

「収益認識に関する会計基準 (案)」の公表を受けて

1. 座談会「『収益認識に関する会計基準 (案)』等の公表を受けて」



奥左から川西昌博氏、小賀坂敦氏
手前左から鈴木理加氏、三上幸彦氏、辻山栄子氏、今給黎真一氏

早稲田大学 商学学院 教授	つじやま 辻山 栄子	えいこ 栄子	PwC あらた有限責任監査 法人 パートナー	すずき りか 鈴木 理加
鹿島建設(株) 財務本部 主計部 担当部長	みかみ 三上 幸彦	さちひこ 幸彦	ASBJ ディレクター	かわにし まさひろ 川西 昌博
(株)日立製作所 財務統括本部 担当部長	いまきいれ 今給黎 真一	しんいち 真一	〔司会〕 ASBJ 副委員長	こがさか あつし 小賀坂 敦

2. 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)」等の公表について

ASBJ 専門研究員 **しまだ ようこ**
島田 謡子

座談会 「収益認識に関する会計基準 （案）」等の公表を受けて

1 はじめに

司 会 皆様、お忙しい中、お集まりいただきありがとうございます。企業会計基準委員会（ASBJ）は、本年7月20日に、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）」（以下「収益認識会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「収益認識適用指針案」という。また、収益認識会計基準案と合わせて「本公開草案」という。）を公表しています。本日の座談会では、収益認識専門委員会で議論にご参加いただいた専門委員の方々と、本公開草案について懇談したいと思います。

本日は、学識経験者の立場から早稲田大学の辻山先生、財務諸表作成者の立場から（株）日立製作所の今給黎様と鹿島建設（株）の三上様、監査人の立場からPwCあらた有限責任監査法人の鈴木様にご参加いただいております。また、ASBJから、本件を担当している川西ディレクターが参加しております。

（※編注 以降、参加者のご発言は、所属する組織の意見ではなく、個人の意見である。）

2 収益認識に関する会計基準を開発する意義及び開発にあたっての方針

司 会 まず、収益認識に関する会計基準を開発する意義及び開発にあたっての方針について議論したいと思います。川西ディレクターから、ご説明いただけますでしょうか。

川 西 ASBJは、昨年8月に中期運営方針を公表しており、我が国の上場企業等で用いられる会計基準の質の向上を図るために、日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持、向上を図ることを掲げています。今回の収益認識に関する会計基準の開発もこの一環と位置付けられます。

この収益認識に関する会計基準の開発にあたっては、企業間の財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の定めをすべて取り入れることとしたうえで、適用上の課題に対応するために、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加的に定めることを基本的な方針としました。また、連結財務諸表と個別財務諸表とで、同一の会計処理を定めることとしました。

司 会 この収益認識に関する会計基準を開発する意義及び開発にあたっての方針について

は、ASBJの親委員会や専門委員会で、多くの議論がなされました。皆様のご意見をお聞きしたいと思います。

まず、辻山先生から、ご意見をいただけますでしょうか。特に、国際的に整合性を図ることについてコメントをいただければと思います。

辻山 収益認識基準は、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) が 2002 年から進めてきた共同プロジェクトにより、10 年以上の歳月を費やしてようやくたどり着いた統一した基準です。基準開発の過程では、基本的な考え方についてかなりの紆余曲折があったことも事実ですが、収益の額は損益計算書のトップラインであるため、その計上基準を何としても国際的に統一したいという両ボードの意気込みには並々ならぬものがありました。

したがって、日本でも新しく包括的な収益認識基準を開発する場合には、この国際的な基準との整合性を図ることは不可避であったと思います。今回公表された公開草案は、基本的に IFRS 第 15 号をそのまま受け入れたうえで、日本の実務に与える影響を考慮して、必要最小限の代替的な措置を追加するというアプローチ



早稲田大学 商学大学院 教授 辻山 栄子氏

を採っています。私自身は、IFRS 第 15 号そのものを全面的に支持してはおりませんが、今回 ASBJ が採ったアプローチは適切なものであったと評価しています。

司会 ありがとうございます。続いて、作成者の立場から、今給黎さん、三上さん、ご意見をいただけますでしょうか。まず、今給黎さん、お願い致します。

今給黎 収益認識基準は、会計処理あるいは会計監査の対象として、すべての企業が関係する最も根幹となるものであり、営業部門、調達部門などの経理財務部門以外の実務プロセスにも常に広範な影響を与える、非常に重要な基準だと思います。

改めて、今回の収益認識基準の公開草案を振り返りますと、これほど IFRS を強く表現した日本基準というのは他にないのではないかと思います。もちろん国際的な整合性の観点から、IFRS 第 15 号の考え方を出発点とする基準開発の原則的な方針には異論はありません。しかし、我が国ではこれまで企業会計原則とそれを補完する法人税の取扱いをベースとした実務慣行に長く馴染んでおりますし、私は個人的にも、かつての商法、証券取引法、税法のトライアングル体制の中での実務感覚もまだ DNA として残っております (笑)。今回の新しい収益認識基準において、IFRS± α 方式といいますか、基準開発での新しい試みも含めて、結果としてこのような新しい様式の日本基準ができたということにつきましては、期待と不安の両方が入り混じった複雑な思いもありますが、2 年を超える長い議論の結果、公開草案の公表に至りまして、ASBJ の皆様のご尽力に厚く御礼申し上げます。

司会 ありがとうございます。では、三上さん、お願い致します。

三上 私は、作成者の立場で建設業の会計を担当しておりますが、建設業の会計に関して

は、日本基準における収益認識基準であるところの企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）が、既に 2009 年から適用されており、現状において、工事契約会計基準に基づく実務が広く一般的に定着した状況にあるものと考えています。また、企業によっては、企業会計原則において、長期請負工事に関して工事完成基準と工事進行基準の選択適用が認められていることに基づいて、例えば税法上の長期大規模工事に該当するものについて、工事契約会計基準の適用よりも前から、工事進行基準を適用するケースがありました。

また、国際的に整合性を図るという観点では、現行の工事契約会計基準が、IAS 第 11 号「工事契約」等との国際的なコンバージェンスを念頭に置いて開発されたという点から考えますと、基準の構成や、それによる会計処理の結果については、相当程度国際的な会計基準と近いものになっていたと認識しています。その意味では、現行の工事契約会計基準に基づく財務諸表も、既に国際的な比較可能性がある程度確保されたものになっていると考えられます。この点から、特に建設業に関しては、国際的な比較可能性のために新しい収益認識に関する会計基準を適用させる必要はないのではないかとといった議論も一部にありました。

しかしながら、今回の IFRS 第 15 号を出発点として、我が国における収益認識に関する会計基準を開発することの意義を考えた場合、公開草案にも記載されていますが、IFRS 第 15 号の開発の過程において、IASB が支配の移転の概念を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で、工事契約への具体的な適用を整理してきたといった背景を踏まえ、工事契約を新たな収益認識基準の適用範囲から除外するのではなく、今回の基準開発の意義を考慮したうえで、そうした広い見地

から、工事契約についても適用範囲に含めることに至ったものと認識しております。

司 会 ありがとうございます。監査人の立場から、鈴木さん、ご意見をいただけますでしょうか。

鈴木 今回の基準開発につきましては、自国の会計基準を適切に開発するという ASBJ のスタンスを持ちながらも、自国の上場企業において IFRS と米国基準を適用している企業が存在するという特殊な環境の中での基準開発という新たな一面を体感させていただいたと感じております。こうした背景を踏まえ、IFRS 第 15 号を出発点としつつ、代替的な取扱いとして日本のこれまでの実務を配慮したものを少し取り入れた今回の公開草案は、今の日本の特殊な企業環境を配慮したものになっているのではないかと思います。今度は、企業会計原則の実現主義に基づいて培われてきた日本基準の実務に、どうやって新しい基準のコンセプトを落とし込むのかということが、我々にとっての次のチャレンジとなるのではないかと思います。

司 会 ありがとうございます。追加でコメントありますでしょうか。

今給黎 今回の基準開発の IFRS ± α の手法、言い換えれば洋風の建造物を日本に取り込んで和風アレンジする方法は、非常に新しい方法だと思います。IFRS 第 15 号の和訳からスタートせざるを得なかったため、日本語もわかりづらくなる傾向になってしまっております。シンプルな日本基準の枠組みからスタートする建付けもあり得たかと思うのですけれども、このあたりの経緯や背景を少し補足いただけないでしょうか。

川 西 ご指摘のように、今回の収益認識基準は相当程度 IFRS 第 15 号の内容を取り入れており、ここまで国際的な基準の内容を取り入れた基準は、今までなかったかもしれません。先ほど「IFRS を強く表現した日本基準」との

コメントがありましたが、ある意味ではそうかもしれない。

審議の過程では、IFRS 第 15 号の書きぶりよりも、もう少しわかりやすく、原則的なものだけを明らかにするという方法も検討されたのですが、IFRS 第 15 号の 5 ステップが非常にシステムチックに組み上げられており、少し内容を変えると結果が大きく変わってしまいかねず、国際的な比較可能性ということを重視すると今回の方法を取らざるを得なかったように思います。

辻 山 少し補足しますと、主なコンセプトやキーワードについて、直訳というか、原語の持ち味を活かしたものにすることになったわけですが、この点については専門委員会でも議論の途中からそのような方向性になったと記憶しています。結果的には、例えば、「財又はサービス」あるいは「履行義務」などの用語について、専門委員会の中でも抵抗感なく使われるようになったので、日本の実務でもこれらのワードはスムーズに浸透していくのかなという印象を持っています。

川 西 IFRS 第 15 号が非常に難解な言葉遣いを用いていますので、今回の収益認識基準についても言葉として難解な部分があり、慣れるまでには少し時間が掛かるかもしれないと思っていますが、そうであっても今回の方法を取るのがベターだったと思っています。

