



東光監査法人

TOKOニュースレター

Vol. 58/2015年8月号

発行日：2015年8月26日

今年は戦後70年という節目の年で、それを題材にしたドラマやドキュメンタリーをテレビで多く目しました。テレビを通して、戦争体験者には、戦時中は生きること全力を傾けており、現在は再び武力戦争を起こしてはいけないという考え方を持っている共通点があることに気付きました。生死の間で生き抜いた方の話には説得力があり、合理性を持ったスマートな意見は全く意味を持たないことも同時に感じました。

I. 最新情報（2015年7月1日～2015年7月31日）

1. 一般会計（会計制度委員会）

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2015年7月 27日	意見	企業会計基準適用 指針公開草案第 54号「繰延税金資 産の回収可能性に 関する適用指針 (案)」に対する 意見について	平成27年5月26日に企業会計基準委員会から企業会計基準適用指針公開草案第54号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」が公表され、広く意見が求められました。 日本公認会計士協会(会計制度委員会)では、この公開草案に対する意見を取りまとめ、平成27年7月27日付けで企業会計基準委員会に提出いたしましたのでお知らせします。	—
2015年7月 31日	意見	「連結財務諸表の 用語、様式及び作 成方法に関する規 則等の一部を改正 する内閣府令 (案)」等に対す る意見について	平成27年6月30日に金融庁から「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令(案)」等が公表され、広く意見が求められました。 日本公認会計士協会(会計制度委員会)では、この公開草案に対する意見を取りまとめ、平成27年7月30日付けで金融庁に提出いたしましたのでお知らせします。	—

2. IFRS 関係（会計制度委員会）

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2015年7月 6日	意見	IASB 公開草案 「IFRS 第 15 号の 発効日（IFRS 第 15 号の修正案）」 に対する意見につ いて	平成 27 年 5 月 19 日に国際会計基準審議会（IASB）から、公開 草案「IFRS 第 15 号の発効日（IFRS 第 15 号の修正案）」が公 表され、意見が求められました。 日本公認会計士協会（会計制度委員会）では、当該公開草案に対 するコメントを取りまとめ、平成 27 年 7 月 3 日付けで提出いたし ましたのでお知らせいたします。	—

3. 学校法人会計（学校法人委員会）

特になし

4. 非営利・公会計（非営利法人委員会、公会計委員会）

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2015年7月 15日	翻訳 完了	国際公会計基準審 議会「公的部門の 主体による一般目 的財務報告の概念 フレームワーク」 の仮訳について	公会計委員会では、国際会計士連盟（IFAC）の国際公会計基準審 議会（IPSASB）から 2014 年 10 月に公表された「公的部門の 主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」の仮訳を作成 いたしましたので、お知らせします。本仮訳は、IFAC による承認 等の所要の手続を経た後、正式訳とする予定です。 なお、正文はあくまでも英文（IFAC のウェブサイト （ http://www.ifac.org ）から入手可能です。）であることにご留 意ください。 ・公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク （The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities）（原文公表： 2014 年 10 月 31 日） [概 略] ＜1. 概念フレームワークの位置付け＞ 概念フレームワークは、今後 IPSASB が国際公会計基準 （IPSAS）等の文書を開発・改訂する際に、その基礎となる概念 を定めるものである。また、概念フレームワークを有しない国が独 自基準を制定・改訂する際にも、その基礎として使用されることが	—

本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。 Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

