

平成 29 年 10 月 18 日

企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識基準に関する会計基準（案）」に対するコメント

会計・監査研究会
幹事 黒田 克司

（質問 1）開発にあたっての基本的な方針に関する質問

収益認識基準が、個別財務諸表と連結財務諸表の両方に適用されることを強く支持する。

一方、独立した民間の基準設定主体という立場から、ASBJ の自主性を高めるという点では、「当面の方針（平成 25 年 6 月、企業会計審議会）」が掲げている方針に対して、企業会計審議会において ASBJ が次のような意見を発信していくことを望む。

- ① 連単分離の方針は、収益認識基準を契機として、全て連単一致に変えるべきである。同じ財務諸表の中で、会計処理によって連単一致と連単分離が混在することは理論的に整合性が取れない（例：配当可能額、連結納税、内部留保等に関する矛盾）。また、企業経営上の管理及び情報発信において混乱を招く。
- ② 4 基準並存状態を早期に解消すべきである。日本のように成熟した資本市場において、4 つも会計基準が認められていることは、国際的にも疑問が投げかけられており、会計後進国と見做されている。しかし、実際には米国基準を使う会社は年々減っており、修正国際基準（JMIS）を使う会社は 1 社もない。つまり、実質的には日本には 2 つの基準しか使われていないことになる。それにもかかわらず、4 つも基準があるという会計制度のフレームワークを維持するということは、国際的に誤った情報を発信していることになる。
- ③ 「当面の方針」に従い、ASBJ はコンバージェンスとエンドースメントを並行して進めているが、これには大きな問題がある。両方とも、成果物は異なるが行う作業はほとんど同じであり、莫大な時間、労力、資金を無駄に使っているとしか思えない。また、せっかく苦労して作った JMIS は誰も使わないばかりか、国内に 4 基準並存という誤った情報を、世界に対して発信しているだけである。
また、今回の収益認識に関しては、エンドースメント作業の結果、IFRS 第 15 号を削除又は修正することは何も無い、と結論付ける一方、コンバージェンス（今回の公開草案）の結果では、日本独自と思われるような解釈や代替的取扱いを適用指針という形で行っている。このような、二律背反的な方針は止めて、ある程度の経過期間を設けたとしても、コンバージェンスに一本化すべきである。

- ④ IFRS 任意適用会社の時価総額が、一部市場の時価総額全体の 30%を超えようとしている状況を踏まえ、企業会計審議会は、IFRS の強制適用の可否について議論を始めるべきである。このことは、結局 4 基準並存状態の将来的解消に向けての検討と結びつくことになる。

尚、他の会計基準に比較して、文章が非常に分かりにくい。会計基準となるべきものが抽象的な文章によって表現されていると、実務に相当の幅が出てくることが懸念される。基準の文言等について今後見直す必要があると考える。

(質問2) 適用範囲に関する質問

下記のコメントへの対応を条件として、同意する。

この適用指針(案)は、ピュア IFRS 第 15 号と JMIS にも適用されることを明確にするべきである。そうしなければ、IFRS 第 15 号と全く同じ内容になっている「収益認識に関する会計基準」を使う会社と、ピュア IFRS 第 15 号及び JMIS を使う会社との間で比較可能性が保たれないばかりか、ピュア IFRS 第 15 号及び JMIS を使う会社との均衡を失することとなる。

尚、本公開草案では、IFRS 第 15 号における契約コスト(契約獲得の増分コスト及び契約を履行するためのコスト)の定めを範囲に含めていないが、IFRS 任意適用会社においては重要性が高い項目と思われる。このため、連結財務諸表と個別財務諸表とで取扱いが分かれた場合、財務諸表利用者にとって非常に分かりづらいものになる懸念がある。従って、本公開草案において、契約コストの定めを範囲に含めることが適当と考える。

