
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、個別論点について今後検討すべき課題を検討し、【課題 1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるものとして、現状の契約書ベースの会計処理との相違を抽出している（審議事項(5)-1 別紙 2 参照）。
2. 本資料では、意見募集文書における予備的に識別した適用上の課題としてシステム対応等の負荷が高いという課題が挙げられていた、以下の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。
 - 【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

第 78 回専門委員会（2017 年 2 月 28 日開催）及び第 356 回企業会計基準委員会（2017 年 3 月 13 日開催）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。

3. 契約書ベースの会計処理とは別に、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。）においては、当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づき、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認識の単位とする必要があるとされている。

IFRS 第 15 号の契約の結合及び履行義務の識別の定めに基づく収益認識の単位は、工事契約会計基準による収益認識の単位と異なる可能性があるため、当該相違に関しても、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。当該論点については、本資料第 15 項以降に記述している。

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

(第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会より前の審議等において聞かれた意見)

4. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分について、以下の意見が聞かれている。

(1) 契約の結合

複数の契約の間に相互関連性が認められるケースがあるとしても、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であり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約に高い客観的合理性を認め、個々の契約自体が両当事者間で合意した約束の履行の単位であることに対して配慮すべきである。

(2) 履行義務の識別

契約の中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により、日本基準における実務と収益の認識時期が異なり、(その後の取引価格の配分を含め) 多大な実務負担やシステム変更が生じる可能性がある。

(3) 独立販売価格に基づく取引価格の配分

- ① 収益性の異なる履行義務に対し、独立販売価格の比率で取引価格を配分することは企業の事業実態を反映しないものとなるおそれがあるため、契約価格が契約両当事者の合意に基づくものであることに一定の客観性を認め、明らかにこれを修正すべき事情がない限り、契約価格を基礎として取引価格(収益計上予定額)を決定することが考えられる。また、顧客への請求や法的関係においては契約金額が基礎となるため、契約金額と取引価格の双方の管理が必要となり、システム面での対応を含めた実務上の負担が大きい。

また、契約書においてそれぞれの財又はサービスの価格が明記されている取引については、当該価格に基づく会計処理を認めただうえで、一括値引きなどの個々の財又はサービスに配分されていない構成要素がある場合には、恣意性を排除するため履行義務への取引価格の配分を要求する方法も考えられる。

- ② 取引価格を、ポイントを付与する基となる財又はサービスに係る履行義務とポイントの付与等から生じる履行義務に、それぞれの独立販売価格の比

で配分することの合理性について懸念する。顧客が付与されたポイントを1ポイント1円で使用することができる場合に、企業が1ポイントを1円で測定するほうが経済実態をよりよく表すのではないか。

5. また、これまでの審議においては、現状の契約書ベースの会計処理との相違に係る課題全体について、以下の意見が聞かれている。

(1) IFRS 第15号においては、契約における履行義務に配分される対価の金額が顧客に移転される財又はサービスの価値を忠実に描写するという目的で、契約の結合等が要求されていると考えられるため、日本基準を開発する際にも、その趣旨を踏まえる必要があると考えられる。

(2) 新基準にIFRS 第15号の原則を取り入れた場合、契約の結合、履行義務の識別、独立販売価格に基づく配分等の論点について、監査手続も含めた検証手続の工数の増加が想定されるため、日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業における意義やコストと便益の比較考量の観点からも十分に検討を行い、合意を得ながら基準開発を進める必要があると考えられる。

また、実務において検証手続の負荷が高いものについては、一定の要件を満たす場合に特定の手続が要求されるという方法も考えられる。

(3) 契約の結合、履行義務の識別及び履行義務への取引価格の配分については、従来の日本基準における実務の感覚からは抵抗感のある手続であり、代替的な方法を追加的に定めることが必要であると考えられる。これらの処理は、判断プロセスの構築や監査対応の工数の増加など、複合取引を行う企業にとって非常に負荷がかかると考えられる一方、日本基準における実務と結果が大きくは変わらない可能性があると考えられる。

(第78回専門委員会及び第356回親委員会において提示した分析)

