

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**1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・ 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）」（平成29年7月20日公表）（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61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（平成29年7月20日公表）（以下「適用指針案」という。）
- 以下、会計基準案及び適用指針案を合わせて「本公開草案」という。

2. コメント募集期間

平成29年7月20日～平成29年10月20日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- ・ 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（平成30年3月30日公表）（以下「収益認識会計基準」という。）
 - ・ 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（平成30年3月30日公表）（以下「収益認識適用指針」という。）
- 以下、収益認識会計基準及び収益認識適用指針を合わせて「本会計基準等」という。

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL1	トヨタ自動車株式会社
CL2	日本百貨店協会

	団 体 名
CL3	公益社団法人 リース事業協会
CL4	日産自動車株式会社
CL5	日本商工会議所
CL6	一般社団法人 全国銀行協会
CL7	ダイハツ工業株式会社
CL8	一般社団法人 日本民営鉄道協会
CL9	石油連盟
CL10	アイシン精機株式会社 株式会社豊田自動織機 株式会社デンソー
CL11	株式会社プロネクサス プロネクサス総合研究所
CL12	一般財団法人 建設産業経理研究機構
CL13	一般社団法人 全国労働金庫協会
CL14	一般社団法人 日本貿易会
CL15	一般社団法人 モバイル・コンテンツ・フォーラム
CL16	有限責任 あずさ監査法人
CL17	PwC あらた有限責任監査法人
CL18	広島ガス株式会社
CL19	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
CL20	一般社団法人 日本クレジット協会
CL21	一般社団法人 不動産協会
CL22	一般社団法人 日本資金決済業協会

	団 体 名
CL23	一般社団法人 日本建設業連合会
CL24	一般社団法人 日本自動車リース協会連合会
CL25	仰星監査法人
CL26	電気事業連合会
CL27	一般社団法人 日本船主協会
CL28	一般社団法人 全国信用金庫協会
CL29	新日本有限責任監査法人
CL30	日野自動車株式会社
CL31	日本チェーンストア協会
CL32	株式会社セック
CL33	一般社団法人 投資信託協会
CL34	一般社団法人 情報サービス産業協会
CL35	一般社団法人 日本ガス協会
CL36	スズキ株式会社
CL37	日本公認会計士協会
CL38	西部瓦斯株式会社
CL39	日本ユニシス株式会社
CL40	宝印刷グループ 株式会社ディスクロージャー&IR 総合研究所
CL41	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL42	大阪ガス株式会社
CL43	新日本有限責任監査法人 建設セクターナレッジ

	団 体 名
CL44	中部ガス株式会社
CL45	東邦ガス株式会社
CL46	静岡ガス株式会社
CL47	北陸瓦斯株式会社
CL48	北海道ガス株式会社
CL49	京葉ガス株式会社
CL50	有限責任監査法人トーマツ
CL51	野村ホールディングス株式会社
CL52	東京ガス株式会社

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL53	藤原 貴夫	パナソニックリフォーム株式会社 経営管理部
CL54	中田 清穂	公認会計士
CL55	浜田 康	公認会計士
CL56	松井 順三	公認会計士
CL57	石川 誠	公認会計士
CL58	今村 猛	公認会計士
CL59	友野 遼	企業経理担当者
CL60	山本 史枝	公認会計士
CL61	國見 琢	公認会計士

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL62	花田 重典	公認会計士
CL63	黒田 克司（幹事）	会計・監査研究会
CL64	青木 智紀	公認会計士
CL65	結城 秀彦 藤井 淳一 山田 知輝	収益認識会計基準早朝読書会、公認会計士
CL66	金岡 圭子	
CL67	梅原 秀継	
CL68	服部 隆	CMA、CIIA
CL69	青木 雄二	公認会計士

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）のそれらに対する対応です。
 「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、当委員会で分析を行っています。
 また、寄せられたコメントのうち、本公開草案の提案内容に関するコメントの概要とその対応を第1部に、表現の見直しに関するコメントの概要とその対応を第2部（86ページ以降）に記載しています。なお、（第2部：表現の見直しに関するコメント）「76）経過措置の注記が必要であることを記載すべきである。」とのコメントへの対応（111ページ）については、2019年11月26日に修正しています。

（第1部：本公開草案の提案内容に関するコメント）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
質問1：開発にあたっての基本的な方針に関する質問		
1) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	開発にあたっての基本的な方針に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	同意する。 ただし、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が、会計基準案及び適用指針案の結論の背景は、総じて、IFRS第15号の会計基準・適用指針を書き写した内容となっている。その結果、会計基準案・適用指針案が形式的に解釈されるおそれが高まり、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とを強く懸念している。ゆえに、最終化にあたっては、以下を検討いただきたい。 <ul style="list-style-type: none"> ● 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明確かつ詳細に記述すること ● 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 	結論の背景については、会計処理の考え方の理解に資すると考えられる記載を適宜追加している。
	本公開草案の開発に当たってASBJが採用した、①IFRS第15号の定めを基本的に全て	本公開草案の提案の方向性を支持す

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>取り入れるという基本方針、②適用上の課題に対応するため、国際的な比較可能性を損なわない範囲で、代替的な取扱いを追加するという連結財務諸表に関する方針、さらに、上記の①と②を踏まえて、③連結財務諸表と同一の会計処理をするという個別財務諸表に関する方針について、全て同意する。</p>	<p>るコメントである。</p>
	<p>財務諸表間の比較可能性確保のため、IFRS との整合性の観点から、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を行う基本的な方針に同意する。</p> <p>ただし、収益認識の基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、企業におけるシステム対応等、実務上多岐にわたる影響を及ぼすことが想定されるため、各企業において十分な準備期間を確保できるよう、開示要求も含め、基準を早期に最終化されたい。</p>	<p>注記事項については、国際的な会計基準の開示の状況を注視しつつ、企業の準備期間を確保できるよう、可能な限り早期に強制適用時における本会計基準等を定めることとする。</p>
	<p>本公開草案における「基本的な方針」「連結財務諸表に関する方針」「個別財務諸表に関する方針」「適用範囲」に同意する。</p> <p>(理由)</p> <p>建設業においては、既に現行の企業会計基準第 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。)による実務が広く定着しており、新たに包括的な収益認識に関する会計基準を必要とする状況ではないとも考えられる。しかしながら、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の原則を取り入れることを出発点として我が国における収益認識に関する会計基準を開発するとの意義に照らして考えた場合、加えて、会計基準案第 131 項にある背景も踏まえると、工事契約を収益認識に関する会計基準の適用範囲に含めて基準化を行うことについて、同意できる。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
	<p>本公開草案の提案に同意する。</p>	<p>代替的な取扱いについては、これまで</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(理由)</p> <p>国際的な比較可能性及び我が国における企業間の比較可能性の観点から、基本的にIFRS 第 15 号のすべての定めを取り入れることが適当であり、実務に多様性を生じさせるおそれがあるため、代替的な取扱いを追加的に定めることは必要最小限にすべきである。</p> <p>収益という損益計算書のトップラインについて、連結財務諸表と個別財務諸表の間で、異なる会計処理の定めを設けることは望ましくなく、また、連結調整に関し追加的な負担を生じることから、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を求めべきである。</p>	<p>我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合に、比較可能性を損なわせない範囲であるか否かを判断基準としている。</p>
	<p>同意する。</p> <p>(理由)</p> <p>個別財務諸表に、収益認識会計基準を適用することは、想定する会計処理を記帳レベルで会計実務に普及させる結果となり、結果として、連結財務諸表における会計基準の適用の精度を向上させることとなる。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
個別財務諸表に関する方針		
<p>2) 税務上の取扱いを明確にすべきである。</p>	<p>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。したがって、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、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。</p>	<p>会計基準は、一般的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的として開発しており、関連諸法規との関係は副次的に配慮するものとしている。本会計基準等を公表した後は、運用状況を注視する。</p>
<p>3) 個別財務諸表</p>	<p>開発中の収益認識会計基準は、連結財務諸表のみの適用とし、個別財務諸表は任意適</p>	<p>収益認識会計基準第 99 項のとおり、個</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>は任意適用とすべきである。</p>	<p>用とすべきであるとする。 (理由) 特に中小規模の企業において税務会計と企業会計が密接に結びついている我が国固有の実務を踏まえると、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等では、大多数の中小規模の企業の個別財務諸表作成における税務調整の過大な負担を避けることはできないと考えられる。連結財務諸表の比較可能性を担保するという IFRS の前提に立ち返って本論点を考える場合、収益認識会計基準を個別財務諸表に適用するのは、開発の出発点にそぐわないと考える。</p> <p>自社でのコスト・ベネフィットを勘案した判断に基づき、個別財務諸表で任意に適用することができれば十分であると考えられる。</p>	<p>別財務諸表については、中小規模の上場企業や連結子会社等に影響を及ぼすため簡素な定めとすべきであるとの意見や、法人税法上の課税所得計算の基礎となるため、法人税との関係に配慮すべきであるとの意見があった。</p> <p>この点、これまでに当委員会は基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合の連結調整に係るコスト、代替的な取扱いの定めを置くこと等により中小規模の上場企業や連結子会社等において一定程度実務における対応が可能となることを理由に、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることとしている。</p>
<p>4) 中小企業に影響が及ばないよう</p>	<p>仮に、収益認識会計基準が策定されたことに伴って、税制が改正されることになれば、中小企業にとって会計処理の変更がないにもかかわらず、税負担の変動や事務負担の増加という影響が生じる可能性があり、ひいては確定決算主義の維持が危ぶまれる状況を</p>	<p>左記のコメントは税の取扱いに関するコメントである。当委員会では企業会計に関する会計基準の開発を取り扱っ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	招来しかねない。したがって、収益認識会計基準の策定に伴って、税制上の取扱いも改正となる場合には、中小企業に影響が及ぶことがないようにすべきである。	ているためコメントしない。
5) 税務上も受入可能となるようにすべきである。	本公開草案に基づく会計処理が関連する税法で受け入れられない場合には、税務上の申告調整が増加するため、税法上も受入可能となるように働きかけていただきたい。	会計基準は、一般的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的として開発しており、関連諸法規との関係は副次的に配慮するものとしている。
6) 申告調整は不要と認識している。	法人税法第 22 条第 4 項において「当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」とされていることから、本公開草案が適用される場合、申告調整は不要と認識している。	左記のコメントは税の取扱いに関するコメントである。当委員会では企業会計に関する会計基準の開発を取り扱っているためコメントしない。
7) 法人税との関係の整理が必要である。	会計基準案第 93 項に「法人税との関係に配慮すべきである」とあるが、法人税との関係について、どのように整理しているのか具体的に明らかにしていただきたい。	会計基準は、一般的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的として開発しており、関連諸法規との関係は副次的に配慮するものとしている。
会計基準案及び適用指針案の記載		
8) 比較可能性が高まる根拠を示すべきである。	会計基準案では、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点としているが、会計基準案を適用することにより、我が国で開示される具体的な財務情報の国際的な比較可能性が高まるとすることの根拠を、より具体的に示していただきたい。	具体的には、これまで我が国の会計基準で包括的な定めがなかった、履行義務の識別、取引価格の算定方法及び収益の認識時期（すなわち履行義務の充足）について、IFRS 第 15 号及び Topic 606 と

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		同様の詳細な規定を設けることで、会計単位、収益の額及び認識時期が国際的に整合的なものとなり、比較可能性が高まる。また、本人と代理人の区分に関する規定を明示したことも、収益の額を国際的に整合的なものとし、比較可能性の向上に寄与するものと考えられる。
会計基準の適用対象企業		
9) 中小企業の取扱いを示すべきである。	中小企業については、中小企業向けの会計基準が優先して適用されるのか否かについて、収益認識会計基準に示していただきたい。	中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」又は「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられる（ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない。）。
開発にあたっての基本的な方針に反対する意見		
10) 社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分に議論すべきである。	<p>収益認識に関する会計基準を導入することの社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分な議論と説明を強く求める。</p> <p>(理由)</p> <p>収益認識会計基準が広範かつ大きな影響を及ぼす企業活動の根幹部分をなす本源的な基準であるにもかかわらず、国際的な比較可能性を求められない企業に対して、当該会計基準を強制的に適用することの必要性や社会的・経済的なコストを上回るどのようなベネフィットが得られるのかについて、十分な議論と説明がなされていない。</p> <p>IFRS 第 15 号とコンバージェンスした収益認識会計基準の導入を検討する前に、まず</p>	我が国においては、収益認識に関する包括的な会計基準がなく、我が国の会計基準の体系の整備が必要であると考えられる。また、収益認識に関する会計基準が国際的に概ね同じ内容となる中、平成 28 年 2 月に公表した「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」に寄せられた意見の大半

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>は、我が国における会計制度のあり方を整理し、社会的・経済的なコスト・ベネフィットについて十分に議論したうえで、収益認識に関する現行会計実務の高品質化による日本基準化を図ることが最優先されるべきと考える。</p>	<p>が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、IFRS 第 15 号の基本的な原則を本公開草案に取り入れている。そのうえで、我が国における現行の会計実務にも配慮し、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加しており、コスト・ベネフィットを勘案した基準開発を行った。</p>
<p>11) 個別財務諸表に強制的に適用することに反対する。</p>	<p>個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対する。 (理由) 本公開草案において、連結財務諸表と個別財務諸表は、基本的に同じ内容とし、代替的な方法も含めて差を設けていないが、我が国の法人税法は、企業利益を基に各事業年度の課税所得を計算する確定決算基準を採用しており、収益及び費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて計算されることから、収益認識会計基準の導入は課税所得の計算にも大きく、かつ、不断の影響を与えることとなる。 税法への不断の影響等を考慮すると、国際的な財務報告の比較可能性を一義として、有用性の高い我が国の個別財務諸表に収益認識会計基準を適用することの意義は極めて乏しいことから、収益認識会計基準を個別財務諸表に対して強制的に適用することに強く反対する。</p>	<p>当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めている。本会計基準等についても、収益認識会計基準第 99 項に記載の理由で、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表で同一の会計処理を定めている。</p>
<p>12) IFRS 第 15 号の基本的な原則</p>	<p>IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とする基本方針に反対である。 (理由)</p>	<p>「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」に寄せ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>を取り入れることを出発点とすることに反対する。</p>	<p>比較可能性は基本方針の根拠にはならず、IFRS 第 15 号と草案には重大な欠陥がある。IFRS 第 15 号を出発点にする場合には、IFRS 第 15 号の妥当性を検討すべきである。</p>	<p>られた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。</p>
<p>質問 2：適用範囲に関する質問</p>		
<p>13) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>適用範囲に同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<p>14) 適用範囲外の取引を IFRS 第 15 号と同一にすべきである。</p>	<p>適用範囲外となる取引について、仮に IFRS 第 15 号と異なる取扱いとなった場合、会計処理が煩雑となるため、引き続き IFRS 第 15 号と同一にしていきたい。</p>	<p>適用範囲外となる取引については、その取扱いを定める会計基準が国際的な会計基準の内容と異なるため、適用範囲外とする本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>顧客との契約</p>		
<p>15) 一部が適用範囲に含まれる契約の取扱いを示すべきである。</p>	<p>複数の会計基準の範囲に含まれる顧客との契約について、IFRS 第 15 号第 7 項では契約の一部が他の基準の範囲に含まれる場合の適用方法が定められているが、本公開草案には該当する記載がないため、契約の一部が適用範囲に含まれる場合の取扱いを明らかにしていきたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、契約の一部が他の基準の範囲に含まれる場合の適用方法について記載を追加している（収益認識会計基準第 4 項）。</p>
<p>16) 政府補助金の取扱いを示す必要がある。</p>	<p>政府補助金についても、今回の会計基準で適用範囲外である旨、明示する必要があると考える。</p>	<p>本会計基準等の適用範囲は顧客との契約から生じる収益であり、顧客との契約に該当しないことが明らかであると</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		考えられる政府補助金について示す必要はないと判断した。
リース取引		
17) リース会計基準の早期改訂が望まれる。	<p>企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）と IFRS 第 16 号「リース」とでは、対象となる取引範囲が異なり得るため、IFRS を適用している我が国の企業において、同一の取引について、連結財務諸表では IFRS 第 16 号が適用され、個別財務諸表では本公開草案が適用されるケースがあると考えられ、このようなケースは早期に解消されることが望ましいため、リース会計基準を国際的に整合性のあるものにする取組みに早期に着手していただきたい。</p> <p>日本基準と IFRS におけるリース会計基準においてリース取引の定義・範囲が異なるため、日本基準では収益認識会計基準に従い処理する取引を IFRS ではリース会計基準に従い処理することになるケースもありえ、リース会計基準の検討の早期実施が望まれる。</p> <p>なお、IFRS では、知的財産のライセンス（無形資産）の供与はリース会計基準の対象外であるため、IFRS 第 15 号に従い会計処理することになるが、日本のリース会計基準では無形資産も対象に含まれることから、リース会計基準に従い処理することになるケースもありえる。</p>	<p>左記のコメントは、今後の基準開発において参考としたい。</p> <p>左記のコメントは、今後の基準開発において参考としたい。</p> <p>なお、ライセンスの供与が収益認識適用指針ではなくリース会計基準に従い処理される可能性があるケースについては、収益認識会計基準第 3 項(2)において、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引を本会計基準等の適用範囲から除外しており、当該定めにより対応されると考えられる。また、リース会計基準が適用される契約の取扱いを変更する意図はなく、その旨を結論の背景に追記している（収益認識会計基準第 104</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
18) リース会計基準の検討には、実質リースの検討が必要である。	今後リース取引に関する会計基準について検討する際には、IFRS 第 16 号の範囲に含まれるリースを含んだ取引（実質リース）に関し、リース会計基準の範囲に含めることについて検討することが必要である。	項)。 左記のコメントは、今後の基準開発において参考としたい。
保険契約		
19) 保険法に定められていない保険契約への適用を明らかにすべきである。	保険法に定められていない保険契約（保険法が適用されない海外における保険契約や保険法施行前において締結された保険契約等）については、本公開草案の適用範囲に含まれる、あるいは、保険法に定められた保険契約に類似している場合は、当該保険契約と同様に会計処理を行うと解釈し得る。そのため、保険法に定められていない保険契約への適用について明らかにしていただきたい。	保険法の規定は、保険法施行日以後に締結された保険契約について適用する（保険法附則第二条）とされているが、保険法施行日前の保険契約も、保険法における「保険契約」の定義（「保険契約、共済契約その他いかなる名称であるかを問わず、当事者の一方が一定の事由が生じたことを条件として財産上の給付（生命保険契約及び傷害疾病定額保険契約にあつては、金銭の支払に限る。以下「保険給付」という。）を行うことを約し、相手方がこれに対して当該一定の事由の発生の可能性に応じたものとして保険料（共済掛金を含む。以下同じ。）を支払うことを約する契約をいう。」（保険法第二条第一号）を満たすと考えられ、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>本会計基準等の適用範囲に含まれないと考えられる。</p> <p>また、保険法が適用されない海外における保険契約についても、保険法における「保険契約」の定義を満たすものは、本会計基準等の適用範囲に含まれないと考えられる。</p> <p>これらを踏まえ、本会計基準等の適用範囲でない保険契約については、「保険法に定められた保険契約」から「保険法（平成20年法律第56号）における定義を満たす保険契約」へと表現を修正している（収益認識会計基準第3項(3)）。</p>
顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引		
<p>20) 適用される会計基準を明記すべきである。</p>	<p>顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引について、いずれの会計基準に基づき、どのように対応するのか明記していただきたい。</p>	<p>収益認識会計基準第106項において、「IFRS第15号においては、同業他社との棚卸資産の交換について収益を認識し、その後で再び最終顧客に対する棚卸資産の販売について収益を認識すると、収益及び費用を二重に計上することになり、財務諸表利用者が企業による履行及び粗利益を評価することが困難とな</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>るため適切ではないとされている。我が国においては、棚卸資産の交換取引に関する会計処理の定めが明示されていないが、IFRS 第 15 号と同様に、同業他社との棚卸資産の交換について収益を認識することは適切ではないと考えられる。」としている。</p> <p>収益及び費用の二重計上が適切ではない旨を結論の背景に示すことで、同業他社への在庫の引渡時点での売上及び売上原価の計上が適切ではないという考えを示している。</p>
金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料		
<p>21) 金融サービスに対する手数料全体を適用範囲から除外すべきである。</p>	<p>金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料の範囲が明確ではないことから、金融サービスに対する手数料全体が本公開草案の適用範囲から除外されることを明確にすべきである。具体的には、会計基準案第 3 項(5)を「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料等の金融サービスに対する手数料」と修正することが考えられる。</p> <p>(理由)</p> <p>IFRS においては、IFRS 第 9 号「金融商品」に基づき、金融サービスに対する手数料が金融商品の実効金利の不可分の一部である場合には IFRS 第 9 号に基づいて実効金利の調整として扱い、不可分の一部でない場合には IFRS 第 15 号に従って会計処理することとされている。</p>	<p>金融サービスに係る手数料について明示的に定義することが困難であり、また金融商品の実効金利の不可分の一部か否かの判定を行うことなく、本会計基準等の適用範囲から除外される手数料を限定的なものとするために、「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」を適用範囲外とする本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>一方、現行の日本基準においては、実効金利の不可分の一部といった概念は存在しておらず、また、金融商品に関する会計基準の改訂についても、今後、検討に着手するか否かの検討を行うこととされている状況である。そのため、IFRS 第9号においては実効金利の調整として扱うこととされる部分が、今後金融商品に関する会計基準が改訂される場合にどのように扱われるかは未だ定まっておらず、会計処理が変わる可能性がある。</p> <p>上記を踏まえると、金融サービスに対する手数料全体を本公開草案の適用範囲から除外すべきであるが、本公開草案の「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」という記述では適用除外が一定の手数料に限定されるように解釈できることから、この点が明確になっていないと思われる。</p>	
22) 適用される会計基準を明らかにすべきである。	金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料について適用すべき会計基準が不明確であり、本公開草案が最終化される時まで適用すべき会計基準を明らかにしていただきたい。	金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料については、現行の実務が継続されることを想定している。
不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡		
23) 本公開草案の適用範囲に含めるべきである。	日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という。）は古いルールであり、廃止の方向で、本基準で会計処理を手当てすべきである。	不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡は、収益認識会計基準第108項のとおり、連結の範囲等の検討と関連するため、本会計基準等の適用範囲から除外することとしている。
24) 投資信託等への売却の取扱いを明らかにすべ	不動産販売を主たる事業としている企業が営業目的で不動産を投資信託又は投資法人に売却する場合、本公開草案の適用範囲に含まれると考えられるが、その理解でよいか。（理由）	企業の通常の営業活動により生じたアウトプットとなる不動産のうち、不動産流動化実務指針の対象となる不動産

