

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）」等の解説

ふるうち かずあき
公認会計士 古内 和明

1 はじめに

平成29年7月20日に、企業会計基準委員会（ASBJ）は、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）」（以下、「基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「適用指針案」といい、基準案とまとめて「本公開草案」という。）を公表した。我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に「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。」と規定されているものの、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なかった。一方、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Topic 606）を公表しており、IFRS第15号は平成30年（2018年）1月1日以後開始する事業年度から、Topic 606は平成29年（2017年）12月15日より後に開始する事業年度から適用される。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、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、その後平成28年2月に、適用上の課題等に対する意見を幅広く把握するため、「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」（以下、「意見募集文書」という。）を公表した。本公開草案は、当該意見募集文書に寄せられた意見を踏まえて公表されたものであり、今後、本公開草案のそれぞれの質問に対して寄せられたコメントを受け最終基準の開発に着手することとされている。コメントの募集期間は平成29年10月20日までとされている。

以下、本公開草案の概要について、コメントの募集における質問項目に併せて解説する。

2 開発にあたっての基本的な方針（質問1）

（ア）基本的な方針

意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、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つである財務諸表間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ない範囲で代替的な取扱いを追加することとした（基準案第91項）。

（イ）連結財務諸表に関する方針

上述の基本的な方針のもと、連結財務諸表に関して、次の開発の方針を定めた（基準案第92項）。

- (1) IFRS第15号の定めを基本的にすべて取り入れる。
- (2) 適用上の課題に対応するために、代替的な取扱いを追加的に定めるうえでは、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするを基本とする。

(1)の方針を定めた理由は、次のとおりである。

- ① 収益認識に関する包括的な会計基準の開発の意義の1つとして、国際的な比較可能性の確保が重要なものと考えられること
- ② 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と

（ウ）個別財務諸表に関する方針

ASBJは、以下の理由から、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した（基準案第93項）。

- (1) ASBJは、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に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てきたこと
- (2) 連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、企業が連結財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが生じる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること

3 範囲（質問2）

本公開草案は、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及び開示に適用されることを提案している（基準案第3項）。

- (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) 保険法に定められた保険契約
- (4) 顧客又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又は製品の交換取引
- (5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- (6) 日本公認会計士協会（JICPA）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の譲渡

なお、本公開草案では、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及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ない（基準案第102項）。

4 会計処理（質問3）

（ア）基本となる原則

本公開草案の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又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、収益の認識を行うことである。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する（基準案第13項から第15項）。

ステップ1：顧客との契約を識別する。
ステップ2：契約における履行義務を識別する。
ステップ3：取引価格を算定する。
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。
ステップ5：履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

（イ）収益の認識基準

① 契約の識別（ステップ1）

本会計基準を適用するにあたっては、次の(1)から(5)の要件のすべてを満たす顧客との契約を識別する（基準案第16項）。

- (1) 当事者が、書面、口頭、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

- (2) 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること
- (3) 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること
- (4) 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、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること）
- (5) 顧客に移転する財又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
当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する。

② 履行義務の識別（ステップ2）

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又はサービスを評価し、次の(1)又は(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（基準案第29項）。

- (1) 別個の財又はサービス
- (2) 一連の別個の財又はサービス

顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする（基準案31項）。

- (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせると顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

③ 履行義務の充足による収益の認識（ステップ5）

企業は約束した財又はサービス（以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又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、又は獲得するにつれてである（基準案第32項）。

次の(1)から(3)の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が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（基準案第35項）。

- (1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- (2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増

加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること

(3) 次の要件のいずれも満たすこと

- ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加すること
- ② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を收受する強制力のある権利を有していること

上記の(1)から(3)の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(基準案第36項)。

(ウ) 収益の額の算定

① 取引価格に基づく収益の額の算定(ステップ3及び4)

履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識する(基準案第43項)。

② 取引価格の算定(ステップ3)

取引価格とは、財又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。取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮する(基準案第44項)。取引価格を算定する際には、次の(1)から(4)のすべての影響を考慮する(基準案第45項)。

- (1) 変動対価(基準案第47項から第52項参照)
- (2) 契約における重要な金融要素(基準案第53項から第55項参照)
- (3) 現金以外の対価(基準案第56項から第59項参照)
- (4) 顧客に支払われる対価(基準案第60項及び第61項参照)

