



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) ②

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2回

収益認識会計基準は、5つのステップが象徴するように判断の積み重ねで会計処理が決定されます。したがって、会計処理の結果、各会計年度に計上される収益（売上高）は、KPI（Key Performance Indicator 重要業績評価指標）だけでなく、会計処理上の判断によって大きな影響を受けます。収益認識の注記を記載する場合も、これらの判断が収益（売上高）に与える影響を考慮する必要があります。

今回は、スマートフォンを中心とした身近なサービスを提供している企業グループを対象とします。スマートフォンと各種サービス・オプションの組み合わせが異なり、顧客や商流も異なる多種多様なサービスを提供しているため、収益認識の論点も数多く存在すると思われます。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」

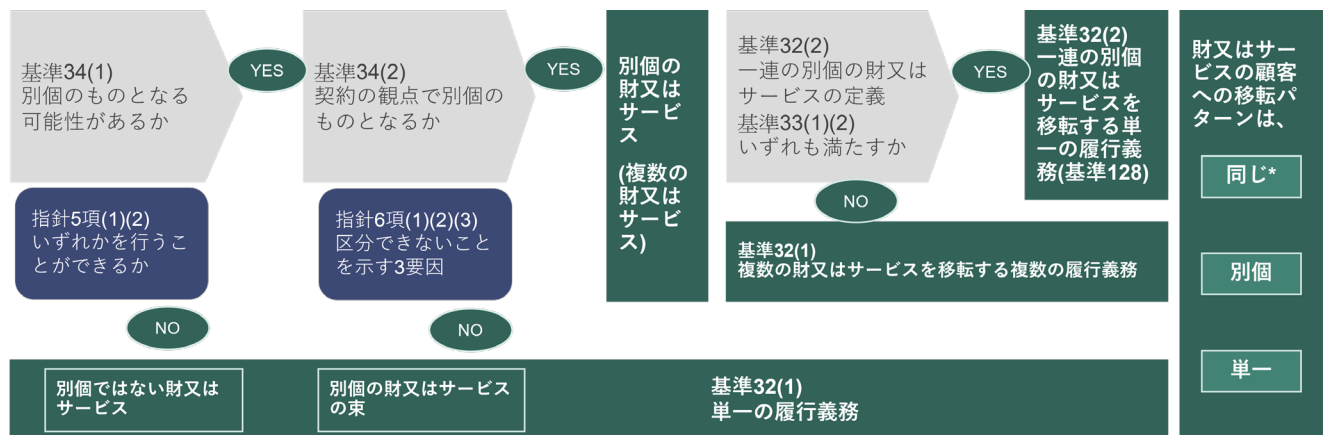
期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点(5) ②

1. 「別個の財又はサービスか否か」の基準上の位置づけ

収益認識における最も重要な判断の一つに「別個の財又はサービスか否か」の判定があります。これは、顧客に移転する財又はサービスが複数か、又は単一かといった表面的な判定だけではなく、会計処理のその他の判断（論点）や、開示のうち特に注記の内容に影響を与えるきわめて重要な判断（論点）です。

具体的には、別個の財又はサービスか否かの判定は、顧客への移転の対象を特定することにより、収益認識の単位である履行義務を導き、財又はサービスの顧客への移転パターンを決定します（[図表1]）。

[図表1] 別個の財又はサービスか否かの判定ステップ（イメージ図）



* 基準33(1)(2)いずれも満たす場合

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）P168

また、前回解説したとおり、ここで特定された履行義務の内容（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）と性質にもとづき、当該履行義務が充足される時期（収益を認識する時期）が決定されます（基準38(1)(2)(3)①②③、41～45、39、40、指針42、63(1)(2)(3)、64等）。

既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合、オプションの付与から履行義務（別個の財又はサービス）が生じるかが、当該契約を締結しなければ、顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するか否かで判定され（指針48、49、50）、返品、返金等の義務があれば、変動対価として取引価格に影響を与え（指針84(1)(2)(3)、85(1)(2)(3)、86、87、88、なお89）、本人と代理人の区分の判定でも、いわゆる3つの指標（指針47(1)(2)(3)）の検討の前に、もその判定対象（特定の財又はサービス）を明確にするために検討されます（指針41、42(1)）。

なお、契約変更の4つの累計の判定においても、契約の範囲の拡大や取引価格の増額を検討するうえで、別個の財又はサービスか否かが判定指標の一つとなっています（基準30(1)(2)）。

