

Applying IFRS

# 会計方針の開示

2022年9月



**EY**

Building a better  
working world

# 目次

概要	2
1 序説	3
1.1 背景	3
1.2 改訂	3
2 重要性がある会計方針情報	5
2.1 判断の適用	5
2.2 フローチャート	6
2.3 重要性の指標	7
2.4 企業固有の情報	10
2.5 定型化された情報の開示	10
2.6 重要性がない会計方針情報の開示	11
2.7 PS における設例	11
3 開示例ー収益の会計方針	14
3.1 はじめに	14
3.2 顧客との契約から生じる収益	15
4 経過措置及び発効日	26
4.1 比較情報	26
付録 1 顧客との契約から生じる収益に係る会計方針の記載例 (IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋)	27

## 重要ポイント

- 2021 年 2 月 12 日、IASB は、重要性に関する判断の会計方針の開示への適用に関するガイダンスを定める IAS 第 1 号及び実務記述書第 2 号の改訂を公表した。
- IAS 第 1 号の改訂により、「重要な会計方針」を開示する規定が「重要性のある会計方針情報」を開示する規定に置き換わる。
- 会計方針の開示に関する判断を行う際の重要性の概念の適用を容易にするために、ガイダンス及び設例が IAS 第 1 号及び実務記述書に付け加えられた。
- 本改訂は 2023 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度に適用される。

## 概要

国際会計基準審議会(IASB)は2021年2月12日に、企業が重要性の判断を会計方針の開示に適用する際の一助となるガイダンス及び例を定めるIAS第1号「財務諸表の表示」の改訂を公表した。IASBはまた、IAS第1号の改訂を補完するために、「4ステップの重要性プロセス」の会計方針の開示への適用を説明するガイダンス及び設例を付け加えたIFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」(IFRS Practice Statement: 以下、PS)の改訂も公表した。

特に以下の両者を実施することで企業がより有用となる会計方針の開示を提供できるようにすることが本改訂の目的である。

- ・ 「重要な会計方針を開示する」という規定を企業にとって「重要性のある会計方針情報」を開示する規定に置き換える
- ・ 会計方針の開示に関する決定を行う際に企業は重要性の概念をどのように適用することになるのかに関するガイダンスを付け加える

IASBは、財務諸表における重要性がある取引、その他の事象又は状況について提供されるその他の情報を主要な利用者が理解するために開示が必要となる場合には、会計方針情報は重要性を有すると想定される、と考えている。<sup>1</sup>

会計方針情報に重要性があるかどうかを判断するには、相当の判断の行使が求められ、その結果、特に改訂の適用開始年度などは追加的な労力が求められる可能性がある。

IASBは、「IFRSの要求事項を重複又は要約したのみの定型化された情報は、企業固有の会計方針情報より一般的には有用性に欠ける」ということを認識しつつも、そのような情報であっても状況によっては重要性を有することに同意している。同様に、IAS第1号の改訂は、企業は重要性がない及び定型化された情報で重要な会計方針情報が覆い隠されてしまわないようにしなければならないと定める一方で、同時に重要性がない会計方針情報の開示も、要求されるものではないとしても、受け入れられるということも暗に認めている。

本改訂は、2023年1月1日以降に開始する事業年度より適用される。早期適用も容認されるが、その事実を開示しなければならない。

## 弊社のコメント

我々は、企業がこれらの改訂を鑑みた上で会計方針情報の開示を再検討されることを望む。企業は、会計方針情報の開示をより企業固有なものにし重要性がない定型化した会計方針に係る開示を減らすことで財務諸表の有用性を改善することができる。

<sup>1</sup> 「財務報告に関する概念フレームワーク」の付録は、(一般目的財務報告の)主要な利用者を「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者」と定義している。

# 1 序説

## 1.1 背景

財務報告の有用性が改善されるように、IASB は、「財務報告におけるコミュニケーションの改善」を近年の基準設定活動の中心的なテーマに据えている。「開示イニシアティブ」は、IASB の財務報告におけるコミュニケーションの改善というテーマの一部を成し、IFRS 財務諸表の開示の有用性の改善がその目的にある。2021 年の IAS 第 1 号と本 PS の改訂は開示イニシアティブの一環として行われている。

本 PS は、企業が重要性の判断を行う際に役立つように IASB が 2017 年 9 月に最初に公表した強制力を有することのないガイダンスになる。本 PS は、重要性概念の適用に関する 4 ステップのプロセス(識別する、評価する、構成する及びレビューをする)を記載しており、固有の状況で重要性に関する判断をどのように行うべきかに関するガイダンスを盛り込んでいる。

## 1.2 改訂

### 1.2.1 「重要な」という用語の「重要性がある」という用語への置き換え

以前の IAS 第 1 号は、財務諸表を作成する際に使用される測定基礎及びその他の会計方針等で構成され、財務諸表の理解に資する重要な会計方針の開示を要求していた。

IASB の 2017 年 3 月のディスカッション・ペーパー「開示イニシアティブ—開示の原則」(DP)に関するフィードバックは、企業によっては会計方針が「重要」かどうかを評価するのが困難であると考えており、したがって、より効果的な会計方針の開示を企業が行えるように重要性を基本とするさらなるガイダンスが開発されるべきであると提案していた。IFRS には「重要な」という用語の定義が存在していなかったことから、IASB は、会計方針情報の開示の文脈では「重要性がある」に置き換えることにした。「重要性がある」は IFRS で定義されている用語であり、IASB によれば、財務諸表の利用者には幅広く理解されている。

改訂後の IAS 第 1 号によれば、「会計方針情報は、企業の財務諸表に含まれる他の情報と合わせて考えた場合に、一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得るならば、重要性がある」ということになる。<sup>2</sup>

## 弊社のコメント

IAS 第 1 号において「重要な会計方針」の「重要性のある会計方針情報」への置換え及び IAS 第 1 号と本 PS におけるそれに対応する新しいガイダンスは、企業の会計方針の開示に影響を及ぼす可能性がある。会計方針情報が重要性を有するか否かを決定するには、相当な判断の行使が求められる。したがって、企業は会計方針に係わる開示が改訂後の基準に沿った開示がなされるように、改めて検討する必要がある。

### 1.2.2 「重要性」の定義を適用する際のガイダンス

IAS 第 1 号の改訂には、会計方針情報に重要性があり、開示が必要になるかどうかを企業が判断する際に役立つガイダンスが付け加えられた。会計方針情報の重要性を評価するにあたり企業は、取引、その他の事象又は状況の規模及び性質を検討する必要がある。



IASB はまた、会計方針情報の重要性評価では、その他の情報の重要性評価に適用されるのと同じガイダンスを適用しなければならないということを明確化するために PS を改訂した。したがって、企業は定性的及び定量的の要因の両方を検討しなければならない。さらに、本 PS には、企業は様々な要因を会計方針情報の評価にどのように織り込むべきかを説明する図表も付け加えられている。

このガイダンスについては、下記 2 で詳しく説明している。

### 1.2.3 「測定基礎」への言及の削除

改訂後の IAS 第 1 号は会計方針情報の重要性に関するガイダンスを導入しているが、財務諸表を作成する際に使用される「測定基礎」への参照は、IASB がそれらを冗長であるとみなしていたことから、本規定から削除されている。測定基礎に関する情報が重要性を有するとしても、その他の会計方針情報に適用される判断と同様の判断が求められる。

IASB は、場合によっては、資産又は負債について使用される測定基礎に関する情報は、重要性を有しない場合があり、その際、開示は必要にならない、と述べている。例えば、以下のいずれにも該当する場合、測定基礎に関する情報は重要性がない可能性がある。

- 関連する IFRS 会計基準が特定の測定基礎の使用を定めており、判断がほとんどあるいは全く求められない
- 利用者が関連する重要性がある取引、その他の事象又は状況を理解するのに測定基礎に関する情報を必要としない

### 1.2.4 その他の開示規定

IASB は、今回の改訂で IFRS 会計基準に定められる他の開示規定を企業は免除されるものではないということを強調すべきであるとした。改訂後の IAS 第 1 号は、対応する会計方針情報に重要性がないとしても、IFRS に定められるその他の情報には重要性がある可能性があるということも強調している。例えば、企業が法人所得税に関する会計方針に係わる情報が財務諸表に関し重要性がないとしても、IAS 第 12 号「法人所得税」に定められるその他の開示では重要性がある可能性がある。

特定の IFRS 会計基準は、会計方針を具体的に開示することを企業に要求することがある。例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」は、有形固定資産の帳簿価額合計を決定するために用いた測定基礎を、企業は開示しなければならないと定めている。<sup>3</sup>

IASB は、IAS 第 1 号から、IFRS 会計基準に定められる開示規定については重要性判断を行わなければならないということが明確であり、本改訂の一環でこれらの規定(その他の IFRS 会計基準における会計方針の開示に関する規定)を変更する必要はないと結論付けている。

IAS 第 1 号は、「企業は、IFRS で要求されている具体的な開示がもたらす情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要はない」と述べている。これは、IFRS が具体的な要求事項のリストを記載している場合や、最低限の要求事項として記述している場合であっても、同じである。<sup>4</sup>

3 IAS 第 16 号第 73 項

4 IAS 第 1 号第 31 項

## 2 重要性がある会計方針情報

IAS 第 1 号と PS 第 2 号の改訂は、重要性がある会計方針情報を、企業に開示することを要求している。会計方針情報は、それ自体が主要な利用者が行う意思決定に影響を及ぼす可能性は低いことから、これを単独で検討した場合に重要性があると判断されることは稀であると考えられる。しかし、財務諸表の他の情報と合わせて考えた場合、会計方針情報に重要性がある可能性がある。IASB は、「会計方針情報は、その開示が、財務諸表において重要性がある取引、その他の事象又は状況に関して提供される情報を主要な利用者が理解するために必要とされる場合には、重要性があると見込まれる」と考えている。<sup>5</sup> 重要性がない取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針情報は重要性がないと考えられ、開示する必要がない。

