

平成 28 年 5 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

「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

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター

当法人は、貴委員会から平成 28 年 2 月 4 日付で公表された「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、下記のとおり意見を申し上げます。

1. IFRS 第 15 号との整合性

収益認識に関する包括的な会計基準（以下「新会計基準」という。）の開発に当たっては、我が国の会計基準の国際的な会計基準とのコンバージェンスと比較可能性の向上を図る観点から、できる限り IFRS 第 15 号と同一の文言等を用いて開発されることが望ましいと考える。少なくとも、日本独自の基準、解釈等を導入することで、合理的な理由なく IFRS 第 15 号と乖離することは、実務上無用な混乱を招くため避けるべきと考える。

2. 企業経営等に与える影響

収益認識は、企業経営等において極めて重要な会計事象でありながら、従来の我が国会計基準では収益認識に関する詳細な基準が存在しないことから、各企業が自社の属する業界慣行等から抜けきれず、実務上、独自に処理の方針を定めているところが少なからず認められる。そのような中で、新会計基準を導入した場合には、単なる会計処理方法の変更に留まらず、従来の取引慣行や経営管理体制（ガバナンス体制や内部統制、情報システム等）そのものの見直しが必要になる場合もあると考えられる。

このため、基準作成過程においては、財務諸表作成者や利用者等の利害関係者と密接にコミュニケーションを図り、開発される新会計基準の内容に関する周知期間と、各当事者がそれに対応する準備期間が十分に確保されることを強く希望する。

同様に、日本基準独自のガイダンスや解釈等が示されるか否かについても、早期に方針を明らかにするとともに、当該方針に到った根拠や基準作成の背景となる議論の過程を適時に公表することを希望する。

3. 関連諸法令との調整

会計が税法の影響を受ける我が国の現状を考慮すれば、新会計基準の開発に際して税法等との調整をどのように行うのか、その方針とプロセスを早期に明らかにすることが必要と考える。これは、別記事業等一部の企業が影響を受ける業法との調整についても同様である。

以下、本意見募集の各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、本意見募集第 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】

会計基準のコンバージェンス及び財務諸表の国際的な比較可能性の確保の観点からは、新会計基準本文及び適用指針については IFRS 第 15 号と同一の文言等とすることが適切と考える。また、日本独自の基準、解釈等を導入することで、合理的な理由なく IFRS 第 15 号と乖離することは実務上無用な混乱を招くため避けるべきと考えており、我が国企業に対する実務上の特別な規定（例えば完成基準の容認や重要性の判断基準の追加等）は限定的とすることが適当と考える。

これにより、IFRS の任意適用を促進する副次的な効果も認められると考える。

ただし、財務諸表の作成者側からはガイダンスを求める声も多く聞かれていることから、結論の背景や設例については、IFRS 第 15 号の記載内容から逸脱しない範囲で、具体的かつ理解しやすい内容となるよう配慮していただきたい。

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

<一般的事項>

- 企業集団の親会社が機器を販売し、子会社が運用保守サービスを行う場合において、機器と運用保守サービスの販売契約をセットで同時に締結するが、契約自体は親会社と子会社が別々に実施する場合、我が国の会計基準では、連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が作成した個別財務諸表を基礎として作成されるため、連結上での、契約の結合に関する見直しについて整理が必要と考える。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 情報サービス産業では、例えば、以下のような取引が影響を受けると考える。
 - 機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアの販売と、当該機器等の構築作業が別の契約として締結される場合
 - IaaS（Infrastructure as a Service）、PaaS（Platform as a Service）、SaaS（Software as a Service）等に顧客仕様のプログラムを追加して提供する場合に IaaS、PaaS、SaaS の提供と顧客仕様のプログラムの契約を分けている場合

<建設・不動産>

- 商業施設とオフィス・ホテルを一体で開発する場合
商業施設建設とオフィス・ホテル建設が別個の契約でも、現場管理の観点から一つの収益認識単位とする場合が影響を受けると考えられる。現行の実務において、収益認識単位として複数の契約を結合している場合も認められ、契約の結合の要件と合致し

ているかの分析・検討が必要となると考える。

<旅行・レジャー・外食>

- 旅行商品と保険商品の販売やオプションツアー販売等、旅行とイベントを組み合わせた契約について検討が必要となる。
例えば、イベントやコンベンションなどの運營業務と開催地までの旅行が混在している商品では、旅行条件契約と業務受託契約を同一顧客に対して同時に提供される取引がある。

【論点2】 契約の変更

<一般的事項>

- 「(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場合においてはあまり問題が生じないと考えられるが」との記載については、既存の契約への追加と判断される場合においても変更内容は様々であり、必ずしも単純な場合とは限らないと考えられるため、既存の契約への追加と判断される場合についても十分な分析、検討をお願いしたい。

