

2011年11月

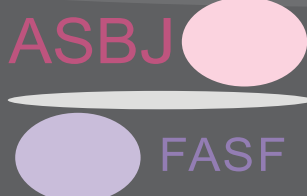
設 例

公開草案 ED/2011/6

ED/2010/06「顧客との契約から生じる収益」の改訂

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2012年3月13日



公開草案

顧客との契約から生じる収益

設 例

コメント募集期限：2012年3月13日

ED/2011/6

These Illustrative Examples accompany the proposed International Financial Reporting Standards (IFRS) set out in the exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* (Issued in November 2011: see separate booklet). Comments on the draft IFRS and its accompanying documents should be submitted in writing so as to be received by **13 March 2012**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IFRS Foundation website (www.iasb.org), using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2011 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/The IASB logo /'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

IFRS Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

結論の根拠

公開草案

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2012年3月13日

ED/2011/6

この設例は、公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2011 年 11 月公表：別冊参照）に示された国際財務報告基準（IFRS）案に付属するものである。IFRS 案及び付属文書に対するコメントは、**2012 年 3 月 13 日**までに届くよう、文書で提出されたい。回答者は、IFRS 財団のウェブサイト（www.ifrs.org）に、「提案に対するコメント」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は回答者が守秘を要求しない限り、公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該が過失によるものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

コピーライト © 2011 IFRS Foundation®

すべての権利は保護されている。本提案草案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれている IASB の本公開草案及び結論の根拠の日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。



IFRS 財団及び IASB のロゴである 'Hexagon Device'、'IASB Foundation'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IASB Foundation'、'IASCF'、'IFRS for SMEs'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'International Accounting Standards'、'International Financial Reporting Standards' 及び 'SIC' は IFRS Foundation の商標である。

本出版物の追加のコピーは、IFRS 財団から入手できる。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

目 次

開始項

〔案〕 国際財務報告基準第 X 号「顧客との契約から生じる収益」

設 例

はじめに	IE1
契約変更	IE3
設例 1——財に関する別個の契約	
設例 2——サービス契約の変更	
設例 3——既存の履行義務の変更	
別個の履行義務の識別	IE4
設例 4——ソフトウェアの大幅なカスタマイゼーション	
設例 5——建設	
履行義務の充足	IE5
設例 6——損失リスクを伴う製品出荷	
設例 7——資産が企業にとって他に転用できるかどうかの決定	
履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定	IE7
設例 8——未据付の資材	
貨幣の時間価値	IE8
設例 9——複数要素契約における貨幣の時間価値	
顧客に支払われる対価	IE9
設例 10——数量値引きインセンティブ	
別個の履行義務への取引価格の配分	IE10
設例 11——値引きの配分	
設例 12——複数の履行義務及び条件付き対価	
認識する収益の累計額の制限	IE12
設例 13——管理手数料	
設例 14——トレイル・コミッション	
契約獲得の増分コスト及び契約履行コスト	IE14
設例 15——資産を生じるコスト	
契約を履行するためのコストから認識した資産の償却	IE15
設例 16——償却	
表示	IE16
設例 17——契約負債と受取債権	
設例 18——契約資産と受取債権	
契約残高の調整表	IE17

設例 19——契約資産と契約負債の調整表	
返品権付きの販売	IE18
設例 20——返品権	
保証	IE19
設例 21——サービスに関する別個の履行義務	
追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権	IE20
設例 22——重要な権利を顧客に与えるオプション	
設例 23——重要な権利を顧客に与えないオプション	
設例 24——カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	
設例 25——更新オプション付きの維持管理サービス	
ライセンス供与	IE23
設例 26——フランチャイズ権	
付 録	
他の IFRS の修正	

〔草案〕国際財務報告基準第 X 号「顧客との契約から生じる収益」

設 例

この設例は、*IFRS* 第[X]号に付属しているが、その一部を構成するものではない。これらは *IFRS* 第[X]号の各側面を例示しているが、解釈上のガイダンスの提供を意図したものではない。

はじめに

-
- IE1 以下の設例は、本基準〔案〕の不可欠の一部であり、企業がどのように本基準〔案〕の要求事項の一部を適用し得るかの例示を意図したものである。契約を十分に評価するためには追加の事実関係が必要となる可能性が高いであろう。それぞれの設例に続く評価は、本基準〔案〕が適用され得る唯一の方法を表すことを意図したものではない。
- IE2 本設例は、本基準〔案〕及び適用指針の中の以下のトピックに対応する。
- (a) 契約変更 (IE3 項)
 - (b) 別個の履行義務の識別 (IE4 項)
 - (c) 履行義務の充足 (IE5 項及び IE6 項)
 - (d) 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定 (IE7 項)
 - (e) 貨幣の時間価値 (IE8 項)
 - (f) 顧客に支払われる対価 (IE9 項)
 - (g) 別個の履行義務への取引価格の配分 (IE10 項及び IE11 項)
 - (h) 認識する収益の累計額の制限 (IE12 項及び IE13 項)
 - (i) 契約獲得及び履行コスト (IE14 項)
 - (j) 契約を履行するためのコストから認識した資産の償却 (IE15 項)
 - (k) 表示 (IE16 項)
 - (l) 契約残高の調整表 (IE17 項)
 - (m) 返品権付きの販売 (IE18 項)
 - (n) 製品保証 (IE19 項)

(o) 追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権 (IE20 項から IE22 項)

(p) ライセンス供与 (IE23 項)

契約変更 (第 18 項から第 22 項)

IE3 以下の設例は、契約変更に関する第 18 項から第 22 項の要求事項を例示している。

設例 1——財に関する別個の契約

企業が、製品 120 個を CU12,000* (1 個当たり CU100) で顧客に販売する契約を結ぶ。製品は、6 か月間にわたってさまざまな時点で顧客に移転される。製品 60 個の移転後に契約が変更され、企業は追加の製品 30 個を追加の CU2,850 又は 1 個当たり CU95 で引き渡すことを約束する。追加の製品の価格設定は、契約変更時の当該製品の独立販売価格を反映する。さらに、追加の製品は当初の製品と区分できる。企業は通常、当該製品を別個に販売するからである。したがって、追加の 30 個に関する契約変更は、実質的に、将来の製品に関する新しい別個の契約であり、既存の契約の会計処理に影響を与えない。

追加の製品に対する価格設定が、追加の製品の独立販売価格を反映しない場合には、企業は、変更後の取引価格 (変更日時点又はそれ以前に移転された製品に配分された金額を控除) を、すべての残りの移転される製品に配分する。したがって、残りの製品のそれぞれに対する収益として認識する金額は、1 個当たり CU98.33 { [(CU100×当初の契約によりまだ移転されていない製品 60 個) × (CU95×変更契約により移転される製品 30 個)] ÷ 残りの製品 90 個 } という混合した価格となる。

設例 2——サービス契約の変更

企業が、3 年間のサービス契約を結ぶ。顧客は、各年度の期首に CU100,000 を支払うことを約束する。契約開始時におけるサービス契約の独立販売価格は年 CU100,000 である。第 2 年度の期末に、契約が変更され、第 3 年度のサービスの手数料は CU80,000 に減額される。さらに、顧客は追加的に 3 年間 (すなわち、変更後に 4 年間が残る) 契約を延長するために CU200,000 を追加して支払うことに同意する。第 3 年度の期首現在のこのサービスの独立販売価格は年 CU80,000 である。年数を乗じた後の企業の独立販売価格 (すなわち、独立販売価格は 4 年×年 CU80,000=CU320,000) は、複数年契約の独立販売価格の適切な見積りとみなされる。

変更日に、企業は、提供する残りのサービスを評価し、第 28 項及び第 29 項に従って区別できると判断する。しかし、支払われる残りの対価 (CU280,000) は、提供するサー

