

情産委 28-109

企業会計基準委員会 御中

平成 28 年 5 月 31 日  
一般社団法人情報サービス産業協会  
財 務 税 制 委 員 会

**「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に対する意見等**

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、平成 28 年 2 月 4 日に公表された『「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」の公表』（以下、本意見募集文書という。）に対し、別添のとおり当委員会の意見等を提出いたします。ご高配賜りたく、宜しくお願い申し上げます。

敬具

(別添)

貴委員会の本意見募集文書の質問事項に沿って以下のとおり意見等を記述する。

質問 1：当協会は正会員 550 社（内、上場会社 80 社）が加盟する情報サービス産業の業界団体であるが、財務諸表作成者である情報サービス企業の立場で回答する。

質問 2：国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点から、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行うこと自体には、特に異論はない。

質問 3、4：各論点に対する当協会のコメントおよび課題認識は、別紙記載のとおり。本紙では、質問 3 に関連し各論点に共通した概括的な意見として、以下の 3 点を申し述べる。

- ① 論理的な妥当性、整合性を重視するあまり、企業の意味決定や活動の実態等から乖離していると思われる論点が散見される。この乖離は、恐らくは企業と顧客との間の取り決めである「契約」の捉え方に源を発しているように見受けられる。

「契約」とは、利害の異なる企業と顧客とが交渉、即ち双方の主張と譲歩の結果、両者共に一定の合理性を認め合意したところの取引の単位、価格、その他諸条件を取り決めた産物であり、その履行に法的責任を伴うものである。かかる「契約」の内容に対しては、より高い客観的合理性を認めても良いのではないか。IFRS 第 15 号が要求している契約の識別やその変更時の扱い、取引価格の配分等は、契約から離れた一種の“理論値”を導き出す作業のようにすら思える箇所がある。

- ② 収益認識に関する包括的な会計基準（以下、本会計基準という。）を導入するのであれば、税務上の収益認識との整合・統一をぜひ図って頂きたい。本会計基準自体は税法とは直接関係のないものと承知はしているが、企業にとって、会計と税務の二重での帳簿管理は極めて負担が大きい。

特に本会計基準は、企業の任意適用ではなくわが国に存する企業すべてが適用を受けるものとなるため、税務会計との整合を取らなかった場合の影響は広範多岐に亘ることが懸念される。

- ③ 本意見募集文書では論点 4、6、7、9①、11 において引当金の言及があり、日本基準及び IFRS における取扱いが示されている。引当金について貴委員会は平成 21 年に論点整理を公表し、引当金の定義と基準の適用範囲、開示などの論点を示しているが、その際には、工事契約に関する会計基準など「他の会計基準ですでに会計処理が定められている項目については、仮に(引当金に関する)会計基準の対象となる定義に該当しても、会計基準の適用範囲から除外することが考えられる」としている(引当金に関する論点整理第 16 項)。一方、上記で示した論点では、「製品保証引当金、

売上割戻引当金、返品調整引当金、ポイント引当金など収益認識プロジェクトに関連する項目については、本論点整理の検討の範囲に含めているが、引当金に関する会計基準の対象とするかどうかについては、当委員会の収益認識プロジェクトにおける検討状況及び進捗状況等を勘案して判断する。」としている(同第18項)。本会計基準の開発にあたっては、工事契約に関する会計基準における工事損失引当金及び上記の引当金の取扱いを明確にしていきたい。

質問5：「開示（注記事項）」の中では、契約残高に係る開示の有用性について疑問を感じる。当報告期間の収益計上額を、期首時点で契約負債に含まれていたものおよび過去の取引価格の修正という臨時的・一過性の可能性が高いものと、それ以外とに分離することにより、収益計上とそれに対応するキャッシュ・インのサイクルを把握しようとするものと察せられるが、仮に過年度実績において報告期間の収益計上額と当該報告期間期首時点の契約負債残高との間に一定の法則性・関連性が見られた場合であっても、それが将来においても妥当する保証はない。加えて、【論点17】において問題提起されている通り、期末契約負債残高の中に未だ入金がなく契約資産と両建てとなっているものも含まれるのであれば、今後のキャッシュ・インに関する予測は、本開示に関わらず困難であると考えられる。

質問6：いわゆるムービング・ターゲットへの対応をふまえた本会計基準改訂の考え方の提示を要望する。

本会計基準の検討の出発点であるIFRSは、基準書の改訂に関して、FINAL版の公表後も改訂を続行し順次公表する、いわゆるムービング・ターゲットにより進められている。本意見募集に関しても、当初2月4日に公表された後、IFRS15号の改訂に伴って、意見募集期間中ながら該当部分を改訂して公表している。

このムービング・ターゲットは、基準書公表後の利用者の反応をみながら適宜内容を機動的に改訂することにより、基準書の有効性を高めていくというコンセプトに基づくものと理解している。一方、当該基準書に基づく財務諸表作成者の会計実務の対応や税務との調整という観点に立つと、絶えずIFRS改訂の動向をつぶさに観察し、本会計基準への反映に向けた検討状況を把握する必要性が生じる。これは財務諸表作成者にとって極めて多大なる負担といえる。

貴委員会においては、この財務諸表作成者の負担を十分に考慮し、ムービング・ターゲットへの対応をふまえた、本会計基準の改訂の在り方を明らかにするよう要望する。

別紙：質問 3、4 に対してコメントを提出する論点

【論点 1】 契約の結合

【論点 2】 契約の変更

【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断

【論点 8】 独立販売価格に基づく配分

【論点 9①】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）

【論点 9②】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できない場合）

【論点 10】 一時点で充足される履行義務

【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目

なお別紙はいずれも、「ASBJ 収益認識意見募集」からの抜粋を記載したのち、最後に当委員会のコメントを付すという構成になっている。

以上

## 別 紙

当委員会のコメントは、本公開草案の論点を引用した後に記載している。

### 【論点 1】 契約の結合（ステップ 1）

#### 論点の概要

22. IFRS 第 15 号では、複数の契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている等、一定の要件を満たす同一顧客との複数の契約について、それらを結合し単一の契約とすることとされている。日本基準では、複数の契約の結合に関する一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号との間で収益を認識する単位が異なること等を通じて、収益を認識する時期や金額が異なる可能性がある。

#### （具体的事例）

機器の販売と保守サービスの提供が別の契約として締結されるケース

企業が機器の販売に際して、機器の販売促進の一環として、当該機器を購入する顧客との間で、保守サービスを単独で利用する場合の料金よりも低い料金の、機器の販売とは別の保守サービスの提供契約を同時に締結することがある。

#### 財務報告数値の相違

27. IFRS 第 15 号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、それを基に【論点 3】及び【論点 8】のプロセスを通じて収益を認識する単位やその単位に配分される金額が決められる。その結果、日本基準における実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合、単位の違い又は単位は同じでも各単位に配分される金額の違いにより、収益を認識する時期や金額が異なる可能性がある。

#### 予備的に識別した適用上の課題

28. 複数の契約を「単一の契約」に結合するか否かの判断を行うに際して、結合すべき契約の範囲の決定が困難な場合があり、その判断を行うための業務プロセスの変更を伴う可能性があると考えられる。
29. また、現在、個々の契約を単位として、収益認識の処理が行われるように会計システムが設計されている場合、複数の契約を「単一の契約」とみなして収益認識の処理が行われるような会計システムに改修する必要が生じる可能性がある。
30. IFRS 第 15 号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、日本基準における実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合と比べて、収益の金額や利益率が変動する可能性があり、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

