

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

## 「収益認識に関する包括的な会計基準の 開発についての意見の募集」について

2016年2月4日に公表された標記意見募集（以下『意見募集』）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、3月7日に企業会計基準委員会（以下ASBJ）の板橋ディレクター、掛水研究員を講師に招き、『意見募集』についての勉強会を開催した。この勉強会には36人の検定会員が出席し、うち21人（58%）は勉強会後のアンケートに回答した。併せて、当協会内のディスクロージャー研究会の業種別専門部会で委員を務める123人の企業担当アナリストにも同じ内容のアンケートを実施し、33人（27%）が回答した。

当意見書は、アンケート調査と企業会計研究会の委員による議論を踏まえている。2つのアンケートの集計結果は、当意見書の最後に資料として添付した。

記

### 1. IFRS 第15号の内容を出発点とする日本基準の開発

#### 『意見募集』の質問2

当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めています。

この開発に当たっては、本資料第16項に記載した理由により、IFRS 第15号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点について、ご意見があればお寄せください。

我々は、IFRS 第15号の内容を出発点として、収益認識に関する包括的な新しい日本基準（以下、新基準）の開発を進めるASBJの取組みを、妥当なものとして評価している。ただし、実務において適用可能な新基準を開発するには、「日本基準の高品質化」の具体的な意味を明示することが必要であろう。目標とする「日本基準の高品質化」の内容次第で、IFRS 第15号とどこまでコンバージェンスするのか、どこまで例外を認めるのかなど、最終的な新基準の姿が大きく変わると考えられるためである。

また、『意見募集』にはIFRS 第15号の用語を直訳した様な用語が多いため、定義や要件に関する記述を難解なものにしているとの印象が強い。新基準の開発過程において、理解が

容易な日本語で記述されることを期待している。『意見募集』から難解な印象を受けるのは、従来とはまったく異なる「契約」と「履行義務」に着目した5つのステップによる収益（売上）認識の考え方だけでなく、日本語が読み難い影響も小さくないであろう。

我々のアンケート Q2 で、「IFRS 第 15 号を出発点として、包括的な収益認識基準を開発することは、日本基準の高品質化と企業間の比較可能性の向上に寄与すると思うか」を質問したところ、全回答者の 74%（勉強会出席者の 95%、アナリストの 61%）が「思う」と回答した。

この様に、「包括的な収益認識の新基準を開発することに基本的に賛成」というのが、財務諸表利用者の大勢意見である。新基準が完成すれば、業種を超えた企業比較が容易になり、新基準と IFRS 第 15 号の差異が小さければ、IFRS の任意適用企業や海外企業との比較が容易になるのは確実であろう。賛成者の比率の高さは、比較可能性の向上への期待の大きさを表していると考えられる。

半面、我々のアンケートへの回答の中には、「グローバル企業との比較は容易になるであろうが、日本基準の高品質化につながるかは疑問。」「基準変更によって、どのように開示内容が変化するのか情報が不十分なため、良し悪しの判断ができない。」などのコメントが散見される。新基準の開発に総論では賛成ながら、IFRS 第 15 号と同じ様に「契約」と「履行義務」に着目した5つのステップで収益（売上）を認識することに、具体的なイメージをまだ描けていない財務諸表利用者も少なくないと思われる。

## 2. 『意見募集』で識別された17の論点及び適用上の課題

### 『意見募集』の質問3

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載のとおり、当委員会は、仮にIFRS 第15号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された17の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点から、ご意見があればお寄せください。

- ・ 各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- ・ 各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- ・ 各々の論点について、他にコメントはあるか。

我々のアンケート Q3（分析を困難にする点、さらに検討が必要な点）、Q4（影響を受ける取引）への回答と当研究会での議論を基に、財務諸表利用者から見た主な適用上の課題を、『意見募集』の17の論点に分けて整理してみた。

各論点に対して様々な課題が指摘されており、ASBJが認識していなかった課題も少なくないであろう。特に【論点9】の「長期間にわたる継続的なサービスの提供、製品の製造や建設」では、建設アナリストを中心に多数の課題が指摘されている。これは、長く使われてきた発生主義による工事進行基準から、新基準への移行が容易ではないことを示しているのかもしれない。

