

ASBJ 公開草案「収益認識に関する会計基準（案）」等に対するコメント

企業会計基準委員会（ASBJ）は、IFRS 第 15 号の基本的な考え方をベースに、わ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向けた検討に取り組んでおり、2016 年 2 月に適用上の課題等に対する意見募集を行い、寄せられた意見を検討したうえで、2017 年 7 月 20 日に標記公開草案を公表した。本公開草案では、2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することを提案しているほか、早期適用についても提案している。

これに対し、経理委員会では、ASBJ から提示された各質問事項について意見を取りまとめ、2017 年 10 月 19 日、ASBJ に提出した。

政 発 第 162 号
2017 年 10 月 19 日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

企業会計基準公開草案第 61 号 「収益認識に関する会計基準（案）」等に対するコメント

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

2017 年 7 月 20 日に貴委員会より公表されました掲題公開草案につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮いただきたく、宜しくお願い申し上げます。

敬具

総論

我が国の収益認識基準を体系的に見直し、新しい会計基準を開発することは、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みの一環として有意義であると考えます。

一方、我が国の収益認識に係る実務は、企業会計原則等の会計基準のみならず税法上の取扱い等に基づき定着してきた背景がある。IFRS 第 15 号の基本的な考え方をベースとした会計上の取扱いと税法上の取扱いに差異が生じた場合には、申告調整等の実務負担が増大する懸念があるため、基準化にあたっては税法上も受入可能となるように税法との整合も図って頂きたい。

また、本人及び代理人の区分による収益の表示方法に関しては、これまで我が国の実務にあまり見られない処理であり、実務上の判断にバラつきが生じた場合は比較可能性を損なうことが懸念されるため、ガイ

ダンス等を用いて丁寧に説明する必要があると考える。

質問 1(開発にあたっての基本的な方針に関する質問)

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針及び連結財務諸表に関する方針、並びに当該方針等を踏まえて検討した個別財務諸表に関する方針に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

基本的な方針については同意する。

但し、本公開草案に基づく会計処理が法人税、消費税等の関連する税法で受け入れられない場合には、税務上の申告調整が増加することになる。5つのステップに基づく収益認識の考え方は、履行義務の識別、収益の認識時点の判断、変動対価の見積り等が必要になり、また現行の会計処理からの変更も想定されるため、税法上も受入可能となるように働きかけて頂きたい。

質問 2(適用範囲に関する質問)

本公開草案の適用範囲に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

本公開草案では「(4)顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引」が適用範囲から除かれているが、当該取引に関して、いずれの会計基準に基づき、どの様に対応するのか明記して頂きたい。

質問 3(会計処理に関する質問)

(質問 3-2)収益の額の算定(収益認識会計基準案第 43 項から第 73 項、収益認識適用指針案第 23 項から第 33 項)に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、取引価格を算定し、履行義務へ取引価格を配分することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

「現金以外の対価」に関して、当該対価を時価により算定するタイミングが不明確なため、明記して頂きたい。なお、受領する現金以外の対価の公正価値が、企業が提供する財又はサービスに見合う水準かどうかを判断するタイミングは、受領する現金以外の対価の数量等を決定する契約の締結時が一般的であると考えられる。

質問 3(会計処理に関する質問)

(質問 3-3)特定の状況又は取引における取扱い(収益認識適用指針案第 34 項から第 88 項)に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、特定の状況又は取引における取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

本人と代理人の区分により、本人取引の場合は収益を「総額」で、代理人取引の場合は「純額」で認識

することが提案されており、この点については同意するが、本公開草案では収益の表示方法が明確に示されていない。

現行の売上高は、実務において広く浸透しており、また各種指標にも用いられている。本公開草案が基準化されることで、売上高は収益に置き換わることになるかと理解しているが、我が国の実務に馴染みの薄い収益の表示方法が明確に示されない場合には、実務上の判断にバラつきが生じ、比較可能性が損なわれることが懸念される。従い、収益の表示方法に関しては、後述(質問 7-1 参照)のような具体的なガイダンスが必要と考える。

また、表示方法に関しては会計基準の適用時までには検討することになっているが、一方で、本公開草案の基準化に伴い売上高は廃止されるものと理解しており、売上高の表示を廃止し、収益の表示に置き換える必要があるのか、明確に示して頂きたい。

質問 4(代替的な取扱いに関する質問)

(質問 4) 重要性等に関する代替的な取扱い(収益認識適用指針案第 91 項から第 102 項)に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

代替的な取扱いとして定められる規定が IFRS 第 15 号との基準差であると捉えられないように、「結論の背景」等でこれらの規定は主に重要性の観点から簡便的な処理を認めるものであり、IFRS 第 15 号の趣旨から逸脱したものではないことを補足願いたい。

また、代替的な取扱いが規定されていない場合も、一律の会計処理が求められる訳ではなく、重要性等を考慮した上で現行の我が国の実務が認められることを明記頂きたい。

併せて、原則的な取扱い、代替的な取扱いのいずれによっても税務上の申告調整が求められることが無いよう、税務上も受入可能となるように働きかけて頂きたい。

質問 5(開示に関する質問)

(質問 5) 開示(表示及び注記事項)に関する質問

本公開草案では、開示(表示及び注記事項)に関して、早期適用時においては、必要低限の定め(企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び企業が当該履行義務を充足する通常の時点についての注記)を置くことを提案し、会計基準の適用時(平成 33 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首)における定めについては、当該適用時までには検討することとしています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

