

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	意見募集文書に記載された論点への検討 【論点 10】一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

本資料の目的

1. 本資料では、今後の進め方を検討するにあたってのモデルケースの検討を行っている。詳細は、審議事項(5)-1 に記載している。

なお、別紙に本論点に関する意見募集文書の抜粋を記載している。

会計基準等の文章に関する様式

2. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直したものを右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（『』）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

- (2) 青色で、「企業会計基準の本文に含めるもの」としたものには、原則となる要求事項を記載している。黄色で、「企業会計基準適用指針の本文に含めるもの」としたものには、ガイダンスとしての要求事項を示している。
- (3) 企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの要求事項と考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。
- (4) 左の列の青色、黄色以外のものについては、記載しないものと結論の背景等に記載するものに分かれるが、この段階では議論しない。

3. 下表は、以下の検討に資することを意図している。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズを踏まえると、どのような文章の様式が適しているか。

- (2) IFRS 第 15 号の要求事項を、どの程度、開発する基準の要求事項とするか。
 - (3) 企業会計基準と企業会計基準適用指針を、どのように切り分けるか。
 - (4) 右の列で IFRS 第 15 号の表現を修正することにより、どの程度、得られる会計処理の数値に影響が生じると考えられるか。
4. 下表は議論の出発点であって、いずれかを採用することを意図しているものではない。
5. 本論点に関する現在の日本基準における実務は、第 7 項以下に記載している。
6. 下表の会計処理の前提となる IFRS 第 15 号の考えは、以下のとおりである。

履行義務＝顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束

(1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）

(2) ほぼ同一で顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス

取引価格＝約束した財又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（第三者のために回収する金額を除く。）

資産に対する支配＝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を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
履行義務の充足（本文） （【論点 9】と同じであるため省略） 一時点で充足される履行義務（本文） 1. 履行義務が第 XX 項（¶ 35-37）に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決するため、企業は第 XX 項（¶ 31-34）の支配に関する要求事項を考慮しなければならない。さらに、企業は支配の移転の指標を考慮しなければならない。これには次のものが含まれるが、これらに限定されない。（¶ 38） (1) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。——顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に、当該資産の使用を指図して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を得ていることを示す可能性がある。 (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。——法的所有権は、どの契約当事者が、資産の使用を	履行義務の充足による収益の認識 （【論点 9】と同じであるため、以下を除き省略） 1. 以下、顧客との契約等の対象となる商品又は製品並びにサービスについて、資産と記載することもある。 一時点で充足される履行義務 2. 一定の期間にわたり充足されるものではない履行義務については、一時点で充足されるものとして、収益を認識する。（¶ 38） 3. 一時点で充足される履行義務については、資産に対する支配を顧客に移転することにより、当該履行義務が充足される時に、収益を認識する。 4. 資産に対する支配が顧客に移転された時点を決めるにあたっては、第 XX 項（¶ 31-34）の支配の移転に関する定めを考慮する。また、支配の移転を検討する際には、例えば、次の (1) から (5) の指標を考慮する。（¶ 38） (1) 顧客に提供した資産に関する対価を受ける権利を有していること (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有していること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
指図して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又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。したがって、資産の法的所有権の移転は、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない。 (3) 企業が資産の物理的占有を移転した。——顧客による資産の物理的占有は、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又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を顧客が有していることを示す可能性がある。しかし、物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合がある。例えば、買戻し契約や委託販売契約の中には、顧客又は受託者が、企業が支配している資産の物理的占有を有するものがある。逆に、請求済未出荷契約の中には、企業が、顧客が支配している財を物理的に占有するものがある。第 XX 項（¶ B64-76, B77-78, B79-82）は、買戻し契約、委託販売契約及び請求済未出荷契約の会計処理に関するガイダンスをそれぞれ示し	(3) 企業が資産の物理的占有を移転した

