

収益認識会計基準等の開示に関する事例分析（第2回）

公認会計士 やまもと ひろこ 山本 寛子
 公認会計士 もり 森 みずほ

1. はじめに

本連載では、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）及び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（以下「収益認識適用指針」という。また収益認識会計基準と合わせて「収益認識会計基準等」という。）に関連する2022年3月末の決算の連結計算書類の開示の事例分析を行った。

第2回の本稿では、重要な会計方針の注記及び会計方針の変更に関する注記（適用初年度の注記）の事例分析について紹介する。

なお、本稿は有限責任監査法人トーマツ『会社法計算書類作成ハンドブック（第17版）』（2023年3月発売予定）第1章IIを基に執筆している。

また、本文中の参照法令等は以下の略称を使用している。

本文中法令等	参照法令等（かっこ内）
会社法第12条第1項第4号	（会社法12Ⅰ④）
会社法施行規則第11条第1項第2号	（会施規11Ⅰ②）
会社計算規則第10条第1項第2号	（会計規10Ⅰ②）

2. 分析対象会社

次の条件で分析対象会社（計97社）を選定した。

- (i) 日本経済新聞社が「日経平均株価 構成銘柄選定基準（2022年4月4日適用）」により選定した日経平均株価（※）の構成銘柄に含まれている。
- (ii) 日本基準を採用している。
- (iii) 決算日が3月31日である。
- (iv) 東京証券取引所の業種区分が金融・保険業（銀行業、証券、商品先物取引業、保険業、その他金融業）ではない。

なお、調査にあたっては、連結計算書類の分析を行った。

（※）日経平均株価は、日本経済新聞社が「ダウ式平均」によって算出する指数である。基本的には225銘柄の株価の平均値だが、分母（除数）の修正などで株式分割や銘柄入れ替えなど市況変動以外の要因を除去して指数値の連続性が保たれている。指数算出の対象となる225銘柄は東京証券取引所プライム

市場から流動性・業種セクターのバランスを考慮して選択されている。

3. 会計基準等の要求事項の整理（重要な会計方針の注記）

(1) 収益認識会計基準等

重要な会計方針の注記は、次の項目を注記する（収益認識会計基準第80-2項）。

- (i) 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
- (ii) 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）

(2) 会社計算規則

重要な会計方針の注記は、収益及び費用の計上基準（会計規101Ⅰ④）において、会社の主要な事業における顧客との契約に基づく主な義務の内容、当該義務に係る収益を認識する通常の時点を開示する（会計規101Ⅱ）。

会社計算規則
 （重要な会計方針に係る事項に関する注記）
 第101条
 重要な会計方針に係る事項に関する注記は、会計方針に関する次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。

- 一 資産の評価基準及び評価方法
- 二 固定資産の減価償却の方法
- 三 引当金の計上基準
- 四 収益及び費用の計上基準
- 五 その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項

2 会社が顧客との契約に基づく義務の履行の状況に応じて当該契約から生ずる収益を認識するときは、前項第四号に掲げる事項には、次に掲げる事項を含むものとする。

- 一 当該会社の主要な事業における顧客との契約に基づく主な義務の内容
- 二 前号に規定する義務に係る収益を認識する通常の時点
- 三 前二号に掲げるもののほか、当該会社が重要な会計方針に含まれると判断したもの

4. 開示事例分析

(1) 重要な会計方針の注記（重要性等に関する代替的な取扱い）

収益認識適用指針では、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、IFRS第15号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いを定めている（収益認識適用指針第164項）。

収益認識適用指針における重要性等に関する代替的な取扱いは以下のとおりである。

- (i) 契約変更（重要性が乏しい場合の取扱い）（収益認識適用指針第92項）
- (ii) 履行義務の識別（顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い）（収益認識適用指針第93項）
- (iii) 履行義務の識別（出荷及び配送活動に関する会計処理の選択）（収益認識適用指針第94項）
- (iv) 一定期間にわたり充足される履行義務（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）（収益認識適用指針第95項、第96項）
- (v) 一定期間にわたり充足される履行義務（船舶による運送サービス）（収益認識適用指針第97項）
- (vi) 一時点で充足される履行義務（出荷基準等の取扱い）（収益認識適用指針第98項）
- (vii) 履行義務の充足に係る進捗度（契約の初期段階における原価回収基準の取扱い）（収益認識適用指針第99項）
- (viii) 履行義務への取引価格の配分（重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用）（収益認識適用指針第100項）
- (ix) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分（契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分）（収益認識適用指針第101項）
- (x) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分（工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位）（収益認識適用指針第102項、第103項）
- (xi) その他の個別事項（電気事業及びガス事業における毎月の検針による使用量に基づく収益認識）（収益認識適用指針第103-2項）
- (xii) その他の個別事項（有償支給取引）（収益認識適用指針第104項）

