

日建連発第 2010-209 号

平成 23 年 3 月 28 日

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本建設業団体連合会
会計・税制委員会 会計専門部会

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に対する意見

拝啓 ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

企業会計基準委員会(ASBJ)におかれましては、企業の取引内容の多様化・複雑化や収益認識に関する国際的な会計基準の取扱い及びその動向等も踏まえて、収益認識に関する会計基準の整備について鋭意検討を進められ、また、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)に対して意見発信していただいていることに敬意を表します。

さて、2010 年 6 月に IASB 及び FASB による公開草案「顧客との契約から生じる収益」(以下、「IASB の ED」という。)の公表を契機として、ASBJ から標記の論点整理が本年 1 月 20 日付で公表されましたが、IASB の ED や本論点整理には、会計実務に影響を与える提案が幾つか含まれており、特に工事契約の収益認識については、我が国の建設業界に大きな影響を与えることが予想されますので、本論点整理に記載されている質問につきまして、以下のとおり回答いたします。

当会の意見が ASBJ における今後の検討のご参考になれば、幸甚に存じます。

敬 具

記

【論点1】 範囲

【論点1-1】 本論点整理における収益の範囲（第9項から第29項参照）

（質問1）

本論点整理で扱う収益の範囲に同意しますか。同意しない場合、どのような範囲が適当と考えますか。

【回答】

本論点整理で扱う収益の範囲については同意するが、既存の他の基準や会計処理への影響や整合性についても触れるべきである。

本論点整理では、我が国の会計基準における現行の取扱いは記載されているが、現行基準の今後の取扱いが不明瞭なため、IASBのEDと同様、既存の他の基準への影響についても明確に記載するべきである。

また、固定資産の売却取引については別途検討とされているが、企業が所有する資産が固定資産である場合と棚卸資産である場合の処理が大きく異なることは混乱を招くことになるため、今回の検討対象とし、整合性を確保しておく必要がある。

【理由】

IASBのEDでは86項に他のIFRSの廃止として、「工事契約」、「収益」等の会計基準の廃止が規定されているが、本論点整理においても同様に「工事契約に関する会計基準」は集約・廃止されるのか、明確にすべきである。

「工事契約に関する会計基準」が本論点整理で検討対象となっている収益の会計基準に集約・廃止される場合は、「工事進行基準適用の3要素」や「成果の確実性がない場合の工事原価回収基準の不適用」など既存の「工事契約に関する会計基準」や「工事契約に関する会計基準の適用指針」に規定されている項目についての考え方を示していただきたい。

また、本論点整理の第29項では、固定資産の売却取引の会計処理については別途検討する必要があることから、検討対象に含めないこととされているが、IASBのEDでは付録Cにおいて、他の基準、特に「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資不動産」の会計基準について、処分の日決定及び対価の測定についての定めを修正し、整合させることとしている。企業が所有する資産が棚卸資産である場合は本論点整理の対象となるが、その会計処理と固定資産である場合の会計処理が大きく異なることは混乱を招くことになるため、固定資産の売却についても検討の対象とし、整合性のある会計処理を確保するべきである。

【論点2】 認識**【論点2-1】 履行義務の識別（第54項から第77項参照）****（質問3）**

履行義務を収益認識の単位とすることに同意しますか。同意する場合、財又はサービスが区別できる場合の規準は、十分であると考えますか。また、同意しない場合、どのような収益認識の単位が適当と考えますか。

