KPMG

KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol.17

March 2016

会計トピック③

ASBJ「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表

kpmg.com/jp

ASBJ「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表

有限責任 あずさ監査法人

IFRS アドバイザリー室
シニアマネジャー　松尾　洋孝

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、2016年2月4日、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「本意見募集文書」という）を公表しました。

ASBJでは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を踏まえた収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討が開始されています。これは、収益認識に関する包括的な会計基準の開発が、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えられるためです。一方で、財務諸表作成者である企業にとっては適用上の課題が生じることも想定されるため、仮にIFRS第15号と同様の内容を、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準として導入した場合に生じ得る適用上の課題や、今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、本意見募集文書が公表されました。

コメント期限は2016年5月31日となっています。

本稿では、本意見募集文書についてその概要を解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

松尾　洋孝
まつお　ひろたか

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

【ポイント】

- ASBJは、仮にIFRS第15号と同様の内容を、日本基準に導入した場合に生じ得る適用上の課題や、今後の検討の進め方に関して幅広くコメントを求めている。
- ASBJは、収益認識に関する包括的な会計基準の開発が、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、そのような会計基準の開発に向けた検討を開始している。
- ASBJでは、国際的な整合性等を考慮し、収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたり、IFRS第15号の内容を出発点として検討を開始している。
- 一方で、収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、財務諸表作成者である企業にとっては適用上の課題が生じることも想定されるため、ASBJでは、6つの質問項目を設け幅広くコメントを求めている。

I. 本意見募集文書公表の背景及び意義

1. 背景

日本基準においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限る」とされていますが、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていません。

一方、国際会計基準審議会（以下「IASB」という）及び米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic 606）を公表しており、両審議会から公表された基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっています。

これらの状況を踏まえ、ASBJでは、収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討が開始されています。ASBJでは、開発にあたりIFRS第15号の内容を出発点として検討を開始していますが、これは、国際的な整合性を考慮したこと等をその理由としています。この点に関して、財務諸表作成者である企業にとって適用上の課題が生じることも想定されるため、仮にIFRS第15号と同様の内容を、日本における収益認識に関する包括的な会計基準として導入した場合に生じ得る適用上の課題や、今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、本意見募集文書が公表されました。

2. 意義

本意見募集文書公表の意義として、日本基準の体系の整備、企業間の財務諸表の比較可能性の向上、及び企業により開示される情報の充実が挙げられています。

（1）日本基準の体系の整備

前述のとおり、日本基準には、企業会計原則において収益認識に関する基本となる考え方は示されていますが、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていません。そのため、日本基準において収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、日本基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化に寄与すると考えられます。

（2）企業間の財務諸表の比較可能性の向上

収益認識に関する包括的な会計基準を開発することにより、日本国内の企業間の財務諸表の比較可能性が向上することが期待され、財務諸表利用者に便益をもたらすと考えられます。また、IFRS第15号と同等の基準が導入された場合、業種や取引

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

の種類にかかわらず、企業の損益計算書においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性が改善することも期待されます。

(3) 企業により開示される情報の充実

日本基準において収益認識に関する包括的な会計基準を開発し、新たに開示（注記事項）の定めを設けることにより、日本の企業の財務諸表における財務情報の質が向上することが期待され、財務諸表利用者に便益をもたらすと考えられます。

Ⅱ. 本意見募集文書の内容

本意見募集文書は、公表の経緯及び質問事項等に続き、「第1部 IFRS第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」及び「第2部 IFRS第15号の概要」から構成されています。

第1部では、仮にIFRS第15号の基準本文（適用指針を含む）の内容のすべてを、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題の分析を行っています。具体的には、ASBJにおける審議やASBJ内部による調査において、重要な影響を受ける可能性があると識別された17の論点を中心に記載しています。そのため、日本基準における実務に関する記載は、ASBJにおける審議やASBJ内部による調査において識別されたものに限定されている点、及び、本意見募集文書がIFRS第15号の解釈を示したものではないこと等が記載されています。

