

平成 23 年 3 月 28 日

企業会計基準委員会 御中

あらた監査法人
アカウンティング・サポート部

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に対するコメント

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 23 年 1 月 20 日付で公表されました標記論点の整理（以下「本論点整理」）について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

【論点1】 範囲

[論点1-1] 本論点整理における収益の範囲（第9 項から第29 項参照）

本論点整理では、企業の通常活動による財又はサービスを顧客に提供する契約から生じる収益を検討の対象としており、通常活動によらない固定資産の売却益等、又は資産の価値の変動により生じる収益など顧客との契約以外の取引又は活動から生じる収益を、対象外としている。さらに他の会計基準等に定めがある一部の契約については、本論点整理の適用範囲から除外している。

（質問1）本論点整理で扱う収益の範囲に同意しますか。同意しない場合、どのような範囲が適当と考えますか。

（質問1）に対する意見

同意する。

但し、受取配当金及び貸出コミットメント・フィーの会計処理については、金融商品に関する会計基準で取り扱われることをより明確にすることが望まれる。

[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）

IASB 及びFASB のED では、ほとんどの場合、提案モデルを顧客との単一の契約に適用するが、実質的な取引単位に基づいて会計処理を行うため、財又はサービスの価格の相互依存性により、複数の契約を結合し、それらを単一の契約として会計処理する場合や、単一の契約を分割し、複数の契約として会計処理する場合を判断することとしている。また、契約が変更された場合においても、契約の変更による価格と既存の契約の価格との相互依存性があれば、既存の契約と一緒に会計処理を行う。

我が国においても実質的な取引単位に基づいて会計処理を行うという考え方を取り入れることは適当であると考えられるが、本論点整理では、契約を分割する場合については、契約に含まれる履行義務の識別（[論点2-1]参照）との関係を整理し、引き続き検討を行うこととしている。

（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当と考えますか。

（質問2）に対する意見

契約の結合には同意する。

しかし、ひとつの契約を会計処理上の複数の契約単位に分割し、さらにその中の別個の履行義務を識別するという2段階アプローチの必要性は低いと考える。契約の分割を省略し、各契約に含まれる別個の履行義務を識別する1段階アプローチを採用する場合でも、最終的に識別される履行義務は同じであり、収益認識の金額や時期に変わりはない。

また、契約の結合及び変更を、財又はサービスの価格の相互依存性により判断することが提案されているが、契約の「相互関連性」という視点がより適切であると考えられる。その理由は、設例1で示されるようなA、B及びCの3つの契約の結合要否を検討するに当たり、A契約を同時に締結する場合に限りB契約の価格が大幅に値引きされるが、A契約の価格はB契約の締結とは無関係に成立しているような事例において、このような価格設定の場合には相互に依存していないために契約を結合しないと解釈される可能性がある。しかし、提案されている収益認識モデルの目的からは、このような場合であってもA及びB契約を結合することが適切であると考えられる。

同様に、契約の変更においては、契約価格の変更の場合のみならず、受け渡す財又はサービスが追加・変更される場合、受渡時期の変更等の様々な要因も考えられるため、契約の相互関連性というより幅の広い用語が適切であると考えられる。

【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）

IASB 及びFASB のED では、企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合は、財又はサービスが「区別できる」場合にのみそれぞれの財又はサービスを別個の履行義務（財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における強制可能な約束）として会計処理し、履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識することを提案している。財又はサービス（又は、財又はサービスの束）は、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には「区別できる」としている。しかし、当該規準では判断が難しい場合があるとの意見もあるため、本論点整理では、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写する方法であるとともに、実務上可能な方法であるよう、「区別できる」場合の規準について、引き続き検討を行うこととしている。

- (1) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
- (2) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
 - ① 財又はサービスに、区別できる機能があること
 - ② 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること

（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当と考えますか。

（質問3）に対する意見

履行義務を収益認識の単位とする基本原則に同意する。

「区別できる」場合の規準について、(1)については同意する。しかし、(2)において①と②を同時に満たす場合には企業が別個に販売し得るため別個の履行義務とみなすことについては、履行義務を必要以上に細分化する懸念があるため同意しない。

特に「区別できる利益マージン」は、財又はサービスを提供する企業側の視点からのみの指標であり、顧客にとっては意味を持たないため、区別できる場合の規準に含めるべきではないと考える。

