

論文

IFRS15号「顧客契約から生じる収益」について

IFRS No.15 Revenue from Contract with Customers

姚 小佳¹⁾

Xiaojia Yao

■Abstract

Abstract: This paper took up IFRS No.15 “Revenue from Contract with Customers” published by IASB. This paper, first, reviewed the process of Revenue Recognition Project between IASB and FASB, and pointed out the problems in the project. Then, this paper introduced IFRS No.15 and considered the characteristic of IFRS No.15. Finally, this paper analyzed the impact of IFRS No.15

キーワード：収益認識、資産負債アプローチ、顧客契約、履行義務、取引価格

Key Words: revenue recognition, asset liability approach, contracts with customers, transaction price

I はじめに

従来の収益認識基準である実現稼得過程アプローチ (realization and earning process approach) は、実現概念の解釈が曖昧であるため、経済的に類似する取引に対して異なる会計処理が行われることが問題として指摘されてきた。実現稼得過程アプローチに基づく収益認識は、収益に関する計算の確実性や検証可能性を確保する一方で、会計情報の比較可能性や忠実な表現が損なわれ、財務報告の利用者の経済的意思決定に有用な情報が提供できない場合もある。また、経済発展に伴う新しい取引形態の出現により、複数要素取引 (multiple element arrangements) などの複雑な取引について認識基準が欠如していると指摘されていたのである。

以上のことを背景にして、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board 以下、IASB) と米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board 以下、FASB) は資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識基準を開発するために、2002年に収益認識に関する共同プロジェクトを立ち上げ、紆余曲折を経て、2014年5月に国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards 以下、IFRS) 第15号「顧客契約から生じる収益」を公表した。

IFRS15号は、様々な業種に対してすべての企業が適用できる包括的な会計基準であり、国際会計基準 (International Accounting Standards 以下、IAS) 第11号「工事契約」とIAS18号「収益」を置き換えるものである。IFRS15号は収益認識について5つのステップの適用を規定

しており、それらの規定に基づいて行われる会計処理は、取引の実態をより忠実に表現することができる。

本稿は、IASBが公表したIFRS15号「顧客契約から生じる収益」を題材として、収益認識基準を取り上げるものである。まず、IFRS15号開発のプロセスを回顧し、IASBとFASBの共同プロジェクトにおける問題点を指摘する。次に、IFRS15号における収益認識基準の内容を明確にし、その特徴を検討する。最後に、IFRS15号がもたらす可能な影響を分析する。

II IFRS15号開発の経緯

1 IASB・FASBの収益認識プロジェクトの発足理由と目標

IASBとFASBが収益認識プロジェクトに着手したのは、収益に関するIFRSと米国の一般に公正妥当と認められた会計原則 (以下、US-GAAP) が以下の理由で改善する必要があったからである (IASB 2014, BC2)。

- ① US-GAAPは大まかな収益認識の概念と、特定の業種又は取引に係る詳細なガイダンスで構成されており、それらは経済的に類似した取引について異なる会計処理を生じさせることが多かった。
- ② IFRSにおける従前の収益の基準は異なる原則を有しており、理解が困難で、単純ではない取引への適用が困難な場合があった。さらに、IFRSには、複数要素契約についての収益認識のような重要なテーマについて限定的なガイダンスしかなかった。
- ③ IFRSとUS-GAAPの両方で要求している開示は不

1) 近畿大学産業理工学部経営ビジネス学科 准教授

適切で、顧客契約から生じる収益を十分に理解するための情報を財務諸表の利用者に提供しないことが多かった。

そのため、IASBとFASBは、以下のような要求を満たすことができる包括的な会計基準の開発を試みる必要があったのである（IASB 2014, BC3）。

- ① 収益認識の問題に対処するための、より堅牢なフレームワークを提供する。
- ② 企業、業種、法域及び資本市場間での、収益認識の実務の比較可能性を改善する。
- ③ 企業が参照しなければならないガイダンスの量を減らすことにより、財務諸表の作成を単純化する。
- ④ 認識される収益の性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表の利用者がより適切に理解するのに役立つように拡充した開示を要求する。

2 2007年のシンポジウム資料「収益認識に関する再検討」

IASBとFASBの収益認識プロジェクトによる議論が展開される中、2007年10月にアメリカ会計学会（以下、AAA）とFASBの主催によるシンポジウムにおいて、シンポジウム資料「収益認識に関する再検討」が公表された。

既に指摘したように、IASBとFASBは、収益認識プロジェクトにおいて、従来の収益認識原則における実現・稼得時点の曖昧さの問題を解決するために、資産負債アプローチに基づく収益認識原則を開発しようとすることを目的としていた。2007年シンポジウム資料では、収益は「顧客への財やサービスの提供の結果として生じる契約資産の増加又は契約負債の減少（又は両者の結合）である（AAA・FASB 2007, par.29）」と定義されている。さらに、契約上の権利と義務の結合は、企業のネット・ポジションを反映する単一（ネット）の契約資産又は契約負債として取り扱われており、収益の認識と企業の契約上のネット・ポジションとの関係が議論されていた（AAA・FASB 2007, pars.33-39）。具体的には、企業が契約上の履行義務を充足することにより、ネット・ポジションの変動（すなわち、契約資産の増加又は契約負債の減少）により収益が認識されるのである。

