

2010年6月

公開草案 ED/2010/6

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2010年10月22日



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

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：2010年10月22日

ED/2010/6

This exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments on the draft IFRS and its accompanying documents should be submitted in writing so as to be received by **22 October 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' 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 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 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 © 2010 IASCF®

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 IASCF'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 IASCF.

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



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

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

IASC 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@iasb.org Web: www.iasb.org

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：2010年10月22日

ED/2010/6

本公開草案「顧客との契約から生じる収益」は、コメントを求めることを目的に、国際会計基準審議会（IASB）によって公表されたものである。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、2010年10月22日までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASBのウェブサイト（www.iasb.org）に、「コメントの募集」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、国際会計基準委員会財団（IASCF）、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、或いは行為を控える人に対して生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2010 IASCF®

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IASCF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って、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、IASCF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、IASCFの著作物である。日本語訳は、IASCFが指名したレビュー委員会による承認を経ていない。



IASB及びIASCFのロゴである‘Hexagon Device’、IASCF財団教育ロゴである‘IASCF Foundation’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC’、‘IASCF’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘国際会計基準’、‘国際財務報告基準’及び‘SIC’はIASCFの商標である。

本出版物の追加のコピーは、IASCF財団から入手できる。

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@iasb.org Web: www.iasb.org

目 次	項
イントロダクション及びコメント提出者への質問	IN1 - IN29
[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」	
はじめに	1 - 3
目 的	5
範 囲	6 - 7
収益の認識	8 - 33
契約の識別	8 - 11
契約の結合及び分割	12 - 16
契約の変更	17 - 19
別個の履行義務の識別	20 - 24
履行義務の充足	25 - 33
財又はサービスの連続的な移転	
32 - 33	
収益の測定	34 - 53
取引価格の算定	35 - 49
回収可能性	43
貨幣の時間価値	44 - 45
現金以外の対価	46 - 47
顧客に支払われる対価	48 - 49
別個の履行義務への取引価格の配分	50 - 53
事後の取引価格の変動の配分	53
不利な履行義務	54 - 56
契約コスト	57 - 63
表 示	64 - 68
開 示	69 - 83
顧客との契約	73 - 80
収益の分解	74
契約残高の調整表	75 - 76
履行義務	77 - 78
不利な履行義務	79 - 80
本基準（案）の適用にあたっての重大な判断	81 - 83
履行義務の充足の時期の決定	82
取引価格の算定及び取引価格の履行義務への配分	83
発効日及び経過措置	84 - 85

他の IFRS の廃止	86
付録 A	
定義された用語	
付録 B	
適用ガイダンス	
契約の分割	B2
契約の変更	B3
履行義務の識別	B4 - B39
返品権付きの製品販売	B5 - B12
製品保証及び製造物責任	B13 - B19
本人か代理人かの検討	B20 - B23
追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権	B24 - B26
返還不能の前払手数料	B27 - B30
ライセンス供与及び使用权	B31 - B39
財又はサービスが区別できるかどうかの判定	B40 - B43
履行義務の充足	B44 - B73
ソフトウェアのライセンス	B45
損失リスクを伴う製品出荷	B46
資産の販売及び買戻し	B47 - B53
委託販売契約	B54 - B57
請求済未出荷契約	B58 - B62
財又はサービスが連続的に移転されるかどうかの判定	B63 - B68
顧客の承諾	B69 - B73
取引価格の算定	B74 - B85
変動性のある対価	B75 - B77
回収可能性	B78 - B80
貨幣の時間価値	B81 - B84
顧客に支払われる対価	B85
別個の履行義務への取引価格の配分	B86 - B88
契約コスト	B89 - B90
表 示	B91
開 示	B92 - B96
付録 C	
他の IFRS の修正	
審議会による「顧客との契約から生じる収益」の承認	
結論の根拠（別冊参照）	

イントロダクション及びコメント提出者への質問

IASB 及び FASB が本公開草案を公表する理由

- IN1 収益は、企業の業績及び将来見込みの評価において、財務諸表の利用者にとって極めて重要な数字である。しかし、米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における収益認識の定めは、国際財務報告基準（IFRS）と異なり、両者とも改善が必要であると考えられている。US GAAP は幅広い収益認識概念から構成されており、特定の産業又は取引に関する膨大な定めのため、経済的に類似する取引が異なって会計処理される可能性がある。IFRS は、収益認識に関して比較的少ないガイダンスを提供しているものの、2つの主な収益認識の基準（IAS 第 18 号「収益」及び IAS 第 11 号「工事契約」）は、理解が困難で、単純ではない取引への適用が困難となる場合がある。加えて、これらの基準には、複数要素契約に関する収益認識のような重要なトピックに関して、限られたガイダンスしかない。
- IN2 したがって、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同プロジェクトを立ち上げ、収益認識に関する原則を明確化し、IFRS 及び US GAAP のための共通の収益基準を開発することとした。それは次のようなものとなる。
- (a) 現行の収益認識基準及び実務の不整合及び欠点を取り除く。
 - (b) 収益認識の論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークを提供する。
 - (c) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性を向上させる。
 - (d) 企業が参照しなければならない定めのある数を減らすことによって、財務諸表の表示を簡素化する。
- IN3 これらの目的を達成するため、IASB 及び FASB は、収益に関する基準草案を共同で開発し、IFRS 及び FASB による会計基準コード化（ASC）に対する修正を提案している。

本提案によって影響を受ける関係者

- IN4 本基準案は、企業の通常の活動の成果である財又はサービスを提供するという契約を締結するすべての企業に影響する。ただし、それらの契約が他の IFRS や US GAAP における他の規定の範囲に含まれている場合を除く。
- IN5 IFRS では、本基準案によって、IAS 第 18 号及び IAS 第 11 号並びに関連する解釈指針が置き換えられる。US GAAP では、本基準案によって、ASC トピック 605 における収益認識に関する定め的大部分が置き換えられる。

IN6 また、企業の通常の活動の成果ではない一部の非金融資産（例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 40 号「投資不動産」あるいは ASC トピック 360 の範囲にある有形固定資産）の売却から生じる利得又は損失の認識に関する現行の定めは、提案している収益認識及び測定のと整合するように修正されることとなる。

IN7 付録 C は、他の IFRS に対する派生的な修正の提案に関する追加的な情報を示している。

提案の主な内容

IN8 本基準案は、企業が顧客に対して財又はサービスを提供する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報告するために、企業が適用する原則を定めている。要約すると、コアとなる原則は、企業に対して、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又は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、収益を認識するよう求めている。

IN9 この原則を適用するために、企業は次のことを行うこととなる。

- (a) 顧客との契約を識別する。
- (b) 当該契約における別個の履行義務を識別する。
- (c) 取引価格を決定する。
- (d) 別個の履行義務に対して当該取引価格を配分する。
- (e) 企業が個々の履行義務を充足した時に収益を認識する。

IN10 本基準案はまた、一部のコストに関する会計処理も定めている。企業は、契約獲得コストを、発生時に費用として認識する。契約を履行するために発生したコストが、その他の基準（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」又は棚卸資産に関する ASC トピック 330）における資産化の要件を満たさない場合、企業は、当該コストが以下の要件をすべて満たす場合にのみ、資産を認識する。

- (a) 契約（又は交渉中の特定の契約）に直接関連していること。
- (b) 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させること。
- (c) 回収が見込まれること。

顧客との契約の識別

IN11 ほとんどの場合、企業は本基準案を単一の契約に適用する。しかし、提案では、企業が

2 つ以上の契約を結合し、それらを単一の契約として会計処理する場合や、単一の契約を分割し、それを2 つ以上の契約として会計処理する場合を定めている。

契約における別個の履行義務の識別

- IN12 履行義務とは、財又はサービスを顧客に移転するという、顧客との契約における強制可能な約束（明示的か非明示的かを問わない）である。
- IN13 企業が複数の財又はサービスの提供を約束する場合、当該財又はサービスが区別できる場合には、約束したそれぞれの財又はサービスを別個の履行義務として会計処理する。
- IN14 財又はサービスは、次のいずれかを満たす場合に、区別できる。
- (a) 企業又は他の企業が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
 - (b) 財又はサービスが、区別できる機能及び区別できる利益マージンを有しているために、企業が当該財又はサービスを別個に販売し得る。

取引価格の算定

- IN15 取引価格とは、契約における約束した財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額である。多くの契約では、顧客は固定額の対価を支払うことを約束し、その支払は約束した財又はサービスの移転と同時又はほぼ同時に発生するため、取引価格は容易に算定可能である。
- IN16 対価の金額に変動性がある（例えば、リベート、ボーナス、ペナルティー又は顧客の信用リスクなどによる）場合に、企業は、取引価格を合理的に見積ることができるならば、履行義務の充足による収益を認識する。取引価格を合理的に見積ることができるのは、次の条件の両方を満たす場合のみである。
- (a) 類似する契約について、企業が実績を有している（又は企業自身に実績がない場合は、その他の企業の実績にアクセスできる）。
 - (b) 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。
- IN17 取引価格の算定に際して、企業は次の項目の影響を考慮する。
- (a) 回収可能性
 - (b) 貨幣の時間価値
 - (c) 現金以外の対価
 - (d) 顧客に支払われる対価

別個の履行義務に対する取引価格の配分

- IN18 企業は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率で、取引価格をすべての別個の履行義務に配分する。独立販売価格が直接観察可能でない場合、企業はそれを見積る。
- IN19 企業は、契約期間にわたって、状況の変化を反映するために取引価格を更新し、当該取引価格の変更を別個の履行義務に配分する（パラグラフ IN22 参照）。

履行義務の充足時における収益認識

- IN20 企業は、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって、履行義務を充足した時に、収益を認識する。顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、当該財又はサービスは移転する。
- IN21 顧客は、財又はサービスの使用法を指図する能力を有し、かつ、当該財又はサービスから便益を享受する能力を有する場合に、当該財又はサービスの支配を獲得する。本基準案には、顧客がどの時点で財又はサービスの支配を獲得したかを決定するのに役立つ指標が含まれている。
- IN22 企業が履行義務を充足した時に、企業は、充足された履行義務に配分された取引価格の金額で、収益を認識する。取引価格が契約開始後に変動する場合、取引価格の変動時点ですでに充足されている履行義務に配分された変動額は、取引価格が変動した期の収益として認識される。
- IN23 別個の履行義務の基礎となる、約束した財又はサービスが、顧客に継続的に移転する場合、企業は、その履行義務について、顧客への財又はサービスの移転を最もよく描写する、単一の収益認識の方法を適用する。許容される方法には、企業のアウトプット又はインプットに基づく方法及び時の経過に基づく方法が含まれる。

提案が IFRS 及び US GAAP に与える影響

- IN24 両ボードは、本基準案の範囲にある契約から生じる収益（及び一部のコスト）に関する会計処理は、IFRS 及び US GAAP の双方で同一となることを想定している。ただし、契約の履行コストの会計処理に関連するその他の基準（例えば、IAS 第 2 号及び ASC トピック 330）における相違のため、これらの契約で報告される利益マージンについて、IFRS と US GAAP の間で相違が存在する可能性がある。
- IN25 契約によっては（例えば、多くの小売取引）、本基準案が（たとえあるにしても）ほとんど現行の実務に影響を与えないものがある。しかし、本基準案は、次のように現行実務とは異なる。

- (a) 財又はサービスの移転からのみ収益を認識する 資産の生成に関する契約（例えば、建設、製造及び特別仕様のソフトウェア）は、顧客が資産の生成に応じて当該資産を支配する場合にのみ、継続的な収益認識となる。
- (b) 別個の履行義務の識別 企業は、区別できる財又はサービスについて、契約を別個の履行義務に分割するよう求められる。このような定めにより、企業は、現行実務で識別されている会計単位とは異なる会計単位に契約を分ける場合があり得る。
- (c) ライセンス及び使用权 企業は、当該企業の知的財産を（当該財産の耐用年数未滿で）使用するためのライセンスが、独占的に与えられているのか、あるいは非独占的に与えられているのかを評価することが求められる。ライセンスが独占的に与えられている場合、企業は、ライセンスの期間にわたって収益を認識することが求められる。その収益認識のパターンは、現行実務とは異なる場合があり得る。
- (d) 信用リスクの影響 一部の現行基準及び実務とは対照的に、顧客の信用リスク（すなわち、回収可能性）の影響は、企業が収益を認識するかどうかではなく、企業がどれだけ収益を認識するかに影響する。
- (e) 見積りの使用 取引価格の算定（例えば、変動する対価の見積り）及び独立販売価格に基づく当該取引価格の配分において、企業は、現行基準の場合よりも、より広範に見積りの使用が求められる。
- (f) コストの会計処理 本基準案は、どの契約コストを発生時に費用として認識し、どのコストを（それが資産を生じさせるため）資産化するかを定めている。コストについての当該ガイダンスの適用により、一部のコストの会計処理が変更となる場合があり得る。
- (g) 開示 本基準案は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのに役立つ開示を定めている。企業は、顧客との契約について、現在求められているよりもより多くの情報を開示するよう求められており、これには認識された収益についてのより分解された情報や、報告期間末において残存している履行義務についてのより多くの情報が含まれる。

提案の発効日

IN26 IASB 及び FASB は、更新された覚書「IFRS 及び US GAAP のコンバージェンスに関するロードマップ 2006 – 2008」における公約の一部として、本プロジェクトを含む様々なプロジェクトに取り組んでいる。両ボードは、2011 年に複数の基準を公表することを見込んでいることから、新たな基準へ変更するための最善の方法に関して、別個の意見募集手続によって追加のコメントを求めることを計画している。

している。

企業が見積られた取引価格に基づいて収益を認識することに同意するか。同意する場合、パラグラフ 38 で提案している規準に同意するか。同意しない場合、取引価格が変動する場合の収益認識に関してどのようなアプローチを提案するか。それはなぜか。

質問 5： パラグラフ 43 では、顧客の信用リスクが取引価格に与える影響を合理的に見積れる場合には、取引価格は当該リスクを反映すべきであると提案している。顧客の信用リスクは、企業が収益を認識するかどうかではなく、企業が履行義務を充足した場合にどれだけの収益を認識するかに影響を与えるべきという点に同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

質問 6： パラグラフ 44 及び 45 では、契約が（明示的か黙示的かを問わず）重要な資金調達の要素を含む場合、企業は、約束した対価の金額について貨幣の時間価値を反映するように調整すべきであると提案している。同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

質問 7： パラグラフ 50 では、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの（必要に応じて見積られた）独立販売価格の比率により、契約におけるすべての別個の履行義務に対して、取引価格を配分することを提案している。同意するか。同意しないとすれば、どのような場合にどのような理由で、そのアプローチが適切ではないのか。そして、そのような場合に、取引価格はどのように配分されるべきか。

契約コスト（パラグラフ 57-63）

質問 8： パラグラフ 57 では、契約の履行時に生じるコストが、その他の基準（例えば、IAS 第 2 号又は ASC トピック 330；IAS 第 16 号又は ASC トピック 360；及び IAS 第 38 号「無形資産」又はソフトウェアに関する ASC トピック 985）に従った認識要件を満たす資産を生じない場合に、企業は、それらのコストが特定の規準を満たす場合にのみ資産を認識すべきであると提案している。

契約履行コストの会計処理に関して提案している定めは、実行可能かつ十分か。そうではない場合、それはなぜか。

質問 9： パラグラフ 58 では、(a) 契約における履行義務を充足するために企業が用いる資源に関する資産を認識するため、及び(b) 不利な履行義務について認識された追加的な負債のために、契約に直接関連するコストを提案している。

特定されているコストに同意するか。同意しない場合、どのようなコストを含め、あるいは除外するか。それはなぜか。

開示（パラグラフ 69-83）

質問 10： 両ボードが提案している開示の定め目的は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのに役立つことである。提案している開示の定めは、この目的を達成していると考えるか。そう考えない場合、それはなぜか。

