

収益の開示

— 公開草案第 66 号の考察 —

Disclosure of Revenue : To Review The Exposure Draft of Statement, No.66

蒔 田 真 也

Shinya Makita

1. はじめに

2019年10月30日、企業会計基準委員会（以下、略称のASBJとする）より、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する）およ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）」等（以下、まとめて本公開草案とする）がコメント募集期限を2020年1月10日として公表された。本公開草案は主に開示（注記事項、表示）に関する改正案となっている。国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）15号（以下、IFRS15）の定めを基本的にすべて取り入れるかたちで作成され、2018年3月に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準とする）では、注記について、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およ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））のみを定め、基準が適用される2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首までに、注記事項の定めを検討することとしていた（表示に関しても同様）。これは、わが国の市場関係者から、IFRS15の一部の注記事項について実務上の負担に関する強い懸念が示されたことによるとされるが、本公開草案は、そうした経緯を踏まえたうえでASBJにおいて審議されて作成された改正案である。本稿

は、注記事項を中心に、本公開草案の主な内容に関して、IFRS15 における開示の規定にも触れながら、その内容を確認していくこととする。

2. 基本的な方針

本公開草案は、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、IFRS15 と同様の開示目的およ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 IFRS15 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。また、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としている。この点については、収益に関する情報が、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報であることから、本公開草案においては、会計処理と同様に注記事項についても、原則として IFRS15 と同様の内容を取り入れることとしたとしている。また、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べきものを決めるべきとの意見があったことも示されているが、これについては、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タイプによって異なるものであるため、様々な契約のタイプ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たとしている¹⁾。

これらの点については、IFRS15 の開示規程の作成過程においても議論された旨が「結論の背景」において示されている。規制者や財務諸表利用者は、開

示要求が不適切で財務諸表における他の項目の開示との一体性が欠けていると考えており、この一体性の欠如により、企業の収益についての理解や、企業が当該収益を認識する際に行った判断および見積りについての理解が、困難になっていた。そのため、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）の両審議会が収益認識プロジェクトを進めた際の目標の一つは、開示要求の改善を通じて、より有用な情報を財務諸表利用者に提供することであったことが示されている。ただ、その一方で、開示案（2011年に公表されたIFRS15の公開草案）がコストと便益の面で正当化できるのか疑問を持つコメント提出者もいたことが示されている。そのため、日本を含む各地でワークショップを開催し、その結果として開示案（2011年に公表されたIFRS15の公開草案）の精緻化に至ったとある。両審議会は、IFRS15の開示要求は包括的であり、従来の要求事項からの大幅な改善となるとしている。また、開示の全体的な分量が従来までのそれに比べて増大するとの指摘が一部あるかもしれないが、ある程度の分量の増大に対する懸念は、従来の開示要求の欠点への対処の不可避的な結果であるとしている。更に、両審議会は、多くの企業が自発的な収益の開示（これは投資家向けの情報提供を指しているものと思われる）を提供していることに留意し、開示の増大は従来の開示の実務および財務報告の有用性を改善するために必要であるとの結論に至った旨が示されている（IFRS15.BC327-329）。

すなわち、IFRS15の作成過程においても、コストと便益についての議論は出ていたものの、それまでの開示に関する不満を解消し、財務諸表利用者に有用な情報を提供するためにはIFRS15の開示要求は必要であるといえる。そのため、IFRS15の注記事項のすべての項目を本会計基準改正案においても原則として取り入れるという基本的な方針が採用されたことは、妥当といえるのではないかと考える。

また、既述したように、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る。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およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期およ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、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、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) 当期および翌期以降の収益の金額を理解するための情報である。これらの項目は、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、IFRS15の項目を再分類したものと示されている。(2)については、顧客との契約から生じる収益の認識における5ステップに整理され、また、「契約資産および契約負債の残高等に関する情報」と「残存履行義務に配分した取引価格に関する情報」は(3)にまとめられており、IFRS15の開示の定めと比べて収益認識の過程に沿うかたちで整理されているものと思われる。なお、IFRS15を参考として上記の項目ごとに具体的な注記事項が定められているが、IFRS15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ものではないとしている。また、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としている²。

こうした提案は、従来までにはない新しい試みであるとされる。企業側が重要性を勘案したうえで注記する項目を選択できる方法ではあるものの、逆にいえば、必要とされる注記事項を記載したうえで、開示目的を達成することができるように企業側は重要性を判断する必要性があり、財務諸表作成者の実質的な負担は従来よりも大きくなるものと思われる。しかしながら、企業が自社の状況について情報を開示することの意義は、利害関係者（投資家等）が企業の状況を適切に把握することができるということにあるといえるのではないだろうか。要請された項目を記載するのみとは異なり、開示目的を示したうえで、その目的に照らして注記する具体的な項目およびその記載内容を判断することは、仮に負担が増えるとしても、それに見合うだけの効果が期待できるのではないかとと思われる。特に、収益認識会計基準は、原則主義の基準であるIFRS15

