

企業会計基準第27号
「法人税，住民税及び事業税
等に関する会計基準」

§ 29

29-1 範囲

- Q01** 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」は、連結財務諸表及び個別財務諸表における次の事項に適用する。
- (1) 我が国の法令に従い納付する税金のうち法人税、住民税及び事業税等に関する会計処理及び開示
 - (2) 我が国の法令に従い納付する税金のうち受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税に関する開示
 - (3) 外国の法令に従い納付する税金のうち外国法人税に関する開示

29-2 用語の定義

- Q02** 「事業税」とは、地方税法の規定に基づく税金であり、法人の行う事業に対して都道府県が課すものをいう。事業税には、付加価値額によって課すもの（付加価値割）、資本金等の額によって課すもの（資本割）、所得によって課すもの（所得割）がある。

- Q03** 「外国法人税」とは、外国の法令により課される法人税に相当する税金で政令に定めるもの（法人税法第69条及び法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第141条）をいう。すべての外国法人税は、法人税法等に基づき税額控除の適用を受ける。

- A01** ○ (2, 3)
- なお、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」は、特に明示しない限り、個別財務諸表における会計処理及び開示を想定して定めている。連結財務諸表における会計処理及び開示は、個別財務諸表における会計処理及び開示に準じて行う。
- また、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」において、連結納税制度を適用する場合の法人税及び地方法人税に係る会計処理及び開示の具体的な取扱いが定められている場合、当該取扱いが適用される。

- A02** ○ (4(4))

- A03** × (4(6))
- 「外国法人税」とは、外国の法令により課される法人税に相当する税金で政令に定めるもの（法人税法第69条及び法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第141条）をいう。外国法人税には、法人税法等に基づき税額控除の適用を受けるものと税額控除の適用を受けないものがある。

Q04 「更正」とは、法人税、住民税及び事業税等について、提出した納税申告書に納付すべきものとして記載した税額に不足額がある場合や提出した納税申告書に記載した純損失の金額が過大であった場合に、当該納税申告書に記載された課税標準又は税額を修正する納税申告書を税務署長又は地方公共団体の長に提出することにより、提出した納税申告書に係る課税標準又は税額を変更することをいう。

「修正申告」とは、法人税、住民税及び事業税等について、提出した納税申告書に記載された課税標準又は税額の計算が法令に従っていなかった場合やその他当該課税標準又は税額が税務署長又は地方公共団体の長の調査したところと異なる場合に、その調査により、当該納税申告書に係る課税標準又は税額を変更することをいう。

A04 × (4)(8) (9)

「更正」とは、法人税、住民税及び事業税等について、提出した納税申告書に記載された課税標準又は税額の計算が法令に従っていなかった場合やその他当該課税標準又は税額が税務署長又は地方公共団体の長の調査したところと異なる場合に、その調査により、当該納税申告書に係る課税標準又は税額を変更することをいう。

「修正申告」とは、法人税、住民税及び事業税等について、提出した納税申告書に納付すべきものとして記載した税額に不足額がある場合や提出した納税申告書に記載した純損失の金額が過大であった場合に、当該納税申告書に記載された課税標準又は税額を修正する納税申告書を税務署長又は地方公共団体の長に提出することにより、提出した納税申告書に係る課税標準又は税額を変更することをいう。

なお、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」において、更正及び修正申告を「更正等」という。

29-3 会計処理

Q05 当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等については、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上する。

A05 ○ (5)

なお、「所得等に対する法人税、住民税及び事業税等」には、所得に対する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）のほかに、住民税（均等割）及び事業税（付加価値割及び資本割）を含むものとする。

<p>Q06</p>	<p>過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合、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」に定める誤謬に該当するときを除き、原則として、当該追徴税額を損益に計上する。</p>
<p>Q07</p>	<p>過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、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」に定める誤謬に該当するときを除き、当該還付税額を損益に計上する。</p>
<p>Q08</p>	<p>過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追徴税額を納付したが、当該追徴の内容を不服として法的手段を取る場合において、還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、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」に定める誤謬に該当するときを除き、当該還付税額を損益に計上する。</p>
<p>29-4 開示</p>	
<p>Q09</p>	<p>法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）は、損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目をもって表示する。</p>

