



# Revenue

顧客との契約から生じる収益  
IFRS第15号 ハンドブック



2019年6月

[home.kpmg/jp/ifrs](http://home.kpmg/jp/ifrs)

# 目次

実務で得た知見を体系化	1	7.3 償却	187
概要	2	7.4 減損	192
1 ステップ1ー契約の識別	3	8 契約変更	194
1.1 契約が存在するか否かを判断するための要件	3	8.1 契約変更の識別	194
1.2 契約期間	14	8.2 契約変更の会計処理	198
1.3 契約が存在する前に受け取った対価	17	9 ライセンス供与	206
1.4 契約の結合	19	9.1 知的財産のライセンス	207
2 ステップ2ー契約における 履行義務の識別	23	9.2 ライセンスが別個であるか否かの判定	209
2.1 別個の財又はサービス	24	9.3 別個のライセンスの性質を判断	214
2.2 黙示的な約束及び管理業務	35	9.4 収益認識の時期及びパターン	220
2.3 一連の別個の財又はサービス	39	9.5 契約上の制約及びライセンスの属性	223
3 ステップ3ー取引価格の算定	46	9.6 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ	225
3.1 変動対価（及び制限）	47	10 適用上のその他の論点	234
3.2 重大な金融要素	63	10.1 返品権付きの販売	234
3.3 現金以外の対価	78	10.2 製品保証	239
3.4 顧客に支払われる対価	81	10.3 本人か代理人かの検討	244
3.5 売上税	88	10.4 追加の財またはサービスに対する顧客のオプション	263
4 ステップ4ー取引価格の契約における履行義務への配分	90	10.5 顧客の未行使の権利（非行使部分）	285
4.1 独立販売価格の決定	91	10.6 返金不能のアップフロントフィー	289
4.2 取引価格の配分	98	10.7 企業の通常の活動の一部ではない売却	295
4.3 取引価格の変動	111	11 表示	299
5 ステップ5ー履行義務が充足された時点で（又は充足されるにつれて）収益を認識	113	11.1 財政状態計算書	299
5.1 支配の移転	114	11.2 損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書	312
5.2 一定の期間にわたり充足される履行義務	115	12 開示	316
5.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定	131	12.1 年次の開示	316
5.4 一時点で充足される履行義務	148	12.2 期中の開示	325
5.5 買戻し契約	151	13 発効日及び経過措置	326
5.6 委託契約	156	13.1 経過規定	326
5.7 請求済未出荷契約	159	13.2 遡及適用法	328
5.8 顧客による検収	161	13.3 累積的影響法	337
6 適用範囲	162	13.4 その他のIFRS規定に生じる改訂	341
6.1 適用範囲の契約	162	13.5 IFRS初度適用企業	342
6.2 適用範囲外の契約	163	参照ガイダンス	344
6.3 一部が適用範囲に含まれる契約	165	詳細な目次	345
6.4 ポートフォリオ・アプローチ	171	設例	348
7 契約コスト	173	KPMGの見解	355
7.1 契約を獲得するためのコスト	173	本書について	363
7.2 契約履行コスト	179	KPMGによるその他の刊行物	364
		本書の発行にあたって	366

# 実務で得た知見を体系化

IFRSが適用されている100以上の国において、IFRS第15号に基づいて収益金額の報告を行うことは、今や通常の実務となっています。そのような中で、収益認識という新しい領域でKPMGが習得してきたことを振り返り、体系的にまとめるには、今がちょうど良いタイミングだと思われます。

我々は過去5年間、皆様同様、IFRS第15号の適用について多くの課題に取り組んで参り、様々な業界及び地域における広範な知見を得ると同時に実務上の経験を積んで参りました。これらのKPMGの経験を、「顧客との契約から生じる収益—IFRS第15号ハンドブック」に集約して、皆様と共有できることを嬉しく思います。本冊子には、企業にとって複雑と思われる領域に関する詳細な指針、設例及び広範な見解が盛り込まれています。

この先、事業を成長・進化させていくにあたり、新製品やサービスの開発、技術的な革新の組み込み又は新規事業の買収など、新しい事象や状況に直面することがあるかもしれません。その時、どのようにIFRS第15号を適用すべきか検討する際に、本冊子が少しでもお役に立てば幸いです。

Prabhakar Kalavacherla (PK)

Brian O'Donovan

Anne Schurbohm

Kim Heng

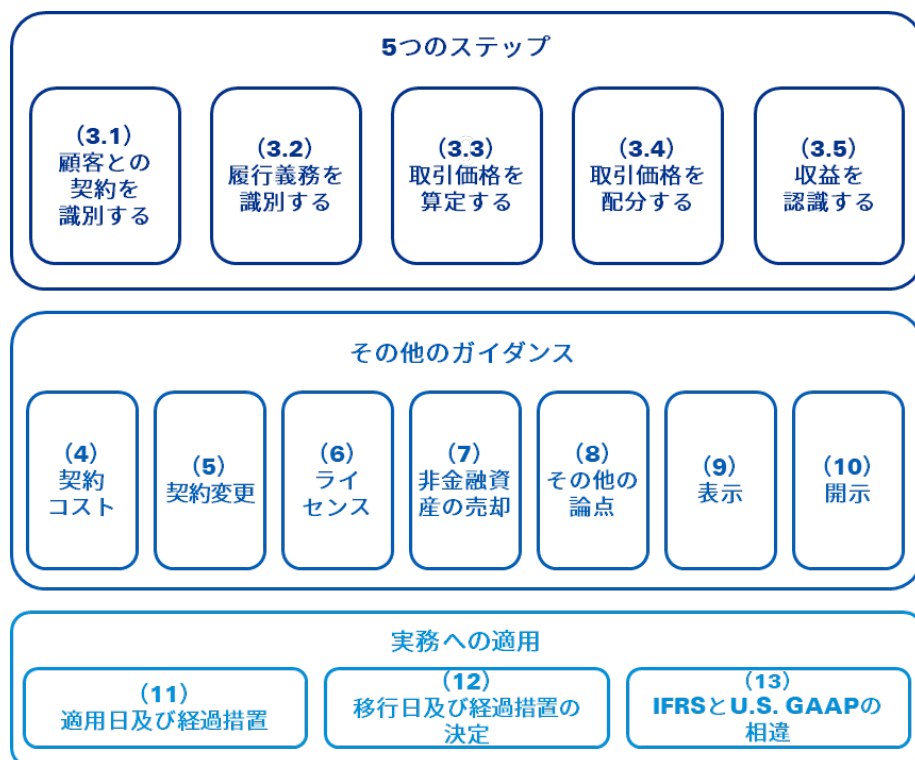
**KPMGグローバル・収益認識リーダーシップチーム**

## 概要

本書は、収益認識基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」について、企業が適用する際の一助となる見解及び設例を含めて、詳細に解説しています。多くの場合、固有の事実、状況及び個々の取引にIFRS第15号の規定を適用するにはさらなる分析、解釈が必要になります。収益認識基準の適用で新たな論点が浮き彫りになり、さらに実務が進歩するにつれ、KPMGの見解も変化し新たな見解に至る可能性があります。

## 本書の構成

以下の図表は収益認識基準の構成と、対応する本書のセクションを示しています。各セクションには概要、収益認識基準の規定、前提となるシナリオ及びKPMGの見解を示す設例が設けられています。セクションによっては、複雑なシナリオ又は業界固有の論点について追加の適用上の設例が設けられています。



## 1

# ステップ1ー契約の識別

## 概要

顧客との契約は、法的に強制可能で一定の要件が満たされる場合にはIFRS第15号が適用される。要件が充足されない場合、IFRS第15号の一般的なモデルを適用することになる契約は存在せず、顧客から受領した対価は一般的に預り金（負債）として認識される。同一の顧客（又は顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した契約は、一定の要件に該当する場合には結合され、単一の契約として会計処理される。

## 1.1

### 契約が存在するか否かを判断するための要件

IFRS 15.10

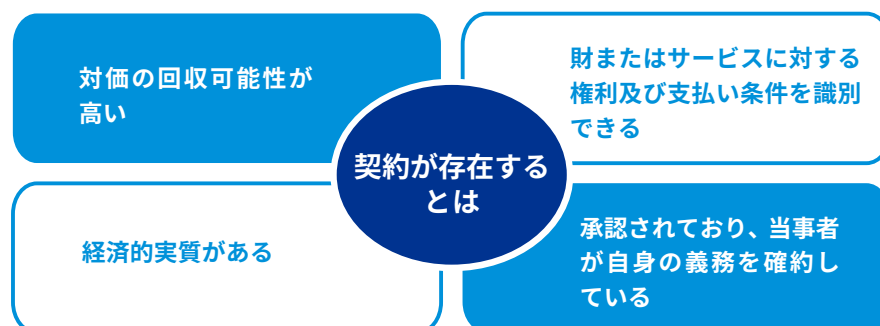
IFRS第15号は、契約を「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」と定義し、「強制力は法律の問題である」と定めている。契約は口頭による場合や企業の慣習的なビジネス慣行により暗示される場合もある。

IFRS 15.12

各契約当事者が他の当事者（または他の複数の当事者たち）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、契約は存在しない。

IFRS 15.9

顧客との契約は、法的に強制可能で以下の要件のすべてを満たす場合にIFRS第15号の適用範囲に含まれる。



IFRS 15.9(e)

回収可能性を評価するとき、企業は、期日到来時に当該対価の金額を支払う顧客の能力と意図（信用度の評価も含む）を検討する。この評価では、企業が顧客に提示する価格譲歩も考慮に入れる（[セクション3.1](#)参照）。

IFRS 15.14

契約開始時にこの要件を満たさない場合は、引き続き要件に照らして契約を再評価し、要件を満たした日から契約に基準の規定を適用する。要件を満たさない契約について受け取った対価はすべて、[セクション1.3](#)で説明する規定に従って会計処理する。

IFRS 15.13

契約開始時に上記の要件すべてを満たす場合は、事実及び状況に重要な変更が生じる兆候がない限り、契約の存在を再評価しない。再測定時に要件を満たさなくなったと企業が判定する場合、契約にIFRS第15号を適用することを中止するが、過去に認識した収益は戻し入れない。



### 設例1－契約の有無の評価不動産の販売

不動産を販売する合意について、売手Xは以下の要因を考慮して契約の有無を評価した。契約の有無を評価した。

- 買手の資金調達能力
- 買手の契約に対するコミットメント（これについては、買手の事業に対する資産の重要性に基づき判断できる場合がある）
- 類似した状況のもとで締結した、類似する契約及び買手についての売手Xの過去の経験
- 契約上の権利を強制する売手Xの意図
- 合意した支払条項
- 売手の債権が将来、劣後債権となるか否か

売手Xが、受け取る権利を有すると見込む金額を回収する可能性が高くないと結論付ける場合、不動産の支配を移転する契約は存在しない。その場合売手Xは、契約が存在すると結論付ける前に受け取った対価に関するガイダンス（[1.3](#)を参照）を適用し、回収した現金を当初は預り金（負債）として会計処理する。



## 設例2－契約の有無の評価文書によらない販売の契約

靴製造会社Sは当事業年度の末日前に顧客に出荷可能な製品を保有している。靴販売店Tはその製品を注文し、S社は当事業年度の末日前に発送した。

S社は通常、Tと同じクラスの顧客とは販売の合意を書面で締結し、それには双方の権限のある代表者の署名が必要である。S社は文書による販売の合意書を用意し、事業年度の末日までに代表者が署名している。TはS社の事業年度の末日までに合意書に署名をしなかった。しかし、Tの仕入部門はその購入に口頭で合意し、S社の翌事業年度の第1週に合意書に署名する可能性が高いと告げた。

S社は弁護士に相談して法的意見を得たのち、Tの法域における法律及び判例に基づき、Tが合意書にまだ署名していなかったとしても、当該合意のもとで発送された製品について対価を支払う法的な義務を負うと判断した。

したがって、契約が存在し、当事業年度の末日までに当該合意に基づき行われた販売に対しIFRS第15号を適用するとS社は結論付ける。



## 設例3－回収可能性の要件：移転される財またはサービスに基づく判定

C社は顧客Dに1百万の固定価格で1,000単位販売する契約を締結した。Dの支払実績は芳しくなく、注文受付後に値引きを求めることが頻繁にあった。C社は、契約に定められる金額の70%しか回収できない可能性が高いと判断する。

事実及び状況に基づくこの判定から、C社は黙示的な値引きを提供し、固定価格の70%をDから受け取ると予測する。回収できる可能性が高いか否かを評価するにあたり、C社は、予測される黙示的な値引き後の金額700,000の受領を見込めるかどうかを評価する。

その後の再評価において、C社が700,000よりも多く回収すると評価する場合、その超過額を収益として認識する。その後の再評価において、C社が700,000よりも少なく回収すると評価する場合、債権の減損に関するガイダンスを用いて測定した不足額を貸倒費用として認識する。C社が追加的な価格譲歩を提供すると決めた場合、それによる回収の不足額は取引価格及び収益の減額とする。

IFRS 15.BC32

**当該契約の形態ではなく、強制可能性に焦点を当てる**

IFRS第15号に基づく契約の有無の評価は、契約の形式（口頭、黙示、または書面）ではなく、関連する法律、判例、規制に基づいて、権利及び義務が強制可能であるか否かに焦点を当てている。権利及び義務が強制可能か否かは、国や地域によっては、また合意によっては、重要な判断が要求される可能性があり、同種の契約について異なる評価となる可能性がある。強制可能性が著しく不確実である場合、契約の当事者が承認しており、契約に基づき履行することにコミットしていると結論付けるには、書面による契約や資格を有する専門家による法解釈が必要となる場合がある。

ただし、契約については強制可能な権利及び義務を創出しなければならないが、契約に含まれる、財またはサービスを顧客に引き渡す個々の約束が履行義務とみなされるためには、必ずしもすべての約束が法的強制力を有することが求められるわけではない（セクション2.2を参照）。

IFRS 15.9

**回収可能性は単に入口の質問(ゲーティング・クエスチョン)である**

IFRS第15号においては、回収可能性に関する要件が、回収に問題のある契約に収益認識モデルを適用し、収益を認識すると同時に多額の減損損失を認識することとならないようにするための判断基準の1つとして盛り込まれている。ほとんどの通常の顧客との契約に関して、回収可能性に関する要件が満たされる可能性は高い。

**回収可能性は、企業が財又はサービスと交換に受け取ることが見込まれる金額に基づき評価される**

回収可能性の要件は、顧客に移転される財またはサービスと交換に権利を得ると企業が見込んでいる金額に対し適用する。これは、契約で定められた契約価格であるとは限らない。これを評価する際に、以下の事項を考慮する。

- 企業の法的な権利
- 過去の実績
- 企業が契約期間を通じて信用リスクへのエクスポージャーをどのように管理するつもりなのか
- 顧客の能力及び支払う意思

回収可能性の評価の対象は、契約の解約不能期間に顧客に移転した財またはサービスに帰属する対価に限定される。例えば、契約期間が2年で、1年経過後はペナルティなしで片方の当事者が解約できる場合、企業はこの契約の最初の1年間（すなわち、解約不能期間）に約束した対価の回収可能性を評価する。





### 回収可能性の問題と価格面の譲歩とを区別するために判断が要求される

IFRS 15.52, IE7-IE13, BC45

契約に定められた対価の全額を受け取ることとならない可能性が、回収可能性の問題であるのか、または価格譲歩であるのかの判定には、判断が要求される。

IFRS第15号には、契約に明示されているわけではない価格譲歩の例として、処方薬の販売（IFRS第15号の設例2）及び無保険（自己負担）の患者への医療サービスの提供（IFRS第15号の設例3）の2つの設例が含まれている。いずれの設例においても、取引価格は契約に記載された価格や標準料金ではないため、約束した対価は変動対価であると結論付けている。そのため、企業は収益認識モデルのステップ1で回収可能性の要件について結論付ける前に、ステップ3（[セクション3](#)参照）で（価格譲歩を含めて）取引価格を決定する必要がある。



### 回収可能性の要件はポートフォリオ・レベルごとに得られる情報を用いて評価される

IFRS 15.4

状況によっては、回収すると見込まれる金額を見積る際に、過去のデータのポートフォリオを用いることができる。このような分析は、企業が同種の取引を多数行っている場合に適切となり得る。それらの見積りは、特定の契約に関する回収可能性の包括的な評価のインプットとして用いられる。

例えば、小売業者が同質的なクラスの顧客との取引について平均して請求金額の60%を回収し、価格譲歩を提供する意図がない場合、当該クラスの顧客との契約について契約金額の全額を回収する可能性が高くないことの指標となり得る。したがって、契約のもとでの対価を回収する可能性が高いという要件を満たさない場合がある。

反対に、小売業者が同質的なクラスの顧客との取引について平均して請求金額の90%を回収する場合、当該クラスの顧客との契約について契約金額の全額を回収する可能性が高いことの指標となり得る。したがって、契約のもとでの対価を回収する可能性が高いという要件を満たす場合がある。ただし、ベンダーが通常、個々の契約からそれぞれ概ね90%だけを回収する場合、このベンダーは顧客に10%の価格譲歩を提供していることの兆候となる場合がある。回収可能性の論点と価格譲歩との相違に関する説明については、先述のとおりである。



### 顧客の信用力の著しい低下がある場合にのみ回収可能性が見直される

企業は、顧客の信用度を著しく悪化させる事実及び状況の著しい変更がなければ、ステップ1の回収可能性の要件を再評価しない。例えば、顧客がその年間売上高の75%を占める顧客を喪失したことにより支払能力が著しく悪化した場合は、再評価が必要となる可能性が高い。

顧客の信用度が著しく悪化しているか否かは、個々の状況に基づき判定し、判断が必要となることが多い。この評価では、契約の有効性に疑義が生じない些細な変化は考慮しない。また、（特に長期契約について）契約期間における、著しい影響を及ぼさない環境の合理的な変動も考慮しない。

回収可能性がもはや高くないと結論付ける場合、収益認識に関する会計処理を中止し、契約が存在しない時に受け取った対価の会計処理に関するガイダンス（セクション1.3）に従う。



### 重大な金融要素を伴う契約について要求される回収可能性の評価

収益認識モデルのステップ1の回収可能性の評価は、重大な金融要素を含む契約にも含まない契約にも同じように適用する。これは、重大な金融要素を含む契約について、信用度を考慮して割引率を算定しているため取引価格に信用度が加味されている場合であっても関係ない。



### 財政上の積立に関する条項が、契約が存在するか否かの評価に影響を与える場合がある

契約における顧客が政府である場合、政府（顧客）が支払いを行えるだけの十分な資金が割り当てられなかった場合、契約を取り消すことができるとする年度予算条項が契約に含まれている場合がある。予算が正式に承認される前に財またはサービスの引渡しを開始される場合には、契約の有無の判定に際して判断を要する。



### 企業が引き続きサービスを提供する場合における失効した契約に関する強制可能な権利及び義務

契約期間が切れた契約について、企業がその契約条項に基づき顧客に引き続きサービスを提供する場合（例：既存の契約の差替えとなる新契約の契約条項が、既存の契約の満了日前に最終化されない場合）がある。企業がそれらのサービスに関連して法的に強制可能な権利及び義務を有する場合、提供されたサービスについて、IFRS第15号の一般規定を用いて会計処理する。反対に、企業が満了日後に提供したサービスについて法的に強制可能な権利及び義務を有さない場合、契約が存在する前に受け取った対価の会計処理に関するガイダンス（[セクション1.3](#)を参照）を適用する。

強制可能な権利及び義務の有無の判定は複雑なものとなることが多く、契約の満了日後に強制可能な権利及び義務を有するか否かを判定する際に法的な助言を求めることが必要となる場合がある。



### 無料試用期間の提供

企業が一定の期間、無料でサービスを得られる権利を顧客に提供し、顧客がその間に将来のサービスの契約について判断することができる場合がある。例えば、顧客は、無料の試用期間が経過した段階で、映画配信サービスを12ヵ月間契約することを決められる。サービス・プロバイダーは追加のインセンティブを提示する場合がある。例えば顧客が長期契約を結んだ場合の、無料又は値引き価格による追加的なサービス提供あるいは契約したサービスの価格の値引きなどが考えられる。

これらのケースでは、顧客は無料試用期間中いつの時点でもサービスを停止することができることから、無料の試用期間経過後にサービスを提供する企業の申し出を顧客が受け入れるまでは契約は存在しないことになる。顧客が無料の試用期間後に提供されるサービスに関する契約を結ぶまで、企業には強制可能な対価に対する権利は存在しない。顧客が企業の提示を受け入れた時点で、企業は無料の試用期間のうち（契約が存在する日からの）残りの期間のサービス及び無料の試用期間後に提供されるサービスを、契約の履行義務として会計処理する。

無料の試用期間後もサービスを提供するという企業の提示を顧客が受け入れるまでの、無料の試用期間に提供されるサービスは、一般的に販売インセンティブとして会計処理される。

しかし、以下のいずれか一方に該当する場合には、無料の試用期間後に提供される財又はサービスのみを、顧客との契約の履行義務とすることは合理的である。

- 残りの無料の試用期間の財又はサービスに対する顧客の権利が強制可能でない。
- ポートフォリオ・ベースで、無料の試用期間後の財又はサービスのみを顧客との契約における履行義務として会計処理しても、残りの無料の試用期間に提供される財又はサービスと無料の試用期間後に提供される財又はサービスの双方を顧客との契約における履行義務として会計処理しても、その結果が大きく異なることがない。



### 成功報酬の取決め

特定の成果が達成される場合にのみ企業が提供したサービスに対する対価を受け取る権利を有することになり、その前であれば顧客が企業への補償なしにいつでも契約を解除できる場合がある。これらの取決めは多くの場合、「成功報酬に関する取決め」と称される。そのような取決めは、不動産仲介業者や旅行代理店などのサービス産業では一般的である。約束された対価の全額が特定の成果の達成を条件とするこれらの取決めは、特定の成果が達成されるまではIFRS第15号が適用される顧客との契約には該当しないように思われる。それは、これらの取決めでは、企業が現在までに提供したサービスの支払いに対する強制可能な権利を有しておらず、同様に顧客もいかなる義務を有していないからである。例えば、不動産所有者は、不動産を売却する契約を不動産仲介業者と締結する。不動産保有者は契約条件により、いつの時点でもペナルティなしに契約を解約することができ、不動産の売却が完了した場合にのみ不動産仲介業者に支払いを行う義務を有する。この場合、不動産の売却が完了した場合にのみ顧客との契約が発生する。なぜなら完了する時点以前は、不動産仲介業者は支払いに対する強制可能な権利を有しておらず、また不動産保有者も支払いを行う義務を有していないので、契約はIFRS第15号の契約の要件のすべてを満たしている訳ではないからである。



### 契約実績は顧客クラス別に評価される必要がある場合がある

同一法域内で違うクラスの顧客ごとに契約実績を評価することが必要な場合がある。例えば、ビジネス慣行により、契約を文書により締結する企業がある。しかし、企業は取決めの証憑を提供する当該企業のビジネス慣行と異なるビジネス慣行を有する特定の顧客と契約を締結する場合がある。

一部のクラスの顧客について黙示的な契約を用いることを含め、企業が特定の顧客に対し（例えば顧客の種類ごと、地域ごと、製品の種類ごと、製品価格帯ごとに）取決めを裏付ける別のビジネス慣行を確立する場合、取決めが法的に強制可能か否かの判定にこれらのビジネス慣行が影響を及ぼすか、法的な助言が必要となる場合がある。

個々の取決めごとに法的強制可能性の評価に関する結論を文書化することが望ましい場合がある。状況によっては、特定の顧客または顧客のクラスについて、または法域ごとに文書化を進めることが適切な場合もある。

IAS@32.13



### 契約の2つの定義がIFRSに存在する

IFRS第15号の契約の定義は法的な強制可能性が焦点になる。「契約」という用語は、金融商品の表示に関する基準においても定義されているが、その結論はIFRS第15号とは異なり、契約が法的に強制可能であるということまでは求めていない。

国際会計基準審議会（IASB）は、金融商品の会計処理に意図せざる結果を招く可能性があるという理由で、金融商品の表示に関する基準における契約の定義を改訂しなかった。その結果、IFRSに契約の定義が2つ存在することになった。

## 1.1.1

### 枠組み契約

最低限の購入数量を定めることのない枠組み契約は、財又はサービスの購入注文に関する条件を定めるのみで、強制可能な権利及び義務を、すなわち契約を創出しない。ただし、強制可能性は関連する法域における法律上の問題であり、個々の枠組み契約をその条項及び現地の法律に基づき評価する必要がある。

枠組み契約が強制可能な権利及び義務を創出しない場合は通常、企業と顧客の間の強制可能な権利及び義務を創出するのは、枠組み契約と組み合わせた購入注文書である。一般的に、枠組み契約と組み合わせた購入注文書を、IFRS第15号の第9項の要件が満たされ、契約が存在するかを判断するために評価する。

企業は、個々の購入注文書の価格が、相互に関係しているかを検討し、さらに以下を検討する。

- 購入注文書を結合する必要があるか（[セクション1.4](#)を参照）、
- 枠組み契約における黙示的又は明示的な約束：すなわち枠組み契約は重要な権利（[セクション10.4](#)を参照）又は変動対価（[セクション3.1](#)を参照、例：リベート又は値引き）を含んでいるか。



#### 設例4－枠組み契約：最低購入数量が定められていないケース

製造業者Xは、製品の販売に関する枠組み契約を顧客Zと交わす。本合意は、価格設定や製品保証、返品権及び発注協定をはじめとする一般的な条件を定めているが、最低購入数量は定めていない。

この設例では、X社は、強制可能な権利及び義務が生じないので、本枠組み契約では契約が生じることはない判断する。さらに、契約は納品前であればいつの時点でも解約可能であることから、財が納品された時点でのみ財に関する契約が存在することになると判断する。



#### 設例5－枠組み契約：最低購入数量が定められているケース

製造業者Xは、製品の販売に関する枠組み契約を顧客Zと交わす。本合意は、価格設定や製品保証、返品権及び発注協定をはじめとする一般的な条件を定めている。さらに、本合意は、X社が今後1年間、毎月1日に1,000単位の製品を納品すると定めている。

X社は、各月の初日に納品される1,000単位に関し強制可能な権利及び義務が生じることから、本枠組み契約により契約が生じると判断する。



#### 最低購入規定

枠組み契約によっては、顧客は最低数量の財又はサービスを購入しなければならないと定める規定が存在する。そのような規定は、枠組み契約に、合意期間の累積最低購入数量を定める場合もあれば、例えば複数年枠組み契約の各年度の累積最低購入数量を定める場合もある。最低数量が強制可能である場合、枠組み契約それ自体が契約になる。しかし、枠組み契約に定められる最低数量の購入を強制しないという企業の過去の実務により、すべての事実及び状況に基づき、最低購入数量は法的に強制可能ではないとする結論に至る場合、枠組み契約が契約に該当することはないであろう。

さらに、顧客との過去の関係から、顧客が、要求される最低購入数量を満たすことがなく、企業もまたそれを強制することがないということが示唆される場合、このことは、通常、企業と顧客は枠組み契約における最低購入数量を確約するものではないということを示す。したがって、最低購入数量が法的には強制可能であっても、枠組み契約が契約の存在要件のすべてを満たさず、枠組み契約が契約にならない場合がある。



### 法的に強制可能な権利及び義務を生じさせる追加的なステップが要求される場合がある

一般的に、枠組み契約と組み合わせた注文書について、ステップ1の要件が満たされているか、すなわち契約が存在するかを判断するために評価する。しかし、注文書で法的に強制可能な権利及び義務が生じるようにするために追加のステップを講じなければならない場合（例えば、注文書を受領した後に補足契約又は枠組み契約の補遺を交わす場合）、顧客との契約は、そのようなステップが完了するまで存在しないことになる。



### 同一の枠組み契約に基づく注文が相互に関係している場合がある

同一の枠組み契約における注文書は、相互に関係している場合がある。枠組み契約に従って別個に発行される注文書を評価し、枠組み契約における他の注文書にそれらが影響を与えないかどうかを判断しなければならない。注文書が相互に関係している場合、それにより、個々の購入の取引価格が、契約上明示されている契約価格と相違することになる可能性がある。それには多くの理由がある。注文書が契約の結合要件を満たす場合もあれば、注文書によりステップ2の重要な権利を表す黙示的又は明示的約束や、ステップ3の変動対価（例えばリベートや値引き）が生じるかどうかの検討が必要になる場合もある。

IFRS 15.BC73

## 追加の適用例



### 設例6－自動車：指名文書とその後の注文書を結合するケース

1月1日、自動車製造業者Fは、自動車部品供給業者Sの、F社の自動車に固有となる部品を製造する申し出を承認する。F社の指名文書は、2月と3月に発注される単位の価格はそれぞれ、80と100であることを確約している。F社は2月と3月のそれぞれに50,000単位を発注するつもりである。発注にあたってF社は、注文書をS社に提出する。

S社は、枠組み契約にはF社が購入すべき最低数量が定められていないことに留意する。S社は、指名文書と枠組み契約はそれ自体、強制可能な権利及び義務を生じさせるものではなく、したがって、IFRS第15号が適用される契約は存在しないと結論付ける。

S社は、各注文書についてはIFRS第15号が適用される契約として識別する。これは、S社は、枠組み契約及び指名文書と合わせると、注文書により、財に対する支払条件とF社の権利を識別することができるからである。



### 設例7ー自動車部品供給業者：エンジニアリング・サービスについては契約が存在するが、部品の供給については契約が存在しないケース

1月1日に、自動車製造業者Gは、自動車部品供給業者Sの、G社の自動車に固有となる部品を製造する申し出を承認する。G社とS社は、S社がG社に代わりに、当該部品の生産に必要なエンジニアリングと設計（E&D）活動を実施することで合意する。S社は、これらの生産前活動は一定のサービスをG社に移転するものであると結論付ける。G社とS社間の枠組み契約は、E&Dサービスの独立した価格を定めていないが、各部品の価格には、E&DサービスについてS社を補償するだけのマークアップが含まれる。枠組み契約は、G社が発注しなければならない最低限の部品の数量を明記していない。

合意にはまた、G社が合意を解約した場合にE&Dサービスに発生したコストをS社に補償することを定める解約条項が含まれる。

4月1日に、S社はE&D活動を完了する。

12月1日に、G社は第1回目の部品の発注を行う。

S社は、合意は購入される部品の最低数量を定めていないことから、部品に関し強制可能な権利及び義務は1月1日時点で発生していないと結論付ける。しかし、合意書の解約条項はE&Dサービスのコストを補償していることから、IFRS第15号に従ってE&Dサービスに関する契約が存在する。

## 1.2

### 契約期間

IFRS 15.11

IFRS第15号は、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している契約の存続期間（すなわち、契約期間）に適用される。

IFRS 15.12

各契約当事者が他の当事者（または他の複数の当事者たち）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、契約は存在しない。

以下の要件を両方とも満たす場合、契約は完全に未履行である。

- 企業がまだ、約束した財またはサービスを顧客に移転していない。
- 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け取っておらず、受け取る権利もまだ得ていない。

契約を更新する経済的インセンティブは、強制可能な権利又は義務を生じさせないことから、契約期間の評価に影響しないと考えられる。





### 設例8－契約期間：経済的インセンティブ

X社は、電話機と音声及びデータ・サービスを含む、月次ベースの通信サービス契約を顧客Yと締結する。Y社は電話機に関し前払いをすることはなく、12カ月にわたり毎月分割で電話機の独立販売価格を支払う。Y社が月次の通信サービス契約を更新しない場合、電話機の残金を即時に支払う。

さらに、Y社は、音声及びデータ・サービスについて月次のサービス料金を支払う。サービス料金は独立販売価格を表す。契約には、電話機と当該サービス以外の支払いは含まれない。

契約の強制可能性を評価するにあたり、X社は、Y社が1ヵ月目の末時点で更新しないことを決める場合に支払われる金額を考慮する。X社は、サービス契約を更新しない場合に残額を支払う規定は、Yが更新する経済的インセンティブになるということに留意する。この経済的インセンティブは実質的な解約ペナルティではなく、既に移転した財に関する貸付の返済に該当すると考えている。

X社は、1ヵ月を超える期間についてサービス契約を強制することができないので、契約期間は1ヵ月であると結論付ける。



### 設例9－契約期間：ペナルティなしの特定の期間経過後の解約

請負業者Sは、1個当たり固定価格2,000で50個の特殊なセンサーを生産する製造契約を顧客Cと締結する。C社は、10個のセンサーを受領した時点でペナルティなしに契約を解約できる。

S社は、契約の解約時点でC社が支払う実質的な補償金額が存在しない、すなわち契約にはいかなる解約ペナルティも定められていないことから、追加の40個のセンサーを購入するオプションをC社に与える、10個のセンサーを生産する契約に類似していると判断する。



### 設例10－契約期間ペナルティなしで解約可能

X社は、月額130の一定料金でサービスを提供する契約をR社と締結するが、2%又は消費者物価指数（CPI）の変動率のいずれか低い率で料金は毎年上昇する。このサービスの独立販売価格は130である。契約期間は定めがなく、いずれの当事者もペナルティなしに毎月の末時点解約することができる。

X社は、当初の契約期間は1ヵ月のみで、この契約では契約期間は常に1ヵ月となる。これは、各当事者は、相手方当事者に補償することなく、当月の末時点で契約を解約する一方的かつ強制可能は権利を有しているからである。

各当事者が解約権利を用いないことを選択する限り月ごとに新しい契約が存在することになるように思われる。



### 契約期間は当基準の多くの部分に影響を与える。

契約期間の判定は、取引価格の測定及び配分、回収可能性の評価、返金不能のアップフロントフィーに関する収益認識の時期、契約変更及び重要な権利の識別に影響を及ぼす可能性があるため、重要である。



### 解約時に支払われる対価は契約期間の評価に影響を与える可能性がある。

他の当事者が補償することにより契約を解約でき、補償に対する権利が実質的なものとみなされる場合、契約期間は、明示されている期間と他の当事者への補償をすることなく契約を解約できる時点までの期間のいずれかである。

ただし、当事者のいずれかが実質的な補償をせずに契約を解約できる場合、契約期間は、財及びサービスの提供が終わった時点を超えることはない。

補償の権利が実質的なものであるか否かを評価する際に企業は、解約に関する補償に対する権利の法的な強制可能性を含む、関連する要因をすべて考慮する。企業が過去の実務で解約ペナルティを強制しておらず、その実務が法的に強制可能な権利及び義務を変える場合、契約期間に影響が生じる。



### 補償は解約時の支払いに限定されない

解約時に他の当事者に補償するための支払いは、解約日までに移転した財またはサービスにより生じた支払いを除く、すべての金額（または資本性金融商品等の他の価値の移転）が含まれる。これは、解約ペナルティと明確に示された支払いのみに限定されない。



### いずれかの当事者が一定の時点で契約を解約できる能力は契約期間を制限する場合がある

いずれの当事者も一定の時点で重大なペナルティを負うことなく解約できる契約を顧客と締結した場合、いずれの当事者も契約を解約できない期間に係る独立した契約として権利及び義務を会計処理する。各サービス期間（例えば、月次契約のひと月）の開始時において、企業が履行を開始し、顧客が契約を解約しなかった場合、企業は通常、それらのサービスについての対価に関する強制可能な権利を獲得する。



### エバーグリーン契約

契約期間の判定において、各期間に（例えば、月次で）ペナルティを負うことなくいずれの当事者も解約できる自動更新契約は、各期間に契約更新の選択（例：新たに注文する、新たな契約に署名する）を当事者に要求するよう組成された契約と同じである。これらの状況において、契約が現在の期間（例：当月）を超えて延長されると自動的にみなしてはならない。



### 顧客のみが契約を解約する権利を有している

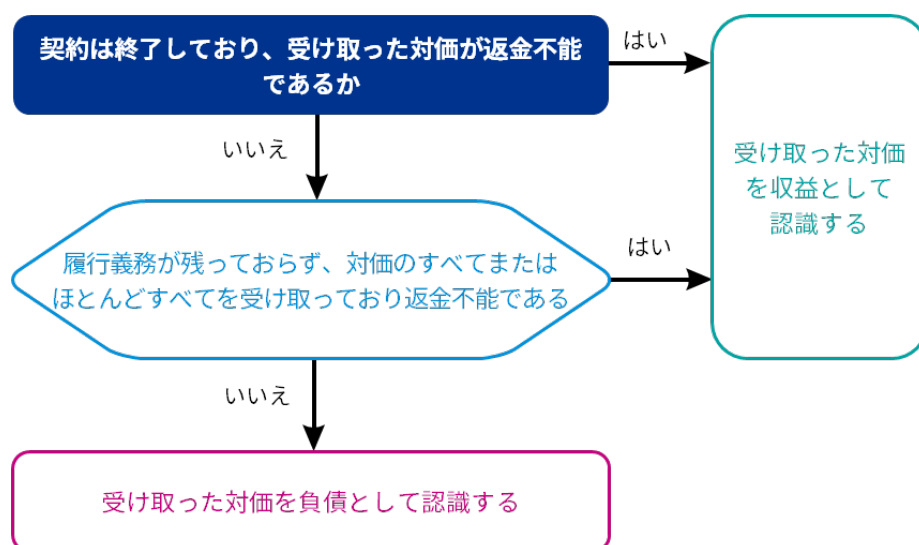
顧客だけがペナルティを負うことなく解約する権利を有し、企業は特定の期間が終了するまで履行し続ける義務を負う場合、原契約は、顧客が解約し得る最も早い日時点で終了となる。特定の期間、契約を継続できる顧客のオプションで顧客に重要な権利が生じるかどうかを判定するために契約を評価する（追加の財又はサービスを購入できる顧客のオプションについては[セクション10.4](#)を参照）。

## 1.3

IFRS 15.15-16

### 契約が存在する前に受け取った対価

以下のフローチャートは、IFRS第15号の適用範囲にまだ含まれていない契約において受け取った対価をどの時点で認識しうるかについて示したものである。



ただし、企業には契約を再評価することが要求される。収益モデルのステップ1が事後的に満たされた場合には、その契約に収益モデルの適用を開始する。



### 設例11－契約が存在する前に受け取った対価に関する累積キャッチアップ調整

C社と顧客Dは、ひと月あたり800のサービス手数料を顧客DBが支払う12カ月のサービス提供合意を締結する。この合意は5月31日に満期となるが、C社は引き続きサービスを提供し、Dは引き続き月々800を支払う。ひと月あたり1,000の手料を要求する新たな合意が7月31日に締結され、6月1日から遡及的に適用される。

C社の弁護士は、6月及び7月に提供されたサービスに関してD社に支払うDの強制可能な義務は、新たな合意が締結された7月31日より前には存在しなかったと助言している。したがって、6月及び7月に契約は存在しなかったとC社は結論付けた。

既存の契約は5月31日に満了するため、C社は顧客Dから受け取った6月及び7月の支払い1,600を、それらの月の履行が完了し、約束した対価である1,600のほぼすべてを回収し、かつそれらが返金不要となった場合にのみ、収益として認識する。

そうでない場合は、C社は受け取った1,600の対価を繰り延べ、強制可能な契約が締結されるまで（すなわち7月31日まで）負債として認識する。1,000という価格は6月1日から適用されるため、C社はこの合意が強制可能となった時点で、累積キャッチアップベースにより7月31日時点で2,000の収益（ひと月あたり1,000）を認識する。企業が当初は契約が存在しないと結論付け、その後に契約が存在すると判定した場合の収益認識のタイミングに関する詳細な説明については5.3.1を参照。

ただし、7月31日に正式に締結された合意がまだ存在していなかったにもかかわらず、6月1日時点で強制可能な契約が存在していたと判定される場合は、当事者の強制可能な権利及び義務の法的解釈に基づき、引き続き月次で収益を認識する。月次の手料の金額が不確定となり得るため、C社は、約束したサービスの提供と交換に受け取る権利を得る変動対価の総額（制限の対象となる）を見積ることが要求される（変動対価とその制限に関する詳細な説明についてはセクション3.1を参照）。この場合、7月31日における契約への署名は、変動対価の調整または（当該対価に変動性があるとみなされなかった場合は）契約変更として会計処理する。契約変更に関する詳細な説明については、セクション8.2を参照。



### 収益の認識はかなりの期間にわたり繰り延べられる場合がある

法的に強制可能な契約が存在すると企業が結論付けられない場合、約束した対価のすべて（またはほとんどすべて）をいつ受け取り、かつそれらが返金不能となるかを判定することが困難となり得る。一部のケースでは、収益モデルにおいて契約が存在する要件、または対価を収益として認識するための先述の要件が満たされると企業が結論付けるまでの間、かなりの期間にわたり預り金として負債を認識することになる場合が考えられる。



回収可能性の要件を満たさない場合、原則として債権は認識されない

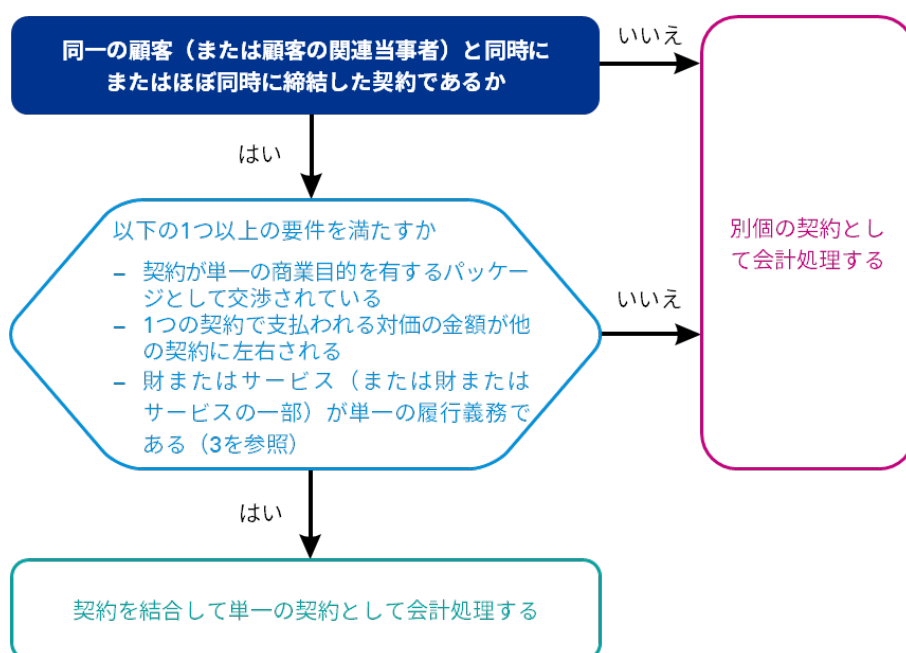
回収可能性の要件を満たさないために契約が存在しないと企業が結論付ける場合は通常、顧客に移転した財またはサービスに関する、まだ受け取っていない対価について債権を計上しない。

## 1.4

IFRS 15.17

### 契約の結合

以下のフローチャートは、企業が複数の契約を結合して、それらを単一の契約として会計処理するかを決定するためのIFRS第15号の要件の概要を示したものである。



設例12－契約の結合：ソフトウェアのライセンスとカスタマイズ・サービス

ソフトウェア会社Sは、顧客関係管理ソフトウェアのライセンスを顧客Bに付与する契約を締結する。3日後、S社は別個の契約において、BのIT環境で機能させるために、ライセンスを供与したソフトウェアを大幅にカスタマイズするためのコンサルティング・サービスを提供することに合意した。顧客Bはカスタマイズ・サービスが完了するまでソフトウェアを使用することができない。

S社は、これらの2つの契約は、同一の顧客との間でほぼ同時に締結されたため、これらを結合し、2つの契約に含まれる財またはサービスを単一の履行義務とすると判断する。契約に含まれる履行義務の識別（収益認識モデルのステップ2）に関する詳細な説明については、[セクション2](#)を参照。



### 設例13－政府系企業との契約の結合

開発業者Dは、サイバーセキュリティ・システムを開発して政府系企業X社に販売する契約を締結する。3日後、D社は、政府系企業Y社に同一のシステムを販売する契約を別途締結する。両当事者とも同一の政府に支配されている。交渉においてD社は、X社とY社の双方がシステムを購入する場合、大幅な値引きでシステムを販売することに合意する。

D社は、特にX社はY社の関連当事者であり、契約はほぼ同時に締結され、契約は単一の商業パッケージとして交渉されたことから、契約を結合すべきであると結論付ける。D社はまた、2つのシステムが単一の履行義務を表すかどうかを評価する必要がある。



### 設例14－契約の結合：設備及び改変サービス

X社は設備Pを販売する。Pは、カスタマイズ及び改変サービスを受けなくても設計どおりに機能し、X社の補助がなくても顧客の現場に設置することができる。

X社は、Pを販売する契約を顧客Rと締結する。45日が経過した時点でX社と顧客Rは、Rが購入した設備Pを改変するサービスをX社が提供する別個の契約を締結する。サービスには、機能性を向上し変化させる、Pの大幅な改変が含まれる。

2つの契約は別個に締結されるが（交渉の開始と完了は同じ時期に行われていない）、同じ期間に、X社と顧客Rの同じ担当者によりほぼ交渉されている。

X社は、2つの契約が結合されるとしたら、PとPをカスタマイズするサービスは単一の履行義務になると結論付ける（セクション2を参照）。X社はまた、2つの契約は、単一の商業目的を有するパッケージとして、すなわち顧客Rがカスタマイズされた設備を利用できるようにするために交渉されたと結論付ける。

したがって、Pの契約とサービス契約はほぼ同じ時期に締結されていることになり、2つの契約は結合されて単一の契約となる。したがって、X社は、Pの移転とカスタマイズ・サービスを単一の履行義務として会計処理する。

IFRS 15.BC68



### 契約が結合されるべきか否かを判断する際、「同時又はほぼ同時に」を評価する

契約は、企業がそれをどのように組成したかではなく、企業の現在の権利及び義務に基づき会計処理する。IFRS第15号の適用上、契約を結合するべきか否かを判定する際に、「同時にまたはほぼ同時に」に該当するかを判断する明確な指標がIFRS第15号では示されていない。したがって、企業はどの程度のずれが許容されるのか、固有の事実及び状況に基づき判定しなければならない。

特に、どの程度の期間であれば契約が同時またはほぼ同時に交渉されたことを裏付けられるかを決定する際には、企業は自社のビジネス慣行を考慮しなければならない。さらに、取決めがなぜ別個の契約として文書化されたのか、及び契約がどのように交渉されたのか（例：どちらの契約も同一の当事者同士で交渉したのか、同じ企業内の別の部署が顧客と別個に交渉したのか）を検討しなければならない。

企業はこれらの取決めを評価し、会計処理上、単一の契約として結合するべきか否かを判定できるよう、同一の顧客と締結した複数の契約を適時に識別するための手続きを確立する必要がある。

さらに、別個の合意が当初の合意の変更か否か、及び新たな契約として会計処理するべきか、既存の契約の一部として会計処理するべきかを検討しなければならない。契約変更に関する詳細な説明については、[セクション8](#)を参照。

IFRS 15.BC74, IAS 24



### 関連当事者の定義は新たな意味で重要性となる

当基準は、2ないしそれ以上の契約を結合する場合、それらは同一の顧客又はその関連当事者とのものでなければならないと定めている。IASBによれば、「関連当事者」という文言は、現行の関連当事者に関するガイダンスの定義と同一の意味で用いられる。すなわち、IFRSにおいて当初は開示目的で定められた定義が、今後は、収益取引の認識及び測定に影響を及ぼし得る重要なものとなる。



### 同一企業の複数の部門と締結される契約に関する例外はない

企業又は顧客の異なる部門と複数の契約を締結するに際してそれらを結合すべきかどうかを検討する場合に例外措置は存在しない。実際、同一の連結企業の一部にすらならない顧客の関連当事者との契約についても結合の可能性を検討することになる。

しかし、契約が同一の当事者により交渉されているか、当該企業又は顧客の異なる部署と交渉されているかどうかは実務上、IFRS第15号の3つの特定要件のうちいずれかが満たされているかどうかの判断に影響を及ぼす。

例えば、一方の当事者の異なる部署、あるいは両当事者とも異なる部署と締結する2つの契約は、「単一の商業目的に向けてパッケージで交渉されている」又は単一の履行義務となる財又はサービスを有する可能性は低い。



### 流通経路を通じた販売のさらなる複雑性

契約の結合に関するガイダンスを適用する際に、契約上の顧客がどの当事者であるかを判定することが必要となる。流通チャンネルを通じて企業の顧客ではない多数の当事者と締結した契約は、結合されない。

例えば、自動車製造業を営む企業にとって、車両販売における顧客は通常ディーラーであるが、車両のリースにおける顧客は通常、最終顧客である。ディーラーと最終顧客とは関連当事者ではないため、これらの契約（ディーラーに車両を販売する当初の契約と、その後の最終顧客とのリース契約）は、結合する目的で評価せず、別個の契約として取り扱う。ただし、別の状況においては企業の顧客が最終顧客の代理人として活動していることもある。そのような場合、契約を結合するか否かを評価することが必要となる。

ただし、企業が黙示的または明示的に流通チャンネルの最終顧客に約束した履行義務（例：企業が仲介業者に販売する場合に最終顧客へ無料で提供するサービス）は、契約の一部として評価する。契約に含まれる履行義務の識別（収益認識モデルのステップ2）に関する詳細な説明については、[セクション2](#)を参照。

IFRS 15.BC74



## 2 ステップ2ー契約における 履行義務の識別

### 概要

履行義務を識別するプロセスでは、企業は、別個の財又はサービスを移転する約束をしているか、一定の条件を満たす一連の別個の財又はサービスを移転する約束であるかを判断しなければならない。これらの約束は文書による契約に明示的に含まれているものに限定されない。IFRS第15号は、「別個の」という要件がいつの時点で満たされるかを判断する際の一助になる指標を定めている。

IFRS 15.22-23, 26

収益認識は、履行義務を会計単位とする。企業は顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、以下のいずれかに該当するものを履行義務として識別する。

- 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）（[セクション2.1](#)を参照）
- 実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財またはサービス（すなわち、一連の財またはサービスに含まれる個々の別個の財またはサービスが一定の期間にわたって充足され、進捗度の測定に同一の方法が用いられる）（[セクション2.3](#)を参照）

これには、黙示的な約束及び管理作業の評価も含まれる（[セクション2.2](#)を参照）。

## 2.1

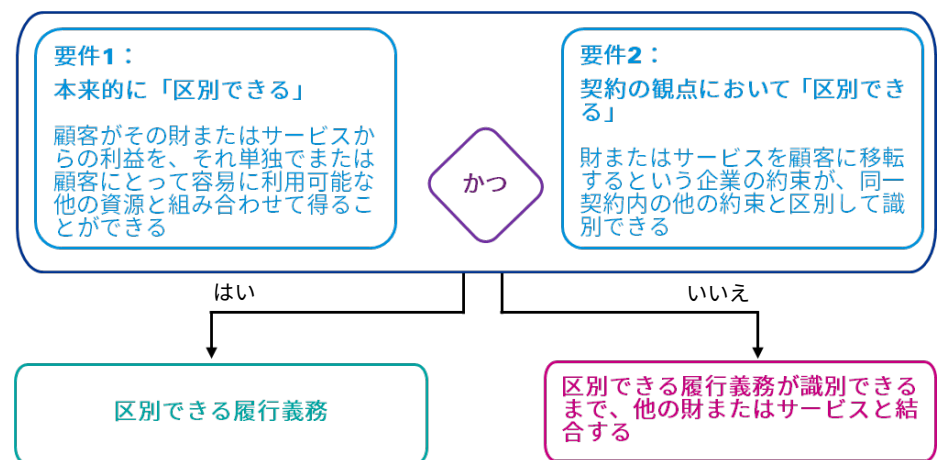
## 別個の財又はサービス

IFRS 15.22

単一の契約に、複数の財またはサービスを顧客に引き渡す約束が含まれている場合がある。契約開始時に、企業はいずれの財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）が区別でき、したがって履行義務を構成するのかを決定しなければならない。

以下の要件をいずれも満たす場合には、財またはサービスは別個である。

IFRS 15.27



IFRS 15.28

要件1	財又はサービスは区別し得る
	<p>財またはサービスの使用、消費、スクラップ価格よりも高い金額の売却、または経済的便益を生み出す他の方法での保有が可能である場合には、顧客は財またはサービスからの便益を享受することができる。</p> <p>顧客は、財又はサービスそれ自体で便益を享受できるし、以下との関連で便益を享受することもできる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 企業または別の企業が別個に販売する容易に利用可能な他の資源</li> <li>- 顧客がすでに企業から得ている資源（例：先に引き渡した財またはサービス）または他の取引もしくは事象から得ている資源</li> </ul> <p>企業がある財またはサービスを通常は別個に販売しているという事実は、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一緒にして得ることができることを示唆する。</p>

IFRS 15.29

<b>要件2</b>	<p><b>契約の観点において区別し得る</b></p> <p>企業は、財またはサービスを移転する企業の約束の本質が、個々の財またはサービスを独立して移転することであるのか、または約束した財またはサービスが投入された、ひとつに結合された項目や複数の項目を移転することであるのかを判定するために、それらの約束が契約の観点において区別し得るかを評価する。</p> <p>IFRS第15号には、財またはサービスを顧客に移転する複数の約束を区別して識別できないか否かを評価するのに役立つ以下の指標が含まれている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 企業は、財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）を、契約において約束した他の財またはサービスと統合することにより、顧客が契約した結合後のアウトプットとなる財またはサービスの束にする重要なサービスを提供している。これは、顧客が特定したアウトプットの製造または引渡しのためのインプットとして、企業が財またはサービスを使用している場合に生じる。結合後のアウトプットには複数のフェーズや要素、単位等が含まれる場合がある。</li> <li>- 1つまたは複数の財またはサービスが、契約に含まれる他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズする、または契約に含まれる他の財またはサービスにより大幅に修正またはカスタマイズされる。</li> <li>- 財またはサービスは、契約において約束した他の財またはサービスに著しく依存しているか、または相互関連性が著しく高いために、個々の財またはサービスが他の財またはサービスから著しい影響を受ける。</li> </ul> <p>指標のリストはすべてを網羅するものではない</p>
------------	--

IFRS 15.30

約束した財またはサービスが区別できない場合には、企業は、別個の財またはサービスの束を識別するまで、当該財またはサービスを他の財またはサービスと結合する。場合によっては、企業は契約に含まれている約束した財又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。

他の財またはサービスと一緒にライセンスを付与する約束が別個か否かの判定についてのガイダンス及び説明については、[セクション9.2](#)を参照。



### 設例1－契約における単一の履行義務

IFRS 15.IE45-IE48

建設業者Cは病院を設計・建設する契約を顧客D締結する。C社は、プロジェクトの全体的な管理責任を負い、提供すべき財及びサービスを識別する。そこには、エンジニアリング、更地にする作業、基礎工事、資材の調達、躯体工事、配管電気工事、設備の据付工事及び仕上げ作業が含まれる。

C社は、顧客Dがそれ自体から便益を享受できる、病院建設工事の間に提供される財及びサービスを識別する。例えば、各建設資材が独立して他の企業により販売される場合、顧客Dはそれを廃棄価値以上で転売することができる。また、追加の材料や別の建設業者のサービスなど容易に入手可能な他の資源と合わせてそれを売却することもできる。

しかし、C社は、契約に従って提供される財とサービスは、契約における他の約束と区分して識別可能ではないことに留意する。つまり、C社は、契約における財及びサービスのすべてを、顧客Dが契約した結合された項目（病院）に結合するという重要な統合サービスを提供する。

したがって、C社は、要件2が満たされることはなく、個々の活動は別個のものではなく、別個の履行義務にならないと結論付ける。したがって、C社は、病院を建設するための財及びサービスの束を単一の履行義務として会計処理する。



## 設例2ー 契約に複数の履行義務が含まれるケース

電話会社Tは、電話機の引渡しと24ヵ月の音声・データ・サービスの提供を含む契約を顧客Rと締結した。

顧客は電話機を使って特定の機能（例：カレンダー、電話帳、メール、インターネット、WiFiを通じたアプリへのアクセス、音楽やゲームの再生）を使用できる。

また、インターネットのオークションサイトで顧客が電話機を転売し、電話機の販売価格の一部を回収している証拠がある。T社は経常的に、小売店等を通じて電話機を更新または購入した顧客に対して、音声・データ・サービスを別個に販売している。

T社は電話機と通信サービスを以下の評価に基づき2つの別個の履行義務であると結論付けた。

### 要件1

### 区別し得る

- 顧客Rは電話機から、（電話機はスクラップ価格よりも高い金額で転売することができ、T社のネットワークから切り離されても、一部制限はあるが実質的に機能するため）それ単独で、または（T社が通信サービスを別個に販売しているため）顧客が容易に利用可能な通信サービスと組み合わせて便益を得ることができる。
- 顧客Rは通信サービスから、容易に利用可能な資源との組合せで便益を得ることができる（すなわち、契約開始時に電話機がすでに引き渡されているか、別の小売店から購入できるか、または別の電話機で通信サービスを使用できる）。

<p><b>要件2</b></p>	<p><b>契約の観点において区別できる</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- この契約では、電話機と通信サービスは単一の資産（すなわち、統合後のアウトプット）へのインプットではないことから、電話機と通信サービスは別個である。そのことは、T社が重要な統合サービスを提供していないことを示す。</li> <li>- 電話機も通信サービスも、互いを大幅に改変またはカスタマイズしない。</li> <li>- 顧客Rは、電話機と音声・データ・サービスを別の当事者から購入することができる（例：顧客Rは小売店から電話機を購入することができる）。電話機と音声/データ・サービスの相互依存性又は相互関連性は高くない証拠になる。</li> </ul>
-------------------	--



### 指標の適用には判断を要するであろう

IFRS第15号は、財またはサービスが契約に含まれる他の約束した財またはサービスから区別して識別可能か否かを判断する指標に関して、ヒエラルキーまたは優先順位を定めていない。企業は、個々の指標にどれだけの比重を置くかを決定する際に、契約固有の事実及び状況を評価する。

シナリオにより、また契約の種類により、区別できるか否かの分析において、特定の指標が他の指標よりも強力な証拠をもたらすことがある。例えばカスタマイズの程度、複雑さ、財またはサービスを購入する顧客の意欲、契約上の制限、個々の財またはサービスの機能性等の要因が分析に及ぼす影響は、契約の種類により異なる可能性がある。

さらに、契約固有の事実及び状況の観点から、特定の指標を相対的に重視することによって、複数の約束した財またはサービスが契約の観点において互いに区別できないと判断することとなるケースがある。そのような状況は、他の2つの指標が区別できることを示唆する場合でも生じ得る。

指標を適用する際に役立つように、IFRS第15号にはそれらの適用を例示する多くの設例が含まれている。以下の表はその概要である。

IFRS 15.IE45-IE65A

設例	前提条件の概要	結論
10A	企業は建物の建設に関するサービスを統合する重要なサービスを提供しており、単一のアウトプットを顧客に引き渡す。	単一の履行義務
10B	企業は重要な統合のサービスを提供し、特殊仕様で複雑な複数の項目を単一のアウトプットとして顧客に引き渡す。	単一の履行義務
11A	企業はソフトウェア、インストール・サービス、未特定のアップグレード、電話サポートサービスを顧客に提供し、顧客はそれらから別個に便益を享受できる。	複数の履行義務
11B	企業は、もととなるソフトウェアの著しいカスタマイズを伴うインストール・サービスを顧客に提供する。	単一の履行義務
11C & 11D	企業は設備と、別個に識別可能な据付サービスを顧客に提供する。設例11Dにおいて、顧客は企業の据付サービスを利用することを要求されている。	複数の履行義務
11E	企業は設備と、別個に識別可能な消耗品を顧客に提供する。	複数の履行義務
12A	企業は顧客に財を提供し、その財を購入した顧客の顧客にサービスを提供することを黙示的に約束する。	複数の履行義務
12B	企業は顧客に財を提供し、その財を購入した顧客の顧客にサービスを提供することを黙示的に約束する。	複数の履行義務
12C	企業は顧客の顧客に、顧客への約束に含まれていないサービスを提供する。	単一の履行義務（サービスは契約に含まれる履行義務ではない）

IFRS 15.BC116K



### 要件2の適用は、分析されている2つの項目間に、変換していく関係があるか否かを評価することを企業に要求する

国際会計基準審議会（IASB）は、財またはサービスを移転する企業の約束が契約に含まれる他の財またはサービスから区別して識別できるか否かの評価において、契約を履行するプロセスの観点から契約に含まれる様々な財またはサービスの間の関係性を考慮することに留意した。企業は、財またはサービスが別個か否かを評価する際に、財またはサービスを移転する約束間の、統合、相互関係及び相互依存の程度を検討しなければならない。

IASBはまた、企業は単に1つの項目がその性質により、もう1つの項目に依拠するかどうか（すなわち、機能上の関係があるかどうか）のみを評価するのではないということに着目した。その代わりに、企業は、契約を履行する過程で2つの項目の間にお互いを変化させる関係が存在するかどうかを評価する。

IFRS 15.BC105, BC116J-BC116K, IU 03-18



### 財又はサービスが別個に識別可能であるか否かを判断する際に考慮されるリスクの分離可能性

財又はサービスが別個に識別可能かどうかを評価する場合、企業は、財又はサービスを移転する義務を履行するために引き受けるリスクが別個に識別可能であるかどうかを検討する。

IFRS解釈指針委員会は、企業が、土地の一区画を移転し、そこにビルを建設する契約を顧客と締結するシナリオを議論した。IFRS解釈指針委員会は、土地とビルを、結合されたアウトプットに統合するという重要なサービスが存在するかどうかを判断する場合、企業は、土地を顧客に移転する際に引き受けるリスクは、ビルを建設する際に引き受けるリスクから分離可能かどうか、すなわち、土地を移転しない、又はビルを建設しないとしたらその履行内容は異なるのかを検討すると指摘した。

IFRS解釈指針委員会はまた、土地とビルの相互依存性又は相互関連性が非常に高いかどうかを判断する場合、企業は、ビルを建設しない場合でも土地を移転するという約束を履行することができるかどうか、及び土地を移転しない場合でもビルを建設する約束を履行することができるかどうかを検討すると指摘した。

IFRS解釈指針委員会は、土地を移転する企業の約束は、以下に該当する場合にはビルを建設する約束から区分して識別可能であることに留意した。

- ビルを建設する際の企業の履行が、企業が当該土地も移転したのかに関係なく同じものとなる。
- 企業は、それぞれの約束を、もう一方の約束を履行しなくても履行することができる。



### 顧客の顧客に約束される財又はサービスは履行義務である場合がある

IFRS 15.BC92

業種によっては、製造者が一定の販路を通じた製品の販売を奨励するため顧客の最終顧客に販売インセンティブとして財またはサービスを約束することがある。IFRS第15号では、これが顧客との契約に含まれる履行義務であるか否かを判定するために、企業は顧客の顧客への約束を評価することが要求される。

これらの状況の例として、自動車製造企業が、ディーラーから車を購入する顧客に無料の修理サービスを提供するケースや、ソフトウェアのプロバイダーが、ソフトウェアの最終ユーザーにカスタマー・サポートやアップデートを黙示的に提供するケース、消費財企業が商品を無料で提供するクーポンを最終顧客に送付するケースなどが挙げられる。

これらの約束は、顧客との契約上明示的に行われる場合もあれば、企業のビジネス慣行、公表した方針または具体的な声明により暗示される場合もある。進捗度の測定に関する説明は[セクション2.2](#)を参照されたい。



### 契約上の制限が決定とはならない場合がある

IFRS 15.BC100

企業と顧客との間の契約には、何らかの制限または禁止条項が含まれることが多い。それらには、契約に含まれる財を第三者に転売することの禁止や、特定の容易に入手可能な資源の使用に関する制限が含まれる。例えば、契約により顧客は、財又はライセンスの購入と合わせて補足的なサービスを企業から購入しなければならない場合がある。

IFRS 15.IE58E-IE58F

IFRS第15号の設例11Dでは、顧客は購入した財の据付について、売手の据付サービスを利用することが契約上要求されている。設例は、契約上の制限が、据付サービスが別個かどうかの評価に影響を及ぼすことはない」と説明している。つまり、企業は要件1と2を適用して、据付サービスが別個かどうかを評価する。これらの要件を適用することで、設例11Dは実質的な契約条項があることのみでは、財及びサービスが区別できないと結論付けられないケースがあることを例示している。

IFRS 15.BC100

財を転売する顧客の能力について契約上の制限が課される場合（例：企業の知的財産（IP）を保護するため）、顧客が利用可能な市場で財をスクラップ価額よりも高い金額で転売できないことから、顧客が財またはサービスから便益を得られないと結論付けられる可能性がある。ただし、顧客が他の容易に利用可能な資源（例：ソフトウェア・ライセンス）と組み合わせて財またはサービス（例：電話サポート）から便益を得ることができる場合、顧客がそれらの容易に利用可能な資源を利用することが契約により制限されている場合（例：企業の製品またはサービスの使用を顧客に要求する）であっても、当該財またはサービスは顧客に便益をもたらす、顧客は当該財に著しい影響を与えることなく企業の製品またはサービスを購入すること、または購入しないことができると結論付ける可能性がある。



## 追加の適用例



### 設例3ー電話会社：インターネットと共にモデムとルーターを購入

電話会社Tは、期間2年のインターネット・サービス契約を顧客Cと締結する。顧客Cはまた、モデムとルーターをT社から購入し当該設備の所有権を得る。T社が、顧客にモデムとルーターを購入することを求めることはなく、T社はTのネットワークと互換性のある他の設備を用いてインターネット・サービスを顧客に提供している。廃棄価値より高い金額でモデムとルーターが売買される流通市場が存在する。

T社は、モデムとルーターはそれぞれに区別でき、以下の評価に基づき契約には3つの履行義務（モデム、ルーター及びインターネット・サービス）が含まれると結論付ける。

<p><b>要件1</b></p>	<p><b>区別し得る</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- C社は、廃棄価値以上の金額で転売することができるのでモデムとルーターそれ自体が便益を得ることができる。</li> <li>- C社はインターネット・サービスから、容易に利用可能な資源との組合せで便益を得ることができる（すなわち、契約開始時にモデムとルーターがすでに引き渡されているか、別の小売店から購入できるか、または異なる設備を用いてインターネット・サービスを使用できる）。</li> </ul>
<p><b>要件2</b></p>	<p><b>契約の観点から財又はサービスは区別できる</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- T社は、重要な統合サービスを提供しない。</li> <li>- モデム、ルーター及びインターネット・サービスによりお互いがそれぞれ改変又はカスタマイズされることはない。</li> <li>- C社は、T社が販売していないルーター及びモデムを用いてインターネット・サービスから便益を得ることができる。したがって、モデム、ルーター及びインターネット・サービスの相互依存性又は相互関連性は高くない。</li> </ul>



### 設例4ー電話会社：Wi-Fiへの接続

電話会社Tは、特にWi-Fiの利用も可能になるプレミアムなインターネット・パッケージを提供する。また、T社は、追加料金でプレミアムなパッケージのWi-Fi利用サービスと同じサービスが受けられる基本インターネット・パッケージも提供する。

T社は、Wi-Fiの利用は、他のネットワーク・サービスとは別個のものであると判断する。これは、顧客がWi-Fiへの接続それ自体で便益を得ることができるからである（すなわち、それは独立して販売される）。さらに、このサービスは、Wi-Fiへの接続とネットワーク・サービスの相互関連は高くないことから、契約の観点からも区別できる。これは、顧客はWi-Fiへの接続を選択しないとしても、ネットワーク・サービスが大きく影響されることがないからである。



#### 設例5—テクノロジー企業：区別できない継続的なサポート

V社は、顧客Cに3年間のウィルス対策ソフトウェアのライセンスを付与する。契約に従ってV社が、ライセンス期間の間に、利用可能になった時点で実施するソフトウェアのアップデートは、ウィルス対策ソフトウェアを継続して使用するのに不可欠となる。

V社は、ウィルス対策ソフトウェアはライセンス期間について、アップデートがなくても本来の機能性を依然として提供することができるので、ライセンスとアップデートは、区別し得ると結論付ける。顧客Cもまた、契約に署名したときに移転されるライセンスとアップデートから便益を得ることができる。

しかし、V社は、ソフトウェアとアップデートは契約における結合項目へのインプットであるため、すなわちV社の約束の内容は、契約期間にわたり継続的なウィルス対策を提供することであるため、ライセンスとアップデートは別個に識別可能にはならないと結論付ける。したがって、V社は、ライセンスとアップデートを単一の履行義務として会計処理する。



#### 設例6—テクノロジー企業：ソフトウェアのライセンスとカスタマイズ・サービス

M社は、資産管理システム・ソフトウェアである製品Pのライセンスを顧客に供与する。製品Pはカスタマイズや改変がなくても設計どおりに機能し、M社のヘルプがなくても標準的に利用可能である。

M社は、製品Pのライセンスを供与し、カスタマイズ・サービスを提供する契約をB銀行と締結する。これには、例えば複数の外貨建てのポートフォリオにアクセスし評価するオプションを付け加えるなどの既成の設定の変更が含まれる。製品Pのカスタマイズは長時間を要すると見込まれ、製品Pを利用するB銀行の能力に著しい影響を及ぼす。

M社は、別個の履行義務の数を決定するために契約における約束された財及びサービスを評価する。

M社は以下の理由でソフトウェア・ライセンスとカスタマイズ・サービスは区別し得ると判断する。

- B銀行は、製品Pのライセンスそれ自体で又は容易に利用可能となる運用サービスと合わせて便益を得ることができる。
- B銀行は、契約開始時点で移転される製品Pのライセンスと合わせて、カスタマイズ・サービスから便益を得ることができる。

しかし、M社は、ライセンスとカスタマイズ・サービスは、別個に識別可能にならない、すなわち単一の履行義務が存在すると結論付ける。それは以下の理由による。

- カスタマイズ・サービスで製品Pは大幅にカスタマイズされる。
- 既成のPとカスタマイズ・サービスは、顧客が契約を結んで受領する結合されたアウトプット、すなわちカスタマイズされたソフトウェアへのインプットである。



#### 設例7ーテクノロジー企業：作業現場で利用できるオンプレミス型アプリケーションを提供するホスト型ソフトウェア

D社は、ホスト型ソフトウェアの利用を顧客に提供する。それによりDのデータへのアクセスが可能になる。顧客はそれにより、データを様々な方法で利用できる。ソフトウェアはD社のサーバーのみで運用管理される。D社はまた、データをその他のより使い易い様式、例えばエクセル・スプレッドシートに変換するオンプレミスのアプリケーションを提供する。しかし、オンプレミス型アプリケーションは、ホスト型ソフトウェアに接続される場合にのみ調査結果を提供することができる。顧客がD社のオンプレミス型アプリケーションに利用できるその他のホスト型ソフトウェアは存在せず、当該ソフトウェアへのアクセスを別個には販売していない。

D社は、ホスト型ソフトウェアのライセンスは、ホスティング・サービスから区別し得るものではないと結論付ける。これは、D社のサーバーに接続している場合にのみソフトウェアを利用することができ、市場で別個に入手することができないからである。

D社は、オンプレミス型アプリケーションもまた区別することができないと結論付ける。というのも、顧客は、ホスト型ソフトウェアなしに、又は他の容易に利用可能になる資源と合わせて、オンプレミスの特性からの便益を享受することができないからである。



#### 設例8ーメディア企業：紙ベース及びオンラインでコンテンツを提供する雑誌の定期購読（サブスクリプション）

メディア企業Pは、顧客に雑誌のサブスクリプションを提供する。顧客がサブスクリプションを申し込むと、紙ベースの雑誌を毎月受け取ることができると同時にオンラインで内容を読むことができる。

P社は、印刷物とオンラインでのアクセスを提供する約束が別個の履行義務になるかどうかを評価する。P社は、以下の理由から契約には2つの履行義務が含まれると判断する。

- 印刷物とオンライン・アクセスは、顧客は、それぞれを別個に利用できることから、双方とも区別し得る。
- 印刷物とオンライン・アクセスは、異なる様式であり、お互いを大幅にカスタマイズ又は改変することもなければ、単一のアウトプットに変換する関係が存在する訳でもないので、契約に照らして区別できる。



### 設例9ー自動車部品供給業者：生産前の活動は、プロトタイプから区別することができないケース

自動車部品供給業者Sは、自動車製造業者Bが開発している新しい製品の一環として、特殊なコンポーネントのプロトタイプを供給する契約をB社と締結する。コンポーネントは新たに開発された技術に基づくもので、それを供給するには、広範な生産前のエンジニアリング活動が求められる。契約により、B社はS社の活動により生じるIPに対する権利を有することになり、S社は、B社が同製品の他の部品を開発する目的で要求する、開発過程に関する定期的な報告を行う義務を負う。

B社は、合理的な利幅を含むエンジニアリング活動のコストをS社に補填することを保証する。しかし、B社はパーツの最低限の数量について確約していない。その後の発注書の価格は、独立販売価格に従って決められる。したがって、S社は、契約には追加のコンポーネントを生産する約束は含まれないと判断する。さらに、S社は、契約はコンポーネントを値引きで購入する重要な権利を与えるものではないと結論付ける。

S社は、生産前活動から生じるノウハウをB社に効果的に移転すると結論付ける。したがって、S社はB社との契約における以下の2つの約束を識別する。

- 生産前エンジニアリング活動
- コンポーネントのプロトタイプの生産

<p><b>要件1</b></p>	<p><b>区別し得る</b></p> <p>S社は、契約における約束を評価し、約束した財及びサービスのそれぞれが区別し得ると判断する。これは、B社は、他の供給業者が提供する容易に利用可能となる生産サービスを用いて、生産前活動により生じるIPから便益を得ることができるからである。S社はまた、すでにB社に移転しているIPを用いてプロトタイプを生産することができる。</p>
<p><b>要件2</b></p>	<p><b>契約の観点において区別できる</b></p> <p>生産前活動とプロトタイプの生産が契約の観点から区別できるかどうかを判断するにあたり、S社は、2つの間には互いを変化させる関係性が存在することに留意する。というのも、エンジニアリングと開発プロセスの結果が、プロトタイプの構造を大きく左右することになるからである。S社はまた、B社に対する約束の性質は、仕様に沿って組み立てられる、カスタマイズしたプロトタイプをB社に提供することであるということに留意する。したがって、S社は生産前活動とプロトタイプの生産が単一の履行義務であると結論付ける。</p>

## 2.2

IFRS 15.24-25

### 黙示的な約束及び管理業務

契約で明示されている以外にも、ビジネス慣行、公表した方針に基づき含意されており、企業が財またはサービスを顧客に移転するという妥当な期待が創出されていることがある。

他方、管理作業は顧客に財またはサービスを移転しないため、履行義務ではない（例：契約を準備するための事務管理作業）。



#### 設例10－再販業者の顧客に対する黙示的な約束

ソフトウェア企業Kは、再販業者Dとソフトウェア製品の販売契約を締結し、D社は当該ソフトウェア製品を最終顧客に販売する。K社は電話によるサポートサービスを最終顧客に提供するビジネス慣行があり、これには再販業者は関与しない。双方が、K社がこのサポートを継続的に提供すると考えている。

電話によるサポートサービスが別個の履行義務か否かを判定する際に、K社は以下の事項について検討した。

- － D社と最終顧客は関連当事者ではない。よってこれらの契約は結合されない。
- － 電話によるサポートサービスを最終顧客に無料で提供する約束は、ソフトウェア製品の支配がD社に移転する時点で履行義務の定義を満たすサービスであると考えられる。

したがって、K社は電話サポートサービスを再販業者との取引における別個の履行義務として会計処理する。



#### 設例11－管理作業：ソフトウェア・キーの登録

ソフトウェア企業Bは、オペレーティング・システムのソフトウェアのライセンスを顧客Lに供与し、それを移転する。オペレーティング・システム・ソフトウェアは、B社が提供するキーがなければ顧客のコンピューターでは機能しない。顧客Lは、キーを受け取るためにハードウェアのシリアル・ナンバーをB社に提供しなければならない。L社が別の業者にハードウェアを注文し、オペレーティング・システム・ソフトウェアが引き渡された時点でまだハードウェアを受け取っていない場合であっても、支払いはキーの引渡しを条件としないため、L社はオペレーティング・システム・ソフトウェアについて支払義務を負う。

この設例では、オペレーティング・システム・ソフトウェアはL社が使用できるよう待機されており、キーの引渡しはL社の行動のみを条件とする管理作業である。したがって、それは、約束した財又はサービスを移転することのない事務管理作業であり、契約で約束されたサービスとはみなされない。他の収益認識要件（L社がオペレーティング・システム・ソフトウェアの支配を獲得していることを含む）がすべて満たされると仮定すると、B社はオペレーティング・システム・ソフトウェアの引渡し時に収益を認識する。ライセンスに関する収益認識の時期及びパターンに関する説明は[セクション9.4](#)を参照。

IFRS 15.BC93, BC411(b)

**顧客に財又はサービスを移転する約束のみが履行義務である可能性がある**

企業は、財又はサービスを顧客に移転しない約束を、履行義務として会計処理してはならない。例えば、自社の特許、著作権、商標等を防御する約束は、履行義務ではない。

**管理業務としてのセットアップ活動**

あるSaaSプロバイダーが、顧客がウェブベースのソフトウェア・アプリケーションにアクセスするのに必要な作業を行うことがある。これらの作業は、場合によっては単純な起動サービスの場合もあるが、顧客のITプラットフォームから当該SaaSサービスにアクセスできるようにするために必要な複雑な作業の場合もある。

このようなセットアップ活動は通常、顧客に追加的な便益を提供しないため、管理作業を構成する。ただし、顧客がSaaSサービスへのアクセスを開始する前にこれらの活動を完了させることが必要な場合は、収益認識の開始時期に影響を及ぼす可能性がある。

**最終顧客への書類の提供は通常、管理作業である**

最終利用者への文書（例：インストラクション・マニュアル）の提供は、それが財又はサービスの本来の有用性を顧客が得るために提供される場合（すなわち、顧客には増分の便益が生じない）、管理作業になる。

逆に、顧客が財又はサービスの基本となる有用性を単純に達成する以上のことをできるようにする、助言又はコンサルティングの本質を伴う情報は、顧客に増分の便益が生じるため顧客に移転される財又はサービスを表す。

**管理作業と約束された財又はサービス間の区別**

約束した財又はサービスの移転は、顧客がその財又はサービスから便益を得られるようにするものでなければならない。したがって、他の財やサービスへのアクセス以上の便益を提供することのない活動は一般的に、管理作業又はセットアップ活動になる。

企業の自社のシステム又はIPが関係するセットアップ活動は、増分の便益を顧客に提供することはなく、したがって財又はサービスを表さない。セットアップ活動の例としては以下が考えられる。

- 通信機能のアクティブ化の契約：企業は、通信サービス顧客のネットワークへのアクセスをアクティブ化し、無線サービスの設定、請求システムにおける新規顧客の処理及び信用度チェックなど必要な作業のコストを賄うために費用を請求する場合がある。これらのサービスが、その後サービスを利用できるようになる以上の便益を顧客に提供することはない。
- アウトソーシング契約：企業に、顧客にサービスを提供するために社内利用の技術を設計し組み立てる必要が生じる場合がある。サービスを将来顧客に提供するために行う設計及びデータ移行のコストは、サービスを利用できるようにする以上の増分の便益を顧客に提供しない。
- サービスとしてのソフトウェア：あるSaaSプロバイダーは、顧客がそのオンライン・プラットフォームを利用することを容認するユーザー・インターフェースを実装する。これらの活動により、顧客は契約したSaaSを利用できるようになるが、当該活動は顧客がプラットフォームを利用できるようにする以上の増分の便益を提供することはない。

しかしながら、別の財又はサービスを単に利用できるようにする以上の便益を提供する顧客に移転される財又はサービスは、一般的には約束された財又はサービスに該当する。別の企業が単独で同様のサービスを顧客に提供する又は顧客が当該作業を実行できる場合、それは、セットアップ活動ではなく、約束されたサービスであることを示す強力な指標になる。

一般的に約束された財又はサービスになる初期の活動の例としては以下を挙げることができる。

- 顧客の資産を増価する顧客固有のサービスを実行する
- 顧客がサービスをより効果的に利用できるようにするための研修を提供する



## 設例12—黙示的な履行義務：販売前及び販売後のインセンティブ

自動車製造業者Nは、車両を購入したディーラーの最終顧客に無料の修繕サービス（例：オイル交換、タイヤ交換）を最終顧客の購入後2年間無料で提供してきた実績がある。この2年間の無料修繕はディーラーとの契約上明記されていないが、当該車両に関するN社の広告には通常記載されている。

したがって、この修繕サービスはディーラーへの車両の販売取引における別個の履行義務として取り扱われる。車両の売却から生じる収益は、車両の支配がディーラーに移転した時点で認識する。修繕サービスから生じる収益は、修繕サービスが最終顧客に提供されるにつれて認識する。

ただし、N社が無料の修繕サービスを提供するビジネス慣行を有しておらず、車両の支配がディーラーに移転した後に、期間限定的な販売インセンティブとして修繕プログラムの実施をディーラーに通知した場合は、この無料の修繕サービスは、ディーラーへの車両の販売における別個の履行義務として取り扱われない。

この場合、N社は車両の支配がディーラーに移転した時点で収益を全額認識する。N社がインセンティブを提供することを通知することにより事後的に義務を負うこととなった場合は、N社は、そのプログラムを通知した時点で、流通チャンネルに乗せた車両（すなわち、ディーラーが支配する車両）に係る修繕サービスを提供するためのコストを見積り、費用として計上する。

企業によっては、最終顧客への販売に係るインセンティブが販売前と販売後のいずれの時点で顧客に提供されるかを判定するのが容易ではない可能性がある（特に、企業がインセンティブを提供するビジネス慣行を有するか、毎年同時期にインセンティブを提供する場合で、販売インセンティブが契約に明示されていない場合）。企業は、企業がサービスを無料で提供することをディーラー及び最終顧客が妥当性のある期待を有しているか否かを評価する必要がある。



### 設例13—テクノロジー企業：セットアップ活動と実装サービスの比較

S社は、3年間にわたってホスティングを提供するソフトウェアに対するライセンスを顧客Cに提供する契約を締結する。

契約の一環でライセンス期間が開始する前にS社は、顧客Cがソフトウェアを利用できるように顧客Cのユーザー・インターフェースを設定する。S社は、顧客Cのデータを転換して新しいソフトウェアに移行することに合意する。

S社は、これらの活動のそれぞれを評価し、以下のように結論付ける。

- ユーザー・インターフェースの設定は、Cに約束したサービスではなく、セットアップ活動になる。というのも、顧客Cがソフトウェアにアクセスして利用できるようにする以上の増分の便益を提供しないからである。
- データを転換し移行する活動は、ソフトウェアにアクセスし利用する能力以上の増分の便益を顧客Cに与える活動である。S社が実行するデータを転換し移す活動は、顧客Cまたは別のサービス・プロバイダーがいずれにしても行う必要がある。したがって、S社は、データを転換し移行する活動は、顧客Cに対するサービスを表すと判断し、それが継続的なホスティング・サービスとは別個の履行義務を表すかどうかを評価する。





### 設例14－電話会社：通信サービス契約におけるアクティブ化に関する手数料

電話会社Tは、顧客が音声及びデータ・プランに関する通信サービス契約を締結する場合、1度かぎりの手数料として25を請求する。通信サービスの新たな顧客のアクティブ化では、通信サービスの設定、請求システムにおける顧客Cの処理及び信用度の確認をはじめ、様々な作業が必要となる。

T社は、アクティブ化の活動はその本質上、管理作業であり、したがって別個の履行義務と判断されるような顧客Cへの別個の約束にならないと判断する。アクティブ化の手数は契約開始時に請求され返還不可であるので、T社は返還不可のアップフロントフィーに関するガイダンスを適用する（[セクション10.6](#)を参照）。

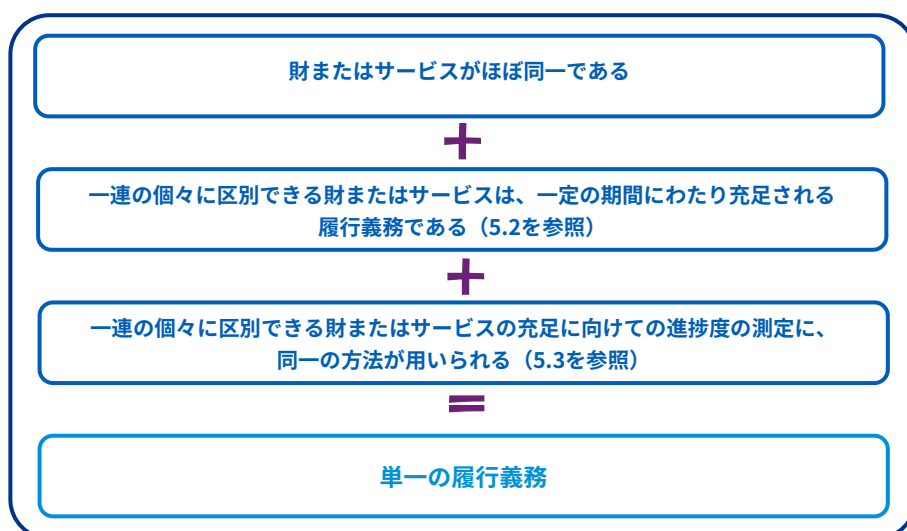
## 2.3

IFRS 15.22(b)

### 一連の別個の財又はサービス

契約に、実質的に同一である一連の別個の財又はサービスを引き渡す約束が含まれる場合がある。契約開始時に、企業は契約に含まれる約束された財又はサービスを評価し、一連の財又はサービスが単一の履行義務になるかどうかを判断する。単一の履行義務となるのは、一連の財またはサービスが以下の要件をいずれも満たす場合である。

IFRS 15.23





### 設例15－単一の履行義務として扱われる一連の別個の財またはサービス

請負製造業者Xは、顧客Aの製品に含まれる顧客C仕様の小型装置を1,000個製造することで合意した。X社は以下の理由から、この小型装置は一定の期間にわたり顧客Cに移転すると結論付けた。

- X社はこの小型装置を他に転用できない。
- C社が自社都合で契約を解約する場合、A社は、小型装置の製品または仕掛品について、合理的なマージンを含めてX社に支払う契約上の義務を負う。

X社は、すでに当該小型装置の製造プロセスを整備しており、顧客Aから設計を提示されているため、コストが学習曲線に沿って著しく逡減したり、設計及び開発のコストが生じたりすることは予想していない。X社は、製造契約の完全な充足に向けての進捗度を測定するにあたり、C社が支配する仕掛品及び完成品を考慮する方法を用いている。

X社は以下の理由から、1,000個の小型装置が個々に別個であると結論付けた。

- A社は個々の小型装置を単独で使用できる。
- 個々の小型装置は、互いに著しい影響を与えたり、大幅な修正やカスタマイズをしたりしないため、別個に識別可能である。

個々の小型装置は別個のものであるが、X社は以下の理由から、当該小型装置は1,000個で単一の履行義務となると結論付けた。

- 個々の小型装置は顧客に一定の期間にわたって移転する。
- X社は、A社に個々の小型装置を移転する義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に、同一の方法を用いている。

その結果、1,000個の小型装置すべての取引価格を、適切な進捗度に基づき一定の期間にわたって認識する。この会計結果は、個々の小型装置がそれぞれ独立した履行義務であり、それらに固定価格を配分した場合の会計結果と相違する可能性がある。



### 設例16－長期のサービス契約における別個のサービス期間

ケーブルテレビ企業Rは、顧客Mに月額100の固定料金を2年間にわたってケーブルテレビ・サービスを提供する契約を締結した。サービスが顧客Mに提供されるにしたがって、Mはサービスを消費し便益を享受するため（例：顧客は通常、R社のサービスにアクセスする日ごとに便益を享受する）、R社はケーブルテレビ・サービスが一定の期間にわたって充足されると結論付けた。

R社は、サービスの個々の増分（例：日数、月数）について、Mはそれらのサービス期間自体から便益を享受できるので、別個のものであると判断する。さらに、サービスの個々の増分はその前後のサービスから区別して識別できる。すなわち、1つのサービス期間は、別のサービス期間に著しい影響を与えたり、大幅な修正やカスタマイズをしたりするものではない。しかし、個々のサービスの増分が一定の期間にわたり充足されることから、R社は、顧客Mとの契約は2年間のケーブルテレビ・サービスを提供する単一の履行義務であると結論付ける。また、R社は、契約の期間に関係なく、ケーブルテレビ・サービスに関する収益を認識するための進捗度の測定に同一の方法を用いる。



#### 一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用についての免除規定はない

財またはサービスが、一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用要件を満たす場合、その一連の財またはサービスを単一の履行義務として取り扱う（すなわち、一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用は任意ではない）。



#### 一連の財又はサービスの会計処理はモデルの簡略化を提供するために意図されている

IASBは、一連の別個の財又はサービスが実質的に同一であり特定の要件を満たす場合にそれらを単一の履行義務として会計処理することで、モデルの適用が単純になり、反復されるサービス契約における履行義務の識別がより一貫して行われることになると考えている。一連の財またはサービスに関するガイダンスがなければ、例えば、企業は清掃サービス契約においてサービスを提供した時間または日数それぞれに対価を配分することが必要となる。

IASBは、一連の財またはサービスの例として、取引処理及び送電を挙げている。

ただし、一部のケースでは、一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用することにより、収益認識モデルの適用が複雑になる可能性がある。例えば、特定の業種（例：航空宇宙及び防衛産業）で一般的な取引や一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用する要件を満たす比較的少数の製品の製造を伴う取引の一部が、これに該当する。そのため、一部の利害関係者は、一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用を任意とするようIFRS第15号を改訂するよう要請した。IASBは、それを却下し、このガイダンスが任意ではないことを引き続き示した。

ただし、このような契約が変更された場合には、企業は履行義務ではなく個々の財またはサービスについて検討する。これにより、契約変更の会計処理が簡略化される（[セクション8](#)を参照）。

IFRS 15.BC113-BC114

IFRS 15.BC115



### 顧客に対する企業の約束の性質を判定することは一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用する際の第1段階である

一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用するか否かを判定する際にまず、企業の約束の性質を判定する。例えば、約束の性質が特定の量の財またはサービスを引き渡すことであれば、個々の財またはサービスが別個のものであり、ほぼ同一であるか否かを検討して判定しなければならない。

対照的に、企業の約束の本質が、一定の期間にわたって単一のサービスを提供する、または提供できるよう待機させることである（すなわち、引き渡される財またはサービスの量が特定されていない）ならば、サービスのもととなる活動ではなく追加された個々の期間が別個のものであり、ほぼ同一であるかに焦点を当てて判定することになる可能性が高い。



### 別個の財又はサービスを一連のものとして識別することは変動対価の配分に影響を与える場合がある

1単位当たりの価格が固定であっても、一連の財またはサービスの量が特定されていない場合は、変動対価が生じることになる（[セクション3](#)を参照）。ただし、企業は変動対価を、独立販売価格に基づき、一連の財またはサービスに含まれる個々の財またはサービス全体に配分することは要求されない。かわりに、IFRS第15号の一般規定に従い、変動対価のすべてを単一の履行義務または単一の履行義務を構成する別個の財又はサービスに配分する（[セクション4](#)を参照）。例えば、一連の財又はサービスに含まれる財またはサービスと、契約に含まれる他のすべての履行義務が市場の相場に基づいて価格付けされている場合は、これに該当する可能性がある。



### 財又はサービスを連続的に提供する必要はない。

一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用するのに、財の引渡しまたはサービスの実施が契約期間にわたって連続的に行われる必要はない。引渡しや実施に間隔や重複があっても、一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用するか否かの判定に影響を及ぼさない。

IASBは、連続的に引渡しが行われる契約（例：反復的にサービスを提供する取決め）について主に検討したが、連続的に提供されることを当該ガイダンスの適用要件としないこととした。

## 追加の適用例



### 設例17－自動車部品供給業者：一連の別個の財

自動車部品供給業者Sは、センサー1個あたり200の固定価格で特殊なセンサーを生産する枠組み契約を自動車製造企業Cと締結する。その後、C社は1,000個のセンサーの解約不能な発注を行う。枠組み契約と発注書でIFRS第15号の適用範囲に含まれる契約を構成する。

S社は、以下の理由で各センサーは区別し得るもので契約に照らして別個のものであると結論付ける。

- センサーは個々に便益を提供する。
- センサーがお互いに著しく影響しあい、改変又はカスタマイズすることはない。
- S社は、重要な統合サービスを提供しない。

S社はまた、契約は、一定の期間にわたり収益を認識するための要件を満たすと判断する。S社は、以下の理由で別個のセンサーは一連の要件を満たすと結論付ける。

- 1,000個すべてのセンサーは、同じ設計、すなわち実質的に同じである。
- それらは、一定の期間の要件を満たす。
- 各センサーは同様に製造されることから進捗度の測定も同じである。

したがって、1,000個のセンサーは、一定の期間にわたり収益が認識される、取引価格200,000の単一の履行義務として会計処理される。

S社は、最初の単位の生産で大幅な学習曲線コストが生じると見込む。したがって、S社が履行義務に関しコスト比例の進捗度の測定値を選択するとしたら、初期の段階で生産される単位に関し認識される収益は、1センサーあたり200以上になり、後半に生産されるセンサーの収益は1センサーあたり200より小さくなる。



### 設例18－投資管理：一連の別個のサービス

投資管理企業Sは、投資管理サービスを提供する期間5年の契約を顧客と締結する。S社は、管理する資産について四半期ごとに2%の管理手数料を各四半期の末時点で受領する。

S社は、5年契約におけるサービスに費やされる個々の時間の増分はお互いに別個のものであると結論付ける。顧客は他から独立して提供されるサービスの各時間の増分から便益を得ることができることから、要件1が満たされる。各時間の増分は他を大幅に改変又はカスタマイズすることがなく、S社は、顧客に向けて単一の結合したアウトプットを創出するために、各時間の増分を組み合わせるサービスを提供することがないので、要件2も満たされる。

S社は、以下の理由で別個の時間の増分は一連の要件を満たすと結論付ける。

- 各時間の増分において提供されるサービス内容は実質的に同じである。
- サービスは一定の期間の要件を満たす。というのも、顧客はサービスの便益が提供されるにつれ、便益を消費するからである。
- 進捗度の測定に関し同じ方法が、サービスの各時間の増分に適用される、すなわち時の経過により進捗度が測定される。

したがって、S社は契約を単一の履行義務として会計処理する。



### 設例19－電話会社：固定手数料の利用が制限される定期の通信サービス契約

電話会社Tは、月額が20の固定料金で120分の音声サービスを提供する期間2年の通信サービス契約を顧客Cと締結する。音声プランにより顧客Cは毎月120分の通話が可能になり、120分を使い終わった時点で電話機は音声サービスに関し機能しなくなる。120分は毎月の月末時点で失効する。

T社は、顧客Cはサービスが提供されるにつれ、便益を受け取り消費することになる（例えば、消費者は一般的にT社のサービスを受け取る1分ごとに便益を得ることになる）ので、音声サービスは一定の期間にわたり充足されると結論付ける。

T社は、顧客Cは1分ごとのサービスそれ自体で便益を得ることができるので、それぞれのサービス期間(1分)は別個であると判断する。さらに、それぞれのサービス期間(1分)は、それより前のサービス期間(1分)及びそれより後のサービス期間(1分)と別個になる。すなわち、1サービス期間が、別のサービス期間に大きく影響したり、他のサービス期間を改変又はカスタマイズしたりすることがない。

