



## Q&A 収益認識の基本論点

# 6

### 論点 6 | 契約の変更



Q

顧客に同じ製品を一定数販売する契約において、一部の製品を販売した後に、契約を変更して同じ製品を追加で販売することに合意する場合や、ソフトウェア等の受託開発契約において、顧客の要請に基づく仕様変更により契約の変更が行われる場合があります。契約の変更がある場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

契約の変更の内容に応じて、①独立した契約として処理する方法、②既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する方法、又は③既存の契約の一部であると仮定して処理する方法のいずれかで処理することになります。なお、代替的な取扱いを適用できる場合には、いずれの方法で処理することも認められます。





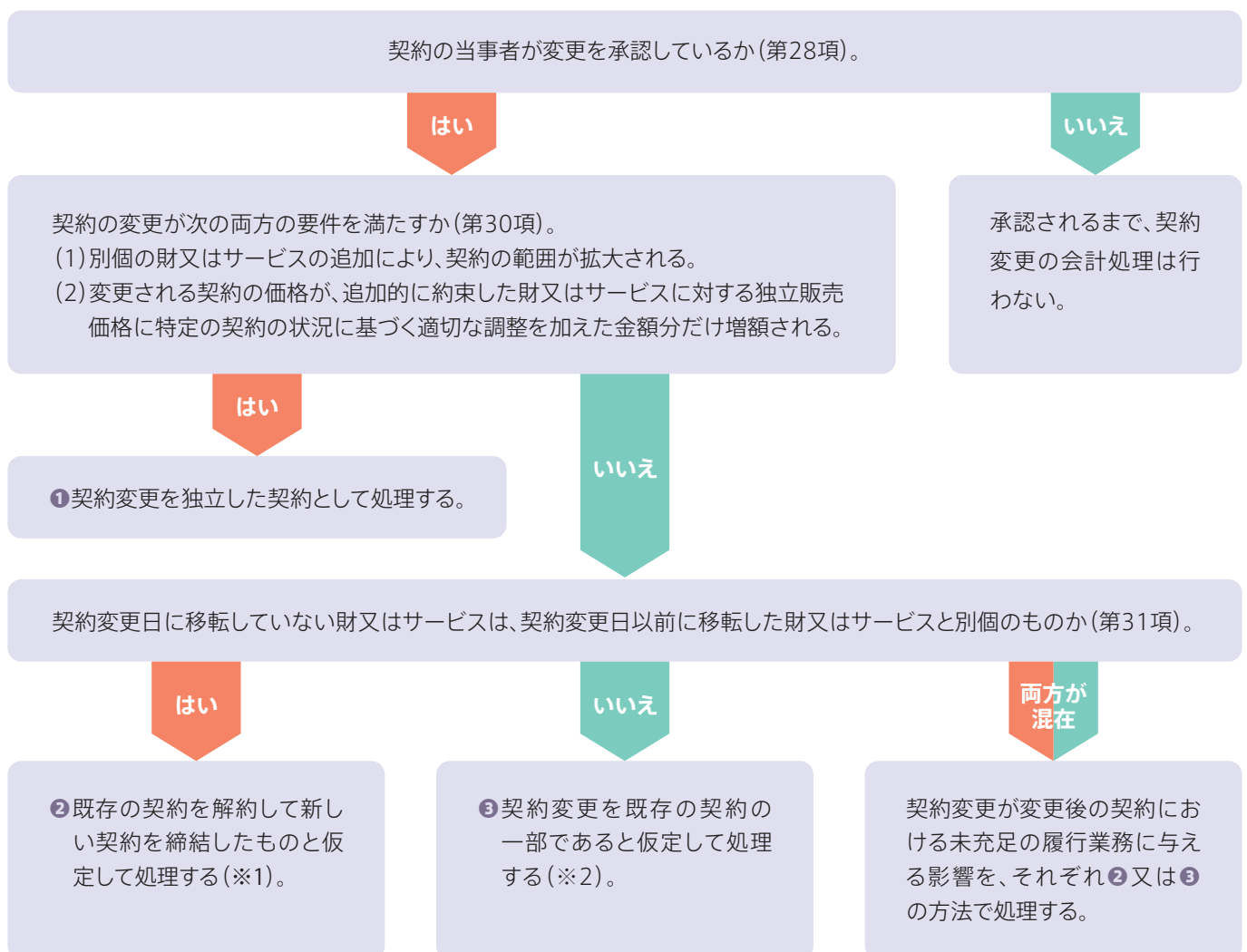
## ■ 会計基準等の定め (会計基準第28項から第31項、第122項から第126項)

