

プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発

項目 設例に関する検討

本資料目的

1. 本資料は、企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針案」という。）（以下合わせて「公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、我が国に特有な取引等についての設例への対応を検討することを目的としている。
2. 第 89 回専門委員会（2018 年 1 月 12 日開催）及び第 377 回企業会計基準委員会（2018 年 1 月 25 日開催）から、我が国に特有な取引等についての設例に関する対応を審議している。これまでの審議で聞かれた意見を踏まえ、資料を修正しており、ご意見をお伺いしたい。

専門委員会	企業会計基準委員会
第 89 回（2018 年 1 月 12 日開催）	第 377 回（2018 年 1 月 25 日開催）
第 90 回（2018 年 1 月 26 日開催）	第 378 回（2018 年 2 月 9 日開催）
第 91 回（2018 年 2 月 13 日開催）	第 379 回（2018 年 2 月 22 日開催）
第 92 回（2018 年 2 月 27 日開催）	—

我が国に特有な取引等についての設例

3. 適用指針案において、会計基準及び適用指針で示された内容についての理解を深めるための参考として、IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例及び我が国に特有な取引等についての設例を示している。また、設例全般の留意点として以下を示している。
 - 仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に
応じて異なり得るものであり、異なる前提条件のもとでは会計処理が変わ
る可能性がある。
 - 設例における勘定科目の名称は便宜的に示したものであり、取引の実態に
則して決定することとなる。
 - 我が国に特有な取引等についての設例については、IFRS 第 15 号の解釈を
示すものではなく、IFRS 第 15 号を適用する場合には、結果が異なり得る。

4. 前項の留意点を踏まえ、適用指針案において、以下の我が国に特有な取引等についての設例を示している。

[設例 28] 消費税等

[設例 29] 小売業における消化仕入等

[設例 30] 設備工事のコストオン取引（本人又は代理人）

[設例 31] 他社ポイントの付与

[設例 32] 有償支給取引

[設例 33] 工事損失引当金

なお、[設例 30]については、公開草案に寄せられたコメント・レターにて、前提条件が一般的な取引実態と異なるため誤解を招きかねないと指摘されており、当該設例を削除することを提案している（審議事項(4)-2 #153 参照）。

5. 公開草案に対して、前項の我が国に特有な取引等についての設例について、以下の追加・修正に係るコメントが寄せられている。

[設例 28] 消費税等

- 代理人に該当する場合の会計処理の追加
- 契約資産等を認識する場合の会計処理の追加

[設例 29] 小売業における消化仕入等

- 仕入先の会計処理（委託販売契約）の追加
- 書籍の返品条件付取引の追加

[設例 31] 他社ポイントの付与

- 顧客が他社ポイントを使用する商品販売取引の追加

[設例 32] 有償支給取引

- 記載内容の見直し又は削除
- 支給先の会計処理の追加

6. また、以下の設例の追加に係るコメントが寄せられている。

(1) ソフトウェア開発業者が段階的に契約を締結する場合（受注制作のソフトウェ

- ア)
- (2) 複数の財又はサービスを統合して提供するケース（受注制作のソフトウェア等）
 - (3) 別の用途に転用できない資産の要件の判定（工事契約又は受注制作のソフトウェア等）
 - (4) 原価回収基準（受注制作のソフトウェア）
 - (5) 進捗率が合理的に見積れなくなった場合（受注制作のソフトウェア）
 - (6) 重要な金融要素が含まれる場合（工事契約又は長期割賦販売）
 - (7) 多様なポイント制度を踏まえた他社ポイントの付与
 - (8) クレジットカード会社のポイント付与
 - (9) 連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケース（発行会社では他社ポイント、連結グループでは自社ポイントとなるケース）
 - (10) 異なる販売方法（消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売）によるポイント付与
7. 以下、多くのコメントが寄せられている[設例 32]有償支給取引について、検討を行う。それ以外の設例の追加については、コメントが寄せられたが設例を追加する必要性に関する意見が聞かれておらず、別紙に記載している。

有償支給取引

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

8. [設例 32] 有償支給取引については、以下の意見が寄せられている。
- (1) 記載内容を見直すか削除すべきである（審議事項(4)-2 #155）。
 - (2) 会計処理に関する考え方を記載すべきである（審議事項(4)-2 #156）。
 - (3) 「有償支給取引に係る負債」の性質を説明すべきである（審議事項(4)-2 #157）。
 - (4) 支給部品の認識は支給時に中止することが妥当である（審議事項(4)-2 #158）。
 - (5) 支給先の会計処理を追加すべきである（審議事項(4)-2 #159）。

