

企業会計基準公開草案第66号（企業会計基準第29号の改正案）

「収益認識に関する会計基準（案）」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66号（企業会計基準第29号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」（2019年10月30日公表）（以下「本会計基準改正案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第66号（企業会計基準適用指針第30号の改正案）「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（2019年10月30日公表）（以下「本適用指針改正案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第67号（企業会計基準第12号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」（2019年10月30日公表）（以下「四半期会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第67号（企業会計基準適用指針第14号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」（2019年10月30日公表）（以下「四半期適用指針案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第68号（企業会計基準適用指針第19号の改正案）「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」（2019年10月30日公表）（以下「時価開示適用指針案」という。）

以下、これらを合わせて「本公開草案」という。

2. コメント募集期間

2019年10月30日～2020年1月10日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- ・ 改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（2020年3月31日公表）（以下「改正収益認識会計基準」という。）

- 改正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」（2020年3月31日公表）（以下「改正収益認識適用指針」という。）
- 改正企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（2020年3月31日公表）（以下「改正四半期会計基準」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（2020年3月31日公表）（以下「改正四半期適用指針」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（2020年3月31日公表）（以下「改正時価開示適用指針」という。）

以下、これらを合わせて「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	属 性
CL1	日本公認会計士協会	監査人
CL2	一般社団法人 不動産証券化協会	財務諸表作成者
CL3	一般社団法人 日本貿易会	財務諸表作成者
CL4	公益社団法人 日本証券アナリスト協会	財務諸表利用者
CL5	有限責任 あずさ監査法人	監査人
CL6	一般社団法人 全国信用金庫協会	財務諸表作成者
CL7	一般社団法人 日本建設業連合会	財務諸表作成者
CL8	TAKARA&COMPANY グループ 株式会社ディスクロージャー&IR 総合研究所	その他（ディスクロージャー支援会社）

CL9	PwC あらた有限責任監査法人	監査人
CL10	EY 新日本有限責任監査法人	監査人
CL11	一般社団法人 不動産協会	財務諸表作成者
CL12	有限責任監査法人トーマツ	監査人
CL13	一般社団法人 日本経済団体連合会	財務諸表作成者

【個人（敬称略）】

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）		属性
CL14	田淵 隆明	公認システム監査人、特定行政書士、IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント	財務諸表利用者及びその他（IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント及びシステム監査人）
CL15	國見 琢	公認会計士	財務諸表作成者
CL16	服部 隆	CMA、CIIA	財務諸表利用者

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ある。「コメントの概要」には主なものを記載しているが、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る。

（質問 2）表示に関する質問

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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
1) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
2) 表示又は注記する「顧客との契約から生じる収益」及び「それ以外の収益」の範囲について、明確化すべきである。	<p>本公開草案の提案に同意する。ただし、本会計基準改正案第78-2項により他の収益との区分表示又は注記が要求される「顧客との契約から生じる収益」は、会計基準改正案第3項の適用範囲である顧客との契約から生じる収益が対象であり、その適用範囲から除かれる項目は対象でないことを明確に記載していただきたい。</p> <p>これは、本会計基準改正案第3項では、「本会計基準は、次の(1)から(6)を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される」としており、また、本会計基準改正案第103項及び第104項等の記載から、本会計基準改正案第3項(1)から(6)に挙げられている金融商品に係る取引やリース取引等が、「顧客との契約から生じる収益」に該当するためである。本会計基準改正案第3項の記載と併せて読むと、本会計基準改正案第78-2項により区分表示又は注記が求められる「顧客との契約から生じる収益」には、金融商品に係る取引やリース取引等が含まれないことが必ずしも明らかではなく、実務において判断に迷う可能性があると考えられる。</p> <p>また、顧客との契約から生じるものではない取引又は事象から生じる収益のうち、企業の主</p>	<p>改正収益認識会計基準第78-2項における「顧客との契約から生じる収益」の対象が、顧客との契約から生じる収益のうち改正収益認識会計基準第3項の(1)から(7)を除いたものであることを明らかにするため、改正収益認識会計基準第156項を追加した。</p> <p>なお、顧客との契約以外の取引又は事象から生じる収益は「顧客との契約から生じる収益」に該当しないことが明らかと考えられるため、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>な営業活動から生じると判断されるものがある場合には、「それ以外の収益」に含まれるのかついて、明確化することをご検討いただきたい。</p>	
<p>3) 開示目的や企業特性等に照らして重要性に乏しいと認められる場合には、区分表示又は注記を要しないものとすべきである。</p>	<p>全面的には同意しかね、一部見直しをいただきたい。</p> <p>具体的には、「収益認識に関する注記」と同様に、開示目的を示したうえで、開示目的や企業特性等に照らして重要性に乏しいと認められる場合には、区分表示又は注記を要しないものとしていただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>金融機関においては、財務諸表のうち収益認識会計基準の対象となる科目は限定的であり、例えば、「資金運用収益」の科目は、通常、収益認識会計基準の対象とならず、収益認識会計基準の対象となる「顧客との契約から生じる収益」の大部分は「役務取引等収益」の科目に計上される。また、「役務取引等収益」の科目のうち、顧客との契約から生じる収益以外の収益は非常に限定的であり区分表示を行う重要性が乏しい。</p> <p>本会計基準等が求める表示・注記の水準は、このような財務諸表における対象取引の金額の重要性と比較して過大である。特に、表示については、注記事項と異なり、開示目的に照らした重要性の判断に係る規定がなく、強制規定になっている。</p> <p>このため、開示目的を示したうえで、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる場合には、区分表示又は注記を要しないものとしていただきたい。</p>	<p>コメントに記載されている顧客との契約から生じる収益以外の収益も含んだ収益全体の表示に関する開示目的を設けることは、本会計基準等の範囲を超えるものであり、難しいと考えられるため、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p> <p>なお、顧客との契約から生じる収益以外の収益の金額が重要性に乏しい場合は、顧客との契約から生じる収益とそれ以外の収益を損益計算書に区分して表示しないときであっても、顧客との契約から生じる収益の額を注記しないことができるものと考えられる。</p>
<p>4) 表示科目の例示を追記すべきである。</p>	<p>総論として同意するが、表示科目の例示の中に IFRS 財務諸表にて一般的に使用される商品販売に係る収益、役務提供に係る収益等を追記いただきたい。</p>	<p>例示に過ぎないことから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>5) 財務諸表等規則ガイドライン</p>	<p>基本的に同意する。</p> <p>ただし、売上割引は本会計基準改正案第 50 項の変動対価の要件を満たすと考えられ</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
<p>で示される営業外費用の例示である「売上割引」の発生の有無を明確にすべきである。</p>	<p>ることから、本公開草案適用後は収益を認識するタイミングで割引金額を見積り、収益の金額からその見積り金額を控除するものと考えられる。一方、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)の公表を受けて 2018 年 6 月 8 日に改正された財務諸表等規則ガイドライン 93 では、引き続き売上割引は営業外費用の例として示されている。財務諸表等規則ガイドラインにおける「売上割引」が本公開草案適用後も営業外費用として表示されるものであるのであれば、どのような場合に表示されるのか明確にしていきたい。</p>	<p>なお、左記のただし書きは、財務諸表等規則ガイドラインに関する質問である。</p>
<p>6) 注記ではなく、区分表示とすべきである。</p>	<p>IFRS と同様に注記ではなく、区分すべきである。開示する上で大きな負担増になるとは全く考えられない。また、このような緩和規定は有害無益であると考えられる。</p>	<p>IFRS においても、損益計算書において区分して表示していない場合に注記することを求めており、本公開草案の提案もその考え方を取り入れている。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>

(質問 2-2) 表示に関するその他の質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>7) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>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>8) 顧客との契約</p>	<p>本会計基準改正案第 157 項については反対する。減損損失の開示は、投資家等の利害</p>	<p>IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失について開示を要求すべきである。</p>	<p>関係者にとって非常に重要な情報である。2021年4月以降に開始する年度から、予定通り、実施すべきである。これらの区分をすることが大きな負担になることはなく、このような緩和規定は有害無益であると考えられる。</p>	<p>る収益」(以下「IFRS第15号」という。)において要求されている顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失の開示に関しては、IFRS第9号「金融商品」における金融資産の減損に関する定めと、我が国における貸倒引当金繰入額及び貸倒損失額に関する定めが異なっているため、同様の開示を求めることは困難であると判断した。本会計基準等公表時点で、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)については見直しを行っているところであり、当該開示については金融商品会計基準の見直しと合わせて検討することし、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>9) 重要な金融要素と顧客との契約から生じる収益を区分することの意味を明確</p>	<p>本提案に同意する。 ただし、本会計基準改正案第78-3項において「顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響(受取利息又は支払利息)を損益計算書に“区分して”表示する」とこととされているが、この意味が、他の受取利息又は他の支払利息と別に独立掲記する必要があることを指しているのか、そ</p>	<p>改正収益認識会計基準第78-3項は単に、金融要素の影響を顧客との契約から生じる収益と分けて表示することを定めているにすぎず、利用者の誤解を招かない限り、他の受取利息又は他の支払利</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>にすべきである。</p>	<p>れとも単に、収益から切り離すという意味で“区分して” いるだけなのかが、曖昧であると考える。</p> <p>独立掲記であるならば、具体的な科目名称として例えば「重要な金融要素に係る受取利息」と「受取利息」といった2つに区分して損益計算書に表示することを要するのか確認したい。また、その場合でも、重要な金融要素の影響額の開示は、企業の個別取引内容の開示に近くデリケートな性質を有するため、他の開示規則との関連も考慮し、「金額的重要性が乏しい場合には、重要な金融要素に係る受取利息と（通常の）受取利息を合算した表示も認める」といった記載について検討いただきたい。</p>	<p>息と別に独立掲記しないことも認められると考えられる。</p> <p>区分処理することとした金融要素の影響の表示については、IFRS 第 15 号においても定めがなく、その表示又は開示の方法は定めないことが適切であると考えられることから、その旨を改正収益認識会計基準第 157 項に追加した。</p>
<p>10) 契約資産及び契約負債等の残高について注記ではなく、区分表示すべきである。</p>	<p>IFRS と同様に注記ではなく、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権について区分して表示すべきである。開示する上で大きな負担増になるとは全く考えられない。また、このような緩和規定は有害無益であると考えられる。</p>	<p>IFRS においても、貸借対照表において表示していない場合には、それぞれの残高を注記することを求めており、本公開草案の提案もその考え方を取り入れている。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>11) 貸借対照表科目の決定に際し、判断する根拠を明確にすべきである。</p>	<p>同意する。</p> <p>ただし、本適用指針改正案第 104-3 項における契約負債の貸借対照表科目の決定に際して、どのような根拠により判断するのかについて、例示等を示していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本適用指針改正案第 104-3 項において、「会計基準第 79 項は、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとしている。契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示する。契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示する。</p>	<p>「企業の実態に応じて、適切な科目をもって」とは、最も適切と企業が判断したのものを使うことを求めることを意図したものであり、判断の基礎を示すことを意図していない。なお、「企業の実態に応じて」との用語が左記の疑問を生じさせていると考えられるため、本公開草案における「企業の実態に応じて」の表現</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示する。」とされている。</p> <p>このように、企業の実態に応じて、顧客との契約に係る貸借対照表科目を決定することとされているが、特に、契約負債について、企業の実態を考慮することが、契約負債、前受金等の貸借対照表科目を決定することにどのような関係があるのか理解し難く、その貸借対照表科目決定の判断の基礎となる根拠が明確でないと考えられる。</p>	<p>は本会計基準等において削除している。</p>
<p>12) 契約負債と他の負債を区分表示していない場合等の取扱いについて明確にすべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 79 項において、「契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示する」とある。「前受金」には顧客との契約から生じたもの以外のものが含まれていることが通例であり、企業が契約負債を「前受金」として表示する場合、顧客との契約から生じたものとして混在することになると思われるため、その場合でも本会計基準改正案第 79 項の別掲表示の要求を満たすことになるのか、明確化していただきたい。</p> <p>また、契約資産又は顧客との契約から生じた債権と他の資産を区分表示していない場合の取扱いを明確化していただきたい。</p>	<p>契約負債と他の負債を合算して「前受金」として貸借対照表において表示している場合には、契約負債を他の負債と区分して貸借対照表に表示していないため、契約負債の残高の注記が求められる。また、契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示していない場合には、それぞれの残高を注記することが求められる。</p> <p>これらの点、本公開草案では必ずしも明らかではなかったことから、改正収益認識会計基準第 79 項の記載を加筆修正した。</p>
<p>13) 貸借対照表科目に顧客との契</p>	<p>本会計基準改正案第 79 項において、「契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を、企業の実態に応じて、適切な科目をもって貸借対照表に表示する」とあるが、</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>約から生じたものの以外のもを含めて表示すること、その場合には、それぞれの残高を注記することを認めるべきである。</p>	<p>契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権をそれ以外の債権債務と区分表示しない選択肢を追加していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>損益計算書については、本会計基準改正案第 78-2 項において「顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は、両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記する」となっている。</p> <p>そのため、貸借対照表においても同様に、区分表示しない場合には注記において開示する選択肢を許容しても差し支えないと思料される。</p>	
<p>14) 契約資産の適切な科目の例示に記載されている「工事未収入金」について、削除すべきである。</p>	<p>本適用指針改正案第104-3項で契約資産の適切な科目の例示に記載されている「工事未収入金」については、「国土交通省告示に定める勘定科目の分類」と整合せず、実務上の混乱が懸念されるため、削除をお願いしたい。</p>	<p>「工事未収入金」は企業会計基準適用指針第 24 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」の設例において示された勘定科目を踏襲したものであり、また、例示に過ぎないことから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>15) 契約資産の例として「未収収益」を、契約負債の例として「前受収益」を含めるべきである。</p>	<p>契約資産の例として「未収収益」を、契約負債の例として「前受収益」を記載していただきたい。</p>	<p>例示に過ぎないことから、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
16) 契約資産等の比較情報の期末残高を期首残高に代えることの可否について明確化すべきである。	本会計基準改正案第 80-20 項(1)の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の注記について、期首の残高に替えて前年度末の残高でも良いか確認したい。	開示目的に照らして重要であると判断して改正収益認識会計基準第 80-20 項の記載を行う場合は、当年度の期首の残高を記載することになる。
17) 契約資産を区分表示しない場合における契約資産の残高の注記の定めの実効性は乏しいと考えられる。	本会計基準改正案第 79 項を適用して、「契約資産」がほとんどないために、重要性から「顧客との契約から生じた債権」と区分せず合算表示した場合には、本会計基準改正案第 80-4 項の開示目的からすると、注記も同様に重要性から記載不要と判断されてしまうことが多いと想定されるため、本なお書きの実効性は乏しいのではないかと考えられる。	改正収益認識会計基準第 79 項なお書きは、重要性がある契約資産について貸借対照表に区分して表示していない場合に注記することを定めたものである。
18) 「顧客との契約から生じた債権」についても、金融商品会計基準に従うことを明記すべきである。	本会計基準改正案第 77 項にて、「顧客から対価を受け取る前又は対価を受け取る期限が到来する前に、財又はサービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、契約資産又は顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に計上する。契約資産に係る貸倒引当金の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いを適用する。また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算については、企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨建取引等会計処理基準」という。）の外貨建金銭債権債務の換算の取扱いを適用する。」と「契約資産」と金融商品会計基準（及び外貨建取引等会計処理基準）との関係が明記されている一方、「顧客との契約から生じた債権」についての記載がなく不明確とな	顧客との契約から生じた債権は、金銭債権として金融商品会計基準に従って会計処理することは明らかであり、本公開草案の提案を変更しないこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	っております。IFRS 第 15 号第 108 項と同様に、「顧客との契約から生じた債権」についても、金融商品会計基準に従うことを明記すべきではないでしょうか。	
19) 契約負債と顧客との契約から生じた債権の両建て計上に関して、IFRS 第 15 号 BC325 項と同様の内容を本公開草案に含めるべきである。	IFRS 第 15 号 BC325 項の内容について、一部分だけでなく全体を盛り込むべきである。我が国ではこれまで顧客からの入金時に初めて前受金等の負債を計上する実務慣行が形成されてきたところ、「収益認識に関する会計基準」等の適用後には、場合によっては入金前に債権と契約負債を両建てで計上する必要があることとなり、諸外国に比べて、我が国ではより一層この点に対する注意喚起が必要である。そのため、IFRS 第 15 号 BC325 項の内容は我が国においてはより一層重要であり、その全体を盛り込まないことに合理的な理由はないものと考えられる。	IFRS 第 15 号 BC325 項は対価の回収期日は到来しているが入金がないケースに言及しており、頻繁に発生するケースではないと考えられることから本公開草案の提案を変更しないこととした。

