

プロジェクト 収益認識

項目 【検討項目 3-2】収益認識に関する注記の定め

本資料の目的

1. 本資料では、審議事項(2)-1 にお示ししている特に審議する項目（検討項目）のうち、「【検討項目 3-2】収益認識に関する注記の定め」に関連するコメントを検討することを目的としている。

公開草案の提案

2. 公開草案では、注記事項の検討を進めるにあたっての基本的な方針として、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本会計基準改正案に含める。また、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本会計基準改正案に含める。
 - (2) 企業の実態に応じて個々の注記事項の開示の可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しないことができることを明確にする。
3. また、上記の基本的な方針のもと、公開草案においては、顧客との契約から生じる収益に関する情報を注記するにあたっての包括的な定めとして開示目的「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」を設けることを提案するとともに、開示目的を達成するための収益認識に関する注記として、次の項目を示すことを提案した。
 - (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
 - (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
4. 本資料で検討する「個別の注記事項」の検討に関連する質問項目は次のとおりである。

質問 3（注記事項に関する質問）

（質問 3-4）収益認識に関する注記の定めに関する質問

本公開草案の収益認識に関する注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

個別の注記事項に関連して寄せられたコメント

（収益の分解情報及び履行義務に配分した取引価格）

5. 個別の注記の定めに関する提案内容を支持する意見として、次の意見が寄せられている。
 - (1) 同意する。
 - (2) 収益の分解情報に関する提案に同意する。財務諸表の利用者はセグメント単位で収益を分析するのが一般的であり、[開示例 1] 収益の分解情報で示された様な、セグメント別の売上高と収益の分解情報を関係付けた注記は有用性が極めて高く、大歓迎である。収益の分解情報の開示内容を充実するためには、どの様な情報を注記すれば解り易く有用かについて、財務諸表の利用者と企業が建設的な対話を重ね、開示内容の充実を図っていくことが必要であろう。
6. 一方、個別の注記事項に関連して、主に次の点について見直しを求める意見が寄せられた。

以下に示す注記に関しては、改めて社会全体としてのコスト・ベネフィットを考慮した上で、開示規定を検討していただきたい。

● 収益の分解情報

現行のセグメント情報の開示は、経営上の意思決定や業績評価のために使用する情報を開示しており、財務諸表利用者の理解に役立っていると考えられる一方で、海外投資家も含めてそれ以上の情報開示を求められることはない。セグメント情報よりも詳細な収益の分解情報の開示は、情報収集やシステム投資のコストを超えるベネフィットがあるとは考えられない。また、分解における区分についても、各企業固有の要因に由来するため、定義していない。そのため、各企業で異なる分解基準に基づいた情報開示では、比較可能性の観点からもその有用性・必要性は不明瞭である。よって、開示項目として追

加すべきではない。

- 残存履行義務に配分した取引価格

残存履行義務に配分した取引価格は、あくまで当期末に把握している翌期以降に発生するであろう収益の額であり、翌期以降の収益およびキャッシュ・フローの額の一部でしかない。加えて、実務上の便法を適用した場合、将来の収益に関する情報が完全には開示されないことから、将来の収益を予測する上での有用性はさらに限定的であると考ええる。また、会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を、財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備(グループ全体の実績把握、内部取引消去が可能な仕組み)が必須であり、多大なコストが発生することとなるため、コスト・ベネフィットの観点から同意しない。仮にシステム面の整備がなされたとしても、未確定の履行時期を年別に区分する財務諸表作成者側の恣意性の排除が難しく、財務諸表作成者・監査人双方にとって、その正当性を検証する負荷が大きくなると考えるため、同意しない。

第 80-24 項の開示要求(残存履行義務の注記を記載しない場合の開示)、特に(2)「履行義務の残存期間」の開示は、IFRS 第 15 号では求められておらず、削除すべきである。

- 開示例

収益の分解情報と残存履行義務に配分した取引価格の注記自体の有用性が乏しいと考えるため、同意しない。例えば、[開示例 2-1]の 2. (2)の開示については、多くの件数がある可能性があり、このような開示(特に残存する契約期間)を求めることは、作成者に多大な負担をかけることになり、非現実的である。

収益の分解情報に関する事務局対応案

(セグメント情報よりも詳細な収益の分解情報の開示は、費用対効果がないとのご意見について)

