

プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発 意見募集文書に記載された論点への検討
項目	【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務 (ステップ 5)

本資料の目的

1. 本資料では、今後の進め方を検討するにあたってのモデルケースの検討を行っている。詳細は、審議事項(4)-1 に記載している。

本資料においては、一定の期間にわたり充足される履行義務を取り扱っており、意見募集文書に記載された論点として、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に対する【論点 9①】と履行の進捗度を合理的に見積ることができない場合に対する【論点 9②】の両方を対象としている。

なお、別紙 1-1 及び 1-2 に本論点に関する意見募集文書の抜粋を記載している。

会計基準等の文章に関する様式

2. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直したものを右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（『』）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

- (2) 青色で、「企業会計基準の本文に含めるもの」としたもののには、原則となる要求事項を記載している。黄色で、「企業会計基準適用指針の本文に含めるもの」としたもののには、ガイダンスとしての要求事項を示している。
- (3) 企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの要求事項と考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。
- (4) 左の列の青色、黄色以外のものについては、記載しないものと結論の背景等に記載するものに分かれるが、この段階では議論しない。

3. 下表は、以下の検討に資することを意図している。
 - (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズを踏まえると、どのような文章の様式が適しているか。
 - (2) IFRS 第 15 号の要求事項を、どの程度、開発する基準の要求事項とするか。
 - (3) 企業会計基準と企業会計基準適用指針を、どのように切り分けるか。
 - (4) 右の列で IFRS 第 15 号の表現を修正することにより、どの程度、得られる会計処理の数値に影響が生じると考えられるか。
4. 下表は議論の出発点であって、いずれかを採用することを意図しているものではない。
5. 本論点に関する現在の日本基準における実務は、第 7 項以下に記載している。
6. 下表の会計処理の前提となる IFRS 第 15 号の考えは、以下のとおりである。

履行義務＝顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束

- (1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）
- (2) ほぼ同一で顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス

取引価格＝約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（第三者のために回収する金額を除く。）

資産に対する支配＝当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。

第 68 回收益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

（全般的事項）

- 日本基準の高品質化や日本基準として開発される基準のあり方を検討するためにも、連結と単体を分けずに議論すべきである。
- 収益認識において伝統的に採用されてきた実現概念や ASBJ の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」との整合性、現行の「工事契約に関する会計基準」からの変更点について、結論の背景において説明する必要がある。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
履行義務の充足（本文） 1. 企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である。（¶ 31） 2. 第 XX 項（¶ 22-30）に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり（第 XX 項（¶ 35-37）に従って）充足するのか、それとも一時点で（第 XX 項（¶ 38）に従って）充足するのかを決定しなければならない。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。（¶ 32） 3. 財及びサービスは、たとえ一瞬だけであっても、受け取って使用する時点では（多くのサービスの場合）資産である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー（インフロー又はアウトフローの節減）である。（¶ 33） (1) 財の製造又はサービス（公共サ	履行義務の充足による収益の認識 1. 以下、顧客との契約等の対象となる商品又は製品並びにサービスについて、資産と記載することもある。 2. 顧客と締結した契約等により、商品又は製品を販売しあるいはサービスを提供することにより、履行義務を充足した時に収益を認識する。顧客が資産に対する支配を獲得した時に、収益が認識される。（¶ 31） 3. 契約開始時に、第 XX 項（¶ 35）及び第 XX 項（¶ 38）にしたがい、識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足するものかを判定する。（¶ 32）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
ービスを含む) の提供のための当該資産の使用 (2) 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用 (3) 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用 (4) 当該資産の売却又は交換 (5) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ (6) 当該資産の保有 4. 顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、当該資産を買い戻す契約を考慮しなければならない (第 XX 項 (¶ B64-B76) 参照)。 (¶ 34)	4. 顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかを評価するにあたっては、当該資産を買い戻す契約を考慮する。 (¶ 34)
一定の期間にわたり充足される履行義務 (本文) 5. 次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は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ので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。 (¶ 35) (1) 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 (第 XX 項 (¶ B3-B4) 参照)。 (2) 企業の履行が、資産 (例えば、仕掛品) を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する (第 XX 項 (¶ B5) 参照)。 (3) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産 (第 XX 項 (¶ 36) 参照) を創出せず、かつ、企業が現在ま	一定の期間にわたり充足される履行義務 5. 次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合、一定の期間にわたり収益を認識する。 (¶ 35) (1) 企業が履行するにつれて、顧客が便益を享受すること (2) 企業が履行するにつれて、顧客が支配する資産が生じること又は支配する資産の価値が増加すること (3) 以下の要件のいずれも満たすこと ① 企業が履行するにつれて、

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
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（第 XX 項（¶ 37）参照）。	別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加し、かつ、
	② 履行を完了した部分について、強制力のある対価を収受する権利を有していること
6. 企業の履行によって創出される資産は、企業が当該資産の創出若しくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実質的に制限されている場合には、企業が他に転用できない。資産を企業が他に転用できるかどうかの評価は、契約開始時に行われる。契約開始後は、企業は資産が他に転用できることに関する評価を見直してはならない。ただし、契約の当事者が、履行義務を著しく変更する契約変更を承認する場合は除く。第 XX 項（¶ B6-8）は、資産を企業が他に転用できるかどうかの評価に関するガイダンスを示している。（¶ 36）	6. 第 XX 項（¶ 35(c)）の適用にあたり、資産を別の用途に転用することができるかどうかの判定は、契約開始時に行う。契約開始後は、履行義務を著しく変更する契約変更がある場合を除き、当該判定を見直さない。 資産を別の用途に転用することができない場合とは、企業が履行するにつれて生じる、又は価値が増加する資産を、別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合、あるいは企業の履行が完了した後において別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合である。（¶ 36）
7. 企業は、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かどうかを第 XX 項（¶ 35(c)）に従って評価する際に、契約条件を当該契約に適用される法律とともに考慮しなければならない。現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利は、固定金額に対するものである必要はない。しかし、契約の存続期間全体を通じて、企業は、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で契約が顧客又は他の当事者により	7. 第 XX 項（¶ 35(c)）の適用にあたり、履行を完了した部分について強制力のある対価を収受する権利を有しているかどうかの判定は、契約条件及び当該契約に関連する法律を考慮する。 履行を完了した部分について強制力のある対価を収受する権利を有している場合とは、契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受け権利を有している場合である。（¶

