

## 公表基準等の解説

### 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）」等の公表～収益認識の開示（表示及び注記事項）に関する公開草案について～

ASBJ 専門研究員 なかね まさお  
中根 将夫

#### I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2019年10月30日に、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）」（以下「本会計基準改正案」という。）及び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）」（以下「本適用指針改正案」という。）等（以下、まとめて「本公開草案」という。）を公表した<sup>1</sup>（コメント期限：2020年1月10日）。本公開草案は、主として開示（表示及び注記事項）について検討を行ったものであり、特に注記事項に関して、開示目的を示したうえで、開示する具体的な項目及びその記載内容については開示目的に照らして判断することを企業に求めることを提案している。このような提案は、これまでにASBJが公表した会計基準等において、通常、チェックリスト的に具体的な注記事項を定めていたことに比べると、企業及び監査人においてこれまでに以上に判断が求められる一方、重要性に乏しいと認められる項目を省略できることを明確にす

る新しい試みであると考えられる。本稿では、本公開草案の開発にあたっての基本的な方針や開示目的等の特徴的な論点を中心に、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

#### II. 本公開草案公表の経緯

ASBJは、2018年3月30日に、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「2018年会計基準」という。）及び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」を公表した。

2018年会計基準においては、収益認識の表示に関しては、次の事項について、2018年会計基準が適用される時（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）までに検討することとしていた。

- (1) 収益の表示科目
- (2) 収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）の区分表示の要否
- (3) 契約資産と債権の区分表示の要否

<sup>1</sup> 本公開草案の全文については、ASBJのウェブサイト（[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2019/2019-1030-1.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2019/2019-1030-1.html)）を参照のこと。

また、注記についても同様に、2018年会計基準を早期適用する場合の必要最低限の注記（企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び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））のみ定め、2018年会計基準が適用される時までに、注記事項の定めを検討することとしていた。

本公開草案は、上記の経緯を踏まえて検討を行い、公表に至ったものである。

### Ⅲ. 表 示

#### （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）

本公開草案では、顧客との契約から生じる収益の額を、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か、注記することを提案している。なお、顧客との契約から生じる収益の適切な科目については、例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示することを提案している。

#### （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の要否）

2018年会計基準では、契約資産と債権を貸借対照表において区分表示せず、かつ、それぞれの残高を注記しないことができることとし、当該区分表示及び注記の要否は、2018年会計基準が適用される時までに検討することとしていた。本公開草案においては、当該記載を削除することを提案しており、また、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するか、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ことを提案している。なお、2018年会計基準においては、「顧客との契約から生じた債権」について、「債権」の表現を用いていたが、債権は、

通常、顧客との契約から生じた債権以外のものも含む表現であると考えられることから、本会計基準改正案においては、「顧客との契約から生じた債権」に表現を変更することを提案している。

#### （貸借対照表上の表示科目）

2018年会計基準では、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、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こととしている。本公開草案では、2018年会計基準の定めを引き継いだうえで、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権の表示科目について、下記の例を挙げている。

- (1) 契約資産…契約資産、工事未収入金等
- (2) 契約負債…契約負債、前受金等
- (3) 顧客との契約から生じた債権…売掛金、営業債権等

#### （顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合の取扱い）

本公開草案では、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）は、損益計算書において区分して表示することを提案している。

#### （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）

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、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及び貸倒損失額に関する定めが異なっているため、同様の開示を求めることは困難であると判断して、当該開示につい

ては企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の見直しと合わせて検討することとし、本公開草案において求めないことを提案している。

## IV. 注記事項

### 1. 開発にあたっての基本的な方針

本公開草案では、注記事項の検討を進めるにあたっての基本的な方針として、次の対応を行うことを提案している。

- (1) 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本会計基準改正案に含める。また、原則として、IFRS第15号の注記事項のすべての項目を本会計基準改正案に含める。
- (2) 企業の実態に応じて個々の注記事項の開示の要否を判断することを明確にし、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる項目については注記しないことができることを明確にする。

これまで、国際的な整合性を図る観点から会計基準等の開発を行う際に、会計処理については、開発する会計基準に準拠して行われる会計処理により得られる財務情報が国際的な会計基準に基づく財務情報と大きく異ならないように開発を行った場合であっても、注記事項については、必ずしも会計処理と同様の対応を行っていない。ここで、収益は、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報と考えられ、収益に関する情報によって、財務諸表利用者は、企業の顧客との契約及び当該契約から生じる収益を適切に理解できるようになり、より適切な将来キャッシュ・フローの予測ができるようになることから、より適切な経済的意思決定ができるようになると考えられる。したがっ

