

会計・監査ニュースフラッシュ

ASBJ、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等を公表

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成30年3月30日、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等を公表した。

我が国ではこれまで収益認識に関する包括的な会計基準の開発が行われてこなかった一方で、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Topic606）を公表している。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、我が国においても収益認識に関する包括的な会計基準の策定が必要と考え、今般、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号をベースとしつつも、それに我が国における実務慣行等を勘案し比較可能性を損なわない範囲で調整を加える形で、本会計基準を策定し公表した。

ポイント

【会計処理】

- IFRS第15号と同様に、収益を認識するための5ステップモデルを採用する。
- IFRS第15号で規定されている「契約コスト」については、本会計基準から除く。
- 本会計基準には、IFRS第15号の規定に抛らず、主に代替的な取扱いとして追加された独自の規定を含む。

【開示】

- 当面（本会計基準を早期適用した場合を含む）は、必要最低限の定めを除き基本的に注記事項を定めないこととし、本会計基準が強制適用される時までに、注記事項の定めを検討する。

【適用時期等】

- 原則として平成33年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとし、別途早期適用の定めを設ける。

1. 本会計基準の概要

【本会計基準の範囲】

以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針を合わせて、本会計基準という。

- 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」
- 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」

本会計基準は、次の(1)から(6)を除く、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示を適用範囲としている。

- (1) 企業会計基準第10号「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) 企業会計基準第13号「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（平成20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) 金融商品の組成または取得に際して受け取る手数料
- (6) 会計制度委員会報告第15号「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、本会計基準を適用する。

また、本会計基準の公表に伴い、以下の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告は廃止される。

- 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」、及び、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」
- 実務対応報告第17号「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」

【会計処理】

1. 基本となる原則

■ 5ステップの適用

本会計基準では、IFRS第15号と同様に、基本となる原則として収益を認識するための5つのステップを示している。

この基本原則は、約束した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描写するように、収益を認識することを目的とするものである。



このうちステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ、どのように」計上するかに関係する。

■ 本会計基準の適用対象

本会計基準の定めは個々の契約を対象として適用する。

ただし、複数の特性の類似した契約または履行義務から構成されるグループ全体を対象として適用することによる財務諸表上の影響が、当該グループの中の個々の契約または履行義務を対象として適用することによる影響と比較して重要性のある差異を生じさせないことが合理的に見込まれる場合に限り、当該グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することができる。

(1) 契約の識別（ステップ1）

本会計基準は、次の要件すべてを満たす顧客との契約に適用される。

- 当事者が、書面、口頭または取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- 移転される財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できること
- 移転される財またはサービスの支払条件を識別できること
- 契約に経済的実質があること（すなわち、契約の結果として、将来キャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれること）
- 顧客に移転する財またはサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと

契約における権利及び義務の強制力は法的な概念に基づくものであり、契約は書面によるもののみならず、口頭または取引慣行等によるものも含まれる。

■ 契約の結合

複数の契約は、区分して処理するか単一の契約として処理するかにより収益認識の時期及び金額が異なる可能性があるため、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む）と同時またはほぼ同時に締結した複数の契約について、次のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理する（ただし、4. (2) 表中 (g) 参照）。

- 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと
- 1つの契約で支払われる対価の額が、他の契約の価格または履行により影響を受けること
- 当該複数の契約で約束した財またはサービスが、単一の履行義務となること

■ 契約変更

契約変更は、契約の当事者が承認した契約の範囲または価格（あるいはその両方）の変更であり、契約の当事者が、契約の当事者の強制力のある権利及び義務を新たに生じさせる変更または既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更を承認した場合に生じる。

契約変更について、次の要件のいずれも満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理する（ただし、4. (2) 表中 (a) 参照）。

