

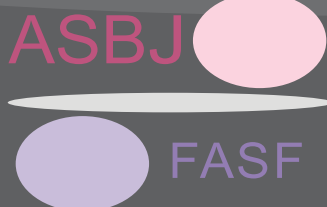
2010年6月

結論の根拠

公開草案 ED/2010/6

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2010年10月22日



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

結論の根拠

公開草案

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2010年10月22日

ED/2010/6

This Basis for Conclusions accompanies the proposed International Financial Reporting Standards (IFRS) set out in the exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* (see separate booklet). Comments on the draft IFRS and its accompanying documents should be submitted in writing so as to be received by **22 October 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IASCF®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

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



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

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

IASC Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

結論の根拠

公開草案

顧客との契約から生じる収益

コメント募集期限：2010年10月22日

ED/2010/6

この結論の根拠は、公開草案「顧客との契約から生じる収益」(別冊参照)に示された国際財務報告基準(IFRS)案に付属するものである。本公開草案及び付属する結論の根拠に対するコメントは、2010年10月22日までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASBのウェブサイト(www.iasb.org)に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は回答者が守秘を要求しない限り、公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

IASB、国際会計基準委員会財団(IASCF)、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行う、或いは行為を控える人に対して生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2010 IASCF®

すべての権利は保護されている。本提案草案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーがIASCFの著作権であることを識別でき、かつ、IASBのアドレスを完全に表示している場合に限り、IASBへ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法(現在知られているものも今後発明されるものも)であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IASCFによる書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれているIASBの本公開草案及び結論の根拠の日本語訳は、IASCFの著作物である。日本語訳は、IASCFが指名したレビュー委員会による承認を経ていない。



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

本出版物の追加のコピーは、IASCF財団から入手できる。

Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

目 次

公開草案「顧客との契約により生じる収益」
に関する結論の根拠

はじめに	BC1 - BC2
背景	BC3 - BC8
範囲	BC9 - BC26
契約及び顧客	BC12 - BC17
契約の定義	BC13 - BC15
顧客の定義	BC16 - BC17
本基準案の範囲外の契約	BC18 - BC21
部分的に他の基準の範囲に含まれる契約	BC22 - BC24
他の当事者への販売を容易にするための製品の交換	BC25 - BC26
収益の認識	BC27 - BC75
契約を基礎とした収益認識原則	BC27 - BC34
契約の結合及び分割	BC35 - BC38
契約の変更	BC39 - BC41
別個の履行義務の識別	BC42 - BC59
履行義務の定義	BC42 - BC44
区別できる財又はサービス	BC45 - BC59
履行義務の充足	BC60 - BC75
支配	BC60 - BC66
買戻し契約	BC67 - BC72
財又はサービスの連続的な移転	BC73 - BC75
収益の測定	BC76 - BC129
取引価格の算定	BC79 - BC111
変動性のある対価	BC80 - BC95
回収可能性	BC96 - BC101
貨幣の時間価値	BC102 - BC105
現金以外の対価	BC106 - BC107
顧客に支払われる対価	BC108 - BC111
取引価格の別個の履行義務への配分	BC112 - BC119
見積りの使用	BC115 - BC121
残余法	BC122 - BC125
契約における値引の配分	BC126 - BC129
不利な履行義務	BC130 - BC148

不利テストの構成要素	BC135 - BC148
不利な履行義務に係る負債の表示	BC142 - BC143
一部の履行義務に関する代替的な測定アプローチの棄却	BC144 - BC148
契約コスト	BC149 - BC158
契約履行のコスト	BC149 - BC155
契約獲得のコスト	BC156 - BC158
表示	BC159 - BC166
契約資産と債権との関係	BC163 - BC166
開示	BC167 - BC185
開示目的	BC171
報告される収益の分解	BC172 - BC175
契約残高の調整表	BC176 - BC180
履行義務の説明	BC181 - BC182
不利な履行義務	BC183
仮定と不確実性	BC184 - BC185
適用指針	BC186 - BC230
返品権付きの販売	BC187 - BC194
製品保証及び製造物責任	BC195 - BC207
品質保証的な製品保証	BC198 - BC203
保険的な製品保証	BC204 - BC205
製造物責任法	BC206 - BC207
本人か代理人かの検討	BC208 - BC209
追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション	BC210 - BC220
履行義務の識別	BC210 - BC212
取引価格の配分	BC213 - BC220
ライセンス供与及び使用权	BC221 - BC226
製品金融契約	BC227 - BC230
経過措置	BC231 - BC235
発効日及び早期適用	BC236 - BC238
コストとベネフィット	BC239 - BC247
必然的修正	BC248 - BC252
企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売	BC248 - BC252

公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する結論の根拠

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

はじめに

- BC1 この結論の根拠は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が顧客との契約から生じる収益に関する本基準案を開発した際の考慮事項を要約しており、特定のアプローチを提案している理由や他のアプローチを棄却した理由を含んでいる。議論での重点の置き方は、各審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC2 この結論の根拠は、以下の事項を議論している。
- (a) 背景（BC3 項から BC8 項）
 - (b) 範囲（BC9 項から BC26 項）
 - (c) 収益の認識（BC27 項から BC75 項）
 - (d) 収益の測定（BC76 項から BC129 項）
 - (e) 不利な履行義務（BC130 項から BC148 項）
 - (f) 契約コスト（BC149 項から BC158 項）
 - (g) 表示（BC159 項から BC166 項）
 - (h) 開示（BC167 項から BC185 項）
 - (i) 適用指針（BC186 項から BC230 項）
 - (j) 経過措置（BC231 項から BC235 項）
 - (k) 発効日と早期適用（BC236 項から BC238 項）
 - (l) コストとベネフィット（BC239 項から BC247 項）
 - (m) 必然的な修正（BC248 項から BC252 項）

背景

- BC3 IASB と FASB は、国際財務報告基準（IFRS）及び米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における収益の財務報告を改善するための共同プロジェクトに着手した。両審議会は、収益に関する両者の現行の定めは、次のような理由で改善が必要であると判断した。
- (a) US GAAP は大まかな収益認識の概念と、特定の業種又は取引に係る多数の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。
 - (b) IFRS における 2 つの主要な基準は異なる原則を有しており、理解が困難で、単純でない取引に適用することが困難な場合がある。さらに、IFRS は、複数要素契約についての収益認識のような重要なテーマについて、限定的なガイダンスしかない。
- BC4 両審議会は、それらの不整合や弱点を、広範囲の業種に適用される単一の収益認識の原則を開発することによって除去することを決定した。両審議会は、このアプローチは次のような効果もあると判断した。
- (a) 収益認識の問題に対処するための、より堅牢なフレームワークを提供する。
 - (b) 企業、業種、法域及び資本市場間での、収益認識の実務の比較可能性を改善する。
 - (c) 企業が参照しなければならない定めの数減らすことによって、財務諸表の表示を単純化する。
- BC5 2008 年 12 月に、両審議会は一般のコメントを求めるために、ディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」を公表した。このペーパーにおいて、両審議会は、契約を基礎とした収益認識モデルの一般原則を、取引価格の配分に基づく測定アプローチとともに提案した。両審議会は、これに対して 200 通以上のコメントレターを受け取った。
- BC6 ディスカッション・ペーパーの公表後、両審議会は提案モデルの開発を継続した。2009 年の 11 月と 12 月に、両審議会は、ワークショップをロンドン、メルボルン、ニューヨーク及び東京で開催し、提案について広範囲の業界からの作成者と議論した。両審議会のメンバーとスタッフも、世界中の広範囲の業界と法域にまたがる利用者及び作成者と協議を行ってきた。監査人及び証券規制当局とも、本基準案の開発中を通じて協議を行った。
- BC7 コメント提出者の大半は、収益の財務報告を改善するという両審議会の目的への支持を表明した。しかし、一部のコメント提出者は、収益認識に関する現行の基準（特に、実

務上うまく機能し、意図している各種の契約に関して有用な情報を提供していると思われるもの)を置き換える必要があるかどうかについて、疑問を呈した。

- (a) US GAAP については、一部の人々は新しい収益認識モデルが必要かどうか疑問を示した。その理由は、会計基準改訂 No.2009-13「複数の引渡物がある収益契約」(ASU 2009-13)により、収益認識プロジェクトが解決すべきものとして示した論点の一部が解決されているからである。さらに、FASB 会計基準コード体系(ASC)により、収益に関する現行の定めアクセスし調査する手順が単純化されている。
- (b) IFRS については、一部の人々は、IASB による現行基準の改善は、現行の基準を置き換えずに、重要な論点(例えば、複数要素契約)についての追加的な定めを開発することで可能であると考えている。

BC8 両審議会は、現行の収益認識の定め多くは置換えをせずに改善することも可能であると承知している。しかし、両審議会の考えでは、US GAAP の最近の変更の後においても、IFRS と US GAAP の現行の定めは、引き続き首尾一貫しない収益の会計処理を生じさせ、したがって将来における収益認識の問題に対処するための堅牢なフレームワークを提供しないこととなる。さらに、現行の定め修正では、収益認識プロジェクトの目標の1つが達成できないこととなる。企業が業界、法域及び資本市場をまたがって整合的に適用できる、IFRS と US GAAP の共通の収益の基準を作成するという目標である。収益は財務諸表の利用者にとって重大な数字であることから、両審議会の考えでは、IFRS と US GAAP で収益に関する共通の基準を持つことが、高品質のグローバルな会計基準の単一のセットという目標の達成に向けての重要な一歩である。

範囲(第6項及び第7項)

- BC9 収益(両審議会のそれぞれの概念フレームワークで定義されている)には、顧客との契約により生じる収益と、他の取引又は事象により生じる収益が含まれる。本基準案は、収益の部分集合である顧客との契約により生じる収益のみに適用される。両審議회가顧客との契約により生じる収益のみに適用されるモデルを開発したのは、2つの理由がある。第1に、顧客に財又はサービスを提供する契約は重要な経済事象であり、ほとんどの企業の活力源である。第2に、IFRS と US GAAP における収益認識の定め大部分は、顧客との契約に焦点を当てている。両審議会の目的は現行の収益の定め大部分を置き換えることのできる基準を開発することなので、そのモデルは範囲の広さが少なくともそれらの定め以上であることが必要である。
- BC10 顧客との契約から生じるものではない契約は、本基準案の影響を受けない。例えば、他の基準に従って、生物資産、投資不動産及び商品仲介業者の棚卸資産の価値の変動や、配当からの収益は、引き続き認識される。

BC11 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、現行の収益の定義を明確化するか又は収益の共通の定義を開発することを両審議会に求めた。両審議会は、収益の定義は、両者の共同の概念フレームワーク・プロジェクトで検討すべき問題であると判断した。しかし、IASB は、IAS 第 18 号「収益」での収益の定義ではなく、IASB のフレームワークでの収益の記述を、公開草案に引き継ぐことを決定した。IASB は、IAS 第 18 号の定義は「経済的便益の総流入」に言及していることに留意し、その言及が、企業は財又はサービスに対する顧客からの前払を収益として認識すべきであると示唆しているものと誤読する人々がいるかもしれないと IASB は懸念した。BC27 項から BC34 項で説明するように、収益の認識は、本基準案に従って、企業が顧客との契約における履行義務を充足した結果としてのみ行われる。

契約及び顧客（付録 A）

BC12 「契約」及び「顧客」の定義は、本基準案の範囲を設定している。本基準案はディスカッション・ペーパーで提案されていた契約及び顧客の定義を採用している。コメント提出者は、おおむねそれらの定義に同意した。

契約の定義

BC13 契約の定義は、米国における契約の一般的な法律的定義に基づいており、IAS 第 32 号「金融商品：表示」で使用している契約の定義に類似している。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部は、IASB は IAS 第 32 号と本基準案の両方について単一の定義を採用すべきだと提案した。しかし、IASB が IAS 第 32 号の定義を採用しないことに決定した。その定義は、契約には法律による強制力のない契約も含まれる可能性があることを意味するからである。このような契約を含めることは、企業が契約から生じる権利と義務を認識するためには契約は法律による強制力がなければならないという両審議会の提案と整合しない。また、IASB は、IAS 第 32 号の定義を修正すると、金融商品の会計処理に意図しない影響が生じる危険があることにも留意した。

BC14 契約の定義は、複数の当事者間の合意が当該当事者間に強制可能な義務を生じさせる場合に契約が存在するということを強調している。両審議会は、このような合意が契約となる条件として、文書である必要はないことに留意した。合意された条件が文書化されているか、口頭の合意であるか、あるいは他の形の証拠があるかにかかわらず、合意が他の当事者に対して強制可能な義務を生じさせる場合には、それは契約である。

BC15 一部のコメント提出者は、契約の定義の中の「強制可能な権利及び義務」の意味を明確化するための追加的なガイダンスを要請した。両審議会は、契約上の権利又は義務に強制力があるかどうかは、法律の問題であり、強制力を決定する要因は法域間で異なる場合があることに留意した。しかし、両審議会は、企業が収益の本基準案を適用する前に存在しなければならない契約の属性を明記する（第 10 項において）ことにした。それら

の属性は、主として現行の定めから導き出されている。

- (a) 「契約に経済的実質があること」 両審議会は、契約のこの属性を、非貨幣的な交換について収益を認識すべきかどうかを議論する際に、最初に検討した。このような取引は、過去に財務報告における悪用が見られた領域である。それは、企業どうして財又はサービスを（多くの場合、現金による対価が少額又は皆無で）互に行き来させ、それにより収益を人為的に水増しするというものである。したがって、両審議会は、非貨幣的な交換に経済的実質がない場合には、企業はその交換による収益を認識すべきではないという結論を下した。他の種類の契約も経済的実質を欠く場合があるので、両審議会は、収益が認識できるためには、すべての契約はこの属性を有しているべきであると決定した。両審議会は、契約の結果としての将来キャッシュ・フローに関する企業の予想の変化という点から経済的実質を記述する際に、経済的実質に関する現行のガイダンスを考慮した。
- (b) 「各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約していること」 契約の当事者が契約を承認していない場合には、契約に強制力があるかどうか疑問がある。さらに、両審議会は、顧客からの対価の回収可能性に重大な疑義がある場合には、この要求が有用となると考えた。場合によっては、その疑義は、当事者が契約に拘束されておらず、企業が対価に対する強制可能な権利を有していないことを示すことがある。企業が強制可能な権利を有している場合には、対価の回収可能性に関する不確実性は、一般的には収益の測定に反映される。
- (c) 「企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できること」 両審議会は、企業が財又はサービスに関する各当事者の強制可能な権利を識別できない場合には、企業は財又はサービスの移転を評価することができないと判断した。
- (d) 「企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できること」 両審議会は、約束した財又はサービスと交換される支払の条件と方法を企業が識別できない場合には、企業は取引価格を算定できないことになると判断した。

顧客の定義

BC16 顧客を定義する目的は、本基準案の範囲内の収益契約と企業が行う他の契約とを区別することである。一部のコメント提出者は、顧客の定義の中の「通常の活動」の意味を明確化することを両審議会に求めた。しかし、その概念は収益の現行の定義に由来するものである。BC11 項に述べたように、両審議会はそれらの定義を収益認識プロジェクトにおいて再検討していない。

BC17 顧客の定義を検討する際に、両審議会は、共同契約の共同事業者又は参加者との契約が

ら生じる収益が認識される可能性があることに気づいた。そうした契約が本基準案の範囲内となるのは、契約の他の当事者が顧客の定義に該当する場合だけである。一部のコメント提出者は、彼らの業界での一般的な種類の契約が顧客との契約の定義に該当するかどうかを明確化することを両審議会に求めた。しかし、個別の契約の条件により、当該契約の当事者が供給業者と顧客という関係なのか、他の関係（例えば、協力者又は共同事業者としての）なのかが決まる場合がある。したがって、両審議会は、さまざまな業種に一律に適用できる適用指針を開発することは可能ではないと判断した。企業は、相手先が顧客の定義に該当するかどうかを検討する際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮する必要がある。企業がこうした検討を行う必要がある契約の例には、次のものがある。

- (a) バイオ技術会社と製薬会社との間の共同研究開発、又は航空宇宙産業と防衛産業との同様の契約
- (b) 石油・ガス業界における契約で、海底油田・ガス田の共同事業者が、相互に支払を行って、報告期間中の当該油田等からの産出量に対する比例的な権利の間の差額を決済するもの

本基準案の範囲外の契約（第6項）

BC18 両審議会は、本基準案の範囲から、両審議会が他の基準設定プロジェクトで取り扱っている3つの種類の契約を除外することを決定した。

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

この決定は、ディスカッション・ペーパーの提案と整合しており、その提案はほとんどのコメント提出者から支持されたものである。

BC19 FASB も、基準案の範囲から、保証に関する ASC トピック 460 の範囲内の保証（製品保証を除く）を除外することを決定した。それらの保証契約に関する現行の会計処理の定め重点は、主として保証負債の認識と測定に関するものである。

BC20 一部のコメント提出者は、顧客との契約の一部を本基準案の範囲から除外することは、業種特有又は取引特有の収益基準の開発を恒久化する可能性があり、収益認識プロジェクトの明記された目的と整合しないと論じた。両審議会はこれに同意しなかった。本基準案は他の基準設定プロジェクトにおいて収益の問題を検討するためのフレームワークを両審議会に提供する。それらのプロジェクトで本基準案からの乖離が生じるとすれば、それは、顧客とのそれらの契約について異なる基準で会計処理することが、財務諸表の

利用者により有用な情報を提供することになるという両審議会の判断によって生じるものである。

- BC21 多くのコメント提出者が、提案された収益認識モデルがどのように建設型の契約に適用されるのかについて懸念を示し、それらの契約について現行の定めを維持することを両審議会に求めた。そうした懸念について建設業界からのさまざまな作成者と協議した後に、両審議会は、この反応は部分的には誤解によるものであると判断した。その誤解とは、提案モデルが、現在は IAS 第 11 号「工事契約」又は建設型及び製造型契約に関する ASC サブトピック 305-35 の範囲内である契約のすべてについて、工事完成基準の会計処理を求めることになるというものである。下記のとおり、本基準案で、工事契約の全部が工事完成時にのみ企業が収益を認識することとなるわけではないことを、両審議会は明確化した。両審議会は、工事契約について異なる収益認識モデルを適用する理由はないと判断した。工事契約による収益は、企業が顧客に財又はサービスを移転するに従って認識すべきである。したがって、両審議会は、基準案が工事契約に適用されるというディスカッション・ペーパーの提案を確認した。

