

# 顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理

平成 23 年 1 月 20 日  
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
背 景	2
論点整理を行う範囲	6
IASB 及び FASB の提案モデルの概要	7
論 点	9
【論点 1】 範囲	9
[論点 1-1] 本論点整理における収益の範囲	9
[論点 1-2] 契約の識別、結合と分割	30
[論点 1-3] 契約の変更	45
【論点 2】 認識	54
[論点 2-1] 履行義務の識別	54
[論点 2-2] 履行義務の充足	78
[論点 2-3] 財又はサービスの連続的な移転	93
【論点 3】 測定	106
[論点 3-1] 取引価格の算定	107
<論点 3-1-1> 回収可能性	122
<論点 3-1-2> 貨幣の時間価値	131
<論点 3-1-3> 現金以外の対価	137
<論点 3-1-4> 顧客に支払われる対価	142
[論点 3-2] 履行義務への取引価格の配分	148
【論点 4】 不利な履行義務	158
【論点 5】 契約コスト	168
【論点 6】 表示及び注記	183
[論点 6-1] 表 示	183

[論点 6-2] 注 記	191
個別論点	216
A 収益の総額表示と純額表示	217
B 製品保証及び製造物責任	232
C カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	249
D 工事契約	259
E 損失リスクを伴う製品出荷	271
F ライセンス供与及び使用権	279
G 返品権付きの製品販売	293
H 資産の販売及び買戻し	306
I 更新オプションを伴う保守サービス	323

## 付 録

## 目 的

1. 本論点整理は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めていることを踏まえ、今後、我が国においても収益認識に関する会計基準を整備していく一環として公表するものであり、広く関係者からの意見を募集することを目的としている。

## 背 景

2. 我が国では、企業会計原則が、実現主義に基づく収益認識の原則的な考え方を示している。また、企業会計原則注解において、委託販売、割賦販売など特殊な販売契約における具体的な取扱いが示されているほか、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。）及び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。）、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」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）等において、特定の契約又は取引の収益に関する会計処理を定めているが、収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準はない。このため、実務面での運用に関しては、より詳細な規定を持つ税法の影響も大きいといわれている。
3. 国際財務報告基準（IFRS）においては、国際会計基準（IAS）第11号「工事契約」（以下「IAS第11号」という。）やIAS第18号「収益」（以下「IAS第18号」という。）等で収益認識の会計基準が定められているが、IASBがFASBと共同で進めている収益認識に関する会計基準の見直しの方向性については、平成20年（2008年）12月に、ディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（以下「IASB及びFASBのDP」という。）が公表され、平成22年（2010年）6月には公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「IASB及びFASBのED」という。）が公表されている<sup>1</sup>。現時点でIASBから公表されている計画によれば、平成23年（2011年）第2四半期に新たな会計基準を公表する予定とされている。
4. 当委員会は、平成19年（2007年）8月にIASBとの「東京合意」（会計基準の国際的なコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）を公表し、IASBが開発中の会計

---

<sup>1</sup> なお、IASB及びFASBのEDの原文は、IASB及びFASBのホームページ上で閲覧可能であり、邦訳は当委員会のホームページ上で閲覧可能である。

([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/iasb/ed/comments20100624.jsp](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20100624.jsp))

また、IASB及びFASBのEDに対するコメントは、IASBのホームページ上で閲覧可能であり、当委員会の収益認識専門委員会のコメントの邦訳は、当委員会のホームページ上で閲覧可能である。

([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/international\\_issue/comments/20101022.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20101022.pdf))

基準で平成 23 年（2011 年）6 月より後に適用となるものについては、我が国でも国際的なアプローチが受け入れられるよう、検討段階から緊密に作業を行うこととしている。前項で述べた IASB の収益認識プロジェクトは、この対象に含まれ、当委員会が平成 22 年（2010 年）12 月に公表したプロジェクト計画表においては、MOU 関連項目<sup>2</sup>として位置付けられている。

5. このような状況を踏まえ、当委員会では、契約に含まれる財又はサービスを履行義務として識別し、企業が履行義務を充足した時、すなわち、顧客に財又はサービスを移転し、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時に収益を認識するという IASB 及び FASB の DP の基本的な考え方に関する議論を平成 21 年（2009 年）9 月に「収益認識に関する論点の整理」（以下「平成 21 年論点整理」という。）として公表した。これに対しては、基本的な考え方には同意するものの、契約に含まれる財又はサービスを一律に履行義務として識別することに対する懸念や支配の定義や具体的な解釈が明確ではないという意見が多く寄せられた。このため、本論点整理では、この基本的な考え方を基に、平成 21 年論点整理やその後に寄せられた意見を踏まえ、IASB 及び FASB の ED で取り上げられた、収益認識の単位及び時期に関する判断規準や設例等のガイダンスに基づき、より具体的な取扱いを検討するとともに、収益の測定や開示に関する論点も含めて、提案されているモデルについて包括的に検討を行い、今後の我が国の収益認識に関する会計基準の方向性を示した上で、市場関係者から広く意見を求めることとした。当委員会では、本論点整理に対して寄せられる意見も参考に、IASB 及び FASB に引き続き意見発信を行うとともに、我が国における収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準の整備に向けた検討を続けていく予定である。

## 論点整理を行う範囲

6. 我が国においては、企業の通常活動から生じる収益のみではなく、通常活動以外で発生した固定資産の売却益等も含めて、「収益」という用語を使用するケースが多いと考えられる。しかし、本論点整理では、企業の通常活動から生じる収益のうち顧客との契約から生じる収益を適用対象とし、さらに、他の会計基準等に定めがある一部の契約等を適用対象から除くことを提案している（【論点 1】参照）。

---

<sup>2</sup> IASB 及び FASB は平成 18 年（2006 年）2 月に合意した覚書（MOU）において、今後両者が共同で会計基準の開発を行うことによりコンバージェンスを進めることとしている。当委員会のプロジェクト計画表における MOU 関連項目は、この MOU に基づいて、現在両審議会が共同で進めている会計基準の開発プロジェクトに対応して、我が国で検討を進めている会計基準の検討プロジェクトを指す。

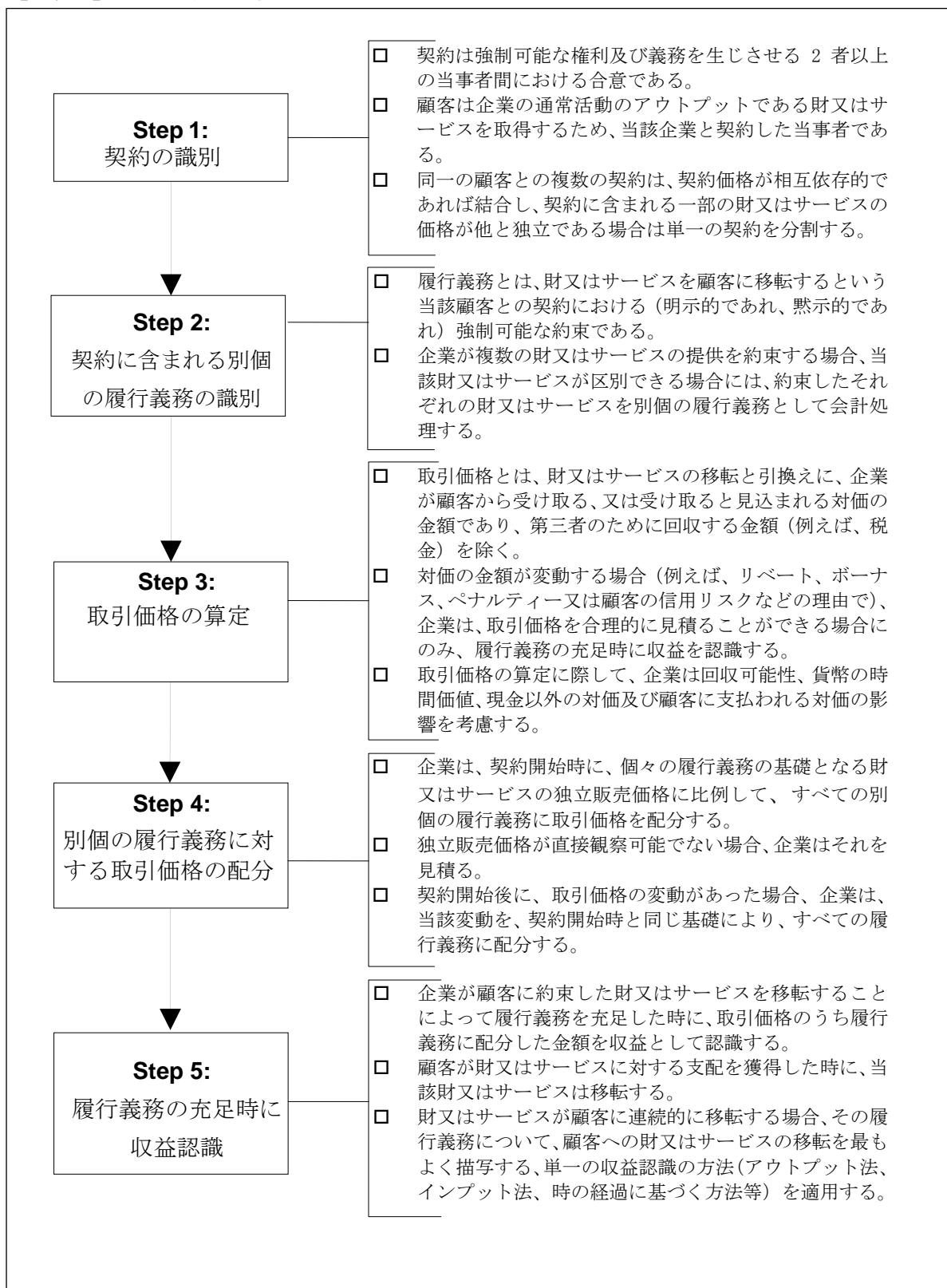
## IASB 及び FASB が提案するモデルの概要

7. IASB 及び FASB が ED で提案するモデル（以下「提案モデル」という。）では、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、当該財又はサービスと交換に企業が受け取る（又は受け取ると見込まれる）対価を反映する金額により、収益を認識しなければならないとされている。当該原則を適用するために、次のように収益認識を行うことが提案されており、それぞれの概要は【図表 1】のとおりである。
- (1) 顧客との契約を識別する。
  - (2) 契約に含まれる別個の履行義務を識別する。
  - (3) 取引価格を算定する。
  - (4) 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
  - (5) 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。
8. これにより、例えば、次の点については、現行実務に影響を与えられ考えられる。
- (1) **財又はサービスの移転からのみ収益を認識する**・・・資産の製造に関する契約（例えば、建設、製造及び特別仕様のソフトウェア（工事契約））は、顧客が資産の製造に応じて当該資産を支配する場合にのみ、連続的な収益認識となる（[論点 2-2]、[論点 2-3]及び【論点 D】参照）。
  - (2) **複数要素契約（別個の履行義務の識別）**・・・企業は、区別できる財又はサービスについて、契約を別個の履行義務に分割するよう求められる。このような定めにより、企業は、現行実務で識別されている会計単位とは異なる会計単位に契約を分ける場合があり得る（[論点 2-1]参照）。
  - (3) **総額表示と純額表示（本人か代理人か）**・・・本論点は、収益の測定ではなく、履行義務の識別の論点として扱っている。企業は、本人として負った履行義務として識別した場合には、財又はサービスについて受け取る金額を収益認識し、代理人として負った履行義務として識別した場合には、手数料部分を収益認識することが求められる（【論点 A】参照）。
  - (4) **製品保証**・・・現行実務では、製品の販売に製品保証の条件が付されている場合、企業は販売時点で売上計上するとともに、保証の履行による費用負担見込額を引当計上していると考えられるが、提案モデルが適用されると、製品保証の目的を判断した上で、目的に応じて、販売価格の一部を製品保証部分に配分するか、あるいは保証の可能性のある販売分の売上計上を繰り延べる処理が求められる（【論点 B】参照）。
  - (5) **カスタマー・ロイヤルティ・プログラム**・・・企業は、ポイントプログラム等により、顧客に対して自社が販売している財又はサービスを購入するインセンティブを与えることがある。このような顧客に対するインセンティブを与えるためのポイントプログラム等は、総称してカスタマー・ロイヤルティ・プログラムといわれている。

る。企業は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを、将来の値引きを受ける権利の販売として別個の履行義務として識別し、取引価格を配分することが求められる（【論点 C】参照）。

- (6) **ライセンス及び使用権**・・・顧客が、ライセンスを供与された知的財産に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得する場合は、実質的な売却とみなされ、ライセンス供与時に収益を認識する。実質的な売却とみなされない場合は、顧客に供与されたライセンスが独占的であれば、ライセンス期間にわたって収益を認識し、非独占的であればライセンスから便益を得ることができる時点で収益を認識する（【論点 F】参照）。
- (7) **返品権付きの製品販売**・・・現行実務では、返品権付きの製品販売については、販売時に収益を計上するとともに、返品が見込まれる部分の売上総利益相当額を引当計上する処理が採られていると考えられるが、提案モデルが適用されると、返品が見込まれる部分について収益を計上せず、その代わりに返金負債と返品された製品を受け取る権利を計上する処理が求められる（【論点 G】参照）。
- (8) **回収可能性（信用リスク）の収益への反映**・・・回収可能性（顧客の信用リスク）の影響は、取引価格に反映（収益を減額）し、企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）を取得した後の評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識する（〈論点 3-1-1〉参照）。
- (9) **取引価格の算定にあたっての見積りの使用**・・・取引価格の算定（例えば、変動する対価の見積り）及び独立販売価格に基づく当該取引価格の配分において、企業は、より広範に見積りの使用が求められる（【論点 3】参照）。
- (10) **コストの会計処理**・・・一定の要件を満たす契約の履行コストを資産（無形資産又は仕掛品等）として認識する一方で、契約の獲得コストを発生時の費用として認識することが求められる（【論点 5】参照）。
- (11) **注記**・・・財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのに資するため、収益認識に関する会計方針のほか、契約資産（負債）に関する調整表、期末に残存する履行義務の満期分析、見積りや判断に関する情報等を含む開示の拡充が求められる（[論点 6-2]参照）。

【図表 1】 収益認識の提案モデルを適用するステップ



## 論 点

### 【論点 1】 範囲

#### 〔論点 1-1〕 本論点整理における収益の範囲

##### 検討事項

9. IASB 及び FASB の ED では、顧客との契約から生じる収益のみを適用対象として、さらに一部の契約を適用対象から除くことが提案されている。提案されている内容を整理して、本論点整理の対象となる収益の範囲について検討する。

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

10. 我が国においては、企業の通常活動から生じる収益のみではなく、通常活動以外で発生した固定資産の売却益等も含めて、「収益」という用語を使用する場合が多いと考えられる<sup>3</sup>。
11. また、以下のような個別の会計基準等がそれぞれの範囲の収益認識について定めている。
- (1) 工事契約会計基準及び工事契約適用指針
  - (2) ソフトウェア取引実務対応報告
  - (3) 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。）
  - (4) 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。）
12. なお、保険契約に関する個別の会計基準はないが、保険業法に基づく保険業法施行規則では、その特質から、現金収入をもって保険料の収益認識を行う一方、保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために保険数理に基づき計算された金額や、保険契約に定めた保険期間のうち未経過分に相当する金額等について、責任準備金へ繰入すること等が定められている（保険業法施行規則第 69 条、第 70 条等）。
13. IAS 第 18 号では、収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす、期間における企業の通常活動の過程において生じる経済的便益の総流入とされている。
14. IAS 第 18 号は、次の取引及び事象から生じる収益の会計処理に適用するとされている。

---

<sup>3</sup> 財務諸表等規則では、収益は、売上高、営業外収益、特別利益の項目を示す名称を付した科目に分類して記載しなければならないとされている（財務諸表等規則第 70 条）。なお、当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」においては、利益を増加させる要素を収益と利益に分ける考え方もあるが、根源的な相違があるとは考えられないことから、特に区別することなく一括して収益と称しているとされている（討議資料第 3 章第 25 項）。



- (1) 物品の販売
- (2) 役務の提供
- (3) 利息、ロイヤルティ、及び配当を生じる企業資産の第三者による利用

また、役務の提供の契約のうち、直接的に工事契約に関連する契約から生じる収益は、IAS 第 18 号ではなく、IAS 第 11 号に従うとされている。

さらに、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」（以下「IAS 第 39 号」という。）、IFRS 第 4 号「保険契約」（以下「IFRS 第 4 号」という。）、並びに IAS 第 17 号「リース」（以下「IAS 第 17 号」という。）の範囲に含まれる契約等のほか、農作物、鉱物等から生じる収益が適用対象外とされている。

15. FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」において、収益とは、財の引渡し又は製造、サービスの提供、又は企業の継続的で中心的な活動を構成するその他の活動の結果としての、資産の流入若しくは資産の価値の増加又は負債の精算（又はその双方）であるとされている。
16. 米国会計基準では、FASB Accounting Standards Codification<sup>(TM)</sup>（FASB による会計基準のコード体系。以下「FASB-ASC」という。）Topic 605「収益」（以下「FASB-ASC Topic 605」という。）における Subtopic 605-15「製品」、Subtopic 605-20「サービス」（以下「FASB-ASC Subtopic 605-20」という。）、Subtopic 605-25「複数要素契約」（以下「FASB-ASC Subtopic 605-25」という。）、Subtopic 605-35「建設型及び製造型契約」（以下「FASB-ASC Subtopic 605-35」という。）等、あるいは、FASB-ASC Topic 840「リース」（以下「FASB-ASC Topic 840」という。）、Topic 944「金融サービス—保険」、Topic 825「金融商品」のように、特定の業種や契約類型ごとに多数の定めがある。

## IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

17. IASB 及び FASB の ED では、収益は、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形での会計期間における経済的便益の増加のうち、企業の通常活動の過程において生じるものとされている<sup>4</sup>（ED 付録 A）。
18. IASB 及び FASB の ED では、このうち、顧客との契約から生じる収益の会計処理を定めており、その他の取引又は活動から生じる収益（例えば、一部の鉱物、生物又は農業資産の価値の変動から生じる収益）は取り扱っていない（ED 第 1 項）。ここで、顧客とは、

---

<sup>4</sup> IAS 第 18 号の定義は「経済的便益の総流入」に言及しており、財又はサービスに対する顧客からの前払を収益として認識すべきであると示唆しているものと誤読する人々がいるかもしれないと懸念したため、IAS 第 18 号での収益の定義ではなく、IASB のフレームワークでの収益の記述を、公開草案に引き継ぐことを決定したとされている（ED BC 第 11 項）。

企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために、当該企業と契約した当事者であり、契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる 2 者以上の当事者間における合意である (ED 付録 A)。また、契約は、書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよいとされており、顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なり、同一企業内でも異なる場合があり、企業は、契約が存在するかどうかを判定する際に、これらの実務やプロセスを考慮しなければならないとされている (ED 第 9 項)。

19. また、次の契約は、適用対象外とされている (ED 第 6 項)。
  - (1) IAS 第 17 号の範囲にあるリース契約
  - (2) IFRS 第 4 号の範囲にある保険契約
  - (3) IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号の範囲にある契約上の権利又は義務
  - (4) 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引 (例えば、特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換)<sup>5</sup>
20. なお、企業の通常活動のアウトプットでない資産の販売についても、IAS 第 16 号「有形固定資産」(以下「IAS 第 16 号」という。)、IAS 第 38 号「無形資産」(以下「IAS 第 38 号」という。)及び IAS 第 40 号「投資不動産」(以下「IAS 第 40 号」という。)を改正して、IASB 及び FASB の ED における収益の認識と測定原則と整合させることが提案されている (ED 付録 C 及び BC 第 252 項)。

### (議論と検討)

21. IASB 及び FASB の ED では、収益は、企業の通常活動の過程において生じるものに限られている。したがって、例えば、通常活動以外で発生した固定資産の売却益は、収益には含まれないと考えられる。
22. 我が国では、収益は、企業の主たる事業として行っているか否か等により、売上高や営業外収益等に分類して表示されることから (脚注 3 参照)、そのような我が国の実務上の分類と IASB 及び FASB の ED における範囲との関係を整理して、本論点整理の範囲を検討する必要があると考えられる。
23. IASB 及び FASB の ED は、顧客との契約により生じる収益のみに適用され (ED BC 第 9 項)、顧客との契約から生じるものではない収益、例えば、生物資産、投資不動産及び商品仲介業者の棚卸資産の価値の変動や、配当からの収益は他の基準に従い、引き続き認識されるとしている (ED BC 第 10 項)。なお、配当は、支払が強制可能ではないため、

---

<sup>5</sup> 企業と在庫を交換する当事者が、顧客の定義に該当する結果として、いったん在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識することは、(1)収益と費用をグロスアップすることになり、報告期間中の企業の業績と売上総利益を利用者が評価するのが困難になる、(2)それらの契約の相手方は顧客ではなく仕入先だと考える人々もいる、という理由により不適切だという結論を下したとされている (ED BC 第 25 項)。

契約の定義（第 18 項参照）に照らして、顧客との契約から生じる収益には分類されないと考えられる。

24. 以上を踏まえ、我が国の実務でみられる損益計算書の表示を参考に例示しつつ、IASB 及び FASB の ED の適用範囲又は適用範囲外のイメージを図示すると、【図表 2】のようになると考えられる。

【図表 2】IASB 及び FASB の ED の適用対象又は適用対象外（イメージ）

表示例	収益			企業の通常活動以外で発生した利得
	顧客との契約から生じる収益		顧客との契約から生じるものではない収益	
	右以外	リース、金融商品、保険に関する契約等から生じる収益		
	ED の適用対象	ED の適用対象外		
営業収益	売上高（商品等の販売、役務の給付）	リース、金融商品、保険に関する営業収益	トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価差額、配当に関する営業収益	
営業外収益	受取賃貸料 <sup>6</sup> 、受取手数料等	受取利息、有価証券利息等 <sup>7</sup>	受取配当金等	（特別利益に属する項目のうち金額の僅少なもの等）
特別利益				固定資産売却益等

25. また、IASB 及び FASB の ED は、広範囲の業種に適用される単一の収益認識の原則の開発を目標としたものであるが（ED BC 第 4 項）、他のプロジェクトで取り扱っているリース、保険契約、金融商品の契約については、適用範囲から除外している<sup>8</sup>（第 19 項参照）。

<sup>6</sup> 受取賃貸料のうち、リース会計基準の適用範囲に含まれるものは、リースに関する収益のため、適用対象外になることが考えられる。

<sup>7</sup> 主たる事業から生じる受取利息等は、営業外収益ではなく、営業収益として分類して表示されていることが考えられる。

<sup>8</sup> 顧客との契約の一部を適用範囲から除外することは、そのような目標と整合的ではないとも考えられるが、提案モデルは他のプロジェクトにおいて収益の問題を検討するためのフレームワークを両審議会に提供し、他のプロジェクトで提案モデルからの乖離が生じるとすれば、それは、顧客とのそれらの契約について異なる基準で会計処理することが、財務諸表の利用者により有用な情報を提供することになるという両審議会の判断によって生じるものであるとされ

これらの契約については、顧客との契約に該当するものであっても、それらの特性に着目した他の会計基準が定められる場合は、当該基準により、個別具体的な会計処理等が行われることが考えられる。

26. さらに、第 19 項 (4) の、交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引は、顧客との契約に該当するが、提案モデルに従って、最終顧客に販売する前の同業他社との交換時に収益と費用を総額で認識した場合、利用者の財務諸表の評価を困難にすることがあるため、適用範囲から除外することが適当であると考えられる。

## 今後の方向性

27. IASB 及び FASB の ED と同様に、本論点整理においては、顧客との契約から生じる収益に焦点を当てて、検討していくこととする<sup>9</sup>。また、我が国においてもリース、金融商品の契約については、既に個別の会計基準があり、当委員会における他のプロジェクトにより検討が行われ、保険契約については、保険業法に基づく規定がなされているため、IASB 及び FASB の ED と同様に適用対象となる範囲を限定して検討していくことが考えられる。
28. さらに、顧客との契約から生じる収益に焦点を当てて検討していくにあたり、交換取引の実質的な内容によらず収益認識されることを避けるため、交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引についても IASB 及び FASB の ED と同様に範囲を限定して検討していくことが考えられる。
29. なお、IASB 及び FASB の ED では、IAS 第 16 号、IAS 第 38 号及び IAS 第 40 号を改正して、ED における収益の認識と測定原則と整合させることが提案されているが、我が国においては、固定資産の売却益の会計処理については、現行の取扱い<sup>10</sup>を踏まえ、別途検討する必要があることから、本論点整理の検討対象には含めないこととする。

## [論点 1-2] 契約の識別、結合と分割

### 検討事項

30. IASB 及び FASB の ED では、契約の識別を行い、場合によっては、契約の結合又は分割を行うことが提案されている。提案されている内容を整理して、契約の識別の取扱いに

---

ている (ED BC 第 20 項)。

<sup>9</sup> 我が国においては、営業収益 (売上高等の主たる事業によるもの) を範囲として、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益は、同様に会計処理を行うべきとして整理する方が、分かりやすいとする意見がある。

