

特集 2

「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

ASBJ ディレクター かわにし まさひろ
川西 昌博

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 28 年 2 月 4 日に、「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¹。本稿では、本意見募集文書を公表した経緯を中心に概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 公表の経緯

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。このような状況の中、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、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 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 606²）を公表している。

これらの状況を踏まえ、当委員会は、平成 27 年 3 月 20 日に開催された第 308 回企業会計基準委員会において、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に着手することを決定した。

当委員会では、収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたって、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を開始しているが（「Ⅲ. 開発する会計基準の内容」を参照）、これにより、財務諸表作成者に適用上の課題が生じるこ

1 平成 28 年 4 月 12 日に IASB より「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」が公表され、IFRS 第 15 号の一部が改正されたことを受け、当委員会は平成 28 年 4 月 22 日に本意見募集文書のうち IFRS 第 15 号の内容を記載している部分について改訂を行っている。

なお、本意見募集文書（平成 28 年 4 月改訂）の全文については、当委員会のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/domestic/shueki2016/shueki2016_02.pdf）を参照のこと。

2 FASB Accounting Standards Codification（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic 606「顧客との契約から生じる収益」

とも想定されたため、検討の初期の段階で、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に、本意見募集文書を公表することとした。

Ⅲ. 開発する会計基準の内容

従来、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、必ずしも内容や文言について同一のものとしていないが、収益認識に関する包括的な会計基準については、次の観点から IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を始めている。

- 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
- 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
- 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

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

を行う予定である³。

なお、国際財務報告基準（IFRS）では、重要性について、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において包括的に記述されており、各会計基準において重要性に関する特段の定めは原則として設けられていない。一方、これまで我が国の会計基準では、個々の基準において、必要に応じて、重要性に関する定めが設けられてきた。このため、今後、我が国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にあたって、重要性に関する個別的な定めを設けるべきか否かについても、検討にあつての論点になり得るものと考えられる。

Ⅳ. 会計基準の開発に関する当面の目標時期

当委員会では、本意見募集文書に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を行う予定である。包括的な会計基準の開発を行うにあたり、公開草案を公表する前に、検討状況について何らかの形式⁴で一般に意見を求めることも考えられるが、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。

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、当委員会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も聞かれているが、一方で、指定国際会計基準を任意適用

3 IFRS 第 15 号の公表に伴い、同様の考え方により、固定資産の売却損益の認識時期等の改正もなされているが、今回の収益認識に関する包括的な会計基準の検討の範囲には含めていない。

4 当委員会は、これまで公開草案を公表する前に、「論点整理」、「検討状況の整理」、「試案」等の形式で、一般に意見を求めた例がある。

する企業や米国会計基準を利用する企業からは、IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日と整合させるべきとの意見も聞かれている。当委員会では、これらの意見を踏まえ、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いる。

V. 本意見募集文書の質問事項

本意見募集文書では、次の質問項目を設けている。

質問 1 回答者の属性

- どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者等）で質問にご回答頂いているか。

質問 2 検討の進め方に対するご意見

- 「Ⅲ. 開発する会計基準の内容」に記載した理由により IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っているが、その進め方に関するご意見を頂きたい。

質問 3 予備的に識別した論点に対するご意見

- 当委員会では、予備的に 17 個の論点を識別しているが、「予備的に識別した適用上の課題」、「影響を受けると考えられる取引例」の記載内容は適切か否かについて、ご意見を頂きたい。

質問 4 その他の論点の照会

- 17 個の論点以外の適用上の課題を識別している場合には、可能な限り詳細に、その内容をお教え頂きたい。

質問 5 開示（注記事項）に対するご意見

- IFRS 第 15 号の開示（注記事項）規定について、どの程度、我が国の会計基準において取り入れるかについては、取り入れることに対する便益とコストについて十分に分析を行う必要がある。その観点で、以下のご意見を頂きたい。
- IFRS 第 15 号に定められる注記の中で、特に収益の分析において有用と考えられるのはどの注記であるかについてご意見を頂きたい。
- IFRS 第 15 号に定められる注記の中で、実務上のコスト負担の観点から、注記事項として取り入れることに懸念がある場合、その内容についてご意見を頂きたい。

