
プロジェクト 収益認識

項目 注記事項の検討－残存履行義務に配分した取引価格

これまでの経緯

1. 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、大きな異論はなかったと理解している。
 - (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。）。

本資料の目的

2. 本資料では、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）における注記事項の定め開発に向けて、前項(3)の論点のうち、残存履行義務に配分した取引価格の注記（以下「残存履行義務の注記」という。）の要否に関する事務局の分析についてご意見をお伺いすることを目的としている。

IFRS 第 15 号及び Topic 606 における残存履行義務に関する注記事項

3. 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。）

第120項から第122項において、残存履行義務の開示について、下記の開示が要求されている。

【IFRS第15号】

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 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。
- (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。
 - (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。
- 122 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）。

4. また、2016年12月に米国財務会計基準審議会（以下、「FASB」という。）から公表された会計基準更新書（Accounting Standards Update; 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、次の実務上の便法が追加されている（FASBによる会計基準のコード化体系（FASB-ASC）606-10-50-14A）。

【Topic 606】（参考としてIFRS第15号の項番号を（¶X）として記載している。）

606-10-50-14A 企業は、次のいずれかの条件を満たす変動対価については、606-10-50-14（¶120¹）残存履行義務に配分した取引価格の開示を行う必要はない。

- (1) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ
- (2) 606-10-32-40（¶85²）の要件に従って、完全に未充足の履行義務（あるいは606-10-25-14(b)（¶22(b)³）に従って識別された単一の履行義務に含まれる1つの別個の財又はサービスのうち、完全に未充足の財又はサービス）に配分される変動対価

これまでに寄せられている意見

5. 収益認識会計基準の開発過程において、残存履行義務の注記に対して、これまでに次のような意見が寄せられている。
- (1) 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。
 - (2) 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ことが困難である。
 - (3) (2)に関連して、実務上の困難さについて、収益認識会計基準の開発段階でIFRS 任意適用企業に対して限定的なアウトリーチを実施したところ、次のような意見が寄せられた。
 - ① 残存履行義務の注記を会計数値として開示するために、未充足のすべての契約に関する情報（スケジューリングに関する情報を含む。）を収集するためのシステムや、期間帰属を徹底させるための社内プロセスの構築に時間とコストを要する。
 - ② 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、開示金額を見積るの必要があり実務上の困難さがある。

¹ IFRS 第15号第120項に定める残存履行義務に配分した取引価格の開示に関する開示規定と同じ定めを指す。

² 一定の要件を満たした場合に、変動性のある金額の全体を、1つの履行義務（又は一連の別個の財又はサービスの定め（第22項(b)）に従って単一の履行義務の一部を構成する1つの別個の財又はサービス）に配分するとする定め。

³ 一連の別個の財又はサービスについて単一の履行義務とする定め。

ASBJ 事務局による分析及び提案

(残存履行義務の開示目的)

6. IFRS 第 15 号 BC348 項から BC350 項の記載により、残存履行義務の注記に関する情報は、企業の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を提供するものであり、企業の将来の収益を予測するうえでの有用な情報を提供するものであると考えられる（IFRS 第 15 号の開示項目と開示目的については、審議事項(4)-1 参考資料 4 を参照）。なお、IFRS 第 15 号 BC350 項では、当該情報を開示することにより、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の説明がなされている。
 - (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
7. 残存履行義務の注記は、既存の契約に裏づけられた将来の企業の収益の予測に関する情報を提供するものであり、企業の将来の業績評価を行ううえでの重要な情報源であると考えられる。
8. この観点を考慮すると、残存履行義務の注記は、「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が理解できるようにするための十分な情報を提供する」という開示目的に適った情報であると考えられるかどうか。

(残存履行義務に関する注記を収益認識会計基準の注記に含めるべきか)

9. 残存履行義務の注記については、財務諸表外において受注実績等の情報として開示されており、投資家にとってはその情報で十分であり、収益認識会計基準として注記の定めとして設ける必要が無いのではないかという意見や、不確実性の高い情報であるため、信頼性をもった情報を提供できないとの意見が聞かれている。
10. この点、財務諸表外で提供されている受注実績については、「受注」の定義が設けられていないため、受注実績に含まれる契約の範囲や金額の測定方法について不明

確であり、他の企業との比較可能性が阻害されると考えられる。また、仮に企業が一定のルールに基づいて当該数値を集計しているとしても、監査対象外であるため、その網羅性、正確性、首尾一貫性等が担保されているものではない。