一部の業種においては新基準の導入に相当な困難が予想され、導入に伴う財務諸表作成者の負担が財務諸表利用者の受ける便益を上回る場合があるかもしれない。新基準の開発過程で、ASBJが作成者の負担軽減を検討するのは当然ではあるが、多くの例外規定が作られると、IFRS第15号との乖離が大きくなり過ぎ、結果的に新基準の導入メリットが損なわれる懸念が強まる。例外規定は最低限に留める方が望ましく、日本基準の高品質化と財務諸表の比較可能性の向上という新基準開発の趣旨が、例外規定によって大きく損なわれることがない様にしていただきたい。

#### 【論点1】 契約の結合：同一顧客に複数の財・サービスを提供する取引

関連業種など	考えられる課題など	属性
ソフト開発	責任範囲などを明確化するために契約を分離する方法と逆行し、業務管理に悪影響を与える。また、別々の作業を1つにまとめることに、分析上の意味はない。	Computer Soft アナリスト
据付・保守サービス等を伴う機器販売	据付・保守サービスを製品価格に含めてきた企業は、価格の算定が困難になる。	研究会委員

#### 【論点2】 契約の変更：途中で財・サービスの内容変更が発生する取引

建設、造船、プラント、ソフト開発	途中で契約内容の変更や追加工事が発生することの多い業種では、契約内容がややあいまいなまま工事（製作）が進み、会計処理が難しくなる。ただし、契約内容が不透明な業界慣行は見直すべきであり、新基準の導入で過度に配慮する必要はない。	研究会委員
建設	収益の計上及び区分の基準が複雑となり、外部から収益の計上パターンが推計しにくくなる。	建設 アナリスト

#### 【論点3】 提供する財・サービスが一体のものか別個のものか否かの判断

ソフト開発	収益認識の単位を識別することが難しい上に、分析上の意味はなく、不必要な混乱を招く。	Computer Soft アナリスト
-------	---	------------------------

据付・保守サービス等を伴う機器販売	商品の提供と同時に同じようなメンテナンスサービスを実施していても、社内的にメンテナンスフィーを認識している会社と、認識していない会社がある。単独で得られるとする財・サービスの選定次第で、類似のビジネス内容でも収益計上のタイミングが異なる可能性がある。	研究会委員
半導体製造装置	受注を獲得するための現場の裁量で、個別商談においてはサービス無料や大幅値引き、1年間の無償保守、装置価格に据付け代金を含むなど、様々なオファーがあると思われる。成約後の切り分けが非常に面倒になるのではないか。	電機・精密アナリスト
情報通信、インターネット検索エンジン提供会社	かつての携帯電話のように、機器の対価がサービスの対価に含まれていると、会計処理が大きく変わる可能性がある。グーグルやヤフーのように、検索エンジンを利用者に無償で提供し、連動する広告や検索ログ等のデータを活用して収益を得るビジネスモデルも、同じ可能性がある。	研究会委員

## 【論点4】売上金額に応じたポイント、マイルレッジ等の発行

小売	新基準を導入した場合、現行のポイント引当金の会計処理との相違点を明確に開示しないと混乱する可能性がある。	小売アナリスト
家電量販店などの小売	収益として繰り延べる金額を算定するためには、当期利用、持ち越し、死蔵、他社ポイントの利用などが判らないと、分析・評価が難しい。ただし、これは現行基準でも同様である。	小売アナリスト
空 運	2010年にJALが会社更生手続きを申請した時に、航空機のリース取引、退職給付債務などと共に、隠れた負債になっていたと考えられる。	出席者(その他)

## 【論点5】特許権、独占販売権、フランチャイズ権等、知的財産ライセンスの付与

サービス、メディア	ライセンスの獲得時点で、それに見合う収入を客観的に見積るのは困難であろう。獲得コストの資産計上で費用化を先送りしているとの懸念が、煙り続けることになりかねない。	Media Gameアナリスト
メーカー	知的財産(ライセンス)に企業活動が著しく影響を与えるかどうかで、収益計上のタイミングが相違する。同じものでも企業によって処理が分かれそう。	研究会委員

## 【論点6】変動対価(売上高に応じて変動するリベート、仮価格)

プラント	プラントの契約形態の1つにコストレインバース契約があり、契約金額がコストに応じて変動するケースがある。	機械アナリスト
------	---	---------

