

---

プロジェクト 収益認識に関する包括的な会計基準の開発

項目 重要性に関する事項の検討

---

### 本資料の目的

1. これまでの審議において、個別論点について今後検討すべき課題を検討し、【課題 2】重要性に関する事項として対応すべき課題を抽出している。
2. 本資料では、重要性に関する事項として対応すべき課題の方向性について審議を行うことを目的としている。

### 重要性に関する事項に対する全般的な進め方及び検討すべき課題

3. これまでの審議においては、重要性に関する事項に対する全般的な意見として、以下のような意見が聞かれている。
  - (1) 重要性の例外規定を設けることについては、IFRS 第 15 号の定めに対して一般的な重要性を適用した場合に実務上の負荷がどれほどあるかということを検討して、その要否を検討する必要がある。
  - (2) 収益認識基準は、適用される取引件数が膨大であり、日本基準として中小規模の企業も適用することを考えると、会計基準として金額的重要性の閾値を定めることにより、作成者の過大なコストを避けることができる。
  - (3) 定量的な重要性に関する定めを置くことは、企業の規模や利益水準にも関連するため困難である。
4. 検討すべき課題として本資料で取り上げる【課題 2】重要性に関する事項について、これまでの審議で抽出した各論点の項目は別紙のとおりであり、それらの項目については、以下のように分類できると考えられる。
  - (1) 現行の日本基準における実務において重要性に関する運用がなされている項目
    - 【論点 4】重要性のない場合のポイント引当金及びポイント等の追加的な財又はサービスを取得するオプションからの別の履行義務の識別
    - 【論点 7】返品割合が少ない取引の場合の返品調整引当金
    - 【論点 9①②】小口工事や工期がごく短い工事

(2) IFRS 第 15 号において論点となる項目

- 【論点 1】 重要性のない場合の契約の結合
- 【論点 2】 重要性のない契約変更
- 【論点 3】 重要性のない履行義務の識別（米国会計基準における定めへの対応を含む。）
- 【論点 8】 独立販売価格に基づく取引価格の配分
- 【論点 10】 出荷基準
- 【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】 契約金額からの金利相当分の区分処理

なお、【論点 9①②】 原価回収基準については、収益又は利益の額が IFRS 第 15 号の定めと大きく異なる可能性のある課題の取扱いの方向性を定めた後に検討する（審議事項(2)-2 参照）。

また、【論点 16】 契約コストの資産化、償却、減損、減損損失の戻入れ等については、開発する日本基準の範囲の検討において、契約コストの定めを含めないことを提案しているため、本資料においては検討していない。

**第 77 回専門委員会（2017 年 2 月 10 日開催）で聞かれた主な意見**

**（全般的事項）**

- 開発する日本基準へ移行した後の継続的な実務上の負担の増加を軽減するという観点で、重要性に関する定めについて検討する必要がある。

**現行の日本基準における実務において重要性に関する運用がなされている項目**

5. 現行の日本基準における実務において重要性に関する運用がなされている項目について、分析する。

**（ポイント引当金）**

分析

6. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、重要性がないケースでは、現在のポ

イント引当金の実務を容認してはどうかとの意見が聞かれている。また、ポイント等の追加的な財又はサービスを取得するオプションから別の履行義務を識別することについて、個別の重要性を設けることにより実務負担を軽減できるのではないかと意見が聞かれている。

7. 重要性のない場合のポイント引当金については、現行の実務においてポイント引当金の対象にもなっていないと考えられるポイント（例えば、販売店舗においてスタンプで管理されているもの）と、ポイント引当金の対象となっているものの中で重要性のないものがある。前者については、開発する日本基準においても取扱いは同様であり、新たに対応する必要性は乏しいと考えられる。後者については、同一の事象について IFRS 第 15 号に基づく会計処理と引当金の 2 つの会計処理を定めることは会計基準を複雑なものとする事となるため、あえて重要性のないポイントに引当金処理を残す必要性は乏しいものと考えられる。

