

2016年5月30日

企業会計基準委員会 御中

株式会社 プロネクサス
プロネクサス総合研究所

「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」
に関する意見

2016年2月4日に公表、4月22日に改訂されました標記公開草案について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出いたしますので、宜しくお願い申し上げます。

記

質問1

<コメント>

企業人、会計専門職及び会計学研究者の立場からのコメントである。

質問2

<コメント>

会計基準の開発が国際的な比較可能性の確保を目的としており、IFRS15に国際的な標準としての位置づけが与えられているのであれば、IFRS15を出発点とした検討を行うことが妥当であると考えられる。

また、連結財務諸表にIFRSを採用する場合に、個別財務諸表においてもIFRSを採用したいと考えるのは当然のニーズであり、作成者の観点だけでなく利用者の観点からも財務諸表の有用性が高まるものと考えられる。

質問3

<コメント>

○全般

事例が古典的なビジネスモデルの印象を受けた。IoTやIndustry4.0等が話題になり、新しいビジネスモデルが出現している中で、議論すべきビジネスの前提はもっと幅広いのではないかと思われる。

○多数の論点（特に論点1、論点2、論点6、論点7、論点10、論点15等）

売上に関する消費税の取扱いについては、取引相手方の仕入税額控除と整合性を保つ必要があると考えられるが、現行の会計処理と売上の計上額が変わると思われる取引形態について、具体的に問題が生ずることがないかを検討しておく必要がある。一般に会計基準や適用指針では消費税は考慮外とされることが多いが、今回は実務への影響を把握する必要があると思われる。

○論点2

契約の変更の会計処理の要件が、直訳調で意味がわかりにくい。本文第39項で設例が示されているが、「どのように別個のものであるかを判断するか」という最も重要な部分の記述がなく、理解が難しい。このままでは、追加発注が多く生ずるような取引の形態で、実務が相当混乱すると考えられ、実務で使えるような表現に改めて頂きたい。

○論点4①

ポイント制度では、使用期限のあるものとないものがあると思われるが、それぞれの処理を分けて検討頂きたい。

○論点4②

ポイントにより提供される財・サービスの価格設定が難しいケースがあると考えられる。例えば、化粧品の購入に応じたポイントで無料のお手入れを提供するように、物品の販売とその後のサービス提供が行われる場合には、通常、その後のサービス提供は販促の機会でもあり、売価ベースで製品価格とサービス価格を按分することが可能か、妥当かという疑問が生じる。

○論点5

知的財産ライセンスの供与について使用する権利を提供する場合には、一時点での収益計上とされている（63項）。一方で、IFRSでは売上高等に比例するロイヤリティーについては、売上等が発生した時点で収益認識するとされている。また、知的財産のライセンスに関連する売上高等に比例するロイヤリティーは変動対価に関する規定を適用しないとされている（224項）。

① 知的財産ライセンスの使用

② 売上等に比例するロイヤリティー

③ 変動対価としての会計処理

3つの異なる会計処理を区別する理論的な根拠が明確ではなく、十分な説明が必要と考える。現状の基準を前提にすると、早めに売上を計上したい場合に

は、知的財産ライセンスの使用として最低額を決め、その後の期間で売上等に応じたロイヤリティーを設定することも起こりうるのではないか。

○論点 7 及び論点 13

小売業とその納入業者との取引関係では、論点 7 と論点 13 が複合的に関係することが多い。小売業者サイドの売上と仕入、納入業者の売上の会計処理ができるだけ整合的になるように、併せて検討頂きたい。

○論点 9

一定の期間にわたり充足される履行義務は、わが国では建設業やソフトウェアの開発が当てはまる。ただし、「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 100 項(2))」、「支払を受ける強制可能な権利(本文 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 110 項)」といった要件を満たしている契約形態が主流とは思われない。IFRS 第 15 号の適用可能性の検討に加え、IFRS 第 15 号が適合しない場合の会計処理を、並行して検討して頂きたい。

○論点 10

役務の提供時点をどのように考えるかについての根本的な議論を期待する。例えば、実在する IFRS 採用会社の収益認識基準には下記の記載がされている。

(b) 広告の売上収益

当社グループは、バナー広告、成果報酬型広告(アフィリエイト広告)、タイアップ広告等の多様な広告商品を提供しております。広告の売上収益は、当社グループによる役務の提供の進捗に応じて認識しております。一定の期間、継続して広告の掲載を行う義務のあるものについては、広告掲載の契約期間内における広告掲載に応じて認識しております。また、ページビュー数等の実績に基づき広告の売上収益が計算されるものについては、ページビュー数等の実績に基づき、広告の売上収益を認識しております。

広告のページビュー数の実績に基づく収益計上は、コンテンツの充実等の工夫に応じたものと考えられるが、役務の提供は広告バナーを掲載した時と考えることもできる。役務の提供時点に関して、根本的な議論をしていただけると有難い。

