
プロジェクト **収益認識**

項目 **注記事項の検討－重要な会計方針の注記との関係の整理**

本資料の目的

1. 本資料は、重要な会計方針に関する注記と、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。) (以下合わせて「収益認識会計基準等」という。) に基づく個別の注記との関係の整理について、第 98 回収益認識専門委員会 (2019 年 7 月 18 日開催) 及び第 413 回企業会計基準委員会 (2019 年 7 月 29 日開催) で審議した際に聞かれた意見を踏まえて、再度審議することを目的としている。

事務局提案の要約

2. 会計方針として記載する内容については、企業の実態により様々であると考えられることから、収益認識会計基準等においては、重要な会計方針として記載する内容については、前回の提案と同様に、企業の判断に委ねることを提案している。

これまでの議論

(第 98 回収益認識専門委員会における提案内容)

3. これまでの個別の会計基準においては、特定の会計方針が重要な会計方針であるかどうかについて言及している例¹は少ないことから、重要な会計方針に関する注記は、企業会計原則注解及び企業会計基準第 24 号に照らして企業が判断することとし、どの会計方針が重要な会計方針であるかについて言及しないことが適切と考えられるとの

¹ 企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第 72 項では、貸手の行ったリース取引が所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定された場合に採用した方法について、重要な会計方針に注記することとしている。

また、企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 52 項では、退職給付見込額の期間帰属方法、数理計算上の差異及び過去勤務債務の費用処理方法並びに会計基準変更時差異の費用処理方法について、(会計方針に係る注記) 項目として定めている。

提案を行った。

4. なお、収益認識会計基準等に基づく個別の注記情報として開示が求められる項目について、企業が重要な会計方針にも該当すると判断するときには、重要な会計方針として開示することになるとの提案も行った。例として、重要性等に関する代替的な取扱い（収益認識適用指針第98項）により、商品又は製品の出荷時点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間の一時点（出荷時又は着荷時など）に収益を認識している旨を、個別の注記情報における「履行義務を充足する時点」に関する情報として注記する場合に、企業の判断により重要な会計方針としても開示する場合があることを挙げた。
5. また、収益認識会計基準等に基づく個別の注記情報として開示が求められる項目について、重要な会計方針としても開示する場合には、個別の注記において重要な会計方針の注記を参照することができるとの提案を行った。

(第98回収益認識専門委員会で聞かれた意見)

6. 各企業に個々の注記事項について重要な会計方針の判断を委ねるよりも、利用者が収益を理解するための必要な情報として、通常であれば何が重要な会計方針となるのか、収益認識会計基準等において具体的な項目を示した方が利用しやすいものとする。
7. 重要な会計方針の開示について、仮に、作成者である企業の判断や財務諸表等規則などの規定に委ねるとしても、ASBJが重要な会計方針について整理して、考え方を示すことが望ましいと考える。例えば、財務諸表等規則第8条の2第7号における重要な会計方針の注記「収益及び費用の計上基準」における現行の開示事項と新たに重要な会計方針として求められる注記事項との整合性や、収益認識会計基準等における「収益を理解するための基礎となる情報」を重要な会計方針として記載することについてなどを検討することが必要なのではないかと考えられる。
8. 重要な会計方針の注記として、5ステップのみの記載となることを懸念しており、企業のビジネスモデル等に応じて、収益認識に関する会計処理の原則及び手続を記載することとなるようにすべきであると考えられる。ビジネスが多岐に渡る場合などは、収益認識会計基準等に基づく個別の注記事項において記載されることになることは理解できるものの、少なくとも履行義務の充足時点については、通常であれば、重要な会計方針の注記として開示されるものではないか。
9. ASBJが定めない場合、財務諸表等規則や会社計算規則などの改正において、重要な会計方針がどのように規定されるのかについて懸念がある。

(第413回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

10. 特に聞かれた意見はなかった。

ASBJ 事務局による分析及び提案

(重要な会計方針の注記と収益認識会計基準等に基づく個別の注記の関係)

