

2009年2月26日

収益認識 DP に対するコメントの構成（案）

（＊ 事前送付版からの主な修正箇所は、下線にて表示）

〔コメントのポイント〕

- | |
|---|
| <p>[1] 現行の収益認識について指摘されている問題点の分析（第1章）
⇒ [2] で検討すべき問題点と、[3] で検討すべき問題点の整理</p> <p>[2] 収益の意義と把握の仕方（第5章）
⇒ 履行義務の測定に関して示された基本的考え方（履行義務測定の目的）の検討
(1) 顧客対価測定（事後の再測定なし）の結論について
⇒ <u>収益の意義の再確認</u>
(2) 不利な契約と判定された場合の再測定について
(3) 履行義務測定の目的として示された考え方について</p> <p>[3] 収益認識の単位とタイミング（第3,4章）
⇒ 特に、資産に対する支配の移転に関する解釈のスタンス（顧客対価測定を前提に）
(1) 稼得過程モデルの曖昧さの克服
⇒ 資産に対する支配の移転に関する解釈のスタンス
(2) 複数要素契約の取扱い
(3) 工事契約の取扱い</p> |
|---|

※ 整理と説明の章である、第2章と第6章には、独自の論点はない。

第1部 総論

[1] 現行の収益認識について指摘されている問題点の分析（第1章）

(1) 資産・負債モデルでなければ解決できない問題点 ⇒ [2] でコメント

○ 現行の収益認識のあり方が、資産・負債の変動に関わらせた、概念FW上の収益認識の定義と整合的でない（米国）(1.7-1.8)。

＝ 稼得過程アプローチでは、企業の契約上の権利・義務が財務諸表上正確に表示されず、契約期間にわたり、資産・負債がどのように生じ変化していくかを考慮せず収益の問題を処理している点が問題(1.8)。

(2) 資産・負債モデルの下で、よりうまく取り扱うことができると主張される問題点

① 現行の収益認識の曖昧さ（幅広い解釈の余地の存在）⇒ [3] (1)(2)でコメント

- ・ 稼得過程の曖昧さ（米国）
 - ⇒ 次々と新たなガイダンスの開発を迫られる
 - ⇒ ガイダンス間で一貫しない取扱いが存在
- ・ 複数要素契約の取扱いのガイダンスが不足（IFRS）
 - ⇒ 米国流に言えば、複数要素契約において、何が独立の稼得過程かが曖昧ということになる。
- ・ 収益認識のタイミングの判断規準である、所有に伴うリスクと経済価値の移転が曖昧（したがって、着目する事実として不適切）（IFRS）

〔感想〕

- 米国で、次々とガイダンスの開発を迫られることは、ルールベースの開発方針を採ってきたことも一因。逆に、IFRSの下で、ガイダンスが不足しているとされるのは、プリンシプルベースの開発方針も一因。
- ガイダンス間で一貫しない取扱いとなっているとの指摘は、具体例の分析が重要
 - ⇒ 従来の議論を見ると、一貫しない取扱いとして問題視されているケースの中には、外形的には類似しても、実質的の異なるものが含まれている可能性もある。

② 工事契約の収益認識（工事進行基準）に対する理解 ⇒ [3] (3)でコメント

- ・ IAS18号とIAS11号の収益認識の考え方に齟齬（IFRS）
- ・ 工事契約が、サービスの提供契約か、財の提供契約に関する指針の不足（IFRS）

〔2〕 収益の意義と把握の仕方（第5章）

(1) 顧客対価測定（事後の再測定なし）の結論について

- ① 履行義務についての、顧客対価測定（事後の再測定は行わない）というDPの結論に**賛成する**。財・サービスの提供に関する顧客との契約においては、取引の成果として顧客から獲得することになる対価の内容（権利）と、その対価を獲得するために企業が果たすべき要件（義務）とが定められている。収益認識は、その義務の充足に着目して取引の成果（グロス）を認識するものである。したがって、収益認識のタイミングを判定する上で、履行義務の充足の事実に着目するものであって、履行義務の充足による消滅以外の理由による、履行義務の変動は考慮しないというDPの結論に**賛成する**。