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
ている。 (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。 ——資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転は、顧客が当該資産の使用を指図して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を獲得したことを示す可能性がある。しかし、約束した資産の所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該資産を移転する履行義務に加えて独立した履行義務を生じさせるリスクを除外しなければならない。例えば、企業が資産に対する支配を顧客に移転しているが、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供する追加的な履行義務をまだ充足していない場合がある。 (5) 顧客が資産を検収した。——顧客による資産の検収は、顧客が当該資産の使用を指図して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を獲得したことを示す可能性がある。契約による顧客の検収の条項が、資産に対する支配が移転する時期に与える影響を評価するために、企業は第 XX 項（¶ B83-86）のガイダンスを考慮しなければならない。	(4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、また、経済的便益を享受していること (5) 顧客が資産を検収していること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
買戻し契約（付録 B：適用指針） 2. 買戻し契約とは、企業が資産を販売するとともに、（同一契約又は別契約のいずれかで）当該資産を買い戻すことを約束するか又は買い戻すオプションを有する契約である。買い戻される資産は、当初に顧客に販売した資産である場合、当該資産と実質的に同じ資産である場合、あるいは当初に販売した資産を構成部分とする資産である場合がある。（¶ B64） 3. 買戻し契約には、一般的に 3 つの形態がある。（¶ B65） (1) 企業が資産を買い戻す義務（先渡取引） (2) 企業が資産を買い戻す権利（コール・オプション） (3) 企業が顧客の要求により資産を買い戻す義務（プット・オプション） 先渡取引又はコール・オプション（付録 B：適用指針） 4. 企業が資産を買い戻す義務又は権利（先渡取引又はコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。たとえ顧客が当該資産を物理的に占有しているとしても、顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力が制限されているからである。したがって、企業は当該契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない	買戻し契約 企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション） 5. 企業が商品又は製品を買い戻す義務又は権利（先渡取引又はコール・オプション）を有している場合、顧客は当該商品又は製品に対する支配を獲得していない。 当該商品又は製品を当初の販売価格より低い金額で買い戻す場合には、当該契約を企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 13 号」という。）に従ったリース取引として会計処理し、当該商品

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
い。(¶ B66) (1) XX (IFRS 第 16 号「リース」) に従ったリース (企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合) (2) 第 XX 項 (¶ B68) に従った融資契約 (企業が当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合) 5. 買戻し価格を販売価格と比較する際に、企業は貨幣の時間価値を考慮しなければならない。(¶ B67) 6. 買戻し契約が融資契約である場合には、企業は資産を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、顧客から受け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額を、金利及び、該当があれば、処理コスト又は保有コスト (例えば、保険) として認識しなければならない。(¶ B68) 7. オプションが未行使のまま消滅する場合には、企業は、当該負債の認識の中止を行い、収益を認識しなければならない。(¶ B69)	又は製品を当初の販売価格以上の金額で買い戻す場合には、当該契約を金融取引 (顧客からの借入れ) として会計処理する。(¶ B66) 6. 買戻し価格を販売価格と比較する際には、貨幣の時間的価値を考慮する。(¶ B67) 7. 買戻し契約を金融取引として扱う場合、商品又は製品を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について借入金を認識する。顧客から受け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額については、金利等として認識する。(¶ B68) 8. オプションが未行使のまま消滅する場合、当該負債の消滅を認識し、収益を認識する。(¶ B69)
プット・オプション (付録 B : 適用指針) 8. 企業が顧客の要求により資産を当初の販売価格よりも低い価格で買い戻す義務 (プット・オプション) を有している場合には、企業は、契約開始時に、	企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務 (プット・オプション) 9. 企業が顧客の要求により商品又は製品を当初の販売価格より低い価格で買い戻す義務 (プット・オプション) を有している場合、契約開始時に、顧客

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを考慮しなければならない。顧客が当該権利を行使すると、顧客は実質的に、所定の資産を一定期間にわたって使用する権利の対価を企業に支払う結果となる。したがって、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該契約を企業会計基準第 13 号に従ってリースとして会計処理しなければならない。(¶ B70) 9. 顧客が権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを決定するために、企業はさまざまな要因を考慮しなければならない。これには、買戻し価格と買戻し日の時点での当該資産の予想市場価値との関係や、権利が消滅するまでの期間などが含まれる。例えば、買戻し価格が資産の市場価値を大幅に超えると見込まれる場合、これは、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していることを示している可能性がある。(¶ B71) 10. 顧客が資産の当初の販売価格よりも低い価格で権利を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は当該契約を、第 XX 項から第 XX 項 (¶ B20-27) で述べた返品権付きの製品販売であるかのように会計処理しなければならない。(¶ B72) 11. 資産の買戻し価格が当初の販売価格以上であり、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合には、当該契約は実	が当該権利を行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを判定する。 顧客が当該権利を行使する重要な経済的インセンティブを有している場合には、当該契約を企業会計基準第 13 号に従ってリース取引として会計処理し、重要な経済的インセンティブを有していない場合には、当該契約を返品権付きの販売 (第 XX 項 (¶ B20-27) 参照) として会計処理する。(¶ B70) (¶ B72) 10. 重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを判定するに際しては、買戻し価格と買戻し日時点での当該商品又は製品の予想市場価値との関係や権利が消滅するまでの期間等を考慮する。(¶ B71) 11. 商品又は製品の買戻し価格が当初の販売価格以上であり、かつ、商品又は製品の予想市場価値よりも高い場合に