契約変更は、契約の当事者が承認した範囲又は価格(あるいはその両方)の変更であり、契約の当事者が次のいずれかを承認した場合に生じます(会計基準第28項)。

- 新たな強制力のある権利及び義務を生じさせる変更
- 既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更

収益基準では、契約に変更があった場合の取扱いを図表1(会計基準第28項から第31項を基に作成)のように定めています。

図表1 契約変更の会計処理



※1 残存履行義務に配分すべき対価の額は、次の合計額となる。

- 顧客が約束した対価のうち、取引価格の見積りに含まれているが収益として認識されていない額
- 契約変更の一部として約束された対価

※2 履行義務の充足に係る進捗度と取引価格が変更される場合は、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する。

### 重要性等に関する代替的な取扱い 契約変更の重要性が乏しい場合の取扱い

契約の変更については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、図表1の①、②、③のいずれの方法も適用できるとされています(適用指針第92項及び第165項)。

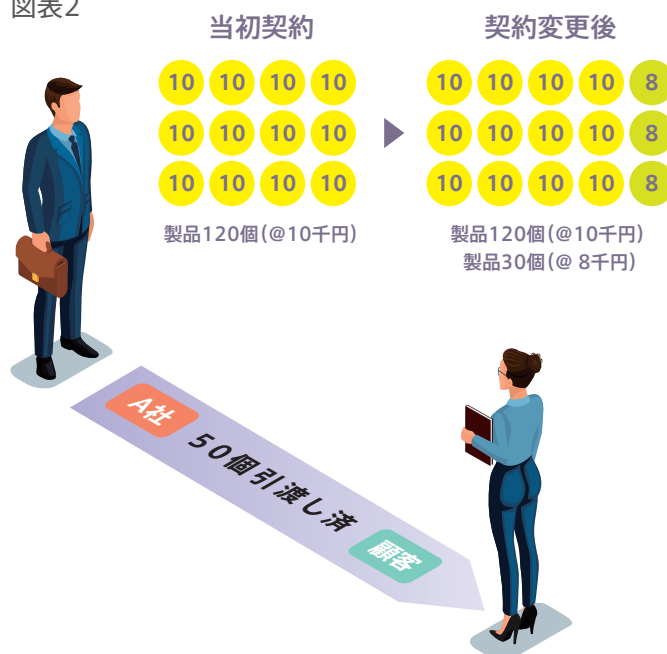


## ■ 事例1 製品の販売における追加契約

A社は、当初、製品120個を1,200千円(1個当たり10千円)で顧客に販売する契約を締結する。引渡しは契約に従い順次行われる。50個を引き渡した後、当該製品の販売促進の観点から両者は契約を変更し、未引渡の製品70個の販売価格は1個当たり10千円のままとし、追加の製品30個について1個当たり8千円で販売することで合意した(合計で同じ製品150個)。

この製品の独立販売価格に契約の状況に基づく適切な調整を反映した価格は、当初の契約時及び契約の変更時ともに1個当たり10千円であるとする。

図表2



本事例では、追加された30個の製品に値下げが行われている。

追加の製品30個の1個当たりの価格8千円は、この製品の独立販売価格に契約の状況に基づく適切な調整を反映した価格10千円と異なっており、独立した契約(P.2 図表1の①)として会計処理するための要件(会計基準第30項(2))を満たさないと判断された。A社はこの契約変更について、契約変更日に移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものかどうかの検討が必要となる。

本事例において、未引渡の製品100個が契約変更日以前に引き渡した製品50個と別個のものと判断された場合、既存の契約を解約して新たな契約を締結したと仮定して処理することになる(P.2 図表1の②)。

具体的には、当初の契約において未引渡の製品70個及び契約の変更で追加した製品30個の計100個について、取引価格940千円((10千円×当初の契約において未引渡の製品70個)+(8千円×契約の変更で追加した製品30個))を配分し、1個当たり9.4千円(940千円÷100個)を各製品の引渡しに応じて収益として認識することになる。

## ■ 事例2 ソフトウェア開発における仕様変更

B社は顧客仕様のソフトウェアを開発する契約を顧客と締結した。顧客との契約にはソフトウェア開発という単一の履行義務が含まれると判断している。その後の顧客の要請により仕様に修正を加えるように契約が変更された。

本事例のように、単一の履行義務に関して顧客の要請に基づく仕様の変更がある場合、その変更は既に提供された財又はサービスと相互に関連し、別個のものとはみなされない可能性がある。この場合、収益基準では、契約変更を既存の契約の一部として取り扱い(P.2 図表1の③)、契約変更時点で、変更後の取引価格と履行義務の充足に係る進捗度により計算された収益の金額と、既に認識された収益との差額を修正することになる。

図表3