また、収益の測定モデルも、資産負債アプローチの考え方を反映させており、履行義務を公正価値で測定する測定モデル（measurement model）と履行義務について顧客対価の配分に根拠を置く配分モデル（allocation consideration model）が提案された。測定モデルでは、契約資産と契約負債は市場参加者が契約上の残余権利及び残余義務を獲得する（又は引き受ける）ために支払う（ある

いは要求される）価格で測定されている（AAA・FASB 2007, par.64）。一方、配分モデルは、契約の測定について、契約開始時点における顧客に約定された金額を各々の履行義務に基づく財やサービスの独立販売価格により、識別された各々の履行義務に配分するものである（AAA・FASB 2007, par.120）。

3 2008年の討議資料「顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解」

IASBとFASBは、2008年12月討議資料「顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解」を公表した。2008年討議資料では、収益の従来の定義¹を踏まえ、収益は顧客契約における企業のネット・ポジションの増加に基づいて認識されなければならないと提案した（FASB 2008, par.S14）。具体的には、資産と負債の変動に焦点を合わせる収益の定義を考慮し、収益は、企業の「通常」あるいは「進行中の主要な又は中心的な」活動を構成する財やサービスの提供と関連して生じる資産と負債の変動により発生し（IASB 2008, par.2.2）、顧客契約における企業のネット・ポジションの増加に基づいて認識されなければならない（IASB 2008, par.S14）としたうえで、収益の認識原則について、「顧客契約において、契約資産の増加又は契約負債の減少（あるいは両者の結合）が生じるときに、収益は認識される（FASB 2008, par.2.35）」と規定しているのである。

また、収益の測定について、履行義務との関係で説明しており、「履行義務とは資産（財やサービス）を顧客へ移転する契約上の約定である（FASB 2008, par.3.2）」と定義していることから、履行義務が遂行されたかどうかの判断基準は、資産（約束した財やサービス）の支配が顧客に移転したかどうかとなる。さらに、契約開始時点における履行義務の測定について、現在出口価格アプローチ（current exit price approach）と当初取引価格アプローチ（original transaction price approach）が提案されたが、基本的に当初取引価格アプローチが中心に検討され、現在出口価格アプローチが一部のメンバーから支持されているアプローチとして紹介された。2007年シンポジウム資料で提案されたモデルとの関係について、測定モデルと現在出口価格アプローチは、履行義務を公正価値で測定するモデルであり、配分モデルと当初取引価格アプローチは、履行義務を顧客対価で測定するモデルである²。この段階において、公正価値測定に基づく測定モデルが収益認識プロジェクトにおいて排除されたとも言える（姚 2013, 62頁）。

4 2010年の公開草案「顧客契約から生じる収益」

IASBとFASBは、2010年公開草案の目的について、顧

客契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性についての有用な情報を、財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることであると述べている (FASB 2010, par.5)。2010年の公開草案では、IASBとFASBが、2008年の討議資料で提案した収益の認識原則を踏襲しており、顧客契約から生じる資産又は負債の会計処理に基づく収益の認識原則を提案し、新しい収益認識基準をさらに明確化した。新しい収益認識基準のコアとなる原則とは、企業が、顧客への財やサービスの移転を描写するように、その財やサービスと交換に企業が受け取る (又は受け取ると見込まれる) 対価を反映する金額により、収益を認識しなければならないことである (FASB 2010, par.2)。

また、収益の測定について、IASBとFASBは、2008年の討議資料で暫定的に採用された当初取引価格アプローチを顧客対価モデルとして提案した。顧客対価モデルは、実質的に当初取引価格アプローチと同様であり、履行義務を契約開始時点に取引価格で測定し、取引価格を履行義務の基礎となる財やサービスの独立販売価格に基づいて履行義務ごとに配分する。また、契約開始時点後、企業が顧客へ資産 (財やサービス) を移転することにより事後測定を行い、履行義務が不利³と判断されない限り、当初履行義務に配分された金額をその後更新しないのである (FASB 2008, par.5.83)。具体的には、収益認識に5つのステップがあり、その5つのステップとは、ステップ1顧客契約の識別、ステップ2個別の履行義務の識別、ステップ3取引価格の算定、ステップ4個別の履行義務に対する取引価格の配分とステップ5履行義務の充足時点における収益認識である。

