

---

**プロジェクト 収益認識に関する包括的な会計基準の開発****項目 開示（注記事項）の検討**

---

**本資料の目的**

1. 本資料は、新基準における開示（注記事項）の定めを検討するにあたって、IFRS 第 15 号の開示要求事項の概要及び現在までに聞かれた意見等をご説明し、新基準における開示（注記事項）の定めに関する検討の方向性について、ご意見をお伺いすることを目的としている。

**開示（注記事項）の検討の進め方**

2. 2016 年 2 月に公表した意見募集文書では、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義として、企業により開示される情報の充実を挙げており、以下の記載を行っている。

12. 我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発し、新たに開示（注記事項）の定めを設けることにより、我が国の企業の財務諸表における財務情報の質が向上することが期待され、財務諸表利用者へ便益をもたらすと考えられる。

13. この点、IFRS 第 15 号においては、収益認識に関する開示情報が大幅に拡充されており、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、財務諸表利用者の情報ニーズにより応えるものとなると期待される。

ただし、IFRS 第 15 号の開発過程において、同基準における開示要求は、コストが便益に見合わないとの意見が我が国の財務諸表作成者から強く聞かれており、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発において定める開示（注記事項）の具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要になると考えられる。

3. 意見募集文書に記載したように、新基準において定める開示（注記事項）の具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要となり、その検討に資するため、まず、IFRS 第 15 号の開示（注記事項）についての欧州連合（EU）におけるエンドースメントの状況及び我が国における検討、IFRS 第 15 号に関する直近の早期適用事例及び開示の作成に対する準備状況、意見募集文書、IFRS 第 15 号の開発過程での意見

発信、IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念等を説明する。

## IFRS 第 15 号の開示（注記事項）についての欧州連合（EU）におけるエンドースメントの状況

4. 欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）は、コストと便益の評価、及び EU のエンドースメントに関する技術的要件の充足の評価のプロセスを通じて、IFRS 第 15 号が欧州の経済に対する不利な影響を識別していないとして、IFRS 第 15 号の適用は全体として欧州の公益に資すると結論付けている。
5. 開示（注記事項）に関しては、前項の評価のうち、コストと便益の評価において検討していた。これによれば、IFRS 第 15 号の開発過程で、コスト負担が高いと指摘された公開草案（2011 年公表）の要求事項に関しては、EFRAG からの提案に従い、利用者と作成者の間での会合が開催され、結果として、最もコスト負担のある要求事項（契約資産及び負債の期首及び期末の残高の調整表、中間財務諸表における追加開示など）が削除されるなど、適切なレベルの開示要求事項が達成されたとしている。このため、IFRS 第 15 号は開示の追加負担があるものの、大半の企業について、当該負担は低いとの評価を行っていた（EFRAG のエンドースメントに関するアドバイスのための手続及び評価の概要については別紙 1 を参照）。

## IFRS 第 15 号の開示（注記事項）についての我が国における検討

### （IFRS 第 15 号の開発過程における我が国の意見発信）

6. IFRS 第 15 号が最終化される前の IASB の改訂公開草案の公表、IASB によるアウトリーチ及び IASB との定期協議に際して、開示（注記事項）に関して、当委員会及び我が国の関係者が意見発信を行ったときにも、作成者から開示の負担に関する懸念が寄せられており、後述の意見募集文書に対するコメントと同様の懸念が聞かれている。

なお、別紙 2 に当委員会及び我が国の関係者が行った意見発信内容と顛末の詳細（第 30 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 1 月 20 日開催）資料(3)の開示部分の抜粋）を記載している。

**(意見募集文書に対するコメント)**

7. 2016年2月に公表した意見募集文書に対しては、開示(注記事項)に関して、主に開示を作成することの負荷や開示項目の有用性について多くの懸念が寄せられている。個別の開示項目に対する懸念等については、第10項以降に記載する。

なお、別紙3に開示(注記事項)に関する意見募集文書の抜粋、別紙4に本論点について意見募集文書に寄せられたコメントの概要を記載している。

**IFRS第15号に関する直近の早期適用事例及び開示の作成に対する準備状況**

8. 我が国及び海外においてIFRS第15号の早期適用に基づく開示事例を確認したが、現時点では、事例は非常に限定的である(別紙5参照)。
9. また、我が国におけるIFRS第15号の開示(注記事項)に対する現時点における準備状況を確認するため、IFRSを任意適用しており、開示の作成方法を検討中である企業数社に限定的なアウトリーチを行った。そこで聞かれた開示に対する懸念及び準備状況については、必ずしも網羅性はないものの、開示項目を検討するにあたり有用と考えられるため、その概要について、次項以降に記載している。

**IFRS第15号における開示規定及び聞かれた懸念等**

10. IFRS第15号における開示規定は、以下のとおりである。

(1) 顧客との契約

- ① 認識した収益の金額等
- ② 収益の分解
- ③ 契約残高
- ④ 履行義務
- ⑤ 残存履行義務に配分した取引価格

(2) 収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える判断及び当該判断の変更

- ① 履行義務の充足の時期の決定

② 取引価格及び履行義務への配分額の算定

(3) 顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産

(4) 実務上の便法を使用している旨

開示（注記事項）については、個別項目ごとに慎重な検討が必要となるため、次項より、開示規定ごとに、以下について記載する。

- 規定の概要（詳細は別紙3参照）
- 意見募集文書及びIFRS第15号の開発過程での我が国の意見発信において聞かれた懸念（詳細は別紙4及び別紙2参照）
- IFRS 任意適用企業数社への限定的なアウトリーチで聞かれた懸念及び準備状況

なお、上記(3)の契約コストについては、新基準の適用範囲から除外することを提案しており、上記(4)の実務上の便法を使用している旨の記載については、代替的な会計処理方法を検討した後で検討することとするため、上記(3)及び(4)については以下では検討しない。

**(認識した収益の金額等)**

**規定の概要**

11. 他の基準に従って区分表示されている場合を除き、次の金額を開示することとされている<sup>1</sup>。

- (1) 顧客との契約から認識した収益（他の源泉からの収益と区別して開示）
- (2) 企業の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（他の契約からの減損損失と区別して開示）

---

<sup>1</sup> 認識した収益の金額に加えて、顧客との契約からの減損損失の開示を要求することは、顧客の信用リスクを取引価格の測定に反映しないことに対応するもので、企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で収益を認識することを定めているIFRS第15号のコア原則に沿ったものと説明されている（IFRS第15号BC333項）。

## 【開示例 1】

当グループは、収益に関連する以下の金額を損益計算書に認識している。	
	2016 年
	(単位：千 CU)
顧客との契約から生じる収益	197,650
その他の源泉から生じる収益：賃貸料及びサブリース賃貸料	7,240
収益合計	204,890

(なお、【開示例 1】は、「国際財務報告基準 (IFRS) に基づく連結財務諸表のひな型 2016 年 12 月末」(PwC) からの抜粋である。以下【開示例 6】、【開示例 7】、【開示例 10】、【開示例 11】について同様。)

意見募集文書及び IFRS 第 15 号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念

12. 特段の記載はない。

IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

13. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、特段のコメントは聞かれていない。

**(収益の分解)**規定の概要

14. 顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解して示すこととされ、財務諸表利用者が、分解した収益の開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報との間の関係を理解できるようにするための十分な情報を開示することとされている<sup>2</sup>。なお、他の基準に従って情報を提供している場合には、当該情報を IFRS 第 15 号に従って重複して開示する必要はないとされ

<sup>2</sup> 収益の分解に関する開示要求事項を設けている趣旨は、次のとおりとされている (IFRS 第 15 号 BC335 項及び BC340 項)。

- (1) 財務諸表利用者は、認識される収益は顧客との多くの契約から生じた複合的な金額であり、どのような源泉からその収益が生じたかを理解するうえで、収益の分解が必要である。
- (2) IFRS 第 15 号での開示の目的と IFRS 第 8 号「事業セグメント」に基づくセグメント情報の開示の目的は必ずしも同じではなく、セグメント情報が収益の内訳を理解することを助けるための十分な情報を財務諸表利用者に提供しない可能性がある。
- (3) IFRS 第 15 号において、IFRS 第 8 号と別に、収益の分解の開示の要求事項を設けた趣旨として、上場企業以外はセグメント情報の開示が免除されており、IFRS 第 8 号で示される情報が IFRS 第 15 号を基礎に提供されていない可能性がある。

ている。

**【開示例 2】**

セグメント	消費者製品 百万円	輸送用機器 百万円	エネルギー 百万円	合計 百万円
<u>主たる地域市場</u>				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	—	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>主要な財／サービスのライン</u>				
事務用品	600	—	—	600
器具	990	—	—	990
衣類	400	—	—	400
オートバイ	—	500	—	500
自動車	—	2,760	—	2,760
太陽光パネル	—	—	1,000	1,000
発電所	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>収益認識の時期</u>				
一時点で移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり 移転されるサービス	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>

(なお、【開示例 2】は、意見募集文書からの抜粋である。以下【開示例 3】、【開示例 4】、【開示例 5】、【開示例 8】、【開示例 9】について同様。)

**意見募集文書及び IFRS 第 15 号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念**

15. 意見募集文書に対して、財務諸表利用者が企業の収益の源泉を理解し、将来の業績予想を行ううえで有用な情報であるという意見がある一方、セグメント情報以上の詳細な開示については情報収集やシステム投資のコスト等の負担が大きくなることへの懸念があり、IFRS 第 15 号の開発過程での我が国の意見発信においても同様の懸念があった。また、会社法計算書類のみを作成している企業にとっては負担が大きいとの懸念もあった。

IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

16. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、収益の分解については、現行のセグメント開示で行っている複数の観点（製品別、地域別）からの開示がグループの実態を表している。開示の粒度を細かくするが、これまでの情報収集プロセスから大きな変更は行わない予定であるとのことであった。

**(契約残高)**規定の概要

17. 契約残高に関して、次の金額を開示することとされている<sup>3</sup>。

- (1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（別個に表示又は開示していない場合）

**【開示例 3】**

(単位：百万円)			
	前連結会計年度期首 (平成 X5 年 4 月 1 日)	前連結会計年度末 (平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度末 (平成 X7 年 3 月 31 日)
債権（売上債権及びその他の債権を含む。）	1,100	1,520	1,800
契約資産	2,700	2,500	1,650
契約負債	1,880	1,320	1,170

<sup>3</sup> 財務諸表利用者からは、それまでの開示に関して、収益が、関連する財政状態計算書の運転資本を示す売掛金や前受金等の残高と関連付けずに単独で報告されていることの懸念が寄せられていた（IFRS 第 15 号 BC341 項）。このため、当該開示を通じて収益と関連する財政状態計算書の残高との相互関係の理解に役立つように当該開示が開発されたと考えられるが、IFRS 第 15 号の開発過程で寄せられた調整表の作成の実務負担が重いとの意見を考慮し、調整表の提案を、重要な変動があった場合の定量的・定性的な説明に代えている（IFRS 第 15 号 BC342 項から BC346 項）。

- (2) 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの

【開示例 4】

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日)
報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの	730	870

- (3) 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）

【開示例 5】

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日)
過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益	120	110

18. さらに、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、それらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響、当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動を説明することとされている。

【開示例 6】

<p>(契約資産及び契約負債の重大な変動)</p> <p>固定価格の契約について、合意している支払期日前に当グループが提供したサービスが減少したため、契約資産が減少した。さらに、契約履行コストに係る資産に関連して CU77,000 の減損損失も認識した。</p> <p>予想数量割引および IT コンサルティング契約についての契約負債は、VALUE IFRS エレクトロニクス・グループを取得したことで CU473,000 増加した。</p>
---



### 意見募集文書及びIFRS第15号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念

19. 意見募集文書に対して、契約残高に関する開示全般について、関係する情報収集に実務上の困難があるうえに、経営者が必要とする情報ではなく、情報の有用性に疑問があるとの懸念があり、IFRS第15号の開発過程での我が国の意見発信においても同様の懸念があった。また、意見募集文書に対して聞かれた個別の項目に対する懸念は以下のとおりである。

(1) 「顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高」の開示

従前の勘定科目への資産・負債への配分が必要となり、実務負担が大きいとの懸念があった。また、事業の安定性の評価や将来の売上予想や採算見積りに有益な情報が得られるという意見がある一方、補足的な開示が必要であり、その有用性についての評価は必ずしも高くないとの意見があった。

(2) 「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」及び「当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益」の開示

契約残高を集計し、当期に認識した収益について対応する契約や発生原因等を識別する必要があり、負担が大きくなる可能性があることを、意見募集文書における予備的に識別した適用上の課題として挙げており、また、情報を抽出することの実務負担が大きいものの、情報収集の労力に対して有用性が低いとの意見があった。

### IFRS任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

20. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、以下の懸念及び準備状況が聞かれている。

- 契約残高については、これまでの開示と異なり、債権と契約資産に区分することとなり、新たな情報収集が必要となる。
- 前項(2)の開示はフローに係る情報であり、残高の情報からは入手できないため、対応を検討中である。
- 「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」の開示については、前年度の契約負債残高と同じ金額となることが見込まれるため、情報の有用性に乏しい。
- 「当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益」の開示については、仮価格の修正等について大量のデータから集計する必要があり、集

計が困難であるうえ、収益全体の金額に占める割合が非常に小さいと見込まれる等の理由から情報の有用性に乏しい。

**(履行義務)**

**規定の概要**

21. 顧客との契約における履行義務に関して、次の情報を開示することとされている<sup>4</sup>。

- (1) 企業が履行義務を充足する通常の時点（例えば、出荷時、引渡時、サービスの提供につれて、サービスの完了時）
- (2) 重大な支払条件
- (3) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容
- (4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務
- (5) 製品保証及び関連する義務の種類

**【開示例 7】**

（製品の販売—小売事業）

当グループは、家具販売の小売店チェーンを運営している。製品販売による収益は、グループ企業が顧客に製品を販売した時点で認識する。

取引価格の支払いは、顧客が家具を購入した時点である。28日以内の返品権付きで最終顧客に製品を販売することが当グループの方針である。したがって、当グループは、返品が見込まれる製品について、契約負債（返金負債）および財の返品権（その他の流動資産に含まれている）を認識する。返品の見積りは、過去の経験に基づき、販売時点にポートフォリオレベルで行う（期待値法）。返品される製品数量は数年間安定しているため、認識した収益の累計額に重大な戻入れが発生しない可能性は非常に高い。この仮定の妥当性および見積返金額は、報告日ごとに再評価している。

**意見募集文書及び IFRS 第 15 号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念**

22. 意見募集文書に対して、開示すべき定性的な情報が不明確であるとの意見があった。

<sup>4</sup> 財務諸表利用者からは、それまでの収益の認識に関する会計方針の開示に関して、「決まり文句」の記述が提供されているとの指摘があり、履行義務についてより説明的な情報の提供を企業に求めることで、従来の会計方針の開示要求を補完するものとされている（IFRS 第 15 号 BC354 項）。

IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

23. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、どのような定性的な記載を行うかについては、今後の検討課題として認識しているとのことであった。

**(残存履行義務に配分した取引価格)**規定の概要

24. 残存履行義務に関して、次の情報を開示することとされている<sup>5</sup>。

- (1) 報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額

**【開示例 8】**

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (平成 X7 年 3 月 31 日)
未充足の履行義務に配分した取引価格の総額	2,280	1,950

- (2) (1)に従って開示した金額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明（定量的方法又は定性的方法により開示する。）<sup>6</sup>

**【開示例 9】**

平成 X7 年 3 月 31 日現在、残存履行義務に配分した取引価格の総額 1,950 百万円について、企業は関連設備の完成に向けた進捗に応じてこの収益を認識する。これは今後 24 か月から 36 か月にわたり発生すると見込まれる。

<sup>5</sup> 期末で未充足の履行義務について提供される収益の見通しに関する情報は、特に長期契約の場合に、財務諸表利用者の分析に有用であるとされている。多くの企業ではいわゆる「受注残（backlog）」情報が財務諸表外で開示されている実務があるが、「受注残」に共通の定義がなく比較可能性がないことを考慮して、IFRS 第 15 号で当該開示を要求することとしたとされている（IFRS 第 15 号 BC348 項から BC350 項）。

<sup>6</sup> IASB が公表した公開草案では、当初の見込期間が 1 年超の契約に関して、履行義務の充足見込時期に関する満期分析を行うことが提案されており、これに対して、情報収集に係る実務上の負担や、見込時期の不確実性に関する懸念が多く寄せられた。これらの負担や懸念を考慮して、開示範囲について実務上の便法が設けられ、開示方法についても定量的方法と定性的方法のいずれかに柔軟化されたが、脚注 5 に記載した開示の趣旨を踏まえ、充足見込時期の説明は維持されている（IFRS 第 15 号 BC351 項から BC352 項）。

25. 実務上の便法として、次の条件のいずれかに該当する場合には、残存履行義務についての前項(1)及び(2)の情報を開示する必要はないこととされている。
- (1) 当該履行義務について、当初の予想期間が1年以内の契約の一部である。
  - (2) 企業が当該履行義務の充足から生じる収益をアウトプット法における実務上の便法(IFRS第15号B16項)に従って認識している。
26. また、顧客との契約の対価ではあるが、変動対価の制限の規定等により取引価格に含まれないと判断されているものがあるのかどうかを定性的に説明することとされている。
27. なお、2016年12月にFASBから公表されたASU第2016-20号「Topic 606『顧客との契約から生じる収益』の技術的修正及び改善」においては、次の条件に該当する変動対価については、第24項に記載した残存履行義務に配分した取引価格の開示を行う必要がないとされている。
- (1) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ
  - (2) 完全に未履行の履行義務に配分される変動対価

#### **意見募集文書及びIFRS第15号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念**

28. 意見募集文書に対して、残存履行義務に関する開示全般について、情報収集に多大なコストが発生するとの懸念や、IRやMD&A等を通じて受注残高等の情報が提供されており、経営者が利用していない情報を一律に要求すべきではないとの意見があり、IFRS第15号の開発過程での我が国の意見発信においても同様の懸念があった。
29. また、「報告期間末現在で未充足の履行義務に配分した取引価格の総額」及び「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」の開示については、実務上の便法が設けられているものの、多くの子会社を有する連結グループにおける企業ごとの多様な実務の統一や、契約の変更や追加注文への対応を図る必要がある可能性があり、さらに将来の見込みが必要となる可能性があることを、意見募集文書における予備的に識別した適用上の課題として挙げている。また、意見募集文書に対して、情報を収集することの実務上の困難さや、不確実性が高い情報であるため信頼性をもった情報を把握する困難さについて懸念があった。

#### **IFRS任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況**

30. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、以下の懸念及び準備状況が聞かれてい

る。

- 「報告期間末現在で未充足の履行義務に配分した取引価格の総額」の開示について、受注残高を会計数値として開示するためには、受注の定義や期間帰属により厳密さが必要となる。内部管理で利用していた情報を利用しつつ、定義を再整理してルールを徹底させる予定である。経営管理で用いてきた数値と開示数値との乖離について検討する必要がある、集計対象とすべきか否かの判断に迷うケースもある。
- 受注残高を集計する場合に、変動対価をどのように考慮するか、外貨建取引の換算レートに何をを用いるか等の具体的な問題があり、検討中である。契約数量に幅がある場合や価格が市況の影響を受ける場合には、開示金額を見積る必要がある実務上の困難さがある。
- 「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」の開示については、これまでの管理数値の集計の粒度について検討中である。長期契約のある部署における管理データを新たに会計システムで集計することを検討している。

