更の会計処理についての具体的なガイダンスを提供している。契約変更とは、「契約の当事者が承認した契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更」と定義される。具体的には、IFRS 第 15 号 20 項は、次の両方の要件が満たされる場合に、契約変更を**独立した契約**として会計処理しなければならないと記述している。

- 別個のものである約束した財またはサービスの追加により、契約の範囲が**拡大**する。
- 契約の価格が、追加的に約束した財またはサービスについての企業の独立販売価格と、具体的な契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整とを反映した対価の金額の分だけ**増額**される。

上記の要件が満たされない場合、契約変更は、IFRS 第 15 号 21 項に従って以下のように、会計処理しなければならない。

- 残りの財またはサービス（すなわち、契約変更日現在でまだ移転していないもの）が、契約変更日以前に移転した財またはサービスと別個のものである場合には、契約変更は、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される。
- 残りの財またはサービスが、契約変更日以前に移転した財またはサービスと別個のものではない場合には、契約変更は既存の契約の一部であるかのように会計処理され、（累積的キャッチアップのベースの）修正額が収益として認識される。

契約範囲の縮小をもたらす契約変更（すなわち、約束した財またはサービスに関する契約からの除外）は、契約上の残りの財またはサービスが、契約変更前に移転したものと別個のものであるかどうかによって、（1）既存の契約の解約および新契約の創出、または（2）既存の契約に対する累積的キャッチアップ修正のいずれかで会計処理される。

契約変更は、IFRS 第 15 号 20 項(a)が規定する契約の範囲の「拡大」の要件を満たさないため、独立した契約として会計処理することはできない。

契約範囲を縮小する契約変更の適切な会計処理については、**設例 10.7A** および **10.7B** で例示されている。

設例 10.7A

残りの財またはサービスが別個である場合の契約範囲の縮小

企業 Y は、CU140 の対価で、製品 X と製品 X に関連する 12 か月のサービスを提供する契約を顧客と締結する。契約のサービス部分は、IFRS 第 15 号 22 項 (b) に従って一連のものとしての要件を満たしている。製品 X とサービスは、それぞれ別個であると判断され、CU40 の対価が製品 X に配分され（製品 X の支配の移転時に認識）、CU100 の対価が契約のサービス部分に配分される（12 か月のサービス期間にわたって認識）。

契約開始から 6 ヶ月後、顧客は、要求されるサービス・レベルを減少させるように契約を変更する。この契約の変更時点までに、企業 Y はすでに(1)製品 X の引渡しについて CU40 の収益を認識し、(2)その日までに提供したサービスについて CU50 の収益を認識し、(3)CU110 の対価を顧客から受け取っている。企業 Y は、価格の減額に同意し、顧客はこれまでの支払に追加して CU10 のみを支払う。

残りの 6 ヶ月のサービスは、製品 X の引渡しおよび契約における最初の 6 ヶ月間で提供されたサービスとは別個であるため、IFRS 第 15 号 21 項(a)に従って、範囲（および価格）の縮小は、既存の契約の解約と新契約の創出として会計処理され、CU30（すなわち、顧客から以前に受取っているがまだ収益として認識されていない CU20 に、契約変更において支払われる残りの CU10 を追加）は、今後提供されるサービスに配分される。

設例 10.7B

残りの財またはサービスが別個でない場合の契約の範囲の縮小

企業 X は、顧客仕様の単一の大型機械を製作する契約を締結する。この特殊機械の製作には複数の部品が使用されるが、これらの部品は相当程度に組込まれるため、企業 X は、部品結合後のアウトプットである特殊機械を製造するためのインプットとしてこの財を使用している。契約から 4 ヶ月後、顧客は、プロジェクトの一部を他から調達することを決定し、企業 X は契約の範囲を縮小させる契約変更に同意する。

提供される残りの財またはサービスは、すでに提供された財またはサービスと別個ではないため、IFRS 第 15 号 21 項(b) は、企業 X に(1)契約変更を既存の契約の一部として会計処理し、(2)契約変更日において、累積的キャッチアップでの収益に対する修正を認識することを要求している。

IFRS 第 15 号 21 項 (b) における累積的キャッチアップでの修正の計算は、**設例 10.6B** で例示されている。

第 11 章 ライセンス供与

11.1	ライセンス供与—全般	177
11.2	ライセンスを供与するという企業の約束の性質の判定	177
11.3	売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ	184

第 11 章 ライセンス供与

11.1 ライセンス供与—全般

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以下のものが含まれる場合がある [IFRS 第 15 号 B52 項]。

- ソフトウェアおよび技術
- 動画、音楽および他の形態のメディアおよびエンターテインメント
- フランチャイズ
- 特許権、商標権および著作権

ライセンスを顧客に供与する約束に加えて、企業は他の財また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。そうした約束は、契約に明記されている場合もあれば、企業の取引慣行、公表している方針または具体的な声明によって含意されている場合もある（**6.2** 参照）。顧客との契約が他の約束した財またはサービスに加えてライセンスを供与する約束を含んでいる場合には、企業は契約のなかの履行義務のそれぞれを識別することが要求される（**第 6 章**参照） [IFRS 第 15 号 B53 項]。

ライセンスを供与する約束が契約で約束した他の財またはサービスと別個のものではない場合（**6.3** 参照）には、ライセンスを供与する約束と他の財またはサービスを一括して単一の履行義務として会計処理する。他の財また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、以下のようなものがある [IFRS 第 15 号 B54 項]。

- 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
- 関連するサービスとの組合せでのみ顧客が便益を得ることのできるライセンス（企業が提供するオンライン・サービスで、ライセンスの供与によって、顧客のコンテンツへのアクセスを可能にするものなど）

ライセンスが別個のものではない場合には、履行義務（約束したライセンスを含む）が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定しなければならない（**第 9 章**参照） [IFRS 第 15 号 B55 項]。

IFRS 第 15 号 BC407 項は次のように説明している。「両審議会は、場合によっては、顧客に移転される組合わされた財またはサービスが、その主要なまたは支配的な構成要素としてライセンスを有しているかもしれないことに留意した。移転されるアウトプットがライセンスである場合またはライセンスが別個のものである場合には、企業は IFRS 第 15 号 B58 項（**11.2.2** 参照）の要件を適用して、約束したライセンスが顧客に提供するものが企業の知的財産へのアクセスなのか企業の知的財産を使用する権利なのかを判定することになる。」

11.2 ライセンスを供与するという企業の約束の性質の判定

11.2.1 ライセンスを供与するという企業の約束の性質の判定に関する要求事項

ライセンスを供与するという企業の約束が、契約で約束した他の財またはサービスと別個のものであり、したがって、独立した履行義務として会計処理される場合には、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。この場合の収益認識の適切なタイミングを評価するために、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、顧客に以下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 [IFRS 第 15 号 B56 項]。

- 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（**11.2.2** 参照）
- 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（**11.2.3** 参照）

ライセンスが、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するのか、企業の知的財産を使用する権利を提供するのかを判定する際には、以下の要因を考慮してはならない [IFRS 第 15 号 B62 項]。

- 時期、地域または用途の制限—そうした制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。
- 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を無許可の使用から防御するという企業が提供する保証—特許権を防御するという約束は履行義務ではない。なぜなら、特許を防御する行動は、企業の知的財産資産の価値を保護し、移転されるライセンスが契約で約束したライセンスの仕様を満たすというアシュアランスを顧客に提供するためである。

11.2.2 企業が企業の知的財産にアクセスする権利を顧客に供与する場合

ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下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 [IFRS 第 15 号 B58 項]。

- (a) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求している、または顧客が合理的に期待している。
- (b) ライセンスによって供与される権利により、IFRS 第 15 号 B58 項 (a) で識別された企業の活動の正または負の影響に顧客が直接的に晒される。
- (c) それらの活動は、当該活動が行われるにつれて顧客に財またはサービスが移転するものではない。

企業が知的財産に著しく影響を与える活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す可能性のある要因としては、企業の取引慣行、公表した方針または具体的な声明などがある。企業と顧客との間に、顧客が権利を有している知的財産についての経済的利益の共有（例えば、売上高ベースのロイヤリティ）が存在することも、企業がそうした活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す場合がある [IFRS 第 15 号 B59 項]。

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。

- (a) 当該活動が、知的財産の形態（例えばデザインもしくはコンテンツ）または機能性（例えば、機能もしくはタスクを行う能力）を著しく変化させると見込まれる。
- (b) 顧客が知的財産から便益を得る能力が、実質的に当該活動から得られるかまた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または維持する企業の継続的活動から得られるかまたはそれに依存していることが多い。

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。そのため、企業の活動は、それが当該知的財産の形態または機能性を著しく変化させない限り、顧客が当該知的財産から便益を獲得する能力に大きな影響を与えない。重大な独立した機能性を有していることの多い知的

財産の種類には、ソフトウェア、生物学的化合物または薬物の製法、および完成したメディア・コンテンツ（例えば、フィルム、テレビ番組および音楽録音）が含まれる [IFRS 第 15 号 B59A 項]。

IFRS 第 15 号 B58 項の要件に該当する場合には、ライセンスを供与する約束は、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しなければならない。なぜなら、知的財産へのアクセスの提供を企業が履行するにつれて、顧客はその履行からの便益の受取と消費を同時に行うことになるためである（9.2 参照）。アクセスを提供するという履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための適切な方法を選択することが必要である（9.3 参照） [IFRS 第 15 号 B60 項]。

11.2.3 企業が企業の知的財産を使用する権利を顧客に供与する場合

IFRS 第 15 号 B58 項の要件（11.2.2 参照）に該当しない場合には、企業は事実上、企業の知的財産を使用する権利を提供している。なぜなら、当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で存在している（形式と機能性の点で）ためである。これは、ライセンスが移転する時点で顧客がライセンスの使用を指図して、ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができることを意味し、支配は一時点で移転される（9.4 参照）。しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。例えば、ソフトウェアのライセンス期間が、当該ソフトウェアをただちに使用できるようにするコードを企業が顧客に提供する（または他の方法で利用可能にする）前に開始する場合には、コードが提供される（または他の方法で利用可能とされる）前に収益を認識することはできない [IFRS 第 15 号 B61 項]。

設例 11.2.3A

ソフトウェアの電子デリバリー—ライセンスがアクセス・コードまたはプロダクト・キーを必要とする場合の顧客への支配の移転時点の評価

企業 X は、ライセンスを使用する権利（一時点で収益が認識される）を表すソフトウェアのライセンスを顧客に販売し、顧客は、企業 X のウェブサイトからソフトウェアにアクセスする。顧客は、ソフトウェアをダウンロードするためのアクセス・コードか、ダウンロードしたソフトウェアを有効化するためのプロダクト・キーのどちらかが必要となる。アクセス・コードまたはプロダクト・キーなしでは、顧客のハードウェアでソフトウェアを使用することはできない。

企業 X は、ソフトウェアのライセンスの支配が顧客に移転したと結論付けるために、アクセス・コードまたはプロダクト・キーを引き渡していなければならないか。

IFRS 第 15 号 B61 項の一部は、以下のとおりに記載している。

「企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決定するために IFRS 第 15 号 38 項を適用しなければならない。しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。例えば、ソフトウェアをただちに使用できるコードを企業が顧客に提供する（または他の方法で利用可能にする）前に、ソフトウェアのライセンス期間が開始する場合には、企業はコードを提供する（または他の方法で利用可能にする）前に収益を認識しない。」（強調追加）

企業 X は、顧客がソフトウェア・ライセンスの支配を獲得する時点を判断する際に、IFRS 第 15 号 31 項から 34 項の支配に関するガイダンスおよび IFRS 第 15 号 38 項の指標を考慮しなければならない。

特定の状況においては、アクセス・コードまたはプロダクト・キーが顧客に引渡される前に、ソフトウェア・ライセンスの支配が顧客に移転する場合がある。具体的には、アクセス・コードまたはプロダクト・キーが顧客に引渡されてはいないものの、オン・デマンドでいつでも入手できる状況が考えられる。このような状況においては、IFRS 第 15 号 38 項の指標に焦点を当て、支配が顧客に移転したかどうかを検討する必要がある。例えば、顧客がソフトウェアを検収し、企業が返金不能の支払に対する権利を

受領し、ライセンス期間が開始している場合、企業 X は、アクセス・コードまたはプロダクト・キーが顧客に提供されていない場合でも、ソフトウェア・ライセンスの支配は顧客に移転したと結論付ける場合がある。このような状況は、IFRS 第 15 号 B79 項から B82 項の請求済出荷契約に類似しているとみなされる可能性がある（9.4.5 参照）。

支払条件または検収がソフトウェアのアクセス・コードまたはプロダクト・キーの引渡に依拠する場合、または、企業 X がコードまたはキーを顧客が入手できる状態にしていない場合には、アクセス・コードまたはプロダクト・キーを顧客に提供する前に、ライセンスの支配が顧客に移転したと結論付けられる可能性は低いであろう。

設例 11.2.3B

ソフトウェアの電子デリバリー—ホスティング契約における顧客への支配の移転時点の評価

企業 Y は、顧客 X とライセンス契約およびソフトウェアのホスティング契約を締結する。この契約により、顧客 X は、企業 Y が自身のサーバで物理的にホストするソフトウェアにインターネットを通じてアクセスし、利用することができる。顧客 X は、契約開始時に CU1,000 の返金不能のライセンス料を支払うことが要求される。顧客 X がソフトウェアを検収し、ホスティング・サービスの開始時にライセンス期間が開始する。契約の一部として、顧客 X は、契約期間中いつでもソフトウェアを所有する権利を有する。その際に追加コストまたはソフトウェアの有用性または価値の減少は伴わない。すなわち、ソフトウェアを所有する権利の行使に対する契約上または実質上の障害は存在せず、顧客 X は、ソフトウェアからの便益を、それ単独でまたは容易に利用可能な資源と組合わせて得ることができる。

企業 Y は、ソフトウェア・ライセンスとホスティング・サービスは別個のものであり、ソフトウェア・ライセンスは、顧客 X に企業 Y の知的財産を使用する権利を提供するものであると結論付ける。顧客 X がソフトウェアを所有する権利を行使する場合、企業 Y は、顧客 X がソフトウェアをダウンロードできるようにただちにアクセス・コードを提供する。

ソフトウェア・ライセンスの支配は、いつ顧客 X に移転するか。

このシナリオでは、顧客 X は、契約開始時に返金不能のライセンス料を支払うことを要求される。顧客 X がソフトウェアを検収し、ホスティング・サービスの開始時にライセンス期間が開始し、顧客 X はオン・デマンドでいつでもアクセス・コードを利用できるようになる。したがって、ライセンス期間およびホスティング・サービスの開始時に、ソフトウェア・ライセンスの支配が顧客 X に移転すると企業 Y が結論付けることは合理的であると考えられる。そのため、ライセンスに配分される取引価格は、（支配が移転する一時点である）契約開始時に認識され、ホスティング・サービスに配分された取引価格は時の経過とともに認識される。

設例 11.2.3C

ソフトウェアの電子デリバリー—ソフトウェアのライセンス一式に関する支配が顧客へ移転する時点の評価

企業 X は、顧客 B と 5 年間のライセンス契約を締結し、顧客 B は 5 つのモジュールから構成されるソフトウェア製品一式のライセンスを購入する。顧客 B は、契約の開始時点において、5 つのすべてのモジュールに対して CU5 百万の返金不能のライセンス料を企業 A に対して支払うことが要求される。ライセンス一式のライセンス期間は、20X5 年 1 月 1 日に開始する。顧客 B は、5 つのすべてのモジュールをプレビューし、20X5 年 1 月 1 日現在でソフトウェアを検収するが、5 つのモジュールのうち、4 つのモジュールのみのアクセス・コードを入手してダウンロードする。顧客 B は、当該モジュールを自身でインストールし、4 つのモジュールをインストールするのに 3 か月を要すると見込んでいる。システム上の制限のため、5 つ目のモジュールをすぐにはダウンロードしないが、最初の 4 つのモジュールのインストールが完了すれば、5 つ目のモジュールのアクセス・コードを入手し、インストールを行う計画である。5 つ目のモジュールのアクセス・コードは、顧客 B のオン・デマンドで入手可能である。