5 2011年の改訂公開草案『2010年公開草案「顧客契約から生じる収益認識」についての改訂』

IASBとFASBは、2010年公開草案と同じ目的で、2011年11月に改訂公開草案『2010年公開草案「顧客契約から生じる収益」についての改訂』を公表した。IASBとFASBは、2011年の改訂公開草案において、当時のIASB「財務報告概念フレームワーク」に従って、収益を「当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせ、企業の通常の活動の過程で生じるものである (FASB 2011, par.1)」と定義している。また、収益認識のコアとなる原則についても2010年公開草案と同様であり、企業は、顧客への財やサービスの移転を描写するように、その財やサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識しなければならないと規定している (FASB 2011, par.3)。

また、2011年の改訂公開草案は、収益の測定について、企業が履行義務の充足を、当該履行義務の基礎となる約定した資産を顧客に移転することによって行うから、収益は財やサービスの支配が顧客に移転されたとき (又は移転されるにつれて) 認識されることになり、2010年の公開草案と同様に、5つのステップを提案していた⁴。

IASBは、収益認識プロジェクトを立ち上げてから12年間にわたって、討議資料を1回、公開草案を2回公表し、様々な業種の専門家の意見を求め、2014年5月IFRS15号「顧客契約から生じる収益」を公表し、さらに、2016年4月に、IFRS15号の改訂版「IFRS15号の明確化」を公表した。2016年の改訂は、IFRS15号の原則を変えるものではなく、実務に適用する上でばらつきが生じうる論点について明確化を図り、IFRS15号の適用可能性を向上させるとともに、一貫性のある適用を担保しようとするものである (新日本有限責任監査法人 2017, 2頁)。以下では、2016年の改訂を反映させるIFRS15号における収益認識基準を明らかにする。

III IFRS15号「顧客契約から生じる収益」の概要

1 IFRS15号の目的と適用範囲

IFRS15号の目的は、顧客契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることである (IFRS 2014, par.1)。また、この目的を達成するために、「IFRS15号の中心となる原則は、企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならないというものである (IFRS 2014, par.2)」と説明されている。

IASBは、以下のものを除き、企業がすべての顧客契約にIFRS15号を適用しなければならない (IFRS 2014, par.5)。

- ① IAS第17号「リース」の範囲に含まれるリース契約
- ② IFRS第4号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約
- ③ IFRS第9号「金融商品」、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、IAS第27号「個別財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及び他の契約上の権利又は義務
- ④ 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするために、同業他社との非貨幣性の交換⁵。

また、IFRS15号は、契約の相手は顧客である場合のみ、本基準を契約に適用しなければならないと規定しており、さらに、顧客を「通常の企業の活動のアウトプットで

ある財又はサービスを対価と交換に獲得するために当該企業と契約した当事者である（IFRS 2014, par.6）」⁶と定義している。

2 収益認識基準の概要

(1) 収益の定義

IFRS15号は、収益について2つの定義を提供している。「(広義の) 収益 (income) とは、資産の流入もしくは増加又は負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの（持分参加者からの拠出に関連するものを除く）である（IFRS 2014, Appendix A)」。この広義の収益には、狭義の収益と利得の両方が含まれている。また、「(狭義の) 収益 (revenue) とは、広義の収益のうち、企業の通常の活動過程で生じるものである（IFRS 2014, Appendix A)」と定義されており、売上、報酬、ロイヤリティなどが含まれる。

IFRS15号は、狭義の収益を適用範囲として想定しており、収益の定義に含まれる「通常の活動」について定義していないが、企業及びその事業活動の性質を十分に考慮して、個々の状況に照らして判断することが求められている（あざさ監査法人IFRSアドバイザリー 2018, 5頁）。

(2) 5つのステップモデル

IFRS15号は、約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、企業は収益を認識すべきであるというコア原則に基づいている。IFRS15号は、収益認識の時期及び金額を決定するために、以下の5つのステップを適用することとしている。

① ステップ1：顧客契約の識別

企業は、IFRS15号を適用できる契約を識別する。ここでは、取引の実態を忠実に反映するために、複数の契約を結合して会計処理すべきであるか、単一の契約として会計処理すべきであるか否かも決定する。

② ステップ2：契約における履行義務の識別

識別された契約に含まれる企業と顧客との約束が単一の履行義務であるのか、複数の履行義務であるのかを判断する。

③ ステップ3：取引価格の算定

識別された契約において、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（取引価格）を算定する。

④ ステップ4：契約における別個の履行義務への取引価格の配分

契約における別個の財やサービスの独立販売価格

の比率に基づいて、算定された取引価格を別個の履行義務に配分する。

⑤ ステップ5：企業の履行義務の充足時点に行われる収益の認識

企業は、識別された別個の財やサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に、収益を認識する。

要するに、以上で要約したIFRS15において提示されている収益認識の5つのステップのうち、ステップ1、ステップ2とステップ5は収益の認識問題に関しており、ステップ3、ステップ4とステップ5は収益の測定問題と関わっている。以下では、収益の認識と測定をさらに具体的に検討していく。

