

2011 年 3 月 28 日

企業会計基準委員会（ASBJ）御中

（社）日本経済団体連合会
経 済 基 盤 本 部

「顧客との契約から生じる収益に関する論点整理」に対するコメント

総論

本論点整理は、IASB FASBの公開草案（以下、ED）の紹介が中心であり、我が国の会計基準のコンバージェンスするにあたっての実務的な課題の分析が十分とは言えない。EDで提案されている実務は、現行よりかなり複雑となり、会計システムの変更等の導入コストや、大幅な開示拡大等による作成者及び監査人の大幅なコスト増に対し、投資家等が得られるベネフィットは限られている。収益認識については、EDで提案されている処理と現行の日本基準との実質的な差異は小さいものと考えられるため、資産負債アプローチに抜本的な改革をすることなく、現行の混合アプローチ（資産負債、費用収益ともに重視）をベースにした改善の方向の検討も考えられる。

なお、本論点整理では連結先行について触れていないが、日本基準としてのあり方やコスト・ベネフィットも勘案しつつ、今後、関係者の様々な意見を聴取しながら、連結先行の考え方を当基準においてどのように取扱うのかについても、検討に含めるべきである。

質問 1

同意しない。

EDの適用範囲に営業外収益に整理される受取賃貸料・受取手数料等の収益が含まれていることから、これらの収益についても注記等の開示が必要になると考えられるが、これらの収益は主たる事業に付随して発生するものであり、財務諸表利用者にとっての利用価値は乏しい。よって、当該基準の適用範囲は営業収益（売上高等の主たる事業によるもの）範囲として、実質的に営業収益と内容が類似すると判断される営業外収益以外の収益は注記の対象外とできるよう修正すべきである。

なお、今後の方向性について、固定資産の売却益については論点整理の検討対象とせず、別途検討するとされているが、固定資産の取扱いについてどのように検討を行うのか、具体的に示すべきである。

質問 2

同意するが、一部改善が必要である。

契約の分割が可能な契約であっても、履行義務の識別が適切になされれば、契約の分割を行わずに、取引価格や事後の取引価格の変動を適切に配分することができる。また、すべての契約に対し、分割と履行義務の識別を 2 段階で求めることは、作成者の実務負荷および監査人の監査負荷を必要以上に増加させるだけである。

また、業界によっては、マネジメントの実態と相互依存性が合致していないことも考えられるため、その検証が必要である。

質問 3

同意するが、一部改善が必要である。

62 項(1)にある「(又はその他の企業)」について、各企業において、自らの競争力の源泉を発揮する管理単位は異なっており、履行義務の単位は自社のマネジメントの視点から乖離すべきでない。従って、その他の企業の販売単位を参照する選択肢はあってもよいが、要件にすべきでない。

また、62 項(2)②についても同様の視点から、利益マージンが区別できるとしても、企業が管理していない利益マージンの単位で区別すべきではない。従って、「財又はサービスに区別できる利益マージンがあること」との要件を、「財又はサービスに区別して管理されている利益マージンがあること」へと変更すべきである。

質問 4

同意しない。

収益認識に係る現行の我が国のモデルは、取引実態に応じ、成果の実現が確実となった時点で適切に収益計上できる基準として十分に機能しており、有用な財務情報を提供するという観点からも、特段の問題はないものと考えている。

また、工事進行基準についても、支配の移転という形式に拠らず、工事の進捗が、成果の実現が確実であると認められる工事契約かどうかといった点に着目し、適用の是非を判断すべきである。

質問 5

不十分である。

仮に、支配の移転という概念によって収益認識を行うこととなる場合には、財又はサービスの支配が顧客に移転したかどうかについては、85 項に「これら

の指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない」とされていることから、85項(4)の指標の取扱いが不明確になっている。1つの指標だけでは支配を獲得していないとするのではなく、あくまで4つの指標を総合的に判断することで足りることを明確化すべきである。これによって、受注工事や受注製作ソフトウェアの工事進行基準や輸送契約における航海日割基準は、85項(4)の指標を満たす場合、現行の実務を変えることにはならないと考える。

また、第89項(1)によれば、出荷基準による収益認識も契約条件によっては可能であるように見える。支配の考え方及び顧客が財の支配を獲得していることの指標として、出荷基準の場合の取扱いを明確にすべきである。