今給黎 もう 1 つお聞きしたいのは、連単の関係についてですが、欧州では単体については各国の権益に関わるものとして連単分離を志向している中で、今回の日本の収益認識基準の開発が、最終的に連単一致重視の判断となった背景について、教えていただけますでしょうか。

司 会 ASBJ の歴史に関わる話なので、私からお答えします。単体財務諸表の基準開発の困難さは、これまでも常に感じてきました。単体財務諸表は、お話がありました税法の課税所

得、会社法の分配規制に関連すると同時に、その他の国内の諸制度にも密接に関係するため、連結財務諸表とは別の配慮が必要になることは今までの経験則でわかっています。

今回、結果的には連単の取扱いを同じものとしたしましたが、審議の過程では、中小規模の上場企業や単体財務諸表のみ作成する会社も適用することを踏まえ、もう少し簡素な定めとするのがよいのではないかという意見も多く聞かれました。一方、収益認識基準は損益計算書のトップラインを決める基準であり、連単分離の場合には経営管理が困難となるという意見も多く聞かれ、非常に意見が割れたところだと思えます。

最終的には、今までの ASBJ の基本的な考え方のおり、連単同一の会計処理を定めるとしましたが、この点についても、実務的にチャレンジになるかもしれないと思っています。

鈴木 監査人の立場からは、今回連単を同じ取扱いとしたということは賛同できる内容ではないかと考えています。例えば、退職給付債務の会計処理のように、期末日だけの会計処理を連結財務諸表作成に伴い連結修正を行うという内容でも、連単の財務報告数値が一致しないために実務上においては、配慮が求められる点となっています。このような事実を踏まえ、収益が損益計算書のトップラインであり、重要な主要業績指標 (KPI) の 1 つであるということだけではなく、日常の販売活動といった業務に密接に関連し、財務報告及びそれを支える内部統制の仕組みを考えるうえでも、やはり連単で異なる数値を作って連結修正を行うことは望ましい結果に繋がらないのではないかと考えております。

3

収益認識に関する会計処理に係る基本となる原則について

司会 次に、川西ディレクターから、本公開草案における収益認識に関する会計処理に係る基本となる原則について、ご説明いただけますでしょうか。

川西 本公開草案では、IFRS 第 15 号と同様に、基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益を認識することとしており、IFRS 第 15 号の 5 つのステップを取り入れています。

顧客による支配の獲得に基づく収益を認識することにより、現在の日本基準で用いられている実現主義を根本的に変える点が最も特徴的な点であると思います。

司会 まず、辻山先生から、IFRS 第 15 号と同様に、顧客による支配の獲得の概念を取り入れたことについて、ご意見をいただけますでしょうか。

辻山 IFRS 第 15 号は、基準開発に 10 年以上が費やされていますので、IFRS 第 15 号に示されている収益認識の方法は、結果的にかなりわかりづらいものになっていると思います。そのため、最終基準の段階でもう一度わかりやすく基準を再整理したものが 5 つのステップとしてまとめられています。この中には認識に関する 3 つのステップと測定に関する 2 つのステップが含まれており、収益の認識に関するステップは、顧客との契約の識別、契約における履行義務の識別、履行義務の充足という 3 つのステップになり、収益の測定という面では、IFRS 第 15 号は、顧客対価モデルということができますので、IFRS 第 15 号を一言で言い表すと、測定は顧客対価で、認識は履行義務の充足によるということになります。

余談になりますが、IFRS 第 15 号の開発の初期段階では、このうちの測定について公正価値を採用して、現行の実務をドラスティックに変えようとしていたために、かなりの年月を費やしてしまったという経緯があります。2008 年 12 月にディスカッション・ペーパーが公表されましたが、その直前まで IASB と FASB は公正価値モデルで基準化したいという挑戦を続けており、ディスカッション・ペーパー公表に際して、ようやく顧客対価モデルに舵を切ったということになります。

ですから、結果的には測定は顧客対価モデルになっていますので、後で話が出ると思いますが、この新しい基準は伝統的な実現主義とそれほど異なるものではないと思っています。なぜなら、顧客対価を履行義務に即して配分し、収益を履行義務の充足に即して認識していくという配分モデルというのは、会計上、古くて新しい実現主義という考え方、つまり、いつその収益が実現したのかということを判断して収益を認識していくというモデルになっていますので、現行の実務をそれほどドラスティックに変えるものではないと思っています。

ただ、収益の認識に関して採用された、履行義務の充足という概念を具体的に支える「顧客による支配の獲得」という概念は、基準開発の過程で途中からかなり抽象的な概念に変質していますので、若干わかりづらい概念になっていると感じています。その理由は、先ほど触れた 2008 年のディスカッション・ペーパーでは、「顧客による支配の獲得」という概念は履行義務の充足の時点を客観的に判断するための指標として導入されており、長期請負工事については基本的に工事完成基準だけが認められ、工事進行基準は禁止されることになっていたのですが、この点について世界的に大変な反論が集中したことから、IFRS の公開草案の段階では工事進行基準を容認するように全体の枠組みが大

幅に変更されたためです。

つまり、「顧客による支配の獲得」という概念は元々かなり客観的な指標として導入されるはずだったのですが、結果的にはそうになっていないという面はあると思います。例えば、ディスカッション・ペーパーでは、収益は履行義務が充足された時に認識されるべきだとされ、履行義務が充足された時とは顧客に財又はサービスが移転した時だとされ、それは顧客が資産の支配を獲得した時、より具体的にいえば、資産が物理的に顧客に移ったり、資産の法的な権利が顧客に移ったりという、かなり客観的な指標が念頭に置かれたものでした。その結果、長期請負工事については、収益の認識は完成基準に限られ、進行基準は禁止すべきだということになっていました。しかしこれに対しては、先ほど申し上げたとおり、関係者の反対意見が殺到したということです。

そこで、2010年の公開草案の段階では、工事進行基準を許容できるように、顧客による支配の獲得を識別する指標の1つとして、財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものであれば、製造に応じて支配が顧客に連続的に移転しているとみることができるという条項を追加して、収益の継続的な認識を例外的に認めることになりました。ただしこの時はまだ、時点認識が基本で、継続認識は例外的な位置付けでした。

しかし、これについても、やはりわかりづらいということ、ご承知のとおり、2011年に再公開草案が出て、この関係が逆転したのです。つまり、まず顧客が継続的に支配を獲得しているか否かを識別する規準が示され、それに該当しない場合には一時点で支配が移転しているとみて、収益を認識するという建付けになりました。この2011年の再公開草案が、基本的にIFRS第15号として基準化されたということです。

今回のこのASBJの公開草案では、基本的にIFRS第15号の考え方を踏襲していますので、例えば今回の収益認識会計基準案の第34項、資産に対する支配の説明の箇所では、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）」となっています。この表現は、今回の収益認識会計基準案の第37項の「一時点で充足される履行義務」における支配の移転の指標に関する規定と比べますとかなりわかりづらい表現になっています。これは、第35項の方の「一定の期間にわたり充足される履行義務」の規定を念頭に置いた表現なので、やむを得ないのかもしれませんが。

今回の専門委員会においても、当初から、新しい収益認識基準の意義を高めるためには、現行の工事契約会計基準をそのまま残して、一時点で充足される履行義務に関する収益認識基準を策定した方がよい、つまり時点認識に限定してIAS第18号「収益」をソフィストケートするような収益認識基準を策定する方がより合理的だという意見が、私を含めて多数出されていたと記憶しています。工事契約会計基準を切り離すことで、一時点で充足される履行義務に絞って、より客観的な認識規準を開発することができるという意見です。しかし今回は、収益認識については基準を国際的に統一するという理念の方を優先させる結果になったと受け止めておりまして、この点は冒頭でも申し上げましたとおり、現在の国際的な環境の下ではやむを得ないことで、また、ただやむを得ないばかりではなく、一定の意義があったと考えております。

司 会 これまでの歴史をお教えいただきありがとうございます。次に、支配の獲得の概念を取り入れたことにより、新基準が公表された場合、現行の工事契約会計基準を廃止すること



鹿島建設(株) 財務本部 主計部 担当部長
三上 幸彦氏

になりますが、この点について、三上さん、どのように評価されていますでしょうか。

三上 ただいま辻山先生からもお話がありましたところにも関連しますが、IFRS 第 15 号では、一定の期間にわたり充足される履行義務を識別する要件として、資産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することが定められており、この支配の移転を認識する要件として、工事進行基準に関していえば、収益認識会計基準案の第 35 項(3)にある「企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加すること」と「企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること」の両方の要件を満たす必要があります。あるいは、収益認識会計基準案の第 35 項(2)が該当するとした場合には、「企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること」との要件を満たす必要があります。

これに関して、我が国における現状の工事請負契約や実際の取引慣行において、顧客が仕掛中の出来高に相当する資産をその価値の増加につれて支配しているといえるのか、場合によると、物理的な観点からみた場合は、工事の完成後に検査、引渡しが行われて初めて顧客がその資産を支配できるのではないかと。また、その企業の履行が完了した部分について、顧客との請負契約の約定で、出来高に応じた代金の支払いが明確に紐付けされていない場合でも、出来高に応じた対価を収受する強制可能な権利を有するといえるのか、そうした根本的な入口部分に関する議論があったと承知しています。

これについては、収益認識会計基準案の第 119 項に、1 つの例示として、「顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、一般的に、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配する。」といった記載があることや、あるいは同じく第 131 項において、IFRS 第 15 号の開発の過程における IASB による検討や整理の取り組みを踏まえ、工事契約についても IFRS 第 15 号における会計処理を取り入れることとしたとの背景が説明されておりますので、支配の移転の概念と現在の実務上の慣行が完全に整合しているかという点も疑問なきにしもあらずですが、工事契約へ IFRS 第 15 号の考え方を適用すること自体は、今回の公開草案によってある程度疑念のない形になったと考えています。

