

「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての 意見の募集」に対する意見

平成 28 年 5 月 27 日
日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「本意見募集」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

当協会は、我が国会計基準の高品質化、及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与するため、収益認識に関する包括的な会計基準を開発する貴委員会の取組に賛同する。また、検討の初期の段階として、我が国において生じ得る適用上の課題や今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するために本意見募集を公表することに賛同する。

収益は企業の主たる営業活動からの成果を表示する項目であり、企業の経営成績を表示する上で最も重要な財務情報の一つである。一方で、国際財務報告基準（IFRS）と米国会計基準においては既に文言レベルでおおむね同一の会計基準が公表されており、国際的な財務報告との整合性の観点から、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）を基準開発の基礎とすることは適切であると考えます。当協会は、基準開発の過程を通じて我が国における実務の再検討が促され、最終的に完成される基準の適用レベルにおいても国際的な整合性が保たれる状態となることを希望する。

本意見募集は、IFRS 第 15 号の内容を要約し、特徴的な論点について我が国における現行実務や予備的に識別した適用上の課題を挙げており、一般から幅広く意見を募集する目的に適っている。他方、実務への影響を検討するに当たっては、「予備的に識別した適用上の課題」に挙げられた項目に加え、より具体的な課題を特定する必要があると考える。特に、履行義務の識別、独立販売価格の算定、変動対価における重大な戻入れの可能性の検討等に関して、基準の適用上多くの判断や見積りが必要となることから、課題を特定し、実務への円滑な導入を図る必要がある。

以下、本公開草案の個別の質問項目についてコメントする。

質問 1

お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場（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）に基づくものかをご記載ください。

【コメント】

監査人の立場からコメントする。

質問 2

当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めています。

この開発にあたっては、本資料第 16 項に記載した理由により、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点について、ご意見があればお寄せください。

【コメント】

- (1) 国際的な整合性の考慮、IFRS 第 15 号の包括的な体系の評価等を理由として、IFRS 第 15 号を出発点とすることに同意する。特に、基準内の整合性の維持、企業間及び国際的な比較可能性を確保する観点等から、基準本文や指針については基本的に IFRS 第 15 号の内容を修正することなく、同一の文言とすることが適当と考える。
- (2) 仮に我が国企業に対する実務上の配慮規定（例えば、重要性基準の追加、出荷・配送サービスを履行義務として識別しないことなど）について基準上手当される場合には、当該部分が日本基準の枠組みにおいてのみ別途認められた選択肢であることを、基準上明記すべきと考える。
- (3) 一方で、IFRS を任意適用し、IFRS 第 15 号の導入を検討している企業からは、（特に）履行義務の識別、契約の変更及び収益の認識の時期について判断がより多く求められ、ガイダンスを必要とする声が既に聞かれている。IFRS 第 15 号と同等の基準を我が国の会計基準として導入することを想定した場合でも、結論の背景における記述や設例をより具体的で平易な表現を用いて説明するなど、実務への配慮等を考慮して作業を進める必要があると考える。

質問3

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載のとおり、当委員会は、仮に IFRS 第15号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された17の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点から、ご意見があればお寄せください。

- ・ 各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- ・ 各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- ・ 各々の論点について、他にコメントはあるか。

【コメント】**【論点1】 契約の結合**

第31項

建設業における実務においては、実質的な取引の単位を適切に反映させるべく、複数の契約を結合し、単一の工事契約に係る収益の単位として会計処理を行っている（企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）第7項）。実質的な取引の単位には、同一顧客であるものの、随意契約等により契約時期が明らかに異なるケースや、ビル工事におけるテナントとの内装工事契約のように、ビル本体工事と顧客も契約時期も異なるようなケースも存在するため、「顧客の関連当事者」又は「ほぼ同時」の解釈いかんによって、一貫した基準の適用が達成されないリスクがある。したがって、どのようなケースで結合でき、どのようなケースで結合ができないかについて、適用指針や設例の追加によって明確化することが望まれる。

