

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

公益社団法人リース事業協会（以下「当協会」という。）は、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）」等に対して、以下のとおりコメントする。

<全体的な意見>

1. 収益認識に関する会計基準を導入することの社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分な議論と説明を強く求める

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、我が国会計基準の体系整備、我が国会計基準の高品質化、国内外の企業間における財務報告の比較可能性の観点等から、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、「収益認識に関する会計基準」（以下「本会計基準」という）の開発について検討を進めてきたものと理解している。

しかしながら、ASBJ が公表する会計基準は、その適用を求められる企業（公認会計士又は監査法人の監査を受ける企業）の範囲が広い一方で、その大半は、国際的な財務報告の比較可能性を求められていない事実もある。

金融商品取引法、会社法に加えて、特に税法との結びつきが強い我が国会計制度のもとでは、ASBJ が会計基準を公表することによって諸制度の変更を伴い、中小企業を含むすべての企業の会計処理及び税務処理に大きな影響を及ぼすことになる。

本会計基準が広範かつ大きな影響を及ぼす企業活動の根幹部分をなす本源的な基準であるにもかかわらず、適用企業の大半を占める国際的な比較可能性を求められない企業に対して、本会計基準を強制的に適用することの必要性や社会的・経済的なコストを上回るどのようなベネフィットが得られるのかについて、十分な議論と説明がなされていない。

すなわち、適用範囲について十分な検討がされないまま、IFRS 第 15 号の規定のほぼ全てを取り込む本会計基準がより大きな範囲で適用されると、IT システムや内部統制システムのコスト増加といった基準適用の実施コストのみならず、会計と税制の一貫性欠如による事務コスト、基準の複雑性から生じる監査コスト、ひいては、すべての実務上の負担の大きさに伴う投資意欲の減退や雇用の喪失など、経済活動において様々なマイナスインパクトが想定され、我が国の経済成長にも重大な影響を及ぼすことが懸念される。

会計基準の開発や変更にあたっては、「公益」を守ることの重要性が強調され始めている。この「公益」には、市場の透明性向上に伴う資源配分機能の効率化なども含まれるが、同時に会計基準の開発・変更がもたらす他の影響にも目配りすることが求められる。すなわち、会計基準の開発・変更が企業や国家の経済行動に重大な負の影響を与えるのであれば、公益の観点から、そうした基準の開発・変更は回避すべきと考えられる。

以上により、当協会は、社会的・経済的にも極めて広範な影響を及ぼし、大きなコストを伴う IFRS 第 15 号とコンバージェンスした本会計基準の導入を検討する前に、まずは、我が国における会計制度のあり方を整理し、本会計基準を導入することの社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分に議論したうえで、収益認識に関する現行会計実務の高品質化による日本基準化を図ることが最優先されるべきと考える。

2. 個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対する

本会計基準において、連結財務諸表と個別財務諸表は、基本的に同じ内容とし、代替的な方法も含めて差を設けていないが、我が国の法人税法は、企業利益を基に各事業年度の課税所得を計算する確定決算基準を採用しており、収益及び費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて計算されることから、本会計基準の導入は課税所得の計算にも大きく、かつ、不断の影響を与えることとなる。

欧州諸国の場合、連結決算と単体決算の位置付けを明確化させ、連結決算は Primary Market に上場する企業に IFRS を強制し、その他の企業の連結決算や単体決算については国内基準を適用するというように、連単分離の考えが浸透している。また、米国でも、上場企業の単体決算開示は求められず、更に、会計と税制が分離されていることから、新たな会計基準が税の規定に影響を及ぼすことは無い。

国際的に整合性が求められる会計基準は連結財務諸表のみであり、本会計基準の適用を連結財務諸表のみとすれば、財務諸表利用者のニーズにも応えることができ、また、適用企業の大半が上場企業となるため、基準の内容次第では、コスト・ベネフィットを正当化することが可能となるかもしれない。

以上により、当協会は、本会計基準を個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対する。

仮に ASBJ がこのまま税制と密接な関係にある個別財務諸表への強制適用を前提に検討を進める場合であっても、経営管理や内部統制、国際的な比較可能性の観点だけを優先することなく、現行会計実務に配慮した代替的な取扱い、選択適用を含めた柔軟な取扱いを定めることを、当協会は強く要望する。