T社は一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用し、顧客Cとの契約は、2,880分(120分×24ヵ月)の通信サービスを提供する単一の履行義務であると結論付ける。T社は、音声サービスに係る別個のサービス期間(1分)のそれぞれが一定の期間にわたり充足され、同じ方法が進捗度を測定するのに使用されると判断する。



### 設例20－自動車：メンテナンス契約

自動車製造会社Mは、期間10年のメンテナンス契約を顧客Cと締結する。M社は、顧客Cに販売した装置のメンテナンス及び関連する活動を統合したサービスを顧客Cに提供する。顧客Cは、M社が契約期間の間にメンテナンス又は修理を行うかに関係なく、装置の使用時間に基づきM社への支払を行う。

M社は、約束の性質は、10年間に顧客Cが必要となる場合に、未知の数量の潜在的活動を、統合されたサービスとして提供することにあるので、待機サービスを顧客Cに提供することであると結論付ける。

M社は、日々のサービスは別個であると結論付ける。というのも、顧客Cは契約の対象となる装置から継続的に便益を得ることができ、それぞれの日は別個に識別可能になる、すなわち、あるサービス期間が、別の期間に著しい影響を与える、または大幅な改変やカスタマイズを加えることがないからである。

しかし、M社は、一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用し、顧客Cとの契約は、10年間のメンテナンスを提供する単一の履行義務になると結論付ける。というのも、顧客Cはサービスの便益が提供されるにつれそれを消費するので、収益は一定の期間にわたり認識され、また、約束の性質は各増分期間について同じであるので、それぞれの別個の増分期間に同じ進捗度の測定方法が適用されるからである。



### 設例21－取引処理業者：処理契約

取引処理業者Pは、システムへの継続的なアクセスを提供し、すべての取引を顧客Cに代わり処理する10年の取引処理契約を顧客Cと締結する。顧客Cは処理された各取引について手数料を請求されるが、処理される取引の数については顧客Cの支配が及ばない。

P社は、その約束は、契約期間に発生する取引を、Cの代わりに処理するように待機することであると結論付ける。P社は、約束の性質（プラットフォームへの継続的なアクセスの提供）はそれぞれの増分期間に関し同じであることから、日々のサービスは実質的に同じであると結論付ける

顧客Cは日々、そのシステムにアクセスすることで便益を得ることができる、すなわち、サービス期間が、他のサービス期間に著しい影響を与えたり大幅な改変やカスタマイズを加えたりすることがないので、P社は各サービス期間が別個であると結論付ける。

しかし、P社は、一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用し、顧客Cとの契約は、10年間の取引処理サービスを提供する単一の履行義務になると結論づける。というのも、顧客Cはサービスの便益が提供されるにつれそれを消費するので、収益は一定の期間にわたり認識され、また、約束の性質は各増分期間について同じであるので、それぞれの別個の増分期間に同じ進捗度の測定方法が適用されるからである。

## 3

## ステップ3ー取引価格の算定

## 概要

IFRS 15.47

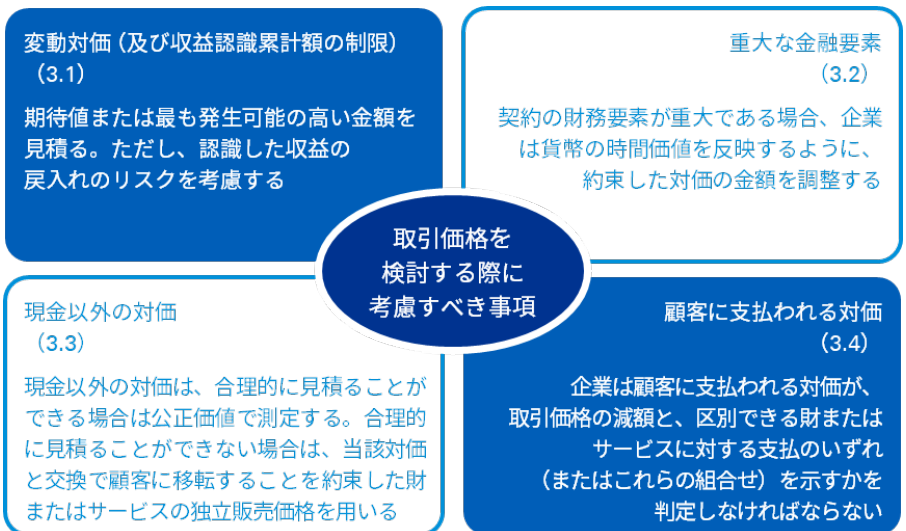
「取引価格」は、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額から、企業が第三者のために回収した金額（例：一部の売上税）を除いたものである。この金額を算定するために、企業は複数の要因を検討する。

IFRS 15.49

企業は契約開始時に、変動対価を含めて取引価格を見積り、状況の変化に応じて報告期間ごとに見積りを更新する。取引価格を算定する際には、財またはサービスが現行の契約条項に基づき顧客に移転すると仮定し、契約の取消し、更新、変更の可能性については考慮しない。

取引価格を算定する際には、企業は下図の4つの要因を検討する。

IFRS 15.48





IFRS 15.9(e), 60

企業が権利を得ると見込んでいる金額を算定する際には、顧客の信用リスクは考慮しない（顧客の信用リスクは、契約の有無を判定する際に考慮する（[セクション1](#)を参照））。ただし、契約において重大な金融要素が顧客に提供される場合には、適用すべき割引率を決定する際に信用リスクを考慮する（[セクション3.2](#)を参照）。

IFRS 15.58, B63

知的財産（IP）のライセンスから生じる売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの変動対価のガイダンスには例外規定が存在する（[セクション9.6](#)を参照）。



#### 取引価格は顧客により支払われない金額を含む場合がある

IFRS 15.47, BC187

取引価格は顧客により支払われない金額を含む場合がある。例えば、ヘルスケア関連企業は、患者、保険会社及び政府機関から受領する金額を、取引価格の算定に含める場合がある。別の例としては、小売企業が、製造企業が最終顧客に直接発行するクーポン又はリポートの結果として、製造業者から受領する金額を取引価格に含める場合が挙げられる。



#### 取引価格は決済日のデリバティブの公正価値を含む場合がある

IU 03-19

取引価格に、金融商品会計基準における「自己使用」に関する例外措置が適用されることのないデリバティブの決済日時点の公正価値が含まれる場合がある。例えば、ある企業が、金融商品会計基準が適用される非金融商品項目を売却する契約を締結する。当該企業は、契約を、純損益を通じて公正価値で測定するデリバティブとして会計処理する。決済日に、企業は当該契約を非金融商品項目の引渡しによって現物決済する。企業の会計方針が非金融商品項目の売却に関する収益を総額で認識すると定めている場合、取引価格には、受領した現金に決済日現在のデリバティブの公正価値を加算した金額が含まれる。

## 3.1

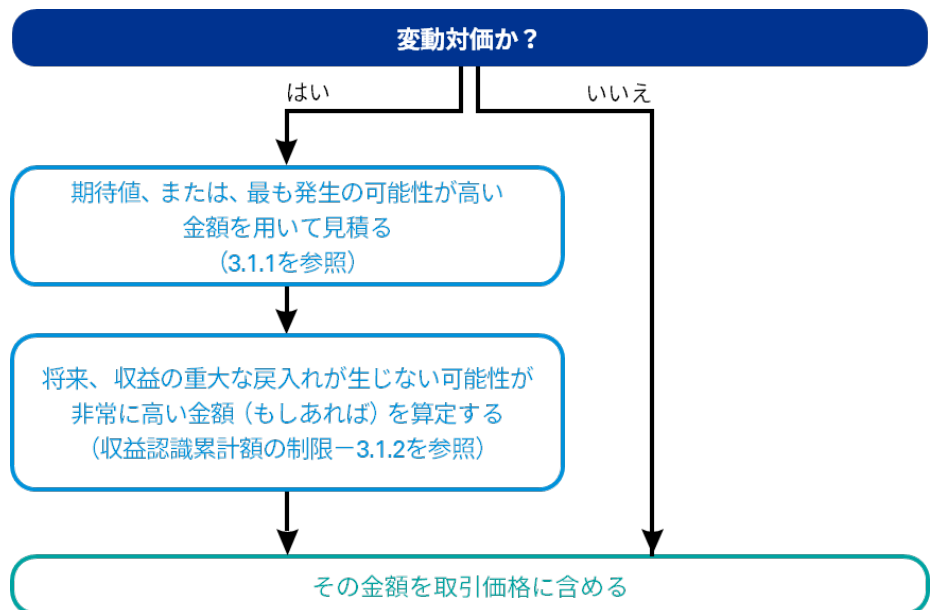
### 変動対価（及び制限）

IFRS 15.51-52

値引き、リベート、返金、返品権、事前決済値引き、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ又は類似の項目により結果として変動対価が生じる可能性がある。約束した対価は、将来の事象の発生または不発生を条件として変動し得る。例えば、将来の建物の占有率により対価が決まる事務所ビルの売却が考えられる。変動性は、企業のビジネス慣行、公表された方針もしくは具体的な声明、または他の事実及び状況により顧客に妥当な期待を抱かせることに起因して、明確である場合がある一方、黙示的な場合もある。

IFRS 15.53, 56, 58

企業は、変動対価の額を、契約開始時点で取引価格に含めるべきか、またどの程度含めるべきかを評価する。以下のフローチャートは、取引価格に含める変動対価（知的財産のライセンスから生じる、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ（セクション9.6を参照）を除く）の金額の算定方法を示している。



IFRS 15.55

企業は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、受け取った（または受け取る）対価について返金負債を認識する。

IFRS第15号では、変動対価の見積りのメカニズムを様々なシナリオを通して紹介しており、その中には固定対価による契約（例：返品権付きの販売（セクション10.1を参照）、顧客の未行使の権利（非行使部分）（セクション10.5を参照））も含まれる。



### 設例1－利用料が変動対価となるサービスの契約

IFRS 15.22(b), 23

電話会社Tは、コールセンター・サービスを提供する契約を顧客Cと締結する。これらのサービスには、専用のインフラと問合せに応えられるように待機する専用スタッフが含まれる。T社は、回答した問合せのそれぞれに関し、1分ごとに0.50の対価を受領する。

T社は、顧客Cは利用者がセンターに問い合わせる都度、別個の購入の決定を行う訳ではなく、顧客Cに提供されるサービスはいずれの場合も実質的に同じであることに留意する。したがって、T社は、その履行義務は、約束した成果である各問合せへの回答ではなく、コールセンター・サービスを提供するために常に待機すること（待機義務）であると結論付ける。したがって、T社は、待機義務履行における1分当たりの報酬は変動対価であると結論付ける。



## 設例2ーペナルティを伴うサービスの契約

電話会社Bは、大手法人顧客であるC社と5年間にわたりデータ・ホスティング・サービスを提供する契約を締結する。具体的なサービス内容に係る合意書（SLA）については、顧客Cとの契約により、B社と締結することになる。特にSLAでは、B社が一定のサービス水準を満たさない場合、顧客CがB社に支払う対価が減額されることが規定されている。よって、SLAにより、顧客Cとの契約にはSLAのペナルティに伴い変動対価が生じる。

したがって、B社は、取引価格を算定するのに契約開始時点でペナルティの額を見積もる。変動対価の配分に関する例外規定の説明は、[セクション4.2](#)を参照されたい。



## 対価は当該契約に明示された価格が固定の場合でも変動であるとみなされる可能性がある

変動対価に関するガイダンスは、広く様々な状況に適用される可能性がある。企業のビジネス慣行並びに関連する事実及び状況により、企業が契約に記載されているよりも低い価格を受け入れる可能性があることが示唆される場合（契約に黙示的な価格譲歩が含まれる場合や、企業が過去に、価格譲歩または価格補填を顧客に提供したことがある場合）には、約束された対価が変動することもある。

このようなケースでは、企業が価格譲歩を黙示的に提示していたか、あるいは、契約上合意した対価について顧客による債務不履行リスク（顧客の信用リスク）を受け入れていたか、判定するのが困難となり得る。企業はその判定を行う際に、関連する事実及び状況をすべて検討し判断することが必要となる（[セクション3.1](#)を参照）。



## アウトプット1単位当たりの価格が固定されていたとしても変動対価となる場合がある

アウトプットの1単位当たりの価格は定められているが、アウトプットの量が特定されていない契約を顧客と締結した場合、対価は変動する可能性がある。場合によっては、対価の一部が固定されていることを示す契約条項が実質的に設けられていることがある（例：契約上、最低価格が定められている場合）。

量が特定されていない契約については、それによって生じる対価の変動性をIFRS第15号のもとでどのように取り扱うべきかを決定するため、契約のもととなる企業の約束を適切に評価することが重要となる。例えば、一連の区別できる財またはサービス（[セクション2.3](#)を参照）や、待機義務、特定の財またはサービスを提供する義務である場合がある。量が特定されていないために、追加の財またはサービスに対して重要な権利が存在するかの検討を要する顧客のオプションが含まれている場合がある（[セクション10.4](#)を参照）。

IFRS 15.BC190-BC194



### 納品後の数量確認による単価変動は変動対価を示唆する

契約によっては、引き渡した実際の数量が、支配が顧客に移転した後に確認される場合がある（セクション5を参照）。例えば、採掘企業は、銅精鉱の支配を顧客に移転し、その上で顧客は、精鉱を処理した後で納入された銅の実際の数量を算定する。顧客が支払う最終的な金額は、実際の数量に基づき決定される。引渡後に確認が行われる数量により結果として取引価格が変動する可能性のあるこうした契約は、変動対価を表す。



### コモディティの市場価格に基づく仮価格

契約によっては、取引価格が支払期日のコモディティの現物価格により決められるような仮価格設定の特性が含まれる場合があり、価格決定は履行義務が充足される日より後になりうる。上述のシナリオとは異なり、支配が移転した後の市場価格の変動のみから生じる変動性は、IFRS第15号の変動対価に関するガイダンスの対象にならない。これは、納入日時点で、債権がすでに存在し、金融商品の適用対象となるからである。

IASBU 12-15



### 変動対価又は任意の購入

顧客による財またはサービスの追加購入を、顧客によるオプションの行使と変動対価のいずれと判定するかにより、会計結果及び従うべき開示規定が相違する可能性がある。将来の購入がオプションである場合は、重要な権利を含むか否かを判定するために評価される。将来の購入が変動対価である場合は、履行義務の当初の識別及び取引価格の算定に含められ、追加的な見積りや開示が必要となる場合がある。

オプションと変動対価を区別するには判断が必要となり、顧客との約束の本質を検討し、取決めの当事者の現在強制可能な権利及び義務を評価することが求められる。

- 追加的な財またはサービスを取得するオプション：顧客は別個の財またはサービスを追加的に購入する現在の契約上の権利を有する。顧客がオプションを行使することを契約上義務付けられていない場合、オプションの個々の行使は、独立した購入の決定であり、企業による追加的な財及びサービスに対する支配の移転である。顧客によるオプションの行使前は、売手は財またはサービスを提供する義務を負わず、対価を受け取る権利も有さない。顧客のオプションを評価し、顧客に重要な権利を提供するか否かを判定することが必要となる。

- 変動対価：顧客との契約により、約束した財またはサービスの移転を行う準備が整った状況にて待機する義務を売手に負わせ、顧客は売手が追加的に提供する財またはサービスについて別個の新たな購入の決定を行わない。追加的な対価を生じさせる将来の事象は、履行義務が充足されるにつれて（すなわち、財またはサービスの支配が顧客に移転する時点で）発生する。



### 数量割引又はリベートは変動対価である又は重要な権利を提供する可能性がある

値引きやリベートの構成が異なると、取引価格に異なる影響を与える可能性がある。例えば、値引きやリベートが取決めのもとで行われるすべての購入に適用される（すなわち、要件とされる数量が達成されると、値引きまたはリベートが遡及的に適用される）場合がある。あるいは、要件とされる数量が達成されると、値引き後の購入価格がその後の購入にのみ適用される場合もある。

一旦要件を満たしたら、値引きが契約のもとで行われるすべての購入に遡及的に適用される場合、当該値引きは変動対価を表す。この場合、企業は取引価格を算定する際に、購入される量及びその結果生じる値引きを見積り、契約期間を通じてこの見積りを更新する。

一方、段階的に価格が決定され、数量の要件を満たした後の購入に対してのみ値引きが適用される場合、企業は取決めを評価し、顧客に重要な権利を付与するか否かを判定する（セクション10.4を参照）。重要な権利が存在する場合は、これは別個の履行義務であり、それに対して企業は取引価格の一部を配分する。重要な権利が存在しない場合、数量の要件が満たされる前に完了した取引に関し会計上の影響が生じることはなく、要件が満たされた後の購入は、値引き価格で会計処理をする。



### 外貨建ての取引価格は変動対価を構成しない

外貨建ての契約では、収益の認識額を企業の機能通貨で測定する場合、為替レートの変動がその認識額に影響を及ぼす可能性がある。しかし、この変動性は対価の形態（すなわち通貨）のみに関連して生じるため、IFRS第15号の適用上、変動対価を構成しない。

企業は、外貨建ての残高及び取引を換算するか否か及び換算する場合はその換算方法を決定するのに、外貨取引及び換算に関するガイダンスを適用する。

IFRS 15.68



### 予定損害賠償金は変動対価又は製品保証を表す場合がある

IFRS 15.51

特定の事象が発生する、または発生しない場合に顧客に損害賠償や類似の補償を提供する条項が含まれる契約は多い。これらの条項は変動対価または製品保証を表わす場合がある。適切な会計処理を決定するには判断が求められる。詳細は10.2.1を参照

## 3.1.1

### 変動対価の金額の見積り

IFRS 15.53

変動対価が含まれる契約の取引価格を見積る際に、企業はまず、権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できる方法を以下のいずれかから選択する。

<b>期待値</b>	考え得る対価の金額の範囲における確率加重平均金額の合計額を検討する。これは、特徴が類似する多数の契約を有している場合に、変動対価の金額の適切な見積りとなり得る。
<b>最も可能性の高い金額</b>	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を検討する。これは、契約で生じ得る結果が2つしかない（または3つ程度）場合に、変動対価の金額の適切な見積りとなり得る。

IFRS 15.54, BC195

選択した方法は、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、同一契約の初めから終わりまで及び類似する契約に首尾一貫して適用する。



### 設例3—変動対価の見積り：期待値

電気製品製造業者Mは小売業者Rに1,000台のテレビを販売する（1台あたり500、合計500,000）。M社はこの500,000とその後6カ月の間に当該テレビについて提示する最低価格との差異をR社に補填することに合意する。M社は類似の契約に関する十分な経験に基づき、以下のように見積る。

今後6ヵ月における価格の引下げ	発生可能性
0	70%
50	20%
100	10%

M社は、関連する事実及び状況をすべて考慮し、権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できるのは期待値法であると判定した。したがって、収益認識累計額の制限の考慮前の金額として、テレビ1台あたりの取引価格を480と見積った（すなわち、 $(500 \times 70\%) + (450 \times 20\%) + (400 \times 10\%)$ ）（3.1.2を参照）。



#### 設例4—変動対価の見積り：最も可能性の高い金額

建設業者Cは建物を建設する契約を顧客と締結した。建設の完了時期に応じて、C社は110,000と130,000のいずれかを受け取る。

結果	対価	発生可能性
期日までに完成する	130,000	90%
完成が遅延する	110,000	10%

この契約のもとでは生じ得る結果が2つしかないため、C社は、権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できるのは最も可能性の高い金額であると判定した。C社は、収益認識累計額の制限の考慮前の取引価格を、（3.1.2を参照）、最も可能性の高い金額である130,000と見積った。



#### 見積り方法を選定する場合には全ての事実及び状況が考慮される

起こり得る結果が2つしかない場合は特に、確率加重平均金額による見積りを用いると、契約により発生する可能性が高くない金額で収益を認識することが起こり得る。そのような状況においては、最も可能性の高い金額を用いるほうが適切となり得る。ただし、企業が権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できる方法を選択する際には、すべての事実及び状況を考慮しなければならない。



### 期待値法—可能性の少ない結果まで定量化する必要はない

取引価格の見積りに確立加重平均法を用いる場合に、いくつかの発生しうる結果とその発生可能性の全てではなく、そのうちのいくつかを用いることにより、考え得る結果を合理的に見積ることができることが多い。そのため、複雑なモデルや技法を用いて発生しうる結果のすべてを計算に含める必要はない。



### 期待値法—見積額は個々の契約について起こり得る結果である必要はない

類似の取引を多数有する企業は、期待値法で個々の契約の取引価格を見積るのに、類似の取引のポートフォリオのデータを用いることが適切なことがある。そのような場合、見積られる取引価格は、個々の契約について起こり得る結果でないが、期待される取引価格となることがある。

期待値法により取引価格の最善の見積りが得られると結論付けるためには、類似する取引の数が十分に多くなければならない。契約の取引価格の見積りにポートフォリオのデータを用いることは、ポートフォリオ・アプローチ（[セクション6.4](#)を参照）を適用することと同じではない。

企業は以下のいずれであるか判定するために判断を用いる。

- それらの契約が十分類似している
- 期待値の算定対象となる顧客との契約が、その後の契約と引き続き整合すると予想される
- 類似する契約の量が、期待値を導くのに十分である

例えば、取引価格の起こり得る結果が3通りある場合、企業は期待値を以下のように算定する。

取引価格	発生可能性	確率加重平均
100,000	30%	30,000
110,000	45%	49,500
130,000	25%	32,500
<b>期待値</b>	<b>100%</b>	<b>112,000</b>

取引の30%が100,000、45%が110,000、25%が130,000という結果になると企業が見込んでおり、それらを合計すると、個々の取引について企業が期待する価格となるため、112,000は起こり得る結果ではないが、条件が満たされる場合、当該期待値が適切となる。





### 過去の経験は証拠となる場合がある

IFRS 15.53, 56, 79(a), BC200

企業は変動対価を見積る際に、特に期待値法のもとでは、類似する取引のグループから証拠を得られる場合がある。期待値法を用いた見積りは通常、ポートフォリオごとではなく、契約ごとに行われる。このように類似する取引のグループから証拠を得ることは、そのみではポートフォリオ・アプローチを適用することにはならない（セクション6.4を参照）。

例えば企業は、契約条項に業績に基づくボーナスが含まれる、多数の類似した契約を締結していることがある。個々の契約の結果に基づき、企業は100のボーナスを受け取るか、ボーナスをまったく受け取らないかのいずれかとなる。企業は過去の経験から、同種の契約の60%で100のボーナスを受け取ると予測している。これに類する将来の個々の契約の取引価格について、企業は過去の経験を考慮し、ボーナスの期待値である60と見積る。この例は、企業が期待値法を用いる場合、取引価格が個々の契約について起こり得る結果とは異なる金額になる可能性があることを示している。

類似する取引の数が、契約の取引価格の最善の見積りとなる期待値を算定するだけ十分なだけあるか否か、及び「収益認識累計額の制限」（3.1.2を参照）を適用すべきか否かを判定する際には、判断を用いることが必要となる。



### 方法の組み合わせが適切である場合がある

IFRS 15.BC202

IFRS第15号は、不確実性を測定するのに契約期間を通して同一の方法を用いることを要求している。ただし、契約が複数の不確実性にさらされている場合、企業は個々の不確実性それぞれにつき適切な方法を選択する必要がある。これにより、期待値と最も可能性の高い金額を同一契約内で組み合わせて用いることになる可能性がある。

例えば、建設契約において、契約価格が以下の2つの事項に依存する可能性がある。

- 主要な原材料（例：鋼）の価格—鋼の価格の不確実性により、対価の金額に幅が生じる。
- 契約が特定の日までに完了した場合のボーナス—完成期日が達成できるか否かの不確実性により、考え得る結果が2つ生じる。

このケースでは、企業は鋼の価格に基づく対価の変動には期待値法を、期日達成の可否に基づく対価の変動については最も可能性の高い金額による見積方法を用いることが適切と考えられる。方法を一旦選択したら、それを変更することはできず、契約の存続期間全体にわたり継続して適用する必要がある。

## 追加の適用例



## 設例5－変動対価の見積り：期待値：複数階層のリベート

製薬会社Mは、医薬品を単位当たり10で顧客Fに販売する契約を締結する。契約は最低限の購入数量を定めていない。各年度の末時点で、顧客Fは年間の購入数量に関するレポートを受け取る権利を有する。M社は類似の契約に関する十分な経験に基づき、以下のように見積る。

購入単位	単位当たりのリベート	発生可能性
0-100,000	10%	40%
100,001-1,000,000	20%	50%
1,000,001+	30%	10%

M社は、関連する事実及び状況をすべて考慮し、権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できるのは期待値法であると判断する。その結果、M社はリベートの額は17%、すなわち  $(10\% \times 40\%) + (20\% \times 50\%) + (30\% \times 10\%)$  と見積もる。

したがって、M社は、制限を考慮する前の取引価格を1単位あたり8.3  $(10 \times (1 - 0.17))$  で見積もる（3.1.2を参照）。



## 設例6－変動対価の見積り：最も可能性の高い金額1層のリベート

食品企業Fは、製品Pを供給する取決めを顧客Cと結ぶ。取決めは、1単位あたり1.0の固定価格と毎年遡及して支払われるリベートを定める。すなわち、年次の売上合計高が500を超える場合、顧客Cは、その年に購入したすべての項目に関し0.1のリベートを受領する権利を有する。取決めには最低限の購入数量は定められていないが、F社は、顧客Cが毎年、おおよそ1,000単位を購入すると見込む。

購入高	リベート
0-500	-
501	0.10

顧客Cは、最初に100単位購入する。F社はリベートの取決めの影響を考慮し、リベートは遡及的な取決めであることから、契約には変動対価が含まれると判断する。

したがって、100単位の売上の取引価格を算定するにあたり、F社は、予想されるリベートを織り込む必要がある。F社は、2つの可能な価格しか存在しないので、金額を見積もるのに最も可能性の高い金額法を用いる。顧客Cは1単位当たり1を支払うか、0.9を支払うかのいずれかである。リベートが複数の階層になっている場合、期待値法が、変動対価を見積もるのにより適切な方法になるであろう。

F社は、顧客C及びその他の同様の顧客に関する過去の販売データ及び現在の市況に基づく販売予測を用いて、500単位以上を顧客Cに販売する可能性が高いと判断する。F社は、顧客Cが500単位以上購入する可能性は80%であり、したがって1単位当たりの予測される価格は0.90であると判断する。

F社は、取引価格を90と見積る（3.1.2を参照）。

逆に、リベートが将来に向かって適用される場合、例えばF社の顧客Cに対する販売合計が、顧客が0.10×500のリベートを受け取ることとなる1,000であった場合、リベートの取決めを評価して、重要な権利が付与されるかどうか判断する（セクション10.4を参照）。

### 3.1.2

## 重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額の算定（認識した収益の累計額の制限）

IFRS 15.56

見積った変動対価のうち、取引価格に含めることができるのは、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に制限される。

IFRS 15.57

この制限の適用の要否及び制限の程度を判定するために、企業は以下の両方の事項について考慮する。

- 不確実な将来の事象から収益の戻入れが発生する可能性
- 変動対価に関連する不確実性が解消される際に生じ得る戻入れの規模

この評価を行う際に、企業は、以下の要因を含め、収益の戻入れの発生可能性または戻入れの規模を増加させ得るすべての事実及び状況を考慮して判断する。

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因（例：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）の影響を非常に受けやすい。
- 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。
- 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）の予想に寄与しない。
- 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。
- 考え得る対価の金額が多数あり、かつその幅が広い契約である。

IFRS 15.59

この評価は報告日ごとに見直す必要がある。

IFRS 15.58

知的財産のライセンスから生じる売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティについて例外規定が設けられている（セクション9.6を参照）。



### 設例7ー収益認識累計額の制限の適用：投資管理契約

投資顧問Mは、非上場の投資組合であるファンドN（顧客）に対して投資運用サービスを2年間提供する契約を締結する。Nは、大手上場企業が発行する株式に投資することを投資方針としている。Mは投資運用サービスの提供について以下の手数料を受け取る。

<b>四半期ごとの管理手数料</b>	四半期ごとに2%。直近の四半期末日時点の純資産の公正価値に基づき算定する
<b>実績に基づくインセンティブ手数料</b>	契約期間にわたるファンドのリターンのうち、観察可能な市場指数を超過した部分の20%

Mは、この契約には一定の期間にわたって充足される単一の履行義務が含まれ、管理手数料とインセンティブ手数料の両方を変動対価として識別する。対価の見積りを取引価格に含める前に、Mは管理手数料またはインセンティブ手数料に収益認識累計額の制限を適用すべきか否かを検討する。

契約開始時には、管理手数料とインセンティブ手数料の両方について、約束した対価は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ため、収益の重大な戻入が生じないという結論は下さない（収益認識累計額の制限が適用）。Mはその後の報告日ごとに、対価のいずれかの部分が引き続き制限されるのか否かについて、以下の判定を行う。

<b>四半期ごとの管理手数料</b>	管理手数料は四半期の末日の資産価値に基づき算定されるため、Mは自らが受け取る権利を有する管理手数料の累計額は制限されないと結論付ける。したがって、四半期が終了すると当該四半期の対価が判明する。管理手数料は終了した四半期に提供されたサービスに明確に関連するため、Mは、管理手数料の全額を既に終了した四半期に配分することができる（セクション4.2参照）。
--------------------	---

### 実績に基づく インセンティブ手数料

Mは以下の理由から、インセンティブ手数料の全額が制限されると結論付け、取引価格から除外する。

- インセンティブ手数料については、考え得る対価の金額の変動性が高く、収益の減額調整の規模が重大となる可能性がある。
- Mには類似の契約を締結した経験があるが、管理下にある資産の本質から、対価の金額が市場の変動性の影響を非常に受けやすいため、経験に基づいて現在の契約の結果を予測することができない。
- 考え得る対価の金額が多数存在する。

したがってMは、報告期間に認識される収益が、完了した期間に係る四半期ごとの管理手数料に制限されると結論付ける。この決定は各報告日ごとに行い、契約期間の末日までに変更される可能性がある。



### 設例8－制限の適用：成功報酬

B銀行は、新株発行の割当の補助契約を顧客Eと締結する。B銀行は契約に従い、固定金額以外にも新株発行が成功した場合には1百万のボーナスを受領する。

成果	ボーナス	発生可能性
成功	1百万	75%
失敗	-	25%

この契約では、ボーナスに関し生じ得る結果が2つしかないため、B銀行は、権利を得ることとなる対価の金額を最も適切に予測できるのは最も可能性の高い金額であると判断する。したがって、最も可能性の高い金額法を用いて、B銀行は、受け取る権利を得ると見込む変動対価を1百万と見積もる。

B銀行はまた、取引価格に含めることのできるこの見積金額に限定されるかどうかを評価するために制限を適用する。制限の適用を評価する一環でB銀行は、変動額の程度及び戻入りの可能性を考慮する。B銀行は、これらの取引に関し経験豊富であるが、支払いは市場の変動性に大きく左右され、B銀行も顧客Eもそれに対し何もできない。B銀行はしたがって、株式の割当が完了するまでは変動対価はゼロに制限すべきであると結論付ける。

例えば、合併及び買収、債務整理など、他の種類の助言契約に関する成功報酬についても同様の評価が求められる。



### 収益の累積額に対してなされる制限的な評価

変動対価の見積額を制限する際に、企業は認識した収益の累計額（すなわち、変動対価のみの戻入れについてではなく、変動対価と固定対価の両方の累計額）に対して、生じ得る戻入れの規模が重大となるかどうかを相対的に評価する。当該規模の評価は、特定の履行義務に配分される金額ではなく、契約全体の取引価格を対象とする。

IFRS 15.BC209



### 制限的な規定に含まれる一定水準の信頼度

確信の程度（「可能性が非常に高い」）が新たに規定されたことにより、企業が収益の重大な戻入れを「予測する」か否かの概念が明確化されている。収益認識累計額の制限は、重大な判断が要求される領域であり、企業はこれらの新たな規定について、判断基準、プロセス、及び内部統制を整備する必要がある。また判断を文書化することも不可欠である。

IFRS 15.BC207



### 制限が慎重さの要素を導入している

収益認識累計額の制限に関する規定により、見積りの下方バイアスがもたらされ、企業は収益を認識する前に慎重になることが要求される（すなわち、非中立的な見積りが要求される）。このような収益認識モデルへの例外措置には、財務諸表の利用者及び規制当局が収益の戻入れに対し過敏であることが反映されている。

## 追加の適用例



### 設例9－制限の適用：不動産の占有に基づく対価

住宅開発業者Dは土地を購入し、小売センターを開発する承認を得る。これは、D社が、工業地域を小売センターに転換するような地域再生プロジェクトとして、初めて手掛けた案件である。

D社は、固定価格の1百万で土地と小売センターを売却するための契約を、大手上場不動産ファンドV社と締結する。1百万という金額は小売センター完成1年後における占有率に基づいている。D社は、土地と小売センターの支配は、開発の完了時点で移転すると判断する。

完成日にD社は、期待値法を用いて変動対価額は500,000であると見積った。D社は次に制限に関するガイダンスを適用するが、その際以下に留意した。

- D社は、類似の契約に関する実績を有していない。
- 占有率はD社の支配が及ばない。
- 不確実性は長期にわたり解消されることがない。
- 可能な結果の範囲は広範に及ぶ。

その結果、D社は、変動対価の金額はゼロに制限すべきであると結論付ける。D社は、不確実性が解消されるまで各報告日時点でその結論を見直す。



#### 設例10－制限の適用：規制当局の承認を条件とする対価

バイオテ技術企業Bは、開発中の化合物Xに関する契約を製薬会社Cと締結する。契約により、C社はXのライセンスを受け取り、B社はXを商業化するのに求められる研究開発活動を引き続き実施する。契約に従ってB社は、前払いで2,000、さらに規制当局の承認が与えられた場合に5,000、C社のXの将来の売上の2%を受領する。

B社は、規制当局の承認が得られた場合に支払われる5,000を変動対価として識別し、最も可能性が高い金額を用いて、これを見積もる。このアプローチを用いてB社は、規制当局の承認が得られる可能性は60%で、変動対価の制限が課せられない見積りは5,000と判断する。

一方、取引価格に変動対価の見積りを含める前に、B社は制限に関するガイダンスを適用する。その際、B社は以下に留意する。

- 支払いは不確実が高いと考えられる。
- 不確実性は、B社の支配が及ばない要因に影響され易い。
- 不確実性は長期にわたって解消されない。
- 支払いは全体の取引価格の重要な部分を占める。

これらの理由でB社は、制限が課せられる金額はゼロとすべきであると結論付ける。

変動対価に関するガイダンスは、ロイヤリティに関する例外措置が適用されることから、売上高ベースのロイヤリティには適用されない。(セクション9.6を参照)

したがって、B社は、本取決めの取引価格は当初、前払いとなる2,000であると判断する。



### 設例11－制限の適用：ボーナス支払い

投資管理会社Mは、投資管理サービスをファンドLに提供する期間3年の契約を締結する。ファンドLは清算期日が近づいており、M社は、次の投資に向けた（ランオフ期間における）投資方針を実行するように依頼される。M社は、ファンドLの資産の清算からの収入が2百万を超える場合、契約の終了時点で大きなボーナスを受け取る権利を有する。M社は以下の事実を把握している。

- 第2年度末時点のファンドLの純資産の価値は5百万であった。すなわち、ファンドの残余資産の公正価値は2百万を超える。
- ファンドLの残余資産のリスクは低い
- ファンドLの資産に影響を与える市場の変動性及びマクロ経済的な変数から、大幅な下落が発生する可能性は非常に低いと考えられる

したがって、第3年度でM社は以下を結論付けることができる。

- ファンドLの清算から生じる収入は、所与とされる基準値を上回る十分な可能性がある。
- 認識した収益の累計額の大幅な戻入れが契約の終了時点で発生しない可能性は非常に高い。

以上から、M社は、不確実性が最終的に解消される前、つまり第3年度において、将来予測されるボーナスを取引価格に含めることができる。



### 設例12－制限の適用：値引き

E社は、ERPソフトウェアのライセンスをその顧客に供与し、ライセンス期間全体にわたりサポートサービスを提供する。E社は、契約の最終年度において、当初契約で取り決められたサポートサービス料金からの値引きを顧客に頻繁に認めている。この値引き幅は20%から60%で特に決まったパターンは存在しない。

E社は、ERPソフトウェアの3年間のライセンスの対価300,000を前払いで、サポートサービス3年分（合計180,000）を各年度の開始時点で60,000ずつ分割で支払う契約を顧客Cと締結する。この契約はソフトウェア・ライセンスとサポートサービスの2つの別個の履行義務で構成される。E社は契約開始時にソフトウェア・ライセンスを顧客Cに移転する。

E社は、契約後サポートサービスを値引きで提供することは、取引価格が変動し、したがってそれを見積る必要があることを意味すると結論付ける。E社は、多くの見込まれる結果があることから期待値法を用いる。E社は、3年目の契約締結後サポートサービスの料金に関し42%の値引きを顧客Cに与えると見積もる。



したがって、制限を課す前の、E社の契約開始時の取引価格の見積りは454,800<sup>1</sup>になる。ライセンス及び契約締結後のサポートサービスの独立販売価格はそれぞれ、300,000と200,000と仮定すると、相対的な独立販売価格の配分は以下ようになる。特定の要件が満たされることのない場合を除き、値引き及び変動対価は、契約におけるすべての別個の財又はサービスに配分される。[セクション4.2](#)を参照

	独立販売価格	相対的独立販売価格
ライセンス	300,000	272,880
サポートサービス	200,000	181,920

E社は、最終年度のサポートサービス料金について、20%から60%の値引きを付与する傾向があるため、最大60%となるサポートサービスに関する潜在的な値引きが取引価格に含まれることになり、収益の戻入りのリスクが生じる。しかし、E社が、取引価格の見積りを454,800以下に制限することはない。というのも、18% (60% - 42%) 又は10,800<sup>2</sup>の可能な追加の値引きから生じる収益の戻入りは、契約に従って現在までに認識されている収益の累計額と比較すると重要ではないからである。たとえば、ソフトウェア・ライセンスの支配の移転直後に取引価格を調整することで (272,880の認識された収益の累計額と比較して) 生じる戻入りは6,480<sup>3</sup>のみである。

E社に値引きの傾向がなく、値引きが契約開始時点で見込まれない場合、E社は事後的な値引きを契約変更として会計処理することになる ([セクション8.2](#)を参照)。

注：

- 1 480,000 - (42% × 60,000)
- 2 60,000 × 18%
- 3 10,800 × (300,000 / 500,000)

## 3.2

### 重大な金融要素

[IFRS 15.60](#)

契約に重大な金融要素が含まれる場合は、取引価格を見積る際に、企業は貨幣の時間価値について約束した対価の金額を調整する。

[IFRS 15.61](#)

この調整は、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時点で支払うと仮定した場合に支払われるであろう現金販売価格を反映した金額により収益を認識することを目的とするものである。この際に適用する割引率は、契約開始時において、企業が当該顧客と別個のファイナンス取引を行ったとした場合に適用されるであろう利率である。

この評価を行う際に、企業は、以下を中心にすべての関連する事実及び状況を考慮する。

- 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（存在する場合）
- 以下の累積的な影響額
  - 企業が約束した財又はサービスを顧客に移転した時点から、
  - 顧客による財またはサービスに対する対価の支払い時点、までの見積り期間、
- 関連性のある市場での実勢金利

#### IFRS 15.62

以下の要因のいずれかが存在する場合には、契約は重大な金融要素を含まない。

要因	例
企業は前払いを受け取っているが、財またはサービスの顧客への移転の時期は顧客の裁量で決まる	プリペイドのテレフォンカード又はカスタマー・ロイヤルティ・ポイント
対価のうち相当な金額に変動性があり、その対価の金額または時期に、顧客または企業の支配が及ばない	対価が売上高ベースのロイヤリティである取引
約束した対価と約束した財またはサービスの現金販売価格との差額が、融資以外の理由で生じている	相手先が契約不履行に陥る場合の保障

#### IFRS 15.64

IFRS第15号では以下の事項が示されている。

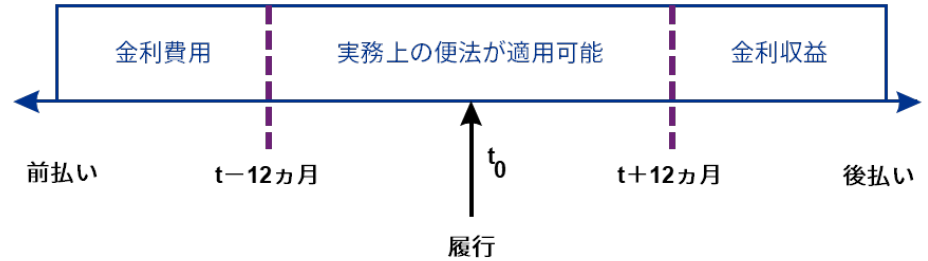
- 企業は、契約開始時においてファイナンスを受ける当事者の信用特性を反映する割引率を算定しなければならない。
- 当該割引率は通常、状況の変化に応じて見直してはならない。

#### IFRS 15.63

契約開始時において、顧客が支払う時点と財またはサービスを移転する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、重大な金融要素の影響について、対価の金額を調整することは要求されない（実務上の便法）。

契約全体の期間が1年超である契約についても、履行とその履行に対する支払いの間の期間が1年以内となる場合には、この便法が適用される。

### 重大な財務要素か否か？



IFRS 15.65

金融要素は金利費用（顧客が前払いする場合）または金利収益（顧客が後払いする場合）として認識し、顧客との契約から生じる収益とは区別して表示する。

契約が締結された後に、顧客の支払から財又はサービスが移転されるまでの想定されていた期間が変更になる場合、取引価格、すなわち、重大な金融要素に関し調整した、約束された対価の額を、支払から履行までの想定された期間の変更の影響について修正すべきではないと考えられる。その代わりに、企業は取引価格と約束された対価の差異を金利として認識する期間を修正しなければならない。これは、財又はサービスの販売価格は契約開始時点で合意されており、財又はサービスの移転の推定される時期が変わるからといって、販売価格までもが変わることはないからである。仮に企業が契約開始時点で移転時期を修正していたとしたら、約束された対価の金額又は黙示的金利が変更されていたであろう。



#### 設例13－重大な金融要素：複数要素の取決め

製造企業Bは、150,000の前受金と引き換えに製品Xと製品Yを製造して引き渡す契約を顧客Cと締結する。Xは2年以内に、Yは5年以内に引き渡される予定である。

B社は、契約には、製品が顧客Cに提供される時点で充足される2つの履行義務が含まれると判断する。B社は150,000の前受金を、独立販売価格の比率に基づき、XとYにそれぞれ37,500と112,500で配分する。B社はこの契約に重大な金融要素が含まれており、契約開始時のB社の信用状況に基づき金利を6%とすることが妥当と結論付けた。

B社はこの契約を以下のように会計処理する。

<b>契約開始時</b>	150,000の前受金について契約負債を認識する。
<b>1年目及び 2年目</b>	契約開始時から製品Xの移転までの2年間で、150,000を6%で1年目と2年目について振り戻した、それぞれ9,000と9,540 <sup>1</sup> の金利費用を認識し、それらの累積額は18,540となる。
	製品Xの移転について42,135 <sup>2</sup> の収益を認識する。
<b>3年目、 4年目及び 5年目</b>	3年目の開始日における契約負債126,405 <sup>4</sup> について3年目、4年目及び5年目についてそれぞれ7,584、8,039、8,522 <sup>3</sup> の金利費用を認識する。
	製品Yの移転について150,550 <sup>5</sup> の収益を認識する。

注：

- 1  $150,000 \times 0.06$  (1年目について)、 $159,000 \times 0.06$  (2年目について)
- 2  $37,500$  (製品Xへの当初の配分額) +  $4,635$  (契約の最初の2年間の製品Xの金利。 $37,500 \div 150,000 \times 18,540$ )
- 3  $126,405 \times 0.06 = 7,584$ 、 $(126,405 + 7,584) \times 0.06 = 8,039$ 、 $(126,405 + 7,584 + 8,039) \times 0.06 = 8,522$
- 4  $150,000$  (当初の契約負債) +  $18,540$  (2年間の金利) -  $42,135$  (Xの移転により認識を中止した金額)
- 5  $126,405$  (2年後の契約負債の残高) +  $24,145$  (3年間の金利)



#### 設例14－重大な金融要素：予測完成日の変更

K社は、1組の装置を組み立て引き渡す契約を顧客Cと締結する。Kは、この契約には顧客Cに装置を引き渡した時点で充足される単一の履行義務が含まれると判断する。組立は2年かかると見込まれる。

K社と顧客Cは80の対価に合意する。対価は、契約の締結日に支払われる。

契約開始時に、K社は、販売条件を検討し、契約には以下の理由で、重大な金融要素が含まれると判断する。

- 支払いと資産の引渡の期間は長期に及ぶ。
- 資産は通常はより高い価格で販売される。
- 前払いが他の理由で行われることを示唆する証拠は存在しない。

K社は、信用度に基づき割引率を12%と判断する。

上記より、前払いからK社が受け取る資金の実態を反映するために、K社は組立期間における利息費用20及び収益100 ( $80 \times 1.12^2$ ) を引渡日に認識する。

1年目が経過した時点でK社は、組立は2年ではなく3年掛かると判断する。

K社は、取引価格と約定された対価の差額を金利費用として認識する期間を修正する。Kが取引価格100を修正することはない。



### 設例15－契約に重大な金融要素が存在するか否かの判定：前払い

IT企業Tは、3年間ホスティング・サービスを提供する解約不能の契約を顧客Cと締結する。Cは以下のいずれかから支払方法を選択できる。

- a. ひと月当たり140（合計支払額は5,040）
- b. 契約期間の開始日に4,200を前払いし、その後は月次の支払いをしない

この契約には金融要素が含まれると判断する。

選択肢（a）と選択肢（b）の価格の差から、T社に対する融資が、（b）の支払方法の主な目的であることが分かる。月次の支払額140は月次のホスティング・サービスがCに提供された時点で期限が到来する金額を反映することから、現金販売価格となる。選択肢（a）と選択肢（b）の支払条件の比較で、金利費用の累計額が840、すなわち、計算割引率が13%になることが分かる。

T社は重大な金融要素が存在しないことを示す要因がこのケースに該当するか否かを検討し、該当しないと結論付ける。現金販売価格の総額5,040と融資を含む金額4,200の差額が840であり、融資を含む金額のおよそ20%に該当するため、T社は金融要素が重要であると判定する。したがって、顧客が（b）の支払方法を選択し、契約開始時に前払いする場合は、貨幣の時間価値を反映させるための調整が必要となる。

T社は、黙示的な割引率13%が、信用格付けが自社と同等である企業の市場金利と整合しているか否かを評価する。整合している場合、T社は、履行義務の充足に比例して契約期間にわたって5,040の収益を認識し、実効金利法を用いて840の金利費用を認識する。各期間に認識する金利費用の金額は、算定される契約負債の金額に基づき、サービスが提供されるに従い減少し、金利が上昇すると増加する。

以下の表で、実効金利法のもとでの金利費用の算定方法の一例を示す。

期間	契約負債 -月初	取引価格/ サービスの 引渡し	月次金利1.083% (13%÷12)での金 利費用	契約負債- 月末
	A	B	$(A - B) \times 1.083\% = C$	A - B + C
1	4,200	140	44	4,104
2	4,104	140	43	4,007
3	4,007	140	42	3,909
4	3,909	140	41	3,810
5	3,810	140	40	3,710
			以下同様	
36	140	140	-	-

上記の例で、黙示的な割引率13%が市場金利よりも高いと判定される場合、T社の信用度に基づき、市場金利を反映するように取引価格を調整する。黙示的な割引率と市場金利との差異は、融資以外の目的で顧客に付与された値引きを表象する。



#### 設例16－取決めに重大な金融要素が含まれるか否かの判定： 後払い

製造企業Bは設備を2,000,000で顧客Cに提供する契約を締結する。C社は新興企業で資金に余裕がないため、B社は、2年間にわたる月々92,000の分割払いに合意した。

この契約には、金融要素が含まれている。2,000,000の販売価格と月次の支払額の総額2,208,000（24ヵ月×92,000）の差額により、この契約の支払条項が顧客Cに融資を提供することを目的としていることが示される。販売価格は設備が顧客に移転される時点で支払われる金額を反映することから、現金販売価格は2,000,000になる。現金販売価格と受け取る予定の金額の合計を比較すると、金利費用の総額が208,000であり、計算金利が9.7%であることが分かる。

B社は重大な金融要素が存在しないことを示す要件がこのケースに該当するか否かを検討し、該当しないと結論付ける。現金販売価格の総額2,000,000と約束した対価の総額2,208,000の差額が208,000であり、融資額のおよそ10%に該当するため、B社は金融要素が重大であると判断する。したがって、貨幣の時間価値を反映させるための調整が必要となる。

B社は、黙示的な金利の9.7%が、信用格付けがC社と同等である企業の市場金利と整合しているか否かを評価する。整合している場合、B社は、設備の引渡時に（すなわち、履行義務が充足されるに従い）2,000,000の収益を認識し、実効金利法を用いて金利収益を毎月認識する。各月の金利収益の金額は、販売した設備に係る債権の残高に基づき、支払いが行われるに従って減少する。

以下の表で、実効金利法のもとでの金利費用の算定方法の一例を示す。

期間	債権-月初	月次の支払い (月末)	月次金利0.81% (9.7%÷12) での金利費用	債権-月末
	A	B	$A \times 0.81\% = C$	$A - B + C$
1	2,000,000	92,000	16,143	1,924,143
2	1,924,143	92,000	15,531	1,847,674
3	1,847,674	92,000	14,913	1,770,587
4	1,770,587	92,000	14,291	1,692,878
5	1,692,878	92,000	13,664	1,614,542
			以下同様	
24	91,263	92,000	737	-

上記の例で、黙示的な金利9.7%が市場金利よりも低いと判定される場合、顧客Cの信用度に基づき、市場金利を反映するように取引価格を調整する。黙示的な金利と市場金利との差異は、融資以外の目的で顧客に付与された値引きを表象する。

IFRS 15.BC234

**評価は個々の契約ごとに行う**

企業は、金融要素の重要性を、ポートフォリオごとではなく、個々の契約ごとに判定する。個々の契約ごとというレベルは、IFRS第15号における契約を結合する要件を満たす場合には、複数の契約から構成される可能性がある。IFRS第15号を開発する際、国際会計基準審議会（IASB）は、金融要素の影響が個々の契約にとっては重要ではないが、類似する契約のポートフォリオにまとめると、影響の合計が重要となる場合に、金融要素の会計処理を要求するのは、企業にとって過度な負担となる点に配慮した。金融要素が契約にとって重要か否かの評価に際しては、判断を適用しなければならない。

IFRS 15.BC233(a)

**財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる場合、重大な金融要素はない**

一部の種類の財またはサービスでは、顧客が前払いを行うが、財またはサービスの顧客への移転時期は顧客の裁量で決まることがある（例：テレホンカード、ギフトカード、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント）。これらのケースでは、支払条件が金融要素と無関係に取り決められているため、契約に重大な金融要素は含まれない。また、企業は、財またはサービスがいつ顧客に移転するかを継続的に見積らなければならなくなるが、このような状況で金融要素の会計処理を行うコストは、予想される便益を上回ると考えられる。

**履行期間中に支払いが行われる契約は重大な金融要素を含む場合がある**

収益が一定の期間にわたり認識される長期契約では、約束された対価が履行期間の途中で支払われる場合がある。例えば、26カ月の組立契約では、約束された対価の全額が、13ヵ月目の末時点で支払われる場合がある。そうした場合、重大な金融要素が含まれるように思われる。企業は契約全体を評価し、金融要素が重大であるかどうかを判定するのに判断を行使しなければならないと考えられる。





### 重要な権利を伴う契約は重大な金融要素を含む場合がある

IFRS 15.62(a)

顧客が財又はサービスについて前払いをし、移転の時期を任意に決められる契約に、重大な金融要素が含まれることはない。このことは、顧客が権利を行使する時期を選択できる、重要な権利が存在する契約にも関係すると考えられる。しかしながら、場合によっては、顧客がそうした裁量を有しない場合がある。その場合、契約には重大な金融要素が含まれている可能性がある。顧客が重要な権利を行使する時期に対する裁量を有するかどうかの評価には、判断が求められる場合がある。



### 支払いの主要な目的が財務以外にある場合とは何かを示す限定的な設例が基準において示されている

IFRS 15.BC233(c)

約束した対価の金額と財またはサービスの現金販売価格との差額が、融資以外の理由で生じているか否かを判定するには、判断が必要となる。企業は、当該差額がその融資以外の理由に相応するものであるかを含む、関連する事実及び状況をすべて考慮する。一般的に、財またはサービスの引渡しの前に支払われる場合は、差額が融資以外の理由で生じていることが多い。

IFRS 15.IE141-IE142

状況によっては、特定の産業または法域において、前払い、または後払いが財務以外の主要な目的を有する場合がある。例えば、顧客が対価の支払を留保しており、契約が契約どおりに完了した場合、または特定の指標を達成した場合にのみ支払われる場合がある。このような支払条件を付すのは、IFRS第15号の設例27にあるように、顧客へのファイナンスの提供が目的ではなく、企業が契約に従い義務を履行することに対する保証を顧客に対し提供することが目的であることがある。



### 重大な金融要素を含む長期契約及び複数要素契約の会計処理は複雑になる場合がある

重大な金融要素を含む長期契約または複数要素契約については、貨幣の時間価値の影響を判定することが、複雑となり得る。これらの契約においては、

- 財又はサービスが様々な時点で移転し、
- 契約全体を通じて現金の支払いが行われ、
- 財又はサービスの顧客への移転時期の見積りの変更される場合もある。

追加的な変動要素が契約に含まれている場合（例：条件付対価）、これらの計算はさらに複雑なものとなり、財務諸表作成者に過大なコストがかかる可能性がある。

さらに、重大な金融要素の有無を判定し、金融要素が存在する場合に適切な計算及び見積りを行うためには、適切なプロセスを準備し、内部統制を整備することが必要となる。



### 契約に明記されている利子率を用いることが常に適切であるとは限らない

IFRS 15.BC239-BC241

企業はインセンティブとして「有利な」ファイナンスを提供することがあるため、契約に明記されている利子率を用いることが適切でない場合がある。したがって、企業は、企業と顧客との間で財またはサービスの提供を伴わずに独立したファイナンス取引を行っていたならば用いられたであろう割引率を適用する。

これにより、複数の国で営業を行ったり、顧客との契約を多数抱えていたりする企業は、個々の顧客ごと、顧客のクラスごと、または地域ごとに特定の割引率を算定しなければならないこととなるため、実務への適用が困難となり得る。



### 重大な金融要素から認識される金利収益は「収益」として表示されることはあっても「顧客との契約から生じる収益」としては表示されない

IFRS 15.65, BC246-BC247

金融要素を含む顧客との契約を定期的に締結する企業は、通常の活動の過程で利息収益を稼得している場合がある。その場合、重大な金融要素から生じる利息については、ある種の収益として損益計算書に表示することになる。しかし、この金利収益は、顧客との契約から生じる収益とは別個に表示しなければならない。



### 前払金はEBITDAに影響を与える

企業が重大な金融要素である前払金を受け取る場合、企業は収益の認識金額を増加させるのと併せて金利費用を同額増加させる。これにより、EBITDAが増加することになり、報酬の取決めやその他の契約上の取決め、財務制限条項の遵守に影響を及ぼす可能性がある。



### 複数の履行義務を有する契約への実務上の便法の適用

複数の履行義務を含む契約において、顧客が支払いを行う時点と財またはサービスが移転する時点との期間を特定するのが困難である場合がある。履行義務が複数の時点で充足され、対価が一定の期間にわたって、または一時点で全額支払われる場合は、特に困難となり得る。

一定の期間にわたって支払われる対価を含む契約には、1つ目の履行義務が契約の早期に完了する一方、2つ目の履行義務が一定の期間にわたって充足されるものがある。そのような場合、企業は通常、金融要素を算定するのに、（先入先出法を適用したかのように全額が支払われるまで受取額を単一の履行義務に配分するのではなく）受け取った個々の受取額を契約に含まれる両方の履行義務に比例的に配分したうえで、実務上の便法を適用できるか否かを判定する。

また、対価が事前に支払われたうえで、複数の履行義務が一定の期間にわたって連続して完了する契約もある。企業は、個々の契約のレベルで実務上の便法を適用できるかを判定する際に、（解約条項を含む）関連する証拠をすべて評価し、事前の支払を1つ目の履行義務のみに配分することが適切か否かを評価する。



### 黙示的な金利がゼロである契約にも金融要素が含まれている可能性がある

財またはサービスについて受け取る対価の支払期間が延長されたが、対価の金額が現金販売価格と同じである場合、黙示的な金利はゼロとなる。しかし、重要な金融要素は依然として存在する場合がある。

例えば小売業者は販促のためのインセンティブとして、家具などの商品の購入に際し、現金販売価格での支払を引渡しの2年後まで猶予することを顧客に認めるケースがある。このようなケースで、販促期間の末日に現金販売価格を支払う顧客に対し、企業が当該購入について顧客に2年間の融資をしたかのように、融資期間に課されたはずの利息収益と同額の値引きまたはその他の販促インセンティブを両建てで認識するか否かの評価には判断が必要となる。

企業が融資を顧客に提供したと結論付ける場合、黙示的な融資金額について取引価格から差し引かれ、金利収益が増加する。黙示的な融資金額は、企業と顧客の間で独立して行われる融資取引に用いられるであろう金利を用いて算定する。



### 契約負債に含まれる金利は資産化する要件を満たす借入コストである

企業が、顧客との契約に従って前払いで受領した対価を表す契約負債に金利を計上する場合、この金利は、顧客から企業が資金を借り入れるためのコストであるため、借入コストの定義を満たすと考えられる。借入コストに関する基準の他の要件が満たされる場合、この金利は資産化されなければならない。

## 追加の適用例



### 設例17－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判定：前払いが行われ、引渡しスケジュールが事前に決定されているケース

自動車製造企業Mは、今後5年間にわたり固定価格1百万で10,000の部品を納入する発注書を自動車部品供給業者Pに発行する。契約に従い、M社は全額を前払いで支払う。また、契約では部品の納入スケジュールも事前に決められている。P社は、5年間にわたり返済することになる同額の融資を受けた場合、融資の金利は5%になると判断している。

P社は、前払いから最終部品の納入日まで5年の期間が存在し、その間の金利が5%であることから、契約には重大な金融要素が含まれると判断する。P社は、資金融資以外に支払いの繰延を行う目的を識別していない。



### 設例18－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：前払いが行われ、顧客の裁量によって引渡が行われるケース

自動車製造企業Mは、枠組み契約を自動車部品供給業者Dと締結する。枠組み契約においてM社は、5年間にわたり最低でも10,000個の部品の納入を受け入れることを確約している。しかし、納入時期はすべてM社が任意に決めることができる。M社は、最初の10,000個の部品について1百万を前払いで支払うことに合意する。追加の部品の発注分については納入時に支払われる。

D社は、枠組み契約に重大な金融要素は含まれないと結論付ける。なぜならば、M社は10,000個の部品について前払いをしているが、部品の移転の時期はM社が任意に決められるからである。



### 設例19－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：固定支払いであるか、変動支払いであるかの評価

メディア企業Mは、テレビ会社Cと契約を締結する。契約に従ってC社は、今後5年間にわたり年5回映画を放送する権利を受け取る。C社は、固定金額の1,000をM社に毎年支払う。

M社は、ライセンスは単一の使用权ライセンスであると結論付け、ライセンス期間の開始時にコンテンツのコピーがC社に移転される時点で収益を認識する。

M社は、この契約には重大な金融要素が含まれるか否かを評価する。分析の一環でM社は、仮にC社に融資を別個に行った場合、金利は6%であると判断する。

M社は、履行から支払いまでの期間及び別個の金融取引において適用されるであろう金利を考慮し、契約には重大な金融要素が含まれると結論付ける。M社は、履行時期から支払いまでの期間につき、資金融資以外の理由を識別していない。したがって、M社は、重大な金融要素の影響に関して取引価格を調整する。

逆に、契約に定められる対価がすべて変動的である（例えば、映画が放送されたときの視聴率に基づく）場合、契約には重大な金融要素は含まれていないことになる。これは、IFRS第15号が、対価の大部分の金額が変動する場合、契約には重大な金融要素は含まれないと定めているからである。



### 設例20－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：契約期間にわたって行われる分割支払い

造船会社Bは、固定価格1百万で船舶を1隻建造する契約を顧客Cと締結する。契約に従って顧客Cは、予定される建造期間の3年にわたり毎月分割で当該金額を支払う。B社は、顧客Cに別個の融資を行うとしたら、3%の金利を適用することになると判断する。B社はまた、収益を一定の期間にわたり認識すると判断する。なぜならば、B社は建造中の船舶を他の用途に転用することができず、またその支払いに対する権利を有しているからである。

B社は、実務上の便法を適用し、履行から支払いまでの期間が12ヵ月以下となる場合には重大な金融要素の会計処理を行わない。

B社は、実務上の便法が当該契約には適用されると判断する。これは、分割支払いは、当該期間全体における履行義務の履行とほぼ一致するためである。すなわち、履行から支払いまでの期間が12ヵ月以上になることは決してないと考えられるからである。



### 設例21－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：一定の期間にわたる契約が後払いであるケース

開発業者Dは土地を購入し、小売センターを開発する承認を得る。D社は、固定価格の1百万で土地と小売センターを売却する契約を、大手上場不動産会社であるV社と締結する。契約に従ってV社は、5年後に見込まれる工事の完了時点で全額を支払う。D社はまた、仮にV社に別個の金融取引を実行した場合、5%の金利を適用することになるだろうと判断する。

D社は、収益が一定の期間にわたり認識されると判断する。また、履行から支払いまでの期間が5年であり、金利が5%と考えられることから、契約には重大な金融要素が含まれると判断する。D社は、資金融資以外に支払いの繰延を行う目的を識別していない。



### 設例22－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：金融要素が重大ではないケース

電話会社Rは、期間2年の通信プランに関し月額85（独立販売価格は月額65）の契約を顧客Sと締結する。同じ契約において顧客Sは、130で電話機を購入する（独立販売価格は630）。R社は、会計上の契約期間は2年であると判断する。

契約における取引価格と独立価格は、以下のように要約できる。

	取引価格	独立販売価格
通信プラン	2,040 (85 × 24ヵ月)	1,560 (65 × 24ヵ月)
電話機	130	630
<b>合計</b>	<b>2,170</b>	<b>2,190</b>

電話機が最初に移転される一方、少なくとも電話機に係る支払いの一部が、24ヵ月にわたり行われることから、履行と支払いの時期に差異が生じる。したがって、この契約には金融取引が含まれる。

しかし、両方を束にした場合、全体的な値引きが存在することから（独立販売価格2,190に対して取引価格は2,170）、R社は、金融要素が重大であるか否かを判断する前に値引きを配分する必要がある。これは、電話機に個別に関連するキャッシュ・フローを算定することが必要なためである。値引きを配分するために、R社は相対的独立販売価格を基に取引価格を配分する（4.2.1を参照）。これにより、624が電話機に、1,546が通信サービスに配分される。

契約は金利を定めていない。R社は、7%がR社とS社が別個の金融取引において適用される金利を反映していると結論付ける。R社は次いで、7%の割引率を用いて電話機に関する支払いの現在価値を計算して、値引き額配分後の電話機の価格と比較する（すなわち、24カ月にわたって行われる電話機に対する支払いの現在価値合計と624を比較する）。その結果、33の金融要素が生じていると判断する。契約総額の2,190価格に対して、33の金融要素の相対的重要性は2%を下回る。すべての関連する定性的及び定量的要因の評価に基づき、R社は、契約の2%以下を表す金融要素は重大ではなく、この契約における金融要素の会計処理を行わないと結論付ける。



### 設例23－契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：金融要素の調整を行わないケース

電話会社Tは、音声、データ・サービス及び電話機を含む、月次ベースの通信サービス契約を顧客Cと締結する。月次のサービス料金は、自身が持つデバイスを利用する顧客に対して請求する価格（すなわち、サービスの独立販売価格）を表す。

顧客Cは、電話機に関してはいかなる前払いも行わず、その独立販売価格を24カ月にわたり分割で支払う。当該支払いに関する追加の金利費用は発生しない。顧客Cが月次のサービス契約を更新しない場合には、電話機に関する残高の全額を支払う必要がある。顧客Cが更新しない場合、その他の支払いを行う必要はない。

T社は、契約期間が1カ月であると判断する。そして、T社は、電話機の分割支払いが重大な金融要素を顧客に提供することになるかどうかを評価する必要がある。

この判断に関して、T社は、サービス契約が更新されない場合、顧客が直ちに分割払いの残額を支払わなければならないことに留意する。契約内容及び条件を総合的に考慮した結果、T社は、金融要素は重大ではない、又は実務上の便法が適用されると結論付ける可能性がある。このような場合、T社は、金融要素について取引価格を調整しない。T社はまた、分割払いから生じる債権の測定に関し、関連する金融商品に関するガイダンスを考慮する必要がある。

### 3.3

## 現金以外の対価

IFRS 15.66-67

顧客から受け取った現金以外の対価は公正価値で測定する。企業が公正価値を合理的に見積ることができない場合には、約束した財またはサービスの独立販売価格を参照する。

IFRS 15.68

現金以外の対価について見積った公正価値は変動する可能性がある。将来、ある事象が発生すること、または発生しないことにより変動する場合もあるが、対価の形態に起因して変動する場合もある（例：現金以外の対価が資本性金融商品である場合、株価の変動により対価の額が変動する）。

現金以外の対価の公正価値が、対価の形態以外の理由により変動する場合、それらの変動は取引価格に反映され、収益認識累計額の制限に関するガイダンスの対象となる。

IFRS 15.69

企業による契約の履行を促進するために顧客から受け取った現金以外の対価（例：材料、設備）は、企業がそれらの財またはサービスの支配を獲得した場合のみ、その時点で会計処理する。

IFRS 15.126, IE156-158, BC254A-BC254G

IFRS第15号は、現金以外の対価の測定日について具体的なガイダンスを定めていない。企業は、現金以外の対価を、契約が締結される日、現金以外の対価が受領される日、又は履行義務が充足される日のいずれの時点で測定すべきかを判定するために、関連する事実及び状況を基に判断を適用しなければならない。測定日後の現金以外の対価の公正価値の変動は、取引価格に反映されない。



#### 設例24－現金以外の対価：契約開始時点で測定するケース

不動産開発業者Dは、顧客Cの土地に事務所区画を建設する契約を顧客Cと締結する。対価としてD社は、工事が進むに応じて四半期ごとの分割で50,000及び工事現場に隣接するCの土地の一区画を受け取る。土地の権利はD社に事前に移転されるが、D社が不履行に陥り事務所区画を竣工できない場合には当該権利は取り消される。

このシナリオでは、D社は、現金以外の対価を契約の締結日時点で測定することが適切と判断する。





### 設例25－現金以外の対価：履行義務が充足される時点で測定するケース

不動産開発業者Rは、新しい退職者向け施設の区画の販売に関する契約を顧客Mと締結する。プロジェクトは3年を要する見込みである。契約に従ってR社は、前払いで20,000、さらに区画の竣工時にMが有する既存の住宅を受領する。M社は、新しい退職者向け施設の区画の準備ができるまで、既存の住宅を占有し担保設定を含むすべての権利を留保する。R社は、区画に対する支配は、工事が完了した時点でM社に移転すると結論付ける。

このシナリオでは、R社は、履行義務を充足する日時点で現金以外の対価を測定することが適切と判断する。



### 設例26－現金以外の対価：無料の広告宣伝

製作会社Yは、テレビ番組をテレビ会社Xに販売する。この取決めへの対価は、固定金額の1,000に加え、100個の広告枠である。Y社は、テレビ番組の独立販売価格は1,500であると判断する。市場レートを基に、X社は、広告枠の公正価値は600であると判断する。

Y社は、当契約の取引価格を、1,000の固定金額に広告枠の公正価値を加えた合計1,600になると判断する。

広告枠の公正価値を合理的に見積もることができない場合、取引価格は1,500になると考えられる。すなわち、Y社は、こうした状況において、現金以外の対価と交換で約束された財又はサービスの独立販売価格を用いることを検討する。



### 現金以外の対価の形態により公正価値の見積額が変動する場合、収益認識累計額の制限は適用されない

変動対価の見積りを制限する規定は、受領する金額が現金であるか、又は現金以外の対価であるかに関係なく適用される。したがって、変動対価が、対価の形態以外の理由による公正価値の変動（すなわち、現金以外の対価の価格以外の変動）に関連して変動する場合には、現金以外の対価の公正価値の見積りにおける変動性に変動対価に係る制限規定を適用することとした。業績に基づくボーナスが現金以外の対価で支払われる場合のように、変動性が企業の業績によるものである場合には、制限が適用される。他方、株価の変動のように、変動性が現金以外の対価の形態のみを理由とする場合には、制限は適用されず、取引価格は調整しない。

公正価値の変動が、現金以外の対価の形態によるものかその他の理由によるものかの判定、並びに、公正価格の変動に影響を及ぼす取引価格と影響を受けない取引価格とにどのように配分するかの判定は、状況によっては困難となり得る。



### 顧客からの資産の移転

特定の業種では、顧客のためにネットワークへの接続、及び（又は）、財又はサービスの継続的な供給を行う対価として、有形固定資産（又はそれを取得する現金）を企業が顧客から受け取ることがある。

これらの取決めの性質は、大きく異なる可能性がある。有形固定資産を移転する当事者（譲渡者）が、財又はサービスへのアクセスを得る場合（すなわち、最終顧客になる場合）もあれば、譲渡者が最終顧客にならないか、又はほんのわずかな期間だけ最終顧客になる場合もある。例えば、不動産開発業者が、水道設備に接続されていない地区に集合住宅を建設する場合の水道会社を考える。水道設備に接続するには、不動産開発業者は、水道管を設置したうえで集合住宅の居住者に将来のサービスを供給する水道会社に当該水道管を移転しなければならない。

そのような拠出資産を受け取る水道会社は、当該拠出が、IFRS第15号が適用される顧客との契約に該当するかをはじめ、適切な会計処理を判定するために、すべての関連する事実及び状況を評価する（[セクション6](#)を参照）。契約がIFRS第15号の適用範囲になる場合、企業は以下を判断する。

- 将来のサービスが供給されるための水道設備への接続は、別個の財又はサービスを顧客に移転することになるのか（[セクション2](#)を参照）
- 拠出された資産は、取引価格に含めるべき現金以外の対価になるのか

企業は、収益認識の適切な時期を決定するために契約における義務のすべてを検討する。



### 広告サービスに関連するバーター取引

IFRS第15号には、宣伝サービスに関連するバーター取引の会計処理に関するガイダンスは含まれていない。したがって、対価の測定に関する一般原則を適用する。

### 3.4

## 顧客に支払われる対価

IFRS 15.70

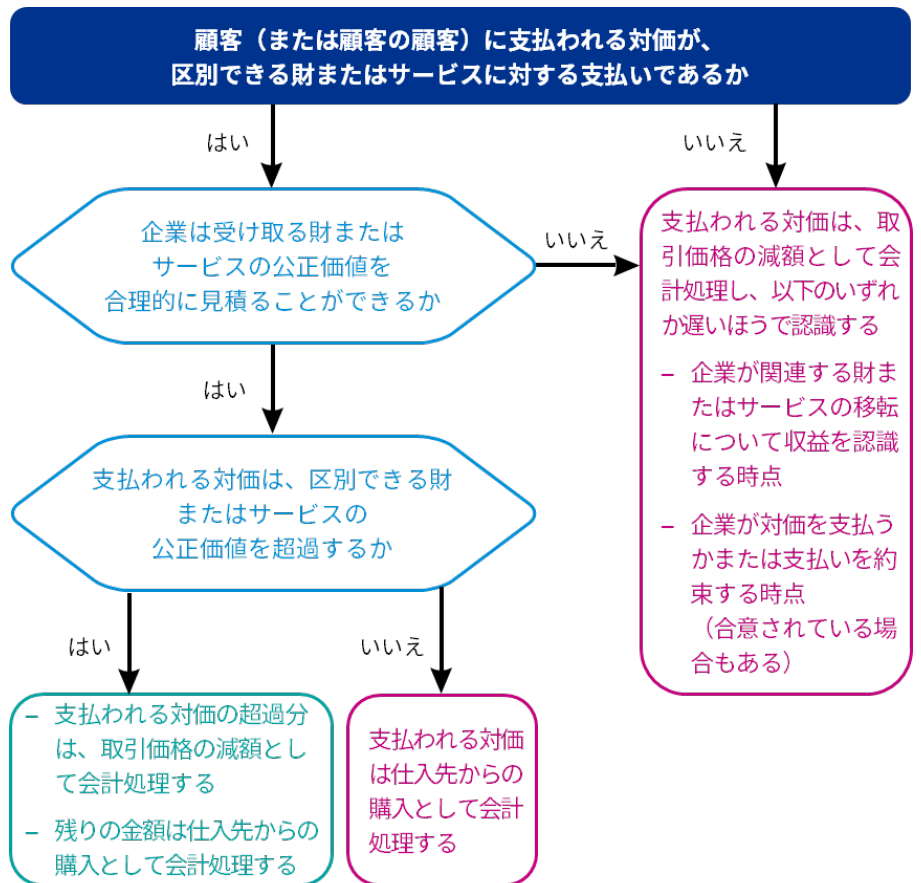
顧客に支払われる対価には、企業が顧客（または企業の顧客から企業が販売した財またはサービスを購入する他の当事者）に対して支払うかまたは支払うと見込んでいる現金の金額が含まれる。顧客に支払われる対価には、企業（または企業顧客から企業が販売した財またはサービスを購入する他の当事者）に支払うべき金額に充当できるクレジットまたは他の項目（例：クーポン、バウチャー）も含まれる。

企業は、顧客に支払われる対価が、取引価格の減額であるか、別個の財またはサービスに対する支払いであるか、またはこれら2つの組合せであるかを評価する。

IFRS 15.71

企業が顧客から受け取る財またはサービスの公正価値を合理的に見積ることができない場合は、顧客に支払われる可能性のある対価の全額を取引価格の減額として会計処理する。

IFRS 15.70-72



**設例27－顧客への支払い：取引価格の減額**

消費財製造業者Mは、小売業者Rに製品を1年間販売する契約を締結した。R社は1年間で少なくとも1,500の価値の製品を購入することを確約している。M社は、R社が所有する商品陳列棚をM社の製品のために整える作業の見合いとして、契約開始時にR社に15の返金不要の支払いを行った。

M社は商品陳列棚の支配を獲得しないため、R社への支払いは別個の財またはサービスとの交換ではないと結論付ける。したがって、M社は15の支払いを取引価格の減額であると判定する。M社は、財の移転について収益を認識するに際し、R社に支払った対価を取引価格の減額として会計処理する。

**設例28－顧客への支払い：変動対価**

C社は小売業者Xに対し、1年目の12月15日に財を引き渡す契約を締結している。2年目の2月20日にC社は、X社に販売した財の小売販売を促進するため、新聞にクーポンを掲載した。C社はクーポンによる値引きをX社に対して補償することで合意している。

C社は類似のクーポンを以前の年にも提供していた。

C社は、これまでクーポンを提供した実績があるため、1年目の12月15日に販売した財の取引価格に変動対価が含まれると判定することになる可能性が高い。

対照的に、C社がこれまでクーポンを提供したことがなく、契約開始時にいかなるクーポンを提供することも予測していなかった場合、小売業者に支払われる金額は、クーポンによる値引きを補償するとX社に知らせた時点で、収益の調整として認識する。

**流通業者や小売業者への支払いは、別個の財またはサービスに対するものである可能性がある**

消費財を扱う企業は、流通業者や小売業者に支払いを行うことが多い。その中には、支払いが識別できる財またはサービスについてのものであるケースもある（例：提携した宣伝）。そのような場合、顧客が提供する財またはサービスは、顧客による売手の製品の購入とは別個である可能性がある。

企業が顧客から受け取る財またはサービスの公正価値を見積ることができない場合は、当該支払いを取引価格の減額として認識する。顧客への支払いが提供された財またはサービスの公正価値を超過する場合、その超過部分については取引価格の減額とする。



## 棚代

棚代は、小売業者の店舗の商品棚への陳列に関し、企業が小売業者に行う支払いである。棚代が以下のいずれに該当するものであるかどうかを判定するには判断が求められる。

- 企業が顧客から受領する別個の財又はサービスとの交換で支払われる：この場合、それらは供給業者からの購入として、すなわち前払い費用又は費用として認識される
- 企業が付与する販売インセンティブとして支払われる：この場合、それらは取引価格の減額として認識される

この判断を行うにあたり企業は、特定の事実と状況を慎重に考慮する。



## 指名料

場合によっては、企業が、契約が存在する前に返還不能な前払いを顧客に行うことがある。例えば、企業は、枠組みを定める基本契約（枠組み契約、framework agreement）に従って、あるいは枠組み契約の締結に関連して顧客に支払いを行うことがある。これらの支払いの性質は、特定の事実及び状況に照らして評価される。支払いが資産の定義を満たす場合、それは資産化され、予測される販売量、又はサービス期間（更新を含む）にわたって、収益の減額として、償却されると考えられる（[セクション7.3](#)を参照）。

前払いについて適切な会計処理を決める際、留意すべき要因としては以下が挙げられる。

- 支払いが行われる理由
- 支払いが回収可能かどうか。例えば、独占的な関係が確保されるか、及び前払を回収できるほどに十分な購入を、顧客が行う可能性が高いか否か
- 更新実績及び平均的なプロジェクトの年数。それらは通常、予想する当初の契約が実際に締結され、支払いが当初の契約又は予想される更新を通じて回収されるか否かを示唆する

企業は各報告日時点で資産化した支払いの回収可能性を評価しなければならないと考えられる。この評価は一般的に顧客からの予想将来キャッシュ・フローに基づいて行う。



### 顧客に支払われる対価の範囲は契約のもとで行われる支払いに限定されない

顧客への支払いは、契約上明記されていなくても、顧客に支払われる対価に該当する場合がある。契約外での顧客への他の支払いが、契約における顧客に支払われる対価に該当するかに関して、企業はIFRS第15号への準拠を含めた適切な評価プロセスを確立する必要がある。

顧客を含めた販売網内の各当事者への支払いをどの程度広く評価対象とするべきかの判定には判断が必要となる。ただし、顧客に支払われる対価であるか否かを判定するために、これまで顧客に支払われたすべての金額を識別し、評価することが常に要求されるわけではない。

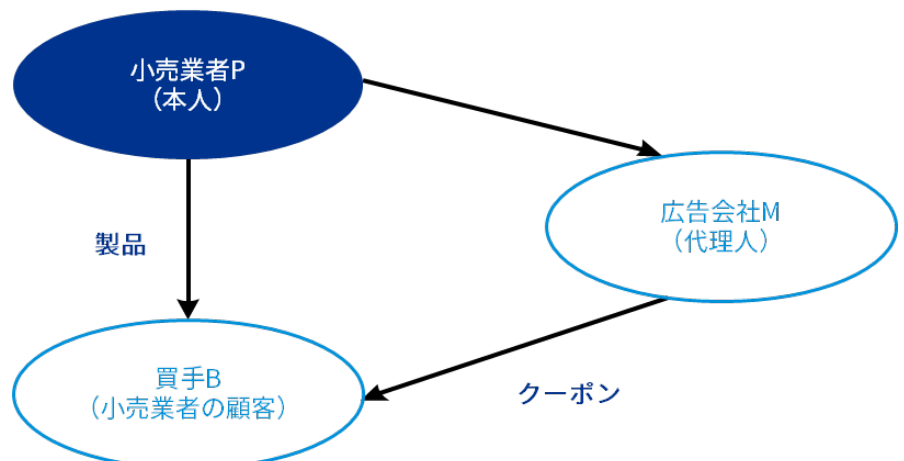


### 顧客に支払われる対価に直接的な販売網の外部への支払いが含まれる可能性がある

顧客に支払われる対価には、顧客の顧客に支払われる金額（すなわち、直接的な販売網内の最終顧客に支払われる金額）が含まれる。ただし、一部のケースでは、このガイダンスをより幅広く（すなわち、直接的な販売網の外部への支払いにも）適用することが適切であると企業が結論付ける場合がある。

例えば、広告会社Mが小売業者Pの製品について、P社の買手Bにクーポンを提供することにより、広告宣伝及び販売促進を行う。M社の活動の結果、BがP社から製品を購入した場合、M社はP社から収益を得る。BはM社のサービスを購入しておらず、M社の直接的な販売網に含まれていない。

#### P社が販売する単位数に基づくサービス手数料



事実及び状況に基づき、P社とBは両方ともM社の顧客であるとM社が結論付ける可能性がある。または、P社だけがM社の顧客であると結論付ける可能性もある。したがって、直接的な販売網の外部当事者への支払いを、顧客に支払われる対価として収益の減額処理をするか否かを判定するためには、特定の前提条件に関する評価及びそれに基づく判断が必要となる。

IFRS 15.70, BC92, BC255



### 顧客に支払われる金額は、変動対価である場合も、顧客に支払われる対価である場合もある

IFRS第15号には、顧客に支払われる対価に、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、支払うかまたは支払うと見込んでいる金額が含まれると明記されている。顧客に支払われる対価に関するガイダンスには、企業が収益を認識する時点と、企業が対価を支払うか、支払いを約束する時点とのいずれか遅いほうで、顧客に支払われる対価を認識すると記載されている。ただし、顧客に支払われる対価が取引価格に含まれ、変動対価を形成する可能性もある。

見積られた変動対価は、契約開始時に取引価格に含まれ、財務報告日ごとに再測定される。この取扱いは、顧客に支払われる対価をいつ認識するかに関するガイダンスと相違する。

この相違により、企業がインセンティブを提供する意図を持っているか否かや、顧客がインセンティブの提供を合理的に期待しているか否かの判定が重要となる。

この判定には、企業の過去の実績や、取引価格に変動性が含まれるとの期待を契約開始時に生じさせるその他の活動の評価が含まれる。顧客に支払われる対価に関するガイダンスは、企業が契約の開始時に、黙示的（ビジネス慣行を通じて示す場合も含む）であるか明示的であるかを問わず、顧客に支払いを約束していない場合に限り適用される。

## 追加の適用例



### 設例29—顧客への支払い：善意による減額

顧客Cは、電話会社Tと2年間のネットワーク・サービス契約を結んでいる。6ヵ月目に、T社において、2日間のサービス品質の問題が生じた。過去の実績から、T社にとってサービス品質問題は頻繁に生じるものではないことが示唆されている。

7ヵ月目に、顧客Cは、6ヵ月目のサービスに関する100の請求書を受け取る。請求書を受領した時点で顧客CはT社に電話を掛け、サービスの不具合に関して減額を要請する。通常の実務ではないが、T社は顧客Cに5の料金の減額を与える。

減額は、T社に支払われるMの債務に対するものであるから、顧客に支払われる対価として会計処理される。そして、支払いは別個の財又はサービスとの交換に対するものでないため、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。



### 設例30－顧客への支払い：新規顧客に対する減額

顧客Cは、現在の通信サービス・プロバイダーである電話会社Bとの2年契約の1年が経過したところであり、今契約を解約した場合には、期限前解約に関するペナルティをBに支払わなければならない。

顧客CがBとの既存の契約を取り消し、月額80で電話会社Dと2年契約を締結する場合、D社は、契約開始時点で一括200の支払い（「ポートイン・クレジット」という）を提供すると約束する。ポートイン・クレジットの金額が、顧客がその後2年間の契約の間に購入するサービスの量に左右されることはない。

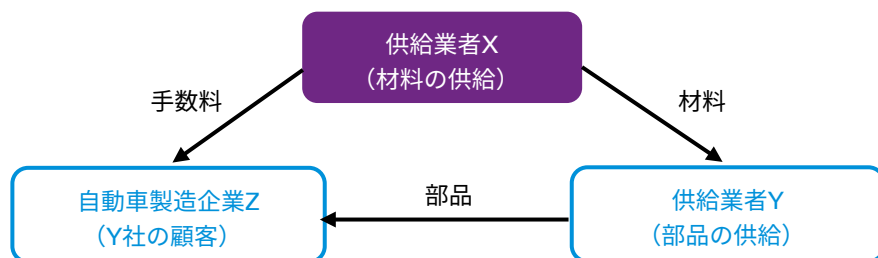
D社は、ポートイン・クレジットを顧客に支払う対価として会計処理しなければならないと判断する。これは、クレジットはD社に支払われる債務に対するものであるからである。D社は、このクレジットとの交換で別個の財又はサービスを何も受領することがないので、それを取引価格の減額（すなわち、 $80 \times 24 - 200$ ）として処理する。D社は、約束した財又はサービスが移転されるにつれ、取引価格の減額を認識する。



### 設例31－顧客への支払い：顧客の顧客に支払われる対価

供給業者Xは、下請企業として1年に1,500の価値がある材料を販売する契約を供給業者Yと締結する。この契約にはIFRS第15号が適用される。Y社はこれらの材料を、自動車製造企業Zに販売する部品に統合する。

取決めの一環で、X社は、Z社の供給業者一覧に加えてもらえるように、一度限りの事務管理手数料15をZ社に支払うことに合意した。



X社は、Z社が（Y社も含まれる）販売網における最終顧客であることに鑑み、Z社への支払いが、顧客に支払う対価とみなされる可能性があると判断する。

Xは、Z社への支払いは別個の財またはサービスとの交換ではないと結論付ける。したがって、X社は、15の支払いは取引価格の減額になると判断し、約束した部材をY社に移転するにつれて、収益から減額する。





### 設例32—顧客への支払い：新規の枠組み契約を締結する時点での支払い

供給業者Sは、特殊な部品を顧客Cに独占的に供給する期間3年の枠組み契約を交渉する一環で1百万の返還不能となる前払いを顧客Cに行う。部品は、市場で成功を収めている顧客Cの主力製品に組み込まれる。顧客Cは何年にもわたりS社の顧客であり、S社は、顧客Cとのプロジェクトの業績について信頼のおける予測を提供することができる。

枠組み契約は1部品当たりの価格を100と定めている。顧客Cは、将来の発注に関する拘束力を有しない予測を提供し、それは3年間にわたり100,000個の部品が購入される可能性が高いと予測している（合計10百万）。S社のこれらの部品の利益率は20%である。しかし、顧客Cが発注書を提出するまで強制可能な契約は存在しない。

S社は、1百万のC社への前払いの会計処理を評価するために以下の要因を考慮する。

- S社は顧客Cとの独占契約を確保している。
- S社は、顧客Cの将来の購入の予測の基礎となる、長い事業関係を顧客Cと構築している。
- 前払い1百万は、顧客Cの将来の購入によってS社が稼得する可能性が高い利益2百万（10百万×20%の利益率）によって回収されると見込まれる。
- この手数料の主な目的は、顧客Cとの独占的な関係を確保することであり、これらの取引は業界では一般的である。

これらの要因を総合的に評価した上で、S社は支払いを資産化し、見込まれる将来の購入に対する収益の減額として償却すべきであると結論付ける。



### 設例33—顧客への支払い：新規顧客向けの新製品

自動車部品供給業者Sは、自動車製造業者Bが開発している新しい製品の部品として、特殊な部材を供給する枠組み契約をB社と結ぶ。部材の供給では、広範な生産前のエンジニアリング活動が要求されるが、それに対しS社は、開発過程が成功した場合にのみ支払いを受けることができる。B社が、S社が最初の試作品を製造する前に、部材の最低限の数量について確約することはない。これは新製品なので、S社には開発実績がない。

取決めの一環で、S社は、返還不能な100,000のアップフロントフィーをB社に支払う。

B社に対する支払いの会計処理の方法を決めるにあたり、S社は以下に考慮する。

- 開発過程が成功するかどうか、したがって活動に対する支払いを受け取ることができるかどうかを合理的に見積もることができない
- 部材の最低購入数量に関する契約が存在しない
- 新製品に関する実績が無い。生産前のエンジニアリング活動に係る不確実性により、支払いが将来の購入を通じて回収されない可能性があることが示唆される

これらの要因を評価し、S社は、この前払いが資産を表すことはない結論付ける。したがって、S社は、支払いの義務が生じた時点でそれを純損益に計上する。



#### 設例34－顧客への支払い：数量リベート

メディア企業Mは、インターネットにおける広告スペースを企業に提供する。M社は、公告代理店Bの顧客にM社を紹介してもらい契約をB社と締結する。契約に従ってB社は、B社の顧客が広告スペースを利用した場合にM社が請求する金額の10%をコミッションとして受け取る権利を与えられる。マーケットシェアを確保するためにM社はまた、年間に一定の広告量が達成される場合にはB社の顧客（すなわち、広告スペースのエンドユーザー）に直接、数量リベートを提供することで合意する。

M社は、B社の顧客に対する数量リベートの支払いとの交換で別個の財又はサービスを受け取ることはないと考えことから、当該支払を収益の減額として会計処理する。M社のこれらの数量リベートが、顧客に支払われる対価であるか、又は顧客の顧客に支払われる対価であるかどうかは、会計処理に影響しない。

## 3.5

IFRS 15.47, BC188B

## 売上税

収益には、税務当局の代理として徴収される金額（例えば売上税、物品税や付加価値税（VAT））は含まれない。税金又は関税は、販売価格又は製造原価の一定割合で計算される場合がある。

税金や関税の会計処理の方法を決めるために企業は、税金の支払いの主たる義務を負っているか、それとも顧客から、税務当局の代わりに当該金額を回収しているだけなのかを評価する。この判断は、現地の規制上の要求に係る分析に基づき行う。

法域によりその税制が異なることから、売上税や物品税の会計処理も異なる。そのため、多国籍グループに属する企業の売上税や物品税も異なり、会計処理も異なる可能性がある。法律又は規制上の規定がどのように適用されるかにより、企業が税金に関し主たる責任を負うことになるのか否かを判定するには相当の判断が求められる。物品税が重大となる場合、企業は行った判断に加え、当該金額が計上される表示科目を開示しなければならないと考えられる。



### 設例35－売上税：総額による物品税の会計処理

物品税は、財が売れるかどうかに関係なく、生産段階で算定され支払いの義務が生じる場合がある。すなわち、この場合、財が売れなかったと言って、税務当局により税金の納付額が還付されることはない。これらのケースでは、売手が税金に対し主たる責任を負い、財の価格に織り込むことで回収される一つの製造原価であると考えられる。したがって、企業は税務当局に代わり税金を顧客から徴収しているのではなく、取引価格は、顧客から回収される物品税を含めて総額で算定される。その結果、顧客から受領する物品税は、収益に関する表示科目に計上し、発生する物品税は、「売上原価」の表示科目に計上する。



### 設例36－売上税：純額による物品税の会計処理

物品税は、買手が債務不履行に陥る場合には税務当局から弁済される可能性がある。それらのケースでは、売手は、税金に対する主たる責任を負うことができなくリスクも取らないことから、税務当局の代わりに顧客から税金を徴収しているに過ぎない可能性が高いと考えられる。この場合、物品税の金額は収益から除外し、徴収した金額を負債として計上しなければならない。



### 設例37－売上税：総額による輸出税の会計処理

X国の税務当局は、海外の顧客に販売される一定のコモディティに輸出税を課す。企業は、顧客が債務不履行になっても還付請求を行うことができない。この設例は本セクションの設例35に類似していると考えられる。すなわち、売手は、税務当局の代わりに金額を徴収するのではなく、税金の支払いの主たる義務を負っているものと考えられる。したがって、取引価格は、顧客から回収される輸出税を含めた総額で算定される。その結果、輸出税は、収益の表示科目に計上され、発生する輸出税は費用又は「売上原価」に計上される。

## 4

## ステップ4ー取引価格の契約における履行義務への配分

### 概要

IFRS 15.73, 75

取引価格は、企業が約束した財またはサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写するように、個々の履行義務（通常、別個の財またはサービス）に配分する。

IFRS 15.74

通常、取引価格は、独立販売価格の比率によって各履行義務に配分される。ただし、特定の要件が満たされる場合には、値引きまたは変動対価を全部ではない1つまたは複数の履行義務に配分する。

IFRS 15.76

収益モデルのこのステップは、企業が契約開始時に実行する2つの小ステップで構成される。



## 4.1

### 独立販売価格の決定

IFRS 15.77

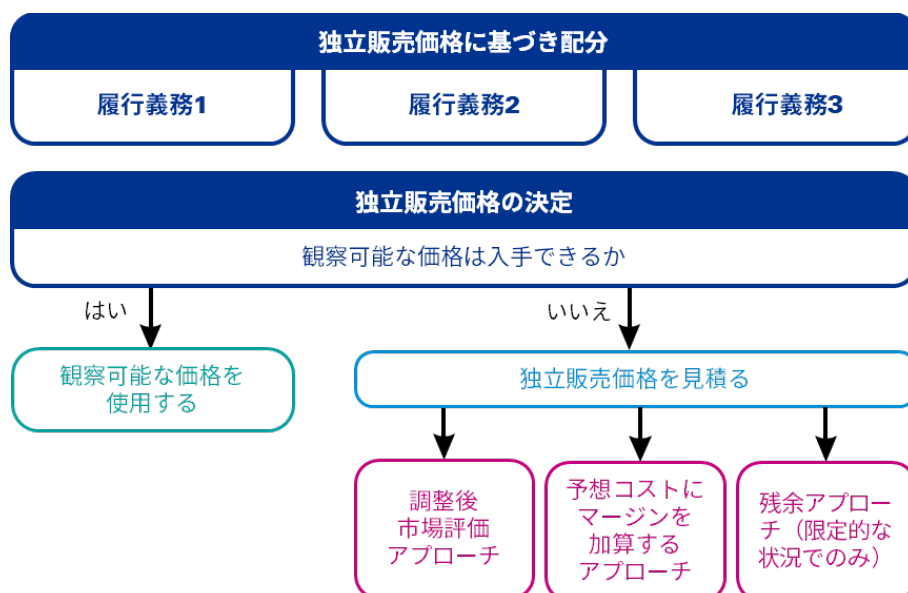
独立販売価格とは、企業が約束した財またはサービスを別個に顧客に販売するであろう金額である。独立販売価格の最善の証拠は、財またはサービスを、同様の状況にある顧客に別個に販売すると仮定した場合における観察可能な財またはサービスの価格である。

契約に記載された価格や定価は財またはサービスの独立販売価格である可能性はあるが、そうであると推定してはならない。

IFRS 15.78

独立販売価格が直接的に観察できない場合には、企業はそれを適切な方法で（4.1.1を参照）見積らなければならない（下図参照）。限られた状況ではあるが、企業は残価アプローチを用いて金額を見積もることもできる（4.1.2を参照）。

IFRS 15.79



#### 当基準は信頼性の要件を含まない

基準においては、独立販売価格は、契約に含まれる個々の履行義務について契約開始時に決定される。いかなる状況においても、独立販売価格がないことを理由として収益認識が延期されることはない。

観察可能な価格が入手可能である場合は、その価格が独立販売価格を決定するために用いられるが、入手可能でない場合は、企業は独立販売価格を見積ることが要求される。

基準は独立販売価格を「信頼性をもって」見積ることができることは要求しておらず、また他の要件も示していない。企業は観察可能なインプットを最大限利用することが要求されるが、いかなる状況であっても、独立販売価格を算定し、取引価格を契約に含まれる個々の履行義務に配分することが求められる。観察可能な価格があるが、それらの価格の変動性が高い場合には、判断が求められる。

