

2016年4月10日

企業会計基準委員会御中

今村猛（公認会計士）

「収益認識に関する包括的な会計基準の開発について」に対するコメント

コメントを公募していたたき、ありがとうございます。

本コメントで引用している項番号は「収益認識に関する包括的な会計基準の開発について（以下、本資料）」の項番号で、par.はIFRS第15号のパラグラフです。

質問1 コメント提出者の立場

回答 財務諸表の作成者の立場からのコメントです。

質問2 IFRS第15号を出発点にすることについて

コメント

結論 IFRS第15号（以下、「第15号」）を出発点にすることに反対です。

理由

第15号には、以下のように、日本の契約に関する法律にそぐわないという重大な問題点があります。第15号は国際的には高品質な基準なのですが、日本で包括的な収益認識基準を開発するとしたら、それを出発点にするべきではありません。連単を分離して、連結財務諸表についてだけIFRSを任意適用することとしたにもかかわらず、コンバージェンスという大義名分の下で、重大な問題点がある基準を押し付けられることは迷惑です。

第15号の問題点

1. 第15号は日本の契約に関する法律にそぐわない。

(1) 第15号は履行義務にこだわり、債権（権利）の確定をなおざりにしている。

収益の認識は同時に債権の認識でもあるのだから、法律上の債権の発生及び確定との整合性も考慮する必要がある。法律上確定していない債権を会計上認識することは偶発資産の計上になる。なお、本コメントでは、「債権が無条件の権利になる」ことを「債権が確定する」と言うことにする。

この観点から第15号をみると、履行義務にこだわるあまり、債権の確定という面をなおざりにしている（例：ソフトウェアの受注制作、オフィスの建設）。

(2) 法律上の債権の発生と確定

民法によれば、「売買契約を締結すると、売主は契約で合意された品質の目的物を合意された時期に引き渡す債務を負い、買主は合意された時期に代金を支払う債務を負う。そして、相手方にはこれらに対応する債権が生じる（内田貴「民法Ⅲ 債権総論・担保物権」12頁、東京大学出版会、1997年）」とされている。この場合の売主の債権は「合意された目的物を期日までに買主に引渡したならば」という条件付の権利であり、合意された目的物を期日までに引渡した時に無条件の権利になると解される。逆に、買主の代金の支払義務は「売主が義務の履行を怠ったならば、支払い義務を免れ、賠償又は返金について訴えることができる、という条件付の義務である（Ijiri Y. *Recognition of Contractual Rights and Obligations An Exploratory Study of Conceptual Issues* FASB Research Report, 1980, p.10)。」

第15号は、契約から生じる権利義務は無条件の権利義務になった時のみ認識する、とは明言していない。

FASBは、かつて、収益認識プロジェクトの審議過程で、「条件付権利義務は資産と負債の定義を満たさない。無条件の権利義務は資産と負債の定義を満たすかもしれない（might meet）」ことに合意したことがある（2003年6月17日開催の会議の議事録）。第15号ではこの点を明確にするべきだったのである。それをあいまいにしたために、無用な議論を呼び（例：ソフトウェアの受注制作とオフィスビルの建設）、論点18（表示）に関する par.105～109のような非論理的な議論が採り入れられてしまった。

2. par.31の認識基準は不合理である。

(1) そのようなアプローチでは、ライセンスの付与、賃貸借等をカバーできない。

(2) 「支配の移転」という概念によって収益を認識するというアプローチには次の問題がある。企業が一定の期間にわたって履行義務を果たす場合、顧客が資産に対する支配を獲得する度合、企業が義務を果たす度合と、企業が対価を受取る権利が確定する時が連動しない取引がある（例：ソフトウェアの受注制作、オフィスビルの建設）。

(3) 財又はサービスの「移転」より「提供」のほうがより適切である。

IASBとFASBの収益認識の合同プロジェクトの審議過程では「提供（provide）」とされていたことがあった（2005年11月11日付のIASBとFASBの合同会議の議事録）。それがディスカッション・ペーパー（2008年12月）の段階では「移転（transfer）」に代わっている。提供の方が適切である。たとえば、「論点9①②」の輸送サービスと管理・事務代行サービスには「移転」はなじまない。