11. 一方、IFRS 第 15 号において残存履行義務の注記として要求される開示が、収益認識会計基準における開示目的を満たすものであり、既存の契約から生じる将来の収益の予測を評価するのに役立つ情報を提供するという当該注記の目的に照らして判断すると、収益認識会計基準に定める契約から生じる履行義務のうち、期末日において残存しているものを注記の範囲とすることが、より有用な情報を提供することになると考えられるため、収益認識会計基準に当該注記を定めることが考えられるかどうか。
12. ここで、これまでの全般的な注記事項の検討にあたっては、開示目的や、個々の注記の目的を満たすものであるかに照らして企業に開示の要否を判断することを会計基準で明示的に示すこととしている。この観点から、企業の事業において、残存履行義務の注記が企業の将来の収益の金額及び時期の評価に重要な影響を及ぼすと考えられるのであれば、当該開示を含めることになると考えられる。他方、残存履行義務の注記が企業の将来の収益の金額及び時期の評価に重要な影響を及ぼさないと考えられるような契約（すなわち、当期末までに一時的に生じた契約に基づく残存履行義務の残高であり、将来の収益の予測に有用ではないと考えられるような契約）については、必然的に当該注記を行う必要が無いとする判断が可能になると考えられ、一律に注記を求めないことが適切であると考えられる。

(IFRS 第 15 号第 121 項(a)の実務上の便法の影響と収益認識会計基準における対応)

13. 本資料第 6 項から第 8 項に記載のとおり、残存履行義務の開示は、将来の企業の収益の金額及び時期の予測に関する情報を提供することにより、財務諸表利用者が企業の評価を行うのに役立つ情報を提供するものであると考えられる。
14. ただし、残存履行義務の注記の作成コストに対する懸念に対処するために、IFRS 第 15 号第 121 項(a)では、実務上の便法として、当初の予想期間が 1 年以内の契約に含まれる履行義務について、当該注記から除外することが認められている。これは、当該注記の作成コストの負担を軽減するために設けられたものであり、残存履行義務の開示は、契約が長期である場合に決定的に重要であるとの意見が寄せられたためであるとされている（IFRS 第 15 号 BC352 項）。
15. IFRS 第 15 号第 121 項(a)の実務上の便法を適用した場合、報告期間末日において契約が存在するものの、全部又は一部が未充足の履行義務に関する情報は完全には捕捉できないことになる。例えば、既存の契約のうち、翌期に収益が認識される予

定の金額の分析や、当期の収益との比較から、期末時点で何年分の契約を既に有しているのかに関する分析等を行うには不十分であり、当該情報の有用性が限定的となる可能性がある。

16. IFRS 第 15 号で示されているように、残存履行義務の注記は、長期の請負契約を有している事業を有する企業を評価するにあたって重要な情報であると考えられる。そのような企業においては、仮に当初の予想期間が 1 年以内の契約も含めて注記することが有用な情報を提供することになると考えられる。したがって、第 121 項(a)の実務上の便法を認めず、当初の予想期間が 1 年以内の契約に含まれる履行義務についても注記を求めることも考えられる。
17. 一方、本資料第 5 項に記載したように、すべての企業に対して、また、すべての契約について残存履行義務の注記を要求することについて、実務上の負担を懸念する意見が寄せられている。第 121 項(a)の実務上の便法を導入した場合、特に短期の受注に応じて商品又は製品を出荷した時点で収益を認識するようなビジネスモデルを主とする企業にとっては、実務負担の大幅な軽減になると考えられる。
18. 以上の点を考慮すると、残存履行義務の注記を収益認識会計基準に含めるにあたっては、IFRS 第 15 号第 121 項(a)と同様の、当初の予想期間が 1 年以内の契約に含まれる履行義務に関する実務上の便法を設けることが考えられるがどうか。また、本資料第 25 項以降で検討しているように、履行義務の注記を補足するための情報として、実務上の便法を用いた場合の注記情報を求めることが考えられるがどうか。

(その他の実務上の便法)

