

2011年11月

結論の根拠

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

ASBJ 

 FASF

 IFRS™

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

This Basis for Conclusions accompanies 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', 'IASC 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

この結論の根拠は、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案及び付属する結論の根拠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

開始する項

公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する結論の根拠

はじめに	BC1
背景	BC3
変更の理由	BC15
代替的な収益認識モデル	BC17
収益の認識の基礎	BC18
収益の測定の基礎	BC26
範囲	BC29
契約の定義	BC32
顧客の定義	BC36
他の当事者への販売を容易にするための製品の交換	BC38
本基準案の範囲外の契約	BC40
部分的に他の基準の範囲に含まれる契約	BC44
契約の識別	BC47
契約の結合	BC51
契約変更	BC55
履行義務の識別	BC62
履行義務の定義	BC62
販売インセンティブ、付随的な義務及び表面上の義務	BC64
別個の履行義務の識別	BC67
区別できる財又はサービスの属性	BC73
財又はサービスの束	BC77
移転のパターン	BC81
履行義務の充足	BC82
支配	BC83
支配の概念の開発	BC85
支配の概念の適用	BC87
一定の期間にわたり充足される履行義務	BC89
履行により資産が創出又は増価され、資産の創出につれて、顧客が当該資産を支配する	BC90
履行によって企業が他に転用できる資産が創出されない	BC92
企業の履行につれて、顧客が便益を同時に受け取り消費する	BC96
現在までに完了した作業を他の企業が実質的にやり直す必要がない	BC97
企業が現在までに完了した履行について支払を受ける権利を有している	BC100

一時点で充足される履行義務	BC103
進捗度の測定	BC113
アウトプット法	BC117
インプット法	BC121
進捗度の合理的な測定	BC123
収益の測定	BC124
取引価格の算定	BC127
変動対価	BC131
貨幣の時間価値	BC143
現金以外の対価	BC157
顧客に支払われる対価	BC159
回収可能性	BC163
企業が権利を得ると見込んでいる金額での収益の認識	BC167
別個の認識の閾値	BC168
顧客の信用リスクの影響の表示	BC171
契約にとって重要な財務要素のある契約の信用リスク	BC174
取引価格の別個の履行義務への配分	BC176
独立販売価格の見積り	BC178
残余アプローチ	BC181
証拠のヒエラルキーの特定	BC183
割引及び条件付対価の配分	BC186
割引の配分	BC190
条件付対価の配分	BC192
条件付収益のキャップ	BC193
認識する収益の累計額の制限	BC198
認識する収益の金額がどのような場合に合理的に確実であるのかの判定	BC202
不利な履行義務	BC204
会計単位	BC206
不利テストの適用範囲	BC208
履行義務が不利である場合の識別	BC211
測定基礎	BC214
不利な履行義務に係る負債の表示	BC216
契約コスト	BC217
契約履行のコスト	BC217
契約獲得の増分コスト	BC222
償却及び減損	BC227
学習曲線	BC230
表示	BC235

契約資産と受取債権との関係	BC239
開示	BC243
開示目的	BC246
重要性	BC247
収益の分解	BC249
契約残高の調整表	BC254
残存する履行義務の開示	BC261
履行義務	BC267
不利な履行義務	BC268
仮定と不確実性	BC269
契約の獲得又は履行のコストから生じた資産	BC271
中間財務報告について要求される開示	BC272
適用指針	BC274
返品権付きの販売	BC275
製品保証及び製造物責任	BC280
別個の履行義務である製品保証（サービス型の製品保証）	BC286
別個の履行義務ではない製品保証（アシュアランス型の製品保証）	BC289
本人か代理人かの検討	BC294
追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権	BC296
取引価格の配分	BC298
更新オプション	BC300
顧客の未行使の権利（非行使部分）	BC305
ライセンス供与及び使用权	BC310
買戻し契約	BC317
先渡契約又はコール・オプション	BC318
プット・オプション	BC321
顧客が資産の支配を獲得しない買戻し契約の会計処理	BC324
経過措置、発効日及び早期適用	BC326
経過措置	BC326
発効日及び早期適用	BC332
コストとベネフィット	BC336
結果的な修正	BC345
企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売	BC345
IFRS の初度適用企業に対する経過措置	BC350
代替的見解	
付 録：	
2010 年公開草案からの変更点の要約	
他の IFRS に関する結論の根拠の修正	

公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本基準 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC1 この結論の根拠は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が顧客との契約から生じる収益に関する本基準案を開発した際の考慮事項を要約しており、特定のアプローチを提案している理由や他のアプローチを棄却した理由を含んでいる。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。
- BC2 この結論の根拠は、以下の事項を議論している。
- (a) 背景（BC3 項から BC28 項）
 - (b) 範囲（BC29 項から BC46 項）
 - (c) 契約の識別（BC47 項から BC61 項）
 - (d) 履行義務の識別（BC62 項から BC81 項）
 - (e) 履行義務の充足（BC82 項から BC123 項）
 - (f) 収益の測定（BC124 項から BC162 項）
 - (g) 回収可能性（BC163 項から BC175 項）
 - (h) 取引価格の別個の履行義務への配分（BC176 項から BC197 項）
 - (i) 認識する収益の累計額の制限（BC198 項から BC203 項）
 - (j) 不利な履行義務（BC204 項から BC216 項）
 - (k) 契約コスト（BC217 項から BC234 項）
 - (l) 表示（BC235 項から BC242 項）
 - (m) 開示（BC243 項から BC273 項）
 - (n) 適用指針（BC274 項から BC325 項）
 - (o) 経過措置、発効日及び早期適用（BC326 項から BC335 項）
 - (p) 便益とコスト（BC336 項から BC344 項）
 - (q) 結果的な修正（BC345 項から BC351 項）

背景

- BC3 IASB と FASB は、国際財務報告基準（IFRS）及び米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における収益の財務報告を改善するための共同プロジェクトに着手した。両審議会は、収益に関する両者の現行の要求事項は、次のような理由で改善が必要であると判断した。
- (a) US GAAP は大まかな収益認識の概念と、特定の業種又は取引に係る多数の要求事項とで構成されており、それらは経済的に類似した取引について異なる会計処理を生じさせる可能性がある。
 - (b) IFRS における 2 つの主要な基準は異なる原則を有しており、理解が困難で、単純でない取引に適用することが困難な場合がある。さらに、IFRS は、複数要素契約についての収益認識のような重要なテーマについて、限定的なガイダンスしかない。このため、IFRS を適用する企業の中には、適切な収益認識の会計方針を作成するために US GAAP の一部を参照する企業もある。
 - (c) IFRS と US GAAP の両方で要求している開示は、不十分で、財務諸表の他の項目の開示との一体性が欠けている。
- BC4 両審議会は、それらの不整合や欠点を、広範囲の取引及び業種に適用される包括的な収益認識モデルを開発することによって除去することを決定した。両審議会は、このアプローチは次のことにより IFRS と US GAAP を改善することにもなると判断した。
- (a) 収益認識の問題に対処するための、より堅牢なフレームワークを提供する。
 - (b) 企業、業種、法域及び資本市場間での、収益認識の実務の比較可能性を改善する。
 - (c) 企業が参照しなければならない要求事項の数を減らすことにより、財務諸表の表示を単純化する。
 - (d) 認識される収益の金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者がより適切に理解するのに役立つ拡充した開示を要求する。
- BC5 2008 年 12 月に、両審議会は、一般のコメントを求めるために、ディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」を公表し、これに対して 200 通以上のコメントレターを受け取った。このディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、契約を基礎とした収益認識モデルの一般原則を、取引価格の配分に基づく測定アプローチとともに提案した。この収益モデルを開発するまでに、両審議会は、収益の認識及び測定のための代替的モデルに関する広範な議論を行った（BC17 項から BC28 項参照）。

- BC6 コメント提出者はおおむね、IFRS と US GAAP の両方のための包括的な収益認識モデルを開発するという目的を支持した。コメント提出者の大半は、ディスカッション・ペーパーで提案された認識と測定の原則（収益モデルの土台となる）もおおむね支持した。特に、ディスカッション・ペーパーは、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を含んだ契約という考え方と、収益は顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した結果として企業が履行義務を充足した時に認識されるという考え方を導入した。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、主として、次の提案に関して懸念していた。
- (a) 別個の履行義務の識別を、財又はサービスの顧客への移転の時期のみに基づいて行うこと——コメント提出者は、これは実務的でないとコメントした。特に、多くの財又はサービスが、一定の期間にわたり顧客に移転する場合（例えば、工事契約の場合）についてである。
- (b) 財又はサービスがいつ移転するのかを決定するために支配の概念を使用すること——コメント提出者は、支配の概念の明確化を要望した。提案によりすべての工事契約について工事完成基準の会計処理が要求されることになる（すなわち、完成した資産の法的所有権又は物理的占有を顧客が獲得した時のみ、収益が認識される）という含意を避けるためである。
- BC7 両審議会は、2010年6月に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」（FASBの公開草案は、会計基準更新書案であった）を作成する際に、それらのコメントを考慮した。1,000通近くのコメントレターが、広い範囲の業界から寄せられた。建設、製造、電気通信、テクノロジー、製薬、バイオテクノロジー、金融サービス、コンサルティング、エンターテインメント、エネルギー、運輸、重要なフランチャイズ活動を有する業界（サービス業及びファストフード飲食店チェーン等）などである。それらのコメント提出者が提起した懸念の中には業界固有のものもあったが、懸念の多くは、さまざまな業界にわたるコメント提出者に共有されていた。
- BC8 両審議会は、提案を非公開企業に適用すべきかどうかに関する FASB の質問に答えた多数のコメントレターも受け取った。それらのコメントレターのほとんど全部が、米国の建設業界に関係のあるコメント提出者からのものであった（例えば、民間の工事請負業者、それらの請負業者に関与している会計事務所、工事請負業者が契約に基づく義務を果たすであろうと保証するかどうかを判断する際に請負業者の財務諸表を利用する保証提供者）。それらのコメント提出者は、提案されたモデルの非公開企業への適用に関する懸念を提起した。それらの論点は FASB により別途議論された。
- BC9 両審議会とそのスタッフは、2010年公開草案の提案に関する協議も広範囲に行った。円卓会議が、ロンドン（英国）、クアラルンプール（マレーシア）、コネチカット州ノーウォーク、カリフォルニア州パロアルト（米国）で開催された。両審議会のメンバーとス

スタッフも、すべての主要な地域で開催された、会議、ワーキング・グループ・セッション、ディスカッション・フォーラム、一対一の討議に参加した。提案の開発と精緻化のための焦点を絞ったアウトリーチには、以下からの代表者が参加した。会計事務所、各国基準設定主体、規制当局、財務諸表利用者、作成者及び影響を受ける業界（不動産、建設、防衛・航空機、電気通信、ソフトウェア・情報技術、メディア、製薬など）である。

- BC10 建設業の非公開企業からの回答の多くを例外として、コメントレター及び協議活動からのフィードバックの多くは、おおむね IFRS と US GAAP の両方のための包括的な収益認識モデルに関する両審議会の提案を支持していた。さらに、コメント提出者の大半が、当該モデルのコア原則を支持した。それは、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、当該財又はサービスに対する対価を反映する金額で収益を認識すべきであるというものである。
- BC11 2010 年公開草案へのコメント提出者のほぼ全員が、両審議会はコア原則の運用をさらに明確化する必要があると述べた。特に、コメント提出者は次の事項の適用について懸念していた。
- (a) 支配の概念、及び、特に、サービス契約及び建設されるにつれて一定の期間にわたり顧客へ資産が移転する（すなわち、仕掛資産）契約に対する支配の移転の指標の適用。
 - (b) 契約における別個の履行義務の識別に関する、区別できる財又はサービスの原則。多くのコメント提出者は、2010 年公開草案で提案された当該原則は、契約の不適切な分割につながると懸念した。
- BC12 それらのコメント提出者の多くは、それらの提案を広範囲の業界にわたり整合的に適用することは困難となる可能性があり、企業の顧客との契約及び当該契約に基づく企業の履行を忠実に表現しない会計上の結果を生じるおそれがあると懸念した。一部のコメント提出者は、業界を超えての収益認識の実務の比較可能性という両審議会の目的は、各業界内での収益認識の実務の比較可能性の現在の水準を失うという犠牲においてのみ達成され得るとの懸念を示した。このため、それらのコメント提出者の一部は、両審議会は業種固有のガイダンスを作成するか又は一般原則に対する業種固有の例外を設けることが必要となるかもしれないと示唆した。
- BC13 両審議会は、2010 年公開草案の提案の再審議の中で、それらの懸念に対応した。両審議会在が当該提案に対して加えた変更の要約を、結論の根拠の付録に記載している。多くの場合、それらの変更は、2010 年公開草案での両審議会の意図を明確化したもの（提案の文言の修正又はガイダンスの追加による）か又は当該提案を単純化したものである。場合によっては、変更により、改訂後の要求事項の方が、2010 年公開草案での提案よりも、

現行の要求事項又は現在の実務に近くなっているものもある。

- BC14 それらの提案の再審議が終了に近づいた時に、両審議会は、要求事項案を一般のコメントを求めるために再公開することを決定した。両審議会が 2010 年公開草案の公表後に行った改訂に対してコメントする機会を利害関係者に提供するためである。両審議会は、両者の定められたデュー・プロセスを超えて、改訂後の収益の提案を再公開することを全員一致で決定した。これは、収益の数字がすべての企業にとって重要であることや、個別の契約又は業界についての収益の認識における想定外の結果を避けたいという考えによるものである。

なぜ変更を行うのか

- BC15 ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、収益認識に関する現行の基準（特に、実務上うまく機能し、意図している各種の契約に関して有用な情報を提供していると思われるもの）を置き換える必要があるかどうかについて、疑問を呈した。
- (a) US GAAP については、新しい収益認識モデルが必要なかどうか疑問を示した人々がいた。会計基準更新書 No.2009-13 「収益認識 (ASC トピック 605) : 複数の引渡物がある収益契約」により、収益認識プロジェクトが解決すべきものとして示した論点の一部が解決しているからである。さらに、FASB 会計基準コード体系 (ASC) により、収益に関する現行の要求事項にアクセスし調査する手順が単純化されている。
- (b) IFRS については、一部の人々は、IASB は現行基準の改善を、現行の基準を置き換えずに、重要な論点（例えば、複数要素契約）についての追加的な要求事項を開発することによって行うことができると指摘した。
- BC16 両審議会は、現行の収益認識の要求事項の多くは置換えをせずに改善することも可能であると承知している。しかし、両審議会の考えでは、US GAAP の最近の変更の後においても、IFRS と US GAAP の現行の要求事項は、引き続き首尾一貫しない収益の会計処理を生じさせ、したがって将来における収益認識の問題に対処するための堅牢なフレームワークを提供しない。さらに、現行の要求事項の修正では、収益認識プロジェクトの目標の 1 つが達成できない。その目標とは、企業が業界、法域及び資本市場をまたがって整合的に適用できる IFRS と US GAAP の共通の収益の基準を作成するという目標である。収益は財務諸表利用者にとって重大な数字であることから、両審議会は、IFRS と US GAAP で収益に関する共通の基準を持つことが、高品質のグローバルな会計基準の単一のセットという目標の達成に向けての重要な一歩だと考えた。この目標に合わせて、両審議会は、IFRS 及び US GAAP の現行の収益認識の要求事項は、本基準 [案] の原則を補完するために使用すべきではないことに留意した。

代替的な収益認識モデル

BC17 収益認識に関する両審議会のプロジェクトの初期段階において、両審議会は、以下を含むさまざまな代替的な収益認識モデルを検討した。

(a) 収益の認識の基礎——具体的には、企業は収益を、約束した財又はサービスを顧客に移転した時にのみ認識すべき（すなわち、契約に基づく収益認識の原則）か、あるいは企業が生産活動（これには顧客との契約が存在する場合にのみ行われる活動も、契約の有無にかかわらず行われる活動もあり得る）を行った時に（又は行うに従って）認識すべきか。

(b) 収益の測定の基礎——具体的には、収益の測定を、配分後の顧客対価と現在出口価格のいずれで行うべきか。

収益の認識の基礎

BC18 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は顧客との契約から生じる資産又は負債の会計処理に基づいて収益を認識するという原則を提案した。両審議会には、顧客との契約にのみ適用する収益に関する基準を開発する2つの理由があった。第1に、財又はサービスを顧客に提供する契約は重要な経済事象であり、大部分の企業にとって最も重要なものである。第2に、IFRSとUS GAAPの現行の収益認識の要求事項の大半は、顧客との契約に焦点を当てている。両審議会は、(a) 当該資産又は負債の認識及び測定、並びに(b) 契約の存続期間にわたる当該資産又は負債の変動に焦点を当てることで、利益稼得過程アプローチに規律がもたらされるという結論を下した。それにより、現行の基準を適用する場合よりも、企業が収益をより整合的に認識することとなる。

BC19 顧客との契約締結時に、企業は顧客から対価を受け取る権利を獲得し、顧客に財又はサービスを移転する義務（履行義務）を引き受ける。それらの権利と履行義務の組合せは、残存する権利と履行義務との間の関係に応じて、（純額の）資産又は（純額の）負債を生じさせる。残存する権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には、契約は資産（契約資産）である。逆に、残存する履行義務の測定値が残存する権利の測定値を上回る場合には、契約は負債（契約負債）である。

BC20 定義上、顧客との契約により生じる収益は、契約が存在するまで認識できない。収益認識は、概念上、企業が顧客と契約を結んだ時点で発生する可能性がある。企業が契約開始時（すなわち、いずれかの当事者が履行を行う前）に収益を認識するためには、企業の権利の測定値が企業の履行義務の測定値を上回っていなければならない。それは契約資産の増加による収益認識につながる。しかし、BC26項で述べるように、両審議会はディスカッション・ペーパーで、履行義務を契約における権利と同一の金額で測定することを提案し、それにより契約開始時における契約資産及び収益の認識を禁じていた。

- BC21 したがって、ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、収益の認識は、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転し、それにより契約における履行義務を充足した時にのみ行うべきだと提案していた。その移転は収益認識を生じる。履行義務を充足した時に、企業はもはや財又はサービスを提供する義務を有さないからである。したがって、契約におけるポジションは増加し（契約資産が増加するか契約負債が減少するかのいずれか）、その増加は収益認識につながる。
- BC22 概念上、収益は契約資産の増加又は契約負債の減少により生じるが、両審議会は、契約の認識及び測定ではなく、収益の認識及び測定という観点から本基準案を明確化した。両審議会は、収益の時期と金額に焦点を当てることにより、本基準案が単純化されると考えた。ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案に対するコメント提出者からのフィードバックにより、その見解が確認された。
- BC23 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者のほぼ全員が、一般的に、企業は顧客との契約がない場合には収益を認識すべきではないという両審議会の見解に同意した。しかし、一部のコメント提出者は、両審議会はむしろ活動モデルを開発すべきだと考えた。これは、活動が顧客への財又はサービスの移転を生じるかどうかに関係なく（すなわち、履行義務が充足されるかどうかに関係なく）、企業が財又はサービスの生産又は提供における活動を行うに従って収益を認識するものである。それらのコメント提出者は、財又はサービスが顧客に移転されるかどうかに関係なく、長期の工事契約又は他のサービス契約の期間を通じて連続的に収益を認識することにより、より有用な情報を財務諸表利用者に提供することになると論じた。
- BC24 しかし、両審議会は活動モデルに関する次のような懸念に留意した。
- (a) 収益認識が契約の会計処理に基づかないこととなる——活動モデルにおいては、収益は、契約に基づく権利だけからではなく、棚卸資産や仕掛品などの企業の資産の増加により生じる。したがって、収益認識が契約が存在するまで禁止される可能性はあるが、概念的に、活動モデルでは収益認識のために顧客との契約を必要としない。しかし、それは契約開始時に、その時点までに完了した活動について収益を認識する結果となる。
 - (b) 多くの財務諸表利用者にとって直観に反する——約束した財又はサービスを顧客が交換に受け取っていない時点で、企業が対価を収益として認識することになる。
 - (c) 乱用の可能性がある——企業は報告期間末に活動（例えば、在庫の生産）を増加させることによって収益認識を加速できることになる。
 - (d) 現行の基準及び実務の重大な変更となる——それらの基準の多くにおいては、収益は財又はサービスが企業に移転される時にのみ認識される。例えば、IAS 第 18 号で

は、財の販売による収益が認識されるのは、企業がその財の所有権を顧客に移転した時である。両審議会は、現行の基準における工事進行基準の原則が、提案している収益認識の原則と多くの場合に整合的となり得ることにも着目した。

BC25 したがって、両審議会は活動モデルを開発せず、契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であるという予備的見解を維持した。

収益の測定の基礎

BC26 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、履行義務を測定するための配分後取引価格アプローチを提案していた。そのアプローチでは、企業は、取引価格を契約における各履行義務に配分することとなる（BC124 項及び BC176 項参照）。両審議会は、履行義務を直接的に現在出口価格で測定するという代替案を、次の理由で棄却した。

- (a) 対価に対する権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には、企業が財又はサービスを顧客に移転する前に収益を認識することとなる。これは契約開始時には一般的な出来事である。取引価格には契約獲得のためのコストを企業が回収できるようにするための金額が含まれていることが多いからである。
- (b) 履行義務の識別又は測定に誤りがあると、契約開始時に認識される収益に影響を与える可能性がある。
- (c) 残存する履行義務についての現在出口価格は、観察可能ではないのが普通であり、現在出口価格の見積りは、複雑で、作成にコストがかかり、検証が困難となる可能性がある。

BC27 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者のほぼ全員が、配分後取引価格アプローチを用いて履行義務を測定するという両審議会の提案を支持した。

BC28 両審議会は、ディスカッション・ペーパーにおいて、履行義務の一部のみ（例えば、結果の変動性が非常に高い履行義務で、配分後取引価格アプローチでは有用な情報をもたらさない可能性があるもの）について代替的な測定アプローチを要求するのが適切かどうかとも検討した。両審議会は、2010 年公開草案の提案を作成する際に、このアプローチを棄却した。顧客との一般的な種類の契約で結果の変動性が非常に高いのは、保険契約であり、これは本基準案の範囲から除外されているからである。両審議会は、本基準案の範囲内のすべての履行義務を同じ測定アプローチを用いて会計処理することの便益の方が、一部の履行義務への当該アプローチの使用に関する懸念を上回ると判断した。

範囲（第 9 項から第 11 項）

BC29 本基準案が適用されるのは、両審議会の概念フレームワークのそれぞれで定義している収益の部分集合、すなわち、顧客との契約により生じる収益のみである。顧客との契約から生じるものではない契約は、本公開草案の範囲に含まれないので、これらの要求事項案の影響を受けない。例えば、次の取引又は事象から生じる収益は、他の基準に従って、引き続き認識される。

(a) 配当

(b) IFRS では、生物資産、投資不動産及び商品仲買業者の棚卸資産の価値の変動

(c) US GAAP では、料金規制企業の代替的収益プログラムから生じる規制資産及び規制負債（FASB は、それらの資産又は負債から生じる収益は、顧客との契約から生じる収益とは区分して表示すべきだと決定した）。

BC30 本基準案は、それぞれの審議会の概念フレームワークにおける現行の収益の定義を修正していない。両審議会は、収益の定義は、両者の共同の概念フレームワーク・プロジェクトで検討すべき問題だと判断した。しかし、IASB は、IAS 第 18 号「収益」での収益の定義ではなく、IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益の記述を、自らの要求事項案に引き継ぐことを決定した。IASB は、IAS 第 18 号の定義は「経済的便益の総流入」に言及していることに留意し、その言及が、企業は財又はサービスに対する顧客からの前払を収益として認識すべきだと示唆しているように誤読する人々がいるかもしれないことを懸念した。BC18 項から BC25 項で述べたように、収益は、本基準案に従って、企業が顧客との契約における履行義務を充足した結果としてのみ認識される。さらに、FASB は、FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」における定義に基づく収益の定義を引き継ぐことを決定した。

BC31 「契約」及び「顧客」の定義は、本基準案の範囲を設定している。

契約の定義（付録 A）

BC32 契約の定義は、米国における契約の一般的な法律的定義に基づいており、IAS 第 32 号「金融商品：表示」で使用している契約の定義と類似している。IASB は、IAS 第 32 号と本基準案の両方についての単一の定義を採用しないことに決定した。IAS 第 32 号の定義は、契約には法律による強制力のない契約も含まれる可能性があることを含意しているからである。このような契約を含めることは、企業が契約から生じる権利及び義務を認識するには契約は法律による強制力がなければならないという両審議会の提案と整合しない。また、IASB は、IAS 第 32 号の定義を修正すると、金融商品の会計処理に意図しない影響が生じる危険があることにも留意した。

BC33 契約の定義は、複数の当事者間の合意が当該当事者間に強制可能な義務を生じさせる場合に契約が存在するという点を強調している。両審議会は、このような合意が契約と

なる条件として、文書である必要はないことに留意した。合意された条件が文書化されているか、口頭の合意であるか、あるいは他の形の証拠があるかに関係なく、合意が他の当事者に対して強制可能な義務を生じさせる場合には、契約が存在している。契約上の権利又は義務が強制可能かどうかの判定は、法律の問題であり、強制可能かどうかを決定する要因は、法域間で異なる可能性がある。契約は法的に強制可能でなければならないが、両審議会は、契約における履行義務には、約束が強制可能でなくても、企業が財又はサービスを顧客に移転するという妥当な期待を顧客に生じさせる約束が含まれる場合がある。これは BC63 項でさらに議論されている。

BC34 両審議会は、企業が本基準案を適用する前に存在しなければならない契約の次のような属性を明示（第 14 項で）することにより、契約の定義を補完することを決定した。それらの属性は、主として現行の要求事項から導き出されている。

- (a) 契約に経済的実質があること——両審議会は、非貨幣的交換について収益を認識すべきかどうかを議論した際に、経済的実質を顧客との契約の属性として含めることを決定した。このような取引は、過去に財務報告における悪用が見られた領域である。企業どうして財又はサービスを（多くの場合、現金による対価は少額又は皆無で）互いに行き来させ、それにより収益を人為的に水増しするというものである。したがって、両審議会は、非貨幣的交換に経済的実質がない場合には、企業はその交換による収益を認識すべきではないと判断した。両審議会は、経済的実質を、他の財務報告の文脈での既存の意味（非貨幣性交換取引に関する現行の要求事項など）と整合的に記述することを決定した。他の種類の契約も経済的実質を欠く場合があるので、両審議会は、すべての契約は、本基準案の範囲内となるためには経済的実質を有するべきだと決定した。
- (b) 各契約当事者が契約を承認し、それぞれの義務の充足を確約していること——両審議会は、それらの要因を顧客との契約の属性として含めることを決定した。契約の当事者が契約を承認していない場合には、契約に強制力があるかどうか疑問があるからである。一部のコメント提出者は、口頭の契約及び含意された契約が「各契約当事者が契約を承認している」という要求を満たすかどうか疑問を呈した（特に、企業による当該契約の承認の検証が困難である場合）。両審議会は、契約の形式は、それ自体では、当事者が契約を承認し、確約しているかどうかを決定するものではないと判断した。その代わりに、企業は、当事者が契約の条件に拘束されることを意図しているかどうかを評価する際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮すべきである。したがって、場合によっては、口頭の契約又は含意された契約（慣習的な事業慣行に従って）に、それぞれの履行義務を果たす意図と確約があることがある。他方、契約の当事者が当該契約に基づく履行を行うことを承認し確約していると判断するためには、文書での契約が要求される場合もある。

両審議会は、この属性は、顧客が約束した対価を支払う能力と意思に関する懸念がある場合の収益の認識の閾値となることを意図したものではないことも明確化した。両審議会は、それらの懸念は通常は債権の回収可能性に関連するものであり、それは測定の問題であると判断した（BC163 項から BC175 項で詳しく議論している）。しかし、契約開始時において顧客からの対価の回収可能性に重大な疑義がある場合には、その疑義は、各当事者が契約に基づくそれぞれの義務を確約しておらず、したがって、第 14 項(b)の要件が満たされない可能性があることを示す場合がある。

- (c) 企業が、移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること——企業が財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できない場合には、企業が財又はサービスの移転を評価できないこととなるため、この属性が必要である。
- (d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件を識別できること——約束した財又はサービスと交換での支払条件を企業が識別できない場合には、企業は取引価格を算定できないこととなるため、この属性が必要である。建設業界からのコメント提出者は、企業が、価格が未決定の変更注文（すなわち、作業の範囲は定義できるが、当該作業の対価の具体的金額がまだ決定されておらず、一定の期間にわたり最終決定されない可能性がある変更注文）の支払条件を識別できるかどうか疑問視した。両審議会は、彼らの意図は、作業の範囲が承認され企業が履行する追加の作業に対して支払を受ける権利を有している場合に、価格が未決定の変更注文について収益認識を禁止することではないことを明確化した。両審議会は、支払条件を識別するための条件として、対価が固定されている必要はないことを確認した。したがって、企業は取引価格を第 50 項から第 67 項の要求事項案に基づいて算定することとなる。

BC35 両審議会は、提案している収益の要求事項は、各契約当事者がペナルティなしに契約を終了する一方的な強制可能な権利を有している場合には、完全に未履行の契約には適用すべきではないと決定した。そうした契約の会計処理は、いずれかの当事者が履行するまで企業の財政状態又は業績に影響を与えない。これに対し、一方の当事者だけがペナルティなしに完全に未履行の契約を終了できる場合には、企業の財政状態及び業績に対する影響が生じ得る。例えば、顧客だけがペナルティなしに完全に未履行の契約を終了できる場合には、企業は顧客の自由裁量により履行するために待機する義務がある。また、企業だけがペナルティなしに完全に未履行の契約を終了できる場合には、企業が履行することを選択する場合には企業は顧客から支払を受ける強制可能な権利を有している。本基準案に従って、完全に未履行の契約における企業の権利及び義務は、同一の金額で測定され、したがって互いに相殺されることとなる。しかし、それらの契約を本基準案の範囲に含めることにより、企業は当該契約の締結から生じた企業の財政状態の変動に関する追加的な情報を提供することとなる。これは、当該契約における履行義務が

不利である場合に企業が負債を認識する（第 86 項から第 90 項に従って）か、又はその完全に未履行の契約における残存する履行義務に配分した取引価格の金額を開示する（第 119 項から第 121 項に従って）ことを伴う。

顧客の定義（付録 A）

BC36 顧客を定義する目的は、収益に係る契約を企業が締結する他の契約と区別することである。一部のコメント提出者は、顧客の定義の中の「通常の活動」の意味を明確化することを両審議会に求めた。しかし、その概念は収益の現行の定義に由来したものである。特に、IASB の「概念フレームワーク」の収益の定義は、具体的に「企業の通常の活動」に言及しており、FASB 概念書第 6 号の収益の定義は、企業の「継続的な主要又は中心的な営業活動」に言及している。BC30 項で述べたように、両審議会はそれらの定義を収益認識プロジェクトにおいて再検討していない。

BC37 顧客の定義を検討する際に、両審議会は、共同契約の共同事業者又は参加者との取引から収益が認識される可能性があることに気づいた。そうした契約が本基準案の範囲内となるのは、契約の他方の当事者が顧客の定義に該当する場合だけである。一部の業界のコメント提出者は、彼らの業界での一般的な種類の契約が顧客との契約の定義に該当するかどうかを明確化することを両審議会に要望した。しかし、両審議会は、さまざまな業界に一律に適用される適用指針を開発することは実現可能ではないと判断した。なぜなら、個別の契約の条件が、当該契約の当事者が供給業者と顧客の関係なのか、他の関係（例えば、協力者又は共同事業者としての）なのかに影響する場合があるからである。したがって、企業は、相手方が顧客の定義に該当するかどうかを検討する際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮する必要がある。企業がこうした検討を行う必要がある契約の例には、次のものがある。

- (a) バイオ技術会社と製薬会社との間の共同研究開発、又は航空宇宙産業と防衛、技術若しくは医療産業又は高等教育機関における類似の契約
- (b) 石油・ガス業界における契約で、海底油田・ガス田の共同事業者が、報告期間中の当該油田等からの産出量に対する比例的な権利の間の差額を決済するために相互に支払を行うもの

他の当事者への販売を容易にするための製品の交換（第 9 項(e)）

BC38 製品が同質な業界では、事業分野が同じ企業同士で、製品の交換をその交換の相手方ではない顧客への販売を容易にするために行うことがよくある。一例として、石油販売会社が別の石油会社と在庫を交換して、輸送コストを削減し、当座の在庫に対する需要を満たすか又はそれ以外で最終顧客への石油の販売を容易にする場合である。両審議会は、企業と在庫を交換する当事者は、企業の通常の活動のアウトプットを獲得するために企

業と契約しているので、両審議会の顧客の定義に該当することに留意した。その結果として、企業は（特別の定めがなければ）、いったん在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性がある。両審議会は、次の理由により、そうした結果は不適切だという結論を下した。

- (a) 収益と費用をグロスアップすることになり、報告期間中の企業の業績と売上総利益を財務諸表利用者が評価することが困難になる。
- (b) それらの契約の相手方は仕入先としても行動しており、顧客として行動しているのではないと考える人々もいる。

BC39 両審議会は、顧客の定義の修正を検討した。しかし、意図しない結果が生じることを懸念して、その代替案を棄却した。したがって、両審議会は、本基準案の範囲から、事業分野が同じ企業同士で、その交換の相手方以外の顧客への販売を容易にするために行われる非貨幣的な交換を伴う取引を除外することを提案している。

