

---

プロジェクト	収益認識に関する会計基準の開発
項目	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 －公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案

---

### 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、平成 29 年 7 月 20 日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案を公表した。
  - 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）」
  - 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）」
2. 公開草案のコメント募集期間は 3 か月であり、平成 29 年 10 月 20 日に締め切られた。公開草案に対しては、69 通のコメント・レターが寄せられた。本資料は、公開草案に対するコメントとその対応案である。
3. なお、寄せられたコメントのうち、表現の見直しに関するコメントとその対応案については、別途まとめて検討を行っている（審議事項(4)-3 参照）。

## 5. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定である。また、審議における便宜のため、一部表現を簡略化している。なお、当該概要については、必ずしも回答者が回答した質問番号の箇所に記載しておらず、便宜的に記載箇所を変えている部分がある。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
<b>質問1：開発にあたっての基本的な方針に関する質問</b>		
1) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	開発にあたっての基本的な方針に同意する。	
	<p>同意する。</p> <p>ただし、会計基準案は、極めて抽象的な概念が多く、個々の規定を実際の取引に当てはめることが難しくなっているが、会計基準案及び適用指針案の結論の背景は、総じて、IFRS第15号の会計基準・適用指針を書き写した内容となっている。その結果、会計基準案・適用指針案が形式的に解釈されるおそれが高まり、取引の経済的実態を反映しない収益認識が行われる危険性が高まることを強く懸念している。ゆえに、最終化にあたっては、以下を検討いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 会計処理の背景にある基本的・本質的な考え方や結論に至る背景などを明確かつ詳細に記述すること</li> <li>● 設例だけでなく、場合によっては、ASBJからの教育文書を発行するなど、我が国企業が適用し易くなるような環境整備を検討すること</li> </ul>	
	本公開草案の開発に当たってASBJが採用した、①IFRS第15号の定めを基本的に全て取り入れるという基本方針、②適用上の課題に対応するため、国際的な比較可能性を損なわない範囲で、代替的な取扱いを追加するという連結財務諸表に関する方針、さらに、上記の①と②を踏まえて、③連結財務諸表と同一の会計処理をするという個別財務諸表に関する	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>る方針について、全て同意する。</p> <p>特に方針③は、連結財務諸表と個別財務諸表を相互に参照しながら連結グループ全体の財務分析をする際に、両者の会計基準が同一であることは、財務諸表の利用者にとって望ましい。</p>	
	<p>財務諸表間の比較可能性確保のため、IFRS との整合性の観点から、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を行う基本的な方針に同意する。</p> <p>ただし、収益認識の基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、企業におけるシステム対応等、実務上多岐にわたる影響を及ぼすことが想定されるため、各企業において十分な準備期間を確保できるよう、開示要求も含め、基準を早期に最終化されたい。</p>	
	<p>本公開草案における「基本的な方針」「連結財務諸表に関する方針」「個別財務諸表に関する方針」「適用範囲」に同意する。</p> <p>(理由)</p> <p>建設業においては、既に現行の企業会計基準第 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。)による実務が広く定着しており、新たに包括的な収益認識に関する会計基準を必要とする状況ではないとも考えられる。しかしながら、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の原則を取り入れること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との意義に照らして考えた場合、加えて、会計基準案第 131 項にあるとおり、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」との背景も踏まえると、工事契約を収益認識に関する会計基準の適用範囲に含めて基準化を行うことについて、同意でき</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>る。</p> <p>本公開草案の提案に同意する。 (理由)</p> <p>国際的な比較可能性および我が国における企業間の比較可能性の観点から、基本的にIFRS 第 15 号のすべての定めを取り入れることが適当であり、実務に多様性を生じさせるおそれがあるため、代替的な取扱いを追加的に定めることは必要最小限にすべきである。</p> <p>収益という損益計算書のトップラインについて、連結財務諸表と個別財務諸表の間で、異なる会計処理の定めを設けることは望ましくなく、また、連結調整に関し追加的な負担を生じることから、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求めるべきである。</p> <p>同意する。 (理由)</p> <p>個別財務諸表に、収益認識会計基準等を適用することは、想定する会計処理を記帳レベルで会計実務に普及させる結果となり、結果として、連結財務諸表における会計基準の適用の精度を向上させることとなる。</p>	
<b>個別財務諸表に関する方針</b>		
2) 税務上の取扱いを明確にすべきである。	<p>個別財務諸表への適用については、企業会計原則とそれを補完する税務上の取扱いに基づいた現行の実務慣行に大きな影響を及ぼす。したがって、税務上の取扱いを早急に明確にするとともに、基本的に、税務と会計の処理に乖離が出ないような制度整備に努めていただきたい。また、税務・会計の重要な齟齬が今後発生した場合は、速やかに適用後レビューを実施いただきたい。</p>	
3) 個別財務諸表	<p>開発中の収益認識会計基準は、連結財務諸表のみの適用とし、個別財務諸表は任意適用</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>は任意適用とすべきである。</p>	<p>とすべきであるとする。</p> <p>(理由)</p> <p>特に中小規模の企業において税務会計と企業会計が密接に結びついているわが国固有の実務を踏まえると、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等では、大多数の中小規模の企業の個別財務諸表作成における税務調整の過大な負担を避けることはできないと考えられる。連結財務諸表の比較可能性を担保するというIFRSの前提に立ち返って本論点を考える場合、収益認識会計基準を個別財務諸表に適用するのは、開発の出発点にそぐわないと考える。</p> <p>自社でのコスト・ベネフィットを勘案した判断に基づき、個別財務諸表に任意で適用することができれば十分であると考えられる。</p>	
<p>4) 中小企業に影響が及ばないようにすべきである。</p>	<p>費用、収益を会計上で認識する時期や金額を定めている会計基準が現行のものと異なる場合には、法人税法上の所得金額の計算などの面から税務にも影響が出る可能性がある。一方、中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」または「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられており、特に「中小企業の会計に関する基本要領」はIFRSの影響を受けないものとされている。</p> <p>仮に、収益認識会計基準が策定されたことに伴って、税制が改正されることになれば、中小企業にとって会計処理の変更がないにもかかわらず、税負担の変動や事務負担の増加という影響が生じる可能性があり、ひいては確定決算主義の維持が危ぶまれる状況を招来しかねない。したがって、収益認識会計基準の策定に伴って、税制上の取扱いも改正となる場合には、中小企業に影響が及ぶことがないようにすべきである。</p>	
<p>5) 税務上も受入可能となるよう</p>	<p>本公開草案に基づく会計処理が関連する税法で受け入れられない場合には、税務上の申告調整が増加するため、税法上も受入可能となるように働きかけていただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
にすべきである。		
6) 申告調整は不要と認識している。	法人税法第22条第4項において「当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」とされていることから、本公開草案が適用される場合、申告調整は不要と認識している。	
7) 法人税との関係の整理が必要である。	会計基準案第93項に「法人税との関係に配慮すべきである」とあるが、法人税との関係について、どのように整理しているのか具体的に明らかにしていただきたい。	
<b>会計基準案及び適用指針案の記載</b>		
8) 比較可能性が高まる根拠を示すべきである。	会計基準案では、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ているが、会計基準案を適用することにより、我が国で開示される具体的な財務情報の国際的な比較可能性が高まるとすることの根拠を、より具体的に示していただきたい。	
<b>会計基準の適用対象企業</b>		
9) 中小企業の取扱いを示すべきである。	中小企業については、中小企業向けの会計基準が優先して適用されるのか否かについて、収益認識会計基準に示していただきたい。	
<b>開発にあたっての基本的な方針に反対する意見</b>		
10) 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すべきである。	<p>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。</p> <p>(理由)</p> <p>収益認識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、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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>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収益認識会計基準がより大きな範囲で適用されると、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、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。</p> <p>IFRS 第 15 号とコンバージェンスした収益認識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、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。</p>	
11) 個別財務諸表に強制的に適用することに反対する。	<p>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。 (理由)</p> <p>本公開草案において、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。</p> <p>収益認識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、更には税法への不断の影響等を考慮すると、国際的</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>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収益認識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、収益認識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。</p> <p>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強く要望する。</p>	
<p>12) IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とすることに反対する。</p>	<p>IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とする基本方針に反対である。(理由)</p> <p>比較可能性は基本方針の根拠にはならず、IFRS 第 15 号と草案には重大な欠陥がある。解決策としては、白紙に戻して、包括的な基準を開発するか、あるいは、日本独自の基準を開発できないとしたら第 15 号を出発点にせざるを得ないが、その場合には、IFRS 第 15 号の妥当性を検討すべきである。</p>	
<b>質問 2 : 適用範囲に関する質問</b>		
<p>13) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>適用範囲に同意する。</p>	
<p>14) 適用範囲外の取引を IFRS 第 15 号と同一にすべきである。</p>	<p>適用範囲外となる取引について、仮に IFRS 第 15 号と異なる取扱いとなった場合、会計処理が煩雑となるため、引き続き IFRS 第 15 号と同一にしていきたい。</p>	
<b>顧客との契約</b>		



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
15) 一部が適用範囲に含まれる契約の取扱いを示すべきである。	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 項では契約の一部が他の基準の範囲に含まれる場合の適用方法が定められているが、本公開草案には該当する記載がないため、契約の一部が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。	
