
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	個別論点の検討
	【論点 8】独立販売価格に基づく配分（ステップ 4）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 8】「独立販売価格に基づく配分」について、審議事項(6)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえた検討をすることを目的としている。
2. 審議事項(6)-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）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

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、取引価格及び独立販売価格の定義が、以下のとおりに定められることを前提としている。

「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)を顧客に移転する約束をいう。

- (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) 移転される財又はサービスがほぼ同一であり、顧客への移転の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」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。

「独立販売価格」とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
履行義務への取引価格の配分（本文） 1. 取引価格を配分する際の目的は、企業がそれぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転すると交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うことである。（¶ 73） 2. この配分の目的を果たすため、企業は、契約で識別されているそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、独立販売価格の比率に基づいて行わなければならない。ただし、値引きの配分及び変動対価の配分として別途定める場合は除く。（¶ 74） 3. 第 XX 項（¶ 76-86）は、契約に履行義務が 1 つしかない場合には適用されない。ただし、変動対価の配分は、企業が第 XX 項(2)（¶ 22(b)）に従って単一の履行義務として識別された一連の別個の財又はサービスの移転を約束していて、約束された対価に変動性のある金額が含まれている場合には、適用される可能性がある。（¶ 75） 4. 取引価格をそれぞれの履行義務に独立販売価格の比率で配分するため、企業は、契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財又はサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、取引価格を当該独立販売価格に比例して配分しなければならない。（¶ 76）	履行義務への取引価格の配分 1. 独立販売価格の比率に基づき、契約において識別された履行義務のそれぞれに取引価格を配分する。ただし、値引きの配分の定め（第 7 項から第 9 項（¶ 81-83））及び変動対価の配分の定め（第 10 項及び第 11 項（¶ 84-86））を適用する場合を除く。（¶ 74） 2. 第 3 項から第 11 項（¶ 76-86）は、契約に単一の履行義務しかない場合には適用されない。ただし、第 XX 項(2)（¶ 22(b)）に従い一連の別個の財又はサービスを移転する約束が単一の履行義務として識別されており、かつ、約束された対価に変動性のある金額が含まれる場合には、変動対価の配分の定め（第 10 項及び第 11 項（¶ 84-86））を適用する。（¶ 75） 3. 第 1 項（¶ 74）に従い独立販売価格の比率に基づき取引価格を配分する際には、契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財又はサービスについて、契約開始時の独立販売価格を算定し、取引価格を当該独立販売価格の比率に基づき配分する。（¶ 76）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
独立販売価格に基づく配分（本文） 5. 独立販売価格とは、企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格である。独立販売価格の最良の証拠は、企業が当該財又はサービスを同様の状況において独立に同様の顧客に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。財又はサービスについて契約に記載された価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格である可能性がある（しかし、そうであると推定してはならない）。(¶ 77) 6. 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業は、独立販売価格を第 XX 項 (¶ 73) の配分目的に合致する取引価格の配分をもたらす金額となるように見積らなければならない。独立販売価格を見積る際に、企業は、企業が合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、顧客又は顧客の階層に関する情報を含む）を考慮しなければならない。その際に、企業は、観察可能なインプットの使用を最大限にするとともに、類似した状況においては見積方法を首尾一貫して適用しなければならない。(¶ 78) 7. 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には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。(¶ 79) (1) 調整後市場評価アプローチ——企業は、財又はサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が当該財又はサービスに対して支払	独立販売価格に基づく配分 （注：独立販売価格については、本資料第 5 項のとおり、用語の定義において記載することを前提としている。） 4. 独立販売価格を直接観察できない場合には、市場の状況、企業固有の要因又は顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察できるインプットを最大限利用して、独立販売価格を見積る。類似の状況においては、見積方法を首尾一貫して適用する。(¶ 78) 5. 第 4 項 (¶ 78) に従い独立販売価格を直接観察できない場合の財又はサービスの独立販売価格の見積方法には、例えば、次のようなものがある。(¶ 79) (1) 調整した市場評価アプローチ——財又はサービスの市場価格を基礎として、顧客が支払うと見