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
解約される場合に、少なくとも、現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならない。第 XX 項（¶ B9-13）は、支払に対する権利の存在及び強制可能性並びに、支払に対する企業の権利が、現在までに完了した履行について支払を受ける権利を企業に与えているのかどうかの評価に関するガイダンスを示している。（¶ 37） 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定（本文） 8. 第 XX 項（¶ 35-37）に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、企業は、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識しなければならない。 進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行（すなわち、企業の履行義務の充足）を描写することである。（¶ 39） 9. 企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、単一の進捗度測定の方法を適用しなければならない。その方法を類似の履行義務及び類似の状況に首尾一貫して適用しなければならない。各報告期間末において、企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度を再測定しなければならない。（¶ 40）	37) 履行義務の充足に係る進捗度 8. 一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。（¶ 39） 9. 類似の履行義務及び状況においては、進捗度を首尾一貫した方法により見積る。（¶ 40）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
進捗度の測定方法（本文） 10. 進捗度の測定の適切な方法には、アウトプット法とインプット法が含まれる。第 XX 項（¶B14-B19）は、履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を測定するためのアウトプット法及びインプット法の使用についてのガイダンスを示している。進捗度測定の適切な方法を決定する際に、企業は、顧客に移転することを約束した財又はサービスの性質を考慮しなければならない。（¶ 41） 11. 進捗度の測定方法を適用する際に、企業は、進捗度の測定値から、企業が顧客に支配を移転しない財又はサービスを除外しなければならない。逆に、企業は、企業が履行義務を充足する際に顧客に支配を移転する財又はサービスを、進捗度の測定値に含めなければならない。（¶ 42） 12. 時とともに状況が変化するのに従い、企業は、履行義務の結果の変動を反映するために進捗度の測定値を見直さなければならない。企業の進捗度の測定値のこうした変更は、XX（IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」）に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。（¶ 43） 13. 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にのみ、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しなければならない。企業は、適切な進捗度の測定方法を適用するため	進捗度の測定方法 10. 適切な進捗度の見積りの方法には、アウトプット法とインプット法がある。進捗度の適切な見積りの方法を決定するにあたっては、商品又は製品並びにサービスの性質を考慮する。（¶ 41） 11. 進捗度の見積りにあたっては、履行義務を充足して顧客に支配を移転するものの影響を進捗度の測定に考慮するが、顧客に支配を移転しないものの影響は進捗度の測定には考慮しない。（¶ 42） 12. 進捗度は、毎決算日に見直し、変更する場合は、会計上の見積りの変更として会計処理する。（¶ 43） 13. 適切な進捗度の見積りを行う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、進捗度を合理的に見積ることができないものとする。（¶ 44）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
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。(¶ 44) 14. 一部の状況（例えば、契約の初期段階）においては、企業が履行義務の結果を合理的に測定することができないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合がある。そうした場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、収益の認識を、発生したコストの範囲内でのみ行わなければならない。(¶ 45)	14. 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合において、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができるまで、発生した費用のうち回収することが見込まれる金額で収益を認識する。(¶ 45)
企業の履行の便益を同時に受け取って消費すること（第 35 項(a)（付録 B：適用指針） 15. 一部の種類の履行義務については、顧客が企業の履行の便益を企業が履行するにつれて受け取り、当該便益を受け取って同時に消費するかどうかの評価は単純である。例としては、日常的又は反復的なサービス（清掃サービスなど）で、企業の履行の顧客による受取り及び同時の消費が容易に識別できるものがある。(¶ B3) 16. 他の種類の履行義務については、企業の履行からの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かどうかを、企業が容易に識別できない場合がある。そうした状況では、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになったとし	顧客による便益の享受 15. 企業が履行するにつれて、顧客が便益を享受しているか否かの判断を行う際には、現在までに完了した作業について、他の者が顧客に対する残りの履行義務を充足する場合に、作業を大幅にやり直す必要がないかどうかを考慮する。(¶ B4)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
ても作業の大幅なやり直しをする必要はないと企業が判断する場合には、履行義務は一定期間にわたり充足される。企業が現在までに完了した作業について他の企業が大幅なやり直しをする必要がないかどうかを判断する際に、企業は次の両方の仮定をしなければならない。(¶B4) (1) 企業が残存履行義務を他の企業に移転することを妨げるような契約上の制限又は実務上の制約は無視する。 (2) 履行義務の残りの部分を履行する他の企業は、企業が現在支配している資産の便益を有しておらず、履行義務が他の企業に移転されたとした場合に当該資産は依然として企業が支配するものと推定する。 資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配する（第 35 項(b)（付録 B：適用指針） 17. 第 XX 項（¶35(b)）に従って資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配するのかどうかを判定する際に、企業は第 XX 項（¶31-34, 38）の支配に関する要求事項を適用しなければならない。創出又は増価される資産（例えば、仕掛品資産）は、有形又は無形のいずれの可能性もある。(¶B5)	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
企業の履行が、企業にとって転用できる資産を創出しない（第 35 項(c)（付録 B：適用指針） 18. 第 XX 項（¶ 36）に従って資産を企業が他に転用できるのかどうかを評価する際に、企業は、企業が当該資産を別の用途（別の顧客への売却など）に向けることを容易に指図する能力に対する契約上の制限又は実務上の制約の影響を考慮しなければならない。顧客との契約が解約される可能性は、企業が資産を別の用途に向けることを容易に指図できるのかどうかを評価する際に関連性のある考慮事項ではない。（¶ B6） 19. 企業が資産を別の用途に向けることを指図する能力に対する契約上の制限は、資産が企業が他に転用できないものとなるためには、実質的なものでなければならない。契約上の制限は、企業が資産を別の用途に向けようとした場合に、顧客が約束された資産に対する権利を強制できるのであれば、実質的である。これと対照的に、例えば、資産が他の資産とおおむね互換可能で、当該他の資産を企業が別の顧客に移転することが、契約に違反せず多額のコスト（移転をしなければ当該契約に関して生じないもの）を生じることなく可能である場合には、契約上の制限は実質的ではない。（¶ B7） 20. 企業が資産を別の用途に向けることを指図する能力に対する実務上の制約が存在するのは、当該資産を別の用途に向けるために企業に重大な経済的損	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
失が生じる場合である。重大な経済的損失は、企業が当該資産を手直しするために重大なコストが生じること又は重大な損失を生じる売却しかできないことのいずれかの理由で生じる可能性がある。例えば、企業が、設計仕様が顧客に特有であるか又は遠隔地に所在しているかのいずれかである資産を他に振り向けることを実質的に制約されている場合がある。(¶B8) 現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利(第 35 項(c)(付録 B:適用指針)) 21. 第 XX 項(¶37)に従い、顧客又は他の当事者が、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約を解約する場合に、少なくとも企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額に対する権利を企業が得る場合には、企業は現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有する。 企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額(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)となり、契約が解約されたとした場合の企業の潜在的な利益の喪失だけに対する補償ではない。合理的な利益マージンに対する補償は、契約が約束どおりに履行されたとした場合に見込まれる利益マージンと等しくなる必要はないが、企業は次の金額のいずれかに対する補償	表現を見直したもの 履行を完了した部分について、強制力のある対価を収受する権利を有していること 16. 履行を完了した部分についての補償金額は、合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した商品又は製品あるいは提供したサービスの販売価格相当額である。合理的な利益相当額に対する補償金額は、次の(1)又は(2)のいずれかである。(¶B9) (1) 契約に基づき履行を完了した部分について合理的に見積った利益相当額の一定割合 (2) 対象となる契約における利益相当額が、同様の契約から通常予想される利益よりも大きい場合には、当該同様の契約から予想される合理的な利益相当額