代替的な規準として、(1)に加えて以下を追加することが適当であると考える。

- ・ 財又はサービスが、異なる時点で顧客に移転される、
- ・ 履行義務が他の履行義務とは全く独立して充足することができる、
- ・ 財又はサービスの相互関連性が高くない。

[論点2-2] 履行義務の充足（第78 項から第92 項参照）

IASB 及びFASB のED では、企業は、顧客に財又はサービスが移転することによって、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時に、収益認識を行う。顧客が財又はサービスの

使用を指図し、当該財又はサービスから便益を享受する能力を有する場合、顧客は財又はサービスの支配を獲得するとされており、顧客が財又はサービスの支配を獲得しているかどうかを判断するための具体的な考え方や指標が示されているが、多様な取引に適用する場合には、現在の取扱いでは不十分であるとの意見もあるため、本論点整理では、支配の考え方や指標について、引き続き検討を行うこととしている。

(質問4) 財又はサービスの支配の移転に着目して収益認識を行うことに同意しますか。

(質問4) に対する意見

同意する。

(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) に対する意見

有形の物品における支配の移転の指標としては十分であるが、無形資産やサービスにおける支配の移転の指標としては不十分であり、特に、どのような状況において、支配が「連続的に移転する」とみなされるかについて追加のガイダンスが必要であると考えます。

[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)

IASB 及びFASB のED では、財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合、すなわち、資産が製作、製造、若しくは建設されるにつれて、又はサービスが提供されるにつれて、顧客が仕掛品やサービスの使用を指図する能力や便益を受ける能力を有する場合に、顧客への財又はサービスを最もよく描写する収益認識の方法（アウトプット法、インプット法、時の経過に基づく方法等）を企業が選択することとしている。

ただし、連続的な移転と判断される場合については、財又はサービスの一時点での移転に比べその使用を指図する能力や便益を受ける能力を有しているかどうかについて判断が難しい場合があるため、本論点整理では、その考え方及び指標について、引き続き検討を行うこととしている。

(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) に対する意見

連続的な移転と判断される場合の考え方及び指標は、十分ではないと考える。

連続的に支配が移転する場合とは、物品の製造やサービス提供の過程において一部の収益を認識する場合である。そのような仕掛中の段階において、例えば、①顧客が返金不能

の支払い義務を負い、②仕掛品を支配している（サービスの場合は、サービス提供の途上であっても顧客が企業の履行により便益を受けている）とみなされる場合は、支配が連続的に移転していることを示していると考えられる。

【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）

IASB 及びFASB のED では、企業は、財又はサービスと交換に企業が受け取る、又は受け取ると見込まれる対価（取引価格）を反映する金額により収益を認識する。対価が変動する場合、企業が、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務の充足により収益を認識する。この場合、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を取引価格とすることを提案しているが、本論点整理では、すべての状況において、確率加重した金額で測定するかどうかについては、引き続き検討を行うこととしている。

また、IASB 及びFASB のED では、取引の対価の回収可能性（顧客の信用リスク）については、取引価格に反映（収益を減額）し、企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）を取得した後の評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識することが提案されているが、本論点整理では、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、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、すなわち受取債権の減損等として処理することが適当としている。

（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）に対する意見

同意しない。

対価が変動する場合、対価を確率加重で平均した金額を見積り取引価格とすることが適切な場合もあるが、そうでない場合もある。将来の一定の事象やマイルストーンに基づき対価が決定される、いわゆる成功報酬型の契約においては、契約締結時において確率加重による対価の見積りが困難な場合もある。また、結果が二者択一のような場合には、確率加重により算定された対価は、いずれの数値とも異なることになる。そのため、例えば、経営者の最善の見積りを含む、一定の規則正しい方法で取引価格を見積もる限り、確率加重による平均値に限定されない測定方法を認めることについて検討の余地があると考え

（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）に対する意見

いずれかの会計処理に限定するのではなく、企業が選択できる余地を検討することが適切であると考えます。

もし、対価の回収可能性を取引価格に反映する場合には、事後的な回収可能性の変動も、収益とは別の損益ではなく、収益を加減することにより反映することがより適切であると考えます。それにより、会計上認識された収益と実際に受取る対価の金額が一致することになり、財務諸表の利用者にとって、より有用な情報を提供することができると考えます。

しかし、業種によっては、回収可能性を取引価格に反映することなく、現行の会計実務と同様に、収益とは別の損益（貸倒損失）として受取債権の減損を認識することがより適切であり、それにより、企業のシステム変更等の負担が軽減される場合もあるため、いずれの方法も容認されることが望ましいと考えます。

