

# 「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」について

シニア・プロジェクト・マネージャー 専門研究員 ちゅうじょう えみ 中條 恵美

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成23年1月20日に「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（以下「本論点整理」という。）を公表し<sup>1</sup>、平成23年3月28日までコメントを募集している。本稿は、本論点整理の概要について解説するものである。文中の意見にわたる部分は筆者の私見である旨、あらかじめお断りしておく。

## I. 本論点整理の目的及び背景

ASBJでは、収益認識に関する国際的な会計基準の取扱い及びその動向を踏まえつつ、収益認識に関する会計基準を整備していく検討を進めており、その一環として、平成21年9月8日に「収益認識に関する論点の整理」（以下「平成21年論点整理」という。）を公表した。平成21年論点整理では、契約に含まれる財又はサービスを履行義務として識別し、企業が履行義務を充足したとき、すなわち、顧客に個々の財又はサービスを移転し、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時に収益を認識するという基本的な考え方に関する検討を行った。これに対しては、基本的な考え方には同意するものの、契約に含まれる財又はサービスを一律に履行義務として識別することに対する懸念や支配の定義や具体的な解釈が明確ではないとい

う意見が多く寄せられた。このため、本論点整理では、この基本的な考え方を基に、平成21年論点整理やその後に寄せられた意見を踏まえ、平成22年6月に国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）から公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「IASB及びFASBのED」という。）で取り上げられた、収益認識の単位及び時期に関する判断規準や設例等のガイダンスに基づき、より具体的な取扱いを検討するとともに、収益の測定や開示に関する論点も含めて、提案されているモデルについて包括的に検討を行い、今後の我が国の収益認識に関する会計基準の方向性を示した上で、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。

## II. IASB及びFASBが提案するモデルの概要

IASB及びFASBがEDで提案するモデル（以下「提案モデル」という。）では、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、当該財又はサービスと交換に企業が受け取る（又は受け取ると見込まれる）対価を反映する金額により、収益を認識しなければならないとされている。当該原則を適用するために、次のステップで収益認識を行うことが提案されている。

(1) 顧客との契約を識別する。

1 ASBJのウェブサイト ([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/summary\\_issue/shueki-ronten/](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/shueki-ronten/)) を参照。

- (2) 契約に含まれる別個の履行義務を識別する。
- (3) 取引価格を算定する。
- (4) 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
- (5) 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。

### Ⅲ. 各論点の概要

#### 【論点 1】 範囲

##### [論点 1-1] 本論点整理における収益の範囲

本論点整理では、企業の通常活動による財又はサービスを顧客に提供する契約から生じる収益を検討の対象としており、通常活動によらない固定資産の売却益等又は資産の価値の変動により生じる収益など顧客との契約以外の取引又は活動から生じる収益を対象外としている。

さらにリースや金融商品あるいは保険契約などの他の会計基準等に定めがある一部の契約については、その特性に着目した会計基準に取扱いを委ねることで、個別具体的な会計処理が行われることが期待されるため、本論点整理の適用範囲から除外している。

##### [論点 1-2] 契約の識別、結合と分割

##### [論点 1-3] 契約の変更

IASB 及び FASB の ED では、契約を「強制可能な権利及び義務を生じさせる 2 者以上の当事者間における合意」と定義し、かつ、次のすべての要件を満たす場合のみ、提案モデルの適用の目的上契約が存在するとしている。

- (1) 契約に経済的実質がある。
- (2) 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- (3) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できる。
- (4) 企業が、それらの財又はサービスに関する

支払条件及び支払方法を識別できる。

提案モデルは、ほとんどの場合、契約単位で適用されるが、実質的な取引単位に基づいて会計処理を行うために、契約間に契約価格の相互依存性がある場合には、それらの契約を結合することとしている。

逆に、契約内の財又はサービスが、その契約における他の財又はサービスと独立である場合には、それらを分割して複数の契約として会計処理することとしている。これは、他の規準の範囲に含まれる契約部分を区分するとともに、契約後の取引価格の変動を反映させる財又はサービスを決定するためである。

また、契約が変更された場合、契約の変更による価格と既存の契約の価格とに相互依存性があれば、既存の契約と一緒に会計処理を行い、契約の変更による累積的影響額を、契約の変更が行われた期間に認識しなければならないとしている。

