

収益認識に関する論点の整理に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「収益認識に関する論点の整理」（平成 21 年 9 月 8 日公表）

2. コメント募集期間

平成 21 年 9 月 8 日～平成 21 年 11 月 9 日

3. 最終公表物の名称及び公表時期

未定

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL04	社団法人 生命保険協会 経理部会
CL05	全国銀行協会
CL06	社団法人 日本鉄鋼連盟
CL08	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL09	あずさ監査法人 監査実務従事者グループ
CL10	社団法人 情報サービス産業協会 企画委員会 財務税制部会
CL11	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL12	新日本有限責任監査法人 品質管理本部
CL13	あらた監査法人 品質管理部
CL14	東京電力株式会社 経理部 連結決算グループ
CL15	日本公認会計士協会
CL16	日本商工会議所 産業政策第一部
CL17	財団法人 建設業振興基金
CL18	社団法人 日本建設業団体連合会
CL19	経済産業省

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL01	公認会計士	佐々木秀和
CL02		石玉丸周夫
CL03		山津暁
CL07	公認会計士	岩谷誠治

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

- 以下は、主なコメントの概要です。
- 以下のコメントの概要には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。収益認識専門委員会では、寄せられたコメントも参考に、IASB 及び FASB へ継続的に意見発信を行うとともに、国際的な動向を踏まえながら我が国における収益認識に関する会計基準の整備に向けた検討を続けて参ります。
- 以下のコメントの概要には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要
全般的なコメント	
1) 実務への配慮の必要性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業の経済活動の実態にあった会計処理ができるように改正には十分に留意すべきである。</li> <li>• 単体財務諸表作成業務への影響なども十分斟酌した上での慎重な議論が必要であり、税法との調整についても遺漏なきようにしていただきたい。</li> <li>• 産業界を中心とした幅広い議論と意見の収集が必要と判断される。また、取引の実態を踏まえた上で、実務上の混乱が生じないよういずれも具体的手法の明示が必要である。</li> <li>• 受注制作のソフトウェアの取引実態及びその財としての性質を十分に配慮することを要望する。</li> <li>• わが国固有の商慣習、実務負荷等を十分斟酌した上で慎重な検討をお願いしたい。</li> <li>• 海外からの資金調達必要性が乏しく、利害関係者が国内の株主など限定的な非上場企業においては、これまでの「出荷基準」を適用できるようにすべきである。会計基準を適用する企業だけでなく、その企業の取引先の中小零細事業者にまで過大な負担が課せられるおそれがあるので、特段の配慮が必要である。</li> <li>• 理論的には単一であっても、そこに複雑な解釈の余地があると、適正な決算を行う管理レベルを求めることは大変難しく、複雑な実務の中で十分機能しない懸念がある。</li> <li>• 会計基準の見直が企業に与える影響について、実態等を踏まえた正確な把握に努めていただきたい。また、影響が大きいと考えられる基準については、コンバージェンスの名の下に企業行動を過度に歪めるようなことがないよう、「我が国の商慣行、企業の実態を適切に反映したものになっている」という観点から、企業の判断において多様な会計処理が尊重され、現行の我が国商慣行が IFRS においても整合的に存在しうるよう IASB への意見発信を行っていただきたい。</li> </ul>
2) 早期の情報提供の必要性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 無理なスケジュールで IFRS への対応が迫られることのないように、DP における工事契約の収益認識に関する考え方が受注制作のソフトウェアにも適用される見通しが立った場合には、その公開草案の公表をまたずに、その旨をできるだけ早い時期に明らかにす</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>ることを要望する。なお、その際には、企業の経理部門以外の利害関係者にもその経緯が容易に理解できる説明を併せて要望する。</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="412 260 2085 331">• 頻繁な制度変更による短期間での体制構築やシステム整備等により過度な企業負担を強いることのないよう配慮していただくとともに、会計基準利用者にとって納得感のある基準策定プロセスが進められるよう調整過程の透明化を図られたい。</li></ul>