（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）に対する意見

貨幣の時間価値について、明らかに重要な財務的要素が取引に含まれる場合には財又はサービスの移転による収益とは別の損益として認識することに同意する。しかし、どのような場合に「明らか」であるかについて、追加のガイダンス（例えば、契約上、明示されている、または財又はサービスの顧客への移転の時期と対価の支払い時期が相当離れている場合など）が必要と思われる。

現金以外の対価について、公正価値で測定することに同意する。

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するが、具体的な事例を追加することが望ましい。

[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）

IASB 及びFASB のED では、企業は、契約開始時に、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に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）、すべての別個の履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合、適切な見積方法（見積コストにマージンを付加するアプローチや修正市場評価アプローチなど）により見積らなければならない。

我が国において、契約における履行義務を識別し、それぞれの履行義務を充足するごとに、

それに対応する収益を認識するという考え方を採用する場合、上記のように取引価格を配分することは適当であると考えられる。

(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) に対する意見

基本的に同意する。

しかし、一部の取引については、相対的な独立販売価格による取引価格の配分が実務上困難な場合もあるため、そのような実務上困難な場合で残存法が取引の経済的実質を反映する場合に限り、残存法による取引価格の配分を認めることを提案したい。

【論点4】 不利な履行義務（第158 項から第167 項参照）

IASB 及びFASB のED では、履行義務から損失が見込まれる場合、つまり履行義務の充足に直接関連するコストの現在価値が、取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を超過する場合、超過部分について負債及びそれに対応する費用を認識することを提案している。しかし、この場合、契約全体が利益になるとしても、ある別個の履行義務について費用を認識する可能性があることから、契約の実態を表すよう契約からの損失が見込まれる場合とすることが適当であるという考え方もあるため、本論点整理では、損失が見込まれるかどうかをどのような単位で判定するかについて、引き続き検討を行うこととしている。

(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) に対する意見

一般的に、経営者は、履行義務単位ではなく、より大きな契約単位で損益を管理していると考えられるため、履行義務単位で不利か否かを検討する提案には同意しない。また、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における不利な契約の考え方との整合性という観点からも、不利か否かは、履行義務単位ではなく、契約単位で判断することがより適切であると考ええる。

【論点5】 契約コスト（第168 項から第182 項参照）

IASB 及びFASB のED では、契約履行コストが、その他の基準に従って資産として計上されない場合、当該コストが一定の要件を満たす場合にのみ、企業は、資産を認識する。また、契約獲得コストは、移転する財又はサービスの創出には関連しないため、発生時の費用とする。

これに対して、その他の基準により資産が計上されない場合に、どのような資産の認識が

想定されるのかが明確でないという意見や、契約を獲得した結果支払うコミッション等、契約を獲得しなかったならば発生しなかった増分コストは、発生時の費用とすべきでないという意見もあるため、本論点整理では、契約コストの取扱いについて、引き続き検討を行うこととしている。

（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切と考えますか。

（質問12）に対する意見

契約履行コストの資産計上の要件については同意する。

通信事業等における一部の契約獲得コストについては、特定の契約獲得が前提となっており、契約が顧客により中途解約される場合には返金される等、一般的なマーケティング費用とは性質が異なる場合がある。そのような場合には、会計方針の適切な開示を前提として、資産計上を認めることが望ましい場合もあると考えられるため、契約獲得コストの会計処理についてはさらなる検討が必要であるとする。

【論点6】表示及び注記

【論点6-1】表示（第183 項から第190 項参照）

IASB 及びFASB のED では、企業が顧客へ財又はサービスを移転する前に顧客が対価を支払う場合は、契約負債（企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務）を表示し、顧客が対価を支払う前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転する場合には、契約資産（顧客に移転する財又はサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利）を表示する。ただし、企業が対価に対する無条件の権利を有する場合には、その権利を契約資産とは区別して受取債権として表示し、金融商品に関する会計基準に従い、会計処理する。

我が国においても、企業又は顧客のいずれかが履行した時に、契約資産又は契約負債を表示することは適当であると考えられるが、対価に対する無条件の権利については、履行義務を充足する前に当該権利を有する場合がありますとされていることから、本論点整理では、当該権利の認識時点について引き続き検討を行うこととしている。

