

2016年5月31日

企業会計基準委員会 御中

**意見募集「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」
に対するコメント**

平成28年2月4日付で公表されました意見募集「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」に関するコメントについて、有限責任 あずさ監査法人の会計プラクティス部で検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

あずさ監査法人 会計プラクティス部

.....

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。

監査人

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、会計基準の体系の整備につながり、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。この開発にあたっては、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。

- 国際的な整合性の考慮、IFRS15 の体系の評価等を理由として、IFRS15 を出発点とすることに同意します。
- 一方、IFRS を任意適用し IFRS15 の導入を検討している会社からは、(特に)履行義務の

識別・契約変更・収益の認識のタイミングといった論点で、判断がより多く求められ、ガイダンスを求める声が聞かれます。また、上場会社が約 3500 社、会社法大会社が約 10,000 社あることを踏まえると、新たな収益認識に関する包括的な会計基準の影響は広範に及ぶものと考えます。そのため、質問 6 にも記載していますが、最終的に日本基準として同等の基準を採用する場合には、会計方針の選択に係る米基準と同様の容認規定(例:出荷・配送サービスを別個の履行義務として識別しないことの容認)等、実務に配慮したガイダンスを設けることにより、混乱を生じさせない工夫が必要であると考えます。

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。

【全般】

- 「予備的に識別した適用上の課題」において、
 - ・ 会計処理に判断を伴い、業務プロセスの変更の可能性がある
 - ・ (会計)システムに影響を与える可能性がある
 - ・ 社内業績管理に影響を与える可能性がある
 が代表的な適用上の課題であると認識していますが、議論を展開するためにはより具体的な課題を特定する必要があると考えます。
- 例えば、履行義務の識別、独立販売価格の算定、及び変動対価における重大な戻入の可能性の検討等に関して、事業実態の理解に基づく多くの判断・見積りが入ります。結果として、合理的な判断・見積りを形成するための経理部門と営業部門のコミュニケーションの増加、同業種間における類似取引に関する取扱いに係る整合性への配慮、取引・契約の内容分析等、決算に必要な実務負担が増加することになると考えます。さらに、監査上も、これらの判断・見積りに係る適正性の検証は容易ではないと考えられ、その結果、

監査に要する判断・見積りの根拠資料作成等に要する実務負担が増加することになると
いう課題認識が必要になると考えます。

【論点3】

- 適用上の課題として、履行義務の識別における重要性の判断に関する検討が必須であると考えます。

(1つの契約に含まれる複数の別個の財・サービスの一部について、金額的に僅少なものが含まれる場合、実務上は重要性の原則を適用し、履行義務の識別を簡便的に行うことが考えられます。しかし、そのような金額的に僅少な別個の財・サービスが多数存在し、それらを集計して重要性の判断を行う場合、その判断を行うための実務負担が大きくなる可能性があります。)

- 履行義務の識別に関して、CIFに基づく輸出取引も影響を受ける可能性があると考えます。

(輸出取引がCIFに基づいており、「商品」に係る支配が船積み時点で顧客に移転する場合、その後の「出荷及び配送」が「商品」とは別個の約束したサービスであると判断される可能性があります。このような場合、①商品(財)並びに②出荷及び配送(サービス)に対応する収益認識が個別に必要な可能性があります。また、同様の問題に係る適用上の課題として、履行義務の識別における重要性の判断に関する検討が必須であると考えます。)

【論点8】

- 独立販売価格に基づく配分に関して、大型プラントに係る工事、マーケットが存在しない受注制作等も影響を受ける可能性があると考えます。

【論点13】

- 本人か代理人かの検討に関して、旅行代理店における手配等の取引も影響を受ける可能性があると考えます。

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。

- 直送取引に関して、収益認識のタイミング、配送サービスを別個の履行義務として識別するか等の論点について、検討する必要があると考えます。
- 知的財産のライセンスを顧客に供与する契約に、当該ライセンスを使用可能な時期、地

域又は用途の制限が含まれるケースがあります。IFRS 第 15 号ではそのような制限に関する取扱いが定められているが、日本基準では詳細な規定がなく、収益認識単位、認識時期が両基準で異なる可能性があるため、適用上の課題として検討する必要があると考えます。

【IFRS での取扱い】

- ・ IFRS 第 15 号第 B63 項は、そのような契約上の制限は約束したライセンスの属性を明確にするためのものであることを定めるだけである。そのため、ライセンスで提供されるのが知的財産にアクセスする権利(一定期間で収益認識)なのか使用する権利(一時点で収益認識)なのかの判断に影響しない。加えて、契約上の制限があっても、必ずしも契約の中の約束(履行義務)が使用可能な時期や地域ごとに識別されるわけではない。

【考えられる財務報告数値の相違】

- ・ 日本基準では、収益を一定期間で認識すべきか、一時点で認識すべきかの判定を、契約上の制限に基づき行っている可能性がある。
- ・ 日本基準では、契約上の制限に基づき、例えば使用可能な時期や地域ごとに契約が分割される形で会計処理されている可能性がある。

【影響】

- ・ 契約単位及び業績管理の方法に影響が生じる可能性がある。

【影響を受けると考えられる取引】

- ・ 映画や音楽等のライセンス契約

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。

【有用であると考ええる開示】

- 収益の分解に関する注記

⇒企業の収益の源泉を理解し、将来の業績予想をする上で有用な情報であると考えます。

【再検討する必要があると考える開示】

IFRS15 の開発過程で議論されたと理解していますが、日本基準として考えた場合、以下を再検討する必要があると考えます。

- 履行義務に配分した取引価格の総額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明

⇒将来の見込みに関する情報であり、不確実性が高く、比較可能性の観点からも開示情報として有用かどうか疑念の声が聞かれます。

- 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
- 当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益(例えば、取引価格の変動)

⇒情報収集に労力が必要と考えられる一方、開示情報としての有用性は相対的に低いという声が聞かれます。

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。

IFRS 第15号を出発点とすることに賛成しますが、例えば、連結財務諸表におけるIFRSの導入を予定しない会社は、FASBが公開草案の中で提案している会計方針(例:出荷・配送サービスを別個の履行義務として識別しない)と同じような選択を会計方針として認める等、新たな基準を適用するコストとベネフィットを考慮し、実務負担を軽減するための対応が必要と考えられます。

以上