

# 日本基準トピックス

## 「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号)等の公表(ASBJ)

2018年4月2日  
第351号

### ■主旨

- 2018年3月30日、企業会計基準委員会(以下、「ASBJ」)は、「収益認識に関する会計基準」等(以下、「本会計基準等」)を公表しました。
- ASBJは、2015年3月に、国際会計基準審議会(IASB)が公表したIFRS第15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、検討を開始しました。ASBJは、2016年2月に、「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」を公表し、審議を重ね、2017年7月に企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準(案)」等(以下、「公開草案」)を公表しました。ASBJは、公開草案に対する意見を広く求めた後、寄せられた意見を検討し、公開草案の内容を一部修正した上で、本会計基準等を公表しています。
- 本会計基準等は、2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用されます。ただし、2018年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することもできます。さらに、2018年12月31日に終了する連結会計年度および事業年度から2019年3月30日に終了する連結会計年度および事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表から適用することもできます。
- 原文については、ASBJのウェブサイトをご覧ください。

[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/accounting\\_standards/y2018/2018-0330.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html)

### 経緯

我が国における収益認識に係る会計実務は、「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。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B)とする企業会計原則に従って行われてきていますが、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。

このような中、IASB および米国財務会計基準審議会(以下、「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、2014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 606)を公表しています。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっています。すなわち、両基準の適用が開始されると、IFRSと米国会計基準により作成される財務諸表では、概ね同一の基準に基づいて認識された収益の額が損益計算書上のトップラインとして報告されることとなります。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、2015年3月に、IFRS第15号の内容を出発点として、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、検討を開始しました。その後、ASBJは、2016年2月に「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」を公表し、審議を重ね、2017年7月に公開草案を公

表しました。ASBJ は、公開草案に対する意見を広く求めた後、寄せられた意見を検討し、公開草案の内容を一部修正した上で、2018 年 3 月 30 日に、本会計基準等を公表しました。

## 主な内容

### (1) 基本的な方針

ASBJ は、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、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、会計基準を定めることとしました。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、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとしました。

また、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定めることとされています。

なお、他の会計基準と同様に、重要性が乏しい取引には、本会計基準等を適用しないことができます。

### (2) 範囲

本会計基準等は、次の(1)から(6)を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理および開示に適用されます。

- (1) 「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- (2) 「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- (3) 保険法(2008 年法律第 56 号)における定義を満たす保険契約
- (4) 顧客または潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品または製品の交換取引
- (5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- (6) 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産(不動産信託受益権を含む。)の譲渡

顧客との契約の一部が上記(1)から(6)に該当する場合には、上記(1)から(6)に適用される方法で処理する額を除いた取引価格について、本会計基準等を適用することになります。

なお、本会計基準等では、棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めが IFRS の体系とは異なるため、IFRS 第 15 号における契約コスト(契約獲得の増分コストおよび契約を履行するためのコスト)の定めを範囲に含めていません。ただし、IFRS または米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業が当該企業の個別財務諸表(並びに当該企業の連結子会社の連結財務諸表および個別財務諸表)に会計基準を適用する場合には、IFRS 第 15 号または Topic 606 における契約コストの定めに従った処理をすることは妨げないものとしています。

### (3) 会計処理

#### (a) 5つのステップの適用

本会計基準等の基本となる原則は、約束した財またはサービスの顧客への移転を、当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することとされており、基本となる原則に従って収益を認識するために、次の5つのステップを適用します。

<b>ステップ 1: 顧客との契約を識別する。</b>
定められた要件のすべてを満たす顧客との契約を識別する。
<b>ステップ 2: 契約における履行義務を識別する。</b>
契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、次の(1)または(2)のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別する。  (1) 別個の財またはサービス (2) 一連の別個の財またはサービス
<b>ステップ 3: 取引価格を算定する。</b>
取引価格とは、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額であり、第三者のために回収する額を含まないものをいう。取引価格を算定する際には、変動対価や契約における重要な金融要素等の影響を考慮する。
<b>ステップ 4: 契約における履行義務に取引価格を配分する。</b>
取引価格を履行義務に配分する。それぞれの履行義務(あるいは別個の財またはサービス)に対する取引価格の配分は、財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき、当該財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額を描写するように行う。
<b>ステップ 5: 履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する。</b>
企業は約束した財またはサービス(資産)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、または獲得するにつれてである。  具体的には、定められた要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し、収益を認識する。  当該要件のいずれも満たさず、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場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより、当該履行義務が充足される時に、収益を認識する。

#### (b) 特定の状況または取引における取扱い

本会計基準等では、次の(1)から(11)の特定の状況または取引について適用される指針を定めています。

- (1) 財またはサービスに対する保証(ステップ 2)
- (2) 本人と代理人の区分(ステップ 2)
- (3) 追加の財またはサービスを取得するオプションの付与(ステップ 2)
- (4) 顧客により行使されない権利(非行使部分)(ステップ 5)

