

2020年1月10日

企業会計基準委員会 御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準(案)」等に対する意見**

貴委員会から2019年10月30日付で公表されました、以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案(以下合わせて「本公開草案」という。)に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

- 企業会計基準公開草案第66号(企業会計基準第29号の改正案)
「収益認識に関する会計基準(案)」(以下「会計基準案」という。)
- 企業会計基準適用指針公開草案第66号(企業会計基準適用指針第30号の改正案)
「収益認識に関する会計基準の適用指針(案)」(以下「適用指針案」という。)
- 企業会計基準公開草案第67号(企業会計基準第12号の改正案)
「四半期財務諸表に関する会計基準(案)」(以下「四半期会計基準案」という。)
- 企業会計基準適用指針公開草案第67号(企業会計基準適用指針第14号の改正案)
「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針(案)」
- 企業会計基準適用指針公開草案第68号(企業会計基準適用指針第19号の改正案)
「金融商品の時価等の開示に関する適用指針(案)」(以下「時価開示適用指針案」という。)

質問 1 (回答者の属性)

お寄せ頂くご意見を今後の審議において適切に踏まえるために、本公開草案の質問にご回答頂くにあたって、いずれの立場(財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他)に基づいてご回答いただいているかをご記載ください。

【コメント】

監査人の立場に基づいて回答を申し上げる。

質問 2 (表示に関する質問)

(質問 2-1) 顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する質問

本公開草案の顧客との契約から生じる収益の区分表示又は注記及び表示科目に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の表示に関する提案に同意する。

(質問 2-2) 表示に関するその他の質問

(質問 2-1) 以外の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

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

1. 「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」として開示する額の明確化

「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」として開示する額を明確にするため、「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」(会計基準案第 10 項及び第 12 項)の定義における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」と、「取引価格」(会計基準案第 8 項)との関係を明らかにするとともに、適用指針案に追加された[設例 28]について、[設例 12-1]、[設例 12-2]及び[設例 13]との表示の違いに関する説明を追加していただきたい。

(理由)

会計基準案第 8 項、第 10 項及び第 12 項において、「取引価格」、「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」は、以下のように定義されている。

会計基準案第 8 項、第 10 項及び第 12 項

8. 「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいう。
10. 「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（ただし、債権を除く。）をいう。
12. 「顧客との契約から生じた債権」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの（すなわち、対価に対する法的な請求権）をいう。

顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、「顧客との契約から生じた債権」における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」を取引価格（会計基準案第 8 項）と捉えれば、[設例 12-1]、[設例 12-2]及び[設例 13]に示されているように、「顧客との契約から生じた債権」を、変動対価等を考慮した取引価格のうち法的に請求できる額、すなわち、契約書に記載された額（以下、「製品請求額」という。）から返金負債を控除した額で測定することが考えられる。

一方で、2019 年 10 月に公表された公開草案では、[設例 28]が追加され、「顧客との契約から生じた債権」を「遡及的な減額が適用されることが確定する時点までは」製品請求額で測定することが例示されている。

[設例 12-1]、[設例 12-2]及び[設例 13]には、前提条件として遡及的に減額されることが確定していない例も含まれているため、「顧客との契約から生じた債権」について、[設例 12-1]、[設例 12-2]及び[設例 13]では製品請求額から返金負債を控除した額で測定され、[設例 28]では製品請求額で測定されていることの違いについて、何らかの説明を追加して記載する必要があると考えられる。

また、現状の定義では、「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」として開示する額に返金負債を相殺するかどうかに関してもばらつきが生じる可能性があるため、会計基準案第 10 項及び第 12 項の定義における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」が、会計基準案第 8 項で定義されている取引価格とは異なる概念を表しているならば、異なる文言を用いて定義するか、結論の背景等に何らかの説明を加えていただきたい。

質問 3（注記事項に関する質問）

（質問 3-1）原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めるといふ本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、包括的な定めとして、IFRS 第 15 号と同様の開示目的及び重要性の定めを含めたうえで、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の注記事項に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を

申し上げる。

1. 「収益認識に関する注記」の表題

会計基準案「開示」2.注記事項の「(2)収益認識に関する注記」の表題を「(2)収益に関する注記」又は「(2)顧客との契約から生じる収益に関する注記」に見直してはどうか。