今後行われる開示の検討に際しては、以下の二点を考慮頂きたい。

- ・ 本公開草案では、収益に関する注記の記載対象(連結財務諸表と個別財務諸表の両方に記載するか否か)について言及されていないが、連結財務諸表を作成する会社の個別財務諸表の収益に関する注記は省略可能とすることを検討頂きたい。個別財務諸表の注記によって財務諸表利用者に提供される情報は限定的であると考えられ、また、IFRS 第 15 号と同様の開示が要求された場合は他の注記事項と比べて収益に関する注記の記載が多くなることで、財務諸表全体のバランスが損なわれる懸

念がある。

- ・ 四半期報告書の提出期限は、有価証券報告書の提出期限に比べて短く、当該注記が投資判断に重要な影響を与えるとは考えにくい。従い、コストベネフィットの観点から四半期報告書における注記は省略可能とすることを検討頂きたい。

また、今後、具体的な注記事項を検討する段階では、IFRS 第 15 号の適用事例や適用準備に関する情報に基づき、注記例を併設することを検討頂きたい。

質問 6(適用時期等に関する質問)

(質問 6-1)適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

IFRS 第 15 号の強制適用時期に合わせて早期適用が可能となる点、また、IFRS 第 15 号で定める経過措置が適用可能となる点に異存ないが、本公開草案では特に以下の点に関して不明確な部分があり、早期適用は困難であると考えため、基準化の際は下記点を明確化頂きたい。

- ・ 本人と代理人の区分に関する「収益」の表示方法。
- ・ 注記事項と開示の実務対応。ひな型や取扱要領が整備されておらず、また、「関連当事者との取引に関する注記」等、他の注記事項への影響が不明確。
- ・ 本公開草案の経過措置の適用を含めた税法上の取扱い。

質問 7(設例に関する質問)

(質問 7-1)IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例及び我が国に特有な取引等についての設例に関して、収益の勘定科目を「売上高」としている箇所があるが、本会計基準の適用により「売上高」の概念は「収益」に置き換わると理解しているため、勘定科目はすべて「収益」にすべきと考える。

IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に関して、本人と代理人の区分は、我が国の現行実務において馴染みが薄い一方で、収益の表示に与える影響は非常に大きいため、丁寧な説明が必要と思料する。

従い、結論が明確な事例(取引に係るリスクを負わず手数料収入のみ受領する場合は代理人、在庫リスクを有している場合は本人、等)だけではなく、考慮する指標の該否が混在する事例(約束の履行に対する主たる責任や価格の裁量権があると考えられる一方で、在庫リスクを有していないようなケース)についても想定するとともに、企業が「契約履行の主たる責任」を有している場合には、在庫リスク、価格変動リスク、製品保証リスク、信用リスクといった各取引リスクのほとんどすべてを顧客等に負担させることが出来る場合を除いて、「本人」として取り扱われる可能性が高いことが分かるように補足頂きたい。

(質問 7-2)我が国に特有な取引等についての設例に関する質問

本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意しますか。同意しない場合

には、その理由をご記載ください。

また、その他に我が国に特有な取引等について、設例として追加することが、より整合性のある適用につながると思われるものがありましたら、ご記載ください。

(回答)

〔設例 32〕 有償支給取引の設例は、以下の理由から同意しない。

有償支給取引には様々な契約形態があると考えられるため、画一的な整理と捉えられるような設例は望ましくなく、個々の契約内容に応じ個別に会計処理を判断する方がより適切であると考えます。また、実質的に買戻契約に該当すると判断されるものは、IFRS 第 15 号と同様に原則通り、買戻契約として会計処理を行えば良く、日本基準のみ追加的な設例を設け、独自の仕訳を計上することは、却って基準間の差異を生むこととなり、混乱が生じる可能性があると考えます。

加えて、〔説例 28〕消費税等の設例は、企業が本人に該当する前提で収益を総額表示しているが、企業が代理人に該当する場合の設例も追加して頂きたい。

質問 8(その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

(回答)

これまで売買取引等に係る債権債務は、契約で取り決めた取引価格で計上される実務が一般的であり、取引の決済管理は会計上の債権債務管理とほぼ同一であった。

一方、本会計基準案を適用した場合、会計上の債権債務は、履行義務の識別や変動対価の見積り等の要素により、これまで以上に契約上の取引価格とは異なる金額で計上される可能性がある。収益の見積りには企業の内部情報が含まれており、残高確認等により、当該情報に基づく債権債務残高を取引の相手方に通知することは、取引の阻害要因になりかねない。また、残高確認等による実在性の立証が困難になることから、企業の内部統制や監査手続きの見直しも必要になると考える。

本公開草案では、上記課題に関する検討が見られないため、必要な対策を早急に検討頂くとともに、企業活動への影響が最小限となるよう、会計監査手法の見直しも含めた制度設計、環境整備も併せて検討頂きたい。

また、『企業内容等の開示に関する内閣府令』では、有価証券報告書において指定国際会計基準に基づき作成した連結財務諸表の主要項目(収益に関する項目等)と連結財務諸表規則により作成した場合のこれらに相当する項目との差異を記載することとされており、連結財務諸表の適用基準を日本基準からIFRS に変更した企業では、主に収益に関する基準差異を開示しているが、本公開草案の基準化に伴い当該開示要求を廃止するように働きかけて頂きたい。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6 階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社