## 4.1.1

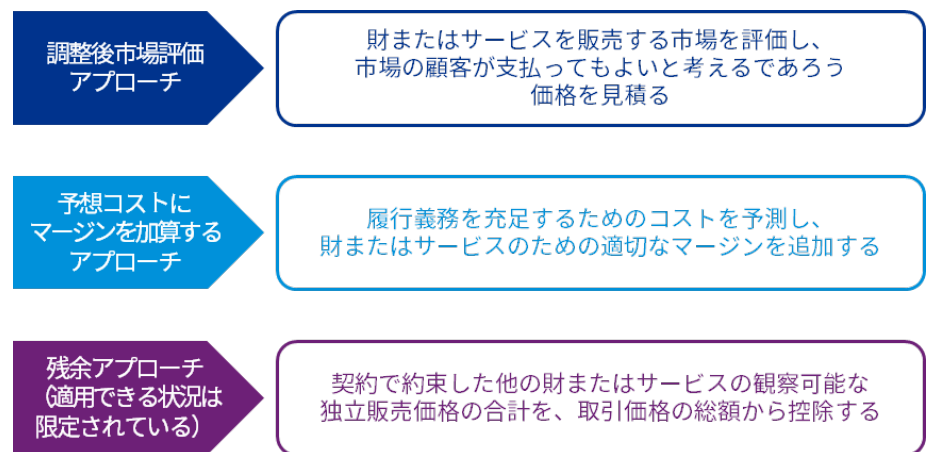
IFRS 15.78

### 独立販売価格の見積り

企業は独立販売価格を見積る際に、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、顧客または顧客のクラスに関する情報）を考慮する。また、観察可能なインプットを最大限使用し、性質の類似した財またはサービスの独立販売価格を見積る際には、見積方法を首尾一貫して適用する。

IFRS 15.79

基準では、観察可能な価格を入手できない場合について、財またはサービスの独立販売価格の特定の見積方法を除外または限定はしていないが、以下の見積方法を可能性のあるアプローチとして示している。



IFRS 15.88

企業は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を再配分しない。契約変更による取引価格の変動に関する説明はセクション8.2を参照。



#### 独立販売価格の見積りには判断が要求されることが多い

IFRS 15.BC269

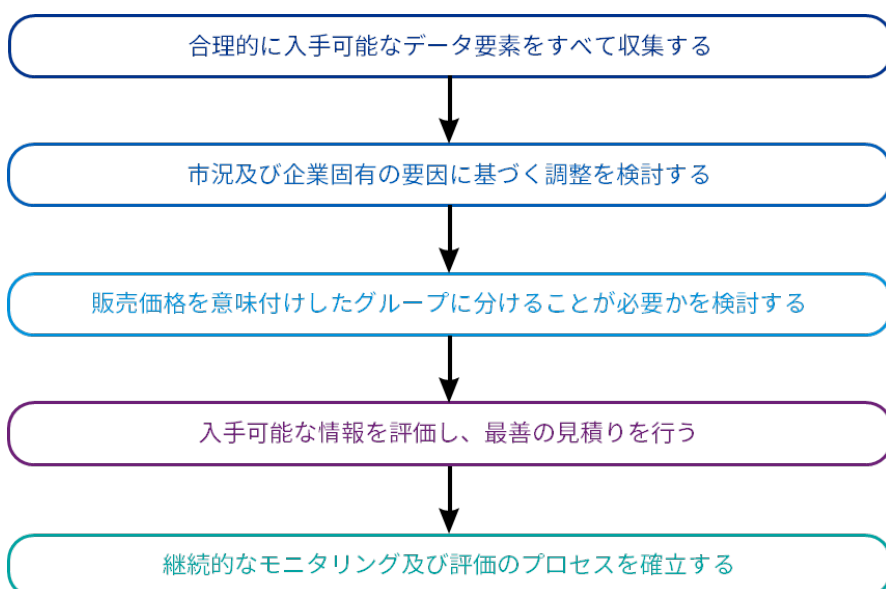
顧客との契約に含まれる財またはサービスのすべてについて観察可能な販売価格が存在することはあまりない。したがって、独立販売価格の見積りに重要な判断が伴うことが多い。通常、別個に販売されることのない財またはサービスの独立販売価格を見積もるためには、適切な内部統制プロセスを整備する必要がある。

これらのプロセスを構築する際に考慮する可能性がある合理的に入手可能な情報には、以下の事項が含まれる。

- 合理的に入手可能となるデータ
- 例： 財またはサービスを製造または提供するために発生するコスト、利益マージン、価格表の裏付けとなる文書、第三者価格または業界価格、契約上記載されている価格

- 市況  
例：市場の需要、競合他社、市場の制限、製品の認知度、マーケット・トレンド
- 企業固有の要因  
例：価格戦略及び目標、市場シェア、契約に複数の財またはサービスが含まれる場合の価格付けの慣行
- 顧客または顧客のクラスに関する情報  
例：顧客の種類、地理的属性、販売チャネル

以下のフレームワークは、独立販売価格の見積り及び文書化、並びに見積りプロセスに対する内部統制の整備に役立つツールとなり得る。



特定の財またはサービスに関する独立販売価格の見積りは、市況の変化や企業固有の要因により、時とともに変動する可能性がある。すでに配分を終えた契約についての独立販売価格の見積りは更新されないが、新たな契約については、現在合理的に入手可能な情報（価格、顧客基盤または製品の提供に関する変化を含む）を反映させなければならない。

どの程度プロセスを監視するのか、どの程度頻繁に独立販売価格の見積りの変更が必要となるかは、履行義務の本質と製品が売却される市場、そして企業固有の要因により異なる。例えば、新製品の売り出しや新たな地域の市場で販売を行う場合には、市場における認知度及び需要の変化にしたがって独立販売価格の見積りをより頻繁に更新することになり得る。



### 単一の財またはサービスが複数の独立販売価格を有する場合がある

ある企業は、同様の財またはサービスを、異なる価格で異なる顧客グループに販売する。このようなケースでは、財またはサービスは複数の独立販売価格を有していることになる。したがって、企業は独立販売価格の階層化を検討する。階層化は、顧客の種類、顧客への販売数量、地理、販売チャンネルまたはその他の関連性のあるグループに基づいて行われる。



### 観察可能な価格に幅がある場合、その範囲に含まれる明示された契約価格が独立販売価格として認められる場合がある

一部のケースでは、企業が財またはサービスを独立して販売する際に、その観察可能な価格に幅がある場合がある。その観察可能な販売価格の幅が十分狭く、明示された契約価格がその範囲に含まれる場合には、明示された契約価格を財またはサービスの独立販売価格の見積りとして用いることが適切な可能性がある。

企業はこれが適切か否か判定するために、そのような見積りに基づき取引価格を配分することが、配分の目的（[セクション4.2](#)を参照）に適合するか否かを評価する。この評価の一環として、企業は市況、企業固有の要因、顧客または顧客のクラスに関する情報、観察可能な販売価格の幅、明示された価格が観察可能な価格の範囲に含まれるか否かといった合理的に入手可能な情報をすべて考慮する。

例えば、D社はライセンスと契約後の顧客サポート（post-contract customer support, PCS）を450で販売している。PCSの価格は契約上206と明示されている。D社は、同一のPCSを通常、200から210の観察可能な価格で独立して販売している。この例では、観察可能な価格の幅が十分に狭く、明示された価格がその範囲内であり、かつ明示された価格を用いることが配分の目的に適合しないことを示す指標がないのであれば、206がPCSの独立販売価格の合理的な見積りであり、契約対価の450をライセンスとPCSにどのように配分するかを決定する際にこの価格を用いることができると結論付けるのが適切であろう。





### 独立販売価格の見積りのための範囲の使用

独立販売価格を見積る際に、類似した顧客間で独立販売価格が相違すると見込まれる場合は特に、価格の幅から選択するのが認められる場合がある。価格の幅は狭く、観察可能な情報を最大限活用し、その範囲内に含まれるいかなる価格も、当該履行義務が独立して販売される場合に妥当な価格であるという主張を裏付ける分析に基づくものでなければならない。

先に独立販売価格を見積り、その後その見積価格の上下に特定の割合の幅を裁量的に追加し、販売価格の見積りの合理的な幅を創出することは適切でない。

## 4.1.2

IFRS 15.79(c)

### 独立販売価格の見積りへの残余アプローチの適用

残余アプローチは、1つまたは複数の財またはサービスについて独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実であり、その契約で約束した他の財またはサービスについて観察可能な独立販売価格を見積ることができる場合のみ、適切となる。

販売価格	条件
変動性が高い	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。
不確実である	企業が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、その財またはサービスがこれまで別個に販売されたことがない。

残余アプローチのもとでは、企業は財またはサービスの独立販売価格を、取引価格の総額と、同一の契約に含まれる他の財またはサービスの観察可能な独立販売価格との差額に基づいて見積る。

残余アプローチを適用する際に用いられる取引価格の合計には、制限を適用する前の変動対価の見積金額を含めなければならないように思われる（[セクション3.1](#)を参照）。見積変動対価は、企業が受け取ることができる見込む対価の額であることから、このアプローチは配分目的と整合する。

同一の契約に含まれる複数の財またはサービスの独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実である場合、企業は契約に含まれる履行義務の独立販売価格を見積る際に、例えば、以下のように、複数の方法を組み合わせて用いることが必要となることがある。例えば、企業は、

- 独立販売価格の変動性が高いかまたは不確実である約束した財またはサービスの独立販売価格の総額の見積りに、残余アプローチを用いる。
- 残余アプローチで算定した独立販売価格の総額の見積りに対して、別の技法を利用して個々の財またはサービスの独立販売価格を見積る。



### 設例1－独立販売価格の見積り：残余アプローチ

ソフトウェアの売手Mは、ライセンスSとライセンスTを3年間使用する権利と、これらのライセンスの両方に関するPCSを提供する契約を顧客Cと締結した。契約価格は100,000である。

PCSは、それぞれのライセンスについての電話による技術サポートで構成される。M社は、契約における4つの履行義務を識別していた。

- ライセンスS
- Sに関するPCSサービス
- ライセンスT
- Tに関するPCSサービス

個々のライセンスに関する技術サポートの観察可能な独立販売価格は、別個に販売されている更新価格から入手可能であり、12,500となる。しかし、M社がライセンスS及びライセンスTに類似したライセンスを販売した時の価格は幅が広い（すなわち、これらのライセンスの販売価格の変動性が非常に高く、直接観察可能ではない）。また、複数のライセンスをセットにして販売した場合の値引きのレベルは、個々の顧客との交渉に基づくため様々である。M社は、この契約に含まれる各履行義務の独立販売価格を以下のように見積る。

製品	独立販売価格	アプローチ
ライセンスS及び ライセンスT	75,000	残余アプローチ（100,000－ 12,500－12,500）
Sに関するPCS サービス	12,500	直接観察可能な価格
Tに関するPCS サービス	12,500	直接観察可能な価格
<b>合計</b>	<b>100,000</b>	

M社はまず、販売価格の変動性が高い製品の束（ライセンスS及びライセンスT）の独立販売価格を、残余アプローチを用いて見積る。これらの束に含まれるライセンスSとライセンスTは、それぞれ別の時点で顧客Cに移転するため、M社は次に、個々のライセンスの独立販売価格を見積る。M社は、過年度における残余販売価格の平均に基づいて75,000をライセンスS及びライセンスTに配分することにより、独立販売価格を以下のように見積る。

製品	残余販売価格の平均		配分額	計算
	格の平均	比率		
ライセンスS	40,000	40%	30,000	$(75,000 \times 40\%)$
ライセンスT	60,000	60%	45,000	$(75,000 \times 60\%)$
<b>合計</b>	<b>100,000</b>	<b>100%</b>	<b>75,000</b>	



#### 残余アプローチは見積りの技法であり、配分方法ではない

残余アプローチは、配分方法でなく、財またはサービスの独立販売価格を見積もる技法である。したがって、各履行義務の支配の移転の時期は、約束した財またはサービスの独立価格を見積もるのにいつの時点で残余アプローチを適用すべきかに影響しない。契約の開始時点で移転される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用いることが適切である場合もあれば、契約開始時点より後に移転される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用いることが適切となる場合もある。



#### 知的所有権やその他の無形商品に関する契約では、残余アプローチは独立販売価格を決定する際に適切となる場合がある

知的財産や無形資産に関する契約については、別個に販売されることは稀であり、様々な価格でセット販売されることが多い場合は、独立販売価格の決定が特に難しい。それらの財またはサービスは、顧客に提供する増分コストがほとんどかからず（したがって、コストにマージンを加算するアプローチは適さない）、市場調整アプローチをとるために必要な、市場に出回る類似の製品がないこともある。

そのような状況においては、独立販売価格の見積りに、残余アプローチが最も適切な方法となる可能性がある。



残余アプローチを用いるのが適切であるか否かの判定は、それぞれの財またはサービスについて個別になされるべきである

一部の契約では、財またはサービスの価格が他の財またはサービスの価格を参照して算定される場合がある。例えば、知的財産とPCSを含む契約で、PCSの価格が、ライセンス手数料の明示された契約価格の固定比率で算定される場合がある。

そのようなケースで、知的財産の独立販売価格が不確実であるか、変動性が非常に高い場合、企業は、契約価格の固定比率をPCSの独立販売価格とみなすのではなく、入手可能なデータ及び証拠をすべて考慮して、PCSの独立販売価格を決定する。企業は特に、PCSの実際の更新について請求する価格や、類似の顧客との他の契約で明示された更新料を考慮する。



配分される対価がゼロかまたはゼロに近似する可能性は低い

基準のもとで残余アプローチを適用した結果、財またはサービス（または財またはサービスの束）に配分される対価がゼロまたは非常に少額である場合、契約の一部のみが基準の適用範囲であり、当該契約に他の基準書も適用される場合を除き（セクション6.3を参照）、この結果は合理的ではない可能性がある。

収益認識モデルのステップ2を適用する際に、企業がある財またはサービスを別個であると判定していることを前提とすると、その定義から、財またはサービスは単独で顧客にとって価値があることになる。このようなケースでは、企業は合理的に入手可能なすべてのデータを考慮し、財またはサービスの独立販売価格を他の方法を用いて見積るべきか否かを検討する。

IFRS 15.BC273

## 4.2

### 取引価格の配分

IFRS 15.76

取引価格は通常、契約開始時に独立販売価格の比率に基づき個々の履行義務に配分する。ただし、特定の要件が満たされる場合は、値引き（4.2.1を参照）または変動対価（4.2.2を参照）を契約に含まれる1つまたは複数の（ただし、すべてではない）履行義務に配分する。

IFRS 15.88-89

当初の配分後、取引価格の変動は、契約開始時と同じ基礎により、充足した履行義務及び充足していない履行義務に配分するが、特定の例外規定がある（セクション4.3を参照）。



## 設例2－取引価格の配分

電話会社Tはデータ通信、電話及びメールを合わせた通信プランと、電話機を月額35で12ヵ月間顧客に提供する契約を締結した。T社は電話機と通信プランをそれぞれ別個の履行義務として識別している。

T社は電話機を200で別個に販売しており、これは独立販売価格の観察可能な証拠となる。T社は電話機を除き同水準のデータ通信、電話及びメールのサービスのみを月額25で12ヵ月間提供するプランを販売している。これにより、通信プランの独立販売価格は300と考えられる（25×12ヵ月）。

取引価格420（35×12ヵ月）<sup>1</sup> は、独立販売価格の比率に基づき、以下のように履行義務に配分される。

履行義務	独立販売価格	販売価格の比率	配分される価格	計算
電話機	200	40%	168	(420 × 40%)
通信プラン	300	60%	252	(420 × 60%)
<b>合計</b>	<b>500</b>	<b>100%</b>	<b>420</b>	

### 注：

- 1 この設例では、企業は貨幣の時間価値を反映するように対価を調整していない。貨幣の時間価値の調整が不要となる場合は、取引価格に重大な金融要素が含まれていないと企業が結論付ける場合、または企業が実務上の便法を用いることを選択した場合である（セクション3.2を参照）。



## 明示された契約価格が契約に含まれるすべての履行義務の独立販売価格の見積りの要件を満たす場合、取引価格の配分が簡素化される場合がある

一部のケースで、明記された契約価格が、履行義務の独立販売価格の見積りの要件を満たす場合がある（例：明記された契約価格が観察可能な販売価格の狭い範囲に含まれる場合（4.1.1を参照））。契約に含まれるすべての履行義務がこのケースに該当し、変動対価または値引きの配分がない場合、取引価格の配分が簡素化される。

例えば、医療機器メーカーMDC社が、画像診断装置を1年間のPCSと10日間の研修の提供と一緒に、総額564,900で販売する。MDC社は画像診断装置、PCSおよび研修は、別個の履行義務になると判断する。履行義務の一部に全額を配分することが要求される変動対価や値引きはない。

当該財及びサービスの明記された契約価格は以下のとおりである。

財及びサービス	契約価格
画像診断装置	505,000
1年間のPCS	50,000
研修	9,900
<b>合計</b>	<b>564,900</b>

別個の履行義務として識別された財及びサービスのそれぞれについてMDC社が設定した独立販売価格の範囲は、十分に狭い。

履行義務	独立販売価格の範囲
画像診断装置	500,000-525,000
1年間のPCS	50,000-52,500
研修	1日当たり960から-990まで

明記された契約価格のすべてが、この狭い範囲内に収まるため、取引価格を履行義務に配分するために、明記された契約価格を用いることができる。さらなる配分は要求されない。



### 1つまたは複数の履行義務の独立販売価格がその明記された契約価格と異なる場合、追加的な計算が必要になる

取決めに含まれるいずれかの履行義務の明記された契約価格が、独立販売価格の適切な見積りとならない場合、取引価格を販売価格に比例して配分することが必要となる。

例えば、明記された契約価格が、履行義務について設定された、十分に狭い独立販売価格の範囲内に収まらない場合はこれに該当する。そのような場合は、企業は独立販売価格の範囲のうちいずれの価格を独立販売価格として用いるべきか決定するための首尾一貫した方針を適用しなければならない。

例えば、企業は、そのような履行義務について、(1)価格帯の中央値、または(2)明記された契約価格に最も近い価格帯の上限または下限のいずれかを用いるという方針を検討する場合がある。方針が適切か否かは、結果として行われる取引価格の配分が、配分の目的に適合するか否かにより判定する。

例示するため、前述の例の前提条件を変更し、取決めの総額を551,000とし、画像診断装置、PCS及び研修の明記された契約価格は、それぞれ520,000、26,000、5,000とする。当該企業は、明記された契約価格が設定された独立販売価格の範囲に収まらない履行義務について、販売価格に比例して配分する際に、観察可能な販売価格の狭い範囲の中央値を用いて独立販売価格を見積ることを方針としている。

PCS及び研修の明記された価格がそれぞれの見積販売価格の範囲に収まらないため、当該企業はその方針に従い、以下のように範囲の中央値を用いて取引価格を配分する。

履行義務	明記された 価格	独立販売 価格	販売価格 の比率	配分される 価格
画像診断装置（明記された価格が範囲内である）	520,000	520,000 <sup>1</sup>	89.5%	493,145
1年間のPCS（範囲の中央値）	26,000	51,250 <sup>2</sup>	8.8%	48,488
10日間の研修（範囲の中央値）	5,000	9,750 <sup>3</sup>	1.7%	9,367
<b>合計</b>	<b>551,000</b>	<b>581,000</b>	<b>100.0%</b>	<b>551,000</b>

注：

- 1 独立販売価格の十分に狭い範囲に収まっているため、明記された契約価格を用いる。
- 2 明記された契約価格が独立販売価格の範囲に収まっていないため、50,000から-52,500までの中央値を用いる。
- 3 明記された契約価格が独立販売価格の範囲に収まっていないため、960から990までの中央値を10倍（10日分）して用いる。

## 4.2.1

IFRS 15.81

## 値引きの配分

財またはサービスの束の独立販売価格の合計額が契約で約束した対価を超える場合には、一般的に、契約に含まれるすべての履行義務に値引きを比例的に配分する。ただし、値引きのすべてが履行義務のうちの1つまたは複数（ただし全部ではない）のみに関するものであるという観察可能な証拠を有する場合はこれに該当しない。

## IFRS 15.82

以下の要件をすべて満たす場合は、そのような証拠が存在し、値引きのすべてを、履行義務のうち1つまたは複数（ただし全部ではない）に配分することになる。

- 企業は通常、契約に含まれる個々の別個の財またはサービス（または別個の財またはサービスの束）を単独で販売している。
- 企業は通常、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（または複数の束）にしたものを、それぞれの束の中の財またはサービスの独立販売価格に値引きをした金額で販売している。
- 財またはサービスの個々の束に帰属する値引きが、当該契約における値引きとほぼ同じであり、個々の束の中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き全体がどの履行義務に属するかの観察可能な証拠が提供されている。

## IFRS 15.83

企業は残余アプローチを用いる前に、値引きの配分のガイダンスを適用する。



### 設例3—値引きの配分：カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを含む取引

## IFRS 15.82-85

小売業者Rは10の購入について1ポイントを顧客に付与するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有している。ポイントは、顧客が将来R社の製品を購入した時に1ポイント当たり1を値引きすることで償還される。報告期間において、顧客Cは製品とギフトカードを1,200で購入し、将来の購入に充当可能なポイントを100ポイント獲得した。対価は固定であり、購入物の独立販売価格は1,200（製品及びギフトカードについてそれぞれ1,000、200）である。R社は95のポイントが償還されると見込んでいる。R社はこの償還の可能性に基づき、1ポイント当たり0.95（合計95）の独立販売価格を見積る。

このロイヤルティ・ポイントはCに、契約を締結しなければ受け取ることができない重要な権利を提供している。したがって、R社はロイヤルティ・ポイントを提供する約束が履行義務であると結論付ける。

独立販売価格の合計1,295（製品、ギフトカード、ロイヤルティ・ポイントについて、それぞれ1,000、200、95）は約束した対価1,200千を超過している。R社はこの値引きを、履行義務のすべてに配分するか、一部に配分するかを決定することが必要となる。

R社は、ギフトカードとロイヤルティ・ポイント付きの製品のいずれも、日常的に単独で販売している。ギフトカードに支払われる金額は、その独立販売価格に等しい。R社はまた、製品とロイヤルティ・ポイントのセットを、日常的に単独で、Cとの契約のもとでとほぼ同じ値引きを付して販売している。したがって、R社は値引きのすべてを、ギフトカードではなく、製品とロイヤルティ・ポイントを移転する約束に配分すべきである根拠を有する。



その結果、R社は、当該値引きは製品とロイヤルティ・ポイントに関連すると判断する。R社は取引価格を、製品、ギフトカード、ロイヤルティ・ポイントに以下のように配分する。

履行義務	独立販売価格	配分価格	計算
ギフトカード	200	200	
製品	1,000	913	$1,000 \times (1,000 / 1,095)$
ロイヤルティ・ポイント	95	87	$1,000 \times (95 / 1,095)$
<b>合計</b>	<b>1,295</b>	<b>1,200</b>	



#### 多数の財またはサービスが様々な組合せで束ねられる場合、分析が要求される

一部の契約では、様々な組合せで束ねられる複数の異なる財またはサービスが含まれる場合がある。このような場合、契約に含まれる値引きのすべてを特定の束に配分できるかを判定するために、企業は製品の考え得る組合せを多数検討することが必要となり得る。そのため、様々な組合せで束ねられ、値引額がそれらの組合せにより相違する、多数の財またはサービスを販売する企業について、どの程度の分析が要求されるのかが論点となる。

企業が通常、それぞれの財またはサービス（または、財またはサービスの束）を単独で販売する場合にのみこの分析が求められる。したがって、契約に含まれる財またはサービスのうち、企業が通常、一部のみを単独で販売している場合、値引きのすべてを履行義務の全部ではなく1つまたは複数に配分するための要件は満たされず、より詳細な分析を行う必要はない。



#### 「通常、販売している」ことへの決定は重要な判断となる

値引きのすべてを1つまたは複数の履行義務に配分することに関するガイダンスのもとでは、財またはサービスの束が通常、単独で販売されていなければならない。企業は「通常、販売している」という文言の意義に関する方針を定めることが必要となる場合がある。

販売取引のモニタリング、及びどのような束が「通常、販売されている」のかを判定するためのプロセスと関連する内部統制が必要となると考えられる。

IFRS 15.BC283



値引きの配分に関するガイダンスは通常、少なくとも3つの履行義務が含まれる契約に適用される

値引きのすべてを1つまたは複数の履行義務に配分することに関するガイダンスのもとでは、契約に含まれる値引きが、財またはサービスの束に帰属する値引きとほぼ同じである必要がある。したがって、企業は通常、値引きが複数の履行義務に関連することを示すことはできるが、値引きのすべてを単一の履行義務に配分するための十分な証拠を得ることは容易ではない。したがって、履行義務が3つよりも少ない取決めにこの規定が適用される可能性は低い。

### 追加の適用例



設例4—値引きの配分：契約に含まれる履行義務のすべてではなく、契約の1つまたは複数の履行義務に配分される値引き

IFRS 15.IE167-IE172

電話会社Cは、電話、インターネット及びテレビ・サービスを合計金額120で販売する契約を住居者と契約する。これらのサービスについて、C社は通常、個々に以下の価格で販売している。

サービス	独立販売価格
電話	40
インターネット	55
テレビ	45
<b>合計</b>	<b>140</b>

C社は、通常、電話とインターネット・サービスをまとめて75で販売する。

契約には、取引全体に対し20 (140-120) の値引きが定められており、値引きは、相対的独立販売価格法を適用して、契約に含まれる3つのサービスに比例配分される。しかし、C社は通常、電話とインターネット・サービスをまとめて75 (それらの独立販売価格合計95 (55+40) と比べると20の値引き) で販売し、テレビ・サービスを通常、45で販売していることから、C社は、値引き全体を電話とインターネット・サービスに配分すべきである証拠を有していることになる。

履行義務	独立販売価格	販売価格の比率	配分価格	計算
電話	40	42%	32	(75 × 42%)
インターネット	55	58%	43	(75 × 58%)
<b>合計</b>	<b>95</b>	<b>100%</b>	<b>75</b>	

C社は、電話について32、インターネットについて43及びテレビ・サービスについて45の収益を認識する。

IFRS 15.82



### 設例5—値引きの配分：契約に含まれるすべての履行義務に配分される一括値引き

電話会社Bは、居住者に電話、インターネット及びテレビ・サービスを1ヵ月当たりそれぞれ20、30及び40で提供する。顧客が電話とインターネットまたはインターネットとテレビ・サービスのいずれかを契約する場合、B社は5の値引きを行う。顧客がこれら3つのサービスすべてを契約する場合、B社は10の値引きを行う。それぞれの束に帰属する値引きは同じではなく、それぞれの束におけるサービスを分析しても、値引きは1つないし2つのサービスにのみに関連するものであるという観察可能な証拠が得られないことから、10の値引きは以下のように、3つのサービスすべてに配分される。

履行義務	独立販売価格	値引きの配分	価格の配分
電話	20	$10 \times 20 / 90$	18
インターネット	30	$10 \times 30 / 90$	27
テレビ	40	$10 \times 40 / 90$	35

## 4.2.2

IFRS 15.84

### 変動対価の配分

変動対価（[セクション3.1](#)を参照）は、以下のいずれかに配分される。

- 契約に含まれる履行義務のすべて
- 契約に含まれる全部ではない1つまたは複数の履行義務（例：約束した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とするボーナス）
- 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において約束した全部ではない別個の1つまたは複数の財またはサービス（例：ビル管理契約において、インフレーション指数に連動する清掃サービスの価格の1年ごとの増加）

IFRS 15.85

企業は以下の要件の両方を満たす場合に限り、変動性のある金額（及びその後の変動）の全体を、1つの履行義務に配分するか、または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。

- 変動性のある支払いの条件が、企業が当該履行義務を充足するか、または別個の特定の財またはサービスを移転するための努力（あるいは履行義務の充足や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。
- 契約に含まれる履行義務及び支払条件をすべて考慮すると、変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務または別個の特定の財またはサービスに配分することが、基準全体の配分の原則と整合する。

変動性のある支払が、特に価格の変動が、努力の度合いに直接関連しない場合（例えば、契約における価格が市場価格または指標に基づいて決められる）、特定の履行義務に直接関連するか否かを判定するには、すべての事実及び状況を慎重に検討した上での判断が求められる。

契約に異なる種類の変動対価が含まれる場合、企業はIFRS第15号の規定を別個にそれぞれの種類の変動対価に適用する。

IFRS 15.BC285

一連の別個の財またはサービスを含む契約（セクション2.3を参照）が、固定対価と変動対価の両方を含んでいる場合がある。これらのケースでは、変動対価は、一連の約束された、全部ではない1つまたは複数の別個の財またはサービスに配分できる場合がある。これにより、企業は、当該履行義務が一連の別個の財またはサービスとなる場合、変動対価の再評価額を履行義務のうち充足された部分にのみ配分することが容認されることがある。例示については、本セクションの設例8を参照されたい。

IFRS 15.IE179-IE182

**設例6－変動対価の配分：変動対価の全体を契約に含まれる1つの履行義務に配分**

企業M

契約

設備X  
価格：8,000千円

設備Y  
価格：設備Yを用いた将来の販売の3%

M社は、2つの設備（設備XとY）を供与する契約を顧客Nと締結した。M社は、XとYをそれぞれ一時点で充足される2つの履行義務と判定した。設備X及びYの独立販売価格はそれぞれ800及び1,000である。

契約に記載されている価格は、設備Xについては800の固定価格である。設備Yについては、1年目にNが設備Yを使用して製造する製品の個数が1,000個以下である場合は800、1,000個超である場合は1,000である。M社は権利を得ることとなる変動対価が1,000であり、収益認識累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと見積っている。

M社は以下の理由から、変動対価について見積った1,000を、すべて設備Yに配分する。

- － 変動性のある支払いが設備Yにのみ関連する。
- － 変動対価の見積額及び設備Xに関する固定価格は、それぞれの製品の独立販売価格に概ね相当する。

M社は設備X及び設備Yの収益をそれぞれ800、1,000で、当該財の支配が顧客に移転した時点で認識する。



### 設例7ー変動対価の配分：それぞれの納入が別個の履行義務であるケース

鉱山採掘企業Mは、金鉱石を月に1回、年間で12回の出荷に分けて顧客Cに納入する契約を締結する。各出荷の価格は、出荷日時点の金の現物価格に基づいて決定される。M社は、各出荷が別個の履行義務であると判断した。M社は、金鉱石の特定の出荷に対する顧客Cの支払金額は、過去の、または将来の出荷とは無関係である、つまり、支払額は、1回の出荷ごとに全額精算されると考えている。したがって、M社は、市場価格の変動から生じる変動性は、それぞれの別個の毎月の出荷に直接関係するものであり、この変動対価をそれぞれの出荷に配分することは、配分目的に整合すると結論付ける。



### 変動対価の配分に関するガイダンスは、値引きの配分に関するガイダンスより前に適用される

一部のケースで、契約に変動対価と値引きの両方が含まれる場合がある。例えば、製品を束にして販売する際に、束に含まれる製品の独立販売価格の合計から値引きをし、さらに、取引価格に変動性のある要素が含まれる場合がある。

それらのケースでは、値引きの配分に関するガイダンスを適用する前に、変動対価の配分に関するガイダンスを適用する。つまり、基準は配分にヒエラルキーを設けている。契約に変動対価と値引きが両方とも含まれている場合、配分に関するそれぞれのガイダンスを逆の順序で適用すると、取引価格が誤って配分されることになり得る。

一部の契約には、変動対価及び（または）値引きとなり得る要素が含まれる場合がある（例：リベート）。そのような場合、企業はその要素の性質を評価する。リベートにより取引価格に変動性が生じる場合（例：リベートの金額が顧客による購買数に依拠する場合）、企業はヒエラルキーに従い、変動対価の配分に関するガイダンスを先に適用する。反対に、リベートの金額が固定であり、条件が付されていない場合（例：リベートが、束にされた項目の独立販売価格の合計に対する固定額の値引きである場合）、企業は値引きの配分に関するガイダンスを適用し、変動対価の配分に関するガイダンスは考慮しない。

IFRS 15.86



### 一連の別個のサービス期間に対して変動対価を配分する際、配分の目的と整合しているか否かを評価する

一連の別個の財またはサービスを含む契約が変動対価を含む場合がある。こうした状況では、企業は、変動対価を、一連の別個の時間的増分、例えば、日、月または年に配分できるかを判断する必要がある。分析にあたって、変動価格が、企業が各期間に財またはサービスを提供することにより得られると予想される対価の額を示す可能性がある以下の要因を使用することができる。

- 変動価格が単位当たりの金額または計算式を基に決定され、価格設定は契約全体を通じて一貫している。
- 企業は、別個に請求する場合、取引ごとに、または利用者ごとに見合う価格を請求する。
- 対価は顧客にとっての価値または便益に見合っている。例えば、日々の部屋の料金の一定割合に基づき決定されるホテル管理費などである。
- 対価はサービスを履行する企業の努力に見合っている。例えば、変動する労務費の補填などである。
- 価格設定は、企業の一般的な価格設定実務と整合している。

## 追加の適用例



### 設例8－変動対価の配分：一連の別個のサービス

X社は電気供給企業である。X社は、以下の条件にしたがって、1年間電気を供給する契約を顧客Cと締結する。

- 電気供給量及び供給時期は顧客Cの裁量による。すなわち、数量は変動する。
- 料金は固定部分及び使用量ベースの部分から構成される。
- 固定料金は1,200で毎月支払われる。
- 使用量ベースの料金の標準的な価格は、kWh当たり1であり、各月の月末に支払われる。kWh当たりの価格は、契約期間全体を通じて固定されている。

X社は、供給量と供給時期は顧客Cの裁量によることから、電気を供給する待機義務を有すると判断する。X社はまた、待機義務は以下の理由で一連になると判断する。

- X社のサービスのそれぞれの増分（例：月、日など）は区別でき、顧客Cへの移転パターンは同じである。
- 顧客Cは、電気が供給されるにつれ、その便益を受け取ると同時に消費する（セクション5.2を参照）。

IFRS 15.BC285

- X社は、各サービスの増分を顧客Cに移転する際、その進捗度を同じ時間ベースの方法を用いて測定する（セクション5.3を参照）。

X社は、年間を通じて固定料金を定額ベースで配分する。これは、固定料金は待機義務に関連するからである。X社は、変動料金については日々もしくは月次の電力消費量に基づいて配分する。これは、契約条件により変動支払いは、期間中の電力使用量に関連するため、変動対価は履行義務が充足された部分にのみ配分されるからである。この配分は、配分目的に整合する。価格設定は契約全体で一貫しており、請求される料金も、類似する顧客に対するX社の標準的な料金設定とも整合している。



### 設例9—テクノロジー企業：アップフロントフィー及び変動対価の配分

テクノロジー企業Tは、3年間にわたりホスト型取引処理ソフトウェア・アプリケーションへのアクセスを顧客Cに提供する契約を顧客Cと締結する。T社は、ソフトウェア・ライセンスはホスティング・サービスと区別することができず、よって取引処理サービスを提供する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結論付ける。また、顧客Cにとっての重要な価値となるのは、ホスティング・サービスであることから、T社は、ライセンスは取引における主要な項目ではないと結論付ける。したがって、ライセンスに関するガイダンスはこの履行義務には適用されない。

T社は、契約期間全体を通して取引ごとに0.90を請求し、請求書は四半期ごとに発行する。さらに、顧客C社は、48,000の返還不能のアップフロントフィーを支払わなければならない。

T社は、以下の理由により、取引が行われる期間に取引ベースの料金を認識すべきであると判断する。

- 変動金額は、Cの日々のアプリケーションの使用量に特に関係する。
- 日々の価格設定の構造は同じであることから、取引ベースの料金のそれぞれの日への配分は、配分目的に整合する。固定料金は、契約におけるすべての日に配分できるかどうかを検討する際、その結果生じる潜在的な変動金額と固定料金の配分は、サービスを提供するそれぞれの日にT社が受け取ると見込むものを描写する。

固定料金は、履行義務全体に帰属し、契約期間にわたり認識される。



### 設例10－製薬会社：取引価格の要素を特定の履行義務に配分

バイオテック企業Bは、開発中の化合物Xに関する契約を製薬会社Cと締結する。取決めにより、C社はXのライセンスを受け取り、B社はXの商業化に必要な研究開発(R&D)活動を引き続き実施する。契約にしたがってB社は、R&Dサービスに対して時間当たりの料金及びC社によるXの売上高の2%を受領する。この時間当たりの料金は、B社が同様のサービスについて他の企業に請求する料金と同じである。

B社は、取決めを評価し、時間当たりの料金は、R&Dサービスの独立販売価格を反映していると判断する。したがって、B社は、売上高ベースのロイヤリティについては全額ライセンス契約に配分するのが適切であると結論付ける。

B社が時間当たりの料金ではなく、R&Dのコストを補填するように設計された月額固定料金を受け取る場合、それらの金額を全額R&Dサービスに配分することが適切かどうかを判定するためには慎重な検討が求められる。適切でない場合、B社は、ライセンスおよびR&Dサービスの独立販売価格を算定し、固定料金をその基準で配分しなければならない。

契約に定められる対価が重要な返還不能の前払いを含んでいる場合には、取引価格の配分もより複雑になる。



### 設例11－製薬会社：変動対価を複数の履行義務に配分するケース

X社は、2つのIPライセンス（ライセンスEおよびF）に関する契約を顧客Cと締結する。X社は、ライセンスを移転する約束は、2つの別個の履行義務を表し、それぞれ一時点で充足される履行義務であると判断した。契約に記載される価格は以下のとおりである。

- ライセンスE： 固定料金の2,000
- ライセンスF： ライセンスを使用する製品のCによる将来の売上高の3%

X社は、売上高に基づくロイヤリティ（すなわち変動対価合計）は1,500になると見積もる。EおよびFの独立販売価格はそれぞれ、1,800と1,700である。

X社は、ロイヤリティはFに直接関連し、変動対価のすべてをFに配分することは、配分目的に整合すると判断する。したがって、X社は、変動対価の合計1,500を全額Fに配分する。

X社は固定対価を以下のように配分する。

- Eに1,800<sup>1</sup>
- Fに200<sup>1</sup>



**注：**

- 1 この設例では、変動対価全額がFに配分され、固定対価は独立販売価格に等しくなる金額でEに配分される。固定対価のうち残りの金額200 (2,000-1,800) はFに配分される。

## 4.3

### 取引価格の変動

IFRS 15.87-90

契約開始後に、取引価格は様々な理由で変動する可能性がある。変動する要因としては、不確実な事象の解消や他の状況の変化のうち、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に影響を与えるものが挙げられる。

ほとんどの場合、これらの変動額を、契約開始時と同じ基礎により各履行義務に配分する。しかし、契約変更の結果として生じる取引価格の変動は、IFRS第15号の契約変更に関するガイダンスにしたがって会計処理する（[セクション8](#)を参照）。取引価格が契約変更後に変動した場合には、以下の両方を満たす場合を除き、当該変動を変更後の契約に含まれる履行義務（すなわち、契約変更直後において未だ充足されていない、または部分的に充足されていない履行義務）に配分する。

- 変動が、契約変更の前に約束していた変動対価の金額から生じている。
- 契約変更が、既存の契約の解約と新たな契約を締結したかのように会計処理している。

IFRS 15.89

取引価格の変動は特定の要件を満たす場合にのみ、別個の財またはサービスのうちの1つまたは複数に配分する（[4.2.2](#)を参照）。

IFRS 15.88

すでに充足した履行義務に配分した取引価格の変動はすべて、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する。



#### 設例12－任意の控除：サービス品質に問題

電話会社Fは、前月に生じた短期的なサービス品質の問題に関し、当月に顧客の料金を控除する（多くの場合「グッドウィル・クレジット」と呼ばれる）。F社は、当該控除は変動対価ではなく、取引価格の変動になると判断した（[セクション3.1](#)を参照）。信用維持に向けた料金の控除はすでに充足されている履行義務に関係することから、控除額は全額、控除が付与される月に（すなわち、F社が対価の控除額を支払うことを約束した月に）認識する。



### 設例13—任意の控除：顧客維持

電話会社Gは、2年契約の14ヵ月目に一回限りの50の料金の控除を顧客に付与する。料金の控除は任意のもので、過去のサービス上の問題への対応ではなく、営業上の目的で与えられる（多くの場合「リテンション・クレジット」と呼ばれる）。契約には、代金の一部が補助される電話機及び音声データ・プランが含まれる。

G社はこれらの控除を定期的に提供していないため、顧客はそれらが付与されることを期待していない。したがって、G社は、それは取引価格の変動であり変動対価ではないと結論付ける（[セクション3.1](#)を参照）。控除は充足された履行義務に関連するものではないため、控除から生じる取引価格の変動は、契約変更として会計処理され、契約の残存期間にわたり認識される（[セクション8.2](#)を参照）。

この設例で、G社が一回限りの控除ではなく、残存契約期間にわたり月当たり5の値引きを付与する場合、G社はまた、それは取引価格の変動になると結論付ける。G社は契約変更に関するガイダンスを適用し、契約の残存期間にわたり控除を認識する（[セクション8.2](#)を参照）。

## 5

## ステップ5ー履行義務が充足された時点で（又は充足されるにつれて）収益を認識

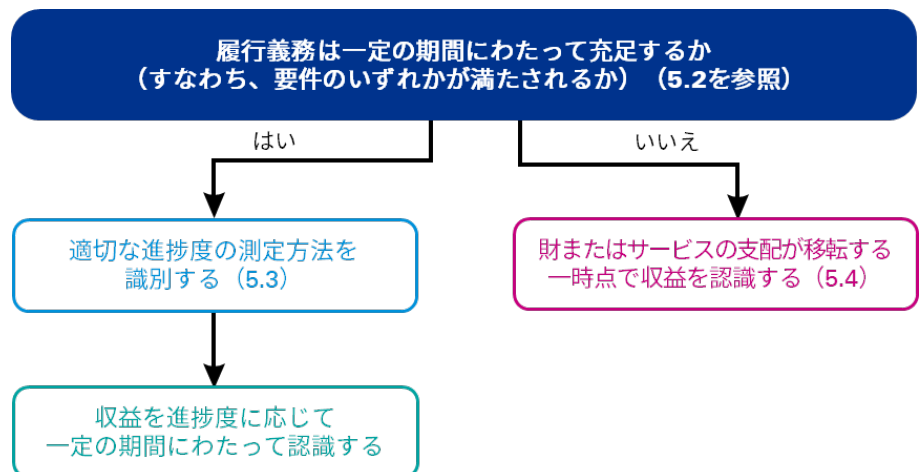
### 概要

企業は、財またはサービスの支配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。

財またはサービスに対する支配の顧客への移転パターンには、一時点における移転と、一定の期間にわたる移転の2つがある。

IFRS 15.32

契約開始時に、企業はまず、財またはサービスの支配を一定の期間にわたって移転するか否かを評価する。一定の期間にわたって移転していない場合は、一時点における支配の移転と判断される。



IFRS 15.BC121

いつの時点で支配が移転するかの分析は、基本的には顧客の視点で行う。

IFRS 15.B52-B62

IFRS第15号には、知的財産のライセンスである履行義務について、収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたって認識するかを判定するための適用ガイダンスが含まれている（セクション9参照）。

## 5.1

### 支配の移転

IFRS 15.31-32

財またはサービスは、顧客がその支配を獲得した時点で顧客に移転する。「支配」とは資産の使用を指図し、資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する顧客の能力を指す。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。資産の便益とは、（例えば、資産の使用、消費、売却、または交換により）直接または間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローである。

支配	
使用を指図する能力 →	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産を自身の活動に使用する</li> <li>他の企業が資産を活動に使用することを許可する</li> <li>他の企業が資産を使用することを制限する</li> </ul>
残りの便益を獲得する権利 →	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産の使用</li> <li>資産の消費</li> <li>資産の売却または交換</li> <li>資産の担保差入れ</li> <li>資産の保有</li> </ul> <p>左記を通じて直接または間接に潜在的なキャッシュ・フローを獲得できる</p>



#### 収益認識に支配の概念を用いることは、資産の会計処理と整合する

IFRS 15.BC118

IFRS第15号では、支配に基づくモデルが導入されている。企業はまず、財またはサービスの支配が一定の期間にわたって顧客に移転するか否かを、IFRS第15号の要件に基づき判定する。財またはサービスの支配が顧客に一定の期間にわたって移転するならば、移転のパターンを判定することになる。一定の期間にわたって移転しないならば、財またはサービスの支配は一時点で顧客に移転する（セクション5.4を参照）。

IFRS第15号では、支配に基づくアプローチの適用範囲が、サービス契約を含むすべての契約に拡大されている。国際会計基準審議会（IASB）は、財及びサービスは、顧客が受け取り、使用する時点で、たとえ束の間であっても、資産であると考えている。IFRS第15号では、財またはサービスがいつ顧客に移転するのかの判定に、支配の概念が用いられる。これは、資産の認識及び認識の中止のタイミングを判定するのに主に支配の概念を用いるIFRSにおける資産の定義と整合する。

## 5.2

IFRS 15.32, 35

### 一定の期間にわたり充足される履行義務

契約におけるそれぞれの履行義務について、企業はまず、履行義務が一定の期間にわたって充足されるかどうか、すなわち財又はサービスの支配が一定の期間にわたって移転するか否かを判断する。その際、以下の要件を用いる（履行義務が知的財産のライセンスである場合には、別のアプローチが適用される（[セクション9](#)を参照））。

	要件	例
1	企業の履行につれて、履行による便益を顧客が受け取ると同時に消費する。	経常的に、または反復して実施されるサービス（例：清掃サービス）
2	企業の履行により、資産が創出または増価し、かつ、資産の創出または増価につれて顧客がその資産を支配する。	顧客の敷地内における資産の建設
3	企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず（ <a href="#">5.2.1</a> を参照）、かつ、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有する（ <a href="#">5.2.2</a> を参照）。	その顧客のみが使用できる特殊仕様の資産の建設、または顧客の注文に基づく資産の建設

IFRS 15.35, 38-39

これらの要件のうち1つまたは複数が満たされる場合、企業は履行の程度（すなわち、財またはサービスの支配が顧客に移転するパターン）を描写する方法を用いて、一定の期間にわたり収益を認識する。いずれの要件も満たさない場合、支配は一時点で顧客に移転し、企業は一時点で収益を認識する（[セクション5.4](#)を参照）。

## 要件1

IFRS 15.B3-B4, BC125-BC128

企業が現在までに完了した作業について他の企業が大幅なやり直しをする必要がない場合、顧客は企業が履行するにつれてその履行による便益を受け取ると同時に消費する。

他の企業が大幅なやり直しをする必要がないか否かを判定する際に、他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を享受せず、また他の当事者が履行義務を引き継いだとしても、企業が依然として当該資産を支配するものと仮定する。

## 要件2

IFRS 15.B5, IU 03-18

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否かを判定する際に、企業はIFRS第15号の支配に関するガイダンス（支配の移転の指標を含む）を考慮する（セクション5.4を参照）。

不動産の売却に関し要件2を評価する際、企業は将来不動産を取得する権利を売却する、又は担保に入れることができる権利ではなく、不動産のそのものに焦点を当てる。これは、前者は不動産の支配の証拠を提供しないためである。

## 要件3

IFRS 15.36

資産を他に転用できるか否かを評価する際に、企業は契約開始時に、完成した資産を別の用途（別の顧客への売却等）に容易に振り向けることができるかに関する企業の能力を考慮する。

## 要件1及び要件3の適用

IFRS 15.B4, B6-B8, BC127

契約上の制限や実務上の制約により、残りの履行義務を他の企業に移転すること（要件1）または転用すること（要件3）が妨げられる可能性がある。IFRS第15号では、このような事実や潜在的な解約がこれらの要件に影響を及ぼすか否かに関するガイダンスを提供している。要件1及び要件3を適用する際の仮定について、IFRS第15号は以下のガイダンスを示している。

以下を判断する	契約上の制限を考慮するか？	実務上の制約を考慮するか？	潜在的な解約について考慮するか？
他の企業が大幅なやり直しをする必要がないかの判定（要件1）	いいえ	いいえ	はい
企業の履行により、別の用途に転用できる資産が創出されない（要件3）	はい	はい	いいえ

IFRS 15.BC126

**設例1—すでに完了した作業について、他の企業が大幅なやり直しをする必要あるか否かの評価**

企業Mはロサンゼルスからニューヨークまで設備を輸送する契約を締結した。M社がその設備を途中のデンバーまで輸送した場合、他の企業は現在までのM社の履行をやり直すことなく、設備をそこからニューヨークまで輸送することができる。すなわち、他の企業は、設備をニューヨークに輸送するために、ロサンゼルスに戻す必要はない。要件1が満たされるため、この設備の輸送は、一定の期間にわたって充足される履行義務である。

IFRS 15.BC139

**要件1と要件3では、適用する際に用いる仮定が異なる**

要件1と要件3は、異なるシナリオに適用されることが想定されているため、契約上の制限及び実務上の制約の検討について相違が生じる。

要件1は、他の企業が残りの履行義務を引き継ぐ場合を仮定し、その場合に他の企業に何をすることが要求されるかを判定する。それらを引き継がない場合に履行義務を他の企業に移転することを妨げていたと思われる契約上の制限や実務上の制約は、現在までに提供した財またはサービスの支配を企業が移転したか否かを評価する際には考慮しない。

対照的に、要件3は契約が履行されたと仮定し、完成した資産を別の用途に向けた企業の能力に焦点を当てている。そのような能力は、契約上の制限及び実務上の制約から直接影響を受ける。

ただし、要件3において、企業が支払いに対する権利を有するかの評価の際には、契約の解約時における企業の権利を考慮する必要がある。

**コモディティが一定の期間にわたって移転されるものであるか否かの判定には、要件1を考慮する**

コモディティを引き渡す合意を有する企業は、収益を一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかを決定するため、その約束の本質を検討する。コモディティを引き渡す多くの契約においては、企業は1つの財を移転することを約束しており、支配が移転した時点を決定する際に収益を一時点で認識する場合のガイダンスに従う。ただし、顧客が即時に消費し、即時に便益を受け取るようなコモディティを引き渡すサービスを提供する約束も存在し得る。

例えば、天然ガスを一時的な貯蔵タンクに引き渡す契約は財を引き渡す約束であると考えられるが、天然ガスを顧客が消費するごとにオンデマンドで提供する契約は、要件1を満たすサービスとして一定の期間にわたって認識される可能性がある。

顧客が資産を即時に消費し、履行義務が充足されるにつれて便益を受け取るか否かを判定する際に、企業は以下を評価する。

- 当該コモディティの固有の特徴
- 契約条項
- インフラ及びその他の引渡しの仕組みに関する情報
- その他の関連する事実及び状況



### サービス委譲契約への適用

IFRIC 12.14

サービス委譲契約に関する解釈指針は、サービス委譲契約における営業者は、建設又は改修サービスを収益基準に従って会計処理しなければならないと定めている。したがって、営業者は、建設または改修サービスが別個の履行義務であるか否か、及び収益を履行義務が充足されるにつれて一定の期間にわたって認識するか一時点で認識するかを、IFRS第15号の要件を適用して決定する。

一般に、サービス委譲契約のもとでの建設及び改修サービスからの収益は、要件2及び（または）要件3を満たすために、一定の期間にわたって認識されることが多い。

## 5.2.1

### 履行によって別の用途に転用できる資産が創出されない

IFRS 15.B7

資産が他に転用できないものとなるためには、完成した資産を別の用途に振り向けることを指図する能力に対する契約上の制限が実質的、すなわち、強制力があるものでなければならない。資産が他の資産と概ね互換性があり、契約に違反せずに、また多額の増分コストを生じさせることなく別の顧客に移転できる場合には、契約上の制限は実質的ではない。

IFRS 15.B8

完成した資産を別の用途に振り向ける企業の能力に対する実務上の制約（例：設計仕様が顧客に特有である）は、以下の場合に存在する。

- 手直しするために重大なコストが生じる。
- 売却するのに重大な損失が生じる。

IFRS 15.36

資産を他の用途に転用できるか否かの判定は、契約開始時に行われ、契約開始後は、契約変更により履行義務が著しく変更される場合を除き、見直さない（[セクション8](#)を参照）。



IFRS 15.IE73-IE76

**設例2－転用に関するガイダンスの適用**

製造業者Yは特殊仕様の衛星を建設する契約を顧客と締結した。Y社は衛星を様々な顧客に向けて建設しているが、それぞれの衛星の設計及び建設工事は、各顧客のニーズ及び衛星に装備するテクノロジーの種類により大きく異なる。

Y社は契約開始時に、建設工事が完了した衛星が他に転用可能かを判定する。Y社が完成した衛星を他の顧客に転用することは契約上禁止されていないが、転用できるように衛星の設計及び機能を手直しするためには重大なコストが生じる。この設例では、衛星が顧客仕様に設計されていることにより、衛星を他の顧客に容易に振り向けるY社の実質的な能力が制限されている。したがってY社は衛星を別の用途に転用できないと判断する。

**設例3－転用に関するガイダンスの適用：自動車部品供給業者**

自動車部品供給業者Sは、100個のハンドルを製造する契約を、自動車製造企業Wと締結する。

S社は、様々な自動車製造企業向けのハンドルを製造する。しかし、W社のハンドルの部品のうちいくつかの設計は、W社の知的財産である。したがって、S社は、完成したハンドルを他の自動車製造企業に販売することは認められない。W社は、S社の倉庫を定期的に検査することで、この契約上の制限を強制する。さらに、W社の独特のコンポーネントを他の自動車製造企業のコンポーネントに入れ替えるとなると、完成した状態のハンドルの設計をやり直すために重大なコストがS社に発生することになる。

S社は契約開始時に、それぞれの完成したハンドルが他に転用可能か否かを判断する。S社は、完成したハンドルを他の自動車製造会社に仕向ける能力を制限する重大な契約上かつ実務上の制限が存在すると結論付ける。したがって、S社は、W社にむけて製造されるハンドルは別の用途に転用することができないと結論付ける。

**他に転用可能か否かを評価する際に検討すべき多くの要因**

IFRS 15.BC136-BC139

IFRS第15号においては、契約上の制限により、資産が他に転用できないと判断される可能性がある。例えば、集合住宅で建設される個々のユニットは標準化されているが、顧客との契約により、企業は特定のユニットを別の顧客に移転することが禁じられている場合がある。

防御権（例：顧客が契約に含まれる財に対する法的権利を有する）は、物理的に代用したり資産を他に振り向けたりする企業の実質的な能力を制限せず、したがってそれのみでは資産を転用できないと結論付けるのに十分ではない。

契約上の制限がない場合、企業は以下の事項を検討する。

- 顧客に最終的に移転される資産の特徴
- 当該資産が完成した状態で、手直しするための重大なコストが生じることなく別の用途に振り向けられるか否か

この検討においては、製造プロセスのいずれかの段階（例：重要なカスタマイズが開始されるまでの時点）で資産を別の顧客または用途に向けられるか否かは焦点とはならない。例えば、製造契約では、資産の基礎設計は多くの契約で共通するが、製品のカスタマイズが重要な場合がある。そのようなケースでは、資産が完成した段階で別の顧客に振り向けるには、大幅な手直しが必要となる。



#### 手直しするコストが重要であるか否かを評価すること

IFRS第15号には、他の用途に向けて資産を手直しするコストが重大であるかどうかを評価ためのガイダンスは特に示されていない。したがって、この評価を行うには判断が求められ、定性的要因と定量的要因の両方を考慮しなければならない。

以下は、この判定を行うときに企業が考慮するいくつかの要因である。

- カスタマイズの水準とコスト：カスタマイズそのものが重大である場合、手直しのコストも重大となる可能性がある。例えば、資産のカスタマイズが非常に長い期間にわたり生じ、重要な開発及び設計活動が存在する、又は完成品の原価の非常に大きな部分を構成する場合、別の顧客に向けて資産を手直しするコストは重大となりうる。対照的に、カスタマイズが生じるのが短期間であり、全体のコストの重大な部分を構成しない場合、手直しのコストは重大とならない可能性がある。
- 手直しするための増分原価と当初原価の比較：資産を手直しし、最終製品を生産するコストが、当初原価と同じぐらいである場合、手直しのコストは重大となりうる。対照的に、資産を手直しするコストが資産の当初原価に比べて重大ではない場合、手直しのコストも重大とならない可能性がある。
- 手直しするために求められる活動：資産を手直しするのに求められる活動に設計及び開発活動が存在する場合、手直しのコストはより重大になりうる。しかし、材料が、企業の通常の過程で使用される原材料に素早く転換される場合、コストはそれほど重大にならない可能性がある。例えば、企業は、特定の企業に向けた寸法と形にカスタマイズされるガラス素材を生産するが、それを簡単に溶かすことができ、原材料とし再利用できる場合がある。

- 合理的な利益率で手直した資産を売却する能力：手直しを行わない場合より、利益率が低くなるが見込まれたとしても、企業が同様の財の販売と比較して、原価に合理的な利益幅を加えた金額を回収することを見込む場合、手直しのコストは重大ではない可能性がある。企業は、合理的な利益率を見定めるかどうかを評価する際、回収される利益の金額と利益率の両方を検討する。例えば、企業が、低コスト、低利益率の製品を製造する場合、増分コストは利益率に重大な影響を及ぼすが、回収が見込まれる利益の金額への影響は重大とならない可能性がある。
- 手直しをすることのできない資産の金額：企業が資産又はコンポーネント部品の重大な部分を手直しすることができない場合がある。例えば、分解過程でコンポーネント部品に重大な損傷が生じ、それらを再利用することができない、又は原材料を他の製品に組み込むことができない場合などである。このような状況は重大な経済的損失であり、資産の転用が実務上制限されると考えられる可能性がある。

## 5.2.2

### 現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制力のある権利を企業が有している

IFRS 15.37, IU 03-18

転用できない資産の建設工事を行っている企業は実質的に、顧客の指図に従って資産を建設しているため、顧客が契約を解約し、価値がほとんどない資産を企業に残すこととなるリスクから企業を経済的に保護するための条項が契約に含まれることも多い。転用できない資産が創出されるにつれ顧客がその資産を支配することを示すために、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制力のある権利を有するか否かを評価する。

この評価を行う際には、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により顧客または他の当事者が契約を解約する場合に、現在までに完了した履行についての補償を受け取る権利を企業が有するか否かを検討する。

顧客が契約を解約する可能性又は企業が支払いに対する権利を行使する可能性は、この評価には影響を及ぼさない。

IFRS 15.B9-B13

要件3のこの部分を満たすためには、支払いを受ける企業の権利は、移転した財またはサービスの販売価格に近似した金額（例：発生し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。企業が受け取る権利を有する金額は、契約上のマージンと等しい必要はないが、企業が見込む利益マージンの比例的割合、または企業の資本コストに対する合理的なリターン（のいずれかに基づかなければならない。ただし、企業がコストを回収するだけでは、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有することにはならず、要件3のこの部分は満たされない。

企業が、最初から赤字が見込まれる契約を顧客と締結する場合がある。こうした状況は通常、企業が特定の経済的な目的を追求する場合に発生する。例えば、新規市場に参入するために、企業が製品を原価以下で当該市場において販売することに同意する場合などである。企業が解約時に顧客から受け取る権利を有する金額が、契約の予想利益率と現在までに完了した履行の程度に照らして合理的である場合には、赤字であっても依然として要件3を満たす可能性があると考えられる。

考慮すべき他の要因には以下のものが含まれる。

<b>支払条件</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 支払いを受ける権利は無条件の権利である必要はないが、顧客の都合で契約が解約された場合に現在までに完了した履行に対する支払いを要求すること、または返還しないことを強制できる権利でなければならない。</li> </ul>
<b>支払スケジュール</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 支払スケジュールがあるからといって、企業が必ずしも現在までに完了した履行に対して支払いを受ける強制力のある権利を有するとはいえない。</li> </ul>
<b>契約条件</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 顧客がその時点で解約する契約上の権利を有していないにもかかわらず、契約の解約に向けて行動する場合、契約条項により、約束した財またはサービスを引き続き移転し、それらと交換に約束された対価を支払うように顧客に要求する権利を有する場合がある。</li> </ul>
<b>法令または判例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 契約上は権利について明記されていない場合であっても、法令、実務または判例により権利が企業に与えられる場合がある。</li> <li>- 対照的に、判例により、類似する契約において支払いを受ける権利に法的拘束力がないことが示される場合や、支払いを強制してこなかったという企業の事業慣行により、その法域ではその権利が強制力を有さなくなる場合がある。</li> </ul>
<b>分析対象となる支払い</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 既存の顧客との契約に定められる支払いのみが分析に関係する。</li> <li>- 資産が転売された場合に第三者から受領する、又は受領すると見込まれる金額は、既存の契約に定められる履行に対する支払いではない。</li> </ul>

IFRS 15.B11

IU 03-18



#### 設例4—一定の期間に関する要件の適用：コンサルティング契約

IFRS 15.IE69-IE72

コンサルティング・ファームBは、顧客Cとの間で、顧客C固有の事実及び状況に基づき、専門的見解を提供する契約を締結した。B社が約束したとおりに履行しなかったこと以外の理由でCが契約を解約する場合、契約によりCは、B社に対してコストに15%のマージンを加算した補償を支払うことが要求される。この15%のマージンは、B社が同様の契約から稼得するマージンに近似する。

B社は一定の期間にわたって収益を認識するための要件についてこの契約を評価し、以下の結論に至った。

要件	結論	根拠
1	満たさない	B社が専門的見解を提供せず、Cが他のコンサルティング・ファームを雇う場合、当該他のファームは、B社が途中まで実施した作業の便益を受けることができず、現在までに完了した作業について実質的にやり直す必要がある。したがって、Cは履行の便益を受け取ると同時に消費しない。
2	満たさない	専門的見解は、サービスの完了時にのみCに引き渡されるため、B社の履行につれてCが支配を獲得する資産は創出されず、また、増価もされない。
3	満たす	専門的見解は、C固有の事実及び状況に関連するため、B社は見解の形成により、別の用途に転用できる資産を創出しない。したがって、容易に別の顧客に資産を振り向けるB社の能力に対しては、実務上の制約がある。契約の条項により、B社は現在までの履行について、コストに合理的な利益マージンを加算した金額での支払いを受ける強制力のある権利を有している。

3つの要件のうちの一つが満たされるため、B社はコンサルティング・サービスに関連する収益を一定の期間にわたって認識する。

反対に、B社が約束したとおりに履行しなかったこと以外の理由でCが契約を解約する場合に、B社が支払いを受ける法的に強制可能な権利を有していないと判定するならば、これら3つの要件はいずれも満たされず、コンサルティング・サービスに関連する収益は一時点（おそらく、エンゲージメントが完了し、専門的見解を顧客に提示する時点）で認識する。

IFRS 15.IE81-IE90



### 設例5—一定の期間に関する要件の適用：不動産の販売：他の用途への転用可能性及び支払いに対する強制可能な権利

住宅開発業者Dは集合住宅を開発している。顧客Yは建設中のユニットXについてD社と販売契約を締結した。個々のユニットのフロアプラン及びサイズは類似している。その他の前提条件は以下のとおりである。

- Yは契約開始時に返金不能の手付金を支払い、ユニットXの工事期間にわたり、それまでに発生したコストに契約上定められた比率のマージンを加算した金額を補償する意図で、進捗に合わせて中間払いを行う。
- 契約には、D社がユニットXを別の顧客に転用することを実質的に妨げる条項が含まれている。
- Yが約束した進捗に合わせた支払いを支払期限が過ぎても履行できなかった場合、D社はユニットXの建設工事が完了した場合に支払われることが契約上約束されている対価の全額を受け取る権利を有する。
- 裁判所は過去に、開発業者が契約上の義務を履行していることを条件として、開発業者が顧客に履行を要求する類似の権利を支持している。

D社は契約開始時に、ユニットXを別の顧客に移転することが契約上妨げられていることから、ユニットXは転用できないと判定した。さらに、Yが支払義務を履行しなかった場合、D社は契約上約束されている対価の全額を受け取る強制可能な権利を有する。したがって、要件3が満たされ、D社はユニットXの建設工事から生じる利益を一定の期間にわたって認識する。



### 支払いを受ける権利が関連する法規制により確立されている場合

IFRS 15.B11-B12, BC147

解約時の支払いに対する権利が顧客との契約で明記されていない場合であっても、企業は関連する法規制のもとで支払いに対する権利を有する場合がある。

企業が債務不履行や自己の都合による契約の解約について顧客を訴える可能性があるという事実のみでは、企業が支払いに対する強制可能な権利を有していることにはならない。通常、法的措置が取られたことにより、現在までに完了した履行について発生したコストに合理的な利益マージンを加算した支払いに対する権利を企業が得る場合にのみ、支払いに対する権利が存在する。

企業が支払いに対する権利を有するか否かを判定する際に検討すべき要因には以下が含まれる。

- 関連する法規制
- ビジネス慣行
- 法的環境
- 関連する判例
- 権利の強制可能性に関する法的意見（以下を参照）

個々の要因は、そのみでは判定できない場合がある。企業は、個々の状況において関連する要因を決定することが必要となる。不確実な場合（例えば支払いに対する権利の有無について、上記の要因では判定できないか、または矛盾する結果を示唆する場合）、関連する要因をすべて考慮し、判断を用いて結論付けることになる。



### 支払いに対する権利の強制可能性の判定時における法的意見の利用

IFRS 15.B12

一部のケースでは、企業が有する支払いに対する権利が顧客との契約に記載されているか、関連する法規制のもとで明確になっているが、そのような権利が強制可能であるか否かが不確実な場合がある。そのような企業の権利の強制可能性に関する判例がない場合がこれに該当する。

例えば、価格が上昇中の不動産市場においては、不動産を取り戻し、別の顧客により高い価格で販売するほうが好ましいため、企業は、顧客の債務不履行時に支払いに対する権利を強制しないことを選択する場合がある。支払いに対する明確な権利を強制しないという慣行があることにより、契約上の権利が強制可能であるか否かが不確実となる場合がある。

そのような場合、支払いに対する強制可能な権利を有するか否か判定するのに、法的意見が必要となる場合がある。ただし、法的意見をどの程度重視するか判定には、すべての事実及び状況を考慮することが必要となる。その際に以下を含む項目を検討する。

- 意見の品質（すなわち、意見を裏付ける法的主張の強度）
- 別の法的専門家から提供された意見と矛盾しないか
- 類似のケースにおける矛盾する判例の有無



### 不動産の建設工事に関する契約について、支配の移転のパターンが異なる場合がある

IFRS 15.BC150

要件を不動産契約に適用すると、個々の契約の関連する事実及び状況により、支配の移転のパターンが相違する結果となり得る。例えば一部の不動産契約では、契約条項により、別の顧客への資産の移転が禁止され、現在までに完了した履行について顧客に支払いが要求される（したがって、要件3が満たされる）。他方、転用できない資産を創出するが、顧客に手付金の支払いを要求するのみで、現在までに完了した履行についての支払いを受ける強制可能な権利が企業にない（したがって、要件3が満たされない）不動産契約もある。

実務においては、現在までに行った履行に対して支払いを受ける権利を企業が有するか否かについて評価する際に、契約の条項及び現地の法令について詳細に理解することが要求される。例えば、法域によっては、顧客の債務不履行が発生することが稀であり、解約時に発生する権利及び義務について契約上詳細に定められていない場合もある。そのようなケースでは法学的見解を明確にするために専門家の見解が求められることがある。

また、法域によっては、不動産開発業者の実務慣行として、新たな顧客に販売するために当該不動産の所有権を得ることのほうを選択し、顧客の債務不履行時に契約上の権利を強制しない場合がある。権利を強制しない慣行が確立している場合、契約上の権利が引き続き強制可能であるか否かを判定するために、法律の専門家のコンサルテーションを受けて固有の事実及び状況を評価することが要求される場合がある。



### インプットとして使用される標準的な資材の支払いに対する強制可能な権利

IFRS 15.BC142

他に転用できない財を製造または建設する顧客との契約において、標準的な原材料や部品を、製造または建設される製品へのインプットとして使用することが必要な場合がある。多くのケースでは、それらのインプット（仕掛品を含む）は、顧客の製品に組み込まれるまで、他の製品と交換可能である（すなわち、それらは他に転用できる）。顧客の製品に組み込まれるまでは、それらの標準的なインプットへの支払いに対する強制可能な権利を企業は有さないことが多い。

そのような状況においては、顧客の製品に組み込まれるまで、それらの原材料や仕掛品を棚卸資産として取り扱う。製造中の製品に組み込まれるまでは、標準的な資材への支払いに対する強制可能な権利を企業が有していないという事実をもって、当該取決めが要件3を満たさないことにはならない。支払いに対する企業の権利は、履行が完了した部分について評価する。標準的な資材は、製造プロセスに組み込まれるまで、履行が完了したとはみなされない。標準的な資材については、それらが製造プロセスに組み込まれた時点で初めて、支払いに対する企業の権利を評価する。



### 一定の期間にわたる契約の解約

IFRS 15.BC142

一定の期間にわたる収益の認識に関する要件3を満たす契約を有する企業が、支払いに対する権利を行使しない場合がある。例えば、企業は、解約権が存在しない場合に顧客が契約を解約することを容認する場合がある。このようなケースにおいては、企業は、支払に対する権利が引き続き強制可能であり、類似契約に関して要件3が契約開始時点で満たされるかどうかを慎重に検討する必要がある。



企業が支払いに対する強制可能な権利を放棄することを選択する場合、解約を（特に要件3に従って一定の期間にわたり認識されてきた収益を）どのように会計処理すべきかという論点が生じる。これらの状況では、支払いに対する権利が放棄された契約に関して、従前に認識された収益を戻し入れることが一般的に適切であると考えられる。

例えば、開発業者D社は、アパートを顧客Cに100で売却する契約を締結する。見込まれる建設コストは60である。Cは、前払いで30、アパートの竣工時に残りの70を支払わなければならない。Cには契約の解約権がなく、D社はアパートを完成させて、Cに約束された対価を支払うことを求める権利を有している。D社は、その法域ではこの権利は強制可能であると判断している。

D社は、Cとの契約は、一定の期間にわたり収益を認識する要件3を満たし、原価比例法に基づいて進捗度を測定することが適切であると判断する。

アパートが80%完成した時点で、Cは、契約を解約したいとD社に申し出る。Cの状況を考慮し、従来の実務慣行の例外として、D社は契約を解約することに合意する。すなわち、アパートを完成させてCからの100の支払いを強制する権利を放棄する。D社また、前払の30をCに返還することに合意する。

解約時点までに、D社はアパートの工事の進捗に応じて、下記の通り一定の期間にわたり収益とコストを認識する仕訳を行ってきた。

	借方	貸方
<b>アパートの80%の工事に関する収益を記録する<sup>1</sup></b>		
契約資産	50	
現金	30	
収益 (100 × 80%)		80
<b>対応する売上原価を認識する</b>		
売上原価	48	
現金/工事に関連する個々の勘定		48
<b>注：</b>		
1 この設例では、一定の期間にわたり行われた仕訳を要約し、1つとして表示する。		

D社が従前に認識した収益及び売上原価を戻し入れることが適切と考えられる。したがって、D社は以下の仕訳を行う。

	借方	貸方
<b>契約の解約時に収益及び売上原価を戻し入れる</b>		
収益	80	
契約資産		50
現金		30
棚卸資産－仕掛品	48	
売上原価		48

D社は、類似契約に関して、支払に対する権利が引き続き強制可能で、要件3が契約開始時点で満たされているかどうかを慎重に検討する。

この設例を変更して、D社がCとの契約を解約することに合意するが、前払いの30については返還しないものとする。この場合、D社が、従前に認識された収益のうち、放棄した支払いに対する部分と売上原価を戻し入れることが一般的に適切であると考えられる。したがってD社は以下の仕訳を行う。

	借方	貸方
<b>契約の解約時に収益及び売上原価を戻し入れる</b>		
収益	50	
契約資産		50
棚卸資産－仕掛品	48	
売上原価		48

D社は、類似契約に関して、支払に対する権利が引き続き強制可能で、要件3が契約開始時点で満たされるかどうかを慎重に検討する。

## 追加の適用例



### 設例6—一定の期間に関する要件の適用：ボトルの製造企業

C社は、以下の条件で顧客Bに向けてボトルを製造する枠組み契約を締結する。

- ボトルの設計はB社の知的財産である。
- 販売価格は原価に10%の利益を上乗せした金額である。
- 最低購入量は定められていない。
- C社は一定水準の原材料及び完成品在庫を維持することを求められる。
- 顧客Bが枠組み契約を解約する場合、顧客Bは、原材料の在庫を取得原価で、手許にある仕掛品及び完成品を、解約日時点で合意されている販売価格で買い取らなければならない。
- 本製造過程で、大量の仕掛品が生じることはない。

C社は、枠組み契約における顧客Bに対する約束の性質は、Bの営業に使用されるボトルを製造することであると判断する。

C社は、一定の期間の要件を適用した結果、C社は当該資産を他の顧客に販売することを法的に禁止されていることから、他の用途に転用される資産を創出することはないと判断する。また、契約の解約条項は、現在までに完了した履行に関する支払い（すなわち、発生したコストに合理的な利益を加えた金額）に対する強制可能な権利をC社に与えている。したがって、要件3は満たされていると判断する。

要件3が満たされることから、C社は、ボトルを製造するにつれ、一定の期間にわたり収益を認識する。



### 設例7A—一定の期間の要件の適用：不動産開発業者シナリオ1

Y国の不動産開発業者Dは、集合住宅の住戸の販売契約を顧客Cと締結する。この契約には以下の条件が含まれている。

- Cは契約開始時に10%の預託金を支払い、残りの購入代金は工事が完成した後に支払う。
- D社は、Cが購入価格全額を支払うまで、法的な所有権を留保する。
- Cは、工事が完成する前であればいつの時点においても契約を解約する権利を有している。
- 解約時点で、D社は、住戸を第三者に転売するように合理的に努力することが求められる。
- 第三者から得られる転売価格が、Cとの契約の当初の購入価格を下回る場合、Cは差額をD社に支払わなければならない。

IU 03-18

D社は、一定の期間の要件を適用した結果、履行により、他の用途に転用される資産が創出されることはないという部分は満たすと判断する。しかし、D社がCから解約時に受け取る権利を有する対価は、転売時の利益の喪失の補填を上限とする。この金額は、部分的に工事が完了している住戸の販売価格に近似するものではなく、したがって、D社に現在までに完了した履行に対する補填を行うものではない。この分析に基づき、D社は、要件3は満たされないと結論付ける。

要件3が満たされないことから、D社は、住戸の支配がCに移転する時点で収益を認識する（セクション5.4を参照）。



### 設例7B—一定の期間の要件の適用：不動産開発業者シナリオ2

設例7Aを変更して、不動産開発業者Dと顧客Cの間の契約には以下の条件が含まれるものとする。

- Cは、購入価格の20%を住戸の工事が進むにつれて分割で支払い、残りの購入代金は工事が完成した後に支払う。
- D社は、工事中の住戸に対する法的所有権を留保する。
- 顧客Cは、工事中における住戸に対する「対物」権利（すなわち、住戸に対する法的な権利）を有しており、Cは新しい買手に転売することも担保を設定することもできる。

Y国の法律上、当該契約を中途解約することはできない。しかし、Y国の裁判所は、例えば、顧客が失業する、病気になるなどの状況においては、類似の契約を解約する要請を受理している。それらのケースでは、裁判所は、支払われた金額のおおよそ10%を、解約違約金として開発業者が受領することを容認している。

D社は、住戸に対する対物権利により、工事期間中に区画そのものの使用を指図する能力がCに生じることはなく、要件2は満たされないと結論付ける。

契約にはCの解約権は定められていないが、D社は、判例では、約束の不履行以外の理由で契約を解約することが容認されていると結論付ける。さらに、裁判所が、開発業者が受領することを容認している、支払いの約10%の解約ペナルティは、現在までの履行に対する開発業者への補填には該当しない。したがって、D社は、要件3は満たされていないと結論付ける。

一定の期間にわたる収益認識に関する要件のいずれも満たされないことから、D社は、住戸の支配が顧客Cに移転する時点で収益を認識する（セクション5.4を参照）。

IU 03-18



### 設例8—一定の期間の要件の適用：支払いに対する強制可能な権利が存在しないケース

自転車製造企業Bは、顧客Cの仕様とブランドに従って1,000台の自転車を組み立てる契約を顧客Cと締結する。契約に従ってCは、自転車の納入時点でB社に代金を支払うことを求められる。

契約には、解約又は債務不履行に関する条項は定められていない。

自転車のカスタマイズの程度が大きいため、自転車を他の目的に転用することは可能でない。したがって、B社は、要件3に従って支払いに対する強制可能な権利を有しているかどうかを評価する。

- 現在までの履行に関する支払いに対する強制可能な権利をB社に与える条項は契約に存在しない。
- B社が現在までの履行に関する支払いに対する権利を有していることを示す法律又は判例は存在しない。

B社はしたがって、要件3における支払いに対する強制可能な権利を有していないと判断し、自転車の支配がCに移転する時点で収益を認識する（[セクション5.4](#)を参照）。

## 5.3

### 5.3.1

IFRS 15.39-43, B15-B19

## 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定 進捗度の測定方法の選択

一定の期間にわたり充足される個々の履行義務について、企業は進捗度を単一の方法で測定する。進捗度の測定の目的は、財またはサービスに対する支配の顧客への移転を描写することである。そのために、企業は適切なアウトプット法またはインプット法を選択する。企業はまた、選択した方法を類似の履行義務及び類似の状況に首尾一貫して適用する。

方法	内容	設例
アウトプット法	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を直接的に測定し、当該測定値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き進捗度を測定する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 現在までに完了した履行の調査</li> <li>- 達成した成果の鑑定評価</li> <li>- 達成したマイルストーン</li> <li>- 経過期間</li> </ul>

方法	内容	設例
インプット法	履行義務の充足のための企業の労力またはインプットが、当該履行義務の充足のための予想されるインプット合計に占める割合に基づき進捗度を測定する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 消費した資源</li> <li>- 発生コスト</li> <li>- 経過期間</li> <li>- 費やした労働時間</li> <li>- 機械使用時間</li> </ul>

## IFRS 15.B.16

実務上の便法として、企業が、現在までに完了した履行に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有する場合、企業は収益をその金額で認識することができる。例えば、サービス契約においては、企業が提供したサービスの単位ごとに一定金額を請求する権利を有する場合がある。5.3.4を参照

## IFRS 15.B.15-BC165

企業の履行により顧客に支配される多額の仕掛品または製品が生産される場合には、これまで継続して適用してきたように引渡単位または製造単位等に基づくアウトプット法を用いると、進捗度が忠実に描写されない場合がある。これは、履行した作業がすべて、アウトプットの測定に含まれるわけではないためである。

## IFRS 15.B.18

進捗度を測定するための適切な基礎がインプット法により得ることができ、かつ、企業のインプットが一定の期間にわたって均等に発生する場合には、収益を定額で認識することが適切となる場合がある。

## IFRS 15.B.19

ただし、企業のインプットと支配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、企業がインプット法を用いる場合、未据付の資材及び契約の価格に反映されない企業の重要な非効率率（例：仕損に係る材料、人件費、または他の資源）に関する調整を検討することが必要となる（5.3.3を参照）。契約上重要である財について、その支配を顧客に移転したが、その財を後で据え付ける場合、特定の要件を満たすならば、その財に係る収益をそのコストの範囲で認識し、マージンは認識しない。

## IFRS 15.44-45

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたって収益を認識する。ただし、履行義務の結果を合理的に測定することはできないが、その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は、発生したコストの範囲で収益を認識する。



### 設例9－経過時間に基づく進捗度の測定：技術サポートサービス

S社は、ソフトウェアのライセンスを付与し、3年間のライセンス期間にわたり技術サポートを提供する契約を顧客Cと締結する。サポート契約の条件には、S社のヘルプデスク及びウェブサポートオペレーターを、日曜日以外であれば毎日利用できることが定められている。S社は、ソフトウェア・ライセンスと技術サポートサービスは、互いに区別でき、別個の履行義務であると結論付ける。

ソフトウェアのライセンスは一時点で充足される履行義務である（セクション9を参照）。他方、S社は、テクニカル・サポートは一定の期間にわたり充足されるものであると結論付ける。これは、Cは3年間、S社のサポートを継続的に利用できることから生じる便益を消費し、享受するからである。すなわち、技術サポートは「待機義務」であり、S社は、経過時間に基づく進捗度の測定が適切であると判断する。

しかし、仮にS社の技術サポートに関する契約上の義務が、電話で特定の回数のサポートを提供することであった場合、S社は通常、Cが電話で特定のサポートを利用するにつれて収益を認識することになる。



### 設例10－経過時間に基づく進捗度の測定：内容が特定されていない更新

U社は、顧客Cにソフトウェアのライセンスを付与し、3年間のライセンス期間全体にわたり、内容が特定されていない更新を提供することを約束する。

U社は、ソフトウェア・ライセンスと内容が特定されていない更新の権利は互いに区別でき、別個の履行義務であると結論付ける。ソフトウェア・ライセンスは一時点で充足される履行義務である（セクション9を参照）。

U社は、内容が特定されていない更新を顧客に定期的に提供してきている。しかし、顧客が受領する項目の数量と構成（例えば、バグの修復及び更新）及び特定期間内のリリースのタイミングは異なる。したがって、U社は以下のように結論付ける。

- － 内容が特定されていない更新、アップグレード及び機能拡張を提供する履行義務の本質は「待機義務」である。
- － U社は、内容が不特定でありながらも、3年間にわたって概ね均等に、サービスを開発し顧客に移転するために努力するものと見込んでいる。U社は、時間に基づく進捗度の測定が適切であり、したがって履行義務に関して定額で収益を認識すべきであると判断する。

IFRS 15.BC159



### 適用すべき進捗度の測定方法は、自由に選択できない

IFRS第15号では、履行を描写するという目的に合う測定方法を選択することが求められる。したがって、企業は履行義務に適用すべき進捗度の測定方法を自由に選択することはできず、顧客に移転することを約束した財またはサービスの内容を検討する必要がある。

IFRS第15号では、特定の方法を適用すると信頼性をもって企業の履行を描写できない状況が例示されている（例：多額の仕掛品がある場合、生産単位数に基づく方法は適切ではない場合がある）。したがって、適切な進捗度の測定方法を識別するには判断が要求される。

どのような方法が、財またはサービスの支配の移転を適切に描写できるかを判定する際に、その方法を信頼性をもって適用できる企業の能力も考慮しなければならない場合がある。例えば、アウトプット法を用いるために要求される情報が、直接的に観察可能でない場合や、収集するのに過剰なコストがかかる場合がある。そのような状況においては、インプット法を用いることが適切な可能性がある。

IFRS 15.40



### 単一の履行義務の進捗度の測定には単一の測定方法を用いる

IFRS第15号のもとでは、企業は単一の履行義務について単一の進捗度の測定方法を適用する。当該適用方法は、単一の履行義務に、様々な期間にわたって移転する複数の財またはサービスの約束が含まれる場合に困難となり得る。例えば、ある履行義務に、ライセンスとサービスや財の販売と設計または据付サービスが含まれている場合がこれに該当する。

状況によっては重要な判断が要求される場合もあり、合理的な測定方法を選択するためには、顧客への約束の包括的な内容を理解することが重要となる。

単一の進捗度の測定方法を決定するのが困難な場合、企業は履行義務の判定を見直し、別個の履行義務が複数存在しないか、再検討することが必要な場合がある。ただし、単一の進捗度の測定方法を識別することが困難だからといって、必ずしも、約束した財またはサービスが単一の履行義務ではないということにはならない。





### 販売代理人による取引であっても、一定の期間にわたって収益が認識される場合がある

企業が顧客のために販売代理人として活動する場合は、通常、企業はその約束を一時点で充足する。これは、販売前に代理人が行う活動は大抵の場合、財またはサービスを顧客に移転しないためである。顧客が企業の活動から便益を受け取る場合、販売が完了していない限り、その便益は限定されている。

ただし、販売代理人の取決めの中には、販売が完了する前に顧客に一定の期間にわたって便益を提供するものもあり得る。例えば、企業が商品を陳列した段階で多額の返金不能のアップフロントフィーを受け取り、販売完了時の手数料が比較的少額であるとする。多額の返金不能のアップフロントフィーを企業が受け取ることから、当該企業が顧客に陳列サービスを提供し、顧客はそのサービスから一定の期間にわたって便益を得ていることが分かる。この例では、企業は、変動対価に関するガイダンスに従って販売完了時の手数料を見積る。

販売が完了する前に財またはサービスが移転するか否かを判定するためには、前提条件を判断し、評価することが必要となる。



### 待機義務の進捗度の測定は必ずしも定額法とは限らない

IFRS 15.26(e), IE92-IE94, BC160

待機義務の進捗度の適切な測定方法を決定するには判断が要求される。この判断をする際に、もととなる約束の本質と整合する進捗度の測定方法を選択できるように、待機義務の実態を考慮する。待機義務の本質を評価する際に、企業は、財またはサービスの移転時期を含む関連するすべての事実及び状況、並びに企業の労力（すなわち、コスト）が、待機義務がカバーする期間を通じて均等に発生すると見込まれるか否かを考慮する。

待機義務について収益を認識する際の進捗度としては、多くのケースで定額法が適切となる。ただし、定額法が常に適切であるとは限らない。

例えば、特定されていないソフトウェアのアップグレード（待機義務の一種）に関する契約や、スポーツクラブの契約では、顧客にとっての便益や、契約を履行するための企業の労力は、通常は契約期間を通じて均等であるため、通常、収益を定額法で認識する。対照的に、積雪が季節的な地域で除雪サービスを提供する年間契約では、定額法による認識は、通常、適切でない。積雪は冬季にのみ見込まれるため、これらのサービスの便益及び契約を履行するための企業の労力の発生パターンは、通常は年間を通じて均等にならない。



### マイルストーン法では履行のパターンが描写されない可能性がある

一定の期間にわたって支配が顧客に移転する場合、それを反映する進捗度の測定方法を選択しなければならない。IFRS第15号では、アウトプット法を用いる場合の進捗度の測定基準としてマイルストーンが挙げられているが、マイルストーンが点在しマイルストーン同士の間が長い場合は特に、マイルストーン法により履行が忠実に描写されるか否かを検討する必要がある。これは、一般的には、支配は個々の離散した時点ではなく、企業が履行するにつれて継続的に移転するためである。通常は、企業の履行を忠実に描写するために、マイルストーン法に、マイルストーン間の進捗度の測定を組み込むことが必要となる。

一定の期間にわたり充足される履行義務の仕掛品は、特定の区分された時点ではなく、それが生産されるにつれ、その支配が顧客に移転されるため、通常、履行コストとして発生時に費用化される。ただし、他に転用可能な複数の契約で用いられる棚卸資産は、特定の契約に用いられるまで、資産として認識する。



### 契約が識別される前に履行義務の一部が充足される場合がある

IFRS 15.2, 9, 95, 99, BC48

企業は以下の時点の前に履行を開始する場合がある。

- 顧客との契約を締結する前
- 顧客との契約がステップ1の要件を満たす前（例：回収可能性が高くない）

それらのケースで、現在までに完了した作業を他に転用できず、履行義務が一定の期間にわたって収益を認識するための要件を満たす場合は、企業は、ステップ1の要件を満たす時点で累積的に収益をキャッチアップして認識するように調整する。これは、IFRS第15号のもとで、企業は履行義務の完全な充足に向けての進捗度に基づき収益を認識するためである。したがって、企業が履行義務の一部をすでに充足しているため、当該履行を反映するように収益を認識する。

例えば、不動産開発業者が顧客に、20%完成した時点でマンションを販売し、その契約が収益を一定の期間にわたって認識する要件を満たす場合、その不動産開発業者は契約締結日にその契約の収益の20%を認識する。

さらに、契約が存在する前に発生した履行コストで、他の基準書（例：棚卸資産）の適用範囲に含まれないものは、資産化の要件（[セクション7](#)を参照）を満たす場合には、予測される契約を履行するためのコストとして資産化する（[セクション7](#)を参照）。これらのコストが、現在までに顧客に移転したとみなされている財またはサービスについての同日までの進捗に関連する場合は、ステップ1の要件を満たした時点で即時に費用処理する。



### 収益が一定の期間にわたり認識される場合の借入コスト

IU 03-19

企業が顧客との契約を履行するために資金を借り入れる場合がある。支配が一定の期間にわたり顧客に移転する場合、直接起因する借入コストは借入コストに関する基準に従って資産化できるのか、特にそうした状況で企業が適格資産を有することになるのかという疑問が生じる。

IFRS解釈指針委員会は、集合住宅の開発に関して、借入コストが発生するシナリオを議論した。住戸は市場で売り出されて、個々の顧客に売却され、個々の住戸の支配は一定の期間にわたり顧客に移転する。工事が始まる時点で売却される住戸もあれば、工事途中で売却されるものもある。すなわち、企業は、売却前の住戸に関する仕掛品を棚卸資産として認識する。IFRS解釈指針委員会は、工事中の売却前の住戸の仕掛品は、意図した売却が可能で、適格資産ではないことに留意した。これは、企業は、適切な顧客が見つかり次第、部分的に完成した住戸を売却する意図にあり、契約を締結する時点でその支配が顧客に移転するからである。

例えば、2019年4月、開発業者Dは、複数戸の集合住宅用ビルを開発するプロジェクトに着手する。工事は3年、すなわち長期間を要する見込みである。D社は、開発の資金を借り入れる。法律により、ビルが建設される土地は政府が所有しており、今後も引き続き所有されることになる。

D社は、住戸の販売を始め、ビルの建設を開始する。マーケティング活動が順調に進んだことで、顧客との販売契約が即座に締結された。

D社は、個々の住戸の販売から生じる収益は一定の期間にわたり認識すると判断する。その結果、D社は、工事中のそれらの住戸に対する支配は販売契約が締結された時点から継続的にそれぞれの顧客に移転されることから、重要な棚卸資産又は仕掛品を貸借対照表に計上することはないと考えている。

D社は2019年12月31日時点で、建設工事の10%を完了し、ビル内の住戸の50%を合計対価100,000で販売している。この工事に実際に発生した原価は16,000である。その結果、D社は、

- 販売された住戸について、10,000 ( $100,000 \times 10\%$ ) の収益を純損益に認識する。
- 販売された住戸について、8,000 ( $16,000 \times 50\%$ ) の工事原価を純損益に認識する。
- 販売前の住戸の原価について、8,000 ( $16,000 \times 50\%$ ) の棚卸資産を財政状態計算書に認識する。

D社は、工事中の住戸が、借入コストに関する基準における適格資産の定義に該当するか否かを評価する。

- 販売した住戸：D社は、販売した住戸は適格資産の定義を満たさないと判断する。これは、販売した住戸に関する仕掛品は、その時点の状態のまま随時顧客に販売されており、販売原価が発生するにつれて純損益に認識されていくからである。
- 販売前の住戸：D社は、販売前の住戸も適格資産の定義を満たさないと判断する。これは、棚卸資産は現在も販売されており、企業がすぐに販売契約が締結できるように努力をする意思を持っており、顧客との契約が締結される時点で、それらは即座に認識が中止される（すなわち、住戸はその時点の状態ですべての条件での意図した売却が可能になる）からである。

## 追加の適用例



### 設例11－原価比例法による進捗度の測定：メンテナンスの待機を行う契約

ABC社は、トラック会社Tと1年間のメンテナンス契約を締結する。ABC社は、必要に応じて、又は一定間隔で、トラックのメンテナンス・サービスを提供する。ABC社は、履行義務の性質は、メンテナンス・サービスを提供するために待機することであり、必要なときに必要なメンテナンスが常に利用可能であるという保証から生じる便益を、T社が同時に受領し消費するため、履行義務は一定の期間にわたり充足されると結論付ける。

ABC社は、自社の履行義務が1年間のいつの時点においてもトラックのメンテナンス・サービスを提供するために待機することであると結論付けるが、メンテナンス・サービスは、必ずしも年間を通じて均等に発生する訳ではない。したがって、ABC社は、実際の労力により整合する進捗度の測定方法を選択し、履行を反映するインプット・ベースの測定値に基づいて（例えば、原価比例法又は発生した労働時間に基づいて）収益を認識する。



### 設例12－電話会社：毎月前払される通信サービス契約

電話会社Mは、月次で200分の電話サービスを提供する前払契約を顧客Bと締結する。顧客Bは、月当たり30を事前に支払う。顧客Bは、当月のうちであればいかなる時点でも電話を掛けるために分数を使用することができる。200分を使い終わっても、端末はなお回線に接続されており、掛かってきた電話は受けることができる。すなわち、受信した電話は、月次の200分には含まれない。

M社はまず、顧客Bが提供されるサービスからの便益を受領すると同時に消費するため、履行義務は一定の期間にわたって充足される履行義務であると結論付ける。さらに、M社は、受信した電話が月次の200分に含まれないことから、顧客Bとの約束の本質は、1ヵ月間を通して、回線サービスを提供することであると判断する。したがって、利用した分数では、約束の充足が適切に描写されず、経過時間が進捗度の適切な測定値になると考えられる。M社はしたがって、1ヵ月にわたって30の収益を均等に認識する。



### 設例13—時間が繰り越される通信サービス契約

電話会社Nは、前払の電話サービスに関する2年間の通信サービス契約を顧客Cと締結する。電話プランにより顧客Cは毎月600分、電話を受信及び発信することができる。600分を使い終わると、その月に関し、端末で電話を掛けたり受けたりすることができなくなる。顧客Cが分数すべてを使いきらない場合、顧客Cは未使用分を翌月に繰り越すことができる。なお、この設例では、非行使部分に係る会計処理は無視している。

N社は、顧客Cは、分数に係る便益を受領すると同時に消費しており、したがって履行義務は一定の期間にわたり充足されると結論付ける。毎月、未使用分数を繰り越す顧客Cの能力により、履行義務の完全な充足に向けた進捗度は、各月の使用した分数を基に測定される。

各月末時点で未使用となっている分数は、契約負債として会計処理される。

## 5.3.2

### 引渡単位数または生産単位数に基づく方法を適用できる状況に関する制約

IFRS 15.B15

アウトプット法は、選択したアウトプットの測定に、支配が顧客にすでに移転している財またはサービスの一部が含まれない場合には、企業の履行の忠実な描写とはならないことがある。

例えば、報告日において、企業の履行により仕掛品または製品が生産されており、かつその支配が顧客に移転されている場合には、生産単位数または引渡単位数に基づくアウトプット法を適用すると、企業の履行が適切に表現されないこととなる。これは、生産されたが引き渡されていない、または生産が完了していない資産について、顧客が支配しているにもかかわらず収益が認識されないためである。



### 設例14－複数の財又はサービスが含まれる履行義務の進捗度の測定

U社は、10単位を10,000で製造し顧客Cに納品する契約を締結する。U社は、契約には一定の期間にわたり充足される単一の履行義務が含まれると判断する。10単位を製造し納品するコストは8,000と見積られる。

U社は、進捗度を測定するために引渡単位数法を適用できるか否かを検討した結果、この方法によると貸借対照表において重大な金額の仕掛品を計上することになってしまうため、適切ではないと判断する。その代わりに、U社は、原価比例法によるインプット法が進捗度の適切な測定方法になると判断する。

それぞれの方法による財務諸表への影響は以下のとおりである。この例示では、製造が完了して引き渡されているものではなく、3,200のコストが報告日時点で発生している（すなわち40%が完了）ものと仮定する。

