

収益認識基準等では、従来の実務と異なり、「開示目的」を示したうえで個別の開示項目を規定している。

従来は、個々の会計基準ごとに具体的な開示項目が規定され、当該規定を受けて制定された法令等に基づく開示が行われてきた。これに対し、収益認識基準等では、「開示目的」(基準 80-4)を定め、企業の実態に応じて、企業自身が当該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(基準 101-6)。

収益認識に関する注記における開示目的は、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。

開示する内容は、企業の実態や置かれた状況によって異なるため、会計基準 80-4 項だけを読んでも具体的に何を開示すればよいかは理解できない。

PART2 では、この認識のもとで開示実務を解説する。そして、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際に役立つような開示の作成例を3つ掲記する。

## PART2 5つのステップの論点整理と開示実務

### I 3つの開示実務ツール

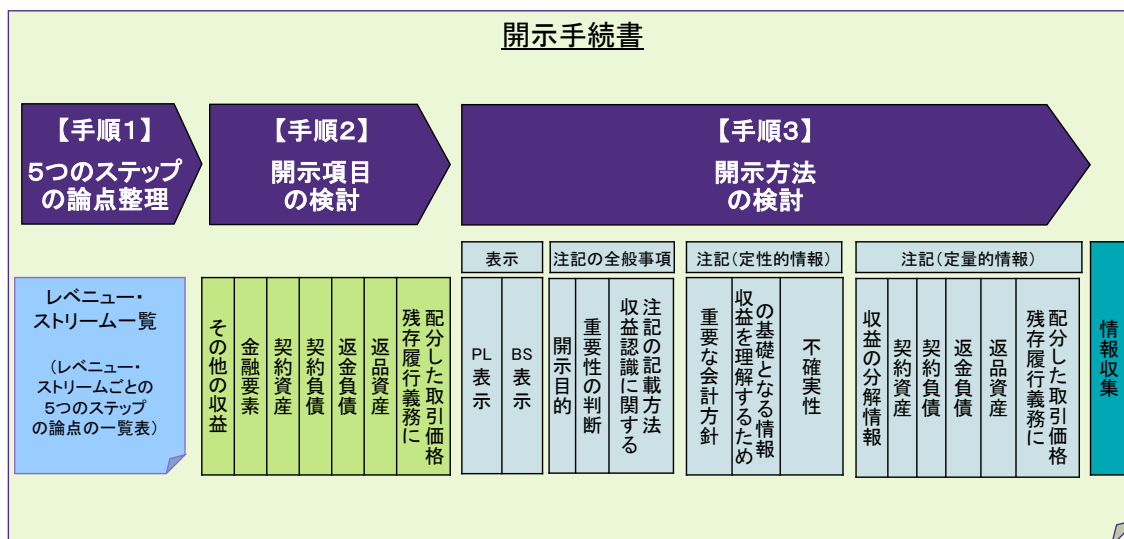
後述 II 2「開示の作成例」の3つの開示例は、IFRS 任意適用企業の IFRS 第 15 号の開示事例ではない。実在しない企業を想定し、本節で解説する3つの開示実務ツールを使って作成した我が国における収益認識基準等の開示事例である。

会計基準が定める「開示目的」に従った開示実務を理解するためには、具体的な開示例とその検討過程を解説することが効果的であると考えられる。まず、本節では、その検討で用いる3つの開示実務ツールを解説する。

1 <ツール1>開示手続書

収益認識に関する開示、つまり表示と注記を検討する手順を開示手続書として整理する。(図表2-1)。

(図表2-1)開示手続書の構成



開示手続書では、収益認識基準等の会計処理と開示の定めに従った検討の手順と方法を示している。3つの手順があり、【手順1】が5つのステップの論点整理、【手順2】が開示項目の検討、【手順3】が開示方法の検討である。各手順の概要と詳細は、(図表2-2)と(図表2-3)のとおりである。

(図表2-2)開示手続書の概要

手順	主な目的	成果物
【手順1】 5つのステップの論点整理	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 収益認識の検討単位である収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)を設定し、5つのステップの論点整理を行う。</li> <li>➤ 収益認識基準等の対象と対象外を区分する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ レベニュー・ストリーム一覧</li> </ul>
【手順2】 開示項目の検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 5つのステップの論点から生じる開示項目(表示と注記)を明確にする。</li> <li>➤ 対前期比較、他の情報との照合、そして新規事象の検討等により、開示項目の網羅性を確認する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 開示ポジション・ペーパー (レベニュー・ストリーム一覧を含む)</li> </ul>
【手順3】 開示方法の検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 「開示目的」を含む収益認識基準等の開示規定に照らして、開示項目(表示と注記)の具体的な開示方法を検討する。</li> </ul>	

