

---

プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発

項目 経過措置の検討

---

### 本資料の目的

1. 本資料では、新基準における経過措置について、審議を行うことを目的としている。第 82 回専門委員会(2017 年 5 月 16 日開催)及び第 361 回企業会計基準委員会(2017 年 5 月 30 日開催)で聞かれた意見を踏まえ分析を修正しており、ご意見をお伺いしたい。

### 第 82 回専門委員会及び第 361 回親委員会において提示した分析

2. 第 82 回専門委員会及び第 361 回親委員会においては、新基準において、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業が個別財務諸表において過重な負荷がなく新基準を適用することを可能とするため、IFRS 第 15 号及び Topic 606 と同様の経過措置を設けて、当該経過措置を選択適用できることとする文案を提示した(それぞれを第 1 法、第 2 法とした。)
3. また、IFRS 第 15 号及び Topic 606 では移行時における企業の負荷を軽減するための対応が図られていると考えられるため、IFRS 第 15 号及び Topic 606 における経過措置に追加して、日本基準独自に経過措置を設ける必要はないとの提案もあわせて行った。

### 第 82 回専門委員会及び第 361 回親委員会において聞かれた意見及び追加的な分析

4. 前項の提案について、第 82 回専門委員会及び第 361 回企業会計基準委員会では、以下の意見が聞かれた。
  - (1) 事務局の提案では、日本基準を適用している企業にとっては、わかりづらいものとなっている。日本基準を適用している企業に対して、理解しやすい経過措置を定めたい。IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対しては、IFRS 又は米国会計基準への移行が円滑に行うことができるように IFRS 又は米国会計基準における経過措置に従うことを妨げないとの簡略な記載とすることがよいのではないか。

- (2) 経過措置の方法として、IFRS 第 15 号に基づく第 1 法と Topic 606 に基づく第 2 法の差異が明確ではないため、実務における適用に混乱が生じる可能性がある。
  - (3) 新基準は IFRS 第 15 号をベースとしているため、経過措置についても IFRS 第 15 号の定めを原則的な取扱いとし、Topic 606 の定めも認めるとする構成とすることが考えられる。
5. これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

前項の意見を踏まえ、新基準においては、日本基準を適用している企業に対して理解しやすい経過措置を設ける（第 6 項から第 7 項で検討する。）。

また、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対しては、IFRS 又は米国会計基準における経過措置に従うことを妨げないとの簡略な記載を検討する（第 8 項で検討する。）。

#### **（日本基準を適用する企業に対する経過措置の検討）**

6. 日本基準を適用する企業に対する経過措置は、新基準は IFRS 第 15 号をベースとしているため、IFRS 第 15 号における定めを原則とすることが考えられる（新基準に取り入れなかった IFRS 第 15 号の経過措置の定めは、別紙 1 を参照のこと。）。ただし、Topic 606 の定めの方が経過措置として実務上の便宜にかなうものであれば、Topic 606 における経過措置の定めを取り込むことも考えられ、次項において検討を行っている。
7. IFRS 第 15 号では、適用開始日又は表示する最も古い期間の期首現在において従前の収益認識基準（IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」及び関連する解釈指針）に従って識別された財又はサービスのすべてを移転した契約については、修正再表示を要しないとする簡便的な方法が定められている。これは、従前の収益認識基準に従って財又はサービスを移転した契約については、新しい収益認識基準においても財又はサービスが移転した契約であるか否かを判断する負荷を軽減するために定められているものである。

一方、Topic 606 では、適用開始日又は表示する最も古い期間の期首現在において収益のすべて（又はほとんどすべて）が従前の米国会計基準における収益認識基準に従って認識された契約について、修正再表示を要しないとされており、その修正再表示を要しない対象となる契約が IFRS 第 15 号と異なっている。IFRS 第 15 号

の定めによった場合、新基準に従って会計処理を開始した期間の期首<sup>1</sup>以降も引き続き従前の取扱いに従って収益認識することとなる取引がある可能性がある（例えば、すでに財を引き渡したが、取引価格が変動する場合）ため、Topic 606 の定めに基づき、新基準の経過措置を検討することが考えられる。

#### **（IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対する経過措置の検討）**

8. 第4項(1)の意見のとおり、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対しては、IFRS 又は米国会計基準における経過措置に従うことを妨げないとの簡略な記載とすることがよいとの意見が聞かれているため、IFRS 第15号又はTopic 606の経過措置のいずれかをそのまま適用することを例外的な取扱いとして新基準に含めることが考えられる。