	引渡単位数法	原価比例法
収益	-	4,000 <sup>1</sup>
売上原価	-	3,200 <sup>2</sup>
売上総利益	-	800
仕掛品	3,200	0 <sup>2</sup>

**注：**

- 1 10,000 × 40%.
- 2 すべての材料が製造に用いられ、別の用途への転用はできないと仮定している。



### 設計と製造の両方を提供する契約－引渡単位数または生産単位数に基づく方法は適切でない場合がある

設計と製造の両方を行い、それらが単一の履行義務となっている契約においては、生産されたまたは引き渡された1つひとつの項目が、顧客に対して等しい価値を移転していない可能性があるため、生産単位数または引渡単位数に基づく方法が適切でない場合がある。このような契約は、航空宇宙及び防衛、請負製造、エンジニアリング、建設といった産業において一般的にみられる。

IFRS第15号は、特定の進捗度の測定方法が適切でないケースについて説明し、企業が事実及び状況を検討し、企業の履行と財またはサービスの支配の顧客への移転を描写する方法を選択する必要性を強調している。

### 5.3.3

IFRS 15.B19

## 進捗度の修正

インプット法を適用する企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転する義務の履行状況を描写しないインプットの影響を除外する。特に、コストに基づくインプット法（例：原価比例法）を用いる場合で、以下のいずれかに該当する場合は、進捗度の測定に際して発生するコストの修正が必要となることがある。

- 発生したコストが、履行義務を充足するための企業の履行を反映するものではない（例：予想外の金額の仕損に係る材料、人件費または他の資源（それらのコストは発生時に費用として会計処理する））。
- 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（例：未据付けの資材）。

未据付けの資材については、企業が契約開始時に以下の条件がすべて満たされると見込んでいる場合は、発生したコストを上限として（すなわち、利益率をゼロと見込んで）収益を認識することにより、企業の履行を忠実に描写できる可能性がある。

- その財は別個でない。
- 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るよりもかなり前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
- 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想されるコストの総額に対して重要である。
- 企業は本人として行動しているが、その財を第三者から調達しており、その設計及び製造に深く関与しているわけではない。

企業が据付前の材料のコストを進捗度の測定から除外しなければならないと判断する場合、収益及び関連するコストは、据付前の材料の支配が顧客に移転する時点で認識される。いつの時点で支配が顧客に移転するかを判断する場合、企業は、一時点の指標、及び一定の期間の指標をはじめ、すべての関連する指標を検討しなければならないと考えられる（セクション5.2及びセクション5.4を参照）。



#### 設例15－未据付けの資材の取扱い

請負業者Pは2019年11月に、3階建ての建物の改装と新しいエレベーターの据付けを総額5,000の対価で行う一括契約を顧客Qと締結した。その他の前提条件は以下のとおりである。

- エレベーターの据付けを含む改装サービスは、一定の期間にわたって充足される単一の履行義務である。
- P社はエレベーターの設計及び製造に関与していないが、本人として活動している。Qは2019年12月に現場にエレベーターが運び込まれた時点でエレベーターの支配を獲得する。
- エレベーターは2020年6月まで据え付けられない。
- P社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、発生したコストに基づくインプット法を用いる。

IFRS 15.IE95-IE100

取引価格及び見積コストは以下のとおりである。

<b>取引価格</b>	<b>5,000</b>
<b>コスト</b>	
エレベーター	1,500
他のコスト	2,500
<b>見積コストの総額</b>	<b>4,000</b>

P社は、エレベーターの調達コストを進捗度の測定に含めると、履行の程度が過大に測定されると結論付けた。したがって、これらのコストを発生コストからも取引価格からも除外することにより、進捗度の測定を修正し、エレベーターの移転に係る収益については利益マージンをゼロとして認識する。

2015年12月31日までに、他のコストが500発生しているため（エレベーターを除く）、P社は進捗度を20%（500/2,500）と判断する。したがって、P社は収益を2,200（20%×3,500<sup>1</sup>+1,500）、及び売上原価2,000（500+1,500）を認識する。

**注：**

1 取引価格5,000からエレベーターの原価1,500を差し引いて算定



**未据付けの資材に係るマージンの認識のタイミング及びパターンに関するガイダンスはない**

企業は、未据付けの財に係るマージンを受け取る権利を有し、それらが契約条項において明確に識別されているか、または包括的な取引価格の一部である場合がある。IFRS第15号にはそのようなマージンの認識の時期（すなわち、資材が据え付けられた時点で認識するのか、または契約に残存する履行義務についての収益認識の算定に組み込むのか）やインプットのコストに基づく進捗度の測定方法を用いる場合に当該未据付けの財のコストは除外されるのかに関するガイダンスは含まれていない。

IASBは、財が据え付けられる前に契約全体の利益マージンを認識すると、企業の履行が過大に測定され、結果として収益が過大となる可能性があると考えている。ただし、契約全体の利益マージンと異なる利益マージンの見積りを企業に求めるのは複雑であり、事実上区別できない財について新たに履行義務を創出する結果となり得る（したがって、履行義務の識別に関する規定を無視することになる）。

原価比例法により進捗度を測定した場合の未据付けの資材についての修正は、通常、建設工事契約に含まれる財のグループ（すなわち、契約全体に占める相対的なコストが大きい財について、企業が単純な調達サービスを顧客に提供している場合にのみ）への適用が意図されている。

顧客が財に関連するサービスを受け取るよりかなり前に、その財に対する支配を獲得するか否かを判定する際には、判断が要求される。本セクションの設例15において、エレベーターが2020年6月ではなく2020年1月に据え付けられると見込まれる場合、同じガイダンスが適用されるかは不明確である。

IFRS 15.BC171



IFRS 15.BC176-BC178

**非効率及び廃棄原材料の識別に関する詳細なガイダンスはない**

サービス契約または建設契約においては、一般的に、一定レベルの非効率、やり直し、または過剰な財またはサービスが想定されており、企業はこれらを契約の対価を決定する際に考慮している。IFRS第15号は、予想外の金額の仕損に係る材料、人件費または他の資源のコストを、原価比例法の進捗度の測定から除外しなければならないこととしているが、予想外のコストの識別方法に関する追加的なガイダンスは含まれていない。したがって、通常の廃棄原材料や非効率を、進捗度を描写しない廃棄原材料や非効率と区別する際には、判断が要求される。

**5.3.4**

IFRS 15.B16

**請求額で収益計上する実務上の便法**

実務上の便法として、企業が、現在までに完了した履行に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有する場合、企業は収益をその金額で認識することができる。例えば、サービス契約においては、企業は、提供したサービスの単位ごとに一定金額を請求する権利を有する場合がある。

**設例16—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：清掃サービス**

清掃会社Fは、2年間の清掃サービスを提供する契約を顧客Cと締結する。サービス料金は時間当たりの固定額である。

F社は、契約期間の間、現在までの履行、すなわち現在までに提供した清掃サービスの時間数に基づき顧客に請求する権利を有しているため、請求額で収益認識する実務上の便法を適用する。

**請求額で収益認識するために、必ずしも対価が単位当たりの固定金額である必要はない**

請求額で収益認識する実務上の便法は、単位当たりの価格が契約期間中に変動する場合でも適用されうる。この実務上の便法は、財又はサービスに関する請求金額が、企業が現在までに完了した履行の、顧客にとっての価値を表す場合に適用される。

これは、例えば以下のようなことである。

- － 電気の観察可能な先渡市場価格を基に毎年変動する価格で電気を購入する契約：単位当たりの料金が、当該単位の顧客への提供の価値を反映する場合、実務上の便法の適用要件を満たす。

- 作業を完了する労力が逡減するに応じて単価が逡減するITアウトソーシング契約： 契約の開始時点で履行される活動が、その後履行される活動より複雑で、より多くの経験を積んでいる（すなわち、よりコストのかかる）人員が必要とされる場合などが考えられる。また、同じ作業であれば、ほとんどの状況で時間の経過と共により効率的に履行されるようになるため、学習曲線の効果が現れ、そのことによって単価が変動することも考えられる。

さらに、契約期間の間に単価当たりの単価が変動する場合に、請求額で収益認識する実務上の便法を適用できるか否かを評価するのに以下を検討することも有用である。

- 単価当たりの単価の変動理由が実質的か否か：例えば、逡減するコスト又は関連する価格指数の変動など、実質的な事業上の理由
- 変動金額が、顧客にとっての価値の変化に近似しているかどうか：例えば、電気の場合の先渡価格曲線の変化、消費者物価指数（CPI）の変動あるいは財又はサービスを提供する企業のコストに影響する賃金のデータの変化



#### 契約上の最低支払金額を含む契約

取決めに最低支払金額が定められている場合に請求額で収益認識する実務上の便法を適用できるかは明確でない。これは、場合によっては、企業が単価当たりで請求する単価が、顧客にとっての価値に直接対応するものではない場合があるためである。

一般的に、顧客が容易に上回ると見込む契約上の最低支払金額は、実質的な最低支払金額とはならず、請求額で収益認識する実務上の便法の適用を排除することにはならない。これは、契約上の最低購入金額を上回ることが見込まれることから、請求される単価当たりの単価に影響を与えることはないからである。

対照的に、顧客の購入金額が契約上の最低支払金額を上回ることがない合理的な可能性がある場合、実務上の便法は適用されない。その代わりに、取引価格を算定する一般的なガイダンス（変動対価に対する制限を含む）が適用され、企業は、当該履行義務の適切な進捗度の測定方法を選択する必要がある。これは、契約上の最低購入金額を上回ることがない場合、企業は取引の合計数量を見積もり、進捗度を描写するアウトプット法を適用するためにその数量を常に更新する必要があるからである。



### 契約に重要なアップフロントフィーが含まれる場合、実務上の便法を活用できない場合がある

実務上の便法は、取引価格が顧客に移転される財又はサービスの数量の変動に直接比例して変動する場合（すなわち、取引価格＝単位当たりの固定価格×単位の変動数量（ $TP=P \times Q$ ））に適用されるように設計されている。一般的に、重大なアップフロントフィーがある場合、通常、請求金額は企業が顧客に移転する顧客にとっての価値に直接対応せず、したがって実務上の便法を適用することができない。

ただし、アップフロントフィーが、顧客に事前に移転された他の別個の財又はサービスの価値を反映するものである場合は、実務上の便法の適用が否定されることはない。



### リベート、クレジット及び返金がある場合は、原則として請求額で収益を認識する実務上の便法を適用することができない

返金、リベート、クレジット又は階層化された価格構成によって価格変動が見込まれる場合、一般的に請求額で収益認識する実務上の便法を適用することはできない。

これは、少なくとも顧客が最も低い層の価格帯を達成するまでは、企業が請求する権利を有する金額は一般的に、企業が受け取る権利を有すると見込む金額を反映しないからである。

同様に、後に価格譲歩が見込まれる場合にも、企業は請求書発行金額を収益として認識することができない。つまり、請求金額は、提供されたサービスの顧客にとっての価値を反映しない。

## 追加の適用例



### 設例17A—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：CPIに連動する料金の変動

法律事務所Lは、解決にまで3年が見込まれる係争案件に関するサービスを提供する契約を顧客Mと締結する。サービスの料金は、時間当たりの料金に基づく。1年目は時間当たり500で開始し、その後は毎年CPIの変動に連動して金額を調整する。

第2年度と第3年度の時間当たりの料金は変動するが、Lは、料金の変動はサービスのコストの増加から生じるものであり、現地のインフレ率に見合うものであることから、請求額で収益認識する実務上の便法を適用できると結論付ける。その結果、Lは、各期間に受領する料金は、当該期間における法律サービスを提供するという企業の履行の、顧客にとっての価値を適切に反映すると結論付ける。



### 設例17B—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：一定の料率に連動する単価の変動

設例17Aを変更して、法律事務所Lは、初年度については時間当たり500を請求し、翌年からは、CPIの変動又は7%のいずれか大きな方に連動して料金を調整するものとする。CPIは現在、翌年については2%上昇すると見込まれ、LのコストはCPI以上に増加することはないと考えられる。

この設例では、価格は毎年7%ずつ上昇すると見込まれ、それはインフレ率、Lの過去の価格設定又はコストの推移と整合しない。したがって、料金の変動は、例えば、サービスを提供するコストの上昇又はCPIの変動に連動する等の事業上の合理的な理由に裏付けられるものではなく、請求額で収益認識する実務上の便法を適用することができないと結論付ける。



### 設例17C—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：履行義務に異なる単価が設定されるケース

設例17Aを変更して、法律事務所Lは、サービスを提供する専門家の種類及び経験に従って、契約期間にわたり、異なる時間当たりの料金に基づいて請求するものとする。

例えば、契約には以下の料金体系が定められる。

- パートナーは時間当たり750
- シニア・アソシエイトは時間当たり500
- アソシエイトは時間当たり300
- パラリーガルは時間当たり100

これらの料金は、Lが類似の顧客に別個に請求する観察可能な時間当たりの専門家サービスの料金を反映している。法律サービスは単一の履行義務であるが、Lは、請求対象になる業務を行う専門家に応じて、異なる時間料金を、顧客Mに請求する。

Lは、現在までの履行に直接対応する金額で請求する権利を有していることから、収益の認識に実務上の便法を適用できると結論付ける。それぞれの料金は、各専門家が提供する価値の実質的な違いを反映していることから、料金が異なっても、実務上の便法は適用可能となる。



### 設例18—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：変動対価として扱われる利用料が定められる企業サービス契約

電話会社Tは、コールセンター・サービスを提供する契約を法人顧客Cと締結する。これらのサービスには、専用の設備と問合せに応えられるように待機する専用スタッフが含まれる。T社は、回答した問合せのそれぞれに関し、1分ごとに0.50の対価を受領する。

T社は、その履行義務は、各問合せへの回答ではなく、コールセンター・サービスを提供するために待機するという全体的なサービスを提供することであると結論付ける。C社は、サービスが提供される日にわたって、待機するというサービスの便益を受け取ると同時に消費するため、履行義務は一定の期間にわたって充足される。T社はまた、コールセンター・サービスを提供するための待機に係る各時間の増分は区別でき、本質的に同じであり、その移転パターンも同じであることから、一連の別個の財又はサービスか否かに関するガイダンスを満たすことにも留意する。

さらに、T社は、1分当たりの料金は変動対価であると結論付ける。適切な移転パターン（すなわち、履行義務を充足する進捗度の測定方法）を評価するにあたり、T社は、変動対価を契約の開始時点で見積もる必要があるかどうかを検討する。

T社は、履行は契約期間の間ほぼ首尾一貫して行われると見込み、本契約における価格は、類似する顧客との類似する契約における価格設定に整合することに留意する。T社はまた、日々の変動対価（すなわち1分当たりの料金）は、日々待機するという約束を充足する企業の努力に関連するものであることに留意する。さらにT社は、使用された分数のそれぞれに関する対価に対する権利を有している（実務的な理由で、これらの金額は月次ベースで請求書が発行される）ことに留意する。加えて、T社は、1分あたりの利用量は、T社が提供するサービスの、C社にとっての価値に直接関連することにも留意する。以上より、T社は、収益を、契約上の請求権を基に認識することができる結論付ける。



### 設例19—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：アップフロントフィー

IT企業Tは、3年間にわたって取引処理アプリケーションへのアクセスを顧客Cに提供する契約を顧客Cと締結する。T社は、ソフトウェア・ライセンスとホスティング・サービスは区別することができず、取引処理サービスを提供する、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務が存在すると結論付ける。T社また、ホスティング・サービスが顧客Cにとっての重大な価値を有することから、ライセンスは取引における支配的な項目ではないと結論付ける。したがって、この履行義務には、ライセンス固有のガイダンスは適用されない。

T社は、契約期間全体を通して取引ごとに0.90を請求し、四半期ごとに請求書を発行する。さらに、C社は返金不能なアップフロントフィー48,000を支払わなければならない。T社は、取決めから生じる取引に基づく報酬はおおよそ480,000であると見込む。

T社が請求額で収益認識する実務上の便法を適用できるか否かの判定には判断が求められる。T社が、アップフロントフィーが重大であると判断する場合、それは、T社が各期間に請求書を発行できる権利は、当該期間のT社の履行の価値を反映せず、実務上の便法が適用されないことを示唆する。

実務上の便法が適用されない場合、T社は、取引処理に係る対価を、サービスの各期間に配分することが適切かどうかを検討する。[セクション4.2](#)を参照



#### 設例20—請求額で収益認識する実務上の便法の適用：実質的ではない契約上の最低支払金額

アウトソーサーYと顧客Cは、Y社がC社の給与処理を毎週行う、2年間の給与処理契約を締結する。

週の請求金額の合計は、各週に処理される従業員への支払い件数を基に計算される。C社は、2年間、取引1件当たり1.00を支払うが、年間の最低支払金額は50,000である。

Y社は、C社との契約に類似する数多くの契約を有しており、その経験から、Y社はC社に向けて毎年150,000件以上給与計算を処理すると見込んでいる。Y社は、その顧客のすべてが年間に契約上の最低金額しか払わない場合でも、最低で固定コストをも回収できるように、契約に年間の最低支払金額の条件を定めている。

Y社は、毎年、契約上の年間の最低支払金額を大幅に上回ることを見込んでいることから、年間の最低支払金額は実質的なものではないと結論付ける。したがって、Y社は、契約上の最低支払金額が存在しても、請求額で収益認識する実務上の便法の適用が否定されるわけではないと結論付ける。

## 5.4

### 一時点で充足される履行義務

IFRS 15.32-33

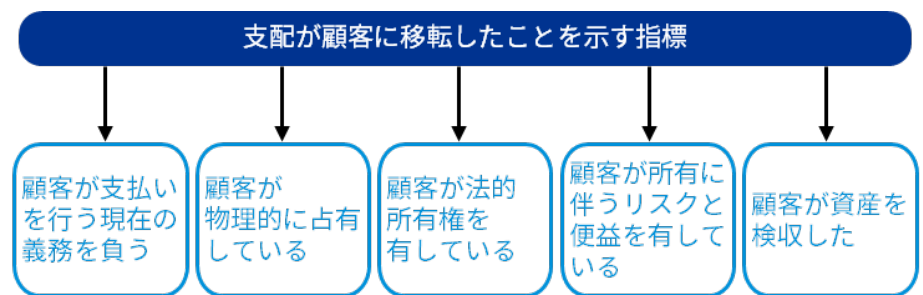
履行義務が一定の期間にわたり充足されない場合、企業は財またはサービスの支配を顧客に移転した一時点で収益を認識する。企業は、財又はサービスの使用を指図でき、残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有している場合、財又はサービスの「支配」を有していることになる。

資産の「便益」は、以下による場合を含む、直接的又は間接的に獲得される潜在的なキャッシュ・フロー（インフロー又はアウトフローの節減）である。

- 以下のために資産を使用する
  - 財の製造又はサービス（公的なサービスを含む）の提供
  - その他の資産の価値の増大
  - 負債の決済又は費用の低減
- 資産を売却または交換する
- 資産を融資の担保に差入れる
- 資産を保有する

IFRS 15.38

IFRS第15号には、支配の移転がいつ生じるかの判断に関して指標が含まれている。



これらの指標について検討する際には、以下の事項を考慮する。

- 一部のケースでは、企業が権利を保護するために法的所有権を有しており、財またはサービスの支配の顧客への移転と一致しない場合がある（例：売手が顧客の債務不履行に対して債権を保全することだけを目的として所有権を保持している場合）。
- 委託販売契約（[セクション5.6](#)を参照）及び一部の買戻し契約（[セクション5.5](#)を参照）では、顧客が物理的に占有しているが、企業が支配を保持している場合がある。対照的に、請求済未出荷契約（[セクション5.7](#)を参照）では、顧客が資産を支配しているものの、企業が当該資産を物理的に占有している場合がある。
- 取決めによっては、企業が物理的に占有する前に資産の支配を得ることがある。例えば、鉱山から固定数量の金を購入する銀行は、精錬工程が完了する前の現物決済に向けて金を売却できる場合がある。
- 所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、資産を移転するという履行義務以外の別個の履行義務を生じさせるリスクを除外する。顧客が所有に伴う経済価値を有するがリスクは有しない場合がある。これにより、顧客は支配を有することが必ずしも否定されるわけではない。企業は、他の指標がより関連するかどうか、及び資産の使用を指図し、資産からの便益のほとんどすべてを享受する能力を顧客が有しているかどうかを評価する。
- 企業は、顧客に提供した財またはサービスが、合意した仕様を満たしているかについて客観的に判定できるか否かを評価する必要がある（[セクション5.8](#)を参照）。



### 支配が移転する一時点の決定には、判断が求められる

支配の移転の指標は、顧客が資産の支配を有する場合によく見られる要素である。ただし、そのうち1つが満たされたからといって決定的となるものではなく、また満たされなければならない要件のリストでもない。IFRS第15号は、特定の指標が他の指標よりも重視されるとはしておらず、また指標の一部のみが該当する場合に考慮すべき指標間のヒエラルキーも定めていない。ただし、事実及び状況によっては、特定の指標が他の指標より重要であり、分析において大きな比重を占めることがあり得る。

支配が移転する一時点を決定するために、判断が要求される可能性がある。支配が移転したことを示す指標と移転していないことを示す指標（すなわち、履行義務を充足していないことを示す）が混在している場合には、この決定は特に困難となり得る。



### 一部の配送契約について会計処理を決定する際に潜在的な課題が存在する場合がある

いずれの時点で支配が顧客に移転するかを評価する際、取決めにおける配送条件は、有用な検討事項になる。配送条件のみによって、いつの時点で支配が移転するかが決定されることはない。すなわち、企業は、顧客がいつの時点で資産の使用を指図し、資産からの便益のほとんどすべてを享受する能力を有するかを評価するために、支配を示す他の指標と合わせて配送条件を検討する。しかし、配送条件はしばしば、いつの時点で顧客が法的所有権、所有に伴うリスク及び経済価値、及び支払いに対する現在の義務を有するかを示唆し、それらは、支配が移転していることを示す指標になる。

国際的な売買契約では、国際商業会議所のインコタームズが頻繁に用いられる。そこには、「本船渡条件 (FOB)」「運賃保険料込条件 (CIF)」や「工場渡条件 (EXW)」などの標準的な貿易条件が定められる。FOBの場合、財が船積みされた時点で顧客は通常、船荷証券を受け取り、財の紛失や損傷のリスクを取ることになる。これは、財が船積みされ、船荷証券が顧客に移転した段階で顧客が支配を獲得することを示唆する。

最終目的地に納入される前に財の支配が顧客に移転する場合、企業は、配送サービスが別個の履行義務であるか否かを検討し、別個の履行義務である場合、配送サービスを本人として提供するのか、又は代理人として提供するのかを検討する（セクション10.3を参照）。



財が出荷される時点で、財の配送中の紛失リスクは多くの場合、第三者に移転する。売手が紛失のリスクを別の当事者（すなわち、第三者である配送企業又は保険会社）に移転するという事実は、顧客が財又はサービスの使用を指図する又はその便益のほとんどすべてを享受する能力を有しているということの意味するものではない。企業は、支配が顧客に移転する時点判断の際に、この点に留意する必要がある。

製品が出荷された時点で支配が移転したと企業が結論付ける場合、企業はそのビジネス慣行により、製品そのものを移転する履行義務に加え、別の履行義務（すなわち、財が配送中に破損した場合の損失のリスクを補償する待機義務）が生じるか否かも考慮する。別の履行義務が識別された場合、財の販売に配分された収益のみを出荷日に認識する。



#### 間接的な流通経路及びセルインとセルスルー

多くの企業は、代理店や再販業者を通して販売している。これらの取引では、支配の移転が仲介業者への引渡時に生じる（セルイン・モデル）か、財が最終顧客に再販された時点で生じる（セルスルー・モデル）かを判定するのに、判断が必要となる。いずれのモデルが適切かを判定するには、委託販売契約（[セクション5.6](#)を参照）や変動対価（[セクション3.1](#)を参照）に関するガイダンスを検討することが必要となる。

## 5.5

### 買戻し契約

#### 概要

企業が資産を顧客に販売するとともに、それを買い戻すことを約束するか、または買い戻すオプションを有する場合、企業は買戻し契約を行っていることになる。買戻し契約が金融商品の定義を満たす場合、IFRS第15号の適用範囲外となる。満たさない場合、その買戻し契約はIFRS第15号の適用範囲に含まれ、その種類（例：先渡取引、コール・オプション、プット・オプション）及び買戻し価格に応じて会計処理が異なる。

IFRS 15.10, B64

資産を買い戻すオプションの取り決めが、同一の契約に含まれる場合もあれば、別の契約にて定められる場合もある。契約により強制可能な権利及び義務が創出される。契約は口頭による場合や企業の慣習的なビジネス慣行により暗に示される場合もある（[セクション1.1](#)を参照）。

買い戻された資産は、顧客に元々販売された資産、顧客に販売された資産と実質的に同一である資産、又は元々販売された資産がその構成要素を成す別の資産である可能性がある。

IFRS 15.BC423

企業が財を買い戻す契約上の権利を有していないが、財の支配を顧客に移転した後に当該権利を有することにした場合、これが買戻し契約を構成することはない。これは、顧客は原契約に従ってその財を企業に売り戻す義務を有していないからである。

### 先渡取引またはコール・オプション

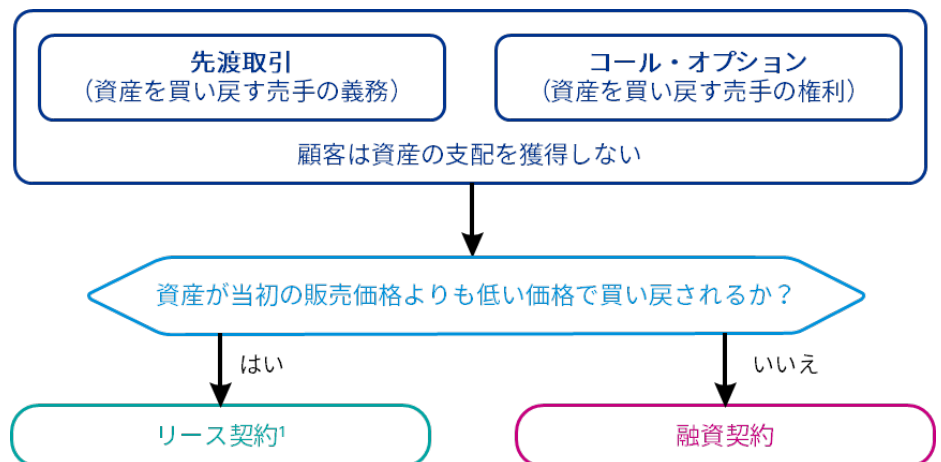
IFRS 15.B66-B67

企業が資産を買い戻す義務（先渡取引）または権利（コール・オプション）を有している場合、顧客は資産の支配を獲得していない。これは、顧客は資産を物理的に保有しているものの、資産の使用を指図する能力や資産から経済価値を得る能力が制限されているためである。企業が当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す義務または権利を有する場合は、当該契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除き、契約全体をリースとして会計処理する。反対に、企業が当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻す義務または権利を有する場合は、その取引を融資契約として会計処理する。買戻し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。

リースとして会計処理される買戻契約が、セール・アンド・リースバック取引の一部である場合、企業は資産を引き続き認識するとともに、受け取った対価について金融負債を認識する。企業は、当該金融負債を金融商品に関する会計基準に従って会計処理する。

IFRS 15.B68-B69, B75

融資契約として会計処理する場合には、企業は資産を引き続き認識するとともに、受け取った対価について金融負債を認識する。顧客から受け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額は、金利及び、該当があれば処理コストまたは保有コストとして認識する。オプションが未行使のまま消滅する場合には、負債及び関連する資産の認識を中止し、収益を認識する。



※1. 契約がセール・アンド・リースバック取引の一部でないことが前提である

### プット・オプション

IFRS 15.B70-B71

顧客が、当初の販売価格よりも低い価格での資産の買戻しを企業に要求する権利を有する場合、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否かを評価する。この評価において、企業は以下を含む要因を考慮する。

- 買戻し価格と買戻し日における当該資産の予想市場価値との関係
- 権利が消滅するまでの期間

IFRS 15.B70-B72

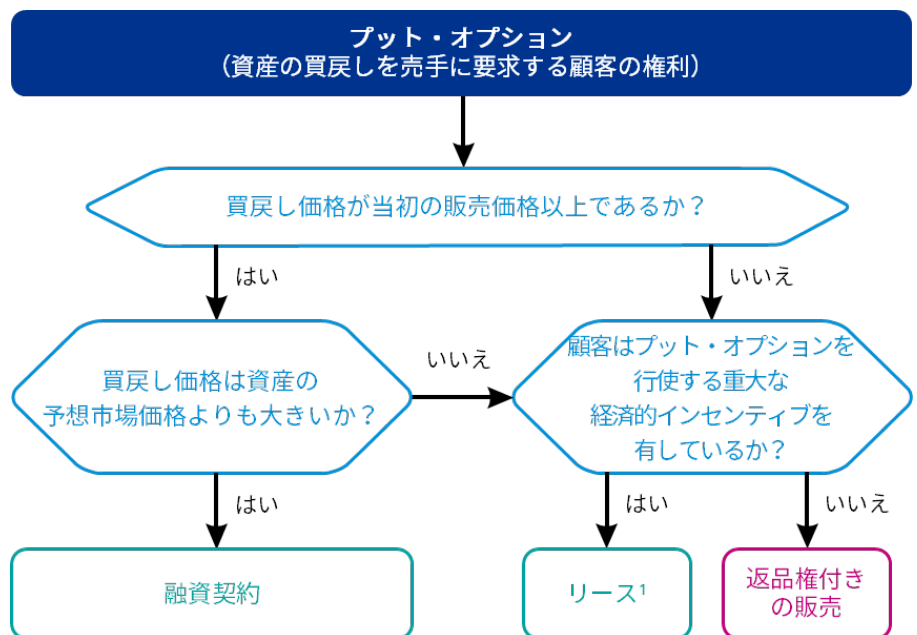
顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有する場合、当該契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除き、企業はその契約をリースとして会計処理する。反対に、顧客が重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は返品権付きの製品販売として会計処理する（セクション10.1を参照）。

IFRS 15.B73, B76

リースとして会計処理されることとなる買戻し契約が、セール・アンド・リースバック取引の一部である場合、企業は資産を引き続き認識するとともに、受け取った対価について金融負債を認識する。企業は、当該金融負債を金融商品に関する会計基準に従って会計処理する。

IFRS 15.B75

買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間価値を考慮する。



※1 契約がセール・アンド・リースバック取引の一部でないことが前提である



## 設例21－携帯電話の下取り

電話会社Tは、顧客Cと24ヵ月の通信サービス契約を締結する。契約開始時にT社は、携帯電話を600にて、サービス契約の終了時点でその携帯電話を100で下取りする権利と合わせて顧客Cに移転する。契約開始時点で携帯電話の独立販売価格は600である。T社は、24ヵ月後の携帯電話の市場価値は150と見込む。

顧客の選択によりT社が顧客から携帯電話を買い戻す義務は、プット・オプションである。T社は契約開始時に、携帯電話の移転の会計処理を決定するために、顧客C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。

T社は、100の買戻価格は150の予想市場価値を下回るなので、顧客Cはプット・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ないと結論付ける。さらに、顧客は通常、類似の電話を転売する中古市場を容易に利用することができる。T社は、顧客C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否かを検討するための、他の関連性のある要因は存在しないと結論付ける。したがって、T社は、顧客Cは、携帯電話の使用を指図し、携帯電話からの残りの便益のほとんどすべてを享受する顧客の能力が制限されることがないため、携帯電話の支配は顧客Cに移転すると結論付ける。

T社はしたがって、当該取引を返品権付きの販売として会計処理する（[セクション10.1](#)を参照）。



## 買戻し価格に焦点を当てるアプローチ

IFRS第15号では、買戻しの権利または義務の本質及び当初の販売価格と比較した買戻し価格に関するガイダンスが含まれている。

プット・オプションを有する顧客がその権利を行使する重大な経済的インセンティブを有するか否かを判定する際には、判断が要求される。この判定は契約開始時に行われ、その後に資産の価格が変動してもアップデートしない。この判定に際し、類似の取決めにおける過去の顧客の動向を考慮する。

IFRS 15.BC431



### 買戻し契約に関する規定は、再販価格の保証が付された契約には適用できない

IASBは、最低再販価格の保証が付された契約のキャッシュ・フローは、プット・オプションが付された契約のキャッシュ・フローと類似すると考えられるが、資産を支配する顧客の能力に相違があるため、収益の認識は相違する可能性があるとしている。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する場合には、資産を消費、変更または売却する顧客の能力が制限されているが、企業が再販価格の最低金額を保証する場合はそうではないためである。

したがって、見積キャッシュ・フローが類似する契約であっても、会計処理が相違する結果となる場合がある。

IFRS 15.BC424



### 条件付きの先渡取引またはコール・オプション

一部のケースで、先渡取引やコール・オプションが将来の事象を条件とする場合がある。個々の取決めについて事実及び条件をすべて評価することが必要となるが、条件付きの先渡取引やコール・オプションを返品権（[セクション10.1](#)を参照）として取り扱うことが、それらの取引の経済的実体に最も整合する場合がある。そのようなケースでは、取決めをリースや金融取引として会計処理するのではなく、返品権に関する契約条項から生じる変動対価の認識及び測定に関する原則を適用することが適切である。

例えば、鮮度が落ちやすい財の製造企業は、最終顧客が期待するような品質と鮮度の製品を受け取ることができるようにするため、古い製品を取り除いて交換する権利を企業が保有する条項を顧客との合意に含める場合がある。これらの状況のもとでは、当該製造企業は製品をいつでも買い戻せる無条件の権利を有しているわけではない。製造企業がこの権利を適用するには、製品の販売期限が過ぎていなければならない。

この例では、販売期限が過ぎていなければ、製造企業は製品を買戻す権利を有していないため、資産の使用を指図し、残りの便益のほぼすべてを受け取る顧客の能力は、条件となる事象が発生しない限り、及び発生するまで、条件付きのコール・オプションの存在により制限されない。その結果、顧客は条件となる事象が発生するまで、資産に対する支配を有する。したがって、この例では製造企業は取決めを返品権付きの販売として会計処理する。



### 先買権

IFRS 15.B66, BC423

売手は、顧客が購入した資産の顧客による将来の販売について先買権を有する可能性がある。当該権利により、売手は資産を、その資産の販売について第三者が顧客に支払うことに合意するのと同じの価格で買い戻すことができる。

この権利は、顧客が資産を支配することを妨げないため、コール・オプションでもプット・オプションでもない。したがって、通常は買戻しの合意とはならず、そのため売手による収益認識に影響を与えない。さらに、顧客が資産を売手に返品する権利を有していないため、売手は返品を見積る必要はない。

## 5.6

### 委託契約

IFRS 15.B77

企業は財を第三者に引き渡すが、引き続きそれらを支配している場合がある（例：最終顧客への販売のために販売業者または流通業者に製品を引き渡す場合）。このような種類の取決めは委託販売契約と呼ばれ、企業が中間事業者への製品の引渡し時に収益を認識することは認められない。

IFRS 15.B78

IFRS第15号には、取決めが委託販売契約であることを示す以下の指標が含まれている。

#### 委託販売契約の指標

所定の事象（販売業者による顧客への製品の販売等）が発生するまで、または所定の期間が満了するまで企業が製品を支配している

企業が製品の返品を要求するか、または第三者（別の販売業者等）に製品を移転することができる

販売業者が、製品について支払う無条件の義務を負わない（ただし、保証金の支払いが要求される場合がある）

#### 収益をいつ認識するか？

企業が製品の支配を有している期間

履行義務は充足されず、収益を認識しない ✖

支配が流通業者または最終顧客に移転する時点

履行義務は充足され、収益を認識する ✔



## 設例22－小売業：委託販売契約

製造業を営む企業Mは、60日間の委託販売契約を締結し、小売業者Rの店舗に1,000着の衣料品を送付した。衣料品が最終顧客に販売された場合、R社はM社に1着当たり20を支払う義務を負う。委託期間にわたりM社は、衣料品を返品すること、または、別の小売業者にそれらに移転することをR社に要求する権利を有する。また、M社はその衣料品の返品を受け入れなければならない。

M社は以下の理由から、引渡し時に衣料品の支配がR社に移転していないと判定する。

- － R社は衣料品が最終顧客に販売されるまで、それらについての無条件の支払義務を負わない。
- － M社は、R社が最終顧客に販売する前のいずれの時点においても、衣料品を別の小売業者に移転することを要求できる。
- － M社は衣料品の返品、または別の小売業者に衣料品を移転することを要求できる。

M社は、最終顧客に販売された時点（この時点で、R社は無条件の支払義務を負い、衣料品を返品または移転できなくなる）で衣料品の支配が移転すると判定した。したがって、M社は衣料品が最終顧客に販売されたときに収益を認識する。



## 設例23－自動車：委託販売契約

自動車製造企業Cは、予定された生産計画に基づき、事前に決定された数量のブレーキランプをC社の倉庫に納めるように自動車部品供給業者Sに要求する。しかし、ブレーキランプに対する法的所有権と支払いに対する権利は、部品が倉庫から出庫され、C社の組立ラインに移された時点ではじめて発生する。

S社が生産するブレーキランプは、他の自動車製造企業にも販売することができ、S社は、C社にそれらを返品すること又は別の自動車製造企業にそれらを納品することを求める契約上の権利を有している。さらに、S社は、C社から余分なブレーキランプの返品を受入れなければならない。

S社は、ブレーキランプに対する支配は、以下の理由でC社の倉庫への搬入時点ではC社に移転しないと判断する。

- － C社は、組立ラインに移されるまで、ブレーキランプの支払いを行う無条件の義務を有していない。
- － S社は、C社がブレーキランプを自動車に装備するまでは、いかなる時点でも別の自動車製造企業にそれらを移転するようにC社に要求することができる。

S社は、ブレーキランプの支配は、C社の組立ラインにそれらが移された時点で、すなわち、C社がS社に支払いを行う無条件の義務がC社に生じ、S社が財の返品又は移転を求められなくなる時点で移転すると判断する。



## 設例24－自動車：委託販売契約ではないケース

自動車製造企業Dは、D社の自動車向けのフロントガラスを納入する契約を自動車部品供給業者Sと締結する。契約により、S社は、契約期間の間、最低限の数量のフロントガラスをD社の倉庫に補充しなければならない。倉庫に搬入された時点で、S社は（棚卸以外で）フロントガラスには触れることができなくなる。S社はまた、フロントガラスを返品することや、別の自動車製造企業に移転することを要求する権利を有していない。

フロントガラスの価格は、それらがD社の倉庫に搬入された時点で決定される。S社は、フロントガラスがD社の組立ラインに移された時点又は納入から6週間が経過する時点のいずれか早い時点でフロントガラスの支払いに対する権利を有する。

D社の倉庫に保管されている間は、D社が保険料と保管コストを負担する。さらに、D社は、紛失、盗難又は損傷に対する責任を負う。しかし、S社は、支払いを受け取るまでフロントガラスに対する法的所有権を留保する。

D社の地域における法的枠組みにより、D社が、不当に遅れることなくクレームを出さないかぎり、財は検収されたものとみなされる。

S社は、以下の理由で、D社との取決めは委託販売契約ではないと結論付ける。

- － S社は、フロントガラスを返品する、又は第三者に移転することを、D社に要求することができない。
- － S社は、納入時点において、フロントガラスの支払いに対する無条件の（時間の経過のみに依拠する）権利を有する。D社の行動は、支払いの時期にのみ影響を与える。

フロントガラスに対する支配がD社に移転する時点を判定するには判断が求められる。この事例ではS社は以下に留意する。

- － S社は、フロントガラスを、一旦納入した後は別の用途に転用することができない。
- － S社は、フロントガラスの支払いに対する無条件の権利を有している（上記を参照）。
- － S社はフロントガラスに対する法的所有権を有しているが、これはD社の支払不履行に対する防御的措置である。
- － S社はフロントガラスの物理的占有をD社に移転している。
- － S社は、フロントガラスの所有に伴う重大なリスク（例：価格リスク、需要リスク及び在庫リスクなど）及び経済価値を移転している。
- － D社が属する地域の法律により、D社は、納入後すぐにクレームを出さない限り、倉庫に搬入されたフロントガラスを検収したものとみなされる。

したがって、S社は、部品に対する支配は、倉庫に搬入された時点でD社に移転していると結論付ける。



## 5.7

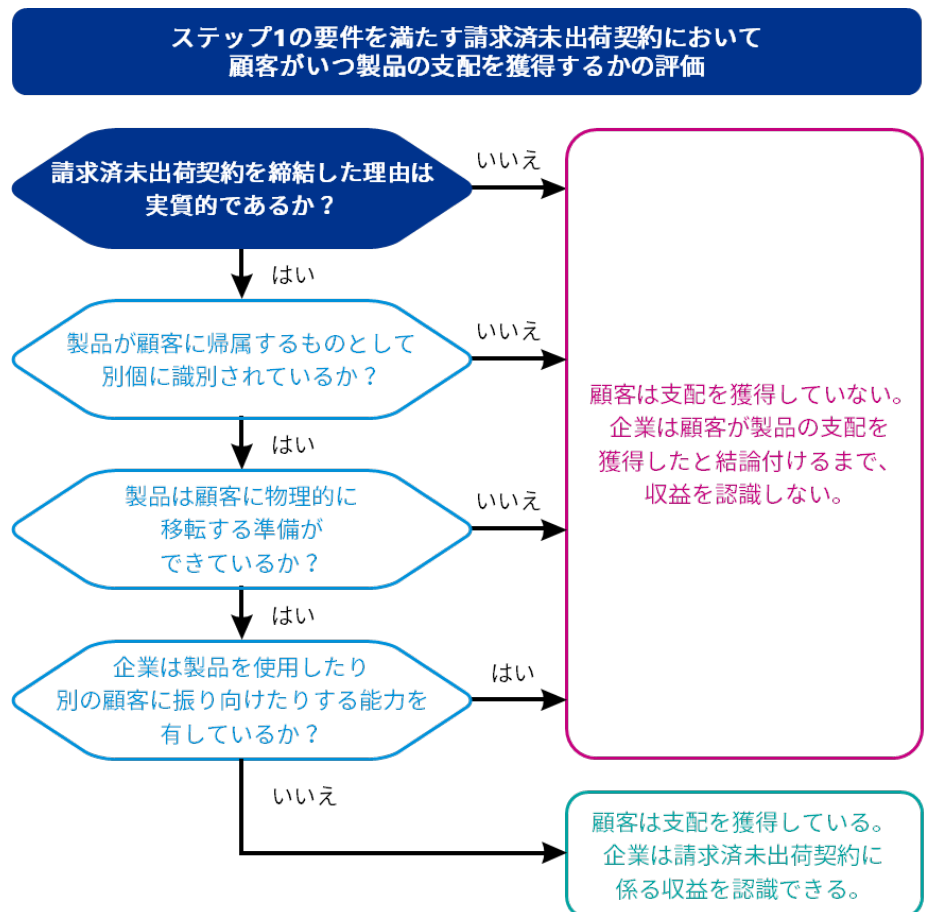
### 請求済未出荷契約

IFRS 15.B79

請求済未出荷契約は、企業が一時点で移転する製品について顧客に請求するものの、当該製品を将来のある時点で顧客に引き渡すまで企業が物理的に占有し続ける契約をいう（例：顧客に製品の置き場がないことや顧客の生産スケジュールの遅延を融通する場合）。

IFRS 15.B80-B81

収益をいつ認識すべきかを判定するために、企業は顧客が製品の支配をいつ獲得するのかを判定しなければならない。契約条件にもよるが、通常は、製品の支配は出荷時点または顧客に引渡された時点で顧客に移転する（支配が一時点で移転する指標に関する説明は、[セクション5.4](#)を参照）。IFRS第15号には、請求済未出荷契約において顧客が製品の支配を獲得するために満たすべき要件が含まれている。それらについて以下に例示している。



請求済未出荷契約について収益を認識することが適切であると企業が結論付ける場合、企業は保管サービスも顧客に提供していることになる。このような保管サービスは別個の履行義務に該当し、取引価格の一部が配分される場合がある。



#### 設例25－請求済未出荷契約

企業Cは機械を顧客Dに販売する契約を締結した。D社の製造設備は未完成であり、D社は製造設備が完成するまで、C社が当該機械を保管することを要求している。

C社は返還不能の対価を取引価格でD社に請求し、回収する。また、D社が引渡しを要請するまで、機械を保管することに合意する。取引価格には、C社が機械を期限を定めることなく保管することについての適切な対価が含まれている。この機械は完成し、C社の棚卸資産とは区別され、出荷準備ができています。C社はこの機械を使用することも、別の顧客に販売することもできない。D社は引渡日を指定せずに、引渡しの延期を要請している。

C社は、D社による請求済未出荷の要請は実質的であると結論付けた。D社はまだ引渡日を指定していないものの、機械の支配はD社に移転しているため、C社は請求済未出荷ベースで収益を認識すると結論付ける。

D社のために財を保管する義務は、別個の履行義務となる。C社は機械を保管する履行義務の独立販売価格を、保管サービスの提供期間の予測に基づき見積る必要がある。取引価格のうち保管義務に配分した金額は繰り延べ、保管サービスを提供するにしたがって一定の期間にわたり認識する。

## 5.8

## 顧客による検収

IFRS 15.38(e)

履行義務が一時点で充足される契約について、顧客が支配を獲得する時点を決するため、企業は支配が移転したことを示す複数の指標（顧客が財またはサービスを検収したか否かを含む）を検討する。

IFRS 15.B83

一部の契約に含まれている顧客検収条項は、顧客が契約で約束した財またはサービスに満足していることの確認を目的としている。以下の表は、顧客検収条項の例を示している。

	結果	例
IFRS 15.B84	財またはサービスが仕様に従っていることを企業が客観的に検証できる	顧客検収条項が所定のサイズや重量といった特性と一致していることに基づいている
IFRS 15.B85	仕様に従っているか否かを企業が客観的に判断できない	顧客検収条項が、仕様を変更した製品が、顧客の新しい製造ラインにおいて機能するかに基づいている
IFRS 15.B86	企業は製品を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は顧客が対価の支払いを確約していない	顧客検収条項に、顧客がプロトタイプの設定を特定の期間試用することができる旨が明記されている

IFRS 15.B84

類似の契約に関する企業の経験により、顧客に移転した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。

顧客検収条項と類似する特徴を有する委託販売契約の会計処理に関する詳細な説明については[セクション5.6](#)を参照。

## 6

## 適用範囲

## 概要

IFRS第15号は、顧客に財またはサービスを引き渡す契約に適用され、そのガイダンスは、すべての業種の顧客に適用される。顧客との契約が他の基準の適用範囲内である場合には、IFRS第15号の適用範囲外となる。

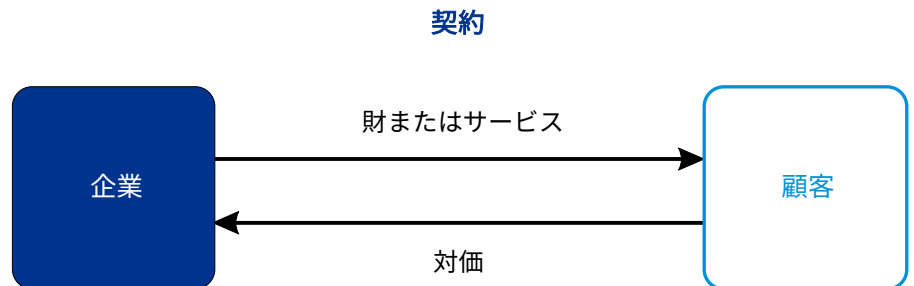
収益認識基準が契約の一部に適用される場合もあれば、状況によっては契約のポートフォリオに適用される場合もある。

## 6.1

## 適用範囲の契約

IFRS 15.6

顧客とは、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である。



## 設例1－適用範囲に含まれる契約の識別

企業Xは商業用不動産を売買する事業を営んでいる。X社は買手Yに不動産を1単位売却する。買手YはX社の通常の活動のアウトプットである不動産を購入する契約を締結しており、したがってX社の顧客と考えられるため、この取引はIFRS第15号の適用範囲に含まれる。

他方、企業Xが製造業を営んでおり、その本社を買手Yに売却するならば、不動産の売却はX社の通常の活動ではないため、この取引は顧客との契約とはならない。顧客でない相手先との契約にIFRS第15号の会計モデルのどの部分を適用するかについての説明は、[セクション7](#)を参照。

IFRS 15.BC52-BC53

**活動が「通常」であるか否かを判定する場合には判断が求められる場合がある**

顧客の定義においては、企業の通常の活動が焦点となっている。しかし、「通常の活動」は定義されていない。財又はサービスが企業の通常の活動のアウトプットであるか否かの評価が容易な場合もある。例えば、小売業者が財を顧客に販売する場合などである。しかし、評価に判断が求められる場合もある。例えば、小売業者が銀行と共同ブランディングの取決めを行い、マーケティング・サービスを提供する場合、銀行が小売業者にとってマーケティング・サービスを提供する顧客に該当する否かの評価には判断が求められる。

**副産物（副製品）の販売はIFRS第15号の範囲内である場合がある**

企業がその営業活動の一環で、副産物を生じることがある。その場合、企業は、適用すべき適切なガイダンスを決定するために、すべての事実及び状況を評価する必要がある。

副産物が、主たる製造プロセスにおいて、日々生じるアウトプットであり、継続的な営業活動の一部としてその販売が行われる場合、収益認識基準が適用されることが多い、すなわち、その売上高は収益として会計処理及び表示されることが多いと考えられる。

対照的に、稀なケースとして、企業が、主たる製造プロセスで生じるアウトプットではない廃棄物や副産物を販売することがある。その場合、収益認識基準が適用されず、取引はその他の収益として会計処理及び表示されることとなる。

## 6.2

### 適用範囲外の契約

IFRS 15.5

IFRS第15号は、以下の契約には適用されない。

- リース契約：
- 保険契約：
- 他の特定のガイダンスの適用範囲である、金融商品及びその他の契約上の権利または義務
- 製品保証やサービス保証以外の保証
- 同業他社との非貨幣性の交換取引で、交換の当事者以外の顧客への販売を容易にするためのもの



## 設例2－電話会社間の非貨幣性の交換

電話会社Tと電話会社Bは、音声、データ及びテキストなどの通信サービスを顧客に提供している。しかし、両社は異なる地域にネットワークを構築し運用している。T社及びB社は、それぞれの顧客が常に通信サービスを利用できるように、通信時間帯及びネットワーク容量を交換することで合意した。交換する内容はほぼ等しく、契約には両社間の支払いは定められていない。また、T社とB社は、交換には有形固定資産の売却又はリースは含まれないと結論付けた。

T社とB社は、顧客への販売を容易にするために、同じ業種の企業間の非貨幣性交換となる取決めを締結しているため、この取引はIFRS第15号の適用範囲外である。T社とB社の双方にとって、IFRS第15号の適用対象外であるため、本取引は、顧客との契約から生じる収益として表示する等のIFRS第15号の開示規定の適用範囲からも除外される。



## 製品及びサービスに対する保証－収益認識基準と引当金

IFRS 15.B28-B33

製品及びサービスに対する保証を提供している企業は、それらを収益認識に関する基準を適用して会計処理すべきか、それとも引当金に関する会計基準を適用して会計処理すべきか判断するために、収益認識基準のガイダンスを適用する（セクション10.2を参照）。



## 非交換取引における拠出はIFRS第15号の範囲外である

CF4.68, IFRS 15.BC28

「拠出」は、交換取引ではなく、現金又は資産の一方的な移転である、すなわち、拠出が、企業の通常の活動のアウトプットとなる財又はサービスとの交換で生じることはない。したがって、拠出は顧客との取引に該当しない。なぜならば、顧客はIFRS第15号では「企業の通常のアウトプットである財又はサービスを対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者」と定義されているからである。したがって、一方的な拠出は、IFRS第15号の適用範囲内ではない。

非営利企業は、拠出に該当する取引を行うこともあれば、拠出ではない取引を行うこともある。したがって、非営利企業は、それぞれの取引が全体的にまたは部分的に、IFRS第15号の適用範囲であるかを評価する必要がある。



### 等価でない非貨幣性取引の解消

IFRS 15.5(d), BC58

顧客への販売を容易にするための、同じ業種の企業間の取引においては、同等の価値ではない類似する財又はサービスを交換する場合がある。例えば、財の価格に影響及ぼす時間差が存在する場合もあれば、財の仕様が異なる場合もある。これらのケースでは、企業は、例えば四半期又は年次など定期的に、差異の累計額を現金で決済することがある。現金で決済される金額は、多くの場合、取決めにおける交換額総額の小さい割合しか占めない。

価値の差異を現金で決済するという事実によって、必ずしも、交換が「貨幣性」であってIFRS第15号を適用すべき取引であると結論付けられるわけではない。

取引がIFRS第15号の適用範囲内であるかどうかを判断するにあたり、企業は、交換取引の性質及び目的をはじめ、取引に伴うすべての事実及び状況を評価する必要がある。この評価を行うにあたり、企業は、その結果生じる情報が、財務諸表の利用者にとっての目的適合性を満たすかも考慮する。

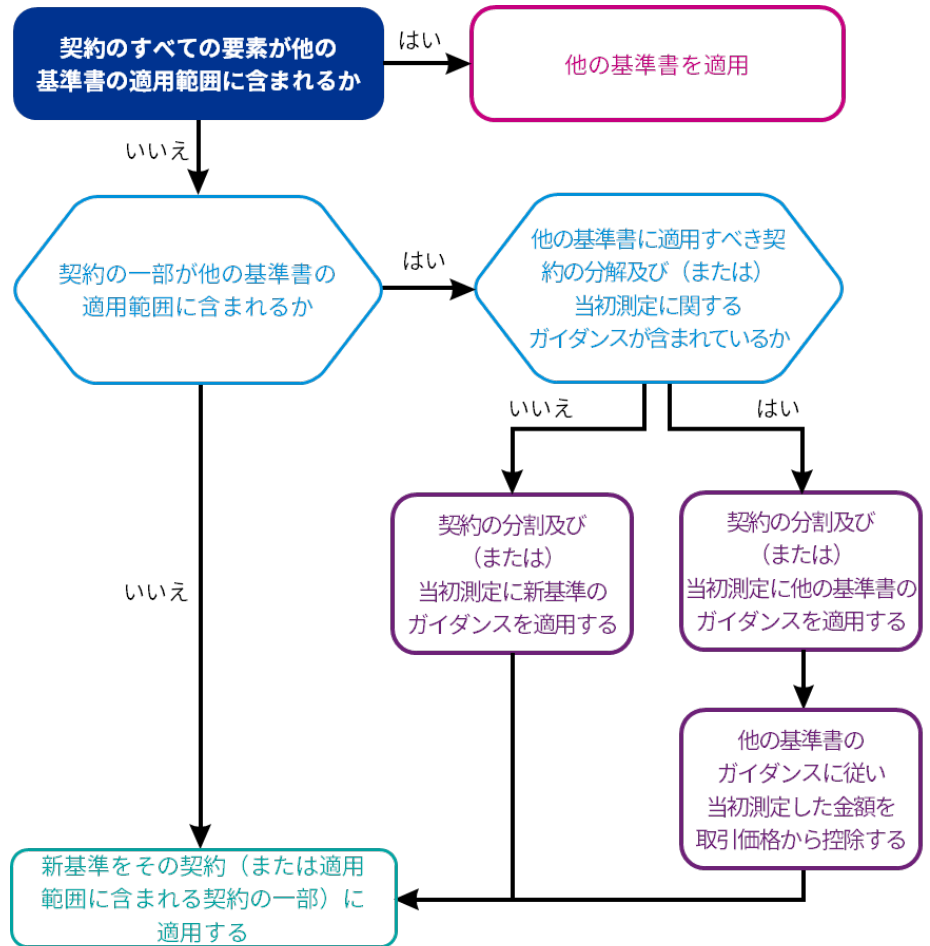
## 6.3

### 一部が適用範囲に含まれる契約

IFRS 15.7

顧客との契約は、その一部がIFRS第15号の適用範囲に含まれ、残りが他の会計ガイダンスの適用範囲に含まれる場合がある。他の会計ガイダンスが契約の分割方法及び（あるいは）当初測定の方法を定めている場合には、企業はまずそれらの規定を適用する。そうでない場合、企業は契約の分割及び（または）当初測定に、IFRS第15号を適用する。

以下のフローチャートは、その一部がIFRS第15号の適用範囲に含まれる契約の会計処理を決定する際の検討事項について示したものである。



IFRS 15.6

IFRS第15号は、活動又はプロセスから生じるリスク及び経済価値を企業と分担する（顧客ではない）協力者又は共同事業者との契約をその適用範囲から除外している。しかし、協力者又は共同事業者との契約であっても、相手方が契約のすべて又は一部について顧客の定義を満たす場合、それらはIFRS第15号の適用範囲に含まれる。したがって、包括的な提携契約の一部が顧客との契約となり、当該部分にIFRS第15号が適用される場合がある。



IFRS 9.B5.4.3

**設例3—他の会計規定を適用すると残余の金額がゼロとなるケース**

B銀行は、預金した顧客に対して追加の料金を課さずに口座管理サービスを提供する契約を顧客と締結した。この預金は、金融商品に関する会計基準の適用範囲に含まれる負債である。B銀行はまず、預金の測定に金融商品に関する会計基準（当初認識及び測定の規定）を適用する。次に残余の金額を口座管理サービスに配分し、IFRS第15号に従って会計処理する。預金として受け取った金額は、その全額を預金負債として認識するため、口座管理サービスに配分する残存金額は存在しない。

この事例を変更して、取決めに定期的なサービス手数料が含まれているとした場合も、同様の分析が行われると考えられる。ただし、事実と状況によっては、月次又は年次で請求される継続的な手数料の全部又は一部がIFRS第15号の適用範囲内となる可能性が高い。

**設例4—提携契約**

バイオ企業Xが製薬企業Yと新薬を研究、開発及び商品化する取決めに締結した。X社は研究開発活動の責任を負い、Y社は新薬の商品化の責任を負う。X社もY社も、研究開発活動と商品化のための活動の成果を等しく享受することで合意している。

この取決めに、両当事者とも積極的な参加者であり、最終製品（すなわち新薬）のリスク及び経済価値を共有するため、提携契約である。ただし、提携契約の中に、顧客との収益稼得契約が含まれている可能性がある。

**配分すべき残余の金額がほとんど、またはまったく残らないケースがある**

取決めによっては、本セクションの設例3で示したとおり、契約の分解及び（または）当初測定に他の会計ガイダンスを適用すると、IFRS第15号の適用範囲に含まれる契約の構成要素に配分すべき金額がほとんど、またはまったく残らないケースがある。

**相手先が提携契約におけるパートナーであると同時に顧客である可能性がある**

IFRS 15.BC55

相手先が提携契約の特定の部分についてはパートナーであり、別の部分については顧客である場合がある。提携契約を締結した企業にとって、契約の他の当事者が一部の活動について顧客である（したがって、それらの活動が収益を創出する）か否かを分析することが重要となる。この判定を行う際は、契約について適用可能なすべての事実及び状況を判断し、検討することが要求される。

**料金規制の対象企業は、規制繰延勘定残高の変動についてIFRS第15号を適用しない**

IFRS 14

IFRS第15号は、料金規制の対象となっている企業の通常の事業（例：企業の通常の活動において行われる電気、ガス、水等の顧客への販売）に適用される。料金規制の対象になる企業が、規制繰延勘定に関する基準を適用する要件を満たす場合がある。その場合、IFRS第15号ではなく、当該基準を、規制勘定残高の変動に適用する。

**IFRS第15号の一部は非金融資産の売却に適用される**

IFRS 15.BC57

IFRS第15号の一部は、事業の通常の過程に含まれない取引における、無形資産、有形固定資産及び投資不動産（不動産を含む）の売却にも適用される。事業の通常の過程に含まれない非金融資産の売却に関する詳細な説明については、[セクション10.7](#)を参照。

**金融サービスの報酬－収益認識基準と金融商品に関する基準**

IFRS 9.B5.4.2-B5.4.3

金融商品に関する会計基準には、いずれの種類の金融サービスの報酬を金融商品の測定に含め、いずれの種類の手数料をIFRS第15号に従って会計処理しなければならないかを規定するガイダンスが含まれている。

金融商品の実効金利と分離することができない報酬及び純損益を通じて公正価値で測定（FVTPL）する金融商品にかかる報酬は、金融商品基準の適用範囲に含まれる。関連する金融商品の実効利回りと分離することができないわけではなく、したがってIFRS第15号に従って認識される金融サービスの報酬の例としては、以下を挙げることができる。

- 融資の回収に関して請求される手数料
- 特定の融資契約が成立する可能性が低いときに融資を行うことを約する当該ローン・コミットメントがFVTPLで測定されるものではない場合のコミットメント・フィー
- ローンを手配するが、自身ではローン・パッケージを一切引き受けることのない（又は、他の参加者と同じリスク相当の実効金利にて一部を引き受ける）ローン・シンディケート手数料
- クライアントへの株式の割当に関して収受する手数料
- 融資の手配に関する斡旋料
- 投資管理手数料



#### 契約にリース要素とリース以外の要素が含まれる場合の契約期間の決定

IFRS 15.7

契約にリース要素とリース以外の要素が含まれる場合、貸手はリース基準に従って、IFRS第15号のステップ2を適用して契約における対価を配分する（[セクション2](#)を参照）。この場合、対価は、リース基準に従って決定されるリース期間（すなわち、借手が延長することが合理的に確実である更新期間を含む）に基づいて配分すべきか、それとも収益認識基準に従って決定される契約期間（すなわち、当事者が現在において強制可能な権利及び義務を有している期間のみを含む）に基づいて配分すべきかという疑問が生じる（[セクション1.2](#)を参照）。このようなケースでは、企業は、リース基準に従って決定されるリース期間を基に各要素に対価を配分すべきと考えられる。

また、企業はリース以外の要素の更新オプションにより重要な権利が生じるか否かについても検討しなければならないと考えられる（[セクション10.4](#)を参照）。

### 追加の適用例



#### 設例5－電話会社：部分的に適用範囲に含まれる取引

IFRS 15.7(a), 16.17

電話会社Tは、電話設備とサービスを顧客Cに提供する約束を含む契約を締結する。T社は最初にリースの基準を適用し、契約がリースを含むかどうかを評価する。

T社が、設備の使用がリースである結論付ける場合、設備はリース基準に従って会計処理される。リース基準は、どのようにリース要素を識別し、取引価格をリース要素とリース以外の要素に配分すべきかに関するガイダンスを定めていることから、T社はまずリース基準を適用する。

T社が設備はリースされたものではないと結論付ける場合、契約全体を収益認識基準に従って会計処理する。収益認識基準を適用するにあたり、T社は、設備がサービスと別個であるかどうかの判断をはじめ、関連する収益認識ガイダンスのすべてに準拠する（セクション2を参照）。



### 設例6－保険契約ではない投資契約

保険会社Xは、顧客と投資契約を締結する。契約条件により、X社は、管理サービス手数料を除いて運用資産を顧客に返還する義務を有する。管理手数料は、運用資産の価値の一定割合で設定される。

X社は、契約により重大な保険リスクが移転することはないと結論付ける。X社はまた、契約には、運用資産の金額を顧客に返還するための金融負債と投資管理サービスの2つの要素が含まれると結論付ける。

契約に金融負債が含まれることから、X社はまず、それを測定するために、金融商品に関する基準の当初認識及び測定に関する規定を適用する。X社はその後、残余する金額を投資管理サービスに配分する。X社は、当初受領する投資額が金融負債の公正価値であると判断する。したがって、契約の開始時点で投資管理サービスに配分する残存金額は存在しないことになる。

その後、X社は、金融商品に関する基準に従って金融負債を測定し、契約に従って請求される管理サービス手数料のすべてを収益認識基準に従って会計処理する。

IFRS 4.A, IAS 32.11



### 設例7－メディア：提携契約

スタジオBとテレビ局Cは、新しいテレビ番組を制作するための契約を結ぶ。契約に従ってB社とC社は、脚本、予算及び放送回数を共同で決定する。C社は、その地域における番組のライセンスを受け取り、B社は、他の地域のテレビ局に番組の権利を売却することができる。C社は、制作にあたって発生したコストの50%を負担し、テレビ放送が終了した時点でB社に固定金額5,000を支払う。

この設例では、B社は、Cとの契約のすべて又は一部がIFRS第15号の適用範囲になるか否かを慎重に分析する必要がある。例えば、B社は、最終的な固定支払いが提携契約の一部になるのか、IFRS第15号が適用されるライセンスに対する支払いであるのかを検討する。



### 設例8—自動車：提携契約

自動車部品供給業者Sは、自動車製造企業Dの自動車向けに新しい技術を開発する契約をD社と締結する。S社とD社の双方は、エンジニアリング及び開発活動のコストを等しく負担し成果を等しく享受することで合意する。契約に従ってS社はまた、開発された部品100単位を10,000の対価で生産する。両当事者は能動的であり、エンジニアリング及び開発活動（すなわち、技術）に対するリスクと経済価値を共有することから、契約のうち、エンジニアリングと開発に関する部分は、提携契約になりうる。しかし、この契約の中には、収益認識基準に従って会計処理される一連の部品を生産するための約束も含まれている。

## 6.4

IFRS 15.4

## ポートフォリオ・アプローチ

IFRS第15号は一般的に、顧客との個々の契約に適用される。しかし、ポートフォリオに含まれる個別の契約に適用した場合と比較して、財務諸表に対する影響に著しく差異が生じないと合理的に見込まれる場合には、企業は、実務上の便法として、収益認識基準を、特徴の類似する契約のポートフォリオに適用することができる。



### 設例9—コストに適用されるポートフォリオ・アプローチ

2019年4月、ケーブルテレビ店Cは、100件のケーブルテレビ契約を販売した。C社は、契約を獲得するごとに10のボーナスを受け取る複数の販売代理店を活用している。C社は、それぞれのボーナスは契約獲得コストに該当し、資産化した上で当初の契約期間（及び予想される更新期間）にわたって償却すべきであると判断する（[セクション7.3](#)を参照）。

C社は、これらのコストはすべてが契約獲得に係るものであり、契約の特徴も類似していることから、ポートフォリオ・アプローチが適切であると判断する。これらのコストに関連して認識される資産の償却期間は、100件の契約に関し同様であると考えられる（[セクション7.3](#)を参照）。さらに、C社は、ポートフォリオ・アプローチは、契約ベースのアプローチと大きく異なるものではないことを確認する。C社は、2019年4月に1個当たり10の100個の資産を計上及び管理する代わりに、ポートフォリオに対して1,000の資産を計上する。



### ポートフォリオ・アプローチのコストと便益を比較検討する必要がある

ポートフォリオ・アプローチは、個々の契約ごとにIFRS第15号を適用するよりもコスト効率が高い可能性はあるが、以下を実施する負担がどの程度となるか不明確である。

- ポートフォリオを構成する類似の特性の判定（例：提供するもの、期間、場所の相違の影響）
- ポートフォリオ・アプローチを適用可能か否かの判定
- ポートフォリオを会計処理するために必要なプロセスとコントロールの構築



### ポートフォリオ・アプローチが適用可能か否かの判定に関する詳細なガイダンスはない

ポートフォリオ・アプローチは、契約から生じる収益及びコストの両方に適用できる。IFRS第15号にはポートフォリオ・アプローチを適用する場合の設例（返品権及び非行使部分に関する設例を含む）が含まれている。ただし、IFRS第15号には、ポートフォリオ・アプローチによった場合と、個々の契約ごとにIFRS第15号を適用した場合とを比較して両者が著しく相違するか否かを評価する方法に関する詳細なガイダンスは含まれていない。

IFRS 15.IE110-IE115

## 7

# 契約コスト

## 概要

基準は、契約コストの会計処理に関する包括的なガイダンスを提供することを意図していない。多くの場合、企業はIFRS第15号以外の基準、例えば棚卸資産に関する基準におけるコストについてのガイダンスを適用する。ただし、収益基準には、次の領域に関するガイダンスが含まれている。



## 7.1

### 契約を獲得するためのコスト

IFRS 15.91-92

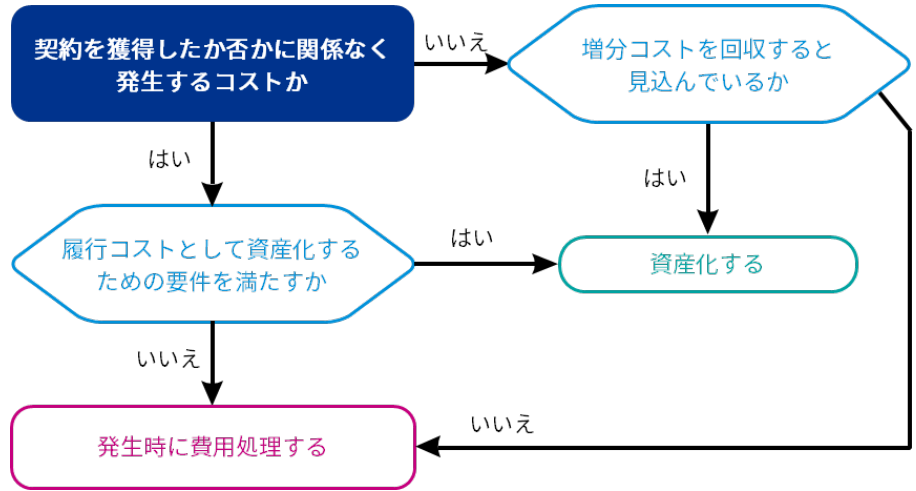
契約を獲得するための増分コスト（例：販売手数料）は、それらのコストを回収できると見込まれる場合には資産化しなければならない。

IFRS 15.94

ただし、実務上の便法として、資産の償却期間が1年以内である場合には、そのようなコストを資産化しないことができる。

IFRS 15.93

契約を獲得したか否かに関係なく発生するコストは、契約を履行するためのコストとして資産化する要件を満たす場合（[セクション7.2](#)を参照）を除き、発生時に費用として認識する。コストの例として、企業が契約を獲得しなくても発生する入札コストが挙げられる。



**設例1—契約を獲得するために発生するコスト：従業員に対する販売手数料**

IFRS 15.IE189-IE191

コンサルティング企業Eは、顧客にコンサルティング・サービスを提供する。E社は競争入札プロセスに従い、顧客Cにコンサルティング・サービスを提供する契約を獲得する。

デュー・デリジェンスのための外部の弁護士費用	15
プレゼンテーションのための旅費	25
販売員に対する契約達成報酬及びそれに関連する税金	10
<b>発生コストの総額</b>	<b>50</b>

販売員に対する契約達成報酬及びそれに関連する税金は、契約を獲得した場合にのみ支払義務が生じるため、契約を獲得するための増分コストである。したがって、回収可能であることを条件として、E社は報酬10について資産を認識する。

対照的に、外部の弁護士費用及び旅費は増分コストであるが、契約を獲得しようとする努力に関連するコストであり、契約が獲得されない場合であっても発生するものである。そのため、弁護士費用及び旅費についてE社は発生時に費用として認識する。



IFRS 15.94



### 償却期間が1年以内の場合、実務上の便法が適用される

契約を獲得するための増分コストを資産化しないことを企業に認める実務上の便法により、更新が十分に期待されない比較的短期の契約を締結している企業は会計処理が簡便化される。ただし、この便法により企業間の比較可能性が減少する。

実務上の便法を適用するか否かは、会計方針の選択であり、当該便法を適用しなければ認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合に認められる。償却期間を算定する場合、予測される更新を考慮に入れなければならないことから、償却期間は当初の契約期間より長くなるということに留意が重要である。償却期間の算定は、企業が契約の更新に手数料を払う場合に特に難しくなる。償却期間に関する説明は[セクション7.3](#)を参照。

契約コストに関連する実務上の便法は、選択適用するレベルが関連する基準書で明記されていない他の会計方針の選択と同様に、企業全体で、その事業単位またはセグメントのすべてに適用される。

実務上の便法を適用できるか否かは契約ごとに評価する。契約に複数の履行義務が含まれ、そのうちの1つまたは複数が1年を超えて充足される予定である場合、実務上の便法は通常適用されない。これには、契約に含まれるすべての財及びサービスに当該資産が関連し、複数の履行義務が存在するため、資産化されるコストの償却期間が1年を超過する場合は該当する。

償却期間に関する説明は[セクション7.3](#)を参照。



### 関連する負債が発生する際の手数料を資産化する

以下のように、将来、追加的な手数料の支払いが発生したり、当初の手数料金額が調整されたりする場合がある。

- 契約更新のために支払う手数料
- 契約変更に伴い生じる手数料
- 将来の事象の発生を条件として生じる手数料
- クローバックの対象となる手数料
- 階層化され閾値の対象となる手数料

これらの例で、企業は、負債の発生時期、並びに手数料を資産化するか否か及び資産化する場合はその金額を決定するために、取決めにより創出された強制可能な権利及び義務を考慮する。これらの例を検討する。

- 2年間解約不能の契約の開始時に企業は100の手数料を支払い、顧客が2年後にその契約を更新した場合はさらに100の手数料を支払うことに合意する場合、企業は契約開始時には通常、当初の手数料である100のみを資産化する。企業は顧客が契約を更新した場合にのみ、2回目の手数料100を資産化する。これは、最初の2年間の契約期間についてのみ、契約により強制可能な権利及び義務が両当事者に創出されるためであり、企業は2回目の手数料の支払いが現在の債務となるまで、それを見越し計上しない。
- 2年間解約不能の契約の開始時に企業は100の手数料を支払い、1年後に追加的に100の手数料を支払うことに合意する場合、企業は契約開始時に通常、200を資産化する。これは、2年間の契約期間について、契約により強制可能な権利及び義務が両当事者に創出されるためである。また、企業は現在の債務を負い、その支払いは時の経過にのみ依拠するため、2回目の支払いを見越し計上する。

より複雑なシナリオでは、企業は、手数料を支払う義務が、負債の定義を満たすか否かに焦点を当てる。これは、閾値が組み込まれた手数料（例：特定の期間の販売累積額が特定の金額を超過した場合にのみ支払う手数料や、その手数料率が販売累積額により変動する手数料）を検討する際に特に重要となる。一般的に、契約獲得コストとして認識する要件を満たす手数料の支払債務を認識する場合、企業は同時に資産を認識する。



### 複数層の手数料について要求される判断

一部の企業では、販売員が顧客と契約を締結したときに、販売員に加えて、販売員の直接の監督者にも手数料を支払うケースがあり、販売員は顧客と締結したすべての契約について手数料を受け取るが、販売員の直接の監督者は自身が監督している従業員の販売実績に基づき手数料を受け取る。この場合に監督者の手数料が特定の契約の獲得にかかる増分コストであるか否かを判定するためには、判断の行使が必要である。増分コストは、個々の契約に直接起因する獲得コストの金額としなければならない。

## 追加の適用例



### 設例2－契約を獲得するために発生するコスト：従業員に対する販売手数料と広告宣伝の比較

電話会社Eは、音声及びデータ・サービスを含む2年間の通信サービス契約を顧客Cと締結する。契約はE社の店舗の1つで締結され、販売員Sは、顧客Cが契約に署名する時点で30の手数料を受け取る。E社はまた、2週間の広告キャンペーンに関するコストが発生している。契約に署名した時点で、顧客Cは、この広告を見て店舗を訪れたと伝える。

Sに支払われる手数料は、顧客Cとの契約を獲得するための増分コストになる。契約の獲得に成功した場合にのみ支払われることになるからである。契約期間は12ヵ月以上になるので、実務上の便法は適用されない。E社は従って30の販売手数料を、回収可能であることを条件として契約獲得コストとして資産化する。償却期間の説明については、[セクション7.3](#)を参照。

一方で、広告宣伝コストは、契約を獲得する努力に関連するものであるが、契約獲得の増分コストにはならない。すなわち、広告宣伝コストは、新規の顧客との契約が獲得されなくても発生するからである。従ってE社は広告宣伝コストを発生時に費用処理する。



### 設例3－契約を獲得するために発生するコスト：販売員に対する販売手数料と賃金との比較

新規のアドバイザーサービスライン開発中にB銀行に以下のコストが発生した。

- － 標準的な契約を開発するための外部のコンサルタント及び弁護士費用
- － 新規顧客の獲得を担当する営業担当者の賃金
- － 顧客が新規契約に署名する時点で販売員に支払われた販売手数料

B銀行は、担当者に支払われる販売手数料は、契約が確保された時点でのみ支払われることから、契約獲得に関するコストであると判断する。B銀行は、回収可能であることを条件として販売手数料に係る資産を認識する。

その一方で、販売員の賃金は、契約の獲得に関係なく発生することから、増分コストにはならない。したがって、販売員の賃金は、発生時に費用処理する。

外部のコンサルタント費用と弁護士費用も、契約の獲得に関係なく発生することから、契約獲得のコストの定義を満たさない。



#### 設例4ー当初契約が獲得された後の更新時に支払われる手数料

電話会社Tは、顧客と新たな期間2年の通信サービス契約を締結する都度、30の手数料を販売員に支払う。T社は、顧客が契約をさらに2年間更新する場合にはその都度、営業担当者に10を支払う。T社は、回収可能であることを条件として、これらの手数料を契約獲得コストとして資産化すべきか、資産化する場合にはいつの時点で資産化すべきかを評価する必要がある。

契約の開始時点で、T社は、30の手数料は、契約が獲得されていなければ発生しないので、当初契約の獲得の増分コストになると結論付ける。T社と顧客の間で、当初の2年間を超える強制可能な権利及び義務が新たに創出されることはない。契約は2年間を超えて存在しないことから、T社は契約の開始時点で、更新時に支払われる将来の手数料（すなわち、10の更新手数料）を資産化することはない。

契約の更新時にT社に追加の手数料10が発生する。この10の手数料は、契約が更新されていなければ発生しないので、2番目の契約を獲得するための増分コストになる。

T社はしたがって、両方の手数料を発生時に資産化する。償却期間の説明はセクション7.3を参照。



#### 設例5ークローバック条項付きの販売代理店手数料

電話会社Eは、音声及びデータ・サービスを含む、月次ベースの通信サービス契約を顧客Cと締結する。契約は販売代理店Dを通じて獲得され、Dは、Eから20の手数料を受け取る権利を有する。手数料は、契約開始時にDに支払われるが、顧客Cが契約開始時から3ヵ月以内にサービスを解約する場合、返還対象となりE社に返金される。

E社は、手数料を全額獲得するには、顧客Cが3ヵ月目を経過するまでサービスを継続して受け取らなければならないが、Dは、顧客Cがサービスの契約をするという義務を完了していると結論付ける。Dの手数料は、顧客Cとの契約を獲得するための増分コストになる。E社は、回収可能であることを条件として手数料20を契約開始時に資産として認識する。償却期間の説明はセクション7.3を参照。

E社は、Dに支払った手数料の返還を求める権利と合わせて契約コスト資産の減損判定を行う。



### 設例6—階層ごとに閾値が定められる手数料制度：累積的影響

B社は、契約の累計件数が達成される場合に、すでに支払った手数料を考慮に入れ、当該契約及び締結済みの契約の累計金額の一定割合を手数料として支払う手数料制度を有している。

契約件数	手数料
1件から10件の契約	契約金額の1%
11件から20件の契約	1件から20件の契約金額の4%
21件以上の契約	1件から21件以上の契約金額の7%

1件から10件の契約の獲得では、B社は契約金額の1%のみを販売員に支払うことになり、それらの契約のそれぞれを獲得する最低限の増分コストになる。さらに、B社は、他の期待される契約が獲得される場合に支払われる、それらの契約に関する追加的な手数料を計上する必要があるかどうかを評価する。B社は、また、1年に関する実務上の便法を適用しない、又は選択しない場合には、これらのコストを、顧客との契約獲得の増分コストとして資産化する。

B社は、1件から4件の契約を締結する時点で1%の手数料を計上すると仮定する。しかし、5件目の契約を獲得する時点で、B社は少なくとも11件の契約を締結すると見込む。その時点で、B社は、その見込みを修正し、5件目の契約を締結する時点で、5件目の契約に関する4%の手数料及び1件目から4件目の契約に関する（1%の手数料はすでに資産化されているので）追加の3%の手数料を資産化する。

## 7.2

IFRS 15.95, BC308

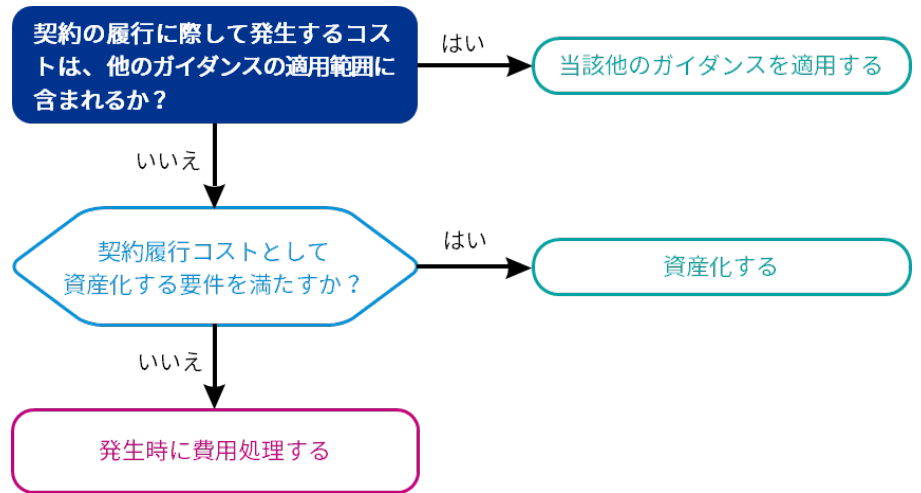
### 契約履行コスト

契約を履行するために発生したコストが他の基準（例：IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第38号「無形資産」）の適用範囲に含まれない場合は、以下の要件のすべてを満たすときに限り、資産として認識する。

- 既存の契約または特定の予想される契約に直接関連していること
- 将来において履行義務の充足に用いられる企業の資源を創出するか、または増価させること
- 回収が見込まれること

IFRS 15.96, BC307

契約を履行するために発生したコストが、他の基準の対象になる場合、当該基準に従って会計処理する。他の基準で資産化が禁止される場合、IFRS第15号でも資産化することができない。



IFRS 15.97-98

コストが他の基準の適用範囲に含まれない場合、それらが契約に直接関連するもの、または、予想される契約に関連するものかを検討する。以下の表は、特定の要件を満たす場合に資産化できるコストと、資産化できないコストの例である。

他の要件を満たす場合に資産化する直接コスト <span style="color: green;">✔</span>	発生時に費用処理するコスト <span style="color: red;">✘</span>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 直接労務費—例えば、従業員の賃金</li> <li>- 直接材料費—例えば、部材</li> <li>- 契約に含まれる履行義務の充足に直接関連するコストの配分—例えば、償却費や減価償却費</li> <li>- 契約に基づき顧客に明示的に請求可能なコスト</li> <li>- 企業が契約を締結したという理由のみで発生したその他のコスト—例えば、外注費</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 一般管理費—ただし、契約に基づき顧客に明示的に請求可能な場合を除く</li> <li>- 充足した（または部分的に充足した）履行義務に関連するコスト</li> <li>- 仕損した材料費、労務費、またはその他の契約コスト<sup>1</sup></li> <li>- 充足していない履行義務と部分的に充足した履行義務のいずれに関連するコストかが区別できないコスト</li> </ul>

1 これらのコストの進捗度の測定に対する影響については5.3.3を参照。



## 設例7ー初期コスト：管理データ・センター

IFRS 15.IE192-IE196

管理サービス企業Mは、顧客YのITデータ・センターを固定の月額手数料で5年間管理する契約を締結した。サービスを提供する前に、M社はY社のデータを移行しテストするための技術基盤を設計し構築する。この技術基盤はY社に移転せず、別個の履行義務とはならない。この技術基盤を確立するために発生する初期コストは以下のとおりである。

設計サービス	40
ハードウェア及びソフトウェア	210
移行及びテスト	100
<b>合計</b>	<b>350</b>

これらの初期コストは、主に契約を履行する活動に関連し、財またはサービスを顧客に移転するものではない。M社はこれらのコストを以下のとおりに会計処理する。

コストの種類	会計上の取扱い
ハードウェア	有形固定資産に関するガイダンスに基づき会計処理する。
ソフトウェア	社内利用のソフトウェア開発及び無形資産に関するガイダンスに基づき会計処理する。
データ・センターの設計、移行、テスト	以下の理由から、IFRS第15号に基づき資産化する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 契約に直接関連する。</li> <li>- 将来において履行義務を充足するのに用いられるであろう企業の資源を創出または増価させる。</li> <li>- 5年間の契約期間にわたって回収されると見込まれる。</li> </ul>

当初認識後、資産化されたハードウェア及びソフトウェアのコストは、他の適用可能なガイダンスに従って測定する。IFRS第15号に従い資産化されるコストは、IFRS第15号の償却及び減損に関する規定の対象となる（[セクション7.3](#)及び[7.4](#)を参照）。



### 当収益基準におけるコスト資産化に関するガイダンスの適用可能性

履行義務が一時点で充足される多くの契約について、通常、これらの履行義務の充足に係るコストを、例えば、棚卸資産に関する基準など他の基準に従って会計処理する。それらの契約では、企業は多くの場合、その他のガイダンスが適用される資産（例：棚卸資産）を創出することになるからである。

その一方で、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、仕掛品の支配は、任意の間隔ではなく、生産される都度継続して顧客に移転されることから、コストは発生した時点で通常は費用化される（企業の履行により資産は創出されない）。



### コストの資産化要件を満たしているか否かを判定するのに必要とされる判断

IFRS 15.BC308, CF 4.20

資産の定義を満たすコスト、すなわち、過去の事象の結果として企業が支配する現在の経済的資源のみが、IFRS第15号に従って資産化される。コストにより企業が支配する資源が増価するかどうかを判定するには判断が求められる。例えば、従業員は企業が支配する資源ではないので、KPMGの見解では、訓練コストは資産化要件のすべてを満たすことはない。



### 学習曲線コストが含まれる契約

IFRS 15.BC312-BC316

ノウハウ構築やプロセス改善による効率の向上により一定の期間にわたりコストが逡減する、重要な学習曲線が含まれる契約について、IFRS第15号の適用によって会計処理が影響を受ける可能性がある。ボードは、IFRS第15号が、以下の両方の条件を満たす場合の学習曲線の効果に関する会計処理を扱っていることに留意した。

- 企業が所定の数の単位を引き渡す単一の履行義務を有している。
- 履行義務が一定の期間にわたり充足される。

国際会計基準審議会（IASB）は、そのようなケースでは、より多くのコストが発生する最初のユニットの製造時点で、より多くの収益及び費用の認識が前倒しされる結果となる進捗度の測定方法（例：コスト対コスト法）を企業が選択する可能性が高いと両ボードは指摘した。契約の初期における企業の履行の価値がその後の履行よりも大きく、販売されるのが1つのユニットのみであるならば、企業はより高い価格で販売していたであろうことから、ボードはこの影響が適切であると考えている。さらに、コストが発生するにつれて支配が顧客に移転する場合、それらのコストは過去の履行に関連するため、資産化するの是不適切となる。したがって、これらの条件が揃っており、コスト対コスト法を用いている場合は、一般的に学習曲線を描くコストは資産化されない。



IAS 2

別のケースで、単一の契約に複数の履行義務が含まれており（例：設備や機械の複数の部品のような複数の財や製品を販売する場合）、個々の履行義務がそれぞれ一時点で（例：財の支配の移転時に）充足される場合は、企業は、他の基準書（例：棚卸資産に関するガイダンス）に基づき履行義務のコストを会計処理することが多い。これは、契約を履行するためのコストが発生しているが、履行義務が一定の期間にわたって充足されていない場合、企業は他のガイダンスの適用範囲となる資産（例：棚卸資産）を創出している可能性が高いためである。

IFRS 15.IE110-IE115



### 制限取引価格を超えるコスト

特定の状況のもとでは、取引から得られる収益、または履行義務に配分する取引価格が、顧客に移転する財の原価よりも低い金額に制限されることにより、契約の初期に損失が生じる場合がある。このようなケースでは、他の特定のガイダンスで繰延べが要求されていない限り、その初期の損失を繰り延べることは適切ではない。

例えば、企業が原価100,000の財を120,000の対価を明示して販売する。ただし、対価の総額について将来、価格譲歩が行われるリスクがある。企業は、この契約は不利なものではなく、損失の見越し計上は他の適用されるガイダンスのもとで要求されないと判定する。企業は取引価格を制限し、90,000について重大な戻し入れが生じない可能性が非常に高いと結論付けた。支配の移転時に、企業は90,000の収益と100,000の原価を認識する。この会計仕訳により、変動対価に伴う不確実性が解消されるまで初期の損失が認識されることになる。変動対価及び収益認識累計額の制限に関する説明は[セクション3.1](#)を参照。



### 輸送サービス及びコスト

取決めによっては、企業が、顧客が特定する場所に財を納入し、輸送費を負担する。これらのコストの会計処理方法を決定するために、企業は、輸送サービスが別個の履行義務に該当するか（[セクション2](#)を参照）、及び財の支配はいつの時点で顧客に移転するかを検討する。

財の支配が、最終仕向地への納入時点で顧客に移転する場合、すなわち、輸送及び流通コストが財の売却の唯一の履行義務の部分を成す場合、企業は、財が納入された時点で収益を認識し、輸送費の会計処理について棚卸資産に関する基準を適用する（KPMG刊行物「[Insights into IFRS](#)」の3.8を参照）。

財が輸送される前に財の支配が顧客に移転する場合、輸送サービスが別個の履行義務であり、企業は、それに関し本人になるのか、代理人になるのかを判断する必要がある（セクション10.3を参照）。

- 企業が輸送サービスに関し本人として行動する場合、サービスが提供されるにつれ、総額の収益を認識し、収益基準の履行コストに関するガイダンスを適用する。
- 企業が輸送サービスに関し代理人として行動する場合、サービスが手配された時点で収益を純額で認識する。



### 後取手数料に係るコスト

取決めによっては、コストのうち重要な部分が契約の終了時点で発生することがある。進捗度を測定するためにアウトプット法を使用する場合、契約の終了時点で発生するコストが発生する期間のマージンは、他の期間より低くなる。事実と状況によっては、特定の期間のマージンが負になる場合がある。

マージンの変動性は、収益基準では、一定の期間にわたる契約の進捗度に関しアウトプット測定値を用いる場合、常に生じる可能性がある。企業は、顧客に約束した財又はサービスの支配を移転する履行を描写する、進捗度の適切な測定値を算定していたかどうかを慎重に検討する。

IFRS 15.39

## 追加の適用例



### 設例8－発生した時点で費用化される訓練コスト

D社は、顧客Eの製造工場の5年間のメンテナンス・サービスを提供する契約を顧客Eと締結する。メンテナンス・サービスを開始する前に、D社はその従業員に対して、サービスを提供するためにE社の工場の仕様に関する訓練をする必要がある。この訓練に関してD社に発生するコストは、訓練に参加する従業員の労働時間（給料及び賃金）も対象とする。

D社は、これらの人件費は、顧客Eとの契約に直接関連するものであり、回収が見込まれると判断する。しかし、D社は、コストはIFRS第15号の資産化要件のすべてを満たす訳ではないと結論付ける。これは、従業員はD社が支配する資源ではなく、したがって資産の定義が満たされることがないからである。そのため、D社は、訓練コストを発生時に費用として認識する。



### 設例9ー初期コスト：自動車製造企業向けにカスタマイズした部品

自動車部品供給業者Sは、自動車製造企業L向けに大きくカスタマイズした部品を生産するための大規模なプロジェクトに着手する。L社との契約は、プロジェクト期間全体を通して発注される部品の最低金額を保証している。部品を生産する前にSは、

- L社とのプロジェクトのような大規模プロジェクトを管理できるように新しい基幹系情報システム（ERP）を開発する。
- 新しいERPシステムを使用するために従業員を訓練する。
- 部品の生産に必要な情報を含むL社のデータベースを移行しテストする技術基盤を構築する。

ERPシステムは、S社の知的財産と考えられ、将来のプロジェクトを管理するために使用される。この技術基盤はL社に移転することではなく、別個の履行義務とはみなされない。したがって、S社は、これらの初期コストは、主に契約を履行する活動に関連するが、財またはサービスを顧客Lに移転するものではないと結論付ける。S社は以下のように会計処理する。

コストの種類	会計上の取扱い
ERPシステム	無形資産に関する基準に基づき資産化
従業員の訓練	S社は、従業員から生じる経済的便益に関する統制は不十分で、当該コストを資産化することはできないと判断する。
移行及び技術基盤のテスト	コストは以下を満たすことから資産化する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- L社との契約に直接関連する。</li> <li>- 将来履行義務を充足するために用いられるであろうS社の資源（すなわち、部品の製造）を創出または増価させる。</li> <li>- プロジェクトの期間にわたって回収されると見込まれる</li> </ul>

資産化されたソフトウェアのコストは、無形資産に関する基準に従って会計処理する。IFRS第15号に従い資産化されるコストは、IFRS第15号の償却及び減損に関する規定の対象となる（セクション7.3及び7.4を参照）。



### 設例10－動員コスト

E社は、事務所建物を建設する契約を顧客Fと締結する。E社は、契約には、一定の期間にわたり充足される1つの履行義務（建物の建設）が存在すると判断する。

E社には、重機を建設現場に持ち込む動員コストが発生する。E社はまず、これらのコストは有形固定資産の取得原価の一部ではなく、建物の工事が進むにつれて支配が顧客に移転するので、仕掛品に関する棚卸資産は存在しないことに着目し、これらのコストにIFRS第15号以外の基準が適用されることはない判断する。E社にはまた、建設現場に従業員を移すコストも発生する。

E社は、重機を建設現場に持ち込むことに関連する動員コストは、以下の理由で資産化要件を満たすと判断する。

- 顧客との契約に直接関連する。
- E社が支配する資源（すなわち、重機）を増価させる。建物の建設というE社の履行義務を充足するために重機が使用される。
- 回収が見込まれる。

E社はしたがって、重機に関する動員コストを資産化する。

一方で、従業員を現場に回す、E社に発生するコストは資産化されない。E社は、コストにより増価する資源、すなわち従業員を支配することはできないことから、それらのコストは資産の定義を満たさない。



### 設例11－再配置コスト

F社は、カスタマイズした項目を建設する契約を顧客Gと締結する。契約を履行するために、特殊な項目を創造するための生産施設を再配置するための前払いコストがF社に発生する。これらのコストは基本的に従業員の直接労働時間（給料及び賃金）で構成される。特殊な資産が完成した後、F社は、生産施設を原状回復するために同様のコストが発生すると見込む。当初施設を再配置するコスト及び施設を原状回復するコストは、契約に従って明らかに顧客Gに請求可能である。

F社は、事前及び終了時の再配置活動で財又はサービスが顧客に移転することはなく、契約にはたった1つの履行義務、すなわち特殊な資産の建設しか存在しないと判断する。F社は、進捗度のアウトプット測定値を用いて、収益を一定の期間にわたり認識する。

### 事前の再配置

F社は、事前の再配置コストは契約に直接関係し、その回収が見込まれ、履行義務を充足するために使用される企業の資源、すなわち、顧客のための特殊な資産を生産するために使用する製造施設を増価するので、資産化要件を満たすと判断する。F社はしたがって、事前の再配置コストを資産化し、特殊な資産の支配の移転と整合する期間にわたって資産を償却する。

