
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 全般的な進め方の検討**

本資料の目的

1. これまで、意見募集文書において識別したいいくつかの個別論点をモデルケースとして、会計基準の様式や課題及び対応案を議論してきた。本資料では、これらの検討を踏まえ、我が国の収益認識基準の開発に向けて、全般的な進め方の方向性及び今後の具体的な進め方について審議を行うことを目的としている。
2. 全般的な進め方について、収益認識専門委員会（以下「専門委員会」という。）及び企業会計基準委員会における個別論点をモデルケースとした審議において聞かれた主な意見を、別紙 1 に記載している。

全般的な進め方に対する事務局による対応案の検討

3. 全般的な進め方についての以下の論点について対応案の検討を行う。
 - (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業で異なる取扱いとすること
 - (2) IFRS 第 15 号との整合性の程度
 - (3) IFRS 第 15 号における理論面の問題提起への対応
 - (4) 開発する日本基準の表現
 - (5) ガイダンス及び設例の追加
 - (6) 会計基準の開発スケジュール
 - (7) 今後の具体的な進め方

論点 1

IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業で異なる取扱いとすること

4. 意見募集のコメント対応を行った最初の専門委員会で、「IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業ではニーズが異なるため、そのニーズを反映するように基準開発を行う必要がある。」との意見が聞かれている。
5. この点への対応は、以下の案が考えられる。

案 1

体系を 2 つに分け、開発する会計基準とは別に、IFRS 第 15 号（英文）をそのまま利用できる方策を検討する。

案 2

案 1 のように体系を 2 つに分けることなく、IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズと日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズの両方を可能な限り満たす方向で基準開発を行う。

（事務局の提案）

6. 会計基準は、税法、会社法、自己資本比率規制等を始めとした国内の諸制度で用いられるため、実質的に 2 種類の基準となることは好ましくないものと考えられる。よって、案 2 により基準開発を行う。
7. これ以後の検討は、案 2 をベースに行っている。

ディスカッション・ポイント

IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズと日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズの両方を可能な限り満たす方向で基準開発を行う事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回収益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- 事務局の提案に同意する。

論点 2

IFRS 第 15 号との整合性の程度

8. IFRS 第 15 号による結果との整合性については、これまでの専門委員会及び企業会計基準委員会の審議において、以下のような意見が聞かれている。

(1) 国際的な会計基準との整合性や財務諸表の比較可能性を考慮すると、異なる取扱いは限定的にすべきという意見がある。一方、現在の日本基準における実務も合理的に行われていると考えられ、改正のコストを考えると、一律に IFRS 第 15 号に合わせるべきではないという意見もある。

(2) 特に、個別財務諸表については、税法、会社法の分配規制に関連するため、特段の配慮が必要である。

9. この論点は、以下に関連するものと考えられる。

(1) 財務諸表間の比較可能性

(2) これまで行われてきた実務との整合性

(3) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業の両方のニーズを、いかにして同時に満たすか（論点 1）。

10. また、本年 8 月に公表した中期運営方針においては、以下の記載がある。

「なお、会計基準を開発するにあたっては、基本的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的としているが、ディスクロージャー制度において開示される会計情報は、配当制限、法人税法、金融規制（例えば、自己資本比率規制、ソルベンシー・マージン規制）などの関連諸法規や規制においても副次的に利用されるため、会計基準を開発する上ではこれらも考慮の対象となると考えられる。

これまで当委員会では、原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と単体財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきており、今後もその方針に変わりはない。ただし、単体財務諸表においては、関連諸法規等の利害調整に関係することが連結財務諸表よりも多いと考えられるため、個々の会計基準の開発においては、これらを考慮の対象とし検討を行う。」

(事務局の提案)

11. 上記の観点を考慮すると、以下の方向性で基準開発を進めてはどうか。

- (1) 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(これにより、IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズに対応を図ることができる可能性がある。)
- (2) (1)に加え、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わせない範囲で便法を追加する(ケースによっては、個別財務諸表のみ便法を設ける。)

(上記の便法には、個別項目に対する重要性の記載も含む。ガイダンス及び設例の追加については、論点 5 を参照のこと。)