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
質的に融資契約であり、したがって、第 XX 項（『B68』）に記述したように会計処理しなければならない。（『B73』） 12. 資産の買戻し価格が当初の販売価格以上で、資産の予想市場価値以下であり、かつ、顧客が権利を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は当該契約を、第 XX 項から第 XX 項（『B20-27』）に述べた返品権付きの製品の販売であるかのよう に、会計処理しなければならない。（『B74』） 13. 買戻し価格を販売価格と比較する際には、企業は貨幣の時間価値を考慮しなければならない。（『B75』） 14. オプションが未行使のまま消滅する場合には、企業は、当該負債の認識の中止を行い、収益を認識しなければならない。（『B76』）	は、当該契約を金融取引（顧客からの借入れ）として、第 XX 項（『B68』）と同様に会計処理する。 商品又は製品の買戻し価格が当初の販売価格以上で、商品又は製品の予想市場価値以下であり、かつ、顧客が権利を行使する重要な経済的インセンティブを有していない場合には、当該契約を返品権付きの販売（第 XX 項（『B20-27』参照））として会計処理する。（『B73』）（『B74』） 12. 買戻し価格を販売価格と比較する際には、貨幣の時間価値を考慮する。（『B75』） 13. オプションが未行使のまま消滅する場合には、当該負債の消滅を認識し、収益を認識する。（『B76』）
委託販売契約（付録 B：適用指針） 15. 企業が製品を最終顧客への販売のために他の当事者（販売業者又は流通業者など）に引き渡す際に、企業は、当該他の当事者がその時点で製品の支配を獲得したかどうかを評価しなければならない。他の当事者に引き渡した製品は、当該他の当事者が当該製品に対する支配を獲得していない場合には、委託販売契約において保有されている可能性がある。したがって、企業は、引き渡した製品が委託で保有されている場合には、他の当事者への製品の引渡し時に収益を認識してはならない。（『B77』）	委託販売契約 14. 商品又は製品を最終顧客に販売するために、販売業者等の他の当事者に引き渡す場合、当該他の当事者がその時点で商品又は製品の支配を獲得したかどうかを判定する。当該他の当事者が当該商品又は製品に対する支配を獲得していない場合には、委託販売契約として他の当事者が商品又は製品を保有している可能性があり、その場合、他の当事者への商品又は製品の引渡し時に収益を認識しない。（『B77』）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
16. 契約が委託販売契約であることを示す指標には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。(¶ B78) (1) 所定の事象（販売業者による顧客への製品の販売など）が生じるまで、又は所定の期間が満了するまで、製品を企業が支配している。 (2) 企業が製品の返還を要求するか又は第三者（別の販売業者など）に製品を移転することができる。 (3) 販売業者が、製品に対して支払う無条件の義務を有していない（ただし、預け金の支払が要求される場合がある）。	15. 契約が委託販売契約であることを示す指標には、例えば、次の(1)から(3)が含まれる。(¶ B78) (1) 販売業者による顧客への商品又は製品の販売や期間が満了するまで、企業が商品又は製品を支配していること (2) 企業が、商品又は製品の返還を要求するかあるいは第三者に商品又は製品を販売することができること (3) 販売業者が、商品又は製品に対して支払う無条件の義務を有していないこと
請求済未出荷契約（付録 B：適用指針）	請求済未出荷契約
17. 請求済未出荷契約とは、企業が製品について顧客に請求するが、当該製品の物理的占有は将来のある時点で顧客に移転するまで企業が保持する契約である。例えば、当該製品に利用できる置き場が顧客にないこと、あるいは顧客の生産スケジュールの遅延などの理由で、顧客がこうした契約の締結を企業に要請する場合がある。(¶ B79) 18. 企業は、製品を移転する履行義務をいつ充足したのかを、顧客が当該製品の支配をいつ獲得したのかを検討することにより決定する（第 XX 項（¶ 38）参照）。契約の中には、支配が移転されるのが、契約の条件（引渡し又は出荷の条件を含む）に応じて、製品が顧客の受取場所に引き渡された時又は製品が出荷された時のいずれかであるものがある。しかし、製品を企業が物理的	16. 請求済未出荷契約とは、企業が商品又は製品について顧客に請求するが、将来において顧客に移転するまで企業が当該商品又は製品の物理的占有を保持する契約である。(¶ B79) 17. 商品又は製品を移転する履行義務がいつ充足したかを判定するにあたっては、顧客が当該商品又は製品の支配をいつ獲得したかを考慮する。(¶ B80)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
に占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得する契約もある。そのような場合には、顧客は製品の使用を指図する能力及び製品からの残りの便益のほとんどすべてを受ける能力を有している（たとえ顧客が当該製品の物理的占有を得る権利を行使しないと決定している場合でも）。したがって、企業は当該製品を支配していない。その代わり、企業は顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供している。（¶ B80） 19. 第 XX 項（¶ 38）の要求事項を適用することに加えて、顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、次の要件のすべてを満たしていなければならない。（¶ B81） (1) 請求済未出荷契約の理由が実質的なものでなければならない（例えば、顧客が当該契約を要請した）。 (2) 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない。 (3) 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていなければならない。 (4) 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。 20. 企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、企業は、第 XX 項（¶ 73-86）に従って取引価格の一部分を配分しなければならない残存履行義務（例えば、保管サービスに	表現を見直したもの 18. 請求済未出荷契約においては、次の(1)から(4)のすべてを満たす場合に、顧客が商品又は製品の支配を獲得する。（¶ B81） (1) 請求済未出荷契約を締結した合理的な理由があること (2) 当該商品又は製品が、顧客に属するものとして区分して管理されていること (3) 当該商品又は製品について、顧客に対して物理的な移転をする準備が整っていること (4) 当該商品又は製品について、使用する能力や他の顧客に振り向ける能力を有することができないこと

