

## 「収益認識に関する論点の整理」に対するコメント

公認会計士  
佐々木秀和

この度、「収益認識に関する論点の整理」に対するコメントの機会を頂きましたことに感謝致します。  
当コメントが貴委員会における議論の一助となることを期待しております。

論点の項目	コメント
総論	
【論点1】収益認識の考え方	
	<p><b>(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。</b></p> <p>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られる。収益認識に関する会計基準の改善に当たっては、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頂くことを願う。</p> <p>また、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られる。</p>
	<p><b>(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られる場合、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。役立つと考えられる場合、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。</b></p> <p>複数要素契約について、取引をコンポーネントに分解し、コンポーネント毎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られる。但し、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。</p>
	<p><b>(質問1) (2) 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。</b></p> <p>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。</p> <p>また、金融商品やリース契約については、提案モデルによる収益認識方法では取引の実態を表すことは難しいだろうと考える。</p> <p>さらに、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り、意思決定有用性は低減すると考える。</p>
【論点2】収益の測定	
	<p><b>(質問2) 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</b></p>

論点の項目	コメント
	<p>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> <p>期末日における現在の債務を描写するためには、対価請求権及び履行義務を総額で表示する必要があるが、それらが資産・負債の定義を満たしているか不明であるとともに、その様な情報が利用者に求められているとも考えられず、提案モデルにおいても総額表示は採用されていない。</p> <p>また、提案モデルでは、対価請求権は収益認識に関して何ら機能していないため、収益認識の議論において対価請求権及び正味のポジションは不要な概念であり、履行義務を「測定」する必要はない。対価請求権と履行義務の正味ポジションの概念は、現在出口価格アプローチにおいては必要であるが、当該アプローチの問題点はDPに示されている通りである。</p> <p>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、従って、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。</p>
	<p>(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。</p> <p>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。</p>
【論点3】収益認識の単位	
	<p>(質問4) 収益の認識を、確実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。</p> <p>複数要素契約について、取引をコンポーネントに分解し、コンポーネント毎に収益を認識することは、実態をより忠実に表現することにつながる場合があると考えられるため、基本的な方向性として賛成する。但し、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。</p> <p>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、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、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ます。</p>
	<p>(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。</p> <p>法律や商習慣により発生する義務については、製品保証やカスタマー・ロイヤルティ・プログラム等と同様に、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、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ます。</p>
【論点4】収益認識の時期	
	<p>(質問6) このような提案に賛成しますか。</p>

論点の項目	コメント
	<p>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。</p>
	<p><b>(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。</b> [回答なし]</p>
【論点5】不利な契約と判定された場合の会計処理	
	<p><b>(質問8) このような提案に賛成しますか。</b> 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。但し、履行義務を再測定した場合には、顧客からのキャッシュ・フローとの結び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。従って、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。</p>
	<p><b>(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。</b> 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、その様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また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。</p>
質問以外の項目	
	<p><b>財務諸表の利用方法について</b> 従来、工事進行基準が有用な情報を提供するとされていた取引について、DPでは工事完成基準の方が有用であると主張している。この様な状況は、意思決定有用性に係る判断基準が曖昧であることを示している。財務諸表の作成に当たって適用すべき会計方針や表示方法が有用な情報を提供するか否か、開示によるベネフィットがコストを上回るか否かについては、利用者による経済的意思決定のプロセスにおいて、財務諸表がどの様に利用されているかを基礎として決定されるべきである。 慣行や規制等が異なる国や地域、産業の垣根を越えて、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様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。フレームワークや会計基準やDP等において、時折、財務諸表の利用方法に関して言及していることがあるが、それらは包括的でなく、体系的でもないため、アドホックで反証可能性に乏しいとの印象を受ける。</p>

論点の項目	コメント
	<p>財務諸表は広範な利用者によって利用されることが想定されているため、利用者が使用する分析モデルの提示には困難が伴うであろう。しかし、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。</p> <p>このような分析モデルは、主として財務諸表利用者や学術研究者によって作成・提示されるべきものである。そして会計基準設定主体は、提示されたモデルの中から多くの利害関係者によって妥当と認められるモデルを選定・表明する方法が望ましい。しかし、参照可能で一般に妥当と認められる分析モデルが存在しないのであれば、会計基準設定主体が作成することも検討すべきである。</p>
<b>各 論</b>	
<b>【論点 A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）</b>	
	<p><b>（質問10）</b> 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> <p>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。少なくとも、工事が行われている土地の所有者が企業か顧客かによって収益の認識方法が異なることは、実態を表しているとは考えられず、賛成できない。</p> <p>なお、工事進行基準については見積りの正確性に関して、利用者による判断が困難であるとの問題があるが、これは例えば工事完成基準による収益及び原価を注記すること等によって解決可能と考えられる。</p>
<b>【論点 B】複数要素契約</b>	
	<p><b>（質問11）</b> このような提案に賛成しますか。</p> <p>複数要素契約について、取引をコンポーネントに分解し、コンポーネント毎に収益を認識することは、実態をより忠実に表現することにつながる場合があると考えられるため、基本的な方向性として賛成する。但し、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。</p> <p>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、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、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。</p>
	<p><b>（質問12）</b> 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> <p>取引価格を独立販売価格により各コンポーネントに配分する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。第一の理由は、独立販売価格よりも原価の方が見積りの正確性</p>

論点の項目	コメント
	<p>が高いと考えられるためである。第二の理由は、独立販売価格による配分では、取引全体として利益が生じるにもかかわらず、個別のコンポーネントでは損失が生じる場合があり、その様な状況を回避するためである。</p>
【論点 C】継続的関与	
	<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>
	<p>継続的関与取引について、取引をコンポーネントに分解し、コンポーネント毎に収益を認識することは、実態をより忠実に表現することにつながる場合があると考えられるため、基本的な方向性として賛成する。但し、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、その様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。</p>
【論点 D】通常の商品販売の収益認識(出荷基準等)	
	<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> <p>通常の商品販売に関して引渡基準または検収基準により収益を認識するとの提案には基本的に賛成する。但し、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。</p> <p>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。</p>
【論点 E】割賦販売の収益認識	
	<p>(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。</p> <p>財やサービスの提供と売上債権の回収とは別個の経済事象として扱うことが実態をより忠実に表すと考えられるため、回収基準や回収期限到来基準の廃止に賛成する。</p>
【論点 F】収益の総額表示と純額表示	
	<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</p>

論点の項目	コメント
	<p><b>手配に対する手数料部分のみを収益として表示する。</b></p> <p>本人として取引を行う場合には収益を総額で表示し、代理人として取引を行う場合には手数料部分のみを収益として表示することは、経済的実態を表現していると考えられるため、提案に賛成する。</p>
	<p><b>(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。</b></p> <p>論点整理の注釈 42・43 に記載されている指標は適切であると考えます。</p>