

平成 29 年 7 月 20 日
企業会計基準委員会

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

コメントの募集

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ませんでした。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ます。

これらの状況を踏まえ、当委員会は、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。）を公表しました。当委員会では、意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、検討を重ねてまいりました。

今般、平成 29 年 7 月 14 日開催の第 364 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の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

- 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「収益認識会計基準案」という。）
- 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「収益認識適用指針案」という。）

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に対するコメントがございましたら、平成 29 年 10 月 20 日（金）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：shueki2017@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

本公開草案の概要及び質問項目¹

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読み頂きますようお願いいたします。

また、コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではなく、また、すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。

本公開草案の理解のために、本公開草案の基本となる原則である収益を認識するための5つのステップについて、別紙1に取引例及びフローを含めた説明を示しています。また、本公開草案と現行の日本基準又は日本基準における実務との簡略的な比較を別紙2に示しています。なお、本公開草案におけるIFRS第15号を基礎とした項目を別紙3に示しています。

■ 開発にあたっての基本的な方針（収益認識会計基準案第91項から第94項）

（基本的な方針）

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

（連結財務諸表に関する方針）

上記の基本的な方針の下、連結財務諸表に関して、次の開発の方針を定めた。

- (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。これを基本とする。

(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

¹ 中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」（日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の4団体により公表）又は「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられる（ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない。）。

と考えられること

(個別財務諸表に関する方針)

連結財務諸表に関する方針を上記のとおり定め、うえで個別財務諸表の取扱いについて審議がなされた。審議の過程では、次のとおり、さまざまな意見が聞かれた。

- (1) 経営管理の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いは同一の内容とすることが好ましい。
- (2) 国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している企業にとっては、個別財務諸表も、IFRS第15号又はTopic 606を基礎とした内容とすることが好ましい。
- (3) 個別財務諸表については、中小規模の上場企業や連結子会社を含むさまざまな企業に影響を及ぼすため、可能な限り簡素な定めとして、会計基準の導入時及び適用時のコストを軽減すべきである。
- (4) 個別財務諸表における金額は、関連諸法規等に用いられ、特に法人税法上の課税所得計算の基礎となるため、法人税との関係に配慮すべきである。

この点、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した。

- 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

質問1 (開発にあたっての基本的な方針に関する質問)

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針及び連結財務諸表に関する方針、並びに当該方針等を踏まえて検討した個別財務諸表に関する方針に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 範囲 (収益認識会計基準案第3項)

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。

- (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 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（収益認識会計基準案第 102 項）。

質問 2（適用範囲に関する質問）

本公開草案の適用範囲に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 会計処理（収益認識会計基準案第 13 項から第 75 項、収益認識適用指針案第 4 項から第 102 項）

➤ 基本となる原則（収益認識会計基準案第 13 項から第 15 項）

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。

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。

なお、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た適用を別紙 1 に示している。

➤ **収益の認識基準（収益認識会計基準案第 16 項から第 42 項、収益認識適用指針案第 4 項から第 22 項）**

（契約の識別（ステップ 1））

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。

- (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。

- (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。

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。

- (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。

質問3（会計処理に関する質問）

（質問3-1）収益の認識基準（収益認識会計基準案第16項から第42項、収益認識適用指針案第4項から第22項）に関する質問

本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、契約と履行義務を識別し、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を提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 収益の額の算定（収益認識会計基準案第43項から第73項、収益認識適用指針案第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。

（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。

- (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、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。

質問 3 (会計処理に関する質問)

(質問 3-2) 収益の額の算定 (収益認識会計基準案第 43 項から第 73 項、収益認識適用指針案第 23 項から第 33 項) に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、取引価格を算定し、履行義務へ取引価格を配分することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 特定の状況又は取引における取扱い (収益認識適用指針案第 34 項から第 88 項)

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。

- (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、次に示している。

(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。

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。

(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。

(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。

- (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。

質問3 (会計処理に関する質問)

(質問3-3) 特定の状況又は取引における取扱い (収益認識適用指針案第34項から第88項) に関する質問

本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、特定の状況又は取引における取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 重要性等に関する代替的な取扱い (収益認識適用指針案第91項から第102項)

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

また、次の項目については、代替的な取扱いを定めていない（収益認識適用指針案第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（別紙2参照）。

- 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）

質問4（代替的な取扱いに関する質問）

（質問4）重要性等に関する代替的な取扱い（収益認識適用指針案第91項から第102項）に関する質問

本公開草案におけるIFRS第15号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 開示（収益認識会計基準案第76項、第77項及び第85項、収益認識適用指針案第103項及び第104項）