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
係る義務)を有しているのかどうかを、第 XX 項 (¶ 22-30) に従って考慮しなければならない。(¶ B82) 顧客による検収 (付録 B : 適用指針) 21. 第 XX 項 (¶ 38(e)) に従うと、顧客による資産の検収は、顧客が資産の支配を獲得したことを示している可能性がある。顧客検収条項は、財又はサービスが合意された仕様を満たしていない場合には、顧客が契約を取り消すか又は是正措置を企業に求めることを認めるものである。企業は、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得するのかを評価する際に、こうした条項の影響を考慮しなければならない。(¶ B83) 22. 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。例えば、顧客検収条項が、所定のサイズと重量という特性への合致に基づいている場合には、企業は、それらの要件が満たされていることを、顧客の検収確認を受ける前に判断できるであろう。類似の財又はサービスに関する企業の経験により、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っているという証拠が得られる場合がある。収益が顧客の検収の前に認識される場合には、企業は、依然として何らかの残存履行義務 (例えば、設備の据付け) があるかどうかを	顧客による検収 19. 顧客による商品又は製品並びにサービスの検収は、顧客が当該商品又は製品並びにサービスの支配を獲得したことを示す可能性がある。(¶ B83) 20. 契約において合意された仕様に従っていることにより商品又は製品並びにサービスに対する支配が顧客に移転されたことを客観的に判断できる場合には、顧客の検収は、形式的なものであり、顧客による商品又は製品並びにサービスに対する支配の時点に関する判断に影響を与えない。(¶ B84) 21. 顧客の検収前に収益が認識される場合には、他の残存履行義務があるかどうかを考慮し、当該履行義務を区分して会計処理すべきかどうかを判定す

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
考慮して、それらを区分して会計処理すべきかどうか評価しなければならない。(¶ B84) 23. しかし、顧客に提供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていると企業が客観的に判断できない場合には、企業は、顧客の検収を受けるまで、顧客が支配を獲得したと判断することができない。その状況では、顧客が財又はサービスの使用を指図して残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していると企業が判断することができないからである。(¶ B85) 24. 企業が製品を顧客に試用又は評価の目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を確約していない場合には、顧客が製品を検収するか又は試用期間が終了するまで、当該製品に対する支配は顧客に移転しない。(¶ B86)	る。(¶ B84) 22. 顧客に移転する商品又は製品並びに提供するサービスが契約で合意された仕様に従っていると客観的に判断することができない場合には、顧客の検収が完了するまで、顧客が支配を獲得しない。(¶ B85) 23. 商品又は製品を顧客に試用目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を確約していない場合、顧客が商品又は製品を検収するかあるいは試用期間が終了するまで、当該商品又は製品に対する支配は顧客に移転しない。(¶ B86)

ディスカッション・ポイント

上記の表について、主に第 3 項に記載した観点からご意見を頂きたい。

考えられる課題及び対応案

7. 課題を分析するにあたって、さしあたり、次のように課題を区分する。
 - (1) (課題区分①) IFRS 第 15 号における取扱いが現在の日本基準における実務と異なる場合、どの程度実務を考慮した対応を図るか。
 - (2) (課題区分②) 適用する上でのコストの軽減について対応を図るか(重要性の検討を含む)。
 - (3) (課題区分③) IFRS 第 15 号に含まれていないガイダンス又は設例を設けるか。
8. 意見募集文書に寄せられたコメント等から、以下が課題に含まれると考えられる。(全体の進め方を検討する上で抽出した主なものであり網羅性はない。)