重要な会計方針について²

11. 重要な会計方針については、企業会計原則注解（注 1-2）において、「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない」とされている。ここで、「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう」とされ、その例として、「費用・収益の計上基準」を示している。ただし、「代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる」とされている。
12. 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「企業会計基準第 24 号」という。）では、企業会計原則注解（注 1-2）において、会計処理の原則及び手続のみならず、表示方法を包括するものとされていた「会計方針」の概念について、会計方針と表示方法を別々に次のように定義している（企業会計基準第 24 号 第 36 項及び第 37 項）。
- (1) 「会計方針」とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう（企業会計基準第 24 号 第 4 項(1)）。
- (2) 「表示方法」とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる（企業会計基準第 24 号 第 4 項(2)）。

収益認識会計基準等における重要な会計方針

13. 収益認識会計基準等の適用にあたっては、さまざまな判断が企業に求められる。そのような判断には、収益認識会計基準等が認める複数の選択肢の中から選択肢を選ぶことや、具体的な事実及び状況に収益認識会計基準等を適用するにあたり行う判断が含

² 現行の会計基準の定めは、第 11 項及び第 12 項に記載のとおりであるが、現在、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続」に関する開示の充実に関連して、企業会計原則注解（注 1-2）の内容を企業会計基準第 24 号に含める方向で企業会計基準委員会において審議が行われている。事務局では、審議されている内容は、本資料における議論に影響しないと考えている。

まれる。これらの判断のうち、どのような判断が「会計方針」に該当するのかが問題となる。

例えば、重要な会計方針に含まれるものとしては、以下のようなものがある。

- 収益認識会計基準第 16 項に定める基本となる原則³や同第 17 項に定める 5 ステップ
- 履行義務の充足時期
- 履行義務の識別
- 取引価格の算定、配分における判断

14. この問題については様々な解釈が聞かれており、その中には次のような解釈も考えられると言われている。

- (1) 会計方針に該当するのは、収益認識会計基準第 16 項に定める基本となる原則や同第 17 項に定める 5 ステップのみであるとする解釈

この解釈によった場合、これらの会計方針については代替的な取扱いが認められていないことから、収益認識に関して開示される重要な会計方針はほとんどが省略可能になる。

- (2) 代替的な取扱いが認められる場合には、すべて会計方針であるとする解釈

この解釈によった場合、具体的な事実及び状況に収益認識会計基準等を適用するにあたり行う判断も会計方針として扱われるようになる。これらの会計方針のうち、重要な会計方針が開示されることになる。

15. IFRS 基準及び米国会計基準に基づいて行われている収益認識に関する会計方針の開示は、これらの解釈の間に位置づけられると考えられる。しかしながら、その解釈には幅があり、どのような解釈が適切であるのかは必ずしも会計基準の定めからは決定できないと考えられる。

16. また、収益を分解して表示する場合に、分解した収益の区分ごとに注記を行う場合、会計方針の注記と収益認識に関する個別の注記のいずれとして記載した方が財務諸表の利用者にとって理解しやすいかを判断したうえで、会計方針とするかどうかを判断

³ 「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識する。」(収益認識会計基準第 16 項)

している場合もあると考えられる。

17. ここで、日本基準において、収益認識に関する会計方針の範囲を定めることを考える（議論のため、例として「履行義務の充足時期」は重要な会計方針とすることを会計基準に定めることを考える）。この場合、次のような問題が生じる可能性がある。
- (1) 日本基準に基づく会計方針において、会計基準において定められた項目（議論のための例では、「履行義務の充足時期」）のみが重要な会計方針として開示されることが大半となる。
 - (2) IFRS 基準又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している企業において、個別財務諸表において連結財務諸表と異なる形で重要な会計方針を開示することが求められる（議論のための例では、連結財務諸表において「履行義務の充足時期」を重要な会計方針として注記していない場合であっても、個別財務諸表において重要な会計方針として注記することが求められる）。
18. 以上の議論により、会計方針として記載する内容については、企業の実態により様々であると考えられることから、収益認識会計基準等においては、重要な会計方針として記載する内容については、前回の提案と同様に企業の判断に委ねることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

重要な会計方針の注記と収益認識会計基準等に基づく個別の注記の関係に関する ASBJ 事務局の整理についてご意見をお伺いしたい。

以 上