プロジェクト項目　収益認識に関する包括的な会計基準の開発
顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い

本資料の目的

1. 本資料では、第 74 回専門委員会（2016 年 12 月 6 日開催）及び第 351 回企業会計基準委員会（2016 年 12 月 20 日開催）で審議した方向性を踏まえ、「顧客との契約」において損失が見込まれる場合について、開発する日本基準で取り扱う契約の範囲を検討することを目的としている。

第 74 回専門委員会及び第 351 回企業会計基準委員会における議論

2. これまでの審議において、不利な契約に関する IFRS 第 15 号の取扱いと、契約から損失が見込まれる場合の取扱いに関する現行の日本基準の定めを踏まえ、顧客との契約において損失が見込まれる場合のすべてについて、企業会計原則注解（注 18）（以下「注解 18」という。）の引当金に当たるものと整理してはどうかとの提案を行った（詳細については別紙参照）ところ、以下の意見が聞かれている。

<u>第 74 回専門委員会</u>

(1) 我が国において、工事損失引当金や契約損失に対する引当金の実務は既に定着していると考えられる。

(2) 契約損失については、企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」及び注解 18 との関係について検討する必要があると考えられる。

<u>第 351 回企業会計基準委員会</u>

(1) 顧客との契約から損失が見込まれる場合のすべてについて、注解 18 における引当金に当たるものとして整理することには違和感がないが、注解 18 とは別に、開発する日本基準において定めを置くことが必要であると考えられる。

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。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）における議論及びその対応案

（第 76 回専門委員会における提案）

3. 本資料では、「顧客との契約」において損失が見込まれる場合について、開発する日本基準で取り扱う契約の範囲を検討する。

4. 「顧客との契約」において損失の発生が見込まれるケースとしては、例えば、次のようなものが考えられる。

(1) 顧客と財の売却に関する契約を締結し、かつ、売却価格が仕入価格を下回ることが想定されるケース

① 売却契約における売却価格が固定され、購入契約における仕入価格が変動するケース

② 売却契約における売却価格が変動し、購入契約における仕入価格が固定されているケース

③ 売却契約における売却価格が変動し、購入契約における仕入価格も変動するケース

なお、棚卸資産を認識した場合には、企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」に基づき、棚卸資産の評価を行うことになる。

(2) 長期の請負契約等（例えば、工事契約や受注制作のソフトウェア）において、見積原価総額が収益総額を上回ることが見込まれるケース

5. 前項のような「顧客との契約」については、開発する日本基準の文案として、以下が考えられるがどうか。

【案 1】

（企業会計基準）

顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い

1. 第 XX 項（¶9）の要件を満たす顧客との契約において、将来の収益に対応する費用が顧客との契約に係る収益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を、その超過額が見込まれた期の損失として処理し、引当金を計上する。

2. 前項について、約束した財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間に

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。

わたり移転する顧客との契約については、将来の収益に対応する原価総額及び販売直接経費が顧客との契約に係る収益総額を超過すると見込まれる額のうち、既に計上された損益の額を控除した残額について、その超過額が見込まれた期の損失として処理し、引当金を計上する。

（参考）

企業会計原則注解（注 18）

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

工事契約会計基準

範　囲

4　本会計基準は、工事契約に関して、施工者における工事収益及び工事原価の会計処理並びに開示に適用される。

本会計基準において「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

5　受注制作のソフトウェアについても、前項の工事契約に準じて本会計基準を適用する。

工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

19　工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）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（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。

20　前項の取扱いは、当該工事契約について適用されている工事契約に係る認識基準が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。

用語の定義

6(6)　「工事原価総額」とは、工事契約において定められた、施工者の義務を果たすための支出の総額をいう。工事原価は、原価計算基準に従って適正に算定する。

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. 次のようなケースにおいて損失が見込まれる場合については、顧客との契約がないため、開発する日本基準では対象とはならないこととなる。

(1) 顧客と売却契約を締結していない場合において、仕入先と将来の購入契約を締結したが、将来見込まれる売却価格が仕入価格を下回ることが見込まれるケース

(2) 保有する棚卸資産について、顧客との契約がないが、見積追加製造原価及び見積販売直接経費が売価を超えるために正味売却価額がマイナスとなるケース[1]

7. 前項のケースについては、開発する日本基準における顧客との契約から損失が見込まれる場合の範囲に含まれず、注解 18 の引当金の要件に従って会計処理を行うこととなる。

8. なお、現行の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」における工事契約から損失が見込まれる場合の取扱いに係るその他の定めは、第 5 項で検討した「顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い」の会計基準のガイダンスとしての位置づけとなるが、どの程度開発する日本基準に含めるかについては、今後検討する。