本基準案の範囲外の契約（第9項）

BC40 両審議会は、本基準案の範囲から、両審議会が他の基準設定プロジェクトで取り扱っている3つの種類の契約を除外することを決定した。

- (a) リース
- (b) 保険契約
- (c) 金融商品及び金融商品の基準の範囲内の他の契約

BC41 FASB は、基準案の範囲から、保証に関する ASC トピック 460 の範囲内の保証（製品保証を除く）を除外することも決定した。それらの保証契約に関する現行の会計処理の定め重点は、主として保証負債の認識と測定に関するものである。

BC42 一部のコメント提出者は、顧客との契約の一部を本基準案の範囲から除外すると、業種特有又は取引特有の収益基準の開発を恒久化する可能性があり、収益認識プロジェクトの明記された目的と整合しないと論じた。両審議会はこれに同意しなかった。本基準案は、他の基準設定プロジェクトで収益の問題を検討するためのフレームワークを両審議会に提供する。それらのプロジェクトで本基準案からの乖離が生じるとすれば、顧客とのそれらの契約を異なる基準で会計処理することが、より有用な情報を財務諸表利用者へ提供することになると両審議会が判断したことによるものであろう。

BC43 多くのコメント提出者が、収益認識モデルが建設型の契約にどのように適用されるのかについて懸念を示し、それらの契約について現行の要求事項を維持することを両審議会に求めた。両審議会は、いろいろな機会にそうした懸念について建設業界からの代表者

と議論し、この懸念の一部は誤解に起因したものであることに気付いた。その誤解とは、本提案により、現在は IAS 第 11 号「工事契約」又は建設型及び製造型契約に関する ASC サブトピック 305-35 の範囲内である契約について、工事完成基準の会計処理が要求されるというものである。さらに、建設業界の多くの人々は、単一の工事契約を多数の履行義務として会計処理する際のコストについて懸念していた。2010 年公開草案で、両審議会は、工事契約の全部について企業が収益を工事完成時にのみ認識することとなるわけではないことを明確化した。さらに、後述のように、本基準案は、工事契約における履行義務の識別及びどのような場合に当該履行義務が一定の期間にわたり充足されるのかの判定に関して、一層の明確化をしている。したがって、両審議会は、基準案を工事契約に適用すべきだという見解を確認した。

部分的に他の基準の範囲に含まれる契約（第 11 項）

- BC44 顧客との契約の中には、一部分は本基準案の範囲に含まれ、一部分は他の基準の範囲に含まれるものがある（例えば、サービスを伴うリース）。そうした場合において、契約全体を一方の基準に従って会計処理することは適切ではないと両審議会は判断した。財又はサービスが単独で販売されるか他の財又はサービスと一緒に販売されるかによって、会計処理の結果が異なってしまう可能性があるからである。
- BC45 両審議会は、本基準案は、契約を区分して対価を各部分に配分するための基本的な（デフォルトの）アプローチであるべきだと考えている。しかし、本基準案の範囲内ではない契約を区分する際に個別的な問題が生じる可能性がある。例えば、金融商品又は保険契約が、金融商品又は保険契約に関する基準に従って会計処理するのが最も適切となるサービスの提供を企業に要求している場合がある。
- BC46 したがって、両審議会は、他の基準が契約の各部分の区分や当初測定の方法を定めている場合には、企業はまずそれらの要求事項を適用すべきだと決定した。言い換えると、契約の構成部分を会計処理する際には、より具体的な基準の方を優先する。この両審議会の決定は、ASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関する現行の要求事項と整合的である。

契約の識別（第 12 項から第 15 項）

- BC47 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こととなる。しかし、契約の構成と範囲は、契約の当事者が合意をどのように記載するかにより異なってくる可能性がある。例えば、当事者が関連する財又はサービスの販売の記載に複数の契約を使用すること、又は関連しない財又はサービスの販売の記載に単一の契約を使用することには、法律上又は商業上の理由があり得る。本基準案の開発における両審議会の目的は、契約の会計処理は、企業が契約をどのように構成したのかではなく、企業の現在の

権利及び義務によって決まるべきだというものである。この目的と整合的に、企業が顧客と契約を締結し、それがいずれかの当事者により任意の時点で更新又は解約できる場合には、企業は、当該契約がいずれの当事者からも解約できない各期間について、権利及び義務を区分して（すなわち、別個の履行義務として）会計処理することとなる。

- BC48 2010年公開草案では、両審議会は、次のことを定めることによって契約の識別の目的を果たすことを提案していた。どのような場合に企業が複数の契約を単一の契約として会計処理すべきか（すなわち、契約の結合の要求事項）及びどのような場合に単一の契約の各部分を別個の契約として会計処理すべきか（すなわち、契約の分割の要求事項）である。両審議会は、この目的のために「価格の相互依存性／独立性」の原則を用いることを提案していた。価格の相互依存性は、契約の結合に関する既存の諸基準の要求事項（例えば、IAS第11号及び第18号並びにASCサブトピック605-25及び605-35）の基礎となっている共通の原則である。両審議会は、契約の変更を既存の契約の変更として会計処理すべきなのか別個の契約として会計処理すべきなのかを決定するために、これと同じ価格の相互依存性の原則を用いることも提案していた。
- BC49 2010年公開草案の再審議の中で、両審議会は、契約を別個の（仮想的な）契約に分割するステップを削除することを決定した。このステップは不要だからである。両審議会は、契約における別個の履行義務を識別するという要求事項案により、契約の別個の構成部分を会計処理するのと同じ結果が達成できることに留意した。さらに、両審議会が契約の分割を提案したのは取引価格の配分（値引き又は取引価格の事後の変更を含む）を制限するためであったが、両審議会はそれらの問題に、配分に関する要求事項案の中で直接対処することを決定した（BC176項からBC192項参照）。
- BC50 契約の結合と契約の修正の会計処理における価格の相互依存性の原則の使用に関する両審議会の再審議については、次のセクションで述べている。

契約の結合（第16項から第17項）

- BC51 2010年公開草案は、どのような場合に企業が複数の契約を結合して単一の契約として会計処理すべきかに関する要求事項案を含んでいた。これは、場合によっては、収益の金額及び時期が、企業が複数の契約を別々に会計処理するのか1つの契約として会計処理するのかによって異なる可能性があるためである。2010年公開草案では、契約の価格が相互依存的である場合には契約を結合することを提案し、複数の契約の価格が相互依存的であるという次のような指標を提案していた。
- (a) 契約が同時又はほぼ同時に締結される。
 - (b) 契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉される。
 - (c) 契約が同時に又は連続的に履行される。

これらの指標は現行の基準における指標と同様のものであった。

- BC52** コメント提出者の大半が、企業が契約を結合すべきかどうかを決定する際に価格の相互依存性を考慮すべきだということに同意したが、一部のコメント提出者は、価格の相互依存性の考え方は、契約の結合の全体的な原則としては混乱を招くものだとコメントした。例えば、1つの契約で提供された値引きが別の契約との価格の相互依存性により生じたものなのか、その値引きが過去の契約から生じた既存の顧客関係に関連したものであるのかを判断するのは困難である可能性がある。その区別を行うことは、標準的な条件で契約を結ぶのではなく、それぞれの契約を**個別に**交渉する企業にとっては特に困難となる。一部のコメント提出者は、価格の相互依存性の概念は大まかすぎて、企業と顧客との間の事後の契約（原契約におけるオプションの行使から生じる事後の契約を含む）を原契約と結合するよう要求されることになる可能性があることも懸念した。
- BC53** これらの懸念に対処するため、両審議会は、契約を同時又はほぼ同時に締結することは、契約を結合する必要条件ではあるが、十分条件ではないと決定した。この決定は、契約開始時において、会計単位として会計処理すべき契約を識別するための契約結合に関する原則と整合的である。この条件を満たすことに加えて、両審議会は、契約は3つの要件のうち1つ又は複数を充足する必要があると決定した。それらの要件のうち2つが基礎としているのは、2010年公開草案で提案した要求事項である。それは、契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されること、及び1つの契約で支払われる対価の金額が他方の契約の価格又は履行に左右されることである。両審議会は、それらの要件のいずれかが満たされる場合には、契約の対価の関係は、それらの契約を結合しないと、それぞれの契約における履行義務に配分される対価の金額が、顧客に移転される財又はサービスの価値を忠実に描写しないおそれがあるものだと考えた。両審議会は、追加の要件を加えることを決定した。契約で約束した財又はサービスが第27項から第30項に従って単一の履行義務となるという要件である。両審議会がこの要件を加えたのは、企業が契約をどのように構成するかによって、企業が別個の履行義務の識別に関する要求事項案を実質的に迂回できてしまう可能性を避けるためである。
- BC54** 両審議会は、複数の契約が結合されるためには、それらは同じ顧客とのものでなければならないことを明確化した。しかし、両審議会は、場合によっては、関連当事者（IAS第24号「関連当事者についての開示」及び関連当事者の開示に関するASCトピック850で定義）との契約は、それらの関連当事者との別々の契約の間に相互依存性がある場合には、結合する必要があることを認識した。したがって、そうした状況では、関連当事者との契約を結合する方が、収益認識の金額及び時期のより適切な描写となる。

契約変更（第18項から第22項）

- BC55** 契約変更は、契約の範囲又は価格（あるいは両方）の変更である。契約価格のみを修正

する（すなわち、履行義務に変化がない）契約変更について、両審議会は、当該変更から生じた取引価格の事後の変更を、第 77 項から第 80 項に従って取引価格の変更と整合的に会計処理すべきだと決定した。

BC56 他のすべての契約変更について、両審議会は、契約変更の中には、契約の既存の条件を変更するものと、新規又は別個の契約を実質的に創出するものがあると判断した。2010 年公開草案では、両審議会は、企業はそれらの変更の区別を、契約変更と既存の契約の価格が相互依存性的かどうかを評価することにより行うべきだと提案していた。それらの価格が相互依存性的である場合には、企業は契約変更を既存の契約と一緒に会計処理し、契約変更が発生した期間に当該変更の累積的影響を認識することとなる（すなわち、契約変更が累積的にキャッチアップする方法で会計処理される）。それらの価格が相互依存性的でない場合には、企業は契約変更を別個の契約として会計処理することとなる（すなわち、契約変更が将来に向かって会計処理される）。

BC57 コメント提出者は、契約変更が企業の権利及び義務に与える影響は異なる可能性があるため、それらの変更はそうした相違を反映すべきだということにおおむね同意した。しかし、多くのコメント提出者が、契約変更と既存の契約の価格が相互依存性的かどうかに基づいて契約変更を区別することは、矛盾した結果を生じる可能性があるとコメントした。例えば、契約変更が残存する履行義務にしか関連していないのに、契約変更を累積的にキャッチアップする方法で会計処理することが要求される可能性がある。逆に、契約変更が原契約に関連しているのに、契約変更を別個の契約として会計処理することが要求される場合もある（例えば、建設業界における変更注文）。契約変更の区別を価格の相互依存性の原則のみに依拠する代わりに、多くのコメント提出者が、契約で提供される財又はサービスの間のリスク又は機能性の程度などの要因が、企業が契約変更を別個の契約として会計処理すべきか既存の契約の一部として会計処理すべきかの決定に関連性があるはずだと示唆した。それらの要因は、区別できる財又はサービスの識別に関する両審議会の改訂後の要件の基礎となっている原則と整合的である。

BC58 両審議会は、「価格の相互依存性」の原則が、契約変更を別個の契約として会計処理すべきか既存の契約の変更として会計処理すべきかを決定するには不十分だとするフィードバックに同意した。したがって、両審議会は、契約変更を区別するための具体的な要件を開発することを決定した。当該要件を開発する際に、両審議会は、公開草案のコア原則と整合的に、契約変更の効果が既存の契約の収益認識の金額又は時期（すなわち、パターン）に影響を与えない場合には、企業が契約変更を別個の契約として会計処理すべきであることに合意した。両審議会は、契約変更は、次の要件の両方が満たされる場合には、既存の契約の収益認識のパターンを変更しないと判断した。

(a) 追加の約束した財又はサービスが区別できる。この要因は、企業が契約変更で約束した追加の財又はサービスを区分して会計処理できることを示す。

(b) 契約変更の価格設定が、その追加の約束した財又はサービスの独立販売価格を反映する（ただし、当該契約の状況を反映するための当該販売価格の適切な修正を行う）。この要因は、契約変更の価格設定が、既存の契約に関連する（したがって、それに配分すべき）値引き又はプレミアムを含んでいないことを示す。この要因は、2010年公開草案で提案されていた価格の相互依存性の原則の改良となる。

- BC59 両審議会は、他のすべての場合において、契約変更を既存の契約の修正として会計処理すべきだと決定した。しかし、それらの契約変更をすべて累積的にキャッチアップする方法で会計処理するのは、複雑となる可能性があり、必ずしも契約変更の経済的実質の忠実な描写とはならない。契約変更は原契約の後で交渉され、新たな事実及び状況に基づくものだからである。両審議会は、それらの懸念は通常、契約における企業の現在までの履行が残存する履行義務と別個のものである場合（すなわち、変更後の契約における残りの約束した財又はサービスが、すでに顧客に移転された財又はサービスと区別できる場合）に生じると考えた。したがって、両審議会は、企業は当該契約変更の影響を、将来に向かって会計処理すべきだと決定した。このアプローチは、過去に充足した履行義務の会計処理を取り消すことを避け、したがって、すでに認識した収益の修正を避けるものである。
- BC60 残りの財又はサービスが区別できず、部分的に充足された単一の履行義務（すなわち、一定の期間にわたり充足される履行義務）の一部である場合には、両審議会は、企業は当該変更の影響を、取引価格及び当該履行義務の進捗度の測定を見直すことにより、累積的にキャッチアップする方法で認識すべきだと決定した。このアプローチは、建設業界では特に妥当であり一般に認められている。契約の変更は、通常、既存の契約で約束した財又はサービスと区別できる追加の財又はサービスの移転を生じず、したがって、当該変更は契約の完了に向けての企業の進捗度の測定に影響を与えるからである。
- BC61 2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、建設業界では一般的な、価格未決定の受注(BC34項(d)で説明している)に要求事項をどのように適用するのかに疑問を示した。両審議会は、いったん当事者が契約の範囲の変更を承認すれば、企業は履行した作業に対する支払を受ける権利があることに留意した。しかし、変更注文の価格が未決定のため、支払われることになる対価の金額について不確実性がある。したがって、両審議会は、こうした場合、企業は、契約変更の価格が承認されると見込んでいるときには、契約変更に関する要求事項案を適用することを明確化した。そうすると、企業は、第50項から第67項に従った取引価格と、収益の認識を第81項から第85項に従って制限すべきかどうかを、決定することができる。

履行義務の識別

履行義務の定義（付録 A）

BC62 本基準案では、財又はサービスを顧客に提供する義務を**履行義務**として記述することにより、他の義務と区別している。履行義務の概念は、現行の基準における引渡対象物、構成部分あるいは構成要素の概念に類似している。履行義務の概念は多くの現行の基準に内在しているが、「履行義務」という用語はこれまで定義されていなかった。このため、両審議会はディスカッション・ペーパーで、履行義務を「顧客との契約において当該顧客に資産（財又はサービスなど）を移転する約束」と定義することを提案した（3.2 項）。

BC63 2010 年公開草案では、履行義務について同様の定義を提案していた。しかし、2010 年公開草案で提案した定義は、約束が強制可能でなければならないと定めていた。2010 年公開草案へのコメント提出者は、「強制可能」という用語に懸念を示した。財又はサービスを移転する約束が強制可能でない場合であっても、企業は一部の約束した財又はサービスを履行義務として会計処理すべきだと彼らは考えたからである（例えば、利用可能になり次第提供されるソフトウェアのアップグレードや、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関連した特典クレジット）。したがって、両審議会は、顧客との契約は強制可能でなければならないが、履行義務は、企業が財又はサービスを移転するという妥当な期待を顧客が有していれば、契約に関連した約束から生じる場合があると判断した。この決定をする際に、両審議会は、このような約束に基づく履行義務の識別は、次の両方と整合的であることに留意した。

(a) 公開草案のコア原則（顧客が受け取ることを合理的に期待し支払を約束しているような、企業が約束した財又はサービスを企業が会計処理することとなるため）

(b) IFRS と US GAAP の現在の適用（例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における推定的債務の定義）

販売インセンティブ、付随的な義務及び表面上の義務

BC64 2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、約束が履行義務の定義を満たす場合であっても、企業は、一部の約束した財又はサービスについては、販売費用又は付随的な義務として会計処理すべきだと提案した。こうした財又はサービスの例としては、電気通信会社が提供する「無料」の通話機や、スーパーマーケット、航空会社及びホテルが付与するカスタマー・ロイヤルティ・ポイントなどがある。それらのコメント提出者は、収益を認識すべき対象は顧客が契約した主たる財又はサービスのみであり、販売インセンティブや他の付随的な義務については認識すべきでないと考えた。

BC65 顧客が財又はサービスの束について企業と契約している場合、顧客が契約した「主たる」財又はサービスを企業が識別することが困難で主観的となる可能性がある。さらに、その評価の結果は、企業がその評価を事業モデルの観点から行うのか顧客の観点から行う

のかによって、大きく変わる可能性がある。したがって、両審議会は、契約の結果として顧客に約束したすべての財又はサービスは履行義務であると決定した。それらは企業と顧客との間で交渉された交換の一部だからである。企業はそれらの財又はサービスを販売インセンティブ又は付随的な財又はサービスと考えるかもしれないが、それらは顧客が支払を行い、収益認識の目的上、企業が対価を配分すべき財又はサービスである。契約における履行義務とは対照的に、販売インセンティブは、インセンティブが獲得しようとして設計されている契約とは独立に提供される（販売インセンティブ及び顧客が追加の財又はサービスを取得するオプションに関する追加の議論は、BC296 項から BC304 項参照）。

- BC66 同様の理由により、両審議会は、企業が表面上のもの又は重要でないものとするか、あるいは履行義務の会計処理を免除することはしないと決定した。その代わりに、企業は、それらの履行義務が重要性がないものかどうかを、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」及び一般に公正妥当と認められた会計原則に関する ASC トピック 105 に従って、評価する。

別個の履行義務の識別（第 23 項から第 30 項）

- BC67 顧客との契約には、多くの履行義務が含まれる可能性がある。ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、企業は約束した財又はサービスの移転の時期を参照して、別個に会計処理すべき履行義務を識別すべきだと提案した。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、この提案は、契約で約束した財又はサービスで異なる時期に移転されるもののすべてを区分して会計処理することを要求することとなり、これは多くの契約（特に長期のサービス及び工事契約）について実務的でないと懸念した。したがって、2010 年公開草案と本公開草案の両方の開発の際に、両審議会が意図したのは、企業が別個の履行義務の識別を、実務的で、かつ、財又はサービスの顧客への移転を忠実に描写する収益認識のパターンとなる方法で行うこととなるような明確な要求事項を作成することであった。
- BC68 ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案に関するアウトリーチ活動の間に、両審議会は、多くの契約について、企業が区分して会計処理すべき約束した財又はサービスを識別することが直観に合うことに着目した。このため、両審議会は、本基準案の範囲内のさまざまな業界及び取引にわたり適用した場合に直観に合うような、別個の履行義務の識別に関する原則を開発したいと考えた。その原則とは、区別できる財又はサービスという概念である。「区別できる」という用語は、通常の意味では、何か、異なる、別個の又は類似していないものを示唆する。しかし、財又はサービスが区別できるかどうかについての企業の判断に本基準案が依拠しすぎることにより生じる可能性のある実務の著しい不統一を避けるため、両審議会は、どのような場合に財又はサービスが区別できるのかを明示することを決定した。

BC69 2010年公開草案で、両審議会は、財又はサービスは、（企業又は他の企業が）別個に販売しているか又は別個に販売できる場合には、区別できると提案していた。両審議会は、別個に販売することのできない財又はサービスを区分して会計処理する（そして独立販売価格を見積る）ことを企業に要求すると、財務諸表利用者にとって有用でない情報が提供されるおそれがあると懸念した。両審議会は、2010年公開草案で、財又はサービスが別個に販売できるためには次の両方の属性を有していなければならないと定めていた。

- (a) 区別できる機能（すなわち、財又はサービスは、それ自体で、又は顧客が企業から取得した（あるいは企業若しく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、効用を有していなければならない）
- (b) 区別できる利益マージン（すなわち、財又はサービスは、区別できるリスクに晒されていなければならない、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なければならない）

BC70 2010年公開草案へのコメント提出者の大多数は、契約における別個の履行義務を識別するために「区別できる」の原則を用いることに同意した。しかし、多くのコメント提出者はやはり、財又はサービスがどのような場合に区別できるのかを決定するための要件の適用が、実務的ではなく、企業が取引の経済的実質を考慮せずに識別した構成部分に契約を分解する結果となることを懸念した。それらの懸念は、主として、財又はサービスは企業又は他の企業により別個に販売されている場合には区別できるという提案に関連したものであった。一部のコメント提出者は、他の企業（他の市場や他の法域で活動している企業も含む）の経験は、入手するのにコストがかかり、企業が約束した財又はサービスを区分して会計処理すべきかどうかを決定する上で関連性がないとコメントした。さらに、コメント提出者は、多くの建設型及び製造型の契約が、多数の別個の履行義務として会計処理されることになると懸念した。当該契約の各構成部分が別個に販売されているからである（例えば、下請業者や建設資材の供給業者によって）。コメント提出者は、企業がそれらの種類の契約を多数の履行義務から構成されるものとして会計処理することは、実務的でないだけでなく、次の理由で取引の経済的実質を反映しないこととなると考えた。それは、約束した財又はサービスの相互関連性及び相互依存性が高い（すなわち、束の中のそれぞれの財又はサービスが区別できない）という理由である。

BC71 2010年公開草案へのコメント提出者は、区別できる財又はサービスの属性として区別できる機能と区別できる利益マージンを用いることについても、いくつかの懸念を提起した。コメント提出者は、区別できる機能の意味に関する追加のガイダンスを要望した。契約におけるほとんどすべての要素が、他の財又はサービスとの組合せで効用を有する可能性があるからである。コメント提出者は、区別できる利益マージンの要件についても、次の理由で混乱を招くものだと考えた。

- (a) さまざまな財又はサービスが異なる資源を使用し、異なるリスクに晒されている場合でも、企業がそれらに同じマージンを割り振ることを決定する可能性がある。
- (b) 一部の財又はサービス（特に、ソフトウェアや他の種類の知的財産）について、コストは価格を決定する重要な要因ではないため、マージンの変動性が非常に高くなる可能性がある。マージンは、顧客の支払能力や、顧客が代替的な財又はサービスを他の企業から入手する能力によって決まる場合があるからである。

BC72 本公開草案で、両審議会は、企業は契約における別個の履行義務を、約束した財又はサービスが区別できるかどうかに基づいて識別すべきだという 2010 年の提案を確認した。しかし、2010 年公開草案へのフィードバックに対応して、両審議会は、次の属性を明示することにより、財又はサービスが区別できる場合の判定のための要件を精緻化した。

- (a) 区別できるためにすべての財又はサービスが有していなければならない属性
- (b) 個々の財又はサービスが第 28 項の要件を満たしている場合でも、一緒に（すなわち、束として）約束された場合には区別できない財又はサービスの属性（第 29 項参照）

区別できる財又はサービスの属性（第 28 項）

BC73 両審議会は、財又はサービスが区別できるという証拠を提供する 2 つの要件を提案している。1 つの要件（第 28 項(b)）は、「顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる」と定めている。この要件は、2010 年公開草案における区別できる機能という考え方を、次のいずれかの条件が満たされる場合には財又はサービスは区別できることを明確化することにより、拡張したものである。

- (a) 顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で得ることができる（すなわち、その財又はサービスが、それ単独で、使用、消費、スクラップ価値以外での売却、保有、又は経済的便益を生み出す他の方法で使用できる）。
- (b) 顧客が、その財又はサービスからの便益を、その財又はサービスを顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせた時に得ることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に（企業又は他の企業により）販売されている財又はサービス、又は顧客がすでに（企業から又は他の取引又は事象により）入手している資源である。

BC74 他方の要件（第 28 項(a)）である「企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している」は、財又はサービスが第 28 項(b)の要件を満たすかどうかを判定するための実務上の便宜である。これは、概念上、別個に販売されている財又はサービスは、それ単独で又は他の資源とともに使用できるはずであり、そうでないと、企業がその財又はサービスを単独で提供する市場がないこととなるからである。両審議会は、この実務上の便

宜の範囲を企業の単独の販売に限定することを決定した。他の企業の経験は財又はサービスが区別できるかどうかの判定に関連性がないという、以前にコメント提出者から提起された懸念によるものである。

BC75 第 28 項に従って財又はサービスが区別できない場合には、それが資産かどうかは疑問である。したがって、両審議会は、財又はサービスが区別できることを要件とすることにより、次のことが強調されると考えた。企業が履行義務を有する可能性があるのは、履行時に資産の顧客への移転を生じる契約上の約束についてのみだということである。

BC76 区別できる財又はサービスの属性の案は、ASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関する要求事項と同等のものである。そこでは、企業が区分して会計処理するためには、引き渡された項目が「単独で顧客にとっての価値がある」ことが求められている。しかし、両審議会は、その用語を使用しないことにした。その用語は、企業が履行義務を、約束した財又はサービスについて顧客が意図した用途（「顧客にとっての価値」に影響を与える）に基づいて識別しなければならないことを示唆することとなるからである。企業が特定の契約において顧客の意図を知ることは、不可能ではないにしても困難である。さらに、両審議会は、顧客にとって単独で価値のある項目は、顧客が再販売できる（仮想的な市場であっても）項目として定義されていることに留意した。したがって、両審議会は、財又はサービスが区別できるかどうかを判定する追加の要件として ASC サブトピック 605-25 の用語を引き継がないことを、次の理由で決定した。

- (a) ほぼすべての項目は顧客が再販売できる（おそらくスクラップ価値のみであるが）。
- (b) 状況によっては、ある項目が区別できるが、顧客が契約上の制約（例えば、企業の知的財産を保護するため）により当該項目を販売できないという場合がある。
- (c) ある項目を再販売する能力は、第 28(b)の要件に含まれている。そこでは、区別できる財又はサービスを、顧客がその財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができるかどうかという観点から考慮している。

財又はサービスの束（第 29 項）

BC77 両審議会は、第 28 項の区別できる財又はサービスの要件は、別個の履行義務を識別するために必要ではあるが、それだけでは十分ではないと判断した。言い換えると、企業は個々の財又はサービスの属性を考慮しなければならないが、企業は当該財又はサービスが特定の契約において他の財又はサービスとどのように束ねられているのかも考慮しなければならない。

BC78 2010 年公開草案の後の再審議の中で、両審議会は、場合によっては、束の中の個々の財又はサービスは第 28 項の要件を満たすが、当該財又はサービスが束ねられている方法の

ために区別できないことがあるのに気付いた。そうした場合には、企業がその約束した財又はサービスのうちの1つを顧客に移転する義務を履行するために引き受けるリスクは、その束の中の他の約束した財又はサービスの顧客への移転に関連したリスクと分離できないリスクである。このため、両審議会は、区別できる財又はサービスの追加の属性として「分離可能なリスク」を明示すべきかどうかを検討した。両審議会は、分離可能なリスクの存在は、財又はサービスが区別できることを示すものだと考えたが、2010年公開草案に対するフィードバックを考えると、分離可能なリスクの概念は、財又はサービスが区別できるかどうかを判定するための直観に合う又は実務的な要件ではない可能性があると判断した。これは、企業がどのリスクをこの評価に含めるべきかを決定することが困難な場合があるからである。その代わりに、両審議会は、以下の要件を開発することを決定した。これらは、企業が財又はサービスを束として約束していて、当該財又はサービスの束を提供する際のリスクが大部分は分離不可能であるために、当該財又はサービスを個々には区別できないという状況を明確に識別するためのものである。

(a) 「その束における財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する相当量のサービスも提供する必要がある」(第29項(a)参照)

(b) 「財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正又はカスタマイズされる」(第29項(b)参照)

BC79 それらの要件は、通常は、企業が財又はサービスを契約のアウトプットである単一のプロセス又はプロジェクトへのインプットとして使用する場合に、満たされる。単一のプロセス又はプロジェクトは、複数のフェーズ、要素又はアウトプットの単位で構成される場合がある。両審議会は、第29項(a)に示した要件を、2010年公開草案に対するフィードバック及びコメント提出者（特に建設業及び製造業からのコメント提出者）からの提案を用いて開発した。その提案とは、基準には、区別できる利益マージンに関する2010年公開草案の結論の根拠における議論の一部を含めるべきだというものである。その議論は、多くの工事契約において、請負業者が個々の建設作業を完成させるための財又はサービスの提供又は外注のほかに、統合サービスを提供していることを強調していた。請負業者が提供するその統合サービスは、さまざまな建設作業を管理し調整することである。さらに、請負業者が下請業者を使用する場合には、そのサービスは、下請業者が行った作業が契約の仕様に従っておらず、顧客が契約した統合建設サービスを他のサービスとの組合せで提供しないというリスクもカバーすることがある。両審議会が第29項(b)の要件を追加したのは、それがないと、何らかの種類の統合サービスを含んだ契約がすべて、たとえ企業が約束した財又はサービスを統合する際に引き受けるリスクが無視できるもの（例えば、標準的な機器の単純な据付け）であっても、単一の履行義務とみなされるおそれがあるためである。

BC80 第 29 項の要件は、主として建設業界から受け取ったフィードバックに対応して開発されたものであるが、その要件は、同様の特徴をもった他の業界及び取引への適用が意図されている。例えば、ソフトウェア開発契約の中には、同様に、第 29 項の要件を満たす約束した製品及びサービスを有し、したがって、単一の履行義務として会計処理されることとなるものがある。

移転のパターン（第 30 項）

BC81 2010 年公開草案で、両審議会は、財又はサービスを一緒に会計処理しても収益認識のパターンが同じとなる場合には、財又はサービスを区分して会計処理する必要はないと提案した。当該要求事項は、財又はサービスが同じ時点で顧客に移転される場合、又は顧客に同一の期間にわたり移転され、その財又はサービスの顧客への移転を描写するために同じ進捗度測定の方法が使用される場合に、適用されることとなる。両審議会は、顧客との契約における別個の履行義務を識別する際の実務上の便宜として、当該要求事項を本公開草案に引き継ぐことを決定した。この実務上の便宜は、頻繁に多数の履行義務を識別してそれらを区分して会計処理しなければならないという一部のコメント提出者から提起された懸念への対処を意図したものである。両審議会は、コメント提出者が提起した事例の少なくとも一部においては、移転のパターンが同一となるため、企業はそれらの履行義務を区分して会計処理する必要がないことに留意した。例えば、企業が 1 年間にわたり専門的サービスを提供することを約束している場合には、サービスのそれぞれの増分は区別できるための要件を満たす可能性がある。しかし、企業が年間を通じて履行を適切に描写する単一の進捗度測定の方法を選択できる場合には、企業は当該サービスを単一の履行義務として会計処理することとなる可能性が高い。

履行義務の充足（第 31 項から第 47 項）

BC82 本基準案では、収益は財又はサービスが顧客に移転された時（又は移転されるに従って）認識されることになる。これは、企業が履行義務の充足（すなわち、顧客への約束の履行）を、当該履行義務の基礎となる約束した財又はサービスを顧客に移転することにより行うからである。したがって、財又はサービスがいつ認識されるのかの判定が、本基準案の適用における非常に重要なステップである。

支配

BC83 現行の収益基準の大半は、財又はサービスの移転の判定を、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより行うことを企業に求めている。しかし、両審議会は、企業は、資産の移転の判定を、顧客がいつ支配を獲得するのかを考慮することにより行うべきだと決定した。これは次の理由による。

- (a) 財とサービスの両方とも顧客が取得する資産（多くのサービスは、顧客が受け取ると同時に消費されるため、顧客が資産として認識しないにしても）であり、両審議会の現行の資産の定義は、企業が資産の認識又は認識の中止をいつ行うのかを決定するために、支配を用いている。
- (b) 財又はサービスの移転を支配を用いて判定することにより、財又はサービスがいつ移転されるのかに関する判断がより整合的になる。なぜなら、所有に伴うリスクと経済価値の大部分（又は他の何らかの残余）が顧客に移転しているかどうかは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が困難となる可能性があるからである。
- (c) リスク・経済価値アプローチは、別個の履行義務の識別と矛盾する可能性がある。例えば、企業が製品を顧客に移転するが当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスクと経済価値に基づく判定では、リスクが除去された後でないと充足できない単一の履行義務を企業が識別する結果となる可能性がある。しかし、支配に基づく判定では、適切に 2 つの履行義務が識別される可能性がある。1 つは製品について、もう 1 つは固定価格の維持管理契約のような残りのサービスについてである。それらの履行義務は、異なる時点で充足されることになる。

BC84 2010 年公開草案へのコメント提出者の多くは、財又はサービスがいつ顧客に移転するかを決定するために支配を用いることに同意した。しかし、彼らは、所有に伴うリスクと経済価値の移転が、支配が移転したことの有用な指標となる場合があると述べた（BC107 項参照）。

支配の概念の開発

BC85 両審議会は、本基準案のための支配の記述を、両審議会のそれぞれの概念フレームワークでの資産の定義における支配の意味に基づいて開発した。したがって、両審議会は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）の支配とは、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る能力であると決定した。それらの構成部分は次のように説明される。

- (a) 「能力」——企業が収益を認識するためには、顧客が資産の使用を指図して当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る**現在の**能力を有していなければならない。例えば、特定の顧客のために資産を製造することを製造業者に要求する契約においては、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る権利を最終的に有することとなるのが明確かもしれない。しかし、企業は、顧客が当該権利を獲得する（これは、契約によっては、製造中に発生することも製造後に発生することもある）までは収益を認識すべきではない。

