

2020年1月10日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人  
品質管理本部長 諏訪部 修企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準（案）」等に対する意見

貴委員会から2019年10月30日に公表された企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）の提案について、基本的に同意します。ただし、今後の適用にあたって、表現方法の見直し又は明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

## 記

## 質問1（回答者の属性）

お寄せ頂くご意見を今後の審議において適切に踏まえるために、本公開草案の質問にご回答頂くにあたって、いずれの立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づいてご回答いただいているかをご記載ください。

（コメント）

監査人

## 質問2（表示に関する質問）

（質問2-1）顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する質問

本公開草案の顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

## (1) 「顧客との契約から生じる収益」の区分表示又は注記について

（コメント）

企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「本会計基準改正案」という。）の適用範囲となる「顧客との契約から生じる収益」について、区分表示又は注記を求める本公開草案の提案に同意する。

ただし、本会計基準改正案第78-2項に基づき表示又は注記する「顧客との契約から生じる収益」及び「それ以外の収益」の範囲について、明確化することをご検討いただ

きたい。

(理由)

本会計基準改正案第 78-2 項において、「顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は、両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記する」ことが示されている。

ここで、「顧客との契約から生じる収益」のうち、本会計基準改正案第 3 項 (1) から (6) で示される項目は、本会計基準改正案の適用範囲から除かれている一方、本会計基準改正案第 78-2 項に基づき表示又は注記する「顧客との契約から生じる収益」の範囲については、特段の記載がされていない。

このため、本会計基準改正案第 78-2 項に基づき表示又は注記する「顧客との契約から生じる収益」は、本会計基準改正案第 3 項の適用範囲に含まれる収益であることについて、明確化することをご検討いただきたい。

また、顧客との契約から生じるものではない取引又は事象から生じる収益のうち、企業の主な営業活動から生じると判断されるものがある場合には、「それ以外の収益」に含まれるのかについて、明確化することをご検討いただきたい。

(2) 損益計算書上の表示科目を決定するための具体的な指針について

(コメント)

損益計算書上の表示科目を決定するための具体的な指針を示さないこととした本公開草案の提案に同意する。

(質問 2-2) 表示に関するその他の質問

(質問 2-1) 以外の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」の区分表示又は注記について

(コメント)

「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」の区分表示又は注記を求める本公開草案の提案に同意する。

(2) 貸借対照表上の表示科目を決定するための具体的な指針について

(コメント)

貸借対照表上の表示科目を決定するための具体的な指針を示さないこととした本公開草案の提案に同意する。

(3)顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合の区分表示について

(コメント)

「顧客との契約から生じる収益」と「金融要素の影響」（受取利息又は支払利息）について、損益計算書において区分して表示することを求める本公開草案の提案に同意する。

(4)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を求めないことについて

(コメント)

国際財務報告基準（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。）において要求されている「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」に関しては、本公開草案において当該開示は求めないこととした本公開草案の提案に同意する。

質問 3（注記事項に関する質問）

（質問 3-1）原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めるという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、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含めたうえで、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1)IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を含めることについて

(コメント)

原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を取り入れることとした本公開草案の提案に同意する。

(2)IFRS 第 15 号と同様の開示目的及び重要性の定めを含めることについて

(コメント)

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含めるとした本公開草案の提案に同意する。

（質問 3-2）重要な会計方針の注記に関する質問

本公開草案における重要な会計方針の注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1)重要な会計方針として注記する内容を定めることについて

(コメント)

顧客との契約から生じる収益に関して、重要な会計方針として注記する内容を定めることとした本公開草案の提案に同意する。

(2)重要な会計方針の注記項目について

(コメント)

顧客との契約から生じる収益に関して、本会計基準改正案第 80-2 項及び第 80-3 項で定める項目を重要な会計方針の注記項目とする本公開草案の提案に同意する。

ただし、次の事項の明確化について、ご検討いただきたい。

- ① 「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」が異なる場合には、「収益を認識する通常の時点」を注記すること
- ② 代替的な取扱いを選択して適用し、それが「重要な」会計方針に含まれると判断される場合、重要な会計方針の注記が必要となること

(理由)

