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. 第 71 回専門委員会(2016 年 10 月 4 日開催)及び第 346 回企業会計基準委員会(2016 年 10 月 6 日開催）では、我が国の収益認識基準の開発に向けて、開発する会計基準の範囲の方向性を議論した。

2. 本資料では、これまでの審議を踏まえ、開発する日本基準の範囲の文案について審議を行うことを目的としている。

なお、IFRS 第 15 号の範囲の説明を別紙 1 に、適用対象となる取引の範囲及び既存の会計基準との関係について意見募集文書に寄せられた意見を別紙 2 に記載している。

前回審議した事項の分析

3. 第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下の現行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項目との関係を整理している。

(1) リース取引

(2) 金融商品に係る取引

(3) 固定資産の売却取引

(4) 工事契約及びソフトウェア取引

また、上記の項目以外で、以下の IFRS 第 15 号の範囲に記載のある項目との関係を整理している。

(5) 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項目の交換

まず、上記の 5 項目について分析及び提案を示す。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（リース取引）

分析

4. 第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下のとおり分析している。

> 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関係するものの取扱いが論点となる。現在の日本基準[1]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。

5. 前項の点について、これまでの審議においては、リース取引については、早い段階で、現行のリース会計基準との関係を検討すべきではないかという意見が聞かれている。

提案

6. リース取引については、IFRS 第 15 号と同様に、開発する日本基準において適用範囲外と明示することが考えられるがどうか。

なお、リース会計基準の改正を行うか否かは、開発する日本基準における割賦基準の取扱いを決めた後に、別途、日本基準における会計処理の整合性の観点から検討することが考えられるがどうか。

[1] 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）及び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。）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」においては、契約がリースであるかの判断は契約の実質を基にすることとされており、IFRS におけるリース取引の範囲は日本基準における範囲よりも広いため、開発する日本基準においてリース取引を適用範囲外とする場合、IFRS 第 15 号に含まれる取引の範囲が異なる可能性があることについて検討する必要があるのではないか。
- 日本基準と IFRS でリース取引の範囲が異なる状況で、開発する日本基準においてリース取引を適用範囲外とする場合に、残存履行義務に配分した取引価格を注記事項として要求するときには、当該残存履行義務に配分した取引価格の金額について、日本基準を連結財務諸表で適用している企業と IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業で異なることとなるため、リース取引の取扱いは慎重に検討するのがよいのではないか。

（金融商品に係る取引）

分析

7. 第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下のとおり分析している。

> 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[2]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、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[3]）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

[2] 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

[3] 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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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[4]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。

8. 前項の点について、これまでの審議において、特段の意見は聞かれていない。

<u>提案</u>

9. 金融商品に関連する収益（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など）は、IFRS 第 15 号と同様に、開発する日本基準において適用範囲外と明示することが考えられるがどうか。

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に含めることが考えられるがどうか。

<u>第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見</u>

- 金融手数料について、日本基準における実務における収益認識時期と IFRS 第 15 号における収益認識時期が異なる可能性があるため、IFRS 第 15 号の 5 ステップの考

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。」

[4] 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

え方に基づく開発する日本基準の範囲に金融手数料を含めることの影響を検討する必要があるのではないか。

（固定資産の売却取引）

分析

10. 第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下のとおり分析している。

> 固定資産に関する収益認識については、（第 4 項に記載した）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[5]。
>
> 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[6]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。

11. 前項の点について、これまでの審議においては、特段の意見は聞かれていない。

提案

12. 固定資産の売却取引については、IFRS 第 15 号と同様に、開発する日本基準において適用範囲外とすることが考えられるがどうか。

ただし、固定資産の売却取引は、企業の通常の活動のアウトプットに関するもの

---

[5] 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。」

[6] IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ではなく、前提となる顧客との契約に該当しないため、IFRS 第 15 号と同様に、開発する日本基準における会計基準の範囲の本文として明示する必要はないと考えられ、結論の背景に検討の経緯を記載する。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- 固定資産の売却取引を適用範囲外とすることについては、「顧客」の定義に含まれる「企業の通常の活動のアウトプット」に関するものではないため、開発する日本基準の適用範囲外であると示されているが、「通常の活動」の定義は明確ではない。そのため、固定資産については、棚卸資産に計上されているものとそうでないものを区別したうえで、開発する日本基準の適用範囲について明確にすることを検討するのがよいのではないか。

