

IFRS

New on the Horizon: Clarifications to IFRS 15

IFRS第15号の
明確化にむけて

2015年10月

kpmg.com/ifrs



目次

IFRS第15号の明確化にむけて	1
1. 背景	2
2. 公開草案の概要	3
3. ライセンス	4
3.1 一時点で認識するか 一定の期間にわたって認識するか	4
3.2 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ	6
3.3 FASBの提案	8
4. 本人か代理人か	10
4.1 支配原則の明確化	10
4.2 FASBの提案	12
5. 履行義務の識別	13
5.1 指標の適用	13
5.2 FASBの提案	15
6. 移行措置	17
6.1 実務上の便法の追加	17
6.2 FASBの提案	19
7. FASBのみの提案	21
7.1 売上税	21
7.2 回収可能性	22
7.3 現金以外の対価	22
KPMGIによるその他の刊行物	24
本冊子について	26
謝辞	27

IFRS第15号の明確化にむけて

IASBは新たな収益基準のうち、財務諸表利用者及び財務諸表作成者が 特に関心を寄せる4つの主要な領域を明確化する公開草案を公表した

IASBとFASBが収益認識に関する基準書¹(以下、新基準)を公表した際に、KPMGは本当の作業はまだ始まったばかりだと思いましたが、それが証明されました。新基準は発効の何年も前から徹底的に検討・解釈されています。これは、収益が業種を超えて、財務報告の判断基準として重要であり、また新基準の実務適用に多くの企業が多大な労力をかけなければならないことを反映しています。

両ボードは、新基準の発効日を2018年に延期し、特定の主要な規定の明確化を提案することで対応しています。

IASBは、IFRS第15号についての単一の公開草案を公表し、4つの主要な領域(ライセンス供与、本人か代理人かの検討、履行義務の識別、及び移行措置)で新基準を改訂することを提案しています。IASBは、2020年から2021年に実施予定の実務適用後のレビューまで、新基準のさらなる改訂は行わない予定です。

FASBはIASBとは異なるアプローチを採用し、IASBよりも短い一連の公開草案の公表に向けて作業中です。FASBのそれらの公開草案では、IASBが新基準の改訂を提案している領域のすべてを取り扱う予定ですが、FASBはIASBよりも多くの改訂を提案する予定です。

本冊子は、IASBの公開草案の概要を示し、FASBの公開草案との主要な差異を説明します。

IASBは本公開草案に対するコメントの締切りを2015年10月28日としています。本冊子が、新基準の改訂案による潜在的な影響を検討し、IASBにコメントを提出する際に役立つことを願っています。

Prabhakar Kalavacherla
Brian O'Donovan
Thomas Schmid

KPMGのグローバルIFRS収益認識及び引当金リーダーシップ・チーム
KPMG International Standards Group

¹ IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及びFASB ASC Topic 606「顧客との契約から生じる収益」

1. 背景

IASBとFASB（以下、両ボード）は2014年5月、収益認識に関する新たな基準書、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及びFASB ASC Topic 606「顧客との契約から生じる収益」（以下、新基準）を合同で公表した。これにより、IFRS及びU.S. GAAPのもとで発効している収益認識に関するガイダンスのほとんどが差し替えられる。同時に、両ボードは収益に関する合同の移行リソース・グループ（Transition Resource Group, TRG）を結成した。

TRGとは

TRGの主な目的は以下のとおりである。

- 新基準の適用から生じる利害関係者にとっての課題を収集し、分析及び議論を行う。
- 両ボードにそれらの適用上の論点を伝え、そのような論点に対する対応の要否を両ボードが決定することを支援する。
- 利害関係者が、新基準の適用に関連する他の関係者から新基準について学ぶためのフォーラムを開催する。

TRGは両ボードに助言するが、それ自身は基準策定権限がない。TRGのメンバーには、幅広い業種及び地域を代表する、U.S. GAAP及び（または）IFRSのもとでの収益認識の知識及び経験を有する財務諸表作成者、監査人、財務諸表利用者が含まれる。KPMGのパートナー2名がメンバーに含まれている。

これまでのTRGの討議

TRGは結成後、5回の会議を開催し、6回目の会議が2015年11月に予定されている。それ以降のTRG会議については未定である。TRG会議の議題及び資料は公表されており、すべての会議が公開で開催されている。

TRGは討議の結果、これまでに検討されたほとんどの論点について、ガイダンスを追加せずに利害関係者が新基準を理解し、適用できることを示唆した。ただし、一部のケースについては、実務でばらつきが生じる可能性があることがTRGの討議で指摘された。

IASBの改訂案の公表方法

本公開草案には、実務においてばらつきが生じる可能性がある論点に対処するためのIASBの提案が含まれている。IASBは、これらの提案を除き、予定されている実務適用後のレビューまで、IFRS第15号の改訂は行わない予定である。

FASBの改訂案の公表方法

FASBは、ASC Topic 606の改訂案を策定中である。単一の公開草案を公表するというIASBのアプローチとは対照的に、FASBは、一連の公開草案を公表し、個々の公開草案で複数のトピックを取り扱う予定である。

FASBの提案は先に挙げた論点をすべて網羅するが、多くの領域で、提案の細部がIASBの提案と相違する。IASBとFASBの提案の相違についてはセクション3から6で記載している。

FASBはその他の改訂も提案しており、それらについてはセクション7で解説している。

2. 公開草案の概要

トピック	論点	IASBの提案	セクション
ライセンス	ライセンス収益は、一時点で認識すべきか、一定の期間にわたり認識すべきか？	ライセンス収益を一時点で認識すべきか、一定の期間にわたり認識すべきかを判定するための既存の要件の適用を明確にするための改訂を行い、新たな設例を設ける。	3
	売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティに関する例外規定をどのような場合に適用するのか？	売上または使用が発生するにつれて収益を認識することを認める例外規定は、ライセンスがロイヤリティの関連する支配的な項目である場合に適用されること、また、単一のロイヤリティのストリームを会計処理目的で分割してはならないことが明確になるよう改訂する。	
本人か代理人か	支配原則 — 企業は本人か代理人かをどのように判定すべきか？	以下の事項を明確にするための改訂を行い、新たな設例を設ける。 ● 企業は提供した特定の財またはサービスの性質を識別しなければならない。 ● 評価は、支配原則（すなわち、顧客に提供した財またはサービスを企業が支配しているか否か）に基づいて行う。 ● 指標は支配原則を裏付けるものであるが、支配原則を覆すものではない。 ● 指標間の絶対的なヒエラルキーはなく、指標の重要性は、個々のケースの事実及び状況に基づく。 本公開草案では、より複雑なシナリオ（すなわち、仮想財または無形資産の販売）を取り扱う新たな設例も追加される。	4
履行義務の識別	約束した財またはサービスは、どのような場合に「契約の観点において別個のものである」といえるのか？	区分のガイダンスの適用方法（すなわち、契約で約束した財またはサービスを束として会計処理すべきか、別個に会計処理すべきか）を示すため、新たな設例を設け、また、既存の設例を明確化する。	5
移行措置	移行オプションに実務上の便法をさらに追加すべきか？	適用開始日前に条件変更された契約に関する新たな実務上の便法を設ける。	6
		新基準を遡及的に適用する場合、従前のGAAPのもとで完了した契約に新基準を適用しないことを認める新たな実務上の便法を設ける。	

