

企業会計基準委員会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

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)」等について

2017年7月20日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、当協会内の企業会計研究会にて検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

なお、9月11日に企業会計基準委員会（以下 ASBJ）の小賀坂副委員長と川西ディレクターを講師に招き、『公開草案』についての勉強会を開催した。勉強会には49名の検定会員が参加し、うち29名（59%）は勉強会後のアンケートに回答した。当意見書は、このアンケート調査と当研究会の委員による議論を踏まえている。アンケートの集計結果は、当意見書に付録として添付した。

記

質問 1（表示に関する質問）

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。

『公開草案』の開発に当たって ASBJ が採用した、①IFRS 第 15 号の定めを基本的に全て取り入れるという基本方針、②適用上の課題に対応するため、国際的な比較可能性を損なわない範囲で、代替的な取扱いを追加するという連結財務諸表に関する方針、さらに、上記の①と②を踏まえて、③連結財務諸表と同一の会計処理をするという個別財務諸表に関する方針について、全て同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、83%が「同意する」と回答している。（付録 Q1 参照）

特に方針③は、連結財務諸表と個別財務諸表を相互に参照しながら連結グループ全体の財務分析をする際に、両者の会計基準が同一であることは、財務諸表の利用者にとって非常に望ましい。最終基準化に向けて、会社法と税法の相違、独自基準による個別財務諸表の作成が求められている規制業種や企業の存在などが問題になるかもしれないが、税務当局や規制当局とも忍耐強く交渉して、ASBJ には方針③を貫徹していただきたい。

一方、方針①に拘り過ぎた弊害なのか、英文を直訳した様な文章や日本語として不自然な

表現が散見されるため、『公開草案』は解り難いとの声も少なくない。また、5ステップと従来の実現主義の相違がやや解り難いため、どういう理由で、どの様に収益認識の概念を改善しようと提案しているのか、ASBJの目標が上手く伝わって来ないとの声もあった。全ての関係者により解り易い会計基準となる様に、基準設定のスタンスの明確な記述と基準・適用指針全体の文章表現の見直しを常に心がけて、最終基準化の作業を進めていただきたい。

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。

IFRS第15号の考え方を基礎に、契約と履行義務を識別（ステップ1、ステップ2）して、履行義務を充足した一時点、または充足する一定期間にわたり収益を認識（ステップ5）するというASBJの提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、83%が「同意する」と回答している。（付録Q2参照）

損益計算書のトップラインが、IFRS第15号や米国基準のTopic606とほぼ同一の基準で表示される様になれば、国際的な比較可能性の確実な向上が期待される。その実現に向けて、導入時の混乱や実務のバラつきを防止するため、最終基準化の過程では以下の点を検討していただきたい。

まず、『工事契約会計基準』などが廃止されても、会計基準案の第35項(1)～(3)によって、現在の工事進行基準と大きく変わらない会計処理が可能なことを強調していただきたい。また、35項(2)②「対価を収受する強制力のある契約を有している」についても、明示的な契約での定めが必要なのか、慣行的に権利があると見なされる場合でも認められるのかなど、解釈にバラツキが生じないように、具体的な契約文言を例示するなど、明示していただきたい。

なお、我々の議論の中では、契約期間が長く当初に多額の販売手数料等が支払われる様な一部の業種においては、契約コストの会計処理が重要な場合が多いため、『公開草案』では範囲外とされた契約コストの取扱いを明確にすべきという強い意見が出た。

その議論の過程で、金融商品取引法、会社法ともに「指定国際会計基準で作成できるのは連結財務諸表」と定めている中で、そもそもIFRS第15号やTopic606による会計処理が個別財務諸表においても認められるのかという素朴な疑問が出てきた。『公開草案』の第102項の記述に問題がないのか、監督官庁にも確認して、その根拠を「結論の背景」に記述していただきたい。

第102項には、「本会計基準では、…略…IFRS第15号又はTopic606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。」とした後、「なお、IFRS又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業が…略…個別財務諸表において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することは妨げられないものとした。」と記述されている。

（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。

IFRS第15号の考え方を基礎に、取引価格を算定（ステップ3）して、取引価格を履行義務へ配分（ステップ4）するというASBJの提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、86%が「同意する」と回答している。（付録Q3参照）

『公開草案』が最終基準化されれば、既存の取引慣行やビジネスモデルの見直しが必要になるなど、企業活動への影響は小さくないかもしれない。しかし、取引の経済実態が従来よりも忠実に収益へ反映される様になれば、企業間の売上高や収益の比較可能性は確実に向上するであろう。

（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。

IFRS第15号を基礎としながらも、適用上の様々な課題に対応するため、特定の状況や取引において、例外的な取扱いを具体的に示すというASBJの提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、66%が「同意する」と回答している。（付録Q4参照）

