



# 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（3）

## 注記に関する重要な定めとチェックリスト

### 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点

(1)	期末注記の3つのポイント
(2)	「企業の実態」にもとづく注記の検討とポジション・ペーパー
(3)	注記に関する重要な定めとチェックリスト
(4)	日本基準によるIFRS任意適用企業の注記事例分析

次回以降は、[順次公開予定](#)

(1)では、収益認識における期末注記の3つのポイントを、次の「相違点」という切り口で解説し、(2)では、そのうち【相違点2】から導かれる最も重要なポイント（「企業の実態」にもとづく注記の検討）を解説しました。

【相違点1】 四半期注記との違い

【相違点2】 従来の開示実務との違い

【相違点3】 早期適用企業及びIFRS任意適用企業との違い

今回は、これらを踏まえて、収益認識基準等の重要な開示（表示と注記）の定めを確認し、注記項目ごとの理解のポイントを解説します。また、「令和2年度 有価証券報告書レビューの審査結果及び 審査結果を踏まえた留意すべき事項」（令和3年4月8日：金融庁企画市場局）のうち、IFRS任意適用企業の収益認識の開示に関する改善提案事項を紹介します。

なお、本文は5分程度の短い時間で一読いただけるようにしており、図表を使って読者の理解が深まるように工夫しています。

#### 【凡例】

収益認識基準、会計基準、基準：企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」

適用指針、指針：企業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」

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（3）

### 1. 収益認識の開示の定めチェックリスト（本稿末 [資料]）

四半期注記と比較して、期末注記は項目が増加するため、まず、収益認識基準等の開示の定めのうち、期末の開示項目ごとに重要な定めを確認します。

重要な定めは、収益認識基準等の結論だけでなく、「結論の背景」にも記載されているため（基準163、167、168、180、205、指針190、191、192等）、注記作成の実務で、読者が重要な基準の定めを漏れなく確認できるような、重要な定めチェックリストがあれば役立つと思います。

また、収益認識基準等では、「開示目的」という考え方が導入されており、何をどのように開示するかの判断が企業に求められるため、他社の注記例を一見しても、なぜ（どの定めや判断にもとづいて）当該注記が行われているのか端的に判明しない場合もあり得ます。したがって、会計基準等の重要な定めを明らかにしておくことは、自社の開示を検討するうえでは勿論、他社の注記例を参考にする場合にも有用です。

このような趣旨で本稿末の [資料] を作成しています。自社の開示を検討する際や、他社の開示例を理解する（根拠となる定めや判断を推察する）際に、[資料] を活用していただければ幸いです。

重要な会計方針として記載することが要求される2項目以外については、前述のとおり「開示目的」に照らして何をどのように記載するかの判断が各企業に求められます。本稿末の [資料] では、収益認識の開示実務で特徴的な定め、すなわち、企業に判断が求められる定めをハイライトしています。各定めの詳細は、適宜、基準又は指針の原文を確認してください。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

