

平成 23 年 12 月 22 日  
企業会計基準委員会

## IASB の改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」 に関する意見の募集

平成 23 年（2011 年）11 月 14 日に、国際会計基準審議会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同して、収益認識に関する改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「改訂公開草案」という。）を公表しました。この改訂公開草案は、収益認識に関する現行の国際会計基準（IAS）第 11 号「工事契約」及び IAS 第 18 号「収益」を改訂するものであり、業種を問わず、広範な企業に影響を及ぼす可能性のある提案が含まれています。

企業会計基準委員会では、これまで、収益認識に関する IASB と FASB の共同の取組みについて、国際的な高品質の会計基準となるよう、IASB 及び FASB との定期協議やコメントレターの提出などを通じ、継続的に意見発信を行ってきました。

このような中、当委員会では、改訂公開草案の提案内容が我が国の会計実務へ与える影響を理解し、我が国の視点から改善を求めるべき点を早期に把握した上で、IASB 及び FASB に対して引き続き意見発信を行っていくため、改訂公開草案の提案について、広く市場関係者から意見を募ることと致しました。

ご意見をお寄せ頂くにあたり、改訂公開草案における質問項目に加えて、当委員会が重要と考える追加の質問を添付しています【別紙 1】。これらにご回答頂く形式でも、それに限らずご意見を頂く形式でも、いずれでも構いません。また、質問のすべてについてご回答頂く必要もありません。

改訂公開草案の詳細は、IASB のホームページ上で閲覧可能です<sup>1</sup>。また、理解に資するため、改訂公開草案の和訳を、本意見募集に添付するとともに、我が国の会計実務と改訂公開草案の主な違いについて、比較表を添付しています【別紙 2】。

この改訂公開草案についてご意見がある方は、平成 24 年 2 月 17 日（金）までに、原

---

1

<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/EDNov11/ED.htm>

則として電子メールにより、文書で下記までお寄せください。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。

なお、IASB に対するコメント（コメント期限は平成 24 年 3 月 13 日（火））については、本意見募集にかかわらず、直接ご提出頂くよう、お願い致します。

電子メール：rev-re-ed@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

## 【別紙1】

### 改訂公開草案に関する質問

以下は、改訂公開草案に含まれる質問に加え、当委員会が重要と考える追加の質問を列挙したものです。なお、お寄せ頂くご意見は、これらの質問に対するものに限られるものではなく、また、質問のすべてについてご回答頂く必要もありません。

質問番号に星印（☆）が付してあるものは改訂公開草案に含まれている質問であり、その下のQ1からQ6の番号は改訂公開草案上の質問番号と対応しています。星印（☆）を付していないものは当委員会が追加した質問です。下表における改訂公開草案の質問項目では内容を簡略化しているため、質問の詳細については、改訂公開草案をご確認ください。

番号		質問項目	改訂公開草案 参照項
1		契約に複数の財又はサービスが含まれる契約において、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合に、別個の履行義務として会計処理単位を分けることが提案されている。区別できると判断するための一定の要件の提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	27項から29項
2	☆ (Q1)	収益認識の時期については、2つの種類の履行義務（(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務と(2) 一時点で充足される履行義務）に区分して判断することが提案されている。提案では(1)の履行義務に区分されるための要件が定められており、当該要件に該当しなければ(2)の履行義務と判断されるが、これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	IN38項 35項、36項
3		一時点で充足される履行義務と判断された場合において、履行義務の充足時点を判断するにあたって考慮する5つの指標が設定されている。それらの指標の提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	37項
4	☆ (Q3)	企業が権利を得ることとなる対価の金額に変動性がある場合には、認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超えてはならないことが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	IN38項 81項、82項