#### (履行義務の充足の時期の決定)

##### 規定の概要

31. 一定の期間にわたり充足する履行義務について、次の両方を開示することとされている<sup>7</sup>。
- (1) 収益を認識するために使用した方法（例えば、使用したアウトプット法又はインプット法の記述及び当該方法をどのように適用しているのか）
  - (2) その使用した方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明
32. また、一時点で充足される履行義務について、約束した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示することとされている。

---

<sup>7</sup> 財務諸表の利用者が収益を重要視していることから、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いた見積り及び行った判断に関する具体的な開示を要求しているとされている（IFRS 第15号 BC355 項）。

【開示例 10】

(IT コンサルティング・サービス)

IT コンサルティング部門は、事業向け IT の運営、設計、実装、およびサポートのサービスを提供している。サービスの提供から生じる収益は、サービスが提供される会計期間に認識する。固定価格契約の収益は、提供予定のサービス全体における報告期間末時点の提供済のサービスの比率に基づき認識する。この比率は、見積労働時間合計における実際に費やした労働時間の比率に基づいて決定する。

意見募集文書及び IFRS 第 15 号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念

33. 特段の記載はない。

IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

34. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、特段のコメントは聞かれていない。

**(取引価格及び履行義務への配分額の算定)**

規定の概要

35. 次のすべてについて使用した方法、インプット及び仮定に関する情報を開示することとされている<sup>8</sup>。

- (1) 取引価格の算定（変動対価の見積り、対価の貨幣の時間価値の影響についての調整等）
- (2) 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価
- (3) 取引価格の配分（約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り及び契約の特定の部分への値引き及び変動対価の配分（該当がある場合）を含む。）
- (4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務の測定

<sup>8</sup> 脚注 7 と同様の結論の根拠が示されている。

## 【開示例 11】

(取引価格の配分における重要な判断)

固定価格の IT サポート契約には、所定の金額を上限として、当該契約期間につき 1 回無料でハードウェア本体を交換することができる手当が含まれている。この契約には 2 つの独立した履行義務が含まれるため、取引価格は、独立販売価格の比率に基づいてこれらの履行義務に配分しなければならない。

経営者は、契約開始時に、交換される可能性が高いハードウェアの種類を観察可能な価格及び類似の状況で類似の顧客に提供するサービスの観察可能な価格に基づいて、独立販売価格を見積る。値引きを付与する場合、独立販売価格の比率に基づいて両方の履行義務に配分する。

## 意見募集文書及び IFRS 第 15 号の開発過程での意見発信において聞かれた懸念

36. 特段の記載はない。

## IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて聞かれた懸念及び準備状況

37. 限定的に数社に実施したアウトリーチでは、特段のコメントは聞かれていない。

## 第 79 回専門委員会（2017 年 3 月 17 日開催）で聞かれた主な意見

- 収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたっては、IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズを考慮し、新基準を早期適用できるように検討を行っているが、新基準の早期適用時点で開示の定めを含めることのニーズは少ないと考えられ、IFRS 第 15 号に基づく開示例が非常に限定的であることも考慮して、開示の定めを早期適用時点における適用を目標にして検討するか、または、強制適用時点における適用を目標にして検討するかについての方針を検討する必要がある。
- 非上場企業に対して新基準に基づく開示を要求するニーズは少ないと考えられるが、新基準に基づく開示の定めを非上場企業に適用しない場合には、その定め方について検討する必要がある。
- 開示については利用者の関心が高いものである一方、作成者にとっては大きな負荷が生じるものであり、また非上場企業の開示に対するニーズは利用者にとっても高くないと考えられることから、これらについては慎重に検討することが考えられる。また、受注残等の非財務情報で十分に対応できるものもあるため、現行の実務で開示されているものと比べて、新しい開示項目はどのような有用性がある

るかについて十分検討する必要がある。

- IFRS 第 15 号に基づき新たに開示する項目を検討することにより、企業内における定義を統一する契機となるといった、企業にとって有用な面もあるが、開示例は限定的であり、開示する項目に関する有用性の判断は現状では困難であるため、新基準の開発スケジュールを会計処理と開示で分けることが考えられる。
- IFRS 第 15 号の開発段階において、開示情報の使用方法や有用性については十分に議論されていなかったと考えられるため、開示については関係者とともに慎重に議論すべきである。
- 日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業にとっては、開示項目が増加することに対する抵抗感が強く、また開示の有用性の判断が困難であると考えられるため、新基準においてはゼロベースで開示の検討を行い、必要な項目を取り入れるという方向性で検討を進めることがよい。
- 新基準における開示の検討にあたっては、IFRS 第 15 号に定められているということをも理由にして目的が明確でない開示項目を含めるのではなく、開示項目の目的について関係者の共通理解を形成しながら議論を進めることがよい。
- 新基準における開示の検討にあたっては、その検討期間を十分に確保することが必要である。
- 開示情報の有用性を確認することは必要であるが、作成者にとっての追加的な負荷に比べて、開示情報の有用性を証明することは困難であることに留意する必要がある。
- 開示の定め方については、規制当局との連携が重要であり、個別財務諸表における開示も ASBJ が定めるのか、あるいは開示規則に規定するのかについて検討する必要がある。
- IFRS や米国会計基準において行われる開示を、新基準において定めない場合には、その理由を明確にする必要があると考えられるため、網羅的な検討を行ったうえで必要なものを抽出するという進め方をするのがよい。また、新基準における代替的な方法に関する開示についても検討する必要がある。

### 開示の定め適用の時期

38. 第 79 回専門委員会では、IFRS 第 15 号に基づく開示例が非常に限定的であり、開示する項目に関する有用性及びコストの判断を現時点で行うことは困難であることを踏まえると、開示の定めを早期適用時点で適用するのではなく、開示の定め適用時期を遅らせることも検討すべきとの意見が聞かれている。この意見への対応についても、ご審議いただきたい。



**ディスカッション・ポイント**

上記の分析や、新基準における開示（注記事項）の定めに関する検討について、ご質問やご意見を頂きたい。

以 上

## 別紙1 EFRAGのエンドースメントに関するアドバイスのための

### 手続及び評価の概要

以下は、第29回IFRSのエンドースメントに関する作業部会（2016年10月20日開催）資料(5)の抜粋である。

### IFRS第15号のエンドースメントに関するアドバイスの評価（2015年3月）

1. 以下では、IFRS第15号のエンドースメントに関するアドバイスの評価を行ったEFRAGレターの概要を紹介する。
2. EFRAGのエンドースメントに関するアドバイスのための評価は、次を評価するものである。
  - (1) 対象の会計基準等が、経済的意思決定を行う上で、また、経営者の受託責任を評価する上で、財務情報が満たすべき目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性のある情報をもたらすか。
  - (2) 対象の会計基準等が理事会指令2013/34/EUの第4条3項に記載される「真実かつ公正な概観（true and fair view）」の原則に抵触しないか。
  - (3) 対象の会計基準等が欧州の公益に資するものか。

#### （目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性の評価）

3. 前項(1)の評価は、IFRS第15号のすべての要求事項を対象とするものの、目的適合性等のそれぞれの観点に照らして最も重要と考えられる要求事項に焦点を当てて評価が行われている。したがって、EFRAGは、次のガイダンスに焦点を当てている。
  - (1) IFRS第15号の収益認識にとって基本的なものか
  - (2) 相当の議論の対象とされてきたものか
  - (3) 適用上の問題となる可能性があるか

#### 目的適合性、信頼性、理解可能性の評価

4. 前項を踏まえて、目的適合性、信頼性、理解可能性について、次のガイダンスを評価している。

目的適合性	信頼性	理解可能性
(1) 契約の識別	(1) 履行義務の充足	概ね、それまでの目的適合性、信頼性、比較可能性の議論でカバーされていることから、次の観点を追加で検討している。 (1) 売却ベースライセンス及び利用ベースのライセンスからのロイヤルティの例外 (2) 条件が不確実又は対価が変動する場合の例外 (3) その他の例外及び開示
(2) 履行義務の識別	(2) 履行義務の充足の進捗の測定	
(3) 契約の変更	(3) 変動対価の測定	
(4) 履行義務の充足	(4) 重要な金融要素	
(5) 変動対価	(5) 表示	
(6) 重要な金融要素	(6) ライセンス契約	
(7) 取引価格の履行義務への配分	(7) 発効日及び移行措置	
(8) 契約獲得のための増分コスト	(8) 企業の通常の活動のアウトプットでない売却	
(9) 表示		
(10) 開示		
(11) ライセンス契約		
(12) 発効日及び経過措置		
(13) 企業の通常の活動のアウトプットでない売却 (IAS 第 16 号、IAS 第 38 号、IAS 第 40 号の改訂)		

5. 上記のうち、IFRS 第 15 号の要求事項に関して関係者から懸念が提起されている問題点又は提起される可能性がある問題点について EFRAG の分析が行われているものがある。開示については、以下のとおりである。

EFRAG は、IFRS 第 15 号で、概ね目的適合性のある情報を提供する開示に関する要求事項が設けられているとしている。EFRAG レターでは、要求事項によっては、目的適合性が、一部の企業又は業界に留まる可能性の問題を指摘している。

