

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会御中

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）」等に関するコメント

金岡圭子

平成 29 年 7 月 20 日付で公表されまし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）」等に関するコメントを提出いたします。

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。

同意いたします。

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。

公開草案に示された(1)から(6)について、その適用範囲から除外することについては同意いたします。

一方、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点については同意しない部分があります。

コストの資産化等の定めが IFRS の体系とは異なるという点から、公開草案に入れることが難しいという点はよく理解できますが、日本において適用される会計基準として、契約コストに相当するようなコストの会計処理が不明瞭のまま放置されてしまうという点、さらに IFRS または米国基準を連結財務諸表に適用している企業の個別財務諸表、そのような企業の連結子会社の連結財務諸表、個別財務諸表では 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認めるという点で、財務諸表の企業間の比較可能性を損なうのではないかという懸念があります。

仮に公開草案の通りに契約コストの定めを置くことになった場合には、採用した会計処理が財務諸表利用者に十分に理解できるような開示をすることが必要と考えますので、ご検討ください。

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。

（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。

いずれも同意いたします。

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。

基本的には同意いたします。

ただし重要性等に関する代替的な取扱いについては、企業会計基準の重要性の原則の適用の範囲内で解決できるものであり、あえて個別の会計基準に代替的な取扱いを定めずとも、作成者及び監査人（もしれば）の協議・判断に委ねれば足りるのではないかと考えます。

なお、重要性等に関する代替的な取扱いを定める場合には、代替的な取扱いを行っていることを会計方針として開示することもご検討いただければと思います。

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。

早期適用時に必要最低限の定めを置くことには同意いたします。しかし、開示に関する定めを会計基準の適用時までには定めるという点については同意いたしません。

最も早い早期適用は平成30年4月1日以後開始する会計年度の期首からであり、平成30年から早期適用が可能な企業はIFRSあるいは米国基準で連結財務諸表を作成しており、IFRSあるいは米国基準の開示事項が連結財務諸表で開示されることが想定されるため、最低限の定めを置くことでも一応は足りると推測されます。

しかし、「会計基準を早期適用する段階では、各国の早期適用の事例及び我が国のIFRS第15号の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS第15号の注記事項の有用性とコストの評価を十分に行うことができないため」という理由づけは、理解はできるものの、有用性とコストの評価は時間を要し、結局は会計基準の適用に間に合うようなタイミングでは有用性とコストの評価は十分には行えない状況が継続すると推測されます。

また、開示も財務諸表の構成要素であり、日本において必要と考える開示要求についてはIFRS第15号の評価を待たずに定めるべきと考えます。

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。

同意いたします。

(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。

契約資産と負債の取り扱いについては同意いたしません。

契約資産と債権について、貸借対照表においても注記においても開示する必要がないとしています(収益認識会計基準案第85項)。契約資産と債権とを貸借対照表において区分表示することになる企業は契約資産と債権それぞれに相応の重要性があるものと推測されます。にもかかわらず比較となる比較情報で両者の区分表示がされないとすると、利用者にとっての利便性が損なわれるものと考えます。

また、契約資産と債権の区分は「必要最低限の定め」と考えている事項であるにもかかわらず、比較情報での開示が不要とする理由も不明瞭です。

なお、経過措置については定量的な面のみならず定性的な説明をすることが、財務諸表利用者にとって是有用ですが、経過措置に関する開示要求が明らかになっていない点については早急に対応いただきたいと考えます。

・ 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。

同意いたします。

（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。

設例 32 の有償支給取引について、同意しない部分があります。

有償支給取引について、従来慣行により複数の処理が実施されてきたことを考えると、会計基準でその取扱いが明示されることによって、統一的な会計処理が行われるようになるという点で効果的であると考えます。

ただし、設例になっている事例はすべての有償支給取引に当てはまる訳ではなく、有償支給取引に一律に当会計処理を適用することは、かえって取引実態を適切に財務諸表に反映しないことになるのではないかと考えます。

特に「支配が支給先に移転していない」と考える点については、懸念があります。

設例では部品の支配が移転していない、という前提をおいていますが、有償支給取引においては、支給先が在庫の管理責任を負っており、支給先で使われずに残った部品を支給元が買い戻す権利がなく、支給元も支給先にある部品の数量を把握する権利がない等、支給先に支配が移転していると思われる事例があります。

なお、このような事例で有償支給した部品を支給元の財務諸表に計上するとした場合には、資産の実在性を企業自身も監査人も確認することができない可能性がある点も懸念点として申し添えます。

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。

1. 有償支給を受けた支給先においても、本人になるか代理人になるかによって、部品の仕入れ代金を含めて収益を表示するか否かが変わるよう部品の支配を獲得できているかが変わり、収益の計上額が変わりうると想定されます。有償支給については支給先においても統一的な会計処理が実施されるような設例が設定されることを期待します。
2. 買戻契約に関して、金融取引として扱われることが明確になっています。顧客に販売した資産を担保として、資金の融通を受けた取引ということで、「担保に供している資産」としての注記に含められるものと想定されます。この点当公開草案の扱いの対象ではないことは理解していますが、統一的な扱いが実務で実施されるような手当がなされることを期待します。

以上