
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	抽出した課題への対応（個別財務諸表）

本資料の目的

1. 本資料は、個別財務諸表について、抽出した課題への対応を検討するものである。

これまでの経緯

2. 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おり、その内容で審議を進めてきた。

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. また、今後検討すべき課題を、審議事項(5)-1 別紙 2 のとおり抽出してきた。
4. 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への対応の方針について、以下のとおり提案している。

- 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
- 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。

- 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。
- 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。
- 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、項目数を限定しないし期間を限定することが適切であると考えられるかどうか。
- 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。

(下線、事務局追加)

個別財務諸表に関する方針

意見募集文書及びその後の審議で聞かれている意見

5. 意見募集文書に対して、以下の意見が聞かれている。
 - (1) IFRS 任意適用会社としては連単一致の観点から、基本的には IFRS 第 15 号を踏襲した基準が望ましい。個別財務諸表に導入することは、作成者の観点だけでなく利用者の観点からも有用性が高まる。また、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理が要求されることによって過度な実務上の負担が生じるおそれもあり、原則として両方の財務諸表に適用されるべきと考えられる。
 - (2) 今後の新基準の検討にあたっては、我が国の財務諸表作成及び監査の実務全体のプロセス効率化のため、連単の取扱いについて議論を尽くすべきである。業績の根幹である収益認識基準を開発する以上、単体まで適用することを念頭に置いて検討すべきである。一方、個別財務諸表は税制と密接な関係にあり、膨

大な数の売上取引について、会計と税制との数値が大きく異なり、多くの申告調整を要すれば、実務対応に困難をきたすことになる。単体への適用においては、税制との整合性についても検討する必要がある。

- (3) 複数帳簿の保有や税務調整等の負担の観点から、税制との整合性について配慮する又は税法との調整を要望する。
 - (4) 個別財務諸表への適用を任意とすることを検討すべきである。
 - (5) IFRS 任意適用企業等のニーズを満たすには、個別財務諸表にも、指定国際会計基準等の任意適用を可能とすることも考えられる。
6. その後の審議で、以下の意見が聞かれている。
- (1) 個別財務諸表への適用については税法との観点に留意する必要があり、現行の実務を変更する会計処理を定める場合には、税法との調整が問題となる可能性がある。重要な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のではないか。
 - (2) 連結財務諸表と個別財務諸表について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、企業が対応するコストが増え、また企業における財務報告として整合性がとれないことになるため、連結財務諸表と個別財務諸表で取扱いを同一とすることが適切であると考えられる。
 - (3) 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、また連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いを分けると、連結調整等のコスト負担が生じるため、基本的には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会計基準を開発することを検討すべきではないか。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よいのではないか。
 - (4) 連単の議論として影響があるのは税務の論点であると考えられる。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よいのではないか。
 - (5) 個別財務諸表は税務と関係するため、日本基準の開発スケジュールが遅くなることにより不利益を受ける関係者が多いか不明であり、仮にその関係者が極めて限定的であれば、基準開発を拙速に進める必要はないのではないかと考えられる。

中期運営方針の記載

7. 2016年8月に公表した中期運営方針では、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みとして、以下の今後の取組みに関する方針を記載している。

(1)に記載のとおり、これまでの取組みにより、日本基準は、一定程度国際的な会計基準との間で整合性が確保されているが、国際的な会計基準においても新基準の開発や既存の基準の改正が継続的に行われており、今後も、国際的に整合性のあるものとするための取組みを継続的に行う必要があると考えられる。

ここで、国際的に整合性のあるものとするための取組みは、国際的な会計基準を自動的に日本基準に採り入れることを意味せず、国際的な会計基準における個々の会計処理について日本基準に採り入れる範囲を、適切に決める必要があると考えられる。

その際、国際的に整合性のあるものにより、高品質な会計基準となるか否かを判断することが必要であると考えられる。また、上述したとおり、我が国における会計基準に係る基本的な考え方は意見発信の基礎となるべきものであることを考えると、国際的な会計基準における考え方が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ことも重要であると考えられる。

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。

個別財務諸表に関する方針

8. 上記の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。
9. 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）
10. 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）。
11. 第 7 項に記載した中期運営方針では、「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 10 項(1)について)

12. 第 4 項に記載のとおり、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10項(1)のニーズは、満たされることとなる。

(第10項(2)について)

13. 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10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10項(3)について)

14. 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10項(4)について)

15. 第7項に記載した中期運営方針では、「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。
16. ただし、収益認識に関する法人税法の規定は、別紙のとおり多岐にわたり、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て。）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)

17. 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かどうか。

第80回専門委員会（2017年4月6日開催）で聞かれた主な意見

- 収益認識に関する財務諸表数値は個々の取引を積み上げて作られるものであり、連結修正は困難であるため、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賛成する。
- 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ついて、総論では賛成であるが、実務におけるコスト等への配慮が必要である。実務において税務との関係は重要であるため、新基準における取扱いと税務の関係を示すことが望まれる。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙 収益認識に関する法人税法の規定の概要

以下は、収益認識に関する法人税法の規定（法人税法施行令及び法人税法基本通達を含む。）とその概要を記載したものである。なお、使用している略称は次のとおりである。

法法：法人税法、法令：法人税法施行令、基通：法人税法基本通達

【論点1】契約の結合

（長期大規模工事に該当するかどうかの判定単位（基通2-4-14））

複数の契約書により工事契約が締結されており、当該契約に至った事情等からそれらの契約全体で一の工事を請け負ったと認められる場合、当該工事に係る契約全体を一の契約として判定を行う。