7. IFRS 第 15 号の結論の背景は、セグメント情報と収益の分解情報の関係について、次のように説明している。

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。一部の企業がセグメント情報の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、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 号における分解表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調整するのを助けるための十分な情報を必ずしも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て、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。

8. 前項のポイントは次のとおりである。

- (1) 収益の分解情報の目的とセグメント情報の目的は異なる。
 - (2) 収益の分解情報とセグメント情報の関係を示すことを要求しているのは、収益の分解情報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を理解することも不可欠であると考えられたためである。
 - (3) 収益の分解情報は IFRS 第 15 号に従って認識した金額に基づいて開示するのに対し、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。
 - (4) セグメント開示において提供されている収益に関する情報が IFRS 第 15 号の収益の分解情報に関する要求事項を満たしていて、それらの収益に関する開示が IFRS 第 15 号における認識及び測定 of 要求事項に基づいている場合には、セグメント情報をもって収益の分解情報に代えることができる。
9. 本公開草案の提案は、IFRS 第 15 号にならったものであり、前項(4)に該当する場合には、本公開草案においても、セグメント情報に追加して開示をする必要はない。一方、前項(4)に該当しない場合には、開示を行う有用性があると考えられるかどうか。

（異なる分解基準に基づいた情報開示では、比較可能性の観点から有用性・必要性が不明瞭であるのご意見について）

10. IFRS 第 15 号の結論の背景は、収益の分解情報について分解基準を定めなかったことについて、次のように説明している。

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が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。

11. 前項のとおり、IFRS 第 15 号（及び Topic 606）の収益の分解情報は、企業固有又は業種固有の情報を開示することを目的としたものであり、比較可能性を追求したものではないものと考えられる。

残存履行義務の注記に関する事務局対応案

（翌期以降の収益およびキャッシュ・フローの額の一部でしかなく、有用性がないのご意見について）

12. IFRS 第 15 号の結論の背景は、残存履行義務の注記を求めることとした理由について、次のように説明している。

BC348 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しての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しての趨勢

(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

BC351 多くのコメント提出者（大部分の作成者を含む）は、こうした情報を財務諸表において開示することを要求するという両審議会の決定に反対した。それらのコメント提出者は、次のように、さまざまな反対理由を強調した。

(a) 開示が、作成と監査が困難でコストのかかるものとなる。現行の会計システムは、これらの要求されている情報（残存履行義務の充足の時期のスケジューリングに関する情報を含む）を追跡して捕捉するようには設計されていないからである。

(b) この開示で提供される情報は、誤って解釈される可能性がある。企業の事業の内容によっては、この開示は、企業の潜在的な将来の収益の比較的小さな部分集合のみを目立たせる場合もあるためである。さらに、この開示に含まれる情報は、将来の取消可能な未履行契約が開示の範囲から除外されているため、企業がこれまで受注残の開示に含めていた情報よりも少なくなる可能性がある。

(c) この情報は将来予測的な性質のものであると思われるので、財務諸表注記において表示すべきではない。

BC352 開示要求を再審議した際に、開示ワークショップで受けたフィードバックを考慮に入れて、両審議会は、残存履行義務に関する情報を開示するという要求は、企業に重大な増分コストを課すものではないはずだと考えた。企業はすでに収益認識の要求事項によって、取引価格を算定して残存履行義務に配分することを要求されているからである。それでも、両審議会は、作成コストに関する作成者の懸念に次のように対処することを決定した。

(a) 開示の範囲を限定するための実務上の便法の提供（IFRS 第 15 号の第 121 項参照）。両審議会は、IFRS 第 15 号の第 121 項(a)における実務上の便法を含めることにより、開示の作成の負担が軽減される一方、財務諸表利用者にとっての情報の有用性は著しく低下しないと考えた。これは、利用者が、残存履行義務に関する情報は、契約が長期である場合に彼らにとって決定的に重要であると述べ

たからである。さらに、IFRS 第 15 号の第 121 項(b)における実務上の便法を含めることにより、それらの履行義務（すなわち、企業が現在までに完了した履行に直接対応する対価に対する権利を企業が有している履行義務）に係る進捗度の測定に関して、IFRS 第 15 号の B16 項が企業に提供している救済が維持されることになる。両審議会が、範囲を具体的に限定するのではなく、実務上の便法を提供したのは、一部の作成者が、残存履行義務のすべてを開示に含めることを選択できるようにすれば、会計システム及びプロセスの観点から、要求事項に準拠することがより容易となるとコメントしたからである。

