

公益財団法人財務会計基準機構
企業会計基準委員会 御中

青年会計研究団（権利能力なき社団）

顧客との契約から生じる収益に関するコメント

弊団は、顧客との契約から生じる収益（以下、収益認識）に関するコメントの機会を歓迎する。会計を巡る国際的状況を概観すると、国際財務報告基準（以下、IFRS）の基準設定に係るイニシアチブを巡って国家間で覇権争いが起こることが趨勢となりつつあり、我が国国家としても、国際的意見発信能力の維持・強化が急務であると言える。そうした中で、企業会計基準委員会（以下、ASBJ）が、国内意見を取り纏め、それに基づき、我が国を代表した意見発信を行うことは、我が国の国益にも適うものであり、大変有意義である。今回に限らず、こうした活動が継続的に実施されることを切に期待する。

質問に対する回答

【質問1】

基本的に同意するが、29項(a)の「顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する」の部分は、理解可能性が著しく低いと考える。

第一に、「結合」と「統合」の二つの異なる語が用いられていることで、あたかもそれらが全く異なる別々の作業を意味しているかのような誤解を与えかねないこと、第二に、「結合後の項目」の成立時点と「統合する著しいサービス」の提供時点では、前者の方が先に到来するかのような誤解を与えかねないことの二点からである。すなわち、「財又はサービスを統合」することによって「顧客が契約した結合後の項目」が作成されてゆくと解するのが適切であると考えられるが、現行の表現では、「統合」の作業を行う以前の段階で既に完成されている「顧客が契約した結合後の項目」に対して、更に何らかの「財又はサービスを」追加的に「統合」してゆくといった状況が想定されているかのような誤解を与えかねないと考えられるのである。

従って弊団は、29項(a)について、次の表現を提案する。即ち、

「その束における財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、その束の構成要素となっている財又はサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。」

と。

【質問2及び3】

「支配」のワードは、会計学の基本的な用語であり、その意義や、判断のガイドライン

2012年2月17日

に関する定めは、収益認識固有の問題では無く、IFRSの根幹に関わるものであるから、概念フレームワークで規定すべきものであると考える。こうした広範にかかる事柄の規定を個別の基準に委ねることは、IFRS内に於ける基準間不整合の元凶となると考える。

同一の概念について、基準間で異なる考え方が示されると、実務負担の増加原因にもなりかねず、基本的な用語の意義・概念・ガイドライン等の会計全般に関する事項は、概念フレームワークにおいて統一的に規定されることを望む。

【質問4】

同意する。

【質問5】

同意する。

【質問6】

同意する。

【質問7】

同意する。

【質問8】

同意する。

【質問9】

同意する。

【質問10】

同意する。

【質問11】

同意する。

その他のコメント**【全般に関する問題】**

再公開草案の中には、慎重性の考え方に由来するものと思われる規定が散見される。例えば、契約は法律上の調整可能なものに限定されている点や、収益の累計額にキャップが

かけられている点である。これらは、慎重性の考え方に由来するものであると考えて良いか。

一方で、先の概念フレームワークの改訂において、IASBは、慎重性の考え方を排除している。もし、ここに述べた例が慎重性の考え方に由来するものであるならば、本公開草案が概念フレームワークとの間で不整合を来していると考えられ、きわめて由々しき問題であると考ええる。

弊団は、適度な慎重性は財務諸表の利用可能性を向上させると考えている。本件を良き契機とし、IFRSの概念フレームワークに慎重性の考え方を盛り込まれることを望む。

再公開草案の中には、他の基準との関係における位置づけについて疑問を感じさせる部分が見られる。例えば、不利な履行義務に関する定め(86～90項)は、IAS37号との関係で位置づけが不明確であり、ライセンス供与及び使用権に関するガイドライン(B33～B37項)は、実質的に無形資産のリースに関する取扱を定めていると考えられるが、IAS17号との関係で位置づけが不明瞭である。確かに、IAS17号においては、無形資産に関しては適用除外するものとされているが、同一の経済的実態を有した取引について、異なる基準で定めがおかれることは、実務における不統一を発生させかねないのみならず、実務において適用すべき基準を判断する際の煩雑さの原因ともなるものである。

