



期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（2）

「企業の実態」にもとづく注記の検討と
ポジション・ペーパー

期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点

- | | |
|-----|------------------------------|
| (1) | 期末注記の3つのポイント |
| (2) | 「企業の実態」にもとづく注記の検討とポジション・ペーパー |
| (3) | 注記に関する重要な定め |
| (4) | 日本基準によるIFRS任意適用企業の注記事例分析 |

次回以降は、[順次公開予定](#)

前回解説した3つのポイントの中で、最も重要なポイントは、収益認識基準では「開示目的」（基準80 - 4）という考え方が導入されているという点です。

今回は、「開示目的」を達成するために必要とされる「企業の実態」にもとづく開示の検討について、具体例を挙げて解説します。また、各企業がこれまでに作成したと思われるポジション・ペーパーの活用についても言及します。

なお、本文は5分程度の短い時間で一読いただけるようにしており、図表を使って読者の理解が深まるように工夫しています。

期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (2)

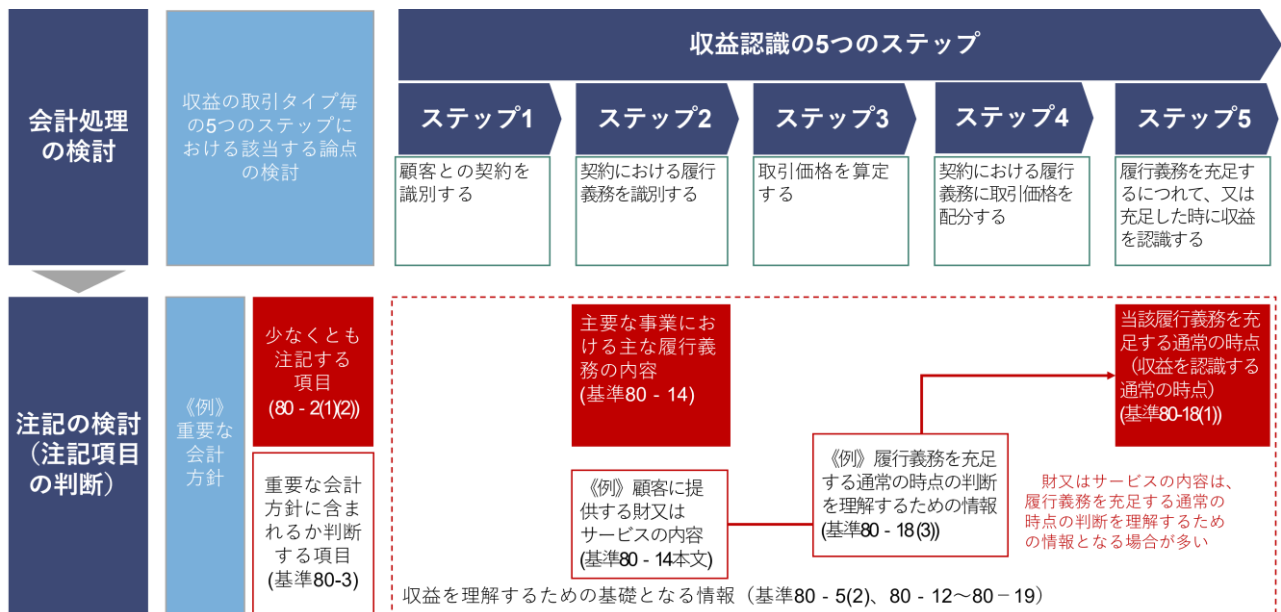
1. 「重要な会計方針」の注記に関する検討例

前回「期末注記の3つのポイント」<ポイント2>の「企業の実態にもとづく収益認識の5つのステップの特徴や不確実性を明らかにしたうえで」というのは、これまで読者企業が実施してきた収益認識基準対応に他なりません。これまでの収益認識基準対応と注記の検討を別々に考えるのではなく、そうではなくて、両者を整合させる、いかえれば、会計処理の検討内容にもとづき注記項目を判断することが、期末注記を検討する際の要点です。

その検討の具体例を「重要な会計方針」の注記で解説したいと思います。「重要な会計方針」に何が含まれるかの判断の大部分が企業にゆだねられており、また、企業の置かれた状況や実態を最も端的に反映させる必要があるからです。