ソフトウェア・ライセンス一式の支配は、いつ顧客 B に移転するか。

このシナリオでは、

- 顧客 B は、契約開始時に返金不能のライセンス料を支払うことが要求されており、ソフトウェアを検収し、
- ライセンス期間が開始しており、
- 顧客 B は、5 つ目のモジュールのアクセス・コードをオン・デマンドで入手できる状況にある。

したがって、5 つのモジュールすべてのライセンスの支配が 20X5 年 1 月 1 日に顧客 B に移転したと企業 X が結論付けることは合理的であると考えられる。

11.2.4 ライセンスを供与するという企業の約束の性質の判定—IFRS 第 15 号に伴う設例

設例 11.2.4A

知的財産を使用する権利

[IFRS 第 15 号 IE276 項および IE277 項設例 54]

設例 11 のケース A（設例 6.3.1 参照）と同じ事実関係を使用して、企業は契約のなかの 4 つの履行義務を識別する。

- (a) ソフトウェアのライセンス
- (b) インストール・サービス
- (c) ソフトウェアのアップデート
- (d) テクニカル・サポート

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ソフトウェアのライセンスを移転する自らの約束の性質を評価する [IFRS 第 15 号 B58 項]。企業は、IFRS 第 15 号 B58 項（11.2.2 参照）の要件を評価する際に、ソフトウェアのアップデートを提供する約束を考慮しない。これにより、追加の財またはサービスが顧客に移転するためである ([IFRS 第 15 号 B58 項(c) 参照])。企業は、ソフトウェアの機能性をライセンス期間中に変化させることとなる活動を行う（アップデートおよびテクニカル・サポートとは独立の）契約上のまたは黙示的な義務を企業が有していないことにも着目する。企業は、当該ソフトウェアはアップデートおよびテクニカル・サポートがなくても依然として機能するので、顧客が当該ソフトウェアの便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではなく、当該活動に依存するものでもないことに着目する。したがって、企業は、当該ソフトウェアに著しく影響を与える（アップデートおよびテクニカル・サポートとは独立の）活動を行うことを契約は要求しておらず、顧客も合理的に期待していないと結論付ける。企業は、ライセンスが関係するソフトウェアは重大な独立した機能性を有しており、IFRS 第 15 号 B58 項の要件はいずれも満たされないと結論を下す。企業はさらに、ライセンスの移転に際しての企業の約束の性質は、一時的で存在する企業の知的財産を使用する権利を提供することであると結論付ける。したがって、企業は、ライセンスを一時点で充足される履行義務として会計処理する。

設例 11.2.4B

知的財産のライセンス

【IFRS 第 15 号 IE278 項—IE280 項設例 55】

ある企業が、財についてのデザインおよび製造プロセスに関する知的財産を 3 年間にわたりライセンス供与する契約を顧客と結ぶ。この契約は、企業がある新しいデザインおよび製造プロセスを開発する場合には、顧客がその知的財産のアップデートを得ることも定めている。顧客は技術が急速に変化する業種で事業を行っていることから、このアップデートは顧客がライセンスを使用するのに不可欠なものである。

企業は、IFRS 第 15 号 27 項（6.3.1 参照）に従って、どの財およびサービスが別個のものであるかを判断するために、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、顧客が(a)アップデートなしに単独でライセンスから、および(b)当初のライセンスと組合わせてアップデートから、便益を得ることができると判断する。技術変化が急速な業種において知的財産を継続して活用するためにはアップデートが不可欠であることから、アップデートなしにライセンスから単独で得ることのできる便益は限定的であるが、当該ライセンスはいくらかの経済的便益を生み出す方法で活用することができる。したがって、IFRS 第 15 号 27 項(a)の要件は、ライセンスおよびアップデートについて満たされている。

急激に変化する技術環境において顧客が引続きライセンスを活用するにはアップデートが不可欠であるため、顧客がアップデートなしにライセンスから単独で得ることができる便益が限定的であるという事実は、IFRS 第 15 号 27 項(b)の要件が満たされているかどうかを評価する際にも考慮される。顧客がアップデートなしに 3 年間の期間にわたるライセンスから得ることができる便益は著しく限定されることになるので、ライセンスを供与するという企業の約束と予想されるアップデートを提供するという約束は、実質的に、それらを結合した項目を顧客に引渡すという単一の約束を履行するインプットである。すなわち、この契約における企業の約束の性質は、3 年の契約期間の財についてのデザインおよび製造プロセスに関する企業の知的財産への継続的なアクセスを提供することである。したがって、それらを結合した項目に含まれる、ライセンスを供与する約束と、利用可能になった時点でアップデートを提供する約束は、IFRS 第 15 号 27 項(b)の要件に従って区分して識別可能なものではない。

企業が顧客に移転することを約束した結合後の財またはサービスの性質は、3 年の契約期間にわたる財についてのデザインおよびプロセスに関する企業の知的財産への継続的なアクセスである。この結論に基づいて、企業は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（第 9 章参照）を適用して、単一の履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判断する。企業が履行するにつれて、その履行の便益の受取と消費を顧客が同時に行うことから、企業は IFRS 第 15 号 35 項(a)に従って、履行義務は一定の期間にわたり充足されると結論を下す [IFRS 第 15 号 35 項 (a)]。

設例 11.2.4C

別個のライセンスの識別

【IFRS 第 15 号 IE281 項—IE288 項設例 56】

ある企業（製薬会社）が、承認済の複合薬に対する特許権を 10 年間にわたり顧客にライセンス供与し、顧客のために薬を製造することを約束する。この薬は成熟製品であり、したがって、企業はこの薬をサポートする活動を何も行わない。これは、企業の取引慣行と整合している。

ケース A—ライセンスが別個のものではない場合

このケースでは、製造プロセスが非常に特殊化された性質のものであるため、他の企業はこの薬を製造できない。その結果、ライセンスを製造サービスと分けて購入することはできない。

企業は、IFRS 第 15 号 27 項（**6.3.1** 参照）に従って、どの財およびサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、顧客は製造サービスなしにはライセンスから便益を得ることができないため、IFRS 第 15 号 27 項（a）の要件は満たされないと判断する。したがって、ライセンスと製造サービスは別個のものではなく、企業はライセンスと製造サービスを単一の履行義務として会計処理する。

企業は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（**第 9 章**参照）を適用して、履行義務（すなわち、ライセンスと製造サービスの束）が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判断する。

ケース B—ライセンスが別個のものである場合

このケースでは、薬の製造に使用される製造プロセスは、独特でもなく特殊化されたものでもなく、いくつかの他の企業も顧客のために薬を製造できる。

企業は、どの財およびサービスが別個のものかを判断するために、顧客に約束した財およびサービスを評価し、IFRS 第 15 号 27 項（**6.3.1** 参照）の要件はライセンスと製造サービスのそれぞれについて満たされていると結論づける。企業は、IFRS 第 15 号 27 項(a)の要件は満たされていると結論づけるが、これは、製造サービスを提供できる他の企業がいるため、顧客はライセンスからの便益を企業の製造サービス以外の容易に利用可能な資源と組合わせて受けることができ、契約開始時に顧客に移転されるライセンスと組合わせて製造サービスから便益を受けることができるからである。

企業は、ライセンスを供与する約束と、製造サービスを提供する約束は区分して識別可能である（すなわち、IFRS 第 15 号 27 項(b)の要件を満たす）とも結論づける。企業は、ライセンスと製造サービスは、IFRS 第 15 号 29 項の原則および諸要因に基づき、この契約における結合後の項目へのインプットではないと結論づける。この結論に達するにあたり、企業は、ライセンスから便益を得る能力に著しく影響を与えずに顧客がライセンスを独立に購入できることを考慮する。ライセンスも製造サービスも、他方によって大幅に改変またはカスタマイズされておらず、企業はそれらの項目を結合後のアウトプットに統合するという重要なサービスを提供していない。

企業はさらに、ライセンスと製造サービスは相互依存性も相互関連性も高くないことを考慮する。企業は、ライセンスを移転する約束の履行を、その後に顧客のために薬を製造する約束の履行と独立に行うことができると考えられるためである。同様に、企業は、たとえ顧客が過去にライセンスを獲得して当初に別の製造業者を利用していたとしても、顧客のために薬を製造することができるであろう。このため、この契約における製造サービスは必然的にライセンスに依存する（すなわち、企業は顧客がライセンスを獲得しなければ製造サービスを提供しないであろう）が、ライセンスと製造サービスは互いに著しい影響を与えない。したがって、企業は、ライセンスを供与する約束と製造サービスを提供する約束は別個のものであり、企業は以下の 2 つの履行義務を有していると結論づける。

(a) 特許権のライセンス

(b) 製造サービス

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。この薬は成熟製品である（すなわち、承認済みであり、現在製造されており、過去数年にわたり市販されている）。こうした種類の成熟製品について、企業の取引慣行では、薬をサポートする活動を行わない。この複合薬は重大な独立した機能性（すなわち、ある病気または状態を治療する薬を製造する能力）がある。したがって、顧客は、この複合薬の便益の相当部分を、企業の継続的な活動からではなく、当該機能性から獲得する。企業は、IFRS 第 15 号 B58 項の要件は満たされないと結論を下す。顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを契約が要求しておらず、顧客がそれを合理的に期待していないためである。IFRS 第 15 号 B58 項の要件の評価の際に、企業は、製造サービスの提供を約束するという独立

した履行義務を考慮に入れない。したがって、ライセンスを移転する際の企業の約束の性質は、企業の知的財産を顧客に供与する時点で存在している形式および機能性で使用する権利を提供することである。したがって、企業は、ライセンスを一時点で充足される履行義務として会計処理する。

企業は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項（**第 9 章**参照）を適用して、製造サービスが一時点で充足される履行義務なのか一定の期間にわたり充足される履行義務なのかを判断する。

11.3 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

11.3.1 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ全般

IFRS 第 15 号には変動対価の見積りの制限についての一般的なガイダンスが含まれるが（**7.2.8** 参照），そのガイダンスは、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティには適用されない。

代わりに、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに係る収益は、以下の事象のうち遅い方が発生する時点でのみ（または発生するにつれて）認識する [IFRS 第 15 号 B63 項]。

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

IFRS 第 15 号 B63 項における売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティについての要求が適用されるのは、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または知的財産のライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である場合である（例えば、知的財産のライセンスは、ロイヤルティが関連する他の財またはサービスよりもライセンスの方に顧客が著しく大きな価値を置くであろうという合理的な予想を企業が有している場合には、ロイヤルティの関連する支配的な項目である可能性がある） [IFRS 第 15 号 B63A 項]。

IFRS 第 15 号 B63A 項の要求が満たされている場合には、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティから生じる収益は、IFRS 第 15 号 B63 項に従って認識しなければならない。この要求（**7.2** 参照）が満たされていない場合には、50 項から 59 項の変動対価に関する要求事項が、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに適用される [IFRS 第 15 号 B63B 項]。

企業は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに対して IFRS 第 15 号 B63 項を適用しなければならず、適用はオプションではない。IFRS 第 15 号における変動対価の見積りの制限に係る一般的ガイダンスの適用が除外されるのは、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、または知的財産のライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である場合である。例えば、プロのバスケットボール・チームがスポーツ用品のアパレル製品の製造者にロゴをライセンスし、アパレル製品の販売毎にロイヤルティを受取る場合がある。バスケットボール・チームが過去の経験から受領の見込まれるロイヤルティ料を予測できる可能性が高い場合であっても、IFRS 第 15 号 B63 項に従い、アパレル製品の販売が実際に発生するか、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティが関連する履行義務が充足されるかのうち、いずれか遅い方が発生するまでロイヤルティ料の認識は認められない（**11.3.7** 参照）。

11.3.2 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識制限の適用の範囲

IFRS 第 15 号 B63 項は、ライセンサーが売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティと交換に約束した知的財産のライセンスの移転を会計処理する際に適用される。知的財産の販売は、IFRS 第 15 号の変動対価の見積りの制限に関する一般的なガイダンスからの例外として認められないため、IFRS 第 15 号における一般的な収益の測定および認識のガイダンスにより会計処理される。

IASB は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外の適用拡大に反対することを決定した。IFRS 第 15 号 BC421 項で示唆されるように、IASB は、この例外は、変動対価の見積りの一部または全部を認識するという原則と整合しないかもしれないが、これらの限定的な状況においては、不整合による不利益よりも、（例外の）要求事項の簡潔性とこの種類の取引について生じる情報の目的適合性の方が上回ると結論づけた。さらに、IASB は、この例外は、他の種類の約束した財またはサービスあるいは他の種類の変動対価に類推適用してはならないと結論付けた（議論の全文については、IFRS 第 15 号 BC415 項から BC421 項を参照のこと）。

設例 11.3.2A

知的財産のライセンス

企業 X は、CU10 千のロイヤルティと交換に、顧客に対して企業 X の映画の 1 つを顧客の放送網で放映するライセンスを付与する。CU10 千は、5 年間のライセンス期間にわたり、映画が放映される度に支払われる。企業 X は、IFRS 第 15 号 B58 項から B62 項のガイダンスを検討し、企業 X が、企業 X の知的財産を使用する権利を顧客に約束していると結論付ける（すなわち、企業 X は、顧客がライセンスを使用しライセンスからの便益を得る一時点で履行義務を充足している）。

企業 X は、IFRS 第 15 号 B63 項の要求事項を適用し、ライセンスが顧客に移転された時点では、いかなる収益も認識しない。代わりに、顧客がライセンスされた知的財産を使用し企業 X の映画を放映するたびに CU10 千の収益を認識する。

設例 11.3.2B

知的財産の販売

企業 X は、音楽アルバムの著作権（すなわち、知的財産に関連するすべての権利）を顧客に販売し、その対価として今後顧客がアルバムを 1 枚販売するごとに CU1 を、アルバムの曲がラジオで放送されるごとに CU0.01 を受取る。企業 X は、IFRS 第 15 号 31 項から 38 項のガイダンスを検討し、企業 X の履行義務は、企業 X が顧客に著作権を移転する一時点で充足されると判断する。

IFRS 第 15 号 47 項および 48 項に従って、企業 X は、知的財産の支配の顧客への移転時に、権利を得ると見込んでいる金額の見積りと同額（IFRS 第 15 号 56 項および 57 項に規定される変動対価の制限を条件とする）の収益を認識する。企業 X は、IFRS 第 15 号 59 項で要求されるとおり、その後の各報告期間末において、見積りを見直して累積のキヤッチアップ修正を認識する。

11.3.3 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ—IFRS 第 15 号に付属する設例

設例 11.3.3A

フランチャイズ権

[IFRS 第 15 号 IE289 項—IE296 項設例 57]

ある企業が顧客と契約を結び、10 年間にわたり企業の商号の使用と製品販売の権利を顧客に提供するフランチャイズのライセンスを付与することを約束する。企業は、ライセンスに加えて、フランチャイズ店舗の運営に必要な設備を提供することも約束する。ライセンスの付与と交換に、企業は、顧客の毎月の売上高の 5%の売上高ベースのロイヤルティを受取る。設備の固定対価は、設備の引渡時に支払われる CU150 千である。

履行義務の識別

企業は、IFRS 第 15 号 27 項（6.3.1 参照）に従い、どの財およびサービスが別個のものであるのかを判断するために、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、フランチャイザーとして、フランチャイズの評判をサポートするため、顧客の嗜好変化の分析や製品の改善、価格戦略、販促キャンペーンおよび運営面の効率化の実施などの活動を行う取引慣行を発展させてきたことに着目する。しかし、これらの活動はライセンスを供与するという企業の約束の一部であるため、企業は、これらの活動は、顧客に財またはサービスを直接的に移転しないと結論を下す。

