

---

プロジェクト 収益認識

注記事項の検討－契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）  
項目 に係る開示

---

## 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、注記事項の定めについて、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156項）。
3. 第96回収益認識専門委員会（2019年5月30日開催）において、IFRS第15号における開示規定は、個別の開示項目が要求されている目的に照らして、大きく次の3つに分類できると考え、この分類にしたがって収益認識会計基準における注記事項を定めることとし、当専門委員会においてもこの分類に沿って検討を進めることを提案している。
  - (1) 収益の分解情報
  - (2) 収益を理解するための基礎となる情報
    - (a) 契約及び履行義務に関する情報（ステップ1及びステップ2）
    - (b) 取引価格の算定に関する情報（ステップ3）
    - (c) 履行義務への配分額の算定に関する情報（ステップ4）
    - (d) 履行義務の充足時点に関する情報（ステップ5）
    - (e) 本基準の適用における重要な判断
  - (3) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

- (a) 契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に関する情報
  - (b) 残存履行義務に配分した取引価格に関する情報
4. 第 95 回収益認識専門委員会（2019 年 4 月 17 日開催）及び第 407 回企業会計基準委員会（2019 年 4 月 25 日開催）において、注記事項を検討するにあたっての基本的な考え方として、次の対応を行うことを提案し、大きな異論はなかったと理解している。
- (1) 包括的な定めとして、IFRS 第 15 号と同様の開示目的及び重要性の定めを収益認識会計基準に含める。また、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を収益認識会計基準に含める。
  - (2) 財務諸表作成者が当該企業の契約の実態にあわせて個々の注記事項の開示の要否を判断することを明確にし、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる項目については注記を省略することができることを明確にする。
  - (3) 財務諸表作成者から、特に作成負担に関して強い懸念等が寄せられている、「残存履行義務に配分した取引価格」に関する注記については、重要性の判断等について、追加の対応をすべきか否かを別途検討する（このほか、顧客との契約から生じた債権と契約資産を区分して貸借対照表に表示することを要求するか否かを検討することとしており、その検討結果に合わせて、契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に関する注記について追加の対応を検討する可能性がある。）。
5. 前項 (3) の契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に関する情報については、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高等、履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか、及びそれらの要因が、契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明、契約資産及び契約負債の残高の重大な増減の説明が含まれる。

## 本資料の目的

6. 本資料は、前項の契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）の開示について、第 411 回企業会計基準委員会（2019 年 6 月 27 日開催）及び第 97 回収益認識専門委員会（2019 年 6 月 20 日開催）で審議した際に聞かれた意見を踏まえて、再度審議することを目的としている。
7. なお、第 411 回企業会計基準委員会及び第 97 回収益認識専門委員会では、契約残

高（契約資産及び契約負債の残高等）に係る開示により、一定の有用な情報を提供するものと考えられること、また、開示目的に照らして当該開示が必要であると判断される場合に、当該開示を要求することにより発生する財務諸表作成者の追加的な負担は必ずしも大きなものではないと考えられること、加えて、IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れるとの収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針を考慮し、契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）に係る開示を要求することを提案した。

## これまでに聞かれている意見

### 第 97 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

8. 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。
9. 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。
10. 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要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。
11. 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。

12. 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。
13. 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。
14. 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。

#### 第 411 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

15. 契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）の開示に対する財務諸表作成者の負担は必ずしも大きなものではないと考えられるとされている点について、作成者が重要だと認識して分析している企業においては開示の負担が大きくないと考えられるが、重要だと認識していない企業においては、分析をしていないことも考えられ、事務局の分析における理由については少し違和感があると考えられる。

#### ASBJ 事務局による分析及び提案

16. 本資料第 8 項から第 15 項で記載した聞かれた意見を踏まえ、契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）の開示の要否を再検討する。また、IFRS 第 15 号及び FASB Accounting Standards Codification の Topic 606（以下「Topic 606」とい

う。)が発効日(強制適用日)を迎えていることから、関連する開示例を把握し、当該検討に有用な情報があれば、これら情報を考慮に入れて検討する。

### 契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明

17. IFRS 第15号第118項において、下記のとおり、契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明が要求されている。

企業は、当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明を提供しなければならない。この説明には、定性的情報と定量的情報を含めなければならない。企業の契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、次のものがある。

(a) 企業結合による変動

(b) 収益に対しての累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更(変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価の変更を含む)又は契約変更が含まれる。

