

## プロジェクト 企業会計基準委員会の最近の活動状況について

## 項目 収益認識基準の開発について(3月6日開催第307回企業会計基準委員会資料)

## I. 本資料の目的

1. これまで、我が国の金融資本市場への信託を確保する観点から、日本基準を、高品質で国際的に整合性のあるものとする取組みがなされてきている(国際的な会計基準とのコンバージェンス)。

国際的な会計基準とのコンバージェンスを図ることにより、会計基準間の比較可能性が高められ、投資家の意思決定により有用な財務情報を提供しうるものとなり、それは世界各国の資本市場に便益をもたらすものと考えられる。

2. 当委員会は、2007年8月に国際会計基準審議会(IASB)との間で「東京合意」を公表し、2008年末及び2011年6月末を目標期日としてコンバージェンスに向けた検討を進めてきた。これらの検討において対象とされた項目は、2013年に公表した「企業結合(ステップ2)」をもって一段落しており、現在、コンバージェンスを進める観点から審議している項目はない。
3. 「東京合意」を踏まえて2011年6月を目標期日としてコンバージェンスに向けた検討を行うとされた会計基準の公表以後にIASBにより公表された会計基準のうち主要なものは、次のとおりである。

IFRS 第9号「金融商品」(分類及び測定、減損、一般ヘッジ)
IFRS 第10号「連結財務諸表」(連結範囲)(IFRS 第11号「共同支配の取決め」及びIFRS 第12号「他の企業への関与」を含む。)
IFRS 第13号「公正価値測定」
IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」

4. 上記のうち、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS 第15号」という。)については、適用の対象となる取引が広範におよび、また、企業の財務情報に重要な影響を与える可能性が高い旨が指摘されている。このため、本資料では、主にIFRS 第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進めることの必要性について検討を行う。

## II. IFRS 第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進めることの必要性

5. 我が国の会計基準と国際的な会計基準との間に異なる取扱いが存在する場合、当該項目についてコンバージェンスに向けた検討を進めるべきか否かについては様々な考え方があり得るが、具体的には以下のような点を考慮すべきと考えられる。

- (1) コンバージェンスを進めることによって大きな便益が期待されるか
- (2) 我が国における会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なるか
- (3) IFRS と米国会計基準との間でコンバージェンスが達成されているか
- (4) コンバージェンスを進めることによる便益が、それに伴うコストを上回るか

### コンバージェンスを進めることによって大きな便益が期待されるか

6. IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進める場合、次のような便益があると考えられる。
  - (1) 企業による財務諸表の比較可能性の向上
  - (2) 企業により開示される情報の充実
  - (3) 我が国の会計基準の体系の整備

(企業による財務諸表の比較可能性の向上)

7. IFRS 第 15 号は、IASB が米国財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトとして開発されたものであり、IFRS 第 15 号は関連する米国会計基準 (会計基準更新書 2014-09 号) と文言レベルで概ね同一の基準となっている。また、IFRS 第 15 号は、従来の会計基準において取引の種類や業種によって異なる取扱いが示されていたことへの批判に対処するため、収益の認識規準について整合的に適用可能な原則を示しており、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、IFRS 第 15 号の適用を通じて、取引の種類や業種に係らず、企業の財務諸表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が期待されている。

我が国においては、企業会計原則において収益の認識規準に関する基本となる考え方は示されているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しない。このため、企業の財務諸表の比較可能性の向上による便益は、相対的に大きいものとなる可能性がある。

(企業により開示される情報の充実)

8. IFRS 第 15 号においては、収益認識に関する開示情報が大幅に拡充されており、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、財務情報利用者の情報ニーズにより応

えるものとなる可能性がある。我が国の会計基準においては、収益認識に関する開示情報は限定的であることから、開示情報の拡充によって企業による開示情報が充実し、財務諸表利用者に大きな便益をもたらす可能性が高いものと考えられる。

