

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 66 号

「収益認識に関する会計基準(案)」等について

2019年10月30日に公表された企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準(案)」(以下『公開草案』)等について、当協会内の企業会計研究会で検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

なお、12月5日に企業会計基準委員会(以下ASBJ)の川西副委員長と島田アシスタント・ディレクター、宮治アシスタント・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62人の日本証券アナリスト協会認定アナリスト(CMA*)が参加し、うち32人(52%)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、付録として添付した。

記

質問1 (回答者の属性)

お寄せ頂くご意見を今後の審議において適切に踏まえるために、本公開草案の質問にご回答頂くにあたって、いずれの立場(財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他)に基づいてご回答いただいているかをご記載ください。

当協会はアナリスト教育試験制度を運営する公益社団法人で、約27,500名の日本証券アナリスト協会認定アナリスト(CMA*、実務経験3年以上の2次試験合格者)を擁する財務諸表利用者の団体である。以下、財務諸表利用者の立場から意見を表明する。

(質問2-1) 顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する質問

本公開草案の顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目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。

『公開草案』第78-2項の「顧客との契約から生じる収益を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって損益計算書に表示する」という提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、回答者の97%が同意している(付録Q1参照)。

顧客との契約から生じる収益は、他の収益とは性質が異なるため、両者を分類して表示す

れば、利用者の利便性は確実に向上するであろう。一方、わが国の企業は業種・業態に応じて、企業実態を適切に示す項目名で収益を表示してきたと考えられる。『公開草案』が基準化されても、各企業の実態が変化する訳ではないので、従来からの表示を引き継ぐ企業も多いと見られ、新規適用時の混乱も少ないであろう。

（質問 2-2）表示に関するその他の質問

（質問2-1）以外の表示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。

『公開草案』第 79 項の「企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、…略…契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示する」という提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 94% が同意している（付録 Q2 参照）。

『公開草案』の適用指針案改正案の第 104-3 項には、契約資産…工事未収入金、契約負債…前受金、顧客との契約から生じた債権…売掛金、営業債権が例示されており、IFRS 第 15 号に基づく区分と負債・債権の性質が解り易く、新しい表示名に関する解釈のバラつきを抑さえるだけでなく、分析上も有用であろう。

（質問 3-1）原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めるという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、包括的な定めとして、IFRS第15号と同様の開示目的及び重要性の定めを含めたうえで、原則としてIFRS第15号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含め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。

（質問 3-3）開示目的に照らして注記事項を判断するという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、企業の実態に応じて、企業自身が開示目的に照らして個々の注記事項の内容を決定することを求め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 号と同様に、『公開草案』第 80-4 項に「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性について、財務諸表利用者が理解するために十分な情報を開示する」という包括的な開示目的を定める提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 78% が同意している（付録 Q3 参照）

11 月 30 日に『公開草案』と同時に公表された公開草案第 68 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準(案)」第 4 項、公開草案第 69 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準(案)」第 4-2 項でも、「財務諸表利用者の理解に資する」という

共通した基本観に基づく開示目的が示されている。この様な利用者目線に立って、新たな会計基準案が同時に提案されたことを非常に高く評価している。

包括的な開示目的に照らして経営者が最も適切と判断した形式と内容で、④収益の分解情報、⑤収益を理解するための基礎となる情報、⑥当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報が、注記として開示されれば、当然、企業によって開示内容が大きく異なることが想定される。我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者の中には、ボイラープレート化した情報になってしまうことや、逆に、企業による開示内容のバラつきが大きくなる中で、都合の悪い情報の開示に消極的な企業が出てくることを懸念する声が少なくない。

我々は、開示内容の見劣りする企業に対して、財務諸表の利用者が積極的に改善を求めれば、利用者与企业の建設的な対話が促進され、『公開草案』の実務への定着と開示内容の充実につながると期待している。当初は開示の内容や品質に大きなバラつきがあっても、財務諸表の利用者と企業が対話を重ねる過程で、事業内容の類似した企業群で比較可能性のあるデファクト・スタンダードの開示例が確立されることも必要であろう。