収益認識基準は、ステップ2の「企業の主要な事業における主な履行義務の内容」と、ステップ5の「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）」の2項目を、少なくとも「重要な会計方針」とすべきと定めています（基準80-2(1)(2)）、その間に、企業に固有の「企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容」を記載し、履行義務の内容、財又はサービスの内容、そして履行義務充足時点（収益認識時点）の順にすると、より企業の実態を反映させることになると考えられます。（〔図表1〕）

〔図表1〕 重要な会計方針の検討例



なぜなら、収益認識基準等によれば、「履行義務の内容」は、「企業が顧客に提供する財またはサービスの内容」であり、それらは、企業の事業における特徴を表す企業固有の内容であるため、開示において実態を反映する糸口になるからです。

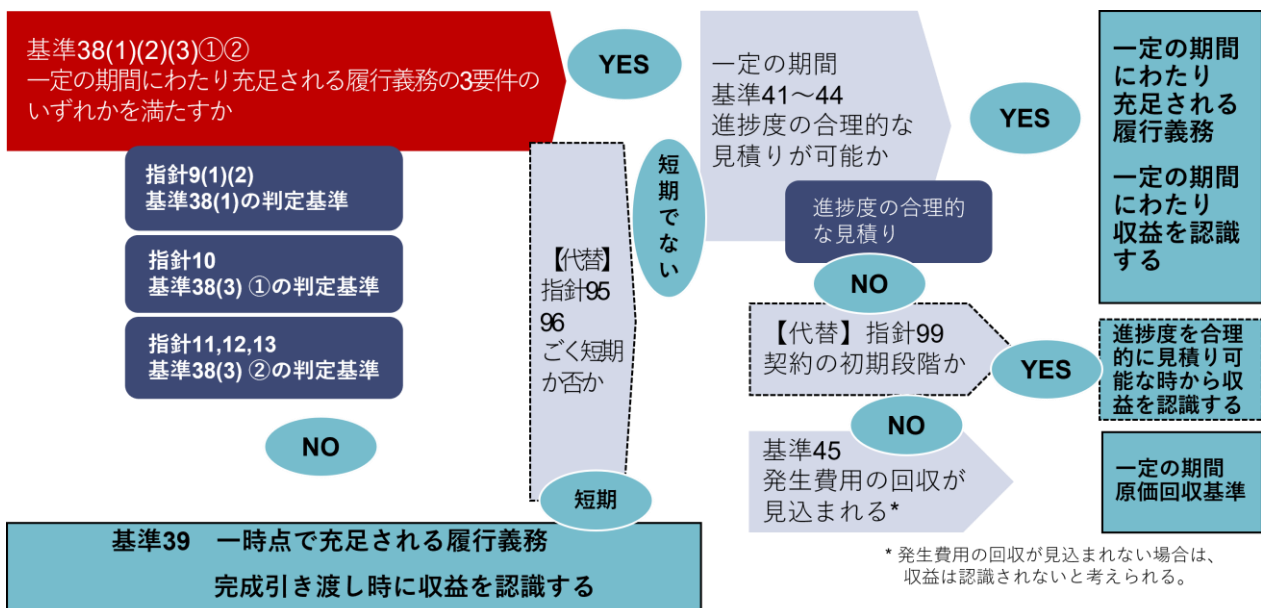
期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（2）

2. 履行義務の内容と財又はサービスの性質による収益認識時点の決定

また、履行義務の内容と財又はサービスの性質によって、「履行義務を充足する時点（収益を認識する時点）」が決定されることもその理由の一つです。収益認識基準等では、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容は、履行義務を充足する時点（収益を認識する時点）に関する主要な論点の判断根拠になります。

たとえば、一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判断は、履行義務の性質にもとづき実施されます。（基準38(1)(2)(3)①②、[図表2]）