【回答】

提案された原則について、一部条件付きで同意する。その条件とは、第62項の(1)の削除もしくは最低でも、(1)の記載のうち「又はその他の企業」の削除である。

【理由】

第62項(1)では、「その他の企業が同一又は類似する財又はサービスを別個に販売できる場合、履行義務は区分できる。」とされ、[設例16]においては、「設計サービスは、同様のサービスをゼネコン及び競合他社が別個に販売しているため、別個の履行義務として区分できる。」とされている。これによると、第68項に記載されているとおり、理論上はほとんどすべてのものが別個に販売し得るため、多くの履行義務が識別されることになる。一方、第59項では、別個の履行義務として会計処理すべきかどうかは、企業の実務慣行を評価するようになっており、第74項においても、建設業者が下請業者へ分割発注している作業を統合している解説がある。我が国の建設業では、通常、元請業者が一括して工事を受注し、下請業者に分割して外注し、それらを統括して管理し、工事を施工していくが、同じ種類の工事でも、発注者の意図により、一部の工事のみ別途業者が受注する場合もある。しかし、実務上、別途業者に発注される可能性がある工事とそれ以外の工事を区分して管理しておらず、競合他社が別個に販売しているからといって、必ずしも利益マージンが区分できるわけではない。企業内部で履行義務を区分していない場合まで、履行義務の区分を求めるのは過度な負担であり、財務諸表が企業の実態を表さなくなる可能性も高い。したがって、第67項に記載のとおり、履行義務の識別は、他の企業を参照せず、企業自身が別個に販売しているか、販売し得る場合に限定すべきであり、第62項の履行義務が区分できる指標については、(1)の記載自体を削除するか、少なくとも「又はその他の企業」を削除して、履行義務の区分については企業の実務慣行を考慮するとの説明を入れる必要があると考える。

〔論点2-2〕 履行義務の充足（第78項から第92項参照）**（質問5）**

支配の考え方及び顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標は、実態に応じた判断を行うために十分であると考えますか。不十分であるとすれば、どのような考え方又は指標があれば適当と考えますか。

【回答】

約束した財又はサービスの支配が顧客に移転したかどうかを決定するための指標は十分であるが、第85項の「これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない。」との記載は、「企業は、これら4つの指標を勘案し判断する。」という記載に修正することを提案する。

【理由】

第85項の記載は、同項において示されている4つの指標は、単独では支配の移転を決定せず、必ず複数の項目を満たす必要があるように解釈できる。実務上は、1つの指標のみが支配の移転を示すかもしれないし、この4つ以外の指標が支配の移転を示すかもしれないので、4つの指標のうち複数を満足しない場合は支配の移転が決定できないというように解釈できる記載は避け、総合的に判断するということが明確にわかる記載にすべきである。

IASBのEDでは、企業がその実態に合わせ、履行義務を区分し、その履行義務がいつどのように充足されるかを判断し、収益を認識していくことになる。様々な財やサービス、様々な業種や取引慣行が存在する中で単一の収益認識基準を策定する以上、詳細な規定や指標を定めることは不可能であるし、逆に矛盾を生じる可能性も高いため、企業が実務慣行を評価し、提案されている4つの指標により判断をすれば十分であると考ええる。

【論点3】 測定

【論点3-1】 取引価格の算定（第107項から第147項参照）

（質問7）

取引価格が変動する場合、取引価格を合理的に見積ることができるときに、すべての状況において、取引価格を確率加重で見積もることに同意しますか。同意しない場合、どのような取引価格の見積方法が適当と考えますか。

【回答】

すべての状況において、取引価格を確率加重で見積もることに同意しない。

ある状況においては、最頻値で見積もることが適切となることがあると考えられることから、一律に確率加重で見積もることを定めるべきではない。

【理由】

単品受注を特徴とする建設業においては、工事着手前にすべての契約条件を確定させることは難しく、施工途上における状況変化に応じて設計変更・追加工事が発生することが一般的である。また、基本的な単価を約定し、概算数量に基づいて当初の取引価格を決定するという契約形態も存在する。このように工事契約は変動要素を有するものと考えられるが、当初認識時に当該変動要素を合理的に見積もることは不可能である。

工事進捗に伴い、変動要素の不確実性が解消し、合理的に見積もることが可能となる局面が訪れる。具体的には、連続的な支配の移転が認められ、工事進行基準を適用する工事契約において、報告日時点の工事収益総額を見積もる局面である。

工事契約における追加変更工事の見積りに関しては、IASBのEDの38項に挙げられた2つの条件を充足し、IASBのEDの39項の4つの条件には当てはまらないと判断されるため、合理的に算定することが可能である。また、当初契約と追加変更契約には相互依存性があり1つの単位として取り扱うべき場合が多い。

一方、個別性の強い工事契約においては、たとえ同一の顧客との間であっても工事目的物が異なれば追加変更工事に係る交渉はケース・バイ・ケースとなるため、経験則に基づき確率を算出することは非常に困難となる。つまり、工事契約における追加変更契約の場合、類似事例の蓄積に基づき確率を算出するという取引とは異なり、確率加重に拠らず、顧客との交渉経緯を踏まえ豊富な経験に基づき判断される「最も可能性のある価格（＝最頻値）」を採用すべき取引と思慮する。