質問6

不十分である

仮に、支配の移転という概念によって収益認識を行うこととなる場合には、工事契約等連続的な支配の移転を伴う収益認識について、85項(4)で提案されているガイダンスだけでは、顧客がどの程度の変更の指定が可能ならば支配していると言えるのか等の基準が明確でないため、連続的な移転と判断される場合の考え方及び指標について、現行の工事進行基準との違いや、仕掛品における支配獲得の要件も含め、明確化いただきたい。

また、履行義務は「財また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」と定義されている。一方、成功報酬による契約については、委託業務を成功させるまでは履行義務は充足されないものの、成功にむけて委託業務を遂行する義務は発生していると言えるが、本論点整理におけるその取扱いが不明確である。成功報酬による契約の取扱いを明確化いただきたい。

質問7

強く反対する。

複数のシナリオを想定し、シナリオ毎の確率を見積もる処理とその挙証は作成者にとっても監査人にとっても現実的ではない。確率加重平均の過程で恣意性が入る可能性が残り、恣意性の排除という目的も達成できない。また、確率加重平均で算出された取引価格は実際に入金するであろうキャッシュフローを反映しておらず、マネジメントにとっても利用者にとっても利用価値に乏しいと考える。現行通り、企業の最善の見積りによる収益認識を行うべきである。

なお、本論点整理の113項において、「企業は、取引価格を合理的に見積ることが出来る場合にのみ、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならない

い。」とあるが、「合理的に見積ることができる場合にのみ」とは、測定値に不確実性がある場合、他の財務諸表構成要素とは異なり、収益認識が制限される場合もあることを示唆しているのか、EDとの関係や我が国の他の会計基準（資産除去債務など）との関係を踏まえつつ、この表現の意味を明確にしていきたい。

質問 8

顧客の信用リスクの影響は、収益とは別の損益として認識すべきである。

取引に当たって、対価の回収が確実であることを前提に契約を行うことは、合理的な企業活動として当然のことである。顧客が契約に基づき支払義務と認識している金額とは異なる金額で収益を計上する提案は、企業のマネジメントの実態と異なり、受け入れられない。信用リスクの評価は金銭債権の評価として、収益認識とは別に行うべきであり、販売部門とリスク管理部門が分離され、収益計上と与信管理が一般的に別のシステムとして稼働している企業の実務とも整合的である。

質問 9

基本的に同意しない。

なお、収益認識時点から顧客による支払が著しく異なる時期となるなど、契約に重要な財務要素を含んでいる場合に貨幣の時間価値を考慮することはありうるが、その適用範囲は、極めて限定的な範囲に留めるべきである。

なお、顧客からの前受金について、貨幣の時間価値に重要性がある場合には顧客からの借入とみて調整しなければいけないという点には違和感がある。

また、現金以外の対価については、受領した対価の時価をベースにしながらも、対価の時価が測定不能な場合も考えられるため、その場合は引き渡した資産の適正な帳簿価額もしくは時価とすることも認めるべきである。

質問 10

同意しない。

全ての別個の履行義務に取引価格を配分することが必ずしもビジネスの実態を正しく反映するとは限らない。取引価格の配分が困難な場や、契約上個々の役務の対価が明確に区分されている場合には、収益認識すべき取引価格として一定の合理性があると考えられる。

また、製品保証のような製品に付随するサービスの独立販売価格を見積る場合は、マージンを含めないコストとすべきである。

質問 11

同意するが、一部改善が必要である。

負債・費用認識の単位を履行義務とすることには反対であり、契約単位など企業が実際に利益管理を行っている単位での処理も認めるべきである。

質問 12

契約獲得コストに、「入札及び提案」が含まれているが、例えば、受注工事等と紐付き関係にある受注前見積設計費用（入札及び提案）の中には、資産計上の要件を十分に満たすものも存在すると考えられるため、契約獲得コストであっても、要件を満たせば資産計上となりうることを明確化いただきたい。

質問 13

同意しない。

現行実務において、収益と売上債権の認識を同時に行っており、その処理が投資家の判断を誤らせているとは考えにくい。一方で、契約時点において、契約時に受取債権と契約負債を認識することは、徒に財務諸表を複雑化させるとともに、作成コストの増加に見合うだけの有用な情報を、投資家に対して提供することはできないと考える。