本論点整理では、実質的な取引単位に基づいて会計処理を行うという考え方を取り入れることは適当であるとしているが、契約の分割については、まず契約を分割し、分割された契約について履行義務を識別する（[論点 2-1] 参照）2 段階のステップをとらずに、識別された別個の履行義務に価格の相互依存性があるかどうかにより、事後の取引価格の変動を反映するかどうかを判断することで足りるとも考えられることから、履行義務の識別との関係を整理し、引き続き検討を行うこととしている。

#### 【論点 2】 認識

##### [論点 2-1] 履行義務の識別

IASB 及び FASB の ED では、契約に含まれる履行義務（財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における強制可能な約束）を充足するごとに、それに対応する収益を認識することとされており、履行義務が収益認

識の単位となる。

企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合は、財又はサービスが「区別できる」場合にのみ、それぞれの財又はサービスを別個の履行義務として会計処理し、履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識することを提案している。

財又はサービス（又は、財又はサービスの束）は、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、「区別できる」としている。

- (1) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
- (2) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
  - ① 財又はサービスに、区別できる機能があること
  - ② 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること

ただし、複数の財又はサービスを同時に顧客に移転する場合、これらの履行義務と一緒に会計処理しても、収益認識の金額と時期がこれらの履行義務を別個に会計処理したときと同じ結果になる場合は、認識及び測定に関して別個に会計処理することを求めている。

本論点整理では、契約における財又はサービスの移転を収益認識に忠実に描写するために、履行義務を収益認識の単位とすることは適当であるとしつつも、「区分できる」場合の規準の提案については、上記の内容では判断が難しい場合があるとの意見もあるため、収益の認識が、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写する方法であるとともに実務上可能な方法で行われるよう、規準の明確化について引き続き検討する必要があるとしている。

## [論点 2-2] 履行義務の充足

IASB 及び FASB の ED では、企業は、顧客に財又はサービスが移転することによって、顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時に、収益認識を行う。顧客が財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから便益を享受する能力を有する場合、顧客は財又はサービスの支配を獲得するとされている。

財又はサービスの支配が移転しているかどうかは、別個の履行義務について個々に考慮する。顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれるが、これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではなく、また、一部の指標は、特定の契約と関連性がない場合がある。

- (1) 顧客が無条件の支払義務を負っている（支払義務が無条件であるのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外は必要とされない場合である）。
- (2) 顧客が法的所有権を有している（場合によっては、所有権の保有が保護的権利である場合もある）。
- (3) 顧客が物理的に占有している（委託販売、販売及び買戻契約、請求済み未出荷契約のように、財の支配と物理的な占有が一致しない場合もある）。
- (4) 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである（財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるに従い、顧客が支配を獲得することを示す）。

本論点整理では、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点で収益認識を行うことは、財又はサービスの移転を忠実に描写することができると考えられるため、その考え方を取り入れることが適当であるとしている。しかし、提案された支配の獲得の指標については、多様

な取引に適用する場合には、現在の取扱いでは不十分であるという意見があるため、実態に応じた判断が行われるよう支配の考え方及び指標について引き続き検討を行う必要があるとしている。

**【論点 2-3】 財又はサービスの連続的な移転**

IASB 及び FASB の ED では、財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合、すなわち、

資産が製作、製造、若しくは建設されるにつれて、又はサービスが提供されるにつれて、顧客が仕掛品やサービスの使用を指図する能力や便益を受ける能力を有する場合に、顧客への財又はサービスを最もよく描写する収益認識の方法を企業が選択することとしている。

顧客への連続的な財又はサービスの移転を描写するための、適切な収益認識の方法には、次の方法が含まれる。

アウトプット法	生産若しくは引渡しの単位数、契約上のマイルストーン、又は、これまでに移転した財若しくはサービスの量の、移転される財若しくはサービスの総量に対する割合の調査に基づく収益認識
インプット法	これまでに投入した労力（例えば、費消した資源のコスト、労働時間、機械時間）の、投入される予定の総労力に対する割合に基づく収益認識
時の経過に基づく方法	契約の予想残存期間にわたる定額法による収益認識