(質問 3) 注記事項に関する質問

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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
20) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。 収益は企業の経営成績を示す重要な財務情報であり、本公開草案における収益に関する注記事項に関する提案は、財務諸表利用者にとって重要性が高いと考える。また、本	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>公開草案が提案する注記事項により、国内外の企業が作成する財務諸表の比較可能性が確保され、財務諸表利用者の経済的意思決定に資する有用な情報が提供され则认为。したがって、会計処理に関する定めと同様に、注記事項についても原則として IFRS 第 15 号と同様の内容を取り入れることとした貴委員会における基準開発の方針に同意する。</p>	
<p>21) 本公開草案の方向性を支持しない。</p>	<p>同意しない。</p> <p>企業の実態に応じて個々の注記事項の開示の要否を判断し、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる項目については注記しないことができることを明確化している点については同意する。</p> <p>しかし、本公開草案は、国際的な事業展開・資金調達を行う上場企業のみならず、すべての上場企業、会社法上の大会社及び関係会社に影響が及ぶことになる。また、中小企業を含む買手企業にも影響を及ぼす可能性がある。こうした社会的に広範で大きなコストを伴う基準開発であるため、IFRS 第 15 号をコンバージェンスすることの社会的なコスト・ベネフィットを考慮したうえで、注記規定を検討する必要がある。</p> <p>その観点から、IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を本公開草案に含めることは非常に過多であり、一部の注記については企業の実務負荷に対する財務諸表利用者のメリットが乏しいと考えるため、同意しない。</p>	<p>本会計基準等では多岐にわたる注記項目を掲げているが、企業が開示目的に照らして注記する項目を判断することを提案しており、すべての項目について注記することは想定されていない。また、すべての契約の類型に対して有用な情報を提供しないと判断される注記項目はないと判断している。IFRS 第 15 号（及び Topic 606）の注記事項は、国際的に有用と考えられる項目として各国において開示されており、IFRS 第 15 号との整合性を図ることのコスト・ベネフィットも考慮し、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p> <p>ただし、開示目的に照らして重要性を判断することについて運用上の懸念が聞かれたことから、開示目的に照らして</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>重要性に乏しいと認められるか否かの判断は、定量的な要因と定性的な要因の両方を考慮する必要があること、また、定量的な要因のみで判断した場合に重要性がないとは言えない場合であっても、開示目的に照らして重要性が乏しいと判断される場合もあると考えられる旨を改正収益認識会計基準の結論の背景に追記することとした（改正収益認識会計基準第 168 項）。</p>
<p>22) 企業が開示目的に照らして注記事項の内容を決定するという記載について再考すべきである。</p>	<p>原則として同意する。ただし、本会計基準改正案第 101-6 項「企業自身が当該開示目的に照らして注記事項の内容を決定することとしたほうが、より有用な情報を財務諸表利用者にもたすことができると考えられる」の部分については同意できない。そのような緩和規定は、恣意的な運用を惹起するおそれがあるだけでなく、同業種間での比較可能性を低下させ、注記の趣旨を没却させることに繋がる。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 101-6 項の記載は、注記が必要とされる情報は契約の種類により異なるものであると考えられることから、企業の契約の実態にあわせて、企業自身が判断すべきものであることを説明したものである。この考えは、開示目的及び重要性の定めを含めたうえで、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を設けるとした理由の根幹をなす考え方であるため、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>23) 業種別の注記</p>	<p>本会計基準及び適用指針の趣旨を生かし、信用度を高めるためには、注記の記載を会</p>	<p>当委員会ではこれまで、原則として業</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>に関するガイドラインを作成すべきである。</p>	<p>計監査人に任せるのではなく、ASBJの主導により、業種別の注記に関するガイドラインを作成すべきである。また、その定期的な見直しも行うべきである。</p>	<p>種別のガイダンスを開発してきていない。また、左記のコメントは本プロジェクトの枠組みを大きく超えるものであり、本プロジェクトでは対応しないこととした。</p>
<p>24) 開示目的の定めにおいて、「企業の特性」や「財務諸表利用者の属性」を注記の判断の要素とすべきである。</p>	<p>本会計基準案第 80-7 項で「財務諸表利用者が理解できるようにするための情報」の開示について触れているように、注記事項の性質は、財務諸表利用者が財務諸表を理解するための補足情報である。このため、注記事項は開示目的に照らして必要性を判断して記載すべきものであることから、企業ごとに重要性が異なり、IFRS 基準の任意適用企業及び上場企業等とその他の企業（非上場企業や協同組織など）でも、その特性の違いに起因して当然に異なるものと考えられる。</p> <p>本会計基準改正案第 165 項では「特定の注記が財務諸表利用者の意思決定に影響を及ぼすか否かについては、契約の種類により異なると考えられる」とあるが、「契約の種類」のほかに、「財務諸表利用者の属性」を含めた「企業の特性」によっても、注記の有用性や意義は異なると考えられる。また、基準案では、IFRS の要求事項と平仄を合わせた提案が行われているが、国際的なルールとの比較可能性の必要性も、「財務諸表利用者の属性」や「企業の特性」によって異なる。</p> <p>このため、開示目的の定めにおいて「財務諸表利用者の属性」や「企業の特性」を注記の判断の要素として追加していただきたい。</p>	<p>当委員会の開発する会計基準は、これまで企業の属性や上場・非上場で異なる取扱いを定めてきていない。当委員会が公表した会計基準における開示をどのように取り入れるかについては、関連する法令に拠ることになると考えられる。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>25) 「収益認識に関する注記」の見出しを見直すべ</p>	<p>会計基準の見出しが有価証券報告書における注記の表題となることが多いことを踏まえると、「収益認識に関する注記」という項目で企業が開示の重要性を検討するにあたって、特に認識に重きをおくという誤解が生じる可能性がある。</p>	<p>本会計基準等の表題も「収益認識に関する会計基準」であり、表題と平仄をあわせて「収益認識に関する注記」として</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
きである。	収益の認識だけではなく、契約や履行義務、取引価格に関する情報も含めて重要と考えられるものを開示することを意図しているのであれば、「(2)収益に関する注記」又は「(2)顧客との契約から生じる収益に関する注記」のように認識に限定しない表題を設定する必要があると考える。	いることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。

(質問 3-2) 重要な会計方針の注記に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
26) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本会計基準改正案第 80-2 項、第 80-3 項の重要な会計方針として注記する内容を定めることとした提案に同意する。	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>本会計基準改正案第 80-2 項、第 80-3 項の「①企業の主要な事業における主な履行義務の内容、②企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）、③収益を理解するための基礎となる情報として記載することとした内容のうち、重要な会計方針に含まれると判断した内容について、重要な会計方針として注記する」という提案に同意する。</p> <p>重要な会計方針として、何を、いつ、どの様に収益として認識したのかがまとめて記載されるため、各企業の事業内容の要点を理解するのに有用な情報となるであろう。</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。
27) 重要な会計方針について開示目的や企業特性等に照らして注	<p>全面的には同意しかね、一部見直しをいただきたい。</p> <p>具体的には、「収益認識に関する注記」と同様に、開示目的を示したうえで、開示目的や企業特性等に照らして注記事項の要否を判断できるものとしていただきたい（理由は、24)と同様）。</p>	24)と同様に、本公開草案の提案を変更しないこととした。

記の要否を検討することを明確にすべきである。		
28) 代替的な取扱いを適用した場合に重要な会計方針の注記を求めるべきである。	<p>基本的な方向性には同意する。</p> <p>ただし、適用指針改正案に定められた代替的な取扱い（本適用指針改正案第 94 項及び第 104 項を含む。）を選択して適用した場合、重要性が乏しい場合を除き、重要な会計方針の注記を求めることを検討いただきたい。</p> <p>（理由）</p> <p>本適用指針改正案第 92 項から第 104 項において、重要性等に関する代替的な取扱いが定められており、企業は一定の要件を満たした場合、これらの代替的な取扱いを適用できる。</p> <p>ただし、代替的な取扱いについては、出荷及び配送活動における会計処理の選択（本適用指針改正案第 94 項）や個別財務諸表上の有償支給取引における支給品の消滅の認識の選択（本適用指針改正案第 104 項）といった、重要性による要件を必要としない取扱いも含まれており、企業がこれらの代替的な取扱いを選択したにもかかわらず当該取扱いを適用した旨が注記されない場合、当該取扱いが財務諸表利用者の適切な理解に寄与しない可能性があると考えられる。</p> <p>なお、重要性が乏しい場合に、重要な会計方針としての注記が不要になる点は、他の会計処理の原則及び手続と同様と考えられる。</p>	<p>改正収益認識適用指針に定めている代替的な取扱いについては、重要な会計方針に含まれると判断した場合には、重要な会計方針として注記することになると考えられる。</p> <p>代替的な取扱いを適用した場合であっても、「収益を理解するための基礎となる情報」として開示されないことがある。その場合に、代替的な取扱いに関する事項を重要な会計方針として注記することが制限される可能性があることから、本会計基準改正案第 80-3 項で提案した「第 80-5 項(2)『収益を理解するための基礎となる情報』として記載することとした内容のうち、」の記載及び本会計基準改正案第 163 項（改正収益認識会計基準第 164 項）の当該記載を削除することとした。</p>
29) IFRS 第 15 号等における契約	<p>基本的な方向性には同意する。</p> <p>ただし、本会計基準改正案第 109 項に定められた要件に従って、IFRS 第 15 号又は米</p>	<p>契約コストの定めを適用している旨の記載については、改正収益認識会計基</p>

<p>コストの定めに従った処理を適用した場合、原則として、重要な会計方針の注記を求めるべきである。</p>	<p>国会計基準 Subtopic 340-40 における契約コストの定めに従った処理を選択して適用した場合、原則として、重要な会計方針の注記を求めることを検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案第 109 項に従って、契約コストの定めを適用した場合、重要な会計方針の注記に記載することを求めるか否かについて、本会計基準改正案第 109-2 項に説明が示されている。</p> <p>実務上の配慮と財務諸表利用者にとっての企業間の比較可能性のバランスから、企業が当該取扱いを選択した場合には、原則として、その旨を個別財務諸表等の重要な会計方針の注記に記載することを会計基準に定めることを再度検討していただきたい。</p>	<p>準第 109-2 項に記載した理由から、一律に重要な会計方針としての注記を求めないものの、契約コストの定めを適用していることが重要な会計方針であると判断される場合において、改正収益認識会計基準第 80-3 項の定めに従って重要な会計方針として注記することになる。なお、契約コストに関する事項を重要な会計方針として注記することが制限される可能性があることから、28)と同様に、本会計基準改正案第 80-3 項で提案した「第 80-5 項(2)『収益を理解するための基礎となる情報』として記載することとした内容のうち、」の記載及び本会計基準改正案第 163 項(改正収益認識会計基準第 164 項)の当該記載を削除することとした。</p>
<p>30) 重要な会計方針に記載した内容を変更する場合の取扱いの明確化を求める。</p>	<p>基本的な方向性には同意する。ただし、本会計基準改正案第 80-2 及び第 80-3 項に従って、重要な会計方針に記載した内容を変更する場合の取扱いを明確にして検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案第 80-2 項に定める 2 つの項目及び本会計基準改正案第 80-3 項</p>	<p>企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第 24 号」という。)第 4 項(5)及び同適用指針第 8 項に従い、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由によ</p>

	<p>に基づく追加的な項目については、重要な会計方針として注記することとされている。この点、例えば、代替的な取扱い（出荷基準）から原則的な取扱い（検収基準等）に変更した場合、仮にその取扱いの変更には重要性がないとしても、重要な会計方針における収益を認識する通常の時点の記載は変更されると考えられる。このような本会計基準改正案第 80-2 項及び第 80-3 項に基づく重要な会計方針の記載の変更について、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」における取扱い及び開示の要否を本会計基準改正案において明示すべきであると考えられる。</p>	<p>る会計方針の変更に該当するか否かの検討が必要であることとして取り扱うことになる旨を改正収益認識会計基準第 165 項の結論の背景に記載した。</p>
<p>31) 本会計基準改正案第 80-2 項(2)における「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」の関係を明確にすることを求める。</p>	<p>基本的な方向性には同意する。ただし、本会計基準改正案第 80-2 項(2)における「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」の関係を明確にすることを検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案第 80-2 項(2)において、「企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）」を重要な会計方針として注記することとされている。一方、適用指針改正案に定める代替的な取扱いの適用（例えば、本適用指針改正案第 95 項、第 98 項、第 99 項）により、履行義務の充足時点と収益の認識時点が異なる場合があると考えられる。このように、履行義務を充足する通常の時点と収益を認識する通常の時点が異なる場合、いずれの時点を注記するのかについて、本会計基準改正案第 80-2 項(2)の記載の意味を明示すべきであると考えられる。</p>	<p>「履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」は通常、同じである。しかしながら、代替的な取扱いを適用する場合には両者が異なる場合があると考えられる。両者が異なる場合、財務諸表利用者にとって有用であるのは収益が認識される時点であると考えられるため、両者は通常は同じであるものの、異なる場合には、重要な会計方針として「収益を認識する通常の時点」を注記する旨を改正収益認識会計基準第 163 項に追加して記載した。</p>
<p>32) 第 80-8 項及び第 80-9 項の記</p>	<p>基本的に同意する。</p> <p>ただし、本会計基準改正案 80-8 項及び第 80-9 項の記載については、読みづらい部分</p>	<p>改正収益認識会計基準第 80-8 項及び第 80-9 項は、収益認識に関する注記と</p>

