

解説

IASBとFASBで共通化された
収益認識に関する会計基準

国際会計基準審議会 (IASB) 客員研究員・
米国財務会計基準審議会 (FASB) 国際研究員

かわにし やすのぶ
川西 安喜

はじめに

2014年5月28日、国際会計基準審議会 (IASB) は、国際財務報告基準 (IFRS) 第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表し、同日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 第2014-09号「収益認識 (Topic 606) : 顧客との契約から生じる収益」を公表した。これらの会計基準は、IASBとFASBの共同プロジェクトである、収益認識プロジェクトの成果であり、実質的に同じ内容となっている。

本稿では、この共通化された収益認識に関する会計基準について、IFRS第15号に基づき解説した上で、IFRS第15号とASU第2014-09号の間に残る差異について解説する。IASB及びFASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するIASB及びFASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限定されている。

IFRS第15号の概要

範囲

契約とは、2者以上の当事者間の強制可能な権利及び義務を創出する合意をいい、それは、書面によるものであっても、口頭によるものであっても、企業の実務慣行によって示唆されるものであってもよい。また、顧客とは、対価と交換に企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために、その企業と契約した当事者をいう。

IFRS第15号は、以下を除くすべての顧客との契約に適用しなければならない。

- (a) 国際会計基準 (IAS) 第17号「リース」の範囲に含まれるリース契約。
- (b) IFRS第4号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約。
- (c) IFRS第9号「金融商品」、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」及びIAS第28号「関連会社及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その他の契約上の権利

及び義務。

- (d) 顧客 (又は潜在的な顧客) への販売を促進するための同業種の企業間の非貨幣性の交換。

顧客との契約の一部がIFRS第15号の範囲に含まれ、残りの部分がIFRS第15号以外の会計基準の範囲に含まれることがある。IFRS第15号以外の会計基準が契約の一部を区分する方法若しくはこれを当初測定する方法 (又はその両方) を定めている場合、企業は、まず、IFRS第15号以外の会計基準に従わなければならない。IFRS第15号以外の会計基準に従って当初測定した部分は、取引価格から除外する。IFRS第15号以外の会計基準が契約の一部を区分する方法若しくはこれを当初測定する方法 (又はその両方) を定めていない場合、企業はIFRS第15号に従わなければならない。

コア原則と5つのステップ

IFRS第15号のコア原則は、企業が、約束された財又はサービスの顧客への移転を描写するように、その財又はサービスと交換に受け取る権利を得ることが見込まれる対価の金額を反映した金額により、収益を認識しなければならないというもので

ある。

このコア原則を達成するため、企業は以下のステップを踏むことにより、収益を認識することとなる。

1. 顧客との契約の識別
2. 契約に含まれる別個の履行義務の識別
3. 取引価格の決定
4. 契約に含まれる履行義務への取引価格の配分
5. 履行義務充足時の収益認識

ステップ1：顧客との契約の識別

① 契約の識別

以下の要件をすべて満たす場合のみ、企業は、IFRS第15号の範囲に含まれる顧客との契約について会計処理しなければならない。

- (a) 契約の各当事者が契約を承認しており、かつ、それぞれの義務を履行することを約束している。
- (b) 企業が、移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別することができる。
- (c) 企業が、移転される財又はサービスの支払条件を識別することができる。
- (d) 契約に商業的実態がある。
- (e) 顧客に移転される財又はサービスと交換に権利を得る対価を企業が回収する可能性が高い。

顧客との契約が上記の要件を満たさない場合、企業は、要件を満たすかどうかをその後も継続して評価しなければならない。

② 契約の結合

以下のいずれかの要件を満たす場合、企業は、同じ顧客（又はその顧客の関連当事者）と同時（又はほぼ同時）に締結された2以上の契約を結合し、単一の契約として会計処理しなければならない。

- (a) これらの契約が、単一の商業的

な目的をもってまとめて交渉される。

- (b) ある契約において支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に依存する。
- (c) 契約における約束された財若しくはサービス（又はそれぞれの契約の財若しくはサービスの一部）が、単一の履行義務を構成する。

③ 契約の変更

契約の変更とは、契約の各当事者が承認した、契約の範囲若しくは価格（又はその両方）の変更をいう。以下の条件を共に満たす場合、企業は契約の変更について、既存の契約とは別個の契約として会計処理しなければならない。

- (a) 区別できる約束された財又はサービスが追加されたために、契約の範囲が拡大する。
- (b) 追加の約束された財又はサービスの単独販売価格及びその具体的な契約の状況を反映するための適切な修正を反映した対価の金額だけ、契約の価格が増加する。

