

IASB の最近の 基準開発の動向

<収益認識プロジェクト>

1. IASB 改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」 について

ASBJ 専門研究員 にしむら ともひろ
西村 智洋

<金融商品プロジェクト>

1. IFRS 第 9 号「金融商品」の限定的な修正について

ASBJ シニア・プロジェクト・マネージャー いたばし あつし
板橋 淳志

2. 「金融商品」～ヘッジ会計について～

ASBJ 専門研究員 まるおか たけし
丸岡 健

3. IAS 第 32 号の修正と IFRS 第 7 号の修正について

ASBJ 専門研究員 たかはし よしひこ
高橋 由彦

IASB 改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」について

ASBJ 専門研究員 にしむら ともひろ
西村 智洋

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2011年11月に改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「改訂公開草案」という。）を公表した。これは、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの一環であり、FASBも同日公開草案を公表している。改訂公開草案は、2010年に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「2010年公開草案」という。）に対する再審議を踏まえて公表された。国際財務報告基準（IFRS）には、IAS第18号「収益」（以下「IAS第18号」という。）及びIAS第11号「工事契約」（以下「IAS第11号」という。）などの収益認識の基準があるが、改訂公開草案はこれらの現行基準並びに関連する解釈指針を置き換えようとするものである。

以下では、改訂公開草案の概要を述べるが、意見にわたる部分は私見である。

1 改訂公開草案の概要

(1) 背景

IASBとFASBは、IFRS及び米国において

一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における定めは、以下のような理由で改善が必要であると判断し、共同プロジェクトを進めている。

➢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定め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となる可能性がある。

➢IFRSにおける2つの主要な基準（IAS第18号及びIAS第11号）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。

改訂公開草案は、これらの不整合や弱点を解消するため、広範囲の業種に適用される単一の収益認識原則を開発することを目的としている。現時点でIASBから公表されている計画では、新たな会計基準の公表予定時期は明示されていない。

(2) 範囲

改訂公開草案は、顧客との契約から生じる収益（及び一部のコスト）の会計処理を定めており、以下を除く、すべての顧客との契約に適用

する。

- ① リース契約
- ② 保険契約
- ③ 金融商品契約
- ④ 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引（例えば、特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換）

ここでいう顧客とは「企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するため、当該企業と契約した当事者」、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における合意」と定義されている。契約は、文書化されたもの、口頭による合意、あるいは他の形による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存在するとされている。

改訂公開草案の対象となるのは顧客との契約のみであるため、その他の取引から生じる収益（生物資産や棚卸資産の価値の変動、配当等）は、他の基準に従って認識される。

(3) コア原則

改訂公開草案においてコアとなる原則では、「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まれ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」とされている。当該原則を適用するために、【図表1】のように収益認識を行うことが提案されている。この図表におけるステップの考え方は2010年公開草案の提案から変更されていない。

【図表1】収益認識のステップ

- | |
|----------------|
| ① 顧客との契約を識別する。 |
|----------------|

- | |
|-------------------------------|
| ② 契約における別個の履行義務を識別する。 |
| ③ 取引価格を算定する。 |
| ④ 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。 |
| ⑤ 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。 |

【図表1】の収益認識の各ステップにおける取扱いを2で、その他の取扱い及び各論について3で述べる。

なお、改訂公開草案における提案事項は個別の契約に対する適用を定めるものであるが、実務上の便宜として、個々の契約に適用した結果と大きく異なることが見込まれる場合は、企業は、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と思われる。

2 収益の認識と測定

(1) 顧客との契約の識別（【図表1】①）

企業は、改訂公開草案を顧客とのそれぞれの契約に適用するが、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¹）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持つまとまり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、単一の履行義務である。

また、契約の変更がある場合、【図表2】の

1 IAS第24号「関連当事者についての開示」の定義に従う。

ように取り扱うこととされている。

【図表 2】 契約の変更の状況と取扱い

	状 況	取扱い
1	契約変更が当事者間で承認されていない。	承認されていない間は、契約変更には要求事項は適用されず、既存の契約が適用対象になる。
2	取引価格のみの変更である。	取引価格の配分の定め（2(4)を参照）に従い処理する。
3	契約変更が、区別できる ² 財又はサービスを提供し、それらの価格が独立販売価格を反映したものとなっている。	別個の契約として会計処理する。
4	2、3に当てはまらない。	すべての履行義務（充足したものと未充足のもの）を再評価し、取引価格の再配分を行う。

なお、2010年公開草案で提案されていた契約の分割の定めは、改訂公開草案では取り入れられていない。

(2) 契約における別個の履行義務の識別（【図表 1】②）

顧客との契約により、企業は、対価と交換に財又はサービスを提供する義務を負う。改訂公開草案では、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を履行義務としている。