3. ライセンス

IASBは、ライセンスから生じる収益を一時点で認識するか一定の期間にわたって認識するか、及び売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティに適用される例外規定をどのような場合に適用するかを明確にするため、改訂と新たな設例を提案している。

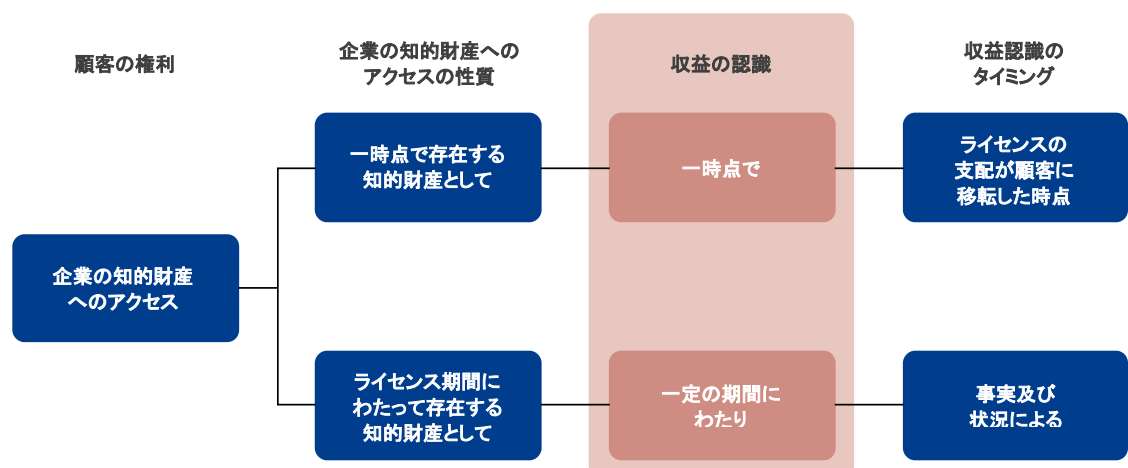
3.1 一時点で認識するか一定の期間にわたって認識するか

3.1.1 論点

IFRS第15号の現在のガイダンス

新基準には、別個の知的財産のライセンスの対価を、収益として一時点で認識するか、一定の期間にわたって認識するかに関する適用指針が設けられている。

以下の図のとおり、ライセンス供与者は、企業の知的財産にアクセスする権利が、一時点で存在するのか、ライセンス期間にわたり存在するのかに基づき、収益を認識する。



ライセンスが企業の知的財産にアクセスする権利を表象するか否かを判定するために、企業は何よりもまず、企業が引き続き知的財産に関与して、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を行うか否かを検討する。

指摘された実務適用上の問題点

企業のどのような活動が知的財産に著しく影響を与え得るのかとの疑問が利害関係者から提起された。

TRGは、次のいずれかを変化させる活動は、知的財産に著しい影響を与えることが明確であるとした。

- 知的財産の形態(すなわち、デザイン)
- 知的財産の機能性(すなわち、取引を処理する能力、機能またはタスクを行う能力、または(メディア・コンテンツの場合は)再生もしくは放送する能力)

ただし、TRGは、収益を一時点で認識すべきか一定の期間にわたって認識すべきかを判定する際に（形態や機能性ではなく）ライセンスの価値を変化または維持させる企業の活動を考慮すべきか否かは明確ではないとした。これは、多くのライセンスにとって、重要な実務上の論点となり得るものであった。

例えば、ある映画製作会社が完成した映画を上映するライセンスを顧客に移転する。この映画製作会社は興行収益に影響を及ぼす重要な宣伝活動を実施する予定である。この宣伝活動は知的財産（映画）の機能を変更しないが、その価値に影響を与える可能性がある。この映画製作会社は、ライセンスからの収益の認識時期を判定する際に、この宣伝活動を考慮すべきか？

3.1.2

IASBの提案

IASBはライセンスに関する適用指針を改訂し、新たな設例を追加することを提案している。この改訂は、知的財産から便益を得る顧客の能力が、実質的に企業の活動から得られるか、または企業の活動に依存している場合にも、当該活動が知的財産に著しく影響を与え得ると明確にすることを目的としている。

ライセンスを分類する際に、企業はその継続的な活動が知的財産の形態または機能性に影響を与えるか否か、またはライセンスから便益を得る顧客の能力が、当該活動に依拠するか否かに焦点を当てる。

認識時期	根拠	例
一時点で認識する	知的財産の機能性は知的財産が創出されたのと同時に存在するため、収益を一時点で認識する（すなわち、認識の前倒し）。	● 映画 ● 薬物構造式 ● ソフトウェア
一定の期間にわたって認識する	知的財産のデザイン及び機能性が一定の期間にわたって変化するため、または知的財産から便益を得る顧客の能力が実質的に企業の活動から得られるかが当該活動に依存しているため、収益を一定の期間にわたって認識する。	● ブランド ● フランチャイズ権 ● ロゴやチーム名

所見

収益の認識時期が明確化された

本公開草案は、知的財産のライセンスからの収益を一定の期間にわたって認識すべき場合と、一時点で認識すべき場合とを明確にしている。これにより、新基準の現行のガイダンスで生じ得る実務におけるばらつきが最小化される可能性がある。例えば、先述の映画の例では、知的財産の機能は映画が製作されたと同時に存在するため、映画製作会社は収益を一時点で認識する。

3.2 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

3.2.1 論点

IFRS第15号の現在のガイダンス

新基準には、知的財産のライセンスに帰属する売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに係る変動対価について、一般規定から除外する例外規定が設けられている。

この例外規定のもとで、企業は以下のいずれか遅いほうの時点で収益を認識する。

- その後の売上または使用が発生する。
- ロイヤルティの一部または全部を配分した履行義務が充足（または部分的に充足）されている。

この対価モデルは、変動対価の一般規定よりも単純である。一般規定のもとでは、企業は変動対価を見積り、その見積額を収益に含める。そのような変動対価の見積額は、変動金額に関する不確実性が解消する際に、収益の重大な戻入れが事後的に生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、収益に含める。