<p>載の修正を提案する。</p>	<p>があるため、以下とすることを提案する（下線部が変更箇所）。</p> <p>第 80-8 項 「<u>第 80-3 項に従って重要な会計方針として注記した事項については、収益認識に関する注記として記載しないことができる。</u>」</p> <p>第 80-9 項 「<u>前項に加えて、収益認識に関する注記事項を財務諸表上の他の注記事項として記載している場合には、収益認識に関する注記を記載するにあたり、・・・</u>」</p>	<p>して記載する内容について定めていることから、明確化のため文言を変更した。</p>
-------------------	--	---

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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>33) 本公開草案の提案の方向性を支持する。</p>	<p>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>34) 原則として、本公開草案の提案の方向性を支持する。本公開草案における新しい試みについては、実務の中で改善が期待される。</p>	<p>IFRS 第 15 号と同様に、本会計基準改正案第 80-4 項に「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性について、財務諸表利用者が理解するために十分な情報を開示する」という包括的な開示目的を定める提案に同意する。</p> <p>2019 年 10 月 30 日に本公開草案と同時に公表された企業会計基準公開草案第 68 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準（案）」第 4 項、企業会計基準公開草案第 69 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（案）」第 4-2 項でも、「財務諸表利用者の理解に資する」という共通した基本観に基づく開示目的が示されている。この様な利用者目線に立って、新たな会計基準案が同時に提案されたことを非</p>	<p>原則として、本公開草案の提案の方向性を支持する意見である。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>常に高く評価している。</p> <p>包括的な開示目的に照らして経営者が最も適切と判断した形式と内容で、(A)収益の分解情報、(B)収益を理解するための基礎となる情報、(C)当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報が注記として開示されれば、当然、企業によって開示内容が大きく異なることが想定される。</p> <p>我々は、開示内容の見劣りする企業に対して、財務諸表の利用者が積極的に改善を求めれば、利用者と企業の建設的な対話が促進され、本公開草案の実務への定着と開示内容の充実につながると期待している。当初は開示の内容や品質に大きなバラつきがあっても、財務諸表の利用者と企業が対話を重ねる過程で、事業内容の類似した企業群で比較可能性のあるデファクト・スタンダードの開示例が確立されることも必要であろう。</p>	
<p>35) 契約コストに関する注記事項の要否を判断する際の「追加情報に記載するほどの重要性」の意味を明らかにすべきである。</p>	<p>同意する。</p> <p>ただし、本会計基準改正案第109-2項におけるIFRS第15号又は米国会計基準Subtopic 340-40に基づく契約コストに関する注記事項の要否を判断する際の「追加情報に記載するほどの重要性」の意味の明確化又は表現の見直しが必要であると考えられる。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案においては、同第80-4項に示される開示目的に照らした重要性に基づき注記の要否を判断することとされている。ただし、同第109-2項によると、一定の状況にある企業がIFRS第15号又は米国会計基準Subtopic 340-40における契約コストの定めを適用する場合の詳細な注記の要否についてのみ、「追加情報に記載するほどの重要性」に基づく判断が必要であるとされている。</p> <p>したがって、本会計基準改正案が定める注記事項の要否の判断に際して、重要性という用語について複数のレベルが存在し、関係者の理解が複雑となる可能性がある。契約</p>	<p>IFRS第15号では、契約コストに関する注記事項についても、改正収益認識会計基準第80-4項の開示目的に相当する開示目的に従って判断することとしている(IFRS第15号第110項(c))ことから、改正収益認識会計基準第80-4項の開示目的と同じ判断とするように改正収益認識会計基準第109-2項の記載を変更した。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>コストの詳細な注記についても、本会計基準改正案における「開示目的に照らした重要性」で判断することで足りると考えられるが、仮に「開示目的に照らした重要性」とは異なる重要性を導入するのであれば、その違いの意味を明確に会計基準の中で示すべきであると考えられる。</p>	
<p>36) 業種別の注記に関するガイドラインを作成する等開示の充実を図るべきである。</p>	<p>原則として同意する。ただし、記載すべき注記を会計監査人に任せるのではなく、ASBJが主導して業種別の注記に関するガイドラインを作成したうえで定期的な見直しを行うべきである。</p> <p>本文中に「キャッシュ・フローを理解するために・・・」とあるが、中国基準やIFRSと同様に、個別財務諸表においてもキャッシュ・フロー計算書の作成を義務付けるべきである。</p> <p>透明性の確保の点から考えると、将来的には、新公会計基準に基づき、一部の自治体が既に行っているように、連結精算表の開示も検討すべきである。システム監査人の立場からすれば、大半の連結会計システムは、連結精算表のデータは必ず作成する。従って、開示することが大きな負担になるとは考えられない。</p>	<p>当委員会ではこれまで、原則として業種別のガイダンスを開発してきていない。また、左記のコメントは本プロジェクトの枠組みを大きく超えるものであり、本プロジェクトでは対応しないこととした。</p>
<p>37) 必ずしも金額を集計したうえで重要性の判断を行わずとも注記をしないことができる旨を明示すべきである。</p>	<p>重要性に乏しい情報の注記をしないことができる点について、その実効性を担保するために、企業集団の事業内容等に照らして重要性が明らかに乏しいと判断される場合には必ずしも全ての連結会社の金額を集計したうえでの重要性の判断を行わずとも注記をしないことができる旨を明示されたい。</p> <p>我が国においては、本公開草案で提案されているような原則主義的な注記の記載方法に対する適切な実務慣行が未だ確立されていない。そうした背景もあり、我が国の監査人におかれては、全ての連結会社の金額を集計した結果が提出されないと重要性に乏しい情報の注記であるという企業の判断を受け入れることはできないなどと主張する傾</p>	<p>開示目的に照らして重要性を判断することについて運用上の懸念が聞かれたことから、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められるか否かの判断は、定量的な要因と定性的な要因の両方を考慮する必要があるため、定量的な要因のみで判断した場合に重要性がないとは言えない場合であっても、開示目的に</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>向があるように見受けられる。例えば、本会計基準改正案第 80-22 項(1)において、履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である場合には残存履行義務に配分した取引価格に係る注記を記載しないことができる旨が規定されているが、仮に、ほとんどの履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部であることが企業集団の事業内容等から明らかである場合にまで全ての連結会社の金額を集計しないと重要性に乏しい情報の注記かどうか判断できないとすると、財務諸表作成者にとって過度の負担となりうる。このような過度の負担から財務諸表作成者を救済するために、上述のような対応が図られることが望まれる。</p>	<p>照らして重要性が乏しいと判断される場合もあると考えられる旨を改正収益認識会計基準の結論の背景に追記することとした（改正収益認識会計基準第 168 項）。</p>
<p>38) 開示目的の表題を変更すべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 80-4 項から第 80-9 項（及び第 164 項から第 165 項）の表題を「(開示目的)」としているが、開示目的のみでなく、必要とされる注記項目についても記載されていることから、例えば「(開示目的及び注記項目)」などと内容に即した記載に修正するのが適切ではないか。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 80-4 項から第 80-9 項では、開示目的について説明したうえで、それを達成するために必要とされる収益認識に関する注記事項及びそれらの記載方法等について説明している。これらの項目は開示目的に関連するものであるため、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>

(質問 3-4) 収益認識に関する注記の定めに関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(収益認識に関する注記の定め－全般)		
<p>39) 本公開草案の</p>	<p>注記の内容自体（収益の分解情報、残存履行義務に配分した取引価格）については同</p>	<p>収益の分解情報については、IFRS 第 15</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>提案を支持しない。</p>	<p>意しない。</p> <p>以下に示す注記に関しては、改めて社会全体としてのコスト・ベネフィットを考慮した上で、開示規定を検討していただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収益の分解情報 <p>現行のセグメント情報の開示は、経営上の意思決定や業績評価のために使用する情報を開示しており、財務諸表利用者の理解に役立っていると考える一方で、海外投資家も含めてそれ以上の情報開示を求められることはない。セグメント情報よりも詳細な収益の分解情報の開示は、情報収集やシステム投資のコストを超えるベネフィットがあるとは考えられない。また、分解における区分についても、各企業固有の要因に由来するため、定義していない。そのため、各企業で異なる分解基準に基づいた情報開示では、比較可能性の観点からもその有用性・必要性は不明瞭である。よって、開示項目として追加すべきではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 残存履行義務に配分した取引価格 <p>残存履行義務に配分した取引価格は、あくまで当期末に把握している翌期以降に発生するであろう収益の額であり、翌期以降の収益およびキャッシュ・フローの額の一部でしかない。加えて、実務上の便法を適用した場合、将来の収益に関する情報が完全には開示されないことから、将来の収益を予測する上での有用性はさらに限定的であると考えられる。また、会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を、財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備（グループ全体の実績把握、内部取引消去が可能な仕組み）が必須であり、多大なコストが発生することとなるため、コスト・ベネフィットの観点から同意しない。仮にシステム面の整備がなされたとしても、未確定の履行時期を年別別に区分する財務諸表作成者側の恣意性の排除が難しく、</p>	<p>号に倣い、本公開草案と同様に、改正収益認識会計基準において求めることとしている。ただし、左記のコメントを踏まえ、一定の条件を満たす場合に、企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（以下「セグメント情報等会計基準」という。）に基づくセグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないと考えられる旨を明確化することとし、結論の背景に追記した（改正収益認識適用指針第 191 項）。</p> <p>残存履行義務の注記についても IFRS 第 15 号に倣い、本公開草案と同様に、改正収益認識会計基準において求めることとしている。ただし、左記のコメントを踏まえ、例えば、収益の分解情報を区分する単位（分解区分）ごと（複数の分解区分を用いている場合には分解区分の組み合わせ）又はセグメントごとに開示目的に照らして残存履行義務の注記に含めるか否かを判断することも考</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>財務諸表作成者・監査人双方にとって、その正当性を検証する負荷が大きくなると考えるため、同意しない。</p> <p>第 80-24 項の開示要求（残存履行義務の注記を記載しない場合の開示）、特に(2)「履行義務の残存期間」の開示は、IFRS 第 15 号では求められておらず、削除すべきである。</p>	<p>えられる旨を明確化することとし、結論の背景に追記した（改正収益認識会計基準第 205 項）。</p> <p>また、改正収益認識会計基準第 80-24 項(1)及び(2)については、米国会計基準（Topic 606）から追加した便法（すなわち、改正収益認識会計基準第 80-22 項(3)の実務上の便法）を適用している場合にのみ注記するよう、本公開草案の提案を変更した（改正収益認識会計基準第 80-24 項後段）。</p>
（収益の分解情報）		
40) 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。
	<p>本会計基準改正案第 80-10 項の「当期に認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に分解して注記する」、第 80-11 項の「前項に従って注記する収益の分解情報と、「セグメント情報等会計基準」に従って各報告セグメントについて開示する売上高との関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記する」という提案に同意する。</p> <p>財務諸表の利用者はセグメント単位で収益を分析するのが一般的であり、[開示例 1]</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。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>収益の分解情報で示された様な、セグメント別の売上高と収益の分解情報を関係付けた注記は有用性が極めて高く、大歓迎である。収益の分解情報の開示内容を充実するためには、どの様な情報を注記すれば解り易く有用かについて、財務諸表の利用者と企業が建設的な対話を重ね、開示内容の充実を図っていくことが必要であろう。</p>	
<p>41) 収益の分解情報に、本会計基準改正案の適用範囲外の収益も含めた収益の分解情報の開示も認めるべきである。</p>	<p>損益計算書における収益が、本会計基準改正案の適用範囲となる金額と適用範囲外の取引からなる金額によって構成される場合には、それらの金額を合算した金額に基づく分解情報を開示することができる選択肢を追加していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案では、リース取引に関する会計基準（以下、リース会計基準）が適用される取引は適用範囲から除外されている。不動産賃貸事業に伴う収益には、本会計基準改正案が適用される項目以外に、リース会計基準が適用される項目が含まれており、それらが多くの部分を占めている。本会計基準改正案が適用される収益のみを分解した開示は、不動産賃貸事業における顧客（テナント）から獲得する収益及びキャッシュ・フローの性質の一部のみを切り取る表現方法となり、財務諸表利用者に当該事業の収益の性質を伝達する情報として不適切になる懸念がある。そのため、両者を合算した金額に基づく開示についても許容することが望ましいと思料される。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 80-10 項の「収益の分解情報」は、具体的には、「顧客との契約から生じる収益のうち、改正収益認識会計基準第 3 項で本会計基準の会計処理の適用対象とする契約から生じる収益の分解情報」である。IFRS 第 15 号 BC335 項は、収益の分解情報は「当期に認識された顧客との契約から生じた収益の内訳を財務諸表利用者が理解するのに助けるために」求めることとしたものであると述べており、本会計基準等においても、顧客との契約から生じる収益の分解情報を示すことを求めることが適切であると考えられる。</p> <p>ただし、本会計基準等は、顧客との契約から生じた収益の分解情報を注記する方法については特段定めていない。これは IFRS 第 15 号も同様である。したが</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>って、企業は、利用者にとって最も有用であると考えられる方法により注記することができると考えられる。</p>
<p>42) 「収益の分解情報」と「セグメント情報」を併せて開示することが可能であるかについて確認したい。</p>	<p>基本的に質問 3-4「収益認識に関する注記の定めに関する質問」の提案に同意するが、以下の個別論点についてコメントする。</p> <p>セグメント情報等会計基準に基づき、各報告セグメントの売上高を開示している場合、顧客との契約から生じる収益との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を、収益の分解情報として注記することが提案されている。</p> <p>〔開示例 1〕の様式で収益の分解情報の注記を行うとした場合、同一の注記において「セグメント利益」等を追加的に記載することで、当該注記においてセグメント情報に関する注記の内容を全て包含した形で開示する事が可能になると考えられるが、この場合は、「収益の分解情報」と「セグメント情報」を併せて開示したものとして取り扱う事が可能であるかについて確認したい。</p> <p>また収益認識に関する注記の記載方法とも関連するが、上述の様な注記を行った場合は、本会計基準改正案第 80-9 項に基づき、収益認識に関する注記事項のうち、収益の分解情報については、セグメント情報の注記を参照することとして取り扱う事が可能であるかについて併せて確認したい。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 80-9 項及び第 172 項に記載のとおり、本会計基準等に従って企業が必要であると考えられる注記事項の記載は、財務諸表上の他の場所に記載している注記事項に関連づけて記載することも認めているため、セグメント情報に関する注記において収益の分解情報を含めることは可能であると考えられる。また、その場合には収益認識に関する注記を記載するにあたり、当該他の注記を参照することで、収益の分解情報の記載に代えることができると考えられる（改正収益認識会計基準第 80-9 項及び第 172 項）。</p>
<p>43) セグメント情報により、収益の分解情報を開示する目的が達成されている場合</p>	<p>IFRS 適用企業における IFRS 第 15 号の開示において、セグメント情報を参照することに止まる開示例が散見される。セグメント情報の開示において、収益の分解情報を開示する目的が達成されており、セグメント情報にて代用できると考えられる場合には、財務諸表作成者のコスト・ベネフィットの観点から収益の分解情報の省略を認めることを明確にすることを検討されたい。</p>	<p>収益の分解情報の区分については、当該情報を注記する趣旨に沿って個々の企業が判断することになる。</p> <p>なお、セグメント情報等の会計基準に基づいて開示される売上高に関する情</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応															
<p>の取扱いを明確にすべきである。</p>		<p>報が、本会計基準等における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられる旨を結論の背景に記載した（改正収益認識適用指針第 191 項）。</p>															
<p>44) マネジメント・アプローチに基づいた収益の分解情報の開示について確認したい。</p>	<p>質問 3-4「収益認識に関する注記の定めに関する質問」の提案に同意するが、以下を確認したい。</p> <p>本会計基準改正案第 80-10 項における収益の分解情報については、既存のセグメント情報で、同項に示す収益を分解する区分に適うと判断される場合や、セグメント情報に関連して収益の分解情報を示す場合等（本会計基準改正案第 169 項）とされているため、マネジメント・アプローチに基づいた収益の分解情報（例えば、内部取引を含んでおり財務諸表に計上された金額とは一致しない収益の分解情報）の開示であっても、財務諸表に計上されている収益の額と調整欄を設けて調整すれば問題ないか確認したい。</p> <table border="1" data-bbox="443 1193 1494 1343"> <thead> <tr> <th></th> <th>A セグメント</th> <th>B セグメント</th> <th>調整</th> <th>財務諸表</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>X 国</td> <td>XXX</td> <td>XXX</td> <td>△XX</td> <td>XXX</td> </tr> <tr> <td>Y 国</td> <td>XXX</td> <td>XXX</td> <td>△XX</td> <td>XXX</td> </tr> </tbody> </table>		A セグメント	B セグメント	調整	財務諸表	X 国	XXX	XXX	△XX	XXX	Y 国	XXX	XXX	△XX	XXX	<p>収益の分解情報は、本会計基準等の会計処理に基づいて作成されるものであり、最高経営意思決定機関に報告される金額に基づくセグメント情報とはその目的が異なる。ただし、セグメント情報等の会計基準に基づいて開示される売上高に関する情報が本会計基準等における収益の会計処理の定めに基づいている場合にはセグメント情報を基礎として分解情報を示すことができると考えられる。</p> <p>なお、本会計基準等は、IFRS 第 15 号</p>
	A セグメント	B セグメント	調整	財務諸表													
X 国	XXX	XXX	△XX	XXX													
Y 国	XXX	XXX	△XX	XXX													

