



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) ③

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3回

収益認識の注記は、内容が詳しければ詳しいほど、又は分量が多ければ多いほど良いというわけではないと思います。詳しすぎると、又は分量が多すぎると、かえって何が重要か不明瞭になってしまい、財務諸表利用者の理解を妨げる結果になる場合も考えられます。一方、情報のまとめ方が大雑把すぎても、財務諸表利用者の知りたい情報にならない可能性があります。「開示目的」（基準80-4）に照らした注記という目的指向のアプローチがとられているのは、そのような状況を回避する考え方が背景にあるように思われます。

事例分析の最後として、様々な業種、ビジネスモデルで、多種多様な財又はサービスを顧客に提供し、世界規模でビジネスを展開している連結売上高十数兆円の総合商社を対象とします。膨大な収益認識に関する情報を、財務諸表利用者の理解に役立つ開示にするため、どのようなポイントでまとめているかについて分析します。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】

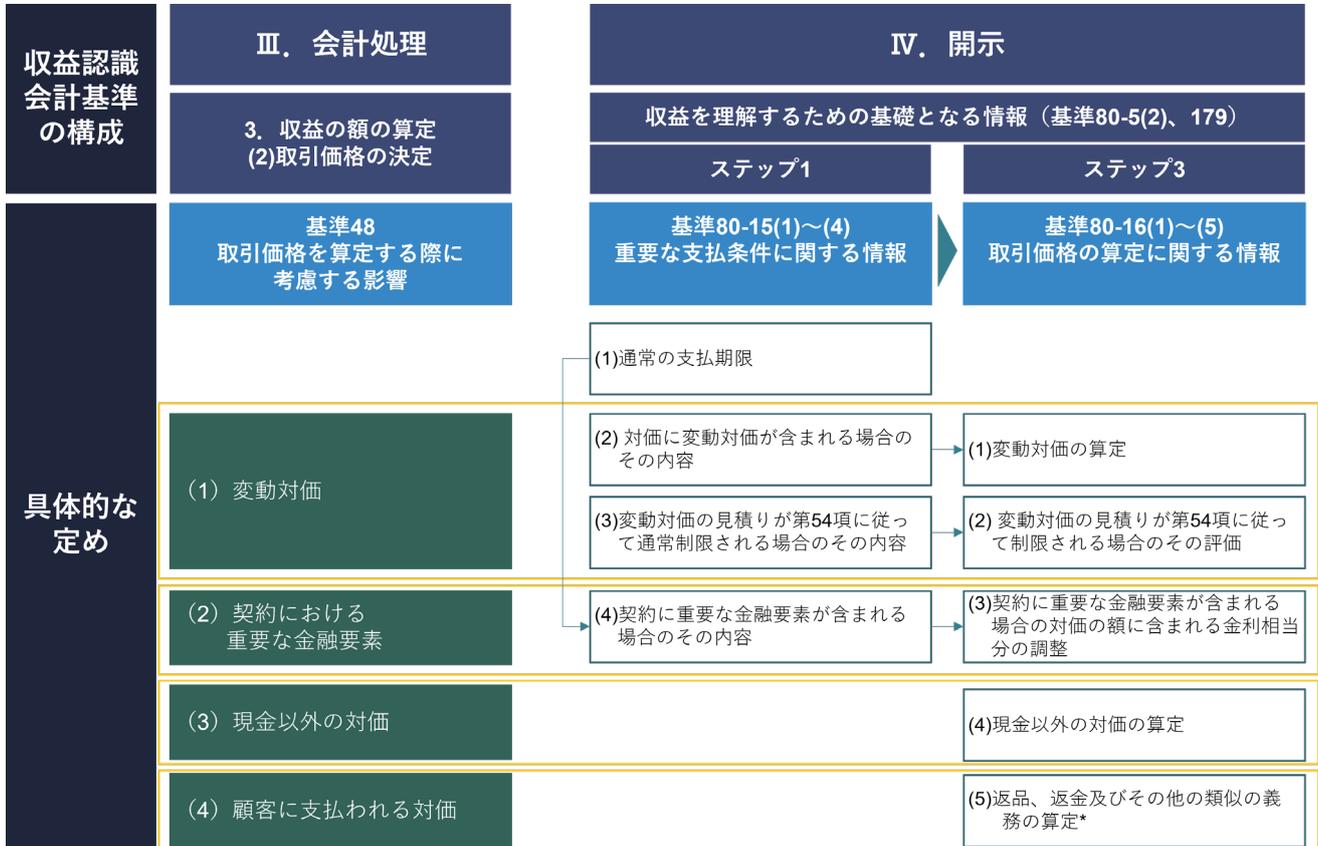
収益認識会計基準、基準：企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」