### 2.1 判断の適用

企業が、会計方針情報に重要性があるかどうかを評価するためには、企業の一般目的財務諸表の主要な利用者が財務諸表に含まれる他の重要性がある情報を理解するために当該情報を必要とするか否かを検討する必要がある。

この評価には判断が必要であり、定性的要因と定量的要因の両方の検討が求められる。したがって、会計方針情報に重要性があるかどうかを評価するにあたり、企業は、当該情報が関連する取引その他の事象又は状況の大きさだけでなく、それらの性質についても検討しなければならない。

#### 定量的要因

情報に定量的重要性があるかどうかを評価する際、企業は基本財務諸表に認識される影響額の大きさだけでなく、主要な利用者の企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローについての全体的な理解に最終的に影響を及ぼす可能性のある未認識の項目（例えば、偶発負債又は偶発資産）も考慮することになる。

#### 定性的要因

本 PS は「定性的要因とは、企業の取引その他の事象又は状況、あるいはそれらの置かれている文脈の特性のうち、存在するならば、情報が企業の財務諸表の主要な利用者の意思決定に影響を与える可能性が高まるものである」と述べている。<sup>6</sup> 定性的要因が存在していても情報に必ずしも重要性があるとは限らないが、主要な利用者の当該情報に対する関心は高まるであろう。

企業は企業固有の定性的要因と外部の定性的要因の両方を検討する。企業固有の定性的要因としては、関連当事者の関与、取引その他の事象又は状況の一般的でないか標準的でない特徴及び予想外の変動又は予想外の趨勢の変化が挙げられる。企業が営業を行っている文脈の特性もまた、主要な利用者にとっての情報の目的適合性に影響を与える可能性があり、これを外部の定性的要因という。企業が営業を行う地理的な所在地、業種及び経済状態等が例として挙げられる。

---

5 IAS 第 1 号 BC76N 項

6 PS 第 2 号第 46 項

外部の定性的要因が存在しない場合でも、それが情報の重要性に関連する可能性がある。例えば同業他社が晒されている特定のリスクに企業が晒されていない場合など、特定のリスクに晒されていないことに関する情報は重要性のある情報になり得る。

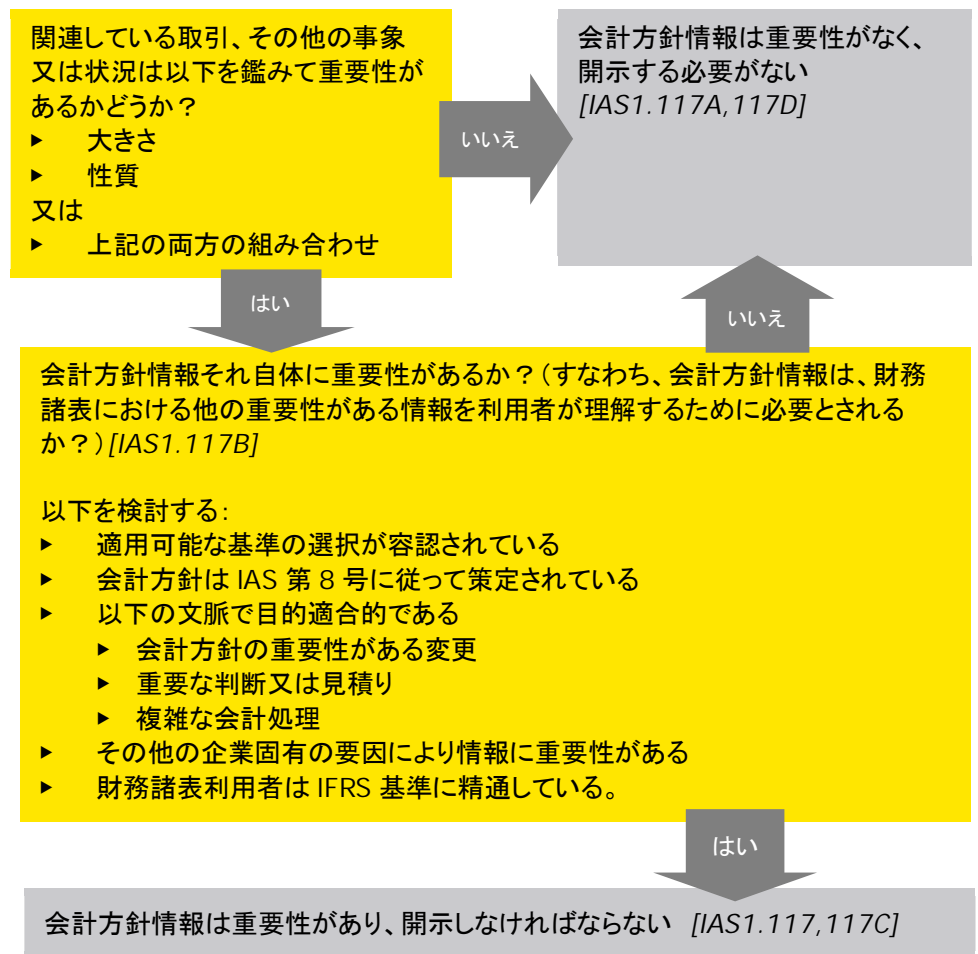
## 2.2 フローチャート

会計方針情報に重要性があるかどうかを企業が評価する際に役立つように、IASB は、会計方針情報に重要性があり開示が必要になるかどうかを、企業はどのように評価することになるか説明するフローチャートを本 PS に盛り込んだ。

フローチャートの第 1 のステップでは、会計方針情報の重要性を評価する前に関連している取引、その他の事象又は状況の(当期又は比較期間における)大きさ、性質又はその両方の組み合わせにおいて重要性があるかどうかを検討する。関連する取引、その他の事象又は状況に重要性がない場合は会計方針情報もまた重要性がなく、開示する必要がない。

関連している取引、その他の事象又は状況に重要性があるとしても、対応する会計方針情報が企業の財務諸表に対して重要性があるということを必ずしも意味するものではない。会計方針情報の重要性を評価する場合、企業は IAS 第 1 号に IASB が定める指標を検討する(下記 2.3 で説明)。<sup>7</sup>

下記のフローチャートは本 PS のフローチャートに基づいている。<sup>8</sup>



7 IAS 第 1 号第 117B 項

8 PS 第 2 号第 88C 項, 図 2

## 2.3 重要性の指標

改訂後の IAS 第 1 号には、企業の財務諸表利用者が、財務諸表の他の重要性がある情報を理解するために会計方針情報を通常必要とするであろう状況、すなわち会計方針情報が通常重要性があると判断される可能性が高い状況の例が示されている。IASB は、例示項目の一覧は網羅的ではないということを明確にしているが、それらの例は企業が会計方針情報に重要性があるかどうかを判断するのに役立つと考えている。

企業は会計方針情報に重要性があるかどうかを判断する際に検討すべき指標としてこれらの例示項目を使用することができるだろう。重要性がない取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針情報は重要性がないため、例示項目の一覧は、関連する取引、その他の事象又は状況が、その大きさ、性質又はその両方の組合せにより(当期又は比較期間において)重要性があると結論付けられた場合にのみ検討することになる。

重要性がある取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針情報は、以下に該当する場合には企業の財務諸表に対して重要性がある可能性が高い。

- 1) 会計方針の選択が IFRS 基準上容認されている(例: 企業が公正価値ではなく取得原価で投資不動産を測定することを選択する)
- 2) 具体的にあてはまる IFRS 基準が存在しない場合に IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って会計方針を策定する
- 3) 財務諸表に含まれている金額に重要性がある変動を生じさせた会計方針の変更について説明する必要がある
- 4) IAS 第 1 号<sup>9</sup>に従って開示される重要な判断及び見積りの領域を説明する必要がある
- 5) 規定される会計処理が複雑で会計方針情報がなければ利用者は重要性がある取引、その他の事象又は状況を理解できない(例えば複数の IFRS 基準書が適用される場合)
- 6) 会計方針情報を重要性があるものにする他の定性的要因が存在する(例: ある企業に関しては企業固有の事実について会計方針の適用が求められるが、他の企業に関しては求められない—下記 3.2.1 を参照)
- 7) 利用者が IFRS 基準に精通しておらず、会計方針情報が必要である

これらの各指標については、以下でより詳しく説明している。

### 2.3.1 関連する基準で容認されている選択肢

IFRS 基準が、重要性がある種類の取引、その他の事象又は状況の会計処理方法について会計方針の選択を作成者に認めている場合、企業が行った選択を示す会計方針情報の開示は通常、重要性がある。主要な利用者は、財務諸表の関連する金額及び残高に関し提供される他の重要性がある情報を理解するのに当該情報を必要とするからである。

9 IAS 第 1 号第 122 項, 第 125 項



### 2.3.2 IAS 第 8 号に従って策定された会計方針

重要性がある取引、その他の事象又は状況について IAS 第 8 号に従って独自の会計方針を企業が策定している場合、会計方針情報は通常、重要性がある。これは当該情報がなければ財務諸表における重要性がある取引、その他の事象又は状況に関する情報を主要な利用者が理解することができない場合である。IAS 第 8 号に従って策定される会計方針はその性質上、IFRS 基準に規定される方針ではないので、通常、主要な利用者は関連する会計上の影響を理解するために選択された方針に関するさらなる情報を必要とする。

### 2.3.3 重要性がある会計方針の変更

企業が会計方針を変更し、その結果、当報告期間に財務諸表に重要性がある変動が生じた場合、関連する会計方針情報も通常、重要性がある。なぜなら、主要な利用者が会計方針の変更により生じる影響に関連する財務諸表上の他の重要性がある情報(例えば、IAS 第 8 号第 28 項、第 29 項)を理解するのに必要と考えられるからである。

