

## 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. 本資料では、【課題 2】重要性に関する事項として対応すべき課題について審議を行うことを目的としている。
2. 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、重要性に関する事項として対応すべき課題を抽出しており、以下の専門委員会及び企業会計基準委員会において対応すべき課題の方向性について審議を行った。

専門委員会	企業会計基準委員会
第 77 回 (2017 年 2 月 10 日開催)	第 355 回 (2017 年 2 月 22 日開催)
第 78 回 (2017 年 2 月 28 日開催)	第 356 回 (2017 年 3 月 13 日開催)
第 79 回 (2017 年 3 月 17 日開催)	第 357 回 (2017 年 3 月 28 日開催)
第 80 回 (2017 年 4 月 6 日開催)	—

第 357 回企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえ、重要性に関する事項の検討について資料を修正しており、再度ご意見をお伺いしたい。なお、第 357 回企業会計基準委員会資料の一部について、記載した内容を要約している。

## 検討すべき課題

3. 今回の審議にあたっては、【課題 2】重要性に関する事項について、以下の項目の追加的な検討を行う。
  - 【論点 2】重要性のない契約変更
  - 【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
  - 【論点 6】変動対価における収益金額の修正時点

なお、第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会における事務局からの提案について特段の異論が聞かれていない以下の項目については、別紙 1 に記載している。

- 【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 1】 重要性のない場合の契約の結合

また、第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会における事務局からの提案について特段の異論が聞かれていない以下の項目については、別紙 2 に記載している。

- 【論点 9①②】 小口工事や工期がごく短い工事
- 【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

4. なお、前回示したように、【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こととし、【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、新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。

## 追加的に検討を行う項目

### (契約変更)

#### 第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析

5. 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>。
6. 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。

<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。」

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。）。

7. 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。
8. 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。
9. 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新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。

#### 第 77 回専門委員会において聞かれた意見並びに第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会で提示した追加的な分析

10. 第 77 回専門委員会において、契約変更に関する重要性の定めに関する提案については、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との意見が聞かれている。
11. 前項の聞かれた意見を踏まえ、定性的な判断基準を含めるために、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合に、重要性の定めが適用できるとすることが考えられる。

第78回専門委員会において聞かれた意見並びに第79回専門委員会及び第357回親委員会において提示した追加的な分析

12. 第78回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 提案されている「既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合」を検討する際には、定性的な観点のみではなく定量的な観点も実務上検討することになると考えられるため、この場合の重要性には金額的重要性も含まれることを結論の背景などにおいて説明する必要がある。
- (2) 契約変更の内容にはさまざまなものがあり、契約変更の重要性については個々の企業で検討することになると考えられるため、重要性の金額を会計基準に示すことは困難である。
- (3) 契約変更の論点は、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判断するものであり、別個の履行義務の識別の論点と関係があるため、履行義務の識別における重要性の定めの記事を参考にすることが考えられる。

13. 前項の聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

- (1) 前項(1)及び(2)の聞かれた意見については、重要性の定めにおいては、金額的重要性と質的重要性の双方を考慮する必要があると考えられるため、その旨を本文に明記することを第79回専門委員会において提案した。

ただし、この提案については、第79回専門委員会における審議において、契約変更の重要性の定めのみ記載する必要はないのではとの意見が多く聞かれたため、金額的重要性と質的重要性の双方を考慮する必要がある旨を本文に明記しないこととしている。

- (2) 前項(3)の聞かれた意見については、契約変更の論点は、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判断するものであるが、事務局の提案は、当該判断をより簡便的に行うことができることとするものであり、履行義務の識別における重要性の定めを参考とする必要は特段ないものと考えられる。

第79回専門委員会において聞かれた意見及び追加的な分析

14. 第79回専門委員会において、以下の意見が聞かれている（第13項(1)に記載した聞かれた意見を除く。）。

契約変更の論点は、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判断するものであり、別個の履行義務の識別の論点と、履行義務の識別という観点で判断に違いが生じないことが重要であると考えられるため、別個の履行義務の識別における重要性の定めの記事を参考にして、整合性をとることがよい。