(2) 不利な契約と判定された場合の再測定について

- ② ただし、DPは不利な契約と判定された場合に関しては、この考え方を一貫させず、その場合にのみ、履行義務を再測定するとの考え方を提案している。しかし、顧客との契約の下で、財・サービスの提供に必要な予測コストの変動により、契約からネッ

ト・ベースの損失が見込まれるに至ったことは、将来の棚卸資産のコストと履行義務とは別の義務（これまでの引当金）を計上することで解決すべき問題であって、収益認識の問題とは直接関係がないと考える。履行義務の測定に関しては、不利な契約と判定された場合を含め、再測定を行わない、一貫した取扱いとすべきである。

(3) 履行義務測定の目的として示された考え方について

- ③ DP は、履行義務の測定に関する上記の結論とは別に、その前提としての位置づけで、履行義務の測定の目的として、履行義務の測定に関する基本的な考え方を提案している。すなわち、履行義務は、「財務諸表日において、履行義務を充足するために要求される資産の金額」で測定すべきであり、予測コスト（含、マージン）の財務諸表日における価値で測定すべきであるという考え方である。また、事後測定に関する DP の記述においては、事後的に、そのような価値に重要な変動がある場合には、本来、測定値に反映させることが好ましいことが示唆されている。
- ④ しかし、この考え方は上記（①、②）の理解とは結び付き難いと思われる。このプロジェクトは、現行実務における収益認識時期の解釈における曖昧さを軽減することを目的とするものであって、収益の性格自体について、抜本的に変更することは意図していないはずである。しかし、収益認識の議論の大前提の位置づけで、収益認識とは本来関係のない、履行義務の描写の目的を掲げたり、収益認識に関して、本来関係のない、コスト・サイドの議論を行ったりすることは、このような誤解を与えるものである。したがって、履行義務の測定の目的の記述は不適切であり不要である。（実際に、本 DP の提案においても、財務諸表日において財務諸表日において、財政状態計算書に履行義務が表示されないにも拘わらず、履行義務の描写を目的として掲げることになるという点からも疑問である。）

[3] 収益認識の単位とタイミング（第 3、4 章）

(1) 稼得過程モデルの曖昧さの克服

- ① 提案モデルにおける収益認識においては、履行義務の充足を、財・サービスの支配の顧客への移転ととらえているため、その解釈こそが鍵となる。支配の移転をどのように解釈するかは、(i) 収益認識のタイミングの判断に影響を及ぼすだけでなく、(ii) そのことを通じて、履行義務識別の単位、すなわち、収益認識の単位にも影響を及ぼす。
- ② これまでの「稼得過程の完遂」（言い換えれば、契約上の顧客対価確保のための要件の充足）を、「財・サービスに対する支配の顧客への移転」と言い換えることにより、概念上の曖昧さを減少させ、解釈の余地をより狭めることが意図されていると認識しているが、

