
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 会計基準の範囲の検討

本資料の目的

1. 本資料では、我が国の収益認識基準の開発に向けて、開発する日本基準の範囲について審議を行うことを目的としている。

会計基準の範囲**(IFRS 第 15 号の範囲)**

2. IFRS 第 15 号においては、次のものを除き、顧客とのすべての契約に IFRS 第 15 号を適用しなければならないとされている（IFRS 第 15 号第 5 項）。
 - (1) IFRS 第 16 号「リース」の範囲に含まれるリース契約
 - (2) IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約
 - (3) IFRS 第 9 号「金融商品」、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」、IAS 第 27 号「個別財務諸表」及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及び他の契約上の権利又は義務
 - (4) 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換¹
3. また、契約の相手方が顧客である場合にのみ、契約に IFRS 第 15 号を適用しなければならないとされ（IFRS 第 15 号第 6 項²）、顧客との契約の獲得の増分コスト及び顧客との契約を履行するために生じるコストの会計処理については、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる顧客との契約に関連して発生したコストだけに適用しなければ

¹ 例えば、2 つの石油会社の間で、異なる特定の場所における顧客からの需要を適時に満たすために石油の交換に合意する契約には、IFRS 第 15 号は適用されないとされている。

² IFRS 第 15 号第 6 項には、以下の記載がある。

「企業は、契約の相手方が顧客である場合にのみ、本基準を契約（第 5 項に列挙した契約を除く）に適用しなければならない。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを対価と交換に獲得するために当該企業と契約した当事者である。例えば、契約の相手方が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動又はプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合には、当該契約の相手方は顧客ではない。」

ならないとされている（IFRS 第 15 号第 8 項）。

4. 顧客との契約の一部が IFRS 第 15 号の範囲に含まれ、一部が他の基準の範囲に含まれる場合については、取引価格の測定に関する要求事項を設けている（IFRS 第 15 号第 7 項）。

（意見募集文書に寄せられた意見）

5. 意見募集文書においては、適用対象となる取引の範囲について、以下のような意見が寄せられている。
 - (1) 早い段階で会計基準の具体的な適用範囲の方向性を示し、IFRS 第 15 号で適用対象外としている取引（リース取引等）について、新基準の適用対象から除外することを明示すべきである。
 - (2) 顧客との契約から生じる収益以外の収益（固定資産の売却）や、我が国の会計基準の体系において現状手当がなされていない取引（同業他社との非貨幣性資産の交換取引）等についても、適用範囲に含めるか否かの検討を行うべきである。
 - (3) IFRS 第 9 号では、金融サービスに対する手数料（融資関連手数料）について、金融商品の実効金利の不可分の一部である場合には、IFRS 第 15 号の適用対象ではなく実効金利の調整として扱うとされているが、日本基準では、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）等において「実効金利の不可分の一部」といった概念がない。

金融サービスに対する手数料に関する会計処理を曖昧なものとしないうちに、将来的に金融商品会計基準等の見直しの要否の検討が行われるまでは、金融サービスに対する手数料のすべてを新基準の範囲に含めるべきである。

6. また、意見募集文書においては、既存の会計基準等との関係について、以下のような意見が寄せられている。
 - (1) 現行の「工事契約に関する会計基準」が廃止される場合には、当該基準に含まれる工事原価や工事損失引当金、未収入金などの取扱いについて、整理が必要である。
 - (2) 棚卸資産や費用の認識基準など、関連する会計基準も同時に検討する必要がある。
 - (3) 別記事業においては各業法に基づく財務諸表の作成規則があり、財務諸表等規則においては当該業法の規則が優先されているため、別記事業の状況を踏まえ

た措置を検討する必要がある。

(分析)

日本基準において収益認識に関する会計処理を定めている項目

7. まず、現在の日本基準において収益認識に関する会計処理を定めているものとの関係を整理する。

(1) リース取引

リース取引については、貸手の会計処理のうち収益認識に係るものの取扱いが論点となる。現在の日本基準³では、収益の認識方法として以下を定めている（リース会計基準適用指針第 51 項）。

- ① リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法
- ② リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
- ③ 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法

また、貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合は、当該差額をリース物件の販売益として扱い、販売基準又は割賦基準により処理するとされている。

これらの会計処理は、収益認識の時期及び金額が、IFRS 第 15 号に定める方法と大きく異なる。今後、収益認識に関する会計基準を開発することに合わせ、リース会計基準の改正を行うか否かは、割賦基準の取扱い等の処理の検討を行った後に、検討を行うこととする。

