

収益認識に関する会計基準（案）

平成 XX 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
会計基準	3
I. 範 囲	3
II. 用語の定義	4
III. 会計処理	13
1. 基本となる原則	13
2. 収益の認識基準	16
(1) 契約の識別	16
(2) 契約の結合	24
(3) 契約変更	25
(4) 履行義務の識別	29
(5) 履行義務の充足による収益の認識	32
3. 収益の額の算定	43
(1) 取引価格に基づく収益の額の算定	43
(2) 取引価格の算定	44
(3) 履行義務への取引価格の配分	62
(4) 取引価格の変動	71
4. 契約資産、契約負債及び債権	74
IV. 開 示	76
1. 表 示	76
2. 注記事項	77
V. 適用時期等	78
1. 適用時期	78
2. 経過措置	81
3. その他	86
結論の背景	87
経 緯	87
開発にあたっての基本的な方針	91

I. 範 囲	95
II. 用語の定義	103
III. 会計処理等	105
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)	105
1. 基本となる原則	106
2. 収益の認識基準	108
(1) 契約の識別	108
(2) 契約の結合	111
(3) 契約変更	112
(4) 履行義務の識別	115
(5) 履行義務の充足による収益の認識	118
3. 収益の額の算定	122
(1) 取引価格の算定	122
(2) 履行義務への取引価格の配分	125
(3) 取引価格の変動	128
4. 契約資産、契約負債及び債権	129
(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)	130
1. 収益の認識基準	130
(1) 契約の結合	130
(2) 履行義務の充足による収益の認識	131
2. 注記事項	133
IV. 適用時期等	134
1. 適用時期	134
2. 経過措置	136

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

目 的

1. 本会計基準は、本会計基準の範囲（第3項参照）に定める収益に関する会計処理について定めることを目的とする。なお、本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。
2. 平成XX年XX月に、本会計基準を適用する際の指針を定めた企業会計基準適用指針第XX号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針」という。）が公表されている。本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照する必要がある。

会計基準

I. 範 囲

3. 本会計基準は、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。
 - (1) 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）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」（以下「リース会計基準」という。）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（例えば、2つの企業の間で、異なる場所における顧客からの需要を適時に満たすために商品又は製品を交換する契約）
 - (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」（以下「不動産流動化実務指針」という。）の対象となる不動産の譲渡

II. 用語の定義

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。
5. 「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。
6. 「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。
 - (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)

7. 「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。
8. 「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。
9. 「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。
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。
11. 「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。
12. 「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

また、「受注制作のソフトウェア」とは、契約の形式にかかわらず、特定のユーザー向けに制作され、提供されるソフトウェアをいう。

Ⅲ. 会計処理

1. 基本となる原則

13. 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、収益の認識を行うことである。
14. 前項の基本となる原則に従って収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップを適用する（適用指針[設例 1]）。
 - (1) 顧客との契約を識別する（第 16 項から第 28 項参照）。

本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。
 - (2) 契約における履行義務を識別する（第 29 項から第 31 項参照）。

契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。
 - (3) 取引価格を算定する（第 44 項から第 61 項参照）。

変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。
 - (4) 契約における履行義務に取引価格を配分する（第 62 項から第 73 項参照）。

契約において約束した別個の財又はサービスのそれぞれ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。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。

- (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（第 32 項から第 42 項参照）。

約束した財又はサービス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、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

15. 本会計基準の定め（適用指針第 91 項から第 102 項に定める重要性等に関する代替的な取扱いを含む。）は、顧客との個々の契約を対象として適用する。

ただし、本会計基準の定めを複数の特性の類似した契約又は履行義務から構成されるグループ全体を対象として適用することによる財務諸表上の影響が、当該グループの中の個々の契約又は履行義務を対象として適用することによる影響と比較して重要性のある差異を生じさせないことが合理的に見込まれる場合に限り、当該グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することができる。当該グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用する場合、当該グループの規模及び構成要素を反映する見積り及び仮定を用いる（適用指針[設例 11]）。

2. 収益の認識基準

(1) 契約の識別

16. 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。

- (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（適用指針[設例 2]）。

17. 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（第 4 項参照）。契約における権利及び義務の強制力は法的な概念に基づくものであり、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立する。顧客との契約締結に関する慣行及び手続は、国、業種又は企業により異なり、同一企業内でも異なる場合があり（例えば、顧客の階層や、約束した財又はサービスの性質による場合がある。）、それらを考慮して、顧客との合意が強制力のある権利及び義務を生じさせるのか並びにそれを

いつ生じさせるのかを判断する。

18. 本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される。
19. 契約の当事者のそれぞれが、他の当事者に補償することなく完全に未履行の契約を解約する一方的で強制力のある権利を有している場合には、当該契約に本会計基準を適用しない。

