

「会社計算規則の一部を改正する省令案」に関する意見募集の結果について

第1 意見数・・・9通

第2 意見の取りまとめの方法

提出された意見のうち2通は意見募集の対象外の事項のみに関するものであったので、この取りまとめにおいては、残りの7通について取り上げることにした。

第3 意見の概要及び意見に対する当省の考え方

1 第74条及び第75条を改正しない理由について

実務上は、計算書類においても、「契約資産」、「契約負債」という勘定科目が使用され、改正企業会計基準第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。）等を参考に運用されると考えられるが、第74条及び第75条について、これを踏まえた改正をしないのは、なぜか。（当省の考え方）

収益認識会計基準においては、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとされた（収益認識会計基準第79項）が、貸借対照表の資産の部の区分を定める第74条及び負債の部の区分を定める第75条は、貸借対照表に特定の名称を付した項目を表示すべきことを定めるものではなく、第74条及び第75条を改正しなくとも、計算書類において、「契約資産」、「契約負債」等の勘定科目を用いることができるため、本省令においては、これらの規定を改正することとはしていない。

2 収益認識に関する注記（第115条の2）について

○ 本省令案においては、明らかに重要性の乏しいものを除き、第115条の2第1項各号に掲げる項目を全て注記しなければならないようにも読め、作成のための実務に過大な負荷が生じる可能性がある。また、同条が有価証券報告書提出会社以外の株式会社にも適用される場合には、実務において求めるべき開示の充分性に係る判断について多様性が生じることが懸念される。さらに、本省令案においては、形式的には多くの収益認識に関する注記項目を連結計算書類にも記載することを求めることが提案されており、かつ連結計算書類における注記事項については免除規定がないため、従来よりも連結計算書類の作成に一層多くの時間を要することが想定され、十分な監査時間を確保することができるかについて懸

念が生じるおそれがある。したがって、改正案においても開示目的を明示し、かつ、作成負荷が高いと考えられる同項第1号及び第3号の注記事項については、注記項目をより限定することが適当である。

- 収益の分解情報の注記は、収益認識会計基準においては、セグメント情報の開示や外部の投資家向け説明資料などが存在していることが前提になっていると考えられる（収益認識会計基準第80-11項、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106-4項）が、会社計算規則においては、セグメント情報の注記は求められておらず、有価証券報告書提出会社でない株式会社が収益の分解情報を作成することは、実務上困難若しくは過大な負荷がかかる又は実効性にも乏しい可能性があると考えられるため、第115条の2第1項第1号において、計算書類に収益の分解情報の注記を求めるとしても、有価証券報告書提出会社のみ限定すべきである。
- 収益認識会計基準第80-5項（3）における「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」は、「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」の注記から構成されていると考えられるところ、「契約資産及び契約負債の残高等」の注記は、契約資産及び契約負債が計算書類において区分表示されていること、又はその残高が注記されていること（収益認識会計基準第79項）が前提でなければ、その実効性が乏しい注記であると考えられるが、本省令案においては、収益認識会計基準第78-2項から第79項までにおける表示に関する定めが含まれていないと考えられる。また、「残存履行義務に配分した取引価格」の注記は、定量的な情報であり、必ずしも財務会計上の情報のみから注記を作成するわけではないため、とりわけ有価証券報告書提出会社以外の株式会社には負荷が高いと考えられる一方で、（連結）計算書類においては作成に係る費用に見合う有用性がない場合があると考えられる。したがって、第115条の2第1項第3号に掲げる事項については、注記を求めないこととするか、当該注記を求めるとしても有価証券報告書提出会社のみ限定すべきである。
- 収益認識会計基準において示されている開示目的に鑑みると、第115条の2の収益認識に関する注記は、金融商品取引法に基づく開示を行っている企業以外の企業にとっては過度の要求であると思われるので、同法に基づく開示を行っている企業を対象を限定すべきである。
- 有価証券報告書に比べて準備期間の短い事業報告及び計算書類で有価証券報告書と同等の注記を要求することは、作成者の実務負担が極めて大きく、計算書類の他の注記事項に比べても過剰である。従来、会社法開

示では、セグメント情報やキャッシュ・フロー計算書の開示が要求されておらず、会社計算規則の他の開示要求と平仄が取れていない過度な開示要求となっており、「重要な会計方針に係る事項に関する注記」の追加のうち、「当該会社の主要な事業における顧客との契約に基づく主な義務の内容」（改正案第101条第2項第1号）で十分であり、分解情報の開示を求めるべきではない。また、「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」についても、キャッシュ・フローに関する情報や将来価値の予測情報に関する開示要求であり、他の注記事項との平仄が取れていない過度な開示要求となっており、当該情報の開示を求めるべきではない。

