

平成 21 年 9 月 8 日
企業会計基準委員会

「収益認識に関する論点の整理」の公表

コメントの募集

我が国では、収益認識に関する会計基準として、「企業会計原則」のほか、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）などがありますが、企業会計基準委員会では、企業の取引内容の多様化・複雑化や、収益認識に関する会計基準の国際的な動向等も踏まえて、収益認識基準のあり方についての検討を進めています。

当委員会は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会（IASB）と共同で、会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意（いわゆる「東京合意」）を公表していますが、そのような合意を踏まえて、現在 IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）とが共同で進めている収益認識の現行基準の見直しの議論についても、検討してきました。

当委員会では、平成 20 年（2008 年）12 月に IASB 及び FASB からディスカッション・ペーパー「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。）が公表されたことを契機として、これまでの検討を整理し、今後の収益認識のあり方を考える際に対象となる論点について、広く一般から意見を求めることを目的として、標記の論点の整理（以下「本論点整理」という。）を公表することといたしました。平成 21 年 9 月 1 日の第 184 回企業会計基準委員会において公表が承認されましたので、本日公表いたします。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理で取り上げた論点等につきご意見がある方は、平成 21 年 11 月 9 日（月）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：shueki-ronten_2009_asbjdp@asb.or.jp
ファクシミリ：03-5510-2717

本論点整理の目的

本論点整理は、現在 IASB と FASB とが共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めていることを踏まえて、今後、我が国でも収益認識に関する会計基準を整備していく一環として公表するものであり、広く関係者からの意見を募集することを目的としている。

収益認識の会計処理は、財務報告において経済的意思決定に有用な情報を提供していく上で重要な部分であるが、IASB と FASB との共同プロジェクトで提案されている資産及び負債の変動に基づく収益認識のモデル（以下「提案モデル」という。）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モデル（以下「現行モデル」という。）¹とは異なる、新たな考え方に基づくものであるため、そのような見直しは、今後、市場関係者に大きな影響を与える可能性がある。

そのため、そのような提案を含む国際的な議論の状況や、関連する収益認識の論点について、早い段階から整理し、検討しておくことの意義は大きいと考えられる。本論点整理は、特に、そのような点に焦点を合わせたものである。

当委員会では、本論点整理に対して寄せられる意見も参考に、IASB 及び FASB へ継続的に意見発信を行うとともに、我が国における収益認識に関する会計基準の整備に向けた検討を続けていく予定である。

本論点整理の構成

本論点整理は、第 1 章「提案モデルによる収益認識の仕組み」と第 2 章「提案モデルの特徴と現行実務への影響の可能性」とで構成されている。

第 1 章は、IASB と FASB との共同プロジェクトにおいて提案されている資産及び負債の変動に基づく提案モデルの考え方の概要を整理している。

第 2 章は総論と各論に分かれる。総論においては、現行モデルと対比した提案モデルの特徴を中心に、収益認識の考え方を論点として取り上げている。各論においては、そのような収益認識の考え方を適用した場合に、現行実務に及ぼす影響の可能性について、これまでの当委員会における議論を整理している。

総論、各論とも、今後我が国の収益認識のあり方を考える上で重要と考えられる項目を質問事項として掲げ、市場関係者からのコメントを求めている。

IASB と FASB の予備的見解に関連する主な論点

本論点整理では、DP での提案や関連する論点の中で、今後の収益認識のあり方の検討において重要と考えられる総論における論点である収益認識の考え方、収益の測定、収益認識の単位、収益認識の時期、不利な契約と判定された場合の会計処理と、各論における論

¹ ここで便宜的に現行モデルとしているものには、現行の我が国における会計基準、現行の米国会計基準及び、現行の国際財務報告基準等における収益認識モデルが含まれる。

点である工事契約の収益認識（工事進行基準等）、複数要素契約、継続的関与、通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）、割賦販売の収益認識、及び収益の総額表示と純額表示について、コメントを求めている（これらの論点のうち、当委員会の収益認識専門委員会がIASBに提出したコメントがあるものについては、参考として「議論と検討」として、その要旨を示している。）。

本論点整理では、第1章でDPの提案モデルの仕組みの概要を説明しているが、DP全文の日本語訳及びIASBに提出したコメント全文については、当委員会のホームページ²に掲載しており、インターネットで参照することが可能である。

＜コメント提出者への質問＞

本論点整理では、コメントを提出される方の便宜のため、次のような質問を掲げるが、コメントはこれらに限られるものではなく、また、すべてについて回答いただく必要はない。なお、コメントには具体的な理由も記載いただきたい。

IASBとFASBの提案モデルの特徴と現行実務への影響の可能性

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。

² IASBに提出したコメント全文は次を参照のこと。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20090619.pdf

DP全文の日本語訳は次を参照のこと。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20081219.jsp

【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。

【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、确实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。

【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。

【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。

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。）。

【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。

【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。

【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。

【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。

【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)。

以 上