

IASB／FASBによる改訂公開草案 「顧客との契約から生じる収益」に 関する円卓会議の概要

みやばやし あきひろ
ASBJ 専門研究員 宮林 明弘

I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同プロジェクトの一環として2011年11月に公表した改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「改訂公開草案」という。）に関する円卓会議を2012年4月4日に東京で開催した。なお、ロンドン（同年4月20日）及びノーウォーク（同年4月26日）においても同様の円卓会議が行われている。

東京での円卓会議には、IASBからはStephen Cooper 理事、鷲地隆継理事とスタッフ、FASBからはMarc Siegel 理事が出席した。また、企業会計基準委員会（ASBJ）の西川郁生委員長、日本の市場関係者（作成者、利用者、監査人等）及びアジア地域の会計基準設定主体からの代表者などが出席し、合計25名が議論に参加した。

ここでは、東京における円卓会議の議論の概要を中心に紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。なお、文中ではIASBの理事及びスタッフ、FASBの理事の個人的な発言を、「IASB」、「FASB」と略して記載しているが、これらはIASBないしFASBの公式見解ではないことに留意されたい。また、当該

円卓会議は英語により実施されたため、文中の日本語表現は筆者の解釈であることにも留意いただきたい。

II 円卓会議の概要

東京における円卓会議は、改訂公開草案に対してコメントレターを提出した関係者からのより具体的な意見を直接IASB及びFASBが収集することを目的として行われた。議論された主なトピックは次のとおりであり、多くの意見が寄せられた。

(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務

参加者からは、改訂公開草案の35項(a)は重要であり残すべきであるという意見や、35項(a)はもう少し明瞭にする余地があり、当該明瞭化に当たっては、結論の根拠のBC90項及びBC91項で説明されているより明確な表現や、また、適用ガイダンスのB55項で説明されている検収の概念を35項(a)の基準本文の中に組み入れていくのが良いのではないか、との意見があった。

また、短期間に製造される財について、他の顧客に転用が不可能であり改訂公開草案の35項(b)(iii)の要件を満たす場合には、一定期間にわ

たり充足される履行義務となり得るが、このような財は35項による判断を省略して一時点で充足される履行義務とすべきとの意見が作成者からあった。

また、次のような意見もあった。一時点で充足される履行義務の方がデフォルトの扱いであり、一定期間にわたり充足される履行義務は例外的な取扱いであると理解している。35項から37項では、例外的な扱いの方をまず先に判断した上(35項)で、そうではないものはすべてデフォルトの扱いになる(37項)との判断のフローが提案されている。当該判断フロー自体には賛成だが、一方で35項(b)により、あまりに多くの履行義務が例外的であるはずの一定期間のものとして判断されてしまうこと(例えば、上述の短期間に製造される財)となると、一時点がもはやデフォルトではなくなってしまう、それについて市場関係者が懸念している。したがって、現状提案での当該判断フローでは、意図せずして35項及び36項の要件を満たし、37項による判断に至らない履行義務に関しては、何らかの条件を付け加えることで37項が適用されるようにしたらどうか。

さらに、36項では容易に他の顧客に転用が不可能な場合として、契約上不可能な場合を挙げているが、企業が契約の文言を調整することにより会計処理を操作可能にすることを防止するために、形式よりも取引の実質を重視するように改訂すべきとの意見があった。

その他、35項(b)(iii)にある「合理的な利益マージン」の説明はかえって判断を困難とするため不要であるとの意見、35項(b)(ii)の要件の結論の背景であるBC97項により、輸送サービスではすべての取引を一定期間にわたり充足される履行義務と判断しなければならないとも読めるが、輸送サービスにおける輸送手段及び輸送パターンは多岐にわたるので、すべてが一定期間にわたり充足される履行義務となってしまう

と経済実態を無視することになるとの意見、35項(b)の転用不可能及び35項(b)(iii)の支払を受ける権利について基準の説明が明確ではなく実務に多様性が生じてしまう懸念、などが表明された。

IASBからは、上述の短期間に製造される財が一定の期間にわたり充足される履行義務となってしまうことへの懸念について、財又はサービスが連続的に転移しているか否かについて整理しようとしたものであり時間の長短は関連していない、との説明があった上で、しかし相対的に短期であれば、重要性の概念から、一定の期間にわたり充足される履行義務の収益認識が当該一定の期間の最終時点となることも許容されるかもしれない、とのコメントがあった。その上で、いずれにしても、短期間で充足される履行義務について様々なコメントを受領しているので検討したい、という旨の発言もあった。また、IASBから、これについて、35項(b)の変更を主張しているのか、それとも実務的便宜として短期間で充足される履行義務に関しては37項の適用が許容される扱いを望んでいるのかとの質問があった。これに対して当該コメント発言者は、財の製造に関しては、生産に要する期間が短期間であるものは実務的簡便としてではなく直接37項が適用されるべきであると回答した。

