

IASBが収益認識に関する新基準を公表

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

要点

- 本基準は、企業が顧客との契約から生じる収益の会計処理に使用する単一の包括的なモデルを示している。本基準は、IAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及び関連する解釈指針を含む、現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。
- コア原則は、企業は、顧客への約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識するというものである。
- 本基準は、IAS第18号、IAS第11号及び関連する解釈指針に含まれていたものと比べて、かなり多くの規範的ガイダンスを導入しており、大多数の企業が少なくともある程度の影響を受けることが見込まれる。さらに、本基準は、一部の企業に収益認識のタイミングの重大な変更をもたらす可能性がある。
- 企業は、新しいモデルと拡大された開示要求の両方の結果として要求される可能性がある、業務プロセス、ITシステム及び内部統制の変更の程度について考慮する必要がある（場合によっては重大な変更となる可能性がある）。
- 本基準は、2017年1月1日以後開始される報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、本基準を遡及適用するか、又は修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準（以下、「本基準」）を公表した。本基準は、IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」及びSIC第31号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」を置き換えるものである。本IFRS in Focusは、本基準を要約したものである。

本基準は、2002年に開始されたIASBと米国財務会計基準審議会（FASB）（以下、総称して「両審議会」）によるコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ディスカッション・ペーパーが2008年に公表された後、2010年に公開草案（ED）、2011年に再EDが公表された。最終基準はほとんど完全にコンバージェンスされており、主な差異は、期中開示、回収可能性の閾値、及び適用のタイミングに関するものである。両審議会はまた、両審議会による実務上の不統一の解消と適用上の論点への対処の一助となることを意図して、「共同移

行リソース・グループ」を創設した。これにより、両審議会は、2017年の本基準の発効日より前に、収益に関する追加的なガイダンス又は適用指針を公表する可能性がある。

範囲

新しい収益モデルは、リースや保険契約や金融商品のような、他の基準書の範囲に含まれるものを除く、すべての顧客との契約に適用される。（有形固定資産、不動産、又は無形資産の売却のような）企業の通常の活動に関連しない資産の移転にも、新しいモデルの認識及び測定に関する要求事項の一部を適用することが求められる。

利息収益や配当収益の認識は、新基準の範囲には含まれない。さらに、新基準は、同業他社との非貨幣性の交換取引で、顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするものにも適用されない。

契約に複数の履行義務（複数の引渡物）が含まれており、その一部が他の基準書の範囲に含まれる場合、当該他の基準書における分割及び当初測定の実要求事項が先に適用され、残りの金額が収益モデルの範囲内の引渡物となる。当該他の基準書に分割又は

当初測定が要求事項が定められていない場合には、IFRS第15号の要求事項が適用される。

企業は、「共同契約」と呼ばれる、契約の当事者が活動又はプロセスから生じるリスクと便益を共有するような活動又はプロセスに参加するための契約を、相手方と締結することがある。このような場合、企業は、他の企業との取引が新基準の範囲内であるかどうかを確かめるために、当該他の企業が「顧客」であるかどうかを評価しなければならない。

見解

「契約」及び「顧客」は本基準において定義された用語である。IASBによって導入された新しい収益モデルは、強制可能な権利及び義務を生じさせる契約があることを要求している。本基準は、これに該当するために満たさなければならない規準を定めている（ステップ1参照）。あらゆる相手方が「顧客」となるわけではなく、企業の通常の活動のアウトプットであ

る財又はサービスを対価との交換により取得するために契約した相手方が顧客となる。特に共同契約の場合など、場合によっては、契約がIFRS第15号の範囲内であるか否かを評価するために、慎重な検討が必要となることもある。

新しい収益モデルの概要

コア原則は、企業は、顧客への約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識するというものである。本基準は、個々の契約単位で適用される。しかし、財務諸表への影響が、本基準を個々の契約単位で適用する場合と大きく異ならないであろうことが合理的に見込まれる場合には、ポートフォリオ・アプローチも許容される。

