



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(5) ①

収益認識の期末注記対策

表面的な模倣は回避！IFRS任意適用企業の事例分析（論点編）第1回

収益認識会計基準では、「開示目的」（基準80-4）という考え方が導入されているため、従来の開示実務から発想の転換が必要です。

従来の開示実務では、法令等に基づいて「最低限のチェックリスト」的に対応するケースが多く、個別の開示項目に関する他社事例の網羅的な収集や、開示の全体傾向の分析が有効であったと思います。一方、収益認識会計基準の開示では、自社グループの収益認識の特徴や不確実性を明らかにしたうえで、何をどのように開示するか企業自身が判断して対応する必要があります。

この前提に立てば、事例をたくさん収集して開示項目ごとに紹介したり傾向を分析したりするだけでなく、特定の企業の注記事例について、当該企業が根拠とした基準等の定めや実施した判断を推察することも、実務の参考にしていただければと思われるため、本稿では、IFRS任意適用企業の注記の事例分析を行います。

本連載では、取り上げる事例の表面的な模倣にならないように、根拠となる基準等の定めや実施した判断を推察しながら分析を進めます。

収益認識では、5つのステップが適用されて会計処理が決定されるため、注記の記載においても、重要な論点ごとに、企業の置かれている状況や実態を5つのステップにそって記載する方法が考えられます。5つのステップにそって注記を記載する場合は、特に、ステップ間の関係を意識することが大切です。

今回は、東京証券取引所の業種分類上、電気機器に区分されていますが、国内・海外のソリューションサービスへの経営資源の集中によるビジネスモデルの変革を進めているため、収益認識の会計処理の論点が数多く存在すると考えられる企業グループを対象とします。なお、本文中、意見にわたる部分は、筆者の私見であり、所属する法人の公式見解ではありません。

