
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 進捗度の測定方法（ステップ 5）

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「進捗度の測定方法」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、資産に対する支配の定義が、以下のとおりに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

資産（財又はサービス）に対する支配とは、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享受する能力（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を含む。）である。

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を測定するための方法（付録 B：適用指針） 1. 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） アウトプット法（付録 B：適用指針） 2. アウトプット法は、収益の認識を、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定と、契約で約束した残りの財又はサービスとの比率に基づいて行う。アウトプット法には、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数又は引渡単位数などの方法が含まれる。企業が自らの進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、企業は、選択したアウトプットが履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮しなければならない。アウトプット法は、選択したアウトプットが、支配が顧客に移転している財又はサービス	履行義務の充足に係る進捗度の測定方法 （事務局注：『B14 は『41 とほぼ同様の記載であり、現時点では『41 を企業会計基準適用指針に含めているため、『B14 は企業会計基準適用指針に含めないことが考えられる。なお、現時点の『41 の表現を見直した文案は以下のとおりである。） 1. 適切な進捗度の見積りの方法には、アウトプット法（第 2 項から第 4 項（『B15-B17）参照）とインプット法（第 5 項から第 7 項（『B18-B19）参照）があり、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） アウトプット法 2. アウトプット法は、顧客にとっての価値を直接的に測定するものであり、現在までに移転した財又はサービスと契約で約束した残りの財又はサービスとの比率に基づき、収益を認識するものである。 アウトプット法に使用される指標には、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数又は引渡単位数等がある。（『B15） 3. 選択したアウトプットが履行義務の充足に係る進捗を忠実に描写するような方法で、アウトプット法を適用する。（『B15）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
スの一部を測定できない場合には、企業の履行の忠実な描写を提供しない。例えば、生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法は、報告期間末において、企業の履行により顧客が支配する仕掛品又は製品が生産されていて、それがアウトプットの測定に含まれていない場合には、履行義務の充足の際の企業の履行を忠実に描写しないことになる。(¶ B15) 3. 実務上の便法として、企業が、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額で顧客から対価を受ける権利を有している場合(例えば、企業が提供したサービスの時間数ごとに固定金額を請求するサービス契約)には、企業は請求する権利を有している金額で収益を認識することができる。(¶ B16) 4. アウトプット法の欠点は、進捗度を測定するために使用されるアウトプットが直接的に観察可能でない場合があり、適用に必要とされる情報が過大なコストを掛けないと利用可能でない場合があることである。したがって、インプット法が必要となる場合がある。(¶ B17) インプット法(付録B:適用指針) 5. インプット法は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット(例えば、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間)が、当該履行義務の充足のための予想されるイ	表現を見直した文案 4. 提供したサービスの時間数に基づき固定金額を請求する契約等、現在までに完了した履行に対する顧客にとっての価値に直接対応する対価の金額を顧客から受ける権利を有している場合には、請求する権利を有している金額で収益を認識することができる。(¶ B16) インプット法 5. インプット法は、履行義務の充足に使用されたインプットと契約開始時から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプットの比率に基づき、収益を認識するものである。インプット法に使用される指標に

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ンプット合計に占める割合に基づいて行う。企業の労力又はインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となることがある。(¶ B18) 6. インプット法の欠点は、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があることである。したがって、企業は、インプットのうち、第 XX 項 (¶ 39) における進捗度の測定のために従って、財又はサービスに対する支配を顧客へ移転する際の企業の履行を描写しないものの影響を、インプット法から除外しなければならない。例えば、コストに基づくインプット法を使用する場合、次のような状況では進捗度の測定値への修正が必要となる場合がある。(¶ B19) (1) 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寄与しない場合。例えば、企業は、契約の価格に反映されていなかった企業の履行における重大な非効率に起因して生じたコスト(例えば、履行義務を充足するために生じた予想外の金額の原材料、労働力又は他の資源の仕損のコスト)に基づいて収益を認識することはしない。 (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。そうした状況では、企業の履行の最善の描写は、発生	は、消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用时间等がある。企業のインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある。(¶ B18) 6. 顧客に財又はサービスに対する支配を移転する際の企業の履行を反映しないものの影響は、インプット法から除外する。(¶ B19) 7. コストに基づくインプット法を使用するにあたっては、次のような状況において、進捗度の測定値を修正することを考慮する。(¶ B19) (1) 発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しない場合 (2) 発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に比例しない場合。この場合においては、発生した費用の金額で収益を認識するようにインプット法を修正するかどうかを考慮する。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
したコストの範囲でのみ収益を認識するようにインプット法を修正することである可能性がある。例 例えば、企業が契約開始時に次の条件のすべてが満たされると見込んでいる場合には、企業の履行の忠実な描写は、履行義務の充足に使用される財のコストと同額で収益を認識することかもしれない。 ① その財は別個のものではない。 ② 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。 ③ 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大である。 ④ 企業がその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない（しかし、企業は第 XX 項（¶ B34-38）に従って本人として行動している）。	

