

Practical guide to IFRS

顧客との契約から生じる収益

IASBとFASBが再審議を終了－新しい収益モデルに関する包括的考察

March 2013

概要

要点

- 2013年2月、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) (以下、「両審議会」) は、合同による再公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2011年公開草案) の再審議を実質的に終了しました。両審議会は、直近の会議において、開示、経過措置および発効日を含む残りの主要な論点について決定に至りました。
- 当実務ガイドは、主要な再審議の終了にあたり、これらの決定事項の詳細と当モデルについての包括的な考察を提供するものです。残りの「瑣末な」論点または両審議会が特定した新しい論点は、必要に応じて今後の会議で議論される予定です。
- 両審議会のスケジュールによると、最終基準は2013年第2四半期に公表される見込みです。当収益基準は、2017年1月1日以後開始する年次報告期間の最初の期中報告期間より適用されます。
- 企業には、この最終基準を遡及適用するか、または簡便的な経過措置を採用するかを選択肢があります。簡便的な方法を使用する場合、企業は過年度の修正再表示を行わないこととなります。

背景

- 両審議会は、顧客とのすべての契約に単一の包括的な収益認識モデルを適用することは、収益の認識および表示の整合性の向上につながり、産業内外および資本市場全体の比較可能性を改善すると考えています。
- 当基準は、収益の測定および収益を認識する時期を決定するために企業が適用する原則を含んでいます。基礎となる原則は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で顧客への財またはサービスの移転を描写するように収益を認識するというものです。
- 当実務ガイドは、現在までの仮決定に基づいて新しい収益認識モデルを要約したものです。当実務ガイドの付録において、2011年に公表された再公開草案からの主な変更を要約しています。これらの決定事項は暫定的なものであり、最終基準が公表されるまでに変更される可能性があります。要件および指標の変更を含め、両審議会によって行われた決定事項は最終基準の起草中に変更される可能性があります。PwCは、当実務ガイドを最終基準が公表されるまでのガイドラインとしてのみ使用することを推奨します。



PwCの見解:

当基準は、多くの企業(特に、米国基準の産業別のガイダンスを適用している企業)の収益認識の方法を大幅に変える可能性があります。また当基準の適用により、収益に関連する開示の量が大幅に増加することになります。

すべての企業は、当モデルのさまざまな側面の中でも特に、開示の要求事項が増えたことを受け、ITシステム、業務プロセスおよび内部統制の変更を検討しなければならない可能性があります。

経営者は、新基準の適用により必要となる変更の範囲を評価するために、既存の契約、事業モデル、企業の慣行、会計方針、ITシステムならびに内部プロセスおよび統制を包括的に再検討する必要があります。企業の収益認識モデルが大幅に変更されない場合であっても、包括的な再検討を行う必要があるかもしれません。

特にガイダンスの以下の領域は、現行実務から重要な変更があり、見積りの使用が増える可能性があります。

- 独立販売価格の決定
- ライセンスおよび使用权
- 契約関連コストの会計処理
- 変動対価の会計処理
- 契約オプションの会計処理
- 貨幣の時間価値の反映

適用範囲

4. 当基準は、次のものを除く企業の顧客との契約に適用されます。
 - リース契約
 - 保険契約
 - 金融商品を含む、他の基準の適用範囲に含まれる特定の契約上の権利または義務
 - 他の基準の適用範囲に含まれる特定の保証(製品保証を除く)
 - 同業他社との非貨幣性の交換取引で、顧客への販売を容易にするためのもの

5. 契約の中には、収益基準の適用範囲にある構成要素と他の基準の適用範囲にある他の構成要素が含まれるものがあるかもしれません(たとえば、リースおよび保守サービスの両方を含む契約)。企業は、まず、他の適用可能な基準における分割および(または)測定ガイダンスを適用し、その後、収益基準のガイダンスを適用します。他の基準に分割および(または)測定ガイダンスが含まれていない場合には、企業は当収益基準を適用することになります。
6. 当収益基準は、契約が実質的に顧客との取引である場合、協力者または共同事業者との取引を含む顧客とのすべての契約に適用されます。

PwCの見解:

経営者は、契約またはその一部が収益基準の適用範囲にあるか否かを識別するために、協力者および共同事業者との契約を慎重に評価する必要があります。収益基準の適用範囲に含まれない可能性のある取引には、製品開発時にリスクを共有する協力者または共同事業者との取引があります。そのような取引は、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスの販売のためのものではないため、顧客との契約ではありません。

たとえば、特定の医薬の開発に対等に参画するため製薬会社と、新薬開発のリスクを共有する契約をしているバイオテクノロジー企業は、おそらく、当基準の適用範囲ではありません。しかし、契約の実質が、バイオテクノロジー企業が製薬会社にその化合物を販売すること、および(または)研究開発サービスを提供することである場合には、おそらく当基準の適用範囲となるでしょう。

5つのステップによるアプローチ

7. 当基準は、5つのステップによるアプローチを要求します。
 - ステップ1:顧客との契約を識別する。
 - ステップ2:契約における別個の履行義務を識別する。
 - ステップ3:取引価格を算定する。
 - ステップ4:取引価格を別個の履行義務に配分する。
 - ステップ5:企業が履行義務を充足した時に(または充足するにつれて)収益を認識する。

PwCの見解:

5つのステップは単純なものに見えるかもしれませんが、基礎となる原則を適用するためには重要な判断が必要となり、ほとんどの企業は現行実務から一定レベルの変更が必要になると考えるべきです。現行のガイダンスにおけるリスクおよび経済価値の評価から、新基準における支配の移転の評価へと、収益認識についての考え方を考える必要があるでしょう。

ステップ1: 顧客との契約の識別

8. 契約とは、強制可能な権利および義務を創出し経済的実質を伴う、複数の当事者間の合意です。契約は書面による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により合意される場合もあります。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者です。企業は、契約が結合されない限り、当基準を顧客との契約のそれぞれに適用する必要があります。

9. 借手がローン返済のために担保資産を売手に戻ることができる(売手によるノンリコースの融資の場合、契約には売手が提供する融資が含まれる場合があります。経営者は、このような状況で契約が存在しているか否か、および、当事者が契約に基づく義務の履行を確約しているか否かを決定する必要があります。義務を遵守する顧客の意志に関する不確実性が支払条件に反映されている場合、当事者は契約に基づく義務の履行を確約していない可能性があります。

契約の結合

10. 契約が同一の顧客(または関連当事者)と同時またはほぼ同時に締結され、かつ、次の要件の1つ以上を満たす場合にのみ、契約は結合され単一の契約として会計処理されます。
 - 契約が、単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている。
 - 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される。
 - 別個の契約で約束した財またはサービスが単一の履行義務である。
11. 顧客がその顧客(以下、「最終消費者」)に再販売または提供できる財またはサービスを提供する申し出を含め、財またはサービスを提供する契約における明示的および暗示的な約束は、別の当事者により充足される場合であっても履行義務です。
12. 第三者に支払を引き受けられた最終消費者に対する財またはサービスを提供する企業は、取引価格の一部をその財またはサービスに配分する必要があります。企業は、財またはサービスが引渡されるにつれて、または履行されるにつれて、収益を認識します。このような約束は、顧客へ現金を支払う約束とは異なります。顧客に現金を支払う約束は履行義務ではなく、区別できる財またはサービスに対して支払われる場合を除き、取引価格の減額になります。

13. 契約開始時に行われた約束の会計処理は、契約開始時に予測されていなかった事後の約束の会計処理と異なる可能性があります。たとえば、契約開始時には、企業が最終消費者に財またはサービスを提供することになっていたものの、後日、その提供を修正または変更することがあります。契約変更のガイダンスは、契約開始後に行われた約束に適用しなければなりません。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- 自動車
- 工業製品
- 小売および消費財

PwCの見解：

顧客の顧客(最終消費者)にインセンティブを提供する企業は、現行の会計実務によっては、当ガイダンスにより重大な影響を受ける可能性があります。インセンティブの提供が追加の履行義務になる可能性があるため、このような企業は、適切なトラッキングおよび会計処理を確保するためのシステム、プロセスおよび内部統制の開発または実施にかなりの資源を投入する必要があるかもしれません。最終消費者に提供された現金インセンティブは取引価格の減額となり、収益認識のタイミングには影響しません。

15. 契約変更における財またはサービスが契約変更前に移転された財またはサービスと区別できる場合、企業は、当該契約変更を将来に向かって会計処理します。契約変更における財またはサービスが区別できず、契約変更時に部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、累積的にキャッチアップして修正することにより契約変更を会計処理します。
16. 取引価格のみに影響を与える契約変更は、他の契約変更と同様に会計処理されます。価格の変更は、残存する履行義務が区別できるか否かに応じて、将来に向かって、または累積的にキャッチアップして修正する方法のいずれかにより会計処理されます。
17. 契約変更は、その変更が契約当事者の強制可能な権利および義務を創出または変更する時に承認されます。
18. 経営者は、クレームや価格未定の変更指図などによる契約変更が、書面、口頭、もしくは、強制可能な権利および義務を生じさせる慣習的な事業慣行による含意のいずれによって承認されるかを関連する収益を認識する前に決定する必要があります。

