

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）」等に対するコメント

平成29年10月20日
公認会計士 花田重典

本年7月20日に公表され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）」等は、財務諸表間の比較可能性の観点から、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の基本的な原則を取り入れることを出発点として開発が行われたものとされています。その上で、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いが追加されています。

上記のような、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針を前提として、今後、実務へ適用していくに際していくつか懸念する事項がありますので、以下のとおりコメントを申し上げます。

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。

コメント

特に、コメントすべき事項はない。

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。

コメント

特に、コメントすべき事項はない。

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。

（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。

（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。

コメント

請求済未出荷契約

適用指針第 77 項では、請求済未出荷契約について、顧客が商品又は製品の支配を獲得する要件として、会計基準第 36 項及び第 37 項における一定時点で充足される履行義務に加えて、4つの要件をすべて満たすこととされているが、以下の表の左欄の要件は、右欄の要件に修正すべきと考える。

適用指針の要件	修正を提案する要件
(1) 請求済未出荷契約を締結した合理的な理由があること	(1) 顧客側の事情により、請求済未出荷契約を締結したこと
(2) 当該商品又は製品が、顧客に属するものとして区分して識別されていること	(2) 当該商品又は製品が、顧客に属するものとして区分して識別されていること
(3) 当該商品又は製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っていること	(3) 当該商品又は製品について、顧客が支配の移転があったと認識していること
(4) 当該商品又は製品について、使用する能力や他の顧客に振り向ける能力を有することができないこと	<削除>
<追加>	(4) 通常で支払われる契約であること
<追加>	(5) 当該商品又は製品が外部倉庫に保管されている場合、移転（名義変更）後の保管料を顧客が負担していること

上記の修正提案の理由は、以下のとおりである。

- (1)の修正の理由は、「合理的な理由がある」だけでは、顧客側だけでなく販売側から要請した場合も含まれると解釈できるため、これを顧客側の事情による場合だけに限定するためである。また、これには、顧客の倉庫担当者のように発注の権限のない者ではなく、顧客を代表して発注する権限を有する者（例えば、購買担当役員等）が発行した保管依頼書等の文書による正式な要請が必要であることの意味も含まれている。
- (3)の修正の理由は、「顧客に対して物理的に移転する準備が整っている」状況があれば、ここで要件としなくても、適用指針第 93 項で対応でき、当該状況を履行義務が遂行された状況と置き換えれば、そのためには、顧客が支配の移転があったと認識していることが必要と考えられるからである。具体的には、当該商品又は製品の受領（引渡基準の場合）又は検収（検収基準の場合）を証する文書が販売側に発行されることが必要と考える。通常、顧客側の社内手続として、請求書を受領し、支払いを行うためには、当該手続が必ず実施されるものだからである。
- 修正前の(4)の削除の理由は、(2)の要件で充足できるものであり、重複することになるのではないかと考える。
- 修正後の(4)の追加の理由は、当該商品又は製品が出荷されて、受領（引渡基準の場合）又は検収（検収基準の場合）が行われた場合の支払条件と異なる（例えば、実際に顧客に出荷された時点を起点として支払が行われる）のでは、修正後の(3)の要件を満たしていることにはならないからである。
- 修正後の(5)の追加の理由は、当該商品又は製品が外部倉庫に保管されている場合、顧客への支配の移転が生じるためには、顧客から倉庫業者への名義変更の指示、及びその結果としての顧客による保管料の負担が必要だからである。

また、IFRS 第 15 号 B82 項（請求済未出荷契約）及び会計基準第 81 項に準じて、以下の規定を追加すべきと考える。

「商品又は製品の出荷前に収益が認識される場合、他の残存義務があるかどうかを判定する。」

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。

コメント

出荷基準等

出荷基準等の取扱いについて、一定時点で履行義務が充足されたものとして収益を認識するための原則的な基準である会計基準第36項及び第37項に反する場合でも、「代替的な取扱い」が認められている。