完全に未履行の契約とは、次の(1)及び(2)のいずれも満たす契約である。

 - (1) 企業が約束した財又はサービスを顧客に未だ移転していない。
 - (2) 企業が、約束した財又はサービスと交換に、対価を未だ受け取っておらず、対価を受け取る権利も未だ得ていない。
20. 顧客との契約が契約における取引開始日において第 16 項の要件を満たす場合には、事実及び状況の重要な変化の兆候がない限り、当該要件の充足について見直しを行わない。
21. 顧客との契約が第 16 項の要件を満たさない場合には、当該契約が当該要件を事後的に満たすかどうかを引き続き評価し、顧客との契約が当該要件を満たしたときに本会計基準を適用する。
22. 顧客との契約が第 16 項の要件を満たさない場合において、顧客から対価を受け取った場合には、次の(1)又は(2)のいずれかに該当するときに、受け取った対価を収益として認識する。
 - (1) 財又はサービスを顧客に移転する残りの義務がなく、約束した対価のほとんどすべてを受け取っており、顧客への返金は不要であること
 - (2) 契約が解約されており、顧客から受け取った対価の返金は不要であること
23. 顧客から受け取った対価については、前項(1)又は(2)のいずれかに該当するか、あるいは、第 16 項の要件が事後的に満たされるまで、将来における財又はサービスを移転する義務又は対価を返金する義務として、負債を認識する（第 21 項参照）。

(2) 契約の結合

24. 同一の顧客（又は顧客の関連当事者）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(1)から(3)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。
 - (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、第 29 項から第 31 項に従うと単一の履行義務となること

(3) 契約変更

25. 契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更であり、契約の当事者が、契約の当事者の強制力のある権利及び義務を新たに生じさせる変更又は既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更を承認した場合に生じるものである。
- 契約の当事者が契約変更を承認していない場合には、契約変更が承認されるまで、本会計基準を既存の契約に引き続き適用する。
26. 契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、変更された契約の範囲に対応する価格の変更を決定していない場合には、第 47 項から第 49 項及び第 51 項に従って、当該契約変更により変動する取引価格を見積る。
27. 契約変更について、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理する。
- (1) 別個の財又はサービス（第 31 項参照）の追加により、契約の範囲が拡大すること
 - (2) 変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること
28. 契約変更が前項の要件を満たさず、独立した契約として処理されない場合には、契約変更日において未だ移転していない財又はサービスについて、それぞれ次の(1)から(3)のいずれかの方法により処理する。
- (1) 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場合には、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する。残存履行義務に配分すべき対価の額は、次の①及び②の合計額とする（適用指針[設例 3]）。
 - ① 顧客が約束した対価（顧客からすでに受け取った額を含む。）のうち、取引価格の見積りに含まれていたが収益として認識していなかった額
 - ② 契約変更の一部として約束された対価
 - (2) 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はなく、契約変更日において部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、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。これにより完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度（以下「履行義務の充足に係る進捗度」という。）及び取引価格が変更される場合は、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する（適用指針[設例 4]）。
 - (3) 未だ移転していない財又はサービスが(1)と(2)の組み合わせである場合には、契約変更が変更後の契約における未充足の履行義務に与える影響を、(1)及び(2)の方法の目的を考慮して処理する。

(4) 履行義務の識別

29. 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(第6項参照)。
- (1) 別個の財又はサービス(第31項参照)(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)(第30項参照)
30. 前項における一連の別個の財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、顧客への移転のパターンが同じであるものとする。
- (1) 一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、第35項における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たすこと
 - (2) 第38項及び第39項に従って、履行義務の充足に係る進捗度の見積りに、同一の方法が使用されること

(別個の財又はサービス)

31. 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(適用指針[設例5]、[設例6]、[設例17]、[設例25]及び[設例26])。
- (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ことで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)

(5) 履行義務の充足による収益の認識

32. 企業は約束した財又はサービス(本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、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。
33. 契約における取引開始日に、第35項及び第36項に従って、識別されたそれぞれの履行義務が、一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかを判定する。
34. 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。

(一定の期間にわたり充足される履行義務)

35. 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(適用指針[設例7])。
- (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(適用指針[設例8])
 - 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

(一時点で充足される履行義務)

36. 第35項(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。
37. 資産に対する支配を顧客に移転した時点を決断するにあたっては、第34項の定めを考慮する。また、支配の移転を検討する際には、例えば、次の(1)から(5)の指標を考慮する。
- (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

(履行義務の充足に係る進捗度)

38. 一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。
39. 一定の期間にわたり充足される履行義務については、単一の方法で履行義務の充足に係る進捗度を見積り、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用する。

40. 履行義務の充足に係る進捗度は、各決算日に見直し、当該進捗度の見積りを変更する場合は、会計上の見積りの変更（企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 4 項(7)）として処理する。
41. 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る場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識する。
42. 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が、当該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、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る時まで、回収することが見込まれる費用の額で収益を認識する。

3. 収益の額の算定

(1) 取引価格に基づく収益の額の算定

43. 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（第 51 項の定めを考慮する。）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。

