

## 「収益認識に関する論点の整理」に関するコメント

2009年11月9日  
(社)日本経済団体連合会  
経 済 基 盤 本 部

**【総 論】**

わが国においては体系的な会計基準としての収益認識基準はないものの、税法をベースにした実務慣行が確立されている。したがって、収益認識基準の策定にあたっては、わが国固有の商慣習、実務負荷等を十分斟酌した上で慎重な検討をお願いしたい。

**【論点 1】 収益認識の考え方****(質問 1) (3)**

提案された収益認識モデルでは、意思決定に有用な情報が提供できない種類の契約がある。例えば、履行義務を充足したときにだけ収益を認識するという原則によっては、工事契約やシステム開発契約など、契約の終了時まで収益認識されない可能性があり、意思決定に有用な情報が提供されない恐れがあると考える。

**【論点 3】 収益認識の単位****(質問 4)**

製品保証付きの財の販売など、企業が財・サービスを別々に販売せず、かつ、信頼性のある客観的な証拠に基づいて独立販売価格を見積もれない状況においては、見積もることで財務諸表の有用性を損なう可能性もある。このような場合においては、履行義務を独立して識別しないことも考慮すべきである。

**(質問 5)**

法律や商慣習により発生する義務の中には、収益ではなく、費用サイドで認識すべき場合もあると考える。

**【論点 4】 収益認識の時期****(質問 6、質問 7)**

IASB と FASB の DP では、契約上、顧客に提供すべき個々の財・サービスの顧客への「支配の移転」に着目する収益認識モデルを提案している。しかしながら、「支配の移転」時期は、「契約条件」で明示されていないケースも多く、抽象度の高い概念である。その結果、実務における解釈において、その判断にバラつきが生じることが予想される。「支配の移転」を判断する上での基本的な考え方を明確に示し、具体事例を充実させることが必要である。

**【論点5】 不利な契約と判定された場合の会計処理****(質問8)**

履行義務の測定は、契約が不利である場合を含め、再測定しないという一貫した取扱いを検討すべきであると考え。契約が不利な状況は、主として、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約全体のキャッシュ・ロスが見込まれる場合である。このような将来の棚卸資産のコスト増により生じる損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、引当金等の負債とすべきである。

**【論点A】 工事契約の収益認識（工事進行基準等）****(質問10)**

提案モデルにおける収益認識方法によると、現行の工事進行基準による収益認識が難しくなる。その結果、大型案件の完工があった場合、損益が大きく変動することとなるが、それを許容する環境が市場にあるとは考えにくい。

また、税務との関係においては、原価見積りの考え方など、一部のギャップはやむを得ないが、「基準」そのものでギャップが生じると、税効果会計との関係も複雑になり、実務的に混乱を招くと考えられる。

**【論点B】 複数要素契約****(質問11、質問12)**

・契約内容は顧客の都合で分割・集約が行われるため、実体とそぐわないケースがあり、財やサービスの提供単位が適切と考える。ただし、質問12にあるような対価の配分が困難である場合は適切な処理とは考えにくい。そのため、個別の引渡時期に関わらず、一体で売上計上すべきである。

・例えば、住宅販売事業におけるアフターサービスにおいては、販売価格及び直接原価に含まれるアフターサービス相当部分は明確に区分されていないため、見積りによる計上となる。これらを見積ることはアフターサービスの発生率、アフターに係る見積り原価等、未確定要素が多すぎるため合理的算定が難しい。提案モデルによると、アフターサービス期間に亘り収益認識する必要があり、膨大な事務負担が想定されるが、実質発生するアフターサービスについては、売上高に占める影響額としては軽微であり、重要性が乏しい。従って、一体で売上計上すべきである。

・また、航空会社におけるマイレージプログラムなどは、様々な利用制限を課していること、観察可能な価格の入手が容易でないことなどから、一体で売上計上することが妥当であると考え。

**【論点 C】 継続的関与****(質問 13)**

検討事項に記載されているとおり不動産販売における買戻権、セール・アンド・リースバック等が考えられるが、「支配の移転」の基準が抽象的であるため内容を明確化する必要があると考える。現行基準では、会計制度委員会報告第 15 号及び監査委員会報告 27 号において、収益認識基準、買戻しがあった場合の取扱等が明文化されており、これらの収益認識が「支配の移転」と考えられるのであれば、現行制度に依拠するもしくは現行制度をベースに修正を行う方向でご検討いただきたい。

**【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）****(質問 14)**

財の所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転を収益認識の主な判断基準とする IAS 18 号、及び、財に対する支配の顧客への移転を収益認識時期の判断基準とする提案モデルのいずれにおいても、出荷基準で収益認識を行うことは難しいとされている。しかしながら、わが国において、引渡基準や検収基準と並んで、出荷基準が認められてきた背景には、いったん顧客へ発送してしまえば、その後に流れが滞ったり、覆ったりすることはほとんどなく、その時点でリスクと経済価値は買い手に移転していると判断できるからである。このような実態を踏まえ、出荷時点を基準に代金の授受を行っている場合もあり、こうしたケースにおいては債権の第三者への売却も可能である。

出荷基準が認められなくなるとわが国における上述のような商慣習を崩すことが懸念され、売り手は買い手が検収をあげたことを確認する仕組みが必要となる。規格品を大量に継続して出荷している場合など多くのケースにおいては、出荷と検収は一定のタイムラグが繰り返されているにすぎず、本提案モデルにおける期間収益と現状の出荷基準における期間収益は、ほぼ同等であると考えられる。また、顧客への財の支配の移転のタイミングを正確に把握するためのシステム投資は莫大なものとなり、こうしたコスト負担に見合った有用な会計情報を現行以上に提供できるとは考えられない。