また、公開草案の設例において、病院建設における重要な統合サービスの例が示されており（〔設例 5-1〕）、ここでは典型的な工事契約についての説明がなされていますが、これにより、現行の実務の取扱いと大きな差異が生じるものではないといったことが、ある程度実感を持って理解することができるのではないかと思います。こうした観点から、新たな収益認識基準は、現行の工事契約会計基準に替わるものとして受け入れ可能なものであると考えられるので

はないかと思えます。

司会 ありがとうございます。今給黎さん、コメントがあればお願い致します。

今給黎 「顧客による支配の獲得」という考え方については、この「支配」という強い表現自体が欧米的で概念的であり、日本基準としての違和感も当初はありましたが、今回の収益認識基準の基本的な原則ですので、よく理解することが重要だと思います。

全体としては、先ほど辻山先生のお話にもありましたが、今回の収益認識基準の開発の議論は、従来の日本基準の実現主義を少し絞り込んで明確にしていくといたしますか、いわばグラデーションの作業のように感じていました。したがって、新しい収益認識基準の概念への理解や表現への慣れは必要ですが、経理処理される取引に即してのトランザクションとして整理してみると、本質的な考え方そのものが全く新しいという項目は意外に限られているのではないかなと思います。

5つのステップにつきましては、原則を示すという側面もありますが、どちらかというIFRS流の統制プロセスのようにも認識しています。IFRSは国際的に共通のルールを目指したものであるがゆえに原則主義である一方で、こうした考え方のプロセスそのものが非常に厳格な部分がありますので、この5つのステップもそうしたIFRSの堅牢さの1つの例かと思えます。しかし、この5つのステップの中で、例えば、履行義務の識別や独立販売価格による配分といった、必ずしも契約書の記載に基づく処理ではない決算処理をも求める場合があることについては、専門委員会でも議論がありましたが、日本の実務慣行に照らすと若干議論があるところかと思えます。契約の結合などについては、現在の日本基準でも工事契約会計基準等において限定されたルールとしてありますけれども、今回の5つのステップは、収益認識の基本

的な内部統制プロセスとして実務に組み込んでいく必要があるわけです。その結果、内部統制の実務工数増加といった課題や、仮に契約書と異なった会計処理を行わざるを得なくなった場合に、単体での税務上の判断も含めてトラブルの要因にならないか、懸念がないわけではありません。ただ、今回、代替的な取扱いも設けていただいておりますし、日本では、契約書は法的根拠のある文書として取引先と締結しますので、基本的には契約書ベースの処理になると認識しております。

IFRS流の実務においては、企業が検証プロセスを重ねて立証していくことを重視する傾向にあると思います。こうしたプロセスは、一方で実務上のコストが非常に増加する要因にもなりますので、チェックボックスを単に形式的に記入するような作業がいたずらに発生しないよう、働き方改革というわけではないですが(笑)、監査人にも効率的な移行手続や運用を強くお願いしたいところでもあります。

司会 それでは、監査人として、鈴木さんいかがでしょうか。

鈴木 確かに支配の概念ですとか、5つのステップということは、今までに聞いたことのないものではあったと思います。一方で、例えば、5つのステップの中の個々の項目が何を意味しているのかということを考えますと、先ほど辻山先生がご説明してくださったように、測定と認識、この2つのプロセスをより細かく5つに分けて説明をしているということだと思います。なぜ我々が最初にみたときに難しさを感じるのかということ、今まで測定と認識について、別々の5つのプロセスと捉えることがなかったという、これまでの会計に係る考え方や習慣によるところが大きいと思っております。また、実際に、この5つのステップに従って、具体的な取引の個別の事象の検討を行っていきますと、収益を認識するという会計処理につい

て、どのような論点があり、どこが難しい論点なのかという識別を行っていくことができると思います。この5つのステップの区分に従って一度収益認識の会計処理を考えてみるということは、非常に意義が大きいのではないかなと思っています。

一方で、これが日本の会計基準として実際に実務に落とし込まれた先は、関係者がこの5つのステップというものに、今ご利用になっている会計慣行と同様に慣れていくと思いますので、最初の理解においては非常に抵抗感がある場合もあると思われますが、実際に実務の中に溶け込んで馴染まれると、意外と関係者の間で議論を整理したり分析したりしやすくなるというメリットにも繋がるのではないかなと考えています。

それから、契約書をどのように捉えるかというお話については、収益認識会計基準案の第4項のとおり、『「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。』とされていますので、契約書において約束事がすべて個々に記載されているという通常の状況であれば、その契約書の内容に則って会計処理を判断することになると思います。ただし、難しいのは、実務上、さまざまな事情で契約書を複数に分割したり1つにまとめたりということが、各業界の慣行等によって行われていますので、そうしたときの規定の適用の仕方には、やはり個別に契約書の内容をみて、検討することが必要なのではないかと考えています。

司 会 ありがとうございます。他にコメントがあればお願い致します。どうぞ、今給黎さん。

今給黎 今回、工事契約とソフトウェアの現在の日本のルールが廃止されるということですが、弊社の場合、これらのルールは馴染み深くてよく利用しておりますので廃止されることは

残念です。ただ、新しいルールでも今の実務の基本的な考え方は概ね踏襲されていると理解しています。

ところで、改めて確認したいのですが、企業会計原則との関係につきましてはこの新基準を優先するという理解でよろしいでしょうか。

川 西 その点については、収益認識会計基準案の第1項に、「本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、『企業会計原則』に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。」と記載しています。これは、今までASBJが開発してきた会計基準と同じ建付けになっています。

4 現状の実務からの変更について

司 会 IFRS 第15号を基礎とした本公開草案における収益認識に関する会計処理は、現行の日本基準又は日本基準における実務からの変更を生じさせる可能性があります。まず収益の認識の時期について、川西ディレクターから簡単にご説明いただけますでしょうか。

川 西 本公開草案では、収益を一定の期間にわたり認識するか、一時点で認識するかということを判定するため、現行の日本基準における工事進行基準的な会計処理を採用する範囲が変わる可能性があります。

また、一時点で収益を認識する際には、支配の移転を5つの指標で判断することになり、現在の日本基準の収益を認識している時点が変わるケースが生じる可能性があります。典型的なものは出荷基準で、後ほど議論になると思います。また、現行の日本基準では、いわゆる割賦基準が認められていますが、販売基準で統一されることとなります。

さらに履行義務の識別、取引価格の算定、取引価格の配分のステップを踏むことにより、例

えば、ポイントの付与の会計処理や返品会計処理が変わり、また、変動対価の定めにより、売上リバートの会計処理や仮価格に基づく取引の会計処理が変わることになります。

司会 それでは、収益の認識の時期に関する現状の実務からの変更について、ご自由にコメントをいただけますでしょうか。

今給黎 弊社は2014年度から連結決算についてIFRSに移行しましたので、IFRS第15号も対応を準備しなければならないのですが、IFRS導入以前は米国基準を適用しておりました。今回の収益認識基準における現状実務からの変更項目の主要な部分は、連結調整のトランザクションとして基本的には対応していました。

しかし、2000年代の半ばから、グローバルオペレーション統一の観点で、単体財務諸表でもグローバルな会計基準の考え方に可能な限り収斂させるように軸足を移しており、その過程で、弊社の歴史においてかつて長く適用しておりました経営思想ともいえる出荷基準も、リスクの移転という考え方にシフトしました。この変更には相当の労力を要しました。

今回、単体決算からこの新しい日本の収益認識基準を改めて徹底していくこととなりますが、弊社の場合、こうした経緯もあって、現状実務からの変更という点で、特に単体の取扱いについても関心がありました。現在、弊社の社内の業績評価はIFRSベースでグローバルに統一されておりますけれども、国内の税法、会社法の法定実務になりますと、連単分離を意識する部分がございます。

辻山先生の前で僭越ですけれども、やはりIFRSはアングロ・サクソンのルールで、直接金融主体の投資家向け時価情報の性格が強いと思いますので、日本の確定決算主義や、法人格を重視し、債権者保護に軸足を置いた体系とは、数値に対する実務感覚が異なる部分はある

かと思います。日本国内の法定実務として、確定決算主義はある意味非常に効率的でもあって、税法の取扱いも我が国の実務慣行を踏まえたものでありますので、弊社の単体の決算プロセスにもそうした税務の考え方はかなり組み込まれています。収益認識の基準の考え方として、連単一致は正論と思いますが、会社法や税法の確定決算主義による日本の実務全般において、IFRS流の原則主義や時価主義的な考え方による実務と本当に齟齬が生じないのか、この新しい日本基準の運用が落ち着くまでは、国内関連諸制度との検証は慎重に継続すべきかと思います。

個々の項目につきましては、専門委員会でも相当議論もあったところではありますけれども、原価回収基準、それから割賦基準、ポイント引当金などは実務見直しの影響が少なくないと思いますし、純額表示あるいはリバート等の取扱いの変更は経営指標に影響があると思っております。

司会 今、関連諸制度との関係のお話がありました。これらの点については、公開草案でもさまざまな意見が寄せられるのではないかと考えております。

三上 今給黎さんからお話がありました原価回収基準についてですが、本公開草案では、一定の期間にわたり履行義務が充足される場合において、進捗度を合理的に見積ることができない場合は原価回収基準を適用することになっています。現行の工事契約会計基準では、成果の確実性が認められる時までは収益を認識しないとされており、収益の認識時期について差異が生じることになると考えております。

工事契約会計基準においては、成果の確実性が認められない工事について収益を認識することは合理性がないと整理されていますが、公開草案では、発生する費用のうち回収することが見込まれる額で収益を認識することとされてい

ます。この点については、考え方の転換とともに実務の変更に伴う負担も生じると考えており、重要性等に関する代替的な取扱いの定めが適用できないケースでは、企業における会計システムの変更が必要になるなどの負担が生じると考えられます。

