
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
項目	個別論点の検討
	【論点 2】契約の変更（ステップ 1）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 2】「契約の変更」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た検討を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）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

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、履行義務及び取引価格の定義が、以下のとおり定められることを前提としている。

「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)を顧客に移転する約束をいう。

(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) 移転される財又はサービスがほぼ同一であり、顧客への移転の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」とは、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む対価の金額であり、第三者のために回収する金額を含まない。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
契約変更（本文） 1. 契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更である。一部の業種及び法域では、契約変更は、変更指示、変型あるいは修正と呼ばれる場合がある。契約変更が存在するのは、契約の当事者が、契約の当事者の強制可能な権利及び義務を新たに創出するか又は既存の強制可能な権利及び義務を変更する改変を承認した場合である。契約変更の承認は、書面や、口頭での合意で行われる場合もあれば、取引慣行によって含意される場合もある。契約の当事者が契約変更を承認していない場合には、企業は、契約変更が承認されるまで、本基準を既存の契約に引き続き適用しなければならない。（¶ 18） 2. 契約変更は、契約の当事者に契約変更の範囲又は価格（あるいはその両方）に関して争いがある場合や、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合でも、存在する可能性がある。契約変更によって創出又は変更された権利及び義務が強制可能かどうかを判定する際に、企業は、契約条件及び他の証拠を含めてすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合には、企業は、契約変更から生じる取引価格の変更の見	契約変更 1. 契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更であり、契約の当事者が、契約の当事者の強制力のある権利及び義務を新たに生じさせる変更又は既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更を承認した場合に生じるものである。 契約の当事者が契約変更を承認していない場合には、契約変更が承認されるまで、契約変更に関する定め（第 XX 項（¶ 18-21））を適用しない。（¶ 18） 2. 契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、変更された契約の範囲に対応する価格の変更を決定していない場合には、変動対価の定め（第 XX 項（¶ 50-54, 56-58）参照）に従い、当該契約変更により変動する取引価格を見積る。（¶ 19）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
積りを、変動対価の見積りに関しての第 XX 項（¶ 50-54）及び変動対価の見積りの制限に関しての第 XX 項（¶ 56-58）に従って行わなければならない。（¶ 19） 3. 企業は、次の両方の条件が存在している場合には、契約変更を独立した契約として会計処理しなければならない。（¶ 20） (1) （第 XX 項（¶ 26-30）に従って）別個のものである約束した財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大する。 (2) 契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスについての企業の独立販売価格と、具体的な契約の状況を反映するための当該価格の適切な調整とを反映した対価の金額の分だけ増額される。例えば、企業は、同様の財又はサービスを新規顧客に販売する際には生じるであろう販売関連コストを企業が負う必要がないことにより顧客が受ける値引きについて、独立販売価格を調整する場合がある。 4. 契約変更が、第 XX 項（¶ 20）に従って独立した契約として会計処理されない場合には、企業は、約束した財又はサービスのうち契約変更日現在でまだ移転していないもの（すなわち、残りの約束した財又はサービス）を、次のうち該当する方法で会計処理しなければならない。（¶ 21） (1) 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	3. 契約変更について、次の両方の要件を満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として会計処理する。（¶ 20） (1) 別個の約束した財又はサービス（第 XX 項（¶ 26-30）参照）の追加により、契約の範囲が拡大すること (2) 変更される契約の価格が、次の①に②を加えた金額分だけ増額されること ① 追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格 ② 特定の契約の状況に基づく適切な調整がなされた対価の金額 4. 契約変更が前項（¶ 20）の要件を満たさず、独立した契約として会計処理されない場合には、契約変更日現在において未だ移転していない財又はサービスについて、次の(1)から(3)のうち該当する方法で会計処理する。（¶ 21） (1) 未だ移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ビスと別個のものである場合には、企業は、契約変更を、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しなければならない。残存履行義務（又は会計基準第 XX 項(1)（¶ 22(b)）に従って識別した単一の履行義務の中の残りの別個の財又はサービス）に配分すべき対価の金額は、以下の合計額である。 ① 顧客が約束した対価（顧客からすでに受け取った金額を含む）のうち、取引価格の見積りに含まれていて、収益として認識していなかったもの ② 契約変更の一部として約束された対価 (2) 残りの財又はサービスが別個のものではなく、したがって、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、企業は、契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理しなければならない。契約変更が、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値に与える影響は、契約変更日において、収益の修正（収益の増額又は収益の減額）として認識される（すなわち、収益の修正は累積的キャッチアップのベースで行われる）。 (3) 残りの財又はサービスが(1)と(2)の組合せである場合には、企業は、契約変更が変更後の契約の中	財又はサービスと別個のものである場合には、契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して会計処理する。残存履行義務に配分すべき対価の金額は、次の①及び②の合計額とする。 ① 顧客からすでに受け取った金額を含む顧客が約束した対価のうち、取引価格の見積りに含まれていたが収益として認識していなかった金額 ② 契約変更の一部として約束された対価 (2) 未だ移転していない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はなく、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して会計処理し、契約変更日において収益金額を累積的な影響に基づき修正する。 (3) 未だ移転していない財又はサービスが(1)と(2)の組合せである場合には、契約変更が変更後の契約

