

2020年4月16日 全11頁

収益認識会計基準における表示・注記

収益認識に関する会計基準（2020年改正会計基準）が公表

金融調査部 研究員 藤野大輝

[要約]

- ASBJ（企業会計基準委員会）は2019年10月30日に「収益認識に関する会計基準（案）」等を公表した。2020年3月27日に公表議決され、「収益認識に関する会計基準」（以下、2020年改正会計基準）等が公表された。
- 収益認識に関する会計基準では、五つのステップに従って、顧客との契約によって生じた収益を認識する。具体的には、①顧客との契約を識別し、②その契約における履行義務を識別する。続いて、③契約に係る取引価格を算定し、④先ほど識別した履行義務へ取引価格を配分したうえで、⑤履行義務が充足されるに従い収益を認識する。
- 2020年改正会計基準では、顧客との契約から生じる収益、契約資産、顧客との契約から生じた債権、契約負債を損益計算書に表示するか、注記することとしている。また、企業の主要な事業における主な履行義務の内容などを重要な会計方針の注記として記載する。収益認識に関する注記としては、収益の分解情報、収益を理解するための基礎となる情報、当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報を記載する。
- 2020年改正会計基準は、2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。ただし、早期適用を行うこともでき、一部経過措置も設けられている。

1. はじめに

収益の認識について、以前はわが国では包括的な会計基準はなく、実現主義に基づいて、各企業が異なる会計処理を行っていた。一方、国際会計基準審議会（IASB）、米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同で収益認識に関する包括的な会計基準を開発し、それぞれ公表、適用（IFRS：IFRS第15号、2018年1月1日以降開始する事業年度から／FASB：Topic 606、2017年12月15日（公開企業等以外の企業は2018年12月15日）以降開始する事業年度から）を進めている。

こうした状況を踏まえ、わが国の企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識に関する包括的な会計基準の開発を進め、2018年3月に「収益認識に関する会計基準」（以下、2018年会計基準）等を公表した。同基準は、原則として、2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用が開始される。ただし、2018年会計基準では、表示や注記については詳細が

未定となっていた。

2019年10月30日にASBJは、表示・注記事項について改正をした会計基準等として、「収益認識に関する会計基準（案）」等を公表した。2020年3月27日に承認され、3月31日に「収益認識に関する会計基準」（以下、2020年改正会計基準）等が公表された。本稿では、2020年改正会計基準を基に、収益認識に係る表示、注記を中心に説明する（「3. 収益認識の開示」で詳述）。なお、以下、2018年会計基準と2020年改正会計基準を特に区別しない場合は、収益認識基準と呼ぶこととする。

2. 収益認識の会計処理

（1）対象範囲

収益認識基準では、顧客との契約によって生じた収益を認識することとしている。ここでいう「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財・サービスを得るために当該企業と契約した当事者を指す。また、「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めを指す。

つまり、収益認識基準においては、企業の通常の営業活動以外によって生じたアウトプットに基づく収益は対象範囲外とされている。例えば、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却については、収益認識基準の適用範囲に含まれないとされている。また、顧客との契約から生じる収益であっても、次の場合は収益認識基準の適用対象外となる（なお、2020年改正会計基準で⑦が追加された）。

- ①「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- ②「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- ③保険法の定義を満たす保険契約
- ④顧客または潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品または製品の交換取引
- ⑤金融商品の組成または取得に際して受け取る手数料
- ⑥「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産（不動産信託受益権を含む）の譲渡
- ⑦資金決済法における暗号資産及び金商法における電子記録移転権利に関連する取引

