

2017年10月17日

企業会計基準委員会 御中

株式会社 プロネクサス
プロネクサス総合研究所**「収益認識に関する会計基準（案）」等に関する意見**

2017年7月20日に公表されました標記公開草案について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出いたしますので、宜しくお願い申し上げます。

記

質問1**<コメント①>**

- ・「収益認識に関する会計基準（案）」（以下、会計基準案とする）では、我が国では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（第87項）とし、「IFRS第15号と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から」（第91項）IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とするとしている。

この立場は、会計基準案全体を通じて重要なものであるが、具体的な記述が乏しい。会計基準案に流れる思想を理解できるように、会計基準案を適用することにより、我が国で開示される具体的な財務情報の国際的な比較可能性が高まるとすることの根拠を、より具体的に示していただきたい。

<コメント②>

- ・会計基準第93項における個別財務諸表に関する方針の（4）で「法人税との関係に配慮すべきである」と記載されているが、それに対する答え（開発方針への反映結果）についての記述が見当たらない。
法人税との関係について、どのように整理しているのか具体的に明らかにして頂きたい。

質問2**<コメント①>**

- ・会計制度委員会報告第15号はあまりにも古い時代のルールであり、廃止に結びつく方向で、本基準の適用範囲に含め、適用指針において会計処理を手当てすべきである。

<コメント②>

- ・今回の公開草案において、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れる前提をとるならば、政府補助金は適用範囲外ということになる。保険契約と同様に政府補助金についても、今回の基準で適用範囲外である旨、明示しておく必要があると考える。

<コメント③>

- ・今までは、IFRS の個別財務諸表への適用は認められてこなかったと理解している。「収益認識に関する会計基準」の適用に関して、IFRS や米国基準適用会社の個別財務諸表において一定の配慮の検討は必要であると考えられるが、「実務的な負担」という表現でなし崩し的に対応するのではなく、まず、IFRS や米国基準の個別財務諸表への適用に関する基本的な考え方と合致しているのかを整理すべきである。

また、第 84 項は適用初年度の取扱いを定めたものと解されるので、「結論の背景」にあたる会計基準第 102 項の「なお書き」と「また書き」の部分に対応する取扱いを会計基準本文で明確にすべきである。

質問 3-1

<コメント①>

- ・会計基準第 16 項の（５）の「対価を回収する可能性が高いこと」、あるいは「顧客が支払う意思と能力を考慮」の具体的な判定のガイダンスを書き加えて頂きたい。

設例 2 の説明では十分なものとはいえず、特に小口大量の取引を行うようなビジネスでは、ある程度の回収不能が生ずることが想定されている場合もあり、ガイダンスを示しておく必要がある。

- ・会計基準第 35 項の一定の期間にわたり充足される履行義務の要件（３）①の「別の用途に転用することができない資産が生じ」の意味が難解である。設例 7 及び 8 に示されているような特殊な例でなく、より一般的な建設工事契約やソフトウェア開発等でどのようにこの要件を判定するのかを示して頂きたい。

<コメント②>

- ・会計基準第 17 項

「顧客の階層」について、どのようなケースを想定しているのか、本文か、「結論の背景」で明確にしてもらいたい。例えば、契約の当事者の職位を想定しているのであれば、その点を記載してもらいたい。

<コメント③>

- ・会計基準第 23 項

「前項(1)又は(2)のいずれに該当するか」は、「前項(1)又は(2)のいずれかに該当するまでは」が適切な表現ではないか。

<コメント④>

- ・会計基準第 24 項

()内の「又は顧客の関連当事者」を「当該顧客の関連当事者も含む」と文章を変えるべきである。

また、顧客の関連当事者としては、子会社、関連会社などが想定される。例えば、関連会社との契約も第 24 項に基づいて契約の結合をした場合、結合した契約において履行義務を識別することとなる。そして、結合後の契約に基づき取引価格の配分を行うが、配分額は関連会社が認識している契約上の取引価格と異なることが想定される。そのため、財又はサービスの移転による履行義務の充足により収益を計上する場合、売上債権を取引先別に適切に計上し、管理できるのか、疑問である。この場合、設例を設け適切な会計処理を示してほしい。

<コメント⑤>

- ・会計基準第 28 項(2)

