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　**個別論点に関する今後検討すべき課題の候補**

Ⅰ.　本資料の目的

1. 本資料は、現時点までに審議した個別論点（別紙参照）について、今後検討すべき課題として抽出したものをまとめたものである。本資料では、抽出した課題について、全体として今後どのように対応すべきかについて検討することを目的としている。

ディスカッション・ポイント

- 【課題 1】について、今後、代替的な方法を検討する上で、どのように優先度合いをつけていくべきか。
  なお、個別財務諸表のみに関連する課題は、本日の議論においては審議の対象としない。
- 【課題 2】について、重要性による定めを置く場合、どのような方法が考え得るか。
- 【課題 3】及び【課題 4】については、これまで異なる対応を行うべきという意見が聞かれていないため、両課題をまとめている。仮に対応を図る場合、ガイダンスと設例の切り分けをどのように行っていくべきか。
- 「Ⅲ. 今後検討すべき課題として抽出しなかったもの」は、意見募集等で指摘があったものの課題として抽出しなかったものである。これらの中に、課題として抽出すべきものはあるか。

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。

II.　今後検討すべき課題として抽出したもの

【課題 1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるもの

2. 以下は、【課題 1】で抽出した項目ごとに、意見募集等で聞かれている懸念等の内容を記載したものである。

（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）

【論点 4】原価を基礎としたポイント引当金

(1) 自社発行ポイントについて、システム上、取引単位で、財の販売取引とポイント発行取引に、取引対価を按分するために、当初販売した財とポイントの独立販売価格を設定する必要がある等、設計が非常に複雑になることから、システム対応が困難である。

(2) ポイント制度は販売促進活動として多様な取引で活用されている。現行実務では、ポイントとの交換に要すると見込まれる金額を引当金として費用計上しているものにつき、ポイント発行時に、個々の取引の性質ごとに異なる会計処理（売上の減額か費用か。）が要求される可能性がある。仮に、IFRS 第 15 号に従って会計処理するためにシステム改修を行う場合、イニシャルコストのみならず、メンテナンスにも多大なコストがかかることが想定される。

(3) ポイントを付与する取引については、IFRS 第 15 号と同様の処理を日本基準に導入すると実務が複雑になり、企業負担が大きくなる点を懸念する。重要性を考慮し、現行の日本の会計慣行のポイント引当金の実務を容認する余地があるのではないか。

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。

【論点 6】変動対価における収益金額の修正時点

(1) 変動対価において、重大な戻入れが生じない可能性が高い範囲を見積ることが困難なケースも多い。値引き、リベートに対して変動対価の規定を適用することが適切かどうか検討すべきである。

(2) リベート支払の条件達成、仮価格の見積り、重大な戻入れが生じないかの判断を行うための業務プロセスの変更が必要となる可能性がある。

(3) 建設業において、工事進行基準の会計処理を行う上で工事収益総額の適切な見積りが前提となることから、追加変更工事の対価についても適切に把握することが求められるが、我が国の工事契約においては、竣工時まで追加・変更が頻繁に行われること、長年の商慣行などにより追加・変更に関する対価の金額が、当該工事の竣工間際まで発注者と合意に至らないケースが多く、このことから、期末または四半期末までに価格が決定しない場合も多い。

また、追加変更工事の対価を見積って進行基準の決算を行った後に、顧客との間で追加変更の対価が決定することにより、見積り金額と実際の契約金額との差異が生じる可能性があり、重大な戻入れに繋がりかねないリスクが存在している。

【論点 9①②】電気事業等における検針日基準、海運業等の輸送サービスにおける実務及び鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入

(1) 電気事業等における検針日基準

① 検針日基準が適用されている電気料金のように、事業の性質上、期末日の一時点で、すべての顧客に対して財を移転した価格を測定することが極めて困難であり、かつ蓋然性の高い見積りも困難である取引がある。期末日までの収益を認識することとなると、事業遂行上の支障が生じ、また適切な財務諸表の表示につながらないと考えられるため、一定の開示を行うことを条件として、現行の会計処理によることが認められる措置を検討いただきたい。