なお、注記項目ごとの理解のポイントは、以下のとおりです。

全般的事項	
<input type="checkbox"/>	従来の実務と異なり、「開示目的」という新しい考え方が導入されている。
<input type="checkbox"/>	企業の実態に応じて、企業自身が「開示目的」に照らして注記事項の内容を決定することとされている（「開示目的」に照らして重要性が低いと認められる注記事項は、記載しないことができる）。
1. 重要な会計方針	
<input type="checkbox"/>	重要な会計方針として、少なくとも開示すべき項目が、2つ定められている。
<input type="checkbox"/>	2項目以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記する（下記2. 「(2) 収益を理解するための基礎となる情報」参照）。
2. 収益認識に関する注記	
(1) 収益の分解情報	
<input type="checkbox"/>	四半期ごとの開示が必要である。
<input type="checkbox"/>	セグメント情報との関係が分かるようにする必要がある。
<input type="checkbox"/>	分解の区分は、決算説明会資料等や指針が定める7つの例示を参考に決定する。
(2) 収益を理解するための基礎となる情報	
<input type="checkbox"/>	5つのステップごとに、注記事項の例が定められている。
<input type="checkbox"/>	ステップ1、2の「主要な事業における主な履行義務の内容」と、ステップ5の「当該履行義務を充足する時点」が、すくなくとも重要な会計方針とすべき内容とされている。
(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	
i. 契約資産及び契約負債の残高等	
<input type="checkbox"/>	増減表形式での注記は求められず、残高等を注記する。
<input type="checkbox"/>	ただし、当期に認識した収益額のうち期首契約負債残高に含まれていた額、当期中の契約資産及び契約負債残高の重要な変動、過去に充足（又は部分的に充足）した履行義務から当期に認識した収益金額（取引価格の変動等）等も開示する必要がある。
ii. 残存履行義務に配分した取引価格	
<input type="checkbox"/>	期末時点で未充足（又は部分的に充足）の履行義務に配分した取引価格の総額を注記する。
<input type="checkbox"/>	また、当該金額の収益認識見込み時期も、期間による定量的情報、又は定性的情報（不確実性が高いため、合計金額と期間の概要を文章で説明する場合等）で注記する。
<input type="checkbox"/>	実務上の負担を考慮して様々な便法が認められているため、その採用の可否を検討する必要がある。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（3）

### 2. 金融庁の有価証券報告書レビューの審査結果

金融庁が毎年実施する有価証券報告書レビューでは、IFRS任意適用企業におけるIFRS第15号の開示が、令和2年度の重点テーマ審査の一つとされ、その結果が令和3年4月8日に公表されています。日本基準の期末開示においても大いに参考になると思われますので、その概要を紹介いたします。

前回『「企業の実態」にもとづく開示の検討とポジション・ペーパー』で、「主要な事業における主な履行義務の内容」と「当該履行義務を充足する通常の時点」を例示として取り上げたのは、レビュー結果の報告において、「主要な履行義務に関する情報」と「履行義務の充足時期」が、改善提案事項の延べ件数の1位と2位であったこともその理由の一つです。

報告で提案された全般的な留意事項の概要は以下のとおりです。なお、内容の一部は日本基準に読み替えており、また、提案の趣旨に照らして筆者が一部事例を追加しています。

項目	内容	備考
一貫性のある開示	個々の開示内容は基準に従った開示と考えられる一方、項目間の関係性を読み取れない事例が見られた。個々の開示要求に対する形式的な対応にとどまらず、関連する開示が全体として開示目的を達成するための十分な情報となっているか検討することが求められる。	（日本基準に読み替えた場合の改善の余地があると考えられる例） <ul style="list-style-type: none"><li>履行義務に関する情報の説明と「収益の分解区分」の区分が異なる。</li><li>履行義務に関する情報とそれが「契約資産及び契約負債の残高等」に与える影響の関係性が明確ではない。また、どの履行義務と関連する「契約資産及び契約負債の残高等」であるかが明確ではない。</li></ul>
開示の要否の判断	基準で求められている開示を省略しているが、開示を省略する理由として適切ではない事例があった。	（適切でない事例） <ul style="list-style-type: none"><li>特殊な履行義務ではないため</li><li>業界慣行に従い処理しているため</li></ul>
重要性の判断	重要性の判断は開示目的と共に考慮すべきであり、重要性がないとして要求されている開示を省略する際には、その省略によって開示目的の達成に必要な情報の理解も困難になっていないかどうか検討することが求められる。 また、重要性が乏しい事項について、開示されている定量的情報等からその旨を読み取ることができない場合は、重要性が乏しいことが分かるように簡潔な説明を加えることも有用と考えられる。	（留意すべき具体例） <ul style="list-style-type: none"><li>企業に対する顧客の支払条件の影響を受ける重要な金融要素の有無</li><li>「残存履行義務に配分した取引価格」における取引価格に含まれない変動対価の額等、取引価格に含めていない金額（基準80-23）</li></ul>

