

**「収益認識に関する論点の整理」に関するコメント**

平成 21 年 11 月 9 日

あずさ監査法人監査実務従事者グループ

平成 21 年 9 月 8 日付で公表されました「収益認識に関する論点の整理」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

**【論点 1】収益認識の考え方**

ここでは、実現や稼得、所有に伴うリスクと経済価値の移転等に基づく現行の収益認識の考え方（第66項から第70項参照）と、そのような収益認識に問題点があり、それを解決する方法としてIASBとFASBが新たに提案している資産及び負債の変動に基づく収益認識の考え方（第1章参照）とを取り上げている。

- (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。
- (2) 現行モデルによる収益認識に問題があると考え、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。
- (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。

顧客との契約に焦点をあて、契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したときに収益を認識する提案モデルを採用した場合、履行義務の識別が重要となるが、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。

**【論点 2】収益の測定**

契約上の権利及び義務の測定値の正味額である契約資産又は契約負債の変動により収益を認識する提案モデルにおいては、収益の測定は、権利や義務の測定の結果として間接的に決まることになる。そのうち、ここではDPで論

じられている契約上の義務（履行義務）の測定のあり方を取り上げている。

質問2及び質問3は、資産及び負債の増減に基づく収益認識原則（第21項参照）による提案モデルを導入すると仮定した場合についての質問です。

（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（第84項参照）、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。

（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（第33項参照））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。

**【質問 2 に対する意見】**

なし

**【質問 3 に対する意見】**

取引の成果である顧客対価額を確実となった時点で実績としての成果を報告することにより、財務報告の目的の達成に有用な収益情報を提供することが可能になるということ的前提にすると、履行義務を充足するために必要な資産の額で履行義務を測定するという考え方によっても、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るべきではないか。

**【論点 3】 収益認識の単位**

ここでは、収益認識を考える上での会計処理単位の考え方を取り上げている。提案モデルにおいては、契約上顧客に提供すべき個々の財やサービスの単位で収益認識を考える点が特徴的である（ただし、顧客に支配が移転するタイミングが同じ財やサービスについてはグルーピングすることができる。）。

（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（第107項参照）に賛成しますか（各論【論点B】の質問11にも、関連する質問があります。）

（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（第105項参照）に賛成しますか。

#### 【質問 4 に対する意見】

我が国では、収益認識の単位について、論点整理第 99 項及び第 100 項に記載のように、ソフトウェア取引に関する実務対応報告及び工事契約に関する会計基準に考え方が示されてはいるものの、収益認識全般に関する取扱いは特に明確になっていない。また、実務においても、製品保証サービスの取扱いやポイントの取扱いについて、幾つかの異なる会計処理がなされていると思われる。

この収益認識の単位の取扱いについては、米国会計基準においても業種によって異なる取扱いがなされているという指摘がある旨が IASB 及び FASB の DP に記載されている。また、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ことを、当該構成部分を分解することの要件とするという現行の国際的な会計基準の取扱いについても、各構成部分の収益の金額の信頼性が高まるという長所がある一方、構成部分の構成価値が信頼性をもって測定できるか否かによって、取扱いが異なってしまうという短所もあると考えられる。

このように、日本基準及び国際的な会計基準において、複数要素契約の収益単位の分解については、企業間の比較可能性の問題があると考えられる。この点、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。

なお、収益認識の単位の会計上の取扱いとしては、顧客への支配の移転のタイミングが同じであれば、別個の履行義務として識別する意味はなく、タイミングが異なるごとに別個の履行義務として識別することで問題はないと考える。このため、論点整理第 107 項にある DP の提案は合理的であると考えられ、この提案についても賛成する。

#### 【質問 5 に対する意見】

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。

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。

収益認識原則の検討と、実務上の適用の問題の検討をどのように切り分けることが適当なのかという点については、今後の検討を進めるにあたって留意する必要があるのではないかとと思われる。

#### 【論点 4】 収益認識の時期

ここでは、【論点3】で述べる収益認識の各单位について、収益認識の時期を判断する規準を取り上げている。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る（第119項参照）。

(質問6) このような提案に賛成しますか。

(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（第120項参照）、これは十分に明確ですか。

#### 【質問6に対する意見】

「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。

「所有に伴い重要なリスクと経済価値」の顧客への移転に替えて、財に対する「支配の移転」で足りるものとするについては、現行モデルの取扱いが変更される可能性があるケースとして、顧客からの返品の可能性がある場合が例示されている（論点整理第122項）。現行モデルでは、将来の返品を合理的に見積もることができない場合には、所有に伴うリスクの移転の程度が不明確であるため、収益を認識することは適切ではないと考えられていたところ、提案モデルでは、企業から取戻し不能であれば収益認識されることがあり、現行モデルと収益認識時点が異なる場合もあるとされている。このように、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。