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
きである。	投資信託又は投資法人は特定目的会社に該当しないため、これらを活用した不動産の流動化については、不動産流動化実務指針は適用されないこととなる。しかし、当該流動化取引については、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 27 号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」に基づき、不動産流動化実務指針を参照して売却益の実現を判断しているケースもあると考えられ、本公開草案の適用範囲に含まれる場合、実務に影響が生じる可能性があると考えられる。	の譲渡に係る会計処理は、連結の範囲等の検討と関連するため、本会計基準等の適用範囲から除外しており、不動産流動化実務指針が適用されない営業目的の不動産の売却は、本会計基準等の適用範囲に含まれると考えられ、この旨を結論の背景に明記している（収益認識会計基準第 108 項）。
不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡に関連しない固定資産の売却		
25) 不動産販売業の取扱いを記載すべきである。	不動産販売を業として行う企業の不動産販売取引（範囲除外と明記されている流動化取引を除く。）は、会計基準案第 101 項の対象外であるため本公開草案の範囲に含まれているという理解でよいか。	不動産販売を業として行う企業の不動産販売取引（範囲除外と明記されている流動化取引を除く。）については、顧客との契約であるため、本会計基準等の適用範囲に含まれると考えられ、この旨を結論の背景に明記している（会計基準案第 101 項(収益認識会計基準第 108 項)）。
26) 賃貸不動産の売却の取扱いを明らかにすべきである。	不動産販売を主たる事業としている企業が、不動産賃貸も行っており、当該賃貸不動産を固定資産として保有し売却するケースについては、本公開草案の適用範囲に含まれるかどうか不明確であり、本公開草案の適用範囲に含まれるかどうかを明らかにしていただきたい。	企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない不動産の売却である場合は、顧客との契約ではなく、本会計基準等の適用範囲外となると考えられ、この旨を結論の背景に明記している（収益認識会計基準第 108 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
契約コスト		
27) 契約コストの定めを範囲に含めないことは妥当である。	会計基準案が IFRS 第 15 号の契約コストの定め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おり（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会計基準案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。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
28) 契約コストの取扱いを明確にすべきである。	<p>契約期間が長く当初に多額の販売手数料等が支払われる一部の業種においては、契約コストの会計処理が重要な場合が多いため、本公開草案では範囲外とされた契約コストの取扱いを明確にすべきである。</p> <p>IFRS 又は米国会計基準を適用している企業等の個別財務諸表等において IFRS 第 15 号又は Topic 606 における契約コストの定めに従った処理が行われる場合が想定されるため、契約コストの具体的な定めを会計基準案の本文に記載する必要があると考える。</p>	<p>収益認識会計基準第 109 項のとおり、「本会計基準では、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、IFRS 第 15 号における契約コスト（契約獲得の増分コスト及び契約を履行するためのコスト）の定めを範囲に含めていない。」としており、本会計基準等においてコストの資産化の定めを含めないこととしている。</p> <p>契約コストは本会計基準等の適用範囲ではなく、本会計基準等において契約コストの具体的な定めを含めないこととしている。</p>
29) 契約コストに	我が国においては契約コストに関する包括的な定めはなく、実務において会計処理に	特に定めが置かれているものを除き、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>係る会計方針等の開示を求めるべきである。</p>	<p>バラつきが生じている可能性があるため、契約コストについて早期の検討が難しい場合には、契約コストに係る会計方針等（例えば、会計方針や契約コストを資産として計上している場合の当該金額）の開示を要求することが考えられる。</p>	<p>重要な会計方針に何を記載するかは、企業の重要性の判断による。</p> <p>また、契約コストの資産化額等の開示については、本会計基準等の適用時において、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10項の会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として、「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」が開示される。</p> <p>継続的な開示については、強制適用時の注記事項を検討する際に、契約コストの注記事項の可否を検討することが考えられる。</p>
<p>30) 契約コストの今後の方向性を示すべきである。</p>	<p>契約コストについては、このたび適用範囲外とされたが、今後の取扱いの方向性を示していただきたい。</p>	<p>契約コストについて、今後定めることは、特に予定していない。</p>
<p>質問 3-1：収益の認識基準に関する質問</p>		
<p>31) 本公開草案の提案の方向性を</p>	<p>本公開草案の提案に同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
支持する。	IFRS 第 15 号の考え方を基礎に、契約と履行義務を識別（ステップ 1、ステップ 2）して、履行義務を充足した一時点、または充足する一定の期間にわたり収益を認識（ステップ 5）するという ASBJ の提案に同意する。損益計算書のトップラインが、IFRS 第 15 号や米国会計基準の Topic 606 とほぼ同一の基準で表示されるようになれば、国際的な比較可能性の確実な向上が期待される。	同 上
基本となる原則		
32) 5 ステップの適用について示すべきである。	基本的には、ステップ 1 から 5 に従い順番に検討されることが想定されるが、実務的には、ステップが進むと、前のステップの決定内容が妥当であったかの再検討が必要となる場合もあると考えられるため、5 つのステップは必ずしも直線的に進行するものではないことを結論の背景に記載することを検討いただきたい。	左記のコメントに記載のとおりであるが、特段、結論の背景に記載する必要はないものと判断した。
ステップ 1：契約の結合		
33) 顧客の関連当事者との契約を結合した場合の会計処理を明確化すべきである。	顧客の関連当事者としては、子会社、関連会社などが想定される。例えば、関連会社との契約について契約の結合をした場合、結合後の契約に基づき取引価格の配分を行うが、配分額は関連会社が認識している契約上の取引価格と異なることが想定される。そのため、売上債権を取引先別に適切に計上し管理できるのか疑問であり、設例を設け適切な会計処理を示していただきたい。	左記のコメントに挙げられたケース以外にも、さまざまなケースにおいて、取引価格と契約価格が異なる可能性があるが、債権管理は企業によりプロセス等が異なる可能性があり、本会計基準等においては管理実務に言及しないこととしている。
34) 記載の削除又は全面改訂を求める。	会計基準案第 24 項を削除するか、全面改訂すべきである。契約から生じる収益認識は法律の規定に直接関係しており、企業は法律に基づいて契約を締結している。その契約を無視して契約を識別することは不合理である。	左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「収益認識に関する包括的な会計

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>基準の開発についての意見の募集」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。</p>
ステップ 1：契約変更		
35) 記載の削除を求める。	<p>契約変更の定め（会計基準案第 25 項から第 28 項）を削除すべきである。これらは、何ら理論的な根拠がない。</p>	同 上
ステップ 2：履行義務の識別		
36) 記載の全面的改訂を求める。	<p>会計基準案第 29 項から第 31 項及び関連する適用指針を全面的に改訂すべきである。履行義務は法律上の契約（民法第三編第二章契約及び関連する法律）の観点から識別すべきである。</p>	同 上
ステップ 5：一定の期間にわたり充足される履行義務		
37) 一定の期間にわたる収益認識に変わる可能性がある取引を示すべきである。	<p>現在は完了基準により収益認識している取引のうち、収益認識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。</p>	<p>契約の実態は個々の企業によって異なり、また現行においては包括的な収益認識基準がないため企業の判断により多様な実務があると考えられる。そのため、現在、完了基準で収益認識している取引のうち、本会計基準等の適用後に一定の期間にわたって収益認識されることとなる取引を例示することは、実務に</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>おける本会計基準等の適用に際して誤解を生じさせる可能性があるため、具体的事例を示さないこととした。</p>
<p>38) 定期乗車券による旅客運輸収入における発売日基準が認められることを確認したい。</p>	<p>鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入については、現行において、一定の期間にわたり収益を認識する会計処理となっている。しかし、定期乗車券は有効開始日以前から発売しているため、発売日と有効開始日が期を跨る場合もある。前受運賃の計上金額の算出方法は、発売日を基準とする方法、有効開始日を基準とする方法があり、発売日と有効開始日が期を跨る場合には差異が生じるが、従来どちらも合理的な見積方法として認められている。仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、現行において両者の差異について重要性が乏しいことを理由として発売日を基準とする方法を採用しているケースでは、他社との連絡精算の仕組みの見直し、追加のシステムの開発が必要になるなど、影響を受ける可能性がある。</p>	<p>左記のコメントのとおり、現行の日本基準における実務においても、各企業において一般的な重要性を考慮して会計処理が定められており、本会計基準等においても、各企業において重要性を判断し、会計処理が定められるものと考えられる。</p>
<p>39) スマートフォンゲームのゲーム内課金について確認したい。</p>	<p>履行義務の充足については、形式的に捉えるのではなく、事業の実態を考慮したうえで、会社ごとの主観的判断に大きく左右されないような方法が望ましいと考えられ、スマートフォンゲームにおけるゲーム内課金については、ゲーム内通貨を使用して購入したアイテム等の使用状況に応じた一定の期間ではなく、ゲーム内通貨によるアイテム購入時の一時点で収益を認識すべきである。仮に一定の期間にわたって収益認識すべきという理論が成り立つとしても、実際の運用にあたっては繰延期間の見積りの合理性等、多くの問題点が存在し、実務対応が非常に困難になると考えられる。</p>	<p>スマートフォンゲームにおけるゲーム内課金に係る収益認識については、収益認識会計基準第 38 項の要件に照らして、一時点で収益を認識すべきか、一定の期間にわたり収益を認識すべきかを判断する。仮に一定の期間にわたり収益を認識すべきと判断した場合には、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたって計上することとなる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>なお、上記の判断及び進捗度の適切な見積方法は、企業が提供するゲームの性質や、ゲームの中で使用されるアイテムの性質等を加味して決定されるべきものであり、企業やゲームによって、収益の認識時期は異なる可能性がある。そのため、単一の収益認識方法を本会計基準等の中で定めることは適切ではなく、各社が、自社が提供するゲームの実態を反映した適切な方法に基づき収益を認識すべきであると考えられる。</p>
<p>40) 必要に応じてメンテナンスを提供する契約について、一定の期間にわたる収益認識の継続を望む。</p>	<p>メンテナンス契約に関して、現在は期間の経過に応じて収益を認識しているが、本公開草案では現行の取り扱いが継続できるか不明瞭であり、現在の期間の経過に応じた収益認識の継続を望む。</p> <p>(理由)</p> <p>メンテナンスの必要性がいつ発生するかはわからず、点検・修理を行うことだけで履行義務を充足しているわけではなく、メンテナンスを受けることができる体制を維持することもサービスとなる。点検・修理を行うことに応じて収益を計上することは難しい。</p>	<p>メンテナンスサービスの中にも、顧客に対する企業の約束の性質としてさまざまなものがあり、収益認識会計基準第38項の要件に照らして、一定の期間にわたり収益を認識するかどうか判定する。一定の期間にわたり収益を認識する場合、メンテナンスにかかる期間や、契約で提供するサービスの回数が特定されているか否か等、契約条件やサービスの性質によって、適切な進捗度の見積方法が異なるため、各契約内容に応じて適切</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		な収益の認識のパターンを検討する必要があると考えられる。
ステップ5：一時点で充足される履行義務		
41) 自動車販売に関して、車両登録時に顧客が支配を獲得していることを明示すべきである。	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 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。）。 ● 車両登録時に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。）。 ● 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。）。 ● 車両登録時には、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。）。 	<p>自動車の販売店が新車を販売するケースにおける支配の移転については、顧客との契約内容等に基づく企業の判断により、車両登録時に顧客に支配が移転していると判断される場合も、それ以外の時点（例えば、顧客への引渡時点）で顧客に支配が移転していると判断される場合もあると考えられる。</p> <p>顧客との契約によって、支配が移転する時期が異なる可能性があることから、設例等で支配の獲得時点を示すことは、自動車販売に関してその時点でのみ支配が移転すると考えるべきであるかのような誤解を生じさせる可能性があるため、追加の記載を行わないこととした。</p>
42) 所有権の留保等がある場合にも収益を認識し	会計基準案第37項及び適用指針案第14項に関連し、財又はサービスを提供したものの、支払不履行に対する資産の保全を目的として所有権の留保や担保又は保証を設定している場合、これまで対価の成立に関する要件を満たしていないと判断し収益を認識し	左記のケースでは、資産に対する支配の定め（収益認識会計基準第37項）及び例示された指標（会計基準案第37項（収

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
得るのか明確化すべきである。	ない実務もあったと見受けられるが、本公開草案においては、顧客に支配が移転し、対価を収受する権利を有していると判断し収益を認識し得ることになるのか否かを、明らかにしていただきたい。	益認識会計基準第 40 項)) を考慮することになるため、契約によりケースバイケースと考えられる。
ステップ 5 : 工事契約等の処理		
43) 現状と大きく変わらないことを強調すべきである。	導入時の混乱や実務のバラつきを防止するため、最終基準化の過程では、工事契約会計基準などが廃止されても、会計基準案第 35 項によって、現在の工事進行基準と大きく変わらない会計処理が可能なことを強調していただきたい。	会計基準案第 35 項 (収益認識会計基準第 38 項) の要件により判断を行うことになるため、本会計基準等の求める会計処理が、現行の工事契約会計基準と大きく変わらない会計処理であると一律に強調することは、誤解を生じさせる可能性があり、適切ではないと判断した。
44) 工事契約会計基準との差異を示すべきである。	我が国建設業など請負業を営む企業では収益に関する会計処理は工事契約会計基準によっていたことから、これまでと取扱いが異なるものについては、結論の背景等において補足説明やガイダンスを示すことを検討していただきたい。	本会計基準等と工事契約会計基準における取扱いを比較した場合、取扱いが異なるか否か、またその影響の大小は契約内容による場合がある。工事契約会計基準における取扱いと異なり得るものを示すことは、契約によっては取扱いが異なる場合も想定されることに鑑みると、誤解を生じさせる可能性があるため、特に記載しないこととした。
45) 「合理的な見積り」と「信頼性	会計基準案第 42 項の「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合」とは「進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合」(会	工事契約会計基準における「信頼性をもった見積り」は、工事進行基準の適用

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>のある見積り」との関係性を明確化すべきである。</p>	<p>計基準案第 121 項) とされているが、工事契約会計基準では、「合理的な見積り」よりも「信頼性をもった見積り」の方が見積りの要求水準が高いと解釈される。</p> <p>本公開草案における履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積りは、工事契約会計基準第 50 項における信頼性をもった見積りと同一の水準なのか否かを明確にしていたきたい。</p>	<p>要件である進捗部分について成果の確実性が認められるための工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度の見積りであり、会計基準案における進捗度の「合理的な見積り」と適用対象が完全に一致するものではないが、進捗度の見積りの観点では、両者ともに企業が適切な見積りを行う必要があることは同様であり、大きく異なるものではないと考えられる。</p>
<p>46) 内部統制に言及すべきである。</p>	<p>工事契約会計基準では、企業に、工事進行基準適用において十分な内部統制が必要とされている。これは極めて大事な規定と思われるが、本公開草案には、これに該当するような内部統制に関する規定がない。これは、収益認識会計基準適用後は、従来内部統制未整備のために工事進行基準の適用ができなかった企業でも、一定の期間にわたって収益を計上すべきタイプの取引と判断されれば、従来の工事進行基準と同様の会計処理ができるようになるのか。</p>	<p>収益認識会計基準第 44 項では、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識するとされており、企業による合理的な見積りが求められている。企業の内部統制の適切性は、適用上又は監査上の論点であり、本会計基準等において、明示しないこととした。</p>
<p>47) 成果の確実性の事後的な喪失の取扱いを明示</p>	<p>企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」では、成果の確実性の事後的な喪失が規定されているが、本公開草案では直截的な説明がなされておらず、適用指針案第 89 項及び第 90 項との関係も含めた取扱いの明示を要望する。</p>	<p>進捗度を合理的に見積ることができなくなった場合の会計処理について、収益認識会計基準の結論の背景に追記し</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
すべきである。		<p>た（収益認識会計基準第 154 項）。</p> <p>また、進捗度を合理的に見積ることができない状況において、適用指針案第 89 項及び第 90 項（収益認識適用指針第 90 項及び第 91 項）に定める工事損失引当金の計上要否を検討する必要がある点には留意が必要となると考えられるが、進捗度を合理的に見積ることができなくなることと、工事損失引当金の計上要否は必ずしも直接的に関係しないことから、本会計基準等には追記しないこととした。</p> <p>なお、適用指針案第 89 項及び第 90 項（収益認識適用指針第 90 項及び第 91 項）において、工事損失引当金については、工事契約会計基準の定めを踏襲しているが、その他については、本会計基準等の定めに従い、会計処理を検討すべきであると考えられる。</p>
48) 最終段階近くの契約締結の取扱いを明確にす	<p>会計基準案第 42 項の原価回収基準に関し、日本の実務慣行における、口頭発注・進捗度の見積りも不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱いについて明確にされたい。</p>	<p>本会計基準等では、契約は書面に限るものではなく、口頭発注が契約に当たるか否かの判断が必要となり、会計処理は</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
べきである。		ケースバイケースになると考えられる。
49) 資産移転要件の意図を明確にすべきである。	工事期間中の現場における損害保険契約の主体者は建設工事請負人であり、支配概念を適用することが適切か疑問である。補完条件として資産移転要件を加えたのであれば、これによって排除できる事例を掲げるべきである。	収益認識会計基準第 152 項のとおり、国際会計基準審議会（IASB）は支配の移転の考え方を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされ、本会計基準等では、工事契約についても IFRS 第 15 号における会計処理を取り入れることとしており、特に追加的な説明を行わない。
ステップ 5：その他		
50) 認識基準の改訂を求める。	会計基準案第 32 項の認識基準を全面的に改訂すべきである。 進捗度による収益認識は認めるべきではなく、対価を受け取る権利の確定時に合わせて収益を認識すべきである。	左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。
質問 3-2：収益の額の算定に関する質問		
51) 本公開草案の	本公開草案の収益の額の算定に関する提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持す

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
提案の方向性を支持する。		るコメントである。
	IFRS 第 15 号の考え方を基礎に、取引価格を算定（ステップ 3）して、取引価格を履行義務へ配分（ステップ 4）するという ASBJ の提案に同意する。既存の取引慣行やビジネスモデルの見直しが必要になるなど、企業活動への影響は小さくないかもしれないが、取引の経済実態が従来よりも忠実に収益へ反映されるようになれば、企業間の売上高や収益の比較可能性は確実に向上するであろう。	同 上
ステップ 3：変動対価		
52) 合理的に金額を見積ることが困難な価格について、見積りが不要か確認したい。	変動対価には、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ることが困難である場合には、見積りが不要であると考えてよいか。	収益認識適用指針第 183 項のとおり、審議の過程で、財又はサービスを顧客に移転する時に変動対価の額を見積ることが極めて困難な取引に対する代替的な取扱いを検討した。交渉によって対価の額が確定する取引については、変動対価の額を見積ることが実務上困難なものも存在すると考えられるが、その見積りの判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられ、代替的な取扱いを定めないこととした。
53) 「可能性が非常に高い」の表現を検討すべきで	会計基準案第 51 項の「可能性が非常に高い」の閾値については、IFRS 第 15 号の結論の根拠に米国会計基準における「可能性が高い」と同じ意味を達成するために使用したと示されており、我が国の他の会計基準等で用いられている「可能性が高い」の閾値と	会計基準案第 51 項（収益認識会計基準第 54 項）の「可能性が非常に高い」との表現については、「可能性が高い」に修

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ある。	<p>同じであることが想定されているのであれば、「可能性が高い」との表現を用いていただきたい。もしくはその目安について、結論の背景などで補足されることを検討されたい。</p> <p>また、会計基準案第 16 項の「対価を回収する可能性が高い」の閾値及び適用指針案第 37 項の「保証サービスを顧客に提供する可能性が高い」の閾値についても、明らかにしていただきたい。</p>	<p>正し、当該修正理由について、収益認識会計基準の結論の背景に記載している（収益認識会計基準第 143 項、収益認識適用指針第 25 項及び第 183 項）。</p> <p>また、会計基準案第 16 項（収益認識会計基準第 19 項）の「対価を回収する可能性が高い」との表現については、会計基準案第 51 項（収益認識会計基準第 54 項）との関係について、収益認識会計基準の結論の背景に記載している（収益認識会計基準第 117 項）。さらに、その他の可能性の閾値の表現についても、見直しを行い修正している（適用指針案第 37 項（収益認識適用指針第 37 項）、収益認識適用指針第 54 項）。</p>
54) 経験等に基づき見積った価格が最頻値か示すべきである。	<p>現状の実務では、各社が過去の経験や知見に基づいて妥当な価格を見積っているが、そのような価格は最頻値に含まれると考えてよいか。よいのであれば基準上明らかにしていただきたい。</p>	<p>最頻値は、発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額であり（収益認識会計基準第 51 項）、当該定義に該当するか否かを判断することになる。</p>
55) 仕入リベートに変動対価の規	<p>仕入リベートについても、売上リベートと同様に変動対価の規定を用いて会計処理することも考えられ、本公開草案の変動対価の規定を適用して会計処理を行う必要がある</p>	<p>仕入リベートについては、本会計基準等の適用範囲には含まれない。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
定を適用するか示すべきである。	のかを明示することが望まれる。	
ステップ3：契約における重要な金融要素		
56) 重要な金融要素の判断基準を示すべきである。	従来、長期請負工事について、実務慣行上、重要な金融要素を区分処理することは行っていない。従ってこなかったため、重要な金融要素が含まれるか否かの判断基準を示していただきたい。	収益認識適用指針第184項のとおり、審議の過程で、長期の工事契約に対する重要な金融要素の有無の判断の困難さについて検討する必要があるとの意見が聞かれ、代替的な取扱いを検討したが、重要な金融要素の有無の判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられ、代替的な取扱いを定めないこととしている。これらの検討の経緯を踏まえ、長期請負工事に重要な金融要素が含まれるか否かの判断基準は示さないこととした。
57) 重要な金融要素が含まれない場合を説明すべきである。	我が国の建設工事においては、履行義務の充足と完全に一致はしていないものの工期中において契約条件に基づいて支払のある場合や、瑕疵担保の性格を含む留保金が含まれるなど、重要な金融要素を含んでいないと判断できる場合もある。[設例14]は、日本の会計実務において参考になるとは言い難く、結論の背景や[設例14]において補足説明を記載することを検討いただきたい。	収益認識適用指針第184項のとおり、長期の工事契約については、重要な金融要素の有無の判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられ、例示項目を挙げることも困難であると考えられる。また、建設工事は個別性が高く、ケースバイケースであると考え

