

（収益専門委員会資料）

改訂公開草案に対するコメントレターの方向性の検討（総括表）

ディスカッション・ポイント

・改訂公開草案については、当初の公開草案から ASBJ のコメントもかなり反映され、改善されていると考えられるが、次の個別の項目の論点及びこれら以外にコメント対応すべき点の有無について、ご意見をいただきたい。

個別のコメントの方向性

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
1	履行義務の識別	<p>契約に複数の財又はサービスが含まれる契約において、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合に、別個の履行義務として会計処理単位を分けることが提案されている。</p> <p>また、区別できると判断するための要件が提案されている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 28 項で区別できるかどうかの要件が置かれ、28 項に関わらず単一の履行義務と判断される要件が 29 項で提案されているが、単一の履行義務と判断する範囲は適切か。また、28 項、29 項の内容は実務において十分に機能するか。 ● 例えば、29 項で満たすべき要件の 1 つに「財又はサービスの束」が「大幅に修正又はカスタマイズされる」というものがあるが、この要件で判断可能か。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 左記の点について、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJ としての意見形成を行ってはどうか。
2	履行義務の充足	<p>収益認識の時期については、2つの種類の履行義務（(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務と (2) 一時点で充足される履行義務）に区分して判断することが提案されている。</p> <p>提案では(1)の履行義務に区分されるた</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 35 項及び 36 項の一定の期間にわたり充足される履行義務の要件は実務において十分に機能するか。 ● 例えば、35 項(a)の要件(企業の履行により、資産が創出されるか又は増価し、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する。)を満たす履行義務は想定しにくいのではな 	<ul style="list-style-type: none"> ● 同上

(収益専門委員会資料)

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
		めの要件が定められており、当該要件に該当しなければ(2)の履行義務と判断することが提案されている。	<p>いか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● また、35 項 b(iii)の要件(支払を受ける権利)に該当するかどうか適用のポイントとなると思われるが、この要件で判断可能か。 	
3	履行義務の充足	一時点で充足される履行義務と判断された場合において、履行義務の充足時点を判断するにあたって考慮する5つの指標が設定されている。	<ul style="list-style-type: none"> ● 37 項(左記)の内容で特段大きな問題はないと考えている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● コメント対象としない方向で考えているが、特に指摘すべき事項はあるか。
4	認識する収益の累計額の制限	企業が権利を得ることとなる対価の金額に変動性がある場合には、認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超えてはならないことが提案されている。	<ul style="list-style-type: none"> ● 合理的に確実かどうかの判断では、「企業の経験が対価の予測に役立たない」指標(82 項)を参照する。この指標に該当すると合理的に確実でないと判断され、収益認識金額がゼロとなるようにも取れるが、対価の一部について収益を認識すべき場合があると考えられる。現在の提案の記載内容では部分的に収益を認識できるかどうか明確ではないのではないか。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 収益認識の制限を設けるという提案には基本的に同意する。 ● ただし、左記の点について、部分的に収益を認識できること、例えば、変動対価の中で固定部分と狭義の変動部分を区別し固定部分を認識するという点を明示するように提案してはどうか。
5	不利な履行義務	一定の期間にわたり充足される履行義務で、かつ、契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込まれる履	<ul style="list-style-type: none"> ● 一定の期間にわたり充足される履行義務のうち1年以内に充足されるもの及び一時点で充足される履行義務は、不利テストの対象外となっているが、範囲 	<ul style="list-style-type: none"> ● 不利な履行義務の判断の対象範囲の妥当性について、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえて ASBJ