② 継続的で業務量が変動する役務提供契約等で、事務の都合上、月末日以外を締切日として 1 か月分の業務量を測定し、当月の収益に計上する場合があるが、締切日翌日から月末日までの業務量を見積って収益計上する場合には事務が非常に煩雑になる。

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。

③ 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料については、電気事業会計規則において、「調査決定の完了した金額を計上する」とされていることから、検針対象期間に供給された電気に関する収益を検針日にまとめて計上している。IFRS 第 15 号に基づく場合には、顧客に電気が届けられた時点で履行義務が充足され、かつ送電は絶え間なく実施されているため、会計期間に送電が完了した電力に関しては、当該会計期間に収益認識することが考えられるが、顧客に供給される電力量は、現時点では全ての顧客について日々計測するためのインフラが整っておらず、電力量、単価ともに概算見積りにならざるを得ない可能性がある。したがって、新会計基準を開発する場合、電気事業会計規則の規定との調整を行う必要があると考えられる。

④ ガス事業についても、収益を検針日にまとめて計上している事例が多いと考えられ、同様の論点が存在していると考えられる。

(2) 海運業等の輸送サービス[1]

① 実務上、輸送サービスの進捗度を合理的に算定することは困難であり、その仕組みを構築すること及び税法との調整については、多大な労力とコストが発生する一方、仮に一定の期間にわたり収益を認識するとしても企業の期間損益に与える影響は小さく、財務諸表利用者の便益は大きくないと考えられる。

② 海運業においては、運送主体（船舶の運航）に着目し、航海単位（空船廻航期間を含む。）で収支計算を行うことが実務慣行として定着してきたが、仮に履行義務の識別の際に運送客体（貨物）に着目することとなると、必然的に発生する空船廻航期間の取扱いについて実務慣行から大きく離れる可能性がある。

③ 海運業においては、収益認識が完了基準であっても進行基準であっても、一航海は最長でも 3 か月程度であり、会計年度でみると収支計上額に大きな差異は生じず、税務上も役務提供完了基準を原則として複数の会計実務が認められているため、企業の実務負担等のコストと財務諸表利用者における便益のバランスの検討を慎重に行うべきであると考えられる。

[1] 本論点は、9 ページに後述する「(IFRS 第 15 号による会計処理（表示を含む）に対する懸念)」の区分の【論点 9①②】「一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転」における輸送サービスへの進行基準の適用に対する懸念にも関連する。

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。

(3) 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入

① 発売日を基準とする方法と有効開始日を基準とする方法の差異の重要性が乏しいことを理由として発売日を基準とする方法を採用しているケースにおいて、仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、他社との連絡精算の仕組みの見直しや追加のシステムの開発が必要になる可能性がある。

【論点 10】出荷基準

(1) 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。

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。

（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ー相違が長期にわたる可能性があるもの）

【論点 1】工事契約会計基準に定める「認識の単位」と異なる契約の結合

(1) 建設業においては、工事契約会計基準に基づき、契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、複数の契約書上の取引を結合しており、IFRS 第 15 号において「同一の顧客（又は顧客の関連当事者）」あるいは「同時又はほぼ同時」という要件の判断により複数の工事契約を「単一の契約」とみなすことができない場合には、収益を認識する時期や金額が異なる。

【論点 3】別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別すること

(1) 契約の中の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別することにより、日本基準における実務と収益の認識時期が異なり、（その後の取引価格の配分を含め）多大な実務負担やシステム変更が生じる可能性がある。

(2) IFRS 第 15 号の契約の結合、契約の変更及び履行義務の識別に関する規定を厳格に適用すると、工事収益を認識する物件単位（日本基準の「認識の単位」）を細分化することとなり、現行よりも物件単位の数が著しく増加することが懸念される。実行予算を作成し工事損益を管理する単位は、建設会社の経営管理の観点から非常に重要な事項であり、実質的な取引単位で収益認識するとの観点から、現行の工事収益の認識の単位は、IFRS 第 15 号においても解釈上成立し得ると考える。