【凡例】

収益認識会計基準、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(5) ①

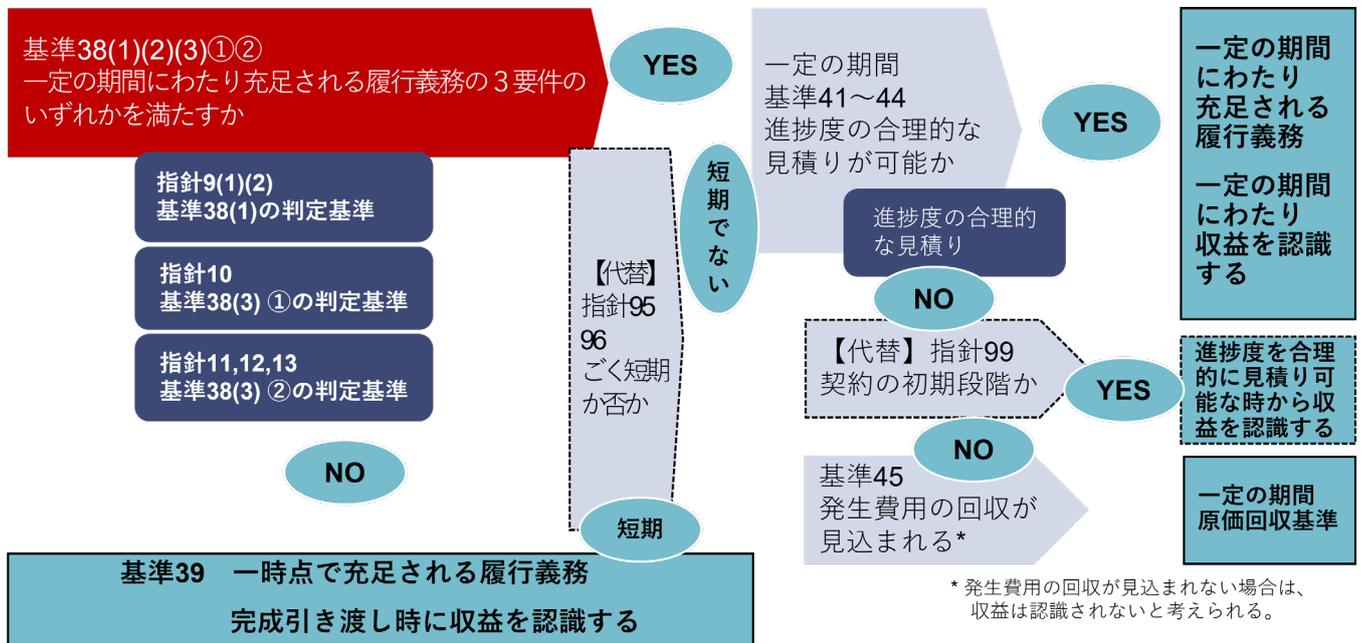
1. ステップ1、2とステップ5の関係

収益認識会計基準では、履行義務の内容（顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容）や性質にもとづき、当該履行義務を充足する時期（収益を認識する時期）が決定されます。基準等の定め例を確認してみましょう。

一定の期間にわたり充足される履行義務か否かは、履行義務が、基準38項(1)(2)(3)①②で定める3つの要件のいずれかを満たすか否かにより判定され、いずれも満たさない場合は、一時点で充足される履行義務と判定されます（基準39）。

一定の期間にわたり充足される履行義務と判定されると、財又はサービスの移転を忠実に描写する進捗度を見積り（基準41～45、なお指針18、22(2)、基準80-18(2)参照）、当該進捗度にもとづき一定の期間にわたり収益を認識します（基準41）。〔図表1〕参照。

〔図表1〕一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判定ステップ（イメージ図）



出典：「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」（高田康行著 中央経済社2021年7月）P251

なお「支配移転の一時点の決定」、「ライセンスの供与」、「複合取引（別個の財又はサービスか否か）」、そして「本人と代理人の区分」の検討ステップのイメージ図は、それぞれ同書P319、P213、P168、P363又はP380を参照されたい。

一時点で充足される履行義務と判定されると、財又はサービスが顧客に提供されるプロセスのどの時点で財又はサービスに対する支配が顧客に移転するかを判断し、支配移転の一時点を決定して、当該時点で収益を認識します（基準39、40）。

また、ライセンスの供与は、約束の性質が適用指針63(1)(2)(3)で定める3つの要件のいずれも満たす場合はアクセス権の提供と判定され、一定の期間にわたり収益を認識します。3つの要件のいずれかに該当しない場合は使用権の提供と判定され、一時点で収益を認識します（指針64）。

複合取引でも、別個の財又はサービスか否かが判定され(基準34(1)(2)、指針5(1)(2)、6(1)(2)(3))、別個の財又はサービスを顧客に移転する複数の履行義務の場合は、それぞれについて一定の期間にわたり充足される履行義務か否かが判定され（一連の別個の財又はサービスを移転する単一の履行義務（基準32(2)、128）を除く）、当該履行義務を充足する時期（収益を認識する時期）を決定します。

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(5) ①

さらに代理人取引でも、顧客との約束の性質が、財又はサービスを自ら提供する履行義務であるのか、あるいは財又はサービスが他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であるのかの判定が行われます（指針42）。別個の財又はサービスか否かの判定により、本人と代理人の区分の判定対象となる特定の財又はサービスを明確にしてから、特定の財又はサービスが複数存在する場合は、それぞれの財又はサービスごとに当該財又はサービスを顧客に提供する前に企業が支配しているか否かを判定し、本人取引か代理人取引かを判定します（指針41～44）。そして、それぞれの財又はサービスごとに、一定の期間にわたり充足される履行義務か否かを判定します。

上記の例では、「履行義務」あるいは「財又はサービス」という用語が頻出していて、それらが収益認識の時期に影響を与えることが読み取れます。このような基準等の理路は、ステップ1、2とステップ5の関係といいかえることができ、財務諸表利用者の収益に対する理解可能性を高めるために最も有用な情報と考えられます（基準163、182、190）。そのため、基準では、主要な事業における主な履行義務の内容（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）と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、重要な会計方針として少なくとも注記する項目と定めています（基準80-2(1)(2)、80-14、80-18(1)）。