(理由)

会計基準に記載された表題が、有価証券報告書における注記の表題となることが多いことを踏まえると、「収益認識に関する注記」という項目で企業が開示の重要性を検討するにあたって、特に認識に重きをおけばいいという誤解が生じる可能性も否めない。

収益の認識だけでなく、契約や履行義務、取引価格に関する情報も含めて重要と考えられるものを開示することを意図しているのであれば、「(2)収益に関する注記」又は「(2)顧客との契約から生じる収益に関する注記」のように認識に限定しない表題を設定する必要があると考える。

(質問 3-2) 重要な会計方針の注記に関する質問

本公開草案における重要な会計方針の注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の重要な会計方針の注記の定めに関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 契約コストの定めに従うことを選択した場合における重要な会計方針の注記

IFRS 第 15 号又は Subtopic 340-40 における契約コストの定めに従うことを選択した場合、原則として重要な会計方針として注記することを検討いただきたい。

(理由)

会計基準案第 109 項では、IFRS 第 15 号における契約コストの定めを本会計基準の範囲に含めていないが、実務上の負担に配慮し、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業の個別財務諸表等において IFRS 第 15 号又は Subtopic 340-40 における契約コストの定めに従った処理をすることは妨げられないものとしている。そして、会計基準案第 109-2 項では、当該契約コストの定めを適用している旨について、一律に注記を求めないが、重要な会計方針に含まれると判断される場合は重要な会計方針として注記するとされている。

契約コストの定めを適用しているか否かは、日本基準と IFRS や米国会計基準との違いの 1 つであるため、企業間の比較可能性の観点から、企業が当該契約コストの定めに従う

ことを選択した場合には、原則としてその旨を重要な会計方針として注記することを定める必要があると考える。

なお、重要性が乏しい場合に、重要な会計方針としての注記が不要になる点は、他の会計処理の原則及び手続と同様と考える。

(質問 3-3)開示目的に照らして注記事項を判断するという本公開草案の基本的な方針に関する質問

本公開草案では、企業の実態に応じて、企業自身が開示目的に照らして個々の注記事項の内容を決定することを求めることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の開示目的に照らして注記事項を判断するという本公開草案の基本的な方針に関する提案に同意する。

(質問 3-4) 収益認識に関する注記の定めに関する質問

本公開草案の収益認識に関する注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の収益認識に関する注記の定めに関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 残存履行義務に配分した取引価格に関する注記

残存履行義務に配分した取引価格に関する注記について、会計基準案第 80-22 項(1)における「当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である」について、判断する際の単位と「1 年以内」か否かを判断する際の期間の起点および終点を明確にしていきたい。

(理由)

会計基準案第 80-22 項(1)では、「履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である」場合に、残存履行義務に配分した取引価格に関する注記を記載しないことができるとされている。

契約に複数の履行義務が含まれる場合、「当初の予想期間が 1 年以内」か否かについて、ステップ 1 で識別した契約の単位で判断するのか、それとも、ステップ 2 で識別した履行義務の単位で判断するのかにより、注記の記載内容が大きく変わり得るため、明確にしていきたい。

また、例えば、3月決算の企業が、4月1日から1年間にわたりサービスを提供する契約（一定期間にわたり充足する履行義務に該当するものとする）を3月に締結した場合、当該契約にかかる残存履行義務に配分した取引価格を注記の対象とするかどうか明確でなければ、開示の重要性の判断ができないため、「1年以内」か否かを考える上での起点および終点を明確にする必要があると考える。

2. 本会計基準の適用における重要な判断

会計基準案第 80-19 項で定められている「本会計基準の適用における重要な判断」は、「他の注記事項に記載されている場合を除き、注記することを明確にしていきたい。（理由）

会計基準案第 188 項には、「IFRS 第 15 号においては、IFRS 第 15 号の適用における重要な判断及び判断の変更に関して特に注記が求められている事項として『履行義務の充足の時期』並びに『取引価格及び履行義務への配分額』を決定する際に用いた判断及び判断の変更が挙げられている。」とされている。一方で、「これらの事項は、本会計基準においては、通常、『収益を理解するための基礎となる情報』に掲げる事項又は内容を踏まえて注記されることになると考えられる」ため、「改めて明示しない」とも記載されている。