- (b) 「使用の指図」——顧客が資産の使用を指図する能力とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、又は他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指す。
- (c) 「便益の享受」——顧客が資産に対する支配を獲得するためには、資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る能力を有していなければならない。概念上、財又はサービスからの便益は、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）である。企業は便益を直接又は間接に多くの方法で得ることができる。資産の使用、消費、処分、売却、交換、担保差入れ又は保有などである。

BC86 両審議会は、支配が移転したかどうかの判定が、財又はサービスを販売する企業又は当該財又はサービスを購入する顧客のいずれの観点からも適用できることに着目した。したがって、収益を認識できるのは、売手が財又はサービスの支配を放棄する時、又は顧客が当該財又はサービスの支配を獲得する時である。多くの場合、両方の観点は同じ結果となる可能性が高いが、両審議会は、支配は主として顧客の観点から判定すべきだと決定した。この観点により、企業が顧客への財又はサービスの移転と一致しない活動を行うことによって収益を認識するリスクが最小限となる。

支配の概念の適用

BC87 上述のとおり、2010年公開草案へのコメント提出者の多くが、約束した財又はサービス（すなわち、資産）の移転がいつ発生するのかを判定する基礎として、支配を用いることに同意した。コメント提出者は、両審議会がディスカッション・ペーパーの後に行った、顧客との契約への支配の適用に関するガイダンスの開発における進展も認めた。しかし、コメント提出者は、2010年公開草案で提案された支配の移転の判定に関する追加のガイダンスは、財の移転に係る履行義務に適用した場合に最も有用であると述べた。彼らは、支配の概念の適用はそれらの場合には直観に合うものだとコメントした。通常、資産が企業から顧客に移転していることは明確だからである。しかし、彼らは、このガイダンスは、サービスや建設型の契約に適用する場合には、顧客がサービスの支配をいつ獲得するのかの決定が困難な場合があるため、直観に合わず、適用が困難だと指摘した。これは、多くのサービス契約ではサービス資産が創出されるのと同時に消費されるため、顧客が資産として認識することがないからである。また、認識可能な資産がある工事契約の場合でさえ、売手が創出している過程にある部分的に完成した資産について、顧客が使用を指図して当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る能力を有しているかどうかを判定するのが困難な可能性がある。したがって、建設業界の多くのコメント提出者は、収益認識の方針を工事進行基準から工事完成基準に変更することを要求されることになると懸念した（完成した資産の法的所有権又は物理的占有（通常は契約完了時に発生する）の移転時に初めて資産の移転が発生するという根拠による）。

BC88 その結果、一部のコメント提出者は、両審議会はサービスの支配の移転に関する要求事項を財に関する要求事項とは区分して提供すべきだと提案した。両審議会は、支配の概念は財とサービスに等しく適用すべきだと決定した。しかし、コメント提出者の懸念に対処するため、両審議会は、履行義務が充足されるタイミング（すなわち、財又はサービスが顧客に移転される時）の属性に焦点を当てた要求事項を定めることを決定した。これは、サービスを明確に定義することは困難であり、一般にサービスと考えられている契約のすべてが一定の期間にわたる顧客への資源の移転を生じるわけではないからである。したがって、本基準案には、どのような場合に履行義務が一定の期間にわたり充足されるのかを決定するための要件を含めている。

一定の期間にわたり充足される履行義務（第 35 項及び第 36 項）

BC89 両審議会は、本公開草案の第 35 項の追加の要求事項を開発した。どのような場合に財又はサービスが一定の期間にわたり移転する（したがって、履行義務が一定の期間にわたり充足される）のかを企業が決定するのに役立つためである。これらの要求事項案は、2つの区分に分けられる。1つは、企業の履行が顧客の資産を創出又は増価させるのはどのような場合なのかに関するものであり、もう1つは、企業の履行が企業にとって他に転用できる資産を創出しないのはどのような場合なのかに関するものである。

履行により資産が創出又は増価され、資産の創出又は増価につれて、顧客が当該資産を支配する（第 35 項(a)）

BC90 両審議会は、企業の履行により、資産が創出又は増価され、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する場合には、企業の履行は財又はサービスを顧客に移転するものであると決定した。したがって、このような場合には、履行義務は、企業が当該資産を創出又は増価させるにつれて一定の期間にわたり充足される。例えば、多くの工事契約では、顧客が企業の履行から生じる仕掛品（有形又は無形）を支配する場合には、履行義務が一定の期間にわたり充足される。

BC91 この要件は、財又はサービスが一定の期間にわたり移転するかどうかの決定に関する 2010 年公開草案での適用指針案と整合している。当該指針は、仕掛品が創出されるにつれて顧客がそれを支配する場合には、財又はサービスは一定の期間にわたり移転すると述べた。2010 年公開草案へのコメント提出者の多くは、この考え方に同意したが、基準においてもっと目立つように明確化する必要があると考えた。両審議会の考えでは、支配の概念は、AICPA 参考意見書 81-1「請負工事契約及び一部の製造型契約の履行の会計処理」の第 22 項に従った工事進行基準会計の根拠と類似している。

設備の建設、物品の製造、又は買手の仕様に合わせた関連するサービスの提供に関する大部分の契約においては、買手と売手（請負業者）の双方が強制可能な権利を獲得する。買手が契約の特定の履行を要求する法的権利は、請負業者が、実質的に、仕掛品に対する自らの権

利を作業の進捗に従って売却することに合意していることを意味する。この見方は、請負業者の法的権利と整合的である。請負業者は通常は仕掛品に対する所有権を有さないが、先取特権を有する。さらに、請負業者は、大半の融資の取決めにおいて、買手に次のことを要求する権利を有する。所有権投資を維持するために中間払を行い、現在までに建設された設備（又は製造された物品若しくは履行されたサービス）が契約の要件を満たしている場合にはこれを承認することである。仕掛品を自らの選択により（通常はペナルティ付きで）引き継ぐという買手の権利は、この見方を支持する追加の証拠を提供している。したがって、発生している事業活動は、経済的な意味において、履行は実質的に作業の進捗に従って発生する連続的な販売（所有権の移転）であるという考え方を支持している。

履行によって企業が他に転用できる資産が創出されない（第 35 項(b)）

- BC92 この第 2 の要件は、創出又は増価された資産を顧客が支配するのかどうか明確でない履行義務、又は企業の履行が認識可能な資産を生じない履行義務について開発されたものである。
- BC93 この要件を開発する際に、両審議会は、企業の履行が財又はサービスの顧客への移転を生じさせるかどうかの決定を、まず企業の履行が財又はサービスの顧客への移転を生じさせない状況を除外することにより行う方が容易であろうと判断した。両審議会は、企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出する場合には、財又はサービスの顧客への移転が生じないと判断した。資産を企業が他に転用できる場合には、企業は当該資産を容易に別の顧客に振り向けることができる。例えば、多くの場合、資産は、標準的な棚卸資産型の品目であって、企業が当該品目を顧客との契約を超えて代用する自由裁量を有しているため、企業が他に転用できるものとなる。企業が創出している資産を類似品目に代用する自由裁量を有しているため、顧客は当該資産を支配することができない。
- BC94 逆に、企業が特定の顧客のためにカスタマイズ度の高い資産を創出する場合には、当該資産を企業が他に転用できる可能性は低い。なぜなら、企業が当該資産を別の顧客への販売のために改造するには多額のコストが生じる（又は当該資産を著しく値下げした価格で販売することが必要となる）可能性が高いからである。両審議会は、カスタマイズのレベルが、資産を企業が他に転用できるかどうかを評価する際に考慮すべき有用な要因となる可能性があることに着目した。しかし、両審議会は、これを決定的な要因とすべきではないと判断した。なぜなら、場合によっては（例えば、一部の不動産、ソフトウェア又は一部の製造契約）、資産が標準化されてはいるが、それでもなお企業が当該資産を別の顧客に容易に振り向けることを妨げる契約上又は実務上の制約の結果として、他に転用できない場合もあるからである。企業が資産を別の顧客に移転することが契約で禁止されている場合には、企業は、当該資産を顧客に振り向ける法的義務を負っているため、当該資産を他に転用することができない。

BC95 履行義務が一定の期間にわたり充足される可能性があるのは、企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない場合のみであると判断した後に、両審議会は、第 35 項(b)の 3 つの追加的な要件を開発した。両審議会は、これらの要件は、財又はサービスの支配が企業の履行に従って一定の期間にわたり顧客に移転する（したがって、履行義務が一定の期間にわたり充足される）と決定するのに必要であると判断した。

企業の履行につれて、顧客が便益を同時に受け取り消費する（第 35 項(b)(i)）

BC96 企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない場合において、企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費することがある。そうした場合には、企業は履行につれて財又はサービスを移転しており、それにより履行義務を一定の期間にわたり充足している。例えば、顧客に代わって取引の処理をすることを約束している企業を考えてみる。企業がそれぞれの取引を処理することは、企業が他に転用できる資産を創出せず、顧客は取引が処理されるにつれて便益を同時に受け取り消費する。したがって、企業はそれらの取引を顧客のために処理するにつれて、履行義務を一定の期間にわたり充足することになる。

現在までに完了した作業を他の企業が実質的にやり直す必要がない（第 35 項(b)(ii)）

BC97 企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない場合において、顧客が企業の履行が発生するにつれてそこから便益を受けていることが明確でないこともある。この問題に対応するため、第 2 の要件では、残存する義務を履行するために現在までに完了した作業を他の企業が実質的にやり直す必要がないかどうかを考慮することを企業に求めている。これは、現在までに完了した作業を実質的にやり直すことなしに他の企業が顧客に対する残存する義務を単純に履行できる場合には、顧客は企業が現在までに完了した履行（すなわち、受け取った財又はサービス）から便益を得ているに違いないからである。例えば、顧客の資産をバンクーバーからニューヨークに陸路で輸送する義務のある運送会社を考えてみる。この会社が当該資産を目的地の途中まで（あるいは場合によっては、資産の目的地までの距離が遠いハブまで）輸送している場合には、他の企業は、その時点までに提供された輸送サービスをやり直す必要なしに、顧客に対する残存する義務を履行することができる。

BC98 両審議会は、他の企業が作業をやり直すことが必要となるかどうかを決定する際には、契約に関連した資産（例えば、仕掛品）で企業が支配しているものの便益を無視することが重要だと判断した。例えば、工事契約において、企業が仕掛品を支配している場合には、他の企業は現在までに完了した作業をやり直すことなしに残存する義務を履行することができない。それができるのは顧客が仕掛品を支配している場合のみである。

BC99 実務上、企業が（部分的に充足した）履行義務を他の企業に移転する能力には契約上その他の制約がある可能性がある。しかし、両審議会は、この要件の適用を履行義務の移

転に関する契約上又は実務上の制約により制限すべきではないと決定した。なぜなら、目的は、財又はサービスが企業の履行に従って顧客に移転されるのかどうかを判断することだからである。

企業が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（第35項(b)(iii)）

- BC100 企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない履行義務の一部について、「顧客が便益を同時に受け取り費消する」の要件と「他の企業が実質的にやり直す必要がない」の要件が、企業の履行が財又はサービスを一定の期間にわたり移転するののかどうかを企業が判断する助けとならない場合がある。こうした状況に対応するため、両審議会は、企業が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かどうかを考慮すべきだと決定した。両審議会は、企業の現在までに完了した履行により、企業が他に転用できる資産（例えば、別の顧客に容易に振り向けることのできる資産）が創出されず、現在までの履行に対して顧客が支払う義務がある場合には、顧客は当該履行からの便益を受け取っているとみなすことができると決定した。
- BC101 「支払を受ける権利」という用語を使用する際に、両審議会は、企業の現在までに完了した履行について企業に補償することを意図した支払のことを言っており、例えば、預け金の支払や迷惑料又は利益の喪失に対する企業への補償のための支払を意味するものではない。したがって、次のような場合には、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ない。つまり、顧客が契約を終了させて、企業が当該資産を他の顧客に振り向けるための多額のコストを負担する結果として生じた利益の喪失について、顧客からの補償のみを企業が回収するような場合である。さらに、両審議会は、企業が支払に対する現在の無条件の権利を有していなければならないとは言っていない。多くの場合、企業が当該権利を得るのは、合意された目標の達成時又は履行義務の完全な充足時のみである。したがって、当該権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、残存する履行義務を履行すると仮定して、現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を得ているかどうかを考慮しなければならない（ただし、約束どおりに契約を履行すると企業が見込んでいない場合を除く。その場合には、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得ていない可能性がある）。
- BC102 例えば、コンサルティング会社が契約終了時に報告書を提出することに同意しており、その対価の金額が報告書の提出を条件としている場合を考えてみる。企業が当該契約に基づいて履行している場合、契約の条件（又は企業の法域における契約法）により、顧客が契約を終了した場合に企業の現在までに完了した作業について企業に補償することが顧客に要求されているのであれば、企業は支払に対する権利を有することとなる。
- BC103 履行義務が一定の期間にわたり充足される場合を決定するための要求事項案では、両審議会は次のことを決定した。企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利

を有しているかどうかの要件が必要となるのは、企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されず、第 35 項(b)(i)又は(ii)の要件がいずれも満たされない場合のみであるということである。両審議会は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を、履行義務がいつ充足されるのかを決定する際の、より重要な要件として明示すべきかどうかを検討した。しかし、次の理由により、そうしないことを決定した。

- (a) 企業は、要求事項案に従って収益を認識するためには契約を有していなければならないが、契約の一部は支払を受ける権利である。
- (b) 収益認識のコア原則は、財又はサービスが顧客に移転されたかどうかの決定に関するものであり、企業が支払に対する権利を有しているかどうかに関するものではない。支払に対する権利を重要な要件として含めると、その収益認識の原則が不明確となるおそれがある。
- (c) 支払に対する権利は、必ずしも財又はサービスの移転を決定するものではない（例えば、契約の中には、顧客が返還不能の前払金の支払を要求され、それと交換に何らの財又はサービスを受け取らないものもある）。
- (d) 多くのサービス契約のように、顧客が企業の履行につれて明確に便益を受けている場合には、企業が最終的にその履行に対する支払を確保しないという可能性は、収益の測定において扱われる。例えば、第 35 項(b)と第 35 項(b)の(i)又は(ii)の要件の組合せに該当する一部のサービス契約においては、顧客が契約を終了して対価の全額の払戻しを受けることができる場合がある。このような場合、両審議会は、企業はサービスを顧客に移転していることから、対価に対する権利を得ることが合理的に確実であることを条件に収益を認識すべきだと決定した。

一時点で充足される履行義務（第 37 項）

BC104 両審議会は、一定の期間にわたり充足されるための要件を満たさない履行義務のすべてを、一時点で充足される履行義務として会計処理すべきであると決定した。一時点で充足される履行義務について、企業は、当該履行義務が充足される時点を決めるために、支配の指標を適用すべきである。

BC105 2010 年公開草案は、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得するのかを企業が決定する際に役立つための指標を含んでいた。多くのコメント提出者が、それらの要求事項案は財の販売に関する契約について有用であるとコメントしたので、両審議会は、それらの指標を、企業がいつ資産（有形であれ無形であれ）の支配を移転したのかを企業が決定する際に役立つために、明確化のための若干の修正を加えたうえで、引き継ぐことを決定した。

BC106 2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、企業が財又はサービスの支配を移転した

と判断するために指標の全部が存在することが必要なかどうか、あるいは指標の一部が存在しているが全部は存在していない場合に企業はどうすべきなのかを質問した。再審議の中で、両審議会は、第 37 項のガイダンス案はチェックリストではないことを強調した。むしろ、顧客が資産の支配を有している場合に存在することが多い要因のリストであり、第 31 項の支配の原則を企業が適用する際の助けとするために示されている。

- BC107 本基準案で、両審議会は、「顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している」という指標を追加した。これは、収益の認識から「所有に伴うリスクと経済価値」の考慮を削除するという両審議会の提案に反対したコメント提出者からのコメントを踏まえたものである。コメント提出者は、「リスクと経済価値」は、IASB が IFRS 第 10 号「連結財務諸表」において強調しているように、支配の移転を判定する際に考慮すべき有用な要因となり得るものであり、資産の支配の結果であることが多いことに着目した。両審議会は、リスクと経済価値を指標として追加することにより、追加的なガイダンスが提供されるが、支配の移転に基づく財又はサービスの移転の判定の原則を変更することにはならないと判断した。
- BC108 両審議会は、「顧客が資産を検収した」という指標も追加した。2010 年公開草案は、この考え方を適用指針として含めていたが、両審議会は、その指針を本項公開草案では支配の指標に移した。
- BC109 2010 年公開草案へのコメント提出者の多くが、「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」という指標（2010 年公開草案の第 30 項(d)で提案していた）の適用について懸念した。多くの人々にとって、この指標が支配の移転の判定という目的とどのように関連しているのか明確でなかった。なぜなら、顧客は、資産のデザイン又は機能が顧客に固有のものでなくても、当該資産を明らかに支配している場合があるからである。逆に、資産のデザイン又は機能が顧客に固有であっても、顧客が当該資産を支配していない場合もある。両審議会は、この指標は主にサービス契約のために開発されたものなので、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合を識別するための別個の要求事項が開発されれば、当該指標は必要なくなることに留意した。したがって、両審議会は、当該指標を支配の指標から取り除くことを決定した。BC94 項で述べたとおり、顧客固有のデザイン又は機能という考え方は、「企業が他に転用できない資産」の要件に取り入れられた。
- BC110 2010 年公開草案へのコメント提出者は、企業の継続的関与（例えば、引き渡した財に対するコール・オプション）がないことなどの追加の条件も提案した。両審議会は、それらの状況で企業が支配の移転を判定するのに役立つため、適用指針を盛り込んだ。

IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」

- BC111 財又はサービスがいつ顧客に移転するのかを判定するための要求事項案を開発する際に、

両審議会は、IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」の適用から生じている実務上の不統一を考慮した。この実務上の不統一は、IAS 第 18 号の第 14 項の認識規準を事実関係と状況がさまざまな複雑な契約に適用することにより財の支配が一定の期間にわたり顧客に移転する場合を決定する際の困難さから生じている。両審議会は、この実務上の不統一は、財又はサービスの支配が一定の期間にわたり移転する場合の判定に関する 2010 年公開草案の提案に対して受け取ったフィードバックと符合していることに着目した。

- BC112 両審議会は、この実務上の不統一は、どのような場合に財又はサービスが一定の期間にわたり移転するのかを明確化する第 35 項及び第 36 項の要求事項案により軽減されるはずだと考えている。しかし、両審議会は、移転のパターンは、それぞれの契約の関連する事実関係及び状況に左右されるため、契約ごとに異なる可能性があることに注目した。例えば、不動産契約の中には、容易に（当該契約の条件下で）別の顧客に振り向けることができない資産を生じる（すなわち、企業の履行が企業が他に転用できる資産を創出しない）ものがあり、その契約は、現在までの履行について支払うことを顧客に求めている（このため、第 35 項(b)及び(b)(iii)の要件を満たす）。しかし、企業が他に転用できる資産を創出しない不動産契約の多くは、現在までの履行に対する支払を顧客に要求しない場合がある。したがって、そうした契約については、企業は移転のパターンについて異なる結論に至る可能性がある。

進捗度の測定（第 38 項から第 48 項）

- BC113 別個の履行義務が一定の期間にわたり充足されると企業が判定する場合には、企業は、各報告期間にどれだけの収益を認識すべきかを、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、決定しなければならない。
- BC114 企業が履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するのに使用する可能性のあるさまざまな方法がある。本基準案の範囲は広いとため、両審議会は、すべての考えられる方法を考慮して企業が各方法をどのような場合に使用すべきかを定めることは実現可能ではないと判断した。したがって、企業は、進捗度の測定の適切な方法を選択する際に判断を用いるべきである。これは、企業に「自由選択」があるという意味ではない。本基準案は、企業は財又はサービスの顧客への移転（すなわち、企業の履行）を描写するという明確に記述された目的と整合する進捗度測定の方法を選択すべきであると述べている。
- BC115 さらに、企業は、選択した方法を当該履行義務に、また、類似の特徴を有する履行義務のある契約に、一貫して適用すべきである。両審議会は、企業は同一又は類似の履行義務を充足する際の履行を測定するのに、異なる方法を使用すべきではないと決定した。比較可能性を低下させることとなるからである。さらに、もし企業が履行義務を充足す

る際の履行の測定に複数の方法を使用したとした場合、企業は、別個の履行義務を識別して当該履行義務に取引価格を独立販売価格に基づいて配分するという要求事項案を実質的に迂回することとなる。これは、企業は履行のさまざまな測定が関連する履行義務の構成部分を識別して、取引価格の一部分をそれらの構成部分に独立販売価格以外の基礎で配分することが必要となるからである。異なる配分基礎が必要となるのは、それらの構成部分は区別できる財又はサービスではないため、単独の財又はサービスとして販売することができないからである。

BC116 第 38 項から第 48 項の提案は、2010 年公開草案の提案の一部を引き継いでいる。しかし、受け取ったフィードバックを踏まえて、両審議会は、それらの要求事項案を下記の説明のように明確化し拡張した。

アウトプット法（第 41 項から第 43 項）

BC117 現行の要求事項と整合的に、両審議会は 2010 年公開草案で、アウトプット法は顧客への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と説明していた。一部のコメント提出者はこの提案に概念上同意したが、2010 年公開草案はアウトプット法とインプット法の利点と欠点を十分に記述していないと考えた。さらに、一部の人は、2010 年公開草案はアウトプット法に偏っていると考え、アウトプット法に対する明記された選好を削除するよう両審議会に要望した。

BC118 提案の再審議の中で、両審議会は、概念的には、アウトプットの測定が企業の履行の最も忠実な描写であることを確認した。顧客に移転した財又はサービスの価値を直接測定するものだからである。両審議会は、2010 年公開草案におけるアウトプット法の記述は、「引渡しの単位」及び「契約マイルストーン」を用いた収益の認識が常に、インプット法と比べて、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益の優れた認識方法であると示唆していたことに留意した。しかし、両審議会は、こうした方法が常に一定の期間にわたる企業の履行の適切な描写とはなるわけではないことに気付いた。例えば、「引渡しの単位」法は、等しい量の価値を顧客に個々に移転する標準品目の長期製造契約については、適切な方法となり得る。しかし、「引渡しの単位」法は、契約がデザインと製造の両方を提供する場合には、適切でない可能性がある。その場合、製造される各品目が、顧客への等しい量の価値の移転ではない場合があるからである。したがって、本基準案では、両審議会は、アウトプット測定の記述を明確化し、「引渡しの単位」と「契約マイルストーン」はアウトプット測定の例示であると説明した。

BC119 両審議会は、状況によっては、別のアウトプット法が、企業が請求する権利を有している対価の金額で収益を認識するというものであることも明確にした。この方法は、企業が請求する権利を有する対価の金額が、企業が顧客に移転する財又はサービスの各増分の価値（すなわち、企業の現在までの履行）に直接対応している場合には、適切となる。

これは、例えば、企業が提供したサービスの 1 時間ごとに固定金額を請求するサービス契約において生じる。

- BC120 両審議会は、状況によっては、アウトプット法を企業が適用するには不必要にコストがかかる可能性があることも認めた。したがって、そうした状況では、インプット法が顧客へのアウトプットの信頼性のある代理数値であれば、企業が進捗度を測定するためにインプット法を選択することが適切となる。

インプット法（第 44 項から第 46 項）

- BC121 契約の中には、企業が財とサービスの両方を顧客に移転することを約束し、顧客が当該履行義務の重要部分である財の支配を、サービスとは異なる時点で得るものがある（例えば、顧客が財の支配を据付けの前に獲得する場合）。それらの財及びサービスが区別できない場合には、企業は単一の履行義務を有する。こうした状況で進捗度の測定にインプット法を適用する方法に関して実務上の不統一があるため、両審議会は追加的なガイダンスを示すことを決定した。
- BC122 両審議会は、顧客が財の支配を獲得する場合には、企業がその財を棚卸資産として認識し続けるのは不適切だと考えた。その代わりに、企業は、本基準案のコア原則に従って、移転した財に係る収益を認識すべきである。両審議会は、企業が進捗度の測定に原価比例法を適用する場合には、企業は（本公開草案に明確な要求事項がない場合には）原価比例法の計算にその財のコストを含めて、その財の移転について契約全体の利益マージンを認識する可能性があることに着目した。両審議会は、財の据付けの前に契約全体の利益マージンを認識することは、企業の履行の測定値を過大表示する可能性があると考えた。これに代えて、契約全体の利益マージンと異なるマージンを見積ることを企業に要求するのは、複雑となる可能性があり、区別できない財について別個の履行義務を実質的に作り出す（これにより、別個の履行義務の識別に関する要求事項案を迂回する）可能性がある。したがって、両審議会は、特定の状況においては、企業はその財の移転について収益を認識すべきであるが、その財のコストと同額でのみ認識すべきであると決定した。そうした状況では、企業は原価比例法の計算においてその財のコストを除外し、移転した財に係るマージンを、企業が単一の別個の履行義務を充足するにつれて認識することとなる。

進捗度の合理的な測定（第 47 項及び第 48 項）

- BC123 両審議会は、進捗度を測定する方法を選択（したがって、収益をいつ認識するのかを決定）する際に、企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、履行に係る収益を認識すべきであることを明確化した。しかし、企業が進捗度を合理的に測定できないが、企業が履行義務を充足する際に発生した原価を回収できると見込んでいる場合には、企業は履行義務の充足において進捗しているという事実

を反映するために少なくとも一定額の収益を認識すべきであると両審議会は考えた。したがって、こうしたばあいには、両審議会は、企業は履行義務の充足に係る収益を発生したコストの範囲でのみ認識すべきであると決定した（この方法は、IAS 第 11 号及び第 18 号並びに ASC サブトピック 605-35 における進捗度の測定に関する現行の要求事項と整合的である）。しかし、両審議会は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できるようになった時、又は履行義務が不利になった時には、企業はその方法の使用を停止することとなることも決定した。

収益の測定（第 49 項から第 67 項）

- BC124 再審議の中で、両審議会は、収益を配分後取引価格アプローチで測定するという 2010 年公開草案の提案を確認した。このアプローチによれば、企業は、取引価格の各履行義務への配分を、企業が各履行義務の充足と交換に権利を得ると予想する対価の金額を描写する金額で行うこととなる。その配分により、企業が各履行義務の充足時に（又は充足するに従って）認識する収益の金額が決定される。ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案へのコメント提出者の大半は、配分後取引価格アプローチを支持した。
- BC125 両審議会は、代替的な測定アプローチを検討したが棄却した。それは、残存する履行義務を各報告日現在で直接的に測定するというものであった。両審議会は、この代替案では契約の会計処理がさらに複雑になると考えた。さらに、両審議会は、これは多くの場合に財務諸表利用者への追加的な情報をほとんど提供しないと予想した。約束した財又はサービスの価値が本来的に変動が大きくないため、又は変動性が存在するとしても企業が財又はサービスを顧客に比較的短期間で移転するので限定的であるためである。BC26 項から BC28 項に、棄却した測定アプローチに関する議論を記載している。
- BC126 配分後取引価格アプローチは、一般的に、充足した履行義務について認識することのできる収益の金額を算定するための 3 つの主なステップを企業に要求することとなり。その 3 つのステップは、次のとおりである。
- (a) 契約に係る取引価格を算定する。
 - (b) 取引価格を別個の履行義務に配分する。
 - (c) 充足した履行義務に配分した金額で収益を認識する。企業が権利を得ると見込む対価の金額が変動する場合には、認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実である金額を超えてはならない。

取引価格の算定（第 50 項から第 67 項）

- BC127 取引価格の算定は、収益認識モデルにおける重要なステップである。取引価格は企業が

契約における別個の履行義務に配分する金額だからである（すなわち、複数の履行義務がある契約の場合）。取引価格は、不利テストへのインプットでもある（BC204 項から BC216 項参照）。

- BC128 両審議会は、取引価格を、財又はサービスの移転と交換に受け取る権利を得ると企業が見込む対価の金額として定義することを決定した。したがって、各報告日現在での取引価格の算定における目的は、企業が契約により権利を得ることとなる対価の合計金額を予測することである。
- BC129 2010 年公開草案に対するフィードバックを踏まえて、両審議会は、取引価格には、企業が現在の契約に基づいて権利を有している金額（変動性のある金額を含む）のみが含まれることを明確化した。例えば、取引価格には、(a)追加的な財又はサービスに対するオプションの将来における行使や(b)将来の変更注文から生じる対価の見積りを含めない。顧客がオプションを行使するか又は変更注文に同意するまでは、企業は対価に対する権利を有していない。さらに、両審議会は、一部の業界（例えば、医療業界）では、財又はサービスについての契約記載の価格と、企業が顧客（又は顧客の分類）からの全額の支払として減額した対価の金額を受け入れるという事業慣行に従って、権利を得ると予想する対価の金額との間に差額がある場合があると考えた。
- BC130 顧客が現金対価の固定額を支払うと約束している場合の取引価格の算定は単純である。しかし、取引価格の算定は、次の場合にはより困難となり得る。
- (a) 約束した対価の金額に変動性がある場合（BC131 項から BC142 項）。
 - (b) 契約にとって重要な財務要素がある場合（すなわち、貨幣の時間価値、BC143 項から BC156 項）
 - (c) 約束した対価の金額が、現金以外の形によるものである場合（すなわち、現金以外の現金以外の対価、BC157 項から BC158 項）
 - (d) 顧客に支払われる対価がある場合（BC159 項から BC162 項）

変動対価（第 53 項から第 57 項）

- BC131 2010 年公開草案では、契約における対価に変動性がある場合には、企業は取引価格を確率加重方式を用いて（期待値で）測定すべきだと提案していた。確率加重方式は、生じ得るすべての範囲の対価金額をそれぞれの確率で加重したものを反映する。
- BC132 2010 年公開草案へのコメント提出者の多くが、確率加重方式を用いて取引価格を測定することに反対した。確率加重方式は次のようになると考えたためである。
- (a) 適用が複雑でコストがかかる。

(b) すべての状況で意味のある結果が生じるわけではない。例えば、企業が契約に基づいて決して得ることのできない対価の金額で取引価格を算定することとなる可能性があるのである。

BC133 一部のコメント提出者は、両審議会が測定モデルを明示せず、その代わりに、取引価格を「経営者の最善の見積り」を用いて算定するよう要求することを提案した。多くの人々は、これは、測定モデルを明示する場合に要求される文書化なしに、経営者に自らの経験と利用可能な情報に基づいて見積りを行うための柔軟性を与えることになると考えた。

BC134 再審議の中で、両審議会は最初に、取引価格の見積りについての目的及び適切な測定方法を明示するという 2010 年公開草案での決定を確認した。これは目的及び測定方法を明示することにより、見積りのプロセスの厳格さを確保するための必要な枠組みが提供されるからである。さらに、このような枠組みがないと、収益の測定が利用者にとって理解可能とならないおそれがあり、企業間の比較可能性を欠くおそれがある。

BC135 しかし、両審議会はその後に本基準案における測定モデルを再検討した。両審議会は、確率加重方式は報告日現在で取引価格に存在している不確実性のすべてを反映するものであることに留意した。したがって、それは各報告日現在で存在している状況を最もよく反映する。例えば、より大きな金額の対価を受け取る可能性を、受け取る金額が少なくなるリスクとともに反映する。しかし、再審議の中で、両審議会は、利用者が最も関心を有しているのが、最終的に契約から実現される対価の合計金額を知ることであることに着目した。このため、両審議会は、取引価格の見積りを各報告日現在で意味のあるものとするためには、企業が権利を得ることとなる対価の金額をよりよく予測すると見込む金額とすべきだと決定した。

BC136 両審議会は、場合によっては、確率加重の見積り（すなわち、期待値）が、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と考えた。例えば、企業が特徴の類似した多数の契約を有している場合には、そうなる可能性が高い。しかし、両審議会は、期待値が必ずしも企業が権利を得ることとなる対価の予測に役立たない場合があるとするコメント提出者に同意した。例えば、企業にとってただ 2 つの生じ得る対価の金額のうち 1 つを受け取ることが確実な場合には、期待値は契約に従って生じる結果ではあり得ない。両審議会は、そうした場合には、別の方法（最頻値方式）が取引価格を見積るために必要となると判断した。これは、最頻値方式は、生じ得る対価の金額の範囲における他の個別の結果よりも生じる可能性が高い個別の対価の金額を特定するからである。

BC137 したがって、両審議会は、期待値又は最頻値（最も発生の可能性の高い値）のいずれの方式が、企業が権利を得る対価の金額をよりよく予想するものとなると企業が見込んでいるのかに応じて、企業は取引価格を見積るためにいずれかの方式により見積りを行うべきことを明示することを決定した。

BC138 理論上は、最頻値方式を用いる企業は、最も発生の可能性の高い結果を識別するためにすべての生じ得る結果を考慮しなければならないが、実務上は、可能性の低い結果を数量化する必要はない。同様に、実務上、確率加重方式による期待値の見積りには、企業が複雑なモデル及び技法を用いてすべての考え得る結果を考慮することは必要ない（たとえ企業が膨大なデータを有していて、多くの結果を識別できる場合であっても）。多くの場合、限定的な数の離散的な結果及び確率により、生じ得る結果の分布の合理的な見積りを提供できることが多い。したがって、両審議会は、2つの方法のいずれも、適用するのにコストが高すぎたり複雑すぎたりすることはないはずだと判断した。