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ってもよいと考えるであろう価格を見積ることができる。このアプローチには、類似した財又はサービスについての企業の競争相手からの価格を参照して、企業のコストとマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる場合がある。 (2) 予想コストにマージンを加算するアプローチ——企業は、履行義務の充足の予想コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加することができる。 (3) 残余アプローチ——企業は、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ことができる。しかし、企業が第 XX 項（¶ 78）に従って残余アプローチを財又はサービスの独立販売価格の見積りに使用することができるのは、次の要件のいずれかに該当する場合だけである。 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	込まれる価格を見積る方法 (2) 予想コストに利益相当額を加算するアプローチ——履行義務を充足するために発生するコストを見積り、当該財又はサービスの適切な利益相当額を加算する方法 (3) 残余アプローチ——契約における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について観察できる独立販売価格の合計額を控除して見積る方法。この方法は、次の①又は②のいずれかに該当する場合に限り、使用できる。 ① 同一の財又はサービスを異なる顧客に同時又はほぼ同時に異なる金額で販売していること（すなわち、典型的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察できる証拠から識別できないため、販売価格が大きく変動する。） ② 当該財又はサービスの価格を企業が未だ設定してお

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）。 8. 複数の方法の組合せを、契約の中の約束した財又はサービスの独立販売価格の見積りに使用することが必要となる場合がある。それは当該財又はサービスのうちの複数の独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である場合である。例えば、企業は、独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である複数の約束した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、個々の財又はサービスの独立販売価格の見積りに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総額の見積りに比例的に見積る場合がある。企業が、契約の中の約束した財又はサービスのそれぞれの独立販売価格を、複数の方法の組合せを使用して見積る場合には、企業は、取引価格をそうして見積った独立販売価格で配分することが、第 XX 項（¶ 73）の配分の目的及び第 XX 項（¶ 78）の独立販売価格の見積りに関する要求事項に合致するかどうかを評価しなければならない。（¶ 80）	らず、当該財又はサービスを独立して販売したことがないこと（すなわち、販売価格が決定されていない。） 6. 第 4 項（¶ 78）に従い独立販売価格を直接観察できない場合において、財又はサービスのうち複数の独立販売価格が大きく変動する又は決定されていない場合には、第 5 項（¶ 79）における複数の方法を組み合わせて、独立販売価格を見積ることを考慮する。（¶ 80）
値引きの配分（本文） 9. 契約の中の約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、顧客は財又はサービスの束の購入について値引きを受けている。企業が、第 XX 項（¶ 82）	値引きの配分 7. 契約における約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、契約における財又はサービスの束について顧客に値引きを行っているも

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
に従って、値引きの全体が契約における履行義務のうちの 1 つだけ又は複数（しかし全部ではない）に関するものであるという観察可能な証拠を有している場合を除き、企業は、値引きを契約の中のすべての履行義務に比例的に配分しなければならない。そうした状況での値引きの比例配分は、企業が、基礎となる別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づいて各履行義務に取引価格を配分することの結果である。（¶81）	のとして、値引きは契約におけるすべての履行義務に対して比例的に配分する。（¶81）
10. 企業は、次の要件のすべてに該当する場合には、値引きをすべて、契約の中の履行義務のうち 1 つ又は複数（しかし全部ではない）に配分しなければならない。（¶82） (1) 企業は通常、契約の中の別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）のそれぞれを単独で販売している。 (2) 企業が通常、それらの別個の財又はサービスのうちのいくつかを束にしたものも、それぞれの束の中の財又はサービスの独立販売価格に対して値引きして販売している。 (3) (2)（¶82(b)）に記述した財又はサービスの束のそれぞれに帰属する値引きが、当該契約における値引きとほぼ同額であり、それぞれの束の中の財又はサービスの分析により、当該契約における値引きの全体がどの履行義務に属するのかの観察可能な証拠が提供されている。	8. 第 7 項（¶81）の定めにかかわらず、次の要件のすべてを満たす場合には、契約における履行義務のうち 1 つ又は複数（ただしすべてではない。）に値引きを配分する。（¶82） (1) 契約における別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）のそれぞれを、通常は単独で販売していること (2) 当該別個の財又はサービスのうちの一部を束にしたものについても、通常はそれぞれの束の中の財又はサービスの独立販売価格から値引きして販売していること (3) (2)（¶82(b)）における財又はサービスの束のそれぞれに対する値引きが、当該契約の値引きとほぼ同額であり、それぞれの束における財又はサービスを評価することにより、当該契約の値引き全体がどの履行義務に対するものなのかについて観察できる証拠があること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
11. 値引きを第 XX 項 (¶ 82) に従って契約の中の 1 つ又は複数の履行義務に配分する場合には、企業は、当該値引きを配分してから、第 XX 項(3) (¶ 79(c)) に従って財又はサービスの独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用しなければならない。(¶ 83)	9. 第 8 項 (¶ 82) に従って値引きを契約における 1 つ又は複数の履行義務に配分する場合には、当該値引きを配分した後に、第 5 項(3) (¶ 79(c)) の方法により、財又はサービスの独立販売価格を見積る。(¶ 83)
変動対価の配分 (本文)	変動対価の配分
12. 契約の中で約束された変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、次のいずれかのように契約の特定の一部に帰属する場合もある。(¶ 84) (1) 契約の中の全部ではない 1 つ又は複数の履行義務 (例えば、ボーナスが、企業が約束した財又はサービスを所定の期間内に移転することを条件にしている場合がある) (2) 第 XX 項(2) (¶ 22(b)) に従って単一の履行義務の一部を構成する一連の別個の財又はサービスにおいて約束した全部ではない別個の 1 つ又は複数の財又はサービス (例えば、2 年の清掃サービスの第 2 年度について約束された対価が、所定のインフレーション指標の変動に基づいて増額される)	
13. 企業は、次の要件の両方に該当する場合には、変動性のある金額 (及び当該金額のその後の変動) の全体を、1 つの履行義務 (又は第 XX 項(2) (¶ 22(b)) に従って単一の履行義務の一部を構成する 1 つの別個の財又はサービス) に配分しなければならない。(¶ 85) (1) 変動性のある支払の条件が、企業	10. 次の要件の両方を満たす場合には、変動性のある金額及び当該金額の事後的な変動のすべてを、履行義務 (又は第 XX 項(2) (¶ 22(b)) に従って識別された単一の履行義務に含まれる 1 つの別個の財又はサービス) に配分する。(¶ 85) (1) 変動性のある支払の条件が、

