

顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」(平成23年1月20日公表)

2. コメント募集期間

平成23年1月20日～平成23年3月28日

3. 最終公表物の名称及び公表時期

未定

4. コメント提出者一覧

	団 体 名
CL01	社団法人 日本鉄鋼連盟
CL02	社団法人 日本証券アナリスト協会
CL03	社団法人 日本貿易会
CL04	社団法人 日本船主協会
CL05	社団法人 生命保険協会
CL06	日本百貨店協会
CL07	社団法人 日本建設業団体連合会
CL08	新日本有限責任監査法人
CL09	社団法人 情報サービス産業協会
CL10	財団法人 建設業振興基金
CL11	有限責任 あずさ監査法人
CL12	日本チェーンストア協会
CL13	あらた監査法人
CL14	社団法人 日本経済団体連合会
CL15	日本公認会計士協会

5. 主なコメントの概要

- 以下は、主なコメントの概要です。
- 以下のコメントの概要には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。収益認識専門委員会では、寄せられたコメントも参考に、IASB 及び FASB へ継続的に意見発信を行うとともに、国際的な動向を踏まえながら我が国における収益認識に関する会計基準の整備に向けた検討を続けて参ります。
- 以下のコメントの概要には、文章表現に関するものについては、記載していません。

コメントの概要	
全般的なコメント	
現行実務との整合性の保持	<ul style="list-style-type: none"> • 支配の移転を収益認識の要件としても、現行の日本基準との間に実質的な差異は小さいものと認識しているが、現行の日本における会計慣行（実現主義と工事進行基準）は適切に行われており、そのような会計慣行が反映される会計基準の開発が望まれる。 • 国際会計基準とのコンバージェンスの観点から、IASB 及び FASB の ED を基に検討することに異論はないが、我が国における会計基準の整備にあたっては、複雑な実務の中で現実に機能し適正な運用を確保する基準となる様に検討を進めて頂きたい。 • 提案されている収益認識モデルの各々のステップにおいて、客観的検証可能性をどのように確保していくのが重要な課題となるように思われる。今後公開草案に向けた検討の中では、この点についても慎重な検討をしていただきたい。 • 収益認識については、ED で提案されている処理と現行の日本基準との実質的な差異は小さいものと考えられるため、資産負債アプローチに抜本的な改革をすることなく、現行の混合アプローチ（資産負債、費用収益ともに重視）をベースにした改善の方向の検討も考えられる。
コスト・ベネフィット	<ul style="list-style-type: none"> • ED で提案されている実務は、現行よりかなり複雑となり、会計システムの変更等の導入コストや、大幅な開示拡大等による作成者及び監査人の大幅なコスト増に対し、投資家等が得られるベネフィットは限られている。
連結先行	<ul style="list-style-type: none"> • 日本基準としてのあり方やコスト・ベネフィットも勘案しつつ、今後、関係者の様々な意見を聴取しながら、連結先行の考え方を当基準においてどのように取扱うのかについても、検討に含めるべきである。
日本基準の開発プロセス	<ul style="list-style-type: none"> • IASB の公開草案は十分に議論をし尽くした結果であり、ほぼ原案通りに基準化されるという前提は最早成立していないため、日本基準の検討は IASB における検討の進捗状況を充分考慮したスケジュール感で行う必要がある。収益認識は日々の業務プロセスと特に密接に関係しており、会計と税務との2スタンダードは受け容れられない。日本基準の見直しは税務上の取扱いとの親和性の議

	コメントの概要
	<p>論を整理してからとすべきと思われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <p>将来的に上場企業の連結財務諸表に対し IFRS が強制適用される可能性があるため、IFRS に基づく会計処理を行う企業と国内基準による企業とに二分される弊害を考えると、コンバージェンスの流れ自体を否定するものではない。しかしながら、コンバージェンスの影響を直接受ける企業の対象数は、IFRS の強制適用が検討されている上場企業及び上場企業の連結子会社等よりもむしろ、非上場の中堅企業が多いと予想されており、これらの企業に対して、IFRS と同等の基準を適用する必要性は相対的に低いことが考えられる。また、3月に発災した大規模地震に被災された企業が少なくはないことを考えると、日本基準のコンバージェンスの一環として IFRS 同等の収益認識基準を導入することは少なからぬ負担を与えることが想定されるため、IFRS の強制適用の決定が行われるまで、慎重に議論を進められるべきである。</p>

コメントの概要	
【論点1】範囲	
[論点1-1]本論点整理における収益の範囲	
(質問1) 本論点整理で扱う収益の範囲に同意しますか。同意しない場合、どのような範囲が適切と考えますか。	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> リース・金融商品は既に個別の会計基準が存在し、固定資産についても現行の取扱いがあることから、本論点整理の適用範囲から除外することに異論はない。 「長期間に及ぶ」・「不確実性が高い」といった特徴を有する保険契約に対しては、他と全く同じアプローチを適用することが、財務諸表の利用者の意思決定に有用な情報を提供する結果にはならないと考える。よって、保険契約について、IASB及びFASBと同様に、本論点整理の範囲外として検討していく方向であることについて同意する。 本論点整理における収益の範囲については、IASB及びFASBのEDと整合させることが望ましいと考える。
条件付きで同意する	<ul style="list-style-type: none"> 既存の他の基準や会計処理への影響や整合性についても触れるべきである。 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引について、交換取引の実質的な内容によらず収益認識されることを避けるため、本論点整理とは別に検討していく必要がある。 固定資産の売却益等の会計処理について、EDで提案されているように固定資産の売却益等の認識及び測定原則と本論点整理における収益の認識及び測定原則とを整合させるため、本論点整理とは別に検討していく必要がある。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 営業外収益に整理される受取賃貸料・受取手数料等の収益は主たる事業に付随して発生するものであり、財務諸表利用者にとっての利用価値は乏しいため、当該基準の適用範囲は営業収益(売上高等の主たる事業によるもの)として、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益は、同様に会計処理すべきとして整理すべきである。もしくは、当該基準の範囲として取り扱ったうえで、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益以外の収益は注記の対象外とできるよう修正すべきである。
その他	<ul style="list-style-type: none"> IAS第18号(第29、30項)に規定されている配当の収益認識にかかる取扱いについては、IASB及びFASBの公開草案においては、当該規定が削除されるとともに、他の基準に従って引続き認識することとされている。一方、IFRS第9号(第5.4.5項)(IAS第39号)においては、配当の支払を受ける権利がIAS第18号に従って確立された時点で配当収入を認識する旨が規定されているため、配当の収益認識にかかる規定が不在となる懸念があるため、収益認識や金融商品の会計基準について国際会

コメントの概要	
	<p>計基準とのコンバージェンスを検討する際、留意いただくようお願いしたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> 受取配当金及び貸出コミットメント・フィーの会計処理については、金融商品に関する会計基準で取り扱われることをより明確にすることが望まれる。
[論点 1-2] 契約の識別、結合と分割	
[論点 1-3] 契約の変更	
(質問2) 契約を結合、分割して会計処理するかどうかの決定、及び契約が変更された場合の会計処理の決定を、財又はサービスの対価の相互依存性により判断することに同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適切と考えますか。	
条件付きで同意する	<p>< 相互依存性の明確化が必要 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 対価が相互に依存しているかの判断には実務上困難を伴うケースが多いと考えられるため、識別に係る原則・定義を明確にするとともに、具体的なガイドライン・設例等の明示が必要である。相互依存性の有無は、価格が変更となった際に提供済みのサービスの対価が実際に遡及的に変更されたかどうかの判断で十分とも考えられる。 海運業においては、航海単位で収益・費用を認識しており、それが最も適切に経営実態を表すと考えている。例えば、船舶や航海に係る固定的な費用は、契約や履行義務単位で配分することはできない為、固定費回収の観点でも、航海単位で収益を最大化させることが必要となる。そうした経営実態との整合を取るために、複数の契約(B/L)を、会計上も、航海単位で纏めることが可能となる必要がある。 <p>< 契約の分割は不要 - 履行義務の識別のみの1ステップで十分 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 会計処理が複雑になることや事後の取引価格の変動の会計処理への反映は、識別された履行義務の価格の相互依存性により、契約の変更を行うかどうかを判断すれば足りると考えられることから、契約における別個の履行義務の識別に加え、契約分割の原則を設ける必要はないものとする。 契約の分割について、他の基準を適用する範囲の評価において分割することは適当であるが、事後の取引価格の変動の反映のために、契約における別個の履行義務の識別に関する定めに加えて契約分割の原則を設ける必要はないとも考えられる。 すべての契約に対し、分割と履行義務の識別を2段階で求めることは、作成者の実務負荷および監査人の監査負荷を必要以上に増加させるだけである。