			<p>期待されている。</p> <p>< 2. 概念フレームワークの構成 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 趣意書 • 第1章：概念フレームワークの役割及び権威 • 第2章：一般目的財務報告の目的及び利用者 • 第3章：質的特性 • 第4章：報告主体 • 第5章：財務諸表における構成要素 • 第6章：財務諸表における認識 • 第7章：財務諸表における資産及び負債の測定 • 第8章：一般目的財務報告書における表示 <p>< 3. 各章の概要 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 趣意書 <p>税や社会給付などの非交換取引、議会による予算承認、債務不履行でも政府は継続すること、資産はキャッシュ・フロー生成だけでなくサービス提供が重要な役割であること、法規制の影響、会計と統計との関係といった、公的部門が民間企業と異なる点について概説している。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 第1章：概念フレームワークの役割及び権威 <p>本概念フレームワークは、発生主義会計を採用している公的部門の主体による一般目的財務報告の基礎を成す概念を定めるものである。IPSASBは、今後、IPSASや推奨実務ガイドライン（RPG）を新たに策定する際、あるいは見直す際に、ここで定める概念に基づくことになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 第2章：一般目的財務報告の目的及び利用者 <p>公的部門の主体の財務報告の目的は、「説明責任目的」及び「意思決定目的」に向けて、一般目的財務報告（GPFR）の利用者に有用な、主体に関する情報を提供することである。</p> <p>GPFRの主要な利用者は、「サービス受領者」と「資源提供者」、及びそれぞれの代表者である。市民は上記の双方に該当する。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 第3章：質的特性 <p>GPFRに含まれる情報の「質的特性」とは、その情報を利用者に有用なものにし、財務報告の目的（意思決定・説明責任）の達成を支える属性である。</p> <p>公的部門の主体のGPFRに含まれる情報の「質的特性」は、「目的適合性」、「忠実な表現」、「理解可能性」、「適時性」、「比較可能性」</p>	
--	--	--	--	--

			<p>及び「検証可能性」の6つである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・第4章：報告主体 公的部門の報告主体とは、GPFRを作成する主体のことであり、政府や公的部門の組織であり又は活動プログラムであることもある。公的部門の報告主体は複数の主体を含む場合があり、そのような報告主体は「グループ報告主体」と呼ばれる。 ・第5章：財務諸表における構成要素 概念フレームワークでは、「資産」、「負債」、「収益」、「費用」、「所有者による拠出」、「所有者に対する分配」の6つの構成要素を定義している。 ・第6章：財務諸表における認識 認識とは、①構成要素の定義を充たし、②質的特性を充足し、③GPFRに含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定される項目を、④適切な財務諸表の本体に表示される金額に組み込み、計上する「プロセス」である。 ・第7章：財務諸表における資産及び負債の測定 概念フレームワークでは、資産と負債について測定基礎を定めている。これらの測定基礎は、主体の「サービスの原価」「運営能力」「財政能力」を最も忠実に反映するものを選択する必要がある。本章では、それぞれの測定基礎について、上記の3つの視点から解説を行っている。 ・第8章：一般目的財務報告書における表示 本章は、政府その他の公的部門の主体の財務諸表をはじめ、一般目的財務報告書における情報の表示に適用される概念を定める。 	
--	--	--	--	--

5. IT 関係 (IT 委員会)

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2015年7月 23日	公開 草案	「IT委員会実務 指針第7号「受託 業務のセキュリテ ィ・可用性・処理 のインテグリティ ・機密保持に係	日本公認会計士協会（IT委員会）では、IT委員会実務指針第7号「受託業務のセキュリティ・可用性・処理のインテグリティ・機密保持に係る内部統制の保証報告書」(平成25年7月24日公表)及びIT委員会研究報告第45号「IT委員会実務指針第7号「受託業務のセキュリティ・可用性・処理のインテグリティ・機密保持に係る内部統制の保証報告書」の実施上の留意点」(平成26年5	—