3. 履行義務の定義が不適切である。

(1) 履行義務の定義（付録A）で、「次のいずれかを移転する約束」として(a)と(b)に分ける必要はない。いたずらに複雑にするだけである。

(2) ライセンスの付与、たとえば特許権許諾契約は「財又はサービスを移転する」契約ではなく、賃貸者契約に類似した契約である。平成25年2月26日付の「民法（債権関係）の改正に関する中間試案」では、「賃貸借に類似する契約」として、ファイナンス・リース契約とライセンス契約が挙げられており、「それらを新たな典型契約とする考え方もある（第38 賃貸借、15、注）」という記述があった（最終の改正案ではこれらの規定は設けら

れなかった)。

だから、履行義務の定義に「権利の提供」も含めるべきだったのである。かつて、IASBとFASBは「履行義務の定義には財とサービスの提供だけではなく、他の権利—使用する権利のような—の提供を含めるべきである」と決定したことがある(前述の2005年の議事録)。ところが、ディスカッション・ペーパーの段階ではそれが無視されてしまった(par.3.2)。

その一方で、第15号は「顧客との契約によっては、次のものが約束した財又はサービスに含まれるかもしれない(par.24)」として、「(i) ライセンスの付与」を巧妙に履行義務に含めている。本質的には賃貸借契約に類似するライセンスの付与を「サービスの移転」とすることには無理がある。たとえば、特許権について通常実施権許諾契約を締結した場合には、許諾を得た側は、契約の締結によって特許権に対する支配を獲得したと考えるのが自然である。その特許権を用いて製品を製造するにしたがって、支配が移転する、と考えることはこじつけである(不動産の賃貸借契約において、借主は、時の経過にしたがって賃貸物件に対する支配を獲得すると考えることがこじつけであることと同じことである)。

4. シンプルなことをいたずらに複雑にしているところがある。

第15号には、確たる理論的な根拠もなしに、しかも法律から離れて、シンプルなことを観念的な理論によって、いたずらに複雑にしているところがある(代表的な例: 論点2「契約の変更」。理論のための理論(その上、非論理的な部分もある)は、机上の学問ならともかく、実務に適用される会計基準の開発のためには有害無益である)。

5. 第15号は顧客とのすべての契約をカバーしていない。

第15号は、リース契約等の特別な契約以外の顧客とのすべての契約について適用しなければならない(par.2)としているにもかかわらず、日本の民法に照らすと、次のように、すべての契約をカバーできていない。

現行の民法で定められている契約の内、顧客との契約には次のものがある。売買、交換(実質的には売買と同じである)、消費貸借、賃貸借、請負、委任、寄託(「民法の一部を改正する法律案」—平成28年4月10日現在、国会で審議中—では「定型約款」が新設されたが、それ以外では現行の分類と同じである)。

第15号をこれに当てはめると、「財の移転」は売買又は委任(委託販売)、「サービスの移転」は請負に相当する。しかし、これら以外の契約は同号ではカバーできない。

具体的には、①消費貸借契約は「要物契約であることから、貸主には借主の返還義務に対応する債務がなく、一方当事者にのみ債務が発生する片務契約である(内田貴「民法Ⅱ債権各論」239頁、東京大学出版会、1997年)」とされていることから、「履行義務を果たした時に収益を認識する」という認識基準を適用できない。②寄託の一種である商法593条の倉庫業には「財又はサービスが顧客に移転する」という概念はなじまない。③不動産の賃貸借については「履行義務を果たすにしたがって、収益を認識する」という認識基準を適用することには無理がある。

第15号は暗黙のうちにこれらを範囲外にしているようである。

質問3 個別の論点について

コメント

総論

本資料の論点は第15号の基本的なアプローチを所与のものとしていますが、そのアプローチには重大な問題点があるので、本資料の論点の中には無意味な論点になってしまうものがあります。

論点1 契約の結合

コメント

結論 par.17 は、(b)以外は無意味である。

理由

契約を結合させるかどうかは、それぞれの契約が法律的に独立しているかどうかで判断すべきである。同一の顧客と複数の契約を締結したら、それが同時又はほぼ同時に締結したものであっても、後述のような例外を除き、par.17によるまでもなく、それぞれの契約は法律的に独立しているのである(par.17(b)は、法律的に独立しているかどうかの判断規準になる)。

