
プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目	個別論点の検討
	【論点 17】貸借対照表項目の表示科目

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 17】「貸借対照表項目の表示科目」について、審議事項(6)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえた検討をすることを目的としている。
2. 審議事項(6)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
 - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
 - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。
 - (1) IFRS 第 15 号の定め表現の置換えを行う。
 - (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直した文案を右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（『）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

緑色：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの定めと考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。
- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
表示（本文） 1. 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。（『105） 2. 企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合には、企業は当該契約を、支払が行われた時又は支払期限が到来した時（いずれか早い方）に、契約負債として表示しなければならない。契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている（又は対価の金額の期限が到来している）ものである。（『106） 3. 顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合	表示 1. 企業が履行している場合又は企業が履行する前に顧客が対価を支払う場合には、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。 債権と契約資産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。（『105）（『109） 2. 「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利であり、債権を除くものをいう。 契約資産は、顧客から対価を受け取る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する場合に表示する。（『107） 3. 契約資産は、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」における金銭債権に含めることとし、契約資産の減損は、企業会計基準第 10 号に従って行う¹。（『107） 4. 本会計基準における「債権」²とは、対価に対する企業の権利のうち無条

¹ 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」第 17 項によると、工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権として取り扱うとされている。

同基準の結論の背景の第 59 項によると、工事進行基準を適用した結果、工事の進捗に応じて計上される未収入額は、法的には未だ債権とはいえないが、工事進行基準は、法的には対価に対する請求権を未だ獲得していない状態であっても、会計上はこれと同視しうる程度に成果の確実性が高まった場合にこれを収益として認識するものであり、この場合の未収入額は、会計上は法的債権に準ずるものと考えることができるため、工事進行基準の適用により計上される未収入額は、金銭債権として取り扱うこととしたとされている。また、この結果、当該未収入額について、回収可能性に疑義がある場合には、貸倒引当金の計上が必要となる（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」）とされている。

² 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」によると、債権として受取手形、売掛金、貸付金その他の債権があることが記載されているが（同基準第 14 項）、債権の定義については特段の言及がない。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。企業は契約資産の減損をIFRS 第 9 号に従って評価しなければならない。契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融資産と同じ基礎で行わなければならない。(¶ 107) 4. 債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。例えば、企業は、支払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り得るとしても、債権を認識する。企業は債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。顧客との契約から生じる債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号に従った当該債権の測定値と、それに対応する認識した収益の金額との間に差額があれば、費用（例えば、減損損失）として表示しなければならない。(¶ 108) 5. 会計基準及び本適用指針は、「契約資産」及び「契約負債」という用語を用いているが、企業が財政状態計算書においてそれらの項目に代替的な名称を用いることは妨げない。企業が契約資産について代替的な名称を用いる場合には、債権と契約資産を財務諸表利用者が区別するための十分な情報を提供しなければ	件のものをいい、企業会計基準第 10 号に従って会計処理する。(¶ 108) 5. 「契約負債」とは、財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているものをいう。 契約負債は、財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客から対価を受け取ったとき又は対価を受け取る期限が到来したときのいずれか早い時点に表示する。(¶ 106)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ばならない。(¶109) (以下の IFRS 第 15 号 B25 項については、【論点 7】返品権付き販売において審議したものである。以下の灰色の部分は【論点 7】において、企業会計基準の本文に含めるものとして審議しており、最後の一文を本論点で検討することが考えられるとしていた。) 6. 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、当該製品（例えば、棚卸資産）の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない。各報告期間末に、企業は、返品される製品に関する予想の変化から生じる資産の測定を見直さなければならない。企業は、当該資産を返金負債とは区分して表示しなければならない。(¶B25)	6. 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産は、返金負債と相殺表示してはならない。(¶B25)

5. 上表においては、「契約資産」及び「契約負債」の定義が含まれている。第 71 回収益認識専門委員会（2016 年 10 月 4 日開催）の審議においては、以下の意見が聞かれている。

- 一つの用語について、用語の定義と本文を両方参照しなくてもよいように、いずれか一か所に定義を記載することがよいと考えられるが、「契約資産」や「契約負債」については、IFRS 第 15 号のさまざまな箇所で使用されているわけではないことから、これらが使用される項目の本文で用語を定義することがよいのではないか。