さらに、開示の定めでは、重要な会計方針として少なくとも注記する事項として「主要な事業における主な履行義務の内容」が規定されており（基準80-2(1)）、「履行義務の内容」は、「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」と定義されています（基準80-14本文）。「収益認識に関する注記」の記載においても、財務諸表利用者の理解が容易となるような体系の例示として、収益の分解情報の区分に関連付けて、履行義務に関する情報等の必要な項目を記載することが挙げられています（基準80-7、170）。

次の事例では、「別個の財又はサービスか否か」の判定に関連する論点が、会計上の重要な判断と位置付けられています。

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) ②

2. 日本基準によるIFRS注記事例分析

【事例】 ソフトバンク株式会社：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係る注記を中心に抜粋し、下線と数字記号を付した。)

3. 重要な会計方針

(15) 収益

a. 収益

コンシューマ事業

コンシューマ事業①における収益は、主に個人顧客向けの移動通信サービス①および携帯端末の販売①、ブロードバンドサービス①、でんき①の収入からなります。

(a) 移動通信サービスおよび携帯端末の販売①

当社グループは契約者に対し音声通信、データ通信および関連するオプションサービスからなる移動通信サービスを提供するとともに、顧客に対し携帯端末の販売①を行っています。

移動通信サービス①における収益は、主に月額基本使用料および通信料収入(以下「移動通信サービス収入①」)と手数料収入①により構成されます。また、携帯端末の販売における収益(以下「携帯端末売上①」)は、契約者および代理店に対する携帯端末の売上①およびアクセサリ類の売上①から構成されます。

上記取引の商流②としては、当社グループが代理店に対して携帯端末を販売し、代理店を通じて契約者と通信契約の締結を行うもの(以下「間接販売②」)と、当社グループが契約者に対して携帯端末を販売し、直接通信契約の締結を行うもの(以下「直接販売②」)からなります。

移動通信サービス①においては、契約者との契約条件に基づいて、契約の当事者が現在の強制可能な権利および義務を有している期間を契約期間③としています。また、契約者に契約を更新するオプションを付与④しており、かつ、当該オプションが契約者へ「重要な権利」を提供すると判断した場合④には、当該オプションを別個の履行義務として識別しています。なお、当社グループは、履行義務として識別したオプションの独立販売価格を見積ることの実務的代替④として、提供すると予想される通信サービスおよびそれに対応する予想対価を参照して、取引価格を当該オプションに関連する通信サービスに配分しています。

移動通信サービス料①は、契約者へと月次で請求⑤され、概ね一か月以内に支払期限⑤が到来します。間接販売の携帯端末①代金は、代理店への販売時に代理店へ請求⑤され、その後、概ね一か月以内に支払期限⑤が到来します。また、直接販売の携帯端末①代金は、販売時に全額支払う一括払い⑤と、割賦払い期間にわたって月次で請求され、概ね一か月以内に支払期限が到来する割賦払い⑤があります。当社では、定量的および定性的な分析の結果、これらの取引価格には、支払時期による重大な金融要素⑤は含まれていないと判断しており、当該金融要素について調整していません。なお、当社では、収益を認識した時点と支払いまでの期間が一年以内の場合に重大な金融要素の調整を行わない実務上の便法⑤を使用しています。

当社では、移動通信サービスおよび携帯端末の販売①において、契約開始後の一定期間については返品および返金の義務⑥を負っています。返品および返金の義務は、過去の経験に基づいて、商品およびサービスの種類ごとに金額を見積り⑥、取引価格から控除しています。

当社では、携帯端末①に関してオプションの追加保証サービス①⑦を提供しており、これらのサービスが提供されている契約においては、これらを別個の履行義務①とし、契約者にサービスを提供した時点⑧で収益として認識しています。

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) ②

i. 間接販売

携帯端末売上①は、代理店が携帯端末に対する支配を獲得したと考えられる⑦代理店への引き渡し時点で⑧収益として認識しています。間接販売に関わる代理店は契約履行に対する主たる責任を有しており、在庫リスクを負担し、独立して独自の価格設定を行うことができます。したがって、当社グループは代理店が間接販売に対して本人として行動しているものと判断しています⑨。