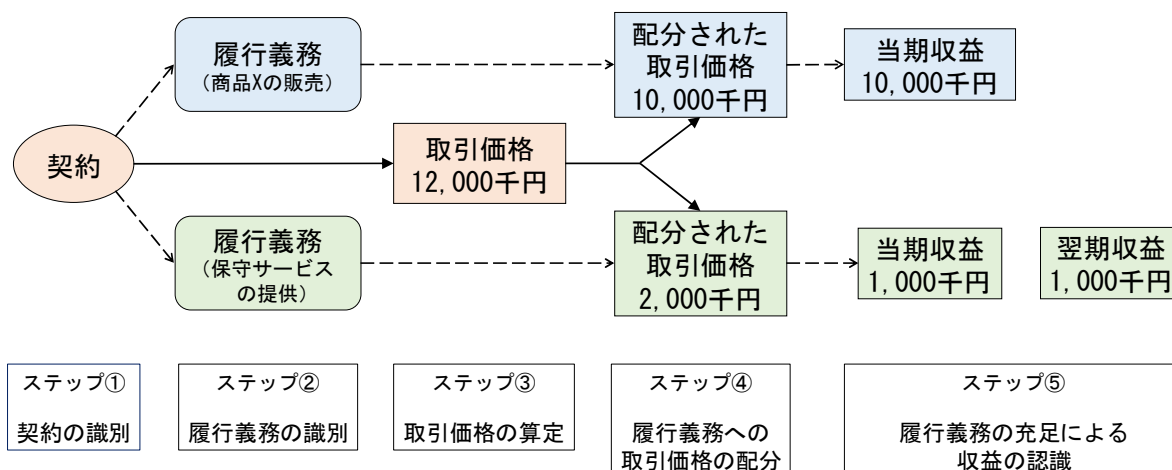
（2）5ステップに基づく会計処理

収益認識基準では、以下の五つのステップに従って、順に会計処理を行っていく。ここでは、次の簡単な事例（ASBJ『収益認識に関する会計基準の適用指針』の設例）より、2018年会計基準、2020年改正会計基準で共通）を基に、どのように会計処理を行うのかを説明する。

- ・ 当期首に顧客に対し、商品 X の販売と 2 年間の保守サービスを提供する契約を締結した
- ・ 当社は顧客に商品 X を引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う
- ・ 契約書に記載された対価の額は 12,000 千円である

なお、基本的にはこの会計処理を顧客との個々の契約に対して適用するが、個々の契約に適用する場合と重要な差異を生じさせないことが合理的に見込まれる場合は、複数の特性の類似した契約または履行義務から構成されるグループ全体を対象として適用することができる。

図表 1 5 ステップに基づく収益認識に関する会計処理の例



(出所) ASBJ『『収益認識に関する会計基準の適用指針』の設例』(2018年会計基準、2020年改正会計基準で共通)より大和総研作成

①契約の識別

まず、次のすべての要件を満たす顧客との契約を識別する。

- ・ 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- ・ 移転される財・サービスに関する各当事者の権利を識別できること
- ・ 移転される財・サービスの支払条件を識別できること
- ・ 契約に経済的実質があること（契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期、金額が変動すると見込まれること）
- ・ 顧客に移転する財・サービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと

事例では、これに従い「商品 X の販売と 2 年間の保守サービスを提供する契約」を識別する。

ただし、契約の当事者のそれぞれが、他の当事者への補償なしに、完全に未履行の契約（約束した財・サービスの移転前かつ、財・サービスの対価を受け取る前であり、受け取る権利も得ていないという状態である契約）を解約する一方的で強制力のある権利を有している場合は、収益認識基準の適用外となる。

前記の枠に囲われた要件を満たさない場合で、顧客から対価を受け取った際は、「財・サービ

スを顧客に移転する残りの義務がなく、約束した対価のほとんどすべてを受け取っており、顧客への返金が不要である」場合、もしくは、「契約が解約されており、顧客から受け取った対価の返金が不要である」場合はその対価を収益として認識する。この二つの場合のどちらかに該当して収益が認識されるまで、または、前記の枠に囲われた要件が事後的に満たされるまで、将来における財・サービスの移転の義務または対価の返金の義務として、負債を認識する。

