

日建連発第130号
平成29年10月20日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本建設業連合会
会計・税制委員会 会計部会

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）」等についてのコメント

拝啓

ますますご清栄のこととお喜び申し上げます。

貴委員会におかれましては、収益認識に関する会計基準の国際的な動向等を踏まえて、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発を進められ、この度公開草案を公表されましたことに対して敬意を表します。

さて、平成29年7月20日に公表された「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」についてのコメントの募集につきましては、まず、意見提出の機会をいただいたことに感謝いたします。

現在、建設業においては、「工事契約に関する会計基準」（企業会計基準第15号）に基づき工事進行基準及び工事完成基準を用いて収益を認識しており、今後、収益認識に関する包括的な会計基準が導入される影響が大きいことを予想しております。

つきましては、この度のコメント募集に対して下記のとおり回答いたします。本意見が貴委員会の収益認識に関する会計基準等の開発にとって参考となれば幸甚に存じます。

敬具

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。

質問 2（適用範囲に関する質問）

本公開草案を適用する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。

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。

【回答】 【質問 1】 【質問 2】 【質問 3-1】

公開草案における「基本的な方針」「連結財務諸表に関する方針」「個別財務諸表に関する方針」「適用範囲」に同意する。

建設業においては、既に現行の「工事契約に関する会計基準」による実務が広く定着しており、必ずしも新たに包括的な収益認識に関する会計基準を必要とする状況ではないとも考えられる。しかしながら、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、IFRS第15号の原則を取り入れることを出発点として我が国における「収益認識に関する会計基準」を開発するとの意義に照らして考えた場合、加えて、会計基準案第131項にあるとおり、IFRS第15号の開発の過程において、IASBが「支配の移転の概念を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理してきた」との背景も踏まえると、「工事契約」を「収益認識に関する会計基準」の適用範囲に含めて基準化を行うことについて、同意できる。

（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。

【回答】 【質問 3-3】

公開草案における「特定の状況又は取引における取扱い」の提案について基本的に同意するが、適用指針案の「3. 特定の状況又は取引における取扱い」「(2) 本人と代理人の区分」のうち第43項から第47項について、次のとおりコメントする。

適用指針案第43項において、「顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合、財またはサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当（第47項参照）」し、「当該財又はサービスを支配していないときには、企業は代理人に該当する」と定義されている。

これについて、第43項の文中に、参照先として第47項のみが指定されているため、第46項における「(1)～(3)のいずれかを支配しているときに本人に該当するとの定義」と、第47項における「支配しているかどうかを判定する際に考慮する指標の例示」との関連性（優先・劣後の対応関係）が不明瞭となっていると思われる。

ついては、第43項から第47項の文面上の構成等について、例えば第43項と第47項の統合や、または、第47項(1)～(3)が限定列举でなく例示項目である事の強調などの対応策を検討いただきたい。

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。

【回答】 【質問4】

公開草案における「重要性等に関する代替的な取扱い」の提案のうち、特に

- (3) 一定の期間にわたり充足される履行義務（期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア）
- (5) 履行義務の充足に係る進捗度（契約の初期段階における原価回収基準の取扱い）
- (7) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分（工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位）

については、わが国建設業における実務を考慮いただいた内容であると考えられ、本提案を評価し、これに同意する。

なお、以下「原価回収基準」「割賦基準」についてコメントを付記する。

<原価回収基準について>

適用指針案の文面の記載に関して、次のとおり提案する。

適用指針案第98項と第152項の各タイトルに「原価回収基準」という用語が出てくるが、会計基準案の本文に「原価回収基準」の定義に関する記載がなく、会計基準案の結論の背景第132項で、同用語を間接的に説明しているだけであるので、例えば、会計基準案第42項の末尾に「（原価回収基準）」を付記するなどの対応を行ってはいかがかと考える。