企業は、財またはサービスを移転する 2 つの約束（ライセンスを供与する約束および設備を移転する約束）を有していると判断する。さらに、企業は、ライセンスを供与する約束と、設備を移転する約束とは、それぞれ別個のものであると結論を下す。これは、顧客はそれぞれの財またはサービス（すなわち、ライセンスおよび設備）からの便益を、それ単独でまたは容易に利用可能な他の資源と組合わせて得ることができるためである（IFRS 第 15 号 27 項（a）参照）。（すなわち、顧客はライセンスからの便益を、フランチャイズ開店前に引渡される設備と一緒に得ることができ、当該設備はフランチャイズで使用するかまたはスクラップ価値ではない金額で売却することができる）。また、企業は、IFRS 第 15 号 27 項（b）の要件に従って、フランチャイズのライセンスを譲渡するという約束と設備を移転するという約束は区分して識別可能であると判断する。企業は、ライセンスと設備は結合後の項目へのインプットではない（すなわち、それらは、実質的に顧客への単一の約束であるものを履行しているのではない）と結論を下す。この結論に達するにあたり、企業は、自らがライセンスと設備を結合後の項目に統合するという重要なサービスを提供していない（すなわち、ライセンスされた知的財産は設備の構成部分ではなく、設備も著しく改変するものはない）ことを考慮する。さらに、ライセンスと設備は、相互依存性も相互関連性も高くない。企業はそれぞれの約束（すなわち、フランチャイズをライセンス供与する約束または設備を移転する約束）を他方とは独立に履行することができるからである。したがって、企業は、以下の 2 つの履行義務を有している。

（a）フランチャイズのライセンス

（b）設備

取引価格の配分

企業は、取引価格は CU150 千の固定対価および顧客の売上高の 5%の変動対価を含んでいると判断する。設備の独立販売価格は CU150 千であり、フランチャイズは通常、顧客の売上高の 5%と交換にライセンス供与している。企業は、IFRS 第 15 号 85 項（8.5 参照）を適用して、変動対価の全体をフランチャイズのライセンスを移転する履行義務に配分すべきかどうかを判断する。企業は、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤルティ）の全体をフランチャイズのライセンスに配分すべきであると結論を下す。変動対価の全体が、フランチャイズのライセンスを供与するという企業の約束に関係するものだからである。さらに、企業は、CU150 千を設備に配分し、売上高ベースのロイヤルティをフランチャイズのライセンスに配分すること

は、類似の契約における企業のそれぞれの独立販売価格に基づく配分と整合することに着目する。したがって、企業は、変動対価（すなわち、売上高ベースのロイヤリティ）の全体を、フランチャイズのライセンスを供与する履行義務に配分すべきであると結論を下す。

適用指針：ライセンス供与

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項に従って、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。企業は、IFRS 第 15 号 B58 項の要件（**11.2.2** 参照）が満たされており、企業の約束の性質は、ライセンス期間全体を通じて最新の形式で企業の知的財産へのアクセスを提供することであると結論を下す。これは、以下の理由によるものである。

- (a) 企業は、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と顧客が合理的に期待するであろうと結論を下す。顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の予想される活動から得られるかまたはそれに依存する。これは、フランチャイズの評判をサポートするために、顧客の嗜好変化の分析や製品の改善、価格戦略、販促キャンペーンおよび運営面の効率化の実施などの活動を行うという企業の取引慣行に基づいている。さらに、企業は、報酬の一部分はフランチャイズ加盟者の成功に左右される（売上高ベースのロイヤリティを通じて証明されるように）ため、企業が利益を最大にするため当該活動を行うことを顧客が期待することを示す顧客との共通の経済的利害があるという点に着目する。
- (b) 企業はまた、フランチャイズのライセンスにより、顧客は当該活動から生じるどのような変更も実行することが要求されるため、当該活動の正または負の影響に顧客が晒されるという点に着目する。
- (c) 企業はまた、顧客はライセンスで付与される権利を通じて当該活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が行われるにつれて財またはサービスが顧客に移転しないという点に着目する。

IFRS 第 15 号 B58 項の要件が満たされるので、企業は、ライセンスを移転する約束は、IFRS 第 15 号 35 項（a）（**9.2.1** 参照）に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務であると結論を下す。

企業はまた、売上高ベースのロイヤリティの形式による対価はフランチャイズのライセンスに明確に関連するものである（IFRS 第 15 号 B63A 項）ので、企業は、IFRS 第 15 号 B63 項を適用すると結論を下す。フランチャイズのライセンスの移転後に、企業は顧客の売上が発生するにつれておよび発生時に収益を認識する。企業はこれがフランチャイズのライセンスの履行義務の完全な充足へ向けての企業の進捗度を合理的に描写すると結論づけるためである。

設例 11.3.3B

知的財産（漫画）へのアクセス

【IFRS 第 15 号 IE297 項—IE302 項設例 58】

ある企業（漫画のクリエイター）が、4 年間にわたり、顧客に 3 つの漫画のキャラクターの肖像と名前の使用をライセンス供与する。それぞれの漫画には主要キャラクターがいるが、新たに作られたキャラクターが定期的に登場し、そのキャラクターの肖像は時とともに変化する。顧客（クルーズ船の運営者）は、企業のキャラクターを合理的なガイドラインの範囲内で、ショーやパレードなどさまざまな方法で 사용할 ことができる。この契約では、顧客がキャラクターの最新の肖像を使用することが要求されている。

ライセンスの供与と交換に、企業は、4 年の期間の各年度に CU1 百万の固定金額を受取る。

IFRS 第 15 号 27 項（**6.3.1** 参照）に従って、企業は、どの財およびサービスが別個のものなのかを判断するために、顧

客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、ライセンスを供与する約束以外には他の履行義務を有していないと結論を下す。すなわち、ライセンスに関連する追加的な活動はライセンスを供与するという企業の約束の一部であるため、顧客に財またはサービスを直接的に移転しない。

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項（**11.2.2** 参照）に従って、ライセンスを移転する約束の性質を評価する。要件を評価する際に、企業は以下の事項を考慮する。

- (a) 顧客は、顧客が権利を有する知的財産（すなわち、キャラクター）に著しく影響を与える活動を企業が行うと（企業の取引慣行から）合理的に期待している。これは、企業の活動（すなわち、キャラクターの開発）が、顧客が権利を有している知的財産の形態を変化させるからである。さらに、顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の継続的活動（すなわち、漫画の出版）から得られるかまたはそれに依存する。
- (b) ライセンスで付与される権利により、顧客は企業の活動の正または負の影響に直接的に晒される。契約により、最新のキャラクターの使用が顧客に要求されているためである。
- (c) 顧客はライセンスで付与される権利を通じてそれらの活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が行われるにつれて顧客に財またはサービスは移転しない。

したがって、企業は、IFRS 第 15 号 B58 項の要件は満たされており、ライセンスを移転するという企業の約束の性質は、ライセンス期間を通じて存在する企業の知的財産へのアクセスを顧客に提供することであると結論を下す。したがって、企業は、約束したライセンスを、一定の期間にわたり充足される（すなわち、IFRS 第 15 号 35 項 (a)（**9.2.1** 参照）の要件に該当する）履行義務として会計処理する。

企業は、IFRS 第 15 号 39 項から 45 項（**9.3.1** 参照）を適用して、ライセンスにおける自らの履行義務を最も適切に描写する方法を識別する。契約は、ライセンス供与したキャラクターの無制限の使用を固定期間にわたり顧客に提供するので、企業は、時間に基づく方法が、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度の最も適切な測定値であろうと判断する。

設例 11.3.3C

知的財産を使用する権利

【IFRS 第 15 号 IE303 項—IE306 項設例 59】

ある企業（音楽レコード会社）が、有名なオーケストラによる 1975 年のクラシック交響曲の録音を顧客にライセンス供与する。顧客（消費者向け製品会社）は、録音された交響曲を、A 国において 2 年間にわたり、テレビ、ラジオおよびオンライン広告を含むあらゆるコマーシャルのなかで使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は 1 か月当たり CU10 千の固定対価を受取る。契約には、企業が提供する他の財またはサービスは含まれない。この契約は解約不能である。

企業は、IFRS 第 15 号 27 項（**6.2.1** 参照）に従って、どの財およびサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、ライセンスを供与することが唯一の履行義務であると結論を下す。企業はライセンスの期間（2 年）、地理的範囲（顧客が録音を A 国でのみ使用する権利）、および録音についての定められた使用許可（コマーシャルの中では）は、すべて契約で約束したライセンスの属性であると判断する。

IFRS 第 15 号 B58 項（**11.2.2** 参照）に従って、企業は、ライセンスを供与する企業の約束の性質を評価する。企業には、ライセンス供与された録音を変化させる契約上のまたは含意された義務はない。ライセンスされた録音には、重大な独立した機能性（すなわち、再生される能力）があるので、顧客が当該録音の便益を得る能力は、実質的に企業の継続的な活動から得られるものではない。したがって、ライセンスされた録音に著しく影響を与える活動を企業が行うことを契約は要求

しておらず、顧客も合理的に期待していない（すなわち、B58 項(a)の要件は満たされていない）と企業は判断する。このため、企業は、ライセンスの移転における自らの約束の性質は、ライセンス供与の時点で存在する企業の知的財産を使用する権利を顧客に提供することであると結論を下す。したがって、ライセンスを供与する約束は、一時点で充足される履行義務である。企業は、顧客がライセンス供与された知的財産の使用を指図することができ、当該知的財産から残りの便益のほとんどすべてを受けることができる時点で、収益の全額を認識する。

企業の履行（期間の開始時）と 2 年間にわたる顧客の毎月の支払（解約不能である）の間の期間が長いことから、企業は、IFRS 第 15 号 60 項から 65 項（7.4 参照）の要求事項を考慮して、重大な金融要素が存在するかどうかを判断する。

設例 11.3.3D

知的財産のライセンスに係る売上高ベースのロイヤルティ（映画配給会社）

【IFRS 第 15 号 IE307 項および IE308 項設例 60】

ある企業（映画配給会社）が、映画 XYZ を顧客にライセンス供与する。顧客（映画館の運営者）は、6 週間、自身の映画館で当該映画を上映する権利を有する。さらに企業は、(a)撮影の記念品を顧客の映画館での展示のために 6 週間の上映期間の開始前に顧客に提供すること、(b)映画 XYZ のラジオでの宣伝を 6 週間の上映期間全体を通じて顧客の地域で人気のあるラジオ局で提供することに、同意する。ライセンスの付与および追加的な宣伝用の財およびサービスと交換に、企業は映画 XYZ に対する事業者のチケット売上の一部分を受取る（すなわち、売上高ベースのロイヤルティの形式による変動対価）。

企業は、映画 XYZ を上映するライセンスが、売上高ベースのロイヤルティに関連する支配的な項目であると結論づける。企業は、関連する宣伝用の財またはサービスよりもライセンスの方に顧客が著しく大きな価値を置くであろうという合理的な予想を有しているからである。企業は、企業が契約に基づいて権利を得る唯一の対価である売上高ベースのロイヤルティからの収益の全体を IFRS 第 15 号 B63 項に従って認識する。ライセンス、記念品および宣伝活動が独立した履行義務である場合には、企業は売上高ベースのロイヤルティをそれぞれの履行義務に配分することになる。

設例 11.3.3E

知的財産へのアクセス（スポーツ・チームのロゴ）

【IFRS 第 15 号 IE309 項—IE313 項設例 61】

ある企業（有名スポーツ・チーム）が、チームの名称とロゴの使用を顧客にライセンス供与する。顧客（アパレル・デザイナー）は、1 年間、T シャツ、カップ、マグカップおよびタオルなどのアイテムにそのスポーツ・チームの名称およびロゴを使用する権利を有する。ライセンスの付与と交換に、企業は、CU2 百万の固定対価およびロイヤルティとしてチームの名称またはロゴを使用しているあらゆるアイテムの販売価格の 5%を受取る。顧客は、企業が引き続き試合をし、競争力のあるチームを作ること期待する。

企業は、IFRS 第 15 号 27 項（6.2.1 参照）に従って、どの財およびサービスが別個のものなのかを判断するため、顧客に約束した財およびサービスを評価する。企業は、ライセンスを移転することが唯一の履行義務であると結論を下す。ライセンスに関連する追加的な活動（すなわち、引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供すること）は、顧客に財またはサービスを直接的に移転しない。なぜなら、それらの活動はライセンスを供与するという企業の約束の一部だからである。

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項（11.2.2 参照）に従って、ライセンスを移転するという企業の約束の性質を評価する。

要件を評価する際に、企業は、以下の事項を検討する。

- (a) 企業は、顧客は自らが権利を有する知的財産（すなわち、チームの名称およびロゴ）に著しく影響を与える活動を企業が行うと合理的に期待するであろうと結論を下す。これは、試合を続け競争力のあるチームを作るなどの、チームの名称およびロゴの価値を補強し維持する活動を行うという企業の取引慣行に基づいている。企業は、顧客が名称およびロゴから便益を得る能力は、実質的に、企業の予想される活動から得られるかまたはそれに依存すると判断する。さらに、企業は、対価の一部分は顧客の成功に左右される（売上高ベースのロイヤリティを通じて）ので、企業が利益を最大にするために当該活動を行うと顧客が期待していることを示す顧客との共通の経済的利害があることに着目する。
- (b) 企業はまた、ライセンスで付与される権利（すなわち、チームの名称およびロゴの使用）により、顧客が企業の活動の正または負の影響に直接的に晒されることに着目する。
- (c) 企業はまた、顧客はライセンスで付与される権利を通じて、活動からの便益を得るかもしれないが、それらの活動が行われるにつれて財またはサービスは移転しないことに着目する。

企業は、IFRS 第 15 号 B58 項の要件が満たされており、ライセンスを供与するという企業の約束の性質は、ライセンス期間全体を通じて存在する企業の知的財産へのアクセスを顧客に提供することであると結論を下す。したがって、企業は、約束したライセンスを一定の期間にわたり充足される（すなわち、IFRS 第 15 号 35 項（a）（9.2.1 参照）の要件に該当する）履行義務として会計処理する。

企業は、IFRS 第 15 号 39 項から 45 項（9.3.1 参照）を適用して、固定対価に対する企業の履行を描写する進捗度の測定値を決定する。売上高ベースのロイヤリティの形式による対価については、IFRS 第 15 号 B63 項が適用される。売上高ベースのロイヤリティが、契約の中の唯一の履行義務であるライセンスだけに関係しているからである。企業は、CU2 百万の固定対価を一定の期間にわたり比例的に収益として認識するのに加えて、チームの名称またはロゴを使用するアイテムの顧客の売上が発生するにつれておよびその発生時に、ロイヤリティを収益として認識することが、ライセンスの履行義務の完全な充足に向ける企業の進捗度を合理的に描写すると結論を下す。

11.3.4 売上高ベースのロイヤリティの認識—報告期間の末日後にライセンシーから情報を得る場合

設例 11.3.4

売上高ベースのロイヤリティの認識—報告期間の末日後にライセンシーから情報を得る場合

企業 A は、企業 B とソフトウェア・ライセンス契約を締結する。ライセンス契約は、企業 B が第三者向けに販売するコンピュータにソフトウェアを搭載することを許諾するものである。ライセンス条項に基づき、企業 A は、ソフトウェアを搭載したコンピュータの販売数に応じたロイヤリティを受取る。

企業 A は、企業 B にソフトウェアを引渡した時点で、売上高ベースのロイヤリティが配分される履行義務を充足する。その後、企業 A は、四半期の販売データをその四半期後に受取り、そのデータからライセンス契約に基づくロイヤリティの支払額を計算することができる。

報告期間末までに販売データを受取っていない場合に、企業 A は、企業 B が報告期間末までに販売したコンピュータに関して、収益（ロイヤリティの支払額）を認識すべきか。

認識すべきである。関連する履行義務が充足されていることを条件に（当該設例の場合がそうであるように）、IFRS 第 15 号 B63 項は、知的財産のライセンスに関連して受取る売上高ベースのロイヤリティは、ライセンシーによるその後の売上が発生するまたはライセンスを使用する時点（売上に関する情報を受取る時点ではなく）で認識することを要求している。売上情