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
58) 重要な金融要素に係る規定の削除を求める。	会計基準案第 53 項から第 55 項及び関連する適用指針案を削除すべきである。割引くべきか否かは IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) において十分に議論されておらず、対価の回収時に割引による差額は解消するため、割引くことはいたずらに収益の額を変動させるだけである。	られるため、補足説明を記載しないこととした。 左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。
ステップ 3：現金以外の対価		
59) 時価算定のタイミングを明記すべきである。	現金以外の対価を時価により算定するタイミングが不明確なため、明記していただきたい。なお、受領する現金以外の対価の公正価値が、企業が提供する財又はサービスに見合う水準かどうかを判断するタイミングは、受領する現金以外の対価の数量等を決定する契約の締結時が一般的であると考えられる。	現金以外の対価を時価により算定するタイミングについては、米国会計基準においては、契約開始時であると明示されたが、IFRS 第 15 号においては、他の IFRS 基準との関係による意図せざる帰結のリスクや測定日の相違による実務上の影響は限定的な状況でしか生じないと想定されるとの理由から、そのタイミングを明示していない。我が国においても、現金以外の対価が支払対価として

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		用いられるケースは稀であり、実務上の影響は限定的であると考えられ、現金以外の対価を時価により算定するタイミングを明示していない。
質問 3-3：特定の状況又は取引における取扱いに関する質問		
60) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の特定の状況又は取引における取扱いに関する提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	<p>適用上の様々な課題に対応するため、特定の状況や取引における取扱いを示すというASBJの提案に同意する。</p> <p>本人と代理人の区分、追加取得するオプションの付与、商品券等、入会金等、ライセンス、返品権付き販売、有償支給取引などについて、具体的な取扱いを示すことでバラつきを抑制できれば、財務諸表の比較可能性や理解可能性は確実に向上するであろう。特に、最近の不適合会計問題でも大きな焦点になった有償支給取引について、収益認識しないことを明確に示した点は、不適合会計の抑止に寄与するものとして大いに評価したい。</p>	同 上
本人と代理人の区分		
61) 本人に該当する指標と該当しない指標が混在するケースの取扱いについて補	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についても想定するとともに、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	収益認識適用指針第 136 項のとおり、適用指針案第 47 項（収益認識適用指針第 47 項）における指標は、特定の財又はサービスの性質及び契約条件により、財又はサービスに対する支配の関連度合

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>足すべきである。</p>	<p>とんどすべてを他の当事者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。</p>	<p>いが異なり、契約によっては、説得力のある根拠を提供する指標が異なる可能性があるとしている。そのため、契約履行の主たる責任を負う場合に、企業が本人と扱われる可能性が高いことを一律に示すことはしないこととした。</p>
<p>62) 収益の表示方法に関するガイダンスが必要である。</p>	<p>本人と代理人の区分により、本人取引の場合は収益を総額で、代理人取引の場合は純額で認識することが提案されており、この点については同意する。ただし、本公開草案が基準化されることで、売上高は収益に置き換わることになるかと理解しているが、我が国の実務に馴染みの薄い収益の表示方法が明確に示されない場合には、実務上の判断にバラつきが生じ、比較可能性が損なわれることが懸念される。したがって、収益の表示方法に関しては、具体的なガイダンスが必要と考える。</p> <p>また、表示方法に関しては強制適用時までには検討することになっているが、本公開草案の基準化に伴い、売上高の表示を廃止し、収益の表示に置き換える必要があるのか明確に示していただきたい。</p>	<p>収益の表示方法については、強制適用時までには検討することとし、早期適用時には現在の実務で用いられている表示科目を用いることが認められる旨を結論の背景に追記している（収益認識会計基準第 155 項）。</p>
<p>63) 投資信託から收受する信託報酬が本人として行う取引であることを確認したい。</p>	<p>投資信託委託会社が投資信託から收受する信託報酬については、その全額を投資信託委託会社の収益として認識し、事務代行手数料を委託者固有の費用として計上することで問題が無いことを確認したい。</p> <p>(理由)</p> <p>証券投資信託の契約の主体は、委託者及び受託者であり、両者が提供する役務提供義務の範囲及びその対価（以下「信託報酬」という。）を実質的に享受する者は、委託者及び受託者であることが証券投資信託約款（以下「約款」という。）上明確である。また、</p>	<p>本人と代理人の区分については、収益認識適用指針第 42 項のとおり、財又はサービスが顧客に提供される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかの評価が必要となり、当該評価に際しては収益認識適用指針第 47 項の指標を考慮することとしている。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>受益権の申込、収益分配金、償還金及び一部解約代金の支払等の事務手続について、本来、委託者が行うべきところ、約款上、委託者の指定する販売会社（以下「指定販売会社」という。）が行うこととされているが、委託者が指定販売会社に支払う事務代行手数料の履行義務者は委託者である。さらに、信託報酬の価格設定についての裁量権は委託者が有し、代行手数料は委託者と指定販売会社の合意に基づき決定するものである。</p>	<p>本人と代理人の区分の判定については、契約により検討結果が異なる可能性があり、投資信託から收受する報酬に関して一律に解釈を示すことは誤解を生じさせる可能性があるため示さないこととした。</p>
<p>64) 収益の純額を算出する際の仕入リベートの取扱いを明記すべきである。</p>	<p>仕入リベートには、年間（又は半年）の取引量に応じて金額が決定される場合（以下「年間リベート」という。）がある。この取引量の中には、本人による取引も代理人による取引もあるが、それらを分類することは、実務上不可能な場合があると考えられる。年間リベートについて、大幅なシステム改修をしても本人と代理人に該当する取引部分に分けたうえで、収益の純額を算定することを求めるのか、あるいは本人と代理人に該当する取引部分に分けることが、実務上不可能な場合、収益の純額を算定する際に年間リベートの金額を考慮しないことが認められるのかを明記することが望まれる。</p>	<p>仕入リベートについては、本会計基準等の適用範囲には含まれない。</p>
<p>追加の財又はサービスを取得するオプションの付与</p>		
<p>65) 確定債務としての債務性や顧客の視点を重視して再検討すべきである。</p>	<p>ポイント制度については、チェーンストアがポイント制度を導入・運用している意義が販売促進活動の充実・強化にあることや、ポイント制度が我が国固有の複雑性や多様性を備えている事情を踏まえると、公正価値を計算すること及びポイント形態ごとに会計処理を区別すること自体に違和感があり、確定債務としての債務性や顧客の視点を重視して再検討を行っていただくよう特段の配慮を要望する。</p>	<p>ポイント制度については、制度の多様性から事実及び状況に基づく判断が求められること等の理由から、特段の定めを追加していない。</p>
<p>66) クレジットカード会社が付与するポイントに</p>	<p>コメント募集の別紙2(3)に「顧客に付与するポイントについて引当処理は認められない」とあるが、クレジットカード契約において、カード保有者が他の企業で行った購入額に基づくポイントをクレジットカード会社が付与している場合の履行義務の評価に</p>	<p>同上</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>関して、IFRS 第 15 号の記載を含めるべきである。</p>	<p>ついて、IFRS 第 15 号の結論の根拠 (BC388 項) を踏まえ、各契約における事実及び状況の分析の結果、引当金計上も可能と考えられる。幅広く多種多様なポイント制度が普及する中、企業が取引実態を踏まえた会計処理が可能になるよう IFRS と同様に結論の背景を明記すべきである。</p>	
<p>67) 金融機関が発行するカードのポイントが適用範囲内か明確化すべきである。</p>	<p>追加の財又はサービスを取得するオプションの付与に関し、銀行・信用金庫がカード会社となる場合には、会計基準案第 3 項(1)又は(5)との関係から、本公開草案の適用範囲から除外されるのかどうかを明確に説明されたい。本公開草案の適用範囲に含まれる場合には、金融機関以外の会社が発行した場合と異なる点があるのかどうかを明確にするため、設例を追加されたい。</p>	<p>同 上</p>
<p>68) 現行の引当金処理を継続すべきである。</p>	<p>ポイントの付与と財又はサービスに対する保証については、現行通りに引当金処理によるべきである。引当金処理には、独立販売価格の配分より相対的に客観的なデータがあり、企業の裁量の余地を可能な限り狭くすることを優先させるべきである。</p>	<p>左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。</p>
<p>顧客により行使されない権利（非行使部分）</p>		
<p>69) 財又はサービスの提供者がギフトカードの発</p>	<p>前払式支払手段発行事業者（小売業）が発行するギフトカード（第三者型前払式支払手段）のように、発行主体が財又はサービスを移転する直接の履行義務者でない場合の非行使部分の会計処理については、会計慣行に従うのか、契約負債に準じた処理（過年</p>	<p>ギフトカードの発行について、当該ギフトカードが金融負債の定義を満たすときには、企業会計基準第 10 号「金融商</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
行者と異なる場合の処理を明確化すべきである。	度遡及する) とするか不明である。本基準において一律に明文化することができないのであれば、取引実態等を踏まえ会計処理を行うものと理解してよいか。	品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引として、本会計基準等の適用範囲外となると考えられる。
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		
70) 約束した財又はサービスの移転を生じさせる場合の例を示すべきである。	「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場合」(適用指針案第 59 項) とは、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。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。	収益認識適用指針第 142 項においても、「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は、通常、企業が契約における取引開始日又はその前後において契約を履行するために行う活動に関連するが、当該活動は約束した財又はサービスを顧客に移転させるものではない。」としており、具体的なケースを記載しないこととした。
71) コストに充当する返金不要な支払の処理を示すべきである。	契約締結活動等で発生するコストの一部に充当するための返金が不要な支払 (適用指針案第 60 項) の会計処理について、設例等で明らかにしていただきたい。	履行義務ではない活動に係るコストを充当するために受け取る対価は、顧客への財又はサービスの移転と関連しないため、顧客との契約から生じる収益と関連せず、本会計基準等に基づく処理の対象とはならないと考えられる。
72) 金額的重要性がない場合の会計処理を明確化	「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」(適用指針案第 58 項) とされているが、	一般的な重要性は、すべての取引に適用されるものと考えられる。なお、一般的な重要性の原則の適用については、収

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
すべきである。	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。	益認識会計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 101 項）。
ライセンスの供与		
73) 適用指針案等を削除すべきである。	適用指針案第 61 項から第 68 項並びに[設例 25]及び[設例 26]を削除すべきである。これらは、本来なら権利の提供（本質的には賃貸借）であるライセンスの供与を無理にサービスの移転として扱うための理論展開である。	左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。
請求済未出荷契約		
74) 要件を修正し、記載を追加すべきである。	請求済未出荷契約について、適用指針案第 79 項(1)から(4)の要件を次のように修正すべきと考える。 <ul style="list-style-type: none"> ● (1)については、合理的な理由があるとの記載を顧客側の事情による場合に限定する。 ● (3)については、物理的な移転準備ではなく、顧客が支配の移転を認識することとする。 ● (4)は(2)と重複するため削除する。 ● 通常の条件で支払われる契約であることと名義変更後の保管料を顧客が負担する 	請求済未出荷契約については、さまざまな考え方があると思われるが、「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ことを要件として追加する。	り入れることとしている。
質問 4 : 代替的な取扱いに関する質問		
75) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	重要性に関する代替的な取扱いに同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	IFRS 第 15 号の取扱いとは異なる代替的な取扱いを認めるという ASBJ の提案に同意する。重要性に関する代替的な取扱いは、本公開草案の開発過程で適用上の困難さが識別された論点に関わるものである。財務諸表の利用者にとっては、代替的な取扱いによって部分的に IFRS 第 15 号と乖離するリスクよりも、新基準の円滑な導入によって国際的な整合性や比較可能性が向上するメリットの方が大きいであろう。	同 上
	代替的な取扱いを提案されたことに同意する。特に、適用指針案の第 91 項から第 93 項については、送料込ギフト商品の配送サービスは、商品と区別して会計上識別する必要性が乏しく、従来通り（出荷基準で）単体の商品として管理することの要望を容認いただいたものであり、賛成する。	同 上
	重要性等に関する代替的な取扱いの提案のうち、特に、期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア、契約の初期段階における原価回収基準の取扱い、工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位については、我が国建設業における実務を考慮いただいた内容であると考えられ、本提案を評価し、これに同意する。	同 上
	同意する。 適用指針案第 96 項にある船舶による運送サービスについての定めは、原則的な処理をすることに対するコストが多大となる反面、原則的な取扱いをした結果と代替的な取扱いをした結果とでは、比較可能性を損なうほどの大きな差異は生じないと考えられる	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ことから、コストとベネフィットとのバランスの観点からも妥当な提案である。	
重要性に関する代替的な取扱い全般		
76) IFRS 第 15 号の趣旨から逸脱したものではないことを明示すべきである。	代替的な取扱いの規定が 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、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。	日本基準の開発を行っている中で、IFRS 第 15 号の趣旨との整合性に直接言及することは適切ではないと考えられる。
77) 一般的な重要性の適用を明示すべきである。	代替的な取扱いが規定されていない場合も、一律の会計処理が求められるわけではなく、一般的な重要性の原則が適用されることを明記いただきたい。	左記のコメントを踏まえ、一般的な重要性の適用について明記している（収益認識会計基準第 101 項）。
78) 必要最小限の定めにするべきである。	個々の重要性等に関する代替的な取扱いについては、財務諸表の比較可能性を確保するために、必要最小限の定めにすることを検討いただきたい。	代替的な取扱いについては、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合に、比較可能性を損なわせない範囲で追加することとしている。
79) 金額的重要性が乏しいといえない状況でも認められるか明確化すべきである。	期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア、出荷基準等の取扱い並びに契約の初期段階における原価回収基準に関する代替的な取扱いなどについて、仮に金額的に重要性が乏しいといえない状況であっても、これらの代替的な取扱いが認められるのか明確にされたい。	左記のコメントを踏まえ、代替的な取扱いを適用するにあたっては、個々の項目の要件に照らして適用の可否を判定することとなるが、企業による過度の負担を回避するため、金額的な影響を集計して重要性の有無を判定する要件は設けていないことを収益認識適用指針の

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		結論の背景に追記した（収益認識適用指針第 164 項）。
80) 全体の影響が大きい場合でも適用できるか明示すべきである。	会計基準案第 15 項では、重要性の判断は個々の契約単位で判断するとされているが、個々の契約単位では重要性に乏しいものの、その数が多いことにより全体としては財務諸表に与える影響が大きい場合においても、代替的な取扱いを適用できるかどうかを明示していただきたい。	同 上
81) 具体的な数値を含む重要性を示すべきである。	本公開草案における「重要性に乏しい」、「著しく」あるいは「期間がごく短い」といった表現では、実務的な判断にバラつきが生じるおそれがあり、「損益計算書の売上高の 1%」などといった、相対値で明示する必要がある。	左記のコメントに記載されている判断基準は、企業が置かれている状況により異なると考えられるため、具体的な数値を示さないこととした。
82) 適用後レビューを実施し、判断基準を設定すべきである。	代替的な取扱いを定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするようになっており、これを実証するために、新基準適用後数年以内に適用後レビューを実施し、より具体的な判断基準を設定していくべきである。	左記のコメントは、今後の基準開発の参考とさせていただく。
83) 税務上も受入可能となるようにすべきである。	原則的な取扱い、代替的な取扱いのいずれによっても税務上の申告調整が求められることが無いよう、税務上も受入可能となるように働きかけていただきたい。	会計基準は、一般的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的として開発しており、関連諸法規との関係は副次的に配慮するものとしている。
重要性が乏しい場合の契約変更		
84) 独立した契約として処理する	財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性に乏しい場合には、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないため、現在の代替的な取扱いに加え、会	重要性が乏しい場合の契約変更に対する代替的な取扱いに関して、契約変更

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>選択肢を加えるべきである。</p>	<p>計基準案第 27 項に規定されている独立した契約として処理するという選択肢を加えることを検討されたい。</p>	<p>を独立した契約として処理する取扱い（会計基準案第 27 項（収益認識会計基準第 30 項））を選択肢として含めても財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせないと考えられるため、当該取扱いを選択肢として加えている（収益認識適用指針第 92 項）。</p>
<p>顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別</p>		
<p>85) 企業が容易に適用できるように記載すべきである。</p>	<p>重要性の判断については、原則的な会計処理との比較検討など、監査人から過度に厳密な判断基準を要求されることもあるため、適用指針案第 92 項の重要性が乏しい場合の取扱いについては、企業が容易に適用可能となるように記載すべきである。</p>	<p>適用指針案第 92 項（収益認識適用指針第 93 項）では、米国会計基準を参考として、「顧客との契約の観点で重要性が乏しいかどうかを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討する。」と適用にあたっての判断基準を示しており、また重要性の判断基準は企業が置かれている状況により異なると考えられるため、追加の判断基準を示さないこととした。</p>
<p>出荷及び配送活動に関する会計処理の選択</p>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
86) 代替的な取扱いを採用した場合に注記を求めるべきである。	仮に当該出荷及び配送活動に係る金額が重要であったとしても、代替的な取扱いを採用できるため、財務諸表間の比較可能性の観点から、この代替的な取扱いを採用した場合について注記を求めることを検討されたい。Topic 606 では当該出荷及び配送を行う前に関連する財とともに収益を認識するとの代替的な取扱いを採用する場合、会計方針を注記することとされている。	特に定めが置かれているものを除き、重要な会計方針に何を記載するかは、企業の重要性の判断によることとなる。
期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア		
87) 工事契約と受注制作のソフトウェア以外への適用可否を明記すべきである。	適用指針案第 94 項は、工事契約会計基準の定めを引き継ぐものであるが、比較的短期間で完了する他の取引について類推適用が認められるかが論点となると考えられ、工事契約と受注制作のソフトウェア以外への適用は禁止される旨を明記することを検討されたい。	適用指針案第 94 項（収益認識適用指針第 95 項）の定めは、工事契約会計基準が適用されていた工事契約と受注制作のソフトウェア以外の類似する取引には適用されない旨を明記している（収益認識適用指針第 169 項）。
出荷基準等の取扱い		
88) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案において、出荷基準が原則的な収益認識基準に対する代替的な取扱いとして認められることとなったことは、実務上は非常に歓迎される取扱いであり、この部分の取扱いについてはこのまま確定していただくよう要望する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
89) 積込完了基準を容認すべきである。	履行義務が一定の期間にわたって充足される場合の収益認識につき、輸送サービス業では、現状一つの計上基準である積込完了基準を代替的な取扱いとして認めていただきたい。輸送業において、国内取引で配送が合理的な日数であれば、積込完了日において一時点で収益計上したとしても、一定の期間にわたって収益計上した場合と、比較可能性を損なうほどの差異は生じないものと思われる。	輸送サービスについては、基本的に、収益認識会計基準第 38 項(1)の要件（及び収益認識適用指針第 9 項）を満たすことにより、一定の期間にわたり収益を認識することになると考えられる。 本公開草案では、IFRS 第 15 号の定め

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>を基本的にすべて取り入れたうえで、適用上の課題がある項目について、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定めることとしているが、輸送サービスにおける積込完了基準に関して、適用上の課題が多く聞かれているわけではないため、積込完了基準は、代替的な取扱いとして取り上げるための基準を満たさないと考えられる。</p>
<p>90) 出荷基準を認めることに反対する。</p>	<p>出荷基準を採用する場合であっても、契約上の納品日が期末日後のものについて、たとえ期末日前に出荷したとしても、期末日までに顧客に製品の支配は移転しないため、当該決算期に売上計上を認めるべきではない。</p>	<p>収益認識適用指針第 171 項のとおり、出荷基準は、商品又は製品の国内の販売において、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までの期間が通常の間である場合に、代替的な取扱いとして認めているものであり、契約上の納品日が期末日後か否かについては要件としていない。</p>
<p>重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用</p>		
<p>91) 代替的な取扱いの定めは不要である。</p>	<p>適用指針案第 99 項に該当する履行義務の場合、適用指針案第 92 項で履行義務の評価を行わないと考えられる。また、重要性は乏しいが、履行義務として認識したうえで、残余アプローチを使用する場合は、代替的な取扱いを適用することになると考えられる</p>	<p>適用指針案第 92 項（収益認識適用指針第 93 項）の代替的な取扱いを適用するかどうかは企業の任意であり、顧客と</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>が、非常に稀なケースであると考えられるため、適用指針案第 99 項の規定は不要であると考えられる。なお、必要であると判断された場合、どのような場合に使用することができるのかについて、例示を挙げることを望まれる。</p>	<p>の契約の観点で重要性が乏しい場合でも、履行義務として認識したうえで残余アプローチを使用する場合も考えられるため、適用指針案第 99 項（収益認識適用指針第 100 項）を定めている。</p>
<p>92) 独立販売価格の配分を不要とすべきである。</p>	<p>履行義務への取引価格の配分における重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用について、重要性が乏しいと判断される場合には、比較可能性を損なうとは考えづらいことから、独立販売価格の履行義務への配分を不要とすべきである。</p>	<p>収益認識適用指針第 100 項の代替的な取扱いは、複数の履行義務が識別される場合に、重要性に乏しいと認められる財又はサービスについて、独立販売価格の見積方法として残余アプローチを使用することができるとしているものである。これとは別に、収益認識適用指針第 93 項では、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別に係る代替的な取扱いを定めており、当該定めにより、履行義務が識別されない場合には、独立販売価格による配分を行わないこととなる。</p>
<p>契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分</p>		
<p>93) 金額的重要性の適用について検討すべきであ</p>	<p>適用指針案の表現では、金額的に重要性のない契約を結合しなければならないおそれがあるため、全体的な重要性の考え方を規定したうえで、損益計算書の売上高に重要な影響を及ぼす契約であっても、要件を満たす場合には、複数の契約を結合しなくてもよ</p>	<p>一般的な重要性は、すべての取引に適用されることが考えられる。なお、一般的な重要性の原則の適用については、収益認</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	いという構成にすべきである。	識会計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 101 項）。
割賦基準		
94) 税制との調整が実現しない限り、割賦基準を容認すべきである。	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ため、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。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。	割賦基準については、企業会計原則により認められてきた方法であるが、IFRS 第 15 号及び Topic 606 において認められていない方法であり、代替的な取扱いとして追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわせる可能性があると考えられる。そのため、割賦基準については、代替的な取扱いを定めないこととしている（収益認識適用指針第 182 項）。
95) 割賦基準に関して、経過措置や税務との調整などを検討すべきである。	割賦基準が認められなくなった場合、既に割賦基準を採用している BT0（建設－譲渡－運営）案件の PFI 事業を営む SPC においては、まだ収益を認識していない部分を一括して売上高に計上し、これに伴って、当該売上高に係る売上販売消費税や当該利益に基づく法人税等を一括して納付しなければならないことが考えられる。しかしながら、PFI 事業を営む SPC のキャッシュ・フローは長期にわたって計画的に決められており、予定外に多額の資金を支払うことは困難であるため、既に割賦基準を採用している場合における経過措置や、税務との調整など、何らかの措置を検討いただきたい。	同 上
電気事業及びガス事業における検針日基準		
96) 検針日基準を	会計基準案第 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	決算月に実施した計量の日から決算