<sup>10</sup> 例えば、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(以下「会計制度委員会報告第 15 号」という。)、日本公認会計士協会監査委員会報告第 27 号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」(以下「監査委員会報告第 27 号」という。)などがある。

ついて検討する。

### **我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い**

31. 我が国において、契約の識別に関する一般的な定めはない。工事契約会計基準においては、工事契約に係る認識の単位として、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とされ、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が、実質的な取引の単位に基づくために、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書の単位を結合することが必要な場合もあるとされている（工事契約会計基準第7項及び第42項）。なお、実質的な取引の単位が有する特徴は、その範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得することとされている（同第43項）。
32. IAS第18号では、通常、個々の取引に別個に適用されるが、取引の実質を反映させるために、単一取引の別個に識別可能な構成要素ごとに認識規準を適用すること、反対に、その経済的実質が一連の取引として考えられるために、複数の取引を一体として認識規準を適用することについて定められている。また、IAS第11号では、通常、個々の工事契約に別個に適用されるが、単一の契約又は一群の契約の実質を反映させるために、単一の契約の別個に識別可能な構成要素に対し、又は、一群の契約に対し、一括して同基準を適用することについて定められている。
33. 米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 605-35において、複数の契約が単一の会計単位に結合される場合や、単一の契約が複数の会計単位に分割される場合について定められている。また、FASB-ASC Subtopic 605-25では、同時又はほとんど同時に締結された同じ企業又は関連する当事者との別個の契約の結合について定められている。

### **IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討**

34. IASB及びFASBのEDでは、契約について、定義等（第18項参照）に加えて提案モデルを適用する目的上は、次のすべての要件を満たす場合のみ存在するとされている（ED第10項）。
  - (1) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる。）。
  - (2) 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。
  - (3) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できる。
  - (4) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できる。
35. 一方、契約当事者が、完全に未履行の契約（企業がいかなる財又はサービスも移転しておらず、かつ、顧客がいかなる対価の支払もしていない契約）を違約金なしで終了させることができる場合には、提案モデルを適用する目的上は、契約は存在しないとされ

- ている（ED 第 11 項）。
36. また、ほとんどの場合、企業は提案モデルを、顧客との単一の契約に適用するが、場合によっては、企業が契約を結合又は分割するかどうかによって、収益認識の金額と時期が異なる場合があり得るとして、第 37 項及び第 38 項のように契約の結合及び分割について定められている（ED 第 12 項）。
37. ある契約における財又はサービスの価格が、その他の契約における財又はサービスの価格に依存する場合（すなわち、契約価格が相互依存的である場合）には、企業は、複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理をしなければならない。複数の契約が相互依存的な価格を有する指標としては、次のものがある（ED 第 13 項）。
- (1) 契約が同時又はほぼ同時に締結されている。
  - (2) 契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている。
  - (3) 契約が同時又は連続的に履行される。
38. 逆に、契約における一部の財又はサービスの価格が、契約におけるその他の財又はサービスの価格と独立である場合には、企業は、単一の契約を分割して、複数の契約として会計処理をしなければならない。財又はサービスの価格は、次の双方の条件が満たされる場合にのみ、同じ契約におけるその他の財又はサービスの価格から独立である（ED 第 15 項）。
- (1) 企業（又は他の企業）が、通常、同一又は類似の財又はサービスを別個に販売する。
  - (2) ある財又はサービスを、契約におけるその他の財又はサービスと一緒に購入しても、顧客は著しい割引を受けることがない。
- 具体的には、次のように取り扱われる。

【設例1】契約の分割（参考：ED 設例 1 <sup>11</sup> ）				
(前提条件)				
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 企業が、製品 A、B 及び C を 36 千円で顧客に販売する契約を結ぶ。</li> <li>➤ 企業は、通常は、製品 A、B 及び C をそれぞれ 9 千円、11 千円及び 20 千円で別個に販売している。また、通常、A と B を一緒にして 16 千円で販売している。</li> </ul>				
(単位：千円)				
販売価格	製品 A	製品 B	製品 C	備考
単独	9	11	20	合計 40
A 及び B (セット)	16 (<9+11)		—	一緒に購入すると割引がある。

<sup>11</sup> 以下、IASB 及び FASB の ED の設例を参照する場合、これらの一部加筆修正している。また、これらの設例の中では必要に応じて、会計処理のイメージを示すが、そこで用いる「収益」等は、具体的な表示科目を特定するものではない。

A、B 及び C (セット)	36 (=16+20)	一緒に購入しても割引がないため、「A と B の価格」及び「C の価格」は独立。
-------------------	-------------	---

(契約の分割)

契約を「A と B の供給契約」及び「C の供給契約」に分割する。この契約を 2 つの契約に分割したことの影響は、製品 A 及び B を一緒に購入したことによる 4 千円の割引が、製品 A 及び B のみに配分されることである。

39. 契約を分割する場合には、企業は、対価の金額の合計を、識別された各契約における財又はサービスの独立販売価格に比例して、識別された各契約に配分しなければならないとされている。また、企業は、対価の金額のその後の変動を、識別された契約のうち当該変動が関連するもののみ配分しなければならないとされている (ED 第 16 項)。
40. 顧客との契約の一部が IASB 及び FASB の ED で提案された基準の範囲に含まれ、一部がその他の会計基準の範囲に含まれる場合は、その他の会計基準が、契約の一部の分割方法又は当初測定の方法あるいはその双方を定める場合、企業は、まずそのような分割の定め又は測定の定めあるいはその双方を適用しなければならず、その他の会計基準が、契約のいかなる部分についても分割方法又は当初測定の方法あるいはその双方を定めていない場合は、企業は、契約の分割又は当初測定あるいはその双方を行うために提案モデルを適用しなければならないとされている (ED 第 7 項)。

#### (議論と検討)

41. 契約の結合について、ほとんどの場合、提案モデルを顧客との単一の契約に適用するが、場合によっては契約の結合を行って適用するという IASB 及び FASB の ED の提案については、実質的な取引を反映した会計処理が行われることから、適切であると考えられる。また、このような考え方に基づく契約の結合の取扱いは、我が国及び国際的な会計基準の現行の取扱いにおいても同様であると考えられる。
42. 契約の分割について、IASB 及び FASB の ED では、まず契約を分割し、分割された契約について履行義務を識別する ([論点 2-1] 参照) 2 段階のステップがとられている。分割の原則の目的は、顧客との契約の一部が他の基準の範囲に含まれる場合に、範囲の評価を単純化すること (第 40 項参照) のほか、契約の取引価格の変動を配分すべき財又はサービスを決定することが示されている (ED BC 第 38 項)。しかし、契約開始時には、当初の取引価格がそれぞれの財又はサービスの独立販売価格の合計に近似しており契約を分割した場合であっても、その後の価格の変動が分割後の契約の一部に関連するか、契約全体に関連するかが明らかでないこともあると考えられる。このため、2 段階のステップをとらずに、識別された別個の履行義務に価格の相互依存性があるかどうか

により、契約の変更を反映するかどうかを判断すべきであり、事後の取引価格の変動の反映については、契約の分割の原則は不要であるという考え方もある。

43. また、契約の一部が IASB 及び FASB の ED で提案された基準の範囲であり、残りが他の基準の範囲にある場合、契約全体をいずれかの基準に従い処理するよりも、契約を分割して、その結果として識別された契約のそれぞれを関連する基準に従って会計処理する方が、財又はサービスが、単独で販売されるか、他の財又はサービスと一緒に販売されるかにかかわらず、同種の取引に同一の会計処理がなされることから適切であると考えられる。また、他の基準を優先的に適用することにより、特性のある契約の一部が個別具体的な基準により取り扱われることにもなる。

### **今後の方向性**

44. IASB 及び FASB の ED の実質的な取引の単位に基づいて会計処理を行うという考え方は適切であると考えられるため、我が国においても、同様の考え方を取り入れていくことが考えられる。しかし、契約の分割について、他の基準を適用する範囲の評価において分割を行うことは適当であるが、事後の取引価格の変動の反映のために、契約における別個の履行義務の識別に関する定めに加えて契約分割の原則を設ける必要はないとも考えられることから、国際的な会計基準の今後の動向も踏まえ、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

### **[論点 1-3] 契約の変更**

#### **検討事項**

45. IASB 及び FASB の ED では、契約が変更された場合、契約の変更による価格と既存の契約の価格との相互依存性により会計処理を行うことが提案されている。提案されている内容を整理して、契約の変更の取扱いについて検討する。

#### **我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い**

46. 我が国において、契約の変更に関する一般的な定めはないが、工事契約会計基準においては、工事進行基準を適用する場合において、工事収益総額、工事原価総額又は決算日における工事進捗度の見積りに変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理するとされている（工事契約会計基準第 16 項）。
47. IAS 第 11 号では、変更（variation）とは、契約に基づき実施すべき工事の範囲の変動（change）に関する顧客の指示をいうとされている。変更は、工事契約収益の増加又は減少をもたらす場合があり、顧客が変更及び変更から生じる収益の額を承認する可能性が高く、かつ、当該収益の額が信頼性をもって測定できる場合には、変更は、工事契約収益に含められるとされている（IAS 第 11 号第 13 項）。
48. 米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 605-35 において、範囲及び価格の両方につい



て顧客及び工事業者によって承認された変更指示を反映するため、工事契約収益及び工事契約原価を調整しなければならないとされている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

49. IASB 及び FASB の ED では、契約の変更 (modification) とは、契約の範囲又は価格の変更 (change) をいうとされている。これには、移転される財又はサービスの性質又は金額の変更、履行の方法又は時期の変更、あらかじめ合意した契約価格の変更が含まれるとされている (ED 第 17 項)。
50. 企業は、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存적である場合 (第 37 項参照) にのみ、当該契約の変更を既存の契約と一緒に会計処理しなければならないとされている。一方、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存적でない場合には、企業は、契約の変更を別個の契約として会計処理しなければならないとされている (ED 第 19 項)。

具体的には、次のように取り扱われる。

#### [設例2] 契約の変更 (参考 : ED 設例 2)

(前提条件)

シナリオ 1 - 価格が相互に依存していないサービス

- 企業が、3 年間のサービス契約を結ぶ。支払条件は、年額 100,000 千円の前払である。契約開始時におけるこのサービスの単独の販売価格は年 100,000 千円である。
- 第 3 年度の期首 (顧客が当該年度に係る 100,000 千円を支払った後) に、企業は第 3 年度のサービスの価格を 80,000 千円に減額することに同意した。さらに、顧客は契約の 3 年間の延長に対して 220,000 千円を追加して支払うことに同意した。第 3 年度の期首現在のこのサービスの単独の販売価格は 80,000 千円である。

シナリオ 2 - 価格が相互に依存しているサービス

- 事実関係は、次の点を除いてシナリオ 1 と同じである。第 3 年度の期首に、顧客が 3 年間の契約延長に対して 180,000 千円を追加して支払うことに同意する。

(単位 : 百万円)

年度	1	2	3	4	5	6	備考
当初契約	300 (=100×3)			—			・3 年契約 (年額 100 前払)

シ ナ リ オ 1	契約変更	—		220 (=80×3－(100－80))				・3年度を100から80に減額 ・220の支払で3年延長
	過去の収益認識	100	100	—				各年度が独立販売価格であり、契約変更の価格と当初契約の価格は相互依存関係にないと判断する。
	当年度（第3年度）以後の収益認識	—		80	80	80	80	
シ ナ リ オ 2	契約変更	—		180 (<220)				・3年度を100から80に減額 ・180の支払で3年延長
	過去の収益認識	100	100	—				・40値引しており、契約変更の価格と当初契約の価格は相互依存関係にあると判断する。
	当年度（第3年度）以後の収益認識	—		40 (*)	80	80	80	

(\*) (1)  $(300+180) \div 6 = 80$  (契約変更後の1年分の対価)

(2)  $80 \times 2 - 100 \times 2 = \Delta 40$  (契約変更の累積的影響額)

(1)+(2)=40

(会計処理)

シナリオ1－価格が相互に依存していないサービス

企業は契約変更を当初の契約と別個に会計処理する。第3年度の期首に受け取った100,000千円のうち20,000千円は、将来の年度に提供されるサービスに対する前払である。企業は当初の契約により提供された2年間のサービスについては年100,000千円の収益を認識し、新たな契約によりその後の4年間に提供されるサービスについては年80,000千円の収益を認識する。

シナリオ2－価格が相互に依存しているサービス

企業は契約変更を当初の契約と一緒に会計処理する。契約変更日に、企業は契約変更の累積的影響を、収益の40,000千円の減額として認識する。企業は、最初の2年間について年100,000千円の収益を認識し、第3年度については40,000千円、第4年度、第5年度及び第6年度についてはそれぞれ80,000千円の収益を認識する。

### (議論と検討)

51. 契約の変更を別個の契約として会計処理するか、あるいは既存の契約の一部として会

計処理するかについて、価格の相互依存性により判断するという IASB 及び FASB の ED の提案は、契約の結合及び分割における IASB 及び FASB の ED の提案と整合的なものであり、実質的な取引の単位に基づいて会計処理を行うという考え方は適切であると考えられる。ただし、この場合であっても、第 42 項で述べたように、契約の変更は、契約における識別された履行義務との価格の相互依存性を勘案して反映すべきと考えられる。

52. また、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存的である場合には、契約の変更による累積的影響額を、契約の変更が行われた期間に認識する IASB 及び FASB の ED の提案は、同様の契約について、契約形態により異なる会計処理が行われることを避けようとするものであり<sup>12</sup>、そのような考え方は適切であると考えられる。

## 今後の方向性

53. 類似の契約について、契約形態にかかわらず、実質的な取引の単位に基づき、同様の会計処理を行うという考え方は適切であると考えられることから、我が国においても、契約の変更について同様の考え方を取り入れていくことが考えられる。

## 【論点 2】認識

### 【論点 2-1】履行義務の識別

#### 検討事項

54. IASB 及び FASB の ED では、契約に含まれる履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識することとされており、履行義務が収益認識の単位となる。提案されている内容を整理して、履行義務の識別の規準について検討する。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

55. 我が国では、収益認識の単位について一般的に定めている会計基準はないが、ソフトウェア取引実務対応報告において、ソフトウェア取引に関する複合取引については、契約上明らかにされているその内訳金額によるほか、契約上、金額の内訳が明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解した金額も認められるとされている（ソフトウェア取引実務対応報告脚注 9）。
56. IAS 第 18 号では、取引の識別の問題として、同基準の認識要件の適用については、取引の実質を反映するため、単一の取引に別個に識別可能な構成部分があれば当該構成部分ごとに適用し、逆に、経済的な効果が一連の取引と考えないと理解できないような複

---

<sup>12</sup> IASB 及び FASB の ED の提案のような会計処理としない場合、企業は、契約がどのように構成されたかや、契約の条件が契約開始時に交渉されたのか契約の存続期間中に再交渉されたのかによって、同様の権利及び義務を異なる方法で会計処理する可能性があると考えられている（ED BC 第 41 項）。

数の取引については、一体として適用することが求められている（第 32 項参照）。

57. また、IAS 第 18 号では、収益の認識要件の 1 つとして、公正価値を信頼性をもって測定できることが求められていることから、前項の考え方に基づいて、契約の構成部分について独立して認識要件を適用するためには、その構成部分の公正価値を信頼性をもって測定できることが必要であると考えられる。
58. 米国会計基準においては、FASB-ASC Subtopic 605-25 において、顧客に提供される財やサービス等が単独で顧客にとって価値を有すること（売主が別個に販売している又は顧客が単独で再販売できること）、公正価値について客観的かつ信頼できる証拠が存在すること等の要件のすべてを満たす場合に、別個の会計処理単位とすべきこととされている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

59. IASB 及び FASB の ED における収益の認識単位は、契約における履行義務（財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ、黙示的であれ）強制可能な約束）である。企業は、すべての約束した財又はサービスを識別するため、また、約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを決定するために、契約条件及び企業の実務慣行を評価しなければならない。
60. この財又はサービスには次のものが含まれる。
- (1) 販売目的で企業が製造する財（例えば、製造業者の棚卸資産）
  - (2) 再販売目的で企業が購入する財（例えば、小売業者の商品）
  - (3) その他の当事者が財又はサービスを移転するよう手配すること（例えば、他の当事者の代理人として行動すること）<sup>13</sup>
  - (4) 財又はサービスを提供するために待機すること（例えば、利用可能になった時に提供されるソフトウェア製品）
  - (5) 顧客に代わっての資産の建設又は開発
  - (6) ライセンス、使用权又はオプションの付与
  - (7) 契約上合意した作業の履行
61. 企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合は、財又はサービスが区別できるときのみ約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会

---

<sup>13</sup> IASB 及び FASB の ED では、履行義務の識別にあたり、企業の負っている履行義務が財又はサービスそのものを提供することであるのか（すなわち、企業は本人であるか）、他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をすることであるのか（すなわち、企業は代理人であるか）を判断するとされている。この判断により、本人の場合には、それらの財又はサービスについて受け取る対価の金額（総額）で収益を認識し、代理人の場合は、他の当事者の財又はサービスの提供を手配することと交換に受け取る報酬又は手数料の金額（純額）で収益を認識する。これに関する議論と検討は後述する【論点 A】で取り扱う。

計処理しなければならない。

62. 財又はサービス（又は財又はサービスの束）は、次のいずれかの場合には区別できる。
- (1) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
  - (2) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
    - ① 財又はサービスに、区別できる機能があること・・・財又はサービスに区別できる機能がある場合とは、財又はサービスが、それ自体又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、効用がある場合である。
    - ② 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること・・・財又はサービスに区別できる利益マージンがある場合とは、財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合である。
63. 企業が、複数の約束した財又はサービスを同時に顧客に移転する場合において、これらの履行義務を一緒に会計処理しても、収益認識の金額と時期がこれらの履行義務を別個に会計処理したときと同じ結果になる場合は、IASB 及び FASB の ED の認識及び測定に関する定めを、個々の履行義務に別々に適用する必要はない。例えば、企業が、2つの区別できるサービスを同一の期間にわたって顧客に移転する場合において、同一の収益認識方法を双方のサービスに適用することが顧客へのサービスの移転を忠実に描写することとなるときには、企業は、これらのサービスを移転する約束を単一の履行義務として会計処理することができる。

#### （議論と検討）

64. 我が国の現行実務では、ソフトウェア取引に関する特定の複合取引（第 55 項参照）以外については、契約を収益認識の単位とすることが一般的であるが、提案モデルでは、契約に含まれる履行義務単位で収益認識を行うこととなる。このため、複数の財又はサービスを異なる時点で移転することを約束する契約のうち第 62 項の要件を満たすものは、個々の履行義務として識別された財又はサービスの単位で収益認識される。この結果、これまで引当金として処理されていた、製品保証付き契約の一部（【論点 B】参照）やカスタマー・ロイヤルティ・プログラム（【論点 C】参照）は、顧客にサービスを移転する約束であることから別個の履行義務として識別されるため、取引価格のうち当該サービスに配分された金額は、主たる製品の移転時には収益が認識されず、当該サービスの提供時に認識されることになる。
65. 平成 21 年論点整理に対しては、履行義務単位で収益認識を行うという提案について、基本的な考え方には賛成するが、すべての履行義務を一律に区分処理することを求める

のではなく、区分処理すべき履行義務の範囲について、追加的な指針を設定すべきであるという意見が多く寄せられた。同様の意見が IASB 及び FASB の DP にも寄せられたため、IASB 及び FASB の ED では、企業による収益及び利益マージンの認識が、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写する方法であるとともに実務上可能な方法で行われることを目的として、履行義務が区別できる場合の原則を定めている（第 62 項参照）。

#### 他の企業の参照

66. IASB 及び FASB の ED では、財又はサービスが区別できるものであるという最善の証拠は、企業によりその財又はサービスが別個に販売されていることであるとしているが、企業自身が財又はサービスを別個に販売していない場合であっても、他の企業が当該財又はサービスを別個に販売しているときには、企業は財又はサービスを区別できるとしている（第 62 項 (1) 参照）。これは、企業の契約形態にかかわらず、類似する取引を整合的に会計処理することを目的としていると考えられる。
67. しかし、他の企業の参照が、同業他社又は特定の市場に限定されていないため、他の企業が同一若しくは類似の財又はサービスを別個に販売している場合も履行義務を区別できるとすることにより、第 62 項 (2) において識別されるより多くの履行義務が識別される可能性がある。したがって、他の企業を参照せず、企業自身が別個に販売しているか、販売し得る場合とすべきであるという意見がある。
68. また、理論上は、ほとんどすべてのものが別個に販売し得るため、IASB 及び FASB の ED では、約束した財又はサービスが別個に販売し得る場合の要件として、約束した財又はサービスに区別できる機能及び利益マージンがあることを求めている（第 62 項 (2) 参照）。

#### 区別できる機能

69. 財又はサービスが区別できる機能を有するのは、「単独で又は他の財又はサービスと一緒に効用を有する場合」である。単独で又は他の財又はサービスと一緒に、消費、処分、保有又は経済的便益を生み出すその他の方法で使用できる場合、当該財又はサービスは区別できる資産となる（ED BC 第 50 項）。しかし、ほとんどすべてのものは、他の財又はサービスと一緒にあればそのように使用することができるため、この記述では不十分であると考えられる。
70. IASB 及び FASB の ED では、また、区別できる機能を要求することは FASB-ASC Subtopic 605-25 の複数要素契約に関するガイダンスと整合的であるとしている。米国会計基準におけるこのガイダンスは、引き渡された項目を企業が個別に会計処理する条件として、「単独で顧客にとっての価値がある」ことを求めているが、約束した財又はサービスについて顧客が意図している用途を評価することを示唆することになるため、IASB 及び FASB の ED ではこの表現を用いないことが決定されている。一方、履行義務の識別にあ

たって顧客からの視点で見るとは、提案している支配の指標を顧客からの視点として明示していることと整合するため、「区別できる機能」を、「単独で顧客にとっての価値がある」ことと同程度に財又はサービスが別々に販売し得るという状況に限定すべきであるという意見がある。

#### 区別できる利益マージン

71. IASB及びFASBのEDでは、財又はサービスが区別できる機能を有する場合であっても、区別できる利益マージンがあるときにのみ、別個の履行義務として会計処理することを提案している。これは、財又はサービスに区別できる利益マージンがない場合に独立販売価格を求めることは、財務諸表の利用者にとって有用な情報とされないと考えられたためである。
72. 「区別できる利益マージン」という提案は、FASB-ASC Subtopic 605-35の建設型契約に関するガイダンスに類似しているとされている。米国会計基準におけるこのガイダンスでは、リスク水準の違いや異なるセグメントで提供されるサービスに対する需要と供給の関係の違いなどの要因により、契約の構成要素それぞれの収益率が異なる場合にのみ、企業はそれらを区分して会計処理するとされている。一方で、IASB及びFASBのEDでは利益マージンが区別できる場合とは、その財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するために必要な資源を企業が別個に識別できる場合とされており、マージンが異なる場合に限定されていない。
73. また、IASB及びFASBは、企業が利益マージンを区別して管理している場合ではなく、利益マージンを区別できる場合とすることにより、個々の企業のビジネスモデルによらず、できるだけ客観的に履行義務を識別することを意図していると考えられる。
74. 例えば、建設マネジメント・サービスでは、建設業者は、個々の建設作業を提供したり外注したりすることに加えて、契約マネジメント・サービスを提供する。IASB及びFASBのEDでは、このマネジメント・サービスの内容により、履行義務は次のように識別されると説明されている。
  - (1) 重要な契約マネジメント・サービスであり、基礎となる関連する建設作業と同じリスクにさらされている場合  
別個に販売される（それぞれを下請業者が行うことができる）3つの作業からなる工事契約において作業A、B及びCは非常に関連しているため、企業は、それらの作業の全部に関連する重要な契約マネジメント・サービスを顧客に提供することが必要となるとする。この場合、作業A、B及びCに関連して提供される契約マネジメント・サービスは、基礎となる関連する建設作業と同じリスクにさらされているので、契約マネジメント・サービスには区別できる利益マージンがない。したがって、建設業者は、そのサービスをリスクが不可分な作業（作業A、B及びC）と結合し、それらの約束した財又はサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理

することを求められる。

契約マネジメント・サービスと個々の建設作業との間の関係は、次のように図解できる。

**【図表 3】 別個の履行義務が1つだけの契約**

契約マネジメント		
作業 A	作業 B	作業 C

- (2) 契約マネジメント・サービスのリスクに重要性がないか又は特定の作業に起因している場合

契約マネジメント・サービスのリスクに重要性がないか又は特定の作業に起因している場合も、契約マネジメント・サービスには、やはり区別できる利益マージンがない。しかし、建設業者は、当該サービスの一部を特定の作業と結合することができる。したがって、企業は、各作業と建設マネジメント・サービスの一部を単一の履行義務として会計処理する。これは次のように図解できる。