また、項目別の留意事項も報告されており、それらは、IFRS第15号の定めを関連する日本基準の定めに読み替え、【留】と付記して本稿末 [資料] に記載しています。関連する日本基準と一緒にご一読いただければ、期末注記の検討に役立てていただけたと思います。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### 2. 金融庁の有価証券報告書レビューの審査結果

本稿で解説したとおり、収益認識の注記は、企業の判断にゆだねられている部分が多く、収益認識の会計処理の検討とは別物と考えたほうがよいと思います。ただ、全く別物かというところではなくて、会計処理の検討を踏まえて期末の注記を検討することになります。そのエッセンスを解説するためには、先行企業の開示事例の分析が最適であると考えました。

また、開示事例の分析は、数少ない2020年改正会計基準の早期適用企業よりも、IFRS任意適用企業を対象としたほうが、実務上効率的で効果的ですが、その際には、IFRS第15号と日本基準の開示の定めの違いに留意が必要です。

次回以降の日本基準によるIFRS任意適用企業の注記事例分析は、本稿末 [資料] を参照しながらご覧いただければ幸いです。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (1/8)

項目	開示に関する主要な定め			チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	チェック項目	
1. 表示				
	78-2		損益計算書上、顧客からの契約から生じる収益とそれ以外の収益を区分表示するか、または前者を注記する。基準80-10参照。	
	156		基準78-2の顧客との契約から生じる収益は、基準3(1)から(7)を除く顧客との契約から生じる収益である。	
		104-2	顧客との契約から生じる収益の損益計算書科目は、売上高、売上収益、営業収益等である。	
	78-3		損益計算書上、重要な金融要素の影響（受取利息または支払利息）を区分表示する。	
	79		貸借対照表上、適切な科目により、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を表示する。 契約資産と顧客との契約から生じた債権を区分表示しない場合は、それぞれの残高を注記する。	
	150-2		個々の契約から生じた契約資産と契約負債は純額表示するが、その結果として認識された複数の契約から生じた契約資産と契約負債は相殺表示しない。	
		104-3	契約資産の貸借対照表科目は、契約資産、工事未収入金等である。 契約負債の貸借対照表科目は、契約負債、前受金等である。 顧客との契約から生じた債権の貸借対照表科目は、売掛金、営業債権等である。	
		105	返品資産は返金負債と相殺表示しない。	
		106	工事損失引当金は、貸借対照表の流動負債の区分に、その内容を示す科目をもって表示する。また、当該工事損失引当金の繰入額は、損益計算書の売上原価として表示する。なお、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とともに計上されることとなる場合には、貸借対照表の表示上、相殺して表示することができる。	
		106-2	受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて前項の定めを適用する。	

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (2/8)

項目	開示に関する主要な定め			チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	チェック項目	
2. 注記事項				
(1) 重要な会計方針の注記				
	80-2		重要な会計方針として、少なくとも以下の項目を注記する。 (1) 主要な事業における主な履行義務の内容 (基準80-14参照) (2) 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) (基準80-18(1)参照)	
	80-3		前項の項目以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記する。	
	163		充足と認識の時点が異なる場合 (出荷基準等の取扱い等) は、認識の時点に記載する。	
	165		注記した内容を変更する場合は、会計方針の変更に該当するか否かの検討が必要になる。	
(2) 収益認識に関する注記				
(開示目的)	80-4		開示目的とは、「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。	
	80-5		開示目的を達成するため、収益認識に関する注記として、次の項目を注記する。 (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 (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 ただし、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる。	
	167		3つの注記項目は、開示目的との関係でIFRS第15号の項目を再分類したものであり、その具体的な注記事項は「最低限の注記のチェックリスト」として用いられることを意図したものではない。	
	168		定性的な要因と定量的な要因の両方を考慮する。ただし、定量的な要因のみで判断した場合に重要性がないとは言えない場合であっても、開示目的に照らして重要性に乏しいと判断される場合もある。	
	80-6		有用な情報を考慮したうえで注記は集約又は分解する。	
	80-7		基準80-10～80-24の注記事項の区分にしたがって注記事項を記載する必要はない。	
	170		企業の収益及びキャッシュ・フローを理解するために適切であると考えられる注記の体系・記載方法としては、収益の分解情報の区分と関連付けた履行義務に関する情報等の記載がある。	
	80-8		重要な会計方針の注記として注記している内容は、収益認識に関する注記としては省略することができる。	
	80-9		財務諸表上の他の注記事項として注記している場合、収益認識に関する注記は当該他の注記を参照することができる。	
	172		収益認識に関する注記を財務諸表における他の注記事項に含めて記載している場合としては、セグメントの区分が収益の分解情報の区分に合う場合や、セグメント情報に含めて収益の分解情報を示す場合がある。	