報を受取るまで認識を遅延させることは適切ではない。

このシナリオでは、企業 A は、企業 A の報告期間末までに発生した企業 B の売上に対するロイヤルティを認識しなければならない。ロイヤルティは、企業 A の財務諸表の発行が承認される前に受領する売上データ（当データの受領は、IAS 第 10 号「後発事象」における修正を要する後発事象に該当する）および必要な場合は、売上データがカバーしていない期間における売上の見積りに基づく。関連する売上データが報告期間の末日後に受領された、または財務諸表の発行承認までに受領されなかったことを理由として、財務諸表に売上高ベースのロイヤルティを含めないことは適切ではない。

11.3.5 売上高ベースまたは使用量ベースのマイルストンの達成時に、固定額で支払われる知的財産のライセンス

多くの業種において、知的財産のライセンスに係る契約がマイルストンに紐づく支払条件（マイルストン支払）を有することは、一般的である。これらのマイルストン支払は、契約で特定された支払への権利が、売上目標（すなわち、特定のレベルの売上）に達成した時点で生じるように設計されている場合がよくある（例えば、ライセンスによる累計売上が CU100 百万を超える場合に、CU10 百万のマイルストンの支払が行われる）。

そのようなマイルストンの支払に係る収益は、IFRS 第 15 号 B63 項（**11.3.1** 参照）に規定される売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外で要求されるとおり、売上高ベースまたは使用量ベースのマイルストンの到達時（または、関連する履行義務がまだ充足されていない場合は、さらに後）に認識しなければならない。当該要求事項は、マイルストン支払額が固定である場合であっても、売上高ベースまたは使用量ベースの閾値を参照して支払われるマイルストン支払に適用される。

しかし、この例外は、マイルストン支払がその他の事象または指標（例えば、規制当局の承認またはテストのベータフェーズへの進展）の発生に関連している場合には適用してはならない。

IFRS 第 15 号 BC415 項は、「IASB および FASB は、対価が顧客のその後の売上高または使用量を基礎とする知的財産のライセンスについては、企業は不確実性が解消される（すなわち、顧客のその後の販売または使用が生じるとき）まで、その変動性のある金額について収益を認識すべきではないと決定した」としている。これは、対価が（1）知的財産のライセンスに関連し、かつ（2）顧客のその後の売上または使用を基礎とする場合にのみ、対価に対して当該例外が適用されるべきとする両審議会の意図を説明している。

11.3.6 知的財産を「使用する権利」に対するライセンスに支払われる最低保証の売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

IFRS 第 15 号 B56(b)項に基づき、知的財産を「使用する権利」（よって、その支配は一時点で移転する – **11.2.1** 参照）であると判断されるライセンスには、対価の金額に下限として最低保証金額を条件とした、売上高または使用量ベースのロイヤルティが含まれる場合がある。

そのような使用権ライセンスの取引価格に最低保証が含まれる場合、企業は、企業がライセンスの支配を顧客に移転した時点で最低保証額を収益として認識すべきである。これは、最低保証は知的財産の将来の売上または使用に依存しておらず、そのため IFRS 第 15 号 B63 項に基づく認識制限の対象とならないためである（**11.3.1** 参照）。IFRS 第 15 号 B63 項に基づき、最低保証額を超過するロイヤルティはすべて、知的財産に関する事後の売上高または使用量が発生するにつれて認識すべきである。

本論点は、FASB の収益認識移行リソース・グループの 2016 年 11 月の会議で議論された。この議論は、会計基準コディ

ファイケーション（ASC）トピック 606（IFRS 第 15 号に相当する米国会計基準）の文脈で議論されている。

設例 11.3.6

知的財産を使用する権利のライセンスに支払われる最低保証ロイヤルティ

企業 X は顧客と契約を締結し、長年放送されているテレビ番組の既存のシーズンすべてを放送するライセンスを顧客に供与する。企業 X は、顧客に供与したライセンスは IFRS 第 15 号 B56(b)項に従って「使用する権利」と判断する。

取引価格は以下のとおりである。

- 顧客がテレビ番組のエピソードを 1 話放送することによって支払われる CU1,000（IFRS 第 15 号 B63 項に基づく使用量ベースのロイヤルティである）
- 契約期間の 5 年間にわたり、1 年あたりの最低保証は CU500,000

単純化のためここでは金融による潜在的な影響を考慮しない。企業 X は、ライセンスの支配が顧客に移転され、ライセンス期間が開始した時点で、当該契約に関する最低保証額の合計 CU2.5 百万（CU500,000×5）を認識する。企業 X は、最低保証額に達した年度以降、顧客がテレビ番組のエピソードを 1 話放送するたびに、（すなわち、顧客が 5 年間の各契約年度において最初に 500 話を放送した後に 1 話を放送することによって）さらに CU1,000 を認識する。

11.3.7 知的財産を「アクセスする権利」に対するライセンスに最低保証の売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

IFRS 第 15 号 B56(a)項に基づき、知的財産を「アクセスする権利」（よって、その支配は一定の期間にわたり移転する – 11.2.1 参照）と判断されるライセンスには、対価の金額に下限として最低保証金額を条件とした、売上高または使用量ベースのロイヤルティが含まれる場合がある。

アクセス権であるライセンスの取引価格に最低保証が含まれる場合、企業は、完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する方法を決定すべきである。事実および状況により、IFRS 第 15 号に基づいてこのような取引の収益認識を行う際に、以下の方法の適用が認められる場合がある。

- 企業は、IFRS 第 15 号 39 号（9.3.1.1 参照）に従い、売上高または使用量の発生時に収益を認識する。この方法は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティが最低保証を超過するであろうと予測される場合にのみ適切である。この方法は、設例 11.3.7A で説明されている。
- 企業は、取引価格（固定対価にライセンス期間にわたり稼得される見積追加ロイヤルティを加算）を見積り、IFRS 第 15 号 39 項に従って、進捗度の適切な測定値（例えば、時の経過）を使用して、一定期間にわたり収益を認識する。この方法の下では、認識される累積的収益は、最低保証金額が収益として認識された後は、ロイヤルティの累計額に制限される。上記の 1 つ目の方法と同様に、この方法は、見積売上高ベースまたは見積使用量ベースのロイヤルティが最低保証金額を超過することが予想される場合にのみ適切となるだろう。この方法の下では、企業は、対価の合計金額（固定および変動）の見積りを定期的に見直し、それに応じて進捗度の測定値を更新する必要がある。この方法は、設例 11.3.7B で説明されている。
- 企業は、IFRS 第 15 号 39 項に従って、進捗度の適切な測定値を使用することによって、最低保証金額をライセンス期間にわたり認識し、最低保証金額を超える増分ロイヤルティに関連する事後の売上または使用が生じるにつれて、これらの増分

ロイヤルティを認識する。この方法は、設例 11.3.7C に説明されている。

事実と状況により、その他の方法が認められる場合もある。

また、企業は、財務諸表の利用者が、適用されている方法を理解できるような適切な開示の提供を検討すべきである。そのような開示の例には、企業が知的財産にアクセスする権利のライセンスから生じる、収益の認識に関する進捗度の測定を選択する際に採用した主要な判断が含まれる。

本論点は、FASB の収益認識移行リソース・グループの 2016 年 11 月の会議で議論された。この議論は、会計基準コード・フィケーション（ASC）トピック 606（IFRS 第 15 号に相当する米国会計基準）の文脈で議論されている。

設例 11.3.7A

知的財産にアクセスする権利のライセンスに支払われる最低保証ロイヤルティー 方法 1

企業 X は、商標権をライセンスするため、顧客と 5 年間の契約を締結する。商標権のライセンスは、知的財産のアクセス権であると判断し、一定の期間にわたり収益を認識する。当該契約において、顧客は、商標権に関する顧客の売上総額の 5 % の売上ベースのロイヤルティを支払わなければならない。また当該契約には、企業 X が 5 年間全体で最低 CU5 百万を受領する保証も含まれる。

それぞれの契約年度において、商標権に関する顧客の売上総額および関連するロイヤルティに関する企業 X の予測は次のとおりである。

契約年度	売上総額の見積り	関連するロイヤルティ（見積売上総額の 5 %）
	CU'千	CU'千
1	15,000	750
2	30,000	1,500
3	40,000	2,000
4	20,000	1,000
5	60,000	<u>3,000</u>
ロイヤルティの見積りの合計		<u>8,250</u>

したがって、企業 X は、当該契約で受取るロイヤルティ総額（CU8.25 百万）は最低保証の固定金額（CU5 百万）を超過するであろうと予想している。

企業 X は、基礎となる売上の発生時に収益を認識する。各年に支払うべき（および請求される）ロイヤルティはその時点までの顧客の業績に係る価値と直接相互関連するため、企業 X は、基礎となる売上に基づき進捗度を測定するアウトプット法が適切だと判断する（9.3.3.2 参照）。予測される最低保証 CU5 百万は超過すると予想されるため、当該保証は、この選択された進捗度の測定方法における収益認識に影響を与えない。

企業 X は、基礎となる売上が発生するまで収益が認識されないため、選択した進捗度の方法は、IFRS 第 15 号 B63 項

の売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識の制限に従っていると判断している。

したがって、企業 X は 5 年間の契約期間にわたる収益を以下のように認識する。

契約年度	受領する ロイヤルティ	受領するロイヤルティの 累積数	IFRS 第 15 号に基づく 年間収益	IFRS 第 15 号に 基づく収益の累積額
	CU'千	CU'千	CU'千	CU'千
1	750	750	750	750
2	1,500	2,250	1,500	2,250
3	2,000	4,250	2,000	4,250
4	1,000	5,250	1,000	5,250
5	<u>3,000</u>	8,250	<u>3,000</u>	8,250
合計	<u>8,250</u>		<u>8,250</u>	

設例 11.3.7B

知的財産にアクセスする権利のライセンスに支払われる最低保証ロイヤルティー方法 2

事実は、設例 11.3.7A と同様とする。

企業 X は、取引価格の合計の見積額 CU8.25 百万（固定対価 CU5 百万と変動対価 CU3.25 百万からなる）を使用し、契約に基づく履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定として、時の経過を使用して 5 年間にわたり収益を認識する。この場合、最低保証の CU5 百万が収益として認識された以降は、認識できる収益の累計額はロイヤルティの累計額を超えることはできない。

したがって、企業 X は、5 年間の契約期間にかけて、以下のように収益を認識する。

契約年度	受領する ロイヤルティ	受領するロイヤルティの 累積額	IFRS 第 15 号に 基づく年間収益	IFRS 第 15 号に 基づく収益の累積額
	CU'千	CU'千	CU'千	CU'千
1	750	750	1,650	1,650
2	1,500	2,250	1,650	3,300
3	2,000	4,250	1,650	4,950
4	1,000	5,250	300	5,250
5	<u>3,000</u>	8,250	<u>3,000</u>	8,250
合計	<u>8,250</u>		<u>8,250</u>	

1 年目から 3 年目において、年間収益 CU1.65 百万（すなわち、5 年間で CU8.25 百万）を認識したが、これは 5 年間にかけて予想される取引価格合計の CU8.25 百万を定額法で認識したものである。3 年目の末日において、受取ったロイヤルティの累計額は CU4.25 百万のみであったが、収益の累計額 CU4.95 百万は固定対価の CU5 百万を超過しないため、企業 X はこれを認識する権利がある。

4 年目において、企業 X は CU0.3 百万の収益を認識する権利しかないが、これは収益の累計額が 4 年目の末日時点で受取ったロイヤルティ合計の CU5.25 百万に制限されるためである。これは、最低保証の CU5 百万を収益として認識後、受取った残りの対価は変動であり、売上高ベースのロイヤルティは事後の売上発生まで認識されないという IFRS 第 15 号 B63 項の制限を受けるためである。

設例 11.3.7C

知的財産に「アクセスする権利」のライセンスに支払われる最低保証ロイヤルティー方法 3

事実は、設例 11.3.7A と同様とする。

企業 X は、IFRS 第 15 号 B63 項の認識制限は、受取るロイヤルティの累積額が最低保証の CU5 百万（すなわち、契約にもとづく固定対価）を超過するまで変動対価の全額（すなわち、CU3.25 百万の見積額）の認識を妨げると判断する。したがって、企業 X は、受取るロイヤルティの累積額が CU5 百万を超過するまで、CU5 百万の固定対価（すなわち、年間 CU1 百万）の進捗度の測定に対して時の経過に基づく進捗度を適用する。企業 X は、ライセンスが 5 年間にわたる一連の別個である財またはサービス（6.1.1 参照）であると判断するため、本契約に基づく変動対価（すなわち、最低保証を超過するロイヤルティ）は、ロイヤルティの累積額が CU5 百万を超過した後、関連する別個の期間に配分される（8.5 参照）。

そのため、企業 X は 5 年間の契約期間にわたり、次のように収益を認識する。

契約年度	受領する ロイヤルティ	受領するロイヤルティの 累積額	IFRS 第 15 号に 基づく年間収益	IFRS 第 15 号に 基づく収益の累積額
	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000
1	750	750	1,000	1,000
2	1,500	2,250	1,000	2,000
3	2,000	4,250	1,000	3,000
4	1,000	5,250	1,250	4,250
5	<u>3,000</u>	8,250	<u>4,000</u>	8,250
合計	<u>8,250</u>		<u>8,250</u>	

第 1 年度から第 3 年度では、企業 X は、固定対価 CU 5 百万を契約期間 5 年間にわたり比例して配分した 1 年あたり CU 1 百万のみを認識する。企業 X は、第 3 年度末時点で受領したロイヤルティの累計額は最低保証収益 CU 5 百万未満であるため、第 1 年度から第 3 年度においては変動対価を認識しない。第 4 年度においては、受領したロイヤルティの累計額が CU5.25 百万であり、CU0.25 百万の変動対価（CU5.25 百万から対価の固定金額 CU 5 百万を差引いた

金額)を関連する売上が発生した年度である第4年度に配分する。第5年度については、企業Xは、最低保証からCU1百万を認識しCU8.25百万とCU5.25百万の差額であるCU3百万を変動対価に認識する。

第 12 章 契約コスト

12.1	契約コスト—全般	198
12.2	契約獲得コスト	198
12.3	契約履行コスト	200
12.4	契約コストの償却および減損	204

第 12 章 契約コスト

12.1 契約コスト—全般

IFRS 第 15 号は、顧客との契約に関連するコストが他の基準の範囲に含まれない場合の当該コストの会計処理についてのガイダンスを導入している。当該ガイダンスは、次の 2 つを区別している。

- 契約を獲得するためのコスト（12.2 参照）
- 契約を履行するためのコスト（12.3 参照）

契約が存在する前に発生したコスト（すなわち、契約前コスト）の会計処理方法を検討する場合、契約獲得コストおよび契約履行コストの両方が含まれる場合があり、それぞれのコストに関わる要求事項が異なることに留意することが重要である。具体的には、IFRS 第 15 号 95 項（12.3.1 参照）は、状況によっては、まだ存在しない契約（特定の予想される契約）を履行するために発生したコストを資産として認識することが適切である場合があることを明確にしている。

12.2 契約獲得コスト

12.2.1 契約獲得コスト—総論

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、発生時に費用として認識する。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除く [IFRS 第 15 号 93 項]。

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、当該増分コストを資産として認識する [IFRS 第 15 号 91 項]。増分コストとは、顧客との契約を獲得するために発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである [IFRS 第 15 号 92 項]。

したがって、契約獲得の取組みにおいて発生したコスト（例えば、提案書作成コスト）のうち、その取組みが成功するか否かにかかわらず支払うことになるコストは、資産化されない。すなわち IFRS 第 15 号の目的における「増分コスト」には該当しない。契約獲得の取組みが成功しなければ発生しなかったであろうコスト（例えば、販売手数料）だけを、資産として認識する。