司 会 この原価回収基準の問題は、意見募集文書に対して寄せられたコメントでも言及され、我々も IASB や FASB と議論しましたが、日本の関係者の問題意識ほどは、両ボードの開発の過程で問題視されていたわけではなかった印象を受けました。後ほど出てきますが、実務的な影響があまり大きく生じないように、代替的な取扱いを定めています。

鈴 木 収益の認識時期について、今回の公開草案の原則的な取扱いによった場合に、今の日本基準の実務から大きく変わると思われますのは、今までは契約や取引の形態に着眼されており、例えば、商品や製品の販売であれば一時点で認識、長期請負工事という形態であれば、契約期間にわたって認識、というような結論が、多くの場合は、すぐに判断がついたと思います。しかしながら、今回の会計基準の考え方は、まず一定の期間にわたって充足される履行義務の要件が収益認識会計基準案の第 35 項の(1)から(3)に示されており、この 3 つの要件のいずれかに該当するという事になれば、例えば、製品の販売契約であっても、受託製造契約のような形での製品の販売であれば、収益認識会計基準案の第 35 項(3)の要件が満たされ、一定の期間にわたって充足する履行義務にもなり得ることがあります。また、長期請負契約という契約形態だからといって、必ずしも一定の期間にわたって充足する履行義務になるかといいますと、収益認識会計基準案の第 35 項の 3 つの要件のいずれにも該当しないというケースは全くないわけではありませぬので、そういった場合には一時点で認識することとなり、今まで

と収益を認識する時期が変わる可能性があると思います。

本公開草案では、例えば、工事契約や出荷基準などに代替的な取扱いを導入することによって、今の実務に限りなく近いものを採用できるというようなケースもあると思いますが、代替的な取扱いを適用しない場合や、代替的な取扱いの適用の要件を満たさない場合には、従前の実務上の取扱いと同じ結果にならないケースも実際は出てくるのではないかと考えています。

三 上 実務上、鈴木さんがおっしゃるように、現状では、ある程度直感的にこの契約の場合はこうという会計処理のパターン化がされているわけですが、それができなくなると企業側の負担、特に会計監査のために要する手続の増加、内部統制手続の増加が非常に懸念される場所です。典型的な契約形態によって会計処理のパターンを分類化するなど、企業側も実務コストを抑えながら新たな収益認識基準を適用していくための道筋を作っていく必要があるのではと感じています。

今給黎 工事損失引当金の定めについては、収益認識基準としてはやや異質な定めと考えられるのですが、この基準に織り込まれた理由を聞かせていただければと思います。

川 西 工事損失引当金については、工事契約の収益の計上基準の延長線上にあるため、何らかの定めを置く必要があると認識していました。IFRS においては、2011 年の再公開草案までは、収益認識基準に不利な履行義務について定めることとしていましたが、最終的には IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を参照するようになっています。

いずれにせよ、IFRS でもその会計処理を明らかにする取組みはなされており、今回の収益認識基準の開発にあたっては、少なくとも会計処理を明らかにすべきと考えました。

司 会 次に、認識される収益の額の変更に

ついて、現行の日本基準又は日本基準における実務からの変更について、川西ディレクターからご説明いただけますでしょうか。

川 西 本公開草案では、認識される収益の額について、本人と代理人の定めを設けており、前者は顧客からの対価の総額を収益として認識しますが、後者はいわゆる純額で手数料部分を収益として認識することになります。業界によっては、非常に大きな影響が生じると考えています。

また、取引価格には第三者のために回収する額を除くとしており、例えば、消費税等の税込方式による会計処理は認められないこととなります。

司 会 それでは、収益の額に関する変更について、ご自由にコメントをいただけますでしょうか。

三 上 現行の工事契約に関する実務で、設備工事や内装工事等に関して、いわゆるコストオン取引といった形態があります。これは、元請業者である企業、発注者である顧客、実際に設備工事を行うコストオン業者がいて、発注者とコストオン業者が合意した金額で元請業者とコストオン業者が下請負契約を締結し、この下請負契約の対価にフィーを上乗せした形で発注者と元請業者が請負契約を締結するものです。この取引について現状では、元請業者は発注者から請け負った工事全体の対価の総額を収益として表示するケースが多いと考えられますが、今後は代理人としてフィーに相当する純額部分だけを収益として認識しなければならないケースが出てくると、収益の額について影響を受ける可能性があります。

ただし、現実的には、コストオン取引に基づく作業に関する完成責任、品質責任、瑕疵担保責任などのリスク負担を、有形無形に元請業者が負うことになるケースが想定され、実態を踏まえた会計実務への落とし込みの検討が必要で

はないかと考えられます。設例にもこの取引が示されていますが、取引の実態を踏まえて、設例の前提条件等を十分に検討する必要があるのではないかとといったような声が関係者の間からも聞かれています。

司 会 ありがとうございます。鈴木さん、いかがでしょうか。

鈴 木 今までの日本の実務においては総額表示されている業種や企業が多いという傾向が見受けられる一方、米国基準やIFRSといった基準においては、従来からこの本人と代理人に関わる規定が存在しています。そこでは、支配の概念ではなく、リスクと経済価値を軸にした指標に当てはめる検討が行われてきましたが、その判断が非常に難しく、同じ業種の非常に類似している取引について、一貫性のある判断が行われているのかどうかという疑義は規制当局等から示されていたと思います。また、指標へのあてはめが中心となり、チェックリスト的な対応が見受けられる点も問題とされていました。

こうした背景がある中で、IASBとFASBの両審議会は、これまでの実務上の問題点を少しでも解決するという目標を持って、支配という概念を基礎として本人か代理人かについて判定するという基本的な考え方を示し、これに伴い、基本的な考え方に基づいた判定に困難がある場合に、少しでもその判定を支援できるように、これまで複数あった指標を3つに絞って利用できるようにしています。すなわち、まず、企業は、自らが財又はサービスを顧客に提供する前に当該財又はサービスを支配している場合には、当該企業が本人であると判定するという基本的な考え方が、収益認識適用指針案の第43項において示されています。そして、この判定にあたって考慮できる指標として、収益認識適用指針案の第47項において、顧客と約束した履行に対する主たる責任の所在、在庫リス

クの所在、財又はサービスに係る価格設定の自由裁量権の有無といったものが示されています。しかしながら、今の時代においては、必ずしも物を通じた取引だけではなく、電子商取引なども発展していますし、ライセンスのような目に見えない無形資産の取引も活発になっており、在庫リスクを誰が負うのかわからない複雑な取引も増えていますので、支配の概念を用いた判定も、実務上は、非常に難しい場合があると考えています。

日本の実務において総額表示を行っていた企業においては、この新しい基準を適用した結果、純額表示になり、売上高が半分若しくはそれ以下になる可能性があります。取引規模やボリュームを示すということで、KPIを売上高と考えていた企業においては、総額表示から純額表示へ変更することによる影響は、非常に大きくなるのではないかと考えています。

辻山 この辺の問題になりますと、概念の問題というよりは、既に実務の中にあつた複数の合理的な選択肢の中からできるだけ統一していくということで、可能な限りそのような統一を図っていくということには意義があると思っています。

ただ、今ご指摘の、従来リスク・リワードの概念を採用していたために判断が難しかったものが、支配の概念が入ってきたから統一されるというふうには私はみておりません。IFRS第15号というのとはもともとリスク・リワードの概念というのが非常に曖昧だということで、そこを支配という統一概念で解決していくということだったのですが、結果的に出てきたものをみますと、実はリスク・リワードの考え方を使っている部分が含まれています。新しい綺麗な尺度を持ってきたからこれが純額になったということよりは、もともとトップラインについて問題を抱えていたものを、純額で世界的に統一したという、その限りでは意義があるのかな



(株)日立製作所 財務統括本部 担当本部長
今給黎 真一氏

と思っています。

今給黎 本人か代理人かの問題については、先ほどリスクと経済価値のお話もありましたが、実務面では、売価の決定権限、手数料の料率の大きさ、在庫リスク、瑕疵担保責任、代理購買に準じた取引か否か、取引の主たる履行義務者などの実態の要素をも幅広く確認・検証することも必要になると思います。新しい基準に移行するにあたっての最初の事実認識の議論が非常に重要であると理解しております。

司会 ありがとうございます。この総額表示・純額表示、本人と代理人の問題については、先ほど川西ディレクターからもありましたように、業界によっては非常に大きな影響が生じ、鈴木さんからのお話のように、KPI自体を変えることになる可能性があると思っています。本公開草案でさまざまな意見が寄せられるのではないかと考えています。

鈴木さんにご質問をさせていただきたいのですが、今回の公開草案では、顧客に財又はサービスを移転する前に、企業がその財又はサービスを支配するか否かという判断基準で、本人と代理人の区別をしていますが、その指標として

は、お話にもありましたように、主たる責任、在庫リスク、価格設定についての裁量権の3つだけに絞られており、従来のIFRSにおける指標をさらに絞っているわけですが、この指標に絞ったということについて、監査上の判断が難しくなるといったことを感じますでしょうか。

鈴木 ご質問のとおり、IFRSにおいて、従来は、今の3つよりも多くの指標があったため、実務上チェックボックスを記入するような形式になってしまっていました。例えば、5つチェック項目があれば、3つ当てはまったから本人、2つしか当てはまらないから代理人といった直線的な判断が行われるケースも見受けられました。また、当てはまらないとした項目が、そもそも、当該契約の実態には合致しないものであり、判定にあたっては除外すべきものであるにもかかわらず、当てはまらない項目と整理してしまうケースも見受けられました。このような実務の中では、その指標に基づいた判定の結果が必ずしも契約実態に合っていないのではないかという議論があったかと思います。

