

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、これまでの審議において議論している以下の論点について、審議を行うことを目的としている。

(1) 新基準の早期適用時における開示（注記事項）の定め

(2) 契約資産と債権の区分表示

なお、以下の専門委員会及び企業会計基準委員会において、IFRS 第 15 号における開示規定等（別紙 2 参照）や今後の検討の方向性について審議を行っている。

専門委員会	企業会計基準委員会
第 79 回（2017 年 3 月 17 日開催）	第 357 回（2017 年 3 月 28 日開催）
第 80 回（2017 年 4 月 6 日開催）	第 358 回（2017 年 4 月 10 日開催）
第 81 回（2017 年 4 月 26 日開催）	第 359 回（2017 年 4 月 28 日開催）
第 82 回（2017 年 5 月 16 日開催）	—

新基準の早期適用時における開示（注記事項）の定め**（前回の審議において提示した提案）**

2. 前々回までの審議において、新基準の強制適用時に包括的に個々の項目の要否を検討し、早期適用時の開示の定めについては、新基準の早期適用による影響額や重要な会計方針及び重要な判断といった最低限必要と考えられる開示を定めることが必要であるとの意見が聞かれていた。

3. 前回の審議では、新基準の早期適用時点に想定される定性的な最低限の開示項目として次の項目の分析を提示した（詳細については別紙 1 参照）。

(1) 新基準を早期適用している旨

(2) 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更

(3) 収益認識特有の項目（履行義務に関する定性的な情報）

(4) 重要な見積り及び判断

上記のうち(1)及び(2)については、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」に従って開示されると考えられ、特段の手当は必要ないと考えられるとしていた。

また、(4)については、基準諮問会議において、重要な見積り及び判断の開示の検討にあたっては、IASBが公表した開示原則に関するディスカッション・ペーパーのコメント検討を終えた後、当該テーマに関する議論を再開するとされているため、開示の定めを設けないことが考えられるとしていた。

4. 前項(3)の収益認識特有の項目(履行義務に関する定性的な情報)については、IFRS第15号第119項に定められている、顧客との契約における履行義務に関する次の定性的な情報が考えられるとしていた。

(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(例えば、通常の支払期限、契約に重要な金融要素があるかどうか、対価の金額に変動性があるかどうか、変動対価の見積りが通常制限されるのかどうか)

(3) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容(他の当事者が財又はサービスを移転するよう手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を強調する。)

(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

ただし、上記の履行義務に関する定性的な情報については、履行義務の性質ごとに区分して開示することが考えられ、新基準の早期適用時点において収益の分解表示を求めない中では、一定の困難さがあり、またどの定めを要求するかも検討する必要があるとして、新基準の早期適用時では履行義務に関する定性的な情報についての開示の定めを設けることは難しいと考えられるがどうかとしていた。

(前回の審議において聞かれた意見及び追加的な分析)

5. 第3項及び第4項の事務局の提案について、第81回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 早期適用時に企業が任意に開示することを妨げないとしても、日本基準を適用する企業の早期適用時における開示と、強制適用時における開示が整合しないこととなる可能性があることは避けた方がよいと考えられるため、強制適用時における開示の定めが十分に議論されていない現時点の判断として、早期適用時に定性的な情報に関する開示の定めを設けないとの事務局の提案に賛成する。
- (2) 履行義務に関する定性的な情報に関連する収益の分解情報については強制適用時に要求されるとしても、現行の実務を前提としたものとなる可能性があり、また、履行義務に関する定性的な情報については、作成者が財務諸表を作成する際に検討を行っているため、早期適用時において一定の履行義務に関する定性的な情報を開示することが考えられる。

また、新基準を早期適用する企業が、どのように収益の認識及び測定に係る重要な会計方針を適用しているかを理解できる開示が必要であると考えられる。

- (3) 履行義務に関する定性的な情報の開示の定め（第4項参照）については、早期適用時における必要最低限の開示として、(1)「企業が履行義務を充足する通常の時点」の開示を要求し、それ以外の項目については任意の開示とすることも考えられる。
 - (4) 強制適用時における開示の定めを検討するために、公開草案において、開示の検討における主な論点を示し、意見を募集することがよいと考えられる。
6. 前項の聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