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>容認すべきである。</p>	<p>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。</p> <p>会計基準案では履行義務の充足に応じて収益認識することとされており、電気・ガス供給については、需要に応じて供給を行う都度、履行義務が充足されるものとして、原則的には会計期間に対応した収益計上を行うことになると考えられる。</p> <p>電気料金の検針日基準については、別記事業による会計規則である電気事業会計規則にその根拠が担保されているが、将来、経過措置料金が撤廃され、小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外になった際に、検針日基準を継続適用できなくなることが想定される。</p> <p>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か月365日となる（なお、海外の事例に見られる数か月に一度の検針では、収益の認識時期自体が必ずしも会計期間に一致しない）。収益の認識期間が会計期間に一致する結果、収益の額は、気温要因などによる使用量の変動があるため一致はしないものの、会計基準案の原則的な取扱い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。</p>	<p>日までに生じた収益の見積りに関して、決算日までの顧客による使用量を確認できない場合や、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合等、当該見積りが困難となり得る状況に対して検討したが、当該見積りの困難性に係る評価が十分定まらなかったため、代替的な取扱いの必要性について合意が形成されなかった。</p> <p>ただし、今後、財務諸表作成者により、財務諸表監査への対応を含んだ当該見積りの困難性に対する評価が十分に行われ、本会計基準等の定めに従った処理を行うことが実務上著しく困難である旨、当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることが考えられる（収益認識適用指針第188項、収益認識会計基準第96項）。</p>
	<p>検針日基準は、毎月規則的に検針が行われる限りにおいては、会計期間と同じく1年分の収益計上が行われ、会計基準案の原則的な取扱いと同等の効果を有する。我が国においては、検針日基準による実務が定着しており、かつ、国際的な財務諸表間の比</p>	<p>同上</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>較可能性についても十分担保されていると評価できることから、検針日基準の適用を認める代替的な取扱いを定めていただきたい。</p> <p>なお、売上の見積りにあたっては、気温等の使用量に影響を与える要因を分析して検針日から月末までの使用量を見積る必要があることから、見積りの不確実性がある。この点、見積りを行ったとしても、検針日以外の検針を行わないことから、会計期間における実際の販売量が算出されず、見積りの合理性を検証することができない。ただし、検針は諸外国と比較しても定期的かつ高頻度で行っており、会計期間と検針期間の乖離は小さく、重要性に問題があるとはいえない。むしろ検針実績を用いていることが見積りの不確実性及び検証が不可能な状況に勝るものと思料する。</p>	
消費税等の税込処理		
<p>97) 消費税等の税込方式を採用する企業について、税込方式を容認すべきである。</p>	<p>税込方式を採用することができる非課税取引が主要な部分を占める企業において、消費税等の金額が収益全体に与える影響は相対的に小さく、税込方式を使用したとしても財務諸表利用者が受ける不利益は小さいものと思料する。一方で、税抜方式に移行する場合には、基幹系システムや事務の見直しが必要となる。非課税取引が主要な部分を占める企業に対する税込方式の廃止は、財務諸表利用者が受ける利益に比して財務諸表作成者の負担が大きいと考えられる。したがって、消費税等の会計処理について、現在、税込方式を採用する企業については、代替措置として引き続き税込方式を認めていただきたい。</p> <p>なお、代替措置を設けることが困難である場合には、少なくとも売上の太宗を占める貸付金利息等が消費税非課税取引である金融機関については、今後の金融商品会計に係る検討の結論が出るまでの間、経過措置として税込方式を認めていただきたい。今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約は、会計基準案の適用範囲外であり、会計基準</p>	<p>税込方式を認める場合、本会計基準等における取引価格の定義に対する例外を設けることとなり、また非課税取引が主要な部分を占める企業における売上に係る消費税等の額は重要性に乏しい等の理由により、代替的な取扱いを定めないこととした。</p> <p>ただし、本会計基準等の適用初年度において、消費税等の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、実務的な対応に困難を伴うことが想定されるため、適用初年度の期首より前までに</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	案の適用範囲内の契約のみを税抜方式に変更することは非効率である。	消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができる経過措置を定めることとした（収益認識会計基準第 89 項及び第 161 項）。
98) 税込方式を採用している企業への影響が大きい。	法人税の所得計算に当たっては、消費税等について税抜経理方式又は税込経理方式のいずれかを選択できることになっており、経理処理の簡便性から税込経理方式を採用している多くの中小企業にとって、取引価格は第三者のために回収する額を除くとする取扱いの影響は極めて大きい。	同 上
追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（ポイント制度等）		
99) 重要性が乏しいポイントの付与について、ポイント引当金の処理を容認すべきである。	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、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として識別することを要せず、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。これは、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（適用指針案第 92 項）の提案と整合する。	現状でも重要性がないと判断されれば、ポイント引当金が計上されていないケースもあると考えられ、特段の対応を行う必要はないと考えられる。 また、ポイント引当金の計上と本会計基準等に従った会計処理では、一定の見積計算を伴う点では同様であり、必ずしも本会計基準等に従った会計処理の方がコストがかかるとは言えず、また顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の代替的な取扱いも収益認識適用指針に定めていることから、代替的な取扱い

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		を定めないこととした（収益認識適用指針第186項）。
100) ポイント付与額を売上の繰延額とする処理を容認すべきである。	<p>販売促進を主眼に設計されたポイント制度については、ポイントの付与率も極めて低い。例えば、比較的短い有効期限の中でポイントを使用する比率は極めて高い傾向にあり、独立販売価格の比率により契約負債を計算し、ポイント残高と契約負債残高を乖離させることには、事務負担の増加が見込まれるだけでなく、契約負債が経済実態と乖離するため、合理性は認められないと考えられる。</p> <p>したがって、取引量が極めて多いという点に、ポイント付与率が極めて低い一方、短期間において高い使用率が見込まれる自社グループのポイントについて、ポイント付与額を売上の繰延額として認める会計処理を追加していただくよう強く要望する。さらに、ポイント制度を巡る処理の見直しによって、さらに処理負担が拡大することのないように特段の配慮を要望する。</p>	同上
顧客により行使されない権利（商品券等）		
101) 現行実務の収益認識を容認すべきである。	<p>適用指針案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%程度が通常残る場合、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。</p> <p>両者の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、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する現行実務の処理を容認いただきたい。また、税法基準との連携にも配慮を要望する。</p>	発行した商品券等の会計処理については、現状では明示された会計基準はないが、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する処理が行われており、本会計基準等に従った場合、会計処理が変わる可能性がある。ただし、実務上、非行使部分の見積りが著しく困難となるとの意見が聞かれていないことから、代替的な取扱いを定めないこと

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		とした（収益認識適用指針第 187 項）。
ライセンスの供与（売上高又は使用量に基づくロイヤルティ）		
102) 実務上算定が困難なロイヤルティについて、現行実務の取扱いを容認すべきである。	売上高又は使用量に基づくロイヤルティ（適用指針案第 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に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。	左記のロイヤルティの処理について、現金を受け取る時点で収益を認識することは、一般的に比較可能性を損なわせる可能性があると考えられることを踏まえ、代替的な取扱いを定めないこととした（収益認識適用指針第 185 項）。
質問 5：開示に関する質問		
103) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	強制適用時における開示の定めを当該適用時までには検討することについて賛成する。	同 上
	早期適用時には最低限の定めを置き、強制適用時における定めについては当該適用時までには検討するという提案については、早期適用までの時間的制約を考慮するとやむを得ないものであり、本公開草案の提案に同意する。	同 上
104) 本公開草案の提案の方向性を支持しない。	早期適用時に必要のない注記情報が、強制適用時には必要であるというのは論理的でなく、早期適用時に一部の注記項目が欠落していると、利用者の意思決定が適切に行えなくなるおそれがあるため、同意しない。	本会計基準等を早期適用する段階では、各国の早期適用の事例及び我が国の IFRS 第 15 号の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS 第 15 号の注記事項の有用性とコストの評価を十分に行うことができないため、必要最低限の定め

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>を除き、基本的に注記事項は定めないこととし、強制適用時（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）まで（準備期間を含む。）に、注記事項の定めを検討することとしている。</p>
早期適用時の注記事項		
<p>105) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>本来、会計処理とともに開示の定めについても開発されるべきであると考え、早期適用企業の多くが、IFRS 又は米国会計基準に基づいて連結財務諸表を作成し、個別財務諸表の作成に公開草案の定めを利用するものと考えられることから、現時点において、早期適用企業に対する注記事項の定めを限定することはやむを得ない対応であると考え。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<p>106) 注記例を示すことが有用である。</p>	<p>早期適用時の注記事項は、本公開草案によって初めて要求される注記事項であり、円滑な適用を促すために開示例を示すことが有用である。</p>	<p>開示例については、個々の企業が提供する財又はサービスの性質によって多様なものとなると考えられるため、本会計基準等には含めないこととしている。</p> <p>また、注記の箇所については、強制適用時まで整理するものの、早期適用時には個別の注記として開示する旨を収益認識会計基準において明確にしている（収益認識会計基準第 80 項及び第 156 項）。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
107) IFRS 第 15 号の注記事項を容認する定めを追加すべきである。	IFRS 第 15 号の注記事項を早期適用時に任意で開示することを容認する規定を、追加していただきたい。これによって、詳細な情報の自主的な開示が増え、IFRS 第 15 号に基づく日本企業の開示の実例が蓄積されれば、強制適用時に向けた開示の議論において、有用な判断材料となることが期待できる。	一般的に、企業の判断により、追加的な注記を行うことは妨げられないものと考えられる。
108) 開示セグメントごとの注記とすべきである。	早期適用時の注記事項については、利用者の企業間比較での有用性を高めるため、開示セグメントごとに記述するようにしていただきたい。	早期適用時の注記事項について、その開示単位を定めておらず、企業の判断により、適切な開示単位で注記されると考えられ、特段の定めを設けないこととした。
109) 代替的な取扱いを適用した旨の注記を求めべきである。	早期適用時において、代替的な取扱いを適用した旨を示す注記を義務付けていただきたい。連結財務諸表に IFRS を任意適用している企業が、個別財務諸表に新基準を早期適用し、IFRS とは異なる代替的な取扱いを適用した場合、その旨の注記がなければ、利用者が事実を正しく理解するのは極めて困難となる。	代替的な取扱いについては、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、個別項目において重要性等を勘案して提案しているものであり、特段、代替的な取扱いを適用した旨を示す注記を求めないこととした。
110) 例示を修正すべきである。	会計基準案第 133 項における企業が履行義務を充足する通常の時点の例示である「出荷時」については、原則的な取扱いを鑑みると例示から削除し、例えば「検収時」とした方がよいのではないか。	IFRS 第 15 号第 119 項の定めをそのまま記載することとしている（収益認識会計基準第 156 項）。
強制適用時の注記事項の検討の方向性		
111) 開示の目的等を検討し、検討内容を基準の中	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、会計基準に仮に取り入れる場合には当該検	左記のコメントは、IFRS 第 15 号の開示要求の要否に対するコメントであり、開示に関する今後の検討において参考

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>に明瞭的に記載することが必要である。</p>	<p>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。</p> <p>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 項から第 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、基本的に収益認識会計基準に取り入れるべきではないと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 15 号第 114 項～第 115 項（収益の分解） （セグメント別収益情報と重複する。） ● 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（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） （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。） ● IFRS 第 15 号第 120 項（残存履行義務に配分した取引価格） （IFRS 第 15 号第 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、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、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割に作成コストは大きい。） 	<p>としたい。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
112) コストとベネフィットの比較衡量を含めた検討が必要である。	強制適用時に定めるものについては、国際的な比較可能性の確保は重要であると考えられるものの、企業にとって過度な実務負担が生じることのないよう、コストとベネフィットのバランスを意識した開示（注記事項）の検討が行われることを期待する。	左記のコメントは、開示におけるコストと便益を比較衡量した検討に対する期待であり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
113) 業種、業態を考慮して、開示要求を限定すべきである。	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。	左記のコメントは、IFRS 第 15 号の開示要求に対する負荷及び業種等の考慮に関するコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
114) 重要性が乏しい場合の注記の省略等を手当すべきである。	<p>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省略する等の手当を検討すべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>IFRS においては、IFRS 第 15 号における開示目的に見合った取引が存在する場合でも、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 31 項に基づき、重要性がない場合には開示する必要はないこととされており、作成者による注記事項の開示要否について重要性の判断が可能となっている。一方、日本基準においては IAS 第 1 号のような開示に関する包括的な基準がないことから、IFRS 第 15 号の規定をそのまま導入した場合、国際的な会計基準との整合性が図れなくなるおそれがある。</p>	左記のコメントは、重要性が乏しい場合の注記の省略についての規定の要否に関するコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
115) 早期適用時の注記事項の定めに可能な限り揃えるべきである。	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り、企業の作成負荷増大を招くおそれがあるため、強制適用時の注記事項の定めを、早期適用時の注記事項の定めに可能な限り揃える視点でも検討いただきたい。	左記のコメントは、早期適用時の注記事項との継続性に関するコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。		
116) 早期適用時の注記事項で十分である。	早期適用時の注記事項で十分であり、コストと効果を比較すると、コストの方がはるかに高いと思われる。仮に注記事項を追加する場合には、任意適用にすべきである。	左記のコメントは、注記事項の十分性に関するものであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
117) IFRS 第 15 号や Topic 606 に遜色ない開示規定とすべきである。	開示がなければ採用された会計処理を正しく理解できないため、必要な開示について十分な議論を重ねた後に新基準を適用するのが正しい姿であろう。従って、強制適用時までには十分な議論を重ね、IFRS 第 15 号や Topic 606 に遜色ない開示規定を基準化すべきである。	左記のコメントは、十分な議論を行ったうえで、IFRS 第 15 号や Topic 606 に遜色ない開示規定を定めるべきとのコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
118) IFRS 第 15 号と同様の開示を定めることを検討すべきである。	IFRS 第 15 号において開示を拡充した趣旨や、国際的な整合性や企業間の財務諸表の比較可能性を勘案し、強制適用時には、IFRS 第 15 号と同様の開示を定めることを検討いただきたい。	左記のコメントは、IFRS 第 15 号における開示の拡充の趣旨や比較可能性等を勘案して、IFRS 第 15 号と同様の開示を定めるべきとのコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
119) IFRS 第 15 号の基準開発の目的に鑑み、慎重に検討すべきである。	IFRS 第 15 号の基準開発の目的も鑑み、強制適用までに IFRS 第 15 号における開示要求の有用性及びコストについて評価を行い、当該開示要求を我が国における収益認識に関する会計基準に取り入れるかについて、慎重に検討する必要がある。	左記のコメントは、有用性及びコストの評価を通じた慎重な検討に関するコメントであり、開示に関する今後の検討において参考としたい。
120) 注記例を併設すべきである。	具体的な注記事項を検討する段階では、IFRS 第 15 号の適用事例や適用準備に関する情報に基づき、注記例を併設することを検討いただきたい。	左記のコメントは、注記例の作成に関するコメントであり、開示に関する今後

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		の検討において参考としたい。
強制適用時の注記事項の検討における単体開示・四半期開示		
121) 単体開示を簡素化すべきである。	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り、単体開示の省略又は必要最低限の開示事項にとどめるべきである。	単体開示の省略については、強制適用時の開示を検討する際に検討を行う。
	連結財務諸表を作成する会社の個別財務諸表の収益に関する注記は省略可能とすることを検討いただきたい。個別財務諸表の注記によって財務諸表利用者に提供される情報は限定的であると考えられ、また、IFRS 第 15 号と同様の開示が要求された場合は収益に関する注記の記載が多くなり、財務諸表全体のバランスが損なわれる懸念がある。	同 上
122) 会社法のみが適用される企業も想定して検討する必要がある。	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。	計算書類に関する注記については、会社計算規則により定められる事項である。
123) 四半期開示の省略を検討すべきである。	四半期報告書の提出期限は、有価証券報告書の提出期限に比べて短く、当該注記が投資判断に重要な影響を与えるとは考えにくい。コスト・ベネフィットの観点から四半期報告書における注記は省略可能とすることを検討いただきたい。	四半期開示の省略については、強制適用時の開示を検討する際に検討を行う。
強制適用時期の注記事項の検討期間と準備期間		
124) 注記事項の定めは、遅くとも	強制適用時までには注記事項の定めを検討する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。企業が	準備期間を考慮すると、なるべく早期に決定すべきとのコメントは理解でき

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
平成 31 年 3 月までに決定すべきである。	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は準備期間が最低でも 2 年程度は必要と考える。	るが、一方で、国際的な会計基準における開示が十分なされないと、有用性の判断が難しい可能性がある。IFRS 及び米国会計基準の早期適用の状況を見て判断する。
125) 1 年を超える準備期間が必要である。	収益認識基準は幅広い業種の日常的な企業活動に関わるものであり、適用に際しては、実務上多岐にわたる影響を及ぼすことが想定される。子会社等も含めた開示に関する情報収集の必要性を考えると、1 年を超える十分な準備期間が必要であり、可能な範囲で早期に、注記事項について決定されたい。	同 上
126) 早期に検討を進めるべきである。	強制適用時における開示の定めについて、仮に新たな開示を行う場合にはシステム開発や子会社等も含めた情報収集等により、一定の準備期間が必要となるため、この点を配慮して早期に検討を進めていただきたい。	同 上
127) 検討状況を開示すべきである。	注記事項が多岐にわたる場合、企業における数値把握の方法の検討や準備に相当の時間を要することが考えられるため、本適用までの期間において、適宜、注記事項に対する検討状況の開示や情報公開について対応をお願いしたい。	当委員会の審議は、Webcast で傍聴可能であり、強制適用時期の注記事項を定めるまでの間、当委員会において適宜検討状況を示すこととしたい。
質問 6-1：適用時期に関する質問		
128) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	IFRS 第 15 号の適用時期及び財務諸表作成者の準備期間からみて、適当な時期であると考えられるため、同意する。	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>同意する。政府は、平成 35 年 10 月から消費税の軽減税率制度として適格請求書等保存方式（インボイス制度）を導入するとしており、その前に本公開草案の適用が開始されていることが望ましい。</p>	<p>同 上</p>
<p>129) 早期適用時の注記の追加を前提として、本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>早期適用時の開示に関して、任意開示の容認規定の追加及び代替的な取扱いを適用した旨の注記の要望が受け入れられるという前提で、本公開草案の適用時期を 2022 年 3 月期からとする一方、2019 年 3 月期から早期適用を認めるという ASBJ の提案に同意する。</p> <p>従来の収益認識の考え方と大きく異なる新基準を円滑に導入するためには、実務負担に配慮した相応な準備期間が必要であろう。一方、IFRS 任意適用企業などが、IFRS 第 15 号と同等の日本基準を早急に導入したいと望むことも理解できる。IFRS 任意適用企業の増加傾向に配慮しつつ、現時点から 3 年以上の準備期間を確保するためには、強制適用と早期適用の時期に関する ASBJ の提案は妥当と判断せざるをえない。</p>	<p>任意開示の容認規定の追加及び代替的な取扱いを適用した旨の注記への対応については、107) 及び 109) に記載している。</p>
強制適用時期		
<p>130) 強制適用時期をさらに 2 年後ろ倒しにすべきである。</p>	<p>現在提案されている内容のまま施行された場合、非常に複雑で広範囲に及ぶシステム開発や社内の体制作りが要されることが予測され、また開示（表示及び注記事項）については現段階で対応をしなければいけない事項が不明瞭であり、段階を踏んでのシステム開発や社内の体制作りが想定される。したがって、現在提案されている適用時期までに社内体制やシステム対応が完了することは難しく、適用開始時期を平成 35 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用するよう適用時期の後ろ倒しを望む。</p>	<p>収益認識会計基準第 157 項のとおり、収益認識に関する会計処理は日常的な取引に対して行われるものであり、本会計基準等の適用により従来と収益を認識する時期又は額が大きく異なる場合、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新たな会計基準又は改正された会計基準の公表にお</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		ける通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要があると考えられる。この点を踏まえたうえで、本会計基準等は、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から適用することとしている。
131) 強制適用時期を改めて設定すべきである。	公開草案に基づく会計実務を行うためには、履行義務の識別や開示情報の整理等の準備に時間を要することが予想されるため、強制適用の時期は早期適用後の普及状況等を見定めつつ、改めて設定いただくことを要望する。	同 上
132) 強制適用時期を1年前倒しにすべきである。	新しい収益認識基準を採用するための準備期間としては、2 年間あれば十分であり、早期適用時期と強制適用時期との間に3 年間もギャップがある。さらに、損益計算書のトップラインの数字は、国際的にも比較可能性を早急に高めるべきであるため、1 年間早めて 2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度とすべきである。	本公開草案公表前の審議では、強制適用時期を平成 32 年 4 月 1 日以降開始する事業年度とすることも検討したが、必要なシステム対応等の準備のために、少なくとも本会計基準等の公表から3 年程度は準備期間が必要であるとの意見が多く聞かれたことから、本会計基準等は、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から適用することとしている。
133) 金融商品会計の対象となる	会計基準案では、今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約は適用範囲から除外されており、信用金庫については、適用範囲から除外される収益の割合が大きいため、	本会計基準等は、業種にかかわらず適用される包括的な収益認識基準として