今回3つの指標に整理されていますが、これらの指標については、基本的な考え方である財又はサービスに対する支配を軸に説明しているのと同時に、その指標を用いた判定において、顧客との契約の内容に基づく権利及び義務や、その権利及び義務についてどのような契約に基づいた責任を企業が負うのかといったことに着眼することが強調され明確になっていますので、今までのチェックボックス方式に比べると、より契約実態に合った判断ができるようになるのではないかと考えています。

司会 ありがとうございます。もう1点、辻山先生のご発言に関連して、認識の時点の話に戻りますが、今回リスクと経済価値から支配の移転が変わったという中で、この支配の移転の指標の1つとして、顧客がリスクを負い経済価値を享受するということが含まれていて、そ



PwC あらた有限責任監査法人 パートナー
鈴木 理加氏

のあたりが少しわかりづらいと思います。鈴木さんにお伺いしたいのですが、このリスクと経済価値から支配の移転に移行する中で、支配の移転の指標の中にリスクと経済価値の指標があることについて、実務的には大きな変更が生じるとお考えでしょうか。

鈴木 実務上この影響があるかどうかについてですが、特に日本の実務においては、必ずしも包括的な会計基準があるわけではない中、各企業の判断による部分があり、今までの実現主義の考え方、これがリスクと経済価値に基づく収益認識基準に限りなく理論的には近いものであったという前提に立つと、これが支配の移転に関する1つの指標となったときに大きな違いが出てくるのではないかとも思いますが、収益認識会計基準案の第37項の(1)から(5)の指標によりますと、実際に資産の法的所有権を誰が持っているのか、支払義務が既に企業にあるのか、物理的な占有が移転しているのか、商品を検収しているのかといった指標が、リスクと経済価値による第37項(4)以外の指標として定められております。そのため、これまでの日本の収益認識の実務を考えたときに、こうした物の

移転、目に見える財の移転に合わせた収益認識については、実現主義に基づき実務で対応されていたことと大きく変わるものではないのではないかと思います。

辻山 今ご指摘のように、収益認識会計基準案第 37 項をみますと、一時点で充足される履行義務の記載があり、今回 IASB が目指した支配モデルの開発は、この点では成功していると思います。一方で、先ほど申し上げましたように、一定の期間にわたる支配の移転の場合には客観的な指標として機能しているわけではなく、何を支配の移転と判断すべきかというように、思考のベクトルが逆転していると思います。この点で、この支配モデルというのは、支配が移転しているとみることができるから履行義務が充足されているという規定関係に変化してしまっている。つまり、一定の期間にわたり充足される履行義務を規定している第 35 項は、支配モデルを導入したことでこういう帰結になったわけではなく、ここまでを支配の移転とみていいという規定になっている。

そういう観点からみると、監査人の方々は、監査の時にここにこう書かれているからこれはこっちに該当するというのではなく、どの時点を取引の認識時点とみるのが最も正しいかという観点で判断して欲しいと思っています。

また、今回改めて収益認識会計基準案の第 35 項(2)をみると、「企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること」ですから、受注生産の場合、仕掛品を作ると価値が増加していますから、仕掛品の加工途中で収益を認識してよいと読めないか不安になります。

川西 例えば、協力会社が 1 年間で 300 個作ってくださいと要請されたものについては、収益認識会計基準案の第 35 項により、一定の

期間にわたり履行義務が充足する可能性があるということで、非常に違和感が強く、また実務が大きく変わるのではということが聞かれています。

鈴木 IFRS や米国基準においては、仕掛品の重要性を判断し、一定の期間にわたり収益を認識するのか、又は出荷基準に近い一時点で認識するのかという議論があったと思いますが、今回の公開草案ではあまり議論されなかったと思いますので、今後、検討が必要かと思います。

今給黎 今のお話を踏まえると、収益認識会計基準案の第 35 項の解釈をめぐって、現場の実務で議論が生じてしまう可能性があるように思われます。実務上の判断の明確化が必要ではないでしょうか。

司会 先ほどの、監査人は原則をみて判断しなくてはいけないという辻山先生のご発言に戻って、鈴木さんから何かコメントがありましたら、お願い致します。

鈴木 この基準を適用する以上は、基準の文言を無視して会計処理すること自体は難しいと思うのですが、この基準が、顧客との契約に基づいた判断を求めている点は非常に大きいと思います。確かに、会計処理の検討にあたっては、基準の文言に従った判断が要求されることになりますが、契約内容が、取引の実態を示す内容であるとの前提が通常のビジネスでは成り立つと思いますので、そのような場合には、従前の会計慣行よりも、契約実態に合致した判断と会計処理ができる基礎が包括的な会計基準として存在するということになると思います。通常のビジネス環境においては、契約内容を理解したうえで、会計基準に基づいて判断を行うことは、移行時は、これまでになかった新たな体験のため負担を感じる場合もあるかと思いますが、徐々に、顧客との契約実態を捉えた会計処理につながるような検討や判断に慣れていくこ

ともできるのではないかと考えています。

司会 収益認識会計基準案の第35項(2)は、顧客の土地に建物を作った場合が該当すると思えます。ただし、建設中に、顧客が支配し便益を享受するとしていますが、建設中の建物でどのような便益が享受できるのかというところが違和感はあるかと思えます。収益認識会計基準案の第35項は、さまざまな業種に影響を及ぼす可能性があるかと思えます。

辻山 監査上も、収益認識会計基準案の第35項の(1)から(3)の要件に照らして考える際には、何のためにこの収益認識基準が作られようとしていたのかということをおぼろげに忘れてはいけないかと思えます。

鈴木 おっしゃるとおりです。IFRSにおいては、収益認識会計基準案の第35項(2)の要件だけでは、工事契約の工事進行基準が適用できない可能性があるため、(3)の要件を設け、IFRSにおける現行の実務を維持できる形にしたということがあります。そのような前提があることから、日本の実務の中でもこの基準を受け入れ、この基準を出発点に検討を進めた会計基準の公開草案を公表することができたのだと考えております。

5 代替的な取扱いについて

司会 本公開草案においては、重要性等に関する代替的な取扱いを定めていますが、川西ディレクターから、簡単にご説明いただけますでしょうか。

川西 本公開草案では、適用上の課題に対応するために、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、IFRS第15号における取扱いとは別の代替的な取扱いを定めています。これらを設けることにより、実務で必要以上に手間がかかることを避けられるのではない

かと考えています。

重要性に関連して、契約の変更、履行義務の識別、出荷基準の適用に関する定めを置いています。

また、IFRS第15号の方法によると、いわゆる契約書ベースと異なる収益の認識がなされるケースが生じるため、先程も議論にありましたが、この点について、企業による過度の負担を避けるための定めを置いています。

さらに、現在実務に定着している工事契約会計基準の重要性に関する取扱いを可能な限り踏襲することとし、期間がごく短い工事契約等についての定めを置いています。

その他、船舶による運送サービスについては、一航海の期間が通常の期間である場合には、顧客単位ではなく航海単位で収益を認識することを認めています。

司会 このような代替的な取扱いは、主に企業のコストに関連します。この点、今給黎さん、どのように評価されていますでしょうか。

今給黎 今回のこの代替的な取扱いは、通常監査上の重要性とは別にルールが定められており、IFRS± α の α 部分になりますけれども、収益認識の特徴としては、ルール変更時に一時的な影響が発生しても中長期的には洗替えによって平準化される項目もかなりあるので、継続性を前提に、国際的な整合性を維持しつつ、こうした代替的な取扱いを設定していただいたことは、実務の負荷の軽減や移行時の混乱の回避に役立つと思います。

ただ、この代替的な取扱いの建付けは、まずIFRS第15号のベースでスタートしてから代替的な取扱いを考えるというプロセスになっていますので、移行を効率的に進めるためには、実務に落とし込む過程で、早い段階で監査人と議論して合意形成をしていくことが不可欠だと思います。

司会 今給黎さんに1点ご質問したいと思

います。先ほど、代替的な取扱いである収益認識適用指針案の第 100 項にある「契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分」についてコメントをいただきました。この第 100 項の記載についてまだ不足していると感じる部分がございますか。

今給黎 代替的な取扱いによって、実務上の配慮はかなり織り込んでいただいたと認識していますが、現場での細かな実務対応や監査人との議論も含めて、円滑な移行がまずは重要課題かと思えます。収益認識適用指針案の第 100 項に記載されておりますが、顧客との個々の契約が「取引の実態を反映する実質的な取引の単位であるか。」とか「財又はサービスの金額が合理的に定められた独立販売価格であるか。」といったようなことは、日本の実務感覚としては自明であって大前提であると思えます。今回、IFRS 第 15 号の建付けとの関係で、こうしたことが「できる規定」にならざるを得なかったことは残念ですが、監査手続としても無用な工数が発生しないよう、監査人の皆様にも効率的な運用を是非お願い致します。

司会 また、代替的な取扱いでは、工事契約会計基準を踏襲したものを含んでいます。この点、三上さん、どのように評価されていますでしょうか。

三上 現行の工事契約会計基準では、「工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。」とされ、この場合には工事進行基準を適用せずに、工事完成基準を適用することになると考えられるという旨が明確に定められています。一方、IFRS 第 15 号にはそのような定めはなく、新たな収益認識基準に IFRS 第 15 号の定めをそのまま引き継ぎ厳格に運用した場合、すべての工事契約に関して工事進行基準を適用しなければならなくなるのではないかと懸念があ

りました。これに対して、今回代替的な取扱いが定められ、現行の工事契約会計基準と同様の建付けで、「契約における取引開始日から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる。」（収益認識適用指針案第 94 項）と明確化されましたので、実務上の懸念もかなり解消されることになると思われ、この点につきまして大いに評価しております。

