

I. はじめに

7月20日、企業会計基準委員会より収益認識に関する会計基準及び同適用指針の公開草案並びにその設例が公表されました。

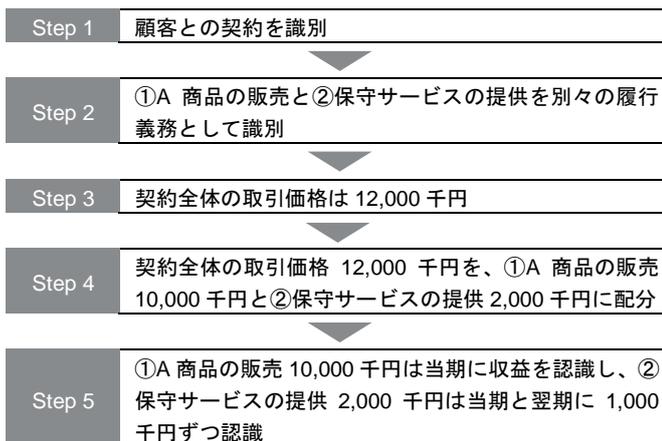
基本的な考えは1年半前の意見募集時と変わらず、財務諸表の国際的な比較可能性を高めるため、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」をベースとしています。そこで、以前の [Seiwa Newsletter Vol.9「収益認識に関する包括的な会計基準」](#)にて掲載した収益認識の基本原則である5つのステップを再掲します。

-
- Step 1: 顧客との契約を識別する
 - Step 2: 契約における履行義務を識別する
 - Step 3: 取引価格を算定する
 - Step 4: 取引価格を契約における履行義務に配分する
 - Step 5: 履行義務の充足時に収益を認識する
-

この5つのステップを【取引例】に当てはめると次のとおりとなります。

【取引例】

企業は、当期首に標準的なA商品の販売と2年間の保守サービスの提供を一体で顧客と契約し、当期にA商品を顧客に引き渡し、当期と翌期に保守サービスを行う。契約書に記載されたA商品と2年間の保守サービスの提供の対価の合計金額は12,000千円である。



II. IFRS15にない日本特有の取扱い

本適用指針では、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ない範囲

で、IFRS15における取扱いとは別に、重要性の乏しい事項に関する代替的な取扱いが定められています。以下に、主なものを紹介します。

(1) 履行義務の識別

契約全体に対して重要でない財又はサービスについては、別個の履行義務として識別しないことができます。

例えば、家電量販店が無料配送サービスを行っている場合、当該配送サービスの取引全体に占める重要性が低いと判断される場合には、顧客から收受した対価を商品の対価と配送サービスの対価とに区分してそれぞれ収益認識する必要はありません。

(2) 一定の期間にわたり充足される履行義務

工事契約や役務の提供など一定の期間にわたり充足される履行義務については、顧客に対する契約ごとに、一定の期間にわたって進捗度を見積もり収益認識することとされていますが、以下のケースについては容認規定があります。

- 工期のごく短い工事契約について、工事完成基準によることができる
- 船舶による運送サービスについて、発港から帰港までの期間が通常の期間である場合には、複数の顧客の積荷を積載する一航海を単一の履行義務とみなすことができる

【事例1: 船舶による運送サービス】

■ 事案

航路: A港 ⇒ (5日間) ⇒ B港 ⇒ (3日間) ⇒ C港
 荷主X: A港 ⇒ C港、運賃80万円(10万円/日)
 荷主Y: A港 ⇒ B港、運賃85万円(17万円/日)
 荷主Z: B港 ⇒ C港、運賃27万円(9万円/日)

■ 原則処理

A港 ⇒ B港の5日間は毎日27万円、B港 ⇒ C港の3日間は毎日19万円の収益を認識
 ※ A港 ⇒ B港の航海中は荷主X・Y、B港 ⇒ C港の航海中は荷主X・Zの収益を認識する