- 本省令案における収益認識に関する注記は、金融商品取引法に基づく開示と同じ内容の開示を求めるものであり、会社法に基づく開示、監査スケジュールを踏まえた必要最低限の開示を大幅に超えている。また、会社法開示で求められている他の注記と比べてもバランスを欠いた過剰な開示である。第115条の2第1項第1号のいわゆる収益の分解情報については、「セグメント情報」ですら現行の会社法に基づく開示では求められていない中で、会社法に基づく開示、監査のスケジュールを踏まえると、作成者の実務負担は極めて大きい。また、同項第2号の「収益を理解するための基礎となる情報」及び同項第3号の「当事業年度及び翌事業年度以降の収益の金額を理解するための情報」は、プロ向け情報であり、開示量が極めて膨大に及ぶことから、金融商品取引法に基づく開示に委ねるのが適当である。収益認識に関する注記は、会社計算規則第101条の2の「重要な会計方針に係る事項に関する注記」とどめ、第115条の2第1項は削除すべきである。

(当省の考え方)

会社法は、株式会社の定時株主総会は、毎事業年度の終了後一定の時期に招集しなければならないと規定しているが（同法第296条第1項）、事業年度の終了後3か月以内に定時株主総会を開催することを求めているわけではない。むしろ、充実した内容の計算書類を作成するとともに適切な監査を行うことができるだけの十分な期間が確保されるように、定時株主総会の議決権の基準日や定時株主総会までのスケジュールを設定することが望ましいと考えられる。もとより、会社法及び関係省令が定める利害関係者に対する情報開示に関する規定は、定款において定時株主総会の議決権の基準日を事業年度の末日とすることを前提として「必要最低限の開示」を求めるものではない。

収益認識会計基準においては、「収益の分解情報」、「収益を理解するため

の基礎となる情報」及び「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」の各事項の具体的な内容について詳細な定めが置かれているが、他方で、これらの注記事項は、最低限の注記のチェックリストとして用いられることを意図したものではないとされ（収益認識会計基準第167項）、これらの注記事項のうち、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる事項については、記載しないことができることとされている（収益認識会計基準第80-5項）。これに加えて、会社計算規則は、有価証券報告書を提出する会社のみを対象としているものではないことや、有価証券報告書に加え、会社法上の計算書類においても当該事項の注記を求められることによる実務上の負担等も考慮し、本省令案においては、各株式会社の実情に応じて必要な限度での開示を可能とするため、上記の収益認識に関する注記の内容は、収益認識会計基準における定めとは異なり、概括的に定めることとしている。したがって、収益認識会計基準において具体的に規定された事項であったとしても、各株式会社の実情を踏まえ、計算書類においては当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、計算書類において当該事項について注記しないことも許容されると考えられる。

他方で、当該事項の注記の要否は、各株式会社において、その実情を踏まえ、個別に判断されるべきものであるから、そのような判断を要せずに一元的に、収益認識会計基準において注記を求められる事項の一部について、注記を要しないものとする規定等は設けないこととしている。また、株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとすることとされている（会社法第431条）ところ、収益認識会計基準は、IFRS第15号の注記事項が国際的に有用と考えられる項目として各国において開示されていることを踏まえると、財務諸表作成者に生ずる負担を考慮しても、その定めを基本的に全て取り入れることが相当であるという方針の下で定められている。このことも踏まえると、会社計算規則において、収益認識会計基準において注記が求められている項目自体を修正等することは相当でない。

もともと、第115条の2第1項所定の注記は、収益認識会計基準を適用する株式会社を対象とするものであり、必ずしも全ての株式会社を対象とするものではなく、また、前記のとおり、収益認識会計基準において具体的に規定された事項であっても、各株式会社の実情を踏まえ、当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、計算書類において当該事項について注記しないことも許容されると考えられるが、これらを踏まえても、特に、同項第1号及び第3号に掲げる事項の注記を求めることについては、有価証券報告書を提出しなければならない株式会社以外の株式会社に過大な負担

となるおそれがあるという御意見が比較的多く寄せられたこと等を踏まえ、原案を修正し、会社法第444条第3項に規定する株式会社以外の株式会社にあつては、第115条の2第1項第1号及び第3号に掲げる事項を省略することができることとした。