<質問に対する意見>

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。

【コメント】

- 当協会は、本公開草案の開発にあたっての個別財務諸表に関する方針に同意しない。
- 本会計基準の導入を検討する前に、まずは、我が国における会計制度のあり方を整理し、本会計基準を導入することの社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分に議論したうえで、収益認識に関する現行会計実務の高品質化による日本基準化を図ることが最優先されるべきと考える。
- 国際的に整合性が求められる会計基準は連結財務諸表のみであり、本会計基準の適用を連結財務諸表のみとすれば、財務諸表利用者のニーズにも応えることができる。

【理由】

1. ASBJは、我が国会計基準の体系整備、我が国会計基準の高品質化、国内外の企業間における財務報告の比較可能性の観点等から、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、本会計基準の開発について検討を進めてきたものと理解している。
2. しかしながら、ASBJが公表する会計基準は、その適用を求められる企業（公認会計士又は監査法人の監査を受ける企業）の範囲が広い一方で、その大半は、国際的な財務報告の比較可能性を求められていない事実もある。
3. 金融商品取引法、会社法に加えて、特に税法との結びつきが強い我が国会計制度のもとでは、ASBJが会計基準を公表することによって諸制度の変更を伴い、中小企業を含むすべての企業の会計処理及び税務処理に大きな影響を及ぼすことになる。具体的には、仮に本会計基準に基づく収益認識の基準が「会社計算規則」や「中小企業の会計に関する指針」にも準用され、一方で税法が改正されない場合、会計処理と税務処理の調整という、欧州や米国の企業には生じない極めて大きな負担が我が国の多くの企業に課されることとなる。
4. 欧州諸国の場合、連結決算と単体決算の位置付けを明確化させ、連結決算は Primary Market に上場する企業に IFRS を強制し、その他の企業の連結決算や単体決算については国内基準を適用するというように、連単分離の考えが浸透している。また、米国でも、上場企業の単体決算開示は求められず、更に、会計と税制が分離されていることから、新たな会計基準が税の規定に影響を及ぼすことは無い（参考 1）。
5. 我が国において収益全体を取り扱う包括的な会計基準がないことは事実であるが、本会計基準が広範かつ大きな影響を及ぼす企業活動の根幹部分をなす本源的な基準であ

るにもかかわらず、適用企業の大半を占める国際的な比較可能性を求められない企業に対して、本会計基準を強制的に適用することの必要性や社会的・経済的なコストを上回るようなベネフィットが得られるのかについて、十分な議論と説明がなされていない。

6. すなわち、適用範囲について十分な検討がされないまま、IFRS 第 15 号の規定のほぼ全てを取り込む本会計基準がより大きな範囲で適用されると、IT システムや内部統制システムのコスト増加といった基準適用の実施コストのみならず、会計と税制の一貫性欠如による事務コスト、基準の複雑性から生じる監査コスト、ひいては、すべての実務上の負担の大きさに伴う投資意欲の減退や雇用の喪失など、経済活動において様々なマイナスインパクトが想定され、我が国の経済成長にも重大な影響を及ぼすことが懸念される。
7. 本会計基準案の結論の背景の第 93 項において、個別財務諸表の取扱いについての意見の例示が(1)から(4)のとおり 4 点掲げられているが (参考 2)、これらは中小企業等関係者の意見が反映されていないものと思われるため、基準設定主体である ASBJ は、広範な関係者の理解を得ることが求められる。
8. 会計基準の開発や変更にあたっては、「公益」を守ることの重要性が強調され始めている。この「公益」には、市場の透明性向上に伴う資源配分機能の効率化なども含まれるが、同時に会計基準の開発・変更がもたらす他の影響にも目配りすることが求められる。すなわち、会計基準の開発・変更が企業や国家の経済行動に重大な負の影響を与えるのであれば、公益の観点から、そうした基準の開発・変更は回避すべきと考えられる。
9. 以上により、当協会は、社会的・経済的にも極めて広範な影響を及ぼし、大きなコストを伴う IFRS 第 15 号とコンバージェンスした本会計基準の導入を検討する前に、まずは、我が国における会計制度のあり方を整理し、本会計基準を導入することの社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分に議論したうえで、収益認識に関する現行会計実務の高品質化による日本基準化を図ることが最優先されるべきと考える。
10. 本会計基準において、連結財務諸表と個別財務諸表は、基本的に同じ内容とし、代替的な方法も含めて差を設けていないが、我が国の法人税法は、企業利益を基に各事業年度の課税所得を計算する確定決算基準を採用しており、収益及び費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて計算されることから、本会計基準の導入は課税所得の計算にも大きく、かつ、不断の影響を与えることとなる。
11. 国際的に整合性が求められる会計基準は連結財務諸表のみであり、本会計基準の適用を連結財務諸表のみとすれば、財務諸表利用者のニーズにも応えることができ、また、適用企業の大半が上場企業となるため、基準の内容次第では、コスト・ベネフィットを正当化することが可能となるかもしれない。
12. 本会計基準を連結財務諸表と個別財務諸表で同一とする考え方は、IFRS 又は米国会計基準を適用している企業の負担を軽減する一方で、中小企業の負担を増加させるものである。我が国企業間における財務報告の比較可能性の向上、財務諸表利用者の便益と財務諸表作成者のコスト負担の比較衡量、現行の会計実務として広く定着してきた一般に公正妥当と認められる会計慣行の尊重 (妥当性又は合理性)、更には税法への不断の影響等を考慮すると、国際的な財務報告の比較可能性を一義として、有用性の高い我