論点の項目	コメントの概要
総論	
【論点１】収益認識の考え方	
(質問１) (1) 現行モデルによる収益認識には、有用な財務情報を提供するという観点から問題があるという考え方に賛成しますか。	
問題あり	<ul style="list-style-type: none"> <li>現行モデルには、①収益認識のタイミングと②収益認識単位の分割方法に関して明確化の余地があると考えるが、改善に当たっては、新しい用語や概念の創設ではなく、当該２点に焦点を当てて議論を進めていただくことを願う。</li> <li>現行モデルは、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転等に基づく収益認識時点の判断が困難な場合があり実務上問題があったと考える。また、「稼得・実現」に着目する現行モデルによる収益認識は、資産の定義において「支配」に着目している概念フレームワークと矛盾している。</li> <li>現行の米国会計基準及びIFRSにおいて、それぞれ問題点が存在すること、また我が国においては包括的な収益認識基準が存在しないことを鑑みると、「様々な取引に対して一貫して適用可能な単一の収益認識原則を用いた会計基準の開発」は必要であると考ええる。</li> <li>現行の我が国の会計基準を前提とした場合、企業会計原則における実現主義の適用以外には収益の認識基準について包括的なフレームワークが提供されていないことを考えると、収益の認識について包括的な考え方を整理することは必要かつ有用と考える。</li> <li>現行の我が国における会計基準は収益の識別・単位（複数要素取引）、測定や収益の表示方法（総額表示と純額表示）などに関する判断指針を十分に示しているとは考えられないため、見直すことに賛成する。</li> </ul>
問題なし	<ul style="list-style-type: none"> <li>現行モデルは、成果物の内容等の取引実態に応じて、成果の実現が確実となった時点でタイムリーに収益計上できる基準として十分に機能しており、有用な財務情報を提供するという観点からも、特段の問題があるとは考えていない。</li> </ul>
(質問１) (2) 現行モデルによる収益認識に問題があると考える場合、提案モデルに切り替えることが、そのような問題の解決に役立つと考えますか。役立つと考える場合、提案モデルのどのような特徴が、問題の解決に寄与すると考えますか。	
役立つ	<ul style="list-style-type: none"> <li>様々な取引に対して一貫して適用可能な単一の収益認識原則を用いた提案モデルが採用されることにより、類似の取引に対して整合した会計処理が採用されることとなり、財務情報の比較可能性が高まると考えられる。</li> <li>提案モデルの導入により我が国の現行実務が有している実務的な課題（統一的モデルの不在による多様な実務的解釈の存在）が解決されることが期待されると考える。</li> <li>複数要素契約について、取引をコンポーネントに分解し、コンポーネントごとに収益を認識することを明示的に示している点において、収益認識単位の分割方法の明確化に寄与する可能性があると考える。ただし、現時点ではコンポーネントへの分割方法について具体性に欠けている。</li> <li>提案モデルは支配の移転のみに着目することにより、収益の認識時点の判断基準の画一的な運用が可能となることが期待され、少</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>なくとも現行モデルが概念フレームワークと矛盾している部分については解決される。ただし、提案モデルが既存の基準における矛盾を全て解決することはできず、現行モデルが抱えている問題と同じ問題を引き続き抱えることとなるのではないかと危惧する。</p>
判断保留	<ul style="list-style-type: none"> <li>提案モデルは、現行の我が国における会計基準に比して、1つの指針を与えている点で有用と考えるが、権利の測定に関する検討や、具体的な取引への適用時に生じ得る問題点の検討などが不十分なため、実務適用の面では有用性に関する判断はしかねる状況と考える。</li> </ul>
(質問1)	(3) 逆に、有用な情報提供という観点から、提案モデルに切り替えることで懸念される事項はありますか。
収益認識のタイミング	<ul style="list-style-type: none"> <li>成果の確実性やリスクと経済価値よりも所有権や物理的占有やその他法的形式等に着目して収益を認識することは、おそらく多くの場合において経済的実態とは乖離した会計処理になるだろうと考える。</li> <li>提案モデルは、履行義務の測定タイミングの取扱いによっては、契約時に収益認識することになる可能性も孕んでおり、企業活動の成果を適切に表現するという観点からふさわしくないと考える。</li> <li>開示される収益に、リスクが移転済のもの（ハードな収益）とリスクが移転していないもの（ソフトな収益）が混在するなど、取引実態が異なる契約が同じように処理され、有用性が低下することが懸念される。</li> <li>提案された収益認識モデルでは、意思決定に有用な情報が提供できない種類の契約がある。例えば、履行義務を充足したときにだけ収益を認識するという原則によっては、工事契約やシステム開発契約など、契約の終了時まで収益認識されない可能性があり、意思決定に有用な情報が提供されないおそれがあると考ええる。</li> <li>提案モデルにおける支配の移転の解釈によっては、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している多くのケースで、完成引渡時に収益が認識されるようになると考えられ、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ有用な情報提供を阻害する可能性があると考ええる。また、提案モデルにおいては「当初取引価格」アプローチが提案されているが、仮に「現在出口価格」アプローチが採用された場合には、取引の成果が確実とならない契約開始時点で収益が認識される可能性があること等が問題点とされている。</li> <li>現段階のモデルを前提として懸念される事項としては、一定の工事契約に関する工事進行基準を実質的に廃止することが経済的実態を反映した意思決定有用な情報となるかどうか、といった点が懸念される。</li> <li>支配の移転時に収益を認識するとの考え方に基づく提案モデルは、現行モデルに一定の規律を与えるとの趣旨からは理解できるものの、論点整理で示されている事例が少なすぎるため、特に、実務上の判断が難しい複数要素を含む取引などに関しては、提案モデルを採用した結果、現行のアプローチの欠陥とされている稼得過程の曖昧さを克服できるのかどうか判断としない。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
キャッシュ・フローとの結び付き	<ul style="list-style-type: none"> <li>履行義務を再測定した場合には、顧客からのキャッシュ・フローとの結び付きがない収益が認識されることとなる。</li> <li>履行義務の評価方法により収益認識が左右される点を懸念する。顧客との契約における履行義務の測定方法が事後的に再測定される場合、当初契約時と異なる金額の収益が計上されるが、再測定を行う基準が明確ではない。</li> </ul>
あいまいさ	<ul style="list-style-type: none"> <li>履行義務の充足要件が、基準上より具体的に明確な記載が行われない場合、現行モデルと同様解釈の余地を残すことが予想されるため、なんらかの解釈ガイダンスが必要であると考ええる。</li> <li>我が国においては、契約や当事者間の合意に基づく履行義務が明確でない場合もあるため、収益認識の前提として、どのような当事者間の権利義務関係が必要なのかを具体的に示していただきたい。</li> <li>提案モデルは現在開発中のモデルであり、資産の支配の移転の考え方について多くの解釈の余地が残されていることや、収益の認識に関して検討が不可避であると考えられる権利の測定が議論されていないこと等から、実務に適用した場合の懸念事項を現段階で想定することは困難であると考ええる。</li> <li>現段階のモデルを前提として懸念される事項としては、現在よりも詳細に会計単位を区分し契約対価を配分するという考え方が、追加のガイダンスなしに実務において十分に実行可能性を有するものであるかどうか、といった点があると考ええる。</li> <li>当事者間での合意事項が明記されていない場合であっても、どのような要件を満たしていれば、契約を強制し得る義務を創出する二者以上による合意が事実上なされていると判断できるのか、具体的な要件を示すことを考慮していただきたい。</li> </ul>
実務負担	<ul style="list-style-type: none"> <li>提案モデルは現行モデルと収益認識における考え方が異なるため、仕訳等の実務上の取扱いイメージがつかず、実務上の対応が困難となる、もしくは必要以上に実務負担が増えることが懸念される。</li> </ul>
見積りの信頼性	<ul style="list-style-type: none"> <li>収益の額について信頼性をもって測定できることは、収益認識における最も重要な前提条件であると考えられるため、見積値の使用を認めるとしても、その使用を限定した上で、収益の額について信頼性をもって測定できない時には、収益の認識は遅らせることが必要と考える。</li> </ul>
その他要望	<ul style="list-style-type: none"> <li>強固な収益認識基準が規定されたとしても、具体的な収益認識方法は業種や取引の種類・内容により異なると考えられるため、主要な収益取引については採用した会計方針とその根拠を開示することが有用であると考ええる。</li> <li>本論点整理では対応する費用の認識基準について述べられてないが、当期純利益への影響も大きな論点であるので、同時に検討を進めるのが適当と考える。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
<b>【論点２】収益の測定</b>	
(質問２)	<p>期末日における現在の債務を描写するという目的を掲げ、その観点から、履行義務を充足するために必要な資産の金額（見積原価、貨幣の時間価値、マージン等の要素を反映）で、履行義務を測定するという考え方が示されていますが、履行義務の測定に関するこのような考え方は、有用な収益情報及び利益情報を提供することに結びつくと考えますか。</p>
賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 有用な収益情報を提供するためには、履行義務がいつ充足され、したがって、いつ収益が認識されるかという点について明確にすることが重要であると考えます。</li> <li>• 信頼性と比較可能性をもって権利と義務の測定を行うことが果たして可能かどうか、実務上客観的に明確に測定できるかどうか、企業の取引管理の実情をよく踏まえた上で慎重に判断する必要があります。</li> <li>• 顧客との契約の履行義務を移転させることを前提としているわけではないので、当該測定方法が有用な収益情報及び利益情報を提供することに結びつくとはいえないのではないかと考えます。</li> <li>• 期末日における現在の債務を描写するという目的を掲げることに同意しない。</li> </ul>
当初取引価格アプローチの方が好ましい	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 期末日における履行義務の測定の基本的考え方として、見積原価、貨幣の時間価値、マージンをあげているが、実務上は履行義務を「当初取引価格アプローチ」（顧客対価の額）で認識することが客観的であり、手続上も煩雑とならず「出口取引価格アプローチ」に比べ適切であると考えられる。</li> <li>• 実務への適用にあたっては「当初取引価格」アプローチに優位性がある。なお、履行義務の測定方法に関しては特に慎重に検討が進められるべきテーマであり、「当初取引価格」アプローチの採用にあたっては、その根拠を十分に示す必要があると考える。</li> </ul>
DP で扱われていない論点に関する懸念	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 履行義務は顧客対価で測定し、事後の測定を行わないとしているが、期末日における履行義務の測定が要求されることも懸念されるので、明確にしていきたい。</li> <li>• 現行モデルと提案モデルで対価が不確定な場合の収益認識について差異が生ずるのか、差異が生ずる場合はどのような取引に影響があるのかを明確にしていきたい。</li> <li>• 対価の不確定性をどのように収益認識額の制限に反映させるのかという点について、IASB 及び FASB の DP における「見積りの使用」との関連を明確にしていきたい。見積りの使用は確実に回収できる金額等に制限されるべきであると考えます。</li> <li>• 当該モデルが有用な収益情報を提供できるかどうかは、履行義務の測定のみならず、権利の測定の結果（考え方）も合わせて判断すべき事項であると考えられる。したがって、現時点においては、上記履行義務の測定の考え方が有用かどうかについての判断はできない。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
(質問3)	有用な収益情報を提供する上で、履行義務の測定に関して、DPが支持する見解とされている当初取引価格アプローチ（当初取引価格で当初測定し、事後に再測定を行わないアプローチ）を適用することが適切でない具体的な事例はありますか。
具体的な事例	（該当のコメントなし。）
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>• そもそも履行義務を測定する必要はないとの立場であるが、現在出口価格アプローチとの対比において当初取引価格アプローチは適切であると考えます。</li> <li>• 長期又は不確実性が高い契約であっても、収益認識の会計基準の範囲から除外すべきではないと考えます。なお、再測定に基づく収益については、その他の包括利益に含めて表示することが考えられる。また、「権利の測定」について、設例等を通じたガイダンスを提供いただきたい。また、実務上の負荷という観点についても十分配慮いただきたい。</li> <li>• 測定に関しては、当初取引価格アプローチによることとし、不利な契約の場合も含めて、再測定の例外を認めないようにすべきではないか。</li> <li>• DP 第 5.85 項のようなケースにおいては「当初取引価格」アプローチよりも、「現在出口価格」アプローチが整合するとも考えられる。なお、DP 公表後の検討においては、契約開始後に取引価格が変動した場合には、その変動を反映させるように権利の測定値を更新し、その変動を履行義務に配分すること等が暫定合意されている。したがって上記①～③のようなケースの大部分については、論点整理第 47 項に記載された方法により対処できるものと考えます。</li> <li>• 当初取引価格アプローチにおいては原則として事後的な再測定は行わないこととなるが、每期公正価値で評価されるコモディティ・デリバティブ取引との相違について考え方が整合的に整理され、それぞれの範囲が明確なものとなる必要があると考えます。</li> <li>• 履行義務を構成する見積原価等の変動により、契約が不利と判定された場合（損失が生じる場合）には、必要な損失計上を行うことが必要と考えます。もっとも、当初取引価格アプローチを適用することが適切でない事例については、義務の測定のみでなく、権利の測定と合わせて検討すべき事項と考えます。時間価値、信用リスク、不確定な対価等の関係も踏まえて検討していく事項ではないかと考えます。</li> </ul>