電力・ガス	電力自由化が進む中であって、卸電気事業には仮価格・仮納入の業界慣行があり、価格の妥結後に遡及清算するため、決算時に報告される収益額に影響を与える。	電力・ガスアナリスト
鉄鋼	仮価格で売買して後決めるケースは多い。特に分析が困難になるという印象はないが、売上計上基準が変わる可能性には注意したい。	鉄鋼・非鉄アナリスト
自動車部品	期末に単価が決定されるケースもあり、決定価格を事前(例えば四半期末時点)に見積るのは困難な可能性がある。「重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲」を、どのように合理的に判断するのも難しい。	中小型銘柄アナリスト
小売、卸売、消費財メーカー、素材メーカー、エネルギー	リベートを事前に予想して会計上で織り込むという経験がないため、導入当初は混乱する可能性がある。リベートの変動額の大きな企業の具体的な処理など、事例の蓄積がないと判断できないことが多い。	研究会委員
小売	売上高の推移で株価が大きく変動する業界のため、短期的でも不確実性が売上高に大きく影響することを懸念する。	研究会委員
資産運用	一定以上の運用成果があった時に、成果の一部を成功報酬として運用会社が追加的に受け取れる様な例は、新基準の適用対象になるのか。	研究会委員

## 【論点7】返品権付きの財・サービスの販売

アパレル小売	アパレルの場合、百貨店からの返品条件が不透明なケースが多い上に、年によって返品額が大きく変動するため、事前に合理的な金額を見積るのが難しい。	小売アナリスト
出版、音楽ソフト	返品率を客観的に予想するのは難しいが、難しさは現行の引当金計上方式と同レベルと思われる。	Media Gameアナリスト
通信販売、出版、音楽ソフト	返品を事前に予想して会計上で織り込むという経験がないため、導入当初は混乱する可能性がある。返品の変動額の大きな企業の具体的な処理など事例の蓄積がないと、判断できないことが多い。	研究会委員
トイレタリー化粧品	化粧品の販売は概ね返品が認められているが、在庫期間が長いため、大量の返品(回収)がある場合は業績への影響が大きい。返品可能な製品の販売では、収益の認識時期をセルインからセルアウトに変えることも1つの方法と考えられる。	食品アナリスト

## 【論点8】独立販売価格に基づく収益の配分

全業種	サービスと物品へ適切に価格を分けるといっても、同じサービスを単独で提供している例（市場価格）がない場合が多く、導入当初は判断に苦しむであろう。	研究会委員
全業種	製品保証等について、実務的に対応可能か不透明である。	研究会委員
全業種	履行可能性について、過去のデータを十分に検証して計上したのか、どのような過去データを反映したのか、今後の履行確率の変動可能性をどう加味したのかなどは各社の判断による。同一業種でも履行義務への配分基準が企業によって異なれば、比較が難しくなる。主要な検証基準の開示があれば、自ずと同一業種での配分基準は統一されていくであろう。	研究会委員

## 【論点9】長期間にわたる継続的なサービスの提供、製品の製造や建設

建設、造船、プラント、ソフト開発	業界ごとに細かくガイドラインを決めないと、企業の解釈が別れて比較可能性が損なわれる。工事進行基準と長期のサービス提供契約を一緒に、しかも業種の特性を考慮しない1つの条文で規定するのは無理がある。	研究会委員
建設、造船、プラント、ソフト開発	支配の移転という解り難い判断基準に基づいて収益を計上するため、類似の取引でも企業による判断が異なり、会計処理が異なる可能性がある。また、不利な契約の規定が無くなるため、損失の計上が遅れる可能性がある。	研究会委員
建設、造船、プラント、ソフト開発	不利な契約の損失計上の規定が無くなるのに併せて、対応する引当金の規定を見直す必要はないか。	研究会委員
建設、造船、プラント、ソフト開発	従来の工事の進捗度とIFRSの進捗度には乖離がある。進捗度を合理的に把握できないことを理由に、工事原価回収基準で収益が計上されるケースが増える懸念がある。	研究会委員
建設、造船、プラント、ソフト開発	進捗度の合理的な見積りが難しいのに、対価の支払いがない段階で、原価が回収されると見積れる金額まで収益を計上することになるため、企業による収益操作の余地が拡大する懸念がある。	研究会委員
建設	会計基準の厳密性と、実務上の運用可能性が乖離している印象がある。数百から数千カ所ある建設現場が個別に認識できるはずもなく、結局は機械的な判断となるのではないか。	建設アナリスト
建設	工事原価回収基準は、さしあたりコストと同額の収益を認識する形であり、論理的な処理と言えない。	研究会委員

