
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	個別論点の検討
	【論点 1】契約の結合（ステップ 1）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 1】「契約の結合」について、審議事項(4)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえた検討をすることを目的としている。
2. 審議事項(4)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
 - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
 - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。
 - (1) IFRS 第 15 号の定め表現の置換えを行う。
 - (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直した文案を右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

緑色：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの定めと考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。

- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、履行義務の定義が、以下のとおりに定められることを前提としている。

「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)を顧客に移転する約束をいう。

(1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）

(2) 移転される財又はサービスがほぼ同一であり、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
契約の結合（本文） 1. 企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、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結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。（¶ 17） （1） 契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている。 （2） 1 つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。 （3） 複数の契約で約束した財又はサービス（又は各契約で約束した財又はサービスの一部）が、第 X 項（¶ 22-30）に従うと単一の履行義務である。	契約の結合 1. 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について、次の(1)から(3)のいずれかに該当する場合には、当該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。（¶ 17） （1） 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと （2） 1 つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に影響を受けること （3） 複数の契約で約束した財又はサービスが、第 XX 項（¶ 22-30）に従うと単一の履行義務となること

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

課題の整理

6. 審議事項(4)-1に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイドンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。
- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
 - 相違が長期にはならないと考えられるもの
 - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念

【課題 2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題 3】 ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】 設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

9. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、以下の点について意見募集文書に懸念が寄せられている。

- (1) 契約を結合すること
- (2) 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。）に定める「認識の単位」と IFRS 第 15 号による契約の結合を行った結果としての収益の認識単位が異なること

（契約を結合すること）

10. 第 9 項 (1) については、以下のような契約を結合することに対する懸念が、意見募集文書に寄せられている。

契約は、利害の異なる企業と顧客が交渉、即ち双方の主張と譲歩の結果、両者共に一定の合理性を認め合意したところの取引の単位、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、契約の内容に対しては、より高い客観的合理性を認め、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、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より配慮すべきである。

11. 上記の懸念は、第 7 項の区分の「IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念」に当たると考えられる。ただし、契約の結合は、IFRS 第 15 号のステップ 1「顧客との契約を識別する」における根本的な原則に含まれるものであり、契約における対価の相互依存性により、それぞれの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しないおそれがある（IFRS 第 15 号 BC73 項）ことから定められているものである。

これらの基準開発の経緯を踏まえると、契約を結合することは、法的形式を越える会計処理を行うものとなるが、IFRS 第 15 号における根本的な原則を構成するものとして、開発する日本基準においても取り入れ、今後検討すべき課題とはしないことが考えられるがどうか。

12. なお、契約を結合することについての実務上の困難さについては、【課題 2】重要性に関する事項において検討する。

(工事契約会計基準に定める「認識の単位」と IFRS 第 15 号による契約の結合を行った結果としての収益の認識単位が異なること)

13. 第 9 項 (2) については、建設業において、工事契約会計基準¹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するとされており、日本基準における実務においては、顧客が同一でない又は契約時期が異なる複数の工事契約を、工事収益の認識に係る判断を行う単位である「認識の単位」としているケースがあるが、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可能性があるという懸念が、意見募集文書で寄せられている。
14. 第 9 項 (2) については、第 7 項の区分の「収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にわたる可能性があるもの）」に当たると考えられ、今後検討すべき課題とする。

【課題 2】重要性に関する事項

15. 本論点において【課題 2】に関連する事項としては、契約の結合は、要件に基づく契約のグルーピングの判断が必要になる等、実務を非常に複雑にするものであり、個々の契約で会計処理を行うべきであるという意見が意見募集文書に寄せられていることを勘案し、実務への配慮を検討することが考えられる。
16. 重要性に関する定めを置く場合は、一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるものが対象となる。重要性がない場合の契約の結合については、今後検討すべき課題として抽出し、他の論点における重要性に関する課題を識別した後に、全体として対応を検討する。

¹ 工事契約会計基準によると、以下のような記載がある。

第 6 項(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。」

第 7 項「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。」

【課題 3】 ガイダンスの追加

17. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、以下について、契約の結合に関する判断が困難であるとの意見が意見募集文書で寄せられている。
- (1) IFRS 第 15 号において結合する対象となる契約は、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とされており、そのうち以下の要件について判断が困難である。
- ① 「顧客の関連当事者」
 - ② 「ほぼ同時」
- (2) 例えば、以下の取引について、契約の結合の判断に迷う可能性がある。
- ① 賃貸ビル建設において、発注者との契約による設計・新築工事と、当該ビルへの入居テナントとの契約による内装工事の両方を併せて行う取引
 - ② 同一顧客であるものの、随意契約等により契約時期が異なる取引
 - ③ 年度発注に伴う分割契約による工事
 - ④ 商業施設とオフィス・ホテルを一体で開発する場合
 - ⑤ 通信業における通信機器の販売と通信契約の提供
 - ⑥ クラウド・サービスに顧客仕様のプログラムを追加して提供する場合
 - ⑦ 旅行とイベントを組み合わせた取引
18. 第 17 項(1)の要件及び(2)の取引については、第 7 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
19. ガイダンスの追加については、第 6 項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。
20. 第 17 項(1)①の「顧客の関連当事者」については、IASB 及び FASB が、結論の根拠において、それぞれの会計基準における関連当事者の定義を参照しているため、開発する日本基準においても、日本基準である企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」における関連当事者の定義を参照する等の対応が考えられる。
- 第 17 項(1)②の「ほぼ同時」については、IASB 及び FASB が、結論の根拠も含め

て追加的な説明を記載しておらず、「ほぼ同時」の程度については、個々の取引に即した判断の問題であり、追加的なガイダンスを作成するのは困難と考えられるかどうか。

21. 第 17 項(2)の各取引については、我が国に特有な取引とまではいえず、いずれも第 19 項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるかどうか（特に、ガイダンスを作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

【課題 4】設例の作成

22. 設例の作成については、第 6 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。

- (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
- (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

((1) について)

23. 第 22 項の(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例には含まれていない。

((2) について)

24. 第 22 項(2)に関連するものとしては、第 17 項(1)の要件及び(2)の取引が当たると考えられ、第 7 項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。
25. 第 17 項(1)①の「顧客の関連当事者」については、第 20 項と同様の理由により、日本基準である企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」における関連当事者の定義を参照する等の対応が考えられる。

第 17 項(1)②の「ほぼ同時」については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、第 20 項と同様の理由により、設例を作成するのは困難であると考えられるかどうか。

26. 第 17 項(2)の各取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、我が国において多様な取引があり、特に設例を作成するほどの重要性がある項目はないと考えられるかどうか（特に、設例を作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

以 上