	<p>る内部統制の保証報告書」及び「IT委員会研究報告第45号「IT委員会実務指針第7号「受託業務のセキュリティ・可用性・処理のインテグリティ・機密保持に係る内部統制の保証報告書」の実施上の留意点」の改正（公開草案）について</p>	<p>月13日公表)の見直しの検討を行い、一応の取りまとめを終えたため、草案として公表し、広く意見を求めることといたしました。</p> <p>本実務指針及び研究報告は、財務報告目的以外の受託業務に係る内部統制を検証し、報告する保証業務に関する実務上の指針を提供するものです。近年、会計監査の対象となる企業等の業務もASPサービスやクラウドサービスの利用が進み、このようなサービスに関するセキュリティ等について内部統制の状況を保証する業務の拡大が見込まれること等を踏まえ、今般の改正では、付録4「原則と規準」に追加して、規制当局の要求事項や業界団体の自主規制等の遵守に関して、追加された主題情報に対して保証業務を提供できるよう必要な修正を行いました。また、従前の付録4の「原則と規準」は、米国SOC2の規準であるTrust Service Principle Criteria (TSPC)の2009年版を参考に作成していましたが、今般の改正に伴い、TSPC2014年版を参考に付録4の「原則と規準」を修正するとともにプライバシーの原則と規準を追加しました。</p>	
--	--	--	--

6. その他
特になし

II. 連絡広場

ワンポイントメッセージ

<収益認識について>

(1) 収益認識基準の開発

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2015年3月に収益認識基準の開発について審議を行い、2014年5月に公表されたIFRS15号「顧客との契約から生じる収益」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に着手することを決定しました。その理由は、①IFRS15号の適用対象となる取引が広範であり、企業の財務情報に重要な影響を与える可能性が高いこと、②国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）がコンバージェンスされた収益認識基準を公表している状況下、わが国には収益認識に関する包括的な会計基準が存在しないこと、③わが国の収益認識基準の高品質化を求める声が多いことが挙げられます。本委員会では、IFRS15号を踏まえて主に以下の4つの観点から検討が行われています。

- ① コンバージェンスを進めることによって期待される便益の大きさ
- ② わが国の会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なること
- 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こと
- ④ コンバージェンスを進めることによる便益がコストを上回ること

収益認識基準の開発は、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に押し上げ、特に損益計算書のトップラインである数字の比較可能性も高まるので、投資家等に有用な財務情報を提供することになると考えられます。

(2)「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」（平成21年7月9日、会計制度委員会研究報告第13号）の概要

我が国の収益認識に関してどのような問題点が存在するか理解するための資料として、会計制度委員会から報告されている「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」（平成21年7月9日、会計制度委員会研究報告第13号）があります。今回は、WEB等で公開されている記事を参考に研究報告第13号の概略をご説明したいと思います。

1. 公表の目的と背景

本研究報告が公表された目的は、①現行実務の問題点を明らかにするため、②今後国際財務報告基準（IFRS）に対応していくため、の大きく2点です。

①現行実務の問題点

我が国では、収益認識に関する包括的な会計基準は存在せず、昭和24年7月9日に設定された企業会計原則において、「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り」と明記されており、収益の認識は実現主義によることが示されています。しかし事業内容の多様化・複雑化や技術環境の高度化などを背景として、収益をいつ認識すべきかを判断することが容易ではない場合が少なくなく、会社の実情に合わせてるように実現主義を幅広く解釈しているケースがあります。その結果、一部に収益認識に関して不適切な会計処理がみられるのが実情です。そこで、実現主義の要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」という2つの要件をより厳格に解釈した場合の考え方を示すことは有意義であると考えられるため、本研究報告を公表しています。

②IFRS への対応

金融庁企業会計審議会が昨今公表した「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」によれば、IFRSは2010年3月期から一部企業について任意適用が認められており、2015年又は2016年から強制適用される可能性があります。そこで、日本公認会計士協会（JICPA）は、IFRSの収益認識基準であるIAS第18号「収益」を適用した場合の現時点における考え方を示すことも、IFRSを任意適用する企業の監査業務等の参考として有意義であると考えられるため、本研究報告を公表しています。

なお、収益認識基準に関する国際的動向としては、2008年12月にディスカッション・ペーパー（DP）「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表しています。DPでは、現行の収益認識モデルに代えて、企業の顧客との契約資産又は契約負債の変動に基づいて収益を認識するという単一の収益認識モデルの導入を提案しています。当該モデルによれば、企業が顧客に対して資産（商品、サービス等）を移転し、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時に企業の顧客に対する履行義務が充足され、収益を認識することになります。