以下は審議事項(4)-2 #155 から#159 におけるコメントの概要の記載である。

(#155-1)

我が国製造業の有償支給取引に関わる[設例 32]では、その経済的実態から乖離する提案がなされており、この提案には同意できない。

我が国製造業の競争力の源泉といっても過言ではない有償支給取引では、業種や業態ごとに、製造工程が整流化・効率化された結果、実態に合わせた業務プロセスや会計処理が定着している。このような実情にある有償支給取引に対し、[設例 32]が設けられることによって、その実態から乖離する形で一律的な会計処理が求められるおそれがある。その結果、有償支給取引の経済的実態が歪められて、競争力も弱められかねない。したがって、[設例 32]をなくし、個々の契約内容・取引実態に照らして、会計処理を判断することが適切である。

部品や原料の有償支給取引は、その内容・性質からも、リースや融資取引として経理処理することは困難であることから、このような取引を買戻契約として想定されている取引として考えることは、経済的実態から乖離しており、妥当性に欠ける。

また、我が国製造業で行われている有償支給取引は、資金提供を受ける目的で行われるものではなく、在庫を担保として融資を受ける訳でもない。むしろ、現物資産と法的所有権の移転を伴い、対価を適切に受領している物の引渡取引とみるのが実態に即しており、金融取引の性質を有していない。

製品製造過程の一部を支給先に委託したものが有償支給取引の実態である。部品等を有償で支給するのは、支給先から調達する加工後の部品の品質を維持・管理するため、また、支給元・支給先の総体で見た生産体制を最適化するための手段として必要不可欠だからであり、これを顧客との取引とみなすかどうかに関しては、慎重な検討が必要である。また、支給先は、最終製品の消費者である「顧客」というよりも、生産プロセスの参加者すなわち「仕入先」という立場であり、製造委託段階での支給元による売上計上は、売上操作につながる可能性もあるため、この点からも慎重な検討が必要であると考える。

以上、支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、生産プロセス全体における一部の事実のみをもって、有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは、取引の経済的実態を踏まえることにならない。

仮にこの設例を最終基準に残す場合は、有償支給取引が全て買戻契約に該当するかどうかのような誤った判断に至らぬよう、我が国製造業において一般的に行われている有償支給取引はこの設例に該当しない旨を明示的に記載するとともに、その前提条件をさらに細かく設定して、金融取引として取り扱われる有償支給取引に限定した設例とすべきである。

(#155-2)

どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない

中で、本設例のみで会計処理を決めることは、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引、または、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められるおそれがあり、適切ではないと考える。

少なくとも当社が行っている有償支給取引の経済的実態は、支給品に対する支配が支給先への引渡時に移転しており、金融取引の性質も有していないことから、[設例 32] に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となる。支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、取引全体における一部の事実のみをもって、有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは、取引の経済的実態を踏まえることにならず、財務情報が有すべき基本的な質的特性を満たさないと考える。

有償支給に関する現状の業務プロセスや会計処理は、過去からの検討を経て整流化・効率化されたものである。会計基準の変更によって、企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは、本来、会計基準が定めるべき範疇を超えていると考える。

会計基準は企業活動の経済的実態を反映したものであるべきであり、例えば、以下の要件をすべて満たす取引については、本公開草案の想定する買戻契約には該当しないとして、[設例 32]の対象外とすることを明記するとともに、実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきである。

- 支給品の全量を買戻すことが契約上約束されていない取引
- 支給品を第三者に売却することを一律的に禁止していない取引
- 金融取引の性質を有していない取引

(#155-3)

支給品に対する支配が実質的に支給先に移転しており、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで求められるのは、適切ではないと考える。有償支給取引については IFRS 第 15 号の買戻契約における融資契約には該当しないと考えるとともに、支給品の全数買戻すことが契約上約束されていないこと、経済的実態が支給先への引渡時に移転していること等より[設例 32]の会計処理を行うことは実態を適切に反映しないと考える。我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目としてもご検討いただきたい。

(#155-4)

有償支給取引にも様々な形態があるところ、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引や、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められる実務となるおそれがあり、各社の実態に応じた会計処理が検討されるべきである。そのため、個別の会計基準を設けることは有償支給取引の性質にそぐわず、適用指針において設例を設けることは適切ではないと考える。

(#155-5)

