
プロジェクト 収益認識

項目 適用時期及び経過措置

本資料の目的

1. 本資料では、収益認識会計基準の適用時期及び経過措置について審議することを目的としている。

事務局提案の要約

2. 本資料では、第 94 回収益認識専門委員会（2019 年 3 月 19 日開催）以降の収益認識専門委員会において、表示及び注記事項の定めについて検討を行っている改正後の収益認識会計基準（以下「20XX 年改正会計基準」という。）が 2020 年 3 月末までに公表されることを前提に、以下のとおりご提案している。
 - (1) 20XX 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ものとする。早期適用については、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適用することができるものとする。また、2020 年 4 月 1 日以後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 20XX 年改正会計基準を適用することができるものとする。
 - (2) 改正前の収益認識会計基準（以下「2018 年会計基準」という。）は、2018 年会計基準に定められていたとおり、2021 年 3 月 31 日以前に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ことができる（20XX 年会計基準を適用している場合を除く。）ものとする。その際、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、2018 年会計基準第 77 項を、20XX 年会計基準第 77 項に読み替えることができるものとする。
 - (3) 20XX 年会計基準を適用している企業に、2018 年会計基準を適用することを認めないこととする。
 - (4) 経過措置として、20XX 年改正会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）第 14 項の定めにかかわらず、実務上の負担に配慮して、

20XX年改正会計基準に定める開示事項を、比較情報として開示しないことができるものとする。

(5) IFRS 第15号の経過措置により要求されている下記の開示については、要求しないこととする。

- ① 実務上の便法を適用して遡及適用した場合に、合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価の開示
- ② 本基準の適用開始による累積的影響を適用開始日に認識する方法により遡及適用した場合に、財務諸表の各表示科目の著しい変動の理由の開示

背景

3. 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018年3月30日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針（以下合わせて「収益認識会計基準等」という。）を公表した。

(1) 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。）

(2) 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。）

4. 収益認識会計基準においては、表示及び注記事項の定めについて、収益認識会計基準が適用される時（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）まで（準備期間を含む。）に（以下「強制適用時まで」という。）検討することとしている（収益認識会計基準第155項及び第156項）。

5. 第94回以降の収益認識専門委員会において、収益認識会計基準における表示及び注記事項の定めについて、検討を行っており、今後、20XX年改正会計基準を公表する予定である。本資料では、当該会計基準の適用時期及び経過措置について検討することを目的としている。

検討事項

これまでに聞かれた意見

(2017年7月の公開草案に対するコメント)

6. 本会計基準等のもととなった2017年7月の公開草案に対して、収益認識の開示に係る適用時期に関連して、次のコメントが寄せられた。
- (1) 強制適用時までには注記事項の定めを検討するというスケジュール感では遅すぎる。注記事項の定めは、早期に、遅くとも、平成31年3月までには決定いただきたい。企業がIFRSを初度適用する場合でも開示の検討に膨大な工数と時間(数年)を要していることが通常であり、本会計基準を企業が適用するにあたって準備期間が最低でも2年程度は必要と考える。(CL41 一般社団法人日本経済団体連合会)
 - (2) 収益認識会計基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、実務上多岐にわたる影響を及ぼすことが想定される。子会社等も含めた開示に関する情報収集の必要性を考えると、1年を超える十分な準備期間が必要であり、可能な範囲で早期に、注記事項について決定されたい。(CL37 日本公認会計士協会)
 - (3) 強制適用時における開示の定めについて、仮に新たな開示を行う場合にはシステム開発や子会社等も含めた情報収集等により、一定の準備期間が必要となるため、この点を配慮して早期に検討を進めていただきたい。(CL6 一般社団法人 全国銀行協会、CL16 有限責任 あずさ監査法人、CL20 一般社団法人 日本クレジット協会、CL27 一般社団法人 日本船主協会、CL29 新日本有限責任監査法人、CL61 國見 琢氏)
 - (4) 現在提案されている内容のまま施行された場合、非常に複雑で広範囲に及ぶシステム開発や社内の体制作りが要されることが予測され、また開示(表示及び注記事項)については現段階で対応をしなければいけない事項が不明瞭であり、段階を踏んでのシステム開発や社内の体制作りが想定される。したがって、現在提案されている適用時期までに社内体制やシステム対応が完了することは難しく、適用開始時期を平成35年4月1日以降に開始する事業年度から適用するよう適用時期の後ろ倒しを望む。(CL20 一般社団法人 日本クレジット協会、CL24 一般社団法人 日本自動車リース協会連合会)
 - (5) 公開草案に基づく会計実務を行うためには、履行義務の識別や開示情報の整理等の準備に時間を要することが予想されるため、強制適用の時期は早期適用後の普及状況等を見定めつつ、改めて設定いただくことを要望する。(CL2 日本百貨店協会)
 - (6) 新しい収益認識会計基準を採用するための準備期間としては、2年間あれば十