契約の変更を別個の契約として会計処理しない場合、企業は、契約変更日に未移転の約束された財又はサービスについて、以下のいずれかの方法により会計処理しなければならない。

- (a) 契約変更日以前に移転した財又は、サービスが残りの財又はサービスと区別できる場合、契約の変更は、既存の契約を終了し、新しい契約を締結したかのように会計処理する。残りの履行義務（又は単一の履行義務に含まれる残りの区別できる財又はサービス）に配分される対価の金額は、以下の合計である。
 - (i) 顧客により約束された対価

（既に顧客より受け取った対価を含む。）で、取引価格の見積りに含めたものの、まだ収益として認識していない金額。

- (ii) 契約の変更の一部として約束された対価。

- (b) 残りの財又はサービスが区別できず、したがって、契約変更日において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、契約の変更は、既存の契約の一部として会計処理する。契約の変更が取引価格及び履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定値に与える影響は、契約変更日に累積的影響額を調整（収益を増額又は減額）する形で認識する。

- (c) 残りの財又はサービスが上記(a)及び(b)の組合せである場合、変更後の契約における未充足の履行義務（部分的に未充足のものを含む。）にその契約の変更が与える影響については、上記(a)及び(b)の目的と整合するように会計処理する。

ステップ2：契約に含まれる別個の履行義務の識別

契約開始時に、企業は、契約において約束された財又はサービスを評価し、以下のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて、履行義務として識別しなければならない。

- (a) 区別できる財若しくはサービス（又はそれらの束）。
- (b) 実質的に同じであり、かつ、顧客への移転のパターンが同じである、一連の区別できる財又はサービス。

ここで、以下の要件が共に満たされる場合、顧客と約束された財又はサービスは区別できる。

- (a) 顧客が、単独で、又は顧客が容易に入手できる他の資源と組み合

わせて、その財又はサービスから便益を享受することができる（財又はサービスが区別できるものとなり得る）。

(b) 顧客に財又はサービスを移転する約束が、契約に含まれる他の約束と別個に識別できる（財又はサービスがその契約の文脈において識別できる）。

約束された財又はサービスが区別できない場合、識別できる財又はサービスの束を識別できるようになるまで、その財又はサービスは他の約束された財又はサービスと一緒にして考える。

以下の要件が共に満たされる場合、一連の区別できる財又はサービスの顧客への移転パターンは同じである。

(a) 企業が顧客に移転することを約束する一連の財又はサービスに含まれる、区別できる財又はサービスが、一定の期間にわたり充足される履行義務となるための要件を満たす。

(b) 一連の財又はサービスを構成する、それぞれの区別できる財又はサービスを移転する履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定するに当たり、同じ手法が用いられる。

ステップ3：取引価格の決定

企業は、契約条件及び実務慣行を考慮し、その取引価格の金額を決定しなければならない。ここで、取引価格とは、約束された財又はサービスを顧客に移転することと交換に受け取る権利を得ることが見込まれる対価の金額（一部の売上税等、第三者のために回収する金額を除く。）をいう。契約において顧客と約束される対価は、固定額でも、変動額でも、その組合せであってもよい。

顧客と約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響する。取引価格の決定に当たり、企業は、以下のすべての項目の影響を考慮しなければならない。

1. 変動対価
2. 契約に含まれる重要な資金調達
の要素
3. 現金以外の対価
4. 顧客に支払う対価

① 変動対価

【変動対価の見積り】

契約において約束された対価が変動額を含む場合、企業は、約束された財又はサービスを顧客に移転することと交換に受け取る権利を得ることとなる対価の金額を見積もらなければならない。対価の金額は、値引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、実績ボーナス、ペナルティー又は類似の項目により変動することがある。また、企業が対価を受け取る権利が将来事象の発生又は不発生という条件付きである場合がある。

契約において明示されている場合のほか、以下のいずれかの場合にも、約束された対価が変動することがある。

- (a) 企業の実務慣行、公表された方針又は具体的な声明に基づき、顧客は、企業が契約において示された金額よりも少ない対価を受け入れるとの妥当な期待を抱いている（企業が値引を提示することが見込まれる。）。
- (b) その他の事実及び状況が、契約を締結した時点で、企業が顧客に値引を提示する意図があったことを示している。

企業は、以下の方法のうち、権利を得ることとなる対価の金額をより

よく予測する方法により、変動対価の金額を見積もらなければならない。

(a) 期待値：期待値とは、考えられる対価の金額の範囲について確率加重した金額の合計をいう。期待値は、類似する特徴を有する契約を多数、保有している場合に、変動対価の適切な見積値となることがある。