15. この点、「契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして」重要性を判断することは、別個の履行義務の識別における重要性の定めよりも、より広範に判断しうる内容であると考えられるため、履行義務の識別における重要性の定めを参考とする必要は特段ないものと考えられる。

**提案**

16. 新基準の「契約変更」において、以下を定めてはどうか（第 357 回親委員会で提示した提案から変更していない。）。

1. 第 XX 項（¶ 20-21）の定めにかかわらず、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照ら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。

**第 80 回専門委員会（2017 年 4 月 6 日開催）で聞かれた主な意見**

**（契約変更）**

- 事務局の提案に賛成する。

**ディスカッション・ポイント**

契約変更に係る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。

**（出荷基準）**

**第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析**

17. 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。

18. 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>2</sup>。
19. 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。
- なお、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。
20. また、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重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。
21. 前項までの状況を踏まえ、出荷基準については、重要性の定めを置くことが考えられる。

**第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において聞かれた意見並びに第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会において提示した追加的な分析**

22. 第 77 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 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。
- 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が、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

---

<sup>2</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）。

ような記載を新基準に記載することも考えられる。

- (2) 「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」（以下「金融商品会計実務指針」という。）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。
- (3) 重要性に関する定め の提案として、「第XX項の定めにかかわらず」という文言があるが、原則に対する総合的な判断を行ったうえで、重要性の判断を行う必要があると考えられるため、「第XX項の定めに従って判断を行ったうえで」などとした方がよいと考えられる。
- (4) 出荷基準のみならず、着荷基準も認めることが考えられ、例えば、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。

23. また、第355回親委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 出荷基準の適用にあたっては、実務における判断に資するために、国内の実務を考慮した常識的なレベルで一定の数値を示すことがよいと考えられる。
- (2) 工事契約の「工期がごく短い」という表現については、明確な数値基準がなくとも実務で適切に運用されていると考えられるため、出荷基準についても、明確な数値を示す必要はなく、定性的な要件を示すことがよいと考えられる。また、工事契約会計基準のように、結論の背景において重要性の定め の検討経緯や考え方を示すことで、関係者が趣旨を理解したうえで適切な運用がなされると考えられる。

24. これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

- (1) 支配の移転の原則に従い資産に対する支配が顧客に移転された時点を検討したうえで、出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が国内販売における「通常の期間」である場合については、出荷時に収益を認識するとしても財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えられるため、出荷基準を容認する。
- (2) 出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間について、金融商品会計実務指針における「通常の期間」という表現を参考として、その説明を追記し、通常一週間以内と記載する。
- (3) 出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの間の一時点に収

益を認識することを容認し、当該一時点の例として出荷時や着荷時を示す。

**第78回専門委員会において聞かれた意見並びに第79回専門委員会及び第357回親委員会において提示した追加的な分析**

25. 第78回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 「通常の期間」について、「一週間以内」ということを示しても企業の判断に特段の混乱は生じないと考えられるため、関係者の理解を容易とするため「一週間以内」と明示することに賛成する。
- (2) 「通常の期間」の説明に含まれる国内における出荷及び配送に要する日数については、一日以内で配送できる商品についても一週間以内ならどのような日数でも良いという誤解を生じさせないように、例えば、「通常、取り扱う商品又は製品に応じて、一日から一週間」など、短い方の期間についても記載すべきである。また、取引の内容や慣行によって2、3日の場合もあれば一週間の場合もあるということを説明し、実態に照らして判断するものであるということを結論の背景などに記述すべきである。
- (3) 出荷基準に関する重要性の定めは、継続適用を条件として各期の損益への影響が重要ではないという前提での議論に基づくものと考えられ、任意に方法を変更することが認められる定めではないと考えられるため、その点が明確となる記載を結論の背景などに行う必要がある。
- (4) 「商品又は製品の支配が顧客に移転された時」の理解を容易にするために「検収」という用語を含めることがよい。
- (5) 「出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの間の一時点」の例として「出荷時」が記載されていることに違和感があるため、「例えば、出荷時や着荷時」という例示の記載は不要である。

