

平成 21 年 11 月 9 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 業務監理部門長
古川 康信

貴委員会から平成 21 年 9 月 8 日に公表された「収益認識に関する論点の整理」（以下「論点整理」と略します）について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

総 論

【論点 1】収益認識の考え方

(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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

現行の米国会計基準及び国際財務報告基準（IFRS）において、それぞれ問題点が存在すること（論点整理第 7 項）、また我が国においては包括的な収益認識基準が存在しないことを鑑みると、「様々な取引に対して一貫して適用可能な単一の収益認識原則を用いた会計基準の開発（論点整理第 8 項）」は必要であると考えます。

(2) 現行モデルによる収益認識に問題があると考えた場合、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。

(コメント・理由)

様々な取引に対して一貫して適用可能な単一の収益認識原則を用いた提案モデルが採用されることにより、類似の取引に対して整合した会計処理が採用されることとなり、財務情報の比較可能性が高まると考えられる。

(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。

(コメント・理由)

提案モデルにおける支配の移転の解釈によっては、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している多くのケースで、完成引渡時に収益が認識されるようになると考えられ（論点整理第 148 項）、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ有用な情報提供を阻害する可能性があると考えます。この点については、質問 10 に対する回答で述べています。

また、提案モデルにおいては「当初取引価格」アプローチが提案されているが、仮に「現在出口価格」アプローチが採用された場合には、取引の成果が確実とならない契約開始時点で収益が認識される可能性があること等が問題点とされている（論点整理第 34 項）。この点については、質問 2 に対する回答で述べています。

【論点 2】収益の測定

(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。

(コメント)

有用な収益情報及び利益情報の提供という目的を達成させるための手段は幅広く存在し、さらに何を重視するかによって、「現在出口価格」アプローチと「当初取引価格」アプローチのいずれの採用も考えられると認識しているが、実務への適用にあたっては、貴委員会の見解のとおり「当初取引価格」アプローチに優位性があると考えています。

なお、履行義務の測定方法に関しては、概念フレームワークや引当金等の現在検討中の国際的な議論との整合性や、実務への影響なども考慮しつつ、特に慎重に検討が進められるべきテーマであり、「当初取引価格」アプローチの採用にあたっては、その根拠を十分に示す必要があると考えます。

(理由)

提案モデルにおいては、期末日における現在の債務を描写することを目的に、履行義務を充足するために必要な資産の金額で、履行義務を測定するという基本的な考え方を示しており（論点整理第84項）、このような考え方からは「現在出口価格」アプローチが導き出されると考えられる。また、現在並行して検討が進

められている引当金（時期または金額が不確実な負債）の議論では、期末日において現在の債務の決済または第三者への移転のために合理的に支払う金額（現時点決済概念）により非金融負債を測定するとされており、収益認識における契約負債を、この非金融負債の取扱いと整合させるのであれば、「現在出口価格」アプローチの採用も検討されるべきと考えられる。特に製品保証等については、負債として認識を行うのか、収益認識の枠組みで考えるべきかという、収益と負債にまたがる議論もあり、会計処理の整合性については重視すべきポイントであると考えている。

一方、提案モデルは以下のような理由（論点整理第34項、第94項）から、「現在出口価格」アプローチではなく「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）を提案している。

- ① 「現在出口価格」アプローチでは、契約開始時に契約資産又は契約負債が認識され、契約をただで収益の一部を計上する可能性があるが、単に契約をただで履行義務の充足を伴わない、経営者の成果に対する事前の期待にすぎない不確実な成果を収益として計上すべきではないということ。この点、「当初取引価格」アプローチにはこのような問題はない。
- ② 「現在出口価格」アプローチを採用する場合には、現在出口価格が観察可能でない場合に、貨幣の時間価値やマージンを考慮し、期末日における現在出口価格を見積もる必要があるが、「当初取引価格」アプローチを採用する場合には、このように見積りを行うコストや複雑性を回避できること。

