

議事要旨(3) 収益認識専門委員会における検討状況について

冒頭、都常勤委員（専門委員長）より、IASB が改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、「改訂公開草案」）に関して 2012 年 3 月 13 日を期限にコメントを募集している旨、当該改訂公開草案は 2010 年に公表された当初の公開草案（以下、「2010 年公開草案」）に比べて、ASBJ 及び多くの世界中からの寄せられたコメントを反映して改善がなされている旨の説明があった。但し、当該改訂公開草案に対しては、改善はなされているものの、実際に使用されることを考察した時の各基準の明確性、実務における基準の対応可能性等について確認をしていく必要がある。これらの目的のために、収益認識専門委員会及び当委員会にて審議を実施し、また、2012 年 2 月 17 日を期限とした意見募集を幅広い日本の市場関係者に行っている旨の説明があった。そこで、本日は 2012 年 1 月 10 日に実施された収益認識専門委員会の検討内容の概要を説明するので、その上で、当委員会で審議してもらいたい旨が発言された。

続いて、西村専門研究委員より、審議事項（3）に基づき、改訂公開草案の検討すべき点、その対応及びコメントの方向性について具体的な説明がなされた。

その後、委員等からの主な発言ないし意見は次のようなものであった。

ある委員から審議事項（3）の総括表（以下「総括表」）の 3 番の一時点に充足される履行義務の判断指標において、検討項目として挙げておきながら、事務局としてはコメントを特にしない方向性が記載されているが、当該書き方の狙いについて、また、6 番の回収不能見込額の収益への隣接表示について事務局としては基本的には同意だが、重要性の低いものについては隣接表示を要求しないことを提案しているが、この重要性の意味について問う質問があった。

事務局からは、3 番については、2010 年公開草案から当該指標に変更点があるので関係者の方の意見を伺うために検討事項として一旦挙げているものの、事務局の分析としては判断に資する指標となっていると考えている、という旨の回答があった。また、6 番の重要性については、財務諸表全体の重要性ということを用意しておらず、取引を単位とした信用リスクの高低の重要性を意図している旨の回答があった。

ある委員から、開示について 2010 年公開草案へのコメントが反映されていないようだが、作成者のコストや日本の事情だけということではないとは思いますが、これらを超えても必要とされる説明としてどのようなものがあつたのかという質問があった。また、収益計上時期の不統一、概念の明確化などが今回の基準改訂の趣旨であつたと理解しているが、当該趣旨の事項に関する企業の判断の正確性を見るためには不可欠とは思えないような項目

(例えば将来情報)が多数開示事項として含まれている。この背景についての質問があった。

事務局からは、改訂公開草案の本文では結果として反映されていないが、IASB の審議の中では、開示の負担と情報の有用性については議論がされた上で、結論の根拠に個々の企業の開示項目に関して重要性の判断がされるべきである旨の記載がある。従って、IASB の意図は、必ず全ての項目が開示されなければならないということではない、と理解しているとの回答がされた。また、参考資料に挙げた開示内容についても、開示する可能性があるという意味で示したが、これらを全て必ず開示しなければならないという事ではなく、それぞれの企業ないし業種によって重要な情報あるいは判断に資する情報を記載する事がIASB の意図している事だと考えている旨の回答があった。また、当委員会としては今後利用者も含めて幅広く広く意見を頂きながら意見を形成していく必要があると考えている旨の発言がなされた。

ある委員から次の旨の発言があった。総括表の 2 番で改訂公開草案の 35 項(a)の要件を満たす履行義務は想定しにくいとあるが、公共事業などで大規模な造成工事、トンネル、道路工事を考えれば、これは想定しにくいという表現をする必要はないのではないかと考える。また、5 番の不利な履行義務について、一時点で充足される履行義務及び一定の期間にわたり充足される履行義務のうち 1 年以内のものについても、重要な不利な取引については損失を認識することが質の高い会計基準となると考える。さらに、開示で提案されている将来情報と考えられる未充足の履行義務の満期分析は、財務諸表利用者としては、いつ販売が実施されるのかを把握し、将来キャッシュフローを見積もるにあたって重要な情報であり、また、経営管理上も常に詳細に把握されているものではないかと思うがどうかという発言があった。

これに関して事務局から次の回答があった。開示に関してはご意見として伺った。投資家、作成者の意見を聞きながら意見形成したいと考える。35 項(a)に関しては事務局、収益認識専門委員会での現時点での考えである。ここで全ての事例の当てはめをする事は可能ではないので、今後の幅広く意見を伺い事例の検討をして意見形成していきたいと考えている。