論点の項目	コメントの概要					コメントへの対応
	合計	XXX	XXX	△XX	XXX	と同様に、顧客との契約から生じる収益の分解情報と各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を示す方法を定めていない。したがって、企業は、利用者にとって最も有用であると考えられる方法により開示することができると考えられる。
(収益を理解するための基礎となる情報)						
45) 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。
	<p>本公開草案の提案に同意する。</p> <p>ステップ1からステップ5に基づく新しい収益認識を、理解するには必要不可欠な開示である。半面、開示内容がボイラープレート化する危険性も高いため、その歯止めとして「(5)本会計基準の適用における重要な判断」の開示は必要不可欠と考えている。この開示についても、財務諸表の利用者と企業が建設的な対話を重ね、開示内容の充実とボイラープレート化の防止を図り続けることが必要であろう。</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。
46) 履行義務の内容の記載例について検討すべきである。	<p>本会計基準改正案第80-14項において「履行義務の内容」として「企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容」を注記することとされている。この例として、「(2)返品、返金及びその他の類似の義務」や「(3)財又はサービスに対する保証及び関連する義務」が示されているが、これら又はこれらの一部は履行義務ではないと考えられ、当該記載又は記載場所を見直すべきであると考えられる。</p>					<p>左記のコメントを踏まえて、改正収益認識会計基準第80-13項及び第80-14項における「履行義務の内容」を「履行義務に関する情報」に変更したうえで、「(2)返品、返金及びその他の類似の義</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>務」や「(3)財又はサービスに対する保証及び関連する義務」は「履行義務に関する情報」に含める内容として例示している。</p> <p>なお、重要な会計方針に記載する最低限の項目は「履行義務の内容（企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスの内容）」であることを明記している（改正収益認識会計基準第 80-2 項、第 80-14 項及び第 182 項）。「履行義務に関する情報」に掲げている例示については、重要な会計方針に含まれると判断されない限り、重要な会計方針として注記されないと考えられる。</p>
<p>47) 「本会計基準の適用における重要な判断」の具体的な記載内容について確認したい。</p>	<p>本会計基準改正案第80-19項に定められた「本会計基準の適用における重要な判断」について、「本会計基準を適用する際に行った判断及び判断の変更のうち、収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを注記する。」とあるが、これに関する注記についての具体的な記載内容が判然としない。</p> <p>本会計基準改正案第188項（結論の背景）には、本件注記に関してIFRS第15号において特に注記が求められる事項として『履行義務の充足の時期』及び『取引価格及び履行義務への配分額』を決定する際に用いた判断及び判断の変更が挙げられている旨説明されており、また、収益認識に関する会計基準では、「通常、『収益を理解するた</p>	<p>ご理解のとおり、重要な判断の注記は、ステップ1からステップ5のステップを適用する過程で行った判断及び判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを注記することを要求するものである。</p> <p>具体的には、「収益を理解するための</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>めの基礎となる情報』に掲げる事項・内容を踏まえて注記されることになると考えられる」としている。</p> <p>これを読み替えれば、収益認識に関する会計基準において、「本会計基準を適用する際に行った重要な判断」に関する注記は、「収益を理解するための基礎となる情報」（本会計基準改正案第 80-12 項から第 80-19 項）に挙げられた(1)契約及び履行義務、(2)取引価格の算定、(3)履行義務の配分額の算定、(4)履行義務の充足時点、等（但しこれらに限定されるものではない）に関して行った重要な判断及び判断の変更について、その内容を注記するものと解されるが、その理解でよいか確認したい。</p>	<p>基礎となる情報」の例示として挙げられている、取引価格や履行義務の配分額をどのように算定したかについての情報や、履行義務の充足時点をどのように判断したかに関する情報が含まれるが、これらに限定されるものではない。</p>
<p>48) 本会計基準の適用における重要な判断の定めを設けた趣旨を結論の背景に記載すべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 80-19 項において「本会計基準の適用における重要な判断」の規定がある。日本基準において収益以外の他の会計基準を適用するにあたって重要な判断がなされている場合がある可能性もある。</p> <p>IFRS 第15号の開示規定をそのまま取り込むとはいえ、日本基準にIAS第1号第122項に相当する規定がない中で、収益に関してのみ会計基準の適用における重要な判断の開示規定を設けた趣旨を結論の背景に記載したほうが良いのではないかと。</p>	<p>IFRS においては IAS 第 1 号において重要な会計上の見積り及び判断の開示についての全般的な要求事項があるものの、財務諸表利用者が収益を重要視していることから、収益認識の金額及び時期を決定する際に用いた見積及び行った判断に関する具体的な開示を要求する定めを IFRS 第 15 号に設けたとされている（IFRS 第 15 号 BC355 項）。本会計基準等においては、基本的な方針として、原則として IFRS 第 15 号の注記事項のすべての項目を含めることとしているためこの定めを取り入れている。また、他の会計基準を適用する際に行った判断に</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>まで範囲を拡張することは本プロジェクトの範囲を超えることでもあり、意図していない。</p> <p>以上により、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>49) 「本会計基準の適用における重要な判断」は、他の注記事項に記載されている場合を除き注記することを明確にすべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 80-19 項で定められている「本会計基準の適用における重要な判断」は、「他の注記事項に記載されている場合を除き、」注記することを明確にしていきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案第 188 項の表現では、『履行義務の充足の時期』並びに『取引価格及び履行義務への配分額』を決定する際に用いた判断及び判断の変更について、「収益を理解するための基礎となる情報」として注記すべき 5 つの事項（本会計基準改正案第 80-12 項）のうち(1)から(4)に含めて注記されている場合でも、当該内容を踏まえて「(5)本会計基準の適用における重要な判断」において注記する必要があるのか、それとも(1)から(4)に注記されている場合には(5)の注記は不要なのかがわかりにくい。ため、本会計基準改正案第 80-19 項において、他の注記事項に記載されている場合に注記しないことを明確にしていきたい。</p>	<p>後者を意図していたため、コメントを踏まえ文言を変更した（改正収益認識会計基準第 191 項）。</p>
<p>(当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報—契約資産及び契約負債の残高等)</p>		
<p>50) 本会計基準改正案第 80-20 項の記載を再検討すべきである。</p>	<p>収益認識に関する注記の定めに関する提案に同意する。</p> <p>ただし、本会計基準改正案第 80-20 項において、「履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるよう、次の事項を注記する。」とされ、「(1)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（区分して表示又は注記してい</p>	<p>左記を踏まえ改正収益認識会計基準第 80-20 項(1)の「区分して表示又は注記していない場合」の「又は注記」を削除した。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ない場合)」が注記事項として示されている。この表現により、注記していない場合に注記すると読め、この「注記していない場合」が意味するところが不明瞭であるため、表現を変更するか、削除すべきであると考えられる。	
51) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合について、定量的情報を含めることを求める。	<p>当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報として、本会計基準改正案第80-20項の当期契約資産及び契約負債の残高等、第80-21項から第80-24項の残存履行義務に配分した取引価格を注記するという提案に基本的に同意する。</p> <p>ただし、第80-20項(3)の「当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合の内容」は、「…その内容と金額」に修正することを提案する。開示しなければならぬ程の重要な変動があれば、当然、企業はその金額を把握しているはずであり、定量的情報を開示するための追加的な作業負担は大きくないと考えられる。重要な変動の金額は当該企業の経営判断にはもちろん、投資家の意思決定にも有用な情報であり、定量的情報の開示の追加をぜひとも検討していただきたい。</p>	<p>契約資産及び契約負債の残高の変動については、本公開草案の他の定めにより注記される情報から理解可能であると考えられることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
52) 契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合について、必ずしも定量的情報を含める必要はないものとするとの定め	<p>本適用指針案第106-8項の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合の注記に関して、当該注記には必ずしも定量的情報を含める必要はないものとするとの定めについては、本基準の規定の趣旨を没却する危険性があり、強く反対する。</p>	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報—残存履行義務に配分した取引価格の注記)		
<p>53) 残存履行義務に配分した取引価格の注記に含める単位等を明確にすべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 80-22 項(1)において、「履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である。」場合に、残存履行義務に配分した取引価格の総額を注記しないことができるとされている。</p> <p>同項の適用に当たっては、特に契約に複数の履行義務が含まれる場合、ステップ 1 で識別した契約の単位で判断するのか、又はステップ 2 で識別した履行義務の単位で判断するのかについて明確化していただきたい。</p> <p>また、「1 年以内」か否かを判断するに当たっては、例えば、1 年間にわたりサービスを提供する契約を当該サービス提供開始の 1 か月前に締結した場合などについて、複数の考え方が想定されるため、「当初の予想期間」の起点及び終点を明確化していただきたい。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 80-22 項(1)の適用に際して、基準の文言のとおり、契約単位で検討を行うことが考えられる。</p> <p>また、改正収益認識会計基準第 21 項の契約の識別において「本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される。」としており、改正収益認識会計基準第 80-22 項(1)における「当初の予想期間」が「1 年以内」か否かの判断の起点については、同項に従って判断することになると考えられるため、改正収益認識会計基準第 80-22 項(1)において第 21 項への参照を追加した。</p> <p>その際、改正収益認識会計基準第 80-22 項(1)の表現「当初の予想期間」が同第 21 項の表現「契約の存続期間」と異なっており、上記の関連性が不明確であったため、改正収益認識会計基準第 21 項</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>及び第 80-22 項(1)の表現を変更した。これは、より正確に趣旨が伝わるように変更したものであり、当該変更は、2018年に公表した企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下「2018年会計基準」という。)第 21 項の取扱いを変えることを意図するものではない(改正収益認識基準第 119-2 項)。</p>
<p>54) 履行義務の残存期間の意図の明確化を求める。</p>	<p>本会計基準改正案第 80-24 項(2)では「履行義務の残存期間」の注記を求めており、同第 21 項を参照している。しかし、同第 21 項は「本会計基準は、契約の当事者が現在の強制力のある権利及び義務を有している契約の存続期間を対象として適用される」と記載しているのみで、同第 80-24 項(2)の記載と用語が整合しておらず、参照した意図も明らかでない。したがって、「履行義務の残存期間」について同第 21 項を参照した意図を明確化していただきたい。</p>	<p>53) に記載のとおり、契約期間については、改正収益認識会計基準第 21 項に定義されているため、同項との関連を示すために参照を付している。用語については整合していなかったため、53) と同様に、本会計基準改正案第 80-24 項(2) (改正収益認識会計基準第 80-24 項(1)) もあわせて変更した(改正収益認識基準第 119-2 項)。また、本会計基準改正案第 80-24 項(2)では、「履行義務の残存期間」としていたが、Topic 606 の趣旨を踏まえ、本会計基準等では「残存する契約期間」として、契約単位の用語に変更した。当該変更は、本公開草案の提案を大きく</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		変えることを意図するものではない。
(工事契約等から損失が見込まれる場合の注記の定め)		
55) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	本適用指針改正案第 106-9 項に「工事契約等から損失が見込まれる場合」の定めが追加されている。これは、同適用指針第 192 項（結論の背景）にて説明されているとおり、現行の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」における定めを引き継ぐとの趣旨で、現行と同じ注記の取扱いを継続する内容となっており、財務諸表作成者の実務に対する負担と、財務諸表利用者の便益を併せ考慮頂いた結果として評価し、積極的に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
56) 工事契約等から損失が見込まれる場合の注記の定めを削除すべきである。	工事契約等から損失が見込まれる場合の注記の定めを削除すべきである。 収益認識に関する包括的な会計基準であるにもかかわらず工事契約等を過度に特別扱いするのは適切ではなく、工事契約等から損失が見込まれる場合の規定については本公開草案に盛り込むべき内容ではない。工事契約等から損失が見込まれる場合についての規定を本公開草案に盛り込まざるを得ないのは、企業会計基準公開草案第 20 号「工事契約に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 25 号「工事契約に関する会計基準の適用指針（案）」に対するコメントにおいて、工事契約等に係る棚卸資産に対する「棚卸資産の評価に関する会計基準」の適用関係が不明確であるという問題が指摘されていたにもかかわらず、未だにその問題が解消されずに放置されていることが原因となっているものと考えられる。そのため、まずはこの問題を解消した上で、棚卸資産や引当金に関する表示や注記事項について、工事契約等に係るもの以外のものも含めて他の会計基準等で包括的に検討されることが望まれる。	2018 年に公表した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」（以下「2018 年適用指針」という。）では、工事契約等から損失が見込まれる場合の会計処理については、包括的な会計基準等として検討せずに、工事契約会計基準における工事損失引当金の定めを踏襲していることから、本適用指針改正案の注記事項の定めにおいても、工事契約会計基準の注記の定めを引き継ぐこととしているため、本公開草案の提案を変更しないこととした。