(質問 3-2) 重要な会計方針の注記に関する質問

本公開草案における重要な会計方針の注記の定め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。

『公開草案』第 80-2 項、第 80-3 項の「①企業の主要な事業における主な履行義務の内容、②企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）、③「収益を理解するための基礎となる情報」として記載することとした内容のうち、重要な会計方針に含まれると判断した内容について、重要な会計方針として注記する」という提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 94%が同意している(付録 Q4 参照)。

重要な会計方針として、①何を、②いつ、③どの様に収益として認識したのかがまとめて記載されるため、各企業の事業内容の要点を理解するのに有用な情報となるであろう。

(質問 3-4) 収益認識に関する注記の定めに関する質問

本公開草案の収益認識に関する注記の定め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。

④ 当期の収益の分解情報とセグメントの売上高に関して

『公開草案』第 80-10 項の「当期に認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に分解して注記する」、第 80-11 項の「前項に従って注記する収益の分解情報と、「セグメント情報等会計基準」に従って各報告セグメントについて開示する売上高との関係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注記する」という提案に同意する。我々のアン

ケート調査でも、回答者の94%が同意している(付録 Q5 参照)。

財務諸表の利用者はセグメント単位で収益を分析するのが一般的であり、[開示例 1] 収益の分解情報で示された様な、セグメント別の売上高と収益の分解情報を関係付けた注記は有用性が極めて高く、大歓迎である。収益の分解情報の開示内容を充実するためには、どのような情報を注記すれば解り易く有用かについて、財務諸表の利用者と企業が建設的な対話を重ね、開示内容の充実を図っていくことが必要であろう。

⑧ 収益を理解するための基礎となる情報に関して

IFRS 第 15 号のステップ 1～ステップ 5 を踏まえ、『公開草案』第 80-10 項の「収益を理解するための基礎となる情報として、(1) 契約及び履行義務に関する情報(ステップ 1&ステップ 2)、(2) 取引価格の算定に関する情報(ステップ 3)、(3) 履行義務への分配額の算定に関する情報(ステップ 4)、(4) 履行義務の充足時点に関する情報(ステップ 5)、(5) 本会計基準の適用における重要な判断」を注記するという提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の94%が同意している(付録 Q6 参照)。

ステップ 1～ステップ 5 に基づく新しい収益認識を、理解するには必要不可欠な開示である。半面、開示内容がボイラプレート化する危険性も高いため、その歯止めとして「(5) 本会計基準の適用における重要な判断」の開示は必要不可欠と考えている。この開示についても、財務諸表の利用者と企業が建設的な対話を重ね、開示内容の充実とボイラプレート化の防止を図り続けることが必要であろう。

⑨ 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報に関して

当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報として、『公開草案』第 80-20 項の当期契約資産及び契約負債の残高等、第 80-21 項～80-24 項の残存履行義務に配分した取引価格を注記するという提案に基本的に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の84%が同意している(付録 Q7 参照)。

ただし、第 80-20 項(3)の「当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合のその内容」は、「…その内容と金額」に修正することを提案する。我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者のほとんどは、定量情報は不要とされた点を理由に挙げている。開示しなければならない程の重要な変動があれば、当然、企業はその金額を把握しているはずであり、定量情報を開示するための追加的な作業負担は大きくないと考えられる。重要な変動の金額は当該企業の経営判断にはもちろん、投資家の意思決定にも有用な情報であり、定量情報の開示の追加をぜひとも検討していただきたい。

(質問 3-5) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定め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。

連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表では『公開草案』第 80-25 項の「…(1)「収益の分解情報」及び(3)「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」について注記しないことができる」、第 80-26 項の「…「収益を理解するための基礎となる情報」の…連結財務諸表における記載を参照することができる」という提案に基本的に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 81%が同意している(付録 Q8 参照)。

ただし、我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者の多くは、これらの「できる」という容認規定が濫用され、本来は開示すべき情報が個別財務諸表で開示されない危険性に、強い危惧を表明している。そもそも、重要な連結子会社がほとんどなく、収益の連単倍率が 1 に近い企業を除けば、収益の分解情報の内容は、連結財務諸表と個別財務諸表で大きく異なるのが普通である。従って、第 80-25 項を適用できる企業は極めて少数にならざるをえないことを再確認したい。また、個別財務諸表で開示すべき注記事項が、連結財務諸表のどの注記と関連するのかが明示されていないと、第 80-26 項も実効性がほとんど期待できないであろう。

