

「収益認識に関する会計基準（案）」へのコメント

氏名 浜田 康

質問 1

同意

質問 2

同意

質問 3 - 1

(基準第 16 項～第 42 項、指針第 4 項～第 22 項)

以下の項について不明点あり

- ア) 基準第 35 項 (3) は、第 120 項によれば、同項 (1) (2) を充たさなくても、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するものがあるため定めたところがあるが、バスケット条項のようにになっているので、かえって、定義があいまいになっている。第 120 項では具体例など記述すべきではないか？
- イ) 基準第 35 項 (3) では、「次の要件のいずれも満たすこと」として①②を挙げているが、製造等する資産が他に転用できるとしても（つまり、①の要件は満たさないとしても）、②を満たす場合には一定期間での収益認識が可能ではないか？ たとえば、製造請負業者の A 社が、B 社向けに、B 社のビジネスに固有の、専門性の高い装置を 1 年半かけて製造するとしよう。この装置は、B 社のビジネスに無縁な他社には転用不能だが、B 社の同業他社なら、簡単な追加加工・調整で利用可能だと考えよう。この場合、転用は可能と認められるが、契約上履行部分の支払いを受ける権利が確保されているならば一定期間にわたり履行義務を充足して収益を認識することに問題はないように思える。つまり、基準第 35 項 (3) では、転用の定義があいまいなため、判別の正確性が損なわれている。また、対価を収受する強制力のある権利とは、支配との関係がどのようなになっているのか？ (2) に規定しているような支配の要件が満たされずとも、対価を収受する強制力のある権利を有することがありうるという意味なのか？
- ウ) 指針第 9 項の (2) は、理解しづらい。例をもって検討しよう。道路舗装業者（企業）の A が、施主（顧客）の B から、5 km の道路の舗装を請け負ったとする。3 km を舗装

したところで、ある事情で、C（他の企業）が残りの履行義務を充足することになったとする。（2）には、「Cは、Aが現在支配する資産からの便益を享受しない」と書かれているが、3km舗装が終わった段階では、3kmはBの支配に移っている（基準第35項（2））ので、Aの支配する資産は存在しない。すると、そこからの便益ということは何を指すのかわからない。また、第9項（2）後段は「Cは、履行義務がCに移転した場合でもAが支配し続けることになる当該資産の便益を享受しない」とするが、これも、前段と同様、Aが支配する資産が存在しない以上、意味の通らない記述である。

- エ) 指針第18項の「例えば」以下の文章はわかりにくい。生産単位数に基づくアウトプット法の場合に、生産済みの仕掛品・製品が計算に含まれていないのは正しくない、という点に着目すれば首肯しうるが、引渡単位数に基づくアウトプット法だとすると、未引渡しの仕掛品・製品は計算に含めるべきでないはず。文中、「生産単位数又は引渡単位数」と記述しているところを包含して理解することはむずかしい。
- オ) 指針第21項の「履行を描写しないものの影響は」、「インプット法に反映しない」と書くより、「インプット法の計算から除外する」あるいは「インプット法に用いる指標の測定時に排除する」といった書きの方が内容に即しているのではないか？
- カ) 指針第22項（1）は、評価減（いわゆるロスコン）に関連すると思われるが、処理の確認をしたい。例として、受注額10,000円、原価見積り5,000円の工事に着手して、当期（着手初年度）の原価発生額3,000円だったが、そのうち1,000円は著しく非効率な履行に起因して発生したものと認められた場合、処理はどのようになるのか？原価計上額は3,000円だが、インプット法に反映させるのは2,000円なので、収益は4,000円（ $2,000 \times (10,000 / 5,000) = 4,000$ ）とし、収益を4,000円、費用を3,000円計上すればよいのか？
- キ) 指針第22項で参照している〔設例9〕にはあいまいな点、また、合目的的でない点がある。前提条件（4）②で、エレベーターはX1年12月にB社のビルに搬入されたが、設置（据付け）はX2年6月だとしている。半年放置されるような状況がすでに異常だが、この時、P.60を見ると、請け負ったA社は、X1年12月にエレベーターに関する売上高を計上することになっている。これは搬入されたX1年12月の時点で、B社はエレベーターの支配を獲得しているからとされているが、果たしてそれでよいのだろうか？ 工事進行基準において、発生する原価は労務費等の無形のものに限らず、組み込む部品その他の調達原価も含むので、計算上、収益が計上されることには異存はないが、「X1年12月にB社がエレベーターの支配を獲得した」と認識することが正しいのだろうか？ 支配の獲得を考慮せずとも、インプット法によって収益を計上できると考える方が適切ではないか？これはたとえば、次のようなケースで考えるとわかりやすい。つまり、A社はX1年12月にエレベーターを調達したが、B社のビルには置き場がない（作業の邪魔でもある）。したがって、B社ビルに最寄りのA社倉庫に保管し準備をしていた。その後、X2年6月に（準備が整い）設置した、という場合である。

