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　重要性に関する事項の検討

本資料の目的

1. 本資料では、【課題 2】重要性に関する事項として対応すべき課題について審議を行うことを目的としている。

2. これまでの審議において、個別論点について今後検討すべき課題を検討し、重要性に関する事項として対応すべき課題を抽出しており、以下の専門委員会及び企業会計基準委員会において対応すべき課題の方向性について審議を行った。

専門委員会	企業会計基準委員会
第 77 回（2017 年 2 月 10 日開催）	第 355 回（2017 年 2 月 22 日開催）
第 78 回（2017 年 2 月 28 日開催）	第 356 回（2017 年 3 月 13 日開催）
第 79 回（2017 年 3 月 17 日開催）	第 357 回（2017 年 3 月 28 日開催）
第 80 回（2017 年 4 月 6 日開催）	第 358 回（2017 年 4 月 10 日開催）
第 81 回（2017 年 4 月 26 日開催）	－

第 358 回企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえ、重要性に関する事項の検討について資料を修正しており、再度ご意見をお伺いしたい。なお、第 358 回企業会計基準委員会資料の一部について、記載した内容を要約している。

検討すべき課題

3. 今回の審議にあたっては、【課題 2】重要性に関する事項について、以下の項目の追加的な検討を行う。

- 【論点 10】出荷基準
- 【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

これまでの審議において特段の異論が聞かれていない以下の項目についての事務局から提案した文案については、別紙に記載している。

- 【論点 9①②】小口工事や工期がごく短い工事
- 【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 8】独立販売価格に基づく取引価格の配分
- 【論点 2】重要性のない契約変更

4．また、【論点 9①②】原価回収基準については、審議事項(4)-5 で検討している。

追加的に検討を行う項目

（出荷基準）

これまでの審議において聞かれた意見及びその対応

5．これまでの審議において、以下の意見が聞かれている。

(1) 「通常、一週間以内」と例示することは、実務上の判断を行う際に、国内販売を前提として最大で一週間程度であるということが理解できるため適切ではないか。「取引慣行ごとに合理的と考えられる日数」との記載があるため、作成者や監査人の判断に影響を与えることはないのではないか。

(2) 「通常、一週間以内」と例示することは、数日で配送できる商品についても一週間以内なら良いとの誤解や「一週間以内」が合理的と考えられる日数であるとの誤解を生じさせる懸念がある。会計基準本文には具体的な日数を記載せず、結論の背景において「通常の期間」は実態に照らして判断するという考え方を示すのがよいと考えられる。

(3) 商品又は製品の支配が移転された時点として「顧客による検収時」を例示すると、それが前提となりかねないため、「検収」を含めないことがよい。

6．これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

(1) 前項(1)及び(2)の聞かれた意見については、「一週間以内」を記載することについての懸念に対応するために、本文から「一週間以内」を削除する。また、結論の背景に、「通常の期間」に関しては、国内における配送を前提とした場合、数日程度の取引が多いものと考えられる旨の記載を加える。

(2) 前項(3)の聞かれた意見（「検収時」の削除）については、関係者の理解を容易にするために「検収」を含めることがよいとの意見が聞かれたことに対応して記載を行ったものであり、「検収時」は例であることを明示しているため、削除しないこととする。

提案

7. 新基準の「一時点で充足される履行義務」において、以下を定めてはどうか（前回提示した提案から削除した箇所について取消線で示し、結論の背景を追記している。）。

1. 第 XX 項（¶38）の定めにかかわらず、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時（支配の移転に関する定め及び指標（第 XX 項（¶31-34，38）参照）を考慮して決定される時点、例えば顧客による検収時）までの期間が通常の期間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。

商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の期間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合~~をいい、通常、一週間以内のもの~~をいう。

（結論の背景）

2. これまでの実務では、売上高を実現主義の原則にしたがって計上するにあたり、出荷基準が幅広く用いられてきている。本会計基準では、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。」（会計基準第 XX 項参照）とされているが、商品又は製品の国内における販売を前提として、商品又は製品の出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の期間である場合には、出荷時に収益を認識しても、商品又は製品の支配が顧客に移転された時に収益を認識することとの差異が、通常、金額的な重要性に乏しいと想定され、財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えられるため、当該代替的な方法を定めている（第 XX 項参照）。

なお、商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の期間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいうとしているが、国内における配送を前提とした場合、数日程度の取引が多いものと考えられる。

参考：金融商品会計実務指針の抜粋

23.　受渡しに係る通常の期間とは、原則として、我が国の上場有価証券については、証券取引所の定める約定日から受渡日までの日数など、金融商品の種類ごとに、かつ、市場又は取引慣行ごとに、通常受渡しに要する日数をいう。例えば、上場株式の発行日取引や発行前に約定される債券の店頭取引等については、個別具体的なケースごとに市場の慣行であると合理的に考えられる日数をいう。

第 81 回専門委員会（2017 年 4 月 26 日開催）で聞かれた主な意見

- 結論の背景に「数日程度」と記載する場合には、一週間程度の場合が該当しないと誤解されてしまうことを懸念する。作成者の目安になるため「一週間以内」という表現を基準本文から削除する必要はない。
- 「一週間程度」という表現を含めることには一週間であればよいと誤解される懸念があり、事務局の提案に賛成する。
- 基準本文に日数を記載することには違和感があるため、基準本文に「一週間以内」という記載を行う必要はない。

ディスカッション・ポイント

出荷基準に係る重要性に関する事項についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

（契約金額からの金利相当分の区分処理）

これまでの審議において聞かれた意見及びその対応

8.　IFRS 第 15 号では、契約が重要な金融要素を含んでいると判断される場合には、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整するとされており、これまでの審議においては、IFRS 第 15 号における実務上の便法[1]の他に、契約金額から金利相当分を区分処理すべきかを判断するための重要性に関する定めを設けるこ