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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
57) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
58) 個別財務諸表の注記については、会計基準設定主体として積極的に議論を行うべきである。	同意しない。 その他の個別の会計基準と同様に、連結財務諸表で注記した場合は、個別財務諸表での注記は不要とすべきである。前提として、IFRS の任意適用拡大の流れを踏まえ、金融商品取引法（有価証券報告書等）において個別財務諸表を開示することの必要性について、会計基準設定主体として積極的に議論を行うべきである。	IFRS の任意適用拡大の流れを踏まえた、金融商品取引法に基づく開示（有価証券報告書等）において個別財務諸表を開示することの必要性については、本プロジェクトの枠組みを超えるものであり対応することは難しいと考えられる。 なお、企業会計基準委員会は、2019年10月に公表した「中期運営方針」において、単体財務諸表（個別財務諸表）における開示のあり方について、今後、検討すべき論点を整理した上で、企業会計基準委員会が開示（注記事項）を定める際の指針となる文書を作成することとしている。これらの議論は左記のコメントに関連するものと考えられるため、可能な限り、早期に議論を開始したいと考えている。
59) 「(2) 収益を理	本会計基準改正案第 80-25 項、第 80-26 項において「(1) 収益の分解情報」及び「(3)	連結財務諸表において開示されてい

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>解するための基礎となる情報」についても、連結財務諸表と個別財務諸表の注記に重要な差異がない場合は、注記不要とすることを求める。</p>	<p>当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」は注記を不要とする一方、「(2)収益を理解するための基礎となる情報」は連結財務諸表の注記を参照できると規定されている。「(2)収益を理解するための基礎となる情報」についても、連結財務諸表と個別財務諸表の注記に重要な差異がない場合は、注記不要として、重要な差異がある場合にのみに記載することを明記いただきたい。</p> <p>本公開草案では、開示目的を定めた上で、企業側が開示目的に照らして注記事項を決定することを提案している。第 80-4 項で「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするため」と開示目的が示されているが、連結財務諸表注記で本開示目的に沿った適切な開示がなされるとの前提であれば、個別財務諸表注記においては、作成上の前提等、重要な差異がある場合のみその旨開示を行うことで足りると考えられる。</p> <p>また、連結財務諸表と個別財務諸表の監査においては、それぞれの監査報告書が提示されることから、現在の規定では、IFRS 適用会社として IFRS 第 15 号を先行導入している会社にとって、その適用時に会計監査人と企業側が連結財務諸表注記において議論を行ったことについて、再度、日本基準として個別財務諸表注記として協議を行うこととなることも予想され、実務負担は軽減されない可能性がある。</p>	<p>る項目について、単体財務諸表上、開示を省略することを認めるか否かは、収益認識に関する注記が「単体財務諸表の根幹をなすと考えられる重要な開示項目である」と考えるかどうかによって決まると考えられるが、収益認識に関する注記が「単体財務諸表の根幹をなすと考えられる重要な開示項目」ではないとすることは困難であると考えられる。</p> <p>また、記載を不要とした場合、利用者は、企業が連結財務諸表において注記しているために個別財務諸表において省略しているのか、そもそも取引が存在しないのかが区別することができない。これに対し、連結財務諸表を参照することとした場合、利用者は記載の必要性を認識でき、また、企業は連結財務諸表において開示されている内容を参照すればよいと、追加的なコストや労力は限定されずと考えられる。</p> <p>以上により、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>60) 損益計算書又は貸借対照表で区分して表示又は注記の定めに関して、連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表において表示又は注記は不要とすべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 78-2 項及び第 79 項の、損益計算書又は貸借対照表で区分して表示しない場合に注記を求める規定に関して、連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表に注記しないことができる点を明確化されたい。</p> <p>第 79 項の注記要求は、参照されている第 80-20 項(1)が、第 80-5 項の「(3)当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」に含まれ、第 80-25 項により連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表で注記しないことができる。従い、貸借対照表で区分表示しない場合においても注記しないことができるものと考えられる。</p> <p>一方、第 78-2 項の注記要求は、第 80-25 項の注記しないことができる項目に含まれるのか明瞭でない。個別財務諸表の簡素化の趣旨及び作成者の負担に鑑みて、連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表においてはこれらの区分表示と注記の何れも要しないことを明確に規定していただきたい。</p>	<p>連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表においては、その他の定量的な情報と同様に、損益計算書又は貸借対照表における表示又は注記の定めについては、個別財務諸表の簡素化の趣旨、財務諸表利用者が個別財務諸表における収益の状況を分析できるようにする観点及び財務諸表作成者の負担等を考慮し、表示及び注記しないことができることとし、改正収益認識会計基準第 80-25 項を追加した。</p>
<p>61) 本公開草案の提案の方向性を基本的には、支持する。ただし、連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における開示内容が不十分になる可能性を危惧する。</p>	<p>連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表では本会計基準改正案第 80-25 項の「…(1)「収益の分解情報」及び(3)「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」について注記しないことができる」、第 80-26 項の「…「収益を理解するための基礎となる情報」の…連結財務諸表における記載を参照することができる」という提案に基本的に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の 81%が同意している。</p> <p>ただし、我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者の多くは、これらの「できる」という容認規定が濫用され、本来は開示すべき情報が個別財務諸表で開示されない危険性に、強い危惧を表明している。そもそも、重要な連結子会社がほとんどなく、収益の連単倍率が 1 に近い企業を除けば、収益の分解情報の内容は、連結財務諸表と個別財務諸表で大きく異なるのが普通である。従って、第 80-25 項を適用できる企業は極めて少数にならざるをえないことを再確認したい。</p>	<p>改正収益認識会計基準第 207 項に記載の理由のとおり、「当該簡素化の趣旨及び財務諸表利用者が個別財務諸表における収益の状況を分析できるようにする観点」から、連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記について定めている。</p> <p>そのうえで、「財務諸表作成者の負担等を考慮し」て、連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表において注記しないことを本会計基準改正案第 80-</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>また、個別財務諸表で開示すべき注記事項が、連結財務諸表のどの注記と関連するのかが明示されていないと、第 80-26 項も実効性がほとんど期待できないであろう。</p> <p>我々が特に恐れるのは、これらの「できる」という容認規定が濫用された結果、個別財務諸表の開示内容が不十分になり、キャッシュ・フローの源泉である収益の状況が正確に把握できないことである。現状の第 80-25 項、第 80-26 項の規定だけで、我々が懸念する様な濫用が確実に防止できるのか、ぜひ再検討していただきたい。</p>	<p>25 項(改正収益認識会計基準第 80-26 項)において企業の条件を定めずに容認しており、その適用を制限するものではないと考えられることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p> <p>また、本会計基準改正案第 80-26 項(改正収益認識会計基準第 80-27 項)において連結財務諸表のどの注記と関連しているかが明示されていないとのご指摘については、「収益を理解するための基礎となる情報」の注記は個々の企業ごとに開示目的に照らして重要と判断された事項について記載されることから、注記の関連について会計基準等において一律に定められるものではなく、作成者の判断に委ねられると考えられることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
62) 個別財務諸表において、具体的に参照を示すよう定めるべきで	一部同意しない。個別財務諸表独自の注記もある筈であり、個別財務諸表において、「この項目については、連結財務諸表の何ページの何行目を参照」のように具体的に参照を示すことを義務付けるべきである。	連結財務諸表における記載を参照する場合、どのような参照とするのか、一律に定められるものではなく、作成者の判断に委ねられると考えられるため、本

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ある。		公開草案の提案を変更しないこととした。

(質問 3-6) 四半期財務諸表における注記の定めに関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
63) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
64) 一定の場合に、収益の分解情報だけでは適切な情報が開示されないことを懸念する。	<p>連結と個別の四半期財務諸表について、収益の分解情報を注記するという提案に基本的に同意する。収益環境や収益構造に大きな変化がなく、企業がいわゆる巡行速度の時は、年度収益の達成状況を把握するのに十分な情報が、これらの注記から得られるであろう。</p> <p>ただし、例えば、M&Aなどで収益構造が期中に大きく変化した場合、これらの注記だけでは、キャッシュ・フローの源泉である収益の状況が正確に把握できないことを懸念している。その様な場合に、本会計基準改正案第 80-2 項と第 80-3 項の重要な会計方針の注記の規定だけで、適切な情報が開示されるのかをぜひ再確認していただきたい。</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>なお、改正収益認識会計基準第 80-2 項及び第 80-3 項の注記事項は、改正四半期会計基準に含めていない。一方、改正四半期会計基準第 19 項(2)及び(21)等により、重要な会計方針について変更を行った場合並びに企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項について注記することが求められる。</p>
65) 四半期財務諸	同意しない。	左記のコメントを踏まえ、再度、審議

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>表に収益の分解情報がないと具体的にどのよう に困るのか、説得力ある説明が必要である。</p>	<p>作成者にとって追加的な負担が生じる一方で、作成者側の追加的負担と当該開示の有用性を比較した場合に、その有用性の程度に疑問がある。四半期財務諸表に収益の分解情報がないと具体的にどのよう に困るのか、説得力ある説明をしてもらいたい。</p> <p>(1)「収益の分解情報」については、そもそも注記自体の有用性が乏しい上に、四半期情報は季節的な影響も混在しているため、さらにその有用性は乏しいと考える。</p> <p>加えて、四半期情報の簡素化の流れも踏まえて、(1)「収益の分解情報」含む全ての開示項目について省略可能にしていきたい。</p>	<p>を行った。四半期財務諸表における収益の分解情報は一定の有用性があると考えられること、また、既存の四半期会計基準の注記事項の定め及び国際的な比較可能性を考慮し、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p> <p>なお、一定の条件を満たす場合に、四半期でも開示されるセグメント情報等に関する事項を参照することにより記載に代えることができることを明確にした（改正四半期会計基準第19項(7-2)及び第25項(5-3)参照）。</p>
<p>66) 四半期ごとの収益の分解情報を必須とする定めについては再考をお願いしたい。</p>	<p>本公開草案では四半期財務諸表において収益の分解情報の開示を求める提案がなされているが、以下の実情に鑑みると、収益の分解情報に関する注記が財務諸表利用者にとって一定程度の有用性はあるものと推察するものの、これに比して財務諸表作成者の実務負担に及ぼす影響はより大きなものとなると考えられるので、四半期ごとの収益の分解情報を必須とする定めについては再考をお願いしたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 現状、四半期連結情報について売上高の内訳数値が開示されている例はなく、建設業の四半期売上高の内訳情報の開示に関して、特段大幅な充実を要望する利用者側からの意見も聞かれていないこと。 ● 建設業各社が任意に作成する決算説明資料等において、個別（単体）の受注高に関する一部の内訳情報を開示している例は存在しているものの、個別（単体）の 	<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>売上高に関する内訳情報を開示している例は少数に留まっていること。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 個別（単体）の売上高に関する内訳情報を開示している企業にあっても、毎四半期継続した開示は行っていないこと。 	
67) 四半期においても、開示目的に照らして収益の分解情報の要否を検討することを確認したい。	<p>同意する。なお、収益認識に関する会計基準（案）の 80-5 項では、収益の分解情報について、「開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる。」とあるため、四半期でも同様の扱いであることを念のため確認したい。</p>	<p>開示目的に照らして注記の要否を判断する点は年次も四半期も同様であると考えられる。</p>
68) すべての四半期において、キャッシュ・フロー計算書の開示を要求すべきである。	<p>四半期決算書の一部において、キャッシュ・フロー計算書を免除したことは明らかな後退であり、開示を再び義務化すべきである。</p> <p>ただし、第一四半期については、実務上、株主総会の準備との兼ね合いもあるので、適時開示までの期間を 15 日程度延長するなどの緩和策は検討する価値はあると思われる。</p>	<p>すべての四半期においてキャッシュ・フロー計算書の開示を要求するか否かの論点は、本プロジェクトの枠組みを大きく超えるものであり、本プロジェクトでは対応しないこととした。</p>