論点の項目	コメントの概要
<b>【論点３】収益認識の単位</b>	
(質問４) 収益の認識を、确实となった契約上の顧客対価の単位ではなく、契約上の義務を履行する上で、顧客に提供する必要のある個々の財やサービスの単位で考えるという提案に賛成しますか。	
賛成及び条件付きの賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 基本的な方向性として賛成する。ただし、現時点ではコンポーネントへの分割方法について具体性に欠けている。また、別個の収益認識単位を識別することに必ずしも反対ではないが、類似する契約群に対して引当金を認識した方が適切かもしれない。</li> <li>• 総論としては理解できるが、識別が実態に即したものであるかの検証が非常に困難であり、恣意性が入り込む余地も出てくると考えられる。履行義務を識別する範囲をある程度絞り込むか、識別の対象外とする契約を限定列挙するなどの配慮を求めたい。また、顧客対価額をそれぞれの履行義務に見積りでもって配分する場合には、企業又は業界における経験値を使用することを許容すべきと考える。</li> <li>• DPの提案は、契約上顧客に提供すべき個々の財やサービスを個々の収益認識の単位とするという明確な取扱いとなっており、日本基準及び国際的な会計基準の複数要素契約の問題点を解消できると考えられる。また、顧客との契約に基づく「単一の」収益認識原則を志向する以上、契約の構成部分の公正価値について信頼性をもって測定できるか否かによって異なるという取扱いをするよりも、「単一の」収益認識原則としてDPの提案は適当ではないかと考える。こうした理由から、DPの提案に賛成する。</li> <li>• 製品保証付きの財の販売など、企業が財・サービスを別々に販売せず、かつ、信頼性のある客観的な証拠に基づいて独立販売価格を見積れない状況においては、見積ることによって財務諸表の有用性を損なう可能性もある。このような場合においては、履行義務を独立して識別しないことも考慮すべきである。</li> <li>• 賛成する。貴委員会の見解のとおり、履行義務が資産を顧客に移転する約束であるとするならば、その識別の単位はそのような約束の単位ということになるからである。なお、提案モデルにおいては、支配の移転時期が異なるごとに履行義務を識別し、その単位で収益認識を行うことになるため（論点整理第110項）、支配の移転の概念を明確化するとともに、履行義務の識別単位を具体的に明示する必要があると考える。</li> <li>• 賛成する。</li> <li>• 賛成する。ただし、すべての履行義務を一律に区分処理を求めるのではなく、会計上区分して処理すべき履行義務の範囲について、追加的な指針を設定すべきであると考えます。</li> </ul>
賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 契約は取引実態を最もよく分かっている取引当事者間で合意し、締結されるものであるため、複数の取引が1つの契約とされているような場合には個々の取引ごとに収益認識することが適切であると考えますが、そのような場合を除いては、原則として契約単位を収益の認識単位とすべきである。この原則を踏まえ、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供されるような場合には主たる取引と一体で収益認識し、付随的な取引によって事後的に費用負担発生の可能性がある場合には、必要な費用を見積計上するこ</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	とでよいと考える。
(質問 5)	顧客と契約を締結した結果、企業が顧客に財やサービスを移転する義務を負担することとなる場合には、法律や商習慣により発生する義務も含めて、収益認識の対象とする提案に賛成しますか。
消極的又は条件付きの賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 必ずしも反対ではないが、個別の契約をさらに分割してコンポーネントと捉えるよりも、類似する契約群に対して引当金を認識した方が適切かもしれないと考える。</li> <li>• DP は、顧客との契約に基づく「単一の」収益認識原則を提案している。顧客との契約に関連する収益認識のすべてに適用される原則を志向する以上、その内容はある程度概念的な、抽象的なものにならざるを得ないと考える。こうした視点から収益認識原則を検討した場合、企業が顧客に財やサービスを移転する義務について、法律や商習慣により発生する義務を除くという取扱いを定めることは困難と思われる。このため、法律や商習慣により発生する義務も含めて、収益認識の対象とするという IASB 及び FASB の DP の提案には、賛成せざるを得ないと考える。  <p>論点整理では、法律や商習慣により発生する義務の例として、法律上の瑕疵担保責任を挙げている。確かにこうした取扱いが難しい論点もあると考えられるが、それらの検討については、実務上の適用の問題として、DP が提案する収益認識原則が会計基準として定められた後に検討すべき問題のようにも思われる。</p> </li> <li>• 賛成する。顧客との契約により、企業が顧客に財やサービスを移転する義務を負担することとなる場合、契約書等に明示されていない財やサービスについても、実態判断により収益認識の対象を認識すべきであり、その中には法律や商習慣により発生する義務が含まれる場合もあると考える。なお、契約書等に明示されていない法律や商習慣により発生する義務については、貴委員会の見解のとおり、一律に当事者間の合意を擬制することが常に実態を反映しているとは限らないため、その要件を明確にすべきであると考ええる。</li> </ul>
賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 法律や商慣習により発生する義務の中には、収益ではなく、費用サイドで認識すべき場合もあると考える。</li> <li>• 商慣習のみによって発生する義務を履行義務とする点には賛成しない。  <p>法又は法の運用により生じる義務以外で、例えば企業内部の独自の慣行のみに基づき推定的ないしは黙示的に発生する義務は、その範囲が明確なものとならず、これを履行義務とすることは実務における統一的な適用が困難であると考ええる。                      このような観点から、例えば、履行義務の範囲としては、契約に明示的に定められている義務及び契約の結果として法（法の運用を含む）により発生する義務に加え、商慣習や企業の過去の慣行から生じる黙示的、推定的義務のうち、顧客がその履行に関して期待を抱くことが合理的に想定される義務、といった基準を設けるべきであると考ええる。</p> </li> <li>• 賛成しない。収益認識の対象とする義務については、法律的な強制力を有するものに限定すべきであると考ええる。  <p>商慣行に従った財やサービスの提供は、法的な強制力を伴わない場合もあるものと考えられるため、このような商慣行に基づく義務までもすべて収益認識の対象となる義務であるとした場合には、実務において識別すべき履行義務の範囲が不明確となり統一</p> </li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>的な実務が行われない可能性があると考ええる。</p> <p>さらには、歴史の浅いビジネスモデルのもとで行われる取引については、それが慣行として成立したものであるか否かについても統一した判断が行われない可能性がある。</p> <p>したがって、財やサービスの提供を商慣行として行う場合であっても、それをもって収益認識の対象単位たる履行義務が存在することと解釈するためには、例えば欧米の禁反言の法理の適用などのように、何らかの法的な強制力を伴うものであることを求める必要があると考ええる。</p>
<b>【論点４】収益認識の時期</b>	
(質問６)	<p>提案モデルにおいては、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転した時点で一律に収益認識を行うことが提案されていますが、このような提案に賛成しますか。</p>
提案に賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産の移転（履行義務の充足）に着目し、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転した時点で一律に収益認識を行うという提案の方向性については賛成する。</li> </ul>
条件付きで賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>「支配の移転」の具体的な解釈について基準上で明確にされていることを前提に、個々の財産やサービスに対する支配が顧客に移転した時点で収益認識を行う提案に賛成する。提案モデルでは、従来は収益認識できなかった時点で収益認識される場合があるため、提案モデルによることが妥当な会計処理に帰結するか十分検討する必要があるものと思われる。</li> <li>支配の移転という概念を明確にすることを前提に賛成する。提案モデルは、収益認識にあたり契約資産、契約負債の増減に着目するモデルとされているが、財やサービスの提供の事実に着目して収益を認識するという点は基本的に現行モデルと共通した考え方であることから、実務上受け入れられるものと考ええる。</li> <li>基本的には賛成である。ただし、追加的な指針が必要。</li> </ul>
提案に賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業活動の成果を適切かつタイムリーに表現するには、成果物の内容等の取引実態に応じて、成果の実現が確実となる時点を決定し、その時点を収益認識の時期とすべきであり、契約条件や法律面等で一律に決定すべきではないと考ええる。</li> </ul>
保留	<ul style="list-style-type: none"> <li>DP において「支配」が定義されていないため明確な回答はできないが、成果の確実性やリスクと経済価値よりも所有権や物理的占有やその他法的形式等に着眼して収益を認識することは、おそらく多くの場合において経済的実態とは乖離した会計処理になるだろうと考える。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
支配の移転の考え方の明確化が必要	<ul style="list-style-type: none"> <li>収益認識の時期の検討にあたっては、支配の移転をどのように定義するか、また、個々の取引にどのように当てはめていくかが重要である。例えば、契約条件上、企業から顧客へ商品の名義変更後（所有権の移転）、検量を行った後の重量をベースに支払う（数量の確定）という取引や、仮価格にて出荷（所有権の移転）を行い支払いはその後の本価格（翌月の市場価格をベースとした値決めなど）にて行うといった取引が存在する場合、支配の移転に影響がない限りにおいては契約ポジションの測定が事後になる場合でも、価格決定要件より支配の移転が基準となることを明確にしていきたい。貿易取引における船荷証券（B/L）の扱い等についても明確にしていきたい。このような権利証券については、その引渡により支配の移転とみなすことが可能と考えられるが、これらの収益認識のタイミングについての考察も必要と考えられる。また、顧客との契約は検収条件とされており実質的に履行義務は完了しているものの、顧客側の都合（資金繰り、契約に定められていない追加要件の充足など）により形式的に検収をあげないことなどがある。購入者の意思、状況が販売者の収益の計上に影響を与える可能性も十分に考慮し、取引の実質を重視した支配の移転の時期とするように検討を行っていただきたい。同時に、支配の移転について明確な指針もしくはより複雑なケースの説例が必要であると考えられる。</li> <li>IASB と FASB の DP では、契約上、顧客に提供すべき個々の財・サービスの顧客への「支配の移転」に着目する収益認識モデルを提案している。しかしながら、「支配の移転」時期は、「契約条件」で明示されていないケースも多く、抽象度の高い概念である。その結果、実務における解釈において、その判断にバラつきが生じることが予想される。「支配の移転」を判断する上での基本的な考え方を明確に示し、具体事例を充実させることが必要である。</li> <li>提案モデルにおいて、収益認識の時期は、「個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転した時点」とされているが、何をもって支配の移転とみるかという支配の移転の解釈については必ずしも明確ではない。支配の移転という概念は抽象度が高く、解釈によって収益認識の時期について異なる判断が生じる可能性がある。 顧客への支配の移転時期は、契約条件又は法律の運用等に基づいて判断する考え方が示されているが、財やサービスが顧客に移転されたことを、契約条件や法律の運用等に基づいてどのように判断するのかという懸念がある。 この点について、IASB 及び FASB の DP では支配の移転時期について顧客の検収等の影響を考慮することを例示しており、当該例示では支配の移転時期を契約条件に基づき、「客観的に立証できる」かどうかによって判断している。これは客観的な証拠が支配の移転時期を判断する要素であることを示していると考えられるが、検収の場合に限らず、客観的な立証可能性が支配の移転の時期を判断する 1 つの要素であると考えられるのかを明確にしていきたい。</li> </ul>
(質問 7)	質問 6 で提案に賛成する場合、個々の財やサービスに対する支配の移転時期は、契約条件又は法律の運用等に基づいて判断することが提案されていると考えられますが、これは十分に明確ですか。