ディスカッション・ポイント

IFRS 第 15 号との整合性の程度について、上記の事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回收益認識専門委員会(2016 年 9 月 15 日開催)で聞かれた主な意見**(全般)**

- IFRS 第 15 号を出発点として検討することは、意見募集文書に寄せられた意見でも多くの支持が得られており、連結財務諸表と個別財務諸表を分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とする事務局の提案に同意する。
- 収益認識基準は、日本の全ての企業実務に影響するものであるため、まずは我が国として高品質な基準であることの検討が最優先課題であり、その上で、学術上の理論的課題、実務上の便法の在り方、移行及び運用のコスト(監査コスト含む)の最小化、移行時期等の解決に向けた議論と検討が必要と考えられる。
- 国際的な整合性を図ることについては、我が国の実務慣行や諸制度との関連や、日本企業の国際化の多様な実態を踏まえて、日本の実務の全体最適の観点で、重要な取引については最低限、漸次移行すべきものは何かという点にも常に配慮しながら、検討を進めていくことが考えられる。

- IFRS 第 15 号を出発点とした会計基準を適用することについて、比較可能性が向上すること以外のベネフィットの議論が十分でないと考えられ、IFRS を任意適用している企業等も含めて、IFRS 第 15 号を適用することのベネフィットについて議論する必要があるのではないか。

(便法の設定について)

- 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ない範囲で便法を設ける事務局の提案に同意する。
- IFRS を任意適用している企業にとって開発する会計基準のメリットがなくならないように、便法は選択肢として設け、IFRS 第 15 号の定め又は便法のいずれを適用しても基準に準拠しているという整理が必要ではないか。
- IFRS 第 15 号の基本的な原則は重大な支障がない限り取り入れ、やむを得ない場合の便法の設定については、コスト・ベネフィットを考慮して検討することが、比較可能性の観点から必要なのではないか。
- 開発する日本基準の適用に新たなコストがかかる場合や、税務との不整合が生じる場合には、重要性について、結果として連単分離でないと対応できないケースが生じると考えられる。

(財務諸表間の比較可能性について)

- 利用者にとっては、同一業種内での比較可能性が優先されるべきであり、同一業界内での会計処理が整合的であることが重要であると考えられる。
- 財務諸表間の比較可能性を損なわない範囲の程度について合意を図り、今後の論点を整理するのがよいのではないか。

論点 3

IFRS 第 15 号における理論面の問題提起への対応

12. 意見募集に対するコメント及び専門委員会の審議では、以下の IFRS 第 15 号における理論面の問題提起が聞かれる。

- (1) 一定の期間にわたり充足される履行義務の取扱いについて、支配の移転がなされていると考えられるか疑問であり、一貫した考えに基づいているとは言えないのではないか。

① 工事契約

② 輸送サービス

- (2) (1)に関連して、一定の期間にわたり充足される履行義務における進捗度が合理的に見積れない場合の取扱い（原価回収基準）

13. この課題を検討する上では、以下を考慮する必要がある。

- (1) 支配の移転の概念等の理論的な一貫性と IFRS 第 15 号と整合させることの便益について、メリット、デメリットをどのように考えるか。
- (2) 前項の懸念事項について異なる取扱いを定める場合、IFRS 第 15 号を適用した結果と大きく異なる可能性があるか。

14. これらの点については、慎重に検討すべきものと考えられるため、現時点では方向性を出さず、意見募集文書で識別した論点を一通り議論した後に、検討することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

IFRS 第 15 号における理論面の問題提起への対応については、現時点では方向性を出さず、意見募集文書で識別した論点を一通り議論した後に、検討する事務局の対応案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回収益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号における理論面の問題提起については、現時点では方向性を出さず、意見募集文書で識別した論点を一通り議論した後に検討する事務局の提案に同意する。
- 理論面の課題については、基本的な我が国の考え方として重要であり、エンドースメントの議論とも関連することから、慎重に検討すべきであると考えられる。
- 工事契約については、現行の日本基準による結果は IFRS 第 15 号による結果と大きく異なるものではないと考えられ、適用する際の考え方を補足することが必要になるのではないか。
- 原価回収基準については、日本とは異なる欧米との契約実務が背景となって定められていると考えられるが、仮に会計処理を変えるのであれば、企業の納得感を醸成するような考え方の整理やガイダンスの作成が必要であると考えられる。