(b) 最頻値：最頻値とは、考えられる対価の金額の範囲の中で、最も発生可能性が高い単独の金額をいう。最頻値は、（例えば、実績ボーナスを達成するかしないかというように）考えられる契約の結果が2つしかない場合に、変動対価の適切な見積値となることがある。

企業が受け取る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を見積りに当たり、企業は、上記のいずれかの方法を、契約を通じて一貫して適用しなければならない。また、（過去、現在及び将来に関する）合理的に入手可能なすべての情報を考慮し、合理的な数の考えられる対価の金額の組合せを識別しなければならない。変動対価の金額を見積もる上で用いる情報は、通常、入札プロセスや約束された財又はサービスの価格を決定する際に経営者が用いる情報と類似している。

【変動対価の見積りに対する制約】

変動対価に関連する不確実性が事後に解消された時点で、それまでに認識された収益の累計額に重要な戻入れが発生しない可能性が非常に高い金額を限度として、企業は、変動対価の見積値の全部又は一部を取引価格に含めなければならない。この評価に当たり、企業は、収益の戻入れの発生可能性と金額の大きさの両方を考慮しなければならない。

【変動対価の再評価】

各報告期間末において、企業は、報告期間末における状況及び報告期間中の状況の変化を忠実に表現するため、取引価格の見積値を更新しなければならない。

② 契約に含まれる重要な資金調達 の要素

取引価格の決定に当たり、契約の当事者によって（明示的又は黙示的に）合意された支払時期が、顧客又は企業に対して、顧客への財又はサービスの移転に当たり資金調達という重要な便益をもたらす場合（重要な資金調達の要素が含まれる場合）、企業は、貨幣の時間価値の影響について約束された対価の金額を調整しなければならない。

約束された対価の金額を重要な資金調達の要素について調整する目的は、顧客に財若しくはサービスが移転した時点で（又は財若しくはサービスが移転するに従い）、それらの財又はサービスに対して顧客が現金で支払ったと仮定した場合に支払ったであろう金額（現金販売価格）を反映する金額により、企業が収益を認識することにある。

上記にかかわらず、以下のいずれかの場合には、重要な資金調達の要素は存在しないものとする。

- (a) 顧客が財又はサービスについて前払いしており、それらの財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量にゆだねられている。
- (b) 顧客によって約束された対価の金額の相当部分が変動し、その対価の金額又は支払時期は、実質的に顧客又は企業の支配の及ばない将来の事象の発生又は不発生によって変動する。
- (c) 約束された対価の金額と財又は

サービスの現金販売価格の差額が、顧客又は企業に資金を提供すること以外の理由によって発生し、その差額は、その差額が発生する理由に比例する。例えば、支払条件が、契約に基づき第三者がその義務の全部又は一部を果たさない場合の防御策を企業又は顧客に与えていることがある。

実務上の簡便法として、約束された財又はサービスを移転する時点と、顧客がその財又はサービスについて支払う時点の間が1年以内であると企業が契約開始時に見込む場合、企業は約束された対価を重要な資金調達の要素について調整しなくてもよい。

③ 現金以外の対価

現金以外の形で顧客が対価を約束する契約の取引価格の決定に当たり、現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）は、公正価値により測定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積もることができない場合、企業は、顧客（又は顧客の種類）に約束された財又はサービスの単独販売価格を参照することにより間接的に対価を測定しなければならない。

④ 顧客に支払う対価

顧客に支払う対価には、企業が顧客（又は企業の財若しくはサービスを顧客から購入する第三者）に支払った（又は支払う予定である）現金の金額や、企業（又は企業の財若しくはサービスを顧客から購入する第三者）に対して負う金額と相殺できる（クーポンやバウチャーのような）クレジットその他の項目が含まれる。企業は、顧客に支払う対価について、その支払いが、顧客が企業に移転する、区別できる財又はサービスと交

換に行われるものでない限り、取引価格の減額（ひいては収益の減額）として会計処理しなければならない。

ステップ4：契約に含まれる履行義務への取引価格の配分

① 取引価格の履行義務への配分の目的

取引価格を配分する目的は、顧客に約束された財又はサービスを移転することと交換に受け取る権利を得ることを企業が見込む対価の金額を描写する金額により、それぞれの履行義務（又は区別できる財若しくはサービス）に取引価格を配分することにある。この目的を達成するため、企業は、取引価格について、それぞれの履行義務に対し、単独販売価格に比例するように配分しなければならない（値引の配分及び変動対価の配分については、別に定めている）。