6. 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分は、IFRS 第15号における5ステップの根幹となる手続であり、これらにより、「企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない。」(IFRS 第15号第2項)というIFRS 第15号の中心となる原則に従うことになる。

7. 一方、契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分については、上記のように、現状の契約書ベースの会計処理と異なる処理を行うことに対する実務上の負担や、法的責任が伴う顧客との取決めである契約書を尊重すべき

という意見が多く聞かれている。

さらに、実際に契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分を行ったとしても現状の契約書ベースの会計処理による場合の結果と財務諸表上の差異は大きくない可能性があり、契約書ベースの会計処理を認めることはコストと便益の比較考量の観点からも有用であるという意見も聞かれている。

8. 現状の契約書ベースの会計処理によるとしても財務諸表間の比較可能性を損なわせないと認められる場合には、新基準において代替的な方法を定めることが考えられる。
9. 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代替的な方法を定めるにあたっては、工事契約会計基準における「実質的な取引の単位」という表現やソフトウェア取引実務対応報告における「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との間で明らかにされている場合」という表現を参考とした要件を用いて、合理的であると認められる場合にのみ、契約書ベースの会計処理（すなわち、複数の契約を結合せず、個々の契約における財又はサービスの内容を履行義務とみなしたうえで、当該履行義務について個々の契約における金額にしたがい収益を認識すること）を容認することが考えられる。

(第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会において聞かれた意見及び追加的な分析)

10. 第 78 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
 - (1) 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。しかし、提案されている要件では、現行の日本基準における実務を変える必要がないと解釈される可能性があり、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。例えば、IFRS 第 15 号においては、独立販売価格の概念を用いて収益を描写することが求められており、契約に複数の財又はサービスがある場合に、顧客との交渉等により一部の財又はサービスに値引きが行われるときには、現行の日本基準における実務と IFRS 第 15 号による結果が異なる可能性がある。
 - (2) 提案によると、現状の契約書ベースの会計処理を幅広く認めるものと理解される可能性があるため、契約書の記載が取引の実態に合わない場合においては、契約書ベースの会計処理を IFRS 第 15 号の定めによる会計処理の単位に変更する必要があることを明確に示す必要がある。
 - (3) 我が国においては契約書が取引の実態を反映していると考えられ、IFRS 第 15

号による会計処理は日本基準における実務と結果が大きくは変わらないと考えられる。IFRS 第 15 号に基づく手続を実行する場合、労力やコストが増大することを踏まえると、契約書ベースの会計処理を基本的な取扱いとし、IFRS 第 15 号の定めを例外的に適用することがよいのではないかと考えられる。

- (4) 個々の顧客との契約における取引価格は、競合他社との競争等を踏まえて決定されるものであり、1 つに定まる独立販売価格を見積ることは困難である。契約価格は過去の取引価格の実績を踏まえたものであると考えられ、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ため、適切に定められた契約価格での会計処理を認めることに賛成する。また、現行の日本基準にある「実質的な取引の単位」という用語を要件として引用することは、現行の実務が大きくは変わらないという判断を行う材料となると考えられる。
11. また、第 356 回親委員会において、「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」という要件について、「適切」ということが経済合理性の観点から検討すべきことなのか否か理解が困難であるとの意見が聞かれている。
 12. これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応をとることが考えられる。
 - (1) 第 10 項(1)及び(2)の聞かれた意見は、事務局の提案によると、IFRS 第 15 号による結果と著しく変わる可能性があるのではないかと懸念であり、一方、第 10 項(3)及び(4)の聞かれた意見は、我が国においては契約書が取引の実態を反映していると考えられるため、契約書ベースの会計処理を原則とすべきではないかとの意見である。
 - (2) 第 10 項(1)及び(2)の聞かれた意見については、契約書ベースの会計処理を認める場合の事務局による提案における要件が適切か否かが論点となると考えられ、前項の聞かれた意見においても、提案における要件について理解が困難であるとの意見が聞かれている。

事務局による提案における要件が適切か否かについては、工事契約会計基準で用いられている「実質的」やソフトウェア取引実務対応報告で用いられている「適切」という用語を用いることにより、IFRS 第 15 号による結果と著しく変わる可能性があり適切な要件とはならない可能性があるか。仮に、そのように考えられる場合、どのような用語により要件を設定することが適切か。