質問 11： 両ボードは、当初の期間が1年を超えると見込まれる契約について、残存する履行義務の金額及びそれらが充足されると見込まれる時期を開示することを提案している。

提案している開示の定め同意するか。同意しない場合、(もしあるなら)どのような情報を、残存する履行義務に関して開示すべきと考えるか。

質問 12： 経済的要因によって収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性がどのように影響されるかを最もよく描写する分類に、収益を分解することに同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

発効日及び経過措置(パラグラフ 84 及び 85)

質問 13： 本基準案を遡及的に適用すること(すなわち、表示されているすべての報告期間中に存在しているすべての契約に対して、企業が本基準案を常に適用していたかのように適用すること)に同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

より低コストで実現できる、収益に関するトレンド情報を失わない代替的な移行手法はあるか。あるならば、その代替案及びそれがより好ましい理由を説明いただきたい。

適用ガイダンス(パラグラフ B1-B96)

質問 14： 提案している適用ガイダンスは、本基準案における原則の適用において企業を支援することを意図している。適用ガイダンスは、提案を実行可能とするのに十分と考えるか。そうではない場合、どのような追加のガイダンスを提案するか。

質問 15： 両ボードは、製品保証の次の類型を区別することを提案している。

- (a) 製品の潜在的な欠陥に対する補償を顧客に提供する製品保証。これは履行義務とはならないが、契約で特定されている製品を移転する履行義務を、企業が充足したかどうかの評価を要求する。
- (b) 製品が顧客に移転した後に生じる不良に対する補償を顧客に提供する製品保証。これは契約で特定されている製品を移転する履行義務とは別の履行義務を生じさせる。

製品保証の類型間の区別に同意するか。製品保証の各類型に関して提案している会計処理に同意するか。同意しない場合、企業はどのように製品保証を会計処理すべきと考えるか。それはなぜか。

質問 16： 両ボードは、ライセンスが知的財産の売却とは考えられない場合に、次のように提案している。

- (a) 企業が、その知的財産を使用する独占的ライセンスを顧客に付与する場合、企業はその知的財産の使用を許可する履行義務を有し、当該履行義務をライセンス期間にわたって充足する。
- (b) 企業が、その知的財産を使用する非独占的ライセンスを顧客に付与する場合、企業はそのライセンスを移転する履行義務を有し、当該履行義務は、顧客が当該ライセンスを使用し、当該ライセンスから便益を得ることができる時点で充足される。

収益認識のパターンは、ライセンスが独占的かどうかによって依存すべきという点に同意するか。両ボードによって提案されている収益認識のパターンに同意するか。同意する理由あるいは同意しない理由は何か。

派生的な修正

質問 17： 両ボードは、一部の非金融資産（例えば、無形資産及び有形固定資産）の売却から生じる利得又は損失に関する会計処理において、企業は、提案している収益モデルの認識及び測定のプロセスを適用すべきであると提案している。同意するか。同意しない場合、それはなぜか。

非公開企業

質問 18 [FASB のみ]： 本基準案の中に、非公開企業（非上場会社及び非営利組織）では異なるべき点はあるか。その場合、どの定めをどのような理由で変えるべきか。

公開円卓会議

IN29 両ボードは、コメント期間終了後に、公開円卓会議の開催を計画している。会議の目的は、本基準案についての関係者の見解に耳を傾け、情報を得ることにある。両ボードは、幅広いインプットを受け取ることができるよう、（利用者、作成者、監査人等を含む）さまざまな利害関係者を代表する会議への参加者を求める計画である。参加を希望する個人又は団体は、2010年10月1日までにアウトリーチ・コーディネーターの Jennifer Wilson (jwilson@iasb.org) まで電子メールを送付して IASB に対して通知しなければならない。その際、会議で議論すべき論点を提案していただきたい。また、利害関係者は、提案に関するコメントを 2010年10月22日までに文書で提出しなければならない。円卓会議の席には限りがあるため、寄せられる回答の数によっては、両ボードはすべての出席希望に対応できない場合がある。

[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」(IFRS 第 X 号 (案)) は、第 1 項から第 86 項及び付録 A から付録 C に示されている。すべての項は同等の権威を有する。太字で表示されている項は主な原則を示している。付録 A で定義された用語は、本基準で初出の場合には下線付で表示されている。その他の用語の定義は、国際財務報告基準の用語集に示されている。IFRS 第 X 号 (案) は、その目的、結論の根拠、「国際財務報告基準に関する趣意書」及び「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」に照らして解釈すべきである。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、明示的な指針がない場合において、会計方針の選択及び適用のための根拠を提供する。

[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」

はじめに

1. 本基準案は、顧客との契約から生じる収益（及び一部のコスト）の会計処理を定めている。その他の取引又は活動から生じる収益（例えば、一部の鉱物、生物又は農業資産の価値の変動から生じる収益）は取り扱っていない。
2. 本基準案においてコアとなる原則では、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又は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。本基準案の適用にあたり、企業は、次のことを行わなければならない。
 - (a) 顧客との契約を識別する。
 - (b) 契約における別個の履行義務を識別する。
 - (c) 取引価格を算定する。
 - (d) 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
 - (e) 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。
3. 本基準案の適用に当たって判断を行う場合、企業は、契約の条件及びすべての関連する事実と状況を考慮しなければならない。企業は、本基準案を、類似する状況における類似の性質をもつ契約に対して、整合的に適用しなければならない。
4. [FASB の公開草案における本項は、IASB の公開草案では使用せず]

目的

5. 本基準案の目的は、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。

範囲

6. 以下を除き、本基準案はすべての顧客との契約に適用する。
 - (a) IAS 第 17 号「リース」の範囲にあるリース契約

- (b) IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲にある保険契約
 - (c) IFRS 第 9 号「金融商品」又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の範囲にある契約上の権利又は義務
 - (d) [FASB の公開草案における本項は、IASB の公開草案では使用せず]
 - (e) 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引（例えば、特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換）
7. 顧客との契約は、その一部が本基準案の範囲に含まれ、一部がその他の IFRS の範囲に含まれる場合がある。その他の IFRS が、契約の一部の分割方法又は当初測定の方法あるいはその双方を定める場合、企業は、まずそのような分割の定め又は測定の定めあるいはその双方を適用しなければならない。その他の IFRS が、契約のいかなる部分についても分割方法又は当初測定の方法あるいはその双方を定めていない場合、企業は、契約の分割又は当初測定あるいはその双方を行うために本基準案を適用しなければならない。

収益の認識

契約の識別

8. 企業は、本基準案を、第 9 項から第 19 項に従って識別されたそれぞれの契約に適用しなければならない。
9. 契約は、書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよい。顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なり、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の種類又は約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、契約が存在するかどうかを判定する際に、これらの実務やプロセスを考慮しなければならない。
10. 本基準案の収益に関する定めを適用する目的上は、契約は次のすべての要件を満たす場合のみ存在する。
- (a) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる）。
 - (b) 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。
 - (c) 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強制可能な権利を識別できる。
 - (d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できる。

11. 契約当事者が、完全に未履行の契約を違約金なしで終了させることができる場合には、本基準案を適用する目的上は、契約は存在しない。完全に未履行の契約とは、企業がいかなる財又はサービスも移転しておらず、かつ、顧客がいかなる対価の支払もしていない契約をいう。

契約の結合及び分割（B2 項参照）

12. ほとんどの場合、企業は本基準案を、顧客との単一の契約に適用する。しかし、場合によっては、企業が契約を結合又は分割するかどうかによって、収益認識の金額と時期が異なる場合があり得る。
13. ある契約における財又はサービスの対価が、その他の契約における財又はサービスの対価に依存する場合（すなわち、契約価格が相互依存的である場合）には、企業は、複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理をしなければならない。複数の契約が相互依存的な価格を有する指標としては、次のものがある。
- (a) 契約が同時又はほぼ同時締結されている。
 - (b) 契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている。
 - (c) 契約が同時又は連続的に履行される。
14. 顧客が以前の契約から生じた現在の顧客関係の結果として契約における財又はサービスの割引を受けるというだけの理由では、契約価格が他の契約の価格と相互依存的であることにはならない。
15. 逆に、契約における一部の財又はサービスの価格が、契約におけるその他の財又はサービスの価格と独立である場合には、企業は、単一の契約を分割して、複数の契約として会計処理しなければならない。財又はサービスの価格は、次の双方の条件が満たされる場合にのみ、同じ契約におけるその他の財又はサービスの価格から独立である。
- (a) 企業（又は他の企業）が、通常、同一又は類似の財又はサービスを別個に販売する。
 - (b) ある財又はサービスを、契約におけるその他の財又はサービスと一緒に購入しても、顧客は著しい割引を受けることがない。
16. 企業が、第 15 項に従って契約を分割する場合には、企業は、対価の金額の合計を、識別された各契約における財又はサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格を基礎として）識別された各契約に配分しなければならない。企業は、対価の金額のその後の変動を、識別された契約のうち当該変動が関連するものだけにのみ配分しなければならない（例えば、第 35 項及び第 36 項で説明するように対価の金額に変動性があることにより生じた変動）。

契約の変更（B3 項参照）

17. 契約の変更とは、契約の範囲又は価格の変更をいう。これには、移転される財又はサービスの性質又は金額の変更、履行の方法又は時期の変更、あらかじめ合意した契約価格の変更が含まれる。契約の変更は、顧客が提起することも企業が提起することもある。
18. 企業は、第 10 項における要件が満たされる場合にのみ、本基準案の収益に関する定めを契約の変更に適用しなければならない。
19. 企業は、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存적である場合（第 13 項で説明している）にのみ、当該契約の変更を既存の契約と一緒に会計処理しなければならない。この場合、企業は、契約の変更による累積的影響額を、契約の変更が行われた期間に認識しなければならない。したがって、契約の変更後の累積的な会計処理は、当該変更が既存の契約に含まれていたとした場合の会計処理と同じでなければならない。契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存적でない場合には、企業は、契約の変更を別個の契約として会計処理しなければならない。

別個の履行義務の識別（B4 項から B43 項参照）

20. 企業は、すべての約束した財又はサービスを識別するため、また、約束した財又はサービスのそれぞれ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するために、契約条件及び企業の実務慣行を評価しなければならない。
21. 顧客との契約により、企業は、対価と交換に財又はサービスを提供する義務を負う。財又はサービスには次のものが含まれる。
 - (a) 販売目的で企業が製造する財（例えば、製造業者の棚卸資産）
 - (b) 再販売目的で企業が購入する財（例えば、小売業者の商品）
 - (c) その他の当事者が財又はサービスを移転するよう手配すること（例えば、他の当事者の代理人として行動すること）
 - (d) 財又はサービスを提供するために待機すること（例えば、利用可能になった時に提供されるソフトウェア製品）
 - (e) 顧客に代わっての資産の建設又は開発
 - (f) ライセンス、使用権又はオプションの付与
 - (g) 契約上合意した作業の履行
22. 企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合に、約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならないのは、財又はサ

ービスが区別できるときのみである。財又はサービスを区別できない場合には、企業は、区別できる財又はサービスの束を識別するまで、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。

23. 財又はサービス（又は財又はサービスの束）は、次のいずれかの場合には区別できる。
- (a) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
 - (b) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
 - (i) 財又はサービスに、区別できる機能があること 財又はサービスに区別できる機能がある場合とは、それが、それ自体で又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、効用がある場合である。
 - (ii) 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること 財又はサービスに区別できる利益マージンがある場合とは、財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合である。
24. 企業が、約束した財又はサービスを同時に顧客に移転する場合において、複数の履行義務を一緒に会計処理しても、収益認識の金額と時期がこれらの履行義務を別個に会計処理したのと同じになるときは、本基準案の認識及び測定に関する定めを、個々の履行義務に別々に適用する必要はない。例えば、企業が、2つの区別できるサービスを同一の期間にわたって顧客に移転する場合において、同一の収益認識方法を双方のサービスに適用することが顧客へのサービスの移転を忠実に描写することとなるとき（第32項で説明している）には、企業は、これらのサービスを移転する約束を単一の履行義務として会計処理することができる。

履行義務の充足（B44項からB73項参照）

25. 企業は、第20項から第24項に従って識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。
26. 財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつ、それから便益を享受する能力を有する場合に、顧客は財又はサービスの支配を獲得する。支配には、他の者が財又はサービスの使用を指図したり便益を享受したりすることを妨げる能力も含まれる。

27. 財又はサービス（すなわち、資産）の使用を指図する顧客の能力とは、残存する耐用年数にわたって資産を使用する現在の権利又は顧客の活動の中で資産を消費する現在の権利を意味する。資産からの便益を享受する顧客の能力とは、資産から生じる潜在的なキャッシュ・フロー（キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少のいずれか）のほとんどすべてを獲得する現在の権利を意味する。顧客は、資産の使用、消費、売却、交換、質入れ、あるいは保有などの多くの方法で、資産からのキャッシュ・フローを直接的又は間接的に獲得することができる。
28. 企業が資産に対する権利の一部を留保しているのが、顧客が契約条件に従うことができないことへの防御としてのみである場合（例えば、顧客の支払不履行に対する防御として企業が法的所有権を留保する場合）には、そのような権利は保護的権利であり、顧客が資産の支配を獲得することを妨げるものではない。
29. 顧客が財又はサービスを支配しているかどうかを評価するにあたり、企業は、契約と同時若しくはほぼ同時に締結されたか、又は契約を前提に締結された、関連する契約（例えば、買戻契約）を考慮しなければならない。
30. 財又はサービスの支配が移転しているかどうかは、別個の履行義務について個々に考慮しなければならない。顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれる。
- (a) 顧客が無条件の支払義務を負っている 顧客が財又はサービスに対する無条件の支払義務を負う場合、通常それは、顧客がそれと交換に財又はサービスの支配を獲得しているからである。義務が無条件であるのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外には必要とされない場合である。
 - (b) 顧客が法的所有権を有している 法的所有権は、どの当事者が、財の使用を指図し、かつ、その財から便益を享受する能力を有しているかを示していることが多い。法的所有権の便益には、財を販売する能力、他の資産と交換する能力、又は債務を担保若しくは決済するために使用する能力が含まれる。したがって、法的所有権の移転は、支配の移転と一致することが多い。しかし、場合によっては、法的所有権の保有が保護的権利であって、顧客への支配の移転とは一致しない場合がある。
 - (c) 顧客が物理的に占有している 多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。しかし、場合によっては、物理的な占有は財の支配と一致しない。例えば、委託販売契約や販売及び買戻し契約の中には、企業が物理的な占有を移転しても財の支配を維持するものがある。反対に、請求済未出荷契約の中には、企業は顧客が支配する財を物理的に占有しているものがある。

- (d) 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである 顧客専用のデザイン又は機能が付された財又はサービスは、当該財又はサービスに代替的な用途がないため、企業にとって価値がほとんどない場合がある。例えば、顧客専用の資産をその他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するにしたいが、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高い。財又はサービスのデザイン又は機能について細かな変更だけを指定できる顧客の能力、あるいは企業が定める標準化されたオプションの範囲から選択できる顧客の能力は、通常、顧客専用の財又はサービスを示さない。しかし、財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるにしたいが、顧客が支配を獲得することを示す。

31. これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない。また、一部の指標は、特定の契約と関連性がない場合がある（例えば、物理的な占有及び法的所有権は、サービスに関連しない）。

