

「収益認識に関する論点の整理」に対する意見

平成 21 年 11 月 9 日

日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は、収益認識プロジェクトに対する企業会計基準委員会の継続的な努力に敬意を表すとともに、IASB・FASB共同討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（以下「DP」という。）を踏まえて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。

1. 全体的意見

我々は、単一の収益認識モデルの開発には賛成する。主として実務上の検証可能性及び整合性の観点から、以下、論点整理に記載された質問項目のうち、提案に同意しないもの及び疑問又は懸念のあるものについてコメントを提出する。

(1) 支配の移転時点に関する曖昧さ

支配の移転（履行義務の充足）時に収益を認識するとの考え方に基づく提案モデル（資産及び負債の変動に基づく収益認識モデル）は、現行モデル（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モデル）に一定の規律を与えたとの趣旨からは理解できるものの、論点整理で示されている事例が少なすぎるため、特に、実務上の判断が難しい複数要素を含む取引などに関しては、提案モデルを採用した結果、現行のアプローチの欠陥とされている稼得過程の曖昧さを克服できるのかどうか判然としない。

(2) 収益認識に係る見積値の使用

DPでは、ソフトウェアの収益認識に当たり、売手固有の客観的証拠がなければ収益の繰延べを要求する米国会計基準（SOP第97-2号）や、複数の引渡物を有する販売契約における引渡済の項目の収益認識要件として未引渡項目の販売価格に関する客観的かつ信頼性のある証拠の存在を要請していた米国会計基準（EITF第00-21号）と異なり、現行IAS第18号が見積値の使用を制限していないのと同様に、引渡済の項目については見積値を利用して収益を認識することを許容している。また、その見積値については、独立販売価格を基礎とするものの、予想コストにマージンを加算するアプローチあるいは市場の評価を調整するアプローチ等が考えられるとしているが、両ボードは結論を出していないとしている。

しかし、収益の額について信頼性をもって測定できることは、収益認識におけるもっとも重要な前提条件であると考えられるため、見積値の使用を認めるとしても、その使用を限定した上で、収益の額について信頼性をもって測定できない時には、収益の認識は遅らせることが必要と考える。

(3) 契約に関する曖昧さが商慣行として存在する場合の取扱い

DPでは、契約を強制し得る義務を創出する二者以上による合意（明示的か否かを問わない。）と定義した上で、契約に焦点を当てて顧客との契約から生じる契約資産の増加又は契約負債の減少若しくはその組合せが発生したときに収益を認識するという基本的な考え方を採用している。

一方、我が国を含むいくつかの国や地域でも見られるように、商慣行として、契約書に明記されていない暗黙知とされている事項が存在する場合、又は契約の当初締結後に取引当事者間で新たに合意された事項があってもそれが覚書等で事後的に明示されない場合なども存在する。このように当事者間での合意事項が明記されていない場合においては、顧客との契約時に当事者間で事実上合意されていた事項を実質的に判断できるかどうかが判然とせず、結果として、契約に基づく履行義務を、書面上の形式的な契約条項に基づき収益を認識及び測定せざるを得ない可能性があると考えられる。

そのため、当事者間での合意事項が明記されていない場合であっても、どのような要件を満たしていれば、契約を強制し得る義務を創出する二者以上による合意が事実上なされていると判断できるのか、具体的な要件を示すことを考慮して頂きたい。

総 論

【論点1】収益認識の考え方

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られる場合、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。

2. (質問1) (1)に対する意見

現行の我が国における会計基準は収益の識別・単位（複数要素取引）、測定や収益の表示方法（総額表示と純額表示）などに関する判断指針を十分に示しているとは考えら

れないため、見直すことに賛成する。

3. (質問1) (2)に対する意見

提案モデルは、現行の我が国における会計基準に比して、一つの指針を与えている点で有用と考えるが、権利の測定に関する検討や、具体的な取引への適用時に生じ得る問題点の検討などが不十分なため、実務適用の面では有用性に関する判断はしかねる状況と考える。

