

収益認識に関する会計基準の適用指針

2018 年（平成 30 年）3 月 30 日

改正 2020 年 3 月 31 日

最終改正 2021 年 3 月 26 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
適用指針	2
Ⅰ. 範 囲	2
Ⅱ. 用語の定義	3
Ⅲ. 会計処理	4
1. 収益の認識基準	4
（1）履行義務の識別	4
（2）別個の財又はサービス	5
（3）履行義務の充足による収益の認識	8
（4）一定の期間にわたり充足される履行義務	9
（5）一時点で充足される履行義務	14
（6）履行義務の充足に係る進捗度	15
2. 収益の額の算定	23
（1）変動対価	23
（2）契約における重要な金融要素	27
（3）顧客に支払われる対価	30
（4）履行義務への取引価格の配分	31
3. 特定の状況又は取引における取扱い	34
（1）財又はサービスに対する保証	34
（2）本人と代理人の区分	39
（3）追加の財又はサービスを取得するオプションの付与	48
（4）顧客により行使されない権利（非行使部分）	52
（5）返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払	57
（6）ライセンスの供与	61
（7）買戻契約	69

(8) 委託販売契約	75
(9) 請求済未出荷契約	77
(10) 顧客による検収	80
(11) 返品権付きの販売	84
4. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い	90
5. 重要性等に関する代替的な取扱い	92
(1) 契約変更	92
(2) 履行義務の識別	93
(3) 一定の期間にわたり充足される履行義務	95
(4) 一時点で充足される履行義務	98
(5) 履行義務の充足に係る進捗度	99
(6) 履行義務への取引価格の配分	100
(7) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分	101
(8) その他の個別事項	103-2
IV. 開示	104-2
1. 表示	104-2
2. 注記事項	106-3
(1) 収益の分解情報	106-3
(2) 履行義務の充足時点に関する情報	106-6
(3) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動	106-8
(4) 工事契約等から損失が見込まれる場合	106-9
V. 適用時期等	107
VI. 議決	108
結論の背景	109
経緯	109
I. 会計処理	111
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)	111
1. 収益の認識基準	112
(1) 別個の財又はサービス	112
(2) 一定の期間にわたり充足される履行義務	115
(3) 履行義務の充足に係る進捗度	123
2. 収益の額の算定	126
(1) 変動対価	126
(2) 契約における重要な金融要素	127

(3) 履行義務への取引価格の配分	129
3. 特定の状況又は取引における取扱い	131
(1) 財又はサービスに対する保証	132
(2) 本人と代理人の区分	135
(3) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与	139
(4) 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払	141
(5) ライセンスの供与	143
(6) 買戻契約	153
(7) 請求済未出荷契約	159
(8) 返品権付きの販売	161
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)	161-2
1. 工事契約等に関する取扱い	161-2
(1) 決算日における工事進捗度を見積る場合	161-2
(2) 工事契約等から損失が見込まれる場合	162
2. 重要性等に関する代替的な取扱い	164
(1) 契約変更	165
(2) 履行義務の識別	166
(3) 一定の期間にわたり充足される履行義務	168
(4) 一時点で充足される履行義務	171
(5) 履行義務の充足に係る進捗度	172
(6) 履行義務への取引価格の配分	173
(7) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配 分	174
(8) その他の個別事項	176-2
(9) 代替的な取扱い等を設けなかった項目	182
II. 開示	190
1. 注記事項	190
(1) 収益の分解情報	190
(2) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動	192
(3) 工事契約等から損失が見込まれる場合	193

設 例

目 的

1. 本適用指針は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「会計基準」という。）を適用する際の指針を定めることを目的とする。

適用指針

I. 範 囲

2. 本適用指針を適用する範囲は、会計基準における範囲と同様とする。

II. 用語の定義

3. 本適用指針における用語の定義は、会計基準における用語の定義と同様とする。

III. 会計処理

1. 収益の認識基準

(1) 履行義務の識別

4. 契約を履行するための活動は、当該活動により財又はサービスが顧客に移転する場合を除き、履行義務ではない。例えば、サービスを提供する企業が契約管理活動を行う場合には、当該活動によりサービスが顧客に移転しないため、当該活動は履行義務ではない。

(2) 別個の財又はサービス

5. 顧客が次の(1)又は(2)のいずれかを行うことができる場合には、会計基準第 34 項(1)に定める財又はサービスが別個のものとなる可能性があることに該当する（[設例 5-1]、[設例 6-3]及び[設例 25]）。

(1) 財又はサービスの使用、消費、あるいは廃棄における回収額より高い金額による売却

(2) 経済的便益を生じさせる(1)以外の方法による財又はサービスの保有

6. 会計基準第 34 項(2)に従って、財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できるかどうかを判定するにあたっては、当該約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断する。

財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因には、例えば、次の(1)から(3)がある（[設例 5]、[設例 6]、[設例 16]、[設例 24-2]及び[設例 25]）。

(1) 当該財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財

又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していること

- (2) 当該財又はサービスの1つ又は複数、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数、著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、あるいは他の財又はサービスによって著しく修正される又は顧客仕様のものにされること
 - (3) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数により著しく影響を受けること
7. 約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、別個の財又はサービスの束を識別するまで、当該財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合する。

(3) 履行義務の充足による収益の認識

8. 財又はサービス（本適用指針において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。）に対する支配が顧客に移転しているかどうかを判断するにあたっては、当該資産を買い戻す契約が存在するかどうか及びその契約条件を考慮する（第69項から第74項参照）。

(4) 一定の期間にわたり充足される履行義務

(顧客による便益の享受)

9. 会計基準第38項(1)の要件に該当するかどうかを判定するにあたっては、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を充足する場合に、企業が現在までに完了した作業を当該他の企業が大幅にやり直す必要がないときには、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受するものとする（〔設例7〕）。

他の企業が作業を大幅にやり直す必要がないかどうかを判定する場合には、次の(1)及び(2)の仮定を置く。

- (1) 企業の残存履行義務を他の企業に移転することを妨げる契約上の制限又は実務上の制約は存在しない。
- (2) 残存履行義務を充足する他の企業は、企業が現在支配する資産からの便益を享受しない。また、当該他の企業は、履行義務が当該他の企業に移転した場合でも企業が支配し続けることになる当該資産の便益を享受しない。

(履行により、別の用途に転用することができない資産が生じること)

10. 会計基準第38項(3)①に定める資産を別の用途に転用することができるかどうかの判定は、契約における取引開始日に行う。契約における取引開始日後は、履行義務を著しく変更する契約変更がある場合を除き、当該判定を見直さない。

資産を別の用途に転用することができない場合とは、企業が履行するにつれて生じる資

産又は価値が増加する資産を別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合、あるいは完成した資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合である（〔設例 7〕及び〔設例 8-2〕）。

（履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること）

11. 会計基準第 38 項(3)②に定める履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有しているかどうかの判定は、契約条件及び当該契約に関連する法律を考慮して行う。

履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有している場合とは、契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で顧客又は他の当事者が契約を解約する際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を企業が有している場合である（〔設例 7〕及び〔設例 8〕）。

12. 履行を完了した部分についての補償額は、合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額である。合理的な利益相当額に対する補償額は、次の(1)又は(2)のいずれかである（〔設例 7〕）。

(1) 契約に基づき履行を完了した部分について合理的に見積った利益相当額の一定割合

(2) 対象となる契約における利益相当額が、同様の契約から通常予想される利益相当額より多額の場合には、当該同様の契約から予想される合理的な利益相当額

13. 履行を完了した部分について対価を収受する権利の有無及び当該権利の強制力の有無を判定するにあたっては、契約条件及び当該契約条件を補足する又は覆す可能性のある法令や判例等を考慮する。当該考慮にあたっては、例えば、次の(1)から(3)を評価することが含まれる。

(1) 当該権利について、契約上明記されていない場合であっても、法令や判例等により確認されるかどうか。

(2) 判例等により、同様の契約における当該権利について、法的拘束力がないことが示されているかどうか。

(3) 当該権利を強制しないことを選択する企業の取引慣行があることにより、当該権利は法的に強制力があるとはいえない結果が生じるかどうか。

ただし、同様の契約において企業が当該権利を放棄することを選択する場合であっても、顧客との契約により、履行を完了した部分について対価を収受する権利に引き続き強制力があるときには、当該権利を有していることとなる。

（5）一時点で充足される履行義務

14. 会計基準第 40 項(1)から(5)の支配の移転を検討する際の指標については、次を考慮する。

- (1) 顧客が企業から提供された資産に関する対価を支払う現在の義務を企業に対して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すべてを享受する能力を有し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制限する能力を有していることを示す可能性があり、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。

なお、顧客の支払不履行に対して資産の保全を行うためにのみ企業が法的所有権を有している場合には、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制限する能力を有していることを示す可能性がある。

ただし、買戻契約（第 69 項から第 74 項参照）、委託販売契約（第 75 項及び第 76 項参照）、請求済未出荷契約（第 77 項から第 79 項参照）等、物理的占有が資産に対する支配と一致しない場合がある。
- (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を獲得することを示す可能性がある。
- (5) 顧客が資産を検収した場合には、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を獲得したことを示す可能性がある（第 80 項から第 83 項参照）。

（6）履行義務の充足に係る進捗度

15. 完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度（以下「履行義務の充足に係る進捗度」という。）の適切な見積り（会計基準第 41 項）の方法には、アウトプット法（第 17 項から第 19 項参照）とインプット法（第 20 項から第 22 項参照）があり、その方法を決定するにあたっては、財又はサービスの性質を考慮する。
16. 履行義務の充足に係る進捗度の見積り（会計基準第 41 項）にあたっては、履行義務を充足する際に顧客に支配が移転する財又はサービスの影響を当該進捗度の見積りに反映するが、顧客に支配が移転しない財又はサービスの影響は当該進捗度の見積りに反映しない。

（アウトプット法）

17. アウトプット法は、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値を直接的に見積るものであり、現在までに移転した財又はサービスと契約において約束した残りの

