

# 企業会計基準委員会（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」の概要

ふるうち かずあき  
公認会計士 古内 和明

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）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。）を公表した。本意見募集文書は、我が国における収益認識に係る包括的な会計基準の開発の初期段階において、広くコメントを求めることを目的として公表されたものであり、コメントは2016年5月31日まで募集されている。

以下、本意見募集文書の概要について解説する。なお、文中意見に係る部分は筆者の私見である。

## 2. 公表の経緯

「収益」は、我が国においては「売上高」、「役員収益」等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示する上で重要な財務情報である。しかし、これまで我が国においては、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、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と規定されているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていない（本意見募集文書1項）。

一方で、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同で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）を公表した。両基準は文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、国際財務報告基準（IFRS）と米国会計基準により作成される財務諸表における収益の金額は、当該同一の基準により報告されることになる（本意見募集文書2項）。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、IFRS第15号を踏まえた我が国における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を進めている。ASBJは、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、我が国の会計基準の体系の整備につながり、日本基準を高品質なものとすることに寄与

し、また、国際的な比較可能性が改善することが期待されるとしている（本意見募集文書3項及び5項）。

## 3. 開発する会計基準の内容等

ASBJは、これまで国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点から会計基準等の開発を行う際には、開発する会計基準等に準拠して行われる会計処理によって得られる財務情報が、国際的な会計基準と大きく異ならないように開発を行ってきており、その限りにおいて、必ずしも内容や文言について同一のものとはしていない。

これに対し、現在検討を進めている収益認識に関する包括的な会計基準については、以下の観点からIFRS第15号の内容を出発点として検討しており、これまでの我が国における会計基準の開発とは大きく異なっている。

- ① IFRS第15号とTopic 606は概ね文言レベルで同一なものとなっており、IFRS第15号の内容を出発点としない場合、国際的な整合性を図ることが困難となること
- ② IFRS第15号は5つのステップにより収益を認識するという特徴を有しており、出発点としては、その体系を評価する必要があると考えられること
- ③ 連結財務諸表の作成にあたって指定国際会計基準や米国会計基準を適用する企業について、個別財務諸表においても同様の内容の基準を用いることのニーズが聞かれること

ASBJは、今後開発する会計基準の内容や文言について、IFRS第15号との間でどの程度整合性を図るべきか等については、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえた上で検討を行う予定としている（本意見募集文書16項参照）。

## 4. 本意見募集文書の構成と質問事項

### （ア）質問事項

本意見募集文書では、【図表1】に記載の質問項目を設けている（本意見文書18項参照）。

【図表1】 本意見募集の質問項目

| 番号  | 要約   |
|-----|--|
| 質問1 | 質問者の属性について（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他など）  |
| 質問2 | 会計基準の体系の整備、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の観点から、IFRS第15号の内容を出発点として検討を行うことについて                           |
| 質問3 | 本意見募集文書に記載された17の論点における適用上の課題の分析及び取引例の内容について、それらの適切性及び記載されている課題・取引例以外の適用上の課題・影響を受ける取引について                         |
| 質問4 | 本意見募集に記載された17の論点以外の論点に関する適用上の課題について  |
| 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とその理由<br>反対に、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とその理由 |
| 質問6 | その他、我が国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する意見について   |

(イ) 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」

本意見文書の「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」（以下「第1部」という。）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、我が国の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る。これらは、上記の質問3から質問5に対応するものであり、概要については【図表3】を参照いただきたい。

(ウ) 第2部「IFRS第15号の概要」

本意見文書の「第2部—IFRS第15号の概要」（以下「第2部」という。）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まとめ、関連する参照先を第1部の該当箇所の脚注に示している。

IFRS第15号の特徴の一つは、収益を認識するにあたって「5つのステップ」を適用することである。IFRS第15号の基本原則として、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、企業は収益を認識しなければならないとされている（IFRS15.2）。

企業は、【図表2】のステップを適用することにより、基本原則に従った収益を認識することとされている（本意見文書19項）。5つのステップを取引例に当てはめた場合、その適用は【設例】のような結果となる（本意見募集文書20項参照）。

【図表2】 IFRS第15号を適用するための5つのステップ

|       |                            |
|-------|----------------------------|
| ステップ1 | 顧客との契約を識別する                |
| ステップ2 | 契約における履行義務を識別する            |
| ステップ3 | 取引価格を算定する                  |
| ステップ4 | 取引価格を契約における履行義務に配分する       |
| ステップ5 | 履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する |

【設例】

X社は、当期首において標準的なA商品の販売と2年間の保守サービスの提供を一体で顧客と契約し、当期にA商品を顧客に引き渡し、当期と翌年に保守サービスを行うとする。契約書に記載されたA商品と、2年間の保守サービスの提供の対価の合計金額は12,000千円である。

ステップ1：顧客との契約を識別する

一体である顧客との契約を識別する。

ステップ2：契約における履行義務を識別する

X社は、一体の契約に含まれるA商品の販売と保守サービスの提供を、別々の履行義務として識別する。

### ステップ3：取引価格を算定する

X社は、A商品と保守サービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（契約全体の取引価格）を12,000千円と判断する。

### ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する

X社は、契約全体の取引価格12,000千円を各履行義務に配分し、A商品の取引価格は10,000千円、保守サービスの取引価格は2,000千円とする。

### ステップ5：履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する

履行義務の性質に基づき、A商品の販売は一時点において収益を認識し、保守サービスの提供は一定の期間（2年間）にわたって収益を認識する。

以上の結果、X社が当該契約について当期（1年間）に認識する収益金額は次のようになる。

|           |                 |                |
|-----------|-----------------|----------------|
| A商品の販売    | 10,000千円        |                |
| 保守サービスの提供 | <u>1,000</u>    | (=2,000千円×1/2) |
|           | <u>11,000千円</u> |                |