### 終了時の再配置

F社は、終了時点の再配置コストは、特殊な資産が生産された後に発生するため、契約の履行義務を充足するために用いられる資源を増価させることはない。資産化できないと判断する。そのため、これらのコストは、発生時に費用として認識される。

このケースでは、F社は、後者の費用は、終了時の再配置が発生する時点で生じると判断する。F社にコストが発生する可能性が高いが、それらは発生する日までは回避可能である。すなわち、F社は、生産施設を再配置しないことを選択できる。この分析は、生産設備の操業に不可欠となるが発生した場合にのみ認識される修理及びメンテナンス・コストに類似する。

## 7.3

IFRS 15.99

## 償却

資産化した契約コストは、その資産に関連する財またはサービスの移転パターンと整合する方法で定期的に償却する。これには、既存の契約に含まれる財またはサービスのみならず、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も含まれる（例：既存の契約の更新により提供される財またはサービス）。



### 設例12－償却：具体的に予想される契約

企業Xは、5年間にわたって給与処理を管理する契約を顧客Zと締結した。当初のセットアップに関するコスト500がX社に発生する。これらのセットアップ活動で財又はサービスが顧客Zに移転することはない。過去の経験及び顧客分析に基づき、X社はZが契約を追加的に5年間更新し、契約期間の合計が10年間になると予測している。

X社は給与処理に関連するセットアップのコストについて500の資産を認識し、その資産を10年間にわたって償却する（すなわち、予想される更新期間を含め、履行義務の充足のパターンに整合するように定期的に償却する）。



### 設例13－償却：月次契約の獲得コスト

通信会社Eは、音声及びデータ・サービスを含む、月次ベースの通信サービス契約を顧客Cと締結する。販売代理店Dには、売上時に20の手数料が支払われる。E社は、月次契約の更新に関する手数料を支払わない。過去の経験及び顧客分析に基づき、E社はCが契約を36ヵ月（すなわち、3年間）更新すると予測している。

E社は支払った手数料について20の資産を認識し、その資産を3年間にわたって償却する（すなわち、予想される更新を含め、履行義務の充足のパターンに整合するように定期的に償却する）。



### 償却期間は予想される契約を含む必要がある場合がある

IFRS第15号においては、資産化された契約コストに関する資産を、その資産に関連する財またはサービスの移転に基づき償却する。関連する財またはサービスの移転とは何か、またどのように移転するかを判定に際しては、すでに締結した契約に加えて、明確に特定できる予想される契約があればそれも考慮する。

IFRS第15号には、1つまたは複数の予想される契約を明確に特定できるか否かを、企業がどのように判定するかについての規定はないが、時の経過に伴い実務が醸成されていくものと考えられる。検討すべき要因には、同一の顧客層との取引経験、及び実質的に類似する契約から得られる将来の予測を裏付ける証拠が含まれる。さらに、企業は当初契約期間の後の財またはサービスの市場に関する入手可能な情報（例：更新が予測される場合、サービスの需要がまだあると予想されるか否か）を検討する場合がある。契約コスト資産の償却期間の決定には判断が伴うが、企業は類似する契約については、関連する企業の経験及び他の客観的な証拠に基づき、一貫した見積り及び判断を適用しなければならない。



### 実務上の便法が適用されるか否かを判断する際に含まれる予想される契約

IFRS第15号においては、企業は、契約を獲得するための増分コスト（契約を履行するためのコストは、この実務上の便法を適用する要件を満たさない）について資産を認識しない実務上の便法を適用する要件を満たすか否かを判定する際に、償却期間を評価する。例えば、ケーブルテレビ企業に、当初の契約期間1年間の顧客との契約を獲得するのに増分コストが発生したとする。しかし、顧客のうち多くが当初の契約期間末に契約を更新する場合には、企業は実務上の便法を適用できないことになり、償却期間を決定しなければならない。



### 契約が反復的な手数料を含む際には判断が要求される

顧客と締結された、新規の契約（すなわち、新たなサービス及び（又は）新たな顧客）と契約の更新または延長を含む、すべての契約について販売手数料を支払うケースもある。新規契約に対して一定の手数料を支払い、その後の個々の更新についてそれぞれ相応の手数料が支払われる（すなわち、顧客が契約を更新するか取り消さない場合に、その都度販売員が増分手数料を受け取る）場合、企業は新規の契約に係る当初の手数料を当初の契約期間のみにわたって償却すべきか、より長い期間で償却すべきかを判定する際に判断を行使する。

資産化された契約コストは通常、手数料がカバーする期間にわたり認識する。更新手数料が当初の手数料と同等である場合は、当初の手数料は当初の契約期間にわたって償却し、更新手数料は更新期間にわたって償却する。手数料が個々の契約の価値と合理的に比例している場合、それらの手数料は通常、同等であるとみなされる。

この「同等であるかどうか」の評価を行うにあたり、企業は、手数料の支払いで得られると見込む経済的便益、すなわち、財又はサービスを提供することで稼得すると見込むマージンが、支払った手数料と釣り合ったものであるかどうかを検討する。したがって、更新期間の間にサービスを提供することにより見込まれる便益が、当初の期間に同じサービスを提供することで得られる経済的便益と同等である場合、更新時及び当初の手数料はほぼ同額であり、同等であるものと考えられる。

更新手数料が同等ではない場合、実質的に類似する状況において継続的に適用されることを前提として、資産化された契約コストの償却に関する受入可能な2つのアプローチが存在する。

- 資産化された契約コスト全体を、具体的に予想される更新期間を含む期間にわたって償却する。
- 資産化された契約コストのうち、企業が通常支払う更新手数料の増分となる部分のみを、具体的に予想される更新期間を含む期間にわたって償却する。



### 複数の履行義務に関連する契約資産の規則的な償却

I IFRS第15号では、契約コストが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（定額法とは限らない）で、契約コストを償却することが要求される。契約に異なる時点で充足される複数の履行義務が含まれる場合、適切な償却期間及び償却パターンを決定する際に、それを考慮しなければならない。

企業は、契約コストに関する資産を関連する別個の財又はサービスに配分する場合もあれば、関連する別個の財又はサービスのすべてを考慮した単一の進捗度の測定値を用いて契約コスト資産を償却する場合もある。

このうち、契約コストに関連する資産の配分を選択する場合、複数の受入可能なアプローチが考えられる。例えば、企業は相対的な独立販売価格を基に契約コストに関する資産を配分する方法である。また、事実及び状況によっては、以下をはじめ、他のアプローチも受入可能になる。

- 財又はサービスを移転することで企業が得られると見込む経済的便益（すなわち、マージン）を基に契約コスト資産を配分する。
- 契約コストに関する資産が、契約の別個の財又はサービスのすべてではないが、1つないし複数に関連すると判断する場合、契約コストに関する資産全体をそれらの財又はサービスに配分することが合理的となることもある。

契約コストに関する資産の償却に単一の進捗度の測定方法を用いる場合、契約が関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する単一の進捗度の測定値を算出するには判断が求められる。



#### 返金不能のアップフロントフィーの会計処理との相関関係はない

資産化した契約コストの償却パターン（特定の予想される契約の契約期間を含める）と返金不能のアップフロントフィーの収益認識パターン（すなわち、アップフロントフィーの当初の支払いにより重要な権利が顧客に提供される更新期間を既存の契約期間に加える）（セクション10.6を参照）は、IFRS第15号においては整合していない。したがって、契約コストと返金不能のアップフロントフィーが同一の契約で両方とも繰り延べられる場合であっても、IFRS第15号においては、これらの2つの期間の収益認識パターンを統一することは要求されない。



#### 償却コストの表示は企業及びその業界の性質に左右されることが多い

企業が費用を性質別に表示することを選択している場合、資産化した契約コストの償却から生じる費用の性質を決定するのに、判断が要求される。企業やそれが営む事業の本質により、適切な区分が異なる場合がある。いずれのケースでも、企業は、表示が誤解を招かず、財務諸表の理解に関連性があるものとなるように、一般規定に従う。



## 追加の適用例



## 設例14－償却：更新手数料

クラウド・サービス・プロバイダーH社は、1年間にわたり100,000でホスティング・サービスを顧客Cに提供することに合意する。顧客Cは、年間当たり100,000で年末にサービスを更新する選択権を有している。その報酬制度に基づき、H社は、最初の契約の獲得に関し5,000を販売員に支払い、契約の更新についてはその都度1,000を支払う。H社は、販売員への支払いは、契約獲得の増分コストを表すと判断する。

契約の獲得には一般的に、販売員の相当の努力が求められる。更新の場合は、顧客の更新の意思を確認するために電話をかける、又は電子メールを送るだけで済むことからその努力の度合いは通常は小さくなる。

	当初契約	予想される更新1	予想される更新2
収益	100,000	100,000	100,000
売上原価	△30,000	△30,000	△30,000
<b>売上総利益（手数料原価を除く）</b>	<b>70,000</b>	<b>70,000</b>	<b>70,000</b>
<b>支払い手数料</b>	<b>△5,000</b>	<b>△1,000</b>	<b>△1,000</b>

H社は、更新手数料は当初の手数料に整合していないと結論付ける。最初に支払った手数料は、更新手数料の5倍以上になるが、経済的便益、すなわち、更新から企業が獲得を見込むマージンは、当初の契約から獲得を見込む経済的便益に等しくなるからである。

したがって、当初の手数料は、事後の更新期間からH社が受領を見込む経済的便益に関する一部前払いになる。すなわち、償却期間には更新期間も含まれる。このコストはしたがって、実務上の便法を適用することができず、回収可能であることを条件として、契約獲得の増分コストとして資産化する。



## 設例15－償却：当初の契約が獲得された後の更新手数料

電話会社Tは、通信サービスに関する新規の2年契約が顧客と締結される都度30の手数料を販売員に支払う。T社は、顧客がさらに2年間契約を更新する都度10を販売員に支払う。T社は従前には、両方の手数料が契約獲得コストとしての要件を満たし、発生した時点で資産化されると結論付けていた。

過去の経験及び顧客分析に基づき、T社は、顧客が契約をさらに2年間更新し、契約期間の合計が4年間になると予測している。T社はさらに、10の更新手数料は、契約開始時に支払われる30と整合していないことに留意する。

T社は、最初の手数料は、当初の2年間の契約期間より長い期間に関連すると結論付ける。この設例では、T社は、手数料は4年間にわたって、すなわち、予想される更新期間を含め、履行義務の充足のパターンに整合するように定期的に償却すべきであると判断する。しかし、更新手数料は、それが関連する2年間にわたって償却する。この設例では、償却費用はしたがって、当初の契約期間より更新期間の方が大きくなる。

## 7.4

IFRS 15.101

### 減損

企業は、資産化した契約コストの帳簿価額が回収可能価額を超過する範囲で、減損損失を認識する。回収可能価額は以下のように定義される。

- 資産が関連する財またはサービスと交換に企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から
- 当該財またはサービスの提供に直接関連するが、まだ費用として認識されていないコストを控除した金額

IFRS 15.102

資産化した契約コストの減損を評価する際に、減損テストで使用する対価の金額は、企業が受け取ると見込んでいる金額に基づき算定される。この金額を見積るために、企業は以下の2点を除き、取引価格の算定に関する原則を適用する。

- 変動対価の見積りを制限しない。すなわち、修正された場合に収益に重大な戻入れが生じる結果となり得るか否かに関係なく、変動対価の見積りを含める。
- 顧客の信用リスクの影響を反映するように金額を調整する。



#### 資産化した契約コストに関する特別な減損モデル

IAS 2, 36

IFRS第15号には、契約を獲得及び（または）履行するためのコストについて認識した資産に適用される減損モデルが含まれている。企業は、他の基準、例えば棚卸資産に関する基準や減損に関する基準における減損モデルに加えてこのモデルを適用する。

IAS 36.22, IFRS 15.103

企業は以下の順序により、減損に関する規定を適用する。

- 資産に特有の減損に関する既存のガイダンス（例：棚卸資産）
- IFRS第15号における契約コストに関する減損ガイダンス
- 資金生成単位に関する減損モデル

例えば、企業がIFRS第15号に従い資産化した契約コストの減損損失を認識し、さらに、減損の基準に従い減損テストを行う場合には、関連する資金生成単位の帳簿価額にIFRS第15号による減損後の額を含めることが要求される。



#### 予想される特定の契約は減損テストにおいて考慮される

IFRS第15号では、企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から、財またはサービスの提供に直接関連するが、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を、帳簿価額が超過する場合に、資産を減損する。

IFRS第15号のもとでは、企業は契約コストを資産化する際に、特定の予想される契約を考慮する。その結果、企業は契約コストの減損に関する分析において受け取ると見込まれる対価を判定する際に、既存の契約と特定の予想される契約の両方からのキャッシュ・フローを含める。ただし、企業は顧客の信用リスクの評価に基づき、対価のうち回収が見込まれない部分の金額を除外する。



#### 割引は長期契約に関連する場合がある

重大な金融要素を含む特定の長期契約について、取引価格の見積額が減額（割り引き）される場合がある。そのようなケースについてIFRS第15号は、企業の財政状態計算書上、契約コストに関する資産が減額後の金額で表示されていない場合であっても、減損テストを実施する際に残余の契約コストの見積額を減額するか否かが明記されていない。IFRSのもとでは、使用価値を算定する際に貨幣の時間価値を考慮することを要求する資産の減損に関する基準と整合するように、減損テスト目的でも契約コストを減額する。

## 8

# 契約変更

## 概要

「契約変更」とは、契約の範囲または価格（あるいはその両方）に関して当事者が承認した変更を指す。契約変更の会計処理は、別個の財またはサービスが契約に追加されるか否か、及び、その価格が独立販売価格に見合うものであるかにより決まる。このセクションでは、契約変更の識別及び会計処理の両方について説明する。

## 8.1

IFRS 15.18

### 契約変更の識別

契約変更とは、契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更である。実務においては、注文変更、仕様変更あるいは修正と呼ばれる場合がある。契約変更が承認されると、契約の当事者の強制可能な権利及び義務が新たに創出されるかまたは変更される。収益認識モデルのステップ1における契約が存在するか否かの判定と同様に、この承認は書面、口頭での合意で行われる場合もあれば、事業慣行によって含意される場合もあり、また法的に強制可能でなければならない。

契約の当事者が契約変更を承認していない場合は、企業は契約変更が承認されるまで、基準の規定を既存の契約に引き続き適用する。

IFRS 15.19

契約の当事者が契約の範囲の変更については承認したが、それに対応する価格の変更についてはまだ決定していない場合（すなわち、価格が未決定の注文変更）は、企業は、変動対価の見積り及び取引価格の制限に関するガイダンスを適用することにより、取引価格の変更を見積る（セクション3.1を参照）。



#### 設例1－契約変更が承認されているか否かの評価

造船会社Sは実績のある造船業者である。その主要な得意先の1つがクルーズ会社Cであり、S社はC社のためにこれまで11隻のクルーズ船を建造してきた。S社はC社のために12隻目のクルーズ船を建造することに合意し、X1年1月1日に作業を開始した。

X3年1月1日においてC社は、新しい船の仕様を変更して客室を50部屋増やしたいとS社に通知した。S社はこのリクエストに応えるため、3階層分のデッキについて設計し直し、追加の資材を調達する必要があると判定した。S社とC社はこれらの変更について議論し、契約を変更する準備を開始した。

契約変更について会計処理するか否かを決定するために、S社は、契約のもとで新たな強制可能な権利及び義務が創出されるか、または既存の強制可能な権利及び義務が変更されるかを評価する。

この評価の際に、S社は以下の事実を考慮する。

- S社とC社は、リクエストされた設計変更及び建造のために必要な追加の資材、設計サービスまたは労働サービスに関して契約変更または正式な変更注文を行っていないが、このような変更は通常発生するものである。
- 設計変更による変更が過去のプロジェクトで発生したときには、追加コストが合理的であることをS社が示せる場合は、C社はS社に増分コストにマージンを加えて補償していた。
- 契約の範囲や価格の変更に関して正式な書面での合意がないにもかかわらず、S社は顧問弁護士と相談した結果、同じ法域において類似の取決めに強制可能性が認められた判例があると分かった。
- S社は過去11隻の造船契約を通じてC社との重大な実績を積み重ねていることから、C社がS社に追加のコストを合理的なマージンとともに支払うという結論が裏付けられる。
- C社がこのケースにおいて増分について支払うことに合意し、また支払う能力があるとS社は十分に予測している。
- 関連する事実及び状況をすべて考慮し、強制可能な権利及び義務が確立しているとの結論を裏付けるのに必要な文書をS社は有する。

したがって、S社はこの契約変更が承認されていると結論付ける。

反対に、事実及び状況が異なる場合、以下のような要因により契約変更が承認されていないという結論が導かれる可能性がある。

- 同様の口頭による合意について、同じ法域における判例がないか、または価格が示されていない変更注文に強制可能性があるか否かについてS社の顧問弁護士が判定できない。
- これがS社にとってC社との初めてのプロジェクトであり、C社がS社に追加のコストを合理的なマージンとともに支払うとの合意がこの当事者間にあるとの結論を裏付けるような、実績やビジネス慣行がC社との間にない。
- 正式な承認は通常、徹底的な交渉の後にのみ行われ、正式な承認前の契約範囲の変更について、増分コストや関連するマージンをC社が支払うのに前向きではない、または支払いを拒否した過去の実績がある。
- 契約変更時において、契約範囲の変更から生じる増分についてC社が支払う能力がある可能性が高くない。



## 設例2－顧客が原因で生じた遅延に対する契約上の賠償請求

建設会社B社は、500,000で顧客Cの土地に事務所を建てる契約を顧客Cと締結する。契約には工事の開始日、すなわち3月1日が定められているが、現場の整地が完了していなかったために3月15日までB社は工事を開始することができない。顧客が土地へのアクセスを、予定通りに提供できない場合に適用される具体的な条件を、契約は定めていない。弁護士の助言を基に、B社は、契約に定められる一般的な紛争条項に従って遅延の結果生じる10,000の金額のコストを請求する。顧客Cは当該請求には同意せず、両当事者は交渉に入る。

B社は、この賠償請求は、契約に定められるペナルティではないので、変動対価を表すものではないと判断する。したがって、B社はこの請求を契約の条件変更として会計処理する。



## 強制可能性に焦点を当てる評価

契約変更が存在するか否かを判定する際には、契約変更に伴い新たに創出されるかまたは変更される権利及び義務が強制可能か否かに焦点を当てる。この判定を行う際に、企業は契約条項や関連する法規制を含む関連性のあるすべての事実及び状況を考慮する。法域によっては、また一部の契約変更においては、特に、契約の当事者間で契約の範囲または価格に関して争いがある場合に、判定に際して重要な判断が要求される場合がある。強制可能性に重大な不確実性がある場合には、契約の当事者が契約変更を承認していることを結論付けるために、書面による承認や法律の専門家による見解が必要なことがある。

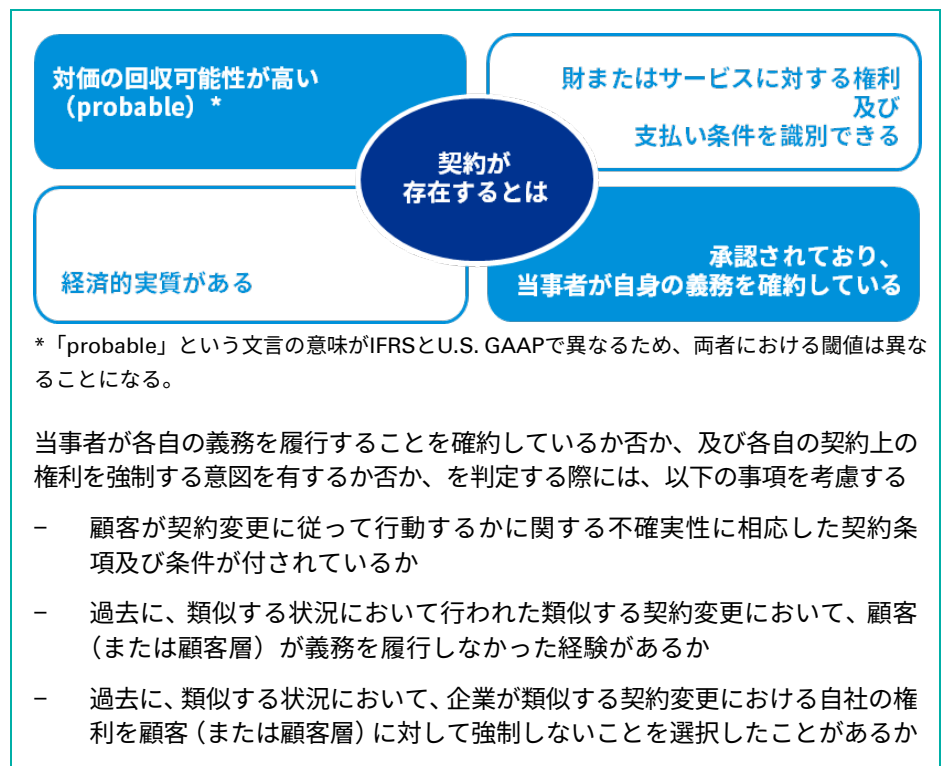


## 契約変更がいつの時点で承認されるかを判断するための要件

契約変更に関するIFRS第15号のガイダンスでは、契約変更が承認されているか否かを企業が判定する際に、対価の回収可能性の評価が必要かについて明確にされていない。ただし、契約変更に関するガイダンスの目的、及び当該ガイダンスが契約変更により強制可能な権利及び義務が創出されるか否かに焦点を当てていることは、収益認識モデルのステップ1における契約の識別に関するガイダンスと整合している（[セクション1](#)を参照）。

多くのケースで、契約の変更が「事実及び状況の重大な変化」に該当し、そのため企業は、契約が存在することについてのステップ1の要件を満たすか否かを再評価することが要求されることになる。契約の識別に関するガイダンスにおいては、契約が存在するか否かを判定する際に以下の要件が用いられている。

IFRS 15.13



IFRS 15.IE14-IE17



### 契約上のクレームは、契約の条件変更に関するガイダンスを用いて評価する

契約上のクレームは通常、請負業者が顧客又はその他の当事者から回収を求める合意した契約金額を超過する金額として記載される。クレームは、顧客に原因がある遅延、仕様や設計の誤謬、解約、契約の範囲と価格の両方について争いがあるかもしくは承認されていない注文変更、または予想されない追加的なコストを生じる他の理由により、生じる可能性がある。契約上のクレームは、契約の条件変更に関するガイダンスを用いて評価する。

IFRS 15.18-19, BC39, BC81

枠組み契約や他の管理文書に、その契約におけるクレームの解決プロセスが記載されていたとしても、クレームに関連して契約変更が存在するか否かを判定するためには、法的な立場を詳細に理解すること（第三者からの法的助言を含む）が要求される場合がある。

解決のための客観的なフレームワークが存在する場合（例：補償を受ける権利がある超過コストのリスト、及び価格リストまたは料金表が契約に含まれている場合）、この判定は比較的単純となり得る。反対に、単に解決のフレームワークが存在するのみである場合（例：訴訟ではなく調停により解決することのみが規定されている場合）は通常、そのクレームに法的強制力があるか否かを判定するために法的助言を得ることが企業にとって必要となる。契約上のクレームに伴う強制可能な権利が存在しない場合、契約変更は発生しておらず、承認が行われるか、または法的な強制力が確立するまで、追加的な契約について収益を認識しない。

契約変更が承認される前に発生したコストの会計処理は、コストの性質に左右される。状況によっては、それらのコストは発生時に費用処理するが、コストの発生が見込まれるものの取引価格がそれに応じて増加しない場合、不利な契約に関する引当金の認識が要求されるか否かについて検討することが必要となる場合がある。また別のケースで、契約変更が特定の予想される契約とみなされ、契約変更の承認前に発生したコスト（すなわち、契約前コスト）について、IFRS第15号の契約を履行するためのコストに関するガイダンスに基づき資産化するか否かを検討する場合がある（[セクション7.2](#)を参照）。



### 部分的な解約は契約変更として会計処理される

解約条項は、強制可能な権利及び義務が存在するか否かを判定するために収益認識モデルのステップ1で評価する。実質的な解約のペナルティが付されていることは、そのペナルティが適用される期間を通じて権利及び義務が存在する証拠となる。契約期間が決定されると、企業は契約をその前提に基づき会計処理する（すなわち、顧客が契約を解約しないという前提に基づき契約期間が決定されている場合、解約ペナルティは会計処理に含めない）。解約時には、当初の契約に含まれていたものであるか、当事者が部分的な解約に合意した時点で交渉されたものであるかに関係なく、すべてのペナルティを契約変更として会計処理する。

例えば、企業Bは3年間にわたり月次のサービスを顧客Cに提供する契約を締結する。Cは実質的な解約ペナルティを支払うことにより、3年目にサービスを解約する権利を有する。したがって、B社は一連の別個のサービスを提供する3年間の契約を有すると判定する（すなわち、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務）。

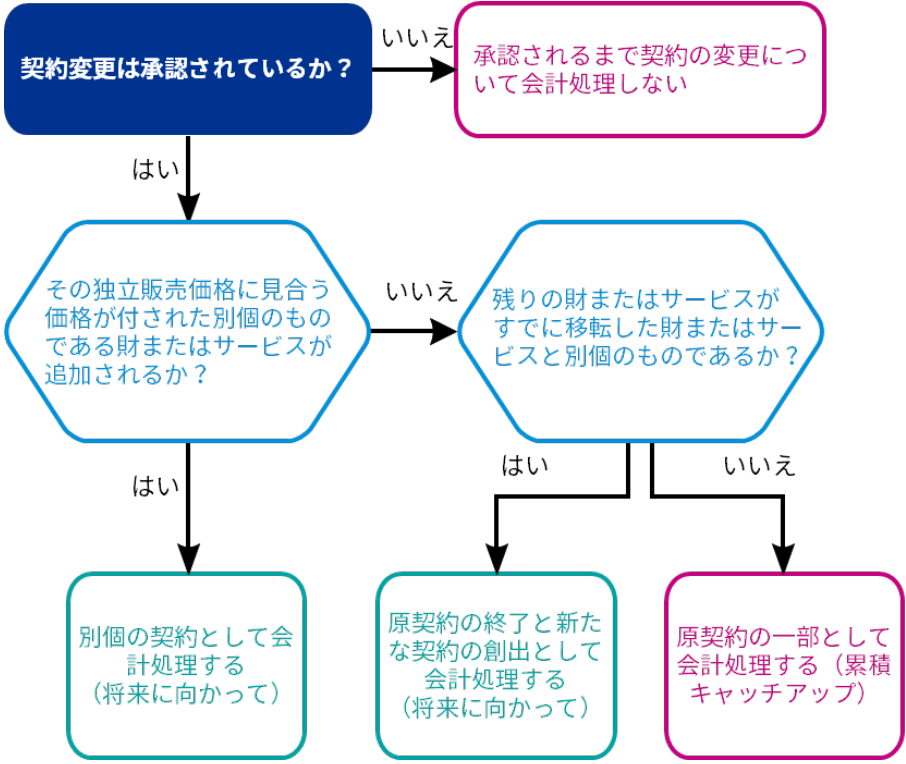
1年目の終わりに、Cは契約の3年目を解約し、解約ペナルティを支払うと決定する。契約のもとでの既存の強制可能な権利及び義務が変更される（すなわち、残り1年間の2年間の契約になる）ため、B社はこの部分的な解約を契約変更として会計処理する。Cの解約ペナルティの支払いは、変更後の契約のもとで対価として会計処理し、将来に向かって認識する（[セクション8.2](#)を参照）。

## 8.2

### 契約変更の会計処理

企業は、契約変更を独立した契約（将来に向かって）として、又は原契約の一部（累積キャッチアップ）として、いずれかで会計処理する。以下のフローチャートは、契約変更を原契約の一部として会計処理すべきか、それとも独立した契約として会計処理すべきかを判断する場合に考慮すべき重要な意思決定ポイントを示す。





IFRS 15.20

以下の両方が生じる場合、当該契約変更を独立した契約として取り扱う（将来に向かった取扱い）。

- 別個追加の財またはサービスを引き渡す約束（セクション2.1を参照）
- 財またはサービスについての企業の独立販売価格に、契約特有の状況を適切に反映するための当該価格の調整を反映した対価の金額に相当する契約の価格の増額

IFRS 15.21

これらの要件を満たさない場合、契約変更の会計処理は、変更後の契約に残存する財またはサービスが、契約変更日前に顧客に移転した財またはサービスと別個であるか否かに基づく。別個である場合、企業は契約変更を、既存の契約を解約して新契約を締結したかのように会計処理する。この場合、企業は取引価格の変更を契約変更日以前に完全に、または部分的に充足されている履行義務には再配分しない。契約変更は将来に向かって会計処理し、残存履行義務（または、単一の履行義務として取り扱われる一連の別個の財またはサービスの残り）に配分される対価の金額は、以下の合計額となる。

- 対価のうち、当初の契約の取引価格の見積りには含まれているが、収益としては認識していなかったもの
- 契約変更によって約束した対価の増加または減少

契約の変更により別個の財またはサービスが追加されていない場合、企業は契約変更を、追加の財またはサービスが当初の契約の一部であるかのように、当初の契約と結合させる方法で会計処理する（累積的キャッチアップ調整）。契約変更は、契約変更日における収益の増額または減額のいずれかとして認識する。

契約変更後に取引価格が変動した場合、企業は取引価格の変更に関するガイダンスを適用する（セクション4.3を参照）。

以下の表は、契約変更の例とそれらの変更の会計処理方法を示したものである。

契約変更の会計処理			
	契約変更を独立した契約として会計処理する場合	契約変更を既存の契約の解約と新たな契約の創出として会計処理する場合	契約変更を当初の契約の一部として会計処理する場合
例1	別個の財またはサービスを値引き前の価格で追加する（例：顧客が既存の携帯電話サービスのパッケージにテキスト・メッセージ・サービスを追加し、その追加のパッケージについて通常顧客に提示される標準的な価格を支払う）。	別個の財またはサービスを独立販売価格よりも値引きされた価格で追加する（例：ケーブルテレビの顧客に特定のチャンネルを無料で視聴させる）。当初の契約のもとで提供される残余のサービスはすべて別個のものである。	単一の統合された履行義務で構成される契約に財またはサービスを追加する。その契約において、追加の財またはサービスが当該単一の履行義務と密接に関連する（例：部分的にすでに建設された住宅の間取りの変更）。
例2		契約上の財またはサービスは変更せずに、契約価格のみを変更する。残余の財及びサービスはすでに引き渡した財及びサービスとは別個のものである（例：同質の項目の残りの量について単価を変更する）。	契約上の財またはサービスは変更せずに、契約価格を変更する。残余の財及びサービスはすでに引き渡した財及びサービスとは別個のものでない（例：高度にカスタマイズされたソフトウェアの契約価格の変更）。



### 設例3－契約変更：追加的な財またはサービス

建設業を営むG社は、契約価格1,000で道路を建設する契約を顧客Mと締結した。この道路工事が行われている間に、M社は道路の一部の幅を広げ、2車線追加することを要請した。G社及び顧客M社は、契約価格を200増加させることに合意した。

この契約変更の会計処理方法を判定する際に、G社はまず、契約変更により別個の財またはサービスが追加されるか否かを判定する必要がある。

- 道路の幅を広げることが、契約変更前の道路工事と区別できない場合は、契約変更日に部分的に充足される単一の履行義務の一部となり、進捗度の測定について累積キャッチアップ法を用いて更新する。
- 道路の幅を広げることが、契約変更前の道路工事から別個である場合は、G社は契約価格の追加分である200が別個の財の独立販売価格に相当するか否かを判定する必要がある。
  - 200が独立販売価格を反映している場合、追加の2車線の工事は道路建設の当初の工事とは別個に会計処理する。その結果、この契約変更が追加の2車線を建設する独立した契約であるかのように将来に向かって会計処理することになる。
  - 200が独立販売価格を反映していない場合、追加の2車線を建設する合意は、道路工事についての当初の合意と結合され、未認識の対価は、残存履行義務に配分され、残存履行義務が充足された時点で、または充足されるにしたがって、将来に向かって収益を認識する。



### 設例4－契約変更：価格が明示されない変更注文

M社は、特殊仕様の資産（製品S）を1百万で建造する契約を顧客Bと締結した。M社は建物Sが単一の履行義務であり、この契約の収益をコスト対コスト法を用いて一定の期間にわたって認識しなければならないと判定した。M社はSの原価の総額を800,000と見積り、契約の最初の2年間で600,000が発生する。

2年目の終わりに、BはM社に、Sに複雑な変更を加えるよう要求した。ただし、これに対応する取引価格の変更は後で決定される予定である。M社はSの原価が200,000増加し、対価が300,000増加すると見積っている。

M社は、この変更により強制可能な権利及び義務が創出され、Bが増分の労力について支払いをすると評価する。したがってM社は、契約が変更されたと結論付ける。

この契約には一定の期間にわたって充足される単一の履行義務しか含まれていないため、この契約変更は当初の契約の一部として会計処理する。ただし、取引価格に対価の見積りを含める前に、M社はその金額が制限されるべきでないか検討する。

M社は関連する要因をすべて考慮し、類似の契約において類似の変更注文を受けた十分な経験と、当該顧客についての十分な実績に基づき、不確実性が解消した時点（すなわち、当該変更注文の価格についてBと合意する時点）で収益の戻し入れが生じない可能性が非常に高いと判定した。したがって、M社は進捗度の測定をアップデートし、この契約変更について収益を以下のように調整する。

2年目の末日	契約変更前	契約変更後
収益の累計額	750,000 <sup>1</sup>	780,000 <sup>2</sup>
収益の調整額		30,000 <sup>3</sup>

**注：**

- 1  $1,000,000 \times 600,000 \div 800,000$ として計算
- 2  $(1,000,000 + 300,000) \times 600,000 \div (800,000 + 200,000)$ として計算
- 3  $780,000 - 750,000$ として計算

したがって、M社は2年目の終わりに収益認識累計額を30,000増加し、780,000とする。



**設例5—契約変更：契約変更一部分的に充足された履行義務と別個の財またはサービスの追加**

Z社は特殊仕様の資産（製品S）を1百万で提供する契約を顧客Cと締結した。Z社はコスト対コスト法を用いて一定の期間にわたって収益を認識すべきだと判定した。

1年目の終わりにZ社は履行義務の30%を充足した。したがって、Z社は1年目の末までに300,000の収益を認識する。

2年目の開始日に両当事者はこの資産Sの仕様を変更し、対価を100,000増加させることに合意した。さらに、Z社は製品Xを120,000で特殊仕様の資産Sと一緒に引き渡すことでCと合意した。

製品SとXは別個の財であり、別個の履行義務となる。製品Xの価格はその独立販売価格150,000から著しく値引きされている。

製品Xの価格が独立販売価格と整合しないことから、製品Xを独立した契約として会計処理することはできない。したがってこの契約変更を会計処理する際には、製品SとXの両方を同一の契約の一部とみなす。

Z社はこの契約変更を以下のように会計処理する。

#### ステップ(i)－残余の対価の算定

当初の契約のうちまだ収益として認識されていない部分に係る残余の対価	700,000
変更注文	100,000
製品X	120,000
<b>残余の対価の合計</b>	<b>920,000</b>

#### ステップ(ii)－残余の対価の製品SとXへの配分

Z社は残余の対価920,000を収益認識モデルのステップ4の一般ガイダンスに従い、以下のように製品SとXに配分する。

	独立販売価格	配分比率	配分金額
製品Sの残余部分	900,000	85.7%	788,571
製品X	150,000	14.3%	131,429
<b>合計</b>	<b>1,050,000</b>	<b>100.0%</b>	<b>920,000</b>

#### ステップ(iii)－部分的に充足された履行義務に関する累積キャッチアップ調整

部分的に充足された履行義務（S）について、Z社は契約変更を当初の契約の一部として会計処理する。したがって、Z社は進捗度の測定をアップデートし、変更後のコストの見積りについてコスト対コストに基づく進捗度の測定を見直した結果、履行義務の27.4%を充足しているを見積った。その結果、Z社は過去に認識した収益から以下の金額を減額して調整する。

$$1,732 = 27.4\% \text{（完成度）} \times 1,088,571^1 \text{（Sに配分される変更後の取引価格）} - 300,000 \text{（現在までに認識した収益）}$$

Z社はXの支配を移転した時点で、131,429の収益を認識する。

#### 注：

1 300,000+788,571として計算



### 共通の種類の変更についての複数のアプローチ

適切な会計処理を判定するために、企業は、契約変更により別個の財またはサービスが追加されるか否かを評価し、追加される場合には、それらの別個の財またはサービスの価格がそれらの独立販売価格に相当するか否かを評価する必要がある。この判定は、契約及び契約変更に関する固有の事実及び条件により異なり、重要な判断が要求される。

工事契約またはプロジェクト型のサービス契約（例：評価レポートといった成果物が明確なサービス契約）を締結する企業は、契約変更を当初の契約と結合して会計処理する可能性が高い。他方、別個の商品の多数の製品の販売や、住宅に設置されたテレビやインターネット・サービス、ハードウェアまたはソフトウェアの修繕維持サービスといった財またはサービスに関する契約の変更は、将来に向かって会計処理されることになる可能性が高い。ライセンスに関する収益認識の時期及びパターンに関する説明はセクション9.4を参照。



### 単一の履行義務として処理される一連の別個の財又はサービスは別個に検討する

単一の履行義務として取り扱われる一連の別個の財またはサービスに契約変更に関するガイダンスを適用することが必要となる場合がある。そのような場合には、単一の履行義務ではなく、契約に含まれる別個の財またはサービスを検討する。

IFRS 15.BC115



### 新たな契約と既存の契約との関係を考慮する必要がある

既存の契約の履行義務の一部が未履行である顧客との合意については、既存の契約の変更であるか否かを判定する必要がある可能性がある。



### 既存の契約の解約と新たな契約の創出に係る契約資産の会計処理

企業は、契約が変更される時点で契約資産を有している場合がある。契約の変更で既存の契約が解約され新たな契約が創出される場合、企業は既存の契約資産を償却せずに減損判定を行う前提で、新しい契約に繰り越す。これは、契約資産の償却は、結果として従前に認識していた収益の戻入れにつながり、契約の変更の将来に向かっての会計処理に整合しないことになるからである。

IFRS 15.107

## 追加の適用例



### 設例6－契約変更：追加の財またはサービス：自動車供給契約

1月1日、自動車製造業者Gは、エンジニアリング及び設計（E&D）を行い部品を生産する契約を、自動車部品供給業者Sと締結する。G社とS社間の契約は、E&Dサービスについて独立した価格を定めていないが、各部品の価格には、S社がこれらのサービスについて補填されるように上乗せ部分が含まれる。契約には、G社が発注する部品の最低限の数量は明記されていないが、G社が契約を解約した場合、E&Dサービスに発生したコストをS社は補償されることを定める解約条項が含まれる。したがって、S社は1月1日に、E&D活動に関する契約は存在するが、部品の生産に関する契約は存在しないと結論付ける。

4月1日、S社はE&D活動を完了し、提供したサービスに関する収益を認識する。

12月1日、G社は第1回目の部品の発注を行う。

S社は、部品の注文書を、E&Dサービスを提供する契約の変更として処理すべきかを評価する。

S社は、部品の価格はE&Dサービスに関するより低い利益幅についてS社に補填する意味合いがあるので、部品の対価は独立販売価格を反映していないことに留意する。したがって、S社は、契約変更に関するガイダンスを検討することが適切であると結論付ける。

S社は、発注された部品はE&D活動から別個であると結論付ける。特に、それらはE&D活動が完了した後に生産され、その生産がE&D活動が実施される方法に影響を及ぼすことはないからである。

契約変更に関するガイダンスでは、S社は、G社の発注を残存履行義務と合わせて会計処理する。しかし、S社は、E&D契約の下での残りの義務は何も残っていないこと、すなわち完全に履行されていることに留意する。したがって、S社は、部品について支払われる対価をE&Dサービスに配分せず、発注書を別個の契約として会計処理する。

# ライセンス供与

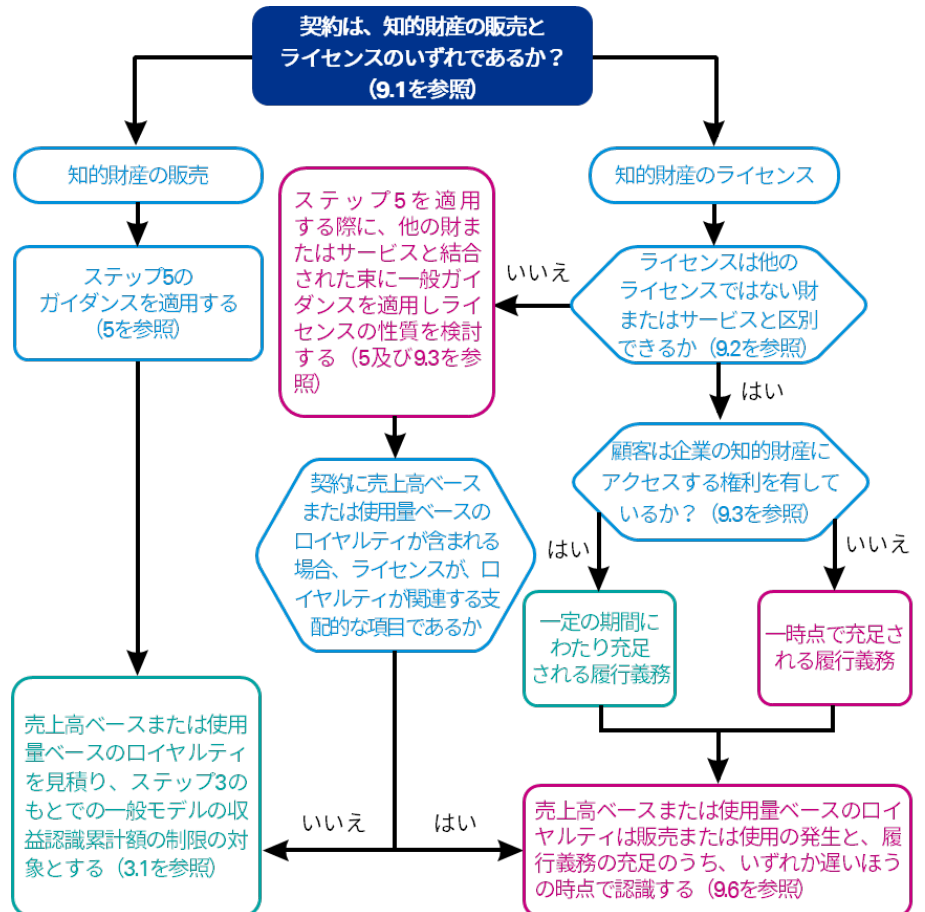
## 概要

IFRS第15号には、別個の知的財産のライセンスに起因する収益の認識に関する適用指針が含まれている。

ライセンスが他の財またはサービスと別個である場合には、企業は当該ライセンスに配分される収益を一時点で認識するか、または一定の期間にわたって認識するか判定するために、ライセンスの本質を評価する。

IFRS第15号には、変動対価の見積りに関する一般モデルとは別に、ライセンスが、ロイヤリティが関連する唯一の、または支配的な項目である場合の、知的財産のライセンスに係る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの認識に関するガイダンスも含まれている。

以下のフローチャートは、知的財産のライセンスへのIFRS第15号の適用方法を示したものである。





## 9.1

IFRS 15.B52

### 知的財産のライセンス

知的財産のライセンスは、企業の知的財産に対する権利を顧客に与える。知的財産のライセンスの例として、以下のものが挙げられる。

- －ソフトウェアおよび技術
- －フランチャイズ
- －特許権、商標権及び著作権
- －動画、音楽及びテレビゲーム
- －化合物



#### 設例1－約束がライセンスではなくサービスであるケース

配信サービス企業Sは、音楽配信サービスを顧客に提供する。S社は、顧客Cとの間で、顧客Cのパーソナル・デバイスでインターネットを介してミュージック・コンテンツにアクセスするライセンスを付与する1年契約を締結する。しかし、顧客Cには契約期間にミュージック・コンテンツをダウンロードする能力がなく、顧客Cはインターネットを介してのみ音楽を聴くことができる。

S社は、顧客Cにサービスを提供しているのか、コンテンツに対するライセンスを供与しているのかを評価する。S社は、顧客Cには契約期間中の音楽をダウンロードする能力が存在せず、S社のサイトにアクセスしなくても音楽を利用できるので、契約にはライセンスは含まれないと結論付ける。その結果、ライセンスに関するガイダンスは適用されない。



#### 設例2－約束がライセンスであるケース

製作企業Pは、ミュージック・コンテンツを製作している。P社は、顧客Cと当初のミュージック・ライブラリー及び将来のコンテンツに対する権利を付与する3年のライセンス契約を締結する。

P社は、顧客Cにサービスを提供しているのか、そのコンテンツに対するライセンスを提供しているのかを評価する。P社は、顧客CはP社から将来のサービスを受けなくても利用できるミュージック・ライブラリーの引渡しを受けるので、契約には知的財産のライセンスが含まれると結論付ける。

その結果、ライセンスに関するガイダンスが適用され、P社は、当初のミュージック・ライブラリーに関するライセンスと将来のコンテンツに対する権利とを別個であるかどうかを評価する必要がある。



### 知的財産（IP）のライセンスと販売は会計処理が異なる

ライセンスにより、ライセンス供与者の知的財産に対する顧客の権利と、それらの権利を提供するライセンス供与者の義務が確立される。IFRS第15号には、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティから生じる収益の認識に関するガイダンス（[セクション9.6](#)を参照）を含む、ライセンス取引から生じる収益の測定及び認識に関する特定の適用ガイダンスが設けられている。

知的財産の販売であるかライセンスであるかの法的区別により、会計処理が決まる。取引が法律上、知的財産の法的な販売である場合、財またはその他の非金融資産の販売と同様に一般モデルに従い会計処理する。知的財産の販売に係る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティは、知的財産のライセンスから生じる売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティに適用される特定の認識ガイダンスではなく、収益認識累計額の制限を含む変動対価の測定に関するガイダンスに従って会計処理する。



### 知的財産の定義は存在しない

「知的財産」という文言はIFRS第15号でも、IFRSの別の箇所にも定義されていない。一部のケースでは、契約に知的財産が含まれていることが明らかである（例：商標）。他方、インターネットを通じて顧客が使用可能な状態にあるコンテンツのように、契約に知的財産が含まれているかが明らかではなく、いずれに判定されるかにより会計処理が相違する場合もある。したがって、企業はライセンスに関するガイダンスを契約に適用するか否かを判定する際に、判断の行使が必要となる。



### 有形資産の一部を形成するIP

知的財産は、DVDや紙ベースの書籍、CDなどの有形製品に含まれることがある。米国の著作権法に定められる権利消尽の原則は、著作権者から著作権が付いた作品を購入する個人が、当該作品の所有者になり、当該作品を販売もしくはリースする権利を受け取ると定めている。

一般的に、知的財産が有形の製品に組み込まれている場合、ライセンスに関するガイダンスは、権利消尽の原則が前提になる財の販売には適用されない。代わりに、企業は収益基準の一般的なガイダンスに従い、取引価格を算定し、いつの時点で財の支配が顧客に移転するかを判断する。米国以外の企業は、権利消尽の原則に類似する法律及び概念を検討することになる。



### ライセンスとサービスの区別

契約が取決めはライセンスであると定めていても、顧客に対する約束の本質がサービスを提供することとなる場合もある。取決めがライセンスであるか、サービスであるかの評価は、取決めにおける履行義務の識別、すなわち、モデルのステップ2に基づく判断が求められる（[セクション2](#)を参照）。ライセンスが別個であるかどうかの判断に関するガイダンスも当該判断に適用する（[セクション9.2](#)を参照）。

## 9.2

### ライセンスが別個であるか否かの判定

IFRS 15.B53

ライセンスを顧客に移転する契約には、約束したライセンスに加え、他の財またはサービスを引き渡す約束が含まれる場合がある。それらの約束は、契約上で明示される場合や、企業の慣習的なビジネス慣行により暗示される場合もある。

他の種類の契約と同様に、契約に、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が含まれている場合、企業は契約に含まれる個々の履行義務を識別するために、収益認識モデルのステップ2（セクション2を参照）を適用する。これには、以下の判定が含まれる。

- 顧客は、ライセンス自体で又は容易に利用可能な資源と合わせて便益を得ることができるか
- ライセンスは契約にあるその他の財又はサービスから別個に識別可能であるか

IFRS 15.BC414X

結論の根拠は次のように述べている。

- 場合によっては、ライセンスが区別できなくても、ライセンスを付与する際に企業の約束の本質を考慮することが必要になる。
- 企業は結合された履行義務の主要なまたは支配的な構成要素であるライセンスを供与する際に、約束の本質を検討する。

IFRS 15.B54-B55

ライセンスが区別できない場合、企業は単一の履行義務について、結合された財またはサービスが顧客に移転した時点で、または移転するにしたがって、収益を認識する。ライセンスを含む履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを判定する際に、企業は収益認識モデルのステップ5を適用する（セクション5を参照）。

IFRS 15.B54

区別できないライセンスの例として、以下が挙げられる。

コストの種類	例
有形の財の一部を構成し、その有形の財の機能にとって不可欠であるライセンス	- 車両の運転システムに組み込まれたソフトウェア
関連するサービスと組み合わせた場合にのみ、顧客が便益を享受できるライセンス	- 顧客がオンライン・サービスを通じてのみアクセスできるメディア・コンテンツ - 企業が所有権を有する研究開発サービスが必要な薬剤化合物



### 設例3ー結合された履行義務に含まれる知的財産のライセンス

企業Xは特許権のライセンスを固定価格で5年間提供する契約を顧客Zと締結する。X社はこのライセンスに不可欠な2年間のコンサルティング・サービスも提供する。X社はこの契約に、特許権のライセンスとコンサルティング・サービスの2つの約束があると判定した。しかし、コンサルティング・サービスは不可欠であり、特許権のライセンスとの相互関連性も高いため、この契約の特許権のライセンスはコンサルティング・サービスと区別できない。

結合した履行義務が一定の期間にわたって充足されると仮定する（例：特許権が顧客のために創出され、X社はこれを他に転用できず、またX社は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有するため）。X社は、結合された履行義務が充足される期間と、進捗度の適切な測定方法を決定するために、ライセンスの本質を検討する。

ライセンスが、知的財産を「使用する権利」を提供するものであれば、結合された履行義務は2年間のコンサルティング・サービス期間にわたり充足される。対照的に、ライセンスがX社の知的財産に「アクセスする権利」を提供するものであれば、履行義務はライセンス期間の末日まで完全に充足されない（そして、収益は5年間のライセンス期間にわたり認識する）。いずれのケースでも、X社は2年または5年の履行期間にわたって適用すべき適切な進捗度の測定基準（例：時間の経過、発生したコスト）を決定しなければならない。進捗度の測定に関する説明はセクション5.3を参照。



### 設例4ーライセンスを追加的に購入する顧客のオプション

ソフトウェア・ベンダーSは、期間5年のソフトウェア契約を顧客Cと締結する。契約の一環としてS社のウェブサイトから当該ソフトウェアをダウンロードするアクセス権を提供する。顧客Cは200回のダウンロードまでは固定価格の300,000を支払う。1回のダウンロードにつき1人のユーザーしかソフトウェアを使用することができない。顧客Cは200回を超えるダウンロードについては、ダウンロード時の残余ライセンス期間に応じて、1回当たり最大1,000を支払う（例：1年目はダウンロード1回につき1,000、2年目は800）。

顧客Cは、契約開始日に200ダウンロード分のアクセス・コードを受け取る。追加のダウンロードのアクセス・コードについては、顧客Cはダウンロードの都度要求しS社が提供する。S社はダウンロード回数を測定し、顧客Cは四半期ごとに追加のダウンロードの支払いを行う。

当初の取決めは一般的に、複数のライセンスのシナリオに該当し（すなわち、Cはソフトウェアのライセンスを200単位供与される）、それらのライセンスは同じ時点でCに移転されるため、単一の履行義務として会計処理することができる。したがって、追加のダウンロードに関するオプションは、ソフトウェアのユーザーのライセンスを1ライセンス当たり1,000で追加的に獲得するオプションを表象する。

1ダウンロード当たり1,000というオプションの価格は、当初のユーザー1人当たりのライセンス・フィー1,500（300,000÷200）よりも安いいため、S社はこのオプションがCに重要な権利を提供しているか否かを評価することが必要となる（セクション10.4を参照）。



## ライセンスが別個であるか否かを判定する際に、重要な判断が要求される

知的財産のライセンスでは、取決めに他の財またはサービスに関する約束が含まれていることが多い。ライセンスが別個であるか否かの評価は、複雑となることが多く、契約に関連する特定の実事及び状況を考慮することが要求される。IFRS第15号には、様々な事例を評価する際に役立つ以下の設例が含まれている。

IFRS 15.IE49-IE58D

契約の種類	説明	見解
<b>設例11A及び設例11B－テクノロジー</b>		
ソフトウェアのライセンス、導入サービス、まだ特定されていないソフトウェアのアップデート及び技術サポートを移転する契約	ソフトウェアを大幅にカスタマイズするか、契約において顧客に約束した専門的なサービスの一部として修正するかにより、履行義務の識別が相違する2つのケースが挙げられている。	ソフトウェア・ライセンスのカスタマイズまたは修正を伴う導入サービスにより、ライセンスが当該サービスと区別できないと結論付けられる場合がある。  専門的なサービスがソフトウェアの大幅なカスタマイズと修正のいずれであるかを判定する際には、重要な判断が要求される。

IFRS 15.IE278-IE280

<b>設例55－テクノロジー</b>		
財の設計及び製造プロセスに関連する知的財産のライセンス契約（知的財産のアップデートを含む）	顧客は、新たな設計または製造プロセスについてすべてのアップデートを受ける権利を有する。  アップデートが、ライセンスから便益を引き出す顧客の能力に不可欠となる。  この設例では、ライセンスとアップデートが、顧客が契約した結合された項目へのインプットであり、ライセンスとアップデートを付与する約束は区別できないと結論付ける。企業の顧客に対する約束は全体として、企業の知的財産へのアクセスを継続的に提供することである。	この事例、分析及び結果を、実務においてどのようなテクノロジーに適用できるのかについては、見解が相違し得る。  企業はこれらの事例における約束の性質を考慮する。例えば、この約束は、アップデート付きの知的財産のライセンスではなく、サービスである。

契約の種類	説明	見解
<b>設例56A及び設例56B－ライフサイエンス</b>		
成熟製品である承認された医薬品の特許権についてのライセンスを供与し、顧客のためにその医薬品を製造する契約	製造プロセスが独自の特殊なものであるか否か、ライセンスを別個に購入できるか否か、及び他の企業もその医薬品を製造できるか否かにより、履行義務の識別が相違する2つのケースが挙げられている。	他の企業も製造サービスを提供できることにより、顧客がライセンス単独で便益を享受できることが示唆される。
<p>これらの設例により、実際には、サービスと知的財産が結合された項目のインプットであり、不可分かどうかの判定は困難であることが強調されている。例えば、企業はテレビゲームのライセンスを供与し、単独では販売されない追加的なオンライン・ホスティング・サービスを提供する場合がある。この場合には、ビデオゲームに対する権利から便益を引き出す顧客の能力にサービスがどの程度不可欠となるかを判断する必要がある。契約が全体として単一の履行義務となる場合もあるが、追加のオンライン・ホスティング・サービスがなくてもテレビゲームを使用することによる実質的な機能を引き出せる場合には、それらは別個の履行義務となる場合がある。</p>		



### 追加的なライセンスを購入するための顧客のオプション

一部の契約では、企業が追加のコピーやソフトウェアの使用について料金を課す場合がある。企業は、その契約が単一のライセンスのためのものであるか、複数のライセンスのためのものであるかを判定する。取決めの実体によっては、重要な権利を顧客に与えるか否かを判定するための評価が必要な追加的なソフトウェアのライセンスを購入するオプションや、使用量ベースの料金が付された単一のライセンスを含む場合がある。企業がこのような取決めに、顧客のオプションに関するガイダンスと、使用量ベースの料金に関するガイダンスのいずれを適用すべきか判定する際には、判断が必要となる（本セクションの設例4を参照）。

このような取決めはソフトウェア業界において一般的であるが、ソフトウェア以外の知的財産のライセンスについても、類似の取決めについては同様に検討する。

## 追加の適用例



### 設例5－薬剤化合物のライセンス及び関連するサービス：別個の履行義務

製薬会社Pは、顧客Cと取決めを結ぶ。顧客Cは、取決めにより化合物Bに対する世界の独占的権利に向けたライセンスを受領する。化合物Bは、初期段階では有望な結果を示しているものの、商品化するにはさらなるR&Dが求められる。P社は、商品販売に向けて化合物Bの承認を得るために求められるR&Dを実行する。それは、基本的に有効性のテストと検証に関連している。さらに化合物Bを開発するのに求められるR&Dサービスは別の製薬会社で可能になる。

P社はライセンスとR&Dサービスが別個であるか否かを検討し、以下のように判断する。

- 化合物Bを商品化までもっていくのに求められるR&Dサービスは、独特でも特殊でもない。すなわち他の企業でも成し得る。
- 求められるR&Dサービスが、ライセンスに変化を生じさせるような影響を与えることはない。
- P社のサービスが化合物Bの本質を変えることはない。

したがって、P社はライセンスとR&Dサービスは区別でき、契約には2つの履行義務が含まれると結論付ける。

- ライセンス
- R&Dサービス

しかし、例えば、R&D作業が非常に特殊または化合物Bを修正するなど、提供するR&Dサービスの性質が異なっておりP社のみがこれらのサービスを実行することになるとしたら、P社は、化合物BのライセンスとR&Dサービスは、契約上区別できず、単一の履行義務として処理すべきであると結論付ける可能性がある。



### 設例6－薬剤化合物のライセンス及び関連するサービス：単一の履行義務

製薬会社Pは、顧客Cに承認済薬剤化合物の特許権を10年間ライセンスし、顧客Cに向けて医薬品を製造することを約束する。医薬品は成熟した製品である。従って、P社は医薬品をサポートする活動を行わず、P社の事業上の慣行と合致する。この場合、製造過程が非常に特殊ということもあり、他の企業が医薬品を製造することはできない。結果として、ライセンスを製造サービスと別個に購入することはできない。すなわち、ライセンスは区別し得るものではない。

P社は、顧客Cは製造サービスがなければライセンスから生じる便益を享受することができないと判断する。したがって、ライセンスと製造サービスは区別できず、P社は、それらを単一の履行義務として会計処理する。

つまり、医薬品を生産するのに使用される製造過程が独特又は特殊でなく、他の企業でも顧客Cに向けて医薬品を製造できるとしたら、P社は、顧客Cはライセンスそれ自体から便益を享受することができ、ライセンスと製造サービスは別個の履行義務になると結論付けていたであろう。

## 9.3

### 別個のライセンスの性質を判断

IFRS 15.B56

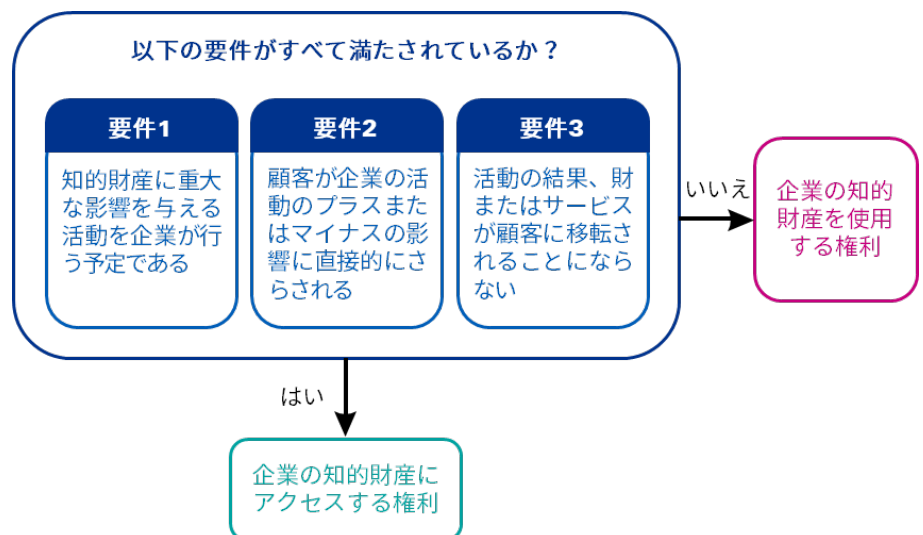
契約における財又はサービスと別個のIPのライセンスは、別個の履行義務である。履行義務が一時点で充足されるか、一定の期間にわたり充足されるかを判定するために、企業はその約束の本質が、顧客に以下のいずれの権利を提供するものであるかを検討する。

- 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
- ライセンスが供与される時点で存在するB社の知的財産を使用する

ライセンスへのアクセス権から生じる収益は一定の期間にわたり認識され、使用权ライセンスからの収益はある一時点で認識される。

IFRS 15.B58

以下の要件のすべてが満たされる場合、ライセンスを付与する場合の企業の約束の本質は、企業のIPにアクセスする権利を提供することにある。



IFRS 15.B59

知的財産に重大な影響を与える財又はサービスの顧客への移転につながるものがない活動を企業が実施することを、顧客が合理的に期待しているか否かを判断する際に、企業は自社のビジネス慣行、公表した方針、具体的な声明、及び企業と顧客との間における共通した経済的利害の有無を考慮しなければならない。



IFRS 15.B59A

要件1のもとで、以下のいずれかの場合に、企業は知的財産に「重大な影響」を与える。

- 当該活動が知的財産の形態（例：デザインや内容）または機能性（例：機能やタスクを実行する能力）を変化させると見込まれる。
- 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：商標から便益を得る能力は、商標の価値を支え、維持するための企業の継続的な活動に依存することが多い）。

知的財産が重要な独立した機能性を有する場合、企業の継続的な活動は、それらの機能性を変化させる場合を除き、知的財産に重大な影響を与えない。重要な独立した機能性を有することが多い知的財産の例として、ソフトウェア、生体化合物、薬剤化合物、完成したメディア・コンテンツ（例：映画、テレビ番組、音源）がある。

IFRS 15.B61

要件が満たされない場合、知的財産はライセンスが付与される時点で存在しており、ライセンスの本質は企業の知的財産を使用する権利である。これは、この場合、顧客はライセンスが移転する時点でライセンスの使用を指図でき、またはライセンスから生じる残りの便益の実質的にすべてを獲得することができるからである。ライセンスの本質が企業の知的財産を使用する権利である場合、それはある一時点で充足される履行義務として会計処理される。

IFRS 15.B62

時期、地域または用途等に関する契約条項は、以下のいずれかを表象する場合がある。

- 顧客がまだ支配していない知的財産を使用する、またはその知的財産にアクセスする権利を創出する場合における追加のライセンス
- 顧客が支配する知的財産について約束したライセンスの単なる属性

それらの提供が複数のライセンスを表さない場合、ライセンスを付与する場合の企業の約束の本質を判断する場合に考慮されることはない（すなわち、使用権でもライセンスへのアクセス権でも）。

ライセンス供与者が知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を維持し防御するという、ライセンス供与者が提供する保証も、ライセンスが企業の知的財産にアクセスする権利と企業の知的財産を使用する権利のいずれを提供するかを判定する際に考慮しない。



#### 設例7ー特定されていないアップデートが付されたソフトウェア・ライセンスの本質の評価

ソフトウェア企業Xは、ソフトウェア・アプリケーションを顧客Yにライセンス供与する。この合意のもとで、X社は必要に応じてアップデートまたはアップグレードを提供する。顧客Yは実装するかどうかを選択できる。顧客Yは、X社がソフトウェアの機能を変化させるその他の活動を行うことを期待していない。

アップデートやアップグレードはソフトウェアの機能を変化させるが、それらの活動はライセンスの供与における企業の約束の本質を判定する際に考慮されない。アップデートやアップグレードを提供する際のX社の活動は、約束した財またはサービスをYに移転するものであり、Yに供与されたライセンスの本質を判定する際には考慮されない。すなわち、アップデートやアップグレードはライセンスとは区別される。したがって、このソフトウェアのライセンスは、一時点で充足される知的財産を使用する権利を提供する。



### 設例8－映画のライセンスの本質と宣伝活動の影響の評価

映画製作会社Cは顧客Dに完成した映画を上映するライセンスを供与する。C社は重要な宣伝活動を行う予定であり、それは映画からの興行収益に影響を及ぼすと考えられる。宣伝活動は映画の機能を変更しないが、映画の価値に影響を及ぼす可能性がある。

C社は、このライセンスは知的財産を使用する権利を提供するものであり、そのため一時点で移転すると結論付ける可能性が高い。C社が映画の形態または機能性を変化させる活動を行うことは期待されていない。この知的財産は重大な独立した機能を有するため、C社の宣伝活動は映画から便益を得るDの能力に著しい影響を与えず、Dが使用可能な知的財産にも影響を与えない。



### フランチャイズ・ライセンスは原則としてIPにアクセスする権利を提供する

フランチャイズ権は原則として知的財産にアクセスする権利を提供するこれは、フランチャイズ権が、商標を維持構築するライセンス供与者の活動にある程度影響されるのが通常であるためである。例えば、ライセンス供与者は通常、顧客の嗜好の変化を分析して製品の改良を行い、顧客はそのような製品の改良を利用し便益を受ける権利を有する。

IFRS第15号の設例57では、10年間のフランチャイズのライセンスについて、ライセンス期間にわたって知的財産へのアクセスを提供すると結論付けられる例を示している。

IFRS 15.IE289-IE296



### 財又はサービスを顧客に移転しないライセンス供与者の活動のみを考慮する

知的財産のライセンスを提供する約束の本質を評価する場合、ライセンス供与者は、財又はサービスを顧客に移転することのない活動のみを検討する。

ライセンスが企業の知的財産にアクセスする権利となるようにする3番目の要件とは、ライセンス供与者の活動で財又はサービスが顧客に移転されないことである。知的財産に著しい影響を与える可能性のある活動のすべてが、顧客に財またはサービスを移転する場合、この要件は通常満たされず、一時点で認識することになる。

例えば、契約にソフトウェアのライセンスと顧客のソフトウェアをアップデートする約束が含まれる場合、ライセンス供与者は顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を与える活動を行うと結論付けることはない。これは、アップデートの提供、追加の財又はサービスを顧客に提供することはない、すなわち、アップデートはライセンスとは別個であるからである。

IFRS 15.B58-BC410



### ライセンスの異なる属性が企業の約束の本質の判断に及ぼす影響

IFRS 15.B62, BC414O-BC414R, IE303-IE306

ライセンスは本質的に、顧客に権利の束を委譲するものである。ライセンスの様々な属性（例：時期、地域または用途の制限）は、ライセンスで提供されるのが企業の知的財産を使用する権利なのか企業の知的財産にアクセスする権利なのかの判定に影響を与えない。

IFRS 15.IE303-IE306

例えば、IFRS第15号の設例59は、交響曲の録音に関する、時期、地域及び用途の制限（すなわち、期間が2年間に制限され、A国でのみ使用が認められ、顧客は録音された交響曲をコマーシャルでしか使用できない）を含むライセンスについて説明している。これらの制限は契約に含まれる単一のライセンスの属性であり、当該ライセンスが企業の知的財産を使用する権利を提供するという結論に影響を与えない。ただし、特定の前提条件のもとでは、時期、地域または用途を制限するとみなされる契約条項により、企業が複数のライセンスを顧客に供与する約束を有すると結論付けられる場合がある（[セクション9.5](#)を参照）。



### 知的財産に著しく影響を与える企業の活動

IFRS 15.B58, B59A

財またはサービスを顧客に移転しない企業の活動は、知的財産から便益を得る顧客の能力が、実質的にそれらの活動から得られるかまたはそれらの活動に依存している場合、顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を与える可能性がある。これは、知的財産のライセンスの収益を一定に期間にわたって認識するためにIFRSに従って満たさなければならない3つの要件のうちの1つである。

ライセンスを知的財産の使用権とアクセス権のいずれかに分類する際に、企業はその継続的な活動がライセンスの形態または機能性を変化させると見込まれるか否か、または顧客がライセンスから便益を得る能力が、知的財産の形態または機能性を変化させると見込まれない企業の他の活動（例：知的財産の価値を支援または維持するための広告宣伝等の活動）に実質的に依存しているか否かに焦点を当てる。

認識のタイミング	理由	例
一時点で	ライセンス期間にわたり、(a) 知的財産の形態または機能性を変化させる活動または (b) ライセンス期間にわたって知的財産の価値を支援または維持するための活動を実施する、明示的または黙示的な義務を企業が負わないため、収益を一時点で認識する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ソフトウェア</li> <li>- 生体化合物</li> <li>- 薬剤化合物</li> <li>- メディア・コンテンツのコピー（例：映画、テレビ番組、音楽）</li> </ul>

認識のタイミング	理由	例
一定の期間にわたって	知的財産のデザインまたは機能が一定の期間にわたり変化するため、または顧客が知的財産から便益を得る能力が実質的にライセンス期間にわたって行われる企業の継続的な活動から得られるか、または当該活動に依存しているため、収益を一定の期間にわたり認識する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 商標</li> <li>- フランチャイズ権</li> <li>- ロゴやチーム名</li> </ul>



#### 活動を実施するコストや努力は、分析の焦点ではない

IFRS 15.IE297-IE302, BC409

企業がライセンス供与された知的財産に著しい影響を与える活動を実施すると見込まれる（要件1）だけでは、ライセンスが一定の期間にわたって充足されることはない。顧客はそれらの活動の影響に直接さらされなければならない（要件2）。活動が顧客に影響を与えない場合、企業は単に自身が所有する資産を変化させるだけであり、これが将来ライセンスを付与する企業の能力に影響を与える可能性があったとしても、現在のライセンスが顧客に何を提供するのか、顧客が何を支配するのかの判定には影響を与えない。

IFRS第15号の設例58では、約束の本質を判定する際に、企業の継続的な活動のコスト及び努力の大きさではなく、顧客にすでにライセンスを供与した知的財産に企業の活動が直接的に影響を与える（例：ライセンスを供与した漫画のキャラクターの肖像のアップデート）か否かに焦点を当てることが例示されている。企業は、知的財産から便益を得る顧客の能力が主に、企業の活動（すなわち、漫画の出版）から得られるか、または当該活動に依存しているか否かにも焦点を当てる。

同様に、テレビシリーズの完了したシーズンのライセンスを供与し、同時に続きのシーズンの制作を行うメディア企業は通常、ライセンスを供与したシーズンに関連する知的財産に、続きのシーズンが著しい影響を与えないと結論付け、続きのシリーズの制作に伴うコストや努力の大きさにのみ焦点を当てることはない。

## 追加の適用例



### 設例9A—チーム名やロゴのライセンスの本質の評価：現在活動中のスポーツ・チーム

スポーツ・チームDは、チーム名とロゴのライセンスを衣料メーカーMに付与する3年契約を締結する。このライセンスによりM社はチーム名とロゴを製品（ディスプレイ用の製品を含む）及び広告宣伝に使用することが認められる。

この契約におけるDの約束の本質は、当該スポーツ・チームの知的財産にアクセスする権利をM社に提供することであり、そのため当該ライセンスからの収益は一定の期間にわたり認識する。この結論に至る際に、Dは以下の事実をすべて考慮する。

- M社はDが、ライセンス期間を通じて試合をし、競合チームと戦うことにより、チーム名及びロゴの価値を維持する活動を継続して実施すると合理的に期待している。チーム名やロゴの価値は、それらの継続的な活動から主に引き出され、またそれらの活動に依存するため、それらの活動は、M社に便益を提供する知的財産の能力に著しい影響を与える。
- 当該活動は、M社をプラスまたはマイナスの影響に直接さらす（すなわち、Dが試合をし、競合チームと戦うか否かが、M社がチーム名やロゴを付けた服の販売にどの程度成功するかに直接影響を与える）。
- Dの継続的な活動により、それらの活動に伴い財またはサービスがM社に移転されない（すなわち、試合をするチームはM社に財またはサービスを移転しない）。



### 設例9B—チーム名やロゴのライセンスの本質の評価：活動を休止しているスポーツ・チーム

設例9Aを変更し、スポーツ・チームDはすでに何年も試合をしておらず、ライセンス供与者は、休眠中の企業や資金難の企業から知的財産（古いチームやブランドの名称やロゴ）を取得する、商標コレクターBであるとする。コレクターBのビジネスモデルは、知的財産を改善したり維持したりする継続的な活動を行わず、知的財産のライセンスを供与し、許可を得ずにその知的財産を使用した企業から罰金を徴収するというものである。

コレクターBのビジネス慣行に基づき、衣料メーカーMは、コレクターBが知的財産の形態を変化させたり、知的財産を維持したりする活動を行うと合理的に期待しない。したがって、コレクターBは、この約束の本質が、ライセンスが供与される時点で存在するB社の知的財産を使用する権利をM社に提供するものであると結論付ける可能性が高い。



### 設例10ー知的財産にアクセスする権利のライセンス

フランチャイザーYは、特定の場所で店舗を運営する権利のライセンスをフランチャイジーFに付与する。店舗にはYの商標が使われ、Fは、Yの製品を10年間販売する権利を有する。フランチャイジーFは、固定の前払費用を支払う。

フランチャイズ契約はまた、商品の改善、マーケティング・キャンペーン等を通じてブランドを維持することをYに要求する。

知的財産はライセンス期間のいかなる時点においても存在しており、フランチャイジーFはライセンスにより知的財産にアクセスすることができる。それは以下の理由による。

- Yは、ブランドを維持することを求められる。ブランドから便益を得るFの能力に影響を及ぼすことで知的財産に重大な影響を及ぼす可能性がある
- Yの行為は、Fに好影響又は悪影響を及ぼす可能性がある
- これらの活動によるFへの財またはサービスの移転はない。

したがって、Yは10年のフランチャイズ期間にわたってアップフロントフィーを認識する。

## 9.4

### 収益認識の時期及びパターン

IFRS 15.B56-B60-B61

ライセンスを顧客に付与する企業の約束の本質は、以下のいずれかの権利を顧客に提供することである。

- 企業の知的財産へのアクセス
- 企業の知的財産の使用

企業の知的財産にアクセスする権利を顧客に供与する約束は、顧客が、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、履行が生じるにつれて同時に受け取って消費するため、一定の期間にわたって充足される。企業は、適切な進捗度の測定方法を選択する際に、一定の期間にわたって充足される履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定に関する一般ガイダンスを適用する。

したがって、企業の知的財産を使用する権利を顧客に提供する約束はある一時点で充足される。一時点で充足される履行義務に関する一般ガイダンスの評価に基づき、ライセンスが顧客に移転する一時点を判断する。ただし、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（すなわち、ライセンス期間の開始前）に収益を認識することはできない。

企業が、知的財産を使用する既存のライセンスを更新する、又は延長する契約を顧客と締結することがある。更新が、更新期間が開始する前に合意される場合、更新に係る収益をいつの時点で認識すべきという疑問が生じる。企業は、以下に該当する場合、更新に係る収益の認識について首尾一貫して適用される会計方針を選択する必要があると思われる。

- 更新が合意される：更新が、ライセンスがすでに提供されている既存の契約の変更と考えられるという前提で会計方針を選択する
- 更新期間が開始する：顧客が更新を使用し、そこから便益を得られるようになる日であるという前提で会計方針を選択する



#### 設例11A—アクセス権ライセンス

S社は、顧客CにS社の知的財産のライセンスを5年間供与する契約をX0年11月15日に締結する。ライセンス期間はX1年1月1日からX5年12月31日までになる。S社はC社に知的財産のコピーをX0年12月1日に提供する。S社はこのライセンスによりアクセスする権利が提供されると判定する。

このライセンスは顧客CにS社の知的財産にアクセスする権利を提供するものであるため、S社は当該ライセンスからの収益を、5年間のライセンス期間にわたって（すなわち、X1年1月1日からX5年12月31日まで）、S社がCに知的財産へのアクセスを提供するという履行義務を充足するにつれて認識する。Cがライセンスを使用してライセンスからの便益を初めて得られるX1年1月1日まで、S社は収益の認識を開始できない。



#### 設例11B—使用权ライセンス

設例11Aを変更し、ライセンスにより企業Sの知的財産を使用する権利が顧客Cに提供されるとする。

ライセンスにより知的財産を使用する権利が提供されるため、S社は当該ライセンスからの収益をX1年1月1日の一時点で認識する。この日付は以下の時点となる。

- Cが一時点で充足される履行義務に関する一般ガイダンスの評価に基づき、Cがライセンスの支配を初めて獲得した時点である。
- Cがライセンスを使用してライセンスからの便益を初めて得ることができるようになる時点である。



## 設例12－使用権ライセンスの更新

S社は、X0年1月1日に顧客Cと100の対価で知的財産に対する3年間のライセンスを付与する契約を締結する。ライセンス期間は、X1年1月1日からX3年12月31日までとなる。S社は、ライセンスは使用する権利を提供すると判断し、顧客Cがライセンスの支配を獲得し、ライセンスからの便益を享受できるようになるX1年1月1日にライセンスから生じる収益を認識する。

X3年1月1日、S社と顧客Cは、合意日に100の対価を支払うことでさらに3年間ライセンスを更新することで合意し承認した。ライセンスに他の変更はない（すなわち、ライセンスの条件と知的財産は同じである）。更新期間は、X4年1月1日からX6年12月31日までである。

KPMGは、S社はX3年1月1日（すなわち、更新合意時点）またはX4年1月1日（すなわち、更新期間の開始時点）に更新の収益100を認識する、首尾一貫して適用される会計方針を選択しなければならないと考えている。



## 一時点で充足される履行義務に関する一般的なガイダンスの適用

IFRS 15.38

IFRS第15号では、使用権ライセンスは一時点で充足され、支配がいつ移転するのかを判定するための指標（セクション5.4を参照）が一般的に適用されると明記されている。ただし、使用権である知的財産のライセンスについて、IFRS第15号は、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ができないとの追加的な規定を設けている。

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ようになる時点は通常、容易に特定できるが、支配が移転する時点の指標は、物理的な財のようにライセンスに適用することができない場合がある。例えば、ライセンスの「法的所有権」がない場合には、ライセンスに伴う重大なリスクと便益を顧客が有しているか否かの判定が困難な場合がある。ただし、契約がライセンスの所有権や（適用可能な場合は）知的財産のコピーの使用と同様に「物理的占有」と同等のものと同みなされることがある。ライセンス契約における支払いに対する企業の権利の評価は、他のシナリオにおける評価と著しく相違するべきではない。



したがって、ライセンスの支配は通常、以下のすべてを満たす時点で顧客に移転する。

- 当事者間に有効な契約が存在する
- 顧客が知的財産のコピーを有している、又は知的財産のコピーを獲得する能力を有している
- 顧客はライセンスを使用してライセンスからの便益を享受し始めることができる。

## 9.5 契約上の制約及びライセンスの属性

IFRS 15.B62

ライセンスを付与する企業の約束の本質を考慮する際に以下の要因を考慮しない。

- ライセンスの時期、地域または用途の制限
- ライセンスのもととなる知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を維持し防御するというライセンス供与者が提供する保証



### 設例13A—知的財産のライセンス：保留期間

映画製作会社Fは、テレビ局Bと映画「M」を米国とカナダで契約期間にわたって放送する独占的な権利を付与する3年間の契約をX1年1月1日に締結する。テレビ局Bは米国については映画「M」を即時に放映できる権利を有しているが、カナダの競合企業との間に重複する契約が存在するため、カナダで映画「M」を放送する権利は、X1年7月1日まで発効しない（すなわち、6カ月の保留期間がある）。

F社は、契約は使用に関する制限が課せられる単一のライセンス（すなわち、米国でX1年1月1日から、カナダはX1年7月1日から映画を放映する単一のライセンス）をテレビ局Bに付与することになるのか、それとも2つのライセンス（すなわち、映画を米国で放映するライセンスとカナダで放映するライセンス）を付与することになるのかを検討する。

F社は、以下に基づき、契約に2つの約束したライセンスが含まれると結論付ける。

- テレビ局Bが映画「M」を契約期間の最初の6か月間、カナダで放映することを妨げる契約条件により、カナダでの映画の放映権はX1年7月1日に移転される別個の追加的な権利になる。
- テレビ局Bは、X1年1月1日以前はカナダに関しては映画「M」を使用することができず、その便益も享受できないことから、X1年7月1日時点で追加の権利を支配していない。これにより、カナダでの放映権は米国で放映する権利と区別される。

したがって、カナダにおける放映権は、F社がテレビ局Bに未だ移転していない別個の約束になる。



### 設例13B—知的財産のライセンス：使用量の制限

設例13Aを変更し、米国とカナダで映画Mを放送する権利は、両国ともX1年1月1日に発効とする。ただし、映画Mを放送するテレビ局Bの権利は、3年間にわたり同地域内で8回の放送にのみ制限されており、契約の一部として、Bが当該映画の放送中に特定の種類のCMを流さないことに合意した。

この場合、F社は、テレビ局BはX1年1月1日から米国とカナダの両国で付与された権利を使用し始め、その便益を享受することができるので、契約は単一のライセンスに向けてのものであると判断する。X1年1月1日より後に移転される追加的な権利は存在しない。

ライセンスの期間（3年間）、ライセンスの対象となる地域（米国とカナダにおけるB社のネットワークのみ）、及び用途の制限（地域内の放送回数は8回で、映画「ABC」の放送中のCMに制限が課されている）は、すべてライセンスの属性である。



### ライセンスの属性と追加的なライセンスを区別する際の明確なガイダンスはない

IFRS第15号は、ライセンスの属性と追加的なライセンスの区別に関する明確なガイダンスを定めておらず、したがって制限により複数のライセンスが生じるか、それはいつの時点でライセンスの属性になるのかを判定するには判断が求められる。

IFRS第15号の結論の根拠において、企業は、約束した権利があることにより、顧客に1つまたは複数のライセンスが移転する結果となるか否かを検討する際に、契約に含まれるすべての条項を考慮すると示した。また、企業の知的財産を使用する権利を移転する約束を創出する契約条項を、それらの権利が使用される時期、地域及び方法を明確にする契約条項と区別するのに、判断が必要となることも示した。

IFRS第15号の設例59は、時間、地理及び用途に関する制限は、契約における単一のライセンスの属性であると考えられると説明している。



### ライセンスを移転するための追加的な約束と単一のライセンスの属性を区別する

顧客がまだ支配していない知的財産を利用する又は知的財産にアクセスする追加的な権利を移転することを企業に求める契約条項は、一般的に、企業が履行すべき追加的な約束を記載している。本セクションの設例13Aで、カナダで知的財産を利用する顧客の能力を制限する条項は当初、権利が開始するまでは、企業は、顧客が未だ支配していないそれらの権利を移転する義務を依然として負っていることを意味する。当該条項により、設例13Aの契約は、2つの別個のライセンス（米国で「M」を放映する権利とカナダで「M」を放映する別の権利）を付与すると容易に規定することもできる。設例13Aなどのシナリオにおける会計結果は、契約がどのように規定されているかに左右されることがない。

IFRS 15.IE304-BC414O-BC414R

一方、本セクションの**設例13B**は、ライセンスはその性質上、多くの場合存続期間及び範囲（地理及び使用量）が制限される知的財産に対する権利の束であることを例示している。設例13Bにおける顧客の権利の存続期間と範囲を規定する条項は、一定の権利が移転された後で企業は（すなわち、追加的な権利を移転する残りの約束を履行するための）追加的な権利を移転すると定める設例13Aの規定とは区別される。



### 顧客が知的財産を使用する（又は知的財産にアクセスする）期間の実質的な中断

場合によっては、顧客が知的財産を使用（知的財産にアクセス）できる期間に実質的な中断が見られ、当該期間が2つの別個の期間となる場合、それは、各期間の間に付与される権利が同じでも、それぞれが別個のライセンスを表すことを示唆する。このシナリオは、メディア業界に主に見られ、多くの場合「割れ窓」理論と呼ばれる。割れ窓理論を単一のライセンスとして、又は複数ライセンスとして会計処理すべきかを決定するには事実と状況を考慮する必要がある。

## 9.6

### 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ

IFRS 15.B63

知的財産のライセンスに帰属する売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティについて、以下のいずれか遅いほうの時点でその金額を認識する。

- その後の販売または使用が発生した時点
- 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリ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）された時点

IFRS 15.B63A-B63B

これは一般規定の例外であり、以下のいずれかの場合に適用する。

- ロイヤリティが知的財産のライセンスにのみ関連している
- ライセンスが、ロイヤリティが関連する支配的な項目である（例：顧客が、ロイヤリティが関連する他の財またはサービスからよりも著しく多くの価値をライセンスから得る場合）

企業はロイヤリティを、例外規定の対象となる部分と（収益認識累計額の制限を含む）、変動対価に関するガイダンス（**セクション3.1**を参照）の対象となる部分とに分割しない。

この例外規定が適用されない場合、企業は、制限をはじめ、変動対価の一般的ガイダンスをロイヤリティに関する取決めに適用し、その見積りを取引価格に含める。



### 設例14ーロイヤリティ：知的財産のライセンスが支配的な項目になるケース

映画配給会社Dは、映画を6週間にわたって映画館で上映する権利のライセンスを興行企業Tに供与する。D社は、映画館でのディスプレイ用グッズをTに提供すること及びラジオの宣伝のスポンサーになることに合意した。それらと交換に、D社はチケットの売上高の30%に相当するロイヤリティを受け取る。

D社は、T社がライセンスから得る価値が、関連する活動から得る価値よりも著しく大きいと合理的に期待しており、そのため、映画を上映するライセンスが、この売上高ベースのロイヤリティが関連する支配的な項目であるとD社は結論付ける。

D社はロイヤリティの免除規定を売上高ベースのロイヤリティ全体に適用するため、広告宣伝活動が提供される時点でロイヤリティの見積額に基づき収益を認識することはできない。

ライセンス、ディスプレイ用グッズ及び広告宣伝活動がそれぞれ別個の履行義務である場合、D社はその後の売上が生じた時点で、または生じるにつれ、売上高ベースのロイヤリティを個々の履行義務に配分する。そして、履行義務が充足されているか否か（例えば、ライセンス（この例では知的財産を使用する権利）が、顧客に移転したか否か、または広告宣伝サービスが完了したか否か）に基づき個々の履行義務に配分されたロイヤリティを認識する。



### 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの例外措置により、異なるライセンスの種類のアプローチが一致する

売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティに関する例外規定の実務への主な影響として、一定の状況下では、2種類のライセンス間の区分の重要性が低くなり得ることが挙げられる。特に、ライセンスの対価が売上高ベースまたは使用量ベースの均一のロイヤリティのみで構成されている場合は、ライセンスが顧客に、知的財産へのアクセス権と知的財産の使用権のいずれを提供するのに関係なく、同一の（または、ほぼ類似した）パターンで収益を認識する可能性が高い。



### いつの時点でライセンスの知的財産が支配的になるかを評価するには判断が求められる

企業は契約に含まれるライセンスと他の財またはサービス（ライセンスと別個である場合も別個ではない場合もある）と交換に、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティを受け取る権利を有する場合がある。知的財産のライセンスは、他の財またはサービスと組み合わせられ、対価は、契約に含まれるすべての財またはサービスに関する売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの形式をとることが多い。例えば、

- ソフトウェアのライセンスは通常、販売後の顧客サポートサービスやその他のサービス（例：ホスティング・サービス、実装サービス）またはハードウェアと一緒に販売される。その場合、対価は区分されず、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの形式をとることが多い。

IFRS 15.B63A

- フランチャイズのライセンスは通常、コンサルティングや研修サービス、または設備と一緒に販売される。その場合、継続的な対価は売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティの形式をとることが多い。
- バイオテクノロジー及び製薬のライセンスは通常、研究開発サービス及び（または）顧客のために薬品を製造する約束と一緒に販売されることが多い。その場合、対価は区分されず、売上高ベースのロイヤリティの形式をとることが多い。
- デジタル・メディアのライセンス及び販促活動を実施する約束は、売上高ベースのロイヤリティの形式をとる単一の対価で販売される可能性がある。

このガイダンスは、ライセンスがロイヤリティの関連する支配的な項目である場合に、ロイヤリティの例外規定が適用されることを明確にしている。「支配的」という文言は定義されていない。ただし、IFRS第15号では、「ロイヤリティが関連する他の財またはサービスからよりも著しく多くの価値を顧客がライセンスから得る場合がこれに該当する」とされている。

ライセンスが契約における支配的な項目であるかどうかを判定するには相当の判断が求められる。例えば、企業によっては、知的財産のライセンスが財またはサービスの束の価値または有用性の大部分またはほぼすべてを占める場合に、支配的な項目であると判定する場合がある。あるいは、知的財産のライセンスが財またはサービスの束の中で最も大きな項目である場合に、例外規定が適用されると結論付ける可能性もある。このような解釈の相違は、ロイヤリティの例外規定を取決めに適用するか否かの結論に影響を与え得るため、実務にばらつきが生じ、取引価格や収益認識のタイミングに差異が出る可能性がある。



### ロイヤリティの例外規定のマイルストーン支払いへの適用

X社はY社に知的財産をライセンス供与する契約を締結する。X社はライセンスと交換に、Y社が50百万の売り上げを達成すると、マイルストーンの達成を条件とする5百万の支払いを受け取る権利を有する。

マイルストーンの達成を条件とする支払いは、Y社によるその後の売上に基づくため、ロイヤリティの例外規定は通常、マイルストーンの達成を条件とする支払いに適用される。したがって、X社はその後の売上が発生するまでは変動金額について収益を認識してはならない。ただし、この見解は、規制当局の承認や、臨床試験への登録といった他の事象や指標を参照して決定されるマイルストーンの達成を条件とする支払いには適用されない。

例えば、生命科学産業における取決めは、薬品の知的財産のライセンスと研究開発サービスを実施する義務が含まれ、その後に発生する報酬の一部は、規制当局が当該薬品を認可するというマイルストーンの達成を条件として支払われることがよくある。



### 保証された最低支払金額－使用権ライセンス

使用権ライセンスについて、最低限の支払保証額は、固定対価を表します。すなわち、売上高、使用量その他の計数を基に変動することのない、顧客が支払う金額である。この固定金額は、顧客がライセンスの支配を獲得する時点で収益として認識される。

最低限の支払保証額を上回って稼得されるロイヤリティは、関連する売上又は使用が発生するごとに、発生する時点で認識される。



### 保証された最低支払金額－アクセス権ライセンス

IFRS第15号は、契約に最低限の保証を伴うロイヤリティが含まれる場合のアクセス権ライセンスの収益の認識に関する単一のアプローチを規定していない。つまり、企業は、ロイヤリティの例外規定、進捗度の測定値の選択及び変動対価の配分に関する例外規定をはじめ、IFRS第15号のすべての原則を適切に考慮に入れるアプローチを選択することになる。

受入可能と思われるアプローチの1つが、本セクションの設例15Bの例示である。



### 変動ロイヤリティの料率－使用権ライセンス

企業が履行義務を完了する前に収益の認識が前倒しされる場合を除き、企業は、顧客の事後的な売上又は使用が発生する場合（又は発生するごと）に、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティによる収益を認識する。したがって、ロイヤリティが使用権ライセンスに関係する場合、それは一般的に履行が完了していることから売上又は使用が発生するごとに、発生する時点で認識される。

このアプローチには1つの例外が存在する。減少する料率が遡及適用される、例えば、顧客がより低いロイヤリティの料率になる場合に従前の支払いに関する返金又は控除を受ける場合である。こうしたケースでは、企業は、最終的に受け取る権利を有すると見込むロイヤリティの料率を見積もり、それを売上高または使用量に適用する。企業は、ライセンス期間にわたり見積りを更新する。



### 変動ロイヤリティの料率－アクセス権ライセンス

企業が履行義務を完了する前に収益の認識が前倒しされる場合を除き、企業は、顧客の事後的な売上又は使用が発生する場合（又は発生するごとに）売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティによる収益を認識する。したがって、ロイヤリティがライセンス期間にわたって減少していく場合、企業は、履行の前に収益を認識しないようにするために、ロイヤリティの料率の一部を繰り延べる必要があるかどうかを評価する。逆にロイヤリティ料率がライセンス期間にわたって増加していく場合、企業は一般的に、売上や使用が発生する前に収益を認識することができないので、現在のロイヤリティ料率で収益を認識することになる。



### 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの複数の履行義務への配分

企業は、知的財産のライセンスと移転の時期が異なる他の財やサービスで構成される、複数の履行義務を伴う契約を締結することがある。変動対価全体を1つの履行義務に配分する規定が満たされない場合、企業は売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティを複数の履行義務に配分する。

契約に知的財産のライセンスに関連して主に生じる売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティと最低限の保証額が定められる場合、企業は対価を履行義務にどのように配分すべきか、IFRS第15号からは明確でない。配分目的及びロイヤリティに関する例外規定に整合する場合には複数のアプローチが受入可能である。我々は、以下のアプローチが受入可能であると考えている。

- アプローチ1：固定対価と変動対価を、相対的独立販売価格に基づき別個に配分する。
- アプローチ2：（ロイヤリティを含む）取引価格の合計金額を見積もり、認識した累計額に関する制限を課した上で、当該合計金額を各履行義務に配分する。

## 追加の適用例



### 設例15A－最低限の保証額を伴うソフトウェア・ライセンス（1）

M社は、顧客Cにソフトウェアのライセンスを付与する5年契約を締結する。ソフトウェア・ライセンスは、M社のソフトウェアの使用権を顧客Cに与える。すなわち、収益はある一時点で認識される。ライセンスの対価は、M社のソフトウェアを含む顧客Cの製品の総売上高の5%となる売上高ベースのロイヤリティで、5,000の最低保証額が定められている。

5,000の保証されたロイヤリティの額は、固定対価であり、その他の固定対価と同じ方法で認識される。すなわち、顧客がライセンスの支配を獲得した時点で収益として認識される。最低保証額を上回るロイヤリティは、顧客Cのその後の売上、すなわち最低金額の超過額が発生した時点で認識される。



### 設例15B－最低限の保証額を伴うソフトウェア・ライセンス（2）

設例15Aを変更して、ソフトウェア・ライセンスは、顧客CにM社の知的財産へのアクセス権を提供し、収益は一定の期間にわたり認識されるとする。

M社は、最低保証額は実質的であり、それをライセンス期間にわたって定額で認識することは適切であると判断する。M社は、最低保証額の5,000を上回るロイヤリティは、5,000の最低保証額を超過してから初めて認識する。しかし、履行義務の進捗度に関し単一の測定値が使用されるかぎり、他の方法も適切と成り得る。

つまり、最低保証額が実質的ではないと考えられる場合、M社は、売上が発生した時点で、そして発生するごとに収益を認識する。



### 設例16－最低保証額を複数の履行義務に配分

テクノロジー企業Tは、ライセンス期間の間に利用可能なアップグレードが開発された場合にはそれを提供する約束と合わせてT社の技術を顧客Cに提供する3年契約を締結する。

T社は、ライセンスと利用可能になる時点で提供されるアップグレードを提供する約束は、2つの別個の履行義務になると結論付ける。

- ライセンスは、技術を利用する権利を顧客Cに提供する。それはある一時点で充足される履行義務になる。
- 利用可能になる時点で提供されるアップグレードに対する権利は、契約期間を通じて継続的に利用可能になる時点で提供されるアップグレードにアクセスすることで生じる便益を、顧客Cは同時に受領し消費することになるので、一定の期間にわたり充足される履行義務である。

T社は、最低保証額の10,000を前提に顧客Cの売上高の10%をロイヤリティとして受け取る。T社は、対価の合計金額（固定部分と変動部分の合計）は50,000になると見積もる。