部分的に他の基準の範囲に含まれる契約（第 7 項）

- BC22 顧客との契約の中には、一部分は本基準案の範囲に含まれ、一部分は他の基準の範囲に含まれるものがある（例えば、区別できるサービスを伴うリース）。そうした場合において、契約全体を一方の基準に従って会計処理することは適切ではないと両審議会は判断した。もしそれが可能だとしたら、財又はサービスが単独で販売されるか他の財又はサービスと一緒に販売されるかによって、会計処理の結果が異なることになってしまう。
- BC23 両審議会は、本基準案は契約を区分して対価を各部分に配分するためのデフォルト・アプローチであるべきだと考えている。しかし、本基準案の範囲内ではない契約を区分する際に特定の問題が生じる可能性がある。例えば、金融商品又は保険契約は、金融商品又は保険契約に関する基準に従って会計処理するのが最も良いサービスを提供することを、企業に要求するかもしれない。
- BC24 したがって、両審議会は、他の基準が契約の各部分の区分や当初測定の方法を定めている場合には、企業はまずそれらの定めを適用すべきだと決定した。このアプローチは、ASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関するガイダンスと整合的であるが、それに従えば、契約の構成部分を会計処理する際には、より具体的な基準の方が優先する。両審議会は、ASC サブトピック 605-25 のアプローチからの離脱を正当化するような実務上の問題を承知していない。両審議会は、ASC サブトピック 605-25 の定めを単純化し簡潔にした。その理由は、本基準案は US GAAP における具体的な収益認識の定め（例えば、ソフトウェア及び建設型契約）のうち、そうでなければ範囲を検討する際に考慮する必要のあるものを置き換えることとなるからである。

他の当事者への販売を容易にするための製品の交換（第6項(e））

BC25 製品が同質な業界では、事業分野が同じ企業どうして、製品の交換をその交換の相手方ではない顧客への販売を容易にするために行うことがよくある。一例として、石油販売会社が他の石油会社と在庫を交換して、輸送コストを削減し、当座の在庫の必要を満たすか又はそれ以外で最終顧客への石油の販売を容易にする場合である。両審議会は、企業と在庫を交換する当事者は、企業の通常の活動のアウトプットを獲得するために企業と契約しているので、両審議会の顧客の定義に該当することに留意した。その結果として、企業は（特別の定めがなければ）いったん在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性がある。両審議会は、次の理由により、そうした結果は不適切だという結論を下した。

(a) 収益と費用をグロスアップすることになり、報告期間中の企業の業績と売上総利益を利用者が評価するのが困難になる。

(b) それらの契約の相手方は顧客ではなく仕入先だと考える人々もいる。

BC26 両審議会は、顧客の定義の修正を検討した。しかし、意図しない結果が生じることを懸念して、その代替案を棄却した。したがって、両審議会は、本基準案の範囲から、事業分野が同じ企業どうして、その交換の相手方ではない顧客への販売を容易にするために行われる非貨幣的な交換を伴う取引を除外することを提案している。

収益の認識（第8項から第33項）

契約を基礎とした収益認識の原則

BC27 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は顧客との契約から生じる資産又は負債の会計処理に基づいて収益を認識する原則を提案した。両審議会は、当該資産又は負債の認識及び測定、並びに契約の存続期間にわたる当該資産又は負債の変動に焦点を当てることで、利益稼得過程アプローチに規律がもたらされるという結論を下した。したがって、現行の基準を適用する場合よりも、企業が収益をより整合的に認識することとなる。

BC28 顧客との契約締結時に、企業は顧客から対価を受け取る権利を獲得し、顧客に財又はサービスを移転する義務（履行義務）を引き受ける。それらの権利と履行義務の組合せは、残存する権利と履行義務との間の関係しだいで、資産又は負債を生じさせる。残存する権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には、契約は資産（契約資産）である。逆に、残存する履行義務の測定値が残存する権利の測定値を上回る場合には、契約は負債（契約負債）である。

BC29 定義により、顧客との契約により生じる収益は、契約が存在するようになるまで認識で

きない。収益認識は、概念上は、企業が顧客と契約を結んだ時点で発生する。企業が契約開始時（すなわち、いずれかの当事者が履行を行う前）に収益を認識するためには、企業の権利の測定値が企業の履行義務の測定値を上回っていなければならない。それは契約資産の増加による収益認識につながる。しかし、BC76 項から BC78 項で議論するように、両審議会はディスカッション・ペーパーにおいて履行義務を契約の中の権利と同一の金額で測定することを提案し、それにより契約開始時における契約資産及び収益の認識を禁じていた。

- BC30 したがって、ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、収益の認識は、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転し、それにより契約における履行義務を充足した時にのみ行うべきだと提案した。その移転は収益認識を生じる。履行義務を充足した時に、企業はもはや財又はサービスを提供する義務を有さないからである。したがって、契約におけるポジションは増加し（契約資産が増加するか契約負債が減少するかのいずれか）、その増加は収益認識につながる。
- BC31 概念上は、収益は契約資産の増加又は契約負債の減少により生じるが、両審議会は、契約の認識及び測定ではなく収益の認識及び測定という観点から本基準案を明確化した。両審議会は、収益の時期と金額に焦点を当てることで、本基準案の相互関連を単純化することになると考えた。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者や他の人々からのフィードバックは、その見解を確認した。
- BC32 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼ全員が、一般的に、企業は顧客との契約がない場合には収益を認識すべきではないという両審議会の見解に同意した。しかし、契約が存在する場合には、一部のコメント提出者は活動モデルを支持した。それらの活動が顧客への財又はサービスの移転を生じるかどうかは関係なく（すなわち、履行義務が充足されるどうかに関係なく）企業が契約を履行するための活動を行う時に収益を認識するというものである。それらのコメント提出者は、財又はサービスが顧客に移転されるかどうかにかかわらず、長期の建設又は他のサービスの契約の期間を通じて連続的に収益を認識することにより、財務諸表の利用者により有用な情報を提供することになると論じた。
- BC33 しかし、両審議会は活動モデルに関する次のような懸念に留意した。
- (a) 収益認識が契約の会計処理に基づかないこととなる。活動モデルにおいては、収益は、契約からではなく、棚卸資産や仕掛品などの企業の資産の増加により生じる。したがって、収益認識は契約が存在するまで延期される可能性はあるが、概念的に、活動モデルでは収益認識のために顧客との契約は必要とされない。しかし、それは契約開始時に、その時点までに完了した活動について収益を認識する結果となる。
- (b) 多くの財務諸表利用者にとって直感に反する。企業は、約束した財又はサービスを

顧客が交換に受け取っていない時に、対価を収益として認識することになる。

- (c) 乱用の可能性がある。企業は報告期間末に活動（例えば、在庫の生産）を増加させることによって収益認識を加速できることになる。
- (d) 現行の基準及び実務の重大な変更となる。それらの基準の多くにおいては、収益は財又はサービスが企業に移転される時にのみ認識される。例えば、IAS 第 18 号では、物品の販売による収益が認識されるのは、企業がその物品の所有権を顧客に移転した時である。両審議会は、現行の基準における工事進行基準の原則が、提案している収益認識の原則と多くの場合に整合的となり得ることに気づいた。AICPA の意見表明書 81-1「建設型及び製造型の契約の履行の会計処理」(ASC サブトピック 605-35) の第 22 項は、工事進行基準の根拠は「発生する事業活動が、経済的な意味では履行が実質的に、作業が進行するに従って発生する連続的な販売（所有権の移転）」であると述べている。

BC34 したがって、両審議会は活動モデルを開発せず、契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であるという予備的見解を維持した。

契約の結合及び分割（第 12 項から第 16 項）

- BC35 ディスカッション・ペーパーでは、企業は提案された収益認識モデルを顧客との単一の契約に適用すると想定していた。その想定は大部分の場合には適切である。しかし、その後の議論において、両審議会は契約による収益認識のパターンは、企業が基準案を単独ベースの契約に適用するのか、他の契約と一緒に適用するのか、単一の契約の個々の部分に適用するのかによって異なってくる場合があることに気づいた。
- BC36 両審議会は、契約の結合に関する現行の基準（例えば、IAS 第 11 号、IAS 第 18 号、ASC サブトピック 605-25 及び ASC サブトピック 605-35）の定めを検討し、その要件と用語は契約の結合についての首尾一貫した基礎となる原則を反映しているという結論を下した。すなわち、複数の契約の価格が相互依存している場合には、企業はその複数の契約を結合して、それらを単一の契約として会計処理すべきである。両審議会は、どのような場合に契約の価格が相互依存しているのかの指標を示すことを決定した。それらの指標は、現行の基準と同様である。
- BC37 契約の結合についての原則は、契約の分割に影響する。顧客に移転すべき財又はサービスの一部の価格が他の財又はサービスの価格から独立している場合には、企業は顧客との単一の契約を分割して、それを複数の契約として会計処理すべきである。
- BC38 ディスカッション・ペーパーの公表後の協議の間に、一部の財務諸表作成者は、契約における別個の履行義務の識別に関する定めに加えて契約分割の原則を設けることの必要

性に疑問を呈した。両審議会は、分割の原則は次の目的のために必要であると判断した。

- (a) 範囲の評価を単純化するため。契約における財又はサービスの一部が独立に価格設定されていて、他の基準の範囲内である場合には、契約分割の原則は、当該契約を分割して、その結果として識別された契約のそれぞれを関連する基準に従って会計処理することを企業に求める。
- (b) 企業が取引価格の一部分を配分すべき約束した財又はサービスを決定するため。契約の取引価格が可変的である場合には、本提案は取引価格の変動を契約におけるすべての履行義務に配分することを企業に求める。一部の財又はサービスの価格が独立している場合には、企業は当該財又はサービス（及び対応する取引価格）を別個の契約として会計処理する。したがって、企業は1つの契約として識別された履行義務の1つの束の取引価格の変動を、別の契約として識別された履行義務の他の束には配分しない。

契約の変更（第17項から第19項）

- BC39 契約が変更された場合には、企業はその変更が既存の契約の修正なのか追加的な契約の創出なのかを判断しなければならない。
- BC40 両審議会は、契約の結合及び分割についての原則は、契約の変更の会計処理方法も決定すべきであると判断した。その原則は、契約の形式にかかわらず、同様の権利には同様の会計処理を確保する。両審議会は、契約の変更は第10項で定めている要件、すなわち提案されている収益認識の定めを適用する目的上、契約が存在しているかどうかを判断するための要件と同じ要件を満たさなければならないということも決定した。両審議会は、企業が履行義務を充足して対価に対する権利が存在している場合（たとえ権利の測定が不確実であっても）以外は、企業が収益を認識するのは不適切であるという結論を下した。
- BC41 契約変更の価格が既存の契約の価格と相互依存している場合には、両審議会は、企業は変更時に、その変更が当初の契約に与える累積的影響を認識すべきであると決定した。そうでないと、企業は、契約がどのように構成されたかや、契約の条件が契約開始時に交渉されたのか契約の存続期間中に再交渉されたのかによって、同様の権利及び義務を異なる方法で会計処理する可能性がある。契約の変更から生じる更新後の取引価格の配分に関する両審議会の決定は、B87項で議論している取引価格の事後の変動の会計処理に関する両審議会の見解と整合している。

別個の履行義務の識別（第20項から第24項）

履行義務の定義

- BC42 ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、財又はサービスを顧客に提供する義務を履行義務として記述することにより、それらを他の義務と区別した。履行義務は、現行の基準における引渡対象物、構成部分あるいは構成要素の概念に類似している。履行義務の概念は多くの現行の基準に内在しているが、「履行義務」という用語は定義されていなかったため、両審議会はディスカッション・ペーパーにおいて定義を提案した。コメント提出者はおおむね両審議会の定義案を支持した。したがって、両審議会は、その定義に軽微な修正を加えて、本基準案で使用している。
- BC43 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、財又はサービスを提供する約束の中には、履行義務の定義には該当するが、販売費用として会計処理すべきものがあると主張した。その例として、電気通信業者がサービス契約に加入する顧客へのインセンティブとして提供する「無料」の携帯電話や、スーパーマーケット、航空会社、ホテルが付与するカスタマー・ロイヤルティ・ポイントなどがある。それらのコメント提出者は、収益を認識するのは、顧客が得ようとしている主要な財又はサービスについてのみすべきだと論じた。
- BC44 両審議会は、契約の結果として顧客に提供される財又はサービスのすべてが、当該契約における履行義務を生じさせるという結論を下した。それらは企業と顧客との間で交渉された交換の一部だからである。企業はそうした財又はサービスを販売インセンティブとみなすかもしれないが、契約において提供され顧客が支払を行う財又はサービスである。これに対し、販売インセンティブは、それにより獲得しようとする意図されている契約とは独立に発生する。両審議会は、販売インセンティブである財又はサービスを、履行義務を生じる財又はサービスと区別することが概念的に正当化できる余地があるとしても、実務的にその区別を行うための規準を作成することは困難であることにも留意した。

区別できる財又はサービス

- BC45 顧客との契約には、多くの履行義務が含まれる可能性がある。ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、企業は約束した財又はサービスの移転の時期を参照して、別個に会計処理すべき履行義務を識別すべきだと提案した。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くはその提案に同意したが、一部のコメント提出者は、財又はサービスが連続的に移転される場合には、その原則を適用するのは実務的ではないとの懸念を示した。多数の財又はサービスについて単独の販売価格を見積ることが必要となるからである。両審議会はこれに同意し、企業が履行義務をどのように識別すべきかを明確化することを決定した。
- BC46 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者や両審議会のワークショップの参加者は、財又はサービスの約束を個別の履行義務として会計処理すべきかどうかの判断について意見が分かれていた。建設業界からの代表者は、契約の一部が別個に販売され

るのが通例である場合を除いて、契約において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を好んでいた。そうでなければ、提案された収益認識モデルは実務的でなく、財務諸表の利用者に有用な情報を提供しないこととなると彼らは考えた。彼らの考えでは、財務諸表の利用者は、契約における個々の財又はサービスの収益及び利益マージンよりも、契約全体の利益マージンの方により大きな関心がある。

- BC47 これに対し、他の業界（例えば、テクノロジー産業）からの代表は、個々の財又はサービスが別個に販売されていなくても、別個の履行義務として会計処理することを好んでいた。それらの代表の考えでは、そうしないと、企業の財務諸表が、企業が財又はサービスを顧客に提供する際に、収益及び利益マージンに関する有用な情報を利用者に提供しないことになるということであった。
- BC48 したがって、さまざまな業界の企業が別個の履行義務をどのように識別すべきかを検討した際に、両審議会の目的は、企業による収益及び利益マージンの認識が、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写するとともに実務的でもある方法で、行われるような定めを開発することであった。この目的を達成するために、両審議会は、財又はサービスの約束は、それが区別できるものである場合にのみ、別個の履行義務として処理すべきであると決定した。
- BC49 財又はサービスが区別できるものであるという最善の証拠は、どのような場合にその財又はサービスが別個に販売されるかである。財又はサービスが別個に販売されない場合には、企業は、約束した財又はサービスが別個に販売できる場合にのみ、別個の履行義務として会計処理すべきであると決定した。追加的なガイダンスがない場合には、財又はサービスが別個に販売できるかどうかの評価は困難で非常に主観的となる。その困難さの一部は、理論上、ほとんどすべてのものが別個に販売され得るという事実によるものである。そこで、収益認識の目的上、両審議会は、企業が財又はサービスを別個に販売でき、したがって、その約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかに関する追加的なガイダンスを示すことにした。両審議会は、約束した財又はサービスに区別できる機能と区別できる利益マージンがあることを要求することを決定した。

区別できる機能

- BC50 財又はサービスが区別できる機能を有するのは、単独で又は他の財又はサービスと一緒に効用を有する場合である。単独で効用を有する財又はサービスは、単独で、消費、処分、保有又は経済的便益を生み出すその他の方法で使用できる資産である。財又はサービスが単独では効用を有さない場合であっても、他の財又はサービスと一緒に効用を有する場合には、区別できる資産となる。当該他の財又はサービスは、顧客が企業から取

得したものが、企業又は他の企業が別個に販売しているかのいずれかである。

- BC51 財又はサービスが区別できる機能を有さない場合には、それが資産かどうかは疑問である。したがって、両審議会の考えでは、財又はサービスが区別できる機能を有することを要件とすることにより、履行された時に資産の顧客への移転を生じる契約上の約束についてののみ、企業が履行義務を有する可能性があるということを強調することになる。
- BC52 両審議会は、区別できる機能を要求することはASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関するガイダンスと整合的であることに留意した。このガイダンスは、引き渡された項目を企業が個別に会計処理する条件として、「単独で顧客にとっての価値がある」ことを求めている。しかし、両審議会は、その用語を使用しないことにした。その用語は、企業が履行義務の識別を、約束した財又はサービスについて顧客が意図している用途(これが「顧客にとっての価値」に影響する)に基づいて行わなければならないことを示唆することとなるからである。企業が特定の契約において顧客の意図を知ることは、不可能ではないにしても困難である。

