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　本日の検討の概要

前回までの検討

1. 第 70 回収益認識専門委員会（以下「専門委員会」という。）（2016 年 9 月 15 日開催）及び第 345 回企業会計基準委員会（2016 年 9 月 23 日開催）では、全般的な進め方を議論した（別紙 1 参照）。

2. 前項の全般的な進め方を踏まえ、第 74 回専門委員会（2016 年 12 月 6 日開催）及び第 351 回企業会計基準委員会（2016 年 12 月 20 日開催）までの審議においては、意見募集文書における個別論点及びそれ以外に意見募集文書に寄せられた個別論点について、文案の検討を行い、今後検討すべき課題の抽出を行った。

3. 第 77 回専門委員会（2017 年 2 月 10 日開催）及び第 355 回企業会計基準委員会（2017 年 2 月 22 日開催）では、連結財務諸表における抽出した課題の対応について、議論を行った（別紙 2 参照）。

4. 第 80 回専門委員会（2017 年 4 月 6 日開催）及び第 358 回企業会計基準委員会（2017 年 4 月 10 日開催）では、個別財務諸表における抽出した課題の対応について、議論を行った（別紙 3 参照）。

5. また、これまでの専門委員会及び企業会計基準委員会では、以下の項目について議論した。

- IFRS 第 15 号の取込み
  - 文章の構成及び表現
  - 顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い
  - 設例
  - 開示（注記事項）
- 抽出された課題への対応
  - 重要性の定め
  - 収益認識の単位及び取引価格の配分に関する定め
  - 支配の移転の考えと具体的な会計処理との整合性

なお、第358回企業会計基準委員会（2017年4月10日開催）で聞かれた意見は審議事項(4)-10に記載している。

本日の検討事項

6. 本日は、以下の項目に関する文案等について、議論を行う。

(1) 今後検討すべき課題として抽出され、第358回企業会計基準委員会に引き続き議論する項目

- 重要性に関する事項（審議事項(4)-2）
- 収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項（審議事項(4)-3）

(2) 開示（注記事項）（審議事項(4)-4）

(3) 原価回収基準（審議事項(4)-5）

(4) 設例（課題への対応）（審議事項(4)-6）

(5) 適用時期（審議事項(4)-7）

7. また、企業会計基準及び企業会計基準適用指針の文案について、議論を行う（審議事項(4)-8及び審議事項(4)-9）。

なお、文案は、事務局の提案を基礎として作成している。文案に記載していない項目は以下のとおりである。

- 適用時期
- 経過措置
- 結論の背景

以　上

別紙１　全般的な進め方

1. 第 70 回専門委員会(2016 年 9 月 15 日開催)及び第 345 回企業会計基準委員会(2016 年 9 月 23 日開催）では、以下の全般的な進め方を事務局は提案している。これらの議論を踏まえ、当面、以下の内容で審議を進めることとする。

(1) 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ものとなる方向で基準開発を行う。

(2) 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を追加することも検討する。

(3) 上記(2)にかかわらず、IFRS 第 15 号における理論面の問題提起が聞かれているものについては、IFRS 第 15 号との整合性を図ることの便益及び IFRS 第 15 号と異なる取扱いを定めるとした場合の影響等について慎重に考慮する必要があるため、現段階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する。

(4) 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。

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。

(5) ガイダ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。

(6) 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。

(7) 今後の会計基準の開発スケジュールは以下のとおりとする。

① 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）に任意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。

② 公開草案を、2017 年 6 月までに公表することを目標とする。

③ 強制適用時期は、会計基準の内容が概ね判明した段階で検討を行う。

以　上

別紙２　連結財務諸表についての抽出した課題への対応

1．第 77 回専門委員会(2017 年 2 月 10 日開催)及び第 355 回企業会計基準委員会(2017 年 2 月 22 日開催）では、連結財務諸表について、以下の抽出した課題への対応を事務局は提案している。

連結財務諸表に関する方針

2．2016 年 2 月に公表した意見募集文書では、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義として、以下の点を挙げている。

(1) 我が国の会計基準の体系の整備

(2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上

(3) 企業により開示される情報の充実

3．このうち、(2)の「企業間の財務諸表の比較可能性の向上」については、「この点、IFRS 第 15 号は、Topic 606 と文言レベルで概ね同一の基準となっており、また、業種横断的に複雑な取引や新しい取引を含む多様な取引に適用可能な会計基準であるとされている。このため、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、業種や取引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る。」として、国際的な比較可能性の改善を意義として挙げている。

4．また、IFRS 第 15 号は、5 つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難であると考えられる。

5．これらを踏まえると、まずは、IFRS 第 15 号の定めを基本的に全て取り入れることが考えられ、これにより、国際的な整合性を確保することが可能となる。

6．一方、我が国の環境に適合させるためには、IFRS 第 15 号の定めを基本的に全て取り入れるとともに、適用上の課題に対応するために、代替的な方法を追加的に定めることが必要になると考えられる。

　ただし、代替的な方法を追加的に定める上では、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとすることを基本とし(重要性の定め等)、収益又は利益の額が IFRS

第 15 号の定めと大きく異なる定めを追加的に置く場合には、項目数を限定するないし期間を限定することが適切であると考えられるがどうか。

7. なお、個別財務諸表における適用については、今後、別途検討を行う。

課題への具体的な対応

8. 上記の連結財務諸表に関する方針を踏まえると、以下の課題への具体的な対応が考えられるがどうか。

【課題 1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるもの

(1) 以下の課題については、収益又は利益の額が IFRS 第 15 号の定めと大きく異なる可能性があるため、基本的に、代替的な方法は定めない方向で検討を進めてはどうか。

