

I. はじめに

2022年3,4月のSeiwa Newsletterは、間もなく始まる3月決算企業の期末決算に向けた留意事項を2回にわたって紹介します。3月は収益認識基準、4月は時価算定基準と、当期から適用が始まった2つの重要な基準を取り上げますが、会計処理は期首から適用済みのため、表示・注記に焦点を当てて解説します。

なお、会社法の改正により2021年3月1日から「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」が適用されています。当期新たに株式を無償交付した場合は、この取扱いに沿って会計処理や注記を検討する必要がありますので、[Vol.68「取締役等への株式の無償交付」](#)を参照ください。また、2023年3月期から始まるグループ通算制度に向けて会計処理や開示に関する取扱いも公表されています。こちらは早期適用が認められていますが、早期適用する企業は少ないと思われるので、本稿では割愛します。

II. BS・PL表示

BS・PL表示については、[Vol.73「収益認識基準の四半期開示」](#)で概要を紹介していますので、ここでは四半期との違いを説明します。

(1) PL表示

四半期では、収益の区分表示や内訳注記は必須ではなく、たとえば「売上高」と1つの科目にまとめて表示することが可能でした。期末では、顧客との契約から生じる収益について、それ以外の収益と区分してPL表示するか、当該収益の額を注記することが求められます。「それ以外の収益」には、金融商品会計基準やリース会計基準など他の基準が適用される収益が含まれますので、連結グループ内で金融業や不動産賃貸業を営む企業は注意してください。

なお、PL区分表示ではなく注記で対応する場合、収益の分解情報を参照する事例も多く見られます。

(連結損益計算書関係)

※ 1 顧客との契約から生じる収益

売上高及び営業収入のうち、顧客との契約から生じる収益の金額は、「(収益認識関係) 1 収益の分解情報」に記載しております。

(株)ヤオコーの第64期有価証券報告書より抜粋、以降も同様)

(2) BS表示

契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、他の資産・負債と区分して表示するか、それぞれの残高を注記します。たとえば四半期で「受取手形、売掛金及び契約資産」と表示していたものを、「受取手形」「売掛金」「契約資産」に区分して表示することが考えられます。

なお、BS区分表示ではなく注記で対応する場合、後述する収益認識注記を参照する事例が見られる点はPLと同じです。

(連結貸借対照表関係)

※ 5 契約負債については、「その他の流動負債」に計上しております。契約負債の金額は、「(収益認識関係) 3 当連結会計年度及び翌連結会計年度以降の金額を理解するための情報」に記載しております。

III. 注記

(1) 重要な会計方針

顧客との契約から生じる収益に関する重要な会計方針として、次の項目を注記します。

- ① 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
- ② 企業が当該履行義務を充足する通常の時点
- ③ その他、重要な会計方針に含まれると判断した内容

①では、顧客に移転する商品やサービスの内容を記載するほか、企業が他の代理人として行動する場合や返品、返金又は保証などの義務がある場合にその内容を注記します。

②では、履行義務を充足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するための情報を注記します。この際、たとえば代替的な取扱いを適用して出荷基準を採用する企業では、履行義務を充足する通常の時点（顧客の検収時など）と収益を認識する通常の時点（出荷時）が異なるため、このような場合には収益を認識する通常の時点を注記することになります。

なお、金融庁が実施する2020,2021年度の有価証券報告書レビューでは、収益認識基準のベースとなったIFRS第15号が対象となっており、多くの改善事項が公表されています。

- 主要な履行義務の内容が抽象的で、企業固有の取引内容や履行義務が具体的に説明されていない
- 履行義務の充足時期の説明が、基準の表現の転記等の抽象的な内容にとどまっている

(連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項)

(5) 重要な収益及び費用の計上基準

① 商品の販売に係る収益認識

当社及び連結子会社の顧客との契約から生じる収益は、主にスーパーマーケット事業における商品の販売によるものであり、これら商品の販売は、顧客に商品を引き渡した時点で収益を認識しております。

なお、商品の販売のうち、当社及び連結子会社が代理人に該当すると判断したものについては、顧客から受取る対価の総額から仕入先に対する支払額を差し引いた純額で収益を認識しております。

② 自社ポイント制度に係る収益認識

当社は、ヤオカード会員に付与したポイントを履行義務として識別し、将来の失効見込み等を考慮して算定された独立販売価格を基礎として取引価格の配分を行い、ポイントが使用された時点で収益を認識しております。

③ 商品券に係る収益認識

当社は、発行した商品券を履行義務として識別し、商品券が使用された時点で収益を認識しております。商品券の未使用分については、顧客が権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識しております。

(収益認識関係)

2 収益を理解する基礎となる情報

商品の販売（売上高）は、主にスーパーマーケット各店における食品や日用品等の商品売上からなります。これらの収益は、商品を顧客に引渡した時点で履行義務が充足されると判断し、当該時点で収益を認識しております。代金は、商品引渡し時点を中心に、概ね1カ月以内に受領しております。

その他（営業収入）は、主に仕入先に代わり商品供給を行うことによる配送代行収入、当社グループの店舗及びショッピングセンターへのテナント誘致に伴う不動産賃貸収入等からなります。これらの収益は、利用に応じて履行義務が充足されると判断し、サービスを提供した時点で収益を認識しております。代金は、取引先との契約に基づき、概ね1カ月以内に回収しております。

(※) 重要な会計方針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記載しないことができるが、(株)ヤオコーは、重要な会計方針に加えて説明している