16) 政府補助金の取扱いを示す必要がある。	政府補助金についても、今回の会計基準で適用範囲外である旨、明示する必要があると考える。	
<b>リース取引</b>		
17) リース会計基準の早期改訂が望まれる。	リース会計基準と IFRS 第 16 号「リース」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、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。	
	<p>日本基準と IFRS におけるリース会計基準においてリース取引の定義・範囲が異なるため、日本基準では収益認識会計基準に従い処理する取引を IFRS ではリース会計基準に従い処理することになるケースもありえ、リース会計基準の検討の早期実施が望まれる。</p> <p>なお、IFRS では、知的財産のライセンス（無形資産）の供与はリース会計基準の対象外であるため、IFRS 第 15 号に従い会計処理することになるが、日本のリース会計基準では無形資産も対象に含まれることから、リース会計基準に従い処理することになるケースもありえる。</p>	
18) リース会計基準の検討には、実	今後リース取引に関する会計基準について検討する際には、IFRS 第 16 号の範囲に含まれるリースを含んだ取引（実質リース）に関し、リース会計基準の範囲に含めることにつ	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
質リースの検討が必要である。	いて検討することが必要である。	
<b>保険契約</b>		
19) 保険法に定められていない保険契約への適用を明らかにすべきである。	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)については、本公開草案の適用範囲に含まれる、あるいは、保険法に定められた保険契約に類似している場合は、当該保険契約と同様に会計処理を行うと解釈し得る。そのため、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。	
<b>顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引</b>		
20) 適用される会計基準を明記すべきである。	顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引について、いずれの会計基準に基づき、どのように対応するのか明記していただきたい。	
<b>金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料</b>		
21) 金融サービスに対する手数料全体を適用範囲から除外すべきである。	<p>金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料の範囲が明確ではないことから、金融サービスに対する手数料全体が本基準案の適用範囲から除外されることを明確にすべきである。具体的には、会計基準案第3項(5)を「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料等の金融サービスに対する手数料」と修正することが考えられる。</p> <p>(理由)</p> <p>IFRSにおいては、IFRS第9号「金融商品」にもとづき、金融サービスに対する手数料が金融商品の実効金利の不可分の一部である場合にはIFRS第9号に基づいて実効金利の調整として扱い、不可分の一部でない場合にはIFRS第15号に従って会計処理することとされている。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>一方、現行の日本基準においては、実効金利の不可分の一部といった概念は存在しておらず、また、金融商品に関する会計基準の改訂についても、今後、検討に着手するか否かの検討を行うこととされている状況である。そのため、IFRS 第9号においては実効金利の調整として扱うこととされる部分が、今後金融商品に関する会計基準が改訂される場合にどのように取り扱われるかは未だ定まっておらず、会計処理が変わる可能性がある。</p> <p>上記を踏まえると、金融サービスに対する手数料全体を会計基準案の適用範囲から除外すべきであるが、会計基準案の「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」という記述では適用除外が一定の手数料に限定されるように解釈できることから、この点が明確になっていないと思われる。</p>	
22) 適用される会計基準を明らかにすべきである。	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適用すべき会計基準が不明確であり、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。	
<b>不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡</b>		
23) 本公開草案の適用範囲に含めるべきである。	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。)は古いルールであり、廃止の方向で、本基準で会計処理を手当てすべきである。	
24) 投資信託等への売却の取扱いを明らかにすべきである。	<p>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、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。</p> <p>(理由)</p> <p>投資信託又は投資法人は特定目的会社に該当しないため、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。しかし、当該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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」に基づき、不動産流動化実務指針を参照して売却益の実現を判断しているケースもあると考えられ、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。	
<b>不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡に関連しない固定資産の売却</b>		
25) 不動産販売業の取扱いを記載すべきである。	不動産販売を業として行う企業の不動産販売取引(範囲除外と明記されている流動化取引を除く。)は、会計基準案第101項の対象外であるため本公開草案の範囲に含まれているという理解でよいか。	
26) 賃貸不動産の売却の取扱いを明らかにすべきである。	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は、本公開草案の適用範囲に含まれるかどうか不明確であり、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。	
<b>契約コスト</b>		
27) 契約コストの定めを範囲に含めないことは妥当である。	会計基準案がIFRS第15号の契約コストの定めを範囲に含めていない理由は、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であると説明されており(会計基準案第102項)、かかる状況は当面変わらないと考えられ、また、契約獲得の増分コストの資産化の議論は、開発費の資産化について、日本基準がコンバージェンスするかどうかの議論にも影響する可能性があることから、今回、契約コストの定めを会計基準案の範囲に含めなかったことは妥当であり、将来、範囲に含めることを検討する場合にも、慎重に行うのが適当である。	
28) 契約コストの取扱いを明確にすべきである。	契約期間が長く当初に多額の販売手数料等が支払われる一部の業種においては、契約コストの会計処理が重要な場合が多いため、本公開草案では範囲外とされた契約コストの取扱いを明確にすべきである。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	IFRS 又は米国会計基準を適用している企業等の個別財務諸表等において IFRS 第 15 号又は Topic 606 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ため、契約コストの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。	
29) 契約コストに係る会計方針等の開示を求めるべきである。	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、実務において会計処理にバラつきが生じている可能性があるため、契約コストについて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。	
30) 契約コストの今後の方向性を示すべきである。	契約コストについては、このたび適用範囲外とされたが、今後の取扱いの方向性を示していただきたい。	
<b>質問3-1: 収益の認識基準に関する質問</b>		
31) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	
	IFRS 第 15 号の考え方を基礎に、契約と履行義務を識別(ステップ 1、ステップ 2)して、履行義務を充足した一時点、または充足する一定の期間にわたり収益を認識(ステップ 5)するという ASBJ の提案に同意する。損益計算書のトップラインが、IFRS 第 15 号や米国会計基準の Topic 606 とほぼ同一の基準で表示されるようになれば、国際的な比較可能性の確実な向上が期待される。	
<b>基本となる原則</b>		
32) 5 ステップの適用について示	基本的には、ステップ 1 から 5 に従い順番に検討されることが想定されるが、実務的には、ステップが進むと、前のステップの決定内容が妥当であったかの再検討が必要となる	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
すべきである。	場合もあると考えられるため、5つのステップは必ずしも直線的に進行するものではないことを結論の背景に記載することを検討いただきたい。	
<b>ステップ1: 契約の結合</b>		
33) 顧客の関連当事者との契約を結合した場合の会計処理を明確化すべきである。	顧客の関連当事者としては、子会社、関連会社などが想定される。例えば、関連会社との契約について契約の結合をした場合、結合後の契約に基づき取引価格の配分を行うが、配分額は関連会社が認識している契約上の取引価格と異なることが想定される。そのため、売上債権を取引先別に適切に計上し管理できるのか疑問であり、設例を設け適切な会計処理を示してほしい。	
34) 記載の削除又は全面改訂を求める。	会計基準案第24項を削除するか、全面改訂すべきである。契約から生じる収益認識は法律の規定に直接関係しており、企業は法律にもとづいて契約を締結している。その契約を無視して契約を識別することは不合理である。	
<b>ステップ1: 契約変更</b>		
35) 記載の削除を求める。	契約変更の定め（会計基準案第25項から第28項）を削除する。これらは、何ら理論的な根拠がない。	
<b>ステップ2: 履行義務の識別</b>		
36) 記載の全面的改訂を求める。	会計基準案第29項から第31項及び関連する適用指針を全面的に改訂すべきである。履行義務は法律上の契約（民法第三編第二章契約及び関連する法律）の観点から識別すべきである。	
<b>ステップ5: 一定の期間にわたり充足される履行義務</b>		
37) 一定の期間にわたる収益認識に変わる可能性	現在は「完了基準」により収益認識している取引のうち、収益認識会計基準適用後は「一定の期間にわたり充足される履行義務」として収益認識することになる可能性がある取引にはどのようなものが想定されるか。可能な範囲で具体的事例を示していただきたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
がある取引を示すべきである。		
38) 定期乗車券による旅客運輸収入における発売日基準が認められることを確認したい。	<p>鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入については、現行において、一定の期間にわたり収益を認識する会計処理となっている。しかし、定期乗車券は有効開始日以前から発売しているため、発売日と有効開始日が期を跨る場合もある。前受運賃の計上金額の算出方法は、発売日を基準とする方法、有効開始日を基準とする方法があり、発売日と有効開始日が期を跨る場合には差異が生じるが、従来どちらも合理的な見積り方法として認められている。仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、現行において両者の差異について重要性が乏しいことを理由として発売日を基準とする方法を採用しているケースでは、他社との連絡精算の仕組みの見直し、追加のシステムの開発が必要になるなど、影響を受ける可能性がある。</p>	
39) スマートフォンゲームのゲーム内課金について確認したい。	<p>履行義務の充足については、形式的に捉えるのではなく、事業の実態を考慮したうえで、会社ごとの主観的判断に大きく左右されないような方法が望ましいと考えられ、スマートフォンゲームにおけるゲーム内課金については、ゲーム内通貨を使用して購入したアイテム等の使用状況に応じた一定の期間ではなく、ゲーム内通貨によるアイテム購入時の一時点で収益を認識すべきである。仮に一定の期間にわたって収益認識すべきという理論が成り立つとしても、実際の運用にあたっては繰延期間の見積りの合理性等、多くの問題点が存在し、実務対応が非常に困難になると考えられる。</p>	
40) 必要に応じてメンテナンスを提供する契約について、一定の期	<p>メンテナンス契約に関して、現在は期間の経過に応じて収益を認識しているが、本公開草案では現行の取り扱いが継続できるか不明瞭であり、現在の期間の経過に応じた収益認識の継続を望む。 (理由)</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
間にわたる収益認識の継続を望む。	メンテナンスの必要性がいつ発生するかはわからず、点検・修理を行うことだけで履行義務を充足しているわけではなく、メンテナンスを受けることができる体制を維持することもサービスとなる。点検・修理を行うことに応じて収益を計上することは難しい。	
<b>ステップ5：一時点で充足される履行義務</b>		