(2) 金融商品

金融商品に関連する収益としては、金融商品から発生する利息及び配当金、金融商品の消滅の認識時に発生する利益、及び金融商品の取引に付随する金融手数料などがある。

日本基準⁴では、利息については利息計算期間に応じて、配当金については特定の時点で収益認識されるが、金融商品の取引に付随する金融手数料については、

³ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」及び（以下「リース会計基準」という。）企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース会計基準適用指針」という。）

⁴ 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）第 94 項、第 95 項、第 105 項等

日本基準に明文規定がない。

金融手数料については、日本基準における実務において、提供する役務の内容によって、実現主義に基づき、金融取引の成立時点や金融取引の契約期間にわたって収益が認識されている。なお、日本基準においては、償却原価法の1つの方法である利息法及び実効利子率について記載がある（金融商品会計実務指針第70項⁵）ものの、金融手数料が金利として取り扱われるかということについて明示的な記載はない。

IFRS では、金融サービスに係る手数料については、金融商品の実効金利⁶の不可分の一部であれば、実効金利法を通じて金利として一定の期間に配分され（すなわち、IFRS 第15号の適用対象外となり、IFRS 第9号に基づいて会計処理される。）、実効金利の不可分の一部でなければ、IFRS 第15号に従い会計処理することとされている。

実効金利の概念については、今後、仮に金融商品会計基準等の改正が行われる場合には論点の一つになると考えられるが、それまでは、すべての金融手数料を、開発する日本基準の適用範囲内とすることが考えられる。

⁵ 金融商品会計実務指針第70項には、以下の記載がある。

「償却原価法は、有価証券利息をその利息期間（受渡日から償還日まで）にわたって期間配分する方法であり、以下の利息法と定額法の二つの方法がある。原則として利息法によるものとするが、継続適用を条件として、簡便法である定額法を採用することができる。

利息法とは、債券のクーポン受取総額と金利調整差額の合計額を債券の帳簿価額に対し一定率（以下「実効利子率」という。）となるように、複利をもって各期の純損益に配分する方法をいい、当該配分額とクーポン計上額（クーポンの現金受取額及びその既経過分の未収計上額の増減額の合計額）との差額を帳簿価額に加減する。」

⁶ IFRS 第9号付録Aの用語の定義によると、実効金利は、金融資産又は金融負債の予想存続期間を通じての将来の現金の支払又は受取りの見積りを、金融資産の総額での帳簿価額又は金融負債の償却原価まで正確に割り引く率とされ、実効金利の計算には、契約の当事者間で授受されるすべての手数料及びポイントのうち実効金利の不可分な一部であるもの、取引コスト、及び他のすべてのプレミアム又はディスカウントが含まれるとされている。

また、IFRS 第9号B5.4.1項からB5.4.3項には、金融商品の実効金利の不可分の一部である手数料や、金融商品の実効金利の不可分の一部ではなくIFRS 第15号に従って会計処理される手数料の例示等がある。

(3) 固定資産の売却取引

固定資産に関する収益認識については、(1)に記載した貸手のリース取引及び固定資産の売却取引の取扱いが論点となると考えられる。固定資産の売却取引については、我が国においては包括的な会計基準はなく、実現主義により損益の計上時期の判断がなされていると考えられる⁷。

一方、IFRS では、IFRS 第 15 号の公表に伴い、固定資産に関する会計基準⁸も一部修正されており、IFRS 第 15 号の一部の規定（例えば、取引価格の算定や支配の移転時期の決定）については、企業の通常の活動のアウトプットではない有形固定資産及び無形資産の売却にも適用するとされている。

固定資産の売却取引に関する会計処理については、特別目的会社の連結範囲等と関連し、IFRS 第 15 号が対象とする取引とは異なる検討が必要になると考えられるため、今回の検討範囲には含めないことが考えられる。

(4) 工事契約及びソフトウェア取引

現行の日本基準では、工事契約及びソフトウェア取引については、以下の会計基準等が定められている。

- ① 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。）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」
- ② 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」

これらは、基本的には、開発する日本基準の範囲に含まれるものと考えられる。この場合には、IFRS 第 15 号に含まれない工事損失引当金の定め等を置くことが必要になると考えられる。ただし、上記の会計基準等については、進行基準や原価回収基準といった、今後理論的な観点から検討するとしている項目に関連する項目があるため、最終的には、これらの検討を行った後に決定することとなる。