3 収益の認識

IFRS15号は、概念フレームワークにおける収益の定義と整合するものであり、資産負債アプローチに基づいて新たな収益認識基準を提示している。IASBは、2008年討議資料の段階からIFRS15号に至るまで、一貫して、収益を顧客契約から生じる資産又は負債の会計処理に基づいて認識するという原則を提案している。

具体的には、顧客契約の締結時に、企業は顧客から対価を受け取る権利を獲得し、顧客に財又はサービスを移転する義務（履行義務）を引き受ける。それらの権利と履行義務の組み合わせは、残存権利と履行義務との間の関係に応じて、(純額の) 資産又は(純額の) 負債を生じさせる。残存権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には、契約のネット・ポジションは資産（契約資産）である。逆に、残存履行義務の測定値が残存する権利の測定値を上回る場合には、契約のネット・ポジションは負債（契約負債）である。収益の認識は、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転し、それにより契約における履行義務を充足した時にのみ行われるべきであり、すなわち、その資産の移転により履行義務が充足されると見なされ、収益が認識される。したがって、契約におけるネット・ポジションが増加（契約資産の増加又は契約負債の減少）すれば、その増加は収益認識に繋がっていくと説明している（IFRS 2014, pars.BC18, 20）。

前述したように、IFRS15号における収益認識の5つのステップのうち、ステップ1「顧客契約の識別」とステップ2「契約における履行義務の識別」は、収益の認識問題に関連するものであり、ステップ1とステップ2により、IFRS15号の適用対象となる契約を判別することができ、収益認識の会計処理単位を決定することができる。

(1) ステップ1：顧客契約の識別

新しい収益認識モデルの最初のステップは、顧客契約を識別することであり、契約をIFRS15号に適用できるかどうかを判断するステップである。

① IFRS15号の適用対象となる要件

IFRS15号は、顧客について「企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者 (IFRS 2014, Appendix A)」であり、契約について「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である (IFRS 2014, par.10)」と定義している。さらに、顧客契約について、次のすべての条件を満たさなければならないと規定している (IFRS 2014, par.9)。

- a 契約の当事者が、契約を承認 (書面で、口頭で又は他の取引慣行に従って) しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- b 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- c 企業が、移転すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できる。
- d 契約に経済的実質がある⁷。
- e 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い⁸。

顧客契約の要件を満たすかどうかに関する判定は契約開始時点に行われ、それらの要件を満たさない契約は、IFRS15号の適用対象外になるが、事後的にそれらの要件が満たされたか否かを判断するために、契約期間を通じて継続的に評価される必要がある (IFRS 2014, par.14)。また、例えば、顧客の支払能力が著しく悪化するなど、事後的に事実と状況が大きく変化した場合には、その契約がそれらの要件を満たすかどうかを再評価する必要がある (下村 2014, 33頁)。

② 契約の結合

IFRS15号は通常、識別した単一の契約に適用されるが、複数の契約を単一の契約として会計処理することもある。企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客 (又は顧客の関連当事者) と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない (IFRS 2014, par.17)。

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

③ 契約の変更

契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格 (あるいは両方) の変更であり、契約の当事者が強制可能な権利及び義務を新たに創出するか又は既存の強制可能な権利及び義務を変更する改変を承認した場合があり、書面や、口頭での合意で行われる場合や取引慣行により合意される場合もある (IFRS 2014, par.18)。契約変更によって創出又は変更された権利及び義務が強制可能であるかどうかを判定する際に、企業は、契約条件及び他の証拠を含めてすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない (IFRS 2014, par.19)。

(2) ステップ2: 契約における履行義務の識別

IFRS15号における収益認識モデルの第2のステップは、顧客契約に含まれる財又はサービスのうち、個別に会計処理すべきである財又はサービスを識別することであり、収益認識の単位を決めるステップである。

① 履行義務の識別

IFRS15号は、契約開始時に、企業は、顧客契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に (a)別個の財又はサービス、(b)ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス、を移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならないと規定している (IFRS 2014, par.22)。

② 個別に会計処理すべき履行義務

IFRS15号は、2つの要件に該当する履行義務を個別に会計処理すべきであると規定している (IFRS 2014, par.27)。

- (a) 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資源と組合せて得ることができる。
- (b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

要するに、個別の履行義務は、個々の財又はサービスのレベルでの区別可能性と契約の観点からの区別可能性という2つの要件に基づいて識別されるのである。約束した財又はサービスが別個のものとして識別されない場合には、企業は、別個の財又はサービスを識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によって、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企業が単一の履行義務として会計処理することになる (IFRS 2014, par.30)。

(3) ステップ3: 取引価格の算定

IFRS15号における収益認識モデルの第3ステップは、取引価格を算定することであり、収益認識の金額を決める重要なステップである。

① 取引価格

IFRS15号は、取引価格について以下のように説明している。「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取引慣行の考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額を除く。顧客契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある（IFRS 2014, par.47）」。

顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際に、企業は、変動対価、変動対価の見積りの制限、契約における重大な金融要素の存在、現金以外の対価及び顧客に支払われる対価の5つの影響を考慮しなければならない（IFRS 2014, par.48）。

② 変動対価と変動対価の見積りの制限

契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積もらなければならない（IFRS 2014, par.50）、こうした変動対価には、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティーなどが含まれている（IFRS 2014, par.51）。また、顧客が約束した対価に関しての変動性は、契約に明記されている場合があり、たとえ契約に明記されていなくても、対価の変動性も認められる⁹（IFRS 2014, par.52）。

また、企業は、「期待値」と「発生の可能性が最も高い金額」のいずれか、権利を得ると見込む対価の額を適切に予測できる方法により、変動対価の金額を見積もる（IFRS 2014, par.53）。企業は、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もる際に、契約全体を通じて1つの方法を首尾一貫して適用し、合理的に利用可能なすべての情報を考慮し、合理的な数の考え得る対価の金額を識別しなければならない（IFRS 2014, par.54）。

③ 重大な金融要素

取引価格を算定する際に、企業は、契約の当事者が合意した支払の時期により、顧客又は企業に顧客への財又はサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が提供される場合には、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整しなければならない。このような状況では、契約は重大な金融要素を含んでいる（IFRS 2014, par.60）。

約束された対価の金額を重大な金融要素について調整する際の目的は、約束した財又はサービスが顧客に移転された時に、その財又はサービスについて現金で支払う場合の金額で収益を認識することにある。企業は、契約が金融要

素を含んでいるかどうか及び金融要素が契約にとって重大であるかどうかを評価する際に、以下の事実及び状況を考慮する必要がある（IFRS 2014, par.61）。

- (a) 約束した対価の金額と約束した財又はサービスの現金販売価格との差額
- (b) 企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の予想される期間の長さ、と関連性のある市場での実勢金利という2つの影響の組み合わせ

④ 現金以外の対価

顧客が現金以外の形態の対価を約束している契約における取引価格を算定するために、企業は、その現金以外の対価を公正価値で測定しなければならない（IFRS 2014, par.66）。しかし、企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、企業は、当該対価の測定を、当該対価との交換で顧客に約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して間接的に行うと規定されている（IFRS 2014, par.67）。

⑤ 顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価には、企業が顧客に対して支払うか又は支払うと見込んでいる現金金額や企業に対する債務金額に充当できるクレジット又は他の項目が含まれるので、企業は、顧客に対する支払われる対価を、取引価格の減額として会計処理しなければならない（IFRS 2014, par.70）。

また、顧客に支払われる対価が、顧客からの別個の財又はサービスに対する支払である場合には、企業は、当該財又はサービスの通常の購入と同じ方法で会計処理する。顧客に支払われる対価が、当該別個の財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格の減額として会計処理する。企業がこの公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理する（IFRS 2014, par.71）。

(4) ステップ4: 契約における別個の履行義務への取引価格の配分

IFRS15号における収益認識モデルのステップ4は、取引価格を独立販売価格の比率に基づいて別個の履行義務へ配分することであり、各認識時点に計上される収益の金額を決めるステップである。

① 履行義務への取引価格の配分

取引価格を配分する際の目的は、企業がそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うことである（IFRS 2014, par.73）。この配分の目的を果たすために、企業は、契約で識別されている別個の履行義務に対する取引価格

の配分を独立販売価格の比率に基づいて行う必要がある (IFRS 2014, par.74)。

② 独立販売価格に基づく配分

独立販売価格とは、企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格である。企業が当該財又はサービスを同様な状況において独立に顧客に販売する場合に、独立販売価格は観察可能であり、この場合、独立販売価格は、契約における当該財又はサービスの価格や定価となるが、直接的に観察できない場合には、企業は取引価格の配分が可能となるように、独立販売価格を見積もらなければならない (IFRS 2014, pars.77-78)。

③ 値引きの配分

契約の中の約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、顧客は財又はサービスの束の購入について値引きを受けている。企業が、値引きの全体が契約における履行義務のうちの1つだけ又は複数に関するものである場合を除き、企業は、値引きを契約の中のすべての履行義務に比例的に配分する必要がある (IFRS 2014, par.81)。

④ 変動対価の配分

企業は、次の要件の両方に該当する場合には、変動性のある金額の全体を、1つの履行義務に配分する (IFRS 2014, par.85)。

- (a) 変動性のある支払の条件が、企業が当該履行義務を充足するか又は当該別個の財又はサービスを移転するための努力である
- (b) 変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務又は当該別個の財又はサービスに配分することが契約の中の履行義務及び支払条件のすべてを考慮すると、取引価格の配分の目的と一致する。