**【図表 4】 別個の履行義務が3つある契約**

契約マネジメント	契約マネジメント	契約マネジメント
作業 A	作業 B	作業 C

75. 前項(2)では、契約マネジメント・サービスのリスクに重要性がないか又は特定の作業に起因している場合は、契約マネジメント・サービスに区別できる利益マージンがないが、当該サービスの一部を特定の作業と結合できるとされている。しかし、企業が利益マージンを区別して管理していない場合には、契約マネジメント・サービスと特定の作業の財又はサービスを提供するために必要な資源を識別できるとしても、結合した利益マージンをどのように区別できるかが明らかではないと考えられる。このため、第62項(2)②のように利益マージンを区別できる場合ではなく、企業が利益マージンを区別して管理している場合に、別個の履行義務として認識すべきであるという意見がある。

#### 今後の方向性

76. 複数要素契約において、財又はサービスの移転を収益認識に忠実に描写するために、履行義務を識別することは有用であり、我が国においても、財又はサービスが区別でき



る場合には、識別された別個の履行義務を収益認識の単位として検討していくことが適当であると考えられる。しかし、財又はサービスが区別できる場合のガイダンスについては、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写する方法であるとともに実務上可能な方法で行われるよう、引き続き明確化することを検討する必要があると考えられる。

77. また、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等を別個の履行義務とし、そのサービスの移転時に当該部分に配分された取引価格を収益認識することについては、個々の性質に照らして適切かどうかを検討する必要があると考えられる（【論点 B】及び【論点 C】参照）。

## 【論点 2-2】履行義務の充足

### 検討事項

78. IASB 及び FASB の ED では、顧客に約束した財又はサービスが移転することによって、企業が履行義務を充足した時に、収益認識を行うことを提案している。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。このため、ここでは、支配の移転の考え方について整理し、現行モデルとの比較検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

79. 我が国では、企業会計原則により、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている（企業会計原則 第二 3B）。
80. また、継続的関与がある場合については、ソフトウェア取引実務対応報告や、本論点整理の範囲ではないが、不動産取引や企業結合に関する会計基準等<sup>14</sup>においてリスクと経済価値が移転したかどうかを収益認識を行うための判断規準の 1 つとしている。
81. IAS 第 18 号では、財の販売からの収益認識に関しては、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したこと等を要件としている。
82. 米国会計基準においても、FASB-ASC Topic 605 で、収益の認識要件として、実現又は実現可能であることと、稼得されていることが求められている<sup>15</sup>。また、継続的関与の取扱いが重要な問題となる不動産取引に関しては、FASB-ASC Topic 360 「有形固定資産」において、収益認識を行うための重要な条件の 1 つとして、不動産の所有に伴うリスクと経済価値の移転が求められている。

<sup>14</sup> 例えば、会計制度委員会報告第 15 号、監査委員会報告第 27 号、企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）が該当する。

<sup>15</sup> 米国証券取引委員会（SEC）のスタッフが作成した文書である、スタッフ会計公報では、収益認識のために、次の 4 つの要件をすべて満たす必要があるとしている。

- (1) 契約に関する説得的証拠の存在
- (2) 財の引渡し又はサービスの提供
- (3) 販売価格が確定又は確定可能
- (4) 回収可能性が合理的に保証されていること

## IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

83. IASB 及び FASB の ED では、企業は、[論点 2-1] に従って識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスが移転することによって充足した時に、収益を認識することが提案されている。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時、すなわち、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便益を享受する能力を有する場合に顧客に移転する (ED 第 25 項及び第 26 項)。
84. ここで、財又はサービス (すなわち、資産) の使用を指図する顧客の能力とは、残存する耐用年数にわたって資産を使用する現在の権利又は顧客の活動の中で資産を消費する現在の権利を意味する。また、資産からの便益を享受する顧客の能力とは、資産から生じる潜在的なキャッシュ・フロー (キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少のいずれか) のほとんどすべてを獲得する現在の権利を意味する。顧客は、資産の使用、消費、売却、交換、質入れ、あるいは保有などの多くの方法で、資産からのキャッシュ・フローを直接的又は間接的に獲得することができる (ED 第 27 項)。
85. 財又はサービスの支配が移転しているかどうかは、別個の履行義務について個々に考慮する。顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれるが、これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではなく、また、一部の指標は、特定の契約と関連性がない場合がある (例えば、物理的な占有及び法的所有権は、サービスには関連しない。)
- (1) 顧客が無条件の支払義務を負っている・・・顧客が財又はサービスに対する無条件の支払義務を負う場合、通常それは、顧客がそれと交換に財又はサービスの支配を獲得しているからである。義務が無条件であるのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外は必要とされない場合である。
  - (2) 顧客が法的所有権を有している・・・法的所有権は、どの当事者が、財の使用を指図し、かつ、その財から便益を享受する能力を有しているかを示していることが多い。法的所有権の便益には、財を販売する能力、他の資産と交換する能力、又は債務を担保若しくは決済するために使用する能力が含まれる。したがって、法的所有権の移転は、支配の移転と一致することが多い。しかし、場合によっては、法的所有権の保有が保護的権利であって、顧客への支配の移転とは一致しない場合がある。
  - (3) 顧客が物理的に占有している・・・多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。しかし、場合によっては、物理的な占有は財の支配と一致しない。例えば、委託販売契約や販売及び買戻し契約の中には、企業が物理的な占有を移転しても財の支配を維持するものがある。反対に、請求済未出荷契約の中には、企業は顧客が支配する財を物理的に占有しているもの

がある。

- (4) 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである・・・顧客専用のデザイン又は機能が付された財又はサービスは、当該財又はサービスに代替的な用途がないため、企業にとって価値がほとんどない場合がある。例えば、顧客専用の資産をその他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するに従い、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高い。財又はサービスのデザイン又は機能について細かな変更だけを指定できる顧客の能力、あるいは企業が定める標準化されたオプションの範囲から選択できる顧客の能力は、通常、顧客専用の財又はサービスを示さない。しかし、財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるに従い、顧客が支配を獲得することを示す。

### **（議論と検討）**

86. IAS 第 18 号では、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより資産の移転を評価することを求めている。このリスクと経済価値アプローチでは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、所有に伴うリスクと経済価値の大部分（又は他の何らかの残高）が顧客に移転しているかどうかの判断が難しいことがあるため、経済的に類似した契約について異なる会計処理となる可能性がある。また、リスクが移転した後にはじめて契約全体について収益が認識される場合には、個々の財又はサービスの移転を忠実に描写しない可能性がある。
87. これに対して、顧客が支配を獲得したかどうかにより財又はサービスの移転を判断する場合には、契約における履行義務を適切に識別し、個々の履行義務の充足ごとに収益認識が行われることにより、経済的に類似する取引に整合的に会計処理することができ、財又はサービスの移転を忠実に描写することができると考えられるため、IASB 及び FASB の ED では支配に焦点を当てている。
88. 平成 21 年論点整理に対する意見では、支配の定義や具体的な解釈について、基準上で明確にされることを前提に、個々の財又はサービスに対する支配が顧客に移転した時点で収益認識することに、多くが同意した。しかし、支配の移転という概念は物理的な側面や法律的な側面を重視しているとの懸念や、財又はサービスの引渡後に一部のリスクが残る場合で、別個の履行義務を識別できないときには、支配の移転時点が明確ではないという意見もある。
89. 同様の意見が IASB 及び FASB にも寄せられたため、IASB 及び FASB の ED では、財又はサービスに対する支配とは何か及び支配が顧客に移転しているかどうかをどのように判定するかを明確化するために、第 84 項の説明や第 85 項の指標並びにガイダンスを追加している。この IASB 及び FASB の ED における考え方に従って、例えば、財の物理

的な移転と支配の移転との関係を示すと、次のようになると考えられる。

(1) 通常の商品販売

我が国では、通常の商品販売等による実現時期についての具体的な判断規準について明確にされているわけではないが、法人税法上の取扱い等の結果、実際に顧客に引き渡した時点で収益を認識する引渡基準や、顧客の検収時点で収益を認識する検収基準と並んで、継続的な適用を条件として、顧客への引渡前の商品発送時点で収益を認識する出荷基準についても広く採用されているものと考えられる<sup>16</sup>。

IASB 及び FASB の ED の提案によれば、顧客が製品に対する支配を獲得した時に収益認識を行う。多くの場合、それは製品が顧客の受取場所に引き渡されたか又は顧客に出荷された時であり、引渡し又は出荷の条件を含めた契約条件によって判断することになると考えられる。また、企業が製品出荷中の損失リスクを保持している場合で、そのリスク負担に関するサービスが区別でき、重要である場合には、別個の履行義務として、それぞれの義務の移転時点で収益が認識されることとなる（【論点 E】参照）。

(2) 委託販売契約

我が国では、受託者が委託品を販売した日をもって収益の実現の日とされている（企業会計原則注解（注 6））。

IASB 及び FASB の ED においても、通常、受託者が委託品を販売するまで、又は所定の期間が満了するまでは、委託者は、委託品の返還又は他の販売業者への移転を要求することができ、受託者は委託品について支払う無条件の義務がない（ただし、預け金の支払を求められることはある。）ため、受託者への委託品の引渡時には収益を認識しない。

受託者が製品を最終消費者に移転する前に委託品に対する支配を獲得する場合には、受託者は脚注 13 でいう本人であり、その顧客が製品に対する支配を獲得した時に総額で収益を認識するが、受託者が委託品に対する支配を獲得しない場合には、受託者は脚注 13 でいう代理人であり、委託品の移転に関する手配のサービスを提供した時に純額で収益を認識することとなる（【論点 A】参照）。

(3) 請求済未出荷売上

我が国では、企業が販売後に引き続き製品の保管を行う場合についての定めはないが、実務上は、契約内容や入金の有無など総合的に勘案し、実態に応じた判断が行われていると考えられる。

IASB 及び FASB の ED では、企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合は、製品を企業が占有したままであっても、顧客が製品に対する支配を獲得

---

<sup>16</sup> 法人税基本通達 2-1-2 では、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについて、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができるようになった日等の時点が例示されている。

しているとき、すわなち、企業には当該製品の使用を指図する能力と製品から便益を受ける能力がなく、その代わりに、企業が顧客の資産に対する保管サービスを顧客に提供しているときであるとしている。

このためには、顧客が製品の支配を獲得しているかどうかを次の要件により検討することに加え、契約が存在しているかどうかを、第 34 項の条件に従って検討しなければならない。

- ① 顧客は製品購入後も企業が当該製品を保管することを依頼していなければならない。
- ② 製品は顧客のものとして区分して識別されていなければならない。
- ③ 製品は現時点で、顧客が指定した（又は今後指定する）場所及び時間での引渡しの準備ができていなければならない。
- ④ 企業は製品を使用したり他の顧客に販売したりすることができない。

また、企業が請求済未出荷の製品の販売による収益を認識する場合には、保管サービスが取引価格の一部を配分しなければならない重要な履行義務であるかどうかを検討する必要がある。

90. このように、顧客が財又はサービスに関する支配を獲得しているかどうかは、契約内容に基づき、第 83 項から第 85 項に従って判断することになるが、多様な取引に適用する場合には、現在の取扱いでは不十分であるため、更にガイダンスが必要であるという意見がある一方で、ガイダンスや指標の追加により形式的に判断されるおそれがあるため、原則に基づき企業が判断することが望ましいとの意見もある。

## 今後の方向性

91. 顧客が財又はサービスの支配を獲得した時点で収益認識を行うことは、財又はサービスの移転を忠実に描写することができると考えられるため、我が国においても支配の移転に着目して収益認識を行うという考え方を取り入れていくことが適当であると考えられる。
92. また、支配の獲得については、単に指標により判断するものではなく、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便益を享受する能力を有するかどうかを総合的に判断するものであると考えられる。このため、実態に応じた判断が行われるよう支配の考え方及び指標について、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

### 【論点 2-3】財又はサービスの連続的な移転

#### 検討事項

93. ここでは財又はサービスが連続的な移転と判断される場合及び連続的な財又はサービスの移転を描写するための、適切な収益認識方法について検討する。

## 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

94. 我が国では、企業会計原則において、役務の提供に係る収益認識は実現主義によることが原則的に示されているが（第 79 項参照）、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合は、役務に対する対価を時間の経過とともに収益認識することが示されている（企業会計原則注解(注 5) (2) 及び(4)）。
95. また、工事契約会計基準においては、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用するとされ、その場合には、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益を計上することとされている（工事契約会計基準第 9 項及び第 14 項）。
96. 工事契約の収益認識に関する取扱いは、IAS 第 11 号においても、米国会計基準の FASB-ASC Subtopic 605-35 においても、概ね共通している。

## IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

97. 別個の履行義務の基礎となる約束した財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合には、企業は、その履行義務について、顧客への財又はサービスの移転を最もよく描写する単一の収益認識の方法を適用しなければならない。企業は、その方法を、類似する履行義務及び類似する状況に対して一貫して適用しなければならない。
98. 顧客への連続的な財又はサービスの移転を描写するための、適切な収益認識の方法には、次の方法が含まれる。

**【図表 5】**

アウトプット法	生産若しくは引渡しの数、契約上のマイルストーン、又は、これまでに移転した財若しくはサービスの量の、移転される財若しくはサービスの総量に対する割合の調査に基づく収益認識
インプット法	これまでに投入した労力（例えば、費消した資源のコスト、労働時間、機械時間）の、投入される予定の総労力に対する割合に基づく収益認識
時の経過に基づく方法	契約の予想残存期間にわたる定額法による収益認識

99. IASB 及び FASB の ED では、どのような場合に財又はサービスが連続的に移転するかに関する原則は定められていないが、サービス契約については、次の設例のとおり、サービスが行われるにつれて、当該サービスの使用を指図する能力及びそれから便益を受け能力を有する場合に、連続的な移転と判断されると考えられる<sup>17</sup>。

**[設例3] コンサルティング・サービス（参考：ED 設例 16）**

（前提条件）

- 1月1日に、企業と顧客は次の契約を締結する。
- 企業は、顧客の過去の販売動向を予算作成に役立てるために分析し、発見事項を顧客と毎月共有する。また、契約終了時に顧客に最終報告を提供する。
- 6か月の固定価格で顧客は1か月当たり 10,000 千円を支払うことを約束する。
- 顧客は契約期間を通じて要求事項の指定を変更することができ、企業が作成する分析を入手する権利を有する。

（連続的移転かどうかの判断）

この例では、契約の条件とすべての関連する事実及び状況により、サービスが行われるにつれて、顧客が、コンサルティング・サービスの使用を指図する能力及びそれから便益を受け能力を有することが示されている。顧客は、契約期間を通じて、無条件の支払義務を有している。これは返金不能の出来高払いで証明される。さらに、顧客は契約期間を通じて、提供されるべきサービスを指定するとともに、それにより、遂行されるべきサービスの内容を指図し、それが企業の最終報告に影響する。

したがって、企業の履行義務は、6か月の契約期間中に顧客にサービスを連続的に提供することである。

100. また、建設型、製造型及びソフトウェア開発の契約のガイダンスの中では、財又はサービスが連続的に移転するかどうかを、資産が製作、製造又は建設されるにつれて顧客が資産を支配するのかどうかを検討することにより、判断しなければならないとしている。このため、企業は、第 84 項及び第 85 項に従って、顧客が完成した資産ではなく、仕掛品の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受け能力を有しているかどうかを

<sup>17</sup> 例えば、ライセンス及び使用権については、顧客が企業の知的所有権に対するほとんどすべての権利を獲得しているかや、顧客に独占的な権利を付与しているかどうかにより、一時的な移転と判断される場合と連続的な移転と判断される場合がある（【論点 F】参照）。

検討する（【論点 D】参照）。

### （議論と検討）

101. IASB 及び FASB の ED では、連続的な移転の場合かどうかの判断について、サービスが行われるにつれて、又は、完成品ではなく仕掛品に対して顧客が支配を獲得しているかにより評価することを提案している。サービスの提供と同時に顧客が費消する場合には、連続的な移転かどうかの判断は容易であるが、製造過程にある仕掛品については、完成品に比べその使用を指図する能力や便益を受ける能力を有しているかどうかについて、判断が難しい場合がある。しかし、現在の提案では一時的な移転の場合と連続的な移転の場合の考え方や指標が区別されていないため、それぞれの場合の考え方や指標を検討することが考えられる。
102. 現行の会計基準では、工事契約については、工事の進行途上において、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、成果の確実性が認められない場合には、工事完成基準を適用する。一方、IASB 及び FASB の ED では、約束した財又はサービスを建設中に受け取る場合、すなわち、資産が製作、製造又は建設されるにつれて顧客が仕掛品に対する支配を獲得する場合には、連続的な移転と判断されるが、作業が完成するまで顧客が財又はサービスを受け取らない場合には、企業はその時まで収益を認識しないこととなる。
103. IASB 及び FASB の ED では、第 85 項で記載のとおり、財又はサービスの支配を顧客が獲得している場合の指標を示しており、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである場合には、企業は顧客に対し、製造するに従い、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高いとしている。このほか、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものでない場合でも、顧客が解約する際にはそれまでの進捗に応じて顧客が支払義務を負うときは、他の条件も考慮すれば、当該義務と交換に顧客が仕掛品に対して支配を獲得していることを示す場合があると考えられる。このため、連続的な移転の場合の指標としてこのような場合も追加することが考えられる。

### 今後の方向性

104. 収益認識に関する原則は、様々な業種や取引に適用されるため、財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合に、特定の収益認識の方法に限定せず、企業が顧客への財又はサービスを最もよく描写する収益認識の方法を選択することは適当であると考えられる。
105. ただし、連続的な移転と判断される場合については、財又はサービスの一時点での移転に比べ、その使用を指図する能力や便益を受ける能力を有しているかどうかについて判断が難しい場合があるため、その考え方及び指標について、引き続き検討を行



う必要があると考えられる。

### **【論点 3】 測定**

#### **検討事項**

106. IASB 及び FASB の ED は、企業は履行義務を充足した時に、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を収益として認識することを提案している。[論点 3-1] では取引価格の算定にあたり考慮すべき影響について、また、[論点 3-2] では、取引価格を履行義務にどのように配分するかについて、検討を行う。

#### **[論点 3-1]取引価格の算定**

##### **我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い**

107. 我が国では、収益の額は、通常、実際に対価として受領することになる金銭その他の資産の額（当事者間で合意された値引きや割戻しがある場合には、それらを考慮した額）で測定されているものと考えられる。
108. IAS 第 18 号では、収益は、受領する対価の公正価値により測定しなければならないとされており、取引から生じる収益の額は、通常、当該取引当事者間の契約により決定され、企業が許容した値引きや割戻しの額を考慮した後の公正価値により測定されることとなる。
109. 契約の中には、契約締結時点において対価の額が確定していないものがある。我が国では、工事契約会計基準において、信頼性をもって工事収益総額を見積るためには、工事契約において当該工事についての対価の定めが必要であり、対価の額が固定額で定められている場合のほか、その一部又は全部が将来の不確実な事象に関連付けて定められている場合があるとされている（工事契約会計基準第 11 項）。当該工事契約について工事進行基準を適用する場合には、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上するとされており、それらの見積りが変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理するとされている（同第 14 項及び第 16 項）。
110. IAS 第 11 号や FASB-ASC Subtopic 605-35 においても、契約締結時点において対価の額が確定していない場合には、対価の額を見積り、契約期間にわたってその見積りを改訂することが求められている。

##### **IASB 及び FASB の ED における提案とその検討**

111. IASB 及び FASB の ED では、取引価格とは、財又はサービスの移転と引換えに、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、税金）を除くものとされている（ED 付録 A）。企業は、顧客との契約の取引価格を算定するにあたり、契約条件及び企業の実務慣行を考慮しなければなら

ない（ED 第 35 項）。

112. 顧客が固定額の対価を支払うことを約束し、その支払が約束した財又はサービスの移転と同時又はほぼ同時に発生する場合、取引価格は約束された固定額となる。一方、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス／ペナルティー、偶発事象、値引き、顧客の信用リスク又はその他の類似の要因により、対価の金額が変動する場合には、報告日現在で存在する状況及び期中の状況の変動を忠実に表現するため、各報告日現在で対価の金額を見積らなければならない。取引価格は、財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を反映したものとなる（ED 第 36 項）。
113. 企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならない。取引価格を合理的に見積ることができない場合には、企業は、履行義務の充足による収益を認識してはならず、状況が変化して、取引価格を合理的に見積ることができるようになった時に、充足済みの履行義務について収益を認識しなければならない。企業が合理的に見積れるのが対価の金額の一部である（しかし全部ではない）場合（例えば、対価の一部が固定金額である場合）には、取引価格には企業が合理的に見積ることができる部分のみが含まれる（ED 第 41 項）。
114. ここで、取引価格を合理的に見積ることができるのは、次の条件の双方が満たされる場合のみである（ED 第 38 項）。
- (1) 類似する契約について、企業が実績を有している（企業自身に実績がない場合には、その他の企業の実績にアクセスできる。）。
  - (2) 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。
115. 一方、前項 (2) の企業の実績の関連性を損なう要因には、次のものが含まれるとされている（ED 第 39 項）。
- (1) 対価の金額が、外部要因に非常に影響を受けやすいこと（例えば、市場の変動性、第三者の判断、及び約束した財又はサービスの陳腐化リスク）
  - (2) 対価の金額についての不確実性が長期間にわたって解消しないと見込まれること
  - (3) 類似する契約についての企業の実績が限られていること
  - (4) 生じ得る対価の金額に大きなばらつきがあること
116. 具体的には、[設例 4]のように取り扱われる。

**[設例4] 出来高ボーナスとペナルティー付きのコンサルティング・サービス（参考：ED 設例 19）**

（前提条件）

- X1年4月1日に、コンサルタントが原価管理のコンサルティング・サービスをクライアントに6か月間提供することを約束する。
- クライアントは各月末に20,000千円を支払うことを約束する。
- 契約終了時に、クライアントの原価節減のレベルによってコンサルタントがクライアントに10,000千円を返金するか、追加の10,000千円を受け取るかのいずれかが決まる。
- コンサルタントは類似の種類の契約についての広範囲の経験があり、その経験は今回の契約に当てはまる（第114項（1）の要件を満たす。）。
- 不確実性は比較的短期間に解消され、その契約には考え得る対価の金額が多数あるわけではなく、対価の金額は外的要因にそれほど影響されない（すなわち、その金額は主としてコンサルタントの成果によって決まる。）（第114項（2）の要件を満たす。）。
- このため、契約開始時に、コンサルタントは、取引価格を合理的に見積ることができると判断し、追加の10,000千円を受け取る確率を80%と見積る。
- 3か月後、状況が変化し、コンサルタントは追加の10,000千円を受け取ると見込まれる確率を60%に改訂した。
- 契約終了後に、コンサルタントは追加的な対価10,000千円を受け取る。

（会計処理）

① X1年4月 （単位：千円）

(借)	現金預金	20,000	(貸)	収益（*1）	21,000
	契約資産	1,000			

（\*1）取引価格の見積り

考えられる対価金額	確率	期待される対価
130,000千円（20,000千円×6+10,000千円）	80%	104,000千円
110,000千円（20,000千円×6-10,000千円）	20%	<u>22,000千円</u>
契約開始時における取引価格		126,000千円
1か月当たりの収益 126,000千円÷6=21,000千円		

② X1年5月、6月

①と同様の仕訳を行う。

③ X1年7月

見積りの変更

(借) 収益	2,000	(貸) 契約資産 (*2)	2,000
--------	-------	---------------	-------

(\*2) 改訂後の取引価格の見積り

考えられる対価金額	確率	期待される対価
130,000 千円 (20,000 千円×6+10,000 千円)	60%	78,000 千円
110,000 千円 (20,000 千円×6-10,000 千円)	40%	<u>44,000 千円</u>
見積りの変更後の取引価格		122,000 千円

21,000 千円×3 か月-122,000 千円× (3 か月÷6 か月) =2,000 千円

月々のサービス提供

(借) 現金預金	20,000	(貸) 収益 (*3)	20,333
契約資産	333		

(\*3) 見積改訂後の1か月当たりの収益金額

122,000 千円÷6=20,333 千円

④ X1 年 8 月

(借) 現金預金	20,000	(貸) 収益	20,333
契約資産	333		

⑤ X1 年 9 月

月々のサービス提供

(借) 現金預金	20,000	(貸) 収益 (*4)	20,334
契約資産	334		

(\*4) 収益の金額

122,000 千円 - (21,000 千円×3 か月 - 2,000 千円) - 20,333 千円×2 か月 = 20,334 千円

追加的な対価の受け取り

(借) 現金預金	10,000	(貸) 契約資産 (*5)	2,000
		収益 (*6)	8,000

(\*5) 1,000 千円×3 か月 - 2,000 千円 + 333 千円×2 か月 + 334 千円 = 2,000 千円

(\*6) 10,000 千円 - 2,000 千円 = 8,000 千円

➤ コンサルタントが契約期間中の結果のそれぞれの確率を契約終了時まで合理的に見積ることができない場合

① 各月の仕訳

(借) 現金預金	20,000	(貸)収益 (*7)	18,333
		契約負債 (*8)	1,667

(\*7) 110,000 千円 (=120,000 千円-10,000 千円) ÷6 か月=18,333 千円

(\*8) 20,000 千円-18,333 千円=1,667 千円

ただし、9月は端数処理のため、収益 18,335 千円 (=110,000 千円-18,333 千円×5 か月)、契約負債 1,665 千円 (=20,000 千円-18,335 千円) となる。