（工事契約及びソフトウェア取引）

分析

13. 第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下のとおり分析している。

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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

14. 前項の点について、これまでの審議において、以下のような意見が聞かれている。

(1) 工事契約及びソフトウェア取引については、これまでの議論を考慮すると、基本的に一定の期間にわたり充足される履行義務として取り扱われる場合には、現行の工事契約及びソフトウェア取引に対する日本基準ではなく、開発する日本基準の中で工事契約及びソフトウェア取引の収益認識を対応する方向性とすべきではないか。

(2) IFRS 第 15 号は一般的な契約と工事契約の両方の収益認識を対象としているために理解が困難な会計基準となっていることから、現行の工事契約会計基準については、当該基準を残すことも含めて、その取扱いを慎重に検討すべきである。

提案

15. 工事契約及びソフトウェア取引の会計基準等については、今後検討すべき課題（原価回収基準等）や個別財務諸表における取扱いの検討を踏まえたうえで、取扱いを検討する。

（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項目の交換）

分析

16. 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項目の交換については、IFRS 第 15 号の本文において、適用範囲外の顧客との契約であると示されたうえで、その結論の根拠において、在庫の交換について収益を認識することは不適切としている[7,8]。

---

[7] 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。」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

なお、Topic 606 の本文においては、当該取引について、IFRS 第 15 号と同様に適用範囲外の顧客との取引であると示したうえで、詳細な規定がある Topic 845「非貨幣性取引」を参照することを示している。

17. この点について、第 71 回専門委員会及び第 346 回企業会計基準委員会では、以下のとおり分析している。

> 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。
>
> 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。

18. 前項の点について、これまでの審議においては、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項目の交換について、事務局の分析のように IFRS 第 15 号と同様の範囲の記載を行うとともに、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方法ではなく、それらのいずれかについて対応する方法、

また、IFRS 第 15 号 BC59 項には、以下の記載がある。

「両審議会は、顧客の定義の修正を検討した。しかし、意図しない結果が生じることを懸念して、その代替案を棄却した。したがって、両審議会は、IFRS 第 15 号の範囲から、同じ事業分野の企業間で、顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするために行われる非貨幣性交換を伴う取引を除外することを決定した。FASB は、こうした交換は、引き続き非貨幣性取引に関する Topic 845 の範囲に残すべきであることに留意した。

[8] なお、IAS 第 18 号「収益」第 12 項には、以下の記載がある。

「財又はサービスが同様の性質及び価値をもつ財又はサービスと交換される場合には、当該交換は収益を生み出す取引とはみなされない。これは、特定の場所で需要を適時に満たすために、さまざまな場所で供給者が在庫品を交換するような、石油や牛乳のような商品の取引においてみられることが多い。異種の財又はサービスと引換えに物品が販売される場合又はサービスが提供される場合には、当該交換は収益を生み出す取引とみなされる。当該収益は、受け取る財又はサービスの公正価値により測定され、同時に授受される現金又は現金同等物があればその額だけ修正される。受け取る財又はサービスの公正価値を信頼性をもって測定できない場合には、当該収益は、手放した財又はサービスの公正価値により測定され、同時に授受される現金又は現金同等物があればその額だけ修正される。」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