このような情報は、会計方針全般に関する開示の中で別個に開示されるよりも、会計方針の変更に関する情報と合わせて開示することで、容易にアクセスできるであろう。

### 2.3.4 重要な判断及び見積りに関連する

企業の重要な判断又は見積りの開示(例えば、IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項)に関連する会計方針情報は、重要な判断の行使及び見積りを説明することになるので主要な利用者が財務諸表における他の重要性がある情報を理解するために必要となる可能性が高い。

しかし、企業が重要な判断及び見積りを開示するという事実により、関連する会計方針情報もまた自動的に重要性があることになるわけではない。上記は下記 2.7.2 で説明しているように、本 PS の設例 T で例示されている。

こうした会計方針情報は、会計方針に関する注記に別個に開示するより、重要な見積りの開示と合わせて開示されれば、最も有用となる。

### 2.3.5 会計処理が複雑である

企業固有の会計方針情報は一般的により有用であるが、本 PS では、会計処理が複雑な場合、定型化された会計方針情報の開示も重要性がある可能性があることを認めている。<sup>10</sup> 定型化された情報と同様に提供されないと主要な利用者が複雑な会計処理を理解する可能性が低くなる場合が考えられる。

10 PS 第 2 号第 88F 項

### 2.3.5 会計処理が複雑である(続き)

しかし、IAS 第 1 号及び本 PS のいずれも「複雑」については定義していない。IAS 第 1 号は、「企業が複数の IFRS 基準書を、1 つのクラスの重要性がある取引に適用する場合に生じる可能性がある」と述べている。<sup>11</sup>

そうした複雑な会計処理は、リース契約における非リース構成要素(IFRS 第 16 号「リース」及び IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)や顧客との契約にコーポレート・ラッパーが使用される場合(IFRS 第 10 号「連結財務諸表」及び IFRS 第 15 号)などが例として挙げられる。

### 2.3.6 他の定性的要因

2.3.1 から 2.3.5 で取り上げている状況は、会計方針情報が企業の財務諸表に対して通常、重要性があると考えられる状況の例である。当該リストは網羅的ではないことから、企業は、会計方針情報が財務諸表にとって重要性があるものになるような定性的要因が他に存在するかどうか検討する必要がある。

例えば、企業は、顧客に財やサービスを移転する前にそれらを支配しているかどうかによって、ある種類の取引では本人として行動し、他の類似する取引では代理人として行動することがある。そのような状況では、重要な判断(上記を参照)に関する開示に加えて、主要な利用者は、2 つの状況及び会計方針の相違を財務諸表に関連する情報を理解するために必要とする可能性がある。

### 2.3.7 財務諸表利用者が IFRS に精通していない

本 PS は、「企業が、国内の会計基準を適用した報告も行う法域において報告を行っている」場合には定型的な会計方針情報であっても重要性がある可能性があることを示唆している。<sup>12</sup>これは、その法域における一部の主要な利用者は、国内の会計基準と比べると IFRS に精通していない可能性があるからである。

企業がこのガイダンスをどのように解釈すべきかは完全には明確になっていない。作成者は、「財務報告に関する概念フレームワーク」(Conceptual Framework: 以下、CF)、IAS 第 1 号及び本 PS のすべてが財務諸表利用者は事業及び経済活動について合理的な知識を有していると想定され、この合理的な知識には IFRS 基準の要求事項の一般的な理解も含まれる、と主張することができるかもしれない。<sup>13</sup>しかし、利用者が IFRS 基準を知っていると想定されていることを明確に述べている箇所はどこにも存在しない。

市場において基本的に国内の会計基準が使用されているような環境では(例えば、米国での米国会計基準)、利用者は、定型的な会計方針の開示であっても、国内の会計基準との相違を識別できるため、有用かもしれない

一般的に IFRS 基準が最近採用されたような法域では、利用者は IFRS 基準にあまり慣れていない可能性がある。そのような場合、過渡期においては定型的な会計方針情報の開示が求められるであろう。

11 IAS 第 1 号第 117B 項(e).

12 PS 第 2 号第 88F 項

13 CF 2.36 項, IAS 第 1 号第 7 項, PS 第 2 号第 13 項から第 23 項

## 2.4 企業固有の情報

改訂後の IAS 第 1 号では、企業が IFRS 基準の要求事項を企業自身の状況にどのように適用したのかを説明する会計方針情報は、該当する IFRS 基準が一般的に定めている要求事項を単に繰り返すだけの定型化された情報よりも、一般的に利用者にとってより有用になると強調されている。<sup>14</sup> 同様に、企業固有の会計方針に係わる情報の提供は一般的に多くの主要な利用者により有用になるということを強調するために、本 PS も改訂された。本 PS はまた、企業固有の会計方針情報は、企業が判断を行使した領域、例えば企業が同業他社とは異なる形で IFRS 基準を適用する場合など、特に有用であると指摘している。会計方針に係わる情報を状況に即して作成することは、判断が行使される場合に特に目的適合的となる。

## 2.5 定型化された情報の開示

企業は多くの場合、具体的な基準の要求事項をどのように適用しているかを記述する情報を開示し、ときとして「決まり文句的な開示」と呼ばれる「IFRS の要求事項を重複又は要約したのみの定型化された情報」を提供している。<sup>15</sup> IASB はそうした情報は一般的に、企業固有の会計方針情報より利用者にとって有用性に欠けることを認めていた。しかし、IASB は状況によっては、財務諸表におけるその他の重要性がある情報を利用者が理解するのに定型化された会計方針情報が必要になるということにも同意していた。そうした状況では定型化された会計方針情報は重要性を有することになり、開示されなければならない。

本 PS の改訂は、次のように、IFRS の要求事項を要約または繰り返す一般的または定型化された情報が、重要な会計方針情報と見なされる状況のタイプの例示も提供している。

- 当該情報が、利用者が財務諸表において提供される他の重要性がある情報を理解するのに必要である。
- 企業はローカルの会計基準での報告が求められる国や地域で報告を行っている(上記 2.3.7 を参照)
- 複雑な会計処理が IFRS に定められており定型化された情報が当該会計処理を理解するのに必要である(例:複数の IFRS が適用される(上記 2.3.5 を参照))

### 弊社のコメント

会計方針情報について定型化された(ときとして「決まり文句」と称される)開示の使用が実務で観察されている。企業は、「IFRS の要求事項を繰返し又は要約したのみの定型化された情報」は重要性がある情報かどうかを慎重に検討し、そうでなければ、財務諸表の有用性を改善するためにそれを会計方針に係わる開示から削除(又は開示場所を変更)できるかどうかを慎重に検討することが望まれる。

14 IAS 第 1 号第 117C 項

15 IAS 第 1 号第 117C 項

## 2.6 重要性がない会計方針情報の開示

改訂後の IAS 第 1 号は、重要性がない会計方針情報を開示するとした場合には、重要性がない情報が重要性のある情報を覆い隠すことがないようにしなければならないと規定している。例えば、重要性がない会計方針情報をより目立つようにする又は読み手が重要性のある情報と重要性がない情報を区別できないような形で重要性がある情報と重要性がない情報を開示する場合などは、重要性がある会計方針情報を覆い隠すことになる。

本 PS は、企業に財務諸表において情報を明確かつ簡潔に伝達する方法について「ステップ 3—構成する」<sup>16</sup>で、一般的なガイダンスに言及している。当該ガイダンスは会計方針に係わる情報の開示にも適用される。

改訂後の IAS 第 1 号は、企業は重要性がない及び定型化された情報で重要な会計方針情報が覆い隠されてしまわないようにしなければならないと定めているが、同時に重要性がない会計方針情報の開示も、それは要求されるものではないが、受け入れられるということも暗に認めている。

### 弊社のコメント

改訂後の IAS 第 1 号は重要性がない会計方針情報の開示も受け入れられることを黙示的に認めているが、企業がそうした情報により重要性がある会計方針情報が覆い隠されないようにしなければならないということは明白である。

重要性がない会計方針情報は、重要性がある会計方針情報を覆い隠すのを避けるために、会計方針に係わる開示から削除（又は開示場所を変更）することができる。

## 2.7 PS における設例

改訂後 PS は 2 つの設例—定型化された（決まり文句的な）会計方針情報（設例 S）及び IFRS の要求事項を繰り返すのみの会計方針情報（設例 T）—を示し、そうした情報を回避する一方で、企業固有の情報に焦点を当てることで企業がどのように重要性に関する判断を行うことになるかを例示している。

設例 S と設例 T は本改訂の会計方針情報への適用を例示することのみを意図しており、IFRS 第 15 号及び IAS 第 36 号「資産の減損」の開示要求事項に対する「重要性がある」定義の適用を例示するものではない。本 PS は、企業はこれらの IFRS 会計基準のその他の開示要求事項に準拠することも求められることも念押ししている。これらの 2 つの設例は以下に要約している。

### 2.7.1 設例 S- 決まり文句的な情報を避け、企業固有の情報に焦点を当てる

設例 S は、電気通信産業で営業活動を行っているある企業の、収益に関する会計方針情報の重要性の評価を例示している。

当該企業の典型的な契約は、3 年間にわたる携帯電話機とデータ・サービスの顧客への提供を定めている。携帯電話機とデータ・サービスは 2 つの独立した履行義務として評価されている。

企業は判断を行使して、取引価格の配分及びそれらの履行義務が充足される時期を決定している。企業は、これらの契約から生じる収益は財務諸表にとって重要性があると結論付け、これらの契約から生じる収益に関する会計方針に係わる情報が重要性を有するかどうかを、定性的要因の有無を検討することで評価している。

<sup>16</sup> PS 第 2 号第 56 項から第 59 項

これらの収益認識に関する会計方針は以下のとおりである。

- 過年度から変わっていない
- IFRS 会計基準に定められる適用可能な会計方針から選択されていない
- IAS 第 8 号に従って開発されていない
- 複雑ではない

