

企業会計基準委員会 御中

「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)」等の公表」に関してコメント提出いたします。

服部 隆 (CMA、CIIA)

◆質問 1(回答者の属性) 財務諸表利用者

質問 2 以降は、基本的には IFRS15 と整合図るもの等であり同意しますが、以下質問項目につきコメントさせていただきます。

◆質問 2-2 表示に関するその他の質問

(1) 契約資産の区分表示について

会計基準改正案第 79 項なお書き「なお、契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する(第 80-20 項(1)参照)。」について

①例えば「売掛金」「工事未収入金」を合算し「営業債権等」として貸借対照表に表示している場合は「区分して表示しない場合」に該当すると理解しますが、「売掛金」「工事未収入金」が貸借対照表に区分表示されている場合はそのことをもって「区分表示していない場合」に該当しないのか、あるいは他の会計基準で計上されたものが一部含まれているときには「区分表示していない場合」に該当してしまうのでしょうか。

②「第 80-20 項(1)参照」について、

同項では、「履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるよう、次の事項を注記する。

(1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高(区分して表示又は注記していない場合)(第 79 項なお書き参照)について」と、

・「契約負債」についても対象としてますが、これも同様に例えば「前受金」が貸借対照表に区分表示されている場合はそのことをもって「区分表示していない場合」に該当しないのか、あるいは他の会計基準で計上されたものが一部含まれているときには「区分表示していない場合」に該当するのでしょうか。

・「又は注記していない場合」というのはどういうケースを想定しているのでしょうか。もし他の箇所において「期首残高及び期末残高」を注記しているとしたら、それはまさに同項の注記そのものではないかとも考えられますので。

・期首の残高に替えて、前年度末の残高でも可でしょうか。(IFRS 任意適用会社の開示で散見されるため)

③そもそも、例えば「契約資産」がほとんどなく、重要性判断から「顧客との契約から生じた債権」と区分せず合算表示した場合には、会計基準改正案第 80 項の開示目的からすると、注記も同様に重要性から記載不要と判断されてしまうことが多いと想定されるため、本なお書きの実効性は乏しいのではないのでしょうか。

(2) 金融商品会計基準との関係について

会計基準改正案第 77 項にて、

「顧客から対価を受け取る前又は対価を受け取る期限が到来する前に、財又はサービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、契約資産又は顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に計上する。契約資産に係る貸倒引当金の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いを適用する。また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算については、企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」(以下「外貨建取引等会計処理基準」という。)の外貨建金銭債権債務の換算の取扱いを適用する。」と「契約資産」と金融商品会計基準(及び外貨建取引等会計処理基準)との関係が明記されている一方、「顧客との契約から生じた債権」についての記載がなく不明確となっております。IFRS15 第 108 項と同様に、「顧客との契約から生じた債権」についても、金融商品会計基準に従うことを明記すべきではないでしょうか。

◆(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

会計基準改正案第 80 項-4 から 9 (及び第 164 項から 165 項)の表題を「(開示目的)」としているが、開示目的のみでなく、必要とされる注記項目についても記載されていることから、例えば「(開示目的及び注記項目)」などと内容に即した記載に修正するのが適切ではないでしょうか。

◆(質問 6-2)開示例に関する質問

[開示例 1] 収益の分解情報、について

IFRS15 の「設例 41— 収益の分解— 定量的開示 IE210」をそのまま取り込んだものと見受けますが、この開示例はそもそも IFRS15 B88 (a) 例示項目「投資家向けの発表」を前提としたものである一方で、本適用指針改正案第 106 項-4 では「投資家向けの発表」の文言が削除されております。財務諸表の利用者や作成者等の理解深めるためには、本適用指針改正案第 106 項-4 の例示に「投資家向けの発表」記載を復活させる、あるいは[開示例 1]の前提条件を「投資家向け説明資料」から、同項に例示記載ある「決算発表」または「年次報告書」に修正すべきではないかと存じます。

◆質問 7(その他)

・会計基準改正案第 5 項、「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう、について

IFRS15 の契約の定義においては、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」と、そもそも「法的な」という文言が入っていないことや、11 月の IFRS 解釈指針委員会で、IFRS15 の契約の定義を援用している IFRS16 リースにおいて、「強制可能な」、は法的強制力を超えてより幅広い経済実態をも考慮すると解釈され得るアジェンダ決定がなされたこと(※)から、会計基準改正案第 5 項の「法的な」は削除し、IFRS15 記載と同一に戻すことを検討されたいかがでしょうか。

(※)・・・契約上の解約金支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態、例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有して、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日

の後も強制可能である・・・

<(参考)IFRS15 より抜粋>

(付録A 用語の定義)

・契約 (contract)

強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意

・契約資産 (contract asset)

企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利(当該権利が、時の経過以外の何か(例えば、企業の将来の履行)を条件としている場合)

105 契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産又は契約負債として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示しなければならない。

107 顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。企業は契約資産の減損を IFRS 第 9 号に従って評価しなければならない。契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融資産と同じ基礎で行わなければならない。

108 債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。例えば、企業は、支払に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。企業は債権を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。顧客との契約から生じる債権の当初認識時に、IFRS 第 9 号に従った当該債権の測定値と、それに対応する認識した収益の金額との間に差額があれば、費用(例えば、減損損失)として表示しなければならない。

以上