② 契約終了時

(借) 現金預金	10,000	(貸)収益	20,000
契約負債	10,000		

117. IASB 及び FASB の ED では、返品権付き製品の販売などにより、顧客から受け取った対価の全部又は一部について、変動性のある対価の測定と類似したものとみている。すなわち、顧客に返金することが見込まれる場合には、企業は、顧客に返金すると見込まれる対価（すなわち、受け取った対価の金額と取引価格との間の差額）を確率で加重平均した金額で返金負債を認識しなければならないとしている。返金負債は、報告期間ごとに状況の変動について更新しなければならない（【論点 G】及び【論点 H】参照）。

118. また、取引価格の算定にあたり、企業は次の影響を考慮しなければならない。それぞれについては、<論点 3-1-1>から<論点 3-1-4>で取り扱う。

- (1) 回収可能性
- (2) 貨幣の時間価値
- (3) 現金以外の対価
- (4) 顧客に支払われる対価

**(議論と検討)**

119. IASB 及び FASB の ED の提案では、取引価格を、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額として定義していることから、対価が変動する場合は、契約開始時に、企業の予想は契約で生じ得るキャッシュ・フローのシナリオの全範囲を反映し、対価の確率加重した見積りが、契約の履行義務の最も有用な測定値となるとされている。

120. IASB 及び FASB の ED では、取引価格を特定の閾値を超えた金額（例えば、顧客から受け取るべき「確実な」、「最も可能性のある」又は「可能性が高い」対価）として定義するという代替案を検討したものの、特定の閾値は恣意的となると考え、また、その

閾値を超えた契約がそうでない契約と異なって会計処理されることから、必ずしも企業の履行義務の有用な測定値ではないかもしれないため、この代替案を棄却している。しかし、生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、企業が2つだけの生じ得る対価金額のうちの1つを受け取ることが確実な場合には、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格になるため、適切でないという意見がある。

## 今後の方向性

121. 我が国においても、取引価格に基づき収益認識を行うという基本的な考え方については、国際的な会計基準とほぼ同様であると考えられる。また、対価の金額が変動する場合、企業は取引価格を合理的に見積れる場合にのみ、履行義務の充足から収益を認識することは適当であると考えられる。しかし、生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格になる場合があるという意見があるため、すべての状況において、確率加重した金額で測定するかどうかについては、検討を行う必要があると考えられる。

### 〈論点 3-1-1〉回収可能性

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

122. 回収可能性とは、顧客の信用リスク、すなわち、約束した対価の金額を顧客が支払う能力を示す。我が国では、対価の回収可能性が低い契約に関しては、実現主義に基づく収益認識において、商品等の販売又は役務の給付に対する対価の成立に懸念が生じることが考えられる。なお、企業会計原則注解は、割賦販売についても、商品等の引渡しによる実現により収益計上することを求めているが、同時に代金回収期間が長期にわたり代金回収リスクが高いこと等から、収益の認識を慎重に行うため、割賦金の回収期限到来時又は入金時に収益認識を行うことも許容している（企業会計原則注解(注6)(4)）。
123. IAS 第18号では、収益は「取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い」場合にのみ認識される。また、米国会計基準では、「回収可能性が合理的に保証されている」場合にのみ収益が認識される（FASB-ASC Topic 605）。すなわち、現行の国際的な会計基準においては、顧客の信用リスクは認識規準の一部となっている。

#### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

124. 取引価格の算定にあたり、企業は、約束した対価の金額を、顧客の信用リスクを反映するように減額しなければならない。したがって、履行義務を充足した時に、企業は、受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額で、収益を認識する。企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）を取得した後は、当該対価への権利に係る信用リスクの評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識する。

### 【設例5】顧客の信用リスク（参考：ED 設例 20）

（前提条件）

- 企業が、商品を 1,000 千円で提供する契約を顧客と結ぶ。支払の期限は、商品が顧客に移転されてから 1 か月後である。
- 企業は、同様の性質の契約についての経験に基づいて、顧客が対価を支払わない可能性が 10%あると評価している。
- 顧客に商品を移転した後に、顧客の財政状態が悪化し、企業は顧客への売掛債権がさらに 60 千円減損したと判断する。

（会計処理）

①商品の移転時 （単位：千円）

（借）受取債権	900	（貸）収益	900
---------	-----	-------	-----

（\*）取引価格は 900 千円  $[(1,000 \text{ 千円} \times 90\%) + (0 \text{ 千円} \times 10\%)]$  であるため、企業は 900 千円の受取債権と収益を認識する。

②債権の再評価時

（借）貸倒引当金繰入	60	（貸）貸倒引当金	60
------------	----	----------	----

### （議論と検討）

125. 現行の国際的な会計基準では、顧客の信用リスクを収益の認識規準の一部としているが、IASB 及び FASB の ED では、収益を認識するかどうかではなく、企業が履行義務を充足した場合にどれだけの収益を認識するかの測定に影響を与える。IASB 及び FASB の ED では、多くの契約については、顧客の信用リスクの影響に重要性がないので、企業は約束した対価の全額を回収すると予測することとなり、これは IAS 第 39 号の「明示された金利のない短期債権は、割引の影響に重要性がない場合には、請求金額で測定できることを認めている。」（AG 第 79 項）と整合するとしている。しかし、この記述は割引の影響に重要性がない場合の取扱いであると考えられ、短期債権についても、[設例 5] や現在公開草案が公表されている「金融商品：償却原価及び減損」<sup>18</sup>では、短期で割引

<sup>18</sup> IASB 公開草案「金融商品：償却原価及び減損」では、次のような取扱いを提案している。

売掛金には約定金利がなく、非常に期間が短いため割引による影響が重要とはならないと仮定すると、企業に利息は帰属しない。したがって、そうした売掛金について、企業は実効金利を算定せず、利息収益も認識しない。その代わりに、企業は当該売掛金を当初認識時に請求金額から割引前予想信用損失の当初見積額を控除した金額で測定することになるが、その金額はその時点での償却原価にもなる。当該売掛金に関連する収益（例：商品の販売収益）を算定するにあたり、割引前予想信用損失の当初見積りは請求額からの控除として取り扱われる（同 B 第

による影響が重要でない場合でも、信用リスクを収益から控除すると考えられる。

126. しかし、企業が対価に対する無条件の権利を取得した後は、信用リスクの影響は収益以外の損益として認識されるが、契約資産（[論点 6-1]参照）の認識後、無条件の権利を取得するまでは、その後の影響も収益又は収益の減額として認識されることになり、両者の取扱いが整合しない。
127. さらに、利用者からは、信用リスク控除後の収益よりも、顧客と約束した取引価格で収益を計上し、信用リスクを収益とは別の損益とした方が、意思決定に有用な情報が得られるとの意見がある。
128. このため、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識することが適当であると考えられる。

### 今後の方向性

129. IASB 及び FASB の ED では、回収可能性について、取引価格に反映（収益を減額）させることが提案されているが、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識することが適当であると考えられる。このため、今後も信用リスクの考え方をさらに整理し、取扱いについて検討を行うことが必要であると考えられる。
130. また、第 122 項に記載のとおり、現行の我が国の実務では、商品の割賦販売について、原則的な商品等の引渡時に収益認識を行う方法のほかに、割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識を行う方法も認められているが、現行の国際的な会計基準や提案モデルでは、このような取扱いは認められていない。このため、我が国においても、割賦販売について別途取扱いを定めず、本論点整理の認識及び測定原則に基づき、収益を認識する方向で検討を行うことが考えられる。

### 〈論点 3-1-2〉貨幣の時間価値

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

131. 我が国では、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）において、売上債権（受取手形を含む。）等に重要な金利部分が含まれている場合、当該債権を取得した時にその現在価値で計上し、決済期日までの期間にわたって償却原価法（利息法又は定額法）により各期の損益に配分するとされている。
132. 国際的な会計基準においては、契約における財務の要素を別個に会計処理することが求められている。IAS 第 18 号では、「契約が実質的に金融取引を構成する場合」には、

---

16 項）。



その対価の公正価値と名目額の差額を利息収益として認識することが求められている。また、米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 835-30「利息の帰属計算」において、長期にわたる支払条件で販売が行われ、代金の回収が合理的に保証されている場合には、受取債権及び収益を当該支払の現在価値で認識し、支払の一部を利息収入に帰属させることが求められている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

133. 契約に重要な財務要素が（明示的であろうと黙示的であろうと）含まれている場合には、企業は、取引価格の算定にあたり、約束した対価の金額を、貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない。企業は、企業と顧客との間の別個の財務取引において用いられるであろう利子率を用いて、約束した対価を割り引くことにより、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならない。この利子率は、貨幣の時間価値と、信用リスクの双方を反映するために、約束した対価の金額を第 124 項に従ってさらに調整してはならない。財務の影響は、財又はサービスから生じる収益とは区別して表示しなければならない。

134. 具体的には、次のように取り扱われる。

【設例6】顧客の後払（参考：ED 設例 21）			
（前提条件）			
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 期首に企業が、製品を顧客に 10,000 千円で販売し、その支払期限は製品が顧客に移転されてから 2 年後である。</li> <li>➤ 企業は、企業と顧客との間の、他の財又はサービスの提供を伴わない金融取引における割引率は 6% であろうと判断する。</li> </ul>			
（会計処理）			
①製品の移転時		（単位：千円）	
(借) 受取債権	8,900	(貸) 収益 (*1)	8,900
(*1) 8,900 千円 = 10,000 千円 ÷ (1 + 0.06) <sup>2</sup>			
②報告日（①から 1 年後）			
企業は、対価（及び金利）に対する無条件の権利を IFRS 第 9 号（我が国においては、金融商品会計実務指針（第 131 項参照））に従って会計処理する。			
利息法により会計処理した場合			
(借) 受取債権	534	(貸) 受取利息 (*2)	534

(\*2) 534 千円=8,900 千円×0.06

#### [設例7]顧客の前払（参考：ED 設例 22）

（前提条件）

- 企業が、製品を顧客に 8,000 千円で販売し、支払期限は製品が顧客に移転される 1 年前である。
- 企業は、企業と顧客との間の、他の財又はサービスの提供を伴わない金融取引における割引率は 10%であろうと判断する。貨幣の時間価値を反映した取引価格は 8,800 千円（=8,000 千円+8,000 千円×10%）である。
- 企業は製品の販売から 6 か月後に決算期を迎える。

（会計処理）

①入金時 （単位：千円）

（借）現金預金	8,000	（貸）契約負債	8,000
---------	-------	---------	-------

②報告日（①から 6 か月後）

（借）支払利息（*1）	400	（貸）契約負債	400
-------------	-----	---------	-----

（\*1）400 千円=8,000 千円×0.1×（6 か月÷12 か月）

③製品引渡時

（借）支払利息	400	（貸）収益	8,800
契約負債	8,400		

#### （議論と検討）

135. 企業による履行（すなわち、履行義務の充足）と顧客による支払が著しく異なる時期に発生することにより、契約に重要な財務要素を含んでいる場合には、金利部分を区分処理することは、現行の金融商品会計実務指針における取扱いと整合した会計処理であると考えられる。

#### 今後の方向性

136. 前項のとおり、契約に重要な財務要素が含まれている場合の IASB 及び FASB の ED における提案は、受取債権の会計処理として、現行の金融商品会計実務指針において既に同様の取扱いが定められているが、収益認識の会計基準においても、収益の測定の面か

ら同様に取扱いを定めることが考えられる。

### 〈論点 3-1-3〉現金以外の対価

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

137. 財又はサービスの提供が、他の財又はサービス等の非貨幣性資産と引換えに行われる場合がある。我が国では、対価が現金又は現金同等物以外の非貨幣性資産である契約の収益認識に関して、一般的に定めている会計基準はないが、事業分離について移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、対価となる受け取った財は時価で算定され、移転損益が認識されることとされている（事業分離等会計基準第 10 項(1)）。なお、当該財の時価は、受取対価となる財の時価と移転した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定するとされている（同第 12 項）<sup>19</sup>。
138. IAS 第 18 号では、対価の形式にかかわらず、収益は受領した対価の公正価値で測定すると定められている。また、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）第 18 号「顧客からの資産の移転」においても同様に、顧客から受領した資産を公正価値で測定することが求められている。さらに、米国会計基準においても、FASB-ASC Topic 845「非貨幣取引」において、受領した資産の公正価値が、引き渡した資産の公正価値よりもより明確である場合には、受領した資産の公正価値で測定することが求められている。すなわち、国際的な会計基準において、非貨幣性資産と引換えに行われる財又はサービスの提供に関する対価は、原則として公正価値で測定されている<sup>20</sup>。

#### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

139. 企業が現金以外の対価を受け取るか又は受け取ると見込まれる場合は、取引価格の算定にあたり、企業は、現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）を、公正価値で測定する。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合には、

<sup>19</sup> 本論点整理における収益認識の範囲ではないものの、日本公認会計士協会 監査第一委員会報告第 43 号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」において、固定資産間の交換取引に関する会計処理に関して、交換により譲渡した資産（以下「譲渡資産」という。）の帳簿価額を交換により取得した資産（以下「取得資産」という。）の取得価額とする（連続意見書第 3・第 1 の四の 4）という見解と、譲渡資産又は取得資産の公正な市場価額を取得資産の取得価額とするという見解が示されている。同委員会報告では、いずれの見解をとるかは、交換取引の実態に応じ、各企業が考えればよいこととし、当面、固定資産の圧縮記帳に関する税制の規定を適用して行う会計処理として、交換により譲渡資産と同一種類、同一用途の資産を取得し、譲渡資産の帳簿価額を取得資産の取得価額とした場合は、当面、監査上妥当なものとして取り扱うとしている。これは、同一種類、同一用途の固定資産間の交換の場合は、譲渡資産と取得資産との間に連続性が認められるため、会計上両者を同一視することができ、実質的に取引がなかったものと考えられるためである。

<sup>20</sup> 公正価値が明らかではない場合や、受領した資産の公正価値よりも引き渡した資産の公正価値の方が明確である場合は、引き渡した資産の公正価値等を用いて対価の額を間接的に測定することが求められている。

企業は、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定する（ED 第 46 項）。

### （議論と検討）

140. 企業が現金以外の対価を受け取るか又は受け取ると見込まれる場合に、その現金以外の対価の公正価値で収益を測定することは、取引価格に基づき収益を認識するというアプローチと整合するものであり適当であると考えられる。

### 今後の方向性

141. 企業が現金以外の対価を受け取るか又は受け取ると見込まれる場合に、取引価格の算定にあたり、現金以外の対価の公正価値で収益を測定し、現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、企業は、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定することは、取引価格に基づき収益を認識するというアプローチと整合するものであり、また、事業分離等会計基準などの他の会計基準における現金以外の対価の取扱いと整合するため、我が国においても、原則として同様の考え方を取り入れることが適当であると考えられる。

### 〈論点 3-1-4〉顧客に支払われる対価

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

142. 我が国の会計基準及び IAS 第 18 号では、顧客に支払われる対価が収益の減額かどうかに関する取扱いは定められていない。
143. 一方、米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 605-50「顧客への支払及びインセンティブ」において、顧客に支払われる対価が収益の減額か費用かに関する取扱いが定められている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

144. 企業が、顧客（又は、顧客から企業の財若しくはサービスを購入するその他の当事者）に対し、現金、掛け、又は顧客が企業に対して負っている金額に充てることができるその他の項目の形で、対価の金額を支払ったか又は支払うことが見込まれる場合には、企業は、その金額が次のいずれであるのかを決定しなければならない（ED 第 48 項）。
- (1) 取引価格の減額、したがって収益の減額（すなわち、顧客は企業の財又はサービスについて値引きを受けている。）
  - (2) 顧客が企業に提供する区別できる財又はサービス（第 62 項参照）に対する支払。  
この場合、企業は、当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入を会計処理する場合と同じ方法で会計処理する。
  - (3) (1) と (2) の組合せ

145. 顧客に支払った（又は支払うと見込まれる）対価が取引価格の減額である場合には、企業は、次のいずれか遅い方の時点で、認識する収益の金額を減額する（ED 第 49 項）。

- (1) 企業が、顧客に約束した財又はサービスを移転した時点
- (2) 企業が対価を支払うこと（将来の事象について条件付きであってもよい）を約束した時点。当該約束は、企業の実務慣行によっては黙示的である場合もあり得る。

**[設例8]製品陳列料（参考：ED 設例 23）**

（前提条件）

- 企業が 1,000 単位の製品を販売店に 10,000 千円で販売する。
- さらに、企業は製品陳列サービスと交換に 1,000 千円を販売店に支払う。
- 当該サービスには、製品の在庫保管、展示及びサポートという具体的サービスが含まれる。
- 企業は、市場における類似の取引に基づいて、製品陳列サービスの公正価値は 600 千円と算定している。

企業は、販売店への 1,000 千円の支払が取引価格の減額なのか、区別できる財又はサービスとの交換での支払なのか、あるいは両者の組合せなのかを検討しなければならない。

（会計処理）

販売店が製品に対する支配を獲得した時 （単位：千円）

(借) 受取債権	10,000	(貸) 収益	10,000
販売費及び一般管理費 (*1)		現金預金	1,000
	600		
収益 (*2)	400		

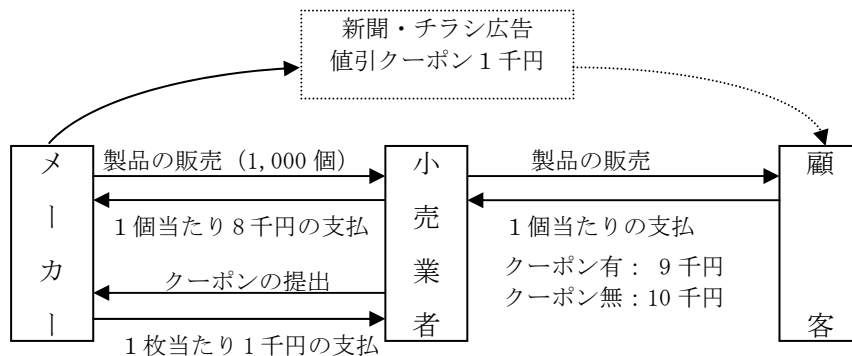
(\*1) 製品陳列サービスは別個には（すなわち、関連する製品なしには）販売されていないが、当該サービスは区別できる。機能が区別でき、利益マージンが区別できるからである。このため、製品陳列に対する販売店への支払により、企業は当該サービスの公正価値の金額（600 千円）で費用を認識する。

(\*2) 400 千円（販売店への支払 1,000 千円－サービスの公正価値 600 千円）は、取引価格の減額となる。

**[設例9] 販売インセンティブ（参考：ED 設例 24）**

（前提条件）

- 企業（メーカー）が 1,000 個の製品を小売業者に 1 個当たり 8 千円で販売する。小売業者は製品を顧客に直接に 1 個当たり 10 千円で販売している。
- メーカーは小売業者に製品を移転する前に、新聞とチラシ広告を通じて、顧客に直接に 1 千円の値引クーポンを発行する。



- 製品の small 業者への移転時に、メーカーは、清算されるクーポンの数を合理的に見積ることができないと判断している。

（会計処理）

製品が小売業者に移転された時 (単位：千円)

(借) 現金預金	8,000	(貸) 収益 (*1)	7,000
		契約負債	1,000

(\*1) メーカーは、クーポンと交換に、区別できる財又はサービスを受け取っておらず、製造業者は清算されるクーポンの数を合理的に見積れないため、取引価格は 7,000 千円 (=8,000 千円 - 値引きの上限 1,000 千円) となる。第 145 項に従って製品が小売業者に移転された時に 7,000 千円の収益を認識する。

**（議論と検討）**

146. 現行実務においては、主たる財又はサービスの提供にあたり、販売促進などにより顧客に対価が支払われる場合があるため、顧客に支払われる対価が収益の減額であるか、顧客が企業に提供する区別できる財又はサービスに対する支払であるかを判断するた

めの考え方を示すことは有用であると考えられる。

## 今後の方向性

147. 我が国においても、顧客に支払われる対価が収益の減額であるか、顧客が企業に提供する区別できる財又はサービスに対する支払であるかを判断するための考え方を示すことは有用であると考えられるため、同様の考え方を取り入れることが適当であると考えられる。

## [論点 3-2] 履行義務への取引価格の配分

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

148. 我が国において、取引価格の配分について一般的に定めている会計基準はないが、ソフトウェア取引実務対応報告において、ソフトウェア取引に関する複合取引については、1つの契約とされていても、財又はサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客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することとされている（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）。また、金額の内訳が明らかにされていない場合でも、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解することができる（ソフトウェア取引実務対応報告脚注9）。すなわち、顧客との間で明らかにされている金額の内訳に従い配分するか、管理上の適切な区分の比率により配分することになると考えられる。
149. IAS 第18号では、第56項及び第57項に記載のとおり、状況によっては、取引価格の実質を反映させるため、単一の取引の個別に識別可能な構成要素ごとに認識規準を適用することが求められているが、構成要素の公正価値を信頼性をもって測定できることが必要とされている。
150. 米国会計基準においては、複数の引渡物を含む「会計単位」や「プロフィット・センター」に分けて契約を取り扱い、各会計単位等に収益を配分する考え方が採られている（FASB-ASC Subtopic 605-25 及び Subtopic 605-35）。また、Subtopic 605-25 は、引渡物の単独での販売価格を基礎として収益を配分することを求めているが、当該価格についてのベンダー固有の客観的証拠又は第三者による証拠が存在しない場合には、単独での販売価格を見積ることが求められている。ただし、Subtopic 985-605「ソフトウェア収益認識」においては、見積りの使用が排除されている。

## IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

151. 企業は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）、すべての別個の履行義務に

取引価格を配分しなければならない<sup>21</sup>。

152. 独立販売価格の最良の証拠は、企業が財又はサービスを別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積らなければならない。
153. 独立販売価格の見積りにあたり、企業は、観察可能なインプットを最大限に用いるとともに、特性が類似している財又はサービス及び顧客に、見積方法を一貫して適用しなければならない。適切な見積方法には、次のようなものがある。
- (1) 見積コストにマージンを付加するアプローチ・・・企業は、履行義務を充足するための見積コストを予測し、その財又はサービスに関して企業が要求するマージンを追加することができる。
  - (2) 修正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、その市場の顧客がその財又はサービスに支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。当該アプローチには、類似の財又はサービスについて競業他社の価格を参照し、企業の原価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。

#### **(議論と検討)**

154. 履行義務が適切な単位で区別できる場合は、区別できる利益マージンがあるため、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの（必要に応じて見積られた）独立販売価格の比率により、契約におけるすべての別個の履行義務に対して、取引価格を配分することは適当であると考えられる。
155. IASB 及び FASB の ED では、契約開始後に、取引価格の変動があった場合に、当該変動を、契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に配分することを提案しており、値引きが契約における一部の財又はサービスにのみ関連するものであるという証拠を企業が有している場合には、その契約は契約の分割に関する要件を満たしているかもしれないと述べている。しかし、第 42 項に記載のとおり、契約開始時の価格が独立的かどうかの判断のみでは、その後の取引価格の変動が契約全体に関連するか、契約における一部の財又はサービスに関連するかが明らかでないこともあるため、契約の分割と履行義務の識別という 2 ステップをとらず、取引価格の変動は、識別された履行義務について、価格の相互依存性を勘案して、どの履行義務に配分するかを決定するという考え方もある。

---

<sup>21</sup> 顧客が重要な更新オプションを有しており、それが顧客に重要な権利を与える場合には、見積りの複雑性から、実務上、オプションの独立販売価格を見積ることに代えて、オプションの行使により更新が見込まれる期間を含めた契約期間の契約とみなして当初測定を行う（【論点 I】参照）。



## 今後の方向性

156. 我が国において、契約における履行義務を識別し、それぞれの履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識するという考え方を採用する場合、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率により、契約におけるすべての別個の履行義務に対して、取引価格を配分することは適当であると考えられる。
157. しかし、契約開始後に取引価格の変動があった場合、当該変動を、契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に比例的に配分するという考え方と、取引価格の変動は、識別された履行義務について、価格の相互依存性を勘案して、どの履行義務に配分するかを決定するという考え方については、いずれが取引価格の変動を忠実に反映できるかの検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 4】 不利な履行義務

### 検討事項

158. IASB 及び FASB の ED において提案されている、履行義務が不利と判定された場合、すなわち履行義務から損失が見込まれる場合の取扱いを検討する。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