コメントの概要	
	<ul style="list-style-type: none"> 業界によっては、マネジメントの実態と相互依存性が合致していないことも考えられるため、その検証が必要である。 <p><一部簡便処理の必要性></p> <ul style="list-style-type: none"> 多くの種類の商品・サービスを大量に提供している業界においては、1件1件の契約に際し契約の結合及び分割を個別に検証することは契約管理などにおける実務負荷が大きいことから、短期間で履行義務が終了する契約や金額僅少の契約については、契約の結合及び分割を免除する簡便的な対応を検討頂きたい。
同意しない	<p><契約の相互関連性></p> <ul style="list-style-type: none"> 契約の結合を、財又はサービスの価格の相互依存性により判断することが提案されているが、契約の「相互関連性」という視点により適切であると考え。同様に、契約の変更においては、契約価格の変更の場合のみならず、受け渡す財又はサービスが追加・変更される場合、受渡時期の変更等の様々な要因も考えられるため、契約の相互関連性というより幅の広い用語が適切であると考え。
その他	<p><契約の存在></p> <ul style="list-style-type: none"> 我が国においては、書面によらず、商慣行に基づき取引が行われる場合が少なからずあるため、実務において契約の範囲が不明確となり統一的な実務が行われない可能性があると考え。このため、契約の存在の判定に当たり、具体的なガイダンスが有用と考える。/また、第34項における、契約が存在するための要件による判定は、我が国の実務においては、当事者間の義務の充足の確約や強制可能な権利が必ずしも書面で明記されない場合もあることから、困難を伴う場合があると考え。/第35項において、「契約当事者が、完全に未履行の契約(企業がいかなる財又はサービスも移転しておらず、かつ、顧客がいかなる対価の支払もしていない契約)を違約金なしで終了させることができる場合には、提案モデルを適用する目的上は、契約は存在しないとされている。」とあるが、我が国の実務においては、当事者間で契約の存在の黙示的な合意があったと考えられる場合にも、完全に未履行の契約を違約金なしで終了させることができることが少なからず存在すると考えられるため、提案されている収益認識モデルでは契約は存在しないこととなり、実態を表していないと考えられる。
【論点2】認識	
[論点2-1]履行義務の識別	
(質問3)	履行義務を収益認識の単位とすることに同意しますか。同意する場合、財又はサービスが区別できる場合の規準は、十分であると考えますか。また、同意しない場合、どのような収益認識の単位が適切と考えますか。

	コメントの概要
<p>同意する</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 基本的には、企業分析において、『契約』や『履行義務』という概念を使うことは、実際の企業行動を理解するのに有効だと考えている。例えば、携帯電話端末を通信料と一体で提供する契約のように、複数の要素からなる契約が重要性を増している。『論点整理』の第62項(EDの第23項)は、財・サービスの識別や履行義務の区別について、全体として合理的な基準を提供していると考えられる。 • 同意する。なお、本論点は、現行の企業会計原則注解(注18)における引当金の定めとも関連すると思われるため、公開草案に向けた今後の検討の中で、当該定めとの優先順位を明確にする整理を行っていただきたい。
<p>同意する- 財又はサービスが区別できる場合の基準が不十分またはこれに反対</p>	<p>< 区別する基準全体 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が取引を正確に描写できるように、識別に係る原則・定義を明確にするとともに、具体的なガイドライン・設例等の明示が必要である。 <p>< 他企業の参照 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業毎に自らの競争力の源泉(付加価値)をどの単位で発揮するかは異なっており、その他の企業の管理単位と自社の管理単位はイコールではない。収益認識単位となる履行義務の単位は、自社のマネジメントの視点から乖離すべきではなく、その他の企業の販売単位を履行義務の識別要件にすべきではない。 • 我が国の建設業では、実務上、別途業者に発注される可能性がある工事とそれ以外の工事を区分して管理しておらず、競合他社が別個に販売しているからといって、必ずしも利益マージンが区分できるわけではない。したがって、履行義務の識別は、他の企業を参照せず、企業自身が別個に販売しているか、販売し得る場合に限定するべきであり、第62項の履行義務が区分できる指標については、(1)の記載自体を削除するか、少なくとも「又はその他の企業」を削除して、履行義務の区分については企業の実務慣行を考慮するとの説明を入れる必要があると考える。 • (a)どのような企業を参照すべきか不明確であり、また他の企業の状況を調査した上で会計処理を行うのは現実的でないこと、(b)必要以上に、履行義務の識別が細くなる可能性があること、(c)他の企業が別個に販売していたとしても、企業が別個に販売できるとは限らないこと、(d)企業が別個に販売していないケースであっても、論点整理第62項(2)によって、実質的に履行義務を識別できるため、他の企業の参照は不要であると考えられることから、他の企業の参照は削除すべきであると考える。 <p>< 別個に販売しうる場合 ></p>

	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> • 論点整理 62 項 (2)において と を同時に満たす場合には企業が別個に販売し得るため別個の履行義務とみなすことについては、履行義務を必要以上に細分化する懸念があるため同意しない。特に「区別できる利益マージン」は、財又はサービスを提供する企業側の視点からのみの指標であり、顧客にとっては意味を持たないため、区別できる場合の規準に含めるべきではないと考える。代替的な規準として、62 項(1)に加えて(a)財又はサービスが、異なる時点で顧客に移転される、(b)履行義務が他の履行義務とは全く独立して充足することができる、(c)財又はサービスの相互関連性が高くない、を追加することが適当であると考え。 <p>< 区別できる機能 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 第 70 項では、区別できる機能を要求することは、FASB ASC Subtopic 605-25 の複数要素契約に関するガイダンス、すなわち「単独で顧客にとって価値がある」ことを求めていることと整合的であるが、62 項(2) の充足範囲は、顧客が企業から取得した他の財又はサービスとの組合せによる効用がある場合も含まれるため、FASB ASC Subtopic 605 - 25 のそれよりも広いように思われる。そのため、第 62 項(2) の組合せ対象の財又はサービスは、FASB ASC Subtopic 605-25 と同様に実際に取り引されている財又はサービス（ないし財又はサービスの束）に限定されているのかどうか明確でなく、また、「効用」という用語が、FASB ASC Subtopic 605-25 で用いられている「価値」と同様の意味を意図しているのかも明確ではない。なお、FASB ASC Subtopic 605-25 の考え方と異なる場合には、具体的な相違点を示して頂きたい。 <p>< 区別できる利益マージン ></p> <ul style="list-style-type: none"> • たとえ利益マージンが区別できたとしても会社がその単位で利益管理をしていない場合にまで区別すべきではない。「財又はサービスに区別できる利益マージンがあること」という記載を「財又はサービスに区分して管理されている利益マージンがあること」に変更すべきである。更に、設例 13 にある輸送中の損失リスクのようにそれ自体に利益マージンが付与されることのないものは別個の履行義務とはなり得ない。 • 「財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること」(第 62 項(2))を含めることに反対する。FASB-ASC Subtopic 605-25 において「区別できる利益マージン」は履行義務の分解の要件とされていないと我々は理解しており、これと整合させるべきと考える。 • 「財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合」の意味するところが必ずしも明確ではない。そのため、第 72 項で触れられているように FASB ASC Subtopic 605-35 の建設型契約に関するガイダンスのように、契約の構成要素それぞれの収益率が異なる場合といったような追加説明が必要である。 /

	コメントの概要
	「財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合」についての判断の客観性を担保するようなガイダンスが必要である
その他	<ul style="list-style-type: none"> 設例13にある輸送中の損失リスクのようにそれ自体に利益マージンが付与されることのないものは別個の履行義務とはなり得ない。 実務負担が軽減のため、短期間で全ての履行義務が終了する契約や金額僅少の契約については、履行義務を区別せずに一体として会計処理することを容認するよう検討頂きたい。
[論点2-2]履行義務の充足	
(質問4)	財又はサービスの支配の移転に着目して収益認識を行うことに同意しますか。
同意する	<ul style="list-style-type: none"> 支配の移転という考え方の導入により、工事進行基準の適用が可能になったと考えられるため、支配アプローチによる収益認識に同意する。 財又はサービスの支配の移転に着目して収益認識を行うという考え方は、財やサービスの提供の事実に着目することを意味しており、基本的に我が国の現行の収益認識と共通した考え方であることから、実務上受け入れられるものとする。 同意する。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 現行の我が国のモデルは、取引実態に応じ、成果の実現が確実となった時点で適切に収益計上できる基準として十分に機能しており、有用な財務情報を提供するという観点からも、特段の問題はないものと考えている。 <p><サービス契約></p> <ul style="list-style-type: none"> サービス(工事契約・ソフト開発含む)については支配の移転ではなく企業の活動に基づく収益認識モデルが適しているとする。 工事進行基準について、支配の移転という形式に拘らず、工事の進捗が、成果の実現が確実であると認められる工事契約かどうかといった点に着目し、適用の是非を判断すべきである。
(質問5)	支配の考え方及び顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標は、実態に応じた判断を行うために十分であると考えますか。不十分であるとすれば、どのような考え方又は指標があれば適当と考えますか
不十分である-	<「リスクと便益の移転」を指標とする必要性>

