

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に対する意見

平成 23 年 3 月 28 日

日本公認会計士協会

このたび公表されました標記論点の整理（以下「本論点整理」という。）に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

【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）

（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。

【回答】

国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の公開草案（以下「ED」という。）では検討対象外とされているいくつかの項目について、以下の理由から我が国においても本論点整理とは別に検討されることを条件に同意する。

- (1) 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引について、交換取引の実質的な内容によらず収益認識されることを避けるため、本論点整理とは別に検討していく必要がある（第 28 項参照）。
- (2) 固定資産の売却益等の会計処理について、ED で提案されているように固定資産の売却益等の認識及び測定原則と本論点整理における収益の認識及び測定原則とを整合させるため、本論点整理とは別に検討していく必要がある（第 29 項参照）。

[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）

（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。

【回答】

基本的に同意する。

また、契約の分割について、他の基準を適用する範囲の評価において分割することは適当であるが、事後の取引価格の変動の反映のために、契約における別個の履行義務の識別に関する定めに加えて契約分割の原則を設ける必要はないとも考えられることから、国際的な会計基準の今後の動向を踏まえ、引き続き検討を行う必要があるとの考え方についても同意する。

【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）

（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。

【回答】

基本的に同意するが、以下の点で記載内容の明確化が必要と考える。

- (1) 第 70 項では、区別できる機能を要求することは、FASB ASC Subtopic 605-25 の複数要素契約に関するガイダンス、すなわち、引き渡された項目を企業が個別に会計処理する条件として「単独で顧客にとって価値がある」ことを求めていることと整合的であるが、「単独で顧客にとって価値がある」という用語を使用しないこととしたとされている。なぜなら、この用語は、企業が履行義務の識別を、約束した財又はサービスについて顧客が意図している用途を評価することを示唆することになるためとされているからである。しかしながら、財又はサービスを区別できるための条件とされている第 62 項(2)①の充足範囲は、顧客が企業から取得した他の財又はサービスとの組合せによる効用がある場合も含まれるため、FASB ASC Subtopic 605-25 のそれよりも広いように思われる。そのため、第 62 項(2)①の組合せ対象の財又はサービスは、FASB ASC Subtopic 605-25 と同様に実際に取引されている財又はサービス（ないし財又はサービスの束）に限定されているのかどうか明確でなく、また、「効用」という用語が、FASB ASC Subtopic 605-25 で用いられている「価値」と同様の意味を意図しているのかどうかも明確ではない。したがって、これらを明確にすべきであると考え。なお、FASB ASC Subtopic 605-25 の考え方と異なる場合には、具体的な相違点を示して頂きたい。
- (2) 第 62 項(2)②では、財又はサービスに区別できる利益マージンがあることが求められているが、「財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合」の意味するところが必ずしも明確ではない。そのため、第 72 項で触れられているように FASB ASC Subtopic 605-35 の建設型契約に関するガイダンスのように、契約の構成要素それぞれの収益率が異なる場合といったような追加説明が必要であると考え。
- (3) さらに、第 74 項及び第 75 項の事例では、企業が各作業と建設マネジメント・サービスの一部を単一の履行義務とするかどうかは、各作業に関連して提供される契約マネジメント・サービスが、基礎となる関連する各作業と同じリスクにさらされているかどうかについての企業の判断によることが示唆されている。そのため、「財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合」についての判断の客観性を担保するような

ガイダンスが必要であるとする。

[論点2-2] 履行義務の充足（第78項から第92項参照）

（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。

【回答】

同意する。

ただし、（質問5）への回答に記載のとおり、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の明確化が必要と考える。

（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。

【回答】

十分ではないと考える。

- 取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できない場合（IAS 第18号「収益」第14項(e)及び第20項(d)）及び工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができない場合（IAS 第11号「工事契約」第32項）に、収益を認識することができるかどうかは明らかではないため、そのような場合の取扱いを明記する必要があると考える。
- 財のうち、不動産等については、複数の継続的関与（売却先への出資、買戻権等の付与等）が生じることがあるため、現在示されている4つの指標だけで支配の移転を判断することは困難である。EDでは、これを対価の測定で判断することが想定されていると考えられるが、これも測定の実行可能性（監査の検証可能性を含む。）が低いと考えられる。このため、不動産等については、継続的関与が存在する場合の支配の移転の指標を追加することを検討して頂きたい。
- サービスの提供に関しては、第85項(1)及び(4)の指標だけで判断することも考えられるが、サービスの対価をサービスの提供に先だって収受した場合に、いつ収益を認識するか、支配が移転したと判断するかがこれらの指標だけでは十分ではないため、判断指標を追加することが必要と考える。

