

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**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）」等に対する意見**

貴委員会から平成 29 年 7 月 20 日付で公表されました、以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

- 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「会計基準案」という。）
- 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「適用指針案」という。）

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】

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関する提案に基本的には同意する。

ただし、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。）の内容は本公開草案において部分的に修正又は削除されていることから、本公開草案の内容や趣旨を理解するにあたり、以下についてご検討いただきたい。

- (1) IFRS 第 15 号（原文及び和訳）と本公開草案との比較表又は対比表（IFRS 第 15 号の修正・削除している項番等）を公表していただきたい。
- (2) 本公開草案では、IFRS 第 15 号の設例を基礎としたものとして[設例 2]から[設例 27]の設例が提案されている。これは、IFRS 第 15 号の[設例 1]から[設例 63]の設例のうち、我が国で必要と判断されたものを取捨選択して開発されたものと解するが、我が

国の企業で行われている取引に明らかにあてはまらないものを除いて、本公開草案の適用範囲に含まれるすべての IFRS 第 15 号の設例を含めていただきたい。

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。

【コメント】

本公開草案の適用範囲に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. リース会計基準の範囲に含まれるリース取引

企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」(以下「リース会計基準」という。)と IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)とでは、対象となる取引範囲が異なり得るため、IFRS を適用している我が国の企業において、同一の取引について、連結財務諸表では IFRS 第 16 号が適用され、個別財務諸表では本公開草案が適用されるケースがあると考えられる。このようなケースは早期に解消されることが望ましいため、リース会計基準を国際的に整合性のあるものにする取組みに早期に着手していただきたい。

(理 由)

会計基準案第 3 項(2)及び第 97 項において、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されている。しかし、リース会計基準については、IFRS 第 16 号との整合性が図られていないため、IFRS を適用している企業においては、連結財務諸表では IFRS 第 16 号が適用され、個別財務諸表では本公開草案が適用されるケースがあると考えられる。

このようなケースが将来において継続すること望ましくないため、リース会計基準を国際的に整合性のあるものにする取組みに早期に着手すべきと考える。

2. 保険法に定められた保険契約

保険法に定められていない保険契約への適用について明らかにしていただきたい。

(理 由)

会計基準案第 3 項(3)では、「保険法に定められた保険契約」が本公開草案の適用から除外されることが定められているため、保険法に定められていない保険契約（保険法が適用されない海外における保険契約や保険法施行前において締結された保険契約等）の適用については、以下のように解釈し得る。

- 保険法に定められていない保険契約は本公開草案の適用範囲に含まれる。
- 保険法に定められていない保険契約について適用すべき会計基準が明らかではないことから、保険法に定められた保険契約に類似している場合は、保険法に定められた保険契約と同様に会計処理を行う。

貴委員会において、上記のどちらを想定し審議されたのかを明らかにしていただきたい。

3. 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料

会計基準案第3項(5)に関連し、本公開草案の適用から除外される「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」について、本公開草案が最終化される時まで適用すべき会計基準を明らかにしていただきたい。

(理由)

会計基準案第100項では、「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」を本公開草案の適用から除外する理由として、金融商品に関する会計基準について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、当該会計基準を改訂する場合には、その会計処理が変わる可能性がある旨を挙げているが、本公開草案が最終化された時に金融商品に関する会計基準が改訂されていない場合、「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」について適用すべき会計基準が不明確であるため、金融商品に関する会計基準を早期に改訂する必要があると考える。

4. 不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡

不動産販売を主たる事業としている企業が営業目的で不動産を投資信託又は投資法人に売却する場合、会計基準案第101項により本公開草案の適用範囲に含まれると考えられるが、その理解でよいかどうかを明らかにしていただきたい。

(理由)

日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(以下「不動産流動化実務指針」という。)は、「特別目的会社を活用した不動産の流動化取引に係る譲渡人の会計処理」が対象とされているが、投資信託又は投資法人は特定目的会社に該当しないと考えられるため、これらを活用した不動産の流動化については、不動産流動化実務指針は適用されないこととなる(日本公認会計士協会 会計制度委員会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」Q6)。

しかし、投資信託又は投資法人を活用した不動産の流動化取引については、日本公認会計士協会 監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」の留意事項に基づいて、売却益が実現したかどうかを判断するにあたり、不動産流動化実務指針を参照し、リスク・経済価値アプローチの考え方に基づき判断しているケースもあると考えられる。当該投資信託又は投資法人を活用した不動