⑤ 取引価格の事後変動

契約開始後に、取引価格が様々な理由で変動する可能性がある。企業は、取引価格のその後のあらゆる変動を、契約開始時と同じ基礎により、契約の中の履行義務に配分しなければならない。したがって、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の再配分をしてはならない。充足した履行義務に配分した金額は、収益として、取引価格が変動した期間に認識しなければならない (IFRS 2014, pars.87-88)。

- (5) ステップ5：企業の履行義務の充足時点に行われる収益の認識

IFRS15号における収益認識モデルの最後のステップは、履行義務が充足される時点で収益が認識されるのであり、収益の認識時点を決める重要なステップである。

① 支配の移転

企業は、約束した財又はサービス (すなわち、資産) を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時である (IFRS 2014, par.31)。

資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる (IFRS 2014, par.33)。

② 一定の期間にわたり充足される履行義務

次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足して収益を認識する (IFRS 2014, par.35)。

- (a) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (b) 企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。

③ 一定の時点で充足される履行義務

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一定の時点で充足する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業が以下の支配の移転の指標を考慮する必要がある (IFRS 2014, par.38)。

- (a) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した。
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (e) 顧客が資産を検収した。

4 IFRS15号における表示と開示の規定

(1) 表示

IFRS15号は、「契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産又は契約負債として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示しなければならない

ない（IFRS 2014, par.105）」と規定している。

また、IFRS15号は、契約資産を「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（IFRS 2014, par.107）」、契約負債を「企業が顧客に財又はサービスを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もの（IFRS 2014, par.106）」、債権を「企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利である（IFRS 2014, par.106）」と定義している。

要するに、企業は、対価を受け取る前に、財又はサービスを提供する義務を履行した時には、企業は、財政状態計算書上で、契約資産又は債権を認識する。その一方、企業が、財又はサービスを提供する前に、対価を受け取っている時、もしくは、対価に対する無条件の権利を有した時には、契約負債が認識される（Pwcあらた監査法人 2015, 245頁）。しかし、企業が財政状態計算書に、「契約資産」及び「契約負債」の項目に代替的な名称を用いることもできる（IFRS 2014, par.109）。

(2) 開示

IFRS15号は開示の目的について以下のように説明している。「開示要求の目的は、顧客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の利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである。この目的を達成するために、企業は、次のすべてに関する定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない（IFRS 2014, par.110）」。

① 顧客契約

収益の分解、契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格

② 当該契約にIFRS15号を適用する際に行った重要な判断及び当該判断の変更

履行義務の充足時期の決定、取引価格及び履行義務への配分額の算定

③ 顧客契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産

以上では、IASBとFASBの共同プロジェクトの成果として公表されたIFRS15号における収益認識モデルの概要を明らかにした。IASBとFASBは、IFRS15号を公表した後、収益認識に関する活動を終了せず、新たな収益認識基準の導入によって実務上の諸問題を対応するために、継続的に議論した。次では、IASBとFASBがIFRS15号公表後の活動をまとめ、IFRS15号がもたらす影響を検討する。

IV IFRS15号公表後の動向及びIFRS15号がもたらす影響

1 TRGと会計設定基準設定主体の動向

IASBとFASBは、IFRS15号の公表とほぼ同時に、詳細なルールが存在しない原則に基づく新しい収益認識基準の解釈と首尾一貫した適用を目的として、収益認識に関する合同移行リソース・グループ（以下、TRG）を創設した。規制・監督を担うSEC、米国公開会社監督委員会（PCAOB）、証券監督者国際機構（IOSCO）およびAICPAといった組織は、会議のオブザーバーとなっている（新日本有限責任監査法人 2017, 2頁；岩崎 2015, 40頁）。

TRGの会議において、IFRS15号の規定が原則主義に基づくものであり、実務上、ばらつきが生じうる可能性があるため、両審議会はこの問題を対応するために議論を行ったが、IASBとFASBは改訂内容とその範囲について合意に至ることができず、先述したように、それぞれが別個に収益認識基準書の改訂に係る公開草案を公表した。結果として、IASBは2016年4月にIFRS15号の改訂「IFRS15号の明確化」を公表し、FASBはASC第606号「顧客契約から生じる収益」（以下、ASC Topic606）を公表した。

2014年5月にIFRS15号が公表された時点では、IFRSとUS GAAPにおける収益認識基準書は基本的に同一のものであったが、TRGの会議で識別された実務上適用の論点に対するIASBとFASBの対応が異なったことにより、両基準間の差異が拡大している。具体的に、IASBとFASBは、履行義務の識別及び当事者が本人か代理人かの検討については同様の改訂を行ったが、知的財産のライセンス及び経過措置の一部に関しては、異なる改訂を公表した（新日本有限責任監査法人 2017, 3頁）。また、FASBがIASBに比べより多くの論点を取り扱い、新基準の公表により多数の産業別のガイダンスを削除し、より詳細的な内容の改訂を行った。