(2) 取引価格の算定

44. 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（第 7 項参照）。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（適用指針[設例 28]及び[設例 31]）。
45. 顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。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。
 - (1) 変動対価（第 47 項から第 52 項参照）
 - (2) 契約における重要な金融要素（第 53 項から第 55 項参照）
 - (3) 現金以外の対価（第 56 項から第 59 項参照）
 - (4) 顧客に支払われる対価（第 60 項及び第 61 項参照）
46. 取引価格を算定する際には、財又はサービスが契約に従って顧客に移転され、契約の取消、更新又は変更はないものと仮定する。

(変動対価)

47. 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」という。契約において、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。
48. 変動対価の額の見積りにあたっては、発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額（最頻値）による方法又は発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額（期待値）による方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（適用指針[設例 10]）。
49. 変動対価の額に関する不確実性の影響を見積るにあたっては、契約全体を通じて単一の方法を首尾一貫して適用する。また、企業が合理的に入手できるすべての情報を考慮し、発生し得ると考えられる対価の額について合理的な数のシナリオを識別する。
 50. 顧客から受け取った対価の一部又は全部を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、返金負債を認識する。返金負債の額は、各決算日に見直す（適用指針[設例 11]）。
 51. 第 48 項に従って見積られた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、取引価格に含める（適用指針[設例 11]、[設例 12]及び[設例 13]）。
 52. 見積った取引価格は、各決算日に見直し、取引価格が変動する場合には、第 71 項から第 73 項の定めを適用する（適用指針[設例 13]）。

（契約における重要な金融要素）

53. 契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、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、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする。
54. 顧客との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、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。収益は、財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する。
55. 契約における取引開始日において、約束した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。

（現金以外の対価）

56. 契約における対価が現金以外の場合における取引価格の算定にあたっては、当該対価の時価により算定する。
57. 現金以外の対価の時価を合理的に見積ることができない場合には、当該対価と交換に顧客に約束した財又はサービスの独立販売価格を基礎として当該対価を算定する。
58. 現金以外の対価の時価が変動する理由が、株価の変動等、対価の種類によるものだけではない場合（例えば、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて時価が変動する場合）には、第 51 項の定めを適用する。
59. 企業による契約の履行に資するために、顧客が財又はサービス（例えば、材料、設備又は労働）を拠出する場合には、拠出された財又はサービスに対する支配を獲得するかどうかを判定する。拠出された財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、当該

財又はサービスを、顧客から受け取る現金以外の対価として処理する。

(顧客に支払われる対価)

60. 顧客に支払われる対価は、企業が顧客（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）に対して支払う又は支払うと見込まれる現金の額や、顧客が企業（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）に対する債務額に充当できる金額等を含む。

顧客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、取引価格から減額する。顧客に支払われる対価に変動対価が含まれている場合には、取引価格の見積りを第 47 項から第 51 項に従って行う（適用指針[設例 15]）。

61. 顧客に支払われる対価を取引価格から減額する場合には、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方が発生した時点で（又は発生するにつれて）、収益を減額する。
- (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) 対価を支払うか又は支払を約束する時

(3) 履行義務への取引価格の配分

62. 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。
63. 独立販売価格の比率に基づき、契約において識別されたそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。ただし、第 67 項から第 70 項の定めを適用する場合を除く。
64. 第 65 項から第 70 項の定めは、契約に単一の履行義務しかない場合には適用されない。ただし、第 29 項(2)に従って一連の別個の財又はサービスを移転する約束が単一の履行義務として識別され、かつ、約束された対価に変動対価が含まれる場合には、第 69 項及び第 70 項の定めを適用する。

(独立販売価格に基づく配分)

65. 第 63 項に従って独立販売価格の比率に基づき取引価格を配分する際には、契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財又はサービスについて、契約における取引開始日の独立販売価格を算定し、取引価格を当該独立販売価格の比率に基づき配分する。
66. 独立販売価格を直接観察できない場合には、市場の状況、企業固有の要因、顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積る。類似の状況においては、見積方法を首尾一貫して適用する。

(値引きの配分)

67. 契約における約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、契約における財又はサービスの束について顧客に値引きを行っているものとして、当該値引きについて、契約におけるすべての履行義務に対して比例的に配分する。
68. 前項の定めにかかわらず、次の(1)から(3)の要件のすべてを満たす場合には、契約における履行義務のうち1つ又は複数(ただし、すべてではない。)に値引きを配分する(適用指針[設例16])。
- (1) 契約における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)のそれぞれを、通常は単独で販売していること
 - (2) 当該別個の財又はサービスのうちの一部を束にしたものについても、通常はそれぞれの束における財又はサービスの独立販売価格から値引きして販売していること
 - (3) (2)における財又はサービスの束のそれぞれに対する値引きが、当該契約の値引きとほぼ同額であり、それぞれの束における財又はサービスを評価することにより、当該契約の値引き全体がどの履行義務に対するものかについて観察可能な証拠があること