財又はサービスの連続的な移転

32. 別個の履行義務の基礎となる約束した財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合には、企業は、その履行義務について、顧客への財又はサービスの移転を最もよく描写する単一の収益認識の方法を適用しなければならない。企業は、その方法を、類似する履行義務及び類似する状況に対して一貫して適用しなければならない。
33. 顧客への連続的な財又はサービスの移転を描写するための、適切な収益認識の方法には、以下が含まれる。
- (a) アウトプット法は、収益の認識を、生産若しくは引渡の単位数、契約上のマイルストーン、又は、これまでに移転した財若しくはサービスの量の、移転される財若しくはサービスの総量に対する割合の調査に基づいて、行うものである。アウトプット法は、財又はサービスの移転の最も忠実な描写となることが多い。しかし、他の方法も、忠実な描写をより低いコストでもたらず場合がある。
- (b) インプット法は、これまでに投入した労力（例えば、費消した資源のコスト、労働時間、機械時間）の、投入される予定の総労力に対する割合に基づき収益を認識するものである。インプット法は、アウトプット法よりも直接的に観察可能であることが多い。しかし、インプット法の重大な欠点は、投入した労力と財又はサービスの移転との間に直接的な関係がないかもしれないことである。これは、企業の能力不足又はその他の要因により生じうる。インプット法を用いる場合には、企業は、インプットのうち顧客への財又はサービスの移転を描写しないものの影響（例えば、契約を履行するための材料、労働力その他の資源の異常な金額の仕損のコスト）を除外しなければならない。

- (c) 時の経過に基づく方法。サービスが、時の経過とともに、均一に移転される場合には、企業は、契約の予想残存期間にわたり、定額法により収益を認識することになる（例えば、一部のライセンス）。

収益の測定

34. 履行義務を充足した時に、企業は、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を収益として認識しなければならない。

取引価格の算定（B74 項から B85 項参照）

35. 企業は、顧客との契約の取引価格を算定するにあたり、契約条件及び企業の実務慣行を考慮しなければならない。取引価格は、財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を反映したものである。
36. 多くの契約では、顧客が固定額の対価を支払うことを約束し、その支払は約束した財又はサービスの移転と同時又はほぼ同時に行われるため、取引価格は容易に算定可能である。しかし、契約によっては、対価の金額が変動し、報告日現在で存在する状況及び期中の状況の変動を忠実に表現するためには、各報告日現在で対価の金額を見積らなければならないものもある。対価の金額は変動する可能性がある。それは、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス/ペナルティー、偶発事象、値引き、顧客の信用リスク又はその他の類似の項目による。
37. 顧客から受け取った対価の全部又は一部について、顧客に返金することが見込まれる場合には、企業は、返金負債を認識しなければならない。当該負債は、顧客に返金すると見込まれる対価（すなわち、受け取った対価の金額と取引価格との間の差額）を確率で加重平均した金額で測定しなければならない。返金負債は、報告期間ごとに状況の変動について更新しなければならない。
38. 企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、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。取引価格を合理的に見積ることができるのは、次の条件の双方が満たされる場合のみである。
- (a) 類似する契約について、企業が実績を有している（企業自身に実績がない場合には、その他の企業の実績にアクセスできる）。かつ、
- (b) 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。
39. 企業の実績の関連性を損なう要因には、以下が含まれる。
- (a) 対価の金額が、外部要因に非常に影響を受けやすいこと（例えば、市場の変動性、

第三者の判断、及び約束した財又はサービスの陳腐化リスク)

- (b) 対価の金額についての不確実性が長期間にわたって解消しないと見込まれること
 - (c) 類似する契約についての企業の実績が限られていること
 - (d) 生じ得る対価の金額に大きなばらつきがあること
40. 上記の要因のうち1つ以上が存在していても、他の要因の重要性を考慮すると、企業が取引価格を合理的に見積ることの妨げとなるほどのものではない場合がある。同様に、その他の要因によって合理的な見積りが妨げられる場合もある。
41. 取引価格を合理的に見積ることができない場合には、企業は、履行義務の充足による収益を認識してはならない。企業は、状況が変化して、取引価格を合理的に見積ることができるようになった時に、充足済みの履行義務について収益を認識しなければならない。企業が合理的に見積れるのが対価の金額の一部（しかし全部ではない）である場合（例えば、対価の一部が固定金額である場合）には、取引価格には企業が合理的に見積ることができる部分のみが含まれる。
42. 取引価格の算定にあたり、企業は次の影響を考慮しなければならない。
- (a) 回収可能性
 - (b) 貨幣の時間価値
 - (c) 現金以外の対価
 - (d) 顧客に支払われる対価

回収可能性

43. 回収可能性とは、顧客の信用リスクを指す。すなわち、約束した対価の金額を顧客が支払う能力である。取引価格の算定にあたり、企業は、約束した対価の金額を、顧客の信用リスクを反映するように減額しなければならない。したがって、履行義務を充足した時に、企業は、受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額で、収益を認識しなければならない。企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、第66項で説明されている受取債権）を取得した後は、当該対価への権利に係る信用リスクの評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識しなければならない。

貨幣の時間価値

44. 契約に重大な財務要素が（明示的であろうと黙示的であろうと）含まれている場合には、企業は、取引価格の算定にあたり、約束した対価の金額を、貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない。

45. 貨幣の時間価値の影響は、多くの契約にとって重要ではない。しかし、一部の契約については、顧客からの支払の期限が、顧客への財又はサービスの移転の著しく前又は著しく後であるために、その影響は重大である。そのような契約では、企業は、企業と顧客との間の別個の財務取引において用いられるであろう利子率を用いて、約束した対価を割り引くことにより、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならない。この利子率には、貨幣の時間価値と、信用リスクの双方を反映しなければならない(したがって、企業は、約束した対価の金額を第 43 項に従ってさらに調整してはならない)。財務の影響は、財又はサービスから生じる収益とは区別して表示しなければならない。

現金以外の対価

46. 契約の中には、企業が現金以外の対価を受け取るか又は受け取ると見込まれるものがある。このような取引における取引価格の算定にあたり、企業は、現金以外の対価(又は現金以外の対価に関する約束)を、公正価値で測定しなければならない。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、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。
47. 顧客が契約の履行を容易にするために財又はサービス(例えば、材料、機材又は労務)を抛出する場合には、企業は、抛出された財又はサービスの支配を企業が獲得するかどうかを評価しなければならない。企業が抛出された財又はサービスの支配を獲得する場合、企業は、当該財又はサービスを現金以外の対価として会計処理しなければならない。

顧客に支払われる対価

48. 企業が、顧客(又は、顧客から企業の財若しくはサービスを購入するその他の当事者)に対し、現金、掛け、又は顧客が企業に対して負っている金額に充てることができるその他の項目の形で、対価の金額を支払ったか又は支払うことが見込まれる場合には、企業は、その金額が以下のいずれであるのかを決定しなければならない。
- (a) 取引価格の減額、したがって収益の減額(すなわち、顧客は企業の財又はサービスについて値引きを受けている)
 - (b) 顧客が企業に提供する区別できる財又はサービス(第 23 項で説明)に対する支払。この場合、企業は、当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入を会計処理するのと同じ方法で会計処理しなければならない。
 - (c) (a)と(b)の組合せ。この場合、顧客に支払われる対価が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を超過する金額について、企業は取引価格を減額しなければならない。顧客から受け取る財又はサービス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なければならない。

49. 顧客に支払った（又は支払うと見込まれる）対価が取引価格の減額である場合には、企業は、次のいずれか遅い方の時点で、認識する収益の金額を減額しなければならない。
- (a) 企業が、顧客に約束した財又はサービスを移転した時点。
 - (b) 企業が対価を支払うこと（将来の事象について条件付きであってもよい）を約束した時点。当該約束は、企業の実務慣行によっては黙示的である場合もあり得る。

別個の履行義務への取引価格の配分（B86 項から B88 項参照）

50. 企業は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）すべての別個の履行義務に取引価格を配分しなければならない。
51. 独立販売価格の最良の証拠は、企業が財又はサービスを別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。契約上定められた価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格を表すものと推定してはならない。独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積らなければならない。
52. 独立販売価格の見積りにあたり、企業は、観察可能なインプットを最大限に用いるとともに、特性が類似している財又はサービス及び顧客に、見積方法を一貫して適用しなければならない。適切な見積り方法には、以下のようなものがある。
- (a) 見積りコストにマージンを付加するアプローチ 企業は、履行義務を充足するための見積りコストを予測し、その財又はサービスに関して企業が要求するマージンを追加することができる。
 - (b) 修正市場評価アプローチ 企業は、財又はサービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客がその財又はサービスに支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。当該アプローチには、類似の財又はサービスについて競業他社の価格を参照し、企業の原価とマージンを反映するように、必要に応じて当該価格を調整することも含まれる。

事後の取引価格の変動の配分

53. 契約開始後に、取引価格の変動があった場合には、企業は、当該変動を、契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に配分しなければならない。充足済みの履行義務に配分された金額は、収益又は収益の減額として、取引価格の変動が発生した期間に認識しなければならない。企業は、契約開始後の独立販売価格の変動を反映させるために取引価格を再配分してはならない。

不利な履行義務

54. 企業は、履行義務が不利である場合には、負債及びそれに対応する費用を認識しなければならない。
55. 履行義務が不利となるのは、履行義務の充足に直接関連するコスト（第 58 項で説明）を確率で加重平均した金額の現在価値が、取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を超過する場合である。不利な履行義務について負債を認識する前に、企業は、契約に関連する資産（例えば、棚卸資産又は第 57 項に従って認識された資産）に生じた減損損失を認識しなければならない。
56. 企業は、不利な履行義務を認識した後の各報告日現在で、不利な履行義務に係る負債の測定を直近の見積りを用いて更新しなければならない。企業は、当該負債の測定の変動を、費用又は費用の減額として認識しなければならない。不利な履行義務に係る負債を充足した時に、企業はそれに対応する損益を費用の減額として認識しなければならない。

契約コスト

57. 契約を履行するために発生したコストが、その他の 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」）に従った結果、認識要件を満たす資産をもたらさない場合、企業は、当該コストが以下の要件をすべて満たす場合にのみ、資産を認識しなければならない。
- (a) 契約（又は交渉中の特定の契約）に直接関連している（第 58 項）
 - (b) 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させる（すなわち、コストが将来の履行に関連している）
 - (c) 回収が見込まれる
58. 契約に直接関連するコストには、以下のコストが含まれる。
- (a) 直接労務費（例えば、顧客に直接サービスを提供する従業員の給与や賃金）
 - (b) 直接材料費（例えば、顧客へのサービス提供で用いられる消耗品）
 - (c) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理のコスト及び契約履行に用いられる器具及び備品の減価償却費）
 - (d) 契約上、明示的に顧客に請求可能なコスト
 - (e) その他のコストで、企業が契約を締結したことのみに理由が発生したもの

59. 企業は、以下のコストをその発生時に費用として認識しなければならない。
- (a) 契約獲得コスト（例えば、販売、マーケティング、宣伝、入札及び提案、並びに交渉のコスト）
 - (b) 契約における履行義務のうち、充足されたものに関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
 - (c) 契約を履行するための、材料、労務、又はその他の資源の異常な仕損金額
60. 将来の履行に関連するコストと過去の履行に関連するコストを識別することができない場合、企業は、コストをその発生時に費用として認識しなければならない。
61. 第 57 項に従って認識された資産は、当該資産に関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせて、規則的に償却しなければならない。
62. 企業は、第 57 項に従って認識された資産を、それを生じさせたコストの性質又は機能に基づいて分類しなければならない（例えば、無形資産又は仕掛品）。
63. 企業は、第 57 項に従って認識された資産の帳簿価額が回収可能額を超過している場合には、当該超過額について減損損失を認識しなければならない。ここで、回収可能額とは、残存する履行義務に配分された取引価格の金額から、履行義務の充足に直接関連するコスト（第 58 項）を控除した金額をいう。

表示（B91 項参照）

64. 契約のいずれかの当事者が履行した場合、企業は、当該契約について、企業の履行と顧客の履行の関係に基づき、財政状態計算書において**契約資産**又は**契約負債**を表示しなければならない。
65. 顧客が対価を支払うことによって履行する前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転することによって履行する場合には、企業は、当該契約について、契約資産を表示しなければならない。逆に、企業が履行する前に顧客が履行する場合には、企業は当該契約について、契約負債を表示しなければならない。
66. 企業は、対価に対する無条件の権利を（契約資産ではなく）受取債権として表示し、当該受取債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。対価に対する権利が無条件であるのは、当該対価の支払期日までに時の経過だけが必要とされる場合である。
67. 企業は、第 57 項に従って認識された資産を、契約資産又は契約負債とは区別して表示しなければならない。

68. 企業は、不利な履行義務について認識した負債を、契約資産又は契約負債とは区別して表示しなければならない。

開示 (B92 項から B96 項参照)

69. 顧客との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関する財務諸表の利用者の理解に資するため、企業は、以下について定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない。
- (a) 顧客との契約 (第 73 項から第 80 項)
- (b) それらの契約に本基準案を適用する際の重要な判断及び判断の変更 (第 81 項から第 83 項)
70. 企業は、開示規定を満たすためにどの程度の詳細さが必要か、また、さまざまな規定のそれぞれにどの程度の重きを置くべきかを検討しなければならない。企業は、開示の集約又は分解を、有用な情報が大量の瑣末な情報の記載又は特徴が異なる項目の合算によって隠されることがないように行わなければならない。
71. 本基準案及び他の IFRS に従って提供される開示が第 69 項の目的に合致しない場合には、企業は、当該目的に合致するのに必要な追加情報は何であれ開示しなければならない。
72. 他の IFRS (例えば、IFRS 第 8 号「事業セグメント」) が、収益に関連する情報の表示及び開示を企業に求めている。他の IFRS に従って情報を提供している場合には、企業は本基準案に従って情報を開示する必要はない。しかし、企業は、他の IFRS で求められている情報とどのように関連するのかが分かるように、本基準案に従って追加的な情報を表示し開示しなければならない。

顧客との契約

73. 企業は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性について、財務諸表の利用者が理解する手助けとなるように、これらの契約に関する情報を開示しなければならない。この情報には以下の項目が含まれる。
- (a) 期間中の収益の分解表示 (第 74 項)
- (b) 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 (第 75 項及び第 76 項)
- (c) 企業の履行義務に関する情報 (第 77 項及び第 78 項)。これには、不利な履行義務に関する追加的な情報を含む (第 79 項及び第 80 項)

収益の分解

74. 企業は、経済的要因によって収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性がどのように影響されるかを最もよく描写する区分に、収益を分解しなければならない。適切な分類の例として次のものがある。
- (a) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
 - (b) 地理（例えば、国又は地域）
 - (c) 市場又は顧客の種類（例えば、政府か非政府の顧客か）
 - (d) 契約の種類（例えば、固定価格か実費精算契約か）

契約残高の調整表

75. 企業は、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を示さなければならない。調整表は、最低限、次の各項目（該当があれば）を示さなければならない。
- (a) 以下の各項目から生じる金額で、包括利益計算書に認識されているもの
 - (i) 当期に充足された履行義務から生じた収益
 - (ii) 取引価格の変動を過去の報告期間に充足された履行義務に配分したことにより生じた収益
 - (iii) 利息収入及び利息費用
 - (iv) 為替換算レートの変動の影響
 - (b) 受領した現金
 - (c) 受取債権に振替られた金額
 - (d) 受領した現金以外の対価
 - (e) 企業結合により取得した契約及び処分した契約
76. 企業は、契約資産及び契約負債の期首総残高及び期末総残高を、財政状態計算書に表示されている金額と調整しなければならない。

履行義務

77. 企業は、顧客との契約における履行義務について、以下の説明を含む情報を開示しなければならない。
- (a) 企業が移転することを約束している財又はサービス。他の当事者が財又はサービス

を移転するように手配する履行義務（すなわち、企業が代理人として行動する場合）を目立たせる。

- (b) 企業が履行義務を通常充足する時点（例えば、出荷時点、引渡時点、サービスが提供されるに従って、あるいはサービスの完了時点で）
- (c) 重要な支払条件（例えば、対価の金額が変動するかどうか及び契約に重要な財務要素が含まれるかどうか）
- (d) 返品を受け入れる義務、返金に応じる義務、及びその他の類似の義務
- (e) 保証の種類及び関連する義務