次の事例の重要な会計方針も、ステップ1、2とステップ5の関係を意識して記載していると推察されます。

2. 日本基準によるIFRS注記事例分析

【事例】富士通株式会社：有価証券報告書（2021年3月期）から抜粋

（対象年度の収益認識に関係する注記を中心に抜粋し、下線とカタカナ記号を付した。）

3. 重要な会計方針

(16) 売上収益

① サービス(A)に関する売上収益

サービスの提供(A)は、通常、(a)当社グループの履行によって提供される便益をその履行につれて顧客が同時に受け取って消費する、(b)当社グループの履行が資産を創出するか又は増価させその創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する、又は、(c)当社グループの履行が他に転用できる資産を創出せず、当社グループが現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している場合のいずれかに該当するため、一定の期間にわたり充足される履行義務(I)であります。サービスの売上収益は、履行義務の完全な充足に向けた進捗度を合理的に測定できる場合は進捗度の測定に基づいて(ウ)、進捗度を合理的に測定できない場合は履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで発生したコストの範囲で、認識しております。

一括請負などの成果物の引渡し義務を負うサービス契約（システムインテグレーション等）(A)では、契約の履行において、当社グループでコストが発生し、作業が進捗していくことに伴い、当該顧客のためのオーダーメイドなサービスが完成に近づき、顧客が使用できる状態に近づいていく(I)ため、原則としてプロジェクト見積総原価に対する連結会計期間末までの発生原価の割合で進捗度を測定する方法(E)に基づいて売上収益を認識しております。ただし、契約開始時に当社が履行する義務に関してマイルストーンが定められている場合(I)は、当該マイルストーンの達成(E)に基づいて売上収益を認識しております。

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(5) ①

継続して役務の提供を行うサービス契約（アウトソーシングサービス、保守サービス等）(ア)は、顧客の要求に応じたサービスを契約期間にわたって提供しております。顧客の要求に迅速に対応するため常に役務が提供できる状態で待機しておく必要があることから役務の提供は待機状態も含めた一定の期間にわたって行われている(イ)ため、サービスが提供される期間に対する提供済期間の割合で進捗度を測定する方法(エ)に基づいて売上収益を認識しております。また、アウトソーシングサービス、保守サービス等のうち単位あたりで課金するサービス契約では、サービスの提供が完了し、請求可能となった時点で(ウ)、売上収益を認識しております。

なお、契約当初に見積もった売上収益、進捗度又は発生原価に変更が生じた場合(カ)は、見積りの変更による累積影響額を、当該変更が明らかとなり見積り可能となった連結会計期間に純損益で認識しております。

② ハードウェア・プロダクト(ア)に関する売上収益

ハードウェア・プロダクトを単体で提供(ア)する場合は、通常、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでないため、一時点で充足される履行義務(イ)であり、その支配を顧客に移転した時点で(ウ)、取引価格のうち履行義務に配分した額を売上収益として認識しております。支配が顧客へ移転した時点を決定(キ)するにあたり、(a) 資産に対する支払を受ける権利を有している、(b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している、(c) 資産の物理的占有を移転した、(d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している、(e) 顧客が資産を検収しているか否かを考慮しております。

サーバ、ネットワークプロダクトなど(ア)、据付等の重要なサービスを要するハードウェアの販売(イ)による売上収益は、原則として、顧客の検収時に(ウ)認識しております。

パソコン、電子デバイス製品など(ア)の標準的なハードウェアの販売(イ)による売上収益は、原則として、当該ハードウェアに対する支配が顧客に移転する引渡時に(ウ)認識しております。

一方、ハードの受託製造・製造請負(ア)において、当社グループの履行が他に転用できる資産を創出せず、当社グループが現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している場合(イ)には、履行義務の充足を忠実に描写するような方法(エ)を用いて進捗度の測定に応じて(ウ)売上収益を認識しております。

当社グループは、様々なチャネルの顧客に対して、ボリュームディスカウントや販売インセンティブ（販売奨励金）(ク)を含む様々なマーケティングプログラムを提供しております。これら顧客に支払われる対価が事後的に変動する可能性がある場合(ク)には、変動する対価を見積もり(ク)、その不確実性が解消される際に重大な売上収益の戻入れが起こらない可能性が非常に高い範囲(ク)で、売上収益に含めて処理しております。変動対価の見積りにあたっては、期待値法か最頻値法(ク)のいずれかのうち、権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方法を用いております。