<割賦基準について>

適用指針案「(8) 代替的な取扱いを設けなかった項目」として第157項に記載されている「割賦基準」について、以下のとおり懸念の指摘と共に、要望をコメントする。

BTO（建設－譲渡－運営）案件のPFI事業を営むSPCにおいて、多くの場合、「割賦基準」により収益認識している。「割賦基準」を採用している理由としては、売上販売消費税の納付を長期分割で行うことができることにある。（売上高を一括計上すれば、売上販売消費税も一括で納付しなければならない。）

「割賦基準」については、税法の定めによって運用されているのが実態であるが、税法上の「割賦基準」を採用するためには、「割賦基準」で会計処理を行うことが要件となっている。

今回の会計基準案が適用され、「割賦基準」が認められなくなった場合、既に「割賦基準」を採用しているPFI事業を営むSPCにおいては、まだ収益を認識していない部分を一括して売上高に計上し、これに伴って、当該売上高に係る売上販売消費税や当該利益に基づく法人税等を一括して納付しなければならないことが考えられる。しかしながら、PFI事業を営むSPCのキャッシュ・フローは長期にわたって計画的に決められており、予定外に多額の資金を支払うことは困難であると考えられるため、当該PFI事業にとって深刻な事態を招く可能性がある。したがって、既に「割賦基準」を採用している場合における経過措置や、税務との調整など、何らかの措置を検討いただきたい。

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、本会計基準の適用時（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、当該適用時までには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。

【回答】 【質問5】

本提案に同意する。

但し、開示・注記事項に関しては、早期適用時には最小限のものにとどめ、本適用までの間に、IFRS第15号に基づく開示の実例等を踏まえて内容を検討することとされているが、国際的な比較可能性の確保は重要であると考えられるものの、我が国企業にとって過度な実務負担が生じることのないよう、財務諸表作成者サイドにおけるコストと便益の比較衡量を含めた開示についての検討をお願いしたい。

なお、貸借対照表に表示する科目のうち「契約資産」「債権」について、会計基準案第9項及び第11項にて定義され、その背景が同第129項に示されているが、建設業においては、工事進行基準により収益を認識する上で、会計基準案第131項に従い「契約資産」「債権」を区分して計上することの判断が必要になると考えられる。

これについて、会計基準案第11項の「債権」の定義における「対価に対する企業の権利のうち無条件のもの」と、同第35項(3)②における、「対価を収受する強制力のある権

利」との関連について、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する場合、結果的に履行を完了した部分に対する対価を收受する権利は全て「債権」として取り扱うことになるのかといった区分表示に対する判断について、ガイダンスや説明を記載するなどの検討をお願いしたい。

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。

（質問6-2）適用初年度の経過的な取扱いに関する質問

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、経過的な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。

【回答】 〔質問6〕

本提案に同意する。

なお、〔質問5〕と関連して、早期適用以降、本適用時期までの間に開示・注記事項が定められることになるが、特に注記事項が多岐にわたる場合、企業における数値把握の方法の検討や準備に相当の時間を要することが考えられるので、本適用までの期間において、適宜、注記事項に対する検討状況の開示や情報公開について対応をお願いしたい。

質問7（設例に関する質問）

（質問7-1）国際財務報告基準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国際財務報告基準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。

【回答】 〔質問7-1〕

<7. 契約における重要な金融要素 〔設例14〕長期建設契約における支払の留保>

適用指針案第159項に記載のとおり、我が国の工事契約は個別性が高く、出来高払いも一般的ではないため、重要な金融要素の有無の判断に資する要件を一意的に定めるのは困難であることから、「契約金額からの金利相当分の区分処理」については、代替的な取扱いが定められていない。

本適用指針案のIFRS第15号の設例を基礎とした設例のうち、〔設例14〕については、適用指針案第28項の、契約に「重要な金融要素」を含まない例として、顧客による保全のための支払留保が挙げられている。設例については、<設例全般の留意点について>において「理解を深めるための参考として示されたもの」と記載されており、設例そのものが会計