本論点整理では、収益認識の原則が様々な業種や取引に適用されることから、財又はサービスが連続的に移転する場合に、特定の収益認識の方法に限定せず、企業が顧客への財又はサービスを最もよく描写する収益認識の方法を選択することは適当であるとしている。ただし、連続的な移転の場合、財又はサービスの一時点での移転に比べその使用を指図する能力や便益を受ける能力を有しているかどうかについて判断が難しい場合があるため、その考え方や指標について引き続き検討を行う必要があるとしている。

**【論点 3】 測定**

**[論点 3-1] 取引価格の算定**

IASB 及び FASB の ED では、取引価格とは、財又はサービスの移転と引き換えに、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、税金）を除くものとされている。企業は、顧客との契約の取引価格を算定するにあたり、契約条件及び企業の実務慣行を考慮する

ことが求められる。

対価が変動する場合、企業が取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を取引価格とすることが提案されている。取引価格を合理的に見積ることができない場合、企業は収益を認識できない。また、対価の金額の見積りは各報告日現在で更新することが求められている。

取引価格を合理的に見積ることができるのは、次の条件の双方が満たされる場合のみである。

- (1) 類似する契約について、企業が実績を有している（企業自身に実績がない場合には、その他の企業の実績にアクセスできる）。
- (2) 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。

上記(2)の企業の実績の関連性を損なう要因には、次のものが含まれるとされている。

- ① 対価の金額が、外部要因に非常に影響を受けやすいこと（例えば、市場の変動性、第三者の判断、及び約束した財又はサービスの陳腐化リスク）

- ② 対価の金額についての不確実性が長期間にわたって解消しないと見込まれること
- ③ 類似する契約についての企業の実績が限られていること
- ④ 生じ得る対価の金額に大きなばらつきがあること

本論点整理では、対価の金額が変動する場合、企業は取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務の充足から収益を認識することは適当であるとしている。しかし、生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、契約に従って生じ得る結果ではない取引価格になる場合があると考えられるため、すべての状況において、確率加重した金額で測定するかどうかについて、引き続き検討を行う必要があるとしている。

#### <論点 3-1-1> 回収可能性

IASB 及び FASB の ED では、取引の対価の回収可能性、すなわち、顧客の信用リスクを取引価格に反映し、収益を減額することを求めている。一方で、企業が対価に対する無条件の権利（受取債権）を取得した後の評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識することが提案されている。

しかし、本論点整理では、契約に重要な財務要素が含まれる場合（<論点 3-1-2> 参照）を除き、収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識することが適当であると考えられるため、今後も信用リスクの考え方をさらに整理し、取扱いについて検討を行う必要があるとしている。

#### <論点 3-1-2> 貨幣の時間価値

IASB 及び FASB の ED では、明示的であれ黙示的であれ、契約に重要な財務要素が含まれている場合には、企業は、取引価格の算定にあたり、貨幣の時間価値を反映するように調整し

なければならないとしている。企業は、貨幣の時間価値の反映において、顧客との間の別個の財務取引において用いられるであろう利子率を用いて、対価の割引計算を行うことが求められる。

本論点整理では、提案された、契約に重要な財務要素が含まれている場合の取扱いは、受取債権の会計処理として、現行の金融商品会計実務指針において既に同様の取扱いが定められているが、収益認識の会計基準においても、収益認識の測定の面から同様に取扱いを定めることが考えられるとしている。

#### <論点 3-1-3> 現金以外の対価

IASB 及び FASB の ED では、企業が現金以外の対価を受け取るか又は受け取ると見込まれる場合は、取引価格の算定に当たり、現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）を、公正価値で測定することとしている。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合には、企業は、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定することが求められる。

本論点整理では、提案された取扱いは、取引価格に基づき収益を認識するというアプローチと整合するものであり、また、事業分離等会計基準などの他の会計基準における現金以外の対価の取扱いと整合するため、我が国においても原則として同様の考え方を取り入れることが適当であるとしている。

#### <論点 3-1-4> 顧客に支払われる対価

IASB 及び FASB の ED では、企業が、顧客（又は、顧客から企業の財若しくはサービスを購入するその他の当事者）に対し、何らかの形で、対価の金額を支払ったか又は支払うことが見込まれる場合には、企業は、その金額が、取引価格の減額に当たるのか、それとも顧客が企