この表現では、『履行義務の充足の時期』並びに『取引価格及び履行義務への配分額』を決定する際に用いた判断及び判断の変更について、「収益を理解するための基礎となる情報」として注記すべき5つの事項（会計基準案第 80-12 項）のうち(1)から(4)に含めて注記されている場合でも、当該内容を踏まえて「(5) 本会計基準の適用における重要な判断」において注記する必要があるのか、それとも(1)から(4)に注記されている場合には(5)の注記は不要なのかがわかりにくいと、会計基準案第 80-19 項において、他の注記事項に記載されている場合に注記しないことを明確にしていきたい。

(質問 3-5)連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記の定めに関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 個別財務諸表において、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識しない方針を選択した場合における重要な会計方針の注記

個別財務諸表において、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識しない方針を選択した場合、原則として、重要な会計方針として注記することを検討いただきたい。

(理由)

適用指針案第 104 項では、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合であっても、「個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる。」としている。

企業が当該取扱いを選択した場合、財務諸表利用者が連結財務諸表におけるたな卸資産と個別財務諸表におけるたな卸資産の差額についての理解を誤る可能性があるため、個別財務諸表の重要な会計方針において、当該取扱いを選択している旨を注記することを検討いただきたい。

なお、重要性が乏しい場合に、重要な会計方針としての注記が不要になる点は、他の会計処理の原則及び手続と同様と考える。

(質問 3-6) 四半期財務諸表における注記の定めに関する質問

本公開草案の四半期財務諸表における注記の定めに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の四半期財務諸表における注記の定めに関する提案に同意する。

質問 4 (契約資産の性質に関する質問)

本公開草案の契約資産の性質に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の契約資産の性質に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 契約資産は金融商品に該当するかどうかの明確化

契約資産は金融商品に該当するのか、仮に金融商品に該当しないと整理する場合、契約資産の消滅をどのように判断するのかについて、明らかにしていただきたい。

(理由)

会計基準案第 150-3 項では、「契約資産を金銭債権に該当するか否かについて言及しないことにより、IFRS 第 15 号が必ずしも言及していない契約資産の性質について、本会計基準において金銭債権とすることにより発生し得る意図しない帰結を回避することが可能となる」と記載されている。

一方で、契約資産を金銭債権に該当するか否かについて言及しないことにより会計基準案第 77 項で取扱いが明らかにされている一部の取扱い以外の金融商品に関する会計基準等

の取扱い（例えば、四半期連結財務諸表規則第 15 条の 2（金融商品に関する注記）等）の対象になるか否かについての判断にばらつきが生じ、企業間の比較可能性が損なわれる可能性があると考えられるため、契約資産は金融商品に該当するのかどうかを明らかにしていただきたい。

仮に、金融商品に該当しないと整理する場合、契約資産を流動化するときの会計処理の検討に資するように、契約資産の消滅に関する考え方を明らかにしていただきたい。

2. 契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示している場合の金融商品の時価に関する注記における取扱い

時価開示適用指針案第 4 項(1)において、契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示している場合の取扱いを定める必要があると考える。

（理由）

時価開示適用指針案第 4 項(1)には、契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示していない場合の取扱いは定められているが、契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示している場合の取扱いが定められていない。

2018 年会計基準は、契約資産について金銭債権として取り扱おうと記載されており、契約資産に係る貸借対照表計上額及び貸借対照日における時価及びその差額の注記が必要であったため、20XX 年会計基準で当該注記が不要であることを想定しているのであれば、その取扱いを定めていただきたい。

質問 5（適用時期及び経過措置に関する質問）

（質問 5-1）適用時期に関する質問

本公開草案では、比較年度の表示及び注記についての一定の経過措置を設けたうえで、2018 年会計基準の適用日を踏襲し、20XX 年改正会計基準等を 2021 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から適用することを提案しています。

本公開草案の適用時期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（仮に、本公開草案で提案している表示又は注記事項の一部の項目について提案されている適用日までの対応について困難が想定される場合にはその内容、理由及び対応に要すると見込まれる期間）をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の適用時期に関する提案に同意する。

