
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議事項】IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」 -
契約を履行するためのコスト

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、契約を履行するためのコストに関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. IFRS-IC は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）を適用して、企業は、一定の期間にわたり履行義務を充足するにつれて、履行義務を充足するために発生したコストを資産として（又は費用として）認識するかについての要望書を受け取った。
3. 要望書に記載された事例において、企業は、顧客に建物の支配を移転する契約を締結し、当該建物を建設する。詳細は下記のとおりである。
 - (1) 当該契約において、顧客に建物を移転する約束という単一の履行義務があると判断された。
 - (2) （建物が建設されるにつれて）一定期間にわたり建物の支配が移転され、IFRS 第 15 号第 35 項(c)を適用して、一定期間にわたり履行義務が充足され、当該期間にわたり収益を認識する。
 - (3) IFRS 第 15 号第 41 項を適用して、アウトプット法により履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。
 - (4) 一定期間にわたり顧客に移転する建物を建設するためのコストが発生し、これらのコストは部分的に履行義務を充足した過去の履行に関連している。
4. 要望書は、IFRS 第 15 号第 95 項を適用して、企業が建物を建設するにつれて、顧客へ移転している建物を建設するために発生したコストの一部を資産として認識するかどうかを質問している。特に、要望書の提出者は、下記の IFRS 第 15 号第 95 項(b)を強調している。

顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときだけ、当該コストから資産を認識しなければならない。

(b) 当該コストが、将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。

5. 要望書において、下記の数値例が示されている。報告企業は、顧客との間で、顧客の土地に家を建設する契約を締結し、当該建設は 3 年の期間を要する。当該契約は、単一の履行義務であり、当該履行義務は、IFRS 第 15 号 35 項(c)を適用して一定期間にわたり充足される。

	構成要素	アウトプット法により 配分された収益	構成要素の原価	マージン	進捗度 ¹
1	基礎	\$2,100,000	\$2,000,000	4.8%	42%
2	壁及び支柱	\$1,200,000	\$1,000,000	16.7%	24%
3	窓/ドア	\$800,000	\$500,000	37.5%	16%
4	屋根	\$900,000	\$500,000	44.4%	18%
	合計	\$5,000,000	\$4,000,000	20.0%	100%

6. 報告期間末に構成要素 1 の基礎が完了したと想定すると、この構成要素について \$2,100,000 の収益が認識される。この構成要素の総原価（外注費に基づく）は \$2,000,000 である。\$2,000,000 の一部は当該契約の他の構成要素のための履行コストとして、認識されるべきかどうか論点である。

(1) 見解 1: すべてのコストは発生時に費用化される。

当該シナリオにおいて、IFRS 第 15 号第 95 項(b)及び第 98 項(c)にしたがって費用化される。

構成要素 1 に発生したコストは、将来において履行義務の充足に使用される企業

¹ 要望書の数値例において記載はない。ASBJ 事務局により、アウトプット法により配分された収益 ÷ 収益の合計額により算出した。

の資源を創出するか又は増価するものではなく、現在の履行義務を充足するために発生したものである。また、IFRS 第 15 号第 98 項(c)により、部分的に充足した履行義務に関連するコストは発生時に費用化される。

(2) 見解 2：発生したコストの一部は資産化される。

当該シナリオにおいて、構成要素 1（基礎）は、他の構成要素（壁及び支柱、窓/ドア、屋根）を継続して提供するために必要である。したがって、構成要素のコストの一部は、未完成の他の構成要素に配分すべきである。これは、契約が顧客に対して単一の履行義務（家）を提供することを含むという経済的実態をより反映する。構成要素 1 のために発生したコストの一部は、将来の構成要素の建設を充足するために使用される資源である。部分的に完了した履行義務や将来の義務にコストを配分する方法は、契約全体のマージンを使用することによるかもしれない。

2019 年 3 月の IFRS-IC 会議

IASB スタッフの分析

7. IFRS 第 15 号第 98 項(c)は下記のとおりである。

企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。

(c) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）

8. 要望書に記載された事例において、建物を建築するためのコストは、IFRS 第 15 号第 98 項(c)に記載された（部分的に）充足した履行義務に関連するコストである。これらのコストは部分的に建設された建物の建設に関連するものである。それゆえに、当該コストは企業の過去の履行に関連するものである。企業は建物が建設されるにつれて、一定期間にわたり建物の支配を顧客に移転し、報告日において履行義務を部分的に充足している。したがって、IFRS 第 15 号第 98 項(c)をこの事例に適用すれば、企業は、これらのコストを発生した時に費用として認識する。
9. 一定期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するに際して、企業は部分的に建設された建物の支配を顧客に移転しており、資源を有していない。企業は過去の履行義務の充足から生じる資源（例えば債権や契約資産）を有しているかもしれないが、企業はこれらを将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用しない。したがって当該コストは、IFRS 第 15 号第 95 項(b)の要件を満たさない。

