

2011 年 3 月 24 日

企業会計基準委員会 御中

(社)日本鉄鋼連盟

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に対するコメント

貴委員会より公表された標記論点整理に関して、下記のとおりコメントを提出しますので、今後の審議においてご検討頂きたく、お願い申し上げます。

記**【総論】収益認識に関する鉄鋼業界の基本的考え方**

IASB の公開草案は、顧客が財又はサービスの支配を獲得したときに収益を認識するという考え方を採用している。仮に、支配の移転を収益認識の要件としても、現行の日本基準との間に実質的な差異は小さいものと認識しているが、現行の日本における会計慣行(実現主義と工事進行基準)は適切に行われており、そのような会計慣行が反映される会計基準の開発が望まれる。

各質問・論点に対するコメント**【質問 1】**

(同意しない。)

適用範囲に営業外収益に整理される受取賃貸料・受取手数料等の収益が含まれていることから、これらの収益についても注記が必要になると考えられる。しかし、これらの収益は主たる事業に付随して発生するものであり、財務諸表利用者にとっての利用価値は乏しいと考えられる。

よって、当該基準の適用範囲は営業収益(売上高等の主たる事業によるもの)として、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益は、同様に会計処理すべきとして整理すべきである。もしくは、当該基準の範囲として取り扱ったうえで、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益以外の収益は注記の対象外とできるよう修正すべきである。

【質問 2】

(同意しない。)

財務諸表作成者の実務負荷及び監査人の監査負荷を必要以上に増大させる契約の分割には反対である。その理由は以下のとおりである。

- ・ 当初の取引価格算定時点においては、契約の分割と履行義務の識別という2段階のステップを経ずとも、履行義務の識別が適正になされれば適正な取引価格が算定可能である。
- ・ 契約の分割が可能な契約(契約における一部の財又はサービスの価格が、他と独立である場合)に対して取引価格の修正が行われる場合でも、履行義務間の価格の相互依存性により、当該修正に紐付く履行義務を特定し修正額を適切に配分すれば、契約の分割を行わずとも、現行提案における取引価格の修正と同様の結果となる。
- ・ 取引価格の修正は、契約全体数と比較すればごく一部に過ぎない。全ての契約に対し、2段階のステップを求めることは、徒に企業及び監査人の負荷を増大させるだけである。取引価格の修正が行われた時のみ、修正額の適正な配分を行えば十分であり、現実的である。

【質問 3】

(同意しない。)

62 項の“企業(又はその他の企業)が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している場合には履行義務を区別しなければならない”の“(又はその他の企業)”は削除すべきである。企業毎に自らの競争力の源泉(付加価値)をどの単位で発揮するかは異なっており、その他の企業の管理単位と自社の管理単位はイコールではない。収益認識単位となる履行義務の単位は、自社のマネジメントの視点から乖離すべきではなく、その他の企業の販売単位を履行義務の識別要件にすべきではない。

また、62 項(2)②についても、上記と同様に収益認識単位はマネジメントの視点と一致すべきであるとの考えから、たとえ利益マージンが区別できたとしても会社がその単位で利益管理をしていない場合にまで区別すべきではない。「財又はサービスに区別できる利益マージンがあること」という記載を「財又はサービスに区分して管理されている利益マージンがあること」に変更すべきである。

更に、設例 13 にある輸送中の損失リスクのようにそれ自体に利益マージンが付与されることのないものは別個の履行義務とはなり得ない。また、履行義務の一部が充足されることによって、収益を部分的に認識し、残余部分を未充足の履行義務とする提案には賛同しない。収益は履行義務単位で認識すべきである。

【質問 4】、【質問 5】、【質問 6】 共通

(同意しない。)

収益認識に係るわが国の現行モデルは、成果物の内容等の取引実態に応じて、成果の実現が確実となった時点でタイムリーに収益計上できる基準として十分に機能しており、有用な財務情報を提供するという観点からも、特段の問題があるとは考えていない。ガイダンスや指標を提示頂くことについては歓迎するものの、90 項や 92 項に記載されているとおり、多様な取引形態がある中で、企業が形式的な判断を強いられることなく、個々の実態に応じて判断することが可能であることを明確にすべきである。

< 工事進行基準等 >

工事進行基準については、支配の移転という形式面よりも、企業活動の成果を適切かつタイムリーに表現するという観点から、成果物の性質や顧客との契約内容等に鑑み、工事の進捗が成果を確実とする事実であると認められるような工事契約かどうかといった点に着目して適用するかどうかを考えるべきである。

< 出荷基準 >

出荷時点で、リスクと経済価値が顧客側に移転していると判断できる場合あるいは財又はサービスに対する支配が顧客側に高い確率で移転していると見込まれる場合(=85 項(1)(2)(3)の指標が高い確率で見込まれる場合)は、出荷基準を容認することを明確にして頂きたい。例えば、財又はサービスが顧客に向けて出荷された後、数日の間に高い確率で相手先が検収すると考えられるものについては、当事者間の管理水準からして、出荷と検収の間は時期ずれを除いて有意な差異が生じるとは考えにくい。このような場合は、出荷時点をもって顧客が支配を獲得しているものとみなせるため、継続適用を条件に出荷基準を選択できるよう明確化すべきである。