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
の未充足(部分的な未充足を含む)の履行義務に与える影響を、本項の目的に整合する方法で会計処理しなければならない。	における未充足の履行義務に与える影響を、(1)と(2)に整合する結果となる方法で会計処理する。

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。

課題の整理

6. 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。

- ガイド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。

- 設例の作成については、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等については、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。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【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

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
 - 相違が長期にはならないと考えられるもの
 - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念

【課題 2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題 3】 ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】 設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. 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。

【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

9. 本論点について【課題 1】に関連する事項としては、意見募集文書に特に記載されていない。

【課題 2】重要性に関する事項

10. 本論点において【課題 2】に関連する事項としては、頻繁かつ軽微な工事等の契約変更については、現行の日本基準における実務においては別個のものと想定せずに会計処理を行っており、また契約変更の会計処理に対する判断やシステム対応等について多大な負担が発生するため、重要性に関する定めを置くことの要望が意見募集文書に寄せられている。
11. 重要性に関する定めを置く場合は、一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるものが対象となる。軽微な契約変更については、今後検討すべき課題として抽出し、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する。

【課題 3】ガイダンスの追加

12. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、以下について、契約変更の会計処理に関する判断が困難であるとの意見が意見募集文書で寄せられている。
 - (1) 例えば、以下の取引について、契約変更の会計処理に係る要件の判断に迷う可能性がある。
 - ① 建設工事における追加変更契約
 - ② 旅行商品販売後のオプションツアー販売
 - ③ 移動通信事業者による携帯端末の機種変更
 - (2) 契約変更が独立した契約として会計処理できない場合における、残りの財又はサービスが IFRS 第 15 号第 21 項(a)又は(b)の組合せであるときの会計処理(IFRS 第 15 号第 21 項(c))が不明確である。
13. 第 12 項(1)の取引及び(2)の会計処理については、第 7 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
14. ガイダンスの追加については、第 6 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。

15. 第12項(1)の取引のうち、①建設工事における追加変更契約については、一つの工事物件を完成させるまでの間に、仕様の追加・決定等に伴う契約変更が行われるケースが多いという意見が聞かれている。そのため当該取引は、国内において広く見られる重要な取引であり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられる。

一方、②及び③の取引については、いずれも前項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるがどうか（特に、ガイダンスを作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

16. 第12項(2)の会計処理については、IASB 及び FASB が、結論の根拠も含めて追加的な説明を記載しておらず、個々の取引に即した判断の問題であり、追加的にガイダンスを作成するのは困難と考えられるがどうか。
17. なお、IFRS 第15号第20項において要求される独立販売価格の見積りについては、特に建設業においては、建設工事は個別性が高く、観察可能な独立販売価格が存在しないため、実務上は見積りが困難であるという意見が寄せられている。これについては【論点8】「独立販売価格に基づく配分」で検討することが考えられる。

【課題4】設例の作成

18. 設例の作成については、第6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等については、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。

(1) について

19. 第18項(1)に関連するものとしては、IFRS 第15号の設例では、設例5から設例9が関係すると考えられ、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。

(2) について

20. 第18項(2)に関連するものとしては、第12項(1)に記載した意見募集文書に寄せられた取引及び(2)の会計処理が当たると考えられ、これらは、第7項の区分の「実

務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。

21. 第12項(1)の取引のうち、①建設工事における追加変更契約については、国内において広く見られる重要な取引であり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられる。

一方、②及び③の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、①の取引に比べると重要性はないと考えられ、設例を作成する必要性は乏しいと考えられるかどうか（特に、設例を作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

22. 第12項(2)の会計処理については、IFRS第15号においてIFRS第15号第21項(c)に対する設例がないことから、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、個々の取引に即した判断の問題であり、特定のケースを想定した設例を作成することが困難であると考えられるかどうか。

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】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

以 上