[設例 32]には同意しない。有償支給取引には様々な契約形態があると考えられるため、画一的な整理と捉えられるような設例は望ましくなく、個々の契約内容に応じ個別に会計処理を判断する方がより適切であると考え。また、実質的に買戻契約に該当すると判断されるものは、IFRS 第 15 号と同様に原則通り、買戻契約として会計処理を行えばよく、日本基準のみ追加的な設例を設け、独自の仕訳を計上することは、却って基準間の差異を生むこととなり、混乱が生じる可能性があると考え。

(#156)

[設例 32]は、本公開草案の提案が最終化された場合、実務に広範に影響が生じる可能性があると考えられるため、買戻契約に該当することや金融取引として処理されること、また「有償支給取引に係る負債」の性質など、結論の背景又は[設例 32]において会計処理に関する考え方を記載していただきたい。

(#157)

「有償支給取引に係る負債」の性質について、適用指針案の定めとの関係が理解しづらいため、金銭消費貸借契約から発生する金融負債に該当しないことを説明するとともに、買戻契約に該当する同様の規定を参照する[設例 27-1]との取扱いの相違について、説明を追加されたい。

(#158)

支給部品に対する所有権と危険負担は支給先に移転していることから、支配が移転しており棚卸資産をマイナスする仕訳が妥当ではないか。所有権と危険負担を有しない資産を、自らの資産として計上する根拠を知りたい。

また、「有償支給取引に係る負債」という勘定科目の性質は何か、有償支給時の棚卸資産と未収入金の同時計上は適切かという点も疑問がある。さらに、実務面から見た場合、支給元の棚卸資産の実在性のために、支給先の現地棚卸に立会うか、在庫証明を入手する必要があることになり、在庫管理責任を移転させるために実施した有償支給の意味が失われることにもなる。

(#159)

支給先においては有償支給で現物が手元にある部品を棚卸資産として認識するか否か、また、加工後の製品の支給元への納入時に支給先が認識する収益は増価部分も含んだ製品の総額とするか、もしくは、増価部分のみとするかについての論点が生じ、実務に大きな影響を与える可能性があると考えられるため、支給先の会計処理について、[設

例32]に追加していただきたい。

9. [設例 32]は、我が国の製造業に幅広く見られる有償支給取引について、一定の前提条件に基づく有償支給取引を買戻契約と判断した結果の会計処理を示すものである。
10. 第8項のコメントのとおり、[設例 32]については、以下の懸念が寄せられている。
 - (1) どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されておらず、有償支給取引を一律に買戻契約に該当すると判断することは、経済的実態から乖離する。
 - (2) 有償支給取引においては、支給先が支給品の管理を行い、他の企業に譲渡することもあるため、支給品に対する支配は実質的に支給先に移転している。
 - (3) 有償支給取引は、資金提供を受ける目的で行われるものではなく、在庫を担保として融資を受けるものでもないため、金融取引の性質を有していない。
 - (4) 有償支給取引の実態は、製造過程の一部を支給先に委託するものであり、支給先は顧客には該当しないと考えられる。
 - (5) 仮に支給品が在庫として引き続き計上される場合、実務上、当該在庫の管理が非常に困難である。
11. 公開草案に多くの懸念が寄せられていることから詳細な検討が必要と考えられ、今後、有償支給取引に関する考え方の整理等について、検討を行うことが考えられる。

これまでの審議において聞かれた意見

12. 第91回専門委員会(2018年2月13日開催)までに、以下の意見が聞かれている。
 - (1) 金融取引の性質を有していない有償支給取引に買戻契約の処理を求めることは適当ではないと考えられ、有償支給取引の設例については、当該設例の削除又は金融取引の性質を有する取引に限定した設例に修正することが考えられる。
 - (2) 仮に[設例 32]を削除したとしても、公開草案で示された会計処理が実務上一律に要求される可能性がある。有償支給取引は様々なパターンの契約や慣習が存在するため、それらのパターンの分析が必要になると考えられる。
 - (3) 設例を設けることにより、買戻すことに焦点が置かれているわけではなく、生

産プロセスの最適化等の一環として行われる有償支給取引にまで、画一的な会計処理が求められる可能性があることが懸念される。特に、品質管理や採算性の観点から有償支給を行っており、多段階の製造プロセスを経て形態が大きく異なる取引の場合、一律に買戻契約としての会計処理を要求することは適当でないと考えられる。

