

## 2021年6月第1四半期報告書の作成留意事項

2021年7月8日

ひびき監査法人

2021年6月第1四半期報告書の主な作成留意事項は以下の通りです。

1. 収益認識基準の強制適用に関する留意点
2. 時価算定基準の強制適用に関する留意点

1. 収益認識基準の強制適用に関する留意点

企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「収益認識基準」という。また、関連する適用指針をあわせて、「収益認識基準等」という。なお、同基準の項番号を引用する際は、「基準〇項」、関連する適用指針の項番号を引用する際は、「指針〇項」という。）は、2021年4月1日以後開始する会計年度の期首から適用されます。

- 1.1. 適用初年度の会計処理（経過措置の取扱いなど）

収益認識基準等の適用初年度においては、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する方法（以下、「原則的な取扱い」と、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方法（以下、「ただし書きの取扱い」）が認められています（基準84項）。

また、それぞれに経過措置が設けられています。

- 1.1.1. 原則的な取扱いを適用した場合の経過措置

原則的な取扱いを適用した場合、当期（2022年3月期）の四半期（連結）財務諸表の比較情報として表示される前期（2021年3月期）の四半期（連結）損益計算書及び前期末の（連結）貸借対照表も収益認識基準等に基づく新たな会計方針を適用して作成する必要があります。この場合、遡及適用の累積的影響額は、比較年度の期首の利益剰余金に加減することとなります。

また、基準85項に規定されている経過措置の1つまたは複数を用いることができます。それぞれの経過措置の概要は以下の通りです。

85項		2021年3月期 (比較情報)	2022年3月期 (適用初年度)
(1)	2020/4/1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	遡及的に修正しないことができる	—
(2)	2021/4/1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	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遡及的に修正することが	—

	に変動対価が含まれる場合	できる	
(3)	2021年3月期に開始して終了した契約	四半期（連結）財務諸表を遡及的に修正しないことができる	—
(4)	2020/4/1より前までに行われた契約変更	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、遡及的に修正することができる 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	—

1.1.2. ただし書きの取扱いの経過措置

ただし書きの取扱いを選択した場合、2021/4/1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して作成する必要があります。

また、基準 86 項に規定されている経過措置の1つまたは複数を選択することができます。それぞれの経過措置の概要は以下の通りです。

86 項		2021年3月期 (比較情報)	2022年3月期 (適用初年度)
本文	2021/4/1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	従前の会計処理	新たな会計方針を遡及適用しないことができる
(1) (2)	以下のいずれかを適用することができる。 ① 2021/4/1より前までに行われた契約変更 ② 2020/4/1より前までに行われた契約変更	従前の会計処理	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の処理を行うことにより期首利益剰余金の累積的影響額を算定可能 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

## 1.1.3. 比較情報の取扱いに関する経過措置

表示及び注記情報に関する比較情報の取扱いについて次の経過措置が設けられている（基準 89-2 項、89-3 項）。

- (1) 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。  
 (2) 収益認識基準において定める注記事項を比較情報に注記しないことができる。

## 1.1.4. 消費税等の会計処理の取扱い

収益認識基準等の適用初年度において、消費税及び地方消費税（以下、「消費税等」という。）の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として、過去の期間に消費税等が算入された固定資産等の取得原価を修正する必要がありますが、相当の期間にわたり情報を入手することが必要となり、実務的な対応が困難を伴うことが想定されるため、2021/4/1 より前までに税込方式に従って消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができます（基準 89 項、212 項）。

## 1.2. 会計方針の変更に伴う税効果会計

ただし書きの取扱いを適用して累積的影響額を 2021/4/1 の期首の利益剰余金に加減した場合、帳簿価格が会計上と税務上で異なることとなり、当該差異は税務上の一時差異となります。このため、繰延税金資産（又は繰延税金負債）計上が必要となります。