② 単独販売価格に基づく配分

企業は、契約に含まれるそれぞれの履行義務の基礎となる、区別できる財又はサービスの単独販売価格を契約開始時に決定し、それらの単独販売価格に比例するように取引価格を配分しなければならない。ここで、単独販売価格とは、顧客に約束された財又はサービスを別個に販売する場合の価格をいう。単独販売価格の最高の証拠は、類似する状況で類似する顧客にその財又はサービスを別個に販売する場合のその財又はサービスの観察可能な価格である。財又はサービスの契約に規定した価格や定価は、その財又はサービスの単独販売価格となることがあるが、そうであることを前提にしてはならない。

単独販売価格が直接的に観察可能ではない場合、企業は、取引価格の配分が上記の目的を達成するように、単独販売価格を見積もらなければな

らない。単独販売価格の見積りに当たり、企業は、(市場の状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の種類に関する情報を含む) 利用可能なすべての情報を考慮し、観察可能なインプットを最大限に利用し、類似する状況には整合的に見積方法を適用しなければならない。

③ 値引の配分

契約において約束された財又はサービスの単独販売価格の合計が、契約において約束された対価を上回る場合、顧客は、財又はサービスを束で購入することによる値引を受けている。値引全体が、契約に含まれる(すべての履行義務ではない) 1以上の履行義務に関連することの観察可能な証拠がある場合を除き、企業は、契約に含まれるすべての履行義務に比例的に値引を配分しなければならない。

以下の要件をすべて満たす場合、企業は、値引全体を契約に含まれる(すべての履行義務ではない) 1以上の履行義務に配分しなければならない。

- (a) 企業が、契約に含まれる区別できる財若しくはサービス(又はその束)のそれぞれについて、日常的に単独で販売している。
- (b) 区別できる財又はサービスの一部の束(又は複数の束)について、日常的にそれぞれの束の単独販売価格から値引をして単独で販売している。
- (c) 上記のそれぞれの束に帰属する値引と、契約に対する値引が実質的に同じであり、それぞれの束に含まれる財又はサービスを分析することにより、契約に対する値引全体が、どの履行義務に帰属するのかについての観察可能な証拠が

得られる。

④ 変動対価の配分

契約において約束された変動対価は、契約全体に帰属させることもあれば、以下のいずれかのように、契約の特定の部分に帰属させることもある。

- (a) 契約に含まれる(そのすべてではない) 1以上の履行義務(例えば、ボーナスが、特定の期間内に約束された財又はサービスを移転するという条件付きの場合)
- (b) 単一の履行義務を構成する一連の区別できる財又はサービスに含まれる(そのすべてではない) 1以上の区別できる財又はサービス(例えば、2年間の清掃サービス契約の2年目の約束された対価が、特定のインフレ指標の変動に基づき変動する場合)

以下の要件を共に満たす場合、企業は、変動対価(及びその後のその金額の変動)全体について、履行義務又は単一の履行義務を構成する区別できる財若しくはサービスに配分しなければならない。

- (a) 変動対価の条件が、履行義務を充足するか、区別できる財若しくはサービスを移転するという、企業の特定の努力(又は履行義務の充足若しくは区別できる財又はサービスの移転による特定の結果)に関係している。
- (b) 契約に含まれるすべての履行義務及び支払条件を考慮した場合に、変動対価全体を履行義務又は区別できる財若しくはサービスに配分することが、取引価格の履行義務への配分の目的と整合している。

⑤ 取引価格の変動

契約開始後、さまざまな理由により取引価格が変動することがある。

これには、不確実性のある事象の解決その他の状況の変化により、企業が約束された財又はサービスと交換に受け取る権利を得ることが見込まれる対価の金額が変動する場合が含まれる。

取引価格の事後の変動は、契約開始時と同じ基礎により、履行義務に配分する。したがって、契約開始後の単独販売価格の変動を反映するように取引価格を再配分してはならない。履行済みの履行義務に配分される金額は、取引価格が変動した期間に収益(又は収益の減額)として認識しなければならない。

契約の変更の結果として生じる取引価格の変動については、契約の変更に関する会計処理を行わなければならない。契約変更後の取引価格の変動については、以下の方法によらなければならない。

- (a) 取引価格の変動は、その変動が変更前に約束された変動対価の金額に帰属し、その契約の変更が既存の契約の解約及び新しい契約の締結として会計処理される場合、かつ、その限りにおいて、変更前の契約において識別された履行義務に配分する。
- (b) 別個の契約として会計処理されない、その他の契約の変更について、取引価格の変動は、変更後の契約(変更直後の未充足又は部分的に未充足の履行義務)に配分する。

ステップ5：履行義務充足時の収益認識

① 収益の認識

企業は、約束された財又はサービス(資産)を移転することにより履行義務を充足した時点で(又は履行義務を充足するに従い)、収益を認

識しなければならない。顧客が資産の支配を獲得した時点で（又は支配を獲得するに従い）、その資産は移転する。

企業は、識別されたそれぞれの履行義務について、契約開始時に、その履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであるのか、一時点で充足されるものであるのかを決定しなければならない。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、それは一時点で充足される履行義務である。