取引価格の事後の変動

BC139 契約開始後に、企業は、不確実性が解消するに従って又は残った不確実性に関する新たな情報が利用可能となるに従って、権利を得ると予想する対価の金額に関する予想を改訂する。各報告日現在で存在する状況（及び報告期間中の状況の変化）を描写するために、両審議会は、企業は契約期間全体を通じて取引価格の見積りを見直すべきであると決定した。両審議会は、企業が権利を得ると予想する対価の金額についての現在の評価を反映することにより、当初の見積りを維持するよりも、利用者には有用な情報を提供することになると考えている（特に、契約の存続期間中に重要な状況の変化の可能性のある長期契約の場合）。

BC140 両審議会は、取引価格が契約期間中に変化した場合に、企業が次のことを行うべきかどうかを検討した。

(a) 当該変動を変動の発生時に純損益に認識する。

(b) 当該変動を履行義務に配分する。

BC141 両審議会は、取引価格の見積りの変動の金額全体を発生時に純損益に認識するという代替案を棄却した。両審議会の考えでは、その代替案では、財又はサービスの移転のパターンを忠実に描写しない収益認識のパターンとなる可能性がある。さらに、取引価格の見積りの変動について直ちに（かつ全部を）収益を認識するというのは、実務において乱用のおそれがある。両審議会は、取引価格の見積りの変更を収益とは区別して利得又は損失として表示し、それにより収益認識のパターンを維持することができるかどうかを検討した。しかし、契約について認識される収益の合計額が、企業が契約の下で権利を得る対価の金額と等しくないこととなるため、両審議会はこの代替案を棄却した。

BC142 その代わりに、両審議会は、本基準案の第76項における条件に従い、企業は取引価格の変動を契約におけるすべての履行義務に配分すべきだと決定した（BC186項からBC189項及びBC192項で詳しく議論している）。その理由は、認識される収益の累計が、仮に、契約開始の時点で、その後の報告日に利用可能となった情報を企業が有していたとした

場合に、企業が認識していたであろう収益を描写することとなるからである。したがって、すでに充足されている履行義務に配分される取引価格は、直ちに収益として（又は収益の減額として）認識されることになる。

貨幣の時間価値（第 58 項から第 62 項）

BC143 顧客との契約の中には、財務要素が含まれているものがある。財務要素は、契約で明示的に識別される場合もあれば、契約の支払条件で含意されている場合もある。

BC144 本基準案の第 58 項は、企業は、その契約が契約にとって重大性がある財務要素を含んでいる場合にのみ、顧客との契約における貨幣の時間価値の影響を会計処理すべきだと定めている。約束した対価の金額が、約束した財又はサービスの現金販売価格と異なる場合には、契約は財務要素を有している。その場合、取引価格は、顧客の対価の名目金額を貨幣の時間価値の影響について調整した金額として計算される。取引価格は、契約における履行義務に配分され、履行義務が充足された時には、認識される収益の金額は、取引価格を財務要素について調整した金額となる。これは、実質的に、基礎となる財又はサービスの移転時における「現金販売価格」である。両審議会は、一部の種類の財又はサービス（プリペイド・フォン・カードやカスタマー・ロイヤルティ・ポイントなど）については、顧客は当該財又はサービスについて事前に支払を行い、当該財又はサービスの顧客への移転は顧客の自由裁量であることに留意した。したがって、そうした場合、両審議会は、それらの契約は重大性がある財務要素を含まないと予想している。個々の契約のベースでは、企業は財又はサービスがいつ顧客に移転するのか分からないからである。

BC145 両審議会は、企業は、契約が重大性がある財務要素を含んでいる場合には、貨幣の時間価値の影響を会計処理すべきだと決定した。その理由は次のとおりである。

- (a) 企業は契約におけるキャッシュ・フローの時期に無関心ではない。したがって、貨幣の時間価値を反映することは、契約の重要な経済的要素を描写するものである。財又はサービスの顧客への移転時に顧客がその財又はサービスに対する支払を行う契約は、財又はサービスの移転のかなり前又はかなり後に顧客が支払を行う契約とは異なっている。
- (b) 財務要素を認識しないと、契約の利益を誤って表示する可能性がある。例えば、顧客が後払をする場合に、契約の財務要素を無視すると、顧客にファイナンスを行うことによる継続的コストが企業に生じるにもかかわらず、財又はサービスの移転時に利益を全額認識する結果となる。
- (c) 明示的に識別された財務要素を有する契約が、契約価格に財務要素が内在している契約と整合的に会計処理されることになる。

- BC146 多くの契約について、企業は顧客の対価の金額を調整する必要はない。貨幣の時間価値の影響が、顧客との契約に関して認識すべき収益の金額を大きく変えるものではないからである。言い換えると、それらの契約については、財務要素は重要とはならない。再審議の中で、両審議会は、企業は財務要素の**重大性** (*significance*) を契約のレベルで考慮すればよく、財務要素がポートフォリオのレベルで**重要性がある** (*material*) かどうかを考慮する必要はない。両審議会は、貨幣の時間価値の影響が個別の契約にとって重要性がないが、類似の契約のポートフォリオについての合算した貨幣の時間価値が企業全体にとって重要性があるという場合に、財務要素を会計処理することを企業に要求するのは、過度に煩雑となると判断した。
- BC147 再審議の中で、両審議会は、どのような場合に財務要素が契約にとって重大性があるのかも明確化した。2010年公開草案では、契約にとって重大性がある財務要素は、支払の期限が、財又はサービスの顧客への移転のかなり前又はかなり後のいずれかに到来する場合には、常に生じることになると提案していた。しかし、2010年公開草案に対するコメントを踏まえて、両審議会は、履行と支払との間の期間の長さは、必ずしも契約に重大性がある財務要素が含まれているかどうかを決定する唯一の要因とすべきではないことに同意した。その代わりに、両審議会は、契約に重大性がある財務要素があることを示す他の要因（第59項に列挙）を識別した。それらの要因の1つは、業界及び法域での典型的な信用条件を参照している。状況によっては、業界又は法域での典型的な信用条件に従った前払又は後払には、ファイナンス以外の主たる目的がある場合がある。例えば、契約の完成時又は所定のマイルストーンの達成時にのみ支払われる対価の金額を顧客が保持又は留保する場合がある。こうした支払条件の目的は、主として、顧客にファイナンスを提供することではなく、企業が契約に基づく義務を満足のいくように完了するという保証を顧客に与えることである場合がある。したがって、貨幣の時間価値の影響は、それらの状況においては重大性がない場合がある。

貨幣の時間価値の影響の会計処理の例外

- BC148 現行の基準の中には、期間が特定の期間（多くの場合は1年）を超える場合にだけファイナンスの影響を認識することを企業に求めているものがある。例えば、ASCの835-30-15-3項では、「通常の事業の過程における顧客又は仕入先との取引のうち、おおむね1年を超えない通常の取引条件で期限が到来するもの」を除外している。両審議会は、契約にとって重大性がある財務要素を会計処理するという要求について、同様の救済措置を盛り込むことを決定した。両審議会は、この救済措置は場合によっては恣意的な結果を生じる可能性があることに留意した。貨幣の時間価値は、内在する金利が高い短期の契約については重要性がある可能性があり、逆に、内在する金利が低い長期の契約については重要性がない場合もあるからである。しかし、両審議会は、予想存続期間が1年以内の契約に係る貨幣の時間価値の影響の会計処理を免除すべきだという意見を

受け入れた。その理由は次のとおりである。

- (a) 収益基準への遵守が単純化される。これは、企業が次のことを要求されないこととなるからである。
 - (i) 当該契約が契約にとって重大性がある財務要素を含んでいるかどうかを判断すること（前述の BC146 項及び BC147 項で述べたように）
 - (ii) 当該契約に内在する利率を決定すること
- (b) 利益認識のパターンへの影響を限定すべきである。この免除に含まれるのは、遅くとも次の年次報告期間中（すなわち、顧客が支払うか又は企業が履行する時）には消滅すると予想される内在的なファイナンスの取決めのみだからである。

BC149 一部のコメント提出者は、両審議会は、企業が取引価格の測定に顧客からの前払に関連する貨幣の時間価値の影響を反映することを免除すべきだとも提案した。それらのコメント提出者は、前払から生じる貨幣の時間価値の影響を会計処理すると、次のようなことになるとコメントした。

- (a) 現行の実務（企業は通常は前払に内在する貨幣の時間価値を認識していない）からの変更となる。
- (b) 収益を「グロスアップ」することになる（例えば、契約に内在する割引率により 2 年間に CU21 の増額が生じるとした場合、前払された CU100 ではなく CU121 の金額で収益が認識されることとなる）。
- (c) 顧客が金融以外の理由で前払をした場合（例えば、顧客に信用リスクがある場合又は事前の契約コストについて企業に補償している場合）に、取決めの経済的実質が反映されないこととなる。

BC150 両審議会は、前払による貨幣の時間価値の影響の会計処理を企業に免除することはしないと決定した。前払による貨幣の時間価値の影響を無視すると、前払が多額で財又はサービスの顧客への移転のかなり前に発生する場合に、利益の認識の金額とパターンを著しく歪める可能性があるためである。

割引率

BC151 両審議会は、財務要素を反映するために用いる利率をリスクフリー金利又はリスク調整後金利のいずれとすべきかを検討した。リスクフリー金利は、観察可能で適用が単純であり、各契約に固有の利率を算定するコストを回避できる。しかし、両審議会は、リスクフリー金利の使用は、これにより生じる金利が契約の当事者の特性を反映しないため、有用な情報をもたらさないと判断した。さらに、両審議会は、契約で明示された利率の

使用が必ずしも適切ではないことに留意した。企業が販売インセンティブとして「安い」ファイナンスを提供する場合があります、その利率を使用すると契約の存続期間にわたる利益の適切な認識とならないからである。したがって、両審議会は、企業と顧客との間の財又はサービスの提供を伴わない金融取引で使用されるであろう利率を企業は用いるべきだと決定した。その利率は契約においてファイナンスを受ける当事者の特性を反映するからである。その利率は、他のリスクとともに、顧客の信用力も反映することになる。

BC152 2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、企業と顧客との間の別個のファイナンスに用いられる割引率の算定は、困難でコストがかかると述べた。収益基準の範囲に含まれる企業の大半は、顧客との別個のファイナンス取引を行っていないからである。さらに、大量の顧客契約を有する企業にとって、個々の顧客のそれぞれについて個別に割引率を決定するのは実務的でない。

BC153 多くの場合に、両審議会は、それらの懸念は1年以内の契約の免除が適用されることにより解決されると見込んでいる。企業が財務要素を区分して会計処理することを要求される残りの契約については、両審議会は、企業と顧客は通常、契約上の支払条件の交渉を、インフレ率及び顧客の信用リスクなどの要因を考慮した後に別個に行うことになるかと予想している。したがって、企業は、企業と顧客との間の別個のファイナンスに使用されるであろう割引率を決定するのに十分な情報へのアクセスを有しているはずである。

貨幣の時間価値の影響の再評価

BC154 2010年公開草案では、企業が取引価格の当初測定後において貨幣の時間価値の影響を再評価すべきかどうかを明示していなかった。しかし、一部のコメント提出者は、企業が状況の変化について当該測定を見直すことを要求されるかどうか質問した。

BC155 両審議会は、企業は状況の変化について割引率を見直すべきではないことを明確化した。両審議会は、企業が取引価格の測定に、契約開始時に契約に内在している割引率のみを反映すべきだと判断したからである。また、企業が割引率の評価の変更について取引価格を見直すことは実務的でないと考えた。しかし、両審議会は、財又はサービスの顧客への移転の時期の見積りの変更がある場合には、企業は貨幣の時間価値の影響を再評価することとなることに留意した。

貨幣の時間価値の影響の表示

BC156 両審議会は、企業はファイナンスの影響（すなわち、割引の巻戻し）を収益とは区別して、収益の測定の変更としてではなく、金利収益又は金利費用として表示すべきだと決定した。これは、重大性がある財務要素を有する契約は明確な経済的特徴（1つは財又はサービスの顧客への移転に関連し、もう1つは財務要素に関連する）を有しており、それらの特徴は区分して会計処理及び表示を行うべきだからである。

現金以外の対価（第 63 項及び第 64 項）

- BC157 企業が財又はサービスの引渡し時に顧客から現金を受け取る場合には、取引価格つまり収益の金額は、受け取る現金の額、すなわち流入する資産の価値である。このアプローチと整合させるため、両審議会は、顧客が現金以外の対価（例えば、財又はサービス）を支払う場合には、企業は現金以外の対価（又は現金以外の対価の約束）も公正価値で測定すべきだと決定した。
- BC158 両審議会は、企業が現金以外の対価の公正価値を信頼性をもって見積れない場合には、約束した対価を、対価と交換に約束した財又はサービスの販売価格を参照して間接的に測定すべきだと決定した。このアプローチは、次の両方の要求事項と整合的である。いくつかの現行の収益の基準（例えば、IAS 第 18 号）の要求事項と、受け取る資産と交換に引き渡す資産の公正価値の方が高い信頼性をもって見積れるその他の状況についての要求事項である（例えば、IFRS 第 2 号「株式報酬」と株式報酬の当初測定に関する ASC セクション 505-50-30 は、受け取った財又はサービスの公正価値が信頼性をもって見積れない場合には、企業は付与した資本性金融商品の公正価値を参照してそれらを間接的に測定するとしている）。

顧客に支払われる対価（第 65 項から第 67 項）

- BC159 場合によっては、企業が顧客にあるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者に対価を支払うことがある（例えば、企業が販売業者又は流通業者に製品を販売し、その後当該販売業者又は流通業者の顧客への支払を行う場合がある）。その対価は、顧客から受け取る財又はサービスとの交換での支払、顧客に提供した財又はサービスに係る値引き又は返金、あるいは両者の組合せであるかもしれない。
- BC160 企業がそれらの支払の種類を区別するのに役立つため、両審議会は、受け取る財又はサービスを、その財又はサービスが区別できる（別個の履行義務の識別のための要件案と同じ要件を用いて）場合にのみ、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理すべきだと決定した。顧客に与えられる売主の対価に関する US GAAP の現行の要求事項(ASC の 605-50-45-2 項)は「識別可能な便益」という用語を用いており、これは、「受取人による売主の製品の購入と十分に分離可能で、その便益を受けるために、売主が自らの製品又はサービスの買手以外の者と交換取引を行うことが可能であった」財又はサービスとして記述されている。両審議会は、財又はサービスが区別できるかどうかの評価に関する本基準案の原則は、US GAAP の現行のガイダンスと同様だと考えている。
- BC161 別個の事象であるかどうかにかかわらず、財又はサービスと交換に顧客から受け取る対価の金額と、当該顧客に財又はサービスと交換に行う対価の支払がリンクしている場合がある。例えば、顧客が、企業からの財又はサービスに対し、もし企業から支払を受けていなければ払ったであろう金額よりも多く支払うことがある。したがって、こうした

場合に収益を忠実に描写するため、両審議会は、受け取った財又はサービスに対する顧客への支払として会計処理する金額は当該財又はサービスの公正価値に限定し、公正価値を超過する金額があれば取引価格の減額として認識すべきだと決定した。

- BC162 対価の支払を取引価格の減額として会計処理する場合には、関連した履行義務の充足時に企業が認識する収益が少なくなる。しかし、場合によっては、企業は履行義務を充足した後、つまり収益を認識した後にはじめて対価を支払うことを約束する。したがって、両審議会は、収益の減額を、企業が財又はサービスを顧客に移転する時点と、企業が対価の支払を約束する時点のいずれか遅い方で認識することを明確化するよう提案している。「支払う約束」という語句の使用により、両審議会は、企業が将来の事象を条件とする顧客への支払（例えば、顧客が所定の数を購入することを条件とする顧客への支払）を、取引価格に反映すべきことを明確化することを意図している。

回収可能性（第 68 項及び第 69 項）

- BC163 本基準案のコア原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、企業が当該財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するというものである。2010 年公開草案を開発する際に、両審議会は、顧客が支払えないかもしれないという可能性により生じる不確実性（すなわち、約束した対価の回収可能性に関する不確実性）を企業がどのように会計処理すべきかを検討した。

- BC164 2010 年公開草案では、企業が顧客から**受け取る**と予想している金額で収益を認識することを提案していた。言い換えれば、顧客の信用リスクが、契約における別個の履行義務に配分される取引価格の測定に反映されることとなる。両審議会は、2010 年公開草案において、回収可能性に関する企業による評価を次のいずれか又は双方に影響させるべきかどうかを検討した後に、この結論に至った。

- (a) 収益の認識（すなわち、財又はサービスの移転時に企業が収益を認識するかどうか）
- (b) 収益の金額（すなわち、財又はサービスの移転時にどれだけの収益を認識するか）

- BC165 回収可能性に関する両審議会の提案は、2010 年公開草案へのコメント提出者が最も多くコメントしたテーマの 1 つであった。一部のコメント提出者は、顧客の信用リスクを反映する取引価格という考え方に同意したが、ほぼすべてのコメント提出者（作成者、利用者及び証券規制者を含む）は、その考え方の実務への適用について懸念を示した。そのフィードバックを考慮した後に、両審議会は、2010 年公開草案の提案を採用しないことを決定した。その代わりに、両審議会は次のことを提案している。

- (a) 収益は企業が**権利を得る**と予想している金額で認識する。

- (b) 収益の認識に関する要求事項には、約束した対価の回収可能性に関する予想についての具体的な閾値を含めない。
- (c) 減損損失（及び戻入れ）があれば、収益科目に隣接する別個の表示科目として表示する。

BC166 これらの決定についての両審議会の論拠は、以下の各項で説明している。

企業が権利を得ると見込んでいる金額で収益を認識

BC167 両審議会は、収益を企業が権利を得ると予想している金額で認識することを提案しており、したがって、その金額は、企業が顧客から回収できないかもしれない金額についての調整を反映しない。この決定に至る際に、両審議会は、財務諸表利用者からのコメントを受け入れた。彼らは、収益の成長と債権管理（又は不良債権）とを区別して分析できるように収益を「総額」で測定する方が好ましいとコメントした。それらの利用者は、企業の販売機能と債権管理機能の業績を別々に評価することに関心がある。それらは別々に管理されていることが多いからである。しかし、企業の販売と回収可能性の評価が収益科目に「純額」で反映されるだけだと、その情報が利用できなくなる。

別個の認識のための閾値

BC168 本基準案では、収益を認識できるようになるために満たさなければならない回収可能性の見込みに関する閾値を特定していない。これは、回収可能性を認識を通じて取り扱っている一部の現行基準の要求事項からの変更となる。例えば、ASC セクション 605-10-S99（SEC スタッフ会計通牒トピック 13「収益認識」）では、収益を認識できるのは「回収可能性が合理的に保証されている」場合のみであると述べている。IFRS では、IAS 第 18 号で、「当該取引に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い」場合にのみ収益が認識されると定めている。

BC169 その代わりに、両審議会は、次のことを要求することにより回収可能性に関する懸念に対処することを提案している。

- (a) 顧客との契約は、商業的実質を有するべきである（BC34 項で議論している）。
- (b) 減損損失は収益科目に隣接した別個の表示科目に表示し、顧客との契約に係るそれらの損失と、認識した収益を容易に比較できるようにすべきである（BC171 項から BC173 項で議論している）。

BC170 この結論に至る際に、両審議会は、回収可能性を認識要件とした場合の次のような結果に留意した。

- (a) 両審議회가、収益を認識する前に満たさなければならない蓋然性の閾値（例えば、

合理的に確実であること又は可能性が高いこと) を定めることが必要となる。

(b) 多くの場合、企業はどの顧客が支払不能となるのか分からないのが普通なので、回収可能性はポートフォリオのレベルで評価される。したがって、収益認識のハードルは個々の契約への適用が困難となる可能性がある。

(c) 債権の会計処理（当該金融資産の測定に回収可能性の評価を織り込む）と不整合となる。

顧客の信用リスクの影響の表示

BC171 両審議会は、企業が顧客との契約から生じる減損損失を純損益において収益科目と隣接して表示することを提案している（ただし、科目の開示に関する通常の重要性の考慮がある）。両審議会は、表示に関する決定は、通常は、顧客との契約から生じる減損損失に係る項目の表示場所を変更するだけであることに留意した。本基準案には、売掛金などの金融資産の減損損失の認識及び測定に対する変更は含まれていない。その代わりに、企業は減損損失の認識及び測定を、IFRS 第9号「金融商品」又は債権に関するASCトピック310に従って行うこととなる（さらに、両審議会には、当該基準における減損モデルの改善を現在検討している別プロジェクトがある）。減損損失は資産の当初認識後に生じる測定の問題なので、両審議会は本基準案で、認識した収益の金額とこれに対応する債権の当初測定との差額の会計処理も定めることを決定した。両審議会は、債権の当初認識時に生じる損失は、減損損失と同様に、純損益において収益科目と隣接して表示すべきだと決定した。両審議会は、企業は通常、当初認識時に損失を認識しないであろうと予想している。債権は通常、顧客との契約に重大性のある財務要素が含まれていない場合には、当初の請求金額で測定されるからである。

BC172 両審議会は、収益科目と減損損失科目の表示を関連させて、企業の総収益の一部が回収不能と見込まれていることをすべての財務諸表利用者に明らかにすることで合意した。この決定の結果としては、収益科目と隣接して表示される減損損失が、過去の報告期間において収益として認識された対価の回収不能額に関連するものである可能性がある。特定の報告期間に認識される収益と当該期間に認識される減損損失との間に必ずしも関連性はないが、減損損失を収益科目と隣接して表示することにより、企業が最終的に顧客から受け取ると見込んでいた金額を利用者が理解するのが容易になる。さらに、両審議会は、一部の業界（例えば、医療）については、請求額の調整（収益の修正として表示される）と他の信用調整（伝統的に費用として表示されている）とを区別するのが困難な場合があることに留意した。

BC173 この決定のもう1つの結果として、顧客との契約から生じる売掛金に係る減損損失が、減損の対象となる他の金融資産とは異なる形で表示されることになる。これは、売掛金に係る減損損失が収益と隣接して表示される一方、他のすべての金融資産については、

減損損失が包括利益計算書において他の費用項目とともに表示されることとなるからである。BC174 項及び BC175 項で説明する理由により、それらの他の金融資産には、契約にとって重大性がある財務要素を含んだ顧客との契約から生じる債権が含まれることとなる。

契約にとって重大性がある財務要素を有する契約の信用リスク

BC174 貨幣の時間価値に関する両審議会の決定（BC143 項から BC156 項参照）の影響は、契約にとって重大性がある財務要素を有する顧客との契約が、収益部分（名目現金販売価格についての）と貸付金部分（繰延支払条件の影響についての）と分解されることである。収益部分は収益基準の範囲内となり、貸付金部分は金融商品基準の範囲内となる。したがって、契約の分解は、契約にとって重大性がある財務要素を有する顧客との契約から生じる売掛金の会計処理を、特徴が同じ貸付金の会計処理と比較可能なものとするべきだということを意味する。次のような例を考えてみる。顧客 A が商品を掛けて購入し、3 年後に CU1,000 を支払わなければならない。この売掛金の現在価値は CU751 である。今度は、銀行から CU751 を借りて 3 年後に CU1,000 を支払う約束をしている顧客 B を考えてみる。顧客 B は、この借入金を顧客 A と同じ商品の購入に使用する。経済的には、これらの取引は同じであるが、本要求事項案がないとした場合には、取引の形式によって、財務要素が売掛金として会計処理されるのか貸付金として会計処理されるのかが決定されることになる。この理由により、本基準案の第 58 項では、契約（当該契約にとって重大性がある財務要素を有するもの）を分解することを要求しており、これにより両方の取引の財務要素について同じ会計処理が行われることになる。

BC175 契約にとって重大性がある財務要素を有する契約には、概念上、2 つの取引が含まれている。1 つは販売に係るもの、もう 1 つはファイナンスに係るものである。長期の売掛金（すなわち、顧客との契約の財務要素から生じる債権）に係る減損損失の表示は、金融商品基準の範囲内の他の種類の金融資産に係る減損損失の表示と整合的となる。これは、長期の売掛金について短期の売掛金（すなわち、別個に識別される財務要素がない顧客との契約から生じる売掛金）と異なる方法で減損損失が表示されることを意味するが、その結果は、財務要素が契約にとって重大性がある場合には企業は貨幣の時間価値の影響を会計処理すべきであるという両審議会の決定から自然に生じるものである。

別個の履行義務への取引価格の配分（第 70 項から第 80 項）

BC176 2010 年公開草案で、両審議会は、企業は、取引価格をすべての別個の履行義務への配分を、契約開始時の当該履行義務のそれぞれ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、独立販売価格の比率により）行うべきだと提案していた。両審議会は、独立販売価格に基づく配分は、約束した財又はサービスに適用される可能性のある異なるマ

ージンを忠実に描写すると判断した。

BC177 2010年公開草案へのコメント提出者の大半が、取引価格を独立販売価格の比率により配分するという提案に同意した。さらに、2010年公開草案は、引渡対象物が複数の収益契約を会計処理するための US GAAP の最近の変更（更新書 2009-13）とおおむね整合的である。しかし、コメント提出者は、次のトピックに関する懸念を示した。

- (a) 独立販売価格の見積り
- (b) 値引き及び条件付き対価の配分

独立販売価格の見積り（第 73 項）

BC178 2010年公開草案と整合的に、本基準案は、財又はサービスを別個に販売することによる観察可能な価格を企業が有していない場合には、企業は独立販売価格を見積るべきだと定めている。

BC179 両審議会は、本基準案の第 73 項で適切な見積方法を示すという 2010年公開草案の提案を確認した。両審議会は、区別できる財又はサービスを顧客に別個に販売したとした場合に企業が販売するであろう価格の忠実な描写である限りは、独立販売価格の見積りに関して特定の方法を禁止したり定めたりする意図はないことも確認した。しかし、両審議会は、独立販売価格を見積るために企業が用いる方法は、観察可能なインプットの使用を最大限にすべきであり、同様の特徴を有する他の財又はサービスの独立販売価格を見積るために首尾一貫して適用すべきであることを明確化した。

BC180 両審議会は、多くの企業がすでに、合理的に利用可能なデータ・ポイント並びに市場の考慮及び企業固有の要因の影響に基づいて、独立販売価格を算定するための堅牢なプロセスを有していることに着目した。しかし、その他の企業は、通常は別個に販売されない財又はサービスの独立販売価格を見積るためのプロセスを開発することが必要となる場合がある。両審議会は、そうしたプロセスを開発する際に、企業はすべての合理的に利用可能な情報を個別の事実及び状況に基づいて考慮すべきだと決定した。その情報には、次のものが含まれる場合がある。

- (a) 合理的に利用可能なデータ・ポイント（例えば、財又はサービスの独立販売価格、財又はサービスの製造又は提供のために発生するコスト、関連する利益マージン、公表されている価格表、第三者又は業界の価格設定、同一の契約における財又はサービスの価格設定）
- (b) 市場の状況（例えば、市場での財又はサービスの需給、競争、制約及びトレンド）
- (c) 企業固有の要因（例えば、事業価格設定方針及び実務）

(d) 顧客又は顧客の分類に関する情報（例えば、顧客の種類、地域及び流通経路）

残余アプローチ

BC181 2010年公開草案で、両審議会は、残余法は取引価格を別個の履行義務に配分するために使用すべきではないと提案していた。しかし、付属する結論の根拠において、両審議会は、履行義務の一方について直接に観察可能な価格があるが他方の履行義務にはない場合には、残余（又は逆残余）アプローチが独立販売価格を見積るのに適当な技法となる場合があると述べていた。残余アプローチによれば、企業は、財又はサービスの独立販売価格を、合計の取引価格と契約における他の財又はサービスの独立販売価格との差額に基づいて算定することとなる。

BC182 2010年公開草案へのコメント提出者は、おおむね、状況によっては、販売価格を見積るために残余アプローチの使用が適切となり得ることに同意した。しかし、それらのコメント提出者は、企業はどのように、また、どのような場合に、残余アプローチを見積方法として使用できるのかを本基準案は明確にすべきだと考えた。そのため、本基準案の第73項(c)は、残余アプローチが独立販売価格を見積るのに適当な方法となる状況を明示している。それらの状況を明示する際に、両審議会は、知的財産及びその他の無形の製品に関する契約の独立販売価格を算定する際の困難に特に留意した。そうした契約では、それらの財又はサービスを顧客に提供する際に企業に発生するコストが少額又は皆無であるため、価格設定の変動性が非常に高くなる可能性がある。そうした状況では、契約における独立販売価格を算定する最も信頼性の高い方法が残余アプローチの使用であることが多い。同じ理由で、両審議会は、これまで販売されたことのない財又はサービスについて企業が販売価格をまだ設定しない状況では、残余アプローチが適切となり得ることに留意した。

証拠のヒエラルキーの明示

BC183 コメント提出者の大半は、独立販売価格を見積るための証拠のヒエラルキーを定めないという2010年公開草案での両審議会の提案に同意した。しかし、一部のコメント提出者は、別個の履行義務の独立販売価格を算定するための証拠について、ASCサブトピック605-25のヒエラルキーと同様のヒエラルキーを両審議会が明示することを提案した。

- (a) 販売価格についての売主固有の客観的な証拠が利用可能な場合には、それを約束した財又はサービスの販売価格の算定に使用する。
- (b) 売主固有の客観的な証拠が利用可能でない場合には、企業は、第三者の証拠がもし利用できれば、それをを用いて販売価格を算定する。
- (c) 第三者の証拠が利用可能でない場合には、企業は販売価格の最善の見積りを用いる。

- BC184 それらのコメント提出者は、独立販売価格を算定するための証拠のヒエラルキーを明示すること（及びそのヒエラルキーを用いた開示を要求すること）により、企業の報告する収益の質と信頼性が向上することになると述べた。
- BC185 両審議会は、本基準案によれば、財又はサービスを企業が別個に販売している場合には、企業は観察可能な価格を用いるべきだと考えた（売主固有の客観的な証拠の考え方と同様）。企業が販売価格を見積るのは、財又はサービスが別個に販売されていない場合のみである。また、その見積りのプロセスにおいて、企業はやはり観察可能なインプットの使用を最大限にすることを要求される。両審議会は、上記の ASC サブトピック 605-25 のヒエラルキーにおける第三者の証拠と販売価格の最善の見積りとの相違はあまりないと考えた。例えば、販売価格についての第三者の証拠は、次のいずれかの相違を反映するために調整が必要となるかもしれない。その相違とは、(a)財又はサービスの相違（第三者の価格は、同一ではなく、類似の財又はサービスについてのものである可能性があるため）あるいは(b)当該第三者と企業との間の価格戦略の相違である。したがって、両審議会は、ヒエラルキーを明示しないという 2010 年公開草案の提案を確認した。その代わりに、両審議会は、独立販売価格の見積りを作成する際に、企業は観察可能なインプットの使用を最大限にすべきだと決定した。

値引き及び条件付き対価の配分（第 74 項から第 76 項）

- BC186 取引価格を独立販売価格の比率により配分することの結果として、契約における値引きがすべての別個の履行義務に配分される。2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、これは必ずしも企業が特定の履行義務の充足時に権利を得る対価の金額を忠実に描写しないと考えた。例えば、全体としての契約が利益を生じるものである場合に、値引きの配分により、契約の一部分に係る損失が生じる可能性があると彼らは指摘した（例えば、契約の中にマージンの高い項目と低い項目の両方が含まれている場合）。彼らは、両審議会は企業が契約における値引きを次の選択肢のうちの 1 つを用いて配分することを認めるべきだと提案した。
- (a) マネジメント・アプローチ（それにより、約束した財又はサービスのどれが独立販売価格に対して値引きして価格設定されているのかを企業が評価する）
 - (b) 残余アプローチ（それにより、契約における値引きはすべて、充足された履行義務に配分される）
 - (c) 利益マージン・アプローチ（それにより、企業が契約における値引きを各履行義務の個々の利益マージンに比例して配分する。各履行義務の個々の利益マージンは、独立販売価格と、各履行義務の基礎となっている財又はサービスの直接原価との差額である。）

- BC187 取引価格を独立販売価格の比率により配分することのもう 1 つの結果は、将来の事象又は状況を条件とする対価の金額が、契約におけるすべての別個の履行義務に配分されることである。2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、これは必ずしも企業が特定の履行義務の充足時に権利を得る対価の金額を忠実に描写しないと考えた。多くの人々が、このような条件付き対価の金額は、関連する履行義務にのみ配分すべきだと提案した。
- BC188 2010 年公開草案の提案を再審議する中で、両審議会は、このモデルの目的は、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から権利を得ると見込む対価の金額で収益を認識することであることに留意した。独立販売価格の比率による配分は、単にこの目的を達成するための方法であり、取引価格を配分するための原則そのものではない。
- BC189 しかし、両審議会は、取引価格を独立販売価格の比率で配分することにより、取引価格の配分のプロセスに厳格さと規律がもたらされ、したがって、企業内及び企業間の比較可能性が高まることにも留意した。このため、両審議会は、それを取引価格の配分のデフォルト（既定値）の方式にすべきだと決定した。しかし、両審議会は、それが必ずしも企業が顧客から権利を得ると見込む対価の金額の忠実な描写とならない場合があるとするコメント提出者に同意した。したがって、本基準案では、両審議会は、どのような場合に他の方法を使用すべきなのかを明示している。