（収益専門委員会資料）

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
		行義務について、当該履行義務の充足に関して損失が見込まれる場合には、負債及び対応する費用を認識すべきであると提案されている。	として適切か。 （例えば、現行基準では工事契約に損失が見込まれる場合は、期間に関わりなく損失の認識が要求されている。）	としての意見形成を行ってはどうか。
6	回収可能性	収益に関連する債権に係る回収不能見込額は、収益とは別個の損益項目として処理し、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示することが提案されている。	<ul style="list-style-type: none"> ● 提案では、信用リスクの有無にかかわらず、収益は契約により取り決められた対価により認識されるが、信用リスクが高く、その信用リスクを契約対価に反映しているような取引では、信用リスクを反映していない財又はサービスの価格との差異を容易に把握できるよう、信用リスクに係る表示を収益に隣接して表示することは有用であり同意できると考えられる。 ● 提案の収益に隣接表示する回収不能見込額には、当期の収益に関連する回収可能性だけでなく、信用リスクの事後の変動分が含まれるため、収益情報について誤解を招く可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の取引の特性を反映し、原則的には提案通り、予想損失額を収益に隣接して表示することを要求し、例外として回収可能性に高いリスクを伴わない取引から生じる予想損失額については、隣接表示を要求しないこととしてはどうか。 ● 予想減損損失を当初と事後に区分して表示をすることが本来的には適切であるが、区分することが実務上可能かどうかについて、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJとしての意見形成を行ってはどうか。
7	開示	年度の開示では、収益の認識基準等の定性的情報に加え、定量的な情報の開示	<ul style="list-style-type: none"> ● 2010年公開草案での提案が維持されており、広範な開示が求められているが、コストとベネフィットの 	<ul style="list-style-type: none"> ● 利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJとしての

（収益専門委員会資料）

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
		（収益の分解表示、契約資産・負債の調整表、未充足の履行義務の満期分析、契約コストや不利な履行義務による債務の情報等）が提案されている。	面で妥当と言えるか。	意見形成を行ってはどうか。
8	開示	中間財務報告（我が国では四半期財務諸表及び中間財務諸表）では、重要性がある場合に、定量的な情報の開示（収益の分解表示、契約資産・負債の調整表、未充足の履行義務の満期分析、契約コストや不利な履行義務による債務の情報等）を行うことが提案されている。	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要性がある場合、中間財務報告においても年度と同様の定量的情報の開示が求められるが、コストとベネフィットの面で妥当と言えるか。 	● 同上
9	製品保証	製品保証については、顧客が追加で購入することを選択できる製品保証については、別個の履行義務として取り扱い、契約対価を製品の対価と保証サービスに配分することが提案されている。 また、顧客が別個	<ul style="list-style-type: none"> ● 追加的なサービスの判断については、B13 項で提案された指標（a.法律で要求されているか、b.保証期間の長さ、c.企業が約束しているサービスの内容）に照らして判断が行われることになるが、適用において実務上問題はないか。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 提案内容は、理論的な整合性のある程度維持しながら実務にも配慮した提案となっていると考えられるため、基本的には同意できると考えている。 ● ただし、左記について、利用者、作成者、監査人等幅広い関係

（収益専門委員会資料）

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
		に購入を選択できない製品保証については、その製品保証に追加のサービスが含まれていなければ、負債計上し、追加のサービスが含まれる場合は、追加サービスを別個の履行義務として取り扱い、対価の一部を配分することが提案されている。		者からの意見も踏まえ、ASBJ としての意見形成を行ってはどうか。
10	ライセンス	ライセンス供与契約について、ライセンスの便益を得るために不可分のサービスが契約に含まれる場合でない限り、供与により顧客が支配を獲得した一時点で収益認識することが提案されている（ただし、顧客による支配の獲得があっても、ライセンスの対価が合理的に確実でない場合、合理的に確実となるまで収益は認識されない。）。	<ul style="list-style-type: none"> ● ライセンス供与における企業の履行義務は契約期間にわたり充足されるという考え方を取らず、すべて一時点の収益認識とすることが B34 項において提案されているが、理論面、実務面の問題はないか。 ● 売上ベースのロイヤルティ収益については、変動対価の定めにおける「合理的に確実」の判断基準と整合的でない取扱い（顧客の売上が発生する時点まで不確実性が解消されない）とする提案は妥当と言えるか。 	<ul style="list-style-type: none"> ● ライセンス契約における企業の履行義務とは何か、という点も含め、実務面の問題について利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJ としての意見形成を行ってはどうか。 ● 売上ベースのロイヤルティ収益に関する例外は設定する必要性がないことをコメントする方向でどうか。
11	他基準への収益基準原則の	企業の経常的活動ではない非金融資産（有形固定資産等）の移転に、収益基準の	<ul style="list-style-type: none"> ● この改訂公開草案では、棚卸資産やサービス等の移転が想定されているが、これらは通常、短期間に売却 	<ul style="list-style-type: none"> ● 左記の点を指摘してはどうか。