#### 影響を受けると考えられる取引例

31. 同一の顧客と同時又はほぼ同時に複数の契約を締結する取引に影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、汎用ソフトウェアを顧客仕様にカスタマイズして提供する場合にソフトウェア本体の利用権の提供とカスタマイズの契約を分けている場合や、ソフトウェアの受注制作において開発工程ごとに契約を分けている場合が考えられる。

(具体的事例における影響)

機器の販売と保守サービスの提供が別の契約として締結されるケース

本事例のように、企業が機器の販売に際して、機器の販売促進の一環として、当該機器を購入する顧客に対して、保守サービスを単独で利用する場合の料金よりも低い料金の機器の販売とは別の保守サービスを提供する契約を同時に締結する場合、機器の販売契約と保守サービスの提供契約は、契約の結合の前提である「同一の顧客」と「同時に締結した複数の契約」を満たしている。このため、2つの契約を結合するか否かは、本資料第25項(1)から(3)のいずれかに該当するか否かの判断によることになる。企業は、機器の販売と保守サービスの提供という関連性ある製品とサービスを一体で交渉しており、また、保守サービスの価格は機器の販売に影響を受けることから両者に価格の依存性があると考えられる。このため、本資料第25項(1)及び(2)の要件を満たしていると考えられることから、機器の販売契約と保守サービスの提供契約を結合して「単一の契約」とすることになると考えられる。

この「単一の契約」において、機器の販売と保守サービスの提供が2つの履行義務として識別された場合、IFRS第15号では、機器の販売契約と保守サービスの提供契約における契約価額を合算したものを基礎として、取引価格を機器の販売と保守サービスの提供に配分するため、各々の契約価額と異なる金額で収益が認識される可能性がある。

## <上記に対する当委員会のコメント等>

「予備的に識別した運用上の課題」第28.、29.、30項のいずれも、情報サービス企業にとっては大きな課題となる。特に第28項、第29項への対応は深刻と考えられる。

一般論として、確かに複数の契約の間に相互関連性が認められるケースはあるにしても、個々の契約それ自体が両当事者間で合意した約束の履行の単位であるということに、より配慮が払われるべきではないかと考える。

なお第28項に関連し、結合すべき契約の範囲の決定にあたっては、「同一の顧客（又は顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約」であることが前提となっているが、以下の疑問を呈しておきたい。

- ①「同時又はほぼ同時に締結」とは、単に時間的尺度による判定で差し支えないか。例えば契約月が異なれば、「ほぼ同時に締結」には当たらないと考えられるか。
- ②関連当事者とはいえ、実際に顧客が異なる場合、例えば債権は顧客毎にどのように認識するのか。提示された（具体的事例）に即して言えば、機器の販売先と保守サービスの提供先が同一顧客グループ内の異なる会社であり、かつそれぞれの契約価額と異なる金額で収益を

認識することとなった場合、各顧客に対し契約価額と収益認識額のどちらで債権を計上し、どのように回収消し込み処理を行うのか。請求書は契約価額での発行となると考えられる。その方法によっては、別途会計システム改修の必要が生じる可能性がある。

## 【論点 2】 契約の変更（ステップ 1）

### 論点の概要

32. IFRS 第 15 号では収益認識に関する契約の変更の取扱いが定められているが、日本基準では工事契約や受注制作のソフトウェアを除き当該取扱いに対する一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号における収益の認識時期とは異なる可能性がある。

#### （具体的事例）

##### 1. 製品販売における追加契約

顧客に同じ製品を一定数販売する契約において、一部の製品を販売した後に、契約を変更し同じ製品を追加で販売することに合意するケースがある。

当初、企業は、製品 120 個を 1,200 千円（1 個当たり 10 千円）で顧客に販売する契約を締結する。引渡しは契約に従い順次行われる。50 個を引き渡した後に、当該製品の販売促進の観点から両者は契約を変更し、未引渡の製品 70 個の販売価格は 1 個当たり 10 千円のままとし、追加の製品 30 個について 1 個当たり 8 千円で販売することで合意した（合計で同じ製品 150 個）。

この製品の独立販売価格に適切な調整を反映した価格（本資料第 34 項参照）は、当初の契約時及び契約の変更時ともに 1 個当たり 10 千円であるとする。

##### 2. ソフトウェア開発における仕様変更

顧客仕様のソフトウェアの開発を受注し、全体を管理するため、開発作業を複数の工程に分割し、各工程を単位として契約を締結するが、工程相互の関連性が高く、全工程を単一の履行義務と判断している。この場合、工程ごとに顧客に確認を行う取引において、顧客の確認を得たものの、その後の顧客の要請により仕様に修正を加えるように契約を変更するケースがある。

### 財務報告数値の相違

36. 日本基準では、IFRS 第 15 号における本資料第 34 項のような契約の変更の検討プロセスに関する定めはなく、個々の契約の変更の内容を勘案して会計処理が行われていると考えられ、IFRS 第 15 号における収益の認識時期とは異なる可能性がある。

### 予備的に識別した適用上の課題

37. 契約の変更が生じた場合、本資料第 34 項のとおり、(A)及び(B)についての判断が求められ、その際、財又はサービスが別個か否かの判断が行われる。このうち、(A)の判断の結果、契約の変更が既存の契約への追加と判断される単純なケースにおいてはあまり問題が生じないと考えられるが、(B)のように、契約の変更が既存の契約自体の変更と判断されるか否かについ



ては、契約の変更の内容が様々であることから判断が困難な場合があると考えられる。

38. また、業種によっては、契約の変更が頻繁に行われ、新たな財又はサービスの追加のみならず既存の契約の変更も行われる場合、会計処理の負担が重くなると考えられる。

### 影響を受けると考えられる取引例

39. 提供する財又はサービスの内容や価格の変更が生じる取引が影響を受けると考えられる。

例えば、建設、ソフトウェアの開発や設備等の長期の受注製作、電気通信契約等が影響を受けると考えられる。

(具体的事例における影響)

#### 1. 製品販売における追加契約

本事例では、追加された 30 個の製品に値下げが行われているが、IFRS 第 15 号では、契約の変更前の取引価格の変動性に起因しているか否かにより会計処理が異なるため、契約の変更による取引価格の変動がどのような要因に起因しているかを検討することが必要となる。本事例において、当該値下げが販売政策の変更に伴うものであり、引き渡した製品の品質や性能に起因するものではないため、契約の変更前の取引価格の変動性に起因していないと判断される場合、IFRS 第 15 号では、追加の製品 30 個の値下げは、販売済みの 50 個には影響を与えないことになる。

追加の製品 30 個の価格は 1 個当たり 8 千円とされているが、この製品の独立販売価格に適切な調整を反映した価格 10 千円とは異なるとされている。このような場合、IFRS 第 15 号では、契約の変更は独立した契約として取り扱われず (【図表 4】(A) 参照)、契約の変更後の残りの財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものであるかどうかを検討することが必要となる (【図表 4】(B) 参