<建設・不動産>

- 建設業においては、追加変更契約等、契約の変更が行われた場合、現行の実務においては、結果的にIFRS第15号21(b)「契約の変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理する」ことが多いと思われる。
この点、IFRS第15号19に従い、設計変更が発生したが請負金額が確定されていない場合は請負金額の見積りが必要になると考えるが、金額確定前の請負金額の見積りは特に恣意性が介入するリスクが大きく、取引事例も多いと考えられるため、今後の検討課題に含めることが望まれる。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<旅行・レジャー・外食>

- 旅行商品販売後のオプションツアー販売
オプションツアーの販売において、旅行商品販売後、現地でオプションツアーの追加申込みが行われる場合、現行の実務においては、別個の契約と判断している場合も多いと考えられるが、オプションツアーの追加申込みが旅行契約の変更に該当し、影響を受ける可能性がある。

【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

<製造業>

- 機械装置の据付
販売業者（かつ製造者）が機械装置の販売と据付業務の両方を担当する場合には、据付時に稼働できる状態にするには製造者のみが持つ特別なノウハウが必要であるため、

製品の販売と据付業務が密接に絡みあっている状況が想定される。そのような場合、買い手は据付サービスを販売業者以外の業者から提供を受けることができず、装置のみでは便益を得ることができない場合において、履行義務を一体的に捉えるべきか論点となる。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 移動通信事業者による携帯端末の機種変更

移動通信事業者が、顧客と、通信サービスの提供及び携帯端末の販売を契約する場合、通信サービスの提供と携帯端末の販売という履行義務に対して、契約の取引価格を配分することになる。その後、通信サービスの提供期間中に顧客が新たに移動通信事業者から独立販売価格（又は適切な調整をした価格）で携帯端末を購入(機種変更)する場合、契約変更に該当すると考える。

この場合において、通信契約自体は当初の契約が継続するため、残存履行義務に配分すべき金額は、21 項(a)の(i)（「顧客が約束した対価（顧客からすでに受け取った金額を含む）のうち取引価格の見積りに含まれていて、収益として認識しなかったもの」）に従い、当初契約の取引価格のうち、まだ収益として認識していない金額も含め、新たな履行義務への配分が必要となるかが論点となる。

- 物理的なコンテンツとデジタルコンテンツの販売

昨今においては、新聞、書籍、映像、音楽等で DVD 等の物理的なものを購入時に合わせてデジタルコンテンツをダウンロードできるサービスが増加しており、今後もその流れは加速するものと考えられる。

顧客がデジタルコンテンツも利用すると考えた場合、物理的な商品販売とデジタルコンテンツのダウンロード販売では、履行義務の充足のタイミングが異なると考えられるため、影響を受けると考えられる。

<旅行・レジャー・外食>

- 添乗員付き主催旅行

添乗員付きのパッケージツアーは、航空券、ホテル、バス等の組み合わせと、「添乗員が現地で案内をする」等の複数の履行義務から構成されていると考えられるが、何を履行義務と判断するかにより、これらの構成要素が別個のものか否かが論点となる。

また、旅行とイベントを組み合わせた商品においても、旅行とイベントの分離の論点や、当該組み合わせ商品内での内容ごとの分離が必要かの論点が生じる。

<建設・不動産>

- 建造物の建設工事請負と関連業務

建設業における建設工事請負は、通常は、単一契約で履行義務も単一と考えられるが、最終建造物が複数存在するケースにおいて、建造物ごとに別個の収益認識単位として契約を分割する場合や、建造物の建築請負とその後の当該建造物に関連する業務が一

体の契約の場合に収益認識単位を一体として取り扱っている場合等、現行の実務においては、別個の収益認識単位として契約を分割もしくはそのまま一体とする場合など様々である。また、設計施工を一体契約として請け負っている場合も多く存在しており、これらの取引についても影響を受けると考える。

【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）

<一般事項>

- ポイントの付与方法の多様性
例えば、ポイント何倍デーなど販売の時期によりポイントの付与率が変わる場合や、A商品が1ポイントであるが、B商品については2ポイント付与する場合等対象商品により付与ポイントが異なる場合も存在している。時期によりポイントの付与率が変わる場合等においても、単純に一定率のポイントを付与する場合と考え方が異なることがないか整理する必要がある、今後の検討課題に含めるべきである。
- ポイントの発行主体
自社ポイント、グループ会社ポイント、他社ポイント、クレジットカード会社が発行しているポイント等、ポイントの発行主体は様々で、三者以上の複数の当事者が登場するポイント制度が多く存在しているが、当該論点において対象となる範囲を整理することが有用と考える。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<一般事項>