【課題 1】(課題区分①②③に対応)

- 日本基準の実務において、出荷基準を採用している企業に対して対応を図るか。

【課題 2】(課題区分①に対応)

- 一時点で収益を認識するタイミングについて、現在の日本基準と異なる点について対応を図るか。
 - 割賦販売

【課題 3】(課題区分①③に対応)

- 一時点で収益を認識するタイミングについて、現在の日本基準における実務と異なる可能性がある点について対応を図るか。
 - 有償支給取引
 - 貿易取引
 - 情報サービスや精密機器の試運転作業等の検収
 - 仲介取引の手数料収入(約定日基準又は受渡基準)
 - カタログギフト販売

ディスカッション・ポイント

上記以外に、意見募集文書で聞かれた適用上の課題のうち、全体の進め方を検討する上で抽出すべき主なものはあるか。

【課題1】について

9. IFRS 第15号では、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではないと判定された場合に、一時点で充足されるものとして扱う。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（資産）の支配を顧客に移転した時点で充足される。
- また、一時点で充足される履行義務に関する支配の移転の判断に役立つよう、支配の移転の指標が提示されている。
10. 日本基準では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二 三 B）とされている¹。日本基準においては、取引の性質により、出荷基準、引渡基準及び検収基準等、さまざまな実務が行われている。
11. 意見募集文書に対しては、また第66回収益認識専門委員会（2016年6月23日開催）では、出荷基準を採用している企業から、IFRS 第15号の対応の困難さについて、次のような意見が寄せられている。
- 情報サービス企業においては、検収条項の定めがない場合、会計慣行に従って出荷基準で収益を認識している。収益認識時期を変更する場合、収益計上のプロセス（システム改修を含む）を、顧客や仕入先、物流業者等を巻き込んで見直す必要が生じる。
 - 収益認識の時期を出荷基準から変更する場合、顧客から証憑を入手する等の対応が必要となる可能性があり、大きな労力が必要となる。意見募集文書では、期跨ぎ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について重要性により判断することもあり得るとの記載があるが、企業間で整合性が図れない可能性があり、重要性の閾値を設けることも考えられる。（第66回収益認識専門委員会（2016年6月23日開催））

¹ 法人税法基本通達によると、棚卸資産の販売による収益の金額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている（基本通達 2-1-1）。棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとするとしてされている。また、この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとするとしてされている（基本通達 2-1-2）。

(1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日

(2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

(対応案)

12. この課題に対応する方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 出荷時以外に財の支配が顧客に移転する取引において、期を跨ぐ取引に重要性がない場合、出荷基準の適用も妨げられないことを明示する（重要性がない場合、特に記載がなくても出荷基準の適用が妨げられないと考えられるが、その点を明示する。）。

方法3 一定の要件を設け、出荷基準の適用が妨げられないものとする。

(例示)

- 継続的に商品又は製品を出荷し、出荷から顧客による検収までの期間がごく短い場合

ディスカッション・ポイント

【課題1】に対応を図るべきか、対応を図る場合、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

第69回収益認識専門委員会（2016年8月22日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS第15号における支配の移転の概念との整合性を重視して、収益認識を出荷時点から他の時点に変更することとなる場合には、現場を巻き込むことになるため、一定の移行期間が必要となる。みなし着荷日など実務上の便法を用いることになると思われるが、実務上の便法に対する考え方を示し、企業による移行が容易となる方法を検討すべきである。
- 出荷基準の課題に対しては特段の対応を行う必要はないと考える。方法2のように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り、また方法3のように出荷から検収までの期間が短い場合であれば出荷基準を認めるとすると押し込み販売のような想定していないことが起こりかねない。

【課題 2】について

13. 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。
14. 日本基準では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二 三 B）とされている。このほか、企業会計原則注解（注 6）において、委託販売^{2,3}、試用販売⁴、予約販売⁵及び割賦販売^{6,7}による売上収益の実現の基準が定められている。
15. 日本基準で認められている割賦販売については、IFRS 第 15 号で認められない可能性があることに対する懸念として、意見募集文書に次のような意見が寄せられている。
 - 割賦販売契約について、回収基準・回収期限到来基準により収益計上している場合があり、IFRS 第 15 号では販売基準で収益計上することとなる可能性があるため、経理指標や業績評価、税務上の取扱いにも影響が生じるとともに、経理処理のプロセスにも変更が生じる。