- 【論点 4】原価を基礎としたポイント引当金
- 【論点 4】売価を基礎としたポイント引当金
- 【論点 7】返品調整引当金
- 【論点 10】割賦販売
- 【論点 11】顧客の未行使の権利における非行使部分の会計処理（一定期間経過後に負債の消滅を認識すること等の代替的な会計処理の検討）

(2) 以下の課題については、(1)の課題の取扱いの方向性を定めた後に、検討することとしてはどうか。

- 【論点 9①②】電気事業等における検針日基準、海運業等の輸送サービスにおける実務及び鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入
- 【論点 9①②】原価回収基準（【追加論点（進捗度の測定方法）】インプット法を使用する場合に、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱いを含む。）

(3) 以下の課題については、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損なわせることがないと考えられるため、【課題 2】の重要性に関する事項の議論に含めて議論してはどうか。

- 【論点 6】変動対価における収益金額の修正時点
- 【論点 10】出荷基準
- 【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理

(4) 以下の課題については、現状の契約書ベースの会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について検討する。

- 【論点 1】契約を結合すること（【論点 1】工事契約会計基準に定める「認識の単位」と異なる契約の結合を含む。）
- 【論点 3】別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別すること
- 【論点 8】独立販売価格に基づく取引価格の配分

(5) 以下の課題は、理論面での懸念であるが、顧客の支配の獲得の考え方は、収益認識の中心的な考え方であり、この枠組みが国際的にも統一的に用いられることを踏まえ、IFRS 第 15 号で採用される方法に大きな問題はないと考えられ、特段の対応を行わないこととしてはどうか。

- 【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転

(6) 以下の課題については、開発する会計基準の適用範囲から除外することを提案している。

- 【論点 16】契約を獲得するためのコストの資産化

(7) 以下の課題については、開示（注記事項）と合わせて議論を行う予定である。

- 【論点 17】契約資産と債権の区分表示

【課題 2】重要性に関する事項

9. 課題として抽出した重要性に関する事項については、追加的に代替的な方法を定めるか否かについて検討する。

【課題 3】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

10. 課題として抽出した事項については、基本的に設例の作成で対応するか否かを今後検討する予定である。

以　上

別紙３　個別財務諸表についての抽出した課題への対応

1．第 80 回専門委員会（2017 年 4 月 6 日開催）及び第 358 回企業会計基準委員会（2017 年 4 月 10 日開催）では、個別財務諸表について、以下の抽出した課題への対応を事務局は提案している。

個別財務諸表に関する方針

2．中期運営方針に記載のとおり、これまで ASBJ においては、原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と個別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いる（現状では、包括利益の表示および退職給付会計における未認識項目のオンバランス化のみが連結のみの適用となっている。）。ASBJ が設立される前に、企業会計審議会により公表された会計基準においても同様である。

3．個別財務諸表を作成する企業（会計監査の対象となる企業）は、以下に分類される。

① IFRS 又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している企業

② 日本基準により連結財務諸表を作成している企業（金商法対象企業）

③ 日本基準により個別財務諸表を作成している企業（②を除く会社法監査対象企業）

4．意見募集文書並びに専門委員会及び親委員会により聞かれた意見を要約すると、以下のとおりとなる。

(1) IFRS 又は米国会計基準により連結財務諸表を作成しているため、個別財務諸表も、IFRS 第 15 号をベースとした内容とされることが好ましい（前項①の企業）。

(2) 経営管理や内部統制の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いは同一の内容とすることが好ましい（前項①及び②の企業）。

(3) 小規模の企業においては、個別財務諸表は、可能な限り簡素な定めとすべきである（前項①及び②の子会社、③の企業）。

(4) 個別財務諸表の利益は法人税法上の課税所得の基礎となるため、法人税との関係を配慮すべきである（前項のすべての企業）。

5．中期運営方針では、「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。」と記載しており、収益認識の新基準においても、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を適用すべきものと考えられるが、前項の(1)から(4)について分析する。

（第4項(1)について）

6. 連結財務諸表においては、「IFRS 第 15 号の定めを基本的に全て取り入れること」を方針としているため、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を適用することにより、第4項(1)のニーズは、満たされることとなる。

（第4項(2)について）

7. 連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を適用することにより、第4項(2)に関連する企業のニーズは、満たされることとなる。

（第4項(3)について）

8. IFRS 第 15 号で規定される 5 ステップによる収益の認識は、従来の実現主義に基づく実務に比較すると、一定の導入コストが生じるものと考えられる。ただし、現在検討している「重要性に関する事項」及び「収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項」を連結財務諸表及び個別財務諸表において定めることにより、一定程度の実務の簡素化は図られるものと考えられる。

（第4項(4)について）

9. 中期運営方針では、「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。」としており、この関連諸法規等の利害調整には、法人税法も含まれ得ると考えられる。

10. ただし、収益認識に関する法人税法の規定は多岐にわたり、これらについて配慮（例えば、会計の定めを法人税法の定めに合わせる。）することは難しく、また、配慮することによるデメリット（同一企業における連結財務諸表と個別財務諸表の比較可能性、財務諸表間の比較可能性の低下）もあると考えられる。

（提案）

11. 上記の分析を踏まえると、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を適用することが適切と考えられるがどうか。

以　上