

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)」等の公表について

ASBJ 専門研究員 しまだ ようこ
島田 謡子

I はじめに

企業会計基準委員会 (ASBJ) は、平成 29 年 7 月 20 日に、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)」(以下「本会計基準案」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「本適用指針案」という。)を公表し¹、平成 29 年 10 月 20 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II 公表の経緯

我が国においては、企業会計原則に、「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 606²) を公表している。

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、検討を開始した。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検討した後、本公開草案を公表した。

なお、ASBJ では、平成 28 年 8 月に中期運営方針を公表しており、当該中期運営方針にお

1 本稿では、本会計基準案と本適用指針案を合わせて「本公開草案」という。なお、本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト (https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720.html) を参照のこと。

2 FASB Accounting Standards Codification (FASB による会計基準のコード化体系) の Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」

いては、我が国の上場企業等で用いられる会計基準の質の向上を図るために、日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持・向上を図ることを方針として掲げている。本公開草案の内容は、当該中期運営方針に沿ったものであり、国内外の企業間の財務諸表の比較可能性を高め、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするに資するものと考えられる。

III

会計基準の開発にあたっての基本的な方針

意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、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せない範囲で代替的な取扱いを追加することとした。

これらの基本的な方針の下、連結財務諸表については、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れるとともに、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ことを開発の方針とした。また、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を基本とすることとした。IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとした理由は、次のとおりである。

(1) 収益認識に関する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さらに、個別財務諸表については、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を開発の方針とした。

(1) ASBJ が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を同一の内容としない場合、連結財務諸表作成時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

IV 範囲

本公開草案は、金融商品に係る取引等を除き、顧客³との契約⁴から生じる収益に関する会計処理に適用され、当該収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に優先する（本会計基準案第 3 項）。

また、本公開草案においては、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の定めを範囲に含めていないが、

3 「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう（本会計基準案第 5 項）。

4 「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう（本会計基準案第 4 項）。

IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業等においては、IFRS 第 15 号又は 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も妨げられないとしている（本会計基準案第 102 項）。

収益を認識するために、次の 5 つのステップを示している（本会計基準案第 13 項及び第 14 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。

上記の 5 つのステップの適用について、簡単な取引例を用いて説明する。

V 会計処理等

1. 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り、本公開草案では、当該原則に従って

【取引例への 5 つのステップの適用（商品の販売と保守サービスの提供）】

当期首に、企業は顧客と、標準的な商品 X の販売と 2 年間の保守サービスを提供する 1 つの契約を締結し、当期首に商品 X を顧客に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。契約書に記載された対価の額は 12,000 千円である。

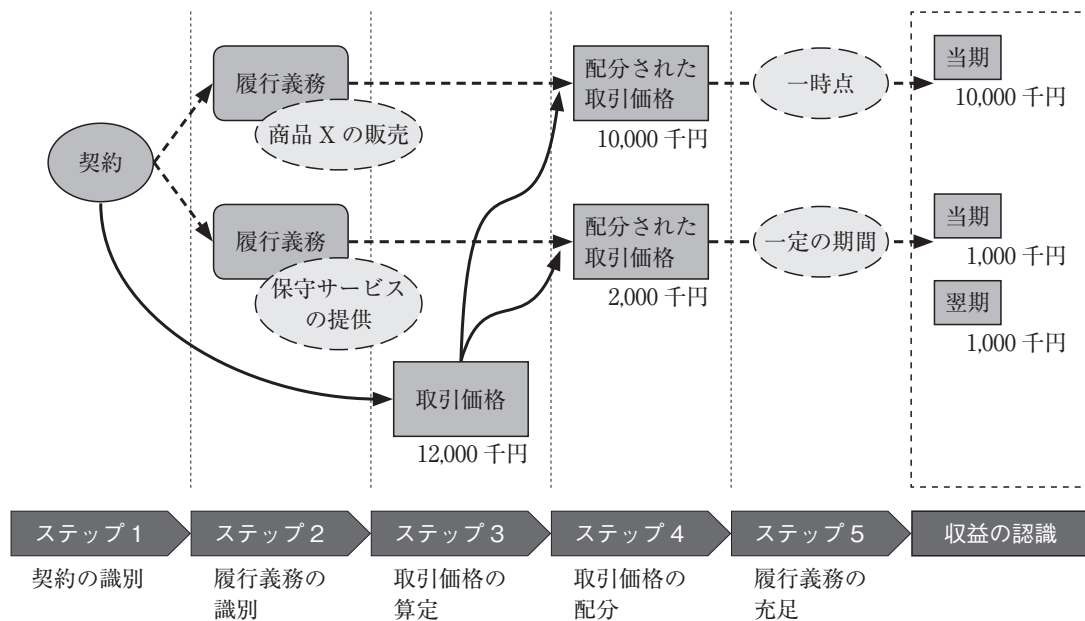
ステップ 1	顧客との契約を識別する。
ステップ 2	商品 X の販売と保守サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする。
ステップ 3	商品 X の販売及び保守サービスの提供に対する取引価格を 12,000 千円と算定する。
ステップ 4	取引価格 12,000 千円を収益認識の単位である各履行義務に配分し、商品 X の取引価格は 10,000 千円、保守サービスの取引価格は 2,000 千円とする。
ステップ 5	履行義務の性質に基づき、商品 X の販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品 X の引渡時に収益を認識する。また、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期及び翌期の 2 年間にわたり収益を認識する。