企業は、IFRS 第 15 号をこれらの契約に適用する際に行った重要な判断に関する会計方針情報は、重要性があり開示しなければならないと結論付けている。なぜなら本会計方針に係わる情報が企業に固有の重要な判断領域に関係すると企業が考えているからである。

IFRS 第 15 号に定められる重要な判断の開示に加えて、<sup>17</sup> 利用者は、関係する会計方針に係わる情報及び当該情報を理解するために、企業が IFRS 第 15 号の規定を企業固有の状況にどのように適用しているかを理解する必要がある。例えば、企業が取引価格を履行義務にどのように配分するか及び収益をいつ認識するかを理解することは、企業の収益及びキャッシュ・フローを理解するのに役立つであろう。

したがって、企業は、この会計方針情報は、主要な財務諸表利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に見込まれると結論付ける。しかし、設例 S は企業が最終的に提供することになる会計方針に係わる開示については例示しておらず、それは作成者の判断に委ねられるという点にも留意すべきである。

#### 2.7.2 設例 T—IFRS の要求事項を繰り返すのみの情報

設例 T は、非流動資産の減損に関する IAS 第 36 号に定められる会計方針が重要性を有するか否かの企業の評価を例示している。

企業は当期及び過年度について非流動資産の減損（又は減損の戻入れ）を計上しておらず、企業固有の情報を提供することなく IAS 第 36 号の認識及び測定の実施事項を単純に繰り返すだけの会計方針情報を従来から提供してきた。企業はのれん、又は他の無形資産を有していないが、有形固定資産は財務諸表にとって重要性があると結論付けていた。

同様に有形固定資産の減損は、IAS 第 1 号に記載されるように企業が重要な判断又は仮定を行わなければならない領域である。企業固有の状況を鑑みて、企業は重要な判断及び仮定に関する情報も重要性があると結論付ける。<sup>18</sup>

IAS 第 36 号の会計方針が重要性を有するか否かを評価する際、企業は以下の事実を考慮する。

- のれん、又は他の無形資産を有していない
- 当期及び過年度に有形固定資産の減損（又は減損の戻入れ）を認識していない
- 有形固定資産の減損に係わる方針は、重要な判断及び仮定が企業に求められる領域に関係する

17 IFRS 第 15 号第 123 項から第 126 項

18 IAS 第 1 号第 122 項及び IAS 第 1 号第 125 項



しかし、企業は、減損評価で使用された重要な判断及び仮定に関する情報は、(引き続き提供する)重要な判断及び仮定の開示の一部として財務諸表の他の箇所にすでに提供していることに留意する。

企業は、主要な利用者が財務諸表に開示された関係情報を理解するためにIAS 第36号の認識及び測定に関する要求事項の要約を必要とする可能性は低いであろうと判断する。したがって、この情報は財務諸表の主要な利用者の意思決定に影響すると合理的に見込まれる情報を提供しておらず、重要性がないと結論付ける。

## 3 開示例－収益の会計方針

### 3.1 はじめに

本セクションは、例示目的でEYの「[IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版](#)」(会計方針全体については付録1を参照)に記載されている収益に関する会計方針情報が、本改訂により修正される際に考慮すべきプロセスを検討している。本セクションはまた、2021年の改訂前にIAS第1号に従って企業が一般に開示した実例についても紹介している。

本稿に記載している財務諸表からの抜粋は例示目的で再掲している。それらの、IFRSやローカルの資本市場のルールなどその他の要求事項への準拠はレビューの対象とはしていない。したがって、これらの開示例は現在までに開発した実務を文書化しているが、ベストプラクティスを示すことを意図したものではない。意図された目的を理解するには財務諸表に提供される残りの情報と併せて抜粋を読むべきである。企業は、自社の財務諸表に収益の会計方針情報をどのように表示するかを決定する前に固有の状況及び主要な利用者の選好を慎重に評価する必要がある。

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版は、幅広い様々な業界に属する多くの企業に共通すると思われる取引、事象及び状況を反映することがその意図にあることに留意されたい。したがって、優良工業株式会社にとっては重要性に欠けると思われても、一定の開示がこれらの財務諸表には含まれている。そのため、以下の設例に示される体系的な重要性の評価では、一定の会計方針については開示する必要がないと示唆されるとしても、IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版では開示されている。

IFRS 第15号に關係する収益及びすべての残高並びに取引は2022年の優良工業株式会社にとって重要性があると仮定の下で、収益に関する会計方針情報がIFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版について重要性を有するかどうかの評価が行われた。

財務諸表利用者は会計モデル及び意思決定に関し収益に依拠することになるので、この表示科目は一般的に重要性があるとみなされる。さらに、収益は包括利益計算書に必ず表示しなければならない科目である。たとえ収益の金額がゼロ又は数値的に少額となる状況でも、収益は多くの場合、上記の理由で重要性があるとみなされる可能性がある。

以下の選択した会計方針情報は、IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋であり、企業が自社の会計方針情報が重要性を有するかどうかを評価する際に検討する一定の固有の指標(上記2.3参照)を例示している。

ここでの設例は、本改訂が選択された具体的なサブセクションにどのように適用され得るかを例示しているが、同様の検討は、下記の例示に含まれているIFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版における会計方針に係わる開示の他のサブセクションが、企業の財務諸表にとって重要性を有するか否かを評価する場合にも有用となる。

多くの場合、事実と状況、それらの事実及び状況に適用される会計方針と会計方針を適用する際に行った判断は重複する。

これらはすべて相互に関係し、場合によってはそれら事実と状況は重要性がある会計方針に係わる開示の不可分な部分を構成することになる。

### 3.1.1 検討を要しない指標

優良工業株式会社は、IAS 第 8 号に従って収益に関する会計方針を定めておらず、また 2022 年度中に収益の会計方針のいかなる変更も行っていない。また、IFRS は同社が営業活動を行う国や地域の主要な報告言語であり、財務諸表の利用者は IFRS について十分な知識を有していると想定される。

したがって、上記 2.3.2、2.3.3 及び 2.3.7 で説明している指標は該当しない。

## 3.2 顧客との契約から生じる収益

### 例示 3-1: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版 顧客との契約から生じる収益

当グループは、防火設備及び電子機器の販売と据付サービスの提供を行っています。顧客との契約から生じる収益は、財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当グループがそれらの財又はサービスの移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額で認識しています。当グループは、下記の調達サービスを除き、顧客に移転する前の財又はサービスを支配していることから、収益に関する契約において本人であると判断しています。...

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋は、当グループの収益創出活動に関する情報を提供しており、関連する IFRS 基準が一般的に要求している事項を繰り返し記載しているだけの定型化された情報に比して、利用者が関連する残高、取引及び状況を理解する上でより有用となる企業固有の会計方針に関する情報を開示している例である(上記 2.4 を参照)。

本抜粋はまず当グループの主要な事業を説明し、その後、IFRS 第 15 号<sup>19</sup>に定められているように、当該基準を適用する際に行った判断(すなわち、当グループが収益取引において代理人であるか本人であるかに関する判断)を開示している。

企業は、現行の会計方針に係わる開示の重要性を判断する際にその他の IFRS 基準に規定される重要性がある開示が削除されることのないように注意しなければならない。会計方針に関する情報は重要性がないとする企業の結論は、その他の IFRS 基準に定められる関連する開示規定に影響を与えることはないからである。

抜粋における 2 番目の文章は、当該基準の要求事項の重複である。このケースにおいて目的適格的となる評価は、財務諸表に提供されるその他の重要性がある情報に関する主要な利用者の理解に影響を与えることなく、この開示を省略することができるかどうかということである。情報に重要性がないとみなされる場合には、「不要な情報を取り除くために」そして企業固有の情報に基づく会計方針に係わる情報に注意を促すために、当該情報は削除できであろう。そのような評価を行うにあたり、企業は、上記 2.5 で説明している定型化された情報の開示に関するガイダンスを検討する必要がある。

3 番目の文章は、企業が行った判断を説明しているものであり、調達サービスの文脈を除き、企業は収益取引の大半で本人であると結論付けており、それも企業固有の情報のもう一つの例である。

19 IFRS 第 15 号第 123 項

### 3.2.1 防火設備及び電子機器の販売及び調達サービス

**例示 3-2: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:  
防火設備及び電子機器の販売及び調達サービス**

**防火設備及び電子機器の販売**

防火設備及び電子機器の販売から生じる収益は、資産の支配が顧客に移転した時点（通常は顧客の場所での設備の引渡し時点）で認識しています。通常の支払期間は引渡し時より 30 日から 90 日です。

当グループは、取引価格の一部を配分すべき別個の履行義務である他の約束（例：製品保証、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント）が契約に含まれていないかを考慮しています。防火設備及び電子機器の販売に係る取引価格を決定する際は、（該当がある場合）変動対価、重要な金融要素、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価の影響を考慮します。...