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(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。

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、一定の期間にわたり充足される履行義務についてコストに基づくインプット法を使用する場合において、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ときには、インプットを修正し、いわゆる原価回収基準と同様の会計処理（すなわち、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識する。）を行う可能性があるとの定め（IFRS 第 15 号 B19 項(b)）があり、システム改修を含めた実務対応に多大な影響が生じるとの懸念が、意見募集文書に寄せられている。
10. IFRS 第 15 号の結論の根拠においては、財に対する支配を据付等のサービスに対する支配とは異なる時点で顧客が得る場合であって、それらの財及びサービスが別個のものではない場合に、顧客への財の移転時にゼロの利益マージンを企業が認識するという要求事項に反対するコメント提出者からの意見が説明されているが、IASB 及び FASB は、インプットを修正してゼロの利益マージンを認識することにより、インプット法が企業の履行を描写するという進捗度の測定の目的を果たすことが確保されると判断したとされている（IFRS 第 15 号 BC173 項及び BC174 項）。
11. これについては、第 7 項の区分の「IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念」に当たると考えられ、今後検討すべき課題として、【論点 9】「一定の期間にわたり充足される履行義務」において抽出された原価回収基準と合わせて検討する。

【課題 2】重要性に関する事項

12. 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

13. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、以下のような複数の財又はサービスが単一の履行義務を構成している場合における進捗度の測定方法の判断の困難さが意見募集文書に寄せられている。
 - ① クラウドサービス提供契約における、ソフトウェアの導入サービスと一定期間のソフトウェアへのアクセス権
 - ② 新規のフランチャイズ契約における、ライセンスとコンサルティングサービス
 - ③ 販売用ソフトウェアと顧客仕様へのカスタマイズサービス（この場合にイ

ンプット法を適用した場合の、販売用ソフトウェアに係る減価償却費¹の取扱い)

14. 第 13 項①②③については、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）を描写することが進捗度を測定する際の目的である（IFRS 第 15 号第 39 項）ということを踏まえて判断する必要があり、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。
15. 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。
16. 第 13 項の複数の財又はサービスが単一の履行義務を構成している場合における進捗度の測定方法については、IASB 及び FASB は、結論の根拠において、複数の財又はサービスが単一の履行義務を構成する場合における実務上の不統一があるため、IFRS 第 15 号 B19 項のような追加的なガイダンスを示すこととし（IFRS 第 15 号 BC169 項²）、また未据付資材についての設例 19 を設けている。

複数の財又はサービスが単一の履行義務を構成している場合における進捗度の測定方法については、我が国において多様な取引があり、追加的なガイダンスを作成するのは困難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。）。

【課題 4】設例の作成

17. 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、

¹ 1 本当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、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が、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、インプットに含めるべき金額も事後的に確定することとなるとの意見が寄せられている。

² IFRS 第 15 号 BC169 項によると、一部の契約では、企業が財とサービスの両方を顧客に移転することを約束しているが、顧客が当該履行義務の重要部分である財に対する支配をサービスに対する支配とは異なる時点で得る場合があり、それらの財及びサービスが別個のものではない場合には、企業は単一の履行義務を有するとしており、その例として、顧客が財の支配を据付けの前に獲得する場合（未据付資材）が示されている。

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)

18. 第 17 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 18 と設例 19 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)

19. 第 17 項(2)に関連するものとしては、第 13 項①②③が当たると考えられ、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。
20. 第 13 項①②③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、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。）。

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