（質問13）契約資産又は契約負債の表示及び受取債権の表示について同意しますか。同意しない場合、どのような表示が適当と考えますか。

（質問13）に対する意見

同意する。

[論点6-2]注記（第191 項から第215 項参照）

IASB 及びFASB のED では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する財務諸表の利用者の理解に資するため、顧客との契約、及び提案モデルの適用における重要な判断並びに判断の変更に関する定性的情報及び定量的情報を開示することを提案している（第197 項から第204 項参照）。

提案されている個々の開示項目の一部については、過多であるという意見や開示の有用性に関する懸念もみられることから、本論点整理では、開示内容について、引き続き検討を行うこととしている。

（質問14）第197 項から第204 項に示されている開示内容に同意しますか。同意しない場合、どのような開示内容が適当と考えますか。

（質問14）に対する意見

一部について同意しない。

期末日における契約資産・負債残高の情報があれば、契約資産・負債の期首から期末までの調整表の注記（第199項(2)、第201項）は追加の有用な情報を提供しないため不要であると考えます。

企業の履行義務に関する情報の内、将来充足されると見込まれる期間別の開示（第199項(3)、第202項）は、当期の財務数値に対する理解を助けるというよりは、将来の財務数値の参考情報となるため、財務諸表の注記としては不要であると考えます。

個別論点

個別論点では、適用上の参考として、以下の論点のほか、【論点E】損失リスクを伴う製品出荷、【論点H】資産の販売及び買戻し及び【論点I】更新オプションを伴う保守サービスの会計処理を例示している。

【論点A】収益の総額表示と純額表示（第217 項から第231 項参照）

IASB 及びFASB のED では、企業が負っている履行義務が、本人としてのもの（履行義務が財又はサービスそのものを提供することである）であれば総額で収益を認識し、代理人としてのもの（履行義務が他の当事者による財又はサービスの提供を手配することである）であれば純額で収益を認識することとしている。

履行義務が、代理人としてのものであるかどうかを判断するために、現行の国際的な会計基準での判断指標を基礎とした指標が示されているが、容易に判断できない取引があるとの意見があるため、本論点整理では、我が国における取引の実情も踏まえ、具体的な判断指標についての検討を行うこととしている。

論点Aに対する意見

収益の総額表示と純額表示の原則に同意する。本人か代理人かの指標は、現行IAS第18号

と同じでありこれは米国会計基準と概ね一致しているため、さらなる追加の指針を特に必要としないと考える。しかしながら、日本の実務を考えると、有償支給取引等、どのように会計処理をするべきかの判断が困難な取引形態があるため、そのような取引については、具体的な判断指標を追加するのではなく、設例等の追加により対応することがより適切であると考ええる。

【論点B】製品保証及び製造物責任（第232 項から第248 項参照）

IASB 及びFASB のED では、製品保証に関しては、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務である「品質保証的な製品保証」と、移転後に生じるであろう不良に対する保証義務である「保険的な製品保証」に分けて会計処理をする。「品質保証的な製品保証」は、移転時点で潜在的な欠陥があると見込まれる製品分については履行義務が充足されていない（製品が移転していない）として収益を認識しない一方で、「保険的な製品保証」は、約束した製品を移転する履行義務とは別個に、製品保証サービスに係る履行義務を生じるものと考え、企業は取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスに配分することになる。

ただし、「品質保証的な製品保証」に関する上記の会計処理については、引当金として処理すべきであるとの考え方もあるため、本論点整理では、引き続き検討を行うこととしている。

また、製造物責任に関しては、法律により企業が損害の補償義務を負ったものであり、こうした義務は履行義務を生じさせないため、引当計上を行う。

論点Bに対する意見

製品保証について、製品の受け渡し時に既に存在していた欠陥か、事後的な不具合かを区別することは、当初収益認識後、相当の年数を経て初めて顕在化する不具合（例：家電製品など）も多数あることから実務上困難を伴う。

製品保証を2つの類型に分けずに、すべての製品保証を別個の履行義務として識別し、現行の実務と同様に、費用及び引当金として認識する方法も検討の余地があると考ええる。

【論点C】カスタマー・ロイヤルティ・プログラム（第249 項から第258 項参照）

IASB 及びFASB のED では、企業が、ポイントプログラム等のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供している場合、これを顧客が将来の値引きを受ける権利の販売として別個の履行義務として識別し、取引価格を配分する。