#### **経過措置の文案の検討**

9. 前項までの経過措置の検討の方向性に従い、表現を見直したうえで、以下において新基準の経過措置の文案を示す。

経過措置の開示の定めについて、IFRS 第15号と企業会計基準第24号の定めが重複している部分等については、新基準において定めを設けないことが考えられる。

#### **（企業会計基準）**

##### **適用時期等**

1. 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取り扱う（以下「原則的な取扱い」という。）。（¶C3(a)）

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。（¶C3(b)）（¶C7）

2. 本会計基準を原則的な取扱い（¶C3(a)）に従って遡及適用する場合、次の(1)から(4)の方法の1つ又は複数を適用することができる。（¶C5）

(1) 適用初年度の前事業年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとん

<sup>1</sup> 完全遡及方式の場合は表示期間のうち最も古い期間の期首時点であり、修正遡及方式を適用している場合は、新基準の適用初年度の期首となる。

どすべての収益の額を認識した契約について、適用初年度の前事業年度の財務諸表及び四半期財務諸表を遡及的に修正しないこと（¶C5(a)）

(2) 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、当該契約に含まれる変動対価の額について、変動対価の額に関する不確実性が解消された時の金額を用いて適用初年度の前事業年度の財務諸表及び四半期財務諸表を遡及的に修正すること（¶C5(b)）

(3) 適用初年度の前事業年度内に開始して終了した契約について、適用初年度の前事業年度の四半期財務諸表を遡及的に修正しないこと（¶C5(a)）

(4) 適用初年度の前事業年度の期首より前までに条件変更された契約について、適用初年度の前事業年度の期首より前までに行われたすべての条件変更を反映した後の条件に基づき、次の①から③の処理を行い、適用初年度の前事業年度の財務諸表及び四半期財務諸表を遡及的に修正すること（¶C5(c)）

① 履行義務の充足分及び未充足分の区分

② 取引価格の算定

③ 履行義務の充足分及び未充足分への取引価格の配分

3. 第1項ただし書きの方法（¶C3(b)）を選択する場合、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、新たな会計基準を遡及適用しないことができる。（¶C7）

また、第1項ただし書きの方法（¶C3(b)）を選択する場合、次の(1)又は(2)のいずれかを適用し、適用初年度の期首の利益剰余金に加減することができる。（¶C7A）

(1) 適用初年度の期首より前までに条件変更された契約について、適用初年度の期首より前までに行われたすべての条件変更を反映した後の条件に基づき、前項(4)の①から③の処理を行うこと

(2) 適用初年度の前事業年度の期首より前までに条件変更された契約について、適用初年度の前事業年度の期首より前までに行われたすべての条件変更を反映した後の条件に基づき、前項(4)の①から③の処理を行うこと

4. 第1項から第3項の定めにかかわらず、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、

本会計基準の適用初年度において、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」又は 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」のいずれかの経過措置の定めを適用することができる。

#### (結論の背景)

5. IFRS 第 15 号及び Topic 606 においては、適用初年度における実務上の負担を軽減するために、さまざまな経過措置が設けられている。本会計基準においても、適用初年度における実務上の負担を軽減するため、IFRS 第 15 号及び Topic 606 を参考とした経過措置を定めることとした (第 1 項から第 3 項参照)。

なお、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、当該企業における実務上の負担を軽減するため、IFRS 第 15 号又は Topic 606 のいずれかの経過措置を適用することができるとの定めを本会計基準に含めることとした。(第 4 項参照)。

#### 第 83 回専門委員会 (2016 年 6 月 7 日開催) で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号における経過措置の定めは、IAS 第 18 号等からの移行を想定しており、新基準の早期適用時に IFRS を連結財務諸表で初度適用する企業が新基準における経過措置の定めの対象外とならないため、また IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業は、IFRS 第 15 号における経過措置の定めをすべてを適用するわけではないため、文案においては、IFRS 第 15 号の特定の項を参照せずに、包括的に IFRS の規定に従うことを定めることがよい。(文案に反映済み)
- 新基準の経過措置の文案においては、IFRS 第 15 号における契約変更に関する実務上の便宜の定めが取り込まれていないが、重要性にかかわらず遡及的に修正再表示しないという実務上の便宜を企業が利用できるように、契約変更に関する実務上の便宜を含めるべきである。(文案に反映済み)