	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> • 顧客が物品の支配を獲得するためにはリスクと便益の移転は不可欠であることから、また、連結における支配の概念との整合性を図る観点から、「リスクと便益の移転」を「支配を獲得している指標」の1つとして加えるべきと考える。 <p>< 出荷基準の容認 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 出荷時点で、リスクと経済価値が顧客側に移転していると判断できる場合あるいは財又はサービスに対する支配が顧客側に高い確率で移転していると思込まれる場合(=85項(1)(2)(3)の指標が高い確率で見込まれる場合)は、出荷基準を容認することを明確にして頂きたい。 • 返品が経験的に少ない標準品・規格品の継続販売取引のように、「顧客が物理的に占有」していない場合でも、財を出荷して運送業者に引き渡した時点で実質的に財のリスクから解放される取引においては、出荷時点で支配が移転したと判断して収益認識を行うことが妥当であり、そのような指標を追加すべきと考える。 • 第89項(1)によれば、出荷基準による収益認識も契約条件によっては可能であるように見える。支配の考え方及び顧客が財の支配を獲得していることの指標として、出荷基準の場合の取扱いを明確にすべきである。 <p>< 連続的な移転、第85項(4)関連 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 工事進行基準を幅広く適用可能にすべきと考えており、第85項(1)~(4)(EDの第30項(a)~(d))には、この観点から追加の指標が必要である。具体的には第85項(1)~(3)は支配の移転の実現指標であり、第85項(4)は支配の継続的移転の判断基準であるが、この両者のギャップが大きく、これを補完する指標が必要であろう。 • 第85項(4)「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る」については、判断指標として実務上の取扱いが困難であるため、指標から外すことを再検討すべき。もし当該項目を指標とするのであれば、具体的なガイダンスを追加すべきと考える。 • サービスについて明確な判断ができるよう追加的な指針或いは例示が必要である。海運業の場合、一部のケースにおいて、荷主が運航に対して指図をすることがあるが、そうした状況をもって支配が(継続的に)移転していると考えなのか、或いは、荷物の引渡しがされて、はじめて、輸送された貨物或いは貨物からの便益を荷主が支配する、と考えるのかが現行の草案の内容では判断できない。 • 指標の4項目のうち、どのような取引に対しどの項目を当てはめ、その結果をどのように判定すべきか、指標に関する具体的な考

	コメントの概要
	<p>え方が示されていない。特に一時的な移転のケースと、連続的な移転のケースについては、その性格が異なることから指標を分けて考える方が望ましいと考える。指標(4)については、「連続的な移転のケースに当てはめられる指標であると推察される。しかし、連続的な移転のケースにおいて、指標(1)～(3)を当てはめるべきかどうかについてはここでは明示されておらず、実務上適用にばらつきがでることが懸念される。/特注品の大量生産の場合などについては、財のデザイン・機能が顧客固有のものであるが、(4)を当てはめると連続的に移転することとなり、納品前の製造段階で収益が認識されて、意図しない結論が導かれる可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 財の指標とサービスの指標は分けて検討する必要があると考える。こうした検討を行う際には、個々の指標間の重要性の考え方(ウェイト付け)や判断基準についても明らかにしていただくとともに、特にサービスに関し、何をもちてサービスとするか等、サービスに含まれる範囲についても明確化していただきたい。 • 有形の物品における支配の移転の指標としては十分であるが、無形資産やサービスにおける支配の移転の指標としては不十分であり、特に、どのような状況において、支配が「連続的に移転する」とみなされるかについて追加のガイダンスが必要であると考え。 • サービスの提供に関しては、第85項(1)及び(4)の指標だけで判断することも考えられるが、サービスの対価をサービスの提供に先だって収受した場合に、いつ収益を認識するか、支配が移転したと判断するかがこれらの指標だけでは十分ではないため、判断指標を追加することが必要と考える。 <p><4つの指標の総合的な評価></p> <ul style="list-style-type: none"> • 1つの指標だけでは支配を獲得していないとするのではなく、あくまで4つの指標を総合的に判断することで足りることを明確化すべきである。 • 工事契約の場合で顧客が仕掛品に対する支配を獲得しているかどうかの判定の際には、顧客が仕掛品の法的所有権を有しているかどうか、顧客が仕掛品を占有しているかどうか等を考慮することになるのかどうかを明確化して頂きたい。すなわち、第85項(4)の判断指標を単独で満たすだけでは十分ではなく、少なくとも第85項(1)、(2)又は(3)のいずれかの判断指標を満たした上で(4)の判断指標を満たすのであれば支配が移転したとは判断されないとするよう、基準に明確に記載して頂きたい。第85項の記載の修

コメントの概要	
	<p>正を強く希望する。</p> <p><その他></p> <ul style="list-style-type: none"> 取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できない場合(IAS 第 18 号「収益」第 14 項(e)及び第 20 項(d)) 及び工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができない場合(IAS 第 11 号「工事契約」第 32 項)に、収益を認識することができるかどうかは明らかではないため、そのような場合の取扱いを明記する必要がある 不動産等については、複数の継続的関与(売却先への出資、買戻権等の付与等)が生じることがあるため、現在示されている4つの指標だけで支配の移転を判断することは困難である。EDでは、これに対価の測定で判断することが想定されていると考えられるが、これも測定の実行可能性(監査の検証可能性を含む。)が低いと考えられる。このため、不動産等については、継続的関与が存在する場合の支配の移転の指標を追加することを検討して頂きたい。
[論点 2-3]財又はサービスの継続的な移転	
(質問 6)	継続的な移転と判断される場合の考え方及び指標は、実態に応じた判断を行うために十分であると考えますか。不十分であるとすれば、どのような考え方又は指標があれば適当と考えますか。
不十分である	<p>質問 5 のコメント概要に記載済みのものを除く</p> <ul style="list-style-type: none"> 客観的かつ具体的なガイドラインが必要である。 サービスに関しては別途の指標が必要と考える。 工事契約等継続的な支配の移転を伴う収益認識について、85 項(4)で提案されているガイダンスだけでは、顧客がどの程度の変更の指定が可能ならば支配していると言えるのか等の基準が明確でないため、継続的な移転と判断される場合の考え方及び指標について、現行の工事進行基準との違いや、仕掛品における支配獲得の要件も含め、明確化いただきたい。 工事進行基準については、支配の移転という形式面よりも、成果物の性質や顧客との契約内容等に鑑み、工事の進捗が成果を確実にする事実であると認められるような工事契約かどうかといった点に着目して適用するかどうかを考えるべきである。仮に支配の移転により収益認識を行う場合、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る場合には、製造するにしがたい企業は顧客に対し、当該資産の支配の移転(及びそれまでの作業に対する支払)を要求する可能性が高いことから、履行義務の進捗分は実質的に顧客に支配が移転したもとして履行義務の充足を認識(=収益認識)すべきであることを明確にすることが望まれ

	コメントの概要
	<p>る。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「顧客に固有のもの」でない場合も、一定の条件下において「連続的な移転」と判断すべきと考えられるものがあるため、そのような場合の判断指標を追加すべきと考える。 • 標準的なデザイン・機能を用いながらオーダーメイドの長期契約が多数存在する。こうした契約が、顧客の都合で解約した時には没収される相当額の預託金やキャンセル料を含む場合、あるいは代金の分割支払を含む場合には、これらを支配の移転の重要な根拠として、財またはサービスが継続的に移転しているとみなすべきと考えている。時間（長期契約であること）及び支払（預託金または分割支払）の要件を共に満たす契約は、第 85 項 (4) (ED の第 30 項(d)) の指標を十分に満たさなくても、支配が継続的に移転する契約とみなせる指標の追加を提案する。 • 連続的に支配が移転するような仕掛中の段階において、例えば、顧客が返金不能の支払い義務を負い、仕掛品を支配している（サービスの場合は、サービス提供の途上であっても顧客が企業の履行により便益を受けている）とみなされる場合は、支配が連続的に移転していることを示していると考えられる。 • 連続的な移転のケースにおいて恣意的な会計処理を排除するために、現行の IAS 第 11 号、IAS 第 18 号と同様、サービス提供の成果や工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができるかどうかといった規準を設けることが考えられる。 • 成功報酬ベースの契約の場合、履行義務の定義（「財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における強制可能な約束」）にあてはまる義務は、委託業務を成功させるまでは何も発生していないことになるため、成功報酬ベースの契約についてのガイドラインを設けるべきと考える。 • 財又はサービスの一時点での移転であるのか、それとも、連続的な移転であるのかを決定するための原則を定めるべきであり、建設型の契約における連続的な移転の場合には、顧客が所有している土地の上に、顧客の指図に基づいて、建設サービスを資材とともに提供していることを指標に追加することが適当と考える。
【論点 3】測定	
[論点 3-1]取引価格の算定	
(質問 7)	取引価格が変動する場合、取引価格を合理的に見積ることができるときに、すべての状況において、取引価格を確率加重で見積もることに同意しますか。同意しない場合、どのような取引価格の見積方法が適当と考えますか。