26. 前項の聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

- (1) 前項(2)の聞かれた意見については、「通常の期間」の説明における「合理的に考えられる日数」について、「取引慣行ごとに」という記載を含めて、各取引慣行に基づく実態判断が必要となることを示す。これにより「一週間以内」という例示について、取引によっては一週間より短い日数となることが示され、「一日から」などの表現を入れる必要はなくなると考えられる。
- (2) 前項(3)の聞かれた意見については、提案している出荷基準に関する重要性の定めは、必ずしも期首と期末の取引量が同じような水準であることを前提とし



て各期の損益への影響が重要でないとするものではなく、商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が短いことを要件として定められるものである。一般的な会計処理に関する首尾一貫性は求められると考えられるため、特段の記載は要しないと考えられる。

- (3) 前項(4)の聞かれた意見については、「商品又は製品の支配が顧客に移転された時」という記載の理解を容易にするために、「支配の移転に関する定め及び指標を考慮して決定される時点、例えば顧客による検収時」という記載を行う。
- (4) 前項(5)の聞かれた意見については、上記(3)のように「検収時」という例示がある場合には、それより前の時点である「出荷時や着荷時」という例を示すことにより、関係者の理解に資することになると考えられるため、「出荷時や着荷時」という記載を残す。

#### **第 79 回専門委員会及び第 357 回親委員会において聞かれた意見並びに追加的な分析**

27. 第 79 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 「通常の期間」について「一週間以内」と例示することは、より短期間で配送できる商品についても一週間以内ならよいという誤解を生じさせる懸念があるため、会計基準本文には具体的な日数を記載せず、結論の背景において「通常の期間」は実態に照らして判断するという考え方を示したうえで、具体的な日数に言及するのがよい。
- (2) 「通常の期間」について「一週間以内」と例示することは、判断基準が明確となるため、日本の会計基準として意義がある記載である。
- (3) 出荷した商品がその後の検収により返品等を行われることが非常に少ないことや、我が国においては配送網が整備されており、出荷した商品が確実に顧客に届くということを結論の背景等に記載することがよい。

28. また、第 357 回親委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 一週間という数値を定めることで、監査手続上の負荷が増加する可能性が考えられるため、国内の販売を対象とすることで十分である。仮に一週間という数値が必要な場合には、どのような取引でも一週間以内ならよいと誤解されないように、「通常、一週間を超えることはない」という表現とすることがよい。
- (2) 一週間という記載は適切であり、一定の幅がある定めとすることは妥当である。

- (3) 商品又は製品の支配が移転された時点として「顧客による検収時」を例示すると、それが前提となりかねないため、検収という用語を含めないことがよい。

### 提案

29. 以下は、前回の提案に部分的に対応したものであり（前回で提示した提案から変更した箇所について下線で示している。）、「一週間以内のものをいう」の記載を行うべきか否かについては、事務局で分析中であり、前回の提案のままとなっている。

2. 第 XX 項（¶ 38）の定めにかかわらず、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時（支配の移転に関する定め及び指標（第 XX 項（¶ 31-34, 38）参照）を考慮して決定される時点、例えば顧客による検収時）までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。

商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいい、通常、一週間以内のものをいう。

### 参考：金融商品会計実務指針の抜粋

23. 受渡しに係る通常の間とは、原則として、我が国の上場有価証券については、証券取引所の定める約定日から受渡日までの日数など、金融商品の種類ごとに、かつ、市場又は取引慣行ごとに、通常受渡しに要する日数をいう。例えば、上場株式の発行日取引や発行前に約定される債券の店頭取引等については、個別具体的なケースごとに市場の慣行であると合理的と考えられる日数をいう。

### ディスカッション・ポイント

今回、文章表現以外の新たな提案は行っていないが、第 27 項の記載に加えて、追加的なご意見があれば頂きたい。

**(契約金額からの金利相当分の区分処理)****これまでの審議において聞かれた意見**

30. 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おり、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<sup>3</sup>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。

**これまでの審議において提示した分析**

31. 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について顧客に支配が移転してから対価を獲得するまでの期間の長さや市場における実勢金利の影響を考慮することや、約束した対価と財又はサービスの現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じている場合には、重要な金融要素を有しないとされており、そのうえで、実務上の便法が定められている。