* これらの設例では、貨幣金額は「通貨単位 (CU)」で表示している。

ビスの独立販売価格（CU320,000）を反映していない。したがって、企業は、残りの対価 CU280,000 を、提供する残りのサービスに再配分し、サービスが提供されるにつれて年 CU70,000（CU280,000÷4 年）の収益を認識することとなる。

設例 3——既存の履行義務の変更

企業が、顧客のために住宅を建設する契約を結ぶ。これは、単独の履行義務であると考えられる。第 29 項に従って、その束の中の財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に提供するには、企業が、顧客が契約した結合物（すなわち、住宅）に財又はサービスを統合する重大性のあるサービスも提供する必要がある。さらに、財又はサービスは、契約の履行のために大幅に修正やカスタマイズされる。開始時に、企業は、次の事項を見込んでいる。

	CU
取引価格	1,000,000
予想原価	<u>800,000</u>
予想利益（20%）	<u><u>200,000</u></u>

第 1 年度末までに、企業は、予想原価の総額（CU800,000）に対する発生済み原価（CU400,000）の比率に基づいて履行義務の 50%を充足した。したがって、第 1 年度に認識する収益の累計額と原価は、次のとおりである。

	CU
収益	500,000
原価	<u>400,000</u>
総利益	<u><u>100,000</u></u>

第 2 年度までに、契約の当事者は、住宅のフロア・プランを変更することに合意する。結果として、契約収益と予想原価は、それぞれ CU100,000 と CU75,000 増加する。企業は、変更後の契約により提供する残りの財及びサービスは、第 28 項及び第 29 項に従って区別できないと判断する。企業は、顧客が契約した結合後の項目（すなわち、住宅）に相互関連性の非常に高い財及びサービスを統合する重大性のあるサービスを提供するからである。さらに、住宅を提供するには、企業は、約束した財及びサービスを大幅に修正する必要がある。

したがって、企業は、契約の変更が原契約の一部であるかのように会計処理する。企業は、進捗度の測定を見直し、45.7%の履行義務（発生済みの実際のコスト CU400,000÷予想コストの総額 CU875,000）を充足したと見積る。さらに、企業は、追加の収益 CU2,700（45.7%完成×変更後の取引価格 CU1,100,000－現在までに認識した収益 CU500,000）を認識することとなる。

別個の履行義務の識別（第 23 項から第 30 項）

- IE4 次の設例は、財又はサービスの束を 1 つの履行義務として会計処理するかどうかの決定に関する第 23 項から第 30 項の要求事項を例示している。

設例 4—ソフトウェアの大幅なカスタマイゼーション

企業が、顧客に顧客関係管理ソフトウェアをライセンス供与する。さらに、企業は、合計 CU600,000 の対価で、顧客の情報技術環境にソフトウェアを大幅にカスタマイズするためにコンサルティング・サービスを提供することを約束する。

企業は、顧客が契約した結合物に財及びサービス（ライセンスとコンサルティング・サービス）を統合する重大性のあるサービスを提供している。さらに、ソフトウェアは、顧客と交渉した仕様に従って企業により大幅にカスタマイズされる。したがって、企業は、ライセンスとコンサルティング・サービスを一緒にして 1 つの履行義務として会計処理することとなる。その履行義務に係る収益は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度についての適切な測定を選択することにより、一定期間にわたって認識されることとなる（一定期間にわたる履行義務の充足について第 35 項の要件が満たされていると仮定する）。

設例 5—建設

企業が、病院を設計し建設する契約を結ぶ。企業は、プロジェクトの全般的な管理に責任をもち、提供するさまざまな財及びサービスを識別する。これには、設計、現場の清掃、基礎、調達、構造の建設、配管及び配線、設備の据付け、及び仕上げが含まれる。

企業は、第 29 項に従って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。その束の中の財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に提供するには、企業が、顧客が契約した結合物（すなわち、病院）に財又はサービスを統合する重大性のあるサービスも提供する必要があるからである。さらに、財又はサービスは、契約の履行のために大幅に修正やカスタマイズされる。

履行義務に対する収益は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度についての適切な測定を選択することにより、一定期間にわたって認識されることとなる（一定期間にわたる履行義務の充足について第 35 項の要件が満たされていると仮定する）。

履行義務の充足（第 31 項から第 37 項）

- IE5 以下の設例は、企業が製品の出荷中の損失リスクを保持している場合の、別個の履行義務の識別、及び履行義務が充足される時期の決定についての要求事項を例示している。

設例 6——損失リスクを伴う製品出荷

企業が、製品を顧客に販売する契約を結ぶ。契約の引渡条件は、出荷時 FOB である（すなわち、製品の法的所有権の顧客への移転が、製品が運送業者に渡された時点で行われる）。企業は第三者である運送業者を使用して製品を配送する。企業の過去の商慣行に従って、企業は、製品が輸送中に破損又は紛失した場合には、追加的なコストなしに、交換となる製品を顧客に提供する。企業は、破損した製品を交換するという過去の商慣行により、履行義務が黙示的に創出されているものと判断している。

したがって、企業は、(a) 顧客に製品を提供し、(b) 輸送中の損失のリスクを負担するという 2 つの履行義務を有している。顧客は出荷時点で製品に対する支配を獲得する。その時点では顧客は製品の物理的占有を有していないが、顧客には法的権利があるため当該製品を他者に販売する（又は他者との間で交換する）ことができる。また、企業は当該製品を他の顧客に販売することができなくなっている。

この例では、リスク負担に関する追加的な履行義務は、顧客が製品に対する支配をいつ獲得するのには影響しない。しかし、製品の輸送中に顧客が企業からサービスを受ける結果となる。したがって、企業は出荷時点では履行義務のすべてを充足しているわけではなく、その時点では収益の全部は認識しない。その代わりに、企業はリスク負担を提供するための履行義務に取引価格を配分し、その履行義務が充足されるにつれて収益を認識することとなる。

- IE6 次の設例は、資産を企業が他に転用できるかどうかの決定、及び、一定の期間にわたる履行義務の充足の要件のうちの 1 つが満されるかどうかの決定に関する第 35 項及び 36 項の要求事項を例示している。

設例 7——資産を企業が他に転用できるかどうかの決定

企業が、居住用不動産を開発しており、個々のユニット（アパートメント）の販売を開始する。企業は、建設の開始に必要な最低限の数の契約を締結する。

顧客は、まだ占有の準備ができていない所定のユニットについて拘束力のある販売契約を締結する。顧客は、契約の開始時に返金不能の預け金を支払い、契約期間を通じて支払うことを約束する。これらの支払は、少なくとも現在までに完了した履行を企業に補償することを意図したもので、これが返金されるのは、企業が契約に従って完成したユ

ユニットを引き渡すことができなかった場合だけである。企業は、契約の完了時にのみ最後の支払を受け取る（すなわち、顧客がユニットに対する占有を得る時）。

支払の資金を調達するために、顧客は、顧客に代わって企業に直接に支払う金融機関から借り入れる。融資者は、顧客に対してフル・リコースを有する。顧客は、部分的に完成したユニットに対する自らの持分を売却できる。これには、企業ではなく、融資者の承認が必要となる。顧客は、基本的なデザインの軽微な変更を指定することはできるが、ユニットのデザインの主要な構造的要素の指定又は変更はできない。契約により、企業は別の顧客に所定のユニットを移転することができない。

企業の履行により創出された資産（アパートメント）は、企業が他に転用できない。契約は、企業がそのユニットを別の顧客へ振り向けることを妨げる実質的な条件を有しているからである。企業は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有していると判断する。顧客は、契約が終了された場合の利益の損失のみに対してではなく、履行に対して企業に補償する義務があるからである。さらに、企業は、契約を約束どおりに履行すると見込んでいる。したがって、契約の条件や対応する事実及び状況により、企業が一定期間にわたって充足する履行義務を有していることが示されている。