- (1) 前項(2)のとおり、一定の履行義務に関する定性的な情報を開示することがよいとの意見が聞かれ、また、前項(3)のとおり、IFRS 第15号第119項(1)「企業が履行義務を充足する通常の時点」は必要最低限の情報として開示することがよいとの意見が聞かれていることを踏まえると、履行義務に関する定性的な情報を例示した上で企業の判断に基づく開示を求めることが考えられる。

具体的には、IFRS 第15号第119項のうち、収益の認識時点を理解するための必要最低限の情報である(1)「企業が履行義務を充足する通常の時点」に関する開示の定めを含めることが考えられる。

- (2) 前項(4)については、意見募集文書においても開示（注記事項）の概要について説明したうえで、注記事項に関する質問事項を設けて意見を募集しており、公開草案で重ねて問いかける必要性は大きくないと考えられる。

7. 新基準の早期適用時における注記事項については、以下を定めてはどうか。

(企業会計基準)

注記事項

1. 顧客との契約から生じる収益については、顧客との契約における履行義務に関する情報として、企業が履行義務を充足する通常の時点を注記する。

企業が履行義務を充足する通常の時点とは、例えば、商品又は製品の出荷時、引渡時、サービスの提供に応じて、あるいはサービスの完了時をいう。

(結論の背景)

注記事項

2. IFRS 第 15 号の注記事項の定めは、収益に関する財務諸表利用者の理解に役立つことを目的として、従来の会計基準と比較して拡充されており、比較可能性を改善するものと考えられる。一方、当該注記事項の拡充に対して、我が国の関係者からは、IFRS 第 15 号の開発段階から、特に契約残高や残存履行義務に配分した取引価格等の一部の定量的な情報の注記について、実務上の負担に強い懸念が寄せられており、最終化された定めに対しても引き続き懸念が聞かれている。

本会計基準を早期適用する段階では、各国の早期適用の事例及び我が国の IFRS 第 15 号の準備状況に関する情報が限定的であり、その有用性とコストの評価を十分に行うことができないため、必要最低限の定めを除き、基本的に注記事項は定めないこととし、本会計基準が強制適用される時までには、注記事項の定めを検討することとした。

第 82 回専門委員会（2017 年 5 月 16 日開催）で聞かれた主な意見

- 履行義務を充足する通常の時点を注記するにあたっては、履行義務自体の説明も注記する必要がある。また、収益を認識するために使用した方法（IFRS 第 15 号第 124 項 (a)）や、変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価（IFRS 第 15 号第 126 項 (b)）等についても、会計方針の中で重要な情報として、結論の背景等に示すことが考えられる。
- 履行義務を充足する通常の時点の例のうち、「出荷時」は原則的な支配の移転の時点ではない可能性があるため、記載する必要はない。

- 履行義務を充足する通常の時点は重要な情報であるが、早期適用時に詳細な記載を求めると強制適用時における注記と異なる可能性があり、また早期適用時に収益の分解に関する開示を求めないことを前提とすると、定性的な説明のみでは、有用な情報とはならないのではないか。

ディスカッション・ポイント

新基準の早期適用時における開示（注記事項）の定めに関する事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

契約資産と債権の区分表示の検討

（前回の審議において提示した提案）

8. 契約資産と債権の区分表示については、意見募集文書において、以下の意見が聞かれている。
 - (1) 契約資産と債権の区分の判断により実務が煩雑となるため、当該区分を設けることの意義やコストと便益が見合っているかについて検討すべきである。
 - (2) 建設業においては、建設中の物件について、工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金となっている残高を債権として表示するために、当該金額の把握のために多大な負担が発生する。
9. 前回の審議においては、IFRS 第 15 号に契約資産と債権の区分表示が設けられた趣旨¹を踏まえ、新基準において当該区分表示を要求することも考えられるが、新基準の早期適用時においては、契約資産及び債権の期首残高及び期末残高の開示を要求しないため、経過措置として、区分表示も要求しないとすることでどうかとしていた。