不十分であり、明確化が必要	<ul style="list-style-type: none"> <li>個々の資産の支配の移転時期については、契約条件や法律の運用等に基づいて判断する提案については賛成であるが、IASB 及び FASB の DP の設例からそのことが示唆されるということであり（論点整理第 120 項）、基準の作成にあたっては、個々の資産の支配の移転時期の考え方についての記載を明確にする必要があるものと思われる。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>また、契約の中で個々の資産の移転に関する条件を具体的に明示する実務慣行の定着が必要と思われるが、これらが契約の中で明確にされていないケースにおける個々の資産の支配の移転時期をどのように判断するのかについての考え方を明確にする必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>個々の財やサービスに対する支配の移転時期について、DP では契約条件や法律の運用等に基づく判断が示唆されているようにも読み取れるが、それは十分に明確にされていないと考える。支配の移転時期は収益認識の時点を決めるため、その指標は具体的に列挙し、指標間に矛盾が生じた場合の判断についても十分に明確にすべきである。また、契約条件だけでは支配の移転時期が明確にならないケースがあることから、財だけでなくサービスにおいても、支配の移転時期を決める指標を明確にすべきである。</li> <li>支配の移転を決定することは多くの判断を伴うものであり、収益獲得プロセスに焦点を当ててリスクと経済価値が移転した時点を経済認識の時点とする現行モデルをどのように改善するものであるかが明確ではないと考える。また、役務の提供や無形資産の交換を伴う取引に関しての考え方も十分に明確になっていないと考える。したがって、これらの点を明確にするような追加的な指針が必要であると考えます。</li> <li>支配の移転時点を契約条件又は法律の運用等に基づいて判断するというアプローチに賛成はするが、契約条件や法律の運用を合理的に解釈することには判断を要するため、十分に明確ではなく、同種の取引について企業間で共通の解釈が保持されるような十分なガイダンスが必要と考える。</li> </ul>
<p><b>【論点 5】 不利な契約と判定された場合の会計処理</b></p>	
<p>(質問 8) 提案モデルにおいては、顧客との契約一般について、その契約が不利と判定された場合には、そのように見込まれるに至った時点で見込まれる損失の計上が求められています。このような提案に賛成しますか。</p>	
<p>条件付きで賛成</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>大量かつ反復的に生産・販売されるような成果物を提供する契約についても事前に損失計上を行うということは実務負担が多岐であり、また棚卸資産の評価の中で大部分の損失は手当てされることもあり、情報ニーズは低いと考えられる。したがって、提案されている不利な契約についての会計処理は、現行どおり工事契約あるいはそれに類した契約に限定すべきであると考えます。また、現在価格テストは架空損失の計上になるため適切ではない。</li> <li>一定の前提のもとで賛成する。契約が不利と判定された場合に、それが見込まれる時点で損失計上するという基本的な考え方は、現行モデルも同様であり、特に問題はないと考える。ただし損失額の測定等の具体的な方法については、質問 9 に対する回答のとおり十分な検討が必要と考える。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
<p>損失計上には賛成であるが、引当金等の負債として計上すべき</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 不利な契約に関して早期に損失を計上することには賛成する。ただし、履行義務を再測定した場合には、顧客からのキャッシュ・フローとの結付きがない収益が認識されることとなり、意思決定有用性は低減すると考える。したがって、履行義務の再測定とは別の方法により損失を計上すべきである。</li> <li>• 企業の経済実態の描写という観点から、明らかに損失を抱えることとなる契約に対する処置は必要と考える。このような場合、引当金等の負債として認識すべきと考えるが、再測定を行うとした場合には、再測定の頻度、マージンの再測定の複雑さ、損益の計上、戻入れの問題から、DP で推奨しているコスト・テスト方式を支持する。</li> <li>• 契約が不利と判定された場合に損失の計上を行うことには賛成だが、それは履行義務の再測定として行うのではなく、引当金の計上として行うべきと考える。引当金プロジェクトの進展を踏まえ検討すべきと思われる。 複数の履行義務から構成されている契約について、個々の履行義務単位で再測定を行うと、全体としては利益が計上されるにも関わらず、特定の履行義務から契約損失が計上される可能性がある。また、当初取引価格アプローチを採用し、事後の再測定を行わないとしているにも関わらず、不利な契約の場合だけ再測定を行うのは、論理に一貫性を欠くと考えられる。</li> <li>• 顧客との契約が不利と判定された場合に、そのように見込まれるに至った時点で会計上損失の計上を求める点については賛成するが、これは収益の認識の論点としてではなく、引当金の計上の論点として検討すべき事項であると考ええる。</li> <li>• 「顧客との契約一般について、その契約が不利と判定された場合には、そのように見込まれるに至った時点で見込まれる損失の計上が求められている」点については賛成する。ただし、この場合の会計処理については、IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の改訂案の内容等を踏まえた上で、収益認識ではなく引当金に関連する論点として検討すべきであると考ええる。</li> <li>• DP が支持する見解であるコスト・テストに賛成する。我が国の建設業においては、工事契約額を予想見積工事原価が上回る場合、その差額を「工事損失引当金」として適時・適正に計上しているところである。また、損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、別の負債（これまでの引当金）を計上することで解決すべき問題と考える。</li> </ul>
<p>提案に賛成しない</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 履行義務の測定は、契約が不利である場合を含め、再測定しないという一貫した取扱いを検討すべきであると考ええる。契約が不利な状況は、主として、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約全体のキャッシュ・ロスが見込まれる場合である。このような将来の棚卸資産のコスト増により生じる損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、引当金等の負債とすべきである。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
(質問 9)	質問 8 で提案に賛成する場合、契約が不利と判定された場合に計上することとなる損失額については、現在価格（財やサービス提供のための見積原価にマージンを加えた額）が履行義務の帳簿価額を超える額であるとの考え方と、当該見積原価が履行義務の帳簿価額を超える額であるとの考え方が DP に示されていますが、DP が支持する見解とされている後者の提案に賛成しますか。
提案に賛成	<p>後者の提案に賛成する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>不利な契約について計上する損失額について、見積原価が履行義務の帳簿価額を超える額とすることに賛成する。第一の理由は、損失を計上した契約からマージンを得ることは直観に反しており、人為的すぎるためである。第二の理由は、不利な契約について早期に損失を計上する意義は、そのような会計処理を採用しなかった場合、後の会計期間において計上される損失を将来に繰り延べないことにあると考えられるためである。第三の理由は、棚卸資産や固定資産を正味売却価額まで簿価切り下げ又は減損する場合において、売価から控除する金額にマージンは含まれていないことと整合的であるためである。</li> </ul>
引当金の論点とすべき	<ul style="list-style-type: none"> <li>契約が不利な場合の損失計上は引当金として行うべきと考えることから、引当金プロジェクトにおいて整理すべき。</li> <li>引当金の計上の論点として検討すべき。</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>マージンを含めると再測定の高頻度が多くなり、大部分の顧客との契約にとって不必要に煩雑になるため、後者の提案にメリットがあると考えられる。しかし、この考え方は、債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額という、負債の概念に結びつく考えであるため、質問 2 に対する回答に記載したとおり、収益認識の検討にあたってはこうした概念フレームワークや引当金等の現在検討中の国際的な議論との整合性も重視すべきであると認識している。これらとの整合性の観点からは、前者の提案も一概に否定されるべきものではないと考える。</li> </ul>
質問以外の項目	
財務諸表の分析モデルの必要性について	<ul style="list-style-type: none"> <li>国際的に共通して適用すべき会計基準を設定する際には、利用者がどの財務情報を用いてどのような分析手法をどの程度詳細なレベルで行っているか（分析モデル）についての共通の理解や想定が必要であると考えられる。 会計基準の開発や財務諸表の作成に当たって想定すべき代表的な分析モデルを提示することは、財務諸表作成者、利用者、監査人その他の関係者の間における意見調整を行う上で極めて有用と考えられる。</li> </ul>
経過措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>保険契約を含む長期契約においては、契約開始時に遡及して取引価格を算出することが困難な場合があるため、経過措置は必須であると考えられる。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
各論	
【論点 A】 工事契約の収益認識（工事進行基準）	
	<p>(質問 10) 工事契約の収益認識に関しても、個々の財やサービスに対する支配の顧客への移転に基づいて収益認識時期を判断するという DP が提案する原則に基づき、工事の進捗に応じて、投下される財やサービスに対する支配が、連続的に顧客に移転する場合には進捗に応じた収益認識を、そうでない場合には、目的物の完成引渡時など、財やサービスに対する支配が移転する時点（多くの場合、一時点となる。）で収益認識を行うという考え方に賛成しますか。</p>
提案に賛成しない	<p>提案に賛成しない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 成果の確実性やリスクと経済価値よりも所有権や物理的占有やその他法的形式等に着眼して収益を認識することは、おそらく多くの場合において経済的実態とは乖離した会計処理になるだろうと考える。</li> <li>• 一定の条件を満たす工事契約である限り、工事進行基準による収益認識を求める現行の考え方も維持されるようにすべきではないか。</li> <li>• 通常の工事契約においては、販売者と購入者が進捗状況を管理し、両者協議のもと進捗度合いを計算の上、購入者の承認を経て、進捗に見合う対価を販売者が受領するという流れとなっている。したがって、進捗済の部分については購入者の支配が及んでおり、かつ別個の財又はサービス提供義務の充足による成果と考えるべきである。</li> <li>• 提案モデルにおける収益認識方法によると、現行の工事進行基準による収益認識が難しくなる。その結果、大型案件の完工があった場合、損益が大きく変動することとなるが、それを許容する環境が市場にあるとは考えにくい。 また、税務との関係においては、原価見積の考え方など、一部のギャップはやむを得ないが、「基準」そのものでギャップが生じると、税効果会計との関係も複雑になり、実務的に混乱を招くと考えられる。</li> <li>• 支配の移転を単に工事契約書記載の引渡時点や顧客が登記した時点等とするのではなく、実態に応じて判断することが必要である。支配の移転の時点を経済的実態に応じて捉えることにより、現行の工事進行基準を堅持していかなければならないと考える。</li> <li>• 上場建設会社においては、手持工事のうち、工事契約期間が1年超の長期請負工事の割合が過半を占めており、完成引渡時に一時に収益認識を行う基準が適用された場合、意思決定に有用な情報提供に結びつかない可能性がある。</li> </ul>
保留	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 支配の移転の内容次第であるため、現時点ではコメントできないが、仮に、支配とは、法的な支配の移転という観点を主眼としてのみ整理された場合、工事契約のケースにおいて、工事進捗に伴い投入される個々の材料（財）や建設作業（サービス）に対する支配が、その都度顧客に移転しているとみるべき場合は限定されると思われるため、実態を反映した結果となるかどうかは十分に慎重な検討が必要と考える。</li> </ul>



