

「収益認識に関する会計基準」の公表に伴う 財務諸表等規則等の改正について

金融庁総務企画局企業開示課 課長補佐 小作 恵右
専門官 江本 卓也
係長 羽賀 宏行

I. はじめに

2018年(平成30年)6月8日に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」(平成30年内閣府令第29号)が公布・施行され、あわせて関係ガイドラインが改正・公表された(以下、内閣府令第29号と関係ガイドラインをあわせて「改正府令」という)。

改正府令は、2018年(平成30年)3月30日付で企業会計基準委員会(ASBJ)から公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識基準」という)等を踏まえ、以下の規則及びこれらのガイドライン等について、所要の改正を行うものである。

- * 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、「財規」という)
- * 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、「連結財規」という)
- * 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、「中間財規」という)
- * 中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、「中間連結財規」という)

本稿は、改正府令の主な内容について解説を行うものであるが、意見にわたる部分については、筆者らの私見であることをあらかじめ申し

添えておく。

II. 改正の経緯・概要

収益認識に関する会計上の取扱いについて、我が国においては、企業会計原則に「売上高は実現主義の原則に従う」旨の記述があり、また、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下、「工事契約会計基準」という)等により特定の取引に関する収益の認識方法が示されていたものの、これまで収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていなかった。

一方、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)は、2014年(平成26年)5月に、それぞれほぼ同一内容の「顧客との契約から生じる収益」(IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic606)を公表し、IFRS第15号は2018年(平成30年)1月1日以後開始する事業年度から、Topic606は2017年(平成29年)12月15日より後に開始する事業年度から適用することとされた。

こうした中、ASBJにおいて、我が国の会計基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするための取組みの一つとして、2015年(平成27年)3月から収益認識基準の開発の検討が開始された。収益認識基準では、以下の取引等を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計

処理及び開示が明らかにされている(収益認識基準第3項)。

- (1) 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- (2) 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- (3) 保険法(平成20年法律第56号)における定義を満たす保険契約
- (4) 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引
- (5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- (6) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産(不動産信託受益権を含む)の譲渡

このうち財務諸表の表示及び注記事項については、2021年(平成33年)の強制適用時までには、IFRS第15号に基づく開示例等を踏まえ改めて検討することとされ、早期適用のために必要最低限の事項のみが定められている。

また、収益認識基準の適用により、工事契約会計基準及びその適用指針、並びに、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」は廃止された(収益認識基準第90項)。

改正府令においては、収益認識基準の公表及び工事契約会計基準の廃止を踏まえ、財務諸表の表示及び注記事項の改正を行っている。なお、今後のASBJにおける検討により、強制適用時までには収益認識基準における財務諸表の表示及び注記事項の取扱いが見直される場合には、財規等においても適切に対応することが考えられる。

Ⅲ. 財務諸表の表示に関する規定

1. 損益計算書等における「売上高」の表示

収益認識基準では、顧客との契約から生じる収益の表示科目について、強制適用時までには検討することとされ、収益認識基準を早期適用する場合には、我が国の実務において現在用いられている売上高、売上収益、営業収益等の科目を継続して用いることができるものとされた(収益認識基準第155項)。

これを踏まえ、改正府令において、売上高は、売上高を示す名称を付した科目をもって掲記するとの定め(財規第72条第1項、連結財規第51条等)は維持され、収益認識基準の内容と整合しない以下の定めが削除された。

- ・総売上高と売上値引等の表示に関する定め(旧財規第72条第1項但し書き)
- ・割賦販売売上高の表示に関する定め(旧財規第73条)

また、「売上高を示す名称を付した科目」とは、必ずしも「売上高」という科目名を用いなければならないということではなく、各企業の実態に応じ、適切な名称が付されるべきと考えられることから、ガイドラインにおいてその旨が明確化されている(財規ガイドライン72-1等)。この点、収益認識基準において、改めて表示科目の取扱いが明らかにされるまでの早期適用期間においては、例えば、企業が主に本人として物品を販売する場合には、売上高や売上収益等の科目を、企業が主に代理人として取引する場合には、売上収益や営業収益等の科目を用いることも考えられる。

これらはあくまで例示であり、いずれにしても、提供する財又はサービスの内容や、本人としての取引か否か等の実態に応じ、各企業が適切な名称を判断する必要がある。

2. 貸借対照表等における「契約資産」等の表示

収益認識基準では、企業が顧客との契約における義務を履行している場合又は企業が当該義務を履行する前に顧客から対価を受け取る場合には、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は債権を適切な科目をもって貸借対照表に表示し、契約資産と債権を貸借対照表に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ものとされた(収益認識基準第79項)。また、早期適用期間中は、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との経過措置が設けられた(収益認識基準第88項)。

