

改訂公開草案に対するコメントの方向性

履行義務の識別について

1. 想定される懸念事項

（財又はサービスの区別の要件について）

財又はサービスの区別の要件を定めている 28 項に関して、1 月 10 日の収益認識専門委員会にて次の懸念が表明された。

- 結論の根拠に第 28 項(a)は第 28 項(b)の実務的な便宜（BC74 項）との記載があることから考えて、実務的には(a)のみを検証すれば良いということであれば特に問題はないが、そうではなく、(b)について全てを調査しなければならないとすれば、それは実務上非常に懸念がある。つまり、契約の一部を構成するある財又はサービスについて、顧客が他社から入手できるものの組み合わせまで網羅的に考慮して、顧客が当該財又はサービスを使用できるようになる、ということを企業が顧客の立場になって考えなければならない事は、非常にコストがかかるのではないか。

当該意見に関して、ASBJ スタッフは以下のように考察した。

- 第 28 項(b)は次のように記載されている。「顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に（企業又は別の企業により）販売されている財又はサービス又は顧客がすでに（企業から又は他の取引若しくは事象により）入手している資源である。」（下線部は ASBJ スタッフによる強調）
- 「容易に利用可能な」という文言が付いているので、顧客の立場になって考えて判断するとは言っても、組み合わせで利用可能になるようなものの他社の販売状況を網羅的に全ての情報を入手しなければならないという事を IASB は想定しているのではないと考えられる。なお、2010 年公開草案の 23 項(b)(ii)にも他の企業が別個に販売している他の財又はサービスとの組み合わせについての要件があったが、そこでは当該「容易に利用可能な」という文言はなかった。従って 2010 年公開草案より改訂公開草案の方がその範囲を狭めていると理解できるものとする。
- さらに、企業は、自社の製品と組み合わせで使用するようなものが市場に出回っているのか否かについて、通常ある程度は把握しているものとする。

（財又はサービスの束を単一の履行義務として処理する場合について）

履行義務の識別については、28 項で財又はサービスが区別できるかどうかの要件が置かれ、28 項に関わらず単一の履行義務と判断される要件が 29 項で提案されているが、単一の履行義務と判断する範囲が適切なものとなるかどうかについて懸念がある。

例えば、29(a)項では、「財又はサービスの相互関連性が非常に高くそれらを顧客に移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。」と提案されているが、相互関連性が非常に高いという状況や統合サービスの重要性の意味について解釈が分かれ判断が多様化する懸念があるのではないかと考える。

また、29(b)項として、「財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正又はカスタマイズされる。」と提案されているが、これがどのような場合を想定しているのか不明確と思われるため、実務上の判断が困難となる懸念があるのではないかと考える。

2. コメントの方向性（事務局案）

（財又はサービスの区分の要件について）

上記の考察により、現時点では第 28 項に関して、上述の懸念について特にコメントをしないことを考えている（なお、今後の利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見を考慮する。）

（財又はサービスの束を単一の履行義務として処理する場合について）

上記の懸念を受けて、これらの示す状況について追加的な説明を求める（なお、今後の利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見を考慮する。）

3. 現時点における事務局コメント案

財又はサービスの区分の要件について

特にコメントしない（なお、関係者から寄せられる意見を考慮する。）

財又はサービスの束を単一の履行義務として処理する場合について

我々は、契約における履行義務を識別し、履行義務単位で収益認識に関する会計処理を行うことに、基本的に同意する。しかし、履行義務を識別するための要件について、特に29項の単一の履行義務と判断するための要件が抽象的であり、要件を満たしているか否かの判断が難しいと考える。

例えば、財又はサービスの相互関連性が「非常に高い」とはどのような状況を想定しているのか、また、統合する「著しい」サービスとはどの程度統合に重要性があるサービスを想定しているのかが不明確である。

さらに、財又はサービスの「束」が大幅に修正又はカスタマイズとあるが、束の中に標準的なものと大幅に修正又はカスタマイズされたものが混在していた場合、どのように判断するのかについても明確ではない。