¹ IFRS 第 15 号 BC323 項によると、契約資産と債権との区別を行うことは重要であり、その区別により、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る（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。）とされている。

(前回の審議において聞かれた意見及び追加的な分析)

10. 前項の事務局の提案について、第 81 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 早期適用時に契約資産及び債権の期首残高及び期末残高の開示を要求しないことを理由として、契約資産と債権の区分表示を要求しないことが提案されているが、表示を定めただけで開示を検討すべきであるため、契約資産と債権の性質を踏まえて、提案について再検討することが考えられる。
 - (2) 契約資産と債権の区分表示を早期適用時に求めないとしても、契約資産と債権の認識に影響がないことを検討する必要があると考えられる。
 - (3) 親会社が IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業は、連結調整の負荷を軽減するために新基準を早期適用することが考えられるため、このような企業に対して区分表示が可能か否かを検討することが考えられる。
11. これらの聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられる。

前項(1)のとおり、契約資産と債権の区分表示については、その区別により、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との趣旨が IFRS 第 15 号に示されているが、第 8 項のとおり、実務において多大な負担が生じるとの意見も聞かれているため、新基準の早期適用時においては、契約資産と債権の区分表示を求めることは困難であると考えられ、経過措置として、区分表示の定めを置かないことが考えられる。

ただし、前項(2)のとおり、契約資産と債権の区分表示を早期適用時に要求しないとしても、契約資産と債権の認識に影響がないこととするために、契約資産と債権の区分表示についてのみ要求しないことを「適用時期等」に明示する。

なお、前項(3)については、IFRS 任意適用企業への限定的なアウトリーチにおいて、これまでの開示と異なり、契約資産と債権に区分するための新たな情報収集が必要となるとの意見が聞かれており、第 8 項のとおり、実務上の負担があるとの意見と整合的であると考えられる。

12. 新基準の早期適用時における表示については、以下を定めてはどうか（表示の文案は現時点のものと同様である。）。

（企業会計基準）

表 示

3. 企業が履行している場合又は企業が履行する前に顧客が対価を支払う場合には、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は債権を適切な科目をもって貸借対照表に表示する。

契約資産と債権を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。

適用時期等

4. 第3項にかかわらず、契約資産と債権については、貸借対照表に区分して表示しないことができ、貸借対照表に区分して表示しない場合でも、それぞれの残高を注記しないことができる。

（結論の背景）

適用時期等

5. 第2項に記載のとおり、本会計基準を早期適用する段階においては、基本的に注記事項は定めないこととし、契約資産と債権については、貸借対照表又は注記のいずれにおいても区分して表示しないことができることとした（第4項参照）。

第82回専門委員会（2017年5月16日開催）で聞かれた主な意見

- 事務局の提案する文案では、強制適用時には契約資産と債権の区分表示が求められることとなると解釈される可能性があるため、記載を見直す必要がある。

ディスカッション・ポイント

契約資産と債権の区分表示に関する事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以 上

別紙 1 第 81 回専門委員会及び第 359 回親委員会において提示した分析

1. 聞かれた意見を踏まえ、早期適用時期において、仮に定性的な最低限の情報を開示する場合の分析を行う。定性的な最低限の開示項目としては、以下が考えられる。
 - (1) 新基準を早期適用している旨
 - (2) 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更
 - (3) 収益認識特有の項目（履行義務に関する定性的な情報）
 - (4) 重要な見積り及び判断
2. このうち「(2)会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更」は、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」に従った開示が行われ、その中で、「(1)新基準を早期適用している旨」も開示されることになり、特段の手当は必要ないと考えられる。よって、(3)及び(4)について、以下で分析を行う。

（収益認識特有の項目）

3. IFRS 第 15 号においては、「会計方針」という開示項目は設けられていないが、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において、重要な会計方針として、財務諸表を作成する際に使用した測定基礎及び財務諸表の理解に関連性のある使用したその他の会計方針の開示（当該方針が IFRS が認めている選択肢から選択される場合には、利用者特に役立つとされている。）が求められている（IAS 第 1 号第 117 項から第 121 項）。
4. また、IFRS 第 15 号においては、顧客との契約における履行義務に関して、次の定性的な情報を開示することとされている（IFRS 第 15 号第 119 項）²。
 - (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（例えば、通常の支払期限、契約に重要な金融要素があるかどうか、対価の金額に変動性があるかどうか、変動対価の見積りが通常制限されるかどうか）
 - (3) 企業が移転を約束した財又はサービスの内容（他の当事者が財又はサービスを