- (4) 有償支給取引については、支給元が一括して部品を購入して支給先に支給している場合や、重要な部品のみを支給する場合など、多様なパターンがあると考えられ、取引のパターンを踏まえ、買戻契約に該当するか否かについて分析することが必要である。
- (5) 有償支給取引については、契約に条件が明示されているものもあれば、業界特有の取引慣行によるものなど、多様な形態があり、買戻契約に該当するか否かは企業による判断が必要であると考えられるが、実務における企業による判断に資する一定のガイダンスが必要であると考えられる。
- (6) 有償支給取引には多様なパターンがあると考えられ、実態を踏まえて会計処理を判断する際に留意すべき事項を示すことが考えられる。
- (7) 有償支給取引の経理処理は、これまで我が国において広く行われてきた実務慣行であり、[設例 32]を前提とした場合、特に単体の棚卸資産管理が実態と乖離した実務を求められることとなり、実務上の工数の大幅増加など大きな混乱が懸念される。そのため、事実認識や分析を踏まえ、取引実態と実務慣行を共有したうえで、今後の議論を進めるべきであると考えられる。また、可能であれば、有償支給取引に関して、IFRS や米国会計基準における取扱いの検討も今後の判断の参考になると考えられる。
- (8) 有償支給取引は、製造過程の一部を外注するものであり、当該取引が新基準の適用範囲外とも考えられ、整理が必要であると考えられる。また、取引の実態に対する会計上の議論と企業の経営感覚が乖離していることも検討したうえで、最終的な方向性を決めるべきである。
- (9) 有償支給取引については、設例の要否の判断だけではなく、今回の検討の経緯について、結論の背景などに丁寧に記載する必要があると考えられる。

追加の分析及び提案

13. 上記の審議を踏まえると、以下のとおり考えられる。

- (1) 有償支給取引では、まず、企業から支給先へ支給品が譲渡されるものの、その後の取引の形態は様々であり、会計上、企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある。公開草案で示した設例に対しては、様々な形態があるにも関わらず、画一的な会計処理が求められているとの誤解を生じかねないとの意見が聞かれているため、[設例 32]を削除し適用指針に記述することが適切であると考えられる。
- (2) 適用指針には、以下を含めることが適切であると考えられる。
- 企業が支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判断を取引の実態に応じて行う必要がある旨
 - 企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合の会計処理
 - 企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合の会計処理
- (3) 公開草案に寄せられたコメントでは、在庫が物理的に支給先にあり、その管理も支給先が行っていることから、棚卸等の在庫管理が支給元である企業にとっては実務上困難であるという意見が聞かれている。この点を踏まえて、個別財務諸表においては、企業が支給品を買い戻す義務を負っていると判断した場合であっても、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとする代替的な取扱いを設けることが適切であると考えられる。
14. 前項を踏まえ、適用指針の本文及び結論の背景に、代替的な取扱いとして以下を追加することが考えられるがどうか。

適用指針—本文

(8) その他の個別事項

(有償支給取引)

106. 企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合がある（これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。）。有償支給取引に係る処理にあたっては、企業が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する必要がある。

有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、

企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなるが、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる。なお、その場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

適用指針—結論の背景

(8) その他の個別事項

(有償支給取引)

180. 企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合がある（これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。）このような有償支給取引では、企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態は、さまざまであり、会計上、企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある（第 69 項参照）。
181. 例えば、有償支給取引において、支給先によって加工された製品の全量を買戻すことを支給品の譲渡時に約束している場合には、企業は当該支給品を買い戻す義務を負っていると考えられるが、その他の場合には、企業が支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判断を取引の実態に応じて行う必要がある。
182. 有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重で計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる。
183. 一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給先が当該支給品を指図する能力や当該支給品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されているため、支給先は当該支給品に対する支配を獲得していないこととなる（第 156 項参照）。この場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなる（第 69 項参照）。
184. しかしながら、譲渡された支給品は、物理的には支給先において在庫管理が行われているため、企業による在庫管理に関して実務上の困難さがある点が指摘されており、この点を踏まえ、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとした（第 106 項参照）。なお、その場合、第 182 項に記載したとおり、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重で計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる。

第92回専門委員会（2018年2月27日開催）で聞かれた主な意見**（有償支給取引）**

- 設例がある方が実務上有用であると考えられ、設例は削除しない方がよい。
- 設例があることにより実務上の判断に問題が生じる可能性があることは理解できるため、実務において、この設例に対する懸念がある場合には、設例を示さないことも考えられる。
- 有償支給取引に多様な形態があることは理解するが、取引の実質に基づいて判断する場合、大半の取引においては実質的に買戻義務を負っていると判断される可能性がある。
- 文案における有償支給取引の定義を勘案すると、その対象が想定以上に幅広くなる可能性がある。
- 収益を認識しない理由に関連して、支給先が顧客に該当するのかが明確ではないと考えられる。
- 支給先が顧客に該当するかどうか、支給元における在庫管理の困難さ、金融取引かどうかといった有償支給取引に関する様々な論点についての検討を、結論の背景に記載することがよい。
- 買戻義務を負っている場合でも、個別財務諸表において支給品の消滅を認識できるという取扱いについては、連単で異なる処理となることの理由が明確になっておらず、当該取扱いを設けた理由の記載を見直すべきである。