**調達サービス**

当グループは、顧客に代わって、海外メーカーが製造した特別な防火設備を取得する契約を有しています。当該契約に基づき、当グループは調達サービス（すなわち、適切なメーカーを選択し、輸入設備の発注及び輸送を管理すること）を提供しています。当グループは当該装置が顧客に移転される前にその支配を獲得することはありません。当グループは代理人として行為を行っており、それらの契約に関し留保される純額で収益を認識しています。収益は、顧客が当グループの調達サービスからの便益を得るある一時点（すなわち顧客による装置の受領時点）で認識されます。

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの本抜粋は、当グループの収益創出活動に関する企業固有の情報を提供し、複雑な会計処理の領域、すなわち本人であるか代理人であるかの評価及び顧客に対する約定の性質の決定に関して説明している。

「防火設備及び電子機器装置の販売」に関する方針の第 1 パラグラフは、企業固有の情報（すなわち、企業が通常支配を顧客に移転する時点の説明及び通常の信用条件の開示）を提供する会計方針に関する開示の例である（上記 2.4 を参照）。状況によっては、企業は対応する企業固有の表示に関する方針の開示、例えば財務諸表における関連情報を主要な利用者が理解するのに必要であると思われる配送に関して発生するコストが計上される損益計算書の表示科目の開示は、重要性があると考えらるであろう。

契約における約定の性質により、約定された対価の一部が配分されることになる追加的な履行義務が生じるかどうかの決定は、IFRS 第 15 号に定められているように、判断の問題である。したがって、状況によっては、この規定がどのように適用されるかに関する定型化された情報(「防火設備及び電子機器装置」に関する方針の第 2 パラグラフの情報)を含めることは、主要な利用者が、同じ文脈の定型化された情報にアクセスできなければその会計処理を理解できる可能性が低くなるという点で、重要となり得る(上記 2.3.4 を参照)。

「調達サービス」に関する方針の開示は、当グループの収益の一部について異なる結論に至っていることを示唆している。これは、企業固有の定性的要因に起因する重要性の例である。これらの固有の事実では、会計方針(本人として収益を認識)を当グループの取引のすべてではないにしても一部に適用することが求められる(上記 2.3.6 を参照)。IFRS 第 15 号に定められる本人か代理人かの評価は複雑で、相当な判断が求められる。したがって、上記 2.3.4 及び 2.3.5 のガイダンスは、当セクションで取り扱っている会計方針に関する情報の開示にも関連性がある。

#### **企業固有の開示例： Telefónica 社**

下記の開示例における、通信会社である Telefónica 社による収益の会計方針に関する情報は、2021 年の改訂前に適用されている IAS 第 1 号の規定に従って開示された会計方針の例であるが、そこでは企業固有の情報であると思われる情報が提供されている。

この情報は、同社が提供する収益創出サービスの種類、これらのサービスからの収益がいつの時点で認識されるか、企業は前払手数料をどのように取り扱っているか、変動対価を見積もるために企業が用いる方法及び実務上の便法が適用されている事実を記載しており、財務諸表の主要な利用者にとって有用となるであろう。



## 2021 年度連結財務諸表(抜粋)

## 注記 3 会計方針(抜粋)

## 1) 収益及び費用

Telefónica グループの収益は、以下の通信サービスから主に生じております: 通話料、接続料、通常(一般的に月次)ネットワーク使用料、相互接続、ネットワーク機器のリース、端末販売、有料テレビや付加価値サービスなどの他のデジタルサービス又はメンテナンス。製品及びサービスは、個別に販売することもあれば、販売促進用のパッケージとして販売することもあります。

Telefónica のネットワークを使用した通話に基づく収益(通話料)には、最初の通話確立料と、通話時間、距離及びサービスの種類に基づく変動通話料が含まれます。固定及び無線通話の両方は、サービスを提供するにつれ収益として認識しております。プリペイド通話については、未使用の通話料に応じて繰延収益が発生し、これは財政状態計算書において契約負債として表示しております。

一定期間にわたり固定料金(均一料金)で提供される通話量の販売及びサービスから生じる収益は、顧客が支払う料金の対象期間にわたって定額法で認識しております。

設置料は、関連する期間にわたって定額法で損益計算書に計上しております。機器のリース及び他のサービスは、それらが消費されるにつれて損益計算書に計上しております。

固定-無線及び無線-固定の通話ならびに他の顧客サービスから生じる相互接続に係る収益は、当該通話が行われた期間に認識しております。

端末及び機器の販売から生じる収益は、販売が完了したと考えられる時点、すなわち、一般的にはそうした端末が最終顧客へ引き渡された時点で認識しております。

固定、無線、インターネット及びテレビ事業において販売される複数の要素を含んだパッケージについては、独立した履行義務を識別して、各履行義務に対応する収益認識方針を適用する必要があるかどうかを判断しております。パッケージの収益総額は、独立販売価格の比率に基づいて、識別した履行義務に配分しております。

接続料、初期アクティベーション料又は返金不能の初期費用は、こうした種類のパッケージにおいて独立して識別可能な履行義務ではないため、これらの項目に関して顧客から受け取った対価は、残りの要素に配分しております。

顧客に返品権がある場合、合意した対価は変動対価と考えられます。当グループは、当グループが権利を有する変動対価の金額を、期待値法(確率加重金額)を用いて、合理的に利用可能なすべての過去、現在及び予想情報を考慮の上、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断できる範囲でのみ、見積っております。

顧客契約に関連するコスト(主に、顧客獲得に関する代理店への販売手数料)は、当該コストが増分コストであり、その回収が見込まれる範囲で資産として認識しております。その後、当該コストは、当該契約に関連する収益を認識するのと同じ期間にわたり償却しております。ただし、予想される償却期間が1年以内である場合には、当該コストは発生時に費用として認識しております。

## 企業固有の開示例 2: ArcelorMittal 社

下記の開示例では、鉄鋼業界に属する企業である ArcelorMittal 社がその収益認識に関して企業固有の会計方針と思われる情報を開示している。2021 年の改訂前に適用されている IAS 第 1 号に従って ArcelorMittal 社が開示した情報は、同社が履行義務をどのように決定するか、同社の財に対する支配がいつの時点で顧客に移転されるか、繰延収益がどのように認識されるか、及び顧客に返品権が存在することから収益の額がどのように影響されるかを理解する上で役立つことから、財務諸表の主要な利用者にとって有用となる。

### 開示例 2: ArcelorMittal (2021)

2021 年度年次報告書(抜粋)

連結財務諸表(抜粋)

注記 4: 営業活動データ(抜粋)

当社の収益は、契約に従い主に鉄鋼及び鋳業製品を移転する単一の履行義務から生じております。契約に基づく、製品に対する支配の移転と当社の履行義務の充足は、同時に発生します。財の販売から生じる収益は、当社が財に対する支配を買手に移転して、買手が財からの便益を得ることができ、潜在的なキャッシュ・フロー及び収益の金額(取引価格)が信頼性をもって測定でき、かつ、当社が当該財と交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い場合に、認識しております。

顧客が財に対する支配を獲得したかどうかは、引渡条件に基づき、財が運送業者に引渡された時点、又は買手が財を占有した時点により決まります。当社の鉄鋼製造事業については、収益認識のための要件は、通常、当社製品が顧客又は当該財を顧客まで輸送する運送業者に引き渡された時点で満たされます。その時点において、当社は、履行義務を充足したことになります。収益は、受け取った又は受け取る対価である取引価格、すなわち当社が権利を得ると見込んでいる金額で測定しております。

さらに、当社は財が当社の敷地から搬出される時点は識別しておりますが、顧客が財を受け取る時点は識別しておりません。したがって、当社は仕向地で支配の移転が発生するケースについては、過去の実績に基づき、輸送中の財の金額を見積り、収益認識を繰り延べております。

当社の製品は顧客の仕様を満たしていなければなりません。当社の製品には、品質上の欠陥やその他の問題により、返品や売上に係る賠償請求が生じるものが一部あります。この賠償請求は以下のいずれかに該当する可能性があります。

## 開示例 2: ArcelorMittal (2021) (続き)

- ▶ 製品の不適合—最終顧客に出荷され請求された製品が、事前に合意した顧客仕様に適合していないこと。当該賠償請求は通常、物理的欠陥のある財、誤った場所に出荷された財、誤った仕様で製造された財、許容される時間的制約を超えて出荷された財から発生します。
- ▶ 派生的損害賠償—不適合品の価値とは直接関係がない、顧客から報告された損害(例えば、顧客の加工費用や工場の操業停止時間、抽出費用、保管費用、選別費用、管理費用、再調達費用など)。

当社は、そうした賠償請求に関して、期待値法を使用して変動対価を見積り、認識する収益の金額を減額しております。

### 3.2.2 重要な金融要素

#### 例示 3-3: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋: 重要な金融要素に関する方針

##### (ii) 重要な金融要素

当グループは、カスタマイズした防火設備を販売する際に、顧客から前受金を受領しています。当該カスタマイズ設備の製造には、契約の締結及び前受金の受領から 2 年の期間を要します。そうした契約は、顧客が支払いを行う時点と設備が移転される時点との間の長さ、及び市場での実勢金利を考慮すると、重要な金融要素を含んでいます。よって、そうした契約の取引価格は、契約の計算利率(すなわち、設備の現金販売価格を前受金の額に割り引く利率)を用いて割引を行っています。当該利率は、契約開始時に当グループと顧客との間で独立の金融取引を締結した場合に反映されるであろう利率に相当します。

当グループは顧客から受け取る短期の前受金に実務上の便法を適用しています。つまり、約定した財又はサービスが移転される時点と支払いが行われる時点との間が 1 年以内の場合には、重要な金融要素の影響について約定した対価の金額を調整していません。

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの本抜粋は、金融要素の存在に関し企業が適用を選択した実務上の便法に関する企業固有の情報を提供している。それは IFRS 会計基準が会計方針の選択を容認している場合の例になる(上記 2.3.1 を参照)。

第 1 パラグラフは、顧客が事前に特定の財について前払いする場合、企業は事実上、顧客から重要な金融要素を生じさせることになる資金提供を受領していることになると説明しており、企業固有の会計方針に関する情報の例である。

契約に複数の履行義務が存在する場合、状況によっては、重要な金融要素の配分原則に関する情報が、重要な金融要素に関する方針の開示として有用となることがある。

第1パラグラフの3番目の文章は当該基準の要求事項と重複している。情報に重要性がないとみなされる場合には、「不要な情報を取り除くために」そして企業固有の情報に基づく会計方針に関する情報に注意を促すために、当該情報は削除できるであろう。そうした評価を行う際に、企業は上記2.5で説明しているように、定型化された情報の開示に関するガイダンスを検討する必要がある。第2パラグラフは、IFRS第15号<sup>20</sup>で要求されているとおり、同基準で容認される実務上の便法の使用に関する企業の会計方針の選択について開示しており、さらにこれが収益として認識される金額にどのように影響を与えるかを詳しく説明している。

