

平成 29 年 10 月 19 日

企業会計基準委員会 御中

PwC あらた有限責任監査法人 品質管理本部
アカウントティング・サポート部**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**

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 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（以下、本公開草案）について、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

私どもは、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）の定めを基本的にすべて取り入れ、我が国における包括的な収益認識に関する会計基準を開発するという貴委員会の方針に同意する。

しかしながら、本公開草案を拝見する中でいくつか意見を申し上げるべき点があり、本コメント・レターに私どもの意見を記載している。特に、本公開草案においては必要最低限の定めを除き、注記事項を強制適用までに定めることとされている。この検討にあたっては、顧客との契約から生じる収益についての有用な情報が十分かつ適切に提供されるよう、今後慎重に検討することが期待される。

本公開草案に付された個別の質問項目に対する私どもの意見について、以下に記載する。

質問項目

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。

【意見】

次の点から、本公開草案の提案に同意する。

- 国際的な比較可能性および我が国における企業間の比較可能性の観点から、基本的にIFRS 第 15 号のすべての定めを取り入れることが適当である。また、実務に多様性を生じさせるおそれがあるため、代替的な取扱いを追加的に定めることは、必要最小限にすべきである。
- 収益という損益計算書のトップラインについて、連結財務諸表と個別財務諸表の間で、異なる会計処理の定めを設けることは望ましくなく、また、連結調整に関し追加的な負担を生じることから、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を求めべきである。

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。

【意見】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

1. 収益認識に関する会計基準（案）第 102 項において、IFRS または米国会計基準適用会社（または連結子会社）が IFRS 第 15 号または Topic 606 における契約コストの定めに従った処理を行うことは妨げられないものとしており、従来の日本基準においては資産化されていなかったものも計上される可能性がある。この定めを適用する企業とそれ以外の企業の間で会計処理に相違が生じることから、財務諸表の比較可能性の確保のため、当該契約コストの定めに従った処理を行っている場合には、契約コストとして資産計上している項目の開示を求めることが適当である。今後、会計基準の強制適用までに注記事項の定めを検討する中で併せて検討いただきたい。
2. 会計基準案第 97 項において、リース取引に関する会計基準について、今後 IFRS 第 16 号「リース」との整合性の観点から会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討が図られるとされている。この点、今後リース取引に関する会計基準について検討する際には、IFRS 第 16 号の範囲に含まれるリースを含んだ取引（実質リース）に関し、リース取引に関する会計基準の範囲に含めることについて検討することが必要で

ある。

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。

【意見】

本公開草案の提案により、収益の認識について判断基準となる包括的な定めが整備されることになるため、同意する。ただし、以下について結論の背景への追加の記載を検討頂きたい。

- 収益認識に関する会計基準の適用指針（案）第 18 項において「生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法において、企業の履行により顧客が支配する仕掛品又は製品が決算日に生産されているが、当該仕掛品又は製品がアウトプットの見積りに含まれていない場合には、企業の履行を忠実に描写していない。」とある。この点について IFRS 第 15 号 BC165 項では「この仕掛品が契約又は財務諸表全体のいずれかにとって重要性がある場合には、両審議会は、引渡単位数又は製造単位数を使用すると企業の履行を歪めることになると考えた。」とあり、重要性に関する記載がある。会計基準の適用による実務上の負担、また、国際的な会計基準に基づく実務との整合性を考慮し、IFRS 第 15 号と同様の重要性に関する判断が行われるよう、当該 IFRS 第 15 号の結論の根拠の考え方を本公開草案の結論の背景に含めるべきである。

質問 3（会計処理に関する質問）

（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。

【意見】

本公開草案の提案により、収益の額の測定における包括的な定めが整備されることになるため、同意する。

質問 3（会計処理に関する質問）

（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。

【意見】

本公開草案の提案により、特定の状況または取引に対する適用指針が整備されることになるため、同意する。

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。

【意見】

本適用指針案における重要性等に関する代替的な取扱いについては、基本的な方針として IFRS 第 15 号の定めを基本的に取り入れつつも、財務諸表間の比較可能性を考慮し、慎重に検討したうえで、実務への配慮として対応すべきものを必要最小限の範囲で設けられたものと理解しており、提案の方向性に同意する。ただし、その内容について、以下の意見がある。