（質問 5-2）早期適用に関する質問

本公開草案の早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記

載ください。

【コメント】

本公開草案の早期適用に関する提案に同意する。

(質問 5-3) 経過措置に関する質問

本公開草案の経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

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

1. 2018 年会計基準を早期適用している場合の金融商品の時価に関する注記における契約資産の取扱い

2018 年会計基準を早期適用している企業が、20XX 年会計基準の公表後も引き続き 2018 年会計基準を適用している場合、又は、20XX 年会計基準の公表後、新たに 2018 年会計基準を早期適用する場合、契約資産は金融商品の時価に関する注記は必要ではないことを検討していただきたい。

(理由)

2018 年会計基準と 20XX 年会計基準はいずれも、2021 年 3 月 31 日以前に開始する年度の期首から適用することができることとされているが、2018 年会計基準に従った場合、契約資産は金銭債権として取扱うこととされているため、金融商品の時価に関する注記が必要とされていると考えられる。一方で、20XX 年会計基準においては、契約資産に関して見直しが行われ、金融商品かどうかを明らかにしないとされたため、本公開草案では金融商品の時価に関する注記の要否が明らかではない。

直近の議論で金融商品かどうか明らかではないとされた契約資産について、2018 年会計基準に従ったとしても金融商品の時価に関する注記は不要と考えられるため、その旨を新たに定めるか、仮に、2018 年会計基準に従った場合にのみ金融商品の時価に関する注記を要求するのであれば、その旨を明記していただきたい。

質問 6 (設例及び開示例に関する質問)

(質問 6-1) 設例に関する質問

本公開草案における設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の設例の提案に基本的には同意する。ただし、[設例 28]については、(質問 2-2)の「1.『契約資産』及び『顧客との契約から生じた債権』して開示する額の明確化」に記載したとおり、[設例 12-1]、[設例 12-2]及び[設例 13]との取扱いと矛盾しているようにも読めるため、説明を追加していただきたい。

(質問 6-2) 開示例に関する質問

本公開草案における開示例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

本公開草案の開示例の提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 開示例 1]収益の分解情報に関する前提条件

[開示例 1] 収益の分解情報の「1.前提条件」(2)について、収益を分解する区分の決定過程について、適用指針案第 106-3 項及び第 106-4 項(3)を考慮した旨を記載することが望まれる。

(理由)

「1.前提条件」(2)における「A社は、投資家向けの説明資料で使用している区分を、会計基準第 80-10 項に示す収益を分解する区分として使用できる。」との記載について、適用指針案第 106-3 項及び第 106-4 項(3)を参照して頂きたい。

2. 開示例 2-3]の変動対価に関する前提条件

[開示例 2-3]の「1.前提条件」(3)の最後の行の「...(前略)...非常に高いためである(会計基準第 54 項)。」の「非常に」は削除したほうがよいと考えられる。

(理由)

[開示例 2-3]の「1.前提条件」(3)で参照している会計基準案第 54 項などの可能性の閾値についての表現は、2018 年会計基準の公開草案のコメントへの対応で見直されている(2018 年会計基準の公開草案に関する「主なコメントの概要とその対応」コメント 53))ため、開示例の前提条件の表現も会計基準に揃えたほうがよいと考えられる。

質問 7 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【コメント】

1. 契約における重要な金融要素

売上割引(代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除等をいう。)を営業外費用として処理するケースがあるかどうかについて、検討していただきたい。

(理由)

会計基準案第 57 項では、「収益は、約束した財又はサービスが顧客に移転した時点で(又は移転するにつれて)、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。」と定められているため、財務諸表等規則ガイドライン 93 に示されている「売上割引(代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除等をいう。)」を認識するケースはあまりないように考えられるが、そのような理解でよいか、確認したい。

例えば、企業 A が X01 年 1 月 1 日に 1,000 円(現金販売価格 994 円)で製品を顧客 B に販売し、顧客 B は 6 か月後の X01 年 6 月 30 日に代金を支払う約束だったが、資金的に余裕があり、X01 年 2 月 28 日に支払われた場合、利息分 4 円(4 ヶ月間早く支払うことによるもの)が免除され、996 円を受け取る場合、従来の日本基準と本公開草案では、以下のように処理されると考えられる。

