

平成 23 年 3 月 28 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部長 濱尾 宏「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

貴委員会から平成 23 年 1 月 20 日に公表された「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（以下「論点整理」とする。）について、下記のとおり意見を取りまとめたので提出いたします。

記

（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。

（コメント）
同意する。

（理由）

本論点整理は平成 21 年 9 月に公表された「収益認識に関する論点の整理」（以下「平成 21 年論点整理」とする。）やその後に寄せられた意見を考慮し、IASB 及び FASB が平成 22 年 6 月に公表した公開草案（以下「IASB 及び FASB の ED」とする。）の内容を踏まえて整理したものである。したがって、本論点整理における収益の範囲については、IASB 及び FASB の ED と整合させることが望ましいと考える。

なお、財務諸表等規則第 70 項においては、「収益は、売上高、営業外収益、特別利益の項目を示す名称を付した科目に分類して記載しなければならない」としており、収益に固定資産の売却益等も含めている。しかし論点整理第 24 項の図表 2 において、我が国の損益計算書の表示区分と、IASB 及び FASB の ED の適用対象・適用対象外との関係を示しており、形式的には財務諸表等規則で特別利益の項目を含んでいる点などが相違するが、実質的な問題はないと考える。

（質問 2）契約を結合、分割して会計処理するかどうかの決定、及び契約が変更された

場合の会計処理の決定を、財又はサービスの対価の相互依存性により判断することに同意しますか。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。

(コメント)

財又はサービスの対価の相互依存性により判断することについては同意するが、契約の分割と履行義務の識別の関係などについては、再検討が望ましいと考える。

(理由)

取引の実質を反映させるために、契約を結合、分割させることは、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」第7項において具体的に定められており、収益全般に対する規準として設定する必要があると認識している。またその場合には、財又はサービスの対価の相互依存性により判断することについて同意する。

なお、IASB 及び FASB の ED の提案においては、まず契約を結合、分割し、次に結合、分割された契約について履行義務を識別するというステップがとられている。しかし、分割のケースにおいて、事後の取引価格の変動の反映のために2段階のステップにする必要性はなく、実務上煩雑と考えられるため、契約の分割を1つのステップにまとめるのが望ましいと考える。

また、論点整理第38項(1)(2)の2つの条件を満たす場合に、契約を分割して複数の契約として会計処理しなければならないとされているが、(1)において他のすべての企業の状況を調査した上で会計処理を行うのは現実的でないこと等から、他の企業の参照は削除すべきと考える。この点については、履行義務の識別に係る論点整理第62項(1)についても同様であり、質問3に対するコメントに記載している。

(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。

(コメント)

履行義務を収益認識の単位とすることに同意する。また、財又はサービスが区別できる場合の規準については、部分的に見直しをすることが望ましいと考える。

(理由)

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」において、複合取引についての会計処理の考え方が示されているように、一つの契約の中に異なるタイミングで収益を認識すべき複数の取引が含まれている場合には、そのよ

うな単位で収益認識の検討をすべきである。したがって履行義務を収益認識の単位として識別するという考え方に同意する。

次に財又はサービスが区別できる場合の規準について、論点整理第 62 項（１）においては、「企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している」としているが、以下の理由から他の企業の参照は削除すべきであると考ええる。

- ・どのような企業を参照すべきか不明確であり、また他の企業の状況を調査した上で会計処理を行うのは現実的でないこと
- ・必要以上に、履行義務の識別が細くなる可能性があること
- ・他の企業が別個に販売していたとしても、企業が別個に販売できるとは限らないこと
- ・企業が別個に販売していないケースであっても、論点整理第 62 項（２）によって、実質的に履行義務を識別できるため、他の企業の参照は不要であると考えられること

（質問 4）財又はサービスの支配の移転に着目して収益認識を行うことに同意しますか。

（コメント）

同意する。

（理由）

財又はサービスの支配の移転に着目して収益認識を行うという考え方は、財やサービスの提供の事実に着目することを意味しており、基本的に我が国の現行の収益認識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。

（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。

（コメント）

顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標が設けられたことについては一定の評価をしているが、実態に応じた判断をするためには、さらなる検討が必要と考える。

（理由）

IASB 及び FASB が平成 20 年 12 月に公表したディスカッション・ペーパーにおいては、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収益認識を行うことが提案

