

プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発  
項目 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  
—公開草案に寄せられたコメント（表現の見直しに関するコメント）

---

### 本資料の目的

1. 本資料は、公開草案に対するコメントのうち、表現の見直しに関するコメント及びその対応案を示している。

## 2. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定である。また、審議における便宜のため、一部表現を簡略化している。なお、当該概要については、必ずしも回答者が回答した質問番号の箇所に記載しておらず、便宜的に記載箇所を変えている部分がある。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
<b>質問1：開発にあたっての基本的な方針に関する質問</b>		
<b>会計基準案及び適用指針案の記載</b>		
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。	
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、本公開草案は解り難いとの声も少なくない。また、5ステップと従来の実現主義の相違がやや解り難いため、どういう理由で、どのように収益認識の概念を改善しようと提案しているのか、ASBJの目標が上手く伝わって来ないとの声もあった。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。	
3) 結論の背景の説明や表現について確認すべきである。	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> <li>● 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</li> </ul>	
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もつものであるため、「及び」や「又は」の使用法、括弧書等の表現法などの	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
る。	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ば会計処理(仕訳)が可能ないように表現を十分に練り直していただきたい。	
<b>企業会計原則との関係</b>		
5) 実現主義に代わる定めについて、理論的根拠とともに、変更点を説明する必要がある。	<p>国際的な比較可能性や整合性が、現在の会計基準設定プロセスにおいて重要であることは認めるが、IFRSとは異なり、我が国においては実現主義が理論的支柱となっており、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ことも周知の事実である。そこで、「企業会計原則」の実現主義に関連する規定にか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"> <li>● 「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。</li> <li>● 「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」にか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。</li> </ul>	
6) 重要性の原則との関係を明確にすべきである。	「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。	
<b>質問2：適用範囲に関する質問</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>顧客との契約</b>		
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。	
<b>リース取引</b>		
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。	<p>会計基準案の結論の背景の第 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。</p> <p>(理由)</p> <p>現行の企業会計基準第 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。)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、国際的な会計基準との整合性の観点から、我が国のリース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るとしても、改訂に向けた検討を行うことは何も決定されていないと理解している。それにもかかわらず「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、改訂に向けた検討を所与として見られ、適切でない。</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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	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。	
<b>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</b>		
9) 収益認識が適切でない理由を示すべきである。	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。	
<b>金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料</b>		
10) 定義を明確化すべきである。	<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>(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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	る。	
<b>不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡</b>		
11) 不動産信託受益権の譲渡の取扱いを示すべきである。	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。	
<b>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</b>		
12) 固定資産売却益が適用範囲か記載すべき。	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。	
13) 適用範囲外となる理由を明確化すべきである。	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。	
<b>質問 3-1: 収益の認識基準に関する質問</b>		
<b>基本となる原則</b>		
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。	
<b>ステップ 1: 契約の識別</b>		
15) 対価の回収可能性の判定ガイ	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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
ダンスを追加すべきである。		
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。	
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。	
<b>ステップ1: 契約の結合</b>		
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。	
<b>ステップ1: 契約変更</b>		
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。	
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。	
	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。	
<b>ステップ2: 履行義務の識別</b>		
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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	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。	
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、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、適用指針の本文に記載すべき内容ではないか。	
23) IFRS 第 15 号の結論の根拠の記載を追加すべきである。	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。	
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。	
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。	
	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。	
	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て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。	
<b>ステップ 5: 一定の期間にわたり充足される履行義務</b>		
26) 対価を収受する強制力のある	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	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
権利を例示すべきである。	積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。	
27) 表現の見直しを求める。	<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>	
<b>ステップ 5：一時点で充足される履行義務</b>		
28) 表現の見直しを求める。	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。	
<b>ステップ 5：履行義務の充足に係る進捗度</b>		
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。	
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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	とを明示していただきたい。	
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。	
	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。	
	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。	
	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。	
<b>ステップ 5：工事契約等の処理</b>		
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。	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。	
33) 原価回収基準等について補足説明すべきである。	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ど補足説明の記載を検討いただきたい。	
	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、	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	具体的な設例を示していただきたい。	
<b>ステップ5：その他</b>		
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。	
<b>質問3-2：収益の額の算定に関する質問</b>		
<b>ステップ3：変動対価</b>		
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。	
36) 表現の見直しを求める。	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」という意味であれば、そのように記載してもらいたい。	
<b>ステップ3：契約における重要な金融要素</b>		
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。	
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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	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。	
<b>ステップ3：現金以外の対価</b>		
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抛出」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。	
<b>ステップ3：顧客に支払われる対価</b>		
40) IFRS 第15号との整合性を図るべきである。	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。」との記載を含める必要はないか検討していただきたい。	
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。	
<b>ステップ4：履行義務への取引価格の配分</b>		
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。	
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。	
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。	
	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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	ない。)については、表現を見直すべきである。	
<b>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</b>		
<b>財又はサービスに対する保証</b>		
45) 保証サービスの表現を明確化すべきである。	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か。	