² 受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とされる。決算手続中に仕切精算書（売上計算書）が到達すること等により決算日までに販売の事実が明らかとなったものについては、当期の売上収益に計上することが要求される。ただし、仕切精算書が、販売の都度送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる（企業会計原則注解（注 6(1)））。

³ 法人税法によると、委託販売による収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入することとされている。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され、送付されている場合において、法人が継続してその収益を当該売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認めることとされている（基本通達 2-1-3）。

⁴ 得意先による買取りの意思表示により売上が実現されるものであるため、それまでは、当期の売上高に計上してはならないものとされている（企業会計原則注解（注 6(2)））。

⁵ 予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分のみを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰延べることとされている（企業会計原則注解（注 6(3)））。

⁶ 原則として、商品等を引渡しした日をもって売上収益の実現の日とするものとされている。ただし、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。これは、割賦販売は通常の販売と異なり、代金回収期間が長期であり、かつ、分割払いであるため代金回収上の危険率が高く、貸倒引当金等の引当金の算定において不確実性と煩雑さを伴う場合が多いことから、収益認識を慎重に行うためとされている（企業会計原則注解（注 6(4)））。

⁷ 法人税法によると、長期割賦販売については、割賦金の回収期日の属する事業年度において、益金の額に算入する延払基準を適用することも認められる（法人税法第 63 条第 1 項、法人税法施行令第 127 条等）。

- 割賦基準（回収基準・回収期限到来基準）の適用は、割賦販売と通常の販売取引との取引の性質の違いをより適切に会計処理に反映させることができ、変動対価の見積りの制限の規定により IFRS ではより慎重な収益認識が求められていることから合理性があると考えられる。
- BT0（建設－譲渡－運営）方式の PFI 事業を営む SPC の施設整備費の売上計上は割賦基準に拠っている。未受領の割賦元本について収益の一括計上を求められた場合、応募時に想定していた長期事業計画及び資金計画と異なるため、SPC の経営に大きな影響を与える可能性がある。

参考：割賦販売の仕訳例

（日本基準において回収基準を採用している場合）

（前提）

- 割賦販売について回収基準・対照勘定法を採用している。
- 原価 800 千円の商品を 1,000 千円で販売した。
- 販売代金は 10 回の分割払いで支払われる。

（仕訳例）

（単位：千円）

	日本基準における仕訳例 （回収基準）	IFRS 第 15 号 （金融要素の考慮は省略）
引渡し時	仕訳なし	(借) 売掛金 1,000 (貸) 収益 1,000 (借) 売上原価 800 (貸) 商品 800
第 1 回目 回収時	(借) 現金 100 (貸) 割賦売上 100 (借) 売上原価 80 (貸) 商品 80	(借) 現金 100 (貸) 売掛金 100

(対応案)

16. 割賦販売について、企業会計原則において回収期限到来日又は入金の日をもって売上収益の実現の日とすることも認められているのは、割賦販売は通常の販売と異なり、代金回収期間が長期であり、かつ、分割払いであるため代金回収上の危険率が高く、貸倒引当金等の引当金の算定において不確実性と煩雑さを伴う場合が多いことから、収益認識を慎重に行うためであるとされている(本資料 脚注6 参照)。
17. 従前の IAS 第 18 号では、物品の販売については、リスクと経済価値の移転等の要件をすべて満たしたものについて収益を認識することとされ⁸、割賦販売については、収益は販売時に認識することとされている⁹。

また、従前の米国会計基準 (Topic 605) では、収益と利得は「実現又は実現可能」¹⁰であり、かつ「稼得」¹¹されるときに認識され、割賦基準 (installment method) の適用は販売価格の回収が合理的に保証されない状況を除き、認められないとされている¹²。

18. このように、従来の国際的な会計基準においても割賦基準は認められず、また、IFRS 第 15 号においても、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ため、割賦基準については認められないものと解される¹³。割賦基準を認めることは、IFRS 第 15 号の根幹を変更することになり、対応を図ることについては、慎重に検討すべきであると考えられる。

⁸ IAS 第 18 号では、次のすべての条件を満たした時に、物品の販売からの収益を認識するとされている (第 14 項)。

- (a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと
- (b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと
- (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること

⁹ IAS 第 18 号設例 8

¹⁰ 製品 (財又はサービス)、商品又はその他の資産と現金又は現金に対する請求権と交換した時に実現するとされている。また、受領したか又は保有している関連する資産が、既知の金額の現金又は現金に対する請求権に容易に転換できる場合に、収益と利得は実現可能であるとされている (FASB による会計基準のコード化体系 (FASB-ASC) 605-10-25-1(a)、FASB 概念フレームワーク第 5 号「営利企業の財務諸表の認識及び測定」第 83 項(a))。