#### ディスカッション・ポイント

新基準の経過措置に関する分析及び文案について、ご意見を頂きたい。

以 上

## 別紙1 新基準に取り入れなかった定め

1. IFRS 第15号及びTopic 606で定められている方法と、企業会計基準第24号（別紙4に一部抜粋を記載）と重複している部分等については、新基準において定めを設けていない。新基準に取り入れなかった定めは次のとおりである。

	IFRS 第15号及びTopic 606	新基準に取り入れなかった理由
適用開始日の説明	C3項からC8項の経過措置の目的上、(a)適用開始日は、企業が本基準を最初に適用する報告期間の期首である（C2項(a)/606-10-65-1(c)(1)）。	日本基準においては、基準を最初に適用する報告期間の期首と同義で、「適用初年度の期首」との文言が幅広く使用されているため、用語を置き換えるとともに、説明を引き継がないことが考えられる。
完全遡及方式に要求される開示	IAS 第8号第28項の要求事項にかかわらず、本基準を最初に適用する時に、企業は、IAS 第8号第28項(f)で要求している定量的情報を、企業が本基準をC3項(a)に従って遡及適用する場合にのみ、本基準が適用される最初の事業年度の直前の事業年度（「直前期」）についてだけ表示すればよい。企業は、この情報を当期又はそれよりも古い比較対象期間について表示してもよいが、要求はされない（C4項）。  企業が本基準を最初に適用する場合には、250-10-50-1から50-2で要求されている開示を、企業が本基準を606-10-65-1(d)(1)に従って遡及適用する場合に提供する（次の場合を除く）。250-10-50-1(b)(2)で要求されている当期の変動の影響を開示する必要はない。ただし、企業は、遡及的に修正を行ったすべての過去の期間の変動の影響を開示しなければならない（606-10-65-1(e)）。	企業会計基準第24号第10項(5)においては、過去の期間のみの注記が要求されており、当期については注記が要求されていない点と同様であり、当該定めを引き継がないことが考えられる。
残存履行義務の開示	適用開始日前の表示するすべての報告期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（第XX項（¶120）参照）を開示する必要はない（C5(d)項/606-10-65-1(f)(3)）。	早期適用時には、残存履行義務の開示を求めない予定であるため、当該記載については明記しない。 強制適用時において、残存履行義務の開示を求める場合には、当該便法を設けることを検討することが考えられる。
実務上の便法の開示	企業が使用するC5項の実務上の便法のいずれについても、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。（¶C6項/606-10-65-1(g)） (a) 使用した便法 (b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の	企業会計基準第24号第10項(3)において、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合に、その旨及び経過的な取扱いの概要を記載することとされている。また、第10項(5)において、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないと

審議事項(3)-6

	IFRS 第 15 号及び Topic 606	新基準に取り入れなかった理由
	定性的評価	きには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額を記載することが求められている。したがって、当該定めを引き継がないことが考えられる。
修正遡及方式を適用している場合の開示	<p>企業が本基準を C3(b)項に従って遡及適用する場合には、適用開始日を含む報告期間について、次の追加的な開示の両方を提供しなければならない。(『C8 項/606-10-65-1(i)])</p> <p>(a) 財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額</p> <p>(b) C8(a)項で識別された著しい変動の理由の説明</p>	<p>企業会計基準第 24 号第 10 項(5)において、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額を記載することが求められている。したがって、当該定めを引き継がないことが考えられる。</p>

以 上

## 別紙2 IFRS 第15号とTopic 606とで差異がある項目

1. IFRS 第15号とTopic 606とで差異がある項目は、次のとおりである（IFRS 第15号とTopic 606に設けられている実務上の便法及びIFRS 第15号とTopic 606との差異は図1及び図2にまとめている。）。

### (1) 完了した契約の定義

IFRS 第15号では、完了した契約は、IAS 第11号「工事契約」、IAS 第18号「収益」及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを企業が移転した契約であると定義している。一方、Topic 606では、完了した契約の定義を、収益のすべて（又はほとんどすべて）が従来の収益基準に従って認識された契約とされている<sup>2</sup>。

### (2) 完全遡及方式を適用する企業に対する実務上の便法

IASBはIFRS 第15号の明確化により、完全遡及方式を適用する企業に、表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約を修正再表示しないことを認める実務上の便法を追加した（IFRS 第15号C5項(a)(ii)）が、FASBはIASBと同様の実務上の便法を設けていない。