区別できる利益マージン

- BC53 財又はサービスが区別できる機能を有する場合であっても、区別できる利益マージンもあるときにのみ、別個の履行義務として会計処理すべきであると両審議会は決定した。財又はサービスが区別できる利益マージンを有さない場合には、当該財又はサービスに係る販売価格を見積ることを企業に求めるのは、財務諸表の利用者にとって有用な情報とはならないことを両審議会は懸念した。
- BC54 「区別できる利益マージン」の基準案は、ASC サブトピック 605-35 の建設型契約に関するガイダンスに類似している。このガイダンスでは、契約の構成要素それぞれの収益率が異なる場合にのみ、企業はそれらを区分して会計処理することになる。
- BC55 財又はサービスが別個に販売される場合には、利益マージンは明らかに区分でき、当該財又はサービスの単独の販売価格からコストを差し引くことにより算定できる。財又はサービスが別個に販売されない場合には、販売価格は観察可能ではなく、そのため、区別できる利益マージンを有しているかどうかを企業が判断するのは困難となる場合がある。観察可能な販売価格がない場合については、両審議会の考えでは、企業が販売価格の見積りのための十分な根拠を有するのは、その財又はサービスが区別できるリスクに晒されていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合のみである。そうでなければ、企業は通常、財又はサービスを別個に販売しない。それは区別できる機能がないからではなく、その財又はサービスを別個に販売する価格を算定するための基礎が企業にないからである。
- BC56 契約の中には、財又はサービスが区別できるリスクの対象ではないため、区別できる利

益マージンを有さないものがある。例えば、建設マネジメント・サービスでは、建設業者は、個々の建設作業を提供したり外注したりすることに加えて、重要な建設マネジメント・サービスを提供する。その契約マネジメント・サービスが提供されるのは、個々の建設作業の一部が非常に相互関連していて、建設業者がさまざまな作業を管理し調整することが必要となるからである。さらに、建設業者が下請業者を使用しているならば、契約マネジメント・サービスは、下請業者が行う作業が建設の仕様に準拠してなくて、他のサービスと結合して顧客が契約した統合化された建設サービスを提供するものではないというリスクもカバーするかもしれない。契約マネジメント・サービスと個々の建設作業との間の関係は、次のように図解できる。

図表 1 別個の履行義務が 1 つだけの契約

契約マネジメント		
作業 A	作業 B	作業 C

BC57 上記の図表 1 は、別個に販売される（それぞれを下請業者が行うことができる）3 つの作業からなる契約を図解している。しかし、作業 A、B 及び C は非常に関連しているため、企業は、それらの作業の全部に関連する重要な契約マネジメント・サービスを顧客に提供することが必要となる。作業 A、B 及び C に関連して提供される契約マネジメント・サービスは、基礎となる関連する建設作業と同じリスクにさらされているので、契約マネジメント・サービスには区別できる利益マージンがない。したがって、建設業者は、そのサービスをリスクが不可分な作業（作業 A、B 及び C）と結合し、それらの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を求められる。

BC58 他の契約では、契約マネジメント・サービスのリスクは重要性がないか又は特定の作業に起因している。それらの契約では、契約マネジメント・サービスには、やはり区別できる利益マージンがない。しかし、建設業者は、当該サービスの一部を特定の作業と結合することができる。したがって、企業は、各作業と建設マネジメント・サービスの一部を単一の履行義務として会計処理する。これは下記の図表で例示される。

図表 2 別個の履行義務が 3 つある契約

契約マネジメント	契約マネジメント	契約マネジメント
作業 A	作業 B	作業 C

BC59 両審議会は、企業が財又はサービスを別個の履行義務として会計処理するためには、その財又はサービスを提供するために必要となる資源は区別が可能なものでなければならないということも決定した。財又はサービスを提供するのに必要な資源が個別に識別で

きない場合には、両審議会は、その財又はサービスの利益マージンは区別できないと判断した。したがって、企業には、その財又はサービスについて販売価格を見積るための基礎がないこととなり、企業はその約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理すべきではない。

履行義務の充足（第 25 項から第 33 項）

支配（第 25 項から第 31 項）

- BC60 財又はサービスの移転を評価することは、提案している収益認識モデルにとって重要である。企業がいつ履行義務を充足し、収益を認識するかを決定するものだからである。現行の収益基準の大半は、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより資産の移転を評価することを企業に求めている。しかし、両審議会は、企業は、資産の移転が発生したかどうかを顧客が支配を獲得するかどうかを考慮することにより評価すべきだと決定した。これは次の理由による。
- (a) 両審議会の現行の資産の定義は、企業がいつ資産を認識し又はいつ認識の中止を行うかを決定するために、支配を用いている。本基準案は資産の認識の中止モデルと見ることができるので、両審議会は、現行の資産の定義に依拠することにした。
 - (b) リスクと経済価値ではなく支配に焦点を当てることで、財又はサービスがいつ移転されるのかに関する判断がより整合的になる。所有に伴うリスクと経済価値の大部分（又は他の何らかの残高）が顧客に移転しているかどうかは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が難しいことがある。したがって、財又はサービスの移転を判断するためのリスク・経済価値アプローチは、経済的に類似した契約について異なる会計処理となる可能性がある。
 - (c) リスク・経済価値アプローチは、別個の履行義務を識別することと矛盾する可能性がある。例えば、企業が製品を顧客に移転するが当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスクと経済価値に基づく評価では、リスクが除去された後にはじめて充足され得る単一の履行義務を企業が識別することとなるかもしれない。しかし、支配に基づく評価では、適切に 2 つの履行義務が識別されるかもしれない。1 つは製品について、もう 1 つは固定価格の維持管理契約のような残存するサービスについてである。それらの履行義務は、異なる時点で充足されることになる。
- BC61 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者は、財又はサービスの移転を判定するための根拠として支配を用いることを、おおむね支持した。しかし、コメント提出者のほぼ全員が、財又はサービスに対する支配とは何か及び支配が顧客に移転しているかどうかをどのように判定するのかを明確化することを、両審議会に求めた。
- BC62 それらのコメントを考慮して、両審議会は本基準案において、財又はサービスに対する

支配とは、財又はサービスの使用を指図し、財又はサービスから便益を得る能力を指すことを明示した。その定義を開発する際に、両審議会は、(財又はサービスに対する)支配の定義には次の要素を含めるべきだと決定した。

- (a) 「能力」 企業が収益を認識するためには、顧客は財又はサービスの使用を指図し、財又はサービスから便益を得る「現在の」能力を有していなければならない。例えば、特定の顧客のために資産を製造することを製造業者に要求する契約においては、顧客が当該資産の使用を指図し、当該資産から便益を得る権利を最終的に有することは明確かもしれない。しかし、企業は、顧客が当該権利を獲得する(これは、契約の内容により、製造中に発生することも製造後に発生することもある)までは収益を認識すべきではない。
- (b) 「使用の指図」 顧客が財又はサービスの使用を指図する能力とは、顧客が当該資産をその活動に利用するか、当該資産を活動に利用することを他の企業に認めるか、又は他の企業が当該資産を利用することを制限するという権利を指す。収益認識との関連におけるこの権利の源泉は、通常、契約の結果として生じる強制可能な権利である。
- (c) 「便益の享受」 顧客が財又はサービスに対する支配を獲得するためには、顧客は財又はサービスから経済的便益を受け能力を有していなければならない。概念上、財又はサービスからの経済的便益は、潜在的なキャッシュ・フロー(キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少)である。企業は便益を直接又は間接にさまざまな方法で得ることができる。資産の使用、消費、処分、販売、交換、担保提供又は保有などである。

BC63 「支配」の定義は、財又はサービスを販売する企業又は当該財又はサービスを購入する顧客のいずれかの視点から、適用することが考えられる。したがって、企業が財又はサービスに対する支配を放棄する時又は顧客が財又はサービスに対する支配を獲得する時に、収益を認識することが考えられる。多くの場合、両方の視点は同じ結果となる可能性が高いが、両審議会は、提案している支配の指標を顧客からの視点として明示している。その視点は、顧客への財又はサービスの移転と一致しない活動を行うことにより企業が収益を認識するリスクを最小限にする。

BC64 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者が最も懸念していたのは、現在は収益認識を進行基準で会計処理している建設業界の契約への、支配のガイダンスの適用についてである。多くのコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーの提案は、工事契約に関する収益認識が、完成した資産に対する法的所有権又は物理的占有の移転時(これは工事完成時であることが多い)にのみ生じることになるのではないかと考えた。そうした契約は完成に多くの年数を要するため、コメント提出者は、収益が契約期間を

通じて認識されない場合には、財務諸表の利用者が有用な情報を奪われることになると考えた。

- BC65 両審議会は、収益の認識を工事完成時のみとすることを意図していなかった。それでもなお、その意図は、企業が収益を認識するのは約束した財又はサービスを顧客が受け取る時だけであり、それは必ずしも企業が契約履行のための活動を行う時ではないということであった。工事契約の場合には、約束した財又はサービスを建設中に顧客が受け取るのは、顧客が仕掛品に対する支配を獲得する場合のみである。これに対し、作業が完成するまで顧客が財又はサービスを受け取らない場合には、企業はその時まで収益を認識しないこととなる。
- BC66 両審議会の考えでは、提案している支配の定義及び支配の指標を工事契約に適用することは、IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」に現在含まれている、約束した資産に対する支配を顧客が連続的に獲得するのはどのような場合なのかを判定するための定めと整合的である。

買戻し契約（B47 項から B53 項）

- BC67 支配についての本基準案を開発する際に、両審議会は、企業が資産を売却して買戻しの合意（同じ契約又は別の契約のいずれかで）も行う契約に本基準案をどのように適用するかを検討した。
- BC68 企業が資産を買い戻す無条件の義務又は権利（すなわち、先渡取引又はコール・オプション）を有している場合には、顧客が資産に対する支配を獲得していないので収益を認識しないという結論を両審議会は下した。これは、顧客が資産の使用を指図する能力及び資産から便益を受ける能力が制限されているからである。顧客は当該資産を企業に返還する義務又は返還するために待機する義務があるため、顧客は資産全体を使い切ったり消費したりすることができない。さらに、顧客は当該資産を他の者に販売することができない（その販売が買戻し契約の対象である場合別であるが、その場合には、販売による顧客の便益が制限されている）。
- BC69 理論上は、企業が顧客から、その時の市場価格で、実質的に同一で市場ですぐに利用可能な資産を買い戻す合意をしている場合には、顧客が資産の使用を指図する能力や資産から便益を受ける能力は制限されていない。しかし、両審議会は、企業がそのような取引を行うことはなさそうであることに留意した。
- BC70 顧客が資産の買戻しを企業に要求する無条件の権利（すなわち、プット・オプション）を有している場合には、両審議会は、顧客は資産に対する支配を獲得しているという結論を下した。これは、顧客は資産を返還する義務も返還するために待機する義務もないからである。したがって、顧客は資産の使用を指図する能力と資産から便益を受ける能

力を有している。すなわち、顧客は資産全体を使い切るか又は消費し、プット・オプションを行使しないことを選択することができる。

BC71 顧客が資産の買戻しを企業に要求する無条件の権利を有している場合には、企業は資産を買い戻すために待機する義務を会計処理すべきだという結論を両審議会は下した。これは、返品権付きの製品販売の会計処理案（BC187 項から BC194 項参照）と整合的であり、次のものを認識することとなる。

(a) 資産を買い戻す義務についての負債（顧客に支払われる予想対価（確率加重）の金額で測定）

(b) その負債の決済時に企業が資産を受け取る権利についての資産。

BC72 一部の人は、契約の中には、プット・オプションの条件とそれを取り巻く事実関係及び状況により、顧客が経済的に制約されていて、資産の使用を指図することも資産から便益を受けることもないものがあると主張している。顧客はプット・オプションを行使する義務はないが、その権利を行使しない場合には損失が生じる可能性がある。したがって、このような契約では顧客は資産に対する支配を獲得しておらず、経済的にはこの取引は先渡契約と同様であると彼らは論じている。しかし、顧客がプット・オプションを行使して全額の返金を受けることがほとんど確実である場合には、プットを返還の権利と整合的に会計処理すると、その契約を先渡契約として会計処理した場合に認識されるのと同様の資産及び負債を認識する結果となることに両審議会は留意した。さらに、販売時点ではほとんど収益は認識されないこととなる。したがって、両審議会の結論としては、顧客がプット・オプションを行使する可能性を、資産を移転する履行義務と資産を買い戻す負債とに配分される対価の測定を通じて処理する方が望ましく、どのような場合にプット・オプションを先渡契約と同様に会計処理すべきかを定める規準を作るよりも良い。

財又はサービスの連続的な移転（第 32 項及び第 33 項）

BC73 一部の履行義務は、充足された時に、その時点で顧客への財又はサービスの移転が生じる。他の履行義務は、顧客への財又はサービスの移転が一定期間にわたって連続的に生じる。後者の例としては、製品の維持管理サービスや建設サービスがある。それらの場合に収益を認識するために、企業は各報告期間中に充足された履行義務の金額を算定しなければならない。すなわち、企業はその履行を測定しなければならない。

BC74 本基準案は、契約における企業の履行を最も良く描写する収益認識方法を企業は選択すべきであると定めている。提案モデルにおける履行の定義は柔軟ではない。つまり、企業が履行するのは財又はサービスを顧客に移転する時のみである。しかし、履行の測定に関する基準案は、さまざまな業界や取引に適用するのであれば、厳格すぎたはいけな

い。原則的には、両審議会の予想では、顧客に対するアウトプット（例えば、履行した作業の調査）に基づく方法が最も良い描写を提供する。顧客に移転された財又はサービスの属性の一部を直接的に測定するからである。しかし、両審議会は、アウトプット方式が必ずしも実務的でない場合があるとことを承知していた。例えば、顧客に対するアウトプットが直接には観察可能でない場合や、アウトプットを費用対効果の高い方法で信頼性をもって測定できない場合である。

BC75 両審議会は、企業は別個の履行義務のそれぞれについて履行を測定する方法を選択しなければならず、その方法をその履行義務について、また性格の類似する履行義務のある契約についても、首尾一貫して適用しなければならないと決定した。両審議会は、企業が同一又は類似の履行義務を充足する際に、履行の測定に別々の方法を用いることを望んでいない。財務諸表の利用者にとっての情報の比較可能性を減少させる可能性があるからである。さらに、企業が契約期間中に履行の測定方法を変更したとすると、契約の分割及び別個の履行義務の測定に関する定めを実質的に無視することになる。

収益の測定（第 34 項から第 53 項）

BC76 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、履行義務を測定するための取引価格配分アプローチを提案していた。そのアプローチでは、企業は取引価格の各履行義務への配分を、当該履行義務の基礎となる財又はサービスの単独の販売価格の比に基づいて配分することとなる。

BC77 ディスカッション・ペーパーでは、代替的アプローチも説明しており、それによれば、企業は履行義務を直接的に現在出口価格で測定することとなる。このアプローチを棄却した主な理由は、次のことであった。

- (a) 両審議会は、企業が財又はサービスを顧客に移転する前に収益を認識する可能性があることを懸念した。これは、対価に対する権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には、契約開始時に発生する可能性がある。企業は取引価格の中に契約獲得のためのコストを回収するための金額を含めることが多いので、これはよくあることである。
- (b) 履行義務の識別又はそれらの履行義務の測定に誤りがあると、契約開始時に認識される収益に影響する可能性がある。
- (c) 残存する履行義務についての現在出口価格は、観察可能ではないことが普通であり、現在出口価格の見積りは、複雑で、作成に費用が掛かり、検証が困難である可能性がある。

BC78 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼ全員が、両審議会が、提案

した配分後取引価格アプローチの方を代替案である出口価格アプローチよりも選好していることに同意した。

取引価格の算定（第 35 項から第 49 項）

BC79 本基準案は、企業が権利及び履行義務の当初測定を、取引価格、すなわち、企業が顧客から受け取る（又は受け取ると見込んでいる）金額で行うべきであると定めている。ディスカッション・ペーパーでは、顧客が固定額の現金対価の支払を約束していて、その対価は顧客の信用リスクあるいは貨幣の時間価値を反映するために調整する必要がないと仮定していた。したがって、ディスカッション・ペーパーの公表後に、両審議会は、約束した対価が次のようなものである場合に、企業がどのように取引価格を算定するかを検討した。

- (a) 金額の変動性がある（BC80 項から BC95 項）
- (b) 顧客が支払できないかもしれないリスクがあるため、回収が不確実である（BC96 項から BC101 項）
- (c) 企業が財又はサービスを提供する時と異なる時点で支払われる（BC102 項から BC105 項）
- (d) 現金以外の形態である（BC106 項から BC107 項）

変動性のある対価

BC80 両審議会は、顧客が金額に変動性のある対価を約束している契約についての基準案を開発する際に、次の疑問点を検討した。

- (a) 取引価格をどのように定義するか（BC81 項から BC83 項）
- (b) 取引価格の事後の変動をどのように会計処理するか（BC84 項から BC89 項）
- (c) 取引価格を制限するかどうか及びその方法（BC90 項から BC95 項）

取引価格の定義

BC81 両審議会は、「取引価格」を、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額として定義することを決定した。契約開始時に、企業の予想は契約で生じ得るキャッシュ・フローのシナリオの全範囲を反映する。それらの予想は、企業が顧客と交渉した価格の基礎となっている。言い換えれば、合理的に行動する企業は、契約価格を交渉することにより、契約開始時において、企業が顧客から受け取ると見込んでいる対価が、約束した財又はサービスを提供するための予想コストに予想利益マージンを加えたものを反映するようにする。履行義務の有用な測定値は、約束した財

又はサービスの提供に係る企業の予想コストにマージンを加えたものを反映する。したがって、両審議会は、対価の確率加重した見積りが、契約の履行義務の最も有用な測定値となると考えた。

- BC82 両審議会は、取引価格を特定の閾値を超えた金額（例えば、顧客から受け取るべき「確実な」「最も可能性のある」又は「可能性が高い」対価）として定義するという代替案を棄却した。両審議会は、特定の閾値は恣意的となると考え、また、その閾値を超えた契約がそうでない契約と異なって会計処理されることになることに留意した。それは、同様の契約について異なる会計処理を生じることとなり、契約が特定の閾値をどの程度きわどく超えたか又は超えなかったかによって左右されることになる。さらに、取引価格を特定の閾値を超える金額で測定することは、必ずしも企業の履行義務の有用な測定値ではないかもしれない。
- BC83 一部のコメント提出者は、生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、企業が2つだけの生じ得る対価金額のうちの1つを受け取ることが確実な場合には、適切でないと示唆した。それらのコメント提出者は、確率加重した見積りは、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格になると述べた。しかし、両審議会は確率加重した金額の方が、各報告日に存在する状況を適切に反映するので、有用な情報を提供すると判断した。例えば、企業が特定の業績条件を満たすかどうかにより、等しい確率で CU60 か CU80 のいずれかを受け取る企業を考えてみる。CU60 の取引価格は、追加的な対価を受け取る可能性を反映しないことになる。逆に、CU80 の取引価格は、受け取る金額がそれよりも少ないというリスクを反映しないことになる。したがって、確率加重した金額 $CU70 [(CU60 \times 50\%) + (CU80 \times 50\%)]$ は、生じ得る対価のいずれをも反映しないものではあるが、両審議会は、その金額が報告日現在の状況を適切に反映すると考えている。