4. (質問1) (3)に対する意見

「1. 全体的意見」に記載のとおり考える。

【論点2】収益の測定

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。

5. (質問2)に対する意見

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ることに同意しないという点についてASBJの考え方(第96項)に賛成する。

なお、権利の測定に関しては、DPでは取り上げられておらず、本論点整理第44項から48項において記述があるが、権利と義務の関係、それぞれの測定への影響について全体

像が明らかにされていない。当該モデルが有用な収益情報を提供できるかどうかは、履行義務の測定のみならず、権利の測定の結果（考え方）も合わせて判断すべき事項であると考えられる。したがって、現時点においては、上記履行義務の測定の考え方が有用かどうかについての判断はできない。

6. （質問3）に対する意見

履行義務を構成する見積原価等の変動により、契約が不利と判定された場合（損失が生じる場合）には、必要な損失計上を行うことが必要と考える。

もつとも、当初取引価格アプローチを適用することが適切でない事例については、義務の測定のみでなく、権利の測定と合わせて検討すべき事項と考える。時間価値、信用リスク、不確定な対価等の関係も踏まえて検討していく事項ではないかと考える。

【論点3】収益認識の単位

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。

7. （質問4）に対する意見

賛成する。

ただし、すべての履行義務を一律に区分処理を求めるのではなく、会計上区分して処理すべき履行義務の範囲について、追加的な指針を設定すべきであると考ええる。

履行義務を識別する目的は、究極的には意思決定に有用な情報を提供することであると考えられる。したがって、例えば、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ことや、顧客にとって単独で価値を有すると判断される財やサービスのみを独立した会計処理単位とする（EITF第00-21号第9a項が参考となる）、といった指針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と考ええる。

8. (質問5) に対する意見

賛成しない。収益認識の対象とする義務については、法的な強制力を有するものに限定すべきであると考ええる。

商慣行に従った財やサービスの提供は、法的な強制力を伴わない場合もあるものと考えられるため、このような商慣行に基づく義務までもすべて収益認識の対象となる義務であるとした場合には、実務において識別すべき履行義務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。言い換えれば、業界の商慣行を背景として、企業が自社の方針のみに従い財やサービスを提供する場合には、それが強制力を有するものであるかどうか客観的に証明することは困難であり、これを履行義務として独立した会計処理単位とすべきかどうかについて判断が困難となることが想定される。

さらには、歴史の浅いビジネスモデルのもとで行われる取引については、それが慣行として成立したものであるか否かについても統一した判断が行われない可能性がある。

したがって、財やサービスの提供を商慣行として行う場合であっても、それをもって収益認識の対象単位たる履行義務が存在することと解釈するためには、例えば欧米の禁反言の法理の適用などのように、何らかの法的な強制力を伴うものであることを求める必要があると考ええる。

【論点4】 収益認識の時期

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。

9. (質問6) に対する意見

資産の移転（履行義務の充足）に着目し、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という提案の方向性については賛成する。

10. (質問7) に対する意見

質問6に賛成はするが、現行の「リスクと経済価値」アプローチから「支配の移転」

と言い換えたにしても、資産の支配がいつ顧客に移転したかの解釈は依然として必要となるという懸念が存在する。

すなわち、支配の移転時点を契約条件又は法律の運用等に基づいて判断するというアプローチに賛成はするが、契約条件や法律の運用を合理的に解釈することには判断を要するため、十分に明確ではなく、同種の取引について企業間で共通の解釈が保持されるような十分なガイダンスが必要と考える。

このような懸念は、サービスやロイヤリティのような、企業資産の第三者による利用においてはより強くなると考えられる。DPでは、サービスは通常複数の期間にわたって行われる連続的な資産の移転としてとらえているが、一方で顧客は即座に資産を費消するため、支配の移転の時点を立証することは困難な場合が多く、「支配の移転」概念についてサービスや企業資産の第三者による利用の場合にどのように説明され、それが現行モデルと比較してどのような観点からより一定の規律や秩序を与えるものか明確にされていない。