<p>A06</p>	<p>○ (6) なお、更正等による追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金については、当該追徴税額に含めて処理する。</p>
<p>A07</p>	<p>○ (7)</p>
<p>A08</p>	<p>○ (8)</p>
<p>A09</p>	<p>○ (9)</p>

Q10	事業税（付加価値割及び資本割）は、原則として、損益計算書の売上原価として表示する。
Q11	法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額は、貸借対照表の流動負債の区分に、未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示する。
Q12	法人税、住民税及び事業税等の税額が、中間申告により納付された税額を下回る場合等により還付されるとき、当該還付税額のうち受領されていない税額は、貸借対照表の流動資産の区分に、未収還付法人税等などその内容を示す科目をもって表示する。
Q13	受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額は、損益計算書の法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）として表示する。ただし、当該金額の重要性が乏しい場合、営業外費用に含めて表示することができる。
Q14	外国法人税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額は、その内容に応じて適切な科目に表示する。なお、外国子会社（法人税法第23条の2）からの受取配当金等に課される外国源泉所得税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示する。

A10	× (10) 事業税（付加価値割及び資本割）は、原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費として表示する。ただし、合理的な配分方法に基づきその一部を売上原価として表示することができる。
A11	○ (11)
A12	○ (12)
A13	× (13) 受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税のうち法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額は、損益計算書の営業外費用として表示する。ただし、当該金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示することができる。
A14	○ (14)

<p>Q15</p>	<p>法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）の更正等による追徴税額及び還付税額は，原則として，法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）に含めて表示する。ただし，法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次に，その内容を示す科目をもって表示することもできる。</p>
<p>Q16</p>	<p>事業税（付加価値割及び資本割）の更正等による追徴税額及び還付税額は，原則として，損益計算書の販売費及び一般管理費として表示する。ただし，合理的な配分方法に基づきその一部を売上原価として表示することができる。</p>
<p>Q17</p>	<p>法人税，住民税及び事業税等の更正等による追徴税額のうち納付されていない税額は，当事業年度の所得等に対する法人税，住民税及び事業税等のうち納付されていない税額に含めて表示する。</p>
<p>Q18</p>	<p>法人税，住民税及び事業税等の更正等による還付税額のうち受領されていない税額は，当事業年度の所得等に対する法人税，住民税及び事業税等の還付税額のうち受領されていない税額に含めて表示する。</p>

<p>A15</p>	<p>× (15) 法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）の更正等による追徴税額及び還付税額は，<u>法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次に，その内容を示す科目をもって表示する。</u>ただし，<u>これらの金額の重要性が乏しい場合，法人税，地方法人税，住民税及び事業税（所得割）に含めて表示することができ</u>る。</p>
<p>A16</p>	<p>○ (16)</p>
<p>A17</p>	<p>○ (17)</p>
<p>A18</p>	<p>○ (18)</p>

企業会計基準第29号
「収益認識に関する
会計基準」

§ 30

30-1 範囲

Q01 「収益認識に関する会計基準」は、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のすべてに適用される。

A01 × (3, 4)

「収益認識に関する会計基準」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」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（平成20年法律第56号）における定義を満たす保険契約
- (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」の対象となる不動産（不動産信託受益権を含む。）の譲渡

なお、顧客との契約の一部が上記(1)から(6)に該当する場合には、上記(1)から(6)に適用される方法で処理する額を除いた取引価格について、「収益認識に関する会計基準」を適用する。

30-2 用語の定義

Q02 「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。

Q03 「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。

Q04 「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)及び(2)のいずれをも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）

Q05 「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（第三者のために回収する額も含む。）をいう。

Q06 「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。

A02 ○ (5)

A03 ○ (6)

A04 × (7)