一定の期間にわたり充足される履行義務に対して収益を認識するために、企業は、第 38 項から第 48 項に従って、完成へ向けての進捗度を測定することとなる。

履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定（第 38 項から第 48 項）

- IE7 以下の設例は、企業が財（例えば、特別仕様の資材）を含む単一の履行義務を有しており、顧客が当該財の支配を獲得するのが当該財に関連するサービス（例えば、据付け）よりも前である場合に、進捗度の測定にインプット法を適用することに関する第 46 項の要求事項を例示している。

設例 8—未据付の資材

企業が、2 年間にわたり CU140 百万で施設を建設する契約を顧客と締結する。契約により、企業は、特別仕様の機器を第三者から調達し、その機器を施設に統合することも要求される。企業は、プロジェクトの開始から約 6 か月でその特別仕様の機器の支配を移転すると見込む。機器の据付けと統合は契約期間全体にわたって続く。契約は、第 29 項に従って単一の履行義務である。契約で約束した財又はサービスのすべては相互関連性が非常に高く、企業は、顧客が契約した単一の施設にこれらの財又はサービスを統合する重大性のあるサービスも提供する必要があるからである。さらに、企業は、契約の履行のために財及びサービスの束を大幅に変更する。企業は、予想原価の総額に対する発生済み原価の比率に基づき履行義務の完全な充足へ向けての進捗度を測定する。

契約開始時に、企業は、次の事項を見込んでいる。

取引価格	CU140,000,000
特別仕様の機器の原価	CU40,000,000
その他の原価	<u>CU80,000,000</u>
予想原価合計	<u>CU120,000,000</u>

第 46 項に従って、企業は、企業の履行義務の最善の描写は、顧客に支配を移転した時点で特別仕様の機器の原価と同額で特別仕様の機器に係る収益を認識することだと判断する。したがって、企業は、原価比例法に基づく履行義務の完全な充足へ向けての進捗度の測定から特別仕様の機器の原価を除外し、契約を次のように会計処理する。

最初の 6 か月の間に、企業には、予想原価の総額 CU80,000,000 に対して CU20,000,000 の原価が発生する（特別仕様の機器の原価 CU40,000,000 を除く）。したがって、企業は、履行義務は 25 % 完了（ $CU20,000,000 \div CU80,000,000$ ）であると見積り、CU25,000,000 [25% × (取引価格合計 CU140,000,000 − 特別仕様の機器に対する収益 CU40,000,000)] の収益を認識する。

特別仕様の機器に対する支配を移転した時点で、企業は、CU40,000,000 の収益と原価を認識する。

その後、企業は、予想原価の総額に対する発生済み原価の比率に基づいて収益の認識を継続する（特別仕様の機器についての収益及び原価を除く）。

貨幣の時間価値（第 58 項から第 62 項）

IE8 以下の設例は、企業が貨幣の時間価値の影響を会計処理するために第 58 項から第 62 項の要求事項をどのように適用するのかを例示している。

設例 9—複数要素契約における貨幣の時間価値

企業が、製品 A と製品 B を CU150,000 の現金の前払いで顧客に販売する契約を結ぶ。製品 A は 2 年後に、製品 B は 5 年後に引き渡される。企業は、次のように、独立販売価格の比率に基づいて CU150,000 を製品 A と製品 B に配分する。

	独立販売価格	配分された割合	配分された金額
	CU		CU
製品 A	40,000	25%	37,500
製品 B	<u>120,000</u>	75%	<u>112,500</u>
合 計	<u>160,000</u>		<u>150,000</u>

企業は、企業の追加借入利率である 6%の金利を使用する。

次の仕訳は、企業が貨幣の時間価値の影響をどのように会計処理をするのかを例示する。

(a) 契約開始時に CU150,000 の支払について契約負債を認識する

(借方) 現金	CU150,000
(貸方) 契約負債	CU150,000

(b) 契約開始から製品 A の移転までの 2 年間、CU150,000 に係る金利費用を 6%で認識する

(借方) 金利費用	CU18,540 ^a
(貸方) 契約負債	CU18,540

(c) 製品 A の移転に対して収益を認識する

(借方) 契約負債	CU42,135 ^b
(貸方) 収益	CU42,135

(d) 残りの契約負債 CU126,405^cに係る金利費用を 3 年間認識する

(借方) 金利費用	CU24,145 ^d
(貸方) 契約負債	CU24,145

(e) 製品 B の移転に対して収益を認識する

(借方) 契約負債	CU150,550 ^e
(貸方) 収益	CU150,550

^a $CU18,450 = \text{契約負債 } CU150,000 \times (1.06^2 - 1)$

^b $CU42,135 = \text{製品 A に対する当初の配分 } CU37,500 + CU4,635$ (これは、契約の最初の 2 年間に対する金利 CU18,540 のうちの製品 A の部分 (25%) である)

^c $CU126,405 = \text{当初の契約負債 } CU150,000 + 2 \text{ 年間の金利 } CU18,540 - \text{製品 A の移転による認識の中止 } CU42,135$

^d $CU24,145 = 2 \text{ 年後の契約負債残高 } CU126,405 \times (1.06^3 - 1)$

^e $CU150,550 = 2 \text{ 年後の契約負債残高 } CU126,405 + 3 \text{ 年間の金利 } CU24,145$

顧客に支払われる対価（第 65 項から第 67 項）

IE9 次の設例は、顧客に支払われる対価に関する第 67 項の要求事項を例示している。

設例 10——数量値引きインセンティブ

企業は、1 個当たり CU100 で製品 A を販売する契約を顧客と締結する。もし顧客が 1 年間に製品 A を 1000 個以上購入する場合には、単価は CU90 に遡及的に減額される。企業の経験は、企業が権利を得ることになる対価の金額の予測に役立つ。

3 月 31 日に終了する第 1 四半期の間に、企業は製品 A 90 個を顧客に販売し、顧客の購入は 1 年間の数量値引きに要求される 1,000 個の閾値を超えないだろうと見積る。したがって、企業は、CU9,000（90 個×1 個当たり CU100）の収益を 3 月 31 日に終了する期間に認識する。企業は、その金額を受ける権利を得ることが合理的に確実である。

6 月に、企業の顧客が他の企業を買収する。その結果として、企業は、顧客の購入は 1 年間の数量値引きに要求される 1,000 個の閾値を超えるだろうと見積る。6 月 30 日に終了する第 2 四半期の間に、企業は追加的な製品 A 500 個を顧客に販売する。したがって、企業は、6 月 30 日に終了する期間に CU44,100 の収益を認識する。その金額は、500 個の販売に対する CU45,000（500 個×1 個当たり CU90）から 3 月 31 日に終了する四半期中の販売単価に関連する収益の減額に対する CU900（90 個×価格減額 CU10）を控除した金額に等しい。企業は、その金額の権利を得ることが合理的に確実である。

別個の履行義務への取引価格の配分（第 70 項から第 85 項）

IE10 次の設例は、契約の中のすべての別個の履行義務ではなく、契約の中の 1 つの履行義務のみへの値引きの配分に関する第 75 項の要求事項を例示している。

設例 11——値引きの配分

企業が、製品 A、B 及び C を CU36 で顧客に販売する契約を結ぶ。企業は、通常は、製品 A、B 及び C をそれぞれ次の独立販売価格に基づいて販売している。

	独立販売価格
	CU
製品 A	9
製品 B	11
製品 C	<u>20</u>
合 計	<u><u>40</u></u>

顧客は、3つの製品の束を購入することに対して CU4 の値引き（独立販売価格の合計 CU40－取引価格 CU36）を受ける。製品 A 及び製品 B は同時に移転されるので、企業は、第 30 項に従って、2つの別個の履行義務のみを会計処理する。製品 A 及び製品 B を結合した 1つと製品 C についてもう 1つである。企業は、通常は、製品 A 及び製品 B を束として CU16（すなわち、CU4 の値引き）で販売する。企業は通常、製品 A 及び製品 B を一緒に CU16 で販売し、製品 C を CU20 で販売するので、企業は、観察可能な価格を、契約における CU4 の値引きを製品 A と製品 B にのみ配分すべきだという証拠として有している。したがって、企業は、次のように取引価格 CU36 を配分する。

