

平成 28 年 5 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

PwC あらた監査法人 品質管理本部
アカウントティング・サポート部

「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

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 28 年 2 月 4 日付で公表され、同年 4 月 22 日付で一部改訂されました「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」（以下、「本意見募集」）に対して、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

私どもは、我が国における会計基準の体系の整備や国際的なコンバージェンス等の観点から、国際財務報告基準（以下、「IFRS」）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を出発点として、収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行う貴委員会の取組みに同意する。

収益認識の時期および金額ならびに表示・開示の要求事項について、IFRS 第 15 号の内容や文言に対して基本的に修正を加えることなく、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として受け入れることが適当であると考えている。

また、本意見募集第 17 項で我が国独自の重要性に関する定めを設ける可能性について言及されているが、このような取扱いは、実務に多様性を生じさせるおそれがあり、極めて慎重な検討を要するものと考えている。

本意見募集における適用上の論点以外でも、日本基準の現行実務において多様性が見られる取引については、会計基準の開発の過程で検討すべきと考えている。その場合は、必要に応じて、結論の背景および設例等に追加的な記載を行うこと等により明確化を行うことが望ましいと考えている。加えて、我が国における会計基準と IFRS とは会計基準の体系が異なるため、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準の範囲について、検討することが必要であると考えている。

本意見募集に付された個別の質問項目に対する私どもの意見について、以下に記載する。

質問項目

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。

【回答】

監査人の立場から回答する。

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。

【意見】

IFRS 第 15 号の内容を出発点として、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に同意する。また、本意見募集第 16 項に記載された理由に加え、以下の観点も考慮すると、IFRS 第 15 号の内容や文言に対して基本的に修正を加えることなく、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として受け入れることが適当と考えられる。

【理由】

- (1) 実現主義の原則に基づく現行の日本基準においては、収益認識に関して多様な実務も存在することから、包括的な収益認識の会計基準の基礎となる考え方の整備を含む、ゼロからの会計基準開発は、時間およびリソース等を考慮しても現実的ではないものと考えられる。我が国の置かれた国際的な環境等を勘案し、会計基準として体系が整備された IFRS 第 15 号を我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の基礎とすることが、高品質な会計基準の開発に資するものとする。
- (2) 海外に子会社を有する日本企業の場合、貴委員会による実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」を考慮して、当該子会社の日常的な経理処理や決算や財務報告が IFRS または米国会計基準に基づ

いて行われている場合が多いと考えられる。そのため、IFRS 第 15 号を我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として受け入れることは、海外に子会社を有する日本企業において、連結グループ内における収益認識に関する会計方針の統一にも資することになるものとする。

- (3) 日本の多国籍企業等において指定国際会計基準を任意に適用している会社が増加しているため、IFRS 第 15 号を基礎とした会計基準の開発により、異なる会計基準の枠組みを採用している日本企業間での比較可能性を高めることになるものとする。

また、収益認識に関して、連結財務諸表と個別財務諸表との間で異なる会計処理や表示・開示の要求事項が採用されることを正当化する論拠は乏しく、双方で異なる会計処理や表示・開示が必要となることによって過度な実務上の負担が生じる恐れもあり、企業間比較可能性も害される結果となりうる。そのため、包括的な収益認識の会計基準は、原則として、連結財務諸表および個別財務諸表の両方に対して適用されるべきと考える。なお、表示・開示の要求事項については、例えば、他の注記項目と同様に、連結財務諸表を作成している会社においては、財務諸表提出会社の個別財務諸表における注記開示項目の一部を免除することなどは考えられる。

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。

【意見】

本意見募集で識別された 17 の論点に関連して、実務上対処が難しく解釈が多様化するお

それがあられると思われる取引については、会計基準の開発の過程で検討を行った上で、会計処理の明確化が必要と思われる。その場合は、日本基準独自の実務があることを踏まえて、結論の背景や設例等において追加的な記載を行うこと等により、新たな我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の適用実務を明確化することが望ましいと考える。例えば、以下の取引例についても、IFRS 第 15 号適用上の課題として識別された 17 の論点に関連して、我が国における収益認識の会計基準の開発にあたって考慮に含めることが必要となるものと考えられる。

- (1) **【論点 6】変動対価(売上等に応じて変動するリベート、仮価格等)(ステップ 3)**に関連して、IFRS 第 15 号に基づいた会計処理を行った場合に、例えば投資・資産運用業において管理している不動産の賃料収入実績に応じて信託報酬が決まる取引では、取引価格の算定について変動対価として取り扱うことが考えられる。このため、履行義務が充足される時期または期間と比べて、対価の金額が確定する時期の方が遅くなる場合が考えられる。これに関して、日本基準の実務においては、金額が確定した時期に収益を認識している場合があるものと考えられる。
- (2) **【論点 14】第三者に代わって回収する金額(間接税等)(ステップ 3)**に関連して、小売業や飲食業等でクレジットカード決済を行っている場合、消費者から受け取る代金のうち一定率をカード会社に手数料として支払っており、現行の日本基準ではこれを営業費用計上している実務が考えられる。この点について、IFRS 第 15 号の下では、クレジットカード会社への当該支払手数料に関して、第三者に代わって回収する金額として取引価格から控除すべきかどうかを検討することになるものと考えられる。
- (3) **【論点 14】第三者に代わって回収する金額(間接税等)(ステップ 3)**に関連して、例えば PC を含む小型家電等に対するリサイクル費用について、当初販売時の販売価格に含める形で製造者が消費者からリサイクル代金を預かり、消費者が製品の使用後に製造者に回収およびリサイクルを申し出た場合には、製造者が消費者に代わり、消費者からの預り金をリサイクル代金としてリサイクル業者に支払う取引がある。日本基準の実務では取引の内容や条件に応じて個々に会計処理が検討されていると考えられるが、IFRS 第 15 号の下では、取引価格から控除すべきかを検討することになるものとする。