(3) 米国会計基準と同様に、出荷及び配送活動について、別個の履行義務として識別する必要があるかどうかについて明確化すべきである。

【論点 10】割賦販売

(1) 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、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) 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

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。

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。

(3) 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。

【論点11】顧客の未行使の権利における非行使部分の会計処理（一定期間経過後に負債の消滅を認識すること等の代替的な会計処理の検討）

(1) IFRS第15号によると、非行使部分の金額について顧客が権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点まで収益を認識できない可能性があり、また商品券等については、商品券発行時に非行使部分を見積ることが困難であることから、一定期間経過後の一時点で残存している負債の認識を中止して、必要に応じて引当金を計上する現行の日本基準における実務を容認することを検討すべきである。

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。

（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）

【論点 4】売価を基礎としたポイント引当金

(1) IFRS におけるポイント制度の会計処理として、日本基準のポイント引当金（一般に販売価格を基礎として測定されている。）を引き続き前受収益として負債認識し、日本基準上、販売促進費等として処理しているポイント引当金の増減額を、売上と相殺することが実務的であり、四半期単位で報告日におけるポイント残高や、期中の失効状況を加味した簡便的な会計処理が認められることを、設例等で明確にして欲しい。

【論点 7】返品調整引当金

(1) 出版物や音楽用ソフトのように返品の割合が高いケースは、ある程度、会計処理が変更になることは理解できるが、返品の割合が少ない場合には、現行の返品調整引当金の会計処理が、新基準の下でも容認されることを明確にして欲しい。

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。

（IFRS 第 15 号による会計処理（表示を含む）に対する懸念）

【論点 1】契約を結合すること

(1) 複数の契約の間に相互関連性が認められるケースがあるとしても、企業と顧客が一定の合理性を認めて合意した取引の単位、価格、その他諸条件を取り決めた産物であり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約に高い客観的合理性を認め、個々の契約自体が両当事者間で合意した約束の履行の単位であることに対して配慮すべきである。

【論点 8】独立販売価格に基づく取引価格の配分

(1) 収益性の異なる履行義務に対し、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、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。また、顧客への請求や法的関係においては契約金額が基礎となるため、契約金額と取引価格の双方の管理が必要となり、システム面での対応を含めた実務上の負担が大きい。

(2) 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する。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（【論点 4】にも関連）。

【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転

(1) 一般的な輸送サービスは、次の理由により、一定の期間にわたり充足される履行義務とすることは適切ではないと考えられる。

① 一般的な輸送サービスは、運送人が顧客との物品運送契約により顧客が特定した物品を顧客が指定する場所へ運送するサービスであり、たとえ顧客が指定する場所の近隣まで到達していたとしても、顧客が指定する場所へ運送するまでは、履行義務を果たしたことにはならない。また、海上輸送において別の企業が残りの履行を引き受けることは現実的に不可能であると考えられる。

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 企業が履行義務を果たしていないため、輸送途上の物品について顧客には請求に応じる義務はなく、実務上も顧客が一定地点まで輸送した分の請求を分割して受け入れることは一般的ではない。仮に輸送途上の物品について企業が顧客に対して収益を計上してしまうと、回収できない売上債権を計上することになり、架空の収益の計上、過大な売上債権の計上につながる恐れがある。

③ IFRS 第 15 号 BC126 項において、商品が行程の一部だけしか輸送されなかったとしても、別の企業が企業の現在までの履行を実質的にやり直す必要がなく、顧客は企業の履行が生じるにつれて便益を受けるとされているが、その経済的対価は距離に比例して低くなるとは限らないと考えられる（例えば、バンクーバーから船によりパナマ運河経由でニューヨークに運送するような場合）。顧客にとっては最後まで輸送されなければ何ら経済的便益を得ていないと考えられ、企業の履行が生じるにつれて顧客が便益を受けているとは考えられない。