1. 「出荷及び配送活動に関する会計処理の選択」(適用指針案第 93 項) について、仮に当該出荷および配送活動に係る金額が重要であったとしても、当該代替的な取扱いを採用できることになる。この点、実務上、当該代替的な取扱いを採用した場合と採用しなかった場合とで会計処理の結果が異なりうることから、財務諸表の比較可能性の確保のため、Topic 606 と同様に、この代替的な取扱いを採用したことについて注記を求めるべきである。
2. 例えば、「割賦販売における割賦基準に基づく収益計上」などの項目について、国際的な比較可能性の観点から代替的な取扱いを設けていない本公開草案における提案には同意する。しかし、これらの項目に記載されている取扱いにより会計処理している企業が、本公開草案において提案されている取扱いへと会計処理を変更することによる実務的な影響は重要となる可能性も考えられる。また、こうした企業の財務諸表は情報提供目的のみならず、配当可能利益の計算等の副次的な目的にも利用されている。このようなことを鑑み、当該代替的な取扱いを設けなかったことについて、検討の過程を結論の背景に記載すべきである。

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。

【意見】

本来、会計処理とともに開示の定めについても同時に開発されるべきであると考えますが、早期適用企業の多くが、IFRS または米国会計基準に基づいて連結財務諸表を作成し、個別財務諸表の作成に本公開草案の定めを利用するものと考えられることから、現時点において、早期適用企業に対する注記事項の定めを限定することはやむを得ない対応であると考えます。

しかしながら、IFRS 第 15 号においては、会計処理の定めとともに、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することを目的に開示の要求も同時に定められ、財務諸表利用者にとって有用な情報が提供されることが確保されていることは留意すべきである。このような基準開発の目的も鑑み、強制適用までに IFRS 第 15 号における開示の要求の有用性およびコストについて評価を行い、当該開示要求を我が国における収益認識に関する会計基準に取り入れるかについて、慎重に検討する必要がある。

また、本公開草案において最低限の定めとして設けられている、会計基準案第 77 項「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」の注記は、本公開草案によって初めて要求される注記事項である。また、損益計算書における収益がいかなる履行義務から生じ、どの時点で認識を行っているかを財務諸表利用者が十分に理解することは重要である。したがって、円滑な適用を促すために開示例を示すことが有用である。

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。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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- 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(3)では、「経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要」を注記することとされている。この点、本公開草案においてはさまざまな経過措置が設けられており、経過措置の選択によって複数の会計処理の結果が生じることから、企業がいずれの経過措置を採用したかを財務諸表利用者が十分に理解できるようにするため、当該企業会計基準第 24 号の定めに基づく注記が必要であることを、最終化される会計基準の結論の背景等において記載していただきたい。

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。

【意見】

次の点から、適用指針案の設例 11 と会計基準案第 15 項について相互参照を行うべきではない。

- 会計基準案第 15 項において「グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することができる」取扱いはいわゆる IFRS 第 15 号第 4 項のポートフォリオ・アプローチを取り入れたものであると考えられる。この点、2015 年 11 月 9 日に開催された収益認識に関する移行リソースグループ会議においても議論されているように、設例 11 のように企業が期待値により変動対価を見積る場合に見積りにおいて、契約データのポートフォリオを使用して類似した契約から証拠を考慮することはポートフォリオ・アプローチの適用でないと考えられている。したがって、設例 11 と会計基準案第 15 項について相互参照を行うことは適切ではない。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

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。

【意見】

開発される収益認識に関する会計基準が市場関係者に与える影響は重要であると考えられるため、仮に本公開草案によるコメント募集によって意見が寄せられなかったとしても、IFRS 第 15 号の定めを取り入れたものに関し、次の点については最終化に至るまで引き続き確認いただきたい。

- 個々の定めを設けている背景について IFRS 第 15 号と同様という理由だけではなく、IFRS 第 15 号において当該定めが設けられた背景が、最終化される会計基準の結論の背景においても十分に説明されていること
- 個々の定めにおける表現が、日本の市場関係者にとって理解しやすいものとなっていること

以 上