本書の開示手続書は、収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)ごとに、会計処理と開示項目を一貫して検討する点が特徴である。

なお、【手順1】は開示の検討だけでなく、新規のビジネスや取引、それからM&Aで新たに取得した企業等の収益認識の5つのステップの論点整理でも活用していただきたい。

開示手続書の詳細は、「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」のP50～P82を参照されたい。

## 2. <ツール2>レベニュー・ストリーム一覧

収益認識における5つのステップの該当する論点を把握して整理するためには、レベニュー・ストリーム一覧(図表2-4)の作成が効果的かつ効率的である。

レベニュー・ストリーム一覧とは、企業グループまたは企業における収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)ごとに、収益認識の5つのステップにおける各論点を記載した一覧表である。一般に、レベニュー・ストリーム一覧をもとに、各論点の会計処理の方針が検討され、企業にとっての重要な論点の検討過程がポジション・ペーパーによって記録・保存される。

このレベニュー・ストリーム一覧は、会計処理の検討だけでなく、開示の検討でも重要になる。前述のとおり、収益認識に関する開示実務では、企業の実態に応じて、企業自身が会計基準の定める「開示目的」に照らして注記事項の内容を決定する必要がある。「開示目的」の要点は、企業グループの収益認識の5つのステップを財務諸表利用者が十分理解できる情報を開示することにある。また、開示項目は、5つのステップの該当する論点の会計処理の結果から生じる。したがって、開示の検討においても、まず企業が自社グループの収益認識の5つのステップの該当論点を一覧表にまとめて整理することが重要になる。その一覧表がレベニュー・ストリーム一覧である。

その様式は、縦軸に収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)、横軸に5つのステップという構成となる(図表2-4)。各項目の記載内容は、(図表2-5)のとおりである。

(図表2-4)レベニュー・ストリーム一覧(イメージ)

レベニュー・ストリーム一覧(イメージ)									
セグメント	取引タイプ (レベニュー・ ストリーム)	収益取引 の金額	契約 情報	5つのステップの該当論点					財務報告上の 業務(サブ) プロセス
				ス テ ッ プ 1	ス テ ッ プ 2	ス テ ッ プ 3	ス テ ッ プ 4	ス テ ッ プ 5	

(図表2-5)レベニュー・ストリーム一覧の項目と記載内容

項目	記載内容
セグメント	<ul style="list-style-type: none"> <li>● セグメント情報の注記の報告セグメントを記載する。</li> <li>● 報告セグメントが、財又はサービスの種類別でない場合は、財又はサービスの種類を示す事業セグメント等を利用するが、報告セグメントと財又はサービスの種類の関係を内訳又は脚注で記載する。</li> </ul>
取引タイプ(レベニュー・ストリーム)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 取引又は収益の略称をいう。</li> <li>● 企業が顧客に提供することを約束した財又はサービスの内容を反映した名称を記載する。</li> <li>● 収益認識の5つのステップの該当する論点を考慮して、収益取引を取引タイプ(レベニュー・ストリーム)に類型化する(具体的な類型化の方法は「開示手続書」【手順1】1-0-2参照)。</li> </ul>
収益取引の金額	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一定期間の収益額を記載する。</li> <li>● 各収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)の合計額を記載し、財務諸表数値との整合性を確認することで収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)の網羅性を確保する。</li> </ul>
契約情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 履行義務の内容(企業が顧客に提供することを約束した財又はサービスの内容)、支払条件、その他(業界の慣行や顧客の期待等)を記載する。</li> </ul>
5つのステップの該当する論点	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 収益認識の5つのステップごとに該当する論点を記載する。</li> </ul>
財務報告上の業務(サブ)プロセス	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 5つのステップの該当する論点に関連して、会計処理を行うため必要になる情報等を生成・追加・更新する業務プロセスを記載する。</li> </ul>

