

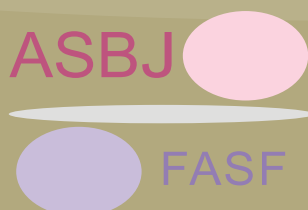
2011年11月

公開草案 ED/2011/6

ED/2010/06「顧客との契約から生じる収益」の改訂

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2012年3月13日



公開草案

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2012年3月13日

ED/2011/6

This exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in the final form as an International Financial Reporting Standards (IFRSs). Comments on the exposure draft, the Basis for Conclusions and the Illustrative Examples 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.ifrs.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

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

本公開草案「顧客との契約から生じる収益」は、コメント募集のみを目的に、国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。本提案は、国際財務報告基準（IFRS）として最終的な形で公表される前に、寄せられたコメントを踏まえて修正される可能性がある。本公開草案、結論の根拠及び設例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、当該損失が過失により生じたものであれば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IFRS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に提出するコメントを作成する目的で作成可能である。それ以外には、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’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC Foundation’、‘IFRS for SMEs’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘International Accounting Standards’、‘International Financial Reporting Standards’及び‘SIC’はIFRS財団の商標である。

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@iasb.org Web: www.iasb.org**

目 次

	開始項
イントロダクション及びコメント提出者への質問	IN1
[案] 国際財務報告基準第 X 号「顧客との契約から生じる収益」	
はじめに	1
目 的	8
範 囲	9
収益の認識	12
契約の識別	12
契約の結合	16
契約変更	18
別個の履行義務の識別	23
履行義務の充足	31
一定の期間にわたり充足される履行義務	35
一時点で充足される履行義務	37
履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定	38
収益の測定	49
取引価格の算定	50
変動対価	53
貨幣の時間価値	58
現金以外の対価	63
顧客に支払われる対価	65
回収可能性	68
別個の履行義務への取引価格の配分	70
取引価格の変動	77
認識する収益の累計額の制限	81
不利な履行義務	86
契約コスト	91
契約を履行するためのコスト	91
契約獲得の増分コスト	94
償却及び減損	98
表 示	104
開 示	109
顧客との契約	113
収益の分解	114
契約残高の調整表	117

履行義務	118
本基準（案）の適用における重要な判断	124
履行義務の充足の時期の決定	125
取引価格及び履行義務への配分額の算定	127
顧客との契約を獲得又は履行するためのコストから認識した資産	128
付 録	
A 用語の定義	
B 適用ガイダンス	
C 発効日及び経過措置	
D 他の IFRS の修正	
審議会による「顧客との契約から生じる収益」の承認 結論の根拠（別冊参照） 設例（別冊参照）	

イントロダクション及びコメント提出者への質問

IASB が本公開草案を公表する理由

- IN1 収益は、財務諸表利用者にとって企業の業績及び財政状態を評価する上で極めて重要な数字である。しかし、米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における収益認識の要求事項は、国際財務報告基準（IFRS）と異なっており、両者とも改善が必要である。US GAAP は、大まかな収益認識の概念と特定の業界又は取引に関する大量の要求事項で構成されており、経済的に同様の取引について異なる会計処理が行われる結果となる可能性がある。IFRS は、収益認識に関する要求事項はこれより少ないものの、2つの主要な収益認識の基準（IAS 第 18 号「収益」及び IAS 第 11 号「工事契約」）は、理解と適用が困難な場合がある。加えて、IAS 第 18 号には、複数要素契約に関する収益認識のような重要なトピックに関して、限られたガイダンスしか示していない。
- IN2 したがって、国際会計基準審議会（IASB）及び米国の基準設定主体である米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同プロジェクトを立ち上げ、収益認識に関する原則を明確化し、IFRS 及び US GAAP に次のような共通の収益基準を開発することとした。
- (a) 現行の収益認識基準及び実務の不整合及び欠点を取り除く。
 - (b) 収益認識の論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークを提供する。
 - (c) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間での収益認識実務の比較可能性を改善する。
 - (d) 開示要求の改善を通じて財務諸表利用者により有用な情報を提供する。
 - (e) 企業が参照しなければならない要求事項の数を削減することにより財務諸表の作成を簡素化する。
- IN3 これらの目的を達成するため、IASB と FASB は、それぞれ IFRS 及び FASB 会計基準コード化体系（ASC）への修正を提案している。
- IN4 2008 年 12 月に、両審議会は、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」を公表した。このディスカッション・ペーパーは、収益に関する両審議会の当初の見解を説明したものであり、将来の基準の基礎として提案した原則のいくつかが含まれている。このディスカッション・ペーパーについて受け取ったフィードバックを検討した後に、両審議会はそれらの原則を基準案へと展開した。
- IN5 2010 年 6 月に、両審議会は公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表した（FASB 版では、会計基準更新書案であった）。両審議会は、2010 年公開草案に対して 1,000 通近くのコメントを受け取り、これに対応して、2010 年 6 月の提案のさまざまな局面を改

訂した（本公開草案の結論の根拠への付録では、それらの改訂を要約している）。それらの改訂は、両審議会のデュー・プロセス手続に従って一般のコメントを求めるための再公開を要するものではなかったが、両審議会は、収益の財務報告がすべての企業にとって重要であることや、最終基準から意図せざる結果が生じることを避けたいという考えから、本提案を再公開することを決定した。

本提案の影響を受ける者

- IN6 本基準〔案〕は、顧客との契約を締結するあらゆる企業に影響を与える。ただし、他の基準の範囲内の契約（例えば、保険契約やリース契約）を除く。
- IN7 IFRS においては、本公開草案の提案している要求事項により、IAS 第 11 号及び IAS 第 18 号（並びに関連の解釈指針）が置き換えられる。US GAAP においては、本公開草案の提案している要求事項により、ASC トピック 605 における収益認識の要求事項（及び関連のガイダンス）の大部分が置き換えられる。
- IN8 さらに、企業の通常の活動のアウトプットではない一部の非金融資産（例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」又は ASC トピック 360 の範囲内の有形固定資産）の譲渡に係る利得又は損失の認識に関する現行の要求事項は、提案している収益認識及び測定の要求事項と整合するように修正されることとなる。

提案の主な内容

- IN9 これらの要求事項案のコア原則は、企業は、約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識すべきだということである。
- IN10 このコア原則を達成するため、企業は次のステップのすべてを適用することとなる。
- ステップ 1——顧客との契約を識別する。
- ステップ 2——契約における別個の履行義務を識別する。
- ステップ 3——取引価格を算定する。
- ステップ 4——取引価格を契約における別個の履行義務に配分する。
- ステップ 5——企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する。

ステップ 1：顧客との契約を識別する

- IN11 契約とは、強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により含意される場

合もある。企業は、提案している収益の要求事項を、顧客との契約のそれぞれに適用することとなる。ただし、契約の結合についての所定の要件に該当する場合は除く。

ステップ2：契約における別個の履行義務を識別する

- IN12 履行義務とは、財又はサービスを顧客に移転するという顧客との契約における約束である。企業が複数の財又はサービスの提供を約束している場合、企業は、約束した財又はサービスのそれぞれを、それが区別できるときにのみ、別個の履行義務として会計処理することとなる。約束した財又はサービスが区別できない場合には、企業は、区別できる財又はサービスの束を識別するまで当該財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合することとなる。場合によっては、この結果、契約において約束した財又はサービスのすべてを企業が単一の履行義務として会計処理する結果となる。
- IN13 財又はサービスは、次のいずれかの要件を満たす場合には、区別できる。
- (a) 企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。
 - (b) 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。
- IN14 これらの要件にかかわらず、次の要件の両方に該当する場合には、約束した財又はサービスの束の中の財又はサービスが区別できないため、企業はその束を単一の履行義務として会計処理することとなる。
- (a) その束の中の財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、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著しいサービスも提供する必要がある。
 - (b) 財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に変更又はカスタマイズされる。
- IN15 提案している要求事項には、企業が個別の状況において履行義務を適切に識別するのに役立てるための適用指針も含まれている（例えば、他の当事者が企業の顧客への財の提供に関与していて、企業の履行義務が、本人として行動することによりその財を提供することなのか、それとも代理人として行動することにより他の当事者が財を提供するための手配をするサービスを提供することなのかを企業が決定しなければならない場合）。

ステップ3：取引価格を算定する

- IN16 取引価格とは、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、売上税）は除かれる。取引価格を算定する際に、企業は次のすべての影響を考慮する。
- (a) 変動対価——契約において約束した対価の金額に変動性がある場合には、企業は、

取引価格の見積りを、期待値（すなわち、確率加重金額）又は最も可能性の高い金額のいずれかにより行う。どちらを用いるのかは、権利を得ることになる対価の金額をどちらの方法がよりよく予測すると企業が予想するのかによる。

- (b) 貨幣の時間価値——企業は、契約にとって重要な財務要素がある場合には、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する。企業は、金融部分が契約にとって著しいかどうかを評価する際に、さまざまな要素を考慮する。実務上の便宜として、契約開始時において顧客による支払と約束した財又はサービスの顧客への移転との間の期間が1年以内となることを企業が見込む場合には、企業は約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する必要はない。
- (c) 現金以外の対価——顧客が現金以外の形での対価を約束している場合には、企業はその現金以外の対価（又は現金以外の対価の約束）を公正価値で測定する。企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価の測定を、当該対価と交換に顧客に約束している財又はサービスの独立販売価格を参照して間接的に行う。
- (d) 顧客に支払われる対価——企業が顧客に対して（又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して）、現金、値引又は顧客が企業に対する債務金額と相殺できる他の項目の形で、対価を支払うか又は支払うと予想している場合には、企業は顧客に支払うべき対価を取引価格の減額として会計処理する。ただし、その支払が、区別できる財又はサービスとの交換によるものである場合を除く。

IN17 企業は、取引価格を算定する際には、顧客の信用リスク（すなわち、回収可能性）の影響を考慮しないが、その代わりに、IFRS 第9号「金融商品」（又は企業がまだIFRS 第9号を採用していない場合には、IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」）又はASC トピック 310 の債権に関する要求事項を適用することにより、それらの影響を会計処理する。純損益に認識する対応する金額は、当初と事後の両方において当該収益科目と隣接して別個の科目として表示する。

ステップ4：取引価格を契約における別個の履行義務に配分する

IN18 複数の別個の履行義務のある契約については、企業はそれぞれの別個の履行義務への取引価格の配分を、企業がそれぞれの別個の履行義務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描写する金額で行う。

IN19 対価の適切な金額をそれぞれの別個の履行義務に配分するため、企業は、それぞれの別個の履行義務の基礎となっている財又はサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、取引価格を独立販売価格の比率で配分する。独立販売価格が観察可能でない場合には、企業はそれを見積る。

IN20 提案している要求事項では、値引き又は条件付きの金額について、すべての約束した契約中の財又はサービスに対してではなく、契約における区別できる1つの（又はいくつかの）財又はサービスに配分することとなるのはどのような状況なのかを明示している。

IN21 企業は、取引価格の事後の変動を、契約開始時と同じ基準で、契約における別個の履行義務に配分する。充足した履行義務に配分された金額は、取引価格が変動した期間に、収益又は収益の減額として認識される。

ステップ5：企業が履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する

IN22 企業は、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した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識する。財又はサービスは、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時に移転する。

IN23 別個の履行義務のそれぞれについて、企業は、一定期間にわたる財又はサービスの支配の移転により当該履行義務を一定の期間にわたり充足するのかどうかを判定する。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。

IN24 企業は、少なくとも次の2つの要件のいずれかに該当する場合には、財又はサービスの支配を一定の期間にわたって移転し、したがって、履行義務の充足と収益の認識を一定の期間にわたり行うこととなる。

(a) 企業の履行により、資産（例えば、仕掛品）が創出されるか又は増価し、かつ、資産の創出又は増価につれて顧客がその資産を支配する。

(b) 企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず、かつ、少なくとも次のいずれかの要件に該当する。

(i) 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。

(ii) 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない。

(iii) 企業が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有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。

IN25 企業が一定の期間にわたり充足する別個の履行義務のそれぞれについて、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定方法を継続して適用することにより、収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度の適切な測定方法には、アウトプット法とインプット法が含まれる。状況が時の経過とともに変化するに従い、企業は、現在までに完了した企業の履行を描写するように進捗度の測定を見直す。

IN26 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。約束した資産の支配を顧客が獲得して企業が履行義務を充足する時点を決定的するために、企業は、支配の移転についての指標を考慮する。これには次のものが含まれるが、これらに限らない。

- (a) 企業が当該資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (b) 顧客に当該資産に対する法的所有権がある。
- (c) 企業が当該資産の物理的占有を移転した。
- (d) 顧客が当該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。
- (e) 顧客が当該資産を検収した。

IN27 さらに、提案している要求事項には、約束した財又はサービスの支配がどの時点で顧客に移転されるのかを企業が決定するのに役立つため、特定のトピック（例えば、買戻し契約、委託販売契約及び請求済未出荷契約）に関する適用指針が含まれている。

認識する収益の累計額の制限

IN28 企業が権利を得ることになる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに認識する収益の累計額は、権利を得ることが合理的に確実な金額を超えない。企業が充足した履行義務に配分された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のは、次の要件の両方を満たす場合のみである。

- (a) 企業に、類似した種類の履行義務の経験がある（又は他の企業の経験へのアクセスなどの他の証拠がある）。
- (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。

IN29 企業は、企業の経験（又は他の証拠）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かどうかを決定する際に、さまざまな要因を考慮することが要求される。

不利な履行義務

IN30 企業が一定の期間にわたり充足し、かつ、契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務について、企業は、当該履行義務が不利である場合には、負債及び対応する費用を認識する。

IN31 履行義務は、履行義務の決済の最小コストが、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、不利である。提案している要求事項は、企業が履行義務の決済の最小コストをどのように決定するのかを定めている。

契約コスト

IN32 提案している要求事項は、顧客との契約の獲得又は履行のコストの一部についての会計処理も定めている。企業は、契約獲得の増分コストを回収することが見込まれる場合には、当該コストを資産として認識する。顧客との契約の履行のコストを会計処理するために、企業は他の基準の要求事項（該当があれば）を適用する（例えば、棚卸資産に関する IAS 第 2 号「棚卸資産」又は ASC トピック 330、有形固定資産に関する IAS 第 16 号又は ASC トピック 360、ソフトウェアに関する IAS 第 38 号「無形資産」及び ASC トピック 985）。それ以外の場合には、企業は契約を履行するためのコストが次のすべての要件を満たす場合にのみ、資産を認識する。

- (a) 当該コストが、契約（又は特定の予想される契約）に直接関連している。
- (b) 当該コストが、将来に履行義務の充足に使用される企業の資源を創出又は増価する。
- (c) 当該コストが、回収されると見込まれる。

開示

IN33 提案している要求事項は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするさまざまな開示要求を定めている。この目的を達成するため、企業は次のすべてに関する定性的及び定量的情報を開示する。