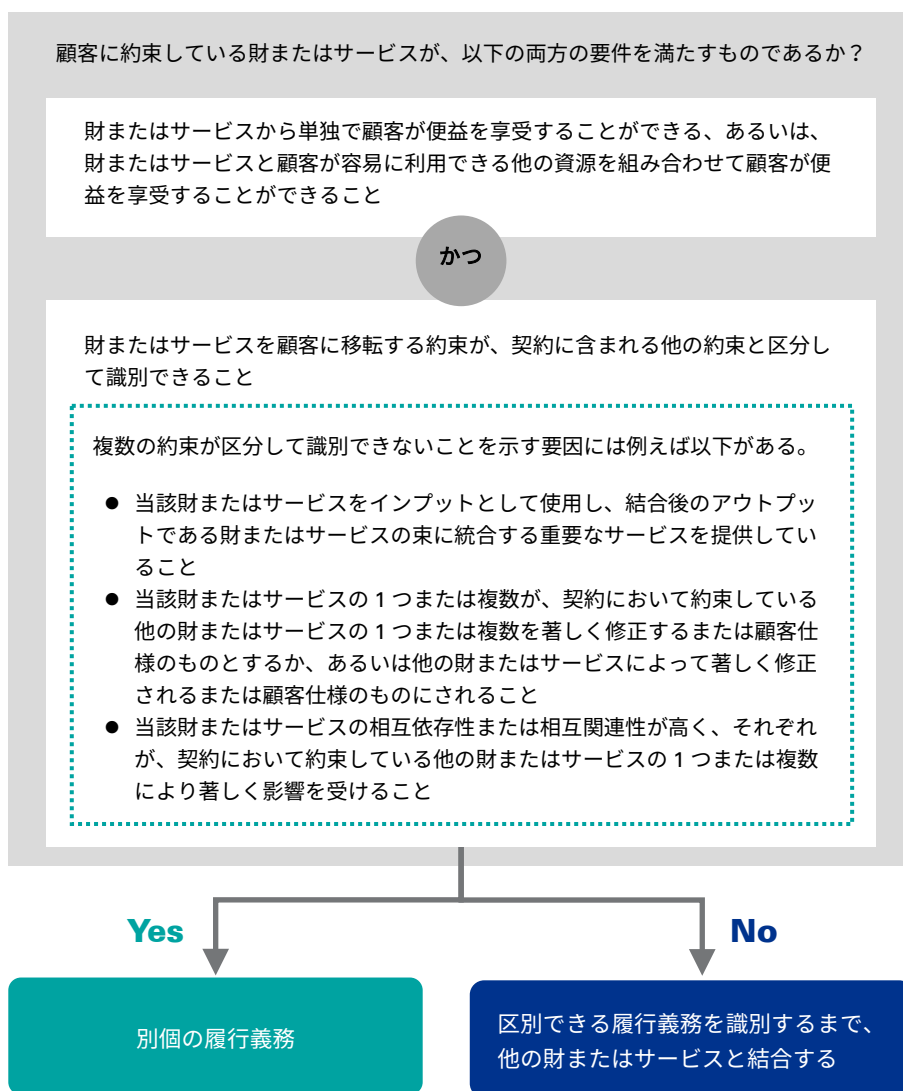
- 別個 of 財またはサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること
- 変更される契約の価格が、追加的に約束した財またはサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること

(2) 履行義務の識別 (ステップ2)

収益の認識は原則として、各履行義務単位で行う。履行義務とは、顧客との契約において、別個 of 財またはサービス (または、一連 of 別個 of 財またはサービス) を移転する約束であり、企業は、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、それぞれについて履行義務として識別する。

顧客に約束した財またはサービスが「他と区分できる」場合には、別個 of 履行義務として会計処理する (ただし、4. (2) 表中 (b) 参照)。財またはサービスは、以下の両方の要件を満たす場合に、他と区分できるとされる。

<図1 「区分できる」履行義務であるか否かを判断するための要件>



(3) 取引価格の算定 (ステップ3)

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をいう (第三者のために回収する額を含まない)。

顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」という。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、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こととなる対価の額を見積る。

変動対価の金額の見積りは、以下いずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる。

最頻値	期待値
発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額	発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額

変動対価の額に関する不確実性の影響を見積るにあたっては、契約全体を通じて単一の方法を首尾一貫して適用する。また、企業が合理的に入手できるすべての情報を考慮し、発生し得ると考えられる対価の額について合理的な数のシナリオを識別する。

顧客から受け取ったまたは受け取る対価の一部あるいは全部を顧客に返金すると見込む場合、受け取ったまたは受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、返金負債を認識し、各決算日にその額を見直す。

(4) 取引価格の各履行義務への配分 (ステップ4)

契約が複数の履行義務から構成されている場合、履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別した履行義務のそれぞれに取引価格を配分する。

独立販売価格とは、財またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格である。財またはサービスの独立販売価格を直接観察できない場合には、市場の状況、企業固有の要因または顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積り、類似の状況においては、見積方法を首尾一貫して適用する。独立販売価格の見積方法には、例えば、以下の方法がある。