41) 自動車販売に関して、車両登録時に顧客が支配を獲得していることを明示すべきである。	<p>自動車の販売店(ディーラー)が顧客に新車を販売する契約に関して、顧客が新車に対する支配を獲得する時点が「車両登録時」であることを(設例などで)明示いただきたい。なぜならば、支配の移転の指標(会計基準案第37項・適用指針案第14項)を「車両登録時」に当てはめると、以下の理由から、「車両登録時」に顧客が支配を獲得すると評価できるからである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 車両登録時に企業は顧客から支払を受ける権利を有する(会計基準案第37項(1)の指標を満たす。)</li> <li>● 車両登録時に物理的占有がたとえ企業に存在していても、請求済未出荷契約に該当すると考えられ、顧客が支配を獲得したと評価できる(会計基準案第37項(3)の指標及び適用指針案第79項を満たす。)</li> <li>● 登録日以降、原則として顧客はキャンセルできないため、資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値が顧客に移転している(会計基準案第37項(4)の指標を満たす。)</li> <li>● 車両登録時には、完成検査終了証が添付されていることをもって車体検査が省略され、顧客による検収は形式的である(会計基準案第37項(5)の指標及び適用指針案第80項を満たす。)</li> </ul>	
42) 所有権の留保等がある場合にも収益を認識し	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	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
得るのか明確化すべきである。	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、対価を受取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。	
<b>ステップ5：工事契約等の処理</b>		
43) 現状と大きく変わらないことを強調すべきである。	導入時の混乱や実務のバラつきを防止するため、最終基準化の過程では、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。)などが廃止されても、会計基準案第35項によって、現在の工事進行基準と大きく変わらない会計処理が可能なことを強調していただきたい。	
44) 工事契約会計基準との差異を示すべきである。	我が国建設業など請負業を営む企業では収益に関する会計処理は工事契約会計基準によっていたことから、これまでと取扱いが異なるものについては、結論の背景等において補足説明やガイダンスを示すことを検討していただきたい。	
45) 「合理的な見積り」と「信頼性のある見積り」との関係を明確化すべきである。	<p>会計基準案第42項の「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」(会計基準案第121項)とされているが、工事契約会計基準では、「合理的な見積り」よりも「信頼性をもった見積り」の方が見積りの要求水準が高いと解釈される。</p> <p>本公開草案における履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積りは、工事契約会計基準第50項における信頼性をもった見積りと同一の水準なのか否かを明確にしてください。</p>	
46) 内部統制に言及すべきである。	工事契約会計基準では、企業に、工事進行基準適用において十分な内部統制が必要とされた。これは極めて大事な規定と思われるが、本公開草案には、これに該当するような内部統制に関する規定がない。これは、収益認識会計基準適用後は、従来内部統制未整備のために工事進行基準の適用ができなかった企業でも、一定の期間にわたって収益を計上す	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	べきタイプの取引と判断されれば、従来の工事進行基準と同様の会計処理ができるようになるのか。	
47) 成果の確実性の事後的な喪失の取扱いを明示すべきである。	企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」では、成果の確実性の事後的な喪失が規定されているが、本公開草案では直截的な説明がなされておらず、適用指針案第89項及び第90項との関係も含めた取扱いの明示を要望する。	
48) 最終段階近くの契約締結の取扱いを明確にすべきである。	会計基準案第42項の原価回収基準に関し、日本の実務慣行における、口頭発注・進捗度の見積りも不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱いについて明確にされたい。	
49) 資産移転要件の意図を明確にすべきである。	工事期間中の現場における損害保険契約の主体者は建設工事請負人であり、支配概念を適用することが適切か疑問である。補完条件として資産移転要件を加えたのであれば、これによって排除できる事例を掲げるべきである。	
<b>ステップ5: その他</b>		
50) 認識基準の改訂を求める。	<p>会計基準案第32項の認識基準を以下のように、全面的に改訂すべきである。</p> <p>「顧客との契約から生じる収益には、財、サービス、権利の提供から生じる収益がある。財、サービスの提供から生じる収益は、顧客にそれらを提供することにより履行義務を果たした時に、又は果たすにつれて認識する。</p> <p>権利の提供から生じる収益は、契約により定められた対価の支払方法に従って認識する。具体的には、①時の経過にもとづいて支払うとされているもの(賃借料、受取利息)は、時の経過に伴って認識する。②顧客の権利の行使の度合(支配ではない)にもとづいて支払うこととされているもの(ロイヤリティ)はその度合いに応じて認識する。」</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	進捗度による収益認識は認めるべきではない。このような義務は、進捗度ではなく、対価を受け取る権利の確定時に合わせて収益を認識すべきである。	
<b>質問3-2：収益の額の算定に関する質問</b>		
51) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	<p>本公開草案の収益の額の算定に関する提案に同意する。</p> <p>IFRS 第15号の考え方を基礎に、取引価格を算定(ステップ3)して、取引価格を履行義務へ配分(ステップ4)するというASBJの提案に同意する。既存の取引慣行やビジネスモデルの見直しが必要になるなど、企業活動への影響は小さくないかもしれないが、取引の経済実態が従来よりも忠実に収益へ反映されるようになれば、企業間の売上高や収益の比較可能性は確実に向上するであろう。</p>	
<b>ステップ3：変動対価</b>		
52) 合理的に金額を見積ることが困難な価格について、見積りが不要か確認したい。	変動対価には、需要家と交渉中の価格も含まれると考えられるが、当該価格は需要家との折衝によって決まるものであり、不確実性が高いため、重大な戻入れが生じない範囲で合理的に金額を見積ることが困難である場合には、見積りが不要であると考えてよいか。	
53) 「可能性が非常に高い」の表現を検討すべきである。	会計基準案第51項の「可能性が非常に高い」の閾値については、IFRS 第15号の結論の根拠に米国会計基準における「可能性が高い」と同じ意味を達成するために使用したと示されており、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。もしくはその目安について、結論の背景などで補足されることを検討されたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	また、会計基準案第 16 項の「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 項の「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、明らかにしていただきたい。	
54) 経験等に基づき見積った価格が最頻値か示すべきである。	現状の実務では、各社が過去の経験や知見に基づいて妥当な価格を見積っているが、そのような価格は最頻値に含まれると考えてよいか。よいのであれば基準上明らかにしていただきたい。	
55) 仕入リポートに変動対価の規定を適用するか示すべきである。	仕入リポートについても、売上リポートと同様に変動対価の規定を用いて会計処理することも考えられ、本公開草案の変動対価の規定を適用して会計処理を行う必要があるのかを明示することが望まれる。	
<b>ステップ 3：契約における重要な金融要素</b>		
56) 重要な金融要素の判断基準を示すべきである。	従来、長期請負工事について、実務慣行上、重要な金融要素を区分処理することは行ってこなかったもので、重要な金融要素が含まれるか否かの判断基準を示していただきたい。	
57) 重要な金融要素が含まれない場合を説明すべきである。	我が国の建設工事においては、履行義務の充足と完全に一致はしていないものの工期中において契約条件に基づいて支払いのある場合や、瑕疵担保の性格を含む留保金が含まれるなど、重要な金融要素を含んでいないと判断できる場合もある。設例 14 は、日本の会計実務において参考になるとは言い難く、結論の背景や設例 14 において補足説明を記載することを検討いただきたい。	
58) 重要な金融要素に係る規定の	会計基準案第 53 項から第 55 項及び関連する適用指針案を削除すべきである。割引くべきか否かは IASB と FASB において十分に議論されておらず、対価の回収時に割引による差	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
削除を求める。	額は解消するため、割引くことはいたずらに収益の額を変動させるだけである。	
<b>ステップ3：現金以外の対価</b>		
59) 時価算定のタイミングを明記すべきである。	現金以外の対価を時価により算定するタイミングが不明確なため、明記していただきたい。なお、受領する現金以外の対価の公正価値が、企業が提供する財又はサービスに見合う水準かどうかを判断するタイミングは、受領する現金以外の対価の数量等を決定する契約の締結時が一般的であると考えます。	
<b>質問3-3：特定の状況又は取引における取扱いに関する質問</b>		
60) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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同意する。	
	<p>適用上の様々な課題に対応するため、特定の状況や取引における取扱いを示すというASBJの提案に同意する。</p> <p>本人と代理人の区分、追加取得するオプションの付与、商品券等、入会金等、ライセンス、返品権付き販売、有償支給取引などについて、具体的な取扱いを示すことでバラつきを抑制できれば、財務諸表の比較可能性や理解可能性は確実に向上するであろう。特に、最近の不適合会計問題でも大きな焦点になった有償支給取引について、収益認識しないことを明確に示した点は、不適合会計の抑止に寄与するものとして大いに評価したい。</p>	
<b>本人と代理人の区分</b>		
61) 本人に該当する指標と該当しない指標が混在するケースの取	本人と代理人の区分においては、収益の表示に与えるインパクトが大きいため、丁寧な説明を求める。具体的には、結論が明確な事例だけでなく、企業が本人であるのか代理人であるのかを判断するための指標(適用指針案第47項)への該当・非該当が混在するケースについても想定するとともに、企業が「契約履行の主たる責任」を負う場合には、在庫	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
扱いについて補足すべきである。	リスク、価格変動リスク、製品保証リスク、信用リスクといった各取引リスクのほとんどすべてを他の当事者に明確に負担させることができる場合を除いて、企業が本人と扱われる可能性が高いことが分かるように補足いただきたい。	
62) 収益の表示方法に関するガイダンスが必要である。	<p>本人と代理人の区分により、本人取引の場合は収益を「総額」で、代理人取引の場合は「純額」で認識することが提案されており、この点については同意する。ただし、本公開草案が基準化されることで、売上高は収益に置き換わることになるかと理解しているが、我が国の実務に馴染みの薄い収益の表示方法が明確に示されない場合には、実務上の判断にバラつきが生じ、比較可能性が損なわれることが懸念される。したがって、収益の表示方法に関しては、具体的なガイダンスが必要と考える。</p> <p>また、表示方法に関しては強制適用時までには検討することになっているが、本公開草案の基準化に伴い、売上高の表示を廃止し、収益の表示に置き換える必要があるのか明確に示して頂きたい。</p>	
63) 投資信託から收受する信託報酬が本人として行う取引であることを確認したい。	<p>投資信託委託会社が投資信託から收受する信託報酬については、その全額を投資信託委託会社の収益として認識し、事務代行手数料を委託者固有の費用として計上することで問題が無いことを確認したい。</p> <p>(理由)</p> <p>証券投資信託の契約の主体は、委託者及び受託者であり、両者が提供する役務提供義務の範囲及びその対価(以下「信託報酬」という。)を実質的に享受する者は、委託者及び受託者であることが証券投資信託約款(以下「約款」という。)上明確である。また、受益権の申込、収益分配金、償還金及び一部解約代金の支払等の事務手続について、本来、委託者が行うべきところ、約款上、委託者の指定する販売会社(以下「指定販売会社」という。)が行うこととされているが、委託者が指定販売会社に支払う事務代行手数料の履行義務者</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	は委託者である。さらに、信託報酬の価格設定についての裁量権は委託者が有し、代行手数料は委託者と指定販売会社の合意に基づき決定するものである。	
64) 収益の純額を算出する際の仕入リベートの取扱いを明記すべきである。	仕入リベートには、年間(又は半年)の取引量に応じて金額が決定される場合(以下「年間リベート」という。)がある。この取引量の中には、本人による取引も代理人による取引もあるが、それらを分類することは、実務上不可能な場合があると考えられる。年間リベートについて、大幅なシステム改修をしてでも本人と代理人に該当する取引部分に分けた上で、収益の純額を算定することを求めるのか、あるいは本人と代理人に該当する取引部分に分けることが、実務上不可能な場合、収益の純額を算定する際に年間リベートの金額を考慮しないことが認められるのかを明記することが望まれる。	
<b>追加の財又はサービスを取得するオプションの付与</b>		
65) 確定債務としての債務性や顧客の視点を重視して再検討すべきである。	ポイント制度については、チェーンストアがポイント制度を導入・運用している意義が販売促進活動の充実・強化にあることや、ポイント制度が我が国固有の複雑性や多様性を備えている事情を踏まえると、公正価値を計算すること及びポイント形態ごとに会計処理を区別すること自体に違和感があり、確定債務としての債務性や顧客の視点を重視して再検討を行っていただくよう特段の配慮を要望する。	
66) クレジットカード会社が付与するポイントに関して、IFRS第15号の記載を含めるべきである。	コメント募集の別紙2(3)に「顧客に付与するポイントについて引当処理は認められない」とあるが、クレジットカード契約において、カード保有者が他の企業で行った購入額に基づくポイントをクレジットカード会社が付与している場合の履行義務の評価について、IFRS第15号の結論の根拠(BC388項)を踏まえ、各契約における事実及び状況の分析の結果、引当金計上も可能と考えられる。幅広く多種多様なポイント制度が普及する中、企業が取引実態を踏まえた会計処理が可能になるようIFRSと同様に結論の背景を明記すべきである。	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