売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティは、多くの業種（例：メディア、技術、製薬）で一般的である。そのような業種の利害関係者は、新基準にこの例外規定を含めることを概ね歓迎している。

指摘された実務適用上の問題点

この例外規定をどのような場合に適用できるかという疑問が提起された。特に、知的財産のライセンスが、契約に含まれる他の財またはサービスとともに提供されるというシナリオ（例：宣伝活動が付された放送のライセンス）で論点が生じる。

TRGは、単一のロイヤルティを別の会計処理を行う2つの区分に分割する（一方にはロイヤルティの例外規定を適用し、他方には変動対価に関する一般的なガイダンスを適用する）べきか否かが明確ではないとした。

3.2.2 IASBの提案

IASBは新基準を改訂し、ロイヤルティの例外規定が以下のいずれかの場合に適用されることを提案している。

- ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合
- ライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である場合

IASBは、単一のロイヤルティを、例外規定の対象となる部分と、対象とならない部分に分割すべきではないことを明確にすることを提案している。すなわち、本公開草案のもとでは、ロイヤルティは以下のいずれかとなる。

- すべて、ロイヤルティの例外規定の対象となる
- すべて、変動対価に関する一般的なガイダンスの対象となる

設例

ロイヤルティの例外規定の適用

映画配給会社Dは映画興行会社Cに、映画Fを6週間上映する権利のライセンスを付与する。D社は、映画館に飾る装飾品をC社に提供し、地域ラジオの広告を提供することで合意した。そのかわりに、D社はC社の映画Fのチケット売上の一部をロイヤルティとして受け取る。

この設例では、C社にとって、宣伝活動よりも、ライセンス自体に著しく多くの価値があるため、売上高ベースのロイヤルティが関連する支配的な要素が映画Fを上映するライセンスであるとD社は結論付ける。

したがってD社は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ全体に例外規定を適用し、ロイヤルティの予想額を前もって見積ることはできなくなる。したがって、D社は、映画の権利の移転日にそのような見積額の一部を収益に含めることはできない。

所見

利害関係者の懸念が解消された

これらの明確化により、複数の約束された財またはサービスにロイヤルティを配分する場合に財務諸表作成者及び利用者が直面する問題点が解消される。したがって、これらの明確化は、ロイヤルティの会計処理を一般的に簡潔化するという、この例外規定に対する両ボードの当初の論拠と整合している。

本公開草案は、以下を目的としている。

- 利害関係者から寄せられた論点に対処する。
- 適用の整合性を改善する。
- 新基準の実務への適用を容易にする。

ただし、このアプローチにより、財またはサービスの支配の移転日に損失が生じることになり得る。これは、財またはサービスに関連するコストは同日に費用として認識するが、収益は売上または使用が発生するまで認識しないためである。

ライセンスが「支配的」とであると判定するために判断が要求される

IASBは「支配的 (predominant)」の定義に関する新たなガイダンスを提案していない。本公開草案では、知的財産のライセンスが他の財またはサービスとともに提供される場合に、知的財産のライセンスが支配的であるか否かを判定するために、企業は判断を用いなければならないとしている。

ただし、利害関係者は既に、「支配的」という文言について以下の2つの著しく異なる解釈があると考えている。

- ライセンスが価値または効用により、財またはサービスの束の大部分を表象する場合に、例外規定が適用される(すなわち、「支配的」とは、「大部分を占める」や「ほぼすべて」という意味である)という解釈
- ライセンスが財またはサービスの束のうち単独で最も大きな項目である場合に、例外規定が適用される(すなわち、「支配的」とは、「単独で最も大きな項目」という意味である)という解釈

これらの解釈の相違により、財またはサービスの束に3つ以上の項目が含まれる場合、実務にばらつきが生じ得る。

3.3

3.3.1

FASBの提案

一時点での認識か一定期間にわたる認識か

FASBの提案はIASBのアプローチと異なり、一定の期間にわたって認識する要件を満たすライセンスの属性を識別することを目的とする。新たなガイダンスでは、知的財産を以下のように2つの区分に分類することを提案する。

知的財産の種類	典型的な収益認識のタイミング	特徴	例
機能的な知的財産	一時点で	● 知的財産の効用の大部分が当該知的財産の単独の機能性から得られる。 ● 継続的な活動は、ライセンスを付与する際の顧客に対する統合された約束の一部ではない。 ● ライセンスは一時点で充足される。	● ソフトウェア ● 生体化合物 ● 薬物構造式 ● メディア・コンテンツ (例: 映画、テレビ番組、音楽)
象徴的な知的財産	一定の期間にわたって	● 知的財産には重要な独立した機能性がない。 ● 企業の約束には以下の両方が含まれる。 - ー 企業の知的財産を使用し、知的財産からの便益を享受する権利を顧客に付与する - ー 通常、知的財産を補強し、維持し続ける ● ライセンスは一定の期間にわたって充足される。	● ブランド ● チーム名 ● ロゴ ● フランチャイズ権

3.3.2

売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティ

FASBはロイヤルティの例外規定の適用方法を明確にするのに、IASBと同一のアプローチを提案する。

3.3.3

別個のものではないライセンス(FASBのみ)

FASBは、ライセンスが別個のものではない場合であっても、ライセンスの性質を考慮しなければならないことを明確にする限定的な改訂を提案する。

具体的には、知的財産のライセンスが契約の中の他の財またはサービスと別個のものではない場合、履行義務が一時点で充足されるのか、一定の期間にわたって充足されるのかを判定するために、ライセンスの性質を評価することが必要になる場合があると示すことを提案する。

例えば、ライセンスが、ライセンス期間よりも短い期間にわたって提供される財またはサービスと束ねられている場合、企業は束になった取決めの収益認識のパターンを決定する際にライセンスの性質及び期間を考慮することになる。

3.3.4

契約上の制限(FASBのみ)

FASBは、ライセンスにおける契約上の制限がライセンスの属性であり、企業が契約の中の約束を識別する際に影響を及ぼすものではないと明確にすることも提案する。

例えば、顧客が映画を放送する3年間のライセンスを取得するが、その3年間の特定の祝日にのみ放送が制限されることがある。このような制限は、契約に含まれる約束の数を変更するものではなく、当該ライセンスの範囲を定義するものである。したがって、この例の契約には、複数のライセンスではなく、単一のライセンスのみが含まれる。

所見

ライセンスを区分するアプローチは相違するが、限定的な状況でのみ会計結果が相違する

ライセンスの区分について、IASBとFASBとで異なるアプローチが選択されている。IASBのアプローチでは、新基準の文言の改訂はFASBより少なく、既存のガイダンスが拡張される。FASBのアプローチでは、新たな区分に関する用語を追加することが提案され、従来のガイダンスが大幅に見直される。