⁷ 一部の固定資産の売却取引については、リスク・経済価値アプローチによって売却の認識を判断することが妥当であるとされている。

例えば、会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」第 3 項によると、以下の記載がある。

「不動産の売却の認識は、不動産が法的に譲渡されていること及び資金が譲渡人に流入していることを前提に、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法、すなわち、リスク・経済価値アプローチによって判断することが妥当である。」

⁸ IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」

日本基準において収益認識に関する会計処理を定めている項目以外で IFRS 第 15 号の範囲に記載のある項目

8. 次に、上記以外で、IFRS 第 15 号の範囲に記載のある項目について整理する。

- (1) 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性資産の交換

顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性資産の交換（バーター取引）については、同業他社との売上と仕入を相殺するか、相殺せずに表示するかが論点となる。

日本基準においては、棚卸資産についての交換取引の定めは特にない。一方、IFRS 第 15 号においては、具体的な要求事項がない場合に、在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性があり、この収益と費用を両建計上することになる結果は適切でないとして、当該取引は IFRS 第 15 号の適用範囲外とされている⁹。

他の項目と同様に、IFRS 第 15 号の考え方を出発点として、当該会計処理に特段の懸念があるか否かを検討することになると考えられ、特段の懸念がなければ IFRS 第 15 号と同様の範囲の記載を行い、当該取引について売上と仕入を相殺することを明示することが考えられる。

- (2) 一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約について

IFRS 第 15 号では、顧客との契約の一部が IFRS 第 15 号の範囲に含まれ、一部が他の会計基準の範囲に含まれる場合については、他の会計基準における区分又は当初測定を優先し、取引価格から他の会計基準における当初測定金額を控除し

⁹ IFRS 第 15 号 BC58 項には、以下の記載がある。

「製品が同質な業界では、事業分野が同じ企業同士で、製品の交換をその交換の相手方ではない顧客（ないし潜在的な顧客）への販売を容易にするために行うことがよくある。一例として、石油販売会社が別の石油会社と在庫を交換して、輸送コストを削減し、当座の在庫に対する需要を満たすか又はそれ以外で最終顧客への石油の販売を容易にする場合がある。両審議会は、企業と在庫を交換する当事者は、企業の通常の活動のアウトプットを獲得するために企業と契約しているので、顧客の定義に該当することに留意した。したがって、具体的な要求事項がないと、企業が、いったん在庫の交換について収益を認識し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性がある。両審議会は、次の理由により、この結果は不適切だという結論を下した。

(a) 収益と費用をグロスアップすることになり、報告期間中の企業の業績と売上総利益を財務諸表利用者が評価することが困難になる。

(b) それらの契約の相手方は仕入先としても行動しており、顧客として行動しているのではないと考える人々もいる。」

た残額に IFRS 第 15 号の定めを適用することとされている¹⁰。

一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約に関する取扱いについては、日本基準において、今後、どのような例が考えられるかを分析した上で、検討することが考えられる。

収益認識以外の項目

9. 意見募集文書には、収益認識と同時に、棚卸資産や費用等に対する会計処理の見直しの要望が寄せられたが、それらについては現行の日本基準における一般的な取扱いによることとなると考えられ、IFRS 第 15 号に含まれる「契約コスト」以外は取り扱わないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

会計基準の範囲に関する事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以 上

¹⁰ なお、IFRS 第 15 号 BC66 項には、以下の記載がある。

「したがって、両審議会は、他の基準が契約の各部分の区分や当初測定の方法を定めている場合には、企業はまずそれらの基準を適用すべきだと決定した。言い換えると、契約の一部分を会計処理する際には、より具体的な基準の方を優先すべきであり、残りの対価があれば、契約のうち IFRS 第 15 号の範囲に含まれる部分に配分すべきである。この論拠は、範囲に関しての IFRS 第 15 号の原則と整合的である。それは、契約又は取決めの一部分について他の基準が具体的な要求事項を示している場合には、その部分に当該他の基準を適用すべきだということである。両審議会の決定は、Topic 606 で置き換えられた US GAAP における複数要素契約についての要求事項とも整合的である。両審議会は、この決定により、全体的な契約の中の値引きがあれば、取決めのうち IFRS 第 15 号の範囲に含まれる部分に配分される結果となることに留意した。」