また、「影響を受けると考えられる取引例」には、通信業における通信機器の販売と通信契約の提供も、重要な影響のある取引例と考えられるため、基準開発の検討過程において追加的に検討を行うべきと考える。

【論点2】 契約の変更

(1) 第37項

「契約の変更が生じた場合、本資料第34項のとおり、(A)及び(B)についての判断が求められ、その際、財又はサービスが別個か否かの判断が行われる。このうち、

(A)の判断の結果、契約の変更が既存の契約への追加と判断される単純なケースにおいてはあまり問題が生じないと考えられるが、(B)のように、契約の変更が既存の契約自体の変更と判断されるか否かについては、契約の変更の内容が様々であることから判断が困難な場合があると考えられる。」と記載されているが、(A)の判断となり得る契約変更の内容も様々であり、判断が困難となる可能性がある。今後の基準開発に当たっては、契約の変更が既存の契約への追加と判断されるケースについても十分な分析を行っていくべきと考える。

(2) 第38項

頻繁に契約変更が行われる業種（例えば、通信業）において、変更契約を独立契約として会計処理せず、変更前の契約の取引価格に含まれていて収益として認識していない金額を残存履行義務に配分する場合がある。この場合、契約変更の会計処理に対応するために、システムでの対応が必要となる可能性が高い点を「適用上の課題」として検討すべきと考える。

【論点3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断

(1) 「適用上の課題」として、履行義務の識別における重要性の判断に関する検討が必要と考える。

一つの契約に含まれる複数の別個の財又はサービスの一部について、金額的に僅少なものが含まれる場合、実務上は重要性の原則を適用し、履行義務の識別を簡便的に行うことが考えられる。しかし、そのような金額的に僅少な別個の財又はサービスが多数存在し、それらを集計して重要性の判断を行う場合、その判断を行うための実務負担が大きくなる可能性がある。

履行義務の識別に関して、CIF (Cost, Insurance and Freight) に基づく輸出取引も影響を受ける可能性があると考え。例えば、輸出取引が CIF に基づいており、「商品」に係る支配が船積み時点で顧客に移転する場合、その後の「出荷及び配送」が「商品」とは別個の約束したサービスであると判断される可能性がある。このような場合、①商品（財）並びに②出荷及び配送（サービス）に対応する収益認識が個別に必要な可能性がある。この点については、履行義務の識別における重要性の判断も併せて考慮する論点であると考え。

(2) 「適用上の課題」として、製品保証が財又はサービスの販売契約に含まれる取引を含めるべきと考える。IFRS 第15号 B28項から B33項では、製品保証が品質保証型かサービス型かで会計処理が異なるが、日本基準上、そのような分類はなく、サービス型の製品保証でも履行義務とはせず、販売時に収益計上するとともに製品保証引当金を計上しているような実務が多いと考えられるためである。

(3) 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売について、一つの履行義務と判断された場合の履行義務の充足時点についての論点も検討すべきと考える。例えば、精密機器の据付け後直ちに使用を開始しているが、買手の要求する精度や動作環境を達

成するには一定の時間を要し、その間、売手による追加作業が行われるようなケースにおいて、売手は、買手が検査装置を使用している事実に着目し、検査装置の設置時点で今後要すると見込まれる追加作業費用を負債計上した上で収益を認識している実務もあると考えられる。しかし、IFRS 第 15 号の下では一定期間にわたり充足される履行義務か一時点で充足される履行義務か、又は支配の移転がどのタイミングかによって収益認識の時期が異なる可能性もあり、現行の実務に与える影響についても検討が必要と思われる。

(4) 第 49 項

「影響を受けると考えられる取引例」については、日本基準の実務において、フェーズごと又は年度ごとに支払を受ける契約等それぞれの支払を会計単位としているものの、IFRS 第 15 号において履行義務と判断される場合についても検討が必要と考える。

【論点 4】追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）

第 57 項

「予備的に識別した適用上の課題」について、ポイントの付与方法についても多様性がみられる点も踏まえた分析・検討を今後実施していくことが必要と考える。例えば、同じ種類のポイントであっても販売の時期によりポイントの付与率が変わる場合がある。

