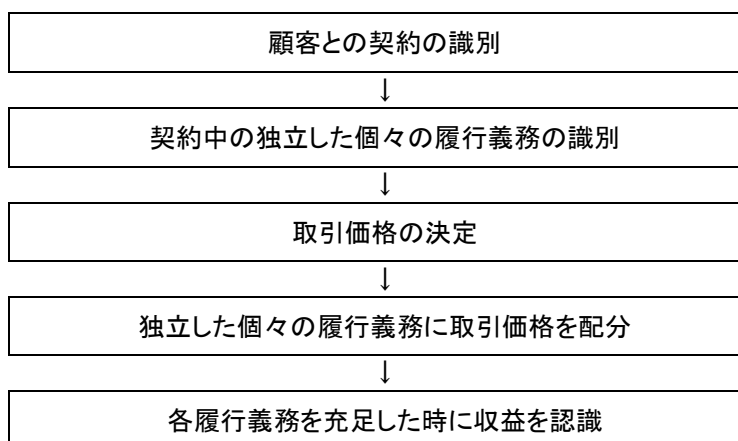


Revenue from Contracts with Customers

- (1) 序文 (para.1-4)
- (2) 目的 (para.5)
- (3) 適用範囲 (para.6-7)
- (4) 認識 (para.8-33)
- (5) 測定 (para.34-53)
- (6) 不利な履行義務 (para.54-56)
- (7) 契約コスト (para.57-63)
- (8) 表示 (para.64-68)
- (9) 開示 (para.69-83)

(1) 序文 (para.1-4)

- ▶ 顧客との契約からの収益(いくつかの費用)の会計処理を定める(鉱物、生物あるいは農業用資産の価値変動から生じる収益は除外)
- ▶ 収益認識 = 企業が受け取る対価の額 ← 財又はサービスの移転



- ▶ 契約書の条件、全ての関連する事実及び状況に留意する

(2) 目的(para.5)

財務諸表の利用者にとって有用な情報を提供するために企業が適用すべき原理原則を確立する

- 顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローに関する、
 - ・対価の額
 - ・時期
 - ・不確実性

(3) 適用範囲(para.6-7)

この基準は下記を除く顧客との契約全てに適用する

- ・リース契約(IAS17)
- ・保険契約(IFRS4)
- ・契約上の権利又は義務(IFRS9 or IAS39)
- ・顧客への売上を促進するために、同一ビジネスにおける企業間の非貨幣性資産の交換(例えば、需要を満たすための特定区域における定期的な石油の交換など)

契約によっては部分的に他の IFRS の基準が適用され得る。この場合には、他の基準で認識・測定が明確に規定されているときは、当該他の基準を優先する。

(4) 認識(para.8-33)

契約の識別(Identifying the contract)

- 契約書の形態
 - ・文書
 - ・口頭
 - ・商慣習に基づく暗示的な契約
 - 契約成立の慣習と過程
 - ・地域(legal jurisdictions)
 - ・産業(industries)
 - ・企業(entities)
- 場合によっては企業内(顧客層、財の性質)

基準の適用となる契約とは、

- (a) 商業的実体 (commercial substance)
契約に基づく将来キャッシュ・フローが期待される
- (b) 契約当事者の承認
それぞれの義務を果たすことが約束されている
- (c) 識別可能な各当事者の法的拘束力のある権利
財の移転等
- (d) 財に対する支払の期日及び方法が識別可能である
ペナルティなしに未履行の契約全体を破棄できる場合には適用されない。

契約の結合と分離 (Combination and segmentation of contracts)

- ・収益に関する対価の額や時期が単一の契約で確定しない場合は分離等を検討
- ・相互関連性のある契約は1つとみなす
 - 同一あるいは近い時期に締結された契約
 - 単一の商業目的を伴うパッケージとして交渉された契約
 - 同時期に、あるいは連続して実行される契約
- ・従前の契約から生じている顧客との既存の関係に基づいた値引き等があるという理由のみで、契約価格に相互関連性があるとは言えない。

☆単一の契約を2つ以上の契約に分解すべき場合 (para.15-16)