【論点 9①②】原価回収基準（【追加論点（進捗度の測定方法）】インプット法を使用する場合に、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱いを含む。）

(1) 原価回収基準

① 進捗度を合理的に測定できない場合に原価回収基準を適用する場合、完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがあり、実態にそぐわない可能性があるとともに、期間損益の比較が困難になる可能性がある。

② 実行予算がない段階で発生したコストについて最終的に回収できる金額を見込むことには合理性がないと考えられる。

③ 当初原価回収基準を適用し、途中から工事進行基準に変更することになると、システムの大規模な改修、損益管理業務、決算業務の負担が大幅に増加すると考えられる。

④ 建設業にとって、従来の日本基準による会計処理と概念を大きく転換させることになる極めて重要な論点であるため、より根本的な基準の考え方に対して整理が必要であると考えられる。

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) インプット法を使用する場合に発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱い

① 情報サービス企業において、例えば、第三者から仕入れるソフトウェア及び（又は）ハードウェアを顧客に納品し、これに情報サービス企業が実施するシステムの開発（ソフトウェアのカスタマイズを含む。）を結合して最終的に顧客に提供するようなケースにおいて、これらすべてを単一の履行義務と判定された場合に、仮に本規定が適用されると、工事進行基準の会計処理の中に、原価回収基準と同様の会計処理（すなわち、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識する。）が含まれることになり、システム改修を含めた実務対応に多大な影響が出ると考えられる。

【論点 16】契約を獲得するためのコストの資産化

(1) 建設業における工事の受注に要した費用（設計コスト・積算コスト・調査コスト等）を仮払金などとして資産計上するケースがあるが、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストに該当し、発生時に費用として認識しなければならない可能性がある。現行の日本基準における実務においては、受注のために直接要したすべての費用の額は原価に含まれるため、移行時における費用負担の増大や税務上・会計上の異なる管理が必要となる可能性がある。

(2) 契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストを一律発生時に費用処理すること（例えば、マンション販売における広告宣伝に関する支出）は、費用と収益の対応関係が著しく歪み、実態と乖離するため、慎重に検討すべきであり、取引の実態に即した会計処理を認めることを検討すべきである。

【論点 17】契約資産と債権の区分表示

(1) 契約資産と債権の区分の判断により実務が煩雑となるため、当該区分を設けることの意義やコストと便益が見合っているかについて検討すべきである。

(2) 建設業においては、建設中の物件について、工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金となっている残高を債権として表示するために、当該金額の把握のために多大な負担が発生する。また、契約資産と債権の区分が必要となる場合には、建設業において比較可能性のある財務諸表を作成するた

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。

めに、日本基準における実務においての「完成工事未収入金」と、債権及び契約資産との関係を明確にする必要がある。

【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理

(1) 日本基準における実務においては、貨幣の時間価値の影響を調整していない可能性があるため、財又はサービスの移転と顧客の支払のタイミングが 1 年を超える契約が多い企業にとっては影響が大きい。

(2) 工事契約においては、我が国において出来高払いは一般的ではなく、竣工払いの割合が大きいうえに、出来高に応じた工事代金の支払いが 1 年以内となることは少ないため、本論点の影響を受ける可能性があるが、工事契約は個別性が高いことから、一般に観察可能な現金販売価格はないため、金融要素の調整は実務上極めて困難である。また、金融要素の調整が必要な場合、受注高の管理や債権管理に極めて大きな影響がある。