本論点整理の第120項に記載がある「企業が2つだけの生じ得る対価金額のうち1つを受け取ることが確実な場合」とはニュアンスが異なるものの、工事契約における追加変更契約の場合、確率加重による取引価格の算定は、契約毎の個別性の強さから加重平均すべき各々の確率の算出に合理性が見出せない。また、内部統制における業務プロセスや会計士監査などにおいて、第三者の納得感が得られる根拠を各々の確率算出過程に対して示すことは困難である。

よって、すべての状況において、取引価格を確率加重で見積もることは、財務諸表利用者へ有用な情報を提供するという会計基準の目的に沿えない結果となること、が危惧されるため、同意することはできない。

（質問8）

取引の対価の回収可能性の会計処理について、次のいずれが適当と考えますか。

- ・取引価格に反映する（収益の減額）
- ・収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識する（受取債権の減損等）。

【回答】

「収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識する（受取債権の減損等）」方法が適当と考える。

【理由】

- (1) 一般に顧客の信用リスクに重要性は低く、殊に建設業者における顧客の信用リスクは排除されていると考えられる。

そもそも、収益認識額に占める貸倒実績が過度に高い企業は想定し難く、IASBのEDのB78項で記載されているように顧客の信用リスクが取引価格に与える影響に重要性はないと考えられる。

日本の建設業においては、顧客の注文に基づいた契約目的物の代替性が低いこと・契約金額が多額となることを理由として、契約締結前に信用リスクの審査を厳格に行うため、契約締結時における信用リスクは0に等しい（＝デフォルトが想定されるほど信用リスクが高い顧客とは、契約を締結しない）。

工事契約は契約期間が長期に亘るため、その後の状況変化によって信用リスクが高まることもあるが、日本では、工事施工中においては建設業者に留置権が担保されており、契約上、引渡を拒否することが可能となっている（＝信用リスクが担保されている）。また、事実として工事代金の入金が遅延した場合などにおいては、工事を中断し、収益認識を取り止めるという会計処理が定着しており、信用リスクに対して適切な対応が図られている。

つまり、契約入手時における企業のリスク低減努力・施工中の建設業者の法的権限を省みず、結果でしかない貸倒実績などを信用リスクとして契約締結時の取引価格へ影響させるのは時期尚早であり、債権の回収リスクとして勘案すれば足りると思う。

また、顧客別に分類された詳細なリスク管理を実施する企業以外は、過去の貸倒実績率などを信用リスクとして一律にすべての顧客に対して使用せざるを得ないことが想定される。

このような状況は、信用リスクの影響を合理的に見積れない場合に該当すると考えるが、IASBのEDのB79項に記載されたように収益を認識しないとすれば、著しく実態と乖離し、財務諸表利用者に有用な情報を提供しないことになると思われる。

- (2) 建設業者において工事進行基準を適用した場合、顧客の信用リスクを取引価格へ反映させることにより、実務処理が機能しない恐れがある。

連続的な支配の移転が認められる工事契約において工事進行基準を適用する

場合、工事代金の回収に伴って信用リスクは低減していくため、この変化を収益認識額に反映させるべきであると考える。

上記の作業は、工事代金回収の都度、信用リスク低減を総収益額の増加として反映させると共に、進捗度に応じて過去に認識した収益額の修正を含んだ収益を各決算時点において認識するものであり、膨大な作業量となる。

回収条件は契約毎に異なることから、信用リスクの低減度合いの算定は煩雑な作業になることが想定される。また、当該工事が複数要素契約の場合は、取引価格の再配分が加わるなど、更に計算の難易度が増すことが考えられる。工事完成基準を適用し、一括して収益を認識する場合はまだしも、工事進行基準を適用する場合は、実務処理が機能しない恐れがある。

また、当該作業に要する膨大な作業コストと結果として得られる収益額に係る情報の有用性とを比較した場合、信用リスクが収益額全体に与える影響は限定的であることから、費用対効果の観点からも問題が生じるとと思われる。

〔質問 9〕

取引価格の算定に際して、上記の他、貨幣の時間価値、現金以外の対価及び顧客に支払われる対価の影響を考慮することについて同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適当と考えますか。