- (a) 顧客との契約（契約残高の調整表を含む）
- (b) 要求事項案の当該契約への適用にあたって行った著しい判断及び当該判断の変更
- (c) 顧客との契約の獲得又は履行のコストから認識した資産

IN34 さらに、両審議会は、中間報告に関する IAS 第 34 号「中間財務報告」及び ASC トピック 270 を修正して、いくつかの情報の開示を中間報告期間について要求することを提案している。

提案の発効日

IN35 両審議会は、当プロジェクトの現在の作業日程に基づき、最終の収益基準は 2015 年 1 月 1 日以後開始する報告期間よりも前には発効しないものと決定した。このタイミングは、2 年分の比較年次財務情報（当期の情報に加えて）を提供する企業にとって、表示する最も古い比較年度の期首よりも前に基準が公表されることを確保することとなる。IASB は、早期適用を認めると決定した。FASB は早期適用を認めないと決定した。

コメント提出者への質問

- IN36 本公開草案で提案している要求事項の多くは、両審議会が広範囲のフィードバックを受け取った 2010 年公開草案で提案していた要求事項と同様である。したがって、両審議会は、本公開草案のすべての事項についての個別のコメントを求めない。その代わりに、両審議会は、要求事項案が明確で、企業の顧客との契約の経済的実質を財務諸表利用者に効果的に伝える方法で適用できるかどうかについて、個人及び団体のコメントを募集する。要求事項案が明確でない場合には、両審議会は、要求事項の文言を明確にする方法についての提案を募集する。両審議会は、下記の個別の質問に関するコメントも募集する。コメント提出者は質問のすべてに回答する必要はない。
- IN37 コメントは、要求事項の提案に同意する者と同意しない者の両方に要請している。コメントは、関連する論点又は質問を識別し、明確に説明していれば非常に有用である。提案に反対する人々には、具体的な論拠に支えられた代替案の記述をお願いする。
- IN38 コメント提出者は、1 通のコメント・レターを FASB 又は IASB のいずれかに提出のこと。両審議会は、受け取ったすべてのコメント・レターを共有し、共同で検討する。

質問 1： 第 35 項及び第 36 項では、どのような場合に企業が財又はサービスを一定の期間にわたり移転するのか、したがって、どのような場合に企業が履行義務の充足と収益の認識を一定の期間にわたり行うのかを定めている。この提案に同意するか。同意しない場合には、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されるのかを決定するための、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 2： 第 68 項及び第 69 項では、企業は、約束した対価のうち企業が顧客の信用リスクにより回収不能と評価している金額を会計処理するために、IFRS 第 9 号（又は、企業が IFRS 第 9 号をまだ採用していない場合には IAS 第 39 号）又は ASC トピック 310 を適用することになると述べている。純損益において対応する金額は、収益科目に隣接して別個の科目に表示される。これらの提案に同意するか。同意しない場合には、顧客の信用リスクの影響を会計処理するためのどのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 3： 第 81 項では、企業が権利を得ることとなる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに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な金額を超えてはならないと述べている。企業が充足した履行義務に配分された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のは、類似した履行義務の経験が企業にあり、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場合のみである。第 82 項では、企業の経験が、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たない可能性のある場合の指標を列挙している。充足した履行義務について企業が認識する収益の金額に係る制限の提案に同意するか。同意

しない場合には、どのような代替的な制限を提案するか、また、その理由は何か。

質問 4： 企業が一定の期間にわたり充足し、かつ、契約開始時において 1 年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務について、第 86 項では、企業は当該履行義務が不利である場合には負債及び対応する費用を認識すべきだと述べている。提案している不利テストの範囲に同意するか。同意しない場合には、どのような代替的な範囲を提案するか、また、その理由は何か。

質問 5： 両審議会は、IAS 第 34 号及び ASC トピック 270 を修正し、企業が中間財務報告書に含めるべき収益及び顧客との契約に関する開示を定めることを提案している*。要求される開示（重要性がある場合）は、次のとおりである。

- 収益の分解（第 114 項及び第 115 項）
- 当報告期間の契約資産及び契約負債の合計残高の変動の表形式の調整表（第 117 項）
- 企業の残存する履行義務の分析（第 119 項から第 121 項）
- 不利な履行義務に関する情報及び当報告期間の対応する不利な負債の変動の表形式の調整表（第 122 項及び第 123 項）
- 顧客との契約の獲得又は履行のコストから生じた認識した資産の変動の表形式の調整表（第 128 項）

これらの開示のそれぞれを中間財務報告書で提供することを企業に要求すべきことに同意するか。回答では、これらの開示案が、利用者が当該情報を得る便益と企業が当該情報を作成し監査するコストとの適切なバランスを達成するかどうかについてコメントされたい。開示案がそれらの便益とコストを適切にバランスさせていないと考える場合には、中間財務報告書に含めることを企業に要求すべき開示を特定していただきたい。

質問 6： 企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産（例えば、IAS 第 16 号若しくは IAS 第 40 号、又は ASC トピック 360 の範囲内の有形固定資産）の移転について、両審議会は、企業が次の要求を適用するよう他の基準を修正することを提案している。(a) 当該資産の認識の中止をどの時点で行うべきかを決定するために、支配に関する要求事項案、及び(b) 当該資産の認識の中止時に認識すべき利得又は損失の金額を算定するために、測定の実要求事項案†。企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産の移転を会計処理するために、支配及び測定の実要求事項案を企業が適用すべきだということに同意するか。同意しない場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

* IASB の公開草案では、付録 D の D19 項参照。

† IASB の公開草案では、付録 D の D17 項、D22 項及び D26 項参照。

[草案] 国際財務報告基準第 X 号「顧客との契約から生じる収益」(IFRS 第 X 号 (案)) は、第 1 項から第 130 項及び付録 A から付録 C に示されている。付録 D は他の IFRS の修正を示している。すべての項は同等の権威を有する。**太字**で表示されている項は主要な原則を示している。付録 A で定義された用語は、本基準で初出の場合には下線付で表示されている。その他の用語の定義は、国際財務報告基準の用語集に示されている。IFRS 第 X 号 [案] は、その目的、結論の根拠、「国際財務報告基準に関する趣意書」及び「財務報告に関する概念フレームワーク」に照らして解釈すべきである。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、明示的な指針がない場合において、会計方針の選択及び適用のための根拠を提供する。

〔草案〕 国際財務報告基準第 X 号「顧客との契約から生じる収益」**はじめに**

- 1 IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」に従うと、収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせ、企業の通常の活動の過程で生じるものである。収益により増加する資産は、さまざまな種類のものがあり得る。例えば、現金、顧客に対する請求権、棚卸資産又は他の資産である。
- 2 本基準〔案〕は、顧客との契約から生じる収益の会計処理を定めている。その他の取引又は活動から生じる収益（例えば、一部の生物資産又は農業資産の価値の変動から生じる収益）は取り扱っていない。
- 3 本基準〔案〕のコアとなる原則は、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識しなければならないというものである。
- 4 このコアとなる原則を達成するため、企業は次のすべての手順を行わなければならない。
 - (a) 顧客との契約を識別する。
 - (b) 契約における別個の履行義務を識別する。
 - (c) 取引価格を算定する。
 - (d) 取引価格を契約における別個の履行義務に配分する。
 - (e) 企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識する。
- 5 本基準〔案〕の適用に当たって判断を行う場合、企業は、契約の条件並びにすべての関連する事実及び状況を考慮しなければならない。企業は、本基準〔案〕を、類似する状況における類似の性質をもつ契約に対して、一貫して適用しなければならない。
- 6 本基準〔案〕では、顧客との個別の契約の会計処理を定めている。しかし、実務上の便宜として、企業は本基準〔案〕を、特徴の類似した契約（又は履行義務）のポートフォリオに適用することができる。これは、そのようにした場合の結果が、本基準〔案〕を個々の契約（又は履行義務）に適用した結果と大きく異ならないであろうと企業が合理的に見込んでいることが条件である。
- 7 *[FASB 公開草案におけるこの項は、IASB 公開草案では使用していない]*

目的

- 8 本基準 [案] の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性についての有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることである。

範囲

- 9 本基準 [案] は、次のものを除く顧客との契約のすべてに適用する。
- (a) IAS 第 17 号「リース」の範囲内のリース契約
 - (b) IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲内の保険契約
 - (c) IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲内の契約上の権利又は義務
 - (d) *[IASB の公開草案におけるこの項は、IASB の公開草案では使用していない]*
 - (e) 同業他社との非貨幣性の交換取引で、交換の当事者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もの（例えば、特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換）
- 10 顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために、当該企業と契約した当事者である。企業は、契約の相手方が顧客である場合にのみ、本基準 [案] を契約（第 9 項に列挙した契約を除く）に適用しなければならない。一部の契約については、契約の相手方が顧客ではなく、市販する製品の開発のリスクと便益を企業と共有する協力者又は共同事業者であるかもしれない。そのような契約は、本基準 [案] の範囲には含まれない。
- 11 顧客との契約は、その一部が本基準 [案] の範囲に含まれ、一部が他の IFRS の範囲に含まれる場合がある。
- (a) 当該他の IFRS が、契約の一部の分割の方法あるいは当初測定の方法あるいはその双方を定めている場合には、企業はまず、そうした分割あるいは測定の要求事項を適用しなければならない。
 - (b) 当該他の IFRS が、契約の部分の分割の方法あるいは当初測定の方法を定めていない場合には、企業は、本基準を適用して契約の分割あるいは当初測定を行わなければならない。

収益の認識

契約の識別

- 12 企業は、本基準 [案] を、第 13 項から第 22 項に従って識別した契約のそれぞれに適用しなければならない。
- 13 契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意である。強制力は法律の問題である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により含意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の種類又は約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、顧客との合意がいつ強制可能な権利及び義務を生じさせるかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない。
- 14 企業は、次のすべての要件を満たす場合にのみ、顧客との契約に本基準 [案] を適用しなければならない。
- (a) 契約に経済的実質がある（すなわち、当該契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。
 - (b) 各契約当事者が契約を承認（書面で、口頭で又は他の慣習的な事業慣行に従って）しており、それぞれの義務の充足を確約している。
 - (c) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の権利を識別できる。
 - (d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件を識別できる。
- 15 本基準 [案] の適用の目的上は、契約当事者が相手に補償することなく完全に未履行の契約を一方的に終了させる強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。次の両方の要件を満たす場合には、契約は完全に未履行である。
- (a) 企業がまだ、約束したいかなる財又はサービスも顧客へ移転していない。
 - (b) 企業が、約束した財又はサービスと交換に、いかなる対価もまだ受け取っておらず、受け取る権利もまだ得ていない。

契約の結合

- 16 企業は、本基準 [案] を顧客との契約のそれぞれに適用しなければならない。ただし、第 6 項及び第 17 項に定める場合を除く。
- 17 企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又は関連当事者）と同

時又はほぼ同時に契約した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。

- (a) 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている。
- (b) 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- (c) 複数の契約で約束した財又はサービス（又は契約で約束した財又はサービスの一部）が、第 27 項から第 30 項に従えば単一の履行義務である。

契約変更（IE3 項参照*）

- 18 契約変更は、契約の当事者が契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更を承認した場合に存在する。契約変更が契約の当事者に承認されていない場合には、企業は、契約変更が承認されるまで、本基準 [案] を既存の契約に引き続き適用しなければならない。
- 19 契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合には、企業は、変更の価格が承認されると見込んだときに、本基準 [案] を変更後の契約に適用しなければならない。このような場合に取引価格を見積るために、企業は第 50 項から第 67 項を適用しなければならない。
- 20 契約変更によって取引価格の変更のみが生じる場合には、企業はその変更を取引価格の変更として第 77 項から第 80 項に従って会計処理しなければならない。
- 21 企業は、契約変更により契約に対して次の両方の追加が生じる場合には、契約変更を別個の契約として会計処理しなければならない。
- (a) 第 27 項から第 30 項に従って区別できる約束した財又はサービス
 - (b) 約束した財又はサービスの企業の独立販売価格と個別の契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整とを反映する対価の金額を、企業が受け取る権利。例えば、企業は、同様の財又はサービスを新しい顧客に販売する際に生じるであろう販売関連費用を企業が負う必要がないことにより、顧客が受ける値引きについて独立販売価格を調整する。
- 22 第 21 項に従うと別個の契約ではない契約変更については、企業は、変更後の契約の中の残りの財又はサービス（すなわち、約束した財又はサービスのうち契約変更の日現在でまだ移転されていないもの）を評価して、変更後の契約を次のうちいずれか該当する方法で会計処理しなければならない。
- (a) 残りの財又はサービスが、契約変更日以前に移転された財又はサービスと区別でき

* 設例への参照は、IASB 公開草案において FASB 公開草案との整合性を維持するために示している。

る場合には、企業は、顧客から受け取ったがまだ収益として認識していない対価の金額に、顧客が支払を約束した残りの対価の金額を加えた額を、残りの履行義務に配分しなければならない。事実上、企業は当該契約変更を原契約の終了と新契約の創出として会計処理しなければならない。

- (b) 残りの財又はサービスが区別できず、契約変更日において部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定を見直さなければならない。企業は、契約変更の影響を、契約変更日において累積的にキャッチアップする方法で収益として（又は収益の減額として）認識しなければならない。事実上、企業は当該契約変更を原契約の一部であるかのように会計処理しなければならない。
- (c) 残りの財又はサービスが項目(a)と(b)の組合せである場合には、企業は、顧客から受け取ったがまだ収益として認識していない対価の金額に、顧客が支払を約束した残りの対価の金額を加えた額を、未充足（部分的な未充足を含む）の別個の履行義務に配分しなければならない。一定の期間にわたり充足される履行義務については、企業は、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定を見直さなければならない。企業は、契約変更日以前に完全に充足した別個の履行義務について、対価を再配分してはならず、また、認識した収益の金額を調整してはならない。

別個の履行義務の識別（B16 項、B20 項及び IE4 項参照）

- 23 **企業は、契約において約束した財又はサービスを評価し、どの財又はサービス（あるいは財又はサービスのどの束）が区別でき、したがって企業が別個の履行義務として会計処理しなければならない）のかを識別しなければならない。**
- 24 履行義務とは、顧客に財又はサービスを移転するという顧客との契約における約束である。履行義務には、企業の慣習的な事業慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出している場合、それらも含まれる。
- 25 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない。ただし、当該活動の発生時につれて企業が財又はサービスを顧客に移転する場合を除く。例えば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、それらの約束したセットアップ活動は履行義務ではない。
- 26 約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、

これらには限らない。

- (a) 販売目的で企業が製造する財（例えば、製造業者の棚卸資産）
- (b) 再販売目的で企業が購入する財（例えば、小売業者の商品）
- (c) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供（例えば、B16 項から B19 項で議論しているように、別の当事者の代理人として行動すること）
- (d) 財又はサービスを提供するために待機すること（例えば、利用可能になった時に提供されるソフトウェア製品）
- (e) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発
- (f) ライセンス又は無形資産の使用権の付与
- (g) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与（当該オプションが、B20 項から B22 項で議論しているような重要な権利を顧客に提供する場合）
- (h) 顧客のための契約上合意された作業の履行