【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）

（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。

【回答】

十分ではないと考える。

財又はサービスの支配が移転しているかどうかの判断指標として、第85項に以下の4つが示されている。

- (1) 顧客が、無条件の支払義務を負っている
- (2) 顧客が、法的所有権を有している
- (3) 顧客が、物理的に占有している
- (4) 財又はサービスのデザイン又は機能が、顧客に固有のものである

我々は、上記のうち(4)の指標は、(1)、(2)及び(3)の指標と明らかに性格を異にしているため、(1)、(2)及び(3)の指標と(4)の指標との関係について、明らかに示す必要があると考える。

具体的には、以下のような場合に、判断が困難になると思われる。

- 顧客の敷地で建設される当該顧客にのみ利用価値のあるビルについては、(3)及び(4)の両方の指標を満たすが、契約上、(1)及び(2)の指標は満たさない場合、連続的に支配が移転すると考えることはできるのか。
- 顧客にのみ利用価値のある観光用の豪華客船や特殊仕様のソフトウェアのようなデザイン又は機能が顧客に固有の財の受注を受け製造活動をしており、資金繰りを考慮した手付金や中間金等の暫定的な支払いは受けているが、これらは契約上も物理的にも(2)及び(3)の指標を満たさないが、(1)の指標も満たさないとした場合には、(4)の指標しか満たさないことになるため、連続的に支配が移転しないという理解でいいか。
- (4)の指標を満たす特定顧客仕様の部品（量産品でもこれに該当するケースは多いと思われる）について、契約上も物理的にも(2)及び(3)の指標は満たさないが、(1)の無条件の支払義務の指標を概ね満たしている場合には、顧客に引き渡す以前に支配が移転したと考えることはできるのか。もし、そのように考えるのであれば、現行実務から大きな変更が生じるおそれがある。また、複数顧客に販売可能な部品は引渡前には支配の移転の要件を満たさないと考えられることを踏まえると、整合性がなくなる可能性がある。一方、移転したと考えられない場合には、指標の適用方法を示して頂きたい。

上記のような懸念があることから、我々は以下の点について、さらなる検討が必要と考える。

- 第101項では、「IASB及びFASBのEDでは、(中略)、完成品ではなく仕掛品に対して顧客が支配を獲得しているかにより評価することを提案している。」と記載され

ている。工事契約の場合で顧客が仕掛品に対する支配を獲得しているかどうかの判定の際には、顧客が仕掛品の法的所有権を有しているかどうか、顧客が仕掛品を占有しているかどうか等を考慮することになるのかどうかを明確化して頂きたい。すなわち、第 85 項(4)の判断指標を単独で満たすだけでは十分ではなく、少なくとも第 85 項(1)、(2)又は(3)のいずれかの判断指標を満たした上で(4)の判断指標を満たすのであれば支配が移転したとは判断されないとするよう、基準に明確に記載して頂きたい。我々は、第 85 項の記載のままでは、継続的な支配の移転が認められる場合を含めた実務処理を明瞭に判断することが困難と考えており、当該部分の修正を強く希望する。

- 第 85 項(4)の要件で示されている「デザイン又は機能が顧客に固有のものである」の要件については、どの程度「固有性」があれば良いかの判断が困難である。第 85 項(4)では、細かな変更を指定できる能力ではなく、大きな変更を指定できる能力があれば支配の移転を示すように記載されているが、その程度が判然としないため、追加のガイダンスの作成を希望する。

【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）

（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。

【回答】

基本的に同意する。

なぜなら、取引価格を合理的に見積もることができるときには、確率加重値と最頻値とが近似することが多く、確率加重で見積もった取引価格が信頼性のある測定値であると考えからである。

ただし、本論点整理設例 4 のように 2 つのシナリオの発生確率が 80%、20% のような場合だけでなく、例えば、広い範囲にわたる 10 通りのシナリオがありそれぞれの確率が 10% のような場合であっても合理的に見積もることができるといえるのか等その見積りの合理性の具体的判断に関する説明は十分ではないと考える。

また、我が国の実現主義に基づく現行の取扱いや IAS 第 18 号における収益を、信頼性をもって測定できるか否かの判断と合理的に見積もることができるか否かの判断がどの程度相違するものなのかを明らかにする必要がある。

