
プロジェクト 収益認識項目 本日の検討の概要

これまでの経緯

1. 企業会計基準委員会では、2019 年 10 月 30 日に、主として収益認識に関する表示及び開示（注記）に関する改正を提案する次の企業会計基準及びその適用指針の公開草案を公表した。
 - (1) 企業会計基準公開草案第 66 号（企業会計基準第 29 号の改正案）
「収益認識に関する会計基準（案）」
 - (2) 企業会計基準適用指針公開草案第 66 号（企業会計基準適用指針第 30 号の改正案）
「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」
 - (3) 関連する次の公開草案
 - ① 企業会計基準公開草案第 67 号（企業会計基準第 12 号の改正案）
「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」
 - ② 企業会計基準適用指針公開草案第 67 号（企業会計基準適用指針第 14 号の改正案）
「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」
 - ③ 企業会計基準適用指針公開草案第 68 号（企業会計基準適用指針第 19 号の改正案）
「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」

公開草案に対する回答者一覧

2. 公開草案に対するコメント期間は約 2 か月であり 2020 年 1 月 10 日に締め切られた。本公開草案に対しては、16 通のコメント・レターが寄せられた。回答者の一覧は次のとおりである。

[団体等]

	団 体 名	属性
CL1	日本公認会計士協会	監査人
CL2	一般社団法人 不動産証券化協会	財務諸表作成者
CL3	一般社団法人 日本貿易会	財務諸表作成者
CL4	公益社団法人 日本証券アナリスト協会	財務諸表利用者
CL5	有限責任 あずさ監査法人	監査人
CL6	一般社団法人 全国信用金庫協会	財務諸表作成者
CL7	一般社団法人 日本建設業連合会	財務諸表作成者
CL8	TAKARA&COMPANY グループ 株式会社ディスクロージャー&IR 総合研究所	その他 (ディスクロージャー支援会社)
CL9	PwC あらた有限責任監査法人	監査人
CL10	EY 新日本有限責任監査法人	監査人
CL11	一般社団法人 不動産協会	財務諸表作成者
CL12	有限責任監査法人トーマツ	監査人
CL13	一般社団法人 日本経済団体連合会	財務諸表作成者

(注) 属性はコメント・レターに記載されている内容に基づいている。

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）		属性
CL14	田淵 隆明	公認システム監査人 特定行政書士 IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント	「財務諸表利用者」及び、「その他」（IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント及びシステム監査人）
CL15	國見 琢	公認会計士	財務諸表作成者
CL16	服部 隆	CMA、CIIA	財務諸表利用者

(注) 属性はコメント・レターに記載されている内容に基づいている。

頂いたコメントへの対応の進め方

3. 審議事項(4)-1 参考資料「コメント対応案」において、「コメントの募集」で提示した質問項目ごとに寄せられたコメントの一覧をお示している。審議事項(4)-1 参考資料「コメント対応案」のコメント一覧のうち、**グレー**でハイライトした項目については、収益認識専門委員会及び企業会計基準委員会において特に審議する項目と

して抽出したものである。それ以外の項目については、コメント対応案の記載により対応を検討することを予定している。なお、一部の項目については対応を「検討中」としており、今後、対応案をお示しする予定である。

4. 以下は、審議事項(4)-1 参考資料「コメント対応案」においてグレーでハイライトした項目をその内容によって分類したものである。主なコメントについては、別紙に記載している。本日審議する予定の項目はオレンジでハイライトしている。

No.	検討項目及び論点
【検討項目 1】表示に関連する項目	
1-1	顧客との契約から生じる収益の対象範囲
1-2	収益認識会計基準の適用範囲外の取引が含まれる場合の収益の分解情報の注記の取扱い
1-3	金融要素の影響（受取利息又は支払利息）の区分表示の明確化
1-4	貸借対照表科目に顧客との契約から生じたもの以外のものが含まれている場合の取扱い等
1-5	損益計算書又は貸借対照表における区分表示又は注記の定め個別財務諸表上の取扱い
【検討項目 2】重要な会計方針の注記	
2-1	重要な会計方針に記載すべき重要性の判断の明確化
2-2	代替的な取扱いに関する定め
2-3	契約コストの定めに従った処理を選択した場合の取扱い ① 重要な会計方針に関する注記 ② 収益認識に関する注記
2-4	重要な会計方針に記載した内容を変更する場合の取扱い
2-5	「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」との関係の明確化
【検討項目 3】公開草案の基本的な方針及び個別の注記事項	
3-1	公開草案の基本的な方針の見直し ① 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とする基本的な方針の見直し及び個別の注記事項の要否 ② 開示目的の記載の見直し
【検討項目 4】連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表の注記の定め	
4-1	収益を理解するための基礎となる情報の個別財務諸表の記載について
【検討項目 5】四半期財務諸表における注記の定め	
5-1	四半期財務諸表における分解情報の注記の要否

