
プロジェクト **収益認識**

項目 **注記事項の検討－収益を理解するための基礎となる情報**

本資料の目的

1. 収益認識に関する注記事項の検討を行うにあたり、審議事項(5)-2-1 にお示ししたとおり、ASBJ 事務局では、IFRS 第 15 号における開示規定を次のように分類する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
 - (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
2. 本資料では、上記の 3 つの分類のうち、(2)の「収益を理解するための基礎となる情報」に関する開示目的及び文案についてご意見をお伺いすることを目的としている。

収益を理解するための基礎となる情報を注記する目的の分析と文案

3. 以下の項では、個別項目を開示する目的について、収益認識会計基準にどのように記載するかについて検討している。

【文案の記載にあたって】

1. 文章の表現については、IFRS 第 15 号の日本語訳と同一のものとはしておらず、

表現の見直しを行っている。

2. 収益認識会計基準等の文案として独自に追加した青でハイライトしている。
3. 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。
4. 結論の背景の記載については、IFRS 第 15 号に記載された結論の根拠と本審議で寄せられた意見を踏まえて、記載することが考えられるため、文案の検討段階で検討する予定である。

（収益を理解するための基礎となる情報を提供する目的）

4. 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。
5. 前項と同様に、収益認識会計基準においても、履行義務及び重要な判断に関する一連の情報は、会計方針に関連する情報¹や会計方針を補完する情報であり、顧客と締結した契約の内容と、それらの内容がどのようなかたちで収益及び関連する財務諸表の項目に反映されているかを注記することにより、財務諸表の表示のみでは明確でない会計処理の基礎を理解するのに役立つ情報を提供するものであると考えられる。
6. 審議事項(5)-2-1 でお示したとおり、ASBJ 事務局が提案した分類では、収益を理解するための基礎となる情報には、IFRS 第 15 号における次の開示項目を含めている。
 - (1) 「履行義務」に規定される開示項目（IFRS 第 15 号第 119 項）

¹ 収益認識会計基準の開発過程で審議したとおり、日本基準においては、会計方針とは「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう」とされており（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」第 4 項）、わが国の重要な会計方針の開示に関する実務においては、一般的に代替的な会計処理が認められているものを記載しているものと考えられる。IFRS 第 15 号第 119 項で要求される、「履行義務を充足する通常の時点」に関する会計処理は、収益認識会計基準においては選択肢ではないため、重要な会計方針の開示には該当しないとの考え方もある。

(2) 「基準の適用における重要な判断（以下「重要な判断」という。）」（IFRS 第 15 号の第 123 項から第 126 項）

7. また、ASBJ 事務局では、収益を理解するための基礎となる情報について、収益認識会計基準のステップ 1 からステップ 5 に関連して、次の区分に整理することを提案している。

- (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

（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））

（参考）【IFRS 第 15 号】の定め

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、通常の支払期限、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のかどうか）
- (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

8. 審議事項(5)-2-1 でお示したとおり、「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。契約及び履行義務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することを提案している。

9. 企業は、顧客と約束した財又はサービスの内容に基づき履行義務を識別し、会計処理を決定する。(i)の「財又はサービスの内容」は、契約における企業の履行義務の理解、すなわち、企業が認識する収益の内容、金額、時期及び不確実性を理解するために必要な基礎となる情報を提供するものである。これには、主に、IFRS 第 15 号第 119 項(c)「企業が移転を約束した財又はサービスの内容」で要求されている内容が含まれることになると考えられる。
10. また、財又はサービスの内容は、通常、次の場合には、顧客と約束した財又はサービスの内容を記載することが企業の収益及びキャッシュ・フローの理解に有用であるとされるため、例示として、そのような契約がある場合には、財又はサービスの内容について記載することを収益認識会計基準に明記することが考えられる。
 - (1) IFRS 第 15 号第 119 項(c)に記載される、代理人に該当する契約がある場合
 - (2) IFRS 第 15 号第 119 項(d)の「返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務」及び(e)の「製品保証及び関連する義務」があり、かつ収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に重要な影響がある場合
11. (ii)の「重大な支払条件」は、対価に対する企業の権利に関する情報であり、支払条件により、主に収益の金額に重要な影響が生じる契約がある場合に、その契約内容を記載することが考えられる。この重大な支払条件に関する情報には、後述する「取引価格の算定に関する情報(ステップ3)」と「履行義務への配分額の算定に関する情報(ステップ4)」における取引価格の算定に関する情報を理解するための基礎となる情報が含まれることになると考えられる。
12. また、次の場合には、顧客と約束した財又はサービスの内容を記載することが企業の収益及びキャッシュ・フローの理解に有用であるとされるため、例示として、そのような契約がある場合には、支払条件について記載することを収益認識会計基準に明記することが考えられる(IFRS 第 15 号第 119 項(b)を参照)。
 - (1) 対価が変動する可能性のある契約がある場合
 - (2) 変動対価の見積りの制限に関する定めが適用される契約がある場合
 - (3) 重要な金融要素が含まれる契約がある場合

(取引価格の算定に関する情報 (ステップ 3))

13. 「取引価格の算定に関する情報 (ステップ 3)」では、「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)」で提供された情報を踏まえ、企業が認識する取引価格をどのように算定したかを理解するために役立つ情報を提供することが考えられる。
14. 企業が、変動対価が含まれる取引を行っており、かつ、その取引により、収益の金額及び不確実性等に重要な影響がある場合には、その取引価格の見積りに用いた方法、インプット及び仮定に関する情報を開示することが、企業の収益及びキャッシュ・フローの理解に有用であると考えられる。どのような契約がある場合に、当該事項について検討することが考えられるかについての例示として、IFRS 第 15 号第 126 項の「取引価格及び履行義務への配分額の算定」に含まれる開示項目のうち、「取引価格の算定」に関する情報を収益認識会計基準に含めることが考えられる。

