

プロジェクト 収益認識

項目 注記事項の検討－開示目的

I. 本資料の目的

1. 本資料では、収益認識に関する注記事項の検討のうち、企業が開示目的に照らして注記事項の要否を判断する際の指針についての ASBJ 事務局による整理をお示しし、今後の検討の進め方についてご意見を伺うことを目的としている。

II. これまでの経緯

2. 第 95 回收益認識専門委員会（2019 年 4 月 17 日開催）及び第 407 回企業会計基準委員会（2019 年 4 月 25 日開催）においては、注記事項を検討するにあたっての基本的な考え方として、次の対応を行うことを提案した。
 - (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収益認識会計基準に含める。また、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を収益認識会計基準に含める。
 - (2) 財務諸表作成者が当該企業の契約の実態にあわせ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を省略することができることを明確にする。
 - (3) 財務諸表作成者から、特に作成負担に関して強い懸念等が寄せられている、「残存履行義務に配分した取引価格」に関する注記については、重要性の判断等について、追加の対応をすべきか否かを別途検討する（このほか、債権と契約資産を区分して貸借対照表に表示することを要求するか否かを検討することとしており、その検討結果に合わせて、契約残高に関する注記について追加の対応を検討する可能性がある。）。
3. 審議事項(5)-2-2 に記載のとおり、第 95 回收益認識専門委員会及び第 407 回企業会計基準委員会において、注記事項を検討するにあたっての基本的な考え方について大きな異論はなかったと理解している。本資料においては、上記の進め方に従って注記事項の検討を行うことを前提に、前項(1)及び(2)に関して寄せられた意見への対応を検討することを目的としている。

III. 企業が開示目的に照らして注記事項の要否を判断する際の指針について

4. 審議事項(5)-2-2に記載のとおり、第95回収益認識専門委員会及び第407回企業会計基準委員会において、開示目的に照らして重要性を判断する際の指針等を要望する意見が寄せられている。
5. 第95回収益認識専門委員会及び第407回企業会計基準委員会の「注記事項の検討を進めるにあたっての基本的な考え方」においても検討したとおり、収益認識会計基準を適用する企業の規模、業種は様々であり、また収益認識会計基準の対象となる契約には様々な類型があることを考慮すると、基本的に、個々の契約の類型について重要性の判断基準を設けたり、注記すべき項目を特定したりすることは困難であると考えられる。
6. IFRS第15号においても同様の判断から、開示に関する目的を定めた上で、開示目的を満たすうえで助けとするための開示規定を会計基準に含めることとされている(IFRS第15号BC331項)。すなわち、開示目的のみでは企業が具体的にどのような開示を行うべきかの判断が困難であることから、開示目的に基づく開示とは具体的にどのような開示であるかを示すために、次の項目が提示されていると考えられる。
 - (1) 顧客との契約（に関する情報）
 - ① 収益の分解
 - ② 契約残高
 - ③ 履行義務
 - ④ 残存履行義務に配分した取引価格
 - (2) IFRS第15号の適用における重要な判断
 - 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
7. IFRS第15号において、上記の開示項目は、開示目的を満たす情報であると判断されたうえで定められたと考えられる。しかしながら、ASBJ事務局は、各開示項目について、開示目的との関連、すなわち、どのように開示目的が満たされるのかがIFRS第15号において必ずしも明確ではないと考えている。

8. ASBJ 事務局では、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を収益認識会計基準に含める方向で検討を進めている（本資料の第 2 項(1)参照）。ここで、IFRS 第 15 号に示される個別の開示項目をそのまま収益認識会計基準の開示項目に含めるのではなく、IFRS 第 15 号の個別の開示項目が要求されている目的を理解したうえで、それらの目的を収益認識会計基準に示すことがより有用であると考えられるがどうか。そのうえで、それらの目的を達成する方法として IFRS 第 15 号を参考として具体的な注記事項を示すことが考えられるが、個別の注記事項を開示する目的を明確にすることで、必ずしもすべての注記事項を網羅する必要がないことが明確になると考えられるがどうか。
9. また、ASBJ 事務局では、IFRS 第 15 号における開示規定の書き方について、個別の開示項目が要求されている目的に照らして、必ずしも会計基準の利用者にとって理解しやすいものではないと考えている。したがって、理解しやすい形に構成を変更することが考えられるがどうか（IFRS 第 15 号の開示項目と開示目的については、審議事項(5)-2-1 参考資料 1 において記載している。）。