しかし EFRAG は、IFRS 第 15 号ではこれに対応して、(a)重要でない情報を開示する必要がないこと、及び、(b)企業は、開示目的を充足するのに必要な詳細さのレベル、強調の仕方について検討すべきこと、を明らかにして、この問題に対応しているとしている。

開示については、コスト便益の観点での評価を別に実施しており、その概要は本別紙第 10 項に記載している。

6. 前項の分析を踏まえて、IFRS 第 15 号は、概ね、目的適合性及び信頼性のある情報をもたらすと考えるとしている。また、IFRS 第 15 号は、理解可能性を損なう可能性のある複雑性をもたらさないと考えるとしている。

### 比較可能性の評価

7. 一方で比較可能性については、経済実質の類似性や異質性が会計処理に反映されるかの観点を踏まえて、次の点を検討している。

- (1) IFRS 第 15 号の要求事項の解釈が統合的に行われるか。
- (2) IFRS 第 15 号は、すべての重要な事項についてガイダンスを適切に提供し、既存の収益に関する基準と比較して、ガイダンスの欠如をもたらさないか。

EFRAG レターでは、IFRS 第 15 号が置き換えることとなる IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 11 号「工事契約」及び関連する解釈指針がカバーしていた重要な論点についてすべて、IFRS 第 15 号によりガイダンスが提供されていると評価しているとしている。IFRS 第 15 号が顧客との契約をベースとしているため、IFRS 第 15 号でカバーされない収益の形態があり得るとしているが、従前から IAS 第 18 号でカバーされていない範囲のものであるとしている。

- (3) IFRS 第 15 号は、経済的に類似の取引を類似の方法で処理するか。

これに関しては、次の 2 つに分けて分析が行われている。

#### ① 実務上の便宜

重要な金融要素、契約獲得に関する増分コストに関する、1 年以下の場合の実務上の便宜について検討されている。EFRAG レターでは、実務上の便宜の使用を、重要性がない場合に制限していないため、比較可能性を制約する可能性がある点を問題として指摘としているが、EFRAG の総合的な評価では特段の指摘は行われていない。

#### ② 一部の契約形態に関する個別の要求事項

EFRAG レターでは、売却ベースライセンス及び利用ベースのライセンスから生じるロイヤルティの例外 (IFRS 第 15 号 B63 項)、一定の要件を満たさない契約に関して設けられている収益認識の制限 (IFRS 第 15 号第 9 項)、契約獲得に関する増分コスト (IFRS 第 15 号第 91 項) から生じる問題について検討が行われているが、EFRAG は、項目により、比較可能性を制約する程度は異なるものの概ね特段の問題はないと評価している。

(4) 経過措置に関する比較可能性

8. 前項の検討の結果、経過期間で比較可能性の達成が制約される可能性があり、また、要求事項の解釈が異なることで比較可能性が低下される可能性はあるものの、全体として、IFRS 第 15 号は比較可能性のある情報を提供しているとしている。

**(真実かつ公正な概観に関する評価)**

9. 本別紙第 2 項(2)の評価について、第 6 項及び第 8 項の分析を踏まえて、EFRAG は、IFRS 第 15 号の適用による情報は、真実かつ公正な外観に反するものではないと評価し、IFRS 第 15 号は、EU のエンドースメントの技術的要件を充足していると評価している。

**(欧州の公益に資するか否かの評価)**

10. 本別紙第 2 項(3)の評価について、EFRAG は IFRS 第 15 号のもたらすコストと便益の分析を財務諸表作成者及び利用者の観点から行っており、全体的な評価として、IFRS 第 15 号の適用によりもたらされる便益は、財務諸表作成者及び利用者に対するコストを上回る可能性が高いと評価している。

なお、この評価において、開示（注記事項）に関する財務諸表作成者に対するコストに言及している。これによれば、IFRS 第 15 号の開発過程で、コスト負担が高いと指摘された公開草案（2011 年公表）の要求事項に関しては、EFRAG からの提案に従い、利用者と作成者の間での会合が開催され、結果として、最もコスト負担のある要求事項（契約資産及び負債の期首及び期末の残高の調整表、中間財務諸表における追加開示など）が削除されるなど、適切なレベルの開示要求事項が達成されたとしている。このため、IFRS 第 15 号は開示の追加負担があるものの、大半の企業について、当該負担は低いとの評価を行っている。

11. EFRAG は、前項のコストと便益の評価、及び第 9 項の EU のエンドースメントに関する技術的要件の充足の評価のプロセスを通じて、IFRS 第 15 号が欧州の経済に対する不利な影響を識別していないとして、IFRS 第 15 号の適用は全体として欧州の公益に資すると結論付けている。

**IFRS 第 15 号の発効日に関するアドバイスの評価（2015 年 7 月）**

12. EFRAG は、評価に先だつ 2015 年 3 月において、IFRS 第 15 号の発効日を 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度とすることを EC に対して提案している。IASB が発効

日の延期を暫定決定したことを受けて、改めて発効日に関する提案を確認している。

### IFRS 第 15 号の明確化のエンドースメントに関するアドバイスの評価（2016 年 7 月）

13. エンドースメントに関するアドバイスのための IFRS 第 15 号の明確化の評価については、これまでの IFRS 第 15 号の評価を基礎としているとしている。この評価は、IFRS 第 15 号エンドースメントに関するアドバイスのための評価と基本的に同じ構成をとっているが、要求事項の評価にあたって、全体として慎重な会計（prudent accounting）をもたらすか、の観点が追加されている。
14. 目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性、慎重性の評価のいずれについても、特段の問題は指摘されていない。
15. 真実かつ公正な外観に関しては、EFRAG は、IFRS 第 15 号単独及び他の IFRS との相互関係を検討し、次のような観点で、真実かつ公正な外観の原則に反するものではないと評価している。
  - (1) 企業の資産、負債、財政状態、純損益の表示の不可避的な歪みや重大な欠如をもたらさない。
  - (2) 企業の資産、負債、財政状態及び純損益の完全かつ信頼性のある描写をもたらすのに必要なすべての開示を含む。
16. 以上から、IFRS 第 15 号の明確化は、EU のエンドースメントの技術的要件を充足していると評価している。
17. また、EFRAG は、全体的な評価として、IFRS 第 15 号の適用によりもたらされる便益は、財務諸表作成者及び利用者に対するコストを上回る可能性が高いと評価しており、IFRS 第 15 号の明確化の適用が欧州の公益に資するとの評価を行っている。

以 上

## 別紙2 IFRS 第15号の開発過程で、開示（注記事項）に関して

### 当委員会及び我が国の関係者が意見発信を行った事項

1. 以下は、第30回IFRSのエンドースメントに関する作業部会（2017年1月20日開催）資料(3)の開示部分の抜粋である。

#### 当委員会からの意見発信とその後の審議状況を確認する対象

2. IFRS 第15号等の開発中の過程で、当委員会から以下のコメント・レターを提出している。

- (1) IFRS 第15号

2008年12月にディスカッション・ペーパーを公表。その後、2010年6月に公開草案、2011年11月に改訂公開草案（以下「再ED」という。）を公表。当委員会からは、各々にコメント・レターを提出している。

- (2) IFRS 第15号の発効日

2015年5月に公開草案を公表。当委員会からは2015年7月にコメント・レターを提出している。

- (3) IFRS 第15号の明確化

2015年7月に公開草案を公表。当委員会からは2015年10月にコメント・レターを提出している。

3. 前項のうち、(2)はIFRS 第15号の発効日に関する内容であり、(3)はIFRS 第15号の要求事項の一部について明確化が目的であるため、エンドースメント手続の観点からは重要性が高くないと考えられることから、詳細な検討は行わない。

4. 本資料では、第2項(1)について、以下の契機において行われた意見発信の内容及び当該意見発信に対する最終的なIFRS 第15号での基準化における顛末の状況を確認する。

- (1) 再EDに対する意見発信

- (2) 再EDの公表後に、IASBが各国の作成者、利用者及び監査人に対して行ったア

ウトリーチのうち、我が国の関係者に対し行われたもの（エンドースメント手続としての確認のため、例えば要求事項の明確化のような内容は除いている。）

- (3) 当委員会が IASB との定期協議（2013 年 5 月まで）の中で、再 ED 公表後に IASB に対して行った収益認識に関する意見発信

**（開示一期中財務報告における開示、開示全般）（質問 5）**

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>期中財務報告（我が国では四半期財務諸表及び中間財務諸表）において、収益及び顧客との契約に関する開示を定めることを提案している。</p>	<p>（ASBJ コメント）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ ASBJ に寄せられた利用者からの意見、作成者からの意見を踏まえて、中間財務報告において個別の開示項目を定めるべきでない。</li> <li>➤ 上記に関連して年次報告で求められている開示について、利用者が有用性を評価する一方、作成者からは膨大なコスト負担の発生に極めて厳しい意見が寄せられていることを紹介した。</li> </ul> <p>（アウトリーチで聞かれた懸念）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ コストが多大にかかる割には経営者の管理上の観点からは不必要な情報であり、開示だけのために連結ベースで集計することになる。特に契約残高の調整表、履行義務の開示について反対である。 （作成者によるコメント）</li> <li>➤ 期中財務報告に関して、当期業績の達成見込みの提供と情報提供の迅速性との兼ね合いで考えると、迅速性を第一に考えるべきである点（収益の分解程度の開示にとどめ、それ以外は企業の任意とすべき、など）。（作成者によるコメント）</li> </ul> <p>（定期協議での協議内容）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 中間財務報告の開示は年度末からの重要な変化にとどめるべきとする旨、年度の開示についても作成者から負担の増加の懸念が聞かれる旨を主張し</li> </ul>	<p>顛末</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 期中財務報告に関しては、収益の分解情報は IAS 第 34 号「期中財務報告」を改正して要求することとされ、それ以外は、IAS 第 34 号の一般原則を適用することとなった。</li> <li>➤ 年次報告に関しては、負担が重いとされたいくつかの開示提案（契約資産及び負債の期首及び期末の残高の調整表など）が削除された。</li> </ul>