No.	検討項目及び論点
5-2	開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる場合の取扱いの明確化

本日の検討事項

5. 本日の専門委員会では、次の論点について、ご審議いただくことを予定している。
 - (1) 頂いたコメントへの対応の進め方
 - (2) 【検討項目 2】重要な会計方針の注記（審議事項(4)-2）
6. なお、第 103 回収益認識専門委員会（2020 年 1 月 23 日開催）で聞かれた意見については、審議事項(4)-3 に記載している。

ディスカッション・ポイント

コメント対応案の記載のうち、特に審議する項目として抽出すべきであると考えられるものが、第 4 項の表に記載したもの以外にあれば、ご意見をいただきたい。

別紙

検討することが考えられる項目（主なコメント）

7. 第4項に掲げた項目に関する主なコメントの概要は次のとおりである。

（【検討項目1】表示に関連する項目）

（1）顧客との契約から生じる収益の対象範囲

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「会計基準改正案」という。）第78-2項により他の収益との区分表示又は注記が要求される「顧客との契約から生じる収益」は、会計基準改正案第3項の適用範囲である顧客との契約から生じる収益が対象であり、その適用範囲から除かれる項目は対象でないことを明確にするべきである。

これは、会計基準改正案第3項では、「本会計基準は、次の(1)から(6)を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される」としており、また、会計基準改正案第103項及び第104項等の記載から、会計基準改正案第3項(1)から(6)に挙げられている金融商品に係る取引やリース取引等が、「顧客との契約から生じる収益」に該当するためである。会計基準改正案第3項の記載とあわせて読むと、会計基準改正案第78-2項により区分表示又は注記が求められる「顧客との契約から生じる収益」には、金融商品に係る取引やリース取引等が含まれないことが必ずしも明らかではなく、実務において判断に迷う可能性があると考えられる。

（2）収益認識会計基準の適用範囲外の取引が含まれる場合の収益の分解情報の注記の取扱い

収益認識会計基準では、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）が適用される取引は適用範囲から除外されているが、不動産賃貸事業に伴う収益には、収益認識会計基準が適用される項目以外に、リース会計基準が適用される項目が含まれており、それらが多くの部分を占めている。収益認識会計基準が適用される収益のみを分解した開示は、不動産賃貸事業における顧客（テナント）から獲得する収益及びキャッシュ・フローの性質の一部のみを切り取る表現方法となり、財務諸表利用者に当該事業の収益の性質を伝達する情報として不適切になる懸念があるため、収益認識会計基準の適用範囲となる金額と適用範囲外の取引からなる金額によって構成される場合には、それらの金額を合算した金額

に基づく分解情報を開示することができる選択肢を追加して頂きたい。

(3) 金融要素の影響（受取利息又は支払利息）の区分表示の明確化

会計基準第 78-3 項において「顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、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）を損益計算書に“区分して”表示する」とこととされているが、この意味が、他の受取利息又は他の支払利息と別に独立掲記する必要があることを指しているのか、それとも単に、収益から切り離すという意味で“区分して”いるだけなのかが、曖昧であると考ええる。

(4) 貸借対照表科目に顧客との契約から生じたもの以外のものが含まれている場合の取扱い等

「収益認識に関する会計基準（案）」第 79 項において、「契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示する」とある。「前受金」には顧客との契約から生じたもの以外のものが含まれていることが通例であり、企業が契約負債を「前受金」として表示する場合、顧客との契約から生じたものとそうでないものが混在することになると思われるため、その場合でも本公開草案第 79 項の別掲表示の要求を満たすことになるのか、明確化していただきたい。

また、契約資産又は顧客との契約から生じた債権と他の資産を区分表示していない場合の取扱いを明確化していただきたい。

(5) 損益計算書又は貸借対照表における区分表示又は注記の定め個別財務諸表上の取扱い

本公開草案第 78-2 項及び第 79 項の、損益計算書又は貸借対照表で区分して表示しない場合に注記を求める規定に関して、連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表に注記しないことができる点を明確化されたい。

第 79 項の注記要求は、参照されている第 80-20 項(1)が、第 80-5 項の「(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」に含まれ、第 80-25 項により連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表で注記しないことができる。従い、貸借対照表で区分表示しない場合においても注記しないことができるものと考えられる。