我々は、現状の提案内容では、解釈及び適用状況に相当の多様化が生じる可能性があると考えており、これを避けるためにこれらの示す状況に対して追加的な説明をする必要が

あると考える。

一定期間にわたり充足される履行義務の要件

IASB による質問事項

質問 1: 第 35 項及び第 36 項では、どのような場合に企業が財又はサービスを一定の期間にわたり移転するのか、したがって、どのような場合に企業が履行義務の充足と収益の認識を一定の期間にわたり行うのかを定めている。この提案に同意するか。同意しない場合には、どのような場合に財又はサービスが一定の期間にわたり移転されるのかを決定するための、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

1. 想定される懸念事項

- 提案内容は、概念的には特段の問題がないように見受けられるが、第 35 項(a)の要件（企業の履行により、資産が創出されるか又は増価し、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。）は、抽象的な「支配」の解釈（32 項）や、一時点で充足される履行義務の充足時点の決定のための指標（37 項）を参照しており、どのように満たされるかが想定しにくいかもしれず、当該条項の適用可能性について懸念がある。
- 第 35 項(b)()及び()は、主として仕掛品の発生しないサービスの提供に対する要件として想定されたものと考えられるため、仕掛品の発生を伴う工事案件などでは、第 35 項(b)の柱書である「他に転用できない」という要件及び(b)()の「支払いを受ける権利」を満たすかどうか判断のポイントとなる可能性が高いと考えられる。現状の提案事項の記載内容では、これを満たすかどうか判断するために十分な判断基準がないため、実務における判断が困難となる可能性がある。
- 35 項(b)()の判断に当たっては、「支払を受ける権利」がキーワードとなっている。しかし、現在の同項の記載内容では、どのような場合に「支払を受ける権利」があるかどうか判断できないため、追加的な判断指標が必要ではないか。
- 「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」という記載について、仮に顧客による途中解約が生じた場合であっても、そうした価格に基づく金額を回収することは通常は困難ではないかと考えられる。

2. コメントの方向性（事務局案）

- 上記の懸念事項を考慮し、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJ としての意見形成を行ってはどうか。
- 35 項(a)については、実務上の適用可能性に資するように追加的なガイダンスを提案してはどうか。
- また、前回の専門委員会で頂いたご意見を勘案し、以下の内容をコメントに含めていくことでどうか。
 - 35 項(b)()において、「支払を受ける権利」をキーワードであると理解したが、

どのような場合に「支払を受ける権利」があると判断できるか、現在の提案内容では実務において判断できないと考えられる。

- このため、実務上の判断に資するために、例えば以下のような判断指標を提示すべきである。
 - ✓ 「支払条件」の指標
 - ◇ 「作業進捗に従って、進捗に対応した支払が行われる」といった支払条件
 - ✓ 「顧客による認知」の指標
 - ◇ 顧客又は第三者による、進捗度の確認（中間検査等）の有無
 - ✓ 顧客都合の契約中途解約があった場合における企業の過去の経験

3. 現時点における事務局コメント案

我々は、35 項及び 36 項の要件に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務か一時点で充足される履行義務かを判断することについて基本的に同意する。しかし、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断するために提案されている要件については以下のような懸念を有している。

35 項 (a) の要件について

35 項(a)では、「資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する。」が要件とされているが、顧客への支配の移転において参照される 37 項の 5 つの指標は一時点で充足される履行義務の充足時点判断する指標としての適用は困難ではないと考えられるが、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足の要件に適用する場合の判断が難しいと思われる。

例えば、仕掛品について契約上顧客が当該仕掛品を借入金の担保として差し入れができる場合や、仕掛品について法的所有権を有している場合が考えられる。このような場合であっても、仕掛品が創出されるにつれて、顧客が当該仕掛品を支配する、すなわち、担保価値が高まるかどうかについては判断が難しいかもしれない。また、担保差し入れという顧客の便益や、法的所有権という顧客の便益のいずれも契約上明記されていない限り、取引の実態からの判断は困難である。

前項で述べたように、35 項(a)を満たすと判断できる状況は相当限定的となる可能性があることから、結果として、大半の履行義務について 35 項(b)の要件に該当するかどうかの判断のプロセスに進むことになると考えられる。このため、現状では 35 項(a)の要件を設ける意義に乏しくなる可能性があるため、37 項の解釈において、追加的な実務上の判断のガイダンスを提供する必要があると思われる。