- 現在契約しているサービス契約に関して、将来サービス契約が更新された場合の値引きを現在の契約の一部として付与した取引、または、自社が提供する他の類似サービスの値引権を提供した取引について、これが重要な権利に該当する場合、履行義務に該当すると考えられ、影響を受ける取引と考える。

<テクノロジー・メディア・通信>

- eコマース事業者が営むマーケットプレイス型取引
マーケットプレイス型のeコマース事業者が、買い手にポイントを付与する取引について、eコマース事業者は売り手と買い手との間で取引が成立した際に、売り手側から取引金額の数%を手数料として受け取るようになるが、ポイントは買い手側に付与しており、eコマース業者は買い手から直接的には収益を得ておらず、当該取引についても整理が必要と考える。

<金融>

- クレジットカード取引により顧客に付与されるポイントの会計処理
カード発行会社・加盟店・消費者の三者であるが、カード発行会社が消費者に対し付与するポイントの会計処理が論点となる。
ポイント付与は、カード発行会社と消費者間において実施されるが、この取引に関連

して締結される契約は、消費者と加盟店との間の売買契約、カード発行会社と加盟店との間の契約、カード発行会社と消費者との間の会員契約の3つの契約から構成される。

ポイント付与に関しては、カード発行会社が消費者へ付与したポイントを消費者が使用した際に、カード発行会社が何かしらの財やサービスを提供することがいわゆる履行義務と考えられるが、これに対応する契約が存在しないとも考えられる一方で、カード発行会社が消費者に対して、現金なし（カード払い）で商品を購入できるサービスを提供し、その対価を加盟店から徴収しているとも考えられるため、この点の整理が必要と考える。

【論点5】 知的財産ライセンスの供与

＜ライフサイエンス・ヘルスケア＞

- 医薬品の導出取引

医薬品の導出取引では、導出先が研究開発等を主導しつつも、一部の活動について、企業が関与する場合も考えられる。このような活動が知的財産に著しく影響を与えるものかどうかについて、適用上の判断を伴うと考える。

- 共同開発・共同販売契約におけるライセンス導出取引

ライセンス導出が共同開発・共同販売契約の下で行われる場合、「研究開発用の原薬の提供」「臨床試験データの提供」といった様々な財・サービスの提供義務が含まれるが、何をもってライセンス供与を独立した履行義務として識別するか、判断が困難な場合があると考えられる。

＜記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引＞

＜テクノロジー・メディア・通信＞

- ミニマムギャランティ

商品化に関するライセンスを付与する取引等において、最初にミニマムギャランティを収受し、その後、ライセンシーが一定の基準を超過した収入を得た場合に超過分に対応する対価を受領するという条件を付す場合がある。現行の実務においては、最初のミニマムギャランティを収受した時点で収益計上している場合が多いが、当該契約においてライセンサーが充足すべき履行義務の内容によっては、影響を受ける可能性があると考えられる。

【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）

＜記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引＞

＜建設・不動産＞

- 建設業では、物価スライド条項等、変動対価の見積りを考慮しなければならない契約も考えられる。また、当初契約のみならず、工期途中の設計変更に伴う変更契約につ

いて、契約締結未了でも受注額を見積り、収益認識することも建設業では一般的に見受けられる。

国内工事では最終精算時の変更契約の交渉で一時に決定する場合もあるが、海外工事に多く見られる数量精算（概略の受注金額は決定しているものの、材料等毎に契約時に単価を決定し、工事で使用した材料等の数量に単価を乗じた金額を請求し随時精算していくもの）であれば、原価サイドのみならず収益サイドについても、常時数量の見積りを詳細に行い、収益総額の見積りを行う必要がある可能性がある

また、IFRS 第 15 号 56 では「変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含めなければならない」との制限もあり、どのタイミングで戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断されるのかが論点になると考える。

<ライフサイエンス・ヘルスケア>

- 医薬品等の知的財産の導出取引

医薬品等の知的財産の導出取引において、契約一時金の他に、開発達成時や承認時等にマイルストーンペイメントが設定されている場合が一般的である。条件の達成に不確実性のあるマイルストーンペイメントの受取りについて、どのタイミングで戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断されるのかが論点になると考える。

【論点 7】 返品権付き販売

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 出版物や音楽用・映像用ソフトの場合、返品時にはその価値が相当程度毀損していることが通常である。

IFRS 第 15 号 B25 では、「返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、当該製品（例えば、棚卸資産）の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない」とされており、予想コストについて返品時点での価値の毀損まで反映される必要があるとした場合、影響を受けると考えられる。