独立販売価格の見積方法	内容
調整した市場評価アプローチ	財またはサービスが販売される市場を評価して、顧客が支払うと見込まれる価格を見積る方法
予想コストに利益相当額を加算するアプローチ	履行義務を充足するために発生するコストを見積り、当該財またはサービスの適切な利益相当額を加算する方法
残余アプローチ	<p>契約における取引価格の総額から契約で約束した他の財またはサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積る方法</p> <p>この方法は、同一の財またはサービスを異なる顧客に同時またはほぼ同時に幅広い価格帯で販売していること、または、当該財またはサービスの価格を企業が未だ設定しておらず、当該財またはサービスを独立して販売したことがないことのいずれかに該当する場合に限り、使用できる (ただし、4. (2) 表中 (f) 参照)</p>

契約における約束した財またはサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、一定の要件を満たす場合を除き、契約における財またはサービスの束について顧客に値引きを行っているものとして、当該値引きについて、契約における全ての履行義務に対して比例的に配分する。

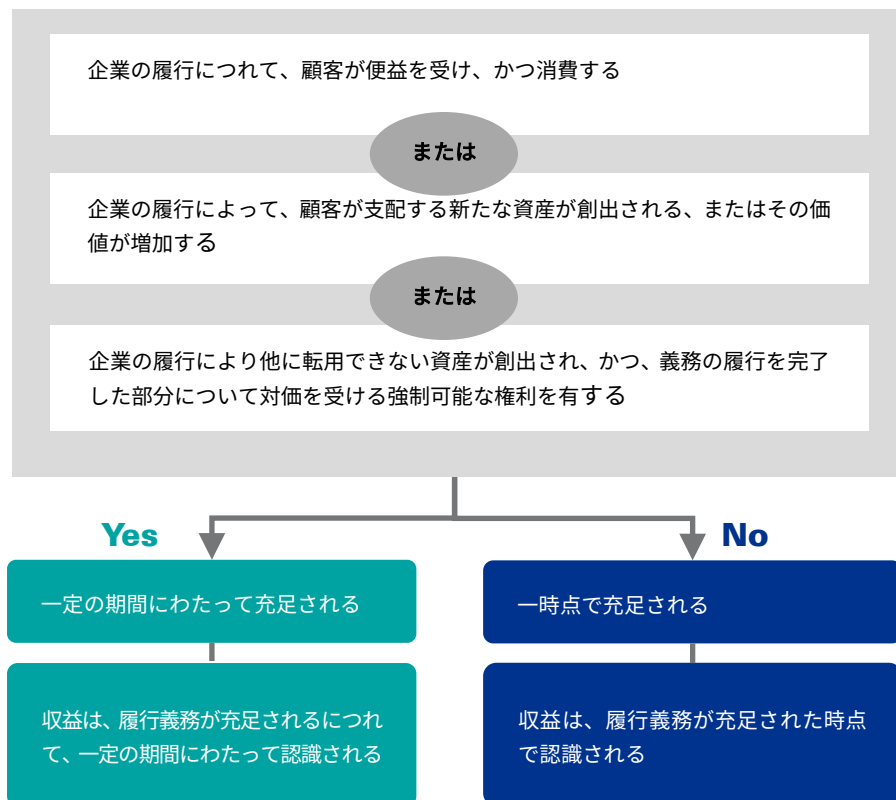
(5) 履行義務の充足による収益の認識 (ステップ5)

企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転することにより各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。財またはサービスは、顧客がその支配を獲得した時、または獲得するにつれて、顧客に移転する。

① 一定の期間にわたり充足される履行義務

企業は、契約開始時点において、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものであるか否かを決定するために、以下の要件を検討する (ただし、4. (2) 表中 (c) 参照)。

<図2 一定の期間にわたって充足される履行義務であるか否かの判断>



② 一時点で充足される履行義務

前述の要件に従って検討した結果、履行義務が一定の期間にわたって充足されるものでないと企業が判断した場合は、一時点で充足される履行義務となる。この場合、財またはサービスの支配が顧客に移転した時点で、収益を認識する (ただし、4. (2) 表中 (d) 参照)。支配が移転した時点を検討するための指標として、以下の項目があげられる。