すなわち次の(1)又は(2)のいずれかの方法が考えられるのではないかという意見が聞かれている。

(1) 当該取引が会計基準の適用範囲外の顧客との取引となることを本文で明示すること

(2) 当該取引を会計基準の適用範囲に含めたうえで、当該取引について売上と仕入を相殺することを本文で明示すること

<u>提案</u>

19. 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項目の交換については、IFRS 第 15 号のように、開発する日本基準の本文において、適用範囲外となる顧客との契約であることを示すことが考えられるがどうか。

また、会計処理に関する定めは、結論の背景ではなく本文に明示すべきと考えられるため、当該非貨幣性項目の交換について、収益及び費用を認識しないことも本文に記載することが考えられるがどうか。

<u>第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見</u>

- 同業他社との交換取引を開発する日本基準の適用範囲に含める場合には、IFRS 第 15 号と異なる適用範囲になるため、開発する日本基準の適用範囲外としたうえで結論の背景に考え方を記載する方がよいのではないか。
- 同業他社との交換取引について、収益及び費用を認識しないという会計処理を開発する日本基準の本文又は結論の背景に明示することは必要であると考えられる。

追加的な事項の検討

20. これまで審議を行っていない以下の IFRS 第 15 号の範囲に記載のある項目について、分析及び提案を示す。

(1) 保険契約

(2) 契約コスト（IFRS 第 15 号第 8 項）

(3) 一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約（IFRS 第 15 号第 7 項）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（保険契約）

分析

21. 保険契約[9]については、IFRS 第 15 号では範囲から除かれている。現行の我が国における会計基準において保険契約[10]の会計処理を定めたものはなく[11]、保険業法において「保険業」[12]及び「保険会社」[13]が定義されたうえで、保険業法施行規則に経理の章（第五章　経理）が設けられ、責任準備金等について定められている[14]。

提案

22. IFRS には保険契約の会計基準（IFRS 第 4 号又は IFRS 第 17 号）が存在し、IFRS 第 15 号は、その存在を前提に、保険契約を適用範囲外とすることとして基準設定が行われていることから、保険契約（又は保険会社）については、IFRS 第 15 号と同様に、開発する日本基準において適用範囲外であることを明示することが考えられるがどうか。

---

[9] IFRS においては、IFRS 第 4 号「保険契約」がある。また、2017 年中に保険契約の会計処理を改訂した IFRS 第 17 号「保険契約」が公表される予定である。

[10] 保険法第一条第一号には、保険法における用語の定義として、以下のように保険契約が定義されている。

「保険契約、共済契約その他いかなる名称であるかを問わず、当事者の一方が一定の事由が生じたことを条件として財産上の給付（生命保険契約及び傷害疾病定額保険契約にあっては、金銭の支払に限る。以下「保険給付」という。）を行うことを約し、相手方がこれに対して当該一定の事由の発生の可能性に応じたものとして保険料（共済掛金を含む。以下同じ。）を支払うことを約する契約をいう。」

[11] 金融商品会計実務指針第 13 項においては、保険契約について以下のような記載がある。

「保険者が特定の事故の発生によって生ずる損害額等（損害保険又は生命保険）を通常保険金支払の形で填補することを約する一方、保険契約者が保険料の支払義務を負う保険契約は、金融商品会計基準の対象外である。」

[12] 保険業法第二条第一項によると、保険業法における定義として、以下のように保険業が定義されている。

「この法律において「保険業」とは、人の生存又は死亡に関し一定額の保険金を支払うことを約し保険料を収受する保険、一定の偶然の事故によって生ずることのある損害をてん補することを約し保険料を収受する保険その他の保険で、第三条第四項各号又は第五項各号に掲げるものの引受けを行う事業（次に掲げるものを除く。）をいう。（以下省略）」

[13] 保険業法第二条第二項によると、保険業法における定義として、以下のように保険会社が定義されている。

「この法律において「保険会社」とは、第三条第一項の内閣総理大臣の免許を受けて保険業を行う者をいう。」

[14] 保険会社（株式会社）の有価証券報告書の経理の状況には、財務諸表が「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「保険業法施行規則」に準拠して作成されていることが記載されている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（契約コスト）