また、当第 1 四半期末ではこの差異は解消されるため繰延税金資産（又は繰延税金負債）は取り崩しますが、このときの相手勘定は「法人税等調整額」となります。

仕訳例は以下の通りです。

## 前提条件

前期までは出荷基準で売上を計上していたが、収益認識基準等の適用により当期より検収基準に変更している。

前期中に出荷済みであるが未検収（当期中に検収済）であった売上は 3,000 千円とこれに対応する原価は 1,000 千円である。

なお、法定実効税率は 30%とし、繰延税金資産の回収可能性はあるものとする。

期首の仕訳は以下の通りである。

繰越利益剰余金 1,400 千円	/	売掛金 3,000 千円
棚卸資産 1,000 千円		繰延税金負債 300 千円
繰延税金資産 900 千円		

また、期末の仕訳は以下の通りである。

繰延税金負債 300 千円	/	繰延税金資産 900 千円
法人税等調整額 600 千円		

## 1.3. 会計方針の変更に関する注記

収益認識基準の適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われる(基準 84 項)。会計方針の変更が行われた場合、企業会計基準 24 号「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」に基づき、四半期(連結)財務諸表において以下の注記が必要となります(同基準 10 項)。

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 会計基準等の名称</li> <li>(2) 会計方針の変更の内容</li> <li>(3) 経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要</li> <li>(4) 経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積ることが困難である場合には、その旨</li> <li>(5) 表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額</li> <li>(6) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額</li> </ul> |
|---|

会計方針の変更の注記においては、原則的な取扱いを適用しているか、ただし書きの取扱いを適用しているか、また、それぞれの経過措置のうち適用した経過措置の記載が必要となります。会計方針の変更に関する注記についてはたとえば以下が考えられます。

## (前提)

- ・ ただし書きの取扱いを適用
- ・ 基準 86 項の経過措置に従って、2021/4/1 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遡及適用しない
- ・ 基準 86 項の経過措置に従って、2021/4/1 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、会計処理を行っている
- ・ 基準 89-2 項の経過措置に従って、比較情報について新たな表示方法に組替えを行わない
- ・ 基準 89-3 項の経過措置に従って、注記について比較情報に注記しない

## (会計方針の変更)

「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。)等を当第 1 四半期連結会計期間の期首から適用し、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いる。これにより、・・・・・・・・(具体的な内容を記載)・・・・・・・・。

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、当第 1 四半期連結会計期間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、当第 1 四半期連結会計期間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いる。ただし、収益認識会計基準第 86 項に定める方法を適用し、当第 1 四半期連結会計期間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いない。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、当第 1 四半期連結会計期間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、会計処理を行い、その累積的影響額を当第 1 四半期連結会計期間の期首の利益剰余金に加減している。

この結果、当第 1 四半期連結累計期間の売上高が〇〇百万円減少し、売上原価は〇〇百万円減少し、営業利益、経常利益及び税金等調整前四半期純利益がそれぞれ〇〇百万円減少している。また、利益剰余金の当期首残高は〇〇百万円減少している。

収益認識会計基準等を適用したため、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、当第 1 四半期連結会計期間より「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た。なお、収益認識会計基準第 89-2 項に定める経過的な取扱いに従って、前連結会計年度について新たな表示方法による組替えを行っていない。さらに、「四半期財務諸表に関する会計基準」(企業会計基準第 12 号 2020 年 3 月 31 日) 第 28-15 項に定める経過的な取扱いに従って、前第 1 四半期連結累計期間に係る顧客との契約から生じる利益を分解した情報を記載していない。

#### 1.4. 表示

収益認識基準は、主に会計処理に関する定めが 2018 年 3 月 30 日に公表され、その後 2020 年 3 月 31 日に、主として開示について改正されています。2020 年の改正においては、表示について以下の通り定められています。

##### 1.4.1. 損益計算書

###### 1.4.1.1. 顧客との契約から生じる収益の区分表示または注記及び表示科目

顧客との契約から生じる収益の額をそれ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、注記する(基準 78-2 項)。また、顧客との契約から生じる収益は、たとえば、売上高、売上収益、営業収益等として表示する(指針 104-2 項)。