本資料の具体的事例では「企業は、機器の販売と保守サービスの提供という関連性ある製品とサービスを一体で交渉しており、また、保守サービスの価格は機器の販売に影響を受ける」とある。一般的に、この事例のように、機器の販売、その販売価格と保守サービス契約とその価格は相互に関連性がある。しかし、それは、契約締結前の交渉の段階でのことであって、契約が締結されたら、それらは関係がなくなるはずである。本資料の機器の販売契約は、機器の引渡しと代金の決済によって完結するのである。保守サービス契約と結合させる必要はない。ただ例外として、たとえば、機器の販売契約に「将来、保守サービスに不備があった場合には、機器の代金を値引きする」という条項があれば、両契約は法律的に独立しているとは言えなくなるが、実務でそういう事例があるのだろうか。

論点2 契約の変更

コメント

結論

par.20は無意味であり、それにもとづくpar.21の会計処理は不要である。契約の変更については、個々の契約ごとに債権の確定という面から、契約の内容に即して会計処理すればよいのであって、観念的なpar.18~21によるべきではない。

理由

1. 製品販売における追加契約

本資料の具体的事例の追加契約では、70個については当初の契約通り単価10千円、30個については単価8千円と定められたのだから、それに沿って会計処理すればよいだけのことである。こんなシンプルなことをなぜわざわざ複雑にするのだろうか。まったく無意味である。なぜなら、追加契約による値下げが変更前の取引価格の変動性に起因している

かどうか、値下げ後の価格がいくらか、ということによって変更契約の法的内容が変わるわけではないからである。既に 50 個引渡したということなので、たとえば、期末までにさらに 70 個を引渡したとすると、先入先出法的に考えて、単価 10 千円、売掛金 700 千円、売上高 700 千円、とする会計処理が自然である。それをわざわざ観念的な単価によって計上することは不合理である。

2. ソフトウェア開発における仕様変更

本資料の具体的事例は説明不足である。「各工程を単位として契約を締結する」とあるが、①工程ごとに顧客の確認を得たら、対価を受取る権利が確定する、ということなのか、それとも、②対価を受取る権利は全工程が完了してから確定する、ということなのだろうか（素直に読めば①である）。①であれば、工程ごとの契約は独立しているので、全工程を単一の履行義務と判断することは不合理である。修正については、修正内容に即して素直に会計処理すればよいのであって、par.21 の会計処理は不要である。②であれば、完了時に債権が確定するので、その時に売上高を認識すべきであり、契約の変更は自動的に会計上反映されることになる。

論点 3 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断

論点 8 独立販売価格に基づく配分

コメント

結 論

約束した財又はサービスが別個のものか否かについての par.27～30 は無意味なので、「約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断」という論点自体が不適切な論点になる。「履行義務が単一の義務か別個の義務か」という論点にするべきである。そこで本コメントでは、論点を「履行義務が単一の義務か別個の義務かの判断」と読み代えて考察することにする。

なお、本資料では事例として挙げられていないが、ポイントの付与と製品保証も論点 3 の対象になる（ポイントの付与を論点 3 に含めることについては、後述論点 4 のコメント）。

理 由

1. 総 論

本資料 27～28 頁の 3 つの具体的事例では、「財又はサービスが別個のものか否か」は、「履行義務が単一の義務か別個の義務か」を判断する指標と考えているようである。「履行義務を果たした時に収益を認識する」という認識基準の下では、履行義務の識別が重要なのであって、物又はサービスか別個のものか否かの判断は必要ないと思われる。義務は法律上の義務なので、それが単一のものか別個のものかは、法律的に単一か別個かによって判断すべきであり、「財又はサービスが別個のものか否か」という判断過程を介在させる必要はない。なお、債権の確定という面を考慮する必要がある。

独立販売価格の配分については、以下の各取引の考察において「収益の認識方法」として考察する。

2. 機器の販売と契約と保守サービス

保守サービスが販売条件であり、販売代金が将来の保守の完了をまって確定するという契約であれば、保守サービスの保証期間にわたって収益を認識することが合理的である。

しかし実務においては、保守サービスの料金が明示されていない契約では、保守を無償のアフターサービスとして扱っているケースが多いのではないかと推察される。そうであれば、実質的には製品保証と同じことになる。いずれにしても、par.27による識別は無意味である。