（第 76 回専門委員会で聞かれた主な意見）

9. 上記の事務局からの提案について、第 76 回専門委員会では、次のような意見が聞かれた。

(1) 売却契約に見合う購入契約が存在しない場合にも損失が見込まれる場合の取扱いの対象とするかどうかは、実務上の影響が大きい可能性があると考えられるため、慎重に検討する必要があると考えられる。

---

[1] 「棚卸資産の評価に関する会計基準」第 44 項においては、以下のような記載がある。
「見積追加製造原価及び見積販売直接経費が売価を超えるときには、正味売却価額はマイナスとなるが、その場合には、棚卸資産の帳簿価額をゼロまで切り下げたとしても、当該マイナス部分については、反映できない。
例えば、売価 100、見積追加製造原価及び見積販売直接経費 120、仕掛品の帳簿価額 30 の場合、正味売却価額はマイナス 20 であり、簿価切下額は 50 となる。収益性の低下により仕掛品の帳簿価額 30 をゼロまで切り下げたとしても、残る 20 の損失は認識されない。このように、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しない場合でも、マイナスの正味売却価額を反映させるため引当金による損失計上が行われることがある。これらについては、企業会計原則注解（注 18）との関連で別途扱うべき問題であると考えられる。」

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。

(2) 引当金の包括的な見直しを行う意図でないのであれば、開発する日本基準の範囲に含めるケースは現行の日本基準で定められている工事損失引当金にとどめ、それ以外のものは、注解 18 の引当金の定めに従って対応すべき旨を結論の背景に記載することにより、現行実務を大幅に変更しないこととしてはどうか。

10. また、その他の意見として、次のような意見が聞かれた。

(1) 開発する日本基準における結論の背景において、棚卸資産に関連する場合には、企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」を適用するということを明示することが考えられるのではないか。

(2) IFRS において、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では他の基準が対象としているものは適用対象外とされているため、日本基準における適用される会計基準の優先順位を検討することがよいのではないか。

（第 76 回専門委員会で聞かれた意見に対する対応案）

11. 第 9 項の第 76 回専門委員会で聞かれた意見を踏まえると、案 2 として、開発する日本基準において現行の工事契約会計基準の定めを引き継いだうえで、工事契約以外の契約において損失の発生が見込まれるケースについては、新たに会計基準を定めることは行わず、結論の背景において注解 18 の引当金の定めにしたがって会計処理することを記載することが考えられる。

12. 案 2 とする場合、以下のような文案が考えられる。

【案 2】
（企業会計基準）
工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

1. 工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）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（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。

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。

（企業会計基準における結論の背景）

顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い

1. 当委員会では、本会計基準が、顧客との契約に基づく収益認識を取り扱っていることを踏まえ、顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いを検討したが、現状では、包括的な引当金の会計基準が定められていないことを踏まえ、現行の工事契約会計基準における工事損失引当金の定めを踏襲するとともに、その他の顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いについては、企業会計原則注解（注 18）に従って引当金の要否を検討すべきものとした。

（提案）

13. 顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いについては、上記の案 1 又は案 2 が考えられるが、いずれが適切と考えるか。

ディスカッション・ポイント

顧客との契約から損失が見込まれる場合の事務局の分析について、主に次の項目についてご意見を頂きたい。

- 顧客との契約において損失が見込まれる場合について、開発する日本基準に含めるべき対象
- 事務局が提案している企業会計基準の文案（案 1 又は案 2）

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　第74回専門委員会にて提示した事務局の分析

IFRSにおける取扱い

1. 不利な契約について、IFRS第15号にはガイダンスは含まれておらず、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用する必要がある（IFRS第15号BC295項）[2]。

2. IAS第37号では、企業は不利な契約を有している場合、当該契約による現在の債務を引当金として認識し、測定しなければならないとされている（IAS第37号第66項）。

   また、不利な契約は、契約による債務を履行するために不可避的なコストが、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されている。契約による不可避的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映するものであり、契約履行のコストと契約不履行により発生する補償や違約金のいずれか低い方とされている（IAS第37号第68項）。

日本基準における取扱い

（引当金に関する定め）

3. 企業会計原則注解（注18）（以下「注解18」という。）では、引当金計上の要件が次のように定められている。

   「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」

---

[2] IFRS第15号の審議の過程では、不利な履行義務に関する規定をIFRS第15号に設けることで審議が進められていたが、次の理由から、最終的にIFRS第15号に含めないことが決定された（IFRS第15号BC294項からBC296項）。
(1) 2010年及び2011年に公表された公開草案では、不利テスト（顧客との契約における不利な履行義務の識別と測定）を履行義務単位で実施することが提案されており、契約全体として利益を生じる場合に、負債を認識する点について、多くの反対意見が寄せられた。
(2) 不利な損失の認識に関する規定については、他の基準ですでに十分に扱われている。
(3) 不利な契約に関するIFRSと米国会計基準との規定は同一ではないものの、現時点で差し迫った実務上の問題を認識していない。