取引価格の事後の変動

- BC84 契約開始後に、企業は、受け取るべき対価の金額に関する予想を改訂する。これは、不確実性が解消されたか又は残る不確実性についての新たな情報が利用可能となったことによるものである。各報告日に存在する状況（及び報告期間中の状況の変化）を描写するために、両審議会は、企業は契約期間を通じて取引価格の見積りを更新すべきであると決定した。両審議会の考えでは、現在の状況を描写することは、当初の見積りを維持するよりも、利用者に有用な情報を提供することになる。特に、契約の存続期間中に重要な状況の変化の可能性のある長期契約の場合はそうである。
- BC85 両審議会は、取引価格が契約期間中に変化した場合に、企業が次のいずれを行うべきかを検討した。
- (a) それらの変動を、変動の発生時に純損益に認識する。又は、

(b) それらの変動をすべての履行義務に配分する。

- BC86 両審議会は、取引価格の見積りの変動の金額全体を、発生時に純損益に認識するという代替案を棄却した。両審議会の考えでは、その代替案では、財又はサービスの移転のパターンを忠実に描写しない収益認識のパターンとなる可能性がある。さらに、取引価格の見積りの変動について直ちに（かつ全部を）収益を認識するというのは、実務において乱用のおそれがある。両審議会は、取引価格の見積りの変更を収益とは区別して利得又は損失として表示し、それにより収益認識のパターンを維持するということができるかどうかを検討した。しかし、契約について認識される収益の合計額が、顧客から受け取る対価の金額と等しくないこととなるため、両審議会はこの代替案を棄却した。
- BC87 その代わりに、両審議会は、企業は取引価格の変動を契約におけるすべての履行義務に配分すべきだと決定した。その理由は、認識される収益の累計が、仮に、契約開始時に、その後の報告日に利用可能となった情報を企業が有していたとした場合に、企業が認識していたであろう収益を描写することとなるからである。したがって、すでに充足されている履行義務に配分される取引価格は、直ちに収益に認識されることになる。
- BC88 一部のコメント提出者は、取引価格の変動全体を一部の履行義務のみに配分すべきだと提案した（例えば、残っている履行義務のみに、又は不確実性が主に関係している履行義務のみに配分する）。両審議会は、この代替案を棄却した。その理由は、単一の契約（第15項の分割の原則により識別されたもの）の中の財又はサービスは、価格が相互依存적だからである。取引価格の変動を一部の履行義務のみに配分することは、契約開始時の取引価格をすべての履行義務に販売価格の比率で配分するという定めと整合しないこととなる。両審議会は、取引価格の事後の変動を当初の配分と異なった方法で配分することは、企業がどのように別個の履行義務を識別して、それらに対価を配分すべきかに関して、規律が欠如することとなると考えた。
- BC89 契約開始後の取引価格の見積りの更新（及び履行義務への再配分）は、BC130項からBC148項で議論しているような履行義務の再測定とは異なる。企業は顧客対価（すなわち、インフロー）を再測定しているからである。企業は、残っている履行義務を充足するための予想コストを再測定しない（ただし、履行義務が不利となった場合を除く）。

対価に変動性がある場合の収益認識の制限

- BC90 両審議会は、顧客が変動性のある金額の対価を約束している場合に、収益認識を制限すべきかどうかを検討した。両審議会は、取引価格を制限することを決定した。収益は、財務諸表の利用者が企業評価を行う際に重要な指標であり、財務諸表における誤謬の相当部分が収益の過大表示又は尚早な認識に関するものであったからである。
- BC91 両審議会は現行の基準と実務を検討し、財務諸表の利用者を含むさまざまな関係者から

のフィードバックを得た。これは、取引価格の見積りが財務諸表の利用者にとって有用な情報を提供することとなる状況を識別するためである。そのフィードバックは、受け取るべき対価の確率加重の見積りが有用となるのは、企業が生じ得る対価金額を識別でき、それらの金額の確率を合理的に見積れる場合のみであることを示していた。

BC92 企業が生じ得る金額を識別し、それらの確率を合理的に見積るためには、企業は同様の契約についての経験（自らの経験又は他者の経験のいずれか）が必要であるという結論を両審議会は下した。その経験がない場合には、変動性のある対価の見積りの不確実性のレベルが高すぎるため、その見積りに基づいて認識される収益の測定は利用者にとって有用ではないであろう。言い換えれば、企業が不確実性が解消された時のみ収益を認識する場合の方が、利用者は収益の測定を有用と考えるかもしれない。

BC93 両審議会は、経験は変動性のある対価を合理的に見積るための必要条件ではあるが、十分条件ではないと決定した。企業の経験は、当該契約に当てはまるものでなければならない。企業は状況の大幅な変化を予想しないからである（すなわち、現在の契約を取り巻く状況が、過去の類似の契約を取り巻く状況と同様である）。経験が当該契約に当てはまるかどうかを企業が評価するのに役立てるため、両審議会は、経験の関連性を減少させるような要因を明示することを決定した。それらの条件は、部分的に、売上返品の見積りに関する US GAAP の現行のガイダンスに由来している。

BC94 両審議会は、次のような代替案を検討して棄却した。

代替案	棄却の理由
取引価格の見積りを求めるが、認識する収益の累計額を、確実な金額を超えないように制限する。	<ul style="list-style-type: none"> ・ 状況によっては、財又はサービスが顧客に移転された時に企業が収益を認識しないことになるので、基準案の中核となる原則と矛盾する。 ・ 契約に収益性がある場合に損失を認識する結果となる可能性がある。収益が認識されない場合には、財又はサービスを提供するためのコストを繰り延べない限り、企業は損失を認識することとなる。両審議会は、すでに顧客に移転された財又はサービスのコストは、認識可能な資産を生じさせないと考える。 ・ ASC サブトピック 605-25 の複数要素契約に関するガイダンスとは整合的であろうが、IFRS や US GAAP の他のガイダンス（ASC サブトピック 605-35 など）とは整合しない。
取引価格の見積りを、一部の種類の不確実性（例えば、主として	<ul style="list-style-type: none"> ・ 不確実性が、1 つの企業だけに統制されていたり、1 つの要因だけに起因していたりということは、稀である。したがって、さまざまな種類の不確実性を区別することは、困難かつ主観的

<p>企業が統制している不確実性)についての み求める。</p>	<p>となる(例えば、売手が統制している不確実性なのか、顧客が統制している不確実性なのか)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ さまざまな種類の不確実性を区別することが可能であったとしても、不確実性の大きさによっては何らかの例外がやはり必要かもしれない。例えば、主として顧客が統制している不確実な対価を企業が見積るべきではないと考える人々もいるかもしれない。しかし、企業がその種類の契約について十分な経験がある場合(例えば、保険代理店の手数料)には、多くの人々は、顧客が統制している不確実性を見積ることで満足する。 ・ 基準案が不必要に複雑になる可能性があり、変動性のある対価をどのように会計処理すべきかについて明確な原則を欠くこととなる。
--------------------------------------	--

BC95 一部の人は、両審議会はASCサブトピック605-25の複数要素契約に関するガイダンスの現行の定めを維持すべきだと考えている。このガイダンスは、充足した履行義務に配分する対価の金額を、将来における履行義務の充足(又は他の特定の業績条件)を条件としていない金額に限定している。彼らは、企業がこのような状況で収益を認識した場合、それにより生じる契約資産は資産の定義を満たさないと論じている。しかし、両審議会は、これには同意せず、このような状況で認識される契約資産は資産の定義を満たすと考えている。企業は顧客から対価を回収する現在の権利を有していないかもしれないが、履行義務を充足した結果として、価値のある契約上の権利を有している。仮に企業が、契約における残った権利及び履行義務を第三者に移転するとしたならば、過去の履行について補償を受けると期待するであろう。したがって両審議会は、概念上、対価の金額の不確実性は、認識を通じてではなく、契約資産の測定に反映すべきであると考えている。

回収可能性(第43項)

BC96 本基準案の中核となる原則は、財又はサービスの移転と交換に企業が受け取るか又は受け取ると見込んでいる対価の金額を、企業が収益として認識するということである。したがって、両審議会は、顧客が支払えないかもしれないという可能性により生じている不確実性(すなわち、約束した対価の回収可能性に関する不確実性)を企業がどのように会計処理すべきかを検討した。

BC97 回収可能性に関する企業の評価は、次のいずれか又は双方に影響を与える可能性がある。

(a) 収益の認識(すなわち、財又はサービスの移転時に企業が収益を認識するかどうか)

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

BC98 現行の基準の一部は、回収可能性を認識を通じて取り扱っている。例えば、ASC セクション 605-10-S99（SEC SAB トピック 13「収益認識」）では、収益が認識できるのは、「回収可能性が合理的に保証されている」場合のみであると述べている。IFRS では、IAS 第 18 号で、収益が認識されるのは、「その取引に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い」場合のみであると定めている。しかし、両審議会は、回収可能性を他の現行の基準の一部における要件と同様の認識要件とすることによる次のような帰結に留意した。

(a) 両審議会は、収益が認識される前に超えなければならない確率の閾値（例えば、「合理的に保証されている」又は「可能性が高い」）を定めることが必要になる。どのように定義しても、その閾値は恣意的なものと思われる可能性がある。さらに、その閾値を超えない場合には収益が認識されない結果となるが、潜在的にはすべての収益が、閾値を超えた場合には認識される。

(b) 確率の閾値を超えない場合には、財又はサービスが顧客に移転された時に収益が認識されないこととなるので、本基準案の中核となる原則と整合的でない。

(c) 閾値があっても、両審議会は、所定の閾値を超えた場合に、回収可能性を収益の金額に影響させるのか、また、その場合はどのように影響させるのかを決定する必要がある。

(d) 債権の会計処理（回収の不確実性を当該金融資産の測定に織り込む）と整合しない。

BC99 したがって、両審議会は、企業が対価を支払う能力に関する不確実性は、取引価格の測定に反映し、したがって、企業が履行義務を充足した時に認識される収益の金額に反映することを提案している。

BC100 回収可能性の不確実性を収益の測定に含めることは、取引価格が、企業が受け取ると見込んでいる対価の金額を反映していることを意味する。多くの契約については、顧客の信用リスクの影響に重要性がないので、企業は約束した対価の全額を回収すると予想する。そうした契約について、全額を収益として認識することは IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」と整合的である。それは、明示された金利のない短期債権は、割引の影響に重要でない場合には、請求書金額で測定できることを認めている。しかし、企業の信用リスクの影響が重要な場合には、取引価格は企業が受け取ると予想している対価を確率加重した金額となる。貨幣の時間価値の影響も契約にとって重要である場合には、回収可能性についての調整は割引率を通じて行われる（BC102 項から BC105 項参照）。

BC101 企業が対価に対する無条件の権利を獲得した後に、顧客の信用力が悪化したり改善した

りする可能性がある。企業が収益を認識している場合には、それによる信用リスクの再評価の影響は、変動のあった期間において、認識された収益に対する修正あるいは収益とは別個に認識された費用又は収益として、認識することが考えられる。両審議会は、後者のアプローチが、企業と顧客との間の交換に焦点を当てている本基準案と最も整合的と判断した。実際には、企業が履行義務を充足していれば、企業は交換に資産を受け取っている。それは支払の約束である。したがって、顧客の信用力の再評価は、過去に認識した収益の金額の変更ではなく、債権の減損（又は減損の戻入れ）として認識すべきである。両審議会は、この会計処理は、財又はサービスと交換に受け取った現金以外の対価（例えば、他の企業に対する持分）の会計処理（当該資産の価値がその後に下落した場合）と同様であることに留意した。認識される収益は、財又はサービスが移転された日における持分の価値（すなわち、企業が財又はサービスの提供と交換に受け取った資産の価値）を反映し、その持分の価値の事後の変動は収益に影響しないこととなる。

貨幣の時間価値（第 44 項及び第 45 項）

- BC102 契約の中には、企業による履行（すなわち、履行義務の充足）と顧客による支払が、著しく異なる時期に発生することにより、財務要素を含んでいる（明示的あるいは黙示的に）ものがある。
- BC103 両審議会は、契約が重要な財務要素を含んでいる場合には、約束された顧客からの対価の金額を調整して、貨幣の時間価値を反映させることを提案している。言い換えれば、履行義務に配分される取引価格の金額は、対価の名目金額を財務要素について調整したものとすべきである。したがって、履行義務が充足された時に、認識される収益の金額は、取引価格を財務要素について調整した金額であり、実質的には、基礎となる財又はサービスの「現金販売価格」である。金利収益又は費用が契約資産又は契約負債について認識される。このアプローチの根拠として、両審議会は以下のことに着目した。
- (a) 企業は契約におけるキャッシュ・フローの時期に無関心ではない。したがって、貨幣の時間価値を反映することは、契約の重要な経済的要素を描写するものである。財又はサービスが顧客に移転された時に顧客がその財又はサービスに対する支払を行う契約は、財又はサービスの移転のかなり前又はかなり後に顧客が支払を行う契約とは異なっている。企業が両方の場合に顧客に同一の金額を請求するとしても、実際には、財務を考慮に入れると、それぞれの場合に異なる金額を請求したことになる。したがって、利用者にとって有用であるためには、会計処理はそれらの相違を反映すべきである。
 - (b) 財務要素を認識しないと、契約の利益を誤って表示する可能性がある。例えば、財務要素を無視すると、顧客が前払をする場合に、企業は、顧客に財又はサービスを移転する前に、その契約による収益を（受け取った現金について稼得した金利とい

う形で)認識することになる。事実上、これは契約による利益の認識を前倒しするものである。合理的に考えれば、その金利は財又はサービスについて低い名目価格を受け入れたことの報酬として受け取ったものだからである。同様に、顧客が後払をする場合には、契約の財務要素を無視すると、顧客に金融を行うことによる継続のコストが企業に生じるにもかかわらず、財又はサービスの移転時に全部の利益を認識する結果となる。

- (c) 明示的に識別された財務要素を有する契約が、財務要素が契約価格に黙示的に含まれている契約と整合的に会計処理されることになる。

BC104 両審議会は、財務要素を反映するために用いる利率をリスクフリー金利とすべきかどうかを検討した。この利率は観察可能で適用が単純であり、各契約に固有の利率を算定するコストを回避できる。しかし、両審議会は、リスクフリー金利を用いることは有用な情報をもたらさないと判断した。これにより生じる金利が契約の当事者の特性を反映しないことになるからである。さらに、両審議会は、契約で明示的に特定された利率を使用することは必ずしも適切ではないことに留意した。企業が販売インセンティブとして「安い」財務費用を提示することがあり得るので、その利率を使用することは契約の存続期間にわたっての適切な利益の認識とはならない。したがって、両審議会は、企業と顧客との間の財又はサービスの提供を伴わない金融取引で使用されるであろう利率を用いることを提案している。その利率は契約の当事者の特性を反映するからである。しかし、その利率は顧客の信用力も反映することになるので、両審議会は、約束した対価の金額を回収可能性についてまで調整すべきではないことを明示した。

BC105 いくつかの現行の基準は、期間が特定の期間（多くの場合は1年）を超える場合にだけ財務の影響を認識することを企業に求めている。例えば、ASCの835-30-15-3項では、「通常の事業の過程における顧客又は仕入先との取引のうち、おおむね1年を超えない通常の取引条件で期限が到来するもの」を除外している。両審議会は、このアプローチを採らないことを決定し、貨幣の時間価値の影響が契約にとって重要かどうかの評価について判断を行使することを経営者に求めている。貨幣の時間価値は、内在する金利が高ければ短期の契約について重要となる可能性があり、逆に、内在する金利が低ければ長期の契約について重要性がない場合もあることに、両審議会は着目した。

現金以外の対価（第46項及び第47項）

BC106 企業が財又はサービスの引渡し時に顧客から現金を受け取る場合には、取引価格及び収益の金額は、受け取った現金の額、すなわち流入した資産の価値である。顧客が現金以外の対価（例えば、財又はサービス）を支払う場合に、このアプローチと整合的とするために、両審議会は、企業は現金以外の対価（又は現金以外の対価の約束）も公正価値で測定すべきだと決定した。

BC107 企業が現金以外の対価の公正価値を信頼性をもって見積れない場合には、約束した対価を、対価と交換に約束した財又はサービスの販売価格を参照して間接的に測定すべきであると両審議会は決定した。このアプローチは、次の両方の定めと整合的である。それは、いくつかの現行の収益の基準（例えば、IAS 第 18 号）の定めと、受け取る資産と交換に引き渡す資産の公正価値の方が高い信頼性をもって見積れるその他の状況についての定め（例えば、IFRS 第 2 号「株式報酬」と株式報酬に関する ASC トピック 718 の両方とも、受け取った財又はサービスの公正価値が信頼性をもって見積れない場合には、企業が付与した資本性金融商品の公正価値を参照してそれらを間接的に測定するとしている）である。

顧客に支払われる対価（第 48 項及び第 49 項）

BC108 場合によっては、企業が顧客にあるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者に対価を支払うことがある（例えば、企業が販売業者又は配給業者に製品を販売し、その後に当該販売業者又は配給業者の顧客への支払を行うことがある）。その対価は、顧客から受け取る財又はサービスと交換の支払、顧客に提供した財又はサービスについての値引又は返金、あるいは両者の組合せであるかもしれない。