(2) 別個の履行義務

参加者からは、別個の履行義務に関して、改訂公開草案の28項(a)は企業側の視点で記述されている一方で28項(b)では顧客視点での識別が要求されている。しかしながら、顧客がある財又はサービスの1つの単位から便益を得られるとしても、企業が当該単位を経営目的で使用しない限りはそれを別個の履行義務として特定することは困難であり、別個の履行義務の識別は顧客ではなく企業視点、つまり企業の管理単

位を基礎としてなされるべきであるとの意見があった。

また、変動マージン（例えば工事の初期、中期、完了間際等の段階により、発生するマージンの幅が違う場合）の認識はどのような場合に認識可能なのかについて、より明確にすべきであるとの意見があった。さらに、28項(b)のもとでは、企業が包括的に顧客の入手可能なリソースを調査することを要求されるかもしれない、また、これを会計目的のみのために調査しなければならなくなることを懸念する発言があった。その他、29項(a)と29項(b)の相関関係が分かりにくいなどの意見があった。

IASBからのコメントとしては、企業の管理単位での別個の履行義務の識別については、当該方法によると同様の経済実態であるのに企業ごとに結論が異なる可能性があること、及び自由選択となる懸念があること、などの見解が表明された。また、28項(b)においては、企業が広範な調査をする必要がないことを意図して草案したが、十分に意図が伝わっていない可能性があるため、この点について最終基準ではより明確に記述することを考えるとのコメントもあった。また、FASBからは、顧客が購入しているものは何か、例えば壁の購入の場合を例にすると、塗装も完了した壁を購入しているのか、それとも壁を購入して別途塗装サービスを購入しているのかという点に関してフィードバックを入手しているが、29項(b)ではこのような状況について明瞭に説明できておらず、今後対処したいと考えているとのコメントがあった。

(3) 認識する収益の累計額の制限

参加者からは、変動対価における認識する収益の累計額の制限は、収益は一定程度確実ではないと認識しないという考え方であり、これは健全な考え方であるとの意見がある一方で、保守的なバイアスがモデルに入ってしまうことに

なり、このような収益認識の制限には賛成できないとの意見もあった。

また、「合理的に確実」とはいえない状況で収益の認識は先送りされるものの原価は一定額で発生し認識すると、結果として利益が計上されるパターンがいびつになる懸念を表明する参加者がいた。また、別の参加者からも、収益の認識が当該提案によって制限される時の、見合いの原価の扱い、特に原価が資産化されて償却される場合の償却パターンとの関連付けについて不明確であるとの意見があった。

また、「合理的に確実」の用語についていくつかの懸念が表明された。ある参加者は、当該用語は、既に国際財務報告基準(IFRS)及び米国会計基準でそれぞれ別の意味及び閾値で使用されているので、当該収益の会計基準では使用しない方が良く、もしくは、使用するのであればさらに詳細な意味の説明をすべきである、との意見を表明した。また、別の参加者は、当該用語は監査の文献でもしばしば使用され、それは保証(assurance)のレベルが高いが絶対ではない、という水準を指している。これは改訂公開草案が意図しているものと意味が相違しているため、収益認識の会計基準では使用しない方が良く、との意見があった。

さらに、知的財産権のライセンス許諾における売上ベースのロイヤルティ収益等に関する会計処理を規定した改訂公開草案の85項について、いくつかのコメントがあった。ある参加者は、このような変動対価においては製品販売とライセンス等で同じ原則が当てはまるべきであり、85項は必要ないとの意見であった。その他、85項は結果としては良いと考えるが原則と整合性がとれていないという意見などがあった。

IASBからは、当該変動対価における収益認識の制限については、IASBの理事の間でも意見の違いがあり、コンセンサスを得ることが困

難であったとの説明があった。改訂公開草案では、期末日に存在する不確実性をすべて反映させて財政状態計算書上の契約ポジションを測定する事が目的ではなく、収益ラインを重視している。つまり、収益として予測可能性のある金額を重視し、いずれ受け取ることになる対価を財務諸表上に反映することを考えている、とのコメントがあった。また、FASBからは「合理的に確実」の用語について、当該用語は定量的な閾値が想定されてしまいやすい用語であり、混乱が生じてしまうので、受領したコメントを考慮して用語の変更を考えるととのコメントがあった。

(4) 不利な履行義務

ある参加者からは、利用者へのアンケートで大多数が当該提案に賛成している結果が出ており、当該提案を全面的にサポートする旨の意見が表明された。一方で、他の参加者からは、不利な履行義務はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の中で取り扱うべきものであり、収益認識の会計基準で取り扱う必要はないとの意見もあった。

また、1年内で充足される履行義務についても不利負債と損失を認識すべきとの意見があった。理由としては、1年内の場合であっても損失が重要な場合があることや、これを1年で区切る合理的な根拠がないことなどが挙げられた。

