

2016年5月31日

企業会計基準委員会 御中

同志社大学大学院商学研究科
博士(後期)課程
佐藤 郁裕

「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募集」 に対する意見

2016年2月4日(改訂同年4月22日)に貴委員会より発せられました表記意見募集に対して、小意見を次の通り申し上げます。
よろしくご査収ください。

【総論】

既に貴委員会内で、過去よりご議論を尽くされてきたことと思われませんが、我が国の会計基準として、包括的な収益認識基準が開発されることは非常に重要で意義深いことと考えます。

我が国では収益認識は、一部、会計基準が公表・適用されている部分を除いて、取引の性質を考慮した上で使い分けられている現状です。これは過去の実務を積み重ねて集約したことが大きな原因と考えられます。

したがって種々の会計処理を包括的にまとめ、会計基準として開発するのは、どのようなものをベースに議論を始めても、意見が非常に分かれることもあり、大きな困難を伴います。したがって、既に成立し(一つの法域だけではなく)世界の広く市場で適用されようとしている基準を議論の端緒とすることが、適切かと存じます。

そして財務諸表作成者の立場としては、連結単体で同一のもの、そして欧米の企業と容易に財務諸表が比較できるものになるようにご議論いただけたらなお幸いです。

質問1 回答者の立場
財務諸表作成者(及び研究者)

質問2
IFRS15(Topic606)(以下、IFRS15)を議論の出発点にすることに賛成します。

【理由】

◆我が国で収益認識の包括的な会計基準は必要ないか、どうか。

→1)我が国の現状の会計処理は、同種の取引において会計処理が100%同じになっているとは言い切れない(緩い統一、会計処理(基準の解釈・適用)の「ゆらぎ」)。

2)包括的な収益認識会計基準がないがゆえに、財務諸表利用者、特にJ-GAAPに慣れていない(日本人以外の)外国人などの利用者にとっては分かりづらい。

3)収益認識について開示される情報が少ない(ほとんど記載されていない)。財務諸表利用者、特に我が国の会計基準(以下、J-GAAP。)に慣れていない外国人などの利用者にとっては分かりづらい。

4)レジェンド問題は再び起こしてはならない。

J-GAAPとIAS18での会計処理の比較・分析すると、両者の差の多くはJ-GAAPを緩く解釈・適用されていることに起因する。J-GAAPで厳格な解釈とならないのは、我が国に収益認識の包括的な会計基準がないことによると考えられる。

⇒以上の理由により、我が国にも収益認識の包括的な会計基準は必要であると考えます。

◆収益認識の包括的な会計基準の開発の方法(選択肢)

1)わが国独自の包括的な会計基準を一から議論する。

2)すでに広く用いられる会計基準を出発点に議論する。

1. IFRS15

2. 税法基準

3. 認識基準は現J-GAAPのままで、開示(注記情報)の充実を推進

4. これ以外の会計基準

【考え方】

→1)従前の会計基準(「実現主義の下での収益認識要件」)よりも詳細に規定するため、合意形成に時間がかかる。

当然のことではあるが、現在の会計処理から変更する企業は相当数出ると予想される。

2)既に(国際的に)多くの国・地域で適用されている会計基準を採用する場合、財務諸表の比較可能性が向上する。

3)我が国独自の商慣習を理由に、既に(国際的に)多くの国・地域で適用されている会計基準を採用できないとする場合、我が国市場の特異性を主張することになる。

【結論】

「現在の会計処理と異なるから」または「現在の会計処理から変更すると影響額が大きいから」という理由では、反対すべきでないと考えます。

我が国独自の案から、収益認識の包括的な会計基準を検討したとしても同様のことが起きると思われるので、これは収益認識の包括的な会計基準を我が国では必要としないというのに等しく、レジェンド問題が再び起こる懸念が生じます。

質問 3

①17の予備的に認識している適用上の課題は適切か。これ以外に適用上の課題はあるか。

②影響を受けると考えられる取引例は適切か。これ以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。

③各々の論点についてのコメント。

①～③について論点毎にまとめてコメント

…合わせて、別紙(sato160531_【補足】収益認識整理.xls ファイル)参照のこと。

(論点 1) 契約の結合

1) 企業は同一の顧客とのほぼ同時の複数の契約について契約の結合をしなければならないかどうかを判断することになりますが、(法)形式と異なる会計処理を行っても大きな問題がないかの点で危惧されます。

2) 30 項については、企業(の管理部門)としては、このような場合に内部業績管理は個々の契約単位でされるのではなく、結合した(実質的な)単位で行うべきで問題ないと思われれます。(営業部門では指摘の問題が出るかも知れませんが、「実質的管理」を管理部門としては大いに進めたいところです。)