また、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産の譲渡については、本公開草案の適用範囲から除くこととされているが、従来どおりリスク・経済価値アプローチで判定するものであれば、その旨を明記しておくことが適当と考える。

質問3（会計処理に関する質問）

（質問3-1）

下記のコメントへの対応を条件として、同意する。

① 工事進行基準について

会計基準第35項における工事進行基準については、基本的に従来と変わらない様に感じられる。IFRS第15号と同じであるとするならば致し方ないところであるが、会計基準の背景となる社会慣行についての言及がないことに配慮不足である感を抱く。

具体的には、欧米では売上代金の月ごとの請求と回収が原則的であると聞いているが、我が国では顧客との契約工事が完了してから売上代金の全額を回収するという事実も発生しているやに聞いている。また、我が国においては、契約の見直しが終わらない中で追加工事等の原価が発生するケースも実務上存在する。

いずれも、取引の当事者がこうした状況の改善に努力すべき事項であるが、両者の力関係からままならないことも予想される。このため、会計基準の前提として、国際的な経済慣行等とも整合性の取れた商慣習へ、将来的に社会の改善を促す文言の追加記載を期待する。

② III. 会計処理における2. 収益の認識基準の（5）履行義務の充足による収益の認識における論理について

Paragraph 32. では、収益認識の原則として、「財またはサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した又は充足するにつれて、収益を認識する。」とし、また、財またはサービスである「資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、又は獲得するにつれてである。」として、「支配の獲得」が要件とされている。さらに、Paragraph 34. では、「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）である。」とされており、これら一連の規定は、工事進行基準を想定した基準であると伺っている。

しかし、工事期間中の現場における損害保険契約の主体者は建設工事請負人であり、上述の支配概念を形成するに足りる条件が整っているといえるか疑問が残る。それとも、コストの発生をもって履行義務の充足と単純に言い切れないため、補完条件として資産移転要件を加えることを考えたのであれば、これによって排除できる事態が存在する事例を掲げるべきである。

(質問 3-2) 収益の額の算定に関する質問

同意する。

(質問 3-3) 特定の状況又は取引における取扱いに関する質問

基本的に同意する。

但し、以下の点について、取扱いを明確化することが適当と考える。

① ライセンス契約について

ライセンス契約の実務は多様であり、本公開草案の内容が、経済実態を適切に表現しないケースが多々生じるおそれがあると考ええる。

具体的には、(1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利と(2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利のそれぞれが混在するライセンス契約において、ライセンスを供与される顧客の費用化の想定と大幅に乖離するケースが生ずる可能性が考えられる。

例えば、知的財産を使用した財又はサービスの生産・販売において、次のようなライセンス契約がされる場合がある。まず、ミニマム・ギャランティ等(以下、「MG」)の名称で、生産・販売の有無に関わらず契約時点又は契約時からそう遠くない時期において固定額の支払いが求められる。次に、ランニング・ロイヤリティ等(以下、「RR」)の名称で、生産や販売した金額・数量等の実績に応じて、事後的に従量課金される。このとき、一般的にはライセンスを供与される顧客の費用化はMGとRRトータルで考えられていることに対し、MGを上述(2)のライセンス契約と判定した場合、MGの部分については一時点で収益を認識することになる。これは、顧客の費用化の想定と大幅に乖離することになると考えられる。

実務上MGの有する意味は、ライセンシーの信用力を図る保証金、対象となるブランドに新規加入者がマイナスのイメージを加えるリスクに対する保証料、マーケットへ浸透させるためにライセンサーが予定している最低生産・販売数量、当該知的財産の競合他社の使用を排除する費用等、複雑多岐にわたるため、本公開草案において実質的な意味合いを考慮する内容を規定することが必要と考える。

② 構成について

特定の状況又は取引における取扱いは、実務上の判断指針として有益であるが、本公開草案へ具体例として選択記載されるに至った判断基準・考え方・背景や経緯を明記することが適当と考える。