再EDでの提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
	<p>た。(2012年4月開催時)</p> <p>➤ 全体として、作成者における負担に関する懸念と、開示に関する要求事項の増加がどのように利用者の便益につながるかに疑問を抱いている点を中心に主張を行った。(2013年5月開催時)</p>	

## (開示一個別論点) (質問5)

再EDでの提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【収益の分解】</p> <p>収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期等について、区分別に分解し開示することが要求されている。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p> <p>セグメント情報の開示があるため、収益を二重に管理するコストがかかり、利用者がセグメント情報との差異により混乱する可能性がある。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>「質問5-全般」で記載の伝達事項に加え、「収益の分解」に開示に伴う作成者の負担の増加への懸念(特に、セグメントより詳細に開示が要求されるのではないか)が聞かれている旨を伝達した。(2013年5月開催時)</p> <p>⇒IASBからの回答として、セグメントとの関連性を基準に明記する方向であり、また、セグメントより詳細な情報を求めるかどうかは明記しておらず、各企業で判断すべき事項とする方針である旨のコメントがあった。</p>	<p>➤ 経営者が行っている収益の分析区分と同様とする旨の具体的な指針が追加された。</p> <p>➤ 報告セグメントとの関係の説明を開示することが明記された。</p>
<p>【契約残高】</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p>	<p>➤ 契約資産、契約</p>

再EDでの提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【調整表】</p> <p>契約資産及び契約負債の期首から期末への合計額の調整を表形式で開示することが要求されている。この中には、過去に充足した履行義務から生じた当期に認識された収益の開示等が含まれている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 関係する情報収集のために全ての契約の状況をフォローすることが必要であり、契約管理・債権管理のシステム投資が必要となる。連結ベースではさらに業務負荷が大きい。</li> <li>▶ 連結ベースでは、全く異なる契約の合算であり、経営管理上、有用な情報とされないと考えられる。</li> </ul> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている(作成者によるコメント)他、次の意見も聞かれている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 利用者の便益が不明であり、残高の開示で十分であるとされる。作成するなら、セクターを絞るべきである。(作成者によるコメント)</li> </ul> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>「質問 5-全般」で記載の伝達事項以外には、個別の伝達は行っていない。(2013年5月開催時)</p>	<p>負債の調整表に代わり、債権、契約資産及び契約負債の期首と期末の残高の開示と、重要な変動があった場合の定量的・定性的な説明を行うこととなった。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 当期首の契約負債のうち、当期に認識された収益を開示することになった。</li> <li>▶ 過去期間に充足した履行義務のうち当期に認識された収益の開示は維持されることとなった。</li> </ul>
<p>【履行義務】</p> <p>顧客との契約における履行義務の情報の開示が要求されている。これには、企業が履行義務</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 残存履行義務の将来充足見込を調査・集計するため、(システム面の整備も含め)多大なコストが発生する。</li> <li>▶ 建設業では、契約の個別性があり、数多く契約で充足時期を見積ることは多大な負担である。</li> </ul> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 1年内の履行義務も相当程度あり、1年超の未履行義務のみでは利用者をミスリードする可能性がある</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 再EDにおいて、コスト負担を考慮した提案(開示範囲に関する実務上の便宜、開示方法の柔軟性)が行われたことを踏まえ、概ね提案は維持された。</li> </ul>

再EDでの提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>務を充足する時点等の定性的な記述に加え、当初の予想存続期間が1年超の契約について、報告期間末日現在の残存額及び充足見込時期の分析（満期分析）が含まれている。</p>	<p>る。(作成者によるコメント)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 契約時点で納期末確定のものが相当程度あり、進捗度合いが多岐にわたるなど、見積りの不確実性が高く、導入コスト(システムや現場での教育)や監査コストがかかる。(作成者によるコメント)</li> <li>➤ 経営者が利用していない情報であると考えられ、目的適合性が無い。(作成者によるコメント)</li> </ul> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>「質問 5-全般」で記載の伝達事項に加え、日本ではMD&amp;A で受注残が開示されており、利用者が求める情報として十分対応されていて、追加コストをかけて履行義務の残高を開示する考えは理解されがたい旨の主張をしている。(2013年5月開催時)</p> <p>⇒IASBからは、履行義務は監査も行われる数値であり、必要があると両審議会が判断した項目であるため、受注残を日本で開示しているかどうかにかかわらず、重要であると考えている旨の回答があった。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 1年内の契約も開示に含めてよいこととされた。</li> </ul>
<p>【不利な履行義務】 不利な履行義務について認識した負債の金額やその内容、不利となった理由等について開示する。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p> <p>不利な履行義務は内容や理由が様々なものから構成され、また、企業戦略や顧客との関係への影響を考慮すると詳細な開示は難しい。期首・期末の負債金額の開示、概括的な定性的情報とすることを提案する。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>2012年4月の定期協議時にコメント・レターの内容に触れて説明を行ってからは、それ以降特段の議論を行っていない。</p>	<p>IFRS第15号に不利テストを含まないとする決定に伴い、関連する開示要求事項は削除された。</p>

再EDでの提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【顧客との契約の獲得又は履行の成本から認識した資産】</p> <p>契約の獲得又は履行のために発生したコストから認識した資産の期首と期末の残高の調整表の作成が要求されている。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された作成者の意見)</p> <p>契約獲得又は履行の成本は、事業活動で大量反復的に生じるものであり、期首期末の異動調整表を作る事務負担は多大だが、概念が曖昧で、利用者に相応の便益は生まれないと考えられる。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>「質問 5-全般」で記載の伝達事項以外には、個別の伝達は行っていない。(2013年5月開催時)</p>	<p>調整表の作成に係る要求事項は削除され、期末残高のみが要求されることとなった。</p>

以上

### 別紙3 意見募集文書における開示（注記事項）の記載の抜粋

#### 日本基準及びIFRS第15号の取扱いの概要

180. 日本基準では、会計基準等により収益に関して注記が求められる項目は限られているのに対し、IFRS第15号では、収益に関する詳細な定量的情報及び定性的情報の注記が求められている。

#### 日本基準又は日本基準における実務

181. 会計基準においては、工事契約を除き、収益認識に関する注記の定めはない。財務諸表等規則では、重要な会計方針として、収益の計上基準の注記が求められており、割賦販売、ファイナンス・リース取引、工事契約、業界特有の収益の計上基準等、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項を記載するものとされている（財務諸表等規則第8条の2第7号及び財務諸表等規則ガイドライン8の2-7）。
182. 工事契約に関しては、工事契約に係る認識基準や工事進捗度を見積るために用いた方法等について注記が求められている（工事契約会計基準第22項及び財務諸表等規則ガイドライン8の2-7）。

#### IFRS第15号での取扱い

183. IFRS第15号の注記に関する取扱いは、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目的として設けられている（第110項）。
184. この目的を達成するために、詳細な定量的情報及び定性的情報の注記が求められている。具体的な項目は次の【図表6】を参照のこと。

【図表6】開示項目

項目	開示内容
顧客との契約（第113項から第122項及びB87項からB89項）	
認識した収益の金額等	<p>➤ 次の金額を開示する。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合を除く。</p> <p>(1) 顧客との契約から認識した収益（他の源泉からの収益と区別して開示）</p> <p>(2) 企業の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（他の契約からの減損損失と区別して開示）</p>
収益の分解（【図表7】	<p>➤ 顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を</p>

項目	開示内容
参照)	<p>受けるのかを描写する区分に分解する（【図表7】参照）。</p> <p>➤ 企業の収益をどの程度分解するのは、当該企業における顧客との契約に固有の事実及び状況に応じて決まるとされ、分解するための区分の種類を選択する際に、次のすべてを考慮することを要求している。</p> <p>(1) 財務諸表以外（例えば、決算発表、アニュアルレポート、投資家向けの説明資料）で表示されている開示</p> <p>(2) 最高経営意思決定者が事業セグメントの財務業績を評価するために定期的に検討している情報</p> <p>(3) 他の情報のうち、(1)及び(2)で識別された種類の情報に類似し、企業又は企業の財務諸表の利用者が企業の財務業績の評価又は資源配分の決定を行うために使用するもの</p> <p>➤ 適切な区分となる可能性の例として次のものがあるが、これらに限定されない。</p> <p>(1) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）</p> <p>(2) 地理的区分（例えば、国や地域）</p> <p>(3) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）</p> <p>(4) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）</p> <p>(5) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約）</p> <p>(6) 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）</p> <p>(7) 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）</p> <p>➤ 財務諸表利用者が、分解した収益の開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報（企業がIFRS第8号「事業セグメント」を適用している場合）との間の関係を理解できるようにするための十分な情報を開示する。</p>
契約残高 （【図表8】、【図表9】及び【図表10】参照）	<p>➤ 次のすべてを開示する。</p> <p>(1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（別個に表示又は開示していない場合）（【図表8】参照）</p> <p>(2) 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの（【図表9】参照）</p> <p>(3) 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履</p>