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

また、第 5 項にあるように、契約資産及び契約負債の定義については、開発する日本基準における用語の定義には記載しないことが考えられるがどうか。

課題の整理

6. 審議事項(6)-1の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS第15号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイドンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。
- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。なお、【課題1】については、本論点は収益の認識時期が異なるものではないため、貸借対照表項目の表示が異なるものとする。

【課題1】日本基準における実務において貸借対照表項目の表示が異なるもの

- IFRS第15号による表示に対する懸念

【課題2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題3】ガイドンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

【課題 1】日本基準における実務において貸借対照表項目の表示が異なるもの

9. 本論点について【課題 1】に関連する事項として、意見募集文書に以下のような懸念が寄せられている。

- (1) 契約資産と債権の区分の判断により実務が煩雑となるため、当該区分を設けることの意義やコストと便益が見合っているかについて検討すべきである。

建設業においては、建設中の物件について、工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金となっている残高を債権として表示するために、当該金額の把握のために多大な負担が発生する。また、契約資産と債権の区分が必要となる場合には、建設業において比較可能性のある財務諸表を作成するために、日本基準における実務においての「完成工事未収入金」と、債権及び契約資産との関係を明確にする必要がある。

- (2) 契約上の支払期限が到来したため認識される債権が、進行基準による契約資産を超過する場合には、債権と契約負債が両建てで計上されることとなる。この場合、未だ顧客から支払がない状況にありながら契約負債を認識することや未履行部分について無条件の権利である債権を認識することの合理性に疑問がある。

10. 第 9 項(1)の懸念は、IFRS 第 15 号においては、対価に対する権利について、無条件のものか否かにより契約資産又は債権の区分が要求されているが、そのような区分は日本基準では要求されていないことから生じる懸念である。

この点、IFRS 第 15 号 BC323 項によると、契約資産と債権との区別を行うことは重要であり、その区別により、財務諸表利用者に、契約における企業の権利に関連したリスクに関する目的適合性のある情報が提供されることになる（両方とも信用リスクに晒されてはいるが、契約資産は、例えば、履行リスクなどの他のリスクにも晒されている。）とされている。

これについては、第 7 項の区分の「IFRS 第 15 号による表示に対する懸念」に当たると考えられ、IFRS 第 15 号における契約残高に関する開示³と密接に関係するため、開示（注記項目）を検討する際に、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲を踏まえて、契約残高と債権の区分表示を開発する日本基準において要求するかどうかについて検討することが考えられるため、今後検討すべき課題とすることが考えられる。

³ IFRS 第 15 号第 116 項(a)では、区分して表示又は開示していない場合には、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を開示することが要求されている。

11. 第9項(2)の懸念は、IFRS第15号によると、未履行部分について債権と契約負債が両建てで計上されることになり、日本基準における実務において見られない会計処理が行われることによる懸念である。

この点、IFRS第15号BC325項によると、多くの場合、対価に対する無条件の権利は、企業が履行義務を充足して顧客に請求した時に生じるが、顧客に支払を請求する行為は、企業が対価に対する無条件の権利を有していることを示すものではなく（例えば、当該対価の支払の期限が到来するために時の経過だけが必要な場合には、企業は請求を行う前に対価に対する無条件の権利を有する場合（未請求の債権）がある。）、企業が履行義務を充足する前に対価に対する無条件の権利を有する場合もあり（例えば、企業が解約不能の契約を結び、それにより顧客が、企業が財又はサービスを提供する1か月前に対価を支払うことを求められる場合）、そのような場合には、支払期限が到来した日に、企業は対価に対する無条件の権利を有する（ただし、企業は財又はサービスを移転した後にはじめて収益を認識すべきである。）とされている。

これについては、第7項の区分の「IFRS第15号による表示に対する懸念」に当たると考えられるが、無条件の権利である債権に対する基準開発の経緯を踏まえると、今後検討すべき課題として抽出しないことが考えられるがどうか。

【課題2】重要性に関する事項

12. 本論点について、【課題2】に関連する事項としては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

【課題3】ガイダンスの追加

13. 本論点について、【課題3】に関連する事項としては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

【課題4】設例の作成

14. 設例の作成については、第6項に記載のとおり、以下の方針で検討する。
- (1) IFRS第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
 - (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、

前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

(1)について

15. 第 14 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 38 から設例 40 が関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

(2)について

16. 第 14 項(2)に関連するものとしては、意見募集文書に対する意見において特に記載されていない。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

以 上