(変動対価の配分)

69. 次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、変動対価及びその事後的な変動のすべてを、1つの履行義務(あるいは第29項(2)に従って識別された単一の履行義務に含まれる1つの別個の財又はサービス)に配分する(適用指針[設例26])。
- (1) 変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するための活動や当該別個の財又はサービスを移転するための活動(あるいは当該履行義務の充足による特定の結果又は別個の財又はサービスの移転による特定の結果)に個別に関連していること
 - (2) 契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動対価の額のすべてを当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分することが、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写すること
70. 前項の要件を満たさない残りの取引価格については、第62項から第68項の定めを適用して配分する。

(4) 取引価格の変動

71. 取引価格の事後的な変動については、契約における取引開始日以後の独立販売価格の変動を考慮せず、契約における取引開始日と同じ基礎により契約における履行義務に配分する。取引価格の事後的な変動のうちすでに充足した履行義務に配分された額について

ては、取引価格が変動した期の収益の額を修正する（適用指針[設例 13]）。

72. 第 69 項の要件のいずれも満たす場合には、取引価格の変動のすべてについて、次の(1)又は(2)のいずれかのうち 1 つ又は複数（ただし、すべてではない。）に配分する。
- (1) 履行義務
 - (2) 第 29 項(2)に従って識別された単一の履行義務に含まれる一連の別個の財又はサービス
73. 契約変更によって生じる取引価格の変動は、第 25 項から第 28 項に従って処理する。契約変更が第 27 項の要件を満たさず、独立した契約として処理されない場合（第 28 項参照）には、契約変更を行った後に生じる取引価格の変動は、第 71 項及び第 72 項の定めを適用し、次の(1)又は(2)のいずれかの方法で配分する。
- (1) 取引価格の変動が契約変更の前に約束された変動対価の額に起因し、当該契約変更を第 28 項(1)に従って処理している場合には、取引価格の変動を契約変更の前に識別した履行義務に配分する（適用指針[設例 3]）。
 - (2) 第 28 項(1)に従って処理されない場合には、取引価格の変動を契約変更の直後に充足されていない又は部分的に充足されていない履行義務に配分する。

4. 契約資産、契約負債及び債権

74. 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、契約資産又は債権を貸借対照表に計上する。契約資産は、金銭債権として取り扱うこととし、金融商品会計基準に従って処理する。
75. 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を貸借対照表に計上する。

IV. 開示

1. 表示

76. 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。
- 契約資産と債権を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。

2. 注記事項

77. 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。

V. 適用時期等

1. 適用時期

78. 本会計基準は、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。
79. ただし、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本会計基準を適用することができる。
80. 前項の定めに加え、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本会計基準を適用することができる。この適用にあたって、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本会計基準を当該年度の期首に遡って適用する。

2. 経過措置

81. 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（以下「原則的な取扱い」という。）。

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。
82. 本会計基準を原則的な取扱い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。
 - (1) 適用初年度の前連結会計年度及び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、適用初年度の前連結会計年度の連結財務諸表及び四半期連結財務諸表並びに適用初年度の前事業年度の個別財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下合わせて「適用初年度の比較情報」という。）を遡及的に修正しないこと
 - (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比較情報を遡及的に修正すること
 - (3) 適用初年度の前連結会計年度内及び前事業年度内に開始して終了した契約について、適用初年度の前連結会計年度の四半期連結財務諸表及び適用初年度の前事業年度の四半期個別財務諸表を遡及的に修正しないこと

- (4) 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、次の①から③の処理を行い、適用初年度の比較情報を遡及的に修正すること
- 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
83. 第 81 項ただし書きの方法を選択する場合、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、新たな会計方針を遡及適用しないことができる。
- また、第 81 項ただし書きの方法を選択する場合、契約変更について、次の(1)又は(2)のいずれかを適用し、そ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することができる。
- (1) 適用初年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、前項(4)の①から③の処理を行うこと
 - (2) 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、前項(4)の①から③の処理を行うこと
84. 第 81 項から第 83 項の定めにかかわらず、国際財務報告基準（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（又はその連結子会社）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」（以下「IFRS 第 15 号」という。）又は FASB Accounting Standards Codification（米国財務会計基準審議会（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」（以下「Topic 606」という。）のいずれかの経過措置の定めを適用することができる。
85. 第 76 項にかかわらず、契約資産と債権については、貸借対照表に区分して表示しないことができる。その場合、それぞれの残高を注記する必要はない。

3. その他

86. 第 78 項の適用により、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告は廃止する。
- (1) 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）
 - (2) 企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）
 - (3) 実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）

結論の背景

経緯

87. 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。」（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）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（2014 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。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、IFRS と米国会計基準により作成される財務諸表における収益の額は当該基準により報告されることとなる。

売上高、営業収入等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、収益は、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報と考えられる。

