

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）」等の公表

公認システム監査人、特定行政書士、IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント

田淵 隆明

★質問 1（回答者の属性）

「財務諸表利用者」、及び、「その他」（IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント、及び、システム監査人）に該当する。

★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 質問一部同意しない。注記ではなく、区分して表示することを義務付けるべきである。システム監査人の立場からすれば、通常、これらを区分した基礎データが存在するようにシステムは設定されているのであり、注記ではなく区分表示を義務付けたとしても、開示する上で大きな負担増になるとは全く考えられない。しかも、多くの大企業が連結は IFRS に移行しつつあり、JGAAP 自身が IFRS に漸近的に接近していることを考えると、このような緩和規定は有害無益であると考えられる。

※1.近年、甚だ遺憾ながら、会計を巡る大規模な不祥事が相次いでいるが、IFRS では認められないような、JGAAP 独特の緩和規定や寛恕規定が悪用されたと考えられる事例も発生していると思われる。グローバル化が進み、法・制度の抜け穴を指南する人々もいる現実を考えると、今後は従来の「性善説」を改める必要があると考えられる。

※2.筆者は、連結財務諸表規則第 5 条・第 10 条・第 13 条を改正し、IFRS や中国基準のように、「連結外し」・「持分法外し」を原則禁止し、「子会社への持分法適用」を禁止すべきであると考えますが、この件については、金融庁の担当であるのでこれ以上は触れない。

なお、一昨年 ASBJ のセミナーの資料で、「連結外しについて積極的に推奨するものではない」旨の記載をされたことについては高く評価する。

（質問 2-2）表示に関するその他の質問

(a)本会計基準改正案の第 79 項及び第 158 項については、一部同意しない。民法との整合性を考えても、IFRS とのコンバージェンスを考えても、「契約資産」と「債権」は厳格に

区分すべきである。

※1.システム監査人の立場から言えば、ERP システムの普及により、これらの区分をすることが大きな負担になることはなく、各企業グループは、(正しく会計処理が行われている限りは)これらの基礎データをデータベース内に保有している。従って、注記ではなく区分表示を義務付けたとしても、開示する上で大きな負担増になるとは全く考えられない。しかも、多くの大企業が連結はIFRSに移行しつつあり、JGAAP自身がIFRSに漸近的に接近していることを考えると、このような緩和規定は有害無益であると考えらる。

(b)本会計基準改正案の第79項及び本適用指針改正案104-2項については全面的に同意する。

(c)本会計基準改正案の第78-3項については全面的に同意する。

(d)本会計基準改正案の第157項については反対する。

減損損失の開示は、投資家等の利害関係者にとって非常に重要な情報である。2021年4月以降に開始する年度から、予定通り、実施すべきである。

※システム監査人の立場から言えば、ERP システムの普及により、これらの区分をすることが大きな負担になることはなく、各企業グループは、(正しく会計処理が行われている限りは)これらの基礎データをデータベース内に保有している。特に、減損は、投資家を始めとする財務諸表利用者等の利害関係者にとって非常に重要であり、開示を延期すべきではない。しかも、JGAAP自身がIFRSに漸近的に接近していることを考えると、このような緩和規定は有害無益であると考えられる。

★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う本公開草案の基本的な方針に関する質問

・原則的に同意する。ただし、「企業自身が・・・注記内容を決定する・・・考えられる」の部分については同意できない。そのような緩和規定は、恣意的な運用を惹起するおそれがあるだけでなく、同業種間での比較可能性を低下させ、注記の趣旨を没却させることに繋がる。

(他のハブリック・コメントでも提案したことであるが)、筆者は、本会計基準・本実務指針の趣旨を生かし、その信用度を高めるためには、記載すべき注記のリストを会計監査人(監査法人または公認会計士)に任せるのではなく、ASBJが主導して、提出された書類を検討

し、3年をメドに「実務報告」の形で業種別の注記に関するガイドラインを制定するべきである。また、その定期的な見直しも行い、ガイドラインのブラッシュ・アップを行うべきである。