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) ③

1. ステップ1とステップ3の関係

[図表1] ステップ1とステップ3の関係



* ステップ2の「履行義務に関する情報」（基準80-13(1)）の例示として、基準80-14(2)で返品、返金等の義務が挙げられている。

収益認識会計基準の会計処理の定めは、取引価格を、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）と定義し（基準8）、取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮するとしています（基準47）。

また、顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与えるため、取引価格を算定する際には、次の(1)から(4)のすべての影響を考慮するとされています（基準48）。

- (1) 変動対価
- (2) 契約における重要な金融要素
- (3) 現金以外の対価
- (4) 顧客に支払われる対価

つまり、ステップ1で識別される契約条件等のうち、主に、契約条件や取引慣行に含まれる企業に対する顧客の支払条件により、ステップ3の取引価格が決定されるということです（なお、ステップ2の返品、返金等の義務にも影響される。基準80-14(2)参照。）。

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) ③

1. ステップ1とステップ3の関係

このステップ1とステップ3の関係は、開示の定めからもうかがえます。「収益を理解するための基礎となる情報」(基準80-5(2))における「契約及び履行義務に関する情報」(ステップ1、2の情報。80-12(1))の「重要な支払条件に関する情報」(基準80-13(2))の例示(80-15(1)~(4))が、「取引価格の算定に関する情報」(ステップ3の情報。基準80-12(2))の例示(80-16(1)~(5))と対応する形で定められています(〔図表1〕参照)。

本連載の3つの事例はいずれも、重要な会計方針において、ステップ1とステップ3の関係を意識した記載が確認できます。

2. 日本基準によるIFRS注記事例分析

【事例】三菱商事株式会社：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する注記を中心に抜粋し、下線とアルファベット記号を付した。)

3. 重要な会計方針

(18) 収益

① 収益の認識方法(5ステップアプローチ)(a)

連結会社は、IFRS第15号の適用に伴い、以下の5ステップアプローチに基づき、収益を認識しています。

- ステップ1：顧客との契約を識別する
- ステップ2：契約における履行義務を識別する
- ステップ3：取引価格を算定する
- ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する
- ステップ5：企業が履行義務の充足時に収益を認識する

連結会社は、顧客との契約に含まれる別個の財又はサービスを識別し、これを取引単位として履行義務を識別(b)しています。

履行義務の識別にあたっては、本人か代理人かの検討(c)を行い、自らの約束の性質が、特定された財又はサービス(c)を自ら提供する履行義務である場合には、本人として収益を対価の総額で連結損益計算書に表示しており、特定された財又はサービス(c)が他の当事者によって提供されるように手配する履行義務である場合には、代理人として収益を手数料又は報酬の額若しくは対価の純額で連結損益計算書に表示しています。なお、本人と判断する指標(c)として以下の3点を考慮しています。

- 連結会社が、特定された財又はサービスを提供する約束の履行に対する主たる責任を有している。
- 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は顧客への支配の移転の後に、連結会社が在庫リスクを有している。
- 特定された財又はサービスの価格の設定において、連結会社に裁量権がある。

