

プロジェクト 収益認識

項目 【検討項目 1】表示に関する検討

本資料の目的

1. 本資料は、「【検討項目 1】表示に関する検討」に関連するコメントを検討することを目的としている。

表示に関する検討に関連して寄せられたコメント

2. 表示に関する検討について、次の意見が寄せられている。
 - (1) 表示に関する定め的基本的な方針に同意する。
 - (2) 一方、表示に関する検討に関連して、主に次の点について見直し・明確化を求める意見が寄せられたため、以下、個別に検討する。

【検討項目 1-1】顧客との契約から生じる収益の対象範囲

【検討項目 1-2】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

【検討項目 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

【検討項目 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

【検討項目 1-1】顧客との契約から生じる収益の対象範囲

3. 本検討項目に関連して、次の意見が寄せられている。

本公開草案の提案に同意する。ただし、次の事項について明確化を検討いただきたい。

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。

(理由)

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項の記載と併せて読むと、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。

事務局対応案

4. 前項の意見は、本会計基準改正案第78-2項に記載する「顧客との契約から生じる収益」が、以下のいずれかを問うものである。

- ① 顧客との契約から生じる収益すべて（本会計基準改正案第3項で本会計基準の会計処理の適用対象から除いたものも含む。）
- ② 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項で本会計基準の会計処理の適用対象とするもの

IFRS第15号では、②の範囲の顧客との契約から生じる収益を区分表示又は注記することを求めていると考えられ、事務局の意図も②である。よって、その点を本会計基準改正案第78-2項に関連する結論の背景で明確にする。

【検討項目 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

5. 本検討項目に関連して、次の意見が寄せられている。

本会計基準改正案では、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本公開草案の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。

● セグメント情報等会計基準における収益の情報

会計基準案第 80-11 項における「十分な情報」の一つとして、企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（以下「セグメント情報等会計基準」）において、顧客との契約から生じる収益のうち、20XX 年会計基準で処理する収益以外の収益に重要性があれば、どの会計基準等に従って処理しているのかに関する注記を例示していただきたい。

（理 由）

会計基準改正案第80-11項では、セグメント情報等会計基準を適用している場合、収益の分解情報と、セグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係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注記することが定められている。

顧客との契約から生じる収益のうち 20XX 年会計基準で処理する収益に関する注記を詳細に定めている一方で、損益計算書の収益に含まれる数値には、20XX 年会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益以外のもの（例えば、リース取引に関する会計基準）が含まれていることが少なくないと考えられる。他の会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益に重要性がある場合、どの会計基準に従って当該収益を処理したのかに関して開示することが投資家に有用な情報

を提供すると考えられるため、このことを会計基準改正案第 80-11 項における「十分な情報」の一つとして例示していただきたい。

事務局対応案

6. 本公開草案は、本会計基準改正案第 80-10 項において収益の分解情報を注記することを求めたうえで、本会計基準改正案第 80-11 項において収益の分解情報とセグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係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提供することを提案している。本資料の前項のご意見は、本会計基準改正案の第 80-10 項と第 80-11 項の両項に関連するため、合わせて検討する。
7. ここで、本会計基準改正案第 80-10 項の「収益の分解情報」は、【検討項目 1-1】で検討したとおり、具体的には、「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 項で本会計基準の会計処理の適用対象とする契約から生じる収益の分解情報」である。IFRS 第 15 号 BC335 項は、収益の分解情報は「当期に認識された顧客との契約から生じた収益の内訳を財務諸表利用者が理解するのに助けるために」求めることとしたものであると述べており、本会計基準においても、顧客との契約から生じる収益の分解情報を示すことを求めることが適切であると考えられる。
8. なお、顧客との契約から生じる収益の分解情報と各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を示す方法には、いくつかの方法があると考えられる。事務局で IFRS 第 15 号又は Topic 606 の開示例を調査したところ、次のような例が観察された。
 - (1) 顧客との契約から生じる収益(IFRS 第 15 号又は Topic 606 が適用される収益)のみの分解情報を注記している例
 - (2) 顧客との契約以外の源泉から生じる収益を含む収益の分解情報を提示したうえで、分解された収益の内訳ごとに、適用される基準及び金額を開示している例（したがって、顧客との契約から生じる収益に基づく分解情報は理解できるようになっている。）
 - (3) 顧客との契約以外の源泉から生じる収益を含む収益の分解情報を提示したうえで、セグメントごと又は特定の分解区分の合計について、顧客との契約から生じる収益とそれ以外の源泉から生じる収益を注記している例
9. 本公開草案は、顧客との契約から生じる収益の分解情報と各報告セグメントについ

