

平成 21 年 11 月 9 日

企業会計基準委員会 御中

あらた監査法人 品質管理部  
アカウンティング・サポート・グループ「収益認識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 21 年 9 月 8 日付で公表されました標記論点の整理（以下「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】収益認識の考え方**

（論点整理の概要および質問）

ここでは、実現や稼得、所有に伴うリスクと経済価値の移転等に基づく現行の収益認識の考え方（第66項から第70項参照）と、そのような収益認識に問題点があり、それを解決する方法としてIASBとFASBが新たに提案している資産及び負債の変動に基づく収益認識の考え方（第1章参照）とを取り上げている。

- （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。
- (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。
- (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。

### 1. (質問1) (1)に対する意見

現行の我が国の会計基準を前提とした場合、企業会計原則における実現主義の適用以外には収益の認識基準について包括的なフレームワークが提供されていないことを考えると、収益の認識について包括的な考え方を整理することは必要かつ有用と考える。

### 2. (質問1) (2)に対する意見

質問1(1)への回答において述べたとおり、収益の認識に係る考え方の包括的なフレームワークが提供されていない点は、我が国の会計基準が現在整備されていないところであると考える。

提案モデルを導入することは、収益の認識について統一的なモデルを示すことであり、現行実務が有している多様性の幅が縮小されることが促進されると考えられるため、提案モデルの導入により我が国の現行実務が有している実務的な課題（統一的モデルの不在による多様な実務的解釈の存在）が解決されることが期待されると考える。

### 3. (質問1) (3)に対する意見

提案モデルは現在開発中のモデルであり、資産の支配の移転の考え方について多くの解釈の余地が残されていることや、収益の認識に関して検討が不可避であると考えられる権利の測定が議論されていないこと等から、実務に適用した場合の懸念事項を現段階で想定することは困難であると考ええる。

しかし、現段階のモデルを前提として懸念される事項としては、一定の工事契約に関する工事進行基準を実質的に廃止することが経済的実態を反映した意思決定有用な情報となるかどうか、また、現在よりも詳細に会計単位を区分し契約対価を配分するという考え方が追加のガイダンスなしに実務において十分に実行可能性を有するものであるかどうか、といった点が懸念されると考える。

## 【論点2】収益の測定

(論点整理の概要および質問)

契約上の権利及び義務の測定値の正味額である契約資産又は契約負債の変動により収益を認識する提案モデルにおいては、収益の測定は、権利や義務の測定の結果として間接的に決まることになる。そのうち、ここではDPで論じられている契約上の義務（履行義務）の測定のあり方を取り上げている。

質問2及び質問3は、資産及び負債の増減に基づく収益認識原則（第21項参照）による提案モデルを導入すると仮定した場合についての質問です。

(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。

（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。

#### 4.（質問2）に対する意見

顧客との契約の履行義務の測定の目的として期末日における現在の債務を描写することは、期末日において独立した第三者に対して履行義務を移転すると仮定することにより負債を測定することであると考えられるが、論点整理第94項およびDP 5.15項以降で述べられているとおり、顧客との契約の履行義務を移転させることを前提としているわけではないので、当該測定方法が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はいえないのではないかと考えられる。

#### 5.（質問3）に対する意見

コモディティ・デリバティブ取引のうち一定の要件を満たすものは金融商品会計基準の対象外とされている（金融商品会計に関する実務指針第20項）が、一部のコモディティ・デリバティブ取引は結果として現物の受け渡しを伴うものであってもデリバティブ取引として公正価値で評価される可能性がある。

当初取引価格アプローチにおいては原則として事後的な再測定は行わないこととなるが、このように毎期公正価値で評価されるコモディティ・デリバティブ取引との相違について考え方が整合的に整理され、それぞれの範囲が明確なものとなることが必要と考える。

### 【論点3】収益認識の単位

（論点整理の概要および質問）

ここでは、収益認識を考える上での会計処理単位の考え方を取り上げている。提案モデルにおいては、契約上顧客に提供すべき個々の財やサービスの単位で収益認識を考える点が特徴的である（ただし、顧客に支配が移転するタイミングが同じ財やサービスについてはグルーピングすることができる。）。

（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。）

（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。

## 6. (質問4) に対する意見

賛成する。

## 7. (質問5) に対する意見

商慣習のみによって発生する義務を履行義務とする点には賛成しない。

法または法の運用により生じる義務以外で、例えば企業内部の独自の慣行のみに基づき推定的ないしは黙示的に発生する義務は、その範囲が明確なものとならず、これを履行義務とすることは実務における統一的な適用が困難であると考えます。