(履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ 4))

15. 「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、「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)」で提供された情報を踏まえ、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。
16. これには、複数の履行義務により構成される契約を有しており、履行義務への取引価格の配分に関連して、収益の金額、時期及び不確実性等に重要な影響が生じるような契約がある場合には、「取引価格の算定に関する情報 (ステップ 3)」と同様に、その取引価格の配分に用いた方法、インプット及び仮定に関する情報を開示することが考えられる。どのような契約がある場合に、当該記載について検討することが考えられるかについての例示として、IFRS 第 15 号第 126 項の「取引価格及び履行義務への配分額の算定」に含まれる開示項目のうち、「履行義務への配分額の算定」に関する情報を収益認識会計基準に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. 「履行義務の充足時点に関する情報 (ステップ 5)」では、「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)」で提供された情報を踏まえ、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)と「基準の適用における重要な判断(以下「重要な判断」という。）」(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。
19. なお、「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)」及び「履行義務の充足時点に関する情報(ステップ 5)」(i)の「履行義務を充足する通常の時点」の記載について、どのようなレベル(詳細さ)で記載すべきかについては、IFRS 第 15 号では明記されていない。収益認識会計基準においては、早期適用段階では、収益の分解情報についての定めを設けていなかったこともあり、「企業の主要な事業における主な履行義務の内容及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)を注記する。」(収益認識会計基準第 80 項)としている。
20. 収益認識会計基準においては、原則となる開示目的に照らして、企業が適切に判断するものであると考えられるため、注記の単位について特段明記しないことが考えられるがどうか。

(本会計基準の適用における重要な判断)

21. ASBJ 事務局では、審議事項(5)-2-1 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。
22. 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でどうか。
23. 上記の分析を踏まえた文案は、次のとおりである。

文案

【会計基準】**注記事項****(X) 収益を理解するための基礎となる情報**

1. 顧客との契約が財務諸表に表示されている項目及び他の注記事項とどのように関連しているのかを示す基礎となる情報として、次の情報を注記する。(¶ 119、123-126)
 - (1) 契約及び履行義務に関する情報
 - (2) 取引価格の算定に関する情報
 - (3) 履行義務への配分額の算定に関する情報
 - (4) 履行義務の充足時点に関する情報
 - (5) 本会計基準の適用における重要な判断

(契約及び履行義務に関する情報)

2. 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注記する。(¶ 119(b)、119(c)) この情報には、次の事項が含まれる。
 - (1) 財又はサービスの内容
 - (2) 重大な支払条件
3. 第2項(1)(¶ 119(c))に定める財又はサービスの内容においては、例えば、次の内容を記載する。
 - (1) 財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配する履行義務(すなわち、企業が他の当事者の代理人として行動する場合)
 - (2) 返品及び返金の義務並びにその他の類似の義務
 - (3) 財又はサービスに対する保証及び関連する義務
4. また、第2項(2)(¶ 119(b))に定める重大な支払条件においては、例えば、次の内容を記載する。

- (1) 通常の支払期限
- (2) 対価の金額に変動性がある場合にその内容
- (3) 変動対価の見積りが会計基準第 54 項（『56-58）に従って通常制限される場合にその内容
- (4) 契約に重要な金融要素がある場合にその内容

（取引価格の算定に関する情報）

5. 取引価格の算定方法について理解できるよう、取引価格を算定する際に用いた見積方法、インプット及び仮定に関する情報を注記する。（『126）例えば、次の項目について当該注記を行う。
 - (1) 変動対価の測定
 - (2) 変動対価の見積りが会計基準第 54 項（『56-58）に従って制限される場合、その評価
 - (3) 顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、対価の額に含まれる金利相当分の調整額
 - (4) 現金以外の対価の測定
 - (5) 返品、返金の義務及びその他の類似した義務の測定

（履行義務への配分額の算定に関する情報）

6. 取引価格の履行義務への配分額の算定方法について理解できるよう、取引価格を履行義務に配分する際に用いた見積方法、インプット及び仮定に関する情報を注記する。（『126）例えば、次の項目について当該注記を行う。
 - (1) 約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り
 - (2) 契約の特定の部分に値引きや変動対価の配分を行っている場合の取引価格の配分

（履行義務の充足時点に関する情報）

7. 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）の判断及び当

該時点における会計処理の方法を理解できるよう、次の事項を注記する。(¶ 119(a)、123-125)

- (1) 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）
- (2) 一定の期間にわたって充足する履行義務について、収益を認識するために使用した方法及び当該方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる根拠
- (3) 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獲得した時点を評価する際に行った重要な判断

（本会計基準の適用における重要な判断）

8. 本会計基準を適用する際に行った判断のうち、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注記する。(¶ 123) ただし、第5項、第6項、第7項(2)及び同項(3)に従って既に注記しているものを除く。

また、本会計基準を適用する際に行った判断の変更のうち、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注記する。(¶ 123) 当該注記には、第5項、第6項、第7項(2)及び同項(3)に定める事項に関する判断の変更が含まれるが、これらに限定されるものではない。

【適用指針】

注記事項

（履行義務の充足時点に関する情報）

1. 会計基準第7項(1)(¶ 119(a))に定める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）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。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も含まれる。(¶ 119(a))
2. 会計基準第7項(2)(¶ 124(a))に定める収益を認識するために使用した方法を注記するにあたっては、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について記載する。(¶124)

ディスカッション・ポイント

収益を理解するための基礎となる情報に対する ASBJ 事務局の分析及び文案についてご意見をお伺いしたい。

以 上