	配分する金額
	CU
製品 A 及び B	16
製品 C	<u>20</u>
合 計	<u>36</u>

- IE11 次の設例は、条件付き対価のある契約における取引価格の配分に関する第 70 項から第 76 項の要求事項、及び、約束した対価の金額に変動性がある場合の収益の累計額の制限に関する第 81 項から第 85 項の要求事項を例示している

設例 12——複数の履行義務及び条件付き対価

シナリオ 1

企業が、2つの知的財産ライセンス（ライセンス A とライセンス B）に係る契約を顧客と締結する。これらは、2つの別個の履行義務である。ライセンス A について記載された価格は CU800 の固定金額で、ライセンス B についての価格は、ライセンス B を使用する製品の顧客の将来の売上高の 3% である。取引価格についての企業の見積りは、CU1,700（ライセンス B に対する見積ロイヤルティ CU900 を含む）である。ライセンス A とライセンス B の見積独立販売価格は、それぞれ CU800 と CU1,000 である。

第 76 項の要件を適用すると、企業は、CU900 の条件付きのロイヤルティ支払の全体をライセンス B に配分することとなる。条件付き支払は、ライセンス B を移転するための履行義務から生じる結果（すなわち、ライセンス B を使用する製品についての顧客の事後の販売）に個別に関連するからである。さらに、CU900 の予想される条件付き支払の全体をライセンス B に配分することは、契約の中の他の支払条件と履行義務を考慮する際の第 70 項の配分原則と整合する。

企業は、契約開始時にライセンス B を、1 か月後にライセンス A を移転する。ライセン

ス B の移転の時点で、企業は、権利を得ることが合理的に確実な金額のみを収益として認識する。CU900 の見込まれるロイヤルティ支払は、ライセンス B を使用する製品の顧客の事後の販売に基づいて全体が変動するため、顧客の事後の販売が発生するまで、企業は金額を受け取ることが合理的に確実でない（第 85 項に従って）。したがって、企業は、顧客がライセンス B を使用する製品を販売するまで、配分された CU900 の金額で収益を認識しないこととなる。

ライセンス A の移転時に、企業は、ライセンス A に配分した CU800 を収益として認識することとなる。

シナリオ 2

企業が、2 つの知的財産ライセンス（ライセンス A とライセンス B）に対する契約を顧客と締結する。これらは、2 つの別個の履行義務である。ライセンス A に対して記載された価格は、CU300 で、ライセンス B についての価格は、ライセンス B を使用する製品の顧客の将来の売上高の 5% である。取引価格についての企業の見積りは、CU1,800（ライセンス B に対する見積ロイヤルティの CU1,500 を含む）である。ライセンス A とライセンス B の見積独立販売価格は、それぞれ、CU800 と CU1,000 である。

第 76 項の要件を適用して、企業は、条件付き支払はライセンス B の事後の販売に関連するものとしても、その金額の全体をライセンス B に配分することは、取引価格を配分に対する原則と整合しないと判断する。条件付き支払は、契約における他の支払条件と履行義務を考慮する際に、企業がライセンス B と交換に権利を得ると見込んでいる金額を反映しないからである。したがって、企業は、取引価格合計 CU1,800（固定支払 CU300 + 条件付き支払 CU1,500）をライセンス A と B に、それぞれ CU800 と CU1,000 の独立販売価格の比率に基づいて配分することとなる。

企業は、契約開始時にライセンス A を、1 か月後にライセンス B を移転する。ライセンス A の移転の時点で、企業は、権利を得ることが合理的に確実な金額のみを収益として認識する。CU1,500 は、ライセンス B を使用する製品の顧客の事後の販売に基づいて全体が変動するため、顧客の事後の販売が発生するまで、企業は金額を受け取ることが合理的に確実でない（第 85 項に従って）。したがって、顧客へのライセンス A の移転時にライセンス A について認識する収益の金額は、CU300 に限定される。

ライセンス B に関連する条件付き支払は、顧客がライセンス B を使用する製品を販売するにつれて収益として認識されることとなる。

認識する収益の累計額の制限（第 81 項から第 85 項）

- IE12 次の設例は、合理的に確実である金額に対する収益の累計額の制限に関する第 81 項から第 85 項の要求事項を例示している。

設例 13——管理手数料

1 月 1 日に、企業が、1 年間の資金管理サービスを提供する契約をクライアントと結ぶ。企業は、各四半期末時点で管理下にあるクライアントの資産のパーセンテージに基づいて四半期ごとの管理手数料を受け取る。さらに、企業は、年度末時点での観察可能な指標のリターンを超過するファンドのリターンの 20% の業績に基づいたインセンティブ手数料を受け取る。

サービスのそれぞれの増分は、第 28 項と第 29 項に従って区分できるが、企業は契約を、1 年間の投資管理サービスを提供するための単一の履行義務として会計処理する。当該サービスは、顧客への移転のパターンが同じだからである（第 30 項参照）。

一定の期間にわたる履行義務の充足について収益を認識するために、企業は、履行義務の完全な充足へ向けての進捗度の測定についてアウトプット法を選択する。

企業は、年度末までにインセンティブ手数料に対する権利を得ることが合理的に確実ではないと判断する。企業には類似の契約についての経験があるが、この経験は、今回の契約の結果の予測に役立たない。対価の金額が市場のボラティリティの影響を非常に受けやすいからである。さらに、インセンティブ手数料は、考え得る対価金額が多数あり、変動性が高い。

企業は、インセンティブ手数料に対する権利を得ることがまだ合理的に確実でないため、当年度中に認識する収益の累計額は四半期の管理手数料に限定される。したがって、第 42 項に従って、企業は、企業が顧客に請求を行う権利を有している四半期の管理手数料を参照して、現在までに提供したサービスの価値を直接測定する。言い換えると、管理手数料は、各四半期に提供するサービスと交換に権利を得ると企業が見込んでいる対価の金額の適切な描写である。

- IE13 次の設例は、企業が類似の種類の契約を有し、かつ、その経験が企業が権利を得ることになる対価の金額の予測に役立つことになる状況に対する第 81 項から第 85 項の要求事項を企業がどのように適用するのかを例示している。この設例は、貨幣の時間価値の潜在的な影響を考慮していない。

設例 14——トレイル・コミッション

企業が、CU100 のコミッションで保険会社のために保険証券を販売する。さらに、企業は、保険契約者が契約を解除しない限りは、毎年 CU10 の追加的なコミッションを受け取る。契約の販売後に、企業は、何ら残りの履行義務を有さない。

企業は、類似の種類契約と顧客についての相当の経験がある。企業の経験は、企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ。可能性の高い保険契約者の解約の水準について過去の契約から信頼できるデータを有しており、過去の保険契約者の行動が変化することを示す証拠がないからである。

企業は、取引価格は CU145（平均すると、顧客は 4.5 年分を更新するため）であると算定し、その金額を履行義務に配分する。企業は、顧客への保険証券の販売による履行義務の充足時に、CU145 の収益を認識する。その金額に対する権利を得ることが合理的に確実であると判断するからである。企業が最終的に受け取るコミッションの合計金額は、第三者の行動（すなわち、保険契約者の行為）に左右されるものとしても、企業は、過去の経験は予測に役立つと判断する。状況が変化するにつれて、企業は取引価格の見積りを見直し、これらの状況の変化について収益（又は収益の減額）を認識する。

契約獲得の増分コスト及び契約履行コスト（第 91 項から第 97 項）

- IE14 次の設例は、他の IFRS（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」）に従って認識の要件を満たす資産を生じさせない契約の獲得及び履行のために発生したコストの会計処理に関する第 91 項から第 97 項の要求事項を例示している。