- ・その契約において、ある財又はサービスの価格が同じ契約における他の財又はサービスの価格とは独立している場合
 - 企業又は一方の企業が定期的に同一の、あるいは類似した財又はサービスを別個に販売している
 - 顧客が契約における他の財又はサービスの購入と共にある財又はサービスの購入に対して重要な値引きを受けていない
- ・独立販売価格 (stand-alone selling price) による対価総額の配分

契約の変更 (Contract modifications)

- ・契約範囲又は価格の変更
 - 財又はサービスの性質あるいは量
 - 契約履行の方法又は時期
 - 従前に同意された価格
- ・価格変更と存在する契約が相互関連的である場合には、1つの契約として会計処理する
→累積された影響を認識する、すなわち初めから1つの契約であったように処理する

独立した履行義務の識別 (Identifying separate performance obligations)

- ・企業は、すべての約束された財又はサービスを識別し、別個の履行義務として会計処理するかどうかを決定するために、契約条件及びその商慣習を評価しなければならない (para.20)
- ・顧客との契約は、企業に対価の見返りとして財又はサービスの提供義務を課す。

すなわち、履行義務とは財又はサービスを顧客に移転することであり、当該移転され得る財又はサービスが発生しない場合には、履行義務が認識されない。財又はサービスに該当するか否かは、パラグラフ 21 の定義を参照。

- ・財又はサービスとは、
 - (a) 販売用に生産された製品 (製造業の棚卸資産)
 - (b) 再販売目的で購入された商品 (小売業の商品)
 - (c) 財又はサービスを移動する取決め (代理業務)
 - (d) 財又はサービスを提供する準備 (必要な時に利用可能なソフトウェア製品)
 - (e) 顧客の代わりに資産の建設又は組立
 - (f) ライセンス、使用権及び選択権の供与
 - (g) 契約により同意された仕事の遂行
- ・1つ以上の財又はサービスの移転を約束した場合で、別個に区別できる場合には別々に会計処理する
- ・区別できない場合には、1組の財又はサービスとして区別できるところまで組み合わせる
- ・財又はサービスが区別できるとは、(para.23)
 - 同一の、あるいは類似した財又はサービスを別個に販売
 - 以下の理由から、財又はサービスを別個に販売している
 - ・異なる機能
 - ・異なる利益率

- ・同時期に財又はサービスが移転した場合には、それぞれを独立したものとした処理した場合と収益認識の対価の額及び時期が同じであれば、区別して会計処理する必要はない

履行義務の充足(Satisfaction of performance obligations)

- ・企業は、約束された財又はサービスの顧客への移転による履行義務の充足時に収益を認識しなければならない(para.25)
- ・他の企業に支配させないことができる場合を含む
- ・顧客による財又はサービスの支配
 - 使用方法を管理できる
 - ・資産の残存経済的耐用年数に渡って使用できる現在の権利
 - ・販売活動において資産を消費することができる
 - 便益を享受できる
 - ・資産からの潜在的キャッシュ・フローの重要な全てを獲得できる、すなわち、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
 - ・資産の使用、消費、販売、交換、担保あるいは保管といったあらゆる方法で直接的にも間接的にもキャッシュ・フローを獲得できる
- ・企業が資産に対していくつかの権利を保有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を有していない
例えば、顧客の支払不能に対して法的所有権を有している場合など
- ・顧客が資産に対する支配を有しているかどうかを評価する場合は、以下のことを考慮する
 - その契約書と同時期、あるいは近い時期に締結された関連する合意
 - 契約書の黙示的な合意
例えば、買戻条件等
- ・個別の履行義務に対する財又はサービスの支配の移転
 - (a) 顧客の無条件の支払義務
支払期日以外の要求事項はない
 - (b) 法的所有権
法的所有権の移転は通常支配の移転を伴う

(c) 物理的所有

財の物理的所有は使用方法の管理を可能とする

(d) 財又はサービスのデザインあるいは機能が顧客仕様

もはや企業にとってはほとんど価値がない(他に転売不可)