業に対して提供した財又はサービスへの支払いに当たるのか、あるいはその両方を含むのか決定しなければならないとしている。

顧客に支払った（又は支払うと見込まれる）対価が取引価格の減額である場合には、企業は、次のいずれか遅い方の時点で、認識する収益の金額を減額することが求められる。

- (1) 企業が、顧客に約束した財又はサービスを移転した時点
- (2) 企業が対価を支払うことを約束した時点

本論点整理では、顧客に支払われる対価が収益の減額であるか、顧客が企業に提供する区別できる財又はサービスに対する支払いであるかを判断するための考え方を示すことは有用であると考えられるため、我が国においても同様の考え方を取り入れることが適当であるとしている。

#### 【論点 3-2】 履行義務への取引価格の配分

IASB 及び FASB の ED では、企業は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）、すべての別個の履行義務に取引価格を配分することが提案されている。独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合、適切な見積方法（見積コストにマージンを付加するアプローチや修正市場評価アプローチなど）により見積ることが求められる。

本論点整理では、契約における履行義務を識別し、それぞれの履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識するという考え方を採用する場合、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率により、契約におけるすべての別個の履行義務に対して、取引価格を配分することは適当であるとしている。しかし、契約開始後に取引価格の変動があった場合、当該変動を、契約開始時と同じ基礎に

より、すべての履行義務に比例的に配分するという考え方と、取引価格の変動は、識別された履行義務について、価格の相互依存性を勘案して、どの履行義務に配分するかを決定するという考え方については、いずれが取引価格の変動を忠実に反映できるかの検討を行う必要があるとしている。

#### 【論点 4】 不利な履行義務

IASB 及び FASB の ED では、履行義務から損失が見込まれる場合、つまり履行義務の充足に直接関連するコストの現在価値が、取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を超過する場合、履行義務は不利であるとされ、超過部分について負債及びそれに対応する費用を認識することを提案している。

不利な履行義務を認識した後は、企業は各報告日現在で、不利な履行義務に係る負債の測定を直近の見積りを用いて再測定し、当該負債の測定の変動を、費用又は費用の減額として認識することが求められる。また、不利な履行義務に係る負債を充足した時に、企業は対応する損益を費用の減額として認識することとしている。

本論点整理では、不利かどうかの判定を行うことは、財務諸表の比較可能性の観点から有用であるため、我が国においても、同様の取扱いを検討することが考えられるとしている。しかし、不利かどうかの判定を行う単位については、履行義務単位で判定を行う IASB 及び FASB の提案は、収益の認識単位と整合的であると考えられるものの、契約全体として利益となる場合であっても履行義務単位で損失が認識されることは、契約の実態を表さないという意見があるため、引き続き検討を行う必要があるとしている。

#### 【論点 5】 契約コスト

IASB 及び FASB の ED では、契約履行コス

トが、棚卸資産や固定資産等の基準に従って資産として計上されない場合、当該コストが次の要件を満たす場合にのみ、資産を認識することとしている。

- (1) 契約に直接関連している。
- (2) 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させる。
- (3) 回収が見込まれる。

認識された資産はそれを生じさせたコストの性質又は機能に基づいて、仕掛品や無形資産等に分類し、規則的に償却を行うことになる。また、必要に応じて減損処理も行われる。

一方、契約獲得コストは、移転する財又はサービスの創出には関連しないため、発生時の費用とすることが提案されている。

本論点整理では、一定の要件を満たす契約履行コストを資産計上するという考え方は、そのコストにより得られる収益と対応して費用化されることが想定される事業資産の会計処理として一般的なものであり、適当であるとしている。しかし、他の基準により資産が計上されない場合に、どのような資産の認識が想定されるのかが明確でないという意見や、契約を獲得した結果支払うコミッション等、契約を獲得しなかったならば発生しなかった増分コストは、発生時の費用とすべきでないという意見もあるため、契約コストの取扱いについて、引き続き検討を行う必要があるとしている。

## 【論点 6】表示及び注記

### 【論点 6-1】表示

IASB 及び FASB の ED では、企業が顧客へ財又はサービスを移転する前に顧客が対価を支払う場合は、契約負債（企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務）を表示し、顧客が対価を支払う前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転する

