

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に関するコメント

平成 23 年 3 月 28 日
有限責任 あずさ監査法人 品質管理部

平成 23 年 1 月 20 日付で公表されました「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」について、有限責任 あずさ監査法人の品質管理部にて検討し、以下のとおり意見を取りまとめたので提出します。

【論点 1】範囲

【論点 1-2】契約の識別、結合と分割（第 30 項から第 44 項参照）

【論点 1-3】契約の変更（第 45 項から第 53 項参照）

（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切と考えますか。

（質問 2）に対するコメント

契約の分割の会計処理については、契約を分割し、分割された契約の中で履行義務を識別するという 2 ステップアプローチがとられているが、会計処理が複雑になることや事後の取引価格の変動の会計処理への反映は、識別された履行義務の価格の相互依存性により、契約の変更を行うかどうかを判断すれば足りると考えられることから、契約における別個の履行義務の識別に加え、契約分割の原則を設ける必要はないものとする。

なお、IASB と FASB（以下「両審議会」という。）においては、平成 22 年 6 月に両審議会が公表した公開草案「顧客との契約から生じる収益」

（以下、「IASB 及び FASB の ED」という。）に対するコメント締切り後に、本論点の前提となる会計処理の見直しを行っているため、貴委員会においても、これを踏まえた検討が必要と考える。

【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切と考えますか。

（質問 3）に対するコメント

履行義務を収益認識の単位とすることに同意する。ただし、財又はサービスが区別できる場合の規準については、IASB 及び FASB の ED コメント

締切り後に、両審議会が本論点の前提となる考え方を見直している点を踏まえ、貴委員会においてもさらなる検討が必要と考える。

なお、本論点は、現行の企業会計原則注解(注 18)における引当金の定めとも関連すると思われるため、公開草案に向けた今後の検討の中で、当該定めとの優先順位を明確にする整理を行っていただきたい。

【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。

（質問 5）に対するコメント

財又はサービスの支配について、支配を獲得しているという指標を一律に設けることは、多様な取引を前提とした支配の移転を描写する上で十分とはいえず、財の指標とサービスの指標は分けて検討する必要があると考える。

こうした検討を行う際には、個々の指標間の重要性の考え方（ウェイト付け）や判断基準についても明らかにしていただくとともに、特にサービスに関し、何をもってサービスとするか等、サービスに含まれる範囲についても明確化していただきたい。

また、IAS 第 18 号で記載されている、役務の提供の成果を信頼性をもって見積ることができない場合、及び IAS 第 11 号で記載されている工事契約の成果について、信頼性をもって見積ることができない場合に、収益を認識することができるのか否かについては、明らかにされていないものと思われるので、今後公開草案に向けた検討の中でこれらの場合の取扱いを明確化していただきたい。

【論点 2-3】財又はサービスの連続的な移転（第 93 項から第 105 項参照）

（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。

（質問 6）に対するコメント

十分とはいえない。質問 5 に対するコメントに記載のとおり、サービスに関しては別途の指標が必要と考える。この点については、IASB 及び FASB の ED コメント締切り後に、両審議会が本論点の前提となる考え方を見直していることも踏まえ、貴委員会においても慎重な検討が必要と考える。

【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当と考えますか。

（質問 7）に対するコメント

「取引価格を合理的に見積ることができる」場合に「のみ」、収益を認識することに同意するものの、その前提として、①類似する契約について企業が実績を有しており、かつ、②実績が契約と関連性があるという条件が必要と考える（本論点整理第 112 項参照）。この条件の下では、取引価格が変動する場合に、見込まれる複数の対価を確率で加重平均した額が、取引価格として妥当な測定値となると考えられるためである。

（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。

（質問 8）に対するコメント

収益は約束した対価で計上し、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）処理が適当と考える。

対価に対する権利の額の測定と収益の測定は別に考えるべきであり、仮に対価の回収可能性が低い場合でも、収益の認識要件を満たすと判断されたときには、収益の測定に信用リスクを反映させるのではなく、収益とは別の損益として認識すべきと考える。

（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。

（質問 9）に対するコメント

明らかに財務取引である部分は、財又はサービスに対する収益の認識とは別に認識すべきと考えられることから、契約に重要な財務要素が含まれている場合に、金利部分を区分した上で、貨幣の時間価値の影響を考慮して取引価格の算定することに同意する。

また、顧客に支払われる対価が収益の減額なのか、企業に対するサービス等に対する支払いであるのかを判断するための考え方を示すこと（本論点整理第 146 項参照）は、取引実態にあった処理の確保につながるため、これに同意する。

【論点 3-2】履行義務への取引価格の配分（第 148 項から第 157 項参照）**（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。

（質問 10）に対するコメント

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、すべての履行義務に取引価格を配分することに同意する。

取引価格が契約締結後に変動した場合、契約締結時と同じ基礎によってすべての履行義務に比例的に配分することを原則としつつも、当該変動が契約の中の一部の財又はサービスにのみ関連するものであることが明らかとなきには、価格の相互依存性を勘案して、配分すべき履行義務を決定することが考えられる。

【論点 4】不利な履行義務（第 158 項から第 167 項参照）**（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。

（質問 11）に対するコメント

不利か否かの判定を履行義務単位で行った場合、契約の実態が適切に財務諸表に表わされないこと（契約全体でビジネスを考えている場合において、契約全体では利益が生じているにも関わらず、契約締結時点で損失を認識することなど）もあり得るため、履行義務単位ではなく契約単位で当該判定を行うことが適当と考えられる。

【論点 5】契約コスト（第 168 項から第 182 項参照）**（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。

（質問 12）に対するコメント

特定の要件を満たす契約履行コストを資産計上するという考え方には、同意するが、どのような場合に資産計上すべきかについて、本論点整理第 173 項で記載されている要件のみでは判断指標として十分とはいえないと思われるため、判断指標をより具体的に明らかにしていただきたい。

【その他のコメント】

本論点整理において提案されている収益認識モデルを、今後我が国の収益認識に関する会計基準として受け入れていくためには、そのモデルにおける各々のステップにおいて、客観的検証可能性をどのように確保していくのが重要な課題となるように思われる。今後公開草案に向けた検討の中では、この点についても慎重な検討をしていただきたい。

以 上