分であり、早期適用時期と強制適用時期との間に3年間もギャップがある。さらに、損益計算書のトップラインの数字は、国際的にも比較可能性を早急に高めるべきであるため、1年間早めて2020年4月1日以後開始する事業年度とすべきである。(CL63 黒田 克司氏)

IFRSにおける定め

7. IFRS 第15号の経過措置として、IFRS 第15号C5項又はC7A項の実務上の便法を適用して遡及適用した場合には、IFRS 第15号C6項に従って、使用した実務上の便法及び合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価を開示することが要求される。また、IFRS 第15号C3項(b)に従って、遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を適用開始日に認識する場合には、IFRS 第15号C8項に従って、財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額及び著しい変動の理由の開示が要求されている(IFRS 第15号の関連する詳細な記載は別紙参照)。

C6	<p>企業が使用するC5項の実務上の便法のいずれについても、企業は、表示するすべての報告期間内のすべての契約に当該便法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。</p> <p>(a) 使用した便法</p> <p>(b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価</p>
C8	<p>企業が本基準をC3項(b)に従って遡及適用する場合には、適用開始日を含む報告期間について、次の追加的な開示の両方を提供しなければならない。</p> <p>(a) 財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額(変更前に有効であったIAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針との比較で)</p> <p>(b) C8項(a)で識別された著しい変動の理由の説明</p>

ASBJ 事務局による分析及び提案

(適用時期)

適用日

8. 20XX年改正会計基準が2020年3月末までに公表されることを前提に、以下の検討

を行うものとする。

9. 20XX年改正会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関連して、主に開示に関する事項を改正するものである。2018年会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関連して、主に会計処理を定めるものであり、適用時期について、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することとしていることから、前項を前提とした場合、20XX年改正会計基準を公表する時点において、適用時期を迎えていないことになる。
10. 関連する会計処理と開示に関する会計基準は、その関連性から、特段の理由がない場合を除き、同じ時期から適用することが適当と考えられ、20XX年改正会計基準の適用日も、2018年会計基準の適用日と同様に、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ことが考えられるがどうか。なお、20XX年改正会計基準の適用日を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こととした場合の実務上の負担に配慮することが考えられるため、本資料第17項から第19項において、経過措置として比較情報の開示の要否について検討する。

早期適用

11. 2018年会計基準を早期適用している企業が、20XX年改正会計基準を早期適用するニーズや、本会計基準を適用するに際して、20XX年改正会計基準を早期適用するニーズがあると考えられる。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20XX年改正会計基準を適用することができることとすることが考えられるがどうか。
12. 20XX年改正会計基準は顧客との契約から生じる収益に関連して、主に開示に関する事項を改正するものであり、開示事項の追加については、当該追加により財務諸表利用者に対してより有用な情報を提供することとなると考えられる。また、20XX年改正会計基準において、収益認識に関する開示に関する事項の改正の他、2018年会計基準において、契約資産を金銭債権として取扱うこととし、金融商品会計基準に従って処理する点と、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し、また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算の取扱いは、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を適用することとし、契約資産の取扱いを修正しているが、当該取扱いの変更による影響は軽微であると考えられる。
13. 前項の分析の結果、20XX年改正会計基準は、2020年4月1日以後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においても、適用することができるものとするのが考えられるかどうか。また、この場合、比較可能性を確保する観点から、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、20XX年改正会計基準を当該年度の期首に遡って適用することが考えられるかどうか。