建設	<p>実効予算が組まれる前の工事に原価回収基準を導入する場合、実際は利益のある案件でも売上高のみが計上され、利益が計上されないため、実体にそぐわない可能性がある。</p> <p>また、完成基準を適用している小口工事などでは、発表される決算数値に大きな影響がないものの、現場の事務処理コストのみが増えるケースも考えられる。</p>	建設 アナリスト
建設	<p>収益の計上及び区分の基準が複雑となり、外部から収益の計上パターンが推計し難くなる。</p>	建設 アナリスト
造船、プラント	<p>新基準のどの収益認識パターンが適用されるかにより、プロジェクトごとの業績への影響度が大きくなり、業績変動も大きくなってしまう。</p>	機械 アナリスト
プラント	<p>メンテナンス中心で契約期間の短い契約が多い会社では、管理プロセスの見直しが必要と見られる。</p>	機械 アナリスト
建設、 ソフト開発	<p>工事進行、ソフトウェア開発などで従来と大きく異なる会計処理がされ、継続的な分析に支障を来す可能性があるため、新基準の導入時には影響額を開示すべきである。実現主義の原則から大きく変わる業種では、影響額の開示が望ましい。総合商社など IFRS 導入企業の一部で、既に自主的に開示している例もあるが、継続性が分断された。</p>	出席者 (利用者)
コンセッション方式の事業運営	<p>履行保証金を最初に納め、運営権対価を毎年の収益として受け取っている。この事業形態は、保証金を納めると同時に、将来の運営権対価の受け取りがほぼ確実になるという点で、新基準の適用対象になるのか。</p>	研究会委員

## 【論点 10】一時点で充足される履行義務の認識

電力、ガス、 情報通信	<p>これらの料金収入に対する収益認識は、現状でも IAS 第 18 号と差異がある。売上高が巨額な業種で、「一時点で充足」という考え方がどのように適用されるか、明らかにする必要がある。</p>	研究会委員
----------------	---	-------

## 【論点 11】顧客の未行使の権利（商品券、旅行券、食事券、ギフト券等）

空運等	<p>株主優待券の経済価値の取り扱いについては、付記が必要である。</p>	運輸 アナリスト
空運等	<p>空運等においては、株主優待券のインパクトは大きい。これをどのように新基準へ織り込むのか、織り込まないのかを明確にする必要がある。</p>	研究会委員

## 【論点12】返金義務のない入会金、加入手数料等

サービス	入会金等は收受時の収益認識が多いと思われ、認識時期のずれが企業業績に一定程度の影響を与える。	研究会委員
コンビニエンスストア	現行の基準ではフランチャイズ店の加盟金等は当期の収益・利益として計上されており、特に加盟店を増やしている場合には、業績数値への影響が大きくなる可能性がある。	小売アナリスト

## 【論点13】消化仕入、代行取引等における本人(総額表示)か代理人(純額表示)かの識別

百貨店など	消化仕入の売上が現在は総額表示されている。純額表示された場合には減収要因となるため、時系列比較ができるような調整・開示が必要である。	小売アナリスト
小売およびその納入業者	小売業の取引形態には、消化仕入、委託、変動不動産収入契約など様々なものがあり、在庫に計上されるものと計上されないものがある。『意見募集』ではこれらが網羅的に扱われていないため、小売業とその納入業者の売上計上の双方を網羅的に抽出して検討しないと、企業間の比較可能性の向上に役立たないであろう。	研究会委員
卸売	指標判断をガイドライン化しないと、各社の判断によるばらつきが大きくなる懸念がある。	商社アナリスト
建設	公共投資の入札審査に用いられる国土交通省の売上基準も同時に変更しないと、混乱が生じる可能性がある。	研究会委員