設例 15——資産を生じるコスト

企業が顧客の情報技術データ・センターを 5 年間アウトソースする契約を結ぶ。企業には、その契約を獲得するために CU10,000 の販売手数料コストが発生する。サービスを提供する前に、企業は、顧客のシステムと接続する技術プラットフォームを設計し構築する。そのプラットフォームは、顧客には移転されない。

顧客は、1 か月当たり CU20,000 の固定料金を支払うことを約束する。

契約獲得の増分コスト CU10,000 は、第 94 項に従って資産として認識される。その資産は、契約の期間にわたって償却される。

技術プラットフォームのセットアップのために発生した当初コストは、次のとおりである。

	CU
設計サービス	40,000
ハードウェア	120,000
ソフトウェア	90,000
データ・センターの移動及びテスト	<u>100,000</u>
合 計	<u>350,000</u>

当初のセットアップ・コストは、主として契約を履行するための活動に関連するものであるが、顧客に財又はサービスを移転するものではない。企業は当初のセットアップ・コストを以下のように会計処理する。

(a) ハードウェアのコスト—IAS 第 16 号に従って会計処理。

(b) ソフトウェアのコスト—IAS 第 38 号に従って会計処理。

(c) 設計、データ・センターの移動及びテストのコスト—第 91 項に従って資産計上が検討される。それにより生じる資産は、企業が顧客からアウトソースされたサービスを提供する 5 年間にわたって規則的に償却される。

契約を履行するためのコストから認識した資産の償却（第 98 項から第 103 項）

IE15 次の設例は、契約を履行するためのコストから認識した資産の償却に関して、当該資産が同じ顧客との将来の契約により提供される財又はサービスに関連している場合の、第 98 項の要求事項を例示している。

設例 16—償却

企業が、1 年間の取引処理サービスについて顧客と契約を締結する。企業は、一部は企業のシステムとプロセスに顧客をセットアップする当初の活動に対する補償として、返金不能の前払手数料を顧客に課す。顧客は毎年、当初手数料なしに契約を更新できる。

企業のセットアップ活動は、顧客にサービスを移転しないため、履行義務を生じない。したがって、企業は、顧客にサービスを提供すると予想する期間にわたって当初手数料を収益として認識する。これは、1 年間という当初の契約期間を超える場合がある。

発生したセットアップ・コストは、将来に履行義務を充足する際に使用される企業の資源を増価し、これらのコストは回収が見込まれる。したがって、企業は、セットアップ・コストを資産として認識することとなる。これは、企業が顧客にサービスを提供すると見込んでいる期間にわたって償却される（収益認識のパターンに合わせる）。これは、1 年間という当初の契約期間を超える場合がある。

表示（第 104 項から第 108 項）

IE16 次の設例は、第 104 項から第 108 項の表示要求を例示している。

設例 17——契約負債と受取債権

1 月 1 日に、企業が製品を顧客に 3 月 31 日に移転する契約を結ぶ。その契約は、顧客が 1 月 31 日に CU1,000 の対価を前払することを要求している。顧客は 3 月 1 日に対価を支払う。その契約は解約不能である。企業は製品を 3 月 31 日に移転する。

1 月 31 日に対価が支払い期日を迎えた時：

（借方）受取債権	CU1,000	
（貸方）契約負債		CU1,000

3 月 1 日に現金を受け取った時：

（借方）現金	CU1,000	
（貸方）受取債権		CU1,000

3 月 31 日に履行義務を充足した時：

（借方）契約負債	CU1,000	
（貸方）収益		CU1,000

もし契約が解約可能であったとすれば、企業は 1 月 31 日に上記の仕訳を行わない。売掛債権を有していないからである。その代わりに、3 月 1 日に現金と契約負債を認識することになる。

設例 18——契約資産と受取債権

1 月 1 日に、企業が顧客に製品 X 及び Y を CU1,000 と交換に移転する契約を結ぶ。その契約は、まず製品 X の引渡を要求し、製品 X の引渡しに対する支払は製品 Y の引渡しを条件とするとしている。言い換えると、CU1,000 の対価は、企業が製品 X と Y の両方を顧客に移転した後にはじめて支払われる。したがって、企業は、製品 X と Y の両方が顧客に移転されるまで、対価に対する無条件の権利（受取債権）を有していない。

企業は、製品 X と Y について別個の履行義務を識別し、両者の独立販売価格に基づいて、CU400 を製品 X に、CU600 を製品 Y に配分する。

製品 X を移転する履行義務の充足時：

（借方）契約資産	CU400
（貸方）収益	CU400

製品 Y を移転する履行義務の充足時：

（借方）受取債権	CU1,000
（貸方）契約資産	CU400
（貸方）収益	CU600

契約残高の調整表（第 117 項）

IE17 次の設例は、契約資産と契約負債の調整表を開示する第 117 項の要求を例示している。

設例 19——契約資産と契約負債の調整表

企業には、2 つの主要な事業単位がある。サービス事業と小売事業である。サービス事業の顧客は、通常、サービスを受ける前に、約束した対価の一部を前払いし、残額をサービスの完了時点で支払う。サービス契約は、重大性のある財務要素を含まない。小売事業の顧客は、通常、約束した財の移転時に現金で支払う。

20X1 年度中に、企業は、顧客との契約から生じた CU18,500 の収益（そのうち CU1000 は企業の小売事業からの現金販売）を認識した。企業は CU3,500 の前払を受けた。

企業のサービス契約の 1 つの取引価格には、企業が所定の日までに所定のマイルストーンを満たす場合のみに企業が受け取ることになる業績ボーナスが含まれていた。企業は、取引価格にその業績ボーナスを含めており、進捗度の測定についての適切な方法を用いて一定の期間にわたり収益を認識する。20X0 年 12 月 31 日時点で、企業は、その日の時点で企業の過去の履行に配分された対価の累計額に対する権利を得ることが合理的に確実ではなかった。しかし、20X1 年度中に、企業は、業績ボーナスに対する権利を得ることが合理的に確実となった。したがって、企業は、過去の報告期間における企業の履行に関連するボーナスの部分について CU500 の契約資産と収益を認識した。

20X1 年 12 月 31 日の企業結合の結果として、企業の契約資産は CU4,000 増加し、契約負債は CU1,900 増加した。

	CU
契約資産	—
契約負債	<u>(2,000)</u>
20X0 年 12 月 31 日時点の正味契約	<u>(2,000)</u>

REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

顧客との契約から生じる収益	
報告期間中に充足した履行義務	18,000
過去の期間に充足した履行義務に配分した金額	<u>500</u>
	<u>18,500</u>
受取債権として認識する金額	(14,000)
前受金	(3,500)
現金売上	(1,000)
企業結合の影響	
契約資産の増加	4,000
契約負債の増加	<u>(1,900)</u>
20X1 年 12 月 31 日時点の正味契約	<u>100</u>
契約資産	4,500
契約負債	(4,400)

返品権付きの販売（B2 項から B9 項）

IE18 次の設例は、返品権付きの製品の販売の会計処理に関する B2 項から B9 項の要求事項を例示している。

設例 20——返品権

企業が、100 個の製品をそれぞれ CU100 で販売する。企業の通常の商慣行では、未使用の製品を 30 日以内に返品して全額の返金を受けることを顧客に認めている。各製品の原価は、CU60 である。取引価格を算定するため、企業は、権利を得ることとなる対価の金額の予測に最も役立つアプローチは、最も発生の可能性の高い金額であると決定する。最も発生の可能性の高い金額を使用して、企業は製品 3 個が返品されると見込む。企業の経験は、企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ。