### (3) 修正遡及方式を適用している場合の契約変更の適用日の実務上の便法

IFRS 第15号では、企業が修正遡及方式を適用している場合の契約変更に関する実務上の便法を、表示する最も古い期間の期首時点又は適用開始日のいずれかで適用することができるとしている（IFRS 第15号C7A項）。

一方、Topic 606では、修正遡及方式を適用している場合の契約変更については、完全遡及方式を採用している場合と同様の実務上の便法が使用できるとされている。したがって、修正遡及方式を適用している場合の契約変更の便法については、適用開始日現在で適用することになる（606-10-65-1(h)）。

---

<sup>2</sup> FASBは、Topic 606の経過措置の目的は、Topic 606の移行後に認識される収益のすべて（又はほとんどすべて）がTopic 606に従って認識されるべきであると考えたためとされている（IFRS 第15号BC445H）。



【図表1 IFRS 第15号の各方式に設けられている実務上の便法】

	過去に生じた契約変更		従前の会計基準で「完了した契約」	
完全遡及方式 C3(a)	原則 C3(a)	最も古い比較年度の期首より前に生じた契約変更も検討して修正再表示	原則 C3(a)	最も古い比較年度の期首時点で完了している契約についても検討して修正再表示
	容認 C5(c)	最も古い比較年度の期首より前に生じた契約変更は、簡便的な方法で修正再表示	容認 C5(a), (b), (d)	<ul style="list-style-type: none"> <li>同一年度中に開始して完了した契約、又は最も古い比較年度の期首時点で完了している契約については修正再表示不要</li> <li>完了した契約のうち変動対価のある契約について比較対象報告期間の変動対価金額を見積らず、契約が完了した日における取引価格を使用</li> <li>適用開始日前のすべての報告期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明は不要</li> </ul>
修正遡及方式 C3(b)	原則 C3(b)	過去に生じた契約変更も検討してその累積的影響を適用開始日を含む事業年度の資本の修正として認識	選択適用 C7	適用開始日時点で完了していない契約のみに修正遡及方式を選択可能 <sup>3</sup>
	容認 C7AでC5(c)の適用を容認	簡便的な方法を、最も古い比較年度の期首より前に生じた契約変更、又は適用開始日より前に発生したすべての契約変更に適用		

<sup>3</sup> Topic 606 と文言は異なるが、Topic 606 と同じ選択肢を提供するものであり、IFRS 第15号 BC445J 項には、次の記載がある。

「両審議会は、C7 項を修正して、IFRS 第15号を C3 項(b)に従って次のいずれかに適用する選択肢を企業に与えることを決定した。

(a) 適用開始日現在で完了していない契約のみ（これは、IFRS 第15号の公表時の C7 項の当初の要求であった）、又は(b) 適用開始日現在で完了している契約を含むすべての契約のいずれかである。（以下略）」

【図表 2 Topic 606 の各方式に設けられている実務上の便法】(基準番号はすべて共通して 606-10-65-1)

	過去に生じた契約変更		従前の会計基準で「完了した契約」	
完全遡及方式 (d) (1)	原則 (d) (1)	最も古い比較年度の期首より前に生じた契約変更も検討して修正再表示	原則 (d) (1)	最も古い比較年度の期首時点で完了している契約についても検討して修正再表示
	容認 (f) (4)	Topic 606 に従って表示される最も古い期間の期首より前に生じた契約変更は、簡便的な方法で修正再表示	容認 (f) (1)-(3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>同一年度中に開始して完了した契約については修正再表示不要</li> <li>完了した契約のうち変動対価のある契約について比較対象報告期間の変動対価金額を見積らず、契約が完了した日における取引価格を使用</li> <li>適用開始日前のすべての報告期間について、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明は不要</li> </ul>
修正遡及方式 (d) (2)	原則 (d) (2)	過去に生じた契約変更も検討してその累積的影響を適用開始日を含む事業年度の資本の修正として認識	選択適用 (h)	適用開始日時点で完了していない契約のみ、又は適用開始日現在で完了している契約を含むすべての契約のいずれかに修正遡及方式を選択適用
	容認 (h)で (f) (4)の 適用を 容認	完全遡及方式と同様の実務上の便法を適用可能		

以上