これらは、契約ごとのあらゆる角度から判断する。

連続した財又はサービスの移転(Continuous transfer of goods or services)

・別個の履行義務により、約束された財又はサービスが顧客に継続的に移転する場合

→企業は、単一の収益認識方法を継続的に適用しなければならない。

継続的移転に適当な収益認識方法

(a) アウトプット法

収益を、生産、引渡、契約上の区切れ、あるいは全体に対する移転された部分の調査に基づいて認識する

(b) インプット法

総原価に対する要した原価の割合をもとに収益を認識する(原材料費、労働時間あるいは機械稼働時間)

アウトプットよりも観察可能であるが、財又はサービスの移転とは直接の関係が無いこともある

(c) 時間の経過に基づく方法

サービスが時間の経過とともに均等に提供されるのであれば、契約上の予想される期日に渡って均等額を収益として認識する

(5) 測定(para.34-53)

企業は、履行義務を充足した時に、当該履行義務に配分された取引価格の額を収益として認識しなければならない(para.34)

取引価格の決定(Determining the transaction price)

- ・契約条件及び商慣習等を考慮する
- ・取引価格は、獲得すると期待される対価の確立加重平均額を反映する
- ・多くの契約では、財又はサービスの移転と同時期に決まった対価の支払が確定する
- ・対価が変動する場合は、期末日での状況を忠実に表現する取引価格を見積らなければなりません

・対価の変動要因としては、

- 値引き(discounts)
- リベート(rebates)
- 払い戻し(refunds)
- 与信(credits)
- 報奨金(incentives)
- 業績ボーナス/ペナルティ(performance bonuses/penalties)
- 偶発事象(contingencies)
- 価格交渉(price concessions)
- 信用リスク(the customer's credit risk) 等

返金(Refund Liability)

・対価受領時に払い戻しが予測される場合は、当該負債を認識しなければならない

・返金の可能性に伴う負債の計上額は確立加重平均額で測定される

(probability-weighted amount of consideration)

・毎期末に、見直しが必要

・企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務の充足時点で収益を認識する

・合理的な取引価格の見積り

- 類似の契約による過去の経験を有する、あるいは、他企業の取引事例を入手できる、かつ
- 取引事象に重要な変更が予想されないことから、企業の過去の経験がその契約に対して合理的である

・企業の過去の経験が契約に対して適合性を失う要因

- 対価の額が外部要因に大きく左右される(例えば、市場の変動性、第三者による判断及び財又はサービスの陳腐化リスク等)
- 対価の額に対する不確実性が長期間のうちに解消されると期待されない
- 類似の契約に係る経験に限界がある
- 契約が多数の可能性ある対価の額を有している

・その他の要因の重要性により上記事項の存在が合理的な見積りを妨げるものではない

・取引価格が合理的に見積れない場合は、収益を認識しない

・全てではなく、一部の対価の額のみ合理的な見積りが可能な場合は、取引価格には当該部分のみを含める

・取引価格の決定に際して考慮すべき事項

- 回収可能性 (collectibility)
- 貨幣の時間価値 (the time value of money)
- 非貨幣性の対価 (non-cash consideration)
- 顧客へ支払われる対価 (consideration payable to the customer)

回収可能性 (collectibility)

- ・顧客の信用リスクとの関係
- ・取引価格の決定に際して信用リスクを反映させる
- ・収益認識は、対価の額の確立加重平均による
- ・対価に対する無条件の権利を有する場合には、当該権利に係る信用リスクの評価における変動の影響は、収益 (revenue) ではなく収入 (income) または支出 (expense) として認識する

貨幣の時間価値 (the time value of money)

- ・契約に重要な財務的要素を包含している場合には、貨幣の時間価値を考慮して取引価格を決定する
 - 明示的
 - 黙示的
- ・財又はサービス移転の前後相当の期間があるときは割引計算をする
- ・割引率は、当事者間の別個の財務取引で使用されているレートを用いる
- ・当該レートには、信用リスクも含まれている

非貨幣性の対価 (non-cash consideration)