が国個別財務諸表に本会計基準を適用することの意義は極めて乏しいことから、当協会は、本会計基準を個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対する。

13. 仮に ASBJ がこのまま税制と密接な関係にある個別財務諸表への強制適用を前提に検討を進める場合であっても、経営管理や内部統制、比較可能性の観点だけを優先することなく、現行会計実務に配慮した代替的な取扱い、選択適用を含めた柔軟な取扱いを定めることを、当協会は強く要望する。

<参考 1> 米国・欧州・日本における会計基準の適用方針と会計・税法の関係

【会計基準の適用方針】

	米国	欧州（独・仏）	日本
上場・連結財務諸表	国内登録会社は米国基準、海外登録会社は米国基準又は IFRS。	Primary Market は IFRS、Entry Market は各国国内基準又は IFRS。	日本基準、米国基準、IFRS、J-MIS の選択適用。
上場・個別財務諸表	（開示義務なし）	各国国内基準	日本基準
未上場	米国基準	各国国内基準	日本基準

【会計・税法の関係】

米国	欧州（独・仏）	日本
税会分離：税法への影響なし	連単分離：税法への影響なし	連単一致：税法への影響あり

<参考 2> 第 93 項

- 93 連結財務諸表に関する方針を前項のとおりと定めたうえで個別財務指標の取扱いについて審議がされた。審議の過程では、次のとおり、さまざまな意見が聞かれた。
- (1) 経営管理の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いは同一の内容とすることが好ましい。
 - (2) IFRS 又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している企業にとっては、個別財務諸表も、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を基礎とした内容とすることが好ましい。
 - (3) 個別財務諸表については、中小規模の上場企業や連結子会社を含むさまざまな企業に影響を及ぼすため、可能な限り簡素な定めとして、本会計基準の導入時及び適用時のコストを軽減すべきである。
 - (4) 個別財務諸表における金額は、関連諸法規等に用いられ、特に法人税法上の課税所得計算の基礎となるため、法人税との関係に配慮すべきである。
- この点、次を理由に、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることとした。
- ① 当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと
 - ② 連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、企業が連結財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが生じる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること

質問4（重要性等に関する代替的な取扱いに関する質問）

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。

【コメント①】

➤ 適用指針第92項の重要性が乏しい場合の取扱いについては、企業が容易に適用可能となるように記載すべきである。

【理由】

14. 適用指針第92項において、約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における約束した財又はサービスの相対的な重要性が乏しい場合は、当該約束が履行義務であるかどうかを評価しないことができるとしている。
15. 重要性の判断については、原則的な会計処理との比較検討など、監査人から過度に厳密な判断基準を要求されることもあるため、重要性の取扱いの適用が阻害されることなく、かつ容易に重要性の取扱いを適用できるように記載すべきである。

【コメント②】

➤ 重要性等に関する代替的な取扱いについては、本会計基準適用の影響が広範な企業に及ぶことを十分に考慮して、国際的な比較可能性の観点よりも現行会計実務に配慮した代替的な取扱い、選択適用を含めた柔軟な取扱いを定めることを、当協会は強く要望する。

【理由】

16. 本会計基準を個別財務諸表に適用した場合、国際的な比較可能性を求められない大半の企業に対して、収益認識に至る段階で、見積り、評価、判断が要求され、状況によってこれらの見直しも要求される。
17. すなわち、比較可能性を損なうデメリットを会計実務の変更に伴う企業のコスト負担がはるかに上回る。
18. 国際的な比較可能性を一義としておきながら、本会計基準では、契約コストに関する規定の除外などIFRS第15号との差異が生じていることから、IFRS又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業に対しては、実務対応の観点から、個別財務諸表についてもIFRS第15号又はTopic606により会計処理することが容認されている。更に本会計基準では、重要性等に関する代替的な取扱いの選択適用も容認されていることから、IFRS又は米国会計基準を適用している企業とその他の企業との間で比較可能性が確保されない可能性が高い。
19. 当協会は、本会計基準を個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対するが、仮にASBJがこのまま個別財務諸表への強制適用を前提に検討を進めるのであれば、国際的な比較可能性の観点だけを優先することなく、現行会計実務に配慮した代替的な取扱い、選択適用を含めた柔軟な取扱いを定めることを強く要望する。例えば以下