T社は、ライセンス及び利用可能になる時点で提供されるアップグレードの独立販売価格はそれぞれ、15,000と35,000であると見積もる。T社は、双方の履行義務がIPの提供に関するものであることから、ロイヤリティは主に知的財産のライセンスに関連して生じると結論付ける。



顧客Cの、売上高総額と毎年稼得される関連ロイヤリティは以下のとおりとなる。この情報は契約の開始時点ではわかっていない。

	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度
売上高総額	150,000	250,000	100,000	500,000
ロイヤリティ	15,000	25,000	10,000	50,000

#### アプローチ1：固定対価と変動対価を別個に配分

T社は、10,000の固定報酬（最低保証額）を、将来の使用と売上が発生する時点で相対的独立販売価格に基づき、配分する。

履行義務	独立販売価格	%	最低保証額の配分
ライセンス	15,000	30%	3,000
アップグレード	35,000	70%	7,000
<b>合計</b>	<b>50,000</b>	<b>100%</b>	<b>10,000</b>

T社は、40,000の変動ロイヤリティ（最低保証額を超えている）の見積額を、相対的独立販売価格に基づき、将来の使用及び売上が発生するにつれ、2つの履行義務に配分する。

履行義務が一連の別個の期間であり、T社は料金を、別個の売上の発生期間に直接配分するための要件を満たすので、T社は、利用可能になる時点で提供されるアップグレードに配分された変動金額を、当該金額が獲得された期間に認識する。

- 料金は顧客の過去の使用、ライセンス、及び利用可能になる時点で提供されるアップグレードに関する。
- 料金は期間を通じて一貫しており、顧客Cのより大きな使用は顧客Cの追加的価値を反映するので、配分は目的に整合する（4.2.2を参照）。

以下の表は、3年間の契約期間における各履行義務の配分と認識をまとめている。

	開始時点	1年目の 末日	2年目の 末日	3年目の 末日	合計
<b>固定</b>					
ライセンス	3,000 <sup>1</sup>	-	-	-	3,000
アップグレード	-	2,333 <sup>2</sup>	2,333 <sup>2</sup>	2,333 <sup>2</sup>	7,000
<b>変動</b>					
ライセンス	-	1,500 <sup>3</sup>	7,500 <sup>5</sup>	3,000 <sup>7</sup>	12,000
アップグレード	-	3,500 <sup>4</sup>	17,500 <sup>6</sup>	7,000 <sup>8</sup>	28,000
<b>収益の累計額</b>					
ライセンス	3,000	4,500	12,000	15,000	15,000
アップグレード	-	5,833	25,666	35,000	35,000
<b>注：</b>					
1	10,000 最低保証額 × 30% の配分。ライセンスはある一時点で認識される機能性 IPなので、ライセンスの移転時点でこの金額を即座に認識する。				
2	10,000 最低保証額 × 70% 配分 × 1/3 完了。金額は一定の期間にわたり認識されることから、各期間には、一部分のみが認識される。				
3	最低保証額を超える5,000のロイヤリティ (15,000 - 10,000) × 30% の配分。				
4	最低保証額を超える5,000のロイヤリティ (15,000 - 10,000) × 70% の配分。				
5	25,000の追加ロイヤリティ × 30% の配分。				
6	25,000の追加ロイヤリティ × 70% の配分				
7	10,000の追加ロイヤリティ × 30% の配分				
8	10,000の追加ロイヤリティ × 70% の配分 <sup>1</sup>				

#### アプローチ2固定対価と変動対価を一緒に配分する

T社は、50,000の見積取引価格を相対的独立販売価格に基づき、以下のように配分する。

- 15,000をライセンスに配分する
- 35,000を利用可能になる時点で提供されるアップグレードに配分する

履行義務が充足された時点で（充足されるごと）、T社は、充足された履行義務に配分された金額又はロイヤリティの制限のものは対象になることのない金額のいずれか小さい方を収益として認識する。

	開始時点	1年目	2年目	3年目	合計
<b>(A) への配分額</b>					
ライセンスT	15,000 <sup>1</sup>	-	-	-	15,000
アップグレード	-	11,667 <sup>3</sup>	11,667 <sup>3</sup>	11,667 <sup>3</sup>	35,000
累計額	15,000	26,667	38,333	50,000	該当なし
<b>支払うべきロイヤリティ (B) :</b>					
年次	10,000 <sup>2</sup>	5,000 <sup>4</sup>	25,000 <sup>5</sup>	10,000 <sup>6</sup>	40,000
累計額	10,000	15,000	40,000	50,000	該当なし
<b>AとBのいずれか小さい方</b>	10,000	15,000	38,333	50,000	該当なし
控除：従前に認識している金額	-	△10,000	△15,000	△38,333	該当なし
認識した収益	10,000	5,000	23,333	11,667	50,000

**注：**

- 1 使用権ライセンスは一時点で移転する。よって、履行義務は移転時に充足され、当該履行義務に配分される金額は15,000である。
- 2 契約には最低保証額の10,000が定められる。
- 3 35,000が3年にわたりアップグレードに配分される
- 4 1年目に稼得されたロイヤリティの15,000－10,000の計上済みの最低保証額
- 5 2年目に稼得された25,000の追加ロイヤリティ
- 6 3年目に稼得された10,000の追加ロイヤリティ

# 10 適用上のその他の論点

## 10.1 返品権付きの販売

### 概要

IFRS第15号においては、企業が返品権付きの販売を行った場合、変動対価及び収益認識累計額の制限に関する収益認識モデルのステップ3のガイダンス（セクション3を参照）を適用して、企業が権利を得ると見込んでいる金額で収益を認識する。また、企業は返金負債及び返品されると見込まれる財またはサービスに関する資産を認識する。

#### IFRS 15.B20

顧客が以下のいずれかの権利を有する場合、企業は返品権付きの販売に関する会計ガイダンスを適用する。

- 支払った対価の全額または一部の返金
- 企業に対して支払義務を負っているかまたは負う予定の金額に適用することができる値引き
- 別の製品への交換（白いセーターを赤いセーターと交換するような、同じ種類、品質、状態、及び価格の別の製品と交換する場合を除く）

#### IFRS 15.B21-B22

企業は、返品を受け入れる待機義務を履行義務として会計処理しない。

製品の返品に加えて、このガイダンスは返金の対象となるサービスの提供にも適用される。

#### IFRS 15.B26-B27

このガイダンスは、以下の取引には適用されない。

- 顧客がある製品を同じ種類、品質、状態、及び価格の別の製品と交換すること
- 欠陥のある製品を返品または交換すること（これらは製品保証に関するガイダンスに基づき評価する）（セクション10.2を参照）

IFRS 15.B21, B23, B25

企業が返品権付きの販売を行う場合は、以下のように当初認識する。

項目	測定
収益	取引価格の総額から、変動対価の見積り及び収益認識累計額の制限に関するガイダンスを用いて算定した予測される返品水準について控除して測定する（セクション3.1を参照）。
返金負債	予測される返品水準で測定する（すなわち、受け取った（または受け取る）金額と上記の測定した収益との差額） そのような返金負債の性質は契約負債と異なるため、そのように表示されることはない。
返品資産	返品が見込まれる製品の帳簿価額から予想回収コスト（返品される製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した金額を参照して測定する。 この返品資産の性質は営業及びその他債権と異なり、したがってそのように表示されることはない。
販売した財の原価	販売した製品の帳簿価額から上記のように測定した返品資産の金額を控除して測定する
棚卸資産の減額	顧客に移転した製品の帳簿価額として測定する

IFRS 15.B24-B25

企業は毎報告日に、返金額の予想額の変動を基に、返金負債及び返品資産の測定を見直す。企業は調整額を以下のように認識する。

- 返金負債の調整を収益として認識
- 返品資産の調整を費用として認識



### 設例1－返品権付きの販売

小売業者Bは100個の製品を1個当たり100の価格で販売し、10,000の支払いを受け取る。販売契約により、顧客は損傷のない製品を30日以内に返品し、現金で全額の返金を受けることが認められている。1個当たりの製品の原価は60である。B社は3個の製品が返品され、その後の見積りの変動により重大な収益の戻入は生じないと予測している。

B社は、製品を回収するコストは重要ではなく、回収された製品は利益を上乗せして再販できると予測している。

30日以内に、2個の製品が返品される。

B社は次のそれぞれの時点で以下の仕訳を行う。

- 3個の製品が返品されるという予測を反映させた製品の顧客への移転時
- 2個の製品の返品時
- 返品権の失効時

	借方	貸方
<b>販売</b>		
現金	10,000	
返金負債		300 <sup>1</sup>
収益		9,700
<i>返品されると予想される製品に関する収益を控除して販売を認識する</i>		
返品資産	180 <sup>2</sup>	
売上原価	5,820	
棚卸資産		6,000
<i>売上原価及び顧客から製品を回収する権利を認識する</i>		
<b>2個の製品の返品</b>		
返金負債	200 <sup>3</sup>	
現金		200 <sup>3</sup>
<i>返品に係る返金を認識する</i>		
棚卸資産	120 <sup>4</sup>	
返品資産		120 <sup>4</sup>
<i>返品された製品を棚卸資産として認識する</i>		
<b>返品権の失効</b>		
返金負債	100	
収益		100
<i>返品権の失効時に収益を認識する</i>		
売上原価	60	
返品資産		60
<i>顧客から製品を回収する権利の失効時に売上原価を認識する</i>		

注：

- 1 100×3（返品されると見込まれる製品の価格）
- 2 60×3（返品されると見込まれる製品の原価）
- 3 100×2（返品された製品の価格）
- 4 60×2（返品された製品の原価）



### 部分的な返金は、返金が見込まれる部分に基づき測定する

IFRS 15.IE73-B23-B25

返金負債の測定には、顧客に返金されると見込まれる金額を反映させる。したがって、返品権により、顧客が製品の返品と引き換えに部分的な返金（例：販売価格の95%）を受け取ることが認められる場合、返金負債（及び対応する取引価格の変更）を、取引価格のうち返金すると見込まれる部分に基づき測定する。例えば、この金額は、返品されると見込まれる製品の数に、販売価格の95%を掛けて算定する。



### 在庫補充手数料及びコスト

IFRS 15.55, B23-B25

企業は製品が返品される際に、顧客に在庫補充手数料を請求する場合がある。在庫補充手数料は通常、返品に関連するコスト（例：輸送コストや再梱包コスト）や、企業が当該製品を別の顧客に販売する際に企業が受け取る販売価格の減額を企業に補填することを目的とする。

在庫補充手数料が付された返品権は、部分的な返金での返品権と類似する。したがって、在庫補充手数料は、支配が移転する時点で取引価格の見積額の一部に含まれる（すなわち、返金負債は取引価格から在庫補充手数料を控除した金額に基づく）。

同様に、在庫補充に関連して企業に発生するコストの見積りは、製品の支配が移転した時点で返品資産の測定に反映させる。これは、返品された製品を回収するコストの見積額を、それらの製品を回収する権利について計上した資産の帳簿価額から控除することにより反映しなければならないとしたIFRS第15号のガイダンスと整合する。

例えば、企業が20個の小型装置を1個当たり30で顧客に販売し、1個当たりの原価は15とする。顧客は小型装置を返品する権利を有しているが、10%の在庫補充手数料が請求される。企業は返品された小型装置1個当たり2の在庫補充コストが発生すると見込んでいる。企業は返品率を5%と見込んでいる。

小型装置の支配が顧客に移転する際に、企業は以下を認識する。

項目	内容	金額	計算
収益	返品されない小型装置と在庫補充手数料	573	$(19^1 \times 30) + (1 \times 3^2)$
返金負債	返品されると見込まれる小型装置から在庫補充手数料を控除	27	$(1 \times 30) - 3^2$
返品資産	返品されると見込まれる小型装置の原価から在庫補充コストを控除	13	$(1 \times 15) - 2$

**注：**

- 1 返品されると見込まれない小型装置は、販売した小型装置20個から返品されると見込まれる1個（20×5%）を控除して算定する。
- 2 30×10%で計算される在庫補充手数料

**条件付き返品権**

IFRS 15.55, B23, B70-B75

IFRS第15号では、条件付きの返品権と無条件の返品権とが区別されておらず、どちらも同様に会計処理する。ただし、条件付きの返品権については、返品水準を見積る際に、返品条件を満たす可能性を考慮する。例えば、食品製造会社が、販売期限が過ぎた場合にのみ自社の製品の返品を受け付けるとする。この食品製造会社は過去の経験に基づき、製品が販売期限を過ぎる可能性を評価し、返品率を見積る。

**返品の見積りの際に過去の経験から証拠が得られる場合がある**

IFRS 15.IE110-IE115

返品権が付された販売契約から受け取ることが見込まれる対価の金額を見積る際に、企業は見積り及び判断を行うにあたり、類似の契約に関する過去の経験を考慮する場合がある。証拠を得るために類似の取引のグループを用いることは、そのみではポートフォリオ・アプローチ（[セクション6.4](#)及び[3.1.1](#)を参照）の適用に該当しない。

企業が取引価格を期待値法を用いて見積ることを選択し、個々の契約の期待値を算定するのにデータのポートフォリオを用いる場合、取引価格の見積金額は、個々の契約の可能性の高い結果とならない場合がある（[3.1.1](#)を参照）。販売に返品権が付されていることは変動対価が含まれていることを示すため、企業は変動対価の見積りの制限も適用しなければならない。

IFRS第15号には、返品権が付された100件の販売のポートフォリオについて取引価格の算定方法を例示する設例22が含まれている。この設例では、契約がポートフォリオ・レベルで会計処理する要件を満たすと結論付け、返品を見積るために期待値アプローチを用いてポートフォリオの取引価格を算定している。ただし、すでに説明したとおり、企業は、ポートフォリオ・レベルで会計処理する要件を契約が満たすか否かを判定するのではなく、ポートフォリオをデータとして使用することにより、同一の会計結果を達成することができる。



## 10.2

## 製品保証

### 概要

IFRS第15号においては、以下のいずれかを満たす場合、企業は製品保証または製品保証の一部を履行義務として会計処理する。

- 顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有している
- 製品保証の一部として追加的なサービスが提供される。

それ以外の製品保証は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理される。

### 10.2.1 製品保証に関するガイダンスの適用

IFRS 15.B29

IFRS第15号では、ステップ2の要件に基づき別個である場合には（[セクション2](#)を参照）、製品保証は履行義務になると考えられる。顧客が財またはサービスを製品保証付きで購入することも製品保証なしで購入することも選択できる場合、製品保証は別個のサービスである。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を超えたサービスが製品保証に含まれる場合、それは別個のサービスとなる。

IFRS 15.B29-B30, IAS 37

製品保証が別個に販売されていない場合であっても、製品が合意し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場合、製品保証又はその一部は依然として履行義務になる可能性がある。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のみを提供する製品保証（「アシュアランス型製品保証」）は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。アシュアランス型の製品保証とサービス型の製品保証とを区別する方法に関する詳細な説明は[10.2.2](#)を参照。

IFRS 15.B29

製品保証または製品保証の一部が、履行義務とみなされる場合、企業は、収益認識モデルのステップ4の規定を適用して（[セクション4](#)を参照）、取引価格の一部をサービスの履行義務に配分する。

IFRS 15.B32

企業が、アシュアランスの要素とサービスの要素の両方を含む製品保証を提供し、企業がそれらを合理的に別個に会計処理できない場合は、両方の製品保証をまとめて単一の履行義務として会計処理する。

IFRS 15.B33, IAS 37

製品が損害を生じさせた場合に補償金や損害賠償を支払うことが法規制で定められている場合、それはIFRS第15号の履行義務ではなく、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。

IFRS 15.IE223-IE229

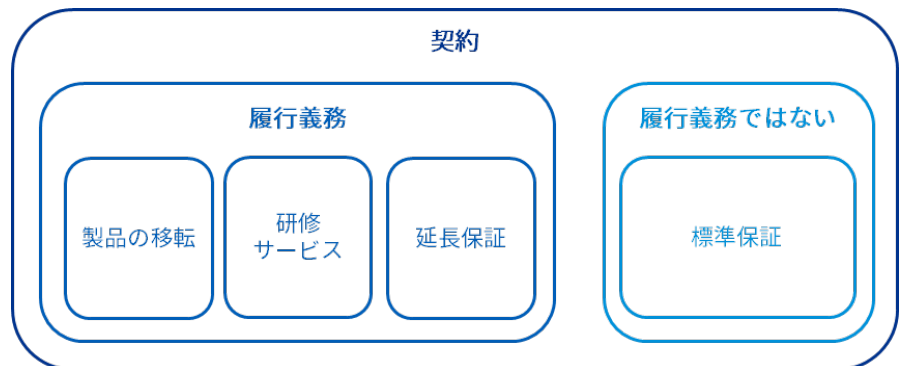


### 設例1－製品保証が付された製品の販売

製造業者Mは製品の購入とともに標準的な製品保証を顧客に付与する。製品保証により、M社は、製品が合意された仕様に従っており、購入日から3年間約束どおりに機能することを保証する。

顧客Cはまた、さらに2年間の延長保証を購入することを選択する。

この設例では、M社はこの契約に2つの履行義務が含まれていると結論づける。



延長保証は、別個に購入でき、ステップ2の要件に基づき別個である（[セクション2](#)を参照）ため、単一の履行義務になる。

標準的な製品保証のうち、製品が契約に記載された仕様に従っているというアシュアランスを提供する部分は、アシュアランス型の製品保証になり、単一の履行義務ではない。したがって、M社は、製品の支配が顧客に移転した時点でIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って、標準的な製品保証を会計処理する。



### サービスの欠陥に関する返金が製品保証ではなく変動対価になる場合がある

IFRS 15.B20-B27

IFRS第15号の製品保証に関するガイダンスは、財と同様にサービスにも適用されるよう意図されている。ただし、その概念をサービスに対しどのように適用するべきか詳細に説明されていない。

サービスの引渡しに関する契約において、企業は「やり直し」か返金を提示する場合がある。企業が「やり直し」（例：顧客が満足しなかった領域について再度塗りなおす）を提示する場合、支配の移転及び収益認識のタイミングを決定する際にこの点を考慮する。

企業が提供されたサービスに満足しなかった顧客に返金を提示する場合、返品権付きの販売に関するガイダンス（[セクション10.1](#)を参照）を適用し、提供したサービスの取引価格を算定する際に変動対価の見積りに関するガイダンスに従う（[セクション3](#)を参照）。



### 補償と交換に行われる欠陥製品の返品

IFRS 15.B20-B27

企業は欠陥製品を修理または交換するのではなく、顧客に現金又は価格控除の形式の補償を申し出ることがある。欠陥財の返品や交換とは異なり、このような返金は通常、製品保証に関するガイダンスではなく、返品権に関するガイダンス（セクション10.1を参照）を用いて会計処理する。



### 損害賠償及びそれに類似する契約条件

IFRS 15.51

特定の事象の発生または発生しないことに伴う損害賠償やそれに類似する賠償金を顧客に支払う条項は、多くの契約に含まれている。IFRS第15号ではペナルティが変動対価として識別されていることから、これらの条項は変動対価とみなされる場合がある。

ただし、一部の状況では、そのような契約条項が製品保証条項に類似する場合がある。例えば、企業が販売した欠陥製品を第三者が修理し、その修理により発生したコストを企業が顧客に補填する場合、当該契約条項は製品保証に類似している可能性がある。

その性質上、製品保証条項に類似すると考えられる金額は、アシュアランス型又はサービス型の製品保証として会計処理する。

製品保証として会計処理する契約条項を、より一般的な変動対価を生じさせる契約条項と区別するには、判断が要求される。



### 製品保証の取決めの中には、保険契約の基準が適用されるものもある

IFRS 15.BC373, 4.4(a)

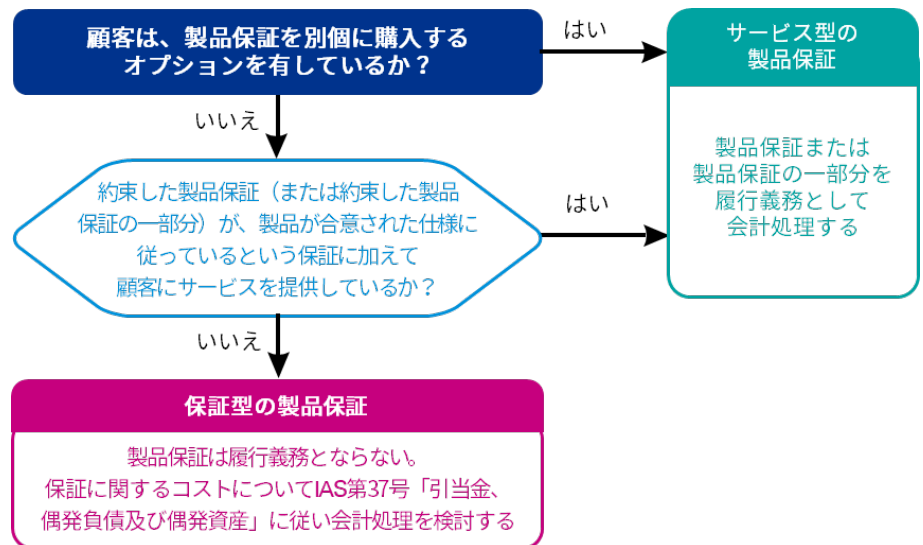
製造企業、販売代理店又は小売業者により直接提供される製品保証は、IFRS第15号の製品保証に関するガイダンスが適用される。第三者により直接発行される製品保証は、保険契約に関する基準の適用範囲内になる。

より複雑なケースでは、企業は製品保証を別個に販売するが、取決めには第三者又は複数のカバーが存在する場合がある。これらのケースでは、いずれの当事者が製品保証を提供するのか、及び取決め又はその一部が保険契約の基準の適用範囲内になるかどうかを判定するのに、企業は判断を必要とする。

## 10.2.2

### アシュランス型の製品保証とサービス型の製品保証の 区別

企業は製品保証の種類を以下のように区別する。



IFRS 15.B31

保証により顧客に追加的なサービスが提供されるか否かを判定する際に、企業は以下のような要因を検討する。

- 製品保証が法律により要求されるか否か： そのような規定は通常、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。
- 製品保証の期間の長さ： 対象期間が長いほど、企業が合意された仕様に従っているというアシュアランスだけではなく、サービスを提供している可能性が高い。
- 企業が履行を約束している作業の内容



#### 設例2－永久保証

IFRS 15.B31

鞆製造会社Lは高級鞆業界の大手である。L社はすべての鞆について永久保証を提供している。鞆の破損や損害について、L社は無料でその鞆を修理または交換する。

現在、高級鞆業界における製品保証に関する法規制はない。

L社は、この永久保証がサービス型の製品保証であるか否かを以下のように評価する。

要因	理由
法規制がない	この設例では、製品の永久保証をL社に要求する法律がない。したがって、この要因により、当該製品保証が別個の履行義務であることが示唆される。
より長期に及ぶ対象期間	この設例では、製品保証の期間は永久であり、特定期間について保証を提供する他の製造企業に比べて長い。したがって、この要因により、当該製品保証が別個の履行義務であることが示唆される。
合意された仕様を上回る約束	この設例では、作業の内容は、約束した仕様を満たさない靴の修理や交換だけではなく、顧客が靴の支配を獲得した後に発生する損害の修理を含む。したがって、靴の製品保証は、靴が合意された仕様に従っているという約束を超越しており、製品保証が別個の履行義務であることを示唆している。

L社は上記の評価に基づき、永久保証は、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提供されるサービスであると結論付ける。したがって、このサービスを別個の履行義務として会計処理する。



#### 「合理的に別個に会計処理できない」という指標は定義されていない

IFRS第15号では、サービス型の製品保証とアシュアランス型の製品保証とを合理的に別個に会計処理できない企業は、それらをまとめて単一の履行義務として会計処理することとしている。「合理的に別個に会計処理できない」という指標が定義されていないため、企業はこのガイダンスを適用する際に判断を行使することが必要となる。



#### 製品保証期間の長さは製品保証の種類指標となるが、必ずしも決定的な要因となる訳ではない

IFRS第15号では、製品保証が顧客にサービスを提供するか否かを判定する際に考慮すべき要因として製品保証期間の長さを挙げている。しかし、それは考慮すべき要因の1つに過ぎない。企業は通常、特定の市場（地域や製品ラインを含む）を背景に、製品保証期間の長さを検討する。製品保証期間の長さに加え、製品保証に伴う作業を実施する際に発生するコストの性質により、製品保証の約束の性質について証拠が得られる場合がある。

IFRS 15.B31



### 慣行として実施される保証期間外の修理

企業は保証期間外に修繕を提供するビジネス慣行（すなわち、「黙示的な製品保証」）を有する場合がある。一部のケースでは、黙示的な保証期間に提供される修繕サービスが、アシュランス型の製品保証であるか、サービス型の製品保証であるか不明確である場合がある。

例えば、黙示的な保証期間に提供される修繕が概ね、販売時にすでに存在していた欠陥の修正を伴うと企業が判定する場合、当該修繕はアシュランス型の製品保証である可能性がある。反対に、黙示的な保証期間に提供される修繕が、販売時にすでに存在していた欠陥を直すことを超えて、顧客にサービスを提供すると企業が判定する場合、当該修繕はサービス型の製品保証である可能性がある。

企業は黙示的な製品保証がアシュランス型の製品保証であるか、サービス型の製品保証であるかを判定する際に、すべての事実及び状況を考慮する。



### 「延長保証」はアシュランス型の製品保証であるか、サービス型の製品保証であるか

「延長保証」として市場に出回っている製品保証は、サービス型の製品保証となり得るが、当該保証が、製品が合意された仕様に従っているというアシュランスを超えるサービスを提供しているか否かを判定するために、前提条件を評価することが必要となる。単にその保証が「延長」または「強化」と称されているのみでは、結論付けることはできない。

企業はこの判定を行う際に、すべての事実及び状況、並びにIFRS第15号に含まれる要因を考慮する。これには、保証対象期間の長さの検討が含まれるが、これに限定されない。

## 10.3

### 本人か代理人かの検討

#### 概要

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、企業は顧客への約束の性質を評価する。企業が、他の当事者の財またはサービスの支配を、顧客に移転する前に獲得する場合、企業の約束は、財またはサービス自体を提供することとなる。したがって、企業は本人として行動している。

ただし、企業が財またはサービスを顧客に移転する前に支配しない場合、企業は代理人として行動しており、他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している。

企業は、顧客に移転する特定された財またはサービスを個々に識別し、それぞれについて、企業が本人であるか代理人であるか判定する。企業は複数の財またはサービスを移転する単一の契約において、一部の財及びサービスについて本人となり、別の財及びサービスについて代理人となる可能性もある。

## 10.3.1

IFRS 15.B34-B34A

### 会計単位

他の当事者が企業の顧客への財またはサービスの提供に関与している場合、企業はその約束の性質が、特定された財またはサービス自体を提供する独立の履行義務であるか、または他の当事者がそれらを提供するための手配をすることであるか（すなわち、本人か代理人か）を判定する。この判定は、契約で顧客に約束した個々の特定された財またはサービスごとに識別し、特定された財またはサービスが顧客に移転する前に、その支配を企業が獲得するかを評価することにより行う。

「特定された財またはサービス」とは、ステップ2で特定される、顧客に提供される別個の財またはサービス（または別個の財またはサービスの束）である（[セクション2](#)を参照）。

企業は、顧客に移転する個々の財またはサービスごとに自身が本人か代理人かを評価するため、同一契約内の1つまたは複数の財またはサービスについて本人であり、他の財またはサービスについて代理人となる可能性がある。

顧客に移転される特定された財またはサービスが、一部のケースでは、第三者が提供するもとなる財またはサービスに対する権利である場合がある。



#### 設例1—特定された財又はサービスが、注文された財又はサービスそのものとなるケース

V社は、T社の製品が販売されるウェブサイトを運営している。顧客はウェブサイトを通じて直接注文を行う。V社は注文をT社に回送し、T社は製品を顧客に直接出荷する。

この場合、特定された財又はサービスは、当該製品に対する権利ではなく、注文された製品そのものになる。



#### 設例2—特定された財又はサービスが、特定された財又はサービスに対する権利であるケース

Y社は、航空券を販売するチケット販売代理店である。チケットは、特定の航空会社で旅行する権利を顧客に与える。

この場合、特定された財又はサービスは、フライトの権利になる。よって、本人又は代理人の評価は、フライトそのものではなく、誰がフライトの権利を支配しているかが焦点になる。これらのケースでは、Y社がフライトサービスそのものを提供しないという事実により、その評価が決まることはない。



会計単位は特定された財またはサービスである

IFRS 15.B34, BC385Q

本人か代理人かの判定は、顧客に対する約束の評価に焦点を当て、当該判定の会計単位は、特定された個々の財またはサービスとなる。「特定された財またはサービス」とは、顧客に提供される別個の財またはサービス（または別個の財またはサービスの束）である。すなわち、企業が本人あるいは代理人として行動しているのかの分析は、履行義務レベルで実施する。個々の財及びサービスが互いに区別できない場合、それらは、企業が評価する特定された財またはサービスである結合された約束へのインプットである。



特定された財またはサービスが権利である場合がある

IFRS 15.B35A(b)

顧客に移転される特定された財またはサービスが、一部のケースでは、第三者が提供する財またはサービスに対する権利である場合がある。例えば、旅行サイトが、特定の航空会社でのフライトの権利を顧客に与える航空券を販売したり、特定のレストランで食事する権利を保有者に与えるバウチャーを提供したりする場合がある。

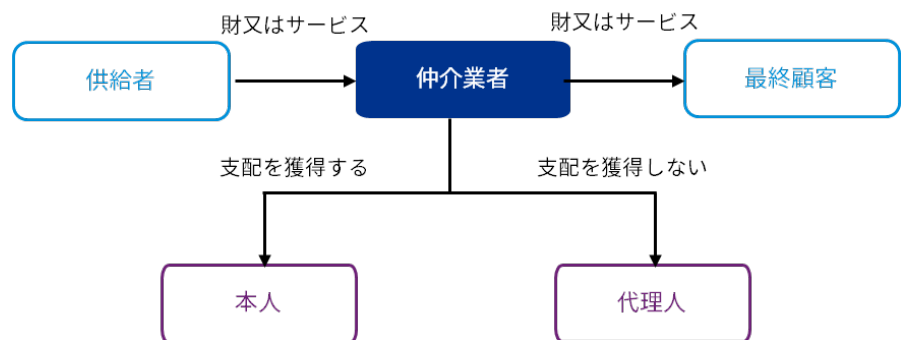
これらのケースで、本人か代理人かの判定は、もとなる財またはサービスに対する権利を誰が支配するのかに基づき分析する。他の当事者がもとなる財またはサービス（例：フライトや食事）を支配し最終顧客に移転する場合であっても、権利に関連する取引（例：食事に対する権利を顧客に与えるバウチャーの販売）において企業が本人となる可能性がある。

IFRS 15.IE239-IE248F

企業は、もとなるサービスに対する権利の使用を指図する能力を有する場合、自身でその権利を購入することを約束し、在庫リスクを取るため、権利に関連する取引において本人となる可能性がある。顧客がその権利について支払う価格を設定する能力を企業が有するか否かも、検討すべき指標の1つとなり得る。

10.3.2

支配の評価



IFRS 15.B35

企業が財又はサービスを顧客に移転する前に当該財又はサービスの支配を獲得する場合には、企業は本人になる。それ以外は代理人である。



IFRS 15.33

「支配」とは、財またはサービスの使用を指図し、それらからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する（または他者が獲得することを妨げる）能力である。

IFRS 15.B35A

他の当事者が関与する場合、本人である企業は以下のいずれかの支配を獲得する。

- その後に顧客に移転する、他の当事者から受け取った財
- 企業のためにサービスを提供するよう他の当事者を指図する能力を企業に与える、他の当事者が実施するサービスに対する権利
- 顧客に約束した特定された財またはサービスを創出するために他の財またはサービスと組み合わせる、他の当事者から受け取った財またはサービス

IFRS 15.B77-B78, B81

仲介業者として行動する企業が顧客に移転される前に特定された財又はサービスを支配しているかどうかを判断するには、支配の移転に関する一般的なガイダンスを適用する（[セクション5.4](#)を参照）。

IFRS 15.B34A, B37

支配の移転に関する一般的なガイダンスに基づく評価で結論がでない場合、企業は、本人として行動しているかどうかに関する特定の指標を考慮する。それらの指標として以下が挙げられるが、それだけに限られるものではない。

指標	関連する検討事項
<p>企業は特定された財又はサービスの提供に主たる責任を有している。</p>	<p>企業は、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 特定された財又はサービスの受入可能性に責任を負っている。</li> <li>- 顧客からの注文の受理及び却下に関して裁量権を有する。</li> <li>- 顧客が注文する財又はサービスを複数の供給者から調達できる。</li> <li>- 納品及び供給者から受け取り最終顧客に届けられるまでの間の紛失又は損傷に責任を負う。</li> <li>- 販売戦略に責任を負う。</li> <li>- 約束の履行に責任を負うと顧客がみなす当事者である。</li> </ul>
<p>企業が在庫リスクを有している。</p>	<p>企業が、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 顧客との契約を獲得する前に特定された財又はサービスを取得する又は取得することを確約する。</li> <li>- 最終顧客に販売される前に、所有している棚卸資産に関する、棚卸資産価値の喪失を含む、損傷及び製品の紛失に責任を負う。</li> <li>- 顧客の返品に責任を負う。</li> <li>- 最低発注量を確約する。</li> <li>- 売れ残り在庫を供給業者に返品する権利を有していない。</li> </ul>

指標	関連する検討事項
<p>企業は特定された財又はサービスの価格を設定する裁量権を有している。</p>	<p>供給業者に支払われる金額は、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 単位当たりの固定価格である。</li> <li>- もととなる財又はサービスの通貨の金額又は価値の一定割合として決められる、手数料又は報酬ベースではない。</li> </ul>

IFRS 15.B37A

上記の指標又は検討事項は、すべてを網羅するものではない。支配を獲得しているかどうかを評価するには、企業は、特定された財又はサービスの性質及び契約条件をはじめ、事実及び状況を慎重に評価する必要がある。これらの指標及び条件は、特定された財またはサービスの性質や契約条件により、支配の評価に多少なりとも影響を与える。さらに、契約が異なれば、異なる指標がより説得力のある証拠を提供する可能性がある。

IFRS 15.B35, B38

契約において本人である企業は、履行義務を自ら充足する場合もあれば、自らに代わって別の当事者（例：外注先）に履行義務の一部または全部を充足させる場合もある。ただし、別の当事者が企業の履行義務を引き受けたことにより、企業が履行義務を充足する義務を負わなくなる場合、企業は本人として行動しておらず、その履行義務について収益を認識しない。そのかわりに、その別の当事者のために契約を獲得するという履行義務の充足について収益を認識すべきか否か（すなわち、企業が代理人として行動しているか否か）を評価する。



### 設例3—企業が財またはサービスの提供を手配するケース

IFRS 15.IE231-IE233

インターネット小売企業Bは、財を顧客Eに直接納品する幅広い供給業者から顧客Eが財を購入できるようにするウェブサイトを経営している。このウェブサイトは、供給業者が設定した価格により供給業者と顧客との間で行われる決済の仕組みを提供しており、B社は販売価格の10%で算定される手数料を受け取る権利を有する。顧客の支払いは先払いで、すべての注文は返金不能である。

B社は、各供給業者は財を顧客Eに直接納入し、B社自体は、財を支配していないことに留意する。財を顧客に移転する前に当該財を支配しないと結論付ける際に、B社は以下の事項を考慮する。

- 供給業者は、財を顧客に引き渡す約束の履行（すなわち、財を顧客に発送することにより）について主要な責任を負う。供給業者が引き渡さなかった場合、B社は顧客に財を引き渡す義務を負わず、供給業者が引き渡す財の受取りについても責任を負わない。
- （供給業者が財を直接顧客に発送するため）B社は財が顧客に移転される前も後も在庫リスクを負わず、B社は顧客が購入する前に供給業者から財を受け取ることを約束せず、またB社は財の毀損や返品について責任を負わない。
- 供給業者が販売価格を設定するため、B社は財について価格設定の裁量権を有していない。

したがって、Bは代理人であり、その履行義務は供給業者が財を提供できるよう手配することであると結論付ける。B社が、供給業者が財を顧客に提供できるように手配する約束を充足した時点（この設例では、顧客が財を購入する時点）で、B社は受け取る権利を有する手数料の金額で収益を認識する。



#### 設例4—バーチャルな財または無形の財の販売において企業が代理人かつ本人であるケース

IFRS 15.IE248A-IE248F

企業Hは求人サービスを提供する契約を締結する。契約の一環として、顧客Jは、潜在的な求職者に関する情報が集められた第三者のデータベースにアクセスするライセンスを得ることに合意した。H社は、第三者であるデータベースのプロバイダーのために、当該ライセンスを手配し、支払いを回収する。ただし、このデータベースのプロバイダーが、このライセンスについてJに請求する価格を設定しており、技術的なサポートを提供する責任を負う。

H社は、この求人サービスとデータベースへのアクセスが別個であると結論付ける。H社は、それらの特定された財及びサービスをJに移転する前に支配するか否かを判定する際に、支配の原則及び指標を考慮する。

H社は、自身が求人サービスを履行するため、求人サービスに関しては本人であると結論付ける。対照的に、H社は以下の理由から、Jに移転する前にデータベースへのアクセスを支配しないため、第三者のデータベースへのアクセスを提供する約束に関しては代理人であると結論付ける。

- H社はデータベースへのアクセスを提供する約束を履行する責任を負わない。
- H社はデータベースのプロバイダーからデータベースのアクセスを購入せず、また購入することを約束しないため、在庫リスクを負わない。
- H社はデータベースへのアクセスについて価格設定の裁量権を有していない。



#### 本人又は代理人であるかの指標は、一般的な支配に関する原則の適用を支えるが、それを覆すものではない。

特定された財又はサービスの支配を獲得しているかどうかを評価する際、企業はまず、支配の一般的定義及び関連する指標を適用する。評価に役立つということで、本人又は代理人であるかの指標も用いる。

本人であるか代理人であるかの指標は、支配の全体的な評価が明確でない、大きく判断に委ねられる場合に役立つ。しかし、企業が支配を獲得しているか否かについて検討すべき主な事項は依然として残る。支配の評価の結論が明確である場合、本人又は代理人であるかの指標で、その結論が覆されることはない。



### 一定の条件も支配の判定に役立つ可能性がある

仲介業者として行動している企業が、特定された財又はサービスが最終顧客に移転される前にその支配を獲得しているかどうかを評価する場合、以下の一般的な支配に関する検討事項が役立つ可能性がある。

- 仲介業者は支配を獲得していない：代理人。供給業者が、最終顧客に販売される前に棚卸資産をリコールできる実質的に無条件の権利を有している、又は供給業者及び仲介業者が、委託販売の取決めを結び、支配が販売時にのみ最終顧客に移転する。
- 仲介業者は支配を獲得している：本人。供給業者と仲介業者が請求済未出荷契約を結び、支配の移転の要件がすべて満たされる（[セクション5.7](#)を参照）。



### 通常、いずれの指標も決定的な要因にはならない。

指標間に特定のヒエラルキーはなく、判定の際にはすべての指標を考慮する。顧客に移転される前に特定された財又はサービスを企業が支配しているかどうかの評価が、指標のうち1つないし複数の指標が満たされている、又は指標の大多数の評価で、変わることはない。例えば、3つの指標のうち2つが満たされる、又は2つが満たされないとしても、それ自体で支配の評価の結論が決まることはない。

指標は、支配の評価を容易にすることを意図するものであり、事実と状況によっては、評価に影響する証拠を多少なりとも提供する。したがって、指標のうち1つの（ないし複数の）指標に該当しても、それが、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業がそれを支配しているかどうかに関するより適切な証拠を覆すことにはならない。

企業または他の当事者が責任を負うか否かが不明確なケースや、企業と第三者の間で責任を共有するケースでは、指標の重要度を評価することが困難な場合がある。例えば、企業が特定された財またはサービスを提供する主たる責任や在庫リスクを負わない企業が、価格を設定する裁量権を有することがある。そのような場合、企業はすべての事実及び状況を包括的に評価する。それには、価格設定の裁量権が（他の企業が財またはサービスを提供することにより）企業が追加的な収益を創出するための単なる手段の1つにすぎないのか、企業が本人として活動していた証拠であるのかの判定が含まれる可能性がある。

IFRS 15.B37



### 特定の統合サービスの提供は決定的な要因になる

IFRS 15.B35A(c), BC385R

顧客が著しく統合された財またはサービスの結合後のアウトプットについて契約を締結し、企業が重要な統合サービスを提供する当事者である場合、結合後のアウトプットについて企業が本人となる。このようなケースでは、企業は重要な統合サービスを実施するのに必要なインプットを支配するため、企業は顧客に支配が移転する前に特定された財またはサービス（結合後のアウトプット）を支配する。



### 企業は顧客への移転の前に瞬間的な所有権のみを獲得する

IFRS 15.B35

「瞬間的な所有権」のシナリオは、小売及びコモディティ業界では一般的で、小売業者又はコモディティ・ディーラーが、顧客への販売時点まで財又はサービスの所有権を獲得することがなく、最終顧客が販売直後に支配を獲得する。

所有権を獲得することは、企業が財の使用を指図できる及び残りの便益のほとんどすべてを獲得できることを示唆するが、支配が移転しているかどうかの決定的な要因にはならない。例えば、財の所有権を瞬間的に獲得するだけでは、それ自体で、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業がそれを支配していることを意味するものではない。また、企業が所有権を獲得する前に財を支配する場合がある。

企業が特定された財に対する瞬間的な所有権のみを獲得する場合、本人か代理人かの評価では、企業が瞬間的な所有権を獲得する前に特定された財又はサービスの支配を獲得しているかどうか、及び財が最終顧客に移転される前の企業及び供給業者の権利を検討することが、その焦点になる。支配の主な状況进行评估する場合、すべての事実と状況を検討する必要がある。



### 企業は、物理的に占有していなくても有形資産に関し本人に成り得る

物理的な占有は、企業が資産の使用を指図する能力を有しており、残りの便益のほとんどすべてを獲得できることの指標になるが決定的となる訳ではない。

仮に企業が、例えば財が供給業者から顧客に直接出荷される取決めなど、資産を物理的に占有していなくても、以下の場合には、依然として特定された財又はサービスを支配することができる。

- 他の用途（自己使用又は他の顧客）に資産を仕向ける又は改めて仕向ける能力を有している。
- 顧客又は供給業者の資産の使用を指図する能力を制限することができる。

## 追加の適用例



### 設例5－企業は下請業者が提供する広告宣伝サービスに関し本人となるケース

企業Dは、広告宣伝サービスを顧客に提供する。D社は、多国籍オンライン・ビデオ・シェアリング企業Fと下請契約を締結する。下請契約に従って、F社はD社の顧客のすべての広告宣伝を行う。

D社は以下に留意する。

- D社は、広告宣伝を出す前にそのニーズを理解するための作業を顧客と直接行う。
- D社は、広告宣伝が、実際に出された後に顧客のニーズを確実に満たすことに責任を負う。
- D社が、F社に対し、いずれの広告を、いつの時点で出すかを指図する。
- D社が、F社との間に最低限の購入要件は存在しないので、在庫リスクを負うことはない。
- D社は、報酬はF社の詳細な料金体系に基づき請求されることから、価格設定の裁量権を有していない。

D社は、広告宣伝を提供する約束の履行に主要な責任を負う。F社はプレースメント・サービスを提供するが、D社は、そのサービスが要求に従って確実に実施されるように顧客と直接作業を進める。D社が在庫リスクを負うことなく、価格設定の裁量権を有することもないが、D社は宣伝広告サービスが顧客に提供される前に広告宣伝サービスを支配していると考え、したがってD社は、本人として行動していると結論付ける。



### 設例6－企業が、下請業者が提供するコンサルティング・サービスの本人となるケース

投資管理会社Pは、ファンドFのファンド・マネージャーである。

P社は、F社の投資管理方針を実行する際のコンサルティング・サービスを提供するアドバイザー会社Sを採用する。

P社は以下に留意する。

- P社は、F社との契約に従ってその義務を履行するのを手伝うS社を別途選択した。
- P社は、S社を選択し採用する前にF社と契約を締結している。
- F社ではなくP社が、コンサルティング・サービスの相手方当事者である。
- P社は、S社がどのようにサービスを提供すべきかを指図しS社のサービスを中断する契約上の権利を有している。

P社は、これらの要因から、P社はS社を下請業者として採用しており、P社に代わりサービスを提供するようS社に指図する本人であると結論付ける。この決定に至るにあたり、P社はまた、IFRS第15号に定められる支配の指標も考慮する。

- F社は、P社が投資管理サービス契約の履行に主たる責任を負い、それらのサービスの受入可能性に責任を負う企業であると考えている。
- P社は、S社との契約を結ぶ前に投資管理サービスの価格を決定している。



### 設例7—企業は、財の物理的な占有を行わないが本人となるケース

自動車製造企業Mは、その自動車向けのバンパーを製造する契約を供給業者Sと締結する。M社は、特にその車両に適合するよう設計された、バンパー技術に関する知的財産（IP）権を所有している。さらに、M社は、S社の施設でバンパーを製造するためにS社が使用する機械類、装置及び金型を所有している。S社は、M社以外の企業向けにバンパーを生産するためにこれらの機械類、装置及び金型を使用することができない。S社はM社の注文に基づいてのみバンパーを製造する。M社は、自社の生産施設及びアフター・セールス・サービスにおいてS社からのバンパーを使用する。

車体修理会社Bが、修理など既存の車両用に、新しいバンパーをM社に注文する。M社は、S社に発注書を発行し、S社に、新しいバンパーをB社に直接出荷するように指示をする。S社はバンパーを生産しB社に出荷し、その後請求書をM社に送る。

バンパーのB社への販売に関し本人になるかどうかを評価する際、M社は、バンパーがB社に移転される前にそれを支配しているかどうかを評価する。バンパーはB社からS社に直接出荷されるが、M社は、B社に移転される前にバンパーを支配していることから、よって本人であると結論付ける。

バンパーを支配するというM社の結論は以下の要因に基づく。

- M社は、バンパーの使用を指図できる能力を有している。M社は、IP及びバンパーを製造するのに使用される設備を所有しておりその使用を支配している（M社の発注以外にバンパーが製造されることはない）。M社は、自社の施設（例えば、新しい車両に装備するため）に、また他の顧客（例えば、修理会社又は自動車部品販売店）に特定の単位を仕向けるかを決定する。S社は、M社が許可する以外の顧客にバンパーを販売することができない、又は任意にそれを使用することができない（というのもS社は車両を製造しないからである）。S社は、M社の指示どおりにしかバンパーを仕向けることができない。
- M社は、バンパーの残存する便益のほとんどすべてを得る能力を有している。M社は、バンパーのB社への販売から生じる収入（金額はM社が決定する）のすべてを受け取る権利を有している、また新しい車両を生産するためにバンパーを使用することができる。その結果、M社は各バンパーからの残りの便益のほとんどすべてを得ることができる。

M社は、一般的な支配に関する規定に基づくと、バンパーがB社に移転される前にそれを支配しており、したがって取引における本人であることは明白であり、本人か代理人かの指標を検討する必要がない。



## 設例8—企業が、第三者が顧客に財又はサービスを提供する場合の代理人になるケース

企業Xは、エンド・ツー・エンドITセキュリティ・ソリューションの大手プロバイダーとして自らを売り出している。X社は、顧客のニーズと利用可能なソリューションをマッチングさせる専門家を配置することで、顧客の延長線上に存在する専門家として活動することを目指す。

X社は、顧客が利用可能な技術を評価するのを手伝い、技術的なソリューションのどのような組合せが特定のニーズに合うかを判断する。こうした支援は通常、顧客による企業全体に及ぶソリューションの購入につながる。製品は主にハードウェアとソフトウェアのライセンス、及び関連するサポート、メンテナンス及び研修で構成される。

X社は、各ハードウェア製品と各ソフトウェアのライセンスは通常、特定された財になると結論付ける。

### ハードウェア

X社がハードウェアの在庫を保持することはない。X社の顧客が購入するすべてのハードウェアは、X社のベンダー・パートナーが顧客に直接納めるからである。

X社のベンダー・パートナーとの条件は、顧客との条件と通常同じである。例えば、所有権は、通常、顧客への移転と同時にX社に移転し（通常ベンダー・パートナーの場所において移転）、顧客からX社への返品権は、通常、X社からベンダー・パートナーへの返品条件と同じになる。

上記の条件に加えて、X社は、取決めにおいて本人になるか代理人になるのかを判断するにあたり以下の事実を検討する。

- X社は、顧客へのハードウェアの価格を設定するが、価格設定に関する裁量権は、市場圧力にさらされる。すなわち、X社の顧客は一般的に代替品の選択肢を有することから、X社は財の価格を過度に設定することができない。
- 第三者ベンダーと顧客の間にはベンダーの製品保証及び最終利用者との合意又は文書が存在するが、X社はその当事者ではない。したがって、第三者ベンダーの存在は、顧客には明確である。
- X社は頻繁にその顧客の窓口になるが、コールセンター又はヘルプデスクを保持することはない。顧客がX社に連絡すると、X社は一般的に、顧客を第三者ベンダーの適切な担当者につなぐ。
- 一般的にX社が、第三者ベンダーが引き取ることのない返品を顧客から受け取ることはない。

X社は、ハードウェアの販売に関し代理人になると結論付ける。支配が顧客に移転される前のいかなる時点でも、X社は特定されたハードウェアのユニットをいかなる人にも仕向けることはできず、第三者ベンダーが、選択したその他の顧客にそれを仕向ける（例えば、販売、譲渡、リース）ことを防ぐことができないということは、X社の結論にとって重要である。X社は、顧客がハードウェアのユニットをX社に発注する前はそれに対する権利を有することはない、X社はその後、第三者ベンダーにハードウェアのユニットを発注することになる。また、X社は自身でハードウェアの在庫を抱えることがなければ、顧客が発注する前に第三者ベンダーに確約することもなく、ハードウェアのユニットをX社に代わり保有する取決めをベンダー・パートナーと結ぶこともない。



さらに、X社は、ベンダー・パートナーがX社に代わりこれらの取決めを履行することはないと結論付ける。X社はハードウェアの顧客に対する価格を設定するが、関連する証拠には重みがあり、第三者ベンダーがX社の代わりに行動することはないという結論が裏付けられる。X社は以下に留意する。

- 第三者ベンダーが履行に主たる責任を負う。第三者ベンダーは、要求されるハードウェアを受け取り、それを出荷する責任を負う。
- 製品保証と最終顧客との契約により一般的に、第三者ベンダーの存在が顧客に見えるようになり、ハードウェアの受入可能性に対する責任の所在が確実になる。
- X社は返品又は最終的な在庫リスクを有しない。X社の顧客は頻繁に返品を行いX社に戻すとしても、顧客との返品条件のほとんどすべてが、X社とベンダー・パートナーとの間の契約条件と同じである。

### 第三者のソフトウェア・ライセンス

X社は同様に、第三者のソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に当該ライセンスを支配することはなく、したがってそれらの特定のライセンスに関しては代理人になると結論付ける。

X社の結論は以下の要因に基づくものである。

- X社は、転売するライセンスの購入前のプールを有していない。
- X社は、ライセンス供与されるソフトウェアのマスター・コピーを有しておらず、第三者ソフトウェア・ベンダーから独立して顧客向けにライセンス又はキーを製作する、又は提供することができない。ソフトウェアのコピーを顧客に移転し、直接的にライセンスを登録するのに必要になるキーを顧客に提供し、ライセンスを顧客に付与する最終利用者ライセンス契約を顧客と締結するのは、第三者ベンダーである。

X社はさらに、契約におけるソフトウェア・ライセンスは、顧客が購入注文書を発行し、適用される第三者ソフトウェア・ベンダーとの最終利用者ライセンス契約を実行するまでは存在しないと結論付ける。したがって、X社は、顧客に移転される前にソフトウェア・ライセンスを支配していないと結論付ける。



### 設例9—企業がウェブサイトの販売における本人であるケース

企業Yは、幅広い消費者向け製品の販売の広告宣伝を行い、ショーケースを提供するウェブサイトを運営している。売上の重要な部分を占める、Y社に出される顧客からの注文に関しては、供給業者から顧客に直接納入される。Y社はいかなる時点においても、これらの消費者向け製品の所有権を得る又はその在庫を所有することはない。

顧客が注文を出すと、Y社はベンダーに通知し、顧客への出荷に関する適切な情報（どこへ製品を出荷するか）を提供する。Y社は、製品の広告代金（Y社が設定した）を顧客に請求し、特定の単価をベンダー・パートナー契約に従ってベンダーに支払う。

Y社のウェブサイトでの製品の販売が行われる少なくとも数日前には、Y社は、具体的な数量のユニットを「確保する」ベンダーに、固定価格の購入注文書を発行する。購入注文書は、顧客への販売を見込むユニット数の見積りを反映する。購入注文書は解約可能である。つまり、Y社が在庫リスクを取ることはない。すなわち、顧客に財を販売することができない場合、Y社は、求償又はペナルティなしに購入注文書を取り消すことができる。

Y社は購入注文書を取り消すことができるにもかかわらず、Y社は、製品が顧客に移転される前にそれらの契約に特定された製品に対する支配を移転すると結論付ける。したがって、Y社は本人として行動している。

Y社の結論は、購入注文書に関する以下の事項が基礎になっている。

- Y社の顧客が特定された製品を購入する前は、ベンダーは、購入注文書に従って保管しているユニットを他の顧客（また自家使用）に向けて使用することができず、及び残りの便益のほとんどすべてを得ることができない。特に、ベンダーは、Y社に向けて保有している間、別の当事者に製品を販売することができないので、販売から生じるキャッシュ・フローからの残存する便益を享受することができない。また、ベンダーは、製品に対するY社の価格は購入注文書に定められることから、保有期間の価値の有利な変動を実現することができない。
- Y社が購入注文書を発行して、顧客に製品を販売する又はそれを取り消す（すなわち保有を解く）までの間、Y社のみが、製品を顧客に仕向け、ウェブサイトの製品に関し請求する価格の調整をはじめ、残存する便益のほとんどすべてを獲得する能力を有している。

Y社の保管するユニットの数量は、顧客への販売が完了するにつれ「減少」していくという事実により支配の評価はさらに裏付けられる。Yの顧客に販売され納入されるそれぞれのユニットは、(1)顧客に移転される前はY社が支配している、及び(2)Y社が、ベンダーに、受け取りY社の仕向地に出荷するように指図するユニットである。

この評価を基に、Y社は、製品の使用を指図し残存する便益のほとんどすべてを獲得し（他者がそうすることを防ぐ）能力を有していると結論付ける。したがって、Y社は、ベンダーとの取決めに関し本人であると結論付ける。Y社は、本人か代理人であるかの指標は混在しており、それらがこの結論に整合しない証拠を提供するものではないことに留意する。特に、Y社は顧客に対する価格を支配するが、製品の在庫リスクを負うことはなく、顧客に対する履行の責任をベンダーと分担する。



## 設例10—企業がサービスの提供における代理人であるケース

企業ABCは、消費者向け製品企業が販売する製品を促進する（インターネット上に公開される）ビデオ・コンテンツを作成する契約を消費者向け製品企業及びコンテンツ制作会社と締結する。

ABC社は、顧客D（消費者向け製品企業）の製品の使用を促進するビデオを作成するために、プロバイダーP（コンテンツ制作会社）のサービスを提供する契約を顧客Dと締結する。顧客Dとの契約には、ABC社がP社（契約に特定）に代わって契約を締結するということが定められる。

ABC社は、Pが制作する内容の仕様の開発には関与しない。ABC社は、顧客DがP社の最終製品に満足がいなくても責任を負うことがない。ABC社が契約における義務を充足していない場合を除いて、顧客Dは、ABC社に対する求償権を有しない。義務は総じて、コンテンツ制作会社と消費者向け製品企業間の調整に限られる。

ABC社は、P社をはじめ、ビデオ・コンテンツの製作に関し複数のコンテンツ制作会社と契約を締結している。ABC社は、コンテンツの製作に関し各コンテンツ制作会社と個別に料金について交渉する。ABC社と顧客Dは、コンテンツの開発に関する価格を設定しており、P社にはその価格は分からない。しかし、顧客Dは、P社の不履行以外の理由で契約を解約する場合には発生したコストに合理的な利幅を加えた金額をP社に支払わなければならない。

ABC社は、契約には単一の特定されたサービスしか存在せず、それは顧客Dの消費者向け製品の販売を促進するビデオ・コンテンツを製作するサービスであると結論付ける。ABC社は、特定されたサービスを支配しているかどうかを評価するにあたり以下を検討した。

1 サービスは、特定された財又はサービスとなる結合後のアウトプットに向けて他の財又はサービスと統合されているか？

結合されていない。契約には他の約束した財又はサービスが存在しない。

2 ABC社は、代わりにサービスを提供するようP社に指図しているか？

指図していない。ABC社は最初、顧客Dと契約を締結しておらずP社にも依頼していない。顧客DとABC社は、P社の関与を定める契約を締結し、P社は、ABC社と顧客Dが契約を締結すると同時に依頼された。さらに、P社が実行するサービスを定義しておらず、製品の履行に関与していないことから、ABC社はサービスを支配していない。

3 ABC社は、顧客Dに提供される前に、特定されたサービスに対する権利を支配しているか？

支配していない。ABC社は、顧客Dと契約を締結する前に、コンテンツに対する権利、コンテンツそのものを取得しておらず、完成コンテンツの購入も確約していない。したがって、ABC社は、使用、転売又は自身でコンテンツを消費することができないので、P社の最終コンテンツの使用を指図することができない、またその便益を享受することもできない。

さらに、ABC社は、契約におけるサービスから自己目的で便益を享受することができない。

ABC社は、代理店であるという結論は、支配に関する指標でも裏付けられると考えている。

- 履行の主要な責任：P社が、コンテンツを顧客Dに提供する主要な責任を負う。ABC社は、P社と顧客Dとの調整を行う責任のみである。
- 価格の裁量権：ABC社は、顧客DとP社との価格及び契約を設定する。しかし、他の証拠に照らしても、この結論が変わることはない。
- 在庫リスク：ABC社は在庫リスクを負わない。それも、顧客Dへの移転の前にコンテンツの支配を獲得していないとする結論を裏付ける。

上記に基づき、ABC社は、特定のサービスに関する代理人であり、収益を純額で認識する。



### 設例11ー特定された財又はサービスが結合されるアウトプットに向けたインプットであるケース

企業ABCは、ウェブベースのプラットフォームを所有し運営する第三者と提携する。ABC社は、これらのプラットフォーム上に顧客向けのIT環境を整備し、顧客のためにプラットフォームの処理容量を確保し、プラットフォーム上のクラウド・コンサンプションをモニターし管理するためのソフトウェアを提供する。ABC社は、3種類の異なるクラウド・プラットフォームの認可再販業者であり、顧客のアプリケーションが最大限使用可能（すなわちクラウド上で常に利用可能）となるように、各クラウド・プラットフォームに関するカスタマー・サポートを提供する。

ABC社は、クラウドベースのソリューションを実装しクラウド上の容量の管理を提供する契約を顧客Dと締結する。契約におけるサービスには、クラウド・コンピューティングの容量の識別及び購入、顧客がクラウド・コンピューティングの利用をモニターできるようにするソフトウェア・インターフェイス及びカスタマー・サポートとメンテナンスが含まれる。顧客Dは、サービスに使用されるプラットフォーム・プロバイダーPの製品を選択する。しかし、顧客DとP社は、契約関係になく、ABC社がクラウド・プラットフォームの責任を負う。

ABC社がサービスについて顧客Dに請求される価格を設定し、P社が交渉に関与することはなく、契約の内容についても知ることはない。しかし、クラウド・プラットフォームの競争及びP社が市場で別個に販売している料金を考えれば、ABC社がプラットフォームについて顧客Dに請求できる金額は自然と限られる。

ABC社とP社との契約では、顧客DがABC社に対する支払いを行わなくても、ABC社はP社への支払いを行わなければならない。ABC社はまた、顧客への転売ができるように様々なプロバイダーのプラットフォームにおけるリザーブド・インスタンスについて前払いをする。ABC社はそうすることで、サービスが中断されることなく提供されるようにしている。

ABC社は、プラットフォーム、ソフトウェア、サポート及びメンテナンスを単一の履行義務に統合するという重要なサービスを履行していることから、単一の特定されたサービスを顧客Dに提供していると結論付ける。

特定されたクラウド・サービスは、単一の統合されたサービスの提供であり、ABC社は、第三者のクラウド・プラットフォームをはじめ、すべての項目を、D社が契約した結合アウトプット（すなわち、統合クラウド・サービス）に統合するという重要なサービスを顧客Dに提供する。第三者のウェブプラットフォームは、ABC社の統合クラウド・サービスの提供における1つのインプットでしかなく、これはABC社が支配し、特定されたサービスの履行に利用される。第三者のクラウド・プラットフォームはABC社が提供する単一の統合サービスの1つのインプットであることは、明らかである。ABC社が、特定のサービスへの他のインプットのすべてと合わせてクラウド・プラットフォーム・サービス（すなわち、単一の統合クラウド・サービスの提供）を支配する。それ以上の分析が行われることはない。

## 10.3.3

IFRS 15.B35B

IFRS 15.B36

IFRS 15.47, B35B-B36

## 認識

企業が本人である場合、収益及び関連するコスト（企業が権利を得ると見込んでいる対価に対応する）を総額ベースで認識する。

企業が代理人である場合、その履行義務は、特定された財又はサービスの提供を手配することである。したがって、企業は、企業が権利を得ると見込んでいる報酬又は手数料の金額に対応する収益を純額で認識する。企業は、特定された財又はサービスの提供を手配する義務が履行された時点で収益を認識するが、本人によりそれが顧客に提供される前になることもある。

代理人が第三者に代わり回収する金額は、決済された収益又は費用に加算されるまでは、財政状態計算書では未払金として会計処理される。同様に、代理人が顧客に代わり第三者に支払う金額は、回収され、収益及び費用に加算されるまでは、未収金として認識される。売上税の説明は、[セクション3](#)を参照。



### 設例12—本人としての収益認識

企業Sは、リストラクチャリングに関する助言を顧客Cに提供しており、顧客Cへのサービスの提供に関し本人として行動していると判断する。

S社は、提供したサービスについて100を顧客Cに請求し、サービスを提供するためのコスト50が発生した。そこには外部の弁護士に支払われる30のコストも含まれる。

S社は本人として行動しているので、収益及び外部の弁護士に支払われる弁護士費用も含まれるコストを総額で報告する。したがって、S社は収益100と原価50を認識する。



### 設例13—代理人としての収益認識

企業Vは、T社の製品が販売されるウェブサイトを経営している。顧客はサイトを介して直接注文を行い、支払いのためにクレジットカード情報を提供する。V社は、クレジットカード会社から注文と認証を受け、注文をT社に回送する。T社は商品を顧客に直送する。V社は製品の所有権を得ることはなく、紛失のリスクや製品の機能や納品に関する他の責任を負うこともない。T社が、すべての製品の返品及び欠陥の責任を負う。T社は製品の価格を175に設定し、その中から25のコミッションを受け取る。

V社は、製品の所有権を得ることがなく、製品の提供に主たる責任を負わず、在庫リスクも負わず、価格を設定する裁量権もないことを考慮する。したがって、V社は、製品が顧客に移転する前に当該財を支配しておらず、代理人として行動していると判断する。その結果、V社は、注文をT社に回送した時点で25の手料を収益として認識する。



企業が取決めの一部について本人であり、別の一部について代理人である場合の値引きの配分に関する特定のガイダンスは設けられていない

IFRS第15号には、企業が一部の財またはサービスについて本人であり、別の財またはサービスについて代理人である取決めにおける値引きの配分方法に関する特定のガイダンスは設けられていない。これらの状況で配分原則を適用するためには、顧客のために財またはサービスを手配する、代理人としての活動に関連する履行義務に配分する値引き額を算定する際に、判断が必要となる。

値引きを含む取引価格の配分に関する詳細な説明は、[セクション4.2](#)を参照。



本人としての収益の総額の見積り

一部の取決めでは、企業が本人であるが、顧客の支払額に関係なく単位当たりの固定額を受け取っているため、顧客が仲介業者に支払う価格を企業が知らないことがある。IFRS第15号は、これらの事例については取り上げていないが、国際会計基準審議会（IASB）は結論の根拠でその見解を述べている。IASBは、本人である企業は通常、権利を有する対価を、入手可能な関連する事実及び状況から、判断を適用して算定できると見込まれるという見解を示した。

本人は、代理人である仲介業者が請求する特定の金額を知らない可能性があるが、取引価格の見積りに活用できる情報を有する場合がある。本人となる企業は、取引価格を見積もる際には事実及び状況、さらには入手可能となる情報を慎重に検討しなければならない。

IFRS 15.BC385X-BC385Z



設例14－本人としての収益の総額の見積り：企業に帰属する値引き

企業Cは本人であり、仲介業者Dが最終顧客に販売した財1個当たり3を受け取る権利を有する。仲介業者Dが財を最終顧客に販売する際の価格は、2から5の幅があるが、仲介業者がA社に支払う金額は、C社に代わり最終顧客に販売した財1個当たり3である。

C社は仲介業者Dが最終顧客に請求する特定の価格を知らず、知る予定もない。ただし、取引価格（例：取引価格の見積額が4である場合は、収益が4、支払手数料が1となる）を見積ることができるか否か判定する際に、どのような情報が入手可能であるかを検討しなければならない。



### 設例15－本人としての収益の総額の見積り：仲介業者に帰属する値引き

企業Bは本人であり、仲介業者Dが最終顧客に販売した財1個につき、定価10の80%を受け取る権利を有する。仲介業者Dが当該財を7で、あるいは1で、またはその他の金額で販売するとしても、仲介業者Dが支払う金額は、B社のために最終顧客に販売した財1個につき8となる。

B社は、製品の独立販売価格である定価を知っている。したがって、仲介業者Dが最終顧客に提示する増分の値引きは、仲介業者Dに帰属する。財1個当たりのB社の取引価格は10である。

## 10.3.4

IFRS 15.B34, BC116S

## 財を顧客に輸送する

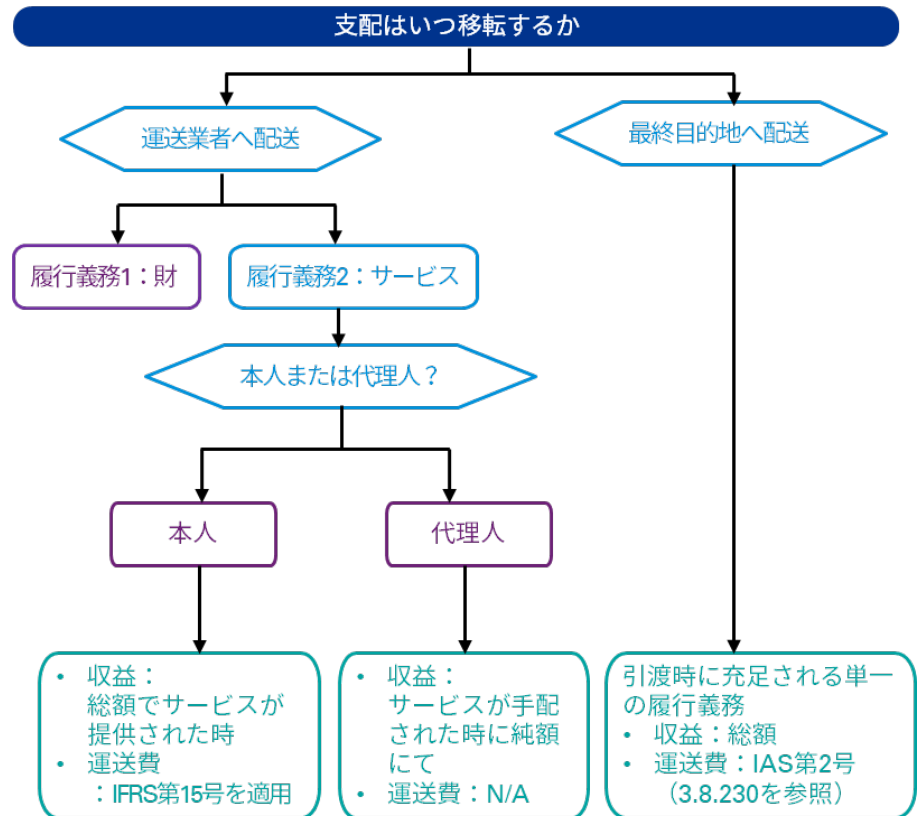
取決めによっては、企業が、顧客が特定する場所に財を納入し、輸送費を負担する。これらのコストの会計処理を決定するために、企業は、輸送サービスが別個の履行義務に該当するか（[セクション2](#)を参照）、及び財の支配はいつの時点で顧客に移転するかを検討する。

財の支配が、最終仕向地への納入時点で顧客に移転する場合、すなわち、輸送及び流通コストが財の売却に関する単一の履行義務の部分を成す場合、企業は、財が納入された時点で収益を認識し、輸送費の会計処理に関し、IAS第2号「棚卸資産」における棚卸資産に関するガイダンスを適用する。

財が輸送される前に財の支配が顧客に移転する場合、それは、輸送サービスが別個の履行義務であることを示唆し、企業は、それに関し本人になるのか、代理人になるのかを判断する必要がある（[セクション10.3.1](#)を参照）。

- 企業が輸送サービスに関し本人として行動する場合、サービスが提供されるにつれ、収益を総額で認識し、IFRS第15号の履行コストに関するガイダンスを適用する。
- 企業が輸送サービスに関し代理人として行動する場合、サービスの手配が完了した時点で収益を純額で認識する。

以下のフローチャートは、企業が輸送コストをどのように分析すべきかを要約している。



#### 設例16A—輸送コストの会計処理：企業が本人であるケース

小売業者Bは、以下の2つの履行義務が存在する契約を顧客Cと締結する。

- 製品Pの移転
- 納入サービス

企業が顧客Cへの移転前に財及びサービスを支配しているかどうかの評価を基に、B社は、両方の履行義務について本人であると結論付ける。B社は、取引価格を2つの履行義務に配分し、それぞれの履行義務について収益と原価を以下のように認識する。



- 製品P：製品PがB社の敷地を離れる、支配が顧客Cに移転する時点で収益が認識される。IAS第2号「棚卸資産」に従って算定されていた棚卸資産の取得原価は、同時点でその認識が中止される。
- 納入サービス：収益は、出荷サービスが履行される一定の期間にわたり認識される。B社は、出荷コストに他の基準が適用されることはなく、出荷コストは将来履行義務を充足するために使用される、B社が支配する資源が創出される、または増価することはないと考える。そのため、B社は、出荷費用を発生時に費用として認識する。



#### 設例16B－輸送コストの会計処理：企業が代理人であるケース

設例16Aを変更して、小売業者Bは、第三者の運送会社により提供される出荷サービスについて代理人であると判断することとする（セクション10.3を参照）。

製品Pの会計処理は上記と同じである。

しかし、B社が納入サービスについて代理人である場合、納入サービスの収益は、B社が輸送サービスを手配するという義務を充足する時点で、純額で、すなわち第三者の運送会社に支払われる金額を控除した金額で認識される。

## 10.4

### 追加の財またはサービスに対する顧客のオプション

#### 概要

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により、重要な権利が顧客に与えられる場合、企業はそのオプションを履行義務として会計処理する。IFRS第15号には、顧客のオプションが重要な権利である場合におけるその独立販売価格の算定に関するガイダンスが含まれている。

### 10.4.1

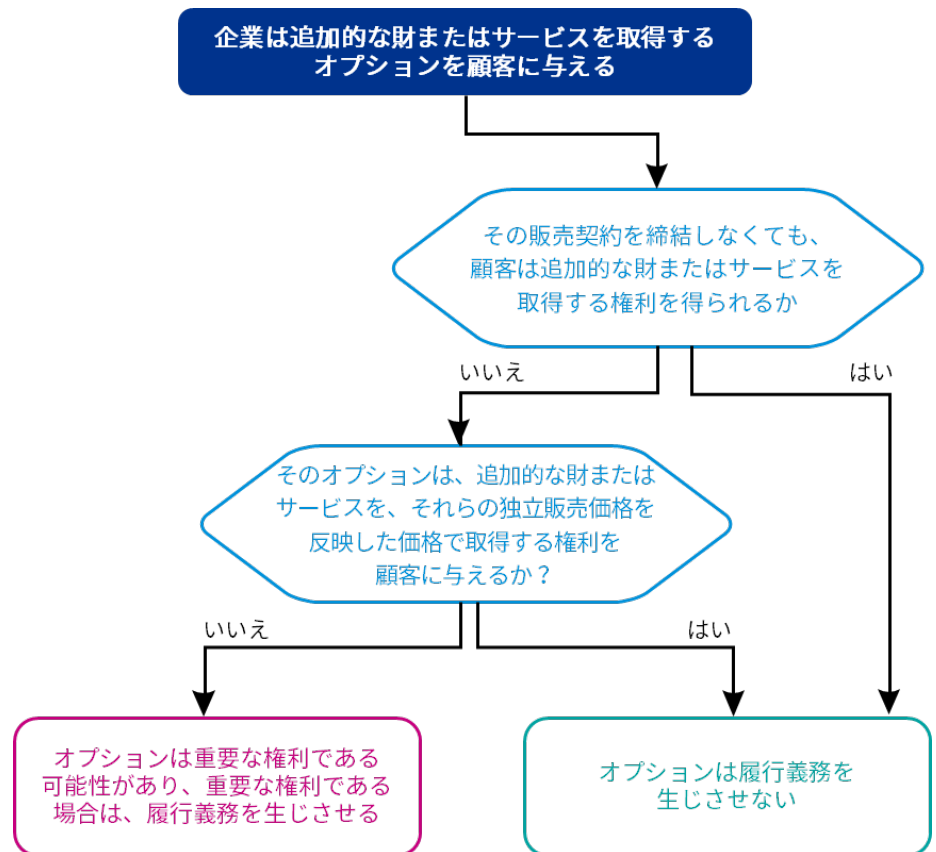
IFRS 15.B40

#### 一般規定

追加の財またはサービスを取得するオプションを企業が顧客に付与する場合に、そのオプションは、当該契約を締結していなければ顧客が受け取れない重要な権利を提供するならば、当該契約に基づく履行義務となる。

IFRS 15.B40-B41

以下のフローチャートは、顧客のオプションが履行義務であるか否かを分析する際に役立つものである。



IFRS 15.B42

重要な権利に該当する追加の財またはサービスを取得するオプションの独立販売価格が直接観察可能でないならば、企業はそれを見積ることが必要となる。追加の財またはサービスを取得する顧客のオプションの独立販売価格は、オプションの行使時に顧客が得ると見込まれる値引きを、以下の両方について調整して反映させることにより見積る。

- 顧客がオプションを行使することなしに受けることができる値引き
- オプションが行使される可能性

IFRS 15.B40, B46

重要な権利に関する収益は、将来において財またはサービスが移転されたときか、またはオプションが失効したときに認識する。結果が二者択一となる、すなわち、すべてが行使されるか行使されないまま失効するかのいずれかであるオプションの場合、オプションの行使又は失効に先立って収益が認識されることはない。他方、オプションが複数の権利を表す、又は失効しない場合、企業は未行使の権利（すなわち、非行使部分）に関するガイダンスを適用するものと考えられる（[セクション 10.5](#)を参照）。



### 設例1—ケーブルテレビ・サービスと追加のプレミアム・チャンネル

ケーブルテレビ会社Bは、月額固定料金でテレビ・サービスを24か月間提供する契約を顧客Dと締結する。テレビ・サービスの基本パッケージは、追加のプレミアム・チャンネルを購入する権利を顧客Dに付与している。3か月目に、顧客Dは、月額5のプレミアム・スポーツ・チャンネルを追加する。月額5は、当該チャンネルに対してすべての顧客が支払う価格である（すなわち、独立販売価格である）。

基本のケーブルテレビ・サービスとは関係なく、顧客はプレミアム・チャンネルを追加又は停止できる。したがって、プレミアム・チャンネルをパッケージに加えることができる権利は、追加の財又はサービスを購入するオプションを表す。

契約の開始時点で、B社は、オプションを行使して購入されるプレミアム・チャンネルの価格が独立販売価格であるため、オプションは重要な権利に該当しないと結論付ける。したがって、オプションは、契約の開始時点で履行義務として識別されない。B社は、サービスを提供する3か月目にプレミアム・チャンネルの収益を認識する。



### 設例2—値引きバウチャーを付して販売される製品

小売業者Rはコンピューターを顧客Cに2,000で販売する。この取決めの一環として、R社はCにバウチャーを与える。このバウチャーによりCは、60日間以内にR社の店舗での1,000の購入まで、25%の値引きを受けられる。R社は毎年恒例のセールとして、今後60日間にわたり全製品の10%の値引きを他の顧客に提示する予定である。R社は通常、この型のコンピューターを、バウチャーがなければ2,000で販売している。

R社は、当初の販売取引を行わなければ得られなかったと考えられる重要な権利が、値引きバウチャーによりCに提供されると判定する。これは、他の顧客に提示されると見込まれる値引きと比較してCが受ける値引き率は15%も多いためである（25%（値引きバウチャーの値引き率）-10%（すべての顧客に対する値引き率））。したがって、値引きバウチャーは別個の履行義務である。

R社はCがバウチャーを行使し、値引き前の価格が500の製品を追加的に購入する可能性を80%と見積る。

R社は取引価格をコンピューターとバウチャーとに、販売価格の比率に基づき以下のように配分する。

履行義務	独立販売価格	販売価格 の比率	配分価格	計算
コンピューター	2,000	97.1%	1,942	(2,000 × 97.1%)
バウチャー	60 <sup>1</sup>	2.9%	58	(2,000 × 2.9%)
<b>合計</b>	<b>2,060</b>	<b>100.0%</b>	<b>2,000</b>	

#### 注：

- 1 バウチャーの独立販売価格の算定：500（購入すると見込まれる製品の価格）×15%（増分値引き率）×80%（行使される可能性）

IFRS 15.IE250-IE253

Cは当初の購入から30日以内に追加の製品200（値引き前の価格）を購入し、150を現金で支払う。

Cはバウチャーの失効まで追加の購入は行わない。したがって、失効日にR社はバウチャーに配分されていた残余の金額を収益として認識する。

R社は以下の仕訳を行う。

	借方	貸方
現金	2,000	
収益		1,942
契約負債		58
コンピューターとバウチャーの当初の販売を認識する		
現金	150 <sup>1</sup>	
契約負債	23 <sup>2</sup>	
収益		173
追加の購入を認識する		
契約負債	35	
収益		35
バウチャーの失効を認識する		

注：

- 1 追加の製品の購入の値引き後の販売価格：200 - (200 × 25%)。
- 2 履行義務の部分的な充足：58 × (200 (購入) ÷ 500 (期待される購入総額))
- 3 失効時の履行義務の清算：58 - 23



重要な権利の有無の判断では、定量的要因及び定性的要因の両方の評価が求められる

追加的な財またはサービスに関する顧客のオプションが重要な権利であるかどうかを判断する際には、定量的要因及び定性的要因の両方を考慮する必要がある。この評価には判断が求められるが、企業の製品又はサービスを将来購入するかどうかの顧客の意思決定に、オプションが影響を与える可能性が高いかどうかを検討する必要がある。これは、約束した財またはサービスを識別する際に顧客の妥当な期待を考慮する考え方と整合している（セクション2参照）。



### 累積的な権利を付与する顧客のオプションは総額で評価する

多くのケースで、企業が顧客に付与する権利が、顧客が追加の購入を行うにつれて累積する。例えば、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムにおいて、当初の取引で付与されるポイントは通常、その後の取引で付与されるポイントと一緒に使用される。さらに、単一の取引で付与されるポイントの価値が低くても、累積的に行われる取引にわたって付与されるポイントの価値は合計するとずっと高くなる可能性がある。そのようなケースでは、累積されるという権利の本質が取決めの不可欠な要素となる。

これらの顧客のオプションが重要な権利であるか否かを判定する際に、企業は取引で受け取る権利の価値の累計額、過去の取引から累積された権利、及び将来の取引から予測される追加的な権利を検討する。

企業は関連するすべての定量的及び定性的な要因を考慮する。



### 重要な権利の行使

顧客が追加的な財またはサービスについて重要な権利を行使する場合、企業は以下のいずれかのアプローチを用いてそれを会計処理する。

#### － 当初の契約の継続：

このアプローチのもとでは、企業は重要な権利に配分される対価を、財またはサービスに係る対価の契約オプションのもとでの追加（すなわち、取引価格の変更）として取り扱う。

例えば、サービス・プロバイダーSは、サービスDを2年間にわたって100で提供し、さらにサービスEを2年間にわたって300で購入できるオプションを提供する契約を顧客Mと締結する。サービスEの本来の価格は400である。S社はこのオプションが重要な権利を生じさせるものであり、別個の履行義務であると判定する。S社は当初、取引価格100を以下のように配分すると仮定する。サービスDに75、そしてサービスEを購入できるオプションに25を配分する。契約開始から6ヵ月後に、MはサービスEを購入するオプションを行使する。

オプションの行使により、S社は2年間にわたり、325（25+300）の収益を認識する。サービスDについての収益認識の金額及びタイミングに変更はない。すなわち、75が契約開始時点から2年間にわたり認識される。

#### － 契約変更：

このアプローチのもとでは、企業は、オプションの行使により移転する財またはサービスが契約に含まれる他の財またはサービスと別個であるかを評価するのに契約変更に関するガイダンスを適用する。評価の結果により、この契約変更を将来に向かって会計処理するか、累積キャッチアップ調整により会計処理するかが決定される。契約変更のガイダンスについては[セクション8](#)を参照。

IFRS 15.88

**オプションを行使する可能性の見積りは更新しない**

契約に含まれる履行義務に取引価格を配分する目的で、追加的な財またはサービスに関する顧客のオプションの独立販売価格を算定する際に、企業は、顧客がそのオプションを行使する可能性を見積る。この当初の見積りは、オプションの独立販売価格の見積りを算定する際のインプットであるため、その後を更新しない。IFRS第15号のもとでは、企業は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を再配分しない。

オプションを行使する、または失効させるという顧客の決定は、オプションに配分された金額の認識の時期に影響を与えるが、取引価格の再配分が行われることにはならない。

IFRS 15.B42

**「無料」のギフトカードやクーポンの独立販売価格の見積り**

一部のケースでは、企業は顧客との独立の取引でギフトカードやクーポンを販売する場合がある。さらに、顧客が他の財またはサービスを購入する取引で、同じ額面のギフトカードやクーポンを付与する場合がある。後者のケースでは、ギフトカードやクーポンは、重要な権利を顧客に引き渡すものと識別される場合がある（例：企業が100の財の購入ごとに15の価値のギフトカードやクーポンを無料で提供する場合）。

これらのケースで、重要な権利として識別されるギフトカードやクーポンの独立販売価格は、独立して販売されるギフトカードやクーポンの独立販売価格とは異なる場合がある。これは、ギフトカードやクーポンを重要な権利として受け取る顧客は、独立した取引でギフトカードやクーポンを購入した顧客と比較して、行使する可能性が著しく低い可能性があるためである。

したがって、企業は、他の財またはサービスの購入に関連付けて顧客に提供される無料のギフトカードやクーポンについて、直接的に観察可能な独立販売価格がないと結論付ける可能性がある。そのような場合、企業は収益認識モデルのステップ4のガイダンスを用いて独立販売価格を見積る（[チャプター4](#)を参照）。

**販売時に発行されるクーポン**

小売店では、購入が完了した後にレジでクーポンを印刷することがよくあり、それらは通常、短期間で行使される。クーポンは販売時に、顧客に手渡されるか、顧客が購入を契約した財と同梱される。顧客はそのようなクーポンを受け取ることに気づいていないことが多い。

これらのクーポンは、販促の一形態であることが多く、顧客は購入を行わずに類似の値引きを獲得できることが多い（例：クーポンが新聞に印刷されている場合や、店舗やオンラインで、無料で入手できる場合）。この種の一般的な販促は多くの場合、顧客は購入実績に関係なく値引きを受けることができるので、クーポンで重要な権利が提供されることはないということを示唆する可能性がある。したがって、クーポンは行使時に収益の減額として認識されることが多い。

クーポンが一般的な販促ではない場合、企業はクーポンが重要な権利を顧客に与えるものであるか否かを評価する。この評価には、行使の可能性の検討が含まれるが、大抵の場合、行使の可能性が低いため、クーポンが重要な権利として識別される可能性は低い。



### 数量値引き及びリベート

顧客の購入が一定数量を超えた時点から、その後の購入に対して顧客が得られる数量値引き（又はリベート）は、重要な権利の有無について評価する必要があるが、変動対価を生じさせることはない。

オプションが重要な権利を表すかどうかを評価するにあたって、企業は類似する顧客が、企業との契約の有無に関係なく、値引きを受けられるか否かを評価する。この分析では、購入実績とは関係のない取引（独立した取引）において類似の顧客に提供される値引き（すなわち、他の顧客との類似した契約に組み込まれているオプションにより提供される値引きではないもの）と検討対象となる取引の値引きを比較することになる。独立した取引で類似した顧客に付与される値引きが、検討対象となる取引における値引きと近似しているという事実は、顧客は検討対象となる契約を結んでいなくても値引きを受けられるということを示唆する。

例えば、基準（数量目標）を満たした後の値引き後の価格が、当該数量目標以上に購入を行うと見込まれるその他の顧客に提示される価格と同一である場合、将来のリベートに関する取決めで重要な権利が生じることはないと考えられる。しかし、他の顧客が将来に向けたリベートに関する取決めで通じてのみ値引き価格を得られる場合、それは、すべての顧客が、購入実績に基づいて将来の値引きを受けられることを示唆する。この場合、将来に向けたリベートに関する取決めで、重要な権利が生じる可能性がある。



### 原契約よりも値引きされた金額で購入する追加購入の評価

多くの場合、原契約の価格から値引きされた価格で追加の財又はサービスを購入するオプションは、重要な権利を生じさせる。しかし、値引き価格が重要な権利を生じるかどうかの判断が難しい場合がある。例えば、企業がコストにマージンを加算する価格設定を行っており、価格の引下げが、顧客に転嫁されるコストの減少によるものと関連している場合、判断は困難になる。このようなケースでは、任意の購入に関する値引き価格が、財又はサービスの独立販売価格を反映しているかどうか、すなわち重要な権利が存在するかどうかを判断するために、以下の指標を考慮する必要があると考えられる。

指標－重要な権利が存在しない	指標－重要な権利が存在する
価格の低下は、予測されるコストの低下を反映する	価格の低下は、予測されるコストの低下を上回っている
価格の低下は、他の類似する成熟商品又はサービスの価格の低下と整合的である	価格の低下は、他の類似する成熟商品又はサービスに関する価格の低下を上回っている
値引き価格は、新規顧客を含む他の顧客に提示される値引き価格と同じである。すなわち、現在の顧客だけでなく将来見込まれる顧客もコストの低下による便益を享受する	値引き価格が、他の顧客に提示される価格より低くなる、すなわち、すべての顧客がコストの低下による便益を享受できる訳ではない
値引き価格に対する権利が、顧客の将来の購入のインセンティブになるような方法で累積しない	値引き価格に対する権利が、将来の購入のインセンティブになるような方法で累積する



### 取消可能な契約が重要な権利を含む場合がある

著しいペナルティが生じることなく契約を取消することができる場合、契約の取消可能期間に重要な権利が存在する可能性がある。これは、実質的な解約ペナルティなしに解約できる契約は、経済的には更新権が存在する契約に類似するからである。例えば、各年度末時点で実質的な解約ペナルティなしに顧客が解約できる3年契約は、1年ごとに2年間更新できる権利が含まれる1年の契約と変わりが無い。したがって、企業は、オプションとなる更新期間によって重要な権利が生じるかどうかを検討する。

## 追加の適用例



### 設例3A－学習曲線効果が見られる特注製品：重要な権利が存在しないケース

自動車部品供給会社Sは、カスタム部品を生産する2年間の枠組み契約を自動車製造企業Mと締結する。M社は、1部品当たり200で最低500個部品を購入することを約束する。各部品は、一時点で移転される別個の財である。M社の調達量が500個から700個の間となる場合、部品当たりの価格は180に引き下げられる。700個以上の購入で、部品当たりの価格は150にまで引き下げられる。



部品1個当たりの価格の引下げは、学習曲線効果によるS社の製造原価の予測される減少と整合的である。価格の引き下げはまた、同様のサイズ及び複雑性を伴うその他の成熟した部品の価格に見られる典型的な低下とも整合的である。

M社は700個以上を購入する場合にのみ、150という値引き価格で部品を購入することができるので、S社は、M社には一定の累積的な権利が存在すると考える。しかし、M社は契約に従って500個の購入を約束しているので、S社は、この指標は分析に重要ではないと判断する。

他に定量的又は定性的要因が存在しない場合、S社は、追加的な購入に係る値引き価格は、それらの部品の独立販売価格を反映しており、契約には重要な権利が含まれていないと結論付ける。



### 設例3B—学習曲線効果が見られる特注製品：重要な権利が存在するケース

設例3Aを変更して、部品当たりの価格の減少は、学習曲線効果によって見込まれる自動車部品供給業者Sのコストの減少を上回るものとする。また、価格の低下は同様のサイズ及び複雑性を伴うその他の成熟した製品の典型的な価格の低下を上回るものとする。

これらの定量的及び定性的要因を考慮して、S社は、オプションとなる購入に関する値引き価格は、それらの部品の独立販売価格を反映しておらず、契約には重要な権利が含まれると結論付ける。



### 設例4—カスタム生産ライン：重要な権利が存在しないケース

造船会社Bは、著しくカスタマイズされた船舶を建造する契約を顧客Cと締結する。カスタマイズされた船舶を建造するために、B社は、1年間の稼働が見込まれる専用の生産ラインを整備する必要がある。顧客Cは、1隻当たり1,000で5隻の船舶を購入することを確約する。顧客Cは、生産ラインが稼働している1年間の末日より3ヵ月前に発注がなされる限り、1隻あたり500で追加の船舶を購入できるオプションを有している。

B社は、予測コストにマージンを加算するアプローチを用いて船舶の独立販売価格を見積もる。5隻目より後の1隻当たりの価格の低下は、生産ラインが整備されてから見込まれるB社の製造原価の減少を反映する。

確約した船舶の数量の価格は、カスタム生産ラインを整備するコストを含めたうえで、B社の予測マージンを反映している。生産ラインが整備された後は、B社のコストは、特定の船舶に係る増分コストに限定される。したがって、予測コストにマージンを加算するアプローチを用いて見積もる独立販売価格は低下する。さらに、B社は、船舶の確約された数量が存在し、オプションとなる発注はいずれも同一の値引き価格になることから、権利が累積することはないと考える。したがって、他に定量的又は定性的要因が存在しない場合、追加的な船舶の発注に係る減額後の価格は独立販売価格を示しているため、重要な権利は存在しないとB社は結論付ける。



### 設例5ー将来に向けて生じる数量リベート：重要な権利が存在するケース

食品会社Fは、製品Aを供給する取決めを顧客Cと交わす。取決めには単位当たり1の固定価格と年間のリベートが定められる。リベートは、501単位を超える購入が対象になる。取決めには最低限の購入数量は定められていないが、F社は、顧客Cが毎年、おおよそ1,000単位を購入すると見込む。

購入数量	リベート
0-500	-
501+	0.10

顧客Cは最初に100単位の発注を行う。リベートの取決めは将来に向けてのものであることから、F社は、別個の履行義務として会計処理する必要がある重要な権利がこの販売で生じるかを評価する。

F社は、この取決めには重要な権利が含まれると判断する。したがって、F社は、対価のうち、重要な権利に契約負債として配分される額を控除した部分を、最初の購入に係る収益として認識する。F社は、権利が将来行使された時点で、すなわち顧客Cが501単位を超える調達を行った時点で、重要な権利に配分した収益を認識する。

あるいは、引き渡される財のすべてが実質的に同じであると考えられる場合、F社は代替的なアプローチを用いて、重要な権利の金額を算定するのではなく、全体の予測購入に基づく単位当たりの平均価格、すなわち単位当たり0.95 ( $500 \times 1 + 500 \times (1 - 0.10) / 1,000$ ) で収益を認識することもできる。



### 設例6ー将来に向けて生じる値引き：重要な権利が存在しない場合と存在する場合の比較

#### シナリオ1ー将来に向けて生じる値引きが重要な権利を生じさせない場合

自動車部品供給業者Xは、様々な自動車製造企業が利用する、カスタマイズされていない標準的な部品を生産する。X社は、新規顧客である自動車製造企業Mと、1個当たり200で部品を製造する2年間の枠組み契約を交わす。各部品は、一時点で移転する別個の財である。

M社は、年間最低でも500個の部品を購入することを確約する。M社が1,000個以上の部品を購入する場合、将来の注文においては、将来に向けて減額された1部品当たり150の価格で購入することができる。

X社は、個々の自動車製造会社への年間の予測販売量を基に同じサイズと複雑性の部品について、一貫した考え方で価格を設定している。

- 部品の注文が1,000個未満の自動車製造会社に対しては、1部品当たり200を請求する
- 注文が合計で1,500個を超えると見込まれる自動車製造会社に対しては、すべての購入に関し1部品当たり150を支払うと見込む。すなわち、自動車製造会社による購入数量が一定の数量を超えたからと言って、将来に向けて価格が低下することはない

X社は、他の自動車製造会社が、同様のサイズと複雑さの部品を、同じ数量購入する場合に、将来に向けて生じる価格の引下げが無かったとしても、150の価格で購入しうることに留意する。したがって、異なる状況を示唆する定量的又は定性的要因が他に存在しない場合、X社は、将来の購入に関する価格設定によって、M社に重要な権利が提供されることはない結論付ける。

### シナリオ2ー将来に向けて生じる値引きが重要な権利を生じさせる場合

シナリオ1を修正して、X社は、すべての自動車製造会社に対しM社と同様の将来に向けた価格の引下げを提供する、すなわち、いかなる自動車製造企業も1,000個の部品を購入するまでは1部品当たり150で部品を購入することはできないとする。

価格の引き下げがM社に重要な権利を与えるかどうかを評価する際に、X社は以下に留意する。

- 購入実績に基づき、すべての自動車製造企業が値引きを受けることになるので、他の自動車製造会社に提供される価格の引下げと設定価格を比較することは適切でない
- 価格引下げに対する権利は累積的であり、それがM社の将来の購入のインセンティブになる。これは、購入実績を基に決められる値引き価格で将来の部品を購入するオプションについて、M社が支払いを行うことを示す定性的な指標である。

したがって、異なる状況を示唆する定量的又は定性的要因が他に存在しない場合、X社は、将来の購入に関する価格の引下げは、M社に重要な権利を与えると結論付ける。

M社は、1年目に500個の部品を発注する。X社は、M社が合計で1,200個の部品を調達し、200個の部品につき値引きを受けると見込む。これは、同様の支払体系である枠組み契約に関して、X社が有する過去の経験に基づいて見積られる。

X社は、価格の引下げを受ける権利を有するのに必要となる1,000個の部品のうち、M社は500個を購入していることから、将来の値引きによる部品の購入の権利の50%を実質的に支払っていると結論付ける。

X社は、取引価格を独立販売価格の比率に基づき、発注した部品と将来の値引きに関する重要な権利に以下のように配分する。

履行義務	独立販売価格	販売価格の比率	配分される価格	計算
部品 <sup>1</sup>	100,000 <sup>2</sup>	95.2%	95,238	(100,000 × 95.2%)
重要な権利	5,000 <sup>3</sup>	4.8%	4,762	(100,000 × 4.8%)
<b>合計</b>	<b>105,000</b>	<b>100.0%</b>	<b>100,000</b>	

#### 注：

- 1 それぞれの部品は、別個の履行義務になるが、単純化のために、表では単一の履行義務として表示している。
- 2 部品500個 × 200。
- 3 重要な権利の独立販売価格は、将来受けることが見込まれる値引きの金額10,000（数量（200個）× 50（200 - 150））と、それを受けるために必要な数量に対する今回購入した数量の比率50%を基に計算される。



### 設例7ー 枠組み契約における定期的な価格の引下げ：重要な権利が存在しないケース

自動車部品供給企業Yは、非常に複雑な部品を供給する期間3年の枠組み契約を自動車製造企業Tと交わす。各部品は、一時点で移転する別個の財である。

枠組み契約において、T社は部品の最低数量の購入義務を負うことはない。購入する部品の数量に関係なく、枠組み契約に定められる1部品当たりの価格は、以下のように毎年引き下げられる。

- 第1年度1部品当たり700
- 第2年度1部品当たり680
- 第3年度1部品当たり600

この単価の減少は、Y社の学習曲線効果によって見込まれる原価の減少を反映している。

枠組み契約が締結された直後にT社は50個の部品を発注する。Y社は以下に留意する。

- 価格の引下げは時間の経過のみによるものであり、購入実績は関係しない。したがって、注文によってT社に重要な権利が生じることはない。
- 発注に基づいて納入される部品の価格は固定である。したがって、契約において対価が変動することはない。

T社続けて発注を行う場合、Y社は、最初の発注と後続の発注を結合すべきかどうか、(セクション1を参照)及び契約変更に関するガイダンスを適用すべきかどうか(セクション8を参照)を評価することになる。

## 10.4.2

IFRS 15.B43

### 類似の財又はサービスに関する実務上の代替

財またはサービスを取得する重要な権利を顧客が有しており、その財またはサービスが、当初から契約に含まれる財に類似している場合(例：顧客が契約を更新するオプションを有する場合)、企業は、提供すると予想される財またはサービス及びそれに対応する予想受取対価を参照して、取引価格を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。



### 設例8ー 実務上の便法の適用

B社は、2単位の製品Pを2,000(単位当たり1,000が独立販売価格である)で移転する契約を顧客Cと締結する。契約には単位当たり500(すなわち50%の値引き)でさらに2単位のPを購入できるオプションが付されている。B社は、Pのそれぞれの単位は別個であり、一時点で充足されると結論付ける。

B社は、製品Pを最大2単位まで追加で購入できるオプションについて、同種以外の顧客に提供される値引きに追加して提供される値引きであり、また、現在の契約とは無関係に存在するものではないことから、重要な権利であると結論付ける。B社はまた、製品Pの追加の2単位の独立販売価格は1,000であると結論付ける。

本オプションにより、顧客Cは、当初の契約で購入した財と同じ製品Pを2単位追加で取得できる。また、この追加購入は当初の契約の条件に基づいて行われる。したがって、B社は、取引価格をオプションに配分するのに代替的なアプローチを用いる。

B社は、提供される値引きが大きいことから、顧客が各オプションを行使する可能性は高いと考える。よって、B社はオプションの非行使を考えず、オプションのすべてを、提供を見込む財の数量に織り込む。したがって、B社は、予想される取引価格を、移転が見込まれる単位に配分する。

予想される取引価格	3,000	2,000 (購入した当初の2単位の価格) + 500 (3個目の価格) + 500 (4個目の価格)
移転が見込まれる単位数	4	当初購入の2単位 + 1単位の追加購入 + 1単位の追加購入
各単位に配分される価格	750	3,000 / 4 単位

したがって、実際には当初の契約の対価合計2,000のうち、1,500が、当初の2単位に配分され、残りの500が2つのオプションに配分されたことになる。



#### 代替的なアプローチは更新オプションに限定される訳ではない

代替的なアプローチは更新オプション（例えば、追加の期間に関し同じ条件でサービス契約を更新する権利）にのみ限定される訳ではないと考えられる。それは、他の種類の重要な権利（例：オプションとなる財又はサービスが契約に提示される財又はサービスに類似する場合に、値引き価格で追加の財又はサービスを購入できるオプション）にも適用されると考えられる。

例えば、将来に向けて生じる数量リポートに関する取決めにも代替的なアプローチが適用できる場合があると考えられる。代替的なアプローチでは、企業は、顧客が契約に沿って購入すると見込む財の合計数量と、それに対応して受け取ると見込む対価を参考に取引価格を配分する。すなわち、収益は見込まれる合計の購入数量を基に算出される平均単価で認識される。



### 提供が見込まれる財又はサービスを識別するための方法は1つではない

IFRS第15号は、提供が見込まれる財又はサービスの金額を算出するための詳細なガイダンスを定めていない。以下のアプローチも当該金額を算出するのに受け入れ可能であると思われる。

#### - 契約毎に適用：

このアプローチでは、顧客のオプションが非行使のまま失効すると見込まれる場合を除き、企業は、顧客に重要な権利を与えるオプションのそれぞれが、「提供が見込まれる財又はサービス」であると考えている。例えば、企業が、契約価格が100で、行使される可能性が60%の更新オプションを含める場合、企業は、取引価格は60ではなく、100であると仮定する。これは、100が、追加の財又はサービスの「対応する予想される対価」になるからである。企業は次に、更新オプションを含めた、すべての予想される財又はサービスに、独立販売価格の比率に応じて、（100を含む）見込みの取引価格を配分する。

#### - ポートフォリオ・アプローチ：

このアプローチでは、企業は、類似の取引のポートフォリオに関する過去のデータを基に提供が見込まれる財又はサービスの数量を見積もる。例えば、企業は、2期間の更新オプションが含まれる100件の年間契約をほぼ同じ時期に締結する。企業は、取引価格を見積もり、当初の契約と更新オプションに対価を配分するために、ポートフォリオに対して予想される更新件数を見積もる。

いずれのアプローチでも、行使されるオプションの実数と、企業が見込んだものと異なる場合、企業はそれに応じて取引価格と認識された収益を見直す。企業が、アプローチについて方針を定め、それを継続的に適用している限り、重要な権利が存在する期間にわたって、予測される財又は数量を、累積的なキャッチアップによって調整しても、又は将来に向かって調整しても許容されるものと考えられる。

## 追加の適用例



### 設例9A－実務上の代替的なアプローチの適用：契約毎に適用するケース

ABC社は、10,000で設備を提供し、2,000で1年間のメンテナンスを提供する契約を100件締結する。それぞれの価格は独立販売価格と等しい。また、いずれの契約も、年間1,000でメンテナンスをさらに2年間更新できるオプションを顧客に与えている。

ABC社は、以下のように結論付ける。

- 設備の提供とメンテナンスの提供は別個の履行義務である。
- それぞれの更新オプションは、ABC社が他の類似の顧客に請求する金額と比較して値引きが重大であることから、契約を締結していなければ顧客が受け取ることができない重要な権利を付与している。

ABC社は、権利が行使されないことはないと考える。同様の顧客に対する知見を有しており、未行使が生じる可能性があることを示すデータもあるが、顧客ごとに見れば、両方のオプションが行使されないまま推移することはないと過去の証拠から予想される。したがって、ABC社は、予想される取引価格を行使が見込まれる更新オプションに配分する。

履行義務	契約価格	予想される対価	独立販売価格	販売価格の比率	配分される価格
設備	10,000	10,000	10,000	62.5%	8,750
1年目のメンテナンス	2,000	2,000	2,000	12.5%	1,750
更新オプション1	1,000	1,000	2,000	12.5%	1,750
更新オプション2	1,000	1,000	2,000	12.5%	1,750
<b>合計</b>	<b>14,000</b>	<b>14,000</b>	<b>16,000</b>	<b>100.0%</b>	<b>14,000</b>

1年目にABC社は、設備の支配を顧客に移転した時点で8,750を認識し、関連するメンテナンス履行義務を充足するにつれ1,750を認識する。収益として計上した金額と受け取った対価の差額1,500(12,000 - 8,750 - 1,750)は、契約負債として認識される。履行義務が充足されるにつれ、更新オプションに配分された金額が認識される。

顧客がオプションを行使しない場合、ABC社は、残りのオプションすべてに配分された金額を収益として認識する。



#### 設例9B－実務上の代替的なアプローチの適用：ポートフォリオ・アプローチ

設例9Aを変更して、ABC社は、類似の顧客に対する期待を基に、100件の契約について、予測される財又はサービスの合計数を見積もるものとする。更新件数と対応する取引価格を見積もることになる。ABC社はまた、各メンテナンス期間の独立販売価格は同じであると結論付ける。

期待値にしたがって、ABC社は取引価格を各履行義務に以下のように配分する。

履行義務	契約価格	予想される更新	予想される対価	独立販売価格	販売価格の比率	配分される価格
設備	10,000	該当なし	10,000	10,000	65.0%	8,911
1年目のメンテナンス	2,000	該当なし	2,000	2,000	13.0%	1,782
更新オプション1	1,000	90%	900	1,800 <sup>1</sup>	11.5%	1,577
更新オプション2	1,000	81%	810	1,620 <sup>2</sup>	10.5%	1,440
<b>合計</b>	<b>14,000</b>		<b>13,710</b>	<b>15,420</b>	<b>100.0%</b>	<b>13,710</b>

注：

1 2,000 × 90%.