(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。

【回答】

契約に重要な財務的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ることが適当である。

(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。

【回答案】

契約に重要な財務的要素が含まれている場合、取引価格の算定に当たり、貨幣の時間的価値を反映することに基本的に同意する。

ただし、プリペイドカード及び商品券等の発行については、それらの性質をプリペイドカード等自体の販売と捉えるのか、将来に移転する製品及びサービスの代金の前受金の受領と捉えるのかにより、会計処理が影響を受ける可能性があるため、今後検討する必要がある。

また、顧客の前払い（例えば、長期の部材購入契約等）に関して、我が国の現行実務では、企業による履行（すなわち、履行義務の充足）と顧客による前払いとが著しく異なる時期に発生することにより、契約に重要な財務的要素を含んでいる場合であっても金利部分を区分処理する慣行にはなっていないと考えられるため、大きな影響を受ける可能性がある。

なお、取引価格の算定に際して、現金以外の対価及び顧客へ支払われる対価の影響を考慮することについては、同意する。

【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）

（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。

【回答】

履行義務の識別が適切に行われるように規定されることを条件に同意する。

【論点 4】不利な履行義務（第158項から第167項参照）

（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。

【回答】

基本的に同意する。

ただし、すべてのケースにおいて履行義務単位とすることは、逆に経済的実態を表さない可能性があるため、さらなる検討が必要と考える。

【論点 5】契約コスト（第168項から第182項参照）

（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当と考えますか。

【回答】

基本的に同意する。しかしながら、我々は、以下の点についてさらなる検討が必要と考える。

- (1) 契約を履行するためのコストとして資産計上される例示項目（第 174 項）のうち、含める理由が判然としないコスト（例えば、直接労務費、企業が契約を締結したがために発生したその他のコスト）については、その考え方の根拠を具体的に示すことが必要と考える。
- (2) 第 174 項(4)「契約上、明示的に顧客に請求可能なコスト」及び(5)「その他のコストで、企業が契約を締結したことのみに理由で発生したもの」についても、例示を示すことが必要と考える。

【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）

（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。

【回答】

同意する。

顧客との契約における権利及び履行義務の関係に基づき収益を認識する本論点整理の考え方に基づくと、契約当事者のいずれかが履行した場合に、財政状態計算書において契約資産又は契約負債を表示することは整合的であるため、同意する。

また、対価に対する無条件の権利を受取債権として契約資産とは別個に表示することについても同意する。我が国の会計基準においては、「商品等の売買又は役務の提供の対価に係る金銭債権債務は、原則として、当該商品等の受渡し又は役務提供の完了によりその発生を認識するとされている」（第184項）ことから、金融商品会計基準との関係の明確化が必要であるものの、対価に対する無条件の権利を有しているか否かの情報を表示することは、利用者に有用な情報を提供すると考えられるためである。

[論点6-2]注記（第191項から第215項参照）

（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。

【回答】

提案している開示内容は、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利用者の理解に資すると考える。しかしながら、主に開示される情報の投資意思決定の有効性と、作成者の追加事務負担及び監査人の検証可能性を含む追加負担等の関連総コストを慎重に比較衡量した上で決定すべきであり、以下の開示内容については同意しない。

提案されている開示の中には、客観的に確認することが困難となる可能性のある当初の期間が1年を超えると見込まれる口頭、企業の商慣習に基づく契約内容や履行義務に関連する情報が含まれている。口頭、企業の商慣習による黙示的な契約内容は履行義務が履行されるにつれて変更されながら明確化される項目も含まれる。また、1年を超える契約の履行義務の情報は充足時点に係る不確実性が高く、いったん開示した履行義務の充足時期が結果として大きく変更される可能性もある。そのため、当該時期を開示することは、時として財務諸表利用者の判断を誤らせるおそれがある。したがって、履行義務に関する情報は主に定性的情報を開示することで十分であると考えます。

個別論点

(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。

【回答】

【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）

基本的に同意する。

提案されている収益認識モデルでは、総額表示と純額表示の検討を履行義務の識別の論点として整理しており、収益認識モデル全体のアプローチと首尾一貫している。

しかしながら、本人であることの指標としては、第226項において、「顧客に財又はサービスを提供する前に、他の当事者の財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、企業は本人として行動している」として支配概念の観点から説明している一方、代理人としての指標としては、第227項においてリスクと経済価値の観点から説明をしている。支配概念とリスクと経済価値の概念が混在して説明されており、第226項及び第227項との優先関係に関しても明確ではないため、実務上本人か代理人かの判断に混乱を招くおそれがあるため、整理した指標での説明が必要と考える。

