

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

平成 29 年 10 月 20 日
日本公認会計士協会

当協会は、このたび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」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

財務諸表間の比較可能性確保のため、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）との整合性の観点から、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行う企業会計基準委員会の基本的な方針に賛同いたします。

ただし、収益認識の基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、企業におけるシステム対応等、実務上多岐に渡る影響を及ぼすことが想定されるため、各企業において十分な準備期間を確保できるよう、開示要求も含めた基準の早期の最終化を強く求めます。

以下、個別の質問事項に関する意見を申し上げます。

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】

財務諸表間の比較可能性確保のため、IFRS との整合性の観点から、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行う企業会計基準委員会の基本的な方針に同意する。

ただし、収益認識の基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、企業におけるシステム対応等、実務上多岐に渡る影響を及ぼすことが想定されるため、各企業において十分な準備期間を確保できるよう、開示要求も含め、基準を早期に最終化されたい。

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】

1. 収益認識会計基準案第 95 項の企業の通常の営業活動により生じたアウトプットに

関する表現を見直し、固定資産売却益が含まれるか否か、明確にされたい。

2. 不動産販売を業として行う企業の不動産販売取引（収益認識会計基準案第3項(6)で範囲除外と明記されている流動化取引を除く）は、収益認識会計基準案第101項の対象外であるため本公開草案の範囲に含まれているという理解でよいか。
範囲に含まれていないと理解することが正しい場合、範囲に含まれていないとする根拠を明確にされたい。

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。

【意見】

1. 収益認識会計基準案第28項(3)の状況が理解しにくいいため、明確になるように表現を検討されたい。
2. 本会計基準案第42項の原価回収基準に関し、日本の実務慣行における、口頭発注・進捗度の見積りも不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱いについて明確にされたい。
3. 本公開草案がIFRS第15号の適用と同様の処理が行われることを意図するのであれば、当該IFRS第15号における結論の根拠（以下「BC」という。）の記載と同様の考え方を、本公開草案（収益認識適用指針）の結論の背景にも記載されたい。

（理由）

- ・ 収益認識適用指針案第6項において、財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因が記載されているが、その具体的な考え方や定められた背景が結論の根拠（収益認識適用指針案第109項）に十分に記載されていない。履行義務を区分できるかどうかの判断は、会計単位を決定する上で重要である。
- ・ 収益認識適用指針案第18項においては「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おいて生産されているが、それ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BC第165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

て重要である場合には、両審議会は、引渡単位法又は製造単位法を適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が、本公開草案にはそのような記載はなされておらず、結論の背景が理解しにくい。

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】

収益認識会計基準案第61項(2)「対価を支払うか又は支払いを約束する時」については、IFRS第15号第72項(b)の「支払が将来の事象を条件とする場合であっても」「企業の取引慣行により含意されている場合もある。」という内容が引き継がれていないが、含める必要はないか検討されたい。

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】

1. 収益認識適用指針案第48項から第51項の追加の財又はサービスを取得するオプションの付与に関し、少なくとも、銀行・信用金庫がカード会社となる場合には、収益認識会計基準案第3項(1)又は(5)との関係から、本公開草案の適用範囲から除外されるのかどうかを明確に説明されたい。
もし、本公開草案の適用範囲に含まれる場合には、金融機関以外の会社が発行した場合と異なる点があるのかどうかを明確にするため、設例を追加されたい。
2. 収益認識適用指針案第67項に関し、「支配的な項目」とはどのような意味か、IFRS第15号に記載されている例を追加する等により明確にされたい。
3. 収益認識適用指針案第70項に関し、「金利等」の等にはIFRS第15号の適用指針第68項のような項目が想定されているか。想定している場合、それを明記されたい。

4. IFRS第15号を基礎として制定している本公開草案において、IFRS第15号に規定されているが本公開草案には含まれていない項目の有無について、網羅性の観点から確認されたい。

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】

1. 収益認識適用指針案第91項の契約変更について、財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして「重要性に乏しい」場合には、現在の代替的な取扱いに加え、収益認識会計基準案第27項に規定されている「独立した契約として処理する」という選択肢を加えることを検討されたい。

（理由）

財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではない。
2. 収益認識適用指針案第93項について
 - (1) 財務諸表間の比較可能性の観点から、この代替的な取扱いを採用した場合について注記を求めることを検討されたい。

（理由）

仮に当該出荷及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。この点、FASB Accounting Standards Codification（米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系）のTopic 606「顧客との契約から生じる収益」では当該出荷及び配送を行う前に関連する財とともに収益を認識するという代替的な取扱いを採用する場合、会計方針として注記することとされている。
 - (2) 収益認識適用指針案第93項には、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用する旨の記載があるが、それ以外の代替的な取扱いについてはその旨の記載がない。第93項の定め以外の代替的な取扱いについては、類似する種類の取引に対して首尾一貫した適用を要求しているかどうか、明確に記載されたい。
3. 収益認識適用指針案第94項について
 - (1) 収益認識適用指針案第94項には、特に重要性が乏しい場合の取扱いとの記載はないが、仮に金額的に重要性が乏しいと言えない状況であっても、この代替的な