- (b) 企業が残存履行義務をいつ充足すると見込んでいるのかの開示についての規範的アプローチの削除(IFRS 第 15 号の第 120 項参照)。当初、両審議会は、企業は残存履行義務をいつ充足すると見込んでいるのかを決定する際に規範的なアプローチに従うべきだと提案していた（すなわち、残存履行義務を 1 年の期間幅で予定表にした定量的な開示を要求することによって）。しかし、多くのコメント提出者がこの提案に反対した。規定された期間幅の硬直的な性質により、収益認識の時期について存在し得ない程度の正確性が暗示され、さらに、作成のコストを増大させることになるという根拠によるものである。このフィードバックに対応して、両審議会は、企業がこうした情報を、残存履行義務の存続期間に最も適した期間幅（すなわち、必ずしも 1 年の期間幅ではない）で定量的に表示するか、又は定性的情報を使用して表示する（あるいはその両方）を認めることを決定した。

BC353

一部の財務諸表利用者は、企業の残存履行義務として開示される金額と企業の契約負債との間の関係について、より多くの情報を提供することも求めた（契約負債は、企業が顧客に対する履行義務を充足する前に顧客から対価を受け取る場合に生じる）。これは、残存履行義務のうち現金を受け取っている金額は、重要な情報であるからである。しかし、両審議会は、契約負債は、残存履行義務に配分された取引価格として開示される金額の部分集合であり、IFRS 第 15 号の第 116 項(a)がすでに契約負債残高の開示を要求していることに留意した。したがって、両審議会は、これ以上の開示を要求すべきではないと決定した。

13. 前項のポイントは次のとおりである。

- (1) 「受注残」に関する情報はこれまで、長期契約に関して有用とされてきたが、共通の定義がないことが問題となってきた。
 - (2) IFRS 第 15 号は、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情報を提供するよう、残存履行義務に関する注記を求めることとした。
 - (3) しかし、作成者からコスト等に関する懸念が聞かれたため、実務上の便法を認めることとした。実務上の便法により、作成者の負担が軽減される一方、利用者にとっての情報の有用性は著しく低下しないと考えた。
14. 「残存履行義務に配分した取引価格は、あくまで当期末に把握している翌期以降に発生するであろう収益の額であり、翌期以降の収益およびキャッシュ・フローの額の一部でしかない」とのご指摘は、そのような面もあると考えられるが、IFRS 第 15 号 BC348 項にあるとおり（本資料第 12 項参照）、多くの利用者は、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、収益についての分析において有用であると考えている。
 15. この点、この情報が IFRS 第 15 号においてどのように有用となるのかは明記されていないが、期末時点において保有する契約に関する情報は、企業の将来の収益の不確実性の程度を評価する上で有用であると考えられる。すなわち、期末時点において契約を保有している場合には、当該契約に含まれる履行義務を履行することによって収益が認識されるのに対し、契約を保有していない場合、契約を獲得する活動が必要となることから、この両者では、収益が認識される不確実性が大きく異なるものと考えられ、利用者による将来キャッシュ・フローの予測も異なるものと考えられる。
 16. 「実務上の便法を適用した場合、将来の収益に関する情報が完全には開示されないことから、将来の収益を予測する上での有用性はさらに限定的である」とのご指摘についても、そのような面もあると考えられるが、IFRS 第 15 号 BC352 項にあるとおり（本資料第 12 項参照）、実務上の便法は、作成者のコストに関する懸念に対応したものであり、IASB は、利用者にとっての情報の有用性は著しく低下しないと考えたとしている。すなわち、この情報は、契約が長期である場合に重要であるため、短期である場合の情報を開示しないことを認めたものと考えられる。

(多大なコストが発生することとなるため、費用対効果の観点から同意しないとのご意見について)

17. IFRS 第 15 号 BC352 項にあるとおり (本資料第 12 項参照)、IASB は、IFRS 第 15 号の注記項目は、作成者のコストを考慮して定めたものであるとしている。現在、各国において開示されているなか、我が国特有の事情がない限り、我が国企業のみ、コストを理由に開示できないとすることは難しいと考えられる。