値引きの配分（第 74 項及び第 75 項）

- BC190 2010 年公開草案では、場合によっては、値引きを契約におけるすべての別個の履行義務に配分するのが不適切となることを認めていた。このため、2010 年公開草案では「契約分割」の原則を含めていた。これは、独立に価格設定される財又はサービスに基づく値引きの配分を制限するものである（BC49 項で議論している）。2010 年公開草案へのコメント提出者の多くが、契約分割の原則の目的に同意した。しかし、大半の人々は、この目的は、その原則を配分プロセスに織り込むことにより、もっと良く達成できると考えた。したがって、両審議会は次のような考え方を本基準案にほとんど引き継いだ。企業が契約の各部分について観察可能な販売価格を有していて、それが契約における値引き全体が 1 つ又は複数の別個の履行義務にのみ帰属すると定めている場合には、企業は値引きの配分を、すべての履行義務に対してではなく、1 つ又は複数の別個の履行義務に対して行うべきだという考え方である。
- BC191 両審議会は、コメント提出者から提案された他の代替案を棄却した。両審議会は、取引価格は契約全体に対するものであると決定した。したがって、契約における一部の約束した財又はサービスの価格が他の約束した財又はサービスの価格からおおむね独立している場合を除き、契約における値引きは、契約全体に帰属するものであり、契約におけるすべての別個の履行義務に比例的に配分すべきである。さらに、両審議会は、利益マ

ージン法は、履行義務を充足するために要するコストの見積りを企業に要求するものとなることに留意した。複雑性を増すことのほかに、両審議会は、コストを履行義務に配分する方法における取扱いの相違が、取引価格の配分方法に重大な影響を与える可能性があることを懸念した。

条件付き対価の配分（第 76 項）

BC192 両審議会は、企業が将来の事象又は状況を条件とする金額を契約におけるすべての履行義務に配分することは、必ずしも適切ではないとするコメント提出者に同意した。例えば、企業が2つの製品を異なる時期に第2の製品の適時の引渡しを条件とする変動性のある金額で提供するという契約を行う場合がある。こうした事例では、変動性のある金額を両方の製品に帰属させることが適切でない場合がある。したがって、両審議会は、企業が変動対価の全体を、すべての区別できる財又はサービスではなく、ある区別できる財又はサービスに配分すべき状況を特定するための、第 76 項の要件を明示した。両審議会は、それらの要件は次のことを確保するために必要だと判断した。条件付き対価が企業が財又はサービスを移転する労力に関連したものであること、及び変動対価のある区別できる財又はサービスにすべて配分することが、契約における他のすべての履行義務及び支払条件との関係で合理的であることである。

条件付き収益のキャップ

BC193 2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、取引価格を独立販売価格の比率で配分すべきだという両審議会の提案に反対した。それらのコメント提出者（主に電気通信及びケーブルテレビの業界からの）は、その代わりに、両審議会が ASC サブトピック 605-25 から条件付き収益の配分のガイダンス（条件付き収益のキャップと呼ばれることが多い）を引き継ぐことを要望した。（IAS 第 18 号にはこれに相当する要求事項はない。ただし、実務上、IFRS を適用する電気通信会社のほとんどが、US GAAP を適用する企業と同様の方法で契約を会計処理していると両審議会は理解している。）

BC194 条件付き収益のキャップは、充足した履行義務に配分される対価の金額を、将来における履行義務の充足（又は他の所定の履行条件の達成）を条件としないものに限定するものである。例えば、それらの要求事項によれば、電気通信会社がネットワーク・サービスと束にしている携帯端末に配分できる対価の金額は、将来におけるネットワーク・サービスの提供を条件としない金額に限定される。したがって、携帯端末が顧客に移転された時に、顧客が携帯端末に対して契約開始時に支払った金額で収益が認識される。残りの契約上の支払は、その後、企業が顧客にネットワーク・サービスを提供するに従って、収益として認識される。

BC195 電気通信業界からのコメント提出者は、条件付き対価のキャップがないと、携帯端末に対して支払われた対価の金額を超える金額で携帯端末が引き渡されたことについて収益

が認識されることとなると指摘した。これらのコメント提出者は、これは適切ではないと考えている。彼らが当該超過額を回収する権利を得るのは、ネットワーク・サービスを提供した時のみだからである。したがって、彼らは、携帯端末の引渡しについて収益を認識することにより生じる契約資産は、資産の定義を満たさないと論じた。さらに、彼らは、条件付対価のキャップがないと、管理しなければならない契約が大量にあり、携帯端末とネットワーク・サービスのプランの設定にはさまざまな可能性があることから、提案されているモデルの適用は複雑となりコストがかかると指摘した。

BC196 しかし、両審議会は、次の理由により、条件付対価のキャップを引き継がないという 2010 年公開草案での提案を確認した。

- (a) 充足した別個の履行義務に配分できる対価の金額を制限するのは、現金主義会計と同然であり、本基準案のコア原則に合致しない。それは、認識される収益が、引き渡した財又はサービスに対して企業が権利を得ると見込む対価の金額を描写しないこととなるからである。したがって、条件付き対価のキャップは、経済的に同様の取引が異なる形で会計処理される結果を生じる可能性がある。
- (b) 条件付き対価のキャップは、契約が利益を生じるものである場合に損失の認識を生じる可能性がある。これは、充足した履行義務に配分される金額が、当該財又はサービスの提供のコストについて認識された費用を下回る金額（場合によってはゼロ）に制限される場合に生じる（当該コストが繰り延べられる場合を除く）。しかし、すでに顧客に移転された財又はサービスに係るコストは、資産を生じさせない。
- (c) BC195 項で述べた状況で契約資産を認識することは適切である。企業は履行義務を充足した結果として価値のある契約上の権利を明確に有しており、その権利は資産の定義を満たすからである。その権利は、企業が顧客から対価を回収する現在の権利を有していない場合であっても存在する。これは次の事実により証明される。仮に企業が、携帯端末を引き渡した後に契約における残存する権利及び履行義務を第三者に移転したとした場合、その過去の履行について補償されると見込むであろう。
- (d) 条件付き収益のキャップを現行の基準で適用されているよりも広く適用すると、広範囲に影響を及ぼす結果を生じる可能性がある。例えば、多くのサービス契約（工事契約を含む）では、対価の金額が企業の将来の履行を条件としている場合であっても、サービスが提供された時に収益を認識するのが適切である。そうでないと、企業は、契約マイルストーンに到達するまで、あるいは場合によっては契約の完了まで、全く収益を認識しないこととなる（これは財又はサービスの顧客への移転を描写することにならない）。
- (e) 工事及び他のサービス契約に関する結果を、充足した別個の履行義務に配分される金額を制限する（単一の履行義務の充足した部分に配分される金額を制限するので

はなく) ことにより減額することもできるが、両審議会は、これは恣意的な区別を作り出すこととなり、別個の履行義務の識別のための要件に追加的な圧力を課すこととなると判断した。

- (f) 条件付き対価のキャップにより現在会計処理されている多くの契約について、引き渡された項目に配分される対価の金額は条件付きではない。顧客が契約を解約したとしても、引き渡された項目について支払う義務があるからである。例えば、携帯端末とネットワーク・サービスの販売に関する一部の契約では、契約が取消不能であるか、又は取消可能な場合でも、顧客が当初に引き渡された携帯端末の価値に相当する解約料を支払う義務がある（企業が解約料の支払を強制しないことを選択するとしても）。

BC197 さらに、両審議会は、電気通信及び類似の契約について収益モデルの例外を導入しないことを決定した。それらの契約は特異なものではないと考えるからである。さらに、両審議会は、本基準案により、収益の認識に関するより首尾一貫した基礎が提供され、取引の根底にある経済的実質により密接に対応した会計処理の結果をもたらすと判断した。

認識する収益の累計額の制限（第 81 項から第 85 項）

BC198 2010 年公開草案では、企業は履行義務の充足により生じる収益を、取引価格が合理的に見積れる場合のみ認識すべきだと提案していた。そして両審議会は、取引価格が合理的に見積れるかどうかを判定するために満たさなければならない要件を明示していた。両審議会は、収益の認識に関する制限を含めることを決定した。収益は財務諸表利用者が企業を評価する際の重要な測定値だからであり、また、財務諸表における誤謬の相当部分が収益の過大表示又は早すぎる認識に関連するものだったからである。

BC199 コメント提出者の大半は、収益認識に関する制限を支持した。しかし、一部のコメント提出者は、契約におけるすべての履行義務に配分される取引価格を制限する提案による、いくつかの想定外の結果を指摘した。特に、資産管理業界のコメント提出者は、取引価格を制限すると、彼らの契約に基づく履行を忠実に描写する収益認識のパターンにならないと指摘した。さらに、取引価格を制限すると、場合によっては、企業が契約における残存する履行義務に全く対価を配分しないことになる可能性があるとしてコメント提出者は指摘した。このような場合、それらの残存する履行義務は、企業が当該履行義務を採算の取れるものと見込んでいたとしても、不利な履行義務として識別されることとなる。

BC200 したがって、本基準案では、両審議会は、制限を適用するのは、契約で約束した対価の金額に変動性がある場合に、充足したか又は部分的に充足した履行義務について現在までに認識する収益の累計額に対してのみとし、すべての履行義務に配分される対価の金額（すなわち、取引価格）に対する制限とはしないことを明確化した。

BC201 両審議会は、企業が認識する収益の累計額を、企業が権利を得ることが合理的に確実である金額（合理的に見積れる金額ではなく）に限定すると定めることも決定した。この変更の主な理由は、状況によっては、企業が本基準案に従って当該金額に対する権利を得ることが合理的に確実でなくても、金額を合理的に見積ることが可能な場合があり得るからである。言い換えると、両審議会は、「合理的に見積れる」という用語は、取引価格全体の見積りを制限することを提案していた 2010 年公開草案の文脈において適切だったものと判断した。しかし、企業が認識する収益の金額を制限するという目的上、両審議会は、「合理的に確実である」という用語の方が、収益の金額を制限すべき状況を記述するのに適切なラベルとなると判断した。両審議会は、この制限は定量的な閾値ではなく定性的な閾値であり、別途考慮される回収可能性の評価（BC163 項から BC175 項参照）を含めることを意図したものではないと認識している。

認識する収益の金額がどのような場合に合理的に確実であるのかの判定

BC202 両審議会は、2010 年公開草案で、どのような場合に収益を制限すべきかに関する要件を提案した。コメント提出者の大半は、その要件が適切で有用であることに同意した。したがって、両審議会は、それらの要件を下記のような若干の修正を加えた上で引き継ぐことを決定した。それらの要件は、第 81 項で定めているが、次のとおりである。

- (a) 類似した種類の履行義務の経験が企業にある（又は他の企業の経験へのアクセスなど他の証拠がある）こと——類似した種類の履行義務についての企業の経験は、認識する収益の金額が合理的に確実であるという結論を下せるために必要である。その経験がないと、認識する収益の不確実性のレベルが高すぎて、利用者にとって当該金額が有用とならない。言い換えると、利用者は、不確実性が解消されている場合にのみ企業が収益を認識するならば、もっと有用と考えるかもしれない。財又はサービスの新たな提供や、新市場への進出の場合のように、企業にそうした経験がない状況もあり得る。そのような場合には、両審議会は、別の企業の経験や他の証拠が、企業自身の経験の合理的な代替となり得ると判断した。
- (b) 企業の経験（又は他の証拠）が、企業が当該履行義務の充足と交換に権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つこと——企業の経験（又は他の証拠）は、企業が対価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結論を下すために必要であるが、それだけでは十分ではない。その経験が、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こと（例えば、企業が、過去の類似の履行義務についての経験から、状況の著しい変化を予想していないことによって）も必要である。両審議会は、この要件を 2010 年公開草案（企業の経験は関連性のあるものでなければならないと述べていた）から修正した。両審議会が、「予測に役立つ」という用語の方が、取引価格の算定及び配分の目的（すなわち、各履行義務に、企業が当該財又はサービスの充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を配分するこ

と)によく合致すると判断したためである。企業の経験が対価の金額を予測するかどうかを企業が評価するのに役立つように、両審議会は、第 82 項に指標を明示することを決定した。それらの指標の一部は、売上返品の見積りに関する US GAAP の現行のガイダンスに由来したものである。それらの指標は、2010 年公開草案でも提案されていた。

- BC203 一部のコメント提出者は、どのような場合に収益を制限すべきなのかに関する要件は、認識した収益の金額が、企業の統制外の要因によりその後に影響を受ける可能性がある場合に、企業に収益の認識を要求することとなるという懸念を示した。例えば、多くの売上高ベースのロイヤルティについて、企業の履行は契約の当初に発生するが、対価の金額は、顧客のその後の財又はサービスの販売を基礎とする。そうした場合に、利用者と作成者の双方が、契約開始時に企業が権利を得ると見込んでいる対価の総額について企業が収益を認識するのは有用ではないと考えた。それは、このアプローチでは、不可避免的に、契約の存続期間全体を通じて、契約の当初に認識した収益の金額に対しての状況変化による重要な修正を報告することを企業に要求することとなるからである。こうした契約について、利用者と作成者は、最も有用な情報は、企業が権利を得る対価の金額に関する不確実性がなくなった時に収益を認識することだと説明した。そうした懸念に対応するため、両審議会は、第 85 項に示した状況に関して、不確実性が解消される（すなわち、顧客のその後の販売が発生した時）まで、企業は不確実な金額について収益を認識すべきではないと決定した。しかし、両審議会は、第 85 項は企業の影響力の外にある要因が存在する**すべての**状況で収益の認識を禁じるものではないことを強調した。したがって、第 85 項に示した以外の状況については、企業は、企業が権利を得ることが合理的に確実である対価の金額を決定するために第 82 項の指標を考慮すべきである。

不利な履行義務（第 86 項から第 90 項）

- BC204 本基準案は、不利な履行義務のうち、一定の期間にわたり充足され、契約開始時において 1 年超の期間にわたり充足すると企業が見込んでいる履行義務について負債を認識することを定めている。両審議会は、履行義務の当初測定が日常的に更新されない収益モデルにおいて、不利テストは必要な構成部分であると判断した。不利テストは、実質的に、状況の著しい不利な変化を反映するように履行義務を再測定することにより、利用者に重要な情報を提供する。
- BC205 コメント提出者の一部は、収益モデル案に不利テストを含めることについて両審議会に同意した。しかし、数名のコメント提出者は、履行義務は決して再測定すべきではなく、契約に係る損失は、収益が認識されていくに従って徐々に現れるべきだと述べた。さらに、一部の人は、不利な履行義務に係る負債は、コストの未払計上を表すものであり、したがって、収益認識に関連しないと述べた。両審議会は、次の理由により、それらの

見解に同意しなかった。

- (a) IFRS と US GAAP の両方が、一部の種類の赤字契約についての不利テスト（すなわち、受け取るべき対価が、履行義務を充足するための予想コストと同額以上でなければならない）を含んでいる。このようなテストがないと、現行の実務の大幅な変更となる。
- (b) 不利テストを本基準案に含めることにより、顧客との一部の契約について報告されるマージンに関して IFRS と US GAAP とのコンバージェンスが増進する。
- (c) 不利テストは負債の認識と測定の問題のように見える（収益認識に影響のない別個の負債の認識を生じるため）が、概念上、不利テストは（再）測定の問題である。新たな債務発生事象が生じていないからである。
- (d) 不利テストは、資産減損テストの負債についての鏡像（すなわち、履行義務の金額が過小表示されないようにするためのテスト）と見ることができる。

会計単位

BC206 多くのコメント提出者が、不利テストを個々の履行義務に適用するという 2010 年公開草案の提案に反対した。それらのコメント提出者は、不利テストを個々の履行義務に適用することは、必ずしも意味のある情報を生み出さないと考えた。特に、不利テストは、契約開始時において赤字の履行義務に対する損失の認識を、契約全体が利益を生じると見込まれる場合にも要求することが多いからである。また、自分たちの契約の価格設定と収益性の評価が、当該契約（又は残存する履行義務）よりも大きな会計単位で行われており、そのため、不利テストを適用するための会計単位も、企業が当該契約を管理している方法に合わせて大きくすべきだと説明したコメント提出者もいた。

BC207 両審議会は、不利テストのための会計単位を変更することを検討したが、棄却した。複雑性を増大させ、履行義務レベルでの収益の認識と不整合となるからである。さらに、両審議会は、契約を会計単位と定めることは恣意的となる可能性があることに留意した。会計単位は、企業が財又はサービスを 1 つの契約で提供するのか複数の契約で提供するのかに左右されるからである。その代わりに、両審議会は、不利テストの適用範囲の修正により、会計単位に関するコメント提出者の懸念に対処することを決定した。

不利テストの適用範囲

BC208 両審議会は、不利テストの適用範囲を、一定の期間にわたり充足される履行義務に限定することを提案している。したがって、一定の期間にわたり充足される履行義務が不利だと判定された場合には、負債が認識されることになる。実務上の便宜として、両審議会は、契約開始時において 1 年超の期間にわたり充足されると企業が見込んでいる履行

義務に対してのみ、企業が不利テストを適用することを提案している。両審議会の考えでは、不利テストの適用範囲を限定することにより、不利テストをいくつかの契約に適用する場合の想定外の結果のリスクが限定される。これは、提案している適用範囲が、不利テストを定めている現行の収益基準（すなわち、IAS 第 11 号及び ASC サブトピック 605-35）の適用範囲に近いからである。

- BC209 さらに、不利テストの適用範囲を限定することにより、コストと便益についての懸念の一部にも対処できる。企業がテストを適用するのに要する追加の労力が最小限となるからである。履行義務が一定の期間にわたり充足される場合には、企業はすでに、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定を要求されている。これは通常、履行義務が損失を生じるものかどうかを企業が評価することを要求することとなる。
- BC210 両審議会は、不利テストの適用範囲から除外された履行義務（すなわち、一時点で充足される履行義務）は、通常、他の基準における減損テストの対象となる関連する資産を有するか又はそれを生じさせるものであることに留意した。例えば、棚卸資産に関する現行の基準はすでに、販売契約の対象となっている棚卸資産について企業がどのように減損テストを行うべきかに関する要求事項を示している。それらの要求事項は、顧客に一時点で財を移転する契約から生じる損失を認識することも企業に要求している場合がある。たとえ企業が棚卸資産として認識するであろう当該財をまだ取得していない場合であってもである（IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 31 項及び ASC330-10-35-17 項参照）。

履行義務が不利である場合の識別

- BC211 2010 年公開草案では、両審議会は、履行義務を充足するための予想コストが当該履行義務に配分された取引価格の金額を超える場合には、履行義務を不利なものとして識別することを提案していた。両審議会は、このアプローチを用いることの主な帰結が、履行義務の測定におけるマージンが、履行義務の不利な変動を吸収するバッファとして働くことであることに着目した。言い換えると、履行義務の金額は、履行義務の充足により損失が生じることになると企業が予想するまで、変わらないままとなる。
- BC212 2010 年公開草案を開発する際に、両審議会は、履行義務の現在の価格（すなわち、コストにマージンを加算）がそれに配分された取引価格を超えている場合には、履行義務を不利なものとして識別するよう企業に要求することを検討したが、棄却した。両審議会は、このアプローチでは、状況の不利な変動の影響を早期に認識する結果となる可能性があると考えた。履行義務の測定におけるマージンが、不利な変動を吸収するためのバッファとして使用されなくなるからである。しかし、このアプローチは、履行義務が不利である場合を識別するためのトリガーにマージンを含むことになるため、再測定の頻度を増加させることとなると両審議会は判断した。したがって、複雑性を増すこととなり、履行義務を各報告日に再測定するアプローチに近くなる。これは両審議会が以前

に棄却したアプローチである（BC26 項で議論している）。

- BC213 再審議の中で、両審議会は、場合によっては、履行義務を充足するための予想コストが、企業が当該契約の条件下で履行義務から退出するために支払わなければならない金額（例えば、企業が履行義務を取り消すために顧客に支払うことが要求されるであろう金額）を超える可能性があることに留意した。このような場合、企業は、履行義務の決済のコストが最小となる選択肢（すなわち、履行と退出のいずれか低い方）を合理的に選択する。したがって、両審議会は、履行義務が不利である場合の識別のためのトリガーを改訂した。履行義務の決済の最小のコスト（履行義務の充足に直接関連するコストと、企業が履行義務から退出するために支払うであろう金額のいずれか低い方である）が、当該履行義務に配分された取引価格の金額を超える場合に、履行義務が不利となることを定めることによってである。

測定基礎

- BC214 両審議会は、履行義務が不利である場合には、履行義務が不利である場合を識別するためのトリガーと整合的な基礎で履行義務を再測定するという 2010 年公開草案の提案を確認した。したがって、不利な履行義務は、当該義務の決済の最小コストで測定すべきだと決定した。さらに、両審議会は、履行義務の充足に直接関連するコストは、本基準案の第 92 項に定義したものと同一とすべきだという 2010 年公開草案の提案を確認した。再測定のための価値又は価格を明示していないが、両審議会は、このアプローチが、どのコストを含めるべきかについての明確な目的を示していると判断した。
- BC215 2010 年公開草案を開発する際に、両審議会は、不利な履行義務の再測定にマージンを含めることを検討したが、棄却した。マージンを含めるとした場合の論拠は、営利企業は通常は財又はサービスを顧客にマージンなしで移転する約束はしないというものである。しかし、両審議会は、マージンを再測定に含めると、現行の基準（例えば、IAS 第 11 号及び ASC サブトピック 605-35）における赤字契約に関する要求事項の大幅な変更となり、不利な履行義務の再測定の複雑性を増大することとなる（特に観察可能な価格が存在しない場合）ことに留意した。さらに、一部の人々は、企業が不利な履行義務を充足する際に利益を認識するのは直観に反すると考えている。

不利な履行義務に係る負債の表示

- BC216 両審議会は、企業が不利な履行義務を再測定する場合に、それに対応する金額を収益とは区別して純損益に認識すべきだと決定した。さらに、再測定の影響を純損益において収益とは区別して報告する目的上、再測定を区別して追跡することが必要となるため、再測定を契約資産又は契約負債とは別の負債として認識することを明示したほうが明確となると両審議会は判断した。これは現行の基準及び実務と整合的であり、再測定とその後の会計処理を収益に影響させるべきではないと明確化することになる。

契約コスト（第 91 項から第 103 項）

契約履行のコスト（第 91 項から第 93 項）

BC217 2010 年公開草案で、両審議会は、契約を履行するための一部のコストの会計処理に関する要求事項を開発した。それらの要求事項は、ディスカッション・ペーパーにおける提案が、企業が契約を履行するためのコストの会計処理方法を考慮せずに、企業がどのように契約における収益を認識すべきかに重点を置いていたという懸念に対応して開発された。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部、特に建設業界からの人々は、利益マージンの認識に関する要求事項は収益認識に関する要求事項と同じように重要だと述べた。他のコメント提出者（主に US GAAP を使用している作成者）は、それぞれの業界について個別に開発されたコストのガイダンスの廃止に懸念を示した。

BC218 2010 年公開草案で提案されたコストの要求事項は、次のことを意図したものであった。

- (a) 既存の収益基準の廃止により生じる隙間を埋めること——収益の基準案は、契約コストに関するいくつかの要求事項（特に、IAS 第 11 号及び ASC サブトピック 605-35）を廃止する結果となる。
- (b) 現在の実務を改善すること——本基準案は、契約を履行するための一部のコスト（例えば、サービスのセットアップ費用）の会計処理について、より明確な要求事項を提供することとなり、企業が顧客との契約のために特に開発されたわけではない要求事項に依拠したり、これを類推適用したりする必要がなくなる。例えば、セットアップ費用を会計処理する際に、US GAAP を適用する企業は、ASC の 310-20-25-2 項の直接ローン組成費用の繰延べに関するガイダンスを類推適用するかもしれない。IFRS を適用する企業は、当該コストを IAS 第 38 項「無形資産」に従って評価するかもしれない。明確な要求事項を定めることにより、実務の一貫性が高まる。
- (c) 契約コストの会計処理のコンバージェンスを促進すること——IFRS と US GAAP の両方で同様に会計処理されるコストが多くなる（ただし、契約を履行するためのコストの会計処理の全体的な一貫性は、両審議会在が棚卸資産・有形固定資産・無形資産・資産の減損に関するそれぞれの基準を揃えるまでは達成できないであろう）。

BC219 コメント提出者の大半は、2010 年公開草案の要求事項案を支持した。一部のコメント提出者は、両審議会在がコストの要求事項を別個のプロジェクトで包括的に扱うことを提案した。しかし、コストの要求事項は多くの既存の基準に含まれているため、両審議会在は、これにはそれらの既存の基準（棚卸資産、有形固定資産、無形資産、資産の減損など）の再検討が必要となることに留意した。両審議会在は、コストの要求事項案の範囲を現時点で拡大することはしないことを決定した。本基準案は、両審議会在が既存のコストの要

求事項を包括的に再検討すると決定するまで、IFRS と US GAAP の両方にとって行う価値のある改善となると考えた。

- BC220 両審議会がすべてのコストの要求事項を包括的に再検討することはしないと決定したので、本基準案の第 91 項から第 103 項は、他の基準の範囲に含まれない契約コストの会計処理を定めている。したがって、当該他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁止している場合には、本基準案において資産を認識することはできない（例えば、長期供給契約における生産前のコストは、引き続き ASC の 340-10-25-1 項から 25-3 項に従って会計処理されることとなる）。
- BC221 提案では、将来において履行義務の充足に使用される資源を生じさせ、かつ、回収されると見込まれるコストのみが、資産計上に適格となることを明確化している。それらの提案により、資産を生じるコストのみが資産計上され、企業が収益と原価を契約の存続期間にわたり均等に配分することにより、契約期間全体を通じての利益マージンを平準化するためだけにコストを繰り延べることは禁止されることが確保される。契約履行コストから生じる資産の認識及び測定に関する明確な目的を示すため、両審議会は、契約に直接関連するコストのみを資産の原価に含めるべきだと決定した。

契約獲得の増分コスト(第 94 項から第 97 項)

- BC222 2010 年公開草案で、両審議会は、企業は契約獲得のコストを当該コストの発生時に費用として認識すべきだと提案していた。両審議会は、概念上、企業は契約を獲得する労力の結果として契約資産を獲得する可能性があることに着目した（残存する権利の測定値が、残存する義務の測定値を上回る場合があることによる）。しかし、両審議会は、提案しているモデルでは、企業は、契約における履行義務の充足の結果としてのみ、契約資産及び収益を認識すべきだと決定した。したがって、2010 年公開草案は、契約資産は契約開始時にはゼロで測定され、契約獲得のコストは発生時に費用として認識されると定めていた。
- BC223 多くのコメント提出者は、契約を獲得するためのコストのすべてを発生時に費用として認識することに反対した。それらのコストから生じる資産を、場合によっては認識すべきだと考えたからである。されに、彼らは次のことを指摘した。
- (a) 他の基準では、契約獲得のコストの一部を当初認識時に資産の帳簿価額に含めることを要求している。
 - (b) 2010 年公開草案の提案は、両審議会のリース及び保険契約のプロジェクトでの暫定的結論と整合していない。
- BC224 再審議の中で、両審議会は、場合によっては、企業が契約獲得のコストをすべて発生時に費用として認識するのは誤解を招く可能性があるかと判断した。例えば、両審議会は、

販売手数料の全額を（その販売手数料が当該契約の価格に反映されており、回収が見込まれる場合に）長期契約の開始時に費用として認識すると、資産の存在を認知しそなうことに着目した。

BC225 したがって、両審議会は、企業は契約獲得のコストから生じる資産を認識すべきであるが、当該資産を契約資産又は契約負債とは区分して表示すべきだと決定した。取得原価を契約に個別に関連し契約に基づき回収可能なものとして明確に識別できるコストに限定するため、両審議会は、契約獲得の増分コストのみを資産の測定に含めるべきだと提案している。両審議会は、他のコストが契約に関連するかどうかは、より客観的に判断できると判断した。提案しているアプローチは、既存の収益認識の実務の大部分とも整合している（例えば、IAS 第 18 号に付属する設例で示されている投資管理サービスについて）。

BC226 両審議会は、場合によっては、増分獲得コストから生じる資産を認識することの企業にとってのコストが、財務報告の便益を上回ることがあると認めた。したがって、実務上の便宜として、そうでなければ企業が認識したであろう資産の償却期間が 1 年以内である契約については、企業が当該コストを費用として認識することを認めると決定した。

償却及び減損（第 98 項から第 103 項）

BC227 2010 年公開草案では、企業は履行コストから認識した資産を、当該資産が関連する財又はサービスの移転のパターンに従って償却すべきだと提案していた。2010 年公開草案へのコメント提出者は、おおむねこの提案を支持したが、それらの財又はサービスが将来の契約に関連する場合があるかどうかを明確化しよう両審議会に要望した。このため、両審議会は、本公開草案で、資産を当該資産が関連する財又はサービスの移転に従って償却する際に、当該財又はサービスは企業が個別に識別できる予想される契約に基づいて提供される可能性があることを明確化した。この結論は、資産を耐用年数にわたり償却するという考え方及び現行の要求事項と整合している。

BC228 両審議会は、履行コストから生じる資産について、それぞれの基準（例えば、IAS 第 2 号、棚卸資産の事後測定に関する ASC セクション 330-10-35、IAS 第 36 号「資産の減損」、長期性資産の減損に関する ASC セクション 360-10-35）における減損テストのうちの 1 つを用いて、減損テストを行うことを検討した。しかし、両審議会は、本基準案の測定アプローチと整合させるため、減損テストは、当該資産の帳簿価額と、企業が当該資産が関連する財又はサービスと交換に権利を得ると見込む対価の残額から当該財又はサービスの提供のコストの残額を控除した額（すなわち、通常は、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のための残りのコストを控除した額）との比較を基礎とすべきだと決定した。これは、履行義務が不利かどうかを識別するためのテスト（BC211 項から BC213 項で議論している）とも整合的である。

BC229 2010年公開草案に対するフィードバックを踏まえ、本公開草案は、減損の理由が存在しなくなった場合に、その減損は US GAAP では戻入れしないが、IFRS では戻入れすべきであることを明示した。両審議会は、これは企業がそれらの契約コストを IFRS と US GAAP とで異なる方法で会計処理する結果となることを承知していた。しかし、両審議会は、第 91 項から第 94 項に従って認識した資産の減損の理由は他の資産の減損ともなる可能性があるため、本基準案を他の種類の資産についてのそれぞれの減損モデル（減損の戻入れに関する要求事項が相違している）と整合させることが重要だと判断した。

学習曲線

BC230 学習曲線とは、時間の経過とともに実現する効率性の効果であり、企業がある作業を行う（又はある単位を生産する）際のコストが、企業が何回その作業を行う（又はその単位を再選する）かに関連して減少するものである。「学習曲線」の現象は、顧客との契約とは独立に存在し得る。例えば、何単位もの棚卸資産を生産する典型的な製造業者は、時間の経過とともに製造工程が効率的となる。2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、顧客との契約における学習曲線の効果を会計処理するために本提案を適用する方法について疑問を示した。

BC231 両審議会は、2010年公開草案の提案が、すでに次の状況においては学習曲線の効果の会計処理に対応していることに留意した。

(a) 企業が所定の数の単位を引き渡す単一の履行義務を有している場合

(b) 履行義務が一定の期間にわたり充足される場合

BC232 そうした状況では、企業は、一定の期間にわたる財又はサービスの顧客への移転を描写する進捗度測定の方法を選択することにより、収益を認識することとなる。企業は、生産する初期の各単位について後期の各単位よりも多くの収益及び費用を認識する結果となるような方法（例えば、原価比例法）を選択する可能性が高い。契約の初期部分における企業の履行により大きな価値があるため、その結果は適切なものとなる。企業が 1 単位だけを販売するとした場合には、顧客が複数の単位を購入する際の平均単価よりも高い価格を当該単位について顧客に請求するであろう。

BC233 他の状況では、企業が契約において所定の数の単位を引渡すことを約束するが、その約束が一定の期間にわたり充足される単一の履行義務を生じさせない場合がある。そうした状況では、両審議会は、次の理由により、企業は他の基準（例えば、IAS 第 2 号）の要求事項を適用すべきだと決定した。

(a) 企業に契約を履行するためのコストが発生するが、一定の期間にわたり履行義務を充足するのではない場合には、企業は、他の基準の範囲に含まれる資産を創出している可能性が高い。例えば、有形の単位を生産するコストは棚卸資産として累積し、

企業は当該棚卸資産を測定する適切な方法（例えば、平均コストに基づいて）を選択することとなる。そのような場合、両審議会は、企業は契約が存在するかどうかによって異なる方法で学習曲線を会計処理すべきではないと判断した。

- (b) 本項で記述している契約の種類は、IAS 第 11 号及び ASC サブトピック 605-35（学習曲線の効果を本基準案に従って会計処理することに疑問を呈したコメント提出者が使用することの多い基準である）で考慮された契約の種類ではない。

BC234 しかし、両審議会は、長期生産計画により生産される製品のコストを（他の基準に従って）会計処理する際の実務の不統一を認識した。両審議会は、将来においてアジェンダへのプロジェクトの追加を検討することで合意した。

表示（第 104 項から第 108 項）

BC235 両審議会は、契約における残っている権利及び履行義務は単一の会計処理の単位を構成し、契約負債又は契約資産のいずれかとして純額で会計処理して表示すべきだと提案している。両審議会は、顧客との契約における権利と義務は相互依存的であることに留意した。すなわち、顧客から対価を受け取る権利は企業の履行に左右され、同様に、企業は顧客が支払いを続ける限りにおいてのみ履行する。両審議会は、こうした相互依存性は、残っている権利と義務を財政状態計算書において純額で表示することによって最も良く反映されると判断した。