- (3) また、第 10 項(3)及び(4)の聞かれた意見は、契約書ベースの会計処理を原則とするものであるが、新基準が IFRS 第 15 号を出発点とするという観点からは、IFRS 第 15 号の会計処理を本則として、契約書ベースの会計処理を認める定め

を代替的な方法とすることが適切と考えられる。

(提案)

13. 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、工事契約会計基準及びソフトウェア取引実務対応報告の記載を参考にして、以下を定めてはどうか（第356回親委員会で提示した提案から変更していないが、(1)及び(2)の要件が適切か否か、適切でない場合、どのような表現が考えられるかについてご意見を頂きたい（第12項(2)参照。）。

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内容及び金額が適切に定められていること

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。

第79回専門委員会（2017年3月17日開催）で聞かれた主な意見

- 例えば、当初の機器の販売で大幅な値引きを行い、その後継続して提供するサービスから利益を得る取引についても、営業の観点からは、提案されている要件に該当するという解釈も可能であり、独立販売価格の概念を用いる 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。
- 例えば、機器の販売と保守サービスをセットで契約する場合に、保守サービスの価格の下落を防ぐために機器の価格を値引きすることは、恣意的な判断ではなく企業の経営判断を反映した実態であり、恣意的な価格配分を防止する IFRS 第15号の目的に反しているとはいえない。
- 我が国における第三者間取引を尊重し、契約書ベースの会計処理による実務慣行で問題はないと考えられ、結果が大きくは変わらないものの、すべての契約について工数が増大する可能性がある会計基準の入口となる手続を含めるべきではない。
- IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業において、契約書ベースの会計処理についてどのような実務上の対応を検討しているかを確認し、新基準における定めを検討することがよい。

14. 今後、上記の第79回専門委員会で聞かれた意見を受け、IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業が、本論点について、どのような対応を図る予定であるか等を調査の上、今後、文言の再提案を行う予定である。

ディスカッション・ポイント

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。

IFRS 第 15 号と工事契約会計基準における収益認識の単位との相違について**(第 78 回専門委員会及び第 356 回親委員会より前の審議等において聞かれた意見)**

15. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、契約の結合及び履行義務の識別について、以下の意見が聞かれている。

(1) 契約の結合

建設業においては、工事契約会計基準に基づき、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、複数の契約書上の取引を結合しており、IFRS 第 15 号において「同一の顧客（又は顧客の関連当事者）」あるいは「同時又はほぼ同時」という要件の判断により複数の工事契約を「単一の契約」とみなすことができない場合には、収益を認識する時期や金額が異なる。

(2) 履行義務の識別

IFRS 第 15 号の契約の結合及び履行義務の識別に関する規定を厳格に適用すると、工事収益を認識する物件単位（日本基準の「認識の単位」）を細分化することとなり、現行よりも物件単位の数が著しく増加することが懸念される。実行予算を作成し工事損益を管理する単位は、建設会社の経営管理の観点から非常に重要な事項であり、実質的な取引単位で収益認識するとの観点から、現行の工事収益の認識の単位は、IFRS 第 15 号においても解釈上成立し得ると考える。

(第 78 回専門委員会において聞かれた意見及び分析)

16. 第 78 回専門委員会においては、IFRS 第 15 号における契約の結合の定めによると、現行の建設業の実務における契約の結合が認められなくなる懸念があるため、その懸念に対応することが必要であるとの意見が聞かれている。

17. IFRS 第 15 号においては、同一の顧客又は顧客の関連当事者と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を対象としたうえで、3つの要件のいずれかに該当する場合には、複数の契約を結合し、単一の契約とみなして会計処理することとされている。

一方、工事契約会計基準に基づく現行の建設業の実務においては、異なる顧客との契約や、異なる時点で締結した契約も結合されているものと考えられる（工事契約会計基準の定めについては別紙参照）。

18. 異なる顧客との契約や異なる時点で締結した契約を対象とする契約の結合については、IFRS 第15号における原則と整合しないと考えられるが、工事契約会計基準に基づく契約の結合の実務を踏まえ、新基準において、どのようなケースに契約の結合を認めることが考えられるか。また、その場合には、どのような要件が考えられるかについて、ご意見を頂きたい。