項目	開示内容
	<p>行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）（【図表 10】参照）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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、及びそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明する。</li> <li>➤ 当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明をする。この説明には、定性的情報と定量的情報を含める。</li> </ul>
履行義務	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 顧客との契約における履行義務に関して次の情報を開示する。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 企業が履行義務を充足する通常の時点（例えば、出荷時、引渡時、サービスの提供につれて、サービスの完了時）</li> <li>(2) 重大な支払条件</li> <li>(3) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容</li> <li>(4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務</li> <li>(5) 製品保証及び関連する義務の種類</li> </ol> </li> </ul>
残存履行義務に配分した取引価格（【図表 11】及び【図表 12】参照）	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 残存履行義務に関して次の情報を開示する。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額（【図表 11】参照）</li> <li>(2) (1)に従って開示した金額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明。これについては次のいずれかの方法で開示する。 <ol style="list-style-type: none"> <li>① 残存履行義務の残存期間に応じて最も適当と考えられる期間に区分し、定量的に示す方法</li> <li>② 定性的情報により示す方法（【図表 12】参照）</li> </ol> </li> </ol> </li> <li>➤ 実務上の便法として、次の条件のいずれかに該当する場合には、残存履行義務についての上記(1)及び(2)の情報を開示する必要はない。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 当該履行義務が、当初の予想期間が1年以内の契約の一部である。</li> <li>(2) 企業が当該履行義務の充足から生じる収益をアウトプット法における実務上の便法（B16項）に従って認識している。</li> </ol> </li> <li>➤ 上記の残存履行義務に関する開示についての実務上の便法を使用しているかどうかを説明する。また、顧客との契約の対価ではあるが、変動対価の制限の規定等により取引価格に含まれないと判断されているものがあるかどうかを定性的に説明する。</li> </ul>
収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える判断及び当該判断の変更（第 123 項か	

項目	開示内容
ら第 126 項)	
履行義務の充足の時期の決定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 一定の期間にわたり充足する履行義務について、次の両方を開示する。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 収益を認識するために使用した方法（例えば、使用したアウトプット法又はインプット法の記述及び当該方法をどのように適用しているのか）</li> <li>(2) その使用した方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる理由の説明</li> </ol> </li> <li>▶ 一時点で充足される履行義務について、約束した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する際に行った重要な判断を開示する。</li> </ul>
取引価格及び履行義務への配分額の算定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 次のすべてについて使用した方法、インプット及び仮定に関する情報を開示する。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 取引価格の算定（変動対価の見積り、対価の貨幣の時間価値の影響についての調整等）</li> <li>(2) 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価</li> <li>(3) 取引価格の配分（約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り及び契約の特定の部分への値引き及び変動対価の配分（該当がある場合）を含む。）</li> <li>(4) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務の測定</li> </ol> </li> </ul>
顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産（第 127 項及び第 128 項）	
契約コストから認識した資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 次の両方を記述する。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストの金額を算定する際に行った判断</li> <li>(2) 各報告期間に係る償却の決定に使用している方法</li> </ol> </li> <li>▶ 次の両方を開示する。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 顧客との契約の獲得又は履行のために発生したコストから認識した資産について、資産の主要区分別の期末残高</li> <li>(2) 当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額</li> </ol> </li> </ul>
実務上の便法（第 129 項）	
実務上の便法を使用している旨	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 重要な金融要素の存在に関して又は契約獲得の増分コストに関してのいずれかにおける実務上の便法を選択する場合には、その旨を開示する。</li> </ul>



185. なお、期中財務諸表に対する注記について、収益の分解は期首からの累計ベースとして注記を行うことが要求されている（IAS 第 34 号「期中財務報告」第 16A 項(1)）。また、重要性がある場合には、顧客との契約から生じた資産の減損損失及びその戻入れについても注記を行うこととされている（IAS 第 34 号第 15B 項(b)）。

#### IFRS 第 15 号での取扱いに従った場合の開示例

186. 【図表 6】の開示項目のうち、収益の分解の定量的開示について、IFRS 第 15 号設例 41 に記載されている開示例を次の【図表 7】に示す<sup>9</sup>。この開示例では、主たる地域市場、主要な財／サービスのライン及び収益認識の時期による分解を示しており、また、IFRS 第 8 号に基づいて開示されているセグメント情報とどのように関連しているかに関する調整表を含んでいる（IE210 項及び IE211 項）。

【図表 7】収益の分解—定量的開示

セグメント	消費者製品 百万円	輸送用機器 百万円	エネルギー 百万円	合計 百万円
<u>主たる地域市場</u>				
北米	990	2,250	5,250	8,490
欧州	300	750	1,000	2,050
アジア	700	260	—	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>主要な財／サービスのライン</u>				
事務用品	600	—	—	600
器具	990	—	—	990
衣類	400	—	—	400
オートバイ	—	500	—	500
自動車	—	2,760	—	2,760
太陽光パネル	—	—	1,000	1,000
発電所	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>収益認識の時期</u>				
一時点で移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり 移転されるサービス	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>

<sup>9</sup> ただし、便宜的に単位は「百万円」とした。

187. 【図表6】の開示項目のうち、次の契約残高に関する開示について一例を示す（当委員会が作成）。

- (1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（別個に表示又は開示していない場合）（【図表8】参照）
- (2) 当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの（【図表9】参照）
- (3) 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益（【図表10】参照）

**【図表8】顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（別個に表示又は開示していない場合）**

顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債			
（単位：百万円）			
	前連結会計年度期首 （平成 X5 年 4 月 1 日）	前連結会計年度末 （平成 X6 年 3 月 31 日）	当連結会計年度末 （平成 X7 年 3 月 31 日）
債権（売上債権及びその他の債権を含む。）	1,100	1,520	1,800
契約資産	2,700	2,500	1,650
契約負債	1,880	1,320	1,170

**【図表9】当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの**

（単位：百万円）		
	前連結会計年度 （自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日）	当連結会計年度 （自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日）
報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの	730	870

**【図表10】 当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益**

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成 X5 年 4 月 1 日 至 平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (自 平成 X6 年 4 月 1 日 至 平成 X7 年 3 月 31 日)
過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益	120	110

188. 【図表 6】の開示項目のうち、次の残存履行義務に配分した取引価格に関する開示について一例を示す（当委員会が作成）。

- (1) 報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額（【図表 11】参照）
- (2) (1)に従って開示した金額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（定性的情報により示す方法）（【図表 12】参照）

**【図表11】 報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額**

(単位：百万円)		
	前連結会計年度 (平成 X6 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (平成 X7 年 3 月 31 日)
未充足の履行義務に配分した取引価格の総額	2,280	1,950

**【図表12】 未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（定性的情報により示す方法）**

平成 X7 年 3 月 31 日現在、残存履行義務に配分した取引価格の総額 1,950 百万円について、企業は関連設備の完成に向けた進捗に応じてこの収益を認識する。これは今後 24 か月から 36 か月にわたり発生すると見込まれる。

**予備的に識別した適用上の課題**

189. IFRS 第 15 号では、収益に関して多くの注記が行われることにより財務諸表の利用者に対してより多くの情報が提供される可能性があるが、一方で、日本基準における注記を作成するための実務に比べ、追加的な情報を入手するための体制を整備する負担が

大きくなる可能性がある。特に、次の項目は、情報収集の体制整備の負担が顕著となる可能性があると考えられる項目である。

- (1) 注記項目の1つである契約残高に関して、特に「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」(【図表 9】参照)及び「当報告期間に、過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務から認識した収益」(例えば、取引価格の変更や認識する収益に対する制限に関する見積りの変更によるもの)(【図表 10】参照)については、まず契約残高を集計し、当期に認識した収益について、対応する契約や発生原因等を識別する必要がある。
- (2) 注記項目の1つである残存履行義務に関して、「報告期間末現在で未充足(又は部分的に未充足)の履行義務に配分した取引価格の総額」(【図表 11】参照)及び「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのか」(【図表 12】参照)について、実務上の便法が設けられているものの、多くの子会社を有する連結グループにおける企業ごとの多様な実務の統一や、契約の変更や追加注文への対応を図る必要がある可能性があり、さらに、将来の見込みが必要となる可能性がある。

以 上

## 別紙4 意見募集文書に対するコメントの概要

### 一 開示（注記事項）の有用性及び懸念について -質問5-

以下は、第339回企業会計基準委員会（2016年6月29日開催）審議事項(3)-2の抜粋である。

#### 開示に関する全般的事項

125. 開示に関して重要性の規定を設けることについて以下の意見がある。

- (1) 実務の負担等を考慮し、重要性については、包括的な定めや基準値を設ける又は設例を工夫する等の対応を検討すべきである。
- (2) 重要性の判断基準による省略規定等は限定的とし、実務上の特別な規定を設ける場合には、当該部分が日本基準の枠組みにおいてのみ別途認められた内容であることを基準上明記する必要がある。

126. 単体開示に関して、簡素化や省略を可能とすることが考えられる又は要望する。

127. 四半期財務諸表について以下の意見がある。

- (1) 別途の手当てを行うことが考えられる又は注記を省略できるとすべきである。
- (2) IFRSの期中財務報告と同程度の開示を最低限行うべきである。

128. その他の開示に関する全般的事項として以下の意見がある。

- (1) 作成者の立場から、経営の観点で、新たに追加すべきと考えている開示はない。IFRS第15号の開示規定を日本基準に取り込む場合には、開示の目的、その開示がなければどのような不都合が生じるか、現行の開示での代替可能性等について、徹底的に議論を行い、連単の開示の取扱いも含めてコンセンサスを得る必要がある。
- (2) 開示のコストと便益等をよく議論すべきである。
- (3) 作成上の便宜の観点から、設例等については、IFRS第15号の記載内容から逸脱しない範囲で、具体的かつ理解しやすい内容の記載の検討を要望する。
- (4) 収益認識に関する包括的な会計基準策定後、会社法計算書類や別記事業の財務