- 企業が対価を受ける現在の権利を有していること
- 顧客が資産の法的所有権を有していること
- 顧客が資産を物理的に占有していること
- 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと便益を有していること
- 顧客が資産を検収したこと

③ 履行義務の充足に係る進捗度

一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度の見積りにあたっては、単一の方法で行い、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用する必要がある。進捗度は、各決算日に見直し、当該進捗度の見積りを変更する場合は、会計上の見積りの変更として処理する。

なお、進捗度を合理的に見積ることができないものの、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準（履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法）により処理する（ただし、4. (2) 表中 (e) 参照）。

■ 進捗度の測定方法

測定方法	例示	備考
アウトプット法	<ul style="list-style-type: none"> ■ 現在までに完了した履行の調査 ■ 達成したマイルストーン ■ 引渡単位数や生産単位数 等 	アウトプットを直接的に観察できず、適用に必要な情報収集に過大なコストをかけないと利用できない場合がある。
インプット法	<ul style="list-style-type: none"> ■ 発生したコスト ■ 労働時間 ■ 機械使用時間 等 	仕損コストなど、財またはサービスの移転を描写しない企業のインプットの影響を除外する必要がある。

2. 契約資産、契約負債及び債権

顧客から対価を受け取るまたは受け取る期限が到来する前に、財またはサービスを顧客に移転したときは、収益を認識し、契約資産または債権を貸借対照表に計上する。

財またはサービスを顧客に移転する前に、顧客から対価を受け取った時または受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表上に計上する。

■ 債権と契約資産の違い

債権	契約資産
<p>債権とは、対価に対する権利のうち、無条件のもの（すわなち、対価に対する法的な請求権）である。</p> <p>当該対価を受け取る期限が到来する前に時の経過のみが要求される場合は無条件のものであり、例えば、受け取る対価に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となる可能性があるとしても債権を認識する。</p>	<p>契約資産とは、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利であり、債権以外のものである。</p> <p>支払期限が到来する前に時の経過以外の条件（他の履行義務の充足など）が要求される。</p>

3. その他のガイダンス及び設例

本会計基準には、例えば、以下を含む特定の状況または取引における取扱いのガイダンス及び様々な設例が提供されている。

- 契約における重要な金融要素
- 顧客に支払われる対価
- 財またはサービスに対する保証
- 本人と代理人の区分
- 追加の財またはサービスを取得するオプションの付与
- ライセンスの供与
- 買戻契約

4. 現行のIFRS第15号との差異

(1) 本会計基準から除かれたIFRS第15号の規定

■ 契約コスト

棚卸資産や固定資産等、他の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及び契約を履行するためのコスト）の規定が、本会計基準の範囲から除かれている。

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については、実務上の負担を考慮し、以下の取扱いが規定されている。

- 当該企業の個別財務諸表において、IFRS第15号またはTopic606の契約コストの規定に従った会計処理を行うことができる。
- 当該企業の連結子会社とその連結財務諸表及び個別財務諸表に本会計基準を適用する場合に、IFRS第15号またはTopic606の契約コストの規定に従った会計処理を行うことができる。

■ 会計制度委員会報告第15号における不動産の譲渡取引

IFRS第15号は企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却にも適用されるが、本会計基準では、範囲外としている。また、通常の営業活動により生じたアウトプットとなる不動産のうち、会計制度委員会報告第15号「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」における不動産（不動産信託受益権を含む）の譲渡に係る会計処理は、連結範囲等の検討と関連するため、本会計基準の範囲から除外されている。

(2) 本会計基準においてIFRS第15号に拠らず追加された独自の規定

以下の重要性等に関する代替的な取扱いが規定されている。なお、有償支給取引に関して、公開草案に寄せられたコメントを踏まえた最終基準では、買戻義務の有無に従った原則的な会計処理を示したうえで、企業が買戻義務を負う場合でも、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができるとする代替的な取扱いを定めている。