開示上、特に重要な判断が企業に求められる定めをハイライトしています。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (3/8)

項目	開示に関する主要な定め			チェック (担当者 /日付)																
	基準	指針	チェック項目																	
(収益の分解情報)																				
80-10			<p>収益の分解情報では、当期の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、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記する。</p> <p>【留】 履行義務に関する説明との関係性が明確になるように収益を分解する。また、必要に応じ、複数の種類の区分を使用することを検討する。</p> <p>【留】 その他の源泉から生じた収益の額を区分して開示する。その他の源泉から生じた収益の額に重要性がない場合でも、その旨を示す開示又は当該収益の額を開示する。基準78-2参照。</p>																	
80-11			<p>セグメント情報との関係を理解できる情報を注記する。</p> <p>【留】 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する。</p>																	
178			すべての要因ではなく、主要な要因に基づく区分が求められる。																	
106-3			収益分解の程度は、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定する。																	
106-4(1)(2)(3)			<p>収益の区分を検討する際には、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているか考慮する。</p> <p>(1)財務諸表外で開示している情報（決算発表、年次報告書等）</p> <p>(2)最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報</p> <p>(3)その他(1)(2)に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報</p>																	
106-5(1)~(7)			<p>収益を分解するための区分の例として次のものが挙げられる。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">区分例</th> <th style="text-align: center;">例</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1)財又はサービスの種類</td> <td>主要な製品ライン</td> </tr> <tr> <td>(2)地理的区分</td> <td>国又は地域</td> </tr> <tr> <td>(3)市場又は顧客の種類</td> <td>政府と政府以外の顧客</td> </tr> <tr> <td>(4)契約の種類</td> <td>固定価格と実費精算契約</td> </tr> <tr> <td>(5)契約の存続期間</td> <td>短期契約と長期契約</td> </tr> <tr> <td>(6)財又はサービスの移転の時期</td> <td>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</td> </tr> <tr> <td>(7)販売経路</td> <td>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</td> </tr> </tbody> </table>	区分例	例	(1)財又はサービスの種類	主要な製品ライン	(2)地理的区分	国又は地域	(3)市場又は顧客の種類	政府と政府以外の顧客	(4)契約の種類	固定価格と実費精算契約	(5)契約の存続期間	短期契約と長期契約	(6)財又はサービスの移転の時期	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	(7)販売経路	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	
区分例	例																			
(1)財又はサービスの種類	主要な製品ライン																			
(2)地理的区分	国又は地域																			
(3)市場又は顧客の種類	政府と政府以外の顧客																			
(4)契約の種類	固定価格と実費精算契約																			
(5)契約の存続期間	短期契約と長期契約																			
(6)財又はサービスの移転の時期	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																			
(7)販売経路	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																			
190			指針106-5(1)~(5)の収益の区分の例示は、チェックリスト又は網羅的なリストとして利用されることを意図したものではない。																	
191			<p>セグメント情報の売上高が、会計基準に基づいており、かつ、収益の分解情報として十分と判断される場合は、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はない。</p> <p>【留】 セグメント情報をもって収益の分解情報を開示する場合には、セグメント別収益の開示が基準80-10の趣旨を満たすものか確認する。</p>																	