改正府令においては、収益認識基準で上記経過措置が設けられたこと等を踏まえ、貸借対照表等の表示に関する改正は行っていない。

この点、財規等においては、財規等で定める項目に属する資産・負債で、別に表示することが適当と認められるものについては、当該資産・負債を示す名称を付した科目をもって掲記することも妨げられていない(財規第17条第2項、第49条第2項等、連結財規第23条第2項、第37条第2項等)。このため、早期適用期間中の契約資産、契約負債又は債権の表示については、貸借対照表等の明瞭な表示の観点から、例えば、売掛金や前受金など、企業が従来から用いている科目による表示、もしくは契約資産、契約負債又は債権を示す名称を付した新たな科目による表示などが考えられる。

IV. 注記に関する規定

1. 収益認識に関する注記

収益認識基準では、早期適用期間中の必要最低限の定めとして、顧客との契約から生じる収益について、企業の主要な事業における主な履

行義務の内容及び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)を注記し、また、早期適用期間においては、当該注記は重要な会計方針の注記には含めず、個別の注記として開示するものとされた(収益認識基準第80項及び第156項)。

そのため、改正府令においても、収益認識基準が適用される場合の注記として、収益認識に関する注記が新設され、同様の事項の注記が規定されている(財規第8条の32、連結財規第15条の26)。なお、履行義務を充足する通常の時点と収益を認識する通常の時点は一致することになると考えられることから、改正府令では、収益を認識する通常の時点を注記すると規定されている。

また、連結財務諸表において十分な情報が開示されている場合、個別財務諸表の開示を免除するとの従来からの方針に基づき、個別財務諸表においては、連結財務諸表において同一の内容が記載される場合には、記載することを要しないものとされた(財規第8条の32第2項)。しかし、連結財務諸表では消去される重要なグループ内取引や、連単の重要性の違いにより連結財務諸表では重要性が乏しいものの個別財務諸表では重要な取引等については、個別財務諸表において注記する必要があると考えられる。

2. 重要な会計方針の注記等

重要な会計方針の注記における収益及び費用の計上基準の記載については、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項として、割賦販売及び工事契約に係る収益の計上基準、並びに業界特有の収益の計上基準等を記載することが示されていた(旧財規ガイドライン8の2-7)。

改正府令では、収益認識基準と整合しないこれらの記載が削除されたが、収益認識基準の範囲に含まれていないファイナンス・リース取引

に係る収益及び費用の計上基準や、業界特有の費用計上基準など、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項がある場合には、引き続き注記が必要になると考えられる。

また、収益認識基準では、その適用初年度において、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされた(収益認識基準第84項)ことから、改正府令においても、適用初年度において、重要性が乏しい場合を除き、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記が必要となる(財規第8条の3、連結財規第14条の2等)。

なお、早期適用期間が約3年間設けられていることを踏まえ、特に収益認識基準を適用して2年目以降、財務諸表利用者が企業における収益認識基準の適用の有無を容易に判別できるようにする観点から、早期適用期間中のみの取扱いとして、企業が収益認識基準を適用している場合には、その旨を記載するものとされた(財規ガイドライン8の2-7)。

3. たな卸資産及び工事損失引当金に関する注記

収益認識基準では、早期適用期間において、必要最低限の定めを除き、注記事項は定めないこととされたことから、廃止される工事契約会計基準で求められていた同一の工事契約に係る棚卸資産及び工事損失引当金に係る注記事項の定めは引き継がれていない(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」

第162項)。

これを踏まえ、改正府令においても、この注記に関連する定め(旧財規第54条の4第2項から第4項等)が削除された。

V. 適用時期等

改正府令は、2021年(平成33年)4月1日以後に開始する事業年度(連結会計年度)に係る(連結)財務諸表について適用される(中間も同様)。ただし、財規及び連結財規は、2018年(平成30年)4月1日以後に開始する事業年度(連結会計年度)又は2018年(平成30年)12月31日以後に終了する事業年度(連結会計年度)から、中間財規及び中間連結財規は、2018年(平成30年)4月1日以後に開始する中間(連結)会計期間から早期適用が可能とされている。

なお、改正府令により損益計算書又は貸借対照表等の表示を変更する場合、表示方法の変更に関し、適用初年度においては、通常、表示方法の変更に関する注記に加えて、比較情報の組替えが求められる。収益認識に関する注記については、前事業年度と当事業年度で主な履行義務の内容や当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点が異なるなど、当事業年度に係る財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前事業年度に係る事項を注記することが考えられるが、それ以外の場合には、当事業年度に係る事項を注記すれば足りると考えられる(財規ガイドライン6)。