企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」等
表示・注記についてのポイント解説

2020 年 7 月 31 日
ひびき監査法人

0．はじめに

2020 年 3 月 31 日に、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）から、改正企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」等（以下「本会計基準等」という）が公表されている。本会計基準等の改正によって、収益認識に関する会計基準適用に伴う、表示及び注記事項の詳細が新たに定められた。

本稿では、IFRS 適用会社の開示例等を参照しながら、本会計基準等で定められた表示及び注記事項についてのポイントを解説する。

1．本会計基準等公表の背景

ASBJ は、2018 年 3 月 30 日に、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」等を公表したが、当該会計基準では必要最低限の注記のみ定め、会計基準の適用時期までに、注記事項の定めを検討することとされていた。

また収益認識の表示に関する事項についても同様に、会計基準適用までに検討することとされていた。

本会計基準等は、当該収益認識に係る表示・注記についての検討に基づいて公表されたものとなっている。

【2020 年 3 月 31 日に ASBJ より公表された会計基準等】

- 改正企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「改正基準」という）
- 改正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「改正適用指針」という）
- 改正企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「改正四半期基準」という）
- 改正企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」
- 改正企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」

2．適用時期等及び経過措置

本会計基準等は、2018 年に先行して公表した会計基準の適用日を踏襲して、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される。

早期適用として、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本会計基準等を適用することができる。なお、早期適用については、追加的に 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本会計基準等を適用することができる。

年度末から適用する場合、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期（又は中間）連結財務諸表及び四半期（又は中間）個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期（又は中間）連結財務諸表及び四半期（又は中間）個別財務諸表について、本会計基準等を当該年度の期首に遡って適用する。

本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（注記を含む）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、本会計基準等に定める注記事項を適用初年度の比較情報に注記しないことができる。≪改正基準 81 項から 83-2 項、89-3～89-5 項≫

3．表示・注記規定の具体的内容

本会計基準等によって定められている表示・注記規定の主な内容は以下のとおりである。

■表示

（1）顧客との契約から生じる収益≪改正基準 78－2 項≫

顧客との契約から生じる収益を、企業の実態に応じて、適切な科目（例えば、売上高、売上収益、営業収益等）で損益計算書に表示する。また、顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は、両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記する。

（2）貸借対照表上の表示科目≪改正基準 79 項、改正適用指針 104-3 項≫

2018 年に公開された「収益認識に関する会計基準」では、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示するとしている。本会計基準等においては、契約資産、契約負債、顧客との契約から生じた債権について、下記の例を挙げている。

「契約資産」　…　契約資産、工事未収入金　等
「契約負債」　…　契約負債、前受金　等
「顧客との契約から生じた債権」　…　売掛金、営業債権　等

（3）契約資産と顧客との契約から生じた債権の区分表示又は注記≪改正基準 79 項≫

契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示するか、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。

また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記する。

（4）顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合の取扱い≪改正基準 78-3 項≫

顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）は、損益計算書において区分して表示する。

■注記

（1）注記事項の開発にあたっての基本的な方針

本会計基準等においては、注記事項の開発にあたっての基本的な方針として、下記の対応を行うこととされている。≪改正基準 101-6 項≫

【基本的な方針】

- 包括的な定めとして、IFRS 第 15 号と同様の開示目的及び重要性の定めを本会計基準等に含める。また、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本会計基準等に含める。
- 企業の実態に応じて個々の注記事項の開示の要否を判断することを明確にし、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる項目については注記しないことができることを明確にする。

（2）重要な会計方針の注記

本会計基準等においては、顧客との契約から生じる収益に関して、次に定める項目を重要な会計方針として注記することとされている。≪改正基準 80-2 項≫

【重要な会計方針】

- 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）

但し、上記項目以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記することが提案されている。

【開示例】㈱ファーストステイリング（業種：小売業）IFRS 基準　2019 年 8 月期

(13)　収益

当社グループは、IFRS第15号の適用に伴い、以下の５ステップアプローチに基づき、収益を認識しております。

ステップ１：顧客との契約を識別する
ステップ２：契約における履行義務を識別する
ステップ３：取引価格を算定する
ステップ４：取引価格を契約における履行義務に配分する
ステップ５：企業が履行義務の充足時に収益を認識する

当社グループは、グローバルに衣料品販売事業を展開しており、このような衣料品販売については、通常、衣料の引渡時点において顧客が当該衣料品に対する支配を獲得し、履行義務が充足されると判断しているため、主として当該衣料品の引渡時点で収益を認識しております。また、収益は、顧客との契約において約束された対価から、値引き、リベート及び返品などを控除した金額で測定しております。