されていたが、支配の概念が明確となっていなかった。しかしその後の検討によって、支配の概念を明確にするために、顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標が設けられたことについては一定の評価をしている。

しかし、指標の4項目（論点整理第85項）のうち、どのような取引に対しどの項目を当てはめ、その結果をどのように判定すべきか、指標に関する具体的な考え方が示されていない。支配の概念を明確にするために設けられた指標であることから、その目的が達成されるようさらなる検討が必要と考える。特に一時的な移転のケースと、連続的な移転のケースについては、その性格が異なることから指標を分けて考える方が望ましいと考える。

例えば、指標（4）については、「顧客専用の資産をその他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するに従い、当該資産の支配を獲得することを要求する可能性が高い」、「財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるに従い、顧客が支配を獲得することを示す」と説明が加えられており、明示されていないものの、連続的な移転のケースに当てはめられる指標であると推察される。しかし、連続的な移転のケースにおいて、指標（1）～（3）を当てはめるべきかどうかについてはここでは明示されておらず、実務上適用にばらつきがでることが懸念される（論点整理第265項「設例17」で具体例が紹介されているが、これに対しては質問6に対するコメントとして記載する）。

また一時的な移転のケースについては、指標から（4）を除外すべきことを同項において明示すべきであると考え。なぜなら、例えば特注品の大量生産の場合などについては、財のデザイン・機能が顧客固有のものであるが、（4）を当てはめると連続的に移転することとなり、納品前の製造段階で収益が認識されて、意図しない結論が導かれる可能性があるためである。

（質問6）連続的な移転と判断される場合の考え方及び指標は、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。

（コメント）

連続的な移転の考え方を導入することにより、サービスや工事契約についても「支配の移転」で統一的に整理しようとしている点については、評価をしている。しかし、実態に応じた判断をするためには、連続的な移転の考え方や指標について、より明確化することが必要と考える。

（理由）

IASB 及び FASB の ED では、連続的な移転を、サービスが行われるにつれて、又は、

完成品ではなく仕掛品に対して顧客が支配を獲得しているかにより評価することを提案している。しかし、例えば製造過程にある仕掛品について支配を獲得しているか否かの判断は困難であるため、その判断基準を明確化することが必要と考える。(質問5)に対するコメントのとおり、まずは論点整理第85項の指標を一時的な移転のケースと、連続的な移転のケースに分けて整理し、適用対象となる取引の範囲についてもより明確化することが望ましいと考える。

具体的には、連続的な移転のケースにおいて恣意的な会計処理を排除するために、現行のIAS第11号、IAS第18号と同様、サービス提供の成果や工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができるかどうかといった規準を設けることが考えられる。

なお、論点整理第265項で紹介されている「設例17」のシナリオ1については、指標のうち無条件の支払義務と、デザイン・機能が顧客固有のものであるという2項目について当てはまるため、連続的な移転と判定している。しかし現行で工事進行基準を適用している取引について、必ずしも無条件の支払義務が求められるケースばかりではなく、支払条件は企業と顧客の関係や契約条件に係る交渉次第であると考ええる。したがってこの2項目の充足が連続的な移転に求められるとするならば、現行、工事進行基準で会計処理をしているケースについて、同様の会計処理が継続できなくなる懸念がある。

(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れるときに、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関して同意しますか。同意しない場合、どのような取引価格の見積方法が適切と考えますか。

(コメント)

取引価格を確率加重で見積もることの合理性については理解するものの、すべての状況においてそれを要求することには、同意しない。

(理由)

IASB及びFASBのEDにおいては、取引価格を、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額と定義していることから、対価の確率加重した見積りが、履行義務の最も有用な測定値になるとされている。確かにIAS第37号改訂案の中で、引当金等の債務の見積もりにおいても確率加重の考え方が提案されており、IFRSの規準間の整合をとる観点からは確率加重で見積もりを行うことが適切とも考えられる。

しかし一方で、以下のような理由から、通常は確率加重よりも、特定の閾値を超えた金額を取引価格とする方が望ましいと考える。

- ・例えば2つだけの生じ得る対価金額のうちの1つを受け取ることが確実な場合に、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格となってしまうため。

