

プロジェクト 収益認識

項目 IFRS 第 15 号の開示項目と開示目的

## 本資料の目的

1. 本資料では、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における開示項目の規定と、当該注記事項を開示する目的を明記した結論の根拠について整理することを目的としている。

## IFRS 第 15 号の開示項目と開示目的

### (収益の分解)

#### 開示規定

2. 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、以下の開示規定が定められている。

#### 収益の分解（下線 ASBJ 事務局追加）

- 114 企業は、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なければならない。企業は、収益の分解に使用する区分を選択する際に、B87項から B89項のガイダンスを適用しなければならない。
- 115 さらに、企業は、財務諸表利用者が、（第114項に従って）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しなければならない。

#### 分解した収益の開示

- B87 第114項では、顧客との契約から生じる収益を、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することを企業に要求している。したがって、この開示の目的上、企業の収益をどの程度分解するのかは、企業の顧客との契約に固有の事実及び状況に応じて決まる。企業によっては、収益の分解に関する第114項の目的を満たすために複数の種類の区分を使用することが必要となる。他方、収益を分解するために1種類の区分だけを使用することによって目的を満たせる

	企業もある。
B88	<p>収益を分解するために用いる区分の種類を選択する際に、企業は、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように表示されているのかを、以下のすべてを含めて、考慮しなければならない。</p> <p>(a) 財務諸表の外で表示されている開示（例えば、決算発表、年次報告書、投資家向けの発表において）</p> <p>(b) 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>(c) 他の情報のうち、B88項(a)及び(b)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>
B89	<p>適切である可能性のある区分の例として、次のものがあるが、これらに限定されない。</p> <p>(a) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）</p> <p>(b) 地理的区分（例えば、国又は地域）</p> <p>(c) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）</p> <p>(d) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）</p> <p>(e) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約）</p> <p>(f) 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>(g) 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>

### 開示目的

3. 収益の分解については、収益の分解表示を提供する目的として、この情報が大原則である開示目的をどのように満たすものであるかについて、会計基準に次のとおり明記されている。

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する（IFRS 第15号第114項）。

4. IFRS 第15号では、収益の分解表示を提供する目的について、次の説明がなされている。
- (1) 損益計算書において認識される収益は、さまざまな財又はサービスの移転及びさまざまな種類の顧客又は市場に関わる契約から生じる可能性があるため、顧客との多くの契約から生じた複合的な金額であり、財務諸表利用者からそれらの相違について理解することが不可欠であるとの意見が寄せられた（IFRS 第15号 BC335）。
  - (2) 収益の分解情報は、さまざまな企業固有又は業種固有の要因に左右されることから、何を基礎として収益を分解すべきかの特定の要因を定めるのではなく、分解情報を提供する目的を明示する。これにより、企業が収益の情報を自らの事業に意味のある区分に分解することが可能となり、財務諸表利用者に最も有用な情報がもたらされること、また、企業が収益の情報を集約しすぎたり詳細に分解しすぎたりしないようにすることが期待される（IFRS 第15号 BC336）。

**収益の分解（第114項から第115項）（下線 ASBJ 事務局追加）**

BC335 包括利益計算書において認識される収益は、顧客との多くの契約から生じた複合的な金額である。これは、収益はさまざまな財又はサービスの移転及びさまざまな種類の顧客又は市場に関わる契約から生じる可能性があるからである。財務諸表利用者は、それらの相違を理解することが彼らの分析にとって不可欠であると説明した。したがって、両審議会は、当期に認識された顧客との契約から生じた収益の内訳を財務諸表利用者が理解するのを助けるために、分解した収益の情報を提供することを企業に要求することを決定した。

