

**Q1** IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における、収益を認識するためのステップについて教えてください。

**A** 収益認識のステップには、「顧客との契約の識別」「契約に含まれる別個の履行義務の識別」「取引価格の算定」「取引価格の各履行義務への配分」「履行義務の充足時点での収益の認識」の5つがあります。



1. 収益認識のステップ

IFRS第15号において、収益は以下の5つのステップにより認識されます。ステップ1と2では、収益を認識する単位である履行義務、ステップ3と4では収益の計上金額、そしてステップ5では収益を認識するタイミングを決定します。

図表 収益認識の5ステップ



2. 収益認識の各ステップの概要

(1)ステップ1:顧客との契約の識別

契約とは、強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意のことをいいます。企業は、下記のすべての要件を満たす場合にのみ、顧客との契約にIFRS第15号を適用しなければなりません。

- ① 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- ② 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の権利を識別できる。
- ③ 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件を識別できる。
- ④ 契約に経済的実質がある。
- ⑤ 企業が、約束した財又はサービスと交換に、対価を回収できる可能性が高い。

## (2)ステップ2: 契約に含まれる別個の履行義務の識別

履行義務とは、顧客に財又はサービスを移転するという顧客との契約における約束で、収益を認識する単位のことです。企業が複数の財又はサービスを区別可能な場合には、それぞれ別個の履行義務として識別し、会計処理します(区別できる財又はサービスの要件については、IFRSコラム Vol.22 ([http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column\\_no22.pdf](http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column_no22.pdf))において詳しく説明していますので、そちらをご参照ください)。

## (3)ステップ3: 取引価格の算定

企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの実務慣行を考慮しなければなりません。取引価格は、顧客への財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額を除きます。また、対価が変動すると見込まれる場合には、事実や状況により、期待値または最も発生の可能性が高い金額により計上することが求められます。

## (4)ステップ4: 取引価格の各履行義務への配分

各履行義務の基礎となる独立販売価格(企業が顧客に対し、約束した財又はサービスを別個に販売する価格)の比率を用いてステップ3で算定した取引価格を按分します。なお、独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業にとって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、及び顧客又は顧客の分類に関する情報)を考慮して独立販売価格を見積もらなければなりません。

## (5)ステップ5: 履行義務の充足時点での収益の認識

企業は、財又はサービス(資産)を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に(又は充足するにつれて)収益を認識しなければなりません。資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に(又は獲得するにつれて)顧客に移転されます。支配の移転には、一時点における移転と一定期間にわたる移転があります。

支配が一定期間にわたり移転する場合には、充足される履行義務について、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識しなければなりません。ただし、一定期間にわたって支配が顧客に移転したことを示す指標を充たさない場合には、財またはサービスが顧客に移転した一時点で認識します。

**Q2** IFRS第15号「顧客との契約における収益」について、2011年11月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案(以下ED)からの重要な変更点について教えてください。

**A** EDに対する意見を踏まえ、履行義務・回収可能性・開示等に変更がありました。



## 解説

### 1. 履行義務関係

#### (1)一定期間にわたり充足される履行義務

EDでは、次の2つの要件のうち少なくとも1つが満たされている場合には、企業は財又はサービスの支配を一定の期間にわたり移転し、したがって、履行義務の充足と収益の認識を一定期間にわたり行うこととしていました。

- ① 企業の履行により、資産(例えば、仕掛品)が創出されるか又は増価し、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する。
- ② 企業の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、次の要件のうち少なくとも1つに該当する。
  - ・企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する。
  - ・他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない。
  - ・企業が、現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。

EDに記載された要件について、複雑であるという意見や「他に転用できる」「現在までに完了した履行についての支払を受ける権利」に対する追加的な説明を求める声がありました。

これらの意見を踏まえ、IFRS第15号では要件を明確化し、「他に転用できる」「現在までに完了した履行についての支払を受ける権利」に対する説明を追加しました。詳細については、IFRSコラム Vol.22 ([http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column\\_no22.pdf](http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column_no22.pdf))において詳しく説明していますので、そちらをご参照ください。

### (2)認識単位

EDでは、下記①及び②を満たし、かつ、下記③及び④の要件をいずれも満たさない場合に財又はサービスは区別可能であるとし、別個の履行義務として識別し、会計処理することとしています。

- ① 企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。
- ② 顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる。

③ その束における財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。

④ 財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正又はカスタマイズされる。

しかし、上記①～④の要件が不明確であり、実務上適用するには困難が伴うとの意見が多く寄せられたことに伴い、①及び②を明確化した上で、上記①～④を要件から指標に変更し、要件を「区分可能性」と「契約内容の区分」の2つにすることとしました。詳細については、IFRSコラムVol.22 ([http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column\\_no22.pdf](http://www.gyosei-grp.or.jp/data/column_no22.pdf))において詳しく説明していますので、そちらをご参照ください。

## 2. 回収可能性

EDでは、企業は、取引価格を算定する際には、顧客の信用リスク(すなわち、回収可能性)の影響を考慮しないこととし、信用リスクの影響は、収益科目と隣接する別個の科目として表示することとしていました。

しかし、信用リスクの影響を収益科目と隣接する別個の科目として表示することは広く浸透した現行実務と大きく乖離していることから反対意見が多く寄せられました。

これらの意見を踏まえ、顧客の信用リスクの影響を別個の科目として表示せず取引金額を収益に計上し、顧客との契約を識別するための要件として前述のQ1の2(1)⑤を追加しました。

## 3. 開示

EDでは、定性的な情報(例えば、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重大な影響を及ぼす判断等)及び定量的な情報の開示が必要とされていました。定量的な情報として開示が求められていたものは下記の通りです。

(1)当期中の収益の分解

(2)契約資産及び契約負債の期首総残高から期末総残高への調整表

(3)企業の履行義務に関する情報

しかし、上記定量的情報(2)に記載した「契約資産及び契約負債の期首総残高から期末総残高への調整表」は現行のシステムで作成することが困難であることや、管理上用いられていない資料を新たに作成することによる事務負担が増加する等の意見が多く寄せられました。

これらの意見を踏まえ、IFRS第15号では「契約資産及び契約負債の期首総残高及び期末総残高並びにその増減理由」の開示を求めることとしました。

なお、(1)(3)の開示内容についてEDからの変更点はありません。