159. 我が国では、工事契約から損失が見込まれる場合、すなわち契約が不利である場合に、一定の要件の下に工事損失引当金を計上することが求められている（工事契約会計基準第 19 項）。
160. IAS 第 11 号や米国会計基準における FASB-ASC Subtopic 605-35 においても、工事契約に関しては、前項で述べたのと同様の趣旨の取扱いが定められている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

161. IASB 及び FASB の ED では、企業は、契約が不利である場合でなく、履行義務が不利である場合に、負債及びそれに対応する費用を認識することを提案している。
162. 履行義務が不利となるのは、【論点 5】で説明する履行義務の充足に直接関連するコストを確率で加重平均した金額の現在価値が、取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を超過する場合である。この際、不利な履行義務について負債を認識する前に、企業は、契約に関連する資産（例えば、棚卸資産又は契約を履行するために発生したコストのうち、第 173 項に従って認識された資産）に生じた減損損失を認識しなければならない。
163. 企業は、不利な履行義務を認識した後は、各報告日現在で、不利な履行義務に係る負債の測定を直近の見積りを用いて再測定し、当該負債の測定の変動を、費用又は費用の減額として認識する。また、不利な履行義務に係る負債を充足した時に、企業は対応する損益を費用の減額として認識する。

## **(議論と検討)**

164. 現行の会計基準では、工事契約に関して、契約が不利である場合に損失を計上することが定められているが、IASB 及び FASB の ED では工事契約以外の契約も含まれる。
165. また、不利かどうかを判断するにあたって、現行の会計基準では、契約単位で不利であるかどうか、すなわち、損失が生じる見込みであるかどうかを判定するが、IASB 及び FASB の ED では、履行義務単位で、不利であるかどうかを判定する。不利かどうかの判定を契約レベルで適用すると残存する履行義務全体を合計して不利にならないければ、契約損失は認識されない。これに対し、不利かどうかの判定を各履行義務単位で適用すると、企業は履行義務単位に影響する状況の不利な変化を、その履行義務が損失を生じるものとなったときに、直ちに認識することとなる。それらは契約の他の部分の利益と相殺されない。
166. 収益認識が別個の履行義務単位で行われることから、それらの別個の履行義務が不利であるかどうかを判定するためには同じ会計処理の単位を適用すべきであると考えれば、不利かどうかの判定は別個の履行義務に適用される。しかし、この場合は、契約全体が利益になるとしても、ある別個の履行義務について契約損失を認識する可能性があるため、契約の実態を表すよう、契約単位で不利かどうかの判定を行うことが適当であるという意見がある。

## **今後の方向性**

167. 工事契約に限らず、不利かどうかの判定を行うことは、財務諸表の比較可能性の観点から有用であるため、我が国においても、同様の取扱いを検討することが考えられる。ただし、不利かどうかの判定を行う単位を履行義務とするか、契約とするかについては検討を行う必要があると考えられる。

## **【論点 5】 契約コスト**

### **検討事項**

168. IASB 及び FASB の ED では、顧客との契約に関するコストについて、資産化すべきコスト及び発生時に費用化すべきコストの定めが提案されている。提案されている内容を整理して、契約コストの取扱いについて検討する。

## **我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い**

169. 我が国の会計基準では、契約コストに関する一般的な定めはない。なお、工事契約会計基準では、工事原価総額には、工事契約に係る認識の単位に含まれる施工者の義務を果たすためのすべての原価が含まれるとされている（工事契約会計基準第 33 項）。
170. IAS 第 11 号では、工事契約原価は、契約の獲得の日から最終的な契約の完了までの期

間にわたり、工事請負業務に帰属させることができる原価を含むものであるが、契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価も、それらを区分して把握し、信頼性をもって測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性が高ければ、工事契約原価の一部として含めることになるとされている（IAS 第 11 号第 21 項）。

171. IAS 第 2 号「棚卸資産」（以下「IAS 第 2 号」という。）では、サービス事業者の棚卸資産については、その生産の原価をもって測定するとし、当該原価は、主として、役務の提供に直接関係している人員の労務費及びその他の費用から構成され、当該業務の管理職の件費及び役務に帰属する間接費も含まれるとされている。また、IAS 第 38 号では、開発局面における無形資産の認識に関する要件を定めている。

172. 米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 605-35 において、将来の収益を期待して繰り延べられるコストとなり得るものとして、コストが回収できる可能性が高い場合における、特定の契約を期待して発生したコストや特定の期待される契約に関連して用いられる資産のために発生したコスト等が挙げられている。また、FASB-ASC Subtopic 605-20 では、契約の獲得に直接関連する、契約の獲得がなければ発生しなかったであろうコスト（増分の直接獲得コスト）については、繰り延べ、認識された収益に比例して償却されなければならないとされている。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

173. IASB 及び FASB の ED では、契約を履行するために発生したコストが、その他の基準（例えば、IAS 第 2 号、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号）に従った結果、認識要件を満たす資産をもたらさない場合、企業は、当該コストが次の要件をすべて満たす場合にのみ、資産を認識しなければならないとされている<sup>22</sup>（ED 第 57 項）。

- (1) 契約（又は交渉中の特定の契約）に直接関連している。
- (2) 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させる（すなわち、コストが将来の履行に関連している。）。
- (3) 回収が見込まれる。

具体的には、次のように取り扱われる。

#### **[設例10] セットアップ活動を伴うアウトソーシング・サービス（参考：ED 設例 28）**

（前提条件）

- 企業が顧客の情報技術データ・センターを 5 年間アウトソースする契約を結ぶ。企業に

<sup>22</sup> 一部を除く履行コスト（例えば、契約のセットアップ費用）について、明確なガイダンスがないことによる他の基準の適用に関する懸念や、工事契約についての契約前コストに関する現行のガイダンスに置き換わるガイダンスがないことの懸念により、両審議会は、企業が履行義務を充足できるようになるのに必要な活動を行う際に生じる資産を、企業がどのような場合に認識すべきかについて定めたとされている（ED BC 第 151 項から BC 第 153 項）。

はその契約を獲得するために 10,000 千円の販売手数料コストが発生する。サービスを提供する前に、企業は、顧客のシステムと接続する技術プラットフォームを設計し構築する。そのプラットフォームは、顧客には移転されない。

- 顧客は、1 か月当たり 20,000 千円の固定料金を支払うことを約束する。
- 技術プラットフォームのセットアップのために発生する当初コストは次のとおりである。

設計サービス	40,000 千円
ハードウェア及びソフトウェア	210,000 千円
データ・センターの移動及びテスト	<u>100,000 千円</u>
合 計	350,000 千円

(会計処理)

契約獲得コスト 10,000 千円は、発生時に費用として認識される。

当初のセットアップ・コストは、主として契約を履行するための活動に関連するものであるが、顧客に財又はサービスを移転するものではない。企業は当初のセットアップ・コストを以下のように会計処理する。

- (1) ハードウェアのコスト・・・IAS 第 16 号に従って会計処理
- (2) ソフトウェアのコスト・・・IAS 第 38 号に従って会計処理
- (3) 設計サービス、データ・センターの移動及びテストのコスト・・・これらのコストは、ED 第 57 項 (第 173 項参照) に従って資産計上が検討される。それにより生じる資産は、企業が顧客からアウトソースされたサービスを提供するに従って、償却される。

174. 契約に直接関連するコストには、次のコストが含まれるとされている (ED 第 58 項)。

- (1) 直接労務費 (例えば、顧客に直接サービスを提供する従業員の給与や賃金)
- (2) 直接材料費 (例えば、顧客へのサービス提供で用いられる消耗品)
- (3) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額 (例えば、契約管理のコスト及び契約履行に用いられる器具及び備品の減価償却費)
- (4) 契約上、明示的に顧客に請求可能なコスト
- (5) その他のコストで、企業が契約を締結したことのみに理由が発生したもの

175. 一方で、次のコストを発生時に費用として認識しなければならないとされている (ED 第 59 項)。

- (1) 契約獲得コスト (例えば、販売、マーケティング、宣伝、入札及び提案、並びに交渉のコスト)
- (2) 契約における履行義務のうち、充足されたものに関連するコスト (すなわち、過

去の履行に関連するコスト)

(3) 契約を履行するための、材料、労務、又はその他の資源の異常な仕損金額

176. 将来の履行に関連するコストと過去の履行に関連するコストを識別することができない場合、企業は、コストをその発生時に費用として認識しなければならないとされている (ED 第 60 項)。

177. 認識された資産については、次のように取り扱うことが提案されている。

(1) 当該資産に関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせて、定期的に償却しなければならない (ED 第 61 項)。

(2) それを生じさせたコストの性質又は機能に基づいて分類しなければならない (例えば、無形資産又は仕掛品) (ED 第 62 項)。

(3) 帳簿価額が、残存する履行義務に配分された取引価格の金額から、履行義務の充足に直接関連するコストを控除した金額を超過している場合には、当該超過額について減損損失を認識しなければならない (ED 第 63 項)。

#### (議論と検討)

178. IASB 及び FASB の ED の契約履行コストに関する会計処理は、契約に直接関連するコストを、コストが回収できる場合に資産計上して、収益に合わせて定期的に償却するものであり、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号等が適用対象とする事業資産の当初認識や事後測定 of 会計処理における基本的な考え方と整合的で、使用によって得られる収益と対応して費用化することが想定される事業資産の会計処理としては一般的なものと考えられる。しかし、IAS 第 38 号又は IAS 第 2 号で定義される無形資産又は棚卸資産には該当しないにもかかわらず、認識された資産を無形資産又は仕掛品等として分類し、それらの資産に加えて認識することには、一貫性がないと考えられることから、それらの資産とは区別して表示することも検討され得る。

179. 一方、契約履行コストが、IAS 第 2 号、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号等により、認識要件を満たす資産をもたらさない場合に、実務上、そもそも他にどのような資産の認識が想定されるのが明確でないとする意見もある。そのような観点からは、収益認識基準において原則的な定めを追加するよりも、IAS 第 38 号又は IAS 第 2 号のような各資産に関する基準により対応した方が、資産の種類ごとに会計処理が明確となり、安易な資産計上をもたらす懸念も少ないという見方もあり得る。

180. また、契約獲得コストをすべて発生時の費用とする会計処理については、契約獲得コストは、契約前において販売促進を意図して発生した費用であり、履行義務を充足するために移転される財又はサービスの創出には関連しないため、資産化に適格ではないと考えられる。

181. 一方、契約を獲得した結果支払うコミッション等、契約を獲得しなければ発生しなかったであろう増分コストについては、その契約にのみ関連していることを明確に識別で

きることから、発生時の費用とするよりも、資産として認識して将来の収益と対応させる方が、利用者には有用な情報提供となるとして、契約獲得コストをすべて発生時の費用とすべきではないとする意見もある<sup>23</sup>。

## 今後の方向性

182. IASB 及び FASB の ED の契約コストに関する提案について、一定の要件を満たす契約履行コストを資産計上して、契約獲得コストを発生時の費用とするという考え方は適切であると考えられることから、我が国においても、契約コストについて同様の考え方を取り入れていくことが考えられる。しかし、どのような資産の認識が想定されるのかが明確でないとする意見、あるいは、契約獲得コストをすべて発生時の費用とすべきでないとする意見もみられ、また、我が国には有形固定資産又は無形資産に関する包括的な会計基準がないことから、国際的な会計基準の今後の動向も踏まえ、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 6】表示及び注記

### 【論点 6-1】表示

#### 検討事項

183. IASB 及び FASB の ED において提案されている、契約資産と契約負債の表示及び契約資産と受取債権との関係等について検討する。

#### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

184. 我が国では、金融資産又は金融負債自体を対象とする取引については、契約締結時において当該金融資産又は金融負債の発生を認識するが、商品等の売買又は役務の提供の対価に係る金銭債権債務は、原則として、当該商品等の受渡し又は役務提供の完了によりその発生を認識するとされている（金融商品会計基準第 7 項、第 55 項及び（注 3））。現行実務においては、顧客が対価を支払う前に、財貨の移転又は役務の提供により収益が認識される場合は、債権が売掛金等として表示され、財貨の移転又は役務の提供より前に、顧客が対価を支払った場合は、債務が前受金等として表示されると考えられる。また、工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱うとされている（工事契約会計基準第 17 項）。

185. IAS 第 39 号では、財又はサービスを売買する確定約定の結果として取得すべき資産又

---

<sup>23</sup> 増分コストを発生時の費用とせずに資産計上する方が、平成 22 年（2010 年）8 月に IASB 及び FASB が公表した公開草案「リース」（以下「リース ED」という。）における当初直接費用（リースの交渉及び準備に直接起因する増分コスト（リース取引を行わなかったならば発生しなかったもの））を資産計上する取扱い（リース ED 第 33 項及び第 49 項）と整合的であると考えられる。

は負うべき負債は、少なくとも当事者の一方がその契約による履行を行うまで、一般的に認識されず、例えば、確定注文を受けた企業は、一般に契約時には資産を認識せず（発注した企業も負債を認識せず）、注文された財又はサービスが出荷、引渡し又は提供されるまで認識を延期するとされている（IAS 第 39 号 AG 第 35 項(b)）。

### IASB 及び FASB の ED における提案

186. IASB 及び FASB の ED では、契約資産は、顧客に移転する財又はサービスと引換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利と定義され、契約負債は、企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務と定義されている（ED 付録 A）。

顧客が対価を支払うことによって履行する前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転することによって履行する場合には、財政状態計算書において契約資産を表示し、逆に、企業が履行する前に顧客が履行する場合には、契約負債を表示しなければならないとされている<sup>24</sup>（ED 第 64 項及び第 65 項）。ただし、企業が、対価に対する無条件の権利<sup>25</sup>を有する場合には、契約資産ではなく受取債権として表示し、当該受取債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならないとされている（ED 第 66 項）。

187. また、契約コストについて認識された資産（【論点 5】参照）、及び不利な履行義務について認識された負債（【論点 4】参照）について、契約資産又は契約負債とは区別して表示しなければならないとされている（ED 第 67 項及び第 68 項）。

具体的には、次のようになる。

#### **【設例11】表示（参考：ED 設例 29）**

（前提条件）

- ▶ 次の各シナリオにおいて、企業は、顧客の信用リスク及び貨幣の時間価値の影響に重要性はないと判断している。

シナリオ 1—受取債権

1 月 1 日に、企業が製品を顧客に 3 月 31 日に移転する契約を結ぶ。その契約は、顧客が 1,000 千円の対価を 4 月 30 日に支払うことを要求している。企業は製品を 3 月 31 日

<sup>24</sup> IASB 及び FASB の ED の提案は、企業又は顧客のいずれかが履行した場合に、企業は契約資産又は契約負債を表示するというものであり、契約資産及び契約負債を総額（両建て）表示することは求めている（ED BC 第 160 項）。ただし、当初の履行の見込期間が 1 年を超える契約については、IASB 及び FASB の ED が提案する履行義務の満期分析に関する開示のため、契約獲得後の総額での履行義務の金額を把握することが必要となる（第 202 項及び第 212 項参照）。

<sup>25</sup> 対価に対する権利が無条件であるのは、当該対価の支払期日までに時の経過だけが必要とされる場合であるとされている（ED 第 66 項）。

に移転する。

(会計処理)

3月31日に履行義務を充足して、対価に対する無条件の権利を獲得した時

(単位：千円)

(借) 受取債権	1,000	(貸) 収益	1,000
----------	-------	--------	-------

4月30日に現金を受け取った時

(借) 現金預金	1,000	(貸) 受取債権	1,000
----------	-------	----------	-------

シナリオ2—契約負債と受取債権

1月1日に、企業が製品を顧客に3月31日に移転する契約を結ぶ。その契約は、顧客が1月31日に1,000千円の対価を前払することを要求している。その契約は解約不能である。顧客は2月15日に支払を行い、企業は製品を3月31日に移転する。

1月31日に対価に対する無条件の権利を獲得した時

(借) 受取債権	1,000	(貸) 契約負債	1,000
----------	-------	----------	-------

もし契約が解約可能であったならば、企業は1月31日に上記の仕訳を行わない。対価に対する無条件の権利がないからである。その代わりに、2月15日に現金預金と契約負債を認識することになる。

2月15日に現金を受け取った時

(借) 現金預金	1,000	(貸) 受取債権	1,000
----------	-------	----------	-------

3月31日に履行義務を充足した時

(借) 契約負債	1,000	(貸) 収益	1,000
----------	-------	--------	-------

シナリオ3—契約資産と受取債権

1月1日に、企業が顧客に製品X及びYを移転する契約を結ぶ。契約は、製品Xの引渡しに対する支払は製品Yの引渡しを条件とすると述べている。言い換えれば、1,000千円の対価は、企業が製品XとYの両方を移転した後にはじめて支払われる。したがって、企業は、製品XとYの両方が顧客に移転されるまでは、対価に対する無条件の権利(受



取債権)を有していない。

企業は、製品 X と Y について別個の履行義務を識別し、両者の独立販売価格に基づいて、400 千円を製品 X に、600 千円を製品 Y に配分する。

製品 X を移転する履行義務を充足した時

(借) 契約資産	400	(貸) 収益	400
----------	-----	--------	-----

製品 Y を移転する履行義務を充足した時

(借) 受取債権	1,000	(貸) 契約資産	400
		収益	600

### (議論と検討)

188. IASB 及び FASB の ED では、顧客との契約における権利及び履行義務について、契約開始時に契約資産及び契約負債として総額表示するか、企業又は顧客のいずれかが履行したときに、契約資産又は契約負債として純額表示するかのいずれを求めるべきかを検討し、顧客との契約における権利と義務は相互依存的事であることから、純額表示することを提案している。この提案は、我が国及び国際的な会計基準の現行の取扱いと整合するものである。

189. 一方、IASB 及び FASB の ED では、企業が、対価に対する無条件の権利を有する場合には、契約資産ではなく受取債権として表示し、例えば、企業が財を引渡し、履行義務を充足したが、契約上の別の履行義務も充足しないと、対価に対する無条件の権利(受取債権)をまだ得ない場合に、契約資産として表示するとしている(ED BC 第 165 項。また[設例 11]シナリオ 3 参照)。また、例えば、顧客が財又はサービスを提供する 1 か月前に対価を支払うことを求める解約不能の契約のように、履行義務を充足する前に対価に対する無条件の権利を有する場合がありますとされている(ED BC 第 166 項)。

この際、[設例 11]シナリオ 2 のように企業が義務を履行する前に受取債権が認識されることは、契約のいずれかの当事者が履行した場合に、契約資産又は契約負債を表示するという原則と整合しないとの意見があるが、製品の引き渡しと付随サービスのような複数要素契約において、製品の引渡時に付随サービス部分の対価も含めて無条件の権利を有する場合がありますため、対価に対する無条件の権利の認識時点については引き続き検討を行う必要があると考えられる。

### 今後の方向性

190. IASB 及び FASB の ED の表示に関する提案については、提案モデルを前提とすれば、

整合的であると考えられるが、対価に対する無条件の権利の認識時点については引き続き検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 6-2】注 記

### 検討事項

191. IASB 及び FASB の ED では、開示目的を達成するために、開示を拡充することが提案されている。提案されている開示内容を整理して現行の取扱いと比較検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

192. 我が国では、財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならないとして、会計方針の例として、「費用・収益の計上基準」が挙げられている。ただし、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる（企業会計原則注解【注 1-2】）。また、財務諸表等規則においても、重要な会計方針として「収益及び費用の計上基準」の記載が求められており（財務諸表等規則第 8 条の 2）、割賦販売及びファイナンス・リース取引に係る収益及び費用の計上基準、工事契約に係る収益及び費用の計上基準、業界特有の収益及び費用の計上基準等、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項を記するものとされている（財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-7）。

さらに、工事契約会計基準では、工事契約に係る認識基準、決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法、当期の工事損失引当金繰入額等の開示が求められている（工事契約会計基準第 22 項）。

193. IAS 第 18 号では、企業は次の事項を開示しなければならないとされている。

- (1) 収益の認識に対して採用された会計方針（役務の提供において取引の進捗度を決定するために採用された方法を含む。）
- (2) 期間中に認識された収益の重要な区分ごとの額（物品の販売、役務の提供、利息、ロイヤルティ、又は配当から生じる収益を含む。）
- (3) 収益の重要な各区分に含まれている、物品又は役務の交換から生じた収益の額

194. IAS 第 11 号では、企業は次の事項を開示しなければならないとされている。

- (1) その会計期間の収益として認識された工事契約収益の額
- (2) その会計期間に認識された工事契約収益を算定するために用いた方法
- (3) 進行中の工事契約の進捗度を算定するために用いられた方法

また、報告期間の末日時点で進行中の工事契約について、発生した原価及び認識された利益（認識された損失を控除）の現在までの総額、前受金の額、及び保留金の額を開示しなければならないとされている。

195. 米国会計基準では、例えば、FASB-ASC Subtopic 605-25 において、このセクションにおける開示ガイダンスの目的は、売主の収益契約、並びに、本サブトピックの適用に

ついでに重要な判断及び収益認識の時期又は金額に重要な影響を与える可能性がある当該判断の変更あるいは本サブトピックの適用の変更に関する定性的情報及び定量的情報の両方を提供することであるとして、類似した契約の種類ごとに、複数要素契約の性質、契約内の重要な要素、契約内の要素の一般的な移転又は役務の充足時期、重要な要素の売価算定に用いられた重要な要因、インプット、仮定及び方法等の情報を開示しなければならないとされている。

196. また、FASB-ASC Subtopic 605-35 では、工事業者は、会計方針に関する注記において、獲得した収益及び当該収益のコストの算定方法を開示しなければならないとして、工事進行基準及び工事完成基準等に関する開示が求められている。

## IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

### 開示原則

197. IASB 及び FASB の ED では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する財務諸表の利用者の理解に資するため、企業は、次のような定性的情報及び定量的情報を開示しなければならないとされている<sup>26</sup>(ED 第 69 項)。

- (1) 顧客との契約
- (2) 契約に対する提案モデルの適用における重要な判断及び判断の変更

198. また、IASB 及び FASB の ED では、開示全般について次の提案がなされている。

- (1) 企業は、開示規定を満たすために必要な詳細度及び様々な規定のそれぞれにどの程度の重きを置くかについて検討しなければならない。企業は、膨大な量の瑣末な情報あるいは異なる特徴を有する項目の合算のいずれかによって、有用な情報が不明瞭とならないよう、開示を集約又は分解しなければならない (ED 第 70 項)。
- (2) IASB 及び FASB の ED で提案された基準及び他の IFRS に従って提供される開示が開示目的 (第 197 項参照) に合致しない場合には、企業は、当該目的に合致するのに必要な追加情報は何であれ開示しなければならない (ED 第 71 項)。
- (3) 企業は、その他の IFRS に従ってすでに情報を提供している場合、IASB 及び FASB の ED で提案された基準に従って情報を開示する必要はない (ED 第 72 項)。
- (4) 企業は、IASB 及び FASB の ED で提案された基準に従って提供される情報とその他の IFRS によって提供される情報との関連を開示しなければならない (ED 第 72 項)。具体的には、次のようなものである。

---

<sup>26</sup> 両審議会は、開示目的を明示することにより、多数の様々な種類の契約に関する詳細で規範的な開示規定の必要性を回避できることに着目し、個々の取引又は業種について具体的な定めを作成することは可能でも適切でもないため、原則主義の開示規定の開発が必要であることに留意したとされている (ED BC 第 171 項)。

**[設例12] 他の IFRS により提供されている開示との関係（参考：ED 設例 30）**

（前提条件）

- 企業が3つの事業セグメントを有しており、それは IFRS 第8号「事業セグメント」（以下「IFRS 第8号」という。）に従って地域 A、B 及び C を反映している。
- 企業は、ED 第78項で求めている残存履行義務の充足予定時期に関する情報（第202項参照）は、次のように顧客の類型別に示すことによって最も良く提供できると判断している。

	政府	政府以外
1年以内	X	X
1年超2年以内	X	X
2年超3年以内	X	X
3年超	X	X
合計	X	X

（開示）

企業は、この開示と IFRS 第8号で求められている情報との間の関係を説明するために、次のように追加的な情報を提供する。

政府との契約は、事業セグメント A 及び C の収益のうち、それぞれ 65% 及び 25% を占めている。事業セグメント B には、重要な政府との契約はない。

**顧客との契約**

199. 企業は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性について、利用者の理解に資するよう、これらの契約に関する情報を開示しなければならないとされ、この情報には以下の項目が含まれるとされている（ED 第73項）。なお、各項目に関して、第200項から第202項のような定めが提案されている。

- (1) 期間中の収益の分解表示
- (2) 契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表
- (3) 企業の履行義務に関する情報（不利な履行義務に関する追加的な情報を含む。）

**①期間中の収益の分解表示**

200. 企業は、経済的要因によって収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性がどのように影響されるかを最もよく描写する分類に、収益を分解表示しなければならないとされている。なお、適切な分類の例として、次のものが挙げられている（ED 第

74 項)。

- (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 (例えば、国又は地域)
- (3) 市場又は顧客の種類 (例えば、政府か非政府の顧客か)
- (4) 契約の種類 (例えば、固定価格か実費精算契約か)