78. 当初の見込期間が1年を超える契約に関して、企業は、次の各期間に充足されると見込まれる、報告期間末日時点で残存する履行義務に配分された取引価格の金額を開示しなければならない。

- (a) 1年以内
- (b) 1年超2年以内
- (c) 2年超3年以内
- (d) 3年超

不利な履行義務

79. 企業は、不利な履行義務について認識された負債の金額を、次の説明とともに開示しなければならない。

- (a) 当該負債が認識された履行義務の内容と金額
- (b) 当該履行義務が不利となった理由
- (c) 当該負債を充足すると企業が見込む時期

80. 企業は、不利な履行義務について認識された負債の期首残高から期末残高までの調整表を提供しなければならない。当該調整表は、該当があれば、以下の各項目に帰属する、包括利益計算書に認識された金額を表示しなければならない。

- (a) 当期中に不利となった履行義務
- (b) 当期中に不利ではなくなった履行義務
- (c) 当期中に充足された負債の金額

- (d) 貨幣の時間価値
- (e) 報告期間中に発生した負債の測定値の変動

本基準案を適用するに当たっての重大な判断

81. 企業は、本基準案を適用する際に行った、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与える判断、及び判断の変更を開示しなければならない。その開示では、次のことを行う際に用いた判断について説明しなければならない。
- (a) 履行義務の充足の時期の決定（第 82 項）
 - (b) 取引価格の算定及び取引価格の履行義務への配分（第 83 項）

履行義務の充足の時期の決定

82. 連続的に充足される履行義務について、企業は次の事項を開示しなければならない。
- (a) 収益を認識するために用いられた方法（例えば、アウトプット法、インプット法、及び時の経過に基づく方法）
 - (b) その方法がなぜ財又はサービスの移転を忠実に描写するかについての説明

取引価格の算定と、取引価格の履行義務への配分

83. 企業は、次の各項目を実行するに当たって、用いられた方法、インプット、及び仮定についての情報を開示しなければならない。
- (a) 第 35 項から第 49 項に従った取引価格の算定
 - (b) 約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り
 - (c) 返品を受け入れる義務、返金に応じる義務、及びその他の類似の義務の測定
 - (d) 不利な履行義務について認識された負債の金額の測定(割引率に関する情報を含む)

発効日及び経過措置

-
84. 企業は、本基準案を[日付は公開草案後に挿入]以後に開始する事業年度から適用しなければならない。
85. 企業は、本基準案を、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、遡及的に適用しなければならない。
-

他の IFRS の廃止

86. 本基準案は、次の IFRS を廃止する。
- (a) IAS 第 11 号「工事契約」
 - (b) IAS 第 18 号「収益」
 - (c) IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」
 - (d) IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」
 - (e) IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」
 - (f) SIC 第 31 号「収益 宣伝サービスを伴うバーター取引」

付録 A

定義された用語

この付録は、本基準(案)の不可欠の一部である。

契約	強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意
契約資産	顧客に移転する財又はサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利
契約負債	企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務
(財又はサービスの)支配	財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから便益を享受する企業の能力
顧客	企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するため、当該企業と契約した当事者
利益	持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形での会計期間における経済的便益の増加
履行義務	財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における(明示的であれ、黙示的であれ)強制可能な約束
収益	企業の通常活動の過程から生ずる利益
(財又はサービスの)独立販売価格	企業が顧客に対して財又はサービスを別個に販売するであろう価格
取引価格	財又はサービスの移転と引き換えに、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、税金)を除く

付録 B

適用指針

この付録は、本基準（案）の不可欠の一部である。

B1 本適用指針は、以下の論点に関するガイダンスを示している。¹

- (a) 契約の分割（B2 項）
- (b) 契約の変更（B3 項）
- (c) 履行義務の識別（B4 項から B39 項）
- (d) 財又はサービスが区別できるかどうかの判定（B40 項から B43 項）
- (e) 履行義務の充足（B44 項から B73 項）
- (f) 取引価格の算定（B74 項から B85 項）
- (g) 別個の履行義務の取引価格への配分（B86 項から B88 項）
- (h) 契約コスト（B89 項及び B90 項）
- (i) 表示（B91 項）
- (j) 開示（B92 項から B96 項）

¹ FASB の公開草案では、この付録の各項目は IG1, IG2 等の番号が付されている。

契約の分割（第 15 項及び第 16 項）

- B2 第 15 項は、契約の中の一部の財又はサービスの価格が契約の中の他の財又はサービスから独立している場合には、単一の契約を分割して複数の契約として会計処理することを企業に求めている。次の設例は、分割して 2 つの契約として会計処理されることとなる単一の契約の例示である。

設例 1 契約の分割

企業が、製品 A、B 及び C を CU36²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 CU9、CU11 及び CU20 で別個に販売している。また、通常、A と B を一緒にして CU16 で販売している。

企業はこの契約を 2 つに分割する。製品 A 及び B を供給する契約と、製品 C を供給する契約である。製品 A 及び B の単独での販売価格は (CU16) は、製品 C の単独での販売価格から独立している。それは、企業は通常、製品 A 及び B を一緒に CU16 で販売し、製品 C を CU20 で販売しており、顧客は、製品 A 及び B を製品 C と一緒に購入することについて割引を受けていないからである(この契約における全製品の合計価格[CU36]は、製品 A 及び B を合わせた場合の単独の販売価格[CU16]と製品 C の単独の販売価格[CU20]の合計額に等しい)。

この契約を 2 つの契約に分割したことの影響は、製品 A 及び B を一緒に購入したことによる CU4 の割引が、製品 A 及び B のみに配分されることである。

² 本公開草案では、貨幣金額は「通貨単位 (CU)」で表示している。

契約の変更（第 17 項から第 19 項）

- B3 第 19 項は、契約の変更と既存契約の価格が相互に依存している場合には、契約の変更を既存契約と一緒に会計処理することを企業に求めている。次の設例は、企業がこの原則をどのように適用することになるかの例示である。

設例 2 契約の変更**シナリオ 1 - 価格が相互に依存していないサービス**

企業が、3 年間のサービス契約を結ぶ。支払条件は、年額 CU100,000 の前払である。契約開始時におけるこのサービスの単独の販売価格は年 CU100,000 である。第 3 年度の期首（顧客が当該年度に係る CU100,000 を支払った後）に、企業は第 3 年度のサービスの価格を CU80,000 に減額することに同意した。さらに、顧客は契約の 3 年間の延長に対して CU220,000 を追加して支払うことに同意した。第 3 年度の期首現在のこのサービスの単独の販売価格は CU80,000 である。

この契約変更を会計処理するためには、企業は、契約変更前に提供したサービスの価格と契約変更後に提供するサービスの価格とが相互依存関係にあるかどうかを検討しなければならない。最初の 2 年間に提供されたサービスは、単独の販売価格である年 CU100,000 に価格が設定されている。さらにこれに続く 4 年間に提供されるサービスは、独立販売価格である年 CU80,000 に価格が設定されている。このため、企業は契約変更の価格と当初の契約の価格とは相互依存関係にないと判断する。このサービスは連続的に提供されるが、最初の 2 年間のサービスの価格とその後サービスの価格は、異なる時期に異なる市場条件で交渉されている（サービスの単独の販売価格の著しい変動で証明されているとおり）。

したがって、企業は契約変更を当初の契約と別個に会計処理する。第 3 年度の期首（契約変更前）に受け取った CU100,000 のうち CU20,000 は、将来の年度に提供されるサービスに対する前払である。それゆえ、企業は当初の契約により提供された 2 年間のサービスについては年 CU100,000 の収益を認識し、新たな契約によりその後の 4 年間に提供されるサービスについては年 CU80,000 の収益を認識する。

（ 続 く ）

設例 2 契約の変更（続き）

シナリオ 2 - 価格が相互に依存しているサービス

事実関係は、次の点を除いてシナリオ 1 と同じである。第 3 年度の期首に、顧客が 3 年間の契約延長に対して CU180,000 を追加して支払うことに同意する。

最初の 2 年間に提供したサービスは、単独の販売価格の年 CU100,000 に価格が設定されている。しかし、その後の 4 年間に提供されるサービスは、CU40,000 を割り引いた価格に設定されている [(単独の販売価格の年 CU800,000 × 4 年間) - (前払 CU100,000 + 残りの支払 CU180,000)] したがって、それらの価格は当初の契約におけるサービスの価格に左右されている。このため、企業は、契約変更の価格と当初の契約の価格は相互に依存していると判断する。

したがって、企業は契約変更を当初の契約と一緒に会計処理する。契約変更日に、企業は契約変更の累積的影響を、収益の CU40,000 の減額として認識する [(合計対価 CU480,000 ÷ 6 年の合計サービス期間 × 2 年のサービス提供) - それまでに認識した収益 CU200,000]。企業は、最初の 2 年間について年 CU100,000 の収益を認識し、第 3 年度については CU40,000、第 4 年度、第 5 年度及び第 6 年度については CU80,000 の収益を認識する。

履行義務の識別（第 20 項から第 24 項）

B4 第 20 項は、契約条件及び通常の商慣行を検討して、すべての約束された財又はサービスを識別し、それぞれの約束された財又はサービスを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを判断することを企業に求めている。企業は、その定めを適用する際に以下のガイダンスを考慮しなければならない。

- (a) 返品権付きの製品販売（B5 項から B12 項）
- (b) 製品保証及び製造物責任（B13 項から B19 項）
- (c) 本人か代理人かの検討（B20 項から B23 項）
- (d) 追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権（B24 項から B26 項）
- (e) 返還不能の前払金（B27 項から B30 項）
- (f) ライセンス供与及び使用权（B31 項から B39 項）

返品権付きの製品販売

- B5 契約の中には、企業が製品を顧客に移転するとともに、その製品を企業に返品する権利を顧客に与える（契約又は通常の商慣行のいずれかによって）ものがある。返品の可能性と返品期間の長さは、業界ごとに大きく異なる。例えば、生鮮食料品の業界では、通常、出版業界よりも返品率が低く返品期間も短い。
- B6 製品の返品理由としては、顧客が製品に不満であることや顧客が製品を販売できなかったこと（顧客が企業から購入した製品を再販売する事業をしている場合）などがある。欠陥のある製品を顧客が返品してもよいという契約は、B13 項から B19 項の製品保証に関するガイダンスに従って検討しなければならない。
- B7 製品を返品する顧客は、以下の組合せを受け取ることがある。
- (a) 支払った対価の全額又は一部の返金
 - (b) 他の財又はサービスについて負っているか又は負う予定の金額に適用できる値引
 - (c) 他の製品との交換
- B8 顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の他の製品を交換すること（例えば、別の色又はサイズのものとの交換）は、本基準案の適用の目的上は、返品とは考えない。
- B9 返品期間中に返品される製品を受け入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に追加された別個の履行義務として会計処理してはならない。その代わりに、企業は次の両方を認識しなければならない。
- (a) 返品が予想されていない移転した財についての収益
 - (b) 返金の負債（第 37 項に従って）
- B10 企業が顧客への返金の確率を第 38 項から第 40 項に従って合理的に見積れない場合には、企業は製品の移転時に収益を認識してはならず、受け取った対価は返金負債として認識しなければならない。このような場合には、企業は返金の確率が合理的に見積れる時に収益を認識しなければならない（これは、返品期間の満了時かもしれない）。
- B11 第 37 項に従って、企業は、返金負債の測定を、各報告期間末に返金の金額に関する予想の変動について見直し、それに対応する調整を、充足した履行義務に配分された金額に対して行わなければならない。
- B12 企業は、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資産（及びこれに対応する売上原価の調整）を認識しなければならない。当該資産の当初測定は、棚卸資産の従来の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コストを控除した額を参照して行わ

なければならない。その後は、企業は、当該資産の測定を返金負債の変動に対応させるように見直さなければならない。

設例3 返品権利

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。企業は、25%の確率で製品1個が返品され、50%の確率で製品3個、25%の確率で製品5個が返品されると見積っている。したがって、企業は製品3個が返品されると予想する ($[1 \times 25\%] + [3 \times 50\%] + [5 \times 25\%]$)。

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予測している。

製品に対する支配の移転時に、企業は返品されると予想している製品3個については収益を認識しない。したがって、企業は以下のものを認識することとなる。

- (a) CU9,700の収益 (CU100 × 返品されないと予想している製品97個)
- (b) CU300の返金負債 (CU100 × 返品されると予想している製品3個)
- (c) CU180の資産 (CU60 × 製品3個)。これは、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利に係る資産である。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。

製品保証及び製造物責任

- B13 企業が製品の販売に製品保証を提供すること（契約で明示的に又は通常の商慣行で非明示的に）は一般的である。契約によっては、製品保証が製品の販売価格に含まれていることがある。他の契約では、製品保証は選択的な付属物として別個に価格が設定されることや、製品の販売者以外の者が提供することもある。
- B14 企業は製品保証の目的を判断しなければならない。その目的が、製品の潜在的な欠陥（すなわち、製品の移転時に存在しているが、まだ顕在化していない欠陥）についての保護を顧客に与えることである場合には、当該保証は製品を移転する履行義務のほかの履行義務を生じさせない。その代わりに、その保証は、企業が契約に定められた製品を移転する履行義務を充足したかどうかの検討を要する。したがって、報告日現在で、企業は顧客に販売した欠陥製品の可能性と程度を判断し、製品を移転する履行義務で未充足のものの金額を算定しなければならない。
- B15 したがって、企業が欠陥製品の交換を求められる場合には、欠陥製品に係る収益は、それを顧客に移転した時には認識しない。企業が欠陥製品の修理を求められる場合には、

当該製品のうち修理の過程で交換されると予想される部分に帰属する取引価格の部分については、収益を認識しない。

- B16 企業は、顧客に約束した状態で顧客に移転した製品（又は製品の構成要素）についてのみ収益を認識する。そうでない場合、企業は履行義務を充足していない。

設例 4 履行義務ではない製品保証

12月31日に、企業が製品1,000個をそれぞれCU1,000で販売する。各製品の原価はCU600である。企業は法律により、販売時点で存在した欠陥に対して製品保証を行う必要がある。欠陥製品については、企業は最初の90日間は追加料金なしで製品を交換することを約束している。企業の経験によれば、販売した製品の1%に販売時に欠陥があり交換されることになる。企業は顧客から回収した欠陥製品を改造して利益を出して再販売する。

12月31日現在で、企業は交換を要する欠陥製品を10個（ $1,000 \times 1\%$ ）提供したと予測している。したがって、それらの製品についての残存する履行義務CU10,000（製品10個 \times CU1,000）を認識する。それらの製品に係る収益は、顧客が欠陥のない製品に対する支配を獲得した時に初めて認識する。

企業は当該製品について12月31日時点で履行義務の全部は充足していないため、CU6,000（製品10個 \times 製品1個あたりCU600）で測定された資産を認識する。当該資産は企業がまだ顧客に移転していない棚卸資産を表すものであり、IAS第2号「棚卸資産」に従って測定される。

この例では、企業は当該資産をCU6,000で認識する。改造後の製品は利益を出して再販売できるからである。しかし、欠陥製品に価値がほとんど又は全くない場合（例えば、廃品になる場合）には、当該資産は減損していることになる。

1月31日時点では、交換された製品はないが、状況の変化により企業は12個の製品の交換が必要になると見積る。したがって、企業は残存する履行義務CU12,000（製品12個 \times CU1,000）を認識する。増加額CU2,000（CU12,000 - CU10,000）は収益の減額として認識される。資産の測定もCU7,200（製品12個 \times 製品1個あたりCU600）に増額し、対応する調整を売上原価に認識する。