それから、先ほど話題に出ました原価回収基準についてですが、現行の実務においては、契約の初期段階で実行予算の作成がまだ完了していない段階では、成果の確実性を合理的に見積ることができないため、実行予算が作成された段階から進行基準決算を開始する取扱いとしております。一方で、新たな収益認識基準に IFRS 第 15 号の定めをそのまま取り入れた場合には、同様の状況においては原価回収基準により取り扱うことになり、現状の実務とは差異が出てくる懸念されておりましたが、今回代替的な取扱いとして「契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる。」（収益認識適用指針案第 98 項）とする定めが取り入れられております。これについても実務上の負荷が大きく軽減されると見込まれるもので評価しております。

それからもう 1 点、契約の結合については、IFRS 第 15 号では、同一の顧客と同時又はほぼ同時に締結された契約を結合するとされていますが、現行の工事契約会計基準では、工事契約に係る認識の単位は、当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づくこととされ、契約書が実質的な取引の単位を適切に反映していない場

合には、複数の契約を結合するといった少し切り口の違う契約の結合の要件になっています。現状は異なる顧客との契約であっても、例えば、ビル建設における本体工事とテナント工事など、これらを1つの取引の単位として、契約を結合して収益を認識している例がありますが、IFRS第15号の定めにも則った場合、こうした契約の結合が認められなくなる懸念がありました。公開草案では、合理的な判断が行われることを前提に、実務上の負荷の軽減が図られる提案がなされており、大いに評価しております。

司会 ありがとうございます。鈴木さん、監査人の観点からコメントいただけますでしょうか。

鈴木 この会計基準が収益認識の包括的な会計基準として、どのような契約形態であっても、どのような業種、業界であっても適用されるということや、連単統一した形での基準の導入を前提としているということを考えると、国際的な整合性を阻害しない範囲で、実務的な負荷を軽減する代替的な取扱いが導入されることは、この基準を最終化していくうえでは非常に重要なものであり、意義深いものだと考えています。

一方で、この代替的な取扱いについては、国際的な整合性を損なわない程度であれば利用できるという観点から、必ずしも量的な重要性だけではなく、質的な重要性も踏まえた判断について、財務諸表を作成する企業、それからそれを監査する監査人の立場で検討しなければならないため、実務上の判断が非常に難しいと考えられる可能性があると思います。

特に、本公開草案では、各企業の取引規模や重要性が当然異なるという前提から、数値基準は設けていないため、個別企業の取引の内容や実態等によって重要性の判断が異なりますので、この基準を導入するにあたっては、早い段

階で企業と監査人が議論を始めることが不可欠ではないかと思います。会計基準として最終化されるまで待つのではなく、今回の公開草案を踏まえて、議論を始めることも重要ではないかと思います。

司会 辻山先生、今回は、IFRSの規定をかなりの部分使用したうえで、代替的な取扱いを上乗せする作り方をしています。この点について、どのようにお考えでしょうか。また、代替的な内容についても、コメントがありましたら、よろしくをお願いします。

辻山 冒頭でも申し上げましたように、このIFRSの規定を基本的にはすべて取り入れたうえで、代替的な方法を上乗せするというこのアプローチについては非常に評価しております。私は、個人的に、会計に関する限り、実務に神が宿るという考え方を常々持っており、ベストプラクティスとでも申しましょうか、こういうものは一朝一夕に生まれたわけではなくて、業界に携わる方々の叡智の結晶だと思っているわけです。そのため、新しいモデルを開発してトップダウンで導入すると、これまでの合理的な処理が認められないといった逆の効果を生む、予期せぬ弊害が生じるという可能性が否定できないと思っています。

我々が包括的な基準を開発する目的は、新しい基準によって日本の資本市場に対してより良い情報を発信することが最終的な目標ですし、併せて、経営管理上の指標としても、より良い指標を出していくということですから、合理的な処理を認めないことにしてまで、すべて新しいモデルに沿うことにすることは本末転倒だと思います。

その意味では、先ほど申し上げたように、IFRS第15号を受け入れたうえで、比較可能性をできるだけ損なわない範囲で代替的な処理を受け入れることにしたことは意義のあることだったと思います。

ただし代替的な処理が必要な範囲については、考えたからといって、すべて明らかになるというわけではありませんので、公開草案に寄せられるコメントの分析が重要だと考えております。寄せられたコメントを分析して、合理的なものは可能な限り拾うことが必要ではないかと考えております。

司会 辻山先生のご指摘のように、今回の公開草案では、主に意見募集文書に寄せられたコメントへの対応として、この代替的な取扱いを定めております。ただ、日本全体ではまだまだご意見を聞くことができていないものがあると思いますので、公開草案に寄せられたコメントをしっかりと検討しないといけないと考えています。

今給黎 先ほどの鈴木さんのお話にも関連するのですが、この代替的な取扱いに対する監査手続としては、新基準への移行期を含めてどのような形を想定すればよろしいのでしょうか。IFRS 第 15 号におけるポートフォリオ・アプローチも、収益認識会計基準案の第 15 項、第 107 項に織り込まれており、それらの読み方にも関係すると思います。

鈴木 この基準においてポートフォリオ・アプローチをどの場面で、どのプロセスで、どの規定に対して適用するという定めはありませんので、いずれの場面においても、収益認識会計基準案の第 15 項の要件を満たす限りにおいては、適用できるものと理解しています。このポートフォリオ・アプローチを利用できると考えられた場合には、まず、その導入準備にあたっては、主要なビジネスの標準的な契約書を把握し、この標準的な契約書の内容を基礎とした会計処理の検討を開始することになると思います。そして、この標準的な契約書と同一又はほぼ同一であるものとして取り扱うことができる契約書をグルーピングして、当該グループ全体について、標準的な契約書について適用しよ

うと考えた会計処理を行うことになります。この場合、当該標準的な契約書との間にどの程度違いがあるときまで、当該標準的な契約書とほぼ同一であると認められるのかということを検討する必要があると思います。

実際に、標準的な契約書以外の契約書がほとんどないのであれば、当該標準的な契約書と同一の内容で締結されている契約書グループ全体を対象として会計処理を検討するというポートフォリオ・アプローチが利用できることになるかと思えます。他方で、ほとんど標準的な契約書というものがなく、契約の都度、全く異なる契約内容が締結される場合には、ポートフォリオ・アプローチの利用は難しいと思います。

このような標準的な契約書のグループ全体として会計処理できるかどうかの検討自体を移行時だけでよいのかということについては、ビジネスがどのように変更されていくのか、契約書の内容に変更がある場合どのような変更があるのかといったことによると考えられます。すなわち、ビジネスや取引慣行の変化や契約書の内容の修正等といった顧客との契約の内容に変更をもたらすような事象が生じた場合には、改めて、これまで標準的としてきた内容を見直す必要がないのか、また、ほぼ同一と考えてきた相違の度合いは従前どおりでよいのかどうかなどを検討することが必要となると思います。

したがって、ポートフォリオ・アプローチの利用に際して、社内内で取り決めておく必要があるのは、標準的な契約書とはどのような内容のものなのか、また、これとほぼ同一としてグルーピングして会計処理できるとする相違の度合いをどの程度にするのかといった会計判断を整理しておくこと、そして、このようなグルーピングの可否の判断をする場合だけではなく、個別の判断が必要な場合や改めてグループとして処理できる範囲について見直しが必要な事象を把握し、その判断をする場合に、必要となる

対応を実行するプロセスや手続を設けておくことではないかと思えます。このように、ポートフォリオ・アプローチの利用は、実務上の助けになり、利用できる場面も多様であると考えますが、事前の準備や検討が必要となりますので、早めに、対応について検討を開始し、監査人とも議論をしていく必要はあるかと思えます。

三 上 代替的な取扱いを設けなかった項目が、収益認識適用指針案の第157項以降に記載されており、割賦基準、変動対価における収益額の修正、契約金額からの金利相当額の区分処理というものがあります。

割賦基準が認められないことに関しては、税制との観点から影響がかなり大きいのではないかと思います。実務上どのように対処していくかを検討しなければならないと思えます。

契約金額からの金利相当額の区分処理に関しては、収益認識適用指針案にも記載されていますが、長期の工事契約に関する重要な金融要素の有無の判断の困難さについて検討の必要があるとして、専門委員会でも審議させていただきました。結論としては、重要な金融要素の有無に関する判断基準を一意的に定めることは困難であるということですが、この論点については、取引の実態に即して、重要な金融要素が含まれるのかどうかについて判断しなければならないため、実務上の対応を検討したうえで、監査人との協議をしていく必要があると考えています。

今給黎 収益認識適用指針案に、船舶による運送サービスに対する代替的な取扱いが設けられていますが、我が国固有の業法や業種別の会計規則が定められている場合は、そちらに従うと考えればよろしいでしょうか。

川 西 業種別の会計といっても2種類あり、いわゆる財務諸表等規則に定められる別記

事業に従った会計処理というものと、そのような法律に基づかない業界慣行というものがあると思えます。

前者については、別記事業の定めを優先するということになり、後者については、本公開草案をご検討いただくことになろうかと思えます。

6 適用時期、経過措置及び注記について

司 会 本公開草案における適用時期、経過措置について、川西ディレクターから、ご説明いただけますでしょうか。

川 西 適用時期については、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首から会計基準を適用することとしています。

また、早期適用として、IFRS又は米国基準を連結財務諸表に適用している企業のニーズを踏まえて、2018年4月1日以後開始する事業年度の期首から、又は2018年12月31日に終了する事業年度から2019年3月30日に終了する事業年度までにおける年度末に係る財務諸表から、会計基準を早期適用することができることとしています。

経過措置については、IFRS第15号及び米国基準において、適用初年度における実務上の負担を軽減するための経過措置が設けられており、それらを参考とした経過措置を定めています。