照)。本事例において、未引渡の製品 100 個が契約変更日以前に引き渡した製品 50 個と別個のものであると判断された場合、IFRS 第 15 号では、第 21 項(a)に従い、既存の契約を解約して新契約を創出したかのように会計処理することになる。

具体的には、当初の契約において未引渡の製品 70 個及び契約の変更で追加した製品 30 個の計 100 個について、取引価格 940 千円 ((10 千円×当初の契約において未引渡の製品 70 個) + (8 千円×契約の変更で追加した製品 30 個)) を配分し、1 個当たり 9.4 千円 (940 千円÷100 個) を各製品の引渡しに応じて収益として認識することになる。

#### 2. ソフトウェア開発における仕様変更

本事例のように、企業が全工程を単一の履行義務として判断している場合、顧客の要請に基づく仕様の変更があれば、その変更は既に提供された財又はサービスと相互に関連し、別個のものとは見られない可能性がある。この場合、IFRS 第 15 号では、第 21 項(b)に従って、契約の変更を既存の契約の一部として取り扱い、契約変更時点で、変更後の取引価格と履行義務の進捗度により計算された収益の金額と、既に認識された収益との差額を修正することになると考えられる。

### <上記に対する当委員会のコメント等>

「予備的に識別した運用上の課題」第 37 項に記載の通り、契約の変更が、既存の契約に対し独立販売価格に基づく新たな履行義務の追加と判定される場合には大きな問題はないと思われる。しかし契約の変更が、既存の契約に含まれる履行義務に対する修正と判定される場合には、これを、契約変更日を基準に以下の 3 つに分類することを要求していると解される。

- a) 残りの財又はサービスが、履行済みのものとは別個の履行義務である場合
- b) 残りの財又はサービスが、現在履行しつつある履行義務の一部を構成する場合
- c) 上記 a)、b)の組合せである場合

実務上は、契約の変更を a)または b)のどちらかに一義的に決定することは難しく、結果 c)に分類されるケースが多いのではないかと想定される。この時、IFRS15 号では「契約の変更が未充足の履行義務に与える影響を反映する方法で会計処理する」としている。これは、契約の変更に伴う対価の変動額を a)に帰すべきものと b)に帰すものとに切り分け、それぞれ未履行部分に対し適正に配分を求めているものと想定される。

しかし、上述の通り a)または b)のどちらに該当するか不明瞭な場合に c)となるケースが多いと考えられる中で、係る処理を求めるのはあまり現実的とは思えない。

### 【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ 2）

#### 論点の概要

40. IFRS 第 15 号では顧客との契約において提供が約束された財又はサービスを履行義務単位に分割することとされているが、日本基準では一部の基準を除き一般的な定めはなく、日本基準における実務と IFRS 第 15 号の間で、収益の認識時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

#### 1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

機械の販売契約と保守サービス契約とを一体で契約するが、機械の販売代金と保守サービス料の内訳が、契約書上、明示されていない。

#### 2. 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売

据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売において、売手は機器を買手の工場に納入した後、据付けや試運転作業を実施し、買手は要求する性能の達成を確認して最終検収する契約となっている。なお、精密機器の販売、据付け及び試運転作業の対価の内訳が、契約書上、明示されていない。

#### 3. ソフトウェアのライセンス供与に含まれるアップデート・サービスの提供

ソフトウェアのライセンス供与を行う契約には、そのライセンス期間にわたりソフトウェアのアップデートを行う条項を含むケースが見られる。

#### 財務報告数値の相違

46. 日本基準では、工事契約とソフトウェア取引以外では取引を分割することは明示的に求められておらず、また、工事契約とソフトウェア取引についても IFRS 第 15 号で定められている履行義務の識別と同一の方法で分割することが求められているわけではないため、IFRS 第 15 号に基づきそれぞれの履行義務を識別した場合、収益の認識時期が異なる可能性がある。

#### 予備的に識別した適用上の課題

47. IFRS 第 15 号に基づき履行義務を識別する際、本資料第 44 項の 2 つの要件の判断が困難なケースが存在する可能性がある。また、判断を要する取引の形態が多様である場合、このような判断を行うための実務負担が大きくなる可能性がある。
48. 日本基準の実務において会計処理を行う単位よりも多くの履行義務を識別する必要がある場合、契約情報（例：オーダー番号）を細分化して登録することが必要となる可能性があり、システム上の対応が必要となる可能性がある。

## 影響を受けると考えられる取引例

49. 商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が 1 つの契約に含まれる取引等の、収益の認識時点が異なる複数の財又はサービスを一体で提供する取引に影響が生じる可能性がある。例えば、機械の販売と据付サービスや保守サービス、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービス等が当該取引に含まれる。

(具体的事例における影響)

### 1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

本事例のように、機械の販売契約と保守サービスの提供契約とを一体で契約するが、機械の販売代金と保守サービス料の内訳が、契約書上、明示されていないケースにおいて、IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項の 2 つの要件に照らして、機械の販売と保守サービスの提供を別の履行義務として識別すべきか、両者を単一の履行義務として識別すべきかを判断することになり、その結果により、収益を認識する時期が異なることになる可能性がある。

例えば、販売される機械が標準型のもので大幅なカスタマイズなく使用でき、また、企業が提供する保守サービスが一般的なものであるため、他の企業も提供可能な場合には、機械と保守サービスは、本資料第 44 項(1)の要件に該当する可能性が高いと考えられる。また、契約上、標準型の機械の仕様に基づく使用が意図されているのであれば、本資料第 44 項(2)の要件も該当する可能性が高いと考えられる。この場合には、機械の販売と保守サービスの提供は別の履行義務となる可能性が高いと考えられる。

機械の販売と保守サービスの提供が別の履行義務となる場合、契約における取引価格を各履行義務に配分することになる（【論点 8】参照）。その上で、識別された各履行義務について、それぞれ一定期間にわたり充足される履行義務か、又は一時点で充足される履行義務かを判断し、収益の認識時期を決定する（【論点 9①】及び【論点 10】参照）。

### 2. 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売

本事例のように、顧客との間で精密機器と据付け及び試運転作業の対価の内訳が、契約書上、明示されていないケースにおいて、日本基準における実務では、精密機器と据付け及び試運転作業の収益を独立して認識することは、行われていないことが多いと考えられる。

IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項(1)及び(2)の要件を考慮して何を履行義務として識別すべきか判断することになる。本事例に当てはめると、次のようなケースが考えられる。

(1) 据付け及び試運転作業が他の企業も提供できる一般的なものである場合には、精密機器の販売とそれらは独立した履行義務として識別される可能性がある。この場合、契約の取引価格を各履行義務に配分し（【論点 8】参照）、精密機器の販売は、支配が顧客に移転する一時点で収益認識され、据付け及び試運転作業は、サービス提供完了時又はサービスを提供する期間にわたり収益認識されることになる（【論点 9①】及び【論点 10】参照）

(2) 精密機器の据付けが、契約上、顧客向けに当該機器へ大幅な修正やカスタマイズを加える複雑な作業であるような場合には、当該機器の販売と据付け作業は単一の履行義務とされる可能性がある。この場合、単一の履行義務について、一定の期間にわたり充足される履行義務か、一時点で充足される履行義務かを検討することになる（【論点 9①】及び【論点 10】参照）。

