

2020年1月10日
有限責任 あずさ監査法人
会計プラクティス部

企業会計基準公開草案第66号（企業会計基準第29号の改正案）
「収益認識に関する会計基準（案）」等に対するコメント

当監査法人 会計プラクティス部は、2019年10月30日に公表された企業会計基準公開草案第66号（企業会計基準第29号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）に関するコメントを検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

質問1（回答者の属性）

お寄せ頂くご意見を今後の審議において適切に踏まえるために、本公開草案の質問にご回答頂くにあたって、いずれの立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づいてご回答いただいているかをご記載ください。

（コメント）

監査人

質問2（表示に関する質問）

（質問2-1）顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する質問

本公開草案の顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目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）

基本的に同意する。

ただし、売上割引は本公開草案第50項の変動対価の要件を満たすと考えられることから、本公開草案適用後は収益を認識するタイミングで割引金額を見積り、収益の金額からその見積り金額を控除するものと考えられる。一方、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の公表を受けて2018年6月8日に改正された財務諸表等規則ガイドライン93では、引き続き売上割引は営業外費用の例として示されている。財務諸表等規則ガイドラインにおける「売上割引」が本公開草案適用後も営業外費用として表示されるものであるのであれば、どのような場合に表示されるのか明確化していただきたい。

(質問2-2) 表示に関するその他の質問

(質問2-1) 以外の表示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)

基本的に同意する。

ただし、本公開草案第 79 項では、「契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示する」としており、企業会計基準適用指針公開草案第 66 号（企業会計基準適用指針第 30 号の改正案）「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」第 104-3 項では表示科目を例示し、契約負債については「契約負債」と「前受金」が挙げられて、「企業の実態に応じて」判断することとされているが、どのような場合に「前受金」とすべきであるかが不明瞭であり、「企業の実態に応じて」とすることに違和感がある。

また、「前受金」には顧客との契約から生じたもの以外のものが含まれていることが通例であり、企業が契約負債を「前受金」として表示する場合、顧客との契約から生じたものとそうでないものが混在することになると思われるため、その場合でも本公開草案第 79 項の別掲表示の要求を満たすことになるのか、明確化していただきたい。

質問3 (注記事項に関する質問)

(質問3-1) 原則としてIFRS第15号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めるという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、包括的な定めとして、IFRS第15号と同様の開示目的及び重要性の定めを含めたいうで、原則としてIFRS第15号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含め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。

(コメント)

同意する。

(質問3-2) 重要な会計方針の注記に関する質問

本公開草案における重要な会計方針の注記の定め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)

基本的に同意する。

ただし、本公開草案第 80-8 項及び第 80-9 項の記載については、読みづらい部分が

あるため、以下とすることを提案する（下線部が変更箇所）。

第 80-8 項

「第 80-3 項に従って重要な会計方針として注記した事項については、収益認識に関する注記として記載しないことができる。」

第 80-9 項

「前項に加えて、収益認識に関する注記事項を財務諸表上の他の注記事項として記載している場合には、収益認識に関する注記を記載するにあたり、・・・」

（質問3-3）開示目的に照らして注記事項を判断するという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、企業の実態に応じて、企業自身が開示目的に照らして個々の注記事項の内容を決定することを求め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。

（コメント）

同意する。

（質問3-4）収益認識に関する注記の定めに関する質問

本公開草案の収益認識に関する注記の定め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）

基本的に同意する。

ただし、下記の点についてご検討いただきたい。

1. 有償支給の会計処理など代替的な取扱いに関して、同取扱いを適用している旨や同取扱いについての会計方針の記載等を注記する要求事項が本公開草案には記載されていないが、開示の要否、また、必要な場合にはどのような場合にそれが求められるのか、明確にしていきたい。
2. 本公開草案第 80-20 項において「履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるよう、次の事項を注記する。(1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高(区分して表示又は注記していない場合)」とされているが、注記していない場合に注記するという表現は適切ではないため、「注記していない場合」は不要ではないか(同項(4)も同様)。