¹¹ 収益により表象される便益に対する権利を獲得するまでに報告企業が行わなければならないことを実質的に完了した場合に稼得したとみなされる (FASB-ASC 605-10-25-1(b)、FASB 概念フレームワーク第 5 号「営利企業の財務諸表の認識及び測定」第 83 項(b))。

¹² FASB-ASC 605-10-25-3

¹³ IFRS 第 15 号によると、企業が対価を回収する可能性が高いとはいえない場合には、IFRS 第 15 号において会計処理される契約が識別されないことになる (IFRS 第 15 号第 9 項(e))。

ディスカッション・ポイント

【課題2】について、事務局の分析についてご意見を頂きたい。

第69回収益認識専門委員会（2016年8月22日開催）で聞かれた主な意見

- 割賦販売において回収基準を認める場合、一定のマイルストーンにより支払が行われる契約にも同様の論点が生じる可能性があり、特段の対応を行わないことが望ましい。
- 割賦販売等については、企業が税務上の恩典を享受できるように、連結財務諸表と異なる処理を個別財務諸表について認めるのがよい。割賦基準は、保守主義の観点からは一定の合理性があるのではないか。

【課題3】について

19. 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。

また、支配の移転の指標の一つに、顧客の検収に関する規定があるが、顧客の検収が形式的である場合には、支配の判断に影響を及ぼさないとされている。

20. 日本基準では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二 三 B）とされており、現行の日本基準における実務では、さまざまな収益認識の時点が見られる。
21. また、現行の日本基準における実務と、IFRS 第15号とで売上計上のタイミングが異なる可能性のある取引として、意見募集文書に対して次のような取引が挙げられ、意見が寄せられている。

(1) 有償支給取引

- 有償支給取引は、会計上は買戻し契約の一形態と考えられ、IFRS 第15号上、契約条件によって、リース取引や資金調達取引としての会計処理が求められる場合も想定される。包括的な収益認識の会計基準の範囲とも合わせて検討が必要と考えられる。
- リース取引や資金調達取引として会計処理された場合、損益計算書上の財務比率に著しい影響を与えるため、財務諸表の比較可能性を確保するために個別の注記が必要であると思われる。

(2) 貿易取引

- 実務上どの時点で支配が移転するかの判断が難しいため、例示を織り込むべきである。特にインコタームズに基づく貿易取引については、リスク移転時期の特約が別途存在するケースも多く、判断に迷うことが想定される。

(3) 情報サービスや精密機器の試運転作業等の検収

- 単一の履行義務と判断される据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売において、精密機器の設置後、買手の要求水準を満たすために売手が追加作業を行うようなケースにおいても、買手が使用を開始していることから精密機器の設置時点で収益を認識している実務もあると考えられるが、IFRS 第 15 号における判断が難しいケースもあると考えられる。
- 情報サービス企業においては、検収条項の定めがない場合には出荷基準で収益認識している。IFRS 第 15 号では、検収条項が形式的な場合には、顧客の検収を待たずに財又はサービスの移転時に収益を認識することとされており、収益認識時点が早まる可能性もあると思われる。

(4) 仲介取引の手数料収入（約定日基準又は受渡基準）

- 有価証券や不動産の仲介取引を行った場合、その取引手数料の収益認識の時点について、現行の実務においては約定日基準、受渡基準のいずれも見られるが、履行義務の充足時点を整理する必要がある¹⁴。

(5) カタログギフト販売

- 企画企業の会計処理において、顧客から注文を受領し、商品を提供する企業に商品発送を指示した時点で、収益を認識しているケースも少なくないと考えられるが、履行義務は、顧客からギフトを送られた側（先様）が商品を受領することによって充足されることも考えられる。

¹⁴ 「有価証券関連業経理の統一に関する規則」によると、証券会社が有価証券等の売買等に関して顧客から受け入れる委託手数料等については、約定日に計上される。ただし、継続的に適用することを要件に、受渡基準に基づき経理処理することができるとされている。

(対応案)

22. 上記について、まず、IFRS 第 15 号における会計処理の判断が困難である際に、何らかの検討を行う場合、方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法 1 特段の対応を行わない。

方法 2 IFRS 第 15 号の解釈とならないよう留意した上で、ガイダンスを追加的に設ける。

方法 3 特定の取引について設例を設ける。

(例示)