	コメントの概要
同意する	<p><合理的に見積もることができる前提で同意></p> <ul style="list-style-type: none"> 「取引価格を合理的に見積もることができる」場合に「のみ」、収益を認識することに同意するものの、その前提として、類似する契約について企業が実績を有しており、かつ、実績が契約と関連性があるという条件の下では、取引価格が変動する場合に、見込まれる複数の対価を確率で加重平均した額が、取引価格として妥当な測定値となると考えられる。 取引価格を合理的に見積もることができるときには、確率加重値と最頻値とが近似することが多く、確率加重で見積もった取引価格が信頼性のある測定値であると考え。ただし、その見積りの合理性の具体的判断に関する説明は十分ではないと考える。また、我が国の実現主義に基づく現行の取扱いや IAS 第 18 号における収益を、信頼性をもって測定できるか否かの判断と合理的に見積もることができるか否かの判断がどの程度相違するものなのかを明らかにする必要がある。
同意しない	<p><確率加重を一律使用することに反対></p> <ul style="list-style-type: none"> 企業の恣意性が入りやすいため不相当である。数パターンのシナリオを設定することは、財務諸表作成者および監査人双方にとっても現実的ではない。また、確率加重平均で見積もられた価格はそれが意味するものが極めて曖昧となり、マネジメントとしても利用可能性が乏しい。 取引価格の合理的見積もりは確率加重平均ではなく、企業の最善の見積価格で収益認識を行い、最善の見積もりができない場合には収益の不確実な金額を含まない価格で収益認識を行うよう改める必要がある。 全ての状況において確率加重で見積もることが合理的とは言えず、蓋然性による見積りや実績に基づく単純平均等、他の選択肢も選択できるように検討すべきと考える。 個別性の強い工事契約においては、たとえ同一の顧客との間であっても工事目的物が異なれば追加変更工事に係る交渉はケース・バイ・ケースとなるため、経験則に基づき確率を算出することは非常に困難となる。つまり、工事契約における追加変更契約の場合、類似事例の蓄積に基づき確率を算出するという取引とは異なり、確率加重に拠らず、顧客との交渉経緯を踏まえ豊富な経験に基づき判断される「最も可能性のある価格(=最頻値)」を採用すべきと考えられることから、一律に確率加重で見積もることを定めるべきではない。 (a)例えば2つだけの生じ得る対価金額のうちの1つを受け取ることが確実な場合に、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格となってしまうため、(b)収益認識に係る見積もりは通常日々行われる性格のものであり、比較的短期間に金額が確定すること等か

	コメントの概要
	<p>ら、実務上簡易な測定方法が望ましいため通常は確率加重よりも、特定の閾値を超えた金額を取引価格とする方が望ましいと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> 将来の一定の事象やマイルストーンに基づき対価が決定される、いわゆる成功報酬型の契約においては、契約締結時において確率加重による対価の見積りが困難な場合もある。また、結果が二者択一のような場合には、確率加重により算定された対価は、いずれの数値とも異なることになる。そのため、例えば、経営者の最善の見積りを含む、一定の規則正しい方法で取引価格を見積もる限り、確率加重による平均値に限定されない測定方法を認めることについて検討の余地がある。 <p><「取引価格を合理的に見積ることができない場合」の取り扱いの明確化></p> <ul style="list-style-type: none"> 本論点整理の113項の「合理的に見積ることができる場合にのみ」とは、測定値に不確実性がある場合、他の財務諸表構成要素とは異なり、収益認識が制限される場合もあることを示唆しているのか、EDとの関係や我が国の他の会計基準（資産除去債務など）との関係を踏まえつつ、この表現の意味を明確にしていきたい。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 取引価格を合理的に見積もれる場合の規準として「顧客と合意された仮単価が使用される場合（その価格で実際に決済が行われる場合のみ）」を追加する、もしくは、決済が行われる仮単価を顧客と合意している場合には「実績の関連性を損なう要因」から「対価の金額が市場の変動性の影響を受けること」を除外する等、仮価格を取引価格として収益認識できるための配慮を検討して頂きたい。
(質問8)	<p>取引の対価の回収可能性の会計処理について、次のいずれが適当と考えますか。</p> <ul style="list-style-type: none"> 取引価格に反映する（収益の減額）。 収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識する（受取債権の減損等）。 <p>また、上記以外に、適当な会計処理がありますか。</p>
受取債権の減損等	<ul style="list-style-type: none"> 対価に対する権利の額の測定と収益の測定は別に考えるべきであり、仮に対価の回収可能性が低い場合でも、収益の認識要件を満たすと判断されたときには、信用リスクを収益とは別の損益として認識すべきと考える。 <p><企業実務との整合性></p> <ul style="list-style-type: none"> 受注時に顧客の信用リスクを調査し、対価の回収が確実であることを前提に契約を行うことは、合理的企業活動として当然である

	コメントの概要
	<p>から、収益の計上にあたっては、契約対価をもって取引価格とすべきである。受注後の回収可能性の評価は、個々の契約の集合体にて与信管理を行っている場合においては、財務活動としての二取引の性格が強いことから、取引価格を構成するべきものではなく、金銭債権の評価として収益認識とは別に取り扱うべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> 財またはサービスの販売と、それに伴う顧客の信用リスクは一体ではなく、販売時にどれだけ信用リスクを取るかは、販売とは別個の企業判断である。従って、販売はグロスで計上し、信用リスクは別途、費用として認識するという現行処理の方が、企業の意思決定過程をより忠実に描写している。また、アナリストの企業分析や企業間比較においても、信用リスク控除後のネット販売高しか示されないよりも、グロス販売高と貸倒費用という2つの情報がある方が利便性は高いであろう。また、EDによれば、長期契約の信用リスクは契約時に認識されるが、これは金融商品に適用される期待損失モデルとの整合性に欠けている。 信用リスクを確率加重で見積ることは企業にとって多大な負担となる。また、企業の実務においては、内部統制の管理上、販売部門と審査部門は分離されており、且つ入出荷と与信管理は別個のシステムとして稼働している。従い、収益の測定に信用リスクを考慮するという提案は企業における業務プロセスやシステム等の大幅な変更を余儀なくするものであり、現実の企業活動を踏まえていない。顧客に対する債権は現実的には満額回収する可能性が高いため（そうでなければ事業が成り立たない）収益の測定の段階で信用リスクを財務諸表に反映させたとしても重要な影響は与えず、ベネフィットは小さい。 取引に当たって、対価の回収が確実であることを前提に契約を行うことは、合理的な企業活動として当然のことである。EDの提案は、企業のマネジメントの実態と異なり、受け入れられない。信用リスクの評価は金銭債権の評価として、収益認識とは別に行うべきであり、販売部門とリスク管理部門が分離され、収益計上と与信管理が一般的に別のシステムとして稼働している企業の実務とも整合的である。 <p><無条件の権利取得後の信用リスクの変動の取扱いの問題></p> <ul style="list-style-type: none"> いったん収益を認識した後は、収益以外の損益として会計処理を統一することが望まれる。この点、事後の取引価格の変動について、充足済みの履行義務に配分された金額を収益又は収益の減額と処理する取扱いと異なるが、取引価格そのものの変更と、信用リスクの反映は性格が異なるため、必ずしも会計処理を整合させる必要はないと考える。 <p>信用リスクを取引価格に反映する（収益の減額の）場合、</p> <ul style="list-style-type: none"> 実現した信用リスクが当初の見通しを下回った部分を売上に戻入れずにそれ以外の損益へ計上する点は、提案モデルの脆弱性を示

	コメントの概要
	<p>すと考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 売上債権の大半は契約金額どおり決済されるのが通常であるにも関わらず、全ての売上債権が契約金額を下回る額で記帳されることになる。その結果、契約金額どおりに決済される都度、帳簿価額との差額が減損の戻し入れとして遅れて認識されることになり、実務が非常に煩雑になるとともに、経済実態を表さないことになる。また計上費目についても、当初の収益認識時には収益のマイナスとして認識する一方、満額決済され戻し入れを行う際には貸倒費用のマイナスにて処理することになり、費目としての貸倒費用の意義が著しく損なわれることになる。 <p><実務、システムへの負担の増加></p> <p>信用リスクを取引価格に反映する場合、</p> <ul style="list-style-type: none"> 定期的に売掛金等の帳簿残高に基づいて顧客との残高確認をする都合上、信用リスクを反映する前の帳簿残高も保持する必要があり、二重管理のためのシステム負担が過大となる。信用リスクを収益の金額から控除すると、収益の金額が純粋な販売実績を表わさなくなる。オペレーティングセグメント別の業績管理や開示実務などにおいても支障を来す。 収益認識額に占める貸倒実績が過度に高い企業は想定し難く、IASBのEDのB78項で記載されているように顧客の信用リスクが取引価格に与える影響に重要性はないと考えられる。契約入手時における企業のリスク低減努力・施工中の建設業者の法的権限を省みず、結果でしかない貸倒実績などを信用リスクとして契約締結時の取引価格へ影響させるのは時期尚早であり、債権の回収リスクとして勘案すれば足りると考える。また、連続的な支配の移転が認められる工事契約において工事進行基準を適用する場合、工事代金の回収に伴って信用リスクは低減していくため、信用リスク低減を総収益額の増加として反映させると共に、進捗度に応じて過去に認識した収益額の修正を含んだ収益を各決算時点において認識することとなり、膨大な作業量となるが、信用リスクが収益額全体に与える影響は限定的であることから、費用対効果の観点からも問題が生じると思われる。
<p>企業が選択</p>	<ul style="list-style-type: none"> いずれかの会計処理に限定するのではなく、企業が選択できる余地を検討することが適切であると考え。もし、対価の回収可能性を取引価格に反映する場合には、事後的な回収可能性の変動も、収益とは別の損益ではなく、収益を加減することにより反映することがより適切であると考え。それにより、会計上認識された収益と実際に受取る対価の金額が一致することになり、財務諸表の利用者にとって、より有用な情報を提供することができると考える。しかし、業種によっては、回収可能性を取引価格に反映することなく、現行の会計実務と同様に、収益とは別の損益（貸倒損失）として受取債権の減損を認識することがより適切であり、それにより、企業のシステム変更等の負担が軽減される場合もあるため、いずれの方法も容認されることが望ましいと考える。