TRG

IFRS 第 15 号 91 項は、契約獲得の増分コストの認識時点を特定していない。このような資産の認識時点は、特に増分コストの支払の取決めが複雑な場合（例えば、販売手数料の支払が、将来の事象を条件とする場合、返金対象となる場合、または累積ターゲットの到達を基礎とする場合）には、単純ではない可能性がある。

契約獲得の増分コストを（コストの回収可能性が見込まれる場合に IFRS 第 15 号 91 項に従って資産としてまたは費用として）いつ認識すべきかは、コストの負債がいつ認識されるべきか、およびどのように測定されるべきかを特定する他の基準（例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」、IAS 第 19 号「従業員給付」（12.2.2 参照）、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」）により決定される。

関連する基準により負債が認識される時点で、認識されたコストを資産化すべきか即時に費用化すべきかを決定するために IFRS 第 15 号 91 項を適用すべきである。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2015 年 3 月の会議で議論された。

増分コストから生じる資産の償却期間（**12.4.1** 参照）が 1 年以内である場合には、IFRS 第 15 号は、当該増分コストを発生時に費用として認識することができる実務上の便法を定めている [IFRS 第 15 号 94 項]。

償却期間が 1 年を超える場合には、企業は、実務上の便法を適用できない。

設例 12.2.1

契約獲得の増分コスト

【IFRS 第 15 号 IE189 項—IE191 項設例 36】

ある企業（コンサルティング・サービスの提供者）が、新規の顧客にコンサルティング・サービスを提供するための競争入札に勝った。企業には、この契約を獲得するために以下のコストが発生した。

(単位 : CU)	
デュー・デリジェンスのための外部弁護士報酬	15,000
提案を届けるための旅費	25,000
販売担当従業員へのコミッション	10,000
合計	50,000

IFRS 第 15 号 91 項に従って、企業は、販売担当従業員へのコミッションから生じた契約獲得の増分コスト CU10 千について資産を認識する。企業は当該コストをコンサルティング・サービスに係る将来の報酬を通じて回収すると見込んでいるためである。企業は、販売管理者への裁量的な年間ボーナスも、年間販売目標、企業の全体的な収益性および個人の業績評価に基づいて支払う。このボーナスは契約の獲得による増分ではないため、IFRS 第 15 号 91 項に従って、企業は販売管理者に支払ったボーナスについての資産は認識しない。その金額は裁量的であり、企業の収益性と個人の業績を含む他の要因に基づいている。このボーナスは、識別可能な契約に直接帰属するものではない。

企業は、外部弁護士報酬と旅費は、契約を獲得したかどうかに関係なく発生していたものであることに着目する。したがって、IFRS 第 15 号 93 項に従って、それらのコストは発生時に費用として認識される。ただし、それらが別の基準の範囲に含まれる場合は例外となり、その場合には、当該基準の関連する定めが適用される。

12.2.2 従業員給付の資産化

TRG

確定拠出退職後給付制度を運営する企業は、販売員に支払う給与（販売手数料を含む）の一定割合として算定される拠出を行う。

販売手数料が IFRS 第 15 号 92 項における顧客との契約を獲得する増分コストの定義を満たすと判断され、IFRS 第 15 号 91 項（12.2.1 参照）に従い資産化される場合、販売手数料に直接起因して生じる増分の確定拠出制度の支払は（他の従業員給付と共に）、契約獲得増分コストの要件を満たす。しかし、顧客との契約獲得の増分コストには、顧客との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に直接関連する従業員給付は含まれない（例えば、顧客との契約獲得とは独立している従業員固定給与の一定割合である従業員給付）。

本論点は、移行リソース・グループの 2015 年 1 月の会議で議論され、その後 FASB の収益認識移行リソース・グループの 2016 年 4 月の会議で議論された。この議論は、会計基準コディフィケーション（ASC）トピック 606（IFRS 第 15 号に相当する米国会計基準）の文脈で議論されている。

12.3 契約履行コスト

12.3.1 契約履行コスト－総論

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」または IAS 第 38 号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、契約を履行するために生じたコストが以下の要件のすべてに該当するときにだけ、当該コストから資産を認識する [IFRS 第 15 号 95 項]。

- (a) 当該コストが、契約また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（例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、またはまだ承認されていない特定の契約により移転される資産の設計のコスト）。
- (b) 当該コストが、将来において履行義務の充足（または継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するかまたは増価する。
- (c) 当該コストの回収が見込まれている。

顧客との契約の履行の際に発生したコストが他の基準の範囲に含まれる場合、当該他の基準に従って会計処理しなければならない [IFRS 第 15 号 96 項]。

したがって、コストが他の基準の範囲に含まれ、その基準が費用処理することを要求している場合は、IFRS 第 15 号に従って資産化すべきとの議論は適切ではない。

契約（または特定の予想される契約）に直接関連するコストには、以下のものが含まれる [IFRS 第 15 号 97 項]。

- (a) 直接労務費（例えば、約束したサービスを顧客に直接提供する従業員の給料・賃金）
- (b) 直接材料費（例えば、約束したサービスの顧客への提供に使用される消耗品）
- (c) 契約または契約活動に直接関連するコストの配分額。そのようなコストには以下が含まれる。
 - 契約管理および監督のコスト

- 保険料および契約の履行に使用される器具、設備および（IFRS 第 16 号「リース」（2019 年 1 月以後に開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる）を適用する企業の）使用権資産の減価償却費

（d）契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト

（e）企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト（例えば、外注先への支払）

企業は、以下のコストを発生時に費用として認識しなければならない〔IFRS 第 15 号 98 項〕。

- （a）一般管理費（IFRS 第 15 号 97 項（d）に従って、当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く）
- （b）契約を履行するための仕損した原材料、労働力また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
- （c）契約における充足した履行義務（または部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
- （d）未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務（または部分的に充足した履行義務）に関連しているのかを企業が区別できないコスト

設例 12.3.1

資産を生じるコスト

〔IFRS 第 15 号 IE192 項—IE196 項設例 37〕

ある企業が、顧客の情報技術データ・センターを 5 年間管理する契約を結ぶ。この契約は、その後 1 年ごとに更新可能である。平均的な顧客の期間は 7 年である。企業は、顧客が契約に調印したときに従業員に CU10 千の販売手数料を支払う。サービスを提供する前に、企業は、企業の社内利用のために、顧客のシステムと接続する技術プラットフォームを設計し構築する。そのプラットフォームは顧客には移転されないが、顧客にサービスを提供するために使用される。

契約獲得の増分コスト

IFRS 第 15 号 91 項に従って、企業は、販売手数料について契約獲得の増分コスト CU10 千に係る資産を認識する。企業は、提供するサービスに係る将来の報酬を通じて当該コストを回収すると見込んでいるためである。企業は、この資産を IFRS 第 15 号 99 項に従って 7 年間にわたり償却する。当該資産は 5 年間の契約期間中に顧客に移転されるサービスに関するものであり、企業は契約がその後 1 年ずつ 2 回更新されると予想しているためである。

契約を履行するためのコスト

技術プラットフォームのセットアップのために生じる当初コストは、以下のとおりである。

	(単位 : CU)
設計サービス	40,000
ハードウェア	120,000
ソフトウェア	90,000
データ・センターの移動およびテスト	<u>100,000</u>
合計	<u>350,000</u>

当初のセットアップ・コストは、主として契約を履行するための活動に関するものであるが、財またはサービスを顧客に移転しない。企業は、当初のセットアップ・コストを以下のように会計処理する。

(a) ハードウェアのコスト—IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って会計処理

(b) ソフトウェアのコスト—IAS 第 38 号「無形資産」に従って会計処理

(c) 設計、データ・センターの移動およびテストのコスト—IFRS 第 15 号 95 項に従って、契約を履行するためのコストについて資産を認識できるのかが評価される。それにより生じた資産があれば、企業がデータ・センターに関するサービスを提供すると見込んでいる 7 年間（すなわち、5 年の契約期間および予想される 2 回の 1 年更新の期間）にわたって定期的に償却される。

技術プラットフォームのセットアップのための当初コストに加えて、企業は、顧客へのサービスの提供に主として責任を負う 2 名の従業員も割当てる。これら 2 名の従業員についてのコストは、顧客へのサービス提供の一部として生じるが、企業は、当該コストは資源を創出または増価するものではないと判断する（IFRS 第 15 号 95 項（b）参照）。したがって、当該コストは IFRS 第 15 号 95 項の要件に該当せず、IFRS 第 15 号を用いて資産として認識することはできない。IFRS 第 15 号 98 項に従って、企業は、これら 2 名の従業員についての給与費用を発生時に認識する。

12.3.2 契約が一定の期間にわたり充足される場合に、資産として認識されるコスト

設例 12.3.2

契約が一定の期間にわたり充足される場合に、資産として認識されるコスト

企業 X は、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務からなる契約を締結した。取引価格は CU1,250 であり、契約を履行するための予想コストは CU1,000 であるため、全体の予想マージンは 20%となる。企業 X は、履行義務の完了に向けての進捗度を測定するため、アウトプット法を使用することが適切であると決定した。

報告日において、企業 X には、現在までに完了した履行すべてに関する累積履行コスト CU360 が生じた。アウトプットによる進捗度の測定値を使用して、企業 X は、現在までの履行に関連する収益は CU405 で測定すべきであると決定し、その結果、今日までに履行された作業に関して約 11.1%のマージンとなる。契約履行の予想コスト総額は、CU1,000 のままである。

契約は単一の履行義務であり、契約で期待されるマージンは 20%であるが、企業 X は、現在までに履行された作業に係るマージンを 20%に調整するために CU36 の資産を認識または CU36 のコストを繰延べることはできない。IFRS 第 15 号

98 項は、発生時に費用化しなければならない契約履行時に生じる一定のコストを列挙しており、それには「契約における充足した履行義務（または部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）」が含まれる（**12.3.1** 参照）。

したがって、CU360 の発生したコストのすべては現在までに完了した履行に関連するので、費用化される。

IFRS 第 15 号 39 項に規定されるように、一定の期間にわたり充足される履行義務に関する収益認識に使用される進捗度の測定は、顧客にすでに支配が移転した財またはサービスを描写するように意図されている（**9.3.1.1** 参照）。過去の履行コストに関する資産（例えば、仕掛品）を認識することは、財またはサービスの支配が一定の期間にわたり（すなわち、履行が生じるにつれて）顧客に移転する概念と不整合である。

将来の履行に関連するコスト（例えば、契約で未だ使用されておらず、未だ販売者によって支配されている棚卸資産や他の資産）が生じた場合、それらは適切な基準における条件（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」および IAS 第 38 号「無形資産」）を満たしているか、またはコストが他の基準の範囲に含まれない場合、IFRS 第 15 号 95 項の要件すべてを満たしている場合、資産として認識される。

また、企業 X が進捗度の測定としてコストを使用することが適切であると決定した場合、履行義務は 36%（CU 360 ÷ CU1,000）完了していると算定される。したがって、CU450（36% × CU1,250）の収益を認識し、20% のマージンを反映する。

12.3.3 将来利益をもたらす販売を生じさせる見込みがある場合の当初の損失販売

設例 12.3.3

将来利益をもたらす販売を生じさせる見込みがある場合の当初の損失販売

企業 E のビジネスモデルには、機器およびその機器を維持するために必要な部品の販売が含まれる。顧客は、他の供給者から部品を調達することができるが、企業 E の顧客が操業する規制環境では、ほとんどすべての場合において顧客は企業 E（元の機器製造者）から部品を購入することを選択する。機器が予想される経済的耐用年数で適切に機能するためには、交換部品が必要とされる。

そのビジネスモデルでは、利益が生じる一連の部品販売を請け負う可能性が高いと企業 E が判断する場合、機器を著しく割り引いた価格（機器の製造原価未満）で販売する。当初の契約は機器販売のみである。すなわち、当初契約は、事後において部品を購入することを顧客に要求する契約上の権利を企業 E に与えることは規定していない（**6.1.3** 参照）。しかし、企業 E の経験では、すべてのケースにおいて顧客は事後に部品を購入し、その部品の販売に係る利益は機器に対する割引を上回る。

機器の原価は CU200 であり、通常は利益を生じる形で販売が行われる。しかし、事後の部品販売が見込まれる場合、機器は CU150 の割引価格で販売される。

企業 E は、機器が CU150 で販売される場合に当該販売により将来的に追加の利益が生じる販売を生じさせるという予想を反映して、CU200 の原価要素を繰延べることは許容されない。IFRS 第 15 号 95 項および 96 項は、契約履行コストが他の基準の範囲に含まれる場合、その基準に従って会計処理すべきことを要求している（**12.3.1** 参照）。記載された状況では、CU200 の原価は IAS 第 2 号「棚卸資産」の範囲であり、機器が販売された時に、IAS 第 2 号 34 項に従って費用計上しなければならない。IFRS 第 15 号 98 項（c）は、これをさらに明確化しており、「契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）」は、発生時に費

用処理しなければならないという特定の要求事項を含んでいる。

企業 E は、顧客が将来の利益を生じさせる追加の部品を購入することを予想しているが、これらの追加の購入は顧客のオプションであり、機器を販売する契約の一部ではない。企業 E は、機器を引渡す義務を充足しており、CU150 の収益と CU200 の原価を全額認識する必要がある。

結果として、CU50 の損失が機器の当初販売時に生じる。

12.4 契約コストの償却および減損

12.4.1 資産化された契約コストの償却

契約獲得または履行に関連して認識した資産は、当該資産に関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する規則的な基礎で償却しなければならない。当該資産は、特定の予想される契約に基づいて移転される財またはサービスに関連している場合がある（IFRS 第 15 号 95 項（a）—12.3.1 参照） [IFRS 第 15 号 99 項]。

12.4.2 資産化されたコストの償却方法

IFRS 第 15 号には、当該資産を償却するために使用すべき方法についての具体的なガイダンスは提供されていない。資産化されたコストの「規則的な基礎」での償却は、資産に関連する財およびサービスの移転の予想されるタイミングを考慮したものでなければならない。一般的に、収益が財務諸表において認識される期間およびパターンの予想が含まれる。関連する収益が認識されるパターンは、先行型、後行型、または季節型である可能性があり、コストはそれらに応じて償却されるべきである。

移転のパターンを決定するために、企業は、契約における具体的な条件の分析を必要とする場合がある。適切な償却方法を決定するには、企業は、次を含むすべての関連性のある要因を考慮すべきである。

- 移転のパターンについての企業の経験および合理的な見積りを行う能力
- 財またはサービスの支配の顧客への移転のタイミング

状況によっては、財およびサービスの移転の予想される期間およびパターンに合理的に近似するのであれば、複数の償却方法が許容される場合がある。しかし、償却方法が移転の期間およびパターンを反映すると見込まれなければ、その償却方法は許容されない。企業が償却方法を選択する場合には、その償却方法を類似の契約に対して一貫して適用しなければならない。特定の移転のパターンが見込まれることを示す証拠がない場合には、定額法による償却が適切である場合がある。

契約上の財またはサービスが移転されるパターンが、契約期間を通して每期大きく異なる場合、その移転パターンの変化に、より合致する償却モデルの使用が適切である場合がある。例えば、各期間に移転された財またはサービスの合計に比例する形で、各期間に償却費を配分する方法もあり得る。コストが一時点で移転される財またはサービスに関連する場合には、償却コストも同時点で認識される。

企業の顧客が将来の財またはサービスを獲得する重要な権利を付与されており、その重要な権利に関連する収益が繰延べられている場合、企業は、IFRS 第 15 号 91 項または 95 項に従って資産化されたコストの一部を、その権利に対しても配分することが合理的であるかどうかを検討すべきである。

資産が関連している財またはサービスの顧客への移転の時期について企業の予想に重大な変化があれば、それを反映するように償却を見直さなければならない。そうした変更は、IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理する [IFRS 第 15 号 100 項]。