また、ポイントのみではなく、例えば、翌月以降のサービスを割引で受けることができる契約も、「追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション」として一つの履行義務と識別される可能性があり、「追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション」を識別するための、プロセスが必要となる点も踏まえて分析・検討を今後実施していくべきと考える。

【論点 6】変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）

- (1) 「予備的に識別した適用上の課題」、「影響を受けると考えられる取引例」には、業績ボーナスのように、業績に応じて変動する対価についても検討が必要と考える。
- (2) 「予備的に識別した適用上の課題」には、変動対価の見積り（変動対価の見積りの制限を含む。）は每期見直す必要があり、業務プロセスに影響を与える可能性がある点も検討が必要と考える。
- (3) 「予備的に識別した適用上の課題」には、IFRS 第 15 号では変動対価の見積りについて、「期待値」又は「最頻値」の二つのうちから、「いずれかより適切な方法」を使用することが要求されている。現行の実務から見積方法の変更が必要となる可能性がある点やシステム変更を伴う対応が必要となる可能性についても検討が必要と考える。

【論点 8】独立販売価格に基づく配分

独立販売価格に基づく配分に関して、大型プラントに係る工事、マーケットが存在しない受注制作等についても、それぞれの履行義務の独立販売価格の見積りが困難であることから、影響を受ける可能性がある。

【論点 9①②】一定の期間にわたり充足される履行義務

(1) 現行の日本基準と IFRS 第 15 号との間では、適用範囲（現行の日本基準は工事契約及び受注制作のソフトウェア）が異なるが、適用範囲の違いに起因して会計処理に影響を与える可能性のある事例（例えば、サービス提供を目的とする契約、調査業務等）も検討の対象に含めることが望ましいと思われる。

(2) 第 105 項

顧客仕様で製造される製品についても、第 100 項(3)に基づき一定期間にわたる収益の要件を満たすかどうかの検討が困難となる可能性がある。

(3) 第 107 項

第 107 項「3. 工期がごく短い工事契約」にて分析されているとおり、質的かつ量的に重要性のない工事契約等については、実務上の便法として、工事完成時点において全額収益を認識できる取扱いを検討することは有益であると考ええる。

また、鉄道業における定期券収入の会計処理について、第 100 項(1)に基づき一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するか、検討が必要と考える。

【論点 10】一時点で充足される履行義務

(1) 第 117 項及び第 119 項

「IFRS 第 15 号での取扱い」及び「予備的に識別した適用上の課題」の中で、支配の移転時点を IFRS 第 15 号第 38 項の指標のみに基づき判断するような誤解が生じる可能性があるため、IFRS 第 15 号第 33 項に基づく支配の定義（資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんど全てを獲得する能力を指す。）をまず記載した上で、支配の移転の指標も考慮する、と整理すべきと考える。

(2) 「影響を受けると考えられる取引例」について、IFRS 第 15 号では、「買戻し契約」（B64 項から B76 項）、「委託販売契約」（B77 項から B78 項）、「請求済未出荷契約」（B79 項から B82 項）及び「顧客による検収」（B83 項から B86 項）について具体的なガイダンスが提供されているため、これらの具体的なガイダンスの対象となる有償支給等、関連する取引の会計処理が変更となる可能性がある点も検討の対象とすべきと考える。

(3) 「影響を受けると考えられる取引例」について、鉄道業における回数券収入の会計処理について、どの時点で充足される履行義務に該当するか、設例の追加が必要と考える。

- (4) 「影響を受けると考えられる取引例」に関連して、発行元の店舗でのみ使用できる商品券等ではなく、全国共通商品券のように、発行元において現金精算が必要となる可能性がある未行使の権利の収益認識についても検討が必要と考える。

【論点 12】 返金不能の前払報酬

スポーツクラブやゴルフクラブの入会金が、顧客に対して単に会員資格を認める約束に関連し、他の全ての財又はサービスから独立した履行義務であると判断される場合に、入会時点で履行義務が充足され、その時点で収益を認識するとされている。しかし、顧客に対して会員資格を認める約束がどのような財又はサービスを移転することになるのか、また、IFRS 第 15 号第 28 項に照らして当該約束が他の全ての約束から区別できるのかを考慮すれば、入会時点で収益を認識することは極めて稀であることを、より具体的に説明することが必要であると思われる。