27 企業が複数の財又はサービスの移転を約束している場合、約束した財又はサービスが区別できるときにのみ、それぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない。約束した財又はサービスが区別できない場合には、企業は、区別できる財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理することになる。

28 第 29 項に定める場合を除き、財又はサービスは、次の要件のいずれかを満たす場合には区別できる。

- (a) 企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。
- (b) 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。容易に利用可能な資源とは、別個に（企業又は別の企業により）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若しくは事象により）入手している資源である。

29 第 28 項の要求事項にかかわらず、次の要件の両方が満たされる場合には、約束した財又はサービスの束における財又はサービスは区別できず、したがって、企業はその束を単一の履行義務として会計処理しなければならない。

- (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著しいサービスも提供する必要がある。

(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。

30 実務上の便宜として、企業は、契約で約束した複数の区別できる財又はサービスの顧客への移転のパターンが同じである場合には、それらの財又はサービスを単一の履行義務として会計処理することができる。例えば、企業が複数の区別できるサービスのある顧客に同じ期間にわたって移転する約束をしている場合、企業は、進捗度の測定方法（第38項から第48項で議論している）の1つを適用することが当該サービスの顧客への移転のパターンを忠実に描写することとなるのであれば、それらの約束を1つの履行義務として会計処理することができる。

履行義務の充足（IE5項からIE6項参照）

31 **企業は、企業が約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識しなければならない。資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）顧客に移転される。**

32 財及びサービスは、たとえ瞬間的にしても、受け取られ使用される時には資産である（多くのサービスの場合のように）。資産の支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローである。

(a) 財の製造又はサービス（公共サービスを含む）の提供のための当該資産の使用

(b) 他の資産を増価するための当該資産の使用

(c) 負債の決済又は費用の削減のための当該資産の使用

(d) 当該資産の売却又は交換

(e) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ

(f) 当該資産の保有

33 顧客が資産の支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、約束した資産又は当該約束した資産の構成部分を買戻す契約を考慮しなければならない。（B38項からB48項の買戻し契約に関する適用指針を参照のこと。）

34 第23項から第30項で識別される別個の履行義務のそれぞれについて、企業は第35項

及び第 36 項の要求事項を適用して、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスの支配の移転により履行義務を一定期間にわたり充足するのかどうかを決定しなければならない。企業が履行義務を一定期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。

一定の期間にわたり充足される履行義務

35 次の 2 つの要件のうち少なくとも 1 つが満たされている場合には、企業は財又はサービスの支配を一定の期間にわたり移転し、したがって、履行義務の充足と収益の認識を一定期間にわたり行う。

(a) 企業の履行により、資産（例えば、仕掛品）が創出されるか又は増価し、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。企業は、第 31 項から第 33 項及び第 37 項の支配に関する要求事項を適用して、資産が創出又は増価につれて顧客が資産を支配しているかどうかを決定しなければならない。

(b) 企業の履行によって、企業が他に転用できる資産（第 36 項参照）が創出されず、かつ、次の要件のうち少なくとも 1 つに該当する。

(i) 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。

(ii) 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない。この要件を評価する際に、企業は、契約の残りを履行する別の企業は、企業が現時点で支配している資産（例えば、仕掛品）の便益を有さないものと仮定しなければならない。さらに、企業は、残りの履行義務を別の企業に移転することを妨げる潜在的な制約（契約上又は実務上の）を無視しなければならない。

(iii) 企業が、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有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。現在までに完了した履行についての支払を受ける権利は、固定金額に対するものである必要はない。しかし、企業は、たとえ企業による約束の不履行以外の理由で顧客が契約を終了できる場合であっても、少なくとも現在までに完了した履行に対して企業に補償することを意図した金額に対する権利を得ていなければならない。現在までに完了した履行に対する補償には、契約が解約された場合の企業の潜在的な利益の喪失のみに対する補償ではなく、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似する支払（例えば、企業のコストに合理的な利益マージンを加えた額の回収）が含まれる。

36 ある資産を企業が他に転用できるかどうかを評価する際に、企業は、契約開始時に、企業が約束した資産を別の顧客に容易に振り向ける能力に対する契約上及び実務上の制約

の影響を考慮しなければならない。約束した資産は、契約上又は実務上、企業が当該資産を別の顧客に容易に振り向けることができない場合には、企業が他に転用できない。例えば、資産が他の資産とおおむね取替可能で、当該他の資産の顧客への移転を、契約違反なしに、また、当該契約に関して他の場合には発生しないであろう多額なコストの発生なしに企業が行うことができる場合には、当該資産は企業が他に転用できる。逆に、契約の実質的な条件により企業が当該資産を別の顧客に振り向けることができない場合や、企業が当該資産を別の顧客に振り向けるのに多額のコスト（例えば、資産を作り直すコスト）が発生する場合には、当該資産は他に転用できない。

一時点で充足される履行義務（B38 項から B58 項参照）

37 履行義務が、第 35 項及び第 36 項に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。約束した資産の支配を顧客が獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業は、第 31 項から第 33 項の支配に関する要求事項を考慮しなければならない。さらに、企業は支配の移転の指標を考慮しなければならない。これには次のものが含まれるが、これらに限らない。

- (a) 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している——顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に資産の支配を獲得したことを示している。
- (b) 顧客が資産の法的所有権を有している——法的所有権は、どの当事者が財の使用を指図し、その財から便益を享受するか又はそれらの便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示すことが多い。したがって、法的所有権の移転は、顧客が資産の支配を獲得したことを示す。企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は保護的権利であり、顧客が資産の支配を獲得することを妨げるものではない。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した——顧客による資産の物理的占有は、財の使用を指図し、その財から便益を享受するか又はそれらの便益への他の企業のアクセスを制限する能力を顧客が有していることを示す。しかし、物理的な占有が財の支配と一致しない場合がある。例えば、買戻し契約や委託販売契約の中には、企業が支配している資産の物理的占有を顧客又は受託者が有しているものがある。逆に、請求済未出荷契約の中には、顧客が支配している財の物理的占有を企業が有しているものがある。買戻し契約、委託販売契約又は請求済未出荷契約を会計処理するためには、企業は B38 項から B54 項の適用指針を適用しなければならない。
- (d) 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——資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転は、当該資産の支配が移転されたことを示す。しかし、約束した資産の所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該

資産を移転する履行義務に加えて別個の履行義務が生じるかもしれないリスクを考慮しなければならない。例えば、企業が資産の支配を顧客に移転しているが、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供するという追加的な別個の履行義務をまだ充足していない場合がある。

- (e) 顧客が資産を検収した——顧客が資産を検収したことは、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産から便益を得る能力を獲得したことを示す。契約上の顧客の検収に関する条項が、資産の支配が移転される時期に与える影響を評価するために、企業は B55 項から B58 項の適用指針を考慮しなければならない。

履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定（IE7 項参照）

- 38 第 35 項及び第 36 項に従って企業が一定の期間にわたり充足される別個の履行義務のそれぞれについて、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識しなければならない。進捗度を測定する際の目的は、財又はサービスの支配の顧客への移転を描写すること、すなわち、企業の履行を描写することである。時とともに状況が変化するのに従い、企業は、現在までの企業の履行を描写するように進捗度の測定を見直さなければならない。そのような変更は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。
- 39 進捗度測定の目的に従い、企業は、進捗度の測定から、企業が顧客に支配を移転しない財又はサービスを除外しなければならない。逆に、企業は、顧客に支配を移転する財又はサービスを進捗度の測定に含めなければならない。
- 40 一定期間にわたり充足される別個の履行義務のそれぞれについて、企業は、第 38 項の目的に整合した進捗度測定の方法を適用し、その方法を類似の履行義務及び類似の状況に首尾一貫して適用しなければならない。進捗度測定の適切な方法には、アウトプット法とインプット法が含まれる。

アウトプット法

- 41 アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定（例えば、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、生産した単位数）に基づいて行うものであり、企業の履行の最も忠実な描写となり得る。
- 42 企業が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客に請求を行う権利を有している場合（例えば、企業が提供したサービスの時間数ごとに一定金額を請求するサービス契約）には、企業は、企業が請求する権利を有している金額で収益を認識しなければならない。

- 43 アウトプット法の欠点は、直接的に観察可能でないことが多く、適用に必要とされる情報が過大なコストを掛けないと利用可能でない場合があることである。したがって、インプット法が必要となる場合がある。

インプット法

- 44 インプット法は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット（例えば、費消した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過時間、機械の使用時間）が、当該履行義務の充足のために予想されるインプット全体に占める割合に基づいて行うものである。企業の労力又はインプットが履行期間を通じて均等に費やされる場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となることがある。
- 45 インプット法の欠点は、企業のインプットと財又はサービスの移転との間に直接的な関係がない場合があることである。これは、企業の履行の非効率やその他の要因によるものである。したがって、インプット法を用いる場合には、企業は、インプットのうち顧客への財又はサービスの移転を描写しないものの影響（例えば、契約を履行するための材料、労働力又はその他の資源の仕損によるコストのうち契約の価格に反映されなかったもの）を除外しなければならない。
- 46 別個の履行義務にインプット法を適用する際に、その義務に含まれている財の支配を顧客が獲得するのがその財に関連するサービスを受ける相当前である場合、次の条件の両方が契約開始時点で存在するならば、移転した財についての収益を企業がその財のコストと同額で認識することが企業の履行の最善の描写となることがある。
- (a) 移転された財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大性がある。
- (b) 企業がその財を別の企業から調達しており、その財の設計及び製造に深く関与していない（しかし、企業は B16 項から B19 項に従って本人として行動している）。

合理的な進捗度の測定値

- 47 企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合のみ、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を認識しなければならない。企業は、適切な進捗度測定の方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、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ないこととなる。
- 48 状況によっては（例えば、契約の初期段階において）、企業は、履行義務の結果を合理的に測定できないが、当該履行義務の充足において発生するコストの回収を見込んでいる場合がある。そのような場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できる

ようになるまで、又は当該履行義務が不利となるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識しなければならない。

収益の測定

- 49 **履行義務が充足された時に（又は充足されるに従って）、企業は、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を収益として認識しなければならない。企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに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な金額を超えてはならない。**

取引価格の算定

- 50 企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの実務慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、売上税）を除く。取引価格には、第 68 項及び第 69 項で述べる顧客の信用リスクの影響は含まない。
- 51 取引価格の算定の目的上、企業は、財又はサービスが現行の契約に従って約束どおりに顧客に移転され、契約の取消し、更新又は変更はないものと仮定しなければならない。
- 52 取引価格を算定する際に、企業は次のすべての影響を考慮しなければならない。
- (a) 変動対価
 - (b) 貨幣の時間価値
 - (c) 現金以外の対価
 - (d) 顧客に支払われる対価

変動対価（B2 項から B9 項参照）

- 53 契約で約束した対価の金額は、次のものにより変動する可能性がある。値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、偶発事象、割引、又はその他の類似の項目である。
- 54 契約で約束した対価の金額に変動性がある場合には、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる合計金額を見積らなければならない。企業は、各報告日において、報告日現在で存在している状況及び報告期間中の状況の変化を忠実に表現するように、取引価格の見積りを見直さなければならない。企業は、取引価格の変動を第 77 項から第 80 項に従って会計処理しなければならない。
- 55 取引価格を見積るために、企業は、企業が権利を得ることとなる対価の金額をどちらの

方法がより適切に予測できると見込んでいるのかに応じて、次のいずれかの方法を用いなければならない。

- (a) 期待値——期待値とは、可能性のある対価金額の範囲における確率加重金額の合計である。期待値は、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、取引価格の適切な見積りとなり得る。
- (b) 最も発生の可能性が高い金額——最も発生の可能性の高い金額とは、可能性のある対価金額の範囲における単一の最も発生の可能性のある金額である（すなわち、契約から生じる単一の最も発生する可能性が高い結果）。最も発生の可能性の高い金額は、契約で生じ得る結果が 2 つしかない場合（例えば、企業が業績ボーナスを達成するかしないかのいずれかである場合）には、取引価格の適切な見積りとなり得る。

56 取引価格を見積る際に、企業は契約全体を通じて 1 つの方法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は、企業にとって合理的に利用可能なすべての情報（過去、現在及び予想）を考慮しなければならない。合理的な数の可能性のある対価金額を識別しなければならない。企業が取引価格の算定に使用する情報は、通常は、企業の経営者が入札や提案のプロセスの間及び約束した財又はサービスの価格設定に使用する情報と同様のものとなる。

57 企業が顧客から対価を受け取り、その対価の一部又は全部を顧客に返金すると見込んでいる場合には、企業は顧客に返金すると合理的に見込んでいる金額を返金負債として認識しなければならない。返金負債（及び対応する取引価格の変動）は、状況の変化に応じて各報告期間について見直さなければならない。返品権付きの販売に係る返金負債を会計処理するために、企業は B2 項から B9 項のガイダンス案を適用しなければならない。

貨幣の時間価値（IE8 項参照）

58 取引価格を算定する際に、契約が当該契約にとって重大性がある財務要素を有している場合には、企業は、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない。約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する際の目的は、企業が収益を次のような現金販売価格を反映する金額で認識することである。その現金販売価格とは、約束した財又はサービスが顧客に移転された時点で顧客がそれらに対して現金を支払ったとした場合の価格である。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、その契約には当該契約にとって重大性があるかもしれない財務要素（すなわち、顧客への又は顧客からの利息）がある。

59 財務要素が契約にとって重大性があるかどうかを評価する際に、企業は、種々の要因を考慮しなければならない。これには次の要因が含まれるが、これらに限らない。

- (a) 約束した財又はサービスを企業が顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービス

に対して支払う時点との間の見込まれる期間の長さ

(b) 顧客がその業界及び法域での典型的な信用条件に従って速やかに現金で支払ったとした場合に、対価の金額が大きく異なることとなるかどうか

(c) 契約における金利及び関連性のある市場での実勢金利

60 実務上の便宜として、契約開始時に、顧客による約束した対価の全額又はほぼ全額の支払と約束した財又はサービスの顧客への移転との間の期間が1年以内となる場合には、企業は約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する必要はない。

61 約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整するために、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での別個のファイナンス取引に反映されるであろう割引率を用いなければならない。その率は、契約においてファイナンスを受ける当事者の信用特性を、顧客又は企業が提供する担保又は保証（契約で移転される資産を含む場合もある）とともに、反映するものとなる。企業は、約束した対価の名目金額を財又はサービスの現金販売価格に割り引く率を特定することにより、その率を算定できる場合がある。契約開始後は、企業は状況又は金利の変化について割引率を見直してはならない。

62 企業は、ファイナンスの影響を、包括利益計算書において収益とは区別して（金利費用又は金利収益として）表示しなければならない。

現金以外の対価

63 顧客が現金以外の形で対価を約束している契約の取引価格を算定するためには、企業は、その現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）を公正価値で測定しなければならない。企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価との交換で顧客（又は顧客の分類）に約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。