3 第115条の2第1項の規定により注記すべき事項の範囲について

第115条の2第1項は、収益認識会計基準第80-5項に相当する注記事項を追加するものと認識しているが、同項は、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）等に基づく金融商品取引法における開示と同等の開示を求めるものではなく、収益認識会計基準を参考にしながら、会社法決算の時間的制約や、開示により得られると考えられる便益と作成負荷のバランス等も考慮して、各株式会社において注記すべき事項を判断することを許容するものであるという理解で良いか。

（当省の考え方）

前記のとおり、収益認識会計基準においては、「収益の分解情報」、「収益を理解するための基礎となる情報」及び「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」の各事項の具体的な内容について詳細な定めが置かれているが、他方で、これらの注記事項は、最低限の注記のチェックリストとして用いられることを意図したものではないとされ（収益認識会計基準第167項）、これらの注記事項のうち、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる事項については、記載しないことができることとされている（収益認識会計基準第80-5項）。これに加え、会社計算規則は、有価証券報告書を提出する会社のみを対象としているものではないことや、有価証券報告書に加え、会社法上の計算書類においても当該事項の注記を求められることによる実務上の負担等も考慮し、本省令案においては、各株式会社の実情に応じて必要な限度での開示を可能とするため、上記の収益認識に関する注記の内容は、収益認識会計基準における定めとは異なり、概括的に定めることとしている。したがって、収益認識会計基準において具体的に規定された事項であつたとしても、各株式会社の実情を踏まえ、計算書類においては当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、計算書類において当該事項について注記しないことも許容されると考えられる。

4 第115条の2第1項の「(重要性の乏しいものを除く。)」の文言について

第115条の2第1項において、「(重要性の乏しいものを除く。)」と規定するだけでは、収益認識会計基準に明記されている「定量的な要因のみで判断した場合に重要性がないとは言えない場合であっても、開示目的に照らして重要性に乏しいと判断される場合」(収益認識会計基準第168項)においても、「重要性の乏しいもの」には該当しないと判断されかねず、会計基準の取扱いと齟齬をきたすおそれがあるため、収益認識会計基準と同様に、開示目的を示した上で、「(開示目的に照らして重要性に乏しいと認められるものを除く。)」と文言を修正すべきである。

(当省の考え方)

本省令案においては、現行の会社計算規則の規定との平仄等も踏まえ、収益認識会計基準に規定されている開示目的(収益認識会計基準第166項)に相当する事項を規定することとはしていないが、会社計算規則の用語の解釈に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を斟酌しなければならないとされていること(第3条)を踏まえれば、第115条の2第1項柱書きの「重要性の乏しいもの」には、会計基準に規定された開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる場合も含まれると考えられるため、会計基準の取扱いと齟齬をきたすおそれはない。

したがって、原案は相当であると考えます。

5 第115条の2第1項各号の文言について

第115条の2第1項各号において、「収益」という文言が使用されているが、「顧客との契約から生ずる収益」以外の収益については注記の対象としないことを明確にするため、いずれも「顧客との契約から生ずる収益」という文言に変更すべきである。

(当省の考え方)

第115条の2第1項各号においては、現行の第115条の2第1項(本省令案の第101条第2項)の文言との平仄等の法制的な観点を踏まえ、「顧客との契約から生ずる収益」ではなく、「収益」という文言を用いることとしている。

会社計算規則の用語の解釈に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を斟酌しなければならないとされていること(第3条)や、第115条の2第1項柱書きにおいて、収益認識に関する注記は、「顧客との契約に基づく義務の履行の状況に応じて当該契約から生ずる収益を認識する場合」において注記すべきこととしていることを踏まえれば、同項各号の「収益」が、収益認識会計基準における「顧客との契約から生じる収益」をいうことは明らかである。

したがって、原案は相当であると考える。

6 指定国際会計基準に従って連結計算書類を作成する場合における第101条第2項に掲げる事項に相当する事項の注記について

連結計算書類を指定国際会計基準で作成し、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用している株式会社は、必ずしも重要な会計方針の注記の箇所に第101条第2項に掲げる事項を記載していない場合がある。本省令案によると、指定国際会計基準に基づく連結計算書類において、同項に掲げる事項を他の箇所に記載していた場合には、その記載場所を変更する必要があるようにも読めるが、同項に掲げる事項について、重要な会計方針の注記以外の箇所への記載は認められないのか。