諸表における開示項目との調整も必要となる。

129. IFRS 第 15 号における開示にかかわらず、以下の開示は有用であるとの意見がある。

- (1) 自社のビジネスモデルに新基準をどのように適用しているのかの説明
- (2) 企業の判断・見積りについての詳細な開示
- (3) 旧基準と新基準による収益の比較表と相違点に関する説明
- (4) 注記事項について収益認識に関する契約の情報が中心になっているが、それぞれの契約が生じさせている債権・債務についての開示として拡充することが望ましい。

### 収益の分解

130. 収益の分解の開示は、以下の観点で有用である。

- (1) 全社の収益構造が理解し易くなり、地域別・セグメント別の収益分析が容易になる。
- (2) 企業の強みのある地域、財又はサービス、及びそれらに伴うリスクが一覧化され、可視化される。
- (3) 財務諸表利用者が企業の収益の源泉を理解し、将来の業績予想を行う上で有用な情報である。

131. 収益の分解の開示について以下の懸念がある。

- (1) セグメント情報以上の詳細な収益の分解の開示は、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。
- (2) セグメント別の情報開示との二重基準となり、両者の差異により利用者が混乱するおそれがある。
- (3) リース収益が主である企業にとっては、新収益認識基準の対象範囲からリース取引が除かれる場合、当該開示は有用性の高いものとならないおそれがあるため、企業のビジネスモデルの観点から重要性が低いと判断される場合には、不要とすることを要望する。
- (4) 種類が多岐にわたる多数の契約を整理分類することは、極めて負担が大きく対応困難と考える。
- (5) 会社法計算書類のみを作成している企業にとっては負荷が大きい。

(6) 一時点での計上と一定の期間での計上に分けて集計する作業が新たに発生する可能性がある。

132. 営業利益の分解表示があれば、有用な情報が得られる可能性があるが、営業利益の詳細な内訳開示は競合企業との競争で不利になる危険性が高いため、開示を求めるのは難しい可能性がある。

### 契約残高

133. 契約残高に関する開示全般について以下の懸念がある。

(1) 詳細な開示であり、作成者に大きな負担があるが、経営者が必要とする情報ではなく、情報の有用性に疑問がある。

(2) データ収集に実務上困難が伴う。

(3) 契約残高という用語が一般的な使い方と異なるため誤解を招くおそれがある。

134. 「顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高」の開示について以下の意見がある。

(1) 事業の安定性の評価や将来の売上予想や採算見積りに有益な情報が得られるという意見がある一方、補足的な開示が必要という意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

(2) 従前にはない勘定科目への資産・負債への配分が必要となるため、実務負担が大きい。

135. 「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」の開示について以下の意見がある。

(1) 1年超の契約期間でサービスを提供する会社の活動状況や収益の認識ペースが理解できる等の理由により有用であるという意見がある一方、他の開示により同じ情報が得られる等の意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

(2) 情報収集の労力に対して有用性は低い。

(3) 件数が膨大であり、情報収集にシステムの改修が必要となる。

(4) 適用上のばらつきを減少するために、具体的なガイダンスの提供が有効である。

136. 「当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益」の開示について以下の意見がある。

- (1) 履行義務の充足後に決算期を越えて収益となる金額が明確になるため、延滞の推定などに有用であるという意見がある一方、有用性は業種・企業の特性や状況によって限定的であるという意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。
- (2) 情報収集の労力に対して有用性は低い。
- (3) 情報を抽出することの実務負担が大きい。
- (4) 工事契約の追加変更について、前期に充足した履行義務に係るものを抽出することは困難である。
- (5) 適用上のばらつきを減少するために、具体的なガイダンスの提供が有効である。

#### **残存履行義務に配分した取引価格**

137. 残存履行義務に関する開示全般について以下の懸念がある。

- (1) 実務負担が大きい一方で有用性に乏しい。
- (2) IR や MD&A 等により「受注残高」等の情報を提供しており、経営者が利用していない情報を一律に要求すべきではない。
- (3) データ収集に実務上困難が伴う。

138. 「報告期間末現在で未充足の履行義務に配分した取引価格の総額」の開示について以下の意見がある。

- (1) 契約から売上までの期間が長い業種や企業において、中期の業績予想に役立つ情報が得られるという意見があったが、有用性についての評価は必ずしも高くなく、改善の余地は大きいと考えられる。
- (2) 情報を収集することに実務上困難がある。
- (3) 残存履行義務の範囲の決定について、ガイダンスがあると効率的に対応でき、ばらつきが低下する。

139. 「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」の開示について以下の意見がある。

- (1) 将来の収益予想に役立つという意見があり、有用な開示となる可能性が高いが、詳細な説明が不足しているという意見もあり、有用性は一段と向上できると考えている。



- (2) 将来情報であり、利用者の利便足りうる正確な情報を開示できるのか極めて疑問であり、監査可能性の観点からも問題がある。
- (3) 信頼性を確保するための手間を要する一方、有用性に疑問がある。
- (4) 不確実性が高く、比較可能性の観点からも開示情報として有用性に疑念がある。

**その他の開示項目**

140. その他の IFRS 第 15 号における開示項目について以下の意見がある。

- (1) 「履行義務」や「取引価格及び履行義務への配分額の算定」の開示は、取引ごとの収益認識の会計処理の把握の観点で有用である。
- (2) 「履行義務」の開示における開示すべき定性的な情報が不明確である。
- (3) 「契約コストから認識した資産」の開示については、契約獲得に要した費用の推定につながり、一般に事業戦略上不利益を生じる可能性が予測される。

以 上

## 別紙5 IFRS 第15号の早期適用に基づく開示事例

現時点において公表されている事例として、事務局において以下の8件を収集した（収集は任意的抽出による）。なお、表中の頁数は、年次報告書（日本の事例については決算短信）での該当頁を示している。

- Aldar Properties PJSC（アラブ首長国連邦）
- GSH CORPORATION LIMITED（シンガポール）
- Slater and Gordon group（オーストラリア）
- NetComm Wireless（オーストラリア）
- Village Building（オーストラリア）
- Emaar Properties PJSC（アラブ首長国連邦）
- Spring FG Limited（オーストラリア）
- 楽天株式会社（日本）

会社名	Aldar Properties PJSC	GSH CORPORATION LIMITED	Slater and Gordon group
本社所在国	アラブ首長国連邦	シンガポール	オーストラリア
適用基準	IFRS 15 ‘Revenue from Contracts with Customers’	FRS 115 Revenue from Contracts with Customers (Singapore Financial Reporting Standards)  ※IASB ホームページ上の Jurisdiction profiles によると、シンガポールにおいてエンドースメントされた IFRS であり、IFRS 第 15 号についてカーブアウト等を行われていない。	AASB 15 Revenue from Contracts with Customers (Australian Accounting Standards)  ※IASB ホームページ上の Jurisdiction profiles によると、オーストラリアにおいてエンドースメントされた IFRS であり、IFRS 第 15 号についてカーブアウト等を行われていない。
主な事業	不動産開発や管理、資産管理業務	ゴルフ会員権の販売や不動産開発	法律事務所
決算期	2015/12/31	2015/12/31	2016/6/30
株式公開状況	公開企業	公開企業	公開企業
収益額 (円換算は 2017年 2月10 日現在の 相場)	AED 4,585,540 thousand (141,647 百万円)	Singapore dollars 161,952 thousand (12,920 百万円)	AUD 891,470 thousand (77,415 百万円)
会計方針 ・注記	(P28) ・5Step モデルの説明	(P65) ・事業別の収益認識時	(P56) ・事業別の収益認識時

会社名	Aldar Properties PJSC	GSH CORPORATION LIMITED	Slater and Gordon group
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・一定の期間にわたり充足される履行義務の説明</li> <li>・事業別の収益認識時点の説明 (P35)</li> <li>・履行義務の充足における見積りに関する事項 (重要な判断)</li> </ul>	<p>点、測定金額の説明</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・重要な判断に関する記載</li> </ul>	<p>点、測定金額の説明 (個人契約については、契約の結合は行っていない旨、条件付対価の案件の場合の見積方法等が記載)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・重要な判断に関する記載</li> </ul>
履行義務充足の期間に関する記載内容	<p>(P28)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・賃貸収入：契約期間にわたって認識する。</li> <li>・テナント収入：費用が回収された期間に認識する。</li> <li>・ホテル：財の販売、サービスの提供時点で認識する。</li> <li>・学校での収入：登録料は受領時、授業料は授業の期間にわたり認識する。</li> <li>・配当収入：配当受領権が確定した時点で認識する。</li> </ul>	<p>(P65、66)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・開発不動産：法的な移転まで対価受領が認められない場合は引渡時点、進捗につれ対価受領権が生じる場合は進行基準</li> <li>・ホテル：宿泊施設及びサービスの提供時点で認識する。</li> <li>・ゴルフ場関係：会員費用は会員期間にわたり認識し、毎月の費用は月ごとに認識し、サービス料等は提供時に認識する。</li> <li>・物品販売：販売時点で認識する。</li> </ul>	<p>(P59)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・個人契約：契約のマイルストーンに伴い、期間にわたり認識する。</li> <li>・法人契約：契約期間にわたって、又はサービスの提供にともなって認識する (契約によって変化し得る。)</li> <li>・自動車：貸出は期間にわたり、修理は一時点で認識する。</li> <li>・医療関係：サービス提供時点で認識する。</li> </ul>
収益の分解 (セグメント情報との分離や関連付け)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメント情報以外に、直接該当する記載はない。 (P58)</li> <li>・セグメントの区分は事業別 (セグメントごとに、サービス収入とそれ以外とで区分)、収</li> </ul>	<p>(P91)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメントとは別に分解表示がなされている (事業別に、地域、サービスライン、認識時期の区分で内訳がある。)</li> <li>・セグメントは事業別のみのため、セグメントよ</li> </ul>	<p>(P62)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメントとは別に分解表示がなされている (地域 (AU、UK) ごとに事業別としており、契約のタイプ (固定報酬か時間報酬、成功報酬) の区分で内訳がある。)</li> </ul>