IFRS 第 15 号第 121 項(b)の実務上の便法

19. IFRS 第 15 号では、残存履行義務の注記に関して、当初の予想期間が 1 年以内の契約に関する実務上の便法(第 121 項(a))のほかに、B16 項に従って認識している履行義務についても残存履行義務の注記を行わなくてもよいとする実務上の便法が設けられている(第 121 項(b))。IFRS 第 15 号 B16 項と同様の定めが収益認識会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「収益認識適用指針」という。)第 19 項にあるため、IFRS 第 15 号第 121 項(b)の実務上の便法を収益認識会計基準に含めるかどうかの問題となる。
20. 収益認識適用指針第 19 項の定めは、一定の期間にわたって充足される履行義務の進捗度の測定にあたって、原則どおり、契約で約束した財又はサービスとの比率に基づいて現在までに移転した財又はサービスを測定するのではなく、実務上の便法

として、現在までに企業の履行が完了した部分に対する顧客にとっての価値に直接対応する対価の額を顧客から受け取る権利を有している場合（例えば、提供したサービスの時間に基づき固定額を請求する契約等）に、請求する権利を有している金額で収益を認識することを認めているものである。

21. 上記の状況においては、現在までに移転した財又はサービスの収益の測定において、契約の取引価格の総額を算定する必要はないものの、実務上の便法を含めない場合には、この注記のために取引価格の総額を算定することになる。このような契約において注記のために取引価格の総額を算定することの便益は限定的と考えられることから、収益認識会計基準においても、IFRS 第 15 号第 121 項(b)と同様の実務上の便法を含めることが考えられるかどうか。

米国会計基準で追加された実務上の便法

22. FASB による会計基準のコード化体系(FASB-ASC) Topic 606 においては、IFRS 第 15 号第 121 項(a)及び(b)の実務上の便法に加え、次のいずれかの条件を満たす変動対価についても、残存履行義務の注記を行わなくてもよいとする実務上の便法が設けられている（FASB-ASC 606-10-50-14A 項。文中の参照は、収益認識会計基準等の番号に変更している。）。

- (1) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ（収益認識適用指針第 67 項）
- (2) 収益認識会計基準第 72 項⁴の要件に従って、完全に未充足の履行義務（あるいは収益認識会計基準第 32 項(2)⁵に従って識別された単一の履行義務に含まれる 1 つの別個の財又はサービスのうち、完全に未充足の財又はサービス）に配分される変動対価⁶

なお、注記を行わなくてもよいとされているのは、変動部分についてのみであり、固定部分については適用されないとされている。

23. 米国会計基準において上記の実務上の便法が追加されたのは、IFRS 第 15 号第 121

⁴ 一定の要件を満たした場合に、変動対価及びその事後的な変動のすべてを、1 つの履行義務あるいは一連の別個の財又はサービスの定め（収益認識会計基準第 32 項(2)）に従って識別された単一の履行義務に含まれる 1 つの別個の財又はサービスに配分するとする定め。

⁵ 一連の別個の財又はサービスについて単一の履行義務とする定め。

⁶ ここでは、収益認識会計基準第 32 項(2)に従って識別された単一の履行義務に含まれる特定の別個の財又はサービスにのみ変動部分が配分されるような取引が想定される（収益認識会計基準第 72 項に従った変動対価の配分）。このような取引例として、IFRS 第 15 号 (ASU 2014-09) BC285 項では、ホテル管理サービスを 1 年間提供する契約（一連の別個の財又はサービスとして識別された単一の履行義務）で、稼働率の 2%を基礎として日々の対価が決定されるようなケースが挙げられている。この場合、日次で決定される変動対価は関連する別個のサービス（日々の管理サービス）に配分される。

項(b)の実務上の便法と同様に、収益の認識時点で変動対価の見積りが要求されていないものにつき、注記の目的で見積りが要求されることになることを回避するためであるとされている。

24. これらについても IFRS 第 15 号第 121 項(b)の実務上の便法と同様に、注記のみのために収益の認識時点で要求されていない見積りを行うことを求めないように、実務上の便法を収益認識会計基準に含めることが考えられるがどうか。

(実務上の便法を適用した場合の注記)

25. 実務上の便法については、実務上の負担を考慮して設けているものであり、実務上の便法を利用している企業とそうでない企業との比較可能性を担保し、残存履行義務の注記において開示されている金額の理解に役立つよう、実務上の便法を利用した場合の注記を要求することが考えられる。
26. これについて、本資料第 24 項では、米国会計基準を参考とした実務上の便法を設けることも提案しており、米国会計基準で定められている注記もあわせて考慮することが考えられる。
27. IFRS 第 15 号及び米国会計基準における残存履行義務の注記において実務上の便法を使用した場合に要求されている注記は、それぞれ次のとおりである。