10. IASB スタッフは、IFRS 第 15 号第 95 項により企業が資産の定義の要件を満たすコストだけが、資産として認識され、契約期間を通して利益マージンを単に平準化するためにコストを繰り延べるのが禁じられることを確保しているとの IFRS 第 15 号 BC308 項の説明に着目している。IFRS 第 15 号 BC308 項は下記のとおりである。

IFRS 第15号は、将来に履行義務の充足に使用される資源を生じさせ、かつ、回収が見込まれるコストだけが、資産としての認識の要件を満たす旨を明確化している。それらの要求事項は、資産の定義を満たすコストだけが資産として認識され、企業が収益と原価を契約の存続期間に均等に配分することによって契約期間全体を通じての利益マージンを単に平準化するためにコストを繰り延べるのが禁じられることを確保している。契約履行コストから生じる資産の認識及び測定に関する明確な目的を示すため、両審議会は、契約に直接関連するコストだけを資産の原価に含めるべきであると決定した。

11. 要望書において、本資料第 6 項に記載のとおり、2 つの見解が示されていた。IASB スタッフは、発生したコストの一部は資産化されるとする見解 2 について要望書の提出者に質問した。特に下記について質問したが、要望者から回答は得られなかった。

- (1) 見解 2 をサポートする IFRS 基準の要求事項の識別
- (2) 見解 2 を実務において適用する証拠

(IASB スタッフの結論)

12. IASB スタッフは、既存の IFRS 基準の要求事項は、要望書の事例において一定期間にわたり履行義務が充足されたために発生するコストを資産として認識するかどうかについて企業が判断するための適切な基礎を提供しているものと考え、基準設定アジェンダに追加しないことを提案した。一方で、要望書に記載された事実について、企業がどのようにコストを認識するかについて説明するアジェンダ決定案を公表することを提案した。

以 上

別紙1 2019年3月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

契約を履行するためのコスト(IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」)- AP2

委員会は、企業が契約における履行義務を一定の期間にわたり充足するにつれて契約を履行するために発生するコストの認識に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、企業は、(a) 財に対する支配を一定の期間にわたり移転し(すなわち、IFRS第15号の第35項の要件のうち1つ(又は複数)が満たされており)、したがって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。また、(b) IFRS第15号の第39項から第43項を適用してアウトプット法を使用して、履行義務の完全な履行に向けての進捗度を測定する。報告日において、発生したコストは、財が建設されるにつれて顧客に移転されている財について履行された建設作業に関するものである。

この要望を検討するにあたり、委員会は最初に、一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に関してのIFRS第15号の原則及び要求事項に留意した。第39項は、「進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行(すなわち、企業の履行義務の充足)を描写することである」と述べている。委員会は、進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、B15項が企業に「選択したアウトプット法が履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮」することを要求していることにも着目した。

コストの認識を検討するにあたり、委員会は、IFRS第15号の第98項(c)が、契約における充足した履行義務(又は部分的に充足した履行義務)に関連するコスト(すなわち、過去の履行に関連するコスト)を発生時に費用として認識することを企業に要求していることに留意した。

委員会は、要望書に記載されている建設のコストは、契約における部分的に充足された履行義務に関するものである(すなわち、企業の過去の履行に関連するコストである)と考えた。当該コストは、資産として認識されるためのIFRS第15号の第95項の要件を満たさない。

委員会は、IFRS基準の原則及び要求事項が、要望書に記載されている事実パターンにおける契約を履行する際に発生するコストを認識する方法を企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを[決定した]

以上

別紙2 関連する IFRS 基準の規定

IFRS 第15号 「顧客との契約から生じる収益」

一定の期間にわたり充足される履行義務

- 35 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収益を認識する。
- (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（B3項からB4項参照）。
 - (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）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（B5項参照）。
 - (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産（第36項参照）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（第37項参照）。

履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定

- 39 第35項から第37項に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、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らない。進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行（すなわち、企業の履行義務の充足）を描写することである。
- 40 企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、単一の進捗度測定の方法を適用しなければならない。その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しなければならない。各報告期間末において、企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度を再測定しなければならない。

進捗度の測定方法

- 41 進捗度の測定の適切な方法には、アウトプット法とインプット法が含まれる。B14項からB19項は、履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を測定するためのアウトプット法及びインプット法の使用についてのガイダンスを示している。進捗度測定の適切な方法を決定する際に、企業は、顧客に移転することを約束した財又はサービスの性質を考慮しなければならない。
- 42 進捗度の測定方法を適用する際に、企業は、進捗度の測定値から、企業が顧客に支配を移転しない財又はサービスを除外しなければならない。逆に、企業は、企業が履行義務を充足する際に顧客に支配を移転する財又はサービスを、進捗度の測定値に含めなければならない。
- 43 時とともに状況が変化するのに従い、企業は、履行義務の結果の変動を反映するために進捗度の測