(質問3-5) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定め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)

同意する。

(質問3-6) 四半期財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の四半期財務諸表における注記の定め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)

同意する。

質問4 (契約資産の性質に関する質問)

本公開草案の契約資産の性質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)

同意する。

質問5 (適用時期及び経過措置に関する質問)

(質問5-1) 適用時期に関する質問

本公開草案では、比較年度の表示及び注記についての一定の経過措置を設けたうえで、2018年会計基準の適用日を踏襲し、20XX年改正会計基準等を2021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することを提案しています。

本公開草案の適用時期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（仮に、本公開草案で提案している表示又は注記事項の一部の項目について提案されている適用日までの対応について困難が想定される場合にはその内容、理由及び対応に要すると見込まれる期間）をご記載ください。

(コメント)

同意する。

(質問5-2) 早期適用に関する質問

本公開草案の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。

(コメント)

同意する。

(質問5-3) 経過措置に関する質問

本公開草案の経過措置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)

基本的に同意する。

ただし、本公開草案第 89-4 項における「適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の主な表示科目に対する影響額」が、適用初年度のどの時点の情報であるかが不明確であるため、期首時点であることを明確にすべきである。

また、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の以下の定めとの関係により、本公開草案第 84 項ただし書きを経過措置として適用した場合に、比較年度の影響額の注記が不要であるのかがわかりにくい。

- ・ 企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 10 項 (5) では、「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに前項(1)又は(2)に該当する場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」を注記することとされている。
- ・ 同基準第 50 項では、「ただし、比較情報として表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていない場合には、新たに適用された会計方針に基づく情報での期間比較可能性が確保されないため、変更前の会計方針によった場合の当期における影響額の注記も求めることとした。」とされている。

経過的な取扱いによる場合、比較年度は遡及の影響を受けておらず過去に提出したものと数値は変わっていないため、影響額の注記は不要であることを明記すべきである。

質問6（設例及び開示例に関する質問）

（質問6-1）設例に関する質問

本公開草案における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。

（コメント）

設例は基準及び適用指針の理解に資するものであり有用である。

ただし、本公開草案【設例 27】について、前提条件(2)に「A 社は、製品 X と製品 Y を移転する約束を履行義務として識別し」とあるが、別個の財・サービスと認識しているのかが不明瞭であるため、「A 社は、製品 X と製品 Y を移転する約束をそれぞれ履行義務として識別し」といった表現に改めるべきである。

また、本公開草案【設例 28】について、前提条件(1)に「A 社は、製品を B 社（顧客）に 1 個当たり 150 千円で移転する契約を B 社と締結する」とあるが、設例 27 の前提条件では「移転」ではなく「販売」の語を用いており表記に不必要な揺らぎが生じている。加えて、前提条件(2)に「対価を受け取る期限が到来する」とあり、会計処理では「対価を受け取る期限が到来」した時点において売掛金を計上しているが、対価を受け取る期限が到来しているのであれば対価が入金されていると考えられ、「対価を受け取る権利が無条件となる」とすべきである。

（質問6-2）開示例に関する質問

本公開草案における開示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。

（コメント）

設例は基準及び適用指針の理解に資するものであり有用である。

ただし、下記の点についてご検討いただきたい。

1. 本公開草案【開示例 2-1】について、2. (1)で「・・・本適用指針第 19 項に従って・・・受け取る権利を有している。したがって、・・・」とあるが、「・・・請求する権利を有している金額で収益を認識している。したがって、・・・」とすべきではないか。
2. 本公開草案【開示例 2-2】について、「時間に基づいて」とあるが、「経過期間に基づいて」の方が適切ではないか。
3. 本公開草案【開示例 3】について、注記例の(3)で第 80-21 項を参照しているが、「定量的情報と定性的情報のいずれかによって行うことができる」の記載がある

(2)に参照を付す方が適切ではないか。

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)

特になし

以上