プロジェクト項目	収益認識に関する包括的な会計基準の開発 個別論点の検討 【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、第 69 回専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）及び第 343 回企業会計基準委員会（2016 年 8 月 30 日開催）にモデルケースとしてご審議いただいた【論点 10】「一時点で充足される履行義務」について、審議事項(3)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえ再構成することを目的としている。

2. 審議事項(3)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

   - IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

     また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

   - 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。

     - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。

     - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。

   (1) IFRS 第 15 号の定めの表現の置換えを行う。

   (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の定めの表現の置換え

4. 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、表現を見直した文案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

緑色：結論の背景に含めるもの

(2) 第 2 項に記載のとおり、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定め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。

(3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、履行義務、取引価格、資産に対する支配の定義が別途定められることを前提としている（履行義務の定義については、審議未了である。）。

「履行義務」とは、顧客との契約において別個の財又はサービスを顧客に移転する約束をいう。

「取引価格」とは、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む対価の金額であり、第三者のために回収する金額を含まない。

資産（財又はサービス）に対する支配とは、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享受する能力（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を含む。）である。

6. また、本論点については、【論点 9】で聞かれた意見を踏まえて、「商品又は製品並びにサービス」という用語を「財又はサービス」に修正している。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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定するために、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	**履行義務の充足による収益の認識** （【論点 9】と同じであるため省略） **一時点で充足される履行義務** 1.　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） 2.　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。（¶38） 3.　資産に対する支配が顧客に移転された時点を決定するにあたっては、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 (3)　企業が資産の物理的占有を移転したこと (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 4.　第 3 項（¶38）における支配の移転を検討する際の指標については次の点を考慮する。（¶38） (1)　顧客が資産に対して支払う義務を現在負っている場合には、顧客が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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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。	すべてを享受する能力があることを示す可能性がある。
(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ている。	(2) 顧客が資産に対する法的所有権を有する場合には、顧客が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享受する能力又は他の企業が当該便益を享受することを妨げる能力を有することを示す可能性があり、資産の法的所有権を顧客に移転することは、顧客が資産に対する支配を獲得している可能性がある。 ただし、顧客の支払不履行に対する保護としてのみ企業が法的所有権を有する場合には、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ない。 (3) 顧客が資産を物理的に占有することは、顧客が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享受する能力又は他の企業が当該便益を享受することを妨げる能力を有することを示す可能性がある。 ただし、買戻し契約、委託販売契約又は請求済未出荷契約等、物理的な占有が資産に対する支配と一致しない場合がある。
(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	(4) 資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を顧客に移転することは、顧客が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享受する能力を獲得することを示す可能性があ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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。	る。 (5)　顧客が資産を検収することは、顧客が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享受する能力又は他の企業が当該便益を享受することを妨げる能力を有することを示す可能性がある。
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	**買戻し契約**

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）	**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）**
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。（¶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	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）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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。（¶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.　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）
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）	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）	**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）**
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、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	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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
てリースとして会計処理しなければならない。（¶B70）	照）として会計処理する。（¶B70）（¶B72）
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.　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）
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）	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。
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	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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
に、会計処理しなければならない。(¶B74)	(¶B73) (¶B74)
13. 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。(¶B75)	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)
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)	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)	**委託販売契約**
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)	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)
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。	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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
(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）。	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）	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）
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	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）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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。	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
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)	**顧客による検収**
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	19. 顧客による財又はサービスの検収は、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得したことを示す可能性がある。(¶B83)

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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)	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財又は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、顧客による財又は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る。(¶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	22.　顧客に移転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)

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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)	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
上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

課題の整理

7. 審議事項(3)-1 の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

  また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。

- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

  (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

  (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

8. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
  - 相違が長期にはならないと考えられるもの
  - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念

【課題 2】重要性に関する事項

- 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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【課題 3】ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの

9. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

10. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、以下の取引について意見募集文書で懸念が寄せられている。

- 出荷基準
- 割賦販売

11. 出荷基準については、第 8 項の区分の「収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にはならないと考えられるもの）」に当たると考えられる。多くのケースでは、重要性がないと考えられるため、【課題 2】重要性に関する事項で検討する。