移動通信サービスにおける履行義務①は、契約期間に渡って毎月一定の通信量を顧客に提供することである⑦ため、移動通信サービス収入は、契約期間に渡る時の経過に応じて⑧、収益として認識しています。また、通信料金からの割引⑩については、毎月の移動通信サービス収入から控除していません。なお、代理店に対して支払われる手数料のうち、携帯端末の販売に関する手数料⑩は収益から控除していません。

ii. 直接販売

直接販売の場合、携帯端末売上、移動通信サービス収入および手数料収入は一体の取引であると考えられる⑪ため、取引価格の合計額を携帯端末および移動通信サービスの独立販売価格の比率に基づき、携帯端末売上および移動通信サービス収入に配分⑫します。なお、移動通信サービス収入に関する通信料金の割引⑫は、取引価格の合計額から控除していません。また、上記の価格配分の結果、携帯端末販売時点において認識された収益の金額が契約者から受け取る対価の金額よりも大きい場合には、差額を契約資産⑬として認識し、移動通信サービスの提供により請求権が確定した時点で営業債権へと振り替えています。また、携帯端末販売時点において認識された収益の金額が契約者から受け取る対価の金額よりも小さい場合には、差額を契約負債⑬として認識し、移動通信サービスの提供に応じて取り崩し、収益として認識しています。

携帯端末売上および移動通信サービス収入の独立販売価格⑫は、契約開始時において携帯端末および移動通信サービスを独立して顧客に販売する場合に観察可能な価格を利用しています。

携帯端末売上①に配分された金額は、契約者が携帯端末に対する支配を獲得したと考えられる⑦契約者への引き渡し時点で⑧収益として認識しています。移動通信サービス①における履行義務は、契約期間に渡って毎月一定の通信量を顧客に提供することであるため⑦、移動通信サービス収入に配分された金額は、契約期間に渡る時の経過に応じて⑧、収益として認識しています。

なお、契約資産⑭は、連結財政状態計算書上、「その他の流動資産」に含めて表示⑭しています。

(b) ブロードバンドサービス … (省略) …

(c) でんき … (省略) …

法人事業

法人事業①における収益は、主に法人顧客向けの移動通信サービス①、携帯端末レンタルサービス①、固定通信サービス①およびソリューション等①の収入からなります。

(a) 移動通信サービスおよび携帯端末レンタルサービス

移動通信サービス①からの収益は、主に移動通信サービス収入①と手数料収入①により構成されます。携帯端末レンタルサービス⑮は、当社グループの移動通信サービスを受けることを条件に提供されるものであり、これらの取引から発生する対価を、携帯端末リースと通信サービスの公正価値を基に、リースとそれ以外に配分⑯しています。公正価値は、端末を個別に販売した場合の価格および通信サービスを個別に提供した場合の価格としています。リース以外に配分された対価⑰は、契約者にサービスを提供した時点で⑧、固定の月額料金および従量料金に基づき⑰収益を認識しています。

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) ②

- (b) 固定通信サービス① … (省略) …
 (c) ソリューション等① … (省略) …
 …(省略)…

35. 売上高

(1) 売上高の内訳

売上高の内訳は、以下の通りです。

(単位：百万円)

	2020年3月31日に終了した1年間	2021年3月31日に終了した1年間
<u>コンシューマ事業⑱⑲</u>		
<u>サービス売上⑱</u>		
<u>モバイル⑱</u>	1,665,192	1,669,436
<u>ブロードバンド⑱</u>	383,784	399,559
<u>でんき⑱</u>	77,233	130,941
<u>物販等売上⑱</u>	558,826	562,369
小計	2,685,035	2,762,305
<u>法人事業⑱⑲</u>		
<u>モバイル⑱</u> (注3)	267,294	298,976
<u>固定⑱</u>	192,536	187,181
<u>ソリューション等⑱</u> (注3)	167,916	195,616
小計	627,746	681,773
…(省略)…	…(省略)…	…(省略)…
合計	4,861,247	5,205,537

(注1) …(省略)…

(注2) 売上高の内訳には、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」以外のその他の源泉(主に法人事業のリース取引)から生じる売上高⑳が含まれており、2020年3月31日に終了した1年間は108,880百万円、2021年3月31日に終了した1年間は112,701百万円です。

(注3) 法人事業⑱⑲のモバイル⑱およびソリューション等⑱には、通信サービス売上⑱および物販等売上⑱が含まれています。2020年3月31日に終了した1年間の通信サービス売上⑱は345,255百万円、物販等売上は89,955百万円、2021年3月31日に終了した1年間の通信サービス売上⑱は386,356百万円、物販等売上は108,236百万円です。