- ・対価として非貨幣性資産を受領する場合は、当該資産の公正価値 (fair value) で測定する
- ・公正価値の見積りが困難な場合は、独立した販売価格による間接的な測定額を用いる
- ・顧客が契約の充足を促進するために、原材料、装置及び労働等を提供する場合は、企業が当該顧客からの提供に対して支配を有している場合には、非貨幣性の対価として会計処理を行う

顧客へ支払われる対価 (consideration payable to the customer)

会社が顧客に支払を行う、あるいは支払う可能性がある場合には、その支払額がどのようなものであるかを検討する。現金支払いのみならず、相殺可能なクレジット等を含む。

- (a) 取引価格の減額(値引き等による収益の減額)
- (b) 独立した財又はサービスへの支払(購入取引と同様)
- (c) 上記の組み合わせ

仮に、会社が顧客から購入する財又はサービスをその公正価値以上の対価をもって顧客に支払う場合には、当該公正価値を超える部分は取引価格の減額とする。

公正価値を入手できない場合には、全額を取引価格の減額として処理する

・取引価格の減額として処理する時期は次のいずれか遅い方

- 財又はサービスの移転後
- 対価を支払いが約束された後

個々の履行義務への取引価格の配分 (allocating the transaction price to separate performance obligations)

- ・財又はサービスの独立販売価格の割合で取引価格を配分する
- ・独立販売価格の最善の証拠は、会社が当該財又はサービスを個別に販売する時の観察可能な価格
- ・契約書上の価格あるいは、価格表の値段は想定されない
- ・独立販売価格の見積りに際して、観察可能な情報(observable inputs)を最大限利用して、財又はサービス及び同様の性格を有する顧客に適合した見積り方法を適用する
 - 予想売上利益率法(expected cost plus a margin approach)
履行義務充足のために要する費用を見積り、利益を上乗せする方法
 - 市場評価調整法(adjusted market assessment approach)
市場で取引される財又はサービスの価格を見積る方法
同業他社による類似品の販売価格や、当該価格に企業の費用及び利益を調整する方法も含まれる

その後の取引価格の変動の配分 (allocating subsequent changes in the transaction price)

- ・契約後の取引価格のいかなる変更も、当初と同じ方法ですべての履行義務に配分する
- ・当該変更は変更があった期の収益の増減として認識される
- ・契約後の独立販売価格の変動を反映して、取引価格を再配分してはならない

(6) 不利な履行義務(para54-56)

- ・履行義務が不利な場合には、負債と対応する費用を認識しなければならない
- ・不利な履行義務とは、履行義務充足に直接関連する確立加重平均コストの現在価値が、当該履行義務に配分された取引価格の額を超過する場合である
コスト>対価
- ・不利な履行義務に係る負債を認識する前に、契約に関連する資産(棚卸資産等)に発生している減損を識別する
- ・当該負債の評価は每期見直される

(7) 契約コスト(para.57-63)

- ・契約を実行する際に発生する費用が、棚卸資産、固定資産または無形固定資産等の他の基準の認識要件を満たさない場合は、次の要件を満たす場合にのみ資産として認識する
 - 契約に直接関連する費用(交渉による特定の契約等)
 - 将来の履行義務充足時に企業によって使用される資源を生み出すか高める効果を有する
 - 回収することが期待される費用
- ・資産として計上された契約コストについては、関連する財又はサービスの移転パターンに即した方法で規則的に償却する
- ・計上された資産は、その性質及び機能に基づいて無形資産又は仕掛品等の種類に分類する
 - 契約に直接関連する費用(交渉による特定の契約等)
 - ・直接人件費
(例)顧客に直接サービスを提供している従業員の給与及び賃金
 - ・直接原材料費
(例)顧客へサービスを提供する際に使用される消耗品
 - ・契約又は契約活動に直接関連する配分費用
(例)契約管理費用及び契約充足のために使用される備品等の減価償却費
 - ・契約上、顧客に請求できることが明らかな費用
 - ・企業が契約を締結することのみによって発生した費用
(例)下請けコスト