場合には、契約資産（顧客に移転する財又はサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利）を表示することとしている。ただし、企業が対価に対する無条件の権利を有する場合には、その権利を契約資産とは区別して受取債権として表示し、金融商品に関する会計基準に従い、会計処理することが求められる。

本論点整理では、企業又は顧客のいずれかが履行した時に、契約資産又は契約負債を表示することは適当であると考えられるが、対価に対する無条件の権利については、履行義務を充足する前に当該権利を有する場合がありますとされていることから、当該権利の認識時点について引き続き検討を行う必要があるとしている。

### 【論点 6-2】注記

IASB 及び FASB の ED では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する財務諸表の利用者の理解に資するため、顧客との契約、及び提案モデルの適用における重要な判断並びに判断の変更に関する定性的情報及び定量的情報を開示することを提案している。

本論点整理では、提案モデルとの関連において開示項目に理解を示しつつも、提案されている個々の開示項目の一部については、過多であるという意見や開示の有用性に関する懸念もみられることから、開示内容について、引き続き検討を行う必要があるとしている。

## IV. 個別論点

### 【論点 A】収益の総額表示と純額表示

IASB 及び FASB の ED では、企業が負っている履行義務が、本人としてのもの（履行義務が財又はサービスそのものを提供することである）であれば総額で収益を認識し、代理人とし

てのもの（履行義務が他の当事者による財又はサービスの提供を手配することである）であれば純額で収益を認識することとしている。そして、その判断のために、次のように代理人に当たるとかのような指標が示されている。

- (1) 他の当事者が、契約の履行に主たる責任を有している。
- (2) 企業が、在庫リスクを顧客の注文の前後、出荷中又は返品時に有しない。
- (3) 企業が他の当事者の財又はサービスの価格の設定において自由がなく、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
- (4) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
- (5) 企業が他の当事者の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクを有していない。

本論点整理では、我が国においては、収益を総額で認識するか、純額で認識するかに関する具体的な判断基準がほとんどなく、実務上多様な判断が行われている可能性があることから、IASB 及び FASB の ED の提案内容を参考にしつつ、我が国における取引の実情も踏まえ、具体的な判断指標について検討を行う必要があるとしている。

#### 【論点 B】製品保証及び製造物責任

IASB 及び FASB の ED では、製品保証について、移転時点で顕在化していない欠陥に対する保証義務である「品質保証的な製品保証」と、移転後に生じるであろう不良に対する保証義務である「保険的な製品保証」に区分して会計処理をすることが提案されている。「品質保証的な製品保証」では、移転時点で潜在的な欠陥があると見込まれる製品分について履行義務が充足されていない（製品が移転していない）として収益を認識しない一方で、「保険的な製品保

証」では、約束した製品を移転する履行義務とは別個に、製品保証サービスに係る履行義務を生じるものと考え、企業は取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスに配分することになる。

また、製造物責任については、引当金として処理することを求めている。

本論点整理では、製品保証の区分の困難性や、品質保証的な保証の会計処理に対する懸念及び引当金として会計処理すべきであるという意見を踏まえ、引き続き検討を行う必要があるとしている。

また、製造物責任に関しては、法律により企業が損害の補償義務を負ったものであり、こうした義務は履行義務を生じさせないため、引当金として処理することとしている。

#### 【論点 C】カスタマー・ロイヤリティ・プログラム

IASB 及び FASB の ED では、企業が、ポイントプログラム等のカスタマー・ロイヤリティ・プログラムを提供している場合、これを顧客が将来の値引きを受ける権利の販売として別個の履行義務として識別し、取引価格を配分することとしている。

本論点整理では、当該権利は顧客との契約の一部であるため、別個の履行義務として取り扱うことが適当であると考えられることから、我が国においても、同様の考え方を取り入れていくことが考えられるとしている。

#### 【論点 D】工事契約

IASB 及び FASB の ED では、工事契約について、別個の会計基準ではなく、提案モデルを適用することが提案されている。したがって、工事契約についても履行義務の識別の規準に従い、契約に含まれる財又はサービスが区別できるかどうかにより履行義務を識別し、支配が一

時に移転するのか連続的に移転するのかの判断がなされる。連続的な移転と判断される場合には、アウトプット法、インプット法などから適切な方法によって収益を認識することが求められる。