論点 4

開発する日本基準の表現

15. 開発する日本基準の表現については、これまでの専門委員会及び企業会計基準委員会の審議における意見において、IFRS 第 15 号の日本語訳をそのまま使用すべき（利用するパラグラフも含む。）との意見は聞かれていない。
16. 一方、どの程度、理解が容易となる表現に見直すかについては、基本となる用語や定めについて、意味が変わらないようにそのまま利用すべきとの意見と会計基準を利用する関係者が容易に理解できるよう大幅に表現を見直すべきとの意見が聞かれる。

（事務局の提案）

17. 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してはどうか。
 - (1) 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。
 - (2) 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。

ディスカッション・ポイント

開発する日本基準の表現に関する事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回收益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- 開発される日本基準は、経理財務部門のみならず、広範な関係者が利用するものであり、我が国のすべての企業実務者と会計監査人に負荷なく受け入れられる分かりやすいものであるべきであり、用語や文言について最善の検討が必要であると考えられる。

- IFRS 第 15 号における基本となる用語については、基本的に表現を変えないこととしないと、開発する日本基準が IFRS 第 15 号の考え方とは異なるものとなると考えられる。

論点 5

ガイダンス及び設例の追加

18. IFRS 第 15 号に含まれるガイダンス及び設例を追加することについては、理解を容易にする、比較可能性が高まるなどの利点がある。一方、ガイダンスについては、IFRS 第 15 号で得られる結果と異なる懸念があり、また、設例については、例示にすぎないにも関わらず、実質的な規範性を有する懸念がある。

(事務局の提案)

ガイダンス

19. ガイダンスの追加については、ガイダンスを追加すること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こととしてはどうか。

設例

20. IFRS 第 15 号における設例については、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こととしてはどうか。
21. 設例によって取扱いを定めることは適切ではなく、必要なものは企業会計基準及び企業会計基準適用指針の本文に定めるべきと考えられる。ただし、我が国に特有な取引については、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ことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

ガイダンス及び設例の追加に関する事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回收益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- ガイダンスを我が国に特有な取引等に限定するという事務局の提案に同意するが、ガイダンスを追加する場合には、IFRS 第 15 号と異なる結果とならないように慎重に対応する必要があると考えられる。
- 設例を追加する場合には、前提条件を明確にする必要があると考えられる。

論点 6

会計基準の開発スケジュール

22. 意見募集文書においては、会計基準の開発の目標として、以下を記載している。

「IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日（IFRS 第 15 号においては 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度、Topic 606 においては 2017 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を進める。」

23. 今後の開発スケジュールについては、以下を検討する必要がある。

(1) これまで ASBJ で公表してきた文書としては、以下のものがあるが、次に公表する文書の種類はいずれとするか。

- ① 論点整理（個々の論点の方向性を記載する。）
- ② 検討状況の整理（公開草案に準じて、会計基準レベルの詳細な定めを記載するが、ガイダンス等は記載せず、複数の案の併記も行う。）
- ③ 試案（公開草案の内容と同様であるが、適用時期の記載を行わない。）
- ④ 公開草案（適用時期の記載を行う。）

(2) 次に公表する文書の目標時期

次に公表する文書の種類

24. IFRS 第 15 号の内容については、必ずしも我が国の関係者に深く理解されていないため、理解の広がりを確認しながらプロジェクトを進める必要があると考えられ、この観点からは、論点整理的な文書を公表することも考えられる。

一方、これまでの専門委員会における個々のモデルケースでは、ガイダンス、結

論の背景、設例等の全体を確認しないと実務への影響が判明しない点を確認されていると考えられ、その観点からは、公開草案のような一揃いの要求事項と説明を含めたものが適切と考えられる。

次に公表する文書の目標時期

25. 意見募集文書に記載した目標時期（IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日（IFRS 第 15 号においては 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度、Topic 606 においては 2017 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）を念頭に置き、3 月決算企業の 2019 年 3 月期（2018 年 4 月 1 日以後開始する事業年度）に早期適用が可能となることを想定した場合、2017 年上期中の公開草案の公表が望まれる。