契約変更

14. 契約変更により別個の履行義務の追加が生じ、その価格が当該履行義務の独立販売価格を反映する場合には、契約変更は別個の契約として処理されます。それ以外の場合、契約変更は、将来に向かって、または、累積的にキャッチアップして修正することにより、当初の契約に対する調整として会計処理されます。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- 航空宇宙および防衛
- エンジニアリングおよび建設
- 工業製品
- 小売および消費財

PwCの見解：

経営者は、契約変更を将来に向かって会計処理すべきか、または、累積的にキャッチアップして修正する方法で会計処理すべきかを決定するために、契約変更における財またはサービスが区別できるか否かを評価する際に、判断を用いる必要があります。ひとつの契約の中に複数の履行義務が含まれる状況において、この判断は特に困難になる可能性があります。

この評価は、契約上のクレームの会計処理について特定のガイダンスが提供されていないため、契約上のクレームについても困難になる可能性があります。経営者は、他の契約変更に類似した契約上のクレームを評価し、いつクレームが承認されるかを決定するために判断を用いる必要があります。

ステップ2: 契約における別個の履行義務の識別

19. 履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという顧客との契約における約束です（明示的、暗示的または企業の慣習的な事業慣行による含意かを問わない）。契約における別個の履行義務を識別することは、収益認識モデルの適用にとって不可欠です。別個の履行義務は取引価格が配分される会計単位であり、別個の履行義務の充足は収益認識のタイミングを決定します。
20. 企業は、下記の要件の両方が満たされる場合のみ、別個の履行義務として約束した財またはサービス（または、財もしくはサービスの束）を会計処理します。
 - 顧客は、財またはサービスから便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒にして得ることができるため、その約束した財またはサービスは区別することができる。
 - 財またはサービスが、契約における別の約束した財またはサービスと高度に依存、または相互関連していないため、約束した財またはサービスは契約に照らして区別できる。
21. 財またはサービスが「契約に照らして区別できる」か否かの決定は、契約条件の評価および契約当事者の意志を必要とします。財またはサービスが契約に照らして区別できる場合の指標は、以下のとおりです。
 - 企業は、顧客が契約した財またはサービスの束に財またはサービスを統合する著しいサービスを提供していない。
 - 顧客は、契約における他の約束した財またはサービスに重大な影響を与えることなしに、財またはサービスを購入すること、または、購入しないことができる。
 - 財またはサービスは、契約における他の約束した財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしない。
 - 財またはサービスが、以下の2つの両方の条件に合致するような契約の中で約束され、連続的に引き渡される一連の財またはサービスの一部ではない。
 - これらの財またはサービスを顧客に移転する約束は、一定の期間にわたり充足される履行義務である。
 - 企業は、これらの財またはサービスの顧客への移転を描写するために、同じ進捗度の測定方法を使用する。
22. 個々に分離できない場合、企業は、別個の履行義務が識別されるまで、財またはサービスを契約における他の財またはサービスと結合させることになります。
23. 連続して引渡される一連の約束した財またはサービスを提供するために顧客と契約を締結する企業は、契約が単一の履行義務であるか、または複数の別個の履行義務を含むかについて評価する必要があります。

PwCの見解:

当ガイダンスは要件ではなく指標を提供しているため、経営者が別個の履行義務を決定する際に判断を用いることを容認しています。指標の使用は、経営者がいつ財またはサービスを束ねなければならないか、または個別に会計処理しなければならないかを評価する際に役に立ち、取引の経済的実質を最も良く反映するアプローチを容認することになります。

ステップ3: 取引価格の算定

24. 取引価格とは、約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額です。ただし、第三者のために回収する金額(たとえば、売上税)は除外されます。多くの契約において取引価格の決定は容易ですが、契約に変動対価または重要な財務要素が含まれる場合には複雑になる可能性があります。

変動対価および収益認識の制限

25. 取引価格には、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、およびロイヤルティを含む変動対価や将来の事象の結果に左右される対価の要素が含まれることがあります(ただし、これらの要素に限定されません)。変動対価からの収益は、企業が類似の履行義務に関連する経験がある場合にのみ認識されます。

26. 収益認識の制限の目的は、企業が将来の重大な戻入れがない金額を上限として、履行義務の充足につれて収益を認識しなければならないというものです。これは、特定の定量的な信頼の閾値とは対照的に定性的な評価になることを意図しています。次の場合、企業はこの目的を満たすことになります。

- 企業に、充足された履行義務の収益の累計額を見積もることが認められる、類似した種類の履行義務に関連する経験(または他の有効な証拠)がある。
 - 当該経験に基づき、企業は、履行義務について認識された収益の累計額において、将来の期間に重大な戻入れを予測していない。
27. 経営者は、関連する経験があるか否かを評価するために判断を用いる必要があります。以下の指標は、企業の経験に関連性がないことを示唆している可能性があります。
- 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。
 - 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。
 - 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的である。
 - 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。
28. 企業の影響が及ばない要因には、企業の顧客による販売など第三者の活動が含まれる場合があります。しかし、当基準には、顧客の事後の売上に基づいて稼得するロイヤルティの認識に関する特定のガイダンスが含まれていません。したがって、企業が十分に関連性のある経験を有している場合には、ロイヤルティの支払いの契機となる顧客による実際の売上より前に、収益が認識される可能性があります。

29. 履行義務が充足された後であっても、企業がすべての対価に対する権利を得ているか否かが不確実である場合には、収益認識の制限は変動価格を含む契約だけでなく、固定価格の契約にも適用されます。その1つの例としては、法的サービスを提供するために顧客と契約を締結する企業があります。裁判所が顧客に勝訴の判決を下した場合にのみ、企業にはその報酬が支払われますが、判決は不確実なものです。すでに法的サービスを提供していても、裁判所が判決を下すまで企業は収益を認識することができない場合があります。
30. また、業績ベースのインセンティブ手数料(たとえば、契約上のマイルストーンまたは投資成績の達成度により変動する手数料)も変動対価であるため、収益認識の制限の対象となります。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業:

- 航空宇宙および防衛
- 資産管理
- エンジニアリングおよび建設
- エンタテインメントおよびメディア
- 製薬およびライフサイエンス
- テクノロジー

PwCの見解:

当ガイダンスでは、企業に権利を得ることとなる対価の金額に関連する経験がある場合には、一部の企業で、すべての偶発事象が解決される前に収益が認識されます。これにより、収益認識の時期は現行の実務よりも早まる可能性があります。経営者が取引価格の全額に対して関連する経験を有していないものの、特定の金額、または「下限」について関連する経験を有しているという状況があります。この場合、「下限」の金額はこの状況における取引価格の決定に用いられます。経営者はこれらの金額を見積るために新しいプロセスを導入し、より多くの経験を得るにつれて、継続的に見積りを監視する必要があります。

価格が固定されていない、または決定可能でない(US GAAP)、もしくは、信頼性をもって測定できない(IFRS)のために、現行ガイダンスで収益の認識を繰り延べている企業は、新基準により重大な影響を受ける可能性があります。その例としては、価格が固定であるものの、企業が割引を付与した経験を持つ状況があります。企業は、支配の移転時に支払を受ける権利を有すると見込まれる収益の最小額を認識することが要求される可能性があります。

現在、知的財産をライセンス供与し、事後の売上の発生時にロイヤルティ収益を認識する企業

は、新しい基準では収益の認識を早める必要があるかもしれません。権利を売却した企業は、契約のアウトプットについて関連する経験がある場合、ライセンスの移転時点で収益を認識する必要があります(以下の「ライセンス」のセクションにおける追加の解説を参照して下さい)。企業の経験が関連するか否かを決定するために判断が必要になります。

貨幣の時間価値

31. 契約に重大性のある財務要素が含まれる場合、取引価格の貨幣の時間価値の影響について調整しなければなりません。契約自体が1年を超える場合であっても、財またはサービスの移転と支払いとの間の期間が1年以内である場合、実務上の便宜により、企業は貨幣の時間価値を反映する必要がありません。契約に重大性のある財務要素が含まれる場合を説明するために設例が示される予定ですが、経営者は、特に以下の要因を考慮しなければなりません。
- 企業が財またはサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財またはサービスに対して支払う時点との間の時間の長さ
 - 財またはサービスが移転された時点で、顧客が現金で支払ったとした場合に、対価の金額が大きく異なることとなるか否か
 - 契約における金利および関連性のある市場での実勢金利
32. 財またはサービスに対する前払いを受けた企業は、これらの財またはサービスの移転の時期が顧客の自由裁量である場合、貨幣の時間価値の影響を反映する必要はありません。その1つの例は、顧客が通信会社からプリペイドのテレフォンカードを購入し、自由裁量で前払いした通信時間を利用する契約です。また、別の例として、顧客が、企業に付与されたポイントを自由裁量で交換できる場合のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムがあります。これらの企業は、支払いと履行との間に重要なタイミングの差異がある場合でも貨幣の時間価値を会計処理することを要求されません。