例えば、37 項(e)の指標「顧客が資産を検収した」を、一定の期間にわたって充足される履行義務かどうかの解釈において、「企業と顧客がこれまでの履行についての進捗状況の認識を明確な形で共有している。」といったガイダンスを加えることが考えられる。なぜなら、一定の期間にわたって充足される履行義務であれば、通常、企業は顧客との間で履行の進捗について都度コミュニケーションをとることが考えられ、顧客が企業の進捗状況の認識を共有しているという状況は、「資産の創出又は増価につれて顧客がその資産の支配を獲得する」という特徴をとらえるものと考えられるためである。進捗状況の認識を明確な形で共有している例としては、工事契約において、顧客による中間検査が契約上で定められており、そのような検査を経ないと、企業は次工程には進めないような場合が考えられる。

35 項(b)()の要件について

支払を受ける権利

35 項(a)を満たさない場合、35 項(b)の要件を検討することになるが、この中で 35 項(b)()の要件については、本公開草案における提案内容が抽象的であるため、実務における判断が困難となる可能性があると考えられる。

例えば、契約に支払い条件等が明記されているものの、企業のどの履行に対する対価の支払いであるかが明確とはなっていない場合があり、履行義務と支払いとの関連付けが困難な場合がある。あるいは、契約上、解約時の支払いについては「別途協議の上定める」等、明確に規定されていないが、過去に企業が顧客と中途契約解除について法的手段を経ずに発生したコストに合理的な利益を上乗せした金額の支払いを受けている場合がある。裁判等の法的手段の結果、発生したコストに合理的な利益を上乗せした金額を獲得する場合もある。「支払を受ける権利」を有するかどうかの判断において、裁判等の法的手段の結果をどの程度考慮すべきなのか、あるいはすべきでないのかについて、2011 年 ED では明確にはなっていない。

我々は、第 35 項(b)(iii)では「支払を受ける権利」がキーワードと考えている。しかし、現在の提案内容では、どのような場合に「支払を受ける権利」があると判断できるかが実務において判断できないため、「支払を受ける権利」があるかどうかを判断するためには、追加的な説明が必要であると考えられる。

我々は、「支払を受ける権利」があるかどうかを判断する際、単に支払条件のみによって判断されるべきではないと考えているが、契約に含まれる様々な支払いに関連する条件は、判断における重要な考慮要素であると考えられる。例えば「作業進捗に従って、進捗に対応した支払が行われる」といった契約条項、顧客による中途解約時における清算条件などは、

一定の期間にわたって充足されるかどうかの判断指標となり得ると考えている。

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

本公開草案の提案では、「現在までに完了した履行に対する補償には、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）を含む」とされているが、通常、契約条件から顧客都合の中途解約時に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が得られることが明確であるケースは多くないと思われる。

我々は、こうした支払が受けられると判断されるものとして、先に述べた 37 項(e)の追加ガイダンスを参照することが有用ではないかと考える。なぜなら、企業が顧客に対して支払を受ける権利を主張するためには、企業のその日までの履行について顧客が理解している必要があるためである。顧客が支払い作業の進捗度に関して企業と同じ認識があれば、支払を行う義務が確定していないとしても、顧客は現時点の企業の履行に対してどの程度の支払いを行うべき状況にあるか認知すると考えられる。

一時点で充足される履行義務の指標

ASBJ による意見募集の質問

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判断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。

