

**ASBJ「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**

企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識に関する包括的な会計基準の開発が、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られることから、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を踏まえた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を開始。一方で、財務諸表作成者である企業にとっては適用上の課題が生じることも想定されるため、仮に IFRS 第 15 号と同様の内容を、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準として導入した場合に生じ得る適用上の課題や、今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、2016 年 2 月 4 日に標記公開草案を公表した。

これに対し、経理委員会では、国際的な整合性の観点、連・単会計処理一致の観点から、基本的に IFRS 第 15 号を踏襲する形が望ましいとする一方で、IFRS 第 15 号適用により財務諸表作成者の実務を勘案し、開発に際しては、丁寧なガイドラインの設定、分かり易い用語の使用等、新基準が理解可能かつ利便性の高い基準となるよう一定の配慮を求めることを総論とし、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、2016 年 5 月 19 日、ASBJ に提出した。

政 発 第 55 号
2016 年 5 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

**ASBJ「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 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

2 月 4 日に貴委員会より公表されました掲題意見の募集につきまして、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賜りたく、宜しくお願い申し上げます。

敬具

<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》

財務諸表作成者

＜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。

《回答》

国際的な会計基準との整合性、財務諸表の比較可能性の向上を鑑みれば、IFRS 第 15 号の内容を出発点として、収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行うことに賛成する。IFRS 任意適用会社としては、日本基準を採用している国内関係会社が IFRS と同様の基準を用いることで、親会社と同じ目線での経営管理が可能となることはメリットとなる。一方で、新基準の開発に際しては以下の点に留意頂きたい。

- ・IFRS 任意適用会社としては連・単の会計処理一致の観点より、基本的にカーブアウトは行わず、IFRS 第 15 号を踏襲した基準が望ましい。
- ・難解な基準であることから、ガイドラインの作成・充実（但し IFRS/USGAAP と整合する範囲でのガイドライン）、簡素で分かり易い用語・表現の使用、結論の背景への十分な理論的根拠の明記等、新基準が利用者にとって理解可能かつ利便性の高い基準となるよう検討頂きたい。
- ・適用時期については、IFRS 第 15 号（及び Topic606）の強制適用日である 2018 年度に、少なくとも早期適用が認められるようにして頂きたい。
- ・IFRS 第 15 号と同等の基準とすることにより、本邦企業の IFRS 導入への障壁も低くなり、任意適用企業の拡大に繋がると期待される。
- ・「収益認識に関する包括的な会計基準がないことは事実ではあるが、現行の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行を尊重し、その利点と欠点を詳らかにすることを出発点とするべき」とする一部意見もある。

＜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。

《回答》

各論点における適用上の課題は以下の通り。

【論点 3】 約束した財・サービスが別個のものか否かの判断

- ・ 履行義務の判断が会社によって異なることが容易に想像されるため、比較可能性の観点からもより詳細かつ具体的な指針を追加して頂きたい。
- ・ 輸入代行取引等において、許認可の申請・取得、通関、荷役や検量の立会、決済等、複数の役務が単一の契約に含まれているケースがある。数多くの細かい役務が多岐に亘っている場合の履行義務の範囲（どこまでを区別できる履行義務と扱うか）については、（27 項や 29 項に記載はあるものの）詳細な議論が必要と思料され、仮に複数の履行義務と扱う場合には、個々の履行義務への取引価格の配分や夫々の履行義務に対する収益の計上時期に関して検討が必要となる。

【論点 4】 追加的な財・サービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）

- ・ 「顧客に重要な権利を付与する」に該当するか否かの判断について、より詳細かつ具体的な指針を追加して頂きたい。

【論点 5】 知的財産ライセンスの供与

- ・ IFRS15 号 B58 項(c)につき、具体的な例示の追加を含め、明確化頂きたい。

【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）

- ・ リベート支払の条件達成、仮価格の見積り、重大な戻入が生じないかの判断を行うための業務プロセスの変更が必要となる可能性について、適用上の課題として検討が必要と考える。
- ・ 材料取引における“遡及値引き”や“為替精算”について、その値引きや精算についての契約等は存在するものの、財又はサービスが移転され、ある決められた期間が経過しないと、契約変更額が見積もれないケースがある。

【論点 8】独立販売価格に基づく配分

- ・複数の財又はサービスを含む契約において、例えば、同じ製品でも①顧客毎で利益率が異なっていたり、②同じ顧客でも「小口受注時と大口受注時」や「初号機と 10 号機」の場合、その他様々な要因で、製品の価格が大きく変動する場合がある。公正価値の算出が非常に困難な場合の計上方法について、具体的な事例を明示して頂きたい。

