

## プロジェクト 収益認識

## 項目 第 97 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

**本資料の目的**

1. 本資料では、第 97 回収益認識専門委員会（2019 年 6 月 20 日開催）の審議で聞かれた主な意見をまとめている。

**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****（契約資産と、顧客との契約から生じた債権の区分表示に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見）**

2. 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、日本基準の適用企業が非常に多岐に渡ることを踏まえると、実務上の負担を考慮して合算表示をオプションとして設けることは有効であると考えられるものの、IFRS 第 15 号において重要と判断された結果、区分表示すると定められているものについて、日本基準では工事契約の対価の支払スケジュールに独自性があるからという理由で重要性に欠けると判断することは論理的に困難であると考えられるので、事務局提案に同意せざるを得ないと考えられる。
3. 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、全体としては受け入れざるを得ないと考えられるものの、一時点で履行義務を充足する取引が大部分を占める企業や、一部のみ工事を行っている企業にとっては事務負担を考慮すると区分表示の必要性はないものと考えられるため、結論の背景等でその旨を明記する必要はないかという点についてもう少し検討が必要ではないかと考えられる。
4. IFRS 適用企業はある程度対応できると考えられるものの、日本基準適用企業は初めての経験で判断に迷うことが想定される。特に、計算書類のみを提出する会社法上の大会社などは対応が困難となる懸念もあるため、重要性を判断する際の程度や閾値の水準などについて、仮に自明のことであっても丁寧に記載した方が適用しやすいのではないかと考えられる。また本日の議論の内容等を何らかの形で残しておくことも、重要性の判断において有用となるのではないかと考えられる。

**（事務局の提案及び分析に基づく文案について聞かれた意見）**

5. 文案の第 79 項について、企業が先に履行している場合は契約資産又は債権が発生することをまず記載し、別の状況として、先に顧客から対価を受け取る場合は契約

負債が発生することを記載する方が、それぞれの関係性が明確になり分かりやすいのではないかと考えられる。

6. 文案の第 79 項について、「顧客との契約から生じた」債権という表現について、事務局の考え方は理解しているものの、当該文案においては契約資産と債権という用語が並んでいた方が分かりやすいとも考えられるため、会計基準における定義のところで当該会計基準における債権について明確にし、第 79 項では契約資産と債権という用語がダイレクトに並ぶようにしてもよいのではないかと考えられる。

### **顧客との契約から生じた債権又は契約資産に係る減損損失について**

#### **(顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失の開示に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見)**

7. 顧客との契約から生じた債権という表現について、現行の収益認識会計基準における債権という用語の前に「顧客との契約から生じた」という文言を付け加えた理由を確認したい。また、現行の収益認識会計基準の「債権」の定義も修正するという認識で良いか。
8. 顧客との契約から生じた債権又は契約資産の貸倒引当金繰入額について、通常の営業活動から生じない未収入金等に対する貸倒引当金繰入額等が除かれるとすると、区分表示又は注記にどれだけの意味があるのか不明確であると考えられる。また、IFRS 第 9 号に対する我が国の金融商品会計基準上の対応が定まっていない中で、当該部分だけ先行して取り込む意味も不明確であると考えられるため、当該注記は現時点では不要とし、IFRS 第 9 号に対する我が国の金融商品会計基準上の対応の中で議論する方向が良いのではないかと考えられる。
9. 顧客との契約から生じた債権又は契約資産の貸倒引当金繰入額について、どのような目的で当該開示が必要であるかを明記した方が作成者も納得して開示することが出来ると考えられる。また当該開示における重要性に係る記載についても何か工夫できないか検討することも考えられるのではないかと考えられる。
10. 重要性について、会計基準において重要性を考慮する一方で、財務諸表等規則においては別掲項目に関する数値基準があることを踏まえ、どのように整理するかについて検討した方が良いのではないかと考えられる。

#### **(事務局の提案及び分析に基づく文案について聞かれた意見)**

11. 文案において、貸倒引当金や貸倒引当金繰入額という用語を使用している箇所につ

いて、金融商品会計基準は別の用語を使用していると考えられるため、確認した方が良いのではないか。

12. 認識した貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額の区分表示又は注記について、例えば戻入れ等が発生した場合、有用な情報という観点からは繰入額のみを表示又は注記すべきなのかといった議論も手当てする必要があると考えられる。