BC236 両審議会は、特定の履行の法的救済の対象となる契約における権利及び履行義務を、総額で（すなわち、別個の資産及び負債として）表示すべきかどうかを検討した。両審議会は、契約不履行の場合に、このような契約は、企業と顧客が当該契約で指定したように履行することを求めていることに着目した。したがって、純額で決済できる大半の契約とは異なり、特定の履行契約は、一般的に、顧客と企業との間の双務的な資源の流れを生じさせる。この契約は、次のようなファイナンス契約に類似している。それは、純額の現金支払ではなく現物の引渡しで決済され、会計単位が契約上の権利及び義務から生じた個々の資産及び負債である契約である。

BC237 しかし、両審議会は、特定の履行契約についての例外を設けないことを決定した。これは、特定の履行の救済は比較的に稀であり、すべての法域で利用可能なわけではないからである。さらに、それは契約不履行について法的措置が取られる場合に裁判所から与えられる可能性のある、多数の可能性のある救済の 1 つにすぎない。したがって、その場合に何が起きるかの判定を会計処理の基礎とすることは、直観に反する（企業は契約が破られると予想して契約するわけではないため）とともに、困難である（企業は契約開始時に、将来において法的措置が取られるとした場合に、どのような救済が裁判所から与えられるのかを判断することが必要になるからである）。

BC238 両審議会は、本基準案では、契約資産と契約負債を財政状態計算書において独立の科目として表示することを企業に要求すべきかどうかを明示すべきではないと決定した。その代わりに、企業は、財務諸表の表示に対する一般原則を適用して、契約負債と契約資産を財政状態計算書において区分して表示すべきかどうかを決定すべきである。例えば、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、類似した項目の重要性のある各クラス及び性質又は機能が異なる項目を区分して表示することを企業に要求している（重要性がない場合を除く）。両審議会は、一部の業界では、企業は通常、財務諸表又は注記のいずれかにおいて契約資産及び契約負債に関する追加的な詳細を提供していることに留意した。例えば、企業は、これらの資産又は負債を記述するために別々の名称を使用する場合もあるし、それらを複数の科目で認識する場合もある。その追加的な詳細は、それらの財務諸表の利用者にとって有用となることが多いため、両審議会は、「契約資産」、「契約負債」、及び「受取債権」について、利用者がそれらの資産及び負債を区別できるようにするのに十分な情報も提供するのであれば、異なる名称を使用することができ、それらの資産及び負債を表示するための追加的な科目を使用することができると決定した。両審議会は、企業が契約資産及び契約負債を財政状態計算書においてどのように表示するのかに関係なく、企業は第 117 項の調整表の一部としてこれらの契約資産及び契約負債の開示を要求されることに留意した。

契約資産と受取債権との関係

BC239 顧客が対価の支払により履行する前に、企業が履行義務を充足することによって最初に履行する場合には、企業は契約資産を有している。これは、顧客に移転される財又はサービスと交換に顧客から対価を受け取る権利である。

BC240 多くの場合、その契約資産は、時の経過だけが対価の支払期限を到来させるので、対価に対する無条件の権利（受取債権）である。両審議会は、収益認識の基準が収益認識に加えて受取債権の会計処理を取り扱う必要はないと判断した。受取債権の事後測定（又は減損）やそれらの資産に関連した開示は、すでに IFRS 及び US GAAP で取り扱っている。

BC241 したがって、両審議会は、企業が対価に対する無条件の権利を有する場合には、企業はその権利を契約資産とは区別して受取債権として表示し、現行の要求事項に従って会計処理すべきだと決定した。したがって、契約資産が本基準案に従って認識されるのは、企業が履行義務を充足したが、対価に対する無条件の権利はまだ得ていない場合（例えば、その前に企業が契約上の別の履行義務を充足する必要があるために）である。

BC242 多くの場合、対価に対する無条件の権利は、企業が履行義務を充足して顧客に請求した時に生じる。例えば、企業が財又はサービスを顧客に移転した時に、財又はサービスに対する支払の期限が通常は到来し、請求書が発行される。しかし、顧客に支払を請求す

る行為は、企業が対価に対する無条件の権利を有していることを示すものではない。例えば、企業は請求を行う前に対価に対する無条件の権利を有する場合（未請求の受取債権）もある。それは、請求書を発行できるようになるために時の経過だけが必要な場合である。さらに、場合によっては、企業は履行義務を充足する前に対価に対する無条件の権利を有することがあり得る。例えば、企業が解約不能の契約を結び、それにより顧客が、企業が財又はサービスを提供する1か月前に対価を支払うことを求められる場合がある。支払期限が到来した日に、企業は対価に対する無条件の権利を有する（しかし、このような場合には、企業は財又はサービスを移転した時にのみ収益を認識することとなる）。

開示（第109項から第129項）

BC243 現行の収益の要求事項に対する規制当局及び利用者の主な批判の中に、開示が不適切で財務諸表における他の項目の開示とのつながりがないというものがある。例えば、多くの利用者が、企業が収益を孤立した形で表示するので、利用者は収益を企業の財政状態と関連づけることができないという不満を述べている。

BC244 そうした欠陥を考慮して、両審議会は、顧客との契約が企業の財務諸表にどのように影響しているのかを、財務諸表の利用者が理解し分析するのに役立つために、包括的で首尾一貫したワンセットの開示を提案することにした。両審議会は、包括的で首尾一貫したワンセットの収益の開示には次のものを含めるべきだと決定した。

- (a) 報告期間において認識した収益の内訳の説明
- (b) 契約資産及び負債の残高の期間ごとの変動の調整表
- (c) 企業が顧客との間に有している履行義務及び不利な契約に関する情報
- (d) 契約獲得及び履行コストに関する情報
- (d) 収益を認識する際に用いた判断、及び当該判断の変更の説明

BC245 この種の情報の開示に関する両審議会の結論は、BC249項からBC271項で説明している。

開示目的（第109項から第112項）

BC246 最近の基準の多くは開示目的を明示している。両審議会は、本基準案でも収益の開示に関する目的を明示すべきであると決定した。両審議会の考えでは、開示要求の解釈と適用は、開示の最重要目的が明確に記述されれば改善される。収益の開示の全体的な質と情報価値が利用者の要求を満たすのに十分なものかどうかを作成者が評価できるからで

ある。両審議会は、開示目的を明示することにより、本基準案の範囲内の顧客との多数のさまざまな種類の契約についての個別の情報ニーズを満たすための、詳細で規範的な開示要求の必要性を回避できることにも着目した。両審議会は、原則主義の開示要求の開発が必要であることに留意した。単一の収益基準の目的を考えれば、個別の取引又は業種について具体的な定めを開発することは可能ではなく適切でもないからである。

重要性

BC247 2010年公開草案へのコメント提出者の大半（主として、作成者、監査人及び一部の専門機関及び各国の基準設定主体）は、パッケージとして見た場合、2010年公開草案で定められた開示は、コストと便益に基づいて正当化されない可能性のある膨大な量の開示を生じることになると述べた。これに対し、財務諸表利用者は、現行の収益の開示を不十分と考えているため、この開示パッケージをおおむね支持した。開示案に関する相反するフィードバックは、有用でかつ合理的なコストで作成できる情報を利用者に提供する開示を開発する際に両審議会が直面した課題を明らかにしている。

BC248 一部の利用者及び作成者とさらに協議した後に、両審議会は、改訂後の開示案は、利用者のニーズと作成者の懸念との間の適切なバランスを達成すると判断した。両審議会は、開示案が過剰であるという懸念に同意しなかった。開示の分量は、現行の収益の開示要求と比べて増加するが、両審議会は、開示の増加は、BC243項で述べたように相当な欠点のある現行の開示実務及び財務報告の有用性の改善のために必要と考えている。さらに、両審議会は、過大な開示に関する懸念の少なくとも一部分は、開示案のリストの長さに関する推論に基づくものだと考える。その開示のリストが必要なのは、収益の基準が広範囲の業界で活動する企業に適用されることになるため、一部の企業又は業界には関連性があるが他の企業又は業界には関連性がない可能性のある収益の開示を明示する必要があるからである。したがって、それらの開示は、最低限の開示のチェックリストとして見るべきではない。両審議会が本基準案に第110項を含めた理由の1つは、重要性に関するIFRSとUS GAAPにおける現行の要求事項と同様に、企業は重要性のない情報を開示する必要がないことを明確化するためである。この開示要求を適用する目的上、両審議会は、企業がどの程度の情報を提供すべきなのかを決定する際に重要性を考慮すべきであることに留意した。

収益の分解（第114項から第116項）

BC249 包括利益計算書において認識される収益は、顧客との多くの契約により生じた複合的な金額である。収益は、種々の財又はサービスの移転又は種々の顧客又は市場に関わる契約により生じる可能性がある。分解された収益情報の開示は、報告期間において認識された収益の内訳構成を利用者が理解するのに役立つ。分解のレベルは重要である。その情報の開示が集約されすぎても細分化されすぎても、情報はあいまいになるからである。

BC250 2010 年公開草案を開発する際に、両審議会は、現行の基準が収益の分解を求めており、それらの基準が分解の基礎を明示していることに着目した。例えば、

- (a) IAS 第 18 号は、当期中に認識された収益の重要な区分ごとの金額の開示を求めている。これには、物品の販売、サービスの提供、金利、ロイヤルティ及び配当による収益が含まれる。
- (b) IFRS 第 8 号「事業セグメント」及びセグメント報告に関する ASC トピック 280 は、(収益総額と調整された) 各事業セグメントの収益の開示及び収益総額の分解を企業に求めている。収益総額の分解は、企業の事業セグメントが製品若しくはサービスの相違又は地域の相違に基づいていない限り、製品若しくはサービス別 (又は類似した製品若しくはサービスのグループ別) 及び地域別に行う。関連する開示は、企業の製品及びサービスの種類並びに主要な顧客について求められている。しかし、開示される金額は、内部的に使用されている基準で測定することができ、IFRS 又は US GAAP において他の目的で使用される他の測定に従っていない場合もある。

BC251 収益の開示について意見を聞いた利用者からのフィードバックは、収益について意味のある分解をするための基準は画一的なものとするべきではないということを示していた。収益の最も有用な分解は、さまざまな企業固有又は業種固有の要因に左右されるため、両審議会は、本基準案は分解の基礎として使用すべき収益の特定の性質を定めるべきではないと決定した。その代わりに、両審議会は、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良く描写する主要な区分に、企業は収益を分解すべきであると決定した。開示案を再審議する際に、両審議会は、開示目的を満たすため、企業は収益を分解するために複数の種類の区分を用いることが必要となる場合があることを明確化した。

BC252 両審議会は、収益と隣接して (第 69 項に従って) 表示する減損損失に係る引当金は、第 114 項に従って分解する必要がないことを明確化した。両審議会は、減損損失の分解は、作成が困難となる可能性があり、有用な情報を限定的にしか提供しない場合があることに留意した。信用リスクは、通常は企業が集中的に管理する顧客固有のリスクであるが、他方、収益の最も有用な分解は、通常は、取引の属性 (例えば、財又はサービスの種類あるいは地理的区分) に固有のものだからである。

BC253 2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、収益を分解して開示する提案が、IFRS 第 8 号及び ASC トピック 280 における収益に関する分解の要求事項との重複となることを懸念した。本公開草案の第 112 項は、企業が別の基準に従って情報を提供している場合には、情報を開示する必要がないことを明確化している。したがって、企業は、第 114 項に定められた要求事項を満たす収益についてセグメント報告の開示を提供し、かつ、これらの開示が本基準案に従って収益の認識及び測定を行っている場合には、分解

した収益の開示を提供する必要はないことになる。それでもなお、両審議会は、次の理由により、収益を分解する提案を本基準案に含めた。

- (a) 収益についてのセグメント報告の開示は、会計原則に準拠しない情報に基づいている場合がある（すなわち、最高経営意思決定者に報告される収益の認識及び測定が、収益の基準に準拠していない基礎に基づいている場合がある）。
- (b) 収益の基準を適用する企業の中には、セグメントの開示の提供を免除されている企業がある（例えば、公開の証券取引所に上場していない企業）。

契約残高の調整表（第 117 項）

BC254 顧客との契約により生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を、利用者が評価するためには、報告期間において認識された収益と契約資産及び負債の残高の変動との関係を理解する必要がある。とりわけ、これに含まれるのは、企業が支払を受けるのが通常は顧客への財又はサービスの移転の前なのか後なのかの識別、及び認識した収益とキャッシュ・フローとの関係の定量化である。現在、企業は売掛金や繰延収益のような各報告日現在の運転資本残高を認識しているが、利用者は、それらの残高と当期に認識した収益との間の関係が不明確であると指摘してきた。したがって、その関係を明確にするため、両審議会は 2010 年公開草案で、企業は契約資産と契約負債の残高の調整表を開示すべきだと提案していた。

BC255 2010 年公開草案を開発する際に、両審議会は、契約残高の調整表を総額で表示すべきか純額で表示すべきかを検討した。総額の調整表は、残っている契約上の権利及び履行義務を区分した欄に示し、合計の純額が財政状態計算書にリンクすることになる。そうする際に、調整表は獲得した新契約の金額と未充足の履行義務の金額を強調し、すでに存在している契約の結果として将来に認識されると予想される収益の金額を示すことになる。両審議会は、この情報は財務諸表の利用者にとって有用であろうと認識している。しかし、両審議会は以下のことにも留意した。

- (a) まだ履行していないすべての契約（未履行契約を含む）を測定することが必要となるため、調整表の作成と監査のコストが高くなること
- (b) 未履行契約に固有のハイレベルの判断（いつ契約が成立するのかの判定を含む）があること
- (c) 提供される情報が、多くの種類の契約（短期のものなど）について有用でない場合があること

したがって、両審議会は、企業は財政状態計算書において契約資産と契約負債の残高の期首から期末への調整表を開示すべきだと 2010 年公開草案で提案することを決定した。

- BC256** 作成者及び利用者は、契約残高の調整表を開示する提案に関してさまざまな見解を示した。大半の作成者は、契約資産及び契約負債の調整表が要求する情報を収集して表示するのはコストがかかるとコメントした。さらに、一部の作成者は、作成のコストを考えると、開示が費用対効果の高いものかどうかを疑問視した。これに対し、利用者は、調整表で提供される情報は、他の定量的開示又は定性的開示の要求からは入手可能でないと述べた。また、調整表は作成者にコストを課すことにはなるが、これらの利用者は、この開示は重要であるとコメントした。彼らが契約資産及び契約負債を理解するとともに、認識された収益と現金及び債権の変動との間の相互関係を理解するのに役立つものとなるからである。
- BC257** 一部の作成者から受け取ったフィードバックを踏まえて、両審議会は、所定の要件が満たされる場合のみ調整表の開示を企業に要求するかどうかを検討した。例えば、そうした要件には、次のものが含まれるかもしれない。
- (a) 契約が所定の属性を満たすこと（例えば、長期契約であること又は企業が特定の業界で営業活動を行っていること）
 - (b) 契約資産又は契約負債が、財政状態計算書で非流動の資産又は負債として分類されていること
- BC258** 両審議会は、調整表が有用な情報を提供する（又は提供しない）契約の種類又は業界の明確な識別は困難であるため、これは実行可能なアプローチではないと判断した。利用者は、調整表は工事契約や外注契約などの長期契約を有する業界又は企業に特に有用となると示唆したが、契約残高の調整表が有用となる他の状況があるとも述べた。さらに、**BC257** 項の要件により、企業の契約資産及び契約負債の一部が調整表から除外される結果が生じ得る。そうなった場合、この開示は財務諸表の項目の調整を表さなくなる。
- BC259** したがって、両審議会は、その情報が財務諸表利用者にとって重要であることから、契約残高の調整表を要求する提案を確認した。また、両審議会は、調整表は表形式で表示すべきだと決定した。利用者が、これにより調整表の理解が容易になり企業間の比較を促進することになるとコメントしたからである。
- BC260** 両審議会は、調整表で開示すべき情報に重要性があるかどうかを企業が考慮すべきだと考えた。**BC248** 項で説明したように、両審議会は、重要性のない情報を開示しないという現行の IFRS と US GAAP の要求事項が、次の事項の決定に適用されると考えている。
- (a) どのような場合に調整表を提供するのか（例えば、調整表は、現金販売の事業を行う企業にとっては重要性がない可能性がある）
 - (b) どの程度の詳細を調整表で提供するのか（すなわち、どのくらいの数の調整項目を表示するのか）

残存する履行義務の開示（第 119 項から第 121 項）

BC261 2010 年公開草案で、両審議会は、企業は残存する履行義務の金額とそれらの履行義務の充足の予想時期を（後続の 3 年間のそれぞれを 1 年の期間帯に、3 年後に残るすべての履行義務は第 4 の期間帯に）開示すべきだと提案した。それは、契約残高の調整表は、企業の総額ベースでの履行義務に関する情報の開示とはならないからであった。両審議会は、残っている履行義務の区分開示により、利用者が次のことを行えるようになると判断した。

- (a) 将来の収益に関連するリスクを評価すること。一般に、利用者は履行義務の充足が遠い時点であればあるほど、結果の不確実性が高いと見る。履行義務がより近い時期に充足される場合よりも、多数の要因及び不確実性の影響を受けるからである。
- (b) 既存の契約により認識される収益の時期と金額を理解すること
- (c) 収益の金額と時期を分析すること
- (d) 「受注残」の報告に整合性を得ること。受注残は経営者の説明の中で企業によって開示されることが多いが、算定基準がさまざまである。
- (e) 判断又は状況の変化が収益認識のパターンにどのように影響する可能性があるかを理解すること

BC262 2010 年公開草案へのコメント提出者の多くは、提案が費用対効果の高いものとなるのかどうかを疑問視した。利用者は、開示案は一部の種類の契約について一定の情報価値を持ち得るとコメントした（例えば、この開示は、小売取引よりも購読サービスについて有用な情報を提供するであろう）。しかし、彼らは、開示が、ペナルティなしで終了させることができる完全に未履行な契約に関連する残存する履行義務も含んでいる場合には、開示の有用性が大幅に強化されることになると提案した。作成者を含め、他のコメント提出者は、次のような所見を示した。

- (a) 開示は、作成及び監査が困難でコストがかかる。現行の会計システムは、これらの要求されている情報（残存する履行義務の充足の時期のスケジューリングに関する情報を含む）を追跡して捕捉するようには設計されていないからである。
- (b) 開示により提供される情報は、誤って解釈される可能性がある。企業の事業の内容によっては、開示が、企業の潜在的な将来の収益の比較的小さな部分集合のみを目立たせる場合もある。
- (c) 将来的情報は、財務諸表の注記ではなく、経営者による説明において表示すべきである。特に、当該開示の場所は、一部の法域では実務的な影響もあるからである。例えば、米国においては、財務諸表の注記で表示される開示は、私募証券訴訟改革

REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

法及び証券取引委員会の関連規則の下で提供される将来的な記載に関する「セーフ・ハーバー」保護から除外されている。

- BC263** 残存する履行義務の開示案を再審議する際に、両審議会は、その開示の提案を生じさせた状況は変わっていないと考えた。両審議会は、契約残高の調整表を総額ではなく純額で提供することを要求する提案を確認したからである。また、両審議会は、長期契約が事業モデルにとって不可欠である一部の業界では、類似の（しかし、会計基準に準拠していない）性質を有する開示が、収益及び収益成長率の評価にとって重要なインプットとしてアナリストにより要求されていることにも着目した。しかし、開示案に対して利用者及び作成者から提起された懸念により、両審議会は、顧客との契約から生じる将来の収益についての異なる金額の開示を検討し、当該金額が財務諸表利用者に有用な情報を提供するのかどうかを検討した。
- BC264** 両審議会は、2010 公開草案の提案を維持することを決定した（すなわち、顧客との契約から生じる将来の収益の開示は、当初の予想存続期間が 1 年超の契約から生じた残存する履行義務の総額を開示すべきである）。両審議会は、以下の理由により、顧客との契約から生じる将来の収益の開示を他の金額に基づいて要求することはしないと決定した。

測定値	棄却の理由
契約負債の帳簿価額の開示（すなわち、顧客から受け取った前払が収益として認識される時期のスケジューリング）	<p>両審議会は、2010 年公開草案の提案の方が、利用者に目的適合性の高い情報を提供することになると判断した（例えば、BC261 項に示した目的上）。</p> <p>両審議会は、一部の企業が、将来の報告期間に収益として認識される契約負債の満期分析を現在開示していることに留意した（特に、一定の期間にわたり購読又は情報技術サポート・サービスを提供し、それに対して顧客が通常は前払を行う企業）。両審議会は、それらの企業は、利用者が要求する場合には、引き続きその情報を提供するであろうと考えている。</p>
顧客とのすべての契約から生じた残存する履行義務の総額の開示（すなわち、当初の予想存続期間が 1 年以内の契約を含む）	<p>両審議会は、コストと便益の観点からこの代替案を棄却した。短期の契約についてこの開示を作成するコストは、当該開示により提供される便益では相殺されないと考えている。</p>

<p>オーダーブック・受注残（取消し可能の契約を含む）の開示又は企業の予想将来収益（予想される契約を含む）の開示</p>	<p>この情報の開示は、利用者に支持されたが、両審議会はこの開示を棄却した。開示要求案の範囲外である収益を含むこととなっていたからである（すなわち、この開示は、将来の契約及び全面的に未履行で、ペナルティなしで終了させることができる契約を含むこととなる）。</p>
--	---

BC265 それでもなお、両審議会は、この開示案が作成者に多大なコストを課すことになることを認識していた。したがって、両審議会は、開示を、残存する履行義務に関する情報を開示することの費用対効果が最も高くなる契約に限定できるかどうかを検討した。両審議会は、次のことを決定した。

- (a) 当初の予想存続期間が1年以内の契約を開示から除外するという2010年公開草案の提案を確認する。
- (b) 実務上の便宜として、企業は、契約の性質が、企業が請求時に収益を認識するようなものである場合には、残存する履行義務の金額を開示する必要がないと提案する。両審議会は、場合によっては、企業は収益を認識できるようにするためにモデルの各ステップを厳格に適用する必要はないことに着目した後に、この実務上の便宜を提案した。これは、一部の「コスト・プラス」又は契約価格がインプット（例えば、作業時間及び消費した資材）の単位当たりのレートに基づく「タイム・アンド・マテリアル」契約の場合に当てはまるであろう。そうした契約については、企業は、作業を履行し資材を消費するに従い、収益モデルの各ステップを適用する必要なしに、契約に明記された金額で収益を認識することができるであろう。これらの契約を開示案の範囲から除外することを認めることにより、両審議会は、取引価格を算定すること、及び当該金額を開示作成の目的で契約における履行義務に配分することを、企業が要求されないようにしている。

BC266 多くのコメント提出者が、満期分析の表示の基礎（すなわち、残存する履行義務を1年の期間帯にスケジューリングするという要求）を定めた2010年公開草案の提案に反対した。コメント提出者は、そうした期間帯の厳格さに反対した。また、一部のコメント提出者は、スケジューリングが、履行義務が充足される時期の予想における誤ったレベルの正確性を示唆する可能性があるという懸念を示した。したがって、両審議会は、その説明を次のいずれの方法で提供するのかを企業が選択することを認めると決定した。

- (a) 契約の存続期間から見て最も適切な期間帯を用いた定量的ベースで
- (b) 残存する履行義務の金額のスケジューリングの定量的情報と定性的情報の混合で

履行義務の説明（第 118 項）

BC267 現行の基準は、収益の認識に関する会計方針の開示を企業に求めている（IAS 第 1 号の第 10 項(e)又は財務諸表注記における開示に関する ASC セクション 235-10-50 の要求事項参照）。しかし、利用者の指摘によると、多くの場合、企業は採用した会計方針の説明を「決まり文句」で記述しており、その会計方針が企業が顧客と結んでいる契約にどのように関連するのかを説明していない。その問題に対処するため、本公開草案の第 118 項は、顧客との契約における履行義務に関する情報の開示を企業に要求している。この開示案は、より説明的な情報の提供を企業に求めることにより、現行の基準における会計方針の開示要求を補完するものとなる。

不利な履行義務（第 122 項及び第 123 項）

BC268 両審議会は、提案された要求事項に従って認識される不利な履行義務に関する開示は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における現行の不利な契約の開示と整合させるべきだと決定した。

仮定と不確実性（第 124 項から第 127 項）

BC269 IFRS と US GAAP には、企業が行った重要な会計上の見積り及び判断の開示についての一般的な要求事項がある。財務諸表の利用者が収益を重視していることから、両審議会は、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いた見積り及び行った判断に関する具体的な開示要求を提案することを決定した。

BC270 FASB の緊急問題専門委員会（EITF）は、複数要素契約についての ASC セクション 605-25-50 のガイダンスを開発する際に、同様の結論に至った。EITF は、用いた判断とそれらが複数要素契約による収益の認識に与えた影響を伝えるための開示を開発するために、広範な協議を行った。それらの開示が顧客とのすべての契約に適切に適用できるかどうかを検討した後、両審議会は、本基準案に、重要な判断について ASC セクション 605-25-50 で求められていると同様の開示を含めることを決定した。

契約の獲得又は履行のためのコストから生じた資産（第 128 項及び第 129 項）

BC271 利用者は、2010 年公開草案は、契約を履行するためのコストから生じる資産に関する開示を何も提案していないとコメントした。彼らは、これらの資産に関する情報は、企業が資産として認識したコストの種類、及び当該コストがその後どのように償却又は減損されるのかを理解するのに役立つと考えた。したがって、両審議会は、企業は、顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストから生じた資産の帳簿価額の調整表を、期首と期末現在で主要区分ごとに開示すべきだと決定した。また、両審議会は、この開示は IAS 第 2 号及び収益認識に関する ASC トピック 605 の結果的な修正により削除される現行の開示の一部を置き換えるために必要だと判断した。

中間財務報告について要求される開示

BC272 中間財務報告について具体的な開示要求がない場合、企業は、中間財務報告において開示すべき顧客との契約から生じる収益に関する情報を決定するために、IAS 第 34 号「中間財務報告」又は中間報告に関するトピック 270 を適用することとなる。これらの基準は、一般的な原則として、企業が直前年度の末日以降の企業の財政状態の変動及び業績に関する情報を開示することを求めている。しかし、収益に関する情報は、財務諸表利用者が企業の財務業績及び見通しに関して情報に基づく評価を行うために非常に重要であるため、両審議会は、企業が中間財務報告において提供すべき収益及び顧客との契約に関する開示を明示することを決定した。したがって、利用者は、中間期間において一貫した比較可能な開示を提供されることになる。要求する開示を明示することにより、何が重要な変化となるのか、及び重要な変化に関する情報を中間財務報告でどのように表示すべきなのかに関して、各企業が異なる結論に至る可能性があるというリスクを限定することになるからである。

BC273 両審議회가明示した開示は、期間ごとに大きく変動することが予想される情報に関連するものである。したがって、その情報の開示は、IAS34 号及びトピック 270 の一般的な開示原則と整合するものとなる。両審議회는、企業が中間財務報告において収益の分解を開示すべきだと定め、情報が期間ごとに大きく変動する場合にのみ企業が開示することが必要となる可能性のある他の開示を特定するという代替的アプローチを検討したが、最終的には棄却した。この代替的アプローチは、場合によっては、中間財務報告で開示が要求される情報の分量を限定することができるが、両審議회는、何が収益の認識の重要な変化となるのかの識別に関する判断を考えると、この代替案は、一部の企業が中間財務報告で開示する情報の金額の不統一を生じさせるおそれがあると判断した。

適用指針（B1 項から B58 項）

BC274 両審議회는、本基準案における原則が、顧客との種々の典型的な契約に見られる要素にどのように適用されるのかを明確化するために、適用指針を含めることを決定した。その適用指針の一部は、IFRS 又は US GAAP における現行のガイダンスに基づいている。単一の収益認識モデルを開発するという目的（BC3 項及び BC4 項で議論している）に合わせ、両審議회는、特定の業界だけに適用されるガイダンスを示すつもりはない。

返品権付きの販売（B2 項から B9 項）

BC275 契約の中には、企業が財を顧客に移転するとともに、その財を企業に返品する権利を顧客に与えるものがある。両審議회는、概念的には、返品権付きの契約は少なくとも 2 つの履行義務を含んでいると判断した。財を顧客に提供するという履行義務と、返品権サービスについての履行義務であり、後者は、返品期間中に顧客から返品された商品を受

け入れるという待機義務である。

- BC276 顧客に商品を提供する履行義務に関して、両審議会は、実質的に、企業は不確定な数量の販売を行っているとは判断した。それは、返品権が消滅した時にはじめて、企業がどれだけの販売をしたのか（すなわち、どれだけの販売が不成立にならなかったか）が確定的に知ることになるからである。したがって、両審議会は、顧客の返品権行使により不成立となると予想される販売について、企業は収益を認識すべきではないと決定した。その代わりに、当該販売について、企業は顧客に返金する義務に係る負債を認識すべきである。
- BC277 両審議会は、認識すべき収益の金額（したがって、返金義務の金額）を決定する際に、企業は変動対価の認識及び測定に関する原則を用いるべきだと決定した。それらの原則と整合的に、企業が権利を得る対価の金額（返品される財の数量を考慮する）が合理的に確実でない場合には、企業は受け取った対価を返金負債として認識することとなる。
- BC278 両審議会は、返品権サービスを返金負債とは別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを検討した。企業が返品権サービスについて履行義務を認識しない場合には、顧客がその財の支配を獲得した時に、契約におけるすべての収益とマージンを認識することとなる。このような結果は、契約による企業の履行を忠実に描写しないおそれがある。しかし、両審議会は、返品権を返金負債とは別個の履行義務として会計処理するには、通常、企業が当該サービスの独立販売価格を見積る必要があることに留意した。多くの場合、返品の数全体の販売の中の小さな割合と予想され、返品期間は短い（例えば 30 日）ことが多いことから、両審議会は、返品権サービスを別個の履行義務として会計処理することにより利用者に提供される情報の増分は、そうすることの複雑性やコストを正当化しないと判断した。したがって、両審議会は、企業は返品権サービスを別個の履行義務として会計処理すべきではないと決定した。
- BC279 返品権は、顧客が財を返品して返金を受けるオプションを行使した場合に、顧客から財を回収する契約上の権利を企業に与える。両審議会は、財を回収する権利は、返金負債との相殺ではなく、資産として認識すべきだと決定した。両審議会は、当該資産を返金負債と別個に認識することにより、透明性が高まり、当該資産についての減損テストの検討が確保されると考えた。

製品保証及び製造物責任（B10 項から B15 項）

- BC280 企業が製品（当該製品が財であれサービスであれ）を顧客に提供する際に、企業が顧客に当該製品に対する保証も提供する場合がある。この製品保証は、例えば、製造者の補償、標準保証又は拡大保証などとして記述されることがある。両審議会は、収益モデルの製品保証への適用に関する具体的なガイダンスを示すことを決定した。製品の販売に関する顧客との契約の多くは製品保証を含んでおり、その製品保証の性質は、製品、企

業及び法域ごとに異なる場合があるからである。

- BC281 ディスカッション・ペーパーで、両審議会は、すべての製品保証を統合的に会計処理することを提案していた。すべての製品保証の統一的な特性は、企業が製品保証の条件に従って製品の交換又は修理をするために待機すると約束していることだからである。ディスカッション・ペーパーの提案では、待機するという約束は、顧客に保証カバレッジのサービスを提供し、それは収益が帰属する別個の履行義務となるとしていた。しかし、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の大半は、一部の製品保証は他のものと異なっているという事実を、製品保証の会計処理に反映すべきだと述べた。製品保証の中には、製品の顧客への移転時に存在する欠陥から顧客を保護するものもあれば、製品の顧客への移転後に生じる故障から顧客を保護するものもある。それらのコメント提出者は、製品保証が販売時の製品の欠陥から顧客を保護しているのみである場合には、顧客は別個のサービスを受けていないとコメントした。したがって、事後の修理又は交換は製品提供の追加コストであり、それゆえ企業の過去の履行に関するものである。
- BC282 2010年公開草案では、企業は製品保証を当該保証の目的（すなわち、顧客に約束した保護の内容）に基づいて区別すべきだと提案していた。2010年公開草案では、次の種類の製品保証を識別していた。
- (a) 「品質保証型の製品保証」——販売時において製品に欠陥がないという約束
 - (b) 「保険型の製品保証」——所定の期間内に故障が発生した場合には、製品を修理又は交換するという約束（通常、一定の条件が付く）
- BC283 2010年公開草案では、企業が一部の製品保証を他の製品保証と異なる方法で会計処理するよう要求することとしていた。しかし、本公開草案では、両審議会は、製品保証を顧客に約束した保護の内容のみに基づいて区分することはしないと決定した。この決定を行ったのは、2010年公開草案へのコメント提出者のほぼ全員が、製品の故障がいつ発生したのかの判定が困難な場合があり得るとコメントしたためである。例えば、
- (a) 製造業では、製品は顧客への引渡しの前に厳格な検査プロセスを経ることが多く、企業は引渡し時に故障を認識していない場合がある。
 - (b) ソフトウェア業界では、ソフトウェアのバグ修正が、隠れた欠陥の修理であるのか、製品が顧客に移転された後に発生した欠陥の修理であるのかを、企業がどのように判定することになるのか明確でない。
- BC284 その代わりに、本公開草案の B10 項から B13 項は、次のいずれかの要件に該当する場合、約束した製品保証を企業が別個の履行義務として識別するよう要求するとしている。
- (a) 顧客が製品保証を企業から別個に購入するオプションがある。

(b) 製品保証が、企業の過去の履行が契約の定めどおりであったという保証に加えて、顧客にサービスを提供する。

BC285 上記の各項の要件に該当しない約束した製品保証は、履行義務ではない。実質上、それらの要件は、製品保証を次の 2 つに区分するための異なる基礎を提供している。保険型の製品保証（別個の履行義務であり、本公開草案では「サービス型の製品保証」と呼んでいる）と品質保証型の製品保証（これは履行義務ではなく、本公開草案では「アシュアランス型の製品保証」と呼んでいる）である。