64 顧客が契約の履行を容易にするために財又はサービス（例えば、材料、機材又は労務）を拠出する場合には、企業は、拠出された財又はサービスの支配を企業が獲得するかどうかを評価しなければならない。その支配を獲得する場合には、企業は、拠出された財又はサービスを、顧客から受け取った現金以外の対価として会計処理しなければならない。

顧客に支払われる対価

65 顧客に支払われる対価には、企業が顧客（又は、顧客から企業の財若しくはサービスを購入するその他の当事者）に対し、現金、掛け、又は顧客が企業に対して負っている金額に充当することができるその他の項目の形で、対価の金額を支払ったか又は支払うと見込んでいる金額が含まれる。企業は、顧客に支払われる対価を取引価格（したがって、

収益)の減額として会計処理しなければならない。ただし、顧客への支払が、顧客が企業に移転する区別できる財又はサービス(第28項及び第29項で記述)との交換によるものである場合を除く。

- 66 顧客に支払われる対価が、顧客からの区別できる財又はサービスに対する支払である場合には、企業は当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理しなければならない。顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る区別できる財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業がその超過額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。
- 67 したがって、顧客に支払われる対価が取引価格の減額である場合には、企業は、次のいずれか遅い方が発生した時点で(又は、発生するにつれて)、収益の減額を認識しなければならない。
- (a) 企業が、約束した財又はサービスの顧客への移転について収益を認識する。
 - (b) 企業が対価を支払うか又は支払を約束する(支払が将来の事象を条件としている場合であっても)。その約束は、企業の慣習的な事業慣行により含意されている場合もある。

回収可能性

- 68 回収可能性とは顧客の信用リスクを指している。すなわち、企業が契約に従って権利を得る対価の金額を顧客から回収できないというリスクである。対価に対する無条件の権利(すなわち、受取債権)については、企業は、第69項に定める場合を除き、当該債権をIFRS第9号に従って会計処理しなければならない。企業は、契約資産に対する顧客の信用リスクの影響を同様に会計処理しなければならない(第106項参照)。
- 69 受取債権の当初認識時に、IFRS第9号に従った当該受取債権の測定と、対応する認識した収益の金額との差額は、純損益において収益科目に隣接した別個の表示科目として表示しなければならない。契約に第58項に従った重要な財務要素がない場合には、企業は当該受取債権の減損(又は減損の測定の変動)を、純損益において収益科目に隣接した別個の表示科目として表示しなければならない。

別個の履行義務への取引価格の配分(IE10項からIE11項参照)

- 70 複数の別個の履行義務を有する契約について、企業は、別個の履行義務のそれぞれに対する取引価格の配分を、企業が別個の履行義務のそれぞれ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描写する金額で行わなければならない。

- 71 対価の適切な金額を別個の履行義務のそれぞれに配分するためには、企業は、別個の履行義務のそれぞれの基礎となる財又はサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、その取引価格を独立販売価格の比率で配分しなければならない。独立販売価格とは、企業が顧客に対し、約束した財又はサービスを別個に販売する価格である。
- 72 独立販売価格の最良の証拠は、企業が当該財又はサービスを同様の状況において同様の顧客に別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。当該財又はサービスについて契約に記載された価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格である場合もある（しかし、そうであると推定してはならない）。
- 73 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積らなければならない。独立販売価格を見積る際に、企業は、企業にとって合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の分類に関する情報）を考慮しなければならない。さらに、企業は、観察可能なインプットを最大限に用いるとともに、同様の状況においては見積方法を首尾一貫して適用しなければならない。適切な見積り方法には、次のようなものがあるが、これらに限らない。
- (a) 調整後市場評価アプローチ—企業は、財又はサービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客が当該財又はサービスに支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。このアプローチには、同様の財又はサービスについて競業他社の価格を参照し、企業の原価とマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる。
 - (b) 見積コストにマージンを加算するアプローチ—企業は、履行義務の充足の見積コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加することができる。
 - (c) 残余アプローチ—財又はサービスの独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である場合には、企業は、取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して、独立販売価格を見積ることができる。販売価格の変動性が高い場合とは、企業が同じ財又はサービスを別々の顧客に対して（同時又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している場合である。販売価格が不確定である場合とは、企業が財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで販売されたことがない場合である。
- 74 契約で約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が取引価格を超えている場合（すなわち、顧客が財又はサービスの束の購入について値引きを受けている場合）には、企業は、その値引きをすべての別個の履行義務に独立販売価格の比率で配分しなければならない。ただし、第 75 項及び第 76 項に定める場合を除く。
- 75 企業は、次の要件の両方が満たされている場合には、値引きを契約の中の 1 つ（又はい

くつか)の別個の履行義務にすべて配分しなければならない。

- (a) 企業が通常、契約の中の財又はサービス（又は財又はサービスの束）のそれぞれを単独で販売している。
- (b) それらの単独の販売から観察可能な販売価格により、どの履行義務に契約における値引きの全体が属しているのかの証拠が提供されている。

76 取引価格に、将来の事象又は状況（例えば、企業の履行又は企業の履行の特定の結果）を条件とする条件付き対価の金額が含まれている場合、次の要件の両方が満たされているときは、企業は、その条件付きの金額（及び当該金額の事後の変動）の全体を、区別できる財又はサービスに配分しなければならない。

- (a) 区別できる財又はサービスについての条件付きの支払条件が、企業が当該財又はサービスを移転する努力（又は当該財又はサービスの移転の特定の結果）に個別に関連している。
- (b) 条件付き対価の金額の全体を、区別できる財又はサービスに配分することが、契約の中の履行義務及び支払条件のすべてを考慮する際の第 70 項の配分の原則と整合する。

取引価格の変動

77 契約開始後に、取引価格がさまざまな理由により変動する可能性がある。その理由には、不確定な事象の解決やその他の状況の変化のうち、企業が約束した財又はサービスと交換に権利を得ると予想している対価の金額を変動させるものが含まれる。

78 企業は、取引価格のあらゆる事後の変動を、契約開始時と同じ基礎により、別個の履行義務に配分しなければならない。充足した履行義務に配分した金額は、収益（又は収益の減額）として、取引価格の変動が発生した期間に認識しなければならない。

79 企業は、第 76 項の要件が満たされている場合にのみ、取引価格の変動の全体を 1 つ又は複数の区別できる財又はサービスに配分しなければならない。

80 企業は、契約開始後の独立販売価格の変動を反映させるために取引価格を再配分してはならない。

認識する収益の累計額の制限（IE11 項から IE13 項参照）

81 企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに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な金額を超えてはならない。企業が、充足した履行義務に配分された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場合とは、次の要件の両方が満たされている場合のみである。

(a) 企業に類似した種類の履行義務の経験がある（又は他の企業の経験へのアクセスなどの他の証拠がある）。

(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。

82 企業の経験（又は他の証拠）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たないという指標には、次のようなものがあるが、これらに限らない。

(a) 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因に非常に影響を受けやすい。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断、気象状況、約束した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどがある。

(b) 対価の金額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。

(c) 類似した種類の履行義務についての企業の経験（又は他の証拠）が限定的である。

(d) その契約には、可能性のある対価の金額が多数あり、その金額の範囲が広い。

83 企業は、企業の経験が、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かどうかを評価する際に、判断を用いるとともに、すべての事実及び状況を考慮しなければならない。第 82 項に示した指標のうち 1 つが存在しても、それは必ずしも、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ないことを意味しない。

84 企業が、充足した履行義務に配分された取引価格の金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない場合には、報告日現在で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な取引価格の金額に限定される。

85 第 81 項から第 83 項の要求事項にかかわらず、企業が顧客に知的財産（B33 項参照）のライセンスを付与し、顧客のその後の財又はサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の金額を支払うことを顧客が約束している場合（例えば、売上ベースのロイヤリティ）には、企業は、不確実性が解消するまで（すなわち、顧客の事後の売上が発生するまで）は追加的な対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない。

不利な履行義務

86 **企業が一定の期間にわたり充足し（第 35 項から 36 項参照）、かつ、企業が契約開始時において 1 年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務について、企業は、当該履行義務が不利である場合には、負債及び対応する費用を認識しなければならない。**

87 履行義務が不利となるのは、当該履行義務の決済の最小コストが、取引価格のうち当該履行義務に配分される金額を超過する場合である。履行義務の決済の最小コストとは、

次の金額のうち低い方である。

- (a) 約束した財又はサービスの移転による履行義務の充足に直接関連するコスト（こうしたコストは第 92 項に記述されている）
- (b) 約束した財又はサービスの移転以外により企業が履行義務から退出することが認められているとした場合に、企業がそのために支払うであろう金額

88 企業は、不利な履行義務に係る負債の当初測定を、残りの履行義務の決済の最小コストが、取引価格のうちその残りの履行義務に配分された金額を超える金額で行わなければならない。各報告日現在で、企業は、不利な履行義務に係る負債の測定を、状況の変化について見直さなければならない。企業は、当該負債の測定の変動を、費用又は費用の減額として認識しなければならない。企業が不利な履行義務を充足した時に、企業は関連する負債の認識の中止をしなければならない。

89 企業が不利な履行義務に係る負債を認識する前に、企業は、第 100 項から第 103 項の要求事項を適用して、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認識した資産の減損テストを行わなければならない。

90 *[IASB 公開草案のこの項は、IASB 公開草案では使用していない]*

契約コスト

契約を履行するためのコスト（IE14 項参照）

91 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、別の IFRS（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」）の範囲に含まれる場合には、企業は当該コストを当該他の IFRS に従って会計処理しなければならない。それ以外の場合には、企業は、契約履行のコストから生じた資産を、当該コストが次の要件のすべてを満たすときにのみ、認識しなければならない。

- (a) 当該コストが、契約（又は特定の予想される契約）に直接関連している。
- (b) 当該コストが、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。
- (c) 当該コストが、回収されると見込まれる。

92 契約（又は特定の予想される契約）に直接関連するコストには、次のものがある。

- (a) 直接労務費（例えば、顧客に直接サービスを提供する従業員の給料及び賃金）
- (b) 直接材料費（例えば、顧客へのサービス提供に使用される消耗品）

- (c) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理及び監督のコスト、保険料及び契約履行に使用される器具備品の減価償却費）
- (d) 契約に基づき顧客に明示的に請求可能なコスト
- (e) 企業が契約を締結したことのみに理由で発生したその他のコスト（例えば、外注先への支払）

93 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。

- (a) 一般管理費（当該コストが契約に基づき顧客に明示的に請求可能な場合を除く。その場合には、企業は当該コストを第 91 項の要件に従って評価しなければならない。）
- (b) 契約を履行するための仕損した材料、労働力その他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
- (c) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
- (d) 残りの履行義務に関連しているが、企業が充足した履行義務に関連するコストとの区別ができないコスト

契約獲得の増分コスト

94 **企業は、顧客との契約の獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない。ただし、第 97 項の実務上の便宜がある。**

95 契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得する努力の中で企業に発生し、当該契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコストである（例えば、販売手数料）。

96 契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストは、発生時に費用として認識しなければならない。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合を除く。

97 実務上の便宜として、企業は、認識するはずの資産の償却期間が 1 年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができる。

償却及び減損（IE15 項参照）

98 第 91 項又は第 94 項に従って認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせた規則的な基準で償却しなければならない。当該資産は、企業が個別に識別できる予想される契約に基づいて移転される財又はサービスに関連している場合がある（例えば、現行の契約の更新により提供されるサービス、又はまだ承認されていない個別の契約に基づいて移転される資産の設計のコスト）。

- 99 企業は、資産が関連している財又はサービスの移転についての企業の見込んでいるパターンの重大な変化を反映するように、償却を見直さなければならない。こうした変化は、IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。
- 100 企業は、第 91 項又は第 94 項に従って認識した資産の帳簿価額が、次の(a)から(b)を差し引いた金額を超えている範囲で、減損損失を純損益に認識しなければならない。
- (a) 当該資産が関連する財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の残りの金額
- (b) 当該財又はサービスの提供に直接関連するコスト（第 92 項で説明している）
- 101 企業は、権利を得ると見込んでいる金額を算定するために、取引価格の算定に関する原則を用いなければならない。
- 102 企業は、第 91 項又は第 94 項に従って認識した資産について減損を認識する前に、当該契約に関連する資産のうち別の IFRS（例えば、IAS 第 2 号）に従って認識した資産についての減損損失があれば認識しなければならない。ただし、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って認識した資金生成単位の減損損失は除く。
- 103 企業は、減損の状況が存在しなくなった場合には、以前に認識した減損損失の戻入れを純損益に認識しなければならない。当該資産の増額後の帳簿価額は、以前に減損損失を認識しなかったとした場合に算定されたであろう（償却後の）金額を超えてはならない。

表示（IE16 項参照）

- 104 **契約のいずれかの当事者が履行した場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約負債、契約資産又は受取債権として表示しなければならない。**
- 105 企業が財又はサービスの移転により履行する前に、顧客が対価を支払うか又は対価の金額の期限が到来する場合には、企業は当該契約を契約負債として表示しなければならない。契約負債は、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っているものである。
- 106 顧客が対価を支払う前に、企業が財又はサービスの顧客への移転により履行する場合には、企業は当該契約を、その履行への対価に対する企業の権利の内容に応じて、契約資産又は受取債権のいずれかとして表示しなければならない。
- (a) 契約資産は企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に対価を受ける企業の権利であり、当該権利には時の経過以外の条件（例えば、企業の将来の履行）が

付されている。

- (b) 受取債権は対価に対する無条件の権利である。対価の支払い期限が到来する前に、時の経過以外に何も要求されない場合、対価に対する権利は無条件である。企業は受取債権を IFRS 第 9 号によって会計処理しなければならない。

- 107 本基準 [案] は、契約資産及び契約負債という用語を用いているが、企業が財政状態計算書においてそれらの項目に代替的名称を用いることを妨げない。企業が契約資産について代替的記述を用いる場合には、企業は、対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）と対価に対する条件付の権利（すなわち、契約資産）とを財務諸表利用者が区別するのに十分な情報を提供しなければならない。
- 108 企業は、不利な履行義務に係る負債（第 86 項に従ったもの）を、契約資産又は契約負債とは区別して表示しなければならない。

開 示*

- 109 **開示要求の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにすることである。この目的を達成するため、企業は、次のすべてに関する定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない。**
- (a) **顧客との契約（第 113 項から第 123 項）**
- (b) **それらの契約に本基準 [案] を適用する際の重大な判断及び当該判断の変更（第 124 項から第 127 項）**
- (c) **第 91 項及び第 94 項に従って、顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産（第 128 項及び第 129 項）**
- 110 企業は、開示要求を満たすために必要な詳細さのレベルと、さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度の重点を置くべきかを考慮しなければならない。企業は、大量の瑣末な詳細情報の記載又は大きく異なる特徴を有する項目の合算のいずれかによって有用な情報が不明瞭とならないように、開示の集約又は分解を行わなければならない。
- 111 開示する金額は、別途記載のある場合を除き、包括利益計算書を表示する各期間について、及び財政状態計算書を表示する各期間においてである。
- 112 企業は、他の IFRS に従って情報を提供している場合には、本基準 [案] に従って情報