5	☆ (Q4)	一定の期間にわたり充足される履行義務で、かつ、契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込まれる履行義務について、当該履行義務の充足に関して損失が見込まれる場合には、負債及び対応する費用を認識すべきであると提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	IN38項 86項
6	☆ (Q2)	収益に関連する債権に係る回収不能見込額は、収益とは別個の損益項目として処理し、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示することが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	IN38項 68項、69項
7		年度の開示では、収益の認識基準等の定性的情報に加え、定量的な情報の開示（収益の分解表示、契約資産・負債の調整表、未充足の履行義務の満期分析、契約コストや不利な履行義務による債務の情報等）が提案されている。これに同意するか。同意しない場合、これらのうち、利用者が得る当該情報からの便益と、情報の作成及び監査のコストが見合っていないと考えられる開示項目は何か。	109項から 129項
8	☆ (Q5)	中間財務報告（我が国では四半期財務諸表及び中間財務諸表）において要求される開示の範囲の提案に同意するか。同意しない場合、提案されている開示のうち、利用者が得る当該情報からの便益と、情報の作成及び監査のコストが見合っていないと考えられる開示項目は何か。	IN38項
9		製品保証については、顧客が追加で購入することを選択できる製品保証については、別個の履行義務として取り扱い、契約対価を製品の対価と保証サービスに配分することが提案されている。 また、顧客が別個に購入を選択できない製品保証については、その製品保証に追加のサービスが含まれていなければ、負債計上し、追加のサービスが含まれる場合は、追加サービスを別個の履行義務として取り扱い、対価の一部を配分することが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	B10項から B15項
10		ライセンス供与契約について、ライセンスの便益を得るために不可分のサービスが契約に含まれる場合でない限り、供与により顧客が支配を獲得した一時点で収益認識することが提案されている（ただし、顧客による支配の獲得があつて	B33項から B37項

		も、ライセンスの対価が合理的に確実でない場合、合理的に確実となるまで収益は認識されない。)。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	
1 1	☆ (Q6)	企業の経常的活動ではない非金融資産（有形固定資産等）の移転に、収益基準の支配と測定に関する規定を適用することに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	IN38項

【別紙 2】

我が国における会計実務と改訂公開草案の提案の主な相違点

項目	相違点	
収益認識に関する会計処理の単位	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 我が国において、複数の財又はサービスの提供を含む契約に関して、どのような場合に区分して会計処理すべきかについて、一般的な定めはない。</li> <li>・ 工事契約に関する会計基準（企業会計基準第 15 号）（以下「工事契約会計基準」という。）においては、工事契約に係る収益認識を実質的な取引の単位に基づいて行うために、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書上の取引を結合することが必要な場合があるとされている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 改訂公開草案では、複数の財又はサービスの提供を含む契約について、区別できる財又はサービスを識別し（すなわち、履行義務を識別し）、これを単位として会計処理を行うことが提案されている（28 項、29 項）。</li> <li>・ 一定の場合には、複数の契約を結合した上で、その中に含まれる履行義務を識別することが提案されている（17 項）。</li> </ul>
収益の認識時点	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 我が国では、企業会計原則により、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている。</li> <li>・ 工事契約会計基準においては、工事の進行途上において、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。工事進行基準を適用する場合、工事進捗度の合理的な見積りに応じて当期の工事収益を計上することとされている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 改訂公開草案では、財又はサービスを顧客に移転する（顧客が支配を獲得する）ことにより、企業が履行義務を充足した時に収益を認識することが提案されている（31 項）。</li> <li>・ 履行義務の充足の時期について、一定の期間にわたり充足する（進捗に従って収益を認識する）履行義務と、一時点で充足する（一時点で収益を認識する）履行義務の 2 種類に区分することが提案されている。</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>一定の要件を満たす場合には、一定の期間にわたり充足する履行義務と判断され、要件を満たさない場合には、一時点で充足する履行義務と判断することが提案されている（34 項、35 項、36 項）。</li> </ul>
収益の測定の基礎となる金額の算定(取引価格の算定)	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、収益の測定に関して、一般的な定めはない。収益の金額は、通常、対価として受領する金銭等の額（当事者間で合意された値引きや割戻しがある場合には、それらを考慮した額）で測定されているものと考えられる。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、顧客への財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を取引価格とし、その金額で収益を測定することが提案されている（50 項）。</li> <li>取引価格の算定においては、対価の変動性、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が提案されている（52 項）。</li> </ul>
複数要素を含む契約における取引価格の配分	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国において、複数要素を含む契約における取引価格の配分について、一般的な定めはない。</li> <li>ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い（実務対応報告第 17 号）（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）において、ソフトウェア取引に関する複合取引については、顧客との間で明らかにされている金額の内訳に従い配分するか、管理上の適切な区分に基づき配分することになるとされている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、複数の要素（履行義務）を含む契約は、原則として配分の対象となる財又はサービスの独立販売価格の比率で取引価格を配分することが提案されている（71 項）。</li> <li>原則として、契約における値引きはすべての履行義務に配分されるが、一定の場合には、特定の財又はサービスに配分されることが提案されている（75 項、76 項）。</li> </ul>
対価が確定しない場合の収益認識	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国において、対価が確定しない場合の収益の認識について、一般的な定めはない。</li> <li>工事契約会計基準において、工事進行基準を適用する上では、工事収益総額を、信頼性をもって見積ることができることが前提となっている。そのため、対価の額の一部又は全部が将来の不確実な事象に関連付けて定められている場</li> </ul>

