

氏名：中田 清穂（公認会計士）

1. 【質問2】について（その1）

同意しない。

<理由>

本公開草案では、契約コストの定めが範囲に含まれていない。

その理由として、「棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めが IFRS の体系とは異なるため」という表現で説明されている。

一方、IFRS 基準第 15 号 92 項では、契約獲得のために支払った販売手数料などは、費用ではなく資産として認識することが明記されている。

日本の基準である企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」には、契約獲得のために支払った販売手数料などの取扱が明記されていない。

現在の日本の会計実務では、ほとんど費用として認識されているように思われる。

ここで、本公開草案の「結論の背景」102 項には、「なお書き」として以下の記載がある。

「なお、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業が当該企業の個別財務諸表に本会計基準を適用する場合には、契約コストの会計処理を連結財務諸表と個別財務諸表で異なるものとするのは実務上の負担を生じさせると考えられるため、個別財務諸表において IFRS 第 15 号又は Topic606 における契約コストの定めに従った処理をすることは妨げられないものとした。」

すなわち、連結財務諸表で IFRS 又は米国基準を適用している企業が、個別財務諸表で日本基準を適用して作成する場合には、（本公開草案には明示的な規定のない）契約コストを資産として認識することを認めている。

これはつまり、日本基準の欠陥を IFRS や米国基準の規定で補うことを意味している。日本の会計基準を世界的にみて高品質のものにするための活動として、極めて問題のある対応であると考ええる。

いずれにしても、明確な規定がどこにもない状態によって、実務上の会計処理が不明確になり、結果として会計処理にバラつきが生じるような基準の作成は避けていただきたい。

さらに、契約コストについて、IFRS 又は米国会計基準を適用している企業では、資産として認識されるが、このままでは、日本基準を適用している企業では、費用として認識されることとなり、「比較可能性」という今回の基準策定の目的も一部達成できなくなると考える。

2. 【質問2】について（その2）

同意しない。

<理由>

設例に『[設例 32] 有償支給取引』として、A 社が製造した部品 Y を B 社に有償支給

氏名：中田 清穂（公認会計士）

し、加工後の製品 X を B 社から購入する取引が例示されている。

しかし、この設例の仕訳で表現されているように、有償支給による部品の提供は、売上ではなく、収益認識として取り扱うべき取引ではない。

したがって、収益認識に関する会計基準（以下、本会計基準）第 3 項の適用範囲外の取引として、有償支給取引を明記すべきと考える。

ただ、収益認識を伴わない取引ではあることを明確に理解する上で、設例は必要と考える。

3. 【質問 3】

同意する。

<コメント>

提案自体には同意するが、従来の会計実務とは大きく取り扱いが異なる部分があるため、適用指針や設例などで具体的に示して、理解しやすくすべきである。

従来であれば、顧客との間で締結した「契約に沿った会計処理」をすることが実務上の慣行であったと思われる。

しかし、本公開草案では、顧客との契約が複数に分かれていても、「同一の商業的目的を有するものとして交渉された」場合などには、複数の契約を結合して、会計処理上「単一の契約」として取り扱うことが求められている。

顧客との契約が複数に分かれていても、会計処理上「単一の契約」として取り扱わなければならないケースとして、以下のようなケースが考えられる。

(1) ソフトウェアの販売と保守サービスを別々の契約としていて、顧客の予算の都合などの理由で、ソフトウェアの販売価格を抑えて、保守サービスの価格を引き上げるなどしているケース

(2) 同一の製品を複数年にわたって販売する場合に、納品する年度ごとに契約を分けていて、顧客の予算の都合などの理由で、初年度の販売単価を抑えて、2 年目以降の販売単価を引き上げるなどしているケース

このようなケースを適用指針や設例などで具体的に示さなければ、従来と大きく異なる会計処理が求められることを理解することは困難であると考ええる。

なお、表現としての「契約」であるが、「法律上の契約」と「会計処理上の契約」のどちらを意味しているのかが分かりにくく、会計基準の理解を妨げる恐れを感じる。

したがって、「会計処理上の契約」は、「契約実態」などという表現として、「法律上の契約」とは異なる表現ぶりにすることが良いと考える。

また、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」とは異なる部分についても、会計処理が大きく変わる可能性があることを、「結論の背景」や適用指針などで表現すべきである。