3. 機械の据付けと試運転

本資料の事例では、機械の据付け等は販売契約の一部である（つまり、検収条件付販売である）。したがって、par.27によるまでもなく、それらは明らかに単一の履行義務である。最終検収によって収益を認識すればよいだけのことである。

4. ソフトウェアの付与に含まれるアップデート・サービス

(1) 単一の義務か別個の義務か

① アップデートの付与方法の分類

ソフトウェアの付与に含まれるアップデート・サービスは次の2つに分類できる。

(a)ソフトウェア製作者が不特定多数の一般ユーザーにソフトウェアそのものを販売するか、又は使用を許諾する取引。例：会計ソフトの販売、Windowsの使用許諾

(b)ソフトウェア製作者が特定の相手先に対して、その利用又は二次利用の使用を許諾する取引

この内、論点3が想定している取引は(a)であると考えられる。(b)は論点5「知的ライセンスの供与」の対象になる。

② 単一の義務か別個の義務か

Windowsを例にとると、パソコンメーカーがパソコン本体にWindowsを組み込んで販売しており、一般消費者はそれを購入している（購入価格はハードとソフトに区分されていない）。契約の観点から見ると、マイクロソフトはメーカーとの間にソフトの二次利用を許諾する契約を締結していると推察される（実際にどのような契約なのかは不明）。そして、同社はメーカーとの契約とは別に一般消費者との間にWindows使用許諾契約を締結している。パソコンを購入して、最初に起動する時に、パソコンの画面に約款が表示されるということだが、筆者はそれをプリントしていなかったため、詳しい内容は不明である。その後、マイクロソフトが無料でアップデートしてくれているので、その旨が約款に含まれているはずである。いずれにしても、メーカーとの契約と一般消費者との契約は法律적으로는独立した契約なので、各契約に伴う義務は別個の義務である。

(2) 収益の認識方法

① 2つの方法

第一法 引当処理する方法

マイクロソフトとしては、メーカーとの取引によってメーカーから得る対価は、メーカーによる一般消費者への販売とは独立して、受取る権利として確定するのである。それなら、par.73～80によらずに、全額を収益として認識すればよい、ということになる。

第二法 履行義務に取引価格を配分する方法 (par.73～80)

マイクロソフトは、将来のアップデートに伴う負担額をメーカーから受け取る対価の額に織り込んでいると推察される。そうであれば、理論的には、収益は財の提供等の対価なのだから、メーカーから受取る対価の内、未履行のアップデートの義務に対応する部分は、アップデートを提供するまでは、収益としては認識しないで繰延べるべきであ

る、ということになる。マイクロソフトは第二法によっている（2015年6月期では次のように注記している。「無料で提供されるソフトウェアのアップデートは、ケース・バイ・ケースで、それらがアップデートと創出の複合要素の提供（arrangement）の定義を満たすかどうか評価する。複合要素の提供は繰延べられ、アップデートが提供された時に認識されるか、契約後の顧客のサポート（PCS）を含む場合には、PCSが提供された時に認識する。」

② 2つの方法の比較検討

理論的には第二法の方が合理的である。ただ、①経営者の裁量の余地をなるべく狭くすることが望ましいこと。②コストと効果の比較も重要であること。③継続して適用するれば、両者の方法の違いは損益に重要な影響を与えないと考えられること、から、次善の方法として、第一法によることを認めてもよいと思われる。

なお、履行義務の未履行部分については、論点11「顧客の未行使の権利」と同じ論点になる。ただ、論点11では主要な義務に対応する顧客の権利が未行使であるのに対して、ここの論点で問題にしているのは、主要な義務に附属する義務である。付随的な義務については、論点11のように顧客の未行使分を繰延べないで、将来の負担の引当処理を認めてもよいと思われる。

5. ポイントの付与

(1) 単一の義務か別個の義務か

【設例】一般消費者が小売店で商品を現金で購入したら、共通ポイント（顧客はポイントが他社の財又はサービスの購入にも充当できる）が付与された。

【検討】この設例では、レジで代金を支払い、商品を受取ると売買取引は完結する（契約の申込み、受諾、成立、履行が同時になされた）。ポイントの付与は売買契約から独立した定型約款によるものである。したがって、ポイントの付与に伴う将来のサービスの提供等の義務は別個の義務になる。