産の流動化取引が本公開草案の適用範囲に含まれる場合、実務に影響が生じる可能性があると考えられるため、その適用範囲について明らかにしていただきたい。

5. 不動産販売を主たる事業とする企業の賃貸不動産の売却

会計基準案第 101 項に関連し、不動産販売を主たる事業としている企業が、不動産賃貸も行っており、当該賃貸不動産を固定資産として保有し売却するケースについて、本公開草案の適用範囲に含まれるかどうかを明らかにしていただきたい。

(理 由)

会計基準案第 101 項において、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却については、本公開草案の適用範囲に含まれていない旨が記載されているため、通常の営業活動により生じたアウトプットである固定資産の売却については、本公開草案の適用範囲に含まれることが想定されているように解釈し得る。具体的には、不動産販売を主たる事業としている企業が、固定資産として保有している賃貸不動産を売却する場合に、本公開草案の適用範囲に含まれるかどうかが不明確であるため、その適用範囲について明らかにしていただきたい。

6. IFRS 第 15 号における契約コスト（契約獲得の増分コスト及び契約を履行するためのコスト）の定め

(1) 契約コストの取扱いに関する具体的な定めを会計基準案の本文に記載する必要があると考える。

(理 由)

会計基準案第 102 項において、IFRS 又は米国会計基準を適用している企業等が会計基準案を適用する場合には、IFRS 第 15 号又は Topic606 における契約コストの定めに従った処理をすることは妨げられないものとされており、これらの企業等の個別財務諸表等において IFRS 第 15 号又は Topic606 における契約コストの定めに従った処理が行われる場合が想定される。このため、当該契約コストの定めを本会計基準案において明らかにする必要があると考える。

(2) 契約コストの取扱いについては、利益に影響する重要な要素であるため、早期に検討し具体的な定めを記載していただきたい。なお、早期の検討が難しい場合には、契約コストに係る会計方針等（例えば、会計方針や契約コストを資産として計上している場合の当該金額）の開示を要求することが考えられる。

(理 由)

会計基準案第 102 項において、「棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めが IFRS の体系とは異なるため、IFRS 第 15 号における契約コストの定めを範囲に含めていない」と記載されているが、我が国においては契約コストに関する包括的な定めは

なく、実務においてはその会計処理にばらつきが生じている可能性がある。このため、契約コストの取扱いは、利益に影響する重要な要素であることから、早期に検討し具体的な定めを設ける必要があると考えられる。なお、早期の検討が難しい場合には、企業間の比較可能性の観点から契約コストの会計方針等（例えば、会計方針や契約コストを資産として計上している場合の当該金額）の開示を要求することを検討していただきたい。

7. 一部が本公開草案の範囲に含まれる場合の取扱い

複数の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約について、IFRS 第 15 号第 7 項に基づき、一部が本公開草案に適用範囲に含まれる場合の取扱いを明らかにしていただきたい。

（理由）

IFRS 第 15 号第 7 項では、顧客との契約は、その一部が本基準の範囲に含まれ、一部が他の基準の範囲に含まれる場合があるとして、その適用方法として以下が定められている。

- 「(a) 他の基準が契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めている場合には、企業はまず、当該基準における区分あるいは測定の要求事項を適用しなければならない。企業は、取引価格から、契約のうち他の基準に従って当初測定される部分の金額を除外するとともに、取引価格のうち残りの金額（もしあれば）を本基準の範囲に含まれる履行義務のそれぞれ及び第 7 項(b)で識別された契約の他の部分に配分するために、第 73 項から第 86 項を適用しなければならない。」
- 「(b) 他の基準が契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めていない場合には、企業は、本基準を適用して契約の各部分の区分あるいは当初測定をしなければならない。」

一方で、本公開草案には該当する記載がないため、一部が本公開草案の範囲に含まれる場合の取扱いが明らかではない。

質問 3（会計処理に関する質問）

（質問 3-1）収益の認識基準（収益認識会計基準案第 16 項から第 42 項、収益認識適用指針案第 4 項から第 22 項）に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、契約と履行義務を識別し、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識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。

【コメント】

本公開草案の収益の認識基準に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 契約変更を判断するにあたっての別個の財又はサービスの識別