67) 金融機関が発行するカードのポイントが適用範囲内か明確化すべきである。	追加の財又はサービスを取得するオプションの付与に関し、銀行・信用金庫がカード会社となる場合には、会計基準案第3項(1)又は(5)との関係から、本公開草案の適用範囲から除外されるのかどうかを明確に説明されたい。本公開草案の適用範囲に含まれる場合には、金融機関以外の会社が発行した場合と異なる点があるのかどうかを明確にするため、設例を追加されたい。	
68) 現行の引当金処理を継続すべきである。	ポイントの付与と財又はサービスに対する保証については、現行通りに引当金処理によるべきである。引当金処理には、独立販売価格の配分より相対的に客観的なデータがあり、企業の裁量の余地を可能な限り狭くすることを優先させるべきである。	
<b>顧客により行使されない権利(非行使部分)</b>		
69) 財又はサービスの提供者がギフトカードの発行者と異なる場合の処理を明確化すべきである。	前払式支払手段発行事業者(小売業)が発行するギフトカード(第三者型前払式支払手段)のように、発行主体が財又はサービスを移転する直接の履行義務者でない場合の非行使部分の会計処理については、会計慣行に従うのか、契約負債に準じた処理(過年度遡及)とするか不明である。本基準において一律に明文化することができないのであれば、取引実態等を踏まえ会計処理を行うものと理解してよいか。	
<b>返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払</b>		
70) 約束した財又はサービスの移転を生じさせる場合の例を示すべきである。	「返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせる場合」(適用指針案第59項)とは、具体的にどのようなケースが想定されるか明らかにしていただきたい。例えば、スポーツクラブ会員契約(適用指針案第130項)の入会手続き時に企業から顧客へどのような財又はサービスが移転するか、想像が難しい。	
71) コストに充当	契約締結活動等で発生するコストの一部に充当するための返金が不要な支払(適用指針	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
する返金不要な支払の処理を示すべきである。	案第60項)の会計処理について、設例等で明らかにしていただきたい。	
72) 金額的重要性がない場合の会計処理を明確化すべきである。	「返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものではない場合には、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する」(適用指針案第58項)とされているが、金額に重要性がない場合は入金時点で収益認識することが認められると考えてよいか。	
<b>ライセンスの供与</b>		
73) 適用指針案等を削除すべきである。	適用指針案第61項から第68項並びに設例25及び設例26を削除すべきである。これらは、本来なら権利の提供(本質的には賃貸借)であるライセンスの供与を無理にサービスの移転として扱うための理論展開である。	
<b>請求済未出荷契約</b>		
74) 要件を修正し、記載を追加すべきである。	<p>請求済未出荷契約について、顧客が商品又は製品の支配を獲得する要件として、会計基準案第36項及び第37項に加えて、適用指針案第79項(1)から(4)の要件のすべてを満たすこととされているが、次のように修正すべきと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● (1)については、合理的な理由があるとの記載を顧客側の事情による場合に限定する。</li> <li>● (3)については、物理的な移転準備ではなく、顧客が支配の移転を認識することとする。</li> <li>● (4)は(2)と重複するため削除する。</li> <li>● 通常の場合で支払われる契約であることと名義変更後の保管料を顧客が負担することを要件として追加する。</li> </ul>	
<b>質問4: 代替的な取扱いに関する質問</b>		
75) 本公開草案の	重要性に関する代替的な取扱いに同意する。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
提案の方向性を支持する。		
	IFRS 第 15 号の取扱いとは異なる代替的な取扱いを認めるという ASBJ の提案に同意する。重要性に関する代替的な取扱いは、本公開草案の開発過程で適用上の困難さが識別された論点に関わるものである。財務諸表の利用者にとっては、代替的な取扱いによって部分的に IFRS 第 15 号と乖離するリスクよりも、新基準の円滑な導入によって国際的な整合性や比較可能性が向上するメリットの方が大きいであろう。	
	現行の会計実務に配慮し、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に、代替的な取扱いを提案されたことに同意する。特に、適用指針案の第 91 項から第 93 項については、送料込ギフト商品の配送サービスは、商品と区別して会計上識別する必要性が乏しく、従来通り(出荷基準で)単体の商品として管理することの要望を容認いただいたものであり、賛成する。	
	重要性等に関する代替的な取扱いの提案のうち、特に、期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア、契約の初期段階における原価回収基準の取扱い、工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位については、我が国建設業における実務を考慮いただいた内容であると考えられ、本提案を評価し、これに同意する。	
	同意する。 適用指針案第 96 項にある船舶による運送サービスについての定めは、原則的な処理をすることに対するコストが多くなる反面、原則的な取扱いをした結果と代替的な取扱いをした結果とでは、比較可能性を損なうほどの大きな差異は生じないと考えられることから、コストとベネフィットとのバランスの観点からも妥当な提案である。	
<b>重要性に関する代替的な取扱い全般</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
76) IFRS 第 15 号の趣旨から逸脱したものではないことを明示すべきである。	代替的な取扱いの規定が IFRS 第 15 号との基準差であると捉えられないように、結論の背景等において、代替的な取扱いの規定は主に重要性の観点から簡便的な処理を認める趣旨のものであり、IFRS 第 15 号の趣旨から逸脱したものではないことを明示いただきたい。	
77) 一般的な重要性の適用を明示すべきである。	代替的な取扱いが規定されていない場合も、一律の会計処理が求められるわけではなく、一般的な重要性の原則が適用されることを明記いただきたい。	
78) 必要最小限の定めにするべきである。	個々の重要性等に関する代替的な取扱いについては、財務諸表の比較可能性を確保するために、必要最小限の定めにすることを検討いただきたい。	
79) 金額的重要性が乏しいといえない状況でも認められるか明確化すべきである。	期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア、出荷基準等の取扱い並びに契約の初期段階における原価回収基準に関する代替的な取扱いなどについて、仮に金額的に重要性が乏しいといえない状況であっても、これらの代替的な取扱いが認められるのか明確にされたい。	
80) 全体の影響が大きい場合でも適用できるか明示すべきである。	会計基準案第 15 項では、重要性の判断は個々の契約単位で判断するとされているが、個々の契約単位では重要性に乏しいものの、その数が多いことにより全体としては財務諸表に与える影響が大きい場合においても、代替的な取扱いを適用できるかどうかを明示していただきたい。	
81) 具体的な数値を含む重要性を	本公開草案における「重要性に乏しい」、「著しく」あるいは「期間がごく短い」といった表現では、実務的な判断にバラつきが生じるおそれがあり、「損益計算書の売上高の 1%」	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
示すべきである。	などといった、相対値で明示する必要がある。	
82) 適用後レビューを実施し、判断基準を設定すべきである。	代替的な取扱いを定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするようになっており、これを実証するために、新基準適用後数年以内に適用後レビューを実施し、より具体的な判断基準を設定していくべきである。	
83) 税務上も受入可能となるようにすべきである。	原則的な取扱い、代替的な取扱いのいずれによっても税務上の申告調整が求められることが無いよう、税務上も受入可能となるように働きかけていただきたい。	
<b>重要性が乏しい場合の契約変更</b>		
84) 独立した契約として処理する選択肢を加えるべきである。	財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性に乏しい場合には、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないため、現在の代替的な取扱いに加え、会計基準案第 27 項に規定されている独立した契約として処理するという選択肢を加えることを検討されたい。	
<b>顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別</b>		
85) 企業が容易に適用できるように記載すべきである。	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、適用指針案第 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。	
<b>出荷及び配送活動に関する会計処理の選択</b>		
86) 代替的な取扱いを採用した場合に注記を求め	仮に当該出荷及び配送活動に係る金額が重要であったとしても、代替的な取扱いを採用できるため、財務諸表間の比較可能性の観点から、この代替的な取扱いを採用した場合について注記を求めることを検討されたい。Topic 606 では当該出荷及び配送を行う前に関	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
るべきである。	連する財とともに収益を認識するとの代替的な取扱いを採用する場合、会計方針を注記することとされている。	
<b>期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア</b>		
87) 工事契約と受注制作のソフトウェア以外への適用可否を明記すべきである。	適用指針案第94項は、工事契約会計基準の定めを引き継ぐものであるが、比較的短期間で完了する他の取引について類推適用が認められるかが論点となると考えられ、工事契約と受注制作のソフトウェア以外への適用は禁止される旨を明記することを検討されたい。	
<b>出荷基準等の取扱い</b>		
88) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案において、出荷基準が原則的な収益認識基準に対する代替的な取扱いとして認められることとなったことは、実務上は非常に歓迎される取扱いであり、この部分の取扱いについてはこのまま確定していただくよう要望する。なお、チェーンストアの場合、国内における配送においては、数日間程度の取引が多いものとする。	
89) 積込完了基準を容認すべきである。	履行義務が一定の期間にわたって充足される場合の収益認識につき、輸送サービス業では、現状一つの計上基準である「積込完了基準」を代替的な取扱いとして認めてほしい。輸送業において、国内取引で配送が合理的な日数であれば、積込完了日において一時点で収益計上したとしても、一定の期間にわたって収益計上した場合と、比較可能性を損なうほどの差異は生じないものと思われる。	
90) 出荷基準を認めることに反対する。	出荷基準を採用する場合であっても、契約上の納品日が期末日後のものについて、たとえ期末日前に出荷したとしても、期末日までに顧客に製品の支配は移転しないため、当該決算期に売上計上を認めるべきではない。	
<b>重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
91) 代替的な取扱いの定めは不要である。	適用指針案第 99 項に該当する履行義務の場合、適用指針案第 92 項で履行義務の評価を行わないと考えられる。また、重要性は乏しいが、履行義務として認識したうえで、残余アプローチを使用する場合は、代替的な取扱いを適用することになると考えられるが、非常に稀なケースであると考えられるため、適用指針案第 99 項の規定は不要であると考えられる。なお、必要であると判断された場合、どのような場合に使用することができるのかについて、例示を挙げることを望まれる。	
92) 独立販売価格の配分を不要とすべきである。	「履行義務への取引価格の配分」における「重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用」については、重要性が乏しいと判断される場合には、比較可能性を損なうとは考えづらいことから、独立販売価格の履行義務への配分を不要とすべきである。	
<b>契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分</b>		
93) 金額的重要性の適用について検討すべきである。	適用指針案の表現では、金額的に重要性のない契約を結合しなければならないおそれがあるため、全体的な重要性の考え方を規定したうえで、損益計算書の売上高に重要な影響を及ぼす契約であっても、要件を満たす場合には、複数の契約を結合しなくてもよいという構成にすべきである。	
<b>割賦基準</b>		
94) 税制との調整が実現しない限り、割賦基準を容認すべきである。	税法で規定されている割賦基準(延払基準)による収益認識が容認されないと、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ため、割賦基準に基づく収益認識を代替的な取扱いとして定めることを検討いただきたい。少なくとも、税制との調整が実現しない限りは、容認すべきである。	
95) 割賦基準に関して、経過措置や税務との調整な	BT0(建設-譲渡-運営)案件のPFI事業を営むSPCにおいて、多くの場合、割賦基準により収益認識している。割賦基準については、税法の定めによって運用されているのが実態であるが、税法上の割賦基準を採用するためには、割賦基準で会計処理を行うことが要	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>どを検討すべきである。</p>	<p>件となっている。</p> <p>割賦基準が認められなくなった場合、既に割賦基準を採用している PFI 事業を営む SPC においては、まだ収益を認識していない部分を一括して売上高に計上し、これに伴って、当該売上高に係る売上販売消費税や当該利益に基づく法人税等を一括して納付しなければならないことが考えられる。しかしながら、PFI 事業を営む SPC のキャッシュ・フローは長期にわたって計画的に決められており、予定外に多額の資金を支払うことは困難であるため、当該 PFI 事業にとって深刻な事態を招く可能性がある。</p> <p>したがって、既に割賦基準を採用している場合における経過措置や、税務との調整など、何らかの措置を検討いただきたい。</p>	
