

企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」等 に対するコメント

2017年10月20日

日本経済団体連合会

金融・資本市場委員会 企業会計部会

- ・ 経団連は、企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」）に対し、我々のコメントを提出する機会の提供を歓迎する。

（コメントの提出にあたって）

- ・ 本公開草案の公表を受け、監査人が、公開草案のままで内容が変わらず、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。
- ・ 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。
- ・ 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。
- ・ 以下にて、各質問に対してコメントする。

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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、本会計基準案は、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。それにもかかわらず、本会計基準案及び本適用指針案の「結論の背景」は、総じて、IFRS第15号の基準・適用指針を書き写しただけの内容となっている。その結果、本会計基準案・本適用指針案が形式的に解釈される恐れが高まり、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。この点を強く懸念している。ゆえに、最終化にあたっては、以下①②を検討いただきたい。
 - ① 数多くの設例を設けること以上に、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「結論の背景」等に明確かつ詳細に記述すること。
 - ② 企業が本会計基準案等を容易に理解できるよう、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。

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。

- ・ 同意する。
- ・ 本会計基準案が IFRS 第 15 号の契約コストの定め（IFRS 第 15 号第 91 項～第 104 項）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、と説明されている（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有無についての議論は、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本会計基準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。

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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～④を検討いただきたい。
 - ① 現在は「完了基準」により収益認識している取引のうち、本会計基準適用後は「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。
 - ② 会計基準案第 35 項 (3) の文章が IFRS 第 15 号第 35 項(c)と異なっている。基準差があると誤解されないよう、修文を検討いただきたい。具体的には、会計基準案第 35 項 (3) ①「(前略)あるいはその価値が増加すること」が、IFRS 第 15 号第 35 項(c)では定められていない。ここで、「その価値」が一般的な価値であると仮に解釈された場合には、会計基準案第 35 項 (3) が IFRS 第 15 号第 35 項 (c) よりも広いと解釈され、基準差があると誤解される恐れがある。ゆえに、会計基準案第 35 項 (3) ①「(前略)あるいはその価値が増加すること」を削除するか、結論の背景で説明すべきと考える。また、会計基準案第 35 項 (3) は要件①及び要件②を分けて定めているが、分けることにより、規定が複雑している感がある。IFRS 第 15 号第 35 項(c)は分けていないのだから、会計基準案第 35 項 (3) においても、要件①及び要件②を分けて定めるべきではなく、要件①と要件②を「かつ」で繋ぐべきと考える。
 - ③ IFRS 第 15 号における基準レベルの規定が、適用指針案に複数含まれている。これらのうち、適用指針案第 6 項（IFRS 第 15 号第 29 項に相当）は、財又はサービスが別個のものかどうかの判断基準となる重要な規定であるため、会計基準案に含めるべきと考える。

- ④ 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（＝企業による収益認識時点）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。（理由 1）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）
- （理由 2）車両登録時に（新車の）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）
- （理由 3）登録日以降、原則として顧客はキャンセルできないため、資産の所有に伴な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）
- （理由 4）車両登録時においては、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）

（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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～②を検討いただきたい。
 - ① 変動対価（会計基準案第 47 項～第 52 項）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もることが困難である場合には、見積もりが不要であると考えてよいか。
 - ② IFRS 第 15 号における基準レベルの規定が、適用指針案に複数含まれている。これらのうち、適用指針案第 31 項（IFRS 第 15 号第 79 項に相当）は、財又はサービスの独立販売価格を見積るための適切な方法を例示した重要な規定であるため、会計基準案に含めるべきと考える。

(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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～④を検討いただきたい。
 - ① 適用指針案第 63 項は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、知的財産にアクセスする権利を顧客に提供するものなのか、それとも、知的財産を使用する権利を顧客に提供するものなのかについての判断基準を示している。同項については、企業が判断するにあたってより役立つ判断基準となるよう、より平易で充実した記述に改めていただきたい。あるいは、ASBJ セミナーの資料などで解説を加えること等を検討いただきたい。なぜならば、同項は IFRS 第 15 号 B58 項を平易化してはいるものの、依然として抽象性が高く、また、日常生活上「アクセス」と「使用」が明確に使い分けられているとはいえないため明確な判断基準が求められるからである。
 - ② 適用指針案第 59 項は「(前略) 返金が不要な顧客からの支払いが、約束した財又はサービスの移転を生じさせる場合」の会計処理を定めているが、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。なぜならば、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、想像が難しいからである。
 - ③ 適用指針案第 60 項が定める「返金が不要な支払」については、どのような会計処理をすべきか、設例等で明らかにしていただきたい。
 - ④ 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について（適用指針案第 57 項～第 60 項）、適用指針案第 58 項は、「前項の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」と定めている。しかし、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。