² 履行義務の開示は、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）。

移転するよう手配する履行義務(すなわち、企業が代理人として行動する場合)を強調する。)

(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

5. 限定的であるが、IFRS 第 15 号の早期適用企業の開示例は、以下のとおりである。

【開示例 1】楽天株式会社 (2016 年 12 月期)

(重要な会計方針)

(14) 収益の認識

当社グループでは、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、以下の 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ます。

ステップ 1：顧客との契約を識別する。

ステップ 2：契約における履行義務を識別する。

ステップ 3：取引価格を算定する。

ステップ 4：取引価格を契約における別個の履行義務へ配分する。

ステップ 5：履行義務を充足した時点で（又は充足するにつれて）収益を認識する。

また、顧客との契約獲得のための増分コスト及び契約に直接関連する履行コストの内、回収可能であると見込まれる部分について資産（以下、契約コストから認識した資産）として認識しています。契約獲得のための増分コストとは、顧客との契約を獲得するために発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものです。契約コストから認識した資産については、顧客の見積契約期間に応じて 4 年間から 10 年間の均等償却を行っています。

(個別の開示)

(27. 売上収益) (一部のみ抜粋)

(1) 収益の分解

...

当社グループは、インターネットサービス及び FinTech サービスを有するグローバルイノベーションカンパニーであり、EC（電子商取引）事業を中心に複数のビジネスを行っています。これらのビジネスから生じる収益は顧客との契約に従い計上しており、変動対価等を含む売上収益の額に重要性はありません。また、約束した対価の金額に重要な金融要素

は含まれていません。

インターネットサービス

インターネットサービスセグメントにおいては、『楽天市場』、『楽天トラベル』、『Ebates』、『楽天ブックス』、『ケンコーコム』、『OverDrive』、『楽天コミュニケーションズ』、『東北楽天ゴールデンイーグルス』等のサービスを提供し、主な収益を下記のとおり認識しています。

楽天市場及び楽天トラベル

マーケットプレイス型 EC サービスである『楽天市場』や、旅行予約サービスである『楽天トラベル』等においては、取引の場を顧客に提供することをその基本的な性格としています。当社グループは、これらのサービスの運営にあたり、出店者・旅行関連事業者への出店サービス及びシステム利用に関するサービス、当社グループを通じた販売拡大のための広告関連サービス、出店者・旅行関連事業者と消費者の決済に関する決済代行サービス等を提供しています。また、これらのサービスは諸規約に基づき、サービス内容や当事者間の権利と義務が定められており、サービスの内容の区分可能性や顧客への移転パターンに基づき、主な履行義務を下記のとおりに識別して、収益を認識しています。

『楽天市場』への出店サービスについて、当社グループは規約に基づき出店者に対し契約期間に渡り、当社グループのマーケットプレイス型 EC ウェブサイトへの出店サービス及び出店コンサルティングサービス等を提供する義務を負っています。当該履行義務は、契約期間に渡り時の経過につれて充足されるものであり、収益は当該履行義務が充足される契約期間において、出店形態別に定められた金額に基づき、各月の収益として計上しています。なお、取引の対価は3ヶ月、半年あるいは1年分を履行義務の充足前である契約時に前受けする形で受領しています。

システム利用に関するサービスについて、当社グループは規約に基づき、出店者・旅行関連事業者に対して出店者・旅行関連事業者と主として楽天会員との間での個々の取引の成立に関するサービスの提供を行う義務を負っています。当該履行義務は、出店者・旅行関連事業者と主として楽天会員との個々の取引の成立時点で充足されるものであり、当該履行義務の充足時点で、流通総額(出店者・旅行関連事業者の月間売上高)にサービス別・プラン別・流通総額の規模別に定められている料率を乗じた金額にて収益を計上しています。当該金額は、履行義務の充足時点である取引成立時点から概ね3ヶ月以内に支払いを受けています。