本モデルに適用されるステップは、以下のとおり。



見解

収益を認識するためのステップは、2010年の最初のEDから変更されていない。しかし、それらのステップの具体的な適用に関する詳細な要求事項には、数多くの変更が加えられている。本モデルが企業のビジネスに与える影響に関する以前の結論は適切でない可能性があるため、企業は、以前の分析に頼ることなく、新しい収益モデルのひとつひとつを慎重に検討することが必要である。

- 契約に経済的実質がある（すなわち、当該契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期、又は金額が変動すると見込まれる）。
- 企業が顧客に移転される財又はサービスとの交換で権利を得る対価について、回収できる可能性が高い（probable）。

通常はそれぞれの契約が別個に会計処理されることになるが、企業は、以下のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又はその関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合することが要求される。

- 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、他の契約の価格又は履行に左右される。
- 複数の契約で約束した財又はサービス（又は契約で約束した財又はサービスの一部）が、単一の履行義務である。

契約の価格又は範囲は変更されることがある。「承認された」（すなわち、変更された条件が強制可能な権利及び義務を生じさせる）契約変更は、(i)「区別できる」（本基準で定義されている一ステップ2参照）別個の履行義務を生じさせ、さらに(ii)追

ステップ1—顧客との契約の識別

契約は、文書による場合もあれば、口頭である場合や含意される場合もあるが、本基準が適用されるためには、以下の規準が満たされていなければならない。

- 各契約の当事者が契約を承認（書面で、口頭で、又は他の慣習的な事業慣行に従って）しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- 企業が、移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- 企業が、移転される財又はサービスに関する支払条件を識別できる。

加の金額が当該別個の履行義務の独立販売価格を反映するものである場合には、別個の契約として会計処理される。そうでない場合には、変更は、原契約の修正として取り扱われる。多くの場合、契約変更の影響は、変更後の残りの取引価格を契約の残りの履行義務に配分することによって、将来に向かって会計処理される。しかし、一定の期間にわたり充足される履行義務（ステップ5参照）の一部については、変更の影響が遡及的に会計処理されることとなり、収益を累積的にキャッチアップする結果となる。

ステップ2—契約における履行義務の識別

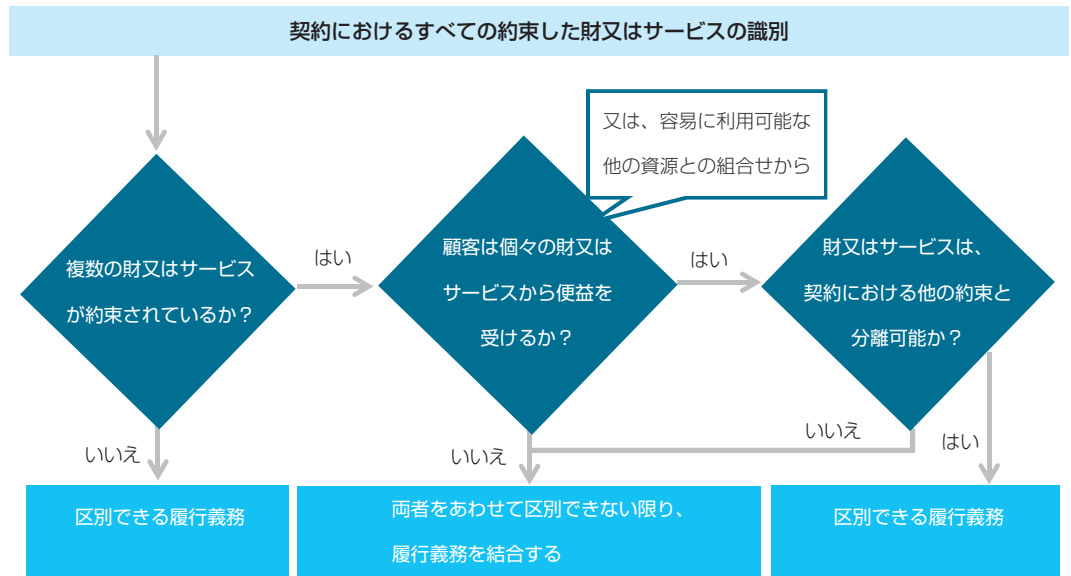
ステップ5（下記参照）では、企業が履行義務を充足したときに（又は充足するにつれて）収益を認識することを要求している。したがって、区別できる履行義務の識別がまず必要となり（「アンバンドリング」と呼ばれることがある）、これは契約の開

