

2017年10月13日

企業会計基準委員会御中

今村猛（公認会計士）

公開草案「収益認識に関する会計基準（案）」へのコメント

質問1 開発にあたっての基本的な方針について

コメント

結論

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基本方針に反対です。

理由

1. 基本方針の背景について

「比較可能性」は基本方針の根拠にはなりません。海外の投資家と企業にとって、投資にさいしての唯一最大の判断基準は、日本のファンダメンタルズと対象企業の収益力等です。現在、海外からの投資に際しての障害は市場、会計監査、企業統治に対する不信感です。これらに比べたら、会計基準の相違など障害の数には入りません。

「IFRS と異なる会計基準だと企業の資金調達コストが割高になる」という見解があります。こんな理由のために、重大な欠陥がある基準を出発点とするべきではありません。

比較可能性とこの見解は日本独自の高品質で包括的な基準を開発しようとしなないことの言い訳に聞こえます。

それに、この見解は余計なお世話です。IFRS を採用する方が有利だと判断すれば IFRS を採用するのです。最近、株式の新規公開のさいに IFRS を採用する企業が増えているようです。IFRS を採用するからには、それなりの事務コストがかかることは承知の上のはずです。IFRS 採用企業の便宜一連単の基準が異なることによる両者の調整の事務コストの増加を避ける一のために、重大な欠陥がある基準を設定するべきではありません。

三井物産の安藤鋭也氏は、日本会計研究学会第76回大会における自由論題報告「日本基準のあり方—英国による EU 離脱後の IFRS の行く末を見据えて—」で、次のように述べています。「会計基準には、おそらく画一的な理想型・完成型はない。・・・従ってある会計基準を絶対視して、世界中全ての上場企業に一律適用することは合理的とは言えない。一層高品質化された日本基準が必要な所以であり、日本基準のあり方である。」安藤氏は「本報告の意見は個人に属するものです」と断っていますが、これは一般的にも正論だと思います。

IFRS を絶対視する風潮を一掃して、日本の法律と実務に適した高品質の基準の開発を目指すべきです。

2. 第15号と草案には重大な欠陥がある

(1) 第15号と草案は日本の契約に関する法律にそぐわない（後述）。

契約から生じる収益の認識は契約に関する法律に直接関係します。本基準は、「日本」において適用される基準です。日本の契約に関する規定にそぐわないことは、草案の致命的な欠陥です。

(2) 第 32 項の認識基準は、賃貸借、消費貸借、寄託、運送には適用できません。

(3) 履行義務の定義から「権利（たとえば使用する権利—賃貸借）の提供」が漏れています。

FASB Discussion Memorandum 1976 年では「収益費用観では、収益は、物の生産もしくは delivery 又はサービスの rendering によって生じる (p.99)」としています。この時から「権利の提供」が漏れているのです。

かつて、IASB と FASB は、「履行義務の定義には財とサービスの提供だけではなく、他の権利—使用する権利のような—も含めるべきである」と決定したことがあります(2005 年 11 月 1 日付の IASB と FASB の合同会議の議事録)。ディスカッション・ペーパーの段階では、なぜかそれが無視されています。その決定を踏襲するべきだったのです。

代替案—解決策

1. 第 15 号を白紙に戻して、文字通り「包括的な」基準を開発する

税法学者の次の見解があります。「会計上の実現主義について、筆者の知る限りでは、一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題になった事件では、見るべき会計慣行がなく、また会計学説もない場合が多かった。状況は今後も変わらないものと思われる（金子宏「所得概念の研究」297 頁、有斐閣、1995 年）。」

かつて、会計の側から税法について何回か意見を公表しています。法人税法に「一般に公正妥当と認められる会計基準に従って計算されるものとする（第 22 条第 4 項）」という規定がおかれています。それなのに、こういうことを書かれることは残念なことです。

幸いなことに、収益認識専門委員会には錚々たる会計学者が 3 人います。これを機会に日本の法律に即した、国際的に高品質な、包括的な収益認識基準を開発して下さい。

(1) 理想的な解決策（幻想）

その上で、IASB に、収益認識については日本基準を IFRS と同等のものと認めてもらう。収益認識は契約に関する法律に直接関係することなので、日本に限らず、各国が自国の法律にそのような基準を開発して、それを IFRS と同等と認めてもらうようにする。

しかし、これは現実には不可能でしょう。「理想」と言うより「幻想」のようです。

(2) 次善の解決策

前述の認識基準に「本基準に代えて IFRS 第 15 号によることもできる」旨を追加する。これで、IFRS 採用企業の事務負担の増加を避けることができ、万事、解決です。