会計基準案第 27 項(1)に記載されている契約変更に関するかどうかを検討するにあたって、追加の別個の財又はサービスを会計基準案第 31 項に従って識別することに関連し、例えば、[設例 6]において「ソフトウェア開発業者」が、要件定義から物理設計、詳細設計、プログラミング、単体テスト、結合テスト、システムテストと各フェーズで段階的に契約を締結する場合、最終的なプログラムが完成するまでは、あるフェーズの次のフェーズの契約は会計基準案第 25 項から第 28 項に定める契約変更として取り扱われる可能性があることや、当該契約変更における考え方を、設例を示すなどにより、明らかにしていきたい。

(理 由)

受注制作のソフトウェア取引においては、ソフトウェア開発プロジェクトを複数のフェーズに分けて契約を締結し、フェーズごとに検収を行う実務(分割検収)が見受けられる。また、我が国においては、実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。)では、「一般的には、最終的なプログラムが完成し、その機能が確認されることにより収益認識されることになる」とされている一方で、「最終的なプログラムの完成前であっても、例えば、顧客(ユーザー)との取引において、分割された契約の単位(フェーズ)の内容が一定の機能を有する成果物(顧客が使用し得る一定のプログラムや設計書等の関連文書も顧客にとってはそれ自体で使用する価値のあるものと考えられる。)の提供」である場合には分割検収に基づく収益認識が認められている。

このため、上述した分割された契約ごとに「成果物の提供」が会計基準案第 31 項に該当するときに、別個の財又はサービスとして識別する可能性があると考えられる。

しかしながら、このようなケースにおいてはフェーズごとに契約を締結しているとしても、通常、顧客に対して最終的なプログラムを提供することが求められているため、あるフェーズの次のフェーズの契約は会計基準案第 25 項から第 28 項に定める契約変更に関するかどうかを検討することが考えられる。会計基準案第 27 項に記載されている契約変更に関するかどうかを検討するにあたって、結果として、上述した分割された契約の「成果物の提供」が会計基準案第 31 項に該当すると判断すれば、当該「成果物の提供」を別個の財又はサービスとして識別することも考えられる。

ソフトウェア取引において、最終的なプログラムの完成前の段階で、一定の機能を有する成果物を提供することを別個の財又はサービスとして識別しない場合、実務に影響が生じる可能性があるため、例えば、[設例 6]において「ソフトウェア開発業者」が、要件定義から物理設計、詳細設計、プログラミング、単体テスト、結合テスト、システムテストと各フェーズで段階的に契約を締結する場合の設例を追加するなど、事案の判断にあたっての考え方や例示を示すことが有用と考える。

2. 支配の移転の概念と対価の成立の要件

会計基準案第 37 項及び適用指針案第 14 項に関連し、財又はサービスを提供したものの、支払不履行に対する資産の保全を目的として所有権の留保や担保又は保証を設定している場合、これまで「対価の成立」に関する要件を満たしていないと判断し収益を認識しない実務もあったと見受けられるが、本公開草案においては、顧客に支配が移転し、対価を收受する権利を有していると判断し収益を認識し得ることになるのか否かを、明らかにしていただきたい。

(理由)

日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告) - IAS 第 18 号「収益」に照らした考察 - 」(以下「収益認識研究報告」という。)では、「実現主義の下での収益の認識要件として、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が求められていると考えられる」とされているため、現行の実務において、財又はサービスの提供時に顧客に金銭を貸し付け、当該貸し付けを原資として販売代金を回収する取引は、「対価の成立」要件の充足に疑義のある状況であると考えられるため、収益を認識していない場合も想定される。

本公開草案においては、契約の要件として、「顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと」が定められ、対価について、「当該対価を回収する可能性の評価に当たっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する」(会計基準案第 16 項(5))と記載されているため、現金又は現金同等物を取得することは要求されておらず、かつ、収益は、財又はサービスの支配を移転し履行義務を充足した時に認識するという原則(IFRS 第 15 号 BC20)に則って定められているため、収益認識研究報告に記載されている「対価の成立」要件を充足しない場合にも収益を認識し得る可能性があると考えられる。

したがって、例えば、財又はサービスを提供したものの、支払不履行に対する資産の保全を目的として所有権の留保や担保又は保証を設定している場合、本公開草案においては、顧客に支配が移転し、対価を收受する権利を有していると判断して、収益を認識し得ることとなるのか否かを、明らかにしていただきたい。