開示上、特に重要な判断が企業に求められる定めをハイライトしています。

【留】 は、令和2年度の金融庁レビュー結果におけるIFRS第15号注記の項目別留意事項を、日本基準に読み替えて記載したものです。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (4/8)

項目	開示に関する主要な定め		チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	
(収益を理解するための基礎となる情報)			
	80-12		顧客との契約が、財務諸表の表示項目や他の収益認識に関する注記とどのように関連しているかを示す基礎となる情報として、次の事項を注記する。 (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
	180		単に本会計基準等における取扱いを記載するのではなく、企業の置かれている状況がわかるようにする。
契約及び履行義務に関する情報	80-13		収益として認識す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。この情報には、以下の事項が含まれる。 (1) 履行義務に関する情報 (2) 重要な支払条件に関する情報
	80-14		前項(1)に掲げる履行義務に関する情報を注記するにあたっては、履行義務の内容(企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容)を記載する。 また、例えば、次の内容が契約に含まれる場合には、その内容を注記する。 (1) 企業が他の当事者の代理人として行動する履行義務 (2) 返品、返金等の義務 (3) 財又はサービスに対する保証 【留】 主要な履行義務につき、企業が移転を約束した財やサービスの内容を企業固有の内容で具体的に説明する。 【留】 特に、サービスについては履行義務の充足時期についての説明を補足するため、より具体的な説明をする。 【留】 説明の詳細さについては他の注記(収益の分解等)の内容を考慮して決定する。 【留】 どの履行義務において、企業が代理人として行動しているかを明確に説明する。
	80-15		基準80-13(2)の重要な支払条件に関する情報を注記するにあたっては、例えば、次の内容を記載する。 (1) 通常の支払期限 (2) 変動対価の内容 (3) 変動対価の見積りの制限 (4) 重要な金融要素 【留】 通常の支払期限について、会社が一般的であると認識している情報であっても、財務諸表利用者が当該情報を読み取ることが出来るように具体的に説明する。 【留】 重大な金融要素や対価の金額の変動性について、重要性がないと判断した場合や該当事項がないと判断した場合でも、その旨を簡潔に開示する。
取引価格の算定に関する情報	80-16		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。例えば、次の内容を記載する。 (1) 変動対価の算定 (2) 変動対価の見積りの制限の評価 (3) 重要な金融要素に係る金利相当分の調整 (4) 現金以外の対価の算定 (5) 返品、返金等の義務の算定

開示上、特に重要な判断が企業に求められる定めをハイライトしています。

【留】は、令和2年度の金融庁レビュー結果におけるIFRS第15号注記の項目別留意事項を、日本基準に読み替えて記載したものです。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (5/8)

項目	開示に関する主要な定め		チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	
(収益を理解するための基礎となる情報)			
履行義務への配分額の算定に関する情報	80-17		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。 例えば、次の内容を記載する。 (1) 独立販売価格の見積り (2) 契約の特定部分への値引きや変動対価の配分
履行義務の充足時点に関する情報	80-18		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。 (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）（基準35～45参照） (2) 一定の期間にわたり充足される履行義務の場合（基準38と41～45参照） ・収益を認識するために使用した方法 ・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の場合（基準39,40参照） ・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 【留】 基準80-18(1)（企業が履行義務を充足する通常の時点）の開示のみでは、財務諸表利用者は、履行義務の充足の時期を決定する際に用いた判断まで読み取ることができないため、同項(2)(3)で要求されている判断に関する事項について、具体的に説明する（指針106-6、106-7等）。 【留】 履行義務の充足の時期を決定する際に用いた判断について理解が深まるように、基準80-14本文、同項(1)、指針106-6において要求されている履行義務に関する事項の開示を充実する。
		106-6	基準80-18(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）」には、例えば以下の時点が挙げられる。 ・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 ・請求済未出荷契約において履行義務がいつ充足されるか 【留】 主要な履行義務に関する充足時期につき、企業特有の内容を反映して具体的に説明する。 【留】 特に、サービスの提供や一定の期間にわたり充足する履行義務はさまざまな種類の契約が存在すると考えられるため、詳細に説明する。
	106-7	基準80-18(2)「収益を認識するために使用した方法」には、例えば以下が挙げられる。 ・使用したアウトプット法又はインプット法の記述 ・当該方法をどのように適用しているか（使用する指標等）	
本会計基準の適用における重要な判断	80-19		会計基準を適用する際に行った判断及び判断の変更のうち、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。