【論点 9】一定の期間にわたり充足される履行義務

①進捗度を合理的に測定できる場合 ②進捗度を合理的に測定できない場合

- ・ IFRS 第 15 号第 35 項(a)「企業の履行につれて顧客が便益を受け消費する」に関し、「仮に途中で他の企業が引き継ぐとした場合に、他の企業はやり直す必要があるか否か」(B4 項) 以外にも、判断指針を追加して頂きたい。
- ・ IFRS 第 15 号第 35 項(b)「支配の移転」につき、支配の概念をより明確にして頂きたい。
- ・ 一定の期間にわたり充足される履行義務において、工事契約に関して、日本基準は、工事進捗基準を原則とするものの、その進捗部分について成果の確実性が認められない場合は工事完成基準を適用することとなっている。一方で、IFRS 第 15 号においては、進捗部分について成果の確実性が認められない場合、工事完成基準を認めず、工事原価回収基準によって収益を計上することとなる。適用上の課題として、今回の会計基準の開発が国際的な整合性を図ることを趣旨としているのであれば、日本基準上も工事原価回収基準の適用を検討すべきであり、また、工事完成基準の廃止を検討すべきである。一方で、実務上、工事完成基準を適用している企業が多く存在することを鑑みれば、工事完成基準の適用の余地も検討すべきである。以上より、工事完成基準の廃止及び工事原価回収基準の適用はコストと便益を勘案し、引き続き検討していくことが必要と考える。

【論点 10】一時点で充足される履行義務

- ・実務上どの時点で支配が移転するか判断が難しいため、具体的な例示を織り込んで頂きたい。(特にインコタームズに基づく貿易取引については、リスク移転時期の特約が別途存在するケースも多く、判断に迷うことが想定される)

【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示・純額表示）

- ・ 本人と代理人の判断基準が曖昧であるため、2016 年 4 月発行の「IFRS 第 15 号の明確化」における指針も参考にし、より詳細かつ具体的な指針を追加して頂きたい。
- ・ 本人か代理人かの判定にあたって、連結と単体で判定が異なるケースがあるが、その場合の業務プロセスの変更が必要となる可能性について、適用上の課題として検討が必要と考える。
- ・ IFRS 上の本人か代理人かの判断にあたっては、「支配の原則」に照らし合わせた B35 項や支配に基づく判定が困難な場合に参照する B37 項の諸指標を勘案し、総合的に判断することが求め

られるが、諸指標の一部分のみを満たすケースも多く、現状の諸指標（主たる責任、在庫リスク、価格設定の裁量権等）だけでは実務上の判断が難しい。従って、特に総合判断に迷う場合の取り扱いにつき、（本人・代理人のいずれを優先的に選択するかを示す等）より踏み込んだ記載や設例を加えることも検討頂きたい。

【論点 17】貸借対照表項目の表示科目

- ・ 契約負債について、前受けの支払期限が到来しているが、顧客からの対価の支払いがない場合の取引高を把握するための業務プロセスの変更が必要となる可能性について、適用上の課題として検討が必要と考える。

<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。

《回答》

①重大な金融要素

IFRS 第 15 号では、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間が一年を超えた場合、貨幣の時間価値の影響について調整しなければならないと記載されている。現在本邦会計基準における実務では、時間価値の影響を調整していないと考えられるため、財・サービスの移転と支払いのタイミングが一年を超える契約が多い会社にとっては影響が大きいと考える。

②製品保証

IFRS 第 15 号では、顧客が製品保証サービスを単独で購入することができる場合、もしくはアシュアランス（品質保証）の他に追加的な保証が提供されている場合において、契約時においては契約負債として計上し、一定期間又は一時点で保証が履行された分に応じて収益認識することとなっている。一方、本邦会計基準における実務では、契約時点で収益認識をしていることも考えられるため、影響があると想定する。サービス型の製品保証の範囲が不明確であるので、製品保証の定義を明確化するとともに、具体的な例示を織り込んで頂きたい。