・収益認識に係る見積もりは通常日々行われる性格のものであり、比較的短期間に金額が確定すること等から、実務上簡易な測定方法が望ましいため。

なお、特定の閾値を用いる方法は恣意的になるなどの理由から、確率加重の代替案として取り入れられなかったとのことだが（論点整理第 120 項）、確率加重の方法も恣意性が介入する余地はあり、特定の閾値を用いる方法を排除する根拠にはならないと考える。

（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）

また、上記以外に、適当な会計処理がありますか。

（コメント）

取引の対価の回収可能性の会計処理については、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、収益の減額ではなく、受取債権の減損等の会計処理の方が適当と考える。

（理由）

IASB 及び FASB の ED においては、取引価格を、企業が財又はサービスの移転と交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額と定義していることから、信用リスクを考慮した金額で収益を測定することが理論的であると考え。しかし、収益認識に係る会計処理は、日々多数行われることが一般的であることから、信用リスクを確率加重平均で収益の額に反映させるのは実務的ではなく、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、顧客と約束した取引価格で収益を計上し、信用リスクの反映を収益とは別の取引として明示した方が、財務諸表利用者にとっても明瞭な情報になるものと考え。

また、受取債権を取得した後の信用リスクの評価変動による影響は、収益以外の損益として認識することとされているが、一方で契約資産の認識後、受取債権を計上するまでは、収益の減額として認識されることとされており、両者の取扱いが一致していない。いったん収益を認識した後は、収益以外の損益として会計処理を統一することが望まれる。この点、事後の取引価格の変動について、充足済みの履行義務に配分された金額を収益又は収益の減額と処理する取扱いと異なるが、取引価格そのものの変更と、信用リスクの反映は性格が異なるため、必ずしも会計処理を整合させる必要はないと考える。

(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。

(コメント・理由)

①貨幣の時間価値

取引価格の算定に際して、貨幣の時間価値を考慮することについて同意する。取引に重要な財務要素が含まれている場合には、それを考慮するのが我が国の現行実務でも通例となっており（リース、退職給付など）、収益認識についても同様の取扱いにすべきと考える。なお、企業会計原則注解 6（4）の割賦販売の会計処理については見直しが必要となる。

②現金以外の対価

現金以外の対価を受け取るか、受け取ると見込まれる場合に、現金以外の対価を原則として公正価値で測定するという考え方については、取引価格に基づき収益を認識するという考え方と整合するため、同意する。

③顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価が収益の減額かどうか検討し、それに応じた会計処理をすべきという考え方について、同意する。我が国の現行実務においても、得意先に対する支払いが値引きなのか、販売促進費なのか判断した上で会計処理がなされていると考える。

(質問 10) 個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率により、すべての別個の履行義務に取引価格を配分することに同意しますか。同意しない場合、どのような配分方法が適当であると考えますか。

(コメント)

財又はサービスの独立販売価格（独立販売価格が直接的に観察可能でない場合には、独立販売価格の見積もり）の比率により、すべての別個の履行義務に取引価格を配分することに同意する。

(理由)

履行義務の識別に当たっては、論点整理第 62 項の（1）（2）のいずれかを満たす必要があるが、（1）においては別個に販売していることから、実際に独立販売価格が存在し、（2）においては区別できる利益マージンがあるため、独立販売価格を見積もることができるものと考えられる。したがって独立販売価格又は独立販売価格の

見積もりの比率により、別個の履行義務に取引価格を配分することが合理的であると考ええる。

(質問 11) 履行義務から損失が見込まれる場合、負債及びそれに対応する費用を認識することに同意しますか。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。

(コメント)

同意する。

(理由)

なぜなら、損失が見込まれる場合に負債及びそれに対応する費用を認識するという会計処理は、収益の計上時に損失が見込まれる場合には、それが見込まれた時点であらかじめ損失を計上するという趣旨であり、その意味からは収益認識の単位である履行義務の単位で、当該会計処理を行うのが合理的であると考えからである。

また、仮に契約全体としては利益見込みであるが、その中に利益見込みの履行義務と、損失見込みの履行義務が含まれる場合、履行義務の単位で当該会計処理を行うと、損失見込み部分のみ先に費用処理されることになる。この場合、契約全体として利益を獲得するという経営者の意図がある場合には、契約の実態を表さないとも考えられる。