	コメントの概要
(質問9)	取引価格の算定に際して、上記の他、貨幣の時間価値、現金以外の対価及び顧客に支払われる対価の影響を考慮することについて同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適当と考えますか。
貨幣の時間価値 - 同意する	<ul style="list-style-type: none"> • 同意する。 • 取引価格の算定に際して、貨幣の時間価値を考慮する IASB の提案は合理的である。 • 金融商品会計基準など他の会計基準との整合性から同意する。なお、公正価値という観点では信用リスクと時間価値の双方が考慮され、双方の取扱いは整合しているべきであり、それぞれ個別に議論するものではないと考える。 • どのような場合に「明らか」に重要な財務的要素が取引に含まれるであるかについて、追加のガイダンス（例えば、契約上、明示されている、または財又はサービスの顧客への移転の時期と対価の支払い時期が相当離れている場合など）が必要と思われる。 • 顧客の前払が金融取引であるかのように処理されるが[設例7]、前受金、前渡金は金融負債または金融資産に該当するのかを明示頂きたい。金融資産・負債に該当する場合、前受金、前渡金が外貨建の場合には換算処理すべきか、また、外貨建前受金がある場合の収益の認識の金額の機能通貨への換算はどうあるべきかについても明らかにして頂きたい。 • 企業会計原則注解6(4)の割賦販売の会計処理については見直しが必要となる。
貨幣の時間価値 - 同意しない	<p><財務要素の重要性></p> <ul style="list-style-type: none"> • IASB の ED では、貨幣の時間価値の影響が契約にとって重要かどうかの評価について判断を行使することを経営者に求めているが、契約に財務要素が明示されていないという事実こそが、経営者の判断を如実に示している。そのため工事請負契約に資金利息が個別表示されていない場合、特段の調整は不要である。 • 収益認識時点から顧客による支払が著しく異なる時期となるなど、契約に重要な財務要素を含んでいる場合に貨幣の時間価値を考慮することはありうるが、その適用範囲は、極めて限定的な範囲に留めるべきである。なお、顧客からの前受金について、貨幣の時間価値に重要性がある場合には顧客からの借入とみて調整しなければいけないという点には違和感がある。 <p><工事進行基準が適用される場合の問題></p> <ul style="list-style-type: none"> • 財又はサービスの連続的な移転が認められる場合に、貨幣の時間価値を反映させて収益を認識するのは、顧客毎、物件毎に異なる工事費受領条件を考慮しつつ調整する必要があるため、長期大規模工事の施工中に適用する利率が変動する可能性も含め、実務面

コメントの概要	
	<p>から極めて実施困難である。</p> <p>< 契約利益の表示 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客との工事費受領条件から貨幣の時間価値を反映させる為、売上高を調整することを求めるならば、下請業者に対する支払条件についても貨幣の時間価値を反映させて売上原価を調整しなければ、利益額に少なからず影響が生じる。下請業者に対する企業の債務に時間価値を反映させようとする、実務上大きな事務負担となる。そのため下請業者との発注契約においても、資金調達の要素が対価に含まれていることが明示されていない場合は、その影響額は重要でないとは判断するのが妥当である。
現金以外の対価	<ul style="list-style-type: none"> 同意する。 現金以外の対価については、受領した対価の時価をベースにしながらも、対価の時価が測定不能な場合も考えられるため、その場合は引き渡した資産の適正な帳簿価額もしくは時価とすることも認めるべきである。
顧客に支払われる対価	<ul style="list-style-type: none"> 同意する。 顧客に支払われる対価の影響を考慮することについて同意するが、具体的な事例を追加することが望ましい。
その他	<ul style="list-style-type: none"> プリペイドカード及び商品券等の発行については、それらの性質をプリペイドカード等自体の販売と捉えるのか、将来に移転する製品及びサービスの代金の前受金の受領と捉えるのかにより、会計処理が影響を受ける可能性があるため、今後検討する必要がある。
[論点 3-2] 履行義務への取引価格の配分	
(質問 10) 個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率により、すべての別個の履行義務に取引価格を配分することに同意しますか。同意しない場合、どのような配分方法が適当であると考えますか。	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> 論点整理第 62 項の(1)においては別個に販売していることから、実際に独立販売価格が存在し、(2)においては区別できる利益マージンがあるため、独立販売価格を見積もることができる。したがって独立販売価格又は独立販売価格の見積もりの比率により、別個の履行義務に取引価格を配分することが合理的である。 履行義務の識別が適切に行われるように規定されることを条件に同意する。 <p>< 他の配分方法の容認 ></p>

	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> 一部の取引については、相対的な独立販売価格による取引価格の配分が実務上困難な場合もあるため、そのような実務上困難な場合で残存法が取引の経済的実質を反映する場合に限り、残存法による取引価格の配分を認めることを提案したい。 契約上の個々の役務の対価を取引価格として使用する方法を追加して頂きたい。 <p><取引価格の変動があった場合の配分></p> <ul style="list-style-type: none"> 取引価格の変動があった場合には、価格の相互依存性を勘案して、どの履行義務に配分するかを決定するという考え方(第157項)も認められるべきである。 取引価格が契約締結後に変動した場合、契約締結時と同じ基礎によってすべての履行義務に比例的に配分することを原則としつつも、当該変動が契約の中の一部の財又はサービスにのみ関連するものであることが明らかなきときは、価格の相互依存性を勘案して、配分すべき履行義務を決定することが考えられる。
<p>同意しない</p>	<ul style="list-style-type: none"> 理論的に配分可能であるという意味では理解するが、「直接的に観察可能ではない場合」について、論点にあるような見積方法によって配分した取引価格を見積もることは、顧客との取引数量及びアイテム数が膨大であるチェーンストア業では、システム上の負担等を含め実務上の影響が非常に大きく、またその詳細の把握は事実上実現不可能である。 全ての別個の履行義務に取引価格を配分することが必ずしもビジネスの実態を正しく反映するとは限らない。取引価格の配分が困難な場合や、契約上個々の役務の対価が明確に区分されている場合には、収益認識すべき取引価格として一定の合理性があると考えられる。また、製品保証のような製品に付随するサービスの独立販売価格を見積る場合は、マージンを含めないコストとすべきである。
<p>【論点4】不利な履行義務</p>	
<p>(質問11) 履行義務から損失が見込まれる場合、負債及びそれに対応する費用を認識することに同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適当と考えますか。</p>	
<p>同意する</p>	<p><履行義務単位での不利判定が適当></p> <ul style="list-style-type: none"> 契約全体としては利益見込みであるが、その中に利益見込みの履行義務と、損失見込みの履行義務が含まれる場合、履行義務の単位で当該会計処理を行うと、損失見込み部分のみ先に費用処理されることになる。この場合、契約全体として利益を獲得するという経営者の意図がある場合には、契約の実態を表さないと考えられる。しかし、経営者の意図を重視するならば、同一顧客と複

コメントの概要	
	<p>数の契約をほぼ同時に締結するようなケースについても、同様の実態判断が求められることになり、会計処理に恣意性が介入するおそれがある。このような観点からも、収益認識の単位である履行義務が不利である場合に当該会計処理を行うことに同意する。</p> <p>< 契約又は利益管理の単位での不利判定が適当 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • 但し、不利な取引であるかの判断を契約単位ではなく履行義務単位で判定すべきとの提案には同意できない。何故なら企業としては通常、取引が不利か否かは履行義務単位ではなく契約単位により判断しており、企業の経済活動の実態を正しく反映しない。 • 不利な履行義務の判定において、履行義務単位ではなく、企業が実際に利益管理をする単位で判定すべきである。 • すべてのケースにおいて履行義務単位とすることは、逆に経済的実態を表さない可能性があるため、さらなる検討が必要と考える。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> • 工事契約等と異なり、契約時点からリスクと経済価値が移転する時点までの期間が短い取引についてまで不利な履行義務についての損失を計上することは、有用性が低いと考える。また、現在実施されている棚卸資産の簿価切下げにより、大部分の損失は手当てされている。
【論点5】契約コスト	
(質問12) 特定の要件を満たす契約履行コストを資産計上すること及び契約獲得コストを発生時の費用とすることに同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適当と考えますか。	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> • 我が国の現行の実務と同様の処理と考えられるため、基本的には同意する。なお、契約履行コストを発生させるサービスが、論点整理第62項の履行義務の識別要件を満たすケース場合には、契約履行コストを資産計上せず、顧客との契約における一つの履行義務として認識する方が適切であると考え。したがって、論点整理第173項において、契約履行コストを発生させるサービスが、顧客との契約における履行義務として識別されるようなケースは対象から除かれる旨を記載することが望ましい。 • どのような場合に資産計上すべきかについて、本論点整理第173項で記載されている要件のみでは判断指標として十分とはいえないと思われるため、判断指標をより具体的に明らかにしていただきたい。 • 契約履行コストの資産計上の要件については同意する。 • 契約を履行するためのコストとして資産計上される例示項目(第174項)のうち、含める理由が判然としないコスト(例えば、直接労務費、企業が契約を締結したために発生したその他のコスト)については、その考え方の根拠を具体的に示すことが必要と考える。第174項(4)「契約上、明示的に顧客に請求可能なコスト」及び(5)「その他のコストで、企業が契約を締結したことのみ

