

---

|        |                         |
|--------|-------------------------|
| 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<br>契約の識別（ステップ1） |

---

## 本資料の目的

1. 本資料では、意見募集文書において論点としては取り上げなかったものの、意見募集文書に論点として意見が寄せられた「契約の識別」について、審議事項(6)-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(6)-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 of 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。

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>契約の識別（本文）</b></p> <p>1. 企業は、以下の要件のすべてに該当する場合にのみ、本基準の範囲に含まれる顧客との契約を会計処理しなければならない。（¶9）</p> <p>(1) 契約の当事者が、契約を承認（書面で、口頭で又は他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約している。</p> <p>(2) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。</p> <p>(3) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できる。</p> <p>(4) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。</p> <p>(5) 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い。対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。企業が権利を得ることになる対価の金額は、企業が顧客に価格譲</p> | <p><b>契約の識別</b></p> <p>1. 本会計基準は、次の(1)から(5)のすべてを満たす顧客との契約<sup>1</sup>に適用する。（¶9）</p> <p>(1) 当事者が、書面、口頭又は取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を表明していること</p> <p>(2) 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること</p> <p>(3) 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること</p> <p>(4) 契約に経済的実質があること（契約の結果として、将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる。）</p> <p>(5) 顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得る対価を回収する可能性が高い（probable）こと<br/>当該評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客の支払能力及び意図を考慮する。</p> |

<sup>1</sup> IFRS 第 15 号付録 A 用語の定義においては、「契約」は、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意とされている。

なお、広辞苑（第五版）によると、「契約」は、①約束、約定、②対立する複数の意思表示の合致によって成立する法律行為とされている。また、「約束」は、①くくりたばねること、②ある物事について将来にわたって取りきめること、契約、約定、③種々のとりきめ、規定とされている。

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>歩を提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなることもある（第 XX 項（¶ 52）参照）。</p>                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p>2. 契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意である。契約における権利及び義務の強制力は法律の問題である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行により含意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域、業種及び企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の階層や、約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、顧客との合意が強制可能な権利及び義務を生じさせるのか及びいつ生じさせるのかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない。（¶ 10）</p> | <p>2. 契約とは、法的な強制力を有する権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。</p> <p>契約における権利及び義務の強制力は法律の問題であり、契約は書面、口頭又は取引慣行等により成立する。顧客との契約の成立に関する慣行及び手続は、国、業種又は企業により異なり、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の階層や、約束した財又はサービスの性質による場合がある。）。顧客との合意が強制力のある権利及び義務を生じさせるのか及びそれをいつ生じさせるのかを判断する際に、顧客との契約の成立に関する慣行及び手続を考慮する。（¶ 10）</p> |
| <p>3. 顧客との契約の中には、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了又は変更を行うことができるものがある。また、契約に定められている一定期間ごとに自動的に更新となるものもある。企業は、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している契約の存続期間（すなわち、契約期間）に本基準を適用しなければならない。（¶ 11）</p>                                                                                                                      | <p>3. 本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される。（¶ 11）</p>                                                                                                                                                                                                                   |
| <p>4. 本基準適用の目的上、各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する一方</p>                                                                                                                                                                                                                                           | <p>4. 契約の当事者のそれぞれが、他の当事者に償うことなく完全に未履行の契約を解約する一方的で強制力のあ</p>                                                                                                                                                                                                                               |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>的で強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。次の両方の要件に該当する場合には、契約は完全に未履行である。(¶12)</p> <p>(1) 企業がまだ、約束した財又はサービスを顧客に移転していない。</p> <p>(2) 企業が、約束した財又はサービスと交換に、いかなる対価もまだ受け取っておらず、受け取る権利もまだ得ていない。</p> <p>5. 顧客との契約が契約開始時ににおいて第 XX 項 (¶9) の要件に該当する場合には、事実及び状況の重大な変化の兆候がない限り、企業は当該要件の再判定をしてはならない。例えば、顧客が対価を支払う能力が著しく低下した場合には、企業は、顧客に移転する残りの財又はサービスとの交換で権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いかどうかを再判定することになる。(¶13)</p> <p>6. 顧客との契約が第 XX 項 (¶9) の要件に該当しない場合には、企業は、第 XX 項 (¶9) の要件がその後に満たされたかどうかを判定するために、契約を引き続き評価しなければならない。(¶14)</p> <p>7. 顧客との契約が第 XX 項 (¶9) の要件に該当せず、企業が顧客から対価を受け取る場合には、企業は、次のいずれかの事象が発生している場合のみ、受け取った対価を収益として認識しなければならない。(¶15)</p> <p>(1) 企業が顧客に財又はサービスを</p> | <p>る権利を有する場合には、当該契約に本会計基準を適用しない。</p> <p>完全に未履行の契約とは、次の両方を満たす契約である。(¶12)</p> <p>(1) 企業が約束した財又はサービスを顧客にまだ移転していない。</p> <p>(2) 企業が、約束した財又はサービスと交換に、対価を未だ受け取っておらず、対価を受け取る権利もまだ得ていない。</p> <p>5. 顧客との契約が契約開始時ににおいて第 1 項 (¶9) の要件を満たす場合には、事実及び状況の重要な変化の兆候がない限り、当該要件の充足について見直しを行わない。(¶13)</p> <p>6. 顧客との契約が第 1 項 (¶9) の要件を満たさない場合には、当該要件が事後的に満たされるかどうか契約を引き続き評価し、顧客との契約が当該要件を満たした時には本会計基準を適用する。(¶14)</p> <p>7. 顧客との契約が第 1 項 (¶9) の要件を満たさない場合において、顧客から対価を受け取った場合には、次のいずれかに該当するときに、受け取った対価を収益として認識する。(¶15)</p> <p>(1) 財又はサービスを顧客に移転する残りの義務がなく、約束した対</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>移転する残りの義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受け取っていて返金不要である。</p> <p>(2) 契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要である。</p> <p>8. 企業は、顧客から受け取った対価を、第 XX 項（¶ 15）の事象のいずれかが発生するか又は第 XX 項（¶ 9）の要件がその後に満たされるまで、負債として認識しなければならない（第 XX 項（¶ 14）参照）。当該契約に関する事実及び状況に応じて、認識された負債は、将来に財又はサービスを移転する義務か又は受け取った対価を返金する義務のいずれかを表す。いずれの場合においても、負債は顧客から受け取った対価の金額で測定しなければならない。（¶ 16）</p> | <p>価のすべて又はほとんどすべてを受け取っており、顧客への返金は不要であること</p> <p>(2) 契約が解約されており、顧客から受け取った対価の返金は不要であること</p> <p>8. 顧客から受け取った対価は、第 7 項（¶ 15）(1) 又は(2)に該当するか、あるいは、第 1 項（¶ 9）の要件が事後に満たされるまで、将来財又はサービスを移転する義務又は対価を返金する義務として、負債を認識する（第 6 項（¶ 14）参照）。（¶ 16）</p> |
| <p><b>目的への合致（本文）の一部</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <p>（以下の記載は、契約の識別に直接関係するものではないが、企業会計基準の「会計処理」の冒頭に記載することが考えられる。）</p>                                                                                                                                                                     |
| <p>9. 本基準は、顧客との個別の契約の会計処理を定めている。ただし、実務上の便法として、企業は本基準を特性の類似した契約（又は履行義務）のポートフォリオに適用することができる。これは、本基準を当該ポートフォリオに適用することが財務諸表に与える影響が、本基準を当該ポートフォリオの中の個々の契約（又は履行義務）に</p>                                                                                                                                                                                          | <p>9. 本会計基準は、顧客との個別の契約の会計処理を定めている。</p> <p>ただし、本会計基準は、特性の類似した契約又は履行義務のポートフォリオに適用することができる。ポートフォリオへの適用は、本会計基準を当該ポートフォリオに適用することによる財務諸表上の影響が、当該ポートフォリオの中の個々の契約又は履行</p>                                                                      |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                     | 表現を見直した文案                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用する場合と比較して重要性のある相違を生じないであろうと企業が合理的に見込んでいることが条件となる。ポートフォリオを会計処理する際には、企業は、ポートフォリオの規模及び構成を反映する見積り及び仮定を使用しなければならない。(¶4) | 義務に適用することによる影響と比較して重要性のある差異を生じないことが合理的に見込まれる場合に限るものとする。ポートフォリオを会計処理する場合には、ポートフォリオの規模及び構成を反映する見積り及び仮定を使用する。(¶4) |