BC336 分解した収益の開示に関する要求事項を開発した際に、両審議会は、従来の収益認識の要求事項の一部が、収益を重要な各区分（財又はサービスから生じた収益の区分を含む）に分解することを企業に要求していたことに着目した。しかし、収益の最も有用な分解は、さまざまな企業固有又は業種固有の要因に左右されるため、両審議会は、IFRS 第15号は顧客との契約から生じる収益の分解の基礎として使用すべき特定の要因を定めるべきではないと決定した。その代わりに、両審議会は、IFRS 第15号の第114項において、分解情報を提供する目

的を明示することを決定した。両審議会は、目的を明示することにより、企業が収益を自らの事業にとって意味のある区分に分解することが可能となるので、財務諸表利用者にとって最も有用な情報をもたらされるであろうことに留意した。さらに、目的を明示することにより、集約しすぎでもなく詳細すぎでもない分解となるはずである。

- BC337 両審議会は、適用指針を提供することも決定した。目的を適用する方法や、特に、企業が顧客との契約から生じる収益を分解するために使用できる適切な区分を決定する方法についての追加的なガイダンスを求める要望があったためである。適用指針は、最も適切な区分は事実及び状況に応じて決まると説明している。しかし、企業は、他のコミュニケーションにおいて、また、財務業績評価の目的で、収益をどのように分解しているのかを考慮すべきである。これは、企業はすでにそうしたコミュニケーションにおいて収益を分解していることが多く、使用している区分が財務諸表利用者にとって最も有用でIFRS 第15号の第114項の目的を満たすものである可能性があるからである。適用指針には、企業が収益を分解する可能性のある区分（例えば、地域又は製品の種類）の例示のリストも含めている。両審議会は、この区分のリストが多くさまざまな企業、業種及び契約に適用できる例として編集されたことに留意した。そのため、このリストはチェックリストあるいは網羅的なリストとして見るべきではない。しかし、両審議会は、企業は目的を満たすために複数の区分により分解することが必要となる場合があることに着目した。
- BC338 両審議会は、IFRS第15号の第114項で要求している分解した収益の情報とIFRS第8号「事業セグメント」及びTopic 280「セグメント別報告」で要求しているセグメント情報との間の関係を企業が説明するよう要求することも決定した。両審議会がこれを決定したのは、財務諸表利用者が、彼らの分析にとって、収益の内訳だけでなく、当該収益がセグメント開示で提供する他の情報（売上原価、費用及び使用している資産など）とどのように関連するのかも理解することが不可欠であると説明したからである。
- BC339 要求事項を開発する際に、両審議会は、IFRS 第8号及びTopic 280における現行のセグメント報告の要求事項が、財務諸表利用者に収益の内訳を理解する上での適切な情報を提供しているのかも検討した。それらの要求事項は、各事業セグメントについて収益を分解して開示する（合計の収益への調整を示す）ことを企業に要求している。さらに、それらの要求事項は、合計の収益を製品又はサービス別（又は類似した製品又はサービスのグループ別）及び地域別に分解することも企業に要求している（企業の事業セグメントがそれらの要因に基

づいていない場合)。

BC340 しかし、セグメント報告との若干の類似性はあるものの、両審議会は、IFRS 第15号において顧客との契約から生じる収益についての分解した収益の情報を要求することを決定した。一部の企業はセグメント開示の提供を免除されているからである（例えば、公設の証券取引所に上場されていない企業）。さらに、両審議会は、セグメント情報は非GAAP情報を基礎としている場合があることに着目した（すなわち、最高経営意思決定者に報告されている収益の認識及び測定が、IFRS 第15号に従っていない基礎で行われている可能性がある）。両審議会は、IFRS 第8号又はTopic 280に従ってセグメント情報を提供することの目的は、IFRS 第15号における分解開示の目的とは異なっており、したがって、セグメント別収益の開示が、当期に認識された収益の内訳を理解するのを助けるための十分な情報を必ずしも財務諸表利用者に提供しない可能性があることにも着目した。それでも、両審議会は、IFRS 第15号の第112項において、IFRS 第8号又はTopic 280に従って提供されている収益に関する情報がIFRS 第15号の第114項で定めている要求事項を満たしている、それらの収益開示がIFRS 第15号における認識及び測定の要求事項に基づいている場合には、企業は分解した収益の開示を提供する必要がない旨を明確にした。

