
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 製品保証（ステップ2）

本資料の目的

1. 本資料では、意見募集文書において論点としては取り上げなかったものの、意見募集文書に論点として意見が寄せられた「製品保証」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 of 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、履行義務及び取引価格の定義が、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。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
製品保証（付録 B：適用指針） 1. 企業が製品（財であれサービスであれ）の販売に関連して（契約、法律、又は企業の取引慣行に従って）製品保証を提供することは一般的である。製品保証の内容は、業種ごとに、また契約ごとに大きく異なる可能性がある。製品保証の中には、関連する製品が合意された仕様に従っていることにより、各当事者が意図したとおりに機能するというアシュアランスを顧客に提供するものがある。製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供する製品保証もある。（¶ B28） 2. 顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有している場合（例えば、製品保証が独立に価格設定されるか又は交渉されることにより）には、当該製品保証は別個のサービスである。企業は、契約に記述された機能性を有する製品に加えて、サービスを顧客に提供することを約束しているからである。そうした状況では、企業は、約束した製品保証を第 XX 項（¶ 22-30）に従って履行義務として会計処理し、取引価格の一部を第 XX 項（¶ 73-86）に従って当該履行義務に配分しなければならない。（¶ B29） 3. 顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有していない場合には、企業は当該製品保証を IAS 第 37 号に従って会計処理しなければならない。ただし、約束した製品保証（又は約束した製品保証の一部分）が、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに	財又はサービスに対する保証（Warranties） 1. 顧客が財又はサービスに対する保証を単独で購入する権利を有している場合には、当該保証は別個のサービスであり、第 XX 項（¶ 22-30）に従い履行義務として会計処理し、取引価格の一部を第 XX 項（¶ 73-86）に従い当該履行義務に配分する。（¶ B29） 2. 顧客が財又はサービスに対する保証を単独で購入する権利を有していない場合には、当該保証を企業会計原則注解（注 18）に定める引当金として会計処理する。（¶ B30） 3. 第 2 項（¶ B30）の定めにかかわらず、財又はサービスに対する保証又

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
加えて顧客にサービスを提供している場合を除く。(¶ B30) 4. 製品保証が、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供しているかどうかを評価する際に、企業は次の要因を考慮しなければならない。(¶ B31) (1) 製品保証が法律で要求されているかどうか——企業が法律で製品保証の提供を要求されている場合、その法律の存在は、約束した製品保証が履行義務でないことを示している。このような要求は、通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護するために存在するものである。 (2) 保証対象期間の長さ——対象期間が長いほど、約束した製品保証が履行義務である可能性は高い。その方が、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えてサービスを提供している可能性が高いからである。 (3) 企業が履行を約束している作業の内容——製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスを提供するために企業が特定の作業（例えば、欠陥製品に係る返品の運送サービス）を行う必要がある場合には、その作業は履行義務を生じさせない可能性が高い。 5. 製品保証（又は製品保証の一部）が、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供している場合には、その約	はその一部が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証活動（Assurance）に加えて顧客にサービスを提供する（第 5 項（¶ B31）参照）場合には、当該約束したサービスは履行義務であり、取引価格を財又はサービス及び当該約束したサービスに配分する。(¶ B32) 4. 財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証活動とサービスの両方を含む場合で、それぞれを区分して合理的に会計処理できないときには、両方を一括して単一の履行義務として会計処理し、取引価格の一部を第 XX 項（¶ 73-86）に従い当該履行義務に配分する。(¶ B32) 5. 財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証活動に加えて顧客にサービスを提供するのかどうか（第 3 項（¶ B32）参照）を判断するにあたっては、次の要因を考慮する。(¶ B31) (1) 財又はサービスに対する保証が法律で要求されているかどうか (2) 財又はサービスに対する保証の対象となる期間の長さ (3) 企業が履行を約束している作業の内容

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
束したサービスは履行義務である。したがって、企業は取引価格を当該製品及びサービスに配分しなければならない。企業がアシュアランス型の製品保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているが、それらを区分して合理的に会計処理できない場合には、企業は両方の製品保証を一括して単一の履行義務として会計処理しなければならない。(¶ B32) 6. 製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害(例えば、個人財産への損害)についても製造業者が責任を負うものとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債及び損害について顧客に補償するという企業の約束は、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務を IAS 第 37 号に従って会計処理しなければならない。(¶ B33)	

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。

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、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

【課題 2】重要性に関する事項

10. 本論点において【課題 2】に関連する事項としては、製品保証について、保証活動（アシュアランス）のコストと比べてサービス提供のコストが僅少な場合には、IFRS 第 15 号 B32 項のように両方の製品保証を一括して単一の履行義務とするのではなく、サービス提供のコストを含めて保証活動として認識することが可能と考えられるとの意見が意見募集文書に寄せられている。
11. 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。前項の会計処理については、製品保証の中のさらに僅少な部分の取扱いに対する要望であり、一般的な重要性で判断することが可能であると考えられるがどうか。

【課題 3】ガイダンスの追加

12. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、次のような項目の明確化の要望が意見募集文書に寄せられている。
- ① IFRS 第 15 号の記載では判断が困難であると考えられる、製品保証のうちサービスを提供するものの範囲
 - ② 明確な瑕疵補修工事とは性質が異なるマンション工事におけるアフターサービスに対応するための定期点検等
13. 第 12 項①サービスを提供する製品保証の範囲及び②定期点検等については、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。
14. 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。
15. 第 12 項①サービスを提供する製品保証の範囲については、IASB 及び FASB は、製品の欠陥の発生時点で製品保証を区別することを考えたものの、最終的に、関連する製品が合意された仕様に合致している保証活動（アシュアランス）の他に製品保証が顧客にサービスを提供しているのかどうかに基づき、製品保証を区別すること

を決定しており（IFRS 第 15 号 BC370 項）、追加的な説明は記載されていない。これについては、個々の取引に即した判断の問題であり、追加的にガイダンスを作成するのは困難であると考えられるがどうか。

16. 第 12 項②定期点検等については、保証活動に加えて顧客にサービスを提供する製品保証として履行義務を生じさせるもの（IFRS 第 15 号 B32 項）となるのか、または、保証活動を提供するために企業が特定の作業を行う必要がある場合の活動であって履行義務を生じさせるものではない（IFRS 第 15 号 B31 項(c)）となるのかについて明確化を要望する意見が聞かれている。

これについては、事実及び状況を勘案して検討する必要があるが、一般には、保証活動を提供するために企業が特定の作業を行う必要がある場合の活動に該当する可能性があると考えられ、第 14 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

17. 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）

18. 第 17 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 44 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）

19. 第 17 項(2)に関連するものは、第 12 項①サービスを提供する製品保証の範囲及び②定期点検等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。
20. 第 12 項①サービスを提供する製品保証の範囲については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、個々の取引に即した判断の問題であり、特定のケースを想定した設例を作成することが困難であると考えられるがどうか。
21. 第 12 項②定期点検等については、処理の多様性を軽減する可能性はあるが、多様な形態があると考えられ、特定のケースを想定した設例を作成することが困難である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。

以 上