「財又はサービスに対する支配を顧客に移転・・・」の「支配」は第 34 項で定義されるので支配の定義を先にもってくるか、ここでは使わない方がよい。

<コメント⑥>

- ・会計基準第 116 項、第 118 項、第 121 項

適用指針第 23 項との整合性を考えると、適用指針の本文に記載すべき内容ではないか。適用指針本文と「結論の背景」に記載すべきかは、再度、整理が必要であると考ええる。

<コメント⑦>

- ・適用指針第 6 項

「移転するものかを判断する」は、「移転するものかに基づき判断する」が適切ではないか。

<コメント⑧>

- ・適用指針第 7 項

「別個の財又はサービスの束を認識するまで」というケースがあるのか。あるのであれば、例示すべきであると考ええる。また、識別した段階での会計処理も提示すべきである。

<コメント⑨>

- ・適用指針第 14 項(1)

会計基準第 37 項(1)が該当すると考えられるので、できるだけ、該当する箇

所の表現に揃えるべきである。

<コメント⑩>

- ・適用指針第 16 項

「履行義務を充足して顧客に支配を移転する・・・」という表現は、顧客に支配を移転することが履行義務の充足になるので、主客が逆ではないか。

質問 3-2

<コメント①>

- ・会計基準第 49 項

「合理的な数のシナリオ」とは、「十分な数のシナリオ」という意味ではないか。そうであれば、そのように記載してもらいたい。

<コメント②>

- ・会計基準第 51 項

「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」という点については、適用指針第 25 項で考慮すべき事項を掲げているが、第 16 項の「可能性が高い」とのレベル感は今一つはっきりしない。「収益の著しい減額が発生しない可能性がほとんどない」など、もう少し明確にできないか。また、設例 11、12、13 では前提条件がすでに明確に判断されたものとなっており、不十分である。

<コメント③>

- ・会計基準第 59 項

「顧客が財又はサービスを拠出」は、「顧客が財又はサービスを提供」の方が日本語としてこなれたものではないか。また、文脈上、2 文目の主語(「企業が・・・」)を明記すべきである。

<コメント④>

- ・会計基準第 60 項

「金額等」は、「金銭等の額」とすべきではないか。

<コメント⑤>

- ・会計基準第 71 項

「取引開始日以後」は、取引開始日が含まれるので、「取引開始日後」にすべきではないか。

<コメント⑥>

- ・会計基準第 72 項

「(1)又は(2)のいずれかのうち1つ又は複数(ただし、すべてではない。)」という個所については、誤訳ではないか。具体的なイメージが湧かない。

質問 3-3**<コメント>**

- ・ 本人と代理人の区分の判定について、適用指針第 42・45・46 項の記述と第 47 項の記述が並列して書かれており、それぞれの項の関係、考え方の構造・ポイントが分かりづらい。整理が不十分か、文章が練れていないのではないか。とくに、サービスの提供や、財とサービスが合わさったような取引形態について、例えば、百貨店や住宅リフォーム業で、これらの規定がどのように適用されるかの設例を加えて頂きたい。
- ・ 適用指針第 54 項の顧客により行使されない権利（非行使部分）について、「企業が将来において権利を得ると見込む場合」の意味が不明である。「企業が将来において履行義務を免れる可能性が高い場合（逆の場合には、「…可能性が高いとはいえない場合）」とすべきではないか。また、比例的に収益を認識する場合に、会計基準第 52 項で変動対価について求められている各決算日での実績の見直しが必要なのかどうか明確にして頂きたい。
- ・ 買戻契約（適用指針第 69 項）で、リース取引になる場合と金融取引になる場合について、会計処理が可能なように、設例 27-2 で具体的な計算を含んだ会計処理例を示して頂きたい。また、リース取引となる場合には、リースの判定要件についても書き加えて頂きたい。なお、適用指針第 71 項で「オプションが未行使のまま消滅した場合には、当該負債の消滅を認識」という記述にし、第 70 項につなげないとこの項の意味が分からないのではないか。

質問 4**<コメント>**

- ・ 適用指針第 98 項

このままの文章だと原価回収基準が用意されているので、収益を認識しない形ではなく、原価回収基準を適用することでよいのではないかと読める。また、初期段階と呼ぶ具体的状況の理解にバラツキが生じないように、例示を加えて頂きたい。

質問 5**<コメント>**

- ・ 会計基準第 77 項で提案されている「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）」については、開示セグメントごとに記述するように、会計基準第 77 項に書き加えて頂きたい。これにより、利用者の企業間比較での有用性が高まるからである。