（事務局の提案）

26. 上記を踏まえ、今後の会計基準の開発スケジュールは以下のとおりとしてはどうか。
- (1) 公開草案を、来年上期中に公表することを目標とする。
 - (2) 2019 年 3 月期（2018 年 4 月 1 日以後開始する事業年度）に早期適用が可能となることを目標とする。
 - (3) 強制適用の時期は、会計基準の内容が概ね判明した段階で検討を行う。

ディスカッション・ポイント

会計基準の開発スケジュールについての事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回收益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- 実務への影響を検討するためにも、公開草案を公表する事務局の提案に同意する。
- 公開草案を公表するにあたっては、公開草案公表後の審議や企業の準備期間を考慮すると、2017 年 3 月頃に公開草案を公表することを目標とすべきではないか。
- 開発する日本基準が我が国の企業に与える影響の大きさを考えると、公開草案に先立ち論点整理や検討状況の整理を公表することも考えられるが、2019 年 3 月期から早期適用を可能とするという目標を考えると、公開草案とする事務局の提案は理

解できる。仮に公開草案を公表するとしても、十分な意見聴取を行うことが必要と考えられる。

- スケジュールを考慮すると、現時点では事務局の提案で進めることは理解できるが、拙速な議論は避け、慎重に検討を進めるべきであると考えられる。

論点 7

今後の具体的な進め方

(事務局の提案)

27. 上記の全般的な進め方の方向性を前提とした場合、今後の具体的な進め方について、以下のとおりとしてはどうか。

- (1) 会計基準の範囲及び基礎となる用語の定義の検討を行う。
- (2) これまでモデルケースとして検討した項目について、本資料の論点 1 から論点 5 に基づき、方向性を決定していく。
- (3) その後、意見募集で識別した残りの論点及び開示（注記事項）の検討を行う。

ディスカッション・ポイント

今後の具体的な進め方に関する事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

第 70 回収益認識専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた主な意見

- 今後、会計基準の範囲及び基礎となる用語の定義の検討を行い、全般的な進め方に基づき、個別論点について方向性を決定していく事務局の提案に同意する。
- 個別論点に関する議論が会計基準全体にどのような影響があるのかを考慮しないと、便法や設例を設ける必要性を議論することが難しいため、今後は、ステップ 1 からステップ 5 までの全体が一定程度把握できるような資料を参照しながら議論することがよいのではないかと。

以 上

別紙1 専門委員会及び企業会計基準委員会における個別論点をモデルケースとした審議において聞かれた主な意見

IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業で異なる取扱いとすること

1. IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業は、IFRS 第15号の基本的な考え方を変更せずに、日本語として表現を見直した基準を適用することが考えられ、その上で、日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業に配慮し、日本基準における実務のうち取り入れるべきものをガイダンス等として追加することが考えられる。
2. 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号と同一の文言が望ましいが、日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業にとっては、表現を変えるだけではなく免除規定等を追加するニーズがあると考えられる。

IFRS 第15号との整合性の程度

(開発する日本基準の適用結果とIFRS 第15号による結果の整合性)

3. 利用者の立場からは、国際的な会計基準との整合性や業種横断的な比較可能性が基準のベネフィットであると考えられるため、例外的な会計処理は少ないことが望ましい。
4. 国際的な比較可能性の観点からはIFRS 第15号における重要な概念については業種を越えて導入することが考えられるが、会計処理の継続性や税法は厳格に適用されており、一部の論点を除けば、継続適用を前提とすると利用者に対する情報提供として現行の日本基準における実務による収益認識は問題がないと考えられる。
5. 国際的な整合性を重視するとしても、必ずしもIFRS 第15号に一致することを目的とすることにはならず、今回の会計基準の開発にあたっては、IFRS 第15号に偏りすぎることなく、日本基準を適用している企業の実務をどのように高品質で国際的に整合性のあるものに近づけていくのかという観点での検討が必要である。
6. 日本基準を適用する企業のニーズを勘案すると、IFRS 第15号の考え方の中で整合性を図るべき根幹となる部分を識別した上で、便法により妥協点を見つける方法がコンセンサスを得やすいと考える。