この場合、B社は、X2年6月まで「支配は獲得できない」が、B社用に調達・保管した時点で原価は発生しており、A社は、X1年12月に収益を計上してもよいのではないかと思われる。そうすると、前提条件(4)②でいうところのB社の支配の獲得は、A社の収益認識には、直接的な影響はないのではないかと思われるのである。

- ク) 基準第31項(1)の「当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること」とは具体的にはどのようなことか? 何か良い例はないか? 「容易」というのは、どの程度のことをいうのか? ある程度のコスト、手間がかかっても、それらが軽微であれば、「容易」とみてよいのか? また、括弧書きの「(すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること)」はどういう意味か? 本文は「享受することができること」といつているが、「享受することができる可能性があること」という意味か? その違いはどこにあるのか? 「できる」だけでなく「できる可能性がある」まで取り込むということは、第31項では、できるだけ別個の財又はサービスと認識すべしという趣旨か?

質問3-2

(基準第43項～第73項、指針第23項～第33項)

同意

ただし、以下の点に疑問がある。

- ア) [設例12-1]の前提条件(1)4行目には、「B社は、通常、製品Xを取得してから90日以内に最終顧客へ販売する」と書かれている。これは、実績として、確率的に、90日で販売するという意味なのか。だとすると、90日で販売できない可能性もあるということになる。ところで、この設例では、X1年12月1日(A社がB社と製品Xを販売する契約を締結した日。これを、B社に支配が移転する日、としている。)に売上高を計上することになっている。この時の売上高は80,000円であるが、これは値引きを考慮した価格で計算しているからで、販売数量は、全数の1,000個を計算基礎としている。しかし、前掲の「B社は、通常、製品Xを取得してから90日以内に最終顧客へ販売する」との記述を読むと、B社は委託販売業者である。すると、指針第75項に従い、B社が最終顧客に販売した都度にしか、A社は売上高を計上できないはずである。つまり、[設例12-1]は、前提条件あるいは他の箇所の記述があいまいなため、変動対価の正確な事例になっていない可能性がある。
- イ) 日本の出版業では、日本に固有の取引として返品自由の商慣習がある。これに対処するには、基準第51項等を適用することになると思われるが、基準第51項では末尾で「著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り、取引価格に含める」と、変動対価を「価格」の問題のような記述をしている。しかし、出版業等返品のある業界での変

動対価は、数量の問題であって価格の問題ではない。基準第 51 項前後の記述で「取引価格」の語を用いるのは再検討すべきではないか？

- ウ) また、出版業では、定期的な雑誌類ならば返品率の見積りも可能かもしれないが、書籍に関しては困難が多いのではないか？ 書籍の売れ行きは書籍ごとの個別の事情によって大きく異なり、増し刷りになるものあれば、ほとんど返品されてくるものもある。これらを適切に見積もるのは至難の業であるが、本基準の適用に際しては、グループごと（たとえば、実用書、学参、文庫など）の過去実績などに基づく見積りも許容するのか？ 過去の統計などが使えれば（企業レベルでも返品率のボラティリティーは若干抑えられる可能性がある）財務諸表レベルでの誤差はある程度の範囲に収められると思われるが、見積りの精度は決して高くない。日本の出版業固有の商慣習に問題があるのかもしれないが、IFRS 等で想定している返品権付売上高とは少し異質な印象はある。この点への配慮は特段ないのか？
- エ) 基準第 53 項は、「財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客または企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする」としているが、我が国の収益認識の局面では従来あまり考えられてこなかった点であるので、詳細な解説が必要である。たとえば、ここで「信用供与」としているのはどのようなものを指すのか？ 顧客への信用供与としては、掛け売り、延払い条件付販売などが想起されるが、ほかに本基準が想定しているものにはどのようなものがあるのか？ 一方、企業に提供される信用供与とはどのようなものなのか？ 第 124 項では、信用供与が契約上明記されていなくても考慮しなければいけない（重要な金融要素が存在する可能性がある）としているが、信用供与の内容が明確でなければ、考慮もできないのではないか？