一方、第 78-2 項の注記要求は、第 80-25 項の注記しないことができる項目に含まれるのか明瞭でない。個別財務諸表の簡素化の趣旨及び作成者の負担に鑑みて、連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表においてはこれらの区

分表示と注記の何れも要しないことを明確に規定頂きたい。

【検討項目 2】重要な会計方針の注記

(1) 重要な会計方針に記載すべき重要性の判断の明確化

「収益認識に関する注記」と同様に、開示目的を示したうえで、開示目的や企業特性等に照らして注記事項の重要性を判断できるものとしていただきたい。

(2) 代替的な取扱いに関する定め

適用指針改正案に定められた代替的な取扱いを選択して適用した場合、重要性が乏しい場合を除き、重要な会計方針の注記を求めることに記載することを明記していただきたい。代替的な取扱いについては、出荷及び配送活動における会計処理の選択や個別財務諸表上の有償支給取引における支給品の消滅の認識の選択といった重要性による要件を必要としない取扱いも含まれており、企業がこれらの代替的な取扱いを選択したにもかかわらず当該取扱いを適用した旨が注記されない場合、当該取扱いが財務諸表利用者の適切な理解に寄与しない可能性があると考えられる。なお、重要性が乏しい場合に、重要な会計方針としての注記が不要になる点は、他の会計処理の原則及び手続と同様と考えられる。

(3) 契約コストの定めに従った処理を選択した場合の取扱い

① 重要な会計方針に関する注記

国際的な会計基準における契約コストの定めを適用している場合に、重要な会計方針の注記に記載することを求めるか否かについて、実務上の配慮と財務諸表利用者にとっての企業間の比較可能性のバランスから、企業が当該取扱いを選択した場合には、原則として、その旨を個別財務諸表等の重要な会計方針の注記に記載することを会計基準に定めることを再度検討していただきたい。

なお、重要性が乏しい場合に、重要な会計方針としての注記が不要になる点は、他の会計処理の原則及び手続と同様と考えられる。

② 収益認識に関する注記

公開草案においては、開示目的に照らした重要性に基づき注記の要否を判断することとされているが、一定の要件を満たした企業が国際的な会計基準に

おける契約コストの定めを適用する場合の注記の要否については「追加情報に記載するほどの重要性」に基づく判断が必要であるとされている。注記事項の要否の判断に際して、重要性という用語について複数のレベルが存在しており、関係者の理解が複雑となる可能性がある。契約コストの詳細な注記についても、会計基準改正案における「開示目的に照らした重要性」で判断することで足りるとするか、重要性の意味が異なるのであれば、その違いを明確にすべきであると考えられる。

(4) 重要な会計方針に記載した内容を変更する場合の取扱い

重要な会計方針として注記している項目について、例えば、代替的な取扱い(出荷基準)から原則的な取扱い(検収基準等)に変更した場合、仮にその取扱いの変更不重要性がないとしても、重要な会計方針における収益を認識する通常の時点の記載は変更されると考えられる。このような会計基準改正案第 80-2 項及び第 80-3 項に基づく重要な会計方針の記載の変更について、関係者の誤解を生じさせないように、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」における取扱い及び開示の要否を会計基準改正案において明示すべきであると考えられる。特に適用指針改正案における代替的な取扱いから原則的な方法に変更することにより収益を認識する通常の時点が変更される場合には、実務において判断に迷う可能性があると考えられる。

(5) 「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」との関係の明確化

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とされている。一方、適用指針改正案に定める代替的な取扱いの適用により、履行義務の充足時点と収益の認識時点が異なる場合があると考えられる。このように、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、いずれの時点を注記するのかについて、関係者の誤解を生じさせないように会計基準改正案第 80-2 項(2)の記載の意味を明示すべきである。

【検討項目 3】公開草案の基本的な方針及び個別の注記事項

(1) 公開草案の基本的な方針に関連して、次の意見が聞かれている。

- ① 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とする基本的な方針の見直し及び個別の注記事項の要否

収益認識会計基準は、すべての上場企業、会社法上の大会社及び関係会社に影響を与えるものであり、かつ、中小企業を含む買手企業にも影響を及ぼす可能性がある。社会的に広範で大きなコストを伴う基準開発であり、IFRS 第 15 号をコンバージェンスすることの社会的なコスト・ベネフィットを考慮したうえで、注記を検討する必要がある。その観点から、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は非常に過多であり、一部の注記については企業の実務負荷に対する財務諸表利用者のメリットが乏しいと考えるため、同意しない。