財又はサービスとの比率に基づき、収益を認識するものである。

アウトプット法に使用される指標には、現在までに履行を完了した部分の調査、達成した成果の評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数、引渡単位数等がある。

18. 選択したアウトプットが履行義務の充足に係る進捗度を忠実に描写するような方法で、アウトプット法を適用する。例えば、生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法において、企業の履行により顧客が支配する仕掛品又は製品が決算日に生産されているが、当該仕掛品又は製品がアウトプットの見積りに含まれていない場合には、企業の履行を忠実に描写していない。
19. 提供したサービスの時間に基づき固定額を請求する契約等、現在までに企業の履行が完了した部分に対する顧客にとっての価値に直接対応する対価の額を顧客から受け取る権利を有している場合には、請求する権利を有している金額で収益を認識することができる（〔開示例 2-1〕）。

（インプット法）

20. インプット法は、履行義務の充足に使用されたインプットが契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプット合計に占める割合に基づき、収益を認識するものである。

インプット法に使用される指標には、消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間等がある。企業のインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある。
21. 財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写しないものの影響は、インプット法に反映しない。
22. コストに基づくインプット法を使用するにあたっては、次の(1)又は(2)の状況において、履行義務の充足に係る進捗度の見積りを修正するかどうかを判断する。
 - (1) 発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しない場合
例えば、契約の価格に反映されていない著しく非効率な履行に起因して発生したコストに対応する収益は認識しない。
 - (2) 発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に比例しない場合
インプット法を修正して、発生したコストの額で収益を認識するかどうかを判断する。例えば、契約における取引開始日に次の①から④の要件のすべてが満たされると見込まれる場合には、企業の履行を忠実に描写するために、インプット法に使用される財のコストの額で収益を認識することが適切となる可能性がある（〔設例 9〕）。
 - ① 当該財が別個のものではないこと
 - ② 顧客が当該財に関連するサービスを受領するより相当程度前に、顧客が当該財に対する支配を獲得することが見込まれること
 - ③ 移転する財のコストの額について、履行義務を完全に充足するために見込まれる

るコストの総額に占める割合が重要であること

- ④ 企業が当該財を第三者から調達し、当該財の設計及び製造に対する重要な関与を行っていないこと（ただし、第 39 項から第 47 項に従うと、企業が本人に該当する場合）

2. 収益の額の算定

(1) 変動対価

23. 会計基準第 50 項に定める変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある。
24. 変動対価は、契約条件に示される場合もあれば、次の(1)又は(2)のいずれかの状況によって示される場合もある。
- (1) 企業の取引慣行や公表した方針等に基づき、契約の価格よりも価格が引き下げられるとの期待を顧客が有していること
- (2) 顧客との契約締結時に、価格を引き下げるという企業の意図が存在していること
〔設例 2〕
25. 変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いかどうか（会計基準第 54 項）を判定するにあたっては、収益が減額される確率及び減額の程度の両方を考慮する。収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性のある要因には、例えば、次の(1)から(5)がある（〔設例 4〕、〔設例 11〕、〔設例 12〕及び〔設例 13〕）。
- (1) 市場の変動性又は第三者の判断若しくは行動等、対価の額が企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすいこと
- (2) 対価の額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれること
- (3) 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的であるか、又は当該経験から予測することが困難であること
- (4) 類似の状況における同様の契約において、幅広く価格を引き下げる慣行又は支払条件を変更する慣行があること
- (5) 発生し得ると考えられる対価の額が多く存在し、かつ、その考えられる金額の幅が広いこと
26. 知的財産のライセンスを供与した際に、売上高又は使用量に基づくロイヤルティを受け取る場合、その対価については、第 67 項の定めを適用する。

(2) 契約における重要な金融要素

27. 会計基準第 56 項に従って、金融要素が契約に含まれるかどうか及び金融要素が契約にとって重要であるかどうかを判断するにあたっては、次の(1)及び(2)を含む、関連するす

すべての事実及び状況を考慮する。

- (1) 約束した対価の額と財又はサービスの現金販売価格との差額（第 28 項(3)参照）
 - (2) 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支払を行う時点との間の予想される期間の長さ及び関連する市場金利の金融要素に対する影響
28. 前項の判断にかかわらず、次の(1)から(3)のいずれかに該当する場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含まないものとする。
- (1) 顧客が財又はサービスに対して前払いを行い、顧客の裁量により当該財又はサービスの顧客への移転の時期が決まること
 - (2) 対価が売上高に基づくロイヤルティである場合等、顧客が約束した対価のうち相当の金額に変動性があり、当該対価の金額又は時期が、顧客又は企業の支配が実質的に及ばない将来の事象が発生すること又は発生しないことに基づき変動すること
 - (3) 約束した対価の額と財又はサービスの現金販売価格との差額（前項(1)参照）が、顧客又は企業に対する信用供与以外の理由（例えば、顧客又は企業が契約上の義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対する保全を支払条件により契約の相手方に提供する場合）で生じており、当該差額がその理由に基づく金額となっていること
29. 会計基準第 57 項に従って、重要な金融要素の影響について約束した対価の額を調整するにあたっては、契約における取引開始日において企業と顧客との間で独立した金融取引を行う場合に適用されると見積られる割引率を使用する。契約における取引開始日後は、金利の変動や顧客の信用リスクの評価の変動等について割引率を見直さない。
- 当該割引率は、約束した対価の現在価値が、財又はサービスが顧客に移転される時の現金販売価格と等しくなるような利率である。

（３）顧客に支払われる対価

30. 顧客に支払われる対価が顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合（会計基準第 63 項）には、当該財又はサービスを仕入先からの購入と同様の方法で処理する。ただし、顧客に支払われる対価が顧客から受領する別個の財又はサービスの時価を超えるときには、当該超過額を取引価格から減額する（〔設例 14〕）。
- なお、顧客から受領する財又はサービスの時価を合理的に見積ることができない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格から減額する。

（４）履行義務への取引価格の配分

31. 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（会計基準第 69 項）の当該独立販売価格の見積方法には、例えば、次の(1)から(3)の方法がある。
- (1) 調整した市場評価アプローチ
- 財又はサービスが販売される市場を評価して、顧客が支払うと見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において約束した他の財又はサービスについて観察可能な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（[設例 15-2]及び[設例 15-3]）。
- 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幅広い価格帯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可能な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、販売価格が確定していない。）
32. 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（会計基準第 69 項）に、当該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確定していないときには、前項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。
33. 会計基準第 71 項に従って、契約における 1 つ又は複数の履行義務に値引きを配分する場合には、当該値引きを配分した後に、第 31 項(3)における残余アプローチにより、財又はサービスの独立販売価格を見積る（[設例 15-2]）。

3. 特定の状況又は取引における取扱い

(1) 財又はサービスに対する保証

34. 約束した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のみである場合、当該保証について、企業会計原則注解（注 18）に定める引当金として処理する（[設例 16]）。
35. 約束した財又はサービスに対する保証又はその一部が、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に加えて、顧客にサービスを提供する保証（当該追加分の保証について、以下「保証サービス」という。）を含む（第 37 項参照）場合には、保証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保証サービスに配分する。
36. 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と保証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処理し、取引価格の一部を会計基準第 65 項から第 73 項に従って当該履行義務に配分する。
37. 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に加えて、保証サービスを含むかどうかを判断するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の要因を考慮する。
- (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

財又はサービスに対する保証が法律で要求されている場合には、当該法律は、通常、欠陥のある財又はサービス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ため、当該保証は履行義務でないことを示している。

(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

財又はサービスに対する保証の対象となる期間が長いほど、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に加えて、保証サービスを顧客に提供している場合が多く、この場合には、当該保証サービスは履行義務である。

(3) 企業が履行を約束している作業の内容

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を提供するために、欠陥のある商品又は製品に係る返品や配送サービス等、特定の作業を行う必要がある場合には、当該作業は、通常、履行義務を生じさせない。

38. 第34項から第37項の定めにかかわらず、顧客が財又はサービスに対する保証を単独で購入するオプションを有している場合（例えば、財又はサービスに対する保証が個別に価格設定される又は交渉される場合）には、当該保証は別個のサービスであり、会計基準第32項から第34項に従って履行義務として識別し、取引価格の一部を会計基準第65項から第73項に従って当該履行義務に配分する。

(2) 本人と代理人の区分

39. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときには、当該財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する（[設例18]、[設例19]、[設例20]及び[設例30]）。
40. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識する（[設例17]、[設例20]及び[設例30]）。
41. 本人と代理人の区分の判定は、顧客に約束した特定の財又はサービスのそれぞれについて行われる。特定の財又はサービスとは、顧客に提供する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）（会計基準第34項）である。顧客との契約に複数の特定の財又はサービスが含まれている場合には、企業は、一部の特定の財又はサービスについて本人に該当し、他の特定の財又はサービスについて代理人に該当する可能性がある（[設例20]）。
42. 顧客との約束の性質が、財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であるのか、あるいは財又はサービスが他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務