質問 3 - 3

(指針第 34 項～第 88 項)

同意

ただし、以下の点が不明である。

- ア) 指針第 35 項で、「約束した財又はサービスに対する保証又はその一部が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを提供する保証を含む場合には、保証サービスは履行義務であり、取引価格を財又はサービス及び当該保証サービスに配分する」としているが、「一部」の場合も、保証サービスすべてを履行義務とみなして取引価格を配分するのか？ また、「顧客にサービスを提供する保証」というのは、契約等に明記されていなければ別個の履行義務として判断することが難しいと考えられるが、そういう理解でよいのか（つまり、明文の規定はないが、

慣行等で行われているサービスは、別個の履行義務としないでもよいという理解でよいか？

- イ) 指針第 46 項は書きぶりがわかりづらい。本文で次のいずれかを支配しているときには、と書いてあるが、以下の (1) は、「移転するもの」となっており、何を支配しているのかが判然としない。
- ウ) 指針第 46 項の (1) に書かれている「受領」とはどういう意味か？ いったん、企業が当該財又は他の資産を「支配」したということによいか？
- エ) 指針第 46 項 (2) の指図する能力だけで、本人に該当するとみてよいのか？ たとえば、企業が顧客 A 社から清掃を請け負い、これを他の当事者 B 社に丸投げしているケースを考えよう。企業は、B 社に対して指図する能力を有しているので、本人として会計処理してよいのか？ もう少し補足的な条件が必要ではないかと思われるがどうか？
- オ) 指針第 48 項でオプションの付与について言っており、[設例 3 1] が参照されているが、[設例 3 1] 前提条件 (2) で、他社ポイントの付与が、「重要な権利を提供していない」と判断する根拠がよくわからない。これは A 社が提供するサービス等ではないからなのか (ただし、設例では A 社の場合もありうると読めるが) ？
- カ) 指針第 48 項 4 行目で、「将来の財又はサービスが移転する時」とあるが、これは当初の取引時は前受金勘定等 (貸方) を計上しておき、将来の財又はサービスが移転したときに収益に振り替えるという理解でよいか？
- キ) 指針第 49 項は、たとえば、品薄になりがちな商品 A を販売した時に、顧客に、後日いつでも商品 A を買うことができるオプションを付与するケースなどを想定すればよいのか？ 後日顧客は、申し出たうえで、正規の料金を支払って商品 A を買うので、当初の取引時にオプションに取引価格を配分する余地はない。ただし、これは極めて当然のことで、あえて指針にひとつ項を立てて記述すべきこととも思えない。この例のようなケース以外に考慮しておくべきケースがあるのか？
- ク) 指針第 57 項の文意が明確でない。これは、返金不要の支払いを受けたとしても、だからといってそのすべてを入金時に売上高として処理すべきではなく、将来の財又はサービスの移転に関するものである場合には、その将来の時点で売上高とすべきということを行っているのか？ かたや、無形財産のケースで契約と同時に移転するという条項があり、契約と同時に決済がされるような場合は、契約と同時に収益認識してもよいという理解でよいか？
- ケ) 指針第 58 項但し書きは、どのような意味か？ たとえば、3 年間サービスを提供するという契約において、通常は契約更新すれば更新料がかかるところ、特別に、当初の契約をした顧客に契約更新オプションを付与し、そのオプションには、更新料を免除するという権利も付加していたとする。このような場合、この更新料に見合う収益を算定し (配分し)、3 年間で均等計上すべしということか？ この但し書きは具体的なイメー