③ 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与について

オプションの履行義務が生じる条件として、「そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するとき」としているが、「重要」なものに限定する理由を明記することが適当と考える。

(質問4) 重要性等に関する代替的な取扱いに関する質問

基本的に同意する。

但し、以下の点についてその取扱いを明確化することが適切と考える。

① 適用指針（案）における代替的な取扱いについて

代替的な取扱いを定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとなっている。また、日本独自の適用指針による会計処理の結果も、国際的な比較可能性を損なってはならない。従って、これらのことを実証するために、新基準適用後数年以内に「適用後レビュー（Post implementation review）」を実施するべきである。

また、提示されている代替的な取扱いについて、国際的な比較可能性を損なわせないものであることの信認等を国際的な機関等から得ていることを確認するべきである。

② 重要性の判断基準について

適用指針（案）には、重要性に関する代替的な取扱いが多く規定されているが、そこでは「重要性が乏しい場合」、「期間がごく短い場合」、「通常の期間である場合」等、漠然とした判断基準しか示されていない。これでは、会計処理の実務において恣意的に適用される可能性があるとともに、比較可能性が損なわれるおそれもある。また、会計監査の実務における判断においても様々な困難が生じることが考えられる。

当初から、数値基準等を示すのは難しいかも知れないので、将来的には、前述の適用後レビューの結果等も踏まえ、より具体的な判断基準を設定していくべきである。一方、日本では、正規の簿記の原則に対する例外として重要性が規定されているが、ASBJは、IAS第1号及び第8号のように現代の会計思考にマッチした包括的な重要性基準を開発することも検討すべきである。

(質問5) 開示(表示及び注記事項)に関する質問

下記のコメントへの対応を条件として、同意する。

- ① 契約資産及び契約負債を貸借対照表に表示することは、日本の今までの会計実務においてなかった。このような会計処理は、収益認識以外の会計処理にも普遍的に適用されるので、こうした新しい実務を導入するに際しては、本来はまず概念的な検討をするべきである。今後、IFRSの新しい概念フレームワークのコンバージェンスを行い、その際に契約資産及び契約負債の検討も行うべきである。
- ② 経過措置として、契約資産と債権を区分表示しないことができることを提案しているが、両者は明らかに別なものであり、本会計基準を適用すれば明確に分けて処理することになると思われる。このため、当初から区分表示した方が財務諸表利用者に誤解を与えないのではないかと考える。
- ③ 開示する注記の内容にもよるが、企業は、本格適用に向けて企業グループ全体の新たな会計システムを開発するケースが多いと考えられる。これらの実務上の参考とする意味からも、FASBや現行実務ベースの表示と注記事項の中から、最低限必要と考えられるものを開示案として本公開草案の中で提示することが、企業がシステム開発を円滑に進めるために有益と考える。

(質問 6-1) 適用時期等に関する質問

基本的に同意する。

但し、検討審議の過程において、次のような有力な意見が出された。

本公開草案は、2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとしているが、次の理由により、1 年間早めて 2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度とするべきである。

- ① 新しい収益認識基準を採用するための準備期間としては、2 年間あれば十分と思われる。
- ② 早期適用開始事業年度と強制適用開始事業年度との間に 3 年間もギャップがあり、比較可能性を損なう期間として余りにも長過ぎる。
- ③ 損益計算書のトップラインの数字は、国際的にも比較可能性を早急に高めるべきである。