主要な事業における主な履行義務の内容

当該履行義務を充足する通常の時点

（３）収益認識に関する注記

本会計基準等では、収益認識に関する注記の開示目的を下記のように定めている。

【開示目的】

・ 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。≪改正基準 80-4 項≫

このように開示目的を定めた上で、開示目的を達成するための収益認識に関する注記として、次の項目を注記することとしている。≪改正基準 80-5 項≫

❶ 収益の分解情報
❷ 収益を理解するための基礎となる情報
❸ 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

なお、上記の項目に掲げている各注記事項のうち、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができるとされている。この場合の重要性の判断は、定量的な要因と定性的な要因の両方を考慮する必要がある。その際、定量的な要因のみで判断した場合に重要性がないとは言えない場合であっても、開示目的に照らして重要性に乏しいと判断される場合もあると考えられるとしている。

【収益認識に関する注記を記載するにあたっての留意事項】≪改正基準 80-7 項～80-9 項≫

・ 我が国においては、注記事項は、個別の会計基準で定める個々の注記事項の区分に従って記載がなされていることが多いが、収益認識に関する注記を記載するにあたっては、本会計基準で示す注記事項の区分に従って注記を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こととした内容を、重要な会計方針として注記している場合には、収益認識に関する注記として記載しないことができる。
・ 重要な会計方針以外の注記においても、収益認識に関する注記として記載することとした内容を財務諸表上の他の注記事項として記載している場合には、収益認識に関する注記を記載するにあたり、当該他の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。

⇒　注記事項の構成にはある程度の裁量が認められている

❶ 収益の分解情報

当期に識別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。

企業会計基準第 17 号「セグメント情報の開示に関する会計基準」を適用している場合は、収益の分解情報と、セグメント情報等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。

なお、セグメント情報等会計基準に基づいて開示される売上高に関する情報が、本会計基準等における収益の会計処理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ものと考えられるとしている。≪改正基準 80-10、80-11 項、改正適用指針 106-3 項～106-5 項≫

❶ 収益の分解情報

◆ 改正適用指針においては、「収益の分解情報」に係る注記例として、右記の開示例が提示されている。
≪改正適用指針[開示例1]≫

a. 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

b. 収益認識の分解情報と、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理解できるよう注記

b

a

（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
	1,990	3,260	6,250	11,500
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
	1,990	3,260	6,250	11,500
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
	1,990	3,260	6,250	11,500

❷ 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、次の事項を注記する。

（ア） 契約及び履行義務に関する情報
（イ） 取引価格の算定に関する情報
（ウ） 履行義務への配分額の算定に関する情報
（エ） 履行義務の充足時点に関する情報
（オ） 本会計基準の適用における重要な判断

≪改正基準 80-12 項～80-19 項、改正適用指針 106-6 項、106-7 項≫

説明	注記事項
（ア）　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	(a) 履行義務の内容、すなわち、企業が顧客と約束した財又はサービスの内容。なお、契約に次のものが含まれる場合には、履行義務の内容の注記に含める。 ・ 財又は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 ・ 返品、返金及びその他の類似の義務 ・ 財又はサービスに対する保証及び関連する義務 (b) 重要な支払条件 ・ 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第 54 項に従って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ある場合のその内容
（イ）　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にするための、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	以下、記載内容の例示 (a) 変動対価の算定 (b) 変動対価の見積りが第 54 項に従って制限される場合のその評価 (c) 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 (d) 現金以外の対価の算定 (e) 返品、返金及びその他の類似の義務の算定
（ウ）　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にするための、取引価格を履行義務に配分する際に用いた見積方法、	以下、記載内容の例示 (a) 約束した財又はサービスの独立販売価格の見積り (b) 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

インプット及び仮定に関する情報	
（エ）　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にするための情報	(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を評価する際に行った重要な判断
（オ）　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。	

【開示例】㈱ニコン　（業種：精密機器）　IFRS 基準　2019 年 3 月期

①財・サービスの内容と履行義務の充足時点

（ｉ）製品の販売

（中略）

履行義務の内容・充足時点（据付基準）

（精機事業）

精機事業においては、FPD露光装置及び半導体露光装置の販売を行っております。

精機事業における製品の販売については、顧客への製品の引渡の際に据付を要する製品については、製品を顧客に引き渡した後に、契約に基づく製品の仕様を満たした状態で顧客の指定する場所に製品の据付を完了した時点で、顧客が製品に対する支配を獲得し、履行義務が充足されたと判断して収益を認識しております。すなわち、当該時点において、製品の法的所有権、物理的占有、製品の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が顧客に移転し、顧客から取引対価の支払いを受ける権利を得ていると判断しております。

顧客への製品の引渡の際に据付を要しない製品については、製品を顧客に引き渡した時点で、顧客が製品に対する支配を獲得し、履行義務が充足されたと判断して収益を認識しております。すなわち、当該時点において、製品の法的所有権、物理的占有、製品の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が顧客に移転し、顧客から取引対価の支払いを受ける権利を得ていると判断しております。