* 「イントロダクション及びコメント提出者への質問」の質問 5 で述べたとおり、IASB は、IAS 第 34 号「中間財務報告」を修正して、収益及び顧客との契約に関する開示のうち企業が中間財務報告書に含めるべきものを特定することを提案している。

を開示する必要はない。

顧客との契約

- 113 企業は、顧客との契約に関する情報を開示しなければならない。これには、次のすべてが含まれる。
- (a) 当期中の収益の分解（第 114 項から第 116 項）
 - (b) 契約資産及び契約負債の期首総残高から期末総残高への調整表（第 117 項）
 - (c) 企業の履行義務に関する情報（第 118 項から第 121 項）。これには、不利な履行義務に関する追加的な情報を含む（第 122 項及び第 123 項）

収益の分解

- 114 企業は、顧客との契約から生じる収益（顧客の信用リスクについて表示する金額を除く）を、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描写する主要な区分に分解しなければならない。第 109 項の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。
- 115 適切となり得る分類の例として、次のものがあるが、これらに限らない。
- (a) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
 - (b) 地理的区分（例えば、国又は地域）
 - (c) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
 - (d) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
 - (e) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約）
 - (f) 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）
 - (g) 販売チャネル（例えば、顧客に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）

116 *[IASB 公開草案におけるこの項は、IASB 公開草案では使用していない]*

契約残高の調整表（IE17 項参照）

- 117 企業は、契約資産及び契約負債の期首から期末への合計額の調整を表形式で開示しなければならない。調整表は、次の各項目（該当があれば）を開示しなければならない。

- (a) 以下のいずれかから生じた、包括利益計算書に認識した金額
 - (i) 当期中に充足した履行義務から生じた収益
 - (ii) 取引価格の変動を過去の報告期間に充足した履行義務に配分したことにより生じた収益
- (b) 受け取った現金
- (c) 受取債権に振り替えた金額
- (d) 受け取った現金以外の対価
- (e) 企業結合の影響
- (f) 契約資産及び契約負債の変動を理解するのに必要となり得る追加的な表示科目

履行義務

- 118 企業は、顧客との契約における履行義務に関する情報を開示しなければならない。これには次のすべての事項の記述が含まれる。
- (a) 企業が通常、履行義務を充足する時点（例えば、出荷時点、引渡時点、サービスを提供するにつれて、あるいはサービスの完了時点）
 - (b) 著しい支払条件（例えば、通常の支払期限、対価金額に変動性があるかどうか及び契約に重要な財務要素が含まれているかどうか）
 - (c) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容（別の当事者が財又はサービスを移転するよう手配する履行義務（すなわち、企業が代理人として行動する場合）を強調
 - (d) 返品や返金に応じる義務及びその他の類似の義務
 - (e) 製品保証の種類及び関連する義務
- 119 当初の予想存続期間が 1 年超の契約について、企業は、当報告期間の末日現在の次の情報を開示しなければならない。
- (a) 残存する履行義務に配分された取引価格の合計額
 - (b) 企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明
- 120 企業は、第 119 項の情報を、残りの履行義務の存続期間に最も適した期間帯を用いた定量的ベースか、定性的情報の利用のいずれかで開示することができる。
- 121 実務上の便宜として、企業は、収益を第 42 項に従って認識している場合には、履行義務

について第 119 項の情報を開示する必要はない。

不利な履行義務

- 122 企業は、不利な履行義務について認識した負債の金額を、次のすべての事項の記述とともに開示しなければならない。
- (a) 不利であり当該負債を認識した、契約における残存する履行義務の内容及び金額
 - (b) 当該履行義務が不利である理由
 - (c) 当該負債を充足すると企業が見込んでいる時期
- 123 企業は、不利な履行義務について認識した負債の期首残高から期末残高への調整を表形式で開示しなければならない。当該調整表には、次の各項目に帰属する金額（該当があれば）を含めなければならない。
- (a) 当期中に不利となった履行義務による負債の増加
 - (b) 当期中に不利ではなくなった履行義務による負債の減少
 - (c) 当報告期間中に発生した負債の測定の変動
 - (d) 認識した負債の変動を理解するのに必要となり得る追加的な表示科目

本基準 [案] の適用における重大な判断

- 124 企業は、本基準 [案] の適用にあたり行った、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重大な影響を及ぼす判断、及び当該判断の変更を開示しなければならない。最低限、企業は、次の両方の決定にあたって用いた判断、及び当該判断の変更を説明しなければならない。
- (a) 履行義務の充足の時期（第 125 項及び第 126 項）
 - (b) 取引価格及び履行義務への配分額（第 127 項）

履行義務の充足の時期の決定

- 125 企業が一定の期間にわたり充足する履行義務について、企業は次の両方を開示しなければならない。
- (a) 収益を認識するのに用いた方法（例えば、アウトプット法又はインプット法の説明）
 - (b) その方法がなぜ財又はサービスの移転の忠実な描写となるのかの説明
- 126 一時点で充足される履行義務について、企業は、約束した財又はサービスの支配を顧客

がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示しなければならない。

取引価格及び履行義務への配分額の算定

127 企業は、次のことを行うために用いた方法、インプット及び仮定に関する情報を開示しなければならない。

- (a) 取引価格の算定
- (b) 約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り
- (c) 返品や返金に応じる義務及びその他の類似の義務の測定
- (d) 不利な履行義務について認識した負債の金額の測定

顧客との契約の獲得又は履行のコストから認識した資産

128 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（第 91 項及び第 94 項に従って）認識した資産の期首と期末の残高の調整表を、資産の主要区分（例えば、顧客との契約の獲得のためのコスト、契約前コスト及びセットアップコスト）ごとに開示しなければならない。この調整表には、次のそれぞれに関連する金額（該当があれば）を含めなければならない。

- (a) 追加
- (b) 償却
- (c) 減損損失
- (d) 減損損失の戻入れ
- (e) 当報告期間における変動を理解するのに必要となり得る追加的な表示科目

129 企業は、各報告期間の償却を算定するのに用いる方法を記述しなければならない。

130 *[FASB 公開草案におけるこの項は、IASB 公開草案では使用していない]*

付録 A

用語の定義

この付録は、本基準（案）の不可欠の一部である。

契約 (contract)	強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意
契約資産 (contract asset)	企業が 顧客 に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（当該権利が、時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行）を条件としている場合）
契約負債 (contract liability)	顧客 に財又はサービスを移転する企業の義務で、企業が顧客から対価を受け取っているもの
顧客 (customer)	企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために企業と契約した当事者
(広義の) 収益 (income)	資産の流入若しくは増価又は負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの（持分参加者からの拠出に関連するものを除く）
履行義務 (performance obligation)	財又はサービスを 顧客 に移転するという当該顧客との 契約 における約束
収益 (revenue)	企業の通常活動の過程で生じる (広義の) 収益
独立販売価格 [財又はサービスの] (stand-alone selling price)	企業が 顧客 に財又はサービスを別個に販売するであろう価格
取引価格 [顧客との契約に係る] (transaction price)	財又はサービスの 顧客 への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（第三者のために回収する金額（例えば、売上税）を除く）

付録 B

適用指針

この付録は、本基準 [案] の不可欠の一部である。第 1 項から第 130 項の適用を説明するものであり、本基準 [案] の他の部分と同じ権威を有する。

B1 本適用指針は、以下の論点に関するガイダンスを示している。

- (a) 返品権付きの販売 (B2 項から B9 項)
- (b) 製品保証 (B10 項から B15 項)
- (c) 本人か代理人かの検討 (B16 項から B19 項)
- (d) 追加の財又はサービスに対する顧客の選択権 (B20 項から B24 項)
- (e) 顧客の未行使の権利 (B25 項から B28 項)
- (f) 返還不能の前払手数料 (B29 項から B32 項)
- (g) ライセンス供与及び使用权 (B33 項から B37 項)
- (h) 買戻し契約 (B38 項から B48 項)
- (i) 委託販売契約 (B49 項及び B50 項)
- (j) 請求済未出荷 (bill-and-hold) 契約 (B51 項から B54 項)
- (k) 顧客による検収 (B55 項から B58 項)

返品権付きの販売 (第 53 項から第 57 項及び IE18 項*参照)

B2 契約の中には、企業が製品の支配を顧客に移転するとともに、その製品をさまざまな理由 (製品への不満など) で企業に返品して次の組合せのいずれかを受け取る権利を顧客に付与するものがある。

- (a) 支払った対価の全額又は一部の返金
- (b) 企業に対して負っているか又は負う予定の金額に適用することのできる値引き
- (c) 交換としての別の製品

B3 返品権付きの製品の移転 (及び返金条件付きで提供される一部のサービス) を会計処理

* 付録 B における設例への参照は、IASB 公開草案において FASB 公開草案との整合性を保つために示している。

するために、企業は次のすべてを認識しなければならない。

- (a) 移転した製品について、企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額（返品されると見込まれる製品を考慮して）での収益
- (b) 返金負債
- (c) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（及び対応する売上原価の修正）

B4 返品期間中に返品される製品を受け入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に加えての別個の履行義務として会計処理してはならない。

B5 企業は、企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額（返品されると見込まれる製品を考慮して）を算定するために、第 81 項から第 83 項の要求事項を適用しなければならない。企業が権利を得ることが合理的に確実でない金額については、企業は製品の顧客への移転時に収益を認識してはならず、受け取った対価を返金負債として認識しなければならない。その後、企業は、移転した製品と交換に権利を得ることが合理的に確実な金額の査定を見直すとともに、これに対応する認識した収益の金額の修正を認識しなければならない。

B6 企業は、返金負債の測定を、各報告期間末に返金の金額に関する見込みの変動について見直さなければならない。企業は、これに対応する調整を収益（又は収益の減額）として認識しなければならない。

B7 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、その棚卸資産の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない。その後、企業は、当該資産の測定を返金負債の測定の変動と対応するように見直さなければならない。企業は当該資産を返金負債とは区別して表示しなければならない。

B8 顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の別の製品を交換すること（例えば、別の色又はサイズのものとの交換）は、本基準 [案] 適用の目的上の返品とは考えない。

B9 正常品と交換に欠陥のある製品を顧客が返品することのできる契約は、B10 項から B15 項の製品保証に関する要求事項に従って評価しなければならない。

製品保証（IE19 項参照）

B10 企業が製品（財であれサービスであれ）の販売に関連して製品保証を提供すること（契約、企業の慣習的な事業慣行又は法律に従って）は一般的である。製品保証の内容は、

業界ごとに、また契約ごとに異なる可能性がある。製品保証の中には、関連する製品が合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供するものがある。製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供する製品保証もある。

- B11** 顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合（例えば、製品保証が別個に価格設定されるか又は交渉されることにより）には、企業は、約束した製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならない。企業は製品に加えて顧客にサービスを提供する約束をしているからである。したがって、企業は、第 70 項から第 80 項に従って、取引価格の一部をサービスに係る履行義務に配分しなければならない。
- B12** 顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有していない場合には、企業は当該製品保証を IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理しなければならない。ただし、約束した製品保証（又は約束した製品保証の一部）が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供している場合を除く。
- B13** 製品保証が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供しているのかどうかを評価する際に、企業は次の要因を考慮しなければならない。
- (a) その保証が法律で要求されているかどうか——企業が法律で製品保証の提供を要求されている場合、その法律の存在は、その製品保証が履行義務でないことを示している。このような要求は、通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護するために存在するものだからである。
 - (b) 保証対象期間の長さ——対象期間が長いほど、その製品保証が履行義務である可能性は高い。その方が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供している可能性が高いからである。
 - (c) 企業が履行を約束している作業の内容——製品が合意された仕様に従っているという保証を提供するために企業が特定の作業（例えば、欠陥製品に係る返品出荷サービス）を行う必要がある場合には、その作業は履行義務を生じない可能性が高い。
- B14** 製品保証（又は製品保証の一部）が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供している場合には、その約束したサービスは別個の履行義務である。したがって、企業は取引価格を当該製品及びサービスに配分しなければならない。企業が保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているが、それらを区分して合理的に会計処理できない場合には、企業は両方の製品保証を一緒にして単一の履行義務として会計処理しなければならない。
- B15** 製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害（例えば、個人財

産への損害)についても製造業者が責任を有するとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債及び損害について顧客に補償するという約束も、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務をIAS第37号に従って会計処理しなければならない。

本人か代理人かの検討

- B16 他の当事者が企業の顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、自らの履行義務が、財又はサービス自体の提供（すなわち、企業が本人）であるのか、別の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断しなければならない。その判断は、企業が収益を認識する金額が、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得る対価の総額（本人の場合）なのか、別の当事者が財又はサービスを提供するための手配をすることと交換に受け取る報酬又は手数料の金額（代理人の場合）なのかに影響を与える。企業の報酬又は手数料は、顧客への財又はサービスの提供に対して他の当事者に支払をした後に企業が留保する対価の純額である場合もある。
- B17 企業が、別の当事者の財又はサービスを顧客に移転する前に、その財又はサービスの支配を獲得した場合には、企業の履行義務はその財又はサービス自体の提供である。したがって、企業は本人として行動しており、権利を得る総額で収益を認識しなければならない。法的所有権が顧客に移転される前に、企業が製品の法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業が必ずしも本人として行動していない。
- B18 企業の履行義務が、他の当事者による財又はサービスの提供の手配である（すなわち、企業は代理人であり収益を純額で認識しなければならない）という指標には、次のようなものがある。
- (a) 当該他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している。
 - (b) 企業が、顧客の注文の前後、出荷中又は返品時のいずれにおいても、在庫リスクを有していない。
 - (c) 当該他の当事者の財又はサービスの価格の設定において企業に自由がなく、そのため、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
 - (d) 企業の対価が、手数料の形式によるものである。
 - (e) 当該他の当事者の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクが企業にない。
- B19 別の当事者が企業の履行義務を引き受けて、約束した財又はサービスを顧客に提供する義務を企業が負わなくなった（すなわち、企業がもはや本人として行動していない）場

合には、企業は当該履行義務について収益を認識してはならない。その代わりに、企業は、当該他の企業のために契約を獲得するという履行義務の充足について収益を認識すべきかどうか（すなわち、企業が代理人として行動しているかどうか）を検討しなければならない。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権（第 70 項から第 76 項及び IE20 項から IE22 項参照）