②履行義務の識別

次に、識別した契約における、履行義務を識別する。ここでいう履行義務とは、顧客との契約において、別個の、または一連の別個の財・サービスを顧客に移転する約束のことを指す。つまり、一つの契約の中から、収益として計上すべき個々の財・サービスの提供の約束をいくつ認識するかをここで判断する。一連の別個の財・サービスとは、「特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである財又はサービス」のことであり、一連の別個の財・サービスのそれぞれが一定の期間にわたり充足される履行義務の要件（⑤で詳述）を満たし、履行義務の充足に係る進捗度の見積りに同一の方法が用いられる場合がこれにあたる。

一方、別個の財・サービスとは、(a) その財・サービスから単独で顧客が便益を享受でき、もしくは、その財・サービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受でき、かつ、(b) その財・サービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できる、という要件を満たすものを指す。

事例においては、「商品 X の販売」と「保守サービスの提供」は、それぞれ別個の財・サービスとみなされるため、それぞれ履行義務として識別される。

③取引価格の算定

続いて、契約に係る取引価格を算定する。ここでいう取引価格とは、財・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）をいい、次のすべての影響を考慮する。

- ・ 変動対価（対価のうち、変動の可能性がある部分。見積りにあたっては、発生しうる最も可能性の高い金額（最頻値）か、発生しうる対価の額を確率で加重平均した金額（期待値）のうち、対価の額をより適切に予測できる方法を用いる）
- ・ 契約における重要な金融要素（顧客または企業に信用供与による便益が提供される場合（＝前払いか後払いの場合等）が該当。取引価格の算定にあたっては、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する（前払い、後払いが1年以内なら調整をしないこともできる））
- ・ 現金以外の対価（時価によって算定する。ただし、時価を合理的に見積ることができない場合には、当該対価と交換に顧客に約束した財・サービスの独立販売価格を基礎として当該対価を算定する）
- ・ 顧客に支払われる対価（企業が顧客に支払う（または支払うと見込まれる）現金の額や、顧客が企業に対する債務額に充当できるもの（クーポン等）を含む。これを取引価格から減額する。収益を認識する時か企業が対価を支払う（または支払を約束する）時のいずれか遅い方が発生した時点で、取引価格から減額をする）

事例においては、これらの影響は特になく、契約の対価の額 12,000 千円が取引価格となる。

④履行義務への取引価格の配分

次に、算定した取引価格をステップ②で識別したそれぞれの履行義務に対して配分する。配分は、財・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を描写するように行う。具体的には、財・サービスの契約における取引開始日の独立販売価格の比率に基づいて配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、市場の状況、企業固有の要因、顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積る（見積方法は首尾一貫して適用する）。

独立販売価格の合計額が契約の取引価格を上回っている（＝値引きがされている）場合は、その値引き額を各履行義務に比例的に配分する。ただし、（i）それぞれの財・サービスを通常単独で販売しており、（ii）その別個の財・サービスのうち一部を束にしたものについてもそれぞれの束に含まれる財・サービスの独立販売価格から通常値引きして販売しており、（iii）その値引き額が当該契約の値引き額とほぼ同額で、契約の値引き全体がどの履行義務に対するものかについて観察可能な証拠がある場合は、契約内の一つ、もしくは複数（ただし、すべてではない）の履行義務に配分する。

⑤履行義務の充足による収益の認識

最後に、財・サービス（以下、資産という）が顧客に移転することで履行義務を充足した時、または充足するに従って、配分された取引価格に基づき、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客がその資産に対する支配を獲得した時、または獲得するにつれてである。ここでいう支配とは、資産の使用を指図し、資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を指す。

資産は一定の期間にわたってまたは一時点で充足される。次の要件のいずれかを満たす場合、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。

- ・企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- ・企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じるまたは資産の価値が増加し、それにつれて、顧客がその資産を支配すること
- ・企業が顧客との契約における義務を履行することにより別の用途に転用することができない資産が生じ、かつ、企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を收受する強制力のある権利を有していること

一定の期間にわたり充足される履行義務については、首尾一貫した方法で充足に係る進捗度を見積り、進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、その進捗度に基づいて収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度を合理的に見積ることができないが、履行義務を充足する際に発生する費用の回収が見込まれる場合には、進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する。また、進捗度は各決算日に見直し、進捗度の見積りを変更する場合、会計上の見積りの変更として処理する。