- ・以下のコストは発生時に費用として認識する
 - ✓ 契約獲得コスト
 - 例えば、販売費、市場調査費、広告宣伝費等
 - ✓ 契約における履行義務の充足に関連するコスト
 - ✓ 異常な原材料及び人件費、あるいは契約充足のためのその他の資源
- ・過去の活動に関連するコストのうち、将来の活動に関連するコストを識別できない場合には、発生時の費用として認識する
- ・以下の場合には減損損失を認識する
 - 帳簿価額 > 残りの履行義務に配分された取引価格
- ・取引価格は、資産計上される契約コストを控除した後の価格を用いる

(8) 表示 (para.64-68)

- ・契約資産 (contract asset)
 - 顧客の対価支払前の財又はサービスの移転
- ・契約負債 (contract liability)
 - 財又はサービスの移転前の顧客の支払
- ・売掛金 (receivable)
 - 対価に対する無条件の権利
- ・資産計上された契約関連費用
- ・不利な履行義務

(9) 開示 (para.69-83)

- ・定量的及び定性的情報の開示
- ・開示要求を満たすために必要な詳細レベル及びどの程度強調するかを検討
- ・有用な情報が明確なものとなるように、適宜情報を要約あるいは詳細なものとする
- ・その他、開示目的を達成するために必要な情報を追加する
- ・他の基準で開示している項目は重複して開示する必要はないが、関連する情報は参照できるようにする

➤ 顧客との契約

契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの額、時期及び不確実性の開示

(a) 1 会計期間の収益の分解

企業は、経済要因に影響を及ぼす収益及びキャッシュ・フローの額、時期及び不確実性を最もよく表す分類に分解する

- 財又はサービスの種類(主要な製品ライン)
- 地理的条件(国又は地域)
- 市場あるいは顧客の種類(政府あるいは非政府)
- 契約の種類(固定価格あるいは実費精算契約)

(b) 契約資産及び負債の期首及び期末残高の調整表

- 包括利益計算書で認識された額
 - ・報告期間に充足された履行義務からの収益
 - ・前報告期間に充足された履行義務に対する取引価格の変動に係る配分額から生じる収益
 - ・利息収益及び費用
 - ・外国為替変動の影響
- 受領した現金
- 売掛金に振り替えられた額
- 受領した非貨幣性の対価

企業結合により獲得された契約及び破棄された契約

(c) 履行義務に関する情報(不利な履行義務を含む)

- 移転する財又はサービス、代理人として履行する場合には当該履行義務を明確にする
- いつ履行義務が充足されるのか
- 重要な支払条件(変動型の対価、重要な財務要素を含む)
- 返品あるいは返金の義務及びその他の類似した義務
- 保証の種類及び関連する義務

契約期間が1年を超える場合は、報告期間末に残存している履行義務に配分された取引価格で、以下の期間にそれぞれ充足される額を開示する

- ① 1年以内
- ② 1年超2年以内
- ③ 2年超3年以内
- ④ 3年超

・不利な履行義務については以下を開示する

- 負債が認識された履行義務の性質及び額
- なぜそれらの履行義務が不利なものとなったのか
- いつその負債が充足されるか

・不利な履行義務に係る期首及び期末残高の調整表

- 報告期間に不利となった履行義務
- 報告期間に不利ではなくなった履行義務
- 報告期間に充足された負債の額
- 貨幣の時間価値
- 報告期間に発生した負債の測定額の変動

➢ **重要な判断及び判断の変更**

企業は、顧客との契約から生じる収益の額及び時期の決定に重要な影響を及ぼす判断及びその変更について開示しなければならない

(a) 履行義務の充足時期の決定

継続的に充足されている履行義務については、以下の事項を開示する

- ・収益認識の方法(アウトプット法、インプット法等)
- ・財又はサービスの移転に上記認識方法が忠実にそれを再現するのはなぜか

(b) 取引価格の決定及びその履行義務への配分

下記事項の決定に使用した方法、データ及び仮定の開示

- ・取引価格
- ・財又はサービスの独立販売価格の見積り
- ・返品あるいは返金の義務及びその他の類似した義務の測定
- ・不利な履行義務として認識された負債額の測定
(割引率に関する情報を含む)

以上