【IFRS 第 15 号】

122 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）。

【Topic 606】（参考として IFRS 第 15 号の項番号を（¶X）として記載している。またハイライト部分は米国会計基準においてのみ要求されている開示である。）

606-10-50-15 企業は 606-10-50-14 項（¶121）から 606-10-50-14A 項（¶該当なし）におけるいずれの便法を適用しているかを注記しなければならない。また、606-10-50-14 項（¶121）から 606-10-50-14A 項における便法を使用している企業は、

履行義務の内容、残存する契約の存続期間（606-10-25-3 項（¶11）参照）、及び 606-10-50-13 項（¶120）に従って開示される情報から除外された変動対価の記載（例えば、変動性の内容及び当該変動性がどのように解消されるのか。）を注記しなければならない。この情報には、606-10-50-13 項（¶120）に従って開示される情報から除外された残存履行義務について、財務諸表利用者が理解できるような十分に詳細な情報を含めなければならない。さらに、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、606-10-50-13 項（¶120）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（606-10-32-11 項から 606-10-32-13 項（¶56 から 58）参照）。

28. 本資料においては、残存履行義務の注記に関して、米国会計基準に基づく実務上の便法を含め、収益認識会計基準に含めることを提案している。残存履行義務の注記に含まれていない取引の概要を理解することが、残存履行義務の注記情報を理解するのに役立つと考えられるため、残存履行義務の注記において実務上の便法を適用した場合には、IFRS 第 15 号に基づく注記も包含している、米国会計基準に基づく注記を基礎として注記の定めを設けることが考えられるかどうか。
29. また、この注記を会計方針⁷として記載することを求めるかどうかは今後検討する予定であるが、この注記は、残存履行義務の金額（すなわち、当期末時点で未充足（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）を補足する情報であり、残存履行義務の金額とあわせて開示することが当該注記を理解するうえで不可欠であると考えられる。
30. したがって、現時点においては、残存履行義務の注記において認めている実務上の便法に関する注記について、他の残存履行義務の注記とあわせて個別の注記として記載することが考えられるかどうか。
31. これらを踏まえた文案は、次のとおりである。

【文案の記載にあたって】

1. 文章の表現については、IFRS 第 15 号又は Topic 606 の日本語訳と同一のもの

⁷ 「会計方針」とは、企業が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（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(1)）。会計基準等に代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合については、重要な会計方針の注記の省略が認められているものと考えられる。

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 IFRS 第 15 号に追加して定めた部分を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。

（文案）

注記事項

（残存履行義務に配分した取引価格）

1. 既存の契約から翌期以降に認識することが見込まれる収益の金額及び時期について理解できるよう、残存履行義務に関して次の事項を注記する。（¶ 120）
 - (1) 当期末時点で未充足（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
 - (2) (1)（¶ 120(a)）に従って注記した金額を、企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかについて、次のいずれかの方法で注記する。
 - ① 残存履行義務の残存期間に最も適した期間による定量的情報を使用した方法
 - ② 定性的情報を使用した方法
2. 履行義務が次のいずれかに該当する場合には、前項（¶ 120）の注記は要しない。（¶ 121）
 - (1) 当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である。
 - (2) 履行義務の充足から生じる収益を適用指針第 19 項（¶ B16）に従って認識している。
 - (3) 次のいずれかの条件を満たす変動対価
 - ① 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ
 - ② 第 72 項（¶ B85）の要件に従って、完全に未充足の履行義務（あるいは第 32 項(2)（¶ 22(b)）に従って識別された単一の履行義務に含まれる 1 つの別個の財又はサービスのうち、完全に未充足の財又はサービス）に配分される変動対価
3. 前項に定める方法を使用している場合には、次の事項を注記する。
 - (1) 使用している方法及び当該方法を使用している履行義務の内容
 - (2) 残存する契約の存続期間（第 21 項参照）
 - (3) 第 1 項（¶ 120）に従って注記した情報から除外された変動対価の概要（例

例えば、変動対価の内容及び変動対価がどのように解消されるのか)

- (4) 取引価格に含まれない変動対価の額など、顧客との契約からの対価の中に取引価格に含まれず、したがって第1項(¶120)に従って開示した情報に含まれないものがある場合にはその旨及び内容(第54項(¶56-58)参照)。(¶122)

以 上