(2) 収益の認識方法

前述のアップデートの例と同じように、二つの方法がある。そして、同様の理由により、第一法による処理を無認めてもよいと思われる。つまり、次のように会計処理する。

「この場合には、ポイントと他社のサービスとの交換を当初売上取引の構成要素として取り扱わないものと考えられる。したがって、この考え方による場合には、当初にキャンペーン対象商品の総額の売上の全額を認識し、将来交換される義務の履行に伴う見積コストを「販売費及び一般管理費として見積り、引当金として認識することが考えられる（鈴木理加「返品権・ポイント付販売・製品保証契約」『企業会計』2015年5月号、76頁）。」

6. 製品保証

(1) 単一の義務か別個の義務か

製品保証契約は、ポイントの付与と同様に、財又はサービスの提供契約から独立した定型約款であり、企業の保証義務は商品の引渡し義務とは別個の義務である。製品保証がアシアランスのみか、プラスの保証があるかどうかによって、このことが変わるわけではない。だから、両者の区別は無意味である。

(2) 収益の認識方法

ポイントの付与と同様に、将来の修理コストを見積もって引当計上する方法を認めてもよいと思われる。

ただ、par.B29の「製品保証が独立に価格設定される」場合には、製品保証にかかる対価が明らかにされているのだから、その対価を保証期間にわたって配分することが合理的な方法である。

論点 4 追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション

コメント

結 論

par.B39～B42のように、顧客のオプションの側から収益の認識時期と認識方法を考えることは不合理なので、不要である。

理 由

企業が財又はサービスを提供するさいに顧客に追加的なサービス（ポイントの付与、製品保証）を提供する場合には、履行義務が単一か別個か、が論点になるのであり、顧客によるオプションの行使いかんは、企業の収益の認識方法に影響を与えるにしても、企業の履行義務の内容そのものには影響を与えないのである。この点から、論点 4 は、実質的に論点 3「約束した財又はサービスが別個の物か否か」と同じである。したがって、論点 3 で考察した。

論点 5 知的ライセンスの付与

コメント

結 論

1. ライセンスの付与に par.31 の認識基準を適用することには無理ある。
2. par.B53～B63 は、実務と法律から離れた観念論であり、収益の認識方法に適用することは無意味である。

理 由

1. 収益の認識基準との関係

par.31によると、顧客が資産に対する支配を獲得した時に（又は獲得するにしたがって）資産が移転する→資産を顧客に移転することによって、企業が履行義務を果たした時に（又は果たすにしたがって）収益を認識する、とされている。一方、前述のように、特許権について通常実施権許諾契約を締結した場合には、許諾を得た側は、契約の締結によって特許権に対する支配を獲得した、と考えるのが自然である（その特許権を用いて製品を製造するにしたがって支配を獲得する、とすることはこじつけである）。この場合、par.31 に従うと、その契約に係るルイヤルティは契約締結時に収益として計上すしなければならない、と言うことになってしまう。つまり、ライセンスの付与に par.21 を適用することには無理があるのである。

2. ライセンスの付与については個々の契約にそって収益を認識するべきである。

知的財産については、知的財産法、特許法、著作権法等の特別法があり、実務では、ライセンスの付与については、それらの法律を考慮して、個々の取引毎に契約を締結している。そして、個々の契約で使用料の計算方法、支払い時期等が定められている（契約のひ

な型の例：大阪弁護士会知的財産法研究会編「知的財産契約の理論と実務」商事法務、2007年）。だから、それぞれの契約にそって対価を受取る権利が確定した時に収益を認識すればよいのである。個々の契約の内容から離れて、債権の確定ということを見捨て、観念的な par.B53～B63 によって収益を認識することは無意味である。

なお、ライセンス契約には関連する資料や役務の提供を伴うものもある（相澤英孝・西村あさひ法律事務所「知的財産法概説（第5版）」361頁、弘文堂、2013年）。その場合には、それらの対価はライセンスの使用料に含まれていると思われる。契約毎に定められた使用料の支払い時期に収益を認識すればよい。