企業は、製品回収のコストには重要性がなく、返品された製品は利益を出して再販売できると見込んでいる。

製品の支配の移転時に、企業は返品されると見込んでいる製品 3 個については収益を認識しない。したがって、企業は次のものを認識することとなる。

- (a) CU9,700 の収益 (CU100 × 返品されないと見込んでいる製品 97 個)
- (b) CU300 の返金負債 (CU100 × 返品されると見込んでいる製品 3 個)
- (c) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての、CU180 の資産 (CU60 × 製品 3 個)。したがって、製品 97 個について売上原価に認識される金額

は、CU5,820 (CU60×97) である。

製品保証（B10 項から B15 項）

IE19 次の設例は、製品保証付きの製品の販売の会計処理に関する B10 項から B15 項の要求事項を例示している。

設例 21——サービスに対する別個の履行義務

製造業者が、顧客に製品の購入に伴い製品保証を付与する。製品保証は、製品が合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供し、購入日から 3 年間の約束として有効である。製品保証は、製品の操作方法に関する 20 時間以内の訓練サービスの権利も顧客に提供する。訓練サービスは、製品保証に含まれている（すなわち、顧客は訓練サービスなしに製品保証を受け入れる選択肢を有していない）。

製品保証を会計処理するために、企業は、製品保証のうちのどの部分を別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを決定しなければならない。製品保証は、合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客へのサービスである訓練サービスを含んでいるため、企業は、訓練サービスを別個の履行義務として会計処理することとなる。したがって、企業は、取引価格の合計の一部をその履行義務に配分する。企業は、保証タイプの製品保証を 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。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権（B20 項から B24 項）

IE20 次の設例は、オプションが重要な権利を顧客に与えるものかどうかの決定に関する B20 項から B22 項の要求事項を例示している。

設例 22——重要な権利を顧客に与えるオプション

企業が、製品 A を CU100 で販売する契約を結ぶ。契約の一部として、企業は顧客に、今後 30 日間の CU100 までの将来の購入についての 40% の値引きバウチャーを与える。企業は季節的な販売促進の一環として、今後 30 日間のすべての売上について 10% の値引きを提供するつもりである。

すべての顧客は、今後の 30 日間に購入について 10% の値引きを受けることになる。したがって、顧客に重要な権利を与えている値引きは、その 10% に対して増分となる値引きのみである（すなわち、追加的な 30%）。企業は、増分となる値引きを製品 A の販売に係る契約の中の別個の履行義務として会計処理することとなる。

取引価格の一部を値引きバウチャーに対する別個の履行義務に配分するために、企業は、顧客がバウチャーを行使する可能性は 80% で、顧客は平均して CU50 の追加の製品を購入すると見積る。企業は季節的な販売促進の一環として、すべての顧客に 10% の値引きを提供しようとしているので、バウチャー行使時に顧客が得る 40% の値引きは、その値引きの顧客にとっての増分価値を反映するには、10% 減額して 30% とする必要がある。したがって、企業の見積った値引きバウチャーの独立販売価格は、CU12（追加的な製品購入の平均 CU50 × 増分値引き 30% × オプション行使の可能性 80%）である。

製品 A の独立販売価格が CU100 だとすると、企業は取引価格 CU100 のうち値引きバウチャーに $CU10.7 \{CU100 \times [12 \div (12 + 100)]\}$ を配分する。

設例 23——重要な権利を顧客に与えないオプション

電気通信会社が、毎月 600 分以内の通話と 100 件以内のテキスト・メッセージを月額固定料金で提供する契約を顧客と結ぶ。この契約は、顧客が購入を選択する追加的な通話時間又はテキストに対する価格を明示している。

企業は、顧客の固定月額支払は将来のサービスに対する前払を含んでいないものと判断する。追加の通話時間及びテキストの価格は、これらのサービスの独立販売価格を反映するからである。

したがって、顧客が追加の通話時間及びテキスト・メッセージに対する選択権を行使できるのが契約を締結したことのみによるものだとしても、その選択権は顧客に重要な権利を与えていないので、契約における履行義務ではない。したがって、企業が追加の通話時間及びテキストについて収益を認識するのは、顧客がそれらのサービスを受ける場合のみである。

- IE21 次の設例は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの一部としてのオプションに配分すべき取引価格の金額の算定に関する B23 項の要求事項を例示している。

設例 24——カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

企業がカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有していて、顧客に CU10 の購入ごとに 1 のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを与えている。各ポイントは、将来の購入時における CU1 の値引きと交換できる。報告期間中に、顧客は製品を CU100,000 で購入し、将来の購入に利用できる 10,000 ポイントを獲得する。購入された製品の独立販売価格は CU100,000 である。企業は、権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つと判断する過去の経験に基づいて 9,500 ポイントが交換されると見込んでいる。

企業は、交換の可能性に基づいて、1 ポイント当たりの独立販売価格を CU0.95（あるいは総額で CU9,500）と見積る。

ポイントは、契約を結ばなければ受け取れない重要な権利を顧客に与える。したがって、企業は、ポイントは別個の履行義務であると判断する。

企業は、取引価格を製品とポイントに、次のように独立販売価格の比率で配分する。

	CU
製品	91,324 ^a
ポイント	8,676 ^b

第 1 報告期間の末日現在で、ポイントのうち 4,500 が交換され、企業は引き続き全部で 9,500 ポイントが交換されると見込む。企業は、CU4,110 $[(4,500 \text{ ポイント} \div 9,500 \text{ ポイント}) \times \text{CU}8,676]$ のロイヤルティ・ポイントに係る収益を認識する。

第 2 報告期間中に、さらに 4,000 ポイントが交換される（交換されたポイントの累計は 8,500）。企業は全部で 9,700 ポイントが交換されると見込む。企業が認識する収益の累計額は CU7,603 $[(8,500 \div 9,700) \times \text{CU}8,676]$ である。企業は第 1 報告期間に CU4,110 を認識しているので、第 2 報告期間に CU3,493 $(\text{CU}7,603 - \text{CU}4,110)$ のロイヤルティ・ポイントに係る収益を認識する。

第 3 報告期間中に、さらに 1,200 ポイントが交換される（交換されたポイントの累計は 9,700）。企業はそれ以上のポイントの交換はないと予想する。企業はすでに CU7,603 の収益を認識しているので、残る CU1,073 $(\text{CU}8,676 - \text{CU}7,603)$ のロイヤルティ・ポイントに係る収益を認識する。

^a $\text{CU}100,000 \times \text{CU}100,000 \div \text{CU}109,500$

^b $\text{CU}100,000 \times \text{CU}9,500 \div \text{CU}109,500$

IE22 次の設例は、年間の維持管理サービスの更新に対するオプションに配分すべき取引価格の金額を算定するための実務的代替の使用に関する B24 項の要求事項を例示している。

設例 25—更新オプション付きの維持管理サービス

企業が 1 年間の維持管理サービスを提供する 100 件の契約を 1 契約当たり CU1,000 で行う。当該年度末現在、各顧客は CU1,000 を追加して支払うことにより第 2 年度について契約を更新するオプションがある。第 2 年度について契約を更新する顧客は、既存の契約の条件により第 3 年度について更新するオプションも与えられている。

企業は、更新オプションは重要な権利を顧客に与えていると判断する。顧客が更新する場合には、企業は毎年逡増的により多くの維持管理作業を行うと見込んでいるからであ

る。各顧客の第1年度のCU1,000の支払の一部は、実質的に、その後の年度に提供されるサービスへの返金不能の前払である。したがって、このオプションは別個の履行義務である。

更新オプションは、維持管理サービスを継続するためのものであり、当該サービスは既存の契約の条件に従って提供される。したがって、更新オプションの独立販売価格を直接算定せずに、企業は取引価格の配分を、企業が提供する見込みのサービスのすべてと交換に受け取る見込みの対価を算定することによって行うことができる。