### 3. ソフトウェアのライセンス供与に含まれるアップデート・サービスの提供

本事例のように、ソフトウェアのライセンス供与を行う契約にアップデート・サービスの提供の条項が含まれる場合、IFRS 第 15 号では、本資料第 44 項(1)及び(2)の要件に照らして、契約締結時の契約の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートについて、別の履行義務として識別すべきか、両者を単一の履行義務とすべきかを判断することになり、その結果により、収益を認識する時期が異なることになる可能性がある。

例えば、当該ソフトウェアについて、アップデートの有無にかかわらず基本的な機能を提供し続ける場合、本資料第 44 項(1)の要件に該当すると考えられる。また、基本的な機能は維持されることから、アップデートは大幅な変更をもたらすものでなく、ソフトウェアはアップデートに対して依存性も相互関連性も高くないと判断され、本資料第 44 項(2)の要件にも該当する可能性が高いと考えられる。この場合、契約締結時の契約の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは別の履行義務となる可能性がある。

一方、アップデートなしにはソフトウェアが基本的な機能を提供し得ないような場合においては、本資料第 44 項(1)の要件の充足は限定的となる。また、契約締結時の対象となるソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは互いに依存性が高く、相互関連性が高いと判断され、本資料第 44 項(2)の要件に該当しない可能性がある。この場合、ソフトウェアの使用の許諾とその後のアップデートは単一の履行義務と判断される可能性がある。

### <上記に対する当委員会のコメント等>

「予備的に識別した運用上の課題」第 47 項、第 48 項に記載の通り、これまで取引慣行的に一体の契約に含まれていた財又はサービスの提供を IFRS15 号に基づき識別した場合、異なる履行義務の複合であると判断される、あるいは識別が困難であるケースがあり得ると考えられる。

情報サービス企業の場合、通常ソフトウェアのライセンス供与とその保守サービス提供に係る契約を顧客と同時に締結するが、顧客は必ずしも保守サービスの提供を受けなくともソフトウェアの使用は継続可能であり、両者は別個の履行義務であると考えられる。ここまでは特に問題はないが、更に保守サービス提供の内容を細分化すると、顧客からのソフトウェアの使用方法問合せへの対応等を行うサポートサービスと、ソフトウェアのアップデート版を顧客に提供するエンハンスメントとが混在しているケースが少なくない。サポートサービスがなくともアップデート版ソフトウェアの使用が可能であるとすると、厳密には両者は別個の履行義務であるかもしれな

い。

しかしこのように、契約内容や取引慣行に関わらず識別（細分化）を要求し、かつ異なる履行義務と判定された財又はサービスの提供に対しては取引価格を配分し、場合によっては異なる収益計上基準を適用するのは、システム対応含め、企業に多大な実務上の負担を強いる可能性が高い。

ところで、履行義務の独立性の識別において、顧客との間の対価の決済条件が一切考慮されていないように見えるが、その理解で良いか。例えば別個の財又はサービスに該当するが、顧客からの代金支払は一体である場合において、それぞれの財又はサービスは別個の履行義務と判断して良いか。

## 【論点 8】独立販売価格に基づく配分（ステップ 4）

### 論点の概要

86. IFRS 第 15 号では、【論点 3】で議論した履行義務の識別を踏まえ、それぞれの履行義務に対して、契約の取引価格を配分することとされている。一方、日本基準では、一部の基準を除いて、取引の会計処理単位への分割に関する一般的な定めはなく、また取引価格の配分についても一般的な定めはないことから、IFRS 第 15 号との間で収益を認識する時期が異なる可能性がある。

#### （具体的事例）

当該論点は、ステップ 2 において複数の履行義務を識別した場合に生じるため、ここでは【論点 3】で示した「1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約」及び【論点 4】で示した「ポイント制度」を具体的事例とする。

### 財務報告数値の相違

92. 日本基準における実務において、契約書や見積書に記載されている金額に基づいてそれぞれの財又はサービスの取引価格としている場合、IFRS 第 15 号で求められる独立販売価格に比例した配分額と一致しない可能性があり、その場合、収益を認識する時期が異なる可能性がある。
93. また、日本基準における実務において企業が採用している値引きの配分方法が、IFRS 第 15 号の定めと異なる場合、同様に、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

### 予備的に識別した適用上の課題

94. 識別した履行義務について独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、IFRS 第 15 号では一定の方法により独立販売価格の見積りを行うことになり、当該見積りが困難であるケースが存在する可能性がある。
95. 複数の履行義務が存在する契約において、【論点 2】の【図表 4】における第 21 項(a)のケースの契約の変更（既存の契約の終了と新たな契約の創出が生じたかのように会計処理する契約の変更）が頻繁に生じ、独立販売価格の見積りや取引価格の配分の処理を多量の取引に対して行う場合、実務上の負担が生じ、システム上の対応が必要となる可能性がある。

### 影響を受けると考えられる取引例

96. 【論点 3】及び【論点 4】において示された複数の履行義務を識別する取引について、影響が生じる可能性がある。

#### （具体的事例における影響）

1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約

【論点 3】で示した「1. 機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約」について、機械の販売と保守サービスの提供が別の履行義務と判断され、かつ、保守サービスを単独で販売していないケース等のように機械の販売代金と保守サービス料の独立販売価格が直接的に観察可能でない場合には、独立販売価格を見積ることが必要となる。独立販売価格の見積方法としては、企業の提供する保守サービスが一般的なものであるときには、例えば、他企業が同様の保守サービスを提供している場合の価格等に基づくことが考えられる。

## 2. ポイント制度

【論点 4】で示した「ポイント制度」について、顧客に付与されたポイントが独立した履行義務であると判断された場合には、取引価格を販売した商品とポイント部分に独立販売価格の比に基づいて配分する。この場合、ポイントの独立販売価格については、ポイントの利用方法に応じた見積りが必要となる。すなわち、顧客が当該ポイントを企業から購入する商品の値引きとして使用するケースでは、当該値引額等を参照して独立販売価格を見積ることが考えられ、また、顧客が一定量のポイントと商品を交換するケースでは、当該交換される商品の価格等を参照して、独立販売価格を見積ることが考えられる。

### <上記に対する当委員会のコメント等>

「予備的に識別した運用上の課題」第 94 項に記載されている通り、独立販売価格が直接的に観察可能でなく、またその見積りも極めて困難なケースは少なくない。情報サービス企業にとっては、例えば顧客ごとに仕様が異なる個別受託開発システムは、ほぼすべてこれに該当すると考えられる。

合わせて以下①の点につき課題を追加するとともに、②の点につき当委員会の考えを申し述べたい。

#### ①契約額と異なる取引価格を基に会計処理を行うことへの対応

「予備的に識別した運用上の課題」95. では、契約変更が頻繁に生じた場合における独立販売価格の見積りや取引価格の配分処理に係る実務上の負担を挙げているが、契約変更が（頻繁に）生じない場合であっても、契約額と異なる取引価格を設定しこれを基に会計処理を行うこと自体に、システム面での対応含め実務上の負担が想定される。