取扱いが認められるのか明確にされたい。

(理由)

収益認識適用指針案第148項では「工期がごく短いものは、通常、金額的重要性が乏しい」との前提を置いているが、収益認識適用指針案第94項には特に重要性が乏しい場合の取扱いとの記載はない。

- (2) 収益認識適用指針案第 94 項は、工事契約と受注制作のソフトウェア以外への適用は禁止される旨を明記することを検討されたい。

(理由)

収益認識適用指針案第94項は、通常、長期間であることが想定される工事契約と受注制作のソフトウェアについての工事契約会計基準の定めを引き継ぐものであるが、比較的短期間で完了する他の取引について類推適用が認められるかが論点となると考えられる。

4. 収益認識適用指針案第 97 項は、仮に金額的に重要性が乏しいとは言えない状況であっても、出荷時点と支配の移転時点の間が通常の間である場合は、代替的な取扱いが認められるのか明確にされたい。

(理由)

収益認識適用指針案第 151 項では、出荷時点と支配の移転時点が通常の間であれば、通常、金額的な重要性に乏しいと想定される、との記載がある。しかしながら、当該通常の間期の収益の金額についての重要性の判断は、定性的な観点での重要性を考慮した上でのものであり、必ずしも金額的な重要性が乏しいとは限られないため、収益認識適用指針案第 97 項の代替的な取扱いの趣旨と整合せず、明確でない。

5. 収益認識適用指針案第 98 項の代替的な取扱いの範囲が想定以上に広く捉えられ得るため、明確にされたい。

(理由)

収益認識適用指針案第 98 項の規定又はその結論の背景に、重要性に関する考え方が示されていないため、この代替的な取扱いは、重要性に関係なく、どのような場合にも、初期段階であれば適用できるように読める。しかしながら、契約の初期段階において、金額的に著しく重要な資材の投入が行われるなどの場合には、この規定の使用は認められるべきではないため、その点明確にする必要がある。また、初期段階から合理的に見積もることができる時まで長時間経過し、重要性が高まってきたとしても、合理的に見積もることができなければ収益を認識しなくてよいように読めるため、範囲が明確でない。

6. 収益認識適用指針案第 101 項について、対象となる契約をより明確にされたい。

(理由)

結合する複数の契約について（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契約を含む。）とあることにより、同一の顧客や同一の時点で締結した契約もこの代替的な取扱いの対象となるような誤解が生じる。

7. 収益認識適用指針案第 157 項に関し、例えば「割賦販売における割賦基準に基づく収益計上」などについては、国際的な比較可能性の観点から、代替的な取扱いが設けられていない。しかし、一方で、財務諸表については情報提供機能の他、配当可能利益の計算等の副次的な利用もなされてきたことから、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されたい。

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。

【意見】

1. 早期適用のニーズに配慮し、現時点では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ものの、強制適用までには十分に検討されたい。

(理由)

IFRS 第 15 号において開示を拡充した趣旨や、国際的な整合性を勘案し、IFRS 第 15 号における注記事項を修正することなく含めることが必要である。

2. 子会社等も含めた開示に関する情報収集の必要性を考えると、1 年を超える十分な準備期間が必要であり、可能な範囲で早期に、注記事項について決定されたい。
3. 収益認識会計基準案第 77 項の「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」の注記について、円滑な適用を促すために開示例を示されたい。

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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問6（適用時期等に関する質問）

（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】

1. 収益認識会計基準案第81項から第85項に関し、どの経過措置を採用したか財務諸表利用者が十分に理解できるようにするため、注記が必要であることを結論の背景等に記載されたい。

（理由）

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ため、当該定めに基づき注記が必要になる。

2. 収益認識会計基準案第85項について、暫定的な取決めであるならば、その旨が明確になるよう、結論の背景ではなく本文に記載されたい。

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説明に関する質問

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】

1. 設例1の2.ステップ4において、商品Xの取引価格を10,000円、保守サービスの取引価格を2,000円と配分した根拠（独立販売価格の比率で配分する旨）も記載されたい。
2. 設例4の1.前提条件(5)「X2年度の第1四半期に」を「X2年度第1四半期期首から契約変更時までに発生した原価はない」とし、前提条件を追加されたい。
3. 設例11の2.(2)返金資産の貸借対照表における勘定科目について、棚卸資産と区別すべきかどうかについて言及されたい。

4. 設例 22 の 2. 会計処理の予想コストについて、設例の前提条件で貨幣の時間価値は考慮していない旨の説明を追加されたい。
5. 設例 27-1 の 2. 会計処理について、当該取引を金融取引とするのは収益認識会計基準案のとおりであるが、勘定科目を「借入金」とする場合、金銭消費貸借契約から発生する「借入金」と合算されることが想定されるが、そのような意図であるか明らかにされたい。

質問 7（設例に関する質問）

（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】

設例 32 に関し、「有償支給取引に係る負債」の性質について、金銭消費貸借契約から発生する金融負債に該当しないことを説明するとともに、買戻契約に該当する同様の規定を参照する設例 27-1 との取扱いの相違について、説明を追加されたい。

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】

特になし。

以 上