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、IFRS 第 15 号を踏まえた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。

88. 当委員会では、検討の初期の段階で適用上の課題や今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、平成 28 年 2 月に「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（平成 28 年 4 月に一部改訂している。）。

意見募集文書では、次の事項を、収益認識に関する包括的な会計基準の開発の意義として掲げている。

- (1) 我が国の会計基準の体系の整備
- (2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上
- (3) 企業により開示される情報の充実

意見募集文書に対して 33 通のコメント・レターが寄せられ、コメント・レターの大半は IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を全般的には支持するものであったが、適用上の課題も多く寄せられた。

当委員会では、これらの意見募集文書に寄せられた意見を踏まえ、課題の抽出を行い、それらを検討したうえで、本公開草案を公表することとした。

89. なお、当委員会は、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おり、本会計基準の内容は、当該中期運営方針に沿ったものである。

90. また、本会計基準の適用により、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告は廃止される。
- (1) 工事契約会計基準
 - (2) 工事契約適用指針
 - (3) ソフトウェア取引実務対応報告

開発にあたっての基本的な方針

91. 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 つである国内外の企業間における財務諸表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。
92. 前項の方針の下、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。
- (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
93. 連結財務諸表に関する方針を前項のとおり定めた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) 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、本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

94. 本会計基準は、上記の基本的な方針の下で開発しており、次の構成としている。

(1) 基本的に IFRS 第 15 号の会計基準の内容を基礎とした定め

- ① 本会計基準のうち第 13 項から第 76 項
- ② 適用指針のうち第 4 項から第 88 項及び第 103 項

(2) 追加的に定めた代替的な取扱い

適用指針のうち第 91 項から第 102 項

I. 範囲

95. 本会計基準で取り扱う範囲は、IFRS 第 15 号と同様に、顧客との契約から生じる収益とし、顧客との契約から生じるものではない取引又は事象から生じる収益は、本会計基準で取り扱わないこととした。

契約の相手方が、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である顧客（第 5 項参照）である場合にのみ、本会計基準が適用される。

96. 顧客との契約から生じる収益のうち、金融商品会計基準の範囲に含まれる利息、金融商品の消滅の認識時に発生する利益等の金融商品に係る取引は、IFRS 第 15 号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした（第 3 項(1)参照）。

97. 顧客との契約から生じる収益のうち、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引（貸手の会計処理）は、IFRS 第 15 号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした（第 3 項(2)参照）。

なお、本会計基準では、割賦基準により収益を認識することは認められていないが、当該内容は、リース取引の貸手の会計処理に影響し得る。リース取引に関する会計基準については、今後、国際的な会計基準（IFRS 第 16 号「リース」）との整合性の観点から、会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う予定であり、当該貸手の会計処理については、当該検討に含めて行う予定である。

98. 保険契約については、現行の我が国における会計基準においてその会計処理を定めたものはないが、IFRS 第 15 号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした（第 3 項(3)参照）。
99. 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については、商品又は製品を交換する同業他社は、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットを獲得するために企業と契約しているため、顧客の定義に該当するが、IFRS 第 15 号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした（第 3 項(4)参照）。IFRS 第 15 号においては、同業他社との棚卸資産の交換について収益を認識し、その後で再び最終顧客に対する棚卸資産の販売について収益を認識することとなる結果は適切ではないとされている。我が国においては、棚卸資産の交換取引に関する会計処理の定めが明示されていないが、IFRS 第 15 号と同様に、同業他社との棚卸資産の交換について収益を認識することは適切ではないと考えられる。
100. 金融商品に関する会計基準については、今後、国際的な会計基準（IFRS 第 9 号「金融商品」）との整合性の観点から、会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う予定である。顧客との契約から生じる収益に該当する金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料については、金融商品に関する会計基準を改訂する場合には、その会計処理が変わる可能性があるため、本会計基準の適用範囲から除外している（第 3 項(5)参照）。
101. IFRS においては、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却について、IFRS 第 15 号と同様の収益の認識を行うよう改正が行われているが、本会計基準においては、固定資産の売却については論点が異なり得るため改正の範囲に含めていない。また、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットとなる不動産のうち、不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡に係る会計処理は、連結の範囲等の検討と関連するため、本会計基準の適用範囲から除外している（第 3 項(6)参照）。
102. 本会計基準では、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。

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、契約コストの会計処理を連結財務諸表と個別財務諸表で異なるものとするのは実務上の負担を生じさせると考えられるため、個別財務諸表において 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は妨げられないものとした。

また、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連結子会社が当該連結子会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に本会計基準を適用する場合にも、契約コストの会計処理を親会社の連結財務諸表における会計処理と異なるものとするのは実務上の負担を生じさせると考えられるため、連結財務諸表及び個別財務諸表において