このような観点から、例えば、履行義務の範囲としては、契約に明示的に定められている義務および契約の結果として法（法の運用を含む）により発生する義務に加え、商慣習や企業の過去の慣行から生じる黙示的、推定的義務のうち、顧客がその履行に関して期待を抱くことが合理的に想定される義務、といった基準を設けるべきであると考えます。

## 【論点4】 収益認識の時期

(論点整理の概要および質問)

ここでは、【論点3】で述べる収益認識の各单位について、収益認識の時期を判断する規準を取り上げている。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る（第119項参照）。

(質問6) このような提案に賛成しますか。

(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。

## 8. (質問6) に対する意見

基本的には賛成である。ただし、下記質問7および質問10に対する回答を参照されたい。

## 9. (質問7) に対する意見

十分に明確であるとは考えない。

DPでは、履行義務の充足を判断するにあたり、通常、顧客が物理的に財を保有したときに履行義務が充足されるとする（DP 4.60項）一方、顧客による検収の影響、顧客の意図する用途、顧客の支払の影響を考慮すべきとしている（DP 4.20項）。しかし、これらを考慮して支配の移転を決定することは多くの判断を伴うものであり、収益獲得プロセスに焦点を当ててリスクと経済価値が移転した時点を経済認識の時点とする現行モデルをどのように改善するものであるかが明確ではないと考える。

また、役務の提供や無形資産の交換を伴う取引に関する考え方も十分に明確になっていないと考える。

したがって、これらの点を明確にするような追加的な指針が必要であると考えます。

#### 【論点 5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

(論点整理の概要および質問)

ここでは、契約が不利と判定されるための要件と、そのように判定された場合の会計処理とを取り上げている。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る(第132項参照)。

(質問8) このような提案に賛成しますか。

(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。

#### 10. (質問 8) に対する意見

顧客との契約が不利と判定された場合に、そのように見込まれるに至った時点で会計上損失の計上を求める点については賛成するが、これは収益の認識の論点としてではなく、引当金の計上の論点として検討すべき事項であると考えます。

#### 11. (質問 9) に対する意見

質問8への回答において述べたとおり、引当金の計上の論点として検討すべき事項であると考えます。

### 各 論

#### 【論点 A】 工事契約の収益認識(工事進行基準等)

(論点整理の概要および質問)

総論【論点4】で述べる、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収益を認識するという提案モデルの考え方を工事契約に当てはめた場合、収益認識のあり方が、これまでのあり方(我が国では、工事契約会計基準による取扱い)と異なる可能性がある。ここでは、その点を取り上げている。

(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。)

## 12. (質問10) に対する意見

提案されている収益認識モデルは、支配が連続的に移転する工事契約の場合には影響が少ないと考えられるが、支配が連続的に移転しないような工事契約の場合には結果的に工事の完成時点において収益を認識することになり、収益の認識時期に著しい影響を与える。

このため、支配が連続的に移転する工事契約とそうでない工事契約との間に経済的な実態の相違があるのかどうかについての分析を踏まえ、工事契約への提案された収益認識モデルについての適用を検討すべきであると考えられる。

### 【論点B】複数要素契約

(論点整理の概要および質問)

ここでは、顧客に複数の財やサービスを提供する契約(複数要素契約)の収益認識を取り上げている。

総論【論点3】で述べているように、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る(第27項及び第35項参照)。

その結果、例えば従来引当金として処理されている製品保証についても履行義務として取り扱われることとなる(第111項参照)。

(質問11) このような提案に賛成しますか。

(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。

## 13. (質問11) に対する意見

賛成する。

ただし、履行義務の定義および範囲については、意思決定有用な情報を提供するという観点から追加的なガイダンスが必要であると考えられる。

すなわち、すべての履行義務について（それぞれの充足の時点に基づきグルーピングした上で）一律に区分処理を求めることは、顧客にとって重要な価値を有さないものについても会計上独立した処理を行うこととなり、必ずしも取引の経済的な実態を適切に表現せず、意思決定有用な情報を提供しない場合もあるものと考えられる。

したがって、会計上区分処理すべき履行義務の定義として、例えば顧客にとって単独で価値を有するか否か、といった追加的な判断基準（米国会計基準におけるEITF 00-21第9a項）や、契約上提供すべき主たる財やサービスに付随するものと認められる財やサービスについては独立した会計処理を必ずしも求めない、といった追加的な判断基準を設けることが会計情報として意思決定有用な情報を提供することとなるを考える。

#### 14. （質問 12）に対する意見

賛成する。

ただし、企業独自の見積もりを使用できる場面は限定的なものとするべきと考える。

つまり、契約価格を履行義務に配分する際に使用する測定の属性を分類し、その客観性の程度に応じて優先順位を設定する必要があるものとする。また、企業独自の見積もりを使用する場合において、透明性および意思決定情報の有用性の観点から、見積もりの作成方法については一定の指針を示し、採用した方法について開示を求める等の措置が必要と考える。