2. もしかしたら最も現実的な解決策

万一、日本独自の基準を開発できないとしたら、第 15 号を出発点にせざるを得ません。その場合には、草案にあるように「重要性等に関する代替的な取り扱いの定めを置くこと等による」ことが必要です。以下、この観点からのコメントです。

(1) 総論

① 第 15 号に惑わされない

第 15 号が冒頭にステップ 1、2 をもってきたことから、IASB の土俵に引き出されて、以

後、その論理に振り回されているような印象を受けます。第 15 号が高品質であることを理解できないのは、理解できない方が悪いと錯覚するほど、巧妙な論理（その実、大半が無意味な机上の空論）を展開しています。第 15 号に捉われずに（惑わされずに）、白紙の立場で、同号の妥当性を検討すべきです。

②「重要性」よりも「本質」を考慮すべきである。

適用指針 2 第 145 号以下で「重要性が乏しい場合の取扱い」を定めていますが、ここで取上げられている項目のほとんどは、もともと欠陥項目で、重要性以前の問題として、削除すべき項目です（後述）。

(2) 第 32 項の認識基準を以下のように、全面的に改訂する。

顧客との契約から生じる収益には、財、サービス、権利の提供から生じる収益がある。

財、サービスの提供から生じる収益は、顧客にそれらを提供することにより履行義務を果たした時に、又は果たすにつれて認識する。

権利の提供から生じる収益は、契約により定められた対価の支払方法に従って認識する。具体的には、

① 時の経過にもとづいて支払うとされているもの（賃借料、受取利息）は、時の経過に伴って認識する。

② 顧客の権利の行使の度合（支配ではない）にもとづいて支払うこととされているもの（ロイヤリティ）はその度合いに応じて認識する。

[補足説明]

① 財とサービスの提供について、いつ何をもって履行義務を果たしたとするのかの基準は、従来の実現基準と同じです。しかし、現在まで実現の具体的な内容についての検討が不十分でした。この機会にそれについて検討すべきです。

② 1つの契約の中に権利の提供とサービスの提供の複数の履行義務が含まれている契約があります。たとえば特許権の通常実施権許諾契約には、一般的に、技術指導等が含まれていません。その場合には、それぞれの認識基準を適用することになります。

③ 権利の提供による収益の認識基準は不完全ですが、このような趣旨で検討すべきです。

(3) 改訂案の根拠

不動産の賃貸借、ライセンスの供与、金銭の貸付けによる義務は、「一定期間にわたり履行される履行義務」ではありません。

① 不動産の賃貸借契約において、契約締結後に借主が賃借物件に入居した時に、契約期間満了までの期間にわたって物件を支配する権利（占有権）が貸主から借主に移転します。それを、時の経過とともに支配権が借主に移転してゆく（明日以後は未だ現実に支配していない）などということはこじつけです。

② ライセンスの供与については、通常実施権許諾契約を締結した場合には、許諾を得た側は契約の締結によって特許権に対する支配を獲得したと考えるのが自然です。その特許を用いて製品を製造するに従って支配が移転する、などとするのはこじつけです。

③ 金銭の貸付けも同様です。

これらは、財、サービスの提供ではなく、「権利の提供」なのです。

ついでながら、同項の括弧書きの意味で「資産」という用語を使うべきではありません。

「資産」は「財、サービス及び権利」です。公的な会計基準になるべきものならば、専門用

語は正確に使うべきです。

(3) 契約の結合

第 24 項及び関連する適用指針を削除するか、全面改訂する。契約から生じる収益認識は法律の規定に直接関係しています。企業は法律にもとづいて契約を締結しています。その契約を無視して、見当討違いの観点から契約を識別することは不合理です。

(4) 契約の変更

第 25 項～28 項及び関連する適用指針を削除する。これらは、何ら理論的な根拠がない、机上の空論です。これは第 15 号に惑わされている典型的な例です。

(5) 履行義務の識別

第 29 項～第 31 項及び関連する適用指針を全面的に改訂する。履行義務は法律上の契約（民法第三編第二章契約及び関連する法律）の観点から識別するべきです。たとえば、ポイントの付与と財又はサービスに対する保証は販売契約等とは独立した定型約款にもとづくもので、商品引渡し義務等とはまったく別の義務です。この識別には、第 29 項～第 31 項及び関連する適用指針は不要です。