3. 履行義務の充足に係る進捗度

会計基準案第 41 項及び第 121 項の定めにより、これまで工事契約については進捗部分について成果の確実性が認められる場合に工事進行基準を適用していた実務が変更されるのか否か、その旨を結論の背景等に明らかにしていただきたい。

(理由)

会計基準案第 121 項では、「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とは、進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合である」とされている。

一方で、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。)第 10 項等では、「信頼性をもって工事収益総額を見積るための前提条件として、工事の完成見込みが確実であることが必要である」等の定めを前提に、工事契約会計基準第 13 項で「工事の進捗度の信頼性をもった見積り」について定められている。

上記の表現の相違により、これまで工事契約については進捗部分について成果の確実性が認められる場合に工事進行基準を適用していた実務が変わり得るのかが明らかではない。

(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。

【コメント】

本公開草案の収益の額の算定に関する提案に同意する。

(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。

【コメント】

本公開草案の特定の状況又は取引における取扱いに関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 本人と代理人の区分

適用指針案第 39 項以降において、本人と代理人の区分の判定基準が定められているが、これまでの実務において代理人の判定基準として信用リスクに対する指標が含まれていたため、この指標を含めないこととした理由又はこのような指標で本人と代理人の区分を判定する背景を結論の背景において記載することが望ましい。

(理 由)

ソフトウェア取引実務対応報告の「4 ソフトウェア取引の収益の総額表示についての

会計上の考え方」において、「一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク(瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど)を負っていない場合には、収益の総額表示は適切ではない」と定められており、信用リスクが判断指標の1つと位置付けられ、情報サービス産業等の実務においては代理人取引の判断基準として定着しているため、信用リスクに対する指標を含めないこととした理由又はこのような指標で本人と代理人の区分を判定する背景を IFRS 第 15 号 BC385I 項や BC385J 項等に基づき、明確にすることが望ましい。

2. 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

適用指針案第 49 項後段では、「この場合には、既存の契約の取引価格を追加の財又はサービスに配分せず、顧客がそのオプションを行使した時に、追加の財又はサービスについて収益を認識する」とされているが、追加の財又はサービスについての会計処理について、IFRS 第 15 号 B41 項と同様の記載を加える、もしくは、例えば「この場合には、既存の契約の取引価格を追加の財又はサービスに配分せず、顧客がそのオプションを行使した時に、新たな契約として、本基準に従って会計処理をしなければならない」等に変更した方が、より明確になると考える。

(理由)

追加の財又はサービスについての会計処理は、IFRS 第 15 号 B41 項において、「顧客が、追加的な財又はサービスを当該財又はサービスについての独立販売価格を反映する価格で購入するオプションを有している場合には、そのオプションは、たとえ以前の契約の締結によってしかオプションを行使できないとしても、重要な権利を顧客に提供しない。その場合、企業は販売の提案をしたのであり、顧客が追加的な財又はサービスを購入するオプションを行使した時にのみ、これを本基準に従って会計処理しなければならない」とされており、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることとする基本的な方針と整合する。

3. ライセンスの供与

- (1) ライセンスの供与(適用指針案第 61 項から第 68 項)に関して、ライセンスの定義及び範囲を IFRS 第 15 号 B52 項の内容に基づき記載することが必要と考える。

(理由)

適用指針案において、ライセンスの定義及び範囲が定められておらず、ライセンスの供与に該当する取引をどのように識別するかが明確ではないと考える。

- (2) 適用指針案第 137 項に、重要な独立した機能性を有することの多い知的財産の例示として、IFRS 第 15 号 B59A 項に記載されている「ソフトウェア、生物学的化合物又は薬物の製法、及び完成したメディア・コンテンツ(例えば、フィルム、テレビ番組及び音楽録音)」を記載することが望まれる。

(理由)

IFRS 第 15 号 B59A 項では、「顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分が当該機能性から得られる。そのため、顧客が当該知的財産から便益を獲得する能力は、企業の活動が形態又は機能性を著しく変化させない限り、企業の活動から大きな影響は受けないだろう。重大な独立した機能性を有していることの多い知的財産の種類には、ソフトウェア、生物学的化合物又は薬物の製法、及び完成したメディア・コンテンツ（例えば、フィルム、テレビ番組及び音楽録音）が含まれる」と記載されている。