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。

4. また、注解 18 では、具体的な項目として、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金及び貸倒引当金等が例示として挙げられている。

（棚卸資産の評価に関する定め）

5. 企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第 44 項では、正味売却価額がマイナスの場合で、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しないケースにおいては、マイナスの正味売却価額を反映させるために引当金による損失計上が行われることがあるとしながらも、引当金の計上については、注解 18 との関連で別途扱うべき問題であると考えられるとされている。

（工事契約会計基準における定め）

6. 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）によると、工事契約について、工事原価総額等[3]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（工事契約会計基準では、「工事損失」と呼称されている。）について工事損失引当金として計上することとされている（工事契約会計基準第 19 項及び第 20 項、別紙 2 を参照のこと）。

不利な契約に関する意見募集におけるコメント

7. 不利な契約に関する規定に関して、意見募集文書に次のような意見が寄せられている。

   (1) 現行の工事契約会計基準が廃止された場合、日本基準においては、工事損失引当金に関する規定が工事契約会計基準以外に存在しないため、現行の工事損失引当金について、会計基準上何らかの手当てが必要であると考えられる。

   (2) 会計基準の範囲について、工事契約会計基準に含まれる工事原価および工事損失引当金等のように、収益以外の財務諸表項目に関する会計処理や表示及び開示の規定についてどのような形で引き継ぐか検討する必要があると考えられ

[3] 工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額とされている。

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。

る。

ASBJ 事務局の分析及び対応案

8. 工事契約会計基準では、その結論の背景において、特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たるが、そのような損失が発生すると見込まれることになる原因は過去の事象に起因するものと考えることができるとされており[4]、その上で、その他の引当金の要件である、「発生可能性が高く」、「金額を合理的に見積ることできる場合」を満たした場合に、工事損失引当金として認識するものとされている。

9. 一方、第 5 項にあるように、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、正味売却価額がマイナスの場合で、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しないケースにおいては、マイナスの正味売却価額を反映させるために引当金による損失計上が行われることがあるとしながらも、引当金の計上については、注解 18 との関連で別途扱うべき問題であると考えられるとされており、損失の認識が必要かどうかについては、必ずしも明らかではないものと思われる。

10. したがって、現行の日本基準では、IFRS 第 15 号に定める顧客との契約において損失が見込まれる場合の取引について、工事契約における取扱いのみが明文化されている状況となっている。

11. ここで、以下の理由により、IFRS 第 15 号に定める顧客との契約において損失が見込まれる場合のすべてについて、注解 18 の引当金に当たるものと整理してはどう

---

[4] 工事契約会計基準第 63 項においては、以下のような記載がある。
「企業会計原則注解（注 18）は、将来の特定の費用に加え、将来の特定の損失についても引当金の計上を求めており、（中略）このような特定の損失の引当金については、将来の発生が見込まれる損失の全額について、発生が見込まれた期の負担に属する金額として、引当金の計上が行われている。工事契約から将来発生が見込まれる損失についても、引当金計上の要件を満たせば、同様の処理が必要になると考えられる。特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たるが、そのような損失が発生すると見込まれることになる原因は様々である。しかし、いずれの原因による場合であっても、過去の事象に起因するものと考えることができる。例えば、工事契約の締結以後に生じた施工者に起因する設計変更や、工事の進捗遅延による経費の増加、想定外の資材価格の高騰等、そのいずれもが過去の事象に起因するものである。さらに、工事契約を締結した当初から損失が見込まれるような場合であっても、損失の発生はそのような工事契約を締結したという過去の事象に起因していると考えることができる。」

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。

か。

(1) 顧客との契約から損失が見込まれる場合、工事契約に限らず、注解 18 の要件を満たすものとして整理が可能であると考えられること。

(2) 脚注 1 にあるように、IFRS 第 15 号の審議の過程では、不利な履行義務に関する規定を IFRS 第 15 号に設けることで審議が進められていたことからわかるように、不利な契約における会計処理は IFRS 第 15 号と一体をなすものと考えられ、日本基準においても、整合性を図るべきものと考えられること。

(3) 現行の実務における会計慣行においても、工事契約以外でも顧客との契約から重要な損失が見込まれる場合は、引当金の認識が行われていると考えられること。

12. 仮に、IFRS 第 15 号に定める顧客との契約から損失が見込まれる場合のすべてにおいて、注解 18 の引当金に当たるものと整理した場合、引当金を認識する具体的な要件や工事契約会計基準における定めの引継ぎの方法を検討することが考えられる。

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。