## 【論点15】顧客に支払われる対価(販促クーポン、売上リベートなど)の表示

小売全体	キャッシュバック、値引き、クーポンなどの計上方法が従来と大きく変わる可能性がある。	小売アナリスト
小売、外食、サービス、卸売、メーカー	リベートに変動性があるかないかの判断、実質固定と実質変動の区別などは難しい場合が多く、事例の積み重ねが必要である。	研究会委員

## 【論点16】「契約獲得コスト」「契約履行コスト」を貸借対照表へ資産計上

全業種	長期にわたる契約の販売コストを資産化する際に、販売コストを特定の契約に結びつけるのが難しい場合がある。	研究会委員
全業種	従来は多くの場合に費用処理されていたと考えられ、資産計上の際にはその回収可能性を厳しく見積もるべきである。金額的には大きくないと想定されるが、資産計上する場合には詳細情報の開示が望ましい。	出席者(利用者)



## 【論点 17】「契約資産」「債権」「契約負債」を貸借対照表へ表示

建設	収益の計上及び区分の基準が複雑となり、外部から収益の計上パターンが推計し難くなると思われる。	建設アナリスト
建設、プラント	従来の受注・受注残の開示に近いが、より詳しい開示が必要になる。適用対象の契約範囲がどこまでか判別が難しい場合もあり、範囲が広すぎると金額の推定も難しい。	出席者(利用者)

## 『意見募集』の質問 4

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載している17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。

我々のアンケート Q5 への回答と当研究会での議論において、『意見募集』に示された17の論点とは異なる観点から、適用上の課題として以下の5点が指摘された。

- ①**適用範囲**：実務に浸透させるためには、例えば適用を義務付ける対象を上場企業に限るなど、ASBJにおける新基準の内容に関する議論はもちろん、適用範囲についても早い段階で関係者による議論が必要であろう。
- ②**重要性の判断**：重要性を加味した簡便的な処理が認められる範囲によって、ステップ1からステップ5を適用する実務上の困難さは大きく変わると考えられる。新基準における「重要性の判断」の位置づけについては、十分な検討が必要であろう。
- ③**リース会計基準との整合性**：【論点3】の別個サービスの判断、【論点8】の独立販売価格に基づく配分などに関して、サービスの定義や要件を検討する際には、新基準とリース会計基準の整合性にも十分な配慮が必要であろう。
- ④**金融業の手数料**：【論点16】の契約コストの資産化が新基準として導入されると、金融業等で收受される手数料の会計処理にも影響があると考えられるため、適用上の課題として事前の検討が必要であろう。
- ⑤**費用認識との整合性**：新基準の収益認識との整合性を損なわない様に、費用の認識基準にも改訂が必要であろう。例えば、ある取引の収益を一定期間にわたって認識する様に変更する場合に、主要な費用が一時点での認識のままであれば、差引きされた利益の金額が大きく異なってしまう懸念がある。

我々は、ASBJが他の会計基準との整合性などにも配慮し、新基準の開発を進めていくことを期待している。

### 3. 開示（注記事項）

#### 『意見募集』の質問5

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「IV. 開示（注記事項）」では、IFRS 第15号に定められている注記事項を示しています。

これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。

我々は、『意見募集』の「IV. 開示（注記事項）」に例示された注記事項だけでは、新基準の内容を理解するには不十分と考えている。そもそも「顧客との契約」に含まれている具体的な内容についての開示がなければ、【図表7】から【図表12】で例示された情報を、企業分析で有効に活用するのは難しいであろう。自社のビジネスモデルに新基準をどの様に適用しているのかの詳細な説明は、財務諸表利用者が新基準を正しく理解するには必須であり、具体的な開示項目として導入を検討することを提案したい。

IFRS 第15号の内容を出発点とする新基準では、企業の判断・見積りの要素が格段に多くなるのは間違いないであろう。その分、企業の判断・見積りについての詳細な開示がないと、財務諸表利用者が内容を十分に理解するのは困難である。IFRS 第15号の現行の開示内容を検討の出発点とするのは当然であるが、「IFRSでも開示していないから、開示の必要はない。」という議論に陥ることがない様に、開示の開発を進めていただきたい。