1. 提案の評価 / 想定される懸念事項

- 一時点で充足される履行義務に関する指標のうち、無条件の支払義務、法的所有権、物理的占有については、2010年公開草案の提案と変更となっておらず、ASBJとしてもコメントしていないため、特段問題ないものと思われる。
- 削除された顧客固有性については、財又はサービスの連続的移転に関する指標と言われていたが、一定の期間にわたって充足される履行義務の要件が別に設定されたため、指標から除くことに問題はないものと思われる。
- 「リスクと経済価値」の指標は、「収益を認識するときに実態よりも形式を重視するリスクがミニマイズされる」(IASB/FASB2011年2月共同会議 AP6A/135Aより)ことを意図して追加されたものである。したがって、支配の移転の時期を実態に応じて適切に描写するために当該指標は有用であると考えられ、受入可能であると思われる。
- 「顧客が資産を検収した」の指標については、2010年公開草案においては、適用ガイダンスに含まれていたものであり、考え方が新たに加えられるものではないため、受入可能であると思われる。
- 全体として、提示された指標には形式的な面と実質的な面の双方を考慮する指標が含まれており、履行義務の移転時期の判断に有効なものとなっていると考えられる。

これに対して、前回の専門委員会では、「リスクと経済価値」の指標は他の指標と性質が異なる概念的なものであり、並列の指標とすることに違和感があるとのことご意見をいただいた。これについて、事務局としては、次のように考察した。

- 「リスクと経済価値」の指標を、概念的なものであるということで上位に位置づけることは、収益認識のアプローチをリスク・経済価値アプローチから支配の移転アプローチへ変更するという前提と整合しないのではないかと考えられる。
- 「リスクと経済価値」の指標は、他の4つの指標から判断しきれない場合に実態判断を行うものとして取り入れられていると考えられる。他の4つの指標は「リスクと経済価値」を具体的に示すものではないため、「リスクと経済価値」は上位概念という位置づけではないと考えられる。

2. コメントの方向性（事務局案）

以上の考察により、現時点では第 37 項について特にコメントをしないことを考えている（なお、今後の利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見を考慮する。）

3. 現時点における事務局コメント案

特にコメントしない（なお、関係者から寄せられる意見を考慮する。）

認識する収益の累計額の制限

IASB による質問事項

質問 3: 第 81 項では、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と述べている。企業が充足した履行義務に配分された対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実であるのは、類似した履行義務の経験が企業にあり、その経験が企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ場合のみである。第 82 項では、企業の経験が、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たない可能性のある場合の指標を列挙している。充足した履行義務について企業が認識する収益の金額に係る制限の提案に同意するか。同意しない場合には、どのような代替的な制限を提案するか、また、その理由は何か。

1. 想定される懸念事項

1 月 10 日の収益認識専門委員会にて、認識する収益の累計額の制限の提案内容に関して、ASBJ スタッフとして次の懸念及び考えを示した。

- 提案では、企業が認識する収益の累計額を「対価の金額」が合理的に確実な金額に制限している。この「対価の金額」の解釈について、対価全体が合理的に確実でなければ収益を認識できないと読む場合と、対価全体が変動する可能性がある場合でも、そのうち合理的に確実な金額について部分的に収益を認識できると読む場合（変動対価全体を固定部分と狭義の変動部分に区分して判断する）の 2 通りが考えられる。
- 実務上は、対価全体としては 82 項に該当するような過去の経験が将来の予測に役立たない状況を示す事項があったとしても、対価の一部については確実性が高いと考えられる場合があり得ると考え、上記の解釈をとることがより適切であると考えられる。

これに関して専門委員の方から以下の意見を伺った。

- 固定部分と変動部分は実際の取引では様々なケースがあり得る。固定部分の金額の判断をデジタルに区切っていくのではなく、定性的な判断もしている現行実務も考慮していくべきである。
- 変動部分・固定部分にこだわらない方が良い。「固定」ということではなく、様々な契約条件・状況から、ミックスされたものを基礎に「この程度は大丈夫であろう」と判断するものがあるので、今の提案文言のままでも良いのではないかと。
- コストの方はどうするのか、合わせて考えないといけない（合理的に確実な金額まで収益を認識したとして、コストだけ全額計上するとバランスが取れない。コスト

も按分する必要があるのではないか。)