33. 受取利息については、財またはサービスの売上による収益と分離して表示する必要があります。金融サービス企業と同様に、企業が通常の事業活動において受取利息を生成する場合、企業は収益の一種として受取利息を表示することを妨げられません。

PwC の見解:

契約に重大性がある財務要素が存在するか否かを判断することが困難となる場合がありますが、長期契約または複数要素取引の場合には、財またはサービスが引き渡され、現金支払が契約全体を通して行われる可能性があるため、特に困難となる場合があります。

たとえば、ソフトウェア企業が3年間の契約後顧客サポート(PCS)を300ドルで提供することに同意しており、これにより顧客が前払金を支払い、その後毎年100ドルで更新する場合があります。顧客は300ドルを前払いしていますが、年間の価格(初期費用および1年更新に100ドル)に差異がないため、企業は、重大性のある財務要素が含まれるか否かについて考慮する必要があります。

別の例として、契約期間にわたって提供されるサービスについて4年契約を締結する建設会社があります。工事の完成が検収によって証拠付けられるまで、契約期間にわたり未払金の一定割合の金額が顧客によって留保されます。企業は、支払の一部を契約終了まで受領しないため、重大な財務要素が存在するか否かを考慮する必要があります。

重大性がある財務要素を含む契約を有する企業は、追加的なITシステム、プロセス、内部統制の必要性とともに、契約の財務要素の測定およびトラッキングに関する実務上の問題を検討し、それに応じた計画を策定する必要があるかもしれません。

現金以外の対価

34. 取引価格を算定するためには、企業は、受領した現金以外の対価を公正価値で測定します。企業は、受領した対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合、契約において約束した財またはサービスの販売価格を参照して間接的に約束した対価を測定します。
35. 企業は、契約の履行を容易にするために財またはサービス(たとえば、資材、機材または労務)を拠出する顧客を有する場合があります。企業は、これらの拠出された財またはサービスの支配を企業が獲得するか否かを評価する必要があります。企業が拠出された財またはサービスの支配を獲得する場合には、これらの拠出された財またはサービスを、顧客から受け取った現金以外の対価として会計処理します。

顧客に支払われる対価

36. 顧客(または、顧客の顧客)に支払われた(または支払うと見込まれる)対価は、取引価格を減額します。企業は、次のいずれか遅い方が発生した時点で、収益の減額を認識します。
- 企業が、約束した財またはサービスの顧客への移転について収益を認識する。
 - 企業が対価を支払うか、または支払いの約束をする(支払いが将来の事象を条件としている場合であっても)。当該約束は、企業の慣習的な事業慣行により含意している場合もある。

ステップ4: 別個の履行義務への取引価格の配分

37. 企業が別個の履行義務を識別し、取引価格を算定した後、取引価格は契約における別個の履行義務に配分されます。
38. 取引価格は、約束した財またはサービスの独立販売価格の比率で、別個の履行義務に配分されます。独立販売価格の最良の証拠は、企業が財またはサービスを別個に販売する場合の、当該財またはサービスの観察可能な価格です。独立販売価格が利用可能でない場合には、経営者は販売価格を見積もる必要があります。観察可能なインプットを最大限に用いなければなりません。考えられる見積方法には以下のようなものがあります(これらに限定されるものではありません)。
- 見積コストに妥当なマージンを加算した金額
 - 類似する財またはサービスの市場価格の評価
 - 一定の状況における残余アプローチ
39. 1つ以上の財またはサービスの販売価格の変動性が高い、または不確定である場合、財またはサービスが契約の開始時または終了時に引き渡されるか否かに関わらず、独立販売価格を計算するために残余アプローチを使用することができます。
40. 販売価格の変動性が高い場合とは、企業が同じ財またはサービスを別々の顧客に対して(同時にまたは、ほぼ同時に)広い範囲の金額で販売している場合です。販売価格が不確定である場合とは、企業が財またはサービスの価格をまだ設定しておらず、当該財またはサービスが今までに販売されたことがない場合です。
41. 値引きまたは変動対価は、以下の42項および43項における要件が満たされる場合には、最初に1つまたは複数の特定の履行義務に配分されなければなりません。その後、独立販売価格の変動性が高い、または不確定である場合には、企業は、残余アプローチを用いて、他の履行義務の独立販売価格を見積もることができます。
42. 次の要件の両方が満たされている取引において、財またはサービスの価格が他の財またはサービスの価格から概ね独立している場合には、企業は、値引きを契約の中の1つまたは複数の別個の履行義務にすべて配分しなければなりません。
- 企業が通常、契約の中の財またはサービスのそれぞれを別個に販売している。
 - それらの販売から観察可能な販売価格により、どの履行義務に契約における値引きが属しているのかの証拠が提供されている。
43. 金額の事後の変動を含む変動対価、および取引価格の変動は、1つまたは複数の履行義務に影響を与える可能性があります。次の要件の両方が満たされる場合には、そのような変動は契約のすべての履行義務ではなく関連する履行義務に配分されます。
- 条件付きの支払条件が、特定の履行義務またはその履行義務を充足することによる結果に関連している。
 - 条件付き対価の金額の全体を別個の履行義務に配分することが、企業が権利を得ると予想している対価の金額と整合している。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業:

- ソフトウェア
- 通信

PwC の見解:

残余アプローチは、現在、一部の企業（たとえば、ソフトウェア企業）によって用いられている残余法とは異なります。現行の残余法を適用する場合には、契約の値引き全体を引渡し済みの項目に配分することになります。

新しいガイダンスにおける残余アプローチは、特定の履行義務に配分された対価の金額を決定するためではなく、別個の財またはサービスの独立販売価格を見積もるために用いられなければならない。このアプローチでは、残りの項目の独立販売価格を算定するために、残余アプローチを適用する前にまず特定の履行義務に関連する値引きをすべてその特定の履行義務に配分することを要求しています。この要求事項により、一部の企業に変更が生じ、これらの金額を見積もるために新しいプロセスの整備が必要となる可能性があります。

残余アプローチの使用は制限されるべきです。現在、販売価格を見積もっている企業は、新基準で残余アプローチを改めて利用することを期待するべきではありません。

ステップ5: 履行義務の充足時に(または充足するにつれて)収益を認識する

44. 当モデルの最終ステップは、収益を認識することです。企業は、財またはサービスが顧客に移転され(または移転されるにつれ)、顧客がその財またはサービスの支配を獲得した時に収益を認識します。資産の支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力のことです。

PwC の見解:

当基準は、財の支配が顧客に移転した時期を決定することを経営者に要求しています。支配の移転よりもリスクおよび経済価値の移転により焦点を当てている現行のガイダンスと比較すると、一部の企業の収益認識のタイミングが変更される可能性があります。リスクおよび経済価値の移転は、新基準において支配が移転したか否かの指標ですが、さらに他の指標も検討する必要があります。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業:

- 航空宇宙および防衛
- 消費財および工業製品
- エンジニアリングおよび建設
- エンタテインメントおよびメディア
- テクノロジー

一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務

45. 履行義務は、一定の期間にわたり、または一時点で充足される可能性があります。次のいずれかの要件が満たされている場合には、企業は一定の期間にわたり収益を認識します。
- 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を受け取り消費する。
 - 企業の履行により、資産(仕掛品)が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増加につれて顧客が当該資産を支配する。
 - 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、顧客は資産の創出につれて支配を有していないもの、企業は現在までに完了した履行について支払いを受ける権利を有している。
46. 最初の要件は、通常、資産が創出されず、顧客がサービスの提供につれて当サービスを消費する場合のサービス契約に対応したものです。経営者は、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あるか否かを評価しなければなりません。企業が他の企業に残りの履行義務を移転することを妨げる契約上または実務上の制約は、この評価では考慮されません。
47. 2番目の要件は、資産が創出され、顧客が資産の創出につれて当資産を支配する取引に対処しています。これは、企業が財を製造するにつれて、顧客が仕掛品を支配する場合に適用されます。経営者は、資産の創出につれて、顧客が当資産の支配を獲得するか否かを決定するために、支配の移転に関するガイダンスを適用しなければなりません。
48. 最後の要件は、顧客が、資産の創出につれて当資産を支配していない、または支配の移転が明らかでない場合の状況に対処しています。経営者は、企業が創出される資産を他に転用できるか否か、および企業が現在までの履行に対して支払いを受ける権利を有しているか否かを考慮する必要があります。