この「顧客との契約から生じる収益」とは、基準 3 項に記載される 7 項目を除く「顧客との契約から生じる収益」を指している(基準 156 項)。

###### 1.4.1.2. 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・支払利息)は、区分して表示する(基準 78-3 項)。

なお、区分表示することとした金融要素の影響の表示については、その表示または注記の方法を

定めていないことから、他の金融要素の影響（受取利息・支払利息）と合算して表示すること、また、合算して表示した場合において追加の注記をしないことは妨げられない（基準 157 項）。

#### 1.4.1.3. 顧客との契約から生じた債権または契約資産について認識した減損損失の開示

IFRS 第 15 号において要求されている顧客との契約から生じた債権または契約資産について認識した減損損失の開示に関しては、IFRS 第 9 号における金融資産の減損に関する定めと、我が国における貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額に関する定めが異なっているため、同様の開示を求めることは困難であると判断される。このため、当該開示については金融商品会計基準の見直しと合わせて検討することとし、収益認識基準において求めないこととされた（基準 158 項）。

### 1.4.2. 貸借対照表

#### 1.4.2.1. 契約資産と顧客との契約から生じた債権及び契約負債の区分表示または注記

契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に区分して表示するか、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（基準 79 項、159 項）。

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（基準 79 項また書き）。

このため、従来はたとえば「受取手形及び売掛金」として一括して表示されていた場合でも、収益認識基準の定めに従い、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」とに区分してそれぞれ適切な科目で表示するか、他の資産と区分して表示しない場合は、それぞれの残高を注記する必要があります。

また、契約資産、契約負債または顧客との契約から生じた債権の表示科目について、収益認識基準等では以下に例示されています。

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

なお、「1.1.3. 比較情報の取扱いに関する経過措置」の通り、比較情報については組替えを行わないことができます。

#### 1.4.3. 四半期に関する表示の取扱い貸借対照表

上記の通り、年度においては「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」とを区分するか、注記することが求められていますが、四半期連結財務諸表規則（四半期財務諸表等規則）においては、「受取手形」、「売掛金」、「契約資産」について区分することは明記されておらず、これらの科目をまとめて1つの科目としています。

したがって、年度においては受取手形、売掛金、契約資産を区分して表示する場合でも、四半期（連結）財務諸表においては必ずしも区分することは求められていないと考えられます。また、契約負債についても同様です。

### 1.5. 収益の分解情報の注記

年度の開示においては、顧客との契約から生じる収益に関する情報を注記するにあたっての包括的な定めとして、開示目的「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローを性質、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」が設けられている（基準 80-4 項）。また、この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、以下の項目が示されている（基準 80-5 項）。

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

年度で掲げられている事項のうち、四半期（連結）財務諸表においては、(1) 収益の分解情報の注記のみが求められています。

具体的には、四半期（連結）財務諸表における「収益の分解情報に関する事項」に注記すべき事項として、四半期会計基準では、以下のように定められています（四半期会計基準 19 項（7-2）、25 項（5-3））。

- ① 顧客との契約から生じる収益について、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
- ② ①に従って開示する収益の分解情報と、「セグメント情報等に関する事項」の報告セグメントの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
- ①及び②の事項は、「セグメント情報等に関する事項」の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。

ここで、報告セグメントの売上高に関する情報が、収益認識会計基準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、収益の分解情報は、報告セグメントの売上高に関する情報に追加して注記する必要はないものと考えられるとされています（四半期会計基準 58-7 項）。また、上記の通り、このような状況において、収益の分解情報に関する事項を、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、収益の分解情報に関する事項を記載するにあたり、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ます（四半期会計基準 58-8 項）。

なお、適用初年度においては、収益の分解情報に関する事項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行わないこともできます（四半期会計基準 28-15 項）。

### 1.6. その他四半期報告書への影響

#### 1.6.1. 主要な経営指標等の推移

主要な経営指標についても、収益認識基準等を適用した金額で記載する必要があります。また、その旨を下記のように注書きすることも考えられます。

原則的な取扱いを適用している場合

(注) 1. 「収益認識基準に関する会計基準」(企業会計基準第 29 号 2020 年 3 月 31 日)等を当第 1 四半期連結会計期間の期首から適用しており、前第 1 四半連結累計期間及び前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。