VI. 当委員会が予備的に識別している適用上の論点

以下では、本意見募集文書において IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題の 17 の論点について、(1) IFRS 第 15 号の取扱い、(2) 予備的に識別した適用上の課題、(3) 影響を受けると考えられる取引例の概要を項目ごとに紹介する。また、開示（注記事項）についても(1) IFRS 第 15 号の取扱い及び(2) 予備的に識別した適用上の課題について記載する。

【論点 1】契約の結合（ステップ 1）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、同一の顧客（又は顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約が一定の要件に該当する場合、契約を結合して「単一の契約」とすることとされている（第 17 項⁵⁾）。

5 項番号は、特に断りのない限り、IFRS 第 15 号（平成 28 年 4 月改訂後）における項番号を指している（以下の論点についても同様）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 複数の契約を「単一の契約」に結合するか否かを判断する際に、結合すべき契約の範囲の決定が困難な場合があり、その判断のための業務プロセスの変更を伴う可能性がある。
- 会計システム上、契約単位で収益認識の処理を行っている場合、複数の契約を「単一の契約」とみなして処理できるようにシステム改修を行う必要が生じる可能性がある。
- IFRS 第 15 号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、日本基準の実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合と比べて、収益の金額や利益率が変動する可能性があり、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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（例：汎用ソフトウェアを顧客仕様にカスタマイズして提供する際にソフトウェア本体の利用権の提供とカスタマイズの契約を分けている場合や、ソフトウェアの受注制作において開発工程ごとに契約を分けている場合）に影響が生じる可能性がある。

【論点 2】 契約の変更（ステップ 1）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、契約の変更の会計処理の整合性を高めるため、契約の変更の内容（範囲や価格等）に応じて詳細な規定が設けられている（第 18 項から第 21 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 契約の変更の内容が様々であることから、判断が困難となる可能性がある。
- 契約の変更が頻繁に行われるような業種で

は、会計処理の負担が大きくなる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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（例：建設、ソフトウェアの開発や設備等の長期の受注製作、電気通信契約）が影響を受ける可能性がある。

【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ 2）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、契約に複数の財又はサービスが含まれ、一定の要件に該当する場合、契約に含まれる財又はサービスが、同じ契約内の別の財又はサービスと別個のものであると判断され、独立した履行義務（収益認識の単位）として識別し、区分して会計処理することとされている（第 27 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 履行義務の識別に関する要件の判断が困難である可能性がある。また、判断を要する取引の形態が多様である場合、実務負担が大きくなる可能性がある。
- 日本基準の実務よりも収益の認識単位が増加する場合、契約情報（例：オーダー番号）をさらに細分化して登録するなど、システム対応が必要となる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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（例：機械の販売と据付サービスや保守サービス、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービス）に影響が生じる可能性がある。

【論点 4】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）（ステップ 2）

（1）IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、商品やサービスの提供に付随して付与されるポイント等の顧客のオプションは、一定の場合、顧客の支払は実質的に将来の財又はサービスに対するものとして取り扱われ（すなわち、別の履行義務となる。）、その将来の財又はサービスの移転時又は当該オプションの消滅時に収益を認識することとされている（B39 項から B40 項）。

（2）予備的に識別した適用上の課題

我が国のポイント制度については、複数企業による相互利用や制度間の交換、電子マネーへの交換等があり複雑化しており、企業が関係するポイント制度に関する取引を詳細に分析した上で、IFRS 第 15 号に従って会計処理するために業務プロセスの再構築（システム改修を伴うことがある。）を行う負担が生じる可能性がある。

（3）影響を受けると考えられる取引例

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（例：商品の販売やサービスの提供に伴いポイントを付与する取引）が影響を受ける可能性がある。

【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）

（1）IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、ライセンス供与について、顧客が権利を有する知的財産が企業の活動により著しく影響を受けるかどうかにより、ライセンス供与の性質を判断し、収益の認識時期を決定することとされている（B56 項から B61 項）。

（2）予備的に識別した適用上の課題

当委員会では予備的に識別した適用上の課題は

次のとおりである。

- ライセンス供与後に企業が行う活動が、顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動であるかどうかの判定が困難である可能性がある。
- 単一の履行義務として識別されたライセンス契約に他の付随サービスが含まれる場合、いずれの性質をより重視して収益認識時点を判断すべきかが困難である可能性がある。