③ ライセンスに関する収益 …(省略)…

④ 複合取引 …(省略)…

⑤ 代理人取引 …(省略)…

⑥ 契約コスト …(省略)…

⑦ 契約資産及び契約負債

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(5) ①

契約資産(ケ)は顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する権利のうち、時の経過以外の条件付きの権利であります。契約負債(ケ)は財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客から対価を受け取っている又は対価の支払期限が到来しているものであります。

⑧ 契約における重大な金融要素

長期の前払い、後払い等、ある取引が実質的に重大な金融要素（資金提供の重大な便益が提供されている）を含む場合(コ)、売上収益は実効金利を用いて現在価値で測定しております。ただし、契約開始時点で財又はサービスを顧客に移転する時点と、顧客が支払いを行う時点との間が1年以内であると見込まれる場合、重大な金融要素の影響について対価の調整は実施しておりません(コ)。

⑨ オペレーティング・リース(サ)

オペレーティング・リース契約により、顧客が製品を使用することにより生じる売上収益は、リース期間にわたって均等に認識しております。

25. 売上収益

(1) 売上収益の分解

当社グループは売上収益を顧客の所在地を基礎とした地域別(シ)に分解しております。

分解した地域別の売上収益と報告セグメントとの関係(ス)は以下のとおりです。

…(省略)…

外部収益	テクノロジー	ユビキタス	デバイス	合計
	ソリューション(ス)	ソリューション(ス)	ソリューション(ス)	
	百万円	百万円	百万円	百万円
日本(シ)	2,167,552	182,966	67,099	2,417,617
NWE (北欧・西欧) (シ)	349,107	20,124	4,204	373,435
CEE (中欧・東欧) (シ)	169,302	76,524	5,697	251,523
アメリカ(シ)	134,492	-	38,487	172,979
アジア(シ)	99,058	1,626	165,373	266,057
オセアニア(シ)	73,704	-	63	73,767
その他(シ)	23,935	6,749	3,640	34,324
連結計	3,017,150	287,989	284,563	3,589,702

(注) 当年度におけるリース取引から生じる収益(セ)は、重要性がないため、売上収益に含めて表示しております。

(2) 契約資産及び契約負債(ソ)

契約資産(ク)は、主に、一括請負などの成果物の引渡し義務を負うサービス契約(ク)において進捗度の測定に基づいて認識した売上収益にかかる未請求売掛金(ク)であり、顧客の検収時に売上債権へ振替えられます。前年度末及び当年度末における契約資産の残高(ク)はそれぞれ、94,344百万円、101,941百万円であります。

契約負債(ク)は、主に、継続して役務の提供を行う契約(ク)における顧客からの前受金(ク)であります。前年度末及び当年度末における契約負債の残高(ク)はそれぞれ、160,081百万円、162,577百万円であります。また、期首現在の契約負債残高のうち当年度に売上収益として認識した金額(ク)は、109,294百万円であります。

なお、連結財政状態計算書において、契約資産及び契約負債はそれぞれ、その他の流動資産及びその他の流動負債に含めて表示(ク)しております。

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(5) ①

(3) 履行義務

各報告セグメントの製品及びサービスにおける履行義務と収益の測定方法(ツ)については、「3. 重要な会計方針」をご参照下さい。

なお、それぞれの履行義務における支払条件(テ)は主として1年以内であり、長期の前払いや後払いの支払条件が設定されている取引に重要なものはありません。

当年度末(2021年3月31日)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(ト)の総額は1,775,708百万円であり、このうち概ね63%は1年以内に収益として認識することを見込んでおります(ナ)。

なお、当社グループはIFRS第15号第121項の実務上の便法は適用せず、予想期間が1年以内の契約に係る履行義務(ニ)も上記に含めています。また、顧客との契約から生じる対価の中に、取引価格に含まれていない重要な金額(ヒ)はありません。