(当省の考え方)

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「連結財務諸表規則」という。）第93条の規定により財務諸表の用語、様式及び作成方法について指定国際会計基準に従うことができるものとされた株式会社の作成すべき連結計算書類は、指定国際会計基準に従って作成することができることとされているところ（第120条第1項）、同項の規定に基づき、指定国際会計基準に従って連結計算書類を作成する株式会社が第101条第2項各号に掲げる事項に相当する事項を重要な会計方針に係る事項に関する注記以外の注記として記載した場合において、当該記載が指定国際会計基準に従った適切なものであるときは、同項の規定により第61条第1号に規定する連結計算書類において表示すべき事項に相当するもの（第120条第1項後段参照）が記載されたということができるところから、その記載場所を変更する必要はないと考えられる。

7 会計上の見積りに関する注記（第102条の3の2）について

○ 財務諸表や連結財務諸表においては、会計上の見積りに関する注記について、他の注記における記載を参照できる場合があると考えられるが、計算書類や連結計算書類においては、財務諸表等規則により要求される注記が求められていないことがあり、翌事業年度に係る計算書類に重要な影響を及ぼす可能性がある会計上の見積りについて、参照可能な他の注記における記載がないために、計算書類においても、当該他の注記を記載することが必要となる場合がある。また、会計上の見積りに関する注記を全ての株式会社の計算書類に導入することによる効果が、それにより生じる実務上の負担の増加に見合ったものとならない可能性もある。したがって、実務上の負担の観点から、計算書類においては、会計上の見積

りに関する注記を求めないこととするか、有価証券報告書提出会社以外の株式会社には当該注記の省略を認めることとすることを検討すべきである。

- 第102条の3の2第2号の「会計上の見積りの内容に関する理解に資する情報」は、他の項目で注記が求められている内容を参照することが想定される内容であり、有価証券報告書の利用者を想定した開示に相当するものと考えられ、会社法開示としては過剰な内容であることから、削除すべきである。

(当省の考え方)

会計上の見積りにより計算書類に計上した金額の不確実性の程度は様々であり、当該金額の表示のみでは、当該金額に含まれる項目が翌年度の計算書類に影響を及ぼす可能性の有無を利害関係者が理解することは困難であり（会計上の見積りの開示に関する会計基準第4項参照）、会計上の見積りの内容に関する理解に資する情報は、計算書類により会社の財産又は損益の状態を正確に判断するために重要な事項であるから、会社計算規則において、これに関する注記を求めないものとするのは相当でないと考えている。

他方で、会計上の見積りの開示に関する会計基準においては、「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」として、当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法、当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定及び翌年度の財務諸表に与える影響が例示されているが（同会計基準第8項）、これらの注記事項は、チェックリストとして用いられるべきものではなく、例示であり、注記する事項は、開示目的に照らして判断することとされている（同会計基準第31項）。また、会社計算規則は、有価証券報告書を提出する会社のみを対象としているものではないことや、有価証券報告書に加え、会社法上の計算書類においても当該事項の注記を求められることによる実務上の負担等も考慮し、原案においては、各株式会社の実情に応じて必要な限度での開示を可能とするため、概括的に、「当該事業年度に係る計算書類又は連結計算書類の前号の項目に計上した額その他当該項目に係る会計上の見積りの内容に関する理解に資する情報」としている。したがって、会計上の見積りの開示に関する会計基準第8項において具体的に例示された事項であったとしても、各株式会社の実情を踏まえ、計算書類においては当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、計算書類において当該事項について注記しないことも許容されることが考えられる。

また、現行の会社計算規則において、会計上の見積りの変更に関する注記

については、会計監査人設置会社である株式会社の個別注記表及び連結注記表に表示することが求められ、会計監査人設置会社以外の会社の個別注記表に表示することを要しないこととされている（現行の第98条第2項第1号、第2号及び第5号）。これらの規定との平仄も踏まえ、会計上の見積りに関する注記についても、会計監査人設置会社以外の会社の個別注記表には表示することを要しないこととしており（改正後の同項第1号、第2号及び第5号）、本省令案は、全ての株式会社の計算書類に当該注記を求めるものではない。

