

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

仰星監査法人

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）」及び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の適用指針（案）」に対するコメント

貴委員会から平成 29 年 7 月 20 日に公表され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）」（以下「収益認識会計基準案」という。）及び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の適用指針（案）」（以下「収益認識適用指針案」という。）について、下記のとおりコメントを取りまとめましたので提出いたします。

記

【質問 1 開発にあたっての基本的な方針に関する質問】

同意します。

【質問 2 適用範囲に関する質問】

同意します。

【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】

同意します。

【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】**（1）収益認識会計基準案第 49 項について**

変動対価の見積りについて、「企業が合理的に入手できるすべての情報を考慮」することが求められている。この「合理的に」とは、コストとベネフィットを比較衡量することも含まれると考えられるが、日本の会計基準ではこの点について明確になっていないと考えられる。そして、明確になっていないと、いたずらにコストがかかり、財務諸表作成者及び投資家に過大な負担が生じる可能性がある。そのため、「合理的に」とは、コストとベネフィットを比較衡量することも含まれるということを明示することが望まれる。

(2) 収益認識会計基準案第 54 項について

IFRS では、金利相当分の影響の計算については、IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号に従って会計処理することが明確であるが、収益認識会計基準案では具体的にどのように会計処理するか明確になっていない。そのため、顧客が前払いするケースと後払いするケースのそれぞれについて設例を設けることが望まれる。

(3) 収益認識会計基準案第 68 項について

収益認識会計基準案第 68 項 (3) において、「それぞれの束における財又はサービスを評価することにより」とあるが、実際に「何を評価するのか」が明確になっていないと考えられる。そのため、「何を評価するのか」の例示を設けることが望まれる。

(4) 収益認識適用指針案第 27 項について

「関連するすべての事実及び状況」とあるが具体的にどのような事実及び状況を考慮する必要があるのか例示がないと、実務上、考慮することが難しいと考えられる。そのため、「関連する事実及び状況」について例示を設けることが望まれる。

【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】

(1) 収益認識適用指針案第 37 項について

収益認識適用指針案第 37 項「(3) 企業が履行を約束している作業の内容」の中で、「当該作業は、履行義務を生じさせない可能性が高い」とあり、配送サービス等の作業そのものは履行義務ではない可能性が高いという説明で終わっている。しかし、ここで説明したいのは、「合意された仕様に従っているという保証を提供するために、配送サービス等の特定の作業を行う必要がある場合は、当該保証（当該作業も含めて）は、履行義務とはならない可能性が高い」ということであると考えられるため、そのような表現に修正することが望まれる。

(2) 収益認識適用指針案第 40 項について

収益を純額で認識する場合、売上から売上原価を控除した金額で売上を計上することになるが、この場合、仕入リベートをどのように取り扱うかが明確になっていないため、収益の純額の金額を算定する際に実務上、困難な場合があると考えられる。具体的には、以下のような場合が考えられる。

仕入リベートには、年間（又は半年）の取引量（年間の取引量とは、年間の仕入数量の場合もあれば、年間の販売数量の場合もあるが、ここでは、年間の販売数量の場合を想定している。）に応じて金額が決定される場合（以下、「年間リベート」という。）がある。この取

引量の中には、本人による取引もあれば、代理人による取引もあるが、それを分類することは、大規模なシステム改修を行わなければ実務上、不可能な場合があると考えられる。そして、分類しない場合、会計処理は以下のようになると考えられる。

例えば、代理人取引による売上 100 百万円、左記売上に対応する仕入金額 90 百万円、年間リベート 10 百万円（本人による取引部分と代理人による取引部分が含まれているが、実務上、それぞれに分類することは不可能である。）の場合、損益計算書では、売上 10 百万円、売上原価▲10 百万円、売上総利益 20 百万円となる。

上記のような会計処理が認められない場合、大規模なシステム改修を行い、年間リベートを本人による取引部分と代理人による取引部分に分類することができるようにする必要がある。

以上のようなことが考えられる中で、収益認識会計基準案及び収益認識適用指針案では、年間リベートの取扱いが明確になっていないことから、年間リベートについて、「大幅なシステム改修をしてでも本人に該当する取引部分と代理人に該当する取引部分に分けた上で、収益の純額の金額を算定することを求める」のか、それとも「本人に該当する取引部分と代理人に該当する取引部分に分けることが実務上、不可能な場合、収益の純額の金額を算定する際に年間リベートの金額を考慮しないことが認められる」のかを明記することが望まれる。

（3）収益認識適用指針案第 47 項について

収益認識適用指針案第 47 項（2）において、「例えば、顧客が返品権を有している場合」とある。「返品権」の定義がないため、「返品権」という単語からは、良品を返品することができる権利と不良品を返品することができる権利の 2 つの権利があると考えられる。