【論点5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

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。

11. (質問8) に対する意見

「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」点については賛成する。

ただし、この場合の会計処理については、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の改定案の内容等を踏まえた上で、収益認識ではなく引当金に関連する論点として検討すべきであると考ええる。

12. (質問9) に対する意見

後者の提案に賛成する。

各 論

【論点A】 工事契約の収益認識（工事進行基準等）

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。）。

13. (質問10) に対する意見

企業が契約で約束した財やサービスのような資産を顧客に移転したときに、企業は履行義務を充足したことになり、収益を認識することになる（第27項）。資産・負債アプローチの観点に立ち、この考え方は取引の種類を問わず適用されるべきと考えるのであれば、契約が長期にわたる工事契約でも、完成引渡時に収益が認識されることになり、明確かつ客観的な収益認識が行えるものとも考えられる。

日本においては、工事進行基準が最近適用されたばかりであり、再度改正がされれば実務に混乱が起こることが危惧されるが、一定の契約条件を満たす工事契約に実質的に進行基準と同様な収益認識を求めるといった例外を設ける場合には、その適用要件について十分な検討が必要と考える。

なお、ソフトウェア取引に提案モデルの考え方を当てはめた場合、収益認識のあり方が、これまでのあり方と異なることについても検討が望まれる。

【論点B】複数要素契約

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。

14. （質問11）に対する意見

契約における履行義務を識別し、同時に提供する履行義務のまとまりごとに収益を認識するという提案には賛成する。

このように会計処理を行うことによって、複数の成果物を提供する契約について、顧客に対する財又はサービスの移転のパターンを会計上忠実に表現できることになると考える。

ただし、会計上独立した会計処理単位とすべき履行義務の範囲については、質問4に対する回答を参照されたい。

15. （質問12）に対する意見

観察可能な価格が存在しない場合に、企業が見積りを使用することについては賛成する。

ただし、収益の金額に係る信頼性は、会計上極めて重要な要素の一つであるため、企業独自の見積りの使用を許容する場合であっても、企業独自の見積りを使用できる状況は限定的であるべきである。

このためには、例えば、顧客対価を各履行義務に配分する際に使用する数値（自社による独立販売価格の実績値や同業他社による類似製品の販売価格等、自社独自の見積りよりも客観性の高い見積りを含む。）の客観性の程度に応じたヒエラルキーを設定する等の措置が必要と考える。

一方、独立販売価格が見積もれない場合には、収益の認識を繰延べるという判断を導くような基準とすべきである。

また、企業独自の見積りを使用する場合において、透明性の高い意思決定有用な情報を提供するためには、見積りの作成方法について一定の指針を示し、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

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。

16. (質問13) に対する意見

「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」の判断基準に、継続的関与の要素を含めることが適当と考える。

【論点D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

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。

17. (質問 14) に対する意見

出荷基準は、日本の現行実務慣行において簡便法にすぎないため、提案モデルに賛成する。

【論点E】 割賦販売の収益認識

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。

18. (質問 15) に対する意見

DPの提案では、収益認識要件として、契約で約束した個別の財やサービスに対する支配の顧客への移転のみが求められているため、我が国で回収基準や回収期限到来基準を認めるに当たって考慮されている回収可能性が、権利の測定という別個の議論として整理されることを条件に賛成する。

【論点F】 収益の総額表示と純額表示

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)。

19. (質問 16) に対する意見

提案モデルによれば、収益の総額表示と純額表示の判断は、「企業が顧客に対して負っている契約上の義務の内容」の識別結果に依存するものと考えられる。

契約上の履行義務の実質的な内容が適切に識別されるような指標が作成されることを条件に、提案モデルに賛成する。

20. (質問 17) に対する意見

現在の米国会計基準におけるEITF第99-19号、国際財務報告基準におけるIAS第18号付録21の指標に準じた指標が必要と考える。

なお、これらの指標は、考慮すべき要素が並列的に記載されているため、考慮すべき要件を重要性に応じて区分する等、判断の幅が広がらないようにすべきである。

以 上