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
に対する権利を得ていなければならない。 (¶ B9) (1) 顧客（又は他の当事者）による 解約の前の契約に基づく企業の履行の程度を合理的に反映すると見込まれる利益マージンの一定割合 (2) 契約固有のマージンが、企業が同様の契約から通常生み出すリターンよりも高い場合には、同様の契約についての企業の資本コストに対する合理的なリターン（又は同様の契約についての企業の通常の営業マージン） 22. 企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利は、支払に対する現在の無条件の権利である必要はない。多くの場合、企業は、合意された達成目標に到達した時点又は履行義務を完全に充足した時点で初めて、支払に対する無条件の権利を有する。現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約されたとした場合に、現在までに完了した履行に対する支払を要求又は保持する強制可能な権利を有するかどうかを考慮しなければならない。(¶ B10) 23. 一部の契約では、顧客が契約の存続期間中の所定の時点でのみ契約を解約する権利を有している場合や、顧客が契約を解約する権利を全く有していない場合がある。顧客がその時点で契約を解約する権利がないのに契約を解約	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
するように行動する場合（顧客が約束した義務を履行しなかった場合を含む）には、契約（又は他の法律）が企業に、契約で約束した財又はサービスを引き続き顧客に移転し、当該財又はサービスと交換に約束された対価を支払うよう顧客に要求する権利を与える場合がある。そうした状況では、企業は現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有している。企業は、契約に従って義務の履行を継続して、顧客に義務の履行（約束された対価の支払を含む）を要求する権利を有しているからである。（¶ B11） 24. 現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利の有無及び強制可能性を評価する際に、企業は、契約条件を、当該契約条件を補足するか又は覆す可能性のある法令又は判例とともに、考慮しなければならない。これには、以下に該当するかどうかの評価が含まれる。（¶ B12） (1) 顧客との契約には現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利が明示されていなくても、法令、行政上の実務又は判例が当該権利を企業に与えている。 (2) 関連性のある判例が、同様の契約における現在までに完了した履行に対する支払を受ける同様の権利に、法的拘束力がないことを示している。 (3) 支払を受ける権利を強制しないことを選択するという企業の取引慣行により、当該権利がその法的	17. 履行を完了した部分について対価を受ける権利の有無及び当該権利の強制力の有無を判定するにあたっては、契約条件を当該契約条件を補足するか又は覆す可能性のある法令又は判例等とともに考慮しなければならない。当該考慮をするにあたっては、以下に該当するかどうか評価しなければならない。（¶ B12） (1) 当該権利について、契約上明記されていない場合であっても、法令又は判例等により確認されることが (2) 判例等により、同様の契約における当該権利について、法的拘束力がないことが示されていること (3) 当該権利を強制しない取引慣行があることにより、当該権利は法的に強制力があるとはいえないこと

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
環境では強制可能ではない状態になる結果が生じている。しかし、企業が同様の契約で支払を受ける権利を放棄することを選択する場合があるとしても、企業は、顧客との契約で、現在までの履行に対する支払を受ける権利が依然として強制可能である場合には、現在までの支払に対する権利を引き続き有することになる。 25. 契約で示されている支払予定は、必ずしも、企業が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かどうかを示すものではない。契約における支払予定は、顧客が支払う対価の時期及び金額を定めるものであるが、支払予定は必ずしも、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利の証拠を提供するとは限らない。これは、例えば、契約により、顧客から受け取った対価が、企業が契約で約束した履行を行えなかったこと以外の理由で返金可能であることが定められている場合があるからである。(¶ B13)	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための方法（付録 B：適用指針） 26. 第 XX 項（¶ 35-37）に従って一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度を測定するために使用することのできる方法には、次のものがある。（¶ B14） (1) アウトプット法（第 XX 項（¶ B15-B17）参照） (2) インプット法（第 XX 項（¶ B18-B19）参照） 以下、本日の議論では省略	

ディスカッション・ポイント

上記の表について、主に第 3 項に記載した観点からご意見を頂きたい。

第 68 回収益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

（全般）

- IFRS の日本語訳そのままでは理解が困難であるため、会計基準を使用する人にとって理解が容易となる日本語に表現を見直すという方向性がよい。
- IFRS 任意適用企業においても、実務において使えるように理解しやすい表現を用いていると考えられ、理解可能な表現に見直す方向性がよい。
- 根本的な部分を維持しつつ平易な文章にすることが重要であり、そのうえで関係者に周知し、理解を浸透させていくことが必要である。
- IFRS 第 15 号の根幹が変わらないようにして、IFRS 第 15 号における説明的な部分や冗長な記述を基準本文から削除しつつ平易な文章を作成し、必要な場合には一定の追記を行うという方法がよい。