本人と代理人の区分、追加取得するオプションの付与、商品券等、入会金等、ライセンス、返品権付き販売、有償支給取引などは、IFRS第15号の規定をそのまま導入するだけでは、実際の会計処理に大きなバラつきが生じる可能性がある。具体的な取扱いを示すことでバラつきを抑制できれば、財務諸表の比較可能性や理解可能性は確実に向上するであろう。特に、最近の不適合会計問題でも大きな焦点になった有償支給取引について、「有償支給取引を収益認識しないこと」を明確に示した点は、不適合会計の抑止に寄与するものとして大いに評価したい。

ただし、多様なポイント制度がある現状を踏まえると、実務のバラつきを抑制するために、

設例 31 だけでなく、他社ポイントの付与に関する設例の追加も検討していただきたい。さらには、一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する様な方法も認めるといった記述を含めるべきという意見もあった。

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。

一定期間にわたり充足される履行義務、一時点で充足される履行義務、進捗度などの重要性等に関して、IFRS 第 15 号の取扱いとは異なる代替的な取扱いを認めるといった ASBJ の提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、83%が「同意する」と回答している。（付録 Q5 参照）

これらの重要性に関する代替的な取扱いは、『公開草案』の開発過程で適用上の困難さが識別された論点に関わるものである。財務諸表の利用者にとっては、代替的な取扱いによって部分的にIFRS 第 15 号と乖離するリスクよりも、新基準の円滑な導入によって国際的な整合性や比較可能性が向上するメリットの方が大きいであろう。

ただし、適用指針案の第 98 項にある「契約の初期段階」の内容や期間など具体的な定義が不明確なため、実務のバラつきが大きくなる懸念がある。さらに、適用指針案の第 91 項～第 102 項には、「重要性の乏しい場合」という言葉が明記された文章と、明記されていない文章が混在しており、代替的な取扱いが認められる場合と認められない場合を解り難くしている印象が強い。実務のバラつきを抑制するために、論旨の明確な記述と文章表現の見直しを常に心がけて、より解り易い適用指針となる様に、最終基準化の作業を進めていただきたい。

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。

開示（表示及び注記事項）に関して、早期適用時（2019年3月期～）には、「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」についての注記だけを定め、それ以外の開示については会計基準の適用時(2022年3月期～)までに検討するというASBJの提案について、勉強会参加者へのアンケート調査では72%が「同意する」と回答しているため、反対はしない。(付録Q6参照)

そもそも、開示がなければ採用された会計処理を正しく理解できないため、必要な開示について十分な議論を重ねた後に新基準を適用するのが正しい姿であろう。従って、適用時(2022年3月期～)までに十分な議論を重ね、IFRS第15号やTopic606に遜色ない開示規定を基準化することは、絶対に譲れないと考えている。

その上で、早期適用時(2019年3月期～)の開示について、以下の2点をASBJに提案する。

まず、IFRS第15号で定められた注記事項を早期適用時に任意で開示することを容認する規定を、追加していただきたい。これによって、詳細な情報についての自主的な開示が増え、IFRS第15号に基づく日本企業の開示の実例が蓄積されれば、適用時に向けた開示の議論において、有用な判断材料となることが期待できるためである。

さらに、代替的な取扱いを適用した場合、その旨を示す注記の開示も義務付けていただきたい。例えば、連結財務諸表にIFRSを任意適用している企業が、個別財務諸表に新基準を早期適用し、IFRSとは異なる代替的な取扱いをした様な場合、その旨の注記がなければ、利用者が事実を正しく理解するのは極めて困難なためである。

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。

早期適用時の開示に関して我々の提案が受け入れられるという前提で、本公開草案の適用時期を2022年3月期からとする一方、2019年3月期から早期適用を認めるというASBJの提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、83%が「同意する」と回答している。(付録Q7参照)

従来の収益認識の考え方と大きく異なる新基準を円滑に導入するためには、実務負担に配慮した相応な準備期間が必要であろう。一方、IFRS任意適用企業などが、IFRS第15号と同等の日本基準を早急に導入したいと望むことも理解できる。IFRS任意適用企業の増加傾向に配慮しつつ、現時点から3年以上の準備期間を確保するためには、強制適用と早期適用の時期に関するASBJの提案は妥当と判断せざるをえない。

(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。

適用初年度における実務上の負担を考慮し、「遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、その期首残高から新基準を適用できる経過措置を認める」という ASBJ の提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、72%が「同意する」と回答している。(付録 Q8 参照)

準備期間が2年に満たない2019年3月期からの早期適用時には、過去の収益を正確に描写するための契約や履行義務を識別できない可能性が考えられるため、適用初年度の作成者や監査人の負担を軽減する経過措置は必要であろう。半面、『公開草案』の第83項によると、「第81項ただし書きの方法を選択する場合、…略…ほとんどすべての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を遡及適用しないことができる」ため、財務諸表の比較可能性の低下が懸念される。なお、「ほとんどすべての収益の額を認識した契約」に関して、その範囲が不明確なことを心配する意見もあった。

