

# ASBJが企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等を公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成30年3月30日に、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り」とされているものの、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）を公表した。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、平成27年3月に開催された第308回企業会計基準委員会において、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、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、意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ審議を行い、平成29年7月20日に公開草案を公表し、当該公開草案に対して寄せられた意見等について検討を重ねてきた。

今般、平成30年3月26日開催の第381回企業会計基準委員会において、以下の企業会計基準及びその適用指針（以下合わせて「本会計基準等」という。）の公表が承認されたことを受け、本日公表することとしたものとされている。

- 企業会計基準第29号  
「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）
- 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」（以下「収益認識適用指針」という。）

## 〈本会計基準等の概要〉

### ■開発にあたっての基本的な方針（収益認識会計基準第97項から第101項） （基本的な方針）

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されている。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されている。

#### （連結財務諸表に関する方針）

- (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。代替的な取扱いを追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとするを基本とする。

#### （1）の方針を定めた理由

- 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

#### （個別財務諸表に関する方針）

次を理由に、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る。

- ① 当委員会において、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等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

#### ■範囲（収益認識会計基準第3項及び第4項）

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とされている。

- (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 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

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及び契約を履行するためのコスト）の定めは範囲に含まれていない（収益認識会計基準第109項）。

#### ■会計処理（収益認識会計基準第16項から第78項、収益認識適用指針第4項から第104項）

→基本となる原則（収益認識会計基準第16項から第18項）

本会計基準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、収益を認識することとされている。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こととされている。

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。

→収益の認識基準（収益認識会計基準第19項から第45項、収益認識適用指針第4項から第22項）  
（契約の識別（ステップ1））

本会計基準等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こととされている。

- (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
- (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。

（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ことが提案されている。

- (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

（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り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。

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こととされている。

- (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、対価を収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、収益を認識することとされている。

**→収益の額の算定（収益認識会計基準第46項から第76項、収益認識適用指針第23項から第33項）（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こととされている。

**（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とされている。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こととされている。

- (1) 変動対価
- (2) 契約における重要な金融要素
- (3) 現金以外の対価
- (4) 顧客に支払われる対価

**（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、財又はサービスの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こととされている。

**→特定の状況又は取引における取扱い（収益認識適用指針第34項から第89項）**

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ることとされている。

- (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）

- (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）

**→重要性等に関する代替的な取扱い（収益認識適用指針第92項から第104項）**

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、代替的な取扱いを定めることとされている。

- (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
- (8) その他の個別事項
  - 有償支給取引（ステップ5）

なお、本会計基準では、主に、次の従来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されている。

- 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）

また、今後、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要否をASBJにおいて判断することとされている。

具体的な手順等については、今後、ASBJより公表される予定である。

#### ■開示（収益認識会計基準第79項、第80項及び第88項、収益認識適用指針第105項及び第106項）

##### →表示（収益認識会計基準第79項及び第88項）

企業が履行している場合又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、早期適用時の経過措置として、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、それぞれの残高を注記しないことができることとされている。

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は、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（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（準備期間を含む。）に検討することとされている。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るものとされている（収益認識会計基準第155項）。

##### →注記事項（収益認識会計基準第80項）

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）を注記することとされている。

なお、本会計基準等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、IFRS第15号の注記事項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、本会計基準等が適用される時（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（準備期間を含む。）に、注記事項の定めを検討することとされている。また、早期適用する場合の注記事項である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を重要な会計方針の注記として開示すべきか否かについては、本会計基準等が適用される時までに他の注記事項の検討と合わせて整理するが、実務の混乱を避けるため、早期適用時においては個別の注記として開示することとされている（収益認識会計基準第156項）。

#### ■適用時期等（収益認識会計基準第81項から第89項）

(1) 本会計基準等は、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とされている。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とされている。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とされている。

(2) 本会計基準等では、IFRS第15号及びTopic 606を参考として、適用初年度の経過措置が定められている。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とされている。

#### ■設例（収益認識適用指針〔設例1〕から〔設例30〕）

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（〔設例2〕から〔設例26〕）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27〕から〔設例30〕）を設けている。

- 消費税等（〔設例27〕）
- 小売業における消化仕入等（〔設例28〕）
- 他社ポイントの付与（〔設例29〕）
- 工事損失引当金（〔設例30〕）

詳細については、ASBJのウェブページ ([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)) を参照いただきたい。

以上