質問 4（代替的な取扱いに関する質問）

(質問4) 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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～⑥を検討いただきたい。
 - ① 代替的な取扱いとして定められる規定が 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、これら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。

- ② 割賦販売における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。なぜならば、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からである。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。
- ③ 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、ポイントに係る財又はサービスを「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（適用指針案第 48 項）として識別することを要さず、現行の会計処理（ポイント引当金を計上してポイ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。なぜならば、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が提案されており（適用指針案第 92 項）、かかる提案と整合するからである。
- ④ 顧客により行使されない権利（非行使部分）の収益認識については、「企業が将来において権利を得ると見込む場合には、（中略）顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する」（適用指針第 54 項）旨の提案がされている。こ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%程度を通常残すものの場合、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%分を一括して収益認識しているが、かかる現行実務の収益認識と適用指針第 54 項に基づく収益認識は、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、現行実務の収益認識処理を容認いただきたい。
- ⑤ 会計基準第 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。
- 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。
- 毎月規則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 ヶ月 365 日となる。収益の認識期間が会計期間に一致する結果、収益の額は会計基準案の原則法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。
- ⑥ 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ（適用指針第 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、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。

質問5（開示に関する質問）

（質問5）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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、開示については、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合が生じるか等を徹底的に検討し、本会計基準案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。また、本会計基準案は、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。
- ・ さらに、以下①～⑥も検討いただきたい。

（表示について）

- ① 会計基準案第76項は「（前略）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。

（注記事項について）

- ② 本会計基準が適用される時（平成33年4月1日以後開始年度）までに注記事項の定めを検討する（会計基準第133項）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。なぜならば、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準備期間が最低でも2年程度は必要と考えるからである。

- ③ 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～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、基本的に本会計基準に取り入れるべきではないと考える。

（本会計基準に取り入れるべきではないIFRS第15号の開示要求）

- IFRS第15号第114項～第115項（収益の分解）
（なぜならば、IFRS第8号「事業セグメント」に基づいて開示されるセグメント別収益情報と重複するため）
- 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「（前略）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」
（なぜならば、債権、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ため)

- IFRS第15号第120項（残存履行義務に配分した取引価格）
（なぜならば、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」（IFRS第15号第1項）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（IFRS第15号第9項(e)）、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（IFRS第15号第13項）、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からである。その割に作成コストは大きいため）
- ④ 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。
- ⑤ 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する必要がない旨の実務上の便法も容認すべきである。
- ⑥ 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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～②を検討いただきたい。
 - ① 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ることについて、十分な配慮をいただきたい。つまり、注記の継続性が確保されない場合、企業の作成負荷増大を招く恐れがあるため、会計基準適用時（平成33年4月1日以後）の注記事項の定めを、早期適用時の注記事項の定め（会計基準案第77項）に可能な限り揃える視点でも検討いただきたい。
 - ② 収益認識基準への移行にあたって、連結財務諸表を先行して適用することは可能と考えてよいか。

（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。

- ・ 同意する。

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。

- ・ 同意する。
- ・ ただし、以下①～③を検討いただきたい。
 - ① 設例が設けられた取引については、形式的適用による画一的会計処理が要請され、取引の経済的実態を反映しない収益認識が行われる懸念がある。より忠実に経済実態を表す会計処理が行われるよう、設例の依拠する会計基準の項（以下③参照）及び考え方を明確化いただき、また、設例の前提条件及び適用範囲等も明確化いただきたい。さらに、設例以外の会計基準・適用指針においても、基本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いただき、企業が容易に理解できる定めとしていただきたい。
 - ② 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（手数料収入＝代理人、在庫リスクを負う＝本人）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（企業が、契約履行の主たる責任を負っていたり、価格の裁量権を有していると考えられる一方で、在庫リスクを負っていないようなケース）についても想定すると共に、企業が「契約履行の主たる責任」を負う場合には、在庫リスク、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」（適用指針案第39項）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。
 - ③ 設例への相互参照が漏れている箇所があり、確認いただきたい。
 （例）

適用指針案第 46 項	－	設例 19、20	
適用指針案第 47 項	－	設例 18、19、20、30	
適用指針案第 63 項	－	設例 24、25-2、26	など

（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。

- ・ 質問7-1でも述べたが、設例が設けられた取引については、形式的適用による画一的会計処理が要請され、取引の経済的実態を反映しない収益認識が行われる懸念がある。より忠実に経済実態を表す会計処理が行われるよう、設例の依拠する会計基準の項及び考え方を明確化いただき、また、設例の前提条件及び適用範囲等も明確化いただきたい。さらに、「結論の背景」において、基本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いただき、企業が容易に理解できる定めとしていただきたい。

- ・ 一部の設例には参照先が記載されていない。会計基準および適用指針に記載されていない内容を設例だけで会計処理の規範を示すことはあってはならないと考える。

(有償支給取引について)