であるのかを判定するために、次の(1)及び(2)の手順に従って判断を行う（〔設例 17〕、〔設例 18〕、〔設例 19〕、〔設例 20〕及び〔設例 30〕）。

- (1) 顧客に提供する財又はサービスを識別すること（例えば、顧客に提供する財又はサービスは、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある。）
 - (2) 財又はサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうか（会計基準第 37 項）を判断すること
43. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合、財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当する。他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配していないときには、企業は代理人に該当する。
44. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合、次の(1)から(3)のいずれかを企業が支配しているときには、企業は本人に該当する。
- (1) 企業が他の当事者から受領し、その後に顧客に移転する財又は他の資産（〔設例 19〕）
 - (2) 他の当事者が履行するサービスに対する権利
他の当事者が履行するサービスに対する権利を企業が獲得することにより、企業が当該他の当事者に顧客にサービスを提供するよう指図する能力を有する場合には、企業は当該権利を支配している（〔設例 18〕及び〔設例 20〕）。
 - (3) 他の当事者から受領した財又はサービスで、企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、他の財又はサービスと統合させるもの
例えば、他の当事者から受領した財又はサービスを、顧客に提供する財又はサービスに統合する重要なサービス（第 6 項(1)参照）を企業が提供する場合には、企業は、他の当事者から受領した財又はサービスを顧客に提供する前に支配している。
45. 企業が財に対する法的所有権を顧客に移転する前に獲得したとしても、当該法的所有権が瞬時に顧客に移転される場合には、企業は必ずしも当該財を支配していることにはならない（〔設例 30〕）。
46. 財又はサービスを提供する履行義務を企業が自ら充足する場合のみならず、企業に代わり外注先等の他の当事者に履行義務の一部又は全部を充足させる場合も、企業が本人に該当する可能性がある。
47. 第 43 項における企業が本人に該当することの評価に際して、企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の指標を考慮する（〔設例 17〕、〔設例 18〕、〔設例 19〕、〔設例 20〕及び〔設例 30〕）。
- (1) 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること。これには、通常、財又はサービスの受入可能性に対する責任（例えば、財又はサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任）が含まれる。
企業が財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有している場合には、当該財又はサービスの提供に関与する他の当事者が代理人として行動

していることを示す可能性がある。

- (2) 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後（例えば、顧客が返品権を有している場合）において、企業が在庫リスクを有していること

顧客との契約を獲得する前に、企業が財又はサービスを獲得する場合あるいは獲得することを約束する場合には、当該財又はサービスが顧客に提供される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有していることを示す可能性がある。

- (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

財又はサービスに対して顧客が支払う価格を企業が設定している場合には、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有していることを示す可能性がある。

ただし、代理人が価格の設定における裁量権を有している場合もある。例えば、代理人は、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配するサービスから追加的な収益を生み出すために、価格の設定について一定の裁量権を有している場合がある。

(3) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

48. 顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する。

重要な権利を顧客に提供する場合とは、例えば、追加の財又はサービスを取得するオプションにより、顧客が属する地域や市場における通常の値引きの範囲を超える値引きを顧客に提供する場合をいう（[設例 21]、[設例 22]及び[設例 31]）。

49. 顧客が追加の財又はサービスを取得するオプションが、当該財又はサービスの独立販売価格を反映する価格で取得するものである場合には、顧客に重要な権利を提供するものではない。この場合には、既存の契約の取引価格を追加の財又はサービスに対するオプションに配分せず、顧客が当該オプションを行使した時に、当該追加の財又はサービスについて、会計基準に従って収益を認識する。
50. 履行義務への取引価格の配分は、独立販売価格の比率で行うこととされており（会計基準第 66 項）、追加の財又はサービスを取得するオプションの独立販売価格を直接観察できない場合には、オプションの行使時に顧客が得られるであろう値引きについて、次の(1)及び(2)の要素を反映して、当該オプションの独立販売価格を見積る（[設例 22]）。
- (1) 顧客がオプションを行使しなくても通常受けられる値引き

(2) オプションが行使される可能性

51. 契約更新に係るオプション等、顧客が将来において財又はサービスを取得する重要な権利を有している場合で、当該財又はサービスが契約当初の財又はサービスと類似し、かつ、当初の契約条件に従って提供される場合は、前項の定めに基づいたオプションの独立販売価格を見積らず、提供されると見込まれる財又はサービスの予想される対価に基づき、取引価格を当該提供されると見込まれる財又はサービスに配分することができる（[設例 21]）。

(4) 顧客により行使されない権利（非行使部分）

52. 会計基準第 78 項に従って、将来において財又はサービスを移転する（あるいは移転するための準備を行う）履行義務については、顧客から支払を受けた時に、支払を受けた金額で契約負債を認識する。財又はサービスを移転し、履行義務を充足した時に、当該契約負債の消滅を認識し、収益を認識する。
53. 顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、将来において企業から財又はサービスを受け取る権利が顧客に付与され、企業は当該財又はサービスを移転するための準備を行う義務を負うが、顧客は当該権利のすべては行使しない場合がある。本適用指針においては、顧客により行使されない権利を「非行使部分」という。
54. 契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する。
- 契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識する。
55. 契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込むかどうかを判定するにあたっては、会計基準第 54 項及び第 55 項の定めを考慮する。
56. 顧客により行使されていない権利に係る顧客から受け取った対価について、法律により他の当事者への支払が要求される場合には、収益ではなく負債を認識する。

(5) 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払

57. 契約における取引開始日又はその前後に、顧客から返金が不要な支払を受ける場合には、履行義務を識別するために、当該支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の財又はサービスの移転に対するものかどうかを判断する。
58. 前項の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する。ただし、契約更新オプションを顧客に付与する場合において、当該オプションが重要な権利を顧客に提供するもの（第 48 項参照）に

該当するときは、当該支払について、契約更新される期間を考慮して収益を認識する。

59. 第 57 項の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものである場合には、当該財又はサービスの移転を独立した履行義務として処理するかどうかを判断する。
60. 契約締結活動（例えば、契約のセットアップに関する活動）又は契約管理活動で発生するコストの一部に充当するために、返金が不要な支払を顧客に要求する場合がある。当該活動が履行義務ではない（第 4 項参照）場合、履行義務の充足に係る進捗度をコストに基づくインプット法により見積る（第 22 項参照）にあたっては、当該活動及び関連するコストの影響を除く。

（6）ライセンスの供与

61. ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものである。ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものでない場合には、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを移転する約束の両方を一括して単一の履行義務として処理し、会計基準第 35 項から第 40 項の定めに従って、一定の期間にわたり充足される履行義務であるか、又は一時点で充足される履行義務であるかを判定する。
62. ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであり、当該約束が独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次の(1)又は(2)のいずれを提供するものかを判定する（第 66 項参照）。
 - (1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利（[設例 25]）
 - (2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利（[設例 23] 及び[設例 24-2]）

ライセンスを供与する約束については、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が(1)である場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する。企業の約束の性質が(2)である場合には、一時点で充足される履行義務として処理し、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受できるようになった時点で収益を認識する。

（企業の約束の性質の判定）

63. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、次の(1)から(3)の要件のすべてに該当する場合には、顧客が権利を有している知的財産の形態、機能性又は価値が継続的に変化しており、前項(1)に定める企業の知的財産にアクセスする権利を提供するものである（[設例 23]、[設例 24-2]及び[設例 25]）。
 - (1) ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されてい

- ること（第 65 項参照）
- (2) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が直接的に影響を受けること
 - (3) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスが顧客に移転しないこと
64. 前項のいずれかに該当しない場合には、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、第 62 項(2)に定める企業の知的財産を使用する権利を提供するものである。
65. 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、企業の活動は、第 63 項(1)に定める顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与えるものとする（〔設例 25〕）。
- (1) 当該企業の活動が、知的財産の形態（例えば、デザイン又はコンテンツ）又は機能性（例えば、機能を実行する能力）を著しく変化させると見込まれること
 - (2) 顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、当該企業の活動により得られること又は当該企業の活動に依存していること（例えば、ブランドからの便益は、知的財産の価値を補強する又は維持する企業の継続的活動から得られるかあるいは当該活動に依存していることが多い。）
66. 第 62 項に定めるライセンスを供与する際の企業の約束の性質を判定するにあたっては、次の(1)及び(2)の要因を考慮しない。
- (1) 時期、地域又は用途の制限
 - (2) 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、当該特許の不正使用を防止するために企業が提供する保証

（売上高又は使用量に基づくロイヤルティ）

67. 知的財産のライセンス供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、あるいは当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、会計基準第 54 項及び第 55 項の定めを適用せず、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識する（〔設例 25〕）。
- (1) 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時
 - (2) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（あるいは部分的に充足）される時
68. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて、前項に該当しない場合には、会計基準第 50 項から第 55 項の定めを適用する。

（7）買戻契約

（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）

69. 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）を有している場合には、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。

商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格より低い場合には、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「リース会計基準」という。）に従ってリース取引として処理する。商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格以上の場合には、当該契約を金融取引として処理する。

買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する（〔設例 26-1〕）。

70. 買戻契約を金融取引として処理する場合には、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金融負債を認識する。顧客から受け取る対価の額と顧客に支払う対価の額との差額については、金利（あるいは加工コスト又は保管コスト等）として認識する。

71. オプションが未行使のまま消滅する場合には、コール・オプションに関連して認識した負債の消滅を認識し、収益を認識する。

（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））

72. 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金額で買い戻す義務（プット・オプション）を有している場合には、契約における取引開始日に、顧客が当該プット・オプション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。

顧客が当該プット・オプション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、当該契約をリース会計基準に従ってリース取引として処理する。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84項から第89項参照）として処理する。

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にあたっては、買戻価格と買戻日時点での商品又は製品の予想される時価との関係やプット・オプションが消滅するまでの期間等を考慮する。例えば、買戻価格が商品又は製品の時価を大幅に上回ると見込まれる場合には、顧客がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有していることを示す可能性がある。

買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する（〔設例 26-2〕）。

73. 商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格以上であり、かつ、当該商品又は製品の予想される時価よりも高い場合には、当該契約を金融取引として、第70項と同様に処理する。

商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格以上で、当該商品又は製品の予想される時価以下であり、かつ、顧客がプット・オプション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84項から第89項参照）として

処理する。

買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する。

74. オプションが未行使のまま消滅する場合には、プット・オプションに関連して認識した負債の消滅を認識し、収益を認識する。

(8) 委託販売契約

75. 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には、当該他の当事者がその時点で当該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時に収益を認識しない。
76. 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)がある。
- (1) 販売業者等が商品又は製品を顧客に販売するまで、あるいは所定の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こと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こと
 - (3) 販売業者等が、商品又は製品の対価を支払う無条件の義務を有していないこと（ただし、販売業者等は預け金の支払を求められる場合がある。）