- B20** 追加的な財又はサービスを無料又は値引き価格で取得する顧客のオプションは、多くの形態があり、販売インセンティブ、顧客特典クレジット（又はポイント）、契約更新オプションあるいは将来の財又はサービスに係るその他の値引きなどがある。
- B21** 企業が追加的な財又はサービスを無料又は値引き価格で取得するオプションを複数の履行義務からなる契約において顧客に付与している場合に、そのオプションが契約における別個の履行義務を生じさせるのは、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利（例えば、当該財又はサービスについて、そのクラスの顧客にその地域又は市場において通常与えられる範囲の値引きに対する増分となる値引き）を顧客に提供するときのみである。オプションが顧客に重要な権利を提供している場合には、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払をしており、企業はその将来の財又はサービスの移転時又はオプションの消滅時に収益を認識する。
- B22** 顧客が、追加的な財又はサービスを当該財又はサービスについての独立販売価格を反映する価格で購入するオプションを有している場合には、そのオプションは、たとえ以前の契約の締結によってのみ行使できるものだとしても、重要な権利を顧客に提供していない。その場合、企業は単に販売の提案をただけであり、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行使した時にのみ、提案している収益の要求事項に従って会計処理しなければならない。
- B23** 第 71 項は、別個の履行義務への取引価格の配分を独立販売価格の比率で行うことを企業に求めている。顧客が追加的な財又はサービスを購入するオプションについての独立販売価格が、直接に観察可能でない場合には、企業はそれを見積らなければならない。その見積りは、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引きを次の両方について調整したものを反映しなければならない。
- (a) 顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引き
 - (b) オプションが行使されない可能性
- B24** 顧客が将来の財又はサービスを取得する重要な権利を有していて、当該財又はサービスが当初の財又はサービスと類似しており、かつ、当初の契約の条件に従って提供される場合には、企業は、当該オプションの独立販売価格を見積ることの実務的代替として、

提供すると予想される財又はサービス及びそれに対応する予想対価を参照して、取引価格をその選択的な財又はサービスに配分することができる。通常、それらの種類のオプションは、契約更新に係るものである。

顧客の未行使の権利（非行使部分）

- B25 第 105 項に従って、顧客からの前払いの受取時に、企業は、将来において財又はサービスを移転する（又は移転するために待機する）という履行義務について契約負債を認識しなければならない。企業は、当該財又はサービスを移転し、したがって履行義務を充足した時に、当該契約負債の認識の中止（及び収益の認識）をしなければならない。
- B26 企業への顧客の返還不能の前払は、将来において財又はサービスを受け取る権利を顧客に与える（そして財又はサービスを移転するために待機する義務を企業に負わせる）。しかし、顧客が契約上の権利を全部は行使しない場合がある。その未行使の権利は、非行使部分（breakage）と呼ばれることが多い。
- B27 契約負債における非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実である場合には、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない。非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実ではない場合には、企業は見込まれる非行使部分の金額を、顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に認識しなければならない。非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実かどうかを決定するために、企業は第 81 項から第 83 項の要求事項を考慮しなければならない。
- B28 企業は、適用のある未請求資産に係る法律に従って政府機関への送金を要求される可能性のある顧客残高について、負債（収益ではなく）を認識しなければならない。

返還不能の前払手数料（及び関連するコスト）

- B29 契約の中には、企業が契約開始時又はその前後に、返金不能の前払手数料を顧客に課すものがある。例として、ヘルスクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料などがある。
- B30 こうした契約において履行義務を識別するために、企業は、その手数料が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価しなければならない。多くの場合、返還不能の前払手数料は、企業が契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない（第 25 項参照）。むしろ、前払手数料は、将来の財又はサービスに対する前払であるため、それらの財又はサービスが提供された時に収益に認識される。その収益認識期間が当初の契約期間を超えて延長されるのは、企業が契約更新のオプションを顧客に付与していて、そのオプションが B21 項で述べた重要

な権利を顧客に提供している場合である。

- B31** 返金不能の前払手数料が履行義務に関連している場合には、企業は当該履行義務を第 23 項から第 30 項に従って別個に会計処理すべきかどうかを検討しなければならない。
- B32** 企業は、返還不能の手数を、部分的に契約のセットアップの際に発生したコストの補償として課すことがある。当該セットアップ活動が履行義務を充足していない場合には、企業は、第 45 項に従って進捗度を測定する際に、当該活動（及び関連するコスト）を無視しなければならない。セットアップ活動のコストは、顧客へのサービスの移転を表すものではないからである。企業は、契約のセットアップの際に発生したコストが、第 91 項に従って資産を認識すべきものかどうかを検討しなければならない。

ライセンス供与及び使用権（IE23 項参照）

- B33** ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的財産の使用権を与えるが、所有権は与えないことを指す。使用権は、時期、地域又は分配の形態により異なる可能性がある。知的財産には、次のすべてが含まれる。
- (a) ソフトウェア及び技術
 - (b) 映画、音楽並びに他の形式のメディア及びエンタテインメント
 - (c) フランチャイズ
 - (d) 特許権、商標権及び著作権
- B34** 企業の知的財産のライセンス又はその他の使用権を企業が顧客に付与する場合には、その約束した権利は、顧客が当該権利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生じる。知的財産の使用権の支配は、顧客がライセンス供与された知的財産を使用して便益を得ることのできる期間の開始までは、移転することができない。例えば、ソフトウェアのライセンス期間が、顧客が当該ソフトウェアを使用するのを可能にするアクセスコードを取得する前に開始する場合には、企業はアクセスコードを提供するまでは収益を認識してはならない。
- B35** 顧客へのライセンスの移転について認識する収益の金額を決定するために、企業は、取引価格の算定及び配分に関する要求事項を適用しなければならない（認識する収益の金額を合理的に確実な金額に制限することに関する第 85 項を含む）。
- B36** 企業が契約において他の履行義務を有している場合には、企業は第 23 項から第 30 項の要件を適用して、約束した権利が別個の履行義務であるのか又は当該権利に係る履行義務を契約における他の履行義務と結合しなければならないのかを決定しなければならない。例えば、企業が付与しているライセンスが、企業が提供を約束している追加のサー

ビスがないと顧客が当該ライセンスから便益を得られないため区別できない場合には、企業は、結合したライセンスとサービスを、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務として会計処理しなければならない。

- B37 顧客にライセンス供与している知的財産に対する特許権を企業が有している場合に、企業が顧客に、有効な特許権を有しており当該特許権を防御し維持する旨を表明して保証することがある。特許権を維持し防御するという約束は、顧客に財又はサービスを移転しないので、履行義務ではない。特許権の防御は企業の知的財産資産の価値を保護する。

買戻し契約（第 37 項参照）

- B38 買戻し契約とは、企業が資産を販売するとともに、（同一契約又は別契約のいずれかで）当該資産を買い戻すことを約束するか又は買い戻すオプションを有する契約である。買い戻される資産は、当初に顧客に販売した資産である場合、当該資産と実質的に同じ資産である場合、あるいは当初に販売した資産を構成部分とする資産である場合がある。

- B39 買戻し契約には、一般的に 3 つの形態がある。

- (a) 企業が資産を買い戻す無条件の義務（先渡取引）
- (b) 企業が資産を買い戻す無条件の権利（コール・オプション）
- (c) 企業が顧客の要求により資産を買い戻す無条件の義務（プット・オプション）

先渡取引又はコール・オプション

- B40 企業が資産を買い戻す無条件の義務又は無条件の権利（先渡取引又はコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産の支配を獲得していない。顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力が制限されているからである（たとえ顧客が当該資産を物理的に保有しているとしても）。したがって、企業は当該契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない。

- (a) IAS 第 17 号「リース」に従った使用权（企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せる場合）
- (b) B42 項に従った融資契約（企業が当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻せる場合）

- B41 買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間価値の影響を考慮しなければならない。

- B42 買戻し契約が融資契約である場合には、企業は資産を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、顧客から受

け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額を、金利及び、該当があれば、保有コスト（例えば、保険）として認識しなければならない。オプションが未行使のまま消滅する場合には、当該負債の認識の中止を行い、収益を認識しなければならない。

プット・オプション

- B43 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無条件の義務（プット・オプション）を有している場合には、企業は、契約開始時に、顧客が当該権利を行使する著しい経済的インセンティブを有しているかどうかを考慮しなければならない。顧客が当該権利を行使すると、顧客が実質的に、所定の資産を一定期間にわたって使用する権利の対価を企業に支払う結果となる。したがって、顧客が当該権利を行使する著しい経済的インセンティブを有している場合には、企業が当該契約を IAS 第 17 号に従って会計処理しなければならない。
- B44 顧客が権利を行使する著しい経済的インセンティブを有しているかどうかを決定するために、企業はさまざまな要因を考慮しなければならない。これには、買戻し価格と買戻し日の時点での当該資産の予想市場価値との関係や、権利が消滅する前の期間などが含まれる。買戻し価格が資産の市場価値を大幅に超えると見込まれる場合には、顧客はプット・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。
- B45 顧客が権利を行使する著しい経済的インセンティブを有していない場合には、企業は当該契約を、B2 項から B9 項で述べた返品権付きの製品販売と同様に会計処理しなければならない。
- B46 資産の買戻し価格が当初の販売価格を上回っており、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合には、当該契約は、実質的に融資契約である。したがって、企業は次のことを行わなければならない。
- (a) 当該資産を引き続き認識する。
 - (b) 負債を認識し、当該資産の当初の販売価格の金額で当初測定しなければならない。
- B47 買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間価値の影響を考慮しなければならない。
- B48 オプションが未行使のまま消滅する場合には、企業は、当該負債の認識の中止を行い、収益を認識しなければならない。

委託販売契約（第 37 項参照）

- B49 企業が製品を最終消費者への販売のために別の当事者（販売業者又は流通業者など）に引き渡す際に、企業は、販売業者又は流通業者がその時点で製品の支配を獲得したかど

うかを評価しなければならない。

- B50** 委託在庫は、通常、所定の事象（販売業者の顧客への当該製品の販売など）が発生するまで、又は所定の期間が満了するまで、企業が支配する。その時点までは、企業は通常、製品の返還又は別の販売業者への移転を要求することができる。さらに、販売業者は通常、製品に対する支払をする無条件の義務がない（ただし、預け金の支払を求められる場合はある）。したがって、こうした状況においては、企業は、販売業者への製品の引渡時には収益を認識しない。

請求済未出荷契約（第 37 項参照）

- B51** 請求済未出荷契約とは、企業が製品について顧客に請求するが、当該製品の物理的占有は将来のある時点で顧客に移転するまで企業が保持する契約である。当該製品に利用できる置き場が顧客にないこと、あるいは顧客の生産スケジュールの遅延などの理由で、顧客がこうした契約の締結を企業に要請する場合がある。
- B52** 企業は、製品を移転する履行義務をいつ充足したのかを、顧客が当該製品の支配をいつ獲得したのかを検討することにより決定する。ある契約では、支配が移転されるのは、製品が顧客の受取場所に引き渡された時又は製品が出荷された時のいずれかであり、契約の条件（受渡し又は出荷の条件を含む）に応じて決まる。しかし、別のある契約では、製品を企業が物理的に占有したままであっても、顧客が製品の支配を獲得する場合がある。そのような場合には、顧客は製品の使用を指図する能力及び製品からの便益のほとんどすべてを受け取る能力を有している（たとえ当該製品の物理的占有を得る権利を行使しないと決定している場合でも）。したがって、企業は当該製品を支配していない。その代わりに、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している。
- B53** 顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、次の要件のすべてを満たしていなければならない。
- (a) 請求済未出荷契約の理由が実質のあるものでなければならない。
 - (b) 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない。
 - (c) 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていなければならない。
 - (d) 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有していない。
- B54** 企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、企業は、第 70 項から第 80 項に従って取引価格の一部分を配分しなければならない残りの別個の履行義務（例えば、保管サービスに係る義務）を有しているのかどうかを、第 23 項から第 30 項に従って考慮しなければならない。

顧客による検収（第 37 項参照）

- B55 第 37 項(e)に従えば、顧客による資産の検収は、顧客が資産の支配を獲得したことを示している。顧客検収条項は、財又はサービスが合意された仕様を満たしていない場合には、顧客が契約を取り消すか又は是正措置を企業に求めることを認めるものである。企業は、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得するのかを評価する際に、こうした条項の影響を考慮しなければならない。
- B56 財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたかどうかを企業が客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式であり、企業が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響を与えない。例えば、顧客検収条項が、所定のサイズと重量の特性への合致に基づいている場合には、企業は、それらの要件が満たされていることを、顧客の検収を受ける前に判断できるであろう。類似の財又はサービスに関する企業の経験により、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っているという証拠が得られる場合がある。収益が顧客の検収の前に認識される場合には、企業は、何か残りの履行義務（例えば、機器の据付け）があるかどうかを考慮して、それらを区分して会計処理すべきかどうか検討しなければならない。
- B57 しかし、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の検収を受けるまで、顧客が支配を獲得したと判断することができない。顧客が財又はサービスの使用を指図する能力と残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していると企業が判断することができないからである。
- B58 企業が製品を顧客に試用又は評価の目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を確約していない場合には、顧客が製品を検収するか又は試用期間が終了するまで、当該製品は顧客に移転しない。

付録 C

発効日及び経過措置

この付録は本基準 [案] の不可欠の一部であり、本基準 [案] の他の部分と同等の権威を有する。

発効日

C1 企業は、本基準 [案] を 201X 年 X 月 X 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。[両審議会は、本基準 [案] の発効日についてまだ決定していない。しかし、両審議会は、本基準は 2015 年 1 月 1 日以後開始する事業年度よりも前には発効しないと決定している。] 早期適用は認められる。企業が本基準 [案] を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

経過措置

C2 企業は、本基準 [案] を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならない。ただし、C3 項に定める便宜がある。

C3 企業は、本基準 [案] を適用する際に、次の実務上の便宜のうちの 1 つ又は複数を使用することができる。この便宜の目的上、適用開始日は、企業が本基準 [案] を最初に適用する報告期間の期首である。

(a) 適用開始日前に完了した契約については、企業は、同一年度中に開始して終了した契約を修正再表示する必要はない。

(b) 適用開始日前に完了した契約のうち対価に変動性がある契約については、企業は、比較年度における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。

(c) 適用開始日前において履行義務が不利であるかどうかを評価する必要はない。ただし、不利契約負債が、適用開始日前に効力のあった要求事項に従って当該契約について以前に認識されていた場合を除く。企業が適用開始日において不利契約負債を認識する場合には、対応する修正を当該期間の利益剰余金の期首残高に認識しなければならない。

(d) 適用開始日前の表示する全期間について、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見込んでいるのかの説明（第 119 項に定められている）を開示する必要はない。

C4 企業が使用する C3 項の実務上の便宜のすべてについて、企業は表示するすべての報告

期間に当該便宜を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報を開示しなければならない。

- (a) 使用した実務上の便宜
- (b) 合理的に可能な範囲で、当該実務上の便宜のそれぞれの適用の影響の見積りの定性的評価

IFRS 第 9 号への参照

C5 企業が本基準 [案] を適用するが IFRS 第 9 号をまだ適用しない場合には、本基準 [案] での IFRS 第 9 号への参照を、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」への参照に読み替えなければならない。

他の IFRS の廃止

- C6 本基準 [案] により、次の IFRS は廃止される。
- (a) IAS 第 11 号「工事契約」
 - (b) IAS 第 18 号「収益」
 - (c) IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」
 - (d) IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」
 - (e) IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」
 - (f) SIC 第 31 号「収益——宣伝サービスを伴うバーター取引」