取引価格は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に連結会社が権利を得ると見込んでいる対価の金額(d)であり、収益の認識時点において対価の金額が未確定である場合(d)には、契約で定められた一定の算式などに基づいて合理的に対価を見積っています。不確実性が高い、又は合理的な見積りが困難な場合(d)には、取引価格には含めていません。不確実性が低減し、かつ合理的な見積りが可能となる時点で取引価格を見直し(d)ています。また、契約開始時において顧客が支払う時点と財又はサービスを顧客に移転する時点との間が1年以内と見込まれる場合については、便法を使用し、金融要素の調整(d)は行っていません。

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) ③

…(省略)…

② 主な取引における収益の認識

一時点での収益の認識（全セグメント）(e)

連結会社は、金属、機械、化学品、一般消費財など、多岐にわたる製品及び商品(e)を取り扱っていますが、本人として行う製品及び商品の販売については、受渡時点において(f)、顧客が当該製品や商品に対する支配を獲得、履行義務（製品及び商品の受渡）が充足されると判断し(g)、収益を認識しています。連結会社が代理人として行う製品及び商品の販売についても、受渡時点において(f)、顧客が当該製品や商品に対する支配を獲得、履行義務（製品及び商品の受渡に関する手配）が充足されると判断し(g)、収益を認識しています。

また、連結会社は、サービス関連事業も行っています。サービス関連事業には物流、情報通信、技術支援など、様々なサービスの提供(e)が含まれています。サービス関連事業に係る収益は、顧客が便益を獲得した時点において(f)、履行義務（サービスの提供）が充足されると判断し(g)、収益を認識しています。

一定期間にわたる収益の認識（主にコンシューマー産業セグメント及び産業インフラセグメント）(e)

連結会社は、フランチャイズ契約に基づく役務の提供(e)や、工事請負契約に基づくプラント建設(e)などのサービス関連事業を行っています。財又はサービスに対する支配を契約期間にわたって(f)顧客へ移転する場合には、フランチャイズ契約(e)では、各加盟店における利益認識に連動して(h)収益を認識しており、それ以外のサービス関連事業では、履行義務（サービスの提供）の進捗度の測定方法(h)として、主にインプット法（工事請負契約の場合はコストの進捗度など）により、企業の履行を忠実に描写する方法を使って進捗を測定(f)し収益を認識しています。

上記の製品及び商品の販売又はサービス関連事業においては、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手配する履行義務である場合には、契約上の売先又は買先の代理人となり(i)、当該履行義務の充足時に一時点で、又は履行義務の充足に応じて一定期間にわたって収益を純額で(i)認識しています。

24. 収益

(1) 顧客との契約から認識した収益の分解

当連結会計年度における、「収益」の内訳は以下のとおりです。

(単位：百万円)

	天然ガス(j)	総合素材(j)	石油・化学(j)	金属資源(j)	産業インフラ(j)	自動車・モビリティ(j)	食品産業(j)
顧客との契約から認識した収益(k)	217,463	1,544,168	1,761,661	640,285	489,112	700,851	1,403,106
その他の源泉から認識した収益(k)	374,821	27,004	180,163	1,212,865	91,001	52,811	243,843
合計	592,284	1,571,172	1,941,824	1,853,150	580,113	753,662	1,646,949

(単位：百万円)

	コンシューマー産業(j)	電力ソリューション(j)	複合都市開発(j)	合計	その他	調整・消去	連結金額
顧客との契約から認識した収益(k)	3,221,611	581,027	67,612	10,626,896	4,931	-	10,631,827
その他の源泉から認識した収益(k)	3,177	45,170	21,839	2,252,694	-	-	2,252,694
合計	3,224,788	626,197	89,451	12,879,590	4,931	-	12,884,521

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) ③

顧客との契約から認識した収益(k)には、一時点で認識した収益（本人や代理人として行う製品及び商品の販売、サービスの提供など）(l)に加え、一定期間にわたり認識した収益（フランチャイズ契約に基づく役務の提供や、工事請負契約に基づくプラント建設など）(l)が含まれています。