49. 資産が他に転用できるか否かの評価は、契約開始時に行わなければなりません。経営者は、契約上および実務上の制約を考慮し、部分的に完成している製品を他の顧客に再度振り向けることが可能か否かを考慮しなければなりません。資産を他の顧客に再度振り向ける経営者の能力を制限する実質的な契約上の制約は、資産を他に転用できないことを示している可能性があります。また、他の顧客に振り向けることができるように資産を作り直すために多額のコストが必要であるといった実務上の制約も資産が他に転用できないことを示している可能性があります。
50. 企業が支払いを受ける権利を有すると結論づけるために、企業の不履行以外の理由で顧客が契約を終了できる場合であっても、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有していなければなりません。支払スケジュールが特定されていること自体は、現在までの履行に対する支払いを受ける権利があることを示すものではありません。支払いを受ける権利の強制力の評価には、契約条件および契約条件を覆す可能性のある法的制約または要件の検討を含めなければなりません。
51. 支払いを受ける権利は、現在までに提供された財またはサービスの販売価格を反映する金額を企業に補償しなければなりません。たとえば、これは、完了した作業についての企業のコストに合理的な利益マージンを加えた額である可能性があります。
52. 契約上の履行義務が一定の期間にわたる収益認識の要件を満たさない場合、企業は一時点（支配が移転する時点）で収益を認識します。
53. 顧客が財またはサービスの支配を獲得した指標には、次のものが含まれます。
- 企業が資産について支払いを受ける権利を有している。
 - 企業は資産の法的所有権を移転した。
 - 企業が資産の物理的占有を移転した。
 - 顧客が所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
 - 顧客が資産を検収した。

PwC の見解:

経営者は、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を評価するために判断を用いる必要があります。それは、特に資産が他に転用できるか否か、そして、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有するか否かを評価する場合です。たとえば、経営者は、資産が他に転用できるか否かを決定するために、契約の他の当事者に対する資産の移転を制約する実質的な理由があるかどうかを評価する必要があります。

単一の顧客だけが使用できる高度にカスタマイズされた製品を販売する企業、および特定の顧客向けの製品の唯一の提供者である企業は、当該企業が創出する製品を他に転用できないと結論づける可能性があります。このような企業は、製品が製造されるにつれて支払いを受ける権利を有している場合には、一定の期間にわたって収益を認識します。この結果、収益の認識が現行実務よりも早まる（すなわち、ユニットの引渡時ではなく、ユニットが製造されるにつれて認識される）可能性があります。

履行義務の充足に向けての 進捗度の測定

54. 一定の期間にわたり充足される履行義務について、その進捗度を測定する目的は、約束した財またはサービスの支配の顧客への移転を描写するように収益を認識することです。進捗度の測定方法は以下を含みます。
- ・ 生産もしくは引渡した単位数、契約上のマイルストーン、または、現在までに完了した履行の調査に基づいて収益を認識するアウトプット法
 - ・ 発生したコスト、費やした労働時間、経過した時間、または機械の使用時間に基づいて収益を認識するインプット法
55. 財に関連するサービスを履行する前に、顧客が未据付の資材を支配している場合があります。企業がインプット法を用いて進捗度を測定する場合、これは課題を生む可能性があります。使用された進捗度の測定が企業の履行を確実に描写するよう、この測定を調整する必要があります。
56. 財またはサービスの進捗度の測定には、顧客への移転を描写する進捗度の測定のみを含めなければならないことを説明するために、最終基準に設例が示される予定です。
57. 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件(上記パラグラフ45を参照)を満たす大量の同質の財の製造業者は、どのような進捗度の測定が顧客に対する財またはサービスの移転を描写するかを評価する必要があります。一部の状況において、移転は製品の引渡時ではない場合があります。
58. ベンダーが大量の同質の財を製造するものの、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件も満たす場合で、仕掛品が重要な場合に、「引渡し単位」による測定を使用するという例外は認められません。このような例外があると、一定期間にわたり充足される履行義務に関するガイダンスが回避されてしまうでしょう。

最も影響を受ける企業は？

受託製造業の企業

PwC の見解:

製造業者は、顧客の仕様に応じて製造する大量の同質の財が、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす可能性があることが分かり、意外だったかもしれません。これは、(1) カスタマイズされていることを考えた場合、このような財は企業が他に転用できないことが頻繁にあり、(2) このような契約の支払条件には、契約が解約された場合に現在までの履行に対する支払いを行うことを規定する保護的条項が含まれる場合がある、というのがその理由です。

1つの例として、他に転用できないカスタマイズされた財を製造する受託製造業者があります。顧客が、完成したユニット、および、製造中のユニットの両方について、どの時点でも発生費用と合理的な利益マージンを製造業者に補償する場合、製造業者は一定の期間にわたり収益を認識する要件を満たす可能性があります。

このような種類の財を製造する企業は、財が顧客に引き渡される時点ではなく、財が製造されるにつれて、収益の認識を要求される可能性があります。当ガイダンスにより、経済的に類似した契約に異なる結果が生じる場合があります。支払条件のわずかな違いにより、あるケースでは一定期間にわたり充足される履行義務として、また別のケースでは棚卸資産として財を処理することになります。顧客が製造中のユニットのコストのみを補償する場合には、「支払いを受ける権利」の要件を満たさない可能性があります。その場合には、収益は、引渡時に顧客に支配が移転した時点で認識されることになります。

その他の論点

59. 収益認識モデルの5つのステップの適用以外にもいくつかの論点があります。当基準は、モデルを適用する上で企業に役立つよう、以下の領域のガイダンスを提供しています。

ライセンス

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- エンタテインメント
およびメディア
- フランチャイズ
- 製薬および
ライフサイエンス
- テクノロジー

60. ライセンスは、企業の知的財産を使用する権利です。知的財産には、ソフトウェアおよび技術、メディアおよびエンタテインメントの権利、フランチャイズ、特許権、商標権、および著作権などが含まれます。付与されるライセンスの種類が多様性を考慮すると、ライセンスの会計処理に「(ひとつの方法がすべてに当てはまる) 万能策」のアプローチはありません。あるケースにおいて、ライセンスは権利を提供する約束であり、それは一時点で顧客に移転します。また、他のケースにおいて、ライセンスは企業の知的財産へのアクセスを提供する約束であり、その場合、一定の期間にわたり顧客に便益を移転します。
61. 経営者は、ライセンスが一時点で移転される権利を反映するか否かを決定するために、ライセンスの特徴および契約の経済的実質を検討しなければなりません。有形財と同様であるとみなされる可能性がある権利、またはライセンサーからの支援を受けずに権利を使用する方法および時期を決定することを顧客に認める契約は、権利が一時点で移転することを示している可能性があります。
62. 上記の場合または類似の特徴が存在しない場合、ライセンスは、企業の知的財産へのアクセスを提供する約束を示している可能性があります。ライセンスが権利を移転するのか、またはアクセスを提供するのかを決定するのに役立つために、最終基準において詳細なガイダンスが提供されることが予想されます。

PwC の見解：

ライセンスの会計処理は依然として議論の多いトピックです。ライセンスには多様な形態があり、多くの業界において一般的に行われているという事実が、単一の原則主義のモデルの開発を困難にしています。

このモデルの他の側面を適用する場合には、適切な会計処理を決定するためにライセンスの性質を評価する必要がない可能性があります。たとえば、知的財産のライセンスは、契約における他の財またはサービスと区別できない場合があります。別個の履行義務として取り扱われないライセンスは、契約上の他の履行義務が充足され

た時、または充足されるにつれて認識されることとなります。ライセンスからの変動対価は、変動対価の制限がなくなった時点で収益として認識されることとなります。

両審議会は、引き続き、ライセンスが権利を提供する約束であるか、または企業の知的財産へのアクセスを提供する約束であるかを企業が決定するために使用する指標を開発しています。ライセンスがライセンサーの知的財産へのアクセスを提供する約束であることを示す要素は、以下を含みますが、これに限定されるものではありません。

- ライセンサーは、別個の履行義務として適格でない契約のもとで、継続的な義務を有する(スポンサー契約など)。
- ライセンサーはライセンス期間中、積極的にライセンサーが知的財産を継続的に利用できるようにしなければならない。

ライセンスが権利を表すのか、または単に一定の期間にわたり知的財産へのアクセスを提供するのかを決定するために、両審議会が最終的に合意する指標を検討することが重要となります。この評価は、多くの場合において重要な判断を必要とする可能性があります。

契約コスト

63. 企業は、経営者が契約獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該コストについて資産を認識します。契約獲得の増分コストとは、もし、契約を獲得しなかったならば企業に発生しなかったであろうコストをいいます(たとえば、販売手数料)。償却期間が1年以内の場合には、企業は契約獲得のコストを費用として認識できます。
64. 契約を履行するためのコストが、将来において企業が履行義務の充足に使用する資源を創出するかまたは増価し、かつ当該コストが回収されると見込まれる場合には、企業は当該コストを資産として認識します。経営者は、収益基準のガイダンスを適用する前に、他の基準(たとえば、棚卸資産、有形固定資産、または無形資産)に従って契約を履行するためのコストを会計処理すべきかどうかを検討する必要があります。