収益認識会計基準第77項の取扱い

14. 20XX年改正会計基準において、契約資産の取扱いを変更（第77項参照）しているが、本資料第12項のとおり、この影響は軽微であると考えられる。また、本資料第15項及び第16項で2018年会計基準の早期適用を引き続き可能とすることをご提案しているが、これを前提に、2018年会計基準を早期適用する場合に、20XX年改正会計基準第77項の適用が認められないのであれば、2018年会計基準を早期適用した企業は、20XX年改正会計基準を適用する際に、再度、取扱いを変更することが必要となり、実務上の負担が発生する可能性がある。2018年会計基準を適用する場合、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2018年会計基準第77項は、20XX年会計基準第77項に読み替えることができるということが考えられるかどうか。

2018年会計基準の早期適用の可否

15. 2018年会計基準の公表より当該基準の導入の準備を進めている企業は存在し、20XX年改正会計基準が公表されたとしても、2018年会計基準を早期適用するニーズは存在するものと考えられる。2018年会計基準は、当該会計基準において定められていたとおり、2021年3月31日以前に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ことができるのが適当と考えられるかどうか。
16. また、20XX年改正会計基準を適用して、収益に関連する開示についての定めも適用した企業に、収益に関連する開示についての定めがない2018年会計基準の適用を可能とすべき理由はないと考えられるため、20XX年会計基準を適用している企業に、2018年会計基準を適用することを認める必要はないと考えられるかどうか。

(経過措置)

比較情報における開示の要否

17. 20XX年改正会計基準の適用初年度において、20XX年改正会計基準の適用は表示方法の変更として取り扱われるため、適用初年度の比較情報においても、過年度遡及

会計基準第 14 項に従って、20XX 年改正会計基準第 79 項から第 80-20 項に定める事項を開示することとなるものと考えられる。

18. 収益認識会計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ことを原則的な取扱いとする一方、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としている。
19. 前項のとおり、比較情報の財務諸表の数値を遡及修正することが強制されていないこと、また、次の理由から、実務上の負担に配慮し、20XX 年改正会計基準の適用初年度においては、20XX 年改正会計基準第 79 項から第 80-20 項の開示事項を、適用初年度の比較情報に記載しないことができることとすることが考えられるがどうか。
 - (1) 20XX 年改正会計基準は顧客との契約から生じる収益に関連して、主に開示に関する事項を改正するものであるが、当該開示に関する情報を入手し集計するために、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性を生じ、実務上煩雑である可能性がある。
 - (2) 20XX 年改正会計基準の適用日が 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ことを考慮すると、適用初年度の比較情報についても 20XX 年改正会計基準に定める事項を開示とする場合には、20XX 年改正会計基準の公表後、間もない連結会計年度及び事業年度の期首から当該情報を収集する必要がある、実務上の負担が大きい可能性がある。

使用した実務上の便法の影響の定性的評価

20. IFRS 第 15 号の経過措置として、IFRS 第 15 号 C5 項又は C7A 項の実務上の便法を適用して遡及適用した場合には、IFRS 第 15 号 C6 項に従って、使用した実務上の便法及び合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価を開示することが要求されている。
21. 日本基準においては、過年度遡及会計基準第 10 項 (3) 経過的な取扱いにより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を注記することが必要である。しかしながら、IFRS 第 15 号において要求される合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価の開示は必ずしも、要求されないものと考えられる。
22. この点、当該開示を求めることにより有用な情報を提供する可能性があると考えられるが、日本基準において、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更は、過年度遡

及会計基準に従って行われ、これまで当該開示を求めていることや、実務上の便法のそれぞれの適用について見積った影響を通常、定量的に算定することができないことを考えると、当該開示の有用性は高いものではない可能性があると考えられる。また、当該開示は、収益認識会計基準を適用する初年度のみに要求されることから一過性のものであり、当該開示を求めないとしても、国際的な比較可能性は大きく損なわれるものではないとも考えられる。以上の検討の結果、当該経過措置を設けないことが考えられるがどうか。