付録 D

他の IFRS 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。

D1 この表は、他の IFRS における以下の参照をどのように修正したのかを示している。

現行の参照先	参照元の基準	参照のある項	修正後の参照先
IAS 第 18 号「収益」 (又は「IAS 第 18 号」)	IFRS 第 4 号	第 4 項(a)及び(c)、B18 項(h)、並びに IG2 項の表の項目 1.16 及び 1.18	IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」(又は「IFRS 第 X 号 [案]」)
	IFRS 第 9 号	IGA3 項 (IFRS 第 4 号の IG2 項の表の項目 1.18 を修正している)	
	IAS 第 16 号	第 68A 項	
	IAS 第 31 号	第 52 項	
	IAS 第 39 号	AG2 項	
	IAS 第 41 号	第 3 項(b)	
IAS 第 11 号「工事契約」(又は IAS 第 11 号))	SIC 第 32 号	第 6 項	

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

D2 付録 D (他の IFRS からの免除) において、見出し及び D33 項を次のとおり追加する。

収益

D33 初度適用企業は、IFRS 第 X 号[案]「顧客との契約から生じる収益」の C3 項(a)、C3 項(b)及び C3 項(d)の経過措置を適用することができる。それらの項において、「適用開始日」への参照は、最初の IFRS 報告期間の期首として解釈しなければならない。

IFRS 第 3 号「企業結合」

D3 第 56 項を次のとおり修正する。

偶発負債

56 当初認識後に負債が決済、取消し、又は消滅となるまでの期間について、取得企業は、企業結合で認識された偶発負債を次のいずれか高い方で測定しなければならない。

- (a) IAS 第37号に従って認識されるであろう金額
- (b) 当初認識された金額から、該当がある場合には、~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って認識される償却累計額を控除した金額

IFRS 第 4 号「保険契約」

D4 B7 項及び B21 項を次のとおり修正する。

B7 B6項に記述された契約に本基準を適用することは、もしそのような契約が本基準の範囲外だとした場合に適用される IFRS を適用することよりも負担は少ないだろう。

- (a) ...
- (b) ~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」が適用された場合、サービス提供者は、進捗に応じてサービスを顧客に移転するにつれて(及び他の所定の要件に従って)収益を認識することとなる。さらに、このアプローチは本基準でも受け入れ可能であり、それはサービス提供者に次のことを認めている。(i) これらの契約に適用されている既存の会計方針を継続すること (第14項で禁止されている実務を含んでいる場

合を除く)、及び(ii) 会計方針を改善すること（第22項から第30項により許される場合）。

(c) サービス提供者は、サービスを提供するという契約上の義務の履行コストが事前に受け取った収益を超過するかどうか検討する。これを実行するために、本基準の第15項から第19項に記述された負債十分性テストを適用する。これらの契約が本基準に当てはまらない場合、サービス提供者は、契約履行義務が不利かどうか決めるために IAS 第37号-IFRS 第 X 号 [案] を適用することとなる。

(d) ...

B21 B19項に記述された契約が金融資産や金融負債を創出しない場合には、~~IAS 第18号「収益」-IFRS 第 X 号 [案]~~ が適用される。~~IAS 第18号「収益」-IFRS 第 X 号 [案]~~ によれば、サービス提供を伴う取引の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合には、その取引に関する収益は、当該取引の進捗度に応じて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時に（又は充足するにつれて）認識される。

IFRS 第 9 号「金融商品」（2009 年 11 月）

D5 付録 A に次の定義を挿入する。

配当 持分資本の所有者に対する特定の種類の資本の所有割合に応じた利益の分配

D6 5.4.5 項及び B5.12 を次のとおり修正する。

5.4.5 5.4.4項の選択を行う場合、次に該当するときに、企業はその配当を純損益に認識しなければならない。

(a) 当該投資からの配当の支払を受ける権利が IAS 第18号に従って確定している。

(b) 配当に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い。かつ、

(c) 配当の金額を信頼性をもって測定できる。

B5.12 第 5.4.4 項は、売買目的保有でない資本性金融商品への投資に関する公正価値の変動を、その他の包括利益に表示するという取消不能な選択を行うことを企業に認めている。この選択は、金融商品ごと（すなわち株式ごと）に行われる。その他の包括利益に表示された金額を事後的に純損益に振り替えてはならない。ただし、企業が累積的利得又は損失を資本の中で振り替えることはできる。こ

うした投資に対する配当は、配当が明らかに投資原価の一部回収である場合を除き、~~IAS 第18号「収益」~~5.4.5項に従って純損益に認識される。

D7 C16項及び関連する見出しを削除する。

IFRS 第9号「金融商品」(2010年10月)

D8 付録Aに次の定義を挿入する。

配当 持分資本の所有者に対する特定の種類の資本の所有割合に応じた利益の分配

D9 4.2.1項、5.7.6項、B3.2.13項、B5.7.1項、C5項及びC42項を次のとおり修正する。

4.2.1 企業は、すべての金融負債を、実効金利法を用いて償却原価で事後測定しなければならない。ただし、次のものは除く。

...

(c) 付録Aで定義されている金融保証契約。当初認識後、このような契約の発行者は(4.2.1項(a)又は(b)が適用されない場合)次のいずれか高い方で事後測定する。

(i) IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って算定した金額

(ii) 当初認識額(5.1.1項参照)から、該当があれば、~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額

(d) 市場金利を下回る金利で貸付金を提供するコミットメント。当初認識後、このようなコミットメントの発行者は(4.2.1項(a)が適用されない場合)次のいずれか高い方で事後測定する。

(iii) IAS 第37号に従って算定した金額

(iv) 当初認識額(5.1.1項参照)から、~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額

5.7.6 5.7.5項の選択を行う場合、次に該当するときに、企業はその配当を純損益に認識しなければならない。

(a) 当該投資からの配当の支払を受ける権利が ~~IAS 第18号~~に従って確定されている。

(b) 配当に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い。かつ、

(c) 配当の金額を信頼性をもって測定できる。

B3.2.13 以下は、企業が譲渡した資産及び関連する負債を3.2.16項に基づいてどのように測定するかの例である。

すべての資産

(a) 企業が譲渡した資産に係る貸倒損失についての支払を保証していることにより、譲渡した資産についてその継続的関与の範囲で認識の中止ができない場合には、譲渡日現在の譲渡資産は、(i)当該資産の帳簿価額と、(ii)譲渡で受け取った対価のうち返済を要求される可能性のある最大金額(「保証金額」)のいずれか少ない方で測定される。関連する負債は、当初は保証金額に保証の公正価値(通常は、保証に対して受け取った対価)を加えた額で測定される。その後は、保証の当初の公正価値は期間に比例して義務が充足されるにつれ純損益に認識され(IAS 第18号参照-IFRS 第X号 [案] の原則に従って)、当該資産の帳簿価額は、減損損失があればその分だけ減額される。

B5.7.1 5.7.5項は、売買目的保有でない資本性金融商品への投資の公正価値の変動を、その他の包括利益に表示するという取消不能な選択を行うことを企業に認めている。この選択は、金融商品ごと(すなわち株式ごと)に行われる。その他の包括利益に表示された金額を事後的に純損益に振り替えてはならない。ただし、企業が利得又は損失の累計額を資本の中で振り替えることはできる。こうした投資に対する配当は、配当が明らかに投資原価の一部回収である場合を除き、IAS 第18号5.7.6項に従って純損益に認識される。

C5 第16項、第42項、第53項、第56項及び第58項(b)を次のように修正し、第64A項を削除し、第64D項を追加する。

...

56 当初認識後に負債が決済、取消し、又は消滅となるまでの期間について、取得企業は、企業結合で認識された偶発負債を次のいずれか高い方で測定しなければならない。

(a) IAS 第37号に従って認識されるであろう金額

(b) 当初認識した金額から、該当がある場合には、IAS 第18号「収益」IFRS 第X号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って認識した償却累計額を控除した金額

この要求は、IFRS 第9号に従って会計処理される契約には適用しない。

C42 付録 A において、AG3 項から AG4 項を次のように修正する。

...

AG4 金融保証契約は、さまざまな法的形式を取る場合がある。...

(a) ...発行者は次のいずれか高い方で測定する。

(i) IAS 第37号に従って算定した金額

(ii) 当初認識した金額から、該当がある場合には、~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第X号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額

D10 C19 項及び関連の見出しを削除する。

IFRS 第11号「共同支配の取決め」

D11 D1 項における IAS 第18号第6項(b)への参照を削除する。

D12 D28 項、D29 項及び関連の見出しを削除する。

IFRS 第13号「公正価値測定」

D13 D60 項及び関連の見出し、並びに D137 項から D140 項及び関連の見出しを削除する。

IAS 第1号「財務諸表の表示」

D14 第34項を次のとおり修正する。

34 ~~第18号「収益」~~IFRS 第X号 [案]「顧客との契約から生じる収益」は収益を定義し、企業がこれを約束した財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額で、企業が収益を測定することを要求している。例えば、認識した収益の金額は、値引き及び数量リベートを反映する控除した後の受取対価又は債権の公正価値で測定することを要求している。企業は、通常の活動の過程で、収益を生み出さないが主要な収益創出活動に付随するその他の取引を行う。企業は、そのような取引の結果を、その表示が取引やその他の事象の実態を反映する場合には、同じ取引について生じる収益と関連費用を相殺して表示する。例えば、

- (a) 企業は、投資や営業用資産などの非流動資産の処分による利得及び損失を、処分代金から当該資産の帳簿価額と関連売却費用とを控除して表示する。
- (b) 企業は、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って認識され、第三者との契約（例えば、仕入先の保証契約）により払い戻される引当金に関連する費用を当該払戻金額と相殺することができる。

IAS 第2号「棚卸資産」

D15 第2項(a)及び第19項を削除し、第8項、第29項及び第37項を次のとおり修正する。

- 8 棚卸資産には、例えば小売業者によって購入され再販売用に保有される商品、又は再販売用に保有される土地及びその他の固定資産のような、再販売用に購入され保有される財貨が含まれる。棚卸資産にはまた、企業が生産した完成品、又は生産段階にある仕掛品が含まれ、さらに、生産過程で使用するために保有されている原材料及び貯蔵品も含まれる。サービス事業の場合、~~第19項で記述されているように、棚卸資産には、関連する収益を企業が未だ認識していない~~役務提供の原価が含まれる（IAS 第18号「収益」参照）。顧客との契約を履行するために発生したコストのうち棚卸資産（又は他の基準の範囲に含まれる資産）が生じないものは、IFRS 第X号 [案]「顧客との契約から生じる収益」に従って会計処理される。
- 29 棚卸資産は通常、個別の品目ごとに正味実現可能価額まで評価減される。しかし、同種の又は関連する品目のグループごとに行うことが適切な状況もある。目的ないし最終的な利用方法が類似しており、同一地域で生産及び販売が行われ、かつ、その生産ラインの他の品目と実務上別個に評価できないような同一生産ラインにおける棚卸資産などがこの状況に該当することがある。製品のような棚卸資産の分類ごと、あるいは個々の事業セグメントごとのすべての棚卸資産といった、棚卸資産の分類を基礎として評価減を行うことは適切ではない。サービス事業においては、一般に、~~別個の販売価格が付された役務ごとに原価を累計する。したがって、それぞれの役務は、別々の項目として取り扱われる。~~
- 37 棚卸資産の分類ごとの帳簿価額及びこのような資産の変動についての情報は、財務諸表の利用者にとって有用である。棚卸資産の一般的な分類は、商品、製造用貯蔵品、原材料、仕掛品及び製品という分類である。サービス事業者の棚卸資産は、~~単に仕掛品として示してもよい。~~

IAS 第12号「法人所得税」

D16 第59項(a)を次のとおり修正する。

59 ...

- (a) 後の期に受け取る利息、ロイヤルティ又は配当収益が、~~IAS 第 18 号「収益」IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」~~に従って期間配分基準によって会計上の利益に含まれるが、課税所得（税務上の欠損金）には現金主義で含まれる場合

...

IAS 第 16 号「有形固定資産」

D17 IN13 項、第 69 項及び第 72 項を次のとおり修正する。

IN13 企業は、~~IAS 第 18 号「収益」の物品の販売の規準が満たされた受取人が IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」に従って当該項目の支配を獲得した日において、企業が処分する有形固定資産の帳簿価額の認識を中止することを要求される。改訂前の IAS 第 16 号は、企業が処分する有形固定資産項目の帳簿価額の認識を中止する日を決定するために、当該規準を用いることを要求していなかった。~~

69 有形固定資産項目の処分は、多くの方法で実行される（例えば、売却、ファイナンス・リース契約の締結又は寄付）。有形固定資産項目の処分の日付を決定するには、IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」における履行義務がいつ充足されるのかの判定に関する要求事項に従って受取人が当該項目の支配を獲得した日である企業は物品の販売からの収益を認識するための IAS 第 18 号の規準を適用する。IAS 第 17 号はセール・アンド・リースバックによる処分に適用する。

72 有形固定資産項目の処分により受領可能となる認識の中止から生じる利得又は損失に含めるべき対価の金額は、当初、公正価値で認識される。当該資産項目に対する支払が繰り延べられている場合には、受領する対価は、当初、現金価格相当額で認識される。対価の名目金額と現金価格相当額の差異は、受領する対価の実効利回りを反映して IAS 第 18 号に従って利息収益として認識される。IFRS 第 X 号 [案]における取引価格の算定に関する要求事項に従って算定し、企業が IFRS 第 X 号 [案]に従って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。合理的に確実な対価の見積金額の事後の変動は、IAS 第 8 号に従って、当該変動の期間に利得又は損失として認識しなければならない。

IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」

D18 45B 項において、IAS 第 18 号への参照に次のとおり脚注を付す。

- 45B 2008年5月に公表された「子会社、共同支配企業又は関連会社に対する投資の原価」(IFRS第1号及びIAS第27号の修正)により、第4項から原価法の定義が削除され、第38A項が追加された。企業は、当該修正を2009年1月1日以後開始する事業年度に将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。当該変更を早期適用する場合には、その旨を開示するとともに、IAS第18号*、IAS第21号及びIAS第36号に対する関連修正を同時に適用しなければならない。

*IAS第18号は、IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」により廃止されている。

IAS第34号「中間財務報告」

- D19 第16A項(k)を次のとおり追加する。

- 16A 第15項から第15C項に従った重要な事象及び取引の開示に加えて、企業は、次の情報を中間財務報告書の他の部分で開示していない場合には、それを中間財務諸表の注記に含めなければならない。当該情報は、通常、期首からの累計ベースで報告しなければならない。

...

- (k) 収益及び顧客との契約に関する開示 (IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の第114項、第117項、第119項、第122項、第123項及び第128項で要求している)

IAS第36号「資産の減損」

- D20 第2項を次のとおり修正する。

- 2 本基準は、次の項目を除くすべての資産の減損の会計処理に適用しなければならない。

...