〔回答〕

同提案に同意しない。

本論点整理の第135項にもあるとおり、現行の金融商品会計実務指針の第130項における取扱いとIASBのEDにおける今回の提案は、整合した会計処理であると考えられることから、我が国の会計基準における現行の会計処理を継続しても、国際的な会計基準との間に差が生じることはなく、取引価格の算定に際して、貨幣の時間価値の影響を調整すべきか否かについての判断基準も変わらない。

しかしながら、IASBのEDにおける今回の提案により、重要な資金調達の要素が対価に含まれていることが、工事請負契約に明示されていない場合でも、取引価格の算定に際して、貨幣の時間価値の影響を考慮すべきと判断されるならば、我々は、以下の理由により貨幣の時間価値を反映させるべきでないと考える。

〔理由〕**(1) 企業による履行と顧客による支払時期のズレに対する認識**

日本における建設業の工事契約においては、一般的に顧客又は仕入先との取引のうち、おおむね1年を超えない通常取引条件で期限が到来するため、履行と支払が著しく異なる時期に発生することは極めて稀である。工事契約には出来高払、着工・中間・竣工時に支払う分割払、竣工時一括払等、様々な支払条件が商慣習として存在するが、いずれの場合においても、一般的には重要な財務要素が工事価格に含まれることはない。

IASBのEDでは、貨幣の時間価値の影響が契約にとって重要かどうかの評価について判断を行使することを経営者に求めているが、契約に財務要素が明示されていないという事実こそが、経営者の判断を如実に示している。そのため工事請負契約に資金利息が個別表示されていない場合、特段の調整は不要である。

加えて、財務要素が明示されていない場合には、顧客との合意なしに（極めて恣意的に）財務要素を認識することも可能となることから、工事価格に財務要素が明示されている場合と同様の会計処理を安易に認めるべきでない。

(2) 工事進行基準が適用される場合の問題点

建設サービスにおいて、財又はサービスの連続的な移転が認められる場合、収益を認識するために企業は各報告期間中に充足された履行義務の金額を算定しなければならない。

しかしながら、その金額算定にあたり貨幣の時間価値を反映する必要性が生じるとすれば、顧客と契約した工事費受領条件を基に工事価格を調整する手間が発生する。

財又はサービスの連続的な移転が認められる場合に、貨幣の時間価値を反映さ

せて収益を認識するのは、顧客毎、物件毎に異なる工事費受領条件を考慮しつつ調整する必要があるため、長期大規模工事の施工中に適用する利率が変動する可能性も含め、実務面から見た場合の業務量・煩雑さを考慮すると、極めて実施困難であると言わざるを得ない。

(3) 契約利益の表示

顧客との工事費受領条件から貨幣の時間価値を反映させる為、売上高を調整することを求めるならば、下請業者に対する支払条件についても貨幣の時間価値を反映させて売上原価を調整しなければ、利益額に少なからず影響が生じる。

下請業者に対する企業の債務に時間価値を反映させようとする、建設業における企業（元請業者）は、数多くの下請業者と業種や規模等により支払条件を設定し工事を発注しているため、既支払額のみならず未払計上額に対してまで時間価値を反映させるべく調整するのは、実務上大きな事務負担となり、煩雑さも増すことから対応は更に困難になる。

そのため下請業者との発注契約においても、資金調達の要素が対価に含まれていることが明示されていない場合は、その影響額は重要でないと判断するのが妥当である。

【論点6】表示及び注記

【論点6-1】表示（第183項から第190項参照）

（質問13）

契約資産又は契約負債の表示及び受取債権の表示について同意しますか。同意しない場合、どのような表示が適当と考えますか。

【回答】

現時点においては、判断材料に乏しいため同意しない(同意できない)。

対価に対する無条件の権利の認識時点を明確にすること、及び財又はサービスが連続的に移転している場合（いわゆる進行基準が適用できる場合）の表示の設例を記載することを希望する。

【理由】

〔設例11〕シナリオ2では、「その契約は、顧客が1月31日に1,000千円の対価を前払することを要求している。」ため、企業が義務を履行する前に受取債権が認識されているが、具体的に契約のどのような条件を持って、この時点での受取債権の認識としたのかが明確にされていない。