上記の結果、企業が当該契約について当期（1 年間）に認識する収益金額は次のとおりである。

（単位：千円）

商品 X の販売	10,000	
保守サービスの提供	1,000	(= 2,000 × 1/2)
	11,000	

【図表 1】 5つのステップを適用した場合のフロー



【図表 1】は、前頁の取引例に 5つのステップを適用した場合のフローを示すものである。

以下において、5つのステップ（収益の認識基準については、ステップ 1、2 及び 5、収益の額の算定については、ステップ 3 及び 4）における主な項目等について、本公開草案の概要を説明する。

2. 契約の識別（ステップ 1）

本公開草案では、会計基準を適用するにあたり、次の要件のすべてを満たす顧客との契約を識別する（本会計基準案第 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
- (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

3. 契約の結合（ステップ 1）

本公開草案では、同一の顧客等と同時又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（本会計基準案第 24 項）。

- (1) 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
 - (2) 1つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること
 - (3) 複数の契約において約束した財又はサービスが、単一の履行義務と判断されること
- ただし、契約書に客観的な合理性を認め、企

業による過度の負担を回避するために、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めるべきであるとの意見を踏まえ、契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格⁵に基づく取引価格の配分に対する代替的な取扱いとして、次の(1)及び(2)の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顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている当該財又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こととしている（本適用指針案第100項）。

- (1) 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
- (2) 顧客との個々の契約における財又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

また、工事契約及び受注制作のソフトウェアに対する代替的な取扱いとして、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（異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した際の収益認識の時期及び金額と、当該複数の契約について契約の結合及び履行義務の識別の原則的な定めに基づく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場合には、当該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こととしている（本適用指針案第101項及び第102項）。

4. 契約変更（ステップ1）

契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格の変更である契約変更については、別個の財又は

サービスの追加により契約の範囲が拡大する等、一定の要件を満たす場合には、独立した契約として処理する（本会計基準案第27項）。独立した契約として処理されない場合に、未だ移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものであるときには、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し、別個のものでないときには、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理する（本会計基準案第28項）。

ただし、代替的な取扱いとして、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性に乏しい場合には、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た処理と既存の契約の一部であると仮定した処理のいずれの方法も適用できることとしている（本適用指針案第91項）。

5. 履行義務の識別（ステップ2）

本公開草案では、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又はサービスを評価し、次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としている（本会計基準案第29項）。

- (1) 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）
- (2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）

顧客に約束した財又はサービスが別個のものとされるのは、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があり、かつ、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場合である（本会計基準案

5 「独立販売価格」とは、財又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をいう（本会計基準案第8項）。

第 31 項)。

ただし、代替的な取扱いとして、約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性に乏しい場合には、当該約束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こととしている（本適用指針案第 92 項）。また、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動について、商品又は製品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こととしている（本適用指針案第 93 項）。これらの代替的な取扱いは、米国会計基準の定めを参考としたものである。

6. 履行義務の充足による収益の認識（ステップ 5）

本公開草案では、約束した財又はサービス（本公開草案において「資産」と記載されることがある。）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、収益を認識することとしている。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（本会計基準案第 32 項）。

また、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）である（本会計基準案第 34 項）。

（一定の期間にわたり充足される履行義務）

次の要件のいずれかを満たす場合、一定の期間にわたり充足される履行義務として、一定の期間にわたって収益を認識する（本会計基準案第 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、対価を収受する強制力のある権利を有していること

ただし、特定の財又はサービスに対する代替的な取扱いを定めており、まず、工事契約及び受注制作のソフトウェアについては、契約における取引開始日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こととしている（本適用指針案第 94 項及び第 95 項）。また、船舶による運送サービスについては、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海運における通常の期間である場合には、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こととしている（本適用指針案第 96 項）。