BC109 企業がそれらの支払の種類を区別するのに役立つために、両審議会は決定したのは、受け取る財又はサービスを、その財又はサービスが区別できる場合にのみ、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理することであり、その区別は別個の履行義務を識別するための規準の案と同じ規準を用いる。顧客に与えられる売主の対価に関する US GAAP における現行の定め（ASC セクション 605-50-45）は「識別可能な便益」という用語を用いており、これは、「受取人による売主の製品の購入と十分に区分可能で、その便益を受けるために、売主が自らの製品又はサービスの買手以外の者と交換取引を行うことも可能であった」財又はサービスとして記述されている。両審議会は、この概念は、財又はサービスが区別できるかどうかを評価するための本基準案の原則に類似していると考えている。

BC110 財又はサービスと交換に顧客から受け取る対価の金額と、その顧客に財又はサービスとの交換で行う対価の支払が、リンクしている場合がある。例えば、顧客が、企業からの財又はサービスに対して、もし企業から支払を受けていなかったとした場合に払ったであろう金額よりも多くを支払うことがある。したがって、このような場合に収益を忠実に描写するために、両審議会は、受け取った財又はサービスに対する顧客への支払として会計処理される金額は、当該財又はサービスの公正価値に限定するものとし、公正価値を超過する金額があれば、取引価格の減額とするという結論を下した。

BC111 対価の支払を取引価格の減額として会計処理する場合には、それに関連した履行義務を充足する時に、企業が認識する収益が少なくなる。しかし、場合によっては、企業は履

行義務を充足した後、したがって収益を認識した後にはじめて対価の支払を約束する。したがって、両審議会は、収益の減額は、企業が財又はサービスを顧客に移転する時点と、企業が対価を支払うことを約束する時点のいずれか遅い方の時点で認識される。「支払う約束」という語句を用いることにより、両審議会が明確化しようとしているのは、企業は将来の事象を条件とする顧客への支払（例えば、顧客が所定の数の購入を行うことを条件とした顧客への支払）を取引価格に反映すべきだということである。

別個の履行義務への取引価格の配分（第 50 項から第 53 項）

- BC112 ディスカッション・ペーパーでは、企業は契約における履行義務を、取引価格をそれらの義務に配分することによって測定すべきだと両審議会は提案していた。その配分は、企業が各履行義務を充足した時に認識する収益の額と、各報告日における残った履行義務の測定とを決定する。両審議会は、履行義務を各報告日に直接測定するという代替的な測定アプローチを検討したが棄却した。両審議会は、この代替案では契約の会計処理がさらに複雑になると判断した。さらに、両審議会は、この代替案は多くの場合、財務諸表の利用者に提供する追加的な情報があまりないと予想した。その理由は、約束した財又はサービスの価値は本来的に変動性が高くないこと、あるいは、存在するかもしれない変動性の影響は、企業が財又はサービスを比較的短期間で移転するので限定的であることである。
- BC113 ディスカッション・ペーパーは、取引価格は種々の基礎を用いて配分することができる」と述べていた。例えば、約束した財又はサービスの単独の販売価格又は約束した財又はサービスの予想コスト（企業が契約開始時に見積ったもの）である。両審議会は、企業が取引価格の配分を、約束した財又はサービスの単独の販売価格に比例して行うことを提案していた。両審議会は、単独の販売価格に基づく配分は、約束した財又はサービスに異なるマージンが適用されているかもしれないことを忠実に描写するものであることに留意した。これに対し、財又はサービスを供給するための予想コストを基準にした取引価格の配分は、契約全体のマージンが契約におけるすべての履行義務に適用される結果となる。
- BC114 コメント提出者の大半は、ディスカッション・ペーパーにおける両審議会の提案に同意したが、一部の人は両審議会が以下のことを検討すべきだと提案した。
- (a) 見積りの使用を制限して、配分基礎のヒエラルキーを明示すべきか（BC115 項から BC121 項）
 - (b) 残余法を配分基礎として使用すべきか（BC122 項から BC125 項）
 - (c) 値引を契約の中で配分する基礎を変更すべきか（BC126 項から BC129 項）

見積りの使用

- BC115 一部のコメント提出者は、財又はサービスの単独の販売価格の見積りに基づいて収益を認識すると、恣意的な会計処理となり、財務報告の比較可能性が低下し、経営者が見積りを操作して収益の繰上げや繰延べができてしまうといった懸念を示した。他のコメント提出者は、同様の懸念を示しつつ、ASC サブトピック 605-25 と同様の測定のヒエラルキーを定めて、単独の販売価格の見積りにもっと規律を与えることを提案した。そのヒエラルキーは、単独の販売価格を、売主固有の客観的証拠（VSOE）があればそれを用いて算定することを企業に求める。そうでない場合には、企業は第三者の証拠（TPE）があればそれを用い、VSOE も TPE もなければ販売価格の最善の見積りを用いる。
- BC116 両審議会は、財又はサービスが顧客に移転される時に、収益認識の目的を達成するために、単独の販売価格を見積ることが必要となる場合があることを確認した。直接に観察可能な価格がある履行義務にだけ対価を配分するという代替的なアプローチでは、必ずしもこの目的を満たさない。
- BC117 ディスカッション・ペーパーでの提案と比較すると、本基準案では、取引価格を単独の販売価格の見積りを用いて配分する状況は少なくなっている。その理由は、本基準案では、企業は取引価格の配分を、潜在的に契約におけるすべての履行義務に行うのではなく、区別できる財又はサービスについての別個の履行義務のみに対して行うからである。第 23 項で明記しているように、別個の履行義務は、次のいずれかに該当する財又はサービスを移転する約束についてのみ識別される。
- (a) 個別に販売される この場合には、約束した財又はサービスと同一又は類似の財又はサービスについて観察可能な価格がある。
 - (b) 区別できる機能及び区別できる利益マージンがある この場合には、企業は約束した財又はサービスについての単独の販売価格を合理的に見積るのに十分な情報を有しているはずである。
- BC118 この理由により、両審議会は、本基準案はディスカッション・ペーパーに対して表明された以下に関連する懸念のそれぞれを緩和するはずであると考えている。
- (a) 取引価格を配分するために単独の販売価格の見積りを用いること
 - (b) 個々の履行義務についてそれら見積りを作成することの実務上の困難
- BC119 さらに、US GAAP における実務は、収益の認識に見積りを多く用いることに慣れてきている。それは、ASU2009-13 が複数要素契約の収益認識に関する ASC サブトピック 605-25 を修正して、単独の販売価格について VSOE も TPE もない場合には、財又はサービスの単独の販売価格を見積ることを企業に求めているためである。
- BC120 両審議会は、単独の販売価格を見積るための方法が、次の条件に該当する限りは、特定

の方法を禁止したり規定したりすることはしないという、ディスカッション・ペーパーで表明した見解を再確認した。

- (a) 単独の販売価格（すなわち、区別できる財又はサービスを顧客に個別に販売する場合の販売価格）の基礎と整合的であること
- (b) 観察可能なインプットの使用を最大限にしていること

BC121 両審議会は、容認可能な見積方法のヒエラルキーの明示はしないことを決定した。両審議会は、販売価格についての第三者の証拠があるとしても、その価格は次のいずれかの相違を反映するために調整が必要かもしれないことに着目した。その相違とは、(a)財又はサービスの相違（第三者の価格は、同一ではなく、類似の財又はサービスについてのものである可能性がある）あるいは(b)当該第三者と企業との間の価格戦略の相違である。したがって、TPE と ASC サブトピック 605-25 のヒエラルキーにおける最善の見積りとの間には、あまり差異はない。両審議会は、見積りを使用する際には、企業は観察可能なインプットの使用を最大限にすべきであるという結論を下した。

残余法

BC122 残余法は、引き渡した物件について観察可能な販売価格（VSOE や TPE のような）がない場合に、複数要素契約における対価を配分するための代替的な方法である。残余法によれば、契約における残っている履行義務は、基礎となる財又はサービスの販売価格の客観的で信頼性のある証拠を用いて見積られる。その金額と取引価格の合計額との間の差額は、充足した履行義務についての収益として認識される。

BC123 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、基準案は残余法を認めるべきだと提案した。残余法は、取引価格を販売価格の比率で別個の履行義務に配分するよりも、複雑性が低く、そのためコストも低い代替案を提供するからである。

BC124 しかし、両審議会は、企業に単独の販売価格の見積りを求める場合には残余法は不要であることに留意した。ASU2009-13 が ASC サブトピック 605-25 を修正して、残余法の使用を禁止したことに留意した。これは、VSOE も TPE もない財又はサービスについて独立の販売価格の見積りを用いることを企業に求めるという緊急問題専門委員会（EITF）の決定の結果である。

BC125 したがって、両審議会は、取引価格を別個の履行義務に配分するために残余法を使用すべきではないという見解を確認した。しかし、残余（又は逆残余）技法は、ある履行義務には直接に観察可能な価格があるが他の履行義務にはないという場合には、単独の販売価格を見積るための適切な方法であるかもしれないことに両審議会は留意した。

契約における値引の配分

- BC126 取引価格を各履行義務に、基礎となる財又はサービスの単独の販売価格に比例して配分することの結果として、契約における値引はどれもすべての履行義務に配分される。ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者が、この結果に懸念を示し、その配分は次のいずれかを基礎とすべきだと提案した。
- (a) どの財又はサービスが単独の販売価格よりも値引きして移転されたかについての経営者の評価
 - (b) 契約に記載された価格
- BC127 両審議会は、取引価格を単独の販売価格に基づいて配分するという基準案に例外を設けることには賛成できなかった。両審議会の考えでは、取引価格は契約全体に対するものである。したがって、契約における値引きはどれも、契約全体に帰属するものであり、契約における別個の履行義務に比例的に配分すべきである。
- BC128 両審議会は、値引を配分する履行義務を経営者が選択するという提案に同意しなかった。そのようにすると、取引価格を配分する手続の規律が弱まることになるからである。ただし、値引が契約における一部の財又はサービスのみに関連するものであるという証拠を企業が有している場合には、その契約は契約の分割に関する第 15 項の要件を満たしているかもしれない。
- BC129 両審議会は、取引価格の配分は契約に記述された価格を基礎とすべきだという提案にも同意しなかった。両審議会の考えでは、契約における財又はサービスについて契約上記述された価格は、当該財又はサービスについての販売価格を表すものと推定することはできない。したがって、両審議会は、たとえ財又はサービスについて記述された契約価格がゼロであっても、財又はサービスについて単独の販売価格を算定することが必要であると決定した。

不利な履行義務（第 54 項から第 56 項）

- BC130 本基準案は、企業は契約における別個の履行義務の当初測定を、取引価格を履行義務に配分することにより行うと定めている。したがって、企業が各履行義務を充足した時に、企業の残っている履行義務の合計金額の減少は、企業による財又はサービスの顧客への移転を反映する。
- BC131 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、企業の履行義務の金額が企業の履行以外の理由で変化する可能性があることに留意した（例えば、企業が残っている履行義務を充足するために顧客に移転すると予想する財又はサービスの価格又は数量の変動による）。両審議会は、それらの変動を履行義務の測定に反映すると、企業が各報告日に履行義務を再測定することが必要となることにも留意した。ディスカッション・ペーパーで

は、両審議会は、このようなアプローチを棄却した。顧客との契約の大部分については不必要に複雑となると判断したからである。

BC132 両審議会は、顧客との契約の大部分については、企業の履行義務の最も重大な変動は顧客への財又はサービスの移転により生じることに着目した。他の理由による変動は通常は重要ではない。しかし、両審議会は、場合によっては、そうした変動が、企業が財又はサービスを提供する義務の描写に重要となる場合もあり、そのような場合には、企業は顧客への財又はサービスの移転以外の理由で履行義務の当初測定を更新する（すなわち再測定する）ことが必要になることに留意した。したがって、ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、企業は履行義務が不利である場合（すなわち、企業が履行義務を充足するための予想コストが履行義務の帳簿価額を超過する場合）には、履行義務を再測定して契約損失を認識すべきであると提案した。

BC133 コメント提出者の大半は、契約が不利である場合にのみ例外として履行義務を再測定するという提案されたアプローチに同意した。大半の人々は、履行義務を契約の存続期間にわたって再測定することは不必要に複雑であるという点で両審議会に同意し、そのようなアプローチは現行の実務の重大な変更になるとも指摘した。数名のコメント提出者は、履行義務は決して再測定すべきではなく、契約に係る損失は収益が認識されていくにつれて徐々に現れるべきだと述べた。しかし、両審議会は、次の点に留意し、その見解には同意しなかった。

- (a) IFRS と US GAAP の両方が、損失を生じる契約についての不利テスト（すなわち、履行義務に配分された金額は、少なくとも当該履行義務を充足するための予想コストと同額以上でなければならない）を含んでいる。このようなテストがないと、現行の実務の大幅な変更となる。
- (b) 不利テストは、負債に関するの、資産の減損テストのミラーイメージ（すなわち、履行義務の帳簿価額が過小表示されないことを確保するためのテスト）と見ることができる。

BC134 したがって、不利テストは、履行義務の当初測定が通常は更新されない収益認識モデルにおける必要な要素であるという結論を下した。さらに、不利テストを本基準案に含めることにより、顧客との契約について報告されるマージンに関して IFRS と US GAAP のコンバージェンスの増大が達成されることになる。

不利テストの構成要素

BC135 顧客との契約についての不利テストを開発する際に、両審議会は以下のことを検討した。

- (a) 不利テストを適用するための会計処理単位（BC136 項及び BC137 項）

(b) どのような場合に履行義務を不利とみなすべきか (BC138 項及び BC139 項)

(c) 不利テストについての測定基礎 (BC140 項及び BC141 項)

BC136 不利テストを適用するための会計処理の単位は、契約における残っている履行義務又はそれぞれの別個の履行義務のいずれかのレベルが考えられる。不利テストを契約レベルで適用するとすれば、契約損失が認識されるのは、残っている履行義務を一緒にして考えたものが損失を生じる場合のみとなる。これに対し、不利テストを別個の履行義務に適用するとすれば、企業は別個の履行義務に影響する状況の不利な変化を、その別個の履行義務が損失を生じるものとなった時に直ちに、認識することとなる。それらは契約の他の部分の利益と相殺されない。

BC137 両審議会は、不利テストを別個の履行義務のそれぞれに適用することを決定した。これは、契約の異なる部分に係る異なるマージンを明らかにするというモデルの目的との整合性を維持するためである。それらの異なるマージンは、別個の履行義務を識別することにより明らかにされるので、それらの別個の履行義務が不利であるかどうかをテストするためには同じ会計処理の単位を適用すべきである。このアプローチの帰結として、企業は、契約全体が依然として利益になるとしても、ある別個の履行義務について契約損失を認識する必要があるかもしれない。しかし、この方が、不利テストを契約全体のレベルで適用するよりも望ましいと両審議会は判断した。契約全体のレベルで適用すると、状況の不利な変化の報告が遅れる可能性があるからである。

BC138 ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、履行義務が不利かどうかを判定するための 2 つのアプローチを検討した。

(a) 履行義務を充足するための「予想コスト」が、それに配分されている取引価格を超過する場合 (コストのトリガー)

(b) 履行義務の「現在価格」(すなわち、予想コストにマージンを加算) がそれに配分されている取引価格を超過する場合 (現在価格のトリガー)

BC139 両審議会は、コストのトリガーを使用することの主な帰結は、履行義務の測定におけるマージンが、履行義務の不利な変動を吸収するバッファ (緩衝材) として機能することであることを留意した。言い換えれば、履行義務の金額は、企業が当該履行義務の充足により損失が生じると予想するまでは、変わらないことになる。これに対し、現在価格のトリガーは、マージンが状況の不利な変動を吸収するバッファとして機能する結果にはならず、それにより、状況の不利な変動の影響が早期に認識される結果となる可能性がある。両審議会は現在価格のトリガーを棄却した。その理由は、再測定の頻度が多くなることとともに、両審議会が棄却した、履行義務を各報告日に再測定するアプローチ (BC131 で検討した) との類似性が高くなるからである。コメント提出者のほぼ全員が

両審議会に同意した。

- BC140 両審議会は、ディスカッション・ペーパーで、履行義務が不利となった時には、履行義務をトリガーと整合的な基礎で再測定すべきだという結論を下した。したがって、両審議会は、不利な履行義務は履行義務を充足するための予想コストで測定すべきだと決定した。両審議会は、マージンを履行義務の再測定に含めるべきかどうかを議論した。マージンを含める論拠は、営利企業は通常、マージンなしに財又はサービスを移転する約束はしないということである。しかし、マージンを再測定に含めることは、現行の基準における損失を生じる契約についての定め（例えば、IAS 第 11 号及び ASC サブトピック 605-35）の重大な変更となり、特に、観察可能な価格が存在しない場合には、履行義務の測定の複雑性が増大することに両審議会は留意した。さらに、一部の人は、企業が不利な履行義務を充足した時に利益を認識することは直感に反すると考えている。
- BC141 コメント提出者のほぼ全員が両審議会に同意した。しかし、ディスカッション・ペーパーでは、どのコストを不利テスト及び不利な履行義務の再測定に含めるべきかは明示しなかった。したがって、本基準案の開発時に、両審議会はどのコストを含めるべきかを検討した。両審議会は、履行コストの会計処理に関する基準案（BC149 項から BC155 項で議論している）と整合的に、不利テストのためのコストは契約に直接関連するものに限定すべきだと決定した。再測定について価値又は価格を特定していないので、両審議会は、このアプローチはどのコストを含めるべきかについて明確な目的を示すことになると判断した。両審議会は、残っている履行義務を充足するための予想コストは、取引価格の算定方法と整合させるために、すべての生じ得る結果を反映すべき（すなわち、その金額はコストの確率加重した測定値とすべき）であることも明確化した。

不利な履行義務に係る負債の表示

- BC142 ディスカッション・ペーパーは、企業が不利な履行義務を再測定する場合に、それに対応する金額を収益とは区別して純損益に認識することを提案していた。ディスカッション・ペーパーは、再測定された履行義務が充足された時に、再測定の影響をどのように純損益に反映するのかについてはあまり明確ではなかった。契約全体について認識される収益の金額は取引価格の金額であると両審議会は説明していたが、一部のコメント提出者は、履行義務の再測定された金額が、履行義務に当初に配分された金額ではなく、収益に認識されることになるという懸念を示した。
- BC143 再測定の影響を収益とは区別して純損益で報告する目的上、再測定を区別して追跡することが必要となるため、再測定を契約資産又は契約負債とは別の負債として認識することを明示したほうが明確となると両審議会は判断した。これは現行の基準及び実務と整合的であり、再測定とその後の会計処理が収益に影響すべきではないということを明確化することになる。