前連結会計年度及び当連結会計年度において、コンシューマー産業セグメントの顧客との契約から認識した収益には、フランチャイズ契約に基づく加盟店からの収入(l)がそれぞれ314,260百万円、288,480百万円含まれています。当該収入は店舗設備、什器備品のリースに係る受取りリース料(k)を含んでいます。

前連結会計年度及び当連結会計年度において、産業インフラセグメントの顧客との契約から認識した収益には、工事請負契約に基づき、工事の進捗度に応じて認識した収益(l)がそれぞれ200,074百万円、315,491百万円含まれています。

上記の収益以外は、主に商品販売及び関連するサービスによる収益（代理人として行う取引の収益を含む）(l)です。

その他の源泉から認識した収益(k)には、IFRS第9号「金融商品」に基づく収益（現金又は他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換により決済できる非金融商品項目の売買契約について、商品の受渡時点において総額で計上した収益を含む）や、IFRS第16号「リース」に基づくリース収益が含まれています。

なお、連結会社の収益に占める変動対価の金額(m)に重要性はありません。

(2) 契約残高(n)

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企業の権利（債権を除く）で、当該権利が時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行義務）を条件としている権利を契約資産(o)とし、「営業債権及びその他の債権」に含めて表示(o)しています。また、顧客に財又はサービスを移転する企業の義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っている（又は対価の金額の期限が到来している）義務を契約負債(o)とし、主に「前受金」に含めて表示(o)しています。当連結会計年度の期首及び期末における「契約資産」及び「契約負債」の帳簿価額の内訳(n)は以下のとおりです。これらはいずれも、主に工事請負契約において、履行義務の充足時点（工事の進捗度）と請求権の発生時点、又は対価の受領時点との間に差異が生じるために認識されるものです。「契約資産」は、請求権発生前の履行義務充足により増加（請求権発生時による債権への振替により減少）しており、「契約負債」は、履行義務の充足前の対価受領により増加（履行義務充足による収益への振替により減少）しています(p)。

…（省略）…

	前連結会計年度 (百万円)		当連結会計年度 (百万円)	
	契約資産	契約負債	契約資産	契約負債
期首残高(o)	55,717	40,203	54,510	193,586
期中増減(o)	△1,207	153,383	△1,054	△46,279
期末残高(o)	54,510	193,586	53,456	147,307

前連結会計年度及び当連結会計年度に認識した収益のうち、期首の契約負債残高に含まれていたもの(q)はそれぞれ21,864百万円及び155,091百万円です。また、前連結会計年度及び当連結会計年度において、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益の額(r)に重要性はありません。

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) ③

(3) 残存履行義務に配分した取引価格(s)

前連結会計年度末及び当連結会計年度末において未充足（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及び、将来充足する予想期間帯別の内訳(t)は以下のとおりです。取引価格は、顧客との契約に基づいて油価・ガス価格等の商品市況等を参照して算定しており、変動対価が存在する場合には、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない範囲でのみ取引価格に含めています(u)。

また、当連結会計年度末において未充足の履行義務に配分した取引価格は、主に、米国ルイジアナ州のCameron LNG,LLC（以下「CLNG」）及びカナダ国ブリティッシュ・コロンビア州のLNGカナダプロジェクトへの参画を通じた、日本を中心とする需要家との長期LNG販売契約によるもの(v)です。CLNGについては、注記38の「ジョイント・アレンジメント（共同支配の取決め）及び関連会社」にも記載しています。

なお、契約から収益認識までの当初の予定期間が1年以内の契約(u)については、実務上の便法を使用し、以下には含めておりません。

残存履行義務に 配分した取引価格(t)	前連結会計年度末 (百万円)	当連結会計年度末 (百万円)
1年以内(t)	852,155	813,426
1年超5年以内(t)	1,921,460	2,356,744
5年超10年以内(t)	1,493,533	1,595,280
10年超(t)	2,614,883	2,431,989
合計(t)	6,882,031	7,197,439