(9) 請求済未出荷契約

77. 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対価を請求したが、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。
78. 商品又は製品を移転する履行義務を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。
79. 請求済未出荷契約においては、会計基準第 39 項及び第 40 項の定めを適用したうえで、次の(1)から(4)の要件のすべてを満たす場合には、顧客が商品又は製品の支配を獲得する。
- (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（例えば、顧客からの要望による当該契約の締結）
 - (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識別されていること
 - (3) 当該商品又は製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っていること
 - (4) 当該商品又は製品を使用する能力あるいは他の顧客に振り向ける能力を企業が有していないこと

(10) 顧客による検収

80. 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。

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。例えば、顧客の検収が、所定の大きさや重量を確認するものである場合には、それらの大きさや重量は顧客の検収前に企業が判断できる。

81. 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判定する。
82. 顧客に移転する財又はサービスが契約において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、顧客は当該財又はサービスに対する支配を獲得しない。
83. 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約束していない場合、顧客が商品又は製品を検収するまで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。

(11) 返品権付きの販売

84. 顧客との契約においては、商品又は製品の支配を顧客に移転するとともに、当該商品又は製品を返品して、次の(1)から(3)を受ける権利を顧客に付与する場合がある。
 - (1) 顧客が支払った対価の全額又は一部の返金
 - (2) 顧客が企業に対して負う又は負う予定の金額に適用できる値引き
 - (3) 別の商品又は製品への交換
85. 返品権付きの商品又は製品（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を販売した場合は、次の(1)から(3)のすべてについて処理する（〔設例 11〕）。
 - (1) 企業が権利を得ると見込む対価の額（(2)の返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。）で収益を認識する。
 - (2) 返品されると見込まれる商品又は製品については、収益を認識せず、当該商品又は製品について受け取った又は受け取る対価の額で返金負債を認識する。
 - (3) 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識する。
86. 前項における企業が権利を得ると見込む対価の額を算定するにあたっては、会計基準第47項から第64項の定めを適用する。
87. 商品又は製品の販売後、各決算日に、企業が権利を得ると見込む対価及び返金負債の額を見直し、認識した収益の額を変更する。
88. 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産の額は、当該商品又は製品の従前の帳簿価額から予想される回収費用（当該商品又は製品の価値の潜在的な下落の見積額を含む。）を控除し、各決算日に当該控除した額を見直す。
89. 正常品と交換するために欠陥のある商品又は製品を顧客が返品することができる契約

は、第 34 項から第 38 項に従って処理する。

4. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い

90. 工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する（〔設例 32〕）。
91. 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。

5. 重要性等に関する代替的な取扱い

（1）契約変更

（重要性が乏しい場合の取扱い）

92. 会計基準第 30 項及び第 31 項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処理するにあたり、会計基準第 30 項又は第 31 項(1)若しくは(2)のいずれの方法も適用することができる。

（2）履行義務の識別

（顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い）

93. 会計基準第 32 項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どう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。

（出荷及び配送活動に関する会計処理の選択）

94. 会計基準第 32 項の定めにかかわらず、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動については、商品又は製品を移転する約束を履行するための活動（第 4 項参照）として処理し、履行義務として識別しないことができる。

（3）一定の期間にわたり充足される履行義務

（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）

95. 会計基準第 38 項の定めにかかわらず、工事契約について、契約における取引開始日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。

96. 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。

(船舶による運送サービス)

97. 会計基準第 32 項及び第 41 項の定めにかかわらず、一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が通常の間（運送サービスの履行に伴う空船廻航期間を含み、運送サービスの履行を目的としない船舶の移動又は待機期間を除く。）である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識することができる。

(4) 一時点で充足される履行義務

(出荷基準等の取扱い)

98. 会計基準第 39 項及び第 40 項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る時(会計基準第 35 項から第 37 項、第 39 項及び第 40 項の定めに従って決定される時点、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る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る時までの期間が通常の間である場合とは、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。

(5) 履行義務の充足に係る進捗度

(契約の初期段階における原価回収基準の取扱い)

99. 会計基準第 45 項の定めにかかわらず、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる。

(6) 履行義務への取引価格の配分

(重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用)

100. 第 31 項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、重要性が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 31 項(3)における残余アプローチを使用することができる。

(7) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分

(契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分)

101. 会計基準第 27 項、第 32 項及び第 66 項の定めにかかわらず、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている当該財又はサービスの金額に従って収益を認識することができる。

- (1) 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること
- (2) 顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められること

(工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位)

102. 会計基準第 27 項及び第 32 項の定めにかかわらず、工事契約について、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した際の収益認識の時期及び金額と当該複数の契約について会計基準第 27 項及び第 32 項の定めに基づく収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、当該複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができる。

103. 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。

(8) その他の個別事項

(電気事業及びガス事業における毎月の検針による使用量に基づく収益認識)

103-2. 電気事業及びガス事業において、毎月、月末以外の日に実施する検針による顧客の使用量に基づき顧客に対する請求が行われる場合、会計基準第 35 項の定めに従った収益を認識するために、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益を見積る必要がある。

当該収益の見積りは、通常、同種の契約をまとめた上で、使用量又は単価（若しくはその両方）を見積って行われるものと考えられる。当該使用量の見積りについては、決算月の月初から月末までの送配量を基礎として、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができる。また、当該単価の見積りについては、使用量等に応じた単価ではなく、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることができる。

(有償支給取引)

104. 企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」とい

う。)に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品(加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。)を購入する場合がある(これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。)。有償支給取引に係る処理にあたっては、企業が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する必要がある。

有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなるが、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる。なお、その場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

IV. 開示

1. 表示

104-2. 会計基準第 78-2 項は、顧客との契約から生じる収益を、適切な科目をもって損益計算書に表示することとしている。顧客との契約から生じる収益については、例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示する。

104-3. 会計基準第 79 項は、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとしている。契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示する。契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示する。顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示する。

105. 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産(第 85 項(3)参照)は、返金負債と相殺表示しない([設例 11])。

106. 第 90 項に従って計上された工事損失引当金は、貸借対照表の流動負債の区分に、その内容を示す科目をもって表示する。また、当該工事損失引当金の繰入額は、損益計算書の売上原価として表示する。なお、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とともに計上されることとなる場合には、貸借対照表の表示上、相殺して表示することができる。

106-2. 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。

2. 注記事項

(1) 収益の分解情報

106-3. 会計基準第 80-10 項では、当期に認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記することとしている。収益の分解情報の注記において、収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定する。その結果、複数の

区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もある。

106-4. 収益の分解に用いる区分を検討する際に、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮する。

- (1) 財務諸表外で開示している情報（例えば、決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料）
- (2) 最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報
- (3) 他の情報のうち、上記(1)及び(2)で識別された情報に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報

106-5. 収益を分解するための区分の例として次のものが挙げられる。

- (1) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
- (2) 地理的区分（例えば、国又は地域）
- (3) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
- (4) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
- (5) 契約期間（例えば、短期契約と長期契約）
- (6) 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）
- (7) 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）

（２）履行義務の充足時点に関する情報

106-6. 会計基準第 80-18 項(1)に掲げる履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）には、例えば、商品又は製品の出荷時、引渡時、サービスの提供に応じて、あるいはサービスの完了時が挙げられる。これには、請求済未出荷契約において履行義務がいつ充足されるのかも含まれる。

106-7. 会計基準第 80-18 項(2)に掲げる収益を認識するために使用した方法を注記するにあたっては、例えば、使用したアウトプット法（第 17 項から第 19 項参照）又はインプット法（第 20 項から第 22 項参照）の記述及び当該方法をどのように適用しているのかの記述を行う。

（３）契約資産及び契約負債の残高の重要な変動

106-8. 会計基準第 80-20 項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動について注記することとしている。契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、次のものが挙げられる。

- (1) 企業結合による変動
- (2) 進捗度の見積りの変更、取引価格の見積りの見直し（取引価格に含まれる変動対価の額が制限されるのかどうかの評価の変更を含む。）又は契約変更等による収益に対

する累積的な影響に基づく修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの

(3) 対価に対する権利が無条件となるまでの通常の間の変化

(4) 履行義務が充足されるまでの通常の間の変化

なお、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動を注記するにあたり、必ずしも定量的情報を含める必要はない。

(4) 工事契約等から損失が見込まれる場合

106-9. 第 90 項の工事損失に関しては、次の事項を注記する。

(1) 当期の工事損失引当金繰入額

(2) 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、次の①又は②のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合には、その合計額）

① 棚卸資産と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合

その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額

② 棚卸資産と工事損失引当金を相殺して表示した場合

その旨及び相殺表示した棚卸資産の額

106-10. 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。

V. 適用時期等

107. 2021 年改正の本適用指針（以下「2021 年改正適用指針」という。）の適用時期等は、2020 年改正の会計基準（以下「2020 年改正会計基準」という。）と同様とする。

VI. 議 決

108. 2018 年公表の本適用指針（以下「2018 年適用指針」という。）は、第 381 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。

108-2. 2020 年改正の本適用指針（以下「2020 年改正適用指針」という。）は、第 428 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。

108-3. 2021 年改正適用指針は、第 454 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。

結論の背景

経緯

109. 当委員会は、収益認識に関する包括的な会計基準を定めるため、2018年（平成30年）3月に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」を公表し、合わせて2018年適用指針を公表した。
- 109-2. 2020年改正適用指針では、2020年改正会計基準公表に伴う所要の改正を行った。
- 109-3. 2021年改正適用指針では、第176-2項に記載した要望に対応し、代替的な取扱いの追加を行った。2021年改正適用指針は、2020年12月に公表した企業会計基準適用指針公開草案第70号（企業会計基準適用指針第30号の改正案）「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公表するに至ったものである。
110. 本適用指針の会計処理については、会計基準第100項に記載のとおり、次の構成としている。
- (1) 基本的にIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の会計基準の内容を基礎とした定め
本適用指針のうち第4項から第89項
 - (2) 追加的に定めた代替的な取扱い
本適用指針のうち第92項から第104項