一部の履行義務に関する代替的な測定アプローチの棄却

- BC144 ディスカッション・ペーパーは、提案した測定アプローチが一部の契約（特に、結果の変動性が高いもの）については有用な情報をもたらさないかもしれないことを強調した。そのような契約には、次のようなものが含まれる。
- (a) 不確実性が契約の重要な固有の性格であるもの
 - (b) 基礎となる財又はサービスの価格の変動性が高いもの
 - (c) 契約の存続期間が、状況の重大な変化の可能性が高いような期間であるもの
- BC145 したがって、両審議会は、一部の履行義務を他の基礎で測定した方が有用であるかどうかについて、コメント提出者からの意見を求めた。
- BC146 保険業界からのコメント提出者の大半は、保険の履行義務は、不利である時にだけ例外的に再測定するのではなく、各報告日に再測定する（すなわち、他の測定アプローチに従う）べきだと述べた。他の数名のコメント提出者は、次の履行義務の一部又は全部を各報告日に再測定すべきだと提案した。
- (a) 製品保証及び類似のメンテナンス契約
 - (b) その他の待機的で条件付の履行義務
 - (c) 長期の大規模なサービス契約で、状況の比較的小さな変化が重要な影響を及ぼす可能性があるもの
- BC147 数名のコメント提出者が、保険業界からのコメント提出者と同様の懸念を示した。しかし、それらのコメント提出者は、その懸念は一部の履行義務について異なる測定アプローチを使用することを正当化するものではないと考えていた。それらのコメント提出者は、収益認識基準の範囲内のすべての履行義務は、同一の測定アプローチに従うべきだという結論を下した。
- BC148 受け取ったフィードバックを考慮して、両審議会は、本基準案の範囲内のすべての履行義務は同一の測定アプローチに従うべきだという結論を下した。両審議会は、コメント提出者が提起した懸念（特に保険会社が提起した懸念）の多くは、本基準案の範囲の問題として対応できることに留意した。さらに、両審議会は以下のことにも留意した。
- (a) 本基準案の範囲内の製品保証の大部分は、期間が短い。さらに、仮に製品保証が保険契約に関する基準の範囲に含まれたとしても、その多くは、本基準案の配分後測定アプローチと同様の単純化された測定モデルを用いて会計処理されるであろう。
 - (b) 製品保証以外の待機義務の最も一般的な類型は、保証契約である。そうした債務は、

通常、金融商品が保険契約の定義に該当するので、本基準案の範囲には含まれない。

- (c) 待機義務と長期の大規模サービス契約の残りの類型は、現在、直接測定アプローチ（例えば、現在出口価格）ではなく、配分後取引価格アプローチで測定されている。

契約コスト（第 57 項から第 63 項）

契約履行のコスト

- BC149 ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、原価の認識に関する具体的な定めを収益の基準に含めるつもりはないと説明していた。したがって、両審議会は、原価は発生時に費用に認識することを提案した。ただし、他の基準（例えば、棚卸資産、有形固定資産及び資産計上するソフトウェアに関する基準）に従って資産計上に適格となる場合は例外とした。
- BC150 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くは、両審議会が顧客との契約に関連したコストの会計処理を考慮せずに収益に集中していることに懸念を示した。一部のコメント提出者、特に建設業界からの人々は、利益マージンの認識に関するガイダンスは収益認識に関するガイダンスと同じくらい重要であると述べた。他のコメント提出者（主として US GAAP を使用している作成者）は、それぞれの業界について個別に作成されていた原価のガイダンスの廃止に懸念を示した。コメント提出者は、顧客との契約に関連したコストの会計処理を再検討することを両審議会に求めた。
- BC151 それらのコストの会計処理を再検討する際に、両審議会は、現行の基準が一部の履行コスト（例えば、棚卸資産の作成や有形固定資産の取得の際に発生したコスト）に適用されていることに着目した。しかし、他の履行コスト（例えば、契約のセットアップ費用）については、明確なガイダンスがないことを両審議会は承知していた。
- BC152 明確なガイダンスがないため、US GAAP を適用している企業は、ASC の 310-20-25-2 項にある直接貸出組成費用の繰延べに関するガイダンスを類推適用するかもしれない。FASB は企業がそうした類推に依拠することを懸念した。それらの定めは、顧客との契約における財又はサービスについてではなく、金融商品について開発されたものだからである。IFRS を適用している企業は、IAS 第 38 号「無形資産」に従ってコストを評価することが求められるが、これは顧客との契約という具体的な状況のために作成されたものではない。さらに、両審議会は、工事契約についての契約前コストに関する現行のガイダンスに置き換わるガイダンスがないことを懸念した。
- BC153 それらの懸念により、両審議会は、企業が履行義務を充足できるようになるのに必要な活動を行う際に生じる資産を、企業がどのような場合に認識すべきかについての共通の定めを開発することを決定した。それらの定めを開発するにあたっての両審議会の意図

は、単に契約期間中の利益マージンの標準化を収益と原価を契約の期間中に均等に配分することによって行うことではない。むしろ、その意図するところは、顧客との契約に関連した資産の認識に焦点を当てることである。

- BC154 契約履行コストにより生じる資産の認識及び測定に明確な目的を与えるために、両審議会は、契約に直接関連するコストのみを資産の原価に含めるべきだという結論を下した。
- BC155 両審議会は、履行コストから生じる認識された資産の減損テストを、それぞれの基準（IAS 第 2 号「棚卸資産」又は ASC セクション 330-10-35 の棚卸資産、IAS 第 36 号「資産の減損」又は ASC セクション 360-10-35 の長期性資産）における現行の減損テストのうちの 1 つを用いて行うことを検討した。しかし、両審議会は、本基準案の測定アプローチと整合させるためには、減損テストは資産の帳簿価額と顧客からの対価の残額（すなわち、残っている履行義務に配分された取引価格の金額）との比較に基づくべきであるという結論を下した。これは、履行義務が不利かどうかを識別するためのテスト（BC130 項から BC143 項で議論した）とも整合的である。

契約獲得のコスト

- BC156 契約履行のコストを取り扱うという両審議会の決定は、契約獲得のための販売、マーケティング、宣伝その他のコストを発生時の費用として認識すべきだという両審議会の決定には影響を与えない。契約履行のコストは、契約とは別の資産（例えば、棚卸資産、有形固定資産及び無形資産）に関連している。ただし、それらのコストの一部は契約獲得の過程で発生することもある（例えば、エンジニアリング及び設計のコスト）。しかし、契約獲得のコストから生じる資産は、主として契約資産である（それらのコストが契約とは別の資産である場合を除く）。
- BC157 BC28 項で説明したように、契約資産は、契約における残っている権利及び履行義務の組合せから生じる資産である。概念上、契約資産は、残っている権利の測定値が残っている義務の測定値を超えている場合に、契約獲得の結果として生じる可能性がある。契約資産が契約獲得の結果として認識される場合には、契約開始時のその測定値は、一般的に、その種類の契約を獲得するのに必要なレベルの努力と資源について企業が当該契約の価格設定に含めることのできる金額に依存する。したがって、契約開始時の当該資産の価値は、顧客との契約の獲得にコストがかかる業界の方が大きくなる。
- BC158 履行義務を出口価格で測定することを棄却した理由（BC77 項に述べている）と整合的に、両審議会は、企業が契約資産を認識するのは、契約における履行義務を充足した結果としてのみとすべきだと判断した。このため、本基準案は、契約資産を契約開始時にはゼロで測定することを明記している。したがって、契約獲得のコストは発生時の費用として認識され、これは当該コストが直接的で増分である場合（例えば、投資管理契約の獲得のための増分コスト）であってもそうである。これは一部の現行の実務とは異なる。

っている。その現行実務では、契約獲得の特定のコストを資産として認識し、関連する収益が認識されるに従って償却している。

表示（第 64 項から第 68 項）

- BC159 両審議会は、顧客との契約における権利及び履行義務について総額表示と純額表示のいずれを求めるべきかを検討した。
- BC160 ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、契約における残っている権利及び履行義務は単一の会計処理の単位を構成し、契約資産又は契約負債のいずれかとして純額で会計処理して表示すると提案した。両審議会は、顧客との契約における権利と義務は相互依存的事であることに留意した。すなわち、顧客から対価を受け取る権利は企業の履行に左右され、同様に、企業は顧客が支払いを続ける限りにおいてのみ履行する。両審議会は、こうした相互依存性は、残っている権利と義務を財政状態計算書において純額で表示することによって最も良く反映されるという結論を下した。
- BC161 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、純額表示に同意した。その後、本基準案の開発の際に、両審議会は、何らかの契約における権利及び履行義務を総額で（すなわち、別個の資産及び負債として）表示すべきかどうかを検討した。特に、両審議会は、特定の履行の法的救済の対象となる契約を検討した。両審議会は、契約不履行の場合に、このような契約は、企業と顧客が当該契約で指定したように履行することを求めていることに着目した。したがって、純額で決済できる大半の契約とは異なり、特定の履行契約は、一般的に、顧客と企業との間の双務的な資源の流れを生じさせる。この契約は、次のような金融契約に類似している。それは、純額の現金支払ではなく現物の引渡しで決済され、会計処理の単位が契約上の権利及び義務から生じた個々の資産及び負債である契約である。
- BC162 両審議会は、特定の履行契約についての例外を設けないことを決定した。これは、特定の履行の救済は比較的に稀であり、すべての法域で利用可能なわけではないからである。さらに、それは契約不履行について法的措置が採られる場合に裁判所から与えられる可能性のある、多数の可能な救済の 1 つにすぎない。したがって、その場合に何が起きるかの判定を会計処理の基礎とすることは、直感に反する（企業は契約が破られると予想して契約するわけではないので）とともに、困難である（企業は契約開始時に、将来において法的措置が取られるとした場合に、どのような救済が裁判所から与えられるのかを判断することが必要になるので）。

契約資産と受取債権との関係

- BC163 顧客が対価の支払により履行する前に、企業が履行義務を充足することによって最初に

履行する場合には、企業は契約資産を有している。これは、顧客に移転される財又はサービスと交換に顧客から対価を受け取る権利である。

- BC164 多くの場合、その契約資産は、時の経過だけが対価の支払期限を到来させるので、対価に対する無条件の権利（受取債権）である。両審議会は、収益認識の基準が収益認識に加えて債権の会計処理を取り扱う必要はないと判断した。債権の事後測定（又は減損）やそれらの資産に関連した開示は、すでに IFRS 及び US GAAP で取り扱っている。
- BC165 したがって、両審議会は、企業が対価に対する無条件の権利を有する場合には、企業はその権利を契約資産とは区別して受取債権として表示し、現行の定めに従って会計処理すべきだと決定した。したがって、契約資産が本基準案に従って認識されるのは、企業が履行義務を充足したが、対価に対する無条件の権利はまだ得ていない場合（例えば、その前に企業が契約上の別の履行義務を充足する必要があるために）である。
- BC166 多くの場合、対価に対する無条件の権利は、企業が履行して顧客に支払の請求書を発行した時に生じる。例えば、企業が財又はサービスを顧客に移転した時に、財又はサービスに対する支払の期限が到来し、請求書が発行されることが多い。しかし、顧客に支払を請求する行為は、企業が対価に対する無条件の権利を有していることを示すものではない。例えば、企業は請求を行う前に対価に対する無条件の権利を有する場合（未請求の債権）もある。それは、請求書が発行できるようになるために時の経過だけが必要な場合である。さらに、場合によっては、企業は履行義務を充足する前に対価に対する無条件の権利を有することがあり得る。例えば、企業が解約不能の契約を結び、それにより顧客が、企業が財又はサービスを提供する 1 か月前に対価を支払うことを求められる場合がある。支払の期限が到来した日に、企業は対価に対する無条件の権利を有する。

開示（第 69 項から第 83 項）

- BC167 現行の収益の開示に対する規制当局及び利用者の主な批判の中に、開示が不適切で財務諸表における他の項目の開示とのつながりが無いというものがある。例えば、多くの利用者が、企業が収益を孤立した形で表示するので、利用者は収益を企業の財政状態と関連づけることができないという不満を述べている。
- BC168 そうした欠陥を考慮して、両審議会は、顧客との契約が企業の財務諸表にどのように影響しているのかを、財務諸表の利用者が理解し分析するのに役立つために、包括的で首尾一貫した開示のセットを提案することにした。その目的にかなう開示の種類を識別する際に、両審議会は最初に次のものを検討した。
- (a) FASB の投資家技術助言委員会（ITAC）からの「原則主義」の開示フレームワークに関する提案

- (b) 最近の基準における開示で採用されたアプローチ。その基準には、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」及び EITF が ASU 2009-13（現在は ASC セクション 605-25-50）について開発した開示が含まれる。

BC169 最近の基準と整合させるために、両審議会は、収益の開示の包括的で首尾一貫したセットには次のものを含めるべきだという結論を下した。

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

BC170 この種類の情報の開示に関する両審議会の結論は、BC172 項から BC185 項で説明されている。

開示目的

BC171 最近の基準の多くは開示目的を明示している。両審議会は、本基準案でも収益の開示に関する目的を明示すべきであると決定した。両審議会は、開示要求の解釈と適用は、開示の最重要目的が明確に記述されれば改善されると考えている。その理由は、収益の開示の全体的な質と情報価値が利用者の要求を満たすのに十分なものかどうかを、作成者が評価できるからである。両審議会は、開示目的を明示することにより、本基準案の範囲内の顧客との多数のさまざまな種類の契約について個別的な情報ニーズを満たすための、詳細で規範的な開示要求の必要性を回避できることにも着目した。両審議会は、原則主義の開示要求の開発が必要であることに留意した。単一の収益基準の目的を考えれば、個別の取引又は業種について具体的な定めを作成することは可能ではなく適切でもないからである。

報告される収益の分解

BC172 包括利益計算書において認識される収益は、顧客との多くの契約により生じた複合的な金額である。収益は、種々の財又はサービスの移転又は種々の顧客又は市場に関わる契約により生じる可能性がある。分解された収益情報の開示は、報告期間において認識された収益の内訳構成を利用者が理解するのに役立つ。分解のレベルは重要である。その情報の開示が集約されすぎていても細分化されすぎていても、情報はあいまいになる。

BC173 両審議会は、現行の基準が収益の分解を求めており、それらの基準が分解の基準を明示していることに着目した。例えば、

- (a) IAS 第 18 号は、当期中に認識された収益の重要な区分ごとの金額の開示を求めて

いる。これには、物品の販売、サービスの提供、金利、ロイヤルティ及び配当による収益が含まれる。

- (b) IFRS 第 8 号「事業セグメント」及びセグメント報告に関する ASC トピック 280 は、各事業セグメントの収益（収益総額に調整）の開示及び収益総額の分解を企業に求めている。収益総額の分解は、企業の事業セグメントが製品若しくはサービスの相違又は地域の相違に基づいていない場合に、製品若しくはサービス別（又は類似した製品若しくはサービスのグループ別）及び地域別に行う。関連する開示は、企業の製品及びサービスの種類並びに主要な顧客について求められている。しかし、開示される金額は、内部的に使用されている基準で測定することができ、IFRS 又は US GAAP において他の目的で使用される他の測定に従っていない場合もある。

BC174 収益の開示について意見を聞いた利用者からのフィードバックは、収益について意味のある分解をするための基準は画一的なものではないであろうということを示していた。状況に応じて、最も有用な分解は、製品又はサービスの種類別、地域別、顧客の市場又は種類別、契約の種類別などがあり得る。両審議会は、この見解に説得され、本基準案は分解の基準として使用すべき収益の特定の性質を定めるべきではないという結論を下した。その代わりに、両審議会は、収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性が経済的要因にどのように影響されるのかを最も良く描写する区分に、企業は収益を分解すべきであると提案している。

BC175 財務諸表表示プロジェクトは、企業が収益及び費用を性質別及び機能別に分解する表示アプローチを検討している。そのアプローチは、本基準案の第 74 項の分解の定めと同様である。両審議会は、財務諸表表示プロジェクトに関するフィードバックを検討する際に、収益について別個の分解の定めが必要かどうかを考慮する。

契約残高の調整表

BC176 顧客との契約により生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を、利用者が評価するためには、報告期間において認識された収益と契約資産及び負債の残高との関係を理解する必要がある。とりわけ、これに含まれるのは、企業が支払を受けるのが通常は顧客への財又はサービスの移転の前なのか後なのかの識別、及び認識した収益とキャッシュ・フローとの関係の定量化である。現在、企業は売掛金や繰延収益のような各報告日現在の運転資本残高を認識しているが、利用者は、それらの残高と当期に認識した収益との間の関係が不明確であると指摘してきた。したがって、その関係を明確にするため、両審議会は、企業は契約資産と契約負債の残高の調整表を開示すべきだと決定した。企業は調整表を総額又は純額で表示することができる。

BC177 総額の調整表は、残っている契約上の権利及び履行義務を区分した欄に示し、合計の純額が財政状態計算書にリンクすることになる。そうする際に、調整表は獲得した新契約

の金額と未充足の履行義務の金額を強調し、すでに存在している契約の結果として将来に認識されると予想される収益の金額を示すことになる。両審議会は、この情報は財務諸表の利用者にとって有用であろうと認識している。しかし、両審議会は以下のことにも留意した。

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

BC178 したがって、両審議会は、企業は（純額の）契約資産と（純額の）契約負債の総残高の期首から期末への調整表を開示すべきであると決定した。しかし、両審議会は、利用者は主として総額の調整表に関心があると理解している。総額での履行義務の開示をもたらすからである。したがって、企業は残っている履行義務の金額とそれらの充足の予想時期を示す満期分析も開示すべきであると両審議会は決定した。

