

2020年1月10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66号（企業会計基準第29号の改正案）
「収益認識に関する会計基準（案）」等に対するコメント

貴委員会から2019年10月30日付で公表されました企業会計基準公開草案第66号（企業会計基準第29号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）について、私どもの意見を下記のとおり提出いたします。

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。

【回答】

監査人

質問2（表示に関する質問）**（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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。ただし、次の事項について明確化を検討いただきたい。

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「会計基準改正案」という。）第78-2項により他の収益との区分表示又は注記が要求される「顧客との契約から生じる収益」は、会計基準改正案第3項の適用範囲である顧客との契約から生じる収益が対象であり、その適用範囲から除かれる項目は対象でないことを明確に記載していただきたい。

これは、会計基準改正案第3項では、「本会計基準は、次の(1)から(6)を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される」としており、また、会計基準改正案第103項及び第104項等の記載から、会計基準改正案第3項(1)から(6)に挙げられている金融商品に係る取引やリース取引等が、「顧客との契約から生じる収益」に該当するためである。会計基準改正案第3項の記載と併せて読むと、会計基準改正案第78-2項により区分表示又は注記が求められる「顧客との契約から生じる収益」には、金融商品に係る取引やリース取引等が含まれないことが必ずしも明らかではなく、実務において判断に迷う可能性があると考えられる。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問3 (注記事項に関する質問)

(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ふ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いと、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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

収益は企業の経営成績を示す重要な財務情報であり、本公開草案における収益に関する注記事項に関する提案は、財務諸表利用者にとって重要性が高いと考える。また、本公開草案が提案する注記事項により、国内外の企業が作成する財務諸表の比較可能性が確保され、財務諸表利用者の経済的意思決定に資する有用な情報が提供されたと考える。したがって、会計処理に関する定めと同様に、注記事項についても原則として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。)と同様の内容を取り入れることとした貴委員会における基準開発の方針に同意する。

(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。

【意見】

本公開草案の提案の方向性に同意する。ただし、次の事項について明確化を検討いただきたい。

1. 「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）」の意図の明確化

企業会計基準適用指針公開草案第66号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針改正案」という。）に定められる代替的な取扱いの適用により、履行義務を充足する通常の時点と収益を認識する通常の時点が異なる場合がある。この場合、会計基準改正案第80-2項(2)及び第80-18項(1)の記載では、「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」のいずれを注記すべきか明確ではなく、実務においてばらつきが生じるおそれがある。

したがって、代替的な取扱いを適用している場合に、会計方針として収益を認識する通常の時点を記載すべきか、履行義務を充足する通常の時点を記載すべきか、注記の対象が明確になるように説明を追加していただきたい。

2. 重要な会計方針の記載を変更した場合の取扱いの明確化

会計基準改正案第80-2項に定める2つの項目及び会計基準改正案第80-3項に基づく追加的な項目について、重要な会計方針として注記することが提案されている。当該重要な会計方針の注記に関して、その記載内容が変更される場合に正当な理由による会計方針の変更として遡及適用や開示が要求されることになるか、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」との関係性を結論の背景に追加していただきたい。

特に適用指針改正案における代替的な取扱いから原則的な方法に変更することにより収益を認識する通常の時点に変更される場合には、実務において判断に迷う可能性があると考えられる。

3. 代替的な取扱いの適用に関する重要な会計方針としての注記要否の明確化

適用指針改正案に定める重要性等に関する代替的な取扱いを適用した場合、原則的な方法を適用した場合と比べて履行義務の識別や収益認識の時点が異なることとなる。代替的な取扱いの中には、重要性が乏しい場合にのみ適用されるものもあれば、適用指針改正案第94項の「出荷及び配送活動に関する会計処理の選択」のように重要性による要件が求められていないものもある。このため、代替的な取扱いの種類によっては、開示目的に照らして重要な会計方針の記載に含めることが必要となる場合も考えられることから、その旨を適用指針改正案の結論の背景において明記することを検討いただきたい。

例えば、会計基準改正案第109-2項における契約コストの定めに関する記載を参考に、「重要性等に関する代替的な取扱いを適用している旨について、それが開示目的に照らして重要な会計方針に含まれると判断される場合には、重要な会計方針と