I. 会計処理

（IFRS第15号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの）

111. 前項に記載したとおり、本適用指針の本文のうち、会計処理に関する第4項から第89項の定めは、基本的にIFRS第15号における会計基準及びガイダンスの内容を基礎としており、結論の背景についても、第112項から第161項は、IFRS第15号における会計基準、ガイダンス及び結論の根拠を基礎としている。

1. 収益の認識基準

（1）別個の財又はサービス

112. 財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約の観点において別個のものとなるかどうか（会計基準第34項(2)）の判断においては、当該財又はサービスを移転する義務の履行に係るリスクが、他の約束の履行に係るリスクと区分できるかどうか判断の基礎となる。財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因（第6項(1)から(3)参照）は、いずれも当該基礎に基づくものであり、当該要因は相互に排他的なものではなく、そのうちの複数の該当する可能性もある。
113. 財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合す

る重要なサービス（第6項(1)参照）とは、顧客に対する企業の約束の相当部分が、個々の財又はサービスを結合後のアウトプットに確実に組み込むことであり、個々の財又はサービスの移転に係るリスクを区分できないことを示している。そのため、例えば、著しい修正を伴わないソフトウェアの単純なインストール・サービス等は、重要な統合サービスには該当しない。

また、重要な統合サービスによって生じるアウトプットは、必ずしも単一のアウトプットとなるわけではなく、複数の単位を有する場合がある。例えば、新製品の開発のために複数の試作品を実験結果に応じて設計を見直しつつ製造する契約においては、アウトプットである試作品は複数生じるが、試作品の設計及び製造を統合するサービスは、すべてのアウトプットに関連する。

114. 財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数により著しく影響を受けること（第6項(3)参照）とは、例えば、企業が当該財又はサービスのそれぞれを独立して移転することにより約束を履行することができないため、複数の財又はサービスが相互に著しく影響を受ける場合であり、当該要因は、第6項(1)又は(2)の要因に該当するかどうか不明確となる場合があるために定めている。

（2）一定の期間にわたり充足される履行義務

（顧客による便益の享受）

115. 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受する履行義務（会計基準第38項(1)）の単純な例は、日常的又は反復的なサービス（例えば、清掃サービス）に関するものである。顧客が便益を享受するかどうかを容易に識別できない場合には、第9項の定めを考慮する。

（履行により、別の用途に転用することができない資産が生じること）

116. 会計基準第38項(3)①に定める資産を別の用途に転用することができるかどうかを判定する（第10項参照）にあたっては、顧客との契約が解約される可能性を考慮しない。また、当該判定を継続的に見直すことにより収益認識の方法が随時変更されると、有用な情報が提供されなくなるため、当該判定は契約における取引開始日に実施し、その後は見直さない。
117. 資産を別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合（第10項参照）とは、当該契約上の制限が実質的な場合である。企業が資産を別の用途に使用する場合に、顧客が約束された資産に対する権利を強制できるときには、当該契約上の制限は実質的である。ただし、例えば、契約に違反することなく、かつ、多額のコストが生じることなく、他の資産で代替できる資産を別の顧客に移転できる場合には、契約上の制限は実質的でない。

118. 資産を大幅に顧客仕様のものとする場合には、当該資産を別の顧客に販売するために多額のコストが生じる（又は著しく値下げしなければ当該資産を販売できない）ことが見込まれるため、当該資産を別の用途に転用できないことが多い。
- ただし、汎用性のある資産であっても、契約が締結されることで、当該資産を別の顧客に移転することが実質的に契約上制限される場合もあるため、顧客仕様の程度は、資産を別の用途に転用できるかどうかを判定する際の有用な要因ではあるが、決定的な要因ではない。
119. 資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合（第 10 項参照）とは、当該資産を別の用途に使用するために重要な経済的損失が生じる場合である。重要な経済的損失は、企業が当該資産に手を加えるために重要なコストが生じること又は重要な損失が生じる売却しかできないことのいずれかの理由により生じる可能性がある。例えば、顧客仕様の資産又は遠隔地にある資産を別の用途に使用することは、実務上制約されている可能性がある。
120. 資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されているかどうかを判定するにあたっては、資産を別の用途に転用できない期間ではなく、最終的に移転される資産を重要なコストを生じさせることなく別の用途に転用できるかどうかを要因となるため、最終的に顧客に移転される資産の性質を考慮する。例えば、製品の基本設計は汎用的であるものの、大幅に顧客仕様のものとなる最終製品を製造する契約においては、最終製品を別の用途に転用するにあたって、大幅な手直しが必要となるかどうかを検討する。

（履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること）

121. 会計基準第 38 項(3)②に定める履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有しているかどうかを判定する（第 11 項参照）にあたっては、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、履行を完了した部分に対する支払を要求又は保持する強制力のある権利を有しているかどうかを考慮する。当該権利は、支払に対する現在の無条件の権利である必要はない。無条件の権利は、通常、顧客と合意した目標に到達した時点又は履行義務を完全に充足した時点で得られ、対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみのも（会計基準第 150 項）である。
122. 契約で示される支払予定は、顧客が支払う対価の時期及び金額を定めるものであるが、必ずしも、企業が履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有しているかどうかを示すものではない。例えば、契約により顧客から受け取った対価が、企業が履行しなかったこと以外の理由により返金されることが定められている場合がある。
- 122-2. 2018 年適用指針においては、第 11 項における「履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有している場合」の説明について、「契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を有している場合である。」としていたが、2020 年改正適用

指針において、契約を解約する主体が「顧客又は他の当事者」であることを明記した。これは、2020年改正会計基準の審議の過程において聞かれた意見を踏まえ、IFRS第15号に倣い変更したものである。この点、2018年適用指針においても、顧客側から解約されることを想定しており、IFRS第15号の内容と異なる取扱いを定めることを意図していたものではない。したがって、当該変更は、2018年適用指針における第11項の取扱いを変えることを意図するものではない。

(3) 履行義務の充足に係る進捗度

(アウトプット法)

123. アウトプット法(第17項参照)は、選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財又はサービスの一部を見積っていない場合には、企業の履行を忠実に描写していない(第18項参照)。

アウトプット法の欠点は、履行義務の充足に係る進捗度を見積るために使用されるアウトプットが直接的に観察できない場合があり、過大なコストを掛けないとアウトプット法の適用に必要な情報が利用できない場合があることである。

124. 生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法は、顧客が支配する仕掛品がアウトプットの見積りに含まれないため、当該仕掛品が契約又は財務諸表全体のいずれかに対して重要性がある場合には、企業の履行を忠実に描写していない(第18項参照)。

(インプット法)

125. インプット法(第20項参照)の欠点は、インプットと財又はサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合があることである。例えば、履行義務を充足するために生じた想定外の金額の材料費、労務費又は他の資源の仕損のコストは、契約の価格に反映されていない著しく非効率な企業の履行に起因して発生したコストであるため、当該コストに対応する収益は認識しない(第21項及び第22項参照)。

2. 収益の額の算定

(1) 変動対価

126. 変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いかどうか(会計基準第54項)を判定するにあたって、単一の履行義務に固定対価と変動対価の両方が含まれる場合、収益の減額の程度が著しいかどうかの判断(第25項参照)は、変動対価について生じ得る減額を、固定対価及び変動対価の合計額と比較して行う。これは、変動対価について生じ得る減額が、履行義務について計上した収益の累計額に対して著しいかどうかを判断するためである。

(2) 契約における重要な金融要素

127. 顧客又は企業が契約上の義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対する保全を支払条件により契約の相手方に提供する場合（第 28 項(3)参照）とは、例えば、契約の完了時又は所定の目標の達成時にのみ支払われる対価の一部を顧客が留保する場合や、限定的な財又はサービスの将来における提供を確保するために顧客が対価の一部を前払いすることを要求される場合である。このような支払条件の主な目的は、顧客又は企業にそれぞれ信用供与の便益を提供することではなく、各当事者に財又はサービスの価値を保証することである場合がある。
128. 金融要素が重要かどうかの判断は、契約単位で行う（第 27 項参照）。そのため、金融要素の影響が個々の契約単位で重要性に乏しい場合には、当該影響を集計した場合に重要性があるとしても、金融要素の影響について約束した対価の額を調整しない。

(3) 履行義務への取引価格の配分

129. 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の独立販売価格の見積方法の 1 つである調整した市場評価アプローチ（第 31 項(1)参照）には、他の企業における類似した財又はサービスの価格を参照して、企業のコストと利益相当額を考慮して当該価格を調整することも含まれる。
130. 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に、当該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確定していないときには、第 31 項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（第 32 項参照）。これは、例えば、まず、独立販売価格が大きく変動する又は確定していない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ついて残余アプローチを使用し、次に、個々の財又はサービスの独立販売価格の見積りについて残余アプローチ以外の方法を使用して、残余アプローチによる当該独立販売価格の合計額の見積りに対して比例的に見積る場合である。契約における約束した財又はサービスのそれぞれの独立販売価格を、複数の方法を組み合わせて見積る場合には、取引価格をそのように見積った独立販売価格で配分することにより、会計基準第 65 項（取引価格の配分の目的）及び会計基準第 69 項（独立販売価格に基づく配分）に従っているかどうかを評価する。

3. 特定の状況又は取引における取扱い

131. 特定の状況又は取引における取扱いは、会計基準を適用する際の補足的な指針とは別に、特定の状況又は取引について適用される指針である。

(1) 財又はサービスに対する保証

132. 財又はサービスに対する保証には、財又はサービス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ことを顧客に提供する保証と、当該保証に

加えて顧客にサービスを提供する保証（保証サービス）がある（第 35 項参照）。

133. 顧客が財又はサービスに対する保証を単独で購入するオプションを有している場合には、契約に記載された機能性を有する財又はサービスに加えて、企業がサービスを顧客に提供することを約束しているため、当該保証は別個のサービスである（第 38 項参照）。
134. 財又はサービス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要求する法律は、履行義務を生じさせるものではない。例えば、製造業者がある地域において製品を販売し、その地域では法律により、企業の想定どおりに製品を使用している消費者に生じるいかなる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。