しかし、経営者の意図を重視するならば、同一顧客と複数の契約をほぼ同時に締結するようなケースについても、同様の実態判断が求められることになり、会計処理に恣意性が介入するおそれがある。このような観点からも、収益認識の単位である履行義務が不利である場合に当該会計処理を行うことに同意する。

(質問 12) 特定の要件を満たす契約履行コストを資産計上すること及び契約獲得コストを発生時の費用とすることに同意しますか。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。

(コメント)

基本的に同意する。ただし、別個の履行義務として識別する可能性についても考慮が必要と考える。

(理由)

我が国の会計基準においては契約獲得コストや契約履行コストに関する一般的な定めはないが、契約獲得コストについてはIASB及びFASBのEDにおける取り扱いと同様、

発生時に費用処理されていると考えられる。また、〔設例 10〕における設計サービス、データ・センターの移動及びテストのコストのような契約履行コストについては、我が国の現行実務において、費用収益対応原則の観点から資産計上され、サービス提供期間にわたって償却する事例がみられている。したがって、特定の要件を満たす契約履行コストを資産計上し、契約獲得コストを発生時の費用とすることに、基本的には同意する。

なお、契約履行コストを発生させるサービスが、論点整理第 62 項の履行義務の識別要件を満たすケース場合には、契約履行コストを資産計上せず、顧客との契約における一つの履行義務として認識する方が適切であると考ええる。

〔設例 10〕について検討すると、「設計サービス、データ・センターの移動及びテスト」について、顧客との間で実施することを約束しており、同一あるいは類似のサービスを別個に販売する（販売しうる）ことがある場合には、契約書上、金額を区分して記載するかどうかの相違で会計処理が異なるのは不合理であることから、履行義務として識別することが適当と考える。具体的には、5 年間のアウトソース契約について 1 ヶ月当たり 20,000 千円の固定料金を支払う契約となっているため、総額 1,200,000 千円の取引価格を、契約履行コストに対応するサービスと、5 年間のアウトソースサービスの履行義務に按分するという考え方である。

したがって、論点整理第 173 項において、契約履行コストを発生させるサービスが、顧客との契約における履行義務として識別されるようなケースは対象から除かれる旨を記載することが望ましいと考える。

（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。

（コメント）

契約資産又は契約負債の表示については基本的に同意するが、受取債権の定義については再検討が必要と考える。

（理由）

IASB 及び FASB の ED においては、顧客が対価を支払うことによって履行する前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転することによって履行する場合には、契約資産を表示し、逆に企業が履行する前に顧客が履行する場合には、契約負債を表示することとしている。このように、契約資産と契約負債の総額表示までは求めないという点で、我が国の現行実務に近い表示であると考えられるため、契約資産又は契約負債の表示について基本的に同意する。

しかし、受取債権の定義（対価に対する無条件の権利）については、以下の点から検討が必要ではないかと考える。

[設例 11] シナリオ 2 において、解約不能の契約上、顧客に対価の前払を要求する時点で、受取債権（借方）と契約負債（貸方）で仕訳をしている。受取債権を単に対価に対する無条件の権利とするならば、借方に受取債権を用いることになるが、貸方の契約負債は企業が履行する前に顧客が履行する場合に表示する科目であり、このケースではどちらも履行していないため適切ではないと考えられる。

したがって、受取債権の定義を、「財・サービスの移転により契約資産が計上された後に（あるいは同時に）獲得する、対価に対する無条件の権利」と見直すことが望ましいと考える。

なお、[設例 11] シナリオ 3 において、製品 X を移転する履行義務を充足した時に契約資産を使用し、製品 Y を移転する履行義務を充足した時に契約資産を受取債権に振替えているが、この振替が実務上煩雑であるとのコメントも予想される。しかし、実際の仕訳は契約資産ではなく受取債権で行い、決算日時点の残高のうち必要なもののみ、契約資産に振り替えるなどの方法で対応可能であるため、規準としては特段の問題はないと考える。

（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。

（コメント）

開示の方向性については同意する。しかし、個々の開示の必要性については、さらなる慎重な検討が望まれる。

（理由）

財務諸表利用者の理解に資するため、開示内容を充実させるという方向性については同意する。

しかし、現行と比較して開示内容のボリュームが多いことから、開示内容それぞれについて、コストを上回るベネフィットが存在するかどうか、さらなる慎重な検討が望まれる。例えば、契約資産と契約負債の調整表については、企業が支払を受けるのが財・サービス移転の前か後かの識別、認識した収益とキャッシュ・フローとの関係の定量化などを目的としているとのことであるが（ED BC 第 176 項）、受注残データを注記するため、業務プロセスの変更やシステム上の対応が必要なケースもあり、企業にとって多大な負担が発生すると考えられる。