(一方、IFRS 第 15 号の開発過程において、同基準における開示要求は、コスト便益に見合わないとの意見が我が国の財務諸表作成者から強く指摘されていた。このため、IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進める場合、開示に関する具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要と考えられる。)

(我が国の会計基準の体系の整備)

9. 我が国の会計基準には、企業会計原則において収益の認識規準に関する基本となる考え方は示されているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しない<sup>1</sup>。IFRS 第 15 号や関連する米国会計基準（会計基準更新書 2014-09 号）の適用が開始された後、収益認識という重要な分野において包括的な会計基準が存在していない状態が続くことになる場合、我が国の会計基準全体の品質に対して国際的に疑念が呈される可能性がある。この点において、IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討は、我が国の会計基準の体系の整備に寄与することが考えられる。

### 我が国における会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なるか

10. 我が国における会計基準に係る基本的な考え方は、これまで、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことを基礎としてきている。IFRS 第 15 号では、収益を認識する時期について、財・サービスの履行義務の充足に焦点が当てられているが、この考え方はこれまで我が国で採用されてきた収益の認識時期に関する考え方と大きくは異ならず共通している面が見受けられるものとも考えられる。

### IFRS と米国会計基準との間でコンバージェンスが達成されているか

11. IFRS 第 15 号と関連する米国会計基準（会計基準更新書 2014-09 号）は、IASB と FASB が共同プロジェクトで開発した会計基準であり、一部細かな差異は存在する

<sup>1</sup> 企業会計原則においては、「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。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。」とされている。

なお、個別の会計基準としては、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」などがある。

ものの、両者はほぼ同一の文言となっている。このため、収益の認識規準に関するIFRSと米国会計基準における取扱いが、今後、大きく乖離することは想定しづらく、世界における主要な資本市場の多くで、同一の会計基準が用いられることとなる。

### コンバージェンスを進めることによる便益が、それに伴うコストを上回るか

12. IFRS 第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進める場合、会計処理を行う上で、また、開示情報を収集する上で、財務諸表の作成実務の変更や追加的なシステム投資が必要となる等、基準導入時及び基準導入後の各期において、一定の適用コストが発生することが想定される。また、会計処理の結果が異なることになる場合には、一定の経営管理上の影響が生じることも考えられる。これらの点については、審議の過程において、それぞれの重要性を勘案しつつ、個別に検討を行っていくことが考えられる。

### 事務局提案

13. 以上を踏まえ、IFRS 第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進めることは、我が国の会計基準を、高品質で国際的に整合性のあるものとし、投資家の意思決定により有用な財務情報を提供するとともに、会計基準の体系の整備を図る等の観点から、重要なものと考えられる。このため、収益認識専門委員会を再組成したうえで、我が国における収益認識基準の開発に向けた検討に着手してはどうか。

### III. その他の IFRS を踏まえた我が国における会計基準の開発・改訂に向けた検討の必要性

#### 東京合意において検討対象とされた会計基準以後に公表された会計基準

14. 本資料第 3 項に記載のとおり、東京合意を踏まえて 2011 年 6 月を目標期日としてコンバージェンスに向けた検討を行うとされた会計基準の公表以後に IASB により公表された会計基準のうち主要なもの（IFRS 第 15 号を除く。）は、次のとおりである。

IFRS 第 9 号「金融商品」（分類及び測定、減損、一般ヘッジ）
IFRS 第 10 号「連結財務諸表」（連結範囲）（IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」を含む。）
IFRS 第 13 号「公正価値測定」

15. これらの IFRS を踏まえた我が国における会計基準の開発・改訂に向けた検討については、それぞれ次の理由から、将来的な検討課題と位置づけてはどうか。

- (1) IFRS 第 9 号「金融商品」（分類及び測定、減損、一般ヘッジ）については、企業の財務情報に対する影響が相対的に大きいと考えられるため、我が国における会計基準の改訂に向けた検討を行うにあたって優先順位は比較的高いものと考えられる。しかし、我が国においては金融商品の会計基準が相当程度整備されているほか、IFRS 第 9 号と関連する米国会計基準との間には相当程度差異が残ることが予想されている。また、特に「減損」については、諸制度との関係から実務上の懸念が多く聞かれている。