②契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表

201. 企業は、契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表を提供しなければならないとされている<sup>27</sup> (ED 第 75 項)。該当があれば、最低限示さなければならないとされている各項目 (同項) を用いて、調整表を例示すると、【図表 6】のようになると思われる。

【図表 6】 契約資産及び契約負債の調整表の例 (イメージ)

契約資産 (負債) 期首残高	××××
包括利益計算書に認識されているもの	×××
当期に充足された履行義務から生じた収益	×××
取引価格の変動を過去の報告期間に充足された履行義務に配分したことにより生じた収益	×××
利息収入及び利息費用	×××
為替換算レートの変動の影響	×××
小計	×××
受領した現金	×××
受取債権に振り替えられた金額	×××
受領した現金以外の対価	×××
企業結合により取得した契約及び処分した契約	×××
期中変動合計	×××
契約資産 (負債) 期末残高	××××

<sup>27</sup> 顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を、利用者が評価するためには、報告期間において認識された収益と契約資産及び契約負債の残高との関係を理解する必要がある (とりわけ、企業が支払を受けるのが通常は顧客への財又はサービスの移転の前なのか後なのかの識別、及び認識した収益とキャッシュ・フローとの関係の定量化を含む。) とされている。現在、売掛金や繰延収益のような各報告日現在の運転資本残高が認識されるが、当期に認識した収益との関係が不明確であると利用者から指摘がされてきており、その関係を明確にするため、契約資産と契約負債の残高の調整表を開示すべきと決定したとされている (ED BC 第 176 項)。

### ③企業の履行義務に関する情報

202. 企業は、顧客との契約における履行義務について、次の説明を含む情報を開示しなければならないとされている（ED 第 77 項）。

- (1) 企業が移転することを約束している財又はサービス
- (2) 企業が通常履行義務を充足する時点
- (3) 重要な支払条件
- (4) 返品を受け入れる義務、返金に応じる義務、及びその他の類似の義務
- (5) 保証の種類及び関連する義務

また、当初の見込期間が 1 年を超える契約について、報告期間末日に残存する履行義務の金額を、それらが充足されると見込まれる①1 年以内、②1 年超 2 年以内、③2 年超 3 年以内、及び④3 年超の各期間別に開示しなければならないとされている（ED 第 78 項）。

さらに、不利な履行義務について、認識された負債の金額を不利となった理由等の説明と併せて開示するとともに、認識された負債の期首残高から期末残高までの調整表を提供しなければならないとされている（ED 第 79 項及び第 80 項）。

### 提案モデルの適用における重要な判断

203. 企業は、提案モデルを適用するにあたって、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重大な影響を与える判断、及び判断の変更について、開示しなければならないとされている。その開示では、次のものについて用いた判断について説明しなければならないとされている。なお、各項目に関して、次項のような定めが提案されている（ED 第 81 項）。

- (1) 履行義務の充足の時期の決定
- (2) 取引価格の算定及び取引価格の履行義務への配分

204. 連続的に充足される履行義務について、企業は収益を認識するために用いられた方法等を開示しなければならないとされている（ED 第 82 項）。また、取引価格の算定、財又はサービスの独立販売価格の見積り等にあたって、用いられた方法、インプット、及び仮定についての情報を開示しなければならないとされている（ED 第 83 項）。

具体的には、次のようなものである。

**【設例13】 単独の販売価格を見積るのに使用したインプット及び仮定<sup>28</sup>（参考：ED 設例 31）**

製品 X とともに含まれているソフトウェアのアップグレード権について、企業が見積った単独の販売価格は、100 千円である。ソフトウェアのアップグレード権は、契約に定められているが、別個に販売されてはいない。ソフトウェアのアップグレード権の独立販売価格を見積る際に、企業は、製品 Y とともに提供されるアップグレード権について企業が請求する価格及び企業の過去の価格設定の慣行を、アップグレードの販売価格と関連する製品の価格との比も含めて、考慮した。

**（議論と検討）**

*開示原則*

205. IASB 及び FASB の ED における開示全般に関する定めのうち、他の IFRS に従って提供されている情報とどのように関連するのかを示すことについては（第 198 項（4）参照）、IASB 及び FASB の ED で提案された基準による開示と他の IFRS による開示は、それぞれ異なる目的に従って開示されるものであり、それぞれの情報に加えて、両者の関係まで開示させることは過剰な場合があると考えられる。

*顧客との契約*

*①期間中の収益の分解表示*

206. 収益は、様々な財又はサービスの移転若しくは様々な種類の顧客又は市場と関係する契約により生じる可能性があり、分解された収益情報の開示は、報告期間において認識された収益の構成を利用者が理解するのに役立つとされている（ED BC 第 172 項）。そのような収益の分解表示の有用性は認められると考えられるが、IFRS 第 8 号等の基準が収益の分解を求めていることから、収益の分解表示について追加的に定める必要はないとする意見もある。

207. 収益分解の基礎について、IAS 第 18 号や IFRS 第 8 号のような現行基準は分解の基礎を特定しているが、IASB 及び FASB の ED では、意味のある収益分解の基礎は画一的なものではなく、状況に応じて、最も有用な分解は、製品又はサービスの種類別、地域別、顧客の市場又は種類別、契約の種類別などがあり得るため、分解の基礎として使用すべき収益の特定の性質を定めるべきではないという結論を下したとされている。

<sup>28</sup> 使用したインプット及び仮定並びにそれらが収益認識の金額及び時期に与える影響に関する定量的な情報を開示することが、比較的簡単なこともあるが、価格の見積りが必要となる財又はサービスの数が多いために、実務上可能でないこともある。そのような場合においては、企業はその方法、インプット、仮定及び見積りについて記述するとし、その記述には、インプットの出所、インプット及び仮定が更新される頻度及び直近の更新の日付等が含まれるとされている（ED B 第 95 項及び B 第 96 項）。

また、セグメント情報について、IFRS 第 8 号及び FASB-ASC Topic 280「セグメント報告」により開示される金額は、財務諸表を作成するために採用した会計処理ではなく、内部的に使用されている基礎により測定することができることにも言及されている（ED BC 第 173 項及び BC 第 174 項）。

208. IASB 及び FASB の ED では、収益の分解表示に限らず、その他の IFRS に従ってすでに同じ情報を提供している場合には、IASB 及び FASB の ED で提案された基準に従って情報を開示する必要はないとされている（第 198 項(3)参照）。したがって、IFRS 第 8 号等の他の基準に従って提供していない場合に、第 200 項のような分類に収益を分解することは、開示目的と整合的に、報告期間における収益の構成が開示されることを確保することから適当であると考えられる。

### ②契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表

209. IASB 及び FASB の ED において、調整表は総額又は純額で表示することが検討されたが、新規獲得契約及び未充足の履行義務の金額を示す総額の調整表は有用であるものの、次のようなことにも留意して、企業は（純額の）契約資産と（純額の）契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表を開示すべきであると決定したとされている（ED BC 第 176 項から BC 第 178 項）。

- (1) まだ履行していないすべての契約を測定することが必要となるため、調整表の作成と監査のコストが高いこと
- (2) 未履行契約に固有のハイレベルの判断（いつ契約が成立するのかの判定を含む。）
- (3) 提供される情報が、多くの種類の契約（短期のものなど）について有用でない場合があること

210. 純額の調整表の開示については、総額の調整表のように、収益を受注状況と関連させて評価することはできないことから、顧客との契約の注記としての有用性は疑問であり、当該注記を追加的に開示する必要性は乏しいとする意見もある。

### ③企業の履行義務に関する情報

211. 収益認識に関する会計方針の開示が具体的に求められているが、顧客が財又はサービスの支配を獲得した時に収益認識を行うという原則的な収益認識モデルにおいて、実務上、幅広い取引形態にわたる財又はサービスの移転に関する情報が、具体的な開示により補足されることの意義は大きいと考えられる。したがって、当該開示については、提案された収益認識原則と一体として、有用な情報提供に資するものであると考えられる。
212. 残存する履行義務の満期分析に関する開示については、取引価格や各期間に充足される履行義務の金額が状況によって変動する場合には、各期間に充足されると見込まれる履行義務の金額について、合理的に見積ることができないことも考えられることから、そのような場合には定性的情報による開示を行うなどの取扱いを定めることも検討さ



れ得る。また、作成者の実務負担が特に大きいと考えられることから、当該開示の検討をはじめ、財務諸表の利用者への有用な情報提供のベネフィットと作成者のコストとの均衡を考慮して慎重に判断する必要があるという意見もある。

一方、既存の長期契約に関して、将来認識される収益の時期及び金額の理解や将来の収益に関連するリスクの評価等が可能となることから（ED BC 第 179 項）、顧客との契約の注記としての有用性は高いとする意見もある。

213. なお、不利な履行義務に関する開示は、不利な履行義務に関する理解が可能となるため、そのような開示は有用であると考えられる。

#### *提案モデルの適用における重要な判断*

214. 収益認識の金額及び時期を決定する際に用いた見積り及び行った判断に関する開示が具体的に求められているが、原則的な収益認識モデルや、多くの事項が取引価格の算定及び配分に影響する収益測定において、財又はサービスの連続的な移転に関する情報、収益認識金額に影響を与えた仮定や不確実性に関する情報が、具体的な開示により補足されることの意義は大きいと考えられる。したがって、当該開示については、提案モデルと一体として、有用な情報提供に資するものであると考えられる。

#### **今後の方向性**

215. IASB 及び FASB の ED の開示に関する提案については、提案モデルを前提とすれば、開示目的及び個々の開示項目は整合的であると考えられるため、我が国において、開示について同様の考え方を取り入れていくことも考えられる。しかし、過多とも考え得る開示内容や開示の有用性に関する懸念もみられることから、国際的な会計基準の今後の動向も踏まえ、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

#### **個別論点**

216. 本論点整理では、これまでに述べてきた IASB 及び FASB の ED の提案モデルの本論に加え、適用上の参考として、収益の総額表示と純額表示や工事契約等の論点を、個別論点 A から I として例示している。

#### **【論点 A】収益の総額表示と純額表示**

##### **検討事項**

217. 我が国における収益（売上高）の総額表示と純額表示に関する論点は、IASB 及び FASB の ED においては、企業が負っている履行義務が、本人としてのものか、代理人としてのものかの判断によって決定されるものとされている。すなわち、本人として負っている履行義務であれば、約束した財又はサービスの対価を、代理人として負っている履行

義務であれば、代理人としての手数料を測定することになる。

218. これを受けて、我が国における、今後の収益（売上高）の総額表示と純額表示に関する論点について、以下で検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

219. 我が国では、収益を総額表示すべきか純額表示すべきかに関しては、企業会計原則において、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」（企業会計原則 第二1B）との定めがある。
220. また、ソフトウェア取引に関し、ソフトウェア取引実務対応報告は、「委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべき様々なリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切でない。」（4 ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方）とし、リスクの負担の観点から収益の総額表示と純額表示に関する判断を求めている。
221. 以上のような定めを除き、収益をどのような場合に総額で表示し、どのような場合に純額で表示すべきかについての考え方や、それに基づく具体的な判断規準は明示されていない。
222. IAS 第 18 号では、企業が本人として自己の計算により受領することとなる経済的便益の流入であるのか、代理人として受領するだけなのかの判断の問題であるとされ、後者の場合には、手数料の額のみが収益とされる。
223. IAS 第 18 号の付録<sup>29</sup>には、企業が本人として行為を行っているのか、代理人として行為を行っているのかを判断する上での考え方や指標について記載されている。同項は、企業が本人として行為しているのか、代理人として行為しているのかについては、すべての関連する事実と状況を考慮して判断を行う必要があるとした上で、企業が、「財の移転又はサービスの提供に関する重要なリスクと経済価値」にさらされている場合には、本人として行為を行っていると考えべきであり、それらにさらされていない場合には、代理人として行為を行っていると考えべきだという基本的な考え方を述べている。
224. 米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 605-45「本人か代理人かの検討」（以下「FASB-ASC Subtopic 605-45」という。）がこの問題を取り扱い、様々なリスクの負担状況等、総額表示とすべき場合と、純額表示とすべき場合のそれぞれの指標を列挙し、それらの指標が示す事実関係と状況に基づいて総合的に判断することとされている。

---

<sup>29</sup> 国際財務報告基準に添付される付録は、基準の一部を構成するものではないという位置付けにある。

## IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

225. IASB 及び FASB の ED においては、収益の測定金額を、履行義務の内容によって区分している。すなわち、履行義務が財又はサービスそのものを提供することである（すなわち企業は本人である）場合には、それらの財又はサービスについて受け取る対価の金額を収益金額とし、履行義務が他の当事者による財又はサービスの提供を準備することである（すなわち、企業は代理人である）場合には、準備することと交換に受け取る報酬又は手数料を収益金額とすることが提案されている。
226. IASB 及び FASB の ED では、顧客に財又はサービスを移転する前に、他の当事者の財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、企業の履行義務は財又はサービスそのものを提供することであり、企業が本人として行動しているため、顧客から受け取る金額の総額で収益を認識しなければならないとしている。
227. しかし、企業が財又はサービスを顧客に移転される前に支配しているかどうかは、必ずしも明らかとはならない場合がある。このため IASB 及び FASB の ED では、FASB-ASC Subtopic 605-45 及び IAS 第 18 号に付属する設例における本人と代理人の検討の中で示されている指標を基礎として、履行義務が代理人関係に係るものであるという指標を次のとおり例示している。
- (1) 他の当事者が、契約の履行に主たる責任を有している。
  - (2) 企業が、在庫リスクを顧客の注文の前後、出荷中又は返品時に有しない。
  - (3) 企業が他の当事者の財又はサービスの価格の設定において自由がなく、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
  - (4) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
  - (5) 企業が他の当事者の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクを有していない。

### (議論と検討)

228. IASB 及び FASB の ED で提案されている収益認識モデルは、顧客との間の契約により何を約束したか（履行義務）に重点が置かれており、収益に関する会計単位の識別から収益の表示に至るまで、履行義務の内容を基に判断が行われており、首尾一貫性の高いモデルとなっている。
229. 第 221 項に記載のとおり、我が国においては、収益の金額の表示に関する具体的な判断規準がほとんどなく、各企業にその判断が委ねられている。この結果、経済的に同種の取引であっても、企業ごとに異なる収益表示が行われている可能性がある。
230. また、IASB 及び FASB の ED の提案によって、多くの取引は履行義務の内容が本人であることを示すものか、代理人であることを示すものかを判断できると考えられるが、容易に判断できない取引があることも想定されるため、第 225 項から第 227 項に記載した提案モデルにおける考え方及び指標に加えて、追加のガイダンスが必要であるという意

見がある。

## 今後の方向性

231. 我が国においては、収益を総額で認識するか、純額で認識するかに関する具体的な判断基準がほとんどなく、実務上多様な判断が行われている可能性があることから、IASB及びFASBのEDの提案内容を参考にしつつ、我が国における取引の実情も踏まえ、具体的な判断指標について検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点B】製品保証及び製造物責任

### 検討事項

232. IASB及びFASBのEDでは、製品保証及び製造物責任を履行義務であるか否かの観点から区別し、かつ、製品保証に関して、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務と移転後に生じるであろう不良に対する保証義務に分けて会計処理を提案している。この会計処理の概要を整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

233. 我が国では、製品保証が付帯する製品の販売について、製品の引渡時点で取引価格により収益を計上し、顧客に製品を引き渡した後に顕在化した瑕疵に対応する費用を引当金として計上する実務が一般的に行われていると考えられる。

234. 製造物責任は、製品の瑕疵への対応ではなく、製品の利用等から生じる損害を負担するものである。製造物責任については、製品の利用等による損害が想定され、その損害に対する負担を、合理的に見積ることができることとなった時に、引当計上されているケースが認められる。

235. IAS第18号では、製品保証が付帯する製品の販売について、製品の引渡時点で取引価格により収益を計上し、保証が契約の「独立して識別可能な構成要素」とみなされる場合にのみ、保証に対する収益を区分して計上する。そうでない場合、企業は保証義務とこれに関連する費用をIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS第37号」という。）に従って引当計上する。

236. 米国会計基準では、「別個に価格付けされる延長保証」である場合にのみ、保証に対する収益を計上する（FASB-ASC Subtopic 605-20）。そうでない場合には、企業がその対象となる製品を顧客に移転した時点で、保証義務とこれに関連する費用を引当計上することが求められる（FASB-ASC Topic 460「保証」）。製造物責任についても、引当計上が求められている（FASB-ASC Topic 450「偶発事象」）。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

237. IASB及びFASBのEDでは、履行義務であるか否かの観点から製品保証と製造物責任と

を区別し、かつ、製品保証に関して、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務（「品質保証的な製品保証」）と移転後に生じるであろう不良に対する保証義務（「保険的な製品保証」）に分けて会計処理を提案している<sup>30</sup>。

238. IASB 及び FASB の ED では、「品質保証的な製品保証」を、独立の履行義務ではなく、企業が「欠陥の無い製品を顧客に移転する」と約束した履行義務を充足するために存在するものと考えている。このため、契約に含まれる製品保証義務がこうした性質の義務であれば、移転時点で潜在的な欠陥があると見込まれる製品分について履行義務が充足されていないとして収益を認識しない（ED B 第 15 項）。

239. これに対して、「保険的な製品保証」は、約束した製品を移転する履行義務とは別個に、製品保証サービスに係る履行義務を生じるものと考えられている。このため、契約に含まれる製品保証義務がこうした性質の義務であれば、企業は取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスに配分する（ED B 第 17 項）。

**【設例14】 履行義務ではない製品保証（参考：ED 設例 4）**

（前提条件）

- 企業が製品 1,000 個をそれぞれ 1,000 千円で販売する。
- 各製品の原価は 600 千円である。
- 企業は法律により、販売時点で存在した欠陥に対して製品保証を行う必要がある。欠陥製品については、企業は最初の 90 日間は追加料金なしで製品を交換することを約束している。
- 企業の経験によれば、販売した製品の 1% に販売時に欠陥があり交換されることになる。
- 企業は顧客から回収した欠陥製品を改造して利益を出して再販売する。
- 報告日において再度見積った結果、欠陥品の発生確率は 1.2% に修正された。
- 報告日現在で受取債権は回収されていない。

<sup>30</sup> 製品保証の目的が、製品の潜在的な欠陥への保護を顧客に与えることであるのか、製品が顧客に移転された後に生じる不良への保護を顧客に与えることであるのかを検討するにあたり次の要因が考慮事項として挙げられている（ED B 第 18 項）。

- (1) 保証が法律で要求されているかどうか。法律で要求されているものならば、保証は履行義務ではないことを示している。
- (2) 製品を保証なしに販売することがあり得たかどうか。保証なしに販売できないならば、独立の履行義務ではないことを示している。逆に選択的な付属物として販売されているならば、別個の履行義務である。
- (3) 保証期間の長さ。保証期間が長いほど、その保証（又はその保証の一部）が履行義務である可能性が高い。

(会計処理)			
製品引渡時		(単位：千円)	
(借)	受取債権	990,000	(貸) 収益 (*1) 990,000
(借)	売上原価	594,000	(貸) 棚卸資産 (*2) 594,000
(*1) 1,000 千円×1,000 個×(100%−1%)			
(*2) 600 千円×1,000 個×(100%−1%)			
引渡済みの製品のうち、欠陥により交換が見込まれる部分は収益を認識せず、対応する棚卸資産の売上原価処理も行わない。			
報告日			
(借)	収益	2,000	(貸) 受取債権 (*3) 2,000
(借)	棚卸資産	1,200	(貸) 売上原価 (*4) 1,200
(*3) 1,000 千円×1,000 個×0.2%			
(*4) 600 千円×1,000 個×0.2%			

240. 製造物責任については、法律により企業が損害の補償義務を負う場合が例示されている。こうした義務は履行義務を生じさせないとされており、IASB 及び FASB の ED では、IAS 第 37 号に従って会計処理することを求めている (ED B 第 19 項)。

### (議論と検討)

241. IASB 及び FASB の ED では、第 237 項に記載したように製品保証を区分することが提案されている。これは、別個の履行義務について要求される独立販売価格の見積りが、すべての製品保証に及ぶことを回避するとともに、製品保証の性質に応じて実態に合った会計処理が採用されることを意図したものである。しかし、顧客に移転した製品の不具合が明らかになった場合に、それが移転時に潜在的に存在していた欠陥であるのか、移転後に発生した故障であるのかの判断は困難であるという意見がある。また、IASB 及び FASB の ED では、保証の目的を判断するための考慮事項を提示している (脚注 30 参照) が、これらの考慮事項で判断に十分であるとは言えないという意見もある。
242. IASB 及び FASB の ED では、「品質保証的な製品保証」の会計処理と返品権の会計処理を整合させることを意図している (ED BC 第 202 項)。しかし、返品権は、顧客にオプションを提供するものである (返品権付きの製品販売については【論点 G】において取り扱っている。) が、「品質保証的な製品保証」は、約束した製品の移転を保証するものであり、両者の性質は異なる。このため、返品権の会計処理と製品保証の会計処理を必ずしも整合させなくてもよいとする意見もある。
243. IASB 及び FASB の ED では、企業が欠陥製品の交換を求められる場合には、顧客に移転

した時に、潜在的な欠陥があると見込まれる製品に係る収益を認識せず、欠陥製品の修理を求められる場合には、当該製品のうち修理の過程で交換されると予想される部分に帰属する取引価格の部分の収益を認識しないという会計処理を提案している（ED B 第15項）。しかし、交換の場合であっても、改造して再販売できる場合は、実質的には修理の場合と変わらず（つまり、より早く顧客との約束を履行するために、企業が交換か修理か選択するものであり）、交換という形式をもって移転時に収益が全額繰り延べされることは実態に合わない場合がある。

244. また、IASB及びFASBのEDのB第15項において提案されている欠陥製品の修理を求められる場合の処理では、最初に製品単位で履行義務を識別するものの、製品保証の検討の段階で、交換が予想される部分を再度細かく見積って収益計上を留保することが求められており、提案されている収益認識のプロセスと整合していないとも考えられる。
245. IASB及びFASBのEDでは、「品質保証的な製品保証」に関して、引渡時点で販売が成立していないとして、引渡後も棚卸資産を認識し続ける会計処理を提案している。しかし、製品の移転後すぐに欠陥が発見される場合を除き、顧客が購入した製品の利用を指図したり、その製品から便益を受けたりすることは妨げられないため、顧客は財又はサービスの支配を獲得しているとも考えられる。したがって、製品保証における販売が成立していないとする考え方を基礎とした会計処理が、IASB及びFASBのEDにおける支配の概念と整合していないという考え方もある。
246. 第242項から第245項で述べたように、「品質保証的な製品保証」について、製品の移転時点で潜在的な欠陥があると見込まれる製品分について収益を認識しないことについては様々な懸念があることから、製品保証の履行に必要なと見込まれるコストを引当計上する会計処理が適当であるとする意見もある。
247. 「保険的な製品保証」については、製品に対する追加的な保証を提供するものであり、別個の履行義務として取り扱う提案は、収益認識の提案モデルと整合的であると考えられるが、実務上の運用に際しては、第241項で述べた区分の判断に関する懸念が存在すると考えられる。

## 今後の方向性

248. 製品保証を区分し、それぞれの区分において提案された会計処理を行うことは、製品保証の目的を考慮して会計処理に反映することを意図したものであるが、区分の困難性や品質保証的な製品保証の会計処理への様々な懸念があることから、製品保証の目的の判断に関する考慮事項の十分性及び製品保証の各類型に関して適用される会計処理については国際的な会計基準の動向を注視し、引き続き検討を行う必要があると考えられる。また、製造物責任については、現行の取扱いと同様、引当計上を行うことが考えられる。

## 【論点 C】 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

### 検討事項

249. 企業は、ポイントプログラム等により、顧客に対して自社が販売している財又はサービスを購入するインセンティブを与えることがある。このような顧客に対するインセンティブを与えるためのポイントプログラム等は、総称してカスタマー・ロイヤルティ・プログラムといわれている。以下では、このカスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会計処理について、検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

250. 我が国では、幅広く多種多様なカスタマー・ロイヤルティ・プログラムが普及している。これらの企業では、財又はサービスの引渡時点で取引価格により収益を計上し、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づく付与済みのインセンティブを引当金として計上する実務が広く行われていると考えられる。

251. IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」においては、IAS第18号第13項の適用にあたっては、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づいて付与されたインセンティブを、個別に識別可能な構成部分として取り扱うこととされている。この結果、企業は、インセンティブの公正価値と、原取引のその他の構成要素の公正価値の比率で収益を案分し、インセンティブに配分された収益は、それが使用された時に認識することとされている。

252. 米国会計基準においては、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの取扱いを直接的に定めたガイダンスはない。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

253. IASB 及び FASB の ED では、このカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づいて付与されたインセンティブは、顧客に重要な権利を与える場合、別個の履行義務として識別される。このため、企業は取引価格を配分することが求められる。したがって、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムのインセンティブの独立販売価格を見積ることが必要となる。

254. カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会計処理については、IASB 及び FASB の ED において、具体的な設例が置かれている。

#### 【設例15】 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム（参考：ED 設例 26）

（前提条件）

- 企業がカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有しており、顧客に 10 円の購入ごとに 1 のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを与えている。



- 各ポイントは、将来の購入時における1円の値引きと交換できる。
- 報告期間中に、顧客は製品を100,000円で購入し、将来の購入に利用できる10,000ポイントを獲得する。購入された製品の単独の販売価格は100,000円である。
- 企業は、9,500ポイントが交換されると予想する。企業は、交換の可能性に基づいて、1ポイント当たりの単独の販売価格を0.95円（あるいは総額で9,500円）と見積る。
- ポイントは、契約を結ばなければ受け取れない重要な権利を顧客に与える。したがって、企業はポイントが別個の履行義務であると判断する。
- 企業は、取引価格を製品とポイントに、次のように単独の販売価格の比で配分する。

製品	91,324円	(100,000円×100,000円÷109,500円)
ポイント	8,676円	(100,000円×9,500円÷109,500円)

(会計処理)

①販売時 (単位：円)

(借) 現金預金	100,000	(貸) 収益	91,324
		契約負債	8,676

②第1報告期間末

顧客は、企業の製品50,000円を追加購入した（この追加購入についてはポイントが付与されないと仮定する。）。これにより、発行したポイントのうち4,500が交換され、企業は対価として45,500円を受け取った（当報告期間中は当該取引のみであったと仮定する。）。

企業は販売時と同様、全部で9,500ポイントが交換されると予想する。企業は、4,110円 [(4,500ポイント÷9,500ポイント) ×8,676円] の収益を認識する。

製品の販売の仕訳

(借) 現金預金	45,500	(貸) 収益	45,500
----------	--------	--------	--------

ポイント交換の仕訳

(借) 契約負債	4,110	(貸) 収益	4,110
----------	-------	--------	-------

### ③第2報告期間末

顧客は、さらに企業の製品を購入し、第2報告期間中に、さらに4,000ポイントが交換された（交換されたポイントの累計は8,500）。企業は全部で9,700ポイントが交換されると予想を変更した。企業が認識したポイントに関する収益の累計額は7,603円 $[(8,500 \div 9,700) \times 8,676]$ 円となるが、企業は第1報告期間に4,110円を認識しているため、第2報告期間に3,493円（7,603円-4,110円）の収益を認識する（以下では、製品の購入の仕訳は省略している）。

(借)	契約負債	3,493	(貸)	収益	3,493
-----	------	-------	-----	----	-------

### ④第3報告期間末

顧客は、第3報告期間中にも製品を購入し、さらに1,200ポイントが交換された（交換されたポイントの累計は9,700）。企業はそれ以上のポイントの交換はないと予想した。企業はすでに7,603円の収益を認識しているため、残る1,073円（8,676円-7,603円）の収益を認識する。

(借)	契約負債	1,073	(貸)	収益	1,073
-----	------	-------	-----	----	-------

## (議論と検討)

255. カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づいて付与されたインセンティブは、販売促進のための費用であるとする考え方と、将来の収益の値引きを受ける権利の販売とする考え方がある。
256. 販売促進のための費用であるとする考え方は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムのコストは販売費であるとするものである。
257. 一方、将来の収益の値引きを受ける権利の販売とする考え方は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは顧客との契約の一部であり、別個の履行義務として識別するというものである。IASB及びFASBのEDでは、この考え方を採用している。これは、企業が、顧客に追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で取得する重要な権利（例えば、それらの財又はサービスについて、その種類の顧客にその地域又は市場において通常与えられる値引きの範囲よりも大きな値引きを受ける権利）を与えた場合には、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をしていると考えられるためである。

## 今後の方向性

258. 当該権利は顧客との契約の一部であるため、別個の履行義務として取り扱うことが適

当であると考えられることから、IASB 及び FASB の ED における提案を踏まえ、我が国においても、同様の考え方を取り入れていくことが考えられる。

## 【論点 D】 工事契約

### 検討事項

259. IASB 及び FASB の ED においては、工事契約について現行のように別の会計基準を設けることはせず、通常の財又はサービスの販売取引と同様に提案モデルを適用することが提案されている。したがって、本論点整理においても、工事契約に関する IASB 及び FASB の ED の適用の考え方は、【論点 1】から【論点 3】にわたって各論点の中で個々に検討している。ここでは、各論点に横断的に存在する工事契約に関する事項のうち、工事契約において、特に議論が多いと思われる履行義務の識別及び履行義務の充足の論点を取り上げる（この 2 つの論点以外はここでは取り上げないため、各論点を参照のこと）。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

260. 我が国においては、工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する、とされている（第95項参照）。また、国際的な会計基準においても、我が国とほぼ同様の会計処理が定められている（第96項参照）。

### IASB 及び FASB の ED における提案とその検討

261. 第 259 項に記載のとおり、以下では、工事契約において主要な論点となる履行義務の識別と履行義務の充足に関する論点を取り上げる。

#### 履行義務の識別

262. IASB 及び FASB の ED においては、履行義務の識別について、[論点 2-1]で議論したとおり、企業又は他の企業が別個に販売している場合のほか、区別できる機能と区別できる利益マージンがある場合には、別個の履行義務が識別される（第 62 項参照）。また、建設マネジメント・サービスが、単独では区別できる利益マージンがない場合であっても、工事契約に含まれる特定の作業と結合することができる場合（リスクが区分できる場合）には、区別できる利益マージンがあるものとして、当該作業と合わせて単一の履行義務として区別するという提案がなされている（第 74 項参照）。

263. 履行義務の識別に関して、次の設例が用意されている。この設例では、設計サービスを第 62 項(1)の要件により、敷地の準備及び敷地の仕上げを第 62 項(2)の要件により、施設の建設とは別個の履行義務として識別している。

## 【設例16】 工事契約（参考：ED 設例 11）

### （前提条件）

- ゼネコンが、顧客のために施設を建設する契約を結ぶ。この建設プロジェクトは、エンジニアリング（設計）、調達及び建設の活動を要する。
- 施設の設計は顧客の要求に特有のものであり、顧客は施設の主要な構造上及び機能上の要素の指定に関与している。
- ゼネコンは建設中に必要となる資材及び機器を調達する。顧客はそれらの資材及び機器が据え付けられるにつれて、それらに対する支配を獲得する。
- 施設の建設には3年を要すると予想される。
- ゼネコンは、施設が合意された仕様に従って建設の完了日から2年間稼働することを保証する。他のゼネコンも同様のサービスを提供できる。

### （履行義務の識別）

- 設計サービスは区別できる。同様のサービスをゼネコン及び競合他社が別個に販売しているからである。
- この例では、資材及び機器の調達は履行義務ではない。調達は、ゼネコンが約束した資材及び機器に対する支配を獲得して、それから顧客に移転するために必要な活動である。顧客は、資材及び機器に対する支配を、それらが据え付けられた時にはじめて獲得するので、それらは関連する据付けサービスと同時に顧客に移転される。したがって、ゼネコンは資材及び機器を、関連する据付けサービスと一緒に（ED 第24項に従って）会計処理する。
- 建設中に、ゼネコンは種々の作業を行うが、その中には、敷地の準備、基礎工事、構造組立、配管、配線及び敷地の仕上げ（例えば、駐車場の舗装や造園など）が含まれる。顧客は、他の企業と別個に契約をしてそれらの各作業を行うこともできる。しかし、当該作業の中には非常に相互関連の強いものがあり、そのためゼネコンが重要な契約管理サービスを提供する必要がある。当該サービスには、それらの作業を管理し調整すること、及びそれらの作業を組み合わせても顧客が契約した総合的な建設サービスが提供されないというリスクをカバーすることが含まれる。
- 契約管理サービスは、区別できるものではない。ゼネコンは作業を独特の組合せで統合し、そのリスクをカバーしているので、同様のサービスは個別に売却されていない。契約管理サービスの機能は区別できるが、利益マージンは区別できない。ゼネコンは契約管理サービスを提供するための資源を個別に識別できる。しかし、契約管理サービスは、区別できるリスクの対象にはなっていない。そのリスクは関連

する作業のリスクと分離不能だからである。

- 契約管理サービスは区別できないため、ゼネコンは当該サービスを、分離不能のリスクを有する関連する作業と結合する。
- ゼネコンは敷地の準備と敷地の仕上げについては区別できるリスクを識別する。したがって、ゼネコンはそれらのサービスを別個の履行義務として会計処理する。残りの建設作業は、単一の履行義務として会計処理される。
- ゼネコンは履行保証を製品保証として会計処理する。

#### 履行義務の充足

264. IASB 及び FASB の ED では、履行義務ごとに、支配の移転を判断することが提案されている（第 83 項参照）。その中で連続的に移転すると判断された場合には、アウトプット法、インプット法等の中から、最も適切に支配の移転を描写する方法を決定することになる（第 97 項及び第 98 項参照）。したがって、工事契約についても、同様の判断過程が必要となる。

265. IASB 及び FASB の ED では、工事契約に関する履行義務の充足を示した設例は置かれていないが、一時点での支配の移転と、連続的な支配の移転の例を示した次のような設例が置かれている。なお、設例の前提条件下で、支配の移転が一時点と連続的のどちらかになるかの判定については、第 266 項から第 269 項で議論と検討を行っている。

#### 【設例17】 製造サービスか製造された機器か（参考：ED 設例 15）

##### シナリオ 1－製造サービス

（前提条件）

- 製造業者が 1 月 1 日に、高度に特別仕様の機器を製造して 12 月 31 日に 240 千円の固定価格で顧客に引き渡すという契約を顧客と締結する。
- 返金不能の出来高払いが、四半期ごとに、当該四半期中に完成した作業について行われる。
- 当該機器は製造業者の施設で製造される。
- 機器は特定の顧客の注文に合わせたものであるため、顧客は機器の設計及び製造工程に大きく関与している。例えば、顧客は製造工程を通じての機器の変更を追加的な検討のために指定できる。
- 機器に対する法的権利は、機器の引渡時に顧客に移転する。機器の製造が完了する前に契約が終了となる場合には、顧客は部分的に完成した機器を保持し、その日までに完成した作業について支払を行わなければならない。

シナリオ 2－製造された機器

(前提条件)

- 1月1日に、製造業者は、機器を12月31日に固定価格240千円で顧客に引き渡す契約を顧客と締結する。
- 顧客は四半期ごとに60千円の支払を行う義務がある（製造業者が機器の引渡しをしなかった場合には全額回収可能である。）。
- 製造業者は通常、契約がある時にしか機器を製造しないが、機器は製造業者の施設で製造され、標準設計のものである。したがって、顧客は機器の設計の軽微な部分しか指定することができない。
- 機器に対する法的権利は、機器の引渡時に顧客に移転する。顧客が機器の引渡しの前に契約を解除する場合には、顧客は当該機器の他の顧客への売却による利益の喪失について製造業者に補償する。

**〔設例18〕 アパートメントの販売（参考：ED 設例 17）**

(前提条件)

- ディベロッパーが、居住用不動産を開発しており、建設中に個人用アパートメントの販売を開始した。ディベロッパーは、特定の居室の販売について顧客と契約を結ぶ。
- 顧客は預託金を支払うが、これが返金されるのは、ディベロッパーが契約に従って完成した居室を引き渡すことができなかつた場合だけである。
- 購入価格の残りは、契約の完了時に支払われ、その時に顧客は居室の占有権を得る。
- 顧客は、ディベロッパーが指定した一定の範囲の標準的な選択肢（例えば、床板、色構成、備付器具）から選択することができる。

266. [設例 17]及び[設例 18]の仕掛中の段階の財又はサービスを、第 85 項の支配の移転の指標に当てはめると、次のとおりとなる。

【図表 7】

支配の移転の指標	設例 17 シナリオ 1 (製造サービス)	設例 17 シナリオ 2 (製造された機器)	設例 18 (アパートメントの販 売)
無条件の支払義務	有。四半期ごとの返金不能の出来高払い（解約の場合にはその時点までの出来高払い）	四半期ごとの定額払い（ただし、顧客が機器を受け取れなかった場合には全額回収可能）	一部預託金払いで、残額は契約完了時
法的所有権の移転	無	無	無
物理的占有	無。ただしいつでも解約して占有状態にできる。他社への乗換も可能	無	無
デザイン・機能が顧客固有のものである	<ul style="list-style-type: none"> <li>・設計に大きく関与（変更も可能）</li> <li>・製造工程に大きく関与</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・標準設計（軽微な部分のみ指定可能）</li> <li>・製造工程への関与も無</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業が設定したオプションのみ選択可能</li> <li>・設計に関しては大幅な構造的変更は不可</li> </ul>
判定	連続的に移転	一時点で移転	一時点で移転

（議論と検討）

267. [設例 17]のシナリオ 1 は、契約期間を通じて無条件の支払義務があり、実質的に占有状態にあり、デザイン・機能も顧客固有のものであるため、連続的な支配の移転と判断されているが、[設例 17]のシナリオ 2 及び[設例 18]では、いずれの指標も十分に満たさない場合であるため、連続的な支配の移転と判断されていないと考えられる。しかし、財又はサービスが連続的に移転する場合にどの程度指標を考慮するか判断が難しいケースが想定されることから、第 101 項で記載されているように、財又はサービスの支配が一時点で移転する場合、又は連続的に移転する場合それぞれの考え方や指標を検討することが考えられる。

268. また、実務上、工事契約は案件ごとに損益管理されており、第 62 項で示されているような区別できる機能及び区別できる利益マージンを意識した管理は行われていないことが多いと考えられる。しかし、上記のとおり IASB 及び FASB の ED では、企業の管理単位にかかわらず、工事契約の中に、企業がリスクを特定できる作業が存在すれば、別個の履行義務を識別しなければならない可能性がある。したがって、適切な履行義務の識別を可能にするため、工事契約における区別できる機能及び区別できる利益マージ

ンの考え方に関する追加のガイダンスが必要となる可能性がある。

269. 逆に、工事契約の場合には、案件が一体として損益管理されているため、第 62 項で記載されているように区分した場合、履行義務が細かく区分されすぎるため、企業の損益管理の実態を適切に表さないとする意見もある。しかし、一体として損益管理されている案件全体に対して会計処理した場合には、会計単位が必要以上に大きくなり、不利な履行義務が適時に識別されなくなるリスクを考慮する必要があると考えられる。

## 今後の方向性

270. 工事契約についても履行義務の識別及び充足の考え方を取り入れていく場合、多数の財及びサービスからなる工事契約については、財又はサービスが区別できるかどうか、又は連続的な支配の移転かどうかの判断が難しい場合もあるため、履行義務の識別の規準及び連続的な支配の移転の考え方や指標について、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 E】 損失リスクを伴う製品出荷

### 検討事項

271. 企業が、製品輸送中の滅失・破損に伴う代替品への交換義務（以下、本論点においては「損失リスク」という。）を負う場合の会計処理について検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

272. 我が国では、企業が所有権移転後の損失リスクを負う場合であっても、それに関係なく第 89 項(1)に記載されている方法により収益を認識する実務が一般的であると考えられる。企業は、貿易取引のように、所有権が移転した日と、実際に製品が顧客の手元に届く日（企業が損失リスクから解放される日）との間の期間が長い場合や、破損しやすい製品の場合には、輸送保険をかけるなどして損失リスクを回避しようとするものと考えられる。
273. IAS 第 18 号においては、企業は、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転した時に収益が認識される。米国会計基準においては、脚注 15 に記載した定めに基づいて収益認識が判断されているものと考えられる。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

274. 上述の IAS 第 18 号の下では、損失リスクが、製品の所有に伴う重要なリスクに該当する場合、所有権が移転した日に収益が認識されない可能性がある。
275. IASB 及び FASB の ED では、損失リスクが区別でき、かつ重要である場合には、製品の受渡しと、輸送中の損失リスクの負担とを、別個の履行義務として識別することが提案されている。これにより、所有権が移転した日に、製品自体に関する収益の認識を行い、



輸送中の損失リスクの負担については、その解消に従って収益を認識することとなる。IASB 及び FASB の ED における設例は次のとおりである。

**【設例19】 出荷時 FOB と損失リスク（参考：ED 設例 13）**

（前提条件）

- 企業が、製品を顧客に販売する契約を結ぶ。引渡条件は、出荷時 FOB (free on board shipping point) である（すなわち、製品の法的所有権の顧客への移転が、製品が運送業者に渡された時点で行われる。）。
- 企業は第三者である運送業者を使用して製品を配送する。
- 企業の過去の商慣行に従って、企業は、製品が輸送中に破損又は紛失した場合には、追加的なコストなしに、交換となる製品を顧客に提供する。企業は、破損した製品を交換するという過去の商慣行により、執行可能な義務が非明示的に創出されているものと判断している。

（履行義務の識別）

企業は、①顧客に製品を提供し、②輸送中の損失リスクを負担するという履行義務を有している。

（履行義務の充足）

①製品の提供

顧客は出荷時点で製品に対する支配を獲得する。その時点では顧客は製品を物理的に保有していないが、顧客には法的権利があるため当該製品を他者に販売する（又は他者との間で交換する）ことができる。また、企業は当該製品を他の顧客に販売することができなくなっている。

②輸送中の損失リスクの負担

リスク負担に関する追加的な履行義務は、顧客が製品に対する支配をいつ獲得するのかには影響しない。しかし、製品の輸送中に顧客が企業からサービスを受ける結果となる。したがって、企業は出荷時点では履行義務のすべてを充足しているわけではなく、その時点では収益の全部は認識しない。一部の収益は、輸送中に企業が損失リスクを負担する時に認識される（ただし重要性による。）。

**（議論と検討）**

276. 本論点は履行義務の識別及び充足に関連する論点である。設例では、1つの契約から、製品の顧客への引渡しと、引渡後の輸送中の損失リスクの負担という2つの履行義務を

識別している。これらはそれぞれ製品の出荷時と、輸送中に企業が損失リスクを負担する時に充足されるとしている。

277. このような損失リスクに関する履行義務が、実際に区別できるのかどうかは、第 62 項に従って判断されることになると考えられる。

### 今後の方向性

278. 本論点では、履行義務の識別及び充足に関連する論点を具体的な事例に当てはめて検討している。したがって、本事例のような場合に、何を履行義務として識別する必要があるのか、また、どの時点でそれぞれの履行義務が充足されたと判断するのかについては、[論点 2-1]及び[論点 2-2]とともに検討していくことが考えられる。

## 【論点 F】ライセンス供与及び使用権

### 検討事項

279. 我が国では、知的所有権に関するライセンス供与について、包括的な会計基準は存在しない。しかし、以下で述べるとおり、IASB 及び FASB の ED では、知的所有権に関するライセンス供与は収益認識の 1 つのパターンとして識別されている。このため、我が国におけるライセンス供与の収益認識のあり方について、以下で検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

280. 我が国では、使用許諾料等の知的所有権に関するライセンス供与については、契約形態に応じて、実現主義に基づいて収益認識が行われていると考えられる。また、ソフトウェア等の無形固定資産のリース取引は、リース会計基準が適用され、市場販売目的で開発されたソフトウェアのライセンスについては、ソフトウェア取引実務対応報告が適用されていると考えられる。

281. IAS 第 18 号においては、ロイヤルティは、関連する契約の条件に従って発生し、通常はそれを基礎として収益が認識されるとされ、また、取引がリース取引の定義に該当する場合には、IAS 第 17 号のリースの貸手の会計処理が適用されるとされている。さらに、ライセンスが、コンパクトディスク等の媒体を通じて供与される場合には、IAS 第 18 号の物品の販売に関する定めにより、収益認識が行われていると考えられる。

282. 米国会計基準においては、例えば FASB-ASC Subtopic 605-30 「使用権」において、資産の使用権の供与による収益認識のガイダンスへの参照が列挙されている。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

283. IASB 及び FASB の ED では、「ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的所有権の使用権を与えるが、所有権を与えないことを指す。」とされている。また対象となる知的所有権として次のようなものが例示されている。

- (1) ソフトウェア及び技術
- (2) 映画、音楽並びに他の形式のメディア及びエンタテインメント
- (3) フランチャイズ
- (4) 特許権、商標権及び著作権
- (5) その他無形資産

284. その上で、IASB 及び FASB の ED では、知的所有権に関連して、顧客がどの程度支配（独占的な使用権）を獲得しているかによって、【図表 8】の 3 類型に分け会計処理が提案されている。

**【図表 8】**

	顧客による支配の程度	会計処理
類型 1	知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得  (例えば、独占的な使用権が経済的耐用年数のほとんど全てにわたって付与される場合)	知的所有権の販売として処理
類型 2	知的所有権のほとんどすべてではないが、次の観点から独占的な使用権が付与される場合  (1) 時間 (2) 地理的所在 (3) 流通チャネル又は手段	知的所有権の使用を認めている期間中に企業が継続して充足する履行義務として処理
類型 3	独占的ではない使用権が付与される場合	ライセンス開始時点より早くないタイミングで、顧客がその権利を利用して便益を得ることができるようになった時点で充足される単一の履行義務として処理

285. 類型 1 に関しては、対象となった知的所有権そのものに関する支配が、顧客に移転したものと考え、知的所有権そのものの販売として、収益を認識することが提案されている<sup>31</sup>。
286. 類型 2 については、知的所有権の使用を認めている期間中に企業が継続して充足する履行義務として処理することとし、類型 3 については、ライセンス開始時点より早くないタイミングで、顧客がその権利を利用して便益を得ることができるようになった時点で充足される履行義務として処理することが提案されている。
287. これは、IASB 及び FASB が、類型 2 及び 3 については、リースと同様の性格があることに着目し、企業が知的所有権を使用する独占的な権利を付与する約束の会計処理は、貸手が有形資産の使用する権利を付与する約束を会計処理する方法に関する両審議会の暫定決定と整合的に行うべきであると決定しているためである。
288. 類型 2 及び 3 に関する設例は次のように記されている。

#### 類型 2 に関する設例

<b>【設例20】 フランチャイズ権（参考：ED 設例 8）</b>
<p>(前提条件)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 企業が顧客と契約を締結し、所定の地域のどこにでも店舗を開設できる独占的な権利を約束する。</li> <li>▶ その店舗は企業の商標名を掲げ、顧客は企業の製品を 5 年間にわたり販売する権利を有する。</li> <li>▶ 顧客は固定額の前払金と顧客の四半期ごとの売上高の 1%の継続的なロイヤルティの支払を約束する。</li> <li>▶ 顧客は、購入時にその時点の独立販売価格で企業から製品を購入する義務がある。</li> <li>▶ また、企業は顧客に従業員教育を提供し、企業の製品の販売に必要な機器も提供する。同様の訓練サービス及び設備は個別に販売されている。</li> </ul> <p>(履行義務の識別)</p> <p><b>【図表 9】 参照</b></p>

[設例 20]における履行義務の識別、充足及び取引価格の算定については、次のとおりと

<sup>31</sup> IAS 第 38 号では、無形資産の認識の中止の日を決定するにあたっては、「IAS 第 18 号の商品販売による収益を認識する要件を適用する。」とされている。また、IASB 及び FASB の ED BC 第 252 項においては、IASB は、無形資産の販売について、IASB 及び FASB の ED の認識及び測定原則を適用することを企業に求めることを決定した、とされている。

考えられる。

【図表 9】

移転する財又はサービス	フランチャイズ権	従業員訓練サービス	販売用機器
履行義務の識別	別個の履行義務となる。 ・フランチャイズ権に含まれる商号等の権利は顧客にとって個別には区別できない（それぞれ個別に機能するわけではない）が、結合すると、全体として個別に販売される他のサービス等と一緒に用益を満たす。 ・利益マージンは区分できる。	別個の履行義務となる。 サービスが別個に販売されている。	別個の履行義務となる。 財が別個に販売されている。
履行義務の充足	5年の契約期間中	顧客の従業員が製品を販売できるようになった一時点	顧客が販売可能となった一時点
取引価格の算定	売上比例部分については企業に当該地域での販売実績がないため、取引価格を合理的に見積ることができない。	固定額の受取額については、別個の履行義務に対して、それぞれの独立販売価格の比率に従って、履行義務を充足するごとに収益認識する。	

類型 3 に関する設例

【設例21】 ソフトウェアのライセンス（参考：ED 設例 12）
<p>（前提条件）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 企業が、製品 X（100 千円）について顧客に非独占的なライセンスをコンパクトディスクで供与している。</li> <li>➤ それには製品 Y（80 千円）のコピーも含まれている。</li> <li>➤ 各製品は、顧客が当該ソフトウェアを使用するためにはアクセスコードが必要となる。</li> <li>➤ コンパクトディスクの引渡時に、企業は製品 X へのアクセスコードを提供したが、</li> </ul>

製品 Y については提供していない。

報告日現在、企業は製品 Y を顧客にライセンスしているが、製品 Y へのアクセスコードは報告日後に提供した。

この例では、顧客は報告日現在では製品 Y への権利に対する支配を獲得していない。顧客はアクセスコードを入手するまで製品 Y を使用できないからである。したがって、企業が製品 Y について収益を認識するのは、顧客がアクセスコードを入手し、それにより企業が履行義務を充足した時である。