当該意見に関して、ASBJスタッフは以下のように考察した。

- 上述の意見を踏まえ、企業は様々な要素を勘案して定性的に（これは、改訂公開草案のBC201項の記述とも整合する考え方である）合理的に确实といえる金額を判断するので、82項により過去の経験が将来の予測に役立たないとなった場合には常に収益が全く認識できないと解釈する事はないと考え、現状の提案のままでも前述の懸念点はないものと考えた。
- コストに関しては、次の考察からコメントには含めないこととした。合理的に确实ではない金額について収益を認識しないという、改訂公開草案の考え方に立脚すると、ある時点で合理的に确实ではないと判断された金額は将来に収益として計上されるとは限らない（むしろ、当該時点においてはその可能性は高くないと判断された金額部分である。）。この将来の不确实な収益に対して費用収益を対応させるために、コストを繰り延べるという考え方は、将来繰り延べたコストだけ計上される危険があり、健全な会計処理とは言えない。

（想定される懸念事項（追加））

- 提案では「企業が現在までに認識する収益の累計額は、（中略）合理的に确实な金額を超えてはならない。」（81項）（下線はASBJスタッフによる強調）となっている。ここで、企業の過去の経験が将来の予測に役立つ状況であって、合理的に确实と企業が判断する金額にレンジがある場合、当該レンジのどの金額で収益を認識するのかが明確ではなく、適用の多様性が生じる懸念がある。
- 例えば、理論上は、ゼロから上限は無制限という変動の可能性があるが、過去の経験からCU500からCU700の範囲で変動することが合理的に确实であると81項および82項に基づき判断される場合、合理的に确实かどうかは、ある金額として決まったときに適用できると考え、範囲がある場合には決定できないとする（All or nothingの考え方：本事例ではゼロと考える）のか、合理的に确实な数値に「範囲」がある場合はその下限値とする（本事例の場合、CU500）のか、あるいは合理的に确实な金額の範囲の中で期待値アプローチあるいは最も起こり得る（Most likely）アプローチによる金額とする（本事例の場合、例えばCU600）のか等、複数の解釈が可能であると考えられる。なお、我々は、そのような場合において、CU500が合理的に确实な対価と考えている。

2. コメントの方向性（事務局案）

専門委員からの意見を踏まえ、変動・固定といった区切りを検討するのではなく、追加的な懸念事項について、「合理的に确实」の実務への適用時の多様化を避けるために、更なる

明確化を求める。

3. 現時点における事務局コメント案

(未定)

不利な履行義務

IASB による質問事項

質問 4：

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、第86項では、企業は当該履行義務が不利である場合には負債及び対応する費用を認識すべきだと述べている。提案している不利テストの範囲に同意するか。同意しない場合には、どのような代替的な範囲を提案するか、また、その理由は何か。

1. 想定される懸念事項

不利テストの適用範囲の制限について、改訂公開草案の適用範囲となる顧客との契約から生じる権利及び義務は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の対象外となっている¹ことから、影響を受ける取引の範囲について以下の理解で良いことを現在確認している。

表 1

	顧客との契約（販売・役務提供）あり	顧客との契約（販売・役務提供）なし
購買契約（firm commitment）あり	顧客と契約に収益基準の不利テストを適用する 顧客との契約にIAS第37号は適用されない 購買契約についてIAS第37号を適用する	購買契約についてIAS第37号を適用する
購買契約（firm commitment）なし	顧客との契約に収益基準の不利テストを適用する <A>	

表1の理解が正しいという前提では、顧客との契約（販売契約あるいは役務提供契約）が存在するが、対応する購買契約（firm commitment）が存在しない場合（表1における<A>）に、例えば、顧客への販売契約（販売価格は固定とする）における履行義務を充足するた

¹ 改訂公開草案、付録D21項。

めに、製品を市場から調達しなければならないが市場価格が高騰して明らかに損失が発生することが見込まれるようなケースでは、不利な状況が生じても、収益基準で不利テスト対象外となっている取引（一時点で充足される履行義務及び1年以下の期間にわたり充足される履行義務）については、不利負債・費用は認識されないと考えられる。

2. コメントの方向性（事務局案）

不利テストの適用範囲の制限は、費用対効果を考慮した結果であることが結論の根拠で説明されている²が、例えば、工事契約等については現行の基準においても同様の予想損失を認識することが契約期間の長短にかかわらず要求されており、また、進行基準を適用している場合には（すなわち一定の期間にわたり充足される履行義務の場合には）進捗度の測定において、コスト情報を既に入手していると考えられることから、実務上の追加負担を強要することにはならないと考えられる。