複数の財又はサービスを移転することを約束する場合、企業は、財又はサービスを区別できる（distinct）場合にのみ、個々の約束した財又はサービスについて、別個の履行義務として会計処理し、区別された履行義務単位で収益認識を行わなければならない^{3,4}。

財又はサービス（又は、財又はサービスの

束）は、【図表 3】のいずれかを満たす場合に、区別できる。ただし、これにかかわらず、【図表 4】の両方の要件を満たす場合には、それらの財又はサービス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。

【図表 3】 財又はサービスを区別できる場合

(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。

2 区別できるかどうかの判断については、2(2)を参照。

3 財又はサービスを区別できない場合、企業は、区別できるまで、他の約束した財又はサービスと結合しなければならず、場合によっては、契約に含まれるすべての約束した財又はサービスを単一の履行義務として会計処理する。

4 実務上の便宜として、約束した財又はサービスの顧客への移転パターンが同じ場合、これらの履行義務を単一の履行義務として会計処理することができるとされている。

【図表 4】 財又はサービスの束を単一の履行義務とする要件

(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重大なサービスも提供する必要があります。
(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。

(3) 取引価格の算定（【図表 1】 ③）

① 取引価格の算定

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、財又はサービスの移転と交換に企業が顧客から受け取ると見込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、顧客の信用リスクの影響は含まない。

取引価格を算定する際に、企業は【図表 5】の影響を考慮しなければならない。

【図表 5】 取引価格の算定にあたり影響を考慮すべき項目

項目	取引価格の算定への影響
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（確率加重金額）又は最も発生の可能性の高い金額のいずれかにより行う。方法の選択においては、対価をよりよく予測する方法を採用する。
貨幣の時間価値	契約に重大な財務要素が含まれる場合、約束した対価の金額を、貨幣の時間価値を反映するよう調整しなければならない ⁵ 。
現金以外の対価	現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）は、公正価値で測定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。
顧客に支払われる対価	顧客に支払われる対価はそれぞれ次のように取り扱う。 > 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： 仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理する。 > 支払われる対価がその財又はサービスの公正価値を超える場合： 超過額を取引価格の減額として会計処理する。 > その財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合： 支払われる対価全額を取引価格の減額として会計処理する。

② 回収可能性

信用リスクの影響（回収可能性）は取引価格の算定に含まないが、IFRS 第 9 号「金融商品」（適用されていない場合は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」）の定めを用いて債権に

関する信用リスクの影響を会計処理し、当初と事後の両方の影響額を収益科目と隣接して別個の科目として表示する。契約資産についても債権と同様の会計処理を行うとされている。

5 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調整する必要はないとされている。

(4) 別個の履行義務に対する取引価格の配分
【図表 1】 ④

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、企業は、別個の履行義務のそれぞれ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。

① 独立販売価格

独立販売価格とは、企業が顧客に対して財又はサービスを別個に販売するであろう価格と定義されており、独立販売価格の最良の証拠は、企業が、財又はサービスを別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格であるとされている。

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。見積りにおいては、企業は観察可能なインプットを最大限用いるとともに、類似の状況では、首尾一貫して同じ方法を用いなければならない。適切な見積方法としては、以下の方法が例示されている。

- (a) 市場の評価を調整するアプローチ
- (b) 見積コストにマージンを付加するアプローチ
- (c) 残余アプローチ⁶

② 値引きの配分

顧客が契約における財又はサービスの束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の独立販売価格の比率で配分しなければならない。ただし、その値引きが、通常単独で販売している特定の財又はサービス（又は財又はサービスの束）に属している証拠がある場合は、それらの特定の

財又はサービスに値引きを配分する。

③ 取引価格の事後の変動

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）を条件とする対価の金額が含まれている場合、【図表 6】の要件の両方が満たされている場合には、その条件付きの金額（及びその事後の変動）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。

【図表 6】 条件付き対価の配分の要件

(a) 支払条件が、その区別できる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を移転する特定の結果）に個別に関連している。
(b) 条件付き対価の全体を、その区別できる財又はサービスに配分することが取引価格の配分の原則と整合する。

(5) 履行義務の充足時における収益認識（【図表 1】 ⑤）

企業は、(2)に従って識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスが移転することによって充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。改訂公開草案では、支配を「財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから便益を享受する企業の能力」と説明している⁷。

改訂公開草案では、履行義務の充足のタイミングに着目して収益の認識方法に関する要求事項を定めている。すなわち、企業は、各々の履行義務について、一定の期間にわたり充足されるものか、それとも一時点で充足されるものか