ディスカッション・ポイント

有償支給取引に関する事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

別紙：設例を追加する必要性に関する意見が聞かれていない項目

〔設例 28〕 消費税等

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

1. 〔設例 28〕 消費税等については、「代理人に該当する場合も追加すべきである。」（審議事項(4)-2 #149）との意見や「契約資産等を認識する処理の記載を望む。」（審議事項(4)-2 #150）との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #149 及び#150 におけるコメントの概要の記載である。

(#149)

〔設例 28〕は、企業が本人に該当する前提で収益を総額表示しているが、企業が代理人に該当する場合の設例も追加していただきたい。

(#150)

〔設例 28〕に関し、契約資産、契約負債を認識する際の会計処理もあわせて記載されることが望まれる。

2. 〔設例 28〕は、売上に係る消費税等（消費税及び地方消費税）が、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当するとして取引価格に含まれないことを示すものである（すなわち税抜方式）。寄せられたコメントの内容は、消費税の課税対象に関連するものであり、それらは消費税法に従うこととなるため、設例を追加するには至らないと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

3. 第 89 回専門委員会において、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていない。

事務局の提案

4. 前項のとおり、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

〔設例 29〕 小売業における消化仕入等

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

5. 〔設例 29〕 小売業における消化仕入等については、「委託販売契約の処理を追加すべきである。」(審議事項(4)-2 #151) との意見や「書籍の返品条件付取引を説明すべきである。」(審議事項(4)-2 #152) との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #151 及び#152 におけるコメントの概要の記載である。

(#151)

〔設例 29〕において、委託販売契約として小売業者が商品を保有している可能性があり、その場合、仕入先は小売業者への商品の引渡時に収益を認識しないこととなると考えられる。委託販売契約に係る具体的な会計処理は、適用指針案には記載されていないため、仕入先の収益の認識に関する会計処理（仕訳）を追加していただきたい。

(#152)

〔設例 29〕に類似するものとして、書籍に係る返品条件付の取引についても同様の処理が適用されるのか、又は異なる処理が行われることも想定されるのか、説明の追加を検討いただきたい。

6. 〔設例 29〕は、小売業における消化仕入契約及び買取仕入契約に基づく商品販売について、適用指針案による本人及び代理人の区分の判定を行い、収益の総額表示となるか純額表示となるかを示すものである。

公開草案で示した我が国に特有な取引等に関する設例は、各業種において実務上の多様性をおさえる観点から特に要望が大きかったものについて作成している。その観点からは、上記で寄せられた内容は〔設例 29〕から派生する論点であり、設例を追加するには至らないと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

7. 第 89 回専門委員会において、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていない。

事務局の提案

8. 前項のとおり、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(〔設例 31〕 他社ポイントの付与)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

9. 〔設例 31〕 他社ポイントの付与については、「他社ポイントを使用する商品販売取引の仕訳を示すべきである。」(審議事項(4)-2 #154) との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #154 におけるコメントの概要の記載である。

(#154)

小売業者の商品販売時に他社が運営している共通ポイントが使用された場合、他社から得られるポイントに見合う現金対価を「未収金」として計上することになるのか仕訳で示していただきたい。

また、自社で運営しているポイントが、自社及び自社以外の提携企業の商品やサービスの交換にも使用できる場合におけるポイントの付与者の会計処理について、〔設例 23〕に準じた会計処理になるのであれば、その旨を記述していただきたい。

第 90 回専門委員会及び第 378 回専門委員会において提示した追加的な分析

10. 第 9 項のコメントの前段の、他社ポイントが使用された場合の、小売業者における商品販売取引については、顧客から支払われる金銭が他社ポイントに代わるのみであり、当該取引の処理を示す必要性は高くないと考えられるがどうか。

第 9 項のコメント後段の、自社で運営しているポイントが、自社及び自社以外の提携企業の商品・サービスの交換にも使用できる場合のポイントの付与者の会計処理については、ポイントが交換された場合の会計処理など、必ずしも自社の商品・サービスの交換にのみ使用できる場合の会計処理と同様にはならないと考えられるため、〔設例 23〕 カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに準じる会計処理になるか否かなどについて示さないことが考えられるがどうか。