② 一定の期間にわたり充足される履行義務

以下のいずれかの要件を満たす場合、企業は、財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転し、履行義務を充足するため、一定の期間にわたり収益を認識しなければならない。

- (a) 企業が履行するに従い、顧客は、その履行によりもたらされる便益を受け取ると同時に消費する。
- (b) 企業の履行により、資産が創出されるか資産の価値が増加し、顧客は、その資産が創出されるか資産の価値が増加するに従い、その資産を支配する。
- (c) 企業の履行により、その企業にとって代替的な用途のある資産が創出されず、企業はその時点までの履行について支払いを受ける強制可能な権利を有している。

③ 一時点で充足される履行義務

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、それは一時点で充足される履行義務である。顧客が約束された資産の支配を獲得する時点について、企業は、支配に関する規定に従わなければならない。また、支配の移転については、以下

のような指標を考慮しなければならない（ただし、これらに限定されない。）。

- (a) 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している。
- (b) 顧客が資産に対する法律上の所有権を有している。
- (c) 企業が資産の物理的な占有を移転している。
- (d) 顧客が資産の所有に関する重要なリスク及び経済価値を有している。
- (e) 顧客が資産を受け入れている。

【履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定】

一定の期間にわたり充足される履行義務について、企業は、その履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定することにより、一定の期間にわたり収益を認識しなければならない。進捗度を測定する目的は、顧客に約束された財又はサービスの支配を移転するという企業の履行（企業による履行義務の充足）を描写することにある。

企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度の測定に当たり、それぞれ、単一の手法を適用し、類似する履行義務や類似する状況においても整合的にその手法を適用しなければならない。各報告期間末において、企業は、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た進捗度を再測定しなければならない。

適切な進捗度の測定手法には、インプット法やアウトプット法がある。進捗度の測定に適切な手法を決定するに当たり、企業は、顧客に移転することを約束した財又はサービスの性質を考慮しなければならない。

企業は、履行義務の完全な充足に

向けた進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識しなければならない。進捗度を測定する適切な手法を適用する上で必要な、信頼できる情報が得られない場合、企業は履行義務の完全な充足に向けた進捗度を合理的に測定することができない。

(契約が初期段階にある等) 状況によっては、企業が履行義務の結果を合理的に測定することができないものの、履行義務の充足に当たり発生したコストを回収できる見込みがある場合がある。そのような場合、履行義務の結果を合理的に測定することができるようになるまで、発生したコストを限度に収益を認識しなければならない。

契約コスト

① 契約を獲得するための増分コスト

顧客との契約を獲得するための増分コストは、企業がそのコストを回収することを見込んでいる場合、資産として認識しなければならない。ここで、契約を獲得するための増分コストとは、契約が獲得されていなければ発生していなかったであろう、顧客との契約を獲得するために企業が発生させたコストをいう。

実務上の簡便法として、契約を獲得するための増分コストは、それを資産として認識した場合の償却期間が1年以内であると考えられる場合、発生時の費用として認識することができる。

② 契約を履行するためのコスト

顧客との契約を履行するために発生したコストが、IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」又はIAS第38号「無形資産」等の他の会計基準の範囲に含まれる場合、

企業は、これら他の会計基準に従い、会計処理しなければならない。

顧客との契約を履行するために発生したコストが他の会計基準の範囲に含まれない場合、企業は、以下の要件をすべて満たす場合にのみ、発生したコストを資産として認識しなければならない。

- (a) そのコストが、企業が具体的に識別できる契約（又は予想される契約）に直接、関連している。
- (b) そのコストが、将来、履行義務を充足する（又は履行義務を充足し続ける）ために用いられる企業の資源を創出するか、その資源の価値を高める。
- (c) そのコストの回収が見込まれる。

③ 償却及び減損

企業は、顧客との契約を獲得又は履行するためのコストについて、資産を認識した場合、その資産は、関連する財又はサービスの顧客への移転と整合するように定期的に償却しなければならない。関連する財又はサービスの顧客への移転の見込時期に重要な変更があった場合、これを反映するために償却費を更新しなければならない。

顧客との契約を獲得又は履行するためのコストについて、資産を認識した場合で、その帳簿価額が以下の(a)から(b)を控除した金額を上回る場合、企業は、その上回る金額について減損損失を認識しなければならない。

- (a) 関連する財又はサービスと交換に企業が受け取ることを見込む、残りの対価の金額。
- (b) まだ費用として認識していない、財又はサービスの提供に直接、関連するコスト。企業は、減損の状況がもはや存在