6 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、残りの履行義務の独立販売価格を見積る方法。契約に含まれる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採用できる。

について、契約開始時に判断することになる。

① 一定の期間にわたり充足される履行義務

【図表7】の要件のいずれかを満たす場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断される。

【図表7】一定の期間にわたり充足される履行義務の要件

(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、顧客が資産の創出又は増価につれて、当該資産を支配する ⁸ 。
(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 ⁹ 、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 ¹⁰ 。 (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 ¹¹ 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。

② 一時点で充足される履行義務

一定の期間にわたり充足される履行義務の要

件をいずれも満たさなければ、その履行義務は一時点で充足される履行義務と判断される。一時点で充足される履行義務となった場合、充足される時点を決定的にすることが必要となる。改訂公開草案では、支配に関する要求事項に加えて【図表8】のような指標を参照して履行義務の充足時点を判断するとしている。

【図表8】支配の移転の指標

(a) 企業が資産についての支払に対する現在の権利を有している。
(b) 顧客が法的所有権を有している。
(c) 企業が資産の物理的占有を移転した。
(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。
(e) 顧客が資産を検収した。

③ 進捗の測定

一定の期間にわたり充足する別個の履行義務について、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。適切な進捗度測定の方法には次頁の【図表9】のような方法が含まれる。

7 資産の便益とは様々な方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローとされており、便益を得る方法として次のような例が示されている。

- (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) 他の資産の価値を高め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

8 企業は、支配に関する要求事項（(5)の冒頭の内容及び(5)②）を適用して、資産の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する。

9 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禁止されている場合や、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が発生する場合には、当該資産は他に転用できないとされている。

10 この要件を評価する際に、企業は、契約の残りを履行する他の企業が、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。

【図表 9】 進捗度測定の方法

アウトプット法	製造された単位、引き渡された単位、契約におけるマイルストーンや実施された作業の調査に基づいて収益認識する方法
インプット法	発生したコスト、経過した労務時間や使用した機械時間に基づいて収益認識する方法

企業は、進捗度が合理的に測定できる場合のみ、収益を一定の期間にわたり認識しなければならない。ただし、履行の結果が合理的に測定できなくてもコストの回収が合理的に見込まれる場合、発生したコストの範囲で収益を認識することとされている。

④ 認識する収益の累計額の制限

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な場合とは、【図表 10】の要件の両方が満たされている場合のみである。

【図表 10】 対価の権利が合理的に確実である場合

(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。

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指標として【図表 11】のような指標が例示

されている。ただし、指標の1つだけに当てはまるとしても、必ずしもそれをもって合理的に確実でないことを意味するものではない。

【図表 11】 企業の経験（又は他の証拠）が対価の金額の予測に役立たないという指標

(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。

3 その他

(1) 不利な履行義務

企業が一定の期間にわたり充足し、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、履行義務が不利である場合、負債とそれに対応する費用を認識しなければならない。

負債の算定は次の算式により行われる。

11 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が、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、契約が終了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。

$$\boxed{\text{負債}} = \boxed{\text{履行義務の決済の最小コスト}^{12}} - \boxed{\text{履行義務に配分された取引価格}}$$

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。

(2) 契約コスト

① 契約履行コスト

契約履行コストが、他の IFRS（棚卸資産、有形固定資産、無形資産）に含まれる場合には、当該他の基準に従って会計処理される。それ以外の場合は、次のすべての要件を満たす場合にのみ、契約履行コストから生じた資産を認識する。

- (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強化する。
- (c) 当該コストが、回収されると予想される。

一方で、一般管理費、契約の履行の際の仕損コストのうち契約の価格に反映されなかった履行コスト、既に充足された履行義務に関連するコスト、残りの履行義務に関連するが過去の履行に関連するコストと区別できないコストは、発生時に費用として認識しなければならない。

② 契約獲得コスト

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予想している場合には、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、実務上の便宜として、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、発生時に費用処理することができる。

(3) 表示

改訂公開草案では、顧客に移転する財又はサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利を契約資産といい、企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務を契約負債という。契約当事者である企業又は顧客のいずれかが履行した場合、企業は、財政状態計算書において契約資産又は契約負債を表示しなければならない。

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、企業は対価に対する権利が無条件のもの¹³であれば受取債権として、そうでなければ契約資産として表示することになる。

表示において、契約資産及び契約負債という用語を用いることは強制されないが、契約資産について他の表現を用いる場合には、企業は、対価に関する権利が無条件のものか条件付きのものかを財務諸表の利用者が区別できるように、十分な情報を提供しなければならない。

12 最小コストとは、次の金額のうちの低い方であるとされている。

(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

(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

13 対価の支払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とされている。

(4) 開示

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、時期及び不確実性に関する財務諸表の利用者の理解に資するため、