- 有償支給取引
- 貿易取引

23. 一方、IFRS 第 15 号による方法と日本基準における実務が異なる場合において、その売上高又は利益に与える影響が大きいケースでは、比較可能性を大きく害する可能性があるため、対応を図るか否かについては慎重に検討を行う必要があるものと考えられる。

ディスカッション・ポイント

【課題 3】について、事務局の分析についてご意見を頂きたい。

第 69 回收益認識専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）で聞かれた主な意見

- 設例を作成することは実務において有用となるが、対象となる取引にさまざまな論点が関係する可能性があり、また取引名称が同じでも契約条件によって会計処理が異なる可能性があるため、前提条件を明確にした上で考え方を整理したものとすることが望ましい。

別紙 意見募集文書の抜粋

【論点 10】 一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

論点の概要

115. IFRS 第 15 号では、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでない場合には、履行義務は一時点で充足され、財又はサービスの顧客への支配の移転に基づき一時点で収益を認識することとされている。一方、日本基準では、商品等の販売又は役務の給付によって実現した場合に売上高を認識するとされており、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 物品の販売契約

売手は、買手の指定する場所に物品を納入する契約を締結している。売手が物品を出荷し納入した後、買手は速やかに買手の定める基準に基づき物品の検査を行い、その検査の終了をもって所有権が買手に移転する。

2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

輸入者の指定場所（倉庫、工場等）まで貨物を持ち込み、買主に引き渡した時点で売手の費用負担と危険負担が買主に移転する仕向地持込渡条件の下、製品の輸出取引を行っている。

日本基準又は日本基準における実務

116. 日本基準では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二 三 B）とされている。実務上、出荷基準、引渡基準及び検収基準等が、取引の性質を考慮の上、使い分けられている。また、割賦販売について、販売基準に代えて割賦基準の採用も認められている（企業会計原則注解（注 6））。

IFRS 第 15 号での取扱い

117. IFRS 第 15 号では、企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識する（第 31 項）。

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではないと判定された場合に、当該履行義務は一時点で充足されるものとして扱われる（第 32 項）（一定の期間にわたり充足される履行義務については【論点 9①】を参照）。なお、履行義務が一

時点で充足されるケースにおいて、履行義務が充足される時点を決定するために、財又はサービスの支配の移転に関して例えば次の指標も考慮する（第 38 項）。

- (1) 企業が支払を受ける現在の権利を有している。
- (2) 顧客が法的所有権を有している。
- (3) 企業が物理的占有を移転した。
- (4) 顧客が所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (5) 顧客が検収した。

財務報告数値の相違

118. 日本基準における実務では、物品の販売について出荷基準、引渡基準及び検収基準等が、取引の性質を考慮の上、使い分けられているが、IFRS 第 15 号における支配の移転の時期と一致しない場合には、収益の認識時期が異なることになる。

予備的に識別した適用上の課題

119. 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 号において本資料第 117 項の支配の移転に関する指標に照らして、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る可能性がある。
120. また、日本基準における実務が IFRS 第 15 号における収益の認識時期と異なると判断される場合に、IFRS 第 15 号の認識時期を反映するように業務を見直す必要が生じ、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。

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。

影響を受けると考えられる取引例

121. 物品の販売契約や輸出契約等の取引が影響を受ける可能性があると考えられる。特に、出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引について、影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例¹⁵における影響)

1. 物品の販売契約

本事例は、買手による物品の検査が求められ、その検査の終了をもって所有権が買手に移転するという取引であることから、IFRS 第 15 号では、買手が検収した時点で物品の支配が買手に移転したと判断する場合には、その時点で収益を認識することになる。

他方、物品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、顧客の検収を待たずして企業が客観的に判断する場合には、占有の移転（着荷）時点において支配が移転したものとして収益を認識することも考えられる。

さらに、顧客検収条項（物品又はサービスが合意された仕様を満たしていない場合に、契約を取り消すか又は是正措置を企業に求める条項）が存在し、かつ、合意された仕様に従って顧客に移転されたことを客観的に判断できない場合には、物品の検収を受けるまで収益を認識しないケースもあると考えられる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、当該財務諸表の対象となる会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

本事例では、船積み時点では、買主に製品が引渡されておらず、また契約内容から製品に係るリスク及び経済価値も買主には移転していないと判断される場合に、IFRS 第 15 号において、指定場所に持ち込んだ時点で製品の支配が買主に移転したと判断するときには、その時点で収益を認識することになる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、「1. 物品の販売契約」と同様に、同一の会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

以 上

¹⁵ 記載した 2 つの事例においては、対象となる契約は、財を継続的に出荷する契約ではなく、個々の財を履行義務として識別する契約であるとして、当該履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではなく一時点で充足されるものであることを前提とする。