(会計処理)

コンパクトディスク引渡時

(単位：千円)

(借)	現金預金	180	(貸)	収益	100
				契約負債	80

製品 Y のアクセスコード提供時

(借)	契約負債	80	(貸)	収益	80
-----	------	----	-----	----	----

### (議論と検討)

289. ライセンスの供与により、顧客が知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得する場合には、実質的に当該知的所有権は顧客に移転していると考えられるため、売却として会計処理を行うことが考えられる。

290. 顧客に対し、売却とは考えられない程度の独占的ライセンスを供与した場合、ライセンスした部分の知的所有権の使用権は顧客が独占的に保有することになる。したがって、企業はもはやライセンス期間にわたり、原資産である知的所有権のうち、ライセンスした部分から生じる潜在的なキャッシュ・フローの実質的にすべてを獲得することができなくなり、それは顧客が獲得することになる。この状態は、ライセンス期間が終了するまで継続する。したがって、企業がライセンス期間にわたって充足すべき履行義務であると考えられる。一方、非独占的ライセンスについては、企業は、複数の顧客に対して自由に供与することができ、企業自身も保有する知的所有権を自由に使用する権利を留保している。したがって、非独占的ライセンスの供与については、利用期間の定めのある無にかかわらず、企業は顧客がライセンスを利用可能な状態に置くこと以外に履行義務はないと考えられる。

291. しかし、リース ED では、貸手の会計処理において、履行義務アプローチと認識中止

アプローチを融合させたモデルが提案<sup>32</sup>されており、IASB 及び FASB の ED との整合性が必ずしも図られていないと考えられる。

## 今後の方向性

292. ライセンス供与の会計処理に関する IASB 及び FASB の ED の提案は、ライセンスの特徴から判断して会計処理を区分しており、それぞれの会計処理は支配の移転に関する提案モデルと整合的であることから、我が国においても同様の考え方を取り入れていくことが考えられる。しかし、同時にリース等の会計基準との整合性を考慮し、今後、さらに検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 G】 返品権付きの製品販売

### 検討事項

293. 返品権付きの製品販売では、いったん製品が顧客に移転した後に、返品権の行使により引き渡した製品が企業に戻る可能性がある。このため、製品の移転時点、返品権の行使時及び行使されなかった場合における提案モデルの考え方を整理し、検討する。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

294. 我が国では、返品取引に関する処理として、顧客への製品引渡時点で取引価格により収益を計上し、これに対応する返品見込みに関して、過去の実績等により顧客からの返品額を合理的に見積ることができる場合に、将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上する会計処理が行われている。

295. 実現主義に基づく収益認識の原則に照らすと、返品額を合理的に見積ることができるならば、予想される返品部分を除いて顧客に製品が移転し、これに対する対価額を信頼性をもって見積ることができるため、返品が予想される部分を除き、販売時点で収益を認識することができると考えられる。一方、返品額を合理的に見積ることができない場合には、顧客に移転した部分の対価額を信頼性をもって見積ることが困難であり、返品額が合理的に見積可能となるまで収益は認識できないと考えられる。

296. IAS 第 18 号では、収益認識要件の 1 つとして、企業が所有に伴うリスク及び経済価値を移転することが求められている。顧客が購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実であるような場合には、企業が所有に伴う重要なリスクを留保していると考えられ、収益は認識されない。

297. ただし、企業が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保していると考えら

---

<sup>32</sup> リース ED においては、貸手が原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保している場合には、履行義務アプローチ（契約期間に渡って収益認識）を、留保していない場合には、貸手はそのリースに認識中止アプローチ（一時点での収益認識）を適用することが提案されている。

れる場合には、過去の経験やその他の関連要因に基づき信頼性をもって将来の返品を見積ることができ、返品に対する負債を認識することを条件に収益は販売時点で認識される。

298. 米国会計基準では、返品権が存在する場合の製品の販売においては、一定の要件をすべて満たす場合にのみ収益は販売時に認識されると定めている。要件を満たす場合、返品に関するコストは FASB-ASC Topic 450 に従って引当計上される。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

299. IASB 及び FASB の ED では、返品権付きの製品販売において、返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わり、返金見込額を確率加重した金額で測定し、返金負債を認識することを提案している。また、返金負債は報告期間ごとに更新しなければならないとされている (ED 第 37 項及び B 第 11 項)。

300. 返品取引では、顧客が製品の返品により次のようなものを受け取ることを想定している (ED B 第 7 項)。

- (1) 支払った対価の全額又は一部の返金
- (2) 他の財又はサービスについて負っているか又は負う予定の金額に適用できる値引き
- (3) 他の製品との交換

このうち、(1)に関しては、顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の他の製品を交換すること (例えば、別の色又はサイズのものとの交換) は、提案モデルの適用の目的上は、返品とは考えない、としている (ED B 第 8 項)。

また、欠陥のある製品を返品できる権利については製品保証におけるガイダンスが適用される (ED B 第 6 項)。

301. 企業は返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について資産を認識し、これに対応する売上原価の調整を行う (ED B 第 12 項)。

302. また、企業が顧客への返金の確率を合理的に見積ることができない場合には、製品の移転時に収益を認識してはならないとしている (ED B 第 10 項)。

#### [設例22] 返品の特権 (参考 : ED 設例 3)

(前提条件)

- 企業が、100 個の製品をそれぞれ 100 千円 (原価 60 千円) で販売する。
- 企業の通常の商慣行では、未使用の製品を 30 日以内に返品して全額の返金を受けることを顧客に認めている。
- 企業は、25%の確率で製品 1 個が返品され、50%の確率で製品 3 個、25%の確率で製品 5 個が返品されると見積っている。したがって、企業は製品 3 個



が返品されると予想する ( $[1 \times 25\%] + [3 \times 50\%] + [5 \times 25\%]$ )。

- 企業は、製品回収のコストには重要性がなく、返品された製品は利益を出して再販売できると予測している。

(会計処理)

製品引渡時

(単位：千円)

(借)	受取債権	10,000	(貸)	収益	9,700
				返金負債 (*1)	300
(借)	売上原価	5,820	(貸)	棚卸資産 (*2)	6,000
	資産 (*3)	180			

(\*1) 100 千円 × 返品見込数量 3 個

(\*2) 60 千円 × 100 個

(\*3) 製品の回収権：60 千円 × 返品見込数量 3 個

### (議論と検討)

303. IASB 及び FASB の ED では、第 299 項に記載したとおり、返品権付きの製品販売は、企業が不確定な数量の販売を行っていることから、顧客が返品権を行使することにより不成立となると予想される数量を合理的に見積ることができる場合には、当該部分について収益認識を留保することが提案されている。これは、返品権付きの製品販売から生じる収益の測定は、変動性のある対価の測定と類似したものとみることでもできるため、変動性のある対価に関する取扱いと整合的な取扱いとすべきであると考えられたものである (ED BC 第 191 項)。

304. ただし、取引価格 (収益の金額) の不確実性は、次のものから成り立ち得る。

(1) 移転する財又はサービスの単価の不確実性

(2) 移転する財又はサービスの数量の不確実性

(1)は収益の測定の問題であるが、(2)は認識の問題であると考えられる。なぜなら、対価が変動する場合は、財又はサービスの支配は顧客に移転し企業は追加の義務を負わないが、返品権付き製品の販売や買戻契約 (プット・オプション) のような不確定な数量の販売は、財又はサービスの支配が顧客に移転すると同時に、企業は返品又は資産を買い戻す義務と顧客から受け取る権利を有するからである。したがって、返品権を伴う販売と、変動性のある対価の測定は必ずしも同様の取扱いとすべきではないという意見がある。

### 今後の方向性

305. 返品権付きの製品販売の会計処理に関する IASB 及び FASB の ED の提案には、変動性

のある対価と類似したものとする考え方について意見があることから、こうした取引のような不確定な数量を販売している場合に関する原則については、引き続き検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 H】資産の販売及び買戻し

### 検討事項

306. IASB 及び FASB の ED では、履行義務の充足に関する定め適用に関連して、買戻しの条件が付帯する資産の販売契約に関するガイダンスを提案している。提案内容を整理し、検討を行う。

### 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

307. 我が国の会計基準では、買戻条件付きの製品販売に関して、特に明示的に定めてはいない。買戻条件付きの製品販売に関連する事項として、会計制度委員会報告第 15 号で不動産の買戻条件付き譲渡を取り扱っている。ここでは、譲渡人が不動産を買戻条件付きで譲渡した場合には、実質的に金融取引と同様の効果が生じるため、売却処理ができないとの取扱いを定めている。また、監査委員会報告第 27 号では、関係会社間の土地・設備等に関して買戻しが行われた場合、一定の状況では、その売買取引をなかつたものとする監査上の取扱いが定められている。

308. IFRS では、買戻条件付きの製品販売に関して、IAS 第 18 号の付録第 5 項で言及されている。ここでは、金融資産を除く資産についての買戻条件付き製品販売においては、契約条件を分析し、企業が実質的に所有に伴うリスク及び経済価値を顧客に移転しているかどうかを確かめる必要があるとされている。実質的に所有に伴うリスク及び経済価値が顧客に移転していなければ、その取引は資金調達であり、金融取引として処理することを求めている。

309. 米国会計基準では、FASB-ASC Subtopic 470-40「長期負債－製品金融契約」（以下「FASB-ASC Subtopic 470-40」という。）でこれに類する取引を取り扱っている。ここでは、これらの取引のうち一定の特性を持つ場合に、製品の販売として処理するのではなく、金融取引として処理することを求めている。

### IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討

310. IASB 及び FASB の ED では、買戻条件付きの契約を次の 3 つの形態に区分している（ED B 第 48 項）。

- (1) 企業が資産を買い戻す無条件の義務（先渡取引）
- (2) 企業が資産を買い戻す無条件の権利（コール・オプション）
- (3) 顧客が企業に資産の買戻しを要求する無条件の権利（プット・オプション）

311. 企業が資産を買い戻す無条件の義務又は無条件の権利を有している場合（先渡取引又

はコール・オプション)には、顧客は当該資産の使用を指図する能力や当該資産から便益を受ける能力を制限されている。したがって、顧客は当該資産に対する支配を獲得しておらず(たとえ顧客が当該資産を物理的に保有しているとしても)、企業はこの販売及び買戻しの契約を次のいずれかとして会計処理しなければならないとしている(ED B 第 49 項)。

(1) IAS 第 17 号に従って使用权として(企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す場合)

(2) 融資契約として(企業が当該資産を当初の販売価格と同額かそれ以上の金額で買い戻す場合)

312. これは、顧客が資産の使用を指図する能力及び資産から便益を受ける能力が制限されているからである。顧客は当該資産を企業に返還する義務又は返還するために待機する義務があるため、顧客は資産全体を使い切ったり消費したりすることができない。さらに、顧客は当該資産を他の者に販売することができない(その販売が買戻契約の対象である場合は別であるが、その場合には、販売による顧客の便益が制限されている。)(ED BC 第 68 項)。

313. これに対して、顧客が企業に資産の買戻しを要求する無条件の権利(プット・オプション)を有している場合には、顧客は資産に対する支配を獲得しており、その契約を、返品権付きの製品販売(ED B 第 5 項から ED B 第 12 項で議論した)と同様に会計処理しなければならないとしている(ED B 第 52 項)。

314. これは、顧客は資産を返還する義務も返還するために待機する義務もないからである。したがって、顧客は資産の使用を指図する能力と資産から便益を受ける能力を有している。すなわち、顧客は資産全体を使い切るか又は消費し、プット・オプションを行使しないことを選択することができる(ED BC 第 70 項)。

**[設例23] 資産の販売と買戻し (参考 : ED 設例 14)**

(前提条件)

- 企業が、資産を 100,000 千円で販売するとともに、顧客が当該資産を返却して 100,000 千円の返金を受けるという選択権を顧客に付与する。
- 資産の原価は 70,000 千円である。
- 企業は、当該資産が返却される確率を 50%と見積っている。

(会計処理)

製品引渡時

(単位 : 千円)

(借)	現金預金	100,000	(貸)	収益	50,000
				買戻負債 (*1)	50,000

(借)	売上原価	70,000	(貸)	棚卸資産	70,000
(※1) 100,000 千円×50%					
(借)	資産(※2)	35,000	(貸)	売上原価	35,000
(※2) 資産の回収権：70,000 千円×50%					
顧客による買戻選択権行使時					
(借)	収益	50,000	(貸)	現金預金	100,000
	買戻負債	50,000			
(借)	棚卸資産	70,000	(貸)	売上原価	35,000
				資産	35,000

315. 企業が買戻しの合意の付いた契約を結び、顧客が資産に対する支配を獲得しない場合に、その契約が金融契約となるのは、企業が当該資産を買い戻す価格（貨幣の時間価値を反映した後）が当該資産の当初の販売価格と同額かそれ以上のときである（ED BC 第 227 項）。買戻価格が当初の販売価格を下回る場合には、売手の履行義務は、一定期間にわたって買手が製品を使用することを認めることであると考えられている。このため、このような場合には、リースの会計基準を適用することが提案されている<sup>33</sup>。
316. FASB は、買戻しの合意が金融契約である場合には、米国会計基準を適用している企業は、FASB-ASC Subtopic 470-40 の製品金融契約に関するガイダンスを適用できることに留意した。しかし、IFRS にはこれに相当する基準はない（IAS 第 18 号に付属する設例は、金融契約の可能性を認めているが、その会計処理を明示していない。）（ED BC 第 228 項）。
317. したがって、顧客との契約から生じる金融契約について IFRS と米国会計基準での整合的な会計処理を確保するため、IASB 及び FASB は、FASB-ASC Subtopic 470-40 と整合的なガイダンスを示すことを決定した（ED BC 第 229 項）。

### （議論と検討）

318. 企業に資産を買い戻す無条件の義務又は権利（すなわち、先渡取引又はコール・オブ

<sup>33</sup> この検討は 2010 年 5 月の IASB-FASB 共同会議において行われている。ここでは、リースの会計処理として履行義務アプローチを前提としている。しかし、リース ED では貸手のリースの会計処理において、履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれかを適用することが提案されている。このため、リース ED の内容でリース会計基準が改定された場合、リース会計の適用を求められる買戻契約に対して認識中止アプローチが採用されると、収益認識の会計基準で支配の移転がないものとしていったん収益認識を留保した取引が、リース会計基準を通じて収益認識されるという結果となる可能性がある。

ション)がある場合に、顧客に物理的に資産が引き渡されても、支配が移転していないとする取扱いは、提案モデルと整合的であると考えられる。

319. この場合、当初販売価格と買戻価格の高低によって提案されている各々の会計処理は、現行の国際的な会計基準におけるリース取引あるいは製品金融契約の会計処理と整合的であり、適当であると考えられる。
320. 顧客に買戻しを要求する無条件の権利（プット・オプション）がある場合、当初の販売価格や買戻価格を柔軟に設定することが可能であるため、設定された価格によっては、オプションの権利行使の可能性が高い場合や不確実な場合が想定される。ただし、いずれの場合であっても企業側では製品を顧客に引き渡した時点で返品の可能性のある部分について収益が認識されない会計処理が想定される。また、プット・オプションの存在は顧客の製品に対する支配に影響を与えておらず、製品引渡時点で顧客にその製品に対する支配が移転する。こうした状況から、両審議会は権利行使の可能性により会計処理を区分せず、プット・オプション付きの販売を不確定な数量の販売とみて、返品権付きの製品販売と同様の会計処理を採用することを提案している。これは、権利行使の可能性が高い状況を区別することを回避し、会計処理の判断をシンプルにするため、適当であると考えられる。
321. なお、提示した設例では1つの契約を単位として買戻しの権利行使の可能性を見積っているが、IASB 及び FASB の ED において権利行使の可能性の見積りを契約単位で行うことを意図しているのか、反復的に類似の取引を行っている契約を集約し、そのポートフォリオベースで見積ることを意図しているのかは明らかでない。契約単位で見積ることは困難なケースがあり、かつ、見積った場合にはその契約に対する収益の部分的な認識につながり、経済実態に合わないという意見もある。

## 今後の方向性

322. 企業に買戻しの権利あるいは義務がある場合について提案されている会計処理が現行基準と整合的であることや、顧客に買戻しの権利がある場合に返品権付きの製品販売との類似性を考慮して会計処理が提案されていることから、資産の販売及び買戻しの会計処理に関する IASB 及び FASB の ED の提案の考え方を我が国においても取り入れることが考えられるが、会計処理の詳細については引き続き検討を行う必要がある。また、【論点 G】で検討している返品権付きの製品販売と同様に、不確定な数量を販売している場合に関する原則の検討を行う必要があると考えられる。

## 【論点 I】更新オプションを伴う保守サービス

### 検討事項

323. IASB 及び FASB の ED では、契約において顧客に追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で提供するようなオプションを与える場合、そのオプションが、当該契約を締結

しなければ受けることのない重要な権利を顧客に与えるときにのみ、別個の履行義務を生じさせるとしている（ED B 第 25 項）。

324. このうち、後述の条件に該当するオプションについては IASB 及び FASB の ED で別途取扱いを検討している。更新オプションはこれに該当する 1 つの例である。こうした特定のオプションについて我が国における状況と照らし合わせて、検討する。

### **我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い**

325. 我が国の会計基準では、更新オプションの取扱いについて明示的に定めていない。更新オプションに関連する事項として、リース会計基準において、再リースに言及しており、ファイナンス・リース取引の判定にあたって解約不能リース期間に再リース期間を含める場合の取扱いが定められている。
326. IFRS では、IAS 第 17 号においてリース期間を「借手が資産をリースする契約を締結した解約不能な期間に、追加的な支払の有無を問わず、借手はその資産のリースを継続する選択権を有する期間（当該選択権を借手が行使することが、リース開始日において合理的に確実視される期間）を合計した期間」と定義し、更新オプションの取扱いに言及している。
327. 米国会計基準では、同様に FASB-ASC Topic840 において、リース期間の定義の中で、割安更新オプションでカバーされる期間等、更新オプションがリース期間に反映されるいくつかのケースを提示しており、更新オプションがリース期間決定において考慮されることが示されている。

### **IASB及びFASBのEDにおける提案とその検討**

328. IASB 及び FASB の ED では、契約に含まれるオプションについて、それが重要な権利を顧客に与えるものであれば、別個の履行義務となり得るとしている。別個の履行義務となれば、他の履行義務と同様に当該オプションについて独立の販売価格を見積り、各履行義務に対して契約全体の取引価格を配分することになる。しかし、こうしたオプションのうち、①当初の契約と類似の財又はサービスを、②当初の契約に従った条件で提供することを定めるオプションについては、独立の取引価格を見積ることに代えて、別個の取扱いを提案している（ED B 第 88 項）。
329. すなわち、①、②の規準を満たすオプション（その代表的なものとして更新オプション）が含まれる契約を、そのオプションの行使により更新が見込まれる期間を含めた契約期間の契約とみなして当初測定を行う、という方法が提案されている（ED BC 第 217 項、BC 第 219 項及び BC 第 220 項）。具体的な考え方は次の[設例 24]で示されている。

**【設例24】 更新オプション付きの維持管理サービス（参考：ED 設例 27）**

（前提条件）

- 企業が1年間の維持管理サービスを提供する100件の契約を1契約当たり1,000千円で行う。
- 各顧客は1,000千円を追加して支払うことにより第2年度について契約を更新するオプションを有する。第2年度について契約を更新する顧客は、当初の契約の条件により第3年度について更新するオプションも与えられている。
- 企業は、更新オプションは重要な権利を顧客に与えていると判断し、当該オプションを別個の履行義務として処理する。
- 企業は、顧客の90%が第1年度末に更新をし、その顧客のうち90%が第2年度末に更新をすると予想する。
- 2回更新されて3年間に延長される契約について、契約単位当たりの第1年度から第3年度の見積りコストはそれぞれ600千円、750千円、1,000千円である。

企業は、予想コストの総額に対する発生済みコストの比に基づいて収益を認識することが、顧客へのサービスの移転を最も良く描写することになると判断している。

契約単位当たりの収益とコストの見積り （単位：千円）

	取引価格	更新確率考慮後 取引価格	見積りコスト	更新確率考慮後 見積りコスト
1年目	1,000	1,000	600	600
2年目	1,000	900	750	675
3年目	1,000	810	1,000	810
合計		2,710		2,085

取引価格の収益への配分

	取引価格 配分額	算式
1年目	780	$600 \div 2,085 \times 2,710$
2年目	877	$675 \div 2,085 \times 2,710$
3年目	1,053	$810 \div 2,085 \times 2,710$
合計	2,710	

(会計処理)					
契約1年目			(単位：千円)		
(借)	現金預金	100,000	(貸)	収益	78,000
				契約負債(更新オプション)(*1)	22,000
(借)	売上原価	60,000	(貸)	未払債務	60,000
(*1) 100,000千円－780千円×100					
契約2年目(当初見込みどおり更新された場合)					
(借)	現金預金	90,000	(貸)	収益	87,700
				契約負債(更新オプション)(*2)	2,300
(借)	売上原価	67,500	(貸)	未払債務	67,500
(*2) 90,000千円－877千円×100					
契約3年目(当初見込みどおり更新された場合)					
(借)	現金預金	81,000	(貸)	収益	105,300
	契約負債(更新オプション)	24,300			
(借)	売上原価	81,000	(貸)	未払債務	81,000

330. 更新オプションのようなオプションは、独立して販売されることが一般的ではなく、別個の履行義務と識別されたとしても見積りによって独立の販売価格の算定を行うこととなる可能性が高い。
331. オプションの取引価格の見積りには、様々な考慮要素(各更新期間における財又はサービスの単独の販売価格の見通しや、行使の可能性など)の識別が必要であり、算定が複雑となると考えられる。これに加えて、更新オプションの存在する契約では、2回目以降の契約更新はそれ以前の更新オプションの行使が前提であるため、一連の更新オプションの販売価格の見積りの複雑性はさらに増すこととなる。こうした理由から、IASB及びFASBのEDでは前述の取扱いを提案している(ED BC第216項)。
332. なお、IASB及びFASBのEDでは、更新が見込まれる期間の算定にあたり、最も更新の可能性が高い期間ではなく、更新の可能性を確率加重した期間を反映するアプローチを提案している。これは契約期間に関する不確実性を反映する方が、契約の不確実性を



より適切に反映すると考えているためである（ED BC 第 218 項）。

### （議論と検討）

333. 更新オプションが顧客に重要な権利を与えるケースで、一連のオプションを別個の履行義務と捉え、取引価格の見積りを行うことは上述のとおり過度に複雑であり、IASB 及び FASB の提案は、合理的なものと考えられる。
334. また、提案されたアプローチの考え方は、オプション行使の可能性を契約期間の判断において考慮するという点で、リースにおいて提案されている更新オプションの取扱いの考え方と整合的である<sup>34</sup>。
335. ただし、我が国においては、リース取引以外の更新オプションについて必ずしも明確に識別し、会計処理を検討しているわけではないと考えられる。
336. 例えば、IASB 及び FASB の ED では、返還不能の前払金の論点で、前払金の対価の性質に更新オプションが含まれるケースを想定しているが、我が国において、返還不能の前払金の会計処理の中で更新オプションを考慮しているケースはそれほど一般的ではないと考えられる。

### 今後の方向性

337. 更新オプションについての IASB 及び FASB の提案は、会計処理が過度に複雑となることを回避し、リース ED における提案との整合性を考慮したものとなっており、我が国においても同様の考え方を取り入れることが考えられる。しかし、その前提として、黙示的なものを含め、どのような契約内容が検討すべき更新オプションに該当するのかについて整理が必要であると考えられる。

---

<sup>34</sup> リース ED を参照。ただし、リース ED では、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」をリース期間に反映するのに対し、収益認識 ED では、予想される更新期間を確率加重した期間で反映する点でリース ED と異なる。また、リースでは、オプション行使が予想される期間を含めてオンバランスされるが、収益認識では、更新オプションにより契約更新が予想される期間は、契約資産・負債としてオンバランスされるわけではなく、確定している契約の取引価格の配分で考慮されるのみである。

## 付 録

### 用語の定義

(各用語には、関連する論点を付している。)

<b>契約</b> [論点 1-1、1-2]	強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意
<b>契約資産</b> [論点 6-1]	顧客に移転する財又はサービスと引換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利
<b>契約負債</b> [論点 6-1]	企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務
<b>顧客</b> [論点 1-1]	企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するため、当該企業と契約した当事者
<b>(財又はサービスの)支配</b> [論点 2-2]	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便益を享受する企業の能力
<b>(財又はサービスの)独立販売価格</b> [論点 1-2、3-2]	企業が顧客に対して財又はサービスを別個に販売するであろう価格
<b>取引価格</b> [論点 3-1]	財又はサービスの移転と引換えに、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、税金)を除く。
<b>履行義務</b> [論点 2-1]	財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における(明示的であれ、黙示的であれ)強制可能な約束