しないか、状況が改善した場合に、過去に認識した減損損失の全部又は一部を戻し入れなければならない。戻入後の帳簿価額は、過去に減損損失が認識されていなかったと仮定した場合の償却後の金額を上回ってはならない。

表示

契約の当事者のいずれかが履行した場合、企業はその契約について、企業の履行と顧客の支払いの関係に基づき、貸借対照表において契約資産又は契約負債として表示しなければならない。対価に対する無条件の権利は、受取債権として別個に表示しなければならない。

企業が顧客に財又はサービスを移転する前に、顧客が対価を支払うか、企業が対価に対する無条件の権利（受取債権）を有する場合、支払いが行われた時点と支払期日が到来した時点のいずれか早い時点で、企業はその契約について契約負債を表示しなければならない。ここで、契約負債とは、顧客から対価を受け取っている（又は対価の支払期日が到来している）財又はサービスを顧客に移転する企業の義務をいう。

顧客が対価を支払うか、支払期日が到来する前に、企業が財又はサービスを移転することにより履行する場合、企業はその契約について契約資産を表示しなければならない（受取債権として表示されるものを除く）。ここで、契約資産とは、企業が顧客に対して移転した財又はサービスと交換した、対価に対する企業の権利をいう。契約資産の減損については、IFRS第9号「金融商品」に従い評価し、契約資産の減損の測定、表示及び開示については、IFRS第9号の範囲に含まれる金融資産と

同様に行わなければならない。

受取債権は、対価に対する無条件の企業の権利をいう。対価に対する権利は、対価の支払期日が到来するまで、時の経過以外に何も要求されない場合に無条件である。受取債権はIFRS第9号に従い、会計処理しなければならない。顧客との契約から生じる受取債権の当初認識に当たり、IFRS第9号に従い測定される受取債権の金額とこれに対応して認識する収益の金額との差額は、(減損損失等の)費用として表示しなければならない。

IFRS第15号は、「契約資産」及び「契約負債」という用語を用いているが、企業はこれらの項目について別の表現を貸借対照表において用いることができる。別の表現を用いる場合、企業は財務諸表の利用者が受取債権と契約資産を識別できるように、十分な情報を提供しなければならない。

開示

開示規定の目的は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローを理解できるように、企業が十分な情報を開示することにある。この目的を達成するため、企業は、以下のすべてについて定性的及び定量的な情報を開示しなければならない。

1. 顧客との契約
2. 顧客との契約にIFRS第15号を適用するに当たっての重要な判断及びその判断の変更
3. 顧客との契約を獲得又は履行するためのコストについて資産を認識した場合のその資産

① 顧客との契約

企業は、他の会計基準に従い、損益計算書において別個に表示してい

る場合を除き、以下の項目に関する報告期間の金額を開示しなければならない。

- (a) 顧客との契約から認識した収益。企業は、他の収益の源泉と区分して開示しなければならない。
- (b) 顧客との契約から生じた受取債権又は契約資産について (IFRS第9号に従い) 減損損失を認識した場合のその減損損失。企業は、他の契約から生じた減損損失と区分して開示しなければならない。

【収益の分解表示】

企業は、顧客との契約から認識した収益について、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額及び不確実性が経済的な要因によってどのような影響を受けるのかを描写するカテゴリー別に分解表示しなければならない。また、企業がIFRS第8号「事業セグメント」を適用している場合、この収益の分解表示と、それぞれの報告セグメントについて開示されている収益の情報との関係を財務諸表の利用者が理解できるように十分な情報を開示しなければならない。

【契約残高】

企業は以下を開示しなければならない。

- (a) 区分して表示又は開示していない場合、売上債権、契約資産及び契約負債の期首及び期末の残高。
- (b) 期首に契約負債の残高に含まれ、報告期間中に収益として認識した金額。
- (c) 過去の期間に充足された (又は部分的に充足された) 履行義務について報告期間中に認識した収益。企業は、履行義務の充足の時期と通常の支払時期の関係と、その関係が契約資産又は契約負債の残高に与える影響について説明しなければならない。

らない。その説明には定性的な情報を用いることができる。

また、企業は、報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動について説明しなければならない。その説明には定性的及び定量的情報を含めなければならない。

【履行義務】

企業は、以下のすべての項目の説明を含む、顧客との契約における履行義務に関する情報を開示しなければならない。

- (a) 企業が通常、履行義務を充足する時点。
- (b) 重要な支払条件。
- (c) 企業が移転を約束した財又はサービスの性質。第三者による財又はサービスの移転の手配を行う（企業が代理人である）場合の履行義務は明示する。
- (d) 返品、返金その他の類似の義務。
- (e) 製品保証の種類及びこれに関連する義務。

