

2016年5月31日

企業会計基準委員会 御中

早稲田大学 大学院経営管理研究科

小宮山 賢

「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

2016年2月4日に公表され、4月22日に改訂された標記公開草案について、以下の通りコメント等を提出します。

**質問1**

大学における研究者としての立場からの回答である。

なお、今回の意見募集では回答者の立場を明確にすることを求められているため、今後のコメントの分類・集約とコメント対応表の作成において、コメント毎の末尾に回答者の立場（例えば、利用者、財務諸表作成者といった分類で、個人名や個社名までは記さない）を明記しておくことが有用と考える。過去のコメント募集に対するコメント対応表では、コメント提出者の立場により対応のレベルのバランスを欠いている印象を与えるケースも散見される。コメント対応表で明示することにより、関係者のコメント傾向が明瞭になることと、コメント対応の中立性に対するこのような疑念を払拭できると考えられる。

**質問2**

一般論として、日本基準の高品質化に資するのであろうとは思われるが、本意見募集文書においては、このように収益認識に関する包括的な会計基準を開発することが、どのような点で日本基準の高品質化に資するかの記述が欠けているため、回答に苦慮する質問である。今後の審議に先立ち、基準開発の拠り所となる日本基準の高品質化の考え方について、新たに参加された委員との議論も踏まえ明確にしていくことが、今後の審議を迷走させないために必要である。

また、日本基準の高品質化を達成することに関連して、次のような懸念がある。

(1) 記述の内容に直訳調の文章が多く、特に要件や重要な概念に日本語自体が難解で、実務での適用に混乱を生じさせる可能性がある。この種の難解な用語は、見慣れすぎるとわかったような誤解に陥ることが多いが、意味がわからないという問題が解消されている

わけではない。4月以降新たに委員として参加された方々の新たな視点での忌憚のない意見も聴取し、こなれた日本語となるようにしておく必要がある。

(2) 説明されている取引例をみると、学校簿記のテキストのように、やや古色を帯びた取引が多く、包括的な会計基準として十分に機能するのかどうかという懸念がある。現代の経済社会では、ITの進展等に起因して、顧客との契約内容、履行義務の充足の時点、適用されるサービスの内容等が明確でないような取引も多いと思われる。特に、質問3や質問4へのコメントで、これらに関連したものがあれば、例外的な事例として取り扱わずに、十分な検討を加えることが必要である。

(3) 過去に企業不祥事の事例として、預り（未出荷）売上、循環取引、有償支給取引、工事進行基準の適用、不動産流動化取引等を利用した収益認識が不正会計の大きな原因となったことがある。事例によっては、収益認識基準の不備が関係するものも含まれる。最近数年間のASBJの活動では、このような対応には消極的であったように見受けられるが、不正会計の原因となった取引を分析し、このような取引の防止に本基準開発がどのように貢献できるかを明らかにしておくことも、高品質の会計基準を開発する基準設定機関としての重要な役割の一つであろうし、また、財務諸表作成者に対する納得感を高めることにもなるはずである。

### 質問3

(論点10)

電力、ガス、電気通信等の業種の料金収入に対する収益認識は、現状でもIAS18と差異がある。また、収益認識の対象となる顧客との契約が、非常に複雑な場合もある。売上高がいずれも巨額な業種でもあり、例えば、「一時点で充足」という収益認識の考え方がどのように適用されるか明らかにしておく必要がある。特殊な業界ではあるが、いずれ検討しなければならない問題であり、単に先送りとすべきではない。

(論点7及び13)

小売業の取引形態として、消化仕入、委託、変動不動産収入契約等さまざまなものがあり、また仕入業者からの納入分が在庫計上されるものとされないものの双方がある。現状の意見募集文書では、これらが断片的にのみ記述されており、網羅的には扱われていない。現状の取引実態を十分に分析し、小売業の売上計上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、関連する企業間の比較可能性の向上に役立たないと思われる。

(論点9)

一定の期間にわたり充足される履行義務は、わが国では建設業やソフトウェアの開発が

当てはまり、両業界の関係者から多数のコメントが寄せられると予想される。ただし、本意見募集文書の記述を見ると、「財又はサービスの創出又は増価につれてそれを支配（本文第 100 項（2））」、「支払を受ける強制可能な権利（本文第 100 項（3））」あるいは「発生するコストを回収すると見込んでいる場合（本文第 110 項）」といった要件の記述がみられる。このような記述に見られるような条件を満たしている契約形態が、わが国で主流かどうかを最初に検討しておく必要があるのではないか。想定している契約形態が異なるのであれば、IFRS15 号の適用可能性の検討よりも、IFRS 第 15 号が適合しない場合の会計処理を、当初から並行して検討する必要があるのではないか。

#### 質問 4

過去に企業不祥事の事例として、預り売上、循環取引、有償支給取引、工事進行基準の適用、不動産流動化取引等を利用した収益認識が不正会計の大きな原因となったことがある。これらの原因となった取引を分析し、開発の対象となっている基準でどのように会計処理されるかを明らかにし、このような取引の防止に有用な一面があることを確認しておくべきである。

以 上