【論点 8】 独立販売価格に基づく配分

<一般事項>

- 「予備的に識別した適用上の課題」について、同一の製品を異なる顧客に異なる価格で販売する場合等において、独立販売価格の決定に判断を要することが想定される点について追加すべきと考える。
- 財やサービスを複数の履行義務に区分した場合、各履行義務が顧客に与える付加価値

によって、個々の履行義務における取引対価配分後の利益率が各々相違することが想定される。そのため、独立販売価格が直接的に観察可能でない場合では、それぞれの履行義務に対する収益認識の金額に恣意性が介入していないことの判断について、論点になると考える。

<テクノロジー・メディア・通信>

- 情報サービス産業では、機器（ハードウェア）、パッケージ・ソフトウェア、受注制作のソフトウェア、保守等のサービスが一体で契約されることがある。

実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」では、「収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行う。（第3項②）」、「顧客（ユーザー）との間で金額の内訳が明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解して、各々の販売時点において収益認識することができるが、こうした複合取引における収益認識時点についての問題を解決するには、管理上の適切な区分に基づいて契約を締結する等、いわゆる一式契約が締結されるような取引慣行を是正していく方向で検討を行うことも重要である（注9）」とされている。

IFRS第15号では、それぞれの履行義務に対して、独立販売価額で契約の取引価格を配分することとされており、この点の整理が必要と考える。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 物理的なコンテンツとデジタルコンテンツの独立販売価格

昨今においては、新聞、書籍、映像、音楽等でDVD等の物理的なものの購入時に合わせてデジタルコンテンツをダウンロードできるサービスが増加しており、今後もその流れは加速するものと考えられる。

消費者がデジタルコンテンツも利用すると考えた場合、いずれもほぼ同額の独立販売価格（物理的なものだけ配送等のコスト等を加えると高くなるが、現時点ではメーカーが政策的に同額としている場合が多い）になることが想定される。（デジタルと物理的なコンテンツ両方の価格と単独の価格が近似する状態が想定される）この場合に、それぞれ別個の履行義務として独立販売価格に基づく配分を行う必要があるのか否かが論点となる。

- 追加オプションの独立販売価格

特典（例えば、限定イベント参加特典、握手券、コンサート優先予約権）付き商品が販売される場合がある。これらは、【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（ステップ 2）」、あるいは【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）（ステップ 2）」のいずれかに該当する可能性がある。

この場合において、当該特典等は通常独立では販売されないため、当該特典等の独立販売価格の算定が論点となる。

【論点 9①】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）

【論点 9②】 一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に測定できない場合）

<テクノロジー・メディア・通信>

- 特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアは、基本的に、本意見募集第 100 項（1）及び（2）の要件に該当しないものと考えられるため、本意見募集第 100 項（3）の要件に該当するか否かが論点となる。

なお、本意見募集第 100 項（3）の要件を満たし、一定期間にわたり充足される履行義務と判断した場合にも、いわゆる工事原価回収基準による処理の可能性があると考ええる。

<建設・不動産>

- 進捗度を合理的に測定できない場合には、現行実務における工事完成基準ではなく、発生したコストが回収されると見込まれる範囲で収益を認識する（いわゆる工事原価回収基準）こととなるため、現行実務より相対的に、会計上の見積り・判断に対する領域が広がる可能性がある。
- 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できない場合とは、工事原価総額を信頼性をもって見込めない場合が通常であるが、工事収益総額が見込めない場合もありえると考ええる。この場合、いわゆる工事原価回収基準を適用する大前提である「発生したコストが回収されると見込まれる範囲」が不明確となるため、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できない場合と判断しうるのか論点となる。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- ゲーム業界におけるアイテム課金
モバイルゲームについて、ユーザーがゲーム内で仮想通貨を購入し、当該仮想通貨を使用してゲーム内で利用するアイテムを入手することが一般的であるが、現行の実務上、ユーザーが仮想通貨でアイテムを購入した時点で収益認識している場合が多いと考えられるが、ユーザーがアイテムを利用する期間にわたり収益認識するとした場合影響は大きいと考える。

<旅行・レジャー・外食>

- 長期にわたるイベントの業務受託等（スポーツ大会の事務局の運営等）
イベント運営を行う事業では、国際イベントの事務局運営など長期にわたり役務提供する場合があり、これらについては、一定期間にわたり履行義務が充足されるものに該当する可能性があると考えられる。