氏名：中田 清穂（公認会計士）

特に、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」で工事進行基準を適用する場合には、本公開草案 35 項(3)②で求められている「企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を受受する強制力のある権利を有していること」という項目が要件ではなかったため、従来工事進行基準を適用していた企業では、本基準適用後は、工事完成基準を適用せざるをえなくなることを強調するために、「結論の背景」や適用指針などで、その旨を明瞭に表現するべきであると考えている。

4. 【質問 4】

同意しない。

<理由（その 1）>

重要性等に関する代替的な取り扱いが個別項目ごとに規定されている。

財務報告において「重要性」を検討する場合、財務報告の利用者の意思決定に影響を及ぼすかどうか、という観点で検討するべきである。

「既存の契約内容に照らして重要性が乏しい（適用指針案 91 項）」や「顧客との契約の観点で重要性に乏しい（適用指針案 92 項）」などは、「財務報告の利用者の意思決定に影響を及ぼすかどうかという観点」とは次元が大きく異なっており、結果的に、当初の目的に反して、個別に重要性の判断を実施しなければならなくなる恐れ、つまり実務的に煩雑となる恐れのある規定となっている。

実務上の負担を減らすことを目的とするのであれば、もっと本質的かつ包括的な重要性の取り扱いを規定するべきである。

例えば、「個々の条文の要求に厳密に対応しなくても、収益（売上高）の金額に重要な影響がなく、財務報告の利用者の意思決定に影響を及ぼさない場合には、個々の条文の要求に従う必要はない」といった包括的な内容で、適用指針ではなく、基準の中で表現するべきであると考えている。

そうすれば、個別項目ごとに重要性等に関する代替的な取り扱いを規定する必要がなくなる。

<理由（その 2）>

本公開草案や適用指針案で表現されている「重要性に乏しい」、「著しく」あるいは「期間がごく短い」といった表現では、実務的な判断にバラつきが生じる恐れがある。

重要性の判断は、一義的には財務報告の作成者である企業が行う建付けになっているが、現在の日本の決算実務では、事実上会計監査人が決定することになる。

その会計監査人の判断にもバラつきがあり、せっかく会計基準で実務上の負担を軽減する目的で、「重要性等に関する代替的な取り扱い」を定めていても、結果的に、厳格な対応を迫られることとなる。

今回の会計基準は、損益計算書のトップラインである「売上高」を規定する基準であり、

氏名：中田 清穂（公認会計士）

様々な規模、様々な業種の企業に広く影響のある基準であるため、会計監査人の判断の大きなバラつきによって、実務上の負担に大きな相違が発生しないように、十分配慮すべきである。

したがって、「重要性に乏しい」、「著しく」あるいは「期間がごく短い」といった表現の具体的な（数値的な）意味をきちんと明示する必要がある。

「重要性に乏しい」とか「著しく」といった表現の具体的な（数値的な）意味を明示しなければ、会計監査人の判断のバラつきは避けられない。

バラつきを前提とする会計基準は、「基準」ではない。

説明を補足するが、数値基準といっても、300万円とか20万円といった絶対値ではない。

企業は様々な規模、様々な成長ステージで活動している。

したがって、「損益計算書の売上高の1%」などといった、相対値で表現すべきと考える。

<理由（その3）>

適用指針案97項の「出荷基準等の取扱い」は実務的に非常に対応が難しいと感じられる。

特に、出荷時点での収益認識が認められることとなる重要なポイントである、「当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数」という部分が、具体的な日数が表現されていないので、実務的に非常に困惑と混乱を招く恐れがある。「結論の背景」151項には「数日間程度」とあるが、2～3日なのか、7日から9日なのか、場合によっては、一週間程度のバラつきが生じる。目的は、従来のお荷基準での売上計上を認めることによって、実務上の負担を軽減することにあるはずであるから、あまり「日数」にこだわらず、従来のお荷基準での売上計上処理と、「履行義務の充足時点」での原則的な取り扱いによる収益認識処理とで、同一期間での損益計算書の売上高の計上額が著しくかい離しない場合には、従来のお荷基準での収益認識を認める内容に変えた方が良いと考える。

大切なことは、できるだけ「基準」の原則に準拠することと、原則に準拠しない場合には財務報告の利用者の意思決定に影響を及ぼさないことである。

ちなみに、この場合の「著しく」についても、前述の相対値で表現すべきである。

<理由（その4）>

適用指針案100項「契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分」の表現ぶりでは、金額的に重要性のない契約を結合しなければならなくなる恐れがある。例えば、以下のようなケースである。