「支配の移転」と言い換えても、解釈の必要性から解放されるわけではない。解釈のスタンスの如何によっては、結果に重要な影響を及ぼす可能性がある。

- ③ この支配の移転時期の解釈にあたって、DP は、必ずしも、外形的・物理的な保有関係のみに着目するのではなく、より実質を重視した解釈のスタンスを採っていることが伺われる点には、**大いに賛同する**。
- ④ 例えば、「契約における他の履行義務を充足するために使われる資産は、当該資産が当該履行義務を充足する際に使われるまで顧客に移転しない」との、反証可能な推定を行うことが提案されており（4.56）、また、契約上、提供すべき複数の装置のうち、未だその一部しか提供されていない場合において、最後の装置が移転されるまでは、どの装置についても支配は移転していないとの契約条件となっていれば、支配の移転はそのような契約条件に従って、解釈されるとされている点などである（4.31）。DP が指摘しているように、必ずしも契約書上明文で書かれた内容だけが、契約ではないとすれば、DP のこのような考え方は、契約条件が、契約内容の実質的な解釈で合理的に判断されることを示唆している。
- ⑤ 本来、何をどこまで行えば、どれだけ顧客対価を確保できるのかは、当事者が契約で自由に定めるべき事柄であり（当事者自治）、それを離れて、「支配の移転」を外形的に画一的に判断できるものではない。我々は、上記のような DP の記述が示唆する、「支配の移転」に関する実質を重視した解釈のスタンスを**強く支持する**。
- ⑥ DP 自体、大多数の契約については、今回の提案が、現行の収益実務に影響を与えるものではないことに言及しているが、「財・サービスに対する支配の移転」と言っても、「稼得過程の完遂」（契約上の顧客対価確保のための要件の充足）と言っても、上記のように「実質」を重視した合理的な解釈のスタンスを貫いてゆけば、**我々も**、大多数の契約については、現行実務におけるのと同様の結果になるものと理解している。
- ⑦ しかし、そうであるとすれば、わざわざ、コストを掛けて現行システムの根本的な見直しを行うことはどのように正当化され得るのか。そもそも、現行の稼得過程モデルの曖昧さを克服することが目的とされていたが、資産・負債の変動に着目し、そのうち、負債の変動が、財・サービスに対する支配の移転によると言い直したとしても、支配の移転自体が優れて解釈に依存する概念であり、支配の移転があったのか否かを、何が契約条件であったのか、言い換えれば、契約上何が顧客対価確保の要件とされていたのかという実質に着目して解釈せざるを得ないとすれば、稼得過程モデルのもつ曖昧さをどのように克服したと言えるのかが明らかではない。

(2) 複数要素取引の取扱い

- ① DP や、これまでの審議を見る限り、現行実務に関して悩みの多い複数要素取引は、製品保証や返品付きの販売といった、商品の提供後にも、顧客との契約に基づいて、企業が一定の義務を引き続き追っているようなケースの取扱いであることが分かる。現行システムの下でも、何をどこまで行えば、どれだけの顧客対価を確保することができるのかという、本来、契約で定めるべき、最も重要な契約条件を合理的に解釈し、それに従って、「稼得過程」の単位を適切に区分することで、妥当な解決を図ることが可能であると考えられる。もし、このような取引に関して、解釈上のガイダンスを示すことが助けになるのであれば、そのような、実際に問題となるこれらのケースに焦点を当てた改善策が有効かもしれない。そのような、方法であれば、少なくとも、これらのケースの解決を図るために、ペンキ塗装といったごく単純な契約について合理的な結論を導くための説明をかなり複雑化する(4.56)といった、副作用を回避することができる。

(3) 長期工事契約の取扱い

- ① 工事契約の収益認識に関して、これまで進行基準が原則とされてきたのは、完成基準等による収益認識と較べて、その方が、企業の将来CFを予測する上で、より有用な情報提供ができると考えられてきたからではなかったのか（この点は、特に長期の工事契約でより重要となる）。
- ② DP の提案の下でも、例えば、顧客が部分的に完成した建物に対する支配を有する場合には、工事の進捗に応じた収益認識が可能であるとしている。しかし、一般的に、部分的に完成した建物等は、完成するまでは顧客にとってあまり意味がなく、DP で示唆されているような実質的で合理的な解釈スタンスを貫けば、ほとんどのケースにおいて、建物に対する支配は、完成引渡し時点で初めて移転するとの契約条件であると解釈されることになるのではなかろうか。
- ③ そうであるとすれば、従来、完成基準に比べてより有用な情報提供ができるとして、進行基準による収益認識が求められてきた大多数の工事契約について、今度は逆に完成引き渡し時に一時に収益認識することを求めることになってしまう。これでは、従来に比べて、有用な情報提供が阻害されることになるのではないか。有用性の改善が説明できないのであれば、現行のあり方を維持することでよいと考える。