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(5) ①

(1) 日本基準への読み替え

上記「25.売上収益」の「(3)履行義務」(ツ)(テ)は、日本基準では「収益を理解するための基礎となる情報」であるため、以下の3つの分析ではそう読み替えている。

(2) 注記項目の内容分析

記号	分析結果①	日本基準②
1. 重要な会計方針		
(ア)	主要なビジネスモデルごとに、その主な履行義務の内容（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）を詳細に記載している。	基準80-2(1)、80-14
(イ)	上記(ア)の内容（顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容）やその性質を記載し、下記(ウ)の判断を理解できるようにするための事項としていると推察される。 下記(ウ)が一定の期間の場合、使用する進捗度の算定方法が、財又はサービスの移転の忠実な描写となる根拠も兼ねていると推察される。	基準80-3、 80-5(2)、 80-12(4)、 80-18(2)(3) 106-6 106-7
(ウ)	上記(ア)の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）を記載している。	基準80-2(2)、80-18(1)
(エ)	上記(ウ)が一定の期間の場合、収益を認識するために使用した方法（進捗度の見積り方法としてのアウトプット法又はインプット法等）を記載している。	基準80-3、 80-18(2) 指針106-7
(オ)	履行義務の充足に係る進捗度の見積り方法におけるアウトプット法の実務上の便法（指針19）を採用する旨を記載している。	同上
(カ)	契約当初に見積もった売上収益、進捗度又は発生原価に変更が生じた場合の会計処理（基準31(2)、43、55）について記載している。	基準80-3、 80-5(2) 80-12(2) 80-16 80-12(5) 80-19
(キ)	上記(ウ)が一時点の場合、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を記載している。	基準80-3、 80-18
(ク)	顧客の支払条件が取引価格に与える影響について、取引価格に含まれる変動対価を記載している。 また、変動対価の見積りの制限と見積り方法についても記載している。	基準80-3、 80-5(2)、 80-12(1)(2)、 80-15(2)(3) 80-16(1)(2)
(ケ)	契約資産及び契約負債の内容を記載している。	基準80-3、 80-5(3)、 80-20(4)
(コ)	顧客の支払条件が取引価格に与える影響について、長期の前払い、後払い等、ある取引が実質的に重要な金融要素（資金提供の重大な便益が提供されている）を含む場合を記載している。	基準80-3、 80-5(2)、 80-12(1)(2)、 80-15(1)(4) 80-16(3)

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(5) ①

記号	分析結果①	日本基準②
(サ)	基準の対象外の7つの取引等（基準3）のうち、リース取引について記載している。	基準30-3、3、156
(ア)～(サ)	<p>重要な会計方針において、収益認識に関する基本となる原則（基準16）と5つのステップの適用(基準17)について言及していないが、5つのステップの適用対象外(サ)と適用対象を区別し、適用対象については以下のステップ間の関係を、企業の置かれた状況や実態に即して記載している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ ステップ1、2とステップ5の関係（(ア)～(オ)「③ライセンスに関する収益」「④複合取引」「⑤代理人取引」） ➤ ステップ1とステップ3の関係（(カ)、(ク)） ➤ ステップ1、2、3とステップ4の関係（「④複合取引」） ➤ 5つのステップと会計処理の勘定科目の関係(ケ) <p>基本となる原則と5つのステップを記載せず、上記のステップ間の関係を記載しているのは、有用な情報が不明瞭にならないようにするためであると推察される（基準80-6）。</p> <p>なお、「③ライセンスに関する収益」「④複合取引」「⑤代理人取引」の抜粋は省略したが、本稿「1. ステップ1、2とステップ5の関係」を記載していると推察される。</p>	基準80-6等
2. 収益認識に関する注記		
(1) 収益の分解情報		
(シ) (ス)	<p>収益の分解区分として、顧客の所在地を基礎として地域区分を採用している。</p> <p>セグメント情報の報告セグメント（複数の事業セグメントの集約）と収益の分解区分の関係を明示している。</p> <p>なお、「重要な会計方針」の区分（主要な事業における主な履行義務の内容）が、「セグメント情報」の「製品及びサービスごとの情報」によって、報告セグメント（集約された事業セグメント）と整合することが確認できる。</p> <p>「製品及びサービスごとの情報」では、「テクノロジーソリューション」は、サービス、システムプラットフォーム（各種サーバ、光伝送システム、携帯電話基地局など）、その他を、「ユビキタスソリューション」は、クライアントコンピューティングデバイスを、「デバイスソリューション」は、電子部品を挙げている。</p>	基準80-5(1)、80-10、170、80-11、178 指針106-4(1)(2)(3)、106-5(1)～(7)、基準80-11
(セ)	<p>顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記することが求められる（基準78-2）。</p> <p>当該事例の場合は、重要な会計方針(サ)の記載を受けて「収益の分解情報」の注記の脚注で、リース取引から生じる収益は、重要性がないため、売上収益に含めて表示している旨を記載している。</p>	基準78-2、156
(2) 収益を理解するための基礎となる情報（IFRS第15号事例では「履行義務」、「履行義務の充足の時期の決定」、「取引価格及び履行義務への配分額の算定」）		
-	下記(ツ)、(テ)は、重要な会計方針を参照しており、(テ)において、企業の置かれている状況と実態を具体的に記載している。	基準180