当該会計処理について、以下のような理由から反対する。

- ▶ 会計基準第36項では、資産に対する支配を顧客に移転することにより、履行義務が充足される時に収益を認識することとされている。『収益認識に関する論点整理』（平成21年9月8日）第177項では、財に対する支配の顧客への移転を収益認識時期の判断規準とする提案モデルにおいては、通常、顧客に向けて出荷を行っただけでは、顧客は実際に当該財を使用、収益できる状態にはなっていないと考えられたため、出荷時点で当該財に対する支配を顧客に移転する旨の特段の契約条件が定められているような場合を除き、出荷時点で収益認識を行うことは困難であるとされていた。当該規定に付随する設例においても、期末日現在で車上在庫となっており、顧客に納品されていない製品については、履行義務が充足しておらず、支配が顧客に移転していないため、当該期に収益を認識することはできないこととされている。本公開草案においては、どのような理由で、支配が顧客に移転しておらず、履行義務が充足していない時点においても、収益の認識を行うことができることとするように後退をしてしまったのか、合理的な説明が行われていない。IFRSを採用する会社においては、IFRS第15号を適用して収益認識を行わざるをえないのであるから、連結財務諸表においては修正処理を行わざるをえず、かえって実務上の手続は煩雑となり、また、個別財務諸表との首尾一貫性も欠けることとなる。我が国において収益認識基準が導入されるこの機会に、従来の出荷基準等による収益認識基準を見直すべきと考える。
- ▶ 適用指針第151項では、これまでの実務では、売上高を実現主義の原則に従って計上するにあたり、出荷基準が幅広く用いられていると説明されているが、この表現は実務の実態を表したもののなかの疑問がある。『収益認識に関する論点整理』（平成21年9月8日）第172項では、実際に顧客に引き渡した時点で収益を認識する引渡基準や、顧客の検収時点で収益を認識する検収基準と並んで出荷基準が採用されていると表現されており、あくまでも例外的な収益認識基準であるとの認識が示されている。適用指針においても「代替的な取扱い」として示されているため、例外的な収益認識基準であるとの位置付けは変わらないと思われるが、そうであればその旨を明確にすべきと考える。
- ▶ 「代替的な取扱い」である出荷基準の前提となる引渡基準と検収基準のうち、検収基準については適用指針第80項～第83項で取り扱われているが、引渡基準についてはまったく示されていない。従来の実務においては、それぞれ以下のような状況において、これらが原則的な収益認識基準として位置付けられてきており、適用指針において引渡基準についても明示し、これらの原則的な基準と例外的な基準である出荷基準との関係を明確にすべきと考える。
 - ✓ 検収基準：納入すべき製品が設置等を伴い、適用指針第80項～第83項に従って顧客の検収が完了するまでは、顧客に製品の支配は移転せず、履行義務は充足されたと認められない場合
 - ✓ 引渡基準：顧客による検収が形式的であるか、もしくは顧客への製品の納入をもって、製品の支配が移転し、履行義務が充足されたと認められる場合

- ▶ 適用指針第97項では、顧客が、検収が完了するまでは製品の支配は移転せず、履行義務は充足されたと認められないとしている場合であっても、出荷時は着荷時に収益を認識することができることとされている。これは、出荷時から製品の支配が顧客に移転される時までの期間が「通常の期間」であれば、たとえ設置等の重要な残存義務が存在し、製品の支配が顧客に移転される前であっても、収益の認識を認めるとするものである。しかしながら、これは、場合によっては、設置時に何らかのトラブルが発生し、再設置等により顧客への支配の移転が延期されるリスクがあっても、無条件にそれを無視するものである。顧客が製品の受入れに検収制度を採用しており、それが形式的ではない場合には、出荷基準の採用を認めるべきではないと考える。
- ▶ したがって、出荷基準は、原則的基準として引渡基準を採用することができる場合の「代替的な取扱い」としてのみ認めるべきであると考え。また、その場合に、支配の移転の有無は契約条件で判断されることになる（『収益認識に関する論点整理』（平成21年9月8日）第177項設例）のであるから、契約上の納品日に到着することが合理的に予測できる時点までに出荷された場合に、契約上の納品日に製品が引渡され、支配は移転したもとして収益の認識を行うことができるものとすべきである。出荷基準を採用する場合であっても、売上計上日は、原則として契約上の納品日であるが、簡便な取扱いとして出荷日に売上計上を行うことも認めてもよいと考える。ただし、その場合であっても、契約上の納品日が期末日後のものについて、たとえ期末日前に出荷したとしても、期末日までに顧客に製品の支配は移転しないため、当該決算期に売上計上を認めるべきではない。

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。

コメント

特に、コメントすべき事項はない。

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）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。