当該権利は顧客との契約の一部であるため、我が国においても、別個の履行義務として取り扱うことが適当であると考えられる。

論点Cに対する意見

基本的な考え方には同意する。

取引価格の配分方法については、質問10に対する意見に記載の通り、実務上の運用に懸

念がある。

複数要素取引として、物品の販売（またはサービスの提供）と、付与されたポイントに取引価格を独立販売価格に応じて配分する場合、実際のポイント利用時の会計処理が複雑になる懸念がある。例えば、本論点整理の設例15では、100円の購入について10ポイント付与し、1ポイント1円として将来の購入代金に充当できるような仕組みを前提とした上で、1ポイントに配分される価格は、8676円と計算している。しかし、この1ポイント当たりの価格は、ポイントを一部利用した売上取引においては都度変動する可能性があるため取引単位で繰延収益を計上する場合には実務上の困難が伴う。むしろ、1ポイント1円と配分し別途消化率を反映させる方が、より合理的であり実務上の負担が少ないと考えられる。

【論点D】 工事契約（第259 項から第270 項参照）

IASB 及びFASB のED では、工事契約について、履行義務の識別の規準に従い、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合には、履行義務単位で収益認識を行い、連続的な支配の移転と判断される場合には、アウトプット法、インプット法など適切な収益認識の方法で収益が認識され、一時的な支配の移転と判断される場合には、完成時に収益が認識される。

ただし、多数の財及びサービスからなる工事契約については、財又はサービスが区別できるかどうか、又は連続的な支配の移転かどうかの判断が難しい場合もあるため、本論点整理では、履行義務の識別の規準及び連続的な支配の移転の考え方や指標について、引き続き検討を行うこととしている。

論点Dに対する意見

別個の履行義務の識別については、質問3に対する意見に記載の通り、追加の指針が必要であると考ええる。

【論点F】 ライセンス供与及び使用权（第279 項から第292 項参照）

IASB 及びFASB のED では、顧客が、ライセンスされた知的財産に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得する場合は、実質的な売却とみなされ、ライセンス付与時に収益を認識する。

実質的な売却とみなされない場合は、顧客に付与されたライセンスが独占的であれば、ライセンス期間にわたって収益を認識し、非独占的であればライセンスから便益を得ることができる時点で収益を認識する。

この取扱い、ライセンスの特徴から判断して会計処理を区分しているが、IASB 及びFASB から公表されている公開草案「リース」と整合していないと考えられるため、本論点整理では、引き続き検討を行うこととしている。

論点Fに対する意見

論点Fでは、ライセンスを、独占的か非独占的かに分けて会計処理をする提案が、どのよ

うに履行義務の充足に応じて収益を認識するという基本的な概念と整合しているかが不明確である。

また、独占的なライセンスであってもその経済的耐用年数のほとんど全部にわたって付与する場合（すなわち、顧客がほとんどすべての権利に対する支配を獲得する場合）には、知的所有権のライセンス供与ではなく販売であると考えることが提案されている。一方、独占的なライセンスをその経済的耐用年数の一部にわたって付与する場合（すなわち、顧客がほとんどすべての権利に対する支配を獲得するのではない場合）、履行義務は当該期間にわたり継続的に充足されるとみなされることが提案されている。しかし、この場合における履行義務は、ライセンスを一定の期間顧客に供与することになり変わりなく、履行義務の充足が一時点であるか、連続的であるかを区別する理由を十分に説明できているとはいえない。さらに、この場合、ライセンスの経済的耐用年数の定義が不明確であるため、実務上、どのように適用するか判断が困難であると考えられる。

いずれにしても、日本のリースに関する会計基準との整合性は必要であると考えられる。

【論点G】返品権付きの製品販売（第293 項から第305 項参照）

IASB 及びFASB のED では、返品権付きの製品販売については、変動性のある対価の測定と整合的に、返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わり、返金見込額を確率加重平均した金額で測定し、返金負債を認識する。

返品権付き製品販売を、変動性のある対価と類似したものとする考え方について、必ずしも同様の取扱いとすべきでないとの意見があることから、本論点整理では、こうした取引のような不確定な数量を販売している場合に関する原則について、引き続き検討を行うこととしている。

論点Gに対する意見

返品権付き製品販売を、変動性のある対価と類似したものとする考え方について同意する。

（質問15）個別論点で示されている考え方及び会計処理について、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15）に対する意見

上記、各論点に対する意見を参照してください。

個別論点には、金融機関特有の役務提供に係る収益認識の論点は含まれていない。しかし、現行の金融機関における手数料収益等、金融商品会計の適用対象外となる取引の会計処理が、提案されている収益認識の新モデルで十分に対応できることを検討する必要があると考える。

以上