要するに、IASBが公表したIFRS15号の改訂は詳細なガイダンスを提供していないのに対して、FASBが公表したASC Topic606は、より詳細なガイダンスを提供しているのである。

2 IFRS15号がもたらす影響

繰り返すまでもなく、IFRS15号は、全ての企業に対して、あらゆる顧客契約に適用される原則主義に基づく単一の基準であり、発効日は2018年1月1日で同日以後開始事業年度から適用することとなった。このようなIFRS15号の適用により、以下のような影響が考えられる。

(1) 収益認識パターンの変更

IFRS15号の適用により、IAS11号「工事契約」、IAS18

号「収益」、IFRIC13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、IFRIC15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC18号「顧客からの資産の移転」及びSIC第31号「収益－宣伝サービスを行うバーター取引」というIFRSに関するすべての収益認識基準書及び解釈指針が置き換えられることになる。

特に、IAS11号は工事契約を遂行するための企業活動に基づき収益を認識するものであり、IAS18号はリスクと経済価値の移転に基づき収益を認識するものであることに対して、IFRS15号は、従来の認識モデルと異なっており、支配の移転に基づき収益を認識するパターンである。要するに、IFRS15号は、顧客契約を対象として、契約における履行義務を識別し、それぞれの履行義務の遂行により資産の支配が移転されると見なされ、収益を認識するものである。IFRS15号の適用により、より複雑な取引、たとえば複数要素取引を会計処理することができる。

(2) 企業業績への影響

収益は全ての企業にとって最も重要な財務業績の1つであるので、IFRS15号の適用により、大きな影響を与えられると考えられる。特に、そのような影響は、業種別により異なることになる。現金と交換に又はクレジットカード払いで取引をする小売業や金融サービス業などの業種は、IFRS15号の適用により与えられた影響が大きくないが、電気通信業、建設業、個別受注産業やソフトウェア業などの複数要素契約や長期契約を有する業種に対して、重要な影響があると考えられる（新日本有限責任監査法人 2017, 10頁）。

(3) 日本への影響

周知のとおり、日本では、従来、収益認識に関する包括的な会計基準が存在せず、企業会計原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限る（企業会計原則 第二損益計算書原則三B）」とされており、収益認識が実現主義の考え方に基づいて行われている。IFRS15号公表の影響を受け、企業会計基準委員会（以下、ASBJ）は、2015年3月より包括的な収益認識基準の開発を決定し、2018年3月30日に、「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」を公表した。

日本の収益認識基準は、国内外の企業間の比較可能性を高めるために、IFRS15号をベースとしながら、日本における収益認識の実務上の考慮すべき項目について代替的な取扱いを追加している。収益認識に関する日本基準の公表により、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」及び実務対応報告第17号「ソフトウェ

ア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」は廃止されることとなる。

V 終わりに

収益額は、企業業績にとって最も重要な指標の1つであるが、収益の早期計上・過大表示などの問題が絶えなかった。それは、従来の収益認識基準である実現稼得アプローチにおける収益認識時点の曖昧さによるものであるともいえる。また、複数要素契約に対応できる収益認識基準の欠如やIAS11号とIAS18号における異なる収益認識原則の存在などの問題により、IASBとFASBが2002年に収益認識に関する共同プロジェクトをスタートさせ、討議資料・公開草案・再公開草案の段階を踏まえ、2014年にIFRS15号「顧客契約から生じる収益」を公表した。本稿は、収益認識に関するIASB・FASBの共同プロジェクトを回顧したうえで、IFRS15号における新しい収益認識モデルの概要を明らかにし、IFRS15号がもたらす影響を検討したものである。

IASBとFASBは、収益認識に関する共同プロジェクトの最初から、資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識基準を開発しようとすることを目標としている。IFRS15号における収益の定義は概念フレームワークにおける収益の定義と整合しており、契約上における企業の残存権利と履行義務を反映する契約資産の増加や契約負債の減少により収益を認識するという認識の考え方は資産負債アプローチに基づくものである。

一方、取引価格を別個の履行義務に配分し、別個の履行義務が充足される時に収益が認識されるという測定の考え方は資産負債アプローチに基づくものではなく、本質的には収益費用アプローチに基づくものであるとの指摘がある。すなわち、収益の定義や認識は資産負債アプローチに基づくものであることに対して、収益の測定は収益費用アプローチに基づくものであることにより、IFRS15号における収益認識モデルは完全的な資産負債アプローチに基づくものではなく、収益の定義や認識アプローチと測定アプローチの間に概念上の不一致が生じるのである。

しかし、IASBとFASBが資産負債アプローチに基づく収益認識基準を開発する目的は、従来の実現稼得アプローチにおける収益認識時点の曖昧さによる収益の早期計上・過大表示の問題、複数要素契約などの複雑な取引を扱う会計基準の欠如問題と経済的に類似する取引に対して異なる会計処理の採用問題を解決することであった。IFRS15号は、収益の認識時点や金額を決定するために5つのステップを規定しており、上記の問題点のある程度解決することができるかと期待できる。したがって、収益の測定アプロ