また、財又はサービスによる特許権、著作権、商標権又はその他の権利侵害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るものではない。

これらの義務については、企業会計原則注解（注 18）に従って引当金の計上の要否を判断する。

（２）本人と代理人の区分

135. 収益の総額表示又は純額表示については、企業が本人に該当する場合と代理人に該当する場合における履行義務が異なることを考慮して、企業が本人に該当するか代理人に該当するかを判定する。

本人は、財又はサービスが顧客に提供される前に当該財又はサービスを支配し、本人の履行義務は、当該財又はサービスを自ら顧客に提供することである。この場合には、財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価を忠実に描写するために、対価の総額を収益として認識する。

代理人は、他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に当該財又はサービスを支配しておらず、代理人の履行義務は、当該財又はサービスが他の当事者によって提供されるように企業が手配することである。この場合には、企業が代理人として手配することと交換に権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識する。

なお、自ら財を製造する場合又はサービスを提供する企業が当該財又はサービスに対する支配を顧客に移転する場合には、当該企業は本人であり、本人と代理人の区分を判定しない。

136. 第 47 項における指標は、特定の財又はサービスの性質及び契約条件により、財又はサービスに対する支配への関連度合いが異なり、契約によっては、説得力のある根拠を提供する指標が異なる可能性がある。また、当該指標による評価は、支配の評価を覆すものではなく、単独で行われるものでもない。

なお、信用リスクについては、代理人であるという判定を覆すために利用される可能性

があり、企業が財又はサービスを支配しているかどうかを判定するうえで有用な指標とならない可能性があるため、企業が本人に該当することの評価における指標に含めていない。

137. 会計基準第 40 項の履行義務の充足時点に関する指標と第 47 項の指標は、両者とも財又はサービスに対する支配に関するものであるが、会計基準第 40 項の指標は、顧客が財又はサービスに対する支配をいつ獲得したのかを判断するための指標であるのに対して、第 47 項の指標は、企業が財又はサービスを顧客に移転する前に支配しているかどうかを判断するための指標である点で異なる。
138. 契約における企業の履行義務及び契約上の権利を他の企業が引き受け、企業が特定の財又はサービスを顧客に提供する履行義務を充足する責務を有していないこととなる（すなわち、企業が本人として行動しなくなる）場合には、当該履行義務について収益を認識しない。

（３）追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

139. 追加の財又はサービスを無料又は値引価格で取得するオプションには、販売インセンティブ、顧客特典クレジット、ポイント、契約更新オプション、将来の財又はサービスに対するその他の値引き等が含まれる。
140. 顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合に、当該オプションが顧客に重要な権利を提供するときには、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払いを行っているため、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する（第 48 項参照）。

（４）返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払

141. 契約によっては、契約における取引開始日又はその前後に、顧客に返金が不要な支払を課す場合があり、例えば、スポーツクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料等がある。
142. 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払は、通常、企業が契約における取引開始日又はその前後において契約を履行するために行う活動に関連するが、当該活動は約束した財又はサービスを顧客に移転させるものではない（第 4 項参照）。

（５）ライセンスの供与

143. 知的財産のライセンスには、例えば、次のものに関するライセンスがある。
- (1) ソフトウェア及び技術
 - (2) 動画、音楽及び他の形態のメディア・エンターテインメント
 - (3) フランチャイズ
 - (4) 特許権、商標権及び著作権

144. 顧客との契約が、財又はサービスを移転する約束に加えて、ライセンスを供与する約束を含む場合には、他の種類の契約と同様に、会計基準第 32 項から第 34 項の定めに従って、当該契約における履行義務を識別する（第 61 項及び第 62 項参照）。
145. 本適用指針では、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、企業の知的財産にアクセスする権利と企業の知的財産を使用する権利のいずれを提供するものかを判定する（第 62 項参照）ことを求めており、そのための要件を定めている。当該要件は、厳密には支配に係る定めに従ったものではないが、企業の約束の性質を識別しない場合には、ライセンスを供与する約束における財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するか判断することが困難であることを踏まえ、ライセンスを 2 つの種類に区分するために定めている。
146. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が、ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利である場合（第 62 項(1)参照）には、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、企業の履行が生じるにつれて顧客が享受する（会計基準第 38 項(1)）ため、ライセンスを供与する約束を一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する。
147. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利である場合（第 62 項(2)参照）には、当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で形態と機能性の観点で存在しており、その時点で顧客がライセンスの使用を指図し、当該ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを享受することができるため、ライセンスを供与する約束を一時点で充足される履行義務として処理し、履行義務が充足される時点を会計基準第 40 項に基づき判断する。
- この場合、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受できる期間の開始前には収益を認識しない（第 62 項参照）。例えば、ソフトウェアの使用に必要なコードを顧客に提供する前にソフトウェアのライセンス期間が開始する場合、コードを提供する前には収益を認識しない。
148. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質を判定するにあたっては、その時期、地域又は用途の制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、履行義務を一定の期間にわたり充足するのか又は一時点で充足するのかを明確にするものではないため、考慮しない。
- また、特許の不正使用を防止するという約束は履行義務ではなく、そのための活動は企業の知的財産の価値を保護し、供与されるライセンスが契約で合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供するものであるため、知的財産に対する有効な特許の不正使用を防止するために企業が提供する保証も、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質を判定するにあたって考慮しない（第 66 項参照）。

（企業の約束の性質の判定）

149. ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、顧客により合理的に期待されていること（第 63 項(1)参照）を示す可能性のある要因としては、企業の取引慣行や公表した方針等がある。顧客が権利を有している知的財産についての企業と顧客との間での経済的利益の共有（例えば、売上高に基づくロイヤルティ）の存在も、企業がそのような活動を行うことが、顧客により合理的に期待されていることを示す可能性がある。
150. 顧客が権利を有している知的財産が重要な独立した機能性を有する場合には、当該知的財産の便益の実質的な部分が当該機能性から得られるため、顧客が知的財産からの便益を享受する能力は、企業の活動が知的財産の形態又は機能性を著しく変化させない限り、企業の活動による著しい影響は受けない。重要な独立した機能性を有することが多いライセンスには、例えば、ソフトウェア、薬品の製法、並びに映画、テレビ番組及び音楽作品の録音物等のメディア・コンテンツがある（第 65 項参照）。

（売上高又は使用量に基づくロイヤルティ）

151. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、不確実性が解消されるまで（すなわち、顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時まで）、当該ロイヤルティに係る収益を認識しない（第 67 項参照）。なお、売上高又は使用量に基づくロイヤルティの収益認識に係る第 67 項の定めは、売上高又は使用量に基づくロイヤルティにのみ適用されるものであり、他の種類の変動対価に適用することはできない。
152. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合（第 67 項参照）とは、例えば、ロイヤルティが関連する財又はサービスの中で、ライセンスに著しく大きな価値を顧客が見出すことを、企業が合理的に予想できる場合である。

（6）買戻契約

153. 買戻契約とは、企業が商品又は製品を販売するとともに、同一の契約又は別の契約のいずれかにより、当該商品又は製品を買い戻すことを約束するあるいは買い戻すオプションを有する契約である。買い戻す商品又は製品は、当初において顧客に販売した商品又は製品である場合、当該商品又は製品と実質的に同一のものである場合、あるいは当初において販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品である場合がある。

買戻契約には、通常、次の 3 つの形態がある。

- (1) 企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）
- (2) 企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション）
- (3) 企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）

（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）

154. 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）を有している場合には、たとえ顧客が当該商品又は製品を物理的に占有しているとしても、顧客が当該商品又は製品の使用を指図する能力や当該商品又は製品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されているため、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（第 69 項参照）。
155. 企業が先渡取引又はコール・オプションを有している場合、買戻価格と当初の販売価格との関係に応じて、当該取引をリース取引又は金融取引として処理する。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義務又は権利を有する場合には、実質的に当該商品又は製品を一定の期間にわたり使用する権利の対価が企業に支払われることになるため、当該契約をリース取引として処理する。一方、商品又は製品を当初の販売価格以上の金額で買い戻す義務又は権利を有する場合には、企業は実質的に金利を支払うことになるため、当該契約を金融取引として処理する（第 69 項参照）。

（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））

156. 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）を有している場合には、顧客は、当該商品又は製品を返還する義務も、また返還に備える義務も有しておらず、当該商品又は製品の使用を指図する能力や当該商品又は製品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有しており、当該商品又は製品に対する支配を獲得している。この場合、企業は当該商品又は製品の買戻しに備える義務を、返品権付きの販売として処理する（第 72 項参照）。
157. 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金額で買い戻す義務を有しており、顧客がプット・オプション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、顧客は、プット・オプションを有していることにより、当該商品又は製品の使用を指図する能力や当該商品又は製品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が実質的に制限されるため、当該商品又は製品に対する支配を獲得していない。この場合、顧客が当該プット・オプションを行使すると、実質的に当該商品又は製品を一定の期間にわたり使用する権利の対価が企業に支払われることになるため、当該契約をリース取引として処理する（第 72 項参照）。
158. 商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格以上であり、かつ、当該商品又は製品の予想される時価よりも高い場合には、前項と同様の理由から、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。この場合、企業は実質的に金利を支払うことになるため、当該契約を金融取引として処理する（第 73 項参照）。

（7）請求済未出荷契約

159. 請求済未出荷契約（第 77 項参照）は、例えば、顧客に商品又は製品の保管場所がない場

合や、顧客の生産スケジュールの遅延等の理由により締結されることがある。

160. 請求済未出荷の商品又は製品の販売による収益を認識する場合には、取引価格の一部を配分する残存履行義務（例えば、顧客の商品又は製品に対する保管サービスに係る義務）を有しているかどうかについて、会計基準第 32 項から第 34 項に従って判断する。