65. 資産として認識された契約獲得のコストまたは契約履行のコストは、当該資産が関連する財またはサービスが顧客へ移転されるにつれて規則的な方法に従って償却されます。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- 航空宇宙および防衛
- エンジニアリングおよび建設
- 金融機関
- テクノロジー
- 通信

PwCの見解：

当ガイダンスの適用の結果、現行のガイダンスが認めるよりも多くの資産を認識することになる可能性があります。販売手数料を支払時に費用処理している企業およびセットアップ・コストを発生時に費用処理している企業は、それらのコストが回収可能である場合には、当該コストを資産計上し償却することが要求されます。このような企業は、関連費用を追跡するためのプロセス、および認識した資産が依然として回収可能であるか否かを判定するために定期的に減損を評価するプロセスを開発する必要があります。過去において費用処理されているものの、当収益基準では資産として認識されることになる契約コストが、移行時にどのように会計処理されるかは不明確です。

回収可能性

66. 回収可能性とは、顧客の信用リスクを指しています。すなわち、企業が契約に従って権利を得る対価の金額を顧客から回収できないというリスクです。
67. 顧客からの受取債権の当初および事後の減損は、重要性のある限り、売上総利益の下に費用として別個に表示されます。この費用は、重要である場合には、損益計算書の本体に表示しなければなりません。

最も影響を受ける企業は？

信用リスクの高い顧客への販売に係る収益を繰り延べているすべての企業

PwCの見解：

回収可能性はもはや認識の閾値でなくなるため、現在、回収可能性に対する懸念から収益の認識を繰り延べている企業は、収益を早期に認識する可能性があります。現行のIFRSおよびUS GAAPでは、収益認識に対する回収可能性の閾値があるため、これは両基準にとって重要な変更です。経営者は、取引の発生時に回収を見込んでいない収益の金額を見積り、費用計上する必要があります。

買戻し契約

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- 自動車
- 重工業製品

68. 資産を買い戻す義務または権利（先渡取引またはコール・オプション）を有する企業は、先渡取引またはコール・オプションが実質的である場合、買手に資産の支配を移転しません。企業は、買戻し価格が資産の当初の販売価格よりも低い場合にはリースとして、買戻し価格が資産の当初の販売価格と同額以上の場合には融資として、その取引を会計処理します。
69. 当初の販売価格よりも低い買戻し価格で企業に資産を買い戻すことを要求する権利（プット・オプション）を顧客が有する契約は、契約が顧客にその権利を行使する著しい経済的インセンティブを提供する場合には、リースとして会計処理されます。資産の買戻し価格が当初の販売価格を上回っており、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合は、その契約は融資です。
70. 当初の販売価格よりも低い買戻し価格で買い戻すプット・オプションを含み、顧客が権利を行使する著しい経済的インセンティブを有しているセール・アンド・リースバック取引は、融資として会計処理されます。
71. 売手によって提供される残価保証は、必ずしも収益の認識を妨げるものではありませんが、取引価格に影響を与える可能性があります。明示的であろうと黙示的であろうと資産を買い戻す義務を有する企業は、当該義務をプット・オプションとして会計処理しなければなりません。

本人か代理人かの検討

72. 企業は、顧客に財またはサービスを提供するにあたり第三者を関与させることが頻繁にあります。このような契約において、経営者は、企業が本人として行動しているか、または代理人として行動しているかを検討する必要があります。契約上、企業が本人の場合には、企業は収益を総額で認識し、代理人の場合には、純額(すなわち受領した手数料に相当する金額)で認識します。
73. 企業が、別の当事者の財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、その財またはサービスの支配を獲得する場合には、契約上、企業は本人です。企業の履行義務が、別の当事者のために財またはサービスを提供するための手配を行っている場合には、企業は代理人となります。
74. 企業が代理人である指標には、以下が含まれます。
- 他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している(すなわち、他の当事者が主たる債務者である)。
 - 在庫リスクを有していない。
 - 価格の設定において企業に自由がない。
 - 顧客の信用リスクが企業にない。
 - 企業の対価が、手数料の形式によるものである。

PwCの見解:

収益基準における上記の指標は、IFRSおよびUS GAAPの現行のガイダンスと類似しています。既存のUS GAAPとは異なり、当ガイダンスは、これらの指標のうちどれを重視しているというわけではありません。しかしながら、PwCは、ほとんどの産業において、本人か代理人かの評価について、実務上の重要な変更はないと見込んでいます。特にインターネット取引に関連する新規および展開中の事業モデルは、この領域が以前にも増して重視されてきました。

追加的な財またはサービスの取得に対する顧客の選択権

75. 企業は、顧客に対して追加的な財またはサービスの取得に関するオプションを、無料または値引き価格で付与する場合があります。これらのオプションには、顧客特典クレジットまたはその他の販売インセンティブおよび値引きが含まれる場合があります。オプションが、顧客が当該契約を締結しなければ受け取れないであろう重要な権利を顧客に提供する場合には、このオプションを付与するという約束により別個の履行義務が発生します。企業は、オプションの消滅時、または顧客への追加の財またはサービスの移転時に、オプションに配分された収益を認識します。
76. 重要な権利の一例として、同一市場において類似の顧客に通常与えられる範囲の値引きに対する増分となる値引きがあります。顧客は、将来の財またはサービスに対して事実上前払いをしており、そのため収益は、それらの将来の財もしくはサービスの移転時、またはオプションの消滅時に認識されます。
77. 財またはサービスについて通常請求される価格の範囲内の価格で追加的な財またはサービスを購入するというオプションは、顧客に重要な権利を与えるものではなく、販売の提案です。たとえそれが以前の契約を締結したことによってのみオプションを行使できる場合であっても、それは販売の提案にあたります。
78. 顧客が追加的な財またはサービスを購入するオプションについての独立販売価格の見積りは、オプションを行使する際に顧客が得ると見込まれる値引きです。この見積りは、顧客がオプションを行使することなしに受け取る値引き、および顧客がオプションを行使しない可能性(すなわち、権利の非行使部分または権利の失効)についての調整が行われます。

79. たとえば、将来の購入時に交換可能なカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを現在の購入時に付与する企業は、権利の非行使部分を調整してカスタマー・ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を見積る必要があります。カスタマー・ロイヤルティ・ポイントに配分された収益は、ポイントが顧客に重要な権利を提供する場合には、ポイントの交換時または失効時に認識されます。また、ポイントの交換時に提供される財またはサービスについて、企業は、本人として行動するのか代理人として行動するのかを考慮する必要があります。代理人として行動する企業は、ポイントが第三者に移転された時点で手数料のみを収益として認識します。

返品権

80. 企業は、(返品されると見込まれる製品を考慮して) 留保される予定の対価について収益、および企業が顧客に支払うと予想される返金について負債を認識することにより、返品権付きの財の販売を会計処理します。収益および負債は報告年度ごとに返金の見込金額の変動について見直されます。
81. また、企業は、顧客から財を回収する権利についての資産および対応する売上原価の修正も認識します。資産は財の取得原価から当該財の回収のための予想コストを控除した額で当初測定します。そして各報告期間の末日に減損について評価します。

製品保証

82. 顧客が企業から製品保証を別個に購入するオプションを有する場合には、企業は当該製品保証を別個の履行義務として会計処理します。製品保証が別個に販売されない場合には、製品保証が顧客に区別できるサービスを提供しない限り、企業は当該製品保証をコストの引当として会計処理します。

83. 製品保証は、製品が合意された仕様に従っているという保証(すなわち品質保証)に加えて、顧客にサービス(サービスに基づく製品保証)を提供することがあります。サービスは、このような状況において、別個の履行義務として会計処理されます。品質保証とサービスに基づく製品保証の両方を約束するものの、義務を合理的に区別してそれぞれ会計処理することができない企業は、両方の保証を一緒にして別個の履行義務として会計処理しなければなりません。

最も影響を受ける企業は？

自動車産業における企業など、複数年の製品保証を提供する企業

PwC の見解:

製品保証の会計処理に関するガイダンスは、通常、IFRSおよびUS GAAPの現行ガイダンスと整合しています。しかし、一部の契約においては標準保証とサービスの両方を提供する単一の製品保証を区別することが困難な場合があります。経営者は、このようなサービスが別個に販売されない場合には、独立販売価格を見積もり、契約の履行義務に取引価格を配分するプロセスを開発する必要があります。

返還不能の前払手数料

84. 取引開始時に返還不能の手数料を顧客に課する企業があります。たとえば、セットアップ手数料、加入手数料、または会費などがあります。経営者は、返還不能の前払手数料が約束した財またはサービスの顧客への移転に関連しているか否かを判断する必要があります。
85. 返還不能の前払手数料は、契約開始時またはその前後において行われた活動(たとえば、顧客のセットアップ活動)に関連している場合がありますが、当該活動が、約束した財またはサービスの顧客への移転とならない場合には、別個の履行義務が充足されたことになりません。前払手数料は、将来において財またはサービスが顧客に提供された時点で、収益に認識されます。