2 2,000 × 81%.

1年目に、ABC社は、設備の支配を顧客に移転した時点で891,100 (8,911 × 100) を認識し、関連する履行義務を充足するにつれ178,200 (1,782 × 100) を認識する。収益として計上した金額と受け取った対価の差額130,700 (1,200,000 - 891,100 - 178,200) は、契約負債として認識される。更新オプションに配分される金額は、履行義務が充足されるにつれ認識される。

更新の実数が予測していた数と異なる場合、ABC社の方針は、取引価格を更新し、累積的キャッチアップによる修正を行って、収益を認識する。

## 10.4.3

## カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

### カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会計処理

IFRS 15.B40

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、顧客のオプションに関するガイダンスの適用範囲に含まれることが多く、10.4.1で説明されている規定が適用される。顧客に重要な権利を提供するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、別個の履行義務として会計処理する。

ポイントが失効するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムもあれば、失効しないカスタマー・ロイヤルティ・プログラムもある。行使が見込まれないポイントについて収益をいつの時点で認識すべきかを判断する際、企業はいずれの種類のプログラムにも非行使部分に関するガイダンス（セクション10.5を参照）を適用できるように思われる。これは、ポイントが、結果が二者択一になる単一の権利ではなく、複数の重要な権利を表すからである。



IFRS 15.IE267-IE270



### 設例10A—カスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム：見 積もった交換ポイントの増加

小売業者Cは、自社の店舗でカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供する。このプログラムでは、顧客は、財に10支払うごとに、1ポイント獲得する。ポイントは、将来の購入において1ポイントにつき1の現金値引きとして消化できる。C社は顧客のポイントのうち97%が消化されると予測している。この予測は、受け取る権利を有することになる対価の予測金額の見積りに利用できると考えられるC社の過去の経験に基づいている。X1年において、顧客は100,000の製品を購入し、10,000ポイントを獲得する。ポイントを除いた製品の顧客に対する独立販売価格は100,000である。

顧客は当初の購入を行わなければ、将来の購入において値引きを受けられず、将来の購入におけるポイントの行使時に顧客が支払う価格はそれらの項目の独立販売価格ではないため、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは重要な権利を顧客に与える。

ポイントにより重要な権利が顧客に与えられるため、C社は、ポイントが個々の販売契約における履行義務であると結論付ける（すなわち、顧客は製品購入時にポイントについて支払いを行っている）。C社はロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を、顧客が行使する可能性に基づき算定する。

C社は、取引価格を独立販売価格の比率に基づき、製品とポイントに以下のように配分する。

履行義務	独立販売 価格	販売価格の 比率	配分される 価格
製品	100,000 <sup>1</sup>	91%	91,000 (100,000 × 91%)
ポイント	9,700 <sup>2</sup>	9%	9,000 (100,000 × 9%)
<b>合計</b>	<b>109,700</b>	<b>100%</b>	<b>100,000</b>

#### 注：

- 1 製品の独立販売価格
- 2 ポイントの独立販売価格（10,000×1×97%）

2年目に4,500ポイントが消化され、C社は引き続き、合計で9,700ポイントが消化されると予測している。C社は認識する収益と、対応する契約負債の控除額を以下のように算定する。

$$4,175 = 9,000 \text{ (ポイントに配分される価格)} \times 4,500 \text{ (X2年に消化されたポイント)} \div 9,700 \text{ (消化が予測されるポイントの合計)}$$

X3年にさらに4,000ポイントが消化された。C社は、9,700ポイントではなく9,900ポイントが消化されると予測し、見積りを更新する。C社は認識する収益と、対応する契約負債の控除額を以下のように算定する。

$$3,552 = (9,000 \text{ (ポイントに配分される価格)} \times (4,500 + 4,000) \text{ (X2年とX3年に消化されたポイント)}) \div 9,900 \text{ (消化が予測されるポイントの合計)} - 4,175 \text{ (X2年に認識した収益)}$$



### 設例10B—カスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム：見積もった交換ポイントの減少

設例10Aを変更して、3年目に小売業者Cは、9,700ポイントではなく9,200ポイントが交換されると予測し、見積りを更新するとする。C社は認識する収益と、対応する契約負債の控除額を以下のように算定する。

$$4,140 = (9,000 \text{ (ポイントに配分される価格)} \times (4,500 + 4,000) \text{ (2年目と3年目に交換されたポイント)} \div 9,200 \text{ (交換が予測されるポイントの合計)}) - 4,175 \text{ (X2年に認識した収益)}$$



### 設例11—航空会社のカスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム

航空会社Bは、以下のようなカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供している。

- プログラム会員は、B社で10使うごとに1ポイントを稼得する。
- 各ポイントは、価値が1の将来の財やサービス（例：航空券や消費者向け商品）と交換できる。
- プログラム会員が24ヵ月ポイントを使用しなければ、すなわち、ロイヤルティ・ポイントに何の変動（増加又は減少）もなければ、ポイントは失効する。
- B社は、各報告日時点のロイヤルティ・ポイントの交換率を、過去の経験を基に見積る。これは、B社が受け取る権利を有することになる対価の金額を予測することで評価される。B社は最新の見積りで、ロイヤルティ・ポイントのうち90%が交換されるとした。

B社は、シンガポールから香港までの航空券を1,000で顧客Cに販売する。顧客CはB社のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会員である。

顧客Cは当初の購入を行わなければ、将来の購入において値引きを受けられないことから、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは重要な権利を顧客Cに与える。さらに、将来の購入に関しポイントを行行使する時点で顧客Cが支払う価格は、それらの項目の独立販売価格ではない。

ポイントにより重要な権利が顧客Cに与えられるため、B社は、ポイントは履行義務であると結論付ける（すなわち、顧客Cは製品購入時にポイントについても支払いを行っている）。B社はロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を、ポイントが行使される可能性を考慮して算定する。

B社は、独立販売価格の比率に基づき、航空券とポイントに以下のように取引価格を配分する。

履行義務	独立販売価格	販売価格の比率	配分される価格
航空券	1,000 <sup>1</sup>	91.7%	917 (1,000 × 91.7%)
ポイント	90 <sup>2</sup>	8.3%	83 (1,000 × 8.3%)
<b>合計</b>	<b>1,090</b>	<b>100.0%</b>	<b>1,000</b>

**注：**

- 1 航空券の独立販売価格
- 2 ポイントの独立販売価格 (1,000 / 10 × 90%)

B社は、航空券に配分された917についてはフライト日に、ポイントに配分された83については顧客Cの権利行使のパターンに即して、認識する。

B社は、90ポイントが消化されると見込み、各ポイントが消費されるときに0.92 (83 / 90 ポイント) を認識する。



### ほとんどのカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに重大な金融要素は含まれない

IFRS 15.62, BC233

顧客がロイヤルティ・ポイントを取得する時点と消化する時点との間が1年以上あくとしても、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムには通常、重大な金融要素は含まれない。これは、関連する財またはサービスの顧客への移転（すなわち、ロイヤルティ・ポイントの使用）は、顧客の裁量により発生するためである。



### 取消し可能なカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは黙示的な履行義務となり得る

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの多くは、発行者がいつでも取り消すまたは変更することができる。ただし、企業の過去の実績により、企業がロイヤルティ・プログラムのもとでの約束を履行するという顧客の妥当な期待が創出されている場合、当該カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを別個の履行義務として会計処理する。すなわち、企業はカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを運営する黙示的な約束をしていることになる。



### 顧客のクレジット・カード契約の取扱い

クレジット・カード契約には多くの場合、クレジット・カードの利用状況を基にカード利用者が一定の便益を稼得するロイヤルティ・プログラムが含まれる。

これらの契約の会計処理を決定するにあたっては、慎重な分析が求められる。

クレジット・カード契約の全部又は一部がIFRS第15号の適用範囲内になる場合、銀行は、ロイヤルティ・プログラムで別個の履行義務が生じるかどうか、そして、その履行義務の性質がどのようなものかを判断する。将来の財やサービスを値引き価格で購入できる顧客の権利が累積するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、一般的にはIFRS第15号に従って重要な権利として会計処理される。この取扱いでは、カード利用者これらの権利を付与する取引対価の一部について、認識を繰り延べ、権利が行使された時点で認識する。

これらの契約を会計処理する際に課題となるのが、権利を生じさせる収益取引、すなわち銀行が収益の一部を繰り延べることになる取引の識別である。企業はカードの年会費及び顧客が権利を獲得する加盟店との取引を行った際に受け取る交換手数料を考慮すべき場合がある。顧客が実質的に交換手数料を支払っていると企業が考えている場合には、交換手数料の一部を繰り延べる必要がある場合がある。この場合、取引における他の企業は、交換手数料を銀行に送金することになり、したがって、取引においては、銀行の代理人としてのみ行動していると考えられる。

契約にIFRS第15号は適用しないと考えられる場合、企業は、これらのプログラムの運営費用を、マーケティング費用として処理し、契約から生じる負債に関する引当金を、引当金に関する基準に従って計上する。



#### 残余アプローチはロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の算定において通常適切ではない

残余アプローチは、限られた状況でのみ、すなわち独立販売価格の変動性と不確実性が非常に高い場合にのみ適用可能となることから、ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の算定には、一般的に利用できない。独立販売価格の算定についての詳細は、[セクション4.1](#)参照。

### 第三者が提供する特典

IFRS 15.BC383-BC385

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに複数の当事者が関係する場合がある。別の当事者がカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関与する場合、企業はロイヤルティ・プログラムに関して、また関連する場合には、ポイントとの交換で提供される財またはサービスについて、代理人又は本人のどちらとして行動しているかを評価する必要がある（[セクション10.3](#)を参照）。

ロイヤルティ・プログラムは様々な方法で組成される。典型的なものとしては以下が挙げられる。

- ポイントは企業により発行され、企業が提供する財又はサービスのみと交換できる：  
このような取決めでは、財またはサービスが顧客に移転されるまで履行義務を充足したことにならないことから、通常、企業はロイヤルティ・プログラム及びポイントとの交換で提供される財又はサービスに関して本人に該当する。

- ポイントは企業により発行され、顧客は任意に企業又は第三者が提供する財又はサービスと交換できる：  
このような取決めでは、顧客が選択するまで、「待機」する義務が企業にはあり、通常、企業はロイヤルティ・プログラムに関して本人に該当する。企業は、顧客が企業または第三者とポイントを交換した時点でのみ、履行義務を充足したことになり収益を認識する。また、ポイントとの交換で提供される財またはサービスに関して本人なのか代理人なのかを評価する。
- ポイントは、第三者が提供する財またはサービスのみと交換できる：  
このような取決めでは、ポイントに関して本人であるか代理人であるかを評価する（すなわち、顧客に移転される前にポイントを支配しているかどうかを評価する）。場合によってはその評価が難しい場合もある。例えば、銀行が、特定の航空会社でのみ利用できるポイントを顧客に与えるロイヤルティ・プログラムをクレジットカードの顧客に提供する場合、顧客に移転される前のポイントを銀行が支配しているかどうかを判定するには判断が求められる（セクション10.3を参照）。この種の取決めにおいて、企業は通常、ポイントが顧客に移転されたときに義務を充足する。

IFRS 15.B36-BC383-BC385

企業が代理人として行動する場合、企業に留保された純額が収益として認識される。すなわち、ポイントに配分した収益と企業が第三者に支払う金額の差額が収益として認識される。



#### 設例12A－第三者のカスタマー・ロイヤルティ・プログラム（1）

L社は、第三者が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに参加する。プログラムにより会員はL社の店舗で購入するとポイントを得ることができる。プログラム会員は、第三者が提供する財と、貯めた特典ポイントとを交換できる。2018年度末時点でL社は、配分された取引価格が1,000となるポイントを付与しており、第三者に700を支払う必要がある。認識すべき収益は、ポイントに関してL社が代理人として行動しているか、もしくは本人として行動しているかにより決まる。

##### L社は代理人である。

ポイントに関して代理人として行動している場合、L社は、顧客にその製品が販売され、ポイントが顧客に提供されるよう手配する義務を履行したことになる時点で、ポイントに関する300の収益を認識する。L社は以下の仕訳を行う。

	借方	貸方
現金	1,000	
収益 (1,000 - 700)		300
第三者への支払い		700
ポイントの発行に関して代理人として行動する場合の収益を認識する。		

**L社は本人である。**

ポイントに関し本人として行動している場合、L社は製品が顧客に販売されポイントが顧客に移転された時点で1,000の収益と700の費用を認識する。L社は以下の仕訳を行う。

	借方	貸方
現金	1,000	
費用	700	
収益		1,000
第三者への支払い		700
<i>ポイントの発行に関して本人として行動する場合の収益を認識する。</i>		

**設例12B—第三者のカスタマー・ロイヤルティ・プログラム (2)**

M社は、第三者が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに参加する。プログラムにより会員は、2018年にM社の店舗で行った購入に関してポイントを得ることができ、2019年末までに、M社が提供する財または第三者が提供する財のいずれかに、貯めたポイントを利用することができる。

2018年度末時点でM社は、交換が見込まれる1,000の特典ポイントに相当する2,000の契約負債を認識した。2019年において、第三者に対して500ポイントが、直接M社に対して400ポイントが利用され、100ポイントは利用されることなく失効した。第三者は、会員が交換した各特典ポイントにつき1.75をM社に請求し、M社は、第三者が特典を提供することから、代理人になると判断する。また、M社に対して直接利用されるポイントに関して提供される財の棚卸資産の原価は600である。

2019年、M社は875( $500 \times 1.75$ )の負債を認識し、2,000の契約負債の認識を中止し、1,125の収益を認識する。その内訳は、直接交換された特典ポイントに対応する800 ( $400 \times 2$ ) と第三者を通じて交換された特典ポイントに対応する125 ( $500 \times 0.25$ ) 及び失効した特典ポイントに対応する 200 ( $100 \times 2$ ) である。

	借方	貸方
契約負債	2,000	
販売した財の原価	600	
収益		1,125
第三者への支払い		875
棚卸資産		600
<i>2019年のロイヤルティ・プログラムからの収益を認識する</i>		



### 第三者のロイヤルティ・プログラム運営事業者に支払われる金額

企業が第三者運営のロイヤルティ・プログラムに参加する場合、以下の第三者への支払いが求められる場合がある。

- プログラムに関する事務管理作業
- 特典を提供する義務の引受

企業が、事務管理作業について第三者に支払う金額を、ロイヤルティ・プログラムの有効期間にわたって費用として純損益に計上することは適切と思われる。

また、企業は、IFRS第15号の本人の収益認識に関する原則を類推適用して、第三者が特典を提供する義務を負う時点で、当該義務の引受に対して第三者に支払う金額を債務として認識することが適切であると思われる。本セクションの設例12Bでは、2019年において、顧客が特典ポイントを第三者に対して使用することを選択した場合に、この会計処理が行われている。

## 10.5

### 顧客の未行使の権利（非行使部分）

#### 概要

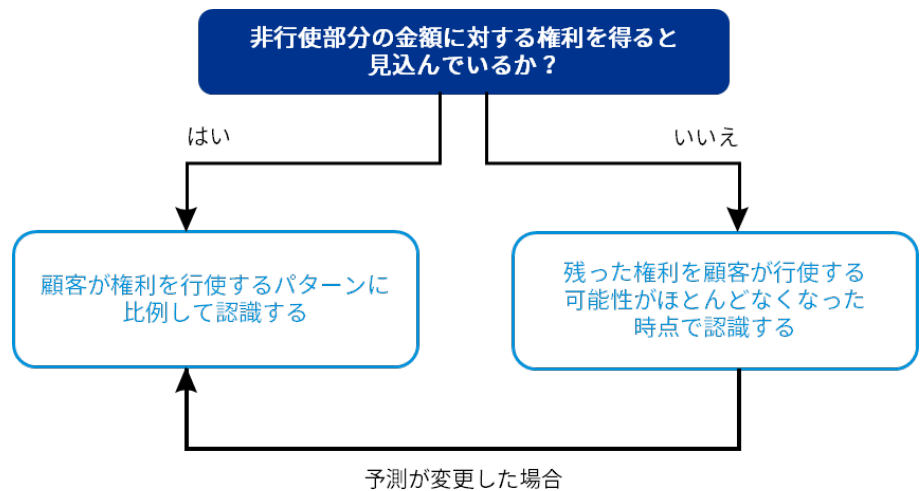
企業は、将来において財またはサービスを受け取る権利を顧客に与える返金不能の前払いを顧客から受け取る場合がある。一般的な例として、ギフトカード、バウチャー、返金不能のチケットが挙げられる。通常、一部の顧客は権利を行使しない。その未行使の権利を「非行使部分」と呼ぶ。

IFRS 15.B44-B45

企業は顧客から受け取った前払いを契約負債として認識し、約束した財またはサービスを将来移転した時点で収益を認識する。ただし、認識した契約負債の一部には、行使されることが見込まれない権利に関連する部分（すなわち、非行使部分の金額）も含まれると考えられる。

IFRS 15.B46

非行使部分に関する収益認識のタイミングは、非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれるか否か（すなわち、非行使部分を認識することにより収益認識累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）か否か）に依存する。



## IFRS 15.B46

企業は収益認識累計額の制限が適用されるか否か、及び適用される場合にはその程度を判定するために、変動対価に関するガイダンスを検討する（3.1.2を参照）。企業が権利を得る非行使部分の金額は、重大な戻入れのリスクが将来発生しない可能性が非常に高いとみなされる金額により算定する。この金額は、企業がその非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれる場合は、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。企業がその非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれない場合は、顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点で、企業は非行使部分の金額を認識する。

## IFRS 15.B47

未請求資産法または没収法に従う場合のように、顧客の未行使の権利に帰属する金額を政府機関に支払うことが要求される場合には、権利が消滅するまで（収益ではなく）金融負債を認識する。



### 設例1—プリペイド式テレフォンカードの販売：企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれるケース

小売業者Rは、プリペイドのテレフォンカードを顧客Cに100で販売する。類似のテレフォンカードに関する過去の経験に基づき、R社はテレフォンカードの残高の10%が未使用になると見積っている。この未行使の金額は没収の対象とならない。R社が予想される非行使部分の金額を合理的に見積ることができ、またその金額を取引価格に含めることにより重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高いため、R社は、非行使部分10を、顧客Cによる権利の行使パターンの比率に基づき収益として認識する。

顧客Cが前払いを行うテレフォンカードが返金不能であるため、R社はテレフォンカードを販売する時点で、契約負債100を認識する。その時点では、非行使部分の収益は認識しない。

顧客Cが30日後に45について権利行使した場合、予測される権利行使のうちの半分が行われたことになる（ $45 / (100 - 10) = 50\%$ ）。したがって、R社は、非行使部分の半分（すなわち、 $10 \times 50\% = 5$ ）についても収益を認識する。

顧客Cが30日後に行ったこのテレフォンカードの権利行使について、R社は、50の収益を認識する（財またはサービスの移転からの収益45と非行使部分からの収益5の合計）。





### 設例2—プリペイド式テレフォンカードの販売：企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれないケース

小売業者Cは、プリペイドのテレフォンカードのプログラムを開始する。C社は顧客Dにテレフォンカードを50で販売する。C社は行使されなかったカードの価値について政府機関または他の企業に支払う義務を負わない。すなわち、未使用の金額は没収されない。このテレフォンカードは発行日から2年後に失効する。

これは新しいプログラムなので、C社には過去の情報がほとんどない。特に、C社は企業固有の十分な情報を有しておらず、他のサービス・プロバイダーの経験についても知識がない。したがって、C社は、取引価格に含めたとしても収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い、非行使部分の金額を見積る能力がないと結論付ける。

したがって、Dが残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点で、C社は非行使部分の金額を認識する。これは、テレフォンカードの失効時か、またはDがテレフォンカードの残りの金額を消化する可能性がほとんどなくなったと示す証拠がある場合は、それよりも早期に生じる可能性がある。



### 設例3—航空会社が航空券について信頼性をもって非行使部分を見積ることができるケース

航空会社Bは、好きなときにロンドンからメルボルンまでのフライトを利用することができる返金不能な航空券を100枚販売する。各航空券の価格は1,000である。顧客がフライト予定日に飛行機を利用しない場合には、12ヵ月以内であれば、追加の費用なしでスケジュールを変更することができる。B社の過去のデータから以下のことが示唆される。

- 航空券を購入した顧客のうち5%は、所定のフライト日に搭乗しない。
- そうした顧客のうち20%（すなわち全体の売上高の1%）は、12ヵ月以内に別のフライトを予約する。
- 残りの80%（すなわち全体の売上高の4%）は、権利を行使せずに航空券が失効する。

この過去のデータを基にB社は100枚の航空券について95人の顧客が予定日に搭乗し、1人がスケジュールを変更し、4人が航空券を使用しないと見積もる。したがって、非行使部分は4,000 ( $4\% \times (100 \times 1,000)$ )と見積られる。

B社は、予想される非行使部分の金額を合理的に見積ることができ、またその金額を取引価格に含めても重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高いため、B社は、見積った非行使部分4,000を、顧客による権利の行使パターンの比率に基づき以下のように認識する。

- フライト日： $3,958 ((95 \times 1,000) / (96 \times 1,000)) \times 4,000$
- 1人の顧客がスケジュール変更したフライトに搭乗する時点：42 (4,000 - 3,958)



### 収益認識累計額の制限は対価の金額が判明している場合であっても適用される

企業が非行使部分の見積りの基礎を有していない場合（すなわち、見積りが全額制限される場合）、顧客が権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点でのみ非行使部分を収益として認識する。

企業が権利を得ると見込む非行使部分の金額を算定できると結論付ける場合には、非行使部分の金額を見積る。非行使部分の金額を算定するために、企業は、未だ行使されていない権利に関する収益を取引価格に含めても、重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高いか否かを判定する。収益認識累計額の制限に関するガイダンスのこの論点への適用は、他とは異なる。当該ガイダンスを非行使部分に適用する場合には、対価の金額は判明しており、すでに受け取ってもいるが、顧客が将来、財またはサービスの移転に関してどれだけの金額の対価について権利行使するかが判明していない。これとは対照的に、他の状況に収益認識累計額の制限に関するガイダンスを適用する場合には、対価の総額が判明していない。

IFRS 15.B46



### 非行使部分は変動対価を構成しない

企業は非行使部分の金額を算定する際に変動対価に関するガイダンスを考慮するが、非行使部分そのものは、取引価格に影響を与えないため、変動対価の一形態ではない。非行使部分は、IFRS第15号においては、測定ではなく認識の概念である。例えば、50のギフトカードの販売について取引価格が固定額の50だとすると、未行使の可能性の大小により、取引価格は変動しない。ただし、非行使部分に関する予測は、収益認識のタイミングに影響を与える。

IAS 32.11, IFRS 9, IU 03-16



### プリペイド・ストアドバリュー・カードは金融負債となり得る

プリペイド・ストアドバリュー製品とは、カード自体に通貨の価値が蓄積されるカードである（例：交通系ICカード）。非行使部分の認識に関するIFRS第15号のガイダンスは、金融負債の定義を満たすプリペイド・ストアドバリュー製品を適用範囲から除外している。

これらは金融商品に関するガイダンスに従って会計処理する。



### データのポートフォリオを予測される未行使の見積りに利用する

企業は、企業が類似の取引等の経験を十分に有している場合、個々の契約の非行使部分を見積るのに類似の取引のポートフォリオを情報源として用いることができる。そのような取扱いはポートフォリオ・アプローチの適用には該当しない（セクション6.4を参照）

## 10.6

## 返金不能のアップフロントフィー

## 概要

契約によっては、契約開始時またはその直後に、返金不能のアップフロントフィーが支払われることがある（例：スポーツクラブの入会手数料、電気通信契約の加入手数料、供給契約の当初手数料）。IFRS第15号には、これらのアップフロントフィーの認識時期の決定に関するガイダンスが含まれている。

IFRS 15.B40-B48-B51

企業は返金不能のアップフロントフィーが、約束した財またはサービスの顧客への移転に関連しているか否かを判定する。

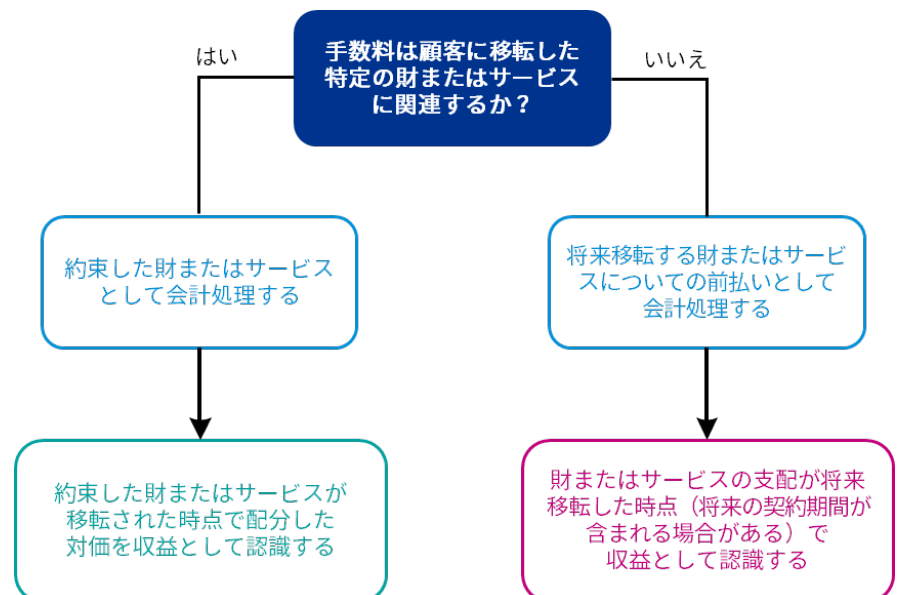
多くの場合、返金不能のアップフロントフィーは、企業が契約の履行のために行わなければならない活動に関連するものであるが、その活動は約束した財またはサービスを顧客に移転するものではなく、管理作業である。履行義務の識別に関する詳細な説明については、[セクション2](#)を参照。

その活動により約束した財またはサービスが顧客に移転しない場合、アップフロントフィーは将来充足される履行義務についての前払いであり、それらの財またはサービスが将来提供された時点で収益として認識する。

アップフロントフィーにより将来の財またはサービスに関する重要な権利が生じる場合、企業は移転する財またはサービス（前払いに伴う重要な権利を含む）にアップフロントフィーのすべてを帰属させる。取引価格の配分に関する説明は[セクション4](#)、顧客のオプションに関する説明は[セクション10.4](#)を参照。

IFRS 15.BC387

返金不能のアップフロントフィーが、企業の製品又はサービスを継続して購入するオプション（例：会員権またはサービス契約を更新する、あるいは追加の製品を注文するオプション）を行使するかどうかの顧客の決定に影響を与える場合、契約には重要な権利となる顧客のオプションを含む場合がある。





### 設例1ー返金不能のアップフロントフィー：年次契約

ケーブルテレビ会社Cは、顧客Zにケーブルテレビを提供する1年契約を締結した。月額100のサービス手数料に加え、C社は一回限りの前払手数料50を請求する。C社は、据付けサービスが、約束した財またはサービスをAに移転しない管理作業であると判定する。

1年経過時に顧客Zは、同日における月額料金で契約を月次ベースで更新するか、または同日における年額料金でさらに1年の契約を締結することができる。いずれのケースでも、顧客Zが更新時に別の手数料を請求されることはない。類似の契約を顧客が継続する平均的な期間は3年である。

C社は、アップフロントフィーにより、顧客Zがアップフロントフィーを回避するために所定の契約期間を超えて契約を更新するインセンティブがもたらされているか否かを判定する際に、定性的な要因と定量的な要因の両方を考慮する。契約を締結するか否かを顧客Zが決定する際にこのインセンティブが重要である場合、重要な権利が生じていると判定される。

まず、C社はアップフロントフィー50を取引価格の総額1,250（アップフロントフィー50とサービス手数料1,200（100×12ヵ月））と比較する。C社は、返金不能のアップフロントフィーが定量的に重要でないと結論付ける。

次に、C社は顧客Z更新する定性的な理由を検討する。これには、提供されるサービスの全体的な品質、競合他社が提供するサービスと関連する価格、サービス・プロバイダーを変更することにより顧客Zが被る不利益（例：C社への機器の返還、新たなプロバイダーによる機器の設置のスケジューリング）などがある。

C社は、更新時にアップフロントフィーを回避できることを顧客Zは考慮するが、そのみでは当該サービスを更新するか否かのAの決定に影響を与えないと結論付ける。この結論は、C社の顧客満足に関する調査から、顧客の契約期間の平均が3年である主な要因は、提供するサービスの品質と競合他社の価格であるとのデータが示されていることに基づく。

C社は、50のアップフロントフィーが重要な権利を顧客Zに与えないと結論付ける。

その結果、当該アップフロントフィーは、契約された1年間のケーブルテレビのサービスについての前払いとして取り扱い、1年間の契約期間にわたり収益として認識する。これにより、1年間の契約について月次の収益は104（1,250/12）となる。

反対に、アップフロントフィーにより、重要な権利である顧客のオプションが契約に含まれるとC社が判定する場合、アップフロントフィーを含む取引価格の総額を、1年間のケーブルテレビのサービスと、契約更新に関する重要な権利とに配分する（セクション10.4を参照）。



### アップフロントフィーを評価するには定量的な指標と定性的な指標を考慮する

返金不能のアップフロントフィーは、企業の製品またはサービスの購入を継続するオプションを行使するか否かに関する顧客の決定に影響を与える可能性が高いため、返金不能のアップフロントフィーにより顧客に重要な権利が与えられるか否かを評価する際に、企業は定量的な要因と定性的な要因を両方とも考慮する。これは、約束した財またはサービスを識別する際に顧客の妥当な期待を考慮する概念と整合している。したがって、顧客の観点から「重要な権利」に何が含まれるのかを検討する際には、定量的な要因と同様に定性的な要因も考慮する。

以下の要因がその評価の参考になる可能性がある。

- 更新後の価格とアップフロントフィーを含んだ当初契約における価格との比較
- 代替的なサービスの利用可能性及び価格
- 更新の履歴

顧客の契約更新の決定に影響を与える要因であっても、それだけでは決定的とならない場合もある。例えば、サービスの質やプロバイダーを変更しないことの利便性などである。

企業は、すべての定量的及び定性的要因を考慮して、返金不能なアップフロントフィーによって、契約に重要な権利となる顧客のオプションが含まれるかどうかを判定する必要がある。



### 返金不能のアップフロントフィーが約束した財またはサービスの移転と関連するか否かの判定

多くのケースで、契約を履行するために契約開始時またはその前後に実施することが企業に要求される活動に、返金不能のアップフロントフィーが関連するが、その活動により、約束した財またはサービスが顧客に移転しないことがある。

アップフロントフィーが約束した財またはサービスの移転に関連するか否かを判定する際に、企業は以下を含む、関連する事実及び状況をすべて考慮する。

- アップフロントフィーと交換に財またはサービスが顧客に移転し、顧客は受け取った財またはサービスから便益を享受することができる。顧客が財またはサービスを受け取らない場合、または企業から他の財またはサービスを取得しなければ、受け取った財またはサービスが顧客にとってほとんどまたはまったく価値がない場合は、アップフロントフィーが将来の財またはサービスの前払いである可能性が高い。
- 企業が前払いによりカバーされる初期の権利または活動について別個に価格を付け販売しない場合、当該前払いは約束した財またはサービスの移転に関連しない可能性がある。



### アップフロントフィーを配分することが必要となる場合がある

返金不能のアップフロントフィーが約束した財またはサービスと関連する場合であっても、そのアップフロントフィーの金額は、約束した財またはサービスの相対的な独立販売価格と等しくない可能性があるため、返金不能のアップフロントフィーの一部を他の履行義務に配分することが必要となるケースがある。配分に関する詳細な説明については、[セクション4.2](#)を参照。



### 返金不能のアップフロントフィーの繰延期間は、そのフィーが重要な権利を与えるか否かに依存する

返金不能のアップフロントフィーが、製品またはサービスを再注文するか否かの顧客の決定（例：会員権やサービス契約の更新、追加の製品の注文）に影響を与える可能性が高いほど重要である場合には、当該返金不能のアップフロントフィーは顧客に重要な権利を与えている可能性がある。

アップフロントフィーの支払いにより顧客に重要な権利が付与される場合、その支払いが顧客に重要な権利を与える期間にわたってアップフロントフィーを認識する。その期間は、契約に記載された期間や企業が過去に収集した情報（例：これまで顧客との関係が継続する期間の平均）と整合しない可能性があるため、その決定には重要な判断が要求される。

アップフロントフィーが顧客に重要な権利を付与するものとはみなされず、コストの償却期間が契約に記載された期間よりも長期に決定される場合には、返金不能のアップフロントフィーが収益として認識される期間は、契約コストの償却期間と相違する。



### 返金不能のアップフロントフィーにより重大な金融要素が発生するか否かの検討

企業はアップフロントフィーの受領により、契約に重大な金融要素が含まれることとなっているか否かを検討する必要がある。関連する事実及び状況をすべて評価することが必要となり、企業は、重大な金融要素が存在するか否かを判定する際に、判断の要素が著しく要求される可能性がある（[セクション3.2](#)を参照）。

IFRS 15.60



### ファンド及び保険業界におけるアップフロントフィー

ファンド業界に関しては2つの別個の契約が存在する場合がある。

- 1つめは、投資家とファンド・マネージャーの間の契約である（ファンド・マネージャーがファンドの代理人として行動することになる仲介契約又は売買契約）
- 2つめは、ファンド・マネージャーとファンド自体の間の契約である（投資管理契約）

ファンド・マネージャーは、（リテール）ファンドのユニットの販売に応じて受け取るアップフロントフィーが約束したサービス（仲介サービス）の履行に関連するものであるか、それとも、将来充足される投資管理サービスに対する前払いとなるのかを評価する。

対照的に、保険業界では、保険者は、保険契約者（投資者）と単一の契約を締結し、契約は純額パッケージとして販売されるため、別個の仲介サービスは通常存在しない。

## 追加の適用例



### 設例2ー返金不能のアップフロントフィー：活動によって財またはサービスが移転しないケース

証券取引所Sは、S取引所に上場する契約を顧客Cと締結する。S取引所は、新規上場の返金不能なアップフロントフィーとして50を、上場に係る年会費として100を顧客Cに請求する。上場申請費用は、例えば、デュー・デリジェンスや上場申請書類の審査といった、上場のために必要な費用に充てられる。

S取引所は、契約開始時点の活動で、財やサービスが顧客Cに移転することはない、すなわち、取引所への上場というサービス以外の約束は契約に存在しないと判断する。

S取引所は、返金不能なアップフロントフィーは、継続的な上場というサービスの前払いであると結論付ける。



### 設例3ー返金不能のアップフロントフィー：投資管理サービス

投資管理会社Uは、投資管理サービスを投資者Xに提供する1年契約を締結する。

運用資産の1%に相当する月額手数料に加えて、U社は、1回限りの申込手数料50を請求する。U社は、これは、サービスを投資者Xに移転することのない、事務管理作業であり、セットアップ活動であると判断する。U社は、契約により月次手数料として10の稼得を見込む。

1年経過した時点で、投資者Xは月次ベースで、同じ月額手数料で契約を更新することができる。投資者Xが更新時に別の手数を請求されることはない。

U社は、定量的及び定性的要因の双方を検討して、アップフロントフィーが投資者Xに明記された契約期間を超えて契約を更新するインセンティブを与えるかどうかを判断する。

- U社はアップフロントフィー50と取引価格合計の170（すなわち、変動手数料120とアップフロントフィー50の合計）を比較する。U社は、返金不能なアップフロントフィーは金額的に重要であると結論付ける。
- U社は、Xが契約を更新する理由を定性的な側面から検討する。U社は、競合他社も類似の契約には同じような管理手数料と申込手数料を課していることに留意する。

IU 01-19

また、過去の経験から、多くの場合は更新される傾向が強く、顧客との平均取引期間も、1年を超えている。

U社は、結果として、アップフロントフィーによって、契約には重要な権利である顧客のオプションが含まれていると結論づける。したがって、U社は、アップフロントフィーを、1年の投資管理と契約を更新する重要な権利に配分する。U社は、重要な権利が生じる更新期間にわたって重要な権利に配分された対価を認識する。この期間は、平均的な顧客の取引期間より短くなる可能性がある。



#### 設例4—月次の通信サービス契約におけるアクティベーション料

電話会社Bは、顧客Dが月額50の電話及びデータ・プランに関する月次の契約を締結する場合、1度限りのアクティベーション料25を請求する。顧客Dには、翌月も契約しなければならない義務はない。顧客Dが更新する場合、アクティベーション料が請求されることはない。B社の顧客が月次契約を継続する平均的な期間は2年である。

IFRS 15.B49

B社は、アクティベーションを行った時点で、顧客Dに移転される財又はサービスは存在しないと結論付ける。したがって、アップフロントフィーは財またはサービスに関係なく、契約における履行義務は電話及びデータ・プランのみになる。アクティベーションは、顧客Dがネットワークにアクセスできるように、B社が行う必要のある事務管理上の活動である。

アクティベーション料は、将来の財またはサービスに対する前払いであると考えられ、1ヵ月目の取引価格に含められる。

IFRS 15.B40

B社は次に、更新時にアクティベーション料を支払わなくても済む契約更新のオプションが顧客Dにとって重要な権利になるか否かを評価する。B社は、値引き後の金額で更新する重要な権利を顧客Dが有しているかどうかを判断するために、定性的及び定量的要因の双方を考慮する。

顧客Dは1ヵ月目に75を支払い、更新した期間にわたっては、毎月50を支払う。したがって、更新した期間の料金に係る「値引き」は、金額的に重要である。B社はまた、平均的な顧客の取引期間を基に、顧客Dが1ヵ月を超えて契約を更新する可能性が高く、アップフロントフィーが顧客Dの更新の意思決定に大きく影響を与えると考える。

したがって、B社は、アクティベーション料は、将来の財またはサービスに対する前払であり、重要な権利を表すと結論付ける。B社は、重要な権利が生じさせるサービスを顧客Dが利用する期間にわたって、アクティベーション料を認識する。この期間は、平均的な顧客の取引期間より短くなる可能性がある。



## 10.7

## 企業の通常の活動の一部ではない売却

### 概要

IFRS第15号の一部の規定は、企業の通常の活動のアウトプットではない無形資産、有形固定資産といった、非金融資産の売却または移転に適用される。

IAS 16, 38, 40

IFRS第15号における測定及び認識の中止に関するガイダンスは、以下を含む企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産の移転に適用される。

- IAS第16号の適用範囲内となる有形固定資産
- IAS第38号の適用範囲内となる無形資産
- IAS第40号の適用範囲内となる投資不動産

IAS 16, 38, 40

企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産の売却または移転を行う場合、IFRS第15号の支配の移転に関するガイダンス（[セクション5.1](#)を参照）を用いて、支配が受手に移転した時点で資産の認識を中止する。

結果として生じる利得または損失は、IFRS第15号に従い（収益認識モデルのステップ3のガイダンスを用いて）測定される取引価格と、資産の帳簿価額との差異である。取引価格（及びその後の取引価格の変動）を算定する際に、企業は変動対価の測定に関するガイダンス（収益認識累計額の制限、重大な金融要素の有無、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価に関するガイダンスを含む（[セクション3](#)を参照））を検討する。

結果として生じる利得または損失は、収益として表示しない。また、利得または損失のその後の調整（例：変動対価の測定結果の変動によるもの）も同様に、収益として表示しない。

IFRS 10, IAS 28

子会社または関連会社の売却または移転に係る利得または損失を算定する際には、企業は引き続き、IFRS第10号とIAS第28号をそれぞれ参照する。

IFRS 16.98-103

セール・アンド・リースバックにおいて、企業（売手である借手）が資産を別の企業（買手である貸手）に移転し、それをリースバックする場合、両社ともIFRS第15号の規定を適用して、資産の移転を売却として会計処理すべきかを評価する。

- 移転が売却としての要件を満たす場合、売手である借手は資産の認識を中止し、リース基準に従って利得又は損失を計算する。
- 移転が売却としての要件を満たさない場合、売手である借手は資産の認識を中止しない。

IFRS 3, 10, IAS 40

**設例1－単一の資産である不動産の売却**

コンサルティング企業Xは、事務所ビルを買手Yに売却することにした。X社は、保有資産が当該建物のみである100%保有子会社を通じてこの建物を所有している。この取引は通常のコサルティング活動の範囲外である。

所有権は契約開始時にY社に移転し、X社は（リースバック、不動産管理サービス、売手が提供する融資等を通じて）この不動産への関与を継続しない。

契約対価には開始時に支払われる固定金額と、商業不動産への転用の承認が得られることを条件とした5%の上乗せが含まれる。X社は、転用に関する承認を得る努力が実る可能性は50%と考えている。

売却が子会社の売却として行われる場合、X社は、連結財務諸表に係る基準の認識の中止に関するガイダンスを適用し、契約に係る対価を公正価値で測定する。

一方で、売却が資産の売却として行われる場合、X社は有形固定資産に係る基準の認識の中止に関するガイダンスを適用し、取引からの利得又は損失を算定するにあたって、IFRS第15号のステップ3に従って受け取る対価を測定する。

**何が「通常の活動」であるかの決定には、判断が要求される**

IFRS 15.BC53

IFRS第15号においては、「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企業と契約した当事者と定義されている。「通常の活動」が定義されていないため、移転された資産が企業の通常の活動のアウトプットであるのか否かを判定する際に判断が要求される場合がある。

多くのケースで、非金融資産の分類（例えば、有形資産を購入する企業は、その資産を有形固定資産と棚卸資産のいずれに分類するかを当初認識時に判定する）により、この判定に関する情報が得られる。通常、有形固定資産に区分される項目の販売または移転は、収益の外で表示する利得または損失となり、棚卸資産の販売または移転は、収益として認識される。

IFRS 5



**売却目的で保有する非流動の非金融資産については、IFRS第15号における対価が公正価値と相違するために、その支配の移転時に利得または損失が認識される結果となる場合がある**

非流動の非金融資産の帳簿価額が（継続的な使用ではなく）主に売却を通じて回収されると見込まれる場合で、特定の要件を満たす場合は、当該資産を売却目的保有に分類する。

IFRS第15号は、売却目的保有の非流動資産に関する測定及び表示に関する現行のガイダンスを改訂していない。このガイダンスにおいては、売却目的保有の資産は、売却コスト控除後の公正価値と帳簿価額のうち、いずれか低い金額で測定するが、これはIFRS第15号に従い算定される取引価格の見積りと相違する場合がある。これらの売却または移転に、IFRS第15号において制限される変動対価が含まれる場合、制限適用の結果として認識できる取引価格が公正価値よりも低い可能性がある。これにより、取引価格のその後の修正を通じて帳簿価額が回収可能となる場合であっても、資産の支配が相手方に移転した時点で損失を認識することになる可能性がある。このような場合、企業はこれらの会計規定の潜在的な結果に関する警告的な開示を早期に行うことが有用な場合がある。

IFRS 5



**受け取った又は受け取る対価を測定する場合、取引価格に関するガイダンスを適用する**

IFRS第15号においては、企業は（変動対価及び収益認識累計額の制限を含む）取引価格に関するガイダンスを適用する。これにより、当初は対価が低い金額で測定され、その分、利得が減少することになる場合がある（特に、収益認識累計額の制限が適用される場合）。極端な場合には、対価の公正価値が処分直前の資産の帳簿価額を超過する場合であっても、処分に係る損失を認識する場合がある。

IAS 16, 40



**不動産の顧客及び顧客以外の当事者への販売の会計処理に、大きな相違は生じない**

企業はこのガイダンスを、顧客と顧客以外の当事者の両方についての取引価格の測定に適用する。このため、不動産の通常の（顧客への）販売と通常ではない（顧客以外の当事者への）販売との間で生じる会計処理の相違は、通常、包括利益計算書上の表示に限定される（収益及び売上原価か、利得または損失か）。

IAS 16.68A, 40.58



**特定の要件を満たす場合、棚卸資産に振り替えられる可能性は引き続きある**

企業が有形固定資産または投資不動産を売却または移転する場合は、処分時に収益と別個に利得または損失を認識する。ただし、以下のような限定された状況においては、項目が売却前に棚卸資産に振り替えられる可能性が引き続き残っている。この場合、企業は処分時に収益を認識することになる。

- 第三者へのリース目的で保有する有形固定資産を、企業の通常の活動の過程で定期的に販売している企業は、それらの資産のリースが終了し、売却目的の保有が開始された時に、棚卸資産に振り替える。
- 売却を視野に入れた開発の開始により保有目的の変更が裏付けられる場合、投資不動産を棚卸資産に振り替える。

## 11

## 表示

## 概要

本セクションでは、IFRS第15号の様々な開示規定を解説する。

## 11.1

IFRS 15.105

## 財政状態計算書

契約の当事者のいずれかがその義務を履行した場合には、企業は契約資産または契約負債を財政状態計算書上に表示する。企業は、財又はサービスを顧客に移転することで履行し、顧客は対価を企業に支払うことで履行する。



IFRS 15.105-107

対価に対する無条件の権利は、債権として別個に表示する。

「契約負債」とは、財またはサービスを顧客に移転する義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている、または対価の金額の支払期限が到来しているものである。

「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち、時の経過以外の条件が付されているものである。契約資産は、金融商品に関する基準の規定に従って減損判定を行う。

IFRS 15.109

企業は財政状態計算書上で、契約資産及び契約負債について他の名称を用いることができる。ただし、契約資産を債権から区別するために十分な情報を提供しなければならない。



## 設例1—契約負債及び債権取消可能な契約

IFRS 15.IE198

製造業者Dは、製品を顧客Eに2019年3月31日に移転する解約可能の契約を2019年1月1日に締結した。この契約により、Eは2019年1月31日に対価1,000を前払いすることが要求される。Eは2019年3月1日（すなわち、支払期限到来後）に当該対価を支払う。D社は製品を2019年3月31日に移転する。D社は次の会計処理について以下の仕訳を行う。

- 2019年3月1日に受け取った現金及び関連する契約負債
- 2019年3月31日における製品の移転に係る収益

この設例では、D社は2019年1月31日の対価に対する無条件の権利を有していないため、債権を有していない。

	借方	貸方
<b>2019年3月1日</b>		
現金	1,000	
契約負債		1,000
受け取った現金1,000を計上(現金を履行の前に受け取る)		
<b>2019年3月31日</b>		
契約負債	1,000	
収益		1,000
D社による履行義務の充足による収益を計上		



### 契約資産及び契約負債－過去の履行に基づく

IFRS 15.IE199-IE200

IFRS第15号では、少なくとも当事者の一方が履行した後に、契約資産または契約負債を表示する。ただし、IFRS第15号の設例38では、契約が解約不能の場合は、債権の支払期限が到来した時点で企業は対価に対する無条件の権利を有するため、企業はその時点で債権を認識することが示されている（詳細は11.1.1を参照）。



### 複数の履行義務が含まれる契約について単一の契約資産または契約負債

IFRS 15.BC317

契約のいずれの当事者もすでに履行している場合、企業は財政状態計算書上、単一の契約資産または単一の契約負債を表示する。契約に複数の履行義務が含まれている場合、ある特定の一時点で、履行義務の一部が契約資産を生じさせる状態となり、別の履行義務が契約負債を生じさせる状態となる可能性がある。この場合、企業は、契約全体で相殺し、単一の契約資産又は契約負債を純額で表示する。企業は同一の契約について契約資産と契約負債の両方を表示することはない。例えば、複数の履行義務について複数のシステムが用いられる場合など、状況によっては、純額の残高を算定するのが困難な場合がある。

さらに、契約の結合に関するガイダンス（セクション1.4を参照）のもとで企業が複数の契約を結合し、それらを単一の契約として会計処理する場合、その結合された契約について、単一の契約資産または単一の契約負債を表示する。これは、法的形態ではなく取引の実体に基づき会計単位を決定するとした、契約の結合に関するガイダンスと整合している。



### 複数の契約について契約資産と契約負債を相殺しない

IFRS 15.BC317-BC318

単一の契約は、単一の契約資産（純額）または単一の契約負債（純額）のいずれかで表示する。ただし、企業が複数の契約を有する場合、互いに関連性のない契約（すなわち、ステップ1で結合できない契約）の契約資産と契約負債を相殺して純額で表示することはできない。したがって、すべての顧客との契約を対象にして純額ベースで表示するのではなく、純額で表示した契約資産の総額と、純額で表示した契約負債の総額とを別個に表示する。

IFRS 15.BC301

契約を獲得するためのコストから生じる資産は、契約資産または契約負債とは区別して表示する。

IFRS 15.BC320-BC321

IFRS第15号では、財政状態計算書上、契約資産と契約負債を独立した表示科目として表示しなければならないか、それらを財政状態計算書上の他の表示科目に含める（例：契約資産を「その他の資産」の残高に含める）ことができるかは明確にされていない。したがって、企業は財務諸表の表示に関する一般原則及び相殺に関する規定を適用しなければならない。



### 複数の履行義務が含まれる契約に関する契約資産の減損判定

IFRS 15.107, 113(b), BC317

契約資産の減損判定では、企業は金融商品基準の規定を適用し、予想信用損失モデルを用いる。契約資産の減損判定の方法に関しては限られたガイダンスしか存在していない。複数の履行義務が存在する契約については、減損判定は契約レベルで行うべきか、それとも履行義務レベルで行うべきかという疑問が生じる。

KPMGの見解では、複数の履行義務が存在する契約については、契約レベルで契約資産の減損判定を行うべきである。これは、契約資産/負債の純額ポジションが企業の顧客の信用リスクへのエクスポージャーを最も適切に表すためである。



### 対価が変動する場合の契約資産の減損判定

IFRS 15.56-58, 107, 113(b)

契約に変動対価が含まれる場合、企業は収益を制限が課された金額で認識する（3.1.2を参照）。その結果、関連する契約資産は、制限が課された金額で測定される。その場合、契約資産の減損判定は、制限が課された対価の額、又は制限が課されていない対価の額のいずれを基に行うべきかという疑問が生じる。

このアプローチでは、予測キャッシュ・フローは、契約資産の測定に整合する基準で見積られることになることから、契約資産の減損判定も制限が課された対価で行うべきであるように思われる。

代替アプローチとして、理論上の制限が課されていない契約資産と制限が課されていない対価を比較し、結果生じる減損損失を、認識した契約資産に対する比率に応じて認識することも考えられる。当該アプローチでも、減損損失額は制限が課せられた金額を基にしたアプローチと同じ結果になる。

例示については、本セクションの設例2を参照されたい。



### 流動・非流動の区分

IAS 1.60-61, 65-71

企業は、財政状態計算書上、資産及び負債を流動または非流動として表示するための一般原則を、IFRS第15号のもとで生じる契約資産、契約負債及び契約獲得・履行コストにも適用する。これらの原則を適用する際に、企業は契約のもとでの履行、支払いまたは使用が見込まれるタイミングを考慮する。

企業はまず、本基準に従って生じる資産又は負債が、企業の営業サイクル内で実現又は決済されるかを検討する。実現又は決済される場合には、それを流動に分類する。営業サイクルを決めるには、企業は加工などがされる資産の取得から現金又は現金同等物が実現されるまでの時間を検討する。項目の性質の変化（例えば、契約資産が営業債権になる場合など）ではなく、最終的な現金化が、分析では重要になる。

企業が事業の部分ごとに異なる営業サイクルを有する場合、例えば小売部門と建設部門とで営業サイクルが異なる場合、資産の流動への分類は、特定の資産に関連する通常の営業サイクルを基に行う。KPMGの見解では、企業は単一の営業サイクルを特定する必要がないと考えている。

企業の営業サイクルをまたがって資産が実現される又は負債が決済される場合、財政状態計算書上の適切な分類を決めるには、資産又は負債の性質を考慮し、類似する資産又は負債の既存のガイダンスを適用する。適切な分類を決めるために企業は以下を検討する。

- 全体の項目を流動として又は非流動として表示すべきか
- 流動と非流動部分に区分すべきであるか

契約資産、契約負債及び契約の獲得又は履行コストの性質は契約の性質ごとに異なる。企業は、項目の性質を判断するのにすべての事実及び状況を検討する必要がある。



この分析の例としては以下の表が挙げられる。

項目	性質上類似する	分類
契約獲得コストから発生する資産	無形資産	全体を非流動に
契約履コストから発生する資産	棚卸資産	全体を流動に
契約資産	営業債権	流動及び非流動に区分
契約負債	その他の営業負債	全体を流動に
契約負債	長期借入	流動と非流動に区分

資産又は負債を流動に分類するが、報告日から12ヵ月以内にその実現又は決済が見込まれない場合、表示に関する基準に従って、実現又は決済に12ヵ月以上が見込まれる金額を開示する。

例示については、本セクションの設例4から7Bまでを参照されたい。



### 財政状態計算書における契約獲得コスト又は契約履行コストの表示

IAS 1.29-30A, 55, 58-59, 77, IFRS 15.110

収益認識基準も表示に関する基準も、契約獲得又は契約履行コストから生じる資産の表示については具体的なガイダンスを定めていない。これらの項目を財政状態計算書に別個に表示すべきか、それとも他の項目と合算して注記に開示することができるかを判定する場合、企業は重要性に基づく判断を適用する。そうするにあたり、企業は以下を評価する。

- 資産の性質及び流動性
- 資産の企業における機能
- 項目の測定基準

企業は、異なる性質又は機能を有する重要な項目を合算することができない。

企業が重要性を検討した上で、契約コストは財務状態計算書上、別個に表示する必要がないと判断する場合、それらを合算することが適切となる表示科目が他にないかを検討する。この分析で重要な要因となるのが、合算に向けて検討することになる項目の性質である。例えば、契約獲得コストは場合によっては、その性質上、無形資産、例えば顧客関係に類似する。これらのコストは、将来の予想される契約を考慮に入れると、既存の契約期間を上回る期間にわたって償却されることになるからである。逆に、契約履行コストは、その性質上、前払営業コスト又は仕掛品、すなわち棚卸資産に類似する。

契約獲得コスト、又は契約履行コストの性質は、契約により異なり、企業は、すべての事実及び状況に照らして項目の性質を判断する必要がある。

## 追加の適用例



### 設例2－契約資産の減損判定：変動対価

X社は、100トンの銅精鉱を100で納入する契約を顧客Cと締結する。顧客Cは、銅精鉱を処理した後に納入される銅の実際数量を算出する。X社は、12月20日に銅精鉱を納入し、顧客Cは、1月15日に実際の数量を確認する予定にしている。

X社は、契約に定められる対価は変動し、したがって制限を課す必要があると判断する。X社は12月20日に80の収益及び契約資産を認識する。X社は12月31日に契約資産の減損判定を行い、取引価格の95%が回収されると予測する。

我々は、X社は制限が課せられた対価80を基に契約資産の減損判定を行い、減損損失 $4(80 - 80 \times 95\%)$ を認識しなければならないと考えている。

また、X社は制限が課せられていない金額を基に減損判定を行い、認識している契約資産に対する割合に応じて減損損失を認識することもできる。この場合、減損損失は $4((100 - 100 \times 95\%) \times 80 / 100)$ になり、制限が課せられた金額に基づく減損損失と結果は同じになる。



### 設例3—契約資産の減損判定：複数の履行義務が存在する契約

M社は顧客L社との間で、税務に関する助言、L社の従業員に対する研修及び新会計基準の適用に関する助言を、総対価300で提供する契約を締結する。M社は、契約には3つの別個の履行義務が存在すると判断する。契約に従ってM社は、実施した作業に関する請求書を発行した時点で対価を受け取る無条件の権利を有する。12月31日時点でM社は120の営業債権と14の契約資産を有している。

M社は、収益、請求金額及び契約資産を、それぞれの履行義務に以下のように配分する。

	PO1	PO2	PO3	合計
配分された収益	80	100	120	300
完了の割合	60%	50%	30%	
認識された収益	48	50	36	134
配分された請求金額 <sup>1</sup>	32	40	48	120
契約資産（負債）	16	10	(12)	14

#### 注：

- 1 この設例では、請求金額は、収益の配分と同じように、別個の履行義務のそれぞれの独立販売価格を基に配分している。

M社は、営業債権と契約資産の95%の回収を見込む。

KPMGの見解では、M社は契約レベル（契約全体）で契約資産の減損判定を行うべきであり、契約資産14がM社の顧客L社に対する実際のエクスポージャーを最も適切に表すことから、減損損失0.7 ( $14 - 14 \times 95\%$ ) を認識しなければならないと考える。



### 設例4—流動・非流動の区分：契約資産：電話会社

通信会社T社は、通話機と24ヵ月の通信サービスを提供する契約を顧客Cと締結する。解約時には重大な違約金が発生することから、契約期間は24ヵ月と判断されている。契約に基づき、顧客Cは200を前払いして通話機を受け取り、毎月の月末に70を支払う。通話機と月次のサービスの独立販売価格はそれぞれ、600と65である。T社は、552を通話機に、月次の56.58をサービスに配分する。

通話機を引き渡した時点でT社は、322 ( $522 - 200$ )の契約資産を認識する。その金額は、161 ( $322 / 24 \times 12$ ) が12ヵ月以内に回収され、残りの161 ( $322 - 161$ ) は1年が経過した後に回収される。

T社は、顧客との契約は総合的に24ヵ月であることに留意する。したがって、営業サイクルは24ヵ月になると結論付ける。よって、T社は、全体の契約資産の金額322を流動項目に分類する。T社はまた、12ヵ月経過後に回収が見込まれる金額を、表示に関する基準に従って開示する。

この事例を変えて、仮にT社の同じ事業部門における契約が異なる存続期間を有しており、営業サイクルが自動的に12ヵ月となる場合、T社は契約資産の性質を考慮することになるとする。それは営業債権に類似し、金額を流動部分と非流動部分に区分する必要があると、T社が判断する可能性がある。非流動部分は、12ヵ月以内に支払われることになる時点で流動に分類変更される。



#### 設例5－流動・非流動の区分：契約資産：不動産開発業者

IAS 1.61

開発業者Dは、固定対価100百万でビルを建設する契約を顧客Pと締結する。工事は竣工まで30ヵ月を要す。マイルストーン支払いと実際の工事の進捗率は次のとおりである（単位：百万）。

月	マイルストーン 支払い	実際の工事の進 捗率	契約資産 (負債)
0 (契約開始時)	5	0%	(5)
12	10	30%	15
24	10	80%	55
30	65	100%	10
42	10	100%	-

1年経過した時点で認識された15百万の契約資産のうち、10百万が12ヵ月以内に回収され、5百万が12ヵ月以降に回収される。

D社は、営業サイクルを決めるにあたりプロジェクトの存続期間を考慮する。すべてのプロジェクトがほぼ同じ時間枠で遂行されるのであれば、それは、D社の営業サイクルは識別可能で、例えば30ヵ月というようなプロジェクトの平均存続期間に近似するということを示唆する。この場合、契約資産の15の全体が流動項目として表示される。12ヵ月経過後に回収が見込まれる金額は、表示に関する基準の規定に従って別個に開示される。

その分析は、D社のプロジェクトの存続期間が異なってもその営業サイクルが自動的に12ヵ月になる場合には、本セクションの設例4に類似する。

IFRIC 12.15, 17



### 設例6ー流動・非流動の区分：契約資産：サービス委譲

S社は、有料橋を建設する契約を政府と締結する。工事は30ヵ月を要す。竣工時点でS社は、10年間の橋の通行料を請求する権利を受け取る（すなわち、S社は、工事サービスに関する対価として無形資産を認識する）。

S社は、工事が進むにつれ工事資産を、さらに工事が完成し通行料を請求できる権利を有する時点で無形資産を認識する。

本セクションの設例4と5と同様、S社は営業サイクルを検討する必要がある。S社が営業サイクルを自動的に12ヵ月としている場合、資産の性質を考慮する。この設例では、その性質は無形資産に類似し、したがって、契約資産全体を非流動項目に分類することが適切である。



### 設例7ー流動・非流動の区分：契約負債：一時点で移転する財に対する全額の前払い

開発業者Dは、住宅用区画の販売に向けた契約を顧客Sと締結する。開発は3年を要し、区画に対する支配は工事が完成した時点で移転する。D社は、契約開始時に契約価格全体の300を、S社に支払うよう求める。D社は契約負債300を認識する。

本セクションの設例4から6と同様に、D社はその営業サイクルを検討する。3年に近似する場合、契約負債は流動に分類される。

D社が営業サイクルを自動的に12ヵ月としている場合、2つのアプローチが考えられる。

#### アプローチ1ーその性質は営業活動とする

このアプローチでは、D社は、契約負債の性質は他の営業項目に類似していると判断する。したがって、流動に分類される。

#### アプローチ2ーその性質は長期借入とする

このアプローチでは、D社は、受領した前払金の性質は長期借入に類似すると判断する。D社は当初認識時点で300を非流動に分類し、残高を、プロジェクトの予測される完成及び収益の認識前の12ヵ月について流動に分類変更する。



### 設例7B－流動・非流動の区分：契約負債：一定の期間にわたって移転する財に対する全額の前払い

設例7Aを変更して、住宅用区画の支配は一定の期間にわたって移転とする。開発業者Dは、その進捗度を測定するのにコスト比例法を使用し、プロジェクト全体をとおして均等に測定する。

アプローチ2では、営業サイクルを12ヵ月とする場合にD社は200を非流動に、1年経過後の12ヵ月の間に認識が見込まれる収益の額に関する100を流動に分類するという点を除いて、その分析は設例7Aと同じである。D社は、200の残高を、工事が進捗するにつれ、進捗度の測定を基に比例的に流動に分類変更する。

## 11.1.1

IFRS 15.105, 108, IFRS 9

## 契約資産と債権の比較

企業が対価に対する無条件の権利を有する場合、それは債権として表示される。対価に対する権利が「無条件」であるのは、支払いの期限が到来する前に時の経過のみが要求される場合である。債権は契約資産とは区分して表示し、契約負債と相殺して純額で表示できない。

企業は測定及び開示を含め、債権を金融商品に関するガイダンスを用いて会計処理する。債権の当初認識時に、金融商品に関するガイダンス（例：信用リスクに伴う減損）を用いた債権の測定値と、それに対応する認識された収益の金額との間に差異があれば、費用として表示する。債権のその後の減損についても、費用として会計処理する。



### 設例8－契約負債及び債権：解約不能な契約

IFRS 15.IE199-IE200

本セクションの設例1を変更して、製造企業Dの契約は解約不能であると仮定する。D社は2019年1月1日の対価に対する無条件の権利を有するため、当該対価について債権を認識する。D社は次の会計処理について以下の仕訳を行う。

- 2019年1月31日に発生する債権及び関連する契約負債
- 2019年3月1日に受け取った現金
- 2019年3月31日における製品の移転に係る収益

	借方	貸方
<b>2019年1月31日</b>		
債権	1,000	
契約負債		1,000
支払期限が到来した対価の金額を計上する		

	借方	貸方
<b>2019年3月1日</b>		
現金	1,000	
債権		1,000
<i>D社による現金の受領を計上</i>		
<b>2019年3月31日</b>		
契約負債	1,000	
収益		1,000
<i>D社による履行義務の充足による収益を計上する</i>		

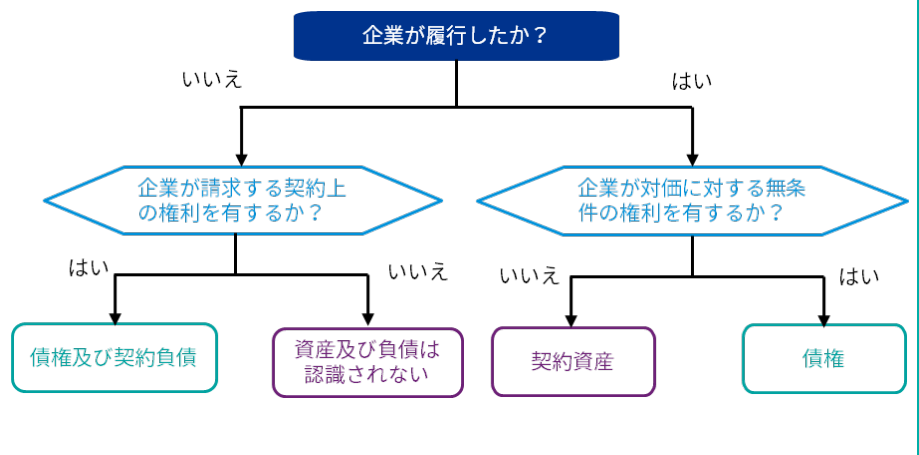
D社が2019年1月31日（すなわち、支払期限）よりも前に請求書を発行する場合であっても、対価に対する無条件の権利をまだ有していないため、2019年1月31日よりも前に債権を計上しない。



債権と契約資産の比較－対価に対する無条件の権利に基づく区別

IFRS 15.IE201-IE204

IFRS第15号では、企業は、対価に対し無条件となる権利を有する時点で債権を認識する。債権の認識の時期は、分類及び測定に影響が生じる可能性があることから重要である。例えば、金融商品に関する基準による分類評価に影響が生じる、また債権の公正価値が関連する契約資産の帳簿価額と異なる可能性がある。債権の認識時期が単純な場合もあれば、難しい場合もある。以下のフローチャートがその分析に役立つ。



IFRS 15.108, IE199-IE200

分析の最初のステップは、契約に従って企業が履行しているかどうかを判断することである。履行している場合、企業は現金を受け取る無条件の権利を有しているかどうかを検討する。現金を受け取る権利は、契約に従って履行を継続することが条件になる場合もある。IFRS第15号の設例39は、引き渡した製品の対価に対する権利が次の製品の引渡しを条件とするケース（すなわち、両方の製品を移転した後にのみ、対価に対する無条件の権利を有するケース）を例示している。この契約のもとで対価に対する権利は無条件ではないため、企業は債権ではなく契約資産を認識する。

契約によっては、財又はサービスを引き渡す前に顧客に請求する権利を企業が有することになる場合がある。それらのケースでは、企業は一般的に、以下の条件の双方が満たされる時点で債権と契約負債を認識しなければならないように思われる。

- 契約は解約不能である。
- 企業は、契約の支払い条件により顧客に無条件に請求できる権利を有している。

他の契約では、契約を顧客又は別の当事者が解約する場合、現在までに完了して履行に関する支払いを要求できる権利を、企業が有している場合がある。契約がこのような方法で解約されない場合、企業は契約が完了した時点でのみ顧客に請求できる権利を有する。これらのケースでは、企業は一般的に、履行するにつれ、債権を認識していくべきではない。これは、契約が完了する前は、報酬に対する権利は契約の解約が条件になるからである。例示については、本セクションの設例9Aを参照されたい。

### 債権と契約資産の比較—返金義務が分析に影響を及ぼすことはない

IFRS 15.BC326

将来において対価を顧客に返金する潜在的な企業の義務は、対価の総額に対する企業の現在の権利に影響を与えないと考えている。返品権が存在する場合、企業は債権と、予測される返金額についての独立した返金負債とを認識する（セクション10.1を参照）。

### 一定の期間にわたる契約におけるマイルストーン支払い

収益が一定の期間にわたって認識される契約では、プロジェクトの一定の段階に到達した時点で顧客に請求する権利を企業が有することがある。これらの取決めは多くの場合、「マイルストーン支払い」と称される。このような場合、履行義務全体の完了が条件ではない場合にはマイルストーン支払いの期日が到来した時点で企業は債権を認識しなければならないように思われる。例示については、本セクションの設例9Bを参照されたい。



IFRS 15.108, IE205-IE208, IASBU 12-15



### 対価が変動する場合に未収金を認識する

企業は、すでに移転した財又はサービスに関し、変動対価の一部又は全部を受け取る権利を有する場合がある。このような場合、企業は、対価のうち固定している金額について無条件の権利を有する範囲で債権を認識しなければならないように思われる。変動金額について、債権の認識の時期は、変動性の性質により決まる。我々は、以下は、変動金額を会計処理する際の1つの受入可能なアプローチであると考えている。

- 返金対象になる変動金額支払いが将来返金される可能性がある場合でも、企業が支払いに対する現在の権利を有している場合には債権を認識する。
- IFRS第15号の適用範囲内にあるその他の変動対価金額が確定した場合にのみ債権を認識する。これは、これらの金額の支払いは、時間の経過以外の条件（例：企業、顧客又は第三者の行為—[セクション3.1](#)を参照）に依拠するからである。
- 収益認識基準の範囲外となる変動対価の変動性が、債権の認識を妨げることはない。つまり、それは、認識した債権の契約条件の一部と考えられ、金融商品に関する基準書に従って債権の分類及び測定に影響を及ぼす可能性があるからである（例：引渡したコモディティの市場価格の変動—[セクション3.1](#)を参照）

例示については、本セクションの[設例10](#)を参照されたい。

## 追加の適用例



### 設例9A—債権の認識：解約時点の報酬

製造業者XはX1年1月1日に、顧客Cの特殊な資産を1,000で建設する契約を締結する。契約の支払条件により、すべての対価は工事の完了時点で支払われる。しかし、顧客Sが契約を解約する場合、X社は、現在までに完了した履行の支払に対する強制可能な権利を有している。X社は、一定の期間にわたって収益の認識の要件3が満たされると判断する（[セクション5.2](#)を参照）。

X1年3月31日時点で工事は25%が完了しており、X社は収益250を認識する。我々は、X社は債権ではなく250の契約資産を認識すべきであると考えている。これは、現在までに完了した履行の支払いに対するX社の権利は、契約の解約が条件であるからである。

**設例9B－債権の認識：マイルストーン支払い**

設例9Aを変更して、製造企業Xは工事が25%完了した時点で100のマイルストーン支払いを受け取る権利を有するとする。我々は、1年目の3月31日にX社は、100の債権と150の契約資産を認識すべきであると考えている。これは、同日時点で100のマイルストーン支払いに対する無条件の権利を有することになるからである。

**設例10－債権の認識：変動対価**

不動産会社YはX1年1月1日に、棚卸資産に分類していた土地の一区画を顧客Cに売却する。契約の支払条件に従い、顧客CはX1年4月1日に1,000をY社に支払う。また、顧客Cが土地の整備計画の許可を得る場合、さらに300をY社に支払う。Y社は、顧客Cが許可を取得する可能性は非常に低く、したがって1,000の収益を認識する（3.1.2を参照）。

X1年6月30日に顧客Cは、許可取得の最終段階に入る。したがって、Y社は、追加の対価を受領する可能性は非常に高いと判断し、追加の収益300を認識する。X1年12月31日に顧客Cは許可を取得し、契約の支払条件に従って追加の対価が請求可能になる。

我々は、X1年1月1日にY社は売却した土地について1,000の債権を認識すべきであると考えている。X1年6月30日にY社は300の収益と契約資産を認識すべきである。これは、同日時点ではこの金額の受領は、顧客Cが土地の整備許可証を得ることが条件になっているからである。X1年12月31日にY社は、同日に追加金額が確定することから債権を認識すべきである。

**11.2****損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書**

収益認識基準及び表示を取り扱う基準のいずれも、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における、顧客との契約に関連する項目の表示に関する具体的な規定を定めていない。

本セクションでいくつかの一般的な項目について考察する。



損益計算書の本体に「顧客との契約から生じる収益」を別個に表示することは求められていない。

IFRS 15.113, IAS 1.29-30, 85

KPMGの見解では、顧客との契約から生じる収益を損益計算書における別個の表示科目として表示することを、企業は求められておらず、表示に関する基準の規定を考慮してその他の種類の収益と合算して表示することができる。しかし、顧客との契約から生じる収益を注記又は損益計算書に別個に開示する場合、企業は、収益認識基準が適用することのない金額を含めるべきではないと、KPMGは考えている（[セクション12.1](#)を参照）。



重大な金融要素から認識される金利収益は、「収益」に認識することも可能だが、「顧客との契約から生じる収益」に計上してはならない。

IFRS 15.A, 65

黙示的な融資を顧客に定期的に提供する企業は、通常の活動の過程で利息収益を稼得する。その場合、重大な金融要素から生じる利息については、ある種の収益として損益計算書に表示することになる。しかし、この金利収益は、顧客との契約から生じる収益とは別個に表示しなければならない。



損益計算書における償却費用の表示

IAS 1.97, 99

企業が費用を性質別に表示することを選択する場合、資産化した契約コストの償却から生じる費用の本質を決定するのに、判断が要求される。企業やそれが営む事業の本質により、適切な区分が異なる場合がある。

同様に、企業が費用を機能別に表示する場合、償却費用を適切な機能に配分するには判断を適用する。特定の費用の機能への配分方法に関する具体的なガイダンスはIFRSにみられない。企業は、売上原価及び販売一般管理活動など、機能の独自の定義を決定し、それらの定義を首尾一貫して適用する。使用した定義を開示することが適切なこともある。

いずれのケースでも、企業は、表示が誤解を招かず、財務諸表の理解に関連性があるものとなるように、表示に関する基準の一般規定に従う。

例示については、本セクションの[設例11A](#)及び[11B](#)を参照されたい。



契約コストに関連するキャッシュ・フローの分類は、活動の性質に左右される。

IAS 7.6, 11, 14(c), 16(a), IU 03-12, 07-12, 03-13

企業が契約獲得コスト又は履行コストを資産化する場合、関連するキャッシュ・フローをどのようにキャッシュ・フロー計算書に表示すべきかを判断する必要がある。キャッシュ・フローは通常、財政状態計算書における関連する項目の分類を基にはではなく、関連する活動の性質を基に、営業活動によるもの、投資活動によるもの又は財務活動によるものに分類される。

営業活動によるキャッシュ・フローは基本的に、企業の主な収益生成活動により生じる。したがって、顧客との契約を獲得するコスト及び履行するコストをはじめ、収益生成活動に関連するすべてのキャッシュ・フローを営業活動に含める企業もある。

また、契約獲得コストと契約履行コストを異なる形で分析する企業もある。そのような企業は、契約履行コストを収益生成活動に連動させ、したがって関連するキャッシュ・フローを、営業活動の一部として表示するが、契約を獲得するコストは、個々の契約の境界線を越える、顧客を獲得し関係を構築するという長期的な事業目的により密接に関連すると主張する。この活動の性質は投資活動であり、契約を獲得するコストに関連するキャッシュ・フローは、投資活動の一部として表示される。

なお、各国の証券規制当局がこの点に関し特定の規定を定めている場合がある。

## 追加の適用例



### 設例11A—契約コストの償却の表示：機能別費用

X社は、費用を機能別に表示する。当期にX社は以下の償却を認識した。

- 販売スタッフに対する20のコミッション、すなわち契約獲得コスト
- 当初の第三者によるテスト料金の50、すなわち契約履行コスト

X社は、販売スタッフに対するコミッションを販売費に含め、当初の第三者によるテストを売上原価に含める。



### 設例11B－契約コストの償却の表示性質別費用

設例11Aを変更して、X社は費用を性質別に表示することとする。分析を基に、X社は、販売スタッフのコミッションは、その性質上、他のスタッフ・コストに類似しており、コミッションの償却を従業員費用の一部として表示する。逆に、X社がコミッションは、その性質上、顧客関係に向けた投資に類似する判断したら、コミッションの償却費用を他の非流動資産の償却費用と合わせて表示するであろう。

X社は、当初の第三者のテスト費用は、その性質上、他の契約の履行コストに類似し、それらと同じ表示科目に表示すると判断する。

## 12

## 開示

## 概要

IFRS第15号には、事業年度及び期中期間に関する、定性的な開示規定と定量的な開示規定の両方が含まれている。

## 12.1

## 年次の開示

IFRS 15.110

開示規定の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするために十分な情報を企業が開示することである。

IFRS 15.113, 129

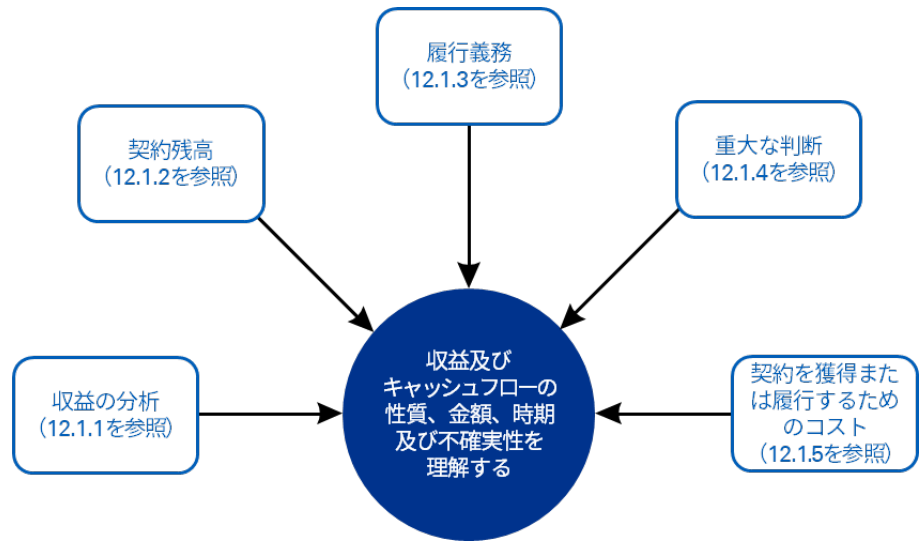
企業は、顧客との契約から認識した収益（収益の他の源泉と区別して）、及び顧客との契約から生じた債権または契約資産について認識した減損損失を開示することが要求される。重大な金融要素について取引価格を調整しない実務上の便法（[セクション3.2](#)を参照）と、契約を獲得するために発生するコストを資産化しない実務上の便法（[セクション7.1](#)を参照）のいずれかを企業が選択する場合には、その旨を開示する。

IFRS 15.113, IAS 1.29-30, 85

当法人の見解では、企業は、顧客との契約から生じる収益を損益計算書の別個の表示科目として表示することを求められておらず、したがって表示に関する基準の規定を考慮して他の種類の収益と合算することができると思われる。しかし、顧客との契約から生じる収益を、注記又は損益計算書に別個に開示する場合、企業は、収益認識基準が適用することのない金額を含めるべきではないと、我々は考えている。

IFRS 15.114-115, B87-B89

IFRS第15号には、収益の分解、契約残高、履行義務、重要な判断、及び契約を獲得または履行するために認識した資産に関する開示規定が含まれている。所定の移行時の開示の詳細な説明については、[セクション13](#)を参照。



開示例については、当社の刊行物 [Guide to annual financial statements – Illustrative disclosures 2018](#) 及び [Guide to annual financial statements – IFRS 15 Revenue supplement](#) を参照されたい。



#### 収益が取引価格の総額である

IFRS 15.A

企業によっては、その履行に関する詳細な情報を、財務諸表及びアニュアル・レポートの他の部分に純額で表示する。たとえば、銀行は多くの場合、取引において本人として活動していても、セグメント情報の目的上、コミッション及び手数料に関する詳細な情報を純額で表示する。

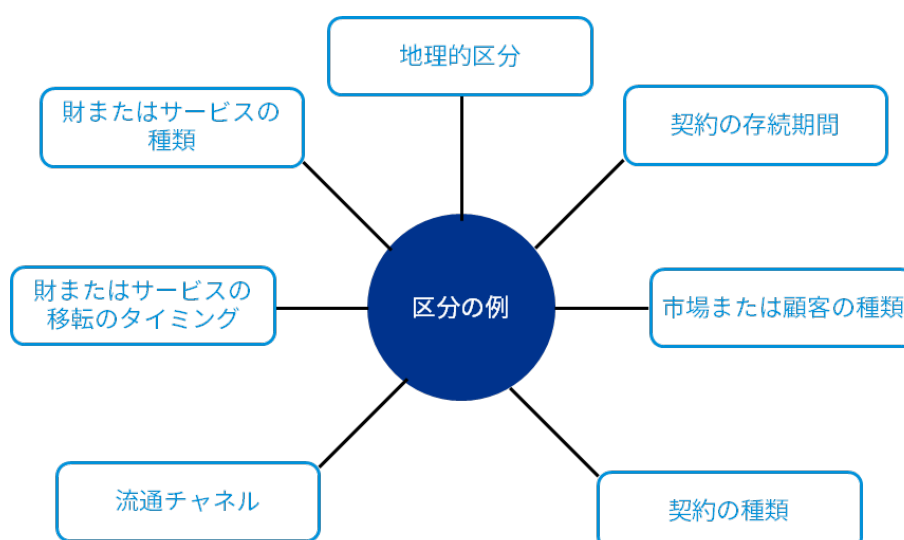
顧客との契約から生じる収益は総額でのインフローである。したがって、企業は、収益基準の開示規定を満たすのに純額を使用することができない。

## 12.1.1

IFRS 15.IE73-B89

### 収益の分解

IFRS第15号では、顧客との契約から認識する収益について、収益及びキャッシュ・フローの本質、金額、時期及び不確実性が、経済的要因の影響をどのように受けるのかを描写するような区分に分解することを求めており、それらの区分の例が挙げられている。



IFRS 15.115, B87-B88

企業は、収益の分解開示と、企業のセグメント開示との間の関係も開示する。

これらの計上区分を決定するのに、企業は、以下の目的で収益をどのように区分しているかを検討する。

- a 財務諸表の外で表示されている開示（例：決算発表、年次報告書、投資家向けの発表）
- 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検討している情報
- c 企業または企業の財務諸表の利用者が業績の評価または資源の配分の決定のために使用する、(a) 及び (b) と類似するその他の情報



#### 設例1－収益の分解

IFRS 8, IFRS 15.IE210-IE211

X社は財務諸表上、消費財、輸送用機器及びエネルギーの3つのセグメント情報を報告している。X社は投資家向けの発表を作成する際に、主な地理的市場、主要な製品ライン及び収益認識のタイミング（すなわち、一時点で移転される財を一定の期間にわたって移転するサービスと区分する）により、収益を分解している。



X社は自社による分析に基づき、投資家向けの発表で用いられる区分を収益の分解開示に用いることができると判定した。次の表は、主な地理的市場、主要な製品ライン及び収益認識のタイミングにより分解し、それらが消費財、輸送用機器及びエネルギーの各セグメントのいずれに該当するのかを示したものである。X社は財務諸表上、消費財、輸送用機器及びエネルギーの3つのセグメント情報を報告している。

セグメント	消費財	輸送	エネルギー	合計
<b>主な地理的市場</b>				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	-	960
	<b>1,990</b>	<b>3,260</b>	<b>6,250</b>	<b>11,500</b>
<b>主要な製品(サービス)ライン</b>				
事務用品	600	-	-	600
電気製品	990	-	-	990
洋服	400	-	-	400
二輪車	-	500	-	500
自動車	-	2,760	-	2,760
太陽光パネル	-	-	1,000	1,000
発電所	-	-	5,250	5,250
	<b>1,990</b>	<b>3,260</b>	<b>6,250</b>	<b>11,500</b>
<b>収益認識のタイミング</b>				
一時点で移転する財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたって移転するサービス	-	-	5,250	5,250
	<b>1,990</b>	<b>3,260</b>	<b>6,250</b>	<b>11,500</b>



#### 最低限開示しなければならない区分の数は規定されていない

IFRS第15号には収益の分解カテゴリーがいくつか例示されているが、最低限開示しなければならない区分の数は規定されていない。開示目的を満たすために要求されるカテゴリーの数は、企業の事業及び契約の性質に依存する。

IFRS 15.114



### 収益の分解をセグメントの開示と異なるレベルで行う可能性がある

IFRS第15号のもとでの開示のレベルは、最高経営意思決定者が企業の業績を評価し、資源を配分するのに用いる情報に限定されない。企業は収益の分解開示を作成する際に、それらの情報を考慮するが、業績を評価し、資源の配分に関する決定を行うために用いられるその他の類似の情報も考慮する。

その結果、一部の企業はセグメント別収益情報を提供することでは収益を分解するというIFRS第15号の目的を満たすことができず、複数の計上区分を使用する必要がある可能性がある。一方、単一の計上区分のみを使用することで目的を満たす企業も存在する。セグメントに関する注記及び収益の分解に関する注記において首尾一貫した計上区分を使用するとしても、セグメント報告に関する基準に従ってセグメント情報を提供する目的は、収益基準における収益の分解の開示の目的とは異なるので、収益のさらなる分解が求められる場合がある。セグメント報告基準と異なり、収益基準には集約に関する要件が定められていない。

例えば、企業の最高経営意思決定者が定期的にレビューしているのが、経済的に異質の複数のビジネスについての財務情報を統合した単一の報告書である場合（すなわち、それらのビジネスが統合されて1つの事業セグメントを構成する場合）がある。ただし、セグメントのマネジメントがセグメント内の業績や資源の配分に関する決定を分解された情報に基づき行う場合、それらの経済的に異質なビジネスに、IFRS第15号のもとで分解開示の要件を満たす収益が含まれる可能性がある。

しかし、セグメント報告の目的上、提供される収益に関する情報が、収益の分解規定を満たし、それらの収益の開示がIFRS第15号の認識及び測定規定に基づくものである場合、企業は分解した収益の開示を提供する必要がない。

## 12.1.2

IFRS 15.116-118

### 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。

- 顧客との契約から生じた契約資産、契約負債、債権の期首残高及び期末残高（区分して表示または開示していない場合）
- 当期に認識した収益のうち、期首時点の契約負債残高に含まれていた金額
- 過去の期間に充足した（または部分的に充足した）履行義務に関して当期に認識した収益（例：取引価格の変動）
- 企業の契約及び通常の支払時期が、契約資産及び契約負債の残高にどのような影響を与えるかの説明

- 以下に挙げるような、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動の説明（定性的な情報と定量的な情報の両方を含める）
  - 企業結合による変動
  - 進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更または契約変更から生じる、収益（及び対応する契約残高）に対する累積キャッチアップ調整
  - 契約資産の減損
  - 対価に対する権利が無条件となる（債権に分類変更される）、または履行義務が充足される（契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化



#### 取引価格の変更は開示する必要がある

IFRS 15.116, 118(b)

過去の期間に充足した（または部分的に充足した）履行義務に関して当期に認識した収益の金額を開示するために、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に加え、取引価格の変動の影響を別個に調査することが必要となる場合がある。

例えば、製造企業Mは、一定の期間にわたって充足される単一の履行義務を含む契約を締結する。契約価格には5,000の固定対価と、製造目標に基づく1,000を上限とする変動対価が含まれる。