IASBとFASBはいずれも、公開草案により新基準の原則が引き続き維持され则认为しており、それぞれの提案で最終化したとしても、ほとんどのケースでIFRSとU.S. GAAPの実務に著しい相違はないと考えている。

ただし、両ボードは、ライセンス付与後に企業が著しい活動を行うことは予定していないが、ライセンスが象徴的な知的財産に関連するという特殊な状況において、IFRSとU.S. GAAP間で差異が生じることを認めている。

例えば、もう活動していない過去のスポーツ・チームのロゴのライセンスが付与される場合がある(例:映画で使用するため)。しかし、ライセンス付与者は、(スポーツ・チームとして既に長年活動していないため)ライセンスの基礎となる知的財産の形態または機能を変更する、または当該ライセンスから便益を得る顧客の能力に影響を及ぼす活動は行っていない。この場合、IASBのアプローチでは一時点で収益を認識し、FASBのアプローチでは一定の期間にわたって収益を認識することになり得る。

IASBは、FASBが提案する明確化のための追加的なガイダンスは不要であると結論付けた

IASBは、別個のものではないライセンス及び契約上の制限が付されたライセンスについて、追加的なガイダンスは不要であると結論付けた。

IASBは、これらの状況において適切な会計アプローチを決定するための十分なガイダンスが既に新基準に含まれていると考えている。IFRS第15号の結論の根拠で、IASBが関連すると考える、既に新基準に含まれているガイダンスと、その適用方法が強調されている。

4. 本人か代理人か

IASBは本公開草案における改訂案及び新たに設けた設例により、取引における本人または代理人としての企業の役割は、支配原則（すなわち、企業が財またはサービスを顧客に移転する前に支配しているか否か）に依拠することを明確にしている。

4.1 支配原則の明確化

4.1.1 論点

IFRS第15号の現在のガイダンス

新基準のもとでは、単一の顧客への財またはサービスの提供に複数の当事者が関与している場合、企業は取引において本人と代理人のいずれとして活動しているかを以下のように評価する。

財またはサービスの提供者	本人か代理人か	収益認識のベース
企業	本人	対価の総額を収益として認識する
他の当事者	代理人	収益は純額で認識する

この判定に関する新基準のガイダンスには、包括的な原則、指標及び設例が含まれている。企業が本人と代理人のいずれとして活動しているのかの判定に関する規定は概ね、従来のIFRS及びU.S. GAAPのもとでのリスクと便益のフレームワークではなく、新基準のもとでの支配のフレームワークに依拠している。

指摘された実務適用上の問題点

適用指針の支配原則が、代理人の指標とどのように関連するかについて、以下を含む疑問が寄せられた。

1. 支配の評価の会計単位は何か？
2. 支配原則と指標はどのように関係するのか？（特に、支配原則を指標とは独立して適用する（例：新基準の別の規定のもとでの支配の評価方法に基づく）べきか、または代理人の指標は支配の評価に含まれるのか？）
3. 特に、指標間で結論が相反する場合、指標間で序列はあるか？
4. このガイダンスは仮想財または無形資産の販売（例：ソフトウェア開発企業が自社のアプリケーションを第三者のウェブサイトを通じて販売する場合）にはどのように適用するのか？

4.1.2 IASBの提案

IASBは、企業が本人と代理人のいずれとして活動しているのかの判定方法を明確にするため、本人か代理人かの検討に関する適用指針を改訂し、新たな設例を追加することを提案している。

IASBは、企業が本人と代理人のいずれとして活動しているのかを判定するための基礎として、支配原則を維持することを決定した。IASBはこのことをさらに明確にし、寄せられた疑問に対処するため、新基準に対する4つの改訂を提案している。

1. 本人か代理人かの検討における会計単位

本公開草案のもとでは、企業は特定された財またはサービス（すなわち、顧客に提供される財またはサービス）の性質を識別する。特定された財またはサービスとは以下のいずれかである。

- 別個の財またはサービス（第三者が提供する財またはサービスに対する権利（例：航空券）を含む）
- 財またはサービスの別個の束

2. 支配原則と指標の関係

本公開草案では、本人か代理人かの判定は支配原則に基づくと再確認されている（すなわち、企業が特定された財またはサービスを顧客に移転する前に支配している場合、企業は本人となる）。指標は支配原則を裏付けるものであるが、支配原則を覆すものではない。

さらに、IASBは、支配原則のサービスへの適用方法を明確にすることを提案している。本人である企業は以下を獲得する。

- 第三者が履行するサービスに対する権利の支配
- 第三者がサービスを履行する際にその第三者を指図する能力

例えば、企業は修繕維持サービス契約を顧客と締結し、企業の指図のもと第三者にこれらのサービスを履行させることがある。

3. 指標間の序列の有無

本公開草案により、企業が代理人となる場合から、企業が本人となる場合へと、指標の焦点が変更された。

本公開草案は、指標間の序列に関するガイダンスを提供していないが、事実及び状況に基づき、特定の指標が他の指標よりも説得力の高い（または低い）証拠を提供する場合があることを明確にしている。指標のリストは、リストに含まれていない指標を除外することを意図していない。

設例の一部も改訂され、支配の評価結果を裏付けるために指標をどのように適用するべきかが示された。

4. 仮想財または無形資産の売上へのガイダンスの適用方法

本公開草案には、本人か代理人かの判定が仮想財または無形資産に関連する複雑なシナリオ（例：企業が、最終顧客と第三者の売手を引き合わせる仮想市場を運営する場合）を取り扱う新たな設例も追加されている。

所見

判断の比重が高い領域の方向性が明確化された

本人か代理人かの検討に関する本公開草案の提案は、新基準の現在のガイダンスでは、同一の前提条件を合理的に解釈したとしても複数の結果が導かれるため、実務にばらつきが生じ得るとの懸念に対処するものである。

本公開草案は、特定された財またはサービスの性質を識別することが企業にまず要求されることを明確にしているため、財をサービスとともに提供する企業が会計単位を識別する際に役立つ可能性がある。例えば、インターネット宣伝媒体は、広告主のために広告スペースを購入し、他の様々なサービスを提供することにより、サービスを束ねることが多い。

ただし、企業が本人と代理人のいずれとして活動しているかの検討は、引き続き判断を要するものとなる。

4.2

4.2.1

FASBの提案

IASBと類似した改訂

FASBは、本人か代理人かの検討に関して、IASBと類似した改訂を提案するが、関連する領域で以下の2つの相違点がある。

まずFASBは、売上税に関する実務上の便法を提案するが、IASBはこれを却下している(7.1を参照)。

次に、IASBとFASBは、企業が本人であると結論付けるが、代理人が最終顧客に請求する金額を企業が把握していない場合の取り扱いについて、見解が相違する。IASBとFASBのいずれも、新基準の強制力のある規定を改訂することは提案していないが、それぞれの公開草案の結論の根拠において、この論点について以下のように説明している。

