
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 16】契約コスト

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 16】「契約コスト」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
契約コスト 契約獲得の増分コスト（本文） 1. 企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない。（¶ 91） 2. 契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために企業に発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである（例えば、販売手数料）。（¶ 92） 3. 契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストは、発生時に費用として認識しなければならない。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除く。（¶ 93） 4. 実務上の便法として、企業は、認識するはずの資産の償却期間が 1 年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができる。（¶ 94）	契約に係るコスト 契約獲得の増分コスト 1. 契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために発生したコストであり、契約を獲得しない場合には発生しないものをいう。 契約獲得の増分コストについて、回収すると見込まれる場合には、当該コストを資産として計上する。（¶ 91）（¶ 92） 2. 契約を獲得するために発生するコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生するコストは、顧客に明示的に請求できる場合を除き、発生時に費用として認識する。（¶ 93） 3. 資産として計上する契約獲得の増分コストについて、第 7 項（¶ 99）に基づく償却期間が 1 年以内である場合には、当該契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができる。（¶ 94）
契約を履行するためのコスト（本文） 5. 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときにだ	契約履行コスト 4. 契約履行コストとは、顧客との契約を履行するために発生したコストをいう。 契約履行コストが、他の会計基準等¹において取扱いが定められていない場合には、次の(1)から(3)のすべてを満たすときに、当該コストを