履行義務の内容・充足時点（引渡基準）

①財・サービスの内容と履行義務の充足時点

（中略）

サービスに係る履行義務の内容・充足時点

（ii）サービスの提供

当社グループでは、当社グループ製品に対する有償修理・保守、並びにFPD露光装置及び半導体露光装置等の移設等のサービス業務を提供しております。

サービス提供完了時点に顧客の検収作業が行われる場合には、当該時点に履行義務が充足されたと判断して収益を認識しております。顧客がサービス提供期間にわたって便益を受ける場合には、当該期間にわたって履行義務が充足されたと判断して、定額で、又は進捗度に応じて収益を認識しております。

②取引価格の算定

当社グループは、履行義務を充足した時、または、充足するにつれて、当該履行義務に配分した取引価格に基づき収益を認識します。取引価格には、固定金額、変動金額、または、その両方が含まれる場合があります。取引価格の算定にあたっては、契約の内容により、当社グループが顧客により約束された対価の性質、時期及び金額等、契約の条件および自らの取引慣行を考慮して、顧客との契約において約束された対価の金額が変動するものがあります。

対価の金額が変動する主な取引は、販売数量や販売金額に基づくリベートや値引き、返品権付き製品販売や顧客が当社グループ製品の販売のためエンドユーザーへ提供する販売促進等の費用になります。これらの変動対価の見積りは、収益から控除しております。

リベート・値引

販売数量や販売金額に基づくリベートや値引きの見積りは、過去の実績などに基づいた最頻値法を用いて、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲でのみ認識しております。

返品権付き製品販売については、返金負債を過去の実績等を考慮して見積り、収益から控除しております。返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について、当該製品の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コストを控除した額を参照して、資産として認識しています。

返品権付製品販売

顧客が当社グループ製品の販売のためエンドユーザーへ提供する販売促進等の費用については、当社グループが顧客へ当該費用の支払いを行い、かつ、その公正価値を合理的に見積もれない場合は、その対価を収益から控除しております。

製品保証

なお、顧客に対して、個別に、または品質保証型の製品保証に加えて追加でサービス型の製品保証を提供する場合には、当該製品保証を別個の履行義務として特定し、取引価格を配分して収益を認識しております。

❸　当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

説明	注記事項
契約資産及び契約負債の残高等≪改正基準 80-20 項≫	
履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解するための情報	(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（区分して表示していない場合） (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 (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 (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及び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 (e) 過去の期間に充足（又は部分的に充足）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≪改正基準 80-21 項≫	
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	(a) 当期末時点で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額 (b) (a)に従って記載した金額を、企業がいつ収益として認識すると

及び時期について理解するための情報	見込んでいるか次のいずれかの方法により注記する。 ・　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 ・　定性的情報を利用した方法 (c) 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など、一定の条件に該当することにより、(a)及び(b)の注記に含めていない場合、その条件と履行義務の内容 (d) 取引価格に含まれない変動対価の額等、取引価格に含まれず、結果として(a)及び(b)の注記に含まれないものがある場合、その旨

【開示例】日本板硝子㈱　（業種：ガラス・土石製品）　IFRS 基準　2019 年 3 月期

当連結会計年度（自　2018年４月１日　至　2019年３月31日）における契約資産・契約負債の残高の変動は以下の通りです。

契約資産・契約負債の残高等

（単位：百万円）

	契約資産	契約負債
４月１日現在	4,252	4,445
為替換算差額	△51	△162
見積の変更による影響額	△38	△2
契約資産の減損	△97	－
売掛金に振り替えられた契約資産	△2,080	－
履行義務の充足により期中に収益へ振り替えられたもの	1,412	－
期首に存在する契約負債のうち期中に収益へ振り替えられたもの	－	△2,250
受領した現金（期中に認識された収益を除く）	△82	2,420
売却目的で保有する処分グループへの振替	△310	△110
その他	△314	29
３月31日現在	2,692	4,370

【開示例】日立キャピタル㈱　（業種：その他金融業）　IFRS 基準　2019 年 3 月期

残存履行義務に配分した取引価格

（３）残存履行義務

メンテナンス収入等の長期契約に関する契約における残存履行義務に配分した取引価格の総額及び収益の認識が見込まれる期間は、以下のとおりであります。

（単位：百万円）

	当連結会計年度末 （2019年３月31日）
１年以内	37,845
１年超５年以内	63,805
５年超	2,329
合計	103,980

（4）工事契約等から損失が見込まれる場合≪改正適用指針第 106-9 項≫

工事損失に関しては、以下の事項を注記する。

- 当期の工事損失引当金繰入額
- 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金が共に計上される場合には、棚卸資産と工事損失引当金の相殺の有無と関連する影響額