【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）

- (1) ポイント制度において、ポイントを第三者が提供する財又はサービスと交換できる場合にも、本人か代理人かの検討が必要になる。当該判断は通常の代理人取引における判断よりも難しい場合も想定され、ポイント制度についても具体的事例として取り上げることが考えられる。
- (2) 本人か代理人かの検討に関して、例えば、旅行代理店における手配等の取引も影響を受ける可能性がある。また、「予備的に識別した適用上の課題」として、サービスの手配についても総額となり得る場合等（IFRS 第 15 号設例 46A）、必ずしも IFRS 第 15 号の適用により全てが総額から純額となるものではない場合もあり、判断が困難である点も検討が必要であると考ええる。
- (3) 具体的事例として記載された百貨店・総合スーパーの事例については、リース取引と判断される場合には IFRS 第 15 号の範囲外となり得る点についても検討すべきと考える。

【論点 14】 第三者に代わって回収する金額（間接税等）

「予備的に識別した適用上の課題」について、海外に多くの子会社を有する多国籍企業については、海外の税制を詳細に把握する必要がある点についても検討すべきと考える。

【論点 15】 顧客に支払われる対価の表示

- (1) 第 154 項
 - ① 具体的事例として、販売契約に係る契約不履行のペナルティの支払の表示（日本の実務上は通常費用として表示されている。）も考えられる。
 - ② 具体的事例 1 に記載されている「クーポンの配布」は、企業の販売に応じて配

布される顧客の追加オプションでない前提を追加記載しないと「顧客に支払われる対価」ではなく、「追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション」（IFRS 第 15 号 B39 項から B43 項）に該当すると誤解を生じさせる可能性があると考え

(2) 第 160 項

- ① 具体的事例における影響の「2. 売上リベートの表示」で記載があるものの、IFRS 第 15 号設例 32 に含まれる小売業者に支払われる「棚代」も含め、小売業者には様々な名目での支払が行われている可能性があるため、小売業者に対する支払等について顧客から別個の財又はサービスであるかの判断が困難である点についても検討すべきと考える。
- ② 「顧客に支払われる対価」には、直接の顧客のみではなく、顧客の顧客への支払も検討対象とする必要があり、企業の事業内容によっては、検討対象とする対価を抽出するための一定のプロセスが必要となる可能性についても検討すべきと考える。

【論点 16】 契約コスト

第 168 項

契約獲得の増分コスト・履行コストの事後測定（関連する財又はサービスの顧客への移転と統合的で規則的な基礎での償却及び減損）には、関連する収益の見積りが困難である可能性や、規則的な償却について実務に負担が生じる可能性がある点についても検討すべきと考える。

また、契約履行コストに該当する性質の支出については、より具体的な検討が必要と考える。特に、日本基準は IFRS とは異なり他の会計基準等で定められていないものもあるため実務上判断に迷う局面も多くなることが想定され、それらについても追加で検討すべきと考える。

質問 4

「第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ. からⅢ. に記載している 17 の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。

【コメント】

(1) 会計基準の適用範囲

IFRS 第 15 号の適用範囲は、他の IFRS の基準（例えば、IAS 第 17 号／IFRS 第 16 号「リース」）の存在を前提に規定されている。このため、日本基準と IFRS の基準の適用範囲が異なる場合には、IFRS の基準体系を前提に新収益認識基準の適用範囲を検討すると、どの基準の範囲にも含まれない取引が生じてしまうおそれがある。

また、我が国の会計基準の体系においては現状手当がなされていない、例えば、同業他社との非貨幣性資産の交換取引（バーター取引）の取扱い、固定資産の売却損益の取扱いや、金融商品のアレンジメントフィー収入等の取扱いについても、一般の収益認識に関する包括的な会計基準の中で取扱いを整備すべきと考える。