【論点B】製品保証及び製造物責任（第232項から第248項参照）

「保険的な製品保証」に関して別個の履行義務として識別するという提案については同意する。しかしながら、「品質保証的な製品保証」と「保険的な製品保証」の区分に関しては、実際に不良（保証）が発生した場合、どちらに起因するものかの判断を行うことは実務上困難であり、また、具体的な要因として挙げられた脚注30と、別個の履行義務の識別を定めている第62項との関係も明らかではない。区分すべき「保険的な製品保証」とはどのような要素かについて、第62項との関連も含め、より明確に説明する必要があると考える。

なお、「品質保証的な製品保証」に関しては、販売不成立を前提とした処理としているが、多くの場合、品質保証対象となる数は全体の販売の中の小さな割合であると予想されるため、そのように会計処理することによって利用者に提供される情報の増加分は、当該会計処理により生じる複雑性やコストを正当化しない懸念がある。したがって、すべて別個の履行義務（保険的な製品保証）として処理するか、あるいは別個の負債（引当金）として処理するなどの簡略化した会計処理について容認することも検討すべきであると考える。

【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）

別個の履行義務として取扱う点については同意する。

しかしながら、第250項に記載のあるとおり、幅広く多種多様なカスタマー・ロイヤルティ・プログラムが普及している現状においては、以下のような点について実務上の判断の指針となるガイダンスが提供されるべきであると考える。

（1）独立した履行義務となるプログラムの範囲

論点Cに記載された会計処理を行うべきカスタマー・ロイヤルティ・プログラムの範囲に関するガイダンスが十分ではない。

例えば、加入後一定額以上の物品を購入した場合に初めて一定のポイントが付与されるプログラムや、商品購入時に付与されるポイントと商品購入とは別に付与されるポイントを通算して利用できるようなプログラムのような場合には、論点Cに記載された会計処理をどの範囲に対して適用すべきかが明確ではなく、実務への適用に当たり困難が予想される。

また、いわゆる百貨店等の友の会におけるプリペイドカードのように、契約に重要な財務的要素と、顧客に対して追加的な財又はサービスを無料又は割引価格で取得する重要な権利を付与するという両方の要素が含まれているようなプログラムに対する会計処理との関係も整理する必要があるものと考えられる。

（2）独立した履行義務の公正価値や将来の利用率の算定方法

論点Cに記載の会計処理を実務上適用するに当たり、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム相当部分に配分すべき取引価格の金額の計算方法のガイダンスが十分ではない。

例えば、ポイントと交換できる商品の価格が、保有しているポイントの総数に応じて段階的に変化するプログラム（注1）や、自社で付与したポイントを、自社製品又は他社製品のどちらとでも交換できるプログラムについて、その公正価値やポイント利用率の見積り方法（収益の総額表示・純額表示の考え方を含む）が明確でなく、実務への適用に当たり困難が予想される。

（注1）プログラムの例

500ポイントから999ポイント保有であれば500円相当の商品とのみ交換可能だが、1,000ポイントから1,999ポイント保有していると1,500円相当の商品と交換できる。

【論点D】工事契約（第259項から第270項参照）

本論点は、工事契約に関する「履行義務の識別」（[論点2-1]）及び「財又はサービスの連続的な移転」（[論点2-3]）についてのコメントを求めるものであると理解している。

したがって、前者については質問3に対する回答において、後者については質問6に対する回答において、それぞれ当協会の工事契約に係る懸念事項も包含する形で記載している。

【論点E】損失リスクを伴う製品出荷（第271項から第278項参照）

設例19において、出荷時FOBと損失リスクが説明されている。これは、企業は、破損した製品を交換するという過去の商慣習により、輸送中の損失リスクを負担する履行義務を有しているという設例であるが、実務上、重要なリスク負担があるケースは稀であり、設例（ないしは検討する個別の論点）としては適当ではないと考える。

むしろ、本論点においては、Incotermsに基づく貿易条件（FOB、CIF、DDP等）と製品の顧客への支配の移転の関係を整理することが有用であると考ええる。我々は、Incotermsに基づく貿易条件に関わらず、B/Lの移転をもって製品の所有権が移転すると考えられるため、B/Lの移転時が輸出取引における支配の移転の判定における重要な一つの指標を示していると理解している。もし我々のそのような理解が正しいのであれば、それらの点を明確にした設例の作成及び説明が有用と考える。