また、前章で17の論点に対して指摘した新たな課題のいくつかにも記述がある様に、新基準の導入に際しては、時系列比較が困難になることを懸念する財務諸表利用者は多い。旧基準と新基準による収益（売上）の比較表と相違点に関する説明など、新基準の導入時の混乱を最小限に留めるために、詳細な開示の開発を検討することをASBJに提案したい。

『意見募集』の「IV. 開示（注記事項）」に開示例として掲載された【図表7】から【図表12】について、我々のアンケートQ6からQ11では、個別に「企業分析に役立つ情報が得られると思うか」を質問した。6つの質問への回答の平均値を見ると、勉強会の出席者は「思う」が72%、アナリストは「どちらともいえない」が47%と最も多く、両者の回答には大きな偏りが見られた。

これは、勉強会でASBJの講師から直に話を聞いた出席者は、「契約」と「履行義務」に着目した5つのステップによる収益（売上）認識の考え方を、ある程度は理解した上で回答したためと考えられる。一方で、アナリストのほとんどは勉強会に出席できなかったため、『意見募集』と勉強会の資料だけを見て我々のアンケートに回答している。アンケート期間が3月の年度末を挟んだアナリストの繁忙期でもあったため、新しい収益（売上）認識の考え方への理解が不十分なままに回答し、開示例を見た時の第一印象が回答に影響した可能

性は否定できないであろう。「どちらともいえない」との回答理由に、「自分の担当業種には影響ないと思うが他の業種は解らない。」「開示例だけでは具体的なイメージが掴めず判断できない。」という主旨のコメントを書いたアナリストが多かった。

我々のアンケートへの回答と当研究会での議論を基に、『意見募集』の【図表 7】から【図表 12】の開示例について、現時点での財務諸表利用者としての見解を整理してみた。今後、我々の提案した様な他の開示項目の姿が明確になれば、【図表 7】から【図表 12】への見解が変わってくる可能性がある点には、留意していただきたい。

### ①【図表 7】収益の分解—定量開示

我々のアンケート Q6 で質問した【図表 7】の開示例について、全回答者の 76%（出席者の 91%、アナリストの 61%）が「思う」と回答しており、我々は極めて有用な開示となる可能性が高いと考えている。

「地域市場」別と「主要な財サービスのライン」別というマトリックス形式で、収益が分解表示されることで、全社の収益構造が非常に理解し易くなり、地域別・セグメント別の収益分析が容易になるであろう。さらに、全社の収益に占める「一定の期間にわたり移転する財・サービス」の割合が高く、年度の変動性が大きい場合には、将来の CF 分析や安全性の検証にも有益な情報が得られるであろう。

なお、営業利益の分解表示があれば、さらに有用な情報が得られると考える回答者は多かった。半面、営業利益の詳細な内訳開示は競合企業との競争で不利になる危険性が高く、財務諸表作成者に開示を求めるのは難しいと考える回答者も多かった。我々は、既存のセグメント情報とどの様に関連付けて開示するかが重要であり、営業利益の分解表示は新基準の開示における重要な検討項目と考えている。また、「一定の期間にわたり移転する財・サービス」については、期間別の状況などさらなる注記があれば、情報としての有用性が一段と高まるとの指摘があった。【図表 7】の開示例については、開示内容の充実により、有用性のさらなる向上が期待できるであろう。

### ②【図表 8】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及び期末残高 (個別に表示していない場合)

我々のアンケート Q7 で質問した【図表 8】の開示例について、全回答者の 44%（出席者の 76%、アナリストの 24%）が「思う」、同じく 44%（出席者の 19%、アナリストの 61%）が「どちらともいえない」と回答しており、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

有用性を評価する回答者は、契約から売上までの期間が長い業種や企業において、数年分のデータが蓄積されれば、事業の安定性の評価や将来の売上予想や採算見積りに有益な情報が得られると考えている。一方、「どちらともいえない」理由として、担当業種の特徴から、【図表 8】の開示例で示された情報を利用する機会が少ないと考えるアナリストが多か

った。また、「計上時期が解らないと業績予想には使えない」、「開示される残高が企業の収益全体のどの部分に対応するものかが明らかにされないと使えない」、「債権、契約資産、契約負債の中に様々な種類のものが含まれる場合は、具体的な収益認識方法を含む補足的な開示が必要である。」などの声もあり、【図表 8】の開示例には改善の余地が大きいと考えられる。