加えて、欧州諸国の中には、我が国において採用されているような出荷基準を採用している企業もあると思われ、そのような点も十分に考慮の上、出荷基準を一律に否定するのではなく慎重な判断をお願いしたい。

**【論点 F】 収益認識の総額表示と純額表示****(質問 16)**

わが国においては収益一般について、総額で表示すべきか否かについて定めがないことから、IASB と FASB の共同プロジェクトにおける議論を踏まえつつ、

検討していくことが適切である。

**(質問 17)**

IAS18 号に追加された Appendix 21 をベースに、日本の商慣習を考慮して具体的なガイダンスを定めるべきである。

なお、当コメントと併せて、別添『「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」に対するコメント』も参照いただきたい。

以 上

2009年6月19日

国際会計基準審議会（IASB）御中

(社)日本経済団体連合会  
経済基盤本部

## IASB ディスカッション・ペーパー

## 「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」に対するコメント

我々日本経団連は、現行の収益認識においていくつかの課題があることを認識しており、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の取組みの重要性を理解している。両ボードが目指す単一で、普遍的に適用できる収益認識モデルの開発にあたっては、これまで提供されてきた財務情報の有用性が損なわれないこと、また、複雑な実務の中で実際に機能し、適正な運用が確保できることについて、十分な確認と検証を行うことが必要である。それに加えて、財務諸表作成者のコスト負担についても十分な考慮が必要である。全く新たな収益認識モデルに対応するためには、システム改善等を含め、企業において多大なコスト負担が生じる懸念もある。このようなコスト負担に対して、利用者のベネフィットが十分に上回ることを明確にした上で、市場関係者の納得を得ることが必要である。

我々の意見は以下の通りである。

## 総論

今回のディスカッション・ペーパー（以下 DP）で提案された新たな収益認識モデルが、両ボードの目的である収益の比較可能性及び理解可能性を改善するためには、複雑な実務の中で実際に機能し、適正な運用を確保できるものにするのが重要である。しかしながら、DPは十分なガイダンスを示していないため、提案された収益認識モデルが実務においてどのような影響を及ぼすのか必ずしも明確になっていないと考える。企業がこれらの定義及び原則を正確に理解し、実務において整合的に適用するためには、具体事例を含めたガイダンスの充実が必要である。

## 質問2

提案された収益認識モデルでは、意思決定に有用な情報が提供できない種類の契約があると考える。例えば、履行義務を充足したときにだけ収益を認識するという原則によっては、工事契約やシステム開発契約など、契約の終了時まで収益認識されない可能性があり、意思決定に有用な情報が提供されない恐れがある。

## 質問5・質問8

DPでは、契約上、顧客に提供すべき個々の財・サービスの顧客への「支配の移転」に着目する収益認識モデルを提案している。しかしながら、「支配の移転」時期は、第4.42項、第4.48項の設例で示されたように、どちらの当事者が建設中の資産を支配しているかどうか、「契約条件」で明示されていないケースも多く、抽象度の高い概念である。その結果、実務における解釈において、その判断にバラつきが生じることが予想される。収益認識についての曖昧さを減らし、従来のような解釈の余地が狭められ、より客観的な収益認識モデルの開発という目的を達成するためには、「支配の移転」を判断する上での基本的な考え方を明確に示し、具体事例を充実させることが必要である。

## 質問 6

財の返品を受け、顧客の対価を返金する義務は履行義務のひとつではないと考える。もし返品に伴う義務を履行義務のひとつと考えるならば、その義務が永久に消滅しない場合もある。

## 質問 9

DP では、履行義務を充足したときにのみ収益を認識すべきことが提案されている。この結果、大多数の工事契約では、建設中の資産が継続的に顧客に移転しないという契約となっているため、完成引渡し時に一時に収益認識するという重大な変更をもたらすことになると考えられる。工事契約の収益認識については、これまで一定の要件を満たすものについては、進行基準による収益認識が認められてきたが、これは、特定の取引については、進行基準による収益認識が、将来キャッシュフローを予測するという点において、より意思決定のための有用な情報を提供できるからであると理解する。DP ではこの点についてどのような議論があったのか明らかでないが、当該契約において、提案され収益認識モデルは著しく意思決定の有用性を低下させることになると考えている。

## 質問 10(a)(b)

履行義務が取引価格で当初測定されることには同意する。当初測定においては、重要性のある差額は生じず、また、コスト・ベネフィットの面でも優れていると考えられるためである。

一方、履行義務の測定は、契約が不利である場合を含め、再測定しないという一貫した取扱いを検討すべきであり、DP の提案に同意しない。契約が不利な状況は、主として、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約全体のキャッシュ・ロスが見込まれる場合であると考ええる。このような将来の棚卸資産のコスト増により生じる損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、引当金等の負債とすべきである。

## 質問 11(a)

履行義務を、契約獲得コストを含めた顧客に請求する金額で当初測定することに同意する。検証可能性やコスト・ベネフィットの面など実務的にも有用である。

## 質問 13

製品保証付きの財の販売など、企業が財・サービスを別々に販売せず、かつ、信頼性のある客観的な証拠に基づいて独立販売価格を見積もれない状況においては、見積もることによって財務諸表の有用性を損なう可能性もある。このような場合においては、履行義務を独立して識別しないことも考慮すべきである。

以上