
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
	個別論点の検討
項目	【論点 3】約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断 (ステップ 2)

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 3】「約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断」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 of 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 号の定めの表現の置換え

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。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
履行義務の識別（本文） 1. 契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない。（¶ 22） (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) ほぼ同一で、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（第 XX 項（¶ 23）参照） 2. 一連の別個の財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じである。（¶ 23） (1) 企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、第 XX 項（¶ 35）における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす。 (2) 第 XX 項（¶ 39-40）に従って、一連の別個の財又はサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。	履行義務の識別 1. 契約開始時に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、次の(1)又は(2)を顧客に移転する約束のそれぞれを履行義務として識別する。（¶ 22） (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 2. 一連の別個の財又はサービスは、次の要件の両方を満たす場合には、顧客への移転のパターンが同じであるものとする。（¶ 23） (1) 一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、第 XX 項（¶ 35）における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たすこと (2) 第 XX 項（¶ 39-40）に従って、一連の別個の財又はサービスのそれぞれについて、顧客に移転する履行義務の充足に係る進捗度の見積りに、同一の方法が使用されること
顧客との契約における約束（本文） 3. 顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約束している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約で識別される履行義務は、当該契約で明示されている財又はサービス	顧客との契約における約束

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
スに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれる可能性があるからである（契約締結時において、そうした約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合）。（¶ 24） 4. 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）。例えば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない。（¶ 25） 別個の財又はサービス（本文） 5. 約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。（¶ 26） (1) 企業が製造する財の販売（例えば、製造業者の棚卸資産） (2) 企業が購入する財の再販売（例えば、小売業者の商品） (3) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売（例えば、第 XX 項（¶ B34-B38）に記述している、本人として行動している企業が再販売するチケット） (4) 顧客のための契約上合意された	3. 契約を履行するための活動は、当該活動が財又はサービスを顧客に移転する場合を除き、履行義務ではない。（¶ 25） 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
作業の履行 (5) 財又はサービスを提供できるように待機するサービスの提供（例えば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート）又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービス (6) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供（例えば、第 XX 項（¶ B34-B38）に記述のように、別の当事者の代理人として行動すること） (7) 顧客が再販売するか又は自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与（例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約束している場合） (8) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発 (9) ライセンスの付与（第 XX 項（¶ B52-B63B）参照） (10) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与（当該オプションが、第 XX 項（¶ B39-B43）に記述のように、重要な権利を顧客に提供する場合） 6. 顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。（¶ 27） (1) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にと	顧客に約束している財又はサービスは、次の両方に該当する場合には、別個のものとする。（¶ 27） (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することが

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
って容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる(すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る)。 (2) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である(すなわち、当該財又はサービスを移転する約束が契約の観点において別個のものである)。 7. 顧客は、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又は経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、第 XX 項(1)(¶ 27(a))に従って財又はサービスから便益を得ることができる。一部の財又はサービスについて、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。他の財又はサービスについて、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる場合がある。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が)独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から得ている資源(企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財又はサービスを含む)又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。さまざまな要因が、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができるという証拠を提供する可能性がある。例えば、企業がある財又はサービス	できること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせて顧客が便益を享受することができること (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること 5. 顧客が次の(1)から(2)のいずれかが可能である場合には、第 4 項(1)(¶ 27(a))に従って顧客は財又はサービスから便益を享受することができる。(¶ 28) (1) 財又はサービスの使用、消費、又は廃棄によって見込まれる価値よりも高い金額による売却 (2) 経済的便益を生じさせる財又はサービスの保有

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
を通常は独立に販売しているという事実は、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができることを示唆するであろう。(¶ 28)	
8. 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が第 XX 項(2) (¶ 27(b)) に従って区分して識別可能であるかどうかを評価するにあたり、その目的は、当該約束の性質が、契約の観点において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、それとも、その約束した財又はサービスをインプットとした結合後の項目を移転することなのかを判定することである。財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。(¶ 29)	6. 第 4 項(2) (¶ 27(b)) に従って財又はサービスを顧客に移転する約束が契約に含まれる他の約束と区分できることを判定するにあたっては、当該約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転することなのかを考慮する。 財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分できないことを示す要因には、例えば、次のようなものがある。(¶ 29)
(1) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用している。結合後のアウトプットには、複数のフェーズ、要素又は単位が含まれていることもある。 (2) 当該財又はサービスのうちの 1 つ又は複数の、契約で約束した他の	(1) 当該財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合するという重要なサービスを提供していること (2) 当該財又はサービスの一部が、契約において約束している