46) 表現の見直しを求める。	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。	
<b>本人と代理人の区分</b>		
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。	情報サービス産業等の実務においては、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。)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。	
48) 規定間の関係性を明瞭にすべきである。	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)が限定列挙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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	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。	
49) 表現の見直しを求める。	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。	
<b>追加の財又はサービスを取得するオプションの付与</b>		
50) IFRS 第 15 号の記述と整合するように記載の修正を求める。	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。	
<b>顧客により行使されない権利(非行使部分)</b>		
51) 見積りの見直しの必要性を明確化すべきである。	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、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のかどうか明確にしていきたい。	
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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>ライセンスの供与</b>		
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。	
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。	
	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。	
	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。	
	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。	
55) 表現の見直しを求める。	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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>買戻契約</b>		
56) IFRS 第 15 号と整合するように記載を追加すべきである。	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が明記されていないため、その考え方を IFRS 第 15 号 B70 項や BC428 項から BC431 項等に基づき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。	
57) 金利等に含まれる項目を明記すべきである。	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。	
58) 表現の見直しを求める。	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 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。	
	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。	
<b>請求済未出荷契約</b>		
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。	
	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。	
<b>返品権付きの販売</b>		
60) 返品権が良品	「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	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
に対するものであることを明示すべきである。	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との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。	
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。	
<b>質問4：代替的な取扱いに関する質問</b>		
<b>重要性に関する代替的な取扱い全般</b>		
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。	
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。	
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。	
<b>期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
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。	
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。	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られる。	
<b>契約の初期段階における原価回収基準の取扱い</b>		
67) 原価回収基準を定義すべきである。	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。	
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。	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。	
69) 初期段階を例示すべきである。	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。	
<b>契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分</b>		
70) 「実質的な取引の単位」の内容	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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
を明確化すべきである。	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。	
<b>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</b>		
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。	
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。	
<b>割賦基準</b>		
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きである。	「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。	
<b>質問 6-1：適用時期に関する質問</b>		
<b>適用時期その他</b>		
74) 中間財務諸表作成会社の取扱	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うことでよいか確認したい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
いを確認したい。		
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。	
<b>質問 6-2 : 経過措置に関する質問</b>		
<b>経過措置に対する注記事項</b>		
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。	
<b>契約資産と債権の区分表示及び注記に関する経過措置</b>		
77) 暫定的な取決めであるならば、その旨を明示すべきである。	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されたい。	
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。	
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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	表示の要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。	
<b>質問7：設例に関する質問</b>		
<b>全般事項</b>		
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化すべきである。	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。	
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。会計基準およ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>	
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。	
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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>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</b>		
<b>【設例 4】 累積的な影響に基づき収益を修正する契約変更</b>		
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。	
<b>【設例 8-1】 履行を完了した部分について対価を收受する強制力のある権利を有していない場合</b>		
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。	
<b>【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)</b>		
86) 支配の移転を強調すべきである。	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。	
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はないかと。</p>	
<b>【設例 11】 返品権付きの販売</b>		
88) 潜在的な価値	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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
の下落や再販売コストの見積額を示すべきである。	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。	
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。	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。	
<b>[設例 12-1] 変動対価の見積りが制限されない場合</b>		
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。	
<b>[設例 14] 長期建設契約における支払の留保</b>		
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。	
<b>[設例 18] 企業が代理人に該当する場合</b>		
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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<b>[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)</b>		
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。	
<b>[設例 27-2] プット・オプションの場合(リース取引)</b>		
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。	
<b>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</b>		
<b>[設例 30] 設備工事のコストオン取引(本人又は代理人)</b>		
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。	
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。	
<b>[設例 33] 工事損失引当金</b>		



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
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。	
<b>設例の追加(その他)</b>		
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。	
<b>質問8: その他</b>		
<b>契約資産、契約負債及び債権</b>		
99) 工事契約にお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。	建設業においては、工事進行基準により収益を認識する上で、契約資産と債権を区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。	
<b>工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い</b>		
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が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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
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。	
<b>実務への影響</b>		
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ある。	
<b>IFRS 第15号の定め網羅性</b>		
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。	

以上