の2点の取扱いについては特に懸念している。

(1) 第三者のために回収する額を取引価格から除外することについて

取引価格には第三者のために回収する額を除くこととされ(第44項)、売上に係る消費税等は、第三者である国や都道府県に納付するため、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当することから、取引価格には含まれないとしている(設例28)。

一方、法人税の所得計算に当たっては、消費税等について税抜経理方式又は税込経理方式のいずれかを選択できることになっており、経理処理の簡便性から税込経理方式を採用している多くの中小企業にとって、取引価格は第三者のために回収する額を除くとする取扱いの影響は極めて大きい。

(2) 割賦基準に基づく収益計上の代替的な取扱いを定めないことについて

適用指針の結論の背景の第157項において、割賦販売における割賦基準に基づく収益計上については代替的な取扱いを定めないこととしている。現行会計実務において定着し、税法で規定されている割賦基準(延払基準)に基づく収益計上を代替的な取扱いとして認めないと、多くの企業の会計処理及び税務処理に大きな影響が及ぶことになる。少なくとも税制との調整が実現しない限り、現行の実務を代替的な取扱いとして容認すべきである。

質問5 (開示に関する質問)

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、必要最低限の定め(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。

【コメント】

- 開示案が提示されていないことは公開草案として容認すべきものかと考えられるが、明らかにIFRSの開示要求事項が過大な企業負担となっていることに鑑み、企業にとって過度な開示を要求すべきではなく、また期中財務報告の省略を、当協会は要望する。
- また当協会は、「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」に則して、単体開示の一層の簡素化推進を強く要望する。

【理由】

20. 我が国においては、金融商品取引法開示と会社法開示との二重負担や、会社法における開示と異なる開示を要求することによる二重の作成負担の軽減という趣旨から、個別財務諸表(単体)の開示の簡素化を図ることが方針として決定しているが(「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」2013年6月19日・企業会計審議会)、明らかに増加傾向にある財務諸表作成者の作業負担や連結情報を主とする現行の開示制度の実態を勘案し、一層の簡素化推進を当協会は要望する。

21. 仮に本会計基準の適用が上場企業、会社法上の大会社、及びその関係会社等広範に及ぶ場合、本会計基準又はIFRSに基づき連結開示を行っている場合には、単体開示の省略又は必要最低限の開示事項にとどめるべきである。

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。

【コメント】

- 本会計基準案の結論の背景の「I. 範囲」(第95項から第102項)の記述について、他の基準の今後の改訂の可能性等の説明は不要であり、削除すべきである。

【理由】

22. リース会計基準については第97項において記述されているが(参考3)、現行の我が国リース会計基準に含まれるリース取引は本会計基準の適用範囲に含めないとした定義した上で、「本会計基準では割賦基準により収益を認識することが認められていないが、リース取引の貸手の会計処理に影響し得る」という記述は、明らかに誤解を与える内容であり、不要である。
23. 現行の我が国リース会計基準においては、ファイナンス・リース取引の会計処理は割賦取引にも適用可能であるとしているが、この取扱いがリース取引の貸手の会計処理に影響し得るものではない。
24. 国際的な会計基準との整合性の観点から、我が国リース会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う予定であるとしても、改訂に向けた検討を行うことは何も決定されていないと理解している。それにもかかわらず「貸手の会計処理については当該検討に含めて行う」という表現は、改訂に向けた検討を所与としていると見られ、適切でない。
25. したがって、本会計基準の適用範囲におけるリース取引に関する取扱いについては、冒頭の3行の「適用範囲に含めない」とする記述のみで足り、それ以下の記述は削除すべきである。

<参考3> 第97項

97 顧客との契約から生じる収益のうち、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引(貸手の会計処理)は、IFRS第15号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした(第3項(2)参照)。

なお、本会計基準では、割賦基準により収益を認識することは認められていないが、当該内容は、リース取引の貸手の会計処理に影響し得る。リース取引に関する会計基準については、今後、国際的な会計基準(IFRS第16号「リース」との整合性の観点から、会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う予定であり、当該貸手の会計処理については、当該検討に含めて行う予定である。

以上