チは資産負債アプローチに基づくものではないとしても、収益の認識時点や金額を従前より合理的に計上することができるならば、収益認識プロジェクトの目標は達成できたと言える。

注：

- 1 従来の収益の定義は、「企業の『通常』あるいは『進行中の主要なまたは中心的な』活動を構成する財やサービスの提供と関連して生じる資産・負債の変動により発生した」と定義している（FASB 1985, par.78；平松・広瀬 1990, パラグラフ78）。
- 2 収益認識に関する2008年公開草案が提案した収益の測定モデルについて、姚（2013）を参考されたい。
- 3 環境条件における不利な変動により、履行義務の測定が不適切となる場合には、企業は当該履行義務を上方に再測定しなければならない。すなわち、履行義務の簿価が資産（財やサービス）の移転を忠実に反映することができなければ、履行義務は上方に最測定されなければならない（IASB 2008, par.558）。
- 4 収益認識に関する2011年の再公開草案の詳細について、姚（2012）を参考されたい。
- 5 例えば、2つの石油会社の間で、異なる特定の場所における顧客からの需要を適時に満たすために石油の交換に合意する契約には、IFRS15号は適用されない（IFRS 2014, par.5(d)）。
- 6 例えば、契約の相手が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動又はプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合には、当該契約の相手は顧客ではない（IFRS 2014, par.6）。
- 7 すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる。
- 8 対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。企業が権利を得ることとなる対価の金額は、企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなることもある（IFRS 2014, par.9(e)）。
- 9 契約条件に加えて、次の状況のいずれかが存在する場合には、約束された対価は変動性があると認められる（IFRS 2014, par.52）。
 - ① 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明から生じた妥当な期待として、企業が契約に記載された価格よりも低い対価の金額を受け入れるであろうという期待を有している。
 - ② 他の事実及び状況により、顧客契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することが示されている。

参考文献

- AAA・FASB（2007）*FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition, Primary Reading Materials.*
- FASB（1985）SFAC. No5. Recognition and Measurements.（平松一夫・広瀬義州訳（2002）『FASB財務会計の諸概念（増強版）』中央経済社。
- （2014）*Accounting Standards Update 2014 09, Revenue from Contracts with Customers（Topic 606, May 2014）*
- IASB（2008）DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.*
- （2010）EXPOSURE DRAFT *Revenue From Contracts With Customers.*（ASBJ（2010）公開草案『顧客との契約から生じる収益』日本語版。
- （2011a）EXPOSURE DRAFT A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers.*
- （2011b）Basis for Conclusions EXPOSURE DRAFT ED/2011/6 A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers.*
- （2014）*IFRS No. 15 Revenue Recognition.*
- Pwcあらた有限責任監査法人[編]（2015）『収益認識—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」』第一法規。
- （2018）『収益認識の会計実務—基本・応用・IFRS対応』中央経済社。
- あずさ監査法人IFRSアドバイザー一室[編]（2018）『IFRS「新収益認識」』中央経済社。
- 井上雅子（2015）「発効日延期と基準明確化を提案 IFRS15号適用前改訂の最新動向」『企業会計』第67巻第10号、2015年10月、97-103頁。
- 岩崎伸哉（2015）「基準書公表後の関係動向と適用プロセス」『企業会計』第67巻第5号、2015年5月、40-48頁。
- 下村昌子（2014）「実務への影響1 識別—顧客との契約の識別における履行義務の識別」『企業会計』第66巻第9号、2014年9月、33-40頁。
- 新日本有限責任監査法人[編]（2018）『何がかわる？収益認識の実務影響と対応』中央経済社。
- 新日本有限責任監査法人[編]河野明史・下村昌子[著]（2017）『IFRS「新収益認識」の実務』中央経済社。
- 辻野幸子（2014）「実務への影響2 測定—取引価格の算定・取引価格の契約における履行義務への配分」『企業会計』第66巻第9号、2014年9月、41-48頁。
- 姚小佳（2009）「収益認識に関する欧州提案の検討」『商経学叢』第56巻第1号、2009年7月、625-645頁。
- （2010）「工事契約の収益認識に関する検討」『商経学叢』第57巻第2号、2010年7月、279-296頁。
- （2011）「収益認識における公正価値モデルの分析—ポート製造業者の取引事例の簿記処理をめぐって」『日本簿記学会年報』第26号、2011年8月、108-117頁。
- （2012）「収益認識における支配規準の意義」『商経学叢』第59巻第1号、2012年3月、461-475頁。
- （2013）「収益認識モデルに関する研究—IASB・FASB収益認識プロジェクト『2011年公開草案』を中心として」『JAA会計プロGRESS』第13号、2014年9月、59-72頁。