を基礎としていることから、財務諸表の本体に反映はしないものの、投資家等が企業の実態を理解するために必要な情報は、注記情報として開示を求めるという IFRS の基本的な考え方を踏襲する必要があるものと思われる。IFRS15をもとに作成された収益認識会計基準の場合、業種ごとに異なる対応が必要とされるが、さらにいえば、業種ごとというよりも企業ごとにどのような契約（履行義務）となっているかにより対応が必要であり、収益の認識を理解するための基礎となる情報についても企業ごとに異なっているものと思われる。そうしたことから、本公開草案における注記する事項の判断を企業側に委ねるといふ提案は、支持されるものではないかと思われる。

3. 契約資産と契約負債および顧客との契約から生じた債権

契約資産と契約負債および顧客との契約から生じた債権については、まず表示について、収益認識会計基準における定めを踏襲し、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いとの関係にもとづき、契約資産、契約負債または顧客との契約から生じた債権を計上する。契約資産、契約負債また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している。契約資産については、たとえば、契約資産、工事未収入金等として表示する。契約負債については、たとえば、契約負債、前受金等として表示する。顧客との契約から生じた債権については、たとえば、売掛金、営業債権等として表示するとしている。なお、貸借対照表に区分して表示しない場合には、次の事項を注記するとしている。(1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産および契約負債の期首残高および期末残高、(2) 当期に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額、(3) 当期中の契約資産および契約負債の残高の重要な変動がある場合のその内容、(4) 履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのかおよびそれらの要因が契約資産および契約負債の残高に与える影響

の説明、その他、過去の期間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としている³。

また、契約資産の性質については、収益認識会計基準においては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は言及せず、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⁴。

IFRS15 および収益認識会計基準においては、契約資産と契約負債および顧客との契約から生じた債権については、契約時の履行義務を顧客との間で取り決めた対価により測定することとしているため、契約時に「対価を得る権利」と「履行する義務」は同額のため認識されない。これはIASBとFASBの両審議会が当初構想していたものとは異なるものではある⁵。

しかしながら、契約をいずれかが履行している場合には、契約の中に残存する権利および履行義務は、契約資産または契約負債のいずれかとして会計処理し、純額で表示をすることには企業と顧客との間の権利と義務の相互依存性を表すのに有効であるとされる（IFRS15.105, BC317）。

たとえば、企業が財またはサービスを移転し、その結果として企業に対して無条件の権利を有していれば債権となるが、まだ無条件の権利ではない場合には、契約資産が「対価を得る権利」と「履行する義務」の差額として計上されることになる。今回、企業の実態に応じて適切な科目で表示するとしていた収益認識会計基準の定めを引き継いだうえで、これまで使用されてきている勘定科目を用いて例示を示したことは、契約資産等を理解するうえでの助けにもなるものと思われ、有用ではないかと思われる。

また、契約資産の性質については、収益認識会計基準では、工事契約会計基準において、工事進行基準を適用した場合の工事の進行途上において計上される未収入金を金銭債権として取り扱っていたことから、契約資産についても金融資産として取り扱うとしていたことが示されている。しかしながら、IFRS15

が契約資産を金銭債権に該当するか言及していないこと、また、金銭債権とすることで発生し得る意図しない帰結を回避することも可能となるため、金銭債権とはしない旨が示されている⁶。

今回、表示科目の例として示された「工事未収入金」は、通常の製造業でいう「売掛金」に該当するため、契約資産を金銭債権としても問題ないようにも思われる。しかしながら、IFRS15において、債権と契約資産を区別していることについては次のように触れられている。

顧客が対価の支払い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が、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。しかし、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場合、企業が履行義務を充足しても対価に対する無条件の権利を有していないことになる。契約資産と債権は、両方とも信用リスクに晒されてはいるが、契約資産は履行リスクなどの他のリスクにも晒されており、それらの区別を行うことは、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ことになっている（IFRS15.BC322, BC323）。

これまでの日本の基準では、IFRS15における契約資産や契約負債のような概念は存在しておらず、対価を受け取る無条件の権利を有するか否かで契約資産と営業債権と区別することはなく、両方を営業債権としてきた。そのため、工事契約会計のもとで工事進行基準を適用した場合においても、工事の進捗度に応じ、履行済みの部分はすべて営業債権としている。IFRS15は、工事契約以外の財やサービスの販売についても適用されるため、すべての売上取引について、契約資産等の認識の要否を検討することが求められている⁷。