2. 研究報告の位置づけ

会計基準の設定主体は現在企業会計基準委員会（ASBJ）が担っており、研究報告はあくまでJICPA 会員の業務の参考に資するものであるため、強制力はありません。従って、研究報告の会計処理を企業が任意に採用する場合、複数の会計処理が認められている中でよりよい会計処理への変更となります。但し、契約形態の変更等の伴う新たな会計事実の発生に伴う新たな会計処理の採用は、会計方針の変更ではなく、追加情報として処理されることとなります。

会計処理の変更となった場合には、会計方針の変更に関する「正当な理由」が求められ、何故今変更するのかといった適時性の判断が必要です。なお適時性を判断するうえで、本研究報告の公表が背景の一つになるのではないかとの意見もあります。

3. 日本基準とIAS 第18号との差異

日本基準は前述のとおり、企業会計原則において、収益の認識は実現主義の原則に従うことになっております。そして実現主義の下での収益認識には、一般に以下の2つの要件が要求されています。

- ・ 財貨の移転又は役務の提供の完了
- ・ 対価の成立

これに対してIAS 第18号では、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持ち分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう」と定義しています。この定義の上に収益認識の要件を①物品の販売、②役務の提供、③企業資産の第三者による利用（受取ロイヤルティや使用許諾など）の3つの取引形態に分け定められています。要件はそれぞれ以下のとおりです。

要件	物品の販売	役務の提供	企業資産の第三者による利用
a 物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること	○		
b 重要な継続的関与がないこと	○		
c 収益の額を信頼性をもって測定できること	○	○	○
d 経済的便益の流入可能性が高いこと	○	○	○
e 原価の額を信頼性をもって測定できること	○	○	
f 決算日現在の進捗度を信頼性をもって測定できること		○	

両者を比べるとIAS 第18号の要件の方が複雑のようにも思われますが、a、b及びeは実現主義の「財貨の移転又は役務の提供の完了」の要件に関連しており、c及びdは実現主義の「対価の成立」の要件に相当するものと考えられます。また、fは、工事進行基準の適用の前提として、我が国でも留意されてきたものと考えられます。

このように、我が国における実現主義の考え方とIAS 第18号が定める収益認識の要件との間には本質的な差異はないと考えられます。

4. 現行実務の問題点

考え方自体は実現主義とIAS 第18号の収益認識要件には本質的な相違がありませんが、実務上は幅広く解釈した実現主義の適用が行われてきた結果、収益認識に関して不適切な会計処理がみられるのが問題点として認識されます。実現主義の2要件をより厳格に解釈した場合、問題点として挙げられる項目について、研究報告では付録として67のケーススタディを収録しています。特に重要な影響があるものを例として説明します。

- ・ 物品の販売→製造業等の中には、継続出荷取引を前提として物品を出荷した時点で収益を認識する出荷基準によっている企業があります。しかし、通常物品を出荷しただけでは契約上特段の定めがない限り「財貨の移転の完了」要件を充足していないと考えられます。例えば物品の出荷から顧客の検収まで時間を要する場合や顧客の検収そのものが販売プロセスにおいて重要である場合には、顧客の検収が終了するまでは、収益を認識することはできない(検収基準)ものと考えられます。

上記のほかにも、実現主義の2要件をより厳格に解釈した場合、現行実務が問題となる項目が数多くあるため、特に上場企業の経理ご担当者には67のケーススタディに一度目を通して頂くことをおすすめします。

5. IAS 第18号を適用した場合の主な問題点

IAS 第18号を適用した場合、実現主義の考え方のみでは、以下の会計処理及び開示について、IFRSによるものと日本基準によるもので同様の結果が得られるとは限らないと言われています。