- IASBは、企業は一般的に、顧客が支払う金額を見積り、この見積額を収益に含めなければならないと考えている。
- FASBは、企業は一般的に、代理人から受け取る金額のみを収益に含めなければならないと考えている。

5. 履行義務の識別

IASBは本公開草案で、契約で約束された財またはサービスを束として会計処理すべきか、別個に会計処理すべきかを識別するための、新たな設例を設けることを提案している。これらの提案は、新たな収益認識モデルのコアとなる部分を取り扱っており、多くの企業に影響を与えることになる。

5.1 指標の適用

5.1.1 論点

IFRS第15号の現在のガイダンス

企業は契約開始時において、契約に含まれる財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）のうち、いずれが別個のものであり、履行義務を構成するのかを評価する。

財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）は、以下の要件の両方に該当する場合、別個のものである。

要件		要件の詳細
1	財またはサービスが別個のものとなり得る	顧客が財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる。
2	財またはサービスが契約の観点において別個のものである	財またはサービスを移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

新基準には、要件2に該当しているか否か（すなわち、財またはサービスが契約の観点において別個のものであるか）を判定する際に役立つ指標が含まれている。

指摘された実務適用上の問題点

要件2の指標の1つとして、財またはサービスが「契約で約束した他の財またはサービスへの依存性や相互関連性が高くない」という項目がある。実務におけるこの指標の正確な意味を理解するのは困難である。

例えば、機械を顧客の敷地に設置しなければならない場合、機械を移転する約束と、機械を設置する約束は、2つの履行義務とみなされ得る。

ただし、一部の利害関係者は以下の理由から、この2つの約束は契約の観点において別個のものではないと考えている。

- 当該機械は、設置されなければ機能しない。
- 設置サービスは当該設備が首尾よく移転できたかに依拠する。

5.1.2 IASBの提案

IASBはこれらの規定を改訂しないが、新たな設例を追加し、また、既存の設例を明確化することにより、これらの規定の適用方法を明確化することを提案している。

新たな設例により、契約に含まれる財またはサービスを結合するためには、契約を履行するにあたり、2つの項目間に変化を生じさせる関係がある（すなわち、複合されたアウトプット）ことが必要であると強調されている。契約に含まれる財またはサービスが区分して識別可能であるか、または単一の履行義務を表象するシナリオの例として、以下が挙げられる。

区分か複合か？	契約の例	根拠
区分して 識別可能	特注ではないソフトウェアと任意のインストール・サービス	このソフトウェアとインストール・サービスは、互いを変化させない。
	契約上インストール・サービスが付された特注ではないソフトウェア	契約上の制限の有無に関係なく、このソフトウェアとインストール・サービスは、互いを変化させない。
	1台の設備と消耗品の継続的な購入	これらはいずれも、他方がなくても引渡し可能である。当該設備は、消耗品を変化させず、当該消耗品も設備を変化させない。
単一の 履行義務	病院の建設	個々の財及びサービスにより、他の財及びサービスが複合されたアウトプット(すなわち病院)に変化する。
	カスタマイズされた1つのソフトウェアと、顧客の既存のシステムにそのソフトウェアを統合するためのインストール・サービス	このインストール・サービスは、顧客の既存のシステムと統合して契約を履行することにより、カスタマイズされたソフトウェアの変化を支援する。
	複雑な特別仕様の装置の複数のユニット(企業は、装置の製造、試験及び装置すべての顧客への引渡しの責任を負う)	企業は顧客に合意した数の装置を引き渡すための製造プロセスを提供することを約束している。したがって、企業はすべてのインプットを複合されたアウトプットに変化させている。

所見

主要な適用上の論点を取り扱っている

IASBとFASBの公開草案のすべての提案のうち、履行義務の識別に関する提案は、最も多くの企業にとって関心が高いものとなり得る。これは、履行義務の識別が、収益認識の会計単位を決定するという、新基準を適用する際の主要なステップの1つだからである。

設例を適切に理解することが必要となる

新基準に新たな設例が追加されることにより、両ボードが区分のガイダンスのどのような適用を意図しているのかが分かりやすくなるかもしれない。ただし、財務諸表作成者は設例の前提条件を慎重に読み、ガイダンスを適切に適用することが重要となる。

5.2

5.2.1

FASBの提案

「区分して識別可能」に関するテストの広範な書き替え

FASBは、約束された財またはサービスが、どのような場合に契約の観点において別個のものとなるのかに関するガイダンスを明確化するため、以下の改訂を提案する。

提案	提案の詳細
「区分して識別可能」という文言の意味の説明を追加する	FASBは、約束された財及び(または)サービスが区分して識別可能か否かを検討する際の目的を、より明確にする説明的な文言を加える。すなわち、その目的は、企業の顧客への約束の性質が、主として以下のいずれを移転するかを判定することであるとする。 ● 別個の財及び(または)サービスのそれぞれ ● これらの財及び(または)サービスのそれぞれをインプットとして複合された項目
契約の観点において別個のものとなるかを判定する際の要素を明確にする	「区分して識別可能」に関するテストとより整合するように、これらの要素を改訂する。 さらに、契約の中の財及びサービスを束として考えるケースについて言及する。これは、どのような場合に財またはサービスが互いに著しく影響し合っているかの分析に焦点を当てる。
設例を追加する	追加される例示は、FASBが区分のガイダンスのどのような適用を意図しているのかを示す。

5.2.2

重要性のない財またはサービスは無視できる

FASBは、契約で約束された財またはサービスを履行義務として識別するべきか否かを判定する際に、契約レベルで重要性を評価する(すなわち、企業は、契約の観点において重要性のない場合、顧客に移転される財またはサービスを識別することは要求されない)ことの明確化を提案する。

FASBメンバーの一部は、これにより以下が達成されると考えている。

- 企業の履行義務の性質を識別する目的と整合する。
- 重要な権利の有無及び重大な金融要素の有無を評価する際の重要性の評価方法と整合する。

一部のFASBメンバーから、財務諸表レベルでの重要性の概念を覆すことにならないかという懸念が表明された。しかし、FASBは、重要でないと思われる約束を識別するためのコスト及び複雑性を軽減するために、この明確化が必要であると最終的に結論付けた。

5.2.3

輸送に関する実務上の便法

FASBは、財の輸送前に財の支配が移転する場合、輸送を、履行コストと約束したサービスのいずれかとして会計処理することを認める、新たな実務上の便法を提案する。

所見

アプローチの相違

FASBは、IASBよりも広範で詳細な改訂を提案している。「区分して識別可能」かのテストに関する原則及び関連する指標を書き替えるうえに、FASBは重要性及び輸送サービスに関する新たな改訂を提案している。