（一時点で充足される履行義務）

一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たさない場合には、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（本会計基準案第 36 項）。当該時点を決断するにあたっては、例えば、次の指標を考慮する（本会計基準案第 37 項）。

- (1) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を
 収受する現在の権利を有していること
- (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有してい
 ること
- (3) 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負
 い、経済価値を享受していること
- (5) 顧客が資産を検収したこと

ただし、代替的な取扱いとして、商品又は製
品の国内の販売において、出荷時から当該商品
又は製品の支配が顧客に移転される時までの期
間が通常の期間である場合には、出荷時から当
該商品又は製品の支配が顧客に移転される時ま
での間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に
収益を認識することができることとしている。
なお、ここでいう通常の期間である場合とは、
当該期間が国内における出荷及び配送に要する
日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えら
れる日数である場合をいい、国内における配送
においては、数日間程度の取引が多いものと考
えられる（本適用指針案第 97 項）。

（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、履行義務の充足に向けての進捗度を合理
的に見積ることができないが、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、当該進捗度を合理的に見積るこ
とができる時まで、回収が見込まれる費用の額
で収益を認識する（本会計基準案第 42 項）。

ただし、代替的な取扱いとして、契約の初期
段階において、履行義務の充足に係る進捗度を
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、当該進捗度

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こととしている（本適用指
針案第 98 項）。

7. 取引価格の算定（ステップ 3）

本公開草案では、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⁶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
こととしている。取引価格の算定においては、
変動対価、契約における重要な金融要素、顧客
に支払われる対価等の影響を考慮する（本会計
基準案第 45 項）。

（変動対価）

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」⁷という。顧客と約
束した対価に変動対価が含まれる場合、財又は
サービスの顧客への移転と交換に企業が権利を
得ることとなる対価の額を見積る（本会計基準
案第 47 項）。その見積りにあたっては、最頻値
法又は期待値法のいずれかのうち、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（本会計基準案第 48 項）。

変動対価の額については、変動対価の額に関
する不確実性が事後的に解消される際に、解消
される時点までに計上された収益の著しい減額
が発生しない可能性が非常に高い部分に限り、
取引価格に含め、各決算日に見直す（本会計基
準案第 51 項及び第 52 項）。

（契約における重要な金融要素）

財又はサービスの顧客への移転に係る信用供
与についての重要な便益が顧客又は企業に提供
される場合には、顧客との契約に重要な金融要

6 「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（ただし、第
三者のために回収する額を除く。）をいう（本会計基準案第 7 項）。

7 変動対価が含まれる取引の例としては、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、
ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある。

素が含まれるものとされ、取引価格の算定にあたって、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する（本会計基準案第 53 項及び第 54 項）。

ただし、財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が支払を行う時点の間が 1 年以内であると見込まれる場合には、重要な金融要素の影響について約束した対価の額を調整しないことができる（本会計基準案第 55 項）。

（顧客に支払われる対価）

顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に支払われる対価は、顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、次のいずれか遅い方が発生した時点で、取引価格から減額する（本会計基準案第 60 項及び第 61 項）。

- (1) 関連する財又はサービスの移転に対する収益を認識する時
- (2) 対価を支払う又は支払を約束する時

8. 履行義務への取引価格の配分（ステップ 4）

本公開草案では、履行義務の基礎となる別個の財又はサービスの契約における取引開始日の独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分することとしている（本会計基準案第 63 項及び第 65 項）。

独立販売価格を直接観察できない場合には、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、独立販売価格を見積る（本会計基準案第 66 項）。

その見積方法には、例えば、調整した市場評価アプローチ、予想コストに利益相当額を加算するアプローチ、残余アプローチがある。残余アプローチは、取引価格の総額から他の財又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であり、販売価格が大きく変動する場合又は販売価格が確定していない場合にのみ使用できる（本適用指針案第 31 項）。

ただし、代替的な取扱いとして、上記の限定的な残余アプローチの使用要件にかかわらず、履行義務の基礎となる財又はサービスが、契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認められるときには、当該財又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こととしている（本適用指針案第 99 項）。

9. 契約資産、契約負債及び債権

顧客から対価を受け取る前又は対価を受け取る期限が到来する前に、財又はサービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、契約資産⁸又は債権⁹を貸借対照表に計上する（本会計基準案第 74 項）。また、財又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る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を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¹⁰を貸借対照表に計上する（本会計基準案第 75 項）。

契約資産と債権の区分については、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（本会計基準案第 76 項）。ただし、