具体的には、顧客への対価の請求等は取引価格に関係なく、契約額にて行われるであろう。また顧客との法的関係においても、契約額がより重要な要素であると考えられる。例えば契約が途中で顧客事由により解約された場合、その時点で補償を受けるべき金額は契約額を基礎に算出されることとなり、取引価格には依存しないであろう。このように、企業は契約額をベースとした管理と取引価格をベースとした管理との二重管理を要求されることとなり、その対応へ向け多大な負担が生じることが懸念される。



②収益性の異なる履行義務に対し、独立販売価格に比例して取引価格を配分することの妥当性について

仮に独立販売価格の観察または見積りが可能であったとしても、当該独立販売価格に比例して取引価格を配分することには、疑問を抱かざるを得ない。

例えば情報サービス企業のビジネスにおいて、販売用ソフトウェアに対し顧客仕様に基づく受託開発システムを追加して販売するケースが良くある。仮に当該販売用ソフトウェアの提供と受託開発システムの追加提供とが、結合された一つの契約内の別個の履行義務と判定された場合には、両履行義務の契約額を合算しそれぞれの独立販売価格に比例して配分し直すこととなる。

しかし販売用ソフトウェアについては、その制作に係る費用は過年度に支出済みであり、今回の販売にあたり生ずる追加的コストはほとんどない。他方受託開発システムの制作には、これに要する人件費、外注費、機材調達費等の追加的コストが発生することとなる。従って、販売用ソフトウェアの対顧客提供価格の決定は相対的に自由度が高いのに対し、受託開発システムの提供価格の決定にあたっては、追加的コストに許容最低限の利益を加えた価格を下限とした下方硬直性が存することとなる。このような実態を考慮せずに、機械的に独立販売価格に比例した取引価格とするのは、かえって企業の事業実態を反映しないものとなる恐れがあるのではないか。

情報サービス企業としては、契約価格が契約両当事者の合意に基づくものであることに一定の客観性を認め、明らかにこれを修正すべき事情がない限り、契約価格を取引価格＝収益計上予定額とすることで差し支えないのではないかと考える。実際、両当事者間の価格合意形成にあたり、対象となる財またはサービスに汎用性のあるものであれば、通常は競合を念頭に置いた価格に収斂されるであろうし、汎用性に乏しい顧客独自仕様に基づくものであれば、相対での交渉の結果合意に至った価格以上に合理的な価格があるとは考えにくい。

## 【論点 9①】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）（ステップ 5）

### 論点の概要

97. IFRS 第 15 号では、一定の要件を満たす場合、収益は一定の期間にわたり認識される。日本基準においても、財又はサービスについて一時点ではなく一定の期間にわたり収益が認識されることがあるが、その適用範囲が異なる可能性があることから、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

なお、【論点 9①】は、企業による履行の進捗度を合理的に見積ることができる場合を前提とする。履行の進捗度を合理的に見積ることができないケースについては【論点 9②】で取り扱う。

### （具体的事例）

#### 1. 顧客仕様のソフトウェアの開発

企業は、特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアの開発を受託し、開発を行っている。

#### 2. オフィスビルの建設契約

企業は、顧客の土地の上に顧客の本社の新オフィスビルを建設することを請け負う契約を締結し、工事を行う。

#### 3. 工期がごく短い工事契約

企業は、多くの工事契約を締結しているが、工期がごく短いものについては、個別には工事契約に関する予算や原価に関する管理を行っていない。

### 財務報告数値の相違

103. 日本基準における実務と IFRS 第 15 号の間に、次のような相違が生じる可能性がある。

- (1) 日本基準における実務で、財又はサービスの提供が完了した時点で収益を認識している場合に、IFRS 第 15 号において本資料第 100 項の要件のいずれかに該当するときには、一定の期間にわたり収益を認識することが要求されるため、収益の認識時期が早くなる。
- (2) 一方、日本基準における実務で、財又はサービスの提供に関して一定の期間にわたり収益を認識している場合に、IFRS 第 15 号において本資料第 100 項のいずれの要件も満たさないときには、一時点で収益を認識することが要求されるため、収益の認識時期が遅くなる。

### 予備的に識別した適用上の課題

104. 日本基準における実務において、契約期間が長期ではない工事契約を多数扱っている場合

や、工事契約について個別には予算や原価に関する管理を行っていない場合において、工事が完成した時点での収益の認識から工事の進捗に応じて収益を認識するように変更するときには、管理プロセスの見直し(システム改修を伴うことがある。)が必要となる可能性がある。

105. 履行による仕掛品を顧客が支配しておらず、本資料第 100 項(2)の要件に該当しない工事契約等について、本資料第 100 項(3)の要件に基づき、一定の期間にわたり収益を認識するかどうかを検討することになり、顧客以外への資産の転用可能性及び現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していることの両方を充足しているかどうかの判断が困難となるケースが存在する可能性がある。また、取引が多量であれば、このような判断に伴う実務負担が大きくなる可能性がある。

106. 日本基準における実務と IFRS 第 15 号で収益の認識時期が異なり、各期の収益の金額が変更される場合には、対象となる取引の予算管理の方法に変更が生じる可能性がある。

### 影響を受けると考えられる取引例

107. 一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や、一定期間で製品を製造する契約が影響を受ける可能性があると考えられる。輸送サービス、管理や事務代行等のサービス提供取引、ソフトウェア開発やビル建設等の長期の個別受注取引等、幅広い業務が影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例における影響)

#### 1. 顧客仕様のソフトウェアの開発

IFRS 第 15 号では、収益の認識にあたり、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するか否かを判断するが、仮に本資料第 100 項(1)及び(2)の要件に該当しないものと判断される場合、本資料第 100 項(3)の要件に該当するか否かを検討することになる。

本事例において、企業が開発するソフトウェアは、特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアである。一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するか否かに関して、本資料第 100 項(3)では、転用できるか否かを 1 つの判断要素としている。本事例においては、転用の方法として、特定顧客以外の顧客が利用できるようにソフトウェアを改修し、当該顧客に販売すること等が考えられるが、ソフトウェアの改修に多額のコストが生じるようなケースでは、企業が開発するソフトウェアは他に転用できないと判断される可能性があると考えられる。

また、本資料第 100 項(3)では、顧客により契約が解約される場合に、少なくとも企業が現在までに履行を完了した部分を補償する金額(例えば、企業が履行義務を充足する際に生じたコストに合理的な利益マージンを加算したもの)を受ける強制可能な権利を有しているか否かが 1 つの判断要素とされており、企業と顧客の間の契約内容、取引慣行、関連する法令の解釈等を踏まえて検討することになると考えられる。

#### 2. オフィスビルの建設契約

本事例は、顧客の土地の上に企業が顧客の本社の新オフィスビルの建設を行う工事契約である。企業が建設契約の中の履行義務を履行するにつれて、オフィスビルに係る仕掛品が顧客の土地の上に創出される又は増価することになる。この場合、顧客の土地の上にあるオフィスビルに係る仕掛品について、顧客の意思で利用を指図可能と判断する場合、顧客は、企業の履行から生じる仕掛品を支配すると考えられ、IFRS 第 15 号の要件（本資料第 100 項(2)参照）に照らして、企業は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになると考えられる。

### 3. 工期がごく短い工事契約

本事例に記載のように、多くの工事契約を締結しているが、工期がごく短いものについては、個別には工事契約に関する予算や原価に関する管理を行っていない場合、日本基準における実務では、工事完成基準を適用しているケースがある。