(1) 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引

氏名：中田 清穂（公認会計士）

の単位ではないが、損益計算書の売上高に与える影響が大きいケース

- (2) 顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められておらず、当該金額が独立販売価格と著しく異なっているが、損益計算書の売上高に与える影響が大きいケース

したがって、＜理由（その1）＞で示したように、全体的な重要性の考え方（損益計算書の売上高に及ぼす影響に対する重要性）を規定したうえで、適用指針 100 項では、損益計算書の売上高に重要な影響を及ぼす契約であっても、100 項の二つの(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、複数の契約を結合しなくても良いという構成にするべきである。

5. 【質問5】

同意しない。

＜理由（その1）＞

早期適用の際に必要な注記情報が、強制適用時には必要であるというのは論理的でない。

そもそも注記は、財務諸表本表には十分表現されていない情報を注記として開示することで、財務報告の利用者の意思決定に役立てることにある。

強制適用時に必要とされている注記項目は、財務報告の利用者の意思決定に役立つからであり、早期適用の際に一部の注記項目が欠落していると、財務報告の利用者の意思決定が適切に行えなくなる恐れがある。

つまり、本公開草案の提案は、目的適合性の観点から、重大な問題があると考える。

なお、IASB 概念フレームワークの 4.43 項の以下の記載を参照されたい。

「ある構成要素としての基本的な特徴を有するが認識規準を満たさない項目であっても、注記、説明資料又は補足的な明細表に開示することが必要となる場合がある。当該項目に関する知識が、財務諸表の利用者による企業の財政状態、業績及び財政状態の変動の評価に目的適合性を有すると考えられる場合には、この取扱いは適切である。」

「財務報告」とは、「財務諸表」だけではなく、「注記」などを含めて意味を成すことを、あえて申し添えたい。

＜理由（その2）＞

また、質問5に記載されている以下の表現についても同意しがたい。

「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、当該適用時までに検討する」

この表現では、「とりあえず、基準公表時には注記事項が必要であることとしたが、適用時には不要とすることもありうる」という意味に解釈できる。

これでは、最終的に注記が必要となる項目が、事実上確定しないこととなり、無駄な対

氏名：中田 清穂（公認会計士）

応を避けたい作成者サイドにおいては、注記事項の対応をぎりぎりまで行わないことになり、結果的に強制適用のタイミングに十分なゆとりをもって新基準への対応ができなくなる企業が続出することが懸念される。

注記事項への対応は、関連システムや子会社等にも広く影響を及ぼすことが非常に多いので、必要になるかどうか不明確な基準の作成は避けていただきたい。

<理由（その3）>

さらに、本公開草案の「経過措置」85項の内容についても同意しない。

本公開草案の85項には以下の記載がある。

「第76項にかかわらず、契約資産と債権については、貸借対照表に区分して表示しないことができる。その場合、それぞれの残高を注記する必要はない。」

「債権」は、「無条件」の請求権であり、「契約資産」は、財又サービスの提供を「条件として」得られる請求権である。

この違いは、将来のキャッシュインフローの確実性（蓋然性）の違いである。

将来のキャッシュ・フローに関する情報は、財務報告の利用者にとって、最大の関心事である。

これは、本公開草案の106項にある「キャッシュ・フローの性質、金額、時期及び『不確実性』に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告する」（『』は中田が付した）という基本原則に抵触する問題である。

6. 【質問6】

同意しない。

<理由>

早期適用と強制適用の期間が開きすぎている。

強制適用は、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の期首から適用とされている。事実上、平成33年6月30日に終了する四半期から適用となる。

これに対して、早期適用は、最も早ければ、平成30年12月31日に終了する年度末決算から適用できる。

つまり、2年半の間に、日本基準で作成された財務報告において、従来とは大きく異なる売上高で計上された財務報告が作成されることとなる。

現在、日本の資本市場では、4つの会計基準が存在し、すでに比較可能性が損なわれている恐れがある状態であるが、同じ「日本基準」でありながら、損益計算書のトプラインの認識基準が異なる事態が、2年半の間継続することは、さらなる混乱を招きかねない。

新しい収益の認識基準への対応を考えると、強制適用の時期を「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から」とすることに異論はない。