重要性等に関する代替的な取扱いに関して調査したところ、分析対象会社においてその適用を示す開示の状況は以下のとおりであった。

一時点で充足される履行義務（出荷基準等の取扱い）	31社
一定期間にわたり充足される履行義務（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）	26社

その他の個別事項（電気事業及びガス事業における毎月の検針による使用量に基づく収益認識）	2社
記載なし、もしくは適用なし	47社

※なお、複数の取扱いを適用している場合には、それぞれ1社とカウントしている。

<事例①>重要性等に関する代替的な取扱いとして、一時点で充足される履行義務（出荷基準等の取扱い）を適用している事例

(株)ニチレイ 2022年3月期

4. 会計方針に関する事項

(4) 収益及び費用の計上基準

① 加工食品事業、水産事業、畜産事業、その他の事業（バイオサイエンス事業）

調理冷凍食品、水産品、畜産品、診断薬等の製造・販売を主な事業とし、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合には、出荷時に収益を認識しております。（以下略）

<事例②>重要性等に関する代替的な取扱いとして、一定期間にわたり充足される履行義務（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）を適用している事例

(株)大林組 2022年3月期

(7) 重要な収益及び費用の計上基準

完成工事高及び完成工事原価の計上基準

当社グループの主要な事業である建設事業において、工事契約に基づき、国内及び海外において建築工事及び土木工事を行っている。

財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転する場合には、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足するにつれて、一定の期間にわたり収益を認識する方法を適用している。履行義務の充足に係る進捗度の測定は、各連結会計年度の期末日までに発生した工事原価が、予想される工事原価の合計に占める割合に基づいて行っている。

また、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、発生する費用を回収することが見込まれる場合は、原価回収基準にて収益を認識している。

なお、契約における取引開始日から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い工事契約については代替的な取扱いを適用し、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識している。

(2) 会計方針の変更に関する注記（適用初年度の注記）

① 収益認識会計基準等の適用初年度における影響

収益認識会計基準等の適用初年度における、利益剰余金の当期首残高、売上高及び各段階損益への影響に係る開示の状況は以下のとおりであった。

影響あり（影響額を示しているもの）	80社
影響は軽微	15社
影響なし	2社

※なお、科目によって影響の程度が違う開示の会社は、より上位の影響の程度でカウントしている。たとえば「売上高は〇〇百万円減少しているが、営業利益等の各段階損益への影響は軽微である」という開示の会社については、「影響あり」としてカウントしている。また、すべての科目において影響がないという開示の会社のみ、「影響なし」としてカウントしている。

また会計方針の変更に関する注記上における変更内容に関して調査したところ、分析対象会社における状況は以下のとおりであった。

履行義務の充足時点もしくは充足期間 ^(※1)	41件
本人と代理人 ^(※2)	39件
工事契約及び受注制作のソフトウェア ^(※3)	30件
顧客に支払われる対価 ^(※4)	22件
有償支給取引 ^(※5)	17件
履行義務の識別 ^(※6)	11件
変動対価 ^(※7)	11件
その他	15件

1**：収益認識会計基準第35項から第45項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、製品販売取引における出荷基準から引渡基準への変更や、役務提供取引における検収基準から役務提供期間にわたる充足への変更など。ただし工事契約及び受注制作のソフトウェアに係るものは3**で別途集計。

***2**：収益認識適用指針第39項から第47項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、小売業における消化仕入取引につき、従来の本人という整理（収益と原価を総額で計上）から、代理人という整理（収益と原価を純額で計上）への変更など。

3**：履行義務の充足時点もしくは充足期間に係る変更（1**参照）、原価回収基準（収益認識会計基準第45項）の適用などを含む。たとえば、従来は「成果の確実性が認められる工事については工事進行基準、その他の工事については工事完成基準」という方針であったが、「進捗度を合理的に見積もって工期に渡って収益を認識するが、工期が短い場合は工事の完成時点で収益を認識す