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>収益の割合が大きい企業について、適用を先延ばしできる措置を設けるべきである。</p>	<p>会計基準案の適用が損益計算に与える影響は重要性が乏しく、現行の取扱いを継続することで財務諸表利用者が受ける不利益は限定的であると考えられる。今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約に基づく収益が大きい企業については、当該検討に係る結論が出るまでの間、任意で適用を先延ばすことができる経過措置を検討していただきたい。</p>	<p>開発しているものである。</p>
<p>早期適用時期</p>		
<p>134) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>提案に同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<p>135) 連結財務諸表の先行適用が可能か確認したい。</p>	<p>収益認識基準への移行にあたって、連結財務諸表に先行して適用することは可能と考えてよいか。</p>	<p>収益認識会計基準第 99 項のとおり、本会計基準等では、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることとしており、連結財務諸表と個別財務諸表で、異なる適用時期を設けることは想定していない。</p>
<p>136) 早期適用において困難であると考えられる点について明確化すべきである。</p>	<p>本公開草案では特に以下の点に関して不明確な部分があり、早期適用は困難であると考えため、基準化の際は下記を明確化いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 本人と代理人の区分に関する収益の表示方法 ● 注記事項と開示の実務対応（ひな型や取扱要領が整備されておらず、また、関連当事者との取引に関する注記等、他の注記事項への影響が不明確） ● 本公開草案の経過措置の適用を含めた税法上の取扱い 	<p>左記のコメントへの対応として、本人と代理人の区分に関する収益の表示方法については 62)に記載し、注記事項と開示の実務対応については 106)に記載している。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
質問 6-2：経過措置に関する質問		
137) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
	適用初年度における実務上の負担を考慮し、「遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、その期首残高から新基準を適用できる経過措置を認める」という ASBJ の提案に同意する。 準備期間が 2 年に満たない 2019 年 3 月期からの早期適用時には、過去の収益を正確に描写するための契約や履行義務を識別できない可能性が考えられるため、適用初年度の作成者や監査人の負担を軽減する経過措置は必要であろう。	同 上
契約資産と債権の区分表示及び注記に関する経過措置		
138) 本公開草案の提案の方向性を支持しない。	契約資産と債権に関する経過措置について同意しない。契約資産と債権の区分に関する情報がないと、財務報告利用者の利便性が損なわれる。	契約資産と債権の区分については従来の日本基準において求められていなかったものであり、実務上の困難性があるとの意見が聞かれたことから、早期適用時には求めないこととしている。
経過措置その他		
139) 経過措置の定めにより、比較可能性の低下が懸念される。	会計基準案第 83 項によると、「第 81 項ただし書きの方法を選択する場合、(中略)ほとんどすべての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を遡及適用しないことができる」ため、財務諸表の比較可能性の低下が懸念される。なお、「ほとんどすべての収益の額を認識した契約」に関して、その範囲が不明確なことを心配する意見もあった。	ほとんどすべての収益の額を認識した契約を遡及適用しないことによる財務諸表の比較可能性の低下が大きいとは考えられず、適用初年度における実務上の負担を軽減するために当該便法を

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
140) IFRS 初度適用企業の個別財務諸表の取扱いを明確にすべきである。	IFRS を初度適用する企業が収益認識会計基準を個別財務諸表に適用する場合の取扱い（例えば、IFRS 第 1 号 D34 項及び D35 項に定める経過措置を適用できる旨）を明らかにしていただきたい。	<p>定めているものである。</p> <p>収益認識会計基準第 87 項において、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（又はその連結子会社）が当該企業の個別財務諸表に本会計基準等を適用する場合において、IFRS 第 15 号又は Topic 606 のいずれかの経過措置の定めを適用することができることとしている。</p> <p>ただし、本公開草案には、IFRS を初度適用する企業が当該企業の個別財務諸表に本会計基準等を適用する場合の IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」における収益に関連する定め（IFRS 第 1 号 D34 項及び D35 項）を適用することの可否について示しておらず、IFRS を初度適用する企業における実務上の負担を軽減するため、経過措置を追加している（収益認識会計基準第 87 項また書き）。</p>
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		
141) 本公開草案	本公開草案の提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持す

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
の提案の方向性を支持する。	<p>[設例 1]から[設例 27]は、IFRS 第 15 号を理解するうえで必要な基本的解釈を例示したものであって、事業者に有用な提案として賛成する。特に[設例 23]は、現行のポイント引当金を前受収益として負債認識し、販売促進費等として処理したポイント引当金の増減を売上と相殺すること、四半期単位で報告日におけるポイント残高と失効状況を加味した簡便的な会計処理を認めること等を設例等で明確化することの要望が取り上げられ、当期毎に発行ポイント・交換ポイント・交換見込みポイント等で計上する簡易な方法が例示されており、賛成する。</p>	<p>るコメントである。</p> <p>同 上</p>
142) IFRS 第 15 号の設例をすべて含めるべきである。	<p>本公開草案では、IFRS 第 15 号の設例のうち我が国で必要と判断されたものを取捨選択して、IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例が提案されているが、我が国の企業で行われている取引に明らかに当てはまらないものを除いて、本公開草案の適用範囲に含まれるすべての IFRS 第 15 号の設例を含めていただきたい。</p>	<p>IFRS 第 15 号における設例は 65 個あり、すべての設例を本公開草案に含めることは煩雑となる可能性があるため、代表的な設例を抽出して本公開草案に含めることとした。</p>
【設例 11】 返品権付きの販売		
143) 返品資産を棚卸資産と区別すべきか示すべきである。	<p>返品資産の貸借対照表における勘定科目について、棚卸資産と区別すべきかどうかについて言及されたい。</p>	<p>これまでの会計基準と同様に、勘定科目までは詳細に定めないこととしている。</p>
【設例 14】 長期建設契約における支払の留保		
144) 設例を削除すべきである。	<p>設例そのものが会計処理を規定するものではないとの趣旨を理解しているが、本設例によると、建設会社の予想される履行と顧客のマイルストーンによる支払が一致してい</p>	<p>左記のコメントのとおり、設例はあくまで取引の会計処理を例示するもので</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>ることが、契約に重要な金融要素が含まれないことの必要条件であるように読めるため、会計処理を誤解させる懸念があると考えられる。また本設例の内容は、適用指針案において例示されている事項であることから、本設例は削除を検討していただきたい。</p>	<p>はあるが、建設業におけるマイルストーンによる支払は我が国において一般的な取引慣行ではなく、関係者の理解に資する設例とはならないと考えられる。そのため、左記のコメントを踏まえ、適用指針案[設例 14]を削除している。</p>
[設例 27-1] コール・オプションの場合（金融取引）		
<p>145) 「借入金」の性質について明確化すべきである。</p>	<p>勘定科目を「借入金」とする場合、金銭消費貸借契約から発生する「借入金」と合算されることが考えられるがそのような意図と考えて良いか。また、本設例の「借入金」と[設例 32]の「有償支給取引に係る負債」との整合性について説明する必要があると考えられる。</p>	<p>設例における勘定科目はあくまで例示であり、金融負債としてどのように集約して表示するかについては、本会計基準等においては定めないこととしている。</p> <p>また、適用指針案[設例 32]は削除しており、当該設例における勘定科目との整合性については説明を要しない。</p>
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		
<p>146) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>本公開草案の提案に同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
	<p>同意する。</p> <p>なお、揮発油税は第三者のために回収する額とは判断されず、税相当額を取引価格として認識すべきものとするため、第三者のために回収する額に関しては、揮発油税を</p>	<p>同上</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>例示しない取扱いをお願いしたい。</p> <p>[設例 28]から[設例 33]は、我が国特有の取引形態に係る問題であって、IFRS 第 15 号だけでは収益認識の判断に混乱するおそれがあるものであり、公開草案に提案されることに賛成する。特に[設例 29]は、どのような消化仕入契約が代理人取引となり、どのような買取契約であれば返品条件が付いていても本人取引となるのか、明確にガイダンスと会計処理の例示が記載されており、当該設例が設けられたことに感謝する。</p> <p>[設例 29]においては具体的な適用ガイダンス等が示されており、円滑な基準の適用及び企業間の財情務報の比較可能性の担保に資するものとする。</p>	<p>同 上</p> <p>同 上</p>
147) 異なるビジネスタイプを踏まえた検討を望む。	<p>同意する。</p> <p>設例の追加までは求めないが、一見同じビジネスのジャンルに見えても、国によって異なるビジネスタイプであることがある。そういった背景を踏まえたうえでの実際の会計処理判断を望む。</p>	同 上
我が国に特有な取引等についての設例全般の留意点		
148) 全般的な留意点の理由を明らかにすべきである。	我が国に特有な取引等の設例についての設例全般の留意点として、「IFRS 第 15 号を適用する場合には、結果が異なり得る。」と記載されているが、このような記載を行うのであれば、その記載理由を明らかにしていただくとともに、IFRS との差異内容を明確にする記載を追加していただくことを検討されたい。	我が国に特有な取引等についての設例が IFRS 第 15 号の解釈と捉えられないように、留意点として「我が国に特有な取引等についての設例については、IFRS 第 15 号の解釈を示すものではなく、IFRS 第 15 号を適用する場合には、結果が異なり得る。」と示しているものである。
[設例 28] 消費税等		
149) 代理人に該	[設例 28]は、企業が本人に該当する前提で収益を総額表示しているが、企業が代理人	適用指針案[設例 28] (収益認識適用指

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
当する場合も追加すべきである。	に該当する場合の設例も追加していただきたい。	針[設例 27])は、売上に係る消費税等(消費税及び地方消費税)が、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当するとして取引価格に含まれないことを示すものである。寄せられたコメントの内容は、消費税等の課税対象に関連するものであり、それらは消費税法に従うことになると考えられる。
150) 契約資産等を認識する処理の記載を望む。	[設例 28]に関し、契約資産、契約負債を認識する際の会計処理もあわせて記載されることが望まれる。	同 上
[設例 29] 小売業における消化仕入等		
151) 委託販売契約の処理を追加すべきである。	[設例 29]において、委託販売契約として小売業者が商品を保有している可能性があり、その場合、仕入先は小売業者への商品の引渡時に収益を認識しないこととなると考えられる。委託販売契約に係る具体的な会計処理は、適用指針案には記載されていないため、仕入先の収益の認識に関する会計処理(仕訳)を追加していただきたい。	適用指針案[設例 29](収益認識適用指針[設例 28])は、小売業における消化仕入契約及び買取仕入契約に基づく商品販売について、適用指針案による本人及び代理人の区分の判定を行い、収益の総額表示となるか又は純額表示となるかを示すものである。 本公開草案で示した我が国に特有な取引等に関する設例は、各業種において実務上の多様性を抑える観点から特に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>要望が大きかったものについて作成しており、その観点からは、コメントで寄せられた内容は適用指針案[設例 29] (収益認識適用指針[設例 28]) から派生する論点であり、設例を追加しないこととした。</p>
<p>152) 書籍の返品条件付取引を説明すべきである。</p>	<p>[設例 29]に類似するものとして、書籍に係る返品条件付の取引についても同様の処理が適用されるのか、又は異なる処理が行われることも想定されるのか、説明の追加を検討いただきたい。</p>	<p>同 上</p>
<p>【設例 30】 設備工事のコストオン取引（本人又は代理人）</p>		
<p>153) 設例を削除するか、一般的な取引例に変更すべきである。</p>	<p>本設例は、下記の理由により、現状の取引の実情に照らして、前提条件が相応しく無いものと考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「設備工事のコストオン取引」として、我が国における建設業界においては、一般的に、電気設備・空調設備・衛生設備又はエレベーター設置工事等を指すことが多い。 ● 設例にて採り上げている半導体設備等の特殊機械装置の据付については、通常は「別途工事」と呼ばれ、元請企業と顧客との契約に含まれることが無いが、または含まれるとしても極めて稀なケースである。 <p>したがって、[設例 30]については、次のいずれかの対応について検討いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 我が国建設業界で一般的な電気設備工事などに例示の対象を変更したうえで、元請企業が本人となる設例を検討する。 ● 新たな設例の検討を行うことが難しい場合、誤解を招きかねない現行案の[設例 30] 	<p>左記のコメントは、適用指針案[設例 30]の前提条件が一般的な取引実態と異なるため誤解を招きかねないとの指摘である。また、工事契約は個別性が高く、その一形態であるコストオン取引について、前提条件を詳細なものに変更することにより、企業が本人に該当する設例を作成することの実務における有用性は高いとはいえないと考えられる。したがって、適用指針案[設例 30]を削除している。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	を削除することを検討する。	
【設例 31】 他社ポイントの付与		
154) 他社ポイントを使用する商品販売取引の仕訳を示すべきである。	<p>小売業者の商品販売時に他社が運営している共通ポイントが使用された場合、他社から得られるポイントに見合う現金対価を「未収金」として計上することになるのか仕訳で示していただきたい。</p> <p>また、自社で運営しているポイントが、自社及び自社以外の提携企業の商品やサービスの交換にも使用できる場合におけるポイントの付与者の会計処理について、[設例 23] に準じた会計処理になるのであれば、その旨を記述していただきたい。</p>	<p>他社ポイントが使用された場合の小売業者における商品販売取引については、顧客から支払われる金銭が他社ポイントに代わるのみであり、当該取引の処理を示す必要性は高くないと考えられる。</p> <p>また、自社で運営しているポイントが、自社及び自社以外の提携企業の商品・サービスの交換にも使用できる場合のポイントの付与者の会計処理については、ポイントが交換された場合の会計処理など、必ずしも自社の商品・サービスの交換にのみ使用できる場合の会計処理と同様にはならないと考えられるため、適用指針案[設例 23]（収益認識適用指針[設例 22]）に準じた会計処理になるか否かなどについて示さないこととした。</p>
【設例 32】 有償支給取引		
155) 記載内容を	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	有償支給取引では、企業から支給先へ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>見直すか削除すべきである。</p>	<p>案がなされており、この提案には同意できない。</p> <p>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、実態に合わせた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おそれがある。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。</p> <p>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、妥当性に欠ける。</p> <p>また、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。</p> <p>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。また、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」という立場であり、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</p>	<p>支給品が譲渡された後の取引や契約の形態はさまざまであり、各取引の実態に応じた処理が求められるが、設例を設けることで画一的な会計処理が求められるという誤解を生じかねないと考えられることから、適用指針案[設例 32]を削除することとした。</p> <p>また、収益認識適用指針の代替的な取扱いとして有償支給取引に係る指針を追加した。当該指針では、取引の実態に応じて、企業が支給品を買い戻す義務の有無を判断する必要があり、買い戻す義務を負っていない場合には、当該支給品の消滅を認識することとなるが、収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないこととしている。企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給先が支給品に対する支配を獲得していないため、当該支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>える。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中で、本設例のみで会計処理を決めることは、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引、または、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められるおそれがあり、適切ではないと考える。</p> <p>少なくとも当社が行っている有償支給取引の経済的実態は、支給品に対する支配が支給先への引渡時に移転しており、金融取引の性質も有していないことから、[設例 32]に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となる。支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、取引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</p>	<p>なお、譲渡された支給品が、物理的には支給先において在庫管理が行われており、企業による在庫管理に実務上の困難さがあるという意見が寄せられたことを踏まえ、個別財務諸表においては、支給品を買い戻す義務を負っている場合であっても、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こととした。その場合も、収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないこととしている（収益認識適用指針第 104 項及び第 177 項から第 181 項）。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>ことにならず、財務情報が有すべき基本的な質的特性を満たさないと考える。</p> <p>有償支給に関する現状の業務プロセスや会計処理は、過去からの検討を経て整流化・効率化されたものである。会計基準の変更によって、企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは、本来、会計基準が定めるべき範疇を超えていると考える。</p> <p>会計基準は企業活動の経済的実態を反映したものであるべきであり、実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきである。</p> <p>支給品に対する支配が実質的に支給先に移転しており、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで求められるのは、適切ではないと考える。有償支給取引については IFRS 第 15 号の買戻契約における融資契約には該当しないと考えるとともに、支給品の全数を買戻すことが契約上約束されていないこと、経済的実態が支給先への引渡時に移転していること等により[設例 32]の会計処理を行うことは実態を適切に反映しないと考える。我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目としてもご検討いただきたい。</p> <p>有償支給取引にも様々な形態があるところ、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引や、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められる実務となるおそれがあり、各社の実態に応じた会計処理が検討されるべきである。そのため、個別の会計基準を設けることは有償支給取引の性質にそぐわず、適用指針において設例を設けることは適切ではないと考える。</p> <p>[設例 32]には同意しない。有償支給取引には様々な契約形態があると考えられるため、画一的な整理と捉えられるような設例は望ましくなく、個々の契約内容に応じ個別に会計処理を判断する方がより適切であると考え。また、実質的に買戻契約に該当す</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>ると判断されるものは、IFRS 第 15 号と同様に原則通り、買戻契約として会計処理を行えばよく、日本基準のみ追加的な設例を設け、独自の仕訳を計上することは、却って基準間の差異を生むこととなり、混乱が生じる可能性があると考え。</p>	
<p>156) 会計処理の考え方を記載すべきである。</p>	<p>[設例 32]は、本公開草案の提案が最終化された場合、実務に広範に影響が生じる可能性があると考えられるため、買戻契約に該当することや金融取引として処理されること、また「有償支給取引に係る負債」の性質など、結論の背景又は[設例 32]において会計処理に関する考え方を記載していただきたい。</p>	<p>有償支給取引では、企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態はさまざまであり、各取引の実態に応じた処理が求められるが、設例を設けることで画一的な会計処理が求められているという誤解を生じかねないと考えられることから、適用指針案[設例 32]を削除したうえで、収益認識適用指針に有償支給取引の処理を定めることとした。</p>
<p>157) 「有償支給取引に係る負債」の性質を説明すべきである。</p>	<p>「有償支給取引に係る負債」の性質について、適用指針案の定めとの関係が理解しづらいため、金銭消費貸借契約から発生する金融負債に該当しないことを説明するとともに、買戻契約に該当する同様の規定を参照する[設例 27-1]との取扱いの相違について、説明を追加されたい。</p>	<p>同 上</p>
<p>158) 支給部品の認識は支給時に中止することが妥当である。</p>	<p>支給部品に対する所有権と危険負担は支給先に移転していることから、支配が移転しており棚卸資産をマイナスする仕訳が妥当ではないか。</p> <p>また、「有償支給取引に係る負債」という勘定科目の性質は何か、有償支給時の棚卸資産と未収入金の同時計上は適切かという点も疑問がある。</p>	<p>同 上</p>
<p>159) 支給先の会</p>	<p>支給先においては有償支給で現物が手元にある部品を棚卸資産として認識するか否</p>	<p>支給先の会計処理についても支給元</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
計処理を追加すべきである。	か、また、加工後の製品の支給元への納入時に支給先が認識する収益は増価部分も含んだ製品の総額とするか、もしくは、増価部分のみとするかについての論点が生じ、実務に大きな影響を与える可能性があると考えられるため、支給先の会計処理について、[設例 32]に追加していただきたい。	の会計処理と同様、契約形態等に応じてさまざまであると考えられることから、設例を設けることで画一的な会計処理が求められているという誤解を生じさせることを避けるため、設例は設けないこととした。
設例の追加（収益の認識基準）		
160) ソフトウェア開発業者が段階的に契約を締結する場合	受注制作のソフトウェア取引においては、ソフトウェア開発プロジェクトを複数のフェーズに分けて契約を締結し、フェーズごとに検収を行う実務（分割検収）が見受けられ、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」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）では、分割検収に基づく収益認識が認められている。会計基準案に基づき、契約変更に該当するかどうかを検討するにあたって、追加の別個の財又はサービスを識別することに関連し、例えば、ソフトウェア開発業者が各フェーズで段階的に契約を締結する場合、最終的なプログラムが完成するまでは、あるフェーズの次のフェーズの契約は契約変更として取り扱われる可能性があることや、当該契約変更における考え方を、設例を示すなどにより、明らかにしていただきたい。	左記のコメントで寄せられた取引は、我が国に特有な取引とはいえ、また契約実態により会計処理は異なるにもかかわらず、設例を設けることで画一的な会計処理が求められているという誤解を生じさせる可能性があるため、設例を追加しないこととした。
161) 複数の財又はサービスを統合して提供するケース	自社開発の販売用ソフトウェア・ライセンスの納入とそのアドオン開発を一連の履行義務と判断し、これを一定の期間にわたり充足される履行義務として収益を認識する設例の追加を要望する。	同 上
	「重要な統合サービス」の一例として、アウトソーシング契約など複数の財又はサー	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ビスを統合して提供するケースの設例追加が望まれる。	
162) 別の用途に転用できない資産の要件の判定	別の用途に転用できない資産の要件（会計基準案第 35 項(3)①）の意味が難解であり、[設例 7]及び[設例 8]のような特殊な例でなく、より一般的な建設工事契約やソフトウェア開発等でどのようにこの要件を判定するのかを示していただきたい。	<p>転用可能性の要件については、理解の促進を図るため、結論の背景に補足的な説明を追加している（収益認識適用指針第 118 項及び第 120 項）。</p> <p>また、一般的な工事契約又は受注制作のソフトウェア取引は、我が国に特有な取引とはいえ、一般的な取引であっても事実及び状況に基づく判断が必要となるため、設例を追加しないこととした。</p>
163) 原価回収基準	受注制作のソフトウェアにおいて原価回収基準を適用した設例の追加を要望する。	原価回収基準の処理自体は理解が困難なものではないと考えられ、設例を追加しないこととした。
164) 進捗率が合理的に見積れなくなった場合	一定の期間にわたり充足される履行義務において、途中で進捗率が合理的に見積れなくなった場合のその後の取扱いの設例の追加を要望する。	<p>途中で進捗率が合理的に見積れなくなった場合の会計処理に関する対応については、47)のコメントへの対応を参照。</p> <p>なお、その場合の会計処理である原価回収基準の処理自体は理解が困難なものではないと考えられ、設例を追加しないこととした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
設例の追加（収益の額の算定）		
165) 重要な金融要素が含まれる場合	長期請負工事や長期の割賦販売に関して、重要な金融要素が含まれると判断した場合の会計処理について、設例で示していただきたい。	割引計算の手法は一般的であり、また設例を設けることで特定の方向に会計処理を導くこととなる可能性があるため、設例を追加しないこととした。
設例の追加（特定の状況又は取引における取扱い）		
166) 他社ポイントの付与	多様なポイント制度がある現状を踏まえ、実務のバラつきを抑制するために、[設例31]以外に、他社ポイントの付与に関する設例の追加も検討していただきたい。さらに、一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する方法も認めるという記述を含めるべきという意見があった。	ポイント制度については、制度の多様性から事実及び状況に基づく判断が求められること等の理由から、設例を追加しないこととした。 一取引ごとに処理するのではなく、月次又は四半期毎にまとめて処理する方法も認めるという記述を含めるべきとのコメントについては、ポイントに限らず一般的な取引であっても同様であると考えられることから、特段示さないこととした。
167) クレジットカード会社のポイント付与	クレジットカード会員がクレジットカードを利用して販売店で商品を購入する場合には、クレジットカード会社がクレジットカード会員に対してポイントを付与するケースがあり、設例を追加することが有意義と考えられる。このポイントは販売店での商品購入には使用できず、クレジットカード会社がカード利用促進のために用意する景品、ギフトカード、他社ポイント等と交換されるため、引当処理することが妥当と考えられる。	クレジットカード会社のポイント付与については、クレジットカード契約における事実及び状況の分析が複雑であり、適切な取引例及び分析を示すことが困難となる可能性があるため、設例を追