両ボードの公開草案により、IFRSとU.S. GAAPのそれぞれの新基準は文言が統一されず、予期せぬ結果を招くおそれがある。

さらに、IFRSのもとで報告する企業は輸送を約束したサービスとして識別するが、U.S. GAAPのもとで報告する企業が同一のサービスを履行コストとして取り扱うことを選択する場合、IFRSとU.S. GAAPとで会計結果が相違する可能性がある。

6. 移行措置

IASBは、適用開始日より前の契約に新基準を適用する際に生じる複雑性を軽減するため、実務上の便法を追加することを提案している。

6.1 実務上の便法の追加

6.1.1 論点

IFRS第15号の現在のガイダンス

企業は新基準に移行する際に、以下の2つの方法のうちいずれかを用いることができる。

移行措置	適用方法								
遡及適用法 (任意で実務上の 便法を併用)	表示される最も古い比較期間の期首時点で契約を修正再表示する。								
	遡及適用法を適用する企業は、以下の実務上の便法のいずれかまたはすべてを適用することが選択できる。								
	<table><tr><th>実務上の便法</th><th>企業に認められる事項</th></tr><tr><td>1</td><td>同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示しないことを選択できる。</td></tr><tr><td>2</td><td>完了した契約のうち変動対価のある契約について、変動対価を見積らずに、完了日における取引価格を用いることができる。</td></tr><tr><td>3</td><td>比較期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額を開示しないことを選択できる。</td></tr></table>	実務上の便法	企業に認められる事項	1	同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示しないことを選択できる。	2	完了した契約のうち変動対価のある契約について、変動対価を見積らずに、完了日における取引価格を用いることができる。	3	比較期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額を開示しないことを選択できる。
	実務上の便法	企業に認められる事項							
1	同一事業年度中に開始して終了した契約を修正再表示しないことを選択できる。								
2	完了した契約のうち変動対価のある契約について、変動対価を見積らずに、完了日における取引価格を用いることができる。								
3	比較期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額を開示しないことを選択できる。								
企業は、選択した実務上の便法の対象となるものを除き、すべての顧客との契約を検討する必要がある。									
累積影響法	企業は、比較期間を修正再表示せず、適用開始日から新基準を適用し、適用開始日の利益剰余金を調整することを選択できる。								

指摘された実務適用上の問題点

新基準への移行は、代替的な移行措置及び実務上の便法が提供されているにもかかわらず、引き続き困難なものとなるとの懸念が利害関係者から寄せられていた。

例えば、適用開始日前に何度も条件変更された長期契約(例:多くの成果物を含み、契約期間が10年以上である外注契約)を締結している企業にとって、新基準への移行が特に困難なものとなるとの意見が一部の利害関係者から寄せられていた。これは、個々の契約を分析し、その契約期間にわたるすべての条件変更を識別し、新基準を個々の条件変更に応用することを企業に要求するためである。

6.1.2

IASBの提案

IASBは新基準の適用開始時の複雑性を軽減するため、新たに2つの実務上の便法を追加することを提案している。

実務上の便法	影響を受ける契約	提案	適用した場合の影響
4	条件変更された契約	企業は、条件変更が契約に及ぼす影響を評価する際に事後的判断を用いることが認められる。	この実務上の便法により、企業は移行日における契約条件に基づき契約を評価し、契約開始日と表示される最も古い期間の期首の間に発生した条件変更の会計処理を無視することが認められる。 ただし、この実務上の便法は、この規定の他の側面（例：契約に含まれる履行義務の識別）について契約への適用を免除するものではない。
5	完了した契約	遡及適用法を用いる場合、企業は表示する最も古い比較期間の期首よりも前に完了している契約について修正再表示しないことを選択できる。	この実務上の便法により、表示する最も古い比較期間の期首から累積影響法を適用することが原則的に認められる。

所見

コストと比較可能性のトレードオフ

条件変更された契約

実務上の便法4によりもたらされる免除は、頻繁に条件変更される契約を多数有する企業や複雑な長期契約を有する企業から歓迎されるであろう。しかし、企業は以下の事項が依然として要求されるため、実務上の便法4は完全な免除をもたらすものではない。

- 充足済みか未充足かに関係なく、条件変更日時点で契約に含まれるすべての履行義務を識別すること
- 条件変更日における取引価格を配分するための過去のデータの取得

完了した契約

企業が遡及適用法を用いる場合、実務上の便法5によりもたらされる免除は、移行日前の契約のうち、単に条件変更が行われた契約よりも幅広い契約を対象とする。特に、以前費用項目として取り扱われていた財またはサービスを、新基準のもとで履行義務として識別することが要求される企業に、免除がもたらされる（例：顧客の顧客に提供される販売後サービス）。

これらの実務上の便法は両方とも比較可能性を損なう

これらの追加された実務上の便法は両方とも、移行の免除を提供するものであるが、比較可能性を損なうものでもある(例:同一の企業が適用開始日前と適用開始日後に類似の契約を締結した場合の期間比較)。これにより、適用開始日に完了していない契約がすべて完了するまで(企業によっては何年も後になり得る)、指標データに影響を及ぼす可能性がある。したがって、企業は移行のコスト軽減による便益と比較可能性が損なわれることによる害を慎重に比較することが必要となる。

完了した契約の事後的な会計処理に焦点を当てる

遡及適用アプローチのもとで実務上の便法5を選択することを認めることにより、完了後の会計処理を検討することが必要となる契約の数が増加する。

既存の規定のもとでは、完了した契約とは、従前のGAAPのもとで契約の中で識別された財またはサービスが既に引き渡された契約である。一部のケースについては、財またはサービスの引渡日に収益がすべて認識されるわけではない場合がある(例:ロイヤルティ契約、返品権付きの販売)。それらのケースで、この便法の適用日までに認識した収益金額の変動をどのように会計処理するべきかという疑問が生じる。IASBは2015年9月にこの論点についてさらに討議し、IFRS第15号のこの領域については変更しないと決定した。ただし、IASBはこの討議の中で、この便法の適用日後における、完了した契約の収益認識額の変動には、従前の収益会計規定を引き続き適用するとした。

FASBはこれとは対照的に、完了した契約は、従前の収益会計規定のもとで収益のすべて(または、ほぼすべて)が既に認識された契約と定義されることを明確にすると決定した。さらに、新基準の適用開始日に累積影響法をすべての契約に用いることを認めるように、累積影響法を改訂する(すなわち、完了した契約と完了していない契約の両方に適用できるとする)ことを提案する予定である。