一方で、適用指針案第 137 項において同様の定めがあるものの、重要な独立した機能性を有していることの多い知的財産に関する例示は記載されていない。

適用指針案第 63 項及び第 65 項において、ライセンスの供与がアクセス権であるか、使用权であるかの判断のための、知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うかどうかに関する判定の考え方が示されているが、概念的な説明であり、実務上の判断にばらつきが生じる可能性があるため、IFRS 第 15 号 B59A 項に例示されている重大な独立した機能性を有することが多い知的財産の種類を適用指針案第 137 項に記載することが実務に資すると考える。

- (3) 企業のライセンスを供与する約束の性質が、適用指針案第 62 項に定める企業の知的財産を使用する権利である場合について、IFRS 第 15 号 B61 項と同様に「企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用し、ライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない」ことを定める必要があると考えられる。

(理由)

企業のライセンスを供与する約束の性質が企業の知的財産を使用する権利である場合について、IFRS 第 15 号 B61 項では、収益の認識時期について、「企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用し、ライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない」との制限を加えているが、適用指針案においては、当該制限は定められていない。

ライセンスの供与にあたっては、将来の一定の時点以降の期間で知的財産の使用を許諾する契約が締結されることもあり、使用を許諾した時点から、顧客がライセンスを使用できる期間までに長いタイムラグが生じるケースがあり、当該ケースにおいて使用を許諾する前に収益を認識することは適切ではないと考えられるため、ライセンスを供与する約束の性質が企業の知的財産を使用する権利である場合、IFRS 第 15 号 B61 項と同様の制限を定める必要があると考えられる。

4. 買戻契約（プット・オプション）

適用指針案第 72 項から第 74 項では、企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）について、販売価格と買戻価格の関係等により、返品権付きの販売として処理するケース、リース取引として処理するケース及び金融取引として処理するケースが示されているが、そのような処理が必要となる考え方を IFRS 第 15 号 B70 項や BC428 項から BC431 項等に基づき結論の背景に記載していただきたい。また、その会計処理の仕訳を設例に追加していただきたい。

（理由）

IFRS 第 15 号 BC429 項では、企業が商品又は製品を当初の販売価格よりも低い価格で買い戻すことが要求され、顧客がプット・オプションを行使することが想定される場合、当初の販売価格と買戻価格との差額は、顧客が当該商品又は製品を一定期間にわたって使用する権利の対価を企業に支払う結果となるため、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該買戻契約をリース取引として処理する旨が記載されている。

一方で、適用指針案には、企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）については、状況に応じて返品権付きの販売として処理するケース、リース取引として処理するケース及び金融取引として処理するケースが示されているが、なぜそのように処理する必要があるのかが明記されていないため、考え方を明らかにしていただきたい。また、具体的にどのように処理する必要があるのかについて、実務に資するように、具体的な仕訳を設例に追加していただきたい。

質問 4（代替的な取扱いに関する質問）

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。

【コメント】

本公開草案の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 一定の期間にわたり充足される履行義務に係る代替的な取扱い（期間がごく短い場合）

適用指針案第 94 項及び第 95 項に関し、工事契約及び受注制作のソフトウェア以外の比較的短期間で完了する他の取引（例えば、国内の運送取引）に対する同項の類推適用の可否について明らかにしていただきたい。

(理 由)

適用指針案第 94 項及び第 95 項は、工事契約及び受注制作のソフトウェアに限り、期間がごく短ければ一定の期間にわたり収益を認識しないことを認めていると解される。

これに対して、国内の運送業は、会計基準案第 35 項(1) (適用指針案第 9 項) の要件を満たし、一定の期間にわたり充足される履行義務を負っていると整理するケースも少なくないと解される。適用指針案第 151 項にも記載されているように国内における配送は数日間程度の取引が多く、また、取引単位あたりの金額も小さいと考えられるため、適用指針案第 94 項及び第 95 項に記載されている期間がごく短い場合と同等の会計処理を認め得ると判断する余地があると考えられる。

このため、国内の運送取引及び当該取引と同様に、適用指針案第 94 項及び第 95 項に規定されている「期間がごく短い場合」と同等の会計処理を認め得ると判断する余地がある取引について、適用指針案第 94 項及び第 95 項の類推適用の可否について明らかにする必要がある。