従来の日本基準

X01 年 1 月 1 日 販売時	(借) 売掛金	1,000	(貸) 売上	1,000
X01 年 2 月 28 日 入金時	(借) 現金預金	996	(貸) 売掛金	1,000
	売上割引	4		

本公開草案 - 重要な金融要素が含まれると判断した場合

X01 年 1 月 1 日 販売時	(借) 売掛金	994	(貸) 売上	994
X01 年 1 月 31 日 利息認識	(借) 売掛金	1	(貸) 受取利息	1
X01 年 2 月 28 日 利息認識	(借) 売掛金	1	(貸) 受取利息	1
X01 年 2 月 28 日 入金時	(借) 現金預金	996	(貸) 売掛金	996

本公開草案 - 重要な金融要素が含まれないと判断した場合

X01 年 1 月 1 日 販売時	(借) 売掛金	1,000	(貸) 売上	1,000
X01 年 2 月 28 日 入金時	(借) 現金預金	996	(貸) 売掛金	1,000
	売上	4		

このように考えると、代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除が生じていた場合に、営業外費用として処理するケースが考えにくいので、当該ケースがあるかどうかについて、検討していただきたい。

2. 一定の期間にわたり充足される履行義務

適用指針案第 11 項について、顧客(又は他の当事者)が(企業が履行しなかったこと以

外の理由で) 契約を解約するケースを想定して記載している旨を追加で記載していただきたい。

(理由)

会計基準案第 38 項(3) に、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件の 1 つとして、「企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること」が記載され、「履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有している場合」について、適用指針案第 11 項では、「契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を有している場合」と記載されている。

これは、IFRS 第 15 号 B9 項の下記と同様の事項を意味すると考えられるが、IFRS 第 15 号 B9 項では「顧客又は他の当事者が...契約を解約する場合」と記載され、IFRS 第 15 号 BC142 項から BC147 項の記載から、主に顧客に帰責事由があり顧客から契約を解約する場合を想定していると考えられる。

IFRS 第 15 号 (2018)	IFRS15(2018)
<p>現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利 (第35項(c))</p> <p>B9 第 37 項に従い、<u>顧客又は他の当事者が、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約を解約する場合に、少なくとも企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額に対する権利を企業が得る場合には、企業は現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有する。</u>(以下略)</p> <p>BC145 さらに、両審議会は、企業は支払に対する現在の無条件の権利を有している必要はないが、その代わりに、<u>顧客が契約を完成前に理由なしに解約とした場合に現在までに完了した履行についての支払を要求あるいは保持する強制可能な権利を有していなければならない旨を明確化した。</u>(以下略)</p>	<p>Right to payment for performance completed to date (paragraph 35(c))</p> <p>B9 In accordance with paragraph 37, an entity has a right to payment for performance completed to date if the entity would be entitled to an amount that at least compensates the entity for its performance completed to date in the event that <u>the customer or another party terminates the contract for reasons other than the entity's failure to perform as promised.</u> (以下略)</p> <p>BC145 In addition, the boards clarified that an entity need not have a present unconditional right to payment but, instead, it must have an enforceable right to demand and/or retain payment for performance completed to date if the customer were to terminate the contract without cause before completion. (以下略)</p>

一方で、適用指針案では誰が契約を解約するケースを想定しているのかについて明記されていないため、IFRS 第 15 号とは異なり、「企業が履行しなかったこと以外の理由」であれば顧客にも企業にも帰責事由がないケースにおいて、履行を完了した部分について補償を受ける権利を有しているかどうかを検討することが要求されているように読める。

IFRS 第 15 号との差異を意図しておらず、顧客にも企業にも帰責事由がないケースを検討する必要はないと理解しているため、適用指針案第 11 項において契約を解約する主語を明確にするなどの見直しをご検討いただきたい。

3. 顧客により行使されない権利（非行使部分）に関する収益の認識

結論の背景に、商品券等の発行の会計処理（適用指針案第 52 項から第 56 項及び第 187 項）の趣旨に関する記載（IFRS 第 15 号 BC398 項など）を追加していただきたい。