86. 返還不能の前払手数料が履行義務に関連している場合には、経営者は当該履行義務が契約におけるその他の履行義務と区別できるかどうかを判断する必要があります。

請求済未出荷契約

87. 請求済未出荷契約では、企業は製品について顧客に請求しますが、製品の出荷は後日まで行いません。収益は、製品の支配が顧客に移転された時点で認識されます。顧客が請求済未出荷契約において支配を獲得したと結論づけるためには、以下の要件すべてを満たしていなければなりません。
- 請求済未出荷契約の理由が実質のあるものでなければならない。
 - 当該製品は、顧客の製品として区分して識別されていなければならない。
 - 当該製品は、顧客が指定する時間および場所での引渡しの準備ができていなければならない。
 - 企業は、別の顧客に当該製品を販売できない。
88. また、経営者は、製品を保管する管理サービスが、取引価格の一部を配分しなければならない重要な別個の履行義務であるかどうかを検討する必要があります。

PwCの見解:

請求済未出荷契約について提供されている指標のリストは、IFRSの現行のガイダンスと概ね整合しています。収益を認識するために、確定済みの納品スケジュールを顧客から受け取るとをベンダーに要求する規定がなくなるため、請求済未出荷契約について現行のUS GAAPよりも早い段階で収益を認識する状況が発生する可能性があります。

企業の通常の活動のアウトプットではない資産の移転

89. 企業は、通常の活動のアウトプットでない非金融資産の売却に対して、収益基準の支配の移転および測定 of 要求事項 (認識する収益の制限を含む) を適用する必要があります。資産の認識の中止をすべき時期およびそれらの資産の移転時に認識する純利得または純損失に含めるべき対価を決定するために、当ガイダンスを適用する必要があります。

委託販売契約

最も影響を受ける企業は？

小売および消費財産業の企業

90. 一部の産業では、販売業者または流通業者に対して委託販売で財の移転を行います。譲渡人は通常、委託在庫を流通業者の顧客への当該製品の販売など所定の事象が発生するまで、または所定の期間が満了するまで、所有しています。
91. 経営者は、流通業者への財の移転に基づき収益を認識すべきか、または最終顧客への最終的な販売に基づき収益を認識すべきかを決定するために、以下を考慮する必要があります。
- 流通業者は財に対する支払いをする無条件の義務を有している。
 - 企業は製品の返還を要求できる、または別の流通業者に移転できる(これは、流通業者に支配が移転されていないことを示す)。

不利な履行義務

92. 不利な履行義務の会計処理に関する新しいガイダンスは提示されません。代わりに、FASBは、ASC 605-35「建設型契約及び製造型契約」における不利な損失ガイダンスおよびその他の業界別ガイダンスを含む既存のUS GAAPのガイダンスを踏襲する予定です。踏襲されるガイダンスは、現在、当該ガイダンスの適用範囲にある契約に限定して適用されます。IASBは、顧客との契約については、

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における不利な契約の条項を適用することを決定しました。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- 航空宇宙および防衛
- エンジニアリングおよび建設
- テクノロジー

PwCの見解：

現在、維持されるガイダンスの適用範囲になっているすべての契約を把握しなければならないとすれば、両審議会は、当該ガイダンスの適用範囲を明確にする必要があります。また、IASBは、IAS第11号「工事契約」における不採算契約に関するガイダンスを踏襲するか否かを検討する必要もあります。

開示

93. 収益基準には、収益認識に関連する金額、時期および判断と対応するキャッシュ・フローに関して財務諸表利用者が理解できるようにする多くの開示要求事項が含まれます。開示には、顧客との契約に関する定性的および定量的情報が含まれます。
94. FASBおよびIASBは、年次財務報告の開示について合意したものの、期中財務報告の開示については意見が分かれました。開示要求事項に関する仮決定について、以下に概要を示します。

開示の種類	開示要求
収益の分解	収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期、および不確実性が経済的要因にどのように影響されるのを描写する区分に分解した収益に関する情報を開示する。分解した収益を報告セグメントの収益に調整する。
契約残高の調整表	契約資産（未請求の債権など）および契約負債（繰延収益など）の期首残高および期末残高を開示し、これらの金額における重要な変動の定性的な説明を提供する。過年度に充足した履行義務に関連して当期に認識した収益の金額（変動対価を含む契約から生じる収益など）を開示する。他の場所で表示されていない場合、売上債権の期首残高および期末残高を開示する。
残存する履行義務	重大な収益の戻入れの対象にならない、すべての残存する履行義務に配分された取引価格の金額を開示する。制限のある契約において追加で認識される可能性がある収益に関して文章による説明を提供する。
契約の獲得または履行のコスト	資産計上された契約の獲得および履行のコストの期末残高および当期間に償却された金額を開示する。各報告期間の償却を決定するために使用した方法を開示する。
その他の定性的開示	顧客との契約から生じる収益の金額および時期に影響を及ぼす重要な判断および判断の変更を開示する。経営者が変動対価の制限の対象でない最低限の収益の金額を決定する方法を開示する。経過措置を含む、企業が収益の会計方針で使用した実務上の便宜について説明する。
期中報告期間の開示	既存の基準に基づく現行の期中財務報告の開示要求を維持する。収益の分解、契約残高および残存する履行義務を開示する（FASBのみ）。収益の分解を開示する（IASBのみ）。

PwCの見解:

現行のIFRSおよびUS GAAPの収益に関する開示要求に比べると、開示要求が大幅に増えています。また、当収益基準は、期中財務諸表においても同様に重要な開示を追加する可能性があります。その結果、特に期中財務諸表において、今まで財務報告目的のために必要でなかった情報を得るために、経営者は、システム、プロセスおよび内部統制を整備する必要があるかもしれません。

米国の非公開企業について特定の開示の免除を認めるべきか否かを決定するために、FASBは今後の会議において、このような企業に対する開示要求を議論することが予想されます。

経過措置および発効日

95. 企業は、2017年1月1日以後に開始する年次報告期間の最初の期中報告期間より当収益基準を適用します(たとえば、2017年12月31日が期末の企業の場合は、2017年1月1日から適用となります)。IFRSおよびUS GAAPのいずれにおいても早期適用は認められませんが、IFRSの初度適用企業は除外され認められることになると考えられます。これについては、今後のIASB単独の会議で論議される予定です。米国の非公開企業の発効日については、今後のFASB単独の会議で論議されると見込まれます。
96. 企業は、同一期間中に開始して終了した契約を修正再表示しない等の特定の実務上の便宜の使用、および完了した契約の変動対価の会計処理における後知恵(hindsight)の使用を含めて、新しい収益基準を遡及適用することができます。
97. また、企業は、移行を簡略化するために次の方法も選択できます。
 - 当収益基準を、発効日現在のすべての既存の契約および発効日後に締結される契約に適用する。
 - 発効日における既存の契約への新基準適用による累積的影響額は、利益剰余金の期首残高に認識する。

- 当基準の適用初年度は、最初の期中報告期間から以下の追加的な開示を提供する。
 - 企業が新しい収益基準を適用したことにより当事業年度に影響を受けた財務諸表の各表示項目の金額
 - 新しい収益基準と従来のガイダンスにおける報告結果の間の著しい変動の説明

98. この簡略化された経過措置を使用する企業は、財務諸表にその旨を開示しなければなりません。

PwCの見解:

新たな簡略化された経過措置を利用できることは、この選択肢を選ぶ財務諸表作成者にとって、移行に伴う問題を大幅に減らすこととなります。当収益基準の適用により当事業年度の財務諸表のすべての表示項目がどのような影響を受けたのか開示を求める要求事項によって、投資家の主な懸念事項であった、適用年度における比較可能性と趨勢情報が提供されることとなります。この注記は期中財務諸表においても開示が要求されます。

当基準の最終化から発効日までの期間が通常よりも長いのは、当基準が広く普及すべきであり、また、収益の報告が重要であるためです。基準の適用に要する労力についての財務諸表作成者の懸念を考慮し、完全遡及適用を望む企業および簡略化された経過措置の方法を使用する企業のために十分な時間を確保することが意図されています。完全遡及適用は、一部の企業が投資家に提供したいと考えるより多くの全体的な趨勢情報を提供します。そのため、このような財務諸表作成者に移行のための十分な時間を与えることが重要でした。