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(5) ①

記号	分析結果①	日本基準②
(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 (IFRS第15号事例では、「契約残高」)		
(ウ)	「当期及び翌期以降の収益の額を理解するための情報」の「契約資産及び契約負債の残高等」を記載している。	基準80-5(3)、 80-20(1)
(タ)	契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権は、財務諸表上別掲するか、又は注記で開示するかが求められる(基準79)。当該事例の場合は、それぞれの残高を注記する方式を採用しており、財務諸表上の表示も記載している。 また、それぞれの内容を企業の置かれている状況や実態に即して記載するとともに、関連する主な履行義務の内容と、履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか並びに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の説明を記載している。	基準79、 150-2、 180、 80-20(4)
(フ)	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金額を記載している。	基準80-20(2)
ii. 残存履行義務に配分した取引価格		
(ツ)(テ)	履行義務の内容と収益の測定方法(ツ)と支払条件(テ)は、日本基準では「収益を理解するための基礎となる情報」に該当すると考えられるため、上記を参照する。	基準80-5(2)、 80-12(1)、 80-13(1)(2)、 80-14、 80-15、 80-12(4)、 80-18(1)(2)
(ト)	「当期及び翌期以降の収益の額を理解するための情報」の「残存履行義務に配分した取引価格」を記載している。	基準80-5(3)、 80-21
(チ)	「残存履行義務に配分した取引価格」の総額と1年以内の収益見込み割合を記載している。	基準80-21(1)(2)
(ニ)	残存履行義務に配分した取引価格の対象を記載している。 なお、日本基準では、基準80-22(1)「契約期間」を契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している期間と定義している(基準21)。	基準80-22(1)、 198、 80-23、 80-24前段

- ① 日本基準で、少なくとも重要な会計方針として記載することが求められる2つの項目(基準80-2(1)(2))をハイライトしています。
- ② Mazars有限責任監査法人ホームページで公開している「収益認識に関する期末注記を作成する際の留意点(3)」稿末「[資料]収益認識の開示の定めチェックリスト」を、適宜参照していただければ幸いです(<https://www.mazars.jp/Home/Insights/Japan-APAC-publications/Audit>)。同チェックリストでは、令和2年度金融庁有価証券報告書レビューの審査結果で提案された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関連する基準等のために併記しています。

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(5) ①

(3) 注記項目相互の関係分析

- 重要な会計方針(カ)(ク)、契約資産及び契約負債の残高等（「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」の記載がない）と残存履行義務に配分した取引価格（取引価格に含まれていない重要な金額はない旨）

「重要な会計方針」で記載されている一括請負などの成果物の引渡し義務を負うサービス契約（システムインテグレーション等）の履行義務の充足に係る進捗度の見積り(カ)とハードウェア・プロダクトの変動対価の見積り(ク)に関して、「契約資産及び契約負債の残高等」では、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の記載がなく、「残存履行義務に配分した取引価格」では、取引価格に含まれていない重要な金額はない旨が記載されているため、過年度の見積りの当期の実績では不確実性は高くなかったことが推察される。