（収益専門委員会資料）

	項目	改訂公開草案における提案内容	検討すべき点	対応とコメントの方向性
	適用	支配と測定に関する規定を適用することが提案されている。	<p>や消費が行われる。これに対して、有形固定資産等の非金融資産では、売却の他使用が前提となる、長期間の使用が想定される、</p> <p>価値の変動が棚卸資産より通常大きい、買戻し契約等の継続的関与も棚卸資産より多く見られる、等の特徴がある。改訂公開草案では、こうした有形固定資産の財やサービスと異なる特性については検討されておらず、収益基準の支配と測定に関する規定をそのまま適用することについては、有形固定資産等の特徴を踏まえて検討すべきである。</p>	

（収益専門委員会資料）

（参考）2010年公開草案へのASBJコメントに対する対応状況

項目	コメント内容	改訂公開草案の内容	コメントの反映状況	
契約の分割・結合	契約の分割を行わないことを主張。締結後の条件変更が分割後の一部分にかかるものか、全体にかかるものか明確でないケースもあるため。	契約の分割の提案は削除された。なお、価格の相互依存性の考え方は、履行義務に対する取引価格の配分のSTEPに引き継がれている。	ASBJの主張は反映されている。	
契約の変更	価格の相互依存性により、契約の変更を別個の契約とするか原契約の一部とすることを支持。ただし、履行義務との価格の相互依存性によるべき。	同上	ASBJの主張は反映されている。	
履行義務の識別	区別できるかどうかの判断において他の企業を参照しないことを主張	他の企業の参照は取り下げられた。	ASBJの主張は反映されている。	
履行義務の識別	区別できる機能の要件はそうでない財やサービスと区別するために不十分(他の財と一緒に効用があるとするほとんどのものが該当する)であり明確化すべきと主張。	区別できる要件の一つとして、それ自体又は顧客が容易に利用できる他の資源と一緒に使用できる場合と説明されている。	ASBJの主張は反映されている。説明が追加されており、容易に理解できるように改善しようと考えられていると考えられる。ただし、これで理解されるかどうかという点是要検討。	1
履行義務の識別	区別できる利益マージンの説明が十分でない。区別できるリスクにさらされている場合の説明が必要。	利益マージンの要件は削除された。その代わりに、(リスクが不可分である状況を示すと思われる)単一の履行義務と判断する要件が設定された。	ASBJの主張に近いものに落ち着いたと思われる。ただし、単一の履行義務と判断するための要件が、ワークするかどうか要検討。	1

（収益専門委員会資料）

項目	コメント内容	改訂公開草案の内容	コメントの反映状況	
支配の移転	一時点の移転と連続的移転の指標を区別すべきと主張。	一時点における履行義務の充足と一定の期間にわたる履行義務の充足に区分して整理されている。	ASBJ の主張は反映されている。指標が入れ替えられているため、それについては要検討。	3
支配の移転	連続的移転の判断はガイダンスではなく原則として定められるべきと主張。	一定の期間にわたる履行義務の充足は要件として定められている。	ASBJ の主張は反映されている。	
支配の移転	連続的移転の指標には解約の場合に顧客がそれまでの履行に対する支払義務を負う場合を追加すべきと主張。	一定の期間にわたる履行義務の充足の要件には、企業がこれまでの履行に対する対価を受取る権利を有する、という要件が含まれている。	ASBJ の主張は反映されている。 ただし、提案された要件の構成でワークするかについては要検討。	2
変動対価	合理的に見積れる場合のみ履行義務の充足から収益を認識することに同意。	合理的に見積ることができるという内容が合理的に確実（reasonably assured）という表現に代わって収益認識の制限として維持されている。 なお、これに加えて売上ベースのロイヤリティに関する別個の取扱いが設定されている。	収益認識の制限と位置づけられたことにより、履行義務に配分されるための取引価格の見積りは別の枠組みで行われることになった。	4
変動対価	確率加重による金額のみを採用することに不同意。	確率加重による金額に加え、最も発生の可能性の高い金額が追加された	ASBJ の主張は反映されている。	
信用リスク	信用リスクは取引価格に反映しないことを主張。	信用リスクは、事後の変動も含め、別の損益項目として収益に隣接して表示	取引価格に反映しないことについては、ASBJ の主張は反映されている。しかし、事後の変動を合算することは主張していない。	6