ある委員より、35 項(a)について 2009 年に IASB から公表されたディスカッション・ペーパーでは顧客の土地の上に建築している物は建築過程を通じて履行義務が充足されるような提案があったが、これに近いものが改訂公開草案では 35 項(a)として提案されているということか、また、35 項(a)は支配に関する要求事項に関して 31 項から 33 項と 37 項を参照し、32 項と 37 項には様々な事項の記載があるが、これらをどのように適用していくのか、との質問があった。

これに対して事務局から次の旨の回答があった。必ずしも事務局内で意見が統一されて

いないかもしれないが、32 項は個々の項目が満たされているか否かをそれぞれ検討していくためのものではなく、これらのようなキャッシュ・フローが得られる状況が支配の移転がされた時であるとの説明的な項であると考えている。そして支配の移転された状況を判断するための具体的指標が 37 項であると理解している。

あるオブザーバーが、もしも記憶が正しければ、との前置きをした上で次の旨の発言をした。国によっては建築中の建物の所有権が施主に帰属する。IASB はそのような時は支配の移転が仕掛品に起きているので、一定の期間にわたり充足される履行義務と考え、その延長で顧客の土地の上の工事に関しては同様にみなせると考えていた時期があった。この流れで改訂公開草案の 35 項(a)があるものだと考えられる。そのような国の方々にとっては、当該項は理解しやすいが、我が国では建築中の建物の所有権は建築業者に帰属するので、そうではないと思われる。

ある委員が次の旨の発言をした。総括表 6 番の回収可能性について、信用リスクは財又はサービスの価格に反映するというよりは、与信限度額ないし支払期間などを通じて管理している。回収不能見込額を収益に隣接表示して売上総利益の計算に入れるよりは（2010 年公開草案で取引価格そのものとしていた提案から比べると分離した事は理解しているが）、従来から主張しているように現行の実務と同じもつと下のラインに入れた方が良いのではないか。

事務局から以下の回答があった。確かに日本の場合では、価格に信用リスクを織り込んでいる例は少ない。そこで事務局では、そのように価格に織り込んでいる場合は隣接表示にし、そうではない場合はそれより下に記載するという提案をしている。

あるオブザーバーが当該件に関連して次の旨の発言をした。収益と信用リスクをネットで表示すべきではないとの 2010 年公開草案に対する意見は反映されているが、今度は隣接表示との提案になった。これは、IFRS の財務諸表は表示科目が少ないケースが多いため、独立掲記を要求しないと販売費及び一般管理費の中に入ってしまい信用リスク分の金額が分からなくなってしまうので、明瞭性のために当該提案しているのではないかと考える。また現行 US GAAP では収益として計上できないようなものも今回の提案では計上できるようになる場合があることから、リスクのあるものは、収益のすぐ下に表示させることを求めたという解説を聞いたこともある。

さらにある委員から次の旨の発言があった。事務局案は、原則が隣接表示だが例外としてリスクが高くない取引の場合は隣接表示を要求しない、であるが、その逆の、原則は隣接表示を要求しないが、例外としてリスクが高い取引の場合は隣接表示を要求する、というコメントにしていく検討もした方が良く考える。

事務局から次の旨の発言がされた。例えば 100 の物を販売して 1 ないし 2 の貸倒れがあるような場合、99 や 98 での収益の表示、ないしは 1 又は 2 を収益に隣接表示をする必要が

ないという事は皆同意であると考え。ただ、IASB が想定しているのは、100 の物を販売しているが、最初から貸倒れを相当程度想定していて、貸倒引当金を 10 ないし 15 計上するようなビジネスである。この様な場合、最初から 85 や 90 で収益を表示した方が良いというのが 2010 年公開草案であり、10 ないし 15 を隣接表示させるのが改訂公開草案である。日本ではこのような取引があまりないのでイメージは沸きづらいが、もし日本であったとしたら、日本でも 100 での収益表示としたかどうかは疑問である。改訂公開草案では、このような取引でもコントロールが移転してしまえば 100 で収益が計上されなければならない。85 や 90 での計上は認められない。これを前提とすると、10 ないし 15 は隣接表示しないとおかしいと考えられる。このような特殊な取引に牽引されてそうではない通常取引まで隣接表示させることは要求しなくて良いのではないかと、というのが現在の事務局提案である。

また、ある委員が続けて次の旨の発言をした。改訂公開草案においても引き続き判断の要素が多過ぎ、検証の可能性が低下する。これから意見を聞いていく中でこの点についてどのように明確化していくのかについても踏まえて頂きたい。また、現行の我が国の実務を大きく変えないという視点も含めて意見発信する事が可能か否かという点も、意見募集と合わせて検討してもらいたい。

最後に都常勤委員より次の発言があった。関係者の方々が実際の取引を考えながら詰めていく必要があるので、2月17日を起期限としている意見募集の結果を十分に踏まえたい。その上で、3月13日のコメント提出の期限に向けて議論を継続する所存である。

以 上