## 契約負債と契約資産の純額表示の要否について

### (事務局の分析及び提案に基づく文案について聞かれた意見)

13. 文案について、一つの契約から生じる契約資産又は契約負債を相殺して純額表示することは認められるものの、異なる他の契約から生じる契約資産又は契約負債と相殺して純額表示することは認められない旨がより明確になるように表現を工夫する必要があると考えられる。

## 収益認識会計基準等に係る表示に関する設例について

### (IFRS 第 15 号の 3 つの設例について、全て必要であるとする意見)

14. IFRS 第 15 号の 3 つの設例について、契約資産や契約負債の考え方は、工事進行基準等に関わりのある企業にとっては理解しやすいものの、そうでない企業にとっては概念として捉えにくいものであり、当該設例によってより理解が深まると考えられるため、当該設例は設けた方が良いのではないかと考えられる。

### (IFRS 第 15 号の 3 つの設例について、必ずしも全て必要ではない、または何らかの補足対応をするべきとする意見)

15. IFRS 第 15 号の設例について、設例がなくても理解できると考えられるものの、一方で、設例があることによって理解の助けになるとも考えられる。設例 38 については、極めて特殊なケースであると考えられるため、仮に設例として設けるならば、設例における前提条件をより丁寧に説明する必要があると考えられる。
16. 設例 40 において「返金負債 (契約負債)」と記載されている点について、契約負債は企業が財又はサービスを移転する義務をまだ負っている時に計上するものであることを考慮すると、当該設例において契約負債の要素は存在するのかという指摘を受ける可能性があるため、設例を設ける際には検討が必要であると考えられる。
17. IFRS 第 15 号の設例について、あった方が良いと考えられる。設例 38 の債権と契

約負債が両建てとなるような事例について、IFRS 第 15 号 BC317 項を踏まえた会計基準の結論の背景の文案を読むと、債権と契約負債も相殺できるという風に読まれる可能性があると考えられる。文案を修正するか、設例で対応するかについての検討を行っても良いのではないかと考える。

18. IFRS 第 15 号の設例について、契約資産と契約負債という用語は難しいが、実際はシンプルな取引であると考えられる。工事進行基準における未請求売掛金の計上や企業の履行の前の前受金の入金というような、非常にシンプルな設例を一つ設ければ十分ではないかと考えられる。

## 契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に係る開示

### （契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に係る開示に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見）

19. 前受金や未請求売掛金といった勘定科目に慣れている企業においては、追加負担は大きなものではない可能性があるとする事務局の分析に同意するものの、内容によっては少なからず負担が生じることは考えられる。一方、当該開示項目を設けることによって、それ以外の企業において追加負担が大きく生じる可能性はないのかという点を十分検討されているのかどうかについて懸念がある。
20. ある一時点の債権、契約資産、契約負債の残高の変動に関する情報のみを提供することが、財務諸表利用者にとって有用なものとなるのか疑問であると考えられる。
21. 履行義務の充足の時期と通常の支払時期との関係性について、契約によって千差万別であるため当該情報を開示することの有用性には疑問がある。個別の事象についてアナリスト等とのコミュニケーションにおいて質問を受けて回答することはあるものの、個別の事象を財務諸表の注記として記載することは困難であるし、説明に含めるレベルが難しいと考えられる。作成者が当該注記の有用性について利用者の有用性を考慮して可否を判断することも重要性の判断として許容されるのか確認したい。
22. IFRS 第 15 号において、契約資産及び契約負債の残高の重大な変動が生じた場合、定性的情報だけでなく定量的情報も含めて開示しなければならないとされている。契約変更等により、変動の理由が特定の事象によるものである場合は定量的情報として説明可能であると考えられるものの、多くの場合は個々の案件の積み上げであり、1 件ごとの重要性は乏しい事例も見受けられ、ある程度の裁量を認めた方が、当該注記に対応できる可能性はあると考えられる。