その理由は、上記のように収益認識についてのリスクに関する情報が提供できるからであり、このように考えると、無条件に対価を受け取る権利を有するか否かで契約資産と債権を分類することには一定の意義があるものと思われる。そのため、契約資産を信用リスクのみとなった債権（金銭債権）に該当するか否かについて言及しないとした本公開草案の提案は、支持されるものではないかと思われる。

最後に開示についてであるが、この点については、今後も議論が必要とされる可能性があるのではないかと思われるところである。上述したように、契約資産等については、貸借対照表に区別して計上しない場合は注記が必要となるが、本公開草案の審議の過程においても、財務諸表作成者より、当該注記事項、特に定量的な注記事項を開示することによるコスト負担についての懸念や、当該注記事項により有用な情報が開示されるかどうかについて疑問が呈されたことが示されているからである⁸。

まず、当該注記事項の有用性に関する点についてであるが、これについてはIFRS15において、次のように示されている。財務諸表利用者は、ある報告期間に認識された収益と企業の契約資産および契約負債の残高（すなわち、契約残高）の変動との関係を理解することが、企業の顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性を評価するために必要であると説明した。それらの財務諸表利用者は、多くの企業が現在は未請求の債権や繰延収益などの運転資本残高を認識しているとしても、従来の収益認識の要求事項ではそれらの残高と認識した収益の金額との間の関係に関する適切な開示を要求していなかったと指摘したとしている(IFRS15.BC341)。

そのため、IASBとFASBの両審議会は、契約資産と契約負債の残高の調整表を表形式で開示することを提案したが、結果的には調整表ではなく、企業の契約残高に関する定性的情報および定量的情報の開示を要求することになったとしている。そのうえで、このアプローチは、財務諸表利用者のニーズと作成者の懸念とをバランスさせるものであり、定性的開示と定量的開示は、財務諸表利用者が要望した情報（契約資産の債権への振替または現金での回収が通常はいつ行われるのかおよび契約負債がいつ収益として認識されるのかに関する情報）を提供するからであると説明している。また、過去の期間に充足された履行義務に配分された金額を開示することについては、それらの金額の開示は、当期の履行の結果ではない収益認識の時期に関する目的適合性のある情報を提供し、当期の営業成績および将来の収益の予測に関する有用な情報を提供するとしている。さらに、この情報は財務諸表の他の場所で提供もされていないとしている（IFRS15.BC346, BC347）。

契約残高の開示に関しては、IFRS15の導入時点で、実務へのその影響が次のように分析されている。IFRS15の開示要求を満たすためには、契約資産および契約負債の残高を把握するとともに、主要な増減を追跡できる必要がある。企業の中には、契約残高を契約資産と契約負債に分けて管理していない企業もあるだろうから、当該開示規定を満たすためには追加の作業が必要になる⁹。

そのため、実務における作業量の増加は否めず、今後も議論が必要になる可能性は高いものと思われる。しかしながら、わが国のIFRSの任意適用企業においても当該情報の開示はなされている。

また、契約残高について注記するとした提案に至った理由については、IFRS15と同様に調整を表形式で注記しないとすることで実務上の負担にも考慮したことが示されており、わが国においてのみ開示を緩和する追加の措置を含めることは適切ではないとしている¹⁰。

比較可能性はIFRSにおいて重視される項目であり、会計処理については代替的な会計処理が極力排除されている。そのように考えると、開示においても比較可能性を損なわないようにすることは、原則としてIFRS15の定めを踏襲した収益認識会計基準においても有益なことであると考えられる。また、契約残高は一定期間で収益を計上する項目において開示が求められているわけだが、契約残高に関する情報が継続的に開示されることにより、契約資産が通常はどのタイミングで債権に変わるのか、もしくはどのタイミングで通常は現金に変わるのか、また、契約負債はどのタイミングで収益に振り替えられるのかという情報を提供することが可能となり、投資家が企業の将来的な収益性を予測するうえで有用であると思われる。

また、既述したように、本公開草案においては、当期中の契約資産およ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がIFRS15と同様に提案されており、この点についてIFRS15では、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。一方で、本公開草案の提案では、たとえば、契約資産およ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有用な情報を提供できるとして、必ずしも定量的な情報を含める必要はないとしている¹¹。

この点については、今回の提案による開示によっても、一定の有用性はあるものと思われる。しかしながら、調整表を開示しない中で、上述したような契約残高を開示する趣旨を満たすためには、定量的な情報（金額的な影響額）を示す必要性はあるのではないかと考える。