分析

23. IFRS 第 15 号では、その会計基準の「範囲」において、顧客との契約獲得の増分コスト及び顧客との契約を履行するための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ならないとされている（IFRS 第 15 号第 8 項）。

24. これまでの審議において、契約コストの定めを開発する日本基準に含めることについて、以下のような意見が聞かれている。

    (1) 契約を履行するためのコストの定義から除外されるものとして「他の会計基準等」における取扱いが参照されているが、日本基準においては IFRS と同様の「他の会計基準等」の定めが少ないため、契約コストの定めを開発する日本基準に含めることは困難ではないか。

25. 契約コストの定めについては、開発する日本基準の対象である収益認識と直接関係するものではなく、また前項のように、契約を履行するためのコストについては、IFRS 第 15 号において棚卸資産や固定資産を規定する会計基準における取扱いが参照されているが、棚卸資産や固定資産に対する日本基準と IFRS の体系が異なるため、契約コストの定めを開発する日本基準に含めないことが考えられる。

提案

26. 契約コストの定めについては、開発する日本基準に含めないことが考えられるがどうか。

第 76 回専門委員会（2017 年 1 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号と開発する日本基準の定めに差異がある場合、IFRS を連結財務諸表に任意適用している企業が、開発する日本基準を個別財務諸表に適用するときに、当該差異について修正することが必要となると考えられるため、契約コストについては、IFRS 第 15 号と同様の定めを置いたうえで、その適用を選択することができるという対応も考えられるのではないか。
- 契約コストの定めは、収益認識の基準開発において検討するものではないと考えられ、開発する日本基準に含める必要はないと考えられる。
- 開発する日本基準に契約コストの定めを含めないという対応は、日本基準を連結財

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

務諸表に適用している企業にとっては従来の合理的な実務が継続できるというメリットがある一方、IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業にとっては IFRS 第 15 号の定めに従って会計処理することが制約されることにはならないと考えられるため、実務上合理的な対応であると考えられる。

- 保険契約を開発する日本基準の適用範囲外として、契約コストの定めを開発する日本基準に含めない場合には、保険会社における契約コストがどのように整理されるかを明確にすることがよいのではないか。

（一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約）

分析

27. 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た残額に IFRS 第 15 号の定めを適用することとされている（IFRS 第 15 号第 7 項）[15]。

28. 一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約としては、例えば、以下のような契約が考えられる。

(1) リース構成部分と非リース構成部分が含まれる契約

(2) 外貨の組込デリバティブが含まれる契約

(3) 金融商品の組成と金融手数料が含まれる契約

29. 第 28 項(1)のリース構成部分と非リース構成部分が含まれる契約については、リース会計基準適用指針において、「ファイナンス・リース取引については、リース会計基準においてファイナンス・リース取引と判定される取引のうち、通常の保守等

[15] 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ものである。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。」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

以外の役務提供が組み込まれていないリース取引及び不動産に係るリース取引を取り扱う。」とされており（リース会計基準適用指針第 3 項)、「通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引（例えば、システム関連業務において、システム機器のリース取引と労務等が一体化されている取引）については、本適用指針の対象としていないが、動産等のリース取引部分と役務提供部分が契約書等で判別できるケースなど容易に分離可能な場合には、動産等のリース取引部分について、本適用指針を適用するものとする。」とされている（リース会計基準適用指針第 89 項なお書き)。

そのため、日本基準においては、通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引の会計処理について明示的な定めがない。

IFRS においては、原則として、契約の中のリース構成部分を非リース構成部分と区分して会計処理しなければならないとされており（IFRS 第 16 号第 12 項）[16]、IFRS 第 16 号「リース」における区分又は当初測定を優先適用した後で、IFRS 第 15 号の定めが適用される。

リース構成部分と非リース構成部分が含まれる契約については、日本基準と IFRS における会計基準の範囲のたてつけが異なるため、開発する日本基準において特段の定めを置かないことが考えられる。