また、脚注10によれば、DPでは履行義務がいつ充足されるか決定するにあたり、約束された財やサービスの顧客による検収の影響、顧客が意図するその財やサービスの用途の影響及び顧客の支払による影響等を考慮する必要があることが示唆されているということであるため、「支配の移転」だけで収益認識可能とするにあたっては、このような点も考慮した明確な解釈を明示する必要がある。

#### 【質問7に対する意見】

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。

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。

#### 【論点5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

ここでは、契約が不利と判定されるための要件と、そのように判定された場合の会計処理とを取り上げている。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る（第132項参照）。

(質問8) このような提案に賛成しますか。

(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（第133項参照）に賛成しますか。

#### 【質問8に対する意見】

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が、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。

#### 【質問9に対する意見】

質問8に対する意見のとおり、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と思われる。

#### 【論点A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）

総論【論点4】で述べる、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を認識するという提案モデルの考え方を工事契約に当てはめた場合、収益認識のあり方が、これまでのあり方（我が国では、工事契約会計基準による取扱い）と異なる可能性がある。ここでは、その点を取り上げている。

(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（第143項から第145項参照）に賛成しますか（この質問は、支配の移転の意味に関する総論【論点4】の（質問7）とも関連しています。）。

【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、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。

#### 【論点B】複数要素契約

ここでは、顧客に複数の財やサービスを提供する契約（複数要素契約）の収益認識を取り上げている。

総論【論点3】で述べているように、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る（第27項及び第35項参照）。

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る（第111項参照）。

（質問11） このような提案に賛成しますか。

（質問12） 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（第160項及び第161項参照）、その点についても賛成しますか。

#### 【質問11に対する意見】

【論点3】の質問4にコメントしたとおり、IASB及びFASBのDPの提案に賛成する。

#### 【質問12に対する意見】

【論点3】の質問4にコメントした趣旨から、IASB及びFASBのDPの提案に賛成する。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、

【論点3】の質問4にコメントしたように、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。

### 【論点 C】 継続的関与

ここでは、財に対する支配の移転後にも企業の継続的な関与がある場合の収益認識を取り上げている。総論【論点4】で述べるように、提案モデルにおいては、財に対する支配の顧客への移転で足り、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転までは要求していない。

(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（第168 項参照）に賛成しますか。

【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。

### 【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

商品販売に関して、財に対する支配の移転時点で収益認識を行うという総論【論点4】で述べる提案モデルの考え方においては、これまで我が国で広く行われてきた出荷基準による収益認識は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

(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（第174 項参照）に賛成しますか。

質問 14 の提案に賛成である。

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。

#### 【論点 E】 割賦販売の収益認識

割賦販売では、対価支払いの時期と、対価回収のリスクに特徴がある。このような販売形態が採られた場合にも、総論【論点4】で述べた提案モデルにおける収益認識時期の考え方は例外なく適用されると考えられるため、これまで我が国で割賦販売の場合に認められてきた、回収基準や回収期限到来基準は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

(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基準の選択肢をなくすという提案（第181 項参照）に賛成しますか。

提案モデルによる場合、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基準の選択肢をなくす提案（論点整理第181 項）に賛成する。

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。

#### 【論点 F】 収益の総額表示と純額表示

顧客から受け取ることとなる額の全体を収益として認識できるか、その一部についてのみ収益として認識できるのかの判断は、表示される収益の額を大きく左右するが、一部の実務対応報告を除き、我が国ではこの点に関して明示的に示した会計基準がない。ここでは、このような点を取り上げている。

(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（第192 項から第194 項及び第197 項参照）に賛成しますか。

(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。

(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。

(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（第199項参照）

**【質問 16 に対する意見】**

いずれのケースについても、企業の負っている契約上の義務の履行結果を忠実に表現することができると考えられるため、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する質問 16(1)及び(2)の提案に賛成する。

**【質問 17 に対する意見】**

基本的な考え方は質問 16 の提案のとおりでよいとしても、具体的な取引について当てはめる場合には、何らかの指標がないと判断が困難となるケースが出てくると思われるため、履行義務の内容を判断するための何らかの指標を示すことは必要である。実務の適用にあたっての指標としては、本論点整理の脚注 42 や 43 の例示及び指標が適切と考えられる。

以上