このように、契約金額から金利相当分を区分処理することの実務上の負荷は一定程度軽減されており、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っても、重要な金融要素を有していないとすることを判断できる可能性もあり、別途、重要性に関する定めを置かないことが考えられる。

**これまでの審議において提示した分析に対して聞かれた意見**

32. 前項に記載したこれまでの審議において提示した分析に対して、これまでの審議において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 重要性に関する定めを設けない提案に賛成する。
  - (2) 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1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。特に、我が国の建設業の実務における複数年にわたる工事契約について、1年より短い期間ごとに対価を顧客から受け取る場合には、顧客から受け取る対価とそれに対応する作業の因果関係は必ずしも明らかでないものの、IFRS 第 15 号における実務上の便法を適用する余地があるのではないかと。

---

<sup>3</sup> IFRS 第 15 号における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（IFRS 第 15 号第 63 項）。

追加的な分析

33. これまでに聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

- (1) 前項(2)の聞かれた意見のように、我が国の建設業においては、欧米の実務と異なり、出来高払い<sup>4</sup>は一般的ではなく、顧客から受け取る対価とそれに対応する作業の因果関係が明らかでないケースがあるという意見が聞かれている。

顧客から受け取る対価とそれに対応する作業の因果関係が明らかではない場合においては、定期的に顧客から支払を受け取るとしても、重要な金融要素の判断や実務上の便法の使用の判断が困難な可能性があると考えられる。

工事契約について、顧客から受け取る対価とそれに対応する作業の因果関係が必ずしも明らかではないとしても、顧客からの支払を受け取る各時点の間が1年以内であり、当該顧客からの支払が企業の履行の程度と関連性のある金額である場合には、金融要素の影響が重要とはならないことが考えられ、その場合に、対価の金額を重要な金融要素の影響について調整しないことを認めることが考えられる。

- (2) 工事契約と同様に、工事契約会計基準の適用範囲である受注制作のソフトウェアについても、工事契約と同様の定めを準用する定めを置く。

提案

34. 新基準の「契約における重要な金融要素」において、以下を定めてはどうか。

3. 第XX項(¶60)の定めにかかわらず、一定の期間にわたり収益を認識する工事契約について、当該期間において顧客からの支払を受け取る各時点の間が1年以内であり、当該顧客からの支払が企業の履行の程度と関連性のある金額である場合には、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しないことができる。
4. 受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて前項の定めを適用することができる。

<sup>4</sup> 例えば、IFRS第15号の設例27において、建設業のマイルストーン支払における一定の支払留保がある場合が取り上げられているが、マイルストーン支払が企業の予想される履行と一致することが前提とされている。

### 第 80 回専門委員会（2017 年 4 月 6 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）

- 現行の建設業の工事契約における顧客からの支払は企業の履行と無関係ではないが、例えば、3年間の工事における顧客からの支払について、工期にわたり支配が徐々に顧客に移転していく中で、1年後と2年後はそれぞれ契約金額の10%、完成時に80%の金額を受け取る場合に、金利を認識すべきか否かの判断が難しい。
- 工事契約及び受注制作のソフトウェア以外の取引についても代替的な方法を適用すべきか検討することが考えられる。

#### ディスカッション・ポイント

契約金額からの金利相当分の区分処理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。

#### （変動対価における収益金額の修正時点）

##### これまでの審議において聞かれた意見及び提示した分析

35. 変動対価については、さまざまな業界の実務等を踏まえたうえで、重要性に関する事項を定めるべきとの意見が聞かれており、以下のような要件により、変動対価の金額を見積らないことを提案した（(2)から(4)は第79回専門委員会及び第357回親委員会において提示した要件である。）。
- (1) 変動対価の金額に重要性が乏しい場合が多いと考えられるため、契約開始時から変動対価に関する不確実性が解消されるまでの期間が短い場合（例えば3か月程度）を要件とする。
  - (2) 変動対価の算定方法が財又はサービスの金額又は数量により明示されている場合については、変動対価を見積ることが現行の日本基準における実務において行われていると考えられるため、変動対価の金額が移転する財又はサービスの金額又は数量に基づき算定されるものではない場合を要件とする。
  - (3) 年度末及び半期末に不確実性が解消される変動対価を念頭に、変動対価に関する不確実性が年度末及び半期末に解消されることを要件とする。
  - (4) 契約開始時から変動対価に関する不確実性が解消されるまでの期間が3か月程

