

---

プロジェクト	収益認識
項目	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）に係る開示

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、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 413 回企業会計基準委員会（2019 年 7 月 29 日開催）、第 97 回収益認識専門委員会（2019 年 6 月 20 日開催）及び第 98 回収益認識専門委員会（2019 年 7 月 18 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。

## 事務局提案の要約

2. 本資料では、第 98 回収益認識専門委員会のご提案と同様に、契約残高（契約資産及び契約負債の残高等）の開示を求めることをご提案している。

## 背景

3. 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。）
4. 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）。
5. 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
6. 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。)

7. 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。

## 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 98 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

15. 企業に一律に定量的情報を求める必要はないと考えられ、また、開示例からは、必ずしも定性的な説明について適用上の困難さがあるとは言えないと考えられる。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事務局の分析及び提案について、基本的に賛成する。
16. 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、定量的な開示を求める提案となっているが、工事契約において契約変更等がなされるケースが多いものの、期末において進捗率を再計算した結果を損益計算書及び貸借対照表に反映しているのみで、現状、当該金額を集計する体制になっていない企業が多いと考えられるため、実務上、作成者の負担が増すと考えられる。

#### 第 411 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

17. 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

18. 本資料第 16 項のとおり、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、定量的な開示を求める提案となっているが、工事契約において契約変更等がなされるケースが多いものの、期末において進捗率を再計算した結果を損益計算書及び貸借対照表に反映しているのみで、現状、当該金額を集計する体制になっていない企業が多いと考えられるため、実務上、作成者の負担が増すと考えられるとの意見が聞かれており、当該意見を踏まえ、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。
19. 定量的な開示として、IFRS 第 15 号第 116 項(b)及び(c)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と、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。

116	<p>企業は、次のすべてを開示しなければならない。</p> <p>(a) 省略</p> <p>(b) 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</p> <p>(c) 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）</p>
-----	--

### 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)）

#### （開示例の分析）

20. IFRS 第 15 号第 116 項(c)の要求事項「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）」は、当報告期間に認識した収益のうち、当期に充足した履行義務以外から認識した収益であり、企業にとっても、当初の想定と異なることから発生したものであること

を考えると、当該情報は収益及びキャッシュ・フローの不確実性について有用な情報を提供するものと考えられる。

21. しかしながら、契約変更や変動対価等によって、その影響を当期の財務諸表に反映する際、履行義務の充足に係る進捗度を再計算し、当該進捗度によって算定した収益の額を損益計算書に反映しているのみである場合には、過去の期間に充足した履行義務から認識した当期の収益の金額が区分して把握されていないことから、当該情報の開示が要求される場合には、財務諸表作成者の負担が増すものと考えられる。
22. IFRS 又は米国会計基準を適用している日本企業の実務における開示例について確認した。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、重要性がない旨の開示をしている企業は相当数、存在した。当該開示を行っている企業は、次のように、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益の金額のみを開示している企業や、当該金額が発生した主要因の説明を記載している企業が存在した。

ソニー株式会社

20 収益

(1) 契約残高

契約資産及び契約負債の残高は次のとおりです。

項目	金額（百万円）	
	2018年度期首 (2018年4月1日)	2018年度期末 (2019年3月31日)
契約資産	15,241	19,147
契約負債*	258,327	254,646

(注)\* 契約負債は、連結貸借対照表のうち流動・非流動の「その他」に含まれています。

契約負債は、主に契約の履行以前に顧客から受領した対価に関する残高です。2018年4月1日時点における契約負債残高のうち201,628百万円を、2018年度において収益として認識しています。2018年3月31日以前の期間に充足した履行義務から49,223百万円を、2018年度において収益として認識しています。

## キリンホールディングス株式会社

## 22. その他の負債

各年度の「その他の非流動負債」及び「その他の流動負債」の内訳は、以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前年度 (2017年12月31日)	当年度 (2018年12月31日)
未払酒税	77,784	80,120
契約負債(注)	11,256	8,755
その他	119,065	119,606
合計	208,105	208,481
非流動負債	13,255	10,851
流動負債	194,850	197,630