		合、工事進行基準を適用する上では、工事収益総額の合理的な見積りを行う。
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、対価が変動する場合、期待値（想定される対価のシナリオを確率加重平均した金額）と最も発生の可能性の高い金額（想定される対価のシナリオの中で最も発生の可能性が高いシナリオの対価金額）のいずれか適切な方法を選択し、それにより取引価格を見積ることが提案されている（55項）。</li> <li>その上で、見積られた対価に関して、履行義務の充足時に、対価を受け取ることが合理的に確実な金額で収益を認識することが提案されている（81項、82項）。</li> </ul>
収益認識において損失が見込まれる場合の会計処理	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、損失が見込まれる場合に関連して、企業会計原則注解（注18）に引当金についての定めがある。</li> <li>工事契約については、工事契約会計基準において、損失が見込まれる契約に対して、一定の要件の下に工事損失引当金を計上することが求められている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、履行義務を単位として不利か否かの判断が行われる。ただし、判断の対象となる履行義務は、一定の期間にわたり充足される履行義務のうち、長期（1年超）にわたり充足することが見込まれるもののみとすることが提案されている。</li> <li>不利と判断され、履行義務の充足に関して損失が見込まれる場合は、負債及び対応する費用を認識することが提案されている（86項）。</li> </ul>
回収不能見込額に関する損益計算書上の表示	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>債権の回収に疑義がある場合、貸倒引当金の計上を行い、これに対応する費用を販売費及び一般管理費等で計上している。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、収益に関連する債権に係る回収不能見込額は、収益とは別個の損益項目として処理し、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示することが提案されている（68項、69項）。</li> </ul>
開示	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、企業会計原則において、費用・収益の計上基準の注記が求められている。ただし、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる」とされている。</li> <li>工事契約会計基準では、工事契約に関連する一定の開示が</li> </ul>