始時点で行われる。

区別できる履行義務とは、契約において約束した財又はサービスのうち、以下の条件の両方を満たすものである。

- 顧客が財又はサービス単独で、又は顧客が利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を受けることができる（すなわち、区別することが可能である）。
- 企業が約束した顧客への財又はサービスの移転は、契約における他の約束と分離して識別可能である（すなわち、契約の文脈において区別される）。さらに、本基準は、特定の規準が満たされる場合には、区別できる実質的には同じ財又はサービスで、顧客への移転のパターンが同じであるものを、単一の履行義務とみなすことを要求している。

以下の図は、契約における区別できる履行義務を識別する方法を説明している。



2つめの条件の適用（すなわち、約束した顧客への財又はサービスが、契約における他の約束と分離して識別可能であるか否かの決定）には、契約条件の分析と個別の事実及び状況の考慮が必要となる。約束した財又はサービスが他の約束と分離して識別可能であることを示す要因には、以下が含まれる。

- 企業は、当該財又はサービスと、契約において約束した他の財又はサービスを結合されたアウトプットを表す財又はサービスの束に統合する著しいサービスを提供していない。
- 当該財又はサービスが、契約において約束した他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズするものではない。
- 当該財又はサービスが、契約において約束した他の財又はサービスに高度に依存、又は密接に相互関連していない。

見解

引き渡された財又はサービスが、まだ引き渡されていない他の財又はサービスなしでは使用できない場合、たとえ後から引き渡される財又はサービスが仮に最初に引き渡される場合に区別できる場合であっても、区別できないとされる可能性がある。

見解

例えば、コアとなるソフトウェア製品を、カスタマイズや統合といった関連する専門的サービスと一緒に提供するような企業にとっては、契約の「密接に相互関連している」要素のアンバンドリングの制約について、慎重な検討が必要となる。そのような状況では、ソフトウェア・ライセンスと専門的サービスが結合され、単一

の履行義務として取り扱われ、収益の全額が一定の期間にわたって認識される結果となる可能性がある（当該会計処理が、下記のステップ5における適切な認識の基礎であると仮定する）。財又はサービスの束を区別できる履行義務として会計処理すべきかを評価するにあたり、企業は、統合の程度、カスタマイズの水準、及び履行義務が満たされるタイミング（顧客は同一の契約における他の財又はサービスが引き渡されるまで、ある財又はサービスを使用することができない場合があるため）を含む、多くの要素を検討することが必要となる。

ステップ3—取引価格の算定

企業は、収益を認識するにあたり、契約によって約束した財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定しなければならない。取引価格は、固定価格である場合もあれば、値引き、リベート、割引、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス及びその他の類似の項目によって変動する可能性もある。企業は、変動対価、貨幣の時間価値（重大性がある財務要素があるとみなされる場合）、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価を考慮して取引価格を算定する。企業は、確率加重平均アプローチ（期待値）又は単一の最も発生の可能性が高い金額アプローチのうち、企業が権利を得ることとなる金額をより適切に予測するいずれかの方法で、取引価格を見積もらなければならない。

見解

「変動対価」は、売手の支配が及ばない事象によって生じる対価（「条件付対価」と呼ばれることがある）よりも広いものである。変動対価は、例えば、業績ボーナス又はペナルティ、値引き、及び顧客の返品権を含む、契約に基づいて変動するあらゆる金額を包含するものである。