<ライフサイエンス・ヘルスケア>

- 医薬品等の知的財産の導出取引について
医薬品等の知的財産の導出を伴う研究開発活動の履行において、進捗度を見積もる方法として研究成果の公正価値等に着眼したアウトプット法や研究開発コスト等に着眼したインプット法などによることが考えられ、影響を受ける取引に該当するものと考えられる。

<建設・不動産>

- 設計業務や建設コンサルタント業務
設計業務や建設コンサルタント業務については、例えば再開発都市整備や橋梁、河川改修等のコンセプトの提示やランドデザインの提示であり企業会計基準第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。）の対象となる「請負契約」とは異なる性格を有しているものとして、実務では工事完成基準が一般的であると考えられるが、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当し、影響を受ける可能性があると考えられる。

<金融>

- 中間報酬、成功報酬
M&A アドバイザリー、証券化、IPO 等から得られる手数料のうち中間報酬、成功報酬の収益認識時点についても影響を受ける取引に該当すると考えられる。

【論点10】 一時点で充足される履行義務

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<一般事項>

- 業務の代行や仲介取引における履行義務の充足の時点
 - 集金代行業務手数料
ガス料金や電気料金等を代行集金する際、回収を行なった時点で収益計上している実務も見受けられるため、影響を受ける取引に該当すると考えられる。
 - 有価証券や不動産の仲介取引の取引手数料
仲介取引を行なった場合、現行の実務においては約定日基準、受渡基準のいずれも見受けられるが、履行義務の内容を整理し、その上で履行義務の充足時点において収益認識する必要があり、実務に影響を受ける可能性がある。

<コンシューマービジネス>

- カタログギフト販売

カタログギフトの販売においては、以下の要素から構成される。

- (A) 顧客がカタログギフト商品を購入。
- (B) 贈られた側（先様）が、カタログから商品を選択し、企画企業に通知。
- (C) 企画企業は、実際に商品を発送する掲載企業に商品発送の指示。
- (D) 先様が商品を受領。

現行の実務においては、企画企業の収益認識については、(C) の時点で収益認識している場合も少なくないと考えられるが、履行義務は (D) 先様が商品を受領することによって充足されることも考えられることから、影響を受ける取引に該当する可能性がある。

<エネルギー>

- 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料について
 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料については、電気事業会計規則において、「調査決定の完了した金額を計上する」（別表第一(16)）とされていることから、検針対象期間に供給された電気に関する収益を検針日にまとめて計上している。検針は、対象となる住居・店舗・工場が多数存在することから、供給エリアを地域ごとに細分化し、地域ごとに異なる日にちに実施される（例えば第1区の検針日は毎月10日、第2区の検針日は毎月11日等）。検針日が4月10日である場合、3月11日から4月10日までの期間に供給された電力に関する収益が4月10日に認識される。
 IFRS 第15号に基づく場合、顧客に電気が届けられた時点で履行義務が充足され、かつ送電は絶え間なく実施されているため、検針対象期間に係る収益を検針日に認識するのは適当ではなく、会計期間に送電が完了した電力に関しては、当該会計期間に収益認識することが適当と考える。
 電気事業会計規則別表第一(16)において、電灯料については「調査決定の完了した金額を計上する」とされていることが、検針基準の背景と考えられる。したがって新会計基準を開発する場合、電気事業会計規則の規定との調整を行う必要がある。
 なお、顧客に供給される電力量は、現時点では全ての顧客について日々計測するためのインフラが整っておらず、電力量、単価ともに概算見積りにならざるを得ない可能性がある。
 なお、ガス事業についても、収益を検針日にまとめて計上している事例が多いと考えられ、同様の論点が存在している。
- 電気事業者における「工事負担金」の収益認識
 電気事業者は、顧客が電力の供給を申し込んだ際、顧客の工場や店舗まで電気を送るための設備（送電・配電設備）を新たに設置する必要があるため、当該費用を顧客から「工事負担金」として受領することが一般的である。かかる工事負担金は、電気事業会計規則において、送電・配電設備から控除することが要求されている（電気事業会計規則第10条、別表第一(1)）。

工事負担金は、顧客を電力供給ネットワークに接続させるという個別の履行義務の対価とみなされ、ネットワーク接続が可能となった時点で収益認識するのか、また、工事負担金が、その後の顧客が送電サービスを受けるために支出したものであることから、当該サービスを提供する期間にわたり履行義務が充足し、当該期間にわたって収益認識するものなのか、そもそも顧客との間で送電・配電設備に関するリース契約を締結しているのではないかとの議論がある。

しかし、このような会計処理は、現行の電気事業会計規則のみならず、工事負担金の圧縮記帳を認める「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」（監査第一委員会報告第43号）とも整合しない。