(2) 顧客との契約の識別（ステップ 1）

顧客との契約の識別は、会計処理や開示（契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格等）にも影響があり、重要であると考えられるため、関連する論点をより多く分析した上で基準開発を行うことが望まれる。例えば、IFRS 第 15 号では、契約は、その形式（書面、口頭又は商慣行により黙示的）にかかわらず、法的に強制可能な権利（対価請求権）及び義務（財又はサービスを引き渡す義務）を生じさせるのであれば存在するとされているが、実務上どの時点で契約を識別するかの判断が困難な場合も考えられ、また、それらを網羅的に識別し管理していくためには、企業の従来の管理体制（システム等）にも大きな影響を与える可能性があると思われる。特に、サービス提供契約について「契約期間」である強制可能な権利及び義務が存在する契約の存続期間の決定について、判断が困難であるとする。

(3) 履行義務の識別及び充足（ステップ 2 及び 5）

- ① 請負契約等、我が国の実務上多数の影響が生じるであろう建設工事契約については、具体的な設例の追加や結論の根拠の中で適用上の考え方を示すなど、基準を適用しやすくする工夫を追加すべきと考える。
- ② 直送取引に関して、収益認識の時期、配送サービスを履行義務として識別するか、売上総額表示又は純額表示等の論点について、検討する必要があると考える。
- ③ 例えば、映画や音楽等のライセンス契約のような知的財産のライセンスを顧客に供与する契約に、当該ライセンスを使用可能な時期、地域又は用途の制限が含

まれるケースがあり得る。その場合、以下の基準差異により、収益認識単位、認識時期が異なる可能性があるため、国際的な議論の動向も踏まえ、適用上の課題として検討する必要があると考える。

- ・ 日本基準には、そのような制限に関する詳細な規定はなく、収益を一定期間で認識すべきか一時点で認識すべきかの判定を、契約上の制限に基づき行っている可能性がある。また、契約上の制限に基づき、例えば、使用可能な時期や地域ごとに契約が分割される形で会計処理されている可能性がある。
 - ・ IFRS 第 15 号 B63 項は、そのような契約上の制限は約束したライセンスの属性を明確にするためのものであることを定めるだけである。そのため、ライセンスで提供されるのが知的財産にアクセスする権利（一定期間で収益認識）なのか、使用する権利（一時点で収益認識）なのかの判断には影響しない。加えて、契約上の制限があっても、必ずしも契約の中の約束（履行義務）が使用可能な時期や地域ごとに識別されるわけではない。
- ④ 一連の別個の財又はサービスの収益認識に関連し、契約期間にわたって、同質の財が特定の顧客向けの仕様で受託製造される場合に、契約に関する履行義務が一定の期間にわたり充足される履行義務に該当することがある。この場合、当該財を受託製造する企業は、財が顧客に引き渡される時点ではなく、財が製造される期間にわたって収益を認識することになる。そのため、現行の工事契約会計基準で定められている収益認識に係る会計処理や工事損失引当金の取扱い等、関連する基準を見直さなければならないおそれがある。
- ⑤ サービス提供のためのネットワーク・インフラを必要とする業界（例えば、鉄道業、電力業、通信業）においては、他の事業者によるネットワークの利用の見返りとして、契約に基づく対価を継続的に収受する実務がある。この場合、履行義務をどのように識別し、かつ、充足時点を決定するかについて、検討が必要であると考える。

(4) 契約における重要な金融要素（ステップ3）

複数の履行義務が含まれる長期契約で、それぞれの履行義務に係る収益認識のタイミングが異なる場合に、金融要素を反映した取引価格の算定が複雑になる可能性がある。

また、「重要な金融要素」は、契約に明記されていない場合でも調整が必要となり、現行の日本基準の実務とは異なる可能性がある点、適用がある場合にはシステム対応も必要となる可能性があると考ええる。