[4] その他の気づき事項

- ① 必ずしも、「単一」の収益認識モデルとなっていない。
⇒ ・そもそもの適用範囲が、顧客との契約に基づくものに限られている。

- ・履行義務の充足による消滅以外の理由による、履行義務の変動額に重要性がある場合には、この収益認識モデルを適用しないことが検討されている。

② 個別の販売価格について、客観的で信頼できる証拠がないような財・サービスについてまで、履行義務を識別し、見積により顧客対価を配分すべきケースが想定されていること。

⇒ そもそも、個別の販売価格について、客観的で信頼できる証拠が得られないようなケースでは、当事者間でそのような単位で支配を移転する契約条件となっていないと考えられる。

③ 「契約の締結の結果として」、資産を顧客に移転すべき義務が生ずれば、一律に、履行義務を認定すること。

⇒ 法は、様々な政策目的のために、一定の要件の下に、一定の法効果を定めるもの。要件の中の一つに、顧客との契約の締結が含まれ、法効果の中の一つに、顧客への資産の移転が含まれていても、一律に当事者間に黙示の合意を擬制してよいかどうかは疑問。

第２部 各論 （この部分は、コメントの書き方についてのイメージのみ）

質問１・２ 契約資産・契約負債の変動に基づく収益認識原則

a. 「企業の契約資産又は契約負債の変動に基づいて収益を認識する」という単一の原則に賛成か（その理由）？

⇒ 反対の場合、複数の収益認識規準の存在から生じる現在の基準における矛盾をどのように解決するか？

b. 上記原則によっては意思決定有用な情報が提供されない種類の契約はあるか（具体例）？

⇒ その例に関し、どのような代替的な原則がより有用と考えるか？

a. [3] (1)⑦ ⇒ [3] (2)①、

b. [2] ②の収益認識の考え方に照らし、すべての契約を一貫して取り扱うべきであり、そのことにより、有用な情報が提供される。 ⇒ N/A

質問３ 「契約」の定義

契 約 : 強制可能な義務を生じさせる複数当事者間の合意 (2.12)

a. 契約の定義の提案に賛成か（その理由）？

b. 上記の定義を適用することが困難である法域又は状況はあるか（具体例）？

a. 契約の定義に異存はない。

b. N/A

質問４ 「履行義務」の定義

履行義務：資産（財やサービス等）を顧客に移転する契約における顧客との約束

a. 履行義務の定義は、契約における成果物や構成要素を矛盾なく識別することに役立つか（その理由）？
⇒ 役立たないと考える場合、契約における成果物や構成要素を不適切に識別する状況又は識別できない状況は何か（具体例）？

a. 及び⇒ [3] (1)①～⑤。外形的に同じ財・サービスの提供であっても、それぞれの契約の中で持つ実質の意味は異なり得る。「矛盾なく」というのが、同様の財・サービスの提供が、それぞれの契約において持つ、実質的な意味の違いを無視して、画一的に同様の会計処理をすべきであるとの主張なら、意思決定に有用な情報提供にはつながらないと考える。

質問 5 履行義務を識別の単位

a. 履行義務は、顧客に対して約束した「資産を移転する時点为基础として分離しなければならない」との提案に同意するか（その理由）？
⇒ 同意しない場合、履行義務を分離する原則は何か（具体的例）？

a. [3] (1)①～⑤。資産を移転する時点について、実質を重視した合理的な解釈を行う前提なら、同意する。

質問 6・7 「顧客との契約による返品対応義務」や、「販売インセンティブの供与による財・サービス提供義務」と履行義務

a. 次のものは履行義務に含まれるか（その理由）？
① 顧客との契約による「返品対応義務」
② 販売インセンティブの供与による財・サービス提供義務
例 ・将来販売における割引の義務 / ・カスタマー・ロイヤルティ・ポイント / ・無料で財やサービスを提供する義務

a. [3] (2)①。契約条件によるので、それぞれの契約の合意内容を前提にして、画一的に回答を要求する質問には回答できないが、独立した履行義務（稼得過程）となっているケースも多いと理解している。