#### 【論点 C】継続的関与

（論点整理の概要および質問）

ここでは、財に対する支配の移転後にも企業の継続的な関与がある場合の収益認識を取り上げている。総論【論点4】で述べるように、提案モデルにおいては、財に対する支配の顧客への移転で足り、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転までは要求していない。

（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。

#### 15. （質問 13）に対する意見

賛成しない。

資産に対する支配の移転の考え方として重要なリスクと経済価値が移転しているか否かを考慮しないとした場合、会計情報が意思決定有用な情報を提供しないこととなる場合もあるものとする（例としては、当論点整理が掲げている不動産取引等をあげることができる）。

ただし、モデルに多くの例外を設けることはその目的に照らし適切ではないと考えら

れるため、資産に対する支配の移転時期を決定するための検討要素として資産に対する継続的関与を掲げるとともに、どのような場合に継続的関与を考慮すべきかについてのガイダンスを含めるべきであると考ええる。

#### 【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

（論点整理の概要および質問）

商品販売に関して、財に対する支配の移転時点で収益認識を行うという総論【論点4】で述べる提案モデルの考え方においては、これまで我が国で広く行われてきた出荷基準による収益認識は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

（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。

#### 16. （質問 14）に対する意見

賛成する。

我が国の実現主義のもとにおいても、収益の認識基準として出荷基準の適用がもっとも合理的と判断される場面は限定的であると考えられ、実務において多く採用されていることの根拠は、様々な状況を勘案した結果、出荷基準を採用しても意思決定有用な情報を阻害することは無いと判断された場合に簡便的に採用されているものと考ええる。

したがって、本論点は本質的には、現在の我が国実現主義の要件と解釈されている「財貨の顧客への移転の完了（一般に重要なリスクと経済価値の移転の完了を意味するものと解釈している）」を、DPにおける「顧客による支配の獲得」へと変更するものと解釈できるが、この点については質問13への回答を参照されたい。

#### 【論点 E】 割賦販売の収益認識

（論点整理の概要および質問）

割賦販売では、対価支払いの時期と、対価回収のリスクに特徴がある。このような販売形態が採られた場合にも、総論【論点4】で述べた提案モデルにおける収益認識時期の考え方は例外なく適用されると考えられるため、これまで我が国で割賦販売の場合に認められてきた、回収基準や回収期限到来基準は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

（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。



## 17. (質問 15) に対する意見

賛成する。

割賦基準は、割賦販売の回収が長期にわたるという特殊性を考慮して例外的に認められてきた基準であると考えられるが、本来、物品の販売に係る収益と金融取引の要素に係る収益とは区分して会計処理すべきであると考えられる。

## 【論点 F】 収益の総額表示と純額表示

(論点整理の概要および質問)

顧客から受け取ることとなる額の全体を収益として認識できるか、その一部についてのみ収益として認識できるのかの判断は、表示される収益の額を大きく左右するが、一部の実務対応報告を除き、我が国ではこの点に関して明示的に示した会計基準がない。ここでは、このような点を取り上げている。

(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。

(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）

## 18. (質問 16) に対する意見

賛成する。

収益の額は、自社がリスクを負って行った投資に対するリターンの額の総額であると考えられる。したがって、上記（2）のような場合に自社がリスクを負って行った投資は「第三者が財やサービスを提供するように手配すること」であり、その場合のリターンの総額としての収益の額は、当然に手数料部分のみとなるものとする。

また、このような考え方は実務対応報告第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」4. において情報サービス産業に関して述べられている考え方と本質的に整合するものであり、既に我が国の会計基準の中に一部取り入れられているものと考えられる。

ただし、収益の総額表示・純額表示の論点を検討するに当たり、「契約上の義務」の

内容のみを判断基準とすることは取引の経済的な実態を反映しない処理となる場面も想定されるため、下記質問17への回答のような指標が必要となると考える。

#### 19. (質問 17) に対する意見

指標を示すことが必要と考える。

本論点整理第199項で述べられているとおり、リスクの負担関係は個別の取引によって異なり、一律に判断基準を示すのは困難であると考えられる。したがって、過度に具体的な基準を設定することは個々の取引の経済的な実態を反映しない結果を招きかねないため、示すべき指標は基本的な考え方を示すものとし、具体的な適用は各企業の判断に委ねるのが適切であると考えられる。

このような観点に加え、国際的な会計基準との整合性の観点からはIAS第18号付録第21項に類似した指標と同様の指標を示すことが適切と考える。なお、IAS第18号付録第21項の指標は上記実務対応報告第17号4.におけるそれと本質的に異なるものではないと解釈できるものと考えられる。

以 上