コメント

特に、コメントすべき事項はない。

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。

(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。

コメント**[設例32]有償支給取引**

支給元が棚卸資産（部品）を支給先へ支給した場合、支給時点で、（借）未収入金の対応勘定として、これまでと異なり、（貸）有償支給取引に係る負債を計上し、棚卸資産（部品）は支給元の帳簿から減少させないこととされている。

有償支給取引について、第69項の買戻契約の要件を形式的には満たしているが、多様な取引形態があり、以下のような理由から、例外的に、支給元の棚卸資産から除外する会計処理を認めてはどうか。

- ▶ 設例のような会計処理を行うと、個別財務諸表上は、棚卸資産が支給元と支給先とに二重に計上されることとなり、以下のような追加的な会計処理が必要となるため、棚卸資産（部品）の帳簿価額を帳簿から減少させるとともに、利益相当額を繰延処理の方が実態に合致する。
 - ✓ 原価計算上、有償支給取引は部品の製造工程（支給先）への投入であるから、部品勘定から仕掛品勘定に振り替える必要があるが、しかしながら、支給元における製造工程で部品が加工されているわけではないため、有償支給された部品については、原価差額の配布計算の対象から除外する必要がある。
 - ✓ 支給元が親会社で支給先が連結子会社である場合、連結財務諸表上、仕掛品の二重計上を避けるため、（借）有償支給取引に係る負債（親会社）/（貸）仕掛品（子会社）の仕訳を行い消去する必要がある。
- ▶ 設例では、支給部品はすべて、製品に組み込まれて支給元へ買い戻されることとされている。しかしながら、契約によっては、支給部品の一部が、第三者へ販売する製品へ組み込まれることが認められることもありうるが、その場合には、支給部品をすべて設例のように会計処理すると、実態に合わないだけでなく、第三者へ販売した製品の組み込まれた支給部品を、再度、棚卸資産の販売として会計処理する修正を行う必要が生じるなど、会計処理が煩雑となる。
- ▶ 棚卸資産は、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とすることとされている（企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第6-2項）が、実務上、付随費用は、重要性が小さいこともあり費用処理される場合が多い。支給元が付随費用を費用処理している場合に、支給先へ部品を有償支給する際に、購入代価又は製造原価に一定の方法で算定した付随費用相当額を加算して支給金額としたときは、形式的には、当該付随費用相当額は利益が発生したような概観を呈するが、実質的には、付随費用相当額を支給先が負担することにより計上される差額であるため、当該金額を繰延処理するのでは取引の実態を表さない。付随費用相当額が合理的に算定されているのであれば、有償支給した時点で、当該差額を支給元の製造費用から控除すれば、多少の期ずれが生じることはあるかもしれないが、当該差額を翌年度に繰り越すよりも実態を表す会計処理といえる。

設例の根拠規定

設例は、会計基準及び適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたもの（適用指針設例<設例全般の留意点について>）であるとされているが、以下のように、当該方針に反しており、その結果、会計基準及び適用指針で示された内容についての理解を深めることができないものが存在している。会計基準又は適用指針と設例との相互参照については、重要なものは必ず整合性をもたせるべきであると考えられる。

- ▶ 会計基準又は適用指針で設例が参照されているにもかかわらず、該当する設例で会計基準又は適

用指針の規定への参照がないものや、逆に、設例で会計基準又は適用指針が参照されているにもかかわらず、該当する会計基準又は適用指針で設例への参照がないものが散見される。

- 以下の設例は、会計基準及び適用指針の本文に記載がなく、設例の会計処理の説明においても、それらへの関連付けが行われていない。したがって、設例の会計処理の説明において、それらへの関連付けを行うべきであると考ええる。
 - ✓ [設例31]他社ポイントの付与
 - ✓ [設例33]工事損失引当金

設例の追加

IFRS 第15号と比較して、以下の項目については設例が不足しており、会計基準及び適用指針で示された内容について具体的に理解を行うことができない。

- 履行義務の識別：設例で履行義務の識別を取り扱っているのは[設例30]のみであり（ただし、会計基準第29項では、[設例30]の参照が行われていない。）、履行義務の識別の判断を正しく行うためには、IFRS 第15号のように、すべてのパターンが理解できるように、設例を追加すべきと考える。

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。

コメント

特に、コメントすべき事項はない。