8 「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（ただし、債権を除く。）をいう（本会計基準案第 9 項）。

9 「債権」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの（すなわち、対価に対する法的な請求権）をいう（本会計基準案第 11 項）。

10 「契約負債」とは、財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているものをいう（本会計基準案第 10 項）。

早期適用の段階では、契約資産と債権を貸借対照表に区分して表示しないことができ、その場合、それぞれの残高を注記する必要はないこととしている（本会計基準案第 85 項）。

10. 特定の状況又は取引における取扱い

本公開草案では、特定の状況又は取引について適用される指針を定めており、本人と代理人の区分（総額表示又は純額表示）、追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（ポイント制度等）、ライセンスの供与等について、指針を定めている。

（本人と代理人の区分（総額表示又は純額表示））

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、対価の総額で収益を認識する。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、手数料の金額又は純額で収益を認識する（本適用指針案第 39 項及び第 40 項）。

（追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（ポイント制度等））

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、当該オプションが、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には、当該オプションについて履行義務として識別し、収益の認識を繰り延べる（本適用指針案第 48 項）。

（ライセンスの供与）

ライセンスを顧客に供与する約束が独立した

履行義務である場合に、その約束の性質が、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を提供するものであるときには、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する。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を提供するものであるときには、一時点で充足される履行義務として処理する（本適用指針案第 62 項）。

特定の状況又は取引における取扱いに関するその他の主な項目の概要は、次頁の【図表 2】に記載している。

11. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い

工事契約及び受注制作のソフトウェアについては、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」を踏襲した工事損失引当金の定めを置いている（本適用指針案第 89 項及び第 90 項）。

VI 開示

早期適用の段階では、IFRS 第 15 号に対する各国の早期適用の事例等が限定的であり、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、注記事項を定めないこととし、強制適用時点までに、注記事項の定めを検討することとしている。

本公開草案では、早期適用の段階では、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）を注記することとしている（本会計基準案第 77 項）。

【図表 2】 特定の状況又は取引における取扱いに関するその他の主な項目の概要

主な項目	概要
財又はサービスに対する保証	財又はサービスに対する保証が、財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合、企業会計原則注解（注 18）に定める引当金として処理する。顧客にサービスを提供する保証である場合、履行義務として識別する（本適用指針案第 34 項及び第 35 項）。
顧客により行使されない権利（商品券等）	顧客が使用しないと見込む部分について、将来において企業が権利を得ると見込む場合には、顧客の権利行使と比例的に収益を認識する。将来においても企業が権利を得ると見込まない場合には、顧客が使用する可能性が非常に低くなったと判断した時点で収益を認識する（本適用指針案第 54 項）。
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	契約における取引開始日又はその前後に、顧客から返金が不要な支払（例えば、スポーツクラブ会員契約の入会手数料）を受領し、それが約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの前払いとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する（本適用指針案第 58 項）。
買戻契約	買戻契約は、契約条件に応じて、リース取引、金融取引又は返品権付きの販売として処理する（本適用指針案第 69 項、第 72 項及び第 73 項）。
返品権付きの販売	変動対価に関する定めに従って予想される返品部分を見積り、当該部分については販売時に収益を認識せず、返金負債を認識する（本適用指針案第 85 項）。

VII 適用時期等

1. 適用時期

(1) 強制適用時期（本会計基準案第 78 項）

収益認識に関する会計処理は日常的な取引に対して行われるものであり、会計基準の適用により、企業が経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更しなければならない可能性が生じるため、それに対応するための十分な準備期間を勘案し、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ている。

(2) 早期適用時期（本会計基準案第 79 項及び第 80 項）

IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業のニーズを勘案し、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し、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もできるとしている。

2. 経過措置

(1) 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取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する（本会計基準案第 81 項）。

(2) ただし、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することができる（本会計基準案第 81 項）。

なお、上記(1)と(2)の方法に対して、IFRS 第15号及びTopic 606を参考とした実務上の負担を軽減する取扱いを定めている。

- (3) さらに、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）が当該企業の個別財務諸表に適用する場合には、IFRS第15号又はTopic 606のいずれかの経過措置の定めを適用することができる（本会計基準案第84項）。

VIII おわりに

収益認識は、基本的にすべての企業に関する事項であり、ASBJが取り組んできた会計基準の中で、最も重要な部類に属するものと考えられる。基準の最終化に向けて、関係者の意見を十分に聴取する必要があると考えており、本公開草案に対して多くの関係者からコメントをいただくことを期待している。ASBJでは、本公開草案に寄せられたコメントを参考に、今後、最終基準の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。