ここで、不良品を返品することは、特別な契約でもない限り、当然に顧客に認められるため、不良品を返品できることをもって、在庫リスクを有しているかどうかを判断できてしまうと、全てのケースで在庫リスクを有していると判断されるおそれがあり、規定の趣旨からして適当ではないと考えられる。したがって、この「返品権」は、基本的に良品を返品することができる権利のことを意味していると考えられる。

しかし、現状の表現では、良品を返品することができる権利なのか、不良品を返品することができる権利も含まれているのかが明確になっていないため、表現を見直すことが望まれる。

（4）収益認識適用指針案第 141 項について

「待機するという約束」という表現があるが、現状の表現では、どのような約束かを理解することは難しいと考えられる。そのため、表現を見直すことが望まれる。

【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】

（1）収益認識適用指針案第94項

工事完成基準が認められる場合として、「期間がごく短い」場合とあるが、工事期間の捉え方は各社で様々であるため（特に工事開始日）、期間のみで判定すると、会社によっては、期間は長期だが、金額は大きくない工事について、進捗度に応じて収益を認識することが求められ、会計処理が非常に煩雑になる可能性がある。そのため、「期間」と「金額」の両方を考慮して、工事完成基準を選択できることを明記することが望まれる。

（2）収益認識適用指針案第97項

収益認識適用指針案第97項の前半で、「商品又は製品の国内の販売において」とあり、当該規定は、「国内の販売にのみ」適用することができるかと理解する。一方、海外への販売において、当該規定を適用することができるのか否かについて、財務諸表作成者から疑問が生じる可能性があるため、収益認識適用指針案第151項で海外への販売においては、収益認識適用指針案第97項は適用することはできない旨を明記することが望まれる。

（3）収益認識適用指針案第99項

収益認識適用指針案第99項に該当するような履行義務（付随的で重要性に乏しい履行義務）の場合、そもそも収益認識適用指針案第92項で履行義務であるのかについて評価しないと考えられる

また、重要性は乏しいが、原則どおり履行義務として認識した上で、残余アプローチを使用する場合には、収益認識適用指針案第99項を使うことになるかと考えられるが、ケースとしては、非常に稀であると考えられる。

そのため、収益認識適用指針案第99項の規定は不要ではないかと考えられる。

なお、収益認識適用指針案第99項の規定が必要であると判断された場合、収益認識適用指針案第92項と関係させて、どのような場合に使用することができるのかについて、例示を挙げることを望まれる。

【質問5 開示（表示及び注記事項）に関する質問】
同意します。

【質問6-1 適用時期に関する質問】

IFRS第15号の適用時期及び財務諸表作成者の準備期間からみて、適当な時期であると考えられるため、同意します。

【質問 6－2 経過措置に関する質問】**(1) 収益認識会計基準案第 82 項 (1) から (4)、第 83 項について**

収益認識会計基準案第 82 項 (1) から (4)、第 83 項について、文章による説明のみでは、財務諸表作成者が実際に会計処理を行うことは難しいと考えられる。そのため、収益認識会計基準案第 82 項 (1) から (4)、第 83 項の規定ごとに設例を設けることが望まれる。

【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】

同意します。

【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】**(1) 本人又は代理人の設例について**

本人又は代理人の設例として、純額で収益認識することで売上の減少が大きいと考えられる商社（卸売業）における売上取引について設例を設けることが財務諸表作成者の理解に資すると考えられる。そのため、商社（卸売業）における本人又は代理人の設例を設けることが望まれる。

【質問 8 その他】**(1) 収益認識会計基準案第 10 項について**

契約負債の定義で「対価を受け取る期限が到来しているもの」という文言がある。これは、請求したが、入金がない場合にも対価を受け取る期限到来時に契約負債を計上することになると理解するが、その際の相手勘定科目が明確になっていない。そのため、相手勘定科目が「契約資産」になるということを説明することが望まれる。

(2) 収益認識会計基準案第 97 項について

「リース取引の貸手の会計処理に影響し得る」とあるが、具体的にどのように影響するかが、明確になっていない。そのため、具体的にどのように影響するかを明確にすることが望まれる。

(3) 仕入リベートの計上について

仕入リベートについては、会計基準がないため、現状、仕入リベート金額の確定時に計上している場合もあれば、每期（四半期を含む）見積って、仕入リベートを計上している場合等があると考えられる。また、業種によっては、仕入リベートで利益を確保するということが前提となっている取引もあるため、仕入リベートが実質的に売上と同様に利益の源泉になっている場合もあると考えられる。

仕入リベートの会計基準がないこと、及び仕入リベートは売上と同様の性格を有する場合もあるため、仕入リベートについても売上リベートと同様に変動対価の規定を用いて会

計処理することも考えられる。

したがって、仕入リポートについて、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）」及び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の適用指針（案）」の変動対価の規定を適用して会計処理を行う必要があるのか、それともないのかを明示することが望まれる。

以上