第2部では、第1部の理解に資するよう、IFRS第15号の規定の概要について記載しています。

Ⅲ. 本意見募集文書の質問

本意見募集文書の質問項目は以下のとおりです。

質問1

今後のASBJの基準開発において意見を適切に踏まえるために、回答にあたり、どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づくものか記載を求めています。

質問2

ASBJは、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、日本基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、検討を進めています。

このような会計基準の開発にあたり、IFRS第15号の内容を出発点として検討することについて、意見を求めています。

質問3

ASBJは、仮にIFRS第15号の基準本文（適用指針を含む）の内容のすべてを、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された17の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点から、意見を求めています。

- 各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- 各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- 各々の論点について、他にコメントはあるか。

質問4

17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容の記載を求めています。

質問5

IFRS第15号に定められている注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項に関して、その理由とともに記載を求めています。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項に関して、その理由とともに記載を求めています。

質問6

その他、ASBJが取り組んでいる日本における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関して、意見を求めています。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

Ⅳ. 影響を受けると考えられる取引例

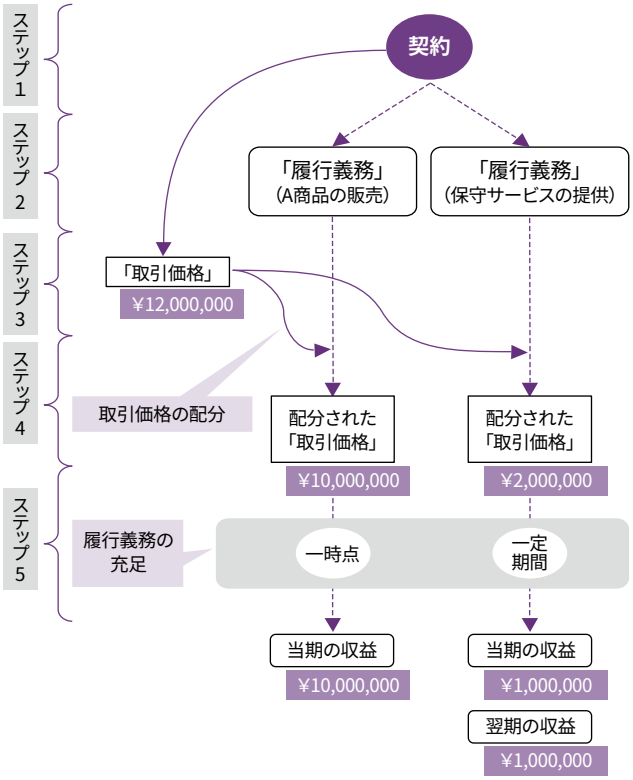
各論点について影響を受けると考えられ、記載されている取引例は以下のとおりです。

各論点の内容	影響を受けると考えられる取引例
【論点1】 契約の結合 （ステップ1）	同一の顧客と同時またはほぼ同時に複数の契約を締結する取引 （例：ソフトウェアと当該ソフトウェアのカスタマイズについて契約を分けている場合、ソフトウェア受注制作で開発工程ごとに契約を分けている場合）
【論点2】 契約の変更 （ステップ1）	提供する財またはサービスの内容や価格の変更が生じる取引 （例：建設、ソフトウェアの開発、設備等の長期の受注製作、電気通信契約）
【論点3】 約束した財またはサービスが別個のものか否かの判断 （ステップ2）	商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が1つの契約に含まれる取引等の、収益の認識時点が異なる複数の財またはサービスを一体で提供する取引 （例：機械の販売と据付サービスや保守サービスの組み合わせ、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービスの組み合わせ）
【論点4】 追加的な財またはサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等） （ステップ2）	企業が顧客に財またはサービスを提供する際に、付随して追加的な財またはサービスに対するオプションを提供する取引 （例：売上やサービス提供に伴いポイントを付与する取引）
【論点5】 知的財産ライセンスの供与（ステップ2及びステップ5）	企業が保持する知的財産に関する権利について、顧客にライセンスを供与する取引 （例：特許権の使用許諾、一定地域における独占販売権を与えるライセンス取引、メディア・コンテンツやフランチャイズ権のライセンス、ソフトウェアのライセンス及び医薬品業界の導出取引）
【論点6】 変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等） （ステップ3）	商品受渡後の価格調整が契約で定められている取引、業界の慣行として価格調整が行われる取引、顧客からの受取額に変動要素がないが関連して企業から顧客に支払われる金額に変動要素がある取引 （例：仮価格による取引、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すリベート、販売店が消費者に対して行う値引きについてメーカーがその値引きの一部を負担する取引）