ジがわいてこない。

- コ) 指針第 59 項は、(現時点での) 財又はサービスの移転を生じさせるものだとしても、もしそれが、将来の財又はサービスの移転と不可分のものである場合には、(現時点での) 財又はサービスのみを独立した履行義務として売上高に計上してはいけないということを行っているのか? つまり、仮に、将来の財又はサービスと密接不可分の場合には、一定期間での収益認識の方が適切な場合もあるといった内容なのか? 具体的にどのようなケースを想定しているのか?
- サ) 指針第 60 項に従って、ある契約周辺の活動が履行義務ではないと判断された場合、それはインプット法の計算に反映させないということと思われるが、考え方として、その場合、当該(履行義務でない)活動に起因するコストは、売上原価に含めるべきではないという理解でよいのか?
- シ) 指針第 62 項末尾に書かれている「顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受できる時に収益を認識する」とは、どういう意味か? どのようにして、「便益を享受できる時」を把握するのか? 契約時や、ライセンスキーの引き渡し時などでもよいのか? 実際に享受したか否かに関わらず、享受できる状態になった時に収益を認識するということがよいのか?
- ス) 指針第 63 項は、文章の意味が不明である。一語一語の使い方まで気を使っていないのではないか? また、(3)の文章(「企業の活動の結果として、企業の活動が生じるにつれて、財又はサービスが個客に移転しないこと」)も意味が不明である。
- セ) 指針第 65 項(2)の括弧書きの中は意味が不明である。つまり、括弧書きの中の文章は、括弧の前の本文の解説あるいは補強になっているのか? だとすると、全体が意味不明になってしまう。
- ソ) 指針第 67 項(1)では、売上高又は使用量に基づくロイヤリティを議論しているのに、「又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時」と言っているが、このケースでの「ライセンスを使用する時」とはどういうことを意味しているのか?
- タ) 指針第 67 項の(2)はわかりにくい。顧客の売上高等に基づくロイヤリティを収受する取引であれば、その間、ロイヤリティの母体であるライセンスを使用させることが、企業にとっての履行義務になると思われるが、もしそうだとすると、(2)は循環論法になってしまっている。もしそうでない場合は、他にどのような履行義務がありうるのか判然とせず、履行義務の内容自体がわからないので、(2)で言っている履行義務の充足ということが、実態面で理解できない。さらに、括弧書きでは「部分的に充足」というケースも取り上げているが、部分的に充足とはどういう意味か?
- チ) 指針第 77 項の「請求済未出荷契約」は、「将来において顧客に移転するまで企業が当該商品または製品の物理的占有を保持する契約」があらかじめ締結されていることが前提か? つまり、未出荷での請求をあらかじめ予定していない(通常の)売買基本契約の下で行われる売買のうち、たまたま請求済み未出荷になった商品等は、指針第 77、

78、79 項の対象外になるのか、第 79 項の条件を満たせば、よいのか？

- ツ) 指針第 79 項に関して。決算監査などでは行為日から日数があまりたっていないことがある。未出荷在庫はあるが、決算監査時点では請求締日になっていない等の場合、請求未済になるが、第 79 項の条件を満たせば「請求済未出荷契約」と同じ処理ができるか？
- テ) 指針第 79 項(1)の合理的な理由とは、たとえば、どのような理由が考えられるのか？
- ト) 指針第 79 項(4)の「～能力を有することができないこと」の主語は、企業でよいか？
- ナ) 指針第 79 項の各条件はすべて満たしているが、代金の精算は、実際に商品等が動かされ、顧客の倉庫に移転した時から起算した通常のサイトでの期日だという場合、これは第 79 項を満たしているから、請求時に収益認識が可能と解釈するのか？ もしそうなら、本当にそれでよいのか？
- ニ) 指針第 87 項では、決算期ごとに対価の額等を見直すとされているが、ここで「認識した収益の額を変更する」とは、見直した日を含む決算期の売上高を修正すればよいということか？
- ヌ) 質問の対象範囲には含まれていないが、ここで取り上げる。指針の第 89 項は、工事契約、受注制作のソフトウェアについて、損失が見込まれた場合の処理について記載されているが、これは、一定期間で履行義務が充足されるであって、当会計基準または別の会計基準でも、工事契約や受注制作のソフトウェアに該当しない者の場合にも適用されるという理解でよいか？ つまり、工事契約や受注制作のソフトウェアには該当しないが、一定期間にわたって履行義務が充足されるものについて、一定期間にわたって収益を計上しているケースで、途中、損失が見込まれた場合には、工事契約や受注制作のソフトウェアの取り扱いと同じように損失を計上しなければならないという理解でよいか？ また、その時は、工事ではないので、何らかの性質を示す名称の引当金を計上すればよいか？