（収益専門委員会資料）

項目	コメント内容	改訂公開草案の内容	コメントの反映状況	
貨幣の時間価値	対価について時間価値の調整を行うことに同意	時間価値の調整は、財務要素が重大な場合に実施。また、履行義務の充足と顧客からの支払いの間隔が1年以内であれば、重大な財務要素の判断を省略できることが実務上の便宜として追加された。	ASBJ の主張は反映されている。実務上の便宜は要請していなかったが、それが加えられることに対して特に反対しなくてもよいように思われる。	
取引価格の配分	取引価格を識別された履行義務の独立販売価格の比率で配分することに同意。ただし、事後の価格変動を契約時と同じ基礎により配分することには同意しない（一部の履行義務にのみ関連する場合があるため）。	一定の場合に残余法的な配分方法が採用できることを追加。また、一定の条件を満たす場合に、取引価格の一部を特定の履行義務に配分することに変更。	ASBJ の主張は反映されている。	
履行コスト	提案には同意するが、識別された資産を棚卸資産や無形資産に含めることには反対。区別すべきと主張。	棚卸資産や無形資産に含める例示は無くなっているが、どう表示するか自体がどこにも示されなくなっている。	ASBJ の主張に近いものとなっている。	
不利テスト	不利な履行義務の判断に直接関連するコストを用いることに同意。	コストの概念は2010年公開草案の内容を維持。不利テストの範囲については、一定の期間にわたり充足される履行義務のうち、長期のものに限定している。	コストの概念については同意した内容が維持されている。不利テストの範囲に対しては意見を述べていないが2010年公開草案から変更されている。	5
開示（満期分析）	履行義務の満期分析は、充足される時期や金額が合理的に見積れない場合の取扱い（定性情報に留める	定めが置かれていた定量情報の開示の期間帯が取り下げられ、企業の判断に委ねられることとなった。定性情報の使用は許容されているが、	ASBJ の主張は採用されていない。	7

（収益専門委員会資料）

項目	コメント内容	改訂公開草案の内容	コメントの反映状況	
	等)を定めるべきであると主張。	定量情報との組み合わせとしてであり、定性情報のみとすることは許容されていない。		
開示 （収益の分解表示）	収益の分解に同意するが、他のIFRSとの関連の開示には不同意。	他のIFRSとの関連の説明を求める要求事項は削除されている。	ASBJの主張は反映されている。	
遡及適用	遡及適用には同意するが、適用までの十分な準備期間を取ることを主張。	遡及適用を維持しつつ、いくつかの経過措置を設けている。	ASBJの主張とは異なっているが、特に反対する必要はないと思われる。	
返品権	返品権や買戻し契約のような不確定な数量を販売する場合の原則は、変動対価とは別に定めるべきと主張。	変動対価と同じ考え方をしていることが明示されている。	ASBJの主張は採用されていない。	
製品保証	保険的保証については支持。品質保証的保証の会計処理は支持せず、引当とすべきと主張。	選択可能な保証は別個の履行義務とし、約束した仕様に適合する（欠陥のない）製品の提供を保証するための製品保証は引当として処理。	ASBJの主張は反映されている。ただし、追加的なサービスの取扱いが付け加わっているため、その部分について要検討。	9
ライセンス	独占的かどうかの線引きで収益認識パターンを判断することに同意。独占的ライセンスの付与に関してリースプロジェクトとの整合性に言及。	基本的にライセンス供与は一時点の移転として整理。	同意した内容が変更されている。	10

審議事項（３）

（収益専門委員会資料）

項目	コメント内容	改訂公開草案の内容	コメントの反映状況	
無形資産や非金融資産の売却	収益モデルの原則を適用することに同意する。（通常活動のアウトプットに含まれる不動産の販売契約の結果との整合性を考慮すべき。）	2010年公開草案の内容を維持。	ASBJの主張は反映されている。	11

以上