### 提案

8. ポイント引当金の会計処理について、重要性に関する定めを開発する日本基準に含めないことが考えられるかどうか。

## **(返品調整引当金)**

### 分析

9. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、返品率が少ない取引の場合には、現行の返品調整引当金の会計処理を認めるべきではないかと意見が聞かれている。
10. 返品率が少ない取引の場合の返品調整引当金については、現行の実務において返品調整引当金の対象にもなっていないと考えられる返品権付き販売（例えば、返品実績が非常に少ない場合）と、返品調整引当金の対象となっているものの中で重要性のないものがある。前者については、開発する日本基準においても取扱いは同様であり、新たに対応する必要性は乏しいと考えられる。後者については、同一の事象について IFRS 第 15 号に基づく会計処理と引当金の 2 つの会計処理を定めることは会計処理を複雑なものとする事となるため、あえて返品率が少ない取引に返品調整引当金の処理を残す必要性は乏しいものと考えられる。

### 提案

11. 返品調整引当金の会計処理について、重要性に関する定めを開発する日本基準に含

めないことが考えられるがどうか。

#### 第77回専門委員会（2017年2月10日開催）で聞かれた主な意見

##### （ポイント引当金・返品調整引当金）

- 重要性に関する定めを置く場合、一般的な重要性により会計処理をしないものと、一般的な重要性は超えるが会計処理をしないことを認めるという2つの重要性が並存して複雑となるため、重要性に関する定めを開発する日本基準に含めないことに賛成する。
- 重要性に関する定めを開発する日本基準に含めない場合、結論の背景等に、重要性のないものについて従来の実務を変える意図がないことを記載することも考えられる。

##### （工事契約）

##### 分析

12. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、実務上の負荷の観点から、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）と同様の定め（後述の「参考：工事契約会計基準の抜粋」を参照のこと。）を設けること、すなわち、金額的な重要性がない等の理由により個別の見積りに関する管理が行われていない工事契約や工期がごく短い工事契約については、一定の期間ではなく、一時点で収益を認識することを容認する重要性に関する定めを設けることがよいのではないかという意見が聞かれている。
13. 工事契約会計基準においては、工事契約の進捗部分について成果の確実性が認められる場合に工事進行基準を適用するものとされ、金額的な重要性がない等の理由により個別の見積りに関する管理が行われていない工事契約については、工事契約会計基準において工事進行基準の適用要件を満たさないとされている。

IFRS第15号においては、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり収益を認識するとされ、適切な進捗度の測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないこととなっている（IFRS第15号第44項）。

そのため、金額的な重要性がない等の理由により個別の見積りに関する管理が行

われていない工事契約については、IFRS 第 15 号においても、進捗度を合理的に測定できないこととなる可能性があると考えられ、その場合、原価回収基準によることとなるため、開発する日本基準に別途定めを置く必要性は乏しいと考えられるかどうか（原価回収基準については、別途、検討する（審議事項(2)-2 参照））。

14. 工期がごく短い工事契約については、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定されることから、現行の日本基準において工事進行基準を適用しないことが認められている。この工期がごく短い工事契約について工事進行基準を適用しないことについて、日本基準の運用上、特段の弊害は認識されていないものと考えられる。よって、開発する日本基準に同様の内容を含めることは便益があるものと考えられる。
15. なお、工事契約以外の契約期間がごく短い契約についても、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件（IFRS 第 15 号第 35 項）を満たす場合において、一定の期間ではなく一時点で収益を認識することを認めることを検討してはどうか。

#### 提案

16. 開発する日本基準の「一定の期間にわたり充足される履行義務」において、以下のよう定めてはどうか。

1. 第 XX 項（¶ 35）の定めにかかわらず、顧客との契約について、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる。

17. ただし、工事契約会計基準と同様に「ごく短い」との表現を用いることについては、以下を追加的に検討する必要があると考えられる。
  - (1) 工事契約会計基準には「ごく短い」に対する追加的な説明はないが、開発する日本基準において「ごく短い」という用語についてのガイダンスの必要性はあるか。
  - (2) 工事契約以外の顧客との契約についても、「ごく短い」という用語により、一定の期間ではなく一時点で収益を認識することを認めることについて懸念があるか。