<b>電気事業及びガス事業における検針日基準</b>		
<p>96) 検針日基準を容認すべきである。</p>	<p>会計基準案第 35 項の定めにかかわらず、電気・ガスの継続的な供給において、毎月規則的な検針が行われることにより、収益認識の対象となる料金算定期間が会計期間に概ね一致する場合は、検針時点における収益の額を認識することを代替的な取扱いとして認めていただきたい。</p> <p>会計基準案では履行義務の充足に応じて収益認識することとされており、電気・ガス供給については、需要に応じて供給を行う都度、履行義務が充足されるものとして、原則的には会計期間に対応した収益計上を行うことになると考えられる。</p> <p>電気料金の検針日基準については、別記事業による会計規則である電気事業会計規則にその根拠が担保されているが、将来、経過措置料金が撤廃され、小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外になった際に、検針日基準を継続適用できなくなることが想定される。</p> <p>電気・ガスの供給においては、毎月規則的に検針を行うことで使用量を測定し、それに基</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>づき料金算定を行って、当月分の収益として計上している。毎月定期的に検針を行うことにより、公平な供給条件が実現されるとともに、料金算定期間は年度ごとの曜日の違いを除けば、通常、12か月365日となる(なお、海外の事例に見られる数か月に一度の検針では、収益の認識時期自体が必ずしも会計期間に一致しない。)。収益の認識期間が会計期間に一致する結果、収益の額は、気温要因などによる使用量の変動があるため一致はしないものの、会計基準案の原則的な取扱いによった場合と同等になり、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうことにはならないと考えられる。</p> <p>なお、原則的な取扱いに厳密に合致させる場合には、会計期間における使用量を測定し、それに対応した料金を算定する必要があるが、スマートメーターの全数設置を含むシステム開発について現時点では実現の目処は立たず、また推計も使用量の特定等が非常に困難である。</p> <p>検針日基準は、毎月定期的に検針が行われる限りにおいては、会計期間と同じく1年分の収益計上が行われ、会計基準案の原則的な取扱いと同等の効果を有する。我が国においては、検針日基準による実務が定着しており、かつ、国際的な財務諸表間の比較可能性についても十分担保されていると評価できることから、検針日基準の適用を認める代替的な取扱いを定めていただきたい。</p> <p>なお、売上の見積りにあたっては、気温等の使用量に影響を与える要因を分析して検針日から月末までの使用量を見積る必要があることから、見積りの不確実性がある。この点、見積りを行ったとしても、検針日以外の検針を行わないことから、会計期間における実際の販売量が算出されず、見積りの合理性を検証することができない。ただし、検針は諸外国と比較しても定期的かつ高頻度で行っており、会計期間と検針期間の乖離は小さく、重要性に問題があるとはいえない。むしろ検針実績を用いていることが見積りの不確</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	実性及び検証が不可能な状況に勝るものと思料する。	
<b>消費税等の税込処理</b>		
97) 消費税等の税込方式を採用する企業について、税込方式を容認すべきである。	<p>税込方式を採用することができる非課税取引が主要な部分を占める企業において、消費税等の金額が収益全体に与える影響は相対的に小さく、税込方式を使用したとしても財務諸表利用者が受ける不利益は小さいものと思料する。一方で、税抜方式に移行する場合には、基幹系システムや事務の見直しが必要となる。非課税取引が主要な部分を占める企業に対する税込方式の廃止は、財務諸表利用者が受ける利益に比して財務諸表作成者の負担が大きいと考えられる。したがって、消費税等の会計処理について、現在、税込方式を採用する企業については、代替措置として引き続き税込方式を認めていただきたい。</p> <p>なお、代替措置を設けることが困難である場合には、少なくとも売上の太宗を占める貸付金利息等が消費税非課税取引である金融機関については、今後の金融商品会計に係る検討の結論が出るまでの間、経過措置として税込方式を認めていただきたい。今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約は、会計基準案の適用範囲外であり、会計基準案の適用範囲内の契約のみを税抜方式に変更することは非効率である。</p>	
98) 税込方式を採用している企業への影響が大きい。	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。	
<b>追加の財又はサービスを取得するオプションの付与(ポイント制度等)</b>		
99) 重要性が乏しいポイントの付与について、ポイ	顧客に付与するポイントについて、ポイントに係る財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性に乏しい場合には、追加の財又はサービスを取得するオプションに該当する履行義務として識別することを要せず、現行の会計処理(ポイント引当金を計上してポイ	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>ント引当金の処理を容認すべきである。</p>	<p>ント引当金繰入と収益とを相殺)を容認するという代替的な取扱いを検討いただきたい。これは、顧客との契約の中の財又はサービスが契約の観点で重要性に乏しい場合には当該財又はサービスを履行義務として識別しないことができるという代替的な取扱い(適用指針案第92項)の提案と整合する。</p>	
<p>100) ポイント付与額を売上の繰延額とする処理を容認すべきである。</p>	<p>販売促進を主眼に設計されたポイント制度については、ポイントの付与率も極めて低いうえ、比較的短い有効期限の中でポイントを使用する比率は極めて高い傾向にあり、独立販売価格の比率により契約負債を計算し、ポイント残高と契約負債残高を乖離させることには、事務負担の増加が見込まれるだけでなく、契約負債が経済実態と乖離するため、合理性は認められないと考えられる。</p> <p>したがって、取引量が極めて多いうえに、ポイント付与率が極めて低い一方、短期間において高い使用率が見込まれる自社グループのポイントについて、ポイント付与額を売上の繰延額として認める会計処理を追加していただくよう強く要望する。さらに、ポイント制度を巡る処理の見直しによって、さらに処理負担が拡大することのないように特段の配慮を要望する。</p>	
<b>顧客により行使されない権利(商品券等)</b>		
<p>101) 現行実務の収益認識を容認すべきである。</p>	<p>適用指針案の収益認識方法によると、例えば、百貨店が発行する商品券であって発行後10年間で発行額の1%程度が通常残る場合、1%分の収益を10年間にわたって顧客による商品券使用のパターンに比例させて収益認識することになる。この点につき、百貨店における現行実務では、例えば、発行後10年間で発行額の1%程度を残して、その後は回収が進まない場合、発行11年目に1%を一括して収益認識している。</p> <p>両者の収益認識は重要な差異を生じさせないと考えられるため、代替的な取扱いを定めることなどによって、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する現行実務</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	の処理を容認いただきたい。また、税法基準との連携にも配慮を要望する。	
<b>ライセンスの供与(売上高又は使用量に基づくロイヤルティ)</b>		
102) 実務上算定が困難なロイヤルティについて、現行実務の取扱いを容認すべきである。	売上高又は使用量に基づくロイヤルティ(適用指針案第67項)について、海外からのロイヤルティ収入などのように、収益額を算定する際に発生時の計算基礎の入手が実務上困難な場合、また、継続してロイヤルティ収入を契約により受けることになっている場合には、現行実務で認められている現金主義での収益認識処理を認めていただくよう対応いただきたい。	
<b>質問5: 開示に関する質問</b>		
103) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。  強制適用時における開示の定めを当該適用時までには検討することについて賛成する。  早期適用時には最低限の定めを置き、強制適用時における定めについては当該適用時までには検討するという提案については、早期適用までの時間的制約を考慮するとやむを得ないものであり、本公開草案の提案に同意する。	
104) 本公開草案の提案の方向性を支持しない。	早期適用時に必要のない注記情報が、強制適用時には必要であるというのは論理的でなく、早期適用時に一部の注記項目が欠落していると、利用者の意思決定が適切に行えなくなるおそれがあるため、同意しない。	
<b>早期適用時の注記事項</b>		
105) 本公開草案の提案の方向性	本来、会計処理とともに開示の定めについても開発されるべきであると考えますが、早期適用企業の多くが、IFRS又は米国会計基準に基づいて連結財務諸表を作成し、個別財務諸	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
を支持する。	表の作成に公開草案の定めを利用するものと考えられることから、現時点において、早期適用企業に対する注記事項の定めを限定することはやむを得ない対応であると考え。	
106) 注記例を示すことが有用である。	早期適用時の注記事項は、本公開草案によって初めて要求される注記事項であり、円滑な適用を促すために開示例を示すことが有用である。	
107) IFRS第15号の注記事項を容認する定めを追加すべきである。	IFRS第15号の注記事項を早期適用時に任意で開示することを容認する規定を、追加していただきたい。これによって、詳細な情報の自主的な開示が増え、IFRS第15号に基づく日本企業の開示の実例が蓄積されれば、強制適用時に向けた開示の議論において、有用な判断材料となることが期待できる。	
108) 開示セグメントごとの注記とすべきである。	早期適用時の注記事項については、利用者の企業間比較での有用性を高めるため、開示セグメントごとに記述するようにしていただきたい。	
109) 代替的な取扱いを適用した旨の注記を求めべきである。	早期適用時において、代替的な取扱いを適用した旨を示す注記を義務付けていただきたい。連結財務諸表にIFRSを任意適用している企業が、個別財務諸表に新基準を早期適用し、IFRSとは異なる代替的な取扱いを適用した場合、その旨の注記がなければ、利用者が事実を正しく理解するのは極めて困難となる。	
110) 例示を修正すべきである。	会計基準案第133項における企業が履行義務を充足する通常の時点の例示である「出荷時」については、原則的な取扱いを鑑みると例示から削除し、例えば「検収」とした方がよいのではないか。	
<b>強制適用時の注記事項の検討の方向性</b>		
111) 開示の目的等を検討し、検討	IFRS第15号の開示要求を丸呑みすることなく、是々非々の対応を行うべきである。つまり、IFRS第15号の開示要求について、開示の目的、その開示がない場合にどのような不都	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>内容を基準の中に明瞭的に記載することが必要である。</p>	<p>合が生じるか等を徹底的に検討し、会計基準に仮に取り入れる場合には当該検討内容を基準の中に明瞭的に記載することが必要である。</p> <p>注記事項の定めを検討するに際しては、IFRS第15号の開示要求(IFRS第15号第110項から第129項)にコスト・ベネフィットの観点で疑義のある規定が多いため、IFRS第15号の開示要求をそのまま取り入れるべきではない。特に次のIFRS第15号の開示要求は、目的・情報有用性に重大な疑義があると現時点でも考えられるため、基本的に収益認識会計基準に取り入れるべきではないと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● IFRS第15号第114項～第115項(収益の分解) (セグメント別収益情報と重複する。)</li> <li>● IFRS第15号第116項(a)(顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高)、第118項(当報告期間中の契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明) (契約資産及び契約負債は、財又はサービスの顧客への移転と顧客から対価を受け取るタイミングの差から発生するものであり、情報価値が限定的である一方、作成コストは大きい。)</li> <li>● IFRS第15号第120項(残存履行義務に配分した取引価格) (IFRS第15号第120項の趣旨は、将来認識されると見込まれる収益には不確実性が一般的に存在するため、不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告する趣旨であると考えられるが、収益が認識される対象である顧客との契約は、対価の回収可能性が高いことが要件の一つとして定められており、なおかつ(事実及び状況の重大な変化の兆候がない限り)当該要件の再判定を企業は行ってはならないとされているため、残存履行義務に配分された対価の回収可能性は高いと通常見込まれる割に作成コ</li> </ul>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	ストは大きい。)	
112) コストとベネフィットの比較衡量を含めた検討が必要である。	強制適用時に定めるものについては、国際的な比較可能性の確保は重要であると考えられるものの、企業にとって過度な実務負担が生じることのないよう、コストとベネフィットのバランスを意識した開示（注記事項）の検討が行われることを期待する。	
113) 業種、業態を考慮して、開示要求を限定すべきである。	IFRS第15号ベースの開示要求が行われると、情報収集・精査といった時間的コスト、システム整備等の経済的コストの増加が企業側に見込まれる。今後の検討にあたっては企業の業種、業態を考慮して、開示要求を限定するといった対応を検討すべきと考える。	