12.4.3 資産化された契約コストの償却期間

設例 12.3.1 で示されるように、企業がサービス提供をオプションである延長期間まで継続すると予想する場合には、償却期間にはオプションとなる延長期間を含めるべきである。

例えば、企業が顧客とのサービス契約を締結し、契約獲得のための増分コストおよび契約履行コストが生じる場合があげられる。それらのコストは、それぞれ IFRS 第 15 号 91 項および IFRS95 項に従って資産化される。当初の契約期間は 5 年であるが、その後の最大 10 年間まで 1 年ごとに更新可能である。企業が締結した類似の契約の契約期間は平均 7 年である。最も適切な償却期間は 7 年間となる可能性が高い（すなわち、当初の期間 5 年に予想される 2 回の 1 年更新を加算）。これは、当該期間が、企業が資産化されたコストに関連する契約の下でサービスを提供すると予想する期間であるためである。

12.4.4 契約コストの減損

契約獲得コストまたは履行コストについて認識した資産の帳簿価額が以下の（a）から（b）を差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 [IFRS 第 15 号 101 項]。

- （a）当該資産が関連する財またはサービスと交換に企業が受取ると見込んでいる対価の残りの金額
- （b）当該財またはサービスの提供に直接関連し（**12.3.1** 参照）、まだ費用として認識されていないコスト

TRG

IFRS 第 15 号 101 項(a)の目的上、企業は、契約コスト資産が、部分的に延長または更新された期間において移転されると予想される財またはサービスに関連する場合、企業は予想される契約延長または更新からの経済的便益（見積将来キャッシュ・フロー）を検討しなければならない。例えば、企業は顧客とのサービス契約を締結する。これにより、契約獲得のための増分コストおよび契約履行コストが生じる。それらのコストはそれぞれ、IFRS 第 15 号 91 項および 95 項に従って資産化される。当初の契約期間は 5 年であるが、その後の最大 10 年間まで 1 年ごとに更新可能である。企業が締結した類似の契約期間は平均 7 年である。「対価の残りの金額」は、予想される契約期間の 7 年に基づくべきである（すなわち、償却期間と整合する。**12.4.3** 参照）。

本アプローチは、企業が不確実性が高すぎて収益の認識に含められないキャッシュ・フローについて検討する結果となる可能性があるが、この文脈における減損の測定および認識の目的（すなわち、資産が回収可能かどうかを決定するため）は、収益についての測定目的とは異なるため、不適切ではない [IFRS 第 15 号 BC310 項]。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2014 年 7 月の会議で議論された。

企業が受取ると見込んでいる対価の金額を算定するために IFRS 第 15 号 101 項を適用する場合、取引価格の算定に関する原則（変動対価の見積りの制限に関する要求事項を除く—7.2.8 参照）を考慮し、顧客の信用リスクの影響を反映するために修正しなければならない [IFRS 第 15 号 102 項]。

企業が契約獲得コストまたは履行コストに関連して認識した資産について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 号および IAS 第 38 号）に従って認識した資産についての減損損失があればすべて認識しなければならない。IFRS 第 15 号 101 項の減損テストの適用後は、企業は、契約獲得コストまたは履行コストについて認識した資産の減損テストの結果としての帳簿価額を、IAS 第 36 号「資産の減損」を当該資産が属する資金生成単位に適用する目的上、当該資金生成単位の帳簿価額に含めなければならない [IFRS 第 15 号 103 項]。

減損の状況が存在しなくなったかまたは改善した場合には、IFRS 第 15 号 101 項に従って過去に認識した減損損失の一部または全部の戻入を純損益に認識する。当該資産の増額後の帳簿価額は、過去に減損損失を認識しなかったとした場合に算定されたであろう（償却後の）金額を超えてはならない [IFRS 第 15 号 104 項]。

第 13 章 契約資産および契約負債の表示

13.1	契約資産および契約負債の表示—総論	208
13.2	単一の契約資産または契約負債としての契約の表示	211
13.3	契約資産および負債の他の資産および負債との相殺	212
13.4	IFRS 第 15 号で認識された契約資産および契約負債に おける流動または非流動の表示	212

第 13 章 契約資産および契約負債の表示

13.1 契約資産および契約負債の表示—総論

契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産または契約負債として表示することが要求されている。対価に対する無条件の権利は債権として区分表示する〔IFRS 第 15 号 105 項〕。

契約負債は、財またはサービスが顧客に移転する前に顧客が対価を支払うか、または企業が無条件である対価に対する権利（すなわち、債権）を有している場合に生じる。当該負債は、支払が行われたとき、または支払期限が到来したとき（いずれか早い方）に、認識しなければならない。契約負債は、顧客に財またはサービスを移転する義務のうち、顧客から対価を受取っている（または対価の金額の期限が到来している）ものを表す〔IFRS 第 15 号 106 項〕。

契約資産は、対価の支払または支払期限の到来前に、企業が財またはサービスの顧客への移転によって履行する場合に生じる。契約資産の残高には、債権として表示される金額を含まない。契約資産は、顧客に移転した財またはサービスと交換に受取る対価に対する権利を表す。契約資産は、IFRS 第 9 号「金融商品」（または企業が IFRS 第 9 号をまだ適用していない場合は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）に従って減損について評価しなければならない。該当する場合は、契約資産の減損の測定、表示および開示は、IFRS 第 9 号（または IAS 第 39 号）の範囲に含まれる金融資産と同じ基礎で行われる（14.2 参照）〔IFRS 第 15 号 107 項〕。

債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件の（すなわち、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される）ものである。例えば、企業が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、債権は認識される。債権は IFRS 第 9 号（または IAS 第 39 号）に従って会計処理しなければならない。債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号（または IAS 第 39 号）に従った当該債権の測定値と、それに対応する認識した収益の金額との間に差額があれば、費用（例えば、減損損失）として表示しなければならない〔IFRS 第 15 号 108 項〕。

IFRS 第 15 号は、「契約資産」および「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。契約資産について代替的な名称を用いる場合には、財務諸表利用者が債権と契約資産を区別できる十分な情報を提供しなければならない〔IFRS 第 15 号 109 項〕。

IFRS 第 15 号は以下の設例を用いて、契約資産、契約負債および債権をそれぞれの関係においてどのように考慮すべきかを説明している。

設例 13.1A

契約負債と債権

【IFRS 第 15 号 IE198 項—IE200 項設例 38】

ケース A—解約可能な契約

20X9 年 1 月 1 日に、ある企業が製品を顧客に 20X9 年 3 月 31 日に移転する解約可能な契約を結ぶ。この契約は、顧客が 20X9 年 1 月 31 日に CU1,000 の対価を前払することを要求している。顧客は 20X9 年 3 月 1 日に対価を支払う。企業は製品を 20X9 年 3 月 31 日に移転する。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 企業が 20X9 年 3 月 1 日に CU1,000 の現金を受取る（現金を履行の前に受取る）。

現金	CU1,000
契約負債	CU1,000

(b) 企業が 20X9 年 3 月 31 日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000
収益	CU1,000

ケース B—解約不能な契約

契約が解約不能であることを除き、ケース A と同じ事実がケース B に適用される。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 対価の金額の期日が 20X9 年 1 月 31 日に到来する（企業は対価に対する無条件の権利を有しているので、これは企業が債権を認識する時点である）。

債権	CU1,000
契約負債	CU1,000

(b) 企業が 20X9 年 3 月 1 日に現金を受取る。

現金	CU1,000
債権	CU1,000

(c) 企業が 20X9 年 3 月 31 日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000
収益	CU1,000

企業が 20X9 年 1 月 31 日（対価の期限到来日）よりも前に請求書を発行した場合には，企業はまだ対価に対する無条件の権利を有していないため，債権と契約負債を財政状態計算書に総額で表示しない。

設例 13.1B

企業の履行について認識される契約資産

【IFRS 第 15 号 IE201 項—IE204 項設例 39】

20X8 年 1 月 1 日に，ある企業が顧客に製品 A および B を CU1,000 と交換に移転する契約を結ぶ。この契約は，まず製品 A の引渡を要求し，製品 A の引渡に対する支払は製品 B の引渡を条件とすると記載している。言い換えると，CU1,000 の対価の支払期日は，企業が製品 A と B の両方を顧客に移転した後にはじめて到来する。したがって，企業は，製品 A と B の両方が顧客に移転されるまで，対価に対する無条件の権利（債権）を有さない。

企業は，製品 A と B を移転する約束を履行義務として識別し，それぞれの製品の独立販売価格に基づいて，製品 A を移転する履行義務に CU400，製品 B を移転する履行義務に CU600 を配分する。企業は，製品に対する支配が顧客に移転するときに，それぞれの履行義務について収益を認識する。

企業が製品 A を移転する履行義務を充足する。

契約資産	CU400
収益	CU400

企業が製品 B を移転する履行義務を充足し，対価に対する無条件の権利を認識する。

債権	CU1,000
契約資産	CU400
収益	CU600

設例 13.1C

企業の履行について認識される債権

【IFRS 第 15 号 IE205 項—IE208 項設例 40】

ある企業が、製品を顧客に 1 個当たり CU150 で移転する契約を 20X9 年 1 月 1 日に顧客と結ぶ。顧客が暦年内に 1 百万個超の製品を購入する場合には、単価を 1 個当たり CU125 に遡及的に減額すると契約に記載されている。対価の支払期日は、製品に対する支配が顧客に移転するときに到来する。したがって、企業は、遡及的な減額が適用される（すなわち、1 百万個の出荷の後）までは、1 個当たり CU150 の対価に対する無条件の権利（すなわち、債権）を有している。

取引価格を算定する際に、企業は契約開始時に、顧客が 1 百万個の閾値を満たすであろうと判断し、したがって、取引価格は 1 個当たり CU125 であると見積る。その結果、100 個の製品を顧客に最初に出荷する時点で、企業は以下を認識する。

債権	CU15,000 ^(a)
収益	CU12,500 ^(b)
返金負債（契約負債）	CU2,500

(a) 1 個当たり CU150×100 個

(b) 1 個当たり取引価格 CU125×100 個

返金負債 [IFRS 第 15 号 55 項] は、数量に基づくリベートとして顧客に提供されると予想される 1 個当たり CU25 の返金（すなわち、契約に記載された、企業が受取る無条件の権利を企業が有している CU150、と見積取引価格 CU125 との差額）を表す。

13.2 単一の契約資産または契約負債としての契約の表示

TRG

ある契約（または、IFRS 第 15 号 17 項に従って単一の結合された契約として会計処理されている複数の契約）が、2 つ以上の履行義務を含む場合、顧客からすでに支払われた額と債権として認識された金額の合計が、ある履行義務に対して認識された収益よりは少ないが、その他の履行義務に対して認識された収益を上回ることがあり得る。

そのような状況において、企業は、（顧客からすでに支払われた金額と債権として認識されている金額の合計が、認識された収益よりも少ないような履行義務に対して）契約資産および（逆のケースが当てはまる場合には）契約負債を別個に表示すべきではない。契約資産および負債を表示するための適切な会計単位は、契約全体となる。したがって、1 つの契約に対して、契約資産および契約負債の両科目を表示するのは適切ではない。かわりに単一の純額を表示すべきである。

IFRS 第 15 号 105 項は、「契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産または契約負債として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示しなければならない。」と述べている。

これは、IFRS 第 15 号 17 項に従い、複数の契約が結合され単一の契約として会計処理されているような状況にも該当する。

IFRS 第 15 号 BC317 項は、「両審議会は、契約の中の残存する権利および履行義務は、契約資産または契約負債のいずれかとして、会計処理および表示を純額で行うべきであると決定した。両審議会は、顧客との契約における権利と義務は相互依存的事実と特性であることを留意した。---（中略）--- 両審議会は、そうした相互依存性は、残存する権利と義務を財政状態計算書において純額で会計処理して表示することによって最も適切に反映されたと判断した。」と説明している。

本論点は、収益認識移行リソース・グループの 2014 年 10 月の会議で議論された。

13.3 契約資産および契約負債の他の資産および負債との相殺

TRG

IFRS 第 15 号は、顧客との契約から生じる収益に関連して、「契約資産」および「契約負債」という用語を取り入れ、財政状態計算書におけるこれらの資産および負債の表示に係るガイダンスを提供している（14.2.3 参照）。

企業は、収益または他の取引の結果、顧客に係る他のタイプの資産および負債も認識する場合がある。例として、IFRS 第 15 号 91 項に従って資産化される契約獲得のコスト、IAS 第 32 号「金融商品：表示」11 項で定義される金融資産および金融負債、ならびに IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」10 項で定義される引当金があげられる。

実務上、企業は、他の資産および負債を契約資産および負債と相殺することは認められない。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」32 項は、IFRS で要求または許容している場合を除き、資産および負債を相殺することを禁じている。IFRS 第 15 号もその他の IFRS も、契約資産および負債に関してそのような要求または許容はしていない。

本論点は、2014 年 10 月に FASB および IASB の合同の収益認識移行リソース・グループにより議論され、他の資産および負債を契約資産および契約負債と相殺するかどうか決定する際には、企業は他の IFRS を参照すべきであることが大筋合意された。

13.4 IFRS 第 15 号で認識された契約資産および契約負債の流動または非流動の表示

契約資産および契約負債は、財政状態計算書で流動として表示されることが多い。これは企業の正常営業循環期間において、それらが実現されるかまたは決済されるためである（流動資産については IAS 第 1 号 66 項(a)、流動負債については IAS 第 1 号 69 項(a)参照）。

他の場合には、顧客との契約が企業の正常営業循環期間を超えて延長されると決定される場合がある。そのような場合、契約資産および契約負債は、IAS 第 1 号 66 項および IAS 第 1 号 69 項のガイダンスをそれぞれ適用することにより、流動および非流動の要素で分析されるべきである。

企業の正常営業循環期間が明確に識別できない場合には、その期間は 12 か月と想定される（IAS 第 1 号 68 項）。

第 14 章 開示

14.1	開示—全般	214
14.2	顧客との契約	215
14.3	IFRS 第 15 号の適用における重要な判断	222
14.4	資産化したコスト	223
14.5	実務上の便法の使用に関する開示	223

第 14 章 開 示

14.1 開示—全般

IFRS 第 15 号の開示要求の目的は、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである。この目的を達成するため、開示には以下のすべてに関する定量的情報および定性的情報を含まなければならない [IFRS 第 15 号 110 項]。

- (a) 顧客との契約 (**14.2** 参照)
- (b) 当該契約に IFRS 第 15 号を適用する際に行った重要な判断および当該判断の変更 (**14.3** 参照)
- (c) IFRS 第 15 号 91 項または IFRS 第 15 号 95 項に従って顧客との契約の獲得または履行のためのコストから認識した資産 (**14.4** 参照)

開示の目的を満たすために必要な詳細さのレベルと、さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度の重点を置くべきかを考慮する必要がある。大量の項末な詳細情報の記載または特徴が大きく異なる項目の合算によって有用な情報が不明瞭とならないように、開示を集約または分解しなければならない [IFRS 第 15 号 111 項]。

他の基準に従って情報が提供されている場合には、当該情報を IFRS 第 15 号に従って開示する必要はない [IFRS 第 15 号 112 項]。

IAS 第 8 号 8 項は、IFRS の会計方針を適用することの影響に重要性がない場合には、当該方針を適用する必要はないと規定している。IAS 第 1 号 31 項は、IFRS で要求されている具体的な開示がもたらす情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要はないと規定している。顧客との契約から生じる収益に関する情報の重要性を決定するために、定量的および定性的要因の両方を評価すべきである。これは認識および測定だけでなく、財務諸表の開示についても適用される。

この概念は、企業に「開示の目的を満たすために必要な詳細さのレベルと、さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度の重点を置くべきかを考慮」することを求める IFRS 第 15 号 111 項の要求事項としても表されており、さらに、IFRS 第 15 号 BC331 項は、以下のように記載している。