## (契約残高)

### 開示規定

5. 契約残高について、以下の開示規定が定められている。

#### 契約残高

- 116 企業は、次のすべてを開示しなければならない。
- (a) 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（区分して表示又は開示していない場合）
  - (b) 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
  - (c) 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）
- 117 企業は、履行義務の充足の時期（第119項(a)参照）が通常の支払時期（第119項

(b参照)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しなければならない。提供する説明は、定性的情報を使用することができる。

118 企業は、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提供しなければならない。この説明には、定性的情報と定量的情報を含めなければならない。企業の契約資産及び契約負債の残高の変動の例として、次のものがある。

(a) 企業結合による変動

(b) 収益に対しての累積的なキャッチアップ修正のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの。これには、進捗度の測定値の変動、取引価格の見積りの変更（変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価の変更を含む）又は契約変更が含まれる。

(c) 契約資産の減損

(d) 対価に対する権利が無条件となる（すなわち、契約資産が債権に分類変更される）時間枠の変化

(e) 履行義務が充足される（すなわち、契約負債から生じる収益が認識される）時間枠の変化

### 開示目的

6. 契約残高に関する情報を提供する目的については、結論の背景において、次のとおり説明されている（IFRS 第15号 BC341項）。
  - (1) 財務諸表利用者から、ある報告期間に認識された収益と企業の契約資産及び契約負債の残高（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及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を評価するために必要であるとの意見が寄せられていた。
  - (2) 財務諸表利用者から、多くの企業が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たとしても、従来の収益認識の要求事項では貸借対照表の残高と認識した収益の金額との間に関する適切な開示を要求していなかったとの意見が寄せられていた。
7. また、契約資産の債権への振替又は現金での回収が通常はいつ行われるのか及び契

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ために、契約残高に関する定量的情報及び定性的情報を求めることとされている(IFRS第15号BC342項)。

8. さらに、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、したがって、当期の営業成績及び将来の収益の予測に関する有用な情報を提供できるとの理由から、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に関する金額の開示を求めることとされている(IFRS第15号BC347項)。

契約残高（第116項から第118項）（一部抜粋、下線 ASBJ 事務局追加）

BC341 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及び契約負債の残高（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及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及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、多くの企業が現在で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に関する適切な開示を要求していなかったと指摘した。このため、2010年及び2011年の公開草案では、企業が契約資産及び契約負債の残高の調整を表形式で開示することを提案していた。

BC342 しかし、多くの作成者は、契約資産及び契約負債の残高を表形式で調整する要求に強く反対した。それらの作成者は、当該情報は追跡されていないので、情報を収集して表示するにはコストがかかると指摘した。作成者は、この調整表の財務諸表利用者にとっての有用性も疑問視した。当該情報は経営者には使用されていないからである。これと対照的に、財務諸表利用者は、調整表の中の情報の一部は有用であろうと繰り返し述べた。それには契約負債に関する情報が含まれ、これは利用者の分析に不可欠な将来の収益に関する透明性の増大をもたらすであろうと述べた。しかし、財務諸表利用者は、提案されていた調整表の硬直的な様式には限界があり、それが有用性を低下させていることも認めた。これは、例えば、契約資産及び契約負債の変動が合算されたベースで開示される（すなわち、契約資産の変動が契約負債の変動と相殺される）ことになり、したがって、契約残高がどの程度変動したのか（及び当該変動の理由）が不明確になるからである。

BC347 両審議会は、企業が、当期に認識した収益のうち、過去の期間に充足（又は部分的に充足）された履行義務に配分された金額（例えば、取引価格の変更又は認識

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)に関する金額を開示するよう要求することも決定した。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、したがって、当期の営業成績及び将来の収益の予測に関する有用な情報を提供する。さらに、両審議会は、この情報は財務諸表の他の場所で提供されていないことに留意した。最後に、両審議会は、一般的な重要性の要求事項と整合的に、金額に重要性がない場合にこの開示が提供されることは予想していないことに留意した。