BC179 両審議会は、残っている履行義務の区分開示により、利用者が次のことが可能になると考えている。

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

BC180 両審議会は、履行義務が契約開始の直後に充足される契約から生じるものである場合には、満期分析の目的適合性が減少することを承知している。利用者からのフィードバックは、この情報は主として、工事契約やサービス契約のような長期の契約について有用であることを示した。その理由により、本基準案は、満期分析の開示を当初の期間が1年超の契約に限定している。

履行義務の説明

- BC181 現行の基準は、収益の認識に関する会計方針の開示を企業に求めている(IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 10 項(e)あるいは ASC セクション 235-10-50 の財務諸表注記(開示) に関するガイダンス参照)。しかし、利用者の指摘によると、多くの場合、企業は採用した会計方針の説明を「決まり文句」で記述しており、その会計方針が企業が顧客と結んでいる契約にどのように関連するのかを説明していない。
- BC182 両審議会の提案は、それらの定めを変更するものではない。しかし、利用者が提起した懸念に対応して、第 77 項で、履行義務に関してもっと説明的な情報を提供することを企業に求めている。

不利な履行義務

- BC183 両審議会は、不利な履行義務に関する開示は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における現行の不利な契約の開示と整合させるべきだと決定した。

仮定と不確実性

- BC184 IFRS と US GAAP には、企業が行った重要な会計上の見積り及び判断の開示についての一般的な定めがある。財務諸表の利用者が収益を重視していることから、両審議会は、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いた見積り及び行った判断に関する具体的な開示を本基準案に含めることを決定した。
- BC185 EITF は、複数要素契約についての ASC セクション 605-25-50 の定めを開発する際に、同様の結論に至った。EITF は、用いた判断とそれらが複数要素契約による収益の認識に与えた影響を伝えるための開示を開発するために、広範な協議を行った。それらの開示が顧客とのすべての契約に適切に適用できるかどうかを検討した後、両審議会は、本基準案に、重要な判断について ASC セクション 605-25-50 で求められているのと同様の開示を含めることを決定した。

適用指針 (B1 項から B96 項)

- BC186 両審議会は、本基準案における原則が、顧客との種々の典型的な契約に見られる要素にどのように適用されるのかを明確化するために、適用指針を含めることを決定した。その適用指針の一部は、IFRS 又は US GAAP における現行のガイダンスに基づいている。単一の収益認識モデルを開発する目的(BC3 項及び BC4 項に述べている)と整合的に、両審議会は、特定の業界だけに適用されるガイダンスを示すつもりはない。

返品権付きの販売 (B5 項から B12 項)

- BC187 ディスカッション・ペーパーにおいて、両審議会は、返品権付きで販売した物品の会計処理についての 2 つのアプローチを識別した。

- (a) 履行義務アプローチ。これによれば、返品権を与えるという約束は履行義務である。このアプローチでは、企業は契約における取引価格の一部をその履行義務に配分し、企業が返品サービスを提供した時にそれを収益として認識することになる。
- (b) 販売不成立アプローチ。これによれば、収益（及び売上原価）が認識されるのは、顧客に移転した物品のうち、成功した販売（すなわち、不成立とならない販売）となることが見込まれるものについてのみとなる。このアプローチでは、返品を受け入れるという約束は履行義務ではない。

BC188 両審議会は、ディスカッション・ペーパーにおいては予備的見解を示さなかったが、この論点についてコメントを募集した。コメント提出者からの意見は分かれていた。一部のコメント提出者は履行義務アプローチに反対した。その理由は、商品が返品された時に企業が収益を認識することとなるからであり、彼らの考えでは、商品を返品する顧客からの対価を企業が保持していないので、それは不適切である。さらに彼らは、履行義務アプローチは企業が最終的に保持した対価の金額を超える収益の認識を生じるように思われると指摘した。他のコメント提出者は販売不成立アプローチに反対した。その理由は、返品されると予想される商品について、顧客が支配を獲得しているのに、企業が棚卸資産として認識し続けることとなるからである。

BC189 コメント提出者からのフィードバック及び変動性のある対価に関する両審議会のその後の決定を考慮して、両審議会は、返品権の分析を精緻化した。両審議会は、返品権付きの契約は、通常は少なくとも2つの履行義務を含んでいるという結論を下した。それは、商品を顧客に提供するという履行義務と、返品権サービスについての履行義務であり、後者は、返品期間中に顧客から返品された商品を受け入れるという待機義務である。

BC190 顧客に商品を提供する履行義務に関して、両審議会は、企業は返品権付きで商品を提供した場合には不確定な数量の販売を行っているという結論を下した。それは、返金権が消滅した時にはじめて、企業がどれだけの販売をしたのか（すなわち、どれだけの販売が不成立にならなかったか）がはっきり分かるからである。したがって、両審議会は、顧客が返品権を行使することにより不成立となると予想される販売について、収益を認識すべきではないと決定した。

BC191 返品権付きの契約から生じる収益の測定は、変動性のある対価の測定と類似したものと見ることにもできる。返品権は、取引価格（したがって収益の金額）が販売時点で不確定であることを意味する。変動性のある対価に関する決定と整合的に、両審議会は、収益は企業が保持する対価の予想（確率加重）金額で測定すべきであると決定した。したがって、企業は、不成立となると予想される販売について顧客に返金する義務に係る負債を認識する。その返金負債は、顧客に提供される返金及び金券（例えば、ストアクレジット）の予想（確率加重）金額で測定される。

- BC192 両審議会は、返品権サービスを返金負債とは別の履行義務として会計処理すべきかどうかも検討した。これは、商品を提供する履行義務と返品権サービスに係る履行義務とに取引価格を配分することによって行うことになる。両審議会は、返品権は通常は別個の履行義務となると考える。契約により提供される基礎となる商品とは機能の面で区別できるものであり、利益マージンも区別できるからである。さらに、企業が返品権サービスに係る履行義務を認識しない場合には、顧客が商品に対する支配を獲得した時に、契約におけるすべての収益とマージンを認識することとなる。このような結果は、契約による企業の履行を忠実に描写しないかもしれない。
- BC193 しかし、両審議会は、返品権を履行義務として会計処理するには、通常、企業がそのサービスの単独の販売価格を見積ることが必要となることに気づいた。多くの場合、返品数は全体の販売の中の小さな割合であると予想され、返品期間は短い（例えば 30 日）ことが多い。したがって、両審議会は、返品権サービスを履行義務として会計処理することによって利用者に提供される情報の増加分は、そうすることの複雑性やコストを正当化しないと判断した。したがって、両審議会は、企業は返品権を別個の履行義務として会計処理すべきではないと決定した。
- BC194 両審議会は、販売可能な状態で企業に返品される商品の会計処理方法も検討した。両審議会は、企業は顧客から返品されると予想される製品を棚卸資産として認識すべきではないという結論を下した。それは、返品権があっても、顧客が返品権付きで購入した商品の利用を指図したり、その商品から便益を受けたりすることを妨げるものではないからである。しかし、商品を返品した返金を受ける選択権を顧客が行使する場合には、企業は顧客から商品を回収する契約上の権利を有することになる。両審議会は、棚卸資産を回収する権利は返金負債とは区別して認識すべきであるという結論を下した。透明性を高め、資産を減損テストの検討対象とするようにできるからである。

製品保証及び製造物責任（B13 項から B19 項）

- BC195 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、すべての製品保証（製造者の保証、標準保証又は延長保証のいずれとして記述されていても）は、企業にとっての別個の履行義務を生じさせると提案した（約束されているサービスは、製品保証による保護である）。それらの製品保証は、保証期間にわたって製品を交換又は修理するために待機することを企業に求めるものである。したがって、製品保証を含んだ製品の販売の契約では、企業は取引価格の一部を販売価格の比率で製品保証に配分し、その金額を、約束した保証サービスが顧客に移転した時にのみ収益として認識する。
- BC196 コメント提出者の大半は、両審議会の提案を支持せず、次のいずれかであった。
- (a) すべての製品保証が別個の履行義務を生じるということに反対した。

- (b) 別個の履行義務を識別することで、コストと労力を正当化するのに十分なほど有用な情報が提供されるのかどうかを疑問視した（特に、保証期間が比較的小さい場合）。

BC197 コメント提出者からのフィードバックを考慮して、両審議会は、次の両者に対する保護を顧客に提供する製品保証の間に区別を設けることを決定した。

- (a) 製品が顧客に移転された時に存在している欠陥（「品質保証的な製品保証」）
- (b) 製品が顧客に移転された後に発生した故障（「保険的な製品保証」）

品質保証的な製品保証

BC198 品質保証的な製品保証は、販売時において製品に欠陥がないという約束である。両審議会は、この約束は顧客に何ら追加的なサービスを提供していないという結論を下した。つまり、企業と顧客は、欠陥のない製品の移転に係る契約を結んだということである。したがって、顧客との契約における品質保証的な製品保証は、履行義務ではない。

BC199 両審議会は、品質保証的な製品保証を次のいずれかとして見ることを検討した。

- (a) 欠陥のある製品を交換又は修理するという負債
- (b) 未充足の履行義務（販売時点で欠陥のない製品を企業が顧客に提供できなかったことによる）

BC200 企業が欠陥製品を交換又は修理する負債を有していると見るとすれば、企業が顧客に製品を移転した時に収益を認識することになる。それから企業は、すべての利用可能な証拠を用いて、製品に欠陥があったかどうかを判断し、欠陥があった場合には、その製品を交換又は修理する義務についての別個の負債を、IAS 第 37 号又は保証に関する ASC トピック 460 に従って、認識することになる。そのアプローチは、次のような製品保証についての現在の実務と同様となる。その製品保証は、独立した価格がなく、さらに、期間が延長されていない（US GAAP の場合）あるいは販売契約の別個の識別可能な構成要素ではない（IFRS の場合）というものである。

BC201 企業が未充足の履行義務を有していると見るとすれば、顧客への移転時に製品に欠陥があったかどうかに関する不確実性は、企業が履行義務を充足したのかどうか不確実であることを意味している。企業は、すべての利用可能な証拠に基づいて、製品に欠陥があったかどうかを判断し、欠陥があった場合には、その製品に係る履行義務を認識し続けることになる。

BC202 返品権の会計処理と整合させるために、両審議会は、企業が顧客に品質保証的な製品保証の対象となる欠陥製品を移転する場合には、企業は未充足の履行義務を有しているという結論を下した。言い換えれば、販売は不成立となっている。

BC203 両審議会は、製品保証を別個の負債として認識するという代替案を棄却した。その理由は、その負債を原価で測定する（現在、ASC トピック 460 ではそうなる）場合には、企業が契約における収益の全額及びマージンの全額を製品が顧客に移転した時に認識することになるからである。両審議会は、企業が契約による履行義務のすべてを充足する前に、契約におけるマージンの全額を認識すべきではないという結論を下した。

保険的な製品保証

BC204 保険的な製品保証を提供する企業は、販売時点で欠陥のなかった製品を提供するという約束に加えて、サービスを提供している。企業は、製品が所定の期間内に故障した場合に修理又は交換を行うことを約束している（通常は一定の条件付きで）。この顧客への追加的サービスは履行義務であり、保険契約の定義に該当している。（ただし、保険契約プロジェクトでは、両審議会は、製造業者、販売業者又は小売業者が直接発行した保証は、本基準案の範囲に含めることを暫定的に決定している。）

BC205 法域によっては、法律で企業に製品の販売に保証を提供することを求めている。その法律は、企業は販売時から所定の期間内に故障が発生した製品を修理又は交換する必要があるとしている場合がある。したがって、こうした法定の製品保証は、販売時に存在する欠陥だけでなく、販売後に発生した故障も対象としているので、保険的な製品保証のように見える。しかし、こうした場合の多くについて、両審議会は、法律は単に品質保証的な製品保証を運用可能にしているものと見ることができると判断した。言い換えれば、こうした法定の製品保証の目的は、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護することである。しかし、販売時に製品に欠陥があったかどうかを判定しなければならないこととせずに、法律は、所定の期間（製品の性質に応じて変わり得る）内に故障が発生した場合には、その製品は販売時において欠陥があったと推定するのである。したがって、こうした法定の製品保証は、品質保証的な製品保証として会計処理すべきである。

製造物責任法

BC206 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、製造物責任法が履行義務を生じさせるかどうかに疑問を示した。これらの法律は、通常、企業の製品の1つが危害又は損害を生じさせた場合には、補償を支払うことを企業に要求している。両審議会は、企業はこうした法律により発生する履行義務を認識すべきではないという結論を下した。顧客との契約における履行義務は、欠陥のない製品を提供することだからである。企業はその義務を、欠陥のない製品を供給することによって充足する。

BC207 製品が生じさせた危害又は損害について補償を支払うという企業の義務は、履行義務とは別個のものである。両審議会は、企業はこの義務を顧客との契約とは区別して、IAS 第37号又はASC サブトピック 450-20の偶発損失に関するガイダンスに従って、会計処理するであろうことに留意した。

本人か代理人かの検討（B20 項から B23 項）

BC208 現行の基準は、財又はサービスが最終顧客に移転される時に、企業が本人として行動しているのか代理人として行動しているのかを評価することを企業に求めている。その評価は、企業が収益を認識するのが、顧客の対価の総額についてなのか（企業が本人である場合）あるいは本人が財又はサービスについて支払を受けた後の純額についてなのか（企業が代理人である場合）を決定する。本基準案では、本人と代理人とは異なる履行義務を有していることになる。本人は、財又はサービスをそれらが顧客に移転される前に支配している。したがって、本人の履行義務はそれらの財又はサービスを顧客に移転することである。これに対し、代理人は、財又はサービスをそれらが顧客に移転される前は支配していない。代理人は本人と顧客との間の財又はサービスの販売を促進する。したがって、代理人の履行義務は、他の当事者が顧客に財又はサービスを提供するように手配することである。代理人の履行義務に帰属する取引価格は、代理人がそれらのサービスの提供に対して受け取る報酬又は手数料である。

BC209 企業が財又はサービスをそれらが顧客に移転される前に支配しているかどうかは、必ずしも容易に明らかとはならない場合がある。同様の問題は、委託販売でも発生する。そのため、両審議会は、履行義務が代理人関係に係るものであるという指標のいくつかを適用指針に含めた。それらが基礎としているのは、ASC サブトピック 605-45 及び IAS 第 18 号に付属の設例における本人と代理人の検討の中で示されている指標である。

追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション

履行義務の識別（B24 項から B26 項）

BC210 ディスカッション・ペーパーでは、両審議会は、少なくとも追加的な財又はサービスに対するオプションの一部は顧客との契約における履行義務となることを強調した。しかし、両審議会は、追加的な財又はサービスに対するオプションが、どのような場合に既存の契約における履行義務であるのかを決定していなかった。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者は、追加的な財又はサービスに対するオプションの一部又は全部が履行義務となるかどうかについて、さまざまな見解を示した。

BC211 その後の議論において、両審議会は、次の両者を区別することが困難な場合があることに気づいた。

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

BC212 オプションと特別提供との区別の困難は、US GAAP においてソフトウェア産業について生じていた。そうした実務上の問題に対応して、ASC セクション 985-605-15 は、将来における財又はサービスの購入についての値引の特別提供が、契約における別個のオプションであるとみなされる条件を示している。それは、その値引が著しく (significant) かつ、その契約の他の要素の価格設定に反映された値引の範囲と、同等の取引で通常行われる値引の範囲の両方に対して追加的である場合である。両審議会はオプションとマーケティング又は販売促進用の特別提供とを区別するための同様の規準を提案している。しかし、著しい (significant) と重要 (material) が異なる認識の閾値を意図しているという暗示となるのを避けるため、両審議会は、追加的な財又はサービスを取得する権利の著しさではなく、その権利の重要性に言及している。

取引価格の配分 (B86 項から B88 項)

BC213 本基準案に従って、企業は、取引価格の一部が履行義務に配分されるように、オプションの単独の販売価格を算定しなければならない。場合により、オプションの単独の販売価格が直接に観察可能なこともあれば、間接的に、例えば、オプションのある財又はサービスとオプションのないものについての観察可能な価格を比較することにより、観察されることもある。しかし、多くの場合、オプションの単独の販売価格は、見積る必要がある。

BC214 オプション価格算定モデルが、オプションの単独の販売価格に使用できる。オプションの価格には、オプションの本源的価値 (すなわち、オプションが今すぐ行使されたとした場合の価値) と時間的価値 (すなわち、オプションの価値のうち、満期消滅までの時間及び基礎となる財又はサービスの価値の変動性に左右されるもの) が含まれる。両審議会は、取引価格の一部をオプション価格の時間的価値部分に固有の価格と利用可能性保証に配分することの、利用者にとっての便益は、そうするためのコストと労力を正当化しないと判断した。しかし、両審議会は、企業はオプションの本源的価値を B87 項に従って測定するために必要なインプットを容易に入手できるはずであり、そうした計算は単純で直感に合うはずであると判断した。この測定アプローチは、IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントについての測定の適用指針と整合している。

更新オプション

BC215 更新オプションは、既存の契約で供給されているものと同じ種類の追加的な財又はサービスを取得できる権利を、顧客に与えるものである。このオプションは、比較的短期の契約における更新オプション (例えば、1 年契約で、その契約を 1 年目と 2 年目の終りにさらに 1 年更新するオプションが付いたもの) 又はそれより長期の契約における解約オプション (例えば、3 年契約で、顧客がその契約を各年度末に終了することを認めて

いるもの)として説明できる。更新オプションは、追加的な財又はオプションを供給する他のオプションと同様に見ることができる。言い換えれば、更新オプションが契約における別個の履行義務となり得るのは、その契約を結ばなければ顧客が他の方法で入手できない重要な権利を顧客に与える場合である。