7. IFRS 第 15 号の内容を開発する基準にそのまま取り込む場合に、企業においてどのような問題が生じるのか、従来の処理を継続することと IFRS 第 15 号の内容に基づく方法に変えることのどちらが合理的であるのかということを検討する必要がある。
8. IFRS を任意適用する企業等のために、IFRS との差異を明示することが必要であると考えられる一方、日本基準との相違を示すことは、IFRS 第 15 号と日本基準や日本基準における実務との差異が明確でない場合もあるため、難しいと考えられる。

(現在の日本基準における実務と異なる場合への対応)

9. 日本基準における実務で行われている処理の多くは、IFRS 第 15 号でも受入可能ではないか。また、我が国において継続的に行われてきた実務について、一定の合理性がある考え方に基づくと考えられる場合、IFRS 第 15 号による結果とどちらが適切かということを検討する必要があると考えられる。
10. 従来から継続して持続的に行われている取引については、従前の会計処理を継続して適用しても、IFRS 第 15 号による結果と重要な差異が生じない可能性があると考えられるため、当該取引については、継続適用を厳格に行うことを条件に従前の会計処理を認めることも考えられる。
11. IFRS 第 15 号の解釈の幅は広いと考えられ、IFRS 第 15 号の考え方を認めて会計基準の開発を行う場合には、日本特有の取引について IFRS 第 15 号の考え方を広義に解釈し、理由づけを行うことによって、IFRS 第 15 号とは大きくは異なるものとして現在の日本基準における実務を認めることも考えられる。
12. 日本基準における実務については各社各様である可能性があり、多様な日本基準における実務に配慮して対応する価値があるかについて議論が必要となる可能性がある。
13. 会計方針の選択が多くなると比較可能性が低下する可能性があるため、日本基準における実務を認める場合は、重要な実務上の困難さがあるものに限ることが考えられる。ただし、実務における重要性が一般的には大きくないとしても個々の企業や業種にとって重要性のあるケースが多い場合には、手当を行うことが考えられる。
14. IFRS 第 15 号による結果と重要な差異が生じない場合に現行の日本基準における実務を容認するという対応は、企業に任意で会計方針の選択を認めることになるため、慎重にすべきであると考えられる。財務諸表に影響がない場合には、現行の実務の適用を妨げる必要はないと考えられる。
15. 特定の取引や業界特有の問題点については、それが我が国固有の実務から生じる間

題であるのか、IFRS を適用している国においてどのように対応されているのかについて検討する必要があると考えられる。日本固有の慣行の一部については、無理に IFRS 第 15 号との整合性を図るのではなく、IFRS 任意適用企業が連結修正を行うことも必要となると考えられる。

(開発する日本基準の適用上のコストへの対応)

16. 利用者に対する有用性がない場合に、作成者が過大なコストを負担するような新しい会計処理を強制することは避けるべきであると考えられる。
17. 開発する会計基準を一律に適用することを原則としつつ、その適用が困難な場合には一定の猶予期間を設けるなどの方法を検討するのがよいと考えられる。
18. 一時点で充足される履行義務について、収益の認識時点を変更することとなる場合（特に出荷基準からの変更）には、関係者が多く新たな証憑を入手するなど大きな労力が必要となるため、一定の移行期間が必要となる。実務上の便法に対する考え方を示し、準備期間を設けるなど、企業による移行が容易となる方法を検討することが考えられる。
19. 一定期間だけ例外処理を認めるという対応方法よりも、早期適用を認めた上で、強制適用時期を検討して十分な猶予期間を与えるという対応方法がよいと考えられる。
20. IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業の観点では、IFRS 第 15 号を基礎とすることが必要であるとしても、我が国の実務において適用上のコストが大きい会計処理などについては、IFRS 第 15 号による結果との差異について重要性がないことを前提に、例外処理を設けることを検討することが考えられる。
21. IFRS 第 15 号により収益計上金額の算定プロセスが大きく変わるとしても、財務諸表における収益計上金額に大きな差異が生じない場合には、IFRS 第 15 号による算定プロセスを作成者に要求しても利用者にとってのメリットは大きくないため、IFRS 第 15 号を適用した場合と従前の会計処理による収益計上金額との差異が大きいのかという観点から検討を進めることが考えられる。
22. 不確実性が高いにもかかわらず見積りを行うことの意義については疑問があり、一定程度、状況が明らかになった段階で対応するという方法も考えられる。
23. 日本基準における実務で行われている合理的な金額の見積方法は、IFRS における方法（期待値法等）と結果が大きくは異ならないと考えられるため、重要性に関する定めを置くこと等により、現行の日本基準における実務と開発する基準における要求事項の差異を減らすことができると考えられる。