質問 8 顧客への資産の「移転」の意味

a. 顧客が約束の財を「支配」した時点（約束のサービスを「受領」した時点）において、企業は顧客に資産を移転（＝履行義務を充足）したと見る提案に賛成するか（その理由）？
⇒ 賛成しない場合、いつ約束の財又はサービスが移転したと見るか（「移転」時期の判断指標は何か）？

a. [3] (1) ①～⑤。顧客が資産を支配した時点で、資産に対する支配が移転したというのは、単に同じことを言い換えたに過ぎない。支配の移転自体が優れて解釈に依存する概念であり、実質を重視した合理的な解釈を行うことこそが肝要である。

質問 9 顧客の「検収」、「意図」、「支払」と履行義務の充足との関係

a. 「企業が履行義務を充足した時にだけ収益を認識しなければならない」との提案では意思決定有用な情報が提供されない種類の契約はあるか（具体例）？

a. [2] ②の収益認識の考え方に照らし、すべての契約を一貫して取り扱うべきであり、そのことにより、有用な情報が提供される。

■ 当初取引価格測定アプローチの妥当性および妥当領域

質問 10（前半）当初取引価格測定アプローチについて

- a. 履行義務を取引期価格で当初測定することに同意するか（その理由）？
 b. 履行義務を充足のための企業の予測費用が履行義務の帳簿価額を超える場合、履行義務は不利とみなされ、当該予測費用で再測定することに同意するか（その理由）？

- a. [2] ①、②で述べたとおり、同意する。
 b. [2] ③の理由により、同意しない。

質問 10（後半）当初取引価格測定アプローチが不適切な場合について

- a. 当初取引価格測定アプローチでは、各財務諸表日における意思決定有用な情報を提供できない種類の履行義務はあるか（その理由）？
 ⇒ その場合、当初取引価格測定アプローチを不適切なものとする履行義務の性質は何か（具体例）？
 b. 当初取引価格測定アプローチ以外の測定アプローチを適用すべき種類の履行義務はあるか（その理由）
 ⇒ あるとすれば、その場合に適用すべき測定アプローチは何か？

a. b. [2] ②の収益認識の考え方に照らし、すべての契約を一貫して取り扱うべきであり、そのことにより、有用な情報が提供される。

質問 11 当初取引価格測定アプローチの採用による、「契約獲得コスト」と、当初取引価格に含まれる「それを回収するための部分」の認識時期のミスマッチ（当初取引価格測定アプローチの欠点と議論されている点）

当初取引価格測定アプローチによる

〔契約獲得コストの回収とそれに対するマージンの会計処理〕

当初取引価格測定アプローチでは、契約当初において取引価格（契約獲得コストの回収とそれに対するマージンを含む）を履行義務に配分しなければならない。その結果、契約獲得コスト（販売コスト等）を回収するために顧客に転嫁する金額はすべて履行義務の当初測定値に含まれることになる（「収益」
 としては認識されない）。

〔契約獲得コストの会計処理〕

他方、契約獲得コストは（他の基準で資産性が認められない限り）「費用」として処理される。

- a. 契約獲得コストを回収するために顧客に転嫁する金額を履行義務の当初測定値に含めることに賛成か（その理由）？
 b. どのような場合に、契約獲得コストを発生に応じて費用として処理することが、企業の財政状態及び業績に関して意思決定有用な情報を提供しないこととなるか（具体例）？
 ⇒ 要するに、両ボードが採用した、「当初取引価格測定アプローチ」は、契約獲得コスト(selling cost)と、それに対応すべき selling revenue がミスマッチになることは問題だと思わないかという、契約時収益を肯定する立場からの質問。