（理由）

IFRS 第 15 号 BC398 項においては、顧客により行使されない権利（非行使部分）の要求事項について、「実質的に、顧客に移転する個々の財又はサービスに配分する取引価格を、未行使の権利についての企業の見積りから生じる収益を含めるように増額するものである。」と説明され、非行使部分も IFRS 第 15 号の収益であることとされている。

一方で、従来、非行使部分を「営業外収益」で処理していたことや消費税の非課税部分の取扱いが従来と変わらないことに起因して、非行使部分については、本公開草案で処理する「顧客との契約から生じる収益」に含まれず、「営業外収益」で表示するとの誤解が生じているように見受けられる。

この非行使部分の取扱いについて、IFRS と日本基準に差異は想定されてないと考えられるため、この会計処理の趣旨が理解しやすいように、結論の背景に IFRS 第 15 号 BC398 項などの記載を追加していただきたい。

4. 出荷及び配送活動に関する会計処理の選択

適用指針案第 94 項又は第 167 項に、関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨及びその理由を明記していただきたい。

（理由）

適用指針案第 94 項は、関連する財に対する支配を顧客が獲得する後に行う出荷及び配送活動について記載されているが、関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に行う出荷及び配送活動については記載されていない。

一方で、米国会計基準では、「関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨」も明記されている（ASC606-10-25-18A 及び BC22 並びに IFRS 第 15 号 BC116T 項参照）。

財に対する支配を獲得する前に何らかの活動を行った場合（例えば、設備の引渡しと据付けサービスの提供）当該活動がサービスなのか、履行活動なのかを判断し、サービスであれば財の引渡しと別個の履行義務であるかどうかを検討することが考えられるため、米国会計基準において、出荷及び配送活動に関して、「関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨」及びその理由が記載されていることは、日本基準においても参考になると考えられる。

5. 会計上の見積りの変更に関する取扱い

会計上の見積りの変更として処理するケースが履行義務の充足に係る進捗度の見積りを変更する場合(会計基準案第43項)に限られているように読めるため、見積りが含まれる場合に会計上の見積りの変更として処理することを記載してはどうか。

(理由)

会計基準案第43項では、履行義務の充足に係る進捗度の見積りを変更する場合は、会計上の見積りの変更(企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4項(7))として処理する旨が明記されている。

一方で、収益会計基準に従って処理する場合、変動対価の見積りなど多くの見積りが必要となり、それらを変更するときも同様に処理することを想定するのであれば、会計上の見積りの変更として処理することを明らかにする必要があると考える。

6. [設例 17]の説明及び仕訳

[設例 17]の「1.前提条件」(1)には、「A社は、注文が処理される前に顧客に支払いを求めて」いることが記載されている。仮に、A社が履行義務を充足する前に、顧客がA社に対価を支払っていることが意図されている場合、その事項を考慮した説明や仕訳を記載する必要があると考える。

(理由)

[設例 17]「1.前提条件」(1)において、A社が履行義務を充足する前に、顧客がA社に対価を支払っていることが意図されている場合、収益を認識する前に、契約負債を認識することが考えられる。そのため、当該説明や仕訳を追加するか、又は、A社が履行義務を充足する前に、顧客がA社のサービスに対する対価を支払っていないことが明らかになるように前提条件を見直すかを検討していただきたい。

7. セグメント情報等会計基準における収益の情報

会計基準案第80-11項における「十分な情報」の一つとして、企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」(以下「セグメント情報等会計基準」)において、顧客との契約から生じる収益のうち、20XX年会計基準で処理する収益以外の収益に重要性があれば、どの会計基準等に従って処理しているのかに関する注記を例示していただきたい。

(理由)

会計基準案第80-11項では、セグメント情報等会計基準を適用している場合、収益の分解情報と、セグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記することが定められている。

顧客との契約から生じる収益のうち20XX年会計基準で処理する収益に関する注記を詳細

に定めている一方で、損益計算書の収益に含まれる数値には、20XX年会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益以外のもの（例えば、リース取引に関する会計基準）が含まれていることが少なくないと考えられる。他の会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益に重要性がある場合、どの会計基準に従って当該収益を処理したのかに関して開示することが投資家に有用な情報を提供すると考えられるため、このことを会計基準案第80-11項における「十分な情報」の一つとして例示していただきたい。

以 上