【論点F】ライセンス供与及び使用権（第279項から第292項参照）

基本的に同意する。

ただし、ライセンスの販売と考えるか、ライセンスの供与と考えるか及びライセンスの販売と考えた場合の論点の説明をより詳細にすることが必要と考える。

（1）独占的なライセンスの付与に係る論点について

独占的なライセンスの供与が、サブライセンスを供与できる等知的財産権の処分に近い権利まで付与しているとは限らない。このため、販売か、使用権の付与かを、使用期間が経済的耐用年数の全てか否かのみで判断することにはならないと考える。また、契約の更新を含めた使用期間の判断も重要であり、更新オプションが顧客にある場合や更新料の有無で区分したガイダンスや設例も追加した方が良いと考える。

なお、ライセンスの販売と考えた場合であっても、不確定な対価や返還不要の前払いの有無、他の履行義務がある場合等の論点については、財又はサービスと同様である点を強調すべきと考える。

（2）非独占的なライセンスの付与に係る論点について

本論点整理及びEDでは、非独占的なライセンスを付与する場合、企業は当該ライセンスを移転する履行義務を有し、当該履行義務は顧客が当該ライセンスを使用し、便益を得る時点で充足されるとしている。この点につき、EDのBC226項では、知的所有権を非独占的にライセンス供与することは、企業が製品を販売しながら知的所有権を無許可の複製から保護できる唯一の方法であることが多いと説明されている。しかしながら、非独占的なライセンスとして付与する知的財産権に対する特許権を有している等、企業は当該ライセンスの付与期間にわたって特許権を保全する必要がある場合もある。したがって、非独占的なライセンス供与は、EDのB37項に照らせば、一時点で義務が充足されると整理されているが、便益を得る期間を通じて収益が認識されるとする方が経済的実態から見てより適切な場合も多いと考えられる。本論点整理で取扱うライセンスの範囲は非常に広範であるため、非独占的なライセンスの供与についてもいくつかのパターンごとに、規定を整理する必要があるものと考ええる。

(3) リース取引の会計基準、無形資産の会計基準との関係の明確化について

当論点で取り扱っているライセンスに係る取引は、第287項や第292項に記載のとおり、リース取引に係る会計処理との整合性が図られるべきものであると考えられる上、現在開発中の無形資産に係る会計基準とも密接に関連するものであると考える。

したがって、会計基準を開発する際には、リース取引に係る会計基準及び無形資産に係る会計基準との間で対象範囲や会計処理について整合性が図られる必要があるものとする。

【論点 G】 返品権付きの製品販売（第 293 項から第 305 項参照）

基本的に同意する。

ただし、返金負債と契約負債の相違、返金負債の性質（例：金融負債か否か）、製品回収権を表す資産の性質（例：資産性、金融資産か否か）については、会計基準の整合性を確保する観点から、十分な整理と会計基準（又は結論の背景）における明確な記載が必要となると考えられる。

【論点 H】 資産の販売及び買戻し（第 306 項から第 322 項参照）

第322項「今後の方向性」に記載された事項が十分に検討されることを条件に同意する。

なお、設例23では、返却される確率が合理的に50%と見積もられることが前提とされているが、返却される確率が合理的に見積もられない場合には、類似する契約について、企業が返却の実績を有し、かつ企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の返却実績が契約と関連性があると判断できるようになった時点で初めて収益を認識することになることも明記した方が望ましいと考える。

【論点 I】 更新オプションを伴う保守サービス（第 323 項から第 337 項参照）

以下の2点について十分な検討がなされることを条件に同意する。

- (1) 収益認識に係る会計基準における更新期間の見積りの方法は、リース取引に係る会計基準におけるリース期間の見積りの方法と整合するものである必要があると考える。
- (2) 設例24と同様の取引において、例えば見積りコストが、1年目は1,000千円、2年目は750千円、3年目は600千円と逡減していく一般的な取引を仮定した場合、1年目に認識する収益の額は1,254千円となり（下記参照）、1年目の契約価格1,000千円を超える収益を1年目に認識することとなる。

契約単位当たりの収益とコストの見積り			(単位:千円)	
	取引価格	更新確率考慮後 取引価格	見積りコスト	更新確率考慮後 見積りコスト
1年目	1,000	1,000	1,000	1,000
2年目	1,000	900	750	675
3年目	1,000	810	600	486
合計		2,710		2,161
取引価格の収益への配分				
	取引価格配分額	算式		
1年目	1,254	$=1,000 \div 2,161 \times 2,710$		
2年目	846	$=675 \div 2,161 \times 2,710$		
3年目	609	$=486 \div 2,161 \times 2,710$		
合計	2,710			