[1] IFRS 第 15 号における実務上の便法として、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の期間が 1 年以内となると見込んでいる場合には、約束した対価の金額を重要な金融要素の影響について調整する必要はないとされている（IFRS 第 15 号第 63 項）。

との要望が聞かれている。また、長期の請負工事等の場合には、顧客に支配が移転してから対価を獲得するまでの期間が１年を超えることがあるため、実務上の対応について検討する必要があるとの意見が聞かれている。

9．前項の意見を踏まえ、以下の提案が行われた。

(1) 我が国の建設業においては、出来高払い[2]は一般的ではなく、重要な金融要素の判断や実務上の便法の使用の判断が困難な可能性があると考えられ、工事契約について、顧客からの定期的な支払を受け取る各時点の間が 1 年以内であり、当該顧客からの支払が企業の履行の程度と関連性のある金額である場合には、対価の金額を重要な金融要素の影響について調整しないことを認めることが考えられる。

(2) 工事契約と同様に、工事契約会計基準の適用範囲である受注制作のソフトウェアについても、工事契約と同様の定めを準用する定めを置く。

第 80 回専門委員会及び第 358 回親委員会において聞かれた意見並びに追加的な分析

10．前項の提案について、第 80 回専門委員会において、以下の意見が聞かれた。

(1) 欧米の実務のように出来高払いであれば、顧客からの支払は企業の履行の程度との関連性が明らかであるが、我が国の建設業の工事契約における顧客からの支払は企業の履行の程度と無関係ではないが、明らかではない。例えば、3 年にわたる工事契約について、工期にわたり支配が顧客に移転する中で、1 年後と 2 年後はそれぞれ契約金額の 10%、完成時に 80%の金額を顧客から受け取る場合に、「顧客からの支払が企業の履行の程度と関連性のある金額である場合」といえるか明らかではなく、実務における重要な金融要素の有無の判定が困難である。

(2) 事務局の提案における要件では、実務における判断が困難であると考えられ、他の要件による実務上の対応を検討することが考えられる。

(3) 事務局の提案では、代替的な方法の対象が工事契約と受注制作のソフトウェアに限定されているが、一定の期間にわたって収益を認識する取引であってマイルストーン支払がある他の取引も対象とするかについて検討する必要があるのではないか。

---

[2] 例えば、IFRS 第 15 号の設例 27 において、建設業のマイルストーン支払における一定の支払留保がある場合が取り上げられているが、マイルストーン支払が企業の予想される履行と一致することが前提とされている。

11. また、第 358 回親委員会において、「顧客からの支払が企業の履行の程度と関連性のある金額である場合」との要件では、実務における判断が困難となるのではないかという意見が聞かれている。

12. これらの聞かれた意見を踏まえると、顧客からの支払が企業の履行の程度との関連性が明らかではない工事契約について、契約期間において顧客からの支払が複数回あり、顧客からの支払を受け取る各時点の間が 1 年以内であることをもって、約束した対価の金額を重要な金融要素の影響について調整しないとすることは、顧客からの支払と財又はサービスの現金販売価格との差額が識別できず、当該差額が資金提供以外の理由で生じているかどうか判断する IFRS 第 15 号の定め（IFRS 第 15 号第 62 項(c)）と整合しないため、困難であると考えられる。

　したがって、契約金額からの金利相当分の区分処理について代替的な方法を定めないことが考えられるがどうか。

第 81 回専門委員会（2017 年 4 月 26 日開催）で聞かれた主な意見

- 顧客から定期的な支払を受け取る場合には、当該顧客からの支払が企業の履行と一定の関連性があると考えられ、実務において検討することとなるため、代替的な方法を定めないとしても、実務が円滑に行われるよう結論の背景に何らかの記載を行うべきである。

ディスカッション・ポイント

　契約金額からの金利相当分の区分処理に関する事項についての事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

以　上

別紙　これまでの審議において特段の異論が聞かれていない事務局から提案した文案

（工事契約）

（一定の期間にわたり充足される履行義務）

1.　第 XX 項（¶35）の定めにかかわらず、工事契約について、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる。

2.　受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて前項の定めを適用することができる。

（結論の背景）

3.　企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）においては、「工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。このような取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられる。」とされていた。本会計基準では、この記載にあるように、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいと想定され、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えられるため、当該方法を認めている（第 XX 項参照）。

4.　受注制作のソフトウェアについては、工事契約会計基準において、工事契約に準じて適用することとされており、本会計基準では、工事契約会計基準の取扱いを踏襲し、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識する方法を認めている（第 XX 項参照）。

（用語の定義）

5.　「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指

図に基づいて行うものをいう。

（履行義務の識別）

6.　第 XX 項（¶22）の定めにかかわらず、約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束した財又はサービスが履行義務であるのかについて評価しないことができる。顧客との契約の観点で重要性が乏しいか否かを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討する。

7.　第 XX 項（¶22）の定めにかかわらず、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動については、財を移転する約束を履行するための活動として会計処理し、履行義務として識別しないことができる。当該方法は、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用する。

（独立販売価格に基づく取引価格の配分）

8.　第 XX 項（¶79）の定めにかかわらず、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認められるときには、当該財又はサービスの独立販売価格の見積方法として、第 XX 項(3)（¶79(c)）における残余アプローチを使用することができる。

（契約変更）

9.　第 XX 項（¶20-21）の定めにかかわらず、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、当該契約変更について会計処理するにあたり、第 XX 項(1)（¶21(a)）又は第 XX 項(2)（¶21(b)）のいずれの方法も認められる。

以　上