（質問 4）契約資産の性質に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
69) 全面的に同意する。	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。
70) 提案に同意す	本提案に同意する。	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
<p>る。</p>	<p>従来、建設業においては、工事売上高（完成工事高）に対する未収入額を「完成工事未収入金」として認識し表示してきたが、収益認識に関する会計基準の適用後は、「契約資産」と「顧客との契約から生じる債権」（勘定科目名称は別途検討を要する）に区分して表示するか、またはこれらを注記する必要があることになると思われる。</p> <p>現行の工事契約に関する会計基準第 17 項において、「工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱う」とされており、2018 年会計基準においても第 77 項において「契約資産は金銭債権として取り扱う」旨が定められていたが、20XX 年会計基準（案）においては、第 77 項、第 150-3 項により、契約資産を金銭債権として取り扱う旨の記載が削除されている。</p> <p>また、現状においては、金融商品に関する会計基準第 40-2 項に定める注記（金融商品の時価開示）の対象に、工事の進行途上における未収入額を含めているが、本公開草案の定めに従う場合、併せて公表されている「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」第 4 項(1)において、『契約資産』と『顧客との契約から生じた債権』を貸借対照表で区分して表示していない場合、当該貸借対照表の科目の貸借対照表計上額、（中略）時価及びその差額を注記することとなる。従って、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」を貸借対照表で合算して表示（注記にて区分）することとした場合には、現行の開示に関する実務と大きくは変わらないこととなり、建設業における本件注記に係る実務上の負荷の増大には繋がらないものと考えられる。</p>	<p>るコメントである。</p>
<p>71) 契約資産は金融商品に該当するのか、仮に金融商品に該当しな</p>	<p>本公開草案の契約資産の性質に関する提案に基本的には同意する。ただし、契約資産は金融商品に該当するのか、仮に金融商品に該当しないと整理する場合、契約資産の消滅をどのように判断するのかについて、明らかにしていただきたい。</p> <p>本会計基準改正案第 150-3 項では、「契約資産を金銭債権に該当するか否かについて</p>	<p>契約資産の性質が明らかではないことから、契約資産の会計処理及び開示についてばらつきが生じる可能性がある。</p> <p>したがって、改正収益認識会計基準に</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>いと整理する場合、契約資産の消滅をどのように判断するのかについて、明確にすべきである。</p>	<p>言及しないことにより、IFRS 第 15 号が必ずしも言及していない契約資産の性質について、本会計基準において金銭債権とすることにより発生し得る意図しない帰結を回避することが可能となる」と記載されている。</p> <p>一方で、契約資産を金銭債権に該当するか否かについて言及しないことにより本会計基準改正案第 77 項で取扱いが明らかにされている一部の取扱い以外の金融商品に関する会計基準等の取扱い（例えば、四半期連結財務諸表規則第 15 条の 2（金融商品に関する注記）等）の対象になるか否かについての判断にばらつきが生じ、企業間の比較可能性が損なわれる可能性があると考えられるため、契約資産は金融商品に該当するのかどうかを明らかにしていただきたい。</p> <p>仮に、金融商品に該当しないと整理する場合、契約資産を流動化するときの会計処理の検討に資するように、契約資産の消滅に関する考え方を明らかにしていただきたい。</p>	<p>定めのない契約資産の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いに準じて処理することを明確化した（改正収益認識会計基準第 77 項）。</p> <p>また、契約資産の開示については、2018 年会計基準における「契約資産を金銭債権として取り扱う」との定めを削除していることを踏まえ、契約資産についての改正時価開示適用指針における時価の開示は不要であると考えられる旨を改正時価開示適用指針第 20-2 項に記載した。</p>
<p>72) 契約資産が金融資産に該当しないことを明確にすべきである。</p>	<p>契約資産が金融資産に該当しないことを明確化することについて検討いただきたい。</p> <p>本会計基準改正案第 77 項で取扱いが明示された貸倒引当金の会計処理及び外貨換算の取扱い以外の処理（例えば、消滅の認識）の判断にばらつきが生じ、企業間の比較可能性が損なわれる可能性があるため、契約資産が金融資産に該当しないことを明確化すべきであると考えられる。</p> <p>また、契約資産について、時価開示適用指針案第 4 項(1)に基づく時価の開示が不要であることを明確化すべきであると考えられる。</p>	<p>同 上</p>
<p>73) 契約資産の時価開示の可否を明確にすべきで</p>	<p>企業間の比較可能性が損なわれる可能性があるため、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」を貸借対照表に区分して表示している場合の、時価開示適用指針案第 4 項(1)に基づく時価の開示の可否の明確化について、ご検討いただきたい。</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
ある。		
74) 2018 年会計基準を早期適用する企業における契約資産の時価開示は不要とすべきである。	<p>2018 年会計基準を早期適用する企業において、契約資産について時価開示適用指針案第 4 項の時価開示を不要とすることを検討していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>2018 年会計基準と 20XX 年会計基準はいずれも、2021 年 3 月 31 日以前に開始する年度の期首から適用することができるとされているが、2018 年会計基準に従った場合、契約資産は金銭債権として取扱うこととされているため、金融商品の時価に関する注記が必要とされていると考えられる。一方で、20XX 年会計基準においては、契約資産に関して見直しが行われ、金融商品かどうかを明らかにしないとされたため、本公開草案では金融商品の時価に関する注記の要否が明らかではない。</p> <p>直近の議論で金融商品かどうか明らかではないとされた契約資産について、2018 年会計基準に従ったとしても金融商品の時価に関する注記は不要と考えられるため、その旨を新たに定めるか、仮に、2018 年会計基準に従った場合にのみ金融商品の時価に関する注記を要求するのであれば、その旨を明記していただきたい。</p>	<p>本会計基準等は、2018 年会計基準等から契約資産の取扱いを変更している。この点を踏まえ、本公開草案の審議の過程で、2018 年会計基準を適用している場合に、当該変更のみに関して、早期適用を認めるかどうかを検討した。しかしながら、このようなケースは限定的であり、また、関連する定めを設けることは基準を複雑にするとの意見が聞かれたため、当該変更のみについて早期適用を認めることはしないこととした。</p> <p>また、2018 年会計基準を早期適用している場合、2018 年会計基準において契約資産は金銭債権として取り扱うこととしていることから、契約資産は企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」に基づく時価開示等の適用対象となる。以上を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
75) 「契約資産に	基本的に同意するが、一部表現を修正いただきたい。	71) に対応し、改正収益認識会計基準

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>係る貸倒引当金の表現について見直すべきである。</p>	<p>本会計基準改正案の表現では、「契約資産」の全てについて貸倒引当金を計上すべきと読めてしまうが、必ずしも全てに対して貸倒引当金を計上しているわけではなく重要性等も考慮されるべきである。また、貸倒引当金のほか、減損処理も想定される。</p> <p>このため、本会計基準改正案第 77 項において「契約資産に係る貸倒引当金の会計処理は」とある記載について、「契約資産に係る貸倒引当金等を計上する場合は」と修正いただきたい。</p>	<p>に定めのない契約資産の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いに準じて処理することを明確化するに際して、改正収益認識会計基準第 77 項において「契約資産に係る貸倒引当金の会計処理」の記載を削除した。</p>
<p>76) 契約負債に係る外貨換算の取扱いについて、「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の改正を打診すべきである。</p>	<p>契約負債に係る外貨換算の取扱いについて、日本公認会計士協会に「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の改正を依頼されたい。</p> <p>「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」第 25 項において、外貨による前受金には金銭授受時の為替相場による円換算額を付す旨が規定されている。他方、本会計基準改正案第 78 項においては、契約負債が金銭授受前に計上されることもありうる旨が規定されている。仮にこのまま「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」が改正されない場合には、金銭授受前に計上される外貨建ての契約負債に係る外貨換算についての取扱いが不明確であると考えられる。この点、例えば、IFRS と同様に取引日とは何かを明らかにした上で外貨建ての契約負債を取引日の為替相場で換算することとするなどの対応が考えられるところであるが、本件につき貴委員会で検討がなされた上で、上述のような対応が図られることが望まれる。</p>	<p>19) 及び 94) と同様に、対価の回収期日は到来しているが入金がないケースに言及しており、頻繁に発生するケースではないことから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>77) 第 150-3 項における IFRS に関連する記載を見直すべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 150-3 項において、「IFRS 第 15 号は、契約資産が金融資産に該当するか否かについて言及しないこととしたうえで、契約資産の減損の測定、表示及び開示について金融資産と同じ基礎で行うことを要求している」と記載されている。IFRS の基準体系においては、契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS 第 15 号ではなく、他の IFRS 基準で要求されている事項である。したがって、同第 150-3 項の記載は、例</p>	<p>改正収益認識会計基準第 150-3 項第 2 段落について、下線の箇所を追加した。</p> <p>「一方、IFRS 第 15 号は、契約資産が金融資産に該当するか否かについて言及しないこととしたうえで、契約資産の</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>例えば、「契約資産の減損の測定、表示及び開示については、IFRS 第9号「金融商品」及びIFRS 第7号「金融商品：開示」に従って、金融資産と同じ基礎で行うことを要求している」と修正する必要があると考える。</p>	<p>減損の測定、表示及び開示については、<u>IFRS 第9号「金融商品」及びIFRS 第7号「金融商品：開示」に従って、金融資産と同じ基礎で行うことを要求している。</u></p>

(質問5) 適用時期及び経過措置に関する質問

(質問5-1) 適用時期に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
78) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
79) 融資関連の手数料全般を本会計基準改正案の適用対象外とすべきである。	<p>本基準の適用範囲について「金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料」が除外されているが、当面の間、「その他のこれに類する手数料等」(融資関連の手数料全般を想定)を適用対象外として扱えるものとしていただきたい。</p> <p>現在、貴委員会では、IFRS 第9号等を踏まえた金融商品会計の見直しについて議論が行われている。</p> <p>本会計基準改正案では、「顧客との契約から生じる収益」の区分表示や注記が求められており、本会計基準改正案の適用対象か否かを厳密に判定する必要がある。金融機関が顧客から収受する融資関連手数料には、金利の前受けとしての性質が強いものから、登記等の事務代行サービスの対価といえるものまで、様々な性質のものが含まれる。</p>	<p>左記は2018年会計基準に関する論点である。</p> <p>なお、2017年7月に公表した公開草案に対しても同様の意見が寄せられたが、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</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>本会は、金融商品会計の見直しに対して反対意見を表明している立場ではあるが、万一、実効金利法による償却原価測定を導入が検討される場合には、二重の対応コストが生じる可能性を懸念している。このため、現時点においては、融資関連の手数料全般について、IFRS 第9号における「実効金利の調整として扱われる実効金利の不可分の一部である手数料」の規定の範囲よりも幅広く適用除外とできる経過措置を設けるべきと考える。</p>	<p>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」を適用範囲外としている。</p> <p>したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>

(質問 5-2) 早期適用に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
80) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。

(質問 5-3) 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
81) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
82) 適用初年度の比較情報の注記	本会計基準改正案第 89-5 項の「本会計基準第 78-2 項、第 79 項なお書き及び第 80-2 項から第 80-26 項に記載した内容を適用初年度の比較情報に注記しないことができる」	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>について、可能な限り開示がなされることを期待する。</p>	<p>という提案に同意する。まったく新しい収益認識に関する会計基準に対応するため、システム変更の必要性や財務諸表の作成者の業務負担を考慮すれば、この様な容認規定を設けるのは当然であるとの意見が多い。一方、本会計基準改正案第 78-2 項の損益計算書の表示など主要な項目については、比較情報の記載を義務付けるべきとの意見もある。</p> <p>第 89-5 項はあくまでも「できる」という容認規定であり、2022 年 3 月期からの強制適用に向けて、少しでも多くの企業が前年度から必要な情報を蓄積し、適用初年度に可能な限り多くの項目で、比較情報を開示できる様に対応してくださることを期待している。</p>	
<p>83) 比較情報について極力記載することが望ましい旨を定めるべきである。</p>	<p>「20XX 年改正会計基準等の適用初年度においては、20XX 年改正会計基準等において定める注記事項を適用初年度の比較情報に注記しないことができる。」には賛同しない。</p> <p>システムの観点から考えても、基礎データが揃わない等の問題があることは理解できるが、「極力記載することが望ましい」などの努力義務規定は必要である。</p>	<p>会計基準は最低限、開示することが要求される内容を定めるものであると考えられるため、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>84) 表示方法の変更により影響を受ける適用初年度の主な表示科目に対する影響額が、どのような情報であるかを明確にすべきで</p>	<p>本会計基準改正案第 89-4 項によると、会計基準の適用により適用初年度に表示方法の変更が生じる場合、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができるとされ、組替えを行わないときには「表示方法の変更により影響を受ける適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の主な表示科目に対する影響額」を記載することとされているが、当該影響額がどのような情報であるかについて明確化していただきたい。</p> <p>本公開草案については、複数の適用パターンが想定され、本会計基準改正案第 89-4 項における「表示方法の変更により影響を受ける適用初年度の連結財務諸表及び個別財務</p>	<p>「表示方法の変更により影響を受ける適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の主な表示科目に対する影響額」は、企業会計基準第 24 号においても求めていることを考慮し、改正収益認識会計基準においても求めないこととした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ある。	諸表の主な表示科目に対する影響額」が、どの時点のどのような情報であるかが不明確であり、関係者の誤解を生じさせないように、当該影響額の内容を明確化すべきであると考えられる。	
85) 表示方法の変更により影響を受ける適用初年度の主な表示科目に対する影響額が期首時点であることを明確にすべきである。	<p>基本的に同意する。</p> <p>ただし、本会計基準改正案第 89-4 項における「適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の主な表示科目に対する影響額」が、適用初年度のどの時点の情報であるかが不明確であるため、期首時点であることを明確にすべきである。</p> <p>また、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」の以下の定めとの関係により、本会計基準改正案第 84 項ただし書きを経過措置として適用した場合に、比較年度の影響額の注記が不要であるのかがわかりにくい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 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(5)では、「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。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに前項(1)又は(2)に該当する場合で、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」を注記することとされている。 ● 同基準第 50 項では、「ただし、比較情報として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場合には、新たに適用された会計方針に基づく情報での期間比較可能性が確保されないため、変更前の会計方針によった場合の当期における影響額の注記も求めることとした。」とされている。 	<p>同上。</p> <p>左記のまた書き以降の内容は、企業会計基準第 24 号に関するものである。改正収益認識会計基準第 84 項ただし書きを適用して、経過的な取扱いに従って、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、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」を注記することになる。この場合、過去の財務諸表を修正していないことから、表示する過去の財務諸表への影響額は注記しないことになると考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	経過的な取扱いによる場合、比較年度は遡及の影響を受けておらず過去に提出したものと数値は変わっていないため、影響額の注記は不要であることを明記すべきである。	
86) 企業会計基準第 24 号第 16 項に経過措置に従った場合の取扱いを設けるべきである。	企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 16 項の表示方法の変更には、経過措置に従った場合の取扱いが規定されていない。質問 5-3 のように表示方法の変更においても経過措置が設けられる場合があることから、企業会計基準第 24 号第 10 項と同様、経過措置に従った場合の取扱いを第 16 項に設ける必要があるのではないか。	左記のコメントは本プロジェクトの枠組みを大きく超えるものであり、本プロジェクトでは対応しないこととした。