「両審議会は、企業が開示目的を満たす助けとするための開示要求を含めることも決定した。しかし、それらの開示は最低限の開示のチェックリストとしてみるべきではない。開示のなかには、一部の企業または業種については目的適合性があるが、他については目的適合性がないものもあるからである。両審議会はまた、企業が開示を開示目的および重要性と一緒に考慮することが重要だと考えた。したがって、IFRS 第 15 号 111 項では、企業は重要性のない情報を開示する必要がないことを明確にしている。」

この評価は、報告期間ごとに実施しなければならない。なぜなら、過年度には目的適合性も重要性もないとみなされた開示が、その後の期間において開示すべき金額的価値の増加やその他の定性的要因の変更の結果として重要性をもつ可能性があるからである。

企業はまた、開示における重要性を評価するための適切なアプローチに関連して、現地当局の見解についても考慮すべきである。

14.2 顧客との契約

14.2.1 収益および減損損失の開示

報告期間についての以下のすべての金額を開示することが要求される。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く [IFRS 第 15 号 113 項]。

- 顧客との契約から認識した収益（これを収益のその他の源泉と区別して開示しなければならない）
- 企業の顧客との契約から生じた債権または契約資産について（IFRS 第 9 号「金融商品」、または IFRS 第 9 号をまだ適用していない場合は IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」に従って）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しなければならない）

14.2.2 収益の分解

顧客との契約から認識した収益は、収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解しなければならない [IFRS 第 15 号 114 項]。

したがって、この開示の目的上、企業の収益をどの程度分解するのは、顧客との契約に固有の事実および状況に応じて決まることとなる。企業によっては、収益の分解に関する目的を満たすために複数の種類の区分を使用することが必要となる場合がある。一方、収益を分解するために 1 種類の区分だけを使用することによって目的を満たす場合もある [IFRS 第 15 号 B87 項]。

収益を分解するために用いる区分の種類を選択する際に、企業は、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように表示されているのかを、以下のすべてを含めて、考慮しなければならない [IFRS 第 15 号 B88 項]。

- (a) 財務諸表の外で表示されている開示（例えば、決算発表、年次報告書、投資家向けの発表において）
- (b) 最高経営意思決定者が事業セグメントの財務業績を評価するために定期的にレビューしている情報
- (c) 上記の (a) および (b) で識別された種類の情報に類似する他の情報のうち、企業または企業の財務諸表の利用者が企業の財務業績の評価または資源配分の決定を行うために使用するもの

適切である可能性のある区分の例には以下のものが含まれる [IFRS 第 15 号 B89 項]。

- 財またはサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
- 地理的区分（例えば、国または地域）
- 市場または顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
- 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
- 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約）
- 財また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また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またはサービスから生じる収益）
- 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）

さらに、企業が IFRS 第 8 号「事業セグメント」を適用している場合には、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しなければならない [IFRS 第 15 号 115 項]。

設例 14.2.2

収益の分解—定量的開示

【IFRS 第 15 号 IE210 項および IE211 項設例 41】

ある企業が、IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って、消費者製品、輸送、エネルギーのセグメントを報告している。投資家向け説明資料を作成する際に、企業は収益を、主たる地域市場、主要な製品ラインおよび収益認識の時期（すなわち、一時点で移転される財または一定の期間にわたり移転されるサービス）に分解している。

企業は、投資家向け説明資料で使用している区分を、IFRS 第 15 号 114 項の分解開示の要求事項の目的を満たすために使用できると判断する。要求事項の目的とは、顧客との契約から生じる収益を、収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解することである。以下の表は、主たる地域市場、主要な製品ラインおよび収益認識の時期による分解開示を例示しており、IFRS 第 15 号 115 項に従って、分解した収益が消費者製品、輸送およびエネルギーの各セグメントとどのように関連しているのかを示す調整表を含む。

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

14.2.3 契約残高

企業は、以下のすべてを開示しなければならない [IFRS 第 15 号 116 項]。

- 顧客との契約から生じた債権、契約資産および契約負債の期首残高および期末残高（区分して表示または開示していない場合）
- 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
- 当報告期間に、過去の期間に充足（または部分的に充足）した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）

企業は、履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか（**14.2.4** 参照）、およびそれらの要因が契約資産および契約負債の残高に与える影響を説明しなければならない。提供する説明は、定性的情報を使用することができる [IFRS 第 15 号 117 項]。

当報告期間中の契約資産および契約負債の残高の重大な変動は、定性的情報と定量的情報の両方を含めて説明されなければならない。企業の契約資産および契約負債の残高の変動の例として、以下のものがある [IFRS 第 15 号 118 項]。

- 企業結合による変動
- 収益に対する累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産または契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更（変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価の変更を含む）または契約変更が含まれる。
- 契約資産の減損
- 対価に対する権利が無条件となる（すなわち、契約資産が債権に分類変更される）時間枠の変化
- 履行義務が充足される（すなわち、契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化

14.2.4 履行義務

顧客との契約における企業の履行義務に関する情報を開示しなければならない。これには以下のすべての記述が含まれる [IFRS 第 15 号 119 項]。

- 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、サービスを提供するにつれて、あるいはサービスの完了時）。これには、請求済未出荷契約において履行義務がいつ充足されるのかが含まれる。
- 重大な支払条件（例えば、通常の支払期限、契約に重大な金融要素があるかどうか、対価の金額に変動性があるかどうか、変動対価の見積りが通常制限されるのかどうか—**7.2.8** 参照）
- 企業が移転を約束した財またはサービスの内容（他の当事者が財またはサービスを移転するよう手配する履行義務（すなわち、企業が代理人として行動する場合）を強調する）
- 返品および返金の義務ならびにその他の類似の義務
- 製品保証および関連する義務の種類

14.2.5 残存履行義務に配分した取引価格

未充足の履行義務がある場合には、以下の情報を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 120 項]。

- 報告期間末現在で未充足（または部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額
- その金額に関して、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。企業はこれを以下のいずれかの方法で開示できる。
 - 残存履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用した定量的ベースによる方法

- 定性的情報を使用した方法

IFRS 第 15 号は、以下の条件のいずれかに該当する場合には、履行義務についてこの情報を開示する必要がないという実務上の便法を提供している [IFRS 第 15 号 121 項]。

- (a) 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。
- (b) 企業が顧客から対価を受ける権利を有しており、その対価の金額が現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する（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）（**9.3.1** 参照）。

企業は、実務上の便法を適用しているかどうか、および顧客との契約からの対価のなかに取引価格に含まれていない（したがって、IFRS 第 15 号 120 項に従って開示した情報に含まれていない）ものがあるかどうかを定性的に説明しなければならない。例えば、取引価格の見積りには、制限されている変動対価の見積金額は含まれない（**7.2** 参照） [IFRS 第 15 号 122 項]。

設例 14.2.5A

残存履行義務に配分した取引価格の開示

〔IFRS 第 15 号 IE212 項—IE219 項設例 42〕

20X7 年 6 月 30 日に、ある企業が、サービスを提供するために別々の顧客と 3 つの契約（契約 A、B および C）を結ぶ。それぞれの契約には 2 年の解約不能期間がある。企業は、IFRS 第 15 号 120 項から 122 項の要求事項を考慮して、20X7 年 12 月 31 日現在の残存履行義務に配分した取引価格の開示に含めるべき各契約の情報を検討する。

契約 A

清掃サービスが、今後 2 年間にわたり通常少なくとも 1 か月に 1 回提供される。提供されるサービスについて、顧客は 1 時間当たり CU25 の料金を支払う。

企業は提供したサービスの 1 時間ごとに固定金額を請求するため、企業は、IFRS 第 15 号 B16 項に従って現在までに完了した企業の履行の価値に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有している。したがって、企業が IFRS 第 15 号 121 項（b）の実務上の便法を適用することを選択する場合には、開示は不要である。

契約 B

清掃サービスおよび芝生のメンテナンス・サービスが、今後 2 年間にわたり最大で 1 か月に 4 回、必要に応じて提供される。顧客は両方のサービスに対して 1 か月当たり CU400 の固定価格を支払う。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。全体的な開示に含まれる契約 B についての情報は、以下のとおりである。

(単位 : CU)			
	20X8 年	20X9 年	合計
20X7 年 12 月 31 日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200

^(a) $\text{CU}4,800 = \text{CU}400 \times 12 \text{ か月}$

^(b) $\text{CU}2,400 = \text{CU}400 \times 6 \text{ か月}$

契約 C

清掃サービスが、今後 2 年間にわたり必要に応じて提供される。顧客は 1 ヶ月当たり CU100 の固定対価に加えて、顧客の施設の規制上の審査および認定に対応する CU0 から CU1,000 までの範囲の 1 回限りの変動対価の支払額（すなわち、業績ボーナス）を支払う。企業は、変動対価 CU750 に対する権利を得ると見積っている。IFRS 第 15 号 57 項の諸要因に関する企業の評価に基づき、企業は変動対価の見積り CU750 を取引価格に含める。認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高いためである。企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を時間に基づく測定値を用いて測定する。

企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかを示す定量的な期間帯による表で開示する。また、企業は、当該開示に含まれていない重大な変動対価に関する定性的議論を記載する。全体的な開示に含まれる契約 C についての情報は、以下のとおりである。

	(単位 : CU)		
	20X8 年	20X9 年	合計
20X7 年 12 月 31 日現在でこの契約に関して認識されると見込まれる収益	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363

^(a) 取引価格 = CU3,150 (CU100×24 ヶ月 + 変動対価 CU750)
1 年当たり CU1,575 で 24 ヶ月にわたり均等に認識される。

^(b) CU1,575÷2 = CU788 (すなわち、当該年度の 6 ヶ月分)

さらに、IFRS 第 15 号 122 項に従って、企業は、業績ボーナスの一部分は取引価格に含めていないので開示から除外している旨を定性的に開示する。業績ボーナスの当該部分は、変動対価の見積りの制限に関する要求事項に従って、取引価格から除外された。

設例 14.2.5B

残存履行義務に配分した取引価格の開示—定性的開示

【IFRS 第 15 号 IE220 項および IE221 項設例 43】

20X2 年 1 月 1 日に、ある企業が、CU10 百万の固定対価で商業ビルを建設する契約を顧客と結ぶ。このビルの建設は、企業が一定の期間にわたり充足する単一の履行義務である。20X2 年 12 月 31 日現在、企業は CU3.2 百万の収益を認識している。企業は建設が 20X3 年に完成すると見積っているが、プロジェクトの完成は 20X4 年の前半となる可能性がある。

20X2 年 12 月 31 日に、企業は、収益としてまだ認識していない取引価格の金額を、残存履行義務に配分した取引価格の開示のなかで開示する。また、企業は、企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかに関する説明を開示する。説明は、残存履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用して定量的に行うかまたは定性的説明の提供によって開示することができる。企業は収益認識の時期に関して不確実であるため、この情報を以下のように定性的に開示する。

「20X2 年 12 月 31 日現在、残存履行義務に配分した取引価格の総額は CU6.8 百万であり、企業はビルが完成するにつれてこの収益を認識する。これは今後 12 か月から 18 か月にわたり発生すると見込まれる。」

14.3 IFRS 第 15 号の適用における重要な判断

14.3.1 重要な判断の開示に関する要求事項—全般

IFRS 第 15 号を適用する際に行った判断および当該判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額および時期の決定に重要な影響を与えるものについて開示しなければならない。特に、企業は、以下の両方を決定する際に用いた判断および当該判断の変更を説明しなければならない [IFRS 第 15 号 123 項]。

- 履行義務の充足の時期（14.3.2 参照）
- 取引価格および履行義務への配分額（14.3.3 参照）

14.3.2 履行義務の充足の時期の決定

履行義務が一定の期間にわたり充足される場合には、以下の両方を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 124 項]。

- 収益を認識するために使用した方法（例えば、使用したアウトプット法またはインプット法の記述および当該方法をどのように適用しているのか）
- その使用した方法が財またはサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明

履行義務が一時点で充足される場合には、企業は、約束した財また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しなければならない [IFRS 第 15 号 125 項]。

14.3.3 取引価格および履行義務への配分額の算定

以下のすべてについて、使用した方法、インプットおよび仮定について開示しなければならない [IFRS 第 15 号 126 項]。

- 取引価格の算定（これには、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、現金以外の対価の測定が含まれるが、これらに限定されない）
- 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価（7.2.8 参照）
- 取引価格の配分（約束した財またはサービスの独立販売価格の見積りおよび契約の特定の部分への値引および変動対価の配分（該当がある場合）を含む）
- 返品および返金の義務ならびにその他の類似した義務の測定

14.4 資産化したコスト

企業は、以下の両方を記述しなければならない [IFRS 第 15 号 127 項]。

- （IFRS 第 15 号 91 項（12.2 参照）または IFRS 第 15 号 95 項（12.3.1 参照）に従って）顧客との契約の獲得また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
- 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法
- 以下の事項についても開示しなければならない [IFRS 第 15 号 128 項]。
 - 顧客との契約の獲得または履行のために発生したコストから（IFRS 第 15 号 91 項または IFRS 第 15 号 95 項に従って）認識した資産について、資産の主要区分別（例えば、顧客との契約の獲得のためのコスト、契約前コストおよびセットアップ・コスト）の期末残高
- 当報告期間に認識した償却および減損損失の金額

14.5 実務上の便法の使用に関する開示

企業が IFRS 第 15 号 63 項（重大な金融要素の存在に関して—7.4.2 参照）または IFRS 第 15 号 94 項（契約獲得の増分コストに関して—12.2 参照）のいずれかにおける実務上の便法の使用を選択した場合には、その旨を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 129 項]。

第 15 章 発効日および経過措置

15.1 発効日	225
15.2 経過措置	225

第 15 章 発効日および経過措置

15.1 発効日

IFRS 第 15 号は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用することが要求され、早期適用が認められる。企業が IFRS 第 15 号を 2018 年 1 月 1 日以前に開始する事業年度に適用することを選択する場合には、その旨を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 C1 項]。

2016 年 4 月公表の「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」(1.1 参照)も 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度より発効する。早期適用は認められ、遡及適用が要求される(すなわち、当該修正が IFRS 第 15 号の適用開始日において IFRS 第 15 号に含まれていたかのように当該修正を適用しなければならない。15.2.1 参照)。企業は、IFRS 第 15 号の移行措置ガイダンスに従い IFRS 第 15 号の要求事項が適用されない報告期間または契約には当修正を適用すべきではない(15.2 参照)。例えば、企業が IFRS 第 15 号を C3 項(b) (15.2.2 参照)に従って適用開始日時点で完了していない契約のみに IFRS 第 15 号を適用する場合には、企業は適用開始日において完了している契約をこれらの修正の影響について修正再表示することはしない [IFRS 第 15 号 C8A 項]。

2016 年 4 月の修正の発効日は、IFRS 第 15 号と同様である。当修正は、IFRS 第 15 号の要求事項を開発する際の IASB の目的を明確にするが、当基準の基礎となる原則を変更するものではない。企業は通常、IFRS 第 15 号の適用開始初年度に本修正を適用するものと考えられるが、2018 年 1 月 1 日以前に開始する事業年度に IFRS 第 15 号を適用する企業は、それと同時に本修正を導入しないという選択をすることもできる。そのような状況で企業が本修正を事後に導入する際には、本修正の適用開始による影響がある場合は、それも含めるように IFRS 第 15 号適用開始による影響を修正再表示すべきである。

15.2 経過措置

15.2.1 IFRS 第 15 号への移行—全般

IFRS 第 15 号への移行に関する要求事項は、2016 年 4 月公表の「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」により修正された(1.1 参照)。当修正は、IFRS 第 15 号へ移行する企業に 2 つの実務上の便法を追加している。

- 完全遡及適用アプローチを使用する場合、企業は表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約の評価を除外できるよう IFRS 第 15 号 C5 項(a)は修正された(15.2.2 参照)。
- 完全遡及適用アプローチまたは修正遡及適用アプローチを使用する場合に、IFRS 第 15 号 C5 項(c) (15.2.2 参照) および IFRS 第 15 号 C7A 項 (15.2.3 参照) が実務上の便法を提供し、企業は表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について遡及的に修正再表示することが要求されない。