このため、当面は、IFRS 第 9 号の適用に関する実務上の懸念の把握等を行い、将来的に、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行うこととしてはどうか。

- (2) IFRS 第 10 号「連結財務諸表」についても、IFRS 第 15 号や IFRS 第 9 号と同様、企業の財務情報に対する影響が相対的に大きいと考えられるため、我が国における会計基準の改訂に向けた検討を行うにあたって優先順位は比較的高いものと考えられる。しかし、我が国の連結に関する会計基準については、IFRS 第 10 号に比べてガイダンスが明確であるほか、これまでの適用経験を通じて、十分有効に機能しているのではないかとの指摘もある。

このため、当面は、欧州等における IFRS 第 10 号の適用状況の把握や実務上の懸念の把握を行い、将来的に、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行うこととしてはどうか。

- (3) IFRS 第 13 号「公正価値測定」に関して、当委員会は以前コンバージェンスに向けた検討を行っており、2010 年には公開草案を公表している。しかし、本公

開草案が非金融商品を含む広範な範囲に関するものであったこともあり、最終化をするに至らず、その後、検討は中断されている。本基準については、特に金融機関が保有する金融商品の公正価値に関するレベル別開示について、投資家より一定のニーズが聞かれるとの意見もあり、まず、これらのニーズについて十分な把握を行ったうえで、我が国における会計基準の改訂に向けた検討を再度行うか否かについて検討することとしてはどうか。

### 東京合意において検討対象とされた会計基準

16. 東京合意において検討対象とした会計基準のうち、コンバージェンスを図っていない会計基準の主なものは、次の通りと考えられる。

①	有形固定資産、無形資産の再評価モデル（IAS 第 16 号、IAS 第 38 号）
②	投資不動産の公正価値モデル（IAS 第 40 号）
③	のれんの非償却（IFRS 第 3 号）
④	開発費の資産計上（IAS 第 38 号）
⑤	引当金の認識（IAS 第 37 号）
⑥	非継続事業の表示（IFRS 第 5 号）
⑦	会社法計算書類後の修正後発事象（IAS 第 10 号）

17. これらについては、以下の観点から、現時点において、コンバージェンスを図る必要性は低いものと考えられるがどうか。

-①②③④	我が国の会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なる考え方を含んでいるものと考えられる。
-⑤	IASB においてリサーチ・プロジェクトとされており、今後、IAS 第 37 号が改正される可能性がある。
-⑥	経常利益損益区分の表示について、我が国の会計基準に係る基本的な考え方と異なる可能性がある。
-⑦	諸制度との関係（金商法と会社法の開示）で実務上の懸念が強く聞かれている。