(c) 契約資産の減損

(d) 対価に対する権利が無条件となる(すなわち、契約資産が債権に分類変更される)時間枠の変化

(e) 履行義務が充足される(すなわち、契約負債から生じる収益が認識される)時間枠の変化

### (開示例の分析)

18. 契約資産の残高の表示又は注記があった企業のうち、契約資産の変動の説明を開示していない企業は相当数、存在した。また、契約資産の残高の変動の説明を開示している企業においては、収益の認識による増加金額と、現金での回収又は債権への振替による減少金額の開示している企業や、変動を収益の分解情報と関連付けて開示している企業が存在した。
19. 例えば、次のように、契約資産の増加理由として、特定の事業において認識した収益の金額が、請求した金額を上回った旨の記載がなされていた。

THE BOEING COMPANY

未請求債権は、2017年12月31日現在の8,194百万ドルから2018年9月30日現在で9,936百万ドルに増加している。主として、BDS及びBCAにおいて収益が請求を上回って認識されたことが原因である。

20. また、下記のように増減表形式で契約資産の変動を開示していたケースもあった。増減内容は、履行義務の充足による増加と顧客との契約から生じた債権への振替による減少、減損損失による減少である。なお、増減表は、IFRS 第15号の開発段階で要求事項に含めることが検討されたが、財務諸表作成者のコスト負担等に配慮した結果、最終基準では要求事項とはされていない。

### China Mobile Limited

(a) Assets related to contracts with customers (Continued)

Note:

(i) Significant changes in contract assets:

	Contract assets	
	Gross amount Million	Loss allowance Million
As at 1 January 2018	5,957	(303)
Increase resulting from satisfaction of performance obligation	7,325	-
Reclassified to accounts receivable	(6,451)	-
Net impairment loss of contract assets	-	(39)
As at 31 December 2018	6,831	(342)

21. 契約負債の残高の表示又は注記があった企業のうち、契約負債の変動の説明を開示していない企業は相当数、存在した。また、契約負債の残高の変動の説明を開示している企業においては、主に、対価を回収した又は債権を認識することによる増加金額と、収益の認識による減少金額を開示していた。さらに、これらの開示を収益の分解情報と関連付けて開示している企業や、企業結合による影響を開示している企業が存在した。
22. 例えば、次のように、契約負債の減少が特定のビジネスの季節的な理由により発生していることを定性的に説明しているケースがあった。

### Dow DuPont Inc.

2018年の最初の9か月間に認識された収益のうち、期首現在の契約負債に含まれていた金額からのものは約21億ドルであった。2017年12月31日から2018年9月30日の繰延収益の減少は、主に、農業セグメントにおける米国及びカナダでの生育シーズンのための顧客への種子の引渡しの時期によるものであった。2018年の最初の9か月間に、取引対価に対する権利が無条件となった結果

として債権に振り替えられた金額は、僅少であった。当社は、当期中に契約資産に関する資産減損費用を認識しなかった。

契約残高 単位：百万	2018年 9月30日	Topic 606 修正 2018年 1月1日	2017年 12月30日
売掛金及び受取手形	\$ 14,542	\$ 87	\$ 11,314
契約資産—流動 <sup>1</sup>	\$ 82	\$ 58	\$ -
契約資産—非流動 <sup>2</sup>	\$ 47	\$ 43	\$ -
契約負債—流動 <sup>3</sup>	\$ 499	\$ 52	\$ 2,131
契約負債—非流動 <sup>4</sup>	\$ 1,449	\$ 117	\$ 1,413

23. Roche Holdings, Inc. は、契約負債の変動を増減表形式で開示している。増減内容は、対価を回収した又は債権を認識することによる増加金額と、収益の認識による減少金額のほか、企業結合による増加金額が開示されている。なお、増減表は、IFRS 第15号の開発段階で要求事項に含めることが検討されたが、財務諸表作成者のコスト負担等に配慮した結果、最終基準では要求事項とはされていない。

Roche Holdings, Inc.	
<b>Movement in contract liabilities</b> <i>in millions of USD</i>	
	2018
At 1 January	73
Business combinations	23
Revenue recognised that was included in the contract liability balance at the beginning of the year	(150)
Increases due to cash received or receivable, excluding amounts recognised as revenue during the year	141
Currency translation effects	0
<b>At 31 December</b>	<b>87</b>

#### (事務局の分析と提案)

24. 契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明に関する開示については、すべての企業に当該開示を要求する場合には、契約資産及び契約負債の残高に重要性がない企業や、これらの勘定科目に不慣れた企業にとっては、大きな負担となる可能性があるとの懸念が聞かれている。