- B17 製品保証の目的が、製品が顧客に移転された後に生じる不良への保護を顧客に与えることである場合には、当該保証は、約束した製品を移転する履行義務に加えて、製品保証サービスに係る履行義務を生じる。したがって、企業は取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスとに（単独の販売価格の比で）配分する。

- B18 製品保証の目的が、製品の潜在的な欠陥への保護を顧客に与えることであるのか、製品

が顧客に移転された後に生じる不良への保護を顧客に与えることであるのかを検討する際に、企業は次のような要因を考慮する。

- (a) 保証が法律で要求されているかどうか。企業が法律で保証の提供を要求されている場合、それは保証が履行義務でないことを示している。このような要求は、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ものだからである。
- (b) 製品を保証なしに販売することがあり得たかどうか。製品が保証なしに販売できない場合、それは保証が履行義務でないことを示している。逆に、保証が選択的な付属物として販売されている場合には、第 23 項(a)に従って別個の履行義務である。
- (c) 保証期間の長さ。保証期間が長いほど、その保証（又はその保証の一部）が履行義務である可能性が高い。その方が、製品が顧客に移転された後に生じる不良に対する保護を与えている可能性が高いからである。

B19 製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある国で製品を販売し、その国では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害（例えば、個人の財産への）についても、製造業者が責任を有するとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債及び損害について顧客の責任を免除するという約束も、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務を IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理しなければならない。

本人か代理人かの検討

B20 契約の中には、企業の顧客が企業以外の者から財又はサービスを受け取るものがある（例えば、サービス提供者が他の者が製造した設備を調達してアフターサービスをすることがある）。他の当事者が企業の顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、その履行義務が財又はサービスそのものを提供することである（すなわち、企業は本人である）のか、他の当事者がそれらの財又はサービスを供給するための準備をすることである（すなわち、企業は代理人である）のかを判断しなければならない。その判断は、企業が収益を認識する金額が、それらの財又はサービスについて受け取る対価の金額なのか（本人の場合）、他の当事者が財又はサービスを提供するのを準備することと交換に受け取る報酬又は手数料の金額なのか（代理人の場合）に影響する。企業の報酬又は手数料は、顧客への財又はサービスの提供に対して他の当事者に支払をした後に、企業が留保している対価の正味金額であるかもしれない。

B21 企業が、顧客に財又はサービスを提供する前に、他の当事者の財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、企業の履行義務は財又はサービスそのものを提供することで

ある。したがって、企業は本人として行動しており、顧客から受け取る金額の総額で収益を認識しなければならない。

B22 企業の履行義務が、他の当事者による財又はサービスの提供を準備することである（すなわち、企業が代理人であり収益を純額で認識しなければならない）という指標には、次のようなものがある。

- (a) 当該他の当事者が、契約の履行に主たる責任を有している。
- (b) 企業が、在庫リスクを顧客の注文の前後、出荷中又は返品時に有しない。
- (c) 企業が他の当事者の財又はサービスの価格の設定において自由がなく、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
- (d) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
- (e) 企業が他の当事者の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクを有していない。

B23 企業が他の当事者に履行義務を移転して、企業がその基礎となる財又はサービスを顧客に提供する義務がもはやないこととなる（すなわち、企業がもはや本人として行動していない）場合には、企業は当該履行義務について収益を認識してはならない。その代わりに、企業は他の企業のために顧客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どうか（すなわち、企業が代理人として行動しているかどうか）を検討しなければならない。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権

B24 多くの契約で、企業は、追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で取得する選択権を顧客に与える。それらの選択権は、さまざまな形式のものがああり、その中には、販売インセンティブ、顧客特典クレジット（又はポイント）、契約更新選択権あるいは将来の財又はサービスに係る割引などがある。

B25 企業が追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で取得する選択権を顧客に与えている場合に、その約束が契約における別個の履行義務を生じさせるのは、その選択権が、当該契約を締結しなければ顧客が受けることのない重要な権利（例えば、それらの財又はサービスについて、その種類の顧客にその地域又は市場において通常与えられる割引の範囲に対して増分となる割引）を顧客に与えるときのみである。選択権が重要な権利を与えるものである場合には、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払をしているのであり、企業は将来の財又はサービスの移転時又は選択権の消滅時に収益を認識する。

設例 5 製品の販売と将来の割引

企業が、製品 A の CU100 での販売に係る契約を結ぶ。契約の一部として、企業は顧客に、今後 30 日間の CU100 以内の将来の購入についての 40% の割引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% の割引を提供するつもりである。

この割引バウチャーは、当該契約を締結しなければ顧客が受けることのない重要な権利を顧客に与えているので、企業は、割引バウチャーは製品 A の販売に係る契約における別個の履行義務であると判断する。(設例 25 は、取引価格 CU100 のうちどれだけが割引バウチャーに配分されるのかを例示している。)

- B26 顧客が、追加的な財又はサービスを、当該財又はサービスに通常課される価格の範囲内の価格で購入できる選択権を有している場合には、その選択権は、たとえ以前の契約を締結したことによってのみ行使できるものだとしても、顧客に重要な権利を与えるものではない。企業が単に販売の提案をただけのことである。

設例 6 電気通信サービス

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。追加的な通話時間及びテキストの価格が、それらのサービスに通常課される価格の範囲内だからである。

したがって、この例では、顧客が契約を締結したことによってのみ追加的な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、企業が追加的な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かつその受取時のみである。

返還不能の前払手数料

- B27 契約の中には、企業が契約開始時又はその近辺に、返金不能の前払手数料を顧客に課すものがある。その例としては、ヘルスクラブ会員契約における入会手数料、電気通信契約における加入手数料、アウトソーシング契約におけるセットアップ手数料、供給契約における当初手数料などがある。
- B28 こうした契約で履行義務を識別するために、企業はその手数料が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを検討しなければならない。多くの場合、返還不能の前払手数料は、企業が契約開始時又はその近辺において契約の履行のために行う必要の

ある活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない。むしろ、前払手数料は、将来の財又はサービスに対する前払であるため、それらの財又はサービスが提供された時に収益に認識される。その収益認識期間が当初の契約期間を超えて延長されるのは、企業が契約を更新する選択権を顧客に付与していて、その選択権が B24 項から B26 項で述べた重要な権利を顧客に与えている場合である。

設例 7 返金不能の前払手数料

シナリオ 1 - ヘルスクラブ会員権

ヘルスクラブ企業が、ヘルスクラブへの 1 年間のアクセスについて顧客との契約を結ぶ。企業は顧客に返金不能の入会手数料を、一部はその顧客の登録の当初活動の対価として課す。顧客は毎年、入会手数料の支払なしに契約を更新できる。

企業がその顧客を登録する活動は、顧客に何らのサービスを移転するものではないので、履行義務ではない。顧客が企業のヘルスクラブに所定の期間にわたりアクセスできる権利は、顧客が契約を結んだ結果として有する権利である。契約で約束したサービス（ヘルスクラブのチェーンへのアクセス）は、顧客に徐々にしか提供できない。したがって、入会手数料は、ヘルスクラブへのアクセスを提供する履行義務と更新選択権とに配分される取引価格に含まれている。このため、返金不能の加入手数料は、企業が顧客にサービスを提供すると予想している期間中の収益として認識される。

シナリオ 2 - 給与処理

給与処理企業が、契約開始時に、継続的な給与処理サービスに係る定期報酬に加え、返金不能のセットアップ手数料を課す。このセットアップ手数料は、給与処理サービスの提供を可能にするために必要なシステムへの記録を設定する活動について補償するものである。顧客は毎年、セットアップ手数料の支払いなしに契約を更新できる。

システムへの記録の設定における企業の活動は、顧客に何らのサービスを移転するものではないので、履行義務ではない。契約で約束したサービスは給与処理である。したがって、セットアップ手数料は、給与処理を提供する履行義務と更新選択権とに配分される取引価格に含まれている。このため、返金不能のセットアップ手数料は、企業が顧客にサービスを提供すると予想している期間中の収益として認識される。

- B29 返金不能の前払手数料が履行義務に関連している場合には、企業はその履行義務を第 20 項から第 24 項に従って別個に会計処理すべきかどうかを検討しなければならない。
- B30 企業は返還不能の手数を、一部は契約のセットアップにおいて生じるコストの補償として課すことがある。それらのセットアップ活動が独立の履行義務を充足していない場

合には、企業はそれらのコストを、現在までに費消された資源のコストの、費消されると予想される資源全体に対する割合を基礎として使用する収益認識の方法（第 33 項(b)に従って）から除外しなければならない。これは、セットアップ活動のコストは、顧客へのサービスの移転を表さないからである。企業は、契約のセットアップにおいて生じたコストが、第 57 項に従って資産を生じさせたかどうかを検討しなければならない。

ライセンス供与及び使用権

- B31 ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的所有権の使用権を与えるが所有権は与えないことを指す。知的所有権には、次のすべてが含まれる。
- (a) ソフトウェア及び技術
 - (b) 映画、音楽並びに他の形式のメディア及びエンタテインメント
 - (c) フランチャイズ
 - (d) 特許権、商標権及び著作権
 - (e) その他の無形資産
- B32 IAS 第 17 号「リース」は、特定の種類の資産の使用権に関するガイダンスを示している。
- B33 顧客が企業の知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得している場合には、その契約は知的所有権のライセンス供与ではなく販売であると考えなければならない。これに該当するのは、例えば、企業が顧客に、企業の知的所有権の独占的な使用権を、当該権利の経済的耐用年数のほとんど全部にわたって付与する場合である。
- B34 顧客が企業の知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得するのではなく、企業が顧客に独占的な権利を付与することを約束している場合には、企業には履行義務があり、それは、顧客に企業の知的所有権を使用することを認めている期間中に企業が継続的に充足するものである。
- B35 企業が独占的でない権利を付与している場合には、約束した権利は単一の履行義務を生じさせる。企業が当該履行義務を充足するのは、顧客がその権利を利用して便益を得ることができる時であり、それはライセンス期間の開始時より早くはない。
- B36 使用権は、企業が他の顧客に同様の権利をほとんど同じ条件で付与できる場合には、独占的ではない。例えば、多数のソフトウェア製品により、企業は同様の権利を多数の顧客にほとんど同じ条件で付与する。
- B37 企業は複数の顧客に同一の知的所有権の使用権を付与することがあるかもしれない。しかし、ある顧客の権利が、他の顧客に付与された権利と著しく異なっているかもしれな

い。したがって、そのような権利は独占的である。企業は次のようなものに基づく独占的な権利を付与することがある。

- (a) 時間 例え、映画スタジオがある顧客に、ある期間中にテレビジョン番組シリーズを放送する権利を付与し、他の顧客に別の期間中に同じシリーズを放送する権利を付与する場合
- (b) 地理的所在 例え、フランチャイザーがある顧客に、特定の地域でのフランチャイズの独占的な権利を付与し、他の顧客に別の地域でのフランチャイズの独占的な権利を付与する場合
- (c) 流通チャネル又は手段 例え、レコード会社がある顧客にあるサウンドトラックをコンパクトディスクで販売する独占的権利を付与し、他の顧客にそのサウンドトラックをインターネット経由で販売する独占的権利を付与する場合

B38 企業が顧客にライセンス供与している知的所有権に対する特許権を有している場合に、企業は、有効な特許権を有している旨及びそれを維持し防御する旨を、顧客に表明して保証することがある。特許権を維持し防御するという約束は履行義務ではない。顧客に財又はサービスを移転するものではないからである。特許権を防御することは、企業が執行可能な権利を有していると表明した知的所有権を保護する。

B39 次の設例は、企業が顧客に自らの知的所有権に対する権利を付与している場合に、どのように履行義務を識別するかを例示している。

設例 8 フランチャイズ権

企業が顧客と契約を締結し、所定の地域のどこにでも店舗を開設できる独占的な権利を約束する。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単独の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を提供し、企業の製品の販売に必要な機器も提供する。同様の訓練サービス及び設備は個別に販売されている。

履行義務を識別するためには、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。

商号、販売エリア及び専有ノウハウに対する5年間の独占的な権利は、区別できない。それらの持つ機能が区別できないからである。しかし、それらの権利を結合させて考えれば、区別のできる機能を有している。それらは、個別に販売される他のサービスと一緒に用益を提供するからである。したがって、それらの権利は別個の履行義務を生じさせる。それらの権利は所定の地域について独占的であるため、企業はそれらの権利を5年契約の間は継続的に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を顧客に移転する時に充足する。

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（B24項からB26項で述べたとおり）。

第38項から第40項のガイダンスに従って、企業は、将来のロイヤルティ支払を合理的に見積れないと判断する。フランチャイズがその所定の地域でまで営業しておらず、企業にはその種類のフランチャイズ契約の経験がないからである。したがって、企業は固定額のフィーを、権利、訓練サービス及び機器に係る履行義務に、独立の販売価格の比を基準にして、配分する。

財又はサービスが区別できるかどうかの判定（第 23 項）

B40 第 23 項は、個別の履行義務を、財又はサービスが区別できるかどうかを判定することにより識別することを企業に求めている。財又はサービスが区別できるものではない場合には、企業は、区別できる財又はサービスの束を企業が識別するまで、その財又はサービスを他の財又はサービスと結合させなければならない。

B41 次の設例は、区別のできる財及びサービスを例示している。

設例 9 据付けを伴う特別仕様の機器

企業が、製造した特別仕様の機器の販売と据付けを行う契約を結ぶ。据付けは業界内の他の企業も行うことができる。

当該機器は区別できる。企業は当該機器を別個に販売していないが、別個に販売することは可能だからである。当該機器は機能が区別できる。当該機器は据付けをしないとそれ自体では用益がないが、別個に販売される据付けサービスと一緒にすれば用益を有しているからである。さらに、当該機器の利益マージンは区別できる。対象となっているリスクが区別できるものであり、企業は当該機器を提供するのに必要な資源を識別できるからである。

据付けサービスは区別できる。同様のサービスを他の企業が別個に販売しているからである。

したがって、企業は機器と据付けについて別個の履行義務を識別する。しかし、第 24 項に従って、企業は、据付け後でないと顧客が当該機器に対する支配を獲得しない場合には、それらを別個に会計処理する必要はない。

B42 次の設例は、区別のできないライセンスを例示している。

設例 10 技術ライセンスと研究開発サービス

バイオ技術企業が、顧客と契約を締結し、次のことを約束する。

- (a) 企業の技術 A をその特許権の存続期間にわたって使用する独占的な権利を顧客に付与すること。そのライセンスは、技術 A を使用して開発された医薬品 B を販売し、流通させ、製造する独占的な権利を顧客に与える。
- (b) 顧客に研究開発サービスを提供すること。企業は、研究開発サービスに常勤者 4 名相当の人員を割り当てることに同意する。その目的は、技術 A を使用して開発された医薬品 B を販売し流通させることへの規制上の承認を受けることである。

顧客は企業を使って、技術 A を使用して医薬品 B を開発するのに必要な研究開発サービスを行わなければならない。技術 A に関するノウハウと専門知識は企業が所有しており、他の企業には利用できないからである。

この例では、ライセンスは区別できない。別個に(すなわち、研究開発サービスなしで)販売されるわけではなく、機能が区別できないため別個に販売できる可能性もないからである。ライセンスはそれ自体でも、また顧客が企業から受け取ったか又は他の企業から入手できる他の財又はサービスと一緒に、用益を提供しない。(同等のサービスを他の企業が別個に販売していたとしたならば、当該ライセンスは区別できる機能を有していることになる。)

したがって、企業は当該ライセンスを研究開発サービスと結合し、それらを単一の履行義務として会計処理する。

B43 次の設例は、それぞれの財又はサービスが区別できるかどうか及び約束した財又はサービスがいつ移転されるのかに基づいて、企業がどのように別個の履行義務を識別するのかを例示している。