当修正の発効日の詳細については、15.1 参照。

IFRS 第 15 号は、本基準の適用を開始する企業のために詳細なガイダンスを提供している。企業は本基準を以下の 2 つの方法のいずれかを使用して適用しなければならない [IFRS 第 15 号 C3 項]。

- 完全遡及適用アプローチ—IFRS 第 15 号を、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、IFRS 第 15 号 C5 項に定める便法がある(15.2.2 参照)。

- 修正遡及適用アプローチIFRS 第 15 号を遡及適用し、IFRS 第 15 号の適用開始による累積的影響を IFRS 第 15 号 C7 項から C8 項に従って適用開始日に認識する（**15.2.3** 参照）。
- 当該経過措置の目的上 [IFRS 第 15 号 C2 項] ,
- 適用開始日は、企業が IFRS 第 15 号を最初に適用する報告期間の期首である（例えば、2018 年 1 月 1 日に開始する事業年度において IFRS 第 15 号の適用を開始する企業において、適用開始日は 2018 年 1 月 1 日である）。
- 完了した契約とは、IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」および関連する解釈指針に従って識別された財またはサービスのすべてを企業が移転した契約である。

15.2.2 完全遡及適用アプローチ

企業は、完全遡及アプローチの使用を選択する場合に、以下の実務上の便法のうちの 1 つまたは複数を使用することができる [IFRS 第 15 号 C5 項] 。

- 完了した契約（**15.2.1** 参照）については、企業は契約を修正再表示する必要はない。
 - 同一事業年度中に開始して終了した契約
 - 表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約
- 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
- 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、当該契約を契約変更について IFRS 第 15 号 20 項から 21 項（**10.2** および **10.3** 参照）に従って遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、企業は次のことを行う際に、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映しなければならない。
 - 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別
 - 取引価格の算定
 - 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分
- 適用開始日前の表示するすべての報告期間について、IFRS 第 15 号 20 項の開示要求（**14.2.5** 参照）を適用する必要はない（**15.2.1** 参照）。

企業は、表示するすべての報告期間内のすべての契約に当該実務上の便法を首尾一貫して適用しなければならない。企業はまた、以下の情報を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 C6 項] 。

- 使用した便法
- 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価

IAS 第 8 号 28 項の要求事項にかかわらず、IFRS 第 15 号を最初に適用するときに、企業は、IAS 第 8 号 28 項 (f) が要求している定量的情報を、IFRS 第 15 号 C3 項 (a) に従って遡及適用する場合にのみ、IFRS 第 15 号が適用される最初の事業年度の直前の事業年度（直前期）についてだけ表示すればよい。企業は、この情報を当期またはそ

れよりも古い比較対象期間について表示することを選択することはできるか、要求はされない [IFRS 第 15 号 C4 項]。

15.2.3 修正遡及適用アプローチ

企業は、修正遡及適用アプローチの使用を選択する場合には、IFRS 第 15 号の適用開始の累積的影響を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（または、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の修正（すなわち、当期の財政状態計算書の期首残高に対する調整）として認識しなければならない（**15.2.1** 参照）。修正遡及適用アプローチを使用する場合、企業は、適用開始日（例えば、2018 年 1 月 1 日に開始する事業年度に IFRS 第 15 号の適用を開始する企業の場合は、2018 年 1 月 1 日）時点で完了していない契約（**15.2.1** 参照）にだけ、IFRS 第 15 号を遡及適用することを選択できる [IFRS 第 15 号 C7 項]。

修正遡及適用アプローチを適用する企業は、IFRS 第 15 号 C5 項(c)に記載した実務上の便法（**15.2.2** 参照）を次のいずれかについて使用することもできる。[IFRS 第 15 号 C7A 項]

(a) 表示する最も古い期間の期首よりも前に発生したすべての契約変更

(b) 適用開始日より前に発生したすべての契約変更

企業がこの実務上の便法を使用する場合には、企業は当該便法をすべての契約に首尾一貫して適用するとともに、次の情報を開示しなければならない。

(a) 使用した便法

(b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価

修正遡及適用アプローチを使用する場合は、適用開始日を含む報告期間について、以下の開示を開示しなければならない [IFRS 第 15 号 C8 項]。

(a) 変更前に有効であった IAS 第 11 号、IAS 第 18 号および関連する解釈指針との比較で、財務諸表の各表示科目が、当報告期間に IFRS 第 15 号の適用によって影響を受ける金額

(b) 上記 (a) で識別された著しい変動の理由の説明

企業が、IFRS 第 15 号を初めて適用する際に修正遡及適用アプローチを選択する場合（**15.2.3** 参照）、IFRS 第 15 号の適用開始の累積的影響を適用開始日において認識し、比較対象報告期間の修正再表示は行わない。したがって、企業は、表示した比較対象期間について、IFRS 第 15 号 110 項から 129 項の開示を行うことは要求されないであろう。しかし、IFRS 第 15 号 C8 項は、修正遡及適用アプローチの使用を選択した企業は、IFRS 第 15 号の適用開始年度において、（従前の IFRS 基準ではなく）IFRS 第 15 号の適用による財務諸表の各表示科目への影響を開示し、著しい変動の理由の説明を含めることが要求されていることを具体的に規定している。

付録

IFRS 第 15 号 開示例

228

付録 – IFRS 第 15 号 開示例

開示例

IFRS 第 15 号は、広範な開示要求事項を含んでいる(セクション 14 参照)。本付録は、顧客との契約、契約に IFRS 第 15 号を適用する際に行った重要な判断および判断の変更、および顧客との契約の獲得または履行のためのコストから認識した資産についての情報を提供するために必要とされる開示を示している。開示目的を満たすために必要とされる詳細さのレベルは、事実と状況によって決まるが、以下の主要な仮定が本付録の作成で使用されている。

- 当グループは、IFRS 第 9 号「金融商品」または IFRS 第 16 号「リース」を早期適用していないことを仮定する。
- IFRS 第 15 号 C2 項(a)に従い、IFRS 第 15 号を最初に適用する報告期間の期首である 2017 年 1 月 1 日を IFRS 第 15 号の適用開始日とする。
- 当グループは、IFRS 第 15 号 C3 項(a)に従って、IFRS 第 15 号の完全遡及適用を選択している。これに際しては、IFRS 第 15 号 C5 項(a)および(b)の完了した契約についての、または IFRS 第 15 号 C5 項(c)の条件変更された契約についての実務上の便法は使用しないが、適用開始日（すなわち 2017 年 1 月 1 日）前の表示するすべての報告期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額および当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明の両方を開示しないことを許容する IFRS 第 15 号 C5 項(d)の便法を使用している。
- 本付録は完全な一組の財務諸表を含んでいない。当グループ（非金融機関）に関して IFRS 第 15 号の適用により影響を受ける注記のみが含まれている。当期利益の変動により間接的に影響を受けた注記（すなわち、税金、1 株当たり利益および利益剰余金の注記）は、本付録において例示されていないが、企業はこれらの注記について、そして実際には財務諸表のすべての注記について、IFRS 第 15 号の適用により生じる修正の影響を考慮しなければならない。

財政状態計算書の表示科目

[IFRS 第 15 号 116 項(a)は、区分して表示または開示していない場合には、顧客との契約から生じた債権、契約資産および契約負債の期首残高および期末残高の開示を要求している。これらの残高が財務諸表上に区分して開示されるかどうかについては、個々の企業により各企業の事実および状況に基づいて重要性の判断が行われることになる。企業は、IFRS 第 15 号の適用の結果認識される残高に関して、連結財政状態計算書に区分して表示科目を含めるのが適切かどうかを検討する必要がある。

IFRS 第 15 号を適用した結果、工事契約の注記に含まれる IAS 第 11 号「工事契約」により要求される開示は、必要なくなった。工事契約の注記には、IFRS 第 15 号により要求される契約資産残高の開示が含まれている。過年度の工事契約の注記に含まれていた顧客への支払金額は契約負債に振り替えられ、新たな契約負債の注記に含まれる。返金負債残高は独立して認識され、別個の注記に含まれている。したがって、以後の注記は、番号を付け替えている。

契約コストの注記も、契約獲得コストを開示するために追加されており、これは *IFRS* 第 15 号の資産化の要件を満たすものであり、過年度においては費用処理されていた。以後の注記は、番号を付け替えている。]

重要な会計方針の注記

[*IFRS* 第 15 号は、従来 *IFRS* に含まれていた要求事項もより規範的な要求事項を導入する複雑な基準であり、企業によっては、収益認識の方針に重大な変更をもたらす可能性がある。重要な判断を適用する必要がある領域もあるが、比較的規範的で判断の余地がほとんどない領域もある。

本ガイドの本編における重要な会計方針の注記に関する説明に記載されている通り、会計方針は以下に留意することが推奨される。

- 事業の性質または複雑性を考慮した重要な方針の記載
- 特定の事業および取引に適用される方針の記載
- 重要な情報を覆い隠す重要でない方針への参照の排除
- 基準の抜粋またはモデル科目のようなボイラー・プレートを回避]

重要な会計上の判断および見積りの不確実性の主要な発生要因の注記

[*IFRS* 第 15 号の適用には、重要な判断と特定の主要な見積りが要求されるため、当ガイドで開示している事項は、個別の企業の状況および企業の業績および財政状態に対して行われた判断および見積りの重要性によって決定される。個別の注記でこの情報を開示する代わりに、関連する資産や負債の注記に、または関連する会計方針の開示の一部に含めることがより適切な場合もある。

IFRS 15:123 は、次の両方を決定する際に用いた判断及び当該判断の変更に関する具体的な開示の要求事項を含んでいる。

- (a) 履行義務の充足の時期
- (b) 取引価格及び履行義務への配分額]

収益の注記

[*IFRS* 第 15 号 113 項(a)は顧客との契約から認識した収益を、収益のその他の源泉（たとえば、賃料収益）と区別して開示することを要求している。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く。]

収益の分解

	20XX 年度 £	20YY 年度 £
セグメント収益		
[セグメント A]		
[セグメント B]		
[セグメント C]		
[セグメント D]		
合計	_____	_____

収益の認識時期

一時点での認識

一定の期間にわたる認識

合計	_____	_____
----	-------	-------

[IFRS 第 15 号 114 項は、企業は、顧客との契約から認識した収益を、収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解しなければならないと要求している。この分解は、企業の個々の事実および状況によって異なる。当社グループは、事業セグメントによる収益の分解は開示の要求事項を充足するものであると評価した。なぜならこれは、最高経営意思決定者（CODM）が企業の財務業績を評価するために定期的に検討する情報だからである。また当社グループは、財またはサービスの移転の時期（すなわち、一時点かまたは一定の期間にわたるか）を基礎として収益の分解を開示することが、顧客との契約から生じる収益の性質および時期についての有用な情報を財務諸表の利用者に提供すると考えている。

各報告セグメントについて開示した収益情報のために使用した基礎以外の基礎に基づいて分解した収益を企業が開示する場合には、企業は、財務諸表の利用者がこれら 2 つの開示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しなければならない。]

[IFRS 第 15 号 120 項は、報告期間の末日現在で未充足（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の開示を要求している。経過措置で完全遡及アプローチを適用する場合、IFRS 第 15 号 C5 項(d)は、IFRS 第 15

号の適用開始日の未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の金額を開示する必要はないという実務上の便法を含んでいる]

20XX 年 12 月 31 日における未充足（または部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格は、以下の表のとおりです。IFRS 第 15 号の経過措置で認められているとおり、20YY 年 12 月 31 日における未充足（または部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格は開示していません。

	20XX 年度
	£

カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	_____

経営者は、20xx 年期末時点で未充足の契約に配分された取引価格の_%が、翌報告期間中に収益として認識されると見込んでいます（百万£）。残りの_%のうち、百万£が次年度に認識されると見込んでいます。

[契約残高（すなわち、契約資産、債権および契約負債）を財務諸表のなか所々にまとめて開示すべきという要求事項は IFRS 第 15 号にはない。しかし実際には、多くの企業にとっては、過年度の IAS 第 18 号と同じ財務諸表の表示科目および関連する注記に顧客との契約から生じる残高を含める（たとえば、契約負債を繰延収益の注記に含める）ことを継続することがより実務的である可能性が高い。IFRS 第 15 号は企業に、このような残高を表わすのに契約資産および契約負債以外の用語を使用することを認めている

契約残高および関連する開示は、例示の目的のため、本付録において個別注記に含めている

それぞれの関連する IFRS 第 15 号の契約残高のうち区分して開示すべき表示科目には、重要性が考慮される。本付録では例示の目的のために、すべての表示科目を区分して開示している。]

その他の資産の注記

	20XX 年度	20YY 年度
	£	£
修正再表示後		
商品回収権		

商品回収権は、返品に関する当社グループの方針に従って顧客が返品する権利を行使した場合に、顧客から商品を回収する当社グループの権利を示しています。当社グループは、ポートフォリオ・レベルの返品数について期待値方式を用いて見積るために、蓄積された過去の経験を使用しています。

契約資産の注記

	20XX 年度 期末	20YY 年度 期末	20YY 年度 期首
	£	£	£
契約資産			
流動			
非流動			

[IFRS 15 号 117 項は、履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか、およびそれらの要因が契約資産および契約負債の残高に与える影響の説明を要求している。企業は、契約資産残高が何に関連しているか、およびどのように生じるかについて充分に開示していることを確かめなければならない。さらに、個別に表示または開示されていない場合、顧客との契約から生じた債権、契約資産および契約負債の期首および期末残高を開示しなければならない。完全遡及適用法を使用する場合、企業は、表示されている過年度の数値、すなわち、過年度の期首残高について、この情報が提供されることを確かめる必要がある。]

[IFRS 第 15 号 118 項は、当報告期間中の契約資産（および契約負債）の残高の重大な変動を説明する要求事項を含んでいる。この説明には、定性的情報と定量的情報を含めなければならない。企業の契約資産および契約負債の残高の変動の例として、次のものがある。

(a) 企業結合による変動;

(b) 収益に対する累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産または契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更（変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価の変更を含む）または契約変更が含まれる。

(c) 契約資産の減損

(d) 対価に対する権利が無条件となる（すなわち、契約資産が債権に分類変更される）時間枠の変化

(e) 履行義務が充足される（すなわち、契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化]

報告事業年度において、契約資産に£ _ の減損損失を認識しました (20YY: £_)。

[IFRS 第 15 号 113 項(b)は、事業年度において契約資産に認識した減損損失の開示を要求している。]

契約コストの注記

	20XX 年度	20YY 年度
	£	£
	_____	_____
契約獲得コスト	_____	_____

[IFRS 第 15 号 127 項および IFRS 第 15 号 128 項は、顧客との契約の獲得（または履行）のために発生したコストに関する償却期間を決定する際に使用している方法および認識した減損損失に加えて、それらのコストの金額を算定する際に行った判断の開示を要求している。]

契約負債の注記

	20XX 年度	20YY 年度	20YY 年度
	期末	期末	期首
	£	£	£
顧客ロイヤルティ・プログラム			
その他 [記載]			
流動			
非流動			

報告期間における契約負債残高に重大な変動はありませんでした。

以下の表は、繰延契約負債に関連して収益がどの程度当事業年度に認識されたかを示している。前年度において充足した履行義務から当事業年度において認識した収益はありませんでした。

	20XX 年度	20YY 年度
	£	£
顧客ロイヤルティ・プログラム		
その他 [記載]		

返金負債の注記

	20XX 年度	20YY 年度
	£	£
返金負債		

返金負債

返金負債は、顧客の商品購入から 30 日以内の返品権に関連しています。販売時点において、返品が見込まれる商品に対して、返金負債および対応する収益の修正が認識されます。当社グループは、期待値法を用いてポートフォリオ・レベルでの返品数を見積るために、蓄積された過去の経験を使用しています。

Deloitte. トーマツ.

デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイト トーマツ 合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー サービス、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または"Deloitte Global")はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2018. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.