(論点 2) 契約の変更

・特にありません。

(論点 3) 約束と別個のものか否かの判断

・別個の独立した履行義務か単一の履行義務かの判断は、物品の販売と当該物品に関する役務の提供の事例では、代わって他の誰でもできる役務の場合には物品の販売とは別個の履行義務、複雑な作業を伴う役務の場合には物品の販売

と合わせて単一の履行義務と IFRS15 ではしているが、「複雑ではあるが他の者が代わっては実行できる役務」も存在するので、理由づけとしてはわかりづらいと思います。

単に、販売された物品に関する役務の提供がなされなくとも顧客にとって物品の価値があれば別個の履行義務、提供なくば顧客にとって販売された物品の価値がなければ単一の履行義務と説明した方がわかりやすいと思います。

(論点 4) 追加的な財・サービスに対する顧客のオプション

・特にありません。

(論点 5) 知的財産ライセンスの供与

・特にありません。

(論点 6) 変動対価(リベート、仮価格等)

・コメントは特にありません。

(論点 7) 返品権付販売

・現行法人税法の下では、返品見積額の売上高での加算、返品調整引当金の否認(損金経理要件)等、意見調整が必要と思われれます。

(論点 8) 独立販売価格に基づく配分

(論点 9) 一定期間にわたり充足される履行義務

・104 項の危惧に関しては期末日前後の取引に限定されると思います。IFRS15 で収益認識することは手間がかかりすぎるということだと思います。この場合に、実務的には「進捗度を合理的に測定できない」扱いにするように検討すると思われれます。

(論点 10) 一時点で充足される履行義務

1) 116 項、118 項で、J-GAAP では「取引の性質を考慮した上、使い分けられている」とありますが、これは論理的な使い分けというよりも、経験的な使い分けであると考えられます。したがって包括的な認識基準の開発という視点では現 J-GAAP は不向きです(結果、もっと複雑で論理的には理解しにくい基準ができる)。

2) J-GAAP での物品の販売で、出荷基準を採る理由を考察すると、理由は「わかりやすさ」にあるのではないのでしょうか。すなわち、売上したかどうかの「わかりやすさ」、架空売上ではない運利上げの实在性の「わかりやすさ」です。

3) また物品の販売で、収益認識基準で企業と顧客の力の差が表れているとも思われます。製造業の企業で製造用部品を売上げるのに、内国の大企業への売上は検収基準で、子会社へ出荷基準という例もあります。もっとも「出荷基準」と言いつつも、出荷後に例えばトラック事故で物品が棄損した場合には企業が顧客に対して保証することになります。この場合、リスクから解放されたとは言えないのですが、これで商品の販売の実現と言えるのでしょうか。

(論点 11) 顧客の未行使の権利(商品券等)

・非行使部分の見積もりを行う IFRS15 の規定そのものは理解しますが、実務上は、正しく見積もりを行うのは難しく(正しいかがどうかが不明)企業間の見積もりで大きく違いが生じるように思われます(財務諸表の企業間比較可能性に影響を及ぼす)。

(論点 12) 返金不能の前払い報酬

・特にありません。

(論点 13) 本人か代理人か(純額/総額表示)

1) 純額/総額表示の厳格化には大いに賛成です。

現 J-GAAP では、総額/純額の業界間でのばらつきが大きいように思います。例えば、小売業では大規模な商業施設を営む企業と一般商店では、実は全社は仕入れリスクをとらず、納入業者に取らせている場合もあります。

2) 内部管理の視点からは、経営としてはマーケット規模を正しく把握したいため、正価×販売数量の金額で管理すべきです。したがって企業は(規模の大小にかかわらず)、財務報告での収益認識額とは別に内部管理用指標を管理すべきと考えます。(これは、現 J-GAAP であっても、純売上高より総売上高の方が有用と考えることにも通じます。)

(論点 14) 第三者に代わって回収する金額(間接税等)

・我が国の消費税法では税抜き経理は例外的の取扱いとなっています。IFRS15 では税抜き経理でなくてはできなくなると思われますが、そのことを明確に示した方が良いと思います。

(論点 15) 顧客に支払われる対価の表示

・前述、論点 13 2) の項に記した通りです。

(論点 16) 契約コスト

- ・ 特にありません。

(論点 17) 貸借対照表項目の表示科目

- ・ 特にありません。

質問 4 これ以外の適用上の課題の詳細を説明する。

- ・ 特にありません。

質問 5 特に有用であると考えられる注記とその理由。

以下の 2 つの注記は特に有用と考えます。

1) 収益認識基準の物品・役務等毎の説明(認識時期とその理由)。

新包括的な収益認識基準を収益の種類別にどのように適用したのかの説明。

2) 貸借対照表に計上される繰り延べられた収益の種類、金額、とその収益認識の予定時期。

質問 6 その他意見

(契約の独立／関連・影響の判断)