3. 具体的事例 フランチャイズ契約

フランチャイズ契約は次の要素を含むと考えられている。①商標およびノウハウのライセンス契約の要素、②指定された商品の販売やサービスを提供する義務およびノウハウを改良・開発し、フランチャイジーに提供する義務を内容とした準委任契約の要素、③商品や材料を購入する等の継続的売買契約の要素（相山敬士・高林龍・小川憲久・平嶋竜太編「ビジネス法務体系Ⅰライセンス契約」24頁、日本評論社、2007年）。

【コンビニエンス・ストア某社の事例—他社も実質的に同じと推察される】

フランチャイズ契約では次のように定められている。①加盟店は加盟時に加盟料を支払う。②加盟店はすべての商品を本部から仕入れる。③売上金は毎日本部に送金する。④毎月2回、本部は、売上—仕入—ロイヤルティの金額を加盟店に支払う。

この契約で、本部が受取る対価を前述の契約の要素に分けると、継続的売買契約の対価は、加盟店が本部を通じて商品を仕入れることによる本部の利ザヤである。ライセンス契約等の対価はすべてロイヤルティに含まれている。

この事例では、本部としては、加盟料は実質的には「返金不能の前払報酬」なので、論点12によって判断して収益を認識することになる。ロイヤルティについては、毎月2回精算した時に収益として認識することになる。

この事例のようなフランチャイズ料について、par.53～63にもとづいて、本資料34～35頁のように分析して収益の認識方法を判断することは無意味である。

それ以前の問題として、加盟店が営業するにしたがって、ノウハウ等に対する支配を獲得すると考えることはこじつけである。そのため、フランチャイズ料に、par.31の、顧客が資産に対する支配を獲得するにしたがって、サービスが移転する→それによって企業が履行義務を果たした→履行義務を果たすにしたがって収益を認識する、という認識基準は適用できないのである。

論点9①② 一定の期間にわたり充足される履行義務

コメント

結論

1. par.35の規準は不合理である。
2. 本資料15頁に挙げられている「輸送サービス」と「管理・事務代行等のサービス提供」は不適切な例である。

理由

1. 履行義務が一定の期間にわたり履行されるかどうかは、一定の契約に従い継続してサ

ービスを提供する契約かどうかで判断するべきで、p35による必要はない。par.35は次のように不合理である。

(1) (b)の「企業が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が創出又は増加につれてそれを支配する」は par.31 と矛盾している。par.31 では、顧客が資産に対する支配を獲得した時に資産が移転する→資産を移転することによって企業は履行義務を果たしたとされる一としているのである。(b)は順序が逆になっている。

(2) (c)の「企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず」は無意味である。

2. 輸送サービス

たとえば、ASBJ が DHL を使って IASB に書類を送る場合、書類がロンドン市内に到着したら輸送距離が 99.99%に達したから、進捗度は 99.99%である、などとすることは無意味である。DHL は書類を IASB に届けるまでは履行義務を果たしたことはないからある。そもそも輸送サービスには par.31 の「顧客が資産に対する支配を獲得するに当たって資産が移転する→資産を移転することによって履行義務が果たされる、という認識基準を適用することができない。

3. 管理・事務代行等のサービス提供

par.31 は、単に「企業は履行義務を果たした時に収益を認識しなければならない」としているのではなく、「財又はサービスを顧客に移転することによって」履行義務を果たした時に認識するとしているのであり、しかも、「財又はサービスは顧客がその資産に対する支配を獲得した時に移転する」としているのである。だから、管理・事務代行等のサービス提供には「財又はサービスを顧客に移転することによって、履行義務を果たした時に認識する」というアプローチは適用できない。たとえば、証券代行サービスを提供している会社が、3月決算会社の株主の確定作業を終わった場合、その部分のサービスが顧客に移転したなどと考えることはできない。

4. オフィスビルの建設

たとえば、60階建のビルの建設工事で、躯体工事が30階まで終わったから、躯体工事については50%まで顧客に移転した、だから、30階までの躯体工事にかかる収益を認識する、などということは無意味である。収益は、あくまでも工事代金（一部分でも）を受取る権利が法律上確定してから認識するべきである。par.37にあるように、「現在まで完了した履行に対する強制可能な権利を有しているかどうかについて法律とともに考慮する」べきであって、par.35を考慮する必要はない。