【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

（機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例（基通2-1-10））

据付工事が相当規模であり、対価の額を合理的に区分することができるときは、機械設備等に係る販売代金の額と区分してそれぞれにつき収益計上を行うことができる。

（工事の目的物について個々に引渡しが可能の場合の取扱い（基通2-4-15））

目的物の性質、取引の内容並びに目的物ごとの請負の対価の額及び原価の額の区分の状況などから、個々に独立した契約が一括されていると認められる場合は、当該個々に独立した契約ごとに長期大規模工事の判定を行うことができる。

【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）

（抽選券付販売に要する景品等の費用（基通9-7-1））

法人が商品等の抽選券付販売により当選者に金銭若しくは景品等を交付している場合には、これらに要する費用の額は、当選者から抽選券の引換えの請求があった日又は旅行等を実施した日の事業年度の損金の額に算入する。ただし、当選者から

の請求を待たないで、法人が金銭又は景品を送付することとしている場合には、抽選の日の事業年度の損金の額に算入することができる。

(商品等の販売に要する景品等の費用 (基通 9-7-2~9-7-4))

金品交換券付販売に要する費用については、原則として金銭又は物品と引き換えた事業年度に損金に算入するが、金品引換券が販売価額又は販売数量に応ずる点数等で表示されており、1枚の呈示でも金銭又は物品と引き換えることとしている場合は、販売した事業年度に損金経理により未払金に計上することができる。

【論点 5】 知的財産ライセンスの供与

(工業所有権等の使用料の帰属の時期 (基通 2-1-30))

工業所有権等の使用料は、その額が確定した事業年度に益金算入する。ただし、継続していれば支払を受けることとなっている事業年度に益金算入することができる。

【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)

(販売代金の額が確定していない場合の見積り (基通 2-1-4))

棚卸資産引渡しの事業年度終了日に販売代金の額が確定していないときは、現況によりその金額を適正に見積る。

(工事代金の額が確定していない場合の見積り (基通 2-1-7))

建設工事等の引渡しの事業年度終了日に工事代金の額が確定していないときは、基通 2-1-4 を準用する。

(値増金の益金算入の時期 (基通 2-1-8))

値増金は該当する工事を引き渡す事業年度に益金算入するが、相手方との協議により確定する場合は、確定した事業年度に益金算入する。

(売上割戻し (基通 2-5-1~2-5-3))

算定基準が販売価額や数量によって明示されている売上割戻しは販売した事業年度に計上する。その他は売上割戻しの金額の通知又は支払をした事業年度に計上する。

【論点 7】 返品権付き販売

(返品調整引当金(法第 53 条)、返品調整引当金勘定を設定することができる事業の範囲、設定要件、繰入限度額(法第 99 条～第 102 条)、返品調整引当金(基通 11-3-1～11-3-8))

出版業その他の政令で定める事業を営むものが、返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、繰入限度額まで損金算入することができる。

【論点 9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務

(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度(法第 64 条)、工事の請負(法第 129 条、第 130 条、基通 2-4-12～2-4-22))

長期大規模工事(工期が 1 年以上、対価が 10 億円以上等)及び工事進行基準を適用している工事は、工事進行基準により経理した収益及び費用を益金及び損金に算入する。

(請負による収益の帰属の時期(基通 2-1-5))

請負契約については別に定めるものを除き、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した事業年度に益金算入する。

(建設工事等の引渡しの日判定(基通 2-1-6))

建設工事等の引渡し日は、当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じて合理的かつ継続して収益計上している日とする。

(部分完成基準による収益の帰属時期の特例(基通 2-1-9))

都度収入する特約又は慣行がある場合、完成した部分を益金に算入する。

(技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期(基通 2-1-12))

技術役務の提供の報酬の額は、原則としてその役務の全部の提供を完了した事業年度の益金の額に算入するが、報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受ける場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した事業年度の益金の額に算入する。

(運送収入の帰属の時期 (基通 2-1-13))

原則として運送に係る役務提供の完了した事業年度だが、合理的かつ継続して採用している場合に容認される方法として、航海期間がおおむね4月以内の場合の航海完了日基準、運送進行基準、乗車券等の発売日基準等が例示されている。

【論点 10】 一時点で充足される履行義務

(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度 (法第 63 条)、延払基準の方法 (法令第 124 条)、延払基準の方法により経理しなかった場合等の処理(法令第 125 条)、長期割賦販売等の要件 (法令第 127 条)、長期割賦販売等 (基通 2-4-1~2-4-11))

長期割賦販売等 (3 回以上分割払い、期間 2 年以上等) に該当する資産の販売等に延払基準を適用している場合は、延払基準により経理した収益及び費用を益金及び損金に算入する。

(棚卸資産の販売による収益の帰属の時期 (基通 2-1-1))

棚卸資産の販売による収益は、その引渡しがあった事業年度の益金に算入する。

(棚卸資産の引渡しの日判定 (基通 2-1-2))

棚卸資産の種類及び性質、販売契約の内容等に応じた合理的かつ継続して採用している基準で収益計上するとされ、出荷基準、検収基準、検針日基準等が例示されている。

(委託販売による収益の帰属の時期 (基通 2-1-3))

委託販売による収益は、受託者が販売した事業年度に益金算入する。ただし、売上計算書を都度作成・送付している場合は、当該売上計算書の到達した事業年度に益金算入できる。

(不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期 (基通 2-1-11))

土地、建物等の売買、交換又は賃貸借の仲介又はあっせんの報酬の額は、原則としてその売買等に係る契約の効力が発生した事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、売買又は交換の仲介又はあっせんの報酬の額について、継続して当該契約に係る取引の完了した事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める。

【論点 11】 顧客の未行使の権利（商品券等）

（商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期（基通 2-1-39））

原則として発行した事業年度に益金算入する。ただし、収益を商品引渡し年度に計上している場合は、使用されない商品券は発行した事業年度の終了の日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度に収益として計上することができる。

以 上