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>クレジットカード会社からクレジットカード会員に対するポイントの付与に係る会計処理が明確ではないため、クレジットカード会員がクレジットカード会社の顧客に該当するかどうかを明確にしたうえで、設例を追加していただきたい。</p>	<p>加しないこととした。</p> <p>同 上</p>
<p>168) 連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケース</p>	<p>連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケースが多くあり、本公開草案に従うと、グループ内の小売会社では他社ポイントとなり、連結グループでは自社ポイントとなるため、連結決算において契約負債の認識のために相当な事務手続が必要になると考えられる。したがって、[設例 31]については、個別財務諸表においては経済実態を表したものであるとしても、連結財務諸表においては、会計処理が異なることとなり、個々の会社についての会計処理及び連結財務諸表における会計処理について、具体的な設例を示す必要があると考える。</p>	<p>連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケースについては、適用指針案[設例 31]（収益認識適用指針[設例 29]）が個別財務諸表における会計処理に当てはまるとしても、連結財務諸表における会計処理には当てはまらない可能性があるが、当該相違は、個別財務諸表と連結財務諸表における報告主体が異なることにより生じるものであると考えられる。個別財務諸表と連結財務諸表における会計処理が異なることは、収益認識に限らない論点であり、設例の必要性は高くないと考えられることから、設例を追加しないこととした。</p>
<p>169) 異なる販売方法によるポイント付与</p>	<p>消化仕入商品販売時に付与されたポイントと、通常仕入商品販売時に付与されたポイントの区分管理が必要となることも想定され、具体的な設例を提示していただく必要があると考える。</p>	<p>異なる販売方法（消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売）によるポイント付与については、本人に該当する</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		取引と代理人に該当する取引がある場合の取引価格の配分や区分管理等に関する論点であると考えられるが、消化仕入契約又は買取仕入契約に基づく商品販売に係る設例を作成したことと比べると、設例の必要性は高くないと考えられることから、設例を追加しないこととした。
設例の追加（その他）		
170) 意見募集期間終了後の設例作成提案の受付	収益認識会計基準の認知度が上がるにつれ、設例提供ニーズが増加することが想定されるため、本公開草案意見募集期間終了後も設例作成に係る提案の受付の措置を講ずることを要望する。	最終基準化の時期を考慮し、提案を受け続けることは難しく、基準公表後の改正については、基準の運用状況により必要に応じて検討することが考えられる。
171) 契約資産と債権の区分	契約資産と債権の判別作業及びその管理は煩雑になると見込まれ、作成者である企業は負担が増す。例えば、年度末に履行義務の要件を充足しているものの請求額が確定していない変動手数料のような場合、契約資産と債権のいずれに該当するのか判然としない。契約資産と債権に関わる設例を示されたい。	収益認識会計基準第160項のとおり、契約資産と債権の区分表示の可否は強制適用時までには検討することとし、早期適用時には区分表示をしないことができるとしている。このため、契約資産と債権の区分に関する設例については、強制適用時までの区分表示の可否の検討と合わせて検討することが考えられる。
172) 契約資産等	契約資産、契約負債及び債権の表示に係る設例の追加を要望する（IFRS 第15号の設	同上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
の表示	例 38 から設例 40 に対応するもの)。	
質問 8 : その他		
公開草案の取扱い		
173) 公開草案や形式的な解釈に基づく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すべきである。	<p>本公開草案の公表を受け、監査人が、公開草案のまま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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	公開草案は、広く一般からの意見を募集することを目的に公表されるものであり、公開草案自体には規範性はない。
契約資産、契約負債及び債権		
174) 契約資産等の「適切な科目」について明確化すべきである。	会計基準案第 76 項は「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。	これまでの会計基準等と同様に、詳細な勘定科目までは定めないこととしている。
175) 契約負債計上時の両建計上	対価を受け取る期限が到来した時に契約負債を計上する場合、契約負債の相手勘定として未収金を計上することになると想定されるが、両建計上する必要があるか、また、	契約負債及び債権の定義から契約負債と債権の両建計上の可能性があるも

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
の可否を検討すべきである。	法律上の効果の解釈としてもそのような仕訳になるのか検討していただきたい。	のと考えられる。
176) 契約資産に対する金融商品会計基準の適用範囲を明確化すべきである。	会計基準案第 74 項では、契約資産は金銭債権として、認識の中止の要件を含めて金融商品会計基準のすべての規定を適用しなければならないように読める。一方、IFRS 第 15 号では、契約資産は減損のみ IFRS 第 9 号に従って処理し、契約資産の認識の中止等は IFRS 第 9 号の対象外とされている。そのため、IFRS 第 15 号と会計基準案には差異が生じていると考えられるため、契約資産に対する金融商品会計基準の適用範囲を明確にしていきたい。	契約資産を金銭債権として取り扱うことは、工事契約会計基準において、工事進行基準の適用により計上される未収入額を金銭債権として取り扱うこととしていることと整合的であると考えられる。
177) 契約資産等の定めを設けるべきではない。	契約資産や契約負債という科目を作る必要はない。無条件の権利の概念は日本の民法にはなく、法律にない概念に基づく内容は無視すべきである。	左記のコメントは、開発にあたっての基本的な方針に関連するものと考えられる。「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」に寄せられた意見の大半が IFRS 第 15 号の内容を出発点とした当該基準の開発を支持するものであったことを踏まえ、本公開草案に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとしている。
会計基準の名称		
178) 会計基準の名称に「顧客との契約」を付すべきである。	会計基準案は顧客との契約に適用されるので、「顧客との契約から生じる収益に関する会計基準」という名称が妥当と考えられる。IFRS 第 15 号の会計処理及び基本的考え方を取り入れながら名称のみ変更する理由に乏しく、また名称を限定した方が会計基準の範囲をわかりやすく示すことができる。	従来の日本基準では会計基準の名称は簡潔なものとされており、それに合わせ簡潔な名称としている。また、収益認識会計基準における範囲は、顧客との契

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>会計基準の名称を「顧客との契約から生じる収益認識に関する会計基準」と改めるべきである。包括的な基準を開発した暁に、本公開草案の名称にすべきである。</p>	<p>約から生じる収益であることを明示している（収益認識会計基準第3項）。</p> <p>同上</p>
実務への影響		
<p>179) 会計上の債権債務が契約上の取引価格と異なることによる課題への対応を検討すべきである。</p>	<p>これまで売買取引等に係る債権債務は、契約で取り決めた取引価格で計上される実務が一般的であり、取引の決済管理は会計上の債権債務管理とほぼ同一であった。一方、会計基準案を適用した場合、会計上の債権債務は、履行義務の識別や変動対価の見積り等の要素により、これまで以上に契約上の取引価格とは異なる金額で計上される可能性がある。収益の見積りには企業の内部情報が含まれており、残高確認等により、当該情報に基づく債権債務残高を取引の相手方に通知することは、取引の阻害要因になりかねない。また、残高確認等による実在性の立証が困難になることから、企業の内部統制や監査手続の見直しも必要になると考える。</p> <p>本公開草案では、上記課題に関する検討が見られないため、必要な対策を早急に検討いただくとともに、企業活動への影響が最小限となるよう、会計監査手法の見直しも含めた制度設計、環境整備も併せて検討いただきたい。</p>	<p>債権債務が見積りにより計上される場合の実務上の困難性については、これまでも見られるものであり、残高確認等については監査上の問題であると考えられる。</p>
IFRS 第15号の定め網羅性		
<p>180) IFRS 第15号と本公開草案との比較表又は対比表を公表すべきである。</p>	<p>IFRS 第15号の内容は本公開草案において部分的に修正又は削除されていることから、本公開草案の内容や趣旨を理解するにあたり、IFRS 第15号（原文及び和訳）と本公開草案との比較表又は対比表（IFRS 第15号の修正・削除している項番等）を公表していただきたい。</p>	<p>本会計基準等は、IFRS 第15号の内容を取り入れているものの、IFRS 第15号そのものを取り入れたものではなく、左記のコメントにある対比表を公表することは誤解が生じる可能性があり、対比</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		表を公表しないこととした。
関係諸規定等との関係		
181) 実務対応報告第 18 号における修正項目を検討すべきである。	IFRS 第 15 号に関して、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」における修正項目とすべき事項の有無について、IFRS 第 15 号の適用に間に合うように明らかにしていただきたい。	左記のコメントは、今後の実務対応報告第 18 号の改正において参考としたい。
182) 「企業内容等の開示に関する内閣府令」の定めと調整すべきである。	「企業内容等の開示に関する内閣府令」では、有価証券報告書において指定国際会計基準に基づき作成した連結財務諸表の主要項目（収益に関する項目等）と連結財務諸表規則により作成した場合のこれらに相当する項目との差異を記載することとされており、連結財務諸表の適用基準を日本基準から IFRS に変更した企業では、主に収益に関する基準差異を開示しているが、本公開草案の基準化に伴い当該開示要求を廃止するように働きかけていただきたい。	左記のコメントは、非財務情報に関するものであり、制度を所管している官庁における事項と考えられる。
183) 建設業の中小規模事業者に配慮した検討を望む。	収益認識に関する会計基準等の公表に伴い、別記事業である建設業においては、建設業法等の見直しについて影響を受けることになると考えられるが、我が国の建設業における中小規模事業者の割合は非常に高く、各社に及ぼす影響は大きなものになると思われるため、幅広い企業における実務上の負荷を考慮した検討をお願いしたい。特に、開示について今後の検討を進められるにあたり、利用者のニーズだけでなく、作成者のコストと有益性も考慮のうえ、慎重な議論をお願いしたい。	左記のコメントに挙げられている開示については、112)と同様に、開示におけるコストと便益を比較衡量した検討に対する要望であり、開示に関する今後の検討において参考としたい。 なお、別記事業における業法等の見直しについては、制度を所管している官庁における事項と考えられる。
184) 会計制度委員会研究報告第	日本公認会計士協会が平成 21 年 7 月 9 日に発表した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）－IAS 第 18 号「収益」に照らした考	会計制度委員会研究報告第 13 号は業務の参考に資するものとして、日本公認

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
13号と調整すべきである。	察一」は、強制力はないものの、実務上会計処理の根拠として使用されているケースがあるが、本公開草案の内容とダブルスタンダードとならぬよう調整されたい。	会計士協会が作成したものであり、規範性はないものと考えられる。
その他		
185) 見積りに関して、実例分析や教育等を望む。	業種・業態によって見積方法等に違いがあり、適切な業界慣行を作っていくことが財務諸表の比較可能性を高める観点から重要と考えられることから、ASBJに下記の点をお願いしたい。 <ul style="list-style-type: none"> ● 業種・業態に応じた実例分析や計算手法・方法等の公表 ● 収益計上に関し会計基準の大幅な変更があり、見積要素が含まれることの世の中に対する広報・教育 	業種・業態に応じた実例分析や計算手法・方法等の公表は、国際的な会計基準でも示されておらず、企業の判断や見積りによりケースバイケースのものとなるため、特に記載しないこととした。 また、会計基準及び実務が大幅に変更される可能性があることについては、セミナー等の広報活動を通じて周知を図ることが考えられる。
186) 収益概念の内容を示すべきである。	会計基準案が適用されることで収益概念の内容がどのようなものになるのかが示されていない。会計基準案に示された考え方というのも説明の方法によっては、実現概念の枠内といえるのではないか。そのような説明を結論の背景に付け加えてはどうか。	本会計基準等は、IFRS第15号の定めを基本的にすべて取り入れているものであり、異なる概念である実現概念の枠内といえるか否かについて本会計基準等において示さないこととした。
187) 適用後レビューを実施すべきである。	新基準全般を対象に、適用状況や会計基準の目的適合性等を確認するため、新基準適用後数年以内に適用後レビューを実施すべきである。	左記のコメントは、今後の基準開発の参考とさせていただく。

(第2部：表現の見直しに関するコメント)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
質問1：開発にあたっての基本的な方針に関する質問		
会計基準案及び適用指針案の記載		
1) 比較可能性の意味を示すことが必要である。	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。	収益認識会計基準では、第93項をはじめ複数の箇所と比較可能性に言及しているが、いずれも国内外の企業間における財務諸表の比較可能性である点が示されており、画一的な会計処理を求めているわけではない。
2) 基準設定のスタンスの記述と文章表現の見直しが必要である。	英文を直訳したような文章や日本語として不自然な表現が散見されるため、全ての関係者により解り易い会計基準となるように、基準設定のスタンスの明確な記述と基準・適用指針全体の文章表現の見直しを常に心がけて、最終基準化の作業を進めていただきたい。	文章表現については、関係者にとって理解しやすいものとなるよう、適宜修正している。
3) 結論の背景の説明や表現について確認すべきである。	次の点については最終化に至るまで引き続き確認いただきたい。 <ul style="list-style-type: none"> ● 個々の定めを設けている背景について IFRS 第15号と同様という理由だけではなく、IFRS 第15号において当該定めが設けられた背景が、最終化される会計基準の結論の背景においても十分に説明されていること ● 個々の定めにおける表現が、日本の市場関係者にとって理解しやすいものとなっていること 	IFRS 第15号の結論の根拠については、本会計基準等における定め等の背景等、必要なものを適宜追加している。 文章表現については、関係者にとって理解しやすいものとなるよう、適宜修正している。
4) 平易な表現に見直すべきである。	定義や要件等の日本語の文章について、十分に意味がとれない表現がある。会計基準は公的な性格を持つものであるため、「及び」や「又は」の使用法、括弧書等の表現法などの用語法も含め法令文章に準じて適切な文章とする必要があり、日本語の文章を読め	文章表現については、関係者にとって理解しやすいものとなるよう、適宜修正している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ば会計処理（仕訳）が可能なように表現を十分に練り直していただきたい。	
企業会計原則との関係		
5) 実現主義に代わる定めについては、理論的根拠とともに、変更点を説明する必要がある。	<p>我が国においては実現主義が理論的支柱となって、実務面及び教育面において中心的な役割を果たしてきた。企業会計原則の実現主義に関連する規定に代わって会計基準案が適用される部分については、その理論的根拠とともに、より具体的に変更点を説明する必要がある。例えば、下記の点が挙げられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「企業会計原則」（注 6）に規定された取引についてどのような処理が適用されるのか、従来の販売基準とはどの点が異なるのかを明確にすべきである。特にリース取引の貸手の処理とも関連するので、割賦販売における販売基準の取扱いなどは重要と考えられる。 ● 「企業会計原則」（注 11）に規定された本支店会計がどのように処理されるのかが明らかではない。「企業会計原則」における「内部取引から生ずる未実現の利益」に代わる規定ないし用語法を会計基準案が前提とする収益認識モデルに従って明示すべきである。 	<p>企業会計原則（注 6）に定められた取引についても、収益認識会計基準では支配が顧客に移転するときに、もしくは移転するにつれて収益を認識することとなり、委託販売については収益認識適用指針第 75 項及び第 76 項、割賦販売については収益認識会計基準第 104 項において会計処理を示している。試用販売及び予約販売については、具体的な会計処理は示していないが、本会計基準等の原則に従い収益を認識することとなる。</p> <p>本支店会計は企業内部の取引に係る会計処理であり、内部取引から生じる未実現の利益は、顧客との契約から生じる収益ではなく、本会計基準等の範囲には含まれないと考えられる。</p>
6) 重要性の原則との関係を明確にすべきである。	<p>「本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。」（会計基準案第 1 項）との記載がある。企業会計原則注解にある重要性の原則は、実務上非常に重要であるが、適用されないかのように解釈できるおそれがある。</p>	<p>本会計基準等は、企業会計原則の損益計算書原則における「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。た</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>だし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。」旨に優先して適用されるものであり、企業会計原則の一般原則である重要性の原則に影響を与えることは意図していない。</p> <p>なお、一般的な重要性の原則の適用については、収益認識会計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 101 項）。</p>
質問 2：適用範囲に関する質問		
顧客との契約		
7) 顧客に該当しない例も記載すべきである。	IFRS 第 15 号第 6 項に定める顧客に該当しない例も有用であり、記載していただきたい。	左記のコメントを踏まえ、結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 111 項）。
リース取引		
8) リース会計基準の今後の改訂の可能性の説明を削除すべきである。	会計基準案の第 95 項から第 102 項の記述について、他の基準の今後の改訂の可能性等の説明は不要であり、削除すべきである。第 97 項のリース取引に関する取扱いについては、冒頭の 3 行の「適用範囲に含めない」とする記述のみで足り、それ以降の記述は削除すべきである。 (理由)	左記のコメントを踏まえ、結論の背景を一部修正している(会計基準案第 97 項(収益認識会計基準第 104 項))。 なお、我が国でリース会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かを検討

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>現行のリース会計基準に含まれるリース取引は収益認識会計基準の適用範囲に含めないとしたうえで、「本会計基準では、割賦基準により収益を認識することは認められていないが、当該内容は、リース取引の貸手の会計処理に影響し得る。」という記述は、明らかに誤解を与える内容であり不要である。</p> <p>また、「会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う予定であり、当該貸手の会計処理については、当該検討に含めて行う予定である。」という表現は、リース会計基準の改訂に向けた検討を所与としていると見られ、適切でない。</p>	<p>することは、平成 28 年 8 月に公表した中期運営方針に基づくものである。</p>
	<p>会計基準案第 97 項の「本会計基準では、割賦基準により収益を認識することは認められていないが、当該内容は、リース取引の貸手の会計処理に影響し得る。」という表現は、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引に収益認識会計基準が適用されるとの誤解を招くため、削除いただきたい。</p>	<p>同 上</p>
<p>顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引</p>		
<p>9) 収益認識が適切でない理由を示すべきである。</p>	<p>顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引について、収益認識が適切ではない理由についても結論の背景において示すことを検討いただきたい。また、我が国の実務における典型的な取引を例示することを検討いただきたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 106 項）。ただし、具体例の追加は、特定の業種のみへの言及となり、広く一般に適合する事例とならない可能性があるため、示さないこととした。</p>
<p>金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料</p>		
<p>10) 定義を明確化すべきである。</p>	<p>IFRS 第 15 号の適用範囲との整合性を確保するため、会計基準案第 3 項(5)の定義を「企業自身による金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」等に明確化することや、同号の適用を任意とすること等の手当てを検討いただきたい。</p>	<p>会計基準案第 3 項（収益認識会計基準第 3 項）柱書において「本会計基準は（中略）顧客との契約から生じる収益に関する</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(理由)</p> <p>会計基準案第3項(5)の除外規定を設けた趣旨に鑑みると、第3項(5)の除外規定は金融商品に関する会計基準の改訂の影響を受ける可能性がある一部の手数料(例:企業が自ら貸付金を取得した際に顧客たる借入人から受け取る手数料)に限って適用されるべきと考えられる。</p> <p>しかし、当該手数料の範囲を顧客による金融商品の取得に際して受け取る手数料を含むと解釈すると、金融商品に関する会計基準が適用されず、同基準の改訂の影響を受けることが想定されない様々な金融サービス手数料(例:株式売買の委託手数料、投資信託の募集手数料等)までもが、会計基準案の適用範囲から除外され、IFRS第15号の適用対象であるこれらの金融サービス手数料が会計基準案の適用範囲外になると解釈される余地がある。</p>	<p>る会計処理及び開示に適用される。」とされ、主体が企業であることは明らかと考えられるため、同項の記載を修正しないこととした。</p>
不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡		
<p>11) 不動産信託受益権の譲渡の取扱いを示すべきである。</p>	<p>不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡は適用範囲外とされているが、同実務指針では不動産信託受益権の譲渡も規定されているため、不動産信託受益権の譲渡についても適用範囲外となることを明確にしていきたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、記載を追加している(収益認識会計基準第3項及び第108項)。</p>
不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡に関連しない固定資産の売却		
<p>12) 固定資産売却益が適用範囲か記載すべきである。</p>	<p>会計基準案第95項の企業の通常の営業活動により生じたアウトプットに関する表現を見直し、固定資産売却益が含まれるか否か、明確にされたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(収益認識会計基準第108項)。</p>
<p>13) 適用範囲外と</p>	<p>論点が異なり得るため適用範囲に含めていないとしている固定資産の売却について</p>	<p>本会計基準等においては、固定資産売</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
なる理由を明確化すべきである。	は、通常の営業活動から生じたものでないことを理由として適用範囲に含めないとしても、従来の取扱いが踏襲されるのか、固定資産の売却の取扱いについて今後検討が行われるのかが明確でなく、適用範囲に含めない理由を明確化することをご検討いただきたい。	却益は、適用範囲に含めておらず、これまでの取扱いが踏襲されるものと考えられる（収益認識会計基準第 108 項）。
質問 3-1：収益の認識基準に関する質問		
基本となる原則		
14) グルーピングの具体例を追加すべきである。	会計基準案第 15 項のただし書きに記載されているグルーピングの具体例の説明を追加することを検討いただきたい。	具体例の追加は、特定の業種のみへの言及となり、広く一般に適合する事例とならない可能性があるため、示さないこととしたが、当該処理の適用方法の例について収益認識会計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 116 項）。
ステップ 1：契約の識別		
15) 対価の回収可能性の判定ガイダンスを追加すべきである。	会計基準案第 16 項(5)の「対価を回収する可能性が高いこと」や「顧客が支払う意思と能力を考慮」の具体的な判定のガイダンスを書き加えていただきたい。	左記のコメントを踏まえ、IFRS 第 15 号の結論の根拠で述べられている対価の回収可能性が高いかどうかの判断における考慮事項を結論の背景に記載している（収益認識会計基準第 118 項）。
16) 「顧客の階層」を明確化すべきである。	会計基準案第 17 項の「顧客の階層」について、どのようなケースを想定しているのか明確にしてもらいたい。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 17 項（収益認識会計基準第 20 項））。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
17) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 23 項の「前項(1)又は(2)のいずれに該当するか」は、「前項(1)又は(2)のいずれかに該当するまでは」が適切な表現ではないか。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(会計基準案第 23 項(収益認識会計基準第 26 項))。
ステップ 1：契約の結合		
18) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 24 項の「又は顧客の関連当事者」を「当該顧客の関連当事者も含む」と変えるべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(会計基準案第 24 項(収益認識会計基準第 27 項))。
ステップ 1：契約変更		
19) 契約変更合意前に契約変更が生じるケースを示すべきである。	会計基準案第 112 項に関連して、契約の当事者が契約変更について合意していないにも関わらず、取引慣行により契約変更が生じるケースがあるということを示しているのかについて確認したい。どのようなことを想定しているのかについて例示するのが望ましいと考えられる。	収益認識会計基準第 20 項のとおり、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立するとしており、会計基準案第 112 項(収益認識会計基準第 122 項)は当該記載と整合的であると考えられる。
20) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 28 項(2)の「財又はサービスに対する支配を顧客に移転」における「支配」は会計基準案第 34 項で定義されるので支配の定義を先にもってくるか、ここでは使わない方がよい。	左記のコメントを踏まえ、会計基準案第 28 項(2)(収益認識会計基準第 31 項(2))において、会計基準案第 34 項(収益認識会計基準第 37 項)を参照することとしている。
	会計基準案第 28 項(3)の状況が理解しにくいいため、明確になるように表現を検討されたい。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(会計基準案第 28 項(3)(収益認識会計基準第 31 項(3)))。
ステップ 2：履行義務の識別		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
21) 基準本文に記載すべきである。	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。	収益認識会計基準には必要最低限の定めを記載し、会計処理を行うにあたっての判断等に係るガイダンスは収益認識適用指針に記載する方針で策定している。適用指針案第 6 項 (収益認識適用指針第 6 項) についても、収益認識会計基準第 34 項(2)の判断を行ううえでのガイダンスと捉えられるため、収益認識適用指針に記載することとした。
22) 適用指針本文に記載すべきである。	会計基準案第 116 項、第 118 項及び第 121 項については、適用指針案第 23 項との整合性を考えると、適用指針本文に記載すべき内容ではないか。	会計基準案第 116 項、第 118 項及び第 121 項 (収益認識会計基準第 129 項、第 133 項及び第 139 項) は、収益認識会計基準に示された項目の具体例であるため、収益認識会計基準の結論の背景に記載している。また、適用指針案第 23 項 (収益認識適用指針第 23 項) は変動対価の取引例を示しており、新しい概念である変動対価の理解を促進するために、収益認識適用指針の本文に記載している。
23) IFRS 第 15 号の結論の根拠の	適用指針案第 6 項において、財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因が記載されているが、その背景が適用指針案第 109 項に十	左記のコメントを踏まえ、収益認識適用指針の結論の背景に記載を追加して