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
財又はサービスのうちの 1 つ又は複数を大幅に修正又はカスタマイズするか又はそれらによって大幅に修正又はカスタマイズされる。 (3) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高い。言い換えると、当該財又はサービスのそれぞれが、契約の中の他の財又はサービスのうちの 1 つ又は複수에著しく影響を受ける。例えば、場合によっては、企業が当該財又はサービスのそれぞれを独立に移転することによって約束を履行することができないために、複数の財又はサービスが互いに著しく影響を受ける。 9. 約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、企業は、別個の財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを企業が単一の履行義務として会計処理することになる。(¶ 30)	他の財又はサービスの一部を著しく修正又は顧客仕様のものとするか、あるいは他の財又はサービスによって著しく修正又は顧客仕様のものにされること (3) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約における他の財又はサービスの一部により著しく影響を受けること 7. 約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、別個の財又はサービスの束を識別するまで、当該財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合する。(¶ 30)

5. 上表においては、「履行義務」の定義が含まれている。「履行義務」は IFRS 第 15 号付録 A において、以下のとおり定義されている。

顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束

- (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) ほぼ同一で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

6. 用語の定義について、第 71 回収益認識専門委員会（2016 年 10 月 4 日開催）の審議において、以下の意見が聞かれている。

- 「契約」、「顧客」、「取引価格」を開発する日本基準における用語の定義に記載する場合には、取引価格の配分単位である「履行義務」も同様に記載すべきであると考えられる。

ただし、「履行義務」については、用語の定義においては、財又はサービスを顧客に移転する約束という簡潔な記載を行い、その説明となる(1)別個の財又はサービスや(2)一連の別個の財又はサービスといった部分は本文で記載するといったことが考えられる。

- 一つの用語について、用語の定義と本文を両方参照しなくてもよいように、いずれか一か所に定義を記載することがよいと考えられるが、「契約資産」や「契約負債」については、IFRS 第 15 号のさまざまな箇所で使用されているわけではないことから、これらが使用される項目の本文で用語を定義することがよいのではないかな。

7. 「履行義務」という用語は、IFRS 第 15 号の原則となる考え方である 5 ステップ（特にステップ 2「契約における履行義務を識別する」）において不可欠な用語であるため、用語の定義においても記載することが考えられる。また、用語の定義の記載を簡潔なものとして、本文に詳細な定義を記載することも考えられるが、「履行義務」という IFRS 第 15 号における重要な用語について、誤解を生じさせないように、簡潔な定義と詳細な定義を書き分けることが困難であると考えられるため、用語の定義も本文と同様の表現で「履行義務」について記載することが考えられる。

開発する日本基準における用語の定義については、「履行義務」は IFRS 第 15 号付録 A の定義及び「表現を見直した文案」第 1 項を踏まえて、以下のように定めることが考えられるがどうか。

「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

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。

また、「履行義務」については、開発する日本基準における用語の定義に記載するものとして、第7項の表現とすることが考えられるがどうか。

課題の整理

8. 審議事項(4)-1の別紙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。

9. 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

10. 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

11. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、意見募集文書において、1 つの顧客との契約における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という懸念が寄せられている。
- また、米国会計基準と同様に、出荷及び配送活動について、別個の履行義務で識別する必要があるかどうかについて明確化すべきであるという意見や実務負担を軽減するための対応を検討すべきであるという意見が寄せられている。
12. 前項の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は、取引によって期間の長短はあるが、第 9 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」に当たると考えられる。
13. 出荷及び配送活動については、米国会計基準において、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動を企業が履行活動として会計処理する（すなわち、別の履行義務とはしない）ことを会計方針の選択として認める定めが設けられており、IFRS 第 15 号の定めとは異なっている¹。
14. 出荷及び配送活動への対応を含む、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については、今後検討すべき課題とする（【課題 2】重要性に関する事項も参照のこと。）。

【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、重要性のない別個の財又はサ

¹ IFRS 第 15 号 BC116U 項によると、以下のような記載がある。

「IFRS 第 15 号を修正することのより幅広い含意を検討した結果、IASB は、下記の理由で、同様の修正を行わないことを決定した。

- (a) 財に対する支配が顧客に移転された後の出荷及び配送活動についての会計方針の選択は、収益認識モデルの例外を作り出すことになり、企業間の比較可能性を低下させるおそれがある。IFRS 第 15 号の第 22 項では、履行義務を識別するために、顧客との契約で約束した財又はサービスを評価することを企業に要求している。方針の選択を導入すると、この要求を覆すことになる。
- (b) さらに、方針の選択はすべての企業に適用可能である。したがって、重大な出荷業務のある企業が異なる方針の選択を行う可能性がある。こうなると、財務諸表利用者が異なる企業（同じ業界内の企業を含む）が報告した収益を理解し比較することがより困難となるであろう。