IFRS 第 15 号では、企業が財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するとされる要件のいずれかを満たすときには、一定の期間にわたり収益を認識することになる。実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる。

## <上記に対する当委員会のコメント等>

### 1. 本公開草案に関する記載内容の確認

まず、(具体的事例における影響)「1. 顧客仕様のソフトウェアの開発」において、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するか否かに関し「企業が現在までに履行を完了した部分を補償する金額（例えば、企業が履行義務を充足する際に生じたコストに合理的な利益マージンを加算したもの）を受ける強制可能な権利を有しているか否かが1つの判断要素とされて」いる、としている点につき、以下の理解で差し支えないか確認を求めたい。

#### 現在までに履行を完了した部分を補償する金額を受ける強制可能な権利を有しているか否かの判断について

当委員会の委員会社の場合、顧客との契約において中途解約時の扱いについて定めが明示されているケースはほぼないが、顧客仕様のソフトウェアの開発を履行義務と想定し、まず請負契約による場合、民法第 641 条によれば、「請負人が仕事を完成しない間は、注文者は、いつでも損害を賠償して契約の解除をすることができる。」とされている。また、ここでいう賠償すべき損害の範囲については、東京地裁昭和 60 年 5 月 28 日判決（判例時報 1158 号 200 頁）によれば、「民法 641 条は、注文者に対し、請負人が仕事を完成する前である限り、何時でもその理由如何を問わず請負契約を解除することを認めた規定であるが、右規定が注文者に対しかかる自由を認めた趣旨は、注文者に対して不要な仕事の完成を強制することは酷であり、かつ、社会経済的見地から見ても不相当である反面、請負人に損害を賠償すれば請負人にとってもなんら不利益はないから中途解約を否定する必要がないことにある。そうだとすれば、請負人は、注文者の側の一方的事

情により請負契約を工事中途で解除されるのであるから、これによる積極損害の賠償を請求することはもとより、工事完成により得べかりし利益をも損害として請求することができるものと解すべきである（但し、公平の見地上、請負人が中途解約により節約できた労力を他の仕事に転用しこれによって利益をあげたような場合には、請負人は右未完成部分の工事完成によって得べかりし利益から他の仕事によってあげた利益を控除した残額についてのみ損害賠償の請求をすることができるものと解すべきである。）」とされている。

次に準委任契約による場合は、民法 648 条第 3 項に「委任が受任者の責めに帰することができる事由によって履行の途中で終了したときは、受任者は、既にした履行の割合に応じて報酬を請求することができる。」と定められ、かつ 656 条において準委任においても委任と同様に扱うとされていることから、受託企業はいわゆる善管注意義務違反がない限り、履行割合に応じた対価を請求できると考えられる。

以上から、請負／準委任の契約形態の違いに関わらず、顧客仕様のソフトウェアの開発を受託した企業は、現在までに履行を完了した部分を補償する金額を受ける強制可能な権利を有していると判断することに法的根拠があると考えられる。

## 2. 本論点に係る適用に向けた課題

次に、「予備的に識別した適用上の課題」には挙げられていないが、以下の 2 点を課題として追加したい。

### ①一定の期間にわたり充足される履行義務に販売用ソフトウェアが含まれる場合のインプット法による進捗度測定

販売用ソフトウェアの提供とその顧客仕様へのカスタマイズとを結合された一つの契約とし、これに工事進行基準の適用を行うことを想定した場合において、インプット法により進捗度を測定するに際し、販売用ソフトウェアに係る減価償却費の扱いをどうすべきかが明確ではない。

IFRS においては、販売用ソフトウェアの減価償却に対しては期間定額法が前提となっていると理解しているが、1 本あたりの販売用ソフトウェアの売上に対応すべき減価償却費（売上原価の額）は、当然ながら減価償却と同一期間内における販売用ソフトウェアの売上本数に依存する。かつ当該期間内における販売用ソフトウェアの売上本数は、当該期間終了後事後的にしか把握できないため、インプットすべき金額も事後的に確定することとなり、進捗度の計算、ひいては収益の計上額に影響を与える可能性がある。

### ②発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない場合の対応

IFRS15 号 B19 では、「インプット法を使用する際に、企業は、例えば、企業のインプットと財又はサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合に、進捗度の測定への修正が必要となるかどうかを考慮し」なければならいとされており、その具体例として「b) 発生したコストが、履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない場合、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識するようにインプット法を修正する」としている。

さらにその後の(注)において、上の b)に該当することとなる可能性のある指標が挙げられている。

情報サービス企業の業態に当てはめた場合、例えば、第三者から仕入れるソフトウェアおよび／またはハードウェアを顧客に納品し、これに情報サービス企業が実施するシステムの開発（ソフトウェアのカスタマイズを含む）を結合して最終的に顧客に提供するようなケースにおいて、これらすべてを単一の履行義務と判定された場合に本規定が関わってくると想定される。

仮に本規定が適用されるとなると、通常の工事進行基準の中にいわば“入れ子”のように工事原価回収基準が含まれることになり、システム改修含めた実務対応に多大な影響が出ると考えられる。

### 3. 現行基準をふまえた本会計基準適用の理解に関する確認

現行の「工事契約に関する会計基準」において、受注制作のソフトウェアの工事原価総額（＝進捗度）の見積りについては、「より高度な管理が必要と考えられる」とされており（同基準第51項）、一定の管理体制の構築などが、工事進行基準適用の要件となっている、すなわち受注制作のソフトウェアへの工事進行基準の適用には一定の制約が課せられていると理解している。

一方、IFRS 第15号第44項では、「企業は、適切な進捗度の測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないこととなる。」と規定されている。

当委員会では、この「適切な進捗度の測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報」の獲得に係る行為が上記の「より高度な管理」に相当するものとの見方で一致しているが、この理解で差し支えないかを念のために確認しておきたい。

なお、当委員会としては、当協会会員が「工事契約に関する会計基準」の適用にあたって、基準の趣旨に基づく管理体制の構築運用に努めている一方、証券取引等監視委員会が平成27年8月に発表した課徴金事例によれば、ソフトウェア等の無形固定資産が、不適正な会計処理に利用される事例がみられるとの指摘があることに鑑み（注）、引き続き「高度な管理」を求められることに異議を唱えるつもりはないことを申し添える。

（注）[証券取引等監視委員会「金融商品取引法における課徴金事例集～開示規制違反編～」（平成27年8月）](#)

## 【論点 9②】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できない場合）（ステップ 5）

### 論点の概要

108. IFRS 第 15 号では、一定の要件を満たす場合、収益は一定の期間にわたり認識されるが、企業による履行の進捗度を合理的に測定することができないときであっても、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益を認識することになる。日本基準では、進捗度が信頼性をもって見積ることができない工事契約等については工事完成基準によることとなるため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

契約履行初期段階の工事契約

契約締結後、契約に関する予算が完成する前の履行初期段階等においては、工事進捗度を信頼性をもって見積ることができないことがある。

### 財務報告数値の相違

111. IFRS 第 15 号では履行の進捗度を合理的に測定できない場合には工事原価回収基準による一方、日本基準では進捗部分について成果の確実性が認められない場合には工事完成基準によることとなるため、収益の認識時期が異なる可能性がある。当期純利益には影響は生じない。