IV. 個別項目を開示する目的と開示目的との関係

10. 第 95 回収益認識専門委員会及び第 407 回企業会計基準委員会で提示した開示目的は、次のとおりである。

開示目的

1. 本会計基準における開示の定め目的は、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である。

11. ASBJ 事務局では、IFRS 第 15 号における開示規定は、個別の開示項目が要求されている目的に照らして、大きく次の 3 つに分類できると考えている。なお、IFRS 第 15 号の開示規定との比較については、審議事項(5)-2-1 参考資料 2 を参照のこと。
 - (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
 - (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）
 - (b) 取引価格の算定に関する情報（ステップ 3）

- (c) 履行義務への配分額の算定に関する情報（ステップ4）
 - (d) 履行義務の充足時点に関する情報（ステップ5）
 - (e) 本会計基準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
- (a) 契約残高に関する情報
 - (b) 残存履行義務に配分した取引価格に関する情報

収益の分解情報（本資料第11項(1)）

12. 「収益の分解情報」では、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異なる影響を及ぼす主要な要因ごとに収益の金額を区分することにより、財務諸表利用者が企業の収益及びキャッシュ・フローをより正確に分析するうえで不可欠な情報を提供することが考えられる。

収益を理解するための基礎となる情報（本資料第11項(2)）

13. 「収益を理解するための基礎となる情報」は、企業が認識する収益を理解するための基礎となる情報が含まれると考えられる。これには、ステップ1からステップ5に関連して、次の情報を注記することが考えられる。

（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））

14. 本資料第11項(2)の(a)の「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）」では、収益として認識されている項目がどのような契約から生じているのかを理解するための基礎となる情報を提供することが考えられる。この情報には、他の注記事項を理解するために必要な情報も含まれる。契約に関する情報については、契約から生じる企業の義務と権利に着目して、(i)財又はサービスの内容と(ii)重大な支払条件とに区分したうえで、次の注記事項を含めることが考えられる。
- (i) 財又はサービスの内容
 - ① 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務
 - ② 財又はサービスに対する保証及び関連する義務の種類
 - (ii) 重大な支払条件

(取引価格の算定に関する情報 (ステップ3))

15. 本資料第 11 項(2)の(b)の「取引価格の算定に関する情報 (ステップ3)」では、(a)の「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)」を踏まえ、企業が認識する取引価格の理解に役立つ情報を提供することが考えられる。これには、「基準の適用における重要な判断 (以下「重要な判断」という。)」のうち、次の取引価格の算定に関する開示項目 (IFRS 第 15 号第 126 項参照) の項目を含めることが考えられる。

- (i) 取引価格の算定
- (ii) 変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価
- (iii) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務の測定

(履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ4))

16. 本資料第 11 項(2)の(c)の「履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ4)」では、(a)の「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)」を踏まえ、企業が認識する履行義務への取引価格の配分額の算定の理解に役立つ情報を提供することが考えられる。これには、重要な判断のうち、取引価格の履行義務への配分の算定に関する項目 (IFRS 第 15 号第 126 項参照) を含めることが考えられる。

(履行義務の充足時点に関する情報 (ステップ5))

17. 本資料第 11 項(2)の(d)の「履行義務の充足時点に関する情報 (ステップ5)」では、(a)の「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)」を踏まえ、企業が履行義務を充足する通常の時点をどのように判断し、どのように会計処理しているのかに関する情報を提供することが考えられる。これには、次の項目を含めることが考えられる。