前記の枠で囲まれているいずれの要件も満たさず、履行義務が一定期間にわたって充足されるものではない場合、一時点で充足される履行義務として、履行義務が充足される時に収益を認識する。この時点の決定にあたり支配の移転を検討する際には、例えば (a) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること、(b) 顧客が資産に対する法的所有権を有していること、(c) 企業が資産の物理的占有を移転したこと、(d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、(e) 顧客が資産を検収したこと、等の指標を考慮する。

3. 収益認識の開示

(1) 表示

2020年改正会計基準では、図表2の通り、収益等に関して表示を行うこととされた。なお、「契約資産」または「顧客との契約から生じた債権」について認識した減損損失の開示については、金融資産の減損の会計処理に関する会計基準が開発中であるため、求められていない。また、「契約資産」について、2018年会計基準では金銭債権として取り扱うとされていたが、2020年改正会計基準では、この点について言及をしないこととし、それに伴い、「契約資産」に係る貸倒引当金の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いに準じて処理をするとされた。また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算については、企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」の外貨建金銭債権債務の換算の取扱いに準じて処理をするとされた。

図表2 収益認識基準における表示

顧客との契約から生じる収益	適切な科目をもって、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、その額を注記する	例えば、売上高、売上収益、営業収益等と表示する
「契約における重要な金融要素」	「契約における重要な金融要素」が含まれる場合には、これを顧客との契約から生じる収益と区分して損益計算書に表示する	
「契約資産」または「顧客との契約から生じた債権」	顧客から対価を受け取る前または受け取る期限が到来する前に、財・サービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、「契約資産」または「顧客との契約から生じた債権」を適切な科目をもって貸借対照表に表示する(契約資産に係る貸倒引当金の会計処理は金融商品会計基準における債権の取扱いを適用する)。「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」のそれぞれを貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する	例えば、「契約資産」については契約資産、工事未収入金等、「顧客との契約から生じた債権」については売掛金、営業債権等として表示する
「契約負債」	財・サービスの移転前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時または受取期限が到来した時のいずれか早い時点で、その対価について「契約負債」を適切な科目をもって貸借対照表に表示する。「契約負債」を貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、残高を注記する	例えば、契約負債、前受金等として表示する

(出所) ASBJ「収益認識に関する会計基準」(2020年改正会計基準)より大和総研作成

(2) 注記事項

①重要な会計方針の注記

2020年改正会計基準では、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、次に定める項目を注記することとしている。

- ・ 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
- ・ 企業が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）
- ・ その他、重要な会計方針に含まれると判断した内容

②収益認識に関する注記

2020年改正会計基準では、IFRS第15号およびTopic 606と同様の注記事項を定めるとしつつ、注記が大幅に増加する等の懸念、すべての状況に有用な情報開示を定めることの困難さ等から、開示目的を定めただうえで、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した。

具体的には、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」とされている。この目的を達成するため、企業は次の項目を注記する。ただし、これらの注記事項につき、企業は開示目的に照らして重要性に乏しいと認められるものについては、記載しないことができるとされている（重要性の判断は定量的な要因だけでなく定性的な要因についても考慮して行う必要がある）。

- (i) 収益の分解情報
- (ii) 収益を理解するための基礎となる情報
- (iii) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

これらの注記の記載に当たっては、企業はどの項目にどの程度重点を置くべきか、どの程度詳細に記載するかを先述の開示目的に照らして考慮し、必要に応じて注記を集約または分解する。なお、注記の記載に当たっては、必ずしも2020年改正会計基準の注記事項の区分に従って記載をする必要はない。さらに、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。収益認識に関する注記として記載する内容について、財務諸表上の他の場所に記載している注記事項に含めて記載している場合は、当該他の注記事項を参照することができる。

(i) 収益の分解情報

当期に認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期、及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記する。収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実・状況に応じて決定する（場合によっては単一の区分で足りる企業も想定される）。区分の検討の際には、財務諸表外の開示情報（決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料等）などで企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮する。収益を分解するための区分の例としては、次のようなものが挙げられる。