（履行義務の充足による収益の認識に係る原則の文言について（IFRS 第 15 号第 31 項））

- IFRS 第 15 号では、顧客が資産に対する支配を獲得した時に、資産が顧客に移転され、それにより履行義務が充足され、収益を認識することが原則となっているため、その点は崩さないほうがよい。
- 「販売」を商品又は製品について限定して使用しているが、「販売」にはサービスも入る。

（その他の規定）

- 一定の期間にわたり充足される履行義務の規定（IFRS 第 15 号第 35 項(a)から(c)）に関連するガイダンスは、アウトリーチ等を受けて修正されてきたという経緯があることに鑑みると、「表現を見直したもの」にも引き継ぐことを検討すべきである。

考えられる課題及び対応案

7. 課題を分析するにあたって、さしあたり、次のように課題を区分する。
 - (1) (課題区分①) IFRS 第 15 号における取扱いが現在の日本基準における実務と異なる場合、どの程度実務を考慮した対応を図るか。
 - (2) (課題区分②) 適用する上でのコストの軽減について対応を図るか(重要性の検討を含む)。
 - (3) (課題区分③) IFRS 第 15 号に含まれていないガイダンス又は設例を設けるか。
8. 意見募集文書に寄せられたコメント等から、以下が課題に含まれると考えられる。(全体の進め方を検討する上で抽出した主なものであり網羅性はない。)

【課題 1】(課題区分①②に対応)

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件(IFRS 第 15 号第 35 項(a))を満たす場合において、現在の日本基準における実務と異なる点について対応を図るか。
 - 電気事業等における検針日基準
 - 輸送サービスにおける実務
 - 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入
 - スマートフォン向けゲームの課金

【課題 2】(課題区分①③に対応)

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件(IFRS 第 15 号第 35 項(a))を満たす可能性がある場合において、一律に一定の期間にわたり収益を認識することは実態に合わないのではないかとの懸念について対応を図るか。

【課題 3】(課題区分①②③に対応)

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件(IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c))の判断の困難さや統一的な取扱いの必要性について対応を図るか。
 - IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件の判断の困難さ
 - IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件のうち、企業が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判断の困難さ

- 一般的な工事契約等に対する判断の負荷

【課題 4】（課題区分①②③に対応）

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件を満たすとしても、進捗度を合理的に測定できない場合に適用される原価回収基準について、現在の日本基準と異なる点について対応を図るか。
 - 原価回収基準の合理性への懸念
 - 原価回収基準の採用への慎重な検討の要望
 - 原価回収基準による実務上の負担及び現行実務の継続性
 - 原価回収基準に対するガイダンスや設例の要望

【課題 5】（課題区分①②に対応）

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件（IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c)）を満たす可能性のある小口工事や工期がごく短い工事について、現在の日本基準と異なる点について対応を図るか。

【課題 6】（課題区分①②に対応）

- 一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件（IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c)）について、中小建設会社への配慮を図るか。
9. なお、一定の期間にわたり充足される履行義務の論点には、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件を満たす場合において、進捗度の測定方法の適用の困難さについて対応を図るかという課題も考えられるが、今回の議論では取り扱わない。

ディスカッション・ポイント

上記以外に、意見募集文書で聞かれた適用上の課題のうち、全体の進め方を検討する上で抽出すべき主なものはあるか。

10. 以下、連結財務諸表を想定した検討を行う。個別財務諸表における適用については、別途、検討を行う。

【課題 1】について

11. IFRS 第 15 号では、主にサービスの提供について、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場合（IFRS 第 15 号第 35 項(a)）には、企業は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ため、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とされている。
12. 日本基準では、企業会計原則注解（注 5）において、役務の提供に関して、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過を基礎として収益を認識するとされている¹。
13. IFRS 第 15 号によると一定の期間にわたり収益が認識される可能性がある取引であっても、日本基準においてさまざまな実務があり、意見募集文書に以下のような意見が寄せられている。

(1) 電気事業等における検針日基準²

- 電力・ガス等の料金収入に対する収益認識は、IAS 第 18 号「収益」とも差異があるため、売上高が巨額な業種における適用を明らかにする必要がある。
- 検針日基準が適用されている電気料金のように、事業の性質上、期末日の一時点で、すべての顧客に対する財の移転価格を測定することが極めて困難であり、かつ蓋然性の高い見積りも困難である取引がある。期末日までの収益を認識することとなると、事業遂行上の支障が生じ、また適切な財務諸表の表示につながらないと考えられるため、一定の開示を行うことを

¹ 法人税法基本通達によると、請負契約については、請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている（基本通達 2-1-5）。別の定めとして、一定の工事契約や技術役務の提供に係る報酬については部分完成基準等が定められている（基本通達 2-1-9 及び 2-1-12）。

² 法人税法基本通達によると、棚卸資産の販売による収益の金額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている（基本通達 2-1-1）。棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、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こととなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとするとしている。また、この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとすることができるとされている（基本通達 2-1-2）。

(1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日

(2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

条件として、現行の会計処理によることが認められる措置を検討いただきたい。

- 継続的で業務量の変動する役務提供契約等で、事務の都合上、月末日以外を締切日として1か月分の業務量を測定し、当月の収益に計上する場合があるが、締切日翌日から月末日までの業務量を見積って収益計上する場合には事務が非常に煩雑になる。
- 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料については、電気事業会計規則において、「調査決定の完了した金額を計上する」とされていることから、検針対象期間に供給された電気に関する収益を検針日にまとめて計上している。IFRS 第15号に基づく場合には、顧客に電気が届けられた時点で履行義務が充足され、かつ送電は絶え間なく実施されているため、会計期間に送電が完了した電力に関しては、当該会計期間に収益認識することが考えられるが、顧客に供給される電力量は、現時点では全ての顧客について日々計測するためのインフラが整っておらず、電力量、単価ともに概算見積りにならざるを得ない可能性がある。したがって、新会計基準を開発する場合、電気事業会計規則の規定との調整を行う必要があると考えられる。