企業は、【図表 12】で示す項目について定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない。

【図表 12】 開示情報

項目	開示内容
顧客との契約	以下の項目が含まれる。 (a) 当期中の収益の分解 (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 (c) 企業の履行義務に関する情報 ¹⁴ 。これには不利な履行義務に関する追加的な情報を含む。
契約に改訂公開草案を適用する際の重要な判断及び判断の変更	以下について用いた判断を説明する。 (a) 履行義務の充足の時期 (b) 取引価格及び履行義務への配分額
契約獲得又は履行のためのコストから認識した資産	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ごとに開示

(5) 各論

① 返品権付き販売

返品権付き販売について、改訂公開草案では、返品権を別個の履行義務として取り扱うのではなく、取引価格のうち顧客に返金することが見込まれる金額を収益として認識せず返品負債として認識することとしている。

企業は、返金負債の測定を、各報告期末に返金の金額に関する見込みの変動について見直し、そ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。

また、返品により製品を回収する企業の権利は、資産として認識されるが、当該資産の当初測定は対象製品の棚卸資産としての帳簿価額から回収コストの見込みを控除した額を参照して行い、その後の返金負債の見込みの変動と対応して見直しを行わなければならない。

② 製品保証

製品保証については、【図表 13】の取扱いが定められている。

14 これには、当初の見込期間が1年を超える契約に関して、報告期間末日時点で残存する履行義務に配分された取引価格の金額とそれらの充足の予想時期を示す満期分析が含まれる。

【図表 13】

	類 型	保証の考え方	具体的な考え方・処理
製品保証	顧客が別個に購入するオプションを有する製品保証	別個の履行義務とみる	取引価格を各履行義務（製品及び保証義務）に配分し、保証義務の充足時点で収益認識される。
	顧客が別個に購入するオプションを有しない製品保証	別個の履行義務とみない	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、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追加的なサービスを提供する場合を除く（*）

（*）追加的なサービスを提供する場合¹⁵には、当該サービスを別個の履行義務として取り扱う。

また、法令による、損害や被害への補償支払義務（製造物責任（PL）法等）は、履行義務ではなく、IAS第37号に従い引当金として認識するとされている。

的財産¹⁶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。

ライセンスについては、【図表 14】の取扱いが定められている。

③ ライセンス

ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知

【図表 14】

	契約の内容	収益認識
①	ライセンスの付与	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させる。
②	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、契約において区別できない場合	結合したライセンスとサービスを、一定期間にわたって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。

なお、付与されたライセンスについて、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ルティ）、顧客の事後の売上が発生するまで、追加的な対価は合理的に確実ではなく、収益は

15 製品保証が追加的なサービスを提供しているかどうかの評価にあたっての考慮要因として、(a)保証が法律で要求されているかどうか、(b)保証期間の長さ、(c)企業が約束している作業の内容、が例示されている。

16 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

認識されないこととされている。

④ 本人か代理人か（収益を総額で認識するか純額で認識するか）の検討

他の当事者が企業の顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、その履行義務が財又はサービスそのものを提供する

ことである（すなわち、企業は本人である）のか、他の当事者がそれらの財又はサービスを供給するための手配をすることである（すなわち、企業は代理人である）のかを判断しなければならぬ。

企業の立場と認識される収益の金額の関係は【図表 15】のとおりである。

【図表 15】

立場	収益	履行義務及び判断の指標
本人	総額	履行義務：企業が自ら財やサービスを顧客に提供すること。
代理人	純額	履行義務：他の当事者が財やサービスを提供するよう手配すること。 代理人であるという指標には次のようなものがある。 <ul style="list-style-type: none"> > 契約の履行について他の当事者が第一義的な責任を負う。 > 企業に在庫リスクがない。 > 企業に価格設定権がない。 > 企業の対価が手数料という形を取る。 > 企業が顧客の信用リスクを負わない。

(6) 適用時期及び経過措置

改訂公開草案において適用時期は示されていないが、IASB と FASB 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。

経過措置については、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、遡及適用することが提案されているが、一方で適用開始時において次のような実務上の便宜を置くことが提案されている。

これらは個別に選択可能である。

- (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。

(d) 適用開始日前の表示する全期間について、企業は、残存する履行義務の充足見込時期を開示する必要はない。

おわりに

ASBJ では、改訂公開草案に対するコメントの検討に関して、改訂公開草案の提案内容が我が国の会計実務に与える影響を理解し、我が国の視点から改善を求めべき点を把握した上で意見発信を行うために、改訂公開草案の提案について関係者からの意見募集を行った。