【残りの履行義務に配分された取引価格】

企業は、残りの履行義務に関する以下の情報を開示しなければならない。

- (a) 履行義務に配分された取引価格のうち、報告期間末において未充足（又は部分的に未充足）のもの合計額。
- (b) 上記(a)で開示した金額を収益として認識することを企業が見込む時期についての説明。その説明は、以下のいずれかの方法によらなければならない。
 - (i) 履行義務の残存期間に照らして最も適切な時間の区切り方により定量的に示す方法。
 - (ii) 定性的な情報による方法。実務上の簡便法として、以下のい

ずれかの条件を満たす場合、企業は履行義務に関する情報を開示しなくてよい。

- (a) 履行義務が、当初の存続期間が1年以内であると見込まれる契約の一部である。
 - (b) 企業が履行することの顧客にとっての価値に直接、対応する金額を企業が請求できる場合の実務上の簡便法として、企業が請求権を有する金額に基づき収益を認識している。
- 企業は、上記の実務上の簡便法を適用しているどうか、また、顧客との契約から生じる対価のうち、取引価格に含まれず、その結果として、残りの履行義務に関する上記の開示に含まれないものがあるかどうかについて、定性的に説明しなければならない。

② IFRS第15号を適用するに当たって行った重要な判断

企業は、IFRS第15号を適用するに当たり、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える判断及びその判断の変更について開示しなければならない。具体的には、企業は、以下の(a)及び(b)を決定する上で用いた判断及びその判断の変更について開示しなければならない。

- (a) 履行義務の充足の時期。
- (b) 取引価格及び履行義務に配分された金額。

【履行義務の充足の時期】

一定の期間にわたり充足される履行義務について、企業は以下の両方について開示しなければならない。

- (a) 収益認識に用いた手法。
- (b) 用いた手法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由。一時点で充足される履行義務につ

いて、企業は、顧客が約束された財又はサービスの支配をどの時点で獲得するのかを評価する上で重要な判断について開示しなければならない。

【取引価格及び履行義務に配分された金額】

企業は、以下のすべての項目について、用いた手法、インプット及び仮定に関する情報を開示しなければならない。

- (a) 取引価格の決定（変動対価の見積り、貨幣の時間価値についての対価の調整及び現金以外の対価の測定を含む。）。
- (b) 変動対価の見積りが制約されているかどうか。
- (c) 取引価格の配分（約束された財又はサービスの単独販売価格の見積り、及び値引又は変動対価を契約の特定の部分に配分している場合はその配分を含む。）。
- (d) 返金、返品その他の類似する義務の測定。

③ 顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産

企業は以下の(a)及び(b)について説明しなければならない。

- (a) 顧客との契約を獲得又は履行するために発生したコストの金額を決定する上で行った判断。
- (b) 各報告期間の償却費を決めるために用いた手法。

また、企業は以下のすべての項目を開示しなければならない。

- (a) 資産の主なカテゴリー別の、顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産の期末残高。
- (b) 報告期間中の償却費、及び減損損失が認識された場合の減損損失。

④ 実務上の簡便法

重要な資金調達に関する実務上の簡便法又は契約を獲得するための増分コストに関する実務上の簡便法を用いることを選択した場合、企業はその旨、開示しなければならない。

発効日及び移行規定

① 発効日

企業はIFRS第15号を2017年1月1日以後に開始する年度より適用しなければならない。早期適用は認められない。早期適用する場合、企業はその旨、開示しなければならない。

② 移行規定

企業は以下の(a)又は(b)の方法により、IFRS第15号を適用しなければならない。

(a) IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、過去の各報告期間に遡及適用する。この場合、以下の1つ以上の実務上の簡便法を用いることができる。

- (i) IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」及び関連する解釈指針に従い識別された財又はサービスを企業がすべて移転した契約（完了した契約）について、企業は、同じ年度内で開始し、終了する契約について再表示しなくてよい。
- (ii) 変動対価を含む完了した契約について、企業は、比較報告期間の変動対価の金額を見積もらずに、契約が完了した時点での取引価格を用いることができる。
- (iii) 企業が初めてIFRS第15号を適用した報告期間の期首（当初適用日）より前に表示されるすべての報告期間について、残りの履行義務に配分された取引価格の金額及びその金額をどの時

点で収益として認識することを見込んでいるかの説明を開示しなくてよい。

これらの実務上の簡便法を1つでも用いる場合、企業は表示されるすべての報告期間の、すべての契約に一貫して適用しなければならない。また、以下のすべての情報を開示しなければならない。