処理を規定するものではないとの趣旨を理解しているが、本設例によると、建設会社の予想される履行と顧客のマイルストーンによる支払が一致していることが、契約に重要な金融要素が含まれないこと的前提条件（必要条件）であるように読めるため、会計処理をミスリードする懸念があると考えられる。また本設例の内容（契約上の義務の完了に対する保全を提供する場合）は、適用指針案第28項(3)において例示されている事項であることから、本設例は削除を検討していただきたい。

質問7（設例に関する質問）

（質問7-2）国際財務報告基準の設例を基礎としたもの以外の設例に関する質問

本公開草案における国際財務報告基準の設例を基礎としたもの以外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。

【回答】 【質問7-2】

＜〔設例30〕設備工事のコストオン取引（本人又は代理人）＞

本設例は、我が国に特有な取引等に対する設例として、建設業における会計処理を考慮して本公開草案にて新設いただいたものであるが、下記（1）（2）の理由により、現状の取引の実情に照らして、前提条件が相応しく無いものと考えられる。

- （1）タイトルの「設備工事のコストオン取引」として、我が国における建設業界においては、一般的に、電気設備・空調設備・衛生設備又はエレベーター設置工事等を指すことが多いこと
- （2）設例にて採り上げている「半導体設備等の特殊機械装置の据付」については、通常は「別途工事」と呼ばれ、元請企業と顧客との契約に含まれることが無いが、または含まれるとしても極めて稀なケースであること

従って、本件〔設例30〕については、次のいずれかの対応について検討いただきたい。

- ・ 我が国建設業界で一般的な、電気設備工事などに例示の対象を変更した上、元請企業が本人となる設例を検討
- ・ 或いは、新たな設例の検討を行うことが難しい場合、誤解を招きかねない現行案の〔設例30〕を削除することを検討

なお、仮に〔設例30〕を現行案の形にて残すとした場合には、本設例が極めて特殊なケースであることを記載いただくようお願いしたい。

またこの場合、現在の設例案では、「1. 前提条件」（3）にて、半導体設備の据付工事に係る履行義務の進捗度の見積り方法について定額法とすることが適切であるとの前提としているが、現状の取引実務に照らして考えると、必ずしも定額法が合理的とは言えず、むしろ原価比例法の方が実情に適合するケースが多いと考えられるため、当該部分に係る管理料（90百万円）を「原価比例法」にて処理する方法に変更いただくか、または「定額法」とする場合には、そう判断した理由の補足、または定額法が適切とすることが一例である

ことの追記をいただくよう検討をお願いしたい。

加えて「2. 会計処理」「(2) X2年度」「① B社による半導体設備の検収時」の仕訳について、本設例どおり企業が代理人となる場合には、借方は「売掛金3,090」でなく、「売掛金90」と「未収入金3,000」とするのが適切と考えられるので、併せて検討いただきたい。（「②B社からの入金時」の貸方についても同様）

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。

【回答】 【質問8】

<中小規模建設業者への配慮について>

収益認識に関する会計基準等の公表に伴い、別記事業である建設業においては、建設業法等（財務諸表等に関する作成規則など）の見直しについて影響を受けることになると考えられるが、我が国の建設業における中小規模事業者の割合は非常に高く、各社に及ぼす影響は大きなものになると思われるため、幅広い企業における実務上の負荷を考慮した検討をお願いしたい。特に、開示について今後の検討を進められるに当たり、「注記事項」及び「表示」に関しても、利用者のニーズだけでなく、作成者のコストと有益性も考慮の上、慎重な議論をお願いしたい。

また、本件会計基準等の公表に関連して、「中小企業の会計に関する指針」についても見直しが見られるとすれば、重要性等に関する代替的な取扱いの弾力的な適用により、簡便な処理が認められるなどの対応について配慮をお願いしたい。

<参考>資本金別の建設業許可業者数

資本金別	1,000万円未満+個人	1,000万円～5,000万円	5,000万円～1億円	1億円～10億円	10億円以上	合計
業者数	282,172	166,253	11,605	4,133	1,291	465,454
構成比	60.6%	35.7%	2.5%	0.9%	0.3%	100%

平成29年3月末時点、出所：国交省「建設業許可業者数調査」

以上