別個の履行義務である製品保証（サービス型の製品保証）

BC286 一部の種類の製品保証について、企業は、顧客が保証カバレッジの購入を選択できるようにするために、別個に販売するか又は別個に顧客と交渉する。この事実は、約束した製品保証が約束した製品に加えてサービスを企業に提供するという客観的な証拠となる。したがって、両審議会は、その約束した製品保証は、第 28 項及び第 29 項に従って別個の履行義務となると決定した。

BC287 企業が別個に販売せず、顧客と別個に交渉しない製品保証については、両審議会は、事実と状況により、それらの製品保証（又は当該保証の一部）が、企業の過去の履行が契約の定めどおりであったという保証に加えて顧客にサービスを提供することが示されている場合には、当該保証も別個の履行義務として識別すべきだと決定した。両審議会は、この決定により次のようになることに留意した。

(a) 明確な原則が示され、それにより、製品保証の価格設定又は交渉が別個に行われているかどうかにかかわらず、企業が経済的に同様の製品保証を同様の方法で会計処理することが可能となる。

(b) 別個の履行義務の識別に関する一般的な原則と整合する。

(c) 現行の US GAAP における形式的な境界線（当該保証が別個に価格設定されているかどうかのみに基づいて異なる種類の製品保証を区分する）が削除される。

BC288 B10 項から B15 項の要件に該当する製品保証は、保険契約の定義にも該当する。しかし、保険契約プロジェクトにおいて、両審議会は、製造業者、販売業者又は小売業者が直接発行する製品保証は、収益基準の範囲に含めるべきだと暫定的に決定している。第三者が発行する製品保証は、保険契約プロジェクトの範囲に含まれる。

別個の履行義務ではない製品保証（アシュアランス型の製品保証）

BC289 両審議会は、アシュアランス型の製品保証を次のいずれとして会計処理すべきかを検討した。

- (a) 欠陥のある製品を交換又は修理するという別個の負債
- (b) 企業が販売時に欠陥のない製品を顧客に提供しなかったことにより充足されていない履行義務

BC290 2010 年公開草案の提案では、アシュアランス型の製品保証を顧客に提供する企業に対し、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評価することを要求することとしていた。企業は、顧客に販売した欠陥のある製品の可能性と程度を判定し、その結果として、当該履行義務が充足されなかった範囲で収益を認識しないこととなる。この提案の利点は、企業が製品の顧客への移転時に収益として取引価格全体を認識しないことである。欠陥があると予想される製品を企業が修理又は交換するまで、取引価格の一部が収益として認識されないこととなるからである。しかし、両審議会は、本公開草案ではその提案を維持しないことを決定した。主に次の実務的理由によるものである。

- (a) 顧客に引き渡して欠陥があると予想されている製品を、「棚卸資産」として企業が認識し続けることを要求することに関して複雑性がある。
- (b) 企業が製品の顧客への移転時に全体のマージンを認識することとなるが、アシュアランス型製品保証において当該製品の修理又は交換に帰属するマージンが、全体的な契約マージンの認識のパターンを著しく歪める可能性は低い。

BC291 したがって、両審議会は、企業はアシュアランス型の製品保証を、欠陥のある製品を交換又は修理するという別個の負債として認識すべきだと決定した。本公開草案では、企業が製品の顧客への移転時に製品保証負債及び対応する費用を認識し、当該負債を IAS 第 37 号又は偶発事象に関する ASC トピック 450 に従って測定するよう要求している。サービス型の製品保証の会計処理とは対照的に、企業は、アシュアランス型の製品保証に取引価格（したがって収益）を帰属させない。製品保証の中には、アシュアランスの要素とサービスの要素の両方を含むものもある。企業が製品保証のアシュアランス要素をサービス要素と区分して合理的に会計処理できない場合には、企業が当該製品保証を合わせて単一の履行義務として会計処理することを認めるべきだと両審議会は決定した。この会計処理は、企業が製品の顧客への移転時に収益を過大表示しないようにし、企業が製品保証カバレッジの 2 つの構成部分を別個に識別して会計処理する必要をなくす。

法定の製品保証

BC292 法域によっては、法律で製品の販売とともに製品保証を提供することを企業に求めている。その法律が、販売時から所定の期間内に故障が発生した製品を企業が修理又は交換する必要があるとしている場合がある。したがって、こうした法定の製品保証はサービス型の製品保証のように見える。販売時に存在する欠陥だけでなく、販売後に発生する故障も対象としているからである。しかし、両審議会は、当該法律は、単にアシュアラ

ンス型の製品保証を運用可能にしているものと見ることができると判断した。言い換えると、こうした法定の製品保証の目的は、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護することである。しかし、販売時に製品に欠陥があったかどうかの判定を企業に要求せず、当該法律は、所定の期間（製品の性質に応じて変わり得る）内に故障が発生した場合には、その製品は販売時に欠陥があったと推定する。したがって、こうした法定の製品保証は、アシュアランス型の製品保証として会計処理すべきである。

製造物責任法

BC293 両審議会は、製造物責任法は履行義務を生じさせないことを明確化した。これらの法律は、通常、企業の製品の1つが危害又は損害を生じさせた場合に補償を支払うことを企業に要求している。両審議会は、契約における履行義務は製品を顧客に移転することであるため、企業はこうした法律から生じる履行義務を認識すべきではないことに留意した。製品に欠陥がある範囲で、企業は当該製品を修理又は交換するための予想コストについて負債を認識することになる（B15項で議論している）。製品が生じさせた危害又は損害について企業が補償を支払う義務は、履行義務とは別個のものである。両審議会は、企業がこの義務を顧客との契約とは区別して、IAS 第37号又はASCサブトピック450-20の偶発損失に関する要求事項に従って会計処理するであろうことに留意した。

本人か代理人かの検討（B16項からB19項）

BC294 現行の基準は、財又はサービスが最終顧客に移転される時に、企業が本人として行動しているのか代理人として行動しているのかの判定を企業に要求している。その判定は、企業が収益を認識するのが、顧客の対価の総額について（企業が本人である場合）なのか、本人が財又はサービスについて支払を受けた後の純額について（企業が代理人である場合）なのかを決定する。本基準案では、本人と代理人は異なる履行義務を有することになる。本人は、顧客への移転の前に財又はサービスを支配する。したがって、本人の履行義務は、それらの財又はサービスを顧客に移転することである。これに対し、代理人は、顧客への移転の前に財又はサービスを支配しない。代理人は本人と顧客との間の財又はサービスの販売を促進する。したがって、代理人の履行義務は、別の当事者が財又はサービスを顧客に提供するように手配することである。代理人の履行義務に帰属する取引価格は、代理人が当該サービスの提供に対して受け取る報酬又は手数料である。

BC295 企業が顧客への移転の前に財又はサービスを支配するかどうかは、必ずしも容易に明らかとならない場合がある。同様の問題は委託販売でも生じる。そのため、両審議会は、履行義務が代理人関係に関連しているといういくつかの指標を適用指針に盛り込んだ。それらは、IAS 第18号に付属する設例及びASCサブトピック605-45の本人と代理人の検討に関するガイダンスで明示されている指標に基づいている。

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）

BC296 契約の中には、顧客が追加的な財又はサービスを購入するオプションを付与されるものがある。本基準案を開発する際に、両審議会は、そうしたオプションをどのような場合に別個の履行義務として会計処理すべきなのかを検討した。そうした議論の間に、両審議会は、次の両者の区別が困難な場合があることに気づいた。

- (a) 顧客が既存の契約の一部として（多くの場合は黙示的に）対価を支払うオプション。これは履行義務であり、取引価格の一部が配分される。
- (b) マーケティング又は販売促進用の提案で、顧客が対価を支払っておらず、契約締結時に行われているが、契約の一部ではないもの。これは当該契約における履行義務ではない。

BC297 オプションと提案との区別における同様の困難は、US GAAP においてソフトウェア産業について生じていた。そうした実務上の問題に対応して、ソフトウェアについての範囲及び範囲除外に関する ASC セクション 985-605-15 では、将来における財又はサービスの購入に係る値引きの提案が契約における別個のオプションとみなされるのは、その値引きが重要で、かつ、当該契約の他の要素の価格設定に反映された値引きの範囲と、同等の取引で通常行われる値引きの範囲の両方に対して増分となる場合だとしている。重要であること及び増分となることという現行の考え方は、オプションとマーケティング又は販売促進用の提案との区別に用いられる重要な権利の原則の基礎となっている。しかし、両審議会は、提供された値引きが契約における他の値引きに対して増分となるものでなくても、場合によっては、それでも顧客にとっての重要な権利を生じさせる可能性があると考えた。したがって、両審議会は、ASC セクション 985-605-15 のガイダンスの当該部分を本公開草案に引き継がないことに決定した。

取引価格の配分

BC298 本基準案に従って、企業は、取引価格の一部を履行義務に配分するように、オプションの独立販売価格を算定することを要求される。場合によっては、オプションの独立販売価格が直接に観察可能なこともあれば、間接的に、例えば、オプションのある財又はサービスとオプションのないものについての観察可能な価格の比較により観察可能となることもある。しかし、多くの場合、オプションの独立販売価格は見積る必要がある。

BC299 オプション価格算定モデルが、オプションの独立販売価格を見積るために使用できる。オプションの価格には、オプションの本源的価値（すなわち、オプションが今すぐ行使されたとした場合の価値）と時間的価値（すなわち、オプションの価値のうち、満期消滅までの期間及び基礎となる財又はサービスの価値の変動性に依存するもの）とが含まれる。両審議会は、取引価格の一部をオプション価格の時間的価値部分に固有の価格と利用可能性保証とに配分することの利用者にとっての便益は、そうするためのコストと労力の正当化にはならないと判断した。しかし、両審議会は、企業はオプションの本源

的価値を B23 項に従って測定するために必要なインプットを容易に入手できるはずであり、その計算は比較的単純で直感に合うはずだと判断した。この測定アプローチは、IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」におけるカスタマー・ロイヤルティ・ポイントについての測定の適用指針と整合している。

更新オプション

- BC300 更新オプションは、既存の契約で供給されるのと同じ種類の追加的な財又はサービスを取得する権利を、顧客に与えるものである。このオプションは、比較的短期の契約における更新オプション（例えば、1 年契約で、当該契約を 1 年目と 2 年目の終りにさらに 1 年更新するオプションが付いたもの）としても、より長期の契約における解約オプション（例えば、3 年契約で、顧客が当該契約を各年末に終了することを認めているもの）としても説明できる。更新オプションは、追加的な財又はオプションを供給する他のオプションと同様に見ることができる。言い換えると、更新オプションが、その契約を結ばなければ顧客が他の方法で入手できない重要な権利を顧客に与える場合には、契約における別個の履行義務となり得る。
- BC301 しかし、更新オプションが顧客に重要な権利を与える場合には、通常、一連のオプションがある。言い換えると、契約におけるオプションのいずれかを行使するには、顧客はその契約における過去のオプションをすべて行使していなければならない。両審議会は、一連のオプションの独立販売価格の算定は複雑となると判断した。オプションの独立販売価格の見積りを算定するには、企業がさまざまなインプット（各更新期間に係る財又はサービスの独立販売価格や、その後の期間について顧客が更新する可能性など）を識別する必要があるからである。言い換えると、企業は、当初の期間からの取引価格のうち、後の期間まで繰り延べるべき金額を算定するためには、可能性のある契約期間全体を考慮しなければならないことになる。
- BC302 その理由により、両審議会は、オプションの独立販売価格の見積りについての実務的な代替案を企業に提供することを決定した。この実務的代替案は、企業が提供すると予想している選択的な財又はサービス（及びこれに対応する予想される顧客対価）を、当該契約の当初測定に含めるよう企業に要求することになる。両審議会の考えでは、更新オプション付きの契約を、一連のオプションの付いた契約ではなく、予想期間（すなわち、予想される更新期間を含む）にわたる契約として見る方が、企業にとって単純となる。
- BC303 両審議会は、更新オプションを追加的な財又はサービスを取得する他のオプションと区別するための 2 つの要件を開発した。第 1 に、更新オプションの基礎となる追加的な財又はサービスは、原契約で提供されるものと類似していなければならない。すなわち、企業はすでに提供していたものを提供し続ける。したがって、こうしたオプションの基礎となっている財又はサービスを原契約の一部と見る方が直感に合う。これに対し、カ

スタマー・ロイヤルティ・ポイントや多くの値引きバウチャーは、基礎となる財又はサービスの内容が異なる場合があるので、契約における別個の引渡対象物と考えられる。

- BC304 第2の要件として、その後の契約における追加的な財又はサービスが、原契約の条件に従って提供されなければならない。したがって、企業のポジションは制約されている。期間と条件の変更ができず、特に、追加的な財又はサービスの価格設定を原契約に示された変数の範囲を超えて変更することができない。これは、カスタマー・ロイヤルティ・ポイントや値引きバウチャーなどの例とは異なる。例えば、航空会社のマイレージ・プログラムが顧客に「無料」のフライトを提供する場合には、航空会社は、特定の「無料」フライトについて清算が必要なポイントの数を事後的に算定できるので、制約されていない。同様に、企業が値引きバウチャーを付与する場合には、通常、値引きバウチャーの清算の対象となるその後の財又はサービスの価格に関して、自らを制約していない。

顧客の未行使の権利（非行使部分）（B25 項から B28 項）

- BC305 2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、将来において財又はサービスを受け取る権利についての顧客の返金不能の前払の会計処理方法についてのガイダンスを示すよう両審議会に要望した。一般的な事例としては、ギフトカード及び返金不能のチケットの購入がある。
- BC306 両審議会は、2010年公開草案における顧客のオプションへの取引価格の配分に関するガイダンスが、暗黙のうちに、顧客が当該財又はサービスに対する契約上の権利を全部は行使しない状況（すなわち、非行使部分）の会計処理方法を説明していたことに留意した。しかし、2010年公開草案では、契約における履行義務が1つしかない（すなわち、配分がなく、独立販売価格を算定する必要がない）状況での非行使部分の会計処理方法を説明していなかった。
- BC307 したがって、両審議会は、本公開草案に非行使部分の会計処理に関する適用指針を盛り込んだ（B25 項から B28 項）。当該指針は、顧客のオプションに関するガイダンス案における原則と整合的である。このため、企業は非行使部分から生じる収益の認識を、契約に基づく履行に従って、顧客による権利の行使のパターンの見積り（すなわち、比例的アプローチ）に基づいて行うこととなる。このアプローチは、実質的に、顧客に移転される個々の財又はサービスの販売価格を増額して、未行使の権利についての企業の見積りから生じる収益を含めることとなる。両審議会は、このアプローチは非行使部分に関する収益認識の最も適切なパターンを表すものだと判断した。顧客が権利の全部を行使すると企業が考えた場合（すなわち、企業が非行使部分を全く予想しなかった場合）には、企業は財又はサービスの価格を増額するかもしれない。例えば、返金不能のチケットを販売する航空会社は、非行使部分が予想されない場合には、おそらくもっと高い価格を課すであろう。

- BC308 両審議会はまた、収益を認識するには、企業が失効分の金額が合理的に確実と考えていなければならないと決定した。そうしないと、将来の財又はサービスを提供するために待機するという企業の履行義務が、過小表示される可能性がある。
- BC309 両審議会は、顧客からの前払の受取時に非行使部分の見積りを直ちに収益として認識するよう企業に要求するというアプローチを検討したが、棄却した。両審議会は、企業は契約による履行をしていないので、収益を認識することは企業の履行の忠実な描写とはならず、将来の財又はサービスを提供するために待機するという企業の義務を過小表示する可能性もあると判断した。

ライセンス供与及び使用権（B33 項から B37 項）

- BC310 2010 年公開草案のためのライセンス供与及び使用権に関する適用指針を開発する際に、両審議会は、ライセンス供与の取決めはリースの取決めと同様の特徴を有することが多いことに着目した。主な類似点は、両方の場合に顧客が企業の資産を使用する権利を購入するが、所有はしないということである。そうした類似した特徴にかかわらず、リースとライセンス供与の取決めの現行の会計処理は、多くの場合、相違している。現行の基準に従ったリースの会計処理は、借手がリース資産の使用の便益を受け取るに従って、貸手が一定の期間にわたり収益を認識する結果となることが多い。これに対し、現行の基準に従ったライセンス供与の取決めの会計処理は、企業が収益を一時点（通常は、ライセンス期間の開始時）で認識する結果となることが多い。
- BC311 したがって、両審議会は、ライセンス供与の取決めで約束した資産の性質とリースで約束した資産の性質との間の相違を、その相違が異なる収益認識のパターンを正当化するかどうかを決定するために考慮した。両審議会は、以下に関する相違を検討した。
- (a) 有形資産対無形資産
 - (b) 独占的権利対非独占的権利
- BC312 両審議会は、約束した資産の会計処理が、当該資産が有形なのか無形なのかによって異なることを正当化するのは困難だと判断した。さらに、両審議会の概念フレームワークにおいて、資産の性質に関する議論は資産の物理的性質を重視していない。したがって、両審議会は、独占的権利と非独占的権利の性質を検討した。
- BC313 リースは、その性質上、借手に独占的権利を付与する。貸手はリース資産を使用する権利を同時に複数の借手に付与できないからである。これに対し、知的財産については、企業は同様の権利を同時にほぼ同様の条件で複数の顧客に付与することができる。このため、2010 年公開草案では、企業が独占的権利を付与する履行義務は、一定の期間にわたり充足されることとなると提案していた。これに対し、企業は非独占的権利を付与する履行義務を一時点で充足することとなる。2010 年公開草案は、期間、地域、媒体又は

流通経路など多くの要因に基づいて、権利が独占的となり得るという事実を強調した。

- BC314** 2010年公開草案へのコメント提出者の大半は、企業が独占的なライセンスと非独占的なライセンスとを区別すべきだという提案に反対した。それらのコメント提出者は、独占権は企業の履行義務の性質に影響を与えないと述べた。このため、彼らは、ライセンスが独占的かどうかによって収益認識のパターンが異なるのは直感に反すると考えている。コメント提出者は、権利が独占的かどうかに関係なく、顧客は、顧客がライセンスを利用し便益を得ることのできるライセンス期間の開始時に、約束した資産の支配を獲得すると示唆した。さらに、それらのコメント提出者は、提案の運用可能性に関する懸念を示し、どのような使用権もおそらくは独占的であると強調した。
- BC315** 両審議会は、独占的権利と非独占的権利との区分の提案に関して懸念を示したコメント提出者に同意した。両審議会は、別の区分が適切かつ運用可能となるかどうかを検討したが、知的財産を使用する権利を企業が付与できる方法は数多くあるため、いかなる区分も恣意的となり実務上の適用が困難となると判断した。知的財産のライセンス及び使用権の種類別の区分をしないと決定した後に、両審議会は、顧客に知的財産のライセンス又は利用権を付与する企業の履行義務の性質について2つの代替的な見解を検討した。
- (a) ライセンスは、顧客が当該ライセンスの支配（すなわち、ライセンスの使用及び便益）を獲得した時に企業が一時点で充足する履行義務を表す。
- (b) ライセンスは、企業の知的財産へのアクセスを表すものであり、これは、顧客が企業の知的財産を使用するという基礎となる権利の利用のパターンにわたり企業が連続的に充足する。
- BC316** 両審議会は、ライセンスは顧客が当該ライセンスの支配を獲得した時に企業が一時点で充足する履行義務を表すものだと決定した。両審議会が、そのような履行義務の見方を選好したのは、収益モデルのコア原則である、約束した資産の支配の移転に焦点を当てるものだからである。この見方は、知的財産のライセンス及び使用権に関する現行の基準における原則や現在の会計処理の実務との整合性も高いものであった。両審議会は、この結論がリースのプロジェクトの暫定的決定と整合的であることに着目した。2011年7月に、両審議会は、リースにおいて、貸手は資産を使用する権利をリース期間の起算日に移転すると決定した。さらに、両審議会は、一時点で充足されるライセンスに係る履行義務は、状況によっては、提案している収益モデルの他の部分の適用により、やはり一定の期間にわたる収益認識のパターンとなる可能性があることに着目した。具体的には、不確実性が将来において解消されるまで企業が対価の金額に対する権利を得ることが合理的に保証されていないことにより、企業が収益を一定の期間にわたり認識する可能性がある（例えば、売上高ベースのロイヤルティ）。知的財産のライセンス又は使用権に関する履行義務は、別個の履行義務の識別に関する要求事項案に従って、別の約束

した財又はサービスと結合することが必要となる場合もある。その場合、収益認識のパターンが、やはり一定の期間にわたるものとなる可能性がある。

買戻し契約（B38 項から B48 項）

BC317 支配に関する要求事項案を開発する際に、両審議会は、企業が資産を売却して買戻しの合意も（同じ契約又は別契約のいずれかで）行う契約に、本基準案をどのように適用するかを検討した。

先渡契約又はコール・オプション（B40 項から B42 項）

BC318 企業が資産を買い戻す無条件の義務又は権利（すなわち、先渡契約又はコール・オプション）を有している場合に、両審議会は、顧客が資産の支配を獲得しないため収益は認識されないと決定した。顧客が資産の使用を指図する能力及び資産から残存するほとんどすべての便益を受ける能力が制限されているからである。顧客は当該資産を企業に返還する義務又は返還するために待機する義務があるため、顧客は資産全体を使い切ったり消費したりすることができない。さらに、顧客は当該資産を別の者に販売できない（その販売が買戻し契約の対象である場合は別であるが、その場合には、販売による顧客の便益が制限される）。

BC319 理論上は、企業が、市場で容易に入手可能でほぼ同一の資産をその時点の市場価格で顧客から買い戻すことに合意している場合には、顧客が資産の使用を指図する能力や資産からの残存する便益のほとんどすべてを受けられる能力は制限されない。しかし、両審議会は、企業がそのような取引を行う可能性は低いことに留意した。

BC320 これに対し、企業が資産を買い戻す条件付きの権利を有している場合には、顧客は資産の支配を獲得することになり、したがって、販売返品負債の計上を条件に、収益が認識されることとなる。そうした契約は、生鮮製品の販売や製菓業界においては一般的である。これは、顧客（すなわち、販売業者又は小売業者）が期限を超えて製品を消費者に販売しないようにし、市場での企業の評判を保護するためである。そうした状況では、両審議会は、買戻し契約の実質はプット・オプション付き製品の販売であり、収益をそれに従って認識すべきだと決定した。

プット・オプション（B43 項から B48 項）

BC321 2010 年公開草案で、両審議会は、販売及び買戻しの契約により、企業が顧客の要請により資産を買い戻す無条件の義務（すなわち、プット・オプション）が生じた場合には、顧客は資産の支配を獲得すると決定した。顧客には、資産を返還する義務も、返還するために待機する義務もないからである。したがって、顧客は資産の使用を指図する能力と資産からの残存する便益のほとんどすべてを受けられる能力を有している（すなわち、顧客は資産全体を販売するか、使い切るか又は消費し、プット・オプションを行使しない

ことを選択することができる)。両審議会は、企業は資産を買い戻すために待機する義務を返品権付きの製品の販売の会計処理（BC275 項から BC279 項参照）と整合的に会計処理すべきだと決定した。これは、企業が次のものを認識する結果となる。

- (a) 資産を買い戻す義務に係る負債（顧客に支払うと予想される対価の金額で測定）
- (b) 当該負債の決済時に企業が資産を受け取る権利に係る資産
- (c) 資産の移転に係る収益（資産の販売価格と、資産を買い戻す義務について認識した負債との間の差額について）

BC322 一部のコメント提出者は、その会計処理が顧客がプット・オプションを有するすべての場合において適切となるのかどうか疑問視した。例えば、一部の人々の指摘では、場合によっては、契約が返品権ではなくリース（購入オプション付きの）に経済的に類似して見えることがある。これが当てはまるのは、企業が当初の販売価格よりも低い価格で資産を買い戻すことを要求され、周辺の事実と状況により、顧客がプット・オプションを行使するであろうことが示されている場合である。そうした場合には、当初の販売価格と買戻し価格との差額は、顧客が資産の使用権に対して支払うものであり、資産の価値の減少について顧客に補償するものだと見ることができる。一部のコメント提出者は、他の場合には、契約は実質的に融資の取決めであると指摘した。

BC323 両審議会は、これらのコメント提出者に同意し、顧客が当初の販売価格よりも低い価格での資産の買戻しを企業に要求する無条件の権利を有していて、顧客が当該権利を行使する重大性がある経済的インセンティブを有している場合には、顧客は資産の支配を獲得しないと決定した。そうした場合には、両審議会は、オプションの存在が、顧客が資産の使用を指図する能力と資産からの残存する便益のほとんどすべてを受け取る能力を実質的に制限していると決定した。顧客はプット・オプションを行使する義務はないが、当該権利を行使する重大性がある経済的インセンティブを有しているという事実は、そうしないと損失を被る可能性が高いことを意味している（例えば、買戻し価格が、買戻し日における資産の予想市場価格よりも著しく高く設定されている場合がある）。同様の理由で、両審議会は、顧客が、当初の販売価格よりも高く資産の予想市場価格よりも高い価格での資産の買戻しを企業に要求する無条件の権利を有している場合には、顧客は資産の支配を獲得しないと決定した。

顧客が資産の支配を獲得しない買戻し契約の会計処理

BC324 企業が買戻し契約を締結し、顧客が資産の支配を獲得しない場合には、両審議会は次のようにすることを決定した。

- (a) 顧客が資産の使用権に対して支払うことが実質である場合には、契約を IAS 第 17 号「リース」又は ASC トピック 840 に従ってリースとして会計処理すべきである。

(b) 企業が金利を支払うことが実質である場合には、契約は融資の取決めである。

BC325 顧客との契約から生じる融資の取決めについての IFRS と US GAAP の統合的な会計処理を確保するため、両審議会は、製品融資契約に関する ASC サブトピック 470-40 と統合的なガイダンスを示すことを決定した。したがって、FASB は ASC サブトピック 470-40 を差し替えることを決定した。FASB は、ASC サブトピック 470-40 の残りのガイダンスは、別の企業が企業の代理として製品を購入するよう企業が手配し、当該他の当事者から当該製品を購入することに合意している状況を扱っている。そうした場合に、企業は、当該他の当事者が製品を購入した時に、当該製品を資産として認識するとともに関連する負債を認識することを要求される。FASB は、提案しているモデルは、当該他の当事者が企業の代理人として行動する（すなわち、当該他の当事者は製品の支配を獲得しない）場合には、同様の会計処理となることに留意した。

経過措置、発効日及び早期適用（C1 項から C4 項）

経過措置（C2 項から C4 項）

BC326 両審議会は、企業は本基準案を IAS 第 8 号又は ASC トピック 250 の会計上の変更及び誤謬訂正に関する要求事項に従って遡及適用すべきであるという 2010 年公開草案での提案を確認した。遡及適用により、顧客との契約のすべての認識及び測定が、当該契約が締結された時点が要求事項の発行の前なのか後なのかに関係なく、当期及び表示される比較期間の両方について統合的に行われることが確保される。その結果、当期に認識される収益が理解可能で比較可能なものとなる。企業が顧客との契約のすべてを同じ基礎で会計処理することとなるからである。さらに、遡及適用は、財務諸表利用者に、当期と比較対象期間にわたる有用な趨勢情報を提供することになる。利用者からのフィードバックにより、財務諸表にとって重要な、収益の趨勢を利用者が理解できるようにするために、遡及適用が特に重要であることが確認された。

BC327 両審議会在検討した他の経過措置のアプローチは、企業が本基準案を将来に向かって適用するものであり、発効日後に締結した新規の契約のすべてを対象とするか、その日からすべての（新規及び既存の）契約を対象とするかのいずれかであった。両審議会は、それらの代替案を棄却した。発効日後に認識される収益が発効日前に認識された収益と比較可能とならず、トレンド情報の比較可能性と有用性を損なうこととなるからである。さらに、この提案を新規の契約のみに将来に向かって適用したとすると、収益の認識及び測定が、発効日の前と後に締結された契約からの収益が認識される当期又はその後の期間において、比較可能とならなくなる。

BC328 2010 年公開草案へのコメント提出者は、本基準案の適用は、特に長期契約や大規模で複雑な複数要素契約を有する企業にとって、負担が大きいとコメントした。それらのコメ

ント提出者が提起した主な懸念は次のとおりである。

- (a) 過去の情報が、時とともに変化する広範囲のシステム及び手作業の記録で保持されているため、アクセス不能な場合がある。
- (b) 契約の中には基準の公表前に開始したものもあり、要求事項を遡及適用するための情報が収集又は保持されていない可能性がある。
- (c) 多数の履行義務を含む契約における財又はサービスの独立販売価格を見積るために必要となる情報が、特に財又はサービスが別個に販売されていない場合には、存在しない可能性がある。
- (d) 企業は契約の期間全体を通じて仮定と見積りを行っており、事後判断を使用せずに過去に当てはまる情報を再現することは可能でない場合がある。

BC329 両審議会は、遡及適用は一般的に作成コストの増大を強いることとなるが、財務諸表利用者にとっての便益の増大がそれを上回ると判断した。したがって、両審議会は、遡及適用が提供する比較可能性及び首尾一貫性の便益を維持しつつ、遡及適用の負担をどのようにして軽減できるかを検討した。両審議会は、それらの懸念の一部は次のことにより対処されるであろうことに留意した。

- (a) IAS 第 8 号と ASC トピック 250 の現行の要求事項。これは、実務上不可能な場合には会計方針の遡及適用を制限している。
- (b) 2010 年公開草案に関する再審議の間に行われた要求事項案の変更。これは、要求事項の一部を現行の実務に近づけている（結論の根拠の付録の「2010 年公開草案からの変更点の要約」参照）。
- (c) 顧客との契約から生じる収益に関する基準の公表と、その発効日との間に長い準備期間を設けること。これは、収集が必要となる過去情報と当該基準の適用に必要な事後判断の程度の両方を削減することになる。

BC330 比較可能性を犠牲にすることなく移行の負担をさらに軽減するために、両審議会は、次の救済措置のうち 1 つ又は複数を用いる選択を企業に認めることにより、遡及適用の要求事項を修正することを決定した。

救済措置	論 拠
修正再表示を必要とする契約の数を減らす救済措置	
<p>適用開始日前に完了した契約について、企業は開始と終了が同一年度内の契約を修正再表示する必要がない。</p>	<p>適用開始日前に完了したすべての契約を見直して修正再表示することを企業に要求すべきかどうかを検討した際に、両審議会は、完了した契約のうち年度をまたがるものについてはトレンド情報を維持すべきだと判断した。したがって、両審議会は、この救済措置を、開始と終了が同一年度内の契約のみに限定することを決定した。それらの契約に係る収益認識の金額と時期は、各年度間で変わらないからである。両審議会は、この救済措置案が、多数の短期契約を有する企業における移行の負担を大きく削減することとなることに留意した。</p> <p>この救済措置の結果として、発効日の前後の中間期間に報告される収益は、必ずしも比較可能なベースで会計処理されないこととなる。両審議会は、中間期間どうしの比較可能性が財務諸表利用者にとって特に重要な業界で企業が活動している場合には、企業はこの救済措置を使用しないであろうと予想している。</p>

救済措置	論 拠
企業が顧客との契約を修正再表示する方法を単純化する救済措置	
<p>適用開始日前に完了し、変動対価を有する契約について、企業は、比較報告期間における変動対価を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を使用することが認められる。</p>	<p>IAS 第 8 号又は ASC トピック 250 に従って本基準の完全遡及適用には、企業が比較対象期間における各報告日に行ったであろう見積りを決定することが必要となる。両審議会は、比較対象年度におけるそれらの見積りを行うことが、遡及適用の複雑性とコストを増大させることとなると考えた。</p> <p>変動対価を見積る際に事後判断の使用を企業に認めることにより、両審議会は、移行が次の理由で単純化されることになると判断した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業が移行期間を通じて同時に収集することが必要となる情報の分量が、削減される。 ・ 企業が、各期末現在の取引価格を決定する必要がない。

救済措置	論 拠
本基準案の他の側面の遡及適用を単純化する救済措置	
<p>企業は、適用開始日前に履行義務が不利かどうかを評価する必要がない。ただし、当該契約について、その比較対象期間において効力のあった要求事項に従って、不利契約負債を過去に認識していた場合を除く。</p>	<p>両審議会は、次の理由で、この遡及適用の免除を提案している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収益が修正再表示されず、したがって、収益に関するトレンド情報が影響を受けない。 ・ 現行の要求事項では、新基準では不利となる履行義務について企業が負債を認識していない可能性がある。したがって、比較対象期間における各報告日現在で契約が不利であったかどうかを評価することを企業に要求するのは、過度にコストがかかり負担が大きくなる可能性がある。
<p>適用開始日前に表示するすべての期間について、企業は、残存する履行義務に配分した取引価格の金額、及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると予想しているのかの説明（第 119 項で定めている）を開示する必要がない。</p>	<p>両審議会は、残存する履行義務の開示（第 119 項で要求されることとなる）を、収益基準の適用開始日前に表示する期間については要求すべきでないと判断した。それは次の理由による。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ この開示は当期について最も有用となる。 ・ この開示は比較対象期間については作成の負担が大きい可能性がある。特に、取引価格及び当該履行義務の充足の予想時期の見積りに事後判断の使用を避けようとする場合である。

BC331 企業に本基準案の全面的な遡及適用からの救済措置をいくつか与えていることから、両審議会は、IAS 第 8 号並びに会計上の変更及び誤謬訂正に関する ASC トピック 250 の現行の経過的開示の要求事項を、利用者に次のことを説明する開示で補完すべきだと判断した。その内容は、使用した救済措置の説明と、合理的に可能な範囲で、当該救済措置の適用で生じる可能性の高い影響の定性的評価である。