¹ 「等」とは、ASBJ が開発する企業会計基準適用指針及び実務対応報告を指す。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
け、当該コストから資産を認識しなければならない。(¶ 95) (1) 当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している（例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、又はまだ承認されていない特定の契約により移転される資産の設計のコスト）。 (2) 当該コストが、将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。 (3) 当該コストの回収が見込まれている。 6. 他の基準の範囲に含まれる顧客との契約の履行の際に発生したコストについては、企業は当該コストを当該他の基準に従って会計処理しなければならない。(¶ 96) 7. 契約（又は特定の予想される契約）に直接関連するコストには、次のものが含まれる。(¶ 97) (1) 直接労務費（例えば、約束したサービスを顧客に直接提供する従業員の給料・賃金） (2) 直接材料費（例えば、約束したサービスの顧客への提供に使用される消耗品） (3) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理及び監督のコスト、保険料及び契約の履行に使用される器具、設備及び使用権資産の減価償却費）	資産として計上する。(¶ 95) (1) 当該コストが、契約又は予想される特定の契約に直接関連していること (2) 当該コストにより、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源が生じる又は当該資源の価値が増加すること (3) 当該コストの回収が見込まれること 5. 契約履行コストのうち、第 4 項(1) (¶ 95(a)) の契約又は予想される特定の契約に直接関連するコストには、次のものが含まれる。(¶ 97) (1) 直接労務費 (2) 直接材料費 (3) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理コスト、保険料及び契約を履行するために使用される設備等の減価償却費）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
(4) 契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト (5) 企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト（例えば、外注先への支払） 8. 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。（『98） (1) 一般管理費（当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く。その場合には、企業は当該コストを第 XX 項（『97）に従って評価しなければならない。） (2) 契約を履行するための仕損した原材料、労働力又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの (3) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト） (4) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連しているのかを企業が区別できないコスト	(4) 契約に基づき顧客に明示的に請求できるコスト (5) 契約を締結したことを理由として発生したコスト（例えば、外注先への支払） 6. 次のコストは発生時に費用として認識する。（『98） (1) 一般管理費（ただし、当該コストが契約に基づき顧客に明示的に請求できる場合は、第 XX 項（『97）に従って評価する。） (2) 仕損した原材料又は労働力等のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの (3) 過去に充足した履行義務に関連するコスト (4) 未充足の履行義務に関連するか又は過去に充足した履行義務に関連するかを判断することができないコスト
償却及び減損（本文） 9. 第 XX 項（『91）又は第 XX 項（『95）に従って認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で償却しなければならない。当該資産は、具体的な予想される契約に基づいて移転される財又はサービスに関連している場合がある（第 XX 項(1)（『95(a)）で述べたと	償却及び減損 7. 第 1 項（『91）又は第 4 項（『95）に従って計上した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的な方法で、規則的に償却する。（『99）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
おり)。(¶ 99) 10. 企業は、資産が関連している財又はサービスの顧客への移転について企業の予想している時期の重大な変化を反映するように、償却を見直さなければならない。そうした変更は、IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。(¶ 100) 11. 企業は、第 XX 項 (¶ 91) 又は第 XX 項 (¶ 95) に従って認識した資産の帳簿価額が次の(1)から(2)を差し引いた金額を超過する範囲で、減損損失を純損益に認識しなければならない。(¶ 101) (1) 当該資産が関連する財又はサービスと交換に企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額 (2) 当該財又はサービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコスト (第 XX 項 (¶ 97) 参照) 12. 企業が受け取ると見込んでいる対価の金額の算定のために第 XX 項 (¶ 101) を適用する目的上、企業は、取引価格の算定に関する原則 (変動対価の見積りの制限に関する第 XX 項 (¶ 56-58) の要求事項を除く) を使用し、顧客の信用リスクの影響を反映するために当該金額を修正しなければならない。(¶ 102) 13. 企業は、第 XX 項 (¶ 91) 又は第 XX 項 (¶ 95) に従って認識した資産について減損を認識する前に、当該契約に関連する資産のうち他の基準 (例えば、IAS 第	8. 資産が関連する財又はサービスの顧客への移転について予想する時期が著しく変化した場合には、償却を見直し、会計上の見積りの変更として会計処理する。(¶ 100) 9. 第 1 項 (¶ 91) 又は第 4 項 (¶ 95) に従い計上した資産の帳簿価額が次の(1)から(2)を控除した金額を超える場合、当該超過額を減損損失として認識し、損益として処理する。(¶ 101) (1) 当該資産が関連する財又はサービスと交換に受け取ると見込む対価のうち受け取っていない金額 (2) 当該財又はサービスの提供に直接関連するが、費用として処理されていないコスト (第 5 項 (¶ 97) 参照) 10. 第 9 項(1) (¶ 101(a)) に従い、関連する財又はサービスと交換に受け取ると見込む対価を算定するにあたっては、取引価格の算定についての原則 (変動対価の見積りの制限についての定め (第 XX 項 (¶ 56-58)) を除く。) を適用し、顧客の信用リスクの影響を反映するために当該対価の金額を修正する。(¶ 102)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
2 号、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号) に従って認識した資産についての減損損失があればすべて認識しなければならない。第 XX 項 (¶ 101) の減損テストの適用後は、企業は、第 XX 項 (¶ 91) 又は第 XX 項 (¶ 95) に従って認識した資産の当該減損テストの結果としての帳簿価額を、IAS 第 36 号「資産の減損」を当該資産が属する資金生成単位に適用する目的上、当該資金生成単位の帳簿価額に含めなければならない。(¶ 103) 14. 企業は、減損の状況が存在しなくなったか又は改善した場合には、第 XX 項 (¶ 101) に従って過去に認識した減損損失の一部又は全部の戻入を純損益に認識しなければならない。当該資産の増額後の帳簿価額は、過去に減損損失を認識しなかったとした場合に算定されたであろう (償却後の) 金額を超えてはならない。(¶ 104)	11. 減損の状況が存在しなくなった又は改善した場合には、第 9 項 (¶ 101) に従って過去に認識した減損損失の戻入の一部又は全部を損益として処理する。減損損失戻入後の資産の帳簿価額は、過去に減損損失を認識しなかった場合における償却後の金額を上限とする。(¶ 104)

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

5. 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。

6. 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。なお、【課題1】については、本論点は収益の認識時期が異なるものではないため、利益の認識時期が異なるものとする。

【課題1】日本基準における実務において利益の認識時期が異なるもの

- 各期の利益の認識時期が相違するもの
 - 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
- 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
7. 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利益の認識時期が異なるもの

8. 本論点について【課題 1】に関連する事項として、意見募集文書に以下のような懸念が寄せられている。
- (1) 契約を獲得するためのコストについて、日本基準における実務において資産化されているものが、IFRS 第 15 号の定めに従い費用化されることとなる場合には、実態と乖離する可能性がある。
- ① IFRS 第 15 号では、契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストは、顧客に明示的に請求可能な場合を除き、発生時に費用として認識しなければならないとされているが、当該コストを一律発生時に費用処理することは、費用と収益の対応関係が著しく歪み、実態と乖離するため、慎重に検討すべきであり、取引の実態に即した会計処理を認めることを検討すべきである。
- ② 建設業における工事の受注に要した費用が、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストに該当し、発生時に費用として認識しなければならない可能性があるが、現行の日本基準における実務²においては、受注のために直接要したすべての費用の額は原価に含まれるため、移行時における費用負担の増大や税務上・会計上の異なる管理が必要となる可能性がある。
- (2) 契約を履行するためのコストについては、IFRS 第 15 号以外の会計基準（IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」等）の範囲に含まれない場合に、IFRS 第 15 号において資産化を検討することとなっているが、日本基準は IFRS と異なり他の会計基準等で定められていないものもあるため、実務上判断に迷う局面が多くなると考えられる。
9. 第 8 項(1)については、日本基準における資産化・費用化の実務は多様であり、第 6 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、今後検討すべき課題とする。
10. 第 8 項(2)については、日本基準においては、IFRS のような固定資産や棚卸資産の認識に関する会計基準がないため、契約を履行するためのコストについて IFRS 第 15 号と同様の定めを開発する日本基準に含めたとしても、IFRS 第 15 号による利益