さらに不利テストに関する会計単位に関して、履行義務レベルではなく契約レベルにすべきとの意見があった。その理由は、企業は取引価格について契約全体を基礎として設定している場合が多いなどであった。一方で当該会計単位は履行義務とすべきとの意見もあった。理由としては、履行義務単位の方が論理的である、リスクを早期に把握できるなどであった。

IASBからは、当該会計単位については、双

方の主張があることは認識している。ただ、現状の提案では、履行義務が当該収益モデルの根本の単位であることから、不利テストもそのようにしている、とのコメントがあった。

(5) 開示

利用者である参加者からは年度開示について次のような意見があった。基本的に改訂公開草案の開示要求は良いと考えるが、一方で作成者にとって負担が増加する懸念も理解できる。要求事項の中で「収益の分解」については損益項目であるが、それ以外（契約残高の調整表、履行義務の収益認識見込み情報など）は財政状態計算書項目である。後者については、長期契約が収益獲得の基盤になっている業界だけが開示すれば良いと考える。そのような業界にとっては、経営者にとってもそれらは役に立つ情報だと思われる。このように、開示要求に挙げられているからといってチェックリスト症候群に陥らず、企業が重要だと考えるものを開示すれば良い。ただし、それに陥らせないためには重要性について十分に考慮することを要求するもっと詳細なガイダンスが必要だと考える。

作成者である参加者からは年度開示について次のような意見があった。契約残高の調整表及び履行義務の収益認識見込み情報はシステム構築を含め相当なコストがかかる一方で、経営者には役に立たない情報であり反対である。コストに関して追加して言えば、当該情報を連結ベースで収集することは非常に煩雑であるし、必要となる情報は現在帳簿に記載されていないものが多い（契約資産・負債など）ので大変である。また、これらが投資家にとって役に立つということに関しても疑問である。例えば履行義務の収益認識見込み情報は非常に主観的な情報であるのに加え、範囲が狭く（例えば、内示等の契約見込みなどは入らないので、将来の予測に役立つ情報としては範囲が狭い）、かえっ

て投資家にとってもミスリードな情報となるのではないか。この類の情報は、財務情報としてではなく、経営者による財務、経営成績の分析の箇所を開示した方が良い。また、重要性のないものは開示を省略して良いとのことであるが、企業は重要性の判断のために結局データを収集しなければならない。

また、開示フレームワークとの関連で次のような意見があった。アジェンダ・コンサルテーションではIFRSの開示負担が大きく、表示と開示フレームワークを先に進めるべきというコメントが提出されており、それを抜きにして開示を増加する方向に行くべきではない。企業は開示要求に対応するためにシステム投資を必要とするが、フレームワークの決定後に本来は不要な開示であったということにならないようにしてもらいたい。

さらに、収益の分解とセグメント開示の関連で次のような意見があった。収益の分解の開示が要求されているが、これとIFRS第8号「事業セグメント」で要求されている事の関係が不明である。かなり両者は重複しており、収益の分解の開示要求を削除しても同じ答えが出る場合が多いのではないかと。目的適合性のある開示としてIFRS第8号の開示で足りると考える。これに対してIASBからは、次のような反論があった。IFRS第8号で要求されているセグメントの情報はマネジメント・アプローチに基づくため非常に限定的であり、必ずしも重複はしない。それは経営者の見方次第であり、両者の東ねられ方は相違する可能性がある。改訂公開草案の115項にあるような例に基づいてセグメントが決定されていない場合があるであろう。

中間財務報告における開示に関して、利用者からは、年度と違い包括的な開示よりも適時性の優先順位が高いので、現状の改訂公開草案の提案では作成者にとって大変な負担であると考

えるとの意見があった。作成者からは、日本では四半期開示が決算日後45日で求められているので、当該要求の遵守は非常に大変であり、提案には反対である。IAS第34号「中間財務報告」を変更する必要はなく、年度末からの変動が大きな項目のみ開示するようにすれば十分と考える、との意見があった。その他の参加者から、まずは年度のみで新開示要求を導入し、その後に当該経験を踏まえて中間への導入を判断すれば良いのではないかなど意見もあった。

(6) その他

IASB及びFASBから事前に用意された上述の(1)から(5)の議論項目以外に、その他項目として以下のような意見があった。

経過措置について、一部の業界が大きな影響を受けるかもしれないことを考えると、将来に向かっの適用をすべきとの意見、また、十分な準備期間を与えるべきとの意見があった。さらに、収益認識は大きなプロジェクトであるので、パイロットテストをすべきとの意見があった。

III おわりに

IASB及びFASBは、改訂公開草案に対するコメント及び円卓会議での意見などを踏まえ、共同で再審議を実施していく予定である。最終基準化の具体的な目標期日は公表されていないが、当該円卓会議においてIASBから、再審議は2012年末までの終了が望ましく、また、その後の最終基準化に向けた更新作業に数か月の時間がかかるとのコメントがあった。

ASBJでは、今後もIASBとFASBの再審議の動向を注視しつつ、必要に応じて意見発信を行っていききたい。