### 3. <ツール3> 開示ポジション・ペーパー

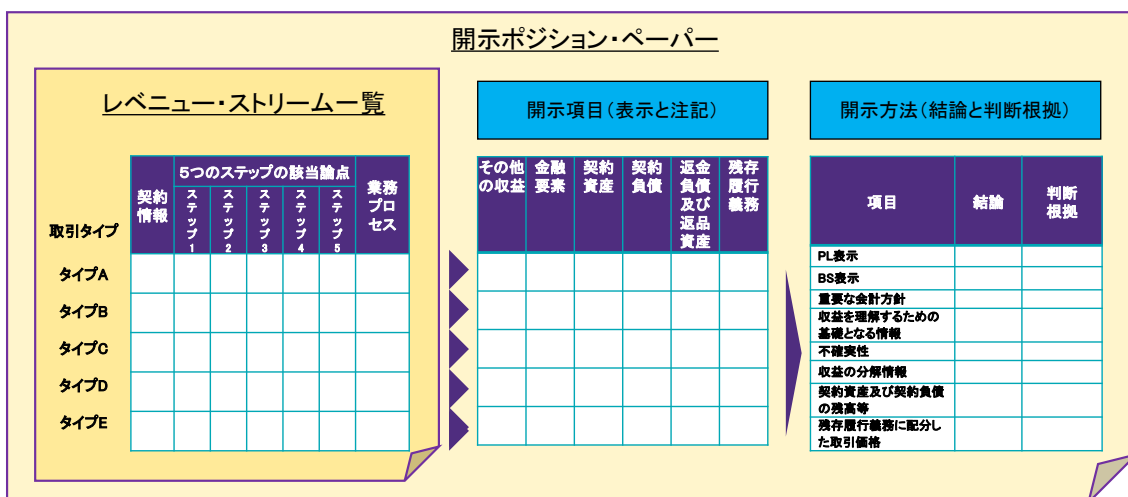
収益認識基準等に基づく会計処理の方針は、判断の積み重ねと見積りの要素を含んで決定されるため、その検討過程をポジション・ペーパーによって記録・保存する必要があるといわれることが多い。

会計基準が定める「開示目的」の趣旨を踏まえれば、開示についても、同様にポジション・ペーパーによって検討過程を記録・保存することが望ましいと考えられる(図表2-6)。

たとえば、会計基準 80-5項(1)収益の分解情報において、主要な分解区分は企業が判断する必要がある。同項(2)収益を理解するための基礎となる情報の注記事項の内容はあくまで例示であり網羅的ではない(基準 80-12 から 80-19)。また重要な会計方針の注記の内容の最終的な判断は企業に委ねられている(基準 80-2、80-3)。同項(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において、残存履行義務に配分した取引価格の注記事項では、企業の判断を尊重した実務上の便法(重要性に従った注記の省略等)や注記に含める単位の限定が認められている(基準 80-24、205)。

これらの重要な項目で企業の判断が開示内容を左右するため、企業の開示項目に関する検討過程を記録・保存することが重要になる。

(図表2-6) 開示ポジション・ペーパー(イメージ図)



開示ポジション・ペーパーの構成と記載内容は、(図表2-7)のとおりである。

(図表2-7) 開示ポジション・ペーパーの構成と記載内容

構成	記載内容
レベニュー・ストリーム一覧	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)ごとに、5つのステップの該当論点の整理と関連する財務報告上の業務(サブ)プロセスの検討結果を記載する(上記「&lt;ツール2&gt;レベニュー・ストリーム一覧」による論点整理参照)。</li> <li>● 収益認識に関する注記(基準80-5項)の(2)収益を理解するための基礎となる情報に関連する。</li> </ul>
開示項目(表示と注記)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)ごとに、以下を記載する。                             <ul style="list-style-type: none"> <li>□ 5つのステップの該当論点から生じる開示項目(表示と注記)</li> <li>□ 見積りの見直しによる開示項目の金額の変動の有無                                      見積りの見直しは、進捗度の変更、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)、契約変更による見積りの見直し等が挙げらる。</li> <li>□ 残存履行義務に配分した取引価格の注記に関して、実務上の便法が適用可能な事項</li> </ul> </li> <li>● 収益認識基準等では、返金負債を開示すべき旨は定められていないが、契約資産及び契約負債の残高等を注記する意義(基準80-2項)に照らして、履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解するために返金負債に関する情報が有用な場合があるため、本書では開示項目としている。</li> <li>● また、返品資産は、返金負債に関連するため、開示項目としている。</li> </ul>
開示方法(結論と判断根拠)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 開示項目(表示と注記)について、企業の実態に応じて、企業自身が「開示目的」に照らして開示方法を決定する。</li> <li>● 開示項目(表示と注記)の開示の結論と判断根拠を記載する。</li> </ul>

