第 346 回企業会計基準委員会	資料番号	審議事項(4)-4
	日付	2016 年 10 月 6 日

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 個別論点の検討
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、第 342 回及び第 343 回企業会計基準委員会（2016 年 8 月 10 日及び 8 月 30 日開催）にモデルケースとしてご審議いただいた【論点 9①②】「一定の期間にわたり充足される履行義務」について、審議事項(4)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえ再構成することを目的としている。

2. 審議事項(4)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

   - IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

     また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

   - 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。

     ✓ 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。

     ✓ 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている

   (1) IFRS 第 15 号の定めの表現の置換えを行う。

   (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の定めの表現の置換え

4. 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、表現を見直した文案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

   緑色：結論の背景に含めるもの

   (2) 第 2 項に記載のとおり、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定め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。

   (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、審議事項(4)-3 で検討した履行義務、取引価格、資産に対する支配の定義が別途定められることを前提としている。

6. また、専門委員会及び企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえ、次の対応を行っている。第 343 回企業会計基準委員会からの変更点は、修正履歴で示している。

   (1) IFRS 第 15 号第 31 項は基本となる定めであり、修正を行わずに基準に取り込むべきとの意見が聞かれたことから、表現を見直した文案の第 2 項について、IFRS 第 15 号第 31 項をほぼそのまま取り入れる形に修正している。

   (2) IFRS 第 15 号における「財又はサービス」という用語について、「商品又は製品並びにサービス」という用語に置き換えていたが、これに対し、原文に近い表現とすべきであるという意見や、一般的な経済用語であり抵抗感がない、又は長期の未完成請負工事等が例外となるように見えるとの意見が聞かれた。したがって、IFRS 第 15 号と同様に「財又はサービス」という用語を用いるよう修正している。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

7. なお、これまでの審議では、IFRS 第 15 号と同じ結果を得るために、基本的に同じレベルの詳細な定めを置くべきとの意見が聞かれている。一方で、あまりに詳細な定めを置くことは円滑な導入の妨げになる可能性もあると考えられる。細部まで同じ結果を得ることまでは求めずに、IFRS 第 15 号の詳細な定めのすべては採り入れないことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント
IFRS 第 15 号の定めの表現の置換えに関して、IFRS 第 15 号の詳細な定めのすべては採り入れないとする事務局の提案についてご意見を頂きたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
履行義務の充足（本文）	**履行義務の充足による収益の認識**
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）[1,2]	1. 本会計基準において、顧客との契約等の対象となる財又はサービスについて、資産と記載することもある。 2. 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、収益を認識する。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. 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） （左記の「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。」は論点 10 の文案において記載している。）

削除: 以下

削除: 商品

削除: 製品並びに

削除: <#>（案 1）
顧客と締結

削除: 契約等により

削除: に対する支配

削除:
（案 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し[3]、当該商品又は製品並びにサービスに対する支配を顧客に

削除: こと

削除: よって履行義務

削除: 充足

削除: に又は充足するにつれて、収益を認識する。
（注）顧客による支配の獲得と支配の移転の関係や、資産の移転についてリスクと経済価値ではなく支配を考慮

削除: ことについては、要求事項ではなく説明

削除: ため、結論の背景に記載することが考えられる。

[1] IFRS 第 15 号第 31 項の原文は以下のとおりである。
An entity shall recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation by transferring a promised good or service (ie an asset) to a customer. An asset is transferred when (or as) the customer obtains control of that asset.

[2] 関連する IFRS 第 15 号の結論の根拠（BC117 項）の原文は以下のとおりである。
Revenue is recognised when (or as) goods or services are transferred to a customer. This is because an entity satisfies its performance obligation by transferring control of the promised good or service underlying that performance obligation to the customer. Consequently, assessing when control of a good or service is transferred is a critical step in applying IFRS 15.

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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	（左記の「資産に対する支配」は、審議事項(4)-3「用語の定義」において検討している。）
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. 資産に対する支配を顧客に移転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）	**一定の期間にわたり充足される履行義務**
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	5. 次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することにより、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）[3] (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）。	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)　企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること (2)　企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること (3)　以下の要件のいずれも満たすこと ①　企業が顧客との契約における義務を履行することにより、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　企業が顧客との契約における義務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
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	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、

[3] IFRS 第 15 号第 35 項の原文は以下のとおりである。
An entity transfers control of a good or service over time and, therefore, satisfies a performance obligation and recognizes revenue over time, if one of the following criteria is met:
(a) the customer simultaneously receives and consumes the benefits provided by the entity's performance as the entity performs;
(b) the entity's performance creates or enhances an asset (for example, work in progress) that the customer controls as the asset is created or enhanced; or
(c) the entity's performance does not create an asset with an alternative use to the entity and the entity has an enforceable right to payment for performance completed to date.