会社名	Aldar Properties PJSC	GSH CORPORATION LIMITED	Slater and Gordon group
状況)	<p>益との関連性に関する記載はない。</p> <p>(収益認識基準の適用と同時に、セグメント区分の見直しを行ったと思われる脚注がある。)</p>	<p>り詳細な区分となっている。</p>	<p>・セグメントより詳細な区分となっている。</p>
契約資産、負債残高、期間変動の説明	<p>(P43、44)</p> <p>・残高の記載はあるが、期間変動に関する説明はない。</p> <p>・当期の収益認識のうち期首時点の契約負債に含まれていた額や過去に充足した履行義務に関して認識した収益の額については、記載はない。</p>	<p>(P77)</p> <p>・契約資産の残高の記載がある。</p> <p>(P78)</p> <p>・契約資産の重要な変動に関する記載がある。</p> <p>(P85)</p> <p>・契約負債の重要な変動に関する記載がある。</p> <p>・契約負債の残高は見当たらないが、注記14の「Advance payments from customers」が該当するものと考えられる。</p>	<p>・直接該当する記載はない(期間変動の説明も含む)。ただし、P71におけるWork in Progressが契約資産に該当すると考えられる。</p>
残存履行義務(充足見込の開示の実施状況)	<p>直接該当する記載はない。</p>	<p>(P79)</p> <p>・残存履行義務の内訳開示がなされている。各残存履行義務の充足見込時期の記載はあるが、期間帯での一覧表ではなく、文書による記載がある(文章の閲覧により、年別の収益分配額の計算は可能)。</p>	<p>(P71)</p> <p>AASB第15号で認められているとおり、これらの契約に基づく満たされていない履行義務または部分的に満たされていない履行義務に割り当てられた取引価格を開示していない。</p>

会社名	NetComm Wireless	Village Building	Emaar Properties PJSC
本社所在国	オーストラリア	オーストラリア	アラブ首長国連邦
適用基準	AASB 15 ‘Revenue from Contracts with Customers’	AASB 15 ‘Revenue from Contracts with Customers’	IFRS 15 ‘Revenue from Contracts with Customers’
主な事業	通信サービス	不動産開発、建設事業	不動産開発、娯楽、不動産リース
決算期	2016/6/30	2015/6/30	2015/12/31
株式公開状況	公開企業	非公開企業	公開企業
収益額 (円換算は 2017年 2月10 日現在の 相場)	AUD 85,135,108 (7,385百万円)	AUD 148,459 thousand (12,878百万円)	AED 13,660,536 thousand (423,886百万円)
会計方針-注記	(P29) ・通信、ネットワーク機器等の販売：顧客への商品発送時 ・サービス提供契約：サービス提供時 ・製品保証：IFRS 第15号B28項以下の区分に沿って取扱いを説明(P53) ・重要な判断に関する記載において、収益に関連して認識した資産に関する減損の評価に	(P13) ・AASB15を早期適用したこと、比較期間の適用(修正遡及適用)について説明している。 ・重要な判断に関する記載において、履行義務の識別、取引価格の決定、取引価格の配分、履行義務の充足等に関して説明している。	(P20) ・5Stepモデルの説明を行っている。 ・一定の期間にわたり充足される履行義務の説明を行っている。 ・形態別の収益認識時点の説明を行っている。

会社名	NetComm Wireless	Village Building	Emaar Properties PJSC
	について記述している。		
履行義務充足の期間に関する記載内容	上記のとおり、説明している。	<p>(P23)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・土地、住宅付き土地等の販売：一時点で履行義務を充足</li> <li>・建設サービス：一定期間にわたって履行義務を充足</li> <li>・プロジェクト・マネジメント手数料：一定期間にわたって履行義務を充足（コンサルタント費用に基づくインプット法）</li> <li>・販売サービス：一定期間（短期）にわたって履行義務を充足</li> </ul>	<p>(P20)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・購入選択権付リース：リース期間中は定額法で賃貸収入を計上。選択権行使時に売却認識。</li> <li>・投資不動産リース：賃貸収入をリース期間にわたって認識。</li> <li>・利息収入：実効金利法に基づく。</li> <li>・サービス：成果が信頼性をもって見積り可能な場合に、進行基準に基づいて認識。成果が信頼性をもって見積りない場合には、発生した費用の範囲で収益を認識する。</li> </ul>
収益の分解（セグメント情報との分離や関連付けの状況）	<p>(P51)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・事業別（ブロードバンド事業、M2M 事業）、地理別（国内（含、NZ）、海外）、認識時期（一時点、一定期間）に分けて、マトリクス的に開示。</li> <li>・セグメント情報を別に開示している（事業別（ブロードバンド事業、M2M 事業））。</li> </ul>	<p>(P20、21)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客との契約に基づく収益を「土地、住宅付き土地等の販売」、「建設サービス」、「プロジェクト・マネジメント手数料」、「販売手数料」に分けて開示しており、「土地、住宅付き土地等の販売」については地域別の販売額を記載している。</li> <li>・セグメント情報は明示されていない。</li> </ul>	<p>(P32)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメントの区分は事業別（不動産、リース関連、娯楽）、地理的（国内、国際）。収益との関連性に関する記載はない。</li> </ul> <p>(P34)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメント情報以外に、形態別（不動産販売、娯楽、リース収入）の分解情報が提供されている。</li> </ul>

会社名	NetComm Wireless	Village Building	Emaar Properties PJSC
契約資産、負債残高、期間変動の説明	<p>(P48、P52)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・売掛金の期末残高(2016/6、2015/6)の記載あり。</li> <li>・上記と別に契約資産・負債の期末残高(2016/6、2015/6)を記載している。契約資産を、契約獲得コスト、契約履行コストに分けて金額を記載している。</li> </ul>	<p>(P26、P29)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・直接該当する記載はない(ただし、売掛金、買掛金等の期末残高(2014/6、2015/6)は示されている)。</li> </ul>	<p>(P54)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客に対する請求済み、未請求債権の残高、前受残高、期首期末残高の調整表が記載されている。</li> <li>(P54)</li> <li>・顧客からの前受残高、期首期末残高の調整表が記載されている。</li> <li>・当期の収益認識のうち期首時点の契約負債に含まれていた額については、調整表で示されていると思われる。</li> </ul>
残存履行義務(充足見込の開示の実施状況)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・直接該当する記載はない。</li> </ul>	<p>(P39)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・コミットメントの1項目として開示されている。充足見込時期について、1年内と1-2年に分けて見込額が開示されている。</li> </ul>	<p>(P54)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客からの前受残高の項に合わせて開示されており、今後、4-5年間で収益認識が予想されるとされている(年度ごとの定量情報はない)。</li> </ul>



会社名	Spring FG Limited	楽天株式会社
本社所在国	オーストラリア	日本
適用基準	AASB 15 Revenue from Contracts with Customers (Australian Accounting Standards)  ※IASB ホームページ上の Jurisdiction profiles によると、オーストラリアにおいてエンドースメントされた IFRS であり、IFRS 第 15 号についてカーブアウト等は行われていない。	IFRS15 「顧客との契約から生じる収益」
主な事業	財務計画や投資に関する助言、製品販売や会計・税務サービス	インターネットサービス及び Fintech
決算期	2016/6/30	2016/12/31
株式公開状況	公開企業	公開企業
収益額 (円換算は 2017年2月 10日現在の相場)	AUD 11,571 thousand (1,004 百万円)	781,916 百万円
会計方針-注 記	(P24) ・事業別の収益認識時点、測定金額の説明	(P23) ・5Step モデルの説明 ・契約コストに関する説明
履行義務充足の期間に関する記載内容	(P38) ・代理店契約下での買い手の紹介、顧客のための株式取引の実行：一時点で認識する。 ・継続的または月次ごとのサービス提供：期間にわたり認識する。	(P23) ・IFRS 第 9 号に基づく利息及び配当収益等や IFRS 第 4 号に基づく保険料収入を除き、5 ステップアプローチに基づき、顧客への財やサービスの移転との交換により、その権利を得ると見込む対価を反映した金額で収益を認識している旨の記載がある。

会社名	Spring FG Limited	楽天株式会社
収益の分解 (セグメント 情報との分離 や関連付けの 状況)	<p>(P33)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Finance income と other interest received との区分がなされている。(ただし、セグメントの方が詳細である)</li> </ul> <p>(P37)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>セグメントの区分は事業別 (セグメントごとに、外部顧客販売と利息収入とで区分)、収益との関連性に関する記載はない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>セグメント情報以外に、直接該当する記載はない。</li> </ul> <p>(P27)</p> <p>事業セグメントの売上収益と損益の測定に関する事項の記載がある。</p> <p>(P28)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>セグメントの区分は事業別 (セグメントごとに、サービス収入とそれ以外とで区分)</li> </ul>
契約資産、負債残高、期間変動の説明	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接該当する記載はない。</li> </ul> <p>(P24、47)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>契約負債の残高の記載がある。期間変動に関する記載はないが、全て翌期に解消する (収益計上される) 旨記載がある。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接該当する記載はない。</li> </ul>
残存履行義務 (充足見込の 開示の実施状 況)	<p>(P24)</p> <p>残存履行義務は全て翌年に充足される旨の記載がある。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接該当する記載はない。</li> </ul>

以上