また、契約時点で、対価に対する無条件の権利を獲得したとして、義務を履行する前に受取債権を認識することは、契約のいずれかの当事者が履行した場合に契約資産又は契約負債を表示する、という原則と整合しないことから、反対である。

よって、日本基準としては、現行の会計処理をベースにし、収益認識時点で債権を認識することも含め、検討すべきである。

質問 14

同意しない。

①期間中の収益の分解については、営業政策・営業秘密の開示に繋がり、企業価値を棄損するおそれがあることから開示を求めるべきではない。収益の分解については、セグメント別情報の開示（財又はサービスの種類・地理）で十分である。

②契約資産・負債の合算での期首から期末残高への調整表は、作成者に膨大なコスト負担をかける極めて過剰な情報開示を求めている。一方で、この調整表の必要性・有用性については大いに疑義があり、会計システムの再構築等の多大なコストがかかることも懸念される。

③企業の履行義務に関する情報については、過度の開示が提案されており、

現行、把握していない受注残高の履行年度別等の情報は、システム面の整備が必須であり、多大なコストが発生する。また、未確定の履行時期を年度別に区分する際の恣意性の排除が難しく、財務諸表作成者及び監査人にとって、その正当性を挙証する負荷が大きくなる。

質問 15

【論点A】

本人か代理人かの検討に関して、現行の提案では、5つの指標が並列的に掲げられている。商社に代表されるビジネスモデルや個々ビジネスの形態は多様なものと考えられ、5つの指標に照らした場合に、ある指標は満たすが、ある指標は満たさないなど、判断に迷うケースも存在すると思われる。IFRSの原則主義に則り、取引毎に各指標の重要性やそれに応じた充足有無の評価等を勘案して、各企業が総合的に判断できることを念の為、確認したい。

【論点B】

提案された類型への区分は適切でなく、製品保証については、コストの引当で処理すべきである。

企業は出荷前に検査を行い、一定の品質を担保した上で出荷しており、出荷時点で残余の履行義務があるとは認識していない。仮に欠陥があったとしても、その発生までに顧客はその効果を享受しているため、企業としても履行義務を果たしたと考えることが妥当である。財またはサービスの顧客への移転時以降に発生する保証対応は別個の履行義務ではなく、現行どおりコストとして引当処理することが妥当と考える。

製品保証を収益として計上すること自体も企業のビジネス実態になじまない。企業としては、欠陥等に伴う保証サービスのコストを削減するための企業努力をすべきにもかかわらず、収益計上することで、保証サービスに関わる作業を増加する逆方向のドライブが働きかねない。

また、潜在的な欠陥と製品が顧客に移転した後に生じる不良を区分することは実務上困難であるだけでなく、全体に比して僅少と言える製品保証部分に対して、収益を区分して認識する実務は非常に煩雑であり現実的でない。

【論点C】

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを別個の履行義務として取扱う処理については、実際は提示されている設例より、かなり複雑な処理が必要になり、実務上現実的でない。現行の会計実務のように、引当処理とすべきである。

【論点G】

現行通り、企業の最善の見積りによる収益認識を行うべきであり、全ての状況において、常に確率加重平均を用いるべきではない。

その他

【外貨建取引】

外貨建取引に関する記載がないが、実務対応に関わる重要な論点である。現行実務を踏まえつつ、実務に混乱が生じないようにしていただきたい。なお、本論点整理 61 頁の図表 6 においては、契約資産・負債の合算での期首から期末残高への調整表の必須項目として「為替換算レートの変動の影響」が掲げられているが、その作成手法を明らかにしていただきたい。

【有償支給取引】

製造業においては有償支給取引（原材料を支給先に有償で支給し、加工後に返還をうける取引）が経常的に行われている。その会計処理として、有償支給差益が生じる場合には、一種の未実現利益として繰り延べる処理方法が適切であるが、現段階では明確化した会計基準がないため、実務上は有償支給差益の繰延処理は徹底されていないとも推察され、比較可能性の観点から問題があるものと思われる。

また、こうした会計慣行を受けて、有償支給差益の繰延処理が、法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するか、すなわち差益相当額が益金に含まれるか明確でない。IFRS には有償支給に関し、明文化されていないが、日本の収益認識に関する会計基準としては、上記の実務上の問題点を解消すべく会計処理の明確化が図られることが望ましいため、今後の公開草案等において是非検討していただきたい。

以 上