て開示する売上高との間の関係を示す方法を定めていない。これは IFRS 第 15 号も同様である。したがって、企業は、利用者にとって最も有用であると考えられる方法により開示することができ、本資料第 5 項において示された「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」は、相当程度回避できるものと考えられる。

10. 以上の議論により、収益の分解表示に関する定めについて、公開草案を維持することとしてはどうか。
11. なお、セグメント情報における「収益」として、顧客との契約から生じる収益と、顧客との契約以外の源泉から生じる収益を合算して表示している場合に、顧客との契約以外の源泉から生じる収益に重要性があれば、どの会計基準等に従って処理しているのかに関する注記を例示していただきたいとのご意見をいただいているが、顧客との契約以外の源泉から生じる収益がどの会計基準に従って認識したものであるのかについては、企業が開示目的に照らして開示するか否かを判断すべきであると考えられる。以上を踏まえ、例示は追加しないことでどうか。

【検討項目 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

12. 本検討項目に関連して、次の意見が寄せられている。

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」の意味するところが独立掲記であるならば、具体的な科目名称として例えば「重要な金融要素に係る受取利息」と「受取利息」といった 2 つに区分して損益計算書に表示することを要するのか確認したい。また、その場合でも、重要な金融要素の影響額の開示は、企業の個別取引内容の開示に近くデリケートな性質を有するため、他の開示規則との関連も考慮し、「金額的重要性が乏しい場合には、重要な金融要素に係る受取利息と（通常の）受取利息を合算した表示も認める」といった記載について検討いただきたい。

事務局対応案

13. 区分処理することとした金融要素の影響の表示については、IFRS 第 15 号においても定めがなく、その表示又は開示の方法は定めない（すなわち、他の収益又は費用との合算表示及び合算表示した場合において追加の注記を要しないことを認める）ことが適切であると考えられ、その旨を結論の背景に記載することが考えられるが

どうか。

【検討項目 1-4】貸借対照表科目に顧客との契約から生じたものの以外のものが含まれている場合の取扱い

14. 本検討項目に関連して、次の意見が寄せられている。

「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。

「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」とあるが、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権をそれ以外の債権債務と区分表示しない選択肢を追加して頂きたい。

<理由>

損益計算書においては、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」となっている。

そのため、貸借対照表においても同様に、区分表示しない場合には注記において開示する選択肢を許容しても差し支えないと思料される。

事務局対応案

15. 契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を区別するための十分な情報が開示されることを前提に、IFRS 第 15 号は契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を貸借対照表上に区分して表示しないことを認めていると考えら

れる（IFRS 第 15 号 BC321）。収益認識会計基準においても契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権のそれぞれの残高が注記されるのであれば、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権をそれぞれ貸借対照表に他の資産又は負債と区分して表示しないことを認めても差し支えないものと考えられる。したがって、収益認識会計基準案第 79 項を下記のとおり修正（取消線の部分の削除及び下線の箇所を追加）することが考えられるかどうか。

79. 企業が履行している場合や企業が履行する前に顧客から対価を受け取る場合等、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、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上する。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（適用指針[設例 27]）。
- なお、契約資産と顧客との契約から生じた債権をのそれぞれについて、貸借対照表に区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する。また、契約負債を貸借対照表に区分して表示しない場合には、残高を注記する（第 80-20 項(1) 参照）。

