



2025年10月

企業会計基準適用指針公開草案第91号

収益認識に関する会計基準の適用指針（案）

企業会計基準適用指針公開草案第 91 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」

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」（最終改正 2024 年 9 月 13 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>企業会計基準適用指針第 30 号</p> <p>収益認識に関する会計基準の適用指針</p> <p>2018 年（平成 30 年）3 月 30 日 改正 2020 年 3 月 31 日 改正 2021 年 3 月 26 日 改正 2024 年 9 月 13 日 <u>最終改正 20XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準適用指針第 30 号</p> <p>収益認識に関する会計基準の適用指針</p> <p>2018 年（平成 30 年）3 月 30 日 改正 2020 年 3 月 31 日 改正 2021 年 3 月 26 日 <u>最終改正 2024 年 9 月 13 日</u> 企業会計基準委員会</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <p><u>本適用指針は、2025 年 10 月 16 日までに公表された次の修正が反映されている。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・<u>企業会計基準第 37 号「期中財務諸表に関する会計基準」（2025 年 10 月 16 日公表）</u> </div>
<p>適用指針</p> <p>IV. 開示</p> <p>2. 注記事項</p> <p>（3）契約資産及び契約負債の残高の重要な変動</p>	<p>適用指針</p> <p>IV. 開示</p> <p>2. 注記事項</p> <p>（3）契約資産及び契約負債の残高の重要な変動</p>

公開草案	現行
<p>106-8. 会計基準第 80-20 項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動について注記することとしている。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。</p> <p>(1) 企業結合による変動</p> <p>(2) 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。)又は契約変更等による収益に対する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</p> <p>(3) 対価に対する権利が無条件となるまでの通常の間の変化</p> <p>(4) 履行義務が充足されるまでの通常の間の変化</p> <p>(5) <u>契約資産の直接減額</u></p> <p>なお、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動を注記するにあたり、必ずしも定量的情報を含める必要はない。</p>	<p>106-8. 会計基準第 80-20 項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動について注記することとしている。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。</p> <p>(1) 企業結合による変動</p> <p>(2) 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。)又は契約変更等による収益に対する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</p> <p>(3) 対価に対する権利が無条件となるまでの通常の間の変化</p> <p>(4) 履行義務が充足されるまでの通常の間の変化</p> <p>(追 加)</p> <p>なお、当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動を注記するにあたり、必ずしも定量的情報を含める必要はない。</p>
<p>V. 適用時期等</p> <p>107-3. <u>20XX 年改正の本適用指針(以下「20XX 年改正適用指針」という。)</u>の適用時期は、<u>20XX 年改正の企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)</u>の適用時期と同様とする。</p>	<p>V. 適用時期等</p> <p>(新 設)</p>
<p>結論の背景</p>	<p>結論の背景</p>

公開草案	現行
<p>経緯</p> <p>109-5. 20XX年改正適用指針では、20XX年の金融商品会計基準の改正に伴い、契約資産の開示に関する改正を行った。</p>	<p>経緯</p> <p>(新設)</p>
<p>II. 開示</p> <p>1. 注記事項</p> <p>(2) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動</p> <p>192. 会計基準第80-20項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合には、その内容について注記することとしている。</p> <p>IFRS第15号においては、当該注記には、定性的情報と定量的情報を含めなければならないとされている。しかしながら、例えば、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動が一つの要因で発生している場合に、金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重要な変動の主要因であることを開示することにより、財務諸表利用者に有用な情報が開示される場合もあると考えられるため、当該注記には必ずしも定量的情報を含める必要はないこととした(本適用指針第106-8項参照)。</p> <p>また、IFRS第15号においては、契約資産の変動の例として、契約資産の減損が挙げられている。この点に関して、<u>2020年改正会計基準公表時点において、契約資産について認識する減損については、IFRS第9号「金融商品」における金融資産の減損に関する</u></p>	<p>II. 開示</p> <p>1. 注記事項</p> <p>(2) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動</p> <p>192. 会計基準第80-20項(3)では、当期中の契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合には、その内容について注記することとしている。</p> <p>IFRS第15号においては、当該注記には、定性的情報と定量的情報を含めなければならないとされている。しかしながら、例えば、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動が一つの要因で発生している場合に、金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重要な変動の主要因であることを開示することにより、財務諸表利用者に有用な情報が開示される場合もあると考えられるため、当該注記には必ずしも定量的情報を含める必要はないこととした(本適用指針第106-8項参照)。</p> <p>また、IFRS第15号においては、契約資産の変動の例として、契約資産の減損が挙げられている。この点に関して、契約資産について認識する減損については、IFRS第9号「金融商品」における金融資産の減損に関する定めと、我が国における貸倒引当金繰入額</p>