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
記載を追加すべきである。	分に記載されていない。IFRS 第 15 号の適用と同様の処理が行われることを意図するのであれば、当該 IFRS 第 15 号における結論の根拠の記載と同様の考え方を、本公開草案の結論の背景にも記載されたい。	いる（収益認識適用指針第 112 項及び第 113 項）。
24) 例示を示すべきである。	適用指針案第 7 項の「別個の財又はサービスの束を認識するまで」というケースについて、例示すべきであり、識別した段階での会計処理も提示すべきである。	要件に従い、財又はサービスの束のうち別個のものを識別することになるが、当該要件及びその後の処理は会計基準案に示されているため、追加的な記載を行わないこととした。
25) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 6 項(1)では、「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、「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おり、「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）」と修文すべきである。	<p>収益認識適用指針第 7 項では、財又はサービスが別個のものでない場合に、それらを結合し、「別個の財又はサービスの束」を識別することとされていることから、財又はサービス自体が別個のものである場合には、それらを結合して束を識別することはない。</p> <p>よって、束に含まれる財又はサービスは、それ自体が別個のものではなく、「別個の財又はサービスの束」は「別個の「財又はサービスの束」であると捉えられるため、表現を修正しないこととした。</p>
	適用指針案第 6 項の「移転するものかを判断する」は、「移転するものかに基づき判断する」が適切ではないか。	IFRS 第 15 号の原文の内容を踏まえると現状の記載は適切であると考えられ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>会計基準案第 31 項(1)の「当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること」について例はないか。</p>	<p>る。</p> <p>事例については収益認識適用指針[設例 5]、[設例 6]、[設例 16]、[設例 24]及び[設例 25]に記載している。</p>
ステップ 5：一定の期間にわたり充足される履行義務		
<p>26) 対価を収受する強制力のある権利を例示すべきである。</p>	<p>対価を収受する強制力のある権利（会計基準案 35 項(3)②）について、明示的な契約での定めが必要なのか、慣行的に権利があるとみなされる場合でも認められるのかなど、解釈にバラツキが生じないように、具体的な契約文言を例示するなど明示していただきたい。</p>	<p>収益認識適用指針第 13 項において、対価を収受する強制力のある権利を有しているかどうかの判定の指針を示している。当該要件を満たす具体的な契約文言の明示は、法令の解釈にも及ぶ可能性があるため、追加の記載を行わないこととした。</p>
<p>27) 表現の見直しを求める。</p>	<p>会計基準案第 35 項(3)①「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。「その価値」が一般的な価値であると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おそれがあるため、会計基準案第 35 項(3)①「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。</p> <p>また、会計基準案第 35 項(3)は要件を①と②に分けて定めているが、IFRS 第 15 号第 35 項(c)は分けていないため、①と②を「かつ」で繋ぐべきと考える。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 35 項（収益認識会計基準第 38 項））。</p>
ステップ 5：一時点で充足される履行義務		
<p>28) 表現の見直しを求める。</p>	<p>適用指針案第 14 項(1)については、会計基準案第 37 項(1)が該当すると考えられるので、該当する箇所の表現に揃えるべきである。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、収益認識適用指針の表現を修正している（適用指針</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		案第 14 項(収益認識適用指針第 14 項))。
ステップ 5 : 履行義務の充足に係る進捗度		
29) 生産単位数等に基づくアウトプット法における重要性に関する記載を追加すべきである。	適用指針案第 18 項の生産単位数又は引渡単位数に基づくアウトプット法について、IFRS 第 15 号 BC165 項では仕掛品の重要性に関する記載がある。会計基準の適用による実務上の負担、また、国際的な会計基準に基づく実務との整合性を考慮し、当該 IFRS 第 15 号の結論の根拠の考え方を本公開草案の結論の背景に含めるべきである。	左記のコメントを踏まえ、収益認識適用指針の結論の背景に記載を追加している(収益認識適用指針第 124 項)。
30) 経過期間を採用した場合の処理を確認したい。	適用指針案第 17 項及び第 20 項に例示されている履行義務の充足に係る進捗度の見積りの指標のうち、経過期間を採用した場合、契約期間にわたって定額で収益認識することを想定していることを確認したい。また、記載されている指標はあくまでも例示であることを明示していただきたい。	経過期間を採用した場合は、履行する期間にわたり定額で収益認識されると考えられる。また、記載している指標は「等」と付すことで例示であることを示しており、修正しないこととした。
31) 表現の見直しを求める。	適用指針案第 20 項について、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ため、「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。」と修文すべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(適用指針案第 20 項(収益認識適用指針第 20 項))。
	会計基準案第 121 項において、同第 41 項が参照されているが、同第 42 項と考えられる。	会計基準案第 41 項(収益認識会計基準第 44 項)を参照していた意図が明確になるように、会計基準案第 121 項(収益認識会計基準第 139 項)の記載を修正

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>適用指針案第 16 項の「履行義務を充足して顧客に支配を移転する」という表現は、顧客に支配を移転することが履行義務の充足になるので、主客が逆ではないか。</p> <p>適用指針案第 21 項については、「インプット法の計算から除外する」あるいは「インプット法に用いる指標の測定時に排除する」との表現が内容に即しているのではないか。</p>	<p>している。</p> <p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（適用指針案第 16 項（収益認識適用指針第 16 項））。</p> <p>適用指針案の記載で特段問題はないと考えており、修正しないこととした。</p>
ステップ 5：工事契約等の処理		
<p>32) 工事契約会計基準の考え方を採用したのか示す必要がある。</p>	<p>会計基準案が、IFRS ではなく日本基準の改正を企図したものであるならば、工事契約会計基準の考え方を全く採用しなかったのか、あるいは、部分的にでも採用した箇所があったのかについては、少なくとも結論の背景で言及する必要がある。</p>	<p>本会計基準等の開発にあたって、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れ、工事契約についても例外ではないことを収益認識会計基準第 152 項に示している。また、「工事契約」の用語の定義については収益認識会計基準において、一部の代替的な取扱いや工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについては収益認識適用指針において、現行の工事契約会計基準の定めを踏襲することを示している。</p>
<p>33) 原価回収基準等について補足説明すべきであ</p>	<p>原価回収基準は、工事契約会計基準では採用しなかった収益認識の考え方であり、会計実務に与える影響が大きいと考えられる。このため、原価回収基準の考え方や事後的に履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができなくなる場合の取扱いな</p>	<p>原価回収基準を採用した背景については、収益認識会計基準第 153 項に記載している。また、事後的に履行義務の充</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	ど補足説明の記載を検討いただきたい。	足に係る進捗度を合理的に見積ることができなくなった場合の説明については、第1部 47)を参照のこと。
	原価回収基準は新しい考え方であるため、詳しく指針や設例等で説明していただきたい。とりわけ、赤字が見込まれる工事のケース、大幅な設計変更があるケースなどは、具体的な設例を示していただきたい。	原価回収基準の処理は複雑ではないと考えられ、追加の設例等を設けないこととした。
ステップ5：その他		
34) 表現の見直しを求める。	会計基準案第32項の「資産」は「資産等」とすべきである。「資産」では、略称であるとはいえ、その内容にサービスが含まれていることを推測させることが困難である。	会計基準案第32項（収益認識会計基準第35項）では、「財又はサービス」と明示したうえで、それらの略称として「資産」と記載することもあると示しており、特段の修正を行わないこととした。
質問3-2：収益の額の算定に関する質問		
ステップ3：変動対価		
35) 「取引価格」の使用を検討すべきである。	「著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り、取引価格に含める」（会計基準案第51項）と、変動対価を「価格」の問題のような記述をしている。しかし、出版業等返品のある業界での変動対価は、数量の問題であるため同項前後の記述で「取引価格」の語を用いるのは再検討すべきではないか。	「取引価格」を、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が得ると見込む対価の額と定義しており、収益認識会計基準においては価格に限定した使用とはなっていないことから、特段の修正を行わないこととした。
36) 表現の見直し	会計基準案第49項の「合理的な数のシナリオ」とは、十分な数のシナリオという意味	左記のコメントを踏まえ、収益認識会

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
を求める。	であれば、そのように記載してもらいたい。	計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 142 項）。
ステップ 3：契約における重要な金融要素		
37) 「事実及び状況」の例示を望む。	適用指針案第 27 項の「関連するすべての事実及び状況」について、例示を設けることが望まれる。	適用指針案第 27 項(1)及び(2)（収益認識適用指針第 27 項(1)及び(2)）にその内容が示されており、追加の記載を行わないこととした。
38) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 54 項は、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が、対応する IFRS 第 15 号第 61 項は「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「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。」と修文すべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 54 項（収益認識会計基準第 57 項））。
ステップ 3：現金以外の対価		
39) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 59 項の「顧客が財又はサービスを拠出」は、「顧客が財又はサービスを提供」の方が日本語としてこなれたものではないか。また、文脈上、2 文目の主語を明記すべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 59 項（収益認識会計基準第 62 項））。
ステップ 3：顧客に支払われる対価		
40) IFRS 第 15 号との整合性を図	会計基準案第 61 項(2)において、IFRS 第 15 号第 72 項(b)の「支払が将来の事象を条件とする場合であっても」や「企業の取引慣行により含意されている場合もある。」との	左記のコメントを踏まえ、IFRS 第 15 号の記載を追加している（会計基準案第

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
るべきである。	記載を含める必要はないか検討していただきたい。	61 項（収益認識会計基準第 64 項）。
41) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 60 項の「金額等」は、「金銭等の額」とすべきではないか。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 60 項（収益認識会計基準第 63 項））。
ステップ 4：履行義務への取引価格の配分		
42) 会計基準案に含めるべきである。	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。	収益認識会計基準には必要最低限の定めを記載し、会計処理を行うにあたっての判断等に係るガイダンスは収益認識適用指針に記載する方針で策定している。適用指針案第 31 項（収益認識適用指針第 31 項）の記載は履行義務への取引価格の配分方法に関する独立販売価格の見積り方法の例示であり、変更する必要はないと判断した。
43) 財又はサービスの評価の例示を望む。	会計基準案第 68 項(3)の「それぞれの束における財又はサービスを評価」について、実際に「何を評価するのか」の例示を設けることが望まれる。	会計基準案第 68 項(3)（収益認識会計基準第 71 項(3)）において、財又はサービスを評価する目的は明らかになっており、また IFRS 第 15 号にも明記されていないことから、表現を修正しないこととした。
44) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 71 項の「取引開始日以後」は、取引開始日が含まれるため、「取引開始日後」にすべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 71 項（収益認識

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>会計基準案第 72 項の「(1)又は(2)のいずれかのうち 1 つ又は複数 (ただし、すべてではない。)」については、表現を見直すべきである。</p>	<p>会計基準第 74 項))。 左記のコメントを踏まえ、表現を修正している (会計基準案第 72 項 (収益認識会計基準第 75 項))。</p>
質問 3-3 : 特定の状況又は取引における取扱いに関する質問		
財又はサービスに対する保証		
<p>45) 保証サービスの表現を明確化すべきである。</p>	<p>適用指針案第 35 項の「約束した財又はサービスに対する保証又はその一部」に関して、「一部」の場合も、保証サービスすべてを履行義務とみなして取引価格を配分するの</p>	<p>適用指針案第 35 項 (収益認識適用指針第 35 項) は保証の一部が、保証サービス (追加分の保証) を提供するケースに言及しており、保証サービスのみが履行義務になることは読み取れるため、修正は不要と判断した。</p>
<p>46) 表現の見直しを求める。</p>	<p>適用指針案第 37 項(3)については、「合意された仕様に従っているという保証を提供するために、配送サービス等の特定の作業を行う必要がある場合は、当該保証 (当該作業も含めて) は、履行義務とはならない可能性が高い」と考えられるため、そのような表現に修正することが望まれる。</p>	<p>IFRS 第 15 号の内容を踏まえると、適用指針案の記載が適切であると考えられるため、特段の修正を行わないこととした。</p>
本人と代理人の区分		
<p>47) 信用リスクを指標に含めないこととした理由等を記載することを望む。</p>	<p>情報サービス産業等の実務においては、ソフトウェア取引実務対応報告に基づき、信用リスクが代理人取引の判断基準として定着しているため、信用リスクに対する指標を含めないこととした理由又は例示された指標で本人と代理人の区分を判定する背景を結論の背景において記載することが望ましい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、結論の背景に記載を追加している (収益認識適用指針第 136 項)。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
48) 規定間の関係性を明瞭にすべきである。	<p>適用指針案第 43 項において、第 47 項のみが参照されているため、第 46 項における(1)から(3)のいずれかを支配しているときに本人に該当するとの定義と、第 47 項における支配しているかどうかを判定する際に考慮する指標の例示との関連性（優先・劣後の対応関係）が不明瞭となっていると思われる。ついては、文面上の構成等について、例えば第 43 項と第 47 項の統合や、または、第 47 項(1)から(3)が限定列举でなく例示項目であることの強調などの対応策を検討いただきたい。</p> <p>本人と代理人の区分の判定について、適用指針案第 42 項、第 45 項、第 46 項の記述と第 47 項の記述が並列して書かれており、それぞれの項の関係、考え方の構造・ポイントが分かりづらい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している。</p> <p>適用指針案第 47 項（収益認識適用指針第 47 項）は指標を示すものであり、特定の財又はサービスに対する支配の獲得の有無が優先される点を強調した構成にするとともに、結論の背景にもその旨の記載を追加している（適用指針案第 43 項（収益認識適用指針第 43 項）、適用指針案第 46 項（収益認識適用指針第 44 項）、及び収益認識適用指針第 136 項）。</p> <p>同上</p>
49) 表現の見直しを求める。	<p>会計基準案第 118 項では、資産について「瞬時的」という用語で説明している。一方、適用指針案第 44 項では「一時的」という用語で説明されている。本人か代理人かを判断する際には、「瞬時的」・「一時的」の関係をどう考えるのかについて結論の背景に記載することを検討いただきたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、「瞬時」に統一して修正している（会計基準案第 118 項（収益認識会計基準第 133 項）、適用指針案第 44 項（収益認識適用指針第 45 項））。</p>
追加の財又はサービスを取得するオプションの付与		
50) IFRS 第 15 号の記述と整合す	<p>追加の財又はサービスについての会計処理は、IFRS 第 15 号 B41 項において、顧客が、追加的な財又はサービスを当該財又はサービスについての独立販売価格を反映する価</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（適用指針案第 49 項（収益認識</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>るように記載の修正を求める。</p>	<p>格で購入するオプションを有している場合の記載があり、適用指針案第 49 項後段について、IFRS 第 15 号 B41 項と同様の記載を加える、もしくは、例えば「この場合には、既存の契約の取引価格を追加の財又はサービスに配分せず、顧客がそのオプションを行使した時に、新たな契約として、本基準に従って会計処理をしなければならない」等に変更した方が、より明確になると考える。</p>	<p>適用指針第 49 項))。</p>
<p>顧客により行使されない権利（非行使部分）</p>		
<p>51) 見積りの見直しの必要性を明確化すべきである。</p>	<p>顧客により行使されない権利（非行使部分）について、比例的に収益を認識する場合には、会計基準案第 52 項で変動対価について求められている各決算日での実績の見直しが必要なかどうか明確にしていきたい。</p>	<p>収益認識適用指針第 54 項において、非行使部分については、企業が将来において権利を見込むかどうかの判定を行い、収益認識適用指針第 55 項において、当該非行使部分について、企業が将来において権利を見込むかどうかを判定する際には、収益認識会計基準第 54 項の変動対価の制限の定めを考慮するとしている。</p> <p>変動対価の制限の定めに基づき、取引価格の見積りを行うため、会計基準案第 52 項（収益認識会計基準第 55 項）に基づき、取引価格の見積りについて、各決算日に見直すものと考えられ、見直しの必要性を明確にするために参照項として会計基準案第 52 項（収益認識会計基</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		準第 55 項) も含めることとした (収益認識適用指針第 55 項)。
52) 表現の見直しを求める。	適用指針案第 54 項の「企業が将来において権利を得ると見込む場合」は、「企業が将来において履行義務を免れる可能性が高い場合」とすべきではないか。	企業が将来において履行義務を免れる可能性が高い場合であっても、企業が将来において権利を得ると見込まない場合に該当する可能性があると考えられることから、特段の修正を行う必要はないと判断した。
ライセンスの供与		
53) アクセスする権利と使用する権利の判断に係る記載を見直すべきである。	適用指針案第 63 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、明確な判断基準が求められるため、企業の判断に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。	ライセンスの供与に関する表現に対する具体的なコメントに対応することで、より平易かつ充実した表現となるように改めている。また、IFRS 第 15 号の結論の根拠等の記載をもとに、収益認識適用指針に例示等を追加している。
54) IFRS 第 15 号と整合するよう追記すべきである。	ライセンスの供与に該当する取引をどのように識別するかが明確ではないため、ライセンスの定義及び範囲を IFRS 第 15 号 B52 項の内容に基づき記載することが必要と考える。	左記のコメントを踏まえ、記載を追加している (収益認識適用指針第 61 項及び第 143 項)。
	適用指針案第 63 項及び第 65 項は概念的な説明であり、実務に資するために、適用指針案第 137 項に、重要な独立した機能性を有することの多い知的財産の例示として、IFRS 第 15 号 B59A 項の例示を記載することが望まれる。	左記のコメントを踏まえ、記載を追加している (適用指針案第 137 項 (収益認識適用指針第 150 項))。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>企業のライセンスを供与する約束の性質が企業の知的財産を使用する権利である場合については、IFRS 第 15 号 B61 項と同様に、「顧客がライセンスを使用し、ライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない」との収益の認識時期の制限を定める必要があると考えられる。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、記載を追加している（収益認識適用指針第 147 項）。</p>
	<p>適用指針案第 67 項の「支配的な項目」について、IFRS 第 15 号 B63 項に準じてどのような意味か明確に説明する必要があると考えられる。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、記載を追加している（収益認識適用指針第 152 項）。</p>
<p>55) 表現の見直しを求める。</p>	<p>適用指針案第 62 項の「ライセンスからの便益を享受できる時に収益を認識する」とは、実際に享受したか否かに関わらず、享受できる状態になった時に収益を認識するということか。適用指針案第 63 項及び第 65 項(2)括弧書きは意味が不明である。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（適用指針案第 62 項（収益認識適用指針第 62 項）及び適用指針案第 63 項（収益認識適用指針第 63 項））。適用指針案第 65 項(2)（収益認識適用指針第 65 項(2)）については、適切な表現であることから修正は不要と判断した。</p>
買戻契約		
<p>56) IFRS 第 15 号と整合するように記載を追加すべきである。</p>	<p>企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）の処理として、①返品権付きの販売、②リース取引及び③金融取引が示されているが、そのように処理する理由を結論の背景に記載していただきたい。また、その会計処理の仕訳を設例に追加していただきたい。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、結論の背景に記載を追加している（収益認識適用指針第 156 項から第 158 項）。</p>
<p>57) 金利等に含まれる項目を明記すべきである。</p>	<p>適用指針案第 70 項の「金利等」における「等」は、IFRS 第 15 号 B68 項のような項目が想定されている場合には、それを明記する必要があると考えられる。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、記載を追加している（適用指針案第 70 項（収益認識適用指針第 70 項））。</p>
<p>58) 表現の見直し</p>	<p>適用指針案第 69 項及び第 73 項（[設例 32]を含む。）について、対応する IFRS 第 15</p>	<p>我が国の他の会計基準において「融資</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
を求める。	号 B66 項及び B73 項が「融資契約」という用語を用いているため、金融取引ではなく融資取引に修文すべきである。	契約」より「金融取引」という用語が用いられていることから、用語を修正しないこととした。
	適用指針案第 71 項で「オプションが未行使のまま消滅した場合には、当該負債の消滅を認識」という記述は、第 70 項につなげないと意味が分からないのではないか。	適用指針案の記載で問題はないものと考えられ、特段の修正を行わないこととした。
請求済未出荷契約		
59) 表現の見直しを求める。	適用指針案第 79 項(4)について、対応する IFRS 第 15 号 B81 項(d)が主語を企業と明示しているため、「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」と修文すべきである。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(適用指針案第 79 項(収益認識適用指針第 79 項))。
	適用指針案第 79 項に関して、未出荷在庫はあるが請求未済の場合、第 79 項の条件を満たせば請求済未出荷契約と同じ処理ができるか。	収益認識適用指針第 77 項のとおり、請求済未出荷契約は、対価を請求したものに限定している。
返品権付きの販売		
60) 返品権が良品に対するものであることを明示すべきである。	「返品権」という単語からは、良品を返品することができる権利と不良品を返品することができる権利の 2 つの権利があると考えられるが、基本的に良品を返品することができる権利のことを意味していると考えられる。現状の表現では、明確になっていないため、表現を見直すことが望まれる。	不良品を正常品と交換する契約が財又はサービスに対する保証に係るガイダンスに従うことを明らかにするよう、記載を追加している(収益認識適用指針第 89 項)。
61) 表現の見直しを求める。	適用指針案第 141 項の「待機するという約束」の内容を理解することは難しいと考えられ、表現を見直すことが望まれる。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(適用指針案第 141 項(収益認識適用指針第 161 項))。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
質問 4：代替的な取扱いに関する質問		
重要性に関する代替的な取扱い全般		
62) 類似する種類の取引に首尾一貫した適用を要求するか明示すべきである。	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 93 項）には、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用する旨の記載があるが、その他の代替的な取扱いについて、類似する種類の取引に対して首尾一貫した適用を要求しているかどうか明確に記載されたい。	類似する種類の取引に対する首尾一貫した適用は、適用上の問題であり、他の会計基準と同様に記載しないこととし、当該記載を削除した（適用指針案第 93 項（収益認識適用指針第 94 項））。
63) 論旨の明確な記述と文章表現の見直しが必要である。	「契約の初期段階」など具体的な定義が不明確なものや、「重要性の乏しい場合」という言葉が明記された文章と明記されていない文章が混在しており、代替的な取扱いが認められる場合と認められない場合を解り難くしている印象が強い。実務のバラつきを抑制するために、論旨の明確な記述と文章表現の見直しを常に心がけて、より解り易い適用指針となるようにしていただきたい。	代替的な取扱いについては、個々の代替的な取扱いの定めごとに要件を設けているため、特段の修正を行わないこととした。
64) 会計基準の本文に根拠規定を設けるべきである。	会計基準案第 91 項の「比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとした」という記述は、具体的には適用指針案第 91 項から第 101 項を指していると思料する。適用指針は会計基準を適用するうえでの指針であるので、会計基準本文に、適用指針の根拠規定を設けるべきである。	適用指針は、会計基準の適用に関する事項であり、特段の修正を行わないこととした。
期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア		
65) 金額的重要性が乏しいとの表現を追加すべきである。	金額的重要性が乏しいとの表現がなく、単に期間が短いことをもって、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識すればよいと解釈される可能性があり、また、期間は長期だが金額は大きくない工事について、進捗度に応じて収益を認識することが求められる可能性がある。	期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェアに対する代替的な取扱いに関して、工期がごく短いものは、通常、金額的重要性が乏しいとしていることを、収益認識適用指針第 168 項に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>示している。これは工事契約会計基準における考え方を踏襲している。</p> <p>また、期間が長期だが金額が大きくない工事に関しては、一般的な重要性の適用に関する事項と考えられる。</p>
66) 期間がごく短い場合のみに限定しない表現が適切である。	<p>期間がごく短い場合とは、重要性が乏しい場合の例示の1つと想定されるため、期間がごく短い場合に限定せず、例えば「期間がごく短い場合など重要性が乏しい場合には」などの表現が適切であると考ええる。</p>	同 上
契約の初期段階における原価回収基準の取扱い		
67) 原価回収基準を定義すべきである。	<p>適用指針案第 98 項と第 152 項に「原価回収基準」という用語があるが、会計基準案本文に「原価回収基準」の定義に関する記載がなく、会計基準案第 132 項で、同用語を間接的に説明しているだけであるため、例えば、会計基準案第 42 項の末尾に「(原価回収基準)」を付記するなどの対応を行うことが考えられる。</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、原価回収基準を定義している（収益認識会計基準第 15 項、会計基準案第 42 項（収益認識会計基準第 45 項）、会計基準案第 132 項（収益認識会計基準第 153 項））。</p>
68) 適用範囲が広く捉えられ得るため、明確化すべきである。	<p>初期段階から合理的に見積ることができる時まで長時間経過し、重要性が高まってきても、合理的に見積ることができなければ収益を認識しなくてよいように読めるなど、適用指針案第 98 項の代替的な取扱いの範囲が想定以上に広く捉えられ得るため、明確にされたい。</p>	<p>収益認識適用指針第 172 項において、当該代替的な取扱いの対象が、詳細な予算が編成される前などの契約の初期段階にある契約である点を示しており、特段の修正は行わないこととした。</p>
69) 初期段階を例示すべきである。	<p>初期段階と呼ぶ具体的状況の理解にバラつきが生じないように、例示を加えていただきたい。</p>	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分		
70) 「実質的な取引の単位」の内容を明確化すべきである。	要件に含まれている「実質的な取引の単位」とは何かについて、履行義務との違いを含めて明らかにしていただきたい。審議の過程では工事契約会計基準やソフトウェア取引実務対応報告を参照して議論が行われていたため、結論の背景等においてこれらの会計基準等に記載されていた考え方との相違を例示するなどして明らかにすることも有用と考える。	左記のコメントを踏まえ、結論の背景に記載を追加している（収益認識適用指針第 174 項）。
工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位		
71) 対象となる契約を明確にすべきである。	結合する複数の契約について、同一の顧客や同一の時点で締結した契約もこの代替的な取扱いの対象となるような誤解が生じるため、対象となる契約をより明確にされたい。	対象は工事契約及び受注制作のソフトウェアのみであり、収益認識適用指針第 102 項の要件を満たす場合には、同一の顧客や同一の時点で締結した契約も排除されないものと考えられる。
72) 趣旨を明確にするために表現を見直すべきである。	適用指針案の記載からは、原則的な取扱いを否定する定めと理解される可能性があり、原則的な取扱いでは結合対象外である「異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約」を例外的に結合対象とすることを認めるとの趣旨が正確に理解されない懸念があり、適用指針案第 155 項に記載された趣旨を明確化するために、適用指針案第 101 項の表現の見直しを検討いただきたい。	同 上
割賦基準		
73) 代替的な取扱いを設けなかった項目の検討の過程を記載すべ	割賦販売における割賦基準に基づく収益計上などについては、国際的な比較可能性の観点から、代替的な取扱いが設けられていない。一方で、財務諸表については、配当可能利益の計算等の副次的な利用もなされてきたことから、当該代替的な取扱いを設けなかったことについて、検討の過程を結論の背景に記載されたい。	割賦基準については、企業会計原則により認められてきた方法であるが、IFRS 第 15 号及び Topic 606 において認められていない方法であり、代替的な取扱い