質問 6-2**<コメント>**

- ・契約資産と債権は、法的な性格が異なり、一般的には社内的にも分けて管理を行っているか、行える体制になっていることが望まれることから、会計基準第 85 項を設ける必要があるのであれば、その理由を明確にすべきである。

また、会計基準第 85 項について、同第 76 項では区分表示しない場合の取扱いを既に示しているので、「第 76 項にかかわらず」という表現は適切ではない。

さらに、仮に、実務上の便法という観点から、「経過措置」として同第 85 項を設けるのであれば、適用期間を明確に定めるべきである。公開草案では、平成 33 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度においても適用できるように捉えられ、同第 76 項の規定をオーバーライドする形になっているので適切ではないと考える。

それに加えて、同第 137 項で当該区分表示の要否は本会計基準が適用されるときまでに検討することとしている点は、同第 76 項の規定と矛盾する。

質問 7-1**<コメント①>**

[設例 9]について

- ・前提条件（４）と（５）により、エレベーターの設計・製造に関与していないことから、進捗度の見積もりにおいて、エレベーターの調達原価を発生したコスト及び取引価格から除外している。

上記判断に基づくと、工事現場で使用される材料（鋼材その他）の多くは、購入品であり、特注でないかぎり、それらの設計・製造に関与しているとは思われないので、進捗度見積もりのインプット要素から除外されることになる。

製造原価を構成する諸要素の中で、主として人件費などの発生に着目して、当該原価と見積もり総原価の比率によって進捗度計算をすることになると解釈してよいか。

- ・現場の組立て・製造過程を下請けに任せている場合、下請け企業からの請求書を主として進捗度の見積もりに用い、使用する材料等の調達コストは収益計算上の進捗度に反映させずに、その調達原価で収益計上（利益 0）することになると解釈してよいか。
- ・受注契約は原価の発生要因を区分せず一括して行っているため原価の発生要因を区分して進捗度を計算することは実態に則していないのではないか。もし、区分するとした場合、利益を認識するケースとしないケースの実務での線引

が困難ではないか。これらについても、十分に検討していただきたい。

<コメント②>

- ・結論が分かりにくい設例がみられる（例えば、設例 25-1、25-2 等）ことから、なるべく具体的な数値を用いた設例として頂きたい。

質問 7-2

<コメント①>

[設例 31]について

- ・A社の商品をB社ポイントで譲渡する取引を追加し、仕訳で示して頂きたい。
当設例のように共通ポイントの運営会社B社を想定すると、B社ポイントを使用してのA社商品譲渡時に、ポイントに見合うB社からの現金対価を「未収金」で計上することになると思うが、それでよいか。
- ・共通ポイントを想定し、運営会社との取引に置き換えると、自社の商品・サービスの提供義務の分解と、それぞれの対価の見積もりという手間が不必要になる。

そこで、当社独自のポイントであり、顧客のポイント履歴は当社独自のポイントで登録・管理されているにもかかわらず、そのポイントを使用できる範囲が当社のみから提携企業の商品・サービスに広がっている程度の制度は、もはや存在しないのであろうか。例えば、「ANAのマイレージ」であっても、それは、実質的に「Tポイント」のような仕組みになっているのであろうか。

また、その場合には、[設例 23]に準じる会計処理になるのであれば、その旨を記述して頂きたい。

<コメント②>

- ・設例 32 の有償支給取引については、支給部品に対する所有権と危険負担はB社に移転していることから、支配が移転しており棚卸資産をマイナスする仕訳が妥当ではないか。所有権と危険負担を有しない資産を、自らの資産として計上する根拠を知りたい。

(理由)

有償支給取引が実質的に買戻契約に該当し、収益を認識しない点については同意する。しかし、資産の観点から見て、部品YをB社に支給し、当該部品に対する所有権・占有権・危険負担がB社に移転し、部品の紛失や仕損じもB社が負担することになるにもかかわらず、支配は移転しないと判断することに疑問を感じる。具体的には、疑問点は以下のとおりである。

- ① “「有償支給取引に係る負債」という勘定科目の性質は何か”

支給時に負債として「有償支給取引に係る負債」という勘定科目が使用されているが、A社が負う支払義務は、あくまで加工費分のみである。部品Yの支

給価格分を含めて負債とするのは、部品Yの支配を継続しているとの判断と矛盾するのではないか。

② “有償支給時の棚卸資産と未収入金の同時計上は適切か”