- ① 「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」が異なる場合には、「収益を認識する通常の時点」を注記すること

本会計基準改正案第 80-2 項(2)において、「企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）」を重要な会計方針として注記することが示されている。

一方、以下に記載した、企業会計基準適用指針公開草案第 66 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針改正案」という。）に定める代替的な取扱いを適用するとき、「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」が異なる場合があると考えられるが、いずれの時点を重要な会計方針として注記するのかが明示されていない。

- 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア（本適用指針改正案第 95 項及び第 96 項）
- 出荷基準等の取扱い（本適用指針改正案第 98 項）
- 契約の初期段階における原価回収基準の取扱い（本適用指針改正案第 99 項）

この点、財務諸表利用者の収益に対する理解可能性を高める観点から、重要な会計方針として、「収益を認識する通常の時点」を注記することの明確化について、ご検討いただきたい。

- ② 代替的な取扱いを選択して適用し、それが「重要な」会計方針に含まれると判断される場合、重要な会計方針の注記が必要となること

本適用指針改正案第 92 項から第 104 項において、重要性等に関する代替的な取扱いが定められており、企業は一定の要件を満たした場合、これらの代替的な取扱

いを適用できることが示されている。

ここで、本適用指針改正案に定める代替的な取扱いのうち、本適用指針改正案第94項で定める「出荷及び配送活動における会計処理の選択」や、本適用指針改正案第104項で定める「有償支給取引」のように、重要性の要件が求められていない項目もある。

このため、本適用指針改正案第109-2項で示されている「契約コストの会計処理を選択している場合」と同様に、代替的な取扱いを選択して適用した場合においても、それが「重要な」会計方針に含まれると判断されるとき、重要な会計方針の注記が必要となることの明確化について、ご検討いただきたい。

(質問3-3) 開示目的に照らして注記事項を判断するという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、企業の実態に応じて、企業自身が開示目的に照らして個々の注記事項の内容を決定することを求めることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 開示目的について

(コメント)

開示目的を達成するための収益認識に関する注記として、「(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」、「(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」の項目を示し、項目ごとに具体的な注記事項を定めることとした本公開草案の提案に同意する。また、開示目的に照らして重要性に乏しい情報の注記をしないことができることを明確にした本公開草案の提案に同意する。

(2) 収益認識に関する注記の記載方法等について

(コメント)

収益認識に関する注記の記載方法等について、次の取扱いを認めることとした本公開草案の提案に同意する。

- ① 収益認識に関する注記を記載するにあたっては、注記事項の構成に従って注記を記載しないことができ、開示目的に照らして、企業の収益及びキャッシュ・フローを理解するために適切であると考えられる方法で注記を記載する
- ② 収益認識に関する注記として記載することとした内容を、重要な会計方針として注記している場合には、収益認識に関する注記として記載しないことができる
- ③ 収益認識に関する注記として記載することとした内容を、財務諸表上の他の注記事項（重要な会計方針以外の注記）として記載している場合には、収益認識に関する注記を記載するにあたり、当該他の注記事項を参照することにより記載に代えることができる

(質問 3-4) 収益認識に関する注記の定めに関する質問

本公開草案の収益認識に関する注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 収益の分解情報について

(コメント)

当期に認識した顧客との契約から生じる収益について、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報の注記を求めることとした本公開草案の提案に同意する。

(2) 収益を理解するための基礎となる情報について

(コメント)

収益を理解するための基礎となる情報について、本会計基準改正案第 17 項のステップ 1 からステップ 5 に関連して、顧客と締結した契約の内容と、それらの内容がどのように収益及び関連する財務諸表の項目に反映されているかに関する情報を開示するものとした本公開草案の提案に同意する。

(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について

(コメント)

当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報について、「契約資産及び契約負債の残高等」及び「残存履行義務に配分した取引価格」を注記することとした本公開草案の提案に同意する。

ただし、次の事項の表現方法の見直し及び明確化について、ご検討いただきたい。

- ① 本会計基準改正案第 80-20 項(1)について、「注記していない場合」の表現方法の見直し
- ② 本会計基準改正案第 80-22 項(1)の実務上の便法を採用できるかどうかの判定に際して、判定する単位及び予想期間の起点の明確化