事務局の提案

11. 前項のとおり、設例を追加する必要性は高くないと考えられ、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：ソフトウェア開発業者が段階的に契約を締結する場合)**第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析**

12. 受注制作のソフトウェアについて、「ソフトウェア開発業者が段階的に契約を締結する場合」（審議事項(4)-2 #160）の設例の追加の要望が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #160 におけるコメントの概要の記載である。

(#160)

受注制作のソフトウェア取引においては、ソフトウェア開発プロジェクトを複数のフェーズに分けて契約を締結し、フェーズごとに検収を行う実務（分割検収）が見受けられ、ソフトウェア取引実務対応報告では、分割検収に基づく収益認識が認められている。会計基準案に基づき、契約変更に該当するかどうかを検討するにあたって、追加の別個の財又はサービスを識別することに関連し、例えば、ソフトウェア開発業者が各フェーズで段階的に契約を締結する場合、最終的なプログラムが完成するまでは、あるフェーズの次のフェーズの契約は契約変更として取り扱われる可能性があることや、当該契約変更における考え方を、設例を示すなどにより、明らかにしていただきたい。

13. 設例の要望は、現行の実務において見られる受注制作のソフトウェアにおける契約変更に関するものである。当該取引は、我が国に特有な取引とはいえないと考えられるため、設例を追加するには至らないと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

14. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- 実務上の検討は容易ではないと考えられるが、契約実態により会計処理は異なり、設例を設けることで特定の方に会計処理を導くこととなる可能性があり、また我が国に特有な取引とはいえないと考えられるため、設例を追加するには至らないと考えられる。

事務局の提案

15. 前項のとおり、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：複数の財又はサービスを統合して提供するケース)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

16. 受注制作のソフトウェア等について、「複数の財又はサービスを統合して提供するケース」(審議事項(4)-2 #161) の設例の追加の要望が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #161 におけるコメントの概要の記載である。

(#161-1)

自社開発の販売用ソフトウェア・ライセンスの納入とそのアドオン開発を一連の履行義務と判断し、これを一定の期間にわたり充足される履行義務として収益を認識する設例の追加を要望する。

(#161-2)

「重要な統合サービス」の一例として、アウトソーシング契約など複数の財又はサービスを統合して提供するケースの設例追加が望まれる。

17. 設例の要望は、現行実務において見られる受注制作のソフトウェア等における履行義務の識別の判断に関するものである。当該取引は、我が国に特有な取引とはいえないと考えられるため、設例を追加するには至らないと考えられるかどうか。

第 90 回専門委員会において聞かれた意見

18. 第 90 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- IT 業界において、統合サービスを提供する取引は一般的であるが、会計処理の判断は難しいと考えられる。ただし、新基準において会計処理を判断するための要件は示されていると考えられるため、設例を追加するには至らないと考えられる。

事務局の提案

19. 前項のとおり、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：別の用途に転用できない資産の要件の判定)**第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析**

20. 工事契約又は受注制作のソフトウェア等について、「別の用途に転用できない資産の要件の判定」(審議事項(4)-2 #162) の設例の追加の要望が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #162 におけるコメントの概要の記載である。

(#162)

別の用途に転用できない資産の要件(会計基準案第 35 項(3)①)の意味が難解であり、[設例 7]及び[設例 8]のような特殊な例でなく、より一般的な建設工事契約やソフトウェア開発等でのようにこの要件を判定するのかを示していただきたい。

21. 設例の要望は、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件のうち、転用可能性の要件(会計基準案第 35 項(3)①)の一般的な工事契約又は受注制作のソフトウェア等への当てはめに関するものである。一般的な工事契約又は受注制作のソフトウェア取引は、我が国に特有な取引とはいえ、また一般的な取引であっても事実及び状況に基づく判断が必要となるため、設例を追加するには至らないと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

22. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- 別の用途に転用することができない資産の要件については、実務上の判断が困難であると考えられ、結論の背景等に補足的な説明を追加する必要がある。

事務局の提案

23. 前項のとおり、転用可能性の要件については、理解の促進を図るため、結論の背景に補足的な説明を追加する。設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：原価回収基準及び進捗率が合理的に見積れなくなった場合)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

24. 受注制作のソフトウェアについて、「原価回収基準」(審議事項(4)-2 #163) 及び「進捗率が合理的に見積れなくなった場合」(審議事項(4)-2 #164) の設例の追加の要望が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #163 及び#164 におけるコメントの概要の記載である。