【留】は、令和2年度の金融庁レビュー結果において、IFRS第15号の開示について示された項目別の留意事項を日本基準に読み替えて記載したものです。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (6/8)

項目	開示に関する主要な定め		チェック項目	チェック (担当者 /日付)
	基準	指針		
(当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報)				
契約資産及び契約負債の残高等	80-20		履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるよう、次の事項を注記する。 (1) 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・期末残高(区分表示していない場合) (2) 当期認識した収益額のうち期首契約負債残高に含まれていた額 (3) 当期中の契約資産・契約負債残高の重要な変動 (4) 履行義務の充足の時期と通常の支払時期の関連とそれらの要因が契約資産・契約負債残高に与える影響  (また書き)過去の期間に充足(又は部分的に充足)した履行義務から、当期に認識した収益(例えば、取引価格の変動)がある場合には、当該金額を注記する。	
		192	基準80-20(3)「契約資産及び契約負債の残高の重要な変動」について、IFRS第15号と異なり、契約資産の減損は例示に含めない。  基準80-20また書きの例示として、原価回収基準(基準45)や、契約の初期段階における代替的な取扱い(指針99)を適用したことにより発生する影響も含める。	
		192	IFRS第15号と同様、表形式は求められておらず、残高等を注記する。ただし、基準80-20(2)(3)を把握するためには、表形式での作成が有効な場合がある。	
		106-8(1)~(4)	基準80-20(3)「契約資産及び契約負債の残高の重要な変動」の例としては、次のものが挙げられる。 (1)企業結合による変動 (2)以下のうち、対応する契約資産又は契約負債に影響を与えるもの ・進捗度の見積りの変更 ・取引価格の見積りの見直し(取引価格に含まれる変動対価の額が制限されるかどうかの変更を含む) ・契約変更等による収益に対する累積的な影響に基づく修正 (3)対価に対する権利が無条件となるまでの通常の間の変化 (4)履行義務が充足されるまでの通常の間の変化 なお、必ずしも定量的情報を含める必要はない	

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (7/8)