## (履行義務)

### 開示規定

9. 履行義務について、以下の開示規定が定められている。

#### 履行義務

- 119 企業は、顧客との契約における履行義務に関する情報を開示しなければならない。これには次のすべての記述が含まれる。
- (a) 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、サービスを提供するにつれて、あるいはサービスの完了時）。これには、請求済未出荷契約において履行義務がいつ充足されるのかが含まれる。
  - (b) 重大な支払条件（例えば、通常支払期限、契約に重大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第56項から第58項に従って通常制限されるかどうか）
  - (c) 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）
  - (d) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務
  - (e) 製品保証及び関連する義務の種類

### 開示目的

10. IFRS 第15号では、履行義務に関する情報を提供する目的について明確に示されていない。IFRS 第15号 BC354項において、履行義務に関する情報を開示することを



要求したのは、財務諸表利用者から、「多くの場合に企業は採用した会計方針について「決まり文句」の記述を提供しており、その会計方針が企業が顧客と結んでいる契約にどのように関連するのかを説明していない。」(下線追加)との批判を受けたことに対応するためであり、「現行の基準における会計方針の開示要求を補完するものである」とされている。

**履行義務(第119項)(下線ASBJ事務局追加)**

BC354 IFRS及びUS GAAPにおける従来の要求事項は、収益の認識に関する会計方針の開示を企業に求めている(IAS第1号の第10項(e)及びTopic 235「財務諸表注記」参照)。しかし、財務諸表利用者は、多くの場合に企業は採用した会計方針について「決まり文句」の記述を提供しており、その会計方針が企業が顧客と結んでいる契約にどのように関連するのかを説明していないと指摘した。この批判に対処するため、IFRS第15号の第119項では、顧客との契約における履行義務に関する情報を企業が開示することを要求している。この開示は、履行義務についてのより説明的な情報の提供を企業に求めることにより、現行の基準における会計方針の開示要求を補完するものである。

**(残存履行義務に配分した取引価格)**

**開示規定**

10. 残存履行義務に配分した取引価格について、以下の開示規定が定められている。

**残存履行義務に配分した取引価格**

- 120 企業は、残存履行義務に関して次の情報を開示しなければならない。
- (a) 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
  - (b) 第120項(a)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。企業はこれを次のいずれかの方法で開示しなければならない。
    - (i) 残存履行義務の残存期間に最も適した期間帯を使用した定量的ベースによる方法
    - (ii) 定性的情報を使用した方法

121	<p>実務上の便法として、企業は、次の条件のいずれかに該当する場合には、履行義務についての第120項の情報を開示する必要がない。</p> <p>(a) 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。</p> <p>(b) 企業が、当該履行義務の充足から生じる収益をB16項に従って認識している。</p>
122	<p>企業は、第121項における実務上の便法を適用しているかどうか、及び顧客との契約からの対価の中に取引価格に含まれていない（したがって、第120項に従って開示した情報に含まれていない）ものがあるのかどうかを定性的に説明しなければならない。例えば、取引価格の見積りには、制限されている変動対価の金額の見積りは含まれない（第56項から第58項参照）。</p>

### 開示目的

11. 残存履行義務に配分した取引価格についての情報は、企業の既存の契約において残存履行義務から企業が認識すると見込んでいる収益の金額及び時期に関する情報を捕捉するための開示規定であるとの説明がなされている。また、この情報により、財務諸表利用者に、次の追加的な情報を提供することになるとされている（IFRS 第15号 BC350 項）。
- (1) 既存の契約において残存履行義務から認識することとなる収益の金額及び予想される時期
  - (2) 既存の契約において残存履行義務から認識することとなる収益の金額及び予想される時期に関しての趨勢
  - (3) 予想される将来の収益に関連したリスク（例えば、一部の人々は、企業がかなり後の日まで履行義務の充足を見込んでいない場合には、収益の不確実性がより高いと考えている）
  - (4) 判断又は状況の変化が企業の収益に与える影響