※21 世紀初頭の会計ビッグ・バンに始まる会計制度の改正は、相当進展したと考えられる(筆者には、IFRS との重要部分でもコンバージェンスについては、既に峠は越えているように思われる)。今後は、これらの充実した会計基準・適用指針を我が国の企業に、正しく定着させることが肝要であるが、その定着のための指導や率先垂範こそが、次のフェーズにおける ASBJ の大きな役割であると考えられる。そのためにも、既に策定された会計基準・適用指針の定期的なブラッシュ・アップだけではなく、ガイドラインなどの整備・ブラッシュ・アップが、非常に重要なテーマになってくると考えられる。

(これは、品質管理の ISO9001 における「継続的改善」にも通ずる面があると言える)

(質問 3-2) 重要な会計方針の注記に関する質問

・全面的に同意する。

(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

(a)原則的に同意する。ただし、(質問 3-1)と同様に、記載すべき注記のリストを会計監査人(監査法人または公認会計士)に任せるのではなく、ASBJ が主導して、提出された書類を検討し、3年をメドに「実務報告」の形で業種別の注記に関するガイドラインを制定するべきである。また、その定期的な見直しも行い、ガイドラインのブラッシュ・アップを行うべきである。

(b)本文中に「キャッシュ・フローを理解するために・・・」あるが、それならば中国基準や IFRS と同様に、個別会計においてもキャッシュ・フロー計算書の作成・開示を義務付けるべきである。2018 年度から強制適用となった地方自治体の新公会計基準では、外郭団体をフル連結、一部事務組合を比例連結とすることが義務付けられている。企業会計においても個別キャッシュ・フロー計算書の作成・開示を義務付けるべきである。

※1.財務諸表等規則第 111 条は、連結財務諸表を作成している会社が個別財務諸表を作成することを禁止している訳ではない。金融や会計を巡る不祥事が頻発している中、ASBJ が率先垂範して、企業の透明度を高めるようにするべきである。

※2.同様の理由で、四半期決算書の一部において、キャッシュ・フロー計算書を免除したことは明らかな後退であり、開示を再び義務化するべきである。

(c)また、中国基準と同様に、個別・連結共に、直接法・間接法の双方の開示を義務付けるべきである(片方は「小計より上」の調整表のみで可)。システム監査の立場から言えば、ERPシステムの普及により、個別・連結共に、直接法・間接法の双方の作成も可能な筈である。

(現に、筆者自身、個別・連結共に、直接法・間接法の双方のキャッシュフロー計算書を自動作成できるシステムを何度も導入している)

(d)透明性の確保の点から考えると、将来的には、新公会計基準に基づき、一部の自治体が既に行っているように、連結精算表の開示も検討するべきである。

システム監査人の立場からすれば、大半の連結会計システムは、連結精算表のデータは必ず作成する。従って、開示することが大きな負担になるとは考えられない。

(質問 3-4) 収益認識に関する注記の定めに関する質問

(a)本会計基準改正案の第 80-10 項、第 80-11 項、及び、本適用指針改正案の第 106-3 項から第 106-5 項については、全面的に同意する

(b)本会計基準改正案の第 80-12 項から第 80-19 項、及び、本適用指針改正案の第 106-6 項及び第 106-7 項については、全面的に同意する

(c)「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」については、強く反対する。

本文中の 3 行目の「これらの注記については、財務諸表作成者から作成負担に対する懸念が寄せられており」とあるが、ERPシステムの普及により、多くの場合、困難さは無いと考えられる。システム監査人の立場から言えば、斯様な意見が出た背景には、(当該意見社の)使用しているシステムの老朽化、法令対応の不備、ないしは基本設計や設定の不備があることを示唆している可能性があると考えられる。早急に、システムの再構築ないしはリプレースを検討するべきではないかと考えられる。

そもそも、IFRSは世界中の国々で採用されている。その中には、我が国のような先進国やOECD諸国だけではなく、発展途上国も含まれている。従って、1人当たりのGDPが2位であり、世界に輝く先進工業国である我が日本国の技術水準・教育水準を考えれば、IFRSで要求されている注記は、作れるのが当然である。