- ・財・サービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
- ・地理的区分（例えば、国または地域）
- ・市場または顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
- ・契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
- ・契約期間（例えば、短期契約と長期契約）
- ・財・サービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財・サービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財・サービスから生じる収益）
- ・販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）

また、企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」を適用している場合、収益の分解情報と、セグメント情報等の開示に関する会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係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注記する（図表 3）。なお、セグメントの売上高に関する情報が、本会計基準の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないと考えられる。

図表 3 収益の分解情報の注記例

(単位：百万円)

セグメント	消費者製品	輸送	エネルギー	合計
主たる地域市場				
日本	990	2,250	5,250	8,490
アジア	300	750	1,000	2,050
北米	700	260	—	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
主要な財又はサービスのライン				
事務用品	600	—	—	600
器具	990	—	—	990
衣類	400	—	—	400
オートバイ	—	500	—	500
自動車	—	2,760	—	2,760
太陽光パネル	—	—	1,000	1,000
発電所	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
収益認識の時期				
一時点で移転される財	1,990	3,260	1,000	6,250
一定の期間にわたり移転されるサービス	—	—	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>

(出所) ASBJ「収益認識に関する会計基準の適用指針」の設例（2020 年改正会計基準）、開示例 1

(ii) 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また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、図表 4 に挙げる事項を注記する。

図表 4 収益を理解するための基礎となる情報

契約及び履行義務に関する情報 (ステップ①及びステップ②)	収益として認識する項目がどのような契約から生じているのかを理解するための基礎となる情報を注記する 次の二つの事項が含まれる	
	履行義務に関する情報	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・サービスの内容)を記載する 例えば、次の内容が契約に含まれる場合、その内容を注記する (a) 財・サービスが他の当事者により顧客に提供されるように手配する履行義務 (b) 返品、返金及びその他の類似の義務 (c) 財・サービスに対する保証及び関連する義務
	重要な支払条件に関する情報	例えば、通常の支払期限、対価に変動対価が含まれる場合のその内容、変動対価の見積りが通常制限される場合のその内容、契約に重要な金融要素が含まれる場合のその内容を記載する
取引価格の算定に関する情報 (ステップ③)	取引価格の算定方法について理解できるよう、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を注記する	例えば、変動対価の算定、変動対価の見積りが制限される場合のその評価、契約に重要な金融要素が含まれる場合の対価の額に含まれる金利相当分の調整、現金以外の対価の算定、返品・返金・その他の類似の義務の算定を記載する
履行義務への配分額の算定に関する情報 (ステップ④)	取引価格の履行義務への配分額の算定方法について理解できるよう、取引価格を履行義務に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を注記する	例えば、約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り、契約の特定の部分に値引きや変動対価の配分を行っている場合の取引価格の配分を記載する
履行義務の充足時点に関する情報 (ステップ⑤)	履行義務を充足する通常の時点(収益を認識する通常の時点)の判断及び当該時点における会計処理の方法を理解できるよう、右の事項を注記する	(a) 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) (b) 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 (c) 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
本会計基準の適用における重要な判断	本会計基準を適用する際に行った判断及び判断の変更のうち、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注記する	

(出所) ASBJ「収益認識に関する会計基準」(2020年改正会計基準)より大和総研作成

(iii) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

2020年改正会計基準では、当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報として、「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」を注記するとしている。

契約資産及び契約負債の残高等としては、次の事項を注記する。

- ・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(区分表示して表示または注記していない場合)
- ・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
- ・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(例えば、企業結合による変動、進捗度の見積りの変更・取引価格の見積りの見直し・契約変更等による収益に対する累積的な影響に基づく修正のうち対応する契約資産または契約負債に影響を与えるもの、対価に対する権利が無条件となるまでの通常の期間の変化、履行義務が充足されるまでの通常の期間の変化。必ずしも定量的情報を含める必要はない)
- ・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
- ・過去の期間に充足(または部分的に充足)した履行義務から、当期に認識した収益(例えば、取引価格の変動)がある場合には、当該金額