変動対価は、将来の見積りの変更の結果として「重大な収益の戻入れ」が生じない可能性が非常に高い（highly probable）場合に、その範囲においてのみ、取引価格に算入される。重大な収益の戻入れは、事後的な変動対価の見積りの変更が、当該顧客について認識された収益の累計額を大幅に減少させる結果となる場合に生じる。この「制限（constraint）」は、以下の場合に影響がある。

- 対価の金額が、企業の影響力が及ばない要因（例えば、市場の変動性、第三者の判断、又は高い陳腐化リスク）によって影響を受けやすい。
- 不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- 類似の履行義務についての企業の経験が限定的で

あるか、又は可能性のある対価の金額の範囲が広い。

企業が、重大な収益の戻入れの可能性により、取引価格に変動対価の全体を算入することが適切ではないと結論付ける場合、企業は、当該変動対価の一部（すなわち、より少ない金額）を含めることが適切であるかを検討しなければならない。当該より少ない金額は、制限に関する要件を満たす場合（すなわち、より少ない金額を含めることを前提に、重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高い場合）には取引価格に算入しなければならない。

一方、新基準は、知的財産のライセンスについては、売上ベース又は利用ベースのロイヤリティに関する特別な規定を導入している。企業は、このようなロイヤリティについて、顧客が収益を生じさせる売上又は利用を行うまで収益を認識することが認められない。この制限は、企業が顧客によるその後の売上又は利用の水準を裏付ける過去の証拠を有している場合であっても適用される。

新しいモデルに基づいて、収益は、実際に回収が予想される金額ではなく、顧客との契約によって企業が権利を得ると見込まれる金額を反映する。しかし、企業が、過去の実務慣行などに基づいて、顧客との当初の契約によって約束した金額よりも少ない金額を最終的に受け入れる（すなわち、企業がさらなる値引き又は割引を認める）ことを予想している場合、企業はより少ない金額で当初の収益を見積もったうえで、当該より少ない金額について、回収可能性の評価（ステップ1参照）を実施することとなる。その後、既に認識された収益について、回収できないことを示す証拠がある場合には、本基準により、純損益において費用として別個に表示される減損損失の認識が要求される。

契約に重大性がある財務要素が含まれる場合には、取引価格を調整し、信用期間にわたる金利収益又は費用を認識することによって、貨幣の時間価値の影響を考慮に入れる。これは、財又はサービスの移転から支払までの期間が1年以下の場合には要求されない。

ステップ4—取引価格の契約における履行義務への配分

契約に複数の区別できる履行義務が含まれる場合、企業は、関連する独立販売価格に基づいて、取引価格を区別できる履行義務のそれぞれに配分する。

独立販売価格の最良の証拠は、企業が当該財又はサービスを別個に販売する場合の価格である。そのような価格が利用可能でない場合には、企業は、観察可能なインプットの使用を最大化するアプローチ（例えば、調整後市場評価アプローチ、見積コストにマージンを加算するアプローチ、又は特定の限定

的な場合における残余アプローチ)を用いて独立販売価格を見積もることが要求される。

取引価格に変動する金額が含まれる場合、当該変動額が契約におけるすべての履行義務に関連するの、一部の履行義務のみに関連するのかを検討することが必要となる。本基準における、変動額を特定の履行義務のみに関連するものと取り扱うための規程が満たされない限り、当該変動額は契約におけるすべての履行義務に配分しなければならない。

企業が単一の契約で複数の区別できる財又はサービスについて約束する場合、財又はサービスが別々に購入される場合に顧客に請求される金額と比べて、契約価格の総額に値引が適用されることもよくある。このような値引は、企業が、値引の全体が、一部の区別できる履行義務のみに適用されることについての(本基準の特定の規程を満たす)観察可能な証拠がない限り、契約におけるすべての履行義務に比例的に配分することが要求される。