て、本公開草案においては、会計処理に関する定めと同様に、注記事項についても、原則としてIFRS第15号と同様の内容を取り入れることを提案している。

一方で、注記が大幅に増加することに対する懸念から、個別の注記事項ごとに有用性を検討し、取り入れるものを決めるべきとの意見も寄せられた。しかしながら、有用性が認められるために注記が必要とされる情報は契約の種類によって異なるものであるため、さまざまな契約の種類を考慮して注記事項を定めることとした場合、ある場合には有用な情報を開示することになっても、他の場合には有用な情報を開示することにならないなど、すべての状況において有用な情報を提供するようにこれを定めることは困難であると考えられる。したがって、開示目的を定めたうえで、企業の実態に応じて、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。

これらの点を踏まえ、本公開草案では、IFRS第15号と同様の開示目的及び重要性の定めを設けることとし、開示目的を達成するために必要な注記事項の開示の要否を、企業の実態に応じて企業自身で判断することを提案している（下記「3. 収益認識に関する注記（開示目的）」参照）。

### 2. 重要な会計方針の注記

本公開草案では、原則として、企業会計原則注解及び企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）に照らして企業が判断することとしながらも、顧客との契約から生じる収益に関しては、少なくとも次に定める項目を重要な会計方針として注記することを提案している。

- (1) 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
- (2) 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)

ただし、重要な会計方針として注記する内容は上記に定める2つの項目に限定することを意図して定めているものではなく、上記に定める項目以外にも、「収益を理解するための基礎となる情報」として記載することとした内容のうち、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記することを提案している。

### 3. 収益認識に関する注記

#### (開示目的)

「1. 開発にあたっての基本的な方針」に記載した基本的な方針のもと、本公開草案においては、顧客との契約から生じる収益に関する情報を注記するにあたっての包括的な定めとして、開示目的「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企業が開示すること」を設けることを提案している。この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、本公開草案では、次の項目を示すことを提案している。

- (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

「1. 開発にあたっての基本的な方針」に記載したとおり、本公開草案では、注記事項についても原則としてIFRS第15号と同様の項目を含めることを提案している。上記の項目は、開示目的との関連、すなわち、どのように開示目的が達成されることが想定されるのかを踏まえて、IFRS第15号の項目を再分類したもので

ある(詳細については、【図表1】参照)。

そのうえで、開示目的を達成する方法として、IFRS第15号を参考として上記の項目ごとに具体的な注記事項を定めることを提案しているが、IFRS第15号の注記事項の取扱いと同様に、これらの注記事項は最低限の注記のチェックリストとして用いられることを意図したのではない。

必要な注記を検討するにあたっては、開示目的に照らして重要性を考慮すべきであると考えられるため、本公開草案では、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することを提案している。

#### (収益認識に関する注記の記載方法等)

本公開草案では、収益認識に関する注記の記載方法等について、次の提案を行っている。

- (1) 我が国においては、個別の会計基準で定める個々の注記事項の区分に従って注記事項の記載がなされていることが多いが、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) (2)における重要な会計方針以外の注記について、財務諸表上の他の場所に記載している注記事項により収益認識に関する注記の開示目的が満たされると判断される場合や、財務諸表上の他の場所に記載している注記事項に関連づけて収益認識に関する注記に掲げる注記事項を記載することにより、財務諸表利用者に有用な情報もたらされると判断される場合には、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。このような場合には、例えば、既存のセグメント情報で、次の「収益の分解情報」に示す収益を分解する区分に適うと判断される場合や、セグメント情報に関連して収益の分解情報を示す場合等が挙げられる。

### (収益の分解情報)

本公開草案では、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を提案している。また、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」という。）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