**参考：工事契約会計基準の抜粋****(工事原価総額の信頼性をもった見積り)**

50. 工事進行基準を適用するためには、工事原価総額についても、信頼性をもって見積ることができる必要がある。しかし、工事原価総額は、工事契約に着手した後も様々な状況の変化により変動することが多い。このため、信頼性をもって工事原価総額の見積りを行うためには、こうした見積りが工事の各段階における工事原価の見積りの詳細な積上げとして構成されている等、実際の原価発生と対比して適切に見積りの見直しができる状態となっており、工事原価の事前の見積りと実績を対比することによって、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われる必要がある。この条件を満たすためには、当該工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられる。このため、工事契約に金額的な重要性がない等の理由により、個別にこうした管理が行われていない工事契約については、第9項に定める工事進行基準の適用要件を満たさないことに留意する必要がある。

**(工期との関係)**

52. 第29項で述べたように、企業会計原則においては、長期の請負工事に関する収益認識について、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかの選択適用が可能なものとされてきた。しかし、長期の請負工事でなくとも、会計期間をまたぐ工事については工事進行基準を適用すべき場合があると考えられる。このため、本会計基準では、工事契約に係る認識基準を識別する上で、特に工期の長さには言及していない。

53. しかし、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。このような取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられる。

**第77回専門委員会（2017年2月10日開催）で聞かれた主な意見****(工事契約)**

- 工事契約会計基準と同様に、期間がごく短いという重要性に関する定めを開発する日本基準に引き継ぐことに賛成する。従来の実務においても、工期がごく短い工事契約等は、結果として金額的な重要性もないと判断がされているため、金額的な重要性の定めを置かないことでも支障はないのではないかと。

- 税務上の金額的な要件に基づき工事進行基準が適用される工事契約等があり、その要件を勘案する実務もあると考えられるため、工事契約等について金額的な重要性の定めを設けるか否かを検討するにあたっては、実務上の運用状況を検討する必要がある。
- 「ごく短い」という用語についてのガイダンスの必要性については、定量的な定めを設けることは難しいと考えられるため、開発する日本基準の結論の背景に、工事契約会計基準第52項及び第53項のような内容を記載することがよい。
- 工事契約以外の顧客との契約であっても、工事契約と同様の性格を持つ場合には、期間がごく短いという重要性に関する定めを適用することが可能であると考えられる。
- 工事契約以外の顧客との契約に対する「ごく短い」という重要性の定め適用については、例えば、一定の短い期間に継続的にサービスを提供し、毎月で料金を受領するような契約であっても、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短いと判断された場合、一時点で収益を認識することができることとなるが、それは適切ではないと考えられるため、そのような取引は重要性の定め適用対象外とする必要があるのではないか。

## IFRS 第15号において論点となる項目

### (契約の結合)

#### 分析

18. 意見募集文書においては、予備的に識別した適用上の課題として、「単一の契約」に結合するか否かの判断を行うための業務プロセスの変更を伴う可能性があり、また、現在、個々の契約を単位として、収益認識の処理が行われるように会計システムが設計されている場合、会計システムを改修する必要が生じる可能性があるとしていた。
19. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、契約の結合は、要件に基づく契約のグルーピングの判断が必要になる等、実務を非常に複雑にするものであり、個々の契約で会計処理を行うべきであるという意見が聞かれている。他方、契約の結合について重要性に関する定めを置くことは困難ではないかという意見も聞かれている。
20. 契約の結合については、審議事項(2)-2に記載したように、現状の契約書ベースの

会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について検討することを提案していることから、その点について別途検討を行う。

## (契約変更)

### 分析

21. 日本基準における実務では、一般的に、契約変更を独立した契約として会計処理するか、契約変更日に契約変更の影響額を損益として認識する会計処理が行われていると考えられる<sup>1</sup>。
22. IFRS 第 15 号では、契約変更の会計処理の決定にあたっては、一定の要件に従い契約変更を独立した契約として会計処理するかどうかを検討することとされている。

独立した契約として会計処理されない場合には、契約変更日現在でまだ移転していない財又はサービスが、契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものかどうかを検討し、別個のものである場合には、契約変更を既存の契約を解約して新契約を創出したかのように会計処理し、別個のものではない場合には、契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理するとされている（契約変更日における収益の修正は累積的キャッチアップのベースで行われる。）。
23. 意見募集文書においては、予備的に識別した適用上の課題として、契約変更が既存の契約自体の変更か否かについて判断が困難となる可能性があり、また、業種によっては、契約の変更が頻繁に行われ、新たな財又はサービスの追加のみならず既存の契約の変更も行われる場合、会計処理の負担が重くなる可能性があるとしていた。
24. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、頻繁かつ軽微な工事等の契約変更については、現行の日本基準における実務において別個のものと想定せずに会計処理を行っており、また契約変更の会計処理に対する判断等について多大な負担が発生するため、重要性に関する定めを置くことの要望が聞かれている。