## 5. 各論点における影響を受けると考えられる取引例

IFRS第15号への当てはめにより、各論点における影響を受けると考えられる取引例は【図表3】のとおりである（本意見募集文書21項参照）。

【図表3】 各論点における影響を受けると考えられる取引例

| 各論点の内容   | 影響を受けると考えられる取引例  |
|--|--|
| 【論点1】<br>契約の結合<br>(ステップ1)                            | 同一の顧客と同時又はほぼ同時に複数の契約を締結する取引<br>(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】<br>契約の変更<br>(ステップ1)                            | 提供する財又はサービスの内容や価格の変更が生じる取引<br>(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】<br>約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断<br>(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又はサービスを一体で提供する取引<br>(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】<br>追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）<br>(ステップ2) | 企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、付随して追加的な財又はサービスに対するオプションを提供する取引<br>(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】<br>知的財産ライセンスの供与<br>(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<br>(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】<br>変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）<br>(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<br>(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) |

| 各論点の内容  | 影響を受けると考えられる取引例   |
|---|---|
| 【論点7】<br>返品権付き販売<br>(ステップ3)                   | 企業の提供する財又はサービスに関して、返金を伴う返品や別の財又はサービスとの交換を認めている取引<br>(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】<br>独立販売価格に基づく配分<br>(ステップ4)              | 【論点3】及び【論点4】と同様   |
| 【論点9①②】<br>一定の期間にわたり充足される<br>履行義務<br>(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<br>(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】<br>一時点で充足される履行義務<br>(ステップ5)            | 物品の販売契約や輸出契約等の取引<br>(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】<br>顧客の未行使の権利(商品券等)<br>(ステップ5)          | 将来の財又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<br>(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】<br>返金不能の前払報酬<br>(ステップ5)                | 財又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<br>(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】<br>本人か代理人かの検討(総額表示又は純額表示)<br>(ステップ2)   | 企業間の取引を仲介するケース等<br>(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】<br>第三者に代わって回収する金額<br>(間接税等)<br>(ステップ3) | 企業の財又はサービスの提供に関連して、第三者に支払を行う場合<br>(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)<br>(例：たばこ税、揮発油税、酒税)   |
| 【論点15】<br>顧客に支払われる対価の表示<br>(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<br>(例：顧客に対するキャッシュバック又は値引き、不特定多数に配布されるクーポンの顧客による使用、顧客に対する売上レポートの支払)  |
| 【論点16】<br>契約コスト                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 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<br/>(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)</li> <li>● 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、契約又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<br/>(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)</li> </ul> |
| 【論点17】<br>貸借対照表の表示科目                          | (取引例については該当なし)  |

## 6. 開示(注記事項)

現行の日本基準では、会計基準等により収益に関して注記が求められる項目は限られているのに対し、IFRS第15号では、収益に関する定量的情報及び定性的情報の注記が求められている(本意見募集文書180項)。IFRS第15号の注記は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、

金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することを目的として設けられている(本意見文書183項)。

例えば、IFRS第15号で要求されている、主要な製品やサービスラインごとの収益の分解開示や、期末時点における契約残高及び履行義務の開示は、単体のみならず連結グループにおける情報収集のプロ

セスの変更やシステム対応を伴うものであり、企業に相当の負担を課すものと想定される。また、履行義務の充足の時期の決定等の定性的情報についても開示が求められており、会計方針の設定及び運用にあたっては慎重な検討が必要となる。一方で、これらの開示の充実が、財務諸表利用者にとっては有用であろう。

## 7. 今後の基準開発のスケジュール

ASBJの基準開発は、上場会社のみならずすべての企業（中小企業会計指針の適用対象を除く）が対象であり、その影響が広汎に亘ることにはあらためて留意が必要である。

ASBJは、本意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、今後、収益認識に関する包括的な会計基準の草案の策定に向けた検討を行う予定としている。今後、草案を公表する前に、検討状況について何らかの形式で一般に意見を求めることも考えられるとしており、この点については、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえた上で検討を行う予定であるとしている（本意見募集文書14項）。

なお、ASBJは、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現時点で目標

を定めることは、本意見募集文書に寄せられた適用上の課題の内容等を踏まえて行われる今後の審議の状況によるため、必ずしも容易ではないものとしている。ASBJにおけるこれまでの審議の過程では、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、広範な業種や企業に重要な影響を与える可能性があるため、慎重に進めるべきとの意見が聞かれている。一方、我が国において指定国際会計基準を任意適用する企業が増加しており、これらの企業や米国会計基準を利用する企業から、IFRS第15号及びTopic 606の強制適用日に我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を適用することが可能になるよう、その開発を進めていくべきとの意見も聞かれている（本意見募集文書15項前段）。

このため、ASBJは、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ている（本意見募集文書15項後段）。この文脈からは、少なくともその時点で会計基準の早期適用が可能な状態となることが目標とされていると推察される。

以上

## デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、Web サイトやニュースレターに掲載し、その情報をタイムリーに「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、コンシューマービジネス、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購読ください。

### ■総合メールマガジン

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- 企業戦略・事業戦略 メールマガジン Next-
- ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

- コンシューマービジネス メールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン - Discover -

お申し込みはこちらから



[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

お問合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局 [info\\_mailmagazine\\_jp@tohmatu.co.jp](mailto:info_mailmagazine_jp@tohmatu.co.jp)