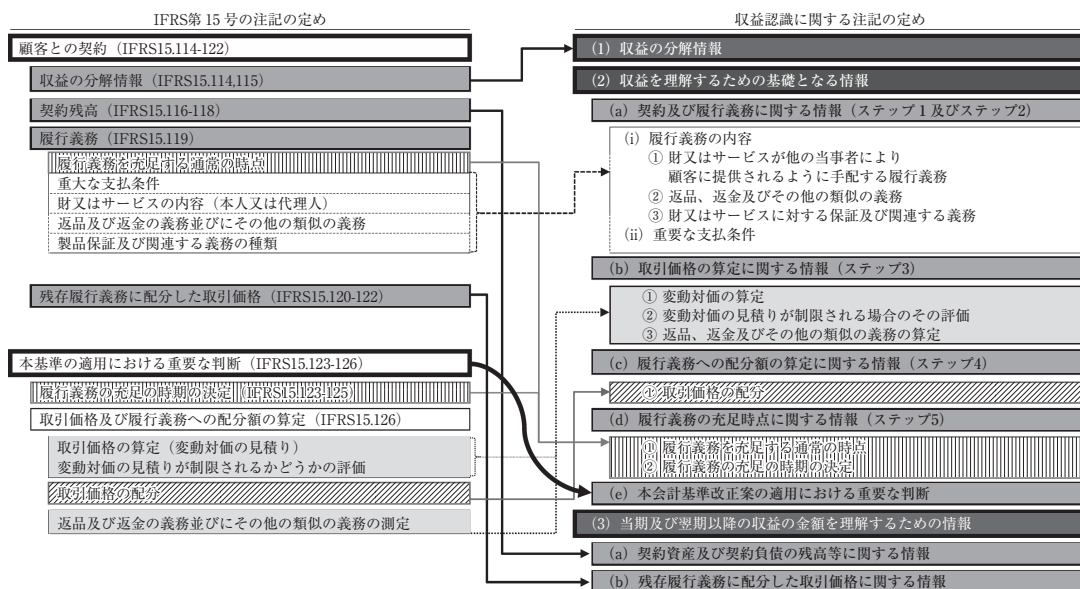
ることを提案している。

### (収益を理解するための基礎となる情報)

本公開草案では、顧客との契約が、財務諸表に表示している項目又は収益認識に関する注記における他の注記事項とどのように関連しているのかを示す基礎となる情報として、次の事項を注記することを提案している（各事項についてどのような注記を行うべきかについての例示は、【図表1】を参照）。

- (1) 契約及び履行義務に関する情報（ステップ1及びステップ2）
- (2) 取引価格の算定に関する情報（ステップ3）
- (3) 履行義務への配分額の算定に関する情報（ステップ4）
- (4) 履行義務の充足時点に関する情報（ステップ5）
- (5) 本会計基準改正案の適用における重要な判断

【図表1】 IFRS第15号の注記の定めと収益認識に関する注記の定めとの関係



### (当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報)

本公開草案では、当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報として、「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」を注記することを提案しているが、これらの注記については、財務諸表作成者から作成負担に対する懸念が寄せられており、これらの注記を求めることの要否について別途、検討を行っている。これらの注記は、IFRS 第 15 号においても、実務上の負担を考慮し、当初の提案から一定の軽減を図ったうえで、有用性の観点から要求されたものである。本公開草案においては、IFRS 第 15 号における検討を考慮するとともに、我が国においてのみ実務上の負担の観点から当該注記を取り入れないことは困難であると考えられることから、次の対応を図ったうえで、本公開草案に含めることを提案している。

#### 契約資産及び契約負債の残高等

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を提案している。また、IFRS 第 15 号においては、当該記載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が、本公開草案では、当該記載には必ずしも定量的情報を含める必要はないものとすることを提案している。

#### 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の注記については、IFRS 第 15 号と同様に、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である履行義務について、残存履行義務に配分した取引の注記に含めないことを認めることを提案している。また、当該実務上の便法に加えて、Topic 606<sup>2</sup>に

おいて、IFRS 第 15 号に追加して定められた実務上の便法を含めることを提案している。さらに、残存履行義務に係る実務上の便法を適用した場合の注記に関しては、Topic 606 の注記の定めにおいて IFRS 第 15 号における注記の定めも包含されているため、Topic 606 に基づく注記の定めを基礎として定めを設けることを提案している。

#### (工事契約等から損失が見込まれる場合)

企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」(以下「工事契約会計基準」という。)に関する注記事項は、収益認識会計基準が適用される時に廃止されることとなるため、本公開草案においては、工事契約会計基準に定める次の注記を引き継ぐことを提案している。