公開草案	現行
<p>定めと、我が国における貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額に関する定めが異なっていた。2020年改正会計基準公表時点では、金融商品会計基準の見直しを行っているところであったため、契約資産の変動の例として契約資産の減損を示すか否かについては金融商品会計基準の見直しと合わせて検討することとし、<u>2020年改正適用指針</u>においては示さないこととした。</p> <p><u>20XX年に金融商品会計基準の改正を行い、予想信用損失モデルを採用し、さらに貸倒引当金繰入額及び直接減額の金額の表示を企業会計基準適用指針第XX号「金融資産の予想信用損失に係る会計上の取扱いに関する適用指針」において定めた。このため、2020年改正時における状況が解消されたとして、改めてIFRS第15号における契約資産の変動の例である契約資産の減損を本適用指針に取り入れるか検討を行った。検討の結果、契約資産の直接減額による残高の変動が、契約資産の残高の重要な変動を構成する場合もあると考えられるため、契約資産の直接減額を契約資産の変動の例示に含めることとした（本適用指針第106-8項(5)参照）。</u></p> <p>会計基準第80-20項また書きでは、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益（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こととしている。この点に関して、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用</p>	<p>及び貸倒損失額に関する定めが異なっている。2020年改正会計基準公表時点では、<u>企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」</u>（以下「<u>金融商品会計基準</u>」という。）の見直しを行っているところであるため、契約資産の変動の例として契約資産の減損を示すか否かについては金融商品会計基準の見直しと合わせて検討することとし、<u>本適用指針</u>においては示さないこととした。</p> <p>会計基準第80-20項また書きでは、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益（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こととしている。この点に関して、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用</p>

公開草案	現行
<p>を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理することとしている（会計基準第 45 項）。また、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができるとする代替的な取扱いを設けている（本適用指針第 99 項参照）。</p> <p>審議の過程で、例えば、本適用指針第 99 項の代替的な取扱いを適用した際に、会計基準第 80-20 項また書きの金額に代替的な取扱いを適用したことにより発生する影響も含めるべきか否かが明確ではないとの意見が聞かれた。この点に関して、当該影響も、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益であることに違いはないため、当該影響を含めることにより有用な情報が開示されるものと考えられる。</p>	<p>を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理することとしている（会計基準第 45 項）。また、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができるとする代替的な取扱いを設けている（本適用指針第 99 項参照）。</p> <p>審議の過程で、例えば、本適用指針第 99 項の代替的な取扱いを適用した際に、会計基準第 80-20 項また書きの金額に代替的な取扱いを適用したことにより発生する影響も含めるべきか否かが明確ではないとの意見が聞かれた。この点に関して、当該影響も、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から、当期に認識した収益であることに違いはないため、当該影響を含めることにより有用な情報が開示されるものと考えられる。</p>
<p>Ⅲ. 適用時期等</p> <p>194. <u>20XX 年の本適用指針の改正は、20XX 年の金融商品会計基準の改正に伴うものであるため、20XX 年改正適用指針の適用時期は 20XX</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<u>年改正の金融商品会計基準の適用時期と同様とした（本実務指針第 107-3 項参照）。</u>	

以 上