論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 提案されている収益認識モデルは、支配が連続的に移転する工事契約の場合には影響が少ないと考えられるが、支配が連続的に移転しないような工事契約の場合には結果的に工事の完成時点において収益を認識することになり、収益の認識時期に著しい影響を与える。このため、支配が連続的に移転する工事契約とそうでない工事契約との間に経済的な実態の相違があるのかどうかについての分析を踏まえ、工事契約への提案された収益認識モデルの適用を検討すべきであると考えられる。</li> <li>• 企業が契約で約束した財やサービスのような資産を顧客に移転したときに、企業は履行義務を充足したことになり、収益を認識することになる（第 27 項）。資産・負債アプローチの観点に立ち、この考え方は取引の種類を問わず適用されるべきと考えるのであれば、契約が長期にわたる工事契約でも、完成引渡時に収益が認識されることになり、明確かつ客観的な収益認識が行えるものとも考えられる。 日本においては、工事進行基準が最近適用されたばかりであり、再度改正がされれば実務に混乱が起こることが危惧されるが、一定の契約条件を満たす工事契約に実質的に進行基準と同様な収益認識を求めるといった例外を設ける場合には、その適用要件について十分な検討が必要と考える。 なお、ソフトウェア取引に提案モデルの考え方を当てはめた場合、収益認識のあり方が、これまでのあり方と異なることについても検討が望まれる。</li> </ul>
条件付きで賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一定の前提のもとで、賛成する。提案モデルにおける「支配の移転」の解釈によっては、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している多くのケースで、完成引渡時に収益が認識されるようになることが懸念される。したがって「支配の移転」に関する指標を明確化するにあたっては、長期請負工事のようなケースにおいて、法的な所有権の移転よりも、顧客仕様にカスタマイズされた物件であることや、返還不能な分割入金などの事実を「支配の移転」の指標として優先させるべきであると考えられる。 実際の取引で想定される様々なケースにおいて、支配とは何か、どのようなケースにおいてそれが移転するのか、具体的な指標（複数の指標が存在する場合には、その優先順位）や設例等において明らかにすべきである。そしてその際には、有用な財務情報提供という目的のため、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している取引について工事の進捗に応じた収益認識がなされるよう、十分配慮すべきであると考えられる。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
<b>【論点 B】 複数要素契約</b>	
(質問 11)	提案モデルでは、契約上提供すべき個々の財やサービスの提供義務を、それぞれ別個の履行義務とし、それら財やサービスに対する支配が顧客に移転して履行義務が充足される都度、各財やサービスの独立販売価格の比率で各履行義務に配分された顧客対価の額を、収益として認識することになります。その結果、例えば従来引当金として処理されている製品保証についても履行義務として取り扱われることとなりますが、このような提案に賛成しますか。
提案に賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IASB 及び FASB の DP の提案に賛成する。</li> <li>• 履行義務の単位で収益を認識すべきであり、履行義務の按分については、各財やサービスの独立販売価格の比率を用いるのが合理的であると考えます。</li> </ul>
条件付きで賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 基本的な方向性として賛成。ただし、現時点ではコンポーネントへの分割方法について具体性に欠けている。また、製品保証やカスタマー・ロイヤルティ・プログラム等について、コンポーネントと捉えるよりも、引当金を認識した方が適切かもしれない。</li> <li>• 理論的には、より経済的実態に応じた会計処理が行われることが期待されることから、契約上提供すべき個々の財やサービスの提供義務を、別個の履行義務として処理すべきと考えるも、大量かつ反復的に発生する取引や一年未満の短期の履行債務等においては契約の分割を不要とするなどの実務への配慮は必要と考える。</li> <li>• 賛成する。ただし、履行義務の定義及び範囲については追加的なガイダンスが必要である。会計上区分処理すべき履行義務の定義として、例えば顧客にとって単独で価値を有するか否か、といった追加的な判断基準（米国会計基準における EITF 00-21 第 9a 項）や、契約上提供すべき主たる財やサービスに付随するものと認められる財やサービスについては独立した会計処理を必ずしも求めない、といった追加的な判断基準を設けることが会計情報として意思決定有用な情報を提供することとなると考える。</li> <li>• 賛成する。ただし、会計上独立した会計処理単位とすべき履行義務の範囲については追加的な指針を設定すべきである。</li> </ul>
賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 観察可能な価格が存在しない場合でも、独立した販売価格を見積る必要が生じることになると、実務を効率的に行うためのシステム化の検討が必要になるなど、企業にとって相当な実務負担を要する可能性があると考えます。</li> <li>• 契約上の義務のうち、付随的な義務については別途引当金で対応できる旨を明記すべきである。支配の移転時期だけを判断基準として取引を細分化することは、企業に多大な業務負担を生じさせる。</li> <li>• 契約内容は顧客の都合で分割・集約が行われるため、実体とそぐわないケースがあり、財やサービスの提供単位が適切と考える。ただし、質問 12 にあるような対価の配分が困難である場合（住宅販売事業におけるアフターサービスや航空会社におけるマイレージ）</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>ジなど）は適切な処理とは考えにくいと、個別の引渡時期に関わらず、一体で売上計上すべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>建設工事については、財やサービスの提供に伴う履行義務と製品保証義務の提供に伴う履行義務とを識別することは難しく、あえて顧客対価を配分することで恣意性が介入する余地も生ずるため、建設工事の製品保証義務は、現行のまま費用として引当計上していくことが適当であると考えられる。</li> <li>我が国の建設業においては、工事完成引渡後に瑕疵担保責任の履行による修繕費用を完成工事高全体に対する過去の補修実績の割合で、「完成工事補償引当金」として見越計上しているところだが、個別の工事契約ごとに、そのような履行義務を見越計上することは、個別性が高いため、実務上不可能と考える。</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>複数要素契約において財とサービスを一体として提供する場合で、独立した販売価格が観察可能でない場合、独立した販売価格で見積ることが提案されているが、実務の実行可能性の観点から、残余法(公正価値が判明する構成要素は公正価値で測定し、その他の構成要素は残余対価を配分する方法。米国基準では認められている)を選択肢として取り入れる、あるいは契約金額に占めるサービスの金額が僅少である場合は財とサービスを一体で収益認識することを認めるなどの選択肢も検討いただきたい。</li> </ul>
(質問 12)	<p>質問 11 で提案に賛成する場合、たとえ、それらの財やサービスに観察可能な価格が存在しない場合であっても、支配の移転時期が異なる以上、独立販売価格を見積って、顧客対価の額を識別された履行義務に配分する必要がありますが、その点についても賛成しますか。</p>
賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>財やサービスに観察可能な価格が存在しない場合に、顧客対価の額を配分しないという会計処理は、現行の IFRS 及び米国会計基準の取扱いに近い会計処理と考えられるが、①日本基準及び国際的な会計基準の複数要素契約の問題点を解消できると考えられること、②契約の構成部分の公正価値について信頼性をもって測定できるか否かによって異なるという取扱いをするよりも、これらについて整合的な取扱いをする方が、顧客との契約に基づく「単一」の収益認識原則として適当ではないかと考えられることから、DP の提案は適当と考える。</li> </ul>
条件付きで賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>独立価格による配分方法に必ずしも反対ではないが、見積原価により配分の方が適切かもしれないと考える。</li> <li>例えば、顧客仕様の複数の製品を制作する場合、オリジナルなため観察可能な価格は存在しないが、仮に契約書において販売価格をそれぞれ記載するならば、通常は原価見積りに利益を上乗せして販売価格を決定すると考えられる。このようなケースにおいて、単に契約書において販売価格が記載されているか否かで会計処理が異なるのは不合理であり、支配の移転時期が異なる場合には、独立販売価格を見積る必要があると考える。  <p>なお、顧客対価の額を識別された履行義務に配分するにあたっては、可能な限りその基準に客観性が求められることから、採用する基準のルールを明確化する必要があると考える。具体的には、基準としてまずは独立した販売価格を用い、これが得られない場合には、次に第三者による比較可能な財又はサービスの販売価格を用い、いずれも入手できない場合には、独立販売価格の見積りを用いるといった階層化が必要と考える。</p> </li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業独自の見積りを使用できる場面は限定的なものとするべきと考える。 つまり、契約価格を履行義務に配分する際に使用する測定の属性を分類し、その客観性の程度に応じて優先順位を設定する必要があるものとする。また、企業独自の見積りを使用する場合において、透明性及び意思決定情報の有用性の観点から、見積りの作成方法については一定の指針を示し、採用した方法について開示を求める等の措置が必要と考える。</li> <li>収益の金額に係る信頼性は、会計上極めて重要な要素の一つであるため、企業独自の見積りの使用を許容する場合であっても、企業独自の見積りを使用できる状況は限定的であるべきである。 このためには、例えば、顧客対価を各履行義務に配分する際に使用する数値（自社による独立販売価格の実績値や同業他社による類似製品の販売価格等、自社独自の見積りよりも客観性の高い見積りを含む。）の客観性の程度に応じたヒエラルキーを設定する等の措置が必要と考える。 一方、独立販売価格が見積れない場合には、収益の認識を繰延べるといった判断を導くような基準とするべきである。 また、企業独自の見積りを使用する場合において、透明性の高い意思決定有用な情報を提供するためには、見積りの作成方法について一定の指針を示し、採用した方法について開示を求める等の措置が必要と考える。</li> </ul>
<b>【論点 C】 継続的関与</b>	
<p>(質問 13) 財やサービスの引渡後にも、それらの財やサービスに関して、企業が何らかの形で継続的に関与している場合の収益認識についても、財やサービスの所有に係る重要なリスクと経済価値が移転しているか否かといった要素を考慮することなく、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転したといえるかどうかという点のみで判断するという提案に賛成しますか。</p>	
条件付きで賛成	<p>賛成する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ただし、全体としてリスクと経済価値のほとんどが移転していないのであれば、移転した何がしかの重要性は低いのであり、そのような場合には別個の収益認識単位を識別する必要性は乏しいと考える。</li> <li>ただし、重要なリスクと経済価値が移転されていない原因となっているその他の契約義務をどのように識別・測定するかの実務的な問題があると考ええる。</li> <li>現行モデルにおいては、リスクと経済価値の重要な部分が移転していない場合には、取引全体について収益が認識されないことになると考えられるが、「重要」かどうかの判断に恣意性が介入する可能性があり、財務情報の有用性の観点からは、顧客に提供すべき個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転するタイミングで収益認識をするほうが明確であると考え（ただし、支配の移転の時点や収益認識の単位が明確にされることを前提とする）。なお、収益認識モデルを、リスクと経済価値の移転から支配の移転に基づくものに変更するにあたっては、両者の相違についてより明確に説明することが必要と考える。</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>賛成しない。 資産に対する支配の移転の考え方として重要なリスクと経済価値が移転しているか否かを考慮しないとした場合、会計情報が意思決定有用な情報を提供しないこととなる場合もあるものとする（例としては、当論点整理が掲げている不動産取引等をあげることができる）。 ただし、モデルに多くの例外を設けることはその目的に照らし適切ではないと考えられるため、資産に対する支配の移転時期を決定するための検討要素として資産に対する継続的関与を掲げるとともに、どのような場合に継続的関与を考慮すべきかについてのガイダンスを含めるべきであるとする。</li> <li>「個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転したといえるかどうか」の判断基準に、継続的関与の要素を含めることが適切と考える。</li> </ul>
支配の移転の内容を明確化する必要がある	<ul style="list-style-type: none"> <li>【論点 4】の支配の移転の内容次第であるため、現時点ではコメントできないが、新しいモデルによる場合に、継続的関与を考慮した現行の会計実務と大きく会計処理が異なる結果とならないように、支配の移転の内容を検討する必要があると考える。</li> <li>検討事項に記載されているとおり不動産販売における買戻権、セール・アンド・リースバック等が考えられるが、「支配の移転」の基準が抽象的であるため内容を明確化する必要があると考える。現行基準では、会計制度委員会報告第 15 号及び監査委員会報告 27 号において、収益認識基準、買戻しがあった場合の取扱等が明文化されており、これらの収益認識が「支配の移転」と考えられるのであれば、現行制度に依拠するもしくは現行制度をベースに修正を行う方向で検討いただきたい。</li> </ul>
<b>【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）</b>	
<p>（質問 14） これまで出荷基準を適用してきた取引についても、対象となる財に対する支配が顧客に移転する時期に収益認識を行う規準に切り替えるという提案に賛成しますか。</p>	
提案に賛成	<p>賛成する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>提案には基本的に賛成する。ただし、提案モデルにおいても検収が形式的である場合には引渡をもって収益を認識できるとされているように、配送期間が短く、配送中に重大な事象が生じる可能性が低いのであれば、出荷をもって実質的な引渡の完了と捉えることが可能とも考えられる。国際的な会計基準を採用している企業において、実質的には出荷基準を採用していないかについて明らかにすることが望まれる。なお、出荷基準や引渡基準、検収基準のいずれを採用したか及びその根拠について開示することは、有用な情報提供につながると考える。</li> <li>そもそも現行モデルにおいても、出荷時点では、実現主義の要件とされている「顧客に対する財の提供」は完了していないと考えられる。出荷基準は我が国の実務の中で慣行的に広く認められてきた基準であるが、IASB 及び FASB の DP が提案する「財に対する支配が顧客に移転する時期に収益を認識する。」という取扱いは、実現主義をより厳密に適用することと同じ結果となると考えられるため、提案に賛成である。</li> <li>提案モデルと現行モデル（IFRS や米国会計基準）においてはその根拠は異なるものの、いずれも通常出荷時点で収益認識すること</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>はないと考えられる。我が国においては、実務上出荷基準が広く採用されているが、コンバージェンスの観点からは、原則として対象となる財に対する支配が顧客に移転する時期に収益認識を行う規準に切り替えるという提案に賛成する。なお、取引当事者間の合意や慣習により、顧客が出荷時点で支配の移転を認識するようなケースにおいては、出荷時点で収益認識することになると考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>我が国の実現主義のもとにおいても、収益の認識基準として出荷基準の適用がもっとも合理的と判断される場面は限定的であると考えられ、実務において多く採用されていることの根拠は、様々な状況を勘案した結果、出荷基準を採用しても意思決定有用な情報を阻害することは無いと判断された場合に簡便的に採用されているものと考え。したがって、本論点は本質的には、現在の我が国実現主義の要件と解釈されている「財貨の顧客への移転の完了（一般に重要なリスクと経済価値の移転の完了を意味するものと解釈している）」を、DPにおける「顧客による支配の獲得」へと変更するものと解釈できる。</li> <li>出荷基準は、日本の現行実務慣行において簡便法にすぎない。</li> </ul>
提案に賛成しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 第 18 号による現行モデル及び提案モデルのいずれにおいても、出荷基準で収益認識を行うことは難しいとされているが、我が国において、引渡基準や検収基準と並んで、出荷基準が認められてきた背景には、いったん顧客へ発送してしまえば、その後流れが滞ったり、覆ったりすることはほとんどなく、その時点でリスクと経済価値は買い手に移転していると判断できるからである。このような実態を踏まえ、出荷時点を基準に代金の授受を行っている場合もあり、こうしたケースにおいては債権の第三者への売却も可能である。したがって、出荷基準が認められなくなると我が国における上述のような商慣習を崩すことが懸念され、売り手は買い手が検収をあげたことを確認する仕組みが必要となり、決算の早期化を阻害するおそれがある。</li> </ul> <p>規格品を大量に継続して出荷している場合など多くのケースにおいては、出荷と検収は一定のタイムラグが繰り返されているにすぎず、わが国製造業の品質管理をはじめとした管理水準の高さからすれば、出荷と検収の間には時期ずれを除いては有意な差異が生じるとは考えにくく、本提案モデルにおける期間収益と現状の出荷基準における期間収益は、ほぼ同等であると考えられる。にもかかわらず、顧客への財の支配の移転のタイミングを正確に把握するために、出荷基準を前提に組み込まれたシステムを全て変更するのであれば、その投資額は莫大なものとなり、こうしたコスト負担に見合った有用な会計情報を現行以上に提供できるとは考えられない。さらに、引渡基準の明確化、輸出売上や実地棚卸業務、会計と税法との差異といった出荷基準廃止に伴う影響は幅広いと考えられる。加えて、欧州諸国の中には、我が国において採用されているような出荷基準を採用している企業もあると思われる。</p> <p>以上のような点も十分に考慮の上、一律に出荷基準を否定するのではなく、出荷時点をもって成果実現の確実性が認められる取引（反復的に出荷しており、スペックの確認がしやすく、また、実際に返品はほとんど生じておらず、輸送途上の成果物の毀損に対する損害賠償義務は輸送業者が負っているような取引）については、現状どおり、出荷基準も認められるよう、慎重な判断をお願いしたい。</p>