広告関連サービスについて、当社グループは広告規約に基づき、出店者・旅行関連事業者に対し期間保証型の広告関連サービスを提供しており、契約で定められた期間に渡り、広告

を掲示する義務を負っています。当該履行義務は時の経過につれて充足されるため、当該契約期間に応じて期間均等額で収益を計上しています。広告料金の支払いは、原則として広告掲載開始日が属する月の翌々月末までに行われます。

決済代行サービスについて、当社グループは、カード決済規約に基づき、当社グループのサービスを利用する消費者と出店者・旅行関連事業者との間での決済代行サービスを提供しています。当該サービスにおいては、クレジットカードによる取引代金決済のための取引承認、代金決済情報やキャンセル等のデータを送受信・処理する義務を負っています。当該サービスについては、主に消費者のカード利用取引が生じた時点が履行義務の充足時点となると判断し、同時点で手数料収益を計上しています。当該手数料の支払いは、履行義務の充足後、支払区分に基づいた請求締切日から1ヶ月半以内に受領しています。

【開示例2】 GSH CORPORATION LIMITED (2015年12月期)

(重要な会計方針)

3 Significant accounting policies

3.12 Revenue recognition

Revenue is measured based on the consideration specified in a contract with a customer and excludes amounts collected on behalf of third parties. The Group recognises revenue when it transfers control over a product of service to a customer.

The following is a description of principal activities separated by reportable segments from which the Group generates its revenue. For more detailed information about reportable segments, see note 25.

Property segment

(i) Sale of development properties

Revenue is recognised when control over the property has been transferred to the customer. The properties have generally no alternative use for the Group due to contractual restrictions.

For development properties whereby the Group has an enforceable right to payment for performance completed to date, revenue is recognised based on the percentage of completion of construction. The percentage of completion is measured by reference to the quantity surveyor/architect's certification of the estimated construction costs incurred to-date to the estimated total construction costs. Profits are recognised only in respect of finalised sales contracts to the extent that such profits relate to the progress of the construction work.

For development properties whereby the Group has no enforceable right to payment until legal title has passed to the customer, revenue is recognised when the legal title has been transferred to the customer.

The revenue is measured at the transaction price agreed under the contract. Progress billings to the customer are based on a payment schedule in the contract and are typically triggered upon achievement of specified construction milestones. When the period between the recognition of revenue and payment by the customer exceeds one year, an adjustment is made to the transaction price for the time value of money.

Hospitality segment

(ii) Rendering of services – hotel income

Revenue from operations of a hotel is recognised in the accounting period in which the accommodation and the related services are rendered.

The Group sells hotel packages to customers which include hotel stay, breakfast, spa services, golf club services, amongst others. The hotel packages offered considered distinct goods and services and are therefore accounted for as separate performance obligations. In this case, the transaction price will be allocated to each performance obligation based on the stand-alone selling prices. Payment of the transaction price is due immediately when the customer purchases the hotel package.

(iii) Rendering of services – golf club related income

The Group provides annual golf club membership and golf club membership for a term until 2055. Customers are required to pay an up-front cash payment upon signing of the contracts. Golf club membership fees are recognised on a straight-line basis over the membership term. Deferred income is recognised for the fees relating to the unexpired terms of the memberships.

For the golf club membership for a term until 2055, there is an element of financing as the term of the membership exceeds one year. Consequently, the Group adjusts the transaction prices for the time value of money. The financing component is recognised as interest expense and is presented separately from revenue from customers.

Monthly subscription fees are recognised when the services are rendered. The monthly subscription fees are billed and paid on a monthly basis.

Fees charged for the use of the marina club and golf course facilities are recognised in the accounting period in which the services are rendered. Payment of the transaction price is due immediately when the customer purchases the services.

(iv) Sale of goods

The Group sells food and beverages, souvenirs and other products as part of its hospitality business. Revenue from the sale of goods is recognised at the point of sale which coincides with when the Group transfers the product to the customer. Payment of the transaction price is due immediately when the customer purchases the goods.