(d)上記のように、今後は、整備された会計基準・適用指針の定着を図っていくことがASBJの重要な使命になると考えられるが、斯様な弱気なことを口にする財務諸表作成者が現れ

た場合は、ASBJ が率先垂範して作り方を教示・支援するなど、バックアップ体制を強化するべきである。

(e)★特に、(1)の「IFRS 第 15 号においては、当該記載には、定性的情報と定量的情報を含めなければならないとされているが、本公開草案では、当該記載には必ずしも定量的情報を含める必要はないものとする。」については、本基準の規定の趣旨を没却する危険性があり、強く強く反対する。

そもそも「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、投資家にとって非常に重要な情報である。甚だ遺憾ながら、近年頻発した金融や会計の不祥事により、我が国の市場の信頼は揺らいである。

JMIS (修正国際基準) という優れた会計基準を世界に広げるためにも、「のれん」の償却の再開のためにも、我が国の会計基準の品質について、諸外国からそしりを受けかねないような緩和規定を設けることは、絶対に避けるべきである。

(f)他方、(2)については、IFRS、USGAAP にも同様の定めがあるので同意する。

(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

・一部同意しない。個別財務諸表独自の注記もある筈であり、個別財務諸表の中で、「この項目については、連結財務諸表の何ページの何行目を参照」のように丁寧な参照指示を付すことを義務付けるべきである。

(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

・**全く同意しない。**ERP システムの普及により、各企業のシステムはその基礎データを毎日蓄積している。従って、四半期決算書の一部において、キャッシュ・フロー計算書を免除したことは、作業の実質的な軽減になっているとは考えにくい。システムの現場を見ると、寧ろ、簡素化するために労力を要しているケースもあるくらいである。

・同様の理由で、四半期決算書の一部において、キャッシュ・フロー計算書を免除したことは明らかな後退であり、開示を再び義務化するべきである。

※上述のように、IFRS は世界中の国々で採用されている。我が日本国の技術水準・教育水準を考えれば、IFRS で要求されている注記は、作れるのが当然である。

ただし、「開示の適時性に係る強い制約がある中、財務諸表作成者にとって追加的な負担が生じることや、」については、第一四半期については、実務上、株主総会の準備との兼ね合いもあるので、適時開示までの期間を15日程度延長するなどの緩和策は検討する価値はあると思われる。

★質問 4（契約資産の性質に関する質問）

- ・全面的に同意する。民法との整合性を考えても妥当である。

★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

- ・全面的に同意する。このまま、「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」ことを維持して頂きたい。

（質問 5-2）早期適用に関する質問

- ・全面的に同意する。

（質問 5-3）経過措置に関する質問

- ・「(5) 20XX年改正会計基準等の適用初年度においては、20XX年改正会計基準等において定める注記事項を適用初年度の比較情報に注記しないことができる。」には賛同しない。
システムの観点から考えても、基礎データが揃わない等の問題があることは理解できるが、「極力記載することが望ましい」などの努力義務規定は必要である。

★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

- ・全面的に同意する。

★但し、連結上の処理についての記載が必要であると考える。

実務上、グループ内の子会社相互間等の取引で、売買価格についての調整が不調なまま決算日を迎えたような場合や、工事進行基準を採用している場合での受託側と委託側での進捗度の認識の相違等に起因して、照合差異が発生するケースが頻発している。

この論点は新しい論点であるが、この場合についての連結処理に関する設例の追加を強く希望する。

(質問 6-2) 開示例に関する質問

・基本的に同意するが、開示例の 1 について、「制度・管理差異」がある場合の注記の記載の追加が必要であると考える。

★質問 7 (その他)

・2015 年度の連結財務諸表規則や、諸々の連結会計に関する会計基準の改正により、PL と CI(包括利益計算書)は、「親会社説」から「経済的単一体説」に移行した。会計基準全体の整合性、及び、他の会計基準との比較可能性向上の観点から、BS と SS も「経済的単一体説」に移行すべきである。

また、SS の株主資本以外の項目の増減明細の開示の義務化、及び、「新株予約権」を IFRS と同様に資本剰余金の一部を構成するものに変更するなど、他の基準との統一も行うべきである。

(以上)