

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部長 紙谷 孝雄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）」等に対する意見

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「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。）の提案について、基本的に同意します。ただし、今後の適用にあたって明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見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）

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。

（コメント）

財務諸表間の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号との整合を図るという本公開草案にあたっての基本的な方針に同意する。また、連結財務諸表と個別財務諸表において、基本的には同一の会計処理を定める方針に同意する。

質問 2（適用範囲に関する質問）

本公開草案を適用する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。

（コメント）

本公開草案の提案に同意するが、論点が異なり得るため適用範囲に含めていないとしている固定資産の売却については、適用範囲に含めない理由を明確化することをご検討いただきたい。

(理由)

本会計基準案第 101 項では、IFRS においては、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却について、IFRS 第 15 号と同様の収益の認識を行うよう改正が行われている旨が示されている。一方、本会計基準案については、固定資産の売却については論点が異なり得るため改正の範囲に含めていないと記載されているが、通常の営業活動から生じたものでないことを理由として本会計基準の適用範囲に含めないとしても従来の取扱いが踏襲されるのか、固定資産の売却の取扱いについて今後検討が行われるのかが明確でないため、明らかにする必要があると考えられる。

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。

(コメント)

本公開草案の提案に同意する。

(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。

(コメント)

本公開草案の提案に同意する

(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

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。

(コメント)

本公開草案の提案に同意する

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。

(1) 一般的な重要性の原則について

(コメント)

本適用指針において代替的な取扱いとして定められている項目以外については、一般的な重要性の原則が適用される旨を明示していただきたい。

(理由)

IFRS においては IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において、会計方針の適用に関する一般的な重要性の定めを置いており、IFRS 第 15 号においても当該一般的な重要性の定めに基づき重要性に関する判断を行うことは明確化されている。

本会計基準案は IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて受け入れ、適用上の課題に対応するために重要性等に関する代替的な取扱いを追加的に定めている。我が国においては、企業会計原則注解〔注 1〕において一般的な重要性の原則が定められているものの、個々の会計基準に関する適用関係が明確化されていない点において IAS 第 8 号とは異なるものと考えられる。特に、本会計基準案においては個別項目に対する重要性として取扱いを定めているため、定めがない項目に対して一般的な重要性の原則が適用されないと解釈されることが懸念される。このため、個別に重要性の定めを置いた項目以外については、一般的な重要性の原則が適用される旨を、結論の背景等において明示することをご検討いただきたい。

(2) 工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位

(コメント)

本適用指針第 155 項に記載された趣旨を明確化するために、本適用指針案第 101 項の表現の見直しをご検討いただきたい。

(理由)

本適用指針第 101 項に定める代替的な取扱いの趣旨は、本会計基準案第 24 項に定められる原則的な取扱いにおいて結合対象となり得ない「異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約」についても、結合の検討対象にすることを容認

することにある。当該趣旨は、本適用指針案 155 項において結論の背景として記載されているものの、本適用指針案第 101 項冒頭の「会計基準第 24 項及び第 29 項の定めにかかわらず」という記載からは、本適用指針案第 101 項が会計基準第 24 項及び第 29 項を否定する定めであると理解される可能性があり、原則的な取扱いでは結合対象外である「異なる顧客と締結した複数の契約」等を例外的に結合対象とすることを認めるというその趣旨が正確に理解されない懸念がある。このため、本適用指針案第 101 項においても趣旨が明確になるよう、「会計基準第 24 項及び第 29 項の定めにかかわらず」という記載や代替的な取扱いの対象となる契約の範囲について、表現の見直しをご検討いただきたい。

(3)重要性等に関する代替的な取扱いについて

(コメント)

個々の重要性等に関する代替的な取扱いについては、最小限の定めにすることを検討いただきたい。

(理由)

本会計基準の開発にあたっての基本的な方針は、財務諸表の比較可能性の観点から IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることを出発点とし、我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には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こととされている。今後、本公開草案に対して寄せられた意見等に基づき、重要性等に関する代替的な取扱いを追加的に定めることが審議されることも想定されるが、財務諸表の比較可能性を確保するためには、代替的な取扱いを定めることは可能な限り限定的にすべきであると考えられる。