<p><b>残存履行義務に配分した取引価格の開示（第120項から第122項）（一部抜粋、下線 ASBJ 事務局追加）</b></p>	
BC348	<p>多くの財務諸表利用者が、企業が既存の契約から認識すると見込んでいる収益の金額と時期に関する情報は、収益についての彼らの分析において有用となると説明した。彼らは、当該情報は長期契約について最も有用となるとも説明し</p>

た。それらの契約には、通常、最も多額の未認識の収益があるからである。

BC349 両審議会は、多数の企業が、長期契約に関する情報を自発的に開示していることが多いことに着目した。これは一般的に「受注残」情報と呼ばれている（一部の企業は、この情報を規制上の提出書類において財務諸表の外で作成することも要求されている）。しかし、この情報は通常は財務諸表の外で表示されており、受注残の共通の定義がないため企業間で比較可能ではない場合がある。

BC350 そうした要因を考慮して、両審議会は、企業の既存の契約において残存履行義務から企業が認識すると見込んでいる収益の金額及び時期に関する情報を捕捉するための開示要求を定めることを決定した。両審議会は、企業が当該情報を開示することにより、企業の財務諸表の利用者に以下に関する追加的な情報を提供することになることに着目した。

- (a) 既存の契約において残存履行義務から認識することとなる収益の金額及び予想される時期
- (b) 既存の契約において残存履行義務から認識することとなる収益の金額及び予想される時期に関する趨勢
- (c) 予想される将来の収益に関連したリスク（例えば、一部の人は、企業がかなり後の日まで履行義務の充足を見込んでいない場合には、収益の不確実性がより高いと考えている）
- (d) 判断又は状況の変化が企業の収益に与える影響

### （重要な判断）

12. 重要な判断について、以下の開示規定が定められている。

#### 本基準の適用における重要な判断

123 企業は、本基準を適用する際に行った判断及び当該判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを開示しなければならない。特に、企業は、次の両方を決定する際に用いた判断及び当該判断の変更を説明しなければならない。

- (a) 履行義務の充足の時期（第124項から第125項参照）

(b) 取引価格及び履行義務への配分額（第126項参照）

#### 履行義務の充足の時期の決定

124 企業は、一定の期間にわたり充足する履行義務について、次の両方を開示しなければならない。

(a) 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）

(b) 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

125 一時点で充足される履行義務について、企業は、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しなければならない。

#### 取引価格及び履行義務への配分額の算定

126 企業は、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しなければならない。

(a) 取引価格の算定（これには、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、現金以外の対価の測定が含まれるが、これらに限定されない）

(b) 変動対価の見積りが制限されるのかどうかの評価

(c) 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）

(d) 返品及び返金の義務並びにその他の類似した義務の測定

#### 開示目的

13. 重要な判断を注記する目的としては、IFRS 第15号第123項において「本基準を適用する際に行った判断及び当該判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを開示しなければならない。」と明記されている。そのうえで、この目的を達成するために、特に、履行義務の充足の時期と、取引価格及び履行義務への配分額を決定する際に用いた判断（及び判断の変更）を説明することとされており、また、これらの情報について、具体的にどのような項目を記載すべきかが示されている（IFRS 第15号第123項から第126項）。

14. 重要な判断に対する結論の根拠の定めは、次のとおりである。

**重要な判断（第123項から第126項）（下線ASBJ事務局追加）**

BC355 IFRSとUS GAAPには、企業が行った重要な会計上の見積り及び判断の開示についての全般的な要求事項がある。財務諸表の利用者が収益を重要視していることから、両審議会は、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することを決定した。

以 上