「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）

A05 × (8)

「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。

A06 ○ (9)

Q07	「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（債権を含む。）をいう。
Q08	「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。
Q09	「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。
Q10	「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。
Q11	「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。
Q12	「原価回収基準」とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法をいう。

A07	× (10) 「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、 <u>債権を除く。</u> ）をいう。
A08	○ (11)
A09	○ (12)
A10	○ (13)
A11	○ (14)
A12	○ (15)

30-3 会計処理

1 基本となる原則

Q13 「収益認識に関する会計基準」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、収益を認識することである。

A13 ○ (16)

Q14 「収益認識に関する会計基準」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(4)のステップを適用する。

- (1) 顧客との契約を識別する。
- (2) 契約における履行義務を識別する。
- (3) 取引価格を算定する。
- (4) 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。

A14 × (17)

「収益認識に関する会計基準」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。

- (1) 顧客との契約を識別する。
「収益認識に関する会計基準」の定めは、顧客と合意、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。
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。
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。
契約において約束した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。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。

約束した財又はサービス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、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。

Q15 「収益認識に関する会計基準」の定め（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しなければならず、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は認められない。

A15 × (18)
「収益認識に関する会計基準」の定め（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、「収益認識に関する会計基準」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「収益認識に関する会計基準」の定めを適用することができる。この場合、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。

2 収益の認識基準

(1) 契約の識別

Q16 「収益認識に関する会計基準」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

Q17 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。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る（例えば、顧客の属性や、約束した財又はサービスの性質により異なる場合がある。）。そのため、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どうか並びにいつ生じさせるのかを判断する。

A16 ○ (19)

なお、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。

A17 ○ (20)

Q18	<p>「収益認識に関する会計基準」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。</p>
Q19	<p>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「収益認識に関する会計基準」を適用しない。</p> <p>完全に未履行の契約とは、次の (1) 又は (2) のいずれかを満たす契約である。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>
Q20	<p>顧客との契約が契約における取引開始日において契約識別要件（第19項の要件）を満たす場合であっても、事実及び状況の重要な変化の兆候に関し、当該要件を満たすかどうかについて毎期継続して見直しを行わなければならない。</p>
Q21	<p>顧客との契約が契約識別要件（第19項の要件）を満たさない場合には、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「収益認識に関する会計基準」を適用する。</p>

A18	<p>○ (21)</p>
A19	<p>× (22)</p> <p>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「収益認識に関する会計基準」を適用しない。</p> <p>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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>
A20	<p>× (23)</p> <p>顧客との契約が契約における取引開始日において契約識別要件（第19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、<u>当該要件を満たすかどうかについて見直しを行わない。</u></p>
A21	<p>○ (24)</p>

Q22	<p>顧客との契約が契約識別要件（第19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際には、次の（1）及び（2）のいずれにも該当するときに、受け取った対価を収益として認識する。</p> <p>（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</p> <p>（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</p>
------------	--

(2) 契約の結合

Q23	<p>同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）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）のいずれにも該当する場合には、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。</p> <p>（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</p> <p>（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</p> <p>（3）当該複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別（第32項から第34項）に従うと単一の履行義務となること</p>
------------	--

A22	<p>× (25, 26)</p> <p>顧客との契約が契約識別要件（第19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際には、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。</p> <p>（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</p> <p>（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</p> <p>なお、顧客から受け取った対価については、上記（1）又は（2）のいずれかに該当するまで、あるいは、契約識別要件（第19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。</p>
------------	---

A23	<p>× (27)</p> <p>同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）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<u>いずれかに</u>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。</p> <p>（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</p> <p>（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</p> <p>（3）当該複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別（第32項から第34項）に従うと単一の履行義務となること</p>
------------	---

(3) 契約変更	
Q24	<p>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、「収益認識に関する会計基準」を既存の契約に引き続き適用する。</p>
Q25	<p>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、変動対価の定め（第50項から第52項及び第54項）に従って、当該契約変更による取引価格の変更を見積る。</p>
Q26	<p>契約変更について、次の (1) 又は (2) の要件のいずれかを満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理する。</p> <p>(1) 別個の財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること</p> <p>(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</p>