…(省略)…

(2) 契約残高㉑

契約残高の内訳は、以下の通りです。

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(5) ②

	(単位：百万円)		
	2019年4月1日	2020年3月31日	2021年3月31日
顧客との契約から生じた債権⑳	705,223	753,216	836,857
契約資産㉑	33,719	57,666	18,423
合計	738,942	810,882	855,280
契約負債㉒	126,354	127,652	112,854

契約資産㉑は、当社グループが顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する当社グループの権利であり(当該権利について、時の経過以外の条件が残っているもの)、主に、以下のものが含まれています。

- 各種キャンペーンにおいて、取引価格の減額として取引価格の合計に含めている金額があります。当該取引価格の合計を各履行義務へ配分して、各履行義務の充足と交換に受け取る対価に対する当社グループの権利のうち、債権を除く金額を契約資産として認識しています。

契約負債㉒は、当社グループが顧客に財またはサービスを移転する義務のうち、当社グループが顧客からすでに対価を受け取っているものであり、主に、以下のものが含まれています。

- 新規契約時および機種変更時に顧客から受領する契約事務手数料収入および機種変更手数料収入は契約負債として認識しています。
- サービスの対価として、顧客からすでに取り取っている前受金等を契約負債として認識しています。

なお、2020年3月31日および2021年3月31日に終了した1年間に認識した売上高のうち、期首現在の契約負債残高に含まれていた金額㉓は、それぞれ81,059百万円、85,701百万円です。

なお、当連結会計年度末の契約負債残高のうち、LINE㈱の子会社化の影響額㉔は36,144百万円です。…(省略)…

(3) 未充足の履行義務に配分された取引価格㉕

2021年3月31日における未充足(または部分的に未充足)の履行義務に配分した取引価格の総額㉖は、120,155百万円(2020年3月31日は102,407百万円)です。当該履行義務の主なものは、法人事業の移動通信サービスおよび携帯端末レンタルサービスから生じており、主に3年以内に認識されると見込まれています㉗。

なお、当社グループは、IFRS第15号第121項における実務上の便法を使用し、以下の残存履行義務に関する取引価格を含めていません㉘。

- 予想される残存期間が1年以内である契約の取引価格
従量課金などのサービス提供量に直接対応する金額で顧客から対価を受ける契約の取引価格

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) ②

(1) 日本基準への読み替え

上記「35.売上高」の「(2)契約残高」と「(3)未充足の履行義務に配分された取引価格」は、日本基準ではそれぞれ「契約資産及び契約負債の残高等」と「残存履行義務に配分した取引価格」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		
①	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
②	コンシューマ事業の移動通信サービスおよび携帯端末の販売の商流について、間接販売と直接販売、それぞれの内容を記載している。	基準80-3、80-5(2)、80-12(1)、80-13(1)、80-14(1)
③	コンシューマ事業の通信サービスの一定の期間にわたり収益認識する際の収益認識の方法に関係するため、契約期間の定義を記載していると推察される。	基準80-3、80-5(2)、80-12(4)、80-18(2)
④	コンシューマ事業の通信サービスのオプションの付与の会計処理について、別個の履行義務として識別する場合とその場合の取引価格の配分の方法について記載している。	基準80-3、80-5(2)、80-12(1)(3)、80-13(1)、80-17
⑤	顧客の支払条件が取引価格に与える影響について、以下の事項を記載している。 ▶ コンシューマ事業の移動通信サービス料と携帯端末の販売（直接販売における携帯端末の割賦払いを含む）において支払時期による重要な金融要素は含まれていない旨 ▶ 収益を認識した時点と支払いまでの期間が一年以内の場合は重大な金融要素の調整を行わない実務上の便法(基準58)の適用	基準80-3、80-5(2)、80-12(2)、80-15(1)(4)、80-16(3) なお、基準58
⑥	返品および返金の義務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、その見積り方法と会計処理を記載している。	基準80-3、80-5(2)、80-12(2)、80-13(1)、80-14(2)、80-16(5)
⑦	上記①の性質を記載し、下記⑧の判断を理解できるようにするための事項としてしていると推察される。	基準80-3、80-5(2)、80-12(4)、80-18(2)(3) 指針106-7