以 上

## (参考)

## 1. コンバージェンスに関するこれまでの経緯

コンバージェンスに関するこれまでの経緯は、以下のとおりである。

1998年～2003年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会が、以下の会計基準を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 連結会計基準（1998年）、退職給付会計基準（1998年）、税効果会計基準（1998年）、研究開発費会計基準（1998年）、金融商品会計基準（1999年）、減損会計基準（2002年）、企業結合会計基準（2003年）</li> </ul> </li> </ul>
2002年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● IASBとFASBが、ノーウォーク合意を公表し、コンバージェンス・プロジェクトを開始。</li> </ul>
2005年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ASBJとIASBが、コンバージェンス・プロジェクトを開始。</li> </ul>
2005年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 欧州証券規制当局委員会（CESR）が、日本基準について、全体として国際会計基準と同等とした上で、26項目について、追加開示等の補正措置が必要と欧州委員会に助言。</li> </ul>
2006年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会企画調整部会が、「会計基準のコンバージェンスに向けて（意見書）」を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 「内外の投資家の信認を広く勝ち取れるような高品質かつ国際的に整合的な会計基準の整備が求められている。」</li> <li>➢ 「我が国会計基準が国際的に通用しないローカルな基準となってしまうようにするためにも、会計基準のコンバージェンスに対してより積極的に対応し、より高品質な基準を目指すべきである。」</li> </ul> </li> </ul>
2007年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ASBJとIASBが、東京合意を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 2008年までの短期コンバージェンス・プロジェクトの完了。</li> <li>➢ その他コンバージェンス・プロジェクトにおける2011年6月30日という目標期日の設定。</li> </ul> </li> </ul>
2008年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 短期コンバージェンス・プロジェクトを完了。</li> </ul>
2008年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 欧州委員会が、日本の会計基準について、国際会計基準と同等であるとの内容を決定。</li> </ul>
2009年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会が、「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 「高品質かつ国際的に整合的な会計基準及びその運用に向けたコンバージェンスの努力を継続していくことが必要である。」</li> <li>➢ 「コンバージェンスの継続・加速化における、いわゆる「連結先行」の考え方」</li> </ul> </li> </ul>
2010年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ASBJが、単体のコンバージェンスについて、「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連結先行の考え方）に関する検討会」を設置し議論。</li> </ul>

2010年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会において、単体のコンバージェンスについて議論(以下、会長発言)。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 「連結の会計基準は、EUの同等性評価を踏まえ、東京合意に沿い、コンバージェンスを着実に実施」</li> <li>➤ 「連結と単体の関係については、中間報告のとおり、連結先行のアプローチ(ダイナミック・アプローチ)。」</li> <li>➤ 「具体的には、単体の会計基準は、個々の基準毎に、連と単を一致することに伴う諸々のコスト・ベネフィット、連と単を分離することに伴う諸々のコスト・ベネフィットを考慮した上で、最終的にASBJが判断(個々の基準で、会計処理の選択適用を許容することもあり得る。)」</li> </ul> </li> </ul>
2011年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務会計基準機構に設置された「単体財務諸表に関する検討会議」の報告書が公表される。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ のれん、開発費、退職給付に関する未認識項目の負債計上、包括利益の表示に関する単体の取扱いに関する意見を記載。</li> </ul> </li> </ul>
2011年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ASBJとIASBが、東京合意の達成状況を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 2011年6月を目標期日とした項目について、企業結合(ステップ2)及び無形資産を除き完了。</li> </ul> </li> </ul>
2012年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会が、「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方についてのこれまでの議論(中間的論点整理)」を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 「国際的な市場であるわが国資本市場で用いられる会計基準は、国際的に通用する高品質なものであることが必要である。また、会計基準の国際的な調和に向けた努力は継続する必要がある。日本基準を高品質化するような会計基準の変更については、前向きに対応することが適当である。」</li> <li>➤ 「その際、2011年11月に行われたアジェンダ・コンサルテーションへの意見発信でも示されたような、当期純利益の明確な位置づけ、公正価値測定の実用範囲の整理等の視点は重視していく必要があると考えられる。」</li> </ul> </li> </ul>
2013年	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業会計審議会が、「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」を公表。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 「IFRSのエンドースメント手続が導入されたとしても、現行の日本基準について、引き続き、これを高品質化するよう、前向きに対応していくことが重要であることは言うまでもない。」</li> </ul> </li> </ul>



## 2. 東京合意以後のコンバージェンスの状況

東京合意以後のコンバージェンスの状況は、以下のとおりである。

### (1) 2008 年末を目標期日とした短期コンバージェンス

項目	ASBJにおける基準開発
工事契約	2007年に会計基準を公表。
関連会社の会計方針の統一	2008年に実務対応報告を公表。
金融商品の時価開示	2008年に会計基準を改正。
資産除去債務	2008年に会計基準を公表。
退職給付債務の計算	2008年に会計基準を改正。
棚卸資産の評価	2008年に会計基準を改正。
賃貸等不動産の時価開示	2008年に会計基準を公表。
企業結合（ステップ1）	2008年に会計基準を改正。
企業結合時の仕掛研究開発の資産計上	2008年に会計基準を改正。