企業は、顧客の90%が第1年度末に更新をし、その顧客のうち90%が第2年度末に更新をすると見込んでいる。

企業は、第1年度末と第2年度末のオプションに配分すべき金額を次のように算定する。

2回更新される各契約に係る対価の予想金額は、 $CU2,710[CU1,000 + (90\% \times CU1,000) + (90\% \times 90\% \times CU1,000)]$ である。企業は、予想原価の総額に対する発生済み原価の比率に基づいて収益を認識することが、顧客へのサービスの移転を描写することになると判断している。2回更新されて3年間に延長される契約について、第1年度から第3年度の見積原価は以下のとおりである。

第1年度	CU600
第2年度	CU750
第3年度	CU1,000

したがって、各契約についての収益認識のパターンは次のようになる。

	予想原価（契約更新の可能性について調整後）		予想対価の配分	
	CU		CU	
第1年度	600	(CU600×100%)	780	(CU600÷CU2,085×CU2,710)
第2年度	675	(CU750×90%)	877	(CU675÷CU2,085×CU2,710)
第3年度	<u>810</u>	(CU1,000×81%)	<u>1,053</u>	(CU810÷CU2,085×CU2,710)
	<u>2,085</u>		<u>2,710</u>	

したがって、第1年度末に、企業は現在までの受取対価のうちCU22,000をオプションに配分する[現金CU100,000－認識した収益CU78,000 (CU780×100)]。企業は、第2年度末にオプションにCU24,300を配分する[現金の累計額CU190,000－認識した収益の累計額CU165,700 (CU78,000+CU877×100)]。

ライセンス供与（B33 項から B37 項）

IE23 次の設例は、ライセンス付与に関する B33 項から B37 項の要求事項を例示している。

設例 26——フランチャイズ権

企業が顧客と契約を締結し、所定の場所でフランチャイズ店舗を開設できる権利を顧客に移転することを約束する。その店舗は企業の商標名を掲げ、顧客は企業の製品を 5 年間にわたり販売する権利を有する。顧客は固定額の前払金と顧客の四半期ごとの売上高の 1 % の継続的なロイヤルティの支払を約束する。顧客は企業から製品を購入時の独立販売価格で購入する義務がある。また、企業は顧客に従業員教育と企業の製品の販売に必要な機器を提供する。同様の訓練サービス及び設備は別個に販売されている。

履行義務を識別するために、企業は約束した権利、訓練サービス及び機器が区別できるものかどうかを判断しなければならない。

第 28 項に従うと、商号、販売エリア及び専有ノウハウに対する 5 年間の権利は、個々には区別できない。それらは別個に販売されておらず、顧客にとって容易に利用可能な他の財又はサービスと一緒に利用できないからである。しかし、結合させると、それらの権利は区別できる。顧客にとって容易に利用可能な他の財又はサービスと一緒に利用できるからである。したがって、それらの結合した権利は別個の履行義務を生じさせる。企業は顧客が権利に対する支配を獲得する時点（すなわち、顧客による営業の開始時）でそれらの権利を付与するという履行義務を充足する。

訓練サービス及び機器は、類似のサービスや機器が別個に販売されているので、区別できる。企業はそれらの履行義務を、当該サービス及び機器の顧客への移転時に充足する。

将来において製品を顧客に提供するために待機するという企業の約束は、契約における別個の履行義務としては会計処理されない。顧客に重要な権利を与えるものではないからである（B22 項で述べたとおり）。

第 85 項に従うと、企業は、ロイヤルティ支払について収益を認識することはできない。この売上ベースのロイヤルティの金額に対する権利を得ることが合理的に確実ではないからである。したがって、企業は不確実性が解消される時に（又は解消されるにつれて）、ロイヤルティについての収益を認識する。

付録

他の IFRS に関するガイダンスの修正

他の IFRS に関するガイダンスに対するこれらの修正は、IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」との整合性を確保するために必要なものである。修正する各項では、新しい文言には下線を付し、削除する文言には取消線を付している。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

IGA1 IG17 項の上の見出し及び IG17 項を次のとおり修正する。

IAS 第18号 IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」

IG17 ~~IAS 第18号 IFRS 第 X 号 [案]~~に基づいた収益としての認識の要件を未だ満たさない金額を受領した場合（例えば、収益認識の要件を満たさない売上代金）には、企業は IFRS 開始財政状態計算書においてその受領金額を契約負債として認識し、その負債を、受取金額を IFRS 第 X 号 [案]に従って貨幣の時間価値の影響（該当がある場合）について調整した金額で測定しなければならない。

IFRS 第 3 号「企業結合」

IGA2 IFRS 第 3 号（2008 年改訂）と SFAS 第 141 号(R)の比較表に、次のとおり脚注を追加する。

IFRS 第3号（2008年改訂）と SFAS 第141号（R）との比較

偶発事象から生じる資産及び負債	事後の測定 改訂された IFRS 第3号は、企業結合で認識された偶発債務は、事後において、IAS 第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」に従って認識される金額、又は当初に認識された金額から、もし適当であれば IAS 第18号「収益」*に従って認識される累積償却額を控除した金額のいずれか多い金額で測定しなければならないという既存の要求事項を引き継いでいる。 [第56項]	事後の測定 SFAS 第141号（R）は、契約上の又は契約に基づかない偶発事象により生じた資産又は負債のうち、取得日に認識され、もし企業結合で取得又は引き受けたものでなかったならば SFAS 第5号が適用されるものについては、その偶発事象の起こり得る結果についての新たな情報を取得企業が入手するまで、取得日時点の公正価値で引き続き報告することを取得企業に求めている。 取得企業は、その新たな情報を評価し、当該資産又は負債を次のように測定する。 (a) 負債は次のどちらか多い方で測定される。 (i) 取得日公正価値 (ii) SFAS 第5号を適用したとした場合に認識される金額 (b) 資産は次のいずれか少ない方で測定される。 (i) 取得日公正価値 (ii) 将来決済金額の最善の見積り [第62項及び第63項]
-----------------	--	---

* [201X]年公表の IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」により、IAS 第 18 号「収益」が置き換えられ、整合性のために IFRS 第 3 号の第 56 項が修正された。

IFRS 第 4 号「保険契約」

IGA3 IGA25 項を次のとおり修正する。

保険契約の定義

IG25 ~~IAS 第18号-IFRS 第 X 号 [案]~~ は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因にどのように影響されるのかを最もよく描写する区分に収益を分解すること当該期間に認識された収益の重要なカテゴリーのそれぞれの金額を開示することを求めている、特にサービスの提供から生じる収益の開示を企業に要求している。保険契約からの収益は ~~IAS 第18号-IFRS 第 X 号 [案]~~ の適用範囲外であるが、類似の開示は保険契約にも適切かもしれない。本基準は、収益を認識する特定の方法を定めておらず、さまざまなモデルが存在する。

IFRS 第 9 号「金融商品」(2009 年 11 月)

IGA4 IGA12 項及び関連の見出しを削除する。

IFRS 第 9 号「金融商品」(2010 年 10 月)

IGA5 IGA20 項及び関連の見出しを削除する。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」

IGA6 IGA14 項及び IGA15 項並びに関連の見出しを削除する。

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」

IGA7 次のとおり、IE1 項、IE4 項、IE5 項、IE6 項、IE11 項、表 2.1、IE14 項、IE15 項、表 2.2、IE17 項、IE23 項、表 3.1、IE24 項、表 3.2、IE31 項、表 3.4 及び IE33 項を修正し、表 1.2 を置き換える。

IE1 サービス契約の条件により、営業者は、道路を建設（2年以内に竣工）し、一定の水準で8年間（すなわち3年目から10年目）道路を保守及び運営することが求められる。また契約条件により、営業者は、8年目の終了時点で、道路の再舗装をしなければならない。~~再舗装では収益が発生する。~~10年目の終了時点で、契約は終了する。営業者が、建設サービス、運営サービス及び再舗装

の3つの別個の履行義務を識別すると仮定する。営業者は、この債務を履行するのに発生する費用を次のように見積る。

...