(残存履行義務に関する注記・まとめ)

18. 以上により、残存履行義務に関する注記は日本基準においても求めるべきであると考えられるかどうか。

(残存履行義務の注記に含まれていない履行義務に係る注記)

19. 会計基準改正案第 80-24 項の開示要求 (残存履行義務の注記を記載しない場合の開示)、特に (2) 「履行義務の残存期間」の開示は、IFRS 第 15 号では求められておらず、削除すべきであるとの意見が寄せられている。

【会計基準改正案】

80-22. 次のいずれかの条件に該当する場合には、前項の注記（事務局注：残存履行義務に配分した取引価格）を記載しないことができる。

- (1) 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。
- (2) 履行義務の充足から生じる収益を適用指針第19項に従って認識している（適用指針[開示例2-1]）。

- (3) 次のいずれかの条件を満たす変動対価である。
 - ① 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ（適用指針第67項）
 - ② 第72項の要件に従って、完全に未充足の履行義務（あるいは第32項(2)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

80-24. 第80-22項のいずれかの条件に該当するため、第80-21項に従って注記した情報に含めていないものがある場合には、次の事項を注記する（適用指針[開示例2-1]）。

- (1) 第80-22項のいずれの条件に該当しているか、及び当該条件を適用している履行義務の内容
- (2) 履行義務の残存期間（第21項参照）
- (3) 第80-21項に従って注記した情報に含めていない変動対価の概要（例えば、変動対価の内容及びその変動性がどのように解消されるのか）

（注）

上記のうち、青の点線で囲った部分は、主にIFRS第15号及び会計基準のコード化体系(FASB-ASC) Topic 606の両方に基づくもの、緑の実線で囲った部分は、Topic 606のみに基づくものである。

20. 本資料第19項の会計基準改正案第80-22項のうち、(1)及び(2)はIFRS第15号及びTopic 606の両方に含まれている実務上の便法である。一方、第80-22項(3)は、Topic 606にのみ追加で設けられたものであり、公開草案においては実務負担の軽減を図るためにTopic 606を参考にIFRS第15号に追加して取り入れることを提案した。
21. IFRS第15号は、本資料第19項の会計基準改正案第80-22項のうち、(1)又は(2)の実務上の便法を適用した場合、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ものがあるかどうかを注記

することを要求しており、本資料第 19 項の会計基準改正案第 80-24 項の(1)と同様の注記を要求している。一方、Topic 606 は、本資料第 19 項の会計基準改正案第 80-22 項の(1)から(3)のいずれの実務上の便法を適用した場合であっても、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、本資料第 19 項の会計基準改正案第 80-24 項の開示を要求している。

22. 公開草案においては、Topic 606 の開示にならい、本資料第 19 項の会計基準改正案第 80-22 項のいずれの実務上の便法を適用した場合であっても、本資料第 19 項の会計基準改正案第 80-24 項の(1)から(3)の開示を要求することを提案した。
23. ここで、会計基準改正案第 80-24 項(1)に定める、いずれの実務上の便法を適用しているか、また、当該実務上の便法を適用している履行義務の内容については、IFRS 第 15 号をもとに実務上の便法を追加していることもあり、残存履行義務の注記に含まれていない履行義務の性質を理解するうえで不可欠な情報であると考えられる。
24. 一方、会計基準改正案第 80-24 項(2)に定める「履行義務の残存期間の注記」については、IFRS 第 15 号においては求められていない。このため、特に、多数の契約において適用が見込まれる、会計基準改正案第 80-22 項(1)に定める「当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である」履行義務について、残存履行義務の金額及び履行義務が充足される期間の把握が IFRS 第 15 号では求められていないにも関わらず、日本基準においては残存履行義務の期間を把握することが求められることになり、実務上の負担が生じると考えられる。また、会計基準改正案第 80-24 項(3)については、会計基準改正案第 80-22 項(3)に定める変動対価を有する契約に対してのみ適用されるものである。
25. 以上の議論を踏まえ、会計基準改正案第 80-24 項(2)及び(3)については、米国会計基準 (Topic 606) から追加した便法 (すなわち、会計基準改正案第 80-22 項(3)の実務上の便法) を適用している場合にのみ注記するよう、公開草案の提案を修正することが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

個別の注記事項に関する事務局の提案についてご意見をいただきたい。

以 上