我々は「当初取引価格」アプローチの採用により実務における複雑性が回避できることを理解しており、実務への適用にあたっては「当初取引価格」アプローチに優位性があると考えている。なお、履行義務の測定方法に関しては、概念フレームワークや引当金等の現在検討中の国際的な議論との整合性や、実務への影響なども考慮しつつ、特に慎重に検討が進められるべきテーマであり、「当初取引価格」アプローチの採用にあたっては、その根拠を十分に示す必要があると考える。

(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。

(コメント、理由)

DP第5.85項（論点整理第41項）においては、「当初取引価格」アプローチが意

思決定に有用な情報をもたらさないことが懸念される例として、①不確実性が契約の重要な内在的性質である場合、②基礎をなす財やサービスの価格が変動的である場合、③契約期間が長いことから、状況の著しい変化が生じる可能性が高い場合を挙げており、このようなケースにおいては「当初取引価格」アプローチよりも、「現在出口価格」アプローチが整合するとも考えられる。

なお、DPでは対価が確定している取引を前提に議論されているが、DP公表後の検討においては、契約開始後に取引価格が変動した場合には、その変動を反映させるように権利の測定値を更新し、その変動を履行義務に配分すること等が暫定合意されている（論点整理第47項）。例えば原価の発生に不確実性があるようなケースや、財やサービスの価格が変動的な場合においては、通常は顧客との間で適時に取引価格の見直しがなされると考えられる。したがって上記①～③のようなケースの大部分については、論点整理第47項に記載された方法により対処できるものとする。

【論点3】収益認識の単位

(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。）。

(コメント)

賛成する。

(理由)

貴委員会の見解のとおり、履行義務が資産を顧客に移転する約束であるとするならば、その識別の単位はそのような約束の単位ということになるからである。

なお、提案モデルにおいては、支配の移転時期が異なるごとに履行義務を識別し、その単位で収益認識を行うことになるため（論点整理第110項）、支配の移転の概念を明確化するとともに、履行義務の識別単位を具体的に明示する必要があると考える。

(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。

（コメント）

賛成する。

（理由）

顧客との契約により、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、契約書等に明示されていない財やサービスについても、実態判断により収益認識の対象を認識すべきであり、その中には法律や商習慣により発生する義務が含まれる場合もあると考える。

なお、契約書等に明示されていない法律や商習慣により発生する義務については、貴委員会の見解のとおり、一律に当事者間の合意を擬制することが常に実態を反映しているとは限らないため、その要件を明確にすべきであると考え

【論点 4】収益認識の時期

（質問6） 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ますが、このような提案に賛成しますか。

（コメント）

支配の移転という概念を明確にすることを前提に賛成する。

（理由）

提案モデルは、収益認識にあたり契約資産、契約負債の増減に着目するモデルとされているが、財やサービスの提供の事実に着目して収益を認識するという点は基本的に現行モデル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する。

なお、工事進行基準に関する論点については、質問 10 に対する回答に記載しているため、ここでは割愛する。

（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。

（コメント・理由）

個々の財やサービスに対する支配の移転時期について、DP では契約条件や法律の運用等に基づく判断が示唆されているようにも読み取れるが、それは

十分に明確にされていないと考える。支配の移転時期は収益認識の時点を決
定づけるため、その指標は具体的に列挙し、指標間に矛盾が生じた場合の判
断についても十分に明確にすべきである。

例えば、長期請負工事などのケースでは、法的な所有権の移転よりも優先
させるべき指標があると考えられるが、質問 10 に対する回答で記載している
ため、ここでは割愛する。

また、財だけでなくサービスについても同様の問題があると考ええる。DP に
おいては「サービスは通常、一定の期間にわたって行われる連続的な資産の
移転である (DP 4.38)」としつつも、報告書の引渡しที่กำหนดされているコン
サルティング契約を例に挙げ、資産の移転時期を決定することが困難な場合
には、支払条件が資産の移転時期を示唆するかもしれないとしている (DP 4.34
～4.37)。このように契約条件だけでは支配の移転時期が明確にならないケ
ースがあることから、財だけでなくサービスにおいても、支配の移転時期を
決定づける指標を明確にすべきである。