（3）影響を受けると考えられる取引例

顧客に知的財産の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）が影響を受ける可能性がある。

【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）

（1）IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、契約上の対価に変動性がある場合（変動対価）、期待値（確率で加重平均した金額）又は最頻値（最も可能性の高い金額）のうち、より対価を適切に予測できる方法によりその金額を見積ることとされている（第 50 項及び第 53 項）。ただし、取引価格に含まれる金額（すなわち、収益金額）は、事後に重大な収益金額の戻入れ（減額）が生じない可能性が非常に高い範囲に制限されている（変動対価の制限）（第 56 項）。

（2）予備的に識別した適用上の課題

当委員会では予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 売上リベートや仮価格について、リベート支払の条件達成の判断や最終価格の見積りが困難となる可能性がある。ただし、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに条件の達成や価格が確定しない場合であると考

えられる。

- 重大な収益金額の戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲を見積ることが求められるが、判断が困難となる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

契約上、又は業界の慣行として商品受渡後の価格調整が行われる取引が影響を受ける可能性がある。また、売上に関連して企業から顧客に何らかの対価を支払う場合、その対価に変動要素がある取引にも影響がある可能性がある。具体的には、多くの業種において行われている仮価格による取引、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すりバートが生じる取引、及び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等が影響を受ける可能性がある。

【論点 7】 返品権付き販売（ステップ 3）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、返品権付きの商品（及び条件付きで返金が認められるサービス）について、販売した商品等のうち返品が見込まれる部分については収益を認識しないこととされている（B21 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

日本基準の実務で、販売時に対価の全額を収益として認識した上で、過去の返品実績等に基づき返品調整引当金を計上（売上総利益の調整として表示）している場合、IFRS 第 15 号では、返品が見込まれる商品について当初の販売時に収益を認識しないことになるため、収益の数値を経営指標として使用している場合にその取扱いを見直すことが必要になる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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（例：出版社や音楽用ソフトの

制作販売会社等で行われている返品権付き販売、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）が影響を受ける可能性がある。

【論点 8】 独立販売価格に基づく配分（ステップ 4）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、ステップ 2 で識別された履行義務（【論点 3】参照）に対して、それぞれの財又はサービスを独立に販売するとした場合の価格（独立販売価格）の比で取引価格を配分するが、独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、一定の方法により見積ることが要求されている（第 78 項及び第 79 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会ですべて予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 識別した履行義務について独立販売価格が直接的に観察可能でない場合、当該見積りが困難であるケースが存在する可能性がある。
- 複数の履行義務が存在する契約において、契約の変更が頻繁に生じ、独立販売価格の見積りや取引価格の配分の処理を多量の取引に対して行う場合、実務上の負担が生じ、システム上の対応が必要となる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

【論点 3】及び【論点 4】と同様である。

【論点 9①】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）（ステップ 5）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、次の要件のいずれかに該当する場合には、一定の期間にわたり履行義務が充足する（すなわち、一定の期間にわたって収益を認識する）ものとされ（第 35 項）、該当しない場合には一時点で充足される履行義務

となることとされている（すなわち、一時点で収益を認識する。）（第 38 項）。

- 顧客が、企業の履行により提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する（主にサービスの提供）。
- 企業の履行により、財又はサービス（例えば、仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配する。
- 企業の履行により企業が他に転用できる財又はサービスを創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払（移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額）を受ける強制可能な権利を有している。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 日本基準と IFRS 第 15 号とで収益の認識時期が異なると判断される場合には、管理プロセスの見直し（システム改修を伴うことがある。）が必要となる可能性があり、対象となる取引の予算管理方法に変更が生じる可能性がある。
- 要件の検討にあたって、顧客以外への資産の転用可能性、及び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を有しているかどうかの判断が困難となる可能性がある。また、取引量が多い場合、実務負担が大きくなる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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）等幅広い業務が影響を受ける可能性がある。

【論点 9②】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に測定できない場合）（ステップ 5）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、一定の期間にわたり収益を認識すると判断した取引について、その履行の進捗度を合理的に測定できないが、発生するコストを回収すると見込んでいる場合、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益を認識（いわゆる工事原価回収基準を適用）することとされている（第 45 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 工事原価回収基準から工事進行基準への切替えについて、契約件数が多い場合には財務報告プロセスの見直し（財務会計システムの改修を含む。）が必要となる可能性がある。
- 進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約等について、日本基準では工事完成基準を適用するが、IFRS 第 15 号により収益（及び同額の原価）が認識されることになる場合、工事契約等の収益及び利益率に関する予算管理の方法の変更も含め、企業の内部管理に影響が生じる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