### ③【図表 9】当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの

我々のアンケート Q8 で質問した【図表 9】の開示例について、全回答者の 43%（出席者の 71%、アナリストの 24%）が「思う」、同じく 43%（出席者の 24%、アナリストの 55%）が「どちらともいえない」と回答しており、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

有用性を評価する回答者は、1 年超の契約期間でサービスを提供する会社の活動状況や収益の認識ペースが理解でき、無理な売上計上の有無も確認できるため、将来の業績予想に役立つと考えている。一方、「どちらともいえない」の理由として、この種の情報が役立つかどうかは業種・企業の特性によると考えるアナリストが多かった。また、「【図表 8】の開示例にある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及び期末残高を追っていけば、ほぼ同じ情報が得られる。」「セグメント情報と関連付けた開示が必要である。」などの声もあり、【図表 9】の開示例の有用性は業種・企業の特性や状況によって限定的と考えられる。

### ④【図表 10】当報告期間に、

#### 過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益

我々のアンケート Q9 で質問した【図表 10】の開示例について、全回答者の 48%（出席者の 71%、アナリストの 33%）が「思う」、41%（出席者の 24%、アナリストの 52%）が「どちらともいえない」と回答しており、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

有用性を評価する回答者は、履行義務の充足後に決算期を越えて収益となる金額が明確になるため、延滞の推定などに有用で足元の収益力の確認に役立つと考えている。一方、この情報が役立つケースは限られており、恒常的に利用しないと考えられるという理由で、「どちらともいえない」と回答したアナリストも多く、【図表 10】の開示例の有用性は業種・企業の特性や状況によって限定的と考えられる。

### ⑤【図表 11】報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に

#### 配分した取引価格の総額

我々のアンケート Q10 で質問した【図表 11】の開示例については、全回答者の 43%（出席者の 57%、アナリストの 33%）が「思う」、41%（出席者の 33%、アナリストの 52%）が「どちらともいえない」と回答しており、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

ただし、有用性を評価する回答者は、【図表 12】の開示例の情報と併せて利用することで、契約から売上までの期間が長い業種や企業において、中期の業績予想に役立つ情報が得られると考えている。また、IFRS 第 15 号の設例 42「残存履行義務に配分した取引価格の開示」の様に、期末時点で企業が予想する将来の収益認識のタイミングと金額が開示されていない点を「どちらともいえない」理由とする回答者もあり、【図表 11】の開示例の有用性を高めるための改善の余地は大きいと考えられる。

#### ⑥【図表 12】未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について

##### 企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明

我々のアンケート Q11 で質問した【図表 12】の開示例については、全回答者の 52%（出席者の 67%、アナリストの 42%）が「思う」、35%（出席者の 24%、アナリストの 42%）が「どちらともいえない」と回答しており、我々は有用な開示となる可能性が高いと考えている。

有用性を評価する回答者は、1 年超の契約期間でサービスを提供する業種や企業において、業績の良い（悪い）履行義務がいつ収益に認識されるかが解れば、【図表 11】の開示例の情報と併せて利用することで、将来の収益予想に役立つと考えている。また、この種の情報が役立つかどうかは業種・企業の特性によると考えて「どちらともいえない」と回答したアナリストが多かった。半面、収益認識される時期のより詳細な説明が不足している点を理由にした回答者も少なくなく、開示内容の充実により【図表 12】の開示例の有用性は一段と向上できると考えている。

以上

## 資料：「収益認識に関する包括的な会計基準の開発 についての意見の募集」アンケート集計

3月7日(月)に開催した勉強会『収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集』へ参加した当協会の検定会員36名と、当協会のディスクロージャー研究会の業種別専門部会で委員を務める123名の現役アナリストの計159名に対して、3月10日(木)にアンケートを発送した。4月4日(月)の締切りまでに54名(出席者21名、アナリスト33名)から回答があり、回収率は34%(出席者58%、アナリスト27%)であった。なお、業種別専門部会の委員を務め、勉強会にも出席した検定会員については、出席者ではなくアナリストとして集計している。