(5) 進捗度の測定（ステップ5）

我が国においては、進捗度の測定方法として一般的にインプット法（原価比例法）

が使用されているが、IFRS 第 15 号第 29 項では財又はサービスを移転する際の企業の履行を適切に表す方法を用いなければならない。そのため、どのような進捗度の測定方法が財又はサービスを移転する際の企業の履行をより適切に表す方法であるのかを検討することが必要となる。特に複数の財又はサービスが結合され一つの履行義務を構成している場合に、企業の履行を適切に表す単一の測定方法の識別が難しい場合が考えられる。

(6) 履行義務の充足（ステップ 5）

一時点で充足される履行義務に該当し、仮に検収時点で収益を認識するとしても、我が国における実務慣行上、必ずしも検収書が発行されないようなケースもあり、そうした日本の慣行に起因する実務上の諸問題についても検討することが望まれる。

(7) 総額・純額表示

投資信託運用会社（ファンド）においては、その関係者の提供する役務の対価として信託報酬を徴収しており、その内訳は通常は以下のとおりである。

- ① 委託者報酬（委託会社から收受する、ファンドの運用とそれに伴う調査、受託会社への指図、法定書面等の作成、基準価額の算出等の対価）
- ② 販売会社代行手数料（販売会社から收受する、購入後の情報提供、運用報告書等各種書類の送付、口座内でのファンドの管理及び事務手続等の対価）
- ③ 受託者報酬（受託銀行から收受する、ファンドの財産の保管・管理、委託会社からの指図の実行等の対価）

上記のうち①及び②についてはファンドにその総額が入金され、うち②については委託会社を通じて販売会社に支払われている。現行の実務では、多くの受託会社では、当該販売会社の取り分を含め、①及び②の総額を売上（「委託者報酬」）として計上し、別途②について「支払手数料」として費用計上する方法（＝両建計上する方法）が採用されている。当該取引につき IFRS 第 15 号に即した場合、委託会社は販売会社の代理人との位置付けの下、②の代行手数料部分を控除した金額（純額）を売上計上すべきこととなるか否か、検討することが望ましいと考える。

(8) 別記事業の取扱い

鉄道業等の別記事業においては、各業法に基づく財務諸表の作成規則があり、財務諸表等規則においては当該業法の規則が優先されている。今後、新たな基準が開発された際には、各業法の規則が適時に対応して改正されるとは考えにくい、別記事業の状況にも踏まえた基準開発をお願いしたい。

質問5

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「IV. 開示（注記事項）」では、IFRS 第15号に定められている注記事項を示しています。

これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。

【コメント】

財務諸表の国際的な比較可能性の確保の観点からは、開示についても IFRS 第15号と同一の要求を行うべきと考える。ただし、IFRS 第15号の要求事項については、四半期報告や個別財務諸表における開示要求事項の質及び量とは明らかにバランスを欠くため、別途の手当が必要であると考ええる。

また、収益認識に関する包括的な会計基準策定後、会社法計算書類や別記事業の財務諸表における開示項目との調整も必要となるものと考ええる。

特に有用であると考える開示は以下のとおりである。

- ① 「収益の分解に関する注記」は、財務諸表利用者が企業の収益の源泉を理解し、将来の業績予想をする上で有用な情報であると考ええる。
- ② 「履行義務」（IFRS 第15号第119項）、「取引価格及び履行義務への配分額の算定」（IFRS 第15号第126項）の開示は、財務諸表利用者が企業の取引ごとの収益認識の会計処理を把握することができる可能性があり有用と考える。

他方、以下の開示については作成上のコストを低減する目的で、より具体的なガイダンスや設例等の追加が必要と考える。

- ① 「残存履行義務に配分した取引価格」（IFRS 第15号第120項から第122項）の開示については、残存履行義務の範囲の決定について、実務上の判断にばらつきが生じることが想定される。将来キャッシュ・フロー予測のために有用な開示であるが、不確実性が高く、適用にばらつきがあると有用性が低下するため、より具体的なガイダンスの提供が有効と考える。
- ② 「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」及び「当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益（例えば、取引価格の変動）」についても、適用上のばらつきが減少するよう、より具体的なガイダンスの提供が有効と考える。

以 上