- (i) 履行義務を充足する通常の時点
- (ii) 履行義務の充足の時期の決定

18. IFRS 第 15 号においては、これらの項目は、「履行義務」(IFRS 第 15 号第 119 項(a))と「重要な判断」(IFRS 第 15 号第 123 項から第 125 項)に規定される開示項目として別々に規定されている。しかしながら、ASBJ 事務局は、記載の目的は同じであり、関連して記載されることが通常であると考えられるため、関連性が理解できるようにまとめて整理することができると考えている。

(本会計基準の適用における重要な判断)

19. ASBJ 事務局では、本資料第 14 項から第 18 項に記載のとおり、IFRS 第 15 号第 123 項から第 126 項に規定される重要な判断で示されている注記事項は、ステップ 3 からステップ 5 の項目に含めることで整理している。
20. ただし、重要な判断に関する包括的な定めとして、重要な判断の項目を別途設けることが考えられる。また、重要な判断に関する定めは、収益認識会計基準を適用するうえでの判断（すなわち、金額の測定及び認識時点を判断するうえでの判断）に関するものであり、(1)の「収益の分解情報」、(3)の「契約残高」及び「残存履行義務に配分した取引価格」等の注記事項には関連しないと考えられるため、(2)「収益を理解するための基礎となる情報」の枠内に別項目として、重要な判断に関する項目を入れることが考えられるがどうか。

当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報（本資料第 11 項(3)）

21. 「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」では、既存の契約における企業の履行と顧客の支払（顧客の履行）との関係を示す情報を提供することが考えられる。具体的には、IFRS 第 15 号における「契約残高」と「残存履行義務に配分した取引価格」に関する情報を提供することが考えられる。
22. 前項のうち、「契約残高」については、企業と顧客のいずれかが履行義務（の全部又は一部）を充足した契約に関する情報である（企業が先に履行した場合には契約資産又は債権となり、顧客が先に履行した場合には契約負債となる。）。このような「契約残高」に関する情報は、当期に収益として認識した金額と貸借対照表項目との関連について理解できるような補足的な情報を提供するものである。また、「残存履行義務に配分した取引価格」については、企業が（完全に又は部分的に）未充足の履行義務に関する情報である。
23. これらの情報により、当期に収益として認識した金額、及び翌期以降に収益として認識する金額の理解につながる情報が得られることが考えられる。

事務局の整理に基づく注記事項の分類と開示目的との関係（文案）

24. 本資料第 2 項に記載のとおり、第 407 回企業会計基準委員会では、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収益認識会計基準に含めることとし、文案を提示した。

25. 開示目的及び重要性と、本資料で提案している注記事項の分類との関係を文案でお示しすると、次のとおりになると考えられる。

【文案の記載にあたって】

1. 前回の企業会計基準委員会からの変更点については、履歴を付している。
2. 文中の（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表しているものであり、最終的には収益認識会計基準等において削除する予定のものである。

2. 注記事項

(1) 開示目的

1. 本会計基準における注記の目的は、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注記することである。

2. 前項の目的を達成するため、次の情報を注記する。（¶ 110）

(1) 収益の分解（第 XX 項から第 XX 項参照）

(2) 収益を理解するための基礎となる情報（第 XX 項から第 XX 項参照）

(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（第 XX 項から第 XX 項参照）

ただし、上記の情報に定める事項のうち、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる事項については、当該注記を省略することができる。

3. 第 1 項の注記の目的を満たすためにどの程度詳細に注記するのか、また、どの注記事項にどの程度の重点を置くべきかを考慮する。重要性の無い大量の詳細情報の記載や特徴が大きく異なる項目の合算によって有用な情報が不明瞭とならないように、注記は集約又は分解する。（¶ 111）

削除: 事項

まとめ

26. IFRS 第 15 号における開示規定は、本資料第 11 項に記載した 3 つに分類できると考えられる。今後は、この分類にしたがって収益認識会計基準における注記事項を定める

審議事項(5)-2-1

こととし、当専門委員会においてもこの分類に沿って検討を進めることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

開示目的に対する ASBJ 事務局の整理及び今後の検討の進め方についてご意見をお伺いしたい。

以 上