上記のほか、前連結会計年度末及び当連結会計年度末において連結会社は欧州における地域熱供給事業(w)において顧客に対し実質的に無期限の地域熱供給義務(w)を有しており、その対価の見積りはそれぞれ年額(w)31,957百万円、35,590百万円です。

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) ③

(1) 日本基準への読み替え

上記「24.売上高」の「(2)契約残高」は、日本基準では「契約資産及び契約負債の残高等」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		
a	顧客との契約の識別から始まる5つのステップを適用して収益を認識する旨を記載している。	基準80-3、17
b	ステップ2における履行義務の識別の具体的な手順として、別個の財又はサービスを識別し、これを取引単位として履行義務を識別している旨を記載している。 第2回「1. 別個の財又はサ-ビスか否か」の基準上の位置づけ、参照。	基準80-3、17(2)
c	履行義務の識別にあたっては、自らの約束の性質に基づき、本人と代理人の区分の判定を行う旨を記載している。 具体的には、上記bの結果、特定された財又はサービスを自ら提供する履行義務である場合（当該財又はサ-ビスを支配している場合）には、本人として会計処理し、特定された財又はサ-ビスが他の当事者によって提供されるように手配する履行義務である場合（当該財又はサ-ビスを支配していない場合）には、代理人として会計処理している旨を記載し、本人と判断する際の考慮指標を3つ挙げている。	基準80-3、17(2)、80-5(2)、80-12(1)、80-13(1)、80-14(1)
d	収益認識の金額である取引価格について記載している。 また、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"> ● 金額未確定な場合の取引価格の見積り（変動対価）とその見直し ● 契約開始時において顧客が支払う時点と財又はサ-ビスを顧客に移転する時点との間が1年以内と見込まれる場合について金融要素の調整を行わない便法（基準58）の適用 	基準80-3、17(3)、80-5(2)、80-12(2)、80-15(2)(3)、80-16(1)(2)、80-15(1)(4)、80-16(3) なお、基準58
e	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-ビスの内容）を記載している。 なお、履行義務の内容を、収益の認識が一時点か、又は一定の期間かで大分類し、全セグメント共通の一時点で充足する履行義務と、主にコンシューマー産業セグメントのフランチャイズ契約に基づく役務の提供と産業インフラセグメントの工事請負契約に基づくプラント建設が該当する一定の期間にわたり充足する履行義務に区分している。	基準80-2(1)、80-14
f	上記d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

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) ③

記号	分析結果①	日本基準②
g	上記fの時点が一時点の場合、財又はサービスに対する支配を顧客が獲得した時点の評価の際に行った重要な判断について記載している。	基準80-3、 80-5(2)、 80-12(4)、 80-18(3)
h	上記fの時点が一定の期間の場合、一定の期間において収益を認識す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(1)(2)、 106-7
i	上記cの約束の性質が特定の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手配する履行義務である場合の会計処理を、履行義務を充足する時点（収益を認識する時点）と関連させて記載している。	基準80-3、 17(2)、 80-5(2) 80-12(1)(4) 80-13(1) 80-14(1) 80-18(1)
a～i	<p>全セグメントに共通する顧客との契約の識別から始まる5つのステップを適用して収益を認識することを説明したうえで ((a))、別個の財又はサービスか否かの判定に基づく履行義務の識別 ((b)) と本人代理人の区分 ((c)(i))、そして、取引価格に関するステップ1とステップ3の関係 ((d)) を記載している。</p> <p>また、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と考えられる収益の認識時期について、ステップ1、2とステップ5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 ((e)と(f)(g)(h))。</p>	—
2. 収益認識に関する注記		
(1) 収益の分解情報		
j	収益の分解情報の区分は、ビジネスモデル別とし、セグメント情報の報告セグメントと一致させて、収益の分解区分とセグメント情報の報告セグメントの関係を明示している。	基準80-5(1)、80-10、 170、 178 指針106-4(1)(2)(3)、 106-5(1)～(7) 基準80-11
k	<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、収益の分解情報の注記で「顧客との契約から認識した収益」と「その他の源泉から認識した収益」を区分して、収益の分解区別に金額を記載している。</p>	基準78-2、 156
l	収益の分解区分に「財又はサービスの移転時期」（収益の認識時期）を追加しているが、収益の分解情報の一覧表には含めず、脚下の文章で説明して、金額を明示している。	指針106-5(6)