■ 容認処理

8日間にわたって、毎日24万円の収益を認識
 ※ 荷主X・Y・Zとの契約を単一の履行義務とする
 (80万円+85万円+27万円) ÷ (5日+3日) = 24万円

(3) 一時点で充足される履行義務

商品の販売については、当該商品に対する支配を顧客に移転することにより履行義務が充足され、収益を認識することができます。この際、具体的には以下の要件を考慮します。

- 顧客に提供した商品の対価を請求する権利を有している
- 商品の法的所有権が顧客に移転している
- 商品の物理的占有が移転されている
- 顧客が商品の所有に伴う重大なリスクを負い、経済的価値を享受できる状況にある
- 顧客が商品を検収している

この要件に従えば、我が国の会計慣行である出荷基準は認められないこととなります。ただし、国内での商品販売において、出荷から顧客による検収までの期間が通常の期間（数日程度）である場合には、原則通り支配の移転時に収益を認識した場合との差異に重要性が乏しいと考えられるため、出荷基準や着荷基準によることができます。

(4) 進捗度の判断

工事契約において、着工時点で実行予算が確定していない等の理由で、進捗度を合理的に見積もることができないケースがあります。このような場合、本基準では、発生した費用のうち顧客から回収できると見込まれる金額を収益として認識する「原価回収基準」が原則となりますが、実行予算が確定して進捗度を合理的に見積もれるようになる時点まで収益を認識しないことも認められています。

【事例2:進捗度が見積もれない工事契約】

■ 事案

決算日において、契約金額 1,000 万円の工事契約がある。決算日までに発生した当該工事に係る費用は50万円であるが、決算日時点では実行予算が確定しておらず、進捗度が見積もれない。ただし、当該工事から損失が発生する可能性はないと判断されている。

■ 原則処理

工事収益 50 万円、工事原価 50 万円を計上

■ 容認処理

損益は認識せず、当期に発生した費用 50 万円は未成工事支出金として計上

(5) 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い

工事契約等から損失が見込まれる場合については、日本には引当金に関する包括的な会計基準がないことから本収益認識基準に織り込まれましたが、会計処理としては従来の工事損失引当金の取扱いを踏襲することとされています。

III. 適用時期及び経過措置等に関する取扱い

(1) 適用時期

本基準は、平成 33 年 4 月 1 日以後開始事業年度の期首から適用することとされています。企業によっては業務プロセスの見直しやシステム改修を要することから、相応の準備期間が設けられました。

一方、すでに IFRS や USGAAP に基づいて連結財務諸表を作成・開示している企業にとっては、単体も同じ会計基準を採用したいとのニーズがあるため、早期適用も認められます。

- 平成 30 年 4 月 1 日以後開始事業年度の期首より（3 月決算会社等の場合）
- 平成 30 年 12 月 31 日から平成 31 年 3 月 30 日終了事業年度の年度末より（12 月決算会社等の場合）

(2) 経過措置

本基準の適用は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」として取扱い、新たな会計方針を過去の期間の全てに遡及適用することが原則です。ただし、当該変更に伴う累積的影響額を適用初年度の期首利益剰余金に加減し、当期首から新たな会計方針を適用することも認められます。

(3) 注記事項

本基準を早期適用する企業に対しては、必要最小限の事項として、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（つまり、収益を認識する時点）を注記することが求められます。

IFRS15 は収益認識に関する注記事項が拡充されていますが、日本では実務上の負担に関する強い懸念が示されていることから、本基準が強制適用される時まで、引き続き注記事項の定めが検討されることとなっています。

IV. おわりに

収益認識基準は、適用までに 3 年以上の準備期間が設けられています。各企業は当該基準の自社への影響を慎重に見極め、必要な対応を図っていくこととなりますが、本基準導入にかかるコストを抑えるため、今回紹介した重要性の乏しい場合における代替的な取扱いが自社に適用できるかどうか、導入準備にあたって考慮することが非常に有用です。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>