(7) ポイントの付与と財又はサービスに対する保証については「独立販売価格に基づく取引 価格の配分」を適用しない。企業はそれらのコストを販売価格に織り込んでいるでしょうが、これらについては、現行の基準通りに引当金処理によるべきです。

[理由] 取引価格の配分には企業の裁量が入る余地があります。もちろん、引当金処理にも裁量が入ります。しかし、引当金処理の場合には、過去の実績等の、独立販売価格の配分より相対的に客観的なデータがあります。企業の裁量の余地を可能なかぎり狭くすることを優先させるべきです。

(8) ライセンスの供与

適用指針第 61 項～第 68 項及び設例、25、26 を削除する。これらは机上の観念論です。これは、本来なら権利の提供（本質的には賃貸借）であるライセンスの供与を無理やりサービスの移転として扱うための理論展開です。契約に関する法律からかけ離れている理論展開はまったく無意味です。

特に、設例 26 の「フランチャイズ権」はまったく無意味な、理論のお遊びです。加盟店が本部に支払う対価は、加盟料とロイヤリティです。加盟料は「返金不要の顧客からの支払」です。ロイヤリティは本部が加盟店に提供する様々なサービスの対価です。契約によってロイヤリティの支払方法が定められています。それにそって収益を認識すればよいだけのこ とです。これも第 15 号に惑わされている一例です。

(9) 一定の期間にわたり履行される履行義務

進捗度による収益認識は認めるべきではありません。東芝の例に見られるように、「工事進捗率は簡便かつ最強の“粉飾ツール、なのである（『ZAITEN』2015 年 8 月号「東芝粉飾新日本監査法人の責任」）。」

このような義務は、進捗度ではなく、対価を受取る権利の確定時に合わせて収益を認識するべきです。

なお、第 35 項(1)(2)、適用指針 9～10 項は不合理なので、削除するべきです。

(10) 契約における重要な金融要素

第 53 項～55 項及び関連する適用指針を削除する。

「割引くべきか」「割引くべきでないのか」は IASB と FASB において十分に議論されておらず、未解決の問題です (FASB 1996 年 Special Report p.135)。対価の回収時には、割引による差額は解消します。割引くことはいたずらに収益の額を変動させるだけです。

(11) 契約資産、契約負債及び債権

第 74 項は不合理なので、削除するべきです。収益を認識する時の相手科目は債権 (売掛金又は未収入金) です。「契約資産」などという科目を造る必要はまったくありません。

第 75 項も不合理です。このような対価は「前受金」です。「契約負債」などという科目を造る必要はまったくありません。

第 15 号 par.105~109 を考慮したようです。「対価に対する権利は、当該債権の支払期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である (par.108)」としていますが、そんな無条件の権利の概念は日本の民法にはありません。法律にない概念にもとづいた、欠陥パラグラフは無視するべきです。これも第 15 号に惑わされている一例です。

「Ⅱ用語の定義」から契約資産と契約負債を削除するべきです。

(12) 注記

第 77 項の注記で十分です。「注記を簡素化すると何か隠しているのではないかという疑いを招く」という見解がありますが、余計なお世話です。

コストと効果を比較すると、コストのほうがはるかに高いと思われれます。ほとんど無意味な注記は不要です。「この注記読む投資家を見たい」(「ZEIKEN PLUS」2010 Winter)

仮に注記事項を追加するとしたら、任意適用にするべきです。

質問 8 (その他)

1. 本基準のタイトルについて

タイトルを「顧客との契約から生じる収益認識に関する会計基準」と改めるべきです。現行の日本の実現基準と草案は、顧客との契約の内の賃貸借、消費貸借、寄託、運送及び**契約以外から生じる収益 (利得)**には適用できません。現段階では「包括的な」会計基準を開発できていないのに、単に「収益認識に関する会計基準」では、いかにも包括的な基準のような誤解を招きます。包括的な基準を開発した暁に、草案のタイトルにして下さい。

2. 用語の翻訳が不適切である

細かいことのようにですが、本基準のキーワードなので、あえて一言。

義務は、「果たす、履行する、遂行する」ものであって、「充足」するものではありません。「充足する」は、条件などを満たす場合の言葉です。「履行義務」を「履行する」とすると「履行」が重なるので、あえて「充足する」にしたと推察します。しかし、公的な基準になるものなので、より適切な日本語を使うべきです。

言うまでもなく、satisfy には「(債務を) 果たす」という意味があります (研究社「新英和中辞典」)。Oxford 現代英英辞典によると、**“to make sb certain sth is true or has been done”** という意味もあります。