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) ③

記号	分析結果①	日本基準②
m	全セグメント共通の情報として、連結会社の収益に占める変動対価の金額的重要性を記載している。	基準80-10
(2) 収益を理解するための基礎となる情報		
—	別掲していないため、重要なものは重要な会計方針として開示していると推察される。	基準80-8、 80-5(2)、 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」）		
n	「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。	80-5(3)、 80-20(1)
o	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。 当該事例の場合は、契約資産と契約負債の内容と財務諸表上の表示、そして期首・期末の残高と期中増減額を記載している。 なお、日本基準では、期中増減額の記載は必ずしも求められていない（基準192）。	基準79、 150-2
p	契約資産及び契約負債が生じる事業・履行義務の内容（財又はサービスの内容）を示し、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80-20(4)
q	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(1)
r	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額に重要性がない旨を記載している。	基準80-20また書き、 指針192
ii. 残存履行義務に配分した取引価格		
s	「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
t	「残存履行義務に配分した取引価格」の総額と将来充足する予想期間帯別の内訳を記載している。 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）、残存履行義務の期間別残高は、税抜金額であると推察される。	基準80-21(1)(2)
u	残存履行義務に配分した取引価格の取引価格に含めていないものの内容と理由を以下のとおり記載している。 ● 変動対価の見積りの制限 ● 契約から収益認識までの当初の予定期間が1年以内の契約への実務上の便法（基準8-22(1)）の適用 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80-23 80-22、 80-24前段

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) ③

記号	分析結果①	日本基準②
v	上記tの主な事業と履行義務の内容（財又はサービスの内容）を記載している。	基準205
w	上記tの他、無期限の履行義務が存在する事業と対価の見積りの年額を記載している。	基準80-21(1)(2)② 基準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)）を網掛けしています。
- 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年度金融庁レビュー結果で提案された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) ③

(3) 注記項目相互の関係分析

- **重要な会計方針(a)～(i)と収益の分解情報(j)(k)**

「重要な会計方針」では、「顧客との契約から認識した収益」のみを記載し、「収益の分解情報」において、「顧客との契約から認識した収益」と「その他の源泉から認識した収益」の金額を記載するとともに、「収益の分解情報」の脚注で「その他の源泉から認識した収益」の取引内容と準拠する基準を記載している。

また、収益の分解区分と報告セグメントをビジネスモデルで一致させており、「収益の分解情報」において、ビジネスモデル別に「顧客との契約から認識した収益」と「その他の源泉から認識した収益」の金額を記載している。

- **重要な会計方針(e)(f)（フランチャイズ契約及び工事請負契約）と収益の分解情報(l)**

「重要な会計方針」において、主要な事業における主な履行義務の内容を、一時点で充足される履行義務と一定の期間にわたり充足される履行義務、いかえれば、全セグメント共通とコンシューマー産業のフランチャイズ契約及び産業インフラの工事請負契約に大別し、「収益の分解区分」では、コンシューマー産業のフランチャイズ契約及び産業インフラの工事請負契約により生じる収益の金額を明示して、「財又はサービスの移転時期（収益の認識時期）」により収益を分解している。

- **重要な会計方針(e)(f)（工事請負契約）、収益の分解情報(k)（顧客との契約から認識した収益）と契約資産及び契約負債の残高等(p)**

「重要な会計方針」において、産業インフラの工事請負契約の会計処理を記載し、「収益の分解情報」の脚注で、当該履行義務の充足から認識した収益の金額を示めるとともに、「契約資産及び契約負債の残高等」で、契約資産及び契約負債が主に当該履行義務から生じる旨と期首・期末残高等を記載している。