- (1) 当期の工事損失引当金繰入額
- (2) 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

また、受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じた定めを適用することを提案している。

#### (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)

本公開草案では、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、収益認識に関する注記の定めにかかわらず、「開示目的」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を提案している(【図表 2】参照)。

また、(2)「収益を理解するための基礎となる

2 FASB Accounting Standards Codification (米国財務会計基準審議会 (FASB) による会計基準のコード化体系) の Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」

【図表 2】 本公開草案の注記の定めと各財務諸表との関係

本公開草案の注記の定め		連結財務諸表	個別財務諸表	四半期財務諸表
(1) 収益の分解情報	→	収益認識に関する注記	省略可	収益認識に関する注記
(2) 収益を理解するための基礎となる情報 (注2)				
(a) 契約及び履行義務に関する情報 (ステップ1及びステップ2)				
(i) 履行義務の内容 (注1)				
① 財又はサービスが他の当事者により顧客に提供されるように手配する履行義務				
② 返品、返金及びその他の類似の義務				
③ 財又はサービスに対する保証及び関連する義務				
(ii) 重要な支払条件				
(b) 取引価格の算定に関する情報 (ステップ3)				
① 変動対価の算定	→	重要な会計方針 (注1) 又は 収益認識に関する注記 (注2)	重要な会計方針 (注1) 又は 収益認識に関する注記 (注2)	省略可
② 変動対価の見積りが制限される場合のその評価				
③ 返品、返金及びその他の類似の義務の算定				
(c) 履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ4)				
① 取引価格の配分				
(d) 履行義務の充足時点に関する情報 (ステップ5)				
① 履行義務の充足に関する価格の算定 (注1)				
② 履行義務の充足の時期の算定				
(e) 本会計基準改正案の適用における重要な判断				
(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	→	収益認識に関する注記	省略可	省略可
(a) 契約資産及び契約負債の残高等に関する情報				
(b) 残存履行義務に配分した取引価格に関する情報				

(注1) 重要な会計方針として注記する。

(注2) (注1) 以外にも、「(2)収益を理解するための基礎となる情報」として記載することとした内容のうち、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記する。

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を提案している。

#### (四半期財務諸表における注記)

本公開草案では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)」において、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要求することを提案している (【図表 2】参照)。

## V. 会計処理

### 1. 会計処理の見直しを行ったもの (契約資産の性質)

本公開草案では、主に表示及び注記の論点について検討することとしていたが、会計処理に関して本公開草案の開発過程で識別された次の論点について、2018 年会計基準の見直しを行うことを提案している。

2018 年会計基準においては、契約資産を金銭債権として取り扱うこととしていたが、本公開草案においては、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、金融商品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を提案している。

## VI. 適用時期及び経過措置

本公開草案では、適用時期及び経過措置について、次のように取り扱うことを提案している（本稿では、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を合わせて「20XX年改正会計基準等」という。）。

- (1) 20XX年改正会計基準等は、2018年会計基準の適用日を踏襲し、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。
- (2) 早期適用として、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。なお、早期適用については、追加的に、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。
- (3) 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号第13項(1)の「表示方法を定めた会計基準又は法令等の改正により表示方法の変更を行う場合」として取り扱う。
- (4) 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。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。

- (5) 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。

なお、2018年会計基準等について、20XX年改正会計基準等が公表された時点で適用時期を迎えていない（すなわち、2018年会計基準等の早期適用が可能である。）ことが考えられる。したがって、2018年会計基準に定められていたとおり、2018年会計基準等は、2021年3月31日以前に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用できることを提案している（ただし、20XX年改正会計基準等を適用している場合を除く。）。

## VII. おわりに

本公開草案においては、開示目的を示したうえで、企業が開示目的に照らして開示する事項及びその記載内容を判断することを提案している。企業及び監査人は、本公開草案の開示目的を十分かつ適切に理解し、また、各企業の置かれている状況を勘案して、開示する具体的な事項及びその記載内容を検討することが重要になると考えられる。このような提案は、これまでの会計基準に比して新しい試みであるといえる。そのため、会計基準等の最終化に向けて、関係者の意見を十分に聴取する必要があると考えており、本公開草案に対して多くの関係者からコメントをいただくことを期待している。

ASBJでは、本公開草案に寄せられたコメントを参考に、今後、最終基準の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者の皆様のご理解とご協力をお願いしたい。