

ディスクロージャー分析～収益認識に関する 会計基準等の早期適用の開示分析2021～

2021.6.16

当ディスクロージャー分析レポートでは、2021年5月31日までに四半期報告書を提出した全上場会社（日本基準適用会社）のうち、「収益認識に関する会計基準」等を早期適用している会社を調査対象として、どのように開示されているか調査・分析を実施した。

はじめに

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」が3月末決算会社では、次の第1四半期から原則適用となり、四半期報告書で記載が変更となるのは以下の事項が考えられる。

- ・ 主要な経営指標等の推移(遡及適用する場合)
- ・ 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析(遡及適用する場合)
- ・ 四半期連結貸借対照表
- ・ 会計方針の変更等
- ・ セグメント情報等
- ・ 収益認識関係

調査結果について

まず、対象会社のうち、収益認識会計基準等を早期適用していた会社は57社あり、いずれも期首から適用していた。

次に、収益認識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、次のいずれかの方法により適用することとされている（収益認識会計基準第84項）。

原則的な取扱い…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。

経過的な取扱い…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。

「会計方針の変更等」にどちらの取扱いを適用したかを記載するが、早期適用会社がどちらを適用したかについては、以下のとおりである。

	会社数
原則的な取扱いを適用	3社
経過的な取扱いを適用	53社
記載なし	1社
合計	57社

原則的な取扱いを適用して、過去の期間のすべてに遡及適用した場合には、前年度の数値が変更されているため、「主要な経営指標等の推移」と「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」についても遡及処理を行い、その旨を記載することとされている。

そして、会計方針の変更を行った場合には、影響額の記載が求められており（会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準第10項）、影響額の記載については、以下のとおりである。

	会社数
主な表示科目に対する 影響額を記載	46社
財務諸表に及ぼす影響 は軽微と記載	8社
影響はありませんと記載	3社
合計	57社

影響がない会社は3社で、軽微も含めてほとんどの会社に影響を及ぼしており、影響額を記載している会社が多数派であった。

また、こちらは会計基準で定められている事項ではないが、会計方針の変更の具体的な内容を記載している会社が多く見られ、その記載状況の集計結果は、以下のとおりである。

	会社数
会計方針の変更の 具体的な内容を1つ記載	17社
会計方針の変更の 具体的な内容を2つ記載	20社
会計方針の変更の 具体的な内容を3つ記載	8社
会計方針の変更の 具体的な内容を4つ記載	1社
変更後の収益認識方法を記載	1社
記載なし	10社
合計	57社

会計方針の変更の具体的な内容を記載している会社はあわせて46社あり、各社がどのような変更内容を記載していたかは、以下のとおりである。

	会社数
総額で収益を認識 → 純額で収益を認識	14社
工事完成基準又はサービス提供完了時に収益を認識 → 一定の期間にわたり収益を認識	12社
出荷時に収益を認識 → 検収時又は到着時等に収益を認識	10社
顧客に支払われる対価等について、売上原価、販管費等に計上 → 売上高（取引価格）から控除（減額）に変更	9社
買戻し義務を負っている有償支給取引について、 金融取引としてたな卸資産と金融負債を認識	4社
契約成立（開始）時に収益を認識 → 契約期間にわたり収益を認識	4社

（注）4社以上記載している項目を記載

収益認識会計基準等は2020年3月に改正され、改正会計基準等を早期適用することも可能となっており、この改正会計基準等を早期適用している会社は18社あった。改正会計基準等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（収益認識会計基準第89-2項）。

さらに、改正会計基準等の適用初年度においては、収益の分解情報に関する事項（四半期財務諸表に関する会計基準第19項(7-2)及び第25項(5-3)参照）の前年度の対応する期首からの累計期間に関する開示を要しない（四半期財務諸表に関する会計基準第28-15項）。これらの経過的な取扱いの適用状況は、以下のとおりである。

	会社数
収益認識会計基準第89-2項 及び 四半期財務諸表に関する 会計基準第28-15項	7社
四半期財務諸表に関する 会計基準第28-15項のみ を適用している会社	6社
上記のいずれも適用せず	5社
合計	18社

また、改正会計基準等では、収益等に関して表示及び注記を行うこととされており、四半期においても「収益の分解情報」は注記が求められている。早期適用会社の「収益の分解情報」の記載状況は、以下のとおりである。

	会社数
収益の分解情報を （収益認識関係）に記載	14社
収益の分解情報を （セグメント情報等）に 含めて記載	2社
記載なし（注記を省略）	2社
合計	18社

「収益の分解情報」では、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ことが求められている（ただし、重要性が乏しいものについては、注記を省略することができる）（収益認識会計基準第80-5項及び第80-10項）。そして、「収益の分解情報」は、セグメント情報等に関する事項に含めて記載している場合には、当該注記事項を参照することにより記載に代えることができる（四半期財務諸表に関する会計基準第19項（7-2））。

そして、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及び状況に応じて決定することとされており、複数の区分に分解する必要がある場合もあれば、単一の区分のみで足りる場合もある。各社がいくつかの区分に分解していたかは、以下のとおりである。

	会社数
4つの区分に分解	1社
3つの区分に分解	4社
2つの区分に分解	9社
単一の区分のみ	2社
記載なし（注記を省略）	2社
合計	18社

2つの区分に分解している会社が最も多く、各社がどのような区分に分解していたかは、以下のとおりである。

	会社数
報告セグメント別	10社
財又はサービスの種類別	7社
地域別	7社
収益認識の時期別	6社

（注）6社以上記載している区分を記載

報告セグメント別に区分している会社が最も多く、報告セグメントをさらに細分化している会社や、会社独自の区分をしている会社も見られた。

おわりに

四半期報告書で記載が変更となる事項のうち、四半期連結貸借対照表については、科目名が「受取手形及び売掛金」から「受取手形、売掛金及び契約資産」に変更となるが、「契約資産」がなければ「受取手形及び売掛金」のままでも問題ないと考えられる（四半期連結財規第35条第2項）。

契約資産は、収益認識に関する会計基準により、新たに設けられた表示科目であり、収益認識の要件を満たしており、売上計上できるが、債権（支払い義務）が確定していない場合に（借方）契約資産（貸方）売上高として計上する。例えば、分割納品契約で片方のみ納品済であるが、両方納品しないと支払い義務が確定しない場合に計上される。

また、四半期連結損益計算書では従来と変わらずに「売上高」合計のみを表示することになるが、有価証券報告書では「顧客との契約から生じる収益」と「それ以外の収益」に区分して損益計算書に表示するか、注記する必要があるため、留意されたい。