ディスカッション・ポイント

表示に関する検討に関連するコメントに対する事務局対応案について、ご意見を頂きたい。

以 上

関連基準

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）

56. 契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする。
57. 顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、取引価格の算定にあたっては、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する。収益は、約束した財又はサービスが顧客に移転した時点で（又は移転するにつれて）、当該財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する。
58. 契約における取引開始日において、約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が支払を行う時点の間が 1 年以内であると見込まれる場合には、重要な金融要素の影響について約束した対価の額を調整しないことができる。
- 78-2. 顧客との契約から生じる収益を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって損益計算書に表示する。なお、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。
- 78-3. 顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合（第 56 項参照）、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）を損益計算書において区分して表示する。
80. 企業が履行している場合や企業が履行する前に顧客から対価を受け取る場合等、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、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上する。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（適用指針[設例 27]）。
- なお、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は、それぞれの残高を注記する（第 80-20 項(1)参照）。

IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」

- 109 本基準は、「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ならない。
- BC320 両審議会は、IFRS 第15号は、契約資産と契約負債を財政状態計算書において区分した科目として表示することを企業が要求されるかどうかを明示すべきではないと決定した。その代わりに、企業は、財務諸表の表示に対する一般原則を適用して、契約負債と契約資産を財政状態計算書において区分表示すべきかどうかを決定すべきである。例えば、IAS 第1号「財務諸表の表示」は、類似した項目の各クラス及び性質又は機能が異なる項目を区分して表示することを企業に要求している（重要性がない場合を除く）。[参照：第109項]
- BC321 両審議会は、一部の業界が、財務諸表又は注記のいずれかにおいて、契約資産及び契約負債を記述するために異なる名称を歴史的に使用してきたか又はそれらを複数の表示科目において認識している場合があることにも着目した。その追加的な詳細は、それらの財務諸表の利用者にとって有用となることが多いため、両審議会は、契約資産、契約負債及び債権について、財務諸表利用者がそれらを区別できるようにするための十分な情報も企業が提供するものであれば、異なる名称を使用でき、それらの資産及び負債を表示するための追加的な科目を使用できると決定した。
- BC322 顧客が対価の支払により履行する前に、企業が履行義務を充足することによって最初に履行する場合には、企業は契約資産を有している。これは、顧客に移転される財又はサービスと交換に顧客から対価を受け取る権利である。
[参照：付録A]
- BC323 多くの場合、当該契約資産は対価に対する無条件の権利（債権）である。当該対価の支払期限が到来するには時の経過が必要なだけであるからである。しかし、企業が履行義務を充足するが対価に対する無条件の権利を有していない場合もある。例えば、最初に契約の中の別の履行義務を充足する必要があるためである。両審議会は、企業が履行義務を充足するが対価に対する無条件の権利を有していない場合には、企業はIFRS 第15号に従って契約資産を認識すべきであると決定した。両審議会は、契約資産と債権との区別を行うことは重要であることに留意した。そうすることで、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からで

ある。これは、両方とも信用リスクに晒されているが、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からである。

- BC324 いったん企業が対価に対する無条件の権利を得た後は、当該権利を契約資産と区分して債権として表示し、他の要求事項(例えば、IFRS 第9号又はTopic 310)に従って会計処理すべきである。両審議會は、IFRS 第15号は収益の認識に加えて債権の会計処理を扱う必要はないと決定した。債権の測定(又は減損)及びそれらの資産に関する開示などの論点は、すでにIFRS及びUS GAAPで扱っている。
- BC325 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。例えば、企業が財又はサービスを顧客に移転した時に、財又はサービスに対する支払の期限が通常は到来し、請求書が発行される。しかし、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い。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。また、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る。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である。そうした場合には、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、そうした場合には、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)。
- BC326 両審議會は、場合によっては、企業が将来において対価の一部又は全部の返金を要求される可能性があっても、対価に対する無条件の権利を有することとなることに着目した。そうした場合には、将来において対価を返金する可能性のある義務は、企業が対価の総額に対する権利を得る現在の権利に影響を与えない。そうした場合には、両審議會は、企業が債権及び返金負債を認識する可能性があることに着目した(例えば、返品権が存在している場合)。