- (i) 用いた実務上の簡便法の種類。
 - (ii) 合理的に可能な範囲で、それぞれの簡便法を適用した影響の見積りに関する定性的な評価。
- (b) 当初適用日にIFRS第15号を当初適用したことによる累積的影響額を認識することにより、遡及適用する。この場合、累積的影響額は、当初適用日を含む年度の期首の留保利益（又は他の資本の構成要素）の調整として認識する。この移行方法によった場合、IFRS第15号は、当初適用日に完了した契約となっていない契約に対してのみ、遡及適用する。当初適用日を含む報告期間について、企業は以下の追加の開示を行わなければならない。
- (i) 変更前に有効であったIAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針と比較して、IFRS第15号を適用した場合の当期の財務諸表の各行項目への影響額。
 - (ii) 上記で識別された重要な影響について、その理由の説明。

③ 他の会計基準の廃止

IFRS第15号の公表により、以下の会計基準等が廃止される。

- (a) IAS第11号「工事契約」
- (b) IAS第18号「収益」
- (c) IFRIC解釈指針第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」
- (d) IFRIC解釈指針第15号「不動産

の建設に関する契約」

- (e) IFRIC解釈指針第18号「顧客からの資産の移転」
- (f) SIC解釈指針第31号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」

IFRSと米国基準の残る差異

IFRSにおけるIFRS第15号と米国基準におけるTopic 606は、共通の収益認識に関する会計基準を開発し、財務報告を改善するためのIASBとFASBの共同作業の成果であり、IASBとFASBは、顧客との契約から生じる収益の会計処理について、同じ結論に達するという目的は達成できたと考えている。しかし、以下の差異が残っている。

(1) 回収可能性の閾値

IASBとFASBは、企業が収益を認識する前に契約が満たさなければならない要件の1つとして、明示的な回収可能性の閾値を含めている。契約がこの要件を満たすためには、企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることになる対価を回収する「可能性が高い」と結論付けなければならない。

IFRSと米国基準では、「可能性が高い」の意味が異なっており、IFRSにおける「可能性が非常に高い」が米国基準の「可能性が高い」に対応する。IASBとFASBは、同じ「可能性が高い」という表現を用いながら、従前のIFRSと米国基準における収益認識の規定及び実務と整合する、異なる水準に閾値を設定することとした。

(2) 期中開示に関する規定

IFRSでは、IAS第34号「期中財務報告」、米国基準では、Topic 270「期中報告」のそれぞれの一般的な

原則が、顧客との契約から生じる契約にも適用される。

IASBは、IAS第34号を改訂し、顧客との契約から生じる収益の分解情報の開示を期中財務報告書においても要求することとした。FASBも同様にTopic 270を改訂し、公開企業に対し、期中財務報告書において収益の分解情報の開示を要求しているが、契約残高及び残る履行義務についても期中の開示を要求している。

(3) 早期適用及び発効日

IFRS第15号は早期適用を認めているのに対し、Topic 606は公開企業による早期適用を禁止している。

また、IFRS第15号は2017年1月1日以後に開始する年度より発効するのに対し、Topic 606は公開企業について、2016年12月15日より後に開始する年度より発効する。

(4) 減損損失の戻入れ

IFRS第15号は、減損損失の戻入れを要求しており、それはIAS第36号の範囲に含まれる資産の減損の規定と整合している。

Topic 606は、契約の獲得又は履行のためのコストに関する規定に従い認識した資産に関する減損損失の戻入れを認めておらず、それは米国基準における他の会計基準と整合している。

(5) 非公開企業向けの規定

IFRS第15号には、非公開企業向けの規定がないものの、公的な説明責任のない企業は中小企業向けのIFRSを適用することができる。

Topic 606は、非公開企業にも適用される。しかし、Topic 606は、開示、移行規定及び発効日について、非公開企業向けの救済措置を含んでいる。

おわりに


収益の金額は、企業の財務業績を評価する上で重要な数字であり、この収益の認識に関する会計基準がIFRSと米国基準で共通化された意義は大きい。

実質的に、すべての企業が影響を受ける会計基準であることから、新会計基準への移行に際して、いろいろな問題が発生することも考えられる。IASB及びFASBは、新会計基準の導入に当たっての問題点をIASB及びFASBに報告するための、移行のためのリソース・グループ (TRG) を共同で組成している。このTRGは、幅広い産業、幅広い地域、公開企業及び非公開企業を代表する、財務諸表の作成者、利用者及び監査人により構成される会議体であるが、TRG自体は、ガイダンスは公表しないこととされている。

[参考文献]

Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Update 2014-09, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)*, May 2014.

International Accounting Standards Board, *IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers*, May 2014.

教材コード J020698
 研修コード 2103
 履修単位 1単位