氏名：中田 清穂（公認会計士）

しかし、早期適用は、135 項の結論の背景にもあるように、そもそも早期適用のニーズを主張している「IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業」またはその子会社や関連会社だけに限定してはどうか。この場合には、そもそも IFRS を任意適用している企業かその連結対象企業の対応になるので、市場の理解も比較的得られやすいように感じられる。

7. 【質問7】

同意しない。

<理由>

全く新しい概念で、損益計算書のトップラインである「売上高」を会計処理することとなるにもかかわらず、設例が少なすぎる。

もっといろいろな業種の取引を反映した設例を示すべきである。

そうしなければ、財務報告を作成する企業においては、会計基準、適用指針または設例を読んだだけでは理解できず、適切な会計処理ができなくなる恐れがある。

その結果、監査法人やコンサルティングファームなどのセミナーや講習会などで追加コストを負担せざるを得なくなる。

<追加すべき設例の例>

(1) 製品保証：

別個の商品となる製品保証を、他社からの買い替えキャンペーンなどで無償とするケース

(2) 割賦販売：

従来の日本の会計慣行で広く採用されてきた割賦基準による収益認識が認められなくなることから、新基準での会計処理を設例として示して、従来の割賦基準での会計処理と異なることを理解する設例が必要であると考えます。

<補足すべき設例の例>

(1) [設例 11] 返品権付きの販売：

従来の会計慣行では、「返品調整引当金」として引当計上しており、相手勘定科目は、「返品調整引当金繰入」として費用計上されてきた。

これが今般、本公開草案では、「返品調整引当金繰入」として費用計上するのではなく、「売上高」から直接控除することとなり、この内容で、[設例 11]は作成されている。

従来の日本の会計慣行と大きく異なる会計処理となるため、「『返品調整引当金繰入』として費用計上するのではなく、『売上高』から直接控除する」旨の補足的説

氏名：中田 清穂（公認会計士）

明を記載すべきである。

また、返品に限らず、従来の売上高の計上額が変わるような取引については、かならず消費税の取扱も、設例において表現しなければ、実務上の混乱を招く恐れがあると考える。設例 28 だけでは不十分である。

(2) [設例 14] 長期建設契約における支払の留保

重要な金融要素を含んでいない契約の設例しかない。

重要な金融要素を含んでいる契約の設例が、ぜひとも必要と考える。

8. 質問項目以外について

(1) 収益を、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて認識することとした背景の説明：

本公開草案の「結論の背景」87 項に記載されているとおり、我が国においては、企業会計原則で「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）とされていた。

つまり、履行義務の充足とは関係がなく、「商品等の販売又は役務の給付によって実現した」時に売上高を計上してきた。

それが、今般、履行義務の充足に関連付けられることとなり、従来の日本の会計慣行には全く存在しなかった処理となることについて、唐突感が否めない。

そもそも、IAS18 号「収益」が IFRS15 号「顧客との契約から生じる収益」として改訂された背景は、IAS18 号「収益」が履行義務の充足とは関係なく収益の認識基準を定めていたことが、IASB が公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、概念フレームワーク）の「収益」の定義と整合的でないことから、概念フレームワークと整合的な会計基準に改訂することが目的であったと理解している。概念フレームワークの「収益」の定義は、以下である。

「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。」

すなわち、「収益」の定義は、「資産」及び「負債」という用語をもって定義されているのであり、逆に言えば、「資産」または「負債」に依存した概念として扱われている（いわゆる資産負債アプローチ）。

つまり、「収益」は、「資産の増加」または「負債の減少」をもって発生するという考え方である。

しかし、IAS18 号「収益」が履行義務の充足とは関係なく、収益の認識基準を定めていたので、この概念フレームワークの「収益」の考え方と整合的でなかった。

氏名：中田 清穂（公認会計士）

したがって、IFRS15号「顧客との契約から生じる収益」では、「履行義務の充足」、すなわち「負債の減少」をもって「収益の発生」としたのである。

翻って、日本の会計制度には、IASBの概念フレームワークに該当するような、財務報告に関する基本的な考え方を取りまとめたものがない。

平成16年6月22日にASBJが公表した「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」があるが、公開草案にもならず、現在まで放置されている状況である。