設例 11 工事契約

企業が、顧客のために施設を建設する契約を結ぶ。この建設プロジェクトは、エンジニアリング(設計)、調達及び建設の活動を要する。施設の設計は顧客の要求に特有のものであり、顧客は施設の主要な構造上及び機能上の要素の指定に関与している。企業は建設中に必要となる資材及び機器を調達する。顧客はそれらの資材及び機器が据え付けるにつれて、それらに対する支配を獲得する。施設の建設には 3 年を要すると予想される。企業は、施設が合意された仕様に従って建設の完了日から 2 年間稼働することを保証する。他の企業も同様のサービスを提供できる。

(続く)

設例 11 工事契約（続き）

設計サービスは区別できる。同様のサービスを企業及び競合他社が別個に販売しているからである。

この例では、資材及び機器の調達には履行義務ではない。調達は、企業が約束した資材及び機器に対する支配を獲得して、それから顧客に移転するために必要な活動である。顧客は、資材及び機器に対する支配を、それらが据え付けられた時にはじめて獲得するので、それらは関連する据付けサービスと同時に顧客に移転される。したがって、企業は資材と機器を、関連する据付けサービスと一緒に（第 24 項に従って）会計処理する。

建設中に、企業は種々の作業を行い、その中には、敷地の準備、基礎工事、構造組立、配管、配線及び敷地の仕上げ（例えば、駐車場の舗装や造園など）が含まれる。顧客は、他の企業と別個に契約をしてそれらの各作業を行うこともできる。しかし、当該作業の中には非常に相互関連の強いものがあり、そのため企業が重要な契約管理サービスを提供する必要がある。当該サービスには、それらの作業の管理と調整及び、それらの作業が組み合わさっても顧客が契約した統合された建設サービスが提供されないというリスクをカバーすることが含まれる。

契約管理サービスは、区別できるものではない。企業は作業の独特の組合せを統合し、そのリスクをカバーしているので、同様のサービスは個別に売却されていない。契約管理サービスの機能は区別できるが、利益マージンは区別できない。企業は契約管理サービスを提供するための資源を個別に識別できる。しかし、契約管理サービスは、区別できるリスクの対象にはなっていない。そのリスクは関連する作業のリスクと分離不能だからである。

契約管理サービスは区別できないため、企業は当該サービスを、分離不能のリスクを有する関連する作業と結合する。企業は敷地の準備と敷地の仕上げについては区別できるリスクを識別する。したがって、企業はそれらのサービスを別個の履行義務として会計処理する。残りの建設作業は、単一の履行義務として会計処理される。

企業は履行保証を B13 項から B19 項で論じた製品保証として会計処理する。

履行義務の充足（第 25 項から第 33 項）

B44 第 25 項は、企業が、第 20 項から第 24 項に従って識別される履行義務を、約束した財又はサービスを顧客に移転することにより充足した時に、収益を認識することを求めている。財又はサービスは、顧客が当該財又はサービスに対する支配を獲得した時に移転される。企業は、その定めを適用する際に次のガイダンスを考慮しなければならない。

(a) ソフトウェアのライセンス（B45 項）

- (b) 損失リスクを伴う製品出荷 (B46 項)
- (c) 資産の販売及び買戻し (B47 項から B53 項)
- (d) 委託販売契約 (B54 項から B57 項)
- (e) 財又はサービスが連続的に移転されているかどうかの判定 (B63 項から B68 項)
- (f) 顧客の承諾 (B69 項から B73 項)

ソフトウェアのライセンス

B45 次の設例は、企業がその知的財産権に対する権利を顧客にライセンス供与又は付与する場合に、履行義務をいつ充足するのかを企業がどのように決定するかを例示している。

設例 12 ソフトウェアのライセンス

企業が、製品 X について顧客に非独占的なライセンスをコンパクトディスクで供与しており、それには製品 Y と Z のコピーも含まれていた。各製品は、顧客が当該ソフトウェアを使用するためにはアクセスコードが必要となる。コンパクトディスクの引渡時に、企業は製品 X へのアクセスコードを提供したが、製品 Y と Z については提供しなかった。

報告日現在、企業は製品 Y を顧客にライセンスしているが、製品 Y へのアクセスコードは報告日後に提供した。

この例では、顧客は報告日現在では製品 Y への権利に対する支配を獲得していない。顧客はアクセスコードを入手するまで製品 Y を使用できないからである。したがって、企業が製品 Y について収益を認識するのは、顧客がアクセスコードを入手し、それにより企業が履行義務を充足した時である。

損失リスクを伴う製品出荷

B46 次の設例は、企業が製品の出荷中の損失リスクを保持している場合に、企業がどのように履行義務を識別するのか、及び履行義務をいつ充足するのかを例示している。

設例 13 出荷時 FOB と損失リスク

企業が、製品を顧客に販売する契約を結ぶ。引渡条件は、出荷時 FOB (free on board shipping point) 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、執行可能な義務が非明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、顧客に製品を提供し、輸送中の損失のリスクを負担するという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を物理的に保有していないが、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かには影響しない。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。一部の収益は、輸送中に企業が損失リスクを負担する時に認識される (ただし重要性による)。

資産の販売及び買戻し

B47 時には、企業が資産を販売して、買戻しの契約 (同じ契約か別の契約かのいずれかで) も締結することがある。買い戻される資産は、当初に顧客に販売した資産であったり、当該資産とほとんど同じ資産であったり、あるいは当初に販売された資産が一部となっている資産である場合もある。

B48 買戻し契約には、3つの主要な形態がある。

- (a) 企業が資産を買い戻す無条件の義務 (先渡取引)
- (b) 企業が資産を買い戻す無条件の権利 (コール・オプション)
- (c) 顧客が企業に資産の買戻しを要求する無条件の権利 (プット・オプション)

- B49 企業が資産を買い戻す無条件の義務又は無条件の権利を有している場合（先渡取引又はコール・オプション）には、顧客は当該資産の使用を指図する能力や当該資産から便益を受ける能力を制限されている。したがって、顧客は当該資産に対する支配を獲得しておらず（たとえ顧客が当該資産を物理的に保有しているとしても）企業はこの販売及び買戻しの契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない。
- (a) IAS 第 17 号に従って使用権として（企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す場合）
- (b) 融資契約として（企業が当該資産を当初の販売価格と同額かそれ以上の金額で買い戻す場合）
- B50 買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は、貨幣の時間価値に重要性があれば、その影響を反映するように価格を調整しなければならない。
- B51 販売及び買戻しの契約が融資契約である場合には、企業は資産を引き続き認識し、顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、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間の差額を、金利及び（該当する場合には）保有コスト（例えば、保険）として、認識しなければならない。
- B52 顧客が企業に資産の買戻しを要求する無条件の権利（プット・オプション）を有している場合には、顧客は資産に対する支配を獲得しており、その契約を、返品権付きの製品販売（B5 項から B12 項で議論した）と同様に会計処理しなければならない。次の設例は、プット・オプション付きの資産の販売を企業がどのように会計処理するかを例示している。

設例 14 資産の販売及び買戻し

企業が、資産を CU100,000 で販売するとともに、顧客が当該資産を返却して CU100,000 の返金を受けるという選択権を顧客に付与する。資産の原価は CU70,000 である。企業は、当該資産が返却される確率を 50% と見積っている。

資産の支配を移転した時に、企業は以下の会計処理を行う。

(a) 資産の認識の中止を行う。

(借方) 売上原価	CU70,000	
(貸方) 棚卸資産	CU70,000	

(b) 収益及び買戻し負債を認識する。

(借方) 現金	CU100,000	
(貸方) 買戻し負債	CU50,000	(CU100,000 × 50%)
(貸方) 収益	CU50,000	(CU100,000 - CU50,000)

(c) 買戻し負債の決済時に資産を回収する権利について資産を認識する。

(借方) 資産受取権	CU35,000	(CU70,000 × 50%)
(貸方) 売上原価	CU35,000	

顧客が、資産の買戻しを企業に要求する選択権を行使した場合には、企業は以下の会計処理を行う。

(a) 買戻し負債を決済し、以前に認識した収益を修正する。

(借方) 買戻し負債	CU50,000	
(借方) 収益	CU50,000	
(貸方) 現金	CU100,000	

(b) 買い戻した資産を認識する。

(借方) 棚卸資産	CU70,000	
(貸方) 資産受取権	CU35,000	
(貸方) 売上原価	CU35,000	

- B53 プットの条件及び関連する事実関係及び状況により、顧客がプット・オプションを行使することがほとんど確実である場合（例えば、顧客が金融機関であり、オプションを行使しないと多額の損失が生じるという理由で）には、企業は、顧客から受け取った対価のほぼ全額について買戻し負債を認識することになる。

委託販売契約

- B54 一部の企業は、他の当事者（例えば、販売業者又は配給業者）に委託販売で製品を引き渡すことがある。そうした契約は、企業が棚卸資産を最終消費者への販売地点に近い所まで移動させ、当該他の当事者に、そうでない場合に実行可能となる以上の広範囲の棚卸資産を提供することに役立つ。
- B55 企業が製品を最終消費者への販売のために、販売業者又は配給業者のような他の当事者に引き渡す際に、企業は販売業者又は配給業者がその時点で製品に対する支配を獲得しているかどうかを、第 26 項から第 31 項に従って評価しなければならない。
- B56 通常、積送品は、所定の事象（販売業者の顧客への当該製品の販売など）が発生するまで、又は所定の期間が満了するまで、企業が保有する。その時点までは、企業は通常、製品の返還又は他の販売業者への移転を要求することができる。さらに、販売業者は通常、製品について支払う無条件の義務がない（ただし、預け金の支払を求められることはある）。したがって、企業は、販売業者への製品の引渡時には収益を認識しない。
- B57 販売業者又は配給業者は、製品を最終消費者に移転する前に製品に対する支配を獲得する場合には、B20 項から B23 項で議論したように本人であり、その顧客が製品に対する支配を獲得した時に収益を認識しなければならない。販売業者又は配給業者が製品に対する支配を獲得しない場合には、B20 項から B23 項で議論したように代理人であり、製品の移転に関する準備のサービスを提供した時に収益を認識しなければならない。

請求済未出荷 (bill-and-hold) 契約

- B58 契約の中には、企業が製品について顧客に請求するが、製品の出荷は後日まで行わないというもの（bill-and-hold 契約）がある。例えば、顧客が企業にこのような契約の締結を依頼することがあるのは、製品について利用できる置場がないこと、生産スケジュールの遅延、流通チャネルにある在庫が過剰となっていることといった理由による。
- B59 企業は、製品を移転する履行義務をいつ充足したのかを、顧客が製品に対する支配をいつ獲得したのかを第 26 項から第 31 項に従って検討することにより、判断する。ほとんどの場合、それは製品が顧客の受取場所に引き渡されたか又は顧客に出荷された時であり、受渡し又は出荷の条件を含めた契約条件によって決まる。しかし、製品を企業が物理的に占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得している場合がある。そのような場合には、顧客は、製品の使用を指図する能力や製品から便益を受ける能力

があり、当該製品を使用する権利を行使しないと決定している場合であってもそうである。したがって、企業には、当該製品の使用を指図する能力と製品から便益を受ける能力がない。その代わりに、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している。

B60 したがって、顧客が、請求済未出荷契約で製品に対する支配を獲得したといえるためには、

- (a) 顧客は請求済未出荷契約にすることを依頼していなければならない。
- (b) 製品は顧客のものとして区分して識別されていなければならない。
- (c) 製品は現時点で、顧客が指定した（又は今後指定する）場所及び時間での引渡しの準備ができていなければならない。
- (d) 企業は製品を使用したり他の顧客に販売したりすることができない。

B61 請求済未出荷契約で顧客が製品に対する支配を獲得したかどうかを第 26 項から第 31 項に従って検討することに加えて、企業は、契約が存在しているかどうかを検討するために、第 10 項の条件も考慮しなければならない。

B62 企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、企業は、保管サービスが取引価格の一部を配分しなければならない重要な履行義務であるかどうかを検討しなければならない。

財又はサービスが連続的に移転されるかどうかの判定

B63 ほとんどの契約では、企業が約束しているのが財又はサービスを連続的に移転することなのか一時点で移転することなのかを判定するのは単純明快である。しかし、一部の契約では、そうした判定を行うことが困難なこともある。特に、顧客のための特別に資産を製作、製造又は建設することを企業が約束している場合である（例えば、建設型、製造型及びソフトウェア開発の契約）。そうした判定は、企業が履行義務の充足（及び収益の認識）を、契約期間を通じて連続的にやっているのか、顧客が完成した資産に対する支配を獲得する契約終了時にのみやっているのかに影響する。

B64 このような場合には、企業は、財又はサービスを連続的に移転することを約束したのかどうかを、資産が製作、製造又は建設されるにつれて顧客が資産を支配するののかどうかを検討することにより、判断しなければならない。このため、第 26 項から第 31 項に従って、企業は、顧客が仕掛品（完成した資産ではなく）の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有しているかどうかを検討しなければならない。顧客がその能力を有している場合には、その契約は財又はサービスを顧客に連続的に移転するものであり、企業はその移転を描写するために収益を連続的に認識することになる。

- B65 顧客が、資産が製作、製造又は建設されるにつれて資産を支配するのではない場合には、その契約は完成した資産を移転するものである。その場合には、企業は顧客が完成した資産に対する支配を獲得した時にのみ収益を認識することになる。
- B66 次の設例は、企業の契約がサービスを提供することである場合と、企業の契約が完成した資産を提供することである場合を例示している。

設例 15 製造サービスが製造された機器が

シナリオ 1 - 製造サービス

製造業者が 1 月 1 日に、高度に特別仕様の機器を製造して 12 月 31 日に CU240,000 の固定価格で顧客に引き渡すという契約を顧客と締結する。返金不能の出来高払いが、四半期ごとに、当該四半期中に完成した作業について行われる。

当該機器は企業の施設で製造される。機器は特定の顧客の注文に合わせたものであるため、顧客は機器の設計及び製造工程に大きく関与している。例えば、顧客は製造工程を通じての機器の変更を追加的な検討のために指定できる。機器に対する法的権利は機器の引渡時に顧客に移転する。契約が機器の製造が完了する前に終了となる場合には、顧客は部分的に完成した機器を保持し、その日までに完成した作業について支払を行わなければならない。

この例では、契約の条件とすべての関連する事実及び状況により、資産が製造されるにつれて顧客が機器を支配することが示されている。顧客は、契約期間を通じて、無条件の支払い義務がある。その証明となるのが、出来高払い（当日までに行われた作業については返金されない）が要求されていることや、契約終了の場合に部分的に完成した機器についての支払が要求されることである。さらに、顧客は機器の設計を指定し、製造工程に関与している。顧客は製造中に機器を占有し、製造を完了するために他の企業を参加させるという能力も有している。したがって、製造業者は機器の使用を指図したり、機器から便益を受けたりすることができない。完成又は部分的に完成した機器の引渡しまでは、顧客は機器に対する法定権利を獲得しないが、企業による権利の保持は保護的な権利であり、企業が支配を保持していることを示すものではない。

したがって、企業の履行義務は、顧客に資材とサービスを連続的に提供することである。顧客が製造工程全体を通じて機器を支配しているからである。第 33 項は、その履行義務についての収益認識方法の選択に関するガイダンスを示している。

（続く）

設例 15 製造サービスか製造された機器か（続き）

シナリオ 2 - 製造された機器

1月1日に、製造業者は、機器を12月31日に固定価格CU240,000で顧客に引き渡す契約を顧客と締結する。顧客は四半期ごとにCU60,000の支払を行う義務がある。

機器は企業の施設で製造され、標準設計のものであるが、企業は通常、契約がある時にしか機器を製造しない。したがって、顧客は機器の設計の軽微な部分しか指定することができない。機器に対する法的権利は機器の引渡時に顧客に移転する。顧客が機器の引渡しの前に契約を解除する場合には、顧客は当該機器の他の顧客への売却による利益の喪失について企業に補償する。