残存履行義務に配分した取引価格としては、当期末時点で未充足(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と、その額を企業が翌期以降いつ収益として認識すると見込んでいるのかを注記する(セグメントごと等、収益の分解情報を区分する単位ごとに注記することも考えられる)。後者は残存履行義務の残存期間に最も適した期間による定量的情報を使

用した方法か、定性的情報を使用した方法で注記する。ただし、履行義務が、当初に予想される契約期間が1年以内の契約の一部である場合や、売上高または使用量に基づくロイヤルティ等の変動対価である場合などには、この注記を記載しないことができる。その場合、注記に含めていない履行義務の内容等を注記する必要がある（売上高または使用量に基づくロイヤルティ等の変動対価である場合などは、残存する契約期間、注記に含めていない変動対価の概要（例えば、変動対価の内容及びその変動性がどのように解消されるのか）を注記する）。

なお、連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表においては、3.（1）の内容を適用しないことができる。また、（i）収益の分解情報、（iii）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ついて注記しないことができるほか、（ii）収益を理解するための基礎となる情報の注記を記載するにあたっては、連結財務諸表における記載を参照することができる。

4. 適用時期等

先述の通り、2018年会計基準と同様、2020年改正会計基準は、2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。ただし、2020年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用することができるほか、2020年4月1日に終了する連結会計年度及び事業年度から2021年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から早期適用することもできる。

2018年会計基準を適用していなかった企業が2020年改正会計基準を適用する場合、2020年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。この原則的な取扱いに従って遡及適用する場合、図表5に挙げる方法の一つまたは複数を用いることができる。

図表5 収益認識基準の原則的な遡及適用の方法

(1)	適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約について、適用初年度の前連結会計年度の連結財務諸表及び四半期(または中間)連結財務諸表(注記事項を含む)並びに適用初年度の前事業年度の個別財務諸表及び四半期(または中間)個別財務諸表(注記事項を含む)(以下合わせて「適用初年度の比較情報」という)を遡及的に修正しないこと
(2)	適用初年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約に変動対価が含まれる場合、当該契約に含まれる変動対価の額について、変動対価の額に関する不確実性が解消された時の金額を用いて適用初年度の比較情報を遡及的に修正すること
(3)	適用初年度の前連結会計年度内及び前事業年度内に開始して終了した契約について、適用初年度の前連結会計年度の四半期(または中間)連結財務諸表及び適用初年度の前事業年度の四半期(または中間)個別財務諸表を遡及的に修正しないこと
(4)	適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、次の①から③の処理を行い、適用初年度の比較情報を遡及的に修正すること ①履行義務の充足分及び未充足分の区分 ②取引価格の算定 ③履行義務の充足分及び未充足分への取引価格の配分

(出所) ASBJ「収益認識に関する会計基準」(2020年改正会計基準)より大和総研作成

ただし、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積

的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することができる。この方法を選択する場合、適用初年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を遡及適用しないことができる。また、契約変更について、次のいずれかを適用し、その累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減することができる。

- ・適用初年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、図表5の(4)①~③の処理を行うこと
- ・適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、図表5の(4)①~③の処理を行うこと

2020年改正会計基準の適用初年度においては、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができる。また、顧客との契約から生じる収益の表示、「契約資産」、「契約負債」、「顧客との契約から生じた債権」の残高の注記、収益認識に関する注記を適用初年度の比較情報に注記しないことができる。

2018年会計基準を適用していた企業が、2020年改正会計基準を適用する場合、将来にわたり新たな会計方針を適用することができる。2020年改正会計基準の適用初年度に2020年改正会計基準の適用により表示方法の変更が生じる場合には、企業会計基準第24号第14項の定めにかかわらず、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができるとともに、企業会計基準第24号第16項(3)における「組替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額」について注記しないことができる。また、顧客との契約から生じる収益の表示、「契約資産」、「契約負債」、「顧客との契約から生じた債権」の残高の注記、収益認識に関する注記を適用初年度の比較情報に注記しないことができる。