司 会 まず、企業の準備期間の観点から、今給黎さん、三上さん、ご意見をいただけますでしょうか。

今給黎 今回の収益認識基準については、仕訳レベルで対応できる項目もありますが、例えば、出荷基準を検収基準に変更する場合などは、弊社も過去に経験しましたが、経理処理や会計監査で必要な証憑も変わりますし、社内の

対応にとどまらず、取引先との調整が必要なものもありますので、導入準備には相当な期間を要すると考えています。

今回、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用するというので、3年余りの準備期間が設けられていますが、業務プロセスの変更、関係者への周知徹底、システム改修とそれらに伴うトライアルやテストも想定しますと、相当早い段階で実務上のスコープを明確に決定する必要がありますので、作成者はもとより、監査人にも迅速なご判断やご対応をいただけるように切にお願い申し上げます。

三上 今回の適用時期の提案のうち、早期適用については、IFRSと米国基準の適用企業に対して便益のある設定をしているものかと思えます。加えて、本適用については、ASBJのこれまでの取組みからすると異例かもしれませんが、3年後という案にされており、これは新たな収益認識基準が、我が国の企業に広範に及ぼす影響を考慮した結果になっているということで評価しています。

ただし、今給黎さんのご意見のとおり、新たな収益認識基準の適用にあたっては、会計処理に必要な諸数値を把握する体制の整備、システム改修、内部統制の変更や追加、監査人との合意形成といった種々の準備が必要になり、この他、例えば、税制や別記事業の財務諸表との整理も必要になることを考えれば、3年の準備期間は余裕があるかといえば決してそうではないと考えています。

司会 次に、監査人の立場からも準備期間の観点で、ご意見をいただけますでしょうか。

鈴木 企業の業種、業態、契約内容ですとか、現行の日本基準の実務においてどのような取扱いがとられているのかによって、各企業における影響は非常に異なると思います。基準適用の影響を理解するうえで、同業他社の情報を入手することも重要なことだとは思いますが、

自社の主要な取引の契約内容を参照しながら、企業と監査人が早い段階でどのような対応が必要なのかについて議論を開始していただくことも必要であると思います。

また、この収益認識という損益計算書のトップラインのKPIが変わることは、中長期的な会社の経営計画、予算設定などにも影響を与えますので、企業内の関係者や投資家の方の教育ということも、監査人も含めて、これから進めていくことが必要かと思えます。その意味では、3年間という準備期間は、決して長くはないのではないかと考えています。

司会 辻山先生、ご意見ございましたら、よろしく申し上げます。

辻山 準備期間を長めに設けたことは非常に良かったと思いますし、IFRS又は米国基準の適用企業を想定して早期適用も認められており、結論的には良かったと思っています。

今給黎 質問させていただいてもよろしいでしょうか。移行準備期間が3年ありますが、連結財務諸表だけ先行して適用することも可能と考えてよろしいのでしょうか。詳細な項目から準備検討する会社がある一方で、連結上の重要な項目から実務をまず固めていって段階的に移行準備を進めることも考えられるのではないかと思いますがいかがでしょうか。

川西 適用時期について、連結と単体を分けたことは、これまでなかったように思います。会計基準に何も記載されない場合には、分けられないと思います。連結と単体で分けるニーズがあるか、ちょっとわかりません。

三上 会社の規模であるとか体制にもよると思いますが、連単とも日本基準を適用している立場から見た場合、連単で取扱いを分けることは、却って膨大な手間を生じさせるように思えるのですが、必ずしもそうではないのでしょうか。

司会 歴史的に、連結財務諸表で米国基準

を適用してきた会社と連単で日本基準を適用している会社で慣行が異なり、連単で日本基準を適用している会社の場合には、連結財務諸表は単体財務諸表の積上げという意識が強いため、連単を分離すると負荷が大きいという感覚かと思えます。

一方、連結財務諸表で米国基準を適用してきた会社の場合、今でこそ日本基準と米国基準が近づいたものの、20年ぐらい前だと全く異なる基準だったので、連単分離に慣れていると思えます。ある意味、連結はIFRSで単体は個々の国の基準を適用している欧州の企業と似ているかもしれません。

司会 次に、本公開草案における注記事項について、川西ディレクター、ご説明いただけますでしょうか。

川西 本公開草案では、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その履行義務を充足する通常の時点といった必要最低限の定めを除き、基本的に注記事項を定めていません。会計基準を早期適用する段階では、各国の早期適用の事例等が限定的であり、注記事項の有用性とコストの評価を十分に行うことができないため、会計基準が適用される時まで注記事項の定めを検討することとしています。

司会 注記事項について、ご意見のある方は、ご自由にお願ひします。

今給黎 注記事項については、経過措置を設けていただき、ありがとうございます。一方で、特に、受注情報につきましては、現状、各社各様の管理になっていると思えますので、これを注記事項に含める場合には、対象範囲の決定、社内管理の変更、システム対応などを踏まえると、企業の管理体系に与える影響や準備に要する工数は小さくないと思えます。注記事項の定め最終確定も強制適用時期に合わせるとなると、注記事項の範囲は相応に早く収斂する必要があると思えます。

三上 今給黎さんと同様ですが、今回開示に関しては、早期適用段階では最小限のものにとどめるということで、本適用までの間にIFRS第15号による注記事項の状況、あるいはその有用性を見定めて検討するという案になっていますが、仮に、結果として、IFRS第15号と同等の注記事項を求めるということになると、企業においては、その準備に相当な時間と負担を要することになると考えられます。先ほどの適用時期との関係から、準備期間が3年あるといいながらも、この期間中に注記事項の定めが決まることとなりますので、実質的な準備期間を念頭に置いて、今後注記事項の検討を進める必要があると思えます。

司会 鈴木さん、いかがでしょうか。

鈴木 会計基準を考えると、認識、測定、測定のルールとともに、各企業における会計処理を説明するために必要な開示の3点が揃って1つのフルセットだという考え方があるかと思えます。特に、IASBとFASBが包括的な収益認識基準を開発するにあたって、開示の拡充によって一番重要なKPIや関連指標についての情報を市場関係者に提供することで財務報告の透明性を上げるというのが1つの目標になっていたと思えます。このような基準開発の背景は、この日本基準の開発を考えるうえでも非常に重要なポイントだと思います。

他方で、新しい開示を行うことは、内部統制、手続、システム、連結財務諸表のパッケージ作成といったことも含めて、大きな影響が企業に生じる可能性がありますので、開示する情報の有用性とコストのバランスは十分に検討したうえで、最終基準に向けた議論をすべきではないかと考えています。



ASBJ ディレクター 川西 昌博氏

7 設例について

司 会 本公開草案においては、IFRS 第 15 号を基礎とするものと、我が国特有の取引等について設例を設けています。川西ディレクターから、簡単にご説明いただけますでしょうか。

川 西 IFRS 第 15 号又は米国基準においては、多くの設例が設けられています。それらの設例のうち、我が国の実務において関係者の理解を促進するために有効と考えられる 26 の設例を、IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例として、本公開草案に取り入れています。

また、我が国に特有な取引等について、実務が円滑に行われるようにする目的で、設例を 6 つ含めています。

司 会 設例について、ご意見のある方は、ご自由をお願いします。

今給黎 設例については、IFRS 第 15 号の設例を整理したうえで、我が国に特有な取引等の設例を定めていただいたことは、新基準の理解や実務の落とし込みに役立つと思います。専門委員会でも議論がありましたが、新しい論点という点では、日本における多様なポイント取

引の取扱いや有償支給取引などについては、議論があるところかもしれませんので、幅広く企業の関係者からご意見いただければと思います。

三 上 IFRS 第 15 号の設例が 65 ありますが、公開草案ではそのうち 26 の設例を取り入れ、追加で我が国に特有な取引等の設例として 6 つが作成されています。これらのうち建設業ないしはその付帯的に関連する取引が題材となっている設例が 10 以上あり、多くの設例があることは、基準に対する理解を促進するうえでありがたいことではあるのですが、一方で設例によって考え方や取扱いが混乱することにならないかという点について少々検討しなければならないのではと考えています。

また、欧米の取引慣行が背景にある IFRS 第 15 号を基礎とした設例が、我が国の実務慣行に馴染む設例になっているのかという点についても、検証が必要なのではないかと思います。

それから、専門委員会の検討だけでは、我が国におけるさまざまな業種のうち、場合によっては十分に手当がされていない業種がある可能性もあるため、公開草案に寄せられるコメントへの対応が重要になってくると考えています。

もう 1 点、専門委員会の中でもたびたび確認がなされたことですが、設例自体が会計処理を決定するものではなく、あくまで基準の理解の助けになるようにとの観点で設例が用意されているという趣旨を、作成者の方も理解したうえで実務上の対応に関する検討を行う必要があると考えています。

司 会 鈴木さん、いかがでしょうか。

鈴 木 この収益認識の公開草案について実務における適用を検討する際には、公開草案の基準の文言を読んだだけでは、具体的な取引のイメージや実務における論点が理解しづらいと思いますので、設例を読んでいただくことで、実際に各企業が直面する取引などを識別してい

ただけるのではないかと考えています。

一方、IFRS 第 15 号にある設例の中から、より日本の企業環境に合ったものを選別して公開草案に含めているため、すべての規定に対して実務的な適用をイメージできる網羅的な設例を掲載することにはなっていません。そのため、実際の取引について、どのように会計基準や適用指針を適用したらよいのかという点で不明なところがあれば、追加の設例の必要性などについてコメントいただければ、今後の審議の中で検討できるのではないかと思います。

また、追加的に作成した我が国に特有な取引等に関する設例については、日本固有の取引慣行を踏まえた中での設例であり、その設例で説明している会計処理、取扱いというのが IFRS 第 15 号を適用したときにそのまま使えるかということは別の議論であるため、IFRS を適用されている企業が設例を利用する際には、その点に留意していただく必要があると考えています。