(質問 6) 設例及び開示例に関する質問

(質問 6-1) 設例に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
87) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
88) [設例 27] における前提条件の記載見直すべきである。	同意する。 ただし、[設例 27] の記載について検討いただきたい。 [設例 27] 1. (2)において、「A 社は、製品 X と製品 Y を移転する約束を履行義務として識別し」とあるが、別個の財又はサービスを認識していることを明示するため、「A 社は、製品 X と製品 Y を移転する約束をそれぞれ履行義務として識別し」といった表現とすることが考えられる。	左記を踏まえて[設例 27]の前提条件(2)の「製品 X と製品 Y を移転する約束」の後ろに「のそれぞれを」を追加した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
89) [設例 28] における前提条件の記載を見直すべきである。	本公開草案の [設例 28] の前提条件(2)に「対価を受け取る期限が到来する」とあり、会計処理では「対価を受け取る期限が到来」した時点において売掛金を計上しているが、対価を受け取る期限が到来しているのであれば対価が入金されていると考えられ、「対価を受け取る権利が無条件となる」とすべきである。	IFRS 第 15 号の設例の英文に基づき [設例 28] の前提条件(2)の「対価を受け取る期限が到来する」を「B 社に支払義務が発生する」に変更した。
90) [設例 28] における前提条件の記載を見直すべきである。	本公開草案の [設例 28] において、前提条件(1)に「A 社は、製品を B 社（顧客）に 1 個当たり 150 千円で移転する契約を B 社と締結する」とあるが、[設例 27] の前提条件では「移転」ではなく「販売」の語を用いており表記に不必要な揺らぎが生じている。	[設例 28] の前提条件(1)の「A 社は、製品を B 社（顧客）に 1 個当たり 150 千円で移転する契約を B 社と締結する」における「移転」を「販売」に変更した。
91) 契約資産及び顧客との契約から生じた債権の定義における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」と、取引価格の定義との関係及び関連する設例の関連性を明確に	<p>本会計基準改正案第 10 項（契約資産）及び第 12 項（顧客との契約から生じた債権）の定義における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」と、本会計基準改正案第 8 項における取引価格の定義との関係及び関連する設例（仕訳例）の明確にすることを検討いただきたい。</p> <p>顧客と約束した対価に変動対価が含まれ、「顧客との契約から生じた債権」における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」を取引価格とする場合、[設例 12-1]、[設例 12-2] 及び [設例 13] に示されているように、「顧客との契約から生じた債権」を、変動対価等を考慮した取引価格のうち法的に請求できる額、すなわち、契約書に記載された額から返金相当分を控除した額で算定することが考えられる。</p> <p>一方、適用指針改正案に追加された [設例 28] では、「顧客との契約から生じた債権」を「遡及的な減額が適用されることが確定する時点までは」契約に記載された額で算定することが示されている。</p>	<p>[設例 13] は、[設例 28] と同様に、契約に基づいて発生する値引き（返金）であることから、返金負債を計上するように、[設例 13] の 2(2) の仕訳を変更することとした。</p> <p>また、[設例 12-1] 及び [設例 12-2] については、関連する IFRS 第 15 号の設例は、認識する収益の金額について言及する一方、仕訳を示していないことを考慮し、仕訳を削除することとした。</p> <p>取引価格については、改正収益認識会計基準第 8 項の定義のほか、改正収益認識会計基準第 47 項から第 64 項において</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>そのため、「顧客との契約から生じた債権」について、[設例 12-1]、[設例 12-2] 及び [設例 13] における金額の算定と [設例 28] における金額の算定に差異があることについて、説明又は前提条件を追加する必要があると考えられる。また、本会計基準改正案の用語の定義では、「契約資産」及び「顧客との契約から生じた債権」として開示する額を算定する際に返金負債を相殺するかどうかについてばらつきが生じる可能性があるため、本会計基準改正案第 10 項及び第 12 項の定義における「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」が、本会計基準改正案第 8 項で定義されている取引価格とは異なる概念を表しているのであれば、異なる文言を用いて定義するか、結論の背景等に説明を追加していただきたい。</p>	<p>変動対価等についての定めを設けている。一方、「顧客との契約から生じた債権」に関して、返金負債との関係について改正収益認識会計基準第 53 項の定め及び第 150 項における説明を設けている。これらのことから、定義の変更や結論の背景等における追加の説明は不要と考えられる。</p>
92) [設例 13] の仕訳において、返金負債を計上しない理由を明確にすべきである。	<p>[設例 13] において、数量値引きとして 1 個当たりの価格を遡及的に減額することが必要になると判断した金額を、売掛金から減額している理由を明確化することをご検討いただきたい。</p> <p>[設例 28] において、「返金負債」を認識する一方、[設例 13] では「返金負債」を認識せず、売掛金から減額しているがその理由の説明が十分でないと考える。</p> <p>このため、[設例 13] において売掛金から減額している理由を明確化することをご検討いただきたい。</p>	<p>同 上</p>
93) 連結処理に関する設例を追加すべきである。	<p>全面的に同意する。</p> <p>但し、連結上の処理についての記載が必要であると考ええる。</p> <p>実務上、グループ内の子会社相互間等の取引で、売買価格についての調整が不調なまま決算日を迎えたような場合や、工事進行基準を採用している場合での受託側と委託側での進捗度の認識の相違等に起因して、照合差異が発生する場合は頻発している。</p> <p>この論点は新しい論点であるが、この場合についての連結処理に関する設例の追加を</p>	<p>左記のような取引に関して、IFRS 第 15 号において、当該取引に対応する設例は設けられていない。また、このような取引はこれまでのわが国の実務においても生じていた事象であることから、本適用指針の設例に含めないこと</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	強く希望する。	とした。
94) IFRS 第 15 号設例 38 に対応する設例を盛り込むべきである。	IFRS 第 15 号設例 38 に対応する設例を盛り込むべきである。 我が国ではこれまで顧客からの入金時に初めて前受金等の負債を計上する実務慣行が形成されてきたところ、「収益認識に関する会計基準」等の適用後には、場合によっては入金前に債権と契約負債を両建てで計上する必要があることとなり、諸外国に比べて我が国ではより一層この点に対する注意喚起が必要である。そのため、IFRS 第 15 号設例 38 に対応する設例をあえて盛り込まないことに合理的な理由はなく、むしろ我が国においてはより必要性の高い設例であると考えられる。	公開草案の審議の過程において、IFRS 第 15 号設例 38 を本適用指針案の設例に含めることを検討したが、対価の回収期日は到来しているが入金がないケースは頻繁に発生するケースではないことから、本適用指針の設例に含めないこととした。

(質問 6-2) 開示例に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
95) 本公開草案の提案の方向性を支持する。	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。
96) 注記自体の有用性が乏しいため、反対する。	同意しない。 収益の分解情報と残存履行義務に配分した取引価格の注記自体の有用性が乏しいと考える。例えば、[開示例 2-1] の(2)の開示については、多くの件数がある可能性があり、このような開示（特に残存する契約期間）を求めることは、作成者に多大な負担をかけることになり、非現実的である。	39) と同様。
97) 冒頭部分の記載を見直すべき	注記自体の有用性が乏しいと考えるため開示例に同意しないが、仮に開示例を提示するのであれば、以下の点を考慮していただきたい。	開示例は参考の位置づけであることから、「参考（開示例）」の見出しを付し

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
である。	<p>[冒頭部分]</p> <p>「～、記載方法及び記載内容は各企業の実情に応じて異なることに留意する必要がある。」の部分は分かりにくいいため、「～、記載方法及び記載内容は各企業の実情に応じて異なる。」とし、開示例がルールベースとならない旨を明確にすべきである。</p>	<p>て、冒頭において、改正収益認識会計基準及び改正収益認識適用指針で示された内容についての理解を深めるための参考として示していることを明記している。また、冒頭の記載においても、現行の記載によりルールベースではないことを示していると考えているため、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
【開示例 1】 収益の分解情報		
98) [開示例 1] に沿って適切な情報が開示されることを期待する。	<p>[開示例 1] を参考に、各々の事業特性を考慮して、少しでも多くの企業が適切な形式で適切な情報を開示することを期待している。</p> <p>また、利用者と企業の建設的な対話が促進され、本公開草案の実務への定着と開示内容の充実につながると期待している。</p>	<p>[開示例 1] の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
99) 開示例の区分すべてが一律に求められることのないよう周知すべきである。	<p>注記自体の有用性が乏しいと考えるため開示例に同意しないが、仮に開示例を提示する場合には、以下の点を考慮していただきたい。</p> <p>[開示例 1] 収益の分解情報</p> <p>IFRS 第 15 号の設例 41 から採り入れたと思われるが、実際の IFRS 適用企業の開示では、セグメント別に「主たる地域市場」「主要な財又はサービスのライン」「収益認識の時期」の 3 つの区分について、注記例の様式を採用しない企業もある。3 つの分解情報すべてが一律に求められることのないよう周知いただきたい。</p>	<p>開示例は参考として示しているものであり、記載方法及び記載内容は各企業の実情に応じて異なる旨を記載している。改正収益認識会計基準及び改正収益認識適用指針においては、IFRS 第 15 号と同様に、有用な分解は企業固有又は業種固有の要因に左右されることから、収益を分解する趣旨及び例示を示してお</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		り、特定の区分を要求しているものではない。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。
100) 投資家向け説明資料で使用している区分を使用している理由を明示すべきである。	<p>(質問 6-2) 本公開草案の開示例の提案に同意する。 ただし、以下の開示例の記載について検討いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● [開示例 1] 収益の分解情報 1. 前提条件(2) <p>(理由)</p> <p>[開示例 1] のみでは、投資家向け説明資料で使用している区分を収益の分解情報の区分として利用している理由が不明瞭であると考えられるため、本会計基準改正案第 80-10 項のみならず、本適用指針改正案第 106-3 項から第 106-5 項に沿って判断した結果、投資家向け説明資料で使用している区分を使用していることを明示することが考えられる。</p>	左記を踏まえて、改正収益認識適用指針第 106-3 項から第 106-5 項に基づき、投資家向けの説明資料において使用している区分を分解区分として使用できると判断したことを[開示例 1]の文言に追加した。
101) [開示例 1] と本適用指針改正案の整合性を図るべきである。	[開示例 1] は、IFRS 第 15 号の設例を取り込んだものと思われるが、この開示例は IFRS 第 15 号 B88(a)項の例示「投資家向けの発表」を前提としたものである一方で、本適用指針改正案第 106-4 項では「投資家向けの発表」の文言が削除されている。財務諸表の利用者や作成者等の理解を深めるためには、本適用指針改正案第 106-4 項の例示を復活させるか、[開示例 1] の前提条件を「投資家向け説明資料」から、同項に示されている例示に修正すべきではないか。	左記を踏まえて改正収益認識適用指針第 106-4 項の文言につき、[開示例 1] と整合するように変更した。
102) 「制度・管理差異」がある場合の注記の記載を	基本的に同意するが、開示例の 1 について、「制度・管理差異」がある場合の注記の記載の追加が必要であると考える。	44) と同様。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
追加すべきである。		
【開示例 2-1】 残存履行義務に配分した取引価格の注記—現在までに企業の履行が完了した部分に対する顧客にとっての価値に直接対応する対価の額を顧客から受け取る権利を有している場合		
103) 請求する権利を有している金額で収益を認識している旨を明確にすべきである。	本公開草案の開示例の提案に同意する。ただし、[開示例 2-1] の 2. (1)において、「本適用指針第 19 項に従って現在までに A 社の履行が完了した部分に対する B 社にとっての価値に直接対応する対価の額を B 社から受け取る権利を有している。」とあるが、本適用指針改正案第 19 項の表現を踏まえ、「請求する権利を有している金額で収益を認識している。」と追記することが考えられる。	左記を踏まえて、[開示例 2-1] 2. (1) の文言を「本適用指針第 19 項に従って、請求する権利を有している金額で収益を認識している。」に変更した。
104) 表現を見直すべきである。	本公開草案 [開示例 2-1] の 2. (1)で「・・・本適用指針第 19 項に従って・・・受け取る権利を有している。したがって、・・・」とあるが、「・・・請求する権利を有している金額で収益を認識している。したがって、・・・」とすべきではないか。	[開示例 2-1] 2. (1)の文言について、「本適用指針第 19 項に従って」の記載場所を変更した。
【開示例 2-2】 残存履行義務に配分した取引価格の注記—時間に基づいて進捗度を見積っている場合（固定対価）		
105) 表現を見直すべきである。	本公開草案 [開示例 2-2] について、「時間に基づいて」とあるが、「経過期間に基づいて」の方が適切ではないか。	左記を踏まえ、[開示例 2-2] 1. (4) 及び [開示例 2-3] 1. (4)他、関連する文言について、「時間に基づいて」を「経過期間に基づいて」に変更した。
106) 表現を見直すべきである。	本公開草案の開示例の提案に同意する。ただし、次の事項について検討いただきたい。 [開示例 2-2] 1. (4) 及び [開示例 2-3] 1. (4)に記載されている「完全な履行義務の充足に係る進捗度」は、本適用指針改正案第 15 項における「完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度（以	左記を踏まえて、[開示例 2-2] 1. (4) 及び [開示例 2-3] 1. (4)における「完全な履行義務の充足に係る進捗度」の文言を「履行義務の充足に係る進捗度」に変