弊団は、基準の位置づけや他基準との関連及び基準間の整合性について、より検討を深められることを望む。

【第17項および第21項について】

再公開草案では、契約を結合するか否かに関する要件(第17項)と、契約変更を別個の契約として会計処理するか否かに関する要件(第21項)が、別々に規定されているが、弊団は、次の4点の理由から、これらの要件を同一化すべきであると考ええる。

第1に、どちらも権利と義務の集合を同一の契約と看做すか否かに関するものであり、類似の経済的実態を有している。第2に、例えば、契約の締結と、当該契約に一定の変更を加える内容を含んだ他の契約の締結が、若干の時間差をもって連続して行われた場合等、実務においてどちらの要件に従うべきか不明確となるケースも想定される。第3に、これらの要件を別々に定めることは、基準の複雑性を高めており、理解可能性を一定程度毀損させている。第4に、現行の記述においても、これらの2要件は一定の類似性を有しており、同一化しても多大な影響は生じないと予想される。

【第31項前段について】

再公開草案には、財又はサービスの支配が顧客に移転した時点をもって財又はサービスが顧客に移転したものである(即ち履行義務が充足したと考え、収益を認識する)旨が、どの項にも謳われていない。

2012年2月17日

履行義務の充足については第31項以降に記載されているが、第31項には、財又はサービスを顧客に移転することにより収益を認識する旨は謳われているものの、財又はサービス移転とは、具体的に財又はサービスの何の移転なのか(支配なのか、使用权か、物理的設置場所か、その他の概念か)、は謳われていない。また、第32項では、支配の意義については謳われているものの、支配概念と収益認識の関係は不明確である。弊団は、こうした記述は議論が飛躍したとの印象を与え、理解可能性を著しく毀損させており、予期しない結果を生じさせる危険性を孕んでいると危惧する。

そこで、弊団は第31項前段について、次の表現を提案する。即ち、

「企業は企業が約束した財又はサービス（すなわち、資産）の支配を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識しなければならない。」

と。

【第55項について】

「可能性のある対価金額の範囲」とは、どの程度の範囲か。

極端に可能性の低いケース、(例えば、契約における大災害が発生した場合についての定めなど)は、どの程度、検討しなければならないのか。それらについて、すべてを考慮しなければならないのであれば、実務における相当程度の負担は避けられないと考える。

また、その範囲について規定が無いと、実務における判断に支障を来すことが考えられる他、規定の乱用や運用の不統一を招来すると考える。

【第73項について】

残余アプローチを用いた結果として、ある履行義務に配分される金額が、零を下回った場合の当該履行義務の取扱について、規定を追加されることを希望する。

現行の再公開草案における現行の記述に沿った場合、零を下回った金額が配分された履行義務の充足時には、収益の減額を認識すると解される。また、当該履行義務の決済に関するコストは86～90項の規定に従って負債計上されるが、当該収益の減額自体については、コストに関する問題では無いため、86～90項の規定には従わず、従って履行義務の充足する時点以前の段階で前もって負債を計上する処理は行わない（履行義務が充足するまでは何らの処理も行われたい）と理解される。

しかし、弊団は、こうした規定は実務において乱用の危険があり、また財務諸表の意思決定有用性も損なうものであると考え。弊団は、ある履行義務に配分される金額が、零を下回った場合には、契約締結時に、当該金額をもって負債及び対応する費用を認識すべきであると考え。

2012年2月17日

【第86項について】

再公開草案では、86項に従って計上した負債を取り崩す際の貸方の取扱について記述がない。この点について、我が国の工事損失引当金に関する実務では、完成工事原価の減額処理を行うことが一般的となっている。

再公開草案においても、負債を取り崩す際には費用の減額処理を行うとの実務に変更はないものと考えて良いか。

弊団について

理念

一、本団は、自らの研鑽を通じて、会計に関する人材を輩出し、我が国における会計人材の育成に寄与することを目指すものである。

一、本団は、会計学の研究を通じて会計人材を育成し、そのことを通して、またその過程の中で、我が国における会計学の学問的発展と、一般に公正妥当と認められた企業会計の基準及び原則の質的向上に貢献することを目指すものである。

団員名簿

役職	氏名	所属
代表	大倉 弘義	税理士法人TACT高井法博会計事務所 (現在、株式会社アルタモーダへ経理スタッフとして出向中)
研究員	山内 啓示	中京大学経営学部経営学科4年生 中京大学会計学研究会
研究員	荻野 将弥	中京大学経済学部経済学科1年生 中京大学会計学研究会