したがって、日本の会計基準で、「負債の減少」すなわち「履行義務の充足」をもって「収益の発生」とする体系的な根拠はない。

さらに、日本の会計制度は「資産負債アプローチ」ではなく、「損益アプローチ」をもって構成されている。

したがって、収益は、負債が減少したときに認識するのではなく、あくまでも収益が実現した時に認識する会計基準とすることが、「損益アプローチ」を基本とする日本の会計制度と整合的である。

本公開草案では、日本の会計制度において、損益計算書のトップラインである「売上高」を規定する非常に重要な、あえて言えば、最も重要な会計基準であるにもかかわらず、「損益アプローチ」ではなく、「資産負債アプローチ」を採用することとなると言える。

最も重要な会計基準の策定において、従来の日本の基本的なアプローチを採用しないことについては、経緯や背景について、もっと丁寧な説明が必要であると考え

る。これは、会計基準を理解して財務報告を行う日本の企業のみならず、投資家や債権者も含めた利害関係者にとっても、損益計算書のトップラインである「売上高」の認識基準が根本的に変ってしまった理由を理解するうえで、非常に重要なことであると考え

- (2) 企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合の取扱：本公開草案の76項では、以下のように記載されている。

「企業が履行している場合又は企業が履行する前に顧客が対価を支払う場合には、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は債権を適切な科目をもって貸借対照表に表示する。

契約資産と債権を貸借対照表に区分して表示しない場合はそれぞれの残高を注記する。」

一方、IFRS15号106項では、以下のように記載されている。

「企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合には、

氏名：中田 清穂（公認会計士）

企業は当該契約を、支払が行われた時又は支払期限が到来した時（いずれか早い方）に、契約負債として表示しなければならない。契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている（又は対価の金額の期限が到来している）ものである。」

「企業が履行する前」の取り扱いについて、本公開草案と IFRS15 号に相違があると考ええる。

すなわち、本公開草案が「顧客が対価を支払う場合」のみを規定しているのに対して、IFRS15 号は「顧客が対価を支払う」場合だけでなく、「企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合」も規定している点にある。

例えば、ホテルの宿泊予約やレンタカーなどの予約をする場合、Web 決済などで顧客が代金を支払う場合もあれば、宿泊やレンタカーを実際に借りる時まで支払わない場合もある。

一般的に、ホテルの宿泊やレンタカーなどの予約をする場合、数週間前や数日前からキャンセル料が発生することが多い。

キャンセル料は、45 日前や 30 日前など、対価の期限が到来すると、企業に「権利」が発生するものである。

IFRS15 号では、厳密には、キャンセル料を請求する法的権利と「契約負債」を財政状態計算書上に表示することになるが、本公開草案では「企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合」の文章が削除されているので、それは不要であると考えられる。

もし、この点に相違が残るようであれば、適用指針案の 142 項以降に記載されている「(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)」として明記すべきである。

またその場合には、その根拠も明示すべきである。

(3) 企業会計原則と本公開草案の関係

本公開草案 1 項では、「本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。」という記載がある。

特に、企業会計原則注解にある「重要性の原則」の取り扱いは、実務上非常に重要なポイントである。

本公開草案 1 項の表現ぶりでは、「企業会計原則」の定めよりも「本会計基準」が優先されるということであるから、「重要性の原則」は適用されないかのように解釈できる。

もし、そうであるならば、【質問 4】の<理由（その 1）>に記載したように、本

氏名：中田 清穂（公認会計士）

会計基準の中で、「重要性の考え方」を明記すべきである。

そうしなければ、決算実務の現場では、「著しい」混乱とムダな時間とムダなコストが発生する恐れがある。

【最後に】

今回の新基準の策定にあたっては、多忙を極める ASBJ の委員や収益認識専門委員会の専門委員の方々が、たいへん献身的に情熱をもって対応されていることに、深く感謝します。

実際に収益認識専門委員会を傍聴し、委員の方々の真剣な議論に強い感動を覚えました。

ただ、その中で気を付けなければならないと感じたことは、国際的なスピードに合わせることも大変大切なことだと思いますが、「拙速」になることだけは避けていただきたいということです。

今回のコメントに何度か記載いたしましたが、今回の新基準は、損益計算書のトップラインである売上高を規定する基準です。

したがって、その影響はおそらく、すべての業種、すべての企業に広く及んでしまうであろうと考えられます。

特に作成者サイドの企業に、無用な混乱とムダなコストが発生しないような配慮を、一般的に施していただければと思います。