したがって、IFRS第15号を基に新会計基準を開発する場合、工事負担金について、既存の会計基準との整合性に配慮する必要がある。なお、電気事業者は送電・配電設備を中心に、非常に多くの有形固定資産について、工事負担金を帳簿価額から減額する処理を行っていることから、工事負担金について収益認識を行う必要が生じた場合で、かつ過去に遡及する対応が求められた場合、影響を受ける可能性がある。

【論点11】顧客の未行使の権利（商品券等）

<コンシューマービジネス>

- 現行の実務においては、税法基準により一定期間経過後において商品券等について収益認識し、その上で、一定の見積方法により引当金として見積り計上している事例が少なからず見受けられる。このような場合、過去の顧客の未行使の権利に関する情報をシステム上管理していない場合も想定され、事後的に未行使の権利に関する情報を把握することは極めて困難であり、新会計基準導入時に影響を受ける可能性がある。

【論点12】返金不能の前払報酬

<コンシューマービジネス>

- 入会金等が「会員にその期間に提供される財またはサービスを受ける権利を与えたり、非会員に課されるより低い価格で財またはサービスを購入する権利を与える場合には、それらの履行義務に関連するものと判断され、提供される履行義務の充足につれて収益を認識する可能性がある」とされているが、契約期間が明確でない場合、例えば、契約期間が明記されておらず無期限と想定される場合や、単年度契約ではあるが自動継続の規定があり、入会金の金額から通常は、自動継続を選択することが想定される場合が考えられ、どの程度の期間をかけて収益を認識することとなるのかを判断するかが課題となる。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<ライフサイエンス・ヘルスケア>

- 介護施設の入居金

介護施設の入居金のように、介護施設に入居する際に多額の一時金を支払うことによって終身の入居が保証される制度がある。入居契約上約 3 割程度が入居時に返金義務がないとされ、残りの 7 割程度が 5 年程度の期間にわたって徐々に返金義務がなくなると契約上規定されているものなどが見受けられる。

現行の実務において、返金義務がなくなる時点にて収益認識しているような場合には、新会計基準においては、返金義務がないことだけをもって収益認識することができなくなることが想定されることから、影響があると考えられる。

【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 広告代理店の取次ぎ

本人か代理人かを判断する際に、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうか判定しなければならないが、広告代理店のような他の当事者と顧客との間に入りビジネスを行う企業においては、取引形態が多数に及ぶこと、また、支配要件の確認を行うにあたり契約書記載事項のみでは契約実態を確認できないことなどから、適用するにあたり実務上の課題がある。

- 著作権管理者の収入計上（出版社及びプロダクションの著作権印税収入の計上）

著作権管理者は著作権者の代わりに、著作権利用者から著作権代金の収受を行っている。

著作権印税の料率は、著作権管理者が決定している（決定した料率で著作権利用者から利用料を回収する）が、著作権管理者は代理人として純額取引となるかが論点となる。

- プラットフォーム手数料

モバイルゲームを運営する企業は、ユーザーがアプリを購入するプラットフォームの運営企業に対して手数料を支払っている。現行の実務では、当該手数料を含めた課金金額をもとに収益を測定し、手数料は費用処理する（収益表示は総額表示）ことが多いと考えられ、影響を受ける可能性がある。

<旅行・レジャー・外食>

- 旅行代理店における手配

旅行代理店は代理人か否かという点について、現行の実務では、旅行業法上、旅行全体に責任を負う主催旅行については総額表示、手配旅行については純額表示としている例なども見られるが、単なる主催旅行か否かで判断するのではなく、取引の実態を勘案する必要があり、影響を受ける可能性がある。

また、旅行代理店においては、パッケージツアーを他の提携販売会社に卸売りしている場合についても、整理が必要と考える。

- 外食産業におけるフランチャイズ加盟店との取引
飲食業の場合、フランチャイズ加盟店に対して、食材販売等の各種物品販売を行い、売上計上を行っている取引があるが、単なる帳合取引となっているものから、自社で加工した食材を販売するものまで、多種多様な取引が存在する。このため、総額表示、純額表示を検討すべき領域が多い項目と考える。

【論点 14】 第三者に代わって回収する金額（間接税等）

<エネルギー>

- たばこ税、揮発油税、酒税が例示されているが、税法は、企業ごとに取扱いが異なるものではなく、今後、様々な税法が新設、改正される場合の指針にもなることから、これら例示について「第三者に代わって回収する金額」と判断されるものか否かについての分析、検討を進めていくことも有用と考える。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- レベニューシェア契約
パートナー企業とあらかじめ収益の配分割合を取り決めているようなレベニューシェア契約について、現行の実務においては、収益の総額を計上し、パートナー企業への配分額を原価として認識している場合が見受けられるが、当該企業の取り分のみを純額で表示することになる可能性がある。