(理由)

- ① 本会計基準改正案第 80-20 項(1)について、「注記していない場合」の表現方法の見直し

本会計基準改正案第 80-20 項において、「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」とされ、「(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)(第 79 項なお書き参照)」とされている。

ここで、本会計基準改正案第 79 項なお書きは、「契約資産」と「顧客との契約から生

じた債権」を貸借対照表に区分して表示しない場合に、それぞれの残高を注記することを求める取扱いである。

このため、本会計基準改正案第 80-20 項(1)の「注記していない場合」が指す意味が不明のため、表現方法を見直すことをご検討いただきたい。

② 本会計基準改正案第 80-22 項(1)の実務上の便法を採用できるかどうかの判定に際して、判定する単位及び予想期間の起点の明確化

本会計基準改正案第 80-22 項(1)において、「履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である」場合に、残存履行義務に配分した取引価格の総額を注記しないことができる」とされている。

ここで、本会計基準改正案第 80-20 項(1)の実務上の便法を採用するかどうかの判定に際して、以下の取扱いが明示されていないため、その判断に企業間でばらつきが生じ、企業間の比較可能性が損なわれる可能性がある。

- ✓ 複数の履行義務が識別される場合、実務上の便法を採用するかどうかを判定する単位（契約の単位で判定を行うのか、それとも、履行義務の単位で判定を行うのか）
- ✓ 契約の締結日と取引開始日が異なる場合、「予想期間」の起点（契約の締結日となるのか、それとも、取引開始日となるのか）

このため、本会計基準改正案第 80-22 項(1)の実務上の便法を採用できるかどうかの判定に際して、判定する単位及び予想期間の起点を明確化することをご検討いただきたい。

(4) 工事契約等から損失が見込まれる場合について

(コメント)

企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」に定める次の注記を引き継ぐこととした本公開草案の提案に同意する。

- ✓ 当期の工事損失引当金繰入額
- ✓ 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合、棚卸資産と工事損失引当金の相殺の有無と関連する影響額

(質問 3-5) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記について

(コメント)

連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表においては、本会計基準改正案第

80-5 項に掲げる項目のうち、(1)「収益の分解情報」及び(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」については、注記しないことができることとした本公開草案の提案に同意する。また、本会計基準改正案第 80-5 項(2)「収益を理解するための基礎となる情報」の注記を記載するにあたり、連結財務諸表における記載を参照することができることとした本公開草案の提案に同意する。

(質問 3-6) 四半期財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の四半期財務諸表における注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 四半期財務諸表における注記について

(コメント)

すべての四半期の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表において、年度の期首から四半期会計期間の末日までの期間に認識した顧客との契約から生じる収益について「収益の分解情報」の注記を求めることとした本公開草案の提案に同意する。

質問 4 (契約資産の性質に関する質問)

本公開草案の契約資産の性質に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 契約資産の性質について

(コメント)

国際的な会計基準における取扱いを踏まえ、契約資産が金銭債権に該当するか否かについて言及せず、契約資産に係る貸倒引当金の会計処理について、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」における債権の取扱いを適用すること、また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算について、企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」の外貨建金銭債権債務の換算の取扱いを適用することとした本公開草案の提案に同意する。

質問 5 (適用時期及び経過措置に関する質問)

(質問 5-1) 適用時期に関する質問

本公開草案では、比較年度の表示及び注記についての一定の経過措置を設けたうえで、2018 年会計基準の適用日を踏襲し、20XX 年改正会計基準等を 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から適用することを提案しています。

本公開草案の適用時期に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その

理由（仮に、本公開草案で提案している表示又は注記事項の一部の項目について提案されている適用日までの対応について困難が想定される場合にはその内容、理由及び対応に要すると見込まれる期間）をご記載ください。

(1) 原則適用について

(コメント)

本公開草案が最終化された場合の本会計基準改正案及び本適用指針改正案（以下合わせて「20XX年改正会計基準等」という。）について、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から適用されることとした本公開草案の提案に同意する。

(質問 5-2) 早期適用に関する質問

本公開草案の早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 早期適用について

(コメント)