特に、次の注記に関しては、改めて社会全体としてのコスト・ベネフィットを考慮した上で、注記の定めを検討していただきたい。

- 収益の分解情報

現行のセグメント情報の開示は、経営上の意思決定や業績評価のために使用する情報を開示しており、財務諸表利用者の理解に役立っていると考える一方で、海外投資家も含めてそれ以上の情報開示を求められることはない。セグメント情報よりも詳細な収益の分解情報の開示は、情報収集やシステム投資のコストを超えるベネフィットがあるとは考えられない。また、分解における区分についても、各企業固有の要因に由来するため、定義されていない。そのため、各企業で異なる分解基準に基づいた情報開示では、比較可能性の観点からもその有用性・必要性は不明瞭である。よって、開示項目として追加するべきではない。

- 残存履行義務に配分した取引価格

残存履行義務に配分した取引価格は、あくまで当期末に把握している翌期以降に発生するであろう収益の額であり、翌期以降の収益およびキャッシュ・フローの額の一部でしかない。加えて、実務上の便法を適用した場合、将来の収益に関する情報が完全には開示されないことから、将来の収益を予測する上での有用性はさらに限定的であると考ええる。また、会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を、財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備（グループ全体の実績把握、内部取引消去が可能な仕組み）が必須であり、多大なコストが発生することとなるため、コスト・ベネフィットの観点から同意しない。仮にシステム面の整備がなされたとしても、未確定の履行時期を年別別に区分する財務諸表作成者側の恣意性の排除が難しく、財務諸表作成者・監査人双方にとって、その

正当性を検証する負荷が大きくなると考えるため、同意しない。

なお、第 80-24 項の開示要求（残存履行義務の注記を記載しない場合の開示）、特に(2)「履行義務の残存期間」の開示は、IFRS 第 15 号では求められておらず、削除すべきである。

開示例について、例えば、[開示例 2-2]の(2)の開示については、多くの件数がある可能性があり、このような開示（特に残存する契約期間）を求めることは、作成者に多大な負担をかけることになり、非現実的である。

② 開示目的の記載の見直し

原則として同意する。ただし、本会計基準改正案第 101-6 項「企業自身が当該開示目的に照らして注記事項の内容を決定することとしたほうが、より有用な情報を財務諸表利用者にもたらすことができると考えられる」の部分については同意できない。そのような緩和規定は、恣意的な運用を惹起するおそれがあるだけでなく、同業種間での比較可能性を低下させ、注記の趣旨を没却させることに繋がる。

（【検討項目 4】連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表の注記の定め）**(1) 収益を理解するための基礎となる情報の個別財務諸表の記載について**

「(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」は注記を不要とする一方、「(2) 収益を理解するための基礎となる情報」は連結財務諸表の注記を参照できると規定されている。「(2) 収益を理解するための基礎となる情報」についても、連結財務諸表と個別財務諸表の注記に重要な差異がない場合は、注記不要として、重要な差異がある場合にのみに記載することを明記いただきたい。

本公開草案では、開示目的を定めた上で、企業側が開示目的に照らして注記事項を決定することを提案している。開示目的としては、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、時期及び不確実性の理解が挙げられているが、連結財務諸表注記で本開示目的に沿った適切な開示がなされとの前提であれば、個別財務諸表注記においては、作成上の前提等、重要な差異がある場合のみその旨開示を行うことで足りると考えられる。

（【検討項目 5】四半期財務諸表における注記の定め）**(1) 四半期財務諸表における分解情報の注記の要否**

- 作成者にとって追加的な負担が生じる一方で、作成者側の追加的負担と当該開示の有用性を比較した場合に、その有用性の程度に疑問がある。四半期財務諸表に収益の分解情報がないと具体的にどのように困るのか、説得力ある説明が必要であり、収益の分解情報は、そもそも注記自体の有用性が乏しい上に、四半期情報は季節的な影響も混在しているため、さらにその有用性は乏しいと考えられる。加えて、四半期情報の簡素化の流れも踏まえて、四半期においては、全ての開示項目について省略可能とすることを要望する。
- 四半期財務諸表における収益の分解情報は、財務諸表利用者にとって一定程度の有用性はあるものと推察するものの、これに比して財務諸表作成者の実務負担に及ぼす影響はより大きなものとなると考えられる。個々の企業が任意で作成する決算説明資料等においても、当該情報は開示しているケースは少数であり、これら少数の会社において毎四半期、開示していないこと等から、四半期ごとの収益の分解情報を必須とする定めについて再考を要望する。

(2) 開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる場合の取扱いの明確化

収益認識に関する会計基準(案)の80-5項では、収益の分解情報について、「開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる。」とあるため、四半期でも同様の扱いであることを念のため確認したい。

以 上