### 予備的に識別した適用上の課題

112. 日本基準において工事完成基準により処理されている工事契約等を、IFRS 第 15 号により工事原価回収基準による処理とする場合、プロジェクトの契約期間中に進捗度を合理的に測定できるようになることにより、工事原価回収基準から工事進行基準への切替えが起こることになり、当該契約の件数が多い場合には財務会計システムの改修も含め財務報告プロセスの見直しが必要となる可能性がある。

113. 進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約等について、IFRS 第 15 号により収益（及び同額の原価）が認識されることになる場合、工事契約等の収益及び利益率に関する予算管理の方法の変更も含め、企業の内部管理に一定の影響が生じる可能性がある。

### 影響を受けると考えられる取引例

114. 収益や原価等の見積りの策定に工事開始後一定期間を要する工事が影響を受ける可能性があると考えられる。例えば、長期の工事契約が影響を受けると考えられる。

（具体的事例における影響）

契約初期段階の工事契約

本事例に記載のように、契約に関する予算が完成するまでは、進捗度について信頼性をもって見積ることが困難な場合があり、日本基準における実務において、工事完成基準が適用されることがある。これに対し、IFRS 第 15 号においては、進捗度を合理的に測定できない場合、工事原価のうち回収可能性が高い部分について工事収益を計上する（工事原価回収基準）ことになる。実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる。

## <上記に対する当委員会のコメント等>

「予備的に識別した運用上の課題」第 111 項、第 112 項に記載されている通り、工事進行基準適用件数の大幅な増加、および工事原価回収基準という新たな基準への対応は、情報サービス企業にとって重要な課題となると考えられる。

なおこれに先立ち、以下の点につき確認を求めたい。

### 1. 工事原価回収基準の適用範囲に係る解釈について

「財務報告数値の相違」111 項に、「IFRS 第 15 号では履行の進捗度を合理的に測定できない場合には工事原価回収基準による」と記載されているが、IFRS 第 15 号第 44 項において、「企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合のみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識できる」とされている。裏返せば、進捗度を合理的に測定できない場合は一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識できず、従って一時点で充足される履行義務における収益認識基準が適用されることになると考えられないか。

この場合において、IFRS 第 15 号第 45 項にて工事原価回収基準の適用を求めている「企業が履行義務遂行の結果（＝outcome of a performance obligation）を合理的に測定できない」場合とは、進捗度の合理的な測定は可能であるものの、契約の初期段階等で顧客から得られる対価の額が未定であり従って進捗度合いに応じた収益の額（成果＝outcome）が合理的に算定できない場合において、発生した原価の範囲内で収益を計上するとしたもので、進捗度を合理的に測定できない場合にまで工事原価回収基準の適用を求めたものではないと解される。

これに関して、現行の「工事契約に関する会計基準」の「結論の背景」において、工事原価回収基準を退けた理由として、「成果の確実性がないと判断されたにもかかわらず収益を認識する方法には合理性がないと考えられた」とされている（同基準第 54 項）。

工事原価回収基準を適用したとしても純利益および純資産への影響がないことに鑑みれば、工事原価回収基準の非適用がコンバージェンスの重大な障害となるともいえず、現行実務との継続性を重視し、本会計基準においても上記見解を踏襲すべきではないか。

### 2. 工事原価回収基準の詳細なガイダンスの提供

本会計基準において IFRS 第 15 号に準拠して工事原価回収基準を採用するのであれば、工事原価回収基準については、我が国の会計基準について従来適用がなかったことから、その



適用事例や会計処理の設例を含めた詳細なガイダンスの提供を要望する。

### 3. 工事契約等とサービス契約等を別個の取引類型として整理した基準化

論点9のコメントを結ぶにあたり、「工事契約等とサービス契約等を別個の取引類型として整理した基準化」に関する検討を要望する。

【論点9①】および【論点9②】では、「一定の期間にわたり充足される履行義務」について論じているが、事例として挙げられているのは工事契約や受注制作ソフトウェアなど、一定の成果物の完成に向けて役務提供を行う取引である（以下、このような取引を「工事契約等」という）。

一方、IFRS第15号第35(a)項ではこのほかに、「顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する」取引が一定の期間にわたり充足される履行義務として挙げられており、本意見募集第100(1)項では「主にサービスの提供。例えば、清掃サービス」とされている（以下、このような取引を「サービス契約等」という）。

工事契約等とサービス契約等は異なる特徴を有しているように思われる。工事契約等は、契約によって収益総額が確定しており、100%の完成に向けた進捗度の測定の概念に馴染みやすい。一方、サービス契約等は、契約期間が定まっていない（契約解除まで契約が継続する）、あるいは従量課金制で利用数量が変動するなど収益総額が確定していない場合もあり、また毎月の作業は定常的な業務の繰り返しであり、進捗度の概念に馴染みにくい。

また、サービス契約等について、長期にわたる収益総額を予想（たとえば、従量課金のサービスの契約期間にわたる利用量から収益総額を計算）し、進捗率を求め（たとえば、対応する発生原価見積の総額に対する発生済原価の比率を計算）、収益額を測定することは困難が予想される。とはいえ、「進捗度を合理的に測定できない場合」として発生原価を上限として（すなわち利益ゼロで）収益を認識するのも、取引の実態を正しく描写するとは言えないように思われる。

IFRS第15号第B16項において実務上の便法が認められているのは、このような状況に対する手当てであると認識している。

サービス契約等に関しては、契約に基づいて確定した権利義務関係に基づく収益の測定（＝毎月の請求額に基づく）の方が、より正しく取引の実態を描写するものと考えられる。

よって、IFRS第15号では「一定の期間にわたり充足される履行義務」として一括して取り扱われているが、本会計基準においては、工事契約等とサービス契約等を別々の取引の類型として整理し、またサービス契約においては進捗率による測定よりもIFRS第15号第B16項の便法こそを本則的に取り扱う方が妥当であると考えられる。

## 【論点 10】一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

### 論点の概要

115. IFRS 第 15 号では、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでない場合には、履行義務は一時点で充足され、財又はサービスの顧客への支配の移転に基づき一時点で収益を認識することとされている。一方、日本基準では、商品等の販売又は役務の給付によって実現した場合に売上高を認識するとされており、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

#### 1. 物品の販売契約

売手は、買手の指定する場所に物品を納入する契約を締結している。売手が物品を出荷し納入した後、買手は速やかに買手の定める基準に基づき物品の検査を行い、その検査の終了をもって所有権が買手に移転する。

#### 2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

輸入者の指定場所（倉庫、工場等）まで貨物を持ち込み、買主に引き渡した時点で売手の費用負担と危険負担が買主に移転する仕向地持込渡条件の下、製品の輸出取引を行っている。

### 財務報告数値の相違

118. 日本基準における実務では、物品の販売について出荷基準、引渡基準及び検収基準等が、取引の性質を考慮の上、使い分けられているが、IFRS 第 15 号における支配の移転の時期と一致しない場合には、収益の認識時期が異なることになる。