- IE4 営業者は、~~IAS 第11号「工事契約」及びIAS 第18号「収益」IFRS 第X号「案」~~
「顧客との契約から生じる収益」に従って、契約上の収益と原価を認識する。各活動（建設、運営及び再舗装）のコストは、それら活動の進捗度に応じて費用として認識される。契約上の収益（引き受けた活動提供したサービスに対する委譲者からの債権企業が権利を得ると見込む対価の金額の公正価値）は、同時に履行義務が充足される時に（又は充足されるにつれて）認識される。契約条件により、営業者は、8年目の終わりに道路の再舗装をする義務を負う。8年目に、営業者は委譲者から、道路の再舗装に対する補填を受ける。道路を再舗装する義務は、財政状態計算書上はゼロで測定され、再舗装工事が実行されるまでは純損益に収益及び原価は認識されない。
- IE5 予想対価の合計金額（3年目から810年目までの各年につき CU200）は、サービスのそれぞれの公正価値を反映し、次のようになる。建設サービス、運営サービス及び再舗装の独立販売価格（貨幣の時間価値を考慮に入れる）の比率に基づいて、次のように、履行義務に配分される。

表1.2 各履行義務に配分される取引価格

取引価格の配分 (貨幣の時間価値の影響を含む)	
	CU
工事サービス（2年間にわたる） ^(a)	1,050
運営サービス（8年間にわたる） ^(b)	96
道路再舗装（8年後） ^(c)	110
合計	1,256
計算上の利率 ^(d)	年6.18%

- (a) 営業者は、相対的な独立販売価格を、5%を加算した予想コストを参照して見積る。
- (b) 営業者は、相対的な独立販売価格を、20%を加算した予想コストを参照して見積る。
- (c) 営業者は、相対的な独立販売価格を、10%を加算した予想コストを参照して見積る。
- (d) 計算上の利率は、営業者と委譲者との間の金融取引に反映されるであろう利率であると仮定する。

- IE6 例えば1年目に関しては、CU500の工事費用、CU525の工事収益（費用に5%を加算）、それによる工事利益 CU25を純損益に認識する。
- IE11 サービス契約の条件により、営業者は、道路を建設（2年以内に竣工）し、一定の水準で8年間（すなわち3年目から10年目）道路を保守及び運営することが求められる。また契約条件により、営業者は、当初の表面が劣化し、一定水準以下となったときに、道路の再舗装が求められる。営業者は、8年目の年末時点で再舗装を実行しなければならないと見積っている。10年目の年末でサービス契約は終了する。営業者が建設サービスについての単一の履行義務を識別すると仮定する。営業者は、その義務を履行するために発生するコストを次のように見積る。

表2.1 契約原価

	年	CU ^(a)
工事サービス	1	500
	2	500
運営サービス道路の運営（年ごと）	3－10	10
道路の再舗装	8	100

(a) この設例では、貨幣金額は、「通貨単位（CU）」で表されている。

- IE14 営業者は、無形資産（すなわち、3年目から10年目にかけて道路利用者から通行料を受け取る権利）と引換えに、委譲者に工事サービスを提供する。~~IAS 第38号「無形資産」IFRS 第X号〔案〕に従って、営業者は、無形資産を原価、すなわち、資産を取得するために移転される対価の公正価値~~営業者は、この現金以外の対価を公正価値で測定する。それは、この場合には、引き渡される工事サービスの独立販売価格を参照して間接的に算定するに対して受領した又は受領する対価の公正価値）で認識する。
- IE15 契約の工事フェーズの期間においては、営業者の資産（工事サービスの提供に対して支払いを受ける権利を累積したものを意味する）は無形資産（社会基盤の利用者に課金するライセンス）に分類される。営業者は、受け取る対価の公正価値建設サービスの独立販売価格を、工事原価の予測額に5%のマージンを加えたものに等しくなると見積る。また、営業者は、IAS 第23号「借入費用」に従って、契約の工事フェーズの期間において、6.7%で見積られた借入費用を資産化するものと仮定する。

表2.2 無形資産の当初測定

	CU
1年目の工事サービス -(CU500 × (1 + 5%))	525
借入費用の資産化 (表2.4)	34
2年目の工事サービス -(CU500 × (1 + 5%))	525
2年目の年末時点の無形資産	1,084

IE17 営業者は、~~IAS 第11号「工事契約」~~IFRS 第 X 号 [案]に従って、~~すなわち工事の進捗度に応じて、~~収益及び原価を認識する。営業者は、契約上の収益を、受領した又は受領する現金以外の対価の公正価値で測定する。したがって、1年目と2年目のそれぞれについて、CU500の工事費用、CU525の工事収益~~（原価に5%を加算）~~、それによる工事利益 CU25を純損益に認識する。

IE23 サービス契約の条件により、営業者は、道路を建設（2年以内に竣工）し、一定の水準で8年間（すなわち3年目から10年目）道路を保守及び運営することが求められる。また契約条件により、営業者は、当初の表面が劣化し、一定水準以下となったときに、道路の再舗装が求められる。営業者は、8年目の年末時点で再舗装を実行しなければならないと見積っている。10年目の年末でサービス契約は終了する。営業者が建設サービスについての単一の履行義務を識別すると仮定する。営業者は、その債務を履行するのに発生する原価を次のように見積る。

表3.1 契約原価

	年	CU ^(a)
工事サービス	1	500
	2	500
運営サービス <u>道路の運営</u> （年ごと）	3-10	10
道路の再舗装	8	100

(a) この設例では、貨幣金額は、「通貨単位（CU）」で表されている。

IE24 営業者は、工事サービスに関する対価を、当該サービスの独立販売価格（これを予想原価プラス5%で見積る）を参照して、CU1,050と見積る。

表3.2 営業者が受け取る対価の分割

年	合計	金融資産	無形資産
1年目の工事サービス (CU500 × (1 + 5%))	525	350	175
2年目の工事サービス (CU500 × (1 + 5%))	525	350	175
工事サービスの合計	1,050	700	350
	100%	67% ^(a)	33%
債権に対する6.18%の特定利率による金融 収益（表3.3参照）	22	22	—
資産化された借入費用（1年目及び2年目に 支払われる利息× 33%）（表3.7参照）	11	—	11
営業者の対価の公正価値の合計	1,083	722	361

(a) 工事サービスに比例して、委譲者により保証される金額

- IE31 契約の工事フェーズの期間においては、営業者の資産（工事サービスの提供に対して支払を受ける権利を累積したものを意味する）は、社会基盤の利用者に対する課金を認めるライセンスを受け取る権利として分類される。営業者は、受領した又は受領する対価の公正価値建設サービスの独立販売価格を、工事原価の予測額に5%のマージンを加えたものに等しくなると見積る。また、営業者は、IAS 第23号「借入費用」に従って、契約の工事フェーズの期間において、6.7%で見積られた借入費用を資産化すると仮定する。

表3.4 無形資産の当初測定

	CU
1年目の工事サービス (CU500 × (1 + 5%) × 33%)	175
借入費用（1年目及び2年目に支払われる利息× 33%）（表3.7参照）	11
2年目の工事サービス (CU500 × (1 + 5%) × 33%)	175
2年目の年末時点の無形資産	361

- IE33 営業者は、金融資産及び無形資産と引換えに、委譲者に工事サービスを提供する。金融資産モデル及び無形資産モデルの両方で、営業者は契約上の収益及び原価を、~~IAS 第11号「工事契約」IFRS 第 X 号 [案]~~に従って、~~すなわち工事の進捗度に応じて認識する。~~営業者は、~~受け取る対価の公正価値で契約上の収益を測定する。~~したがって、1年目と2年目のそれぞれについて、CU500の工事原価と CU525の工事収益（~~原価に5%を加算~~）を純損益に認識する。