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。

【課題 2】重要性に関する事項

3. 【課題 2】については、抽出した論点全体について対応するとしているため、今後検討すべき課題として抽出した各論点の項目のみを示している。

（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）

【論点 1】重要性のない場合の契約の結合

【論点 2】重要性のない契約変更

【論点 3】重要性のない履行義務の識別（米国会計基準における定めへの対応を含む。）

【論点 4】重要性のない場合のポイント引当金

【論点 4】ポイント等の追加的な財又はサービスを取得するオプションからの別の履行義務の識別

【論点 7】返品の割合が少ない取引の場合の返品調整引当金

【論点 8】独立販売価格に基づく取引価格の配分

【論点 9①②】小口工事や工期がごく短い工事

【論点 9①②】原価回収基準

【論点 10】出荷基準

【論点 16】契約コストの資産化、償却、減損、減損損失の戻入れ等

【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理

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】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

4. 【課題 3】及び【課題 4】については、これまで異なる対応を行うべきという意見が聞かれていないため、両方の課題をまとめて、今後検討すべき課題として抽出した各論点の項目を示している。

（判断の困難さがあるケース）

【論点 2】建設工事及びソフトウェアの受注制作における契約変更

【論点 5】映画や音楽等のライセンス契約、医薬品の導出取引、ミニマムギャランティを収受するライセンスの供与、ソフトウェア等のライセンスの供与

【論点 6】仮価格に基づく取引、売上リベート、ペナルティー、インセンティブ・ボーナス、医薬品の知的財産の導出取引等

【論点 13】百貨店業界及びチェーンストア業界における消化仕入等の取引、設備工事のコストオン取引

【論点 14】消費税等

【追加論点（契約の識別）】契約の識別時点

（解釈の困難さがあるケース）

【論点 4】三者以上が関与するポイント制度等における履行義務の判断（他社ポイント、クレジットカード、代理人がポイントを付与するケース）

【論点 9①②】民法等に基づく強制可能な権利の要件に対する判断（工事契約及びソフトウェアの開発）

【論点 10】有償支給取引

【論点 11】全国百貨店共通商品券

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。

III.　今後検討すべき課題として抽出しなかったもの

5.　次の各論点の項目については、意見募集文書で聞かれているものの、今後検討すべき課題として抽出しなかったものの一覧である。

【課題 1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるもの

（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－相違が長期にわたる可能性があるもの）

【論点 5】企業が知的財産に著しい影響を与えない場合でも、一定の期間にわたって収益認識することが妥当である場合の定めの要望に対する対応

【論点 5】ライセンス契約に時期、地域又は用途の制限が含まれる場合に現行実務と異なる可能性についての対応

（IFRS 第 15 号による会計処理又は表示に対する懸念）

【論点 6】変動対価の見積りにおける期待値法の適用

【論点 15】顧客の顧客への支払を把握するためのプロセス

（その他）

【論点 13】本人か代理人かの判断

【論点 16】契約を履行するためのコスト

【論点 17】債権と契約負債の両建計上

【課題 2】重要性に関する事項

【論点 5】現行の日本基準において要求されていない企業の知的財産にアクセスする権利の要件に対する判断

【論点 13】本人か代理人かの判断

【論点 14】第三者に代わって回収する金額に該当するか否かの判断

【追加論点（製品保証）】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おいて、サービス提供のコストを含めて保証活動とすること

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】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

（判断の困難さがあるケース）

【論点 1】

(1) 「顧客の関連当事者」や、「ほぼ同時」等の契約の結合の要件についての判断

(2) 契約の結合の判断（設計、施工と内装の発注者が異なる場合の取引、契約時期が異なる取引、分割契約、商業施設とオフィス・ホテルを一体で開発する取引、通信機器の販売と通信契約の提供、クラウド・サービスに顧客仕様のプログラムを追加して提供する取引、旅行とイベントの組合せ等）

【論点 2】

(1) 契約変更の会計処理に係る要件の判断（旅行商品販売後のオプショナルツアー販売、移動通信事業者による携帯端末の機種変更）

(2) 契約変更が独立した契約として会計処理できない場合における、残りの財又はサービスが IFRS 第 15 号第 21 項(a)又は(b)の組合せであるときの会計処理（IFRS 第 15 号第 21 項(c)）