ただし、契約単位で損益管理を行っていると考えられる現状から、不利テストを履行義務単位で実施することに伴う負担については、作成者の意見を収集し検討する必要がある。また、一般的には、複数年度にわたる長期契約について特に不利な履行義務に関する情報が有用であるという意見があるということがIASB及びFASBの再審議の過程で述べられているが、利用者にとっての不利な履行義務の情報の有用性について、日本の利用者の意見を収集し検討する必要がある。

以上を考慮すると、コメントの方向性は、不利テストの範囲を限定することに同意しないことになると考えられるが、影響を受ける取引範囲の明確化、及び作成者・利用者の意見を収集しつつ、ASBJとしてのコメントを形成していく方向性とするかどうか。

3. 現時点における事務局コメント案

（未定）

² 改訂公開草案、結論の根拠 BC209 項。

回収可能性

IASB による質問事項

質問 3: 第 68 項及び 69 項では、企業は IFRS 第 9 号（企業が IFRS 第 9 号を適用していない場合は IAS39 号）または ASC Topic 310 を適用し、企業が顧客の信用リスクのために回収不能であると評価した、約束した対価の金額の会計処理を行うこととされている。対応する損益額は、収益科目に隣接した別個の損益科目として表示することとする。この提案に賛成しますか？賛成しないのであれば、顧客の信用リスクの影響に関する会計処理に対し、どのような代替案を提案し、その理由はなぜですか？

1. 提案の評価 / 想定される懸念事項

(隣接表示について)

改訂公開草案では信用リスクの有無にかかわらず、収益を総額で表示することとしているが、これは契約当初の信用リスクが高くその信用リスクが契約対価に反映されているようなビジネスモデル(つまり通常よりも契約対価が高く設定されている場合)においては、信用リスクを反映していない財又はサービスの価格との差異を容易に把握できるよう、信用リスクに係る表示を収益に隣接して表示することは有用であり同意できると考えられる。一方で、契約当初の回収可能性に高いリスクを伴わない多くのビジネスモデルにおいては、隣接表示の有用性は低いものと考えられる。

(信用リスクの事後における変動の影響を反映する箇所について)

改訂公開草案では、信用リスクの事後の変動の影響も、収益と隣接した別個の損益科目に含める提案がされている。収益に隣接する損益科目に、当初、事後全ての予想減損損失とその変動を含めることは、財務諸表の利用者の観点からは、企業が顧客から最終的に得ると見込む金額の理解が容易になると思われる一方で、当期の収益に直接対応する減損損失額ではないことが利用者の理解をミスリードする可能性があると思われる。

本来は、契約当初の信用リスクと、信用リスクの事後の変動は区分して表示すべきであると考えますが、実務的にすべての取引についてこうした区分を行うことは困難であると考えられる。

2. コメントの方向性 (事務局案)

(隣接表示について)

企業のビジネスモデル、又はビジネスの性質を考慮し、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場合に限り、隣接表示を要求してはどうか。

(信用リスクの事後における変動の影響を反映する箇所について)

特にコメントしないことでどうか。

3. 現時点における事務局コメント案

隣接表示について

まず提案が収益の総額表示を前提としている点については、2010 年公開草案に対する我々の主張とも整合しており同意する。

ただし、予想損失額を収益科目に隣接した別個の損益科目として表示するという提案に関しては、契約当初の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モデル（ 1 ）の下では、利用者によってより有用な指標を提供する可能性がある一方で、多くの企業がそうであるように、契約当初の回収可能性に高いリスクを伴わないビジネスモデルにおいては、通常、顧客の信用リスクは事象や状況の変化につれて悪化することが想定され、契約当初の信用リスクは事後の変動ほど重要ではないと考えられるため、収益に隣接して表示することの有用性は低いとも考えられる。

よって、企業のビジネスモデル、又はビジネスの性質を考慮し、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場合に限り（ 2 ）提案の通り、予想減損損失を収益科目に隣接した別個の損益科目として表示すべきであると考えます。