（８）返品権付きの販売

161. 返品受入期間中に返品される商品又は製品の受入れに備えるという約束は、返金を行う義務とは別の履行義務として処理しない。

（IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの）

1. 工事契約等に関する取扱い

（１）決算日における工事進捗度を見積る場合

- 161-2. 決算日における工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いる際、工事原価が複数の通貨建てで発生する場合には、通貨間の為替相場の変動が工事進捗度の算定結果に影響を及ぼすため、適切に工事進捗度を表さないことがある。このような場合には、会計基準の適用により廃止される企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）における工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いを踏襲して、工事契約の内容や状況に応じて、為替相場の変動の影響を排除するための調整が必要となると考えられる。

（２）工事契約等から損失が見込まれる場合

162. 当委員会では、会計基準が、顧客との契約から生じる収益認識を取り扱っていることを踏まえ、顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いを検討したが、現状では、包括的な引当金の会計基準が定められていないことを踏まえ、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。）における工事損失引当金の定めを踏襲しており（第 90 項参照）、本適用指針における工事損失引当金の認識の単位は、工事契約会計基準と同様に、工事契約の収益認識の単位と同一である。その他の顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いについては、企業会計原則注解（注 18）に従って引当金の計上の可否を判断することが考えられる。

なお、第 90 項の適用に際しては、会計基準の適用により廃止される工事契約適用指針における工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いを踏襲して、見込まれる工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合であっても、その部分を含めて、同項に基づく会計処理の可否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定を行うことになると思われる。

163. 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、第 161-2 項及び第 162 項と同様に、工事契約会計基準の取扱い

を踏襲することとした（第 91 項参照）。

2. 重要性等に関する代替的な取扱い

164. 本適用指針では、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いを定めている。

なお、当該代替的な取扱いを適用するにあたっては、個々の項目の要件に照らして適用の可否を判定することとなるが、企業による過度の負担を回避するため、金額的な影響を集計して重要性の有無を判定する要件は設けていない。

（1）契約変更

（重要性が乏しい場合の取扱い）

165. 会計基準では、契約変更について、所定の要件に基づき複数の処理を定め、独立した契約として処理する場合に加え、独立した契約として処理しない場合には、既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する又は既存の契約の一部であると仮定して処理することとしている（会計基準第 30 項及び第 31 項）。ただし、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、独立した契約として処理する方法、既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する方法、又は既存の契約の一部であると仮定して処理する方法のいずれで処理しても、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 92 項参照）。

（2）履行義務の識別

（顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い）

166. 会計基準では、契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に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としている（会計基準第 32 項）。米国会計基準では、企業による過度の負担を回避するために、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定めが設けられている。本適用指針においても、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、当該約束を履行義務として識別しないとしても、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、米国会計基準を参考とした代替的な取扱いを定めている（第 93 項参照）。

（出荷及び配送活動に関する会計処理の選択）

167. 会計基準では、契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサー

ビスを評価し、顧客に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としており（会計基準第 32 項）、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動は、当該商品又は製品の移転とは別の履行義務として識別される。米国会計基準では、実務におけるコストと便益の比較衡量の結果として、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動について、履行義務として識別しないことを会計処理の選択として認めている。本適用指針においても、我が国の実務におけるコストと便益の比較衡量の結果、米国会計基準を参考とした代替的な取扱いを定めている（第 94 項参照）。

（3）一定の期間にわたり充足される履行義務

（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）

168. 工事契約会計基準では、「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。本適用指針では、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大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 95 項参照）。
169. 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、本適用指針では、前項と同様に、工事契約会計基準の取扱いを踏襲し、契約における取引開始日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代替的な取扱いを定めている（第 96 項参照）。なお、当該代替的な取扱いの定めは、現行の取扱いを踏襲するものであり、当該取扱いの範囲を変更することは意図していないため、工事契約及び受注制作のソフトウェアのみに適用することができるものであり、一定の期間にわたり収益を認識するその他の契約に適用することはできない。

（船舶による運送サービス）

170. 一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が内航海運又は外航海運における通常の期間である場合には、当該期間は短期間であると想定され、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 97 項参照）。

(4) 一時点で充足される履行義務

(出荷基準等の取扱い)

171. これまでの実務では、売上高を実現主義の原則に従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。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、収益を認識することとしている（会計基準第 39 項及び第 40 項）。ただし、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当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合には、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る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大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 98 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る時までの期間が通常の間である場合は、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、国内における配送においては、数日間程度の取引が多いものと考えられる。

(5) 履行義務の充足に係る進捗度

(契約の初期段階における原価回収基準の取扱い)

172. 会計基準では、一定の期間にわたり充足される履行義務について、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、原価回収基準により処理することとしている（会計基準第 45 項）。ただし、詳細な予算が編成される前等、契約の初期段階においては、その段階で発生した費用の額に重要性が乏しいと考えられ、当該契約の初期段階に回収することが見込まれる費用の額で収益を認識しないとしても、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 99 項参照）。

(6) 履行義務への取引価格の配分

(重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用)

173. 本適用指針では、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の独立販売価格の見積方法として、契約における取引価格の総額から契約において約束した他の財又はサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積する方法（残余アプローチ）を示しているが、当該方法は所定の要件に該当する場合に限り使用できることとしている（第 31 項(3)参照）。ただし、履行義務の基礎となる財又はサービスが、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、重要性が乏しいと認められるときには、残余アプローチを使用しても財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えら

れるため、代替的な取扱いを定めている（第 100 項参照）。

（7）契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分

（契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分）

174. 工事契約会計基準では、工事契約に係る収益認識の単位について、「工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。工事契約に関する契約書は、当事者間で合意された実質的な取引の単位で作成されることが一般的である。」とされていた。

IFRS 第 15 号では、契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分について定められており、契約書の記載とは異なる収益認識の単位の識別及び取引価格の配分が求められる可能性がある。この点について、我が国においては、契約書は、企業と顧客が諸条件を合意したものであり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約書に客観的な合理性を認め、企業による過度の負担を回避するために、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分（すなわち、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において合理的に定められている当該財又はサービスの金額に従って収益を認識すること）を認めるべきであるとの意見が聞かれている。一方、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を無条件に認めると、IFRS 第 15 号における契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分による結果と乖離することへの懸念も示されている。

これらを踏まえ、本適用指針では、顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること、及び顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められることの 2 つの要件を満たす場合には、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めることを定めている（第 101 項参照）。なお、契約における財又はサービスの金額が独立販売価格と著しく異なる可能性がある場合とは、例えば、収益認識時点が異なる商品の販売とサービスの提供が 1 つの契約に含まれており、当該商品の販売とサービスの提供のそれぞれが独立して行われる際の価格の合計額が、1 つの契約に含まれる商品の販売とサービスの提供の価格の合計額を著しく超えるものであり、その超過額（契約における著しい値引き）が 1 つの契約における商品の販売又はサービスの提供のいずれかの金額にのみ配分されている場合である。

（工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位）

175. 工事契約会計基準では、工事契約に係る収益認識の単位について、「工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。工事契約に関する契約書は、当事者間で合意された実質的な取引の単位で作成されることが一般

的である。ただし、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、これを反映するように複数の契約書上の取引を結合し、又は契約書上の取引の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある。」とされていた。

会計基準では、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、所定の要件に該当する場合には、当該複数の契約を結合することとしているが（会計基準第 27 項）、工事契約について、例えば、異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を結合した際の収益認識の時期及び金額と当該複数の契約について会計基準第 27 項及び第 32 項の定めに基づく収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、当該複数の契約を結合して単一の履行義務として識別するとしても財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めている（第 102 項参照）。

176. 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、前項と同様の契約の結合及び履行義務の識別に対する代替的な取扱いを定めている（第 103 項参照）。

（8）その他の個別事項

（電気事業及びガス事業における毎月の検針による使用量に基づく収益認識）

- 176-2. 2021 年改正適用指針の公表時点においては、電気事業及びガス事業において、毎月、月末以外の日に実施する検針による顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益が翌月に計上される実務が見られる（いわゆる検針日基準）。会計基準第 35 項の定めに従えば、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益を見積ることになるが、これが実務的に困難であるとの理由で、検針日基準を代替的な取扱いとして認めて欲しいとの要望が電気事業及びガス事業より寄せられた。

- 176-3. 審議の結果、検針日基準による収益認識を認めた場合、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない（第 164 項参照）とは認められないと判断し、会計基準の定めどおり、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益を見積ることが必要であるとの結論に至った。ただし、決算日時点での販売量実績が入手できないことにより、見積りと実績を事後的に照合する形で見積りの合理性を検証することができないなど、見積りの適切性を評価することが困難であるとの意見が財務諸表作成者及び監査人から寄せられたため、見積り方法について財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定めることとした。

- 176-4. 電気事業及びガス事業における決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益の見積りは、通常、同種の契約をまとめた上で（例えば、電気事業であれば電圧別に）、使用量又は単価（若しくはその両方）を見積って行われるものと考えられる。

ここで、未検針となっている使用量の見積りについては、決算月の月初から月末までの

送配量を基礎として、気温、曜日等を加味して見積ることが考えられるが、気温、曜日等を加味することは実務的に困難である可能性があるため、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができることとした。

また、電気事業及びガス事業では、契約の種類、使用量、時間帯等によって単価が変動する料金体系を採用していることがあり、単価の見積りについては、使用量等に応じて、それらの構成比の変動等を調整することが考えられるが、このような調整を行うことは実務的に困難である可能性があるため、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることができることとした（第 103-2 項参照）。