2. 重要性が乏しいとはいえない場合の出荷基準等の取扱い

適用指針案第 97 項に関し、出荷時から支配が移転される時までの期間が通常の間であっても、適用指針案第 151 項での想定と異なる場合、すなわち、差異が重要性に乏しいとはいえない場合には、代替的な取扱いが認められないことを明らかにしていただきたい。

(理 由)

適用指針案第 151 項では、「商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合には、出荷時に収益を認識しても、商品又は製品の支配が顧客に移転される時に収益を認識することとの差異が、通常、金額的な重要性に乏しいと想定され、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられる」ことを理由に代替的な取扱いを定めている。

しかしながら、適用指針第 97 項では重要性については言及されていないため、適用指針案第 151 項での想定と異なるケース、すなわち、出荷時に収益を認識した場合、商品又は製品の支配が移転される時に収益を認識することとの差異に重要性が乏しいとはいえないケースについて、代替的な取扱いを認めないことが意図されているのかどうかは明らかではないと考えられる。

3. 契約に基づく収益認識の単位

適用指針案第 100 項(1)に関し、契約に基づく収益認識の単位の要件の記載に含まれている「実質的な取引の単位」とは何かについて、履行義務との違いを含めて明らかにしていただきたい。

(理 由)

適用指針案第 100 項において、一定の要件を満たす場合には、複数の契約を結合せずに、

個々の契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めることが提案されている。

これは、IFRS 第 15 号における履行義務の識別と異なり、実質的な取引の単位をもって収益認識の単位とすることができる取扱いと考えられるが、実質的な取引の単位と履行義務の識別の単位とがどのように異なるのかが必ずしも明確ではないと考える。

審議の過程では工事契約会計基準第 7 項及び第 41 項から第 44 項並びにソフトウェア取引実務対応報告「3 ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方」を参照して議論が行われていた(第 359 回企業会計基準委員会審議事項(4)-3)ため、結論の背景等においてこれまでの会計基準等に記載されていた考え方との相違を例示するなどして明らかにすることも有用と考える。

質問 5 (開示に関する質問)

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】

本公開草案の開示に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げます。

1. 本会計基準の適用時における開示の定め

本会計基準の適用時(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)においては、IFRS 第 15 号と同様の開示を定めることを検討いただきたい。

(理由)

我が国の収益に関する会計基準等について、国際的に整合性のとれたものとする方針に則り、企業間の財務諸表の比較可能性の観点から、本会計基準の適用時(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)においては、IFRS 第 15 号と同様の開示を定めることが必要と考える。

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。

【コメント】

本公開草案の適用時期等に関する提案に同意する。

(質問 6-2) 経過措置に関する質問

本公開草案において、適用初年度における実務上の負担を考慮し、経過措置を提案しています。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。

【コメント】

本公開草案の経過措置に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. IFRS を初度適用する企業における個別財務諸表の適用

本公開草案を適用している企業が、IFRS を初度適用する場合の取扱い(例えば、IFRS 第 1 号 D34 項及び D35 項に定める経過措置を適用できる旨)を明らかにしていただきたい。

(理由)

我が国においては、海外子会社等を含めた企業グループの経営管理の観点や国際的な財務諸表の企業間の比較可能性の観点から、IFRS を適用する企業が増加している。このため、本公開草案を適用している企業が IFRS を初度適用する場合に、例えば、IFRS 第 1 号 D34 項及び D35 項に定める経過措置を適用できることを明記することは有用であると考えられる。

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。

【コメント】

本公開草案の設例に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. [設例 11]返品権付きの販売の「返品資産」

[設例 11]返品権付きの販売において記載されている「2. 会計処理」「(2)原価の計上」の仕訳例の金額の前提となっている前提条件(5)に関し、潜在的な価値の下落や再販売に直接要するコストの見積額を示す記載内容に変更するとともに、(* 4)に適用指針案第 88 項への参照も追加していただきたい。

(理 由)

返品権付きの販売を行ったときには、返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識するとされており(適用指針案第 85 項(3))、当該資産の額は、当該商品又は製品の従前の帳簿価額から予想される回収費用(当該商品又は製品の価値の潜在的な下落の見積額を含む。)を控除し、各決算日に当該控除した額を見直すとされている(適用指針案第 88 項)。