次のステップ

両審議会は、2013年第2四半期に最終基準を公表することを目標としています。

質問

当実務ガイドについて質問がある PwC のクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

付録

現在までの再審議の決定事項

以下の表は、現在までの両審議会による決定事項を要約したものです。これらの決定は暫定的であり、最終基準が公表されるまでに変更される可能性があります。



トピック	2011年公開草案	仮決定
適用範囲	<p>企業は、顧客とのすべての契約（リース、保険、金融商品などの特定の契約を除く）に対して提案されている収益基準を適用する。</p> <p>顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者である。企業は契約の相手方が顧客である場合のみ、当該契約に当ガイダンス案を適用するものとする。一部の契約について、契約の相手方が顧客ではなく、市販のための製品開発に伴うリスクおよび便益を企業と共有する協力者または共同事業者である場合がある。このような契約は、当ガイダンス案の適用範囲には含まれない。</p>	<p>両審議会は、協力者または共同事業者が実質的に顧客である場合の取引など、顧客とのすべての契約に対して当収益認識基準を適用することを確認した。</p>
顧客との契約の識別	<p>以下のすべての要件を満たす場合に限り、契約が存在する。契約は単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉される。</p> <ul style="list-style-type: none">• 契約に経済的実質がある• 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• 経営者が、移転される財またはサービスに関する各契約当事者の権利および義務を識別できる• 経営者が、それらの財またはサービスに関する支払条件および支払方法を識別できる	<p>両審議会は契約当事者がそれぞれの義務を履行すると確約した場合を示す指標を含めることを決定した。</p> <p>検討される指標の一部は以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none">• 支払条件は、顧客の意図に関する不確実性を反映しているか否か• 当事者のビジネスモデルを考慮して契約が締結されている事由• 類似取引を実行する顧客の経験があるか否か
流通業者および再販業者との契約の結合	<p>次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客と同時または、ほぼ同時に締結した複数の契約を結合することが必要になる可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none">• 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉される• 1つの契約で支払われる対価の金額が他の契約の価格または履行に左右される• 別個の契約で約束した財またはサービスが、単一の履行義務である	<p>両審議会は、既存の契約結合のガイダンス案を維持した。また、両審議会は顧客が自身の顧客に再販または提供できる財またはサービスの提供など、財またはサービスを提供するというすべての約束は、別の当事者によって充足される場合であっても履行義務であることを明確にした。これらの約束は顧客へ現金を支払う約束とは異なり、区別できる財またはサービスへの支払いでない限り、取引価格の減額として会計処理される。</p>

Practical guide to IFRS – Revenue from contracts with customers

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

契約変更

契約変更によって区別できる履行義務が追加され、かつ、その価格が追加の履行義務の独立販売価格を反映する場合に限り、当該契約変更は別個の契約として会計処理される。そうではない場合、この変更は、事実および状況によって、当初の契約への調整として、累積的に一時点で収益を修正する(累積的キャッチアップ方式)か、または将来の履行義務が充足される時点で収益を修正する(プロスペクティブ方式)かのいずれかの方法により会計処理される。

両審議会は、契約変更に関するガイダンス案を維持した。また、両審議会は、契約上のクレームを含む契約変更は書面、口頭もしくは慣習的な事業慣行による含意による場合もあり、契約当事者の強制可能な権利および義務を創出、または変更する時に承認されることを明確にした。また、両審議会は、契約上のクレームおよび/または価格未定の変更指図による契約変更を取り扱う例示を含めることを検討していく。

両審議会は取引価格のみに影響を与える場合の契約変更は、他の契約変更と同様に会計処理されるべきであることを明確にした。価格の変更は、残りの履行義務が区別できるか否かに応じて、将来に向かって、または累積的にキャッチアップして修正する方法のいずれかによって会計処理される。



トピック	2011年公開草案	仮決定
<p>別個の履行義務の識別</p>	<p>財またはサービスが「区別できる」場合に、別個の履行義務が存在する。以下のいずれかの場合に財またはサービスは「区別できる」。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業は、通常、財またはサービスを別個に販売している • 顧客は、財またはサービスを、それ単独で、また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利用することができる <p>次の両方の要件を満たす場合に、財またはサービスの束を一括して単一の履行義務として会計処理する。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 財およびサービスの相互関連性が非常に高く、企業は、顧客が契約した結合後の項目に財またはサービスを統合する著しいサービスを提供している • 企業は、財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズすることを顧客と契約している 	<p>両審議会は、以下の要件の両方を満たす場合においてのみ、企業は、約束した財またはサービス(あるいは、財またはサービスの束)を別個の履行義務として会計処理しなければならないと決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 顧客が、約束した財またはサービスからの便益を、それ単独で、または顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒に得ることができるため、その財またはサービスは区別できる • 約束した財またはサービスが、契約における別の約束した財またはサービスと高度に依存または相互関連していないため、その財またはサービスは契約に照らして区別できる <p>両審議会は、約束した財またはサービスが契約に照らして区別できるかどうかの評価は、以下の指標によって裏付けられなければならないことを合意した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業は、財またはサービスを統合する著しいサービスを提供していない • 顧客は、契約における他の約束した財またはサービスに重大な影響を与えることなしに、財またはサービスを購入すること、または、購入しないことができた • 財またはサービスは、契約における他の約束した財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしない • 財またはサービスが、以下の2つの両方の条件に合致する場合には、契約で約束された連続的に引渡される一連の財またはサービスの一部ではない <ol style="list-style-type: none"> 1. これらの財またはサービスを顧客に移転する約束は、一定の期間にわたり充足される履行義務である 2. 企業はこれらの財またはサービスの顧客への移転を描写するために、同じ進捗度の測定方法を使用する <p>両審議会は、複数の区別できる財またはサービスが顧客に対して同じパターンで移転されている場合、それらを単一の履行義務として会計処理することを企業に認める実務上の便宜の削除を決定した。</p>



トピック	2011年公開草案	仮決定
<p>収益認識の制限</p>	<p>履行義務が充足され、企業がその履行義務に配分された取引価格に対する権利を得ることが「合理的に確実 (reasonably assured)」である場合に、収益が認識される。</p> <p>以下の要件の両方が満たされた場合、変動対価を受け取る企業の権利は「合理的に確実」となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業が類似した履行義務の経験を有している 企業の経験が、履行義務の充足と引き換えに権利を得る対価の金額の予測に役立つ <p>顧客による事後的な財またはサービスの売上ベースのロイヤルティと交換に知的財産を使用できるライセンスに関連する変動対価は、このような将来の販売が発生した場合にのみ合理的に確実となる。</p>	<p>両審議会は収益認識の制限の目的を提供した。企業は、将来の重大な収益の戻入れがない金額を上限として、履行義務が充足されるにつれて収益を認識しなければならない。企業は、類似した種類の履行義務の経験を評価し、その経験に基づき、認識された収益の累計額について、将来の期間に重大な戻しがあると見込まれないかどうかを判断しなければならない。</p> <p>両審議会は 2010 年 6 月の公開草案において当初提案されたように、取引価格の測定においてこの制限を適用することを決定した。これにより、別個の制限が設けられるのではなく、取引価格を決定する時に、変動対価により収益認識の制限が考慮されることになる。</p> <p>支払いが顧客の事後の売上 (たとえば、売上ベースのロイヤルティ) に基づき変動する知的財産のライセンスの例外を削除することを決定し、収益認識の制限の基礎となる原則が顧客とのすべての契約に適用されることを明確にした。</p> <p>また、両審議会は、履行義務が充足された後であっても対価に対する権利を得るか否かが不確実である場合には、変動価格の契約および固定価格の契約に対してこの制限を適用することを明確にした。両審議会は現行の IFRS および US GAAP のガイダンスでは「合理的に確実な」という用語が異なる意味を持つため、混乱を回避するために当該用語を削除した。</p>
<p>貨幣の時間価値</p>	<p>契約が重要な財務要素を含む場合には、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならない。</p> <p>実務上の便宜として、顧客による支払いと約束した財またはサービスの移転との間の期間が 1 年以内である場合には、取引価格の測定に貨幣の時間価値を反映する必要はない。</p>	<p>両審議会はガイダンス案を維持し、以下の 3 項目を明確にした。</p> <ul style="list-style-type: none"> 財やサービスの前払いを受けた企業について、財またはサービスが顧客の自由裁量で顧客へ移転する場合には、貨幣の時間価値の影響を反映する必要がない 契約期間が 1 年を超える可能性がある契約について、支払いと履行との間の期間が 1 年以内である場合には、実務上の便宜を適用することができる 受取利息を収益の構成要素として表示することを妨げない



トピック

2011年公開草案

仮決定

取引価格の配分

取引価格は、契約における履行義務の独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分される。

財またはサービスの販売価格に重要な変動性または不確実性が存在する場合、財またはサービスが契約の開始時または終了時に引き渡されるか否かにかかわらず、独立販売価格の見積り方法として残余アプローチを使用することができる。

不確定な対価、値引きまたは変更指図のような取引価格の一部の要素は、特定の状況においては、契約のすべての履行義務ではなく1つの履行義務だけに配分される可能性がある。

両審議会は、財またはサービスの独立販売価格の変動性が高い、または不確定である場合、当該独立販売価格を見積もるための適切な手法として残余アプローチを維持することを決定した。また、残余アプローチは契約における複数の財またはサービスの独立販売価格の変動性が高い、または不確定である場合に使用することができることも明確にした。

両審議会は、複数の財またはサービスの独立販売価格の変動性が高い、または不確定である場合、企業は、独立販売価格を見積もるために以下の複合的手法を使用できる場合があることを明確にした。