項目	代替的な取扱い
(a) 契約変更	<ul style="list-style-type: none"> ■ 契約変更による財またはサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、当該契約変更にあたり、以下のいずれの方法も認められる。 <ul style="list-style-type: none"> - 契約変更を独立した契約として処理する。 - 契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する。 - 契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理し、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する。
(b) 履行義務の識別	<ul style="list-style-type: none"> ■ 約束した財またはサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束した財またはサービスが履行義務であるのかについて評価しないことができる。 ■ 顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動については、財を移転する約束を履行するための活動として処理し、履行義務として識別しないことができる。
(c) 一定の期間にわたり充足される履行義務	<ul style="list-style-type: none"> ■ 契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い工事契約（受注制作のソフトウェアを含む）の場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる。 ■ 一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が通常の間である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識することができる。
(d) 一時点で充足される履行義務	<ul style="list-style-type: none"> ■ 商品等の国内の販売において、出荷時から当該商品等の支配が顧客に移転される時（例えば、顧客の検収時）までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品等の支配が顧客に移転された時までの一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。
(e) 履行義務の充足に係る進捗度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる。
(f) 履行義務への取引価格の配分	<ul style="list-style-type: none"> ■ 履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財またはサービスが、契約における他の財またはサービスに付随的なものであり、重要性が乏しいと認められるときには、当該財またはサービスの独立販売価格の見積方法として、残余アプローチを使用することができる。
(g) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分	<ul style="list-style-type: none"> ■ 次の2要件をいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている財またはサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約で定められている当該財またはサービスの金額に従って収益を認識することができる。 <ul style="list-style-type: none"> - 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること。 - 顧客との個々の契約における財またはサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められること。 ■ 次の要件を満たす工事契約及び受注制作のソフトウェアについては、複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができる。 <ul style="list-style-type: none"> - 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約を結合した際の収益認識の時期及び金額と、個々の契約を会計処理の単位とした収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる。

項目	代替的な取扱い
(h) 有償支給取引	<ul style="list-style-type: none"> ■ 有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合、企業は当該支給品の消滅を認識するが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないこととされている。また、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととされているが、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる（ただし、その場合であっても当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない）。

【開示】

本会計基準を早期適用する段階では、各国の早期適用の事例及び我が国のIFRS第15号の準備状況に関する情報が限定的であり、その有用性とコストの評価を十分に行うことができないため、必要最低限の定めを除き、基本的に注記事項を定めずとし、本会計基準が強制適用される時まで、注記事項の定めを検討することとされた。

■ 表示及び注記に関する必要最低限の定め

- 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。
- 契約資産と債権を貸借対照表に区分して表示しない場合はそれぞれの残高を注記する（ただし、本会計基準を早期適用する場合は、経過措置により、契約資産と債権を貸借対照表において区分表示せず、かつ、残高の注記を行わないことが認められている）。
- 返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利として認識した資産は、返金負債と相殺表示してはならない。
- 企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び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）を注記する。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。
- 工事損失引当金は流動負債の区分に、その内容を示す科目をもって表示し、当該引当金の繰入額は売上原価として表示する。なお、同一契約に関する棚卸資産と工事損失引当金が共に計上されることとなる場合には、相殺表示することができる。

II. 適用時期等

【適用時期】

- 平成33年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。
- 平成30年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用することができる。さらに、平成30年12月31日に終了する連結会計年度及び事業年度から平成31年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末の連結財務諸表及び個別財務諸表から、早期適用することもできる。

【経過措置】

- 本会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として、以下のとおり取り扱う。なお、IFRSまたは米国会計基準を適用している企業（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を適用する場合には、IFRS第15号またはTopic606のいずれかの経過措置の定めを適用することができる。

区分	簡便的な取扱い
<p>原則： 過去の期間のすべてに遡及適用</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ 以下の実務上の簡便法を単独または組み合わせて適用することができる。 <ul style="list-style-type: none"> － 適用初年度の比較年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約について、比較情報を遡及修正しないこと。 － 適用初年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約に変動対価が含まれる場合、その不確実性が解消された時の金額を用いて適用初年度の比較情報を遡及修正すること。 － 適用初年度の比較年度に開始して終了した契約について、比較情報を遡及修正しないこと。 － 適用初年度の比較年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、適用初年度の比較情報を遡及修正すること。
<p>例外： 適用初年度の期首における累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ 以下の実務上の簡便法を適用することができる。 <ul style="list-style-type: none"> － 適用初年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約について、新たな会計方針を遡及適用しないこと。 ■ また、契約変更について、以下のいずれかを適用し、累積的影響額を算定することができる。 <ul style="list-style-type: none"> － 適用初年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、処理すること。 － 適用初年度の比較年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、処理すること。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人
azsa-accounting@jp.kpmg.com

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できる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ける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。

© 2018 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.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.