見解

一部の企業にとって、このステップは、本基準を適用する際の重要な実務上の論点となる。これまでは、本論点に関するガイダンスが限定的であったために、企業は契約における複数の財又はサービスに収益を配分するための適切な方法の選択に、判断を適用することが可能であった。当該新たな要求事項は、契約のそれぞれについて個別の計算と配分を実施することを要求しており、これは非常に多くの異なる契約を有する企業にとっては特に困難となる。例えば、通信事業会社にとって、携帯電話契約は、一般に、携帯端末とその後のサービス(例えば、ネットワークへの接続)の両方を含むものである。新基準の要求事項に基づいて、取引価格(すなわち、契約により顧客が支払うべき金額)を、通常、携帯端末の当初の引渡しをネットワークサービスの提供から分離することによって、区別できる履行義務に配分することが必要となる。通信事業会社が異なる価格付けがなされた非常に多くの契約を有する場合、要求される計算の量に対応するためのシステム変更を検討する必要があるかもしれない。

ステップ5—履行義務の充足時(又は充足につれて)の収益認識

履行義務は、特定の履行義務に関連する財又はサービス(「資産」)の支配を顧客に移転したときに履行される。「支配」は、財又はサービスに内在する「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」として定義される。これは、例えば財に関連する収益が、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が顧客に移転したとき

に認識されるIAS第18号に基づくアプローチとは異なっている。

さらに、IAS第18号では、顧客に提供されるものが財であるかサービスであるかによって、収益の計上時点に関する異なるガイダンスが提供されている。新基準では、収益を一時点で認識すべきか一定の期間にわたって認識すべきかを評価するための異なるアプローチが採用されてはいるが、財の販売とサービスの販売に一貫したガイダンスが適用される。

一定の期間にわたり認識される収益

以下の規程のうち少なくとも1つが満たされる場合、履行義務は一定の期間にわたって充足され、収益を一定の期間にわたって認識しなければならない。

- 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(例えば、仕掛品)が創出されるか又は増値し、資産の創出又は増値につれて顧客が当該資産を支配する。
- 企業の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されず、企業は現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有している。

資産が他に転用できるかどうかを検討するにあたり、売手は、契約開始時に、契約上及び実務上の双方で、当該資産を顧客との契約における設定以外の目的において使用することができるか否かを評価することが必要となる。

上記の規程のいずれかが満たされる場合、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写する最良の方法で、収益を一定の期間にわたって認識することが要求される。

見解

企業が収益を、製品を製造する期間にわたって認識するか、顧客への引渡しのタイミングで認識するかは、具体的な契約条件によって異なる。例えば、ある製造契約について、製品が他に転用できず、かつ契約により顧客が企業によって履行された製造作業に対する支払を回避できない場合には、企業は、(引渡し時点ではなく)構成要素の製造期間にわたって収益を認識することが要求される。

一時点で認識される収益

履行義務が、一定の期間にわたって充足される履行義務としての規程を満たさない場合、資産の支配が顧客に移転する時点の評価のために、以下の指標が考慮される。

- 企業が資産の物理的占有を移転した。
- 企業が資産について支払を要求する現在の権利を

有している。

- 顧客が資産を検収した。
- 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- 顧客が資産の法的所有権を有している。

見解

一時点で認識される収益について、IFRS第15号は、顧客に支配が移転する時点を識別しようとしているが、一方でIAS第18号は、リスク及び経済価値が移転する時点に注目している。結果として、一部の「一時点で収益認識される」取引については、新基準の適用にあたり収益認識のタイミングが変更される可能性がある。