- **重要な会計方針(d)、収益の分解情報(m)と契約資産及び契約負債の残高等(r)**

「重要な会計方針」で、事業と履行義務の内容（財又はサービスの内容）を特定せず、収益の認識時点における対価の金額が未確定である場合の処理（変動対価の処理）について言及されているが、「収益の分解情報」では、変動対価の金額に重要性がない旨が記載されている。また、「契約資産及び契約負債の残高等」では、産業インフラの工事請負契約に関して、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額（取引価格の変動等、基準80-20また書き）に重要性がない旨が記載されている。

- **重要な会計方針(c)(i)、収益の分解情報(i)（代理人取引が含まれる事業・履行義務の内容）**

「重要な会計方針」で、事業と履行義務の内容（財又はサービスの内容）を特定せず、本人と代理人の区分の検討が行われることと判定基準が記載されており、「収益の分解情報」でも、代理人として行う取引について、事業セグメントを特定していない。

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(5) ③

(4)他の開示項目との関係分析

監査報告書（連結）「監査上の主要な検討事項」で、「1銅の中長期価格見通し」、「2原油の中長期価格見通し」、「3株式会社ローソンに関するのれん」が記載されている。前の2つの事項は、資源関連投資の減損テスト等に際して使用価値測定のための将来キャッシュ・フローの算定において重要であり、最後の事項は、将来キャッシュ・フローの割引現在価値を基にした使用価値による回収可能額の算定が必要になる。

関連事業の収益の認識方法及び顧客の支払条件は、将来キャッシュ・フロー算定の前提として重要であると推察される。

(5)分析からの気づき

きわめて多種多様な財又はサービスを顧客に提供しているため、基準等の定めをチェックリスト的に使用しても、財務諸表利用者の理解に役立つ「重要な会計方針」や「収益認識に関する注記」が作成できないことが改めて確認できます。

当然ですが、まず、自社グループの収益認識の特徴と不確実性を企業自身が理解し、その理解を財務諸表利用者に伝えるというスタンスが重要です。

いいかえれば、収益認識の大所をストーリーとして構成し、それを「重要な会計方針」や「収益認識に関する注記」を使って財務諸表利用者に開示することが大切であり、ストーリーの重要な構成要素は、基準等が定める会計処理の検討ステップと判断、不確実性、ビジネス上の重要性（事業等のリスク、事業戦略上の位置づけや収益の金額と損益に与える影響等）、そして財務報告リスク（会計処理誤りや不正のリスク）等が挙げられると思います。

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(5) ③

3. 開示の定めによる会計処理の定めを理解 – 期末注記のまとめ –

第1回の最後で言及したとおり、収益認識会計基準では、会計処理の定めが前提となり、開示の定めが規定されていますが、視点をかえると会計処理の定めを理解するために、開示の定めを活用できます。

開示のうち注記の定めは、「収益を理解するための基礎となる情報」や「当期及び翌期の収益の金額を理解するための情報」といった一見類似した単語が並ぶ用語やIFRS第15号にはない用語があり、また重要な会計方針とすべき内容が他の注記項目から参照される少し複雑な構造になっているため、[図表2]のようにマトリクスで整理すると理解が容易になります。