しかし、「1. 前提条件」(5)において、「製品 X の回収コストには重要性がないと見積り、返品された製品 X は利益が生じるように原価以上の販売価格で再販売できると予想した」とされ予想される回収費用の控除は行われておらず、「2. 会計処理」「(2)原価の計上」の(* 4)では、「製品 X を回収する権利について 180 千円(60 千円×3 個)を認識する(本適用指針第 85 項参照)」とされ、製品 X の従前の原価金額 60 千円に基づく仕訳例が示されている。

[設例 11]は、本公開草案で示された内容についての理解を深めるための参考として示した仕訳例とされているが、返品時には商品又は製品の価値の下落や再販売に直接要するコストが見込まれることも想定されるため、当該設例の仕訳例が示されることで、予想される回収費用を考慮しなくてもよい等の混乱が生じるケースも想定されることから、設例の前提を見直していただきたい。

(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考えられるものがありましたら、ご記載ください。

【コメント】

本公開草案の我が国に特有な取引等についての設例に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. [設例 29]小売業における消化仕入等

[設例 29]において、仕入先 B 社の収益の認識に関する会計処理(仕訳)を追加していた

だきたい。

(理 由)

[設例 29]小売業における消化仕入等の場合において、仕入先 B 社は A 社と消化仕入契約を締結しているが、A 社は商品 Y に対する支配を獲得していないため、委託販売契約として A 社が商品 Y を保有している可能性があり、その場合、仕入先 B 社は A 社への商品 Y の引渡時に収益を認識しないこととなると考えられる(適用指針案第 75 項及び第 76 項)。委託販売契約に係る具体的な会計処理は、本適用指針案には記載されていないため、仕入先 B 社における会計処理(仕訳)を[設例 29]に追加してより明示することが有用であるとする。

2. [設例 30] 設備工事のコストオン取引

[設例 30]において、取引価額を工場建設工事と半導体設備の据付工事の 2 つの履行義務に配分することについての説明を前提条件に記載していただきたい。

(理 由)

[設例 30]設備工事のコストオン取引において、取引価額を工場建設工事と半導体設備の据付工事の 2 つの履行義務に配分するにあたり、例えば、独立販売価格を見積っている旨(適用指針案第 66 項)又は、契約における財又はサービスの金額が合理的に定められており、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められる旨(適用指針案第 100 項(2))などを、前提条件において明らかにすることが有用であるとする。

3. [設例 31] 他社ポイントの付与等

[設例 31]他社ポイントの付与以外にも、契約の結合に該当しない場合(自社のポイントではあるものの、顧客との契約によって生じるポイントではない場合)のポイントの付与に関する設例を追加していただきたい。

(理 由)

クレジットカード会員がクレジットカードを利用して財又はサービスを販売店(クレジットカード会社にとっての顧客である加盟店)で購入する場合に、クレジットカード会員への販売促進を意図して、販売店とは別にクレジットカード会社がクレジットカード会員に対し、クレジットカード会社と販売店との契約には定められていないポイントを付与するケースが見受けられる。このように、加盟店(顧客)との契約によって生じるポイントではない場合のクレジットカード会員に対するポイントの付与に係る会計処理が明確ではないため、クレジットカード会員がクレジットカード会社の顧客に該当するかどうかを明確にしたうえで、設例を追加していただきたい。

なお、クレジットカード会社は、販売店でクレジットカードが利用される額に応じて販売店より手数料を収受し、クレジットカード会員は利用に応じた手数料を支払う契約はなく、また、クレジットカード会社がその会員から収受する年会費収入は別の履行義務とした場合を想定している。

4. [設例 32] 有償支給取引

(1) 有償支給取引の会計処理に関する考え方を結論の背景又は[設例 32]に記載していただきたい。

(理由)

[設例 32]有償支給取引は、我が国に特有な取引として設けられているものとされており、適用指針案第 69 項が参照されているが、本公開草案の提案が最終化された場合、実務に広範に影響が生じる可能性があると考えられる。そのため、適用指針案第 138 項に記載されている買戻契約に該当することや金融取引として処理されること、また、[設例 32]における「有償支給取引に係る負債」の性質(どの時点で当該負債は消滅すると考えるのか)など、結論の背景又は[設例 32]において会計処理に関する考え方を記載していただきたい。

(2) 支給先の会計処理について、[設例 32]に追加していただきたい。

(理由)