- ・ 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。
- ・ 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、それぞれの実態に合わせて、さまざまな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という実務上の恐れがある。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。
- ・ 同適用指針案第69項～第71項、第138項によると、有償支給取引は、買戻契約に該当し、金融取引として在庫を引き続き認識するとともに、支給先から受け取った対価について、金融負債を認識することが求められている。
- ・ IFRS第15号では、一般的に、買戻契約として、①先渡取引、②コール・オプション、③プット・オプションの3形態が想定されており、①または②である場合はリース、融資として、③の場合はリース、返品権付製品販売、融資のいずれかで処理することを要求している。
- ・ 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、妥当性にかける。
- ・ また、金融取引とは、支給元が有償支給の形態を採り、支給先へ物品の提供を行うことで、実質的な差入担保とし、見返りに資金提供を受けるような事象をいうが、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。
- ・ 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。
- ・ 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」という立場である。また、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られる。
- ・ 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。
- ・ [設例32]は、我が国製造業における経済的実態から乖離する提案である。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。

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。

（法人税との関係について（個別財務諸表）（会計基準案第93項））

- 本会計基準案の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（本会計基準第93項(4)）。したがって、特に税務との関係について、①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、②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。

（「比較可能性」という用語について）

- 最終化に向け、比較可能性の意味をわかりやすく示すことを検討いただきたい。特に(主にアナリストによって)画一性と混同して使われている向きがあることから、会計基準等においては慎重な言葉選びが必要であり、会計基準においてこの用語を使用する際には、具体的な内容の説明を伴わせることが必要と考える。

（チェックリスト化防止の観点について）

- 最終化に向け、判断規準のチェックリスト化を防ぐことも検討いただきたい。IFRS第15号は、収益認識の5ステップそれぞれにおいて、企業が判断を行使するための判断規準を定めている。ここで、企業及び監査人が、これらの判断規準をチェックリスト的に取扱うことは不適切である。なぜならば、IFRSは原則主義（プリンシプル・ベース）の会計基準だからである。したがって、最終化に際しては、細則主義的なチェックリスト化を防ぐための考慮が払われるべきである。

（文章の表現の修正について）

- 会計基準案第6項(1)は「別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）」と定めているが、上記下線部の意味が「別個の「財又はサービスの束」」であるのか、「別個の財又はサービスの束」であるのかが明確でない。この点、対応するIFRS第15号第22項は「a good or service (or a bundle of goods or services) that is distinct」と定めており、「別個の「財又はサービスの束」」の意味であることを明示している。したがって、会計基準案第6項(1)を以下のように修文すべきである。

（会計基準案第6項(1)修文案）

「別個の財又はサービス（あるいは別個の、財又はサービスの束）」

- 会計基準案第54項は「（前略）収益は、財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する。」と定めているが、顧客が現金販売価格をいつ支払うと見込まれるのかが明確になっていない。この点、対応するIFRS第15号第61項は「（前略）約束した財又はサービスが顧客に移転された時点で（中略）顧客が支払ったであろう価格（すなわち、現金販売価格）である」と定めており、顧客が現金販売価格を支払うのは約束した財又はサービスが顧客に移転された時点であることを明示している。したがって、会計基準案第54項を以下のように修文すべきである。

(会計基準案第54項修正案)

「(前略) 収益は、約束した財又はサービスが顧客に移転された時点で当該財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する。」

- 適用指針案第20項を以下のように修正すべきである。なぜならば、対応するIFRS第15号B18項が「履行義務の充足のための予想されるインプット合計」という表現となっているからである。

(適用指針案第20項修正案)

「インプット法は、履行義務の充足に使用されたインプットと契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプット合計の比率に基づき、収益を認識するものである。(後略)」

- 適用指針案第69項及び適用指針案第73項(含む[設例32])を以下のように修正すべきである。なぜならば、対応するIFRS第15号B66項及びIFRS第15号B73項が「融資契約」という用語を用いているからである。

(適用指針案第69項修正案、及び適用指針案第73項修正案)

(適用指針案第69項の場合)

「(前略) 当該商品又は製品を当初の販売価格以上の金額で買い戻す契約は、金融取引融資契約として処理する。(後略)」

- 適用指針案第79項(4)を以下のように修正すべきである。なぜならば、対応するIFRS第15号B81項(d)が「企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。」と定めており、主語を明示しているからである。

(適用指針案第79項(4)修正案)

「(4) 当該商品又は製品について、企業は、使用する能力や他の顧客に振り向ける能力を有することができないこと」

- 適用指針案第97項を以下のように修正すべきである。誤植と考えられるからである。

(適用指針案第97項修正案)

「(前略) 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(会計基準第32項から第34項、第36項及び第37項の定めに従って決定される時点~~→~~。例えば顧客による検収時)までの期間が通常の間である場合には、(後略)」

以上