これは、未契約の将来の契約を当期の会計上の計算に含めていることに起因しているが、会計上認識可能な収益の額は顧客との契約が存在するものに限られるべきであると考えられる。この考え方は、第113項（ED第41項）における合理的な見積りが不可能な場合に認識すべき収益の額を限定するという考え方や、第115項(2)（ED第39項(b)）における対価の額の不確実性が合理的な見積りの阻害要因となるという考え方とも根本的な面において整合しているものと考えられる。

したがって、上記のような状況が発生しないよう、更新オプションを含める場合においても認識すべき収益の額に上限値を設ける等の手当が必要となるものとする。

【その他のコメント】

(1) 契約が存在するための要件の検討及び存在するか否かの判定の明確化

本論点整理は、顧客との契約から生じる収益を取り扱っており、契約が存在するか否かの判定は、収益の会計処理及び開示に直接影響を及ぼすため、重要である。

第18項において、「契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意である。また、契約は、書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよいとされており、顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なり、同一企業内でも異なる場合があり、企業は、契約が存在するかどうかを判定する際に、これらの実務やプロセスを考慮しなければならないとされている。」とある。しかしながら、我が国においては、書面によらず、商慣行に基づき取引が行われる場合が少なからずあるため、実務において契約の範囲が不明確となり統一的な実務が行われない可能性があると考ええる。このため、契約の存在の判定に当たり、具体的なガイダンスが有用と考える。

また、第34項において、契約が存在するためには、次のすべての要件を満たす必要があるとしているが、我が国の実務においては、当事者間の義務の充足の確約や強制可能な権利が必ずしも書面で明記されない場合もあることから、契約の存在の判定において、困難を伴う場合があると考ええる。

- ① 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる。）。
- ② 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- ③ 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できる。
- ④ 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できる。

さらに、第35項において、「契約当事者が、完全に未履行の契約（企業がいかなる財又はサービスも移転しておらず、かつ、顧客がいかなる対価の支払もしていない契約）を違約金なしで終了させることができる場合には、提案モデルを適用する目的上は、契約は存在しないとされている。」とあるが、我が国の実務においては、当事者間で契約の存在の黙示的な合意があったと考えられる場合にも、完全に未履行の契約を違約金なしで終了させることができることが少なからず存在すると考えられるため、提案されている収益認識モデルでは契約は存在しないこととなり、実態を表していないと考えられる。

このように、我が国の実務に契約をベースとした提案モデルを導入する場合には、契約が存在するための要件の検討及び契約が存在するか否かの判定が明確に行えるような追加のガイダンスの検討が必要であると考ええる。

(2) 有償支給に類似する取引（有償支給取引を含む。）の会計処理に係るガイダンスの明確化

我が国の製造業においては、有償支給に類似する取引形態が広く行われている。この

有償支給に類似する取引の一般的な概要は以下のとおりである。

- ① A 社（最終製品メーカー）が B 社（A 社への部品サプライヤー）に対して、材料や部品を販売する。
- ② B 社は当該材料や部品を加工し、加工後の部品（B 社製品）を A 社に販売し、A 社は当該 B 社製品を A 社製品に組み付け、最終製品として外部に販売する。

このような取引について、契約上A社が明確な買戻し義務を負っておらず、さらにB社もA社以外への販売が契約上明確に制限されているわけではない場合がある。また、A社からB社への販売価格とB社からA社への販売価格が必ずしも契約上は明確に相互依存関係にない場合がある。また、A社から供給される部材の所有権もB社に移転することが明確にされている場合と必ずしも明確ではない場合がある。

このような状況において、B社製品のA社向け製品としての個別性の割合は企業ごと、取引ごとに多様であり、また、B社がA社以外に当該部材を利用したB社製品を販売した実績についても企業ごと、取引ごとに多様である。さらに、販売価格についても、過去の実績として、一連の取引について一定の関連性が見いだせるケースもあれば関連性は薄いと判断できるケースも存在する。

このような場合に、A社、B社それぞれにおいて一連の取引をどのように会計処理すべきかのガイダンスが十分ではないと考えられる。特に、一連の取引を会計上は一つの取引として考えるべきか否か、また、そこにおける履行義務の内容はどのように判断すべきか、さらに、認識すべき収益の金額は総額とすべきか純額とすべきか、といった点について、現状においては多様な実務が行われることとなる懸念があり、判断の指針となるガイダンスが設定されるべきであると考えられる。

以 上