- 最初に、変動性が高い、または不確定であるすべての財またはサービスの独立販売価格の合計額を見積もるために残余アプローチを適用する
- 次に、独立販売価格の合計額に関連する個々の独立販売価格を見積もるために別の手法を使用する

不確定な対価、値引きまたは変更指図などの取引価格の一部を特定の状況における契約のすべての履行義務ではなく、1つまたは複数の履行義務に配分することに関するガイダンスが維持された。

また、両審議会は、取引価格の配分に関連する新しい収益基準のガイダンスは契約のポートフォリオまたは同様の性質を持つ履行義務に対して適用可能であることを明確にした。ただし、そのようにした場合の結果が個々の契約または履行義務にガイダンスを適用した結果と大きく異ならないであろうと企業が見込んでいる場合である。



トピック	2011年公開草案	仮決定
<p>一定の期間にわたり充足される履行義務</p>	<p>履行義務は、次の場合には、一定の期間にわたり充足される。(a) 企業の履行により顧客が支配する資産が創出または増価される、(b) 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、次の要件のうち少なくとも1つに該当する。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 • 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行する必要がある場合に、当該他の企業は、作業を実質的にやり直す必要がない • 企業が、現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有しており、契約を履行すると見込んでいる 	<p>両審議会は、企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するか否か、つまり、収益を一定の期間にわたり認識するか否かを決定するための要件について、以下のように改善することを決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配するか否かを検討する要件を維持する • 「便益を同時に受け取り消費する」要件と「他の企業が実質的にやり直す必要がない」と提案された要件を、「純粋なサービス」契約に適用する1つの要件に統合する • 「転用できる」の要件と「現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利」の要件を1つの要件に統合することで、より密接に関連づける <p>また、両審議会は、「転用できる」と「現在まで完了した履行について支払いを受ける権利」の解釈を明確にすることも決定した。たとえば、</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「転用できる」については、企業が製造プロセスの全体を通して部分的に完成した資産を他の顧客に再度振り向けることが可能か否かを、契約開始時に評価する • 支払いを受ける権利は強制可能なものでなければならない。当該権利の強制可能性を評価する際、企業は、契約条件だけでなく、契約条件を覆しうる法律ないし法的判例も考慮しなければならない

履行義務の充足に向けての進捗度の測定

進捗度を測定する目的は、財またはサービスの支配の顧客への移転パターンを忠実に描写することである。支配が連続的に移転される場合の収益認識方法には以下が含まれる。

- 現在までの企業の履行の価値(たとえば、これまでに移転された財またはサービスの調査、達成した成果の鑑定評価)に基づき収益を認識するアウトプット法
- 履行義務の充足のためのインプット(たとえば、経過時間、費消した資源、費やした労働時間、発生したコストおよび機械の使用時間)に基づいて収益を認識するインプット法

アウトプット法が直接観察可能でない場合、または過大なコストをかけないと企業が利用可能でない場合、企業は適切なインプット法を選択することができる。異常な仕損金額など、顧客への財またはサービスの移転を表さないインプットの影響は、進捗度の測定から除外しなければならない。

移転した財のコストが重要であり、関連するサービスと著しく異なる時点において移転された場合(企業が資材を設置する前に顧客が支配する資材など)、移転した財のコストに等しい金額で収益を認識することにより進捗度を測定することが適切な場合がある。

両審議会は、一定の期間にわたり充足される履行義務に関する進捗度の測定について公開草案のガイダンスを維持した。両審議会は、「製造単位」または「引渡し単位」などの方法は、以下の状況においては履行義務の充足の際の企業の履行について合理的な代替数値を提供できると暫定的に決定した。

- 「製造単位」法は、報告期間末日のすべての仕掛品の価値に重要性がない場合には、企業の履行について合理的な代替数値を提供できる場合がある
- 「引渡し単位」法は、以下の両方を満たす場合に企業の履行について合理的な代替数値を提供できる場合がある
 1. 報告期間末日のすべての仕掛品の価値に重要性がない
 2. 報告期間末日において、製造されたがまだ顧客に引渡されていないすべての単位の価値に重要性がない

また、両審議会は、財またはサービスの支配の顧客への移転パターンを描写する進捗度の測定の目的をさらに満たすために、インプット法を用いた場合の未据付の資材、資材の仕損、および非効率性の会計処理を明確にすることにも同意した。

その他の検討事項

トピック	2011年公開草案	仮決定
ライセンス供与および 使用権	<p>約束した権利は、顧客が当該権利の支配(すなわち、使用および便益)を獲得した時点で企業が充足する履行義務である。</p> <p>企業は、権利が別個の履行義務を発生させるかどうか、または権利を契約の他の履行義務と結合すべきか否かについて検討しなければならない。</p>	<p>両審議会は、ライセンスが権利を提供する約束であり、一時点で顧客に移転する場合があると決定した。また、ライセンスは企業の知的財産へのアクセスを提供する約束であり、一定の期間にわたり顧客に便益を移転する場合もある。ライセンスの性質および契約の経済的実質に基づいて会計処理を決定する際に有用な指標が提供される予定である。</p>
不利な履行義務	<p>企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務が不利である場合に、負債および対応する費用を認識しなければならない。その履行義務が1年以内の期間にわたって充足される場合は評価する必要はない。</p> <p>履行義務を決済するための最小コストの金額が配分された取引価格の金額を上回る場合、履行義務は不利となる。</p> <p>履行義務を決済するための最小コストとは、以下のいずれか低い金額となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 履行義務を充足することに直接関連するコスト 企業が履行義務から退出するために支払うことが必要となる金額 	<p>両審議会は、このガイダンスを収益基準の適用範囲から削除することを決定した。</p> <p>その結果、IASBは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における不利な契約の要求事項を、収益基準の適用範囲であるすべての顧客との契約に適用すべきであると決定した。</p> <p>FASBは、顧客との契約から生じる損失の認識に関連した現行のガイダンス(これには、Subtopic 605-35「収益認識—建設型契約及び製造型契約」における建設型契約および製造型契約に関連するガイダンスを含む)を維持することを決定した。</p>
回収可能性	<p>取引価格の回収可能性は収益認識に対する障害とはならない。取引価格は、信用リスクを調整せずに表示される。</p> <p>予想される顧客の売上債権の減損損失の引当は、収益に隣接する別個の表示項目として表示される。当初の減損の評価と回収可能性の見積りの事後の変動は、(契約に重要な財務要素がない場合)いずれもこの表示項目に計上される。</p>	<p>両審議会は顧客の受取債権の当初および事後の減損を、重要性のある範囲で、売上総利益の下に目立つように費用として表示されなければならないと決定した。顧客との契約に重大な財務要素があるか否かにかかわらず、これを表示しなければならない。</p>
契約獲得コスト	<p>企業は、契約獲得の増分コストの回収を見込んでいる場合には、当該コストについて資産を認識する必要がある。</p> <p>実務上の便宜として、資産の償却期間が1年以内の場合には、企業は契約獲得の増分コストを費用として認識することが認められている。</p>	<p>両審議会は、企業が契約獲得の増分コストの回収を見込んでいる場合には、当該費用を資産化する要求事項を維持した。また、両審議会は、資産の償却期間が1年以内の場合、契約獲得コストを費用として認識することを企業に認める実務上の便宜も維持した。</p>

トピック	2011年公開草案	仮決定
<p>経過措置</p>	<p>ガイダンス案は、遡及適用される。しかし、企業は次の実務上の便宜のうちの1つまたは複数を選択することが可能である。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は、同一年度中に開始し終了する契約については修正再表示しないことを選択できる 企業は、発効日以前に完了した契約の変動対価を見積もるのではなく、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 企業は、比較対象報告期間については、過去に不利な契約負債が認識されていない限り、不利な履行義務テストを行う必要はない 企業は、残存する履行義務に配分された取引価格の金額の収益認識の時期に関する説明(いわゆる「満期分析」)を開示することを要求されない <p>基準案の発効日は、2015年1月1日以後開始する事業年度よりも前にはならない。</p> <p>IFRSでは早期適用は認められているが、US GAAPでは早期適用は認められない。</p>	<p>両審議会は、企業は最終基準を遡及適用するか、または、移行を簡略化するために、以下の実務上の便宜を使用できると決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 当収益基準を、発効日現在のすべての既存の契約および発効日後に締結された契約に適用する 発効日における既存の契約への新基準適用による累積的影響額は、利益剰余金の期首残高に認識する 新しい収益基準で会計処理された既存および新規契約に関して、基準が適用される期間において影響を受けたすべての財務諸表の表示項目についての当基準適用の影響を開示する <p>この実務上の便宜を使用する企業は、財務諸表にその旨を開示しなければならない。</p> <p>当収益基準は、2017年1月1日以後に開始する年次報告期間に適用される。</p> <p>早期適用は、US GAAPまたはIFRSのいずれにおいても認められない。</p>

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2013 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

Practical guide to IFRS – Revenue from contracts with customers

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。