
プロジェクト **収益認識**

項目 **収益認識会計基準等に係る表示に関する設例**

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
3. 財務諸表上の表示について、強制適用時までには検討するとしており、これに関連して表示に関する IFRS 第 15 号の設例の要否についても、強制適用時までには検討する必要がある。

本資料の目的

4. 本資料は、前項に関連して、表示に関する IFRS 第 15 号の設例の要否について検討することを目的としている。

参考となる会計基準等

5. 本論点について議論にするにあたり、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。）は設例 38 から 40 において、表示について、次の設例を設けている。

表 示

IE197 設例38から40は、契約残高の表示に関するIFRS 第15号の第105項から第109項の要求事項を例示している。

設例38——契約負債と債権

ケースA——解約可能な契約

IE198 20X9年1月1日に、ある企業が製品を顧客に20X9年3月31日に移転する解約可能な契約を結ぶ。この契約は、顧客が20X9年1月31日にCU1,000の対価を前払することを要求している。顧客は20X9年3月1日に対価を支払う。企業は製品を20X9年3月31日に移転する。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 企業が20X9年3月1日にCU1,000の現金を受け取る（現金を履行の前に受け取る）。

現金	CU1,000	
契約負債		CU1,000

(b) 企業が20X9年3月31日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000	
収益		CU1,000

ケースB——解約不能な契約

IE199 契約が解約不能であることを除き、ケースAと同じ事実がケースBに適用される。以下の仕訳は、企業が当該契約をどのように会計処理するのかを例示している。

(a) 対価の金額の期日が20X9年1月31日に到来する（企業は対価に対する無条件の権利を有しているため、これは企業が債権を認識する時点である）。

債権	CU1,000	
契約負債		CU1,000

(b) 企業が20X9年3月1日に現金を受け取る。

現金	CU1,000
債権	CU1,000

(c) 企業が20X9年3月31日に履行義務を充足する。

契約負債	CU1,000
収益	CU1,000

IE200 企業が20X9年1月31日（対価の期限到来日）よりも前に請求書を発行した場合には、企業は債権と契約負債を財政状態計算書に総額で表示しない。企業はまだ対価に対する無条件の権利を有していないからである。

設例39——企業の履行について認識される契約資産

IE201 20X8年1月1日に、ある企業が顧客に製品A及びBをCU1,000と交換に移転する契約を結ぶ。この契約は、まず製品Aの引渡しを要求し、製品Aの引渡しに対する支払は製品Bの引渡しを条件とすると記載している。言い換えると、CU1,000の対価は、企業が製品AとBの両方を顧客に移転した後にはじめて支払われる。したがって、企業は、製品AとBの両方が顧客に移転されるまで、対価に対する無条件の権利（債権）を有さない。

IE202 企業は、製品AとBを移転する約束を履行義務として識別し、両者の独立販売価格に基づいて、製品Aを移転する履行義務にCU400、製品Bを移転する履行義務にCU600を配分する。企業は、製品に対する支配が顧客に移転する時に、それぞれの履行義務について収益を認識する。

IE203 企業が製品Aを移転する履行義務を充足する。

契約資産	CU400
収益	CU400

IE204 企業が製品Bを移転する履行義務を充足し、対価に対する無条件の権利を認識する。

債権	CU1,000
契約資産	CU400
収益	CU600

設例40——企業の履行について認識される債権

IE205 ある企業が、製品を顧客に1個当たりCU150で移転する契約を20X9年1月1日に顧客と結ぶ。顧客が暦年内に1百万個超の製品を購入する場合には単価を1個当たりCU125に遡及的に減額すると契約に記載してある。

IE206 対価は、製品に対する支配が顧客に移転する時に期日が到来する。したがって、企業は、遡及的な減額が適用される（すなわち、1百万個の出荷後）までは、1個当たりCU150の対価に対する無条件の権利（すなわち、債権）を有している。

IE207 取引価格を算定する際に、企業は契約開始時に、顧客が1百万個の閾値を満たすであろうと判断し、したがって、取引価格は1個当たりCU125であると見積る。したがって、100個の製品を顧客に最初に出荷する時点で、企業は、以下を認識する。

債 権	CU15,000 ^(a)
収 益	CU12,500 ^(b)
返金負債（契約負債）	CU2,500

(a) 1個当たりCU150 × 100個

(b) 1個当たり取引価格CU125 × 100個

IE208 返金負債（IFRS 第15号の第55項参照）は、数量に基づくリベートとして顧客に提供されると予想される1個当たりCU25の返金（すなわち、契約に記載の、受け取る無条件の権利を企業が有しているCU150と見積取引価格CU125との差額）を表す。

これまでに聞かれている意見

（公開草案に対するコメント）

6. 本会計基準等のもととなる公開草案に対して寄せられたコメントにおいて、契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権等の表示に関する設例の追加を要望する意見が聞かれた。以下は関連するコメント・レターの要約である。

- 契約資産と債権の判別作業及びその管理は煩雑になると見込まれ、作成者である企業は負担が増す。例えば、年度末に履行義務の要件を充足しているものの請求額が確定していない変動手数料のような場合、契約資産と債権のどちらに

該当するのか判然としない。契約資産と債権に関わる設例を示されたい。(GL21
一般社団法人 不動産協会)

- 契約資産、契約負債及び債権の表示に係る設例の追加を要望する (IFRS 第 15 号の設例 38 から 40 に該当するもの)。(GL39 日本ユニシス株式会社)

ASBJ 事務局による分析及び提案

7. 設例を示す目的は、実務において想定される取引等について、会計基準の定めがどのように適用されるのかについて、関係者の理解の助けとなることと考えられる。収益認識会計基準等の開発段階において、IFRS 第 15 号には設例が 65 個設けられていること、我が国における課題に対応するための設例が追加されていることを考慮し、すべての設例を採り入れることは煩雑であると考えた結果、(表示及び注記を除く) IFRS 第 15 号の設例の全ては取り入れていない。
8. 本資料第 5 項で示したとおり、IFRS 第 15 号における表示に関する設例は 3 件あるが、設例 38 については、対価の回収期限が到来しても支払われないケースであり、一般的なケースとは言えず、設例 39 及び設例 40 については、収益認識会計基準等の記載から、明らかなものであり、収益認識会計基準等の定めがどのように適用されるのかについて、関係者の理解の助けとなることについては、疑問がある。設例の数を増加させることによる煩雑性を増加させないとの観点から、当該設例を収益認識会計基準等の設例に追加しないことが適当と考えるがどうか。
9. 本資料第 6 項のとおり、公開草案に対するコメントとして、「例えば、年度末に履行義務の要件を充足しているものの請求額が確定していない変動手数料のような場合、契約資産と債権のどちらに該当するのか判然としない。契約資産と債権に関わる設例を示されたい。」との意見が聞かれている。IFRS 第 15 号において、当該取引に対応する設例は設けられていない。また、このような取引は日本固有の取引でもない。追加で、設例を設けることにより、意図しない帰結をもたらす恐れや、誤解を招く恐れがあることから、追加で設例を設けないことが適当であると考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権等の表示に関連する設例の要否についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以 上