114) 重要性が乏しい場合の注記の省略等を手当すべきである。	<p>注記事項の定めを検討するに際しては、重要性が乏しい場合には注記を省略する等の手当を検討すべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>IFRSにおいては、IFRS第15号における開示目的に見合った取引が存在する場合でも、IAS第1号「財務諸表の表示」第31項に基づき、重要性がない場合には開示する必要はないこととされており、作成者による注記事項の開示要否について重要性の判断が可能となっている。一方、日本基準においてはIAS第1号のような開示に関する包括的な基準がないことから、IFRS第15号の規定をそのまま導入した場合、国際的な会計基準との整合性が図れなくなるおそれがある。</p>	
115) 早期適用時の注記事項の定めに可能な限り	注記事項の定めを検討よりも早期適用を先行させる結果（会計基準案第133項）、早期適用した企業の注記の継続性が損なわれる可能性があり、企業の作成負荷増大を招くおそれがあるため、強制適用時の注記事項の定めを、早期適用時の注記事項の定めに可能な限り	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
揃えるべきである。	揃える視点でも検討いただきたい。	
116) 早期適用時の注記事項で十分である。	早期適用時の注記事項で十分であり、コストと効果を比較すると、コストの方がはるかに高いと思われる。仮に注記事項を追加する場合には、任意適用にすべきである。	
117) IFRS 第15号やTopic 606に遜色ない開示規定とすべきである。	開示がなければ採用された会計処理を正しく理解できないため、必要な開示について十分な議論を重ねた後に新基準を適用するのが正しい姿であろう。従って、強制適用時まで十分な議論を重ね、IFRS第15号やTopic 606に遜色ない開示規定を基準化すべきである。	
118) IFRS 第15号と同様の開示を定めることを検討すべきである。	IFRS第15号において開示を拡充した趣旨や、国際的な整合性や企業間の財務諸表の比較可能性を勘案し、強制適用時においては、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。	
119) IFRS 第15号の基準開発の目的に鑑み、慎重に検討すべきである。	IFRS第15号の基準開発の目的も鑑み、強制適用までにIFRS第15号における開示の要求の有用性及びコストについて評価を行い、当該開示要求を我が国における収益認識に関する会計基準に取り入れるかについて、慎重に検討する必要がある。	
120) 注記例を併設すべきである。	具体的な注記事項を検討する段階では、IFRS第15号の適用事例や適用準備に関する情報に基づき、注記例を併設することを検討いただきたい。	
<b>強制適用時の注記事項の検討における単体開示・四半期開示</b>		
121) 単体開示を	我が国では、「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(平成25年	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
簡素化すべきである。	<p>6月19日・企業会計審議会)に基づき、金融商品取引法における単体開示の簡素化が推進されている。こうした流れがあることから、単体開示については、会計基準レベルでも簡素化する方向で検討すべきであり、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。</p> <p>連結財務諸表を作成する会社の個別財務諸表の収益に関する注記は省略可能とすることを検討いただきたい。個別財務諸表の注記によって財務諸表利用者に提供される情報は限定的であると考えられ、また、IFRS第15号と同様の開示が要求された場合は収益に関する注記の記載が多くなり、財務諸表全体のバランスが損なわれる懸念がある。</p>	
122) 会社法のみが適用される企業も想定して検討する必要がある。	<p>会計基準案は、会社法のみが適用される企業も使うことが想定される点を踏まえて検討する必要がある。</p>	
123) 四半期開示の省略を検討すべきである。	<p>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、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。したがって、コスト・ベネフィットの観点から四半期報告書における注記は省略可能とすることを検討頂きたい。</p>	
<b>強制適用時期の注記事項の検討期間と準備期間</b>		
124) 注記事項の定めは、遅くとも平成31年3月までに決定すべきである。	<p>強制適用時までには注記事項の定めを検討するというスケジュール感では遅すぎる。注記事項の定めは、早期に、遅くとも、平成31年3月までには決定いただきたい。企業がIFRSを初度適用する場合でも開示の検討に膨大な工数と時間(数年)を要していることが通常であり、本会計基準を企業が適用するにあたっては準備期間が最低でも2年程度は必要と考える。</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
125) 1年を超える準備期間が必要である。	収益認識基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、実務上多岐にわたる影響を及ぼすことが想定される。子会社等も含めた開示に関する情報収集の必要性を考えると、1年を超える十分な準備期間が必要であり、可能な範囲で早期に、注記事項について決定されたい。	
126) 早期に検討を進めるべきである。	強制適用時における開示の定めについて、仮に新たな開示を行う場合にはシステム開発や子会社等も含めた情報収集等により、一定の準備期間が必要となるため、この点を配慮して早期に検討を進めていただきたい。	
127) 検討状況を開示すべきである。	注記事項が多岐にわたる場合、企業における数値把握の方法の検討や準備に相当の時間を要することが考えられるため、本適用までの期間において、適宜、注記事項に対する検討状況の開示や情報公開について対応をお願いしたい。	
<b>質問 6-1：適用時期に関する質問</b>		
128) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	
	IFRS第15号の適用時期及び財務諸表作成者の準備期間からみて、適当な時期であると考えられるため、同意する。	
	同意する。政府は、平成35年10月から消費税の軽減税率制度として適格請求書等保存方式(インボイス制度)を導入するとしており、その前に本公開草案の適用が開始されていることが望ましい。	
129) 早期適用時の注記の追加を前提として、本公	早期適用時の開示に関して、任意開示の容認規定の追加及び代替的な取扱いを適用した旨の注記の要望が受け入れられるという前提で、本公開草案の適用時期を2022年3月期からとする一方、2019年3月期から早期適用を認めるというASBJの提案に同意する。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
開草案の提案の方向性を支持する。	従来の収益認識の考え方と大きく異なる新基準を円滑に導入するためには、実務負担に配慮した相応な準備期間が必要であろう。一方、IFRS 任意適用企業などが、IFRS 第 15 号と同等の日本基準を早急に導入したいと望むことも理解できる。IFRS 任意適用企業の増加傾向に配慮しつつ、現時点から 3 年以上の準備期間を確保するためには、強制適用と早期適用の時期に関する ASBJ の提案は妥当と判断せざるをえない。	
<b>強制適用時期</b>		
130) 強制適用時期をさらに2年後ろ倒しにすべきである。	現在提案されている内容のまま施行された場合、非常に複雑で広範囲に及ぶシステム開発や社内の体制作りが要されることが予測され、また開示(表示及び注記事項)については現段階で対応をしなければいけない事項が不明瞭であり、段階を踏んでのシステム開発や社内の体制作りが想定される。したがって、現在提案されている適用時期までに社内体制やシステム対応が完了することは難しく、適用開始時期を平成 35 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用するよう適用時期の後ろ倒しを望む。	
131) 強制適用時期を改めて設定すべきである。	公開草案に基づく会計実務を行うためには、履行義務の識別や開示情報の整理等の準備に時間を要することが予想されるため、強制適用の時期は早期適用後の普及状況等を見定めつつ、改めて設定いただくことを要望する。	
132) 強制適用時期を1年前倒しにすべきである。	新しい収益認識基準を採用するための準備期間としては、2年間あれば十分であり、早期適用時期と強制適用時期との間に3年間もギャップがある。さらに、損益計算書のトップラインの数字は、国際的にも比較可能性を早急に高めるべきであるため、1年間早めて2020年4月1日以後開始する事業年度とすべきである。	
133) 金融商品会計の対象となる収益の割合が大	会計基準案では、今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約は適用範囲から除外されており、信用金庫については、適用範囲から除外される収益の割合が大きいため、会計基準案の適用が損益計算に与える影響は重要性が乏しく、現行の取扱いを継続することで	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>きい企業について、適用を先延ばしできる措置を設けるべきである。</p>	<p>財務諸表利用者が受ける不利益は限定的であると考えられる。今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約に基づく収益が大きい企業については、当該検討に係る結論が出るまでの間、任意で適用を先延ばすことができる経過措置を検討していただきたい。</p>	
<b>早期適用時期</b>		
<p>134) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>提案に同意する。</p>	
<p>135) 連結財務諸表の先行適用が可能か確認したい。</p>	<p>収益認識基準への移行にあたって、連結財務諸表に先行して適用することは可能と考えてよいか。</p>	
<p>136) 早期適用において困難であると考えられる点について明確化すべきである。</p>	<p>本公開草案では特に以下の点に関して不明確な部分があり、早期適用は困難であると考えられるため、基準化の際は下記を明確化いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 本人と代理人の区分に関する「収益」の表示方法</li> <li>● 注記事項と開示の実務対応（ひな型や取扱要領が整備されておらず、また、「関連当事者との取引に関する注記」等、他の注記事項への影響が不明確）</li> <li>● 本公開草案の経過措置の適用を含めた税法上の取扱い</li> </ul>	
<b>質問 6-2：経過措置に関する質問</b>		
<p>137) 本公開草案の提案の方向性</p>	<p>本公開草案の提案に同意する。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
を支持する。	<p>適用初年度における実務上の負担を考慮し、「遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、その期首残高から新基準を適用できる経過措置を認める」というASBJの提案に同意する。</p> <p>準備期間が2年に満たない2019年3月期からの早期適用時には、過去の収益を正確に描写するための契約や履行義務を識別できない可能性が考えられるため、適用初年度の作成者や監査人の負担を軽減する経過措置は必要であろう。</p>	
<b>契約資産と債権の区分表示及び注記に関する経過措置</b>		
138) 本公開草案の提案の方向性を支持しない。	<p>契約資産と債権に関する経過措置について同意しない。契約資産と債権の区分に関する情報がないと、財務報告利用者の利便性が損なわれる。</p>	
<b>経過措置その他</b>		
139) 経過措置の定めにより、比較可能性の低下が懸念される。	<p>会計基準案第83項によると、「第81項ただし書きの方法を選択する場合、(中略)ほとんどすべての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を遡及適用しないことができる」ため、財務諸表の比較可能性の低下が懸念される。なお、「ほとんどすべての収益の額を認識した契約」に関して、その範囲が不明確なことを心配する意見もあった。</p>	
140) IFRS 初度適用企業の個別財務諸表の取扱いを明確にすべきである。	<p>IFRSを初度適用する企業が収益認識会計基準を個別財務諸表に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。</p>	
<b>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</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
141) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	<p>本公開草案の提案に同意する。</p> <p>[設例 1]から[設例 27]は、IFRS 第 15 号を理解する上で必要な基本的解釈を例示したものであって、事業者に有用な提案として賛成する。特に[設例 23]は、現行のポイント引当金を前受収益として負債認識し、販売促進費等として処理したポイント引当金の増減を売上と相殺すること、四半期単位で報告日におけるポイント残高と失効状況を加味した簡便的な会計処理を認めること等を設例等で明確化することの要望が取り上げられ、当期毎に発行ポイント・交換ポイント・交換見込みポイント等で計上する簡易な方法が例示されており、賛成する。</p>	
142) IFRS 第 15 号の設例をすべて含めるべきである。	<p>本公開草案では、IFRS 第 15 号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、IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例が提案されているが、我が国の企業で行われている取引に明らかに当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。</p>	
<b>【設例 11】 返品権付きの販売</b>		
143) 返品資産を棚卸資産と区別すべきか示すべきである。	<p>返品資産の貸借対照表における勘定科目について、棚卸資産と区別すべきかどうかについて言及されたい。</p>	
<b>【設例 14】 長期建設契約における支払の留保</b>		
144) 設例を削除すべきである。	<p>設例そのものが会計処理を規定するものではないとの趣旨を理解しているが、本設例によると、建設会社の予想される履行と顧客のマイルストーンによる支払が一致しているこ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	とが、契約に重要な金融要素が含まれないことの必要条件であるように読めるため、会計処理をミスリードする懸念があると考えられる。また本設例の内容は、適用指針案において例示されている事項であることから、本設例は削除を検討していただきたい。	