#### 4. 3つのツールの関係

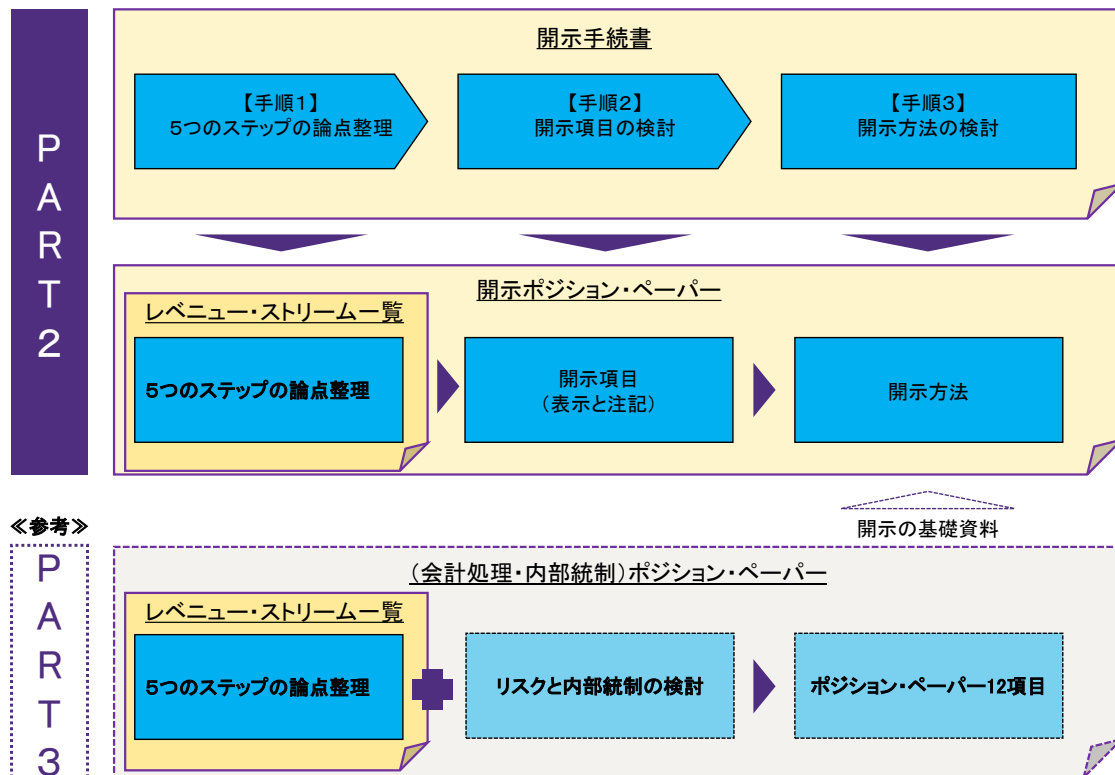
3つのツールは、個々独立したものではないため、開示手続書、レベニュー・ストリーム一覧、そして開示ポジション・ペーパーの関係を解説する。

- まず、レベニュー・ストリーム一覧で収益の取引タイプ(レベニュー・ストリーム)の会計処理に関する論点の全体像を可視化する。
- レベニュー・ストリーム一覧の会計処理の論点が、開示項目にどのような影響を与えるか、つまり、レベニュー・ストリーム一覧の論点と開示項目の関係を、開示ポジション・ペーパー(開示項目)により明確する。そして、収益の取引タイプごとの開示項目を対象に、企業が開示方法の検討を行い、開示ポジション・ペーパー(開示方法)にその検討過程(項目、結論とその根拠)を記録・保存する。
- 以上の検討手続をまとめたものが、開示手続書である。

3つの開示実務ツールの関係をまとめると(図表2-8)になる。会計処理の論点整理を行うレベニュー・ストリーム一覧が開示ポジション・ペーパーに含まれている点が、3つの開示ツールの要点である。

なお、PART3では、レベニュー・ストリーム一覧をもとに(会計処理・内部統制)ポジション・ペーパーを作成する実務を解説する。同じレベニュー・ストリーム一覧をもとに作成することにより、開示と会計処理・内部統制が整合することになり、(会計処理・内部統制)ポジション・ペーパーは、開示の検討のための基礎資料として活用することも想定している(図表2-8)。

(図表2-8)3つの開示実務ツールの関係



次に続く、Ⅱ「開示の作成実務」では、今回ご紹介した3つの開示実務ツールを使って、製造業、ソフトウェア業、そして不動産業に属する企業の開示の作成例の検討過程を可視化することにより、開示目的に照らした開示の作成実務を解説している。詳細は、「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」を参照されたい。