---

<sup>1</sup> 企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」第 5 項によると、工事契約の変更の取扱いとして、以下のような記載がある。

「工事契約の変更（当事者間の実質的な合意による工事の追加や削減、工事の内容又は対価の定めの変更のうち、これらの変更が当初の工事契約とは別の認識の単位（会計基準第 7 項）として扱われないものをいう。）は、会計基準第 16 項に定める見積りの変更として処理する。工事契約の変更により対価の定めが変更される場合には、そのことが当事者間で実質的に合意され、かつ、合意の内容に基づいて、対価の額を信頼性をもって見積ることができることとなった時点で工事収益総額に含めるものとする。」



25. 取引価格の変更額に重要性が乏しい契約変更については、一般的な重要性の適用により IFRS 第 15 号の定めに従った契約変更の会計処理に対する判断を行う必要がない可能性があると考えられるが、前項に記載した要望を踏まえ、重要性に関する定めを開発する日本基準に含めることが考えられる。具体的には、取引価格の変動額が契約変更前の取引価格に比較して重要性が乏しい場合の契約変更については、当該契約変更が独立した契約であるかどうか及び未だ移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものかどうかを判定することなく、IFRS 第 15 号第 21 項(a)又は(b)の会計処理を選択することを認めることとしてはどうか。

### 提案

26. 開発する日本基準の「契約変更」において、以下を定めてはどうか。

2. 第 XX 項（¶ 21）の定めにかかわらず、契約変更による取引価格の変動額が契約変更前の取引価格に比較して重要性が乏しい場合には、当該契約変更について会計処理するにあたり、第 XX 項(1)（¶ 21(a)）又は第 XX 項(2)（¶ 21(b)）のいずれの方法も認められる。

### （履行義務の識別）

#### 分析

27. 日本基準では、工事契約会計基準及び実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）を除き、取引の会計処理単位への分割に関する一般的な定めはない。
28. IFRS 第 15 号では、契約開始時に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別することとされている。
29. ここで、米国会計基準では、企業による過度の負担を回避するために、約束した財又はサービスが顧客との契約の観点において重要性がない場合には、企業は約束した財又はサービスが履行義務であるのかどうかの評価を要求されないとする定めが設けられている（ASC606-10-25-16A<sup>2</sup>）。

<sup>2</sup> ASC606-10-25-16A の原文は、以下のとおりである。

An entity is not required to assess whether promised goods or services are performance obligations if they are immaterial in the context of the contract with the customer. If the revenue related to a performance obligation that includes goods or services that are immaterial in the context of the

一方、IFRS 第 15 号においては、重要性は IFRS 全体を通じて適用される支配的な概念であり、明示されている場合にだけ適用されるわけではないとして、米国会計基準のような明示的な重要性に関する定めは設けられていない<sup>3</sup>。

30. 意見募集文書においては、予備的に識別した適用上の課題として、別個の財又はサービスの要件の判断が困難な可能性があり、判断を要する取引の形態が多様である場合、要件の判断を行うための実務負担が大きい可能性があるとしていた。また、日本基準の実務において会計処理を行う単位よりも多くの履行義務を識別する必要が生じる場合、契約情報を細分化して登録することが必要となる可能性があり、システム上の対応が必要となる可能性があるとしていた。
31. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、複数の別個の財又はサービスの一部について、金額的に僅少な別個の財又はサービスが多数存在し、それらを集計して重要性の判断を行う場合、実務負担が大きくなるという懸念があり、米国会計基準のような重要性に関する定めを開発する日本基準に含めることがよいのではないかという意見が聞かれている。
32. 履行義務の識別については、審議事項(2)-2に記載したように、現状の契約書ベースの会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、その点については別途検討を行う。その検討とは別に、米国会計基準のように、契約の観点における重要性に関する定めを明示してはどうか。

### 提案

33. 開発する日本基準の「履行義務の識別」において、以下を定めてはどうか。

3. 第 XX 項（¶22）の定めにかかわらず、約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束した財又はサービスが履行義務であるのかについて評価しないことができる。

---

contract is recognized before those immaterial goods or services are transferred to the customer, then the related costs to transfer those goods or services shall be accrued.