したがって、原案は相当であると考えている。

8 連結計算書類を作成している場合における個別注記表における会計上の見積りに関する注記の記載について

第102条の3の2第2号の「・・・会計上の見積りの内容に関する理解に資する情報」の注記について、会計上の見積りの開示に関する会計基準において容認されているのと同様に、個別計算書類において注記をするときは、連結計算書類における記載を参照することができるものとし、また、識別した項目ごとに、当年度の個別計算書類に計上した金額の算出方法に関する記載をもって代替することができるものとすべきである。

（当省の考え方）

御意見を踏まえ、原案の第102条の3の2を修正し、当該事業年度に係る計算書類及び連結計算書類の同条第1項第1号の項目に計上した額以外の会計上の見積りの内容に関する理解に資する情報について、個別注記表に注記すべき事項が連結注記表に注記すべき事項と同一である場合において、個別注記表にその旨を注記するときは、個別注記表における当該事項の注記を要しないこととする規定を設けることとした。

なお、前記のとおり、会計上の見積りの開示に関する会計基準第8項において具体的に例示された事項であったとしても、各株式会社の実情を踏まえ、計算書類においては当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、計算書類において当該事項について注記しないことも許容されることが考えられるため、御意見のような、会計基準に規定された注記事項が連結計算書類に全て記載されていることを前提として、個別計算書類においては、その一部の注記について代替的な取扱いを認める規定は、設けないこととしている。

9 第102条の3の2第1号の文言について

第102条の3の2第1号の「・・・可能性があるもの」という文言だけ

では、非常に低い閾値であると誤解されてしまうおそれがある上、企業会計基準委員会の審議において、当初の公開草案においては、「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目を識別する。」となっていたものを、発生可能性について混乱が生じることを避けることや、「リスク」という用語を用いることが実務上も相当であること等から、「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。）がある項目」に修正された経緯があるので、第102条の3の2第1号の「・・・可能性があるもの」という文言は、会計上の見積りの開示に関する会計基準と同様に、「翌事業年度に係る計算書類又は連結計算書類に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。）があるもの」と修正すべきである。

（当省の考え方）

原案の第102条の3の2第1号においては、会社計算規則など、我が国の法令において用いられている用語との平仄等も考慮して、「会計上の見積りにより当該事業年度に係る計算書類又は連結計算書類にその額を計上した項目であって、翌事業年度に係る計算書類又は連結計算書類に重要な影響を及ぼす可能性があるもの」と規定することとしているが、ここにいう「可能性がある」とは、会計上の見積りの開示に関する会計基準第4項における「リスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。）がある」と同義である。

会社計算規則の用語の解釈に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準をしん酌しなければならないとされており（第3条）、本省令案により会社計算規則の改正を行うこととした経緯等も踏まえれば、原案の第102条の3の2第1号が、会計上の見積りの開示に関する会計基準第6項に規定された事項に相当する事項の注記を求めるものであることは明らかである。

したがって、原案は相当であると考えらる。

10 重要な会計方針に係る事項に関する注記について

- 本省令において、財務諸表等規則の改正に対応した第101条第1項の改正が行われていないのは、なぜか。
- 改正企業会計基準第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」第44-4項及び第44-5項においては、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合において採用した会計処理の原則及び手続の概要を開示する取扱いが明確化され、注記情報の拡充が図られており、これを受けて、「『財務諸表等の用語、様式及び作成方法に

関する規則』の取扱いに関する留意事項について」においても、同様の定めが設けられたが、本省令案においては、当該場合の注記に関する明示的な定めは含まれていない。関連する会計基準等の定めが明らかでない場合において採用した会計処理の原則及び手続が、計算書類を理解するために重要であると考えられる場合には、当該事項は会社計算規則第101条第5号の「その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項」に含まれると考え、その概要を注記する必要があるという理解で良いか。

(当省の考え方)

会社計算規則においては、現行の第101条が企業会計原則注解の注1-2を踏まえ、重要な会計方針に係る事項に係る注記の内容とすべき事項を定めているところ、改正企業会計基準第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」は、重要な会計方針の注記について、企業会計原則注解の注1-2の定めを引き継ぎ、これと同旨の定めを置いているため、同条については、改正後の同会計基準の公表を受けた改正はしないこととしている。

なお、改正企業会計基準第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」においては、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合においても、関連する会計基準等の定めが明らかな場合と同じく、採用した会計処理の原則及び手続の概要を重要な会計方針として注記することとされているところ、当該採用した会計処理の原則及び手続が計算書類を理解するために重要であると考えられる場合には、第101条第1項第5号の「その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項」に該当し、その概要を注記する必要があると考えられる。

以 上