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
が当該履行義務を充足するか又は当該別個の財又はサービスを移転するための努力（又は当該履行義務の充足又は当該別個の財又はサービスの移転の特定の結果）に個別に関連している。	履行義務を充足するための活動や別個の財又はサービスを移転するための活動（あるいは当該履行義務の充足による特定の結果又は別個の財又はサービスの移転による特定の結果）に個別に関連していること
(2) 変動性のある対価の金額の全体を、当該履行義務又は当該別個の財又はサービスに配分することが、契約の中の履行義務及び支払条件のすべてを考慮すると、第 XX 項（¶ 73）の配分の目的に合致する。	(2) 契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動性のある対価の金額のすべてを当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分することが、企業が権利を得ると見込む対価の金額を反映すること
14. 第 XX 項（¶ 73-83）における配分の要求事項を、取引価格のうち第 XX 項（¶ 85）の要件に該当しない残りの金額を配分するために適用しなければならない。（¶ 86） 取引価格の変動（本文）	11. 第 10 項（¶ 85）の要件に該当しない残りの取引価格については、第 1 項から第 9 項（¶ 73-83）の定めを適用して配分する。（¶ 86） 取引価格の変動
15. 契約開始後に、取引価格がさまざまな理由で変動する可能性がある。これには、不確定な事象の解決や他の状況の変化のうち、約束した財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を変動させるものが含まれる。（¶ 87）	
16. 企業は、取引価格のその後のあらゆる変動を、契約開始時と同じ基礎により、契約の中の履行義務に配分しなければならない。したがって、企業は、契約開始後の独立販売価格の変動を反映するために取引価格の再配分をしてはなら	12. 取引価格の事後的な変動については、契約開始後の独立販売価格の変動を考慮せず、契約開始時と同じ基礎により契約における履行義務に配分する。取引価格の事後的な変動について既に充足した履行義務に配分