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> <li>国内における商品販売について言及しているが、輸出入取引・三国間取引といった貿易取引における商品売買については、収益認識時点をどう考えるか、取引の実態・実情も踏まえ、検討・整理が必要と考える。          大量・多品種の物品売買を行うビジネスモデルのような場合には、売上先から網羅的に受領したことに係る証憑を入手することが物理的に困難な場合や、日本の商習慣から口頭での確認が行われることにより役務完了の旨が事後的に証明困難なケースがありうる。内部統制の観点から証憑の入手が求められる状況下で、収益計上の証明を行うことが現行に比べ困難になるような基準とはならないよう、何をもってビジネスが完了したかについて観念的な議論ではなく、具体的な事例をもとに今後議論を展開していただきたい。          出荷基準は、現行においても、実現という観点では要件を満たしていないものの、継続的な適用を条件として実務に配慮して認められている処理と理解する。継続的な案件であり、出荷から受渡までが短期間に完了し、過去の実績から出荷から受渡までの間に特段問題が発生していないような案件については、出荷基準を継続する余地はあると考える。そのような案件について出荷基準をとったとしても財務諸表利用者にとっての有用性を大きく損なうことはないと考ええる。</li> </ul>
<b>【論点E】 割賦販売の収益認識</b>	
(質問15) 回収基準や回収期限到来基準等の金銭の授受を基礎とした収益認識規準の選択肢をなくすという提案に賛成しますか。	
提案に賛成	<p>賛成する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>提案モデルと現行モデル（IFRS や米国会計基準）においてはその根拠は異なるものの、いずれも割賦販売において、割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識することは認められないと考えられる。我が国においては収益の認識を慎重に行うため、実務上このような方法も認めてきたが、コンバージェンスの観点からは認めるべきではないと考える。</li> <li>金銭の授受を基礎とした収益認識基準は、債権の回収リスクを考慮した処理と理解しているが、そうであれば役務の対価としての収益は販売時に全額計上し、回収リスクについては貸倒引当金で考えるべきと考える。</li> <li>財やサービスに対する支配の移転により収益認識をするという考え方によれば、資金の回収のタイミングの違いにより、収益認識時点が異なることとするのではなく、財やサービスの提供と金融取引部分を区分し、それぞれに対する収益を区分して認識することが適当である。          長期の回収期間となることによる顧客の信用リスクについては、収益の認識時点に影響させないという考え方には賛成である。ただし、信用リスクを契約の正味ポジションの測定に影響させるということについて、履行義務の充足後に、信用リスクの変動が生じた場合の契約の正味ポジションへの影響のさせ方など明確化していただきたい。</li> <li>割賦基準は、割賦販売の回収が長期にわたるという特殊性を考慮して例外的に認められてきた基準であると考えられるが、本来、物品の販売に係る収益と金融取引の要素に係る収益とは区分して会計処理すべきであると考えられる。</li> </ul>
条件付きで賛成	<ul style="list-style-type: none"> <li>DP の提案では、収益認識要件として、契約で約束した個別の財やサービスに対する支配の顧客への移転のみが求められているため、我が国で回収基準や回収期限到来基準を認めるに当たって考慮されている回収可能性が、権利の測定という別個の議論として整理</li> </ul>