る」という方針への変更など。

***4**：収益認識会計基準第63項及び第64項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、顧客へのレポートの支払いにつき、販売費及び一般管理費処理から、売上から控除する処理への変更など。

***5**：収益認識適用指針第104項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、支給先に原材料等を譲渡し、支給先での加工後の製品を購入するという買戻義務を負う取引における原材料等の譲渡について、「原材料等の消滅を認識する」という方針から、「原材料等の消滅を認識しない」という方針への変更など。

***6**：収益認識会計基準第32項から第34項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、据付作業を伴う製品販売取引において、「製品販売と据付作業を別個の履行義務として、製品出荷時と据付作業完了時に収益を認識する」という方針から、「製品販売と据付作業を単一の履行義務として、据付作業完了時に収益を認識する」という方針への変更など。

***7**：収益認識会計基準第50項から第55項等に基づき、従来の会計処理から変更があったもの。たとえば、顧客による年間の購入量に応じた値引き取引につき、「値引額の確定時に収益から減額する」という方針から、「値引きに対応する収益の計上時に値引額を見積もって収益から減額する」という方針への変更など。

② 2018年に公表された収益認識会計基準等（以下「2018年会計基準」という。）を適用せずに2020年3月31日に改正された収益認識会計基準等（以下「2020年改正会計基準」という。）を適用する場合の経過措置

2018年会計基準を適用せずに2020年改正会計基準を適用する場合の初年度においては、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（収益認識会計基準第84項本文）。

2020年改正会計基準を原則的な取扱いに従って遡及適用する場合、次の(1)から(4)の方法の1つ又は複数を適用することができる（収益認識会計基準第85項）。

(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（又は中間）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（又は中間）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（又は中間）連結財務諸表及び適用初年度の前事業年度の四半期（又は中間）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

ただし、経過措置として、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旨が定められている（収益認識会計基準第84項ただし書き）。

また、収益認識会計基準第84項ただし書きの方法を選択する場合、収益認識会計基準第86項において、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や適用初年度の期首より前までに行われた契約変更などについての経過措置も定められている。

（参考）収益認識会計基準第86項

86. 第84項ただし書き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、第84項ただし書きの方法を選択する場合、契約変更について、次の(1)又は(2)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。

(1) 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、第85項(4)の①から③の処理を行うこと

- (2) 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、第85項(4)の①から③の処理を行うこと

当該適用初年度における取扱いに関して調査したところ、分析対象会社における開示の状況は以下のとおりであった。

収益認識適用指針第84項本文（新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する原則的な取扱い）を適用している旨を記載	5社
収益認識適用指針第84項ただし書き（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取扱い）を適用している旨を記載	
● 収益認識適用指針第84項ただし書きを適用している旨のみを記載	45社
● 収益認識適用指針第84項ただし書き、及び同適用指針第86項本文（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関する経過措置）を適用している旨を記載	12社
● 収益認識適用指針第84項ただし書き、及び同適用指針第86項また書き(1)（適用初年度の期首より前までに行われた契約変更に関する経過措置）を適用している旨を記載	6社
● 収益認識適用指針第84項ただし書き、同適用指針第86項本文（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関する経過措置）、及び同適用指針第86項また書き(1)（適用初年度の期首より前までに行われた契約変更に関する経過措置）を適用している旨を記載	27社
● 収益認識適用指針第84項ただし書き、及び同適用指針第86項また書き(2)（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関する経過措置）を適用している旨を記載	0社
記載なし（適用による影響がなく記載がない等）	2社

※なお、2018年会計基準を適用したうえで、2020年改正会計基準を適用している2社は、当該分析においてはカウントの対象外としている。

＜事例③＞収益認識会計基準等の適用初年度において主な変更内容を複数挙げている事例、及び2018年会計基準を適用せずに2020年改正会計基準を適用する場合の経過措置として、収益認識適用指針第84項ただし書き、収益認識適用指針第86項本文及び収益認識適用指針第86項また書き(1)を適用している旨を記載している事例
古河電気工業(株) 2022年3月期

【会計方針の変更に関する注記】

(会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更)

1. 「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」の適用

(1) 会計方針の変更の内容及び理由

「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号2020年3月31日。以下「収益認識会計基準」という。)等を当連結会計年度の期首から適用し、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財又はサービスと交換に受け取ると見込まれる金額で収益を認識することとしております。これにより、主に以下の変更を行いました。