[図表2] 注記の定め構成（重要な会計方針と収益認識に関する注記の関係）

(1) 重要な会計方針 の注記	(2) 収益認識に関する注記			
	3つの注記項目	具体的な注記事項		
基準80-2,80-3	基準80-5	基準80-10～80-24と指針106-6,106-7		
<p>基準80-2(1) 主要な事業における主 な履行義務の内容</p> <p>基準80-2(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）</p> <p>基準80-3 上記の項目以外にも、重 要な会計方針に含まれる と判断した内容※</p>	基準80-5(1)収益の分解情報	基準80-10、80-11 指針106-4(1)(2)(3)、106-5(1)～(7)参照		
	基準80-5(2)収益を理解するた めの基礎となる情報	基準80-12(1) [ステップ 1 と2]	基準80-13	契約及び履行義務に関する情報
			(1) 基準80-14	履行義務に関する情報
		(2) 基準80-15	重要な支払条件に関する情報	
		基準80-12(2) [ステップ 3]	基準80-16	取引価格の算定に関する情報（取引価格の算定に用いた見積り方法、イン プット及び仮定）
		基準80-12(3) [ステップ 4]	基準80-17	履行義務への配分額の算定に関する情報 （取引価格を履行義務に配分する際に用いた見積り方法、インプット及び仮 定）
基準80-12(4) [ステップ 5]	基準80-18	履行義務の充足時点に関する情報		
		(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） 指針106-6参照		
		(2) 一定の期間にわたり充足される履行義務について、収益を認識するた めに使用した方法及び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 指針106-7参照		
		(3) 一時点で充足される履行義務について、約束した財又はサービスに対す る支配を顧客が獲得した時点の評価の際に行った重要な判断		
	基準80-12 (5)	基準80-19	本会計基準の適用における重要な判断及び判断の変更	
基準80-5(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	基準80-20		契約資産及び契約負債の残高等	
	基準80-21～80-24		残存履行義務に配分した取引価格	

※基準80-14と80-18(1)を除く80-5(2)及び80-12～80-19、80-20(4)、16、17、そして指針34～89（代替的な取扱い）等が考えられる。

収益認識に関係する注記は、「重要な会計方針」と「収益認識に関する注記」があります（縦軸）。また、「収益認識に関する注記」は、3つの注記項目があり、そのうち「収益を理解するための基礎となる情報」から少なくとも「重要な会計方針」とすべき内容が2つ定められています（横軸）。

開示の定めは、「収益を理解するための基礎となる情報」を5つのステップで整理しています（基準179）。5つのステップの中で、ステップ1、2とステップ5の関係を重視して「重要な会計方針」とすべき内容を定めており（基準80-2(1)(2)、80-14、80-18(1)）、ステップ1とステップ3の関係を重視して支払条件が取引価格に与える影響を定めています（基準80-12(1)(2)、80-13(2)、80-15(1)～(4)、80-16(1)～(5)）。これらの定めは、会計処理の定め、すなわち、5つのステップ間の関係の理解に役立ちます（第1回1. ステップ1、2とステップ5の関係、第2回1. 「別個の財又はサービスか否か」の基準上の位置づけ、第3回1. ステップ1とステップ3の関係、参照）。

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) ③

4. 結びにかえて

収益認識の期末注記の連載は、中央経済社「企業会計」2018年3月号「収益認識新基準 適用準備の進め方」「内部統制対応の留意点：キーコントロール、全社統制・業務プロセス統制の見直し」に始まり、税務研究会「経営財務」「収益認識基準対応と内部統制」全5回（3409号、3411号、3413号、3416号、3419号）、中央経済社「企業会計」「主要論点をピックアップ 収益認識のポジション・ペーパー記載術」前編・後編全12回（2019年後半から2020年中掲載）、そして「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）に至った連作のまとめとして執筆しました。連載ではそれぞれの執筆物のエッセンスを盛り込みましたが、より詳細な内容に興味を持たれた読者には、各執筆物を参照していただければ幸いです。

エッセンスの中で、筆者である私よりも重要だと考えているのは、「会計処理、内部統制・コーポレートガバナンス、そして開示を一体として検討する視点」です。この視点は、たとえば、新リース会計基準等の新しい会計基準や、TCFD（気候関連財務情報開示タスクフォース）、有価証券報告書の記述情報の充実等の新しい制度の導入と制度改正等への対応でも有用であり、従来の制度で蓄積したナレッジ（知見とノウハウ）を新しい対応において活用する際に効果を発揮すると思います。

その際、上記の執筆物を役立てていただければ、筆者として幸いですし、またそうしていただけるように今後も執筆等、ナレッジ（知見とノウハウ）の発信をつづけて行きたいと思っています。

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) 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、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