### 企業固有の開示例 3: Bombardier 社

下記は航空機メーカーである Bombardier 社の収益に関する会計方針の抜粋であるが、それは企業固有の情報を提供しているように思われ、2021年の改訂前に適用されているIAS第1号の規定に従って開示された会計方針の例である。本情報は重要な金融要素の金利費用及び認識する収益の金額への影響を記述しており、財務諸表の主要な利用者にとって有用となる。また、それはほとんどの収益契約には重要な金融要素が含まれないということも説明している。

#### 開示例 3: Bombardier 社 (2021 年)

2021 年度財務報告 (抜粋)

連結財務諸表 (抜粋)

2. 重要な会計方針の要約 (抜粋)

収益認識 (抜粋)

当社は、現金受領の時期と収益認識の時期が著しく異なる場合には、受注における重大な金融要素を会計処理しております。当社の契約の大半には、重大な金融要素は存在しません。しかし、一部の航空機に関する受注では、引渡予定日よりかなり前に前受金を受け取っているため、金融要素を区別して会計処理しております。その結果、金利費用が前受期間中に発生し、取引価格がそれに見合う金額だけ増加することになります。

### 3.2.3 ロイヤルティ・ポイント・プログラム

例示 3-4: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:

ロイヤルティ・ポイント・プログラムに関する方針

#### ロイヤルティ・ポイント・プログラム

当グループは、ロイヤルティ・ポイント・プログラムとしてグッドポイント制度を導入しています。当該制度では、無償で製品と交換できるポイントを貯めることができます。ロイヤルティ・ポイントにより、顧客に重要な権利が与えられることから、別個の履行義務が生じます。

取引価格の一部は、独立販売価格の比率に基づき、顧客に付与されたロイヤルティ・ポイントに配分され、ポイントが引き換えられるまで契約負債として認識されます。収益は、顧客がポイントを製品と交換した時点で認識されます。

20 IFRS 第15号第129項

**例示 3-4: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:  
ロイヤルティ・ポイント・プログラムに関する方針 (続き)**

ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を見積る際に、顧客がポイントを交換する可能性を考慮します。当グループは、交換されるポイントの見積りを四半期ごとに見直し、契約負債残高の変動は収益の調整として計上しています。

ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の見積りに関する重要な見積り及び仮定については、注記 3 で開示しています。

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの本抜粋は、当グループのロイヤルティ・ポイント・プログラムに関する企業固有の情報を提供しており、IAS 第 1 号<sup>21</sup>に従って開示される重要な判断及び見積りに関する情報を提供することが必要となる例である(上記 2.3.4 を参照)。

当グループのロイヤルティ・プログラムについて説明する第 1 パラグラフは、プログラムの下で受領したポイントとの交換で追加的な財又はサービスを取得する顧客のオプション、及びロイヤルティ・ポイントが、どのように顧客に重要性がある権利を提供し、別個の履行義務を生じさせるかに関して、IFRS 第 15 号<sup>22</sup>に従って開示された、企業固有の会計方針に関する情報の例である。

そうした開示が顧客のオプションと変動対価を企業がどのように区別しているかを説明している場合には、それは財務諸表の利用者に役立つであろう。<sup>23</sup>

第 2 パラグラフは当該基準の要求事項を複写しているが、財務諸表に提供されているその他の重要性がある情報への利用者の理解に影響がないということであれば省略することができる。また、情報に重要性がないとみなされる場合には、「不要な情報を取り除くために」、そして企業固有の情報に基づく会計方針に関する情報に注意を促すために、当該情報は省略できるであろう。そうした評価を行う際に、企業は上記 2.5 で説明しているように、定型化された情報の開示に関するガイダンスを考慮する必要がある。

第 3 パラグラフは、IFRS 第 15 号<sup>24</sup>に定められるロイヤルティ・ポイント・プログラムの文脈における見積りプロセスをより一般的に説明しているが、その後の開示で当該規定の適用についてさらに詳細に説明している。

**例示 3-5: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:  
見積り及び仮定－収益認識－独立販売価格の見積り  
－グッドポイント制度**

**収益認識－独立販売価格の見積り－グッドポイント制度**

当グループは、グッドポイント制度により付与されたロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を見積もっています。付与されたロイヤルティ・ポイントの独立販売価格は、ロイヤルティ・ポイントを現金に換算した金額に見積ポイント交換率を乗じて算定しています。

21 IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項

22 IFRS 第 15 号第 119 項

23 IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022 中巻第 27 章 3.6.1.C を参照

24 IFRS 第 15 号第 126 項(c)



**例示 3-5:**

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:

**見積り及び仮定－収益認識－独立販売価格の見積り－グッドポイント制度 (続き)**

ポイント交換率の見積りにおいて、当グループは付与されたものの交換されない部分である権利不行使を考慮します。当グループは、見積りにおいて、顧客の過去の交換パターンを主要なインプットとする統計的予測技法を用いています。ポイント交換率は四半期ごとに更新し、それに応じて未使用のポイントに係る負債を調整しています。付与したポイントの価値の見積りには、ロイヤルティ・ポイントと将来交換できる製品の構成及び顧客の嗜好を考慮しています。当グループは、交換可能な製品の独立販売価格と整合する金額をロイヤルティ・ポイントに配分しています(すなわち、各ポイントの価値は、交換可能な製品の独立販売価格を交換に必要なポイント数で除した金額と等しくなります)。

グッドポイント制度により付与されるポイントには有効期限がないため、独立販売価格の見積りには重要な不確実性が存在します。顧客の交換パターンに重要な変更があった場合、交換率の見積りに影響を及ぼします。2022 年 12 月 31 日現在、未使用のポイントに関して見積られた負債は 900 百万円(2021 年:678 百万円)でした。使用した交換率の見積りが経営者の見積りよりも 1% 高かった場合、未使用のポイントに関して見積られた負債の帳簿価額は、2022 年 12 月 31 日現在で 7 百万円(2021 年:5 百万円)増加することとなります。

財務諸表を作成するにあたり、経営者は収益の報告金額に影響を及ぼすであろう判断、見積り及び仮定を行わなければならない。これらに関する情報は、行われた見積り、特にそれらに組み込まれている固有の不確実性について、財務諸表利用者の追加的な理解に資する場合には重要性がある。

IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの本抜粋は、ロイヤルティ・プログラムの下で付与されるロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の見積方法、及び報告日時点の未使用ポイントに係る見積負債の帳簿価額に関する企業固有の情報を提供している。

状況によっては、例示 3-5 の当該ロイヤルティ・ポイントに関するより詳細な企業固有の会計方針の開示と併せて検討した場合、例示 3-4 の第 3 パラグラフは重要性がない会計方針の開示を行っているということもある。

**企業固有の開示例 4: Tesco 社**

2021 年の改訂前に適用されている IAS 第 1 号の規定に従って小売業界に属する Tesco 社が開示している会計方針に関する情報から抜粋した下記の開示は、企業固有の情報を提供しているように思われる会計方針の開示例である。この情報では、ロイヤルティ・プログラム会員が購入した商品の販売価格の一部は、見積交換率を基に権利不行使部分について調整した上で、将来の値引きに対する重要性がある権利に配分され、この重要性がある権利が行使されるまで繰り延べられると説明されており、財務諸表の主要な利用者には有用となるであろう。さらに、この情報から、繰延金額は財政状態計算書のどこに計上されているかが分かる。

#### 開示例 4: Tesco 社 (2022)

2022 年度年次報告書及び財務諸表

財務諸表(抜粋)

グループ財務諸表の注記(抜粋)

注記 1: 会計方針、判断及び見積り(抜粋)

収益(抜粋)

##### クラブカード(カスタマー・ロイヤルティ・プログラム)

顧客が財を購入する際に Tesco 社が付与するクラブカード・ポイントは、将来の値引きが得られる重要性がある権利を提供する別個の履行義務であります。取引価格の総額(財の販売価格)は、クラブカード・ポイントと販売した財とに、それらの独立販売価格の比率に基づき配分しております。なお、クラブカード・ポイントの独立販売価格は、顧客にとってのポイントの価値を予想交換率(権利不行使)について調整したものに基いております。クラブカード・ポイントに配分した金額は、買掛金及びその他の未払金の内訳項目である契約負債として繰り延べております。ポイントが顧客によって交換されるにつれ、収益を認識しております。

#### 企業固有の開示例 5: Accor 社

下記の開示例では、ホスピタリティ業界に属する企業、Accor 社が、2021 年の改訂前に適用されている IAS 第 1 号の規定に従って収益に関する会計方針においてロイヤルティ・プログラムに関する、企業固有と思われる情報を提供している。この情報はロイヤルティ・プログラムの手数料がどのように評価され、それらがいつの時点で収益として認識されるかを記載しており、財務諸表の主要な利用者にとって有用となるであろう。

#### 開示例 5: Accor 社(2021)

連結財務諸表及び注記(抜粋)

注記 4 営業活動(抜粋)

4.2 収益(抜粋)

会計方針(抜粋)

##### ロイヤルティ・プログラム

Accor 社は、当グループに属する各ホテルに代わってロイヤルティ・プログラムを管理しております。当該サービスは、単一の別個の履行義務と考えられ、当該履行義務は、特典ポイント及びその他の特典が会員により宿泊と交換された時点又はそうした特典が失効した時点で完全に充足されます。ホテル所有者に請求するロイヤルティ・プログラム手数料は、会員にとっての将来の便益を示す独立販売価格を反映した金額で繰り延べております。当該手数料は、特典ポイント及びその他の特典が交換された時点又はそうした特典が失効した時点で収益として認識しております。

当グループは、特典交換時に会員に提供されるサービスを支配していない範囲で、ホテル所有者の代理人として行動しております。従って、収益は、会員に特典サービスを提供するホテルへ支払う、交換に係るコストを控除した後の金額で表示しております。

### 3.2.4 契約残高

**例示 3-6: IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋:  
契約残高**

**契約資産**

据付サービスからの収益については、対価の受領が据付サービスの完了を条件とすることから、当初、契約資産を認識しています。据付を完了し、顧客が検収を行った時点で、契約資産に認識された金額が営業債権に振り替えられます。