して注記することになる。」といった記載を追加して明確化を図ることが考えられる。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。ただし、次の事項について明確化を検討いただきたい。

会計基準改正案第80-4項及び第80-5項では、開示目的に照らした重要性に基づき注記の要否を判断することが提案されている。他方、会計基準改正案第109-2項では、契約コストの定めを適用する場合の注記の要否を「追加情報に記載するほどの重要性」に基づいて判断することが提案されており、異なる重要性に基づく注記の要否の判断が求められているが、その理由や必要性については説明されていない。

契約コストの注記の要否について、異なる重要性で判断することを意図しているのであれば、関係者の理解に資するように、契約コストの注記にのみ異なる重要性の判断が適用される理由についての説明の追加を検討いただきたい。また、異なる重要性で判断することを意図していないのであれば、実務において混乱が生じないように、「追加情報に記載するほどの」という記載の削除を検討いただきたい。

(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。

【意見】

本公開草案の提案の方向性に同意する。ただし、次の事項について修正及び明確化を検討いただきたい。

1. 「履行義務の内容」に関する例示の修正

会計基準改正案第80-14項では、履行義務の内容として「企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容」を注記することが提案されている。これに関連して、例示として「(2)返品、返金及びその他の類似の義務」及び「(3)財又はサービスに対する保証及び関連する義務」が挙げられているが、これら又はこれらの一部は履行義務ではないと考えられるため、記載又は記載場所の修正を検討していただきたい。

2. 「履行義務の残存期間」について会計基準改正案第21項を参照した意図の明確化

会計基準改正案第80-24項(2)では「履行義務の残存期間」の注記を求めており、括弧書きで会計基準改正案第21項を参照している。しかし、同第21項は「本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される」と記載しているのみで、会計基準改正案第80-24項(2)の記載と用語が整合しておらず、参照した意図も明らかでない。したがって、「履行義務の残存期間」について会計基準改正案第21項を参照した意図を明確化していただきたい。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問4 (契約資産の性質に関する質問)

本公開草案の契約資産の性質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5 (適用時期及び経過措置に関する質問)

(質問 5-1) 適用時期に関する質問

本公開草案では、比較年度の表示及び注記についての一定の経過措置を設けたうえで、2018年会計基準の適用日を踏襲し、20XX年改正会計基準等を2021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から適用することを提案しています。

本公開草案の適用時期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(仮に、本公開草案で提案している表示又は注記事項の一部の項目について提案されている適用日までの対応について困難が想定される場合にはその内容、理由及び対応に要する

と見込まれる期間)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 5-2) 早期適用に関する質問

本公開草案の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 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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問6 (設例及び開示例に関する質問)

(質問 6-1) 設例に関する質問

本公開草案における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】

本公開草案の提案に同意する。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。ただし、次の事項について検討いただきたい。

1. 開示例2-2 1. (4)及び開示例2-3 1. (4)に記載されている「完全な履行義務の充足に係る進捗度」は、適用指針改正案第15項における「完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度(以下「履行義務の充足に係る進捗度」という。)」とする記載と整合していない

ように見えるため、「履行義務の充足に係る進捗度」との記載に修正する必要があると考える。

2. 開示例2-3 1. (3)の最後の文「発生しない可能性が非常に高い」は、会計基準改正案第54項における「発生しない可能性が高い」とする記載及び会計基準改正案第143項に示された理由の記載と整合していないように見えるため、「発生しない可能性が高い」との記載に修正する必要があると考える。

質問7（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】

会計基準改正案第150-3項において、「IFRS第15号は、契約資産が金融資産に該当するか否かについて言及しないこととしたうえで、契約資産の減損の測定、表示及び開示について金融資産と同じ基礎で行うことを要求している」と記載されている。IFRSの基準体系においては、契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」ではなく、他のIFRS基準で要求されている事項である。したがって、同第150-3項の記載は、例えば、「契約資産の減損の測定、表示及び開示については、IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第7号「金融商品：開示」に従って、金融資産と同じ基礎で行うことを要求している」と修正する必要があると考える。

以 上