○論点 11-1

事例は、有効期限のない商品券等とされているが、有効期限がある場合においても期限切れが生じるケースは多くある。有効期限がある場合には重要性は低くなると考えられるが、考え方が同じなのであれば、事例について「有効期限に関係ないこと」を明らかにすべきと考えられる。

○論点 11-2

商品券等を販売する場合に、安く販売するケースが多くある。例えば、英会話受講券 10 回分を 1 割引きで販売といったケースでは、受講時に定価の 90% で収益計上されているものと考えられる。

一方で、例えば、デパートの友の会は毎月 1 万円×12 か月の積み立てで、満期時に 13 万円の商品券を渡すが、この場合にはどうなるのか明確にされたい。

○論点 13 ①

e-commerce が発展していることから、色々な販売形態の取引が生じている。こうした取引においては、顧客から見たサービス提供の責任や信用リスクは e-commerce 運営会社にあり、在庫リスクは負わないが価格決定権は一定程度持つなど、様々なケースが想定される。

IFRS では本人と代理人の判断の一つとして、「サービスを企業が支配する (212 項)」が挙げられているが、この点について詳細な説明が必要と考えられる。また、責任・在庫リスク・価格決定権で判断することの難しさや、これらが例示とすると、それ以外にどのような要素が考えられるかについても同様である。例えば、洗濯は業者に外注しクリーニングの受付と集金を行う場合には取次業として代理人としての会計処理が考えられるが、インターネット等で申込みを受け、顧客の自宅にて集荷・配達・集金する場合などでは、価格決定権を持ち、本人としての会計処理も考えられる。代理人か本人かの区別について様々なケースが想定されるので、より深い検討を期待する。

○論点 13 ②

本人か代理人かを判断する際に、指標に上げられている「在庫リスクを有している」は、ソフトウェアやライセンス供与の事業者にとって適切なものといえるか。特に、オンラインアプリケーションのようなソフトウェアの提供業者にとって、「在庫リスクを有している」という指標が有効であるか検討の余地があるのではないか。

質問5

<コメント>

IFRS15に基づく包括的な収益認識基準によって、現実の収益認識の時期・金額が変化した場合、収益とキャッシュ・インフローとの関係についても変化が生じることが考えられる。収益とキャッシュ・インフローとの差異を生じさせている原因については、間接法によるキャッシュ・フロー計算書で表示されるが、その中でも債権・債務の増減が大きな意味を持つことが予想される。それゆえ、資料で示されている注記事項も、収益認識に関わる契約についての情報が中心になっているが、それぞれの契約が生じさせている債権・債務についての開示として拡充することが望ましい。

質問6

<コメント①>

履行義務が契約上十分に明示されていないケースが、日本の場合散見されるのではないかと想像する。

特に、「履行義務がいつ果たされたのか」を判断するにあたって、たとえば検収書が入手されても何らかの作業が残り、当該作業が完了した際には何ら文書等が入手されないようなことも考えられ、検収書入手という形式面を重視するのか、実質的な作業の完了という実質を重視するのか迷うケースがあるのではないかと推察する。

IFRS 第15号においては、形式面ではなく実質面を重視すべきとの考え方が採用されているかと思うが、検証可能性を考慮すると実質的な履行義務の存在とその完了を示す文書の準備は必要ではないかと考えられる。この点基準上明示すべきかどうかの検討も必要ではないか。

<コメント②>

今回の意見募集では詳細な資料が示され、具体的な論点が検討されているが、表明される意見はIFRS15に準拠した収益認識が「できるか、できないか」という視点からの技術的な意見が中心になると考えられる。その理由としては、IFRS15において「収益とは何か」が明確にされていないため、IFRS15に準拠した収益認識について「すべきか、すべきでないか」という理念的な検討を行うことが難しい点がある。

資料の中では様々な取引に関して収益を認識する時期や金額が異なる可能性が指摘されてはいるが、実際に収益認識の時期・金額が変わった場合に、その結果としての新たな財務報告の内容が利用者の意思決定に資するものとなるか否かについての検討が行われることが望ましい。

<コメント③>

IFRS15に基づく包括的な収益認識基準が適用された場合、わが国で従来から重視されてきた損益取引と資本取引との区分に関しても影響が生じる可能性がある。したがって、現時点で収益が認識されている取引についての変化の可能性だけでなく、現状では収益が認識されていない取引についても収益が認識される可能性があるか否かについても検討が行われることが望ましい。

<コメント④>

今回の収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、実現主義の枠内で行われているのか、それとも実現主義とは異なる考え方が導入され、IFRSと同様、本来は概念フレームワークを必要とする前提での開発という位置付けなのか、明確にする必要があるのではないか。

(平成18年12月にASBJから公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」は、会計基準またはこれに準じるものではないとの理解である。)

以上