論点の項目	コメントの概要
	<p>されることを条件に賛成する。</p>
<p><b>【論点 F】 収益の総額表示と純額表示</b></p>	
<p>(質問 16) ある取引に関連して顧客から受け取る額のうち、どの部分を収益として表示すべきかに関して、次の提案に賛成しますか。</p> <p>(1) 企業が顧客に対して負っている契約上の義務の内容が、対象となっている財やサービスを、自ら提供することであると判断される場合、当該取引に関して顧客から受け取る額の全体を収益として表示する。</p> <p>(2) 企業が顧客に対して負っている契約上の義務の内容が、対象となっている財やサービスを、第三者が提供するように手配することであると判断される場合、当該取引に関して顧客から受け取る額のうち、そのような手配に対する手数料部分のみを収益として表示する。</p>	
<p>条件付きで賛成</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 総額・純額をフローチャートで判断できると実務的には非常に助かる。また、純額表示とする場合の具体的な会計処理（仕訳）についても明示願いたい。</li> <li>• 純額表示が必要な場合の指標として以下の例示を検討いただきたい。   <p style="text-align: center;"><i>企業が（実質的な）契約当事者でなく、稼得する金額が、取引 1 件当たりの報酬、又は顧客への請求金額の一定金額など、事前に設定されている場合</i></p> <p>特に商社における取引は、契約上の義務の内容を「自ら提供しているのか」「第三者が提供するように手配しているのか」を客観的に事後的な証憑等で線引きすることは、実務上、困難な場合も多いことから上記の識別要件も明示されるよう検討いただきたい。</p> </li> <li>• 手数料・委託料たる純額を算出するうえでの「第三者に支払う金額」の定義を明確にすべきと考える。</li> <li>• 収益の総額表示・純額表示の論点を検討するに当たり、「契約上の義務」の内容のみを判断基準とすることは取引の経済的な実態を反映しない処理となる場面も想定されるため、下記質問 17 への回答のような指標が必要となると考える。</li> <li>• 契約上の履行義務の実質的な内容が適切に識別されるような指標が作成されることを条件に、提案モデルに賛成する。</li> </ul>
<p>指標が必要</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 提案モデルにおける収益表示の考え方に合理性はあるものの、そのような判断を適切に行うことが重要で、契約書の記載内容も現状より明確にするなど、適切な判断規準ないし指標がなければ企業による裁量が大きすぎるのではないかと考える。</li> <li>• 契約上の履行義務の実質的な内容が適切に識別されるような指標が作成されることを条件に、提案モデルに賛成する。</li> <li>• この論点は、建設業の様々な規制とも大きく関係し、建設工事の品質の維持にも影響する事項であるため、論点整理にも記述のあるように具体的な判断基準ないし指標を示すことが必要であると考えます。</li> </ul>