**Q1**：どのような立場からのご回答ですか。…『意見募集』の**質問1**(勉強会出席者のみ)

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	合計
17名	2名	0名	1名	1名	21名
81.0%	9.5%	0.0%	4.8%	4.8%	100.0%

**Q2**：ASBJは米国基準のTopic 606と概ね文言レベルで同一のIFRS第15号を基に、「収益認識に関する包括的な会計基準」の開発を進めています。日本基準とは大きく異なり、IFRS第15号は「契約」と「履行義務」に着目した5つのステップで、収益(売上)を認識します。

IFRS第15号を出発点として、包括的な収益認識基準を開発することは、日本基準の高品質化と企業間の比較可能性の向上に寄与すると思いますか。

…『意見募集』の**質問2**

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	20名	95.2%	0名	0.0%	1名	4.8%
アナリスト	20名	60.6%	6名	18.2%	7名	21.2%
合計	40名	74.1%	6名	11.1%	8名	14.8%

**Q3**：ASBJが「予備的に認識した適用上の課題」として記載した17の【論点】について、現状よりも企業分析を困難にする点や、会計基準の適用にはさらなる検討が必要な点がありますか。あると思う方は、困難な点や検討が必要な点ごとに【論点番号】と関連する【業種】を記入し、【理由】欄に具体的な内容をお書きください。

…『意見募集』の**質問3**

**Q4:** ASBJ が 17 の【論点】に記載した「影響を受けると考えられる取引例」の他に、大きな影響を受ける取引がありますか。あると思う方は、取引ごとに【論点番号】と関連する【業種】を記入し、【理由】欄に具体的な内容をお書きください。

…『意見募集』の質問 3

**Q5:** ASBJ が記載した 17 の【論点】以外に、適用上の課題がありますか。あると思う方は、関連する【業種】を記入し、【理由】欄に具体的な課題の内容をお書きください。

…『意見募集』の質問 4

**Q6:** IFRS 第 15 号の「収益の分解—定量的開示」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。…『意見募集』の質問 5

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	19 名	90.5%	0 名	0.0%	2 名	9.5%
アナリスト	22 名	66.7%	3 名	9.1%	8 名	24.2%
合計	41 名	75.9%	3 名	5.6%	10 名	18.5%

**Q7:** IFRS 第 15 号の契約残高に関する開示「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」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。…『意見募集』の質問 5

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	16 名	76.2%	1 名	4.8%	4 名	19.0%
アナリスト	8 名	24.2%	5 名	15.2%	20 名	60.6%
合計	24 名	44.4%	6 名	11.1%	24 名	44.4%

**Q8:** IFRS 第 15 号の契約残高に関する開示「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。…『意見募集』の質問 5

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	15 名	71.4%	1 名	4.8%	5 名	23.8%
アナリスト	8 名	24.2%	7 名	21.2%	18 名	54.5%
合計	23 名	42.6%	8 名	14.8%	23 名	42.6%

**Q9**：IFRS 第 15 号の契約残高に関する開示「当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。…『意見募集』の**質問 5**

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	15 名	71.4%	1 名	4.8%	5 名	23.8%
アナリスト	11 名	33.3%	5 名	15.2%	17 名	51.5%
合計	26 名	48.1%	6 名	11.1%	22 名	40.7%

**Q10**：IFRS 第 15 号の残存履行義務に配分した取引価格に関する開示「報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。…『意見募集』の**質問 5**

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	12 名	57.1%	2 名	9.5%	7 名	33.3%
アナリスト	11 名	33.3%	5 名	15.2%	17 名	51.5%
合計	23 名	42.6%	7 名	13.0%	23 名	40.7%

**Q11**：IFRS 第 15 号の残存履行義務に配分した取引価格に関する開示「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」から、企業分析に役立つ情報が得られると思いますか。

…『意見募集』の**質問 5**

	(a) 思う。		(b) 思わない。		(c) どちらともいえない。	
出席者	14 名	66.7%	2 名	9.5%	5 名	23.8%
アナリスト	14 名	42.4%	5 名	15.2%	14 名	42.4%
合計	28 名	51.9%	7 名	13.0%	19 名	35.2%

**Q12**：上記 Q1～Q11 に含まれないご意見のある方は、以下に自由に書いてください。

…『意見募集』の**質問 6**

以上