信用リスクの事後における変動の影響を反映する箇所について

特にコメントしない。

【対案作成上で今後検討すべき点】

1 回収可能性のリスクの多寡を判定する単位について

隣接表示を行うか否かの判断に際し、回収可能性に高いリスクを伴うか否かを、ビジネスモデルやビジネスの性質により判定することとして良いか。（取引単位で判定すると、判定の単位が不必要に細くなることが懸念される）

2 隣接表示を行う場合の位置づけ

隣接表示を原則的な方法とし、多くの一般的な取引を例外として位置づけるべきかどうかを検討する必要がある。親委員会では、隣接表示に該当するビジネスは（少なくとも日本の多くのビジネス慣行においては）例外的な考え方ではないかとの意見があった。上記の文案の通り、原則・例外を明示的に示さないことも考えられる。

開示（年度）

ASBJによる意見募集の質問

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。

1. 現時点における事務局コメント案

（未定）

想定される意見：

開示に関する ASBJ の意見形成は、国内の関係者の意見を反映して行う事としているが、想定される関係者からの代表的な意見は次の通りと考えており、それに対する検討事項も適宜記載している。

(1) 全般

作成者のコストに対する懸念に対し、利用者の更なる開示の充実への要望が想定されるが、検討する上では、コスト、便益をより具体化、明確化する必要がある。

作成者：

- コストの観点から、容認できない量の開示である。
- 誤解を与えかねない情報が含まれている（例えば、将来の収益の予測情報としての満期分析の開示の妥当性）。

利用者：

- 既存の収益の開示が不十分であると考えていたため、提案された開示内容を支持する。

（検討事項）具体的に既存の開示内容のどういった点が不十分で、どの点を補う事で利用者にとって十分な開示となるのか？

(2) 契約資産及び契約負債の期首から期末への調整表

他の開示情報から得ることのできない当該情報に関する利用者からの開示要望に対し、作成者が重要性を考慮した上で開示を行う事の、コスト・ベネフィットの観点からの分析が必要となる。

作成者：

- 適切な情報を集め開示項目の作成をするために、新たなプロセスの導入や、会計システムで必要な情報を捕捉できないことからシステムの改修も必要となることなどもあり、作成に非常にコストがかかる。

（検討事項）BC206 では調整表での開示内容の詳細の度合や、そもそも開示すべきかどうかについて、情報の重要性から企業が判断すべきことが明確化されているが、それでもなお企業への負荷は不必要に高いものであると言えるか？

利用者：

- 調整表は契約資産及び契約負債を理解するとともに、認識された収益と現金及び債権の変動との間の相互関係を理解するのに役立つものであり、提供される情報は、他の定量的開示又は定性的開示の要求からは入手可能でないため、利用者にとっては重要な情報である。
- 特に建設契約やアウト・ソース契約のような、長期契約を抱える業界や企業に対して有効である

(3) 残存する履行義務の開示（満期分析）

IASB/FASB のスタッフの分析によると、本情報の提供のために作成者が負担するコストは、全業種において情報提供によるベネフィットを上回るとされているが、特に利用者にとっての情報の有用性を具体的に検討する必要がある。

作成者：

- 既存の会計システムは、履行義務の充足のタイミングを含めた情報を取得できるように設計されておらず、作成及び監査にコストがかかる。
- 将来の見通しに関する情報は財務諸表の注記ではなく経営者のコメント（management commentary）のセクションに開示されるべきである。

作成者：

- 提案の開示規定に従うと、例えばライセンシーの数や価格情報といった秘密情報の強制開示につながるなど、ビジネスに不利な影響を及ぼす可能性がある。

利用者：

- ペナルティなしで解約可能な完全に未履行の契約に関する残存履行義務も含めた開示されれば、開示の有用性は大幅に高まる。

（検討事項）上記のような契約は改訂公開草案における契約の範囲よりも広いが、これらの契約を含まない開示内容であっても、利用者は作成者のコストを上回る便益を得ることが出来るか？

- 現在、経営者のコメントのセクションで開示されている満期分析情報は、企業により定義がまちまちであるが、本提案の通り定義づけされた満期分析が監査対象となる注記情報として開示される事で、有用性が高まる。

（検討事項）2010年公開