例えば、解約不能の契約を1月1日に結んだ場合において、前渡金、中間払、竣工払の条件で、それぞれの支払期日まで明記されているような場合（仮に前渡金1月31日、中間払6月30日、竣工払12月31日とする。）、契約時（1月1日）に全額を受取債権として認識するのか、顧客にそれぞれ請求書を提出した時点で受取債権として認識するのか、無条件の支払義務到来日（1月31日、6月30日、12月31日）に受取債権として認識するのか、その認識時点が不明である。

また、財又はサービスが連続的に移転している場合、現行の工事契約に関する会計基準と同様、受取債権（無条件の権利）の認識時点は収益認識時として良いのか不明である。無条件の権利の認識時点によっては、一つの工事の進行未収債権について、受取債権と契約資産の概念が混用されることも考えられることから、設例を記載して、その取り扱いを明確にすることが必要だと考える。

第85項(1)では、顧客が無条件の支払義務を負っている場合は、顧客が財又はサービスの支配を獲得している、すなわち、財又はサービスが移転していると考えられるとされている。また、義務が無条件であるというのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外には必要とされない場合であると記載されている。

一方で、第85項において、これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではなく、特定の契約と関連性のない場合もあるとも記載されている。

〔設例11〕シナリオ2では、1月31日時点において、対価に対する無条件の権利を獲得したため受取債権を認識しているが、収益の認識は行われていない。（財又はサービスの支配が移転していない。）

財又はサービスが連続的に移転する場合における収益認識とそれに伴う無条件の権利の獲得の関連性が不明瞭である。

財又はサービスが連続的に移転すると認められる契約において、無条件の支払義

務を合意した場合、以下の如何なる時点で契約資産、契約負債、受取債権、収益のそれぞれを認識すべきかを判断する材料に乏しいことから、設例等によりその取扱いを明確にしていきたい。

- ① 契約により無条件の支払義務が確定した時点【契約日】
- ② 無条件の支払義務(権利)の行使日【契約に基づく請求書発送日】
- ③ 契約に明記された無条件の支払義務の到来日【契約書に記載された日】
- ④ 実際に支払が行われた日【入金日】
- ⑤ 財又はサービスが連続的に移転する場合のインプット法により測定された履行義務の充足額を認識した日【収益認識日】

また、無条件の権利は、[論点3-1]の回収可能性とも関連が深く、(請求書発送日や支払義務到来日ではなく)契約時に無条件の権利を取得したと考えるのであれば、契約書に無条件の支払予定が記載されている限り、顧客の信用リスクを反映する余地はない。このような考え方が他の項目と整合するか不明瞭である。

【論点6-2】 注記表示（第191項から第215項参照）**（質問14）**

第 197 項から第 204 項に示されている開示内容に同意しますか。同意しない場合、どのような開示内容が適当と考えますか。

【回答】

以下の項目については、同意しない。

- ② 契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表
- ③ 企業の履行義務に関する情報のうち、第202項の「また、当初の見込期間が1年を超える契約～」の段落に記載された履行義務の満期分析

【理由】

- ② 第210項にも記載のとおり、当該調整表の開示については、実務負担の大きさの割には財務諸表の利用者にとっての有用性は低いと考える。なお、建設業の場合、大多数の会社が有価証券報告書や四半期報告書の【事業の状況】において、受注高、売上高及び繰越高等の情報を開示しており、財務諸表の利用者は、新規獲得契約及び未充足の履行義務の金額を理解することができるため、今後とも継続してこれらの情報を開示することで、当該注記は不要だと考える。
- ③ 建設業の場合、1年を超える契約が数多く存在し、その内容は、契約毎に全て異なるものである。更にその履行義務は、財又はサービスが連続的に移転するものと考えられるため、残存する履行義務について、1件毎に個別工事の予想進捗度に基づいて期間配分し、充足時期を見積もることは、実務上において過度な負担である。また、監査の観点からも、不確実な将来予測の情報を適切に監査することは不可能だと考える。

よって、将来予測の情報を第202項に記載されたような区分に従って細かく分解し、マネジメントが開示する（コミットする）ことには同意できない。会計基準においては、将来予測情報の開示の詳細まで定めるべきではないと考える。

個別論点

(質問15)