有償支給取引に関し、[設例 32]によれば、部品 Y の B 社(支給先)への支給時、当該部品 Y は A 社(支給元)の棚卸資産として引き続き認識されることとされているが、B 社(支給先)においては有償支給で現物が手元にある当該部品 Y を B 社の棚卸資産として認識するか否か、また、加工後の製品 X の A 社への納入時、A 社では加工による増価部分を棚卸資産として認識するが、B 社が認識する収益は増価部分も含んだ製品 X の総額とするか、もしくは、増価部分のみとするかについての論点が生じ、場合によっては実務に大きな影響を与える可能性があると考えられる。このため、支給元だけでなく支給先の会計処理についても当該設例に追加することで明らかにしていただきたい。

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。

【コメント】

下記のとおり意見を申し上げる。

1. 用語の定義(顧客)

会計基準案第 5 項に定義されている「顧客」に関し、IFRS 第 15 号第 6 項に定める顧客に該当しない例も記載していただきたい。

(理由)

会計基準案第 5 項において「顧客」の定義が記載されているが、IFRS 第 15 号第 6 項では、当該定義に加えて、顧客に該当しない例として、「例えば、契約の相手方が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動又はプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合には、当該契約の相手方は顧客ではない」との記載がある。

本会計基準等の適用に際し、「顧客」に該当するかどうかを判断するにあたり、IFRS 第 15 号第 6 項に挙げられている例示を記載することが有用であると考えます。

2. 閾値（「可能性が高い」の程度）

会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」の閾値について、我が国の他の会計基準等で用いられている「可能性が高い」の閾値と同じであることが想定されているのであれば、「可能性が高い」との表現を用いていただきたい。

（理由）

会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」の閾値は、IFRS 第 15 号 BC211 項に「USGAAP における「可能性が高い」と同じ意味を達成するために使用した」ことが明記されている。

我が国の他の会計基準等においては、資産の閾値として「可能性が高い」（企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第 6 項における繰延税金資産等）や「確実に見込まれ」（企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」第 7 項における還付税額等）という用語が用いられており、「可能性が高い」という用語が使用される場合、米国会計基準における「可能性が高い」と大きく異なる意味で用いられていると考えられる。

このため、会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている閾値が、我が国の他の会計基準等で用いられている「可能性が高い」の閾値と同じであることが想定されているのであれば、「可能性が高い」との表現を用いることが考えられる。

なお、会計基準案第 16 項（契約の識別）に記載されている「対価を回収する可能性が高い」の閾値及び適用指針案第 37 項（財又はサービスに対する保証）に記載されている「保証サービスを顧客に提供する可能性が高い」の閾値についても、IFRS 第 15 号 BC44 項「発生する可能性の方が高い」や同 B31 項「保証サービスを顧客に提供する可能性が高い」と記載されているものと同じかどうかについて、明らかにしていただきたい。

3. 電気事業やガス事業等における「検針日基準」の取扱い

電気事業やガス事業等における「検針日基準」の取扱いについて明らかにしていただきたい。

（理由）

平成 29 年 5 月 30 日に開催された第 361 回企業会計基準委員会の審議の過程において、電気事業やガス事業等における「検針日基準」については、別記事業の所轄官庁により会計に関する規則が定められている場合にはこれに従うことになるため、検針日基準については特段の手当をしない旨の議論がなされたと理解している。

しかしながら、電気事業会計規則及びガス会計事業規則では、現状、以下については、規定されていない。

- 電力料及び託送収益の検針日基準に係る取扱い（電気事業会計規則）
- ガス事業における検針日基準に係る取扱い（ガス事業会計規則）
- 電力自由化の進展により、みなし小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外となった場合の取扱い

このため、本公開草案における検針日基準の取扱いが明確となるように検討していただきたい。

4. 実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」を適用する場合の取扱い

IFRS 第 15 号に関して、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」(以下「実務対応報告第 18 号」という。)における修正項目とすべき事項の有無について、IFRS 第 15 号の適用に間に合うように明らかにしていただきたい。

(理由)

実務対応報告第 18 号では、当面の取扱いにおいて、在外子会社等の財務諸表が IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成されている場合等において、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるかとされてはいるものの、当面の取扱いに示された項目に係る在外子会社等の会計処理を修正しなければならないとされている(以下、当面の取扱いに示された項目を「修正項目」という。)

貴委員会において、実務対応報告第 18 号の IFRS 第 15 号に関する修正項目とすべき項目の有無は、IFRS 第 15 号の適用に間に合うように検討を行う必要があると考えられる。

以上