➤ 表 示（収益認識会計基準案第76項及び第85項）

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。

➤ **注記事項（収益認識会計基準案第 77 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。

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、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、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（収益認識会計基準案第 133 項）。

質問 5（開示に関する質問）

（質問 5）開示（表示及び注記事項）に関する質問

本公開草案では、開示（表示及び注記事項）に関して、早期適用時においては、必要最低限の定め（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についての注記）を置くことを提案し、会計基準の適用時（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）における定めについては、当該適用時までに検討することとしています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **適用時期等（収益認識会計基準案第 78 項から第 85 項）**

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。

- (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。

適用時期の検討にあたっては、国際的な比較可能性の確保及び実務上の対応可能

性を踏まえ、次の案も検討した。

- ① 平成 32 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。
 - ② 平成 32 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が、当該連結会計年度及び事業年度の期首に会計基準を適用することが実務上困難な場合には、当該基準を適用していない旨及び理由を注記することを条件に、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ができる。
- (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。

質問 6（適用時期等に関する質問）

（質問 6-1）適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

（質問 6-2）経過措置に関する質問

本公開草案において、適用初年度における実務上の負担を考慮し、経過措置を提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 設例（収益認識適用指針案[設例 1]から[設例 33]）

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
- 小売業における消化仕入等
- 設備工事のコストオン取引
- 他社ポイントの付与
- 有償支給取引
- 工事損失引当金

質問 7（設例に関する質問）

（質問 7-1）IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

（質問 7-2）我が国に特有な取引等についての設例に関する質問

本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、その他に我が国に特有な取引等について、設例として追加することが、より整合性のある適用につながると考えられるものがありましたら、ご記載ください。

質問 8（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

別紙1 収益を認識するための5つのステップ

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す。企業は、次の5つのステップを適用することにより、この基本となる原則に従って収益を認識します（収益認識会計基準案第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。

次に、収益認識適用指針案の[設例1]と同様の簡単な取引例による5つのステップの適用を示しています。

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。

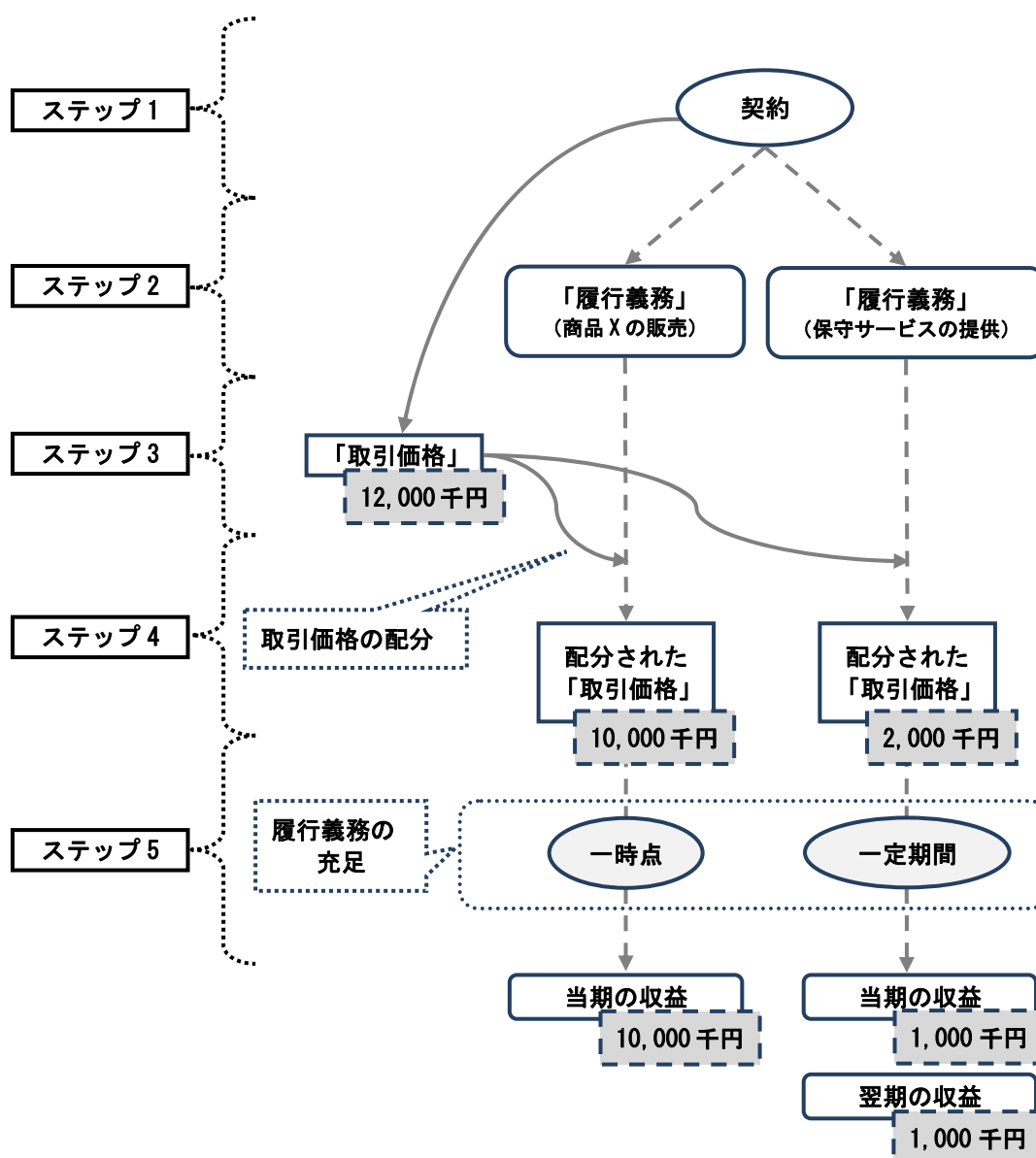
ステップ5：履行義務の性質に基づき、商品Xの販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品Xの引渡時に収益を認識する。また、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期及び翌期の2年間にわたり収益を認識する。