	コメントの概要
	<p>が理由で発生したもの」についても、例示を示すことが必要と考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> 「一定の要件を満たす契約の履行コストを資産（無形資産又は仕掛品等）と認識する」とされているが、無形資産と仕掛品では認識する間接費の取扱い（IAS 第 38 号第 65～67 項及び同第 2 号第 19 項）が異なっており、その整合性もあわせて検討すべきである。
同意しない	<p>< 契約履行コストの資産計上 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 海運業においては、貨物の積地までの空船廻航に伴う費用が発生する。この費用は、次の貨物輸送契約に直接関与すると考えられるが、「契約に直接関連するコスト」として収益に対応させて計上できるかどうか、公開草案における判定指針では、明確に判断ができない。 <p>< 契約獲得コストの発生時費用計上 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 受注案件と紐付き関係の受注前見積設計費用（入札及び提案）は、わが国税法上は資産加算が必要になるが、本提案においても 57（a）（b）（c）に合致するものとして資産加算できるかどうかを確認したい IAS11 第 21 項の取扱いを継続すべきであり、全ての契約獲得コストに発生時費用処理を義務付けるべきではない。特に広告宣伝に関する支出については、発生時に費用処理するよりも資産計上する方が適切だと考えられる場合（例：マンション販売におけるモデルルーム関連費用）が多くあることから、再検討が必要と考える。これらのコストを支出時に全て費用処理すると、販売活動開始から引渡まで長期に渡る場合が多いため、収益認識前に多額の費用のみが先行して計上され、費用と収益の対応関係が著しくゆがむ。従い、収益に個別に紐付けることができ、かつ、過去の実績から収益獲得に貢献する可能性が高い契約獲得コストは、支出時に資産計上し収益の獲得に応じて費用化すべきである。 通信事業等における一部の契約獲得コストについては、特定の契約獲得が前提となっており、契約が顧客により中途解約される場合には返金される等、一般的なマーケティング費用とは性質が異なる場合がある。そのような場合には、会計方針の適切な開示を前提として、資産計上を認めることが望ましい場合もあると考えられるため、契約獲得コストの会計処理についてはさらなる検討が必要であると考える。 IAS 第 23 号「借入費用」における、企業は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならないとの規定と整合的でない。また、建設業をはじめとする請負業は、入札費用、見積費用等、契約獲得のために支出するコストが多額に及び、これらのコストは契約が締結できるか否かが確定するまでは仮払金等で処理され、

コメントの概要	
	契約獲得に至った場合には資産化される会計処理が通常行われており、契約獲得コストをすべて発生時の費用とすべきかについては、十分な検討が必要である。
【論点6】表示及び注記	
[論点6-1]表示	
(質問13) 契約資産又は契約負債の表示及び受取債権の表示について同意しますか。同意しない場合、どのような表示が適切と考えますか。	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> 我が国の現行実務に近い表示であると考えられるため、契約資産又は契約負債の表示について基本的に同意するが、受取債権の定義については「財・サービスの移転により契約資産が計上された後に(あるいは同時に)獲得する、対価に対する無条件の権利」と見直すことが望ましい。 同意する。 金融商品会計基準との関係の明確化が必要であるものの、対価に対する無条件の権利を有しているか否かの情報を表示することは、利用者に有用な情報を提供すると考えられる。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 対価の前払を前提とした解約不能な契約であったとしても、契約時点で“対価に対する無条件の権利を獲得した”として、義務を履行する前に受取債権を認識することは、“契約のいずれかの当事者が履行した場合に契約資産又は契約負債を表示する”という原則と整合しない。 従来通りの表示で問題なく、表示において契約資産・負債の概念は不要。IASB及びFASBのEDの提案内容に従って開示するためには、全ての成約済取引のステータスを毎期末にモニタリングする必要があり、実務上の負担が大きい。またその負担に見合うだけの有用性があると思えない。特に、解約不能契約である場合に契約当事者双方が契約義務を履行する前に受取債権を認識する会計処理(第186項但し書き、[設例11]シナリオ2)については、財務諸表において表示する有用性は乏しい。それにも関わらず、開示すべき情報と判断するのであれば、財務諸表における表示ではなく、注記による対応などを検討頂きたい。 財又はサービスが連続的に移転する場合における収益認識とそれに伴う無条件の権利の獲得の関連性が不明瞭である。財又はサービスが連続的に移転すると認められる契約において、無条件の支払義務を合意した場合、如何なる時点で契約資産、契約負債、受取債権、収益のそれぞれを認識すべきかを判断する材料に乏しいことから、設例等によりその取扱いを明確にしていきたい。無条件の権利の認識時点によっては、一つの工事の進行未収債権について、受取債権と契約資産の概念が混用されることも考えられることから、設例を記載して、その取り扱いを明確にすることが必要だと考える。

コメントの概要	
	<ul style="list-style-type: none"> 現行実務において、収益と売上債権の認識を同時に行っており、その処理が投資家の判断を誤らせているとは考えにくい。受取債権と契約負債を認識することは、徒に財務諸表を複雑化させるとともに、作成コストの増加に見合うだけの有用な情報を、投資家に対して提供することはできないと考える。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 無条件の権利は、[論点 3-1]の回収可能性とも関連が深く、(請求書発送日や支払義務到来日ではなく)契約時に無条件の権利を取得したと考えるのであれば、契約書に無条件の支払予定が記載されている限り、顧客の信用リスクを反映する余地はない。このような考え方が他の項目と整合するか不明瞭である。
[論点 6-2]注記	
(質問 14) 第 197 項から第 204 項に示されている開示内容に同意しますか。同意しない場合、どのような開示内容が適切と考えますか。	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> 会員へのアンケートでは提案されている開示によって、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期、不確実性などを理解し、企業を分析するのに有用な情報が得られると思いますか」という質問に対して、回答者の 77%は「提案されている開示で十分である」と回答した。 財務諸表利用者の理解に資するため、開示内容を充実させるという方向性については同意する。しかし、現行と比較して開示内容のボリュームが多いことから、開示内容それぞれについて、コストを上回るベネフィットが存在するかどうか、さらなる慎重な検討が望まれる。 提案している開示内容は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する財務諸表利用者の理解に資すると考える。
同意しない	<p><全般></p> <ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB の ED の提案による開示内容は財務諸表作成者にとって多大な負担となる一方、それに見合う程の有用性は乏しく、コスト・ベネフィットの観点から反対する。他の開示規定を含め、IASB の提案は利用者サイドにとってのベネフィットばかりが強く反映されており、作成者側のコストの問題が軽視されている傾向があることを強く懸念する。 開示内容は、主に開示される情報の投資意思決定の有効性と、作成者の追加事務負担及び監査人の検証可能性を含む追加負担等の関連総コストを慎重に比較衡量した上で決定すべき。 現在でも我が国の会計基準が定める開示情報を十分に活用して注記を含めた財務諸表分析を行っている者は非常に限られるという

	コメントの概要
	<p>実感をふまえると、IFRS_EDの提案モデルは内容が過多である。開示項目決定の判断は、当該開示情報を入手して実際に分析する利用者がどの程度存在するのかを十分に調査した上で決定すべきである。</p> <p><収益の分解表示></p> <ul style="list-style-type: none"> • セグメント別情報の開示(財又はサービスの種類・地理)で十分であり、これに加えてさらに他の基準で分類しても財務諸表利用者の有用性が高まるとは考えにくい。 • 第198項(4)に示された設例12(ED設例30)のように、顧客との契約から生じる収益とキャッシュ・フローを紐づけて連結ベースでセグメント別に分解して開示することは実務対応上困難である。 <p><契約資産・負債の期首残高から期末残高への調整表></p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の相当な実務負担を要する一方、メリットは乏しいため、重要性が無い場合は省略が認められるよう要望する。 • 作成者に膨大なコスト負担をかける極めて過剰な情報開示を求めている。一方で、この調整表の必要性・有用性については大いに疑義があり、会計システムの再構築等の多大なコストがかかることも懸念される。 • 建設業の場合、大多数の会社が有価証券報告書や四半期報告書の【事業の状況】において、受注高、売上高及び繰越高等の情報を開示しており、財務諸表の利用者は、新規獲得契約及び未充足の履行義務の金額を理解することができるため、今後も継続してこれらの情報を開示することで、当該注記は不要だと考える。 • 連結財務諸表を作成するにあたり必要な契約資産及び負債のデータを子会社及び海外の子会社から適切に収集するのは困難である。 <p><企業の履行義務に関する情報></p> <ul style="list-style-type: none"> • 受注残高の履行年度別開示について反対である。会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備(グループ全体の実績把握、内部取引消去が可能な仕組み)が必須であり、多大なコストが発生することとなる。仮にシステム面の整備がなされたとしても、未確定の履行時期を年別に区分する側(財務諸表作成者)の恣意性排除が難しく、財務諸表作成者・監査人双方にとって、その正当性を拳証する負荷が大きくなる。 • 不利な履行義務について理由と共に開示し、さらに当該認識負債に係る調整表をも開示することは、我が国の現行の工事契約に関