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	下「履行義務の充足に係る進捗度」という。)とする記載と整合していないように見えるため、「履行義務の充足に係る進捗度」との記載に修正する必要があると考える。	更した。
【開示例 2-3】 残存履行義務に配分した取引価格の注記—時間に基づいて進捗度を見積っている場合（変動対価）		
107) 「発生しない可能性が非常に高い」に関して記載を見直すべきである。	[開示例 2-3] 1. (3) の最後の文「発生しない可能性が非常に高い」は、本会計基準改正案第 54 項における「発生しない可能性が高い」とする記載及び本会計基準改正案第 143 項に示された理由の記載と整合していないように見えるため、「発生しない可能性が高い」との記載に修正する必要があると考える。	左記を踏まえて [開示例 2-3] 1. (3) の「発生しない可能性が非常に高い」の文言を「発生しない可能性が高い」に変更した。
【開示例 3】 残存履行義務に配分した取引価格の注記—一定性的情報		
108) より現実的な開示例となるように修正すべきである。	<p>[開示例 3] は、1 社が 1 つの工事契約だけを行っている例示である。通常、建設会社は、規模によってその数は異なるものの、多い場合は千件単位の工事契約を同時並行で履行しており、[開示例 3] は極めて稀なケースであると考えられる。従って、より現実的な開示例となるよう、内容の見直し修正について検討いただきたい</p> <p>また、建設業においては通常、顧客との契約に基づく工期を厳守しているため、工期が延長する可能性に言及している部分は、例示として適切でないと考ええる。</p>	<p>残存履行義務に配分した取引価格の総額は、複数の契約について注記する場合には個々の契約を集約した結果となる。</p> <p>また、[開示例 3] は、残存履行義務が充足される時期に不確実性がある場合により柔軟な記載が認められることを示している。複数の契約を有しており、残存期間に幅がある場合も開示目的及び残存履行義務に配分した取引価格の定めに照らして柔軟な記載が認められると考えられる。</p> <p>1 つの契約のみを例示としている点</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>は、[開示例 2-1] から [開示例 2-3] も同様である。[開示例 2] 及び [開示例 3] のいずれも国際的な会計基準における設例を基礎として作成しており、国際的な会計基準においては、当該設例をもとに実務がすでに行われていることを考慮し、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>109) 認識することが見込まれる収益の時期について年単位の開示例とすべきである。</p>	<p>注記自体の有用性が乏しいと考えるため開示例に同意しないが、仮に開示例を提示する場合には、以下の点を考慮していただきたい。</p> <p>[開示例 3] において、定性的情報の開示例として、「～当該ビルが完成するにつれて今後 12 か月から 18 か月の間で収益を認識すると見込んでいる。」が示されているが、仮にこの開示例を認めるにしても、1 か月単位の開示例ではなく、IFRS 第 15 号に準じて、1～X 年と、年単位の開示例とすべきである。</p>	<p>残存履行義務に配分した取引価格に関して、いつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明については、残存期間に最も適した期間による定量的情報を使用した方法か定性的情報を使用した方法としており、IFRS 第 15 号も基準上も本会計基準改正案もその期間の記載方法を特段指定していない。</p> <p>[開示例 3] は、記載方法を縛るものではなく、柔軟な開示ができることを示すものであり、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>110) 参照番号を見直すべきである</p>	<p>開示例設例は基準及び適用指針の理解に資するものであり有用である。ただし、下記の点についてご検討いただきたい。</p>	<p>[開示例 3] は、改正収益認識会計基準第 80-21 項の(1)「当期末時点で未充</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	本公開草案 [開示例 3] 2. (3) で本会計基準改正案第 80-21 項を参照しているが、「定量的情報と定性的情報のいずれかによって行うことができる」の記載がある(2)に参照を付す方が適切ではないか。	足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額」と、(2)「(1)に従って注記した金額を、企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのか」の両方の情報を含むものであるため、第 80-21 項を参照することとしている。

(質問 7) その他

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
111) 資金決済法における仮想通貨が、本公開草案の適用範囲に含まれるか否かを明確にすべきである。	<p>本公開草案の適用範囲は、本会計基準改正案第 3 項に定められている。一方、実務対応報告第 38 号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」（以下「仮想通貨実務対応報告」という。）においては、既存の会計基準との関係が示されており、「仮想通貨については、直接的に参照可能な既存の会計基準は存在しないことから、本実務対応報告においては、仮想通貨に関する会計処理について既存の会計基準を適用せず、仮想通貨独自のものとして新たに会計処理を定めている。」(第 33 項)と示されている。</p> <p>また、仮想通貨実務対応報告第 26 項では、自己の発行した仮想通貨などについては、仮想通貨実務対応報告の範囲から除外されている。</p> <p>したがって、仮想通貨に関する取引については、本公開草案の適用範囲に含まれるか否かが不明瞭であり、この点を明確化すべきであると考えられる。</p>	<p>資金決済に関する法律（平成 21 年法律第 59 号）における定義を満たす暗号資産及び金融商品取引法（昭和 23 年法律第 25 号）における定義を満たす電子記録移転権利に関連する取引を本会計基準改正案の適用範囲から除外するよう、改正収益認識会計基準第 3 項を変更した。</p> <p>また、関連する取引が実務対応報告第 38 号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 38 号」という。）の範</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>囲に含まれる場合には、これに従って会計処理することになり、そうでない場合には、関連する会計基準等の定めが明らかではない場合として、企業が会計方針を定めることになる旨を結論の背景に追加した（改正収益認識会計基準第 108-2 項）。</p>
<p>112) 本適用指針改正案第 11 項における「契約を解約する」の主語を明確にすべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 38 項(3)②に、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する要件の 1 つとして、「企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること」が記載され、「履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有している場合」について、本適用指針改正案第 11 項では、「契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を有している場合」と記載されている。</p> <p>これについて、IFRS 第 15 号 B9 項では「顧客又は他の当事者が…契約を解約する場合」とあり、IFRS 第 15 号 BC142 項から BC147 項の記載から、主に顧客に帰責事由があり顧客から契約を解約する場合を想定していると考えられる。</p> <p>一方で、本適用指針改正案では誰が契約を解約するケースを想定しているのかについて明記されていないため、「企業が履行しなかったこと以外の理由」であれば顧客にも企業にも帰責事由がないケースにおいて、履行を完了した部分について補償を受ける権利を有しているかどうかを検討することが要求されているように読める。</p> <p>IFRS 第 15 号との差異を意図しておらず、顧客にも企業にも帰責事由がないケースを</p>	<p>本適用指針改正案第 11 項において契約を解約する主体を明確にすべきであるのご指摘を踏まえて、改正収益認識適用指針第 11 項における契約を解約する主体が「顧客又は他の当事者」であることを明記した。</p> <p>当該変更は、2018 年適用指針の取扱いを変えることを意図するものではない（本適用指針改正案第 122-2 項）。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>検討する必要はないと理解しているため、本適用指針改正案第 11 項において契約を解約する主語を明確にするなどの見直しをご検討いただきたい。</p>	
<p>113) 履行義務の充足に係る進捗度の見積りを変更する場合以外の会計上の見積りの変更のケースを明示すべきである。</p>	<p>本会計基準改正案第 43 項では、「履行義務の充足に係る進捗度は、各決算日に見直し、当該進捗度の見積りを変更する場合は、会計上の見積りの変更（企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 4 項(7)）として処理する。」と示されている。</p> <p>この点、本会計基準改正案を適用すると、変動対価の見積りや履行義務への取引価格の配分など多くの見積りが必要となり、それらの見積りを変更する場合も履行義務の充足に係る進捗度の見積りの変更と同様に処理することを想定するのであれば、それらの見積りの変更について、会計上の見積りの変更として処理することを明確化することが関係者の理解の助けになると考えられる。</p>	<p>履行義務の充足に係る進捗度の見積りの変更については、会計上の見積りの変更として会計処理することが IFRS 第 15 号において明示されている。一方で、変動対価の見積りや履行義務への取引価格の配分の変動については、会計上の見積りの変更として会計処理することについて記載がないことから、IFRS 第 15 号に倣い明示しないこととしている。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>114) 企業属性等に応じて柔軟な運用が可能となるように配慮すべきである。</p>	<p>基準開発の基本的な考え方として、IFRS 等の国際基準との整合性を図るための基準開発を行う場合、非上場企業や協同組織など、企業属性あるいは利害関係者が上場企業等とは異なる企業に対して、国際基準における取扱いをそのまま取り入れることは適切ではない。</p> <p>このため、企業属性等に応じて柔軟な運用が可能となるように配慮いただきたい。</p>	<p>当委員会の開発する会計基準は、これまで企業の属性や上場・非上場で異なる取扱いを定めてきていない。当委員会が公表した会計基準における開示をどのように取り入れるかについては、関連する法令等に拠ることになると考えられる。したがって、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>115) 顧客により</p>	<p>顧客により行使されない権利（非行使部分）に関する収益の認識について、IFRS 第 15</p>	<p>改正収益認識適用指針第 54 項におい</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>行使されない権利（非行使部分）に関する収益の認識について、IFRS 第 15 号と同様の結論の背景を追加すべきである。</p>	<p>号 BC398 項等と同様の結論の背景を追加していただきたい。</p> <p>IFRS 第 15 号 BC398 項においては、顧客により行使されない権利（非行使部分）の要求事項について、「実質的に、顧客に移転する個々の財又はサービスに配分する取引価格を、未行使の権利についての企業の見積りから生じる収益を含めるように増額するものである。」と説明され、非行使部分も IFRS 第 15 号の収益であることとされている。</p> <p>一方で、従来、非行使部分を「営業外収益」で処理していたことや消費税の非課税部分の取扱いが従来と変わらないことに起因して、非行使部分については、本公開草案で処理する「顧客との契約から生じる収益」に含まれず、「営業外収益」で表示するとの誤解が生じているように見受けられる。</p>	<p>て、当該非行使部分の金額について、「収益を認識する」と定められていることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。</p>
<p>116) 財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨及びその理由を明記すべきである。</p>	<p>本適用指針改正案第 94 項又は第 167 項に、関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨及びその理由を明記していただきたい。</p> <p>本適用指針改正案第 94 項は、関連する財に対する支配を顧客が獲得する後に行う出荷及び配送活動について記載されているが、関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に行う出荷及び配送活動については記載されていない。一方で、米国会計基準では、「関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨」も明記されている（ASC 606-10-25-18A 及び BC22 並びに IFRS 第 15 号 BC116T 項参照）。</p> <p>財に対する支配を獲得する前に何らかの活動を行った場合（例えば、設備の引渡しと据付けサービスの提供）、当該活動がサービスなのか、履行活動なのかを判断し、サービスであれば財の引渡しと別個の履行義務であるかどうかを検討することが考えられるため、米国会計基準において、出荷及び配送活動に関して、「関連する財に対する支</p>	<p>改正収益認識適用指針第 94 項において、関連する財に対する支配を顧客が獲得する後に行う出荷及び配送活動について IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、代替的な取扱いを定めている。一方、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得する前に行う出荷及び配送活動については、IFRS 第 15 号における取扱いと同様(改正収益認識適用指針第 4 項参照)であることから、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>配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動である旨」及びその理由が記載されていることは、日本基準においても参考になると考えられる。</p>	
<p>117) [設例 17] について説明又は仕訳を追加すべきである。</p>	<p>[設例 17]「1. 前提条件」(1)において、A 社が履行義務を充足する前に、顧客が A 社に対価を支払っていることが意図されている場合、収益を認識する前に契約負債を認識することが考えられる。そのため、当該説明や仕訳を追加するか、又は、A 社が履行義務を充足する前に、顧客が A 社のサービスに対する対価を支払っていないことが明らかになるように前提条件を見直すかを検討していただきたい。</p>	<p>顧客の支払い手続きと注文が処理されるタイミングにより、契約負債と収益認識のタイミングは大きく異なる可能性がある。また当該仕訳を追加した場合や、A 社が履行義務を充足する前に顧客が対価を支払わないケースに変更した場合でも、別の論点が生じる可能性がある。</p> <p>本設例は企業が本人であるか代理人であるかの検討過程を示すこと、及びこの場合の収益の金額を示すことに主眼を置いている。したがって、「A 社の収益に対する仕訳」の文言を追加することとどめ、その他の変更を行わないこととした。</p>
<p>118) 本会計基準等が適用される顧客との契約から生じる収益以外の収益に重要</p>	<p>本会計基準改正案第 80-11 項では、セグメント情報等会計基準を適用している場合、収益の分解情報と、セグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記することが定められている。</p> <p>顧客との契約から生じる収益のうち 20XX 年会計基準で処理する収益に関する注記を</p>	<p>本会計基準等が適用される顧客との契約以外の源泉から生じる収益がどの会計基準に従って認識したものであるのかについては、企業が開示目的に照らして開示するか否かを判断すべきであ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
性がある場合の開示について検討すべきである。	詳細に定めている一方で、損益計算書の収益に含まれる数値には、20XX 年会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益以外のもの（例えば、リース取引に関する会計基準）が含まれていることが少なくないと考えられる。他の会計基準で処理する顧客との契約から生じる収益に重要性がある場合、どの会計基準に従って当該収益を処理したのかに関して開示することが投資家に有用な情報を提供すると考えられるため、このことを本会計基準改正案第 80-11 項における「十分な情報」の一つとして例示していただきたい。	ると考えられるため、例示は追加しないこととした。
119) 「契約」の定義の記載を見直すべきである。	<p>本会計基準改正案第 5 項における「契約」の定義「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め」の記載を見直すべきである。</p> <p>IFRS 第 15 号の契約の定義においては、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」とされており、「法的な」という文言が入っていない。また、2019 年 11 月に開催された IFRS 解釈指針委員会において、IFRS 第 15 号の契約の定義を援用している IFRS 第 16 号「リース」において、「強制可能な」、は法的強制力を超えてより幅広い経済実態をも考慮すると解釈され得るアジェンダ決定がなされたことを考慮すると本会計基準改正案第 5 項の「法的な」を削除することが考えられる。</p>	「強制可能な権利義務」のみであると、何が強制可能であるかが不明確であり、最終的には法的な拘束力があることを明確にするために定義に含めたものである。IFRS 第 15 号第 10 項において、契約における権利及び義務の強制力は法律の問題であるとされており、改正収益認識会計基準第 5 項における契約の定義は、IFRS 第 15 号における意味とも整合していると考えられることから、本公開草案の提案を変更しないこととした。
120) 会計基準の項番号や設例の番号が振り直されていることを周知すべきである	本公開草案において、会計基準の結論の背景の項番号や設例の番号が振り直されているが、既に企業が新基準導入準備の過程で会計方針や社内規程を 2018 年 3 月に公表された会計基準等の項番号等に基づき作成している場合などにおいて、実務上の混乱を生じさせるおそれがあると考えられる。そのため、会計基準等の最終化に当たっては、項番号等を振り直さないこととするか、又は振り直した項番号等を別途明示すべきである	「公表にあたって」の別紙 3 に対応表を添付した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	と考えられる。	
121) 会計基準全体の整合性及び他の会計基準との首尾一貫性の観点から、その他の会計基準についても見直しをすべきである。	<p>2015年度の連結財務諸表規則や、諸々の連結会計に関する会計基準の改正により、損益計算書と包括利益計算書は、「親会社説」から「経済的単一体説」に移行した。会計基準全体の整合性及び他の会計基準との首尾一貫性の観点から、貸借対照表と株主資本等変動計算書も「経済的単一体説」に移行すべきである。</p> <p>また、株主資本等変動計算書の株主資本以外の項目の増減明細の開示の義務化、及び、「新株予約権」をIFRSと同様に資本剰余金の一部を構成するものに変更するなど、他の会計基準との統一も行うべきである。</p>	<p>連結財務諸表の作成に関する考え方の整理、株主資本等変動計算書及び新株予約権は、本プロジェクトの枠組みを大きく超えるものであり、本プロジェクトでは対応しないこととした。</p>

以 上