20XX年改正会計基準等について、2020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から20XX年改正会計基準等を適用することができることとした本公開草案の提案に同意する。

また、2020年4月1日に終了する連結会計年度及び事業年度から2021年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から20XX年改正会計基準等を適用することができることとした本公開草案の提案に同意する。

(質問 5-3) 経過措置に関する質問

本公開草案の経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1) 表示方法の変更について

(コメント)

20XX年改正会計基準等の適用初年度に20XX年改正会計基準等の適用により表示方法の変更が生じる場合には、当該変更は、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に定める「会計基準又は法令等の改正による表示方法の変更」として取り扱うこととした本公開草案の提案に同意する。

(2) 適用初年度の比較情報についての経過措置

(コメント)

表示方法の変更が生じる場合には、適用初年度の前連結会計年度の連結財務諸表（注記事項を含む。）及び前事業年度の個別財務諸表（注記事項を含む。）（以下合わせて「適用初年度の比較情報」という。）について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができることとした本公開草案の提案に同意する。また、この場合には、適用初年度において、影響を受ける連結財務諸表及び個別財務諸表の主な表示科目に対する影響額を記載することとした本公開草案の提案に同意する。

### (3)適用初年度の比較情報の注記事項についての経過措置

(コメント)

20XX 年改正会計基準等の適用初年度においては、20XX 年改正会計基準等において定める注記事項を適用初年度の比較情報に注記しないことができることとした本公開草案の提案に同意する。

### 質問 6（設例及び開示例に関する質問）

(質問 6-1) 設例に関する質問

本公開草案における設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(コメント)

本会計草案の提案に同意する。

(質問 6-2) 開示例に関する質問

本公開草案における開示例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(コメント)

本会計草案の提案に同意する。

### 質問 7（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

### (1)契約資産の時価開示の要否の明確化について

(コメント)

「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」を貸借対照表に区分して表示している場合、企業会計基準適用指針公開草案第 68 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」（以下「金融商品時価開示適用指針案」という。）における契約資産の時価開示の要否の明確化について、ご検討いただきたい。

(理由)

金融商品時価開示適用指針案第4項(1)では、「契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示していない場合、当該貸借対照表の科目の貸借対照表計上額、貸借対照表日における時価及びその差額を注記する。ただし、当該貸借対照表の科目のうち、顧客との契約から生じた債権のみに対応する貸借対照表計上額、貸借対照表日における時価及びその差額を注記することも妨げない。」とされている。

ここで、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」を貸借対照表に区分して表示している場合において、当該契約資産の貸借対照表計上額及び貸借対照日における時価及びその差額の注記の要否が明示されていないため、その判断にばらつきが生じ、企業間の比較可能性が損なわれる可能性がある。

そのため、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」を貸借対照表に区分して表示している場合、契約資産の時価開示の要否の明確化について、ご検討いただきたい。

(2) [設例 13] において、数量値引きの金額を売掛金から減額している理由の明確化  
(コメント)

[設例 13] において、数量値引きとして1個当たりの価格を遡及的に減額することが必要になると判断した金額を、売掛金から減額している理由を明確化することをご検討いただきたい。

(理由)

[設例 28] 1. (2) において、「A社は、遡及的な減額が適用されることが確定する時点(すなわち、30個の出荷後)までは、1個当たり150千円の対価に対する無条件の権利(すなわち、顧客との契約から生じた債権)を有している」とあることから、将来において返金の対象となる可能性があるとしても、受け取る対価の金額(1個当たり150千円の対価)を「売掛金」として認識し、数量に基づくリベートとしてB社(顧客)に提供されると予想される金額(1個当たり25千円の返金)を「返金負債」として認識している。

一方、[設例 13] では、数量値引きとして1個当たりの価格を遡及的に減額することが必要になると判断した金額を、「返金負債」として認識せず、売掛金から減額しているが、支払条件等が明示されておらず、売掛金から減額している理由の説明が十分でないと考えられる。

このため、[設例 13] において、数量値引きとして1個当たりの価格を遡及的に減額することが必要になると判断した金額を、売掛金から減額している理由を明確化することをご検討いただきたい。

以上