【論点 5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

(質問8) 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
が求められていますが、このような提案に賛成しますか。

(コメント)

一定の前提のもとで賛成する。

(理由)

契約が不利と判定された場合に、それが見込まれる時点で損失計上するとい
う基本的な考え方は、現行モデルも同様であり、特に問題はないと考える。た
だし損失額の測定等の具体的な方法については、質問 9 に対する回答のとおり
十分な検討が必要と考える。

(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。

(コメント・理由)

マージンを含めると再測定の高頻度が多くなり、大部分との顧客との契約によって不必要に煩雑になるため、後者の提案にメリットがあると考えます。しかし、この考え方は、債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額という、負債の概念に結びつく考えであるため、質問2に対する回答で記載したとおり、収益認識の検討にあたってはこうした概念フレームワークや引当金等の現在検討中の国際的な議論との整合性も重視すべきであると認識している。これらとの整合性の観点からは、前者の提案も一概に否定されるべきものではないと考えます。

各 論

【論点A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）

(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。）。

(コメント)

一定の前提のもとで、賛成する。

提案モデルにおける「支配の移転」の解釈によっては、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している多くのケースで、完成引渡時に収益が認識されるようになることが懸念される。したがって「支配の移転」に関する指標を明確化するにあたっては、長期請負工事のようなケースにおいて、法的な所有権の移転よりも、顧客仕様にカスタマイズされた物件であることや、返還不能な分割入金の定めなどの事実を「支配の移転」の指標として優先させるべきであると考えます。

(理由)

提案モデルにおいては、工事進捗に伴い投入される個々の財やサービスに対する支配が、その都度顧客に移転しているか否かにより、進捗に応じた収益認識になるか否かが決定されるとしており（論点整理第143項）、この考え方については基本的に賛成する。

しかし、質問7に対する回答で記載したとおり、支配の移転時期については所有権の移転や顧客の検収等の指標が示されているものの、指標間に矛盾が

生じた場合の判断が明らかにされていないなど、十分に明確にされていないものとする。また、提案モデルにおける「支配の移転」の解釈によっては、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している多くのケースで、完成引渡時に収益が認識されるようになると考えられ、将来キャッシュ・フローの予測に役立つ有用な情報提供を阻害する可能性があることを懸念している。

例えば DP においては、顧客の支払条件を検討することが、顧客が資産を支配しているかどうか評価することに役立つことがあるとしており（DP4.32）、例として部分的に完成した資産に対して返還請求できない支払が義務付けられているケースを挙げている。しかし設例 6 を見る限り、このような支払条件のケースであっても、完成時に引渡しが行われる契約になっている場合には、完成前の段階では顧客は資産を受領しないため、顧客に資産に対する支配が移転しないとしており（DP A44）、DP においては、経済的実態よりも契約上の法的な資産の移転を重視しているように推察される。

また DP においては、顧客の所有する土地の上で工事が進められているかどうか「支配の連続的な移転」を検討するにあたって、重要な判断材料になるとしているが（論点整理第 144 項～第 146 項）、顧客の所有する土地の上であるか否かには関係なく、例えば顧客仕様にカスタマイズされた物件であり、返還不能な分割入金の定めがあるようなケースについては、実質的に支配の移転がなされたとして、工事の進捗に応じた収益認識がなされるべきであるとする。

提案モデルでは「支配の移転」を収益認識の時点を決めるポイントとしているが、「支配の移転」という概念は、非常に抽象的である。したがって実際の取引で想定される様々なケースにおいて、支配とは何か、どのようなケースにおいてそれが移転するのか、具体的な指標（複数の指標が存在する場合には、その優先順位）や設例等において明らかにすべきである。そしてその際には、有用な財務情報提供という目的のため、現行モデルにおいて工事進行基準を適用している取引について工事の進捗に応じた収益認識がなされるよう、十分配慮すべきであるとする。