(質問 6-2) 経過措置に関する質問

同意する。

(質問 7-1) 設例に関する質問

下記の点を除いて、同意する。

検討審議の過程において、日本の会計慣行を踏まえた、より分かりやすい設例とすべきとする以下の意見が出された。

- ① 設例 14 は、重要な金融要素を含んでいないケースを取り扱っている。従って、もし重要な金融要素を含んでいる場合どのように具体的に会計処理するのかが示されていない。設例においては、重要な金融要素が含まれているケースを取り上げ、どのように金利相当分の影響を調整するのか、仕訳や損益計算書における表示方法も含めて解説すべきである。
- ② 設例 7、8 は分かりにくい。まず前提条件がどのような業種で、どのような関係にあるかの推測と想像が難しく、結果として全体が分かりにくくなっている。また設例 8-2 については、よく分からない。さらに、適用指針の参照として適用指針を表記し、実質の説明として全体が構成されているかどうか分かりづらいものになっている。全体としてももう少し分かりやすい状況説明と表現にすべきである。
- ③ 契約資産、債権、契約負債も正しく理解できる設例とすべきである。どのような前提条件があるため仕訳例で契約資産を用いているのか、丁寧に説明すべきである。
- ④ 設例 17 について、前提条件が分かりにくい。追加的な支払いについて 20 時間以内の訓練サービスを受ける権利を顧客に提供するという前提は日本において一般的に付されているサービスではなく、追加的な保証サービスに相当するかどうかよく理解できない。日本の状況に鑑みてどのようなサービスが相当するのかより具体的な設例を示すべきである。

(質問 7-2) 我が国特有な取引等についての設例に関する質問

同意する。

(質問8) その他

(意見)

検討審議の過程において、以下の意見が出された。

① 本公開草案における使用文言について

本公開草案における以下の文言は、従来の会計用語、IFRSの翻訳及び日本語的にも、使用文言として違和感がある。本公開草案において、FASB等をすべて受け入れることの意義は認めるものの、英文で表示されたものではない。翻訳に際し、日本で慣行となっている会計用語として違和感のない文言を使用することが、本公開草案を日本に円滑に浸透させるために有効と考える。

本公開草案における文言		例えば、 <u>適当と考えられる文言</u>
5項	その他 財又はサービス	⇒財貨又は用役
6項	その他 約束	⇒合意、承認等
13項	その他 描写	⇒反映、表現
14項	(4) 直接観察	⇒直接把握、識別等

② 本公開草案における会計基準(案)7項について

会計基準(案)7項の「取引価格」は、従来からいわれている第三者間取引において成立した対価を意味するものと思われる。従来においては「取引価額」が使用されていることから、「取引価格」という文言に違和感を覚える。

IFRS第15号の原文を見ると「Price」となっており、一般的な直訳としては「価格」もやむを得ないと思われる。一方で「Price」は「代価」の意味も有しており、この意味で使う場合には「価額」が適当であると考ええる。

尚、一般的辞書において、日本語の「価格」には「単価」の意味だけを含むと明確に示されているわけではない。しかし、経済学等の教科書においては「価格」と「数量」の分析を通じて、その結果として算出される金額である「価額」を区別することが行われており、会計がこれを無視するのは適当ではないと考える。

③ 本公開草案における会計基準(案)12項について

会計基準(案)12項の「また書き」(受注作成のソフトウェア)は、新しく項建てして、13項とすべきである。

内容的には12項の範疇に含まれる部分はあるが、12項の内容とは異なる業務内容であり、新たな項目を建てるのが適当と考える。

④ 本公開草案における会計基準(案)32項について

会計基準(案)32項2行目の略称の「資産」は、「資産等」と略称を付すべきである。

「資産」では、略称であるとはいえあまりにも個別具体的な表現であり、その内容に資産以外のもの（サービス）が含まれていることを推測させることが困難であるとともに、素直な理解を阻害する可能性がある。

⑤ 本公開草案における会計基準（案）94 項について

「上記の・・・」は、「上述の・・・」又は「以上の・・・」とすべきである。

正しい日本語としては、このような場所で、「上記」という文言は使用しない。

⑥ 適用後レビューについて

上述の（質問4）にも記載しているが、新基準全般を対象に、適用状況や会計基準の目的適合性等を確認するため、新基準適用後数年以内に「適用後レビュー（Post implementation review）」を実施するべきである。

以上