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

(2) 輸送サービスにおける実務³

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

³ 法人税法基本通達によると、運送業における運送収入の額は、原則としてその運送に係る役務の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている。ただし、法人が、運送契約の種類、性質、内容等に応じ、例えば次に掲げるような方法のうちその運送収入に係る収益の計上基準として合理的であると認められるものにより継続してその収益計上を行っている場合には、これを認めるとされている（基本通達2-1-13）。

- (1) 乗車券、乗船券、搭乗券等を発売した日にその発売に係る運送収入の額を収益計上する方法
- (2) 船舶、航空機等が積地を出発した日に当該船舶、航空機等に積載した貨物又は乗客に係る運送収入の額を収益計上する方法
- (3) 一の航海に通常要する期間がおおむね4月以内である場合において、当該一の航海に係る運送収入の額を当該一の航海を完了した日に収益計上する方法
- (4) 一の運送に通常要する期間又は運送を約した期間の経過に応じて日割又は月割等によりその運送収入の額を収益計上する方法

考えられる。

- 海運業においては、運送主体（船舶の運航）に着目し、航海単位（空船廻航期間を含む。）で収支計算を行うことが実務慣行として定着してきたが、仮に履行義務の識別の際に運送客体（貨物）に着目することとなると、必然的に発生する空船廻航期間の取扱いについて実務慣行から大きく離れる可能性がある。
- 海運業⁴においては、収益認識が完了基準であっても進行基準であっても、一航海は最長でも3か月程度であり、会計年度でみると収支計上額に大きな差異は生じず、税務上も役務提供完了基準を原則として複数の会計実務が認められているため、企業の実務負担等のコストと財務諸表利用者における便益のバランスの検討を慎重に行うべきであると考えられる。

(3) 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入⁵

- 発売日を基準とする方法と有効開始日を基準とする方法の差異の重要性が乏しいことを理由として発売日⁶を基準とする方法を採用しているケースにおいて、仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、他社との連絡精算の仕組みの見直しや追加のシステムの開発が必要になる可能性がある。
- 鉄道業における定期券収入の会計処理について、IFRS 第15号第35項(a)に基づき、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するか検討が必要であると考えられる。

(4) スマートフォン向けゲームの課金⁷

- スマートフォン向けゲームは従来のゲームより多種多様なサービスがあり、ユーザーがアイテムを購入した時点でゲーム開発会社側の役務提供が完了していると考えられるものが多く、またゲーム内のアイテムの利用量

⁴ 意見募集文書に寄せられた意見によると、我が国の外航海運業においては、多数の顧客の多種多様な貨物を合わせて積載し、多数の港に寄港するコンテナ定期船事業では、複合輸送進行基準が主流であり、不定期船事業では、航海完了基準又は航海進行基準が定着している。

⁵ 意見募集文書に寄せられた意見によると、鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入は、日本基準における実務において、一定の期間にわたり収益を認識する会計処理となっているが、定期乗車券は有効開始日以前から発売しており、翌期の役務提供に対応する前受運賃の計上金額の算出方法は発売日と基準とする方法と有効開始日を基準とする方法の両方が合理的な方法として認められている。

⁶ 意見募集文書に寄せられた意見によると、多くの鉄道事業者において、継続定期の場合、有効開始日の14日前から発売している。

⁷ 意見募集文書に寄せられた意見によると、スマートフォン向けゲームにおいては、アイテムを直接現金で購入するのではなく、ゲーム内通貨を購入し、その通貨を使用してアイテムを購入する。現状、ゲーム内通貨購入時かゲーム内通貨使用時に収益が計上されることが多い。

を合理的に見積ることは非常に困難であるため、アイテム等の使用状況に応じて収益計上を行うことは妥当ではないと考えられる。

- モバイルゲームにおいては、現行の実務上、ユーザーが仮想通貨でアイテムを購入している時点で収益認識している場合が多いと考えられるが、ユーザーがアイテムを利用する期間にわたり収益認識するとした場合には影響が大きいと考えられる。

(対応案)

14. この日本基準における実務との差異について検討する場合、方法としては、以下のようものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 IFRS 第15号に定める会計処理と異なることを確認した上で、一定の例外処理を認める。

(例示)

- 一定の期間、例外処理を認める。
- 収益を認識する時期のずれが短期間で、かつ、重大な適用上のコスト（移行時及びその後の各期）を要する場合に、例外処理を認める。

15. 前項を考察する上では、以下の点を踏まえて検討することになると考えられる。

(1) 企業間の比較可能性

(2) 一貫した考え方に基づく会計処理を適用することの便益と収益認識時点を変更することに要する適用上のコストとの比較考量

ディスカッション・ポイント

【課題1】に対応を図るべきか、対応を図る場合、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

第 68 回收益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

- 法人税法基本通達 2-1-2 では、合理的であると認められ継続して収益計上を行う日が棚卸資産の引渡日として認められており、我が国の実務において、合理的かつ継続的に行われてきた方法を認めるという考え方が浸透していることを考慮して、日本基準における実務を開発する基準においてどのように取り扱うか検討すべきである。
- 電力業のように検針を行わない限り使用実績を適切に把握できない取引については、IFRS 第 15 号をどのように適用するかについて検討する必要がある。
- IFRS 第 15 号の内容を開発する基準にそのまま取り込む場合に、企業においてどのような問題が生じるのか、従来の処理を継続することと IFRS 第 15 号の内容に基づく方法に変えることのどちらが合理的であるのかということを検討する必要があると考えられる。
- 一定期間だけ例外処理を認めるという対応方法は、IFRS 第 15 号と日本基準との差異が複雑になるなどかえって混乱をきたすのではないかと。早期適用を認めた上で、強制適用時期を検討して十分な猶予期間を与えるという対応方法でよいのではないかと。

【課題 2】について

16. IFRS 第 15 号では、主にサービスの提供について、IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件を満たす場合には、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とされている。

また、企業の履行からの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のかを容易に識別できない状況では、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになったとしても作業の大幅なやり直しをする必要はないと企業が判断する場合には、履行義務は一定期間にわたり充足されるとされている。

17. IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件に関して、輸送サービスについて、一律に一定の期間にわたり収益を認識することは実態に合わないのではないかと懸念が意見募集文書に寄せられている。

- 輸送サービスは、顧客が指定する場所へ運送するまでは義務を果たしたことなくならず、また、輸送途上の物品について顧客に対価を請求することができないため、一時点で充足される履行義務とするべきであると考えられ

る。

- IFRS 第 15 号の結論の根拠においては、輸送サービスを一定の期間にわたり充足される履行義務に分類することを示唆していると解釈され得るが、多様な事業モデルを持つ海運業においては、一様にそのように分類することは適切ではない。
- IFRS 第 15 号 BC126 項において、商品が行程の一部だけしか輸送されなかったとしても、別の企業が企業の現在までの履行を実質的にやり直す必要がないとされているが、別の企業が輸送途中でやり直す場合には、その経済的対価は距離に比例して低くなるとは限らないと考えられ、また海上輸送において別の企業が残りの履行を引き受けることは現実的に不可能であると考えられる。
- 輸送サービスについては、例えば輸送距離が 99%に達したから進捗度を 99%とするのは意味がなく、顧客が資産に対する支配を獲得するにしたがって資産が移転し、履行義務が充足されるという認識基準を適用することができないと考えられる。

(対応案)

18. 上記については、コストに関する懸念のほか、処理そのものに対する合理性、有用性に対して懸念が表明されており、別途、検討を行う。

ディスカッション・ポイント

【課題 2】について、現段階でご意見があれば頂きたい。

【課題 3】について

19. IFRS 第 15 号では、主に工事契約等について、次のいずれかに該当する場合には、企業は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ため、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とされている。
- (1) 企業の履行が、財又はサービス（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配する（IFRS 第 15 号第 35 項(b)）。
 - (2) 企業の履行が、企業が他に転用できる財又はサービスを創出せず、かつ、企業が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（IFRS 第 15 号第 35 項(c)）。

20. 一定の期間にわたり収益が認識される取引の適用範囲が、IFRS 第 15 号と日本基準で異なる可能性があり、IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c)の要件の判断の困難さについては、意見募集文書に対して以下のような意見が寄せられている。

(1) IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件の判断の困難さ

- 支配の移転における支配の概念をより明確にすることを要望する。
- 実務上多くの影響が生じるであろう建設工事契約については、具体的な設例の追加や結論の根拠の中で適用上の考え方を示すなど、基準を適用しやすく工夫を追加すべきであると考えられる。
- IFRS 第 15 号では、企業が顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、顧客は一般的に、企業の履行から生じる仕掛品を支配する（IFRS 第 15 号 BC129 項）とされ、また、企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない（IFRS 第 15 号第 38 項(b)）とされているが、例えば、顧客が建設中の建物への自由な立ち入りや占有が制限されている中で、顧客が建設中の建物の利用を指図でき、建設中の建物を支配するといえるのかという点について十分な検討が必要であると考えられる。
- （意見募集文書の具体例に関して）工事途中に顧客の意思で利用を指図できる状況とは、顧客からの変更工事の指示なのか、建物の一部利用を示すのか具体的な条件が不明であり、収益認識の判断が困難であると考えられる。
- 我が国において一定の期間にわたり充足される履行義務に該当すると考えられる建設業やソフトウェアの開発について、IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c)のような要件を満たしている契約形態が主流とは思われない。

(2) IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件のうち、企業が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（以下「強制可能な権利に関する要件」という。）の判断の困難さ

- 個別契約書における解約時報酬請求権の記載の有無により、会計処理に制約が生じることのないように、民法など国内法上の取扱いや過去解約事例、解約発生時の求償方針などを含めた解釈が強制可能な権利に関する要件について可能であることを明確にしてほしい。

- 我が国の標準的な工事請負契約や民法などの国内法、判例等に照らして、強制可能な権利に関する要件を満たしているといえるのかという点について十分な検討が必要であると考えられる。
- 情報サービス業界において、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する場合において、請負契約については、民法第 641 条⁸及び東京地裁昭和 60 年 5 月 28 日判決に基づき、また準委任契約については、民法第 648 条第 3 項⁹（委任の規定）及び第 656 条¹⁰に基づき、強制可能な権利に関する要件を満たしていると判断する法的根拠があると考えられる。
- 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する契約であるならば、一定の期間にわたる収益を机上の計算で認識できるのか、あるいは欧米の実務のように、各期に発注者、査定人とともに出来高を評価して支払に結びつけることを基礎とすべきかについて方針を明示する必要があると考えられる。

(3) 一般的な工事契約等に対する判断の負荷

- 個々の工事契約について工事進行基準に該当するかどうかを、個別 1 件ごとに判断することは実務上困難な場合もあると考えられ、また多大な事務負担の発生も懸念されるため、特殊な工事契約は除き、建設業における一般的な工事契約については、原則として個々の契約毎の工事進行基準の適用に関する判断は省略するというのが現実的な対応であると考えられる。
- IFRS 第 15 号における工事進行基準に関する規定の解釈が難しく、企業による判断の多様性が生じることが予想される。一般的な建設工事契約についてはどの要件に該当するのか適用指針において明確化することが考えられる。

⁸ 民法第 641 条によると、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。

⁹ 民法第 648 条第 3 項によると、委任が受任者の責めに帰することができない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されている。

¹⁰ 民法第 656 条によると、この節（第十節 委任）の規定は、法律行為でない事務の委託について準用するとされている。

(対応案)

21. IFRS 第 15 号第 35 項(b)の判断の困難さについて検討する場合、方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法 1 特段の対応を行わない。

方法 2 IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件について、IFRS 第 15 号の解釈とならないよう留意した上で、ガイダンスを追加的に設ける。

(例示)

- 顧客の土地の上に建設を行う工事契約について、支配の原則と建設中の建物に対する顧客が行うことができる活動との関係を明らかにする。

22. IFRS 第 15 号第 35 項(c)の判断の困難さ及び統一的な取扱いについて検討する場合、方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法 1 特段の対応を行わない。

方法 2 IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件について、IFRS 第 15 号の解釈とならないよう留意した上で、我が国の法令（民法）等に基づいたガイダンスを追加的に設ける。

