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　収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項の検討

## 本資料の目的

1. これまでの審議において議論している以下の収益認識の単位及び取引価格の配分の論点に関して、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について、審議を行うことを目的としている。

収益認識の単位及び取引価格の配分の論点に対する実務上の問題である現状の契約書ベースの会計処理との相違（次の論点に関連する。）

- 【論点 1】契約を結合すること
- 【論点 3】別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別すること
- 【論点 8】独立販売価格に基づく取引価格の配分

以下の専門委員会及び企業会計基準委員会において審議を行っており、これまでの審議で聞かれた意見を踏まえ、資料を修正しており、再度ご意見をお伺いしたい。なお、第 358 回企業会計基準委員会資料の一部について、記載した内容を要約している。

| 専門委員会 | 企業会計基準委員会 |
|---|---|
| 第 78 回（2017 年 2 月 28 日開催） | 第 356 回（2017 年 3 月 13 日開催） |
| 第 79 回（2017 年 3 月 17 日開催） | 第 357 回（2017 年 3 月 28 日開催） |
| 第 80 回（2017 年 4 月 6 日開催） | 第 358 回（2017 年 4 月 10 日開催） |
| 第 81 回（2017 年 4 月 26 日開催） | － |

## IFRS 第 15 号と現状の契約書ベースの会計処理との相違について

### （これまでの審議において聞かれた意見及び対応）

2. これまでの審議において提示した分析に対して、以下の意見が聞かれている。

(1) 契約書は、競合他社等の競争等を踏まえて、企業と顧客が一定の合理性を認めて合意した取引の単位、価格、その他諸条件を取り決めた産物として締結されたものであり、取引の実態を反映しているものと考えられる。また契約価格を毎回検証することは実務上の負担が大きいと考えられ、契約書ベースの会計処

理を認めるべきである。

(2) 契約額等に基づく場合に収益金額を意図的に変動させることを避けることがIFRS 第 15 号の一つの目的であると考えられるが、提案されている要件では、IFRS 第 15 号による結果と著しく異なる可能性があることが懸念される。

(3) 契約書ベースの会計処理を新基準に含める場合には、実務において判断の負荷が少なく、かつ、IFRS 第 15 号による結果との乖離が小さくなる定性的な要件とする必要がある。

3. これまでの意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

これまでの審議において、契約書ベースの会計処理を認める場合には、財務諸表間の比較可能性という観点では、当該会計処理が IFRS 第 15 号における独立販売価格に基づく配分による結果と乖離することへの懸念が聞かれていることを踏まえ、顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められる旨の要件に加え、顧客との個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの金額が、独立販売価格と著しく異なるとは認められない旨の要件を満たす場合には、契約書ベースの会計処理を認めることが考えられるがどうか。

**（提案）**

4. 契約の結合、履行義務の識別及び取引価格の配分については、以下を定めてはどうか（前回提示した提案から、追加した箇所は下線で示し、削除した箇所について取消線で示している。）。

> 1. 第 XX 項（¶17、22、74）の定めにかかわらず、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの金額にしたがい収益を認識することができる。
>
> (1) 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること
>
> (2) 顧客との個々の契約において~~、顧客に移転する財又はサービスの内容及び金額が適切に~~定められている~~こと~~顧客に移転する財又はサービスの金額が、独立販売価格と著しく異なるとは認められないこと

**第 81 回専門委員会（2017 年 4 月 26 日開催）で聞かれた主な意見**

- 現状の文案では、個々の契約書の価格が独立販売価格であるか否か実務において検証する必要があるが、非常に困難かつ膨大な実務作業となることに加え、仮に個別財務諸表において契約書と異なる会計処理を行った場合、確定決算主義の法人税の取扱い上、金額や契約書の妥当性をめぐり議論が生じる懸念がある。実質的な取引の単位で判断する会計処理の適用については、既に実務慣行や法人税上の取扱いが存在する工事契約等に限定すべきである。
- 独立販売価格という用語が要件に含まれると、検証作業に負荷がかかると考えられ、基本的には契約書ベースの会計処理を認めた上で、一部の場合には契約書ベースの会計処理を認めないという記載とすべきである。
- 契約書ベースの会計処理を認めない場合について、結論の背景に一定の例示を行うことがよい。

**ディスカッション・ポイント**

IFRS 第 15 号と現状の契約書ベースの会計処理との相違についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

**参考：工事契約会計基準の抜粋**

7. 工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。

工事契約に関する契約書は、当事者間で合意された実質的な取引の単位で作成されることが一般的である。ただし、契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、これを反映するように複数の契約書上の取引を結合し、又は契約書上の取引の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある。

41. ある取引を行う場合、取引の内容をどのようなものとするのか、取引の単位をどのようなものとするのか等の事項は、すべての当事者間の契約において合意される事項である。会計処理も合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な

取引の単位に基づいて行う必要がある。工事契約について認識に関する判断を行う単位も、このように当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づくべきである。

43.　工事契約の実質的な取引の単位が有する特徴は、施工者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得すること（既に対価の一部又は全部を受け取っている場合には、その受け取った額について、確定的に保有する権限を獲得すること）である。

44.　実質的な取引の単位の中に、工事に係る部分とそれ以外の部分とが含まれていても、全体として、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事を目的とする契約であれば、実質的な取引の単位の全体について、工事契約として本会計基準を適用することが適当である。しかし、契約内容に工事を伴っていても、その工事が全体として物の引渡しを目的とする契約に付随して行われるに過ぎない場合には、本会計基準の適用対象となる工事契約とはならない点に留意する必要がある。

**参考：ソフトウェア取引実務対応報告の抜粋**

**３　ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方**

（中略）収益認識時点が異なる複数の取引が１つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行う。

なお、財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時点に一体として会計処理することができる 。

以　上