【論点7】 返品権付き販売 （ステップ3）	企業の提供する財またはサービスに関して、返金を伴う返品や別の財またはサービスとの交換を認めている取引 （例：出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等の返品権付き販売、通信販売を行う場合に一定期間の返品を認める制度を設けている場合の取引）
【論点8】 独立販売価格に基づく配分 （ステップ4）	【論点3】及び【論点4】と同様
【論点9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務 （ステップ5）	一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や一定期間で製品を製造する契約 （例：輸送サービス、管理や事務代行等のサービス提供取引、ソフトウェア開発やビル建設等の長期の個別受注取引）
【論点10】 一時点で充足される履行義務 （ステップ5）	物品の販売契約や輸出契約等の取引 （出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引）
【論点11】 顧客の未行使の権利（商品券等） （ステップ5）	将来の財またはサービスに対する支払が前もって行われるような取引 （例：商品券、旅行券、食事券、ギフト券の発行を伴う取引）
【論点12】 返金不能の前払報酬 （ステップ5）	財またはサービスを提供する前に顧客より受け取る対価を返金する義務がない場合 （例：サービス業における入会金、電気通信契約の加入手数料）
【論点13】 本人か代理人かの検討（総額表示または純額表示） （ステップ2）	企業間の取引を仲介するケース等 （例：卸売業における取引、小売業におけるいわゆる消化仕入や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託の取引や有償支給取引、電子商取引サイト運営に係る取引）
【論点14】 第三者に代わって回収する金額（間接税等） （ステップ3）	企業の財またはサービスの提供に関連して、第三者に支払を行う場合（特に国や地方公共団体へ税金を納付する義務を負う場合） （例：たばこ税、揮発油税、酒税）
【論点15】 顧客に支払われる対価の表示 （ステップ3）	企業が顧客に対して、返金や値引きを行う場合 （例：顧客に対するキャッシュバックまたは値引き、不特定多数に配布されるクーポンの顧客による使用、顧客に対する売上リベートの支払）
【論点16】 契約コスト	契約獲得の増分コスト…顧客との契約を獲得するため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もの （例：外部の販売代理店や販売担当従業員に対する報奨金等の契約獲得を条件とする成功報酬） 契約履行コスト…顧客との契約を履行する際に発生するコストで、契約または具体的に特定できる予想される契約に直接関連し、その回収が見込まれているもの （例：長期の建設契約やソフトウェア開発契約に直接関連して発生する直接労務費、直接材料費、契約管理監督コスト、外注先への支払）
【論点17】 貸借対照表の表示項目	「契約資産」「債権」「契約負債」等の表示

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

なお、IFRS第15号の特徴の1つである収益を認識する5ステップの取引例は**図表1**のとおりです。

【図表1　取引例に5ステップを適用して当期の収益を認識するフロー】



V. 今後の予定

本意見募集を実施した後、ASBJでは、寄せられた意見を踏まえ、収益認識に関する包括的な会計基準の案の策定に向けた検討が行われる予定です。収益認識に関する包括的な会計基準の最終的な基準化の時期について、IFRS第15号及びTopic 606の強制適用日（IFRS第15号においては平成30年1月1日以後開始する事業年度、Topic 606においては平成29年12月15日より後に開始する事業年度）に適用が可能となることを当面の目標として検討が予定されています。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
IFRS アドバイザリー室
TEL: 03-3548-5112（代表）
AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp

本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2016 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.