本論点整理では、多数の財及びサービスからなる工事契約については、財又はサービスが区別できるかどうか、又は連続的な支配の移転かどうかの判断が難しい場合もあるため、工事契約に関する履行義務の識別の規準及び連続的な支配の移転の考え方や指標について、引き続き検討を行う必要があるとしている。

#### 【論点 E】 損失リスクを伴う製品出荷

IASB 及び FASB の ED では、輸送中の損失リスクの負担について、それが区分でき、かつ、重要である場合に別個の履行義務として識別し、その損失リスクを負担する時に収益を認識することが提案されている。

本論点整理では、具体的な事例に当てはめた場合に、履行義務の識別あるいは充足の原則をどのように判断するのかについて検討していく必要があるとしている。

#### 【論点 F】 ライセンス供与及び使用权

IASB 及び FASB の ED では、顧客が、ライセンスされた知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得する場合は、実質的な売却とみなしてライセンス付与時に収益を認識することが提案されている。

これに対して、実質的な売却とみなされない場合は、顧客に付与されたライセンスが独占的であれば、ライセンス期間にわたって収益を認識し、非独占的であればライセンスから便益を得ることができる時点で収益を認識することとしている。

本論点整理では、この取扱いは、ライセンスの特徴から判断して会計処理を区分しており、

支配の移転に関する提案モデルと統合的な会計処理であるとしているが、IASB 及び FASB から公表されている公開草案「リース」と整合していないと考えられるため、引き続き検討を行うこととしている。

#### 【論点 G】 返品権付きの製品販売

IASB 及び FASB の ED では、返品権付きの製品販売については、変動性のある対価の測定と統合的に、返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わり、返金見込額を確率加重平均した金額で測定し、返金負債を認識することとしている。返金の確率を合理的に見積ることができない場合には製品の移転時に収益認識してはならないとされ、また、返金負債については、報告期間ごとに見積りの更新が求められる。

本論点整理では、返品権付き製品販売を、変動性のある対価と類似したものとする考え方について、必ずしも同様の取扱いとすべきでないとの意見があることから、こうした取引のような不確定な数量を販売している場合に関する原則について、引き続き検討を行うこととしている。

#### 【論点 H】 資産の販売及び買戻し

IASB 及び FASB の ED では、買戻条件付きの契約を、企業が買戻す無条件の権利又は義務であるか、それとも顧客が買戻しを要求する無条件の権利であるかに区分している。前者である場合は、その取引の内容に応じてリース又は融資契約として会計処理を行うことが求められ、後者である場合は、返品権付きの製品販売と同様の会計処理を行うことが提案されている。

本論点整理では、企業に買戻しの権利あるいは義務がある場合について提案されている会計処理が現行基準と統合的であることや、顧客に買戻しの権利がある場合に返品権付きの製品販

売との類似性を考慮して会計処理が提案されていることから、提案の考え方を我が国においても取り入れることが考えられるとしている。ただし、【論点G】と同様に、不確定な数量を販売している場合に関する原則の検討を行う必要があるとしている。

#### 【論点I】更新オプションを伴う保守サービス

IASB及びFASBのEDでは、契約に含まれるオプションについて、それが重要な権利を顧客に与えるものであれば、別個の履行義務となり得るとしている。しかし、更新オプションのような場合については、履行義務に取引価格を配分するための独立販売価格の見積りに必要な考慮要素が多岐にわたり複雑化することが想定されたことから、別個の履行義務としないで、オプションの行使により更新が見込まれる期間を含めた契約期間の契約とみなして当初測定を行う、という方法が提案されている。

本論点整理では、更新オプションについての

提案は、会計処理が過度に複雑となることを回避し、リースEDにおける提案との整合性を考慮したものとなっており、我が国においても同様の考え方を取り入れることが考えられるが、その前提として、黙示的なものを含め、どのような契約内容が検討すべき更新オプションに該当するのかについて整理が必要であるとしている。

#### おわりに

IASB及びFASBは、IASB及びFASBのEDに対して寄せられた意見を踏まえ、2011年6月の基準最終化に向けて審議を行っている。

ASBJ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に引き続き意見発信を行うとともに、我が国における収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準の整備に向けた検討を続けていく予定である。