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は妨げられないものとした。

II. 用語の定義

103. 本会計基準では、IFRS 第 15 号における用語の定義のうち、必要と考えられるものについて、本会計基準の用語の定義に含めている（第 4 項から第 11 項参照）。
104. 工事契約については、工事契約会計基準における定義を踏襲している（第 12 項参照）。なお、請負契約ではあっても専らサービスの提供を目的とする契約や、外形上は工事契約に類似する契約であっても、工事に係る労働サービスの提供そのものを目的とするような契約は、工事契約会計基準と同様に、工事契約に含まれない。
- また、受注制作のソフトウェアの範囲については、工事契約会計基準と同様に、「研究開発費等に係る会計基準」（平成 10 年 3 月 企業会計審議会）及びソフトウェア取引実務対応報告を踏襲している（第 12 項参照）。

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）

105. 第 94 項に記載したとおり、本会計基準の本文のうち第 13 項から第 76 項は、基本的に IFRS 第 15 号における会計基準の内容を基礎としており、結論の背景についても、第 106 項から第 129 項は、IFRS 第 15 号における会計基準及び結論の根拠を基礎としている。

1. 基本となる原則

106. 本会計基準では、IFRS 第 15 号と同様に、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、基本となる原則を示している（第 13 項参照）。また、本会計基準では、市場関係者の理解に資するために、基本となる原則に従って収益を認識するための 5 つのステップを示している（第 14 項参照）。
107. 本会計基準の定め（適用指針第 91 項から第 102 項に定める重要性等に関する代替的な取扱いを含む。）は、顧客との個々の契約を対象として適用する。ただし、企業が多数の類似した契約又は履行義務を有していることもあり、実務的な方法として、本会計基準を特性の類似した契約又は履行義務から構成されるグループ全体に適用する（例えば、当該グループを収益認識の単位又は収益の額の算定単位として用いる。）ことによる財務諸表上の影響が、当該グループの中の個々の契約又は履行義務を対象として本会計基準の定めを適用することによる影響と比較して重要性のある差異を生じさせないことが合理的に見込まれる場合に限り、個々の契約又は履行義務を対象とせず、当該グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することを認めている（第 15 項参照）。

2. 収益の認識基準

(1) 契約の識別

108. 本会計基準が適用される顧客との契約は、第 16 項に定める 5 つの要件のすべてを満たす顧客との契約である。当該要件の 1 つである「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」(第 16 項(5)参照)を評価する際に、企業が顧客に価格の引下げを提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、企業が権利を得ることとなる対価の額は契約に記載される価格よりも低くなることを考慮する。
109. 契約の中には、固定された存続期間がなく、契約の当事者のそれぞれがいつでも終了又は変更できるものがあり、また契約に定められた一定期間ごとに自動更新となるものがあるが、本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される(第 18 項参照)。
110. 顧客との契約が契約における取引開始日において第 16 項の要件を満たす場合には、事実及び状況の重要な変化の兆候がない限り、当該要件の充足について見直しを行わない(第 20 項参照)が、例えば、顧客が対価を支払う能力が著しく低下した場合には、顧客に移転する残りの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かどうかについて見直しを行う。

(2) 契約の結合

111. 複数の契約は、区分して処理するか単一の契約として処理するかにより収益認識の時期及び金額が異なる可能性があるため、第 24 項の要件を満たす場合には、複数の契約を結合して単一の契約として処理する。

(3) 契約変更

112. 契約変更は、契約の当事者による承認により生じるものであり、当該承認は、書面や口頭による合意で行われる場合もあれば、取引慣行により含意される場合もある。
- 契約の当事者が契約変更の範囲又は価格(あるいはその両方)について合意していない場合や、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、変更された契約の範囲に対応する価格の変更を決定していない場合でも、契約変更は生じる可能性がある。契約変更により新たに生じる又は変化する権利及び義務が強制力のあるものかどうかを判定するにあたっては、契約条件並びにすべての関連する事実及び状況を考慮する。
113. 契約変更を独立した契約として処理する要件の 1 つとして、変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること(第 27 項(2)参照)がある。これは、例えば、類似の財又はサービスを新規顧客に販売する際に生じる販売費を企業が負担する

必要がないため、顧客が受ける値引きについて独立販売価格を調整することである。

114. 契約変更から生じる取引価格の変更と、変動対価の見積りの変更は、異なる経済事象の結果である。変動対価の見積りの変更は、契約における取引開始日に識別され合意された変数の変化から生じるものであるが、契約変更から生じる取引価格の変更は、契約の当事者間での独立した事後的な交渉から生じるものである。

(4) 履行義務の識別

115. 顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスを明示する。しかし、顧客との契約には、契約締結時に、企業が財又はサービスを移転するという顧客の合理的な期待が生じる場合において、取引慣行、公表した方針等により含意されている約束が含まれる可能性があり、顧客との契約において識別される履行義務は、当該契約において明示される財又はサービスに限らない可能性がある。

(別個の財又はサービス)