<旅行・レジャー・外食>

- 燃油サーチャージや空港利用税等
旅行業界において、顧客に対し、燃油サーチャージや空港利用税等として通常の航空券の代金のほかに追加の金額を回収する場合がある。現行の実務では、これら追加の金額を含めた総額により収益計上をしている例が見られるが、当該追加の金額が、旅行代理店や航空会社が、空港やその他の第三者のために、代理人として回収を行っていると考えられる場合は当該回収額のうち、回収手数料相当額のみを収益として純額で計上する必要があると考える。空港利用税についても同様である。

<航空運輸>

- 共同運航に関する収益
航空業界において、共同運航に関する収益については、(A) 提携他社から顧客の紹介を受けるものの、自社の資源のみを用い、自社で全ての責任を負いながら事業収益を得る場合と、(B) 提携他社と共同で顧客を獲得し、資源を出し合って双方で責任を負いながら事業収益を得る場合がある。(A) については、自社が明確に本人として行動していると考えられるが、(B) のように共同で事業収益を得ている場合は、自社が本人または代理人のいずれとして行動しているか、及び本人として行動している範囲について検討し、代理人として行動することで獲得した収益については、純額で表示す

ることが考えられる。なお、この場合、Joint Arrangement の検討が必要になる場合もあると考えられる。

<エネルギー>

● 再生可能エネルギー固定価格買取制度

再生可能エネルギー固定価格買取制度において一般電気事業者が顧客から回収する再生可能エネルギー発電促進賦課金（以下「再エネ賦課金」という）については、現行の実務では売上高に含めて処理している。しかし、当該再エネ賦課金については事業者が回収した再エネ賦課金と同額を費用負担調整機関である一般財団法人低炭素投資促進機構に納付金として支払うため、第三者のために回収する金額とみなされる可能性がある。

再エネ賦課金の会計処理は、電気事業会計規則で定められているため、再エネ賦課金が第三者に代わって回収する金額に該当する場合は、電気事業会計規則との調整が必要となる。

【論点 15】 顧客に支払われる対価の表示

<一般事項>

- 「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（2015年7月のTRGの議論によれば、流通チェーンを超えてさらに幅広く適用される可能性あり）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、今後の検討課題とすべきである。

<コンシューマービジネス>

- IFRS 第15号設例32に含まれる「棚代」のように、メーカーや卸売業者等からは顧客である小売業者に対しては様々な名目での支払が行われる可能性がある。具体的事例で示されている売上リベート（売上割戻）以外にも、協賛金、広告宣伝負担金、活動支援費など様々な名目で実施されるメーカーや卸売業者等から小売業者に対する支払等について、顧客である小売業者に支払われる別個の財・サービスであるかの判断を要する点について今後の検討課題とすべきである。

<旅行・レジャー・外食>

- 外食産業の場合、顧客に対するバウチャーは、新聞等の折込チラシや無料情報誌の割引クーポン、街頭でのチラシ配布によるクーポン、店頭での購入時のポイント付与、一定以上の購入価額に応じたクーポン付与等、取引形態が多種多様で、クーポンの有効期限等も企業や同一企業でもクーポンの種類によって様々なバリエーションが存在すると考えられ、影響を受ける可能性がある。

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- 新聞社等から販売店に対しての支払
新聞社は販売店に対して販売店維持のための費用（以下、維持費）を支払っており、現行の実務では販売費に計上している場合が多いと考えられる。
維持費は財務基盤の弱い販売店の経費補填の性格を有しているが、その計算方法は部数連動や、一定の部数を超えた場合に支払われるもの、購入した販促物の一定率を負担するもの、資格制度や奨学金制度の補助等、多岐にわたる。
「企業から顧客に向けての支払」について、「顧客から企業に移転する別個の財又はサービスとの交換による対価」でないときは、取引価格の減額とされており、部数に連動して支払われ場合などにおいては、影響を受ける可能性があり、維持費の内容の整理が必要と考える。

【論点 16】 契約コスト

<記載された取引例以外に影響を受けると考えられる取引>

<テクノロジー・メディア・通信>

- e コマース業者が提供する入会時に顧客に付与するポイント等
e コマース事業者は、傘下にカード会社を保有しており、カード会員獲得のために多くの費用を支払っている。例えば、入会したら 5000 ポイントを会員に付与したり、アフィリエイト経由で入会した場合には、アフィリエイト業者に 5000 円を支払う、という販促を行なっている。数百万人の顧客について、ひとりひとり資産性の有無を確認するには、顧客一人当たりの収益、コストを集計しなければならず、影響を受ける取引に該当すると考えられる。