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) ②

記号	分析結果①	日本基準②
⑧	上記①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) 指針106-6
⑨	携帯端末売上の間接販売において、当社の顧客は代理店である（代理店は、本人として行動している）旨とその根拠を記載している。	基準80-3、80-5(2)、80-12(1)、80-13(1)、80-14
⑩	顧客の支払条件が取引価格に与える影響について、以下の事項を記載している。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 通信料金からの割引の毎月の移動通信サービス収入からの控除 ➤ 顧客（代理店）に対して支払われる手数料の収益からの控除 	基準80-3、80-5(2)、80-12(1)(2)、80-14(2)、80-15、80-16(5)
⑪	コンシューマ事業の通信サービスおよび携帯端末の直接販売における携帯端末売上、移動通信サービス収入および手数料収入は、それぞれ取引価格が別々に設定されていても一体の取引であり、別個の財又はサービスか否かの判定を実施して、携帯端末販売と移動通信サービスは、別個の財又はサービスであると判断したところ、2つの履行義務が存在する旨を記載していると推察される。 なお、手数料収入は、契約を履行するための活動と判断し、履行義務として識別していないと推察される（指針4参照）。	基準80-3、80-5(2)、80-12(1)、80-13(1)、80-14 なお、指針4
⑫	上記⑪の一体の取引の中の2つの履行義務について、独立販売価格による取引価格合計の配分、移動通信サービス収入に関する通信料の割引の取引価格の合計額からの控除、そして、独立価格販売価格の見積りについて記載している。	基準80-12(3)、80-17(1)
⑬	契約資産及び契約負債がコンシューマ事業の通信サービスおよび携帯端末の直接販売で生じる旨と、履行義務の充足の時期が通常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80-3、80-5(3)、80-20(4)
⑭	上記⑬の財務諸表上の表示を記載している。	基準80-3
⑮	収益認識会計基準の対象外の7つの取引等（基準3）のうち、リース取引（法人事業の携帯端末レンタルサービス）について記載している。	基準80-3、3、156
⑯	上記⑮と収益認識会計基準の対象である通信サービスへのこれらの取引から発生する対価の公正価値による配分と、公正価値の算定方法を記載している。	基準80-3、IFRS第16号参照
⑰	上記⑧における会計処理の方法を理解できるようにするための事項を記載している。	基準80-3、80-5(2)、80-12(4)、80-18(2)、指針106-7

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) ②

記号	分析結果①	日本基準②
①～⑱	<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(⑮⑯)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(①⑦⑧⑱) ➢ ステップ1とステップ3の関係(⑤⑥⑩) ➢ ステップ1, 2, 3とステップ4の関係(⑪⑫) ➢ 5つのステップと会計処理の勘定科目の関係(⑬⑭) <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>	基準80-3、80-6等
2. 収益認識に関する注記		
(1) 収益の分解情報		
⑱	<p>収益の分解区分として、主要な事業における履行義務の内容（財又はサービスの内容）の区分を採用している。</p>	基準80-5(1)、80-10、178 指針106-4(1)～(3) 指針106-5(1)～(7)
⑲	<p>セグメント情報の報告セグメント（主要な事業）と収益の分解区分の関係を記載している。</p>	基準80-11
⑳	<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⑮の記載を受けて、「収益の分解情報」の脚注で、その事業・取引内容と金額を記載している。</p>	基準78-2、156
(2) 収益を理解するための基礎となる情報		
—	<p>別掲していないため、重要なものは重要な会計方針やその他の開示項目に含めて開示していると推察される。</p>	基準80-5(2)、80-8 80-12～80-19
(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」）		
㉑	<p>「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。</p>	基準80-5(3)、80-20(1)
㉒	<p>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）。</p> <p>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いる。</p>	基準79 150-2
㉓	<p>契約資産と契約負債の内容を当該企業の置かれた状況と実態に即して具体的に記載している。</p> <p>なお、⑪の推察の根拠が、㉓で契約事務手数料収入および機種変更手数料収入を一時点で充足される履行義務ではなく、契約負債として認識していることにより確認できる。</p>	基準80-20(4)

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) ②

記号	分析結果①	日本基準②
②4	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を記載している。	基準80-20(2)
②5	契約負債残高の重要な変動を記載している。	基準80-20(3)
ii. 残存履行義務に配分した取引価格（IFRS第15号事例では、「未充足の履行義務に配分された取引価格」）		
②6	「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(1)
②7	残存履行義務に配分した取引価格の総額と残存履行義務が生じる主な事業と履行義務の内容（財又はサービスの内容）および収益認識が見込まれる期間を記載している。 なお、取引価格は、第三者のために回収する額を除くため（基準8）、残存履行義務に配分した取引価格は、税抜き金額であると推察される。	基準80-21(1)(2)
②8	以下の残存履行義務に配分した取引価格に含めていない取引価格を記載している。 <ul style="list-style-type: none"> ● 予想される残存期間が1年以内である契約の取引価格 ● 従量課金などのサービス提供量に直接対応する金額で顧客から対価を受ける契約の取引価格 なお、日本基準では、「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 205