論点の項目	コメントの概要
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 顧客から受け取ることとなる額の総額と純額の観点で検討されているが、長期契約においては、契約における権利及び義務を契約開始時に同時に収益及び費用として総額表示するという意味での「総額表示」についても検討いただきたい。例えば、一時払養老保険のような長期契約について、提案モデルによる収益認識をすると、満期時まで収益の大部分を認識しない（利益の額には影響しない）ことになると考えられるが、そのような収益の純額表示では、「企業の将来キャッシュ・フロー予測に有用な情報を提供する」（論点整理第 96 項）ことにはならず、権利及び義務を総額表示する方が、利用者の意思決定にとってより有用な情報を提供するものになると考える。</li> <li>• わが国においては収益一般について、総額で表示すべきか否かについて定めがないことから、IASB と FASB の共同プロジェクトにおける議論を踏まえつつ、検討していくことが適切である。</li> </ul>
(質問 17)	質問 16 で提案に賛成する場合、企業が顧客に対して負っている履行義務の内容を判断するための判断規準として、何らかの指標を示すことが必要と考えますか。必要と考える場合には、どのような指標が適切だと考えますか。
指標は必要	<p>何らかの指標を示すことが必要と考える。参考にすべき指標の例としては次の定めがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 第 18 号付録第 21 項</li> <li>• ASC605-45 (旧 EITF99-19 号)</li> </ul>