[図表2] 一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判定ステップ

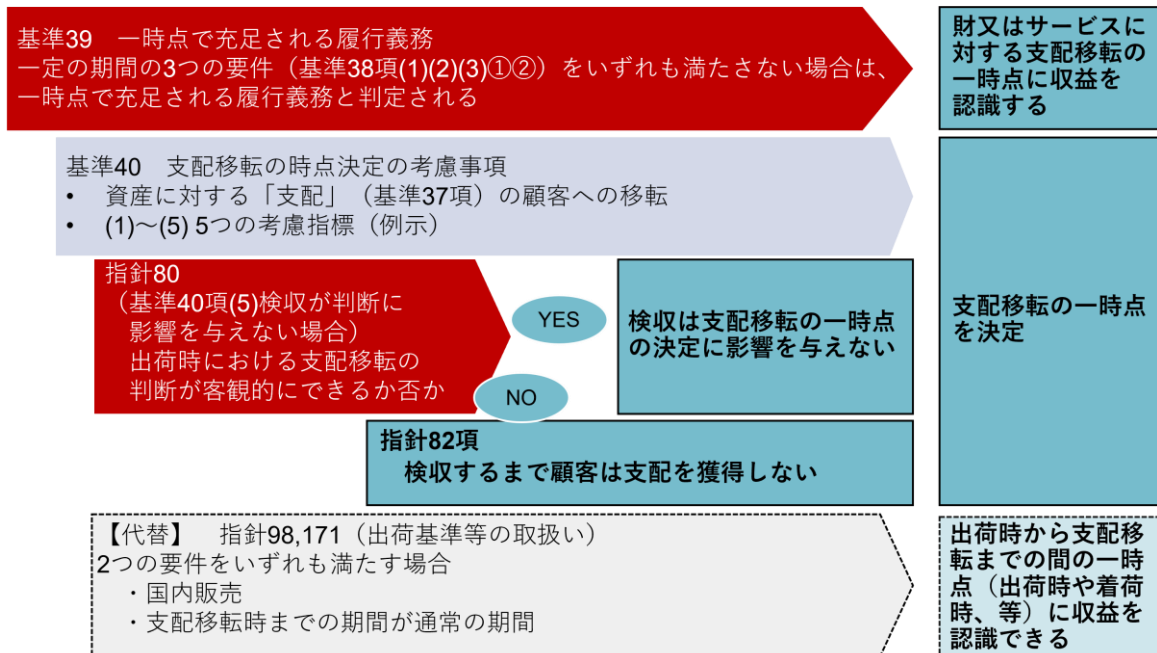


出典：「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」（高田康行著 中央経済社2021年7月）P251

一定の期間にわたり充足される履行義務に該当せず、一時点で充足される履行義務になる場合、その財又はサービスが、契約において合意された仕様に従っていることにより財又はサービスに対する支配が顧客に移転したことを客観的に判断できる性質を持つ場合は、顧客による検収は、支配移転の時点に関する判断に影響を与えません。（指針80、[図表3]）

期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点 (2)

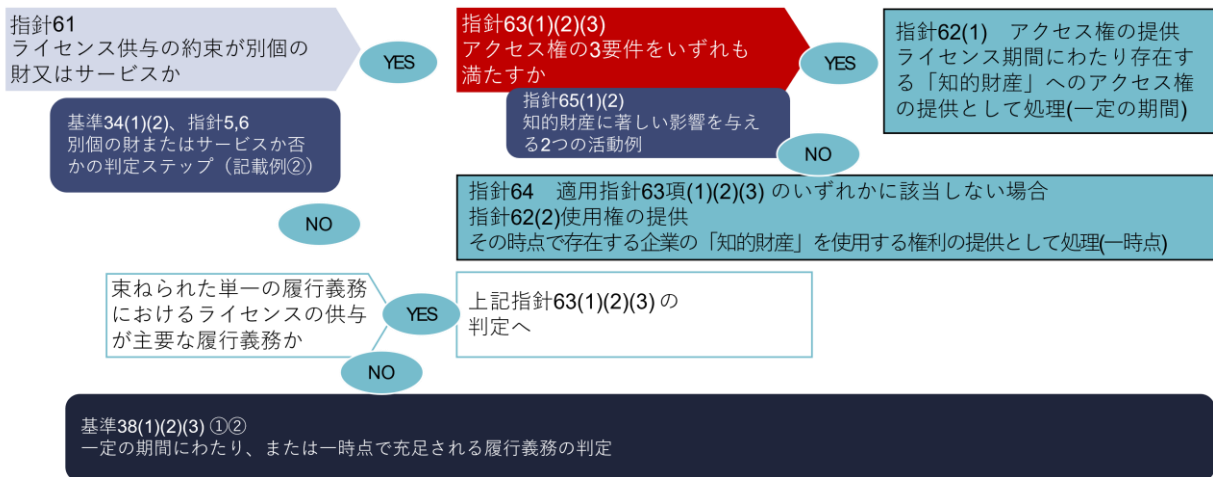
[図表3] 支配移転の一時点の決定（出荷基準等の取扱いを含む）ステップ



出典：「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」（高田康行著 中央経済社2021年7月）P319

ライセンスの供与においても、ライセンスを供与する約束の性質によりアクセス権か否かが判定されます。アクセス権に該当すれば、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理され、アクセス権に該当しなければ使用権であり、一時点で充足される履行義務として処理されます。（指針62(1)(2)、[図表4] 参照）