第79回専門委員会（2017年3月17日開催）で聞かれた主な意見

- 例えば、ビルの建設工事において、その完成と同時又はほぼ同時に、当該ビルに入居するテナントから内装工事をビルと同じ施行者が請け負うことがあり、現行の日本基準における実務においては、両方を合わせて一体の履行義務であるかのような処理を行っており、これを独立した契約として取り扱う場合には、収益だけでなく現場の経費にも影響がある。当該懸念に対応するために、例えば「財又はサービスの移転が同時又はほぼ同時に終わる」といった要件を検討することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

どのようなケースに契約の結合を認めるか、またその場合には、どのような要件が考えられるかについて、ご意見を頂きたい。

以 上

別紙 日本基準の抜粋

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」

6. 本会計基準における用語の定義は、次のとおりとする。
 - (1) 工事契約に係る「認識の単位」とは、工事収益及び工事原価の認識に係る判断を行う単位をいう。以下、「工事契約」という用語を用いる場合には、工事契約に係る「認識の単位」に属する範囲を指すものとする。
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。
8. 工事収益及び工事原価は、工事契約に係る認識の単位ごとに、工事契約に係る認識基準を適用することにより計上する。

(上記の結論の背景)

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。
42. 取引に関する合意の確証として交わされる契約書は、一般に、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映していることが多い。しかし、契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映していない場合には、工事収益及び工事原価は、形式的な契約書上の取引にとらわれることなく、実質的な取引の単位に基づいて認識される必要がある。このように、本会計基準では、実質的な取引の単位に基づくためには、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書の単位を結合して、会計処理を行う単位とすることが必要となる場合もあるとしている（第7項参照）。
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。

実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」

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

財であるソフトウェア取引の中には、サービスの提供や機器（ハードウェア）の販売のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している複合取引がある。こうした複合取引においては、取引の種類ごとに収益認識時点が異なる場合がある。

例えば、財の販売（販売時に収益認識）とサービスの提供（提供期間にわたって収益認識）が1つの契約とされている場合において、財の販売時点とサービス提供時点が異なるにもかかわらず、それらの収益を同時に認識するときには、収益認識時点に関して問題が生じるケースがある。

当該財とサービスの複合取引には次のような取引がある。

- ① 市場販売目的のソフトウェアとソフトウェア関連サービスの複合取引
 - ・ソフトウェア販売に保守サービスやユーザー・トレーニング・サービスが含まれているケース
 - ・ソフトウェア・ライセンス販売（使用許諾）にアップグレードの実施が含まれているケース
- ② 受注制作のソフトウェアとソフトウェア関連サービスの複合取引
 - ・システム開発請負契約に期間的なシステム利用や保守サービスに関する契約が含まれているケース

さらに、例えば、財である機器（ハードウェア）とソフトウェアを販売するケースのように、財と財の販売が1つの契約とされているが、それらが必ずしも有機的の一体として機能しない場合がある。このような場合において、各々の販売時点が異なっているにもかかわらず、一方の財の販売時に、他方の財の収益を同時に認識するときには、収益認識時点に関して問題が生じるケースがある。

このように、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¹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²。

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³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⁴。

以 上

¹ 機器（ハードウェア）の成果物の提供の完了については出荷基準の適用が含まれ、また、その据付調整作業はサービスとして取り扱われる。

² 顧客（ユーザー）との間で金額の内訳が明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解して、各々の販売時点において収益認識することができるが、こうした複合取引における収益認識時点についての問題を解決するには、管理上の適切な区分に基づいて契約を締結する等、いわゆる一式契約が締結されるような取引慣行を是正していく方向で検討を行うことも重要である。

³ 例えば、すべての顧客（ユーザー）に均一に提供されるような無償の保守サービスやユーザー・トレーニング・サービスは、一般的に、主たる取引に付随して提供される取引に該当すると考えられる。

⁴ この場合、ソフトウェアの収益に対して、関連するサービス費用を必要に応じて見積り、一括して計上する。