<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。

《回答》

（有用と考えられる注記）

- ・収益の分解

企業の強みのある地域、財・サービス、及びそれらに伴うリスクが一覧化され、可視化されることから、収益の比較・分析に有用であるとの意見あり。

（適用に懸念がある注記事項）

- ・残存履行義務

残存履行義務に関しては、将来の見込みも必要となることから、追加的な情報入手のための実務負担が大きい一方で、財務諸表利用者にとっての情報の有用性は乏しく、また長期契約が多い会社を想定した場合、履行義務を全社的に管理する件数が多くなる点で、実務的な負担が大きいことから、コストが便益を上回ると考える。また残存履行義務に配分した取引価格の開示において1年超の約定残高の開示が求められているが、履行義務の有無を焦点に開示対象となるか否かを監査人と議論することも多く、数量は記載あるもコミットメントでは無い場合や、解約オプションがある場合等においても同様であり、これらを個別に検討する場合に相当な実務負担がかかる恐れがあることから、ガイダンスがあると効率的に対応出来ると考える。また、数量や金額に幅がある契約の場合、見積もりにて金額を算出することになると思われるが、この点についてもガイダンスがあると効率的に対応出来ると考える。

- ・契約残高

契約資産、契約残高という従前にはない勘定科目への資産・負債への配分が必要となることや、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益を抽出する必要があるなど、実務負担が大きい。

- ・収益の分解 - 定量的開示（収益認識の時期）186 項【図表 7】

当該注記を作成するために、収益について、一時点での計上と一定の期間での計上に分けて集計する作業が新たに発生する可能性がある。しかし、当該注記が投資判断に重要な影響を与えとは考えにくく、コストと便益が見合わないと考える。

＜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。

《回答》

- ・開示については IFRS 第 15 号と同等の基準を想定する以上、全体として注記事項が増加することになるが、単体開示に関しては、各開示の目的に照らして、コストを上回るベネフィットが

得られないと想定される場合には、例えば、新基準または IFRS に基づき連結開示を行っている場合には簡素化する、乃至省略を可能とするよう、関連する規則等の設定主体である法務省や金融庁とも連携し、作成者サイドに過度な負担が発生しないような措置を検討頂きたい。

- ・新基準の開発にあたっては、関連する会計基準の開発、関連法規（法人税法、消費税法等）との調整も同時に実施する必要があると考える。例えば関連する会計基準に関して、棚卸資産については、収益認識に大きく関連する会計基準であると考えますが、評価に関する基準はあるものの認識に関する包括的な基準は存在していない。税法に関しては、新基準が収益認識の金額や時期に影響を与える可能性のある論点（進行基準や契約コスト）について、税法上の取扱いとの差につき申告調整が必要となることから、可能な限り税法との調整も試みて頂きたい。
- ・新基準の策定にあたっては、実務上の負担を勘案の上、17 項で言及されている重要性基準の導入を検討頂きたい。一方で、一律の重要性基準は弊害も予想される為、規模等に応じて柔軟に対応可能な重要性基準の設定が望ましい。
- ・185 項より、期中財務報告すなわち四半期報告書においても収益の注記を記載することが要求されているが、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、また、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。従って、期中財務報告においては注記を省略可とすべきである。
- ・13 項で IFRS 第 15 号に準拠して財務諸表が作成された場合に「財務諸表利用者の情報ニーズに応える」とする点、また、10 項で現行の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行より「企業間の財務諸表の比較可能性が向上する」とする点については、具体的な事実を以て丁寧に論拠が示されるべき。
- ・我が国の損益計算書における売上高は、これまでトップラインで表記され、各種指標にも用いられる等、実務において広く浸透しているものである。それを収益という概念に置き換えるという大転換を行うためには、その影響を慎重に検討する必要がある。特に IFRS を意識してこなかった企業への周知には時間を要することが想定される。また見積りによる収益認識が増加することにつき、残高確認において顧客側との残高が一致しない取引が増加する問題、分配可能額算定等の会社法上の問題、所得計算における取扱い等の税法上の問題、監査上の取扱いの問題等への対応に時間を要することが想定される。システム化を含めた各社における実務対応に時間とコストを要することも想定される。一方で、連結決算を IFRS にて実施している会社にとっては、本邦会計基準にて収益の基準が適用される場合は IFRS 15 号と同内容であることが望ましく、また、適用時期においても IFRS 第 15 号と同タイミングで導入できるよう、早期適用を可能として欲しい。（IFRS 第 15 号に遅れての適用となった場合、各社及び単体決算にて精緻に本基準を適用することにより連結決算上の遡及修正が必要となることが考えられるため）
- ・中小企業への負荷が想定されるような基準は避けるべきである。

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