

IASB 改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対するコメント

収益認識改訂公開草案に対する 意見発信

にしむら ともひろ
ASBJ 専門研究員 西村 智洋

はじめに

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。）を公表した。コメント期限は平成 24 年（2012 年）3 月 13 日であり、これに対して企業会計基準委員会（ASBJ）はコメントレーターを提出している。

本稿では、改訂公開草案に対する意見発信の背景を紹介するとともに、コメントレーターの内容を紹介する。

なお、本稿における意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

1 ASBJ による国内関係者への意見募集

ASBJ 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べき点を早期に把握した上で、IASB 及び FASB（以下「両審議会」という。）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を考え、2011 年 12

月に「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」を公表した。

この意見募集に対しては、業界団体から個人まで 15 件の意見が寄せられた。ASBJ は、意見発信において日本としての方向性を可能な範囲で示すべく、コメントレーター作成の過程で、ASBJ に意見を寄せた多くの団体と意見交換を行い、提案内容に対する疑問や懸念に対する理解に努めるとともに、コメントレーターの作成において寄せられた意見を考慮した。また、寄せられた意見の一部を関係者からの意見として紹介している。

2 コメントレーターの内容

全般的なコメント

改訂公開草案で、2010 年の公開草案に対して寄せられたコメントに対応して改善が行われたことを評価するとともに、1 で述べたように、日本の市場関係者の意見を幅広く反映するものとなっている旨を記載している。

各質問に対するコメント

(1) 質問 1

改訂公開草案では、履行義務の充足、すなわち、収益の認識を一定の期間にわたり行うの

か、それとも一時点で行うのかを判断するための要件を整理している。提案内容は【図表 1】のとおりである。

【図表 1】一定の期間にわたり充足される履行義務の要件

- (a) 企業の履行により、資産（例えば、仕掛品）が創出されるか又は増価し、かつ、顧客が資産の創出又は増価につれて、当該資産を支配する¹。
- (b) 企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず²、かつ、次の要件のうち少なくとも1つに該当する。
 - (i) 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する。
 - (ii) 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない³。
 - (iii) 企業が現在までに完了した履行についての支払を受ける権利⁴を有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。

この提案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を適用し、これを満たす場合には一定の期間にわたり充足される履行義務、満たさない場合には一時点で充足される履行義務とするという判断のプロセスについては同意する。
- (a)の要件は、改訂公開草案における「資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する。」という支配の移転のコア原則に従った要件であり、重要な要件であるが、適用に当たり参照される条項（第37項⁵）は一時点で充足される履行義務に関する移転時期の判断指標として設定されたものであるため、企業の履行につれて顧客に支配が移転するということに当てはめる場合の判断が難しい。市場関係者からも明確化の要望が寄せられており、解釈の明確化が望ましい。
- (b)の要件は、顧客の支配が明確でない場合等に一定の期間にわたり充足される履行義務の判断において適用される要件として開発されたものとされる。しかしながら、現状の提案では、短期間に製造される物品の販売の一部が、一定の期間にわたり収益認識される要件に当てはまる可能性があることや、輸送サービスが一律に一定の期間にわたり収益認

1 企業は、支配に関する要求事項を適用して、資産の創出又は増価につれて顧客が資産を支配しているかどうかを決定する。

2 契約の実質的な条件により企業が当該資産を別の顧客に振り向けることが禁止されている場合や、企業が当該資産を別の顧客に振り向けるのに多額のコストが発生する場合には、当該資産は他に転用できない。

3 この要件を評価する際に、企業は、契約の残りを履行する他の企業は、企業が現時点で支配している資産（例えば、仕掛品）の便益を有さないものと仮定しなければならない。

4 支払を受ける権利は、固定金額に対するものである必要はないが、少なくとも現在までに完了した履行に対して企業に補償することを意図した金額に対する権利を得ていなければならない。現在までに完了した履行に対する補償には、契約が終了された場合の企業の潜在的な利益の喪失のみに対する補償ではなく、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似する支払（例えば、企業のコストに合理的な利益マージンを加えた額の回収）が含まれる。

5 改訂公開草案第37項に含まれる指標は次のとおりである。

- (a) 企業が資産についての支払に対する現在の権利を有している。
- (b) 顧客が法的所有権を有している。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した。
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- (e) 顧客が資産を検収した。

識されるようにみえる例示がなされていること等、顧客への支配の移転が適切に描写されないものとなっている可能性があり、改善が必要と考える。

- (b)(iii)の要件は、合理的な利益マージンの存在といった詳細な条件が示されており、要件を満たすかどうかの判断が困難であることがある。企業が取引の実態に応じて要件を満たすかどうかの判断ができるように、マージンに関する記載を除いてはどうかと考える。また、支払を受ける権利を有しているという要件は、その権利が無条件のものでなくてはならないというわけではないことをより明確にすべきである。