IFRS 第 15 号を基本的に取り込むということで、フレームワークも考慮しているとするならば、有償支給時の棚卸資産と未収入金は、ともに「企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源」という資産の定義を満たしているといえるのだろうか。会社の総資産を過大に表示することになるのではないか。設例の仕訳は、備忘記録としての対照勘定として考えるべきではないか。

③ “A社に計上されたままの部品Yの実務対応上の問題”

実務面から見た場合、B社に存在する部品Yは、A社の貸借対照表に計上されているため、A社によって実在性が示される必要がある。すると、B社の実地棚卸に立会うか、在庫証明を入手する必要があることになり、在庫管理責任を移転させるために実施した有償支給の意味が失われることにもなる。したがって、設例の仕訳は、有償支給の趣旨を反映した仕訳になっているとは考えられない。

④ 設例の（１）および（２）について、以下の仕訳が、適切であるとする。

（１）

（借）未収入金	1,000	（貸）棚卸資産	900
		繰延収益	100

（２）

（借）棚卸資産※	1,100	（貸）買掛金	1,200
繰延収益	100		

※ここでの棚卸資産は、支給した棚卸資産 900 の返還と外注加工費 200 から構成されている。

質問 8

<コメント①>

- ・ 会計基準案は、収益認識に関する包括的な基準を設けることを意図したものであるが、この会計基準案が適用されることで収益概念の内容がどのようなものになるのかが示されていない。会計基準案に示された考え方というのも説明の方法によっては、実現概念の枠内といえるのではないか。そのような説明を結論の背景に付け加えてはどうか。

<コメント②>

- ・ 従来、会計処理において見積もりの要素が増えているとはいえ、一般的には（工事進行基準を除き）売上は客観的数字であるという印象が強かったと思

われ、売上金額に相当の見積もりの要素が含まれていることに関する関係者の理解と、売上金額の配分等の実務が収斂するには若干の時間と経験を要するものと考えられる。業種・業態によって見積り方法等に違いがあり、適切な業界慣行を作っていくことが財務諸表の比較可能性を高める観点から重要と考えられる。

こうした観点から、企業会計基準委員会に下記の点をお願いしたい。

- ①業種・業態に応じた実例分析や計算手法・方法等の公表（例えば、収益認識時点、取引価格の配分方法、取引価格の変動の見積り方法など）
- ②収益計上に関し会計基準の大幅な変更があり、見積り要素が含まれることの世の中に対する広報・教育

<コメント③>

- ・会計基準第 75 項

「対価を受け取る期限が到来した時」のほうが早い場合、契約負債の相手勘定として未収金を計上することになると想定されるが、両建て計上する必要があるか、また、法律上の効果の解釈としてもそのような仕分けになるのか検討して頂きたい。

<コメント④>

- ・会計基準の「結論の背景」である第 91 項で、「比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとした」という記述は、具体的には適用指針第 91 項から第 101 項を指していると思料する。適用指針は会計基準を適用するうえでの指針であるので、会計基準の本文に、適用指針第 91 項から第 101 項の根拠となる規定を設けるべきである。

また、「代替的な取扱い」という表現は、会計基準に定めている会計処理と並列する取扱いであり、どちらを選択してもよいと解することができる。重要性等を踏まえた特例的な取扱いであれば、それ点が明確にわかる表現にすることが望まれる。

<コメント⑤>

- ・会計基準案と会計指針案は、収益認識に関する詳細なルールブックとして位置付けられることになる。会計基準案と会計指針案がこのようにルールブックであると考えた場合、それらの内容は継続的に見直す必要があり、常に内容のアップデートが行われなければならない。そのような見直しやアップデートをどのように行っていくのかについての企業会計基準委員会の方針が示されることが望ましい。

<コメント⑥>

- ・定義や要件等の日本語の文章の表現方法が全体的に甘く、十分に意味がとれない表現がある。会計基準は公的な性格をもつものであるため、「及び」や

「又は」の使用法、括弧書等の表現法などの用語法も含め法令文章に準じて適切な文章とする必要がある。おそらく、これらの点については、多数のコメントが寄せられると思われるが、実務で適用状況にバラツキが生じないように十分に見直していただきたい。日本語の文章を読めば会計処理（仕訳）が可能なように基準と適用指針の表現を十分に練り直していただきたい。

以 上