25. 契約資産及び契約負債の残高に重要性がない企業にとっては、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示するとの開示目的を考慮した結果、当該開示は重要性が乏しいと判断できる場合には当該開示は不要であるものと考えられる。また、開示例からも、開示目的に照らした結果、当該開示が省略されているケースは相当数存在していると考えられる。
26. 一方、契約資産及び契約負債は、収益認識会計基準等の開発により、新しく定義されている用語であるが、損益計算書上のトップラインである収益と関連する貸借対照表科目であり、当該残高に重大な変動があり、開示目的に照らして必要と判断される場合に、その説明を求めたとしても、一般的には財務諸表作成者のコストを有用な情報が提供されることによる便益は上回るとも考えられる。また、IFRS 第 15 号と同様、増減表形式での開示を要求するものではなく、財務諸表作成者の負担にも一定の配慮がなされているものと考えられる。
27. 以上の結果、契約資産及び契約負債に重大な変動がある場合に、当該説明を要求することが適当と考えられるかどうか。
28. なお、IFRS 第 15 号第 118 項においては、定性的情報と定量的情報を含まなければならないとされている。しかしながら、例えば、重大な変動が一つの要因で発生している場合に、詳細な金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重大な変動の主要因であることを示すことで、財務諸表利用者に有用な情報を提供する場合もあると考えられ、収益認識会計基準等においては、必ずしも定量的情報を含めることを要求する必要はないと考えられるかどうか。

### **履行義務の充足の時期、通常を支払時期が契約資産及び契約負債の残高に与える影響 (IFRS 第 15 号 117 項)**

#### **(開示例の分析)**

29. IFRS 第 15 号 117 項は次の内容の開示を求めている。

企業は、履行義務の充足の時期 (第 119 項 (a) 参照) が通常を支払時期 (第 119 項 (b) 参照) にどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明しなければならない。提供する説明は、定性的情報を使用することができる。



30. IFRS 第 15 号第 117 項の開示要求に対する開示例を分析したところ、次のように、どのような場合に契約資産及び契約負債等を認識するか、対価の回収の一般的な時期等について開示されているケースがみられた。

Microsoft Corporation

収益認識のタイミングは、顧客への請求のタイミングとは異なる場合がある。当社は、収益が請求の前に認識される場合には債権を計上し、収益が請求後に認識される場合には未稼得収益を計上する。複数年契約については、当社は一般的にカバー期間の各年度の初めに顧客に請求する。当社は、複数年のオンプレミス型ライセンスに関して将来において請求し支払を受ける無条件の権利を有しているため、当該ライセンスについて認識する収益に関する債権を計上する。

THE BOEING COMPANY

長期契約に基づく支払を、収益が認識される前又は後に受け取る場合がある。米国政府である顧客は、通常、契約価格の小さな部分を契約の完了まで留保する。

未請求債権（契約資産）は、当社が顧客との契約条件に基づいてまだ請求できない金額について収益を認識する場合に生じる。前受金及び出来高請求（契約負債）は、当社が収益を認識する前に顧客からの支払を受け取る場合に生じる。未請求債権又は前受金及び出来高請求の金額は、各契約について決定される。

Dow DuPont Inc.

当社は、顧客からの支払を契約による請求スケジュールに基づいて受けている。売掛金は対価に対する権利が無条件となった時に計上される。契約資産には、まだ請求していない完了した履行義務の対価に対する当社の契約上の権利に係る金額が含まれている。契約負債には、契約に基づく履行の前に受けた支払が含まれており、関連する収益が契約に基づいて認識される時に実現される。「契約負債－流動」は、主に、顧客との契約に係る農業セグメントにおける前受けによる繰延収益（当社が将来の期において引渡す製品につ

いて前受金を受け取る場合)を反映している。「契約負債—非流動」は、当社が長期供給契約に関して顧客から受け取った製品に係る前受金及びロイヤルティの支払のうち、繰り延べて契約の存続期間にわたり認識されるものを含んでいる。当社は、当社が収益を認識すると見込んでいる時期に基づいて、繰延収益を流動(12か月以内)又は非流動に分類している。

#### (事務局の分析と提案)

31. どのような開示が有用な情報を提供するかについては、企業の状況に応じて様々であると考えられる。実際の開示から把握できることは、すべての個々の取引を対象に当該説明を記載しているものではなく、一般的な特徴の他、重要性のある特定の事業における特徴的な内容を記載しているものと考えられる。
32. 財務諸表作成者にとっては、適用初年度においては、当該開示のために一定のコストがかかるものと考えられるが、その後のコストは必ずしも大きなものではないと考えられ、IFRS 第 15 号と同様、当該開示要求を基準に含めることが適切と考えられるがどうか。

#### 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの (IFRS 第 15 号 116 項(b))

33. 下記のとおり、IFRS 第 15 号第 116 項(b)において、当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたものについて開示が要求されている。

当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの

34. 当該要求事項に対応して下記のような開示例が確認されている。

Dow DuPont Inc.