30. 第 28 項(2)の組込デリバティブについては、日本基準においては、組込デリバティブについて、企業会計基準適用指針第 12 号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」に定めがあるが、その対象はその他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）[17]とされている（同適用指針第 2 項）ため、顧客との契約に関する組込デリバティブについては特段の定めはない。

IFRS においては、混合契約が IFRS 第 9 号の適用範囲内の資産ではない主契約を含んでおり、一定の要件を満たす場合には、組込デリバティブを区分処理しなければならないとされ（IFRS 第 9 号 4.3.3 項)、その適用指針において、外貨表示の非金融商品の売買契約等については、通貨デリバティブの区分処理の要否を検討することとされている[18]。

---

[16] IFRS 第 16 号「リース」設例 12 において、設備のリースとメンテナンス・サービスが含まれる契約について、借手による契約のリース構成部分と非リース構成部分への対価の配分が説明されている。

[17] 金融商品会計基準（注 1）によると、複合金融商品は複数種類の金融資産又は金融負債が組み合わされているものとされている。

[18] IFRS 第 9 号 B4.3.8 項において、組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約の経済

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

顧客との契約に関する組込デリバティブについては、金融商品会計基準等の範囲が IFRS 第 9 号の範囲と異なるものであるため、開発する日本基準において特段の定めを置かないことが考えられる。

31. 第 28 項(3)の金融商品の組成と金融手数料が含まれる契約については、日本基準においては、第 9 項の提案のように、金融手数料を開発する日本基準の適用範囲に含まれるものとする場合、金融商品の組成と金融手数料を区分処理することが必要となるが、当該処理は現行の日本基準における実務と同様であるため、開発する日本基準において特段の定めを置かないことが考えられる。

提案

32. 一部が他の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約の区分方法については、開発する日本基準において特段の定めを置かないことが考えられるがどうか。

会計基準の範囲の文案

33. 上記の提案を踏まえると、開発する日本基準における会計基準の範囲の文案として以下の文案が考えられる。

1.　本会計基準は、次の(1)から(4)の取引を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される。(¶5) (1) 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下「企業会計基準第 10 号」という。)の範囲に含まれる金融商品に係る取引 (2) 企業会計基準第 13 号「リースに関する会計基準」(以下「企業会計基準第 13 号」という。)の範囲に含まれるリース取引

的特徴及びリスクと密接に関連しており、組込デリバティブを主契約と区分して会計処理しない例として、以下の記載がある。

「(d) 保険契約であるか又は金融商品ではない主契約(価格が外貨表示である場合の非金融商品項目の売買契約など)に組み込まれた外貨デリバティブは、次の条件に該当していれば、主契約と密接に関連している。その条件とは、レバレッジされていないこと、オプション要素を含んでいないこと、及び次のいずれかの通貨による支払を要求していることである。
(i) 当該契約の主要当事者の機能通貨
(ii) 取得又は引き渡す関連する財又はサービスの価格が世界中の商取引において通常表示されている通貨(原油取引における米ドルなど)
(iii) 取引が行われる経済環境において、非金融商品項目の売買契約に通常使用されている通貨(例えば、地域の事業取引又は対外取引に通常使用されている相対的に安定的で流動性のある通貨)」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) （保険契約（又は保険会社））

(4) 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引（例えば、2 つの企業の間で、異なる場所における顧客からの需要を満たすために商品又は製品を交換する契約）

34. また、顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引については、別途「同業他社との交換取引」として以下の文案が考えられる。

2. 第 XX 項(4)（¶5(d)）における顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引については、収益及び費用を認識しない。

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及び提案について、ご意見を頂きたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙1　IFRS第15号の範囲

1. 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[19]

2. 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[20]）、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ならないとされている（IFRS第15号第8項）。

3. 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）。

---

[19] 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。

[20] 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。」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙2　意見募集文書に寄せられたコメント

1. 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ために、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。

2. 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。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。