176-5. 前項の見積方法を定めることにより、見積りの適切性の評価における財務諸表作成者及び監査人の負担が軽減されると考えられる。

（有償支給取引）

177. 企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合がある（これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。）。このような有償支給取引では、企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態は、さまざまであり、会計上、企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある（第 69 項参照）。
178. 例えば、有償支給取引において、支給先によって加工された製品の全量を買戻すことを支給品の譲渡時に約束している場合には、企業は当該支給品を買い戻す義務を負っていると考えられるが、その他の場合には、企業が支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判断を取引の実態に応じて行う必要がある。
179. 有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる。
180. 一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給先が当該支給品を指図する能力や当該支給品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されているため、支給先は当該支給品に対する支配を獲得していないこととなる（第 154 項参照）。この場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなる（第 69 項参照）。
181. しかしながら、譲渡された支給品は、物理的には支給先において在庫管理が行われているため、企業による在庫管理に関して実務上の困難さがある点が指摘されており、この点を踏まえ、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとした（第 104 項参照）。なお、その場合、第 179 項に記載したとおり、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるため

に、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる。

(9) 代替的な取扱い等を設けなかった項目

(会計基準による収益の額及び認識時期が現行の我が国の実務と大きく異なる可能性がある項目)

182. 割賦販売における割賦基準に基づく収益計上、顧客に付与するポイントについての引当金処理、返品調整引当金の計上等については、当委員会が公表した「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に対して、IFRS 第 15 号の定めによる収益の額及び認識時期が現行の我が国の実務と大きく異なる可能性があるとの意見が寄せられ、当委員会において課題として抽出し審議を行った。

審議の結果、国際的な比較可能性の確保の観点から、代替的な取扱いを追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするを基本とし、これらの項目については、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

(変動対価における収益金額の修正)

183. 会計基準では、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、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こととなる対価の額を見積り（会計基準第 50 項）、見積られた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含めることとしている（会計基準第 54 項）。

審議の過程で、我が国において、財又はサービスを顧客に移転する時に変動対価の額を見積ることが極めて困難な取引があるとの懸念が聞かれており、代替的な取扱いを検討したが、半年ごと（第 2 四半期末及び年度末）に不確実性が解消される変動対価であれば、第 1 四半期及び第 3 四半期のみ限定的な取扱いとなることや、交渉によって対価の額が確定する取引については、変動対価の額を見積ることが実務上困難なものも存在すると想定されるが、その見積りの判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられることを踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

(契約金額からの金利相当分の区分処理)

184. 会計基準では、顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合には、約束された対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整し、財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で収益を認識することとしている（会計基準第 57 項）。また、本適用指針では、金融要素が契約に含まれるかどうか及び金融要素が契約にとって重要であるかどうかを判断するにあたっては、関連するすべての事実及び状況を考慮することとしている（第 27 項参照）。

審議の過程で、長期の工事契約に対する重要な金融要素の有無の判断の困難さについて

検討する必要があるとの意見が聞かれており、代替的な取扱いを検討したが、我が国の工事契約は個別性が高く、また出来高払いの条件は一般的ではなく、顧客から契約期間内に定期的に支払を受けるとしても、顧客からの支払と企業の履行の程度との関係が必ずしも明確であるとはいえず、約束した対価の額と現金販売価格との差額を識別することが困難であること等により、重要な金融要素の有無の判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられることを踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

(売上高又は使用量に基づくロイヤルティ)

185. 本適用指針では、売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて、当該ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、又は当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識することとしている(第67項参照)。

(1) 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時

(2) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足(あるいは部分的に充足)される時

2017年7月に公表された企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準(案)」及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針(案)」(以下合わせて「2017年公開草案」という。)に対して、海外における売上高又は使用量に基づくロイヤルティ等、収益額を算定する際に発生時の計算基礎の入手が実務上困難であり、継続して契約によりロイヤルティ収入を受け取る場合には、現金を受け取る時点での収益認識を認める代替的な取扱いを要望する意見が寄せられた。審議の結果、現金を受け取る時点で収益を認識することは、一般的に比較可能性を損なわせる可能性があると考えられることを踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

(顧客に付与するポイントに関する取引価格の配分)

186. 本適用指針では、顧客との契約において既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、当該オプションから履行義務が生じることとしており(第48項参照)、そのときには、当該履行義務に独立販売価格の比率で取引価格を配分することとしている(第50項参照)。

2017年公開草案に対して、このような顧客に付与するポイントの会計処理について、履行義務として識別して独立販売価格の比率に基づく取引価格の配分を行うことの困難さ

から、代替的な取扱いを要望する意見が寄せられた。この点、本適用指針に基づく処理及び現行の実務におけるポイント引当金の処理の両方において、一定の見積計算を伴う点では同様であり、必ずしも本適用指針に基づく処理の方がコストがかかるとはいえないと考えられ、さらに、本適用指針においては、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の代替的な取扱い（第 93 項参照）を定めているため、実務における負担が軽減される可能性があると考えられる。審議の結果、これらの点を踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

（商品券等の発行の会計処理）

187. 本適用指針では、顧客により行使されない権利である非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識することとしている（第 54 項参照）。

2017 年公開草案に対して、この商品券等の発行の会計処理について、第 54 項の定めによらず、一定期間経過後の一時点で負債の消滅を認識して収益を計上するこれまでの実務を認める代替的な取扱いを要望する意見が寄せられた。本適用指針によると、商品券等の発行について、現行の実務における処理から会計処理が変わる可能性があるが、本適用指針に基づく非行使部分の見積りについては、実務において著しく困難となるとの意見が聞かれていないことを踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

（削 除）

188. （削 除）

（設例を示さなかった項目）

189. 本適用指針では、会計基準及び本適用指針で示された内容の理解を深めるための参考として、IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に加えて、我が国に特有な取引等についての設例を示している。

2017 年公開草案に対して、例えば、さまざまなケースにおけるポイントの付与の会計処理、別個の財又はサービスの識別、原価回収基準等について、具体的な設例を追加する要望が聞かれた。

この点について、事実及び状況に応じて処理が異なり得るにもかかわらず、設例を示すことは、設例で示した特定の処理を要求しているという誤解を生じさせる可能性があるため、適切ではないと考えられる。また、審議の過程で、実務上の判断が困難な点については、上記の要望が聞かれたものも含め、会計基準及び本適用指針の記載から適切な処理を判断できるように、結論の背景を中心に記載を追加している。さらに、これらの取引は、必ずしも我が国に特有な取引ではないと考えられること等の理由から、2017 年公開草案に寄せられた要望に対応する設例は追加しないこととした。

II. 開示

1. 注記事項

(1) 収益の分解情報

190. 第 106-3 項では、企業が顧客との契約から生じる収益を分解するために使用できる適切な区分を決定する方法についての指針を定めている。同項では、適切な区分は企業の実態に即した事実及び状況に応じて決まるとしている。ただし、財務諸表外で開示している情報や業績評価を行うために定期的に検討している情報において収益を分解している場合には、その区分が財務諸表利用者にとって有用であり、会計基準第 80-10 項に示す収益を分解する区分に適用可能なものである可能性があるため、これらの情報において収益をどのように分解しているのかを考慮する。本適用指針では、収益を分解するための区分の例を示しているが、この例示は多くのさまざまな企業、業種及び契約に適用できる例として示しているものであるため、チェックリスト又は網羅的なリストとして利用されることを意図していない。
191. なお、企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」に基づいて開示される売上高に関する情報が、会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられる。

(2) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動

192. 会計基準第 80-20 項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合には、その内容について注記することとしている。

IFRS 第 15 号においては、当該注記には、定性的情報と定量的情報を含めなければならないとされている。しかしながら、例えば、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動が一つの要因で発生している場合に、金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重要な変動の主要因であることを開示することにより、財務諸表利用者にとって有用な情報が開示される場合もあると考えられるため、当該注記には必ずしも定量的情報を含める必要はないこととした（第 106-8 項参照）。

また、IFRS 第 15 号においては、契約資産の変動の例として、契約資産の減損が挙げられている。この点に関して、契約資産について認識する減損については、IFRS 第 9 号「金融商品」における金融資産の減損に関する定めと、我が国における貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額に関する定めが異なっている。2020 年改正会計基準公表時点では、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）の見直しを行っているところであるため、契約資産の変動の例として契約資産の減損を示すか否かについては金融商品会計基準の見直しと合わせて検討することとし、本適用指針においては

示さないこととした。

会計基準第 80-20 項また書きでは、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益（例えば、取引価格の変動）がある場合には、当該金額を注記することとしている。この点に関して、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理することとしている

（会計基準第 45 項）。また、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができるとする代替的な取扱いを設けている（第 99 項参照）。

審議の過程で、例えば、第 99 項の代替的な取扱いを適用した際に、会計基準第 80-20 項また書きの金額に代替的な取扱いを適用したことにより発生する影響も含めるべきか否かが明確ではないとの意見が聞かれた。この点に関して、当該影響も、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益であることに違いはないため、当該影響を含めることにより有用な情報が開示されるものと考えられる。

（3）工事契約等から損失が見込まれる場合

193. 工事契約会計基準は、会計基準が適用される時（2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首）に廃止される（会計基準第 90 項）こととなるため、工事契約会計基準に定める注記事項について本適用指針に含めるべきか否かの検討を行った。

そのうち、「当期の工事損失引当金繰入額」の注記事項については、その記載がない場合には、売上原価に工事損失がどの程度含まれているのかという、これまで提供されていた情報が開示されなくなる。また、「同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とともに計上されることとなる場合」の注記事項については、その記載がない場合には、当該棚卸資産と工事損失引当金を総額表示又は相殺表示のいずれの方法を採用しているのか、工事損失引当金に対応する棚卸資産がどの程度発生しているのかという、これまで提供されていた情報が開示されなくなる。

このように、工事契約会計基準に定める注記事項について本適用指針に含めない場合、財務諸表利用者にとっての情報が減少することになるため、工事契約会計基準における注記事項の定めを踏襲することとした（第 106-9 項参照）。

なお、工事契約会計基準に定める注記事項のうち、「工事契約に係る認識基準」及び「決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法」の記載については、通常、会計基準の注記事項における「履行義務の充足時点に関する情報」（会計基準第 80-18 項）に含めて注記することになると考えられるため、工事契約会計基準の廃止に伴って追加する注記事項の検討対象に含めないこととした。