1年目の末時点で、契約は35%完了しており、M社は変動対価の合計は200になると見積もる。2年目の末時点で、契約は90%完了し、M社は変動対価の合計は1,000になると見積もる。

M社は収益を以下のように認識する。

	固定対価	変動対価	合計
<b>1年目の末時点（契約は35%完了）</b>			
見積取引価格	5,000	200	5,200
1年目に認識された収益（35%）	1,750	70	1,820
<b>2年目の末時点（契約は90%完了）</b>			
見積取引価格	5,000	1,000	6,000
契約は90%完了しており、2年目末時点の収益累計額	4,500	900	5,400
1年目に認識された収益を控除	(1,750)	(70)	(1,820)
2年目に認識された収益	2,750	830	3,580

2年目の財務諸表上、Mは、取引価格が変動した結果として2年目に認識した収益の金額を開示する。取引価格は800（1,000－200）増加し、契約は1年目の末において35%完了していたため、開示する金額は280（800×35%）となる。

### 12.1.3

### 履行義務

IFRS 15.119-120

企業は、履行義務について以下の情報を提供する。

- 企業が通常、履行義務を充足する時点（例：出荷時、引渡し時、サービスを提供するにつれて、サービスの完了時）
- 重要な支払条件（例：重大な金融要素が契約に含まれているか否か、対価の金額に変動性があるか否か、変動対価の見積りが制限されているか）
- 移転を約束した財またはサービスの内容（企業が代理人として行動する場合は、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であることを強調する）
- 返品及び返金の義務並びにその他の類似する義務
- 製品保証と関連する義務
- 履行義務に配分した取引価格のうち、報告日時点で充足されていない（一部が充足されていない）金額の合計。企業はまた、金額が収益としていつの時点で認識されると見込むかに関する定量的（時間幅を用いる）又は定性的情報のいずれかを提供する。

IFRS 15.121

実務上の便法として、以下のいずれかに該当する場合、企業は充足されていない（または部分的に充足されていない）履行義務に配分した取引価格を開示する必要はない。

- 契約の当初の予想存続期間が1年以内である。
- 企業が現在までに完了した履行の価値（顧客にとっての価値）に直接対応し、請求する権利を有する金額で収益を認識する、実務上の便法を適用している（例：時間ごとの固定金額により請求するサービス契約）（5.3.1を参照）。

IFRS 15.122

企業は、上記の実務上の便法を適用しているか否か、及び顧客との契約の対価で取引価格に含まれていないものがあるか否かを開示する（例：収益認識累計額が制限されていることにより、変動対価の金額が制限を受けているために開示に含まれていない場合）。

IFRS 15.BC349



### 残存する履行義務に関する開示は、現行の受注残に関する開示と相違する場合がある

企業（長期契約を有する企業を含む）の中には、現在、予約残または受注残（すなわち、受注したが完了していない、またはまだ開始していない契約）について公に開示しているところもある。予約残とは通常、投資者との討議に役立つよう経営者が定義した測定値である。ローカルの規則によっては、「受注残」を法的に解釈しなければならない場合がある。

残存する履行義務の開示には、いずれの当事者もまだ履行しておらず、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な権利を有する注文は含まれないため、現在一部の企業が受注残として開示しているものと相違する場合がある。



### 契約更新は、重要な権利を与える場合にのみ含まれる

受動的な更新と能動的な更新では、顧客が同一の経済的決定を行っているため、IFRS第15号においては、それらを同一の方法で会計処理することが求められている。例えば、当初の期間の末日に追加で1年間更新するオプションが付された1年間のサービス契約は、1年目の末日に契約を取り消し、2年目の支払いを回避することが顧客に認められる2年間のサービス契約と経済的に同じである。

受動的または能動的な更新が付された契約のうち顧客に重要な権利を与えないものは、残存する履行義務の開示に含まれないが、重要な権利である更新期間が付された1年間の契約は、重要な権利の範囲で残存する履行義務の開示に含まれる。同様に、1年目の終了後に顧客に契約を取り消す条項を与える2年間の契約が、契約の2年目に顧客に重要な権利を与える場合には、残存する履行義務の開示に含まれる。



### 特定の契約は、残存する履行義務の開示から除外することができる

実務上の便法により、当初の予想残存期間が1年以内の契約については、残存する履行義務の開示から除外することが認められる。しかし、企業は、すべての契約を開示に含めるということから免れるものではない。



### 残存する履行義務の開示には、制限が適用された後の取引価格を用いる

残存する履行義務の開示に用いられる取引価格は、制限が適用された後の金額となる。企業はまた、対価が取引価格に含まれず（例：変動対価の制限）、したがって残存する履行義務の開示に含まれていないかについても定性的に説明する。

## 12.1.4

IFRS 15.123

## IFRS第15号を適用する場合の重大な判断

企業は、IFRS第15号の適用に際して行った判断及び当該判断の変更のうち、収益認識の金額及び時期の決定に影響を与えるもの（特に、履行義務の充足の時期、取引価格、及び履行義務への配分額を決定する際に用いた判断）を開示する。

IFRS 15.124

一定の期間にわたり充足する履行義務について、企業は収益を認識するために用いた方法（例：アウトプット法またはインプット法に関する説明及びその方法をどのように適用しているか）、及びそれらの方法が財またはサービスの移転を忠実に描写する理由を記載する。

IFRS 15.125

一時点で充足する履行義務について、IFRS第15号では、約束した財またはサービスの支配を顧客がいつ獲得するかを評価する際に行った重要な判断について開示する。

IFRS 15.126

企業は、以下のすべてについて使用した方法、インプット及び仮定に関する情報も開示する。

- 取引価格の算定（これには、変動対価の見積り、変動対価が制限されるか否かの評価、重大な金融要素に関する対価の調整及び現金以外の対価の測定が含まれる）
- 約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り及び値引きと変動対価の配分を含む、取引価格の配分
- 返品及び返金の義務並びにその他の類似する義務の測定



### IFRS第15号のより具体的な規定

IFRS 15.BC355

IFRSには、企業の重要な会計上の見積り及び判断の開示に関する一般規定が含まれているが、IFRS第15号では、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いられる見積り及び判断について、開示しなければならない領域が明確にされている。

## 12.1.5

IFRS 15.127-128

### 顧客との契約を獲得又は履行するためのコストに関し認識される資産

企業は、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から認識した資産の主要な区分別（例：取得コスト、契約前コスト、セットアップ・コスト、その他の履行コスト）の期末残高、及び当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額を開示する。企業は、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の金額を算定する際に行った判断、及び各報告期間の償却費を算定する際に用いた方法を記載する。

## 12.2

IAS 34.16A(g)

### 期中の開示

IFRSでは、企業は期中財務報告に収益の分解に関する情報を含めることが要求される。



#### 期中の収益の開示の程度を決めるには判断が求められる

IAS 1.17(c), 34.15-15C, 16A(i)

期中報告に関する基準は、顧客との契約に関する明示的な規定を1つだけ定めている。すなわち、分解した収益に関する情報を提供するだけ定めている。しかし、例えば、直近の年次報告以降の企業の財政状態又は業績の変化を理解するのに重要となる事象及び取引の説明を提供するなどといった、期中報告基準におけるその他の規定を満たすには、分解に関する情報に加えてその他の収益の開示を行うことが必要になることがある。企業は、現地の規制当局が定めるガイダンスを含め、特定の事実及び状況を検討し、期中における追加的な収益の開示の範囲を決めるのに判断を行使する。

## 13

## 発効日及び経過措置

## 概要

IFRS 15.C1

IFRS第15号は、2018年1月1日以降開始する年度から適用される。早期適用も容認される。

IFRS 15.C3

企業は、以下の2つの方法のうちいずれかを用いてIFRS第15号に移行する。

- IFRS第15号を（任意の実務上の便法とともに）遡及適用し、表示されている最も古い比較期間の期首時点のIFRS第15号の適用の影響を記録する。
- IFRS第15号を、適用開始日時点で未履行になっている契約に適用し、同日時点のIFRS第15号の適用の影響を記録する。表示されている比較期間は修正再表示しない。

このセクションで用いられている経過措置の適用の設例は、IFRS第15号を2018年1月1日から適用し、比較期間を2年間とする、期末日が12月31日の企業を想定している。例によっては、2期分の比較財務諸表が含まれる。

経過措置の適用に関する追加的な例については、KPMGの冊子「[収益認識新基準への移行](#)」を参照。

移行時の開示については、KPMGの冊子「[Guide to annual financial statements – IFRS 15 Revenue supplement](#)」を参照。

## 13.1

## 経過規定

IFRS 15.C3

企業は、以下のいずれかの方法で、IFRS第15号を、顧客との契約のすべてに適用することができる。

- 遡及適用法（[セクション13.2](#)を参照）
- 累積的影響法（[セクション13.3](#)を参照）



IFRS 15.C2

移行の目的上、

- 「適用開始日」とは、企業がIFRS第15号を最初に適用する報告期間の期首をいう。暦年を採用している、強制適用日時点でIFRS第15号をはじめて適用する企業については、適用開始日は2018年1月1日になる。
- IAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針に従って識別された、企業が引き渡す義務を有し、顧客が受け取る権利を有する財又はサービスのすべてが、適用開始日の前に移転されている場合には、契約は「完了した契約」になる。契約が完了しているか否かの評価では、企業が明示している既存の会計方針を考慮に入れなければならないと考えられる。

IFRS 15.BC445E

適用開始日時点で完了した契約に関する繰延残高を有している場合、企業は適用開始日後も従来の会計方針に従って引き続きそれを会計処理しなければならない。



#### 設例1－経過措置：完了した契約に関する繰延残高

2017年、C社は、小型装置を提供する契約を顧客Cと締結する。枠組み契約には、以下のような数量ごとの価格帯が定められている。

- 1-2,000：1個当たり5
- 2,000個超：1個当たり4

最低限の購入量は定められていない。2017年12月31日までに顧客Bは1800個の注文を出し、C社はそれらを納入した。

従前の規定を適用してC社は、本枠組み契約によるB社の予測調達合計数は2,500個になると見積もり、B社は値引きの要件を満たす。したがって、C社は、予測調達合計数を基に1個当たりの平均価格4.8  $((5 \times 2,000 + 4 \times 500) / 2,500)$  で収益を認識する。結果としてC社は、2017年12月31日現在の財政状態計算書に、360  $((5 - 4.8) \times 1,800)$  を繰延収益として認識する。

C社は、累積的影響法を用いて2018年1月1日に開始する報告年度からIFRS第15号を適用する。C社は、枠組み契約による発注書はそれぞれが別個の契約であり、従前の規定に従って発注された項目の全部が納入されたことになるので、履行された契約は2018年1月1日時点の完了した契約を成すと判断する。

我々は、C社は、既存の会計方針に従って360の繰延収益を引き続き計上しなければならない、すなわち、事後の販売で顧客Bに値引きが付与される時点でそれを収益として認識しなければならないと考えている。

## 13.2

## 遡及適用法

IFRS 15.C2(a), C3(a)

遡及適用法では、企業は、財務諸表に表示されている、適用開始日前の各期間を修正再表示しなければならない。「適用開始日」とは、企業がIFRS第15号を最初に適用する報告期間の期首をいう。例えば、企業が2018年12月31日に終了する事業年度の財務諸表においてIFRS第15号を最初に適用する場合、適用開始日は2018年1月1日となる。企業はIFRS第15号の適用を開始したことによる累積的影響を、表示される最も古い比較期間の期首における資本（通常、利益剰余金または純資産）で認識する。

IFRS 15.C5

遡及適用法を用いてIFRS第15号を適用することを選択する企業は、IFRS第15号を全面的に遡及適用するか、4つの実務上の便法の1つまたは複数を用いるかを選択できる。実務上の便法により、表示される比較期間の特定の種類の契約に、IFRS第15号の規定を適用することが免除される。

IFRS 15.C5

遡及適用法を適用する企業は、任意の4種類の実務上の便法を利用することができる。

実務上の便法	説明
<b>実務上の便法1</b> <b>(13.2.1を参照)</b>	完了した契約について、企業は以下のいずれかに該当する契約を修正再表示しない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 報告年度内に開始し終了する。</li> <li>- 表示されている最も古い期間の期首時点で完了している契約である。</li> </ul>
<b>実務上の便法2</b> <b>(13.2.2を参照)</b>	変動対価が存在する完了した契約について、企業は、各比較報告期間における変動対価の金額を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を用いることができる。
<b>実務上の便法3</b> <b>(13.2.3を参照)</b>	条件変更された契約について、企業は、表示されている最も古い期間の期首より前の契約の条件変更のそれぞれの影響を別個に評価する必要がない。 <p>そのかわりに、企業は以下を実施する際に、表示され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の影響の合計を反映させることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 取引価格の算定</li> <li>- 充足済及び充足前の履行義務の識別</li> <li>- 取引価格の履行義務への配分</li> </ul>

実務上の便法	説明
実務上の便法4 (13.2.4を参照)	適用開始日前の表示されているすべての期間について、企業は、残りの履行義務に配分された取引価格の金額及び当該金額をいつの時点で収益として認識する見込みであるかの説明を開示する必要がない。

## IFRS 15.C6

企業が1つまたは複数の実務上の便法を適用する場合は、その便法を表示するすべての期間におけるすべての財またはサービスに首尾一貫して適用する必要がある。さらに、企業は以下の情報を開示する。

- 適用した実務上の便法
- 合理的に可能な範囲で、個々の実務上の便法を適用することによる予想される影響の定性的な評価

## IFRS 15.C4

また、会計方針の変更に関する開示規定（財務諸表項目の修正額及び1株当たり利益への影響を含む）を遵守する必要がある。ただし、IFRS第15号を遡及適用する企業は、会計方針の変更が適用開始事業年度の財務諸表項目及び1株当たり利益に与える影響を開示することは要求されない。



## 設例2－完全遡及適用法

ソフトウェア企業Yは、ソフトウェアの期間ライセンス及び電話サポートを固定金額400で2年間顧客に提供する契約を締結した。このソフトウェアは2016年7月1日に引き渡され、使用が開始される。Y社はIFRS第15号を2018年1月1日に適用し、2年分の比較情報を表示する。

従前の規定においては、Y社はこの取決めについて2016年7月1日に開始する24カ月の契約期間にわたって定額法で収益を認識している。

IFRS第15号において、Y社は、この契約が、ソフトウェアのライセンスと電話サポートの2つの履行義務から構成されていると判定する。Y社は取引価格のうち300をソフトウェアのライセンスに、100を電話サポートにそれぞれ配分する。

Y社は、電話サポートが一定の期間にわたって充足される履行義務であり、その進捗度は使用時間により最も良く描写されると判定する。2016: 25、2017: 50及び2018: 25ソフトウェアのライセンスは一時点で充足される履行義務であり、2016年7月1日の引渡し日において300を収益として認識する。

Y社はIFRS第15号を遡及適用し、以下の金額を表示する。

	2016	2017	2018
収益	325 <sup>1</sup>	50	25

## 注：

- 1 ソフトウェアのライセンスに係る300電話サポートに係る25を加算して算定する。

契約は2016年7月1日に開始されているため、Y社は2016年1月1日現在の資本の開始残高を調整する必要はない。

Y社は関連するコスト残高に対する収益認識の変更の影響も検討し、適切な調整を行う。



### 従前の規定に従って未完了及び完了しているすべての契約について検討することが要求される

企業が完全遡及適用法を用いてIFRS第15号を適用する場合、従前の規定に従って完了しているとみなされる場合であっても、すべての顧客との契約は潜在的に未完了と考えられる。

例えば、従来は販売促進として会計処理していた販売後のサービスが含まれている契約を有する企業は、これらの契約を以下について再分析することが要求される。

- IFRS第15号ではアフター・サービスが履行義務になるかどうかを判定する。
- 識別される履行義務がすべて充足されているか否かを評価する



### コスト及び法人所得税に関する項目の調整が必要となる場合もある

調整を行う際に、財務諸表上のコスト及び法人所得税に関する項目の残高がIFRS第15号の影響を受ける場合は、それらを調整することが必要な場合もある。例えば、IFRS第15号では契約を取得するためのコストを資産化し償却することを求められるが、従前のGAAPではこれらのコスト及び法人所得税を発生時に費用処理していた場合などである。IFRS第15号のもとでコストが資産化されることにより、一時差異が生じるか他の判断に影響が及び、それにより繰延税金残高に影響を与える可能性がある。



### 法規制についても検討する必要がある

遡及適用法を選択する企業は、財務諸表の一部を構成する、または財務諸表に添付される、あるいは法規制に従って提出される追加的な過去のデータに与える影響も検討する必要がある。

## 13.2.1

IFRS 15.C5(a)

### 実務上の便法1－同一報告期間中に開始して終了する契約

実務上の便法1では、企業は以下のいずれかに該当する完了した契約を修正再表示する必要がない。

- 同一の年次報告期間中に開始して終了する契約
- 表示される最も古い比較期間の期首時点で完了している契約

#### 完了した契約の定義

IFRS 15.C2(b)

IFRSのもとで「完了した」契約とは、IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財またはサービスのすべてを企業が移転した契約である。

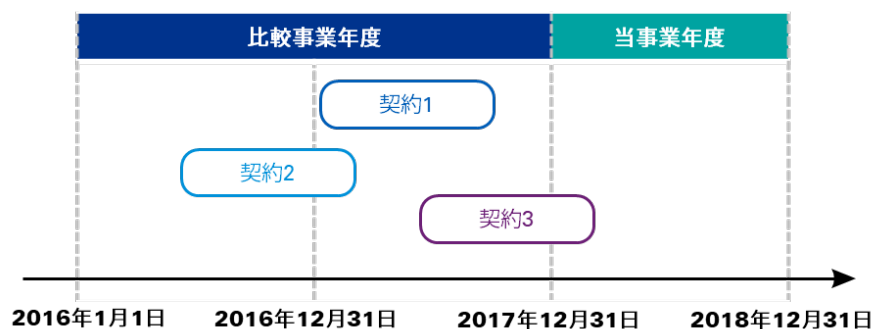


#### 設例3－実務上の便法1の適用：複数契約

請負製造業者Xは以下の顧客との契約を有している。いずれも期間は8ヵ月である。

契約	開始	終了
1	2017年1月1日	2017年8月31日
2	2016年7月1日	2017年2月28日
3	2017年7月1日	2018年2月28日

#### 契約スケジュール



X社は実務上の便法1の適用について以下のように判定した。

- 契約1は適用開始日前の同一事業年度中に開始して終了するため、実務上の便法1が適用できる。
- 契約2は単一の事業年度内に完了しないため、実務上の便法1を適用できない。
- 契約3は従前のGAAPにおいて適用開始日前に完了していないため、実務上の便法1を適用できない。



#### 設例4—実務上の便法1の適用：比較事業年度

エンジニアリング企業Eは、固定対価100,000で特殊な資産を建設する契約を顧客Cと締結する。契約は2017年8月1日に開始し、2017年11月末までに完了する。従前の規定では、E社は納入日に収益を認識していた。

	比較対象期間		当事業年度	合計
	2016	2017	2018	
収益	-	100,000	-	100,000

E社はIFRS第15号に従って、支配は一定の期間にわたって移転され、したがって収益は原価比例法を用いて一定の期間にわたって認識されると判断する。

	比較対象期間		当事業年度	合計
	2016	2017	2018	
収益	-	100,000	-	100,000

契約が同じ年度、すなわち2017年に開始して終了する。そのため2018年の収益の額に影響が生じることはないが、実務上の便法1が適切となる。

- E社がこの実務上の便法を選択する場合、IFRS第15号に従って契約を分析する必要はない。
- 対照的に、E社が実務上の便法を選択しないとしたら、IFRS第15号に定められる会計処理（すなわち一定の期間にわたっての収益認識）を反映するために、比較対象期間（すなわち2017年）の期中業績を修正再表示する。



#### 実務上の便法1による免除措置

実務上の便法1を採用する場合、すべての修正は契約が開始し終了する同一期間において行われ、事業年度の収益に影響を与えないため、この実務上の便法による恩恵は限定的であるかのように見える。したがって、年次の収益に影響を与えない。ただし、例えば以下のような取引については、免除措置を提供することになる。

- 従前の規定と比較し、IFRS第15号においては契約内に追加的な履行義務が識別される取引（例：車両製造業者が車両の最終購入者に無料のサービスを提供し、そのサービスが従前のGAAPでは販売インセンティブとして取り扱われていた場合）
- 従前の規定においては一時点の履行として取り扱われていた契約が、IFRS第15号においては一定の期間にわたって履行される義務として取り扱われる取引（例：一部の集合住宅の売却に関する工事契約）
- 同一事業年度中に開始して終了するが、複数の期中期間にまたがる契約（この状況では、企業は期中期間の比較可能性の重要性も検討する必要がある）

## 13.2.2

IFRS 15.C5(b)

### 実務上の便法2－変動対価に関する規定の適用免除

実務上の便法2を採用する場合は、各比較報告期間における変動対価の金額を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を用いることができる。



#### 設例5－実務上の便法2の適用：返品

製造業者Xは2016年10月1日に1,000個の製品を顧客Yに販売する契約を締結する。X社はまた、未使用の製品を120日以内に返品する権利をYに付与する。2016年12月にYは200個の未使用の製品を返品する。

X社は実務上の便法2を当該契約に適用することを検討し、最終的な取引価格を用いることができると判定した。当該契約は適用開始日より前に完了しているため、X社は、収益認識モデルのステップ3により対価を見積らずに、2016年10月1日に800個（引き渡された1,000個から返品された200個を控除する）の製品について収益を認識する。



#### 設例6－実務上の便法2の適用：成果報酬

投資管理会社Tは2016年7月1日に、ファンドFの資産を管理する1年契約を締結した。T社は、契約が終了した時点で、ファンドの利益が観察可能な市場の指数を上回っている場合、その累計額の20%を成功報酬として受け取る権利を有していた。2017年6月30日に契約が完了し、T社は成功報酬100,000を受け取った。

IFRS第15号に従ってT社は、契約が完了する以前の取引価格にこのような種類の報酬を含めることはできないと結論付ける。なぜなら、市場の動きに非常に敏感に反応し、変動対価に関する制限が課せられるからである（3.1.2を参照）。

契約は、IFRS第15号の適用開始日以前に完了した。T社はIFRS第15号を遡及適用することを選択する。T社は実務上の便法2を選択し、100,000の成功報酬を取引価格に含め、それを契約期間にわたっての収益として認識する。

実務上の便法を適用しないとしたり、成功報酬全体を契約の完了日、すなわち2017年6月30日に認識する。

IFRS 15.BC437

**事後的な判断の使用は限られる**

実務上の便法2により免除されるのは、変動対価の見積りに関する規定（収益認識モデルのステップ3における収益認識累計額の制限を含む）の適用のみである。企業は契約について収益を認識する際に、依然として収益認識モデルのその他の規定をすべて適用することが要求される。

実務上の便法は変動対価の事後的な判断による見積りを容認しており、

- 各比較対象期間末時点の取引価格の見積りがどのようになっていたかを判断する必要がなくなり、
- したがって、当該期間の末時点の取引価格を見積もるために必要となる情報を収集する必要がなくなる。

**実務上の便法を適用することにより収益認識が前倒しとなる場合がある**

多くのケースにおいて、全面遡及適用アプローチを適用していたならば収益認識モデルのステップ3の制限が適用されていた場合、この実務上の便法を適用することにより、収益認識が前倒しとなる。これは、最終の取引価格が契約開始時から用いられるためである。

**13.2.3**

IFRS 15.C5(c)

**実務上の便法3－表示される最も古い期間より前の契約変更**

実務上の便法3を採用する場合は、表示される最も古い期間の期首よりも前に行われた契約変更の影響を、契約変更に関するIFRS第15号の規定を用いて別個に評価する必要はない。

そのかわりに、企業は以下を実施する際に、表示され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の影響の合計を反映させることができる。

- 充足済及び充足前の履行義務を識別する。
- 取引価格を算定する。
- 取引価格を、充足済及び充足前の取引価格に配分する。





### 設例7ー実務上の便法3の適用

製造会社Mは、2014年4月1日から2百万の固定価格で機械類の複雑な部品を製造・販売し及びアフター・サービスを提供する契約を顧客Cと締結した。契約は、2018年12月31日の完了が見込まれる。

表示されている最も古い期間の開始日、すなわち2017年1月1日までに契約は、範囲及び対価の額をはじめ、幾度となく変更されていた。これらの条件変更のすべてが、2016年12月31日前に合意承認されている。

2017年1月1日、M社は、条件変更契約には、IFRS第15号により2つの履行義務が含まれると判断する。

- 機械。その仕様が契約開始時以降変更されている。
- 修理及びメンテナンス・サービス

変更後の対価の額は以下のとおりである。

- 3百万の固定金額
- 一定の生産水準が達成される場合の200,000を限度とする追加金額

M社が実務上の便法3を適用しない場合は、それぞれの契約変更を別個に評価し、それぞれを契約変更に関するガイダンスに基づいて会計処理する（[セクション8.2](#)を参照）。このアプローチでは、M社はまず、契約を固定金額の2百万の単一の履行義務として取り扱い、契約変更に関するガイダンスを適用して、2017年1月1日までの各変更を会計処理する。

逆に、M社が実務上の便法3を適用することを選択する場合、表示される最も古い期間の開始日までの各変更の影響を別個に評価しなくてもよいことになる。代わりに、M社は、すべての変更の影響額合計、すなわち2017年1月1日現在で範囲及び価格が変更されている契約を検討する。このアプローチでは、M社は2017年1月1日現在で、取引価格を算定し、（充足済及び充足前の）契約の履行義務を識別し、取引価格を履行義務に配分する。しかし、2017年1月1日以降の各契約変更については（もしあれば）、契約変更のガイダンスを適用して会計処理する。



### 表示される最も古い期間の期首よりも前に発生した契約変更の修正再表示の免除

この実務上の便法により、企業は契約変更の影響を評価する際に事後的判断を用いることが概ね認められることになる。ただし、企業はIFRS第15号の規定の他の領域（例：契約に含まれる履行義務の識別、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定）の適用が免除されるわけではない。

## 13.2.4

IFRS 15.C5(d)

### 実務上の便法4－開示の免除

実務上の便法4では、企業は、適用開始日以前に表示されている報告期間について以下を開示する必要がない。

- 残余の履行義務に配分される取引価格
- 企業がその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



### 設例8－実務上の便法4の適用

不動産開発業者Xは、顧客Cの土地に固定金額20百万で建物を建設する契約を有している。建設工事は2016年1月1日に開始され、完成までに5年かかると予想されている。X社は、自社の履行義務を一定の期間にわたって充足する履行義務であり、コスト対コスト法により履行が最も良く描写されると判定した。

X社が実務上の便法4を採用して遡及適用する場合、2018年12月31日に終了する事業年度の年次財務諸表では、表示される比較期間（2017年12月31日及び2016年12月31日）について残余の履行義務に関する開示規定に従うことは要求されない。

2018年12月31日における建物の進捗度は80%であると仮定する。X社は以下の開示を行う。

#### 残余の履行義務に配分される取引価格

X社は2018年12月31日において、建物の建設に係る取引価格20百万のうち4百万についてまだ収益として認識していない。X社は建設工事の完成スケジュールに従って、この金額を次の2年間にわたって均等に認識する予定である。

IFRS第15号の経過措置を用い、X社は2017年12月31日及び2016年12月31日時点の残余の履行義務に配分される取引価格に関する情報を開示しないことを選択した。

IFRS 15.120



### 開示のみが免除される

実務上の便法4は、開示のみを免除するものであり、IFRS第15号の規定を契約に遡及的に適用することを免除するものではない（それらは他の実務上の便法を適用することにより免除される）。

## 13.3

IFRS 15.C3(b), C7A

## 累積的影響法

累積的影響法においては、企業はIFRS第15号を適用開始日時点で適用し、比較期間の数値を修正再表示しない。企業はIFRS第15号の適用開始の累積的影響（収益及びコストに影響する可能性がある）を、適用開始日時点の資本の開始残高の修正として計上する。

累積的影響法のもとでは、企業はIFRS第15号の規定を以下のいずれかに適用することを選択できる。

- 適用開始日に完了していない契約にのみ
- 契約の観点において、財またはサービスが区別されている

累積的影響法を適用する企業は、契約変更に関する実務上の便法（13.2.3を参照）も同時に適用することができる。

IFRSのもとでは、企業は実務上の便法を、以下のいずれかの時点より前に発生したすべての契約変更に適用することを選択できる。

- 表示される最も古い期間の期首
- 適用開始日

IFRS 15.C8

累積的影響法を選択する企業は、以下の情報を開示することも要求される。

- 当報告期間においてIFRS第15号の適用により影響を受ける財務諸表の各表示科目の金額
- IFRS第15号における報告数値と従前の規定における報告数値との間の重要な変動の説明



### 設例9－累積的影響法

本セクションの設例2を変更して、ソフトウェア企業Yは、以下のように累積的影響法を適用とする。

- Y社は比較期間を調整しないが、2016年及び2017年にIFRS第15号を適用していたならば認識していたであろう追加的な収益について、適用開始日（2018年1月1日）時点の資本の開始残高を修正する。
- Y社はこの収益の修正に関連するコストの残高への影響についても検討し、それらを必要に応じて修正する。
- Y社は、当報告期間においてIFRS第15号の適用により財務諸表の各表示科目が影響を受ける金額を開示する。

Y社の財務諸表に表示される収益金額は以下のとおり。

契約	2016	2017	2018
収益	100	200 <sup>1</sup>	25
資本の開始残高の修正	-	-	75 <sup>2</sup>

#### 注：

- 1 金額は修正再表示されておらず、各期間について従前のGAAPで認識された金額である。
- 2 （2016年及び2017年に係る）ソフトウェアのライセンス300に電話サポート75を加え、その金額から従前の規定に従って認識した300（ $400 \times 18 / 24$ ）を差し引く。



### 設例10－累積的影響法：返品権付きの販売

飲料会社Wは、製品P100個を顧客Cに販売する契約を締結する。顧客Cは、商品に満足いかなければ納入日から1ヵ月以内であれば製品を返品できる権利を有している。製品は2017年12月15日に納入され、顧客Cはそのうち20個を2018年1月15日に返品する。

W社はIFRS第15号を、累積的影響法を用いて適用することとし、完了した契約に関する実務上の便法を適用することを選択した。W社の適用開始日は2018年1月1日である。

W社は従前の規定で識別された財のすべてを、2017年12月31日以前に移転しているため、この契約は同日時点で完了した契約になる。

契約は完了した契約になるため、W社は、返品権付き販売に関する既存の会計方針に従って取引を、会計処理する。



### 設例11－累積的影響法：リベートに関する取決め

食品会社Fが、2年間に行う購入数により、一定数量ごとのリベートを受け取る供給契約を顧客Sと締結する。契約は、最低限の購入数量は定めていない。F社は、累積的影響法を用いてIFRS第15号を適用し、完了した契約に関する実務上の便法を適用している。F社の適用開始日は2018年1月1日である。

F社は従前の規定に従って識別された財又はサービスのすべてを移転しているので、これは、2017年12月31日までにS社に納入されたすべての財に関する完了している契約になる。

リベートに関する取決めが将来に向かってのものであろうと、遡及適用されるものであろうと、この結論が変わることはない。なぜなら、定義は、取引の会計処理の完了ではなく、識別された財の移転に焦点を当てているからである。

契約は完了している契約であるので、F社は取引を既存の会計方針に従って会計処理する。しかし、2018年1月1日以降になされる購入は、IFRS第15号に従って会計処理される。



### 設例12－累積的影響法：完了前の契約

小売業者Rは、購入ごとに与えられる交換ポイントを蓄積するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有している。

R社は、累積的影響法を用いてIFRS第15号に移行し、完了している実務上の便法を適用している。R社の適用開始日は2018年1月1日である。

ロイヤルティ・ポイントを含む、財の販売に関する契約は、2017年12月31日現在で完了している契約にはならない。R社は、従前の規定に従って識別された財及びサービスのすべてを移転している訳ではない。なぜなら、2017年12月31日時点で交換前ポイントが残っているからである。

契約は完了している契約ではないことから、R社は、2018年1月1日の適用開始日にIFRS第15号をカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに適用し、必要な調整を計上しなければならない。

IFRS 15.C8

**二重報告が依然として要求される**

累積的影響法を適用する企業は、以下の差額の開示を求める規定により、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示科目に、IFRS第15号の適用が及ぼす影響を開示するために、同基準の適用開始年度に関し二重の報告を依然として行わなければならない。

- 従前の規定により当期に計上されていたであろう収益及びコスト
- IFRS第15号に従って計上される金額

**累積的影響法では比較可能性が低下する**

累積的影響法では、比較可能性が一律に低下する。というのも、企業が比較数値を修正再表示することがないからである。しかし、企業が、未履行契約だけでなく、すべての契約に累積的影響法を適用する場合、当期の会計結果は、完全遡及適用法を適用した場合とほぼ同じになる。最初の1組の財務諸表について遡及適用法と同レベルの比較可能性を提供することはないが、企業が保有する契約に関し、双方ともに同じ出発点になる。

累積的適用法に従って、適用開始日時点でIFRS第15号を完了前の契約にのみ適用する場合の結果は、遡及適用法では比較対象期間も修正再表示されるという点を除き、遡及適用法で実務上の便法1を適用する場合とほぼ同じになる（すなわち、表示されている最も古い期間の開始日時点で完了している契約になる契約は修正再表示されない）。

**すべての契約に累積的影響法を適用することで比較可能性が改善する**

IFRS 15.BC445J-BC445L

企業が累積的影響法を、適用開始日に完了している契約だけでなく、すべての契約に適用することを選択する場合、当報告期間の財務情報について、遡及適用法に従う企業との比較可能性が改善する。



契約変更に関する実務上の便法により適用が単純化されるが、比較可能性が低下する

契約変更に関する実務上の便法により、企業は、契約変更をそれぞれに会計処理しなくても済むようになり、IFRS第15号を既存の契約に適用する際の負担が大幅に減少する。しかし、それはまた、それらの契約がIFRS第15号に完全に準拠する訳ではなく、長期の存続期間を伴う契約の当期と将来の期間の比較可能性が低下することを意味する。

この実務上の便法の適用の影響は、遡及適用法でも累積的影響法でもほぼ同じである。

## 13.4

### その他のIFRS規定に生じる改訂

IFRS第15号により、その他の複数の基準にも改訂が生じる。例えば、無形資産の処分に生じる利得又は損失を計算する場合に使用される対価の額が、IFRS第15号における取引価格の算定に関する規定に従って決定されるように、無形資産に関する基準が改訂される。IFRS第15号に移行するとき、他の基準に生じた改訂をどのように適用すべきかという疑問が生じる。

移行に際して選択した方法、すなわち遡及適用法又は累積的影響法に整合する方法でそれらの改訂を適用することが適切であるように思われる。しかし、一般的な規定に従って他の基準への改訂を遡及適用することも受け入れられるであろう。



#### 設例13－間接的な改訂

採掘企業Xは、Z国の現場（採掘現場）を探索するライセンスを保有しており、それを無形資産として会計処理している。2005年、X社は採掘現場を採掘企業Yに売却する。契約に従って、X社は、採掘現場の対象になる領域から採掘された製品の売上の5%として計算されるロイヤリティを受け取る。

X社は、2018年1月1日からIFRS第15号を適用し、1年分の比較数値を財務諸表に表示する。

従前の規定では、X社は、Y社の売上が生じるつど、ロイヤリティを認識していた。X社は、IFRS第15号によりこのロイヤリティは変動対価に該当すると判断する。すなわち、それは知的財産のライセンスではないので、売上高ベースのロイヤリティに関する例外規定は適用されない。X社は、当該ロイヤリティに変動対価に関するガイダンスを遡及適用する場合、2017年1月1日に100の契約資産を認識すると見積もる。

我々は、IFRS第15号を適用するときの経過措置と同じ経過措置を、X社が採掘現場の処分に適用することは適切であると考えている。例えば、X社が累積的影響法を用いてIFRS第15号に移行し、同時に完了した契約に関する免除規定を適用している場合、X社は既存の会計方針に従って、すなわちY社の売上が生じるにつれロイヤリティを会計処理する。

また、X社は無形資産に関する基準に間接的に生じた改訂を遡及適用し、表示されている最も古い比較対象期間の期首時点（2017年1月1日時点）で100の契約資産及びそれに対応する利益剰余金を貸方に認識することもできる。

## 13.5

IFRS 1.D34-D35

### IFRS初度適用企業

IFRS初度適用企業は、IFRS適用時点で収益認識基準を適用することができる。IFRSへの移行日、すなわち表示されている最も古い期間までに完了している契約については、修正再表示が求められない。

初度適用企業は、すでにIFRSを適用している遡及適用法を選択した企業が適用可能な実務上の便法を適用することができる。これらの実務上の便法を適用する際には、「適用開始日」を「IFRS初度適用年度の期首」と読み替える。IFRS初度適用企業が実務上の便法を適用する場合には、以下の事項を開示する。

- 適用した実務上の便法
- 合理的に可能な範囲で、個々の実務上の便法を適用することによる予想される影響の定性的な評価

#### IFRS初度適用企業



注：

1 IFRS移行日





## 設例14－IFRS初度適用企業

車両製造業者Mは、2018年12月31日に終了する事業年度の年次財務諸表で初めてIFRSを適用する。M社は財務諸表の比較情報を1年分表示するため、IFRS移行日は2017年1月1日である。

M社は、車両の最終購入者に無料の修繕維持サービス1回を提供する約束を付してディーラーに車両を販売する。

現行のGAAPにおいては、M社は契約に含まれる無料サービスを販売インセンティブとして取り扱い、車両がディーラーに販売された時点で対応する費用とともに引当金を認識している。さらに、車両がディーラーに販売された時点で請求価格により収益を認識している。

IFRS第15号においては、M社は、この契約が2つの履行義務（車両の販売と無料の修繕維持サービス）から構成されると判定する。この取扱いにより、取引価格の一部が無料サービスに配分され、その履行義務が充足されるにつれて認識されることになるため、従前のGAAPとは収益認識のパターンが相違する。

M社がIFRS第15号を、IFRS移行日時点で従前のGAAPにおいて完了していない契約にのみ適用することを選択した場合、M社はこの車両の販売に関する契約にIFRS第15号を以下のように適用する。

- － M社は、IFRS移行日より前に従前のGAAPにおいて完了している契約を分析することは要求されていないため、M社は移行日時点で、ディーラーにすでに引き渡されている車両に関連する契約に関して期首残高を調整しない。これは、車両はすべて引き渡されており、従前のGAAPにおいては、無料サービスは収益取引の一部とみなされていないためである。
- － 従前のGAAPにおいては車両の販売を一時点で認識するため、M社が実務上の便法1を適用することを選択する場合、比較期間について修正再表示しない。
- － M社が実務上の便法1を適用しない場合は、取引価格の車両と無料の修繕維持サービスへの配分の影響について比較期間の売上を修正再表示する。
- － 2017年の比較対象数値に関し選択したアプローチが、2018年の収益に影響を与えることはない。M社は2017年1月1日から、IFRS第15号をすべての車両の販売に適用する。

IFRSを適用する企業は、以下のいずれかにより、上述のIFRS初度適用企業の結果を達成できる。

- － 実務上の便法を選択することにより、適用開始日より前の同一事業年度中に開始して終了した契約について修正再表示しない。
- － 累積的影響法を適用することを選択する。

# 参照ガイダンス

本ハンドブックでは、論点ごとに基準への参照がなされている。例えば、「金融商品に関する基準」という場合、それはIFRS第9号を指す。

## 本ハンドブックで参照しているガイダンス

	財務報告に関する概念フレームワーク
IFRS第1号	国際財務報告基準の初度適用
IFRS第2号	株式に基づく報酬
IFRS第3号	企業結合
IFRS第4号	保険契約
IFRS第5号	売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業
IFRS第8号	事業セグメント
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
IFRS第14号	規制繰延勘定
IFRS第15号	顧客との契約から生じる収益
IFRS第16号	リース
IAS第1号	財務諸表の表示
IAS第2号	棚卸資産
IAS第7号	キャッシュ・フロー計算書
IAS第8号	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬
IAS第16号	有形固定資産
IAS第24号	関連当事者についての開示
IAS第28号	関連会社及び共同支配企業に対する投資
IAS第32号	金融商品：表示
IAS第34号	期中財務報告
IAS第36号	資産の減損
IAS第37号	引当金、偶発負債及び偶発資産
IAS第38号	無形資産
IAS第40号	投資不動産
IFRIC第12号	サービス委譲契約
IU MM-YY	IFRIC Update 月／年

# 詳細な目次

実務で得た知見を体系化.....	1
概要 2	
本書の構成.....	2
1ステップ1ー契約の識別.....	3
1.1 契約が存在するか否かを判断するための要件.....	3
1.1.1 枠組み契約.....	11
1.2 契約期間.....	14
1.3 契約が存在する前に受け取った対価.....	17
1.4 契約の結合.....	19
2 ステップ2ー契約における 履行義務の識別.....	23
2.1 別個の財又はサービス.....	24
2.2 黙示的な約束及び管理業務.....	35
2.3 一連の別個の財又はサービス.....	39
3 ステップ3ー取引価格の算定.....	46
3.1 変動対価（及び制限）.....	47
3.1.1 変動対価の金額の見積り.....	52
3.1.2 重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い 金額の算定（認識した収益の累計額の制限）.....	57
3.2 重大な金融要素.....	63
3.3 現金以外の対価.....	78
3.4 顧客に支払われる対価.....	81
3.5 売上税.....	88
4 ステップ4ー取引価格の契約における履行義務への配分.....	90
4.1 独立販売価格の決定.....	91
4.1.1 独立販売価格の見積り.....	92
4.1.2 独立販売価格の見積りへの残余アプローチの適用.....	95
4.2 取引価格の配分.....	98
4.2.1 値引きの配分.....	101
4.2.2 変動対価の配分.....	105
4.3 取引価格の変動.....	111
5 ステップ5ー履行義務が充足された時点で（又は充足されるにつれて）収益を認識.....	113
5.1 支配の移転.....	114
5.2 一定の期間にわたり充足される履行義務.....	115
5.2.1 履行によって別の用途に転用できる資産が創出されない.....	118
5.2.2 現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制力のある権利を企業が有している.....	121
5.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定.....	131
5.3.1 進捗度の測定方法の選択.....	131
5.3.2 引渡単位数または生産単位数に基づく方法を適用できる状況に関する制約.....	139
5.3.3 進捗度の修正.....	141
5.3.4 請求額で収益計上する実務上の便法.....	143
5.4 一時点で充足される履行義務.....	148
5.5 買戻し契約.....	151

5.6	委託契約 .....	156
5.7	請求済未出荷契約 .....	159
5.8	顧客による検収 .....	161
6	適用範囲 .....	162
6.1	適用範囲の契約 .....	162
6.2	適用範囲外の契約 .....	163
6.3	一部が適用範囲に含まれる契約 .....	165
6.4	ポートフォリオ・アプローチ .....	171
7	契約コスト .....	173
7.1	契約を獲得するためのコスト .....	173
7.2	契約履行コスト .....	179
7.3	償却 .....	187
7.4	減損 .....	192
8	契約変更 .....	194
8.1	契約変更の識別 .....	194
8.2	契約変更の会計処理 .....	198
9	ライセンス供与 .....	206
9.1	知的財産のライセンス .....	207
9.2	ライセンスが別個であるか否かの判定 .....	209
9.3	別個のライセンスの性質を判断 .....	214
9.4	収益認識の時期及びパターン .....	220
9.5	契約上の制約及びライセンスの属性 .....	223
9.6	売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ .....	225
10	適用上のその他の論点 .....	234
10.1	返品権付きの販売 .....	234
10.2	製品保証 .....	239
10.2.1	製品保証に関するガイダンスの適用 .....	239
10.2.2	アシュランス型の製品保証とサービス型の製品保証の区別 .....	242
10.3	本人か代理人かの検討 .....	244
10.3.1	会計単位 .....	245
10.3.2	支配の評価 .....	246
10.3.3	認識 .....	259
10.3.4	財を顧客に輸送する .....	261
10.4	追加の財またはサービスに対する顧客のオプション .....	263
10.4.1	一般規定 .....	263
10.4.2	類似の財又はサービスに関する実務上の代替 .....	274
10.4.3	カスタマー・ロイヤリティ・プログラム .....	278
10.5	顧客の未行使の権利（非行使部分） .....	285
10.6	返金不能のアップフロントフィー .....	289
10.7	企業の通常の活動の一部ではない売却 .....	295
11	表示 .....	299
11.1	財政状態計算書 .....	299
11.1.1	契約資産と債権の比較 .....	308
11.2	損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書 .....	312
12	開示 .....	316

12.1	年次の開示.....	316
12.1.1	収益の分解.....	318
12.1.2	契約残高.....	320
12.1.3	履行義務.....	322
12.1.4	IFRS第15号を適用する場合の重大な判断.....	324
12.1.5	顧客との契約を獲得又は履行するためのコストに関し認識される資産.....	325
12.2	期中の開示.....	325
13	発効日及び経過措置.....	326
13.1	経過規定.....	326
13.2	遡及適用法.....	328
13.2.1	実務上の便法1－同一報告期間中に開始して終了する契約.....	331
13.2.2	実務上の便法2－変動対価に関する規定の適用免除.....	333
13.2.3	実務上の便法3－表示される最も古い期間より前の契約変更.....	334
13.2.4	実務上の便法4－開示の免除.....	336
13.3	累積的影響法.....	337
13.4	その他のIFRS規定に生じる改訂.....	341
13.5	IFRS初度適用企業.....	342
	目次：KPMG の見解.....	345
	設例 3458	
	KPMGの見解.....	345
	本書について.....	3483

# 設例

1	ステップ1ー契約の識別	3
1.1	契約が存在するか否かを判断するための要件	3
	設例1ー契約の有無の評価不動産の販売	4
	設例2ー契約の有無の評価文書によらない販売の契約	5
	設例3ー回収可能性の要件：移転される財またはサービスに基づく判定	5
	設例4ー枠組み契約：最低購入数量が定められていないケース	12
	設例5ー枠組み契約：最低購入数量が定められているケース	12
	設例6ー自動車：指名文書とその後の注文書を結合するケース	13
	設例7ー自動車部品供給業者：エンジニアリング・サービスについては契約が存在するが、部品の供給については契約が存在しないケース	14
	設例8：契約期間：経済的インセンティブ	15
	設例9-契約期間：ペナルティなしの特定の期間経過後の解約	15
	設例10ー契約期間ペナルティなしで解約可能	15
1.3	契約が存在する前に受け取った対価	17
	設例11ー契約が存在する前に受け取った対価に関する累積キャッチアップ調整	18
1.4	契約の結合	19
	設例12ー契約の結合：ソフトウェアのライセンスとカスタマイズ・サービス	19
	設例13ー政府系企業との契約の結合	20
	設例14ー契約の結合：設備及び改変サービス	20
2	ステップ2ー契約における 履行義務の識別	23
2.1	別個の財又はサービス	24
	設例1ー契約における単一の履行義務	25
	設例2ー契約に複数の履行義務が含まれるケース	26
	設例3ー電話会社：インターネットと共にモデムとルーターを購入	31
	設例4ー電話会社：Wi-Fiへの接続	31
	設例5ーテクノロジー企業：区別できない継続的なサポート	32
	設例6ーテクノロジー企業：ソフトウェアのライセンスとカスタマイズ・サービス	32
	設例7ーテクノロジー企業：作業現場で利用できるオンプレミス型アプリケーションを提供するホスト型ソフトウェア	33
	設例8ーメディア企業：紙ベース及びオンラインでコンテンツを提供する雑誌の定期購読（サブスクリプション）	33
	設例9ー自動車部品供給業者：生産前の活動は、プロトタイプから区別することができないケース	34
2.2	黙示的な約束及び管理業務	35
	設例10ー再販業者の顧客に対する黙示的な約束	35
	設例11ー管理作業：ソフトウェア・キーの登録	35
	設例12ー黙示的な履行義務：販売前及び販売後のインセンティブ	37
	設例13ーテクノロジー企業：セットアップ活動と実装サービスの比較	38
	設例14ー電話会社：通信サービス契約におけるアクティブ化に関する手数料	39
2.3	一連の別個の財又はサービス	39
	設例15ー単一の履行義務として扱われる一連の別個の財またはサービス	40
	設例16ー長期のサービス契約における別個のサービス期間	40
	設例17ー自動車部品供給業者：一連の別個の財	43
	設例18ー投資管理：一連の別個のサービス	43
	設例19ー電話会社：固定手数料の利用が制限される定期の通信サービス契約	44
	設例20ー自動車：メンテナンス契約	44
	設例21ー取引処理業者：処理契約	45
3	ステップ3ー取引価格の算定	46
3.1	変動対価（及び制限）	47
	設例1ー利用料が変動対価となるサービスの契約	48

設例2ーペナルティを伴うサービスの契約	49
設例3ー変動対価の見積り：期待値	52
設例4ー変動対価の見積り：最も可能性の高い金額	53
設例5ー変動対価の見積り：期待値：複数階層のリポート	56
設例6ー変動対価の見積り：最も可能性の高い金額1層のリポート	56
設例7ー収益認識累計額の制限の適用：投資管理契約	58
設例8ー制限の適用：成功報酬	59
設例9ー制限の適用：不動産の占有に基づく対価	60
設例10ー制限の適用：規制当局の承認を条件とする対価	61
設例11ー制限の適用：ボーナス支払い	62
設例12ー制限の適用：値引き	62
<b>3.2 重大な金融要素</b>	<b>63</b>
設例13ー重大な金融要素：複数要素の取決め	65
設例14ー重大な金融要素：予測完成日の変更	66
設例15ー契約に重大な金融要素が存在するか否かの判定：前払い	67
設例16ー取決めに重大な金融要素が含まれるか否かの判定：後払い	68
設例17ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判定：前払いが行われ、引渡しスケジュールが事前に決定されているケース	74
設例18ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：前払いが行われ、顧客の裁量によって引渡が行われるケース	74
設例19ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：固定支払いであるか、変動支払いであるかの評価	75
設例20ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：契約期間にわたって行われる分割支払い	75
設例21ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：一定の期間にわたる契約が後払いであるケース	76
設例22ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：金融要素が重大ではないケース	76
設例23ー契約に重大な金融要素が含まれるか否かの判断：金融要素の調整を行わないケース	77
<b>3.3 現金以外の対価</b>	<b>78</b>
設例24ー現金以外の対価：契約開始時点で測定するケース	78
設例25ー現金以外の対価：履行義務が充足される時点で測定するケース	79
設例26ー現金以外の対価：無料の広告宣伝	79
<b>3.4 顧客に支払われる対価</b>	<b>81</b>
設例27ー顧客への支払い：取引価格の減額	82
設例28ー顧客への支払い：変動対価	82
設例29ー顧客への支払い：善意による減額	85
設例30ー顧客への支払い：新規顧客に対する減額	86
設例31ー顧客への支払い：顧客の顧客に支払われる対価	86
設例32ー顧客への支払い：新規の枠組み契約を締結する時点での支払い	87
設例33ー顧客への支払い：新規顧客向けの新製品	87
設例34ー顧客への支払い：数量リポート	88
<b>3.5 売上税</b>	<b>88</b>
設例35ー売上税：総額による物品税の会計処理	89
設例36ー売上税：純額による物品税の会計処理	89
設例37ー売上税：総額による輸出税の会計処理	89
<b>4 ステップ4ー取引価格の契約における履行義務への配分</b>	<b>90</b>
<b>4.1 独立販売価格の決定</b>	<b>91</b>
設例1ー独立販売価格の見積り：残余アプローチ	96
<b>4.2 取引価格の配分</b>	<b>98</b>
設例2ー取引価格の配分	99
設例3ー値引きの配分：カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを含む取引	102
設例4ー値引きの配分：契約に含まれる履行義務のすべてではなく、契約の1つまたは複数の履行義務に配分される値引き	104
設例5ー値引きの配分：契約に含まれるすべての履行義務に配分される一括値引き	105
設例6ー変動対価の配分：変動対価の全体を契約に含まれる1つの履行義務に配分	106

設例7ー変動対価の配分：それぞれの納入が別個の履行義務であるケース	107
設例8ー変動対価の配分：一連の別個のサービス	108
設例9ーテクノロジー企業：アップフロントフィー及び変動対価の配分	109
設例10ー製菓会社：取引価格の要素を特定の履行義務に配分	110
設例11ー製菓会社：変動対価を複数の履行義務に配分するケース	110
4.3 取引価格の変動	111
設例12ー任意の控除：サービス品質に問題	111
設例13ー任意の控除：顧客維持	112
<b>5 ステップ5ー履行義務が充足された時点で（又は充足されるにつれて）収益を認識</b>	<b>113</b>
5.1 支配の移転	114
5.2 一定の期間にわたり充足される履行義務	115
設例1ーすでに完了した作業について、他の企業が大幅なやり直しをする必要あるか否かの評価	117
設例2ー転用に関するガイダンスの適用	119
設例3ー転用に関するガイダンスの適用：自動車部品供給業者	119
設例4ー一定の期間に関する要件の適用：コンサルティング契約	123
設例5ー一定の期間に関する要件の適用：不動産の販売：他の用途への転用可能性及び支払いに対する強制可能な権利	124
設例6ー一定の期間に関する要件の適用：ボトルの製造企業	129
設例7Aー一定の期間の要件の適用：不動産開発業者シナリオ1	129
設例7Bー一定の期間の要件の適用：不動産開発業者シナリオ2	130
設例8ー一定の期間の要件の適用：支払いに対する強制可能な権利が存在しないケース	131
5.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定	131
設例9ー経過時間に基づく進捗度の測定：技術サポートサービス	133
設例10ー経過時間に基づく進捗度の測定：内容が特定されていない更新	133
設例11ー原価比例法による進捗度の測定：メンテナンスの待機を行う契約	138
設例12ー電話会社：毎月前払される通信サービス契約	138
設例13ー時間が繰り越される通信サービス契約	139
設例14ー複数の財又はサービスが含まれる履行義務の進捗度の測定	140
設例15ー未据付けの資材の取扱い	141
設例16ー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：清掃サービス	143
設例17Aー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：CPIに連動する料金の変動	145
設例17Bー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：一定の料率に連動する単価の変動	146
設例17Cー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：履行義務に異なる単価が設定されるケース	146
設例18ー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：変動対価として扱われる利用料が定められる企業サービス契約	147
設例19ー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：アップフロントフィー	147
設例20ー請求額で収益認識する実務上の便法の適用：実質的ではない契約上の最低支払金額	148
5.4 一時点で充足される履行義務	148
5.5 買戻し契約	151
設例21ー携帯電話の下取り	154
5.6 委託契約	156
設例22ー小売業：委託販売契約	157
設例23ー自動車：委託販売契約	157
設例24ー自動車：委託販売契約ではないケース	158
5.7 請求済未出荷契約	159
設例25ー請求済未出荷契約	160
5.8 顧客による検収	161
<b>6 適用範囲</b>	<b>162</b>
6.1 適用範囲の契約	162
設例1ー適用範囲に含まれる契約の識別	162



6.2	適用範囲外の契約.....	163
	設例2ー電話会社間の非貨幣性の交換.....	164
6.3	一部が適用範囲に含まれる契約.....	165
	設例3ー他の会計規定を適用すると残余の金額がゼロとなるケース.....	167
	設例4ー提携契約.....	167
	設例5ー電話会社：部分的に適用範囲に含まれる取引.....	169
	設例6ー保険契約ではない投資契約.....	170
	設例7ーメディア：提携契約.....	170
	設例8ー自動車：提携契約.....	171
6.4	ポートフォリオ・アプローチ.....	171
	設例9ーコストに適用されるポートフォリオ・アプローチ.....	171
7	契約コスト.....	173
7.1	契約を獲得するためのコスト.....	173
	設例1ー契約を獲得するために発生するコスト：従業員に対する販売手数料.....	174
	設例2ー契約を獲得するために発生するコスト：従業員に対する販売手数料と広告宣伝の比較.....	177
	設例3ー契約を獲得するために発生するコスト：販売員に対する販売手数料と賃金との比較.....	177
	設例4ー当初契約が獲得された後の更新時に支払われる手数料.....	178
	設例5ークローバック条項付きの販売代理店手数料.....	178
	設例6ー階層ごとに閾値が定められる手数料制度：累積的影響.....	179
7.2	契約履行コスト.....	179
	設例7ー初期コスト：管理データ・センター.....	181
	設例8ー発生した時点で費用化される訓練コスト.....	184
	設例9ー初期コスト：自動車製造企業向けにカスタマイズした部品.....	185
	設例10ー動員コスト.....	186
	設例11ー再配置コスト.....	186
7.3	償却.....	187
	設例12ー償却：具体的に予想される契約.....	187
	設例13ー償却：月次契約の獲得コスト.....	188
	設例14ー償却：更新手数料.....	191
	設例15ー償却：当初の契約が獲得された後の更新手数料.....	191
7.4	減損.....	192
8	契約変更.....	194
8.1	契約変更の識別.....	194
	設例1ー契約変更が承認されているか否かの評価.....	194
	設例2ー顧客が原因で生じた遅延に対する契約上の賠償請求.....	196
8.2	契約変更の会計処理.....	198
	設例3ー契約変更：追加的な財またはサービス.....	201
	設例4ー契約変更：価格が明示されない変更注文.....	201
	設例5ー契約変更：契約変更ー部分的に充足された履行義務と別個の財またはサービスの追加.....	202
	設例6ー契約変更：追加の財またはサービス：自動車供給契約.....	205
9	ライセンス供与.....	206
9.1	知的財産のライセンス.....	207
	設例1ー約束がライセンスではなくサービスであるケース.....	207
	設例2ー約束がライセンスであるケース.....	207
9.2	ライセンスが別個であるか否かの判定.....	209
	設例3ー結合された履行義務に含まれる知的財産のライセンス.....	210
	設例4ーライセンスを追加的に購入する顧客のオプション.....	210
	設例5ー薬剤化合物のライセンス及び関連するサービス：別個の履行義務.....	213

設例6ー薬剤化合物のライセンス及び関連するサービス：単一の履行義務.....	213
9.3    別個のライセンスの性質を判断.....	214
設例7ー特定されていないアップデートが付されたソフトウェア・ライセンスの本質の評価.....	215
設例8ー映画のライセンスの本質と宣伝活動の影響の評価.....	216
設例9Aーチーム名やロゴのライセンスの本質の評価：現在活動中のスポーツ・チーム.....	219
設例9Bーチーム名やロゴのライセンスの本質の評価：活動を休止しているスポーツ・チーム.....	219
設例10ー知的財産にアクセスする権利のライセンス.....	220
9.4    収益認識の時期及びパターン.....	220
設例11Aーアクセス権ライセンス.....	221
設例11Bー使用权ライセンス.....	221
設例12ー使用权ライセンスの更新.....	222
9.5    契約上の制約及びライセンスの属性.....	223
設例13Aー知的財産のライセンス：保留期間.....	223
設例13Bー知的財産のライセンス：使用量の制限.....	224
9.6    売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ.....	225
設例14ーロイヤリティ：知的財産のライセンスが支配的な項目になるケース.....	226
設例15Aー最低限の保証額を伴うソフトウェア・ライセンス（1）.....	229
設例15Bー最低限の保証額を伴うソフトウェア・ライセンス（2）.....	230
設例16ー最低保証額を複数の履行義務に配分.....	230
10    適用上のその他の論点.....	234
10.1    返品権付きの販売.....	234
設例1ー返品権付きの販売.....	235
10.2    製品保証.....	239
設例1ー製品保証が付された製品の販売.....	240
設例2ー永久保証.....	242
10.3    本人か代理人かの検討.....	244
設例1ー特定された財又はサービスが、注文された財又はサービスそのものとなるケース.....	245
設例2ー特定された財又はサービスが、特定された財又はサービスに対する権利であるケース.....	245
設例3ー企業が財またはサービスの提供を手配するケース.....	248
設例4ーバーチャルな財または無形の財の販売において企業が代理人かつ本人であるケース.....	249
設例5ー企業は下請業者が提供する広告宣伝サービスに関し本人となるケース.....	252
設例6ー企業が、下請業者が提供するコンサルティング・サービスの本人となるケース.....	252
設例7ー企業は、財の物理的な占有を行わないが本人となるケース.....	253
設例8ー企業が、第三者が顧客に財又はサービスを提供する場合の代理人になるケース.....	254
設例9ー企業がウェブサイトの販売における本人であるケース.....	255
設例10ー企業がサービスの提供における代理人であるケース.....	256
設例11ー特定された財又はサービスが結合されるアウトプットに向けたインプットであるケース.....	258
設例12ー本人としての収益認識.....	259
設例13ー代理人としての収益認識.....	259
設例16Aー輸送コストの会計処理：企業が本人であるケース.....	262
設例16Bー輸送コストの会計処理：企業が代理人であるケース.....	263
10.4    追加の財またはサービスに対する顧客のオプション.....	263
設例1ーケーブルテレビ・サービスと追加のプレミアム・チャンネル.....	265
設例2ー値引きバウチャーを付して販売される製品.....	265
設例3Aー学習曲線効果が見られる特注製品：重要な権利が存在しないケース.....	270
設例3Bー学習曲線効果が見られる特注製品：重要な権利が存在するケース.....	271
設例4ーカスタム生産ライン：重要な権利が存在しないケース.....	271
設例5ー将来に向けて生じる数量リポート：重要な権利が存在するケース.....	272

設例6ー将来に向けて生じる値引き：重要な権利が存在しない場合と存在する場合の比較	272
設例7ー枠組み契約における定期的な価格の引下げ：重要な権利が存在しないケース	274
設例8ー実務上の便法の適用	274
設例9Aー実務上の代替的なアプローチの適用：契約毎に適用するケース	276
設例9Bー実務上の代替的なアプローチの適用：ポートフォリオ・アプローチ	277
設例10Aーカスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム：見積もった交換ポイントの増加	279
設例10Bーカスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム：見積もった交換ポイントの減少	280
設例11ー航空会社のカスタマー・ロイヤルティ・ポイント・プログラム	280
設例12Aー第三者のカスタマー・ロイヤルティ・プログラム（1）	283
設例12Bー第三者のカスタマー・ロイヤルティ・プログラム（2）	284
<b>10.5 顧客の未行使の権利（非行使部分）</b>	<b>285</b>
設例1ープリペイド式テレフォンカードの販売：企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれるケース	286
設例2ープリペイド式テレフォンカードの販売：企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込まれないケース	287
設例3ー航空会社が航空券について信頼性をもって非行使部分を見積ることができるケース	287
<b>10.6 返金不能のアップフロントフィー</b>	<b>289</b>
設例1ー返金不能のアップフロントフィー：年次契約	290
設例2ー返金不能のアップフロントフィー：活動によって財またはサービスが移転しないケース	293
設例3ー返金不能のアップフロントフィー：投資管理サービス	293
設例4ー月次の通信サービス契約におけるアクティベーション料	294
<b>10.7 企業の通常の活動の一部ではない売却</b>	<b>295</b>
設例1ー単一の資産である不動産の売却	296
<b>11 表示</b>	<b>299</b>
<b>11.1 財政状態計算書</b>	<b>299</b>
設例1ー契約負債及び債権取消可能な契約	299
設例2ー契約資産の減損判定：変動対価	304
設例3ー契約資産の減損判定：複数の履行義務が存在する契約	305
設例4ー流動・非流動の区分：契約資産：電話会社	305
設例5ー流動・非流動の区分：契約資産：不動産開発業者	306
設例6ー流動・非流動の区分：契約資産：サービス委譲	307
設例7ー流動・非流動の区分：契約負債：一時点で移転する財に対する全額の前払い	307
設例7Bー流動・非流動の区分：契約負債：一定の期間にわたって移転する財に対する全額の前払い	308
設例8ー契約負債及び債権：解約不能な契約	308
設例9Aー債権の認識：解約時点の報酬	311
設例9Bー債権の認識：マイルストーン支払い	312
設例10ー債権の認識：変動対価	312
<b>11.2 損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書</b>	<b>312</b>
設例11Aー契約コストの償却の表示：機能別費用	314
設例11Bー契約コストの償却の表示性質別費用	315
<b>12 開示</b>	<b>316</b>
<b>12.1 年次の開示</b>	<b>316</b>
設例1ー収益の分解	318
<b>12.2 期中の開示</b>	<b>325</b>
<b>13 発効日及び経過措置</b>	<b>326</b>
<b>13.1 経過規定</b>	<b>326</b>
設例1ー経過措置：完了した契約に関する繰延残高	327
<b>13.2 遡及適用法</b>	<b>328</b>
設例2ー完全遡及適用法	329
設例3ー実務上の便法1の適用：複数契約	331

設例4－実務上の便法1の適用：比較事業年度.....	332
設例5－実務上の便法2の適用：返品.....	333
設例6－実務上の便法2の適用：成果報酬.....	333
設例7－実務上の便法3の適用.....	335
設例8－実務上の便法4の適用.....	336
13.3 累積的影響法.....	337
設例9－累積的影響法.....	338
設例10－累積的影響法：返品権付きの販売.....	338
設例11－累積的影響法：リベートに関する取決め.....	339
設例12－累積的影響法：完了前の契約.....	339
13.4 その他のIFRS規定に生じる改訂.....	341
設例13－間接的な改訂.....	341
13.5 IFRS初度適用企業.....	342
設例14－IFRS初度適用企業.....	343

# KPMGの見解

1	ステップ1ー契約の識別.....	3
1.1	契約が存在するか否かを判断するための要件.....	3
	当該契約の形態ではなく、強制可能性に焦点を当てる.....	6
	回収可能性は単に入口の質問(ゲーティング・クエスチョン)である.....	6
	回収可能性は、企業が財又はサービスと交換に受け取ることが見込まれる金額に基づき評価される.....	6
	回収可能性の問題と価格面の譲歩とを区別するために判断が要求される.....	7
	回収可能性の要件はポートフォリオ・レベルごとに得られる情報を用いて評価される.....	7
	顧客の信用力の著しい低下がある場合にのみ回収可能性が見直される.....	8
	重大な金融要素を伴う契約について要求される回収可能性の評価.....	8
	財政上の積立に関する条項が、契約が存在するか否かの評価に影響を与える場合がある.....	8
	企業が引き続きサービスを提供する場合における失効した契約に関する強制可能な権利及び義務.....	9
	無料試用期間の提供.....	9
	成功報酬の取決め.....	10
	契約実績は顧客クラス別に評価される必要がある場合がある.....	10
	契約の2つの定義がIFRSに存在する.....	11
	最低購入規定.....	12
	法的に強制可能な権利及び義務を生じさせる追加的なステップが要求される場合がある.....	13
	同一の枠組み契約に基づく注文が相互に関係している場合がある.....	13
1.2	契約期間.....	14
	契約期間は当基準の多くの部分に影響を与える.....	16
	解約時に支払われる対価は契約期間の評価に影響を与える可能性がある.....	16
	補償は解約時の支払いに限定されない.....	16
	いずれかの当事者が一定の時点で契約を解約できる能力は契約期間を制限する場合がある.....	16
	エバーグリーン契約.....	17
	顧客のみが契約を解約する権利を有している.....	17
1.3	契約が存在する前に受け取った対価.....	17
	収益の認識はかなりの期間にわたり繰り延べられる場合がある.....	18
	回収可能性の要件を満たさない場合、原則として債権は認識されない.....	19
1.4	契約の結合.....	19
	契約が結合されるべきか否かを判断する際、「同時又はほぼ同時に」を評価する.....	21
	関連当事者の定義は新たな意味で重要性となる.....	21
	同一企業の複数の部門と締結される契約に関する例外はない.....	22
	流通経路を通じた販売のさらなる複雑性.....	22
2	ステップ2ー契約における 履行義務の識別.....	23
2.1	別個の財又はサービス.....	24
	指標の適用には判断を要するであろう.....	27
	要件2の適用は、分析されている2つの項目間に、変換していく関係があるか否かを評価することを企業に要求する.....	29
	財又はサービスが別個に識別可能であるか否かを判断する際に考慮されるリスクの分離可能性.....	29
	顧客の顧客に約束される財又はサービスは履行義務である場合がある.....	30
	契約上の制限が決定とはならない場合がある.....	30
2.2	黙示的な約束及び管理業務.....	35
	顧客に財又はサービスを移転する約束のみが履行義務である可能性がある.....	36
	管理業務としてのセットアップ活動.....	36
	最終顧客への書類の提供は通常、管理作業である.....	36
	管理作業と約束された財又はサービス間の区別.....	36

2.3	一連の別個 <sup>1</sup> の財又はサービス .....	39
	一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用についての免除規定はない .....	41
	一連の財又はサービスの会計処理はモデルの簡略化を提供するために意図されている .....	41
	顧客に対する企業の約束の性質を判定することは一連の財またはサービスに関するガイダンスを適用する際の第1段階である .....	42
	別個 <sup>1</sup> の財又はサービスを一連のものと識別することは変動対価の配分に影響を与える場合がある .....	42
	財又はサービスを連続的に提供する必要性はない。 .....	42
3	ステップ3—取引価格の算定 .....	46
	取引価格は顧客により支払われない金額を含む場合がある .....	47
	取引価格は決済日のデリバティブの公正価値を含む場合がある .....	47
3.1	変動対価（及び制限） .....	47
	対価は当該契約に明示された価格が固定の場合でも変動であるとみなされる可能性がある .....	49
	アウトプット1単位当たりの価格が固定されていたとしても変動対価となる場合がある .....	49
	納品後の数量確認による単価変動は変動対価を示唆する .....	50
	コモディティの市場価格に基づく仮価格 .....	50
	変動対価又は任意の購入 .....	50
	数量割引又はリベートは変動対価である又は重要な権利を提供する場合がある .....	51
	外貨建ての取引価格は変動対価を構成しない .....	51
	予定損害賠償金は変動対価又は製品保証を表す場合がある .....	52
	見積方法を選定する場合には全ての事実及び状況が考慮される .....	53
	期待値法—可能性の少ない結果まで定量化する必要はない .....	54
	期待値法—見積額は個々の契約について起こり得る結果である必要はない .....	54
	過去の経験は証拠となる場合がある .....	55
	方法の組み合わせが適切である場合がある .....	55
	収益の累積額に対してなされる制限的な評価 .....	60
	制限的な規定に含まれる一定水準の信頼度 .....	60
	制限が慎重さの要素を導入している .....	60
3.2	重大な金融要素 .....	63
	評価は個々の契約ごとに行う .....	70
	財又はサービスの移転の時期が顧客の裁量で決まる場合、重大な金融要素はない .....	70
	履行期間中に支払いが行われる契約は重大な金融要素を含む場合がある .....	70
	重要な権利を伴う契約は重大な金融要素を含む場合がある .....	71
	支払いの主要な目的が財務以外にある場合とは何かを示す限定的な設例が基準において示されている .....	71
	重大な金融要素を含む長期契約及び複数要素契約の会計処理は複雑になる場合がある .....	71
	契約に明記されている利率を用いることが常に適切であるとは限らない .....	72
	重大な金融要素から認識される金利収益は「収益」として表示されることはあっても「顧客との契約から生じる収益」としては表示されない .....	72
	前払金はEBITDAに影響を与える .....	72
	複数の履行義務を有する契約への実務上の便法の適用 .....	73
	黙示的な金利がゼロである契約にも金融要素が含まれている可能性がある .....	73
	契約負債に含まれる金利は資産化する要件を満たす借入コストである .....	74
3.3	現金以外の対価 .....	78
	現金以外の対価の形態により公正価値の見積額が変動する場合、収益認識累計額の制限は適用されない .....	79
	顧客からの資産の移転 .....	80
	広告サービスに関連するバーター取引 .....	80
3.4	顧客に支払われる対価 .....	81
	流通業者や小売業者への支払いは、別個 <sup>1</sup> の財またはサービスに対するものである可能性がある .....	82
	棚代 .....	83

指名料.....	83
顧客に支払われる対価の範囲は契約のもとで行われる支払いに限定されない.....	84
顧客に支払われる対価に直接的な販売網の外部への支払いが含まれる可能性がある.....	84
顧客に支払われる金額は、変動対価である場合も、顧客に支払われる対価である場合もある.....	85
3.5 売上税.....	88
<b>4 ステップ4ー取引価格の契約における履行義務への配分.....</b>	<b>90</b>
4.1 独立販売価格の決定.....	91
当基準は信頼性の要件を含まない.....	91
独立販売価格の見積りには判断が要求されることが多い.....	92
単一の財またはサービスが複数の独立販売価格を有する場合がある.....	94
観察可能な価格に幅がある場合、その範囲内に含まれる明示された契約価格が独立販売価格として認められる場合がある.....	94
独立販売価格の見積りのための範囲の使用.....	95
残余アプローチは見積りの技法であり、配分方法ではない.....	97
知的所有権やその他の無形商品に関する契約では、残余アプローチは独立販売価格を決定する際に適切となる場合がある.....	97
残余アプローチを用いるのが適切であるか否かの判定は、それぞれの財またはサービスについて個別になされるべきである.....	98
配分される対価がゼロかまたはゼロに近似する可能性は低い.....	98
4.2 取引価格の配分.....	98
明示された契約価格が契約に含まれるすべての履行義務の独立販売価格の見積りの要件を満たす場合、取引価格の配分が簡素化される場合がある.....	99
1つまたは複数の履行義務の独立販売価格がその明記された契約価格と異なる場合、追加的な計算が必要になる.....	100
多数の財またはサービスが様々な組合わせで束ねられる場合、分析が要求される.....	103
「通常、販売している」ことの決定は重要な判断となる.....	103
値引きの配分に関するガイダンスは通常、少なくとも3つの履行義務が含まれる契約に適用される.....	104
変動対価の配分に関するガイダンスは、値引きの配分に関するガイダンスより前に適用される.....	107
一連の別個のサービス期間に対して変動対価を配分する際、配分の目的と整合しているか否かを評価する.....	108
4.3 取引価格の変動.....	111
<b>5 ステップ5ー履行義務が充足された時点で（又は充足されるにつれて）収益を認識.....</b>	<b>113</b>
5.1 支配の移転.....	114
収益認識に支配の概念を用いることは、資産の会計処理と整合する.....	114
5.2 一定の期間にわたり充足される履行義務.....	115
要件1と要件3では、適用する際に用いる仮定が異なる.....	117
コモディティが一定の期間にわたって移転されるものであるか否かの判定には、要件1を考慮する.....	117
サービス委譲契約への適用.....	118
他に転用可能か否かを評価する際に検討すべき多くの要因.....	119
手直しするコストが重要であるか否かを評価すること.....	120
支払いを受ける権利が関連する法規制により確立されている場合.....	124
支払いに対する権利の強制可能性の判定時における法的意見の 利用.....	125
不動産の建設工事に関する契約について、支配の移転のパターンが異なる場合がある.....	125
インプットとして使用される標準的な資材の支払いに対する強制可能な権利.....	126
一定の期間にわたる契約の解約.....	126
5.3 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定.....	131
適用すべき進捗度の測定方法は、自由に選択できない.....	134
単一の履行義務の進捗度の測定には単一の測定方法を用いる.....	134
販売代理人による取引であっても、一定の期間にわたって収益が認識される場合がある.....	135
待機義務の進捗度の測定は必ずしも定額法とは限らない.....	135
マイルストーン法では履行のパターンが描写されない可能性がある.....	136
契約が識別される前に履行義務の一部が充足される場合がある.....	136

	収益が一定の期間にわたり認識される場合の借入コスト .....	137
	設計と製造の両方を提供する契約—引渡単位数または生産単位数に基づく方法は適切でない場合がある .....	140
	未据付けの資材に係るマージンの認識のタイミング及びパターンに関するガイダンスはない .....	142
	非効率及び廃棄原材料の識別に関する詳細なガイダンスはない .....	143
	請求額で収益認識するために、必ずしも対価が単位当たりの固定金額である必要はない .....	143
	契約上の最低支払金額を含む契約 .....	144
	契約に重要なアップフロントフィーが含まれる場合、実務上の便法を活用できない場合がある .....	145
	リベート、クレジット及び返金がある場合は、原則として請求額で収益を認識する実務上の便法を適用することができない .....	145
5.4	一時点で充足される履行義務 .....	148
	支配が移転する一時点の決定には、判断が求められる .....	150
	一部の配送契約について会計処理を決定する際に潜在的な課題が存在する場合がある .....	150
	間接的な流通経路及びセルインとセルスルー .....	151
5.5	買戻し契約 .....	151
	買戻し価格に焦点を当てるアプローチ .....	154
	買戻し契約に関する規定は、再販価格の保証が付された契約には適用できない .....	155
	条件付きの先渡取引またはコール・オプション .....	155
	先買権 .....	156
5.6	委託契約 .....	156
5.7	請求済未出荷契約 .....	159
5.8	顧客による検収 .....	161
6	適用範囲 .....	162
6.1	適用範囲の契約 .....	162
	活動が「通常」であるか否かを判定する場合には判断が求められる場合がある .....	163
	副産物（副製品）の販売はIFRS第15号の範囲内である場合がある .....	163
6.2	適用範囲外の契約 .....	163
	製品及びサービスに対する保証—収益認識基準と引当金 .....	164
	非交換取引における拠出はIFRS第15号の範囲外である .....	164
	等価でない非貨幣性取引の解消 .....	165
6.3	一部が適用範囲に含まれる契約 .....	165
	配分すべき残余の金額がほとんど、またはまったく残らないケースがある .....	167
	相手先が提携契約におけるパートナーであると同時に顧客である可能性がある .....	168
	料金規制の対象企業は、規制繰延勘定残高の変動についてIFRS第15号を適用しない .....	168
	IFRS第15号の一部は非金融資産の売却に適用される .....	168
	金融サービスの報酬—収益認識基準と金融商品に関する基準 .....	168
	契約にリース要素とリース以外の要素が含まれる場合の契約期間の決定 .....	169
6.4	ポートフォリオ・アプローチ .....	171
	ポートフォリオ・アプローチのコストと便益を比較検討する必要がある .....	172
	ポートフォリオ・アプローチが適用可能か否かの判定に関する詳細なガイダンスはない .....	172
7	契約コスト .....	173
7.1	契約を獲得するためのコスト .....	173
	償却期間が1年以内の場合、実務上の便法が適用される .....	175
	関連する負債が発生する際の手数料を資産化する .....	175
	複数層の手数料について要求される判断 .....	176
7.2	契約履行コスト .....	179
	当収益基準におけるコスト資産化に関するガイダンスの適用可能性 .....	182
	コストの資産化要件を満たしているか否かを判定するのに必要とされる判断 .....	182
	学習曲線コストが含まれる契約 .....	182



制限取引価格を超えるコスト .....	183
輸送サービス及びコスト .....	183
後取手数料に係るコスト .....	184
<b>7.3 償却 .....</b>	<b>187</b>
償却期間は予想される契約を含む必要がある場合がある .....	188
実務上の便法が適用されるか否かを判断する際に含まれる予想される契約 .....	188
契約が反復的な手数料を含む際には判断が要求される .....	189
複数の履行義務に関連する契約資産の規則的な償却 .....	189
返金不能のアップフロントフィーの会計処理との相関関係はない .....	190
償却コストの表示は企業及びその業界の性質に左右されることが多い .....	190
<b>7.4 減損 .....</b>	<b>192</b>
資産化した契約コストに関する特別な減損モデル .....	192
予想される特定の契約は減損テストにおいて考慮される .....	193
割引は長期契約に関連する場合がある .....	193
<b>8 契約変更 .....</b>	<b>194</b>
<b>8.1 契約変更の識別 .....</b>	<b>194</b>
強制可能性に焦点を当てる評価 .....	196
契約変更がいつの時点で承認されるかを判断するための要件 .....	196
契約上のクレームは、契約の条件変更に関するガイダンスを用いて評価する .....	197
部分的な解約は契約変更として会計処理される .....	198
<b>8.2 契約変更の会計処理 .....</b>	<b>198</b>
共通の種類別の契約変更についての複数のアプローチ .....	204
単一の履行義務として処理される一連の別個の財又はサービスは別個に検討する .....	204
新たな契約と既存の契約との関係を考慮する必要がある .....	204
既存の契約の解約と新たな契約の創出に係る契約資産の会計処理 .....	204
<b>9 ライセンス供与 .....</b>	<b>206</b>
<b>9.1 知的財産のライセンス .....</b>	<b>207</b>
知的財産 (IP) のライセンスと販売は会計処理が異なる .....	208
知的財産の定義は存在しない .....	208
有形資産の一部を形成するIP .....	208
ライセンスとサービスの区別 .....	208
<b>9.2 ライセンスが別個であるか否かの判定 .....</b>	<b>209</b>
ライセンスが別個であるか否かを判定する際に、重要な判断が要求される .....	211
追加的なライセンスを購入するための顧客のオプション .....	212
<b>9.3 別個のライセンスの性質を判断 .....</b>	<b>214</b>
フランチャイズ・ライセンスは原則としてIPにアクセスする権利を提供する .....	216
財又はサービスを顧客に移転しないライセンス供与者の活動のみを考慮する .....	216
ライセンスの異なる属性が企業の約束の本質の判断に及ぼす影響 .....	217
知的財産に著しく影響を与える企業の活動 .....	217
活動を実施するコストや努力は、分析の焦点ではない .....	218
<b>9.4 収益認識の時期及びパターン .....</b>	<b>220</b>
一時点で充足される履行義務に関する一般的なガイダンスの適用 .....	222
<b>9.5 契約上の制約及びライセンスの属性 .....</b>	<b>223</b>
ライセンスの属性と追加的なライセンスを区別する際の明確なガイダンスはない .....	224
ライセンスを移転するための追加的な約束と単一のライセンスの属性を区別する .....	224
顧客が知的財産を使用する (又は知的財産にアクセスする) 期間の実質的な中断 .....	225
<b>9.6 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ .....</b>	<b>225</b>

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの例外措置により、異なるライセンスの種類会計処理が一致する	226
いつの時点でライセンスの知的財産が支配的になるかを評価するには判断が求められる	226
ロイヤリティの例外規定のマイルストーン支払いへの適用	227
保証された最低支払金額－使用権ライセンス	228
保証された最低支払金額－アクセス権ライセンス	228
変動ロイヤリティの料率－使用権ライセンス	228
変動ロイヤリティの料率－アクセス権ライセンス	229
売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティの複数の履行義務への配分	229
<b>10 適用上のその他の論点</b>	<b>234</b>
<b>10.1 返品権付きの販売</b>	<b>234</b>
部分的な返金は、返金が見込まれる部分に基づき測定する	237
在庫補充手数料及びコスト	237
条件付き返品権	238
返品の見積りの際に過去の経験から証拠が得られる場合がある	238
<b>10.2 製品保証</b>	<b>239</b>
サービスの欠陥に関する返金が製品保証ではなく変動対価になる場合がある	240
補償と交換に行われる欠陥製品の返品	241
損害賠償及びそれに類似する契約条件	241
製品保証の取決めの中には、保険契約の基準が適用されるものもある	241
「合理的に別個に会計処理できない」という指標は定義されていない	243
製品保証期間の長さは製品保証の種類指標となるが、必ずしも決定的な要因となる訳ではない	243
慣行として実施される保証期間外の修理	244
「延長保証」はアシュランス型の製品保証であるか、サービス型の製品保証であるか	244
<b>10.3 本人か代理人かの検討</b>	<b>244</b>
会計単位は特定された財またはサービスである	246
特定された財またはサービスが権利である場合がある	246
本人又は代理人であるかの指標は、一般的な支配に関する原則の適用を支えるが、それを覆すものではない。	249
一定の条件も支配の判定に役立つ可能性がある	250
通常、いずれの指標も決定的な要因にはならない。	250
特定の統合サービスの提供は決定的な要因になる	251
企業は顧客への移転の前に瞬間的な所有権のみを獲得する	251
企業は、物理的に占有していなくても有形資産に関し本人に成り得る	251
企業が取決めの一部について本人であり、別の一部について代理人である場合の値引きの配分に関する特定のガイダンスは設けられていない	260
本人としての収益の総額の見積り	260
<b>10.4 追加の財またはサービスに対する顧客のオプション</b>	<b>263</b>
重要な権利の有無の判断では、定量的要因及び定性的要因の両方の評価が求められる	266
累積的な権利を付与する顧客のオプションは総額で評価する	267
重要な権利の行使	267
オプションを行使する可能性の見積りは更新しない	268
「無料」のギフトカードやクーポンの独立販売価格の見積り	268
販売時に発行されるクーポン	268
数量値引き及びリベート	269
原契約よりも値引きされた金額で購入する追加購入の評価	269
取消可能な契約が重要な権利を含む場合がある	270
代替的なアプローチは更新オプションに限定される訳ではない	275
提供が見込まれる財又はサービスを識別するための方法は1つではない	276

ほとんどのカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに重大な金融要素は含まれない	281
取消し可能なカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは黙示的な履行義務となり得る	281
顧客のクレジット・カード契約の取扱い	281
残余アプローチはロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の算定において通常適切ではない	282
第三者のロイヤルティ・プログラム運営事業者に支払われる金額	285
<b>10.5 顧客の未行使の権利（非行使部分）</b>	<b>285</b>
収益認識累計額の制限は対価の金額が判明している場合であっても適用される	288
非行使部分は変動対価を構成しない	288
プリペイド・ストアドバリュー・カードは金融負債となり得る	288
データのポートフォリオを予測される未行使の見積りに利用する	288
<b>10.6 返金不能のアップフロントフィー</b>	<b>289</b>
アップフロントフィーを評価するには定量的な指標と定性的な指標を考慮する	291
返金不能のアップフロントフィーが約束した財またはサービスの移転と関連するか否かの判定	291
アップフロントフィーを配分することが必要となる場合がある	292
返金不能のアップフロントフィーの繰延期間は、そのフィーが重要な権利を与えるか否かに依存する	292
返金不能のアップフロントフィーにより重大な金融要素が発生するか否かの検討	292
ファンド及び保険業界におけるアップフロントフィー	292
<b>10.7 企業の通常の活動の一部ではない売却</b>	<b>295</b>
何が「通常の活動」であるかの決定には、判断が要求される	296
売却目的で保有する非流動の非金融資産については、IFRS第15号における対価が公正価値と相違するために、その支配の移転時に利得または損失が認識される結果となる場合がある	297
受け取った又は受け取る対価を測定する場合、取引価格に関するガイダンスを適用する	297
不動産の顧客及び顧客以外の当事者への販売の会計処理に、大きな相違は生じない	297
特定の要件を満たす場合、棚卸資産に振り替えられる可能性は引き続きある	298
<b>11 表示</b>	<b>299</b>
<b>11.1 財政状態計算書</b>	<b>299</b>
契約資産及び契約負債—過去の履行に基づく	300
複数の履行義務が含まれる契約について単一の契約資産または契約負債	300
複数の契約について契約資産と契約負債を相殺しない	301
複数の履行義務が含まれる契約に関する契約資産の減損判定	301
対価が変動する場合の契約資産の減損判定	301
流動・非流動の区分	302
財政状態計算書における契約獲得コスト又は契約履行コストの表示	303
債権と契約資産の比較—対価に対する無条件の権利に基づく区別	309
債権と契約資産の比較—返金義務が分析に影響を及ぼすことはない	310
一定の期間にわたる契約におけるマイルストーン支払い	310
対価が変動する場合に未収金を認識する	311
<b>11.2 損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書</b>	<b>312</b>
損益計算書の本体に「顧客との契約から生じる収益」を別個に表示することは求められていない。	313
重大な金融要素から認識される金利収益は、「収益」に認識することも可能だが、「顧客との契約から生じる収益」に計上してはならない。	313
損益計算書における償却費用の表示	313
契約コストに関連するキャッシュ・フローの分類は、活動の性質に左右される。	314
<b>12 開示</b>	<b>316</b>
<b>12.1 年次の開示</b>	<b>316</b>
収益が取引価格の総額である	317
最低限開示しなければならない区分の数は規定されていない	319

収益の分解をセグメントの開示と異なるレベルで行う可能性がある.....	320
取引価格の変更は開示する必要がある.....	321
残存する履行義務に関する開示は、現行の受注残に関する開示と相違する場合がある.....	323
契約更新は、重要な権利を与える場合にのみ含まれる.....	323
特定の契約は、残存する履行義務の開示から除外することができる.....	323
残存する履行義務の開示には、制限が適用された後の取引価格を用いる.....	324
IFRS第15号のより具体的な規定.....	324
12.2    期中の開示.....	325
期中の収益の開示の程度を決めるには判断が求められる.....	325
<b>13    発効日及び経過措置.....</b>	<b>326</b>
13.1    経過規定.....	326
13.2    遡及適用法.....	328
従前の規定に従って未完了及び完了しているすべての契約について検討することが要求される.....	330
コスト及び法人所得税に関する項目の調整が必要となる場合もある.....	330
法規制についても検討する必要がある.....	330
実務上の便法1による免除措置.....	332
事後的な判断の使用は限られる.....	334
実務上の便法を適用することにより収益認識が前倒しとなる場合がある.....	334
表示される最も古い期間の期首よりも前に発生した契約変更の修正再表示の免除.....	336
開示のみが免除される.....	337
13.3    累積的影響法.....	337
二重報告が依然として要求される.....	340
累積的影響法では比較可能性が低下する.....	340
すべての契約に累積的影響法を適用することで比較可能性が改善する.....	340
契約変更に関する実務上の便法により適用が単純化されるが、比較可能性が低下する.....	341
13.4    その他のIFRS規定に生じる改訂.....	341
13.5    IFRS初度適用企業.....	342

## 本書について

我々の「IFRS ハンドブック」は、特定の基準又は解釈指針を企業が適用する際に直面する実務上の適用に関する論点に対処できるよう工夫されています。主要な規定を解説し、規定の実務における適用上の論点を詳述する又は明確化するためのガイダンス及び設例を盛り込んでいます。今回のIFRSハンドブックは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を包括的に分析し、KPMGメンバーファームが直面した実務における適用上の論点を取り上げており、広範な解釈上のガイダンス及び設例が含まれます。

また、本冊子は、2019年1月1日以降開始する年度から適用される、2019年6月1日時点で公表されている基準書を対象にし、IFRS第15号の規定及び他の基準への影響に焦点を当てており、IFRS第15号が関連する他の基準又は解釈指針の包括的な解説を提供しています。他の基準及び解釈指針の詳しい解説は、KPMGの刊行物「Insights into IFRS」をご参照ください。

多くの場合、固有の事実、状況及び個々の取引に本基準の規定を適用するにはさらなる分析、解釈が必要になります。収益認識基準の適用で新たな論点が生じ、さらに実務が進化するにつれ、KPMGの考察も変化し新たな見解が生じる可能性があります。

IFRSとその解釈指針は時間の経過とともに変化します。したがって、本書をはじめKPMGのいかなる刊行物もIFRS基準書及び解釈指針の代用になるものではありません。

## KPMGによるその他の刊行物

LinkedInの‘KPMG IFRS’やkpmg.com/ifrsでは、新規のIFRS利用者も現行のIFRS利用者も、「財務諸表の例示」や「開示チェックリスト」等の、最新動向の概略、複雑な規定についての詳細なガイダンス及び実務的なツールを入手することができます。

IFRS Today



IFRSニュース



IFRSアプリ



LinkedInの  
KPMG IFRS



### IFRSツールキット

Insights into IFRS

IFRSの実務への適用を支援します。



Guides to financial statements

IFRSのもとでの開示例及び現在適用されている規定のチェックリストを提供します。



IFRS – 新たな基準書



IFRSと米国会計基準との比較表



Q&A: Fair Value Measurement (英語)



結合及び（または）  
カーブアウト財務諸表



## 主な新たな基準書

リース



収益認識



金融商品



保険契約



## その他

1株当たり利益  
ハンドブック



株式報酬  
ハンドブック



企業結合及び連結



表示及び開示



## 業種別情報のアップデート

銀行業



KPMGの「Accounting Research Online」では、広範にわたる会計、監査及び財務報告に関するガイダンスや文献について参照することが可能です。現在の大きく変化する環境において最新情報に精通したい方にとって、このウェブベースの会員制サービスは価値あるツールとなります。[aro.kpmg.com](http://aro.kpmg.com)で、ぜひ30日間の無償トライアルをお試しください。

## 本書の発行にあたって

本書はKPMG国際基準グループ (KPMG IFRG Limited) により執筆されています。本書に盛り込まれたKPMG国際基準グループ及び米国のKPMG LLPのプロフェッショナル・プラクティス部門の現メンバー及びかつてのメンバーの考察に感謝いたします。

また、執筆に中心的な役割を果たし、本書の内容をまとめてくださったKPMG国際基準グループのメンバー (Suzanne Arnold, Mikiko Asai Erkiletlian, Stacy Brown, Jessica Cheong, Irina Ipatova, Julia LaPointe, Brian O'Donovan and Anthony Voigt) に謝辞を述べたいと思います。

編集作業を支えていただいた米国のKPMG LLPのプロフェッショナル・プラクティス部門のMeredith Canady氏、本書の内容の包括的かつ難しいレビューに多くの時間を費やしていただいた以下のメンバーにも感謝いたします。

### KPMG Global Revenue Recognition Leadership Team

Brian K Allen	Reinhard Klemmer
Valerie Boissou	David Littleford
Eric Damotte	Allison McManus
Lise du Randt	Brian O'Donovan
Yoshi Hasegawa	Emmanuel Paret
Yusuf Hassan	Timo Pütz
Kim Heng	Anne Schurbohm
Ramon Jubels	Mikhail Stepanov
Prabhakar Kalavacherla (PK)	

## 日本語訳の発行にあたって

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室は、国際財務報告基準の改訂や新基準書の導入に際して、適時に情報を提供することを目的として、KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limitedの一部。以下ISG) が公表する英文冊子のうち、日本に与える影響の大きいものについて日本語訳を作成し提供しています。

本冊子は、KPMG IFRGが発行した「[IFRS 15 handbook:Revenue](#)」の日本語訳です。

翻訳と英語原文間に齟齬がある場合は、当該英語原文が優先するものとします。本冊子が、IFRSに関与またはIFRSを適用しようとしている方々に、少しでもお役に立てれば幸いです。

本冊子の翻訳は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室のメンバーが中心となって行いました。

2020年7月



## 有限責任 あずさ監査法人

### IFRSアドバイザリー室

#### アカウンティングアドバイザリーサービス

東京事務所

TEL:03-3548-5120

FAX:03-3548-5113

大阪事務所

TEL:06-7731-1300

FAX:06-7731-1311

名古屋事務所

TEL:052-589-0500

FAX:052-589-0510

[azsa-accounting@jp.kpmg.com](mailto:azsa-accounting@jp.kpmg.com)

[home.kpmg/jp/ifrs](http://home.kpmg/jp/ifrs)

Publication name: Revenue IFRS 15 handbook

Publication number: 135964

Publication date: June 2019

© 2019 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

KPMG International Standards Group is part of KPMG IFRG Limited.

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. 20-1023

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

コピーライト©IFRS Foundationすべての権利は保護されています。KPMG IFRG Limited及びあずさ監査法人はIFRS Foundation®の許可を得て複製しています。複製及び使用の権利は厳しく制限されています。第三者が複製または配布することは認められません。

「IFRS®」、「IFRIC®」及び「IAS®」はIFRS財団の登録商標であり、KPMG IFRG Limited及びあずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中及び(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。

この冊子の内容に関連して行った(または行わなかった)活動により生じた損失について、それらの損失が過失またはその他の事由で生じたか否かに関わらず、国際会計基準委員会、IFRS財団、並びにこの冊子の著者及び出版者は、一切責任を負いません。