4. 四半期財務諸表における注記の定め

本公開草案では、すべての四半期の四半期連結財務諸表およ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を注記することを提案している。この提案については、審議の過程において、開示の適時性に制約がある中、財務諸表作成者にとって追加の負担となることや、情報の有用性について疑問が示されるなどする一方で、当該情報の開示により、企業の業績について途中経過を適時に、適切に把握することが可能となり、加えて企業の中長期の業績を予測するためにも有用であるとの意見が聞かれたことが示されている¹²。

収益の分解情報は、わが国の IFRS 任意適用企業においても開示がなされており、その期に認識された収益の構成を財務諸表利用者が理解するために非常に有用な情報であると考ええる。また、当該情報は、継続的に公表され把握されることにより、その効果をさらに高めることになるとも思われる。そのため、タイムリーな情報開示である四半期財務諸表において開示がなされることは有益であると思われる。しかしながら、すべての四半期財務諸表において開示がなされることは、多くの制約がある中で、財務諸表作成者に過度な負担を強いる可能性もあり、更なる議論の必要性があるのではないかと考える。

5. むすび

収益は、損益計算書のトップラインである「売上高」の計上・開示に関わるものであり、IFRS15の開示は、それがどのように生じているのか、当期および翌期以降の金額を理解するための情報も含めて、開示の規定が作成されている。また、IFRS15の開示に関する「結論の背景」には、実務に対する考慮をしたうえで、規定を作成したことも伺える。収益認識会計基準は、IFRS15の規定を原則として取り入れたものであり、会計処理方法を統一している以上、その開示に関してわが国だけ実務的な負担という観点のみで開示を緩和することは難しいということが、本公開草案が開示に関してもIFRS15の規定を基本的に取り入れた理由になっているのではないと思われる。しかしながら、情報の有用性に疑義がある場合は、今後も議論の必要性はあるものと思われる。また、関係者から本公開草案へのコメントが提出されることにより¹³、更なる論点が生じる可能性もあり、引き続き議論の動向を追うこととしたい。

注

- 1 ASBJ2019a, 4-5 頁。
- 2 ASBJ2019a, 6-7 頁。
- 3 ASBJ2019b, 79,80-20 項；ASBJ2019c, 104-3 項。
- 4 ASBJ2019a, 10 頁。
- 5 資産と負債の価値の変動から収益を認識するという両審議会の当初の試みとは異なっている。
- 6 ASBJ2019b, 150-3 項。
- 7 新日本有限責任監査法人・河野・下村 2017, 290 頁。
- 8 ASBJ2019b, 189 項。
- 9 新日本有限責任監査法人・河野・下村 2017, 302 頁。
- 10 ASBJ2019b, 189 項。
- 11 ASBJ2019c, 191 項。
- 12 ASBJ2019a, 9-10 頁、別紙 2。
- 13 本稿の執筆時は、コメント募集期間中である。

参考文献・資料

- あずさ監査法人（2017）『詳細解説 IFRS 開示ガイドブック』中央経済社。
- あずさ監査法人 IFRS アドバイザリー室（2018）『図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」』中央経済社。
- あずさ監査法人（2019）『図解 収益認識基準のしくみ』中央経済社。
- 加藤圭介（2020）「改正収益認識会計基準公開草案の実務上の論点」『旬刊経理情報』1566号，45-50頁。
- 川西安喜・島田謡子（2020）「収益認識の開示（表示及び注記事項）に関する公開草案の概要」『会計・監査ジャーナル』第32巻第1号，58-64頁。
- 企業会計基準委員会（ASBJ）（2019a）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）」等の公表（2019年10月30日）。
- （2019b）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）」（2019年10月30日）。
- （2019c）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）」（2019年10月30日）。
- 桑田高志・日野俊之（2020）「収益認識に関する会計基準（案）」等の解説『旬刊経理情報』1566号，38-44頁。
- 斎藤静樹（2019）『会計基準の研究（新訂版）』中央経済社。
- 新日本有限責任監査法人・河野明史・下村昌子（2017）『IFRS「新収益認識」の実務影響と対応』中央経済社。
- 新日本有限責任監査法人（2018）『何が変わる？ 収益認識の実務～影響と対応』中央経済社。
- 橋本尚・山田善隆（2018）『IFRS 会計学基本テキスト（第6版）』中央経済社。
- IASB（2014）IFRS No.15 *Revenue from Contracts with Customers*.（IFRS 財団編 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳（2018）『IFRS 基準2018』，中央経済社。）