- (b) 工事契約から生じる資産 (IAS第11号「工事契約」参照) IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」に従って認識した資産

...

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

- D21 第2項、第5項及び付録Cの設例9を次のとおり修正する。

2 本基準は、次のものには適用されない。

(a) IFRS 第9号「金融商品」の対象である金融商品（保証を含む）

(b) IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の範囲内の顧客との契約から生じた権利及び義務（IFRS 第 X 号 [案] 及び他の基準で定める場合を除く）

5 特定の種類の引当金、偶発負債及び偶発資産を他の基準が取り扱っている場合には、企業は本基準に代えて、当該他の基準を適用する。例えば、ある種の引当金は、次の基準で取り扱われている。

(a) 工事契約（IAS 第11号「工事契約」参照） ~~[削除]~~

...

設例9 単一の保証

...

(b) 2000年12月31日現在

...

結論——保証は、事後的に、(a)債務の最善の見積り（第14項及び第23項参照）と、(b)当初に認識した金額から、~~IAS 第18号「収益」~~IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額（該当がある場合）を控除した金額のうちいずれか大きい方で測定する。

IAS 第 38 号「無形資産」

D22 第 3 項、第 114 項及び第 116 項を次のとおり修正する。

3 他の国際会計基準が特殊な形態の無形資産の会計処理を定めている場合には、企業は、本基準ではなく、当該基準を適用する。例えば、本基準は次の資産を適用の対象としない。

(a) 企業が事業の通常の過程で販売するために所有する無形資産（IAS 第2号「棚卸資産」及び~~IAS 第11号「工事契約」~~参照）

...

(i) 顧客との契約から生じた資産（IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」参照）

- 114 無形資産の処分は、さまざまな方法で生じる可能性がある（例えば、売却、ファイナンス・リース契約、又は寄付）。無形資産項目の処分の日を決定するにあたりは、企業は、IAS 第18号「収益」の、商品販売による収益を認識する要件を適用するIFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」における履行義務がいつ充足されるのかの決定に関する要求事項に従って受取人が当該資産の支配を獲得した日である。IAS 第17号は、セール・アンド・リースバックによる処分に適用する。
- 116 無形資産の処分により受け取る認識の中止から生じる利得又は損失に含めるべき対価の金額は、公正価値で当初認識する。無形資産に対する支払が延期される場合、受取対価は現金価格と等しい金額で当初認識される。対価の各目上の金額と、現金価格と等しい金額との差額は、IAS 第18号に従って、受取債権の実効利回りを反映した利息収入として認識される。IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」における取引価格の算定に関する要求事項に従って算定し、企業が IFRS 第 X 号 [案] に従って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。合理的に確実な対価の見積金額の事後の変動は、IAS 第8号に従って、当該変動の期間に利得又は損失として認識しなければならない。

IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」

- D23 IN5 項、IN6 項、第 2 項、第 9 項、第 47 項及び第 55 項を次のとおり修正する。
- IN5 純損益を通じて公正価値で測定されず、かつ純額決済ができず、かつ市場金利を下回る金利での貸付金を含まないローン・コミットメントに対して、範囲除外が設けられた。市場金利を下回る金利で貸付金を提供するコミットメントは、公正価値で当初認識され、その後は(a)IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」により認識される金額と、(b)当初認識された金額から IAS 第18号「収益」IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額（該当がある場合）を控除した金額、のうち高い方で測定される。
- IN6 本基準の範囲には、発行した金融保証契約も含まれる。しかし、金融保証契約の発行者が、これまで、そのような契約を保険契約とみなしており、保険契約に適用される会計処理を使用していると明示的に主張している場合には、発行者はそうした金融保証契約に、本基準又は IFRS 第4号「保険契約」のいずれかを適用することを選択してよい。本基準では、金融保証契約は当初公正価値で認識され、その後に(a)IAS 第37号に従って算定された金額と(b)当初認識した額から IAS 第18号「収益」IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」

の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額 (該当がある場合) を控除した金額、のうちいずれか高い方で測定される。金融資産の認識中止を妨げるか又は継続的関与を生じさせる金融保証契約のその後の測定に関しては、異なる定めが適用される。保有している金融保証契約は、本基準の範囲ではない。それらは保険契約であり、したがって、そうした契約に対する一般的な範囲除外により本基準の適用範囲外だからである。

- 2 **本基準は、すべての企業が、次の項目を除くすべての金融商品に適用しなければならない。**

...

(k) IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の範囲内の資産及び負債

- 9 ...

実効金利法とは、...その計算には、実効金利の不可分の一部である契約当事者間で授受されるすべての手数料とポイント (IAS 第18号「収益」AG8A 項及び AG8B 項参照)、取引費用、並びにその他のすべてのプレミアム及びディスカウントを含める。類似した金融商品のグループについてのキャッシュ・フローと予想残存期間は、信頼性をもって見積れるという推定がある、しかし、ある金融商品 (又は金融商品のグループ) のキャッシュ・フロー又は予想残存期間を信頼性をもって見積ることができないという稀な場合においては、当該金融商品 (又は金融商品のグループ) の契約期間全部にわたる契約上のキャッシュ・フローを使用しなければならない。

配当とは、特定の資本のクラスの保有に比例した持分投資の保有者への利益の分配をいう。

...

- 47 **当初認識後、企業は、すべての金融負債を、実効金利法を用いて償却原価で測定しなければならない。ただし、次のものは除く。**

...

(c) 第9項で定義されている金融保証契約。当初認識後、このような契約の発行者は (第47項(a)又は(b)が適用されない場合) 次のいずれか高い方で測定する。

- (i) IAS 第37号に従って決定された金額

- (ii) 当初認識額（第43項参照）から、IAS第18号「収益」IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額
 - (d) 市場金利を下回る金利で貸付金を提供するコミットメント。当初認識後、このようなコミットメントの発行者は（第47項(a)が適用されない場合）次のいずれか高い方で測定する。
 - (i) IAS第37号に従って算定した金額
 - (ii) 当初認識額（第43項参照）から、IAS第18号「収益」IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額
- 55 ヘッジ関係（第89項から第102項参照）の一部ではない金融資産又は金融負債の公正価値の変動により生じた利得又は損失は、次のようにして認識しなければならない。
- ...
- (b) ...ただし、実効金利法（第9項参照）により計算される利息は、純損益に認識しなければならない（~~IAS第18号参照~~）。売却可能の資本性金融商品に係る配当は、次の場合に、純損益に認識される。
 - (i) 企業が支払を受ける権利が確定されている（~~IAS第18号参照~~）。
 - (ii) 配当に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、
 - (iii) 配当の金額を信頼性をもって測定することができる。

D24 付録 A で、AG4 項及び AG48 項を次のとおり修正する。

AG4 ...

- (a) ...発行者はその金融保証契約を以下のうちのいずれか高い方で測定する。すなわち、
- (i) IAS第37号に従って算定した金額
- (ii) 当初認識した金額から、該当がある場合には、IAS第18号「収益」IFRS第X号[案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って義務が充足されるにつれて認識した償却収益の金額の累計額を控除した金額（第47項(c)参照）

- (b) ...
- (c) 物品販売に関連して金融保証契約が発行された場合、発行者は保証による収益の認識時点と物品販売による収益の認識時点の判定にあたって、~~IAS 第18号~~IFRS 第 X 号 [案]を適用する。

AG48 ...

- (a) 企業が譲渡した資産に係る貸倒損失についての支払を保証していることにより、譲渡した資産についてその継続的関与の範囲で認識の中止ができない場合には、譲渡日現在の譲渡資産は、(i)当該資産の帳簿価額と(ii)譲渡で受け取った対価のうち返済を要求される可能性のある最大金額（「保証金額」）のいずれか少ない方で測定される。関連する負債は、当初は保証金額に保証の公正価値（通常は、保証に対して受け取った対価）を加えた額で測定される。その後においては、保証の当初の公正価値は期間に比例して義務が履行されるにつれて純損益に認識され（~~IAS 第18号参照~~IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」の原則に従って）、当該資産の帳簿価額は、減損損失があればその分だけ減額される。

D25 付録 A で、AG8A 項から AG8C 項を AG8 項の後に次のとおり追加する。

AG8A 実効金利法を適用する際に、企業は、金融商品の実効金利の不可分な一部である手数料と、提供した区別できるサービスと交換に受け取る手数料とを区分する。金融サービスに係る手数料の名称は、提供したサービスの性質及び実質を示していない場合がある。金融商品の実効金利の不可分な一部である手数料は、実効金利の調整として扱う。ただし、当該金融商品が公正価値で測定され、公正価値の変動が純損益に認識される場合を除く。その場合には、当該手数料は当該金融商品が当初認識される時に収益として認識される。提供した区別できるサービスと交換に受け取る手数料は、IFRS 第 X 号 [案]に従って会計処理される。

AG8B 金融商品の実効金利の不可分な一部である手数料には、次のものがある。

- (a) 金融資産の創出又は取得に関連して企業が受け取る組成手数料。こうした手数料には、借手の財政状態の評価、保証・担保等の取決めの評価及び記録、金融商品の諸条件の交渉、書類の作成や処理及び取引の終結などの活動に対する報酬が含まれる場合がある。これらの手数料は、結果として生ずる金融商品への関与を創出することの不可分な一部である。
- (b) ローン・コミットメントが本基準の範囲外であり、企業が特定の融資契約を締結する可能性が高い場合に、貸付金を組成する企業が受け取るコミッ

トメント・フィー。これらの手数料は、金融商品の取得への継続した関与への報酬とみなされる。コミットメントが企業が貸付けを行うことなく期限満了となった場合は、当該手数料は期限満了時に収益として認識される。

- (c) 償却原価で測定する金融負債の発行時に受け取る組成手数料。これらの手数料は、金融負債への関与を創出することの不可分な一部である。企業は、当該金融負債に係る実効金利の不可分な一部である手数料及びコストを、投資管理サービスなどのサービスを提供する権利に関する組成手数料及び取引費用と区別する。

AG8C 実効金利の不可分な一部ではなく、提供した区別できるサービスと交換に受け取る手数料には、次のものがある。

- (a) 貸付金のサービシング（元利金徴収）に対して課される手数料
- (b) ローン・コミットメントが本基準の範囲外で、特定の融資契約が締結される可能性が低い場合の、貸付けを組成するためのコミットメント・フィー
- (c) 貸付けのアレンジを行い、ローンのパッケージのどの部分も自身では保持しない（又は他の参加者と同等のリスクに対し同一の実効金利で一部分を保持する）企業が受け取るシンジケーション・フィー

IAS 第 40 号「投資不動産」

D26 第 9 項(b)を削除し、第 67 項及び第 70 項を次のとおり修正する。

処 分

- 67 投資不動産の処分は、売却又はファイナンス・リースの開始により行われる。投資不動産の処分の日の決定に際しては、企業は IAS 第 18 号における商品の販売収益を計上するための要件を適用し、~~IAS 第 18 号に付属している設例にある関連指針を考慮する~~ IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」における履行義務がいつ充足されるのかの判定に関する要求事項に従って受取人が当該投資不動産の支配を獲得した日である。IAS 第 17 号は、ファイナンス・リース契約の締結による処分及びセール・アンド・リースバックに適用する。
- 70 投資不動産の処分により受け取る認識の中止から生じる利得又は損失に含めるべき対価の金額は、公正価値で当初認識される。特に、投資不動産の対価が延払の場合には、受領する対価は現金価格相当額で当初認識される。対価の名目価額と現金価格相当額との差額は、実効金利法を用いて IAS 第 18 号に従って受取利息として認識する。~~IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」に~~

おける取引価格の算定に関する要求事項に従って算定され、企業が IFRS 第 X 号 [案] に従って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。合理的に確実な対価の見積金額の事後の変動は、IAS 第8号に従って、当該変動の期間に利得又は損失として認識しなければならない。

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」

D27 「参照」セクションで、IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」への参照を追加し、IAS 第 11 号「工事契約」及び IAS 第 18 号「収益」への参照を削除する。

D28 第 13 項、第 14 項、第 20 項及び第 27 項を次のとおり修正する。

13 営業者は、履行したサービスについて、~~IAS 第11号及び IAS 第18号~~ IFRS 第 X 号 [案] に従って収益を認識及び測定しなければならない。営業者が、~~単一の契約又は取決めの下で、2つ以上のサービスを履行する（すなわち、建設又は改修サービス並びに運営サービス）~~ 場合で、金額が個別に識別可能などときには、受領した又は受領する対価は、引き渡されたサービスの相対的な公正価値を参照して配分しなければならない。当該対価の性格により、それについての事後の会計処理が決定される。金融資産及び無形資産として受け取った対価の事後的な会計処理については、以下の第23項から第26項で詳細に説明している。

14 営業者は、建設又は改修サービスに関する収益及び費用を、~~IAS 第11号~~ IFRS 第 X 号 [案] に従って会計処理しなければならない。

20 営業者は、運営サービスに関する収益及び費用を、~~IAS 第18号~~ IFRS 第 X 号 [案] に従って会計処理しなければならない。

27 第11項に従い、営業者が、サービス契約のために、委譲者から利用が認められている社会基盤項目は、営業者の有形固定資産としては認識されない。委譲者は、営業者が保持できる、又は望むように処分できる他の項目を、営業者に提供する場合がある。そうした資産が、委譲者が支払うサービスに対する対価の一部を構成する場合には、IAS 第20号に定義される政府補助金ではない。それらは営業者の資産として認識され、当初認識においては公正価値で測定される。営業者は、~~当該資産と交換で引き受けた債務で未履行の部分については、負債を認識しなければならない。~~ その代わりに、それらは取引価格の一部として会計処理される。

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の拠出」

D29 「参照」セクションで、IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」への参照を追加し、IAS 第 18 号「収益」への参照を削除する。

SIC 第 27 号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」

D30 「参照」セクションで、IFRS 第 X 号 [案]「顧客との契約から生じる収益」への参照を追加し、IAS 第 11 号「工事契約」及び IAS 第 18 号「収益」への参照を削除する。

D31 第 8 項を次のとおり修正する。

8 ~~IAS 第 18 号第 20 項~~ IFRS 第 X 号 [案] の判断基準要求事項を、企業が受け取る収益として報酬をいつ認識するか決定する際に各契約の事実及び状況に適用しなければならない。

SIC 第 32 号「無形資産——ウェブサイト費用」

D32 「参照」セクションで、IAS 第 11 号「工事契約」への参照を削除する。

当審議会による 2011 年 11 月公表の「顧客との契約から生じる収益」の承認

公開草案「顧客との契約から生じる収益」は、国際会計基準審議会の 15 名の審議会メンバーのうち 14 名により公表が承認された。エングストローム氏は、公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は、結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト 議長

イアン・マッキントッシュ 副議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

ヤン・エングストローム

パトリック・フィネガン

アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス

プラブハカー・カラバチェラ

エルケ・ケーニツヒ

パトリシア・マコーネル

鶯地 隆継

ポール・パクター

ダレル・スコット

ジョン・T・スミス

張 為国