IASB は、IFRS 第 15 号では方針の選択は利用可能ではないので、これが IFRS 第 15 号と Topic 606 との間の差異を生じさせることを承知していた。」

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対する懸念が意見募集文書に寄せられている。

また、複数の別個の財又はサービスの一部について、金額的に僅少な別個の財又はサービスが多数存在し、それらを集計して重要性の判断を行う場合、その判断を行うための実務負担が大きくなる可能性があるという懸念が意見募集文書に寄せられている。

16. 履行義務の識別について、米国会計基準では、企業による過度の負担を回避するために、約束した財又はサービスが顧客との契約の観点において重要性がない場合には、企業は約束した財又はサービスが履行義務であるのかどうかの評価を要求されないとする定めが設けられており、IFRS 第 15 号の定めとは異なっている²。
17. 重要性がない場合の履行義務の識別については、前項の米国会計基準における定めへの対応を含め、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。

【課題 3】ガイダンスの追加

18. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、以下のように、履行義務に関する判断が困難であることによる意見が意見募集文書に寄せられている。
 - (1) 数多くの細かい役務が多岐にわたる場合の履行義務の範囲(どこまでを分割すべき履行義務と扱うか)についての判断は、IFRS 第 15 号第 27 項や第 29 項に記載はあるものの、実務上非常に煩雑であると考えられるため、必要に応じて IFRS 第 15 号から逸脱しない範囲においてガイダンス等を開発することを要望する。

² IFRS 第 15 号の結論の背景によると、以下のような記載がある。

BC116D 項

「審議の中で、IASB は、指摘された懸念は、IFRS 第 15 号の要求事項の適用ではなく重要性の概念の適用に関するものであるという見解を示した。(中略) 企業は重要性のある履行義務を識別するために、契約で約束した財又はサービスの評価を行うが、考え得る約束した財又はサービスのすべてを個々に識別することを企業に要求することを両審議会は意図していなかった。」

BC116E 項

「(中略) IASB が形式的であるか又は重要でない履行義務についての免除を導入しないと決定した理由の 1 つは、「別個の」という概念の適用方法と重要性の適用の両方の理由で必要と考えられなかったからである。約束した財又はサービスの評価と履行義務の識別の際に、企業は、重要性の考慮事項だけでなく、IFRS 第 15 号の全体的な目的も考慮すべきである。IASB はさらに、重要性は IFRS 全体を通じて適用される支配的な概念であり、明示されている場合にだけ適用されるわけではないことに留意した。」

(2) 例えば、以下の取引について、履行義務の判断に迷う可能性がある。

- ① 複数の役務が単一の契約に含まれている輸入代行取引
- ② 建設業における取引（設計業務と施工業務を 1 つの契約で受注する取引、複数の建物を建設する取引、解体工事と新築工事を一括して請負う取引等）
- ③ 据付・保守サービス等を伴う機器販売
- ④ パッケージ旅行
- ⑤ 出荷及び配送活動が関係する取引：保険料・運賃込み条件³に基づく輸出取引やギフト配送契約

19. 第 18 項(1)の分割すべき履行義務の範囲に関する判断の困難さ及び (2)の取引については、第 9 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。
20. ガイダンスの追加については、第 8 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。
21. 第 18 項(1)の分割すべき履行義務の範囲に関する判断の困難さについては、履行義務の識別は個々の取引に即した判断の問題であり、IFRS 第 15 号から逸脱しない範囲で追加的なガイダンスを作成するのは困難と考えられるがどうか。

また、第 18 項(2)の取引については、我が国に特有な取引とまではいえず、いずれも第 20 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がどうか（第 18 項(1)及び(2)について、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 8 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。

³ CIF (Cost, Insurance and Freight)

(1)について

23. 第 22 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 10 から設例 12 が関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

(2)について

24. 第 22 項(2)に関連するものとしては、第 18 項(1)の分割すべき履行義務の範囲に関する判断の困難さ及び(2)の取引が当たると考えられ、第 9 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 18 項(1)の分割すべき履行義務の範囲に関する判断の困難さについては、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、個々の取引に即した判断の問題であり、特定のケースを想定した設例を作成することが困難であると考えられるかどうか。

また、第 18 項(2)の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、我が国のさまざまな業種において多様な取引があり、特定のケースを想定した設例を作成することが困難であると考えられるかどうか（第 18 項(1)及び(2)について、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