<b>[設例 27-1] コール・オプションの場合(金融取引)</b>		
145) 「借入金」の性質について明確化すべきである。	勘定科目を「借入金」とする場合、金銭消費貸借契約から発生する「借入金」と合算されることが考えられるがそのような意図と考えて良いか。また、本設例の「借入金」と[設例 32]の「有償支給取引に係る負債」との整合性について説明する必要があると考えられる。	
<b>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</b>		
146) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	
	<p>同意する。</p> <p>なお、以下の理由により、揮発油税は第三者のために回収する額とは判断されず、税相当額を取引価格として認識すべきものとするため、第三者のために回収する額に関しては、揮発油税を例示しない取扱いをお願いしたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 揮発油税は、販売に即して課税されるものではなく、製造場からの移出又は保税地域からの引き取り時点で課税(蔵出し税)されるものであり、販売店等から売上債権が回収できない場合であっても、既に納付した税額に係る還付規程がないなど、石油精製・元売会社が回収リスクを負っている。</li> <li>● 石油精製・元売会社は、揮発油税について、棚卸資産を販売可能とするための不可避なコストとして、販売原価の一部を構成するものとして取り扱っている。</li> </ul>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>[設例 28]から[設例 33]は、わが国特有の取引形態に係る問題であって、IFRS 第 15 号だけでは収益認識の判断に混乱するおそれがあるものであり、公開草案に提案されることに賛成する。特に[設例 29]は、どのような消化仕入取引契約が代理人取引となり、どのような買取契約であれば返品条件が付いていても本人取引となるのか、明確にガイダンスと会計処理の例示が記載されており、当該設例が設けられたことに感謝する。</p>	
	<p>[設例 29]においては具体的な適用ガイダンス等が示されており、円滑な基準の適用及び企業間の財務情報の比較可能性の担保に資するものと考える。</p>	
147) 異なるビジネスタイプを踏まえた検討を望む。	<p>同意する。</p> <p>設例の追加までは求めないが、一見同じビジネスのジャンルに見えても、国によって異なるビジネスタイプであることがある。そういった背景を踏まえた上での実際の会計処理判断を望む。</p>	
<b>設例全般の留意点</b>		
148) 全般的な留意点の理由を明らかにすべきである。	<p>我が国に特有な取引等の設例についての設例全般の留意点として、「IFRS 第 15 号を適用する場合には、結果が異なり得る。」と記載されているが、このような記載を行うのであれば、その記載理由を明らかにしていただくとともに、IFRS との差異内容を明確にする記載を追加していただくことを検討されたい。</p>	
<b>[設例 28] 消費税等</b>		
149) 代理人に該当する場合も追加すべきである。	<p>[設例 28]は、企業が本人に該当する前提で収益を総額表示しているが、企業が代理人に該当する場合の設例も追加していただきたい。</p>	
150) 契約資産等を認識する処理	<p>[設例 28]に関し、契約資産、契約負債を認識する際の会計処理もあわせて記載されることが望まれる。</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
の記載を望む。		
<b>【設例 29】 小売業における消化仕入等</b>		
151) 委託販売契約の処理を追加すべきである。	[設例 29]において、委託販売契約として小売業者が商品を保有している可能性があり、その場合、仕入先は小売業者への商品の引渡時に収益を認識しないこととなると考えられる。委託販売契約に係る具体的な会計処理は、適用指針案には記載されていないため、仕入先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。	
152) 書籍の返品条件付取引を説明すべきである。	[設例 29]に類似するものとして、書籍に係る返品条件付の取引についても同様の処理が適用されるのか、又は異なる処理が行われることも想定されるのか、説明の追加を検討いただきたい。	
<b>【設例 30】 設備工事のコストオン取引(本人又は代理人)</b>		
153) 設例を削除するか、一般的な取引例に変更すべきである。	<p>本設例は、下記の理由により、現状の取引の実情に照らして、前提条件が相応しく無いものと考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「設備工事のコストオン取引」として、我が国における建設業界においては、一般的に、電気設備・空調設備・衛生設備又はエレベーター設置工事等を指すことが多い。</li> <li>● 設例にて採り上げている半導体設備等の特殊機械装置の据付については、通常は「別途工事」と呼ばれ、元請企業と顧客との契約に含まれることが無いか、または含まれるとしても極めて稀なケースである。</li> </ul> <p>したがって、[設例 30]については、次のいずれかの対応について検討いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 我が国建設業界で一般的な電気設備工事などに例示の対象を変更した上、元請企業が本人となる設例を検討する。</li> <li>● 新たな設例の検討を行うことが難しい場合、誤解を招きかねない現行案の[設例 30]を削除することを検討する。</li> </ul>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>なお、仮に〔設例 30〕を現行案の形にて残すとした場合には、本設例が極めて特殊なケースであることを記載いただくようお願いしたい。</p> <p>この場合、現在の設例案では、半導体設備の据付工事に係る履行義務の進捗度の見積方法について定額法とすることが適切であるとの前提としているが、現状の取引実務に照らして考えると、むしろ原価比例法の方が実情に適合する場合が多いと考えられる。</p>	
<b>〔設例 31〕 他社ポイントの付与</b>		
154) 他社ポイントを使用する商品販売取引の仕訳を示すべきである。	<p>小売業者の商品販売時に他社が運営している共通ポイントが使用された場合、他社から得られるポイントに見合う現金対価を「未収金」として計上することになるのか仕訳で示していただきたい。</p> <p>また、自社で運営しているポイントが、自社及び自社以外の提携企業の商品やサービスの交換にも使用できる場合におけるポイントの付与者の会計処理について、〔設例 23〕に準じた会計処理になるのであれば、その旨を記述していただきたい。</p>	
<b>〔設例 32〕 有償支給取引</b>		
155) 記載内容を見直すか削除すべきである。	<p>我が国製造業の有償支給取引に関わる〔設例 32〕では、その経済的実態から乖離する提案がなされており、この提案には同意できない。</p> <p>我が国製造業の競争力の源泉といっても過言ではない有償支給取引では、業種や業態ごとに、製造工程が整流化・効率化された結果、実態に合わせた業務プロセスや会計処理が定着している。このような実情にある有償支給取引に対し、〔設例 32〕が設けられることによって、その実態から乖離する形で一律的な会計処理が求められるおそれがある。その結果、有償支給取引の経済的実態が歪められて、競争力も弱められかねない。したがって、〔設例 32〕をなくし、個々の契約内容・取引実態に照らして、会計処理を判断することが適切である。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>部品や原料の有償支給取引は、その内容・性質からも、リースや融資取引として経理処理することは困難であることから、このような取引を買戻契約として想定されている取引として考えることは、経済的実態から乖離しており、妥当性に欠ける。</p> <p>また、我が国製造業で行われている有償支給取引は、資金提供を受ける目的で行われるものではなく、在庫を担保として融資を受ける訳でもない。むしろ、現物資産と法的所有権の移転を伴い、対価を適切に受領している物の引渡取引とみるのが実態に即しており、金融取引の性質を有していない。</p> <p>製品製造過程の一部を支給先に委託したものが有償支給取引の実態である。部品等を有償で支給するのは、支給先から調達する加工後の部品の品質を維持・管理するため、また、支給元・支給先の総体で見た生産体制を最適化するための手段として必要不可欠だからであり、これを顧客との取引とみなすかどうかに関しては、慎重な検討が必要である。また、支給先は、最終製品の消費者である「顧客」というよりも、生産プロセスの参加者すなわち「仕入先」という立場であり、製造委託段階での支給元による売上計上は、売上操作につながる可能性もあるため、この点からも慎重な検討が必要であると考えます。</p> <p>以上、支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、生産プロセス全体における一部の事実のみをもって、有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは、取引の経済的実態を踏まえることにならない。</p> <p>仮にこの設例を最終基準に残す場合は、有償支給取引が全て買戻契約に該当するかどうかのような誤った判断に至らぬよう、我が国製造業において一般的に行われている有償支給取引はこの設例に該当しない旨を明示的に記載するとともに、その前提条件をさらに細かく設定して、金融取引として取り扱われる有償支給取引に限定した設例とすべきである。</p> <p>どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>で、本設例のみで会計処理を決めることは、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引、または、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められるおそれがあり、適切ではないと考える。</p> <p>少なくとも当社が行っている有償支給取引の経済的実態は、支給品に対する支配が支給先への引渡時に移転しており、金融取引の性質も有していないことから、[設例 32] に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となる。支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、取引全体における一部の事実のみをもって、有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは、取引の経済的実態を踏まえることにならず、財務情報が有すべき基本的な質的特性を満たさないと考える。</p> <p>有償支給に関する現状の業務プロセスや会計処理は、過去からの検討を経て整流化・効率化されたものである。会計基準の変更によって、企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは、本来、会計基準が定めるべき範疇を超えていると考える。</p> <p>会計基準は企業活動の経済的実態を反映したものであるべきであり、例えば、以下の要件をすべて満たす取引については、本公開草案の想定する買戻契約には該当しないとして、[設例 32]の対象外とすることを明記するとともに、実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 支給品の全量を買戻すことが契約上約束されていない取引</li> <li>● 支給品を第三者に売却することを一律的に禁止していない取引</li> <li>● 金融取引の性質を有していない取引</li> </ul> <p>支給品に対する支配が実質的に支給先に移転しており、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで求められるのは、適切ではないと考える。有償支給取引については IFRS 第 15 号の買戻契約における融資契約には該当しないと考えるとともに、支給品</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>の全数買戻すことが契約上約束されていないこと、経済的実態が支給先への引渡時に移転していること等より[設例 32]の会計処理を行うことは実態を適切に反映しないと考える。我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目としてもご検討いただきたい。</p> <p>有償支給取引にも様々な形態があるところ、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引や、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められる実務となるおそれがあり、各社の実態に応じた会計処理が検討されるべきである。そのため、個別の会計基準を設けることは有償支給取引の性質にそぐわず、適用指針において設例を設けることは適切ではないと考える。</p> <p>[設例 32]には同意しない。有償支給取引には様々な契約形態があると考えられるため、画一的な整理と捉えられるような設例は望ましくなく、個々の契約内容に応じ個別に会計処理を判断する方がより適切であると考え。また、実質的に買戻契約に該当すると判断されるものは、IFRS 第 15 号と同様に原則通り、買戻契約として会計処理を行えばよく、日本基準のみ追加的な設例を設け、独自の仕訳を計上することは、却って基準間の差異を生むこととなり、混乱が生じる可能性があると考え。</p>	
156) 会計処理の考え方を記載すべきである。	[設例 32]は、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ため、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「有償支給取引に係る負債」の性質など、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。	
157) 「有償支給取引に係る負債」の性質を説明すべきである。	「有償支給取引に係る負債」の性質について、適用指針案の定めとの関係が理解しづらいため、金銭消費貸借契約から発生する金融負債に該当しないことを説明するとともに、買戻契約に該当する同様の規定を参照する[設例 27-1]との取扱いの相違について、説明を追加されたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
158) 支給部品の認識は支給時に中止することが妥当である。	<p>支給部品に対する所有権と危険負担は支給先に移転していることから、支配が移転しており棚卸資産をマイナスする仕訳が妥当ではないか。所有権と危険負担を有しない資産を、自らの資産として計上する根拠を知りたい。</p> <p>また、「有償支給取引に係る負債」という勘定科目の性質は何か、有償支給時の棚卸資産と未収入金の同時計上は適切かという点も疑問がある。さらに、実務面から見た場合、支給元の棚卸資産の実在性のために、支給先の現地棚卸に立会うか、在庫証明を入手する必要があることになり、在庫管理責任を移転させるために実施した有償支給の意味が失われることにもなる。</p>	