ディスカッション・ポイント

【課題 3】に対応を図るべきか、対応を図る場合、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

第 68 回収益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号は、法令や判例等を踏まえた総合的な検討を要求しており、日本基準の開発にあたっては、日本の法律の枠組みとして民法上の整理が必要になると考えられる。ただし、そのような整理を会計基準の中にどのように記載すべきかについては、別途検討が必要になる。
- 比較可能性や適用上の多様性の問題に対応するために、過去の判例や法令上の考え方について、例示として結論の背景等に記載することが望ましい。
- 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件の一部（IFRS 第 15 号第 35 項 (b) 及び(c)）における支配に対する解釈により各社の会計上の取扱いが異なるものとならないように、実務上典型的なケースを例示することが考えられる。

【課題 4】について

23. IFRS 第 15 号では、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る場合にのみ、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するとされている。

契約の初期段階等において、履行義務の結果を合理的に測定することができないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合には、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、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の認識を行うこととされている。

24. 日本基準では、工事契約等に関して、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（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信頼性をもって見積ることができる場合）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こととされている。

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ため、工事原価回収基準（工事原価を発生した期間に費用として認識しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上する方法）は採用されていない。

25. 履行の進捗度を合理的に測定できず、かつ、履行義務を充足する際に発生するコストを見込んでいる場合には、日本基準では工事完成基準を適用することになるが、IFRS 第 15 号では原価回収基準を適用することになるため、意見募集文書に以下のような意見が寄せられている。

(1) 原価回収基準の合理性への懸念

- 進捗度を合理的に測定できない場合に、収益を認識することには違和感があり、工事完成基準を適用することが合理的な処理であると考えられる。
- 実行予算が組まれる前の工事に原価回収基準を導入する場合、実際は利益のある案件について売上高が計上されるものの利益が計上されないため、実態にそぐわない可能性がある。
- 現行の日本基準において工事進行基準による収益認識を開始するのは、通常、工事契約に関する実行予算が完成した時点であり、実行予算がない段階で発生したコストについて最終的に回収できる金額を見込むことには合理性がないと考えられる。
- 原価回収基準が適用されると、完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがあるとともに、工期の終盤に利益率等が高くなり、期間損益の比較が困難になる可能性がある。

(2) 原価回収基準の採用への慎重な検討の要望

- 今回の会計基準の開発が国際的な整合性を図ることを趣旨としているのであれば原価回収基準の適用を検討すべきであるが、工事完成基準を適用する企業が多く存在することを鑑みれば、工事完成基準の適用の余地も検討すべきであり、コストと便益を勘案して検討していくことが必要である。
- 原価回収基準を新基準に含めるかどうかについては、企業への影響を含めて慎重な検討が必要である。
- 建設業にとって、従来の日本基準による会計処理と概念を大きく転換させることになる極めて重要な論点であるため、より根本的な基準の考え方に對して整理が必要であると考えられる。

(3) 原価回収基準による実務上の負担及び現行実務の継続性

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

- 原価回収基準を適用したとしても純利益及び純資産への影響がないことに鑑みれば、原価回収基準を採用しないことがコンバージェンスの重大な障害になるともいえないため、現行実務との継続性を重視し、日本基準における見解を踏襲すべきであると考えられる。
- 進捗度をもって見積ることが困難な場合は、工事予算が未確定である契約初期の段階が多いと考えられるが、初期の段階で発生するコストは限られており、そのうち回収可能性が高い部分について収益計上するとしても金額的重要性は低い場合が多いと考えられる。そのため、一律に原価回収基準を適用するのではなく、重要性が低いものについては工事完成基準も認めるべきであると考えられる。

(4) 原価回収基準に対するガイダンスや設例の要望

- 契約初期段階の工事契約に関連して、ガイダンスの整備等において重要性についての解説を行っていただきたい。
- 原価回収基準を採用するのであれば、日本基準に従来なかったものであるため、設例を含めた詳細なガイダンスを提供することを要望する。
- 工事原価総額のみならず、工事収益総額が見込めない場合には、原価回収基準を適用する際の「発生したコストが回収されると見込まれる範囲」が不明確となり、進捗度を合理的に測定できない場合と判断しうるのか論点となると考えられる。

(対応案)

26. 原価回収基準に対しては、コストに関する懸念のほか、処理そのものに対する合理性、有用性に対して懸念が表明されており、別途、検討を行う。

ディスカッション・ポイント

【課題 4】について、現段階でご意見があれば頂きたい。

第 68 回収益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

- 原価回収基準については、非常に違和感があり、当該規定が妥当なのかという懸念と大きなコストの負担感の両方が意見として聞かれているため、当該規定を開発する基準に取り込まないことを検討することも考えられるのではないかな。
- 原価回収基準のように現行の日本基準では認められていない会計処理を開発する基準に導入することを検討する際には、従来認められなかったものがなぜ認めることができるのかという理論的な整合性について検討する必要がある。
- 工事進行基準の簡易的な会計処理として、少額な収益及び費用を計上する原価回収基準を導入することにも一定の合理性があるのではないかな。
- 原価回収基準は、支払を受ける強制可能な権利を有しているという要件（IFRS 第 15 号第 35 項(c)）のガイダンスにおける合理的な利益マージンの定めと整合しない可能性のある規定ではあるが、従来の収益認識基準において存在していた規定であるという理由から IFRS 第 15 号に引き継がれたと理解している。原価回収基準を検討するにあたっては、開発する基準におけるその他の規定との整合性等を整理することが考えられるのではないかな。

【課題 5】について

27. IFRS 第 15 号では、IFRS 第 15 号第 35 項(b)又は(c)に該当する場合には、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とされている。
28. 日本基準では、工事契約や受注制作のソフトウェアについて、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は工事進行基準が適用される。ただし、工事契約に金額的な重要性がない等の理由により、個別に工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理が行われていない工事契約や、工期がごく短い工事契約については、工事完成基準が適用されている¹¹。