<sup>3</sup> IFRS 第 15 号の結論の根拠（BC116D 項）によると、以下のような記載がある。

「(中略)したがって、企業は重要性のある履行義務を識別するために、契約で約束した財又はサービスの評価を行うが、考え得る約束した財又はサービスのすべてを個々に識別することを企業に要求することを両審議会は意図していなかった。」

**(独立販売価格に基づく取引価格の配分)****分析**

34. 日本基準では、工事契約会計基準及びソフトウェア取引実務対応報告を除き、取引の会計処理単位への分割に関する一般的な定めはなく、取引価格の配分についても一般的な定めはない。
35. IFRS 第 15 号では、識別されたそれぞれの履行義務に対して、取引価格を配分するとされ、この配分は、それぞれの財又はサービスの独立販売価格の比で行うとされている。独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、一定の方法により見積ることが要求されており、残余アプローチについては、限定的な状況においてのみ使用が認められている<sup>4</sup>。
36. 意見募集文書においては、予備的に識別した適用上の課題として、識別した履行義務について独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、IFRS 第 15 号では一定の方法により独立販売価格の見積りを行うことになり、当該見積りが困難であるケースが存在する可能性があるとしていた。また、複数の履行義務が存在する契約において、既存の契約の終了と新たな契約の創出が生じたかのように会計処理する契約変更（IFRS 第 15 号第 21 項(a)）が頻繁に生じ、独立販売価格の見積りや取引価格の配分の処理を多量の取引に対して行う場合、実務上の負担が生じ、システム上の対応が必要となる可能性があるとしていた。
37. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、取引価格を独立販売価格の比率で履行義務に配分することは実務上の負担が大きいという意見が聞かれている。他方、独立販売価格に基づく取引価格の配分について重要性に関する定めを置くことは困難ではないかという意見も聞かれている。

また、残余アプローチの適用要件は厳格であり、実際に適用できるケースは極めて限定的であると考えられるため、開発する日本基準においては、残余アプローチの適用要件に関するガイダンス等を設ける必要性を検討することが考えられるの

---

<sup>4</sup> IFRS 第 15 号において、財又はサービスの独立販売価格を見積るための適切な方法として、調整後市場評価アプローチ、予想コストにマージンを加算するアプローチに加え、残余アプローチが例示されている（IFRS 第 15 号第 79 項(c)）。残余アプローチは、独立販売価格の見積りを、取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して行うアプローチであるが、以下の要件に該当する場合にのみ使用することができる。とされている。

- (1) 企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に（同時に又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している（すなわち、代表的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別可能でないため、販売価格の変動性が高い）。
- (2) 企業が当該財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで独立して販売されたことがない（すなわち、販売価格が不確定である）。

ではないかという意見も聞かれている。

38. 独立販売価格に基づく取引価格の配分については、審議事項(2)-2に記載したように、現状の契約書ベースの会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、その点については別途検討を行う。

その検討とは別に、一般的な重要性で対応できる可能性があると考えられるが、残余アプローチの適用を拡大する重要性に関する定めを開発する日本基準に含めることが考えられる。具体的には、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、契約における取引価格から当該財又はサービスを除く財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計額を控除した額（すなわち、残余アプローチを適用した結果となる金額）の取引価格に占める割合に重要性が乏しいときには、当該財又はサービスの独立販売価格について、残余アプローチを使用する<sup>5</sup>ことを認めることとしてはどうか。

#### 提案

39. 開発する日本基準の「履行義務への取引価格の配分」において、以下を定めてはどうか。

4. 第XX項(¶79)の定めにかかわらず、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、契約における取引価格から当該財又はサービスを除く財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計額を控除した額の取引価格に占める割合に重要性が乏しいときには、当該財又はサービスの独立販売価格の見積方法として、第XX項(3)(¶79(c))における残余アプローチを使用することができる。