質問 4

(指針第 91 項～第 102 項)

同意

ただし、以下の点を確認したい。

指針第 96 項で、冒頭「会計基準第 32 項の定めにかかわらず」としているが、これは、顧客に支配が移っていないにもかかわらず、という意味か？ 他に含意があるのか？

質問 5

(表示および注記事項)

同意しない。

(理由) 開示に消極的な内容で議論が進むことになると、いざ適用が近づき、開示等を検討する場合に、新たな、あるいはより詳細な開示(表示および注記事項)が排除されてしまうおそれがある。必要な表示および注記は、早い段階から俎上に上げ、十分な議論を尽くすべきである。

IFRS 第 15 号の注記の中から有用性その他を考慮して検討するということでは、IFRS 第 15 号の注記事項より、質・量の両面で不十分な注記になってしまうリスクが少なくない。それよりもむしろ、我が国の特性に即した注記事項があれば、IFRS 第 15 号の注記事項に付加して開示を検討すべきである。たとえば、我が国では、延払いその他の回収条件に特徴があるため、売掛金のエイジング情報は注記事項として不可欠である。また、東芝のバイセル取引などが見逃される状況を考慮すれば、最終的な顧客以外の他の当事者に対して計上した売上高、売掛金を注記事項とすることも有用である。

IFRS 第 15 号のみを見て検討するのではなく、我が国固有の課題・特性を踏まえた表示・開示も合わせて検討すべきである。

質問 6-1

何とも言えない。

平成 33 年というのはいかにも先の話で、それほど時間をかける必要があるのか疑問がある。

質問 6-2

同意

質問 7-1

同意

ただし、若干説明が少ないように思える。

質問 7-2

一部を除き同意

[設例 3 2] は、有償支給取引のケースであるが、条件が硬直的すぎるのではないかと思われる。前提条件(2)①にあるように、A 社から供給された部品 Y は、A 社向けの製品 X にしか利用できないというケースばかりでなく、事実上、他のユーザー向けに使用すること

もできる部品がありうる。したがって、①の条件は、ケースとして多いことは認めるが、例外もあることを明記すべきである。

また、部品 Y は、B 社での加工段階で仕損じることありうる。多くの場合、有償支給取引で供給する部品は歩留まりを考慮して取引されるのだから、数量面において一定の仕損は織り込んでいるはずである。したがって、(3)に記載されているように部品 Y を全量取得するというのも、条件としては硬直的であると思われる。

質問 8

- ア) 基準第 86 項によれば、本基準適用時に企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」(ここでは「旧基準」と記す。)は廃止される。工事進行基準の適用に際し、旧基準では、企業に、工事進行基準適用において十分な内部統制が必要とされた(たとえば、同基準第 9、10、11、12、50 項など)。これは極めて大事な規定と思われるが、本基準には、これに該当するような内部統制に関する規定がない。これは、本基準適用後は、従来内部統制未整備のために工事進行基準の適用ができなかった企業でも、本基準に従い、一定期間にわたって収益を計上すべきタイプの取引と判断されれば、従来の工事進行基準と同様の会計処理ができるようになるということか? 会計監査上、企業の内部統制の未整備のために工事進行基準の適用を否定していたケースも皆無ではないと思われるが、今後、取り扱いが変わるという理解でよいのか?
- イ) IFRS 導入時の議論で、通常の商品販売においても、出荷基準は認められず、検収基準で処理すべきとの見解があった。出荷基準のままでは IFRS 下での適正意見は出せないとしていた監査人もいたため、IFRS 既導入企業の中には、検収基準での売上計上処理に切り替えたところもある。本基準では、出荷基準、検収基準などの取り扱いには明示的には触れていないが、この点については、指針等で何らかの方針を示す必要はないか?

以上