個別論点で示されている考え方及び会計処理について同意しますか。同意しない場合、どのような会計処理が適当と考えますか。

【論点B】製品保証及び製造物責任（第232項から第248項参照）

IASB及びFASBのEDでは、製品保証に関しては、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務である「品質保証的な製品保証」と、移転後に生じるであろう不良に対する保証義務である「保険的な製品保証」に分けて会計処理をする。

「品質保証的な製品保証」は、移転時点で潜在的な欠陥があると見込まれる製品分については履行義務が充足されていない（製品が移転していない）として収益を認識しない一方で、「保険的な製品保証」は、約束した製品を移転する履行義務とは別個に、製品保証サービスに係る履行義務を生じるものと考え、企業は取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスに配分することになる。

ただし、「品質保証的な製品保証」に関する上記の会計処理については、引当金として処理すべきであるとの考え方もあるため、本論点整理では、引き続き検討を行うこととしている。

また、製造物責任に関しては、法律により企業が損害の補償義務を負ったものであり、こうした義務は履行義務を生じさせないため、引当計上を行う。

【回答1】

製品保証を「品質保証的な製品保証」と「保険的な製品保証」に区分して、それぞれについて会計処理を定めることに同意する。

また、「保険的な製品保証」の会計処理については同意するものの、「品質保証的な製品保証」の会計処理については次の理由により同意しない。

【理由1】

- (1) 日本の建設業の場合、建設物の引渡前に顧客による建設物の検査が行われる。引渡前の顧客による検査において不具合があれば、不具合を是正したうえで引渡す。顧客の検査に合格した建設物を顧客に引渡すという事実は、引渡時点では工事契約に係るすべての履行義務を充足したことについて契約当事者間の合意があることを意味しており、この契約当事者間の意思を会計処理に反映させるべく、全額を収益認識すべきであると考え。IASBのEDの20項に記載されているように、製品保証においても企業の実務慣行が評価されるべきである。

また、契約当事者間の意思において全ての履行義務が充足されている以上、「履行義務の充足時に収益を認識する」という本論点整理の収益認識の原則に照らして考えても、製品保証を含めて全額収益認識すべきであり、一部の収益認識を繰り延べることは、この原則と矛盾するのではないかと考える。

上記と関連して、本論点整理の第244項及び第245項に「品質保証的な製品保証」について部分的に収益を認識しないことに対する懸念が記載されている。建設業においては、顧客による検査が行われた建設物を顧客に引渡し、かつ、建設物は返品ができないことから、これらの懸念が顕著である。したがって、

本論点整理の第244項及び第245項の考え方に賛同する。

- (2) 本論点整理の[設例14]履行義務ではない製品保証においては、製造業を例にして1,000個の製品を販売するケースにおいて、欠陥があり交換する確率を1%として、1,000個のうち10個を販売時に収益認識しないことが示されている。製造業においては、この10個の製品について履行義務を充足していないと考えることは可能かもしれない。

一方、建設業においては顧客の定める仕様・デザインに従って1つずつ異なる建設物を受注し生産する。この建設物は、発注者との無数の合意事項により構成されているため、この中から瑕疵のある部分を特定することは、現実的には非常に困難である。また、建設業における製品保証については、返品や交換による対応が不可能であり、瑕疵部分の補修工事による対応となる。したがって、建設業の製品保証を製造業と同様に考えることは困難である。

- (3) 建設業における瑕疵担保が発生する可能性を過去の実績に照らして判断すると、製品保証に関して繰り延べるべき収益は僅少であると考えられる。一方、収益の一部を繰り延べて、その後、収益認識することには、多大な手間を要すると考えられることから、費用対効果の観点から問題がある。(支配が連続的に移転し工事進行基準を適用する場合には、会計処理はさらに複雑になり、手間がかかることが予想される。)したがって、建設業においては製品保証について収益の一部を繰り延べる実務は受け入れがたいと考える。
- (4) なお、日本の建設業においては、工事契約において一定期間の瑕疵に対して保証するのが一般的であるが、顧客との契約において製品保証の対価が明示されることはなく、また、瑕疵担保に対する製品保証だけを別個に販売している企業はない。したがって、建設業における製品保証は、ほとんどの場合「製品の潜在的な欠陥に対する補償を顧客に提供する製品保証」、すなわち「品質保証的な製品保証」に該当すると考えられる。