(2) 収益認識に関する注記

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次の項目を注記します。

- 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

上記の記載にあたり、どの注記事項にどの程度の重点を置くべきか、また、どの程度詳細に記載するのかを判断します。重要性に乏しい詳細な情報を大量に記載したり、特徴が大きく異なる項目を合算したりすることにより有用な情報が不明瞭とならないように、注記は集約又は分解してください。

① 収益の分解情報

すでに四半期から開示している情報であり、記載にあたっての考慮事項や収益を分解するための区分の例については前掲したVol.73を参照ください。事例も紹介しています。

なお、有価証券報告書レビューでは次の事項が発見されています。

- 収益の分解情報とそれ以外の情報、特に履行義務の内容との関係について、十分に理解できるような説明がない
- 分解した収益とセグメント情報の関係について十分な説明がない

収益の分解情報の対象はあくまで顧客との契約から生じる収益ですが、ここにリース会計基準など他の会計基準の範囲に含まれる収益を含めるなどの誤りがあり、訂正報告書が発行される事例も見られます。あらためて気を付けてください。

② 収益を理解するための基礎となる情報

顧客との契約が、財務諸表に表示している項目又は収益認識に関する注記における他の注記事項とどのように関連しているのかを示す基礎となる情報として、次の事項を注記します。

項目	記載内容
契約及び履行義務に関する情報 (ステップ1,2)	・ 履行義務に関する情報(※) ・ 重要な支払条件に関する情報 (支払期限、重要な金融要素の内容など)
取引価格の算定に関する情報 (ステップ3)	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 (変動対価の算定、返品等の義務の算定など)
履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ4)	取引価格を履行義務へ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 (独立販売価格の見積り、値引きの配分など)
履行義務の充足に関する情報 (ステップ5)	履行義務を充足する通常の時点(※)の判断及び当該時点における会計処理の方法を理解するための情報
収益認識会計基準の適用における重要な判断	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

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に「契約資産及び契約負債の残高等」を、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に「残存履行義務に配分した取引価格」を注記します。

項目	記載内容
契約資産及び契約負債の残高等	<p>a. 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残高及び期末残高</p> <p>b. 当期に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額</p> <p>c. 当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合のその内容</p> <p>d. 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</p> <p>e. 過去の期間に充足した履行義務から、当期に認識した収益がある場合には、当該金額</p>
残存履行義務に配分した取引価格	<p>f. 当期末時点で未充足の履行義務に配分した取引価格の総額</p> <p>g. 上記に従って注記した金額を、企業がいつ収益として認識すると見込んでいるか</p>

a.はBSで区分表示していない場合に求められる注記であり、b.と併せた開示例は次のとおりです。

(1) 契約負債の残高

顧客との契約から生じた契約負債の期首残高及び期末残高は、以下のとおりであります。

	当連結会計年度
契約負債（期首残高）	2,247百万円
契約負債（期末残高）	2,213百万円

連結貸借対照表上、契約負債は「その他の流動負債」に計上しております。契約負債は、当社が付与したポイント及び発行した商品券のうち、期末時点において履行義務を充足していない残高であります。

当連結会計年度において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は、1,924百万円であります。

c.の「重要な変動」の例としては、企業結合や進捗度の見積りの変更、取引価格の見積りの見直し、契約変更などが挙げられます。この注記にあたっては、必ずしも定量的情報を含める必要はありません。

e.については、取引価格の変動、進捗度を合理的に見積もることができず原価回収基準を適用していたものの合理的な見積りが可能になった場合、契約の初期段階で収益を認識しない代替的な取扱いを適用していた場合などが該当します。

f.は従来からMD&Aで開示する受注実績に類似しています

が、「未充足の履行義務」と集計範囲が異なる可能性があり、かつ将来の充足時期であるg.の注記も求められるようになったことから、未充足の履行義務を有するすべての契約に関する情報を収集するためのシステムや社内プロセスの構築が必要となります。

g.の注記にあたっては、一定の期間ごとに区分して見込額を記載する方法やレンジで示す方法、定性的に記載する方法など、さまざまなケースが考えられます。

(2) 残存履行義務に配分した取引価格

2021年3月31日現在、商品券に係る残存履行義務に配分した取引価格の総額は549百万円であります。当社は、当該残存履行義務について、商品券が使用されるにつれて今後1年から10年の間で収益を認識することを見込んでいます。

なお、当初の予想期間が1年以内の契約であるものについては、実務上の便法を適用し、記載を省略しております。

この点、上記の事例にも見られるように、次のいずれかの条件に該当する場合にはf.とg.の注記に含めないことができる実務上の便法が設けられています。

- 当初に予想される契約期間が1年以内の契約
- 提供したサービスの時間に基づき固定額を請求する契約
- 売上高又は使用料に基づくロイヤルティ
- 完全に未充足の履行義務に配分される変動対価

特に短期の受注に応じて商品・製品を出荷した時点で収益を認識するような企業にとっては、1年以内の契約が除かれる点は実務負担の大幅な軽減になると考えられ、恩恵が大きいいえるでしょう。

また、実務上の便法を適用することで注記に含めていないものがある場合には、上記のいずれの条件に該当しているか、及び注記に含めていない履行義務の内容を注記する必要があるため、注意してください。取引価格に含まれない変動対価があり、結果としてf.とg.の注記に含めていないものがある場合も注記が求められます。

なお、会社法計算書類における収益認識注記は、各社の実情を踏まえて概括的に記載したり合理的な範囲で記載を省略することが許容されています。また、有価証券報告書提出会社以外の会社は①と③を省略できます。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>