我々が特に恐れるのは、これらの「できる」という容認規定が濫用された結果、個別財務諸表の開示内容が不十分になり、キャッシュ・フローの源泉である収益の状況が正確に把握できないことである。現状の第 80-25 項、第 80-26 項の規定だけで、我々が懸念する様な濫用が確実に防止できるのか、ぜひ再検討していただきたい。

（質問 3-6）四半期財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の四半期財務諸表における注記の定め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。

連結と個別の四半期財務諸表について、『四半期財務諸表に関する会計基準(案)』第 19 項(7-2)と第 25 項(7-3)の「①期首からの累計期間に認識した顧客との契約から生じる収益について、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報、② ①に従って開示する分解情報と…報告セグメントの売上高との間の関係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」を注記するという提案に基本的に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 75%が同意している(付録 Q9 参照)。収益環境や収益構造に大きな変化がなく、企業がいわゆる巡行速度の時は、年度収益の達成状況を把握するのに十分な情報が、これらの注記から得られるであろう。

ただし、我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者の多くは、例えば、M&Aなどで収益構造が期中に大きく変化した場合、これらの注記だけでは、キャッシュ・フローの源泉である収益の状況が正確に把握できないことを懸念している。その様な場合に、『公開草案』第 80-2 項と第 80-3 項の重要な会計方針の注記の規定だけで、適切な情報が開示されるのかをぜひ再確認していただきたい。

(質問 5-3) 経過措置に関する質問

本公開草案の経過措置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。

『公開草案』第89-5項の「本会計基準第78-2項、第79項なお書き及び第80-2項から第80-26項に記載した内容を適用初年度の比較情報に注記しないことができる」という提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の78%が同意している(付録Q10参照)。

まったく新しい収益認識基準に対応するため、システム変更の必要性や財務諸表の作成者の業務負担を考慮すれば、この様な容認規定を設けるのは当然であろう。一方、収益分析の出発点であるが故に、第78-2項の損益計算書の表示など主要な項目については、比較情報の記載を義務付けるべきなどの理由で、我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者も少なくない。

第89-5項はあくまでも「できる」という容認規定であり、2022年3月期からの強制適用に向けて、少しでも多くの企業が前年度から必要な情報を蓄積し、適用初年度に可能な限り多くの項目で、比較情報を開示できる様に対応してくださることを期待している。

(質問 6-2) 開示例に関する質問

本公開草案における開示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。

質問 3-4 の④でも述べた様に、[開示例 1] 収益の分解情報は、「収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性について、財務諸表利用者が理解する」という開示目的に沿って、「主たる地域市場、主要な財又はサービスラインの時期による分解情報の例」と、「分解した収益が消費者製品、輸送及びエネルギーの各セグメントとどの様に関連しているかに関する調整表」が示されている。この[開示例 1]を参考に、各々の事業特性を考慮して、少しでも多くの企業が適切な形式で適切な情報を開示することを期待している。

包括的な開示目的に照らして経営者が最も適切と判断した形式と内容で、収益の分解情報が開示されれば、当然、企業によって開示内容が大きく異なることが想定される。むしろ、我々は、開示内容の見劣りする企業に対して、財務諸表の利用者が積極的に改善を求めれば、利用者と企業の建設的な対話が促進され、『公開草案』の実務への定着と開示内容の充実につながると期待している。

以上

付録：ASBJの公開草案に関するアンケート集計

12月5日(木)に開催した勉強会『「収益認識基準に関する会計基準(案)」等について』へ参加した日本証券アナリスト協会認定アナリスト(CMA*)62人に対し、12月6日(金)にアンケートを送付した。12月16日(月)の締切りまでに32人から回答があり、回収率は52%であった。

Q1：損益計算書上の区分表示と表示科目に関する質問

顧客との契約から生じる収益の額を他の収益と区分し、企業の実態に応じて、売上高、売上収益、営業収益など、例示された適切な科目名で損益計算書に表示するという提案に同意しますか。(質問2-1)

(a) 同意する。	31人	96.9%
(b) 同意しない。	1人	3.1%
(c) どちらともいえない。	0人	0.0%
合 計	32人	100.0%

Q2：貸借対照表上の区分表示と表示科目に関する質問

企業の履行と顧客の支払の関係に基づき、①契約資産(工事未収入金など)、②契約負債(前受金など)、③顧客との契約から生じた債権(売掛金、営業債権など)を、企業の実態に応じて適切な科目名で貸借対照表に表示するという提案に同意しますか。
(質問2-2)

