

---

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 契約コストに関する会計基準の範囲の検討

---

### 本資料の目的

1. 第 76 回専門委員会(2017 年 1 月 17 日開催)及び第 353 回企業会計基準委員会(2017 年 1 月 26 日開催)では、新基準の範囲の文案を議論した。
2. その際、契約コストの定めについては、新基準に含めないことを提案しているが、本資料では、契約コストの定めを新基準に含めないことの影響について審議を行うことを目的としている。

### 第 76 回専門委員会及び第 353 回企業会計基準委員会において提示した分析

3. 第 76 回専門委員会及び第 353 回企業会計基準委員会では、契約コストについて、以下の分析を提示しており、契約コストの定めを新基準に含めないことを提案している。

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)。

これまでの審議において、契約コストの定めを新基準に含めることについて、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新基準に含めることは困難ではないかとの意見が聞かれている。

契約コストの定めについては、新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新基準に含めないことが考えられる。

## これまでの審議において聞かれた意見

4. これまでの審議において、以下の意見が聞かれている。
  - (1) 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、当該規定を新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。
  - (2) 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、新基準に含める必要はないと考えられる。
  - (3) IFRS 第 15 号と同様の契約コストの定めを新基準に含める場合には、日本基準と IFRS で異なる定めとなっている開発費について想定外の結果を生む可能性があるため、慎重な検討が必要となるのではないかと。
  - (4) 新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。
  - (5) IFRS 第 15 号と新基準の定めには差異がある場合、IFRS を連結財務諸表に任意適用している企業が、新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と。
  - (6) 契約コストを新基準の適用範囲から除外する場合には、IFRS を連結財務諸表に任意適用している企業において契約コストの会計処理について調整が必要となるかどうか又は連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いを統一的なものとすることができるかどうかについて検討する必要があるのではないかと。

## 追加的な検討

5. 前項の聞かれた意見を踏まえると、仮に契約コストについて、第 3 項で提案しているとおり、新基準に含めないこととした場合、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に任意適用している企業が、当該企業の個別財務諸表に新基準を適用する際に、IFRS 第 15 号に従った会計処理をすることが可能か否かが論点となる。当該論点は、日本基準において連結財務諸表及び個別財務諸表を作成している企業が、任意に

IFRS 第 15 号に従った契約コストの会計処理を行い得るか否かの論点に派生すると考えられる。

6. ここで、IFRS 第 15 号における契約コストの定めに基づく資産化、償却及び減損は、一般的には、企業会計原則における費用収益対応の原則の考えと大きく乖離するものではないと考えられ、その点の検討を行うことは可能と考えられる。

一方、IFRS 第 15 号における契約コストの定めによる資産計上と IFRS 第 15 号では認められない現在の日本基準の実務における資産計上の両方が同時になされることは適切ではないと考えられるため、仮に IFRS 第 15 号における契約コストの定めを任意に適用することを認める場合、現在の日本基準の実務における資産計上が IFRS 第 15 号における契約コストの定めと整合するものであるか否かを検討する必要が生じると考えられる。

当該検討を行うことは、第 3 項で契約コストの定めについては新基準に含めないこととした趣旨に反すると考えられるため、前項の論点については、特段の検討を行わないことが考えられるがどうか。

**第 80 回専門委員会（2017 年 4 月 6 日開催）で聞かれた主な意見**

- IFRS を連結財務諸表に任意適用している企業が、新基準を個別財務諸表に適用する際の契約コストの会計処理について明らかにしないと混乱するのではないか。
- 契約コストの定めを新基準に含める必要はないということには賛成するが、将来的な課題としては認識すべきではないか。

**ディスカッション・ポイント**

契約コストの定めを新基準に含めないことの影響に関する事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以 上