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。

【意見】

本意見募集に記載の 17 の論点以外に、以下の論点についても適用上の課題となる可能性

があり、我が国における収益認識の会計基準を開発するにあたって検討が必要となりうる
と考えられる。

(1) 会計基準の範囲

IFRS 第 15 号は、リースや保険契約等の他の特定の会計基準の範囲に含まれる取引を
除く、全ての顧客との契約に対して適用されることとなる。この点、我が国におけ
る会計基準と IFRS とは会計基準の体系が異なるため、我が国における収益認識に関
する包括的な会計基準が適用される顧客との契約の範囲をどう定めるべきかの検討
が必要と考えられる。

また、このような会計基準の範囲に係る検討においては、以下のような観点につい
ても考慮する必要がある。

(ア) IFRS 第 15 号の範囲からも除外される同業他社との非貨幣性資産の交換取引につ
いて、収益認識の会計基準の枠組みに含めて議論するのかどうか。

(イ) 日本における現行の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」に含ま
れる工事原価および工事損失引当金等のように収益以外の財務諸表項目に関する
会計処理や表示・開示の規定についてどのような形で引き継ぐのか。

(ウ) IFRS 第 15 号では契約コストの認識および測定に関する規定が、顧客との契約に
係るものとして包括的な収益認識の会計基準に含まれており、このような項目
についてどのような対応をするのか。

(2) 重大な金融要素

IFRS 第 15 号の下では、第 60 項等の規定によって重大な金融要素に対して貨幣の時
間価値を調整することが要求される（ただし、第 63 項の規定により一年内のものを
除く）ため、重大な金融要素についても適用による影響が想定される論点として検
討が必要と考えられる。例えば、長期間にわたる大規模な開発プロジェクト等にお
いて対価の一部を最終検収時等に回収する要件を定める場合があり、日本基準では
特段の定めがないため、現行実務においては割引計算を行わずに契約金額のまま収
益が認識される実務があると考えられる。

(3) 製品保証

日本基準の現行実務では、アシュアランスにとどまらず、延長保証のように追加的
サービスを提供している場合でも、企業会計原則注解 18 に基づいて引当金として処
理している実務がある。IFRS 第 15 号においては、追加的なサービスを提供してい
る場合には、同付録 B 適用指針の第 B28 項から第 B33 項の規定により、別の履行義務
として認識して取引価格を配分した上で、将来のサービス提供にわたって収益を認
識する必要があると考えられるため、適用上の論点として検討が必要と考えられる。

(4) 買戻し契約

日本で広く行われている有償支給取引について、会計上は買戻し契約の一形態と考えられるため、IFRS 第 15 号においては、同付録 B 適用指針の第 B64 項から第 B76 項の規定により、契約の形態に応じて会計処理を検討することになるものと考えられる。契約条件によっては、IFRS 第 15 号の下でリース取引や資金調達取引としての会計処理が求められる場合も想定され、包括的な収益認識の会計基準の範囲とも合わせて検討が必要と考えられる。

(5) 経過措置

IFRS 第 15 号付録 C 第 C3 項において、IFRS 第 15 号を最初に適用する際に二つの移行の方法が定められている。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おいても、経過措置としてこの二つの方法を同様に認めるか、日本基準独自の移行方法を定めるべきか、検討が必要と考えられる。

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。

【意見】

上記質問 2 に対する回答として記載した観点から、国際的な整合性を勘案し、我が国における収益認識の会計基準においても、IFRS 第 15 号における注記事項を修正することなく定めることが適切であると考えます。ただし、前述の通り、例えば、連結財務諸表を作成している会社においては、財務諸表提出会社の個別財務諸表において注記事項の一部を免除することなどが考えられる。

なお、IFRS 第 15 号によって IAS 第 34 号「期中財務報告」第 15B 項および第 16A 項が改訂されており、IFRS における期中財務報告では、同基準の原則的な考え方が適用される以外では、収益の分解に関する定量的情報が明示的に要求される。日本基準の四半期連結財務諸表および四半期財務諸表ならびに中間連結財務諸表および中間財務諸表においても、同様の考え方にに基づき、IFRS 第 15 号における開示要求事項は最低限取り入れることが適切であると考えます。

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。

【意見】

本意見募集第17項に関して、我が国における包括的な収益認識に関する会計基準を開発するにあたって、日本基準独自の重要性に関する個別的な定めを設けることは、実務に多様性を生じさせる恐れがあり、極めて慎重な検討を要するものとする。

以 上