(2) 質問 2

改訂公開草案では、企業は、約束した対価のうち企業が顧客の信用リスクにより回収不能と評価している金額をIFRS第9号「金融商品」又はFASBによる会計基準コード化体系(ASC)トピック310に従って会計処理し、収益項目に隣接して別個の科目で表示することを提案している。

この提案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 提案が収益の総額表示を前提としている点については、同意する。
- ただし、回収不能見込額を収益と隣接して表示することが有用となるのは、回収可能性に高いリスクを伴い、それが取引価格に反映されているようなビジネスであり、隣接表示はこうしたビジネスに関する回収不能見込額に限定すべきである。

(3) 質問 3

改訂公開草案では、企業が契約において約束した財又はサービスと交換に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、権利を得ることが合理的に確実である金額を超えて

はならないとしている。合理的に確実かどうかは【図表2】及び【図表3】により判断される。

【図表2】対価の権利が合理的に確実である場合

- (a) 企業に類似した種類の履行義務の経験がある（又は他の企業の経験へのアクセスなどの他の証拠がある）。
- (b) 企業の経験（又は他の証拠）が、企業が当該履行義務の充足と交換に権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ。

【図表3】企業の経験（又は他の証拠）が対価の金額の予測に役立たないという指標

- (a) 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因に非常に影響を受けやすい。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断、気象状況、約束した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどがある。
- (b) 対価の金額に関する不確実性が長期間にわたって解消しないと見込まれる。
- (c) 類似した種類の履行義務についての企業の経験（又は他の証拠）が限定的である。
- (d) その契約には、可能性のある対価の金額が多数あり、その金額の範囲が広い。

この提案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 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、企業が現在までに認識する収益の累計額を、権利を得ることが合理的に確実な金額に制限することに基本的に同意する。
- 市場関係者から、合理的に確実かどうかの判断において【図表3】の指標に該当する場合に、全く収益を認識できないことを懸念する意見が聞かれる。指標に該当しても、合理的に確実と見込まれる部分があればその部分について収益を計上することができると考えられるため、それを明示すべきである。

(4) 質問4

改訂公開草案では、企業が一定の期間にわたり充足し、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んでいる履行義務について、当該履行義務が不利である場合、すなわち、損失が発生することが見込まれる場合には負債及び対応する費用を認識することを提案している。

この提案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 一時点で充足される履行義務は、不利な履行義務か否かの判断の対象外となっている。これは、IAS第2号「棚卸資産」に従った棚卸資産の評価とIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従った確定購入契約及び確定販売契約の不利かどうかの評価によって対応が図られることから弊害はないと思われるが、確定販売契約についてIAS第2号を通じてIAS第37号が適用されることが明瞭には読み取れない懸念もあることから、そうした趣旨が明確に表現されることが望ましい。
- 同様に、一定の期間にわたり充足される履行義務のうち1年以内に充足すると見込まれるものも不利な履行義務か否かの判断の対象外となっているが、1年以内に充足される履行義務に対する重要な損失が計上されないこと、また、1年を超えるか超えないかにより処理の結果が異なってくることから、対象外とすることに反対である。期間の長短を区分することは追加的な作業となるという関係者の意見もある。したがって、一定の期間にわたり充足される履行義務で1年以内のものについても、負債及び対応する費用を計上すべきであると考え。しかし、一定の期間にわたり充足される履行義務のすべてについて不利か否かの判断が必要となる実務上の負担懸念を考慮し、判断に当たっては、重要性が考

慮されることを基準に明記することが適当と考えている。

- なお、市場関係者からは、企業の経済活動の実態を表すために、契約単位が適切な企業の損益管理単位である場合には、契約単位で不利かどうかの判断を行うことを求める意見が寄せられている。

(5) 質問5

改訂公開草案では、年度の開示において求めている定量的な情報の開示を、重要性を考慮した上で中間財務報告においても求めることを提案している。ASBJが行った意見募集では、これに加え、年度の開示に関するコスト・ベネフィットに関する質問も含めていた。

開示の要求事項に関しては、特に市場関係者の関心が高く、ASBJの意見募集において意見を寄せた市場関係者のほとんどすべてが開示に対する意見を含んでいた。その多く（特に作成者）は年度における開示の要求事項案が過大かつ有用性に乏しいため、再考を求めたいとの主張が含まれており、現行の要求事項案では、我が国における今後の国際財務報告基準（IFRS）適用の阻害要因ともなりかねないというものであった。

ASBJでは、開示に対する両審議会の質問は、中間財務報告についてなされていることを承知していたが、年度開示の要求事項案に対する上記のような市場関係者の意見を両審議会に伝えることは重要と考え、本質問への意見の冒頭で年度開示に関する市場関係者の意見を紹介するとともに別紙として意見の詳細を添付する形式を採ることとした。