- 顧客から原材料等を仕入れ、加工を行ったうえで当該顧客に販売する有償受給取引において、従来は原材料等の仕入価格を含めた対価の総額で収益を認識していましたが、原材料等の仕入価格を除いた対価の純額で収益を認識すること
- 顧客への財又はサービスの提供における当社グループの役割が代理人に該当する取引において、従来は顧客から受け取る対価の総額を収益として認識していましたが、顧客から受け取る額から仕入先に支払う額を控除した純額で収益を認識すること
- 当社及び国内連結子会社は、従来は輸出販売においては主に船積日に収益を認識していましたが、インコタームズ等で定められた貿易条件に基づきリスク負担が顧客に移転した時に収益を認識すること
- 従来、工事契約に関して、進捗部分について成果の確実性が認められる工事については工事進行基準を、その他の工事については工事完成基準を適用していましたが、履行義務を充足するにつれて、一定の期間にわたり収益を認識すること
また、履行義務の充足に係る進捗率の見積りの方法は、履行義務の結果を合理的に測定できる場合は、見積総原価に対する実際原価の割合(インプット法)で算出すること
なお、履行義務の充足に係る進捗率を合理的に見積もることができないが、発生する費用を回収することが見込まれる場合は、原価回収基準にて収益を認識し、ごく短期的な工事については完全に履行義務を充足した時点で収益を認識すること
- 一部の売上リベート等の顧客に支払われる対価

は、従来、販売費及び一般管理費として処理していましたが、売上高から減額すること

収益認識会計基準等の適用については、収益認識会計基準第84項ただし書きに定める経過的な取扱いに従っており、当連結会計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累積的影響額を、当連結会計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しておりません。ただし、収益認識会計基準第86項に定める方法を適用し、当連結会計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ておりません。

また、収益認識会計基準第86項また書き(1)に定める方法を適用し、当連結会計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いて会計処理を行い、その累積的影響額を当連結会計年度の期首の利益剰余金に加減してしております。

(2) 連結計算書類の主な項目に対する影響額

従来の方と比べて、当連結会計年度の連結損益計算書は、売上高は52,533百万円、売上原価は51,805百万円、販売費及び一般管理費は342百万円、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益はそれぞれ386百万円ずつ減少してしております。当連結会計年度の連結貸借対照表への影響は軽微であります。また、当連結会計年度の連結株主資本等変動計算書の利益剰余金の当期首残高は30百万円減少してしております。

(3) 会計方針の変更に伴う表示方法の変更

前連結会計年度の連結貸借対照表において、「流動資産」に表示していた「受取手形及び売掛金」は、当連結会計年度より「受取手形、売掛金及び契約資産」に含めて表示することとしました。

<事例④>収益認識会計基準等の適用初年度において主な変更内容を複数挙げている事例、及び2018年会計基準を適用せずに2020年改正会計基準を適用する場合の経過措置として、収益認識適用指針第84項ただし書きを適用している旨のみを記載している事例

(株)ジーエス・ユアサ コーポレーション
2022年3月期

会計方針の変更に関する注記

(収益認識に関する会計基準等の適用)

「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号2020年3月31日。以下「収益認識会計基準」という。)等を当連結会計年度の期首から適用し、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財又はサービスと交換に受け取ると見込まれる金額で収益を認識することといたしました。

これにより、据付工事を必要とする製品について、従来、一部の連結子会社では据付工事が完了した時点で売上を計上しておりましたが、製品の納入と据付工事が別個の履行義務として識別されるものについては各履行義務が充足された時点で収益を認識しております。また、値引等について、従来は、金額確定時に売上高から控除しておりましたが、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額の著しい減額が発生しない可能性が高い範囲でのみ、取引価格に反映する方法に変更しております。さらに、販売費および一般管理費並びに営業外費用に表示しておりました顧客に支払われる販売促進費および売上割引等を、売上高から控除して表示しております。

収益認識会計基準等の適用については、収益認識会計基準第84項ただし書きに定める経過的な取扱いに従っており、当連結会計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累積的影響額を、当連結会計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しております。

この結果、当連結会計年度の売上高は1,611百万円減少し、売上原価は425百万円増加し、販売費および一般管理費は2,021百万円減少し、営業利益は16百万円減少し、経常利益および税金等調整前当期純利益はそれぞれ78百万円増加しております。また、利益剰余金の当期首残高は643百万円減少しております。

以上