- (5) 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払(ステップ 5)
- (6) ライセンスの供与(ステップ 2 および 5)
- (7) 買戻契約(ステップ 5)
- (8) 委託販売契約(ステップ 5)
- (9) 請求済未出荷契約(ステップ 5)
- (10) 顧客による検収(ステップ 5)
- (11) 返品権付きの販売(ステップ 3)

**(c) 重要性等に関する代替的な取扱い**

本会計基準等では、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、次の個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いを定めています。

- (1) 契約変更(ステップ 1)
  - 重要性が乏しい場合の取扱い
- (2) 履行義務の識別(ステップ 2)
  - 顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い
  - 出荷および配送活動に関する会計処理の選択
- (3) 一定の期間にわたり充足される履行義務(ステップ 5)
  - 期間がごく短い工事契約および受注制作のソフトウェア
  - 船舶による運送サービス
- (4) 一時点で充足される履行義務(ステップ 5)
  - 出荷基準等の取扱い
- (5) 履行義務の充足に係る進捗度(ステップ 5)
  - 契約の初期段階における原価回収基準の取扱い
- (6) 履行義務への取引価格の配分(ステップ 4)
  - 重要性が乏しい財またはサービスに対する残余アプローチの使用
- (7) 契約の結合、履行義務の識別および独立販売価格に基づく取引価格の配分(ステップ 1、2 および 4)
  - 契約に基づく収益認識の単位および取引価格の配分
  - 工事契約および受注制作のソフトウェアの収益認識の単位
- (8) その他の個別事項
  - 有償支給取引(ステップ 5)

なお、今後、企業等の市場関係者が本会計基準等の実務への適用を検討する過程で、本会計基準等における定めが明確であるものの、これに従った処理を行うことが「実務上著しく困難な状況」等が市場関係者により識別され、その旨 ASBJ に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否を ASBJ において判断することとされています。

#### (d) 設例

本会計基準等の設例には、IFRS 第15号の設例を基礎とした設例に加え、収益を認識するための5つのステップについての設例および以下のような我が国に特有な取引等についての設例が設けられています。

- 消費税等
- 小売業における消化仕入等
- 他社ポイントの付与
- 工事損失引当金

#### (4) 開示

##### (a) 表示

本会計基準等では、企業が履行している場合または企業が履行する前に顧客から対価を受け取る場合には、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債または債権を適切な科目をもって貸借対照表に表示することとされていますが、本会計基準等を早期適用した場合の経過措置として、契約資産と債権を区分表示せず、かつ、それぞれの残高を注記しないことができます。

また、本会計基準等に従って認識される収益の表示科目について、現在、表示科目として一般的に用いられている売上高は、他の関連する法令等においても広く用いられているものであり、仮にその名称を変更する場合には影響が広範に及ぶこと等から、注記事項と合わせて本会計基準等が適用される時(2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首)までに検討することとされています。なお、本会計基準等を早期適用する場合には、我が国の実務において現在用いられている科目を継続して用いることができます。

##### (b) 注記事項

本会計基準等では、顧客との契約から生じる収益については、以下を注記することになります。なお、当該注記は、重要な会計方針の注記には含めず、個別の注記として開示することになります。

- 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
- 企業が当該履行義務を充足する通常の時点(収益を認識する通常の時点)

IFRS 第15号では、従来の会計基準と比較して、注記の定めを拡充していますが、本会計基準等を早期適用する段階では、上述した必要最低限の定めを除き、注記事項は基本的に定めないこととし、本会計基準等が適用される時(2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首)までに、注記事項の定めを検討することとされています。

## 適用時期等

### (1) 適用時期

本会計基準等は、2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用されます。

また、早期適用として、2018年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することができます。なお、早期適用については、追加的に、2018年12月31日に終了する連結会計年度および事業年度から2019年3月30日に終了する連結会計年度および事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表から適用することができます。

### (2) 経過措置

本会計基準等では、IFRS第15号およびTopic 606を参考とした適用初年度の経過措置が定められています。また、IFRSまたは米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業（またはその連結子会社）に対しては、IFRS第15号またはTopic 606における経過措置に従うことができるとされています。さらに、IFRSを連結財務諸表に初めて適用する企業（またはその連結子会社）が当該企業の個別財務諸表に本会計基準等を適用する場合には、本会計基準等の適用初年度において、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」における経過措置に関する定めを適用することができます。

PwCあらた有限責任監査法人  
東京都千代田区大手町1-1-1 大手町パークビルディング（〒100-0004）  
お問い合わせ: aaratapr@jp.pwc.com

本資料は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本資料の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本資料に含まれる情報は正確性または完全性を、（明示的にも暗示的にも）表明あるいは保証するものではありません。また、本資料に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PwCあらた有限責任監査法人、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2018 PricewaterhouseCoopers Aarata LLC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network member firms in Japan and/or their specified subsidiaries, and may sometimes refer to the PwC Network. Each member of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.