(注) 契約負債の期首残高のうち認識した収益の金額は、当年度において4,082百万円、前年度において6,158百万円です。また、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益の金額は、当年度において9,828百万円、前年度において11,040百万円であり、主なものは、マイルストーン収入及びランニング・ロイヤルティ収入であります。なお、開発協力等の履行義務を提供する期間及び取引価格の見積りの変更により、収益に対しての累積的なキャッチアップ修正を行っております。これにより、契約負債残高は、当年度において1,208百万円、前年度において1,440百万円増加しております。

23. 本資料第 21 項のとおり、財務諸表作成者の負担は存在すると考えられるものの、現時点においては、IFRS 又は米国会計基準を適用している企業は、IFRS 第 15 号又は Topic 606 号の適用が強制され開示が要求されているが、当該開示が財務諸表作成者にとって過度な負担であること等を理由に、当該開示の要否を再検討するとの動きは把握されていない。

**(国際的な会計基準の開発過程における検討)**

24. IASB より、2011 年 11 月に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」(以下、「公開草案」という。)の第 117 項において、次のとおり、契約資産及び契約負債の期首から期末への合計額の調整を表形式で開示することが提案されていた。

117 企業は、契約資産及び契約負債の期首から期末への合計額の調整を表形式で開示しなければならない。調整表は、次の各項目(該当があれば)を開示しなければならない。

(a) 以下のいずれかから生じた、包括利益計算書に認識した金額

(i) 当期中に充足した履行義務から生じた収益

(ii) 取引価格の変動を過去の報告期間に充足した履行義務に配分したことにより生じた収益

(b) 受け取った現金

(c) 受取債権に振り替えた金額

(d) 受け取った現金以外の対価

## (e) 企業結合の影響

## (f) 契約資産及び契約負債の変動を理解するのに必要となり得る追加的な表示科目

25. 前項の開示項目の開発過程において、財務諸表作成者は、表形式で開示することによるコストがかかることと、また、これらの情報についての有用性について疑問視し、一方、財務諸表利用者は表形式での調整の一部の情報は、財務諸表利用者の分析に不可欠な将来収益に関する透明性の増大をもたらすため、有用であると主張したとされている。
26. 国際的な会計基準は、前項について検討した結果、表形式での開示を要求することはせず、契約資産及び契約負債の重大な変動について、定性的情報及び定量的情報により説明することとした。また、その際、当期に認識した収益のうち、過去の期間に充足（又は部分的に充足）された履行義務に配分された金額（例えば、取引価格の変更又は認識する収益に対する制限に関する見積りの変更によるもの）に関する金額を開示は、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有用な情報を提供するものと考え、契約資産及び契約負債の重大な変動の説明とは別に当該開示を要求することとした。
27. また、国際的な会計基準は、IFRS第15号BC344項のとおり、要求事項が適用される範囲を特定の種類の契約（例えば、長期契約）に係る契約残高だけに限定することによって、作成者のコストの懸念に対処できるかどうかを検討したが、範囲を限定すると企業の契約資産及び契約負債の一部を調整表から除外する結果となる可能性があり、また、契約資産及び契約負債に関する情報は、例えば、支払と履行の間に重大な時間的相違がある多数の契約又は事業がある可能性があること等から要求事項が適用される範囲を特定の種類の契約（例えば、長期契約）に限定しないと結論付けた。
28. 契約資産及び契約負債の変動の説明に関しての注記については、国際的な会計基準の定めにおいても、実務上の負担を認めており、コスト負担が大きいと考えられた表形式での調整を求めないこととした上で、特に有用性の高いと考えられる項目について注記を要求しているものと考えられる。これにより、相当数の企業において負担の軽減がなされる可能性もあるものと考えられる。国際的な会計基準が特に有用性が高いと考えて要求した開示項目を求めないこと、また、わが国においてのみ、実務上の便法等の緩和措置を設けることは適当ではないと考えられるかどうか。



### 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))

29. IFRS 第 15 号第 116 項(b)の「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」についても、IFRS 第 15 号第 116 項(c)の要求事項と同様、財務諸表作成者のコストと情報が提供されることによる財務諸表利用者の便益を考慮して、取り入れられているものと考えられ、わが国においてのみ、実務上の負担の観点から当該注記を取り入れないと説明することは困難であると考えられるかどうか。

### 文案のご提案

30. 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）)**

80-16 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額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額
- (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
- (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)**

106-7. 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、その内容について記載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、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動を記載するにあたり、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)**

20XX 年会計基準第 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、その内容について記載することとしている。IFRS 第 15 号においては、当該記載には、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、当該記載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