### 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

5. 審議事項(6)-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。

6. 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
7. 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

8. 本論点について【課題 1】に関連する事項としては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

### 【課題 2】重要性に関する事項

9. 本論点について【課題 2】に関連する事項としては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

### 【課題 3】ガイダンスの追加

10. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、以下のような意見が意見募集文書に寄せられている。
- ① IFRS 第 15 号においては、契約は、その形式（書面、口頭又は商慣行により黙示的）にかかわらず、法的に強制可能な権利及び義務を生じさせる場合に存在するとされているが、実務上契約を識別する時点の判断が困難な場合（特に、サービス提供契約における強制可能な権利及び義務が存在する契約の存続期間）があり、企業の管理体制にも大きな影響を与える可能性がある。
  - ② 契約額や契約条件が完全には合意されておらず、正式な契約には至っていない場合の取扱いを検討することが望まれる（実務上、会計処理よりも残存履行義務の開示に影響を与える可能性がある。）。
11. 第 10 項については、第 6 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。
12. ガイダンスの追加については、第 5 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。
13. この観点からは、第 10 項①②の契約の識別時点については、一定の期間にわたり充足される履行義務又は一時点で充足される履行義務の定めに基づき収益が認識され、当該収益を認識する時点では契約が通常識別されていると考えられるため、会計処理の対象の問題ではない可能性があるが、残存履行義務の開示を作成するためには、収益が認識される前の情報が必要となる可能性があり、当該開示及びその

作成プロセスに影響を及ぼすことが考えられるため、今後検討すべき課題として抽出し、開示項目の検討において、対応を検討することが考えられる。

#### 【課題 4】設例の作成

14. 設例の作成については、第 5 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)

15. 第 14 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 1 から設例 4 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)

16. 第 14 項(2)に関連するものとしては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない（第 10 項①②については、開示項目の検討において、対応を検討する。）。

#### 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