4．連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記

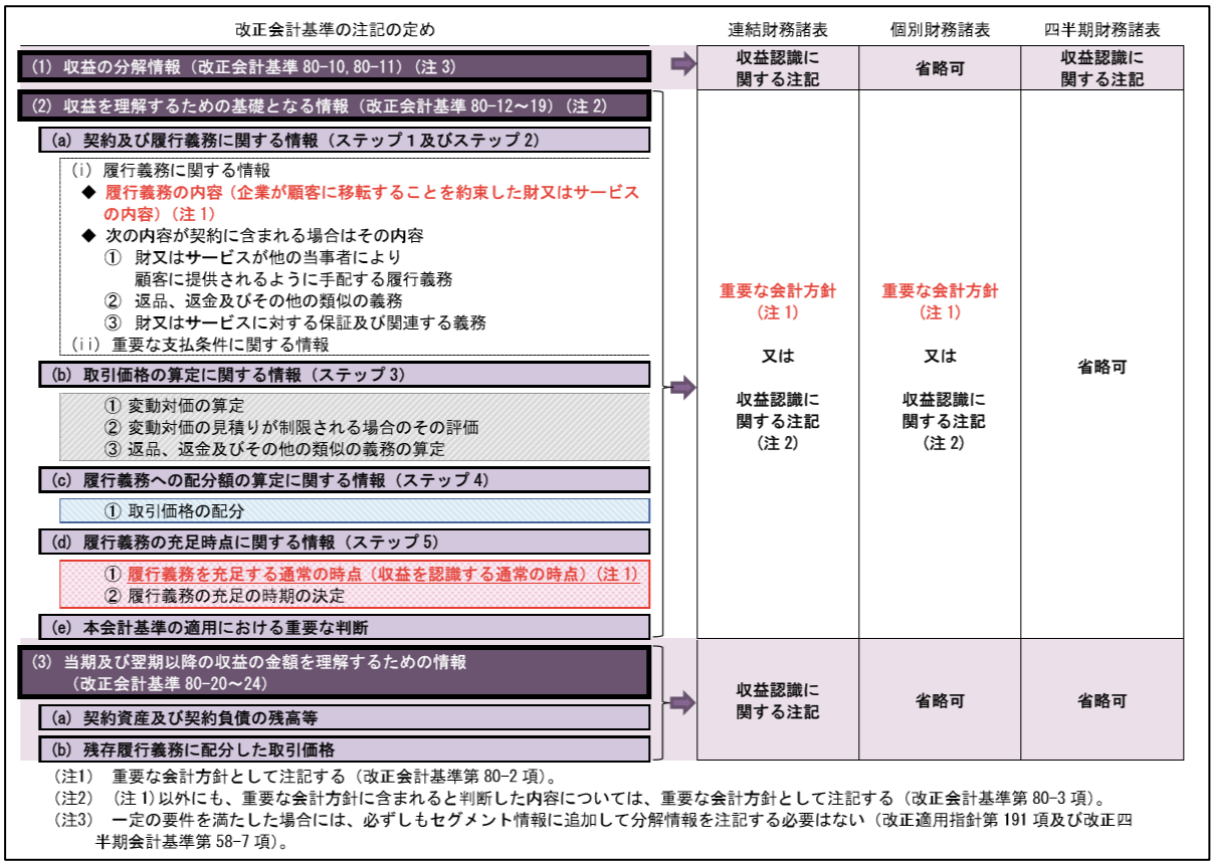
連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表においては、改正基準第 78-2 項、第 78-3 項及び第 79 項の表示及び注記に関する定め（上記３■表示参照）を適用しないことができる。

また、収益認識に関する注記の定めにかかわらず、改正基準 80-5 項に掲げる項目のうち、「❶ 収益の分解情報」及び「❸　当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」については、注記しないことができる。また、改正基準 80-5 項「❷　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り、連結財務諸表における注記を参照することができる。≪改正基準 80-25 項、80-26 項、80-27 項≫

5．四半期財務諸表における注記

既存の四半期会計基準の注記事項の定め及び国際的な比較可能性を考慮した結果、すべての四半期の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表において、年度の期首から四半期会計期間の末日までの期間に認識した顧客との契約から生じる収益について「❶　収益の分解情報」の注記を要求する。≪改正四半期基準 19 項、25 項、58-5 項、58-6 項≫

本会計基準等の注記の定めと各財務諸表との関係は次のとおりである。



（出典：改正企業会計基準 29 号「収益認識に関する会計基準」等の公表）

6．おわりに

現状、各社とも「収益認識に関する会計基準」適用による会計処理の検討が進んでいるものの、表示・注記まで検討が進んでいない会社も多いと思われる。表示・注記に与える影響の検討を進める上で、本稿がその一助となれば幸いである。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であることを申し添える。

以上