- a. b. [2] ②の収益認識の考え方に照らし、すべての契約を一貫して取り扱うべきであり、そのことにより、有用な情報が提供される。

質問 12・13 当初取引価格の個別の履行義務への配分

- a. 当初取引価格の個別の履行義務への配分を、それぞれの履行義務の対象となる財・サービスの（相対的な？）「独立の販売価格」に基づいて行うことに賛成か（その理由）？
⇒ 反対の場合、何を基準に配分すべきか？
- b. 実際には企業が個別に財・サービスを販売していない場合、財・サービスの独立の販売価格を、（客観的な証拠に基づかず）企業が見積って配分の基礎とすることに賛成か（その理由）？
⇒ 反対の場合、どのような場合に見積りが制限されるべきか？

- a. [3] (1) ①～⑤。配分すべき場合に、独立の販売価格に基づくことに異存はない。ただし、そもそも「販売価格」は、当該企業と、当該顧客との間の、当該取引における価格である。そもそも、それが定まっているなら、そのような単位で取引が行われていることが多い。また、客観的な証拠がないのに、無理に見積もらなければならないような状況では、そもそも、契約条件として、そのような単位では支配は移転しないと見るべきである。
- b. [4] ②で述べたとおり、そのような場合には、そのような単位で支配は移転していないと解すべきであり、したがって、そのような単位で履行義務を識別すべきでもない。

以 上

（参 考）提案モデルにより、現行実務が改善されると主張されている点

- 収益認識時点に関するより**明確なガイダンス**が提供される（S3）。
- 参照しなければならない**基準の数を減らす**（S3）。
- 企業が属する産業にかかわらず、同一の契約に対してより**整合的に**収益を認識できるようになり、財務諸表利用者にとっての**比較可能性及び理解の容易性が改善**される（S3）。
- 顧客に対して異なる時点で移転する履行義務を区別して処理することで、企業の収益が契約期間にわたって顧客に**資産が移転するパターンを忠実に表現**できる（S19）。
- 特定の資産又は負債の変動に焦点を当てることによって、**稼得過程アプローチの問題を改善**することができる（1.8）。
- 資産及び負債の変動に焦点を当てることは**稼得過程アプローチに規律をもたらし**、企業が収益をより**整合的に**認識できるようになる（1.19）。
- 資産及び負債に焦点を当てることで（収益認識の）**判断における明確な目的が提供**される（1.19）。
- 米国会計基準を**単純化**し、IFRS に**欠けているガイダンスを提供**する**一組の原則**を提供する（1.20）。
- **経済的に同一の取引が同じように報告**されることとなるため、財務諸表の利用者も利益を得る（1.20）。
- 支配に焦点を当てることによって、資産が移転する時点に関してより**整合的な結論**が下せる（4.18）。
- 契約資産及び契約負債の測定から収益及び利益を導くことは、既存の収益認識モデルよりも、企業の業績を測定するためのより**整合的かつ一体的な**フレームワークを提供する（5.13）。
- 企業は顧客に対して財やサービスを移転するときに履行義務を充足する。この原則は、顧客との契約のすべてに対して**整合的に適用可能**である（6.7）。
- 履行義務の定義を適用することによって、企業が契約上の約束を現行実務よりも**整合的に**会計処理することができるようになる（既存の基準は、契約上の**提供物又は構成要素**を定義していないが、履行義務の定義はそれを行っているため）（6.23、6.24）。
- 提案しているモデルは、製品保証が**個別に販売されているか否かにかかわらず履行義務として会計処理される**ことになり、そのサービスが提供されたときに、収益が認識されることになるので、この**収益認識パターンは、顧客への資産の移転をよりよく表しており**、財務諸表の利用者にとってよりレリバントな情報をもたらす（6.28）。
- 履行義務の定義は、企業が履行義務を現在よりも**一貫して**識別するための有用なフレームワークを提供する（6.31）。