修正遡及アプローチにおける財務諸表の各表示科目の著しい変動の理由

23. IFRS 第 15 号 C3 項(b)に従って、遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を適用開始日に認識する場合には、IFRS 第 15 号 C8 項に従って、財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額及び著しい変動の理由の開示が要求されている。
24. 日本基準においては、過年度遡及会計基準第 10 項 (5) に従って、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の開示が要求されている。しかしながら、著しい変動の理由の開示は要求されていない。
25. この点、当該開示を求めることにより有用な情報を提供する可能性があると考えられるが、日本基準において、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更は、過年度遡及会計基準に従って行われ、これまで当該開示を求めていることや、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更により影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額の開示が要求され、比較情報として開示されている財務数値との比較可能性は確保されているものと考えられる。また、当該開示は、収益認識会計基準を適用する初年度のみに要求されることから一過性のものであり、当該開示を求めないとしても、国際的な比較可能性は大きく損なわれるものではないとも考えられる。以上の検討の結果、当該経過措置を設けないことが考えられるがどうか。

文案のご提案

26. 前項までの検討に基づく文案は次のとおりである。なお、現行の収益認識会計基準等から、削除する項番号にはその旨を、取り消す内容については、取消線を付している。

【会計基準】**適用時期**

(第 81 項から第 83 項を削除)

- 83-2. 20XX 年改正の本会計基準（以下「20XX 年改正会計基準」という。）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。
- 83-3. 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 20XX 年改正会計基準を適用することができる。
- 83-4. 前項の定めに加え、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 20XX 年改正会計基準を適用することができる。この適用にあたって、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、20XX 年改正会計基準を当該年度の期首に遡って適用する。
- 83-5. 2018 年会計基準は、2018 年会計基準第 81 項及び第 82 項に定められていたとおり、2021 年 3 月 31 日以前に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ことができる（20XX 年会計基準を適用している場合を除く）。
- 83-6. 前項に従って、2018 年会計基準を適用する場合、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、2018 年会計基準第 77 項は、20XX 年会計基準第 77 項に読み替えることができる。

(省略)

経過措置

- ~~88. 本会計基準を第 82 項又は第 83 項に基づき適用する場合は、第 79 項の定めにかかわらず、契約資産と債権を貸借対照表において区分表示せず、かつ、それぞれの残高を注記しないことができる。~~

(省略)

- 89-2. 20XX 年改正会計基準の適用初年度においては、過年度遡及会計基準第 14 項の定めにかかわらず、本会計基準第 79 項から第 80-20 項の定めによる表示又は注記事項を、適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に併せて表示される前連結会計年度における連結財務諸表（注記事項を含む。）及び前事業年度における個別財務諸表（注記事項を含む。）（以下合わせて「比較情報」という。）に表示又は注記しないことができる。

【結論の背景】**1. 適用時期**

158-2. 20XX 年改正会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関連して、主に表示又は注記事項を改正するものである。2018 年会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関連して、主として会計処理を定めたものであるが、20XX 年改正会計基準を公表した時点で、適用時期を迎えていない。関連する会計処理と表示又は注記事項についての会計基準は、同じ時期に適用することとすることが適切であると考えられることから、20XX 年改正会計基準の適用日も、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こととした（第 83-2 項参照）。

158-3. また、2018 年会計基準を早期適用している企業が、20XX 年改正会計基準を早期適用するニーズや、本会計基準を初めて適用する場合に 20XX 年改正会計基準を早期適用するニーズがあると考えられることから、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 20XX 年改正会計基準を適用することができることとした（第 83-3 項参照）。

158-4. 20XX 年改正会計基準は顧客との契約から生じる収益に関連して、主に表示又は注記事項を改正するものであり、表示又は注記事項の追加については、当該追加により財務諸表利用者に対してより有用な情報を提供することとなるため、また、契約資産の取扱いを変更（第 77 項参照）することによる影響は軽微であると考えられることから、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 20XX 年改正会計基準を適用することができるものとした。（第 83-4 項参照）。この場合、比較可能性を確保する観点から、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、20XX 年改正会計基準を当該年度の期首に遡って適用することとした。

158-5. 20XX 年改正会計基準において、契約資産の取扱いを変更（第 77 項参照）しているが、この影響は軽微であると考えられること、また、2018 年会計基準を早期適用して 20XX 年改正会計基準第 77 項を適用することができないとする場合には、20XX 年改正会計基準を適用する際に、20XX 年改正会計基準第 77 項に従って、契約資産の取扱いを変更しなければならないことから実務上の負担が生じる可能性があるため、2018 年会計基準を適用

する場合、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、2018年会計基準第77項は、20XX年会計基準第77項に読み替えることができることとした。