- BC216 しかし、更新オプションが顧客に重要な権利を与えるケースでは、通常は一連のオプションがある。言い換えれば、契約におけるオプションのどれかを行使するには、顧客はその契約における過去のオプションをすべて行使していなければならない。両審議会は、一連のオプションの単独の販売価格の算定は複雑となると判断した。その理由は、オプションの単独の販売価格の見積りを算定するには、企業がさまざまなインプット（各更新期間に係る財又はサービスの単独の販売価格や、その後の期間について顧客が更新する可能性など）を識別する必要があるからである。言い換えれば、企業は、取引価格の金額を、以後の期間まで繰り延べるべき当初の期間から算定するためには、可能性のある契約の期間の全体を考慮していなければならなかったことになる。
- BC217 その理由で、両審議会は、更新オプション付きの契約を、確率加重で算定したその予想期間（すなわち、予想される更新期間を含む）についての契約と見た方が、一連のオプションの付いた契約と見るよりも、単純であろうと判断した。このアプローチでは、企業は、企業が提供すると予想している選択的な財又はサービス（及びこれに対応する予想される顧客対価）を、当該契約の当初測定に含めることになる。
- BC218 両審議会は、契約期間に関する不確実性を契約の測定に反映する方が、最も可能性の高い期間に基づくよりも、望ましいと判断した。そのアプローチの方が、企業の契約の不確実性（すなわち、オプションの存在）をより良く反映するからである。さらに、個別の契約のそれぞれは予想期間にわたり継続しないかもしれないが、加重平均アプローチを使用する方が、契約のポートフォリオがある場合の経済的実質をより適切に反映する。
- BC219 両審議会は、更新オプションを追加的な財又はサービスを取得する他のオプションと区別するための2つの規準を提案している。第1に、更新オプションの基礎となっている追加的な財又はサービスは、当初の契約で提供されたものと類似していなければならない。すなわち、企業はすでに提供していたものを提供し続ける。したがって、こうしたオプションの基礎となっている財又はサービスを、当初の契約の一部として見る方が、もっと直感に合う。これに対し、カスタマー・ロイヤルティ・ポイントや多くの値引バウチャーは、基礎となっている財又はサービスの内容が異なるかもしれないので、契約における別個の引渡対象と考えられる。
- BC220 第2の規準は、その後の契約における追加的な財又はサービスが、当初の契約の条件に従って提供されなければならないということである。したがって、企業のポジションは制約されており、期間と条件を変更することはできず、特に、追加的な財又はサービス

の価格設定を当初の契約で定められた変数の範囲を超えて変更することができない。これは、カスタマー・ロイヤルティ・ポイントや値引バウチャーのような例とは異なる。例えば、航空会社のマイレージ・プログラムが顧客に「無料」のフライトを提供する場合には、航空会社は、特定の「無料」フライトについて清算される必要のあるポイントの数を事後的に算定できるので、制約されていない。同様に、企業が値引バウチャーを付与する場合には、通常、その後の財又はサービス（それに対して値引バウチャーが清算される）の価格に関して、自らを制約していない。

ライセンス供与及び使用権（B31 項から B39 項）

- BC221 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くは、知的所有権を使用する権利を顧客に付与することによって企業が知的所有権をライセンス供与する契約における履行義務を、企業がどのように識別するのか質問した。このため、両審議会はこの論点に関する適用指針を開発することを決定した。
- BC222 両審議会は、一部の契約は知的所有権のライセンス供与ではなく販売として会計処理されることに留意した。顧客がその知的所有権に対する支配を獲得しているからである。これが当てはまるのは、知的所有権を利用する独占的な権利を、その残りの経済的耐用年数のほとんど全部にわたって企業が付与する場合である。
- BC223 適用指針を開発する際に、両審議会は、知的所有権の販売ではないライセンス契約は、リースと同様の性格を有する場合が多いことに着目した。両方の場合に、顧客は企業の資産を利用する権利を購入している。両審議会は、リースのプロジェクトにおいて、貸手は、リースの期間中の収益を、貸手が借手に資産の使用を認めるにつれて認識すべきであると暫定的に決定した。しかし、両審議会は、この収益認識のパターンは、無形資産のすべてのライセンス供与について適切であるわけではないと考えている。したがって、両審議会は、ライセンス契約とリースとの間の次のような潜在的な相違を考慮した。
- (a) 有形か無形か 両審議会は、約束した資産の会計処理が、その資産が有形なのか無形なのかによってなぜ異なるのかを正当化するのは難しいと判断した。さらに、FASB の概念フレームワークでは、資産の性質に関する議論は、資産の物理的な性質を強調していない。
- (b) 独占的か非独占的か リースは、その性質上、独占的である。貸手は、リースされた資産を使用する権利を同時に複数の借手に付与できないからである。これに対し、企業は何らかの知的所有権を使用する同様の権利を、ほとんど同じ期間で複数の顧客に付与できる。
- BC224 したがって、両審議会は、企業は知的所有権を使用する独占的な権利を付与する約束（これはその知的所有権の販売ではない）の会計処理は、貸手が有形資産を使用する権利を

付与する約束を会計処理する方法に関する両審議会の暫定決定と統合的に行うべきであると決定した。その利用権は、企業がその知的所有権を徐々に使用することを認めているので、時間とともに連続的に充足される履行義務を生じさせる。企業は同様の権利を複数の顧客に同時に付与できず、ライセンス期間中の企業の知的所有権の使用は、ある期間に限定される。両審議会の考えでは、その長期間の制約は、ライセンス期間の終了まで完全には充足されない履行義務を企業が有していることを示唆している。両審議会は、暫定的決定の再検討を、本基準案に関するフィードバックとリースのプロジェクトにおける今後の議論を考慮して行う。

- BC225 ライセンスが非独占的であるのは、企業が自らの知的所有権を引き続き保持し支配していて、その知的所有権を、同様のライセンスを他の顧客にほとんど同じ条件で付与するために使用できる場合である。言い換えれば、知的所有権に対する企業の権利は、非独占的なライセンスの付与によって弱められることはない。そうした場合には、企業は顧客に企業の知的所有権とは別の資産を付与している。例えば、給与処理ソフトウェアの製品は知的所有権を含んでいるが、顧客の資産は、給与処理の使用及び便益であり、企業の知的所有権（すなわち、ソース・コード）へのアクセスではない。同様に、顧客がドレスを購入する場合に、そのドレスはデザインに関して知的所有権を含んでいるが、顧客の資産はそのドレスの使用及び便益である。
- BC226 両審議会は、知的所有権を非独占的にライセンス供与することは、企業が製品を販売しながら知的所有権を無許可の複製から保護することができる唯一の方法であることが多いことに留意した。両審議会は、ライセンス付きで移転される資産は、原則として、製品の販売における約束された資産と性質が類似しているという結論を下した。したがって、ライセンス供与と販売とは法的な区別があるからといって、非独占的なライセンス供与に関する収益認識を、他の種類の製品の販売と異なるものとすべきではない。

製品金融契約（B51 項）

- BC227 企業が買戻しの合意の付いた契約を結び、顧客が資産に対する支配を獲得しない場合に、その契約が金融契約となるのは、企業が当該資産を買い戻す価格（貨幣の時間価値を反映した後）が当該資産の当初の販売価格と同額かそれ以上のときである。
- BC228 FASB は、買戻しの合意が金融契約である場合には、US GAAP を適用している企業は、ASC サブトピック 470-40 の製品金融契約に関するガイダンスを適用することに留意した。しかし、IFRS にはこれに相当する基準はない（IAS 第 18 号に付属する設例は、金融契約の可能性を認めているが、その会計処理を明示していない）。
- BC229 したがって、顧客との契約から生じる金融契約について IFRS と US GAAP での統合的な会計処理を確保するため、両審議会は、ASC サブトピック 470-40 と統合的なガイダンスを示すことを決定した。

BC230 したがって、FASB は ASC サブトピック 470-40 を廃止することを決定した。ASC サブトピック 470-40 の残りのガイダンスが取り扱っている状況は、企業が他の当事者が自らに代わって製品を購入する手配をし、それらの製品を当該他の当事者から購入することに合意している場合であることに留意した。それらの場合には、企業は製品を資産として認識し、関連する負債を当該他の当事者が製品を購入したときに認識することが求められている。FASB は、当該他の当事者が企業の代理人として行動する場合(すなわち、当該他の当事者が製品に対する支配を獲得していない場合)には、提案モデルは同様の会計処理となることに留意した。

経過措置 (第 85 項)

BC231 両審議会は、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」又は ASC トピック 250 の会計上の変更に関するガイダンスに従って遡及適用すべきであると決定した。遡及適用は、財務諸表の利用者に有用な趨勢情報を提供することになる。取引の認識と測定が、当期及び表示される比較期間の両方において、首尾一貫して行われることになるからである。両審議会は、収益の趨勢を理解できるようになることが、財務諸表に対する重要性に鑑みて、利用者にとって特に重要であると考えた。

BC232 両審議会は、遡及適用は財務諸表を作成する企業の一部(特に、多数の長期契約を有している企業)にとって大きな負担となる可能性があることに留意した。さらに、一部の企業は、契約開始時の単独の販売価格や契約期間を通じての変動性のある対価を、事後判断なしに見積ることが困難かもしれない。しかし、両審議会は、それらの懸念の一部は次のことにより対処されていることに留意した。

(a) IAS 第 8 号と ASC トピック 250 が、実務上不可能な場合には会計方針の遡及適用を制限していること

(b) 両審議会在、顧客との契約により生じる収益に関する基準の公表と発効日との間に長い準備期間を設けることを考慮しており、それは当該基準の適用において必要となる事後判断の程度を減らすことになる。

BC233 それでもなお、遡及適用に関連する潜在的なコストの評価に基づいて、両審議会は、本基準案を遡及適用ではなく次のように適用すべきかどうかを検討した。

(a) 将来に向かって適用(特定の日以後のすべての新契約について、又はその日以後のすべての契約(新契約及び既存契約)のいずれか)

(b) 限定的な遡及適用

BC234 両審議会は、本基準案を将来に向かって適用する代替案を棄却した。新しい契約と既存

の契約により生じる収益の認識及び測定が、当期と比較期間とで比較可能とならないからである。さらに、新契約だけについて将来に向かって適用したとすると、収益の認識及び測定が当期において比較可能とならない。

BC235 両審議会は、本基準案の遡及適用を限定することが、それらの作成者の懸念の一部に対処しつつ、なお財務諸表の利用者に比較可能な収益情報を提供することになるかどうかを検討した。本基準案の遡及適用を限定するさまざまな代替案が検討された。それらの代替案は、特定の日後に完了した契約を除いて、本基準案をすべての契約に適用することを基礎としていた。その特定の日、過去の日あるいは本基準案の発効日後のある日とすることが考えられる。しかし、両審議会は、本基準案の遡及適用を限定するための特定の日を、コストとベネフィットを根拠に、完全な遡及適用よりも望ましいものとして、識別することができなかった。

発効日及び早期適用（第 84 項）

BC236 両審議会は、2011 年の公表を目標としている基準（収益認識を含む）についての発効日と経過措置を総合的に検討する予定であり、その検討の一環として、関係者からのコメントを求める別個の協議資料を公表する予定である。したがって、両審議会は、いくつかの個別の基準について、過去に示した選好を修正するかもしれない。その検討の一環として、両審議会は、顧客との契約により生じる収益に関する基準の早期適用をみとめるべきかどうかも取り扱う予定である。

BC237 したがって、本基準案は、可能な発効日又は本基準案が早期適用できるかどうかを明示していないが、両審議会は、提案されている変更を導入するのに十分な時間を提供するつもりである。

BC238 FASB は、企業が本基準を早期適用するのを禁止することへの選好を示した。IASB は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」についての関連する影響を考慮し、IFRS 第 1 号は、IFRS の初度適用企業について本基準案への例外や免除を設けるべきではないと決定した。短期間に 2 回の変更を要求することを避けるため、IASB は、初度適用企業は本基準を早期適用することを認めることを提案している。

コストとベネフィット

BC239 財務諸表の目的は、幅広い利用者が経済的意思決定を行う際に有用な、企業の財政状態、業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。この目的を達成するために、両審議会は、IFRS が重要なニーズを満たし、それがもたらす情報の全体的な便益がそれを提供するコストを正当化するものとなるように努めている。新しい IFRS

を適用するためのコストは平等に負担されるものではないかもしれないが、財務諸表の利用者は財務報告の改善から便益を得ることができ、それにより資本及び信用市場の機能が向上し、経済における資源の効率的な配分が促進される。

BC240 コストとベネフィットの評価は、必然的に主観的なものである。その判断を下すにあたり、両審議会は次のことを考慮した。

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

BC241 両審議会は、首尾一貫した比較可能な基礎に基づいて、顧客との広範囲の契約について収益を認識することとなる単一の基準を提案している。それらの契約を整合的に会計処理することにより、本基準案は、現行の収益の規定に固有の弱点と不整合の多くに対処することとなる。それらは、収益の認識において多様な実務が存在する原因となってきたものであり、その結果として、それらの現行規定の特定の取引あるいは他の新たに発生している問題への適用に関する権威あるガイダンスが頻繁に要請される理由ともなってきた。

BC242 さらに、単一の収益認識基準は、各種の取引間やさまざまな業界で営業している企業間における収益の認識、測定及び開示の比較可能性を改善することとなる。利用者は、一企業の財務業績の評価や多数の企業にわたる財務業績の評価の際に、比較可能な収益情報が有用であると述べてきた。さらに、共通の収益基準により、IFRS 又は US GAAP に従って財務諸表を作成する企業の間で、収益の財務報告が比較可能になる。

BC243 両審議会は、一部の作成者及び利用者は、いくつかの現行の収益基準又はそれらの基準を一部の業界に適用することにより生じる財務情報に、重大な弱点を感じていないことを承知している。したがって、それらの作成者及び利用者は、一部の業界における新基準を適用することによる便益が、その新基準の導入に伴うコストを正当化するかどうかを疑問視した。しかし、両審議会は、単一の収益基準がさまざまな業界、法域及び資本市場にわたり首尾一貫して適用されることから生じる財務報告の全体的な便益は、特定の業界におけるコスト・ベネフィット評価に関する懸念よりも大きいという結論を下した。さらに、それらの提案を開発する際に、両審議会は、いくつかの現行の定めを必要に応じて引き継いでいる。これは、一部の企業にとって新基準を導入する際の変更を少なくすることとなる。

BC244 本基準案は、現行の収益認識の実務を変更することとなり、一部の企業は本基準案に準拠するためにシステム上及び運用上の変更を行う必要がある。例えば、一部の作成者は、

変動性のある対価や契約オプションを見積るためにシステム変更が必要となると述べた。両審議会の考えでは、それらの変更のコストは主として現行基準から提案された基準への移行中に生じるものであり、その一方、収益の認識の首尾一貫性と比較可能性の増大により生じる便益は継続的なものとなる。

- BC245 提案されている開示要求は、現行の基準で要求されているものよりも充実している。両審議会は、提案されている開示は利用者に追加的な情報を提供し、それは顧客との企業の契約と報告期間において企業が認識する収益との間の関係を、より明確に説明するものであると考えている。一部の利用者は、提案されている開示は、収益の開示に現在存在している欠陥に対処することとなるとコメントしている。
- BC246 BC6 項に述べたように、ディスカッション・ペーパーが公表されて以来、両審議会のメンバーとスタッフが、広範囲の業界や法域にわたる作成者及び利用者と協議した。これにより、両審議会は、提案から生じる運用上の問題の一部をより良く理解することができた。その結果、両審議会は、ディスカッション・ペーパーにおける提案の一部を修正し、提案されている収益認識モデルの導入の負担を軽減した。両審議会は、本基準案の公表に続いて、広範な協議を継続する。
- BC247 結局、両審議会は、本基準案は IFRS 及び US GAAP による財務報告を合理的なコストで改善することとなるという結論を下した。この結論に至るにあたり、両審議会は、コストとベネフィットの評価は IFRS と US GAAP とでは異なるであろうことを認識した。

必然的修正

企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売

- BC248 不動産販売に関する ASC サブトピック 360-20 は、不動産が企業の通常の活動のアウトプットであるかどうかに関係なく、すべての不動産販売についての利益の認識に関するガイダンスを示している。
- BC249 企業の通常の活動のアウトプットである不動産の販売に関する契約は、顧客との契約の定義に該当するので、本基準案の範囲に含まれる。したがって、FASB は ASC サブトピック 360-20 のガイダンスの維持が他の契約に与える影響を検討した。FASB は、不動産販売に係る純損益の認識は、取引が顧客との契約であるかどうかによって異なることに留意した。しかし、経済的には、企業の通常の活動のアウトプットである不動産とそうでない不動産の販売にあまり相違はない。したがって、会計処理の相違は、包括利益計算書における純損益の表示（収益及び費用、又は利得若しくは損失）のみに関連するはずである。
- BC250 したがって、FASB は ASC サブトピック 360-20 を修正して、本基準案の認識と測定の

原則を、企業の通常の活動のアウトプットではない不動産の販売に関する契約に適用することを企業に求めることを決定した。しかし、企業は収益を認識せずに、利得又は損失を認識することになる。

- BC251 FASB は、企業は本基準案の認識と測定の原則を、次の資産の販売に適用すべきであることも決定した。有形固定資産に関する ASC トピック 360 の範囲内の他の有形資産、並びにのれん及びその他の無形資産に関する ASC トピック 350 の範囲内の無形資産である。その決定の主な理由は、それらの資産が企業の通常の活動のアウトプットでなく事業又は非営利企業を構成しない場合の、それらの資産の販売の会計処理についての US GAAP におけるガイダンスの欠如であった。
- BC252 IFRS においては、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号又は IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲内の資産を販売する企業は、IAS 第 18 号の認識原則を適用して、資産の認識の中止をいつ行うべきかを決定し、販売に係る利得又は損失を測定する際には、対価を公正価値で測定する。しかし、IASB は、それらの資産の販売が条件付対価を伴う場合には、実務の多様性があることを理解している。したがって、IFRS における会計処理を改善し、US GAAP との整合性を確保するために、IASB はそれらの基準を修正して、本基準案の認識と測定の原則をそれらの基準の範囲内の資産の販売に適用することを企業に求めることを決定した。IASB は、取引価格に関する「合理的に見積られた」という制約を、企業の通常の活動のアウトプットではない資産の販売にも適用すべきであると決定した。その理由は、企業は、取引価格を算定する際に、資産が企業の通常の活動のアウトプットではない場合には、資産が企業の通常の活動のアウトプットである場合に比べて、大きくはないにしても同様の困難に直面するからである。