6.2

6.2.1

FASBの提案

条件変更された契約に関する実務上の便法の2つの適用日

FASBもIASBと同様に、条件変更された契約を会計処理する際に事後的判断を用いることを認める新たな実務上の便法を提案すると決定した。この実務上の便法はIASBの提案と同じであるが、適用する移行アプローチにより、適用する時点が異なる。

条件変更された契約に関する実務上の便法をどの時点で適用するか？		
移行アプローチ	IASBのアプローチ	FASBのアプローチ
遡及適用法	表示する最も古い比較期間の期首	表示する最も古い比較期間の期首
累積影響法		当期の期首

6.2.2**遡及適用アプローチのもとで完了した契約に関する実務上の便法は設けない**

FASBはIASBとは対照的に、比較可能性が損なわれることを懸念し、遡及適用法を用いる企業に向けた完了した契約に関する実務上の便法を設けることは提案しないと決定した。

6.2.3**開示に関する免除規定**

FASBは、遡及適用アプローチを選択する企業に、新基準の適用が当期に及ぼす影響の開示を要求しないと提案することにも合意した。この改訂がなければ、企業は適用開始期間について契約を新基準と従前のGAAPの両方のもとで会計処理することが要求される。この改訂案により、U.S. GAAPの新基準がIFRSの新基準と整合することになる。

7. FASBのみの提案

FASBは、売上税、回収可能性及び現金以外の対価の3つの領域についてさらに明確化する提案を公表する予定である。

7.1

7.1.1

売上税

論点

新基準のもとでは、第三者のために回収する金額(例:一部の売上税)は取引価格(したがって、収益)から除外される。企業は、売上税を以下のいずれで表示すべきかケースバイケースで判断する。

- 総額(すなわち、売上税を収益及び費用に含める)
- 純額(すなわち、売上税を収益から除外する)

顧客から回収し政府当局に支払う個々の税金を評価するという規定は、これまでのIFRSと類似している。ただし、それらの売上を総額と純額のいずれで表示するかの会計方針の選択を企業に認めるという実務上の便法を提供する、これまでのU.S. GAAPとは異なる。このU.S. GAAPの会計方針の選択の適用範囲には、売上税、使用税、付加価値税及び物品税が含まれる。

(特に米国の)利害関係者から、複数の税務管轄地域にわたる税金の区分を決定することは実務上困難であるとの懸念が寄せられた。例えば、米国では、課税方法が州や税務管轄地域により相違する可能性がある。

7.1.2

FASBの提案

FASBは、売上税を純額ベースで表示することを企業に認める実務上の便法を提案する。この実務上の便法の適用範囲は、これまでのU.S. GAAPのもとで適用可能な会計方針の選択の適用範囲と同じものとなる。企業がこの実務上の便法を適用しないことを選択する場合、新基準を税務管轄地域ごとに適用する。

課税当局のために回収する売上税は取引価格から除外されることが新基準で明確にされているため、IASBはこの論点について基準書の策定は不要であると決定した。個々の売上税の表示方法の決定については、判断が要求される。

所見

IFRSとU.S. GAAPとで、引き続き差異が残る

FASBの提案により、新基準で解消されるはずだったIFRSとU.S. GAAPの差異が残存することになる。これにより、IFRSとU.S. GAAPとで、またU.S. GAAPのもとで作成された財務諸表間でも異なるアプローチを採用した企業間で、比較可能性が損なわれる。財務諸表利用者は、影響を受ける企業間の比較を行うために、追加的な開示に依存しなければならなくなる。

FASBのスタッフは、これまでのU.S. GAAPのもとで、同一業種の企業が同一のアプローチを選択する傾向にあり、これまでの業種ごとの偏りが引き継がれる可能性が高いとしている。このことは、業種固有の会計処理を減少させるという新基準の主要な目的の1つに相反する。

7.2

7.2.1

回収可能性

論点

新基準の収益認識モデルは、当該モデルのステップ1(契約の識別)で「契約が存在する」要件を満たす契約にのみ適用される。これらの要件には、企業が権利を得ることになる対価を顧客が支払う可能性が高いか否か(すなわち、「回収可能性の要件」)の評価が含まれる。契約が回収可能性の要件を満たさない場合、企業はこの要件が満たされるか、または他の特定の要件が満たされる(例: 契約が解約される)まで、収益を認識しない。

利害関係者は回収可能性に関するガイダンスの適用に関して、以下を含む懸念を提起した。

- 回収可能性の要件をどのように適用するのか
- 契約が解約された時点をどのように決定するのか

7.2.2

FASBの提案

回収可能性のガイダンスの適用に役立てるため、FASBは以下の提案を行うことを決定した。

- 回収可能性の要件の目的は、顧客に移転する財及びサービスに関する信用リスクに対する企業のエクスポージャーを評価することであることを明確にする。
- 代替的な認識モデルに対し、既に受け取った返金不要な対価について収益を認識しなければならないとする要件として以下のケースを追加する。
 - － 財またはサービスの支配を既に移転している
 - － 追加の財またはサービスの移転を停止している

IASBは、既に十分なガイダンスが設けられていると考え、回収可能性に関する規定の改訂を提案しないと決定している。

7.3

7.3.1

現金以外の対価

論点

新基準のもとでは、現金以外の対価は、取引価格に含まれ、合理的に測定できない場合を除き、公正価値で測定される。現金以外の対価の公正価値が、対価の形態のみを原因として変動する場合、その対価は変動対価ではない。

利害関係者は、現金以外の対価の公正価値をいつの時点で測定するべきかに関する疑問を提起した。また、変動対価に関するガイダンスを、現金以外の対価を含む契約にどのように適用するべきか(特に、現金以外の対価の公正価値が、対価の形態とそれ以外の理由で変動する場合)についても疑問が寄せられた。

7.3.2

FASBの提案

FASBは、現金以外の対価を契約開始時に測定することを提案すると決定した。新基準の設例もこの提案を反映して更新される。契約開始時を測定日として用いることは、対価が現金のみで構成される場合の取引価格の測定と概ね整合する。

FASBはまた、変動対価の制限に関するガイダンスが、対価の形態以外の理由による変動性にも適用されることについて明確にすることを提案すると決定した。

IASBは、新基準の適用に著しいばらつきが予想されないため、現金以外の対価に関するガイダンスを改訂しないと決定した。

所見

整合性が改善されるが、変動を分割するアプローチが要求され得る

測定日に関するFASBの提案により、U.S. GAAPのもとでの新基準の首尾一貫した適用が促進される。

変動対価に関するFASBの提案も、U.S. GAAPのもとでの首尾一貫した適用を促進する。しかし、FASBが選択したアプローチでは、現金以外の対価の公正価値の変動を、対価の形態に関連するものとそれ以外の理由によるものとに分割しなければならないため、一部のケースで適用が困難となり得る。

