

「収益認識に関する会計基準（案）」等に関するコメント

平成 29 年 10 月 19 日
有限責任 あずさ監査法人 会計プラクティス部

平成 29 年 7 月 20 日付で公表されました企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」等に関するコメントについて、有限責任 あずさ監査法人の会計プラクティス部にて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

質問 1（開発にあたっての基本的な方針に関する質問）

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針及び連結財務諸表に関する方針、並びに当該方針等を踏まえて検討した個別財務諸表に関する方針に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問 2（適用範囲に関する質問）

本公開草案の適用範囲に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【会計基準（案）第 3 項(6)】

会計制度委員会報告第 15 号の対象となる不動産の譲渡は適用範囲外とされているが、同報告では不動産信託受益権の譲渡も規定されているため、不動産信託受益権の譲渡についても適用範囲外となることを明確にしていきたい。

【会計基準（案）第 74 項】

基準案第 74 項では、契約資産は金銭債権として、金融商品会計基準を適用することとなっており、契約資産に対して認識の中止の要件を含めて金融商品会計基準のすべての規定を適用しなければならないように読み取れる。一方、IFRS 第 15 号では、契約資産は減損のみ IFRS 第 9 号に従って処理し（IFRS 第 15 号第 107 項）、契約資産の認識の中止等は IFRS 第 9 号の対象外とされている。これより、IFRS 第 15 号と本基準案には差異が生じていると考えられるため、契約資産に対する金融商品会計基準の適用範囲を明確にしていきたい。

質問 3（会計処理に関する質問）

（質問 3-1）収益の認識基準（収益認識会計基準案第 16 項から第 42 項、収益認識適用指針案第 4 項から第 22 項）に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、契約と履行義務を識別し、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【会計基準（案）第41項他】

会計基準（案）第42項にいう「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合」とは「進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合」と会計基準（案）第121項に記載されているが、工事契約に関する会計基準（以下、「工事契約会計基準」）では、「合理的な見積り」よりも「信頼性を持った見積り」の方が見積りの要求水準が高いと解釈される（工事契約会計基準第50項、第62項、第63項参照）。

本公開草案における「履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積り」は、工事契約会計基準第50項における「信頼性をもった見積り」と同一の水準なのか、異なるのかを明確にさせていただきたい。

【会計基準（案）第42項、設例9】

第42項においては、コストに基づくインプット法における履行義務に係る進捗度に比例しない場合の取扱いについて、発生したコストの額で収益を認識するとされている。ただし、この内容を解説する設例9においては、収益の認識タイミングが必ず資材の調達時点になるかのように読み取られる可能性がある。収益の認識については必ずしも資材の調達時点ではなく、当該資材の支配の移転時であることが明確になるように設例の修正を検討していただきたい。

（質問3-2）収益の額の算定（収益認識会計基準案第43項から第73項、収益認識適用指針案第23項から第33項）に関する質問

本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、取引価格を算定し、履行義務へ取引価格を配分することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【会計基準（案）第61項(2)】

IFRS第15号第72項(b)「支払が将来の事象を条件とする場合であっても」「企業の取引慣行により含意されている場合もある。」という内容が引き継がれていないが、こちらについて含める必要はないか、検討していただきたい。

（質問3-3）特定の状況又は取引における取扱い（収益認識適用指針案第34項から第88項）に関する質問

本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、特定の状況又は取引における取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【適用指針（案）第67項】

「支配的な項目」について、IFRS第15号B63項に準じてどのような意味か明確に説明する必要があると考えられる。

【適用指針（案）第70項】

「金利等」の「等」には、IFRS第15号B68項のような項目が想定されているのか。その場合、それを明記する必要があると考えられる。

質問 4 (代替的な取扱いに関する質問)

(質問 4) 重要性等に関する代替的な取扱い (収益認識適用指針案第 91 項から第 102 項) に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【代替的な取扱い全般】

基準案第 15 項では「重要性」の判断は個々の契約単位で判断するとされているが、個々の契約単位では重要性に乏しいものの、その数が多いことにより全体としては財務諸表に与える影響が大きい場合においても、代替的な取扱いを適用できるかどうかを明示していただきたい。

【適用指針 (案) 第 91 項】

契約変更については、基準案において、契約変更の内容によって異なる以下の 3 つの処理方法が示されている。

- ① 独立した契約として処理
- ② 既存の契約の解約と新規契約の締結として処理
- ③ 既存の契約の一部として処理

当指針案における代替的な取扱いは、財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして「重要性に乏しい」場合には、上記のうちの②と③のいずれで会計処理してもよい、とするものであるが、重要性に乏しいものである場合には、これら 2 つに限ることなく、①の方法も含めた 3 つの処理方法のいずれで処理してもよいとする代替的な取扱いとした場合であっても、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、ご検討いただきたい。