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
きである。		<p>として追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわせる可能性があると考えられる。そのため、割賦基準については、代替的な取扱いを定めないこととしている（収益認識適用指針第182項）。</p> <p>なお、その他の論点も含め、代替的な取扱いを設けなかった項目に関する検討過程について、結論の背景に記載している（収益認識適用指針第182項から第188項）。</p>
質問 6-1：適用時期に関する質問		
適用時期その他		
74) 中間財務諸表作成会社の取扱いを確認したい。	中間（連結）財務諸表作成会社における適用時期等の取扱いは、四半期（連結）財務諸表作成会社に準ずるといふことでよいか確認したい。	左記のコメントを踏まえ、中間（連結）財務諸表における適用時期等の取扱いを明記している（収益認識会計基準第83項、第85項及び第158項）。
75) 日付を西暦に変更することを要望する。	元号の変更が予定されており、適用開始時期等、日付を西暦に変更することを要望する。	これまでの会計基準においては、原則として和暦を使うこととされており、官公庁の文書と同様に、本会計基準等においても和暦の記載としている。
質問 6-2：経過措置に関する質問		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
経過措置に対する注記事項		
76) 経過措置の注記が必要であることを記載すべきである。	経過措置（会計基準案第 81 項から第 85 項）について、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 10 項(3)に基づき「経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要」、同第 10 項(5)に基づき「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」を注記することとされており、注記が必要であることを結論の背景等に記載されたい。	<p>企業会計基準第 24 号において経過措置を適用した場合の開示の定めが設けられているため、改めて収益認識会計基準で記載する必要はないと判断した。</p> <p>なお、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」ではなく、企業会計基準第 24 号第 10 項(5)ただし書きにより、「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」を注記するものとされている。</p> <p>(2019 年 11 月 26 日修正)</p>
契約資産と債権の区分表示及び注記に関する経過措置		
77) 暫定的な取決めであるならば、	契約資産と債権の区分表示に関する経過措置（会計基準案第 85 項）について、暫定的な取決めであるならば、適用期間等が明確になるよう、結論の背景ではなく本文に記載	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している（会計基準案第 85 項（収益認識

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
その旨を明示すべきである。	されたい。	会計基準第 88 項)、収益認識会計基準第 160 項)。
78) 経過措置を設ける必要性を示すべきである。	契約資産と債権は、法的な性格が異なり、一般的には社内的にも分けて管理を行っているか、行える体制になっていることが望まれることから、経過措置を設ける必要性を明確にすべきである。	契約資産と債権の区分については、従来の日本基準において求められていなかったものであり、実務上の困難性があるとの意見が聞かれたことから、早期適用時には求めないこととしている。収益認識会計基準第 160 項のとおり、当該経過措置については、本会計基準等が適用される時までに検討することを示しており、追加的な記載を行わないこととした。
79) 表現の見直しを求める。	会計基準案第 85 項について、同第 76 項では区分表示しない場合の取扱いを既に示しているので、「第 76 項にかかわらず」という表現は適切ではない。また、同第 137 項で当該区分表示の可否は本会計基準が適用される時機までに検討することとしている点は、同第 76 項の規定と矛盾する。	左記のコメントを踏まえ、表現を修正している(会計基準案第 85 項(収益認識会計基準第 88 項)、第 137 項(収益認識会計基準第 160 項))。
質問 7 : 設例に関する質問		
全般事項		
80) 設例の依拠する会計基準の定め、前提条件や適用範囲等を明確	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	設例が依拠する収益認識会計基準及び収益認識適用指針については、相互参照を適宜追加している。 設例の前提条件や適用範囲について

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
化すべきである。	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。	は、誤解が生じないように表現を適宜修正している。
81) 設例との相互参照を記載すべきである。	<p>一部の設例には参照先が記載されていない。会計基準及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。</p> <p>また、適用指針案から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（[設例 18]、[設例 19]、[設例 20]、[設例 24]、[設例 25-2]、[設例 26]、[設例 30]など）。</p> <p>設例は会計基準及び適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたものであるとされているため、会計基準又は適用指針と設例との相互参照については、重要なものは必ず整合性をもたせるべきであると考えます。</p>	<p>収益認識会計基準及び収益認識適用指針と設例との相互参照を適宜追加している。</p> <p>同 上</p>
82) 勘定科目を「収益」にすべきである。	収益の勘定科目を「売上高」としている箇所があるが、本公開草案の適用により「売上高」の概念は「収益」に置き換わると理解しているため、勘定科目はすべて「収益」にすべきと考える。	収益の表示科目については、注記事項と合わせて本会計基準等が適用される時までには、売上高、売上収益、営業収益等の現在用いられている科目を継続して用いることができるものとする旨を結論の背景に追記している（収益認識会計基準第 155 項）。
83) 記載を追加すべきである。	[設例 1]2. ステップ 4 において、取引価格を配分した根拠（独立販売価格の比率で配分する旨）も記載されたい。	左記のコメントを踏まえ、記載を追加している（適用指針案[設例 1]（収益認識適用指針[設例 1]））。
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		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
[設例 4] 累積的な影響に基づき収益を修正する契約変更		
84) 前提条件を追加すべきである。	前提条件(5)の「X2年度の第1四半期に」を「X2年度第1四半期期首から契約変更時までに発生した原価はない」とし、前提条件を追加されたい。	左記のコメントを踏まえ、記載を追加している(適用指針案[設例 4](収益認識適用指針[設例 4]))。
[設例 8-1] 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ない場合		
85) 他の要件の当てはめについても説明すべきである。	会計基準案第35項(3)②の要件のみの判定内容を記載しているが、①の要件の当てはめ方についても具体的に説明した方が、基準の理解に資すると考える。	<p>本設例は、会計基準案第35項(3)②(収益認識会計基準第38項(3)②)の要件を満たすか否かに焦点を合わせているため、同項(3)①の要件を満たすか否かを判断するに足る前提条件を設けていない。よって、同項(3)①を満たすか否かの説明を示すことはできない。</p> <p>また、同項(3)①及び②は、双方を満たした場合に、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する。本設例では②の要件を満たさないため、①の判定結果にかかわらず、一定の期間にわたり充足される履行義務には該当しない。その旨を示すことで、本設例においては②の要件への当てはめに主眼を置いていることを示すこととした(適用指針案[設例 8-1](収益認識適用指針[設例 8-1]))。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
[設例 9] 履行義務の充足に係る進捗度の見積り（インプット法）		
86) 支配の移転を強調すべきである。	<p>収益の認識タイミングが必ず資材の調達時点になるかのように読まれる可能性があるため、当該資材の支配の移転時に収益を認識することが明確になるよう修正を検討していただきたい。</p>	<p>適用指針案[設例 9]（収益認識適用指針[設例 9]）は前提条件(4)②において、エレベーターが現地に引き渡された時にB社が支配を獲得することとされており、資材の調達時点では収益計上される設例とはなっていないため、修正しないこととした。</p>
87) 工事資材はインプット法に反映されないとの解釈になり得る。	<p>本設例では、エレベーターの設計・製造に関与していないことから、進捗度の見積りにおいて、エレベーターの調達原価を発生したコスト及び取引価格から除外している。</p> <p>上記判断に基づく、工事現場で使用される材料の多くは、購入品であり、進捗度見積りのインプット要素から除外されることになる。主として人件費などの発生に着目して、当該原価と見積総原価の比率によって進捗度計算をすることになると解釈してよいのか。</p> <p>また、受注契約は原価の発生要因を区分せず一括して行っているため、原価の発生要因を区分して進捗度を計算することは実態に則していないのでないか。</p>	<p>未据付資材をインプット法の見積りから除外する条件は収益認識適用指針第22項(2)に示された要件をすべて満たす場合であり、その判断を前提条件(4)で行っている。そのため、必ずしも材料等の購入品が、進捗度の見積りの際に除外されるわけではないと考えられる。</p> <p>また、進捗度の測定方法には複数の方法があるため、コストに基づくインプット法の適用が困難である場合には、他の方法を選択することが考えられる。</p>
[設例 11] 返品権付きの販売		
88) 潜在的な価値の下落や再販売	<p>当該設例の仕訳例が示されることで、予想される回収費用を考慮しなくてもよい等の混乱が生じるケースも想定されるため、前提条件(5)に関し、潜在的な価値の下落や再販</p>	<p>適用指針案[設例 11]前提条件(5)（収益認識適用指針[設例 11]前提条件(4)）</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>コストの見積額を示すべきである。</p>	<p>売に直接要するコストの見積額を示す記載内容に変更するとともに、適用指針案第 88 項への参照も追加していただきたい。</p>	<p>は、適用指針案第 88 項（収益認識適用指針第 88 項）の規定を適用したうえで、価格の下落や回収費用を加味する必要がないことを前提としている。会計処理に同項への参照を付すことで、同項の考慮事項を検討していることを示すこととしている（適用指針案[設例 11]（収益認識適用指針[設例 11]））。</p>
<p>89) グループ全体への適用の定めとの相互参照を削除すべきである。</p>	<p>会計基準案第 15 項におけるグループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することができる取扱いは IFRS 第 15 号第 4 項のポートフォリオ・アプローチを取り入れたものと考えられる。この点、2015 年 7 月 13 日に開催された収益認識に関する移行リソースグループ会議において、[設例 11]のように企業が期待値により変動対価を見積る場合において、契約データのポートフォリオを使用して類似した契約から証拠を考慮することはポートフォリオ・アプローチの適用でないと考えられているため、[設例 11]と会計基準案第 15 項について相互参照を行うことは適切ではない。</p>	<p>本設例では、同質の製品を販売する契約を 100 件締結しており、類似の契約に係る過去の実績に基づき、100 件の契約に対して期待値法を適用している。ここで、ポートフォリオ・アプローチは、本会計基準等を個々の契約又は履行義務に対して適用した結果と、複数の契約又は履行義務で構成されるグループに対して適用した結果に、重要な相違が生じない場合に適用できるアプローチである。本設例のように、契約データのポートフォリオを用いて期待値を算出することは、ポートフォリオ・アプローチの適用ではないと考えられるため、本設例</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>とポートフォリオ・アプローチについて定めた会計基準案第 15 項（収益認識会計基準第 18 項）との相互参照を削除している。</p> <p>また、ポートフォリオ・アプローチの適用例について収益認識会計基準の結論の背景に記載を追加している（収益認識会計基準第 116 項）。</p>
〔設例 12-1〕 変動対価の見積りが制限されない場合		
90) 表現の見直しを求める。	前提条件(1)の記述を読むと、B社は委託販売業者であり、適用指針案第75項に従い、B社が最終顧客に販売した都度にしか、A社は売上高を計上できないはずであるため、正確な設例になっていない可能性がある。	前提条件(1)に、製品 X に対する支配は、X1年12月1日にB社に移転する旨の前提をおいている。適用指針案第75項（収益認識適用指針第75項）も支配の獲得によって収益認識のタイミングを決定することが定められており、B社が支配を獲得した時点で、A社が売上高を計上している本設例を修正しないこととした。
〔設例 14〕 長期建設契約における支払の留保		
91) 用語の補足説明が必要である。	「マイルストーン」という用語を用いて説明がされているが、必ずしも日本語として定着しているものではないと考えられる。	本設例は、第1部144)に基づき削除しており、特段の対応を行わないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
〔設例 18〕 企業が代理人に該当する場合		
92) 収益認識以外の会計処理も記載すべきである。	会計処理として、代理人である企業の収益認識のみを示しているが、顧客からの入金及び他の当事者への支払についても記載した方が、会計処理の全体像が明確になると考える。	本設例は、本人か代理人かの判断に関する事例を示すことに主眼を置いている。顧客からの入金や、他の当事者への支払を記載するには、さらに前提条件を追加で記載する必要があるため、本来の趣旨が不明瞭になる可能性があるため、記載を追加しないこととした。
〔設例 22〕 重要な権利を顧客に与えるオプション（更新オプション）		
93) 貨幣の時間価値を考慮していない旨を記載すべきである。	設例の前提条件で、予想コストについて貨幣の時間価値を考慮していない旨の説明を追加されたい。	本設例では、予想コストを進捗度の指標とするインプット法を採用しているが、インプット法に関する収益認識適用指針の本文や結論の背景において、貨幣の時間価値については言及されておらず、本設例においても貨幣の時間価値には言及しないこととした。
〔設例 27-2〕 プット・オプションの場合（リース取引）		
94) 会計処理例及びリースの判定要件を示すべきである。	買戻契約で、リース取引になる場合と金融取引になる場合について、会計処理が可能なように、具体的な計算を含んだ会計処理例を示していただきたい。また、リース取引となる場合には、リースの判定要件についても加えていただきたい。	リース取引に該当する場合の会計処理及びリースの分類については、リース会計基準に定めており、本設例においてもリース会計基準を参照するよう記載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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		
【設例 30】 設備工事のコストオン取引（本人又は代理人）		
95) 取引価格の配分について説明すべきである。	[設例 30]において、取引価格を工場建設工事と半導体設備の据付工事の2つの履行義務に配分することについての説明（例えば、独立販売価格を見積っている旨（適用指針案第 66 項）又は、契約における財又はサービスの金額が合理的に定められており、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められる旨（適用指針案第 100 項(2)）など）を前提条件に記載していただきたい。	本設例は、第 1 部 153)に基づき削除しており、特段の対応を行わないこととした。
96) コストオン取引を定義するか、用語として使用すべきではない。	コストオン取引という定義が本公開草案になく、契約名によって判断するという誤解を生じるおそれがあるため、コストオン取引を定義するか、定義のない用語は使用すべきでないと考える。	同 上
【設例 33】 工事損失引当金		
97) 適用指針案に参照すべきである。	適用指針案への参照を追加し、本公開草案において工事損失引当金を取扱っていることを明らかにしていただきたい。	収益認識適用指針への参照を追加している（適用指針案[設例 33]（収益認識適用指針[設例 30]））。
設例の追加（その他）		
98) 設例等の充実	IFRS 第 15 号を直訳しているところが多く抽象的であり実務と照合しにくい面がある。適用指針における設例等の更なる充実を期待したい。	設例については、関係者の理解に資するものとなるよう、適切な表現に適宜修正している。
質問 8：その他		
契約資産、契約負債及び債権		
99) 工事契約にお	建設業においては、工事進行基準により収益を認識するうえで、契約資産と債権を区	左記のコメントを踏まえ、収益認識適

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ける契約資産と債権の区分表示に対する判断について説明すべきである。	分して計上することの判断が必要になると考えられる。これについて、債権の定義の「対価に対する企業の権利のうち無条件のもの」と会計基準案第35項(3)②の「対価を収受する強制力のある権利」との関連について、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する場合、結果的に履行を完了した部分に対する対価を収受する権利は全て「債権」として取り扱うことになるのかといった区分表示に対する判断について、ガイダンスや説明を記載するなどの検討をしていただきたい。	用指針の結論の背景における表現を修正している（収益認識適用指針第121項）。
工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い		
100) 工事損失引当金の計上要否を検討する単位を明確化すべきである。	工事契約に係る収益は、基本となる原則に基づくこととされ、複数の契約を締結している場合については、契約の結合に関する検討を行うこととされている。一方、工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについては、引当計上の要否を検討する単位について従来の工事契約会計基準の定めが踏襲されるかどうか明確にされていない。そのため、工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いについて、工事損失引当金の計上の要否を検討する単位が明確になるよう、見直しを検討いただきたい。	左記のコメントを踏まえ、収益認識適用指針の結論の背景に記載を追加している（収益認識適用指針第162項）。
101) 工事契約会計基準との整合性を示す必要がある。	工事契約会計基準は廃止されることとなるが、工事収益総額と工事原価総額という用語は会計基準案において定義されておらず、実務での混乱を避けるため、工事契約会計基準との整合性の観点から考え方を明示する等の対応が望まれる。	工事収益総額及び工事原価総額の用語を定義しないことによる解釈の多様性は生じないと考えられ、特段の対応を行わないこととした。
実務への影響		
102) 判断規準のチェックリスト化を防ぐことを検討すべきである。	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。IFRSは原則主義の会計基準であるため、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。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	判断指標の例示を挙げた項目であるにもかかわらず、それらがチェックリストとして画一的に用いられることがないよう、本会計基準等において例示列挙

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	ある。	されている項目については、「例えば」等を付すことで、当該項目が例示である旨を強調している。
IFRS 第 15 号の定め網羅性		
103) IFRS 第 15 号の定め網羅性を確認すべきである。	IFRS 第 15 号を基礎として制定している本公開草案において、IFRS 第 15 号に規定されているが本公開草案には含まれていない項目の有無について、網羅性の観点から確認されたい。	IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れる方針のもと、IFRS 第 15 号の基準に定められる規定のうち、契約コスト及び開示に係る規定を除き、必要と認められるすべての要求事項を取り入れている。

以上