コメントの概要	
	<p>する会計基準における工事損失引当金計上に関しても事業遂行上の影響を懸念する声も聞かれることから、行き過ぎた内容と考えられる。</p> <p><他のIFRSにより提供されている開示との関係></p> <p><各注記項目に共通 - 契約情報の開示への懸念></p> <ul style="list-style-type: none"> • 営業政策・営業秘密の開示に繋がり、結果、企業価値を棄損するおそれがある。 • 顧客との契約の詳細内容を開示することは企業の販売戦略等を開示することになりかねず、ビジネスを阻害する懸念がある。また、顧客との守秘義務に抵触する可能性もある。
個別論点	
(質問15)	個別論点で示されている考え方及び会計処理について、同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適切と考えますか。
論点A~I 以外	<ul style="list-style-type: none"> • 個別論点には、金融機関特有の役務提供に係る収益認識の論点は含まれていない。しかし、現行の金融機関における手数料収益等、金融商品会計の適用対象外となる取引の会計処理が、提案されている収益認識の新モデルで十分に対応できることを検討する必要があると考える。
【論点A】収益の総額表示と純額表示	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> • IASB及びFASBのEDにおいては、FASB-ASC Subtopic605-45及びIAS第18号に付属する設例における指標を基礎として、履行義務が代理人関係に係るものであるという指標を定めているが、現行用いられている指標を基礎とすることは、IFRS適用会社における会計処理の継続性や安定性の観点から望ましいものとする。 • 我が国における取引の実情も踏まえて、具体的な判断指標に関する検討を行うことに賛成する。検討の際には広くケーススタディ等を公募するなど、代理人としてのものかの判断に極力バラツキが生じぬよう配慮頂きたい。 • 日本の実務を考えると、有償支給取引等、どのように会計処理をするべきかの判断が困難な取引形態があるため、そのような取引については、具体的な判断指標を追加するのではなく、設例等の追加により対応することがより適切であるとする。 • IFRSの原則主義に則り、取引毎に各指標の重要性やそれに応じた充足有無の評価等を勘案して、各企業が総合的に判断できることを念の為、確認したい。

	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> 本人であることの指標としては、第 226 項において、「顧客に財又はサービスを提供する前に、他の当事者の財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、企業は本人として行動している」として支配概念の観点から説明している一方、代理人としての指標としては、第 227 項においてリスクと経済価値の観点から説明をしている。支配概念とリスクと経済価値の概念が混在して説明されており、第 226 項及び第 227 項との優先関係に関しても明確ではないため、実務上本人か代理人かの判断に混乱を招くおそれがあるため、整理した指標での説明が必要と考える。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 現行の提案では代理人の判定における 5 つの指標が並列的に掲げられており、本人か代理人かの判定において、どちらとも判断できるケースがあるものと認識している。特に日本における商社のビジネスモデルは普遍的なものではないため、実務上代理人かどうかの判断に迷うケースがある。こうしたケースにおいても、IFRS 原則主義に則りリスクと効果の関与度合を総合的に判断することが可能であり、最終的には財務諸表作成者の実質的判断に委ねられているものと認識しているが、そのことを明確にすることが望まれる。 多くの百貨店において、同じ契約関係の中で、時に百貨店側が仕様の変更・価格の決定を行い、在庫リスクを負っている商品(仕入取引)と、百貨店側が主ではない程度のリスクを持つ商品(仕入取引)が存在している。収益の総額表示と純額表示については、IASB 及び FASB の ED に示されている例示だけでなく、明確な判断基準が必要であり、日本で開発される新しい収益会計基準の中で明示していただきたい。
【論点 B】製品保証及び製造物責任	
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 提案された類型への区分は適当ではなく、製品保証については、コストの引当で処理すべきである。 企業が顧客に製品を移転したときに全ての収益を認識するとともに、欠陥のある製品の交換又は修理に要する費用を負債として認識することが妥当である。 製品保証については全て引当としての費用処理に統一すべきと考える。もしくは、明らかに独立要素として区分できる保険的な製品保証(製品保証サービス)については個別の履行義務として取扱い、それ以外の製品保証については引当として費用処理する方向で検討すべきである。 製品保証を区別することは、当初収益認識後、相当の年数を経て初めて顕在化する不具合(例：家電製品など)も多数あることから実務上困難を伴う。製品保証を 2 つの類型に分けずに、すべての製品保証を別個の履行義務として識別し、現行の実務と同様に、費用及び引当金として認識する方法も検討の余地がある。

コメントの概要	
	<ul style="list-style-type: none"> • 多くの場合、品質保証対象となる数は全体の販売の中の小さな割合であると予想されるため、販売不成立を前提とした会計処理をすることによって利用者に提供される情報の増加分は、当該会計処理により生じる複雑性やコストを正当化しない懸念がある。したがって、すべて別個の履行義務（保険的な製品保証）として処理するか、あるいは別個の負債（引当金）として処理するなどの簡略化した会計処理について容認することも検討すべきである。 • 品質保証的な製品保証と、保険的な製品保証とを区分することは実務上、非常に困難であると考え。また、品質保証的な製品保証において、引渡後も棚卸資産を認識し続ける処理が実態に即しているかどうかの懸念もある。したがって、製品保証が独立して認識可能な構成要素とみなされる場合については、別個の履行義務として認識し、それ以外の保証については、保証に係る費用を見積もり、引当計上する会計処理が適切である。 • 受託ソフトウェア開発において、品質保証的な製品保証、保険的な製品保証いずれも該当しない（あるいは判断が非常に困難である）
【論点C】カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> • IFRIC 第 13 号においても、個別に識別可能な構成部分として取り扱うこととされており、IFRS 適用会社における会計処理の継続性や安定性の観点からも望ましいものとする。

	コメントの概要
<p>条件付きで同意する</p>	<p><実務への適用が困難></p> <ul style="list-style-type: none"> • 複数要素取引として、物品の販売（またはサービスの提供）と、付与されたポイントに取引価格を独立販売価格に応じて配分する場合、実際のポイント利用時の会計処理が複雑になる懸念がある。 • 会計処理を行うべきカスタマー・ロイヤルティ・プログラムの範囲に関するガイダンスが十分ではない（例：(a)加入後一定額以上の物品を購入した場合に初めて一定のポイントが付与されるプログラム、(b)商品購入時に付与されるポイントと商品購入とは別に付与されるポイントを通算して利用できるようなプログラム、(c)百貨店等の友の会におけるプリペイドカードのように、契約に重要な財務的要素と、顧客に対して追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で取得する重要な権利を付与するという両方の要素が含まれているようなプログラム）。 • 購入額に比較してインセンティブの割合が僅少であり、取引アイテム数や取引量が非常に多いチェーンストアの実情を考えると、本論点にあるようにインセンティブと原取引のその他の構成要素を公正価値によって比例配分するという考え方は、チェーンストアにおいては現実的なものでなく、また、独立販売価格に比率によって取引価格を按分することの実務上の負担に比して、財務上の影響額は小さいと考えられることから、その取引の形態や実情によってその手法は考慮されるべきものと考え、残余法などの手法を併せて選択肢として採用すべきである。 <p><計算方法が不明確></p> <ul style="list-style-type: none"> • 実務上の問題として、ポイント交換の可能性（付与しているポイントの内、何%が顧客によって使用される見込みか）を見積もり、且つ1ポイントの公正価値（ポイントの独立販売価格）を算出する必要があるが、どのような根拠をもって見積り計算するのか、また、その具体的な算出方法についてはガイドラインを設ける必要があると考える。 • カスタマー・ロイヤルティ・プログラム相当部分に配分すべき取引価格の金額の計算方法のガイダンスが十分ではない。例えば、ポイントと交換できる商品の価格が、保有しているポイントの総数に応じて段階的に変化するプログラムや、自社で付与したポイントを、自社製品又は他社製品のどちらとでも交換できるプログラムについて、その公正価値やポイント利用率の見積り方法（収益の総額表示・純額表示の考え方を含む）が明確でない。
<p>同意しない</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 実際は提示されている設例より、かなり複雑な処理が必要になり、実務上現実的でない。現行の会計実務のように、引当処理とすべきである。