159) 支給先の会計処理を追加すべきである。	<p>支給先においては有償支給で現物が手元にある部品を棚卸資産として認識するか否か、また、加工後の製品の支給元への納入時に支給先が認識する収益は増価部分も含んだ製品の総額とするか、もしくは、増価部分のみとするかについての論点が生じ、実務に大きな影響を与える可能性があると考えられるため、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。</p>	
<b>設例の追加（収益の認識基準）</b>		
160) ソフトウェア開発業者が段階的に契約を締結する場合	<p>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、ソフトウェア取引実務対応報告では、分割検収に基づく収益認識が認められている。会計基準案に基づき、契約変更に該当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識別することに関連し、例えば、ソフトウェア開発業者が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、明らかにしていただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
161) 複数の財又はサービスを統合して提供するケース	<p>自社開発の販売用ソフトウェア・ライセンスの納入とそのアドオン開発を一連の履行義務と判断し、これを一定の期間にわたり充足される履行義務として収益を認識する設例の追加を要望する。</p> <p>「重要な統合サービス」の一例として、アウトソーシング契約など複数の財又はサービスを統合して提供するケースの設例追加が望まれる。</p>	
162) 別の用途に転用できない資産の要件の判定	別の用途に転用できない資産の要件(会計基準案第35項(3)①)の意味が難解であり、[設例7]及び[設例8]のような特殊な例でなく、より一般的な建設工事契約やソフトウェア開発等でどのようにこの要件を判定するのかを示していただきたい。	
163) 原価回収基準	受注制作のソフトウェアにおいて原価回収基準を適用した設例の追加を要望する。	
164) 進捗率が合理的に見積れなくなった場合	一定の期間にわたり充足される履行義務において、途中で進捗率が合理的に見積れなくなった場合のその後の取扱いの設例の追加を要望する。	
<b>設例の追加(収益の額の算定)</b>		
165) 重要な金融要素が含まれる場合	長期請負工事や長期の割賦販売に関して、重要な金融要素が含まれると判断した場合の会計処理について、設例で示していただきたい。	
<b>設例の追加(特定の状況又は取引における取扱い)</b>		
166) 他社ポイントの付与	多様なポイント制度がある現状を踏まえ、実務のバラつきを抑制するために、[設例31]以外に、他社ポイントの付与に関する設例の追加も検討していただきたい。さらに、一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する方法も認めるという	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	記述を含めるべきという意見があった。	
167) クレジットカード会社のポイント付与	<p>クレジットカード会員がクレジットカードを利用して販売店で商品を購入する場合に、クレジットカード会社がクレジットカード会員に対してポイントを付与するケースがあり、設例を追加することが有意義と考えられる。このポイントは販売店での商品購入には使用できず、クレジットカード会社がカード利用促進のために用意する景品、ギフトカード、他社ポイント等と交換されるため、引当処理することが妥当と考えられる。</p> <p>クレジットカード会社から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。</p>	
168) 連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケース	<p>連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケースが多くあり、本公開草案に従うと、グループ内の小売会社では他社ポイントとなり、連結グループでは自社ポイントとなるため、連結決算において契約負債の認識のために相当な事務手続が必要になると考えられる。したがって、[設例31]については、個別財務諸表においては経済実態を表したものであるとしても、連結財務諸表においては、会計処理が異なることとなり、個々の会社についての会計処理及び連結財務諸表における会計処理について、具体的な設例を示す必要があると考える。</p>	
169) 異なる販売方法によるポイント付与	<p>消化仕入商品販売時に付与されたポイントと、通常仕入商品販売時に付与されたポイントの区分管理が必要となることも想定され、具体的な設例を提示していただく必要があると考える。</p>	
<b>設例の追加(その他)</b>		
170) 意見募集期間終了後の設例	<p>収益認識会計基準の認知度が上がるにつれ、設例提供ニーズが増加することが想定されるため、本公開草案意見募集期間終了後も設例作成に係る提案の受付の措置を講ずること</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
作成提案の受付	を要望する。	
171) 契約資産と債権の区分	契約資産と債権の判別作業及びその管理は煩雑になると見込まれ、作成者である企業は負担が増す。例えば、年度末に履行義務の要件を充足しているものの請求額が確定していない変動手数料のような場合、契約資産と債権のどちらに該当するのか判然としない。契約資産と債権に関わる設例を示されたい。	
172) 契約資産等の表示	契約資産、契約負債及び債権の表示に係る設例の追加を要望する(IFRS第15号の設例38から40に該当するもの)。	
<b>質問8: その他</b>		
<b>公開草案の取扱い</b>		
173) 公開草案や形式的な解釈に基づく会計処理の変更を求めることは不適切であると関係者に周知すべきである。	<p>本公開草案の公表を受け、監査人が、公開草案のまま基準等が既に確定したかのように取り扱って、新基準の適用前から現行の会計処理の変更を求める事例や、基準等の文言を形式的に解釈し、会計処理の変更を求める事例が散見される。</p> <p>このような新基準の適用前から現行の会計処理の変更を監査人が求める行為は、ASBJが行う基準開発の適正手続を蔑ろにするものであり、また、監査人が形式的な解釈を基に会計処理の変更を求める行為は、経済的実態を歪め、企業や産業の競争力を弱めることになるので、厳に慎むべきである。</p> <p>ASBJには、パブリック・コメント手続の意義を改めて周知するとともに、監査人が公開草案の公表をもって、基準等が既に確定したかのように取り扱って、新基準の適用前から現行の会計処理の変更を求めることや、形式的な解釈を基に会計処理の変更を求めることは、不適切であると関係者に周知いただきたい。</p>	
<b>契約資産、契約負債及び債権</b>		
174) 契約資産等	会計基準案第76項は「契約資産、契約負債又は債権を適切な科目をもって貸借対照表に	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
の「適切な科目」について明確化すべきである。	表示する」と定めている。「適切な科目」とは、契約資産又は債権の場合は「受取手形及び売掛金」(連結財務諸表規則第23条)や「受取手形」「売掛金」(財務諸表等規則第17条)が想定され、契約負債の場合は「その他(の負債)」(連結財務諸表規則第37条・第38条、財務諸表等規則第49条・第52条)が想定されるという理解でよいか。	
175) 契約負債計上時の両建計上の要否を検討すべきである。	「対価を受け取る期限が到来した時」に契約負債を計上する場合、契約負債の相手勘定として未収金を計上することになると想定されるが、両建計上する必要があるか、また、法律上の効果の解釈としてもそのような仕訳になるのか検討していただきたい。	
176) 契約資産に対する金融商品会計基準の適用範囲を明確化すべきである。	会計基準案第74項では、契約資産は金銭債権として、認識の中止の要件を含めて金融商品会計基準のすべての規定を適用しなければならないように読める。一方、IFRS第15号では、契約資産は減損のみIFRS第9号に従って処理し、契約資産の認識の中止等はIFRS第9号の対象外とされている。そのため、IFRS第15号と会計基準案には差異が生じていると考えられるため、契約資産に対する金融商品会計基準の適用範囲を明確にしていきたい。	
177) 契約資産等の定めを設けるべきではない。	契約資産や契約負債という科目を作る必要はない。無条件の権利の概念は日本の民法にはなく、法律にない概念に基づく内容は無視すべきである。	
<b>会計基準の名称</b>		
178) 会計基準の名称に「顧客との契約」を付すべきである。	会計基準案は「顧客との契約」に適用されるので、「顧客との契約から生じる収益に関する会計基準」という名称が妥当と考えられる。IFRS第15号の会計処理及び基本的考え方を取り入れながら名称だけ変更する理由に乏しく、また名称を限定した方が会計基準の範囲をわかりやすく示すことができる。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	会計基準の名称を「顧客との契約から生じる収益認識に関する会計基準」と改めるべきである。包括的な基準を開発した暁に、本公開草案の名称にすべきである。	
<b>実務への影響</b>		
179) 会計上の債権債務が契約上の取引価格と異なることによる課題への対応を検討すべきである。	<p>これまで売買取引等に係る債権債務は、契約で取り決めた取引価格で計上される実務が一般的であり、取引の決済管理は会計上の債権債務管理とほぼ同一であった。一方、会計基準案を適用した場合、会計上の債権債務は、履行義務の識別や変動対価の見積り等の要素により、これまで以上に契約上の取引価格とは異なる金額で計上される可能性がある。収益の見積りには企業の内部情報が含まれており、残高確認等により、当該情報に基づく債権債務残高を取引の相手方に通知することは、取引の阻害要因になりかねない。また、残高確認等による実在性の立証が困難になることから、企業の内部統制や監査手続の見直しも必要になると考える。</p> <p>本公開草案では、上記課題に関する検討が見られないため、必要な対策を早急に検討いただくとともに、企業活動への影響が最小限となるよう、会計監査手法の見直しも含めた制度設計、環境整備も併せて検討いただきたい。</p>	
<b>IFRS 第 15 号の定め網羅性</b>		
180) IFRS 第 15 号と本公開草案との比較表又は対比表を公表すべきである。	IFRS 第 15 号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、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。	
<b>関係諸規定等との関係</b>		
181) 実務対応報	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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>告第 18 号における修正項目を検討すべきである。</p>	<p>の会計処理に関する当面の取扱い」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。</p>	
<p>182) 「企業内容等の開示に関する内閣府令」の定めと調整すべきである。</p>	<p>「企業内容等の開示に関する内閣府令」では、有価証券報告書において指定国際会計基準に基づき作成した連結財務諸表の主要項目(収益に関する項目等)と連結財務諸表規則により作成した場合のこれらに相当する項目との差異を記載することとされており、連結財務諸表の適用基準を日本基準から IFRS に変更した企業では、主に収益に関する基準差異を開示しているが、本公開草案の基準化に伴い当該開示要求を廃止するように働きかけていただきたい。</p>	
<p>183) 建設業の中小規模事業者に配慮した検討を望む。</p>	<p>収益認識に関する会計基準等の公表に伴い、別記事業である建設業においては、建設業法等の見直しについて影響を受けることになると考えられるが、我が国の建設業における中小規模事業者の割合は非常に高く、各社に及ぼす影響は大きなものになると思われるため、幅広い企業における実務上の負荷を考慮した検討をお願いしたい。特に、開示について今後の検討を進められるにあたり、利用者のニーズだけでなく、作成者のコストと有益性も考慮のうえ、慎重な議論をお願いしたい。</p> <p>また、収益認識会計基準等の公表に関連して、「中小企業の会計に関する指針」についても見直しが見られるとすれば、重要性等に関する代替的な取扱いの弾力的な適用により、簡便な処理が認められるなどの対応について配慮をお願いしたい。</p>	
<p>184) 会計制度委員会研究報告第 13 号と調整すべきである。</p>	<p>日本公認会計士協会が平成 21 年 7 月 9 日に発表した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－」は、強制力はないものの、実務上会計処理の根拠として使用されているケースがあるが、本公開草案の内容とダブルスタンダードとならぬよう調整されたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>その他</b>		
185) 見積りに関して、実例分析や教育等を望む。	<p>売上金額に相当の見積りの要素が含まれていることに関する関係者の理解と、売上金額の配分等の実務が収斂するには若干の時間と経験を要するものと考えられる。業種・業態によって見積方法等に違いがあり、適切な業界慣行を作っていくことが財務諸表の比較可能性を高める観点から重要と考えられる。こうした観点から、ASBJに下記の点をお願いしたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 業種・業態に応じた実例分析や計算手法・方法等の公表(例えば、収益認識時点、取引価格の配分方法、取引価格の変動の見積方法など)</li> <li>● 収益計上に関し会計基準の大幅な変更があり、見積要素が含まれることの世の中に対する広報・教育</li> </ul>	
186) 収益概念の内容を示すべきである。	<p>会計基準案が適用されることで収益概念の内容がどのようなものになるのかが示されていない。会計基準案に示された考え方というも説明の方法によっては、実現概念の枠内といえるのではないか。そのような説明を結論の背景に付け加えてはどうか。</p>	
187) 適用後レビューを実施すべきである。	<p>新基準全般を対象に、適用状況や会計基準の目的適合性等を確認するため、新基準適用後数年以内に適用後レビューを実施すべきである。</p>	

以上