収益や原価等の見積りの策定に工事開始後一定期間を要する工事が影響を受ける可能性がある。

【論点 10】一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、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（【論点 9①】参照）、財又はサービスの支

配が顧客に移転された時点で収益を認識することとされている。財又はサービスの支配が移転されたか否かを判断するにあたり、一定の指標が設けられている（第38項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 日本基準における実務において出荷基準により収益を認識しており、IFRS第15号において日本基準における実務と収益の認識時期が異なると判断される場合には、経理処理に関わるプロセスを変更することが必要となる可能性がある。
- 日本基準における実務がIFRS第15号における収益の認識時期と異なると判断される場合に、IFRS第15号の認識時期を反映するように業務を見直す必要が生じ、システム改修や、関連部署との折衝、物流プロセスの見直しの検討が必要となる可能性がある。

なお、財務諸表を作成する観点では、IFRS第15号と日本基準における実務との間で、期をまたぐ取引（期末日前に出荷し期末日後に顧客が検収する取引等）について収益を認識する会計期間が異なると判断される場合には、その影響を財務諸表に反映させるか否かに関して、当該取引より生じる差異の金額的及び質的重要性や発生事由により判断することもあり得ると考えられる。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

物品の販売契約や輸出契約等の取引（特に、出荷してから顧客による検収まで一定程度の期間がある取引）が影響を受ける可能性がある。

【論点11】顧客の未行使の権利（商品券等）（ステップ5）

(1) IFRS第15号の取扱い

企業が商品券等を発行し、顧客から返金義務のない形で前払金を受け取った場合、顧客は財

又はサービスを受け取る契約上の権利を有するが、その権利を全部は行使しないケースがある。その未行使の権利（unexercised right）は非行使部分（breakage）と呼ばれることが多い（B45項）。IFRS第15号では、当該非行使部分（breakage）について、顧客がその権利を行使しないことが見込まれるか否かによって、異なる会計処理が定められている（B46項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

非行使部分（breakage）について顧客がその権利を行使しないことが見込まれる金額の見積りを、商品券等を発行した時点で行う必要があるため、見積りが困難である可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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（例：商品券、旅行券、食事券、ギフト券）が影響を受ける可能性がある。

【論点12】返金不能の前払報酬（ステップ5）

(1) IFRS第15号の取扱い

IFRS第15号では、返金不能の前払報酬が将来顧客に引き渡す財又はサービスに関連している場合は、将来の財又はサービスが提供された時に（又は提供するにつれて）収益を認識することとされている（B49項）。また、企業が契約更新のオプションを顧客に付与しており、そのオプションが重要な権利を顧客に提供している場合（【論点4】参照）には、収益認識期間を当初の契約期間を超えて延長し、前払報酬を当該延長された期間にわたって配分することとされている（B49項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 前払報酬に関連して企業が実施する活動が、顧客に財又はサービスを提供するものか、顧

客に財又はサービスを提供するための準備としての活動であるのかの判断が必要となり、当該判断が困難となる可能性がある。

- 前払報酬を契約期間にわたって認識しており、かつ、契約期間の更新オプションを付与している場合、更新オプションにより顧客に与える権利が「重要」かどうかの判断が困難となる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

財又はサービスを提供する前に顧客より受け取る対価が返金義務のない場合（例：サービス業における入会金や電気通信契約の加入手数料）に、影響を受ける可能性がある。

【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）（ステップ 2）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、他の当事者が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、財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかにより、企業の役割が自ら財又はサービスを提供することなのか（企業が本人であり、総額で収益を認識）、それとも、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配することなのか（企業が代理人であり、手数料部分について純額で収益を認識）を判断することとされている（B35 項、B35B 項及び B36 項）。IFRS 第 15 号では、主たる責任、在庫リスク、価格設定の裁量権の有無といった判断に関する指標が設けられている（B37 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 日本基準の実務と IFRS 第 15 号とで総額表示か純額表示かの判断が異なる場合には、収益の経営指標としての位置付けやその他の収益を基礎とする業績指標（売上高利益率等）

の位置付けに影響を与える可能性がある。

- 財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかについて判定が困難となる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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及び電子商取引サイト運営に係る取引）について、影響が生じる可能性がある。