#### 第77回専門委員会(2017年2月10日開催)で聞かれた主な意見

##### (契約の結合・契約変更・履行義務の識別・履行義務への取引価格の配分)

- 契約の結合から履行義務への取引価格の配分の一連の手続は、従来の日本基準における実務の感覚からは抵抗感のある手続であり、重要性に関する定めを設けること

<sup>5</sup> なお、独立販売価格を直接観察できない財又はサービスが複数ある場合には、IFRS第15号第80項に従い、複数の財又はサービスの独立販売価格の合計額の見積りに残余アプローチを使用してから、個々の財又はサービスの独立販売価格は、別の方法を使用して、残余アプローチで算定した独立販売価格の合計額の見積りを比例的に配分して見積ることとなる。

を含め、実務上の負担が生じないこととなる配慮が必要である。

- 契約変更や履行義務への取引価格の配分に関する重要性の定めについては、金額的な影響のみが重要性の判断基準になっているが、その場合には金額的な影響の計算や集計が必要となり実務上の負担が発生するため、一般的な重要性を超えるものに対する定めを置くという目的を達成するためには、定性的な判断基準も設けることが必要である。
- 履行義務の識別に対する重要性の定めとして、米国会計基準と同様に、「顧客との契約の観点」という文言を含めることについては、この文言だけでは理解が困難となる可能性がある。
- 履行義務への取引価格の配分に関して、契約書においてそれぞれの財又はサービスの価格が明記されている取引については、当該価格に基づく会計処理を認めたい一方で、一括値引きなどの個々の財又はサービスに配分されていない構成要素がある場合には、恣意性を排除するため履行義務への取引価格の配分を要求する方法も考えられる。

## (出荷基準)

### 分析

40. 日本基準では、企業会計原則における実現主義に従い、商品等の販売について、取引の性質を勘案して、出荷基準等により収益が認識されている。
41. IFRS 第 15 号では、一時点で充足される履行義務は、約束した財又はサービスの支配を顧客に移転した時点で充足されるとされている<sup>6</sup>。
42. 意見募集文書においては、予備的に識別した適用上の課題として、日本基準における実務において出荷基準により収益を認識しており、IFRS 第 15 号において、日本基準における実務と収益の認識時期が異なると判断される場合には、経理処理に関わるプロセスを変更することが必要となり、また業務の見直しとして、システム改修や、関連部署との折衝、物流プロセスの見直しの検討が必要となる可能性があるとしていた。

<sup>6</sup> なお、支配の移転の指標として、顧客による財又はサービスの検収が示されているが、財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたことを企業が客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式的であり、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響を与えないとされている (IFRS 第 15 号 B84 項)。

また、財務諸表を作成する観点では、IFRS 第 15 号と日本基準における実務との間で、期を跨ぐ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について収益を認識する会計期間が異なると判断される場合には、その影響を財務諸表に反映させるか否かに関して、当該取引より生じる差異の金額的及び質的重要性や発生事由により判断することもあり得ると考えられるとしていた。

43. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、IFRS 第 15 号の結果との差異が重要でない場合に過大なコストが生じることを避けるためには、期を跨ぐ取引に重要性がない場合に出荷基準の適用が妨げられないことを明示することが有用な対応ではないかという意見が聞かれている。他方、期を跨ぐ取引の金額的重要性を確認することは監査上の問題であるという意見も聞かれている。
44. 前項までの状況を踏まえ、出荷基準については、以下の重要性の定めを置いてはどうか。

**提案**

45. 開発する日本基準の「一時点で充足される履行義務」において、以下を定めてはどうか。

5. 第 XX 項（¶38）の定めにかかわらず、商品又は製品の販売について、出荷時から顧客による検収時までの期間が極めて短い（又は一週間程度）と認められる場合には、出荷時に収益を認識することができる。

46. ただし、以下を追加的に検討する必要があると考えられる。
- (1) 工事契約における工期が「ごく短い」とは異なる用語として「極めて短い」を用いているが、出荷基準に対する重要性の定めとして、適切な用語となっているか。
- (2) 我が国の国内における配送期間を前提として、出荷時から顧客による検収時までの期間について長くて一週間程度となることを想定しているが、一週間程度と示すことは適切か。