この例では、契約の条件とすべての関連する事実及び状況により、資産が引き渡されるまでは顧客が機器に対する支配を獲得しないことが示されている。顧客は機器の設計に関与しておらず、契約期間全体を通じての管理的な関与もない。また、顧客は機器の引渡しの準備ができるまでは機器を占有することができない。顧客は契約の存続期間にわたって企業に支払を行う無条件の義務を有しているが、それらの支払は、企業が機器の引渡しをしなかった場合には全額回収可能である。顧客は機器に対する企業の権利を制限する能力はないので、それまでに完成した作業の使用を指図する能力やそれから便益を得る能力はない。機器は顧客のために製造されているが、企業は機器を他の顧客に販売して、12月31日に顧客に移転するための追加的な機器を製造することもできる。

したがって、企業の履行義務は、顧客に機器を提供することである。顧客は引渡時までには機器を支配しないからである。

B67 次の設例は、連続的なサービスの移転を例示している。

設例 16 コンサルティング・サービス

1月1日に、企業が、顧客の過去の販売動向を予算作成に役立てるために分析するという契約を6か月の固定価格で顧客と締結する。企業は、発見事項を顧客と毎月共有し、契約終了時に顧客に最終報告を提供することを約束する。顧客は1月当たりCU10,000を支払うことを約束する。顧客は契約期間を通じて要求事項の指定を変更することができ、企業が作成する分析を入手する権利を有する。

この例では、契約の条件とすべての関連する事実及び状況により、サービスが行われるにつれて、顧客が、コンサルティング・サービスの使用を指図する能力及びそれから便益を受ける能力を有することが示されている。顧客は、契約期間を通じて、無条件の支払義務を有している。これは返金不能の出来高払いで証明される。さらに、顧客は契約期間を通じて、提供されるべきサービスを指定するとともに、それにより、遂行されるべきサービスの内容を指図し、それが企業の最終報告に影響する。

したがって、企業の履行義務は、6か月の契約期間中に顧客にサービスを連続的に提供することである。

B68 次の設例は、企業が完成した資産の移転を約束している契約を例示している。

設例 17 アパートメントの販売

企業が、居住用不動産を開発しており、建設中に個人用アパートメントの販売を開始した。企業は、特定の居室の販売について顧客と契約を結ぶ。顧客は預託金を支払うが、これが返金されるのは、企業が契約に従って完成した居室を引き渡すことができなかつた場合だけである。購入価格の残りは、契約の完了時に支払われ、その時に顧客は居室の占有権を得る。顧客は、企業が指定した一定の範囲の標準的な選択肢（例えば、床板、色構成、備え付け器具）から選択することができる。

この例では、契約の条件とすべての関連する事実及び状況により、顧客が契約の完了時に居室に対する支配を獲得することが示されている。顧客は、契約の完了時にはじめて居室に対する所有権と物理的な占有を獲得する。さらに、顧客は居室の設計に対して大幅な構造的変更を指定することができず、これは居室が顧客に特有の資産ではないことを示唆している。

したがって、企業の履行義務は、顧客に完成した居室を提供することである。顧客は契約の完了までは居室を支配していないからである。

顧客の承諾

- B69 顧客承諾条項は、契約で約束した財又はサービスに顧客が満足していることを確認することを意図した、明文化された契約条件である。顧客の承諾がなければ、企業は対価に対する権利を得られなかったり、改善措置を取ることを要求されたりする場合がある。
- B70 企業は、約束した財又はサービスに対する支配を顧客が獲得したかどうかを判断する際に、承諾条項の影響を考慮しなければならない。
- B71 企業が、財又はサービスが契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたかどうかを客観的に判断できる場合には、顧客の承諾は形式的行為であり、企業が財又はサービスに対する支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響しない。例えば、顧客承諾条項が、所定のサイズと重量の特性を満たすことに基づいている場合には、企業は、それらの要件が満たされていることを、顧客の承諾を受ける前に判断できるであろう。類似の財又はサービスに関する企業の経験により、顧客に提供される財又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。収益が顧客の承諾の前に認識される場合には、企業は、何か残りの履行義務（例えば、機器の据付け）があるかどうかを考慮し、それらを個別に会計処理するかどうか検討しなければならない。
- B72 しかし、顧客に提供される財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の承諾を受けるまでは、顧客が支配を獲得したと判断することができない。これは、顧客が財又はサービスの使用を指図する能力及びそれから便益を得る能力を有していると企業が判断できないからである。例えば、企業が製品の1つを提供する契約を結ぶと想定する。その製品は顧客の新しい生産ラインに統合できるように改造されており、契約上の顧客の承諾は、その製品が満足のいくように統合されたかどうかに関する企業の判断にかかっている。さらに、企業が当該機器をそのように改造したことは、これまでなかったものとする。その場合、顧客の文書による承諾が、顧客が製品に対する支配を獲得した時点を示すものとなる。
- B73 契約の中には、承諾条項の効果が、企業が製品を顧客に試用又は評価の目的で引渡すということであって、顧客が対価の支払を確約していないものもある。そうしたケースでは、顧客が所定の日までに製品を返却しない場合に、顧客が製品の受入れを契約上求められることがある。したがって、そうした契約では、顧客が製品を受け入れるか所定の日が経過するまでは、製品は顧客に移転していない。

取引価格の算定（第 35 項から第 49 項）

- B74 第 35 項は、取引価格を算定することを企業に求めている。企業は、取引価格を算定する際に、次の事項の影響を考慮しなければならない。
- (a) 変動性のある対価（B75 項から B77 項）

- (b) 回収可能性 (B78 項から B80 項)
- (c) 貨幣の時間価値 (B81 項から B84 項)
- (d) 顧客に支払われる対価 (B85 項)

変動性のある対価

B75 第 38 項では、企業は履行義務の充足による収益を、取引価格が合理的に見積れる場合のみ認識しなければならないと述べている。

B76 次の設例は、対価の総額の一部が合理的に見積れない状況を例示している。

設例 18 指標に基づくマネジメント・フィー
<p>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。顧客は、四半期ごとの固定額に加えて、年度末における、観察可能な指標と比較してのファンドの価値の増加額の 10% を支払うことを要求される。</p> <p>企業は過去に多数の同様の契約を行っている。しかし、企業は、それらの種類の契約に関する経験は今回の契約には当てはまらないと判断している。それらの種類の契約を取り巻く環境は、大きく変化する可能性があるからである。変動対価の金額は、外的要因（市場リスクなど）の影響を非常に受けやすく、その不確実性は年度末まで解消されないと予想される。また、その契約には、考え得る対価金額がいろいろある。</p> <p>したがって、取引価格は、年度末までは、対価の固定金額に限定されることになる。</p>

B77 次の設例は、企業が類似の種類 of 契約に関する経験を有していて、その経験がその契約に当てはまる状況を例示している。

設例 19 出来高ボーナスとペナルティー付きのコンサルティング・サービス

コンサルタントが契約を結び、原価管理のコンサルティング・サービスをクライアントに6か月間提供することを約束する。クライアントは各月初にCU20,000を支払うことを約束する。契約終了時に、コンサルタントはクライアントにCU10,000を返金するか、追加のCU10,000を受け取るかのいずれかとなるが、これはクライアントの原価節減のレベルによって決まる。

コンサルタントは類似の種類 of 契約についての広範囲の経験があり、その経験は今回の契約に当てはまる。不確実性は比較的短期間に解消され、その契約には考え得る対価の金額が多数あるわけではなく、対価の金額は外的要因にそれほど影響されない(すなわち、その金額は主としてコンサルタントの成果によって決まる)。このため、契約開始時に、コンサルタントは、取引価格の見積りを、次のような考え得る対価金額とそれらに関する確率を識別することにより行う。

考えられる対価金額	確率	期待される対価
CU130,000 (CU20,000 × 6 + CU10,000)	80%	CU104,000
CU110,000 (CU20,000 × 6 - CU10,000)	20%	<u>CU22,000</u>
契約開始時における取引価格		CU126,000

3か月後、状況が変化し、コンサルタントは考え得る対価金額の確率の見積りを改訂した。これにより、取引価格の見積りは次のようになっている。

考えられる対価金額	確率	期待される対価
CU130,000 (CU20,000 × 6 + CU10,000)	60%	CU78,000
CU110,000 (CU20,000 × 6 - CU10,000)	40%	<u>CU44,000</u>
契約開始時における取引価格		CU122,000

契約の終了時に、コンサルタントは追加的な対価CU10,000を受け取る。

契約開始時に、コンサルタントは取引価格CU126,000を、コンサルティング・サービスを提供するという履行義務に配分することになる。そうしたサービスは6か月間に均等に提供されるので、コンサルタントは1か月当たりCU21,000の収益を認識する(CU126,000 ÷ 6か月)。

(続く)

設例 19 出来高ボーナスとペナルティ付きのコンサルティング・サービス (続き)

クライアントは1か月当たり CU20,000 (認識される収益よりも CU1,000 少ない) を支払うので、コンサルタントは、認識した収益が対価に対する無条件の権利を超過する金額を反映するために、第1月に CU1,000 の契約資産を認識する。その契約資産は、第3月の末日までに CU3,000 に増加する。

3か月後、取引価格の見積りは CU4,000 (CU126,000 - CU122,000) だけ減少する。履行義務の半分が充足されている (3か月 ÷ 6か月) ので、取引価格の減少 CU4,000 の半分は、充足された履行義務に配分される。したがって、コンサルタントは、最初の3か月について CU61,000 の収益を認識する (CU122,000 × 3か月 ÷ 6か月)。契約資産と収益は、見積り変更時に CU2,000 (取引価格の減少 CU4,000 の半分) だけ減少する。

契約の終了時に、取引価格は固定額 CU130,000 となる。したがって、コンサルタントは CU8,000 の収益を認識する (CU130,000 - CU122,000)。

コンサルタントが契約期間中の結果のそれぞれの確率を合理的に見積れない場合には、取引価格は不確実な金額を含まないこととなる。したがって、取引価格は、不確実性が解消されるまでは CU110,000 となる。

回収可能性

- B78 多くの契約では、顧客の信用リスクが取引価格に与える影響に重要性はない。そのような場合には、企業が取引価格を当初の請求金額で測定する。
- B79 しかし、一部の契約では、契約が第10項の条件を満たしてはいるが、企業の不履行以外の理由で顧客が対価を支払わないかもしれない可能性がある。これには、企業が顧客と契約を結んで、その一定割合が支払不能となると予想しているが、具体的にどの顧客が支払不能になるかは分からないという状況が含まれる。このような契約では、第43項で、約束した対価の金額を減額して、約束した対価の一部又は全部を企業が受け取らないという可能性を反映することを、企業に求めている。したがって、取引価格は企業が顧客から受け取ると予想している対価を確率加重した金額を反映しなければならない。このような金額が第38項に従って合理的に見積れない場合には、現金を回収するか又は金額が合理的に見積れるようになるまでは、収益を認識してはならない。

設例 20 顧客の信用リスク

企業が、商品を CU1,000 で提供する契約を顧客と結ぶ。支払の期限は、商品が顧客に移転されてから 1 か月後である。

企業は、同様の性質の契約についての経験に基づいて、顧客が対価を支払わない可能性が 10% であると評価している。したがって、取引価格は $CU900[(90\% \times CU1,000) + (10\% \times CU0)]$ である。企業が商品を顧客に移転して履行義務を充足した時に、企業は CU900 の売掛金と収益を認識する。

顧客に商品を移転した後に、顧客の財政状態が悪化し、企業は顧客への売掛債権がさらに CU60 だけ減損したと判断する。企業はその減損を、収益の減額ではなく費用として認識する。

- B80 企業が結んでいる類似した契約のグループが、約束した対価を顧客の信用リスクを反映するように調整することが必要となるものである場合には、企業は個々の契約のベースで請求金額により収益を認識するかもしれない。企業はそれから売掛金の当初測定を調整し、それに対応する、契約のグループについての収益の減額を認識する。

貨幣の時間価値

- B81 第 44 項は、契約が重要な財務要素を含んでいる場合には、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整することを企業に求めている。重要な財務要素を含んでいる契約においては、約束した対価の金額は次の両者で構成される。

- (a) 財又はサービスが顧客に移転された時点での現金販売価格（顧客と他の理由で同意した現金販売価格の値引きはないと仮定する）
- (b) 財務要素（顧客への又は顧客からの金利）

- B82 企業は、企業と顧客との間の独立の金融取引ならば反映されたであろう割引率を用いなければならない。その利率は、契約当事者の信用リスク特性とともに、顧客又は企業が提供した担保又は保証を反映することとなり、その中には契約で移転された財貨も含まれることがある。企業は、その利率の算定を、約束した対価の名目金額を財又はサービスの現金販売価格まで割り引く率を識別することにより、行うことができる。

- B83 次の設例は、顧客が後払をする場合に、約束した対価の金額を企業がどのように調整するかを例示している。

設例 21 顧客の後払

企業が、製品を顧客に CU10,000 で販売し、その支払期限は製品が顧客に移転されてから 2 年後である。企業は、企業と顧客との間の、他の財又はサービスの提供を伴わない金融取引における割引率は 6% であろうと判断する。企業が製品を顧客に移転した時に、企業は CU8,900 [CU10,000 ÷ (1.06 × 1.06)] の収益を認識する。企業は、対価（及び金利）に対する無条件の権利を IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。

- B84 次の設例は、顧客が前払をする場合に、約束した対価の金額を企業がどのように調整するかを例示している。

設例 22 顧客の前払

企業が、製品を顧客に CU8,000 で販売し、支払期限は製品が顧客に移転される 1 年前である。顧客の支払を受け取った時に、企業は契約負債 CU8,000 を認識する。企業は、企業と顧客との間の、他の財又はサービスの提供を伴わない金融取引における割引率は 10% であろうと判断する。製品が顧客に移転される前の年度中に、企業は、CU800 [(CU8,000 × 1.10) - CU8,000] の金利費用を認識し、履行義務を同額だけ増加させる。したがって、履行義務が充足される直前では、契約負債の帳簿価額は CU8,800 (CU8,000 + CU800) である。企業は、CU8,800 の収益を、製品を顧客に移転した時に認識する。

顧客に支払われる対価

- B85 企業が対価を顧客に支払う場合、第 48 項は、その対価は取引価格の減額なのか、区別できる財又はサービスに対する支払なのか、あるいは両者の組合せなのかを判定することを企業に求めている。次の設例は、企業がその判定をどのように行うかを例示している。

設例 23 製品陳列料

企業が 1,000 単位の製品を再販売業者に CU10,000 で販売する。さらに、企業は製品陳列サービスと交換に CU1,000 を再販売業者に支払う。当該サービスには、製品の在庫備蓄、展示及びサポートという具体的サービスが含まれる。企業は、市場における類似の取引に基づいて、製品陳列サービスの公正価値は CU600 と算定している。

企業は、顧客への CU1,000 の支払が取引価格の減額なのか、区別できる財又はサービスとの交換での支払なのか、あるいは両者の組合せなのかを検討しなければならない。

製品陳列サービスは別個には(すなわち、関連する製品なしには)販売されていないが、当該サービスは区別できる。機能が区別でき、利益マージンが区別できるからである。したがって、製品陳列に対する再販売業者への支払により、企業は当該サービスの公正価値の金額(CU600)で費用を認識する。残る CU400(再販売業者への支払い CU1,000 - サービスの公正価値 600)は、取引価格の減額となる。企業は、再販売業者が製品に対する支配を獲得した時に、CU9,600(CU10,000 - CU400)の収益を認識する。