(#163)

受注制作のソフトウェアにおいて原価回収基準を適用した設例の追加を要望する。

(#164)

一定の期間にわたり充足される履行義務において、途中で進捗率が合理的に見積れなくなった場合のその後の取扱いの設例の追加を要望する。

25. 設例の要望は、受注制作のソフトウェアにおける原価回収基準の処理及び履行義務の充足に係る進捗度が合理的に見積ることができなくなった場合の処理に関するものである。本件は、会計処理についてコメント対応中であり、設例の要否は、当該検討に合わせて行うこととする。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

26. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- 履行義務の充足に係る進捗度が合理的に見積れなくなった場合の処理については、当該処理の説明を新基準に示すことはよいと考えられるが、設例を設ける必要はない。

事務局の提案

27. 前項のとおり、履行義務の充足に係る進捗度が合理的に見積ることができなくなった場合の処理の明確化についてはコメント対応を行うが、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：重要な金融要素が含まれる場合)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

28. 長期請負工事や長期割賦販売について、「重要な金融要素が含まれる場合」(審議事項(4)-2 #165) の設例の追加の要望が寄せられている。以下は審議事項(4)-2 #165 におけるコメントの概要の記載である。

(#165)

長期請負工事や長期の割賦販売に関して、重要な金融要素が含まれると判断した場合の会計処理について、設例で示していただきたい。

29. 設例の要望は、長期請負工事や長期割賦販売について、重要な金融要素が含まれる場合の処理に関するものである。金融要素に関する仕訳例のイメージについては、日本公認会計士協会 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」の設例 16「受取手形及び割引手形に関する会計処理」で理解可能であると考えられ、割引計算の手法自体は、現行の日本基準において一般的なものと考えられる。よって、設例を追加するには至らないと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

30. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- 長期請負工事等について重要な金融要素が含まれる場合の設例を設ける場合には、その設例があることによる影響や懸念が生じると考えられ、また設例として適切な取引例を示すことが困難となる可能性があるため、設例を追加するには至らないと考えられる。

事務局の提案

31. 前項のとおり、設例を追加する必要性に関する意見は聞かれていないため、設例を追加しないこととしてはどうか。

(設例の追加：ポイント付与)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

32. ポイント付与について、以下の設例の追加の要望が寄せられている。

- (1) 多様なポイント制度を踏まえた他社ポイントの付与（審議事項(4)-2 #166）
- (2) クレジットカード会社のポイント付与（審議事項(4)-2 #167）
- (3) 連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケース（審議事項(4)-2 #168）
- (4) 異なる販売方法によるポイント付与（審議事項(4)-2 #169）

以下は審議事項(4)-2 #166 から#169 におけるコメントの概要の記載である。

(#166)

多様なポイント制度がある現状を踏まえ、実務のバラつきを抑制するために、[設例 31]以外に、他社ポイントの付与に関する設例の追加も検討していただきたい。さらに、一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する方法も認めるという記述を含めるべきという意見があった。

(#167-1)

クレジットカード会員がクレジットカードを利用して販売店で商品を購入する場合に、クレジットカード会社がクレジットカード会員に対してポイントを付与するケースがあり、設例を追加することが有意義と考えられる。このポイントは販売店で商品購入には使用できず、クレジットカード会社がカード利用促進のために用意する景品、ギフトカード、他社ポイント等と交換されるため、引当処理することが妥当と考えられる。

(#167-2)

クレジットカード会社からクレジットカード会員に対するポイントの付与に係る会計処理が明確ではないため、クレジットカード会員がクレジットカード会社の顧客に該当するかどうかを明確にしたうえで、設例を追加していただきたい。

(#168)

連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケースが多くあり、本公開草案に従うと、グループ内の小売会社では他社ポイントとなり、連結グループでは自社ポイントとなるため、連結決算において契約負債の認識のために相当な事務手続が必要になると考えられる。したがって、[設例 31]については、個別財務諸表においては経済実態を表したものであるとしても、連結財務諸表においては、会計処理が異なることとなり、個々の会社についての会計処理及び連結財務諸表における会計処理について、具体的な設例を示す必要があると考える。

(#169)

消化仕入商品販売時に付与されたポイントと、通常仕入商品販売時に付与されたポイントの区分管理が必要となることも想定され、具体的な設例を提示していただく必要があると考える。