A24	<p>○ (28)</p> <p>なお、契約変更は、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。</p>
A25	<p>○ (29)</p>
A26	<p>× (30)</p> <p>契約変更について、次の (1) 及び (2) の要件の<u>いずれも</u>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。</p> <p>(1) 別個の財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること</p> <p>(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</p>

Q27

契約変更が契約変更の要件（第30項）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。

① 顧客が約束した対価（顧客から既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るが収益として認識されていない額

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（履行義務の充足に係る進捗度）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。

（3）未だ移転していない財又はサービスが（1）と（2）の両方を含む場合には、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、それぞれ（1）又は（2）の方法に基づき処理する。

A27

○ (31)

(4) 履行義務の識別

- Q28** 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（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）

〈別個の財又はサービス〉

- Q29** 顧客に約束した財又はサービスは、次の (1) 又は (2) の要件のいずれかを満たす場合には、別個のものとする。
- (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）

- A28** ○ (32, 33)
- なお、(2) 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38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41項及び第42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

- A29** × (34)
- 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。
- (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

Q30 企業は約束した財又はサービス（「収益認識に関する会計基準」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、「資産」と記載することもある。）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。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。

A30 ○ (35, 36, 37)

なお、契約における取引開始日に、第38項及び第39項に従って、識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定する。

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。）をいう。

〈一定の期間にわたり充足される履行義務・一時点で充足される履行義務〉

Q31 次の (1) から (3) の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を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ことによって、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ことによって、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

Q32 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

A31 ○ (38, 39)

なお、(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。

A32 ○ (40)

〈履行義務の充足に係る進捗度〉

- Q33** 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。
- Q34** 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。
- Q35** 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として処理する。
- Q36** 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。
- Q37** 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、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してはならない。

A33 ○ (41)

A34 ○ (42)

A35 ○ (43)

A36 ○ (44)

A37 × (45)

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、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する。

3 収益の額の算定

(1) 取引価格に基づく収益の額の算定

Q38 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54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

Q39 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（第三者のために回収する額を含む。）をいう。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。

Q40 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
- (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

Q41 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、契約の取消又は変更はないものと仮定するが、契約の更新又は改訂は毎年行われるものと仮定する。

A38 ○ (46)

A39 × (47)

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。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。

A40 ○ (48)

A41 × (49)

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〉

Q42 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。

Q43 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。

Q44 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。

Q45 顧客から受け取った又は受け取る対価の一部あるい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。返金負債の額を各決算日に見直す必要はない。

A42 ○ (50)

A43 × (51)
 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（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。

A44 ○ (52)

A45 × (53)
 顧客から受け取った又は受け取る対価の一部あるい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。

Q46	見積られた変動対価の額のうち、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高い部分は、取引価格に含めてはならない。
Q47	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、取引価格の変動の定め（第74項から第76項）を適用する。
〈契約における重要な金融要素〉	
Q48	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。
Q49	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、約束した財又はサービスが顧客に移転した時点で（又は移転するにつれて）、当該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。
Q50	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てはならない。

A46	× (54) 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高い部分に限り、取引価格に含める。
A47	○ (55)
A48	○ (56)
A49	○ (57)
A50	× (58) 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〉

Q51 契約における対価が現金以外の場合に取引価格を算定するにあたっては、当該対価を時価により算定する。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。

Q52 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、見積られた変動対価の額の定め（第54項）を適用する。

Q53 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）を企業に提供する場合には、企業は、顧客から提供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。顧客から提供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。

A51 ○ (59, 60)

A52 ○ (61)

A53 ○ (62)

〈顧客に支払われる対価〉

Q54 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を含むが、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もの（例えば、クーポン）の額は含まない。

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る場合には、取引価格の見積りを変動対価の定め（第50項から第54項）に従って行う。

Q55 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）のいずれか早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）企業が対価を支払うか又は支払を約束する時（当該支払が将来の事象を条件とする場合も含む。また、支払の約束は、取引慣行に基づくものも含む。）

A54 × (63)

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もの（例えば、クーポン）の額を含む。

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る場合には、取引価格の見積りを変動対価の定め（第50項から第54項）に従って行う。

A55 × (64)

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）企業が対価を支払うか又は支払を約束する時（当該支払が将来の事象を条件とする場合も含む。また、支払の約束は、取引慣行に基づくものも含む。）

(3) 履行義務への取引価格の配分	
Q56	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。
Q57	財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。ただし、値引きの配分、変動対価の配分（第70項から第73項）の定めを適用する場合を除く。
<独立販売価格に基づく配分>	
Q58	財又はサービスの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、契約における取引最終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。
Q59	財又はサービスの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。

A56	○ (65)
A57	○ (66, 67) なお、契約に単一の履行義務しかない場合には、独立販売価格に基づく配分、値引きの配分、変動対価の配分（第68項から第73項）の定めを適用しない。ただし、第32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、変動対価の配分（第72項及び第73項）の定めを適用する。
A58	× (68) 財又はサービスの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。
A59	○ (69) なお、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〉

Q60 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、原則として特定の契約における単一の履行義務に対して配分する。

Q61 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。

- (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、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、それぞれの束に含まれ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、それぞれの束に含まれ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

A60 × (70)
 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。

A61 ○ (71)

〈変動対価の配分〉

Q62 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。

(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当該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

(4) 取引価格の変動

Q63 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後の独立販売価格の変動を考慮して、契約における取引開始日と異なる基礎により契約における履行義務に配分する。

Q64 取引価格の事後的な変動のうち、既に充足した履行義務に配分された額については、取引価格が変動した期の収益の額を修正する。

A62 ○ (72, 73)

なお、要件を満たさない残りの取引価格については、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、値引きの配分（第65項から第71項）の定めに従って配分する。

A63 × (74)

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。

A64 ○ (74)

Q65	<p>変動対価の配分（第72項）の要件のいずれかを満たす場合には、取引価格の変動のすべてについて、次の（1）又は（2）のいずれかに配分する。</p> <p>（1）1つ又は複数の（ただし、すべてではない。）履行義務</p> <p>（2）第32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（ただし、すべてではない。）別個の財又はサービス</p>
------------	--

4 契約資産、契約負債及び債権

Q66	<p>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。</p>
------------	--

Q67	<p>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遅い時点で、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。</p>
------------	---

A65	<p>× (75)</p> <p>変動対価の配分（第72項）の要件の<u>いずれも</u>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）のいずれかに配分する。</p> <p>（1）1つ又は複数の（ただし、すべてではない。）履行義務</p> <p>（2）第32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（ただし、すべてではない。）別個の財又はサービス</p>
------------	--

A66	<p>○ (77)</p> <p>なお、契約資産は、金銭債権として取り扱うこととし、「金融商品に関する会計基準」に従って処理する。</p>
------------	---

A67	<p>× (78)</p> <p>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<u>早い</u>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。</p>
------------	--

30-4 開示

1 表示

Q68 企業が履行している場合又は企業が履行する前に顧客から対価を受け取る場合には、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。

Q68 ○ (79)

2 注記事項

Q69 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、重要な会計方針として注記する。

Q69 × (80)
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。なお、当該注記は、重要な会計方針の注記には含めず、個別の注記として開示する。

30-5 適用時期等

Q70 「収益認識に関する会計基準」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。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適用することもできる。

Q70 ○ (81, 82)

Q71	「収益認識に関する会計基準」の適用初年度において、消費税等（消費税及び地方消費税）の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、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。この場合、適用初年度の期首より前までに税込方式に従って消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができる。
Q72	「収益認識に関する会計基準」の適用により、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」、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」は廃止される。

Q71	○ (89)
Q72	○ (90)