(4)他の開示項目との関係分析

- 有価証券報告書「第5経理の状況」「重要な会計上の見積り及び見積りを伴う判断」の「(1)収益認識」「(7)引当金（工事契約等損失引当金）」、「23.引当金」（工事契約等損失引当金）、「第2事業の状況」「2事業等のリスク」「II.(9)製品やサービスの欠陥や瑕疵に関するリスク」、および監査報告書(連結)「監査上の主要な検討事項」の「成果物の引き渡し義務を負うサービス契約に関する進捗度に基づく売上収益（総原価の見積り）」との関係

「重要な会計上の見積り及び見積りを伴う判断」では、収益認識に関して、追加コストの発生等による進捗度の見積りの不確実性とその影響を受ける契約資産について記載されており、また、追加コストの発生等が工事契約等損失引当金に与える影響も記載されている。

前述の「(3)注記項目相互の関係分析」のとおり、過年度の進捗度の見積りについて、当期の実績との比較では不確実性は高くなかったことが推察される。

これは、「製品やサービスの欠陥や瑕疵に関するリスク」で記載されているリスク対応策の効果であると推察される。

一方、「監査上の主要な検討事項」では、売上収益と工事損失の計上が総原価の見積りの影響を受けることが記載されており、サービス契約が案件ごとに仕様や作業期間等異なる個別のものであることから監査上の主要な検討事項としている旨が記載されている。それを受けて、履行義務の充足に係る進捗度の見積りの方法と適用が、重要な会計方針に含まれると判断していると推察される（基準80-3）。

- 有価証券報告書「第2事業の状況」「2事業等のリスク」との関係

「事業等のリスク」では、当社グループの主要市場である日本、欧州、北米、オセアニア、中国を含むアジアにおける景気動向及び急激な需給バランスの変化に関するリスクと海外ビジネスにおいては各国における政府系のプロジェクトが重要な事業になっているため、当該政府のICT投資計画の見直しや抑制があった場合の当社グループの売上高及び損益に影響を与えるリスクが記載されている。

これらのリスクの影響を受ける収益の状況を開示するため、収益の分解情報とセグメント情報で、「重要な会計方針」の区分（主要な事業における主な履行義務の内容）、「収益の分解情報」の区分（所在地別）、そして報告セグメント（集約された事業セグメント）を整合させ、集約された事業セグメント別、所在地別の収益の金額を開示していると推察される。

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(5) ①

(4) 他の開示項目との関係分析

- 有価証券報告書「第2事業の状況」「3経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」「(1)⑤生産、受注及び販売の実績」との関係

「生産、受注及び販売の実績」では、当社グループの生産・販売品目は広範囲かつ多種多様であり、当社グループの経営管理においては、セグメントごとに生産規模及び受注規模を金額あるいは数量で示すことはしていない旨の記載があるが、「残存履行義務に配分した取引価格」の記載により、翌期以降に収益認識される期末時点の見込み額の総額と翌期に収益認識される見込み額が確認できる。

(5) 分析からの気づき

「開示目的」（基準80-4）が企業に求める、何をどのように開示するか判断についての指針の一つは、会計処理の検討ステップであることがわかります。

収益認識会計基準は、「Ⅲ. 会計処理」と「Ⅳ. 開示」で構成されており、開示の定め的前提として、会計処理が定められているため、適切な開示（表示と注記）を行うには、会計処理の検討ステップが役立つことは容易に想像がつきます。

また、会計処理の検討ステップは、ステップ1、2で識別される履行義務の内容（財又はサービスの内容）にもとづき検討されるため、「重要な会計方針」を主要な事業における主な履行義務の内容（財又はサービスの内容）の区分で記載し、当該区分で「収益認識に関する注記」やその他の開示項目と関係させると開示情報全体の一貫性が保てることがわかります。

なお、会計処理の定めと開示の定めとの関係は、逆も然りです。すなわち、開示の定めは、5つのステップに基づき整理させているため（基準167、179）、会計処理の定めを理解するために、開示の定めを理解が役立ちます。この点に関しては後の回で解説します。

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(5) ①



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」（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、2010年6月）がある。

法人紹介

Mazars有限責任監査法人 (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ッショナルが、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ッショ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