例えば、前述の設例 6 においては、法的な所有権の移転という指標が、支払条件という指標に優先しているように推察されるが、一定条件のもとでその優先順位を逆転させれば工事の進捗に応じた収益認識も可能となる。長期請負工事のようなケースにおいては、顧客仕様にカスタマイズされた物件であることや、返還不能な分割入金の定めなどの事実を、「支配の移転」の指標として優先させるべきであるとする。

【論点B】複数要素契約

(質問11) 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りますが、このような提案に賛成しますか。

(コメント)

賛成する。

(理由)

質問 4 に対する回答で記載したとおり履行義務の単位で収益を認識すべきであり、履行義務の按分については、各財やサービスの独立販売価格の比率を用いるのが合理的であると考えます。

(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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

例えば、顧客仕様の複数の製品を制作する場合、オリジナルなため観察可能な価格は存在しないが、仮に契約書において販売価格をそれぞれ記載するならば、通常は原価見積りに利益を上乗せして販売価格を決定すると考えられる。このようなケースにおいて、単に契約書において販売価格が記載されているか否かで会計処理が異なるのは不合理であり、支配の移転時期が異なる場合には、独立販売価格を見積る必要があると考える。

なお、顧客対価の額を識別された履行義務に配分するにあたっては、可能な限りその基準に客観性が求められることから、採用する基準のルールを明確化する必要があると考える。具体的には、基準としてまずは独立した販売価格を用い、これが得られない場合には、次に第三者による比較可能な財またはサービスの販売価格を用い、いずれも入手できない場合には、独立販売価格の見積りを用いるといった階層化が必要と考える。

【論点C】 継続的関与

(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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

現行モデルにおいては、リスクと経済価値の重要な部分が移転していない場合には、取引全体について収益が認識されないことになると考えられるが、「重要」かどうかの判断に恣意性が介入する可能性があり、財務情報の有用性の観点からは、顧客に提供すべき個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転するタイミングで収益認識をするほうが明確であると考え（ただし、これは質問4、7の回答に記載したとおり、支配の移転の時点や収益認識の単位が明確にされることを前提としている）。

なお、収益認識モデルを、リスクと経済価値の移転から支配の移転に基づくものに変更するにあたっては、両者の相違についてより明確に説明することが必要と考える。

【論点D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

(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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

提案モデルと現行モデル（IFRSや米国会計基準）においてはその根拠は異なるものの、いずれも通常出荷時点で収益認識することはないと考えられる。我が国においては、実務上出荷基準が広く採用されているが、コンバージェンスの観点からは、原則として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に賛成する。

なお、取引当事者間の合意や慣習により、顧客が出荷時点で支配の移転を認識するようなケースにおいては、出荷時点で収益認識することになると考える。

【論点E】 割賦販売の収益認識

(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規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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

提案モデルと現行モデル（IFRSや米国会計基準）においてはその根拠は異なるものの、いずれも割賦販売において、割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識することは認められないと考えられる。我が国においては収益の認識を慎重に行うため、実務上このような方法も認めてきたが、コンバージェンスの観点からは認めるべきではないと考える。

【論点F】収益の総額表示と純額表示

(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。

(コメント)

賛成する。

(理由)

論点整理における提案と現行モデル（IFRSや米国会計基準）については、いずれも当事者としての取引は総額で、代理人としての取引は純額で表示するという点で、基本的な考え方は同様であると考えられる。我が国の基準においては明示されていないものの、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、国際的な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、当事者としての取引は総額で、代理人としての取引は純額で表示するべきと考える。

(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）。

(コメント)

指標を明示することが必要であると考えます。

具体的には、現行モデル（IAS 第 18 号付録第 21 項、FASB 会計基準コーディフィケーション（ASC）サブトピック 605-45「主たる仲介人の対価」（コーディフィケーション前・発生問題対応委員会（EITF）論点第 99-19 号））が参考になると考える。

以 上