**第 77 回専門委員会（2017 年 2 月 10 日開催）で聞かれた主な意見**

**（出荷基準）**

- 配送期間はビジネスにより異なると考えられるため、出荷時から顧客による検収時

までの具体的な期間を記載することは難しいと考えられる。

- 出荷時から顧客による検収時までの期間について、例示として一週間程度とするのは、国内取引を前提として最大で一週間程度であるということが理解できるため適切ではないか。また、そのような前提や業種によって異なるものの企業が目安となる期間をイメージできるような記載を開発する日本基準の結論の背景に記載することも考えられる。
- 「極めて短い」という表現は「ごく短い」との関係性が曖昧であるため、国内における配送期間を前提とすることを説明したうえで、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」のように「通常の期間」という表現を用いる方法も考えられる。
- 着荷時と検収時までの期間が短い場合には、着荷時に収益を認識することができるということを明記することも実務において有用である。

#### (契約金額からの金利相当分の区分処理)

##### 分析

47. 日本基準では、売上債権（受取手形を含む。）等に重要な金利部分が含まれている場合、当該債権を取得した時にその時価（現在価値）で計上し、決済期日までの期間にわたって償却原価法により金利部分を各期の純損益に配分するとされている（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）第130項<sup>7)</sup>）。
48. IFRS第15号では、契約が重要な金融要素を含んでいると判断される場合には、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整するとされている。

ただし、実務上の便法として、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点

<sup>7)</sup> 金融商品会計実務指針第130項に以下のような記載があり、設例16「受取手形及び割引手形に関する会計処理」が設けられている。

「売上債権（受取手形を含む。）等に重要な金利部分が含まれている場合、当該債権を取得した時にその時価（現在価値）で計上し、決済期日までの期間にわたって償却原価法（利息法又は定額法）により金利部分を各期の純損益に配分する。」

また、第306項（結論の背景）に以下のような記載がある。

「(中略) 受取手形に含まれる利息相当額に重要性がある場合には、受取手形の発生の認識時に現在価値に割引いて受取手形を計上する必要がある。ただし、全ての債権に含まれる利息部分を区分処理することは実務上、煩瑣と考えられるので、重要性があるものについて区分処理を行うこととした。」

との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、約束した対価の金額を重要な金融要素の影響について調整する必要はないとされている。

49. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、IFRS 第15号における実務上の便法の他に、契約金額から金利相当分を区分処理すべきかを判断するための重要性に関する定めを設けることの要望が聞かれている。他方、契約金額からの金利相当分の区分処理について重要性に関する定めを置くことは困難ではないかという意見も聞かれている。
50. 契約金額からの金利相当分の区分処理については、IFRS 第15号において、金融要素が重要であるかどうかについて実勢金利を考慮することが明示され、また重要な金融要素を有さない場合が示されたうえで、実務上の便法が置かれている。IFRS 第15号における実務上の便法を開発する日本基準に含めることを前提とすると、実務上の負荷は一定程度軽減されているため、追加的に重要性に関する定めを置かないことが考えられる。

#### 提案

51. 契約金額からの金利相当分の区分処理については、追加的な重要性に関する定めを開発する日本基準に含めないこととすることが考えられるがどうか。

#### 第77回専門委員会（2017年2月10日開催）で聞かれた主な意見

##### （契約金額からの金利相当分の区分処理）

- 重要性に関する定めを設けない提案に賛成する。
- 長期の請負工事等の場合には、顧客に支配が移転してから対価を獲得するまでの期間が一年を超えることがあるため、実務上の対応について検討する必要がある。

#### ディスカッション・ポイント

重要性に関する事項についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

また、他に重要性について定めることが適切な事項があれば、ご意見を頂きたい。

以上



**別紙 【課題2】重要性に関する事項：今度検討すべき課題として抽出した各論点の項目**

(一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの)

【論点1】重要性のない場合の契約の結合

【論点2】重要性のない契約変更

【論点3】重要性のない履行義務の識別(米国会計基準における定めへの対応を含む。)

【論点4】重要性のない場合のポイント引当金

【論点4】ポイント等の追加的な財又はサービスを取得するオプションからの別の履行義務の識別

【論点7】返品割合が少ない取引の場合の返品調整引当金

【論点8】独立販売価格に基づく取引価格の配分

【論点9①②】小口工事や工期がごく短い工事

【論点9①②】原価回収基準

【論点10】出荷基準

【論点16】契約コストの資産化、償却、減損、減損損失の戻入れ等

【追加論点(契約における重大な金融要素の存在)】契約金額からの金利相当分の区分処理

以 上