- 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) ②

(3) 注記項目相互の関係分析

「契約資産及び契約負債の残高等」^{②⑤}（LINE株の子会社化の契約負債の影響額）の記載と、事例での抜粋は省略したLINE広告サービスに関連する「重要な会計方針」と「収益の分解情報」の記載により、LINE株の収益認識の会計処理、関連する勘定科目と金額が確認できる。

(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」の「(1)a. iii 主要事業データ」（移動通信サービス）、「第4経理の状況」「5. 重要な判断および見積り」の「(1)重要な判断」（c. 収益認識に関する判断）、および監査報告書（連結）「監査上の主要な検討事項」の「通信サービス契約におけるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」適用上の重要な判断及び見積りと収益計上の前提となるITシステムの信頼性」との関係

「主要事業データ」では、コンシューマ事業と法人事業の移動通信契約の合計で、累計契約数、純増契約数、解約率・総合ARPUが記載されている。

また「重要な判断および見積り」の「重要な判断」では、収益認識に関する判断として、以下の事項が挙げられている。

- ▶ 本人か代理人かの検討（総額または純額表示）
- ▶ 間接販売における収益の認識時点（代理店が代理人として行動しているのか、本人と行動しているのか）
- ▶ 「契約期間」および契約に「重要な権利」が含まれていることの判断

これらの判断により、売上高の金額や計上時期が影響される旨が記載されている。

そして、「監査上の主要な検討事項」では、通信サービス売上および契約負債等の金額的重要性を記載し、当該事業で行われる判断が、個別契約の取引価格の算定や配分、収益の認識時期等に重要な影響を与える旨が記載されている。

通信サービス売上および契約負債等は、主要事業データだけでなく、上記の重要な判断により大きく影響されるため、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）。

なお、「5. 重要な判断見積り」「(1)重要な判断」では、「リースを含む契約の会計処理に関する判断」も記載されており、契約がリースを含むかの決定とリースの分類について言及されている（本節「(2)注記項目の内容分析」^{⑮⑯}参照）。

- 有価証券報告書「第2事業の状況」「2事業等のリスク」の「(1)f. 業務の委託」との関係

「事業等のリスク」で、他社経営資源への依存について「業務の委託」を記載し、主なものとして通信サービスに係る販売、顧客の維持・獲得を挙げている。また、業務委託先管理の施策と業務委託先の業務実施、信頼性や企業イメージ、そして法令順守等が、当該企業グループの事業展開等に及ぼす影響について言及している。

収益認識の注記により、コンシューマ事業において、当該企業グループが代理店に対して携帯端末を販売し、代理店を通じて契約者と通信契約の締結を行う間接販売の会計処理と（重要な会計方針）、当該取引が発生する事業の財又はサービスの内容の収益の金額（収益の分解情報）を確認できる。

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) ②

(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」の「(1)b. 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、受注生産形態をとらない事業であるため、セグメントごとに生産の規模および受注の規模を金額あるいは数量で示すことはしていないことが確認できる。また、「残存履行義務に配分した取引価格」に記載している対象は、予想される残存期間が1年以内である契約の取引価格であり、法人事業の移動通信サービスの固定の月額料金及び携帯端末レンタルサービスから生じるものに限定していることが確認できる。

(5) 分析からの気づき

従来の実現主義の原則は、財又はサービスの提供と対価の確定といった2要件を満たす場合に収益を認識する収益認識の時期を特定するための原則でした。これに対し、収益認識会計基準は、時期だけでなく、対象（単位）と金額も併せて「包括的に」定めています（基準92）。時期だけでなく、単位と金額を定めないと各会計年度の収益（売上高）を恣意的に決定できることは明らかです。

KPI（Key Performance Indicator 重要業績評価指標）向上等の経営努力だけでなく、会計処理の方針、特に会計上の判断（この事例の場合は、特に収益認識の対象（単位））が各年度の収益（売上高）に重要な影響を与えます。したがって、その判断と関連する事業及び履行義務の内容（財又はサービスの内容）についての定性的情報と定量的情報を「重要な会計方針」や「収益認識に関する注記」等で記載することは、財務諸表利用者が企業における収益認識を理解するうえで役立つことが改めて確認できます。

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) ②



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、主に上場企業に対して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