発効日及び早期適用（C1 項）

BC332 2010 年公開草案では、考えられる発効日や、本基準案を早期適用できるかどうかを明示していなかった。その時点では、両審議会は、収益認識を含めて、2011 年の公表を目標としていた基準のすべてについての発効日と早期適用を全体的に考慮することを決定していた。その後、両審議会は、以下を含む多くの活動を通じて、利害関係者からのフィードバックを求めた。

(a) IASB の「発効日及び移行方法に関する意見募集」及び FASB のディスカッション・ペーパー「発効日及び移行方法」（2010 年 10 月）

(b) 両審議会の共同の投資家アウトリーチ質問票（2011 年 4 月）

(c) システム・プロバイダー及び作成者との協議

BC333 フィードバックが示したのは、利害関係者が個々の適用及び移行のプロセスを検討し計画するために若干の時間を必要とするであろうということである。この理由及び最終基準が遡及適用を要求するということから、両審議会は、最終基準の公表と発効日との間に長い準備期間を与えるべきだと決定した。

BC334 両審議会は、収益基準の発効日を、企業が 2 つの比較対象年度（当年度に加えて）の表示を要求される最も古い比較期間の期首が基準公表の数か月後となるように設定すべきだと決定した。したがって、両審議会は、本プロジェクトの現在の日程に基づき、収益基準の発効日は 2015 年 1 月 1 日以後開始する年度よりは早くならないことに留意した。

BC335 FASB は、本基準の早期適用を企業に認めないことを決定した。早期適用を認めると、基準の発効日までの期間における財務報告の比較可能性が低下することとなるからである。しかし、IASB は本基準の早期適用を認めると決定した。IASB は、本基準は収益の会計処理を改善するものであることに留意し、したがって、企業が本基準を発効日前に採用することを禁止すべきではないと考えた。さらに、IASB は、本基準が現行の要求事項から生じている実務上のいくつかの緊急の問題を解決するはずであることに留意した。両審議会は、早期適用を認めるという IASB のみの決定は、US GAAP 適用企業と IFRS 適用企業で本基準を早期適用する企業との間で、発効日後における収益の会計処理の相違を、発効日をまたがる契約についても、生じないはずであることに留意した。

コストと便益

BC336 財務諸表の目的は、広範囲の利用者が経済的意思決定を行う際に有用な、企業の財政状態、業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。この目的を達成するために、両審議会は、本基準案が重要なニーズを満たし、それがもたらす情報の

全体的な便益がそれを提供するコストを正当化するものとなるように努めている。新しい基準を適用するためのコストは平等に負担されるものではないかもしれないが、財務諸表利用者は財務報告の改善から便益を得ることができ、それにより資本（信用を含む）の市場の機能が向上し、経済における資源の効率的な配分が促進される。

BC337 コストとベネフィットの評価は、必然的に主観的なものである。その判断を下すにあたり、両審議会は次のことを考慮した。

- (a) 財務諸表の作成者に生じるコスト
- (b) 情報が入手可能ではない場合に財務諸表の利用者に生じるコスト
- (c) 財務諸表の利用者が代用となる情報を作成するコストと比較して、作成者が情報を作成することの比較優位
- (d) 財務報告の改善の結果としてのより良い経済的意思決定による便益

BC338 両審議会は、顧客との広範囲の契約について、首尾一貫した比較可能な基礎で収益を認識することとなる要求事項を開発した。それらの契約を整合的に会計処理することにより、本基準案は、現行の収益の要求事項に固有の弱点と不整合の多くに対処することとなる。それらは、収益の認識において不統一な実務が存在する原因となってきたものであり、その結果として、現行の要求事項の個別の取引又は他の新たに生じている問題への適用に関する権威ある要求事項が頻繁に要請される理由ともなってきた。さらに、本基準案は、将来において発生する新しい種類の取引及び業界に関連した収益認識の問題に対処すべき安定的で永続性のあるフレームワークを提供する。

BC339 本基準案は、取引ごとの、また、さまざまな業界で事業を行っている企業ごとの、収益の認識、測定及び開示の比較可能性も向上させることとなる。利用者は、比較可能な収益情報が、企業の財務業績の評価及び多数の企業ごとの財務業績の評価の際に有用であると述べてきた。さらに、共通の収益基準により、収益の財務報告が、IFRS 又は US GAAP に従って財務諸表を作成する企業の間で比較可能となる。

BC340 2010 年公開草案の提案に対し、多くの作成者及び一部の利用者が、現行の収益の要求事項の一部、又は一部の業界への当該要求事項の適用から生じる財務情報について重大な弱点を認識していなかった。したがって、それらの作成者及び利用者は、一部の業界で新基準の適用による便益が新基準の導入に伴うコストを正当化するかどうか疑問視した。しかし、両審議会は、包括的な収益基準がさまざまな業界・法域・資本市場にわたり整合的に適用されることから生じる財務報告の全体的な便益は、特定の業界でのコスト・便益の評価に関する懸念を上回ると判断した。さらに、両審議会は、一部の企業にとっての変更の分量は大きくないはずであることに留意した。要求事項案の一部は、現行の収益認識の要求事項及び一般に認められた実務とおおむね整合的だからである。

BC341 それでもなお、本基準案は、一部の現行の収益認識の原則を変更することとなり、した

がって、一部の企業は当該要求事項に従うためにシステム及び業務の変更を行うことが必要となる。例えば、一部の作成者は、システム及び業務の変更が、変動対価の見積りや貨幣の時間価値の影響及び契約オプションの会計処理のために必要となると述べた。両審議会は、多くの企業は各契約を個々に会計処理するためのシステムを開発する必要がないことを明確化した（特に、顧客のクラスが同様の大量の類似した契約を有する企業について）。そうした場合、両審議会は、企業は本基準案を類似した契約のポートフォリオに適用できるはずであることに留意した。さらに、いくつかの実務上の便宜が本基準案に追加されている。その便宜が収益認識の金額又は時期に与える影響が限定的であろうと両審議会が判断した状況において、当該要求事項への準拠を単純化するためである。それらの変更及び明確化の結果、両審議会は、システム及び業務の変更のコストは、主に現行の基準から新しい収益基準への移行の間に発生することとなると予想しているが、収益の認識の首尾一貫性と比較可能性の増大により生じる便益は継続的なものとなる。新基準への移行に関連した作成コスト及び複雑性を軽減するため、両審議会は、本基準案を遡及適用する際に企業が使用を選択できる一連の救済措置を提案している。

BC342 提案している開示は、現行の基準での開示要求よりも強固である。したがって、開示案は、企業の顧客との契約と企業が報告期間において認識した収益との関係をより明確に説明する追加的な情報を、企業が利用者に開示する結果となるはずである。多くの利用者は、開示案は、収益の開示において現在存在している欠陥に対処するものとなるとコメントした。これに対し、多くの作成者は、開示案の分量と特殊性に関して懸念を示した。両審議会は、提案している各開示は、その開示する情報が企業の財政状態、業績及びキャッシュ・フローの理解に重要性がある場合には、財務諸表利用者に有用な情報を提供するであろうことに留意した。したがって、両審議会は、重要性に関する現行の要求事項に従って、企業は重要性のない情報の開示を要求されないことを明確化した。

BC343 2010年公開草案へのコメント提出者は、提案の一部について反対はしないが、場合によっては、それらの導入のコストが、受けられる便益を上回ると考えていると述べた。これらのコメントの結果として、両審議会のメンバー及びスタッフが、それらの提案から生じる運用上の問題への理解を深めるため、広範囲の業界及び法域にまたがる広範な協議を行った（BC7項からBC9項参照）。両審議会は、そのフィードバックを再審議の間に検討し、その結果、本基準案の導入及び適用の負担を軽減するために、収益認識モデル案の一部の側面を修正又は明確化することを決定した。これらの検討及びそれによるモデルのさまざまな面での変更は、結論の根拠の全体に記載されている（例えば、BC131項からBC138項には、取引価格が変動対価を含んでいる場合の取引価格の測定に関する原則について受け取ったフィードバック及び加えた変更の議論を記載している）。両審議会は、本基準案の公表後に、さまざまな業界及び法域からの代表者との協議を継続する。

BC344 比較考量の結果、両審議会は、本基準案はIFRS及びUS GAAPによる財務報告を合理

的なコストで改善することとなると判断した。この結論に至る際に、両審議会は、コスト対便益の評価は IFRS と US GAAP とでは異なるであろうことを認識した。

結果的な修正

企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売

- BC345 不動産販売に関する ASC サブトピック 360-20 は、不動産が企業の通常の活動のアウトプットであるかどうかに関係なく、すべての不動産販売についての利益の認識に関するガイダンスを示している。
- BC346 企業の通常の活動のアウトプットである不動産の販売に関する契約は、顧客との契約の定義に該当するので、本基準案の範囲に含まれる。このため、FASB は ASC サブトピック 360-20 のガイダンスの維持が他の契約に与える影響を検討した。FASB は、不動産販売に係る純損益の認識は、取引が顧客との契約かどうかにより異なることに留意した。しかし、経済的には、企業の通常の活動のアウトプットである不動産とそうでない不動産の販売との間にあまり相違はない。したがって、会計処理の相違は、包括利益計算書での純損益の表示（収益及び費用又は利得若しくは損失）のみに関連するはずである。
- BC347 したがって、FASB は ASC サブトピック 360-20 を修正して、本基準案の認識と測定の原則を、企業の通常の活動のアウトプットではない不動産の販売に関する契約に適用することを企業に求めることを決定した。しかし、企業は収益を認識せずに、利得又は損失を認識することになる。この利得又は損失は、企業が約束した資産を購入者に移転した時に認識される。利得又は損失の金額は、取引価格の算定に関する提案（企業が権利を得ることが合理的に確実な金額への制限を含む）を用いて算定されることとなる。
- BC348 FASB は、企業は本基準案の認識と測定の原則を、次のような非収益取引における非金融資産（実質的な不動産を含む）の認識の中止に関する契約に適用すべきだと定めることも決定した。有形固定資産に関する ASC トピック 360 の範囲内の有形資産、のれん及びその他の無形資産に関する ASC トピック 350 の範囲内の無形資産である。この決定の主な理由は、それらの資産が企業の通常の活動のアウトプットではなく事業又は非営利活動を構成しない場合の、当該資産の認識の中止の会計処理についての US GAAP における明確なガイダンスの欠如であった。
- BC349 IFRS においては、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号又は IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲内の資産を販売する企業は、IAS 第 18 号の認識原則を適用して、資産の認識の中止をいつ行うべきかを決定し、販売に係る利得又は損失を測定する際には、対価を公正価値で測定する。しかし、IASB は、それらの資産の販売が条件付対価を伴う場合には、実務の不統一があることを理解している。したがって、IFRS における会計

処理を改善し、US GAAP との整合性を確保するために、IASB はそれらの基準を修正して、本基準案の認識と測定原則をそれらの基準の範囲内の資産の販売に適用することを企業に求めることを決定した。IASB は、取引価格に関する「合理的に見積られた」という制約を、企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売にも適用すべきであると決定した。その理由は、企業は、取引価格を算定する際に、資産が企業の通常の活動のアウトプットではない場合には、資産が企業の通常の活動のアウトプットである場合に比べて、大きくはないにしても同様の困難に直面するからである。

IFRS の初度適用企業に対する経過措置

BC350 経過措置の再審議の中で、IASB は、C3 項の経過的救済措置（BC330 項参照）を IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を適用する企業にも適用すべきかどうかを検討した。その場合、IASB は IFRS 第 1 号を修正する必要がある。IASB は、初度適用企業には C3 項の救済措置のうち 3 つの使用を認めるべきだと決定した。具体的には、

- (a) 最初の IFRS 報告期間の日の前に完了した契約について、企業は、開始と終了が同一年度内の契約を修正再表示する必要がない。
- (b) 最初の IFRS 報告期間の日の前に完了した、変動対価を有する契約について、企業は、比較報告期間における変動対価を見積らずに、契約が完了した日現在の取引価格を使用することが認められる。
- (c) 最初の IFRS 報告期間の日の前に表示するすべての期間について、企業は、残存する履行義務に配分した取引価格の金額、及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると予想しているのかの説明（第 119 項で定めている）を開示する必要がない。

BC351 IASB は、IFRS 第 1 号が、最初の IFRS 報告期間の末日において有効な会計方針を IFRS 移行日から先のすべての報告期間に適用すると要求していることに着目した。これは、すでに IFRS を適用している企業にとっての遡及適用と実質的に同じである。一部の IASB メンバーは、多くの法域で現行の収益基準が現在の IFRS に類似していることにも留意した。それらの法域では、初度適用企業にとっての移行の出発点は、すでに IFRS を適用している企業と同様である。この理由で、IASB は、それらの救済措置を初度適用企業にも適用すべきだと判断した。初度適用企業もすでに IFRS を適用している企業も同様の課題に出会うこととなるからである。しかし IASB は、C3 項(c)で不利な契約について提案している救済措置は、IFRS 第 1 号の目的（すなわち、初度適用企業の財務諸表が表示する全期間について比較可能となるようにする）と整合しないと判断した。

BC352 [非公開企業への適用を議論している FASB 公開草案に関する結論の根拠の BC352 項から BC370 項は、IASB 公開草案に関する結論の根拠では使用していない。]

公開草案に対する代替的見解

ヤン・エングストローム氏の代替的見解

- AV1 エングストローム氏は本公開草案の公表に反対票を投じた。
- AV2 エングストローム氏は、IFRS と US GAAP の共通の収益基準を開発することにより国際的なコンバージェンスへの一步を踏み出すという目的を強く支持する。本公開草案の第 4 項で提案されているコア原則も強く支持し、その原則を実行することとなる要求事項案を支持する。しかし、エングストローム氏は、公開草案の開示要求案の範囲について懸念している。エングストローム氏は、それによる開示の利用者にとっての便益が、当該開示を提供するために作成者に生じるコストを正当化するかどうか疑問視している。
- AV3 エングストローム氏が公表に反対票を投じるきっかけとなったのが、IAS 第 34 号「中間財務報告」を修正して、年次財務諸表について提案されている収益及び顧客との契約に関する開示の一部を中間財務報告書で提供するよう企業に要求することを明示するという提案である。エングストローム氏は、IAS 第 34 号の全体的な見直しを行わずにこのような開示を要求するのは不適切だと考えている。

FASB のメンバーが表明した次の代替的見解は、IASB の公開草案の一部ではないが、参考のため含めている。

トーマス・リンズマイアー氏の代替的見解

- AV4 リンズマイアー氏は、本更新書案*の公表に 3 つの主要な理由により反対している。
- (a) 第 1 に、彼は、提案されているモデルは、基準全体が基礎としていると称するコア原則と整合しない方法で収益を認識することを認める例外を導入していると考えている。そのコア原則は、企業は約束した財又はサービスの顧客への移転を描写するように収益を認識すべきだというものである。この原則によれば、顧客が契約で約束された財又はサービスを受け取った場合に、かつ、その時に、収益が認識される。このコア原則への例外は、本基準案の目的が果たされているのかどうか疑問を生じさせる。その目的には、企業間・市場間・法域間での収益認識の実務の比較可能性を改善する堅牢で首尾一貫したフレームワークの開発が含まれる。
- (b) 第 2 に、リンズマイアー氏がガイダンス案の公表に反対するのは、基準の内部及び基準間で同様の経済的状況に対する不整合なガイダンスを生じると考えるからである。基準内及び基準間の重大な不整合の存在により、提案されているモデルを本更新書案で扱われていない個別の事実パターンに適用することが困難になっており、追加的な状況固有の適用ガイダンスが必要となる可能性が増大している。さらに、それは提案されているモデルが、首尾一貫した収益のフレームワークを提供しないことにより、顧客との契約から生じる収益の認識に関する 1 つの基準を公表するという目的がここでも満たせないことを示唆している。
- (c) 第 3 に、リンズマイアー氏が本更新書案の公表に反対するのは、ガイダンス案により認識が要求されている一部の項目の金額又は時期を決定するための運用可能で監査可能なガイダンスを提供できていないからである。
- AV5 リンズマイアー氏の考えでは、基準の中に彼の懸念を裏付ける多数の例がある。以下に述べる項目は、そうした懸念の潜在的な内容と程度を例示するためにのみ含めている。

コア収益認識原則への例外

- AV6 本更新書案でモデルに加えられた最も重要な改訂は、どのような場合に履行義務が一定の期間にわたり充足されるのかを判定するための要件の導入である。これらの新しい要件は、販売企業が、現在までに完了した履行への支払に対する権利を有している場合には、販売企業が約束どおりに契約を履行すると予想し、かつ、販売企業にとって他に転

* FASB の公開草案は会計基準案（更新書案）である。

用できる資産を創出していない（例えば、企業が別の顧客に販売できる棚卸資産を生産していない）限り、履行義務が充足されたとみなし、収益を一定の期間にわたり認識すべきだと定めている。この要件は、販売企業が契約で約束した財又はサービスを顧客に移転していない場合であっても、一定の期間にわたる収益の認識を認めるものである。例えば、建設設計事務所が、現在までに行った設計活動への支払に対する権利を有している限り、設計図の完成及び個別の顧客への独自の作業成果の引渡しの前に、収益を認識することを認めるものである。

- AV7 この結果は、約束した財又はサービスの顧客への移転に基づく収益認識モデルと整合的でなく、本ガイダンス案の基礎となる 1 つのコア原則があるのかどうか、それともモデル案が、契約により販売企業が履行している活動のみに基づく、特定の状況での収益の認識に関する異なる原則を導入しているのかどうかという疑問を生じさせる。

更新書案の内部及びトピック間の不整合

- AV8 本更新書の内部及び他の基準における関連のガイダンス間での重大な不整合の 3 つの例がある。(a) ライセンス契約、知的財産の使用に関する売上高ベースのロイヤルティ契約、及びリース契約における収益の会計処理、(b) 本更新書案における特定のプット・オプションのリースとしての会計処理（契約がリースの定義に該当するかどうかに関係なく）、及び(c) 顧客との不利な収益契約の会計処理である。

(a) ライセンス、ロイヤルティ契約、リースの経済的実質は、非常に類似している。これらの契約はそれぞれ、顧客に一定の期間にわたり資産を使用する権利を提供する。本更新書案の中では、認識される収益の時期と金額が、ライセンスと知的財産の使用に関する売上高ベースのロイヤルティ支払とで異なっており、そのガイダンスは、2 つの審議会が開発中のリース基準における収益の認識のガイダンスとも異なっている。類似した経済的状況の会計処理の比較可能性と首尾一貫性が、これらの相違により損なわれており、財務諸表利用者に提供される情報の意思決定有用性を低下させている。

(b) また、本更新書案は、販売企業が顧客の要求により資産を当初の販売価格よりも低い価格で買い戻すことを要求するプット・オプションは、契約開始時において顧客が権利を行使する重要な経済的インセンティブを有している場合には、リースとして会計処理すべきだとしている。収益基準の範囲は、リースの定義に該当する契約を除外している。したがって、このガイダンスは、収益基準案とリース基準案の両方における範囲の要求事項を、リースの定義に該当しない収益基準案の範囲内の契約をリースとして会計処理するよう要求することにより、実質的に覆すものである。

(c) リンズマイアー氏は、本更新書案が、収益が一定の期間にわたり認識されている契約についての不利な契約に係る損失の会計処理を扱うのみで、それから、開始時に 1

年超の期間にわたり充足される履行義務を有していると思込まれる契約のみを扱っていることも不整合であると考えている。本更新書案の範囲内の他の契約について、結論の根拠（BC210 項）は、一時点で充足される履行義務を伴う契約は、通常、他の基準における減損テストの対象となる関連する資産を生じさせると述べている。しかし、現行の US GAAP は、販売契約で約束された棚卸資産の減損に関して、企業がそうした棚卸資産を在庫として有しておらず、まだ当該棚卸資産の購入契約をしていない場合には、不十分なガイダンスしか提供していない。したがって、リンズマイアー氏は、不利テストの適用範囲は、企業が損失を生じると見込む一部の履行義務に係る損失の即時認識を要求することができていないと考えている。さらに、彼は、現行及び提案による減損のガイダンスは、全体として、減損損失の認識の時期と金額に恣意的な相違を生じるものであり、さまざまな種類の収益契約に係る不利な契約の問題の性質を比較して理解しようとする利用者の能力に著しく疑問を生じさせるものとなる可能性がある。

ガイダンス案の運用可能性及び監査可能性に関する懸念

AV9 最後に、次の 3 つの状況は、本更新書案を運用可能で監査可能なものとするために追加のガイダンスが必要となるとリンズマイアー氏が考える状況の例を示している。

- (a) 第 1 に、資産として認識した契約コストについて適切な償却期間が使用されているかどうかを評価するためのガイダンスが必要である。本更新書案は、償却期間を予想される契約期間を含めるように延長することがどのような場合に認められるのかを評価するための堅牢な条件を示しておらず、企業が既存の契約が更新されると主張することもしないことも認めることにより重大な利益操作の機会を与えている。
- (b) 第 2 に、ガイダンス案では、変動対価は**合理的に確実**である場合にのみ認識されるが、この用語は、認識を生じさせるには認識の閾値を超えなければならないことを示唆している。本更新書案には、収益が合理的に確実とみなされるために超えなければならない閾値を明示するガイダンスが示されていない。その閾値は、米国の監査の文献における合理的な保証の概念を適用する際に会計事務所が使用している高い信頼性の閾値と整合的なのであろうか。それとも、満たすべき閾値がないのならば、より適切な用語を使用すべきではないか。
- (c) 第 3 に、どのような場合に期待値又は最も発生の可能性の高い金額を取引価格の中の変動対価を見積るのに使用すべきなのかを判断するために、追加のガイダンスが必要である。提案されているモデルは測定目的を示し、これらの代替的な測定目的使用**できる**（そして言外の意味により、できない）と考えられる状況を示唆している。これは、測定目的を満たす適切な方法が選択されているのかどうかを監査人が判定する能力に疑問を生じさせるものとなる。

結論

AV10 リンズマイアー氏は、彼が識別した問題の多くは、本基準案に既存の文献における過去のガイダンスを含めることにより現行の実務との差異を最小限にしようとする努力の中で生じたものと考えている。リンズマイアー氏は、収益認識についての提案されているモデルは、不整合又は矛盾する個別のガイダンスを削除して、その代わりに、収益の認識についての首尾一貫したフレームワークを提供するために例外なしにコア原則に依拠することにしたならば、公表にふさわしいものとなり得ると考えている。さらに、リンズマイアー氏は、収益取引の経済的実質を最もよく捉えるには、収益認識の基準は、原価の認識も包括的に扱わなければならないと考えている。これには、不利な契約において原価が収益を超えると見込まれる場合の損失の認識が含まれる。最後に、本基準案のガイダンスが、重要な判断が要求される場合に満たさなければならない条件を明示することにより、運用可能で監査可能となることを確保するための努力を行う必要がある。

付 録

2010 年公開草案からの変更点の要約

下記の表は、受け取ったフィードバックに対応した両審議会の 2010 年公開草案に対する変更点を要約したものである。

提案を適用するためのステップ	提案に対する変更点の説明
ステップ 1：顧客との契約を識別する	<ul style="list-style-type: none"> ・ 契約の結合に関する指標の案を要件に変更した。この要件は、同一の顧客（又は関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した契約に限定されている。単一の履行義務である契約をまたがる財又はサービスについての要件を追加した。 ・ 契約の分割に関する提案を削除した（ただし、その原則を取引価格の配分に関するステップ 4 に移した）。 ・ 契約の修正に関する提案を改訂して、企業が契約の変更を累積キャッチアップ法で会計処理することとなる状況を減らした。
ステップ 2：契約における別個の履行義務を識別する	<ul style="list-style-type: none"> ・ 履行義務の定義を、強制可能という用語の削除を条件に維持した（2010 年公開草案を明確化するため）。 ・ 別個の履行義務（区別できる財又はサービス）の識別に関する提案を、主に重要な契約管理サービスに関するガイダンスを適用指針から基準案に移すこと及び基準案における区別できる利益マージンへの言及を削除することにより、明確化した。
ステップ 3：取引価格を算定する	<ul style="list-style-type: none"> ・ 取引価格の定義を修正して、企業が受け取る予想金額ではなく、権利を得ると予想する金額を指すものとした。 ・ 取引価格の算定に関する提案を次のように修正した。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 回収可能性：信用リスクは取引価格に含めない。現行の実務と同様に会計処理（収益と隣接して表示することを除く）。 ・ 貨幣の時間価値：1 年の実務上の便宜を追加し、財務部分が重要である場合を明確化した。 ・ 変動対価：期待値又は最も可能性の高い金額のいずれかを要求する（すべての場合に確率加重の見積りを要求していた提案を単純化するため）

REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

<p>ステップ 4：取引価格を配分する</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 財又はサービスの価格の変動性が高いか又は不確実な場合には、残余アプローチを用いて販売価格を見積ることが適切となる可能性があることを明確化した。 ・ 値引き、条件付対価及び取引価格の変更の配分を一部の約束した財又はサービスのみに制限することが適切な場合についての要求事項を追加した。当該要求事項は、2010年公開草案の価格の独立性の原則を（契約分割の原則から）使用しているが、財又はサービスが独立に価格設定されている場合を明確化するための具体的な要件を設けている（すなわち、支払条件が特定の財又はサービスに関連しており、その金額が販売価格の配分の目的と整合している）。
<p>ステップ 5：履行義務が充足される時に収益を認識する</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 所有に伴うリスクと経済価値を、支配が一時点で移転される場合の指標として追加した。 ・ 履行義務が一定の期間にわたり充足される場合を判定するための要件を追加した。 ・ 履行義務の完了に向けての進捗度測定の目的を維持した。ただし、 <ul style="list-style-type: none"> ・ 代替的方法（すなわち、アウトプット法とインプット法）の議論を明確化した。 ・ 未据付の資材に関する要求事項を追加した。 ・ 合理的な進捗度の測定値に関する要求事項を追加した。 ・ 異常コストの意味を明確化した。 ・ 提案していた制限を、取引価格についての企業の合理的な見積りから、企業が現在までに収益として認識する対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実であるに変更した。その決定を行う際に考慮すべき要因は、企業は支払期限を到来させる事象の発生までは売上ベースのロイヤルティに対する権利を得ることが合理的に確実でないことを明確化した以外には、変更がない。
<p>その他の論点</p>	
<p>製品保証</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 要求事項案を改訂して、一部の製品保証を原価の未払計上として会計処理することとし、現行の実務により整合的な会計処理を企業に要求することとした。
<p>ライセンス及び使用权</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 非独占的ライセンスと独占的ライセンスとの区別を削除した。使用权はすべて一時点で移転される（ただし、分割の要件及び認識する収益を企業が権利を得ることが合理的に確実である金額に制限する提案が適用される）。

不利テスト	<ul style="list-style-type: none"> • テストの範囲を、企業が1年超の期間にわたり充足する履行義務に修正した。 • テストを行う際に含めるべきコストに関する要求事項を追加した（企業は、履行義務を充足するための直接コストと、企業が履行義務から逃れるために支払うであろう金額（契約で認められている場合）のいずれか低い方を使用する）。
取得コスト	<ul style="list-style-type: none"> • 2010年公開草案の提案を変更し、契約獲得の増分コスト（例えば、販売手数料）を資産として認識するようにした。実務上の便宜として、契約が1年以内である場合には取得コストを費用として認識する選択肢を認めた。 • 開示要求を追加した。
履行コスト	<ul style="list-style-type: none"> • 企業が履行コストから生じた認識した資産をどのように償却するのかを明確化した（すなわち、資産は当該資産が関連する財又はサービスの移転のパターン（これは個別の予想される契約で定められる場合がある）に従って償却される）。 • 企業が資産の減損テストをどのように行うのかを明確化した（すなわち、契約前のコストについての文言を改訂し、減損の戻入れが要求されるのかどうかを明示した）。 • 開示要求を追加した。 • 収益プロジェクトの一環として作成されたコストの要求事項の適用範囲を明確化した。
販売及び買戻し契約	<ul style="list-style-type: none"> • 顧客がオプションを行使する経済的インセンティブを有している場合には、企業はプット・オプション付きの販売をリースとして会計処理すべきことを明示するため要求事項を追加した。
開示	<ul style="list-style-type: none"> • 企業が残存する履行義務の満期分析を提供する状況を限定した。
失効分	<ul style="list-style-type: none"> • 顧客が重要な権利を購入するが当該権利を全部は行使しない場合（すなわち、失効分）の、モデルの適用方法に関する指針を追加した。当該指針は、2010年公開草案のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する設例でのガイダンスと整合している。
経過措置	<ul style="list-style-type: none"> • 基準案への遡及的な移行に関するいくつかの個別の救済措置を設けた。

付録

他の IFRS に関する結論の根拠の修正

この付録は、当審議会が本基準案を最終確定する際に行うと予想している他の IFRS への修正を記述している。修正する各項は、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示している。

IFRS 第 3 号「企業結合」

BCA1 BC245 項に次の脚注を付す。

- * [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、IFRS 第 3 号の第 56 項が整合性のために修正された。

IFRS 第 4 号「保険契約」

BCA2 BC14 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA3 BC71 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA4 BC72 項に次の脚注を付す。

- * [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、当審議会の収益認識プロジェクトが完了した。

BCA5 BC119 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。投資管理契約の獲得に直接起因する増分コストの会計処理に関するガイダンスは、IFRS 第 X 号のガイダンスに置き換えられた。

IFRS 第 9 号「金融商品」(2009 年 11 月)

BCA6 BC86 項(a)での IAS 第 18 号「収益」への参照に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。配当は、5.4.5 項に従って会計処理される。

IFRS 第 9 号「金融商品」(2010 年 10 月)

BCA7 BC5.25 項での IAS 第 18 号「収益」への参照に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。配当は、5.7.6 項に従って会計処理される。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」

BCA8 BC114 項及び関連の見出しを削除する。

IAS 第 16 号「有形固定資産」

BCA9 BC24 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、同じ事業分野の企業間で、交換の当社以外の顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための非貨幣性の交換を除外している。

BCA10 BC34 項に次の脚注を付す。

- * [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、IAS 第 16 号の第 69 項が IFRS 第 X 号 [案] の新たな要求事項との整合性のために修正された。

BCA11 BC35D 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

IAS 第 23 号「借入費用」

BCA12 BC27 項及び BC27 項の上の見出しを削除する。

IAS 第 36 号「有形固定資産」

BCA13 BC24 項に次の脚注を付す。

- * [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 11 号「工事契約」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、顧客との契約から生じる一部の資産の減損を扱っており、したがって第 2 項が修正されている。

IFRS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」

BCA14 BC20 項、BC21 項並びに BC222 項(a)及び(b)に次の脚注を付す。

- * [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、IAS 第 39 号の第 47 項が整合性のために修正された。

BCA15 BC23D 項での IAS 第 18 号「収益」への参照に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA16 BC33 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。実効金利に含めるべき手数料に関する IAS 第 18 号のガイダンスは、IAS 第 39 号の AG8A 項、AG8B 項及び AG8C 項に移された。

IAS 第 40 号「投資不動産」

BCA17 BC63 項(f)に次の脚注を付す。

- * [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 11 号「工事契約」が置き換えられた。

BCA18 BC67 項(d)に次の脚注を付す。

- * [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、IAS 第 40 号の第 67 項が IFRS 第 X 号 [案] の新たな要求事項との整合性のために修正された。

IAS 第 41 号「農業」

BCA19 BC4 項(a)(iii) に次の脚注を付す。

- * [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 11 号「工事契約」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、「獣群の自然の増加、並びに農業製品及び林業製品」から生じる収益を扱っていない。

BCA20 BC71 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」

BCA21 BC27 項での IAS 第 18 号「収益」への参照に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA22 BC30 項及び BC31 項に次の脚注を付す。

- * [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 11 号「工事契約」及び IAS 第 18 号「収益」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足するにつれて収益を認識することを要求している。IFRS 第 X 号 [案] は、収益の測定を、(a) 企業が約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定し、(b) 当該金額を別個の履行義務に配分することにより行う。

BCA23 BC33 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、現金以外の対価を公正価値で測定することを企業に要求している。ただし、企業がその現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合を除く。このような場合、IFRS 第 X 号 [案] は、その対価を、当該対価と交換に約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に測定することを企業に要求している。

BCA24 BC45 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、企業が現金又は他の金融資産を受け取る無条件の契約上の権利を有している範囲で、金融資産を認識することを企業に要求している。営業者は、当該対価の支払期限が到来する前に時間の経過以外に何も要求されない場合には、現金を受け取る無条件の権利を有している。

IFRIC 第 17 号「所有者への非現金資産の配分」

BCA25 BC33 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は配当を扱っていない。配当は、IFRS 第 9 号、又は該当する場合には IAS 第 39 号に従って会計処理すべきである。

SIC 第 13 号「共同支配企業：共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出」

BCA26 第 9 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA27 第 10 項での IAS 第 18 号からの引用に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。

BCA28 第 11 項での IAS 第 18 号からの引用に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、同じ事業分野の企業間で、交換の当社以外の顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための非貨幣性の交換を除外している。

SIC 第 27 号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」

BCA29 第 12 項に次の脚注を付す。

- * [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 11 号「工事契約」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、契約が所定の要件を満たす場合には、それらを結合することを要求している。

BCA30 第 16 項に次の脚注を付す。

- * [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」が置き換えられた。IFRS 第 X 号 [案] は、重要行為の実行時の収益の認識に関するガイダンスを削除した。