辻 山 IFRS 第 15 号の設例からかなり絞り、特に公開草案を作成するにあたって理解が不十分と思われるところについて厳選したうえで、我が国に特有な取引等に関する設例についても追加できたということで、この部分は非常に良くできていると個人的には思っていますので、もし不足するものがあれば、公開草案に寄せられたコメントを分析して、さらに追加したらいのではないかと考えています。

川 西 我が国に特有な取引等について追加した設例については、関係者の理解を促進するために有効と考えられることから含めています。また、非常に難しいものが多く、さまざまな意見が公開草案に寄せられると思いますので、よく寄せられたコメントをみて検討したいと思います。

また、辻山先生のご指摘のように、公開草案では我が国に特有な取引等に関する設例として

6つの設例を含めていますが、その他の取引等についても公開草案に対してコメントが寄せられるのではないかと考えており、寄せられたコメントをみて、設例を追加するかどうかを考えていきたいと思っています。

8 最後に

司 会 最後に、皆様より一言ずつコメントをいただけますでしょうか。

辻 山 先ほどから何回も繰り返しになりますけれども、このプロジェクトは 2002 年から IASB と FASB がジョイントで始めたプロジェクトで、振り返ると非常に長い期間を費やして開発されたもので、いよいよその適用が間近に迫っているということで感慨深いものがあります。

振り返りますと、途中の議論の段階では、公正価値測定に基づく収益認識モデルを開発しようとして、これは測定モデルともいわれておりましたがけれども、毎期の請求権と履行義務を公正価値で評価するというモデルで、非常に金融商品の評価に近い発想で組み立てられていて、今日ではもうその名前は聞かれなくなりましたが、ネットポジションによる収益認識という新しいモデルを作ろうとしていました。

それがやがて、測定については顧客対価になって、その配分というモデルになりましたので、結果的には、細かいところは違いますが、日本でこれまで用いられている実現主義と考え方が 180 度変わるということではなくなっていると理解しています。

この IFRS 第 15 号が固まる過程で、ASBJ は非常に重要な役割を果たしてきたと思います。ASBJ の分析や意見発信が世界的にも非常に大きな意義を持っていたと思っております。それが IFRS 第 15 号にも受け入れられたとい

うことで、個人的には安堵しているところ
です。

実現主義とそう変わらないと申し上げました
けれども、実現主義というのは、結局のところ
収益を認識してもいい時点はいつかという判断
の結果を「実現」と表現しています。見方を変
えれば循環定義になっているわけですが、
それをもう少し細かく指標の精緻化を行っ
た世界的な統一基準ができ、さらに今回の
IFRS 第 15 号を基礎に据えた日本基準にも浸
透して、トップラインの計上の仕方が一歩前進
したように思います。

また、概念の問題とはちょっと離れますけれ
ども、純額・総額表示とか、そういった計上基
準のばらつきについてもこの過程で 1 つに収斂
していくということになって、非常にいい結果
になったのではないかと思います。

ただ、実現主義との関係でいえば、今回出で
きた支配の移転という概念も、結局いつ支配を
移転しているとみるのかという過程でその背後
にリスク・リワードの発想を捨て切れなかった
ということで、会計というものは、古くて新し
い見方が続いているのかなと思っております。

なお今回の基準は、これからいろいろ出てく
るであろう複合取引や新しい取引についても一
定の判断基準を示すことができたということ
で、そういう面では高く評価できると思ってお
ります。

会計士の方々には、監査の過程で正解を導き
出すときに、今回できた基準の項をめぐって該
当項を発見して満足するというような発想では
なくて、市場の番人として、正しい判断、処理
はどうあるべきかという原点に帰った判断をし
ていただきたいと思います。

今回の基準開発は非常に難産でしたけれど
も、これをさらに良いものに育てて行って欲し
いと思います。

司 会 ありがとうございます。今給黎さ

ん、いかがでしょうか。

今給黎 現在、IFRS の任意適用企業は予定
を含めて 150 社余りでありますけれども、今回
の新しい収益認識基準の適用対象企業は、非上
場企業も含めまして少なくとも会社法監査対象
会社 1 万数千社と理解しています。IFRS が任
意適用で連結先行のフェーズとされている中
で、IFRS 第 15 号を出発点とした新たな収益
認識基準により、多くの日本企業が IFRS 文化
の実務に触れて、連単一致で対応に取り組むこ
とになるわけであり、移行期の影響というのは
少ないと思います。

日本は歴史的にもさまざまな分野で、欧米の
文化を独自の形で融合して取り込んできました
が、今回の新たな収益認識基準も新しい考え方
や文言もあり、それらに馴染んでいくまで少し
時間がかかるかもしれません。移行影響の把握
という点では、昨年 2 月の適用上の課題をまと
めた意見募集文書では 17 の論点に整理いた
だきましたし、今回の公開草案のコメント募集
でも、現在の日本基準との比較も別紙でまとめて
いただいておりますので、これらも参考にする
と理解も早く進むのではないかと思います。各
企業におかれましても、コメント募集期間中
に、公開草案を分析していただき、監査人との
協議を含め、幅広く慎重に課題やコスト・ベネ
フィットを十分検討していただいたうえで、併
せて確定決算主義の下での税務判断等への影響
も踏まえながら、追加で反映すべき事項や検討
すべき事項がないか、公開草案に意見発信し
ていただきたいと思います。

司 会 ありがとうございます。三上さん、
お願いします。

三 上 私は昨年 6 月から専門委員会に参加
させていただいておりますが、今回このプロ
ジェクトの一端に携わらせていただいて、非常
に貴重な機会を得たということで感謝してい
ます。

10月20日までのコメント募集の期間やこの基準の適用までの期間において、作成者側における適用準備に向けた普及や啓発に注力していきたいと思っています。

具体的には、まず基準の中に非常に難解な文章もありますので、基準そのものについて、背景も含めた理解が不可欠だろうと思っています。それから、この基準を使って会計処理を行っていくにあたり、要求される手続として何がどんなレベルで必要なのか、監査人との実務レベルでの協議を通じて、見定めていかなければならないと思っています。さらに、大きな命題である国際的な比較可能性とともに、我が国における、例えば同一業種内での比較可能性も確保しなければならないということもあるかと思っていますので、業界における標準的な取扱いなども確立していく必要があるのではないかと考えています。また、ASBJの立場としては非常に難しい面があることは承知しておりますが、税制との整合性の問題、あるいは別記事業における財務諸表の作成規則等との関係なども視野に入れる必要があるのではと思います。別記事業との関連では、今給黎さんから非上場会社への適用についてのお話がありましたけれど



(司会) ASBJ 副委員長 小賀坂 敦氏

も、建設業は別記事業に指定されておりますが、非常に会社数の多い業種で、特に中小規模の事業者数が多く数十万社に及びます。これら会社のすべてが企業会計基準を適用するわけではありませんが、包括的な収益認識基準が公表されると、別記事業における財務諸表の作成規則等を通じて、会計処理や注記事項などに影響が及ぶことも考えられますので、そうした意味での影響を考えなくてはならないだろうと思っています。

公開草案の中では、早期適用以降、本適用までの間に注記事項の定めを設けることになっています。この過程では、利用者側のニーズの見極めということも重要ですが、作成者の視点から必要な意見を今後も提起していければと考えています。

司会 ありがとうございます。鈴木さん、お願い致します。

鈴木 今回の公開草案については、まずIASBとFASBがほぼ実質的に一致した会計基準を公表しており、これによって世界中の多くの上場企業がほぼ同一の会計基準に従って収益の認識、測定、開示を行っていくことになっており、その適用時期がもう近づいているということがあります。

こうした背景の中で、日本においてIFRS第15号を議論の出発点として作成した公開草案を公表し、このたび関係者のコメントを募集する段階に達したことは、本当に喜ばしいことと考えています。

また、今回の収益認識会計基準案は、IFRS第15号の基本となる考え方を取り入れており、顧客との契約がどのような内容なのかということ踏まえた基準ですので、各規定を読み取りながら検討するにあたっては、その規定をただ読んで、すべての契約について画一的に適用するというのではなく、まず契約内容がどういったもので、企業のビジネスの中でどのよう

な財又はサービスが顧客に提供されているのかということを中心に検討したうえで、規定を参照して、会計処理を判断することになると思います。そのため、判断するということが、これまで以上に重要となる会計基準ではないかと考えています。

先ほど、今給黎さん、三上さん、辻山先生からお話があったかと思いますが、最初はとっつきにくく、ある意味わかりづらい部分もある会計基準ではありますので、少しでも会計基準の表現や用語に慣れていただくことが必要かと思えます。そのためにも、より多くの関係者の方々に、公開草案の内容を踏まえて対話を始めていただき、この会計基準における実務上の取扱いを考えていただければと思います。

また、代替的な取扱い等について、もし実務上の対応が非常に困難である場合には、大きな意味で基本的な考え方とは離れない結果になるものについては、改めて議論することはできると思えますので、この機会に実務上の対応に関係者で検討していただきたいと思っています。

司 会 ありがとうございます。川西ディレクター、お願い致します。

川 西 日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとする一環で、この収益認識基準の開発があり、また収益認識は企業の財務報告に非常に大きな影響を及ぼすものであるため、我が国における収益認識基準の開発に関与できることは光栄に感じています。一方、企業に大きな影響がある会計基準であり、また国際的な会計基準の動向も随時把握する必要があるため、基準開発の検討に難しさを感じることも多いですが、基準最終化に向けて頑張りたいと思いますので、引き続きよろしくお願い致します。

司 会 皆さん、大変長時間にわたりありがとうございました。非常に有意義な議論ができたのではないかと思います。10月20日のコメント締め切りの後、収益認識専門委員会を再開

し、よりよい基準となるように最終化していきたいと思っておりますので、引き続きよろしくお願い致します。本日は誠にありがとうございました。

(本座談会は、平成29年8月1日に開催されました。)