12. 割賦販売については、第 8 項の区分の「収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にわたる可能性があるもの）」に当たると考えられ、今後検討すべき課題とするが、各期の利益の相違が長期にわたる場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせる可能性があるため、検討は慎重に行うべきと考えられる。

【課題 2】重要性に関する事項

13. 本論点において【課題 2】に関連する事項としては、意見募集文書で聞かれた出荷基準がある。

14. 重要性に関する定めを置く場合は、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が対象となる。出荷基準については、今後検討すべき課題として抽出し、他の論点における重要性に関する課題を識別した後に、全体として対応を検討する。

【課題 3】ガイダンスの追加

15. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、例えば、以下について、収益の認識時点の判断に迷う可能性があるとの意見が意見募集文書及びこれまでの審議で寄せられている。

① 有償支給取引

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

② インコタームズ[1]に基づく貿易取引

③ 情報サービスや精密機器の試運転作業等の検収

④ 仲介取引の手数料収入（約定日基準又は受渡基準）

⑤ カタログギフト販売

16. 前項①の有償支給取引については第8項の区分の「解釈の困難さがあるケース」に当たると考えられ、前項の②から⑤の取引については「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。

17. ガイダンスの追加については、第7項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。

18. この観点からは、①の「解釈の困難さがあるケース」（有償支給取引）については、国内の製造業において広く見られる重要な取引であると考えられ、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるがどうか。

一方、②から⑤の「判断の困難さがあるケース」については、いずれも第17項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるがどうか。

【課題4】設例の作成

19. 設例の作成については、第7項に記載のとおり、以下の方針で検討する。

(1) IFRS第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

（(1) について）

20. 第19項(1)に関連するものは、IFRS第15号の設例には含まれていない。

---

[1] インコタームズとは、国際商業会議所が制定した貿易取引条件とその解釈に関する国際規則（International Commercial Terms の略）である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（(2) について）

21. 第 19 項(2)に関連するものとしては、第 15 項に記載した意見募集文書に寄せられたコメントに関する取引が当たると考えられ、これらは、第 8 項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。

22. 第 15 項①有償支給取引については、国内の製造業において広く見られる重要な取引であると考えられ、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるがどうか。

一方、②から⑤の取引については、設例の追加によって我が国における同一業種内の多様性を軽減する効果がある可能性があるが、我が国に特有な取引ではなく、①有償支給取引に比べると、あえて設例を追加するほどの重要性はないと考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙　各課題に関連する聞かれた意見

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

（出荷基準）

1. 第 69 回専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）や、第 343 回企業会計基準委員会（2016 年 8 月 30 日開催）において、財務諸表において影響がない場合には、出荷基準[2]の適用を妨げられないことを明示することが有用なのではないかという意見や、みなし着荷等、実務上の便法を用いる方法などを示してはどうかとの意見が聞かれている。

2. 一方で、金額的重要性は監査上の問題であり、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ことから、特段対応する必要がないとの意見も聞かれている。

（割賦販売）

3. 日本基準で認められている割賦販売[3,4]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

---

[2] 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ことができるとされている（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

[3] 原則として、商品等を引渡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と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)）。

[4] 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）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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。

- 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。
- BTO（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。

4. また、第 69 回専門委員会及び第 343 回企業会計基準委員会では、割賦基準について、次のような意見が聞かれている。

- 割賦基準は、保守主義等一定の合理性がある考え方に基づくと考えられるため、IFRS 第 15 号による結果とどちらが適切かということを整理した上で、現在の実務との整合性を検討する必要があると考えられる。
- 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た方がよいのではないか。
- 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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

【課題 2】重要性に関する事項

5. 意見募集文書に対しては、また第 66 回専門委員会（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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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 回専門委員会)

【課題 3】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

6. 現行の日本基準における実務と、IFRS 第 15 号とで収益の認識時点の判断に迷う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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

られるが、履行義務の充足時点を整理する必要がある[5]。

(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。

7. また、第69回専門委員会において、次のような意見が寄せられている。

(1) 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と考えられる。

(2) ASBJ が作成するか否かに関わらず、IFRS 任意適用企業の実例を踏まえた強制力のない事例集があるとよいのではないか。

以　上

[5] 「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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。