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、本会計基準の適用時（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。

(コメント)

早期適用時には最低限の定めを置き、本会計基準の適用時における定めについては当該適用時までには検討するという提案については、早期適用までの時間的制約を考慮するとやむを得ないものであり、本公開草案の提案に同意する。

ただし、以下の(1)及び(2)に記載した事項についてご検討いただきたい。

(1)開示に関する定め の 決定時期

財務諸表間の比較可能性を確保する観点からは、開示に関しても IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることを出発点とする検討が必要であると考えられる。また、開示に関しても、通常の準備期間に比してより長期の準備期間が想定されることから、開示に関する定めについてはより早い時期に決定することが望まれる。

(2)本会計基準適用初年度における開示

本会計基準の適用初年度においては、本会計基準第 81 項に定められた原則的な取扱いのほか、本会計基準第 81 項ただし書きに記載されている方法が認められており、それぞれについて、本会計基準第 82 項及び第 83 項において例外的な取扱いが定められている。また、本会計基準第 84 項では、一定の要件を満たす企業については、国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準における経過措置の定めを適用できる旨の記載がされている。このように、適用初年度の会計処理については、原則的な取扱いのほかに、複数の例外的な取扱いが認められている。各企業が適用初年度においてどの会計処理を選択したかについて、財務諸表利用者の十分な理解を可能とするために、充実した開示がなされるような措置を定めることをご検討いただきたい。

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。

(コメント)

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。

(コメント)

本公開草案の提案に同意する。

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。

(コメント)

本会計草案の提案に同意する。

(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。

(コメント)

本会計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。

(1) 会計処理に係る閾値について

(コメント)

本会計基準案において、会計処理の閾値を「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り」(変動対価に係る定め。本会計基準案第 51 項)などと定めているケースがあるが、これらの閾値(「可能性が非常に高い」など)の目安について、結論の背景などで補足されることを検討されたい。

(理由)

本会計基準案は IFRS 第 15 号の定めを基礎として作成されていると理解しているが(本会計基準案第 92 項(1)、第 93 項(2)参照)、閾値の水準が IFRS と同一であるかどうかについては、明示されていない。「可能性が高い」(probable)という表現について、IFRS では発生する確率の方が発生しない確率よりも高いという意味で捉えられるが、我が国の会計基準においては、必ずしもそのような意味合いでのみ理解されている訳ではないと思われる(貴委員会が、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公表時(平成 27 年 12 月)に公表した「企業会計基準

適用指針公開草案第 54 号『繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）』に対するコメント」の 5. の 6) 参照)。

この点について、我が国における会計基準間の整合性を重視すると、「可能性が非常に高い」という閾値について、IFRS で想定される水準よりも高いハードルで判断される可能性があると思われる。しかしながら、本会計基準案の開発における経緯等を考慮すると、本会計基準案や本適用指針案で示されている閾値は IFRS におけるそれらと同水準になるべきと考えられる。このため、我が国の会計基準としてこの目安を明確に示して実務上の混乱を回避すべく、結論の背景等で閾値に関する考え方が補足的に示される必要があるものとする。

(2) 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについて

(コメント)

工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについて、工事損失引当金の計上の要否を検討する単位が明確になるよう、見直しをご検討いただきたい。

(理由)

本会計基準案における工事契約に係る収益は、基本となる原則に基づき、契約における履行義務を識別し、履行義務を充足するにつれて認識するとされている。また、複数の契約を締結している場合については、契約の結合に関する検討を行うこととされている。

一方、工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについては、本適用指針案第 89 項において、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合において工事損失引当金を計上すると定められているのみであり、引当の要否を判断する単位が明確化されていない。

なお、現行の工事契約会計基準では、「工事収益総額」は「工事契約において定められた、施工者が受け取る対価の総額をいう。」とされている。本適用指針案における工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについては、工事契約会計基準における工事損失引当金の定めを踏襲する方針に基づいているものの、「工事収益総額」の定義が踏襲されていないため、引当計上の要否を検討する単位について従来の定めが踏襲されるかどうかは明確にされていない。このため、工事損失引当金の計上の要否を検討する単位が明確になるよう、記載の見直しをご検討いただきたい。

以上