設例 24 販売インセンティブ

製造業者が 1,000 単位の製品を小売業者に 1 単位当たり CU8 で販売する。小売業者は製品を顧客に直接に 1 単位当たり CU10 で販売している。製造業者は新聞とチラシ広告を通じて、顧客に直接に CU1 の値引クーポンを発行する。小売業者はクーポンを顧客から受け入れるので、顧客は、クーポンがない場合には 1 単位当たり CU10、クーポンがある場合には 1 単位当たり CU9 を支払う。小売業者はすべてのクーポンを製造業者に提出し、提出したクーポン 1 枚当たり CU1 を受け取る。製品の製造業者への移転時に、製造業者は、清算されるクーポンの数を合理的に見積れないと判断している。

製造業者は、クーポンと交換に、区別できる財又はサービスを受け取っていない。製造業者は清算されるクーポンの数を合理的に見積れないので、取引価格は、第 38 項から第 41 項に従って、CU7,000(CU8,000 から値引の上限 CU1,000 を控除)である。製造業者が、製品を小売業者に移転する前にクーポンを発行する場合には、製品が小売業者に移転された時に CU7,000 の収益を認識することになる(第 49 項に従って)。

別個の履行義務への取引価格の配分(第 50 項から第 53 項)

B86 第 50 項は、取引価格の履行義務への配分を、契約開始時におけるそれぞれの履行義務の基礎となる財又はサービスの単独の販売価格(必要があれば見積りによる)に比例して行うことを企業に求めている。以下のガイダンスは、追加的な財又はサービスを取得できるオプションを企業が顧客に付与し、それが B24 項から B26 項で議論した別個の履行義務と判断される場合に、企業が取引価格をどのように配分するかを例示している。

B87 追加的な財又はサービスを取得するという顧客のオプションに係る単独の販売価格は、直接に観察可能でないことが多く、見積らなければならない。その見積りは、顧客がオプション行使時に得るであろう値引(以下について調整後)を反映しなければならない。

- (a) 顧客がオプションを行使せずに受けることのできる値引
- (b) オプションが行使されない可能性

設例 25 追加的な財又はサービスに対するオプションの単独の販売価格の見積り
<p>設例 5 を再び考える。企業は値引バウチャーの単独の販売価格を次のように見積ることができる。</p> <p>企業の見積りでは、顧客がバウチャーを清算する可能性は 80% で、顧客は平均して CU50 の追加的な製品を購入する。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% の値引は、その値引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。</p> <p>したがって、企業の見積った値引バウチャーの単独の販売価格は、CU12 (追加的な製品購入の平均 CU50 × 増分値引 30% × オプション行使の可能性 80%) である。</p> <p>製品 A の単独の販売価格が CU100 だとすると、企業は取引価格 CU100 のうち値引バウチャーに $CU10.7 \{ CU100 \times [12 \div (12 + 100)] \}$ を配分する。</p>

設例 26 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム						
<p>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。購入された製品の単独の販売価格は CU100,000 である。企業は、9,500 ポイントが交換されると予想する。企業は、交換の可能性に基づいて、1 ポイント当たりの単独の販売価格を CU0.95 (あるいは総額で CU9,500) と見積る。</p> <p>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。</p> <p>企業は、取引価格を製品とポイントに、次のように単独の販売価格の比で配分する。</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">製品</td> <td style="width: 20%;">CU91,324</td> <td style="width: 65%; text-align: right;">(CU100,000 × CU100,000 ÷ CU109,500)</td> </tr> <tr> <td>ポイント</td> <td>CU8,676</td> <td style="text-align: right;">(CU100,000 × CU9,500 ÷ CU109,500)</td> </tr> </table> <p style="text-align: right;">(続く)</p>	製品	CU91,324	(CU100,000 × CU100,000 ÷ CU109,500)	ポイント	CU8,676	(CU100,000 × CU9,500 ÷ CU109,500)
製品	CU91,324	(CU100,000 × CU100,000 ÷ CU109,500)				
ポイント	CU8,676	(CU100,000 × CU9,500 ÷ CU109,500)				

設例 26 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム(続き)

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、企業は全部で 9,500 ポイントが交換されると予想する。企業は、 $CU4,110 [(4,500 \text{ ポイント} \div 9,500 \text{ ポイント}) \times CU8,676]$ の収益を認識する。

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予想する。企業が認識した収益の累計額は $CU7,603 [(8,500 \div 9,700) \times CU8,676]$ 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 $CU3,493 (CU7,603 - CU4,110)$ の収益を認識する。

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 $CU1,073 (CU8,676 - CU7,603)$ の収益を認識する。

B88 顧客が追加的な財又はサービスを取得するオプションを有していて、それが顧客に重要な権利を与えており、かつ、それらの財又はサービスが下記に該当するものである場合には、企業は、オプションの単独の販売価格を見積ることの実務上の代替として、その選択的な財又はサービスへの取引各の配分を、提供されると予想される財又はサービス及びそれに対応する予想対価を参照して行うことができる。

- (a) 契約における当初の財又はサービスに類似したものであり、かつ、
- (b) 当初の契約の条件に従って提供される。

通常、そうした種類のオプションは、契約の更新に関するものである。

設例 27 更新オプション付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、当初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、企業は毎年累進的により多くの維持管理作業を行うと予想しているからである。各顧客の第 1 年度の $CU1,000$ の支払の一部は、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。

(続く)

設例 27 更新オプション付の維持管理サービス（続き）

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、当該サービスは当初の契約の条件に従って提供される。したがって、更新オプションの単独の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予想する。

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、予想コストの総額に対する発生済みコストの比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最も良く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 年度の見積りコスト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。

	予想コスト（契約更新の可能性について調整後）	予想対価の配分
第 1 年度	CU600 (CU600 × 100%)	CU780 (CU600 ÷ CU2,085 × CU2,710)
第 2 年度	CU675 (CU750 × 90%)	CU877 (CU675 ÷ CU2,085 × CU2,710)
第 3 年度	<u>CU810</u> (CU1,000 × 81%)	<u>CU1,053</u> (CU810 ÷ CU2,085 × CU2,710)
	CU2,085	CU2,710

したがって、第 1 年度末に、企業はそれ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 から認識した収益 CU78,000 (CU780 × 100) を控除]。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 から認識した収益の累計額 CU165,700 (CU78,000 + CU877 × 100) を控除]。

契約コスト（第 57 項から第 63 項）

B89 第 57 項では、契約を履行する際に発生するコストが、他の IFRS に従って認識に適格な資産（例えば、棚卸資産、有形固定資産及び資産化されるソフトウェア）を生じさせない場合に、所定の要件を満たすときには企業は資産を認識しなければならないと述べている。

B90 次の設例は、そのガイダンスを企業がどのように適用するかを例示している。

設例 28 セットアップ活動を伴うアウトソーシング・サービス

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。

契約獲得のコスト CU10,000 は、発生時に費用として認識される。

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

設計サービス	CU40,000
ハードウェア及びソフトウェア	CU210,000
データ・センターの移動及びテスト	<u>CU100,000</u>
合 計	CU350,000

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「有形固定資産」に従って会計処理。
- (b) ソフトウェアのコスト IAS 第 38 号「無形資産」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 これらのコストは、第 57 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に従って、償却される。

表示（第 64 項から第 68 項）

B91 第 64 項は、契約のいずれかの当事者が履行をした時に、企業は契約を契約資産又は契約負債のいずれかとして認識しなければならないと定めている。第 66 項は、企業は対価に対する無条件の権利を売掛債権として表示しなければならないと定めている。次の設例は、それらの定めを例示している。

設例 29 表示

次の各シナリオにおいて、企業は、顧客の信用リスク及び貨幣の時間価値の影響に重要性はないと判断している。

シナリオ 1 売掛金

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 CU1,000 の対価を 4 月 30 日に支払うことを要求している。企業は製品を 3 月 31 日に移転する。

履行義務を 3 月 31 日に充足して、対価に対する無条件の権利を獲得した時：

（借方）売掛金	CU1,000	
（貸方）収益		CU1,000

現金を受け取った時：

（借方）現金	CU1,000	
（貸方）売掛金		CU1,000

シナリオ 2 契約負債と売掛金

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。その契約は解約不能である。顧客は 2 月 15 日に支払を行い。企業は製品を 3 月 31 日に移転する。

対価に対する無条件の権利を 1 月 31 日に獲得した時：

（借方）売掛金	CU1,000	
（貸方）契約負債		CU1,000

2 月 15 日に現金を受け取った時：

（借方）現金	CU1,000	
（貸方）売掛金		CU1,000

（続く）

設例 29 表示 (続き)

履行義務を 3 月 31 日に充足して、対価に対する無条件の権利を獲得した時：

(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ならば、企業は 1 月 31 日に上記の仕訳を行わない。対価に対する無条件の権利がないからである。その代わりに、2 月 15 日に現金と契約負債を認識することになる。

シナリオ 3 契約資産と売掛債権

1 月 1 日に、企業が顧客に製品 X 及び Y を移転する契約を結ぶ。契約は、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述べている。言い換えれば、CU1,000 の対価は、企業が製品 X と Y の両方を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は、対価に対する無条件の権利(売掛債権) 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、両者の独立の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を充足した時：

(借方) 契約資産	CU400	
(貸方) 収益		CU400

製品 Y を移転する履行義務を充足した時：

(借方) 売掛金	CU1,000	
(貸方) 契約資産		CU400
(貸方) 収益		CU600

開示（第 69 項から第 83 項）

- B92 第 72 項は、情報の表示及び開示を、その情報が他の IFRS に従って提供されている情報とどのように関連するのかわかるような方法で行うことを企業に求めている。次の設例は、企業がそのためにどのように従うかを例示している。

設例 30 他の IFRS により提供されている開示との関係

企業が 3 つの事業セグメントを有しており、それは IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って地域 A、B 及び C を反映している。

企業は、第 78 項で求めている残存履行義務の充足予定時期に関する情報は、次のように顧客の類型別に示すことによって最も良く提供できると判断している。

	政府	政府以外
1 年以内	X	X
1 年超 2 年以内	X	X
2 年超 3 年以内	X	-
3 年超	<u>X</u>	<u>-</u>
合 計	X	X

企業は、この開示と IFRS 第 8 号で求められている情報との間の関係を説明するために、次のように追加的な情報を提供する。

政府との契約は、事業セグメント A 及び C の収益のうち、それぞれ 65% 及び 25% を占めている。事業セグメント B には、重要な政府との契約はない。

- B93 第 81 項は、本基準（案）を適用する際に下した判断及び判断の変更に関する情報を開示することを企業に求めている。企業は、定量的情報と定性的情報の両方を提供しなければならない。これは、それらの判断が顧客との契約により生じた収益及びキャッシュ・フローに与える潜在的影響を利用者が評価するのに役立つためである。

- B94 次の設例は、本基準（案）を適用する際に企業が下した判断に関する情報をどのように開示するかを例示している。

設例 31 単独の販売価格を見積るのに使用したインプット及び仮定

製品 X とともに含まれているソフトウェアのアップグレード権について、企業が見積った単独の販売価格は、CU100 である。ソフトウェアのアップグレード権は、契約に定められているが、別個に販売されてはいない。ソフトウェアのアップグレード権の単独の販売価格を見積る際に、企業は、製品 Y とともに提供されるアップグレード権について企業が請求する価格及び企業の過去の価格設定の慣行を、アップグレードの販売価格と関連する製品の価格との比も含めて、考慮した。

- B95 場合によっては、定量的な情報を、使用したインプット及び仮定並びにそれらが収益認識の金額及び時期に与える影響について開示することが、企業にとって比較的簡単なこともある。
- B96 他の場合には、定量的な情報を、使用したインプット及び仮定並びにそれらが収益認識の金額及び時期に与える影響を開示することが、実務上可能でないこともある。それは、価格の見積りが必要となる財又はサービスの数が多いことによる。そのような場合においては、企業はその方法、インプット、仮定及び見積りを記述する。その記述には、次の事項が含まれるかもしれない。
- (a) インプットの出所（例えば、観察可能な市場データ、社内で作成した数値、又はこの両者の混合）
 - (b) インプット及び仮定が更新される頻度及び直近の更新の日付
 - (c) 見積り及び仮定を作成する際に、過去の実績及び現在の状況をどのように考慮に入れたのかについての説明

付録 C

他の IFRS の修正

この付録は、本基準（案）の不可欠の一部である。

この付録は、当審議会が IFRS 第 X 号「顧客との契約から生じる収益」を最終確定する際に行う予定の他の IFRS の修正を説明している。

基準	修正の説明
・ 全般	<ul style="list-style-type: none"> ・ 別に定める場合を除き、IAS 第 18 号「収益」及び IAS 第 11 号「工事契約」への参照を、IFRS 第 X 号「顧客との契約から生じる収益」（案）に置き換える。 ・ 別に定める場合を除き、IAS 第 18 号及び IAS 第 11 号への参照を、IFRS 第 X 号に置き換える。
・ IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行の IAS 第 18 号の収益認識の定めへの参照を修正し、本公開草案の提案と整合させる。
・ IAS 第 2 号「棚卸資産」	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「サービス事業者の棚卸資産の原価」に関する第 19 項とこれに対応する第 8 項の参照を削除する。それらの原価は、IFRS 第 X 号「顧客との契約から生じる収益」（案）の第 57 項の定めに従って会計処理することとなる。 ・ 「工事契約」から生じる資産についての範囲除外を削除する。
・ IAS 第 36 号「資産の減損」	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「工事契約から生じる資産」についての範囲除外を、「IFRS 第 X 号『顧客との契約から生じる収益』（案）の第 57 項により生じる資産」に改める。
・ IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「工事契約」から生じる引当金についての範囲除外を、「IFRS 第 X 号『顧客との契約から生じる収益』（案）の第 54 項」により生じる引当金に改める。
・ IAS 第 38 号「無形資産」	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS 第 X 号「顧客との契約から生じる収益」（案）の範囲内の契約資産についての範囲除外を追加する。
・ IAS 第 40 号「投資不動産」	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「第三者のために建設又は開発されている不動産」により生じる項目についての第 9 項(b)の範囲除外を削除する。

- ・ IAS 第 16 号「有形固定資産」
 - ・ IAS 第 38 号「無形資産」
 - ・ IAS 第 40 号「投資不動産」
- ・ 処分の日の決定及び対価の測定についての定めを修正し、本公開草案の提案と整合させる。
したがって、企業は、IAS 第 16 号、第 38 号及び第 40 号の範囲内の資産の認識の中止を、買手が当該資産に対する支配を獲得した時に行い、同日に、取引価格と当該資産の帳簿価額との間の差額と同額の利得又は損失を認識することになる。取引価格は、移転の日において合理的に見積れる金額に限定される。
- ・ IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」
 - ・ IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」
 - ・ IFRS 第 3 号「企業結合」
- ・ 「IAS 第 18 号に従った償却累計額」への参照を修正し、本公開草案の提案と整合させる。³
- ・ IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」
 - ・ IFRS 第 9 号「金融商品」
 - ・ IFRS 第 4 号「保険契約」
- ・ どの金融サービス手数料が実効金利の不可欠の一部なのかの判定に関する、IAS 第 18 号に付属する設例を、該当する金融商品の基準に移す。
- ・ 収益認識及び開示の定めへの参照を修正し、本公開草案の提案と整合させる。
- ・ IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」
 - ・ IAS 第 18 号の収益認識の定めへの参照を修正し、本公開草案の提案と整合させる。

³ IAS 第 37 号を修正するプロジェクトで、この項を修正するかもしれない。

当審議会による 2010 年 6 月公表の「顧客との契約から生じる収益」の承認

公開草案「顧客との契約から生じる収益」は、国際会計基準審議会の 15 名の審議会メンバーにより公表が承認された。

デイビッド・トゥイーディー卿 議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

ヤン・エングストローム

パトリック・フィネガン

ロバート・P・ガーネット

ジルベール・ジェラルド

アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス

プラブハカー・カラバチェラ

ジェームズ・J・ライゼンリング

パトリシア・マコーネル

ウォーレン・J・マクレガー

ジョン・T・スミス

山田 辰己

張 為国