24. 期待値法によると、蓋然性が非常に低いときには結果として翌期に戻し入れられ利益が計上される可能性があるため、損益計算書や継続企業の観点から有用性に疑問があると考えられる。

(個別財務諸表の取扱い)

25. 日本基準を連結財務諸表と個別財務諸表で適用している企業が多く、連単で会計処理が異なる場合には、企業の財務諸表のトップラインが異なることになり、連結調整等の企業が対応するコストが増えるため、連単で取扱いを同一とすることが適切であると考えられる。ただし、個別財務諸表については、税務上の問題を把握してから対応を検討することが考えられる。
26. 連単の議論として影響があるのは税務の論点であり、個別財務諸表における会計処理は基本的には税法における会計処理と同一として、IFRS 第 15 号との重要な差異については連結財務諸表においてどのように取り扱うか検討することが考えられる。
27. 基準作成のベネフィットとして、IFRS 第 15 号と同じ取扱いを導入することにより、連結財務諸表については国際的な比較可能性を図ることができるが、一方で個別財務諸表については税務の問題があるため、ベネフィットを十分に考慮しつつ、個別財務諸表や税務への対応を検討する必要があると考えられる。
28. 連結財務諸表において相殺消去されるような連結会社間取引については、個別財務諸表において本人か代理人かの論点等の検討を省略することを容認する定めを検討することが考えられる。
29. 現行の法人税法を前提とすると、税務上の恩典が失われる可能性がある項目については、連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いを分けることや税法との調整について対応を検討することが考えられる。
30. 個別財務諸表への適用については税法に留意する必要があり、重要性のあるものについては税法との調整を検討し、重要性のないものについては現行の実務を認めるという方法もあると考えられる。当面の間、税務上の対応がなされないのであれば、一時的に選択適用を認めるという方法も検討することが考えられる。

(開発する日本基準における重要性の記載方法)

31. 重要性については、個別の項目に定めることが困難である場合があり、全般的事項として定めることがよいと考えられる。
32. 重要性の例外規定を設けることにあたっては、一般的な重要性を用いた場合におけ

る実務上の負荷をまず検討する必要があると考えられる。仮に一般的な重要性とは別に重要性の定めを置く場合には、当該定めがないときに過大なコスト負担が生じる等の理由が必要となると考えられる。

33. 一般的な重要性とは別に重要性の定めを置くことができるかということについては、IFRS 第 15 号との差異が短期間であり現行の実務を容認しても結果があまり変わらない場合はよいが、金額的重要性については質的要件等他の要素も勘案する必要があり定めを置くことが困難であると考えられる。
34. 一般的な重要性として、実務上、監査上の重要性の考え方が参考にされるが、その場合、企業が金額を示す必要があり、また企業の利益水準等により每期異なる金額が重要性として適用される可能性がある。収益認識の会計基準は、適用される取引件数が多く、日本基準として小規模企業も適用する可能性があるため、個別に重要性を定めた方が過重な適用上のコストがかからないと考えられる。
35. 実務への適用を勘案して、一般的な重要性の概念だけではなく、個別に重要性の手当（例えば、「工事契約に関する会計基準」における工期がごく短い工事契約に対する取り扱い）を行う必要性があると考えられる。
36. 一時点で充足される履行義務の論点における期跨ぎ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について、企業間の整合性を図るため重要性の閾値を設けることも考えられる。

IFRS 第 15 号における理論面の問題提起への対応

37. IFRS 第 15 号は従前の IAS 第 18 号「収益」と IAS 第 11 号「工事契約」の両方を取り込む基準となっており、その結果、IFRS 第 15 号は、「支配」の概念の中で進行基準的な会計処理を認めており、我が国の企業会計原則における広義の実現主義と近いものとなっていると考えられる。
38. 工事進行基準について、現行の「工事契約に関する会計基準」を適用するなど例外的な対応をとる場合には、他の論点に波及して問題が複雑化し、開発する会計基準が IFRS 第 15 号を出発点とするものとは異なるものになる可能性がある。
39. 原価回収基準等の一部の論点については、当該規定が妥当なのかという懸念と大きなコストの負担感の両方が意見として聞かれているため、当該規定を開発する基準に取り込まないことを検討することも考えられる。仮に現行の日本基準では認められていない会計処理を開発する基準に導入することを検討する際には、従来認められなかったものがなぜ認めることができるのかという理論的な整合性を検討する