1) 論点 1 の複数の契約は独立しているか、関連・影響しているかを判断し、後者の場合は、複合して基準を適用させることは、実務上、混乱が多く生ずると考えられます。契約の外形だけではなく、実質を捉え、それをベースに会計処理を行うため、会計処理を行う者、すなわち財務諸表作成者の能力の差が出ると思われます。会計監査を受ける場合はその監査人の能力にも影響を受けますが、それよりも会計監査を受けない場合の方が多いため、会計処理の方の適用でさらに問題が残ると思われます。

(現在の J-GAAP)

2) 現在の J-GAAP の収益認識基準は、形式か実質かを問えば、形式重視となっていることは明らかです。

例えば、収益認識基準で契約の金額(形式)とその公正価値に大きな相違がある場合に、J-GAAP では金額は契約金額となります。携帯電話の利用契約の場面で携帯電話機器の販売価格は購入者の意思決定に大きな影響を明らか与えていますが(極端はゼロ円での携帯電話機器の販売)、このような場合には J-GAAP では携帯電話の販売についての収益認識額は小さくなりますし、通話料はその

後の一定期間に高く認識されます。このような営業施策は「会計」の外の経済事象で我々の範囲外ですが、会計処理への影響は最小化すべく会計基準を定める必要があるように思います。

(解釈の「ゆらぎ」をなくす)

3) J-GAAP の現収益認識基準は「実現主義」すなわち、「財貨と役務の移転の完了」と「対価の成立」で定められていますが、実際の日本での会計処理の実務では同様の取引でも解釈に相当の「ゆらぎ」があるようです。これは会計監査人設定会社間でも同様の状況です。EU は 2008 年に IFRS と J-GAAP がほぼ同等の会計基準であると認めましたが、会計基準の適用についてはおそらく大きな差があるように感じられます。

収益認識の解釈に相当の相違、「実現主義」の「解釈のゆらぎ」は、J-GAAP の収益認識基準の明文規定が少ないことも一因ではないかと考えています。定めが少ないから「解釈がばらける→手前勝手な解釈をまねく→監査が難しくなる」、そして「会計処理が色々」の構図。したがって、包括的な収益認識基準の開発は我が国の会計の質の向上に大きな寄与が期待できます。

(「売る」の意義とは)

4) 「金額が決まっていない」「返品・交換できる」「ただで他の物をサービスする」など、営業政策は販売者の購入者に対する戦術として必要性は認めますが、「売る」(=収益)とはいったい何なのでしょう(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の構成要素項に定義はありますが…)。今回の包括的な収益認識基準の開発議論で考えさせられます。