116. 約束した財又はサービスには、例えば、次のものがある。
- (1) 企業が製造した財の販売（例えば、製造業者の製品）
 - (2) 企業が購入した財の再販売（例えば、小売業者の商品）
 - (3) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売（例えば、企業が再販売するチケット）
 - (4) 契約上合意した顧客のための作業の履行
 - (5) 財又はサービスを提供できるように待機するサービス（例えば、利用可能となった時点で適用されるソフトウェアに対する不特定のアップデート）あるいは顧客が使用を決定した時に顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービスの提供
 - (6) 財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配するサービスの提供（例えば、他の当事者の代理人として行動すること）
 - (7) 将来において顧客が再販売する又はその顧客に提供することができる財又はサービスに対する権利の付与（例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約束すること）
 - (8) 顧客に代わって行う資産の建設、製造又は開発
 - (9) ライセンスの供与
 - (10) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（当該オプションが重要な権利を顧客に提供する場合）
117. 顧客は、単独で財又はサービスから便益を享受することができる場合や、顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることによってのみ財又はサービスから便益を享

受できる場合がある（第 31 項(1)参照）。容易に利用できる資源とは、企業又は他の企業が独立して販売する財又はサービス、あるいは、顧客が企業からすでに獲得した資源（企業が契約に基づきすでに顧客に提供している財又はサービスを含む。）若しくは他の取引又は事象からすでに獲得した資源である。

さまざまな要因により、財又はサービスから単独で顧客が便益を享受できること、あるいは、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ことで顧客が便益を享受できることが示される可能性がある。例えば、それは、企業が特定の財又はサービスを通常は独立して販売するという事実により示される可能性がある。

（５）履行義務の充足による収益の認識

118. 財又はサービスは、瞬間的であるとしても、受け取って使用する時点では資産である。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。）であり（第 34 項参照）、資産の便益とは、例えば、次の方法により直接的又は間接的に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー（インフロー又はアウトフローの節減）である。

- (1) 財の製造又はサービスの提供のための資産の使用
- (2) 他の資産の価値を増大させるための資産の使用
- (3) 負債の決済又は費用の低減のための資産の使用
- (4) 資産の売却又は交換
- (5) 借入金の担保とするための資産の差入れ
- (6) 資産の保有

（一定の期間にわたり充足される履行義務）

119. 第 35 項(2)を判定するにあたっては、第 34 項の定めを考慮する。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生じる資産又は価値が増加する資産は、有形又は無形のいずれの場合もある。例えば、顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、一般的に、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配する。

120. 一部の財又はサービスについては、第 35 項(1)又は(2)の要件を満たすことが困難な場合があるため、第 35 項(3)の要件を定めている。

（履行義務の充足に係る進捗度）

121. 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（第 41 項参照）とは、進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合である。

3. 収益の額の算定

(1) 取引価格の算定

(変動対価)

122. 変動対価の額の見積りにあたっては、最頻値又は期待値による方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（第 48 項参照）。最頻値は、契約において生じ得る結果が 2 つしかない場合（例えば、割増金の条件を達成するか否かのいずれかである場合）には、変動対価の額の適切な見積りとなる可能性がある。期待値は、特性の類似した多くの契約を有している場合には、変動対価の額の適切な見積りとなる可能性がある。
123. 変動対価の額の見積りに使用する情報は、通常、入札や提案等の過程及び財又はサービスの価格設定において経営者が使用する情報と同様である（第 49 項参照）。

(契約における重要な金融要素)

124. 重要な金融要素は、信用供与の約束が契約に明記されているか、契約の当事者が合意した支払条件に含意されているかにかかわらず、存在する可能性がある（第 53 項参照）。

(2) 履行義務への取引価格の配分

(独立販売価格に基づく配分)

125. 独立販売価格の最善の見積りは、企業が同様の状況において独立して類似の顧客に財又はサービスを販売する場合における当該財又はサービスの観察可能な価格である。財又はサービスの契約上の価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格である場合があるが、そのように推定されるわけではない。
- 独立販売価格を直接観察できない場合には、第 62 項の定めと整合する取引価格の配分となる独立販売価格を見積る。

(値引きの配分)

126. 第 68 項の要件を満たす場合を除き、契約におけるすべての履行義務に対して値引きを比例的に配分すること（第 67 項参照）は、基礎となる別個の財又はサービス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整合する。

(変動対価の配分)

127. 契約において約束された変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、次のいずれかのように契約の特定の一部に帰属する場合（第 69 項参照）もある。
- (1) 契約における履行義務のうち 1 つ又は複数（ただし、すべてではない。）（例えば、割増金の受取りが、企業が約束した財又はサービスを所定の期間内において移転することを条件とする場合）
 - (2) 第 29 項(2)に従って識別された単一の履行義務に含まれる 1 つ又は複数の別個の