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）	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のかどうかを第 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）	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る権利を有している場合である。（¶37）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定（本文）	**履行義務の充足に係る進捗度**
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）	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. 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ず、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）	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）
進捗度の測定方法（本文）	***進捗度の測定方法***
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）	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、財又はサービスの性質を考慮する。（¶41）

削除: 商品

削除: 製品並びに

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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)	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. 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)	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. 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)	13. 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収益を認識する。(¶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	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ときまで、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

削除: 適切な進捗度

削除: 見積りを行うため

削除: 必要となる信頼性のある情報が不足している場合、

削除: できないものと

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）	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）	**顧客による便益の享受**
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の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のかどうかを、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。	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。 作業を大幅にやり直す必要がないかどうかを考慮する場合には、次の仮定を置く。（¶B4） (1) 企業の残りの履行義務を他の企業に移転することを妨げる契約上の制限又は実務上の制約を考慮しない。 (2) 残りの履行義務を充足する他の企業は、企業が現在支配する資産からの便益を享受しない。また、当該他の企業は、履行義務が当該他の企業に移転した場合でも企業が支配することになる資産の便益

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
(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） **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）	を享受しない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）	**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**
21.　第 XX 項（¶37）に従い、顧客又は他	16.　履行を完了した部分についての補償

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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	金額は、合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額である。合理的な利益相当額に対する補償金額は、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

削除: 商品

削除: 製品あるいは提供した

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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)	

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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	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する。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する。(¶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 (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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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) **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) 第 26 項(¶B14)以下、本日の議論では省略	

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

課題の整理

8. 審議事項(4)-1 に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

  また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。

- 設例の追加については、以下の方針で検討する。

  (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

  (2) 我が国に特有な取引については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

9. 本資料では、意見募集文書で聞かれた意見をグルーピングし、代替的な会計処理の方法を設けるべき我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目、ガイダンス、設例の作成を行う項目の候補を識別する。

10. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

11. 【課題 1】については、意見募集文書で聞かれた以下のような取引が含まれる。

- 電気事業等における検針日基準
- 海運業等の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

12. 上記のような取引については、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する候補になると考えられるがどうか。今後、以下の点を検討することが考えられる。

(1) 財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲のものであるか。

(2) 経過的な取扱いが必要であるか。

【課題 2】重要性に関する事項

13. 【課題 2】については、意見募集文書で聞かれた以下のような取引が含まれる。

- 小口工事や工期がごく短い工事
- 原価回収基準

14. 重要性に関する定めを置く場合は、一般の重要性とは別に代替的な会計処理の方法として定めることになると考えられる。これらの重要性に関する課題は、他の論点における重要性に関する課題を識別した後に、全体として対応を検討してはどうか。検討を行う上でのポイントは、以下になると考えられる。

(1) 企業間の比較可能性を損なわせない範囲のものであるか。

(2) 重要性の定めを置く場合、定性的なものとするか、定量的なものとするか。

【課題 3】ガイダンスの追加

15. ガイダンスの追加については、第 8 項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

16. 意見募集に寄せられた意見や、専門委員会又は企業会計基準委員会で聞かれた意見では、主に次の項目について、一定の期間にわたり収益認識される取引であるか否かの判断が困難であるとの指摘が寄せられている（意見の詳細については別紙参照）。

    (A) IFRS 第 15 号第 35 項(b)「企業の履行が資産を創出するか増価させ、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」の要件の判断の困難さ

    (B) 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(支払に対する強制可能な権利の要件)」ことの判断の困難さ

    (C) 工事契約やソフトウェアの開発等に対する判断

17. 上記のうち（A）及び（B）について汎用性のある追加的なガイダンスを設けることは、IASB 及び FASB において長時間の審議を経て現在の定めとなったことを考えると難しいものと考えられる。ただし、(C) の工事契約やソフトウェアの開発等に対する判断については、特段の懸念が寄せられており、特に支払に対する強制可能な権利の要件については、我が国の法令にしたがった取扱い等を踏まえて、追加的なガイダンス又は設例を検討することが考えられるがどうか。

【課題 4】設例の作成

18. 設例の追加については、第 8 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。

    ① IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

    ② 我が国に特有な取引については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

19. ①について【論点 9】に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 13 から設例 17 が関係すると考えられ（進捗度の測定に係る設例を除く。）、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

20. ②については、第 17 項に記載したとおり、工事契約やソフトウェアの開発等に対する判断について、設例を設ける候補になりうると考えられるがどうか。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の設定は適切か。
- 他に、検討すべきと考えられる課題はあるか。
- 各課題の検討の方向性及び検討のポイントは、適切であるか。
- 【課題 3】又は【課題 4】について、ガイダンス又は設例の候補の選定方法は適切であるか。また、他にガイダンス又は設例を追加すべきと考えられる項目はあるか。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙　各課題に関連する聞かれた意見

【課題 1】　日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

1. IFRS 第 15 号に基づいて会計処理した場合には一定の期間にわたって収益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[5]

- 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。
- 継続的で業務量が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

[5] 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されている。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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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[6]

- 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。

[6] 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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 海運業[7]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[8]

- 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[9]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[10]