経過措置

161-2. 20XX年改正会計基準の適用初年度において、20XX年改正会計基準の適用は表示方法の変更として取り扱われるため、適用初年度の比較情報においては、過年度遡及会計基準第14項に従って、20XX年改正会計基準第79項から第80-20項に定める事項を表示又は注記することとなる。次の理由から、比較情報についての注記事項に関する情報を入手し集計することは実務上煩雑である可能性があるため、当該実務上の負担に配慮し、20XX年改正会計基準の適用初年度においては、20XX年改正会計基準第79項から第80-20項の表示又は注記事項を、適用初年度の比較情報に記載しないことができることとした（第89-2項参照）。

- (1) 20XX年改正会計基準は顧客との契約から生じる収益に関連して、主として表示又は注記事項を改正するものであるが、当該表示又は注記に関する情報を入手し集計するために、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性を生じる可能性がある。
- (2) 20XX年改正会計基準の適用日が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（第83-2項参照）ことを考慮すると、適用初年度の比較情報についても20XX年改正会計基準第79項から第80-20項に定める事項を表示又は注記とする場合には、20XX年改正会計基準の公表後、間もない連結会計年度及び事業年度の期首から当該情報を収集する必要があり、実務上の負担が大きい可能性がある。
- (3) 本会計基準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ことを原則的な取扱いとする一方、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としている。（第84項ただし書き参照）

ディスカッション・ポイント

収益認識会計基準等の適用時期及び経過措置に関するご提案について、ご意見を頂きたい。

以 上

別紙：関連基準

IFRS 第15号

- C3 企業は、本基準を次の2つの方法のいずれかを使用して適用しなければならない。
- (a) IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、C5項に定める便法がある。
 - (b) 遡及適用し、本基準の適用開始による累積的影響を C7項から C8項に従って適用開始日に認識する。
- C4 IAS 第8号の第28項の要求事項にかかわらず、本基準を最初に適用する時に、企業は、IAS 第8号の第28項(f)で要求している定量的情報を、企業が本基準を C3項(a)に従って遡及適用する場合にのみ、本基準が適用される最初の事業年度の直前の事業年度（「直前期」）についてだけ表示すればよい。企業は、この情報を当期又はそれよりも古い比較対象期間について表示してもよいが、要求はされない。
- C5 企業は、本基準を C3項(a)に従って遡及適用する場合に、次の実務上の便法のうちの1つ又は複数を使用することができる。
- (a) 完了した契約について、企業は契約を修正再表示する必要はない。
 - (i) 同一事業年度中に開始して終了した契約、又は
 - (ii) 表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約
 - (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
 - (c) 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、当該契約を契約変更について第20項から第21項に従って遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、企業は次のことを行う際に、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映しなければならない。
 - (i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別
 - (ii) 取引価格の算定
 - (iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分

- (d) 適用開始日前の表示するすべての報告期間について、企業は、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（第120項参照）を開示する必要はない。
- C6 企業が使用するC5項の実務上の便法のいずれについても、企業は、表示するすべての報告期間内のすべての契約に当該便法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。
- (a) 使用した便法
- (b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価
- C7 企業が本基準を C3項(b)に従って遡及適用することを選択する場合には、企業は、本基準の適用開始の累積的影響を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の修正として認識しなければならない。この移行方法では、企業は、適用開始日（例えば、事業年度末が12月31日である企業については、2018年1月1日）時点で完了していない契約にだけ、本基準を遡及適用することを選択できる。
- C7A C3項(b)に従って本基準を遡及適用する企業は、C5項(c)に記載した実務上の便法を次のいずれかについて使用することもできる。
- (a) 表示する最も古い期間の期首よりも前に発生したすべての契約変更
- (b) 適用開始日より前に発生したすべての契約変更
- 企業がこの実務上の便法を使用する場合には、企業は当該便法をすべての契約に首尾一貫して適用するとともに、C6項で要求している情報を開示しなければならない。
- C8 企業が本基準をC3項(b)に従って遡及適用する場合には、適用開始日を含む報告期間について、次の追加的な開示の両方を提供しなければならない。
- (a) 財務諸表の各表示科目が、当報告期間に本基準の適用によって影響を受ける金額（変更前に有効であったIAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針との比較で）
- (b) C8項(a)で識別された著しい変動の理由の説明

以上