以上の結果、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 千円×1/2)
	<u>11,000</u>	

次の図表は、当該契約に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。



別紙2 本公開草案と現行の日本基準又は日本基準における実務との簡略的な比較

以下では、本公開草案の理解のために、本公開草案と現行の日本基準又は日本基準における実務との簡略的な比較を記載しています。

一部、説明を簡略化しており、本公開草案にコメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読み頂きますようお願いいたします。

5つのステップに基づく主な項目

本公開草案は5つのステップを適用することにより収益が認識されるモデルを採用しており、以下では、5つのステップの順に現行の日本基準又は日本基準における実務と本公開草案との簡略的な比較を記載しています。

(ステップ1：顧客との契約を識別する)

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
(1) 契約の識別	一般的な定めはない。	基準の対象となる契約は、書面による場合のみならず、口頭や取引慣行による場合も含まれる(会計基準案第16項から第23項 ² 参照)。
(2) 契約の結合	工事契約及び受注制作のソフトウェアについては一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。	同一顧客とほぼ同時に締結した複数の契約について、同一の商業的目的で交渉されたこと等の要件を満たす場合には、それらを結合し単一の契約として処理する(会計基準案第24項参照)。この定めにより契約を結合した場合、結合した契約全体から履行義務を識別し、また結合した契約全体の取引価格を識別した履行義務へ配分する。 なお、顧客との契約が実質的な取

² 表内に記載している括弧内の項番号は、本公開草案における項番号を示している。略称は次のとおりである。

「会計基準案」：収益認識に関する会計基準(案)

「適用指針案」：収益認識に関する会計基準の適用指針(案)

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
		<p>引単位であって、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おり独立販売価格と著しく異なる等々の要件に該当する場合、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金額に従って収益を認識することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 100 項参照）。</p> <p>また工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点に締結した複数の契約を結合したときと本公開草案の契約の結合の定めに基づくときの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、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代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 101 項及び第 102 項参照）。</p>
(3) 契約変更	<p>工事契約及び受注制作のソフトウェアについては一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。</p>	<p>複数の会計処理が定められており、契約変更ごとに要件を判断して処理する（会計基準案第 25 項から第 28 項参照）。</p> <p>なお、重要性が乏しい場合、いずれの会計処理も適用することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 91 項参照）。</p>

(ステップ2：契約における履行義務を識別する)

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
履行義務の識別	<p>工事契約及びソフトウェア取引については一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。</p>	<p>顧客との契約において提供する財又はサービスを履行義務と呼ばれる単位に分割して識別する(会計基準案第29項から第31項及び適用指針案第4項から第7項参照)。</p> <p>なお、重要性が乏しい財又はサービス及び出荷・配送活動について、履行義務として識別しないことができる代替的な取扱いを定めている(適用指針案第92項及び第93項参照)。</p> <p>また、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金額に従って収益を認識することができる代替的な取扱い(適用指針案第100項参照)については、ステップ1(2)契約の結合を参照のこと。</p>
特定の状況又は取引における取扱い		
(1) 財又はサービスに対する保証	<p>企業会計原則注解(注18)に製品保証引当金が例示されており、引当金を計上し費用を認識していると考えられる。</p>	<p>財又はサービスに対する保証が合意された仕様に従って機能することの保証である場合、当該保証について、企業会計原則注解(注18)に定める引当金として処理する。また、顧客にサービスを提供する保証である場合、当該保証を履行義務として識別する(適用指針案第34項から第38項参照)。</p>
(2) 本人と代理人の区分(総額表示又は純額表)	<p>ソフトウェア取引については一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。</p>	<p>企業が認識すべき収益の額を決定するために、顧客への財又はサービスの提供における企業の役割(本人又は代理人)を判断する。</p>