ただし書きの取扱いを適用している場合

(注) 1. 「収益認識基準に関する会計基準」(企業会計基準第 29 号 2020 年 3 月 31 日)等を当第 1 四半期連結会計期間の期首から適用しており、当第 1 四半期連結累計期間に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。



## 2. 時価算定基準の強制適用に関する留意点

2021年4月1日より企業会計基準30号「時価の算定に関する会計基準」（以下、関連する適用指針を併せて「時価算定基準」という。）の強制適用が開始されます。

時価算定基準の適用により、年度決算では金融商品の時価のレベルごとの内訳等、時価についての新たな開示が求められますが、四半期（連結）財務諸表においては、その影響は限定的です。

### 2.1. その他有価証券の決算時の時価

改正前の金融商品会計基準では、その他有価証券の決算時の時価について、継続して適用することを条件として、期末前1ヶ月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができました。しかし、時価算定基準において時価とは算定日における価格であると定義されたため、当該取扱いは今後認められなくなります。

また、外貨建てのその他有価証券の時価を、期末前1ヶ月間の時価の平均価額に基づいて算定する場合は、原則として期末前1ヶ月の平均相場により換算するとされていた規定も削除されており、期末日の直物為替相場で換算することとなります。

ただし、減損判定において時価が著しく下落したか否かを判断する際に、継続適用を条件として、取得原価との比較に期末前1ヶ月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることは今後も認められます（金融商品に関する実務指針91項）。しかし、この場合も、減損処理を行う金額については帳簿価格と期末日の時価の差額を損失として計上する必要があります。

なお、減損判定において期末前1ヶ月の市場価格の平均を用いる方法は、従前より当該方法により減損判定を行っている場合のみ継続して認められ、時価算定基準適用を契機として新たに適用することはできないと考えられています。

### 2.2. 時価評価の対象の拡大＝「時価を把握することが極めて困難」という概念の削除

時価算定基準により、「時価を把握することが極めて困難」という概念が削除されています。このため、これまで「時価を把握することが極めて困難」として、時価を算定することが求められてこなかった金融商品について、時価を算定することが必要となっています。

ただし、「市場価格のない株式等」については、取得原価をもって貸借対照表価額とする従前の取扱いが継続されています。「市場価格のない株式等」とは、市場において取引されない株式以外に、出資金など株式と同様に持分の請求権を生じさせるも含むと規定されています（金融商品に関する会計基準19項）。

時価算定基準の適用後、新たに時価を算定することが必要となる項目として、以下のようなものが考えられます。

- ・ 転換社債型新株予約権付社債
- ・ 新株予約権

### 2.3. 適用初年度の会計処理

適用初年度においては、時価算定基準が定める新たな会計方針を将来にわたって適用し、その変更の内容について注記する必要があります（基準19項）。このため、時価の変動を損益で認識す

る金融商品への影響は損益で、その他有価証券など時価の変動を包括利益で認識する金融商品への影響はその他の包括利益で認識することとなります。

ただし、時価の算定にあたり観察可能なインプットを最大限利用しなければならない定めなどにより、時価算定基準の適用に伴い時価を算定するために用いた方法を変更することとなった場合で、当該変更による影響額を分離することができるときは、会計方針の変更に該当するものとし、当該会計方針の変更を過去の期間のすべてに遡及適用することができます。また、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累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することもできます。この場合、会計基準等の改正に伴う会計方針に関する注記をする必要があります（基準 20 項）。

#### 2.4. 投資信託及び組合等への出資

投資信託の時価については、改正を行うまでの間は、改正前の金融商品実務指針 62 項の取扱いを踏襲できる経過措置が認められています。経過措置を適用した投資信託については、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」（金融商品時価開示適用指針第 5-2 項）に関する注記は不要ですが、その場合、その旨及び貸借対照表計上額を注記する必要があります（指針 26 項）。

また、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資（金融商品実務指針第 132 項及び第 308 項）の時価の注記については、改正までの間は金融商品時価開示適用指針第 4 項(1)の時価の注記は不要ですが、その場合、その旨及び貸借対照表計上額を注記する必要があります（指針 27 項）。

以上