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ない。充足した履行義務に配分した金額は、収益（又は収益の減額）として、取引価格が変動した期間に認識しなければならない。（¶ 88）	された金額は、取引価格が変動した期間の収益として認識する。（¶ 88）
17. 企業は、変動対価の配分に関する第 XX 項（¶ 85）の要件に該当する場合にのみ、取引価格の変動の全体を、履行義務又は第 XX 項(2)（¶ 22(b)）に従って単一の履行義務の一部を構成する一連の約束した別個の財又はサービスのうちの全部ではない 1 つ又は複数に配分しなければならない。（¶ 89）	13. 変動対価の配分の定め（第 10 項（¶ 85）参照）の要件を満たす場合には、取引価格の変動のすべてについて、以下のいずれかのうち 1 つ又は複数（ただしすべてではない。）に配分する。（¶ 89） (1) 履行義務 (2) 第 XX 項(2)（¶ 22(b)）に従い識別された単一の履行義務に含まれる別個の財又はサービス
18. 企業は、契約変更の結果として生じる取引価格の変動を第 XX 項（¶ 18-21）に従って会計処理しなければならない。しかし、契約変更後に生じる取引価格の変動については、企業は、第 XX 項（¶ 87-89）を適用して、次のうちどちらか適用可能な方法で取引価格の変動を配分しなければならない。（¶ 90） (1) 企業は、取引価格の変動が契約変更前に約束された変動対価の金額に起因していて当該契約変更を第 XX 項(1)（¶ 21(a)）に従って会計処理している場合、その範囲で、取引価格の変動を契約変更前に契約の中で識別された履行義務に配分しなければならない。 (2) 契約変更を第 XX 項（¶ 20）に従って独立の契約として会計処理しなかった他のすべての場合においては、企業は取引価格の変動を変更後の契約の中の履行義務（すなわ	14. 契約変更によって生じる取引価格の変動は、契約変更の定め（第 XX 項（¶ 18-21）参照）に従って会計処理する。契約変更を行った後に生じる取引価格の変動は、第 12 項及び第 13 項の定め（¶ 87-89）を適用し、次の(1)又は(2)のうち該当する方法で配分する。（¶ 90） (1) 取引価格の変動が契約変更の前に約束された変動対価の金額に起因し、当該契約変更を第 XX 項(1)（¶ 21(a)）に従って会計処理している場合には、取引価格の変動を契約変更の前に識別された履行義務に配分する。 (2) 契約変更が第 XX 項（¶ 20）の要件を満たさず、独立した契約として会計処理されない場合（第 XX 項（¶ 21）参照）で、第 XX 項(1)（¶ 21(a)）に該当する

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ち、契約変更直後に未充足又は部分的に未充足であった履行義務)に配分しなければならない。	方法で会計処理されない場合には、取引価格の変動を契約変更の直後に充足されていない又は部分的に充足されていない履行義務に配分する。

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。

課題の整理

6. 審議事項(6)-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。

- ガイド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。

7. 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

【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
8. 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。

【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

9. 本論点について【課題 1】に関連する事項としては、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について、意見募集文書に以下のような懸念が寄せられている。
- (1) 収益性の異なる履行義務に対し、機械的に独立販売価格の比率で取引価格を配分することは、企業の事業実態を反映しないものとなるおそれがあるため¹、契約価格が契約両当事者の合意に基づくものであることに一定の客観性を認め、明らかにこれを修正すべき事情がない限り、契約価格を基礎として取引価格（収益計上予定額）を決定することが考えられる。
 - (2) 取引価格の配分を行うことで、契約金額とは異なる配分後の取引価格で会計処理を行うことが求められるが、顧客への対価の請求や法的関係においては、取引価格ではなく契約金額を基礎とするため²、契約金額を基礎とした管理と取引価格を基礎とした管理の二重管理が必要となり、システム面での対応を含めた実務上の負担が大きい。
10. また、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」では、収益認識時点が異なる複数の取引が 1 つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を適切に分解して収益認識を行うこととされているが³、これは、IFRS 第 15 号において、それぞれの履行義務に対して取

¹ 寄せられたコメントにおける例として、販売用ソフトウェアに対し顧客仕様に基づく受託開発システムを追加して販売するケースが挙げられている。

仮に当該販売用ソフトウェアの提供と受託開発システムの追加提供が、一つの契約内の別個の履行義務と判定される場合には、両履行義務の契約金額を合算しそれぞれの独立販売価格に比例して配分するが、販売用ソフトウェアについては、その制作に係る費用は過年度に支出済みであり、今回の販売にあたり生ずる追加的コストはほとんどない一方、受託開発システムの制作には、これに要する追加的なコストが発生する。

このような状況では、販売用ソフトウェアの対顧客提供価格の決定は相対的に自由度が高いのに対し、受託開発システムの提供価格の決定にあたっては、追加的コストに許容最低限の利益を加えた価格を下限とした下方硬直性が存在するため、このような実態を考慮せずに、機械的に独立販売価格に比例した取引価格とするのは、かえって企業の事業実態を反映しないものとなるおそれがあるのではないかという意見が寄せられている。