コメントの概要	
【論点D】工事契約	
条件付きで同意する	<ul style="list-style-type: none"> 工事契約における財又はサービスの区別、連続的な支配の移転の定義を明確にする必要があることから、契約の結合や分割、及び連続的な支配の移転等について、IAS11のような特定のガイダンスが必要である。／IASB及びFASBのEDの「顧客の承諾」に関する記載（B69～B73）は曖昧であり、実務上対応可能な規定となっていない。工事契約は、企業と顧客が一定期間毎に進捗度を管理しており、顧客はその進捗度を承認し対価を支払うというのが通常のプロローであるが、この場合は一定期間毎に顧客が資産を支配し続けているとの認識を具体的な事例として提示願いたい。／IAS11第32項における、いわゆる工事回収原価基準による収益の認識基準の取り扱いについて明確にして頂きたい。 [設例16]工事契約に記載された別個の履行義務として区分できるか否か等の判断が、すべての工事契約に適用される訳ではないことを明確にさせていただきたい。そのために“設例に記載した判断は、あくまでも例示にすぎず、全ての工事契約に適用されることを意図していない”旨を明確に記載させていただきたい。／履行義務が細分化されすぎることによって、企業の実務上の手間が増大する一方で、そのことがかえって企業の損益管理の実態を反映しなくなるような事態は、避けなければならないと考える。 別個の履行義務の識別については、質問3に対する意見に記載の通り、追加の指針が必要である。 特別仕様のソフトウェアの連続的な収益認識に関して、現在の「工事契約に関する会計基準（企業会計基準第15号）」に規定する工事進行基準と同様の取扱いとなり、現行実務から大きな変更はないとの認識。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> （質問3）及び（質問6）に対するコメント参照
【論点E】損失リスクを伴う製品出荷	
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 設例19は企業は、破損した製品を交換するという過去の商慣習により、輸送中の損失リスクを負担する履行義務を有しているという設例であるが、実務上、重要なリスク負担があるケースは稀であり、設例（ないしは検討する個別の論点）としては適当ではないと考える。むしろ、本論点においては、Incotermsに基づく貿易条件（FOB、CIF、DDP等）と製品の顧客への支配の移転の関係を整理することが有用であると考え。我々は、Incotermsに基づく貿易条件に関わらず、B/Lの移転をもって製品の所有権が移転すると考えられるため、B/Lの移転時が輸出取引における支配の移転の判定における重要な一つの指標を示していると理解している。もし我々のそのような理解が正しいのであれば、それらの点を明確にした設例の作成及び説明が有用と考える。
【論点F】ライセンス供与及び使用権	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> 同意する。

	コメントの概要
<p>条件付きで同意する</p>	<p><独占的ライセンス供与></p> <ul style="list-style-type: none"> 独占的ライセンスの供与が、サブライセンスを供与できる等知的財産権の処分に近い権利まで付与しているとは限らない。このため、販売か、使用权の付与かを、使用期間が経済的耐用年数の全てか否かのみで判断することにはならないと考える。また、契約の更新を含めた使用期間の判断も重要であり、更新オプションが顧客にある場合や更新料の有無で区分したガイダンスや設例も追加した方が良いと考える。なお、ライセンスの販売と考えた場合であっても、不確定な対価や返還不要の前払いの有無、他の履行義務がある場合等の論点については、財又はサービスと同様である点を強調すべきと考える。 <p><非独占的ライセンス供与></p> <ul style="list-style-type: none"> 非独占的ライセンスとして付与する知的財産権に対する特許権を有している等、企業は当該ライセンスの付与期間にわたって特許権を保全する必要がある場合もある。したがって、非独占的なライセンス供与は、EDのB37項に照らせば、一時点で義務が充足されると整理されているが、便益を得る期間を通じて収益が認識されるとする方が経済的実態から見てより適切な場合も多いと考えられる。本論点整理で取扱うライセンスの範囲は非常に広範であるため、非独占的なライセンスの供与についてもいくつかのパターンごとに、規定を整理する必要があるものとする。 <p><リース取引の会計基準、無形資産の会計基準との関係の明確化></p> <ul style="list-style-type: none"> リース取引に係る会計基準及び無形資産に係る会計基準との間で対象範囲や会計処理について整合性が図られる必要がある。
<p>同意しない</p>	<ul style="list-style-type: none"> ライセンスを、独占的か非独占的かに分けて会計処理をする提案が、どのように履行義務の充足に応じて収益を認識するという基本的な概念と整合しているかが不明確である。また、独占的なライセンスであってもその経済的耐用年数のほとんど全部にわたって付与する場合には、知的所有権のライセンス供与ではなく販売であると考えることが提案されている。一方、独占的なライセンスをその経済的耐用年数の一部にわたって付与する場合、履行義務は当該期間にわたり継続的に充足されるとみなされることが提案されている。しかし、この場合における履行義務は、ライセンスを一定の期間顧客に供与することに変わりなく、履行義務の充足が一時点であるか、連続的であるかを区別する理由を十分に説明できているとは言い難い。さらに、この場合、ライセンスの経済的耐用年数の定義が不明確であるため、実務上、どのように適用するかの判断が困難であると考えられる。いずれにしても、日本のリースに関する会計基準との整合性は必要であるとする。

コメントの概要	
【論点 G】返品権付きの製品販売	
同意する	<ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB の ED においては、取引価格を、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額と定義しており、返品権付きの製品販売においては、最終的に企業が販売すると見込まれる、返品を考慮した数量により収益認識する会計処理が妥当であると考え。 返品権付き製品販売を、変動性のある対価と類似したものとする考え方について同意する。 返金負債と契約負債の相違、返金負債の性質（例：金融負債か否か）、製品回収権を表す資産の性質（例：資産性、金融資産か否か）については、会計基準の整合性を確保する観点から、十分な整理と会計基準（又は結論の背景）における明確な記載が必要となる。
同意しない	<ul style="list-style-type: none"> 返品見込額が合理的に見積ることができる場合に、当該見積り額は収益認識しない点については同意するが、顧客への返金の確率が合理的に見積もることができる場合にのみ収益を認識することについては反対である。返品負債を見積もることができないことが履行義務を充足していないこととみなすという考え方も受け容れられない。／また、見積り方法については、全ての状況において常に確率加重を用いることが合理的な見積りであるとは言えない。多くの種類の商品・サービスを大量に提供している業界において個別に返金見込額を確率加重した金額で測定することは実務上困難である。従い、返品の可能性が過去の実績上相当高いなどの蓋然性等を踏まえた上で必要性を判断するなど柔軟性を設けて頂きたい。 現行通り、企業の最善の見積りによる収益認識を行うべきであり、全ての状況において、常に確率加重平均を用いるべきではない。
【論点 H】資産の販売及び買戻し	
条件付きで同意する	<ul style="list-style-type: none"> 第 322 項「今後の方向性」に記載された事項が十分に検討されることを条件に同意する。設例 23 では、返却される確率が合理的に 50% と見積もられることが前提とされているが、返却される確率が合理的に見積もられない場合には、類似する契約について、企業が返却の実績を有し、かつ企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の返却実績が契約と関連性があると判断できるようになった時点で初めて収益を認識することになることも明記した方が望ましいと考える。
【論点 I】更新オプションを伴う保守サービス	
条件付きで同意する	<ul style="list-style-type: none"> 更新期間の見積りの方法は、リース取引に係る会計基準におけるリース期間の見積りの方法と整合するものである必要がある。また、設例 24 と同様の取引において、例えば見積りコストが逡減していく一般的な取引を仮定した場合、1 年目に認識する収益の額は契約価格を超えることとなる。このような状況が発生しないよう、更新オプションを含める場合においても認識すべき収益の額に上限値を設ける等の手当が必要となるものと考え。

	コメントの概要
その他のコメント	
外貨建取引	<ul style="list-style-type: none"> 外貨建取引に関する記載がないが、実務対応に関わる重要な論点である。現行実務を踏まえつつ、実務に混乱が生じないようにしていただきたい。なお、本論点整理 61 頁の図表 6 においては、契約資産・負債の合算での期首から期末残高への調整表の必須項目として「為替換算レートの変動の影響」が掲げられているが、その作成手法を明らかにしていただきたい。
有償支給取引	<ul style="list-style-type: none"> 製造業においては有償支給取引（原材料を支給先に有償で支給し、加工後に返還をうける取引）が経常的に行われている。その会計処理として、有償支給差益が生じる場合には、一種の未実現利益として繰り延べる処理方法が適切であるが、現段階では明確化した会計基準がないため、実務上は有償支給差益の繰延処理は徹底されていないとも推察され、比較可能性の観点から問題があるものと思われる。また、こうした会計慣行を受けて、有償支給差益の繰延処理が、法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するか、すなわち差益相当額が益金に含まれるか明確でない。IFRS には有償支給に関し、明文化されていないが、日本の収益認識に関する会計基準としては、上記の実務上の問題点を解消すべく会計処理の明確化が図られることが望ましいため、今後の公開草案等において是非検討していただきたい。 有償支給に類似する一連の取引をどのように会計処理すべきかのガイダンスが十分ではないと考えられる。特に、一連の取引を会計上は一つの取引として考えるべきか否か、また、そこにおける履行義務の内容はどのように判断すべきか、さらに、認識すべき収益の金額は総額とすべきか純額とすべきか、といった点について、現状においては多様な実務が行われることとなる懸念があり、判断の指針となるガイダンスが設定されるべきであると考えられる。
適用時期等	<ul style="list-style-type: none"> 表示・開示についてはシステム上及び運用上の変更対応が必要となるため、適用にあたっては十分な準備期間を設ける必要があると考える。一方、国際会計基準を早期適用する企業については日本基準においても当該基準の早期適用を認める等の柔軟な対応をお願いしたい。
IASB への意見発信	<ul style="list-style-type: none"> 国際会計基準が日本の商慣習においても適用しやすい基準になる様、IASB に対して積極的に意見発信を行って頂きたい。また、東京合意の下、IFRS へのコンバージェンスが不可避であることは理解するが、IFRS が過度に演繹的なアプローチを採用し、日本の実務慣行、もしくは財務諸表作成者の実務負担を無視する内容である場合には、日本基準をどうするかという問題以前に、IASB に対して強く意見発信を行っていくべきと考える。