財又はサービス（例えば、2年間の清掃サービスの2年目において約束された対価が、所定の物価上昇率の変動に基づき増額される場合）

（3）取引価格の変動

128. 取引価格は、契約における取引開始日以後にさまざまな理由で変動する可能性があり、これには、不確実な事象が確定することや他の状況の変化により、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を変動させるものが含まれる。

4. 契約資産、契約負債及び債権

129. 対価に対する企業の権利が無条件である（第11項参照）とは、当該対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみであるものをいう。例えば、支払に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となる可能性があるとしても、債権を認識する。

対価に対する無条件の権利は、通常、履行義務を充足して顧客に請求した時に生じる。ただし、顧客への支払の請求は、企業が対価に対する無条件の権利を有することを示すものではなく、対価を受け取る期限が到来した時に対価に対する無条件の権利を有する場合がある。

（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）

1. 収益の認識基準

（1）契約の結合

130. 契約の結合の定めにおける関連当事者（第24項参照）とは、企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」に定める関連当事者をいう。

（2）履行義務の充足による収益の認識

131. IFRS第15号では、収益の認識時期を、財又はサービスに対する顧客の支配の獲得により判断するとされている（第32項参照）。審議の過程では、この支配の移転の考え方について、工事進行基準は活動を基礎として業績を測定するものであり支配の移転の考え方と相容れず、基準内で整合性が図られていないのではないかと懸念が聞かれた。

この点、IFRS第15号の開発過程において、市場関係者から、工事進行基準の適用が認められない場合には工事契約に関する有用な情報が提供されなくなるとの懸念が寄せられたことを受けて、IASBは支配の移転の考え方を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされている。

当委員会では、これらのIFRS第15号の開発の経緯及び国際的な比較可能性を考慮し

て、工事契約についても IFRS 第 15 号における会計処理を取り入れることとした。

(履行義務の充足に係る進捗度)

132. IFRS 第 15 号では、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が、当該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、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る時まで、回収することが見込まれる費用の額で収益を認識することとされている（第 42 項参照）。審議の過程では、この取扱い（原価回収基準）に関して、工事契約に係る財務指標を歪め期間比較を困難にするおそれがある等の意見が聞かれたが、履行義務の充足が進捗しているという事実を反映するために一定の額の収益を認識すべきとの IFRS 第 15 号における論拠を否定するまでには至らないと考えられ、IFRS 第 15 号における会計処理を取り入れることとした。

2. 注記事項

133. IFRS 第 15 号の注記事項の定めは、収益に関する財務諸表利用者の理解に役立つことを目的として、従来の会計基準と比較して拡充されており、比較可能性を改善するものと考えられる。一方、当該注記事項の拡充に対して、我が国の市場関係者からは、IFRS 第 15 号の開発段階から、特に契約残高や残存履行義務に配分した取引価格等の一部の定量的な情報の注記について、実務上の負担に関する強い懸念が寄せられており、最終化された IFRS 第 15 号の注記事項の定めに対しても引き続き懸念が聞かれている。

本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、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（準備期間を含む。）に、注記事項の定めを検討することとした。

また、本会計基準を早期適用するときには、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た（第 77 項参照）。企業が履行義務を充足する通常の時点とは、例えば、商品又は製品の出荷時、引渡時、サービスの提供に応じて、あるいはサービスの完了時をいう。

IV. 適用時期等

1. 適用時期

134. 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、本会計基準の適用により従来と収益を認識する時期又は額が大きく異なる場合、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新

たな会計基準又は改正された会計基準の公表における通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要があると考えられる。よって、本会計基準は、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した（第 78 項参照）。

135. また、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、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を適用すると同時に、当該企業の個別財務諸表に対して本会計基準を適用するニーズが聞かれることから、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本会計基準を適用することができることとした（第 79 項参照）。

さらに、本会計基準の最終化の時期及び 12 月末を決算期末とする 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 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本会計基準を適用することができることとした。この場合、比較可能性を確保する観点から、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本会計基準を当該年度の期首に遡って適用することとした（第 80 項参照）。

2. 経過措置

136. 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 81 項から第 83 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（又はその連結子会社）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 84 項参照）。

137. 第 133 項に記載のとおり、本会計基準を早期適用する段階においては、基本的に注記事項は定めないこととし、契約資産と債権については、貸借対照表に区分して表示しないことができ、貸借対照表に区分して表示しない場合でも、それぞれの残高を注記しないことができることとし（第 85 項参照）、当該区分表示の要否は、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（準備期間を含む。）に検討することとした。また、IFRS 第 15 号に定められている損益計算書における顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）の区分表示の要否についても、同じく本会計基準が適用される時までには検討することとした。

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

本会計基準の公表により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」

第 31 項

棚卸資産には、未成工事支出金等、注文生産や請負作業についての仕掛中のものも含まれる。なお、工事契約及び受注制作のソフトウェアに係る収益及びその原価に関する施工者の会計処理及び開示については、~~企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」~~企業会計基準第 XX 号「収益認識に関する会計基準」において定めている。

以 上