契約に関連するコスト

本基準は、契約を獲得するためのコストと、契約を履行するためのコストを区別したうえで、資産化するべき契約関連コストを決定する具体的な規準を定めている。具体的には、契約獲得コストは、コストが契約を獲得するための増分コスト（例えば、販売手数料）であり、回収されると見込まれる場合のみ資産化される。実務上の便宜として、企業は、資産の予想償却期間が1年以内である場合には、資産化に適切な契約獲得コストを発生時に費用化することが認められる。契約履行コストは、（契約履行コストが他の基準書の範囲内となり、他の基準書の要求事項が適用される場合を除き）コストが契約に直接関連しており、履行義務の充足に使用される資源を創出するか増価させ、回収されると見込まれる場合のみ資産化される。いずれの場合も、資産化されたコストは、当該資産化されたコストに関連する財又はサービスの移転のパターンにあわせた方法で償却される。特定の状況では、償却期間が顧客との当初の契約期間を超えて（例えば、予想される将来の契約や、予想される更新期間）延長される可能性がある。

追加的なガイダンス

新基準は、企業による本基準の特定の領域の適用の一助となるように詳細なガイダンスを提供しており、その一部は、IAS第18号に基づいて適用される従来の会計処理とは異なっている。具体的には、

- **製品保証**…企業が顧客に製品保証を提供する場合、製品保証の性質が会計上の影響を決定する。

顧客が製品保証を購入するか否かを選択することができるか、又は製品保証が顧客に追加的なサービスを提供する場合、当該製品保証は区別できる履行義務として会計処理される。製品保証が、単に供給した製品が合意された仕様を満たしているという保証を提供するものである場合には、区別できる履行義務としての会計処理は適用されない。

- **顧客の未行使の権利**…状況によっては、顧客が権利を有する財又はサービスの全部を要求しないことが見込まれる場合がある（一般的な例として、未行使のロイヤリティ・ポイントがある）。顧客の契約上のすべての権利のうち行使されない部分は、「非行使部分（breakage）」と呼ばれる。ある程度（a level of）の非行使部分が予想される場合、関連する支払われた金額は変動対価として取り扱われ、顧客による行使が予想される権利のパターンに比例して（すなわち、これまでに引き渡された財又はサービスを、引渡し予想される財又はサービスの全体を比較することによって）収益が認識される。ある程度の非行使部分が当初には予想されない場合、企業は、顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった（remote）ときのみ、非行使部分に関連する収益を認識する。

- **追加の財又はサービスに対する顧客の選択権**…一部の契約は、追加的な財又はサービスを値引き価格で購入する顧客のオプションを付与している。これが顧客にとっての「重要な権利」を表す場合（例えば、オプションが、顧客に追加的な財を大幅な値引きで取得する権利を与えるものである場合）、企業は、取引価格の一部を当該オプションに配分し、オプションに関連する追加的な財又はサービスの支配が顧客に移転したとき、又は当該オプションが消滅したときに収益を認識する。

- **ライセンス**…本基準は、企業に、約束した知的財産のライセンスの性質、具体的には、ライセンスが企業の知的財産の「使用权」又は「アクセス権」のいずれを顧客に与えるものであるのかを評価することを要求している。本基準は、ライセンスが知的財産にアクセスする権利であり、したがって支配が一定の期間にわたり移転されるものであるかを決定するための規準を定めている。当該規準が満たされない場合には、支配が一時点で移転する、企業の知的財産の使用权を表すライセンスとなる。当該規準の適用は、ライセンスに関連する収益が認識される方法を決定するにあたり、非常に重要となる。

ガイダンスには、以下の論点も含まれる。

- 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定の方法
- 返品権付きの販売
- 本人か代理人かの検討
- 返還不能の前払手数料 (upfront fee)
- 買戻し契約
- 委託販売契約
- 請求済未出荷 (bill-and-hold) 契約
- 顧客による検収
- 収益の分解の開示