(個別の注記)

18 Revenue

In the following table, revenue is disaggregated by primary geographical market, major product and services lines and timing of revenue recognition. The table also includes a reconciliation of the disaggregated revenue with Group's reportable segments (see note 25). (分解表示の定量的情報については記載を省略している。)

6. 仮に新基準の早期適用時点において、IFRS 第 15 号の履行義務に関する開示の定めを求める場合、履行義務の性質ごとに区分して定性的な情報を開示することとなると考えられるが、収益の分解表示を求めない中では、一定の困難性があると考えられる。また、IFRS 第 15 号の履行義務に関する開示の定めのうち、どの定めを要求するかも検討する必要がある。
7. これらの点を踏まえると、新基準の早期適用時には履行義務の定性的な情報に関する開示の定めを設けることは難しいと考えられるがどうか。

(重要な見積り及び判断)

8. 重要な見積り及び判断の検討にあたっては、現在、基準諮問会議において、当委員会に提言されており、2017 年 3 月に開催された基準諮問会議では、以下のとおりとされている。

当面、我が国の市場関係者における、開示原則に関するディスカッション・ペーパーへのコメント検討を通じた国際的な意見発信の状況を注視することとし、開示原則に関するディスカッション・ペーパーへのコメント検討を終えた後（仮に当該ディスカッション・ペーパーが 2017 年 4 月に公表される場合は、コメント期間は 2017 年 10 月頃となる³。）、本テーマに関する議論を再開してはどうか。

9. よって、現時点で、重要な見積り及び判断に関する開示の定めを設けることは適切ではないと考えられる。

³ 2017 年 3 月 30 日に IASB からディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」（コメント期限は 10 月 2 日）が公表されている。

契約資産と債権の区分表示

10. IFRS 第 15 号においては、対価に対する権利について、無条件のものか否かにより契約資産と債権の区分表示が要求されており（IFRS 第 15 号第 105 項）、区分表示されていない場合には、契約資産及び債権の期首残高及び期末残高の開示が要求されている（IFRS 第 15 号第 116 項(a)）。これまでの審議において、契約資産と債権の区分表示については、開示（注記項目）を検討する際に検討することとしていた。
11. これについて、IFRS 第 15 号に契約資産と債権の区分表示が設けられた趣旨⁴を踏まえ、新基準において当該区分表示を要求することも考えられるが、新基準の早期適用時においては、契約資産及び債権の期首残高及び期末残高の開示を要求しないため、経過措置として、区分表示も要求しないとするかどうか。

以 上

⁴ IFRS 第 15 号 BC323 項によると、契約資産と債権との区別を行うことは重要であり、その区別により、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る（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。）とされている。

別紙2 IFRS 第15号における開示規定等

(認識した収益の金額等)

規定の概要

1. 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⁵。

- (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）

【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。)

(収益の分解)

規定の概要

2. 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

⁵ 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)。

分な情報を開示することとされている⁶。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ている。

【開示例 2】

セグメント	消費者製品	輸送用機器	エネルギー	合計
	百万円	百万円	百万円	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>				

⁶ 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。

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
	1,990	3,260	6,250	11,500
	1,990	3,260	6,250	11,500

(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。)

(契約残高)

規定の概要

3. 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⁷。

(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

⁷ 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

4. さらに、履行義務の充足の時期が通常を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</p>
--

ロニクス・グループを取得したことでCU473,000増加した。

(履行義務)

規定の概要

5. 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⁸。
- (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。

(残存履行義務に配分した取引価格)

規定の概要

6. 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⁹。

⁸ 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）。

⁹ 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

- (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のかの説明（定量的方法又は定性的方法により開示する。）¹⁰

【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。

7. 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。
8. 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

（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）。

¹⁰ 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）。

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。

9. 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6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

(履行義務の充足の時期の決定)

規定の概要

10. 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¹¹。
- (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
11. 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。

【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。

¹¹ 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）。

(取引価格及び履行義務への配分額の算定)

規定の概要

12. 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。
- (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

【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。

以 上