（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 A】収益の総額表示と純額表示（第 217 項から第 231 項参照）

（コメント）

同意する。

（理由）

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」においては、収益の総額表示と純額表示に係る国際的な会計基準の考え方をすでに取り入れており、コンバージェンスの観点からも、企業が本人である場合には総額で、企業が代理人である場合には純額で表示するべきと考える。

なお IASB 及び FASB の ED においては、FASB-ASC Subtopic605-45 及び IAS 第 18 号に付属する設例における指標を基礎として、履行義務が代理人関係に係るものであるという指標を定めているが、現行用いられている指標を基礎とすることは、IFRS 適用会社における会計処理の継続性や安定性の観点から望ましいものとする。

【論点 B】製品保証及び製造物責任（第 232 項から第 248 項参照）

（コメント）

同意しない。

（理由）

IASB 及び FASB の ED においては、履行義務であるか否かの観点から製品保証と製造物責任とを区別し、かつ、製品保証に関して、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務（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（保険的な製品保証）に分けて、会計処理を提案している。しかし、そもそも品質保証的な製品保証と、保険的な製品保証とを区分することは実務上、非常に困難であるとする。また、品質保証的な製品保証において、引渡後も棚卸資産を認識し続ける処理が実態に即しているかどうかの懸念もある。

したがって、欠陥が移転時点に存在しているか否かで会計処理を区別するのではなく、製品保証が独立して認識可能な構成要素とみなされる場合については、別個の履行義務として認識し、それ以外の保証については、保証に係る費用を見積もり、引当計上する会計処理が適切であるとする。

【論点 C】カスタマー・ロイヤルティ・プログラム（第 249 項から第 258 項参照）

（コメント）

同意する。

(理由)

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づいて付与されたインセンティブは、将来の収益の値引きを受ける権利の販売であり、顧客との契約の一部として、別個の履行義務として識別する考え方は、IASB 及び FASB の ED の考え方に沿っており適切であると考ええる。また IFRIC 第 13 号においても、個別に識別可能な構成部分として取り扱うこととされており、IFRS 適用会社における会計処理の継続性や安定性の観点からも望ましいものと考ええる。

【論点 D】工事契約（第 259 項から第 270 項参照）

質問 6（連続的な移転）に対してコメントを記載しているため、工事契約の論点に対するコメントは割愛する。

【論点 F】ライセンス供与及び使用权（第 279 項から第 292 項参照）

(コメント)

同意する。

(理由)

我が国においては知的所有権に関するライセンス供与について、包括的な会計基準は存在しないが、知的所有権のほとんどの権利に対する支配を顧客が獲得するケース（論点整理第 284 項の類型 1）であれば、販売として会計処理していると考えられる。また、それ以外のケースについては、ライセンスに期間の定めがあるかどうかで、一括収益認識するか、契約期間にわたって収益認識するか、いずれかの会計処理を選択していると思われるが、通常独占的な使用权を付与する場合には期間の定めを設定し、非独占的な使用权については期間の定めを設けないため、結果的に同項類型 2、類型 3 と同様の会計処理を行っているケースが多いものと考ええる。

このように、我が国の現行実務に近い内容であり、先日公開草案を公表したリース基準との整合性を考慮していることから、ライセンス供与及び使用权に係る考え方及び会計処理に同意する。

【論点 G】返品権付きの製品販売（第 293 項から第 305 項参照）

(コメント)

同意する。

(理由)

IASB 及び FASB の ED においては、取引価格を、企業が財又はサービスの移転と

交換に顧客から受け取ると見込んでいる対価の金額と定義しており、このような考え方からは、我が国の現行実務における会計処理（取引価格をもって収益を計上し、将来の返品に対応する売上総利益相当額を引当金計上）は整合しないと考える。

したがって、返品権付きの製品販売においては、最終的に企業が販売すると見込まれる、返品を考慮した数量により収益認識する会計処理が妥当であると考ええる。

以 上