2018 年の最初の 9 か月間に認識された収益のうち、期首現在の契約負債に含まれていた金額からのものは約 21 億ドルであった。

Amazon.com Inc.

当社の2017年12月31日現在の未稼得収益の合計額は61億ドルで、そのうち49億ドルは2018年9月30日に終了した9ヶ月間に収益として認識されたものであり、これには新しい収益認識ガイダンスに関連した修正が含まれている。

### (事務局の分析と提案)

35. 当該開示により、実績として、期首に存在した契約負債がいくら収益として認識されたかの情報が提供され、また、当期の収益のうち、期首の契約負債により裏付けられていた金額がいくらであったか、又は、既に支払いを受けている収益が当期にいくら認識されたかについての情報が提供されることとなり、企業の顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を評価するための有用な情報が提供されるものと考えられ、IFRS第15号と同様、当該開示要求を基準に含めることが適当と考えられるがどうか。

### 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（IFRS第15号116項(c)）

36. 下記のとおり、IFRS第15号第116項(c)において、当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益について開示が要求されている。

当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）

37. 当該要求事項に対応して下記のような開示例が確認されている（下線は事務局による追加）。

FORD MOTOR COMPANY

When we give our dealers the right to return eligible parts and accessories, we estimate the expected returns based on an analysis of historical experience. We adjust our estimate of revenue at the earlier of when the most likely amount of consideration we expect to receive changes or when the consideration becomes fixed. During 2017, we recognized a decrease to revenue of \$ 372 million related to sales recognized in 2016.

**(事務局の分析と提案)**

38. 当該開示により、当期の履行の結果ではない収益認識の時期に関する目的適合性のある情報を提供し、したがって、当期の営業成績及び将来の収益の予測に関する有用な情報を提供されることとなるものと考えられ、IFRS 第 15 号と同様、当該開示要求を基準に含めることが適切と考えられるかどうか。

**文案のご提案**

39. 前項までの検討に基づく文案は次のとおりである。

**【文案の記載にあたって】**

1. 文章の表現については、IFRS 第 15 号又は Topic 606 の日本語訳と同一のものとはしておらず、表現の見直しを行っている。
2. 追加を提案する文言に下線を、削除を提案する文言に取消線を付している。
3. 収益認識会計基準等の文案として IFRS 第 15 号に追加して定めた部分を青でハイライトしている。
4. 文中の（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表しているものであり、最終的には収益認識会計基準等において削除する予定のものである。

**【会計基準】****(契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）)**

履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるよう次の事項を注記する。(¶116項から118項)

- (1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（区分して表示又は注記していない場合）
- (2) 当期に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの
- (3) 当期中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動がある場合には、その内容の説明
- (4) 履行義務の充足の時期（第XX項(1)参照）（¶119項(a））が通常支払時期（第XX(2)参照）（¶119項(b））にどのように関連するのか、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明

また、当期に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）がある場合には、当該金額を注記する。

## 【適用指針】

(契約資産及び契約負債の残高の重大な変動)

本会計基準第 XX 項（¶ 118 項）では、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動がある場合には、その内容について説明することとしている。この説明には、定性的情報と定量的情報が含まれる。契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、次のものが挙げられる。（¶ 118 項）

- (1) 企業結合による変動
- (2) 収益に対しての累積的な影響に基づく修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の見積りの変更、取引価格の見積りの見直し（取引価格に含まれる変動対価の額が制限されるのかどうかの評価の変更を含む。）又は契約変更が含まれる。
- (3) 契約資産の貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額
- (4) 対価に対する権利が無条件となる（すなわち、契約資産が債権に分類変更される）時間枠までの通常の変化
- (5) 履行義務が充足される（すなわち、契約負債から生じる収益が認識される）時間枠までの通常の変化

なお、説明するにあたり、必ずしも定量的情報を含める必要はない。

## 【結論の背景】

(契約資産及び契約負債の残高の重大な変動)

本会計基準第 XX 項（¶ 118 項）では、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動がある場合には、その内容について説明することとしている。IFRS 第 15 号においては、当該説明には、定性的情報と定量的情報を含めなければならないとしている。しかしながら、例えば、契約資産及び契約負債の残高の重大な変動が一つの要因で発生している場合に、詳細な金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重大な変動の主要因であることを開示することで、財務諸表利用者には有用な情報を提供する場合もあると考えられるため、当該説明には必ずしも定量的情報を含める必要はないものとした。

**ディスカッション・ポイント**

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、ご意見を頂きたい。

以 上