契約資産は減損テストの対象となります。「p) 金融商品－当初認識及び当初認識後の測定」の金融資産の減損に関する会計方針をご参照ください。

**営業債権**

無条件の対価を顧客から受け取ることになっている場合(すなわち、当該対価の支払いの期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合)、債権を認識しています。「p) 金融商品－当初認識及び当初認識後の測定」の金融資産に関する会計方針をご参照ください。

**契約負債**

当グループが財又はサービスを移転する前に、顧客から対価を受取った時点又は支払期限が到来した時点のいずれか早い時点で、契約負債を認識しています。契約負債は、当グループが契約に基づき履行した(すなわち、関連する財又はサービスの支配が顧客に移転される)時点で収益として認識されます。

「契約資産」に関する方針の開示は、契約資産が IFRS 第 15 号に従っていつの時点で、又なぜその時点で認識されるのか(すなわち据付サービスに関する対価には条件が付されている)、及びいつの時点で契約資産が売掛金に振り替えられるかを説明しており、企業固有の開示の例である。

上記の IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版からの抜粋における「営業債権」及び「契約負債」の会計方針に関する開示は、IFRS 第 15 号の契約残高に関する規定を定型化した情報であると考えられる会計方針に関する情報の例であり、一定の状況では、財務諸表に提供されるその他の重要性がある情報の利用者の理解に影響を及ぼすことなく省略できる場合がある(上記 2.5 参照)。

しかし、企業は、契約残高の会計処理が複雑であることから(上記 2.3.5 参照)、特に契約資産が営業債権に振り替えられる際の IFRS 第 15 号と IFRS 第 9 号「金融商品」の規定間の相互関係を考慮の上、そうした定型化した情報に重要性があるかどうかを検討する必要がある。

## 4 経過措置及び発効日

IAS 第 1 号の改訂は、2023 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から適用される。早期適用も容認されるが、その事実を開示しなければならない。当実務記述書の改訂は、「重要性」の定義の会計方針に関する情報への適用について強制適用ではないガイダンスを定めているが、IASB は、これらの改訂の経過措置及び発効日は必ずしも必要ではないと結論付けた。

### 4.1 比較情報

当該改訂は説明的・記述的な情報に関係するので、当期の財務諸表の理解に資する場合にのみ比較情報は求められる。<sup>25</sup>IASB は以下のような理由で会計方針の比較情報は不要であると考えている。<sup>26</sup>

- 会計方針が比較対象期間から変更されていなければ、当期の会計方針の開示で、利用者に当期の財務諸表を理解するためのすべての目的適合性のある情報が提供される可能性が高い。

又は

- 会計方針が比較対象期間から変更されている場合には、IAS 第 8 号の開示<sup>27</sup>で比較対象期間の会計方針に関する目的適合性のある情報が提供される可能性が高い。

---

25 IAS 第 1 号第 38 項

26 IAS 第 1 号 BC76AB 項

27 IAS 第 8 号第 28 項から第 29 項

## 付録 1 顧客との契約から生じる収益に係る会計方針の記載例(IFRS 連結財務諸表 2022 年度版からの抜粋)

以下は IFRS 連結財務諸表記載例 2022 年度版に掲載された会計方針の抜粋である。「3 開示例－収益の会計方針」において説明した収益認識に係る会計方針情報を説明するために掲載したものである。

### e) 顧客との契約から生じる収益

IFRS 15.2

当グループは、防火設備及び電子機器の販売と据付サービスの提供を行っています。顧客との契約から生じる収益は、財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当グループがそれらの財又はサービスの移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額で認識しています。当グループは、下記の調達サービスを除き、顧客に移転する前の財又はサービスを支配していることから、収益に関する契約において本人であると判断しています。

IFRS 15.B34

### 注釈

IFRS 第 15 号 123 項は、IFRS 第 15 号を適用する際に行った判断及び当該判断の変更のうち、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を開示することを求めている。

当グループは、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そうした判断を、会計方針の開示に含めている。企業は開示される情報が開示の目的を満たす十分なものとなるように判断を用いる必要がある。

### 防火設備及び電子機器の販売

防火設備及び電子機器の販売から生じる収益は、資産の支配が顧客に移転した時点(通常は顧客の場所での設備の引渡し時点)で認識しています。通常の支払期間は引渡し時より30日から90日です。

IFRS 15.31

IFRS 15.32

IFRS 15.38

当グループは、取引価格の一部を配分すべき個別の履行義務である他の約束(例:製品保証、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント)が契約に含まれていないかを考慮しています。防火設備及び電子機器の販売の取引価格を決定する際は、変動対価、重要な金融要素、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価(該当がある場合)の影響を考慮します。

IFRS 15.22

IFRS 15.48

### (i) 変動対価

契約における対価に変動性のある金額が含まれている場合、顧客に財を引き渡すことと交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積ります。変動対価は契約の開始時に見積られますが、当該変動対価に関する不確実性が解消された時点で、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に制限されます。電子機器に係る契約の中には、顧客に一定期間内の返品権が与えられているものがあります。さらに当グループは、特定の顧客に対して、当期中の電子機器の購入量が契約に定められた一定の目標数量を超えた場合、顧客が購入したすべての製品に関して遡及して数量リベートを支払っています。変動対価は、当該返品権及び数量リベートにより生じます。

IFRS 15.50



- 返品権

当グループは、特徴の類似した契約が多数あることを考慮して、変動対価の見積りに期待値法を使用しています。その上で、当グループは、取引価格に含め、収益として認識することができる変動対価の金額を算定するために、変動対価の見積りの制限に関する規定を適用しています。返品が見込まれる財(すなわち、取引価格に含まれない金額)に関しては、返金負債を認識しています。顧客から財を回収する権利について、返品権に係る資産(及び対応する売上原価の修正)も認識しています。

IFRS 15.51  
IFRS 15.53  
IFRS 15.55  
IFRS 15.56

- 数量リベート

当グループは、契約における変動対価を見積るために、最頻値法又は期待値法のいずれかを適用しています。変動対価を見積る最善の方法として選択する方法は、主に目標値の数によって決定しています。契約に定められる目標値が1つの場合には最頻値法、目標値が複数の場合には期待値法を適用しています。その上で、当グループは、取引価格に含め、収益として認識することができる変動対価の金額を算定するために、変動対価の見積りの制限に関する規定を適用しています。将来生じると予想されるリベート(すなわち、取引価格に含まれない金額)について返金負債を認識しています。

IFRS 15.51  
IFRS 15.53  
IFRS 15.56

返品及び数量リベートに係る変動対価の見積りに関する重要な見積り及び仮定については、注記3で開示しています。

## 注釈

当グループは、返品が見込まれる財と予想される数量リベートについて返金負債を認識している。返金負債は、返品権を伴う販売に関連して生じるのが最も一般的と考えられるが、遡って値引きを行うことが見込まれる場合にも返金負債に関する規定が適用される。

企業は、数量リベートを変動対価として会計処理するか、追加の財又はサービスを値引価格で購入する顧客の選択権として会計処理するかを評価しなければならない。通常、数量リベートが将来に向かって適用される場合には顧客の選択権として会計処理される。数量リベート又は値引きが、将来、値引価格で財又はサービスを購入する、重要な権利である選択権を顧客に付与するものであるかどうか(よって、履行義務として会計処理されるか)を評価することになる。ただし、遡って適用される数量リベートに関しては、それぞれの財又はサービスの最終的な価格が、リベート・プログラムの対象となる顧客の合計購入量によって決まることから、変動対価として会計処理する。

企業は、契約の特定の事実及び状況に基づき、返金負債が契約負債であるかどうかを判断する必要がある。返金負債は、通常は契約負債の定義を満たさない。返金負債が契約負債ではないと判断した場合、契約負債(資産)とは区分して返金負債を表示することになる。なお、その際IFRS第15号116項から118項の開示規定は適用されない。当グループは、返金負債は契約負債ではないと判断している。

### (ii) 重要な金融要素

当グループは、カスタマイズした防火設備を販売する際に、顧客から前受金を受領しています。当該カスタマイズ設備の製造には、契約の締結及び前受金の受領から2年の期間を要します。そうした契約は、顧客が支払いを行う時点と設備が移転される時点との間の長さ、及び市場での実勢金利を考慮すると、重要な金融要素を含んでいます。よって、そうした契約の取引価格は、契約の計算利子率(すなわち、設備の現金販売価格を前受金の額に割り引く利子率)を用いて割引を行っています。当該利子率は、契約開始時に当グループと顧客との間で独立の金融取引を締結した場合に反映されるであろう利率に相当します。

IFRS 15.60  
IFRS 15.64

当グループは顧客から受け取る短期の前受金に実務上の便法を適用しています。つまり、約定した財又はサービスが移転される時点と支払いが行われる時点との間が1年以内の場合には、重要な金融要素の影響について約定した対価の金額を調整していません。

IFRS 15.63

(iii) 現金以外の対価

当グループは、特定の顧客に販売する防火設備の製造過程で使用する金型及びその他の設備を当該顧客から受領します。顧客から受領することによる現金以外の対価の公正価値を取引価格に含めており、当グループが当該設備の支配を獲得した時点で測定しています。

IFRS 15.66

当グループは、現金以外の対価の公正価値を、その市場価格を参照して見積っています。公正価値を合理的に見積ることができない場合には、防火設備の独立販売価格を参照して現金以外の対価を間接的に測定しています。

IFRS 15.67

## 注釈

IFRS 第 15 号 48 項は、取引価格を算定する際に、変動対価、変動対価の見積りの制限、契約における重要な金融要素の存在、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価についての影響を考慮することを要求している。