この論点についてガイダンスを設けないというIASBの決定により、IFRSのもとで報告する企業がFASBのアプローチに従うことを望むおそれが生じた。しかし、IFRSのもとで報告する企業は、公正価値の変動を理由ごとに配分するというFASBのアプローチよりも簡潔なアプローチを望ましいと考える可能性がある。

KPMGによるその他の刊行物



kpmg.com/ifrsでは、新規のIFRS利用者も現行のIFRS利用者も、「財務諸表の例示」や「開示チェックリスト」等の、最新動向の概略、複雑な規定についての詳細なガイダンス及び実務的なツールを入手することができます。

現在適用されているIFRSの適用について



Insights into IFRS

IFRSの実務への適用を支援します。



Guides to financial statements

IFRSのもとでの開示例及び現在適用されている規定のチェックリストを提供します。



IFRS—新たな基準書



IFRSと米国会計基準との比較表

IFRSの将来の展開に備えて



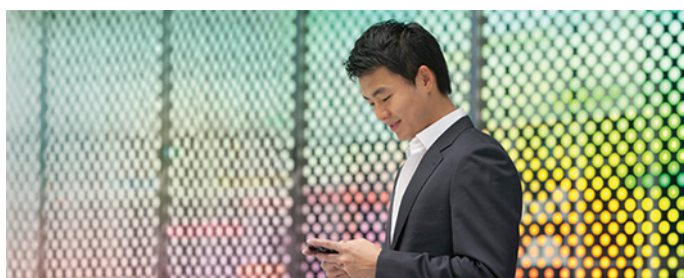
IFRS news



IFRS newsletters

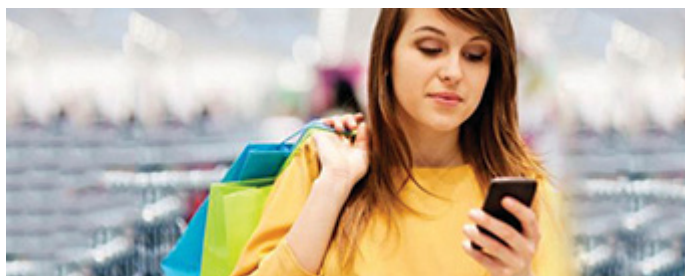


IFRS for banks



IFRS第15号の業種別の解説

主要な新たな基準書



収益認識



金融商品

策定中の主要な基準書



リース

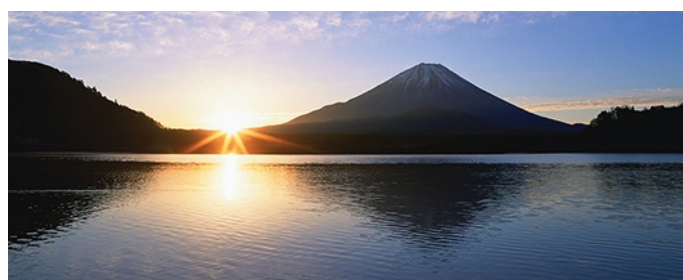


保険契約

基準書の改訂



企業結合及び連結



表示及び開示

KPMGの「Accounting Research Online」では、広範にわたる会計、監査及び財務報告に関するガイダンスや文献について参照することが可能です。現在の大きく変化する環境において最新情報に精通したい方にとって、このウェブスペースの会員制サービスは価値あるツールとなります。aro.kpmg.comで、ぜひ15日間の無償トライアルをお試しください。

本冊子について

本冊子は、KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limitedの一部。以下、ISG) が作成しました。

内容

KPMGの「IFRS最新提案の解説 (New on the Horizon)」と題する刊行物は、新たなIFRSの公開草案または現行のIFRSの規定の改訂案に伴い発行されるものです。新たな公開草案等の重要な項目に関する検討を行い、実務の変更が必要な分野を明確にしています。

本冊子は、IASBが2015年7月に公表した公開草案「IFRS第15号の明確化」の規定案について解説しています。

本冊子の本文では、公開草案及び2015年8月31日時点において公表されている基準書等を参照しています。

企業が自社の事実、状況及び個々の取引を考慮して、公開草案の潜在的な影響を検討するためには、より詳細な分析及び解釈が必要となります。さらに、本冊子の情報の一部は、ISGの当初の所見に基づいていますが、今後、これらの所見が変更される可能性があります。

日本語訳の発行にあたって

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室は、国際財務報告基準の改訂や新基準書の公表に際して、適時に情報を提供することを目的として、KPMG International Standards Group (KPMG IFRS Limitedの一部。以下、ISG) が公表する英文冊子のうち、日本に与える影響の大きいものについて日本語訳を作成しています。

本冊子は、ISGが2015年9月に発行した「New on the Horizon: Clarifications to IFRS 15」の日本語訳です。2015年7月に公表された公開草案「IFRS第15号の明確化」(ED/2015/6)の適用に関してその概略を解説するとともに、現時点でKPMGが特定している実務的な適用上の論点について明確化することを目的としています。翻訳と英語原文間に齟齬がある場合は、当該英語原文が優先するものとします。本冊子が公開草案「IFRS第15号の明確化」の概略及び適用上の論点を明らかにし、分析しようと考えている方々に少しでもお役に立てれば幸いです。本冊子の翻訳は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室のメンバーを中心に行いました。

2015年10月

謝辞

本冊子の出版に携わった主な執筆者であるISGのElien Han、Brian O'Donovan及びAnthony Voigtの努力に謝意を表します。また、主な校閲者であるPrabhakar Kalavacherla(PK)、Paul Munter、Brian Schilb及びThomas Schmidにも謝意を表します。

また、本冊子の出版に携わった以下のKPMGグローバルのIFRS収益認識及び引当金トピック・チーム(IFRS revenue recognition and provisions topic team)の方々の貢献にも謝意を表します。

Brian Allen	United States
Phil Dowad	Canada
Lise du Randt	South Africa
Kim Heng	Australia
Ramon Jubels	Brazil
Prabhakar Kalavacherla (Leader)	United States
Vijay Mathur	India
Annie Mersereau	France
Brian O'Donovan (Deputy leader)	United Kingdom
Carmel O'Rourke	Czech Republic
Thomas Schmid (Deputy leader)	Switzerland
Anne Schurbohm	Germany
Sachiko Tsujino	Japan

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

アカウンティングアドバイザリーサービス

東京事務所

TEL : 03-3548-5120

FAX: 03-3548-5113

大阪事務所

TEL : 06-7731-1300

FAX: 06-7731-1311

名古屋事務所

TEL : 052-589-0500

FAX: 052-589-0510

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

www.azsa.or.jp/ifrs

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. 15-1540

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.