(a) 同意する。	30人	93.8%
(b) 同意しない。	1人	3.1%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q3：利用者の理解に十分な情報の提供を開示目的とする収益認識の注記に関する質問

IFRS第15号と同様に「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性について、財務諸表利用者が理解するために十分な情報を開示する」という開示目的に照らし、**④**当期の収益の分解情報、**⑤**収益を理解するための基礎となる情報、**⑥**当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報について、企業自身の判断で個々の注記事項の内容を定めるという提案に同意しますか。

(質問3-1、質問3-3)

(a) 同意する。	25人	78.1%
(b) 同意しない。	4人	12.5%
(c) どちらともいえない。	3人	9.4%
合 計	32人	100.0%

Q4：重要な会計方針の注記に関する質問

重要な会計方針として、**①**主な履行義務の内容、**②**その履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）に加え、**③**重要な会計方針に含まれる**⑤**収益を理解するための基礎となる情報を注記するという提案に同意しますか。(質問3-2)

(a) 同意する。	30人	93.8%
(b) 同意しない。	1人	3.1%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q5：④当期の収益の分解情報とセグメントの売上高に関する質問

④当期の収益の分解情報と各報告セグメントで開示する売上高の関係について、財務諸表利用者が理解できる十分な情報を注記するという提案に同意しますか。

(質問3-4)

(a) 同意する。	30人	93.8%
(b) 同意しない。	1人	3.1%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q6：⑥収益を理解するための基礎となる情報に関する質問

⑥収益を理解するための基礎となる情報として、④契約及び履行義務に関する情報(ステップ1&2)、⑤取引価格の算定に関する情報(ステップ3)、⑦履行義務への分配額の算定に関する情報(ステップ4)、⑧履行義務の充足時点に関する情報(ステップ5)、⑨本会計基準の適用における重要な判断を注記するという提案に同意しますか。

(質問3-4)

(a) 同意する。	30人	93.8%
(b) 同意しない。	1人	3.1%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q7：⑩当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報に関する質問

⑩当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報として、①当期中に契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合はその内容(IFRS第15号と異なり定量情報は不要)、②残存履行義務に配分した取引価格の総額(IFRS第15号と同様に1年以内の契約の一部である履行義務を除く)を注記するという提案に同意しますか。

(質問3-4)

(a) 同意する。	27人	84.4%
(b) 同意しない。	5人	15.6%
(c) どちらともいえない。	0人	0.0%
合 計	32人	100.0%

Q8：個別財務諸表の注記に関する質問

連結財務諸表を作成している場合、④当期の収益の分解情報と、⑩当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報について、個別財務諸表では注記の省略を可能とし、⑥収益を理解するための基礎となる情報は、連結財務諸表の記載を参照可能にするという提案に同意しますか。(質問3-5)

(a) 同意する。	26人	81.3%
(b) 同意しない。	4人	12.5%
(c) どちらともいえない。	2人	6.3%
合 計	32人	100.0%

Q9：四半期財務諸表の注記に関する質問

全ての四半期の連結と個別の四半期財務諸表で、④期首からの累計期間に認識した収益の分解情報の注記を必須とし、⑤収益を理解するための基礎となる情報と、⑥当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報は、注記の省略を可能にするという提案に同意しますか。(質問3-6)

(a) 同意する。	24人	75.0%
(b) 同意しない。	4人	12.5%
(c) どちらともいえない。	4人	12.5%
合 計	32人	100.0%

Q10：経過措置に関する質問

適用初年度(2022年3月期)の表示方法が変わる場合、①連結と個別の財務諸表と、②新しく定める注記では、新表示による前年度(2021年3月期)の比較情報の開示を省略できるという経過措置の提案に同意しますか。その場合、財務諸表の主な科目への影響額が記載され、適用2年目(2023年3月期)以降は前年度の比較情報が開示される。

(質問5-3)

(a) 同意する。	25人	78.1%
(b) 同意しない。	3人	9.4%
(c) どちらともいえない。	4人	12.5%
合 計	32人	100.0%

以 上