定値を見直さなければならない。企業の進捗度の測定値のこうした変更は、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。

契約を履行するためのコスト

- 95 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS 第2号「棚卸資産」、IAS 第16号「有形固定資産」又はIAS 第38号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときだけ、当該コストから資産を認識しなければならない。
- (a) 当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している（例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、又はまだ承認されていない特定の契約により移転される資産の設計のコスト）。
 - (b) 当該コストが、将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。
 - (c) 当該コストの回収が見込まれている。
- 96 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。
- (a) 一般管理費（当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く。その場合には、企業は当該コストを第97項に従って評価しなければならない。）
 - (b) 契約を履行するための仕損した原材料、労働力又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
 - (c) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
 - (d) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連しているのかを企業が区別できないコスト
- 98 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。
- (a) 一般管理費（当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く。その場合には、企業は当該コストを第97項に従って評価しなければならない。）
 - (b) 契約を履行するための仕損した原材料、労働力又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
 - (c) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、

過去の履行に関連するコスト)

(d) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連しているのかを企業が区別できないコスト

B14 第35項から第37項に従って一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を測定するために使用することのできる方法には、次のものがある。

(a) アウトプット法（B15項からB17項参照）

(b) インプット法（B18項からB19項参照）

アウトプット法

B15 アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財又はサービスとの比率に基づいて行う。アウトプット法には、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数又は引渡単位数などの方法が含まれる。企業が自らの進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、企業は、選択したアウトプットが履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮しなければならない。アウトプット法は、選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財又はサービスの一部を測定できない場合には、企業の履行の忠実な描写を提供しない。例えば、生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法は、報告期間末において、企業の履行により顧客が支配する仕掛品又は製品が生産されていて、それがアウトプットの測定に含まれていない場合には、履行義務の充足の際の企業の履行を忠実に描写しないことになる。

B16 実務上の便法として、企業が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受ける権利を有している場合（例えば、企業が提供したサービスの時間数ごとに固定金額を請求するサービス契約）には、企業は請求する権利を有している金額で収益を認識することができる。

B17 アウトプット法の欠点は、進捗度を測定するために使用されるアウトプットが直接的に観察可能でない場合があり、適用に必要とされる情報が過大なコストを掛けないと利用可能でない場合があることである。したがって、インプット法が必要となる場合がある。

インプット法

B18 インプット法は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット（例えば、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間）が、当該履行義務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いて行う。企業の労力又はインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となる場合がある。

B19 インプット法の欠点は、企業のインプットと財又はサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合があることである。したがって、企業は、インプットのうち、第39項における進捗度の測定の目的に従って、財又はサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない。例えば、コストに基づくインプット法を使用する場合、次のような状況では進捗度の測定値への修正が必要となる場合がある。

- (a) 発生したコストが、履行義務の充足における企業の進捗度に寄与しない場合。例えば、企業は、契約の価格に反映されていなかった企業の履行における重大な非効率に起因して生じたコスト（例えば、履行義務を充足するために生じた予想外の金額の原材料、労働力又は他の資源の仕損のコスト）に基づいて収益を認識することはしない。
- (b) 発生したコストが、履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない場合。そうした状況では、企業の履行の最善の描写は、発生したコストの範囲でのみ収益を認識するようにインプット法を修正することである可能性がある。例えば、企業が契約開始時に次の条件のすべてが満たされると見込んでいる場合には、企業の履行の忠実な描写は、履行義務の充足に使用される財のコストと同額で収益を認識することかもしれない。
 - (i) その財は別個のものではない。
 - (ii) 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
 - (iii) 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大である。
 - (iv) 企業がその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない（しかし、企業は B34項からB38項に従って本人として行動している）。

BC308 IFRS 第15号は、将来に履行義務の充足に使用される資源を生じさせ、かつ、回収が見込まれるコストだけが、資産としての認識の要件を満たす旨を明確化している。それらの要求事項は、資産の定義を満たすコストだけが資産として認識され、企業が収益と原価を契約の存続期間に均等に配分することによって契約期間全体を通じての利益マージンを単に平準化するためにコストを繰り延べることが禁じられることを確保している。契約履行コストから生じる資産の認識及び測定に関する明確な目的を示すため、両審議会は、契約に直接関連するコストだけを資産の原価に含めるべきであると決定した。

以 上