③ 履行義務への取引価格の配分(ステップ4)

それぞれの履行義務(あるいは別個の財又はサービス)に対する取引価格の配分は、独立販売価格の比率に基づき、財又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(基準案第62項及び第63項)。

(エ) 特定の状況又は取引における取扱い

本公開草案では、次の(1)から(11)の特定の状況又は取引について適用される指針を定めている(適用指針案第34項から第88項)。

- (1) 財又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) 追加の財又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及び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)

上記の項目のうち、(2)、(3)及び(6)の説明を以下に示している。

① 本人と代理人の区分(ステップ2)

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときには、当該財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する(適用指針案第39項)。

顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額を収益として認識する(適用指針案第40項)。

② 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与(ステップ2)

顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する。

重要な権利を顧客に提供する場合とは、例えば、追加の財又はサービスを取得するオプションにより、顧客が属する地域や市場における通常の値引きの範囲を超える値引きを顧客に提供する場合をいう(適用指針案第48項)。

③ ライセンスの供与(ステップ2及び5)

ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであり、当該約束が独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次の(1)又は(2)のいずれを提供するものかを判定する(適用指針案第62項)。

- (1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利

(2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

ライセンスを供与する約束については、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が(1)である場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理し、企業の約束の性質が(2)である場合には、一時点で充足される履行義務として処理する。

5 重要性等に関する代替的な取扱い（質問4）

本公開草案では、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の代替的な取扱いを定めている（適用指針案第91項から第102項）。

- (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
 - 出荷及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及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）
 - 重要性が乏しい財又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、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分（ステップ1、2及び4）
 - 契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分
 - 工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位

また、次の項目については、代替的な取扱いを定めない（適用指針案第158項及び第159項）。

- 変動対価における収益金額の修正（ステップ3）
- 契約金額からの金利相当分の区分処理（ステップ3）

なお、本公開草案によると、主に、次の現行の日本基準又は日本基準における実務の取扱いが認められないこととなる。

- 顧客に付与するポイントについての引当金処理（ステップ2）
- 返品調整引当金の計上（ステップ3）
- 割賦販売における割賦基準に基づく収益計上（ステップ5）

6 開示（表示及び注記事項）（質問5）

（ア）表示

本公開草案では、企業が履行している場合又は企業が履行する前に顧客が対価を支払う場合には、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又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しているが、経過措置として、契約資産と債権を区分表示しないことができることを提案している（基準案第76項及び第85項）。

（イ）注記事項

本公開草案では、顧客との契約から生じる収益については、企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び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）を注記することを提案している（基準案第77項）。

なお、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、基本的に注記事項は定めないこととし、本会計基準が適用される時（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）までに、注記事項の定めを検討することとしている（基準案第133項）。

7 適用時期等（質問6）

本公開草案では、適用時期等について、次のように取り扱うことを提案している（基準案第78項から第85項）。

- (1) 本公開草案は、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を提案している。また、早期適用として、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適用することができることを提案している。なお、早期適用については、追加的に、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に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができることも提案している。
- (2) 本公開草案では、IFRS第15号及びTopic 606を参考として、適用初年度の経過措置を定めることを提案している。また、IFRS又は米国会計

基準を連結財務諸表で適用している企業（又はその連結子会社）に対しては、IFRS第15号又はTopic 606における経過措置に従うことができることを提案している。

- 有償支給取引 [設例32]
- 工事損失引当金 [設例33]

8 設例

本公開草案の設例には、IFRS第15号の設例を基礎とした設例（[設例2] から [設例27]）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（[設例1]）及び次の我が国に特有な取引等についての設例（[設例28] から [設例33]）を設けている。

- 消費税等 [設例28]
- 小売業における消化仕入等 [設例29]
- 設備工事のコストオン契約 [設例30]
- 他社ポイントの付与 [設例31]

9 おわりに

収益認識の会計基準は広汎な業種や企業に重要な影響を与えるものであり、本公開草案の公表によりその改正の方向性が明らかにされた。今後、関連する税制や業法等の制度改革の議論が各所で開始されることが見込まれ、それらの動向にも注意が必要である。各社においては、収益認識の会計基準が自社及び自社の属する業界へどのように影響するかの分析に早期に着手するとともに、経理面のみならず業績評価、業務プロセスやITシステムへの影響も評価する必要がある。

以 上

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス <http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』とともに、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載