度であっても、変動対価の金額が重要である場合があると考えられ、変動対価に関する不確実性が解消される時点における収益の修正額に重要性が乏しいことが見込まれることを要件とする。

これまでの審議において提示した分析に対して聞かれた意見

36. 前項に記載したこれまでの審議において提示した分析に対して、これまでの審議において、以下の意見が聞かれている（(2)から(4)は第79回専門委員会及び第357回親委員会において聞かれた意見である。）。

(1) 前項(1)については、対象期間が短い場合に変動対価を見積る必要がないとする提案によると、対象期間が短い場合でも期末に見積られている現行の日本基準における実務も行われなくなりかねず、適切ではない。また、「3か月程度」という期間を定めることは、一部の業界にとっては有用な定めとはいえず、その期間であっても、変動対価の金額に重要性が乏しい場合が多いとはいえない。

(2) 前項(2)については、「変動対価の金額が移転する財又はサービスの金額又は数量に基づき算定されるものではないこと」という要件によると、返品の見積りの取扱いが明確ではない。

また、変動対価が含まれる取引は業態によって多様であるため、重要性の定め対象として想定されている取引を明示するのがよい。

(3) 前項(3)については、変動対価に関する不確実性が解消される時点「年度末及び半期末」とすると、変動対価に関する不確実性が解消される時点と企業の決算期末が整合しない取引に対応できない。

一方で、変動対価における収益金額の修正時点についての検討は、年度内に変動対価に関する不確実性が解消する場合において、売上を行う都度、価格の補正を行うことは実務において非常に煩雑であるということが出発点であり、どこまで四半期決算を厳格に考えるかということが論点となる。

(4) 前項(4)については、「収益の修正額に重要性が乏しいことが見込まれること」という要件を加えると、金銭的な影響の計算が必要となる可能性があり、変動対価の金額を見積らないことができる定めが有用ではなくなる可能性がある。仮に「収益の修正額に重要性が乏しい」という要件を設ける場合には、重要性を判断する際に比較する対象を明確にするのがよい。

### 追加的な分析

37. これまでの議論を踏まえ、以下のとおり分析を行っている。

- (1) 年度末及び半期末に不確実性が解消される変動対価であれば、第1四半期及び第3四半期のみの取扱いとなり、重要性の定めを置く必要性は相対的に高くないと考えられるがどうか。
- (2) 一部の仮価格に基づく取引では、当初販売時に変動対価の見積りを行うことが極めて困難であるとの意見が聞かれており、この論点について何らかの対応が可能であるかどうかを検討することが考えられるがどうか。

#### 第80回専門委員会（2017年4月6日開催）で聞かれた主な意見

##### （変動対価における収益金額の修正時点）

- 交渉によって対価の金額が確定する取引等、変動対価の見積りが実務上困難なケースがあると考えられるが、代替的な方法の要件を適切に設定することは困難であると考えられる。代替的な方法の提案は行わず、公開草案における質問項目に代替的な方法に対するニーズを入れてはどうか。

#### ディスカッション・ポイント

事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以 上

## 別紙1 第77回専門委員会及び第355回親委員会における事務局からの提案について特段の異論が聞かれていない項目

### (ポイント引当金)

#### 第77回専門委員会及び第355回親委員会において提示した分析

1. 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。
2. 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、新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。

#### 第77回専門委員会において聞かれた意見

3. 第77回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
  - (1) 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新基準に含めないことに賛成する。
  - (2) 重要性に関する定めを新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。

#### 提案

4. 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新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)****第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析**

5. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、返品割合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の意見が聞かれている。
6. 返品割合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、新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、あえて返品割合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。

**第 77 回専門委員会において聞かれた意見**

7. 第 77 回専門委員会において、ポイント引当金に対するものと同様の意見が聞かれている。

**提案**

8. 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新基準に含めないことが考えられるかどうか。

**(契約の結合)****第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析**

9. 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性が生じる可能性があるとしていた。
10. また、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。