【適用指針 (案) 第 94 項、148 項】

第 148 項では、「工期がごく短いものは、通常、金額的重要性が乏しい」との前提をおいているが、第 94 項には特に重要性が乏しい場合の取扱いとの記載はない。この点、仮に金額的に重要性が乏しいと言えない状況であってもこの代替的な取扱いが認められるのか、明確にする必要があると考えられる。

また、この適用指針は、工事契約と受注制作のソフトウェアについての定めであるが、他の取引について類推適用が禁止されるか否かについて記載する必要があると考えられる。

【適用指針 (案) 第 97 項、151 項】

出荷基準等の取扱いについて、出荷時点と支配の移転時点が通常の期間であれば、通常、金額的重要性に乏しいと想定される、とあるが、適用指針本文においては、特に重要性が乏しい場合の取扱いとの記載はない。この点、仮に金額的に重要性が乏しいとは言えない状況であっても、出荷時点と支配の移転時点の間が通常の期間である場合は、代替的な取扱いが認められるのかについて明確にしておく必要があると考えられる。

【適用指針 (案) 第 98 項】

代替的な取扱いの範囲が想定以上に広く捉えられ得る。

- この代替的な取扱いは、重要性に関係なく、初期段階であれば適用できるように読めるが、重要性を考慮すべきかどうかについて明確にしていきたい。

- 初期段階から合理的に見積もることができる時まで長時間経過し、重要性が高まってきたとしても、合理的に見積もることができなければ収益を認識しなくて良いように読めるが、そのような趣旨であるかどうかについて明確にしていきたい。

質問 5 (開示に関する質問)

(質問 5) 開示 (表示及び注記事項) に関する質問

本公開草案では、開示 (表示及び注記事項) に関して、早期適用時においては、必要最低限の定め (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についての注記) を置くことを提案し、会計基準の適用時 (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の期首) における定めについては、当該適用時まで検討することとしています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

提案内容に同意する。ただし、開示について子会社等も含めた情報収集の必要性を考えると、「会計基準の適用時」が近くなってからではなく、可能な範囲で早期に注記事項について決定する必要があると考えられる。

質問 6 (適用時期等に関する質問)

(質問 6-1) 適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

(質問 6-2) 経過措置に関する質問

本公開草案において、適用初年度における実務上の負担を考慮し、経過措置を提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【会計基準 (案) 第 85 項】

暫定的な取決めであるならば、その旨がわかる表現を本文に追加すべきである。

質問 7 (設例に関する質問)

(質問 7-1) IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

以下を除き同意する。

【設例 1】

2. ステップ 4 において、商品 X の取引価格を 10,000 円、保守サービスの取引価格を 2,000 円と配分した根拠 (独立販売価格の比率で配分する旨) も記載してはどうか。

【設例 11】

2. (2) 返金資産の貸借対照表における勘定科目について、棚卸資産と区別すべきかどうかについて言及する必要があると考えられる。

【設例 27 - 1】

- ① 2. 会計処理について、当該取引を金融取引にするのは会計基準のとおりであるが、勘定科目を「借入金」とする場合、金銭消費貸借契約から発生する「借入金」と合算されることが考えられるがそのような意図と考えて良いか。
- ② この設例では、「借入金」となっている部分について、設例 32 の「有償支給取引に係る負債」との整合性について検討または説明する必要があると考えられる（この設例においても、「買戻契約に係る負債」とはならないのか）。

（質問 7-2）我が国に特有な取引等についての設例に関する質問

本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。また、その他に我が国に特有な取引等について、設例として追加することが、より整合性のある適用につながると考えられるものがありましたら、ご記載ください。

以下を除き同意する。

【設例 32】

2. (1) では、貸方の「有償支給取引に係る負債」の説明として、加工後の製品に対する支払義務である、としている。本設例は、適用指針（案）第 69 項の設例として提示されているが、当該第 69 項、第 70 項の定めと本設例で使用されている説明との関係が理解しづらいため、明確にする必要があると考えられる（設例 27-1 に対するコメントについても参照）。

- ① この仕訳は、金融取引として扱った結果としての仕訳であるという理解で良いか、または別の考え方によるものであるか。
- ② 第 69 項に従ったもの（金融取引）との整理の場合、この勘定科目は第 70 項における「金融負債」に含まれるのか、について明確にする必要があると考えられる。

質問 8（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

以下を除き同意する。

【会計基準案第 121 項に関する誤字の修正依頼】

履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合（第 41 項参照）は、第 41 項ではなく、**第 42 項**と考えられる。

【設例 30 に関する誤字の修正依頼】

(5) の 2 つ目のパラグラフの「半導体**設時**の据付工事に関する履行義務」は「半導体**設備**の据付工事に関する履行義務」であると考えられる。

以上