² 法人税法基本通達によると、請負による収益に対応する原価の額には、その請負の目的となった物の完成又は役務の履行のために要した材料費、労務費、外注費及び経費の額の合計額のほか、その受注又は引渡しをするために直接要した全ての費用の額が含まれることに留意するとされている（基本通達 2-2-5）。

金額と異なる結果となる可能性がある³ことによる懸念である。これについては、「他の会計基準等」という記載の明確化を図るように、今後、文案を検討する。

【課題 2】重要性に関する事項

11. 本論点において【課題 2】に関連する事項として、意見募集文書において、IFRS 第 15 号における契約コストの資産計上、償却、減損及び減損損失の戻入れ⁴等は実務負担が大きく、事務処理が極めて煩雑となると考えられるため、当該規定を開発する日本基準に含める場合には、コストと便益の十分な検討が必要であるとの意見が寄せられている。
12. 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。契約コストの資産計上、償却、減損及び減損損失の戻入れ等については、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。

【課題 3】ガイダンスの追加

13. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、IFRS 第 15 項第 99 項の「(契約獲得の増分コストや契約を履行するためのコストについて) 認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で償却しなければならない。」との記述について、次のような意見が意見募集文書に寄せられている。

- ① 財又はサービスの移転期間が明らかでない場合における、資産化された契約獲得の増分コストの償却期間の判断の困難さ

³ IFRS と米国会計基準のコンバージェンスという観点では、契約を履行するためのコストについては、IFRS と米国会計基準の両方で同様に会計処理されるコストが多くなるとしても、全体的な首尾一貫性は、IFRS と米国会計基準における棚卸資産、有形固定資産、無形資産、資産の減損に関する基準を一致させない限り達成されないとされている (IFRS 第 15 号 BC305 項)。

さらに、契約コストの減損損失の戻入れについては、IFRS では要求されているが、米国会計基準では認められていないため、IFRS と米国会計基準の差異の 1 つとなっているが、これは IFRS と米国会計基準それぞれの他の種類の資産の減損モデルと整合的であるとされている (IFRS 第 15 号 BC311 項)。

⁴ 「固定資産の減損に係る会計基準」においては、減損の存在が相当程度確実な場合に限り減損損失を認識及び測定することとしており、また、戻入れは事務的負担を増大させるおそれがあることなどから、減損損失の戻入れは行わないこととされている (「固定資産の減損に係る会計基準の設定に係る意見書」四 3 (2))。

② 契約コストの償却方法の要求事項に対する明確化の要望

これは、「関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的」に償却することと、「規則的な基礎」で償却することが、どのようなケースにおいて両立するのか又はしないのかということの関係が不明確であるとの意見である。

14. 前項①及び②については、IFRS 第 15 号に特段の記載がないため、第 6 項の区分の「解釈の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
15. ガイダンスの追加については、第 5 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。
16. 第 13 項①については、契約獲得の増分コストは回収すると見込んでいる場合に資産計上されるため、資産計上の要否を検討する際に、契約獲得の増分コストの回収期間を見積る必要があり、財又はサービスの移転期間が考慮されると考えられる。したがって、別途ガイダンスを作成し明らかにする必要はないと考えられるがどうか。
17. 第 13 項②については、IFRS 第 15 号第 99 項の規定は、財又はサービスの移転と整合的な方法を見積ったうえで、それを規則的に適用することを定めていると考えられ、「表現を見直した文案」第 7 項の記載により理解可能なものとなると考えられるがどうか。

【課題 4】設例の作成

18. 設例の作成については、第 5 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

19. 第 18 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 36 及び設例 37 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

20. 第18項(2)に関連するものは、第13項①が当たると考えられ、第6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。
21. ただし、第13項①については、第16項に記載した内容と同様の理由で、特段、設例の作成の検討を行う必要性はないと考えられるがどうか。

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