¹¹ 法人税法によると、工事の請負については、原則として工事完成基準が適用されるが、特例として、一定の要件を満たす長期大規模工事の請負については、工事進行基準が適用され、長期大規模工事以外で一定の要件を満たす工事の請負については、工事完成基準と工事進行基準の選択適用が認められている（法人税法第 64 条）。

29. IFRS 第 15 号によると一定の期間にわたり収益が認識される可能性がある小口工事や工期がごく短い工事については、日本基準において工事完成基準が認められており、意見募集文書に以下のような意見が寄せられている。

- 質的かつ量的に重要性のない工事契約等については、実務上の便法として、工事完成基準を検討することは有益であると考えられる。
- 工期がごく短い工事等については、企業の円滑な実務手続が確保されるように、重要性についてのガイダンス等を検討することが考えられる。
- 短期少額の工事についても工事進行基準を適用することになると、極めて事務処理が煩雑になりコスト負担が必要となるため、対応が困難となると考えられる。
- 我が国における会計基準に設けられている工事進行基準の適用要否に関する重要性基準については、作成者の負担と利用者の便益のバランスを考慮して定められたものであるため、同様の規定を設けることが適切と考えられる。
- 雑小口工事や工期がごく短い工事は、集合体として工事完成基準により一括売上計上しているのが現状であるため、工事進行基準を適用する場合には、事務作業が膨大になると考えられる。質的・量的に重要性のない工事契約については、実務上の便法として、工事完成基準で収益を認識することが考えられる。

(対応案)

30. この重要性の課題について検討する場合、方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法 1 特段の対応を行わない。

方法 2 重要性の乏しい小口工事や工期がごく短い工事について、一時点で収益を認識することを明示的に認める。

ディスカッション・ポイント

【課題 5】に対応を図るべきか、対応を図る場合、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

第 68 回収益認識専門委員会（2016 年 8 月 3 日開催）で聞かれた主な意見

- すべての工事契約について工事進行基準を適用するのは実務的に非常に困難である。
- 重要性については、個別の項目に定めることが困難である場合もあるため、全般的事項として定めることがよいのではないかと考えられる。

【課題 6】について

31. IFRS 第 15 号によると一定の期間にわたり収益が認識される取引について、中小建設会社における負荷という観点から、意見募集文書に以下のような意見が寄せられている。
- IFRS 第 15 号第 35 項の要件を満たす場合、工事完成基準は採用できないことになるが、高度な会計処理に対応できる十分な経理体制が整っていない中小建設会社については、簡便な会計処理として工事完成基準の適用を継続せざるを得ず、中小建設会社が工事完成基準を継続適用できるような配慮が必要であると考えられる。

（対応案）

32. この意見については、個別財務諸表における適用に関連するものであり、別途、検討を行う。

ディスカッション・ポイント

【課題 6】について、現段階でご意見があれば頂きたい。

以 上

別紙 1-1 意見募集文書の抜粋：【論点 9①】

【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。

日本基準又は日本基準における実務

98. 日本基準では、役務の提供に関して、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過を基礎として収益を認識するとされている（企業会計原則注解（注 5）（2）及び（4））。日本基準における実務では、役務に関する収益は、役務の提供が完了した時点で認識される例や、継続して役務の提供を行う場合には時間の経過を基礎として認識される例が見られる。

工事契約や受注制作のソフトウェアについては、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は工事進行基準が適用され、それ以外の場合は工事完成基準が適用される（工事契約会計基準第 5 項及び第 9 項）。

なお、工事契約に金額的な重要性がない等の理由により、個別に工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理が行われていない工事契約については、工事進行基準の適用要件を満たさないとされている（工事契約会計基準第 50 項）。また、工期がごく短いものは、通常、金額的重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定されるため、当該取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられるとされている（工事契約会計基準第 53 項）。

99. 日本基準では、工事契約について、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額について工事損失引当金として計上することとされており、これは、工事進行基準であるか工事完成基準であるかにかかわらず、また、工事の進捗の程度にかかわらず適用されるとされている（工事契約会計基準第 19 項及び第 20 項）。この工事損失引当金は、企業会計原則注解（注 18）の引当金を工事契約の場合に適用したものとされている（工事契約会計基準第 63 項）。

IFRS 第 15 号での取扱い

100. IFRS 第 15 号では、次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は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ため、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が要求されている（第 35 項）。
- (1) 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（主にサービスの提供。例えば、清掃サービス）。
 - (2) 企業の履行が、財又はサービス（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配する。
 - (3) 企業の履行が、企業が他に転用できる財又はサービスを創出せず、かつ、企業が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。なお、当該権利は、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（現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額。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）を受ける権利である（第 37 項及び B9 項）。

なお、進捗度を合理的に算定できない工事契約等については【論点 9②】を参照。

101. 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足され収益が一時点で認識される（第 38 項）。
102. IFRS 第 15 号は、不利な契約に関する規定を設けておらず、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の取扱いによることとされている（BC295 項及び BC296 項）。

IAS 第 37 号では、不利な契約を、契約による債務を履行するための不可避免的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約と定義し、当該契約による現在の債務を引当金として認識することとされている（IAS 第 37 号第 66 項及び IAS 第 37 号第 68 項）。

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）を受け取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。

別紙 1-2 意見募集文書の抜粋：【論点 9②】

【論点 9②】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に測定できない場合）（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になるため、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。

日本基準又は日本基準における実務

109. 日本基準では、工事契約等に関して、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、すなわち、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信頼性をもって見積ることができる場合には工事進行基準が適用され、この要件を満たさない場合には工事完成基準が適用される（工事契約会計基準第 5 項及び第 9 項）。

進捗部分について成果の確実性が認められない場合において、工事原価を発生した期間に費用として認識しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上する方法（工事原価回収基準）は認められていない（工事契約会計基準第 54 項）。

IFRS 第 15 号での取扱い

110. IFRS 第 15 号においては、アウトプット法やインプット法等の進捗度の測定方法に基づき、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する（第 41 項及び第 44 項）。

契約の初期段階等の一部の状況においては、企業が履行義務の結果を合理的に測定することができないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収する

と見込んでいる場合があり、その場合には、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、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の認識を行う（第 45 項）。

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になるため、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可能性があると考えられる。

（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。

以 上