23. IFRS 第 15 号に基づく年度末開示の作成に向けて、全子会社の調査を行ったところ、履行義務の充足の時期や通常の支払時期は千差万別であり、開示内容の判断が非常に難しい場面が見受けられた。特に重大な変動に係る注記については、事業の特質や会計処理の方法、回収期間の記載であり、適用初年度に注記の判断の負担はあるが、以後は毎期、変動の重要性を確認するという形で負担が軽減できるのではないかと考えられる。

**(事務局の分析及び提案に基づく文案について聞かれた意見)**

24. 契約資産及び契約負債の重大な変動がある場合の説明に関する注記について、契約資産及び契約負債という用語になじみがないためか、契約資産及び契約負債に重大な変動が生じる状況が理解されにくいことも考えられるので、通常のビジネスサイクルと違うことが起きている場合に当該内容を記載することが考えられる等、理解に役立つような記載を適用指針に追加することでより明確になるのではないかと考えられる。
25. 累積キャッチアップや過去の期間に充足した履行義務から認識した収益については、収益認識会計基準に定める代替的な取扱いとの関係があるように考えられる。代替的な取扱いに関する情報を開示する際の対応について、特に工事契約等においては、履行義務の充足時点と収益の認識時点がずれているもの、すなわち、原価回収基準を行わないというものや、重要性に乏しい工事契約について完成基準を認めるというようなものもあるため、これらを全て集計して開示するか否かという点について、会計方針として記載するか否かという論点とともに、検討が必要ではないかと考えられる。

**注記事項の検討-残存履行義務に配分した取引価格について**

**(残存履行義務に配分した取引価格の注記に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見)**

26. 事務局の分析及び提案に関する基本的な考え方について同意する。
27. 残存履行義務に配分した取引価格の注記について、本当に必要かどうかは再検討した方が良いのではないかと考える。実務的な負荷については、連結ベースでは、グループ内の受注を消去するという問題や事業部単位で受注情報を集約するプロセスを構築する必要性もあり、実務負担は重いと考えられる。また、監査対象ではあるが、当期の会計情報ではないため、情報の堅牢さの面で他の注記情報と意味合いが異なるのではないかと考えられる。有価証券報告書の提出企業においては、財

務諸表外において、収益として認識される期間の情報は求められていないものの、セグメント別に受注高と受注残高の開示が求められており、より有用な情報が提供されている。様々な企業へのアウトリーチを行う等、様々な意見を聞いた上で丁寧な対応が必要ではないかと考えられる。

## 注記事項の検討-工事契約等に関する注記事項について

### (工事契約等に係る開示に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見)

28. 工事契約等に係る開示について、基本的に事務局の分析及び提案内容に同意する。

### (事務局の分析及び提案に基づく文案について聞かれた意見)

29. 適用指針の第 162 項の修正について、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」及び同適用指針を引用されているが、廃止された会計基準や適用指針を参照することについて、表現を見直すことが考えられる。

## 注記事項の検討-記載の形式について

### (他の会計基準の注記との関連に関する事務局の分析及び提案について聞かれた意見)

30. 注記の記載の形式に関する事務局の分析及び提案に基本的に賛成する。
31. 利用者の観点からは、事務局の提案は非常にありがたいと考えられる。特に日本基準に慣れている利用者にとっては、本会計基準に定める注記事項が本会計基準以外の会計基準に定める注記事項として記載されている場合に収益認識の注記に参照が付されていると有用であると考えられる。
32. 本会計基準に定める注記事項が本会計基準以外の会計基準に定める注記事項として記載されている場合には、当該他の注記事項を参照することができる点について、1つ1つ参照する必要があるという趣旨ならば、開示情報が煩雑になる可能性があると考えられる。
33. 本会計基準に定める注記事項が本会計基準以外の会計基準に定める注記事項として記載されている場合には、当該他の注記事項を参照することができる点について、記載場所の論点なのか、要求事項の同一性の話をしているのかが理解しづらいのではないかと考えられる。

34. 注記の記載の形式に関する事務局の提案について、収益認識に関する注記がチェックリスト的に記載されることを意図したものではないことを踏まえると、結論の背景などに、重要であると判断して注記する事項のうち、他の場所に記載されているものであるということが分かるように結論の背景等に記載した方が良いのではないかと考えられる。

以 上