(1) 収益の表示方法（総額表示と純額表示）

a 我が国の取扱い

我が国では企業会計原則に「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない(総額主義の原則)」が示されていますが、これ以外には、適用対象が限定されている「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(実務対応報告第17号、以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。)を除き、収益の表示方法を定める会計基準等は存在しません。実務上は、契約に従い、取引の当事者となっている場合には総額表示で、代理人となっている場合には純額表示で会計処理されている例が多いと思われます。

これに対して、ソフトウェア取引実務対応報告では、リスク負担の観点からリスクを負っている場合には総額表示、負っていない場合には純額表示と定められており、その考え方はIAS 第18号と同様となっています。

b IAS 第18 号の取扱い

IAS 第18 号では、収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含むとされており、企業の持ち分の増加をもたらさない金額は収益から除外されます（代理の関係にある場合、手数料の額が収益となります。）。このほか、企業が本人として行為を行っているのか（総額表示）、それとも代理人として行為を行っているのか（純額表示）を判断するためのガイダンスがあります。

これによれば、企業が本人として行為を行っている場合には、当事者が財貨の移転又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされていることになり、具体的には、①注文を執行する責任があるか、②在庫リスクが存在するか、③価格裁量権を有しているか、④顧客の信用リスクを負担しているか、などの特徴が判断要素となります。

一方代理人として行為を行っている場合には、企業が獲得する金額が事前に設定されているなどの特徴があります。

c 今後の課題

ソフトウェア取引以外の収益の表示方法についても、ソフトウェア取引実務対応報告の考え方が参考になると本研究報告では提案されています。

例えば、取引の当事者となっている場合でもリスクを負っていないケースは現状総額表示されていることが多いと思いますが、IFRS では純額表示とされる可能性があります。

(2) 取引の識別（複合取引）

a 我が国の取扱い

我が国では、取引の識別に係る包括的な会計基準はありませんが、個別の会計基準としてソフトウェア取引実務対応報告と工事契約に関する会計基準があります。例えば、ソフトウェア取引実務対応報告では、収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされていても、管理上適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行うこととされています。

工事契約会計基準では、会計処理は合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な取引の単位に基づいて行う（具体的には、契約上の取引を分割し又は複数の契約書の単位を統合して会計処理を行う単位とするなど）としています。

b IAS 第18 号の取扱い

IAS 第18 号では、収益認識要件の適用単位を、取引の実質に応じて、単一の取引をより小さい構成単位に分割すべき場合（製品の販売価格にアフター・サービス料が含まれている場合等）と、複数の取引を統合すべき場合（販売した物品の買い戻し契約がある場合等）があるとしており、具体的な取扱いは明記されていませんが、IAS 第11 号「工事契約」を参照し、それでも明確でない場合には、実務上、FASB EITF 00-21「複数の製品・サービスを伴う収入取引の会計」等が参考にされていると考えられています。

本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。 Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

(3) 収益認識基準に関する開示

a 我が国の取扱い

我が国では、企業会計原則注解において、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記は省略できるため、割賦基準等特別な計上基準を採用している場合を除き、収益の計上基準を注記している例は、極めて少数となっています。しかしながら、実現主義といっても、事業内容が多様化・複雑化した現在、収益をいつ認識すべきかを判断することは容易ではなく、収益の認識に関して多様な実務が存在しているものと考えられます。

b IAS 第18号の取扱い

IAS 第18号では収益の認識に関して採用した会計方針を開示することが求められています。

c 今後の課題

財務諸表利用者が企業の経営状況を理解するためには、収益の計上基準を開示することは必要と考えられ、収益の計上基準を開示するためには、現行の収益計上基準の見直しの要否もあわせて検討することが必要であると考えられます。

以 上

【発行元】

東光監査法人 ナレッジチーム

〒102-0072

東京都千代田区飯田橋 3-7-4 彩風館6F

Tel:03-6904-2702 Fax:03-6904-2703