必要がある。

40. 日本基準の開発にあたっては、収益認識において伝統的に採用されてきた実現概念や ASBJ の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」との整合性、現行の「工事契約に関する会計基準」からの変更点については、結論の背景において説明する必要があると考えられる。

開発する日本基準の表現

41. IFRS 第 15 号から実質的な内容を変えない日本語化をすることがよいと考えられる。ただし、表現を変えることによって IFRS 第 15 号の内容と異なる可能性があるため、表現の見直しは慎重に行う必要がある。
42. 厳密には細かい点が IFRS 第 15 号とは異なる可能性があるものの、日本基準の体系における表現として平易な文章に置き換え、規定をシンプルにすべきであると考えられる。
43. 収益認識は適用対象となる取引件数が多く、また関係者も多岐にわたるため、理解が容易となる日本語に表現を見直す方向性がよいと考えられる。我が国の実務ではなじみがない用語については、従来の日本基準における文言や税法の表現を参考にしながら、作成者がわかりやすい言葉で説明することが必要であると考えられる。
44. IFRS 任意適用企業においては、IFRS 第 15 号の基本的な考え方を変更しないものの、実務において使えるように理解しやすい表現を用いていると考えられ、理解可能な表現に見直す方向性がよいと考えられる。
45. IFRS 第 15 号を出発点とする場合には、IFRS 第 15 号の原則において用いられる用語や文章（IFRS 第 15 号第 31 項等）は、開発する日本基準において忠実に使用することがよいと考えられる。理解が困難な用語については、用語の定義等において説明することが考えられる。
46. IFRS 第 15 号の根本的な部分を維持しつつ、説明的な部分や冗長な記述を基準本文から削除して平易な文章にすることが重要であり、そのうえで関係者に周知し、理解を浸透させていくことが必要であると考えられる。
47. 企業会計基準としては本質的かつ簡素な最低限の要求事項だけを含めることが考えられる。それにより、IFRS 第 15 号を適用する企業に支障が生じないように、またそれ以外の企業にとって過重な負担とならないようにすることができると考えられる。

- 48. 企業会計基準には最低限の要求事項だけを含めるという意図であれば、IFRS 第 15 号の 5 ステップだけを企業会計基準の本文として、その他を企業会計基準適用指針とすることも考えられる。
- 49. 企業会計基準適用指針においては、要求事項のみならず、IASB において議論があり実務上の適用に資するため IFRS 第 15 号に取り込まれた重要であると考えられる説明については、結論の背景ではなく本文に含めることが考えられる。

ガイダンス及び設例の追加

(ガイダンス)

- 50. IFRS 第 15 号は法令や判例等を踏まえた総合的な検討を要求しており、日本基準の開発にあたっては、日本の法律の枠組みとして民法上の整理が必要になると考えられる。ただし、比較可能性や適用上の多様性の問題に対応するために、そのような整理を会計基準の中にどのように記載すべきなのかについては別途検討が必要になると考えられる。
- 51. 類似の取引であっても、取引をどのように会計処理するか判断は個々の契約条項により変わるため、民法の解釈を行い一律のガイダンスを作ることは、適切ではないと考えられる。

(設例)

- 52. 設例を作成することは実務において有用となると考えられるが、対象となる取引にさまざまな論点に関係する可能性があり、また取引名称が同じでも契約条件によって会計処理が異なる可能性があるため、前提条件を明確にした上で考え方を整理した設例とすることが望ましい。
- 53. 設例を作成することは、業界の実務に精通していないと困難であり、また各企業によって類似の取引形態であっても取引条件等が異なる可能性があるため、設例作成の実行可能性に懸念がある。
- 54. 我が国の業界固有の取引がある場合には、それに限定して設例を作成することが考えられる。

以 上