- 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。

---

[7] 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。

[8] 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。

[9] 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。

[10] 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

2. また、第68回及び第69回専門委員会（2016年8月3日及び8月22日開催）及び第342回企業会計基準委員会（2016年8月10日開催）では、我が国の収益認識基準において日本の実務に配慮した対応を図るべきか否かについて、次のような意見が聞かれている。

- 法人税法の観点から、我が国の実務上、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、日本基準における取扱いを検討するべきであると考えられる。
- 従来から継続的に行われている取引については、従前の会計処理を継続して適用しても、損益計算書上、IFRS第15号による結果と重要な差異が生じない可能性があると考えられる。このような取引については、継続適用を条件に従前の会計処理を認めることも考えられる。
- IFRS第15号に基づく収益認識金額の算定プロセスが大きく異なるか否かではなく、結果としてIFRS第15号IFRS第15号を適用した場合と従前の会計処理による収益計上金額との差異が大きいのかという観点から検討を進めではどうかと考えられる。
- IFRS第15号と日本基準における実務に大きな差異がないという理由で日本基準における実務を認める場合には、連結財務諸表に対してではなく、個別財務諸表について税務上の対応等として例外処理を検討することが望ましいのではないか。
- 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と考えられる。
- 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のではないか。
- 一定期間のみ例外処理を認めるという方法は、IFRS第15号の適用が困難なものを対象とする場合には、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。
- 従前と同一の会計処理を毎期継続的に適用することから損益計算書における影響が少ない場合であっても、貸借対照表において重要性のある差異が生じる可能性もあるため、開発された会計基準を一律に適用することを原則としつつ、適用が困難な場合には一定の猶予期間を設けるなどの方法

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

を検討するのがよいのではないか。

- 一定期間の例外処理を認めるという対応を行うのであれば、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。
- 同業種における国際的な比較可能性を保持するという観点からは、海外における実務を理解する必要があり、海外の企業が IFRS 第 15 号を適用するにあたり実務を変更することとなっているのかどうか調査することが必要ではないか。
- 現在採用されている収益認識の方法について、一定の合理性があるのであれば、IFRS 第 15 号による結果と重要な差異が生じない場合は認めるという対応は、企業に任意で会計方針の選択を認めることになるため、慎重にすべきではないか。
- 会計基準設定主体としては、例外処理を作ることや業種別対応を行うことを積極的に行う必要はないのではないか。

【課題 2】　重要性に関する事項

3. IFRS 第 15 号に基づいて会計処理した場合には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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 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。

4. また、第68回及び第69回専門委員会及び第343回企業会計基準委員会（2016年8月30日開催）では、個別の項目に重要性の定めを置くことについて、次のような意見が聞かれた。

- 日本企業に特有な実務に対応するためには、一般的な重要性の概念だけではなく、「工事契約に関する会計基準」における工期がごく短い工事契約に対する取り扱い等と同様に、個別に重要性の手当を行う必要性があると考えられる。
- 一般的な重要性の定めのみでは実務において有用ではないため、必要であれば、個別項目に重要性を定めた方が適用上のコストがかからないのではないか。
- 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と考えられる。金額的重要性による対応を行う場合には、その閾値についてはコンセンサスをとって検討することがよいのではないか。
- 日本の実務上、IFRS第15号と比較可能性が阻害されるほどの瑕疵があるとは認識しておらず、IFRS第15号の適用により過大なコストをかけることについては意味がないと考えられる。収益認識の会計基準は、適用される取引件数が膨大であり、日本基準として小規模企業も適用する可能性があることを考えると、会計基準として初めから金額的重要性の閾値を定めることにより、作成者に過大なコストを負担させることを避けるのが妥当ではないか。
- 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り、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。
- 個別の項目に重要性の定めを設けることができるか否かは、IFRS第15号との差異が短期間であり現行実務を容認しても結果があまり変わらない場合はよいが、質的要件等他の要素も勘案する必要があり定めを置くことが困難であると考えられる。
- 重要性の例外規定を設けることについては、一般的な重要性を用いた場合の実務上の負荷をまず検討する必要があると考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 仮に一般的な重要性とは別に重要性の定めを置く場合には、当該定めがないときに過大なコスト負担が生じる等の理由が必要となると考えられる。

【課題 3】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

5. 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する工夫を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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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[11]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[12]（委任の規定）及び第656条[13]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。

[11] 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。
[12] 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中途で終了したときは、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。
[13] 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

6. また、第68回及び第69回専門委員会及び第342回企業会計基準委員会では、工事契約等に対する判断基準にガイダンスを追加的に設けるべきか否かについて、次のような意見が聞かれている。

- 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のではないか。
- 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)）における支配の解釈により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よいのではないか。
- IFRS第15号第35項(c)の強制可能な権利に関する要件について、民法上の整理が必要になると考えられるが、どのように会計基準として記載すべきなのかについては別途検討が必要になると考えられる。
- IFRS第15号第35項(c)の要件について、民法等に基づいたガイダンスを追加的に設けるという対応をとることは、会計基準設定主体の立場としては適切ではないと考えられる。また、類似の取引であっても、取引をどのように会計処理するかの判断は個々の契約条項により変わると考えられる。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。