<商社>

- 先行手配在庫の保管料
通常、保管料については製造過程にあるもの以外は保管料の計上を行えないが、例えば、会社が 2 年間在庫を保有した後に販売する商取引にて当該保管料が先行して費用認識されている。契約履行コストの考え方に照らし合わせて、資産化することが可能となるのかの検討が必要と考える。

【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目

<建設・不動産>

- 建設業における工事進行基準における未収債権が契約資産となり、未成工事受入金が契約負債となると考えられ、この点大きな変更は想定されないと考えられるが、実際の開示に当たっては、規制業種である建設業における業法との兼ね合いも含め、慎重な連携・検討が必要と考える。
- 現行の工事契約会計基準では、工事進行基準適用により発生した未収は、法的には未だ債権ではないものの、金銭債権として取り扱っているとされており、新会計基準の開発に

当たり、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」との整合性も踏まえた契約資産の性格付けも問題になると考える。

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) 収益認識に関する包括的な会計基準の体系、適用範囲

IFRS 第 15 号の適用範囲は IFRS の基準体系を前提に規定されている。このため、IFRS の基準体系と合致しない日本基準において、IFRS 第 15 号のみを前提に、新会計基準の適用範囲を検討するとした場合、日本基準上、どの基準の範囲にも含まれない取引、逆に、基準が重複してしまう取引が存在してしまう懸念があり、適用関係の整理が必要と考える。

また、我が国の新会計基準を整備するという観点からは、IFRS 第 15 号において適用対象外とされている内容等を議論から除外するのではなく、新会計基準の適用範囲に含めるか否かは別として、収益認識全般について今後の検討課題とすべきである。

例えば、以下の内容について検討が必要と考える。

- 固定資産の売却損益
- 政府補助金収入
- バーター取引（石油の交換取引等）
- 不動産流動化スキーム
- 金融商品のアレンジメントフィー収入等
- セール・アンド・リースバック取引
- 匿名組合、パートナーシップ等の JV 参加企業の収益認識

(2) 我が国の収益認識に関する研究報告との関係

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）」においては、本意見募集の検討対象とされた 17 の論点以外にも多数の考察が行われており、これらの論点についても、適用上の課題や影響を受けると考えられる取引の考察が必要と考える。

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 号と同一とすべきと考える。

我が国企業に対する実務上の特別な規定（重要性の判断基準による省略規定等）は限定的とすることが適当であり、実務上の特別な規定を設ける場合には、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内容であることを基準上明記する必要があると考える。

なお、作成上の便宜の観点から、設例等については、IFRS 第 15 号の記載内容から逸脱しない範囲で、具体的かつ理解しやすい内容の記載を検討していただきたい。

質問 6

その他、当委員会が取り組んでいる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に関して、ご意見があればお寄せください。

【コメント】

我が国においては、慣行的に会計処理を行ってきた実務が多く存在するのも事実であり、新会計基準の導入は容易ではなく、導入するメリットなどについて企業の理解を深め、また、十分な検討を行うための周知、徹底を図る必要があると考える。

できる限り IFRS 第 15 号と同一の文言等となるよう開発されることが望ましく、日本独自の基準、解釈等を導入することは望ましくないと考えるが、各当事者の新会計基準への円滑な対応に資するよう、最終的な新会計基準の策定に到る議論の過程において、本意見募集に寄せられたコメントについての分析、対応などについては、企業会計基準委員会での議事概要や論点整理を適時に公表し、利害関係者の理解が進むよう配慮していただきたい。

また、新会計基準が導入されると、従来と比較して収益認識に関する検討ポイントが増加することが想定され、また、企業における経営管理体制の見直し（社内規程の整備やガバナンスの強化、内部統制（業務プロセス）の再構築）が必要となる場合があると考えられ、企業の理解と対応のための十分な準備期間が確保されることを強く希望する。

更に、経営管理体制の整備のほか、取引慣行の見直しや契約関係の整理、システム対応などのインフラ整備も必要不可欠であり、これらへの対応についても十分な準備期間が設

けられるよう配慮が必要である。

会計が税法の影響を受ける我が国の現状を考慮すれば、新会計基準の開発に際して税法等との調整をどのように行うのか、その方針と適用プロセスを早期に明らかにすることが必要と考える。

また、「建設業」「銀行・信託業」「民営鉄道業」等の別記事業においては、各業法が優先して適用されることになるが、これら各業法との調整の方針・適用プロセスの早期の明確化を期待する。

適用初年度の取扱いについても、IFRS 第 15 号と同様の取扱いを想定しているのかを確認させていただきたい。

以 上