² 寄せられたコメントにおける例として、契約が途中で顧客事由により解約された場合、その時点で補償を受けるべき金額は契約金額を基礎に算出されることとなり、取引価格には依存しないと考えられるということが挙げられている。

³ 実務対応報告第 17 号 3「ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方」によると、以下のような記載がある。

「(略) 収益認識時点が異なる複数の取引が 1 つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソ

引価格を独立販売価格の比率で配分するという取扱いとは異なる可能性があるため、整理が必要であるとの意見が寄せられている。

11. さらに、【論点 4】「追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）」において、取引価格を、ポイントを付与する基となる財又はサービスに係る履行義務とポイントの付与等から生じる履行義務に、それぞれの独立販売価格の比で配分することの合理性について懸念が聞かれている。特に、顧客が付与されたポイントを 1 ポイント 1 円で使用することができる場合に、企業が 1 ポイントを 1 円で測定するほうが経済実態をよりよく表すのではないかと意見が寄せられている。
12. これらの懸念については、第 7 項の区分の「IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念」に当たると考えられる。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、IFRS 第 15 号のステップ 4「取引価格を契約における履行義務に配分する」における根本的な原則に含まれるものであり、その目的は「企業がそれぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うこと」（IFRS 第 15 号第 73 項）である。

これらの基準開発の経緯を踏まえると、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、IFRS 第 15 号における根本的な原則を構成するものであるため、【課題 1】の今後検討すべき課題としては抽出せずに、実務上の困難さについては、【課題 2】重要性に関する事項において検討することとしてはどうか。

【課題 2】重要性に関する事項

13. 本論点について、【課題 2】に関連する事項としては、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く、明らかにこれを修正すべき事情がない限り、契約価格を基礎として取引価格を決定すべきであるという意見が意見募集文書に寄せられていることを勘案し、実務への配慮を検討することが考えられる。
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。独立販売価格の比率に基づく場合と、その他の合理的な方法による場合で、履行義務に

フトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行う。

なお、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。」

配分される取引価格について重要な差異がないと認められる状況については、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、以下について判断が困難であるとの意見が寄せられている。
 - (1) 同一の財又はサービスを異なる顧客に広い範囲の金額で販売している場合における以下の独立販売価格の見積り
 - ① 同一の製品でも顧客ごとに異なる価格で販売する場合
 - ② 同一顧客でも、小口受注時と大口受注時や、初号機と 10 号機等、様々な要因で製品価格が変動する場合
 - (2) 以下の独立販売価格が直接的に観察可能でない取引における独立販売価格の見積り
 - ① 大型プラントに係る工事
 - ② 受注制作のソフトウェア（顧客ごとに仕様が異なるもの）
 - ③ 物理的なコンテンツ（新聞、書籍、DVD 等）の購入に付随する類似の内容のデジタルコンテンツ（ダウンロード可能なもの等）
 - ④ 商品に付随する特典（限定イベント参加特典、コンサート優先予約権等）
16. 第 15 項(1)については、IFRS 第 15 号においては、企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に広い範囲の金額で販売している場合（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。）における残余アプローチの定め（IFRS 第 15 号第 79 項(c)(i)）が存在するため、第 7 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。また、(2)についても、第 7 項の区分の「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 6 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. 第 15 項(1)の同一の財又はサービスを異なる顧客に広い範囲の金額で販売している場合における独立販売価格の見積りの残余アプローチへの当てはめについては、個々の取引に即した判断の問題であり、追加的なガイダンスを作成するのは困難と考えられるがどうか。
19. 第 15 項(2)の取引については、我が国において多様な状況が存在すると考えられ、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（特に、ガイダンスを作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

【課題 4】設例の作成

20. 設例の作成については、第 6 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

21. 第 20 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 33 から設例 35 が関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

(2)について

22. 第 20 項(2)に関連するものは、第 15 項(1)の状況及び(2)の取引が当たると考えられ、第 7 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。
23. 第 15 項(1)の同一の財又はサービスを異なる顧客に広い範囲の金額で販売している場合における独立販売価格の見積りの残余アプローチへの当てはめについては、処理の多様性を軽減する可能性はあるが、個々の取引に即した判断の問題であり、設例を作成するのは困難と考えられるがどうか。
24. 第 15 項(2)の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるが、我が国において多様な状況が存在すると考えられ、設例を作成するほどの重要性がある取引はないと考えられるがどうか（特に、設例を作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

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。

以 上