33. 前項の#166 は他社ポイントの設例を[設例 31]以外に増やすべきとの要望であり、#167 はクレジットカード会社のポイント付与に関する設例の要望である。また、#168 は連結グループ内にポイントの運営会社と販売会社が存在するケースでは、販売会社では他社ポイント、連結グループでは自社ポイントとなり、連結決算上の事務手続が必要となること、また[設例 31]は個別財務諸表においては経済実態を表すが、連結財務諸表においては会計処理が異なることとなるため、個々の会社の会計処理及び連結財務諸表上の会計処理について具体的な設例として明らかにすべきであるとの要望であり、#169 は異なる販売方法（消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売）によるポイント付与における取引価格の配分や区分管理等に関する設例の要望である。

第 90 回専門委員会及び第 378 回専門委員会において提示した追加的な分析

34. ポイント関連の設例の要望に対する追加的な分析については、以下のとおりである。

- (1) 他社ポイントの設例を増やすべきとの要望（#166）については、個々のポイント制度が多様であり、事実及び状況に基づく判断が必要となるため、設例を追加することは困難であると考えられる。

なお、一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する方法も認めるという記述を含めるべきとのコメントについては、ポイントに限らず一般的な取引であっても同様であると考えられ、特段対応しないことが考えられる。

- (2) クレジットカード会社のポイント付与（#167）については、IASB 及び FASB において検討がなされている。当該検討においては、クレジットカード契約における事実及び状況の分析が必要となるが複雑であることが多いとされ、ガイダンスの明確化等を行われていない^{1,2}。これらを踏まえ、クレジットカード契約

¹ クレジットカード契約に関して、IFRS 第 15 号 BC388 項に次の記載がある。

「(前略) 両審議会は、ロイヤルティ・ポイントが履行義務を表しているのかどうかの評価には、各契約における事実及び状況の分析が必要となると決定した。両審議会は、それ以上のガイダンスを提供しないことを決定した。この論点はクレジットカード業に固有のものであり、こうした取決めは複雑であることが多く、大幅に異なる可能性があると考えたからである。さらに、両審

における事実及び状況の分析が複雑であり、適切な取引例及び分析を示すことが困難となる可能性があるため、設例を追加しないことが考えられる。

- (3) 連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケース（#168）については、[設例 31]が個別財務諸表における会計処理に当てはまるとしても、連結財務諸表における会計処理には当てはまらない可能性があるが、当該相違は、個別財務諸表と連結財務諸表における報告主体が異なることにより生じるものであると考えられ、個別財務諸表と連結財務諸表における会計処理が異なることは、収益認識に限らない論点であり、設例を追加する必要性は高くないと考えられる。
- (4) 異なる販売方法（消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売）によるポイント付与（#169）については、本人に該当する取引と代理人に該当する取引がある場合の取引価格の配分や区分管理等に関する論点であると考えられるが、消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売に係る設例を作成したことと比べると、設例を追加する必要性は高くないと考えられる。

第 90 回専門委員会において聞かれた意見

35. 第 90 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- ポイントの付与については、多様なケースが存在し、設例の追加は困難であると考えられる。

議会は、IFRS 第 15 号が企業が種々の取決めを会計処理できるようにする要求事項のすべてを含んでいることに留意した。」

² 2015 年 7 月開催の移行リソースグループ（TRG）においてもクレジットカードに関する議論がなされたが、クレジットカード契約は様々であり、事実と状況により、その判断及び帰結が大きく異なることが示唆されている。議論された論点は、カード発行銀行がカード保有者から受領するクレジットカード手数料（主に、入会金等）や、カード保有者への報酬プログラム（ポイント）に、Topic 606（又は IFRS 第 15 号）が適用されるかどうかである。米国会計基準上、Topic 310「債権」にクレジットカード手数料の会計処理の定めがあったが（TRG の議論では、取決め全体の性質がクレジットカード貸付でない場合には、当該取決め全体に Topic 310 が適用されると推定してはならないとの見解が示されている。）、IFRS においては、当該手数料について、まず、IFRS 第 9 号が適用されるか否か検討すべきであるとの見解が示された。

また、報酬プログラムについては、米国会計基準においては、クレジットカード手数料に Topic 310 が適用される場合には、報酬プログラムについても、Topic 310 が適用されるとの見解が示されている。IFRS においては、本資料脚注 1 の IFRS 第 15 号 BC388 項の結論が再度確認された。

事務局の提案

36. 第 34 項のポイント関連の設例の要望に対する追加的な分析及び前項の聞かれた意見を踏まえ、[設例 23]カスタマー・ロイヤルティ・プログラム及び[設例 31]他社ポイントの付与に追加する設例を設けないことが考えられるかどうか。

以 上