【回答2】

「品質保証的な製品保証」について、次のとおり会計処理することを提案する。

「品質保証的な製品保証」については、企業が顧客に製品を移転した時点ですべての収益を認識する。また、「品質保証的な製品保証」に関する将来の交換又は修理に要する費用については、これを合理的に見積った上で負債として認識する。負債の認識方法としては、引当金の計上が考えられる。

【理由2】

製品の移転時点で潜在的な欠陥が見込まれる製品分について収益を認識しないという「品質保証的な製品保証」の会計整理について、本論点整理の第242項から第245項に懸念事項が示されているように、建設業にあてはめた場合には、上記〔理由1〕に記載のとおり適用が困難であり、実務がワークしないと考える。

したがって、企業が顧客に製品を移転したときに全ての収益を認識するとともに、欠陥のある製品の交換又は修理に要する費用を負債として認識することが妥当であると考えられる。

【論点D】工事契約（第259項から第270項参照）

IASB及びFASBのEDでは、工事契約について、履行義務の識別の規準に従い、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合には、履行義務単位で収益認識を行い、連続的な支配の移転と判断される場合には、アウトプット法、インプット法など適切な収益認識の方法で収益が認識され、一時的な支配の移転と判断される場合には、完成時に収益が認識される。

ただし、多数の財及びサービスからなる工事契約については、財又はサービスが区別できるかどうか、又は連続的な支配の移転かどうかの判断が難しい場合もあるため、本論点整理では、履行義務の識別の規準及び連続的な支配の移転の考え方や指標について、引き続き検討を行うこととしている。

【回答】

工事契約について、履行義務の識別の規準に従い、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合には、アウトプット法、インプット法など適切な収益認識の方法で収益が認識され、一時的な支配の移転と判断される場合には、完成時に収益が認識されることに、同意する。

しかし、本論点整理の第259項から第270項に記載された内容のうち、実務がワークしなくなる懸念を抱かせる事項がある。懸念事項に関する意見とその理由は次のとおりである。

【懸念事項1】

[設例16]工事契約に記載された別個の履行義務として区分できるか否か等の判断が、すべての工事契約に適用される訳ではないことを明確にしていきたい。

【理由1】

[設例16]工事契約では、別個の履行義務として区分できるか否かについて、次のとおり判断している。

ア 設計サービスは、別個の履行義務として区分できる。

※ イでは“この例では”と記載されているが、アにはその記載すらない

イ 資材及び機器の調達は、別個の履行義務として区分できない。

ウ 基礎工事、構造組立、配管、配線は、単一の履行義務とする。

エ 敷地の準備と敷地の仕上げは、別個の履行義務として区分できる。

オ 契約管理サービスは、別個の履行義務として区分できない。

設例は、本来、会計基準の理解をより深めるために補助的に設けられているものであると理解しているが、日本においては会計基準や適用指針における設例が会計実務に与える影響は非常に大きいものがある。

したがって、例えば、[設例16]において“設計サービスは別個の履行義務として区分できる”と記載されていることを根拠として、個々の工事契約の内容に関係なく、工事契約に含まれる設計サービスは、一律に別個の履行義務であると決めつけられてしまう危険性がある。設計サービス以外の判断についても同様である。

一口に工事契約といっても、その内容は多岐・多様であることから、それぞれの工事契約の内容にしたがって判断すべきであり、設例における判断が一律の判断につながることをないようにしていただきたい。そのために“設例に記載した判断は、あくまでも例示にすぎず、全ての工事契約に適用されることを意図していない”旨を明確に記載していただきたい。

〔懸念事項2〕

履行義務の識別がいたずらに細かく区分されすぎて、企業の損益管理の実態を適切に表さなくなることがないようにしていただきたい。

〔理由2〕

本論点整理の第269項の後段において「一体として損益管理されている案件全体に対して会計処理した場合には、会計単位が必要以上に大きくなり、不利な履行義務が適時に識別されなくなるリスクを考慮する必要があると考えられる。」と記載されている。しかし、工事契約に含まれるリスクについては、工事損失引当金の計上が既に実務上定着していることから、それほど大きくないと考える。

むしろ、本論点整理の第269項の前段に記載されているように、履行義務が細分化されすぎることによって、企業の実務上の手間が増大する一方で、そのことがかえって企業の損益管理の実態を反映しなくなるような事態は、避けなければならないと考える。したがって、今後の会計基準の検討においても、その点をご配慮いただきたい。

以 上