### (2) 2011 年 6 月末を目標期日としたコンバージェンス

項目	ASBJにおける基準開発
セグメント情報に関するマネジメント・アプローチの導入	2008年に会計基準を公表。
過年度遡及修正	2009年に会計基準を公表。
包括利益の表示	2010年に会計基準を公表。 (包括利益の表示について、当面、単体財務諸表には、適用しない。)
企業結合（ステップ2）	2013年に会計基準を改正。 (のれんの償却については、当面、維持する。)
無形資産	2013年に「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」を公表。検討を中断。

### (3) その他のコンバージェンス

退職給付（ステップ1）	2012年に会計基準を改正。 (未認識項目のオンバランスについて、単体財務諸表には、当面、適用しない。)
引当金	2009年に論点整理を公表。その後、検討を中断。

公正価値測定及び開示	2010年に公開草案を公表。その後、検討を中断。
後発事象の会計処理	2010年に検討を開始。その後、検討を中断。

上記のほか、IASB が開発中（当時）の会計基準について、以下の論点整理等を公表している。

- 金融商品（金融資産）（2010年、検討状況の整理）、リース会計（2010年、論点整理）、収益認識（2011年、論点整理）、金融商品（金融負債）（2011年、検討状況の整理）、連結（特別目的会社）（2013年、中間とりまとめ）

### 3. IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の概要

#### ● 5ステップの適用

IFRS 第 15 号では以下の 5 つステップを適用することにより、収益を認識する。

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：企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する

#### ● ステップ 1：顧客との契約を識別する

企業は、契約の当事者が契約を承認しそれぞれの義務の履行を確約していること、企業が顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いことなどの要件に該当する場合に、本基準を適用して会計処理する。

#### ● ステップ 2：契約における履行義務を識別する

契約開始時に企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、当該約束により顧客に移転する財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）が別個のものであるとき、それぞれを区分して履行義務として識別しなければならない。

他の当事者が企業の顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、在庫リスクや信用リスクなどを勘案して、自らの約束の性質が、財又はサービス自体を提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、他方の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配をする履行義務（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断しなければならない。本人である企業が履行義務を充足する場合には、企業は移転する財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益に認識するが、代理人である企業が履行義務を充足する場合には、企業は、他の当事者が財又はサービスを提供するように手配することと交換に権利を得ると企業が見込んでいる対価の純額で収益に認識する。

#### ● ステップ 3：取引価格を算定する

取引価格とは、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収される金額（例えば、一部の売上税）を除くとされている。

契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる（変動対価）場合には、権利を得ることとなる対価の金額を見積り、その対価の金額のうち、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含める。

**● 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**

企業は、契約で識別されているそれぞれの履行義務に対する取引価格を原則として独立販売価格の比率に基づいて配分する。

**● ステップ5：企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する**

企業は、約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することによって履行義務を充足した時、又は充足するにつれて収益を認識する。資産は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、又は獲得するにつれて顧客に移転されるとなっている。

ステップ2に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するのか、それとも一時点で充足するのかを決定する。

以下のいずれかに該当する場合には、企業は、財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するとされ、この場合、履行義務の充足及び収益の認識を一定の期間にわたり行う。

- (1) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (2) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。
- (3) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利（顧客により契約が解約される場合に、少なくとも現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を有している）。

一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、企業は、アウトプット法やインプット法を用いて進捗度を測定し、収益を一定の期間にわたり認識する。

一方、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではないと判定された場合には、当該履行義務は一時点で充足することになり、支配が移転した時点で収益を認識する。

また、企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識する。

**● 開示**

顧客との契約、当該契約に本基準を適用する際に行った重大な判断及び当該判断の変更、顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産に関する開示が求められている。

顧客との契約に関して、分解した収益に関する情報、顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高などについて開示が求められている。

● **発効日**

企業は、本基準を2017年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない、とされている。早期適用も認められる。

以 上