この事例に限らず、そもそも工事進行基準は合理的な基準なのだろうか。ペイトンは船の建造の例をあげて、最終の完成が収益の証拠だとすると、損益計算書に不合理な結果をもたらす、として、一般的に会計士は長い間、進捗度に応じて収益を認識することを認めていると述べている (*Accounting Theory* 1922, p.461)。しかし、工事代金を受取る権利の確定、建造途中で不可抗力により船が大きく毀損した場合の危険負担等、法律面も考慮する必要がある。それに、中堅ゼネコンの監査に従事した経験によると、進捗度の測定は往々にして利益操作に使われる（しかも、簡単に操作できる）という事実がある。工事進行基準の是非について再検討が必要だと思われる。

なお、前述の民法改正案では「請負」の節に、634条「注文者が受ける利益の割合に応じる報酬」が新設された（加賀山茂編著「民法（債権関係）改正法案の〔新・旧〕条文対

照表」信山社、2015年）ので、それも考慮する必要がある。

論点 3. 11 顧客の未行使の権利

コメント

結論

第15号の考え方は合理的と思われるが、par.B46と本資料55頁の図表5はもう少しシンプルになると思われる。

理由

1. 次のように考えれば、もっとシンプルになると思われる。

「収益は財の提供等に対する対価であるから、顧客の未行使分については収益を認識すべきではなく、契約負債として認識して、財等を提供した時、又は顧客が権利を行使する可能性がなくなった時に収益として認識する。」

2. par.B46の「企業が契約負債における非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合、見込んでいない場合」の区別は不要である。

3. US Airways Group, Inc.の2013年12月期の次の注記が参考になる。

「旅客収益は輸送が提供された時に認識する。輸送が未だ提供されていないチケット売上は、当初は輸送負債として繰延べられ、連結貸借対照表に計上されている。販売済みチケットの大多数は返還不要である。価格形成、返金と交換の方針及び他の航空会社との協定が複雑であるために、収益認識のタイミングと認識すべき金額は見積りによっている。

論点 12 返金不能の前払報酬

コメント

結論 par.B49～B50は合理的と思われる。

理由

1. 従来の米国基準は実質的にB49～B50によっていると思われる。

例：NTTドコモ2015年3月期の注記「契約事務手数料等の初期一括手数料は繰延べられ、サービス毎に契約者の見積平均契約期間にわたって収益として認識しています。また、関連する初期費用も初期一括手数料の金額を限度として繰延べ、同期間で償却しています。」

2. 有料老人ホームの終身入居金についての次の判例が参考になると思われる。

「本件終身入居金は、一定期間の役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価からなるものではなく、上記役務を終身にわたって受け得る地位に相当する対価であり、いわば賃貸借契約における返還を要しない保証金等に類するものというべきである。このような終身入居金は、返還を要しないことが確定した時に実現したと解するのが相当である（東京地裁：平成22年4月28日判決、Z288-1567 TAINS）。

論点 17 貸借対照表の表示項目

コメント

結論 par.105～109は非論理的なので、削除すべきである。

理由

1. 権利の区分が民法の考え方にそぐわない。民法における「無条件の権利」は文字通り「無条件」の権利のことをいう。民法には「対価の支払期限までに時間の経過だけが考慮される場合には無条件の権利である」などという考え方はない。

2. par.105 の「企業が財又はサービスを移転する前に・・・企業が無条件である対価の金額に対する債権を有している場合」は非論理的である。民法では、契約の場合、未履行部分に対して無条件の債権を有するなどということはある得ないことである。

3. 第 179 項の設例は非論理的である。

par.21 によると、顧客が資産に対する支配を獲得した時に資産が移転する→資産を移転することによって企業は履行義務を果たしたとされる→履行義務を果たした時に収益を認識する、ということになるはずである。設例は「一定の期間わたり義務が充足されると判断する」とあるが、認識過程の順序が逆になっている。「企業が義務を果たすにしがって顧客が資産に対する支配を獲得する」のではなく、「顧客が資産に対する支配を獲得するにしがって、履行義務を果たした」とされるのである。設例では「ソフトウェアを完成させてから顧客に納品される」とある。顧客が納品前のソフトウェアに対して支配を獲得するとは考えられない。また、設例では法律上は、企業は納品までは履行義務を果たしていないことになる。前述のように、未履行分部分に対して債権が確定するなどということはある得ないことである。