当グループでは、顧客に支払われる対価は生じていない。顧客に支払われる対価には、企業が顧客に支払う又は支払うと見込む現金の金額が含まれる。顧客に支払われる対価は、顧客への支払いが、顧客が企業に移転する別個の財又はサービスとの交換によるものである場合を除き、取引価格の減額として会計処理される (IFRS 第 15 号 70 項)。企業は、重要性がある場合には、これを会計方針に関する開示に含める必要がある。

## 製品保証

IFRS 15.B28

当グループは、法令に基づき、通常、販売時に存在する欠陥に対する一般的な修理に関する製品保証を提供しています。こうした品質保証型の製品保証は、製品保証引当金として会計処理しています。詳細は、「(w)引当金」に記載している製品保証引当金に関する会計方針をご参照ください。

IFRS 15.B30

当グループは、販売時に存在する欠陥以外の修理についても製品保証を提供しています。このようなサービス型の製品保証は、個別に販売する場合もあれば、防火設備と一緒に販売する場合があります。設備とサービス型の製品保証と一緒に販売する契約は、設備とサービス型の製品保証が両方とも単独で販売されており、かつ契約の観点においても別個のものであるため、2 つの履行義務が含まれています。よって独立販売価格の比率に基づき、取引価格の一部をサービス型の製品保証に配分し、契約負債として認識しています。サービス型の製品保証に係る収益は、当該サービスを提供する期間にわたり、経過した時間に基づき認識しています。

IFRS 15.B29

IFRS 15.B32

IFRS 15.74

IFRS 15.76

## 注釈

IFRS 第 15 号 B29 項によれば、顧客が製品保証を個別に購入するオプションを有する場合、又は製品保証により販売時の欠陥を修理する以上のサービスが顧客に提供される場合、企業は、別個の履行義務であるサービス型の製品保証を提供していることになる。それ以外の場合は、製品が契約で合意している仕様に従っていることを顧客に保証する、品質保証型の製品保証となる。場合によっては、製品保証が、引き渡された製品が契約で合意された仕様に従っているという保証に加えてサービスを提供するものであるかどうかを判断することが難しいことがある。この評価を行う一助として、IFRS 第 15 号 B31 項から B33 項に関連する適用指針が示されている。

### ロイヤルティ・ポイント・プログラム

当グループは、ロイヤルティ・ポイント・プログラムとしてグッドポイント制度を導入しています。当該制度では、製品を無償で交換することができるポイントを増やすことができます。ロイヤルティ・ポイントにより、顧客に重要な権利が与えられることから、別個の履行義務が生じます。取引価格の一部は、独立販売価格の比率に基づき、顧客に付与されたロイヤルティ・ポイントに配分され、ポイントが引き換えられるまで契約負債として認識されます。収益は、顧客が製品とポイントを交換した時点で認識されます。

IFRS 15.B39  
IFRS 15.B40  
IFRS 15.B42  
IFRS 15.74  
IFRS 15.76

ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格を見積る際に、顧客がポイントを交換する可能性を考慮します。当グループは、交換されるポイントの見積りを四半期ごとに見直しており、契約負債残高の変動は収益の調整として計上しています。

ロイヤルティ・ポイントの独立販売価格の見積りに関する重要な見積り及び仮定については、注記3で開示しています。

### 据付サービス

当グループは据付サービスを提供しています。当該サービスは、単独で販売される場合もあれば、設備と一緒に販売される場合もあります。据付サービスは、防火設備を大幅にカスタマイズ又は修正するものではありません。

IFRS 15.22

設備と据付サービスを一緒に販売する契約は、設備と据付サービスが両方も単独で販売されており、かつ契約の観点においても別個のものであるため、2つの履行義務を含んでいます。したがって当グループは、設備と据付サービスの独立販売価格の比率に基づき取引価格を配分しています。

IFRS 15.74  
IFRS 15.76

顧客が提供される便益を受け取ると同時に消費しているため、当グループは据付サービスからの収益を一定期間にわたり認識しています。当グループの労力と顧客へのサービスの移転の間には直接の(すなわち、発生した労働時間に基づく)関係があるため、据付サービスの進捗度の測定にはインプット法を用いています。当グループは、サービスの完了までに予想される総労働時間に対する発生した労働時間の比率に基づき収益を認識しています。

IFRS 15.39  
IFRS 15.41  
IFRS 15.B18

### 調達サービス

当グループは、顧客に代わって、海外メーカーが製造した特別な防火設備を取得する契約を有しています。当該契約に基づき、当グループは調達サービス(すなわち、適切なメーカーを選択できるように手配し、輸入設備の発注及び輸送を管理すること)を提供しています。当グループは設備が顧客に移転される前において設備に対する支配を有していません。当グループは代理人として行動しているため、当該サービスに対して留保する金額として純額で収益を認識します。収益は一時点(すなわち、顧客が設備を受領する時点)で認識しています。これは、その時点で顧客が当グループの調達サービスから便益を得るためです。

IFRS 15.B34  
IFRS 15.B36

### 契約残高

IFRS 15.105

### 契約資産

据付サービスからの収益については、対価の受領が据付サービスの完了を条件とすることから、当初、契約資産を認識しています。据付を完了し、顧客が検収を行った時点で、契約資産に認識された金額が営業債権に振り替えられます。契約資産は減損テストの対象となります。「p)金融商品—当初認識及び当初認識後の測定」の金融資産の減損に関する会計方針をご参照ください。

IFRS 15.107

### **営業債権**

IFRS 15.108

無条件の対価を顧客から受け取ることになっている場合(すなわち、当該対価の支払いの期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合)、債権を認識しています。「p)金融商品－当初認識及び当初認識後の測定」の金融資産に関する会計方針をご参照ください。

### **契約負債**

IFRS 15.106

当グループが財又はサービスを移転する前に、顧客から対価を受取った時点又は支払期限が到来した時点のいずれか早い時点で、契約負債を認識しています。契約負債は、当グループが契約に基づき履行した(すなわち、関連する財又はサービスの支配が顧客に移転される)時点で収益として認識されます。

### **返品権から生じる資産及び負債**

#### **返品権に係る資産**

IFRS 15.B21(c)  
IFRS 15.B25

顧客が返品すると見込まれる財を回収する権利について、返品権に係る資産を認識しています。当該資産は、棚卸資産の従前の帳簿価額から、財の回収のための予想コスト及び価値の潜在的な下落を控除した金額で測定されます。当グループは、予想返品率の見直しや返品された製品に関する価値の下落を反映するために、当該資産の測定を見直しています。

#### **返金負債**

IFRS 15.B21(b)  
IFRS 15.B24

顧客から受領した(又は受領する)対価の一部又は全部を返金する義務について、返金負債を認識しています。当グループの返金負債は、顧客に付与している返品権及び数量リポートによって生じます。当該負債は、当グループが最終的に顧客に返金することを見込む金額で測定しています。当グループは、各報告期間末日に返金負債の見積り(及び対応する取引価格の変更)を見直しています。

#### **契約獲得コスト**

IFRS 15.8

当グループは、設備と据付サービスを一緒に販売する契約に関し、契約を獲得するごとに従業員に販売手数料を支払っています。当グループは、契約獲得コストを資産として認識した場合の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得コストを発生時に費用計上することを認める実務上の便法を適用しています。よって、販売手数料は発生時に費用として認識し、従業員給付に含めています。

IFRS 15.91  
IFRS 15.94

## 注釈

IFRS 第 15 号では、契約獲得の増分コスト及び契約を履行するための一部のコストを、一定の要件が満たされた場合に資産として認識することが要求されている。資産化された契約コストは、関連する財又はサービスの顧客への移転と整合する規則的な基礎で償却しなければならない。

当グループには、資産化の要件を満たす契約の獲得又は履行のためのコストは生じていない。

資産として認識される契約の獲得又は履行のためのコストがある企業は、期末残高と当報告期間に認識した償却及び減損損失の金額を区分して開示することを求める IFRS 第 15 号 128 項の規定を考慮する必要がある。

契約を獲得するためのコストの性質及び IFRS にガイダンスがないことを考慮し、企業はこれらのコストを財政状態計算書において、仕掛品又は「棚卸資産」と性質が類似した別個のクラスの資産（その償却額は売上原価、契約コストの変動又は類似の項目に含める）として、あるいは別個のクラスの無形資産（その償却額は IAS 第 38 号「無形資産」の適用範囲に含まれる無形資産の償却と同じ表示項目に含める）として表示することができる。

企業は契約を獲得するためのコストに関するキャッシュ・フローの分類（すなわち、営業活動によるキャッシュ・フローか、投資活動によるキャッシュ・フローか）を決定するにあたり、IAS 第 7 号の規定（たとえば IAS 第 7 号 16 項(a)）を考慮する必要がある。

一方、契約の履行のためのコストは、契約に基づく企業の履行に直接影響を及ぼすという性質を持っている。そのため、契約の履行のためのコストは、財政状態計算書において別個のクラスの資産として表示し、その償却額は売上原価、契約コストの変動又は類似の項目に含める。

契約の履行のためのコストが IFRS 第 15 号 95 項の資産化要件を満たすか、発生時に費用計上されるかどうかにかかわらず、当該コストの連結損益計算書における表示と、キャッシュ・フロー計算書における関連するキャッシュ・フローの表示は整合していなければならない（すなわち、営業活動として表示）。

資産化された契約コストについては、各報告期間末に減損テストを行わなければならない。減損損失は純損益に認識されるが、その金額を基本財務諸表のどこに表示すべきかは IFRS 第 15 号に示されていない。減損損失は、償却費の表示と整合するように表示することが適切と考える。



## EY | Building a better working world

EY は、「Building a better working world ～より良い社会の構築を 目指して」を パーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的 価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信 頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクシ ョンの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起 (better question) をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、 単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織で す。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、 顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護 に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを 提供することはありません。EY について詳しくは、[ey.com](https://ey.com) をご覧ください。

### EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および 保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。

詳しくは [ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](https://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバ イスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様 が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが 必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は 007960-22Gbl の翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](https://ey.com/ja_jp)