### 予備的に識別した適用上の課題

119. 日本基準における実務において出荷基準により収益を認識しており、IFRS 第 15 号において本資料第 117 項の支配の移転に関する指標に照らして、日本基準における実務と収益の認識時期が異なると判断される場合には、経理処理に関わるプロセスを変更することが必要となる可能性がある。

120. また、日本基準における実務が IFRS 第 15 号における収益の認識時期と異なると判断される場合に、IFRS 第 15 号の認識時期を反映するように業務を見直す必要が生じ、システム改修や、関連部署との折衝、物流プロセスの見直しの検討が必要となる可能性がある。

なお、財務諸表を作成する観点では、IFRS 第 15 号と日本基準における実務との間で、期を跨ぐ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について収益を認識する会計期間が異なると判断される場合には、その影響を財務諸表に反映させるか否かに関して、当該取引より生じる差異の金額的及び質的重要性や発生事由により判断することもあり得ると

考えられる。

## 影響を受けると考えられる取引例

121. 物品の販売契約や輸出契約等の取引が影響を受ける可能性があると考えられる。特に、出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引について、影響を受ける可能性があると考えられる。

(具体的事例における影響)

### 1. 物品の販売契約

本事例は、買手による物品の検査が求められ、その検査の終了をもって所有権が買手に移転するという取引であることから、IFRS 第 15 号では、買手が検収した時点で物品の支配が買手に移転したと判断する場合には、その時点で収益を認識することになる。

他方、物品の支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたことを、顧客の検収を待たずして企業が客観的に判断する場合には、占有の移転（着荷）時点において支配が移転したのとして収益を認識することも考えられる。

さらに、顧客検収条項（物品又はサービスが合意された仕様を満たしていない場合に、契約を取り消すか又は是正措置を企業に求める条項）が存在し、かつ、合意された仕様に従って顧客に移転されたことを客観的に判断できない場合には、物品の検収を受けるまで収益を認識しないケースもあると考えられる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、当該財務諸表の対象となる会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

### 2. 仕向地持込渡条件の製品輸出取引

本事例では、船積み時点では、買主に製品が引渡されておらず、また契約内容から製品に係るリスク及び経済価値も買主には移転していないと判断される場合に、IFRS 第 15 号において、指定場所に持ち込んだ時点で製品の支配が買主に移転したと判断するときには、その時点で収益を認識することになる。

上記は個々の取引レベルの観点での説明であり、財務諸表を作成する観点では、「1. 物品の販売契約」と同様に、同一の会計期間内であれば収益を認識する時期にずれがあったとしても、収益の金額を必ずしも修正する必要はないと考えられる。

## <上記に対する当委員会のコメント等>

情報サービス企業の場合、納品物に対する顧客の検収条項が特に定められていない限り、わが国の会計慣行に従って出荷基準にて収益を認識している。従い、出荷時点では顧客に所有権や危険負担が移転していない等のことから履行義務を充足したとはみなされず、例えば財の引渡し・納品を以って収益を認識することとなった場合、収益の認識時点が遅くなることとなる。

逆に、IFRS15号 B84 項によれば、顧客による検収条項があってもこれが形式的なもので、提

供する財又はサービスが契約で合意された仕様に従っていることが明らかである場合には、顧客による検収を待たずに当該財又はサービスの移転を以って収益を認識することとされているため、収益認識時点が従前より早まる取引も存すると思われる。

いずれにしても、「予備的に識別した運用上の課題」119.、120.に 記載の通り、システム改修含め収益計上のプロセスを、場合によっては顧客や仕入先、物流業者等も巻き込んで見直す必要が生じるものと見込まれる。

## 【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目

### 論点の概要

171. IFRS 第 15 号では、企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務について財務諸表上の表示を定めており、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、「契約資産」、「債権」、「契約負債」（又はそれらの項目を代替する名称）を表示することとされており、日本基準における貸借対照表の表示と異なる可能性がある。

### 財務報告数値の相違

177. IFRS 第 15 号では、顧客に対する対価の権利のうち無条件のものを「債権」として表示し、顧客が対価を支払う又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスを顧客に移転することに伴って生じる顧客に対する権利を「契約資産」として表示する。日本基準では、企業の有する権利が営業上のものである場合には「売掛金」として表示され、基本的に、売掛金は確定債権を表すため、貸借対照表の表示が異なる可能性がある。

178. また、契約が解約不能であって、財又はサービスを移転する前に対価の支払期日が到来しているが顧客からの支払がない場合、日本基準では、資産及び負債は計上されないが、IFRS 第 15 号では、資産及び負債が両建てで表示される可能性があり、貸借対照表の表示が異なる可能性がある。

### 予備的に識別した適用上の課題

179. 顧客に対する権利について、無条件であるか否かについて契約内容を評価し、表示について「契約資産」か「債権」かを判断するための追加的な情報を収集するプロセスが必要となる可能性がある。

(設例)

顧客からの支払に条件がある場合の表示

(前提)

- 企業は 12 月 31 日を決算日とする。
- X8 年 1 月 1 日に企業が顧客とソフトウェアを対価を 10,000 千円として開発する契約を締結する。
- 契約上、ソフトウェアの開発に対するすべての支払は、ソフトウェアを完成させ、顧客に納品することを条件とするとされている。
- 企業はソフトウェア開発のみを単一の履行義務として識別する。また、一定の期間にわたり当該履行義務が充足されると判断する
- X8 年 12 月 31 日（決算日）においてソフトウェア開発に関する進捗度を 80%と測定する。
- X9 年 2 月 1 日にソフトウェアが完成し、顧客に納品される。

(仕訳例) (単位：千円)

X8年12月31日(決算日)

決算日において、80%と測定されたソフトウェア開発の進捗度に基づいて売上高8,000千円を計上する。

顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行をしているが、当該権利は無条件のものではないため、契約資産として表示する。

(借) 契約資産 8,000 (貸) 売上高 8,000

X9年2月1日(納品日)

企業がソフトウェアを完成させ、顧客へ納品することで、企業の権利は顧客に対して請求可能な無条件の権利となるため、契約資産を売掛債権に振り替えるとともに、契約の残額を売上高として認識する。

(借) 売掛債権 10,000 (貸) 契約資産 8,000  
売上高 2,000

<上記に対するコメント等>

以下の2点につき、疑問を提示しておきたい。

① 本件は、事実上、請求行為を契機に契約資産と債権との区分を求めているものと思われるが、「予備的に識別した適用上の課題」179.に記載の通り、財務諸表作成者に追加的な負担が生じるものである一方、当該区分をすることの意義が必ずしも明瞭ではないと思われる。

上の(設例)に即して言えば、本例が一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するのであれば、企業は顧客に対しX8年12月31日時点において、その履行済みの80%分につき補償する金額を受ける強制可能な権利を有していることになる。当該権利を債権と表示しても、何ら不都合ないのではないか。

② 「予備的に識別した適用上の課題」178.記載の、資産及び負債が両建てで表示される可能性について、対価を受ける権利に着目すれば、確かにこれを契約資産に計上することにも一理あると考えられるが、未だ顧客から支払がない状況にありながら、契約負債として負債認識することの合理性について疑問が生じる可能性がある。つまり、顧客が支払という契約上の義務を履行していない段階で、企業側だけが財又はサービスの提供という履行義務を負債計上しなければならない必然性は何か。