[図表4] ライセンスの供与の判定ステップ



出典：「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」（高田康行著 中央経済社2021年7月）P213

なお、開示の定めを確認すると、履行義務の内容は、「企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容」と定義されており（**基準80-14**本文）、「重要な会計方針」として記載するか否かの検討対象に、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）の判断を理解できるようにするための事項が挙げられています（**基準80-18(3)**）。したがって、前節 [図表1] で示した「重要な会計方針」の注記に関する検討は、開示の定めからも肯定されると考えられます。

期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（2）

3. 「企業の実態」にもとづく注記の検討

各企業がこれまでの会計処理の検討過程を意識して、「重要な会計方針」を検討すれば、「開示目的」の趣旨に合致した、企業の置かれた状況や実態に応じた注記に近づくと思われます（基準180）。

今回は、「重要な会計方針」における「主要な事業における主な履行義務の内容」と「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）」の論点を例示として取り上げましたが、これまでの会計処理の検討内容にもとづき注記項目を判断するという方法は、「収益を理解するための基礎となる情報」は勿論、「収益の分解情報」、「契約資産及び契約負債の残高等」と「残存履行義務に配分した取引価格」の注記の論点も同様に適用できます。

各企業では、収益認識における重要論点について、会計処理の検討過程と結論をポジション・ペーパーにまとめられていると思われます。会計処理を第三者に説明できるようにするというポジション・ペーパーの趣旨が、期末注記の検討においても活かされるでしょう。

なお、ポジション・ペーパーの作成に関しては、税務研究会「経営財務」の「収益認識基準対応と内部統制」全5回連載（3409号、3411号、3413号、3416号、3419号）と、中央経済社「企業会計」の「主要論点をピックアップ 収益認識のポジション・ペーパー記載術」前編・後編全12回連載（2019年後半から2020年中掲載）で解説しています。これらの連載では、重要論点ごとに、会計処理の検討ステップを本稿 [図表2] [図表3] [図表4] のように図表化して、第三者に説明できるポジション・ペーパーの記載例を紹介しています。

また、「企業会計」での連載は、「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」（中央経済社2021年7月）として上梓しました。同書では、ポジション・ペーパーを活用した「企業の実態」にもとづく開示の検討の詳細として、3業種（製造業、ソフトウェア業、そして不動産業）の企業をモデルケースに挙げて、「開示目的」に照らした新しい開示実務を解説しています。各企業のこれまでの収益認識基準対応と、期末開示の検討を結び付けるヒントにいただければ幸いです。

次回以降は、収益認識基準等における重要な開示の定めを確認したうえで、IFRS任意適用企業の注記事例を取り上げ、それを日本基準の定めで分析することにより、期末の注記実務のポイントをより具体的に解説します。

期末において収益認識に関する注記を作成する際の留意点（2）



筆者略歴

高田 康行（タカタ ヤスユキ） 公認会計士

会計に加え、内部統制・コーポレートガバナンスと開示が専門分野。2022年2月にMazars有限責任監査法人に入所し、会計監査を実施するとともにナレッジ・コミュニケーション推進室で活動している。

主な著書に「収益認識のポジション・ペーパー作成実務 開示、内部統制等への活用」（中央経済社2021年7月）、「内部統制におけるキーコントロールの選定・評価実務」（共著、中央経済社2010年6月）、会計専門誌での収益認識基準、内部統制・コーポレートガバナンスに関する執筆多数。

法人紹介

Mazars有限責任監査法人

グローバルに展開する日系上場企業への監査を主な得意分野とする、国内Top20の中堅監査法人。Mazars GroupのOne Firm Conceptのもと、世界90か国以上にわたる広範かつ強固なPartnershipに基づき、グローバル対応能力に長けた経験豊富なプロフェッショナルが、シームレス、かつ、深度のある監査・保証業務を提供している。

https://jpn.mazars.jp/Home/node_727/Mazars

Mazarsは国際的な統合パートナーシップであり、監査、会計、アドバイザリー、税務、法務サービス*を専門としています。90を超える世界の国と地域で業務を展開しており、すべての規模のクライアントをあらゆる成長段階で支援するために、42,000人を超えるプロフェッショナルの専門知識を提供しています。そのうち、26,000人超はMazarsの統合パートナーシップに属し、16,000人超はMazars North America Allianceを介しています。

*適用国の法律で許可される場合