表示及び開示

本基準は、収益認識についての現行の開示要求を大幅に拡大している。要求される開示には、以下が含まれる。

- 「収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性が経済的要因にどのように影響されるのかを描写する」収益の分解
- 契約残高の変動に関する一定の情報（例えば、期首及び期末の売掛金、契約資産及び契約負債の残高、契約負債の残高に含まれていた金額のうち当期に収益として認識された金額、ならびに過去の期間に充足した履行義務に関連して当期に収益として認識された金額）
- 予想存続期間が1年超の契約について、残存する履行義務に配分された取引価格の合計額と、企業がいつ当該収益を認識すると見込んでいるのかの説明
- 契約獲得コスト又は契約履行コストについて認識した資産に関する情報
- 企業の顧客との契約の財又はサービスの類型、重要な支払条件、及び典型的な履行義務充足のタイミングに関する定性的な説明
- 収益認識の金額及びタイミングについての重大な

判断の説明

- 貨幣の時間価値ならびに契約獲得コスト及び履行コストに関連する企業の方針決定
- 取引価格の算定及び履行義務への配分を行うために使用した方法、インプット及び仮定に関する情報

発効日及び経過措置

新基準は、2017年1月1日以後開始される報告期間に発効し、早期適用は認められる。本基準は、発効日以後に締結される新しい契約と、発効日時点で完了していない既存の契約の両方に適用される。したがって、適用初年度に報告される当期の金額は、本基準の要求事項が期首から適用されていたかのように作成される。

比較期間については、遡及適用（特定の実務上の便宜がある）又は新基準の適用に係る修正されたアプローチのいずれかを使用するオプションが企業に与えられている。修正されたアプローチでは、比較年度は修正再表示されない。その代わりに、企業は、本基準の当初の適用による累積的影響額を発効日における期首の利益剰余金への調整として認識する。例えば、企業が2017年12月31日に終了する年度より新基準の適用を開始し、修正アプローチの適用を選択する場合、新基準の適用による累積的影響額について、2017年1月1日時点の利益剰余金が調整される。2016年12月31日に終了する年度に係る比較金額は修正再表示されない。企業が修正されたアプローチの使用を選択する場合、財務諸表の表示項目に対する変更の影響と当該重要な変更の説明を開示しなければならない。

以下の図は、本基準において認められる両方の方法を使用する場合に、3つの異なる契約がどのように取り扱われるかを示している。

決算日は12月31日とする。



	修正されたアプローチ	遡及適用アプローチ
契約1	適用開始日より前に終了する契約—IFRS第15号は適用されない。	同一の年次報告期間に開始し、終了する—実務上の便宜を利用可能。
契約2	適用開始日より前に終了する契約—IFRS第15号は適用されない。	影響を受ける資本の内訳項目について、表示される最も早い過去の期間の期首（2016年1月1日）における開始残高を調整する。
契約3	影響を受ける資本の内訳項目について、適用開始日（2017年1月1日）における開始残高を調整する。特別な開示が要求される。2016年に関する数字は修正再表示されない。	影響を受ける資本の内訳項目について、表示される最も早い過去の期間の期首（2016年1月1日）における開始残高を調整する。

すべての企業は、新基準の適用による会計方針の変更の影響について開示しなければならない。

影響に向けての計画

新基準の発効日は数年先であるが、両審議会は、一部の企業にとっては新しい要求事項への移行のために発効日までの期間のすべてが必要となるであろうことを認識したうえで、当該発効日を設定している。具体的には、一部の企業にとってはシステム及びプロセスの変更が必要となり、経過措置に係る要求事項を満たすために2つのシステムを同時に運用することが必要となる可能性がある。

新基準の影響について、企業は、市場への影響に備え、投資家及びアナリストの理解を得ることに加

えて、収益（ひいては利益）を認識するタイミングが変更されることに伴う、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下について考慮が必要となる可能性がある。

- 重要な経営指標（key performance indicators）及び他の主要な指標への重要な変更
- 税金支払のプロフィールへの重要な変更
- 分配のための利益の利用可能性
- 報酬及びボーナスの計画に関連して、達成される目標のタイミングや目標が達成される可能性への影響
- コベナンツへの抵触の可能性

以上