項目	開示に関する主要な定め			チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	チェック項目	
(当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報)				
残存履行義務に配分した取引価格	80-21		<p>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。</p> <p>(1) 期末時点で未充足（または部分的に充足）の履行義務に配分した取引価格の総額</p> <p>(2) (1)の金額の収益認識見込み時期（①または②の方法で）</p> <p>① 期間による定量的情報</p> <p>② 定性的情報</p> <p>【留】 残存履行義務に配分した取引価格に関して、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、定性的情報を使用した方法で説明する場合であっても、財務諸表利用者の将来予測に資する十分な詳細さで情報を提供する。</p>	
	80-22		<p>次のいずれかの条件に該当する場合には、前項の注記に含めないことができる。</p> <p>(1) 当初に予想される契約期間が1年以下の契約の履行義務の一部</p> <p>(2) 進捗度が時間当たり固定額請求 (アウトプット法の実務上の便法 指針19参照)</p> <p>(3) ①または②の変動対価</p> <p>① 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ</p> <p>② 完全に未充足の履行義務（あるいは一連の別個の財又はサービス（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（基準72参照）</p>	
	198		<p>基準80-22(1)の便法を採用するか否かは任意であり、有用な場合は1年以内の契約も含めて注記する。</p>	
	80-23		<p>顧客との契約から受け取る対価の額のうち、残存履行義務に配分した取引価格に含めておらず（変動対価の制限等）、結果として基準80-21の注記に含めていないものがある場合は、その旨を注記する。</p> <p>【留】 残存履行義務に配分した取引価格に関する開示に関して要求されている開示項目は、重要性がない若しくは該当事項がない場合にもその旨を簡潔に開示する。</p>	
	80-24 (前段)		<p>基準80-22にしたがって注記情報に含めていない場合は、以下の事項を注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 80-22のいずれの場合か</li> <li>・ 注記に含めていない履行義務の内容</li> </ul> <p>【留】 残存履行義務に配分した取引価格に関する開示に関して要求されている開示項目は、重要性がない若しくは該当事項がない場合にもその旨を簡潔に開示する。</p>	
	(後段)		<p>基準80-22(3)に該当するため、残存履行義務の注記に含めていない場合は、以下の事項を注記する。</p> <p>(1) 残存する契約期間（基準21参照）</p> <p>(2) 注記に含めていない変動対価の概要（内容、変動性の解消過程）</p>	
	205		<p>残存履行義務に配分した取引価格の注記に含める単位は、特定の収益の分解区分（その組み合わせ）または特定のセグメントについてのみの場合もあり得、その場合は、当該分解区分等を注記する。</p>	

【留】は、令和2年度の金融庁レビュー結果において、IFRS第15号の開示について示された項目別の留意事項を日本基準に読み替えて記載したものです。

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)

### [資料] 収益認識の開示の定めチェックリスト (8/8)

項目	開示に関する主要な定め			チェック (担当者 /日付)
	基準	指針	チェック項目	
(連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記)				
	80-25		基準78-2、78-3及び79の表示及び注記の定めを適用しないことができる。	
	80-26		収益の分解情報と当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報を省略することができる。	
	80-27		収益を理解するための基礎となる情報を記載するにあたり、連結財務諸表の注記を参照することができる。	
	207		重要な会計方針の注記の記載は必要である。	

以上

## 期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (3)



### 筆者略歴

高田 康行 (タカタ ヤスユキ) 公認会計士

会計に加え、内部統制・コーポレートガバナンスと開示が専門分野。2022年2月にMazars有限責任監査法人に入所し、会計監査を実施するとともにナレッジ・コミュニケーション推進室で活動している。

主な著書に「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」(中央経済社2021年7月)、「内部統制におけるキーコントロールの選定・評価実務」(共著、中央経済社2010年6月)、会計専門誌での収益認識基準、内部統制・コーポレートガバナンスに関する執筆多数。

### 法人紹介

Mazars有限責任監査法人 ([https://jpn.mazars.jp/Home/node\\_727/Mazars](https://jpn.mazars.jp/Home/node_727/Mazars))

グローバルに展開する日系上場企業への監査を主な得意分野とする、国内Top20規模の中堅監査法人。世界中に44,000人以上の構成員を有するMazarsのワン・ファーム・コンセプトのもと、90か国以上にわたる広範かつ強固なパートナーシップに基づき、グローバル対応能力に長けた経験豊富なプロフェSSIONナルが、シームレス、かつ、深度のある監査・保証業務を提供している。

---

Mazarsは国際的な統合パートナーシップであり、監査、会計、アドバイザリー、税務、法務サービス\*を専門としています。90を超える世界の国と地域で業務を展開しており、すべての規模のクライアントをあらゆる成長段階で支援するために、44,000人を超えるプロフェSSIONナルの専門知識を提供しています。そのうち、28,000人超はMazarsの統合パートナーシップに属し、16,000人超はMazars North America Allianceを介しています。

\*適用国の法律で許可される場合

---