項目	現行の日本基準又は 日本基準における実務	本公開草案
示)		企業が本人に該当する場合、総額で収益を認識し、企業が代理人に該当する場合、純額で収益を認識する（適用指針案第39項から第47項参照）。
(3) 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）	一般的な定めはない。 実務上、将来にポイントとの交換に要すると見込まれる費用を引当金として計上する実務が多いと考えられる。	例えば、ポイント制度等において、当該ポイントが重要な権利を顧客に提供すると判断される場合、当該ポイント部分について履行義務として識別し、収益の計上が繰り延べられる（適用指針案第48項から第51項参照）。顧客に付与するポイントについての引当金処理は認められない。
(4) ライセンスの供与	一般的な定めはない。 ライセンスについては、入金時に収益を認識する方法や契約期間にわたり収益を認識する方法など様々な実務が存在していると考えられる。	ライセンスの性質に応じて、一定の期間にわたり収益を認識するか、又は一時点で収益を認識するかを判断する（適用指針案第61項から第68項参照）。

（ステップ3：取引価格を算定する）

項目	現行の日本基準又は 日本基準における実務	本公開草案
(1) 取引価格の算定 （第三者のために回収される額）	一般的な定めはない。 消費税等の会計処理については、税抜方式と税込方式が認められている ³ 。	第三者のために回収される額（例えば、消費税等）を除いて収益を認識する（会計基準案第44項参照）。消費税等の税込方式による会計処理は認められない。
(2) 変動対価 （売上リベ	一般的な定めはない。 例えば、売上リベートについて	売上リベートや仮価格による取引等、取引の対価に変動性のある金

³ 消費税等の会計処理については、日本公認会計士協会より「消費税の会計処理について（中間報告）」が公表されている。

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
ト、仮価格による取引等)	は、支払の可能性が高いと判断された時点で収益の減額、又は販売費として計上されていることが多いと考えられる。また、仮価格による取引については、販売時に仮価格で収益を認識し、その後顧客との交渉状況に応じて金額の見直しを行っていることが多いと考えられる。	額が含まれる場合、その変動部分の額を見積り、認識し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収益を認識する（会計基準案第 47 項から第 52 項及び適用指針案第 23 項から第 26 項参照）。
(3) 契約における重要な金融要素	一般的な定めはない。	契約に重要な金融要素が含まれる場合、取引価格の算定にあたっては、対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する（会計基準案第 53 項から第 55 項及び適用指針案第 27 項から第 29 項参照）。
(4) 顧客に支払われる対価	一般的な定めはない。 収益から控除する会計処理と販売費及び一般管理費として会計処理する実務のいずれも見受けられる。	原則として、キャッシュ・バック等の顧客への支払は取引価格から減額する（会計基準案第 60 項及び第 61 項、適用指針案第 30 項参照）。
特定の状況又は取引における取扱い		
返品権付きの販売	企業会計原則注解（注 18）に返品調整引当金が例示されており、返品に重要性がある場合には、売上総利益相当額に基づき返品調整引当金が計上されている。	予想される返品部分に関しては、上記の変動対価に関する定めに従って、販売時に収益を認識しない（適用指針案第 84 項から第 88 項参照）。返品調整引当金の計上は認められない。

(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)

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
独立販売価格に基づく配分	ソフトウェア取引については一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。	<p>ステップ2で識別した履行義務に対して、契約の取引価格をそれぞれの財又はサービスを独立して販売した場合の価格（独立販売価格）の比率で配分する。独立販売価格が直接観察できない（例えば、個別に販売していない）場合は、所定の方法により見積る（会計基準案第62項から第73項及び適用指針案第31項から第33項参照）。</p> <p>なお、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金額に従って収益を認識することができる代替的な取扱い（適用指針案第100項参照）については、ステップ1(2)契約の結合を参照のこと。</p> <p>また、重要性が乏しい財又はサービスについて、簡便的に独立販売価格を見積ることができる代替的な取扱い（残余アプローチの使用）を定めている（適用指針案第99項参照）。</p>

(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)