IFRS 第15号のC8項では、IFRS 第15号の適用により財務諸表の各表示項目が影響を受けた金額と、重要な変動の理由について説明することが明記されているが、『公開草案』にはこのような注記の規定がない。これは、第81項ただし書きの方法を選択する場合には、『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』の第10項(5)に従って、当期において「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」が必ず注記されるためと理解している。

新基準が導入される際に、売上高、売上原価、営業利益など主な表示科目について、同一期間に関する旧基準ベースの金額と新基準ベースの金額の両方が解らなければ、基準変更の影響を正確に把握することはほとんど不可能である。従って、損益計算書のトップラインが大きく変わる新基準の導入においては、利用者にとって「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」の注記は極めて重要であろう。

以 上

ASBJ「収益認識に関する会計基準」のアンケート集計

9月11日(月)に開催した勉強会『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)」について』へ参加した当協会の検定会員49人に対し、9月12日(火)にアンケートを送付した。9月28日(木)の締切りまでに28人から回答があり、回収率は57%であった。

Q1: 公開草案の開発について、①基本的な方針 (*IFRS* 第15号の定めを基本的に全て取り入れ)、②連結財務諸表に関する方針 (*適用上の課題に対応するため、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で、代替的な取扱いを追加*)、③個別財務諸表に関する方針 (*連結財務諸表と個別財務諸表で同一の会計処理*) に同意しますか。…**質問1**

(a) 同意する。	24人	82.8%
(b) 同意しない。	2人	6.9%
(c) どちらともいえない。	3人	10.3%
合 計	29人	100.0%

Q2: 収益の認識基準に関する質問

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(ステップ1、ステップ2)、履行義務を充足した一時点、または充足する一定期間にわたり収益を認識(ステップ3)することを提案しています。この提案に同意しますか。…**質問3-1**

(a) 同意する。	24人	82.8%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	5人	17.2%
合 計	29人	100.0%

Q3：収益額の算定に関する質問

公開草案では、IFRS 第15号を基礎として、取引価格を算定（ステップ3）し、履行義務へ取引価格を配分（ステップ4）することを提案しています。この提案に同意しますか。…**質問3-2**

(a) 同意する。	25人	86.2%
(b) 同意しない。	2人	6.9%
(c) どちらともいえない。	2人	6.9%
合 計	29人	100.0%

Q4：特定の状況又は取引における取扱いに関する質問

公開草案では、IFRS 第15号を基礎として、（適用上の課題に対応するため、）特定の状況又は取引（本人と代理人の区分、追加取得するオプションの付与、商品券等、入会金等、ライセンス、返品権付き販売、有償支給取引など）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。…**質問3-3**

(a) 同意する。	19人	65.5%
(b) 同意しない。	2人	6.9%
(c) どちらともいえない。	8人	27.6%
合 計	29人	100.0%

Q5：重要性等に関する代替的な取扱いに関する質問

IFRS 第15号における取扱いとは別の重要性に関する代替的な取扱い（一定期間にわたり充足される履行義務、一時点で充足される履行義務、進捗度など）の提案に同意しますか。…**質問4**

(a) 同意する。	24人	82.8%
(b) 同意しない。	1人	3.4%
(c) どちらともいえない。	4人	13.8%
合 計	29人	100.0%

Q6：開示（表示及び注記事項）に関する質問

開示（表示及び注記事項）に関して、早期適用時（2019年3月期～）には、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）だけが提案されています。それ以外の開示は、（2018年から適用されるIFRS第15号の開示動向などを参考に、）会計基準の適用時（2022年3月期～）までに検討するとしています。この提案に同意しますか。…質問5

(a) 同意する。	21人	72.4%
(b) 同意しない。	4人	13.8%
(c) どちらともいえない。	4人	13.8%
合 計	29人	100.0%

Q7：適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期（3年の準備期間を確保できる2022年3月期～）と、早期適用時期（IFRS任意適用企業に配慮した直近の2019年3月期～）に関する提案に同意しますか。…質問6-1

(a) 同意する。	24人	82.8%
(b) 同意しない。	2人	6.9%
(c) どちらともいえない。	3人	10.3%
合 計	29人	100.0%

Q8：経過措置に関する質問

適用初年度における実務上の負担を考慮し、（遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、その期首残高から新基準を適用できる）経過措置を提案しています。この提案に同意しますか。…質問6-2

(a) 同意する。	21人	72.4%
(b) 同意しない。	5人	17.2%
(c) どちらともいえない。	3人	10.3%
合 計	29人	100.0%

以上