

A16-037

平成 28 年 5 月 25 日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 不動産証券化協会

「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」に係る意見書

平成 28 年 2 月 4 日付で貴委員会より公表されております標記意見募集につきまして、下記のとおり意見を提出させていただきますので、ご高配賜りますようお願い申し上げます。

記

質問 1

お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場（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）に基づくものかをご記載ください。

- ・ 業界団体

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。

【論点 16】 契約コスト

- ・ IFRS 第 15 号では、契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関

係なく発生したであろうコストは、顧客に明示的に請求可能な場合を除き、発生時に費用として認識しなければならないとされている。例えば、マンション販売における広告宣伝費については、IFRS 第 15 号を適用した場合、発生時に費用処理が要求される可能性があり、タワーマンションのように販売開始から竣工、引渡しまで数年間を要するような場合には、費用と収益の認識の時点に大きなずれが生じることが想定される。その場合、期間損益計算や費用収益対応の観点から、有用な開示になるか懸念がある。そのため、契約コストについて、取引の経済実態に即した会計処理を認めることなどについてご検討頂きたい。

- ・意見募集の第 165 項において、「契約獲得の増分コスト及び契約履行コストに関して認識した資産は、関連する財又はサービスの移転と整合する方法で規則的に償却する（第 99 項）」とあるが、「財又はサービスの移転と整合する方法」と「規則的に償却」との関係がわかりづらいため、設例などで具体的な会計処理を示して頂くなど、理解が深まる対応をお願いしたい。また、意見募集の第 282 項では、「契約獲得の増分コスト及び契約履行コストの要求事項に基づき認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの顧客への移転と整合的で規則的な基礎で償却しなければならない（第 99 項）」との記載があり、同じ IFRS 第 15 号の第 99 項を示している記載に若干の差異があるため、混乱を防ぐ観点から記載の統一をお願いしたい。

【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目

- ・IFRS 第 15 号では、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務について、「契約資産」、「債権」、「契約負債」と表示することとしているが、実務においては、顧客からの支払が複数にわたる場合や支払にあたって個別に条件が設定される場合など多様な取引が行われており、そのような場合に、「契約資産」と「債権」の使い分けや「契約資産」から「債権」への振り替えのタイミングなどの判断にあたって相当な負担が発生することが想定される。設例では、極めてシンプルな事例が示されているが、様々なパターンの事例を提供して頂くなど、実務上の判断に資するような対応をお願いしたい。

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。

<取り入れることに懸念がある注記事項>

- ・IFRS 第 15 号において要求されている開示項目の一つとして「契約残高」があるが、現状の日本における実務では、「契約残高」とは、契約済みであるが収益としては未計上である場合に使用されることがあり、IFRS 第 15 号でいう「残存履行義務に配分した取引価格」に相当する。IFRS 第 15 号において「契約残高」として開示が要求されている「債権」や「契約資産」の残高などは既に収益が計上されているものであるため、同じ「契約残高」という用語を使用すると実務の誤解を招く懸念がある。そのため、開示項目の名称について、現状の実務における使われ方にもご配慮頂いた上でご検討頂きたい。
- ・「履行義務」として開示が要求される情報について、顧客との契約が多数存在し、履行義務が相当数存在する場合において、企業が履行義務を充足する通常の時点などについてどのように開示を行うか（例えば、履行義務の中から重要性に応じて開示対象の履行義務を抽出するのか、類似した履行義務ごとに開示するのかなど）、設例を設けて頂き、定性的情報の開示イメージについて示して頂きたい。
- ・「残存履行義務に配分した取引価格」を開示するためには、当開示のために収益を計上していない履行義務を管理するシステムの構築、運用が新たに必要となり、多大なるコスト負担の発生が予想され、作成者のコストが財務諸表利用者の便益を上回る懸念がある。そのため、当開示について有用性を認識した作成者については、財務諸表外で任意に開示を行うことで十分であるとの考え方もあるため、一律に制度で当開示を要求することについては慎重にご検討頂きたい。
- ・【図表 7】「収益の分解-定量的開示」で開示される「合計」とは、企業の収益のうち IFRS 第 15 号の適用範囲となる収益に係るものと理解している。質問 6 に係る回答として詳述するが、今回検討が行われている新収益認識基準の対象範囲からリース取引が除かれる場合、リース収益が主である企業にとっては、当開示の「合計」と損益計算書における収益とで大きく乖離することが想定され、有用性の高い開示にならない恐れがある。そのため、企業のビジネスモデルの観点から重要性が低いと判断される場合には、当開示については不要とすることができる取扱いについてご検討頂きたい。

質問 6

その他、当委員会が取り組んでいる我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関して、ご意見があればお寄せください。

<適用範囲>

- ・意見募集の第 16 項 脚注 4 において、「IFRS 第 15 号の公表に伴い、同様の考え方により、固定資産の売却損益の認識時期等の改正もなされているが、今回の収益認識に関する包括的な会計基準の検討の範囲には含めていない。」とあるとおり、新収益認識基準の

適用範囲には固定資産の売却損益の取扱いは含まれていないと理解しているが、固定資産の売却損益の取扱いが適用範囲に含まれた場合、不動産流動化の取引などに影響を与えるため、慎重にご検討頂きたい。

また、新収益認識基準の開発にあたっては、IFRS 第 15 号の適用範囲からリース契約が除かれていることから、新収益認識基準の適用範囲からもリース取引が除かれていることを明確にして頂きたい。なお、本意見は、新収益認識基準の開発にあわせ、IFRS 第 16 号「リース」のコンバージェンスの検討を要請するものではないことを念のため申し添える。

<作成者の負担を軽減する措置の導入>

- ・IFRS 第 15 号では、収益を認識するための新たな考え方として 5 つのステップが導入されているが、この 5 つのステップの適用、特にステップ 2「契約における履行義務を識別する」、ステップ 4「取引価格を契約における履行義務に配分する」について実務上対応できるか懸念がある。大量に存在する全ての契約について、個別に内容を精査し、結合や分割、取引価格の配分等の作業を行い、その後の変更や進捗を正確に管理していくことは、多大なるシステム開発費用や人件費の発生が予想され、導入にあたっては相当な負担が強いられることが予想される。そのため、新収益認識基準の開発にあたっては、例えば、重要性に関する定めを設けるなど、作成者における負担を軽減する措置についてご検討頂きたい。また、検討が先行している欧米の事例を適切なタイミングで周知して頂くなど、作成者における検討が促進される取組みについてもご検討頂きたい。

<税法との関係>

- ・会計基準の目的が税法の目的とは異なっていることは理解しているが、新収益認識基準の開発により、収益の計上に係る会計上と税務上の取扱いに乖離が生じるような場合には、実務上の混乱が生じる可能性があることを考慮に入れながらご検討頂きたい。

以上