【論点 3】

(1) 履行義務の範囲（どこまでを分割すべき履行義務と扱うか）についての判断

(2) 履行義務の判断（輸入代行取引、建設業における取引、据付・保守サービス等を伴う機器販売、パッケージ旅行、出荷及び配送活動が関係する取引）

【論点 4】

(1) 重要な権利の判断

(2) 使用期限の有無による会計処理の相違

(3) 無償ポイントと有償ポイントの識別

【論点 6】

(1) 変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用

(2) 変動対価の見積り（投資・資産運用業の信託報酬、工事契約における追加・変更、電気事業者から新規参入電力企業への電力不足時の補填に対する精算等）

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。

【論点 7】出版業界、音楽用・映像用ソフト業界等における返品金額及び商品又は製品の回収のための予想コスト（返品された商品又は製品の価値の潜在的な下落を含む。）の見積り

【論点 8】

(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独立販売価格の見積り（顧客ごとや販売形態等により取引価格が異なる場合）

(2) 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（大型プラント工事や受注制作のソフトウェア等顧客仕様の受注取引、物理的なコンテンツに付随する類似の内容のコンテンツや商品に付随する特典等）

【論点 9】IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件「企業の履行が資産を創出するか増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。」

【論点 10】収益の認識時点の判断（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、カタログギフト販売）

【論点 11】株主優待券

【論点 13】代理店の手配等、投資信託委託会社の委託者報酬、著作権管理者の著作権代金、モバイルゲーム運営企業の手数料等

【論点 14】電気事業における再生可能エネルギー発電促進賦課金、クレジットカード会社に支払う手数料、小型家電等のリサイクル費用、パートナー企業と収益の配分割合を取り決めている契約、旅行業界における燃油サーチャージや空港利用税等、航空業界における共同運航に関する収益

【論点 15】顧客の顧客、メーカーや卸売業者等から顧客である小売業者へ支払われる棚卸資産代等、小売業界におけるキャッシュバック、値引き、クーポン等、販売契約に係る契約不履行によるペナルティーの支払、外食産業における顧客に対するバウチャー

【追加論点（製品保証）】

(1) 製品保証のうち、サービスを提供するものの範囲

(2) 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

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。

【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】複数の履行義務が含まれる場合の取引価格の算定、工事契約における後払い、又は瑕疵保証として工事代金の支払が留保される場合の重大な金融要素の有無

【追加論点（進捗度の測定方法）】クラウド・サービス提供契約におけるソフトウェアの導入サービスと一定期間のソフトウェアへのアクセス権、新規のフランチャイズ契約におけるライセンスとコンサルティングサービス、販売用ソフトウェアとカスタマイズ・サービス

（解釈の困難さがあるケース）

【論点 12】収益の認識時点の判断（契約期間が明確でない入会金等、返金義務が徐々に消滅する介護施設の入居金）

【論点 16】

(1) 財又はサービスの移転期間が明らかでない場合における、資産化された契約獲得の増分コストの償却期間の判断

(2) 契約コストの償却方法の要求事項に対する明確化

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　現時点までに審議した個別論点

- 【論点 1】契約の結合
- 【論点 2】契約の変更
- 【論点 3】約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断
- 【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)
- 【論点 5】知的財産ライセンスの供与
- 【論点 6】変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）
- 【論点 7】返品権付き販売
- 【論点 8】独立販売価格に基づく配分
- 【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務
- 【論点 10】一時点で充足される履行義務
- 【論点 11】顧客の未行使の権利（商品券等）
- 【論点 12】返金不能の前払報酬
- 【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）
- 【論点 14】第三者に代わって回収する金額（間接税等）
- 【論点 15】顧客に支払われる対価の表示
- 【論点 16】契約コスト
- 【論点 17】貸借対照表項目の表示科目
- 契約の識別
- 製品保証
- 契約における重大な金融要素の存在
- 進捗度の測定方法

以　上

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。