11. 契約の結合については、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別途検討を行う。

以 上

## 別紙 2 第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会における事務局か

## らの提案について特段の異論が聞かれていない項目

## (工事契約)

第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析

1. 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。
2. 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している (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、新基準に別途定めを置く必要性は乏しいと考えられるがどうか (原価回収基準については、別途検討する。)

3. 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、新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。

4. 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。

**第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において聞かれた意見並びに第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会で提示した追加的な分析**

5. 第 77 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
  - (1) 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新基準に引き継ぐことに賛成する。工事契約会計基準では、「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。」（工事契約会計基準第 53 項）とされており、新基準においても、特に金額的な定めを置く必要はない。
  - (2) 工事進行基準について税務上の金額的な要件があることを踏まえると、工事契約等について金額的な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。
  - (3) 「ごく短い」という用語について定量的な定めを設けることは難しいと考えられるため、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。
6. また、第 355 回親委員会において、工期がごく短い工事契約について一時点で収益を認識することは、現行の企業における管理実務を適切に描写していると考えられ、工事契約会計基準における期間がごく短いという重要性に関する定めを新基準に引き継ぐことがよいと考えられるという意見が聞かれている。
7. これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。
  - (1) 工期がごく短い工事契約については、工事契約会計基準第 53 項にあるように、通常、金額的な重要性が乏しいと想定され、工事契約会計基準における重要性に関する定めが財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えられるため、工事契約<sup>5</sup>についての重要性に関する定めを記載する（「工事契約」の定義については、工事契約会計基準第 4 項と同様の定義を記載する。）。また、同様に工事契約会計基準の適用範囲である受注制作のソフトウェアについては、

---

<sup>5</sup> 工事契約会計基準第 4 項においては、「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいうとされている。

当該重要性に関する定めを準用する定めを置く。

(2) 「ごく短い」という用語については、工事契約会計基準第 52 項及び第 53 項を参考として、結論の背景に説明を記載する。

8. なお、工事契約及び受注制作のソフトウェア以外の一定の期間にわたり充足される履行義務が識別される契約についても、仕事の完成に対して対価が支払われる契約という観点で、工事契約及び受注制作のソフトウェアと同様の性質を有するものであると考えられるため、工事契約と同様の重要性の定めを置くことを第 78 回専門委員会において提案した。

ただし、この提案については、第 78 回専門委員会における審議において、工事契約と同様の重要性の定めを置く必要がある契約は見られないのではとの意見が多く聞かれたため、当該契約について工事契約と同様の重要性の定めを置かないこととしている。

#### 提案

9. 新基準の「一定の期間にわたり充足される履行義務」において、以下のように定めようか。

#### **(一定の期間にわたり充足される履行義務)**

1. 第 XX 項（¶ 35）の定めにかかわらず、工事契約について、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。
2. 受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて前項の定めを適用することができる。

#### **(結論の背景)**

3. 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。）においては、「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。」とされていた。本会計基準では、この記載にあるように、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいと想定され、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えら

れるため、当該方法を認めている（第 XX 項参照）。

4. 受注制作のソフトウェアについては、工事契約会計基準において、工事契約に準じて適用することとされており、本会計基準では、工事契約会計基準の取扱いを踏襲し、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、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識する方法を認めている（第 XX 項参照）。

#### **(用語の定義)**

5. 「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

#### **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。

### (履行義務の識別)

#### 第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析

10. 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。
11. 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。
12. 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>6</sup>）。

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。

13. 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

<sup>6</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. (以下略)

上記の参考訳は、以下のとおりである。

企業は、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、当該約束した財又はサービスが履行義務であるのかどうかについて評価する必要はない。(以下略)

<sup>7</sup> IFRS 第 15 号の結論の根拠（BC116D 項）によると、以下の記載がある。

「(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。」

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。

14. また、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新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。
15. 履行義務の識別については、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。