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務	企業会計原則においては、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過を基礎として収益を認識することとされている。	財又はサービス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となる要件に該当する場合には、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足するにつれて、

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
	<p>工事契約に関しては、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる場合には、工事進行基準が適用される。</p>	<p>一定の期間にわたり収益を認識する（会計基準案第 35 項及び第 38 項から第 42 項、適用指針案第 9 項から第 13 項及び第 15 項から第 22 項参照）。</p> <p>なお、期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、一時点で収益を認識することができる代替的な取扱いを定めており（適用指針案第 94 項及び第 95 項参照）、船舶による運送サービスについて、一航海の単位で一定の期間にわたり収益を認識することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 96 項参照）。</p> <p>また、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しないことができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 98 項参照）。</p>
(2) 一時点で充足される履行義務	<p>企業会計原則においては、物品の販売に関して、実現主義の原則に従い、商品等の販売によって実現したものに限り収益を認識することとされている。実務上は、出荷基準、引渡基準又は検収基準等が採用されている。</p> <p>割賦販売については、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日に収益を認識することも認められている（割賦基準）。</p>	<p>一定の期間にわたり収益を認識する要件に該当しない場合、財又はサービスを顧客に移転し当該履行義務が充足された一時点で収益を認識する（会計基準案第 36 項及び第 37 項、適用指針案第 14 項参照）。</p> <p>また、割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められない。</p> <p>なお、国内の販売において、出荷時から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間である場合、出荷時点等に収</p>

項目	現行の日本基準又は日本基準における実務	本公開草案
		益を認識することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第 97 項参照）。
特定の状況又は取引における取扱い		
(1) 顧客により行使されない権利（商品券等）	一般的な定めはない。 発行した商品券等については、一定期間経過後に一括して未使用部分を収益として認識する実務が見受けられる。	未使用になると見込む部分に関しては、他の使用部分の収益の認識に比例して収益を認識する。上記に該当しない未使用部分に関しては、使用される可能性が非常に低くなったと判断された時点で収益を認識する（適用指針案第 52 項から第 56 項参照）。
(2) 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	一般的な定めはない。 実務上、返金を要しない入会金等は、入金時に一括して収益を認識する処理と契約期間で配分する処理が見受けられる。	原則として、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は、将来の財又はサービスに対する前払いであるため、それらの財又はサービスが提供された時に収益を認識する（適用指針案第 57 項から第 60 項参照）。
(3) 買戻契約	一般的な定めはない。	契約条件に応じ、リース取引、金融取引又は返品権付きの販売のいずれかとして処理する（適用指針案第 69 項から第 74 項参照）。
(4) 委託販売契約	企業会計原則では、受託者が委託品を販売した日に収益を認識することとされているが、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって収益を認識することも認められている。	契約が委託販売契約であるかを判断するための指標を設けている（適用指針案第 75 項及び第 76 項参照）。
(5) 請求済未出荷契約	一般的な定めはない。 実務上、物品の保管が顧客の要請によるもので対価を顧客に請求できる場合、請求時に収益を認識して	収益の認識時点を判断するための指標を設けている（適用指針案第 77 項から第 79 項参照）。

項目	現行の日本基準又は 日本基準における実務	本公開草案
	<p>いる例と物品の実際の引渡時に収益を認識している例が見受けられる。</p>	

別紙 3 本公開草案における IFRS 第 15 号を基礎とした項目

本公開草案は、IFRS 第 15 号を基礎とした定めとそれ以外の定めにより構成されています。以下に、本公開草案における IFRS 第 15 号を基礎とした項目を網掛けで示しています。

本公開草案	
収益認識会計基準案	収益認識適用指針案
目的	目的
会計基準	適用指針
I. 範囲	I. 範囲
II. 用語の定義	II. 用語の定義
III. 会計処理	III. 会計処理
1. 基本となる原則	1. 収益の認識基準
2. 収益の認識基準	2. 収益の額の算定
3. 収益の額の算定	3. 特定の状況又は取引における取扱い
4. 契約資産、契約負債及び債権	4. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い
	5. 重要性等に関する代替的な取扱い
IV. 開示	IV. 開示
1. 表示	1. 表示
2. 注記事項	
V. 適用時期等	V. 適用時期等
1. 適用時期	
2. 経過措置	
3. その他	
結論の背景	結論の背景
経緯	経緯
開発にあたっての基本的な方針	I. 会計処理等
I. 範囲	(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)
II. 用語の定義	
III. 会計処理等	(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)	設例
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)	I. 基本となる原則に関する設例
	II. IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例
IV. 適用時期等	III. 我が国に特有な取引等についての設例
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正	

以上