4. 法律上確定していない権利を「契約資産」として貸借対照表に表示することは不合理であり、それに対応する売上高を認識することも不合理である。あえて貸借対照表に「契約資産」を表示するのであれば、相手科目は売上高ではなく、「契約資産見返り」という対照勘定にするべきである。

質問 16 収益認識に関する包括的な会計基準の開発について

コメント

収益認識に関する現行の日本の会計基準と会計慣行は未整備なので、収益認識に関する包括的な会計基準の開発が必要です。質問 2 と質問 3 のコメントのように、第 15 号には重大な問題点があるので、開発にさいしては同号に惑わされずに（白紙に戻して）、日本に適した基準を開発して、日本の基準が IFRS と同等の高品質の基準であることを世界に知らしめて下さい。

1. 税法学者の見解

会計上の実現主義について、次のような税法学者の見解がある。

「筆者の知る限りでは、一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題になった事件では、見るべき会計慣行がなく、また会計学説もない場合が多かった。状況は今後も変わらないものと思われる（金子宏「所得概念の研究」297 頁、有斐閣、1995 年）。」法人税法に「一般に公正妥当と認められる会計基準に従って計算されるものとする（第 22 条第 4 項）」という規定がおかれているにもかかわらず、こういうことを書かれることは残念なことである。

2. 収益と利得の区別

実現主義は、財の販売と役務の提供以外の収益（使用料等）及び利得には適用でない。包括的な会計基準の開発にあたっては、まず、収益と利得を区別して、さらに利得を資産の評価益とその他（例：国庫補助金）に区別して、それぞれについての認識基準を考える必要がある（資産の評価益までカバーする基準の開発は困難だと思われる）。そして、その原則の下で、業種ごとにルールを作ることになると思われる。

すべての収益をカバーする認識基準の開発が困難なのであれば、かつての IAS 第 18 号「収益」のように、その範囲を限定することを明示するべきである。

3. 米国基準について

財と役務の提供の収益認識については米国基準 SAB (Staff Accounting Bulletin) No.101 Topic13:Revenue Recognition の方が第 15 号より日本に適していると思われる。日本の企業で米国基準を採用して（していた）、かつ多様な取引がある総合商社（住友商事以外の 4 社は 2013 年 3 月期までは米国基準だった）とソニー（2015 年 3 月期も米国基準）の収益認識の注記が参考になると思われる（ただ、「実現可能」は不適切だと思われる—米国基準によっていた総合商社 4 社の内、三菱商事だけは「実現又は実現可能」という用語を使っていない）。

これら 5 社の注記を読むと、その根底には首尾一貫した原則—財又は役務の提供が完了したこと—があると思われる。

4. 実務面での配慮

実務面で次の配慮が必要である。

(1) 経営者の裁量の余地を拡大しない。

IASB には、management intent に強い拒否反応があるという（山田辰巳「会計基準の国際的コンバージェンスの枠組み」2007 年 9 月 9 日に千葉大学で開催された「先端経営研究セミナー」における講演）。ところが、現実には、IFRS は、結果として、経営者の裁量の余地を拡大しているように見える。第 15 号もそうである（例：独立販売価格に基づく配分）。

この観点から、シュマーレンバッハが「其自体正しい方法であるが不確実である為に客観性に欠くる処余りに多く、この代わりに其自体誤った基礎に立った方法であってもより大なる概観価値を約束する時、この方法が選ばれるべきである (*Dynamische Bilanz* siebente Aufl. S.109,1929 土岐政藏訳「動的貸借対照表論 原書第 7 版」98 頁、森山書店、1950 年) と述べているように、理論的に正しくても、見積り方法が余りにも客観性を欠く方法よりも、次善の策として、理論的に多少問題があっても、より客観的な見積りが可能な方法を採用することが望ましい。

(2) コストと効果の比較

実務では、コストと効果の比較は重要である（例：例外的に出荷基準を認める）。