仮に、支配の移転という概念によって収益認識を行うこととなる場合には、支配が顧客に移転しているかどうかは、85 項(1)–(4)の指標を総合的に勘案することとされているが、85 項(1)–(4)が並列であること、および、“85 項(1)–(4)の指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない”とされていることから、(4)の扱いが不明確となり混乱を招くとの認識から代替案を提案する。

財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである場合には、製造するにしがたい企業は顧客に対し、当該資産の支配の移転(及びそれまでの作業に対する支払)を要求する可能性が高いことから、履行義務の進捗分は実質的に顧客に支配が移転したもとして履行義務の充足を認識(=収益認識)すべきである。結果として、受注工事契約における工事進行基準や輸送契約における航海日割基準についても、この規定により現行どおりの基準が適用できると認識しているが、そのことを明確にすることが望まれる。一方、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものでない場合には、製造されるだけでは当該資産の支配が移転するわけではないから、85 項(1)(2)(3)の指標を総合的に勘案して、顧客が支配を獲得しているか否かを判断し、履行義務の充足を認識(=収益認識)すべきである。

【質問 7】

(同意しない。)

取引価格の合理的な見積りを「考えられるキャッシュフローのシナリオに基づく確率加重平均」で行うことに反対である。

取引価格を見積りで計上する方法、例えば、鉄鋼業において将来販売価格を遡及修正するような場合に販売価格を確率加重で見積もる方法は、企業の恣意性が入りやすいため不適當である。数パターンのシナリオを設定することは、財務諸表作成者および監査人双方にとっても現実的ではない。また、確率加重平均で見積もられた価格はそれが意味するものが極めて曖昧となり、マネジメントとしても利用可能性が乏しい。取引価格の合理的見積もりは確率加重平均ではなく、企業の最善の見積り価格で収益認識を行い、最善の見積もりができない場合には収益の不確実な金額を含まない価格で収益認識を行うよう改める必要がある。

【質問 8】

(同意しない。)

取引時点で回収可能性(顧客の信用リスク)を見積もることは困難であるため、「収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識する(受取債権の減損等)」方法が適當と考える。

受注時に顧客の信用リスクを調査し、対価の回収が確実であることを前提に契約を行うことは、合理的企業活動として当然に行われるものである。こうしたことから、収益の計上にあたっては、契約対価をもって取引価格とすべきである。受注後の回収可能性の評価は、個々の契約の集合体にて与信管理を行っている場合においては、財務活動としての二取引の性格が強いことから、取引価格を構成するべきものではなく、金銭債権の評価として収益認識とは別に取り扱うべきである。

【質問 11】

(同意しない。)

工事契約等と異なり、契約時点からリスクと経済価値が移転する時点までの期間が短い取引についてまで不利な履行義務についての損失を計上することは、有用性が低いと考える。また、現在実施されている棚卸資産の簿価切下げにより、大部分の損失は手当てされている。

【質問 12】

(同意しない。)

受注案件と紐付き関係の受注前見積設計費用(入札及び提案)は、わが国税法上は資産加算が必要になるが、本提案においても 57(a)(b)(c)に合致するものとして資産加算できるかどうかを確認したい。即ち、受注案件と紐付き関係の受注前見積設計費用(入札及び提案)をすべて費用処理する提案ではなく、わが国の税務と乖離しない運用が行えるものであると認識している。

【質問 13】

(同意しない。)

対価の前払を前提とした解約不能な契約であったとしても、契約時点で“対価に対する無条件の権利を獲得した”として、義務を履行する前に受取債権を認識することは、“契約のいずれかの当事者が履行した場合に契約資産又は契約負債を表示する”という原則と整合しないことから、契約時に受取債権と契約負債を認識することに反対である。

【質問 14】

(同意しない。)

営業活動から生じる収益についての注記としては、非常に過多である。会計方針以外の注記、特に契約資産及び契約負債の調整表及び履行義務に関する情報等は、企業の相当な実務負担を要する一方、メリットは乏しいため、重要性が無い場合は省略が認められるよう要望する。

収益の分解については、営業政策・営業秘密の開示に繋がり、結果、企業価値を棄損するおそれがあることから開示を求めるべきではない。また、収益の分解については、セグメント別情報の開示(財又はサービスの種類・地理)で十分であり、これに加えてさらに他の基準で分類しても財務諸表利用者の有用性が高まるとは考えにくい。

受注残高の履行年度別開示について反対である。会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備(グループ全体の実績把握、内部取引消去が可能な仕組み)が必須であり、多大なコストが発生することとなる。仮にシステム面の整備がなされたとしても、未確定の履行時期を年期別に区分する側(財務諸表作成者)の恣意性排除が難しく、財務諸表作成者・監査人双方にとって、その正当性を挙証する負荷が大きくなる。

【質問 15】**[論点A]**

現行の提案では代理人の判定における5つの指標が並列的に掲げられており、本人か代理人かの判定において、どちらとも判断できるケースがあるものと認識している。特に日本における商社のビジネスモデルは普遍的なものではないため、実務上代理人かどうかの判断に迷うケースがある。こうしたケースにおいても、IFRS原則主義に則りリスクと効果の関与度合を総合的に判断することが可能であり、最終的には財務諸表作成者の実質的判断に委ねられているものと認識しているが、そのことを明確にすることが望まれる。

[論点D]

質問 4,5,6 を参照

以 上