【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）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、取引価格は、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、第三者に代わって回収する金額を除くこととされている（第 47 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

当委員会で予備的に識別した適用上の課題は次のとおりである。

- 税制によっては、税金が第三者に代わって回収する金額に該当するか否かの判断が困難なケースが想定される。
- 日本基準の実務と IFRS 第 15 号によった場合で、収益の金額が大きく異なる場合は、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

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が影響を受ける可能性がある（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）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、企業から顧客に何らかの支払を行う場合、それが顧客から企業に移転される別個の財又はサービスに対する対価である場合を除き、収益から減額することとされている（第 70 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

日本基準の実務と IFRS 第 15 号とで対象となる顧客への支払の表示の取扱いが異なる場合、該当する取引に関する収益やその他の収益を基礎とする業績指標（売上高総利益率）が変更され、業績管理に一定の影響が生じる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

企業が顧客に対して、返金や値引きを行う場合（例：キャッシュバックや値引きを行う場合、不特定多数に配布されるクーポンやバウチャーを顧客が使用する場合、顧客に売上リベートを支払う場合）に影響が生じる可能性がある。

【論点 16】契約コスト

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、契約獲得のために発生し、契約獲得しなければ発生しなかったコスト（契約獲得の増分コスト）及び契約を履行するために発生したコスト（契約履行コスト）に関する定めがあり、一定の場合に資産化を行った上で、関連する財又はサービスの移転と整合的に償却を行うこととされている（第 91 項、第 95 項及び第 99 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

資産計上の可否の判断が、日本基準における実務と異なる場合には、損益に影響が生じ、業績管理に一定の影響が生じる可能性がある。

(3) 影響を受けると考えられる取引例

● 契約獲得の増分コスト

インセンティブを付与する等により契約獲得の可能性を高めるための支出（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ように契約実績を条件とする成功報酬）に影響が生じる可能性がある。

● 契約履行コスト

一定の期間にわたり収益が認識される場合の契約を履行するための支出に影響が生じる可能性がある。例えば、継続的にサービスを提供する場合におけるサービス提供に要する人員の人件費や経費等のうち契約に直接関連するもの、又はサービスを提供するための準備支出（例：サーバー管理サービス提供前の環境設定やテストのためのコスト）への影響が考えられる。

【論点 17】貸借対照表項目の表示科目

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号では、企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務の表示について定めており、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、「契約資産」、「債権」、「契約負債」（又はそれらの項目を代替する名称）を表示することとされている（第 106 項から第 109 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

顧客に対する権利について、無条件であるか否かについて契約内容を評価し、表示について「契約資産」か「債権」かを判断するための追加的な情報を収集するプロセスが必要となる可能性がある。

VII. 開示（注記事項）

(1) IFRS 第 15 号の取扱い

IFRS 第 15 号は、顧客との契約から生じる

IFRS 第 15 号における開示項目の例

項 目	主な内容
収益の分解	適切な区分（例：製品ライン、地理的区分、顧客、契約期間）ごとの収益の開示
契約残高	- 債権・契約資産・契約負債の期首及び期末残高 - 期首に契約負債であったが当期に収益として認識されたものの金額 - 過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益金額
残存履行義務に配分した取引価格	- 期末に未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格総額 - 上記金額が収益として認識される時期

収益やキャッシュ・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ことを開示の目的としており、この目的を達成するために、詳細な定量的情報及び定性的情報の注記が求められている（第 110 項）。

(2) 予備的に識別した適用上の課題

IFRS 第 15 号による注記を行う場合、次の項目のように、日本基準に比べ、追加的な情報

を入手するための体制を整備する負担が増加する可能性がある。

- 契約残高

契約残高を集計し、当期に認識した収益に対応する契約や発生原因等を識別することが必要となる可能性がある。

- 残存履行義務に配分した取引価格

多くの子会社を有する連結グループにおける企業ごとの多様な実務の統一や、契約の変更や追加注文への対応を図る必要がある可能性があり、さらに、将来の見込みが必要となる可能性がある。

VIII. おわりに

収益認識は、基本的にすべての企業に関係する項目であり、当委員会が取り組んできた会計基準の開発の中で、最も重要な部類に属するものと考えられる。開発にあたっては、本意見募集文書に寄せられた意見を含め関係者の意見を十分に聴取して検討する必要があると考えている。