#### 第 77 回専門委員会において聞かれた意見並びに第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会で提示した追加的な分析

16. 第 77 回専門委員会において、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、この文言だけでは理解が困難となる可能性があるという意見が聞かれている。
17. 前項の聞かれた意見を踏まえ、「顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合」の理解を促すために、米国会計基準における結論の根拠の記載<sup>8</sup>を参考にして、「顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合」かどうかを判定する際には、顧客との契約全体における約束した財又はサービスの相対的な重要性や定量的及び定性的な性質を考慮すべきであるという説明を追記することが考えられる。
18. なお、これまでの審議において、出荷及び配送活動については、米国会計基準と同様に、別の履行義務として識別する必要があるかについての会計方針の選択の定め<sup>9</sup>を含めるか検討すべきであるとの意見が聞かれている。

<sup>8</sup> ASU No. 2016-10 の BC12 項の原文は、以下のとおりである。

(中略) That is, an entity should consider the relative significance or importance of a particular promised good or service in the contract to the arrangement with the customer as a whole. In applying this notion, an entity should consider both the quantitative and the qualitative nature of the promised goods or services in the contract.

上記の参考訳は、以下のとおりである。

(中略) すなわち、企業は、顧客との契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重大性又は重要性を考慮すべきである。この考え方を適用するにあたっては、企業は、契約における当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮すべきである。

<sup>9</sup> 米国会計基準では、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動について、財を移転する約束を履行するための活動として会計処理する(すなわち、別個の履行義務とはし



米国会計基準において、顧客との契約の観点に基づく履行義務の識別に対する重要性の定めを含めることに加えて、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動を別の履行義務とするかについての会計方針の選択の定めを置いているのは、従来の米国における実務において出荷及び配送活動が履行義務として考えられておらず、実務におけるコストと便益の比較考量の結果によるものであるとされている。

現行の日本基準における実務においても、出荷及び配送活動について別の履行義務として収益が認識されていないことが多いと考えられ、また原則通り別の履行義務とすることを妨げる必要はないと考えられるため、米国会計基準と同様に、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動を履行義務として識別しないことができる会計方針の選択の定めを新基準に含めることが考えられる。

### 提案

19. 新基準の「履行義務の識別」において、以下を定めてはどうか。

6. 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。顧客との契約の観点で重要性が乏しいか否かを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討する。
7. 第 XX 項（¶ 22）の定めにかかわらず、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動については、財を移転する約束を履行するための活動として会計処理し、履行義務として識別しないことができる。当該方法は、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用する。

### 第 78 回専門委員会において聞かれた意見

20. 第 78 回専門委員会において、出荷及び配送活動に関する実務上の便法については、会計方針の選択として取り扱い、首尾一貫して適用すべきものであるという意見が聞かれている。

---

ない) ことが会計方針の選択として認められており、当該会計方針の選択は、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用することとされている (ASC606-10-25-18B)。

**(独立販売価格に基づく取引価格の配分)****第 77 回専門委員会及び第 355 回親委員会において提示した分析**

21. 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。
22. 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>10</sup>。
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、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。
24. また、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。

さらに、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、新基準においては、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ではない

<sup>10</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）。

かという意見も聞かれている。

25. 独立販売価格に基づく取引価格の配分については、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新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>11</sup>ことを認めることとしてはどうか。

#### **第 77 回専門委員会において聞かれた意見並びに第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会で提示した追加的な分析**

26. 第 77 回専門委員会において、履行義務への取引価格の配分に関する重要性の定め  
の提案については、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という意見が聞かれている。
27. 前項の聞かれた意見を踏まえ、定性的な判断基準を含めるために、ソフトウェア取  
引実務対応報告における記載<sup>12</sup>を参考にして、対象となる財又はサービスの内容が  
契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認めら  
れる場合に、残余アプローチを適用できるとすることが考えられる。

#### **提案**

28. 新基準の「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。

8. 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

<sup>11</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。

<sup>12</sup> ソフトウェア取引実務対応報告 3 ソフトウェア取引の複合取引についての考え方において、以下の記載がある。

「(中略) 財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時点に一体として会計処理することができる。」

独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認められるときには、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 78 回専門委員会において聞かれた意見**

29. 第 78 回専門委員会において、複数の履行義務を識別するものの独立販売価格の見積りが困難であるという場合があると考えられるため、実務上の負担を軽減する方法として、残余アプローチの適用を容易にすることは考えられるという意見が聞かれている。

以 上