		求められている。
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、収益の認識基準等の定性的情報に加え、次の定量的な情報の開示（収益の分解表示、契約資産・負債の調整表、未充足の履行義務の満期分析、契約コストや不利な履行義務による債務の情報等）が提案されている（109項から129項）。</li> </ul>
返品権付き販売	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、返品取引に関する処理として、取引時点で取引価格により収益を計上し、これに対応する返品見込みに関して、返品調整引当金を計上する会計処理が行われている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、販売した製品のうち、返品されないことが合理的に確実な部分について収益を認識し、返品が見込まれる部分については、返金負債を計上するとともに、返品される製品を受け取る権利についての資産を認識することが提案されている（B3項）。</li> </ul>
買戻し契約	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、買戻し条件付きの製品販売及び買戻し、売戻しのオプションについて、一般的な定めはない。</li> <li>日本公認会計士協会監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」では、関係会社間の土地・設備等に関して買戻しが行われた場合、一定の状況では、その売買取引をなかったものとする監査上の取扱いが定められている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、買戻し契約を先渡し契約、コール・オプション及びプット・オプションの3つの形態に分類することが提案されている（B39項）。</li> <li>先渡し契約及びコール・オプションでは、買戻し価格が当初販売価格より低い場合にはリースとして処理し、販売価格以上で買い戻す条件である場合には、融資契約として処理することが提案されている（B40項）。</li> <li>プット・オプションでは、買戻し価格が当初販売価格より低い契約において、顧客がオプションの権利を行使する著しい経済的インセンティブがある場合、リースとして処理し、著しい経済的インセンティブがない場合、返品権付き販売と同様の会計処理が提案されている（B45項）。買戻し価格が当初の販売価格を上回っており、かつ、買戻し対象の資産の予想市場価値よりも高い場合、融資契約として処</li> </ul>

		理することが提案されている (B46 項)。
製品保証	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、製品保証付きの製品の販売について、取引時点で取引価格により収益を計上し、将来見込まれる製品保証に関して引当金を計上する実務が一般的に行われていると考えられる。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、製品保証について、顧客が追加で購入することを選択できる製品保証については、別個の履行義務として取り扱い、契約対価を製品の対価と保証サービスに配分することが提案されている (B11 項)。</li> <li>顧客が別個に購入を選択できない製品保証については、その製品保証に追加のサービスが含まれていなければ、負債計上することが提案されている (B12 項)。</li> <li>追加のサービスが含まれる場合は、その部分は別個の履行義務となり対価の一部を配分することが提案されている (B14 項)。</li> </ul>
収益の総額表示と純額表示	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、取引の当事者として収益を総額表示するのか、代理人として純額表示するのかの判断基準について、一般的な定めはない。</li> <li>ソフトウェア取引に関し、ソフトウェア取引実務対応報告は、リスクの負担の観点から収益の総額表示と純額表示に関する判断を求めている。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、関連する指標を参照し、当事者としての取引であるのか、それとも代理人としての取引であるのかを判断し、当事者としての取引であれば総額ベースで収益を認識し、代理人としての取引であれば、純額ベースで収益を認識することが提案されている (B18 項)。</li> </ul>
カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国では、財又はサービスの引渡時点で取引価格により収益を計上し、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づく付与済みのポイント等を引当金として計上する実務が一般的に行われていると考えられる。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂公開草案では、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムにより付与されるポイント等は、それが契約を締結しなければ顧客が受け取れなかったであろう重要な権利である場合、当初の販売契約における財又はサービスの提供と別個の履行義務であると考え、販売対価を当該財又はサービスとポイントに配分することが提案されている (B21 項)。</li> </ul>

ライセンス 契約	我が国における会計実務	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 我が国では、ライセンス供与について、一般的な定めはない。</li> <li>・ 市場販売目的で開発されたソフトウェアのライセンスについては、ソフトウェア取引実務対応報告が適用されていると考えられる。</li> </ul>
	改訂公開草案の提案	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 改訂公開草案では、ライセンス供与契約について、供与により顧客が支配を獲得した一時点で収益認識することが提案されている（B34 項）。</li> <li>・ ただし、顧客による支配の獲得があっても、ライセンスの対価が「合理的に確実」でない場合は、合理的に確実となるまで収益を認識しないことが提案されている（85 項）。</li> <li>・ ライセンスの便益を得るために不可分のサービスが契約に含まれる場合には、一定の期間にわたり収益認識する取引とすることが提案されている（B36 項）。</li> </ul>

2010年公開草案「顧客との契約から生じる収益」から改訂公開草案への変更点の要約は改訂公開草案の「結論の根拠」の付録をご参照ください<sup>2</sup>。

以 上

<sup>2</sup> 改訂公開草案の原文では、「Basis for Conclusions」の139ページから143ページ、和訳では、「結論の根拠」の112ページから114ページに記載されている。