なお、中間財務報告の開示要求事項案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 中間財務報告の開示項目は、現行と同様にIAS第34号「中間財務報告」第15項におけ

る重要な事象及び取引の判断、すなわち、直近の年次報告期間の末日後のその企業の財政状態の変動及び経営成績を理解する上で重要な事象と取引の判断等によることが適当であると考える。

(6) 質問 6

改訂公開草案では、企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産（例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」若しくは IAS 第 40 号「投資不動産」、又は ASC トピック 360 の範囲内の有形固定資産）の移転の会計処理において、改訂公開草案における支配及び測定 of 要求事項案の適用を提案している。

この提案に対して、コメントレーターでは次のような意見を述べている。

- 有形固定資産や投資不動産は、棚卸資産と異なり、経済的耐用年数が一般に長期であり、耐用年数の途中における帳簿価格と公正価値が著しく相違する場合がある。また、その取引に売却後の継続的な関与を含む場合や証券化スキームに組み込まれる場合がある。
- 無形資産についても、複製等により同時に多数の者が同様の便益を得ることが可能である点、長期間にわたり利用され、経済的耐用年数の特定が困難な場合もある点、使用許諾なのか資産そのものの移転かの判断が困難な場合がある点など棚卸資産と異なる特徴を有する。
- 改訂公開草案では、主に棚卸資産のような財の支配の移転の指標を提供することが意図されていると理解しており、棚卸資産と異なる特徴を有する有形固定資産、投資不動産あるいは無形資産への適用においては、これらの資産の特徴を踏まえた検討がさらに必要であると考える。

(7) その他

コメントレーターでは、両審議会から意見を求められた項目に加えて、今後検討を求めたい項目について、追加的に意見を述べている。また、質問項目に当てはまらない市場関係者の意見の一部を紹介している。内容は次のとおりである。

① 履行義務の識別

改訂公開草案では、顧客が容易に利用可能な他の資源と組み合わせて、ある財又はサービスから便益を得られる場合には、その財又はサービスを別個の履行義務とすることが提案されているが、この要求事項が、企業にとって、他の企業が販売している財又はサービスとの組合せを広く判断させることを求める意図ではないことを明確にすべきである。

また、改訂公開草案には複数の財又はサービスを単独の履行義務として取り扱う要件として、「財又はサービスの東が大幅に修正又はカスタマイズされる」というものが含まれるが、その意味を明確化すべきである。

② ライセンス

改訂公開草案では、ライセンスの付与取引を一時点で充足される履行義務としているが、ライセンスに関する履行義務が使用权の移転であるのか、継続的な使用权の供与に当たるのかについて、契約の実質に基づいて履行義務の充足の取扱い（一時点での充足かそれとも一定の期間にわたる充足か）を決定することが、契約の実態の適切な描写に資すると考えている。

また、改訂公開草案では、ライセンスに係る変動対価（売上ベースのロイヤルティ）に関して、不確実性が解消されるまで対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない、すなわち、収益を認識しないという例外を定めているが、契約の実態に基づいて履行義務の充足の取扱いを判断することでこうした例外は不要となると考える。

③ 契約資産及び受取債権

改訂公開草案では、受取債権を「対価に対する無条件の権利」と説明し、契約資産を「時の経過以外の条件（例えば、企業の将来の履行）が付される場合」としているが、設例では、企業が財又はサービスの顧客への移転により履行義務を充足する前、つまり、「対価に対する無条件の権利」でないにも関わらず、「受取債権」が認識されており、定義との間で齟齬が起きている。定義と設例を整合させ概念の明確化を図るべきである。また、外貨建取引の取扱いの明確化を求める市場関係者からの意見がある。

④ その他

市場関係者からの意見として、次の事項を紹介している。

- 改訂公開草案における適用開始日の意味の明確化の要求及び適用開始時の経過措置として従来基準の使用を許容する範囲の拡大の要求
- 小売業において導入されているポイントサー

ビスに関して、商品とポイントへの取引価格の配分に残余アプローチを適用できる取扱いの要求

3 今後の対応

両審議会は、寄せられた約 350 件のコメントレターの分析を行っており、また、東京、ノーウォーク、ロンドンでは円卓会議が開催され、広く、コメントレター提出者等からの意見を収集し再審議に反映するとしている。すでに5月の両審議会の共同会議では、コメントレターの分析結果が審議されており、ASBJとしては、再審議の状況をフォローし、今後も積極的に意見発信を行っていく予定である。また、今回の国内の意見募集により貴重な意見や具体的な事例に関する情報が得られたことから、今後も各団体と密接に連携していきたいと考えている。