以 上

Ref.	No.	要旨	取引の説明	現J-GAAPの会計処理例	IAS18での会計処理	IFRS15/Topic606での会計処理	ポイント	論点1	論点2	論点3	論点4	論点5	論点6	論点7	論点8	論点9	論点10	論点11	論点12	論点13	論点14	論点15	論点16	論点17	その 他の 課題	コメント		
5	29	専用ITシステムの開発・導入	A社は、顧客が提示した要件に基づき、ITソフトウェアを開発・納入する。 全体を基本設計、詳細設計・プログラミング、システム導入に分け、見積もり金額に基づき契約する。	・企業は、基本設計、詳細設計・プログラミングの段階にはその成果物を受領・確認した時点で、システム導入では合意した詳細の導入計画が終了した時点で、それぞれの契約金額を収益認識する。	・企業は、基本設計、詳細設計・プログラミングの段階にはその成果物を受領・確認した時点で、システム導入では合意した詳細の導入計画が終了した時点で、それぞれの契約金額を収益認識する。	・企業は、基本設計、詳細設計・プログラミングの段階にはその成果物を受領・確認した時点で、システム導入では合意した詳細の導入計画が終了した時点で、それぞれの契約金額を収益認識する。	・特定顧客向けの特別仕様のITソフトウェアの開発で、他者に転用はできない。 契約解除の場合のコストの補償は契約については契約には明記されていない(「商社で相談のうえ解決」の記述)。我が国の商慣習では顧客が企業に保証することが多数と思われる。	●		●					●	●												
5	32	ITシステムの運用管理	ITシステムの開発開発業者のA社は、顧客B社へ開発・納入したBシステムの運用管理を受託する。契約期間は1年間で自動更新を付帯している。契約内容は基本部分と夜間・休日対応部分に分かれ後者は時間当たり単価に業務対応時間を乗じた金額を月毎に請求する。	・Bシステムの運用管理契約を基本部分と夜間・休日対応に区分し、前者については月で定まった金額を、後者については対応業務時間に応じた金額を月々に収益認識する。	・Bシステムの運用管理契約を基本部分と夜間・休日対応に区分し、前者については月で定まった金額を、後者については対応業務時間に応じた金額を月々に収益認識する。	・Bシステムの運用管理契約を基本部分と夜間・休日対応に区分し、前者については月で定まった金額を、後者については対応業務時間に応じた金額を月々に収益認識する。				●					●	●												
5	33	製品の国内販売(卸売) 出荷基	自動車製造業のA社は自社製品の自家用車を国内ディーラーに販売する。ディーラーの希望により自社在庫のA社製自家用車を色とオプション仕様の変更を認める(仕切価額の調整あり)。またユーザーは初回点検サービスを受けられ、故障に対しては自動車登録後3年間、無償修理が受けられる。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額で収益を認識する。一方、毎月末に当該月に当該自動車売上高に過去3年平均の売上高クレーム発生額比率を乗じた金額を、製品保証引当金に繰り入れる(販管費)。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額で収益を認識する。一方、毎月末に当該月に当該自動車売上高に過去3年平均の売上高クレーム発生額比率を乗じた金額を、製品保証引当金に繰り入れる(販管費)。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額から返品(交換)見積額を控除した金額で収益を認識する(返品(交換)見積額は返品負債に計上)。一方、毎月末に当該月に当該自動車売上高に過去3年平均の売上高クレーム発生額比率を乗じた金額を、製品保証引当金に繰り入れる(販管費)。	・3年間の故障に対する無償修理はアシアランスのため、IAS37 引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用する。 ⇒当事例の場合、製品保証は別個の履行義務ではなく、自家用車の販売と合わせて単一の履行義務。			●				●	●	●												
5	34	製品の国内販売(小売)	自動車製造業のA社は、国内のディーラーB社に自社製品の自家用車を販売する。一方、ユーザー選りから促進するため、自動車登録に関して台当たり10万円の奨励金を2~4月の期間に期間を区切って支払う旨を年初にディーラーと合意した。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額で収益を認識する。合意した1月に奨励金を見積り引当金に繰り入れる。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額で収益を認識する。合意した1月に奨励金見積額を収益の戻しとして認識する。	・自家用車をディーラーに出荷した時点で、自家用車の仕切り金額で収益を認識する。合意した1月に奨励金見積額を収益の戻しとして認識する。							●			●						●						
5	35	製品の船積基準(本船甲板渡し)	自動車製造業のA社は、B国のディーラーB社に自社製品の自家用車を輸出販売する。自家用車代金はFOB輸出港ベースであり、A社が船積みの手配(A社が荷主)と海上保険の手配(A社が保険者)を行う。海上運賃と保険料は別途、B社に請求する。	・企業は、自家用車を指定場所(港)へ輸出のために商品を船積みした時に、自動車代金、海上運賃、保険料の金額で収益を認識する。	・企業は、自家用車を指定場所(港)へ輸出のために商品を船積みした時に、自動車代金、海上運賃、保険料の金額で収益を認識する。	・企業は、指定場所(港)へ輸出のために、自家用車を船積みした時に収益を認識する。収益認識の金額は、商品対価(FOB)、外航運賃、保険料の合計額である。										●												
5	41	製品の生産ロイヤリティ	A社は、B国のB社と自己が設計したロボットの生産を認める契約を交わす。その生産台数に応じて、1台当たり50USDの生産ロイヤリティを受け取る。	・月末日にB社より当月の生産台数の報告を受け、単価に台数に乗じた金額を収益認識する。	・月末日にB社より当月の生産台数の報告を受け、単価に台数に乗じた金額を収益認識する。	・月末日にB社より当月の生産台数の報告を受け、単価に台数に乗じた金額を収益認識する。	・IFRS15 BC63 履行義務の充足による収益認識の例外規定									●												
5	46	農業用機器の操作指導	A社は自動運転機能付きの農業機器を製造販売する。機器の販売とは別の契約で、農業稼働後に3ヶ月間、インストラクターを顧客の元へ派遣し、自動運転操作指導の役務を提供する。対価としては人件費(基準時給x時間)と出張経費(実費)を顧客より収受する。	・企業は顧客に引き渡した時点で農業機器の代金の収益を認識する。また自動運転操作の指導が終了した時点で当該収益を認識する。	・企業は顧客に引き渡した時点で農業機器の代金の収益を認識する。また自動運転操作の指導が終了した時点で当該収益を認識する。	・企業は顧客に引き渡した時点で農業機器の代金の収益を認識する。また自動運転操作の指導が終了した時点で当該収益を認識する。	(論点1)	●		●					●	●												