
プロジェクト **収益認識**

項目 **契約負債と契約資産の純額表示の要否**

これまでの経緯

1. 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018 年 3 月 30 日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針（以下合わせて「収益認識会計基準等」という。）を公表した。
 - (1) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）
 - (2) 企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）
2. 収益認識会計基準においては、下記の表示について、収益認識会計基準が適用される時（2021 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（以下「強制適用時まで」という。）検討することとしている（収益認識会計基準第 88 項及び第 155 項）。
 - (1) 収益の表示科目
 - (2) 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
 - (3) 契約資産と顧客との契約から生じた債権の区分表示

本資料の目的

3. 本資料は、前項の 3 つの項目のうち、第 95 回收益認識専門委員会において、(3) の契約資産と顧客との契約から生じた債権の区分表示について審議した際に収益認識会計基準等において、一つの契約において、契約負債と契約資産を総額表示するか、純額表示するかが明確ではないとの意見が聞かれたため、当該論点について検討することを目的としている。

契約負債と契約資産の純額表示の要否

第 95 回收益認識専門委員会において聞かれた意見

4. 第 95 回収益認識専門委員会において次の意見が聞かれた。
IFRS 第 15 号 BC317 項等の記載から、一つの契約において、契約負債又は契約資産のいずれかとして、会計処理及び表示を純額で行うことが明確になっている一方、収益認識会計基準等においては、必ずしも明確ではないことから、検討してはどうか。

収益認識会計基準の要求事項

5. 収益認識会計基準第 77 項、第 79 項及び第 150 項において、契約資産と契約負債について記載はあるが、当該記載では一つの契約の中の残存する権利又は履行義務を、契約負債又は契約資産のいずれかとして会計処理及び表示を純額で行うか、契約資産及び契約負債を総額で会計処理及び表示を行うかが明確ではない。

77	<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> <p>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。</p>
79	<p>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。</p> <p>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。</p>
150	<p>対価に対する企業の権利が無条件である（第 12 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、受け取る対価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。</p> <p>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。</p>

IFRS の要求事項

6. IFRS においては、下記の IFRS 第 15 号 BC317 項等の記載から、契約の中の残存する権利又は履行義務を、契約負債又は契約資産のいずれかとして、会計処理及び表

示を純額で行うことが明確である。

- | | |
|-------|--|
| 105 | 契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産又は契約負債として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示しなければならない。 |
| BC317 | 両審議会は、契約の中の残存する権利及び履行義務は、契約負債又は契約資産のいずれかとして、会計処理及び表示を純額で行うべきであると決定した。両審議会は、顧客との契約における権利と義務は相互依存性であることに留意した。すなわち、顧客から対価を受け取る権利は企業の履行が条件とされ、同様に、企業は顧客が支払を続ける限りにおいてのみ履行する。両審議会は、そうした相互依存性は、残存する権利と義務を財政状態計算書において純額で会計処理して表示することによって最も適切に反映されると判断した。 |

ASBJ 事務局による分析及び提案

7. 収益認識会計基準等の開発にあたっての基本的な方針である IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れるとの考えから、一つの契約における契約負債と契約資産の純額表示を否定する必要はなく、また、当該論点への対応を明確にするため、下記のとおり、収益認識会計基準第 79 項を修正することが考えられるかどうか（追加を提案する文言に下線、削除を提案する文言に取消線を付している。また、IFRS からの主な修正部分を青でハイライトしている。）。

【会計基準】

79 契約のいずれかの当事者が履行している場合には、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、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を適切な科目をもって貸借対照表に表示する。顧客との契約から生じた債権とは、契約資産のうち、対価に対する無条件の権利をいう（¶ 105 項）。
契約資産と顧客との契約から生じた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（¶ 116 項(a)）。

8. また、契約における契約負債と契約資産の純額表示とすること及びその理由として、収益認識会計基準の結論の背景の第 150 項の前に、下記を追加することが考えられるかどうか。

【会計基準】(結論の背景)

顧客との契約における権利と義務は、顧客から対価を受け取る権利は企業の履行が条件とされ、同様に、企業は顧客が支払を続ける限りにおいてのみ履行することから、相互依存的であると考えられる。当該相互依存性は、残存する権利と義務を貸借対照表において純額で会計処理して表示することによって最も適切に反映されることが考えられる。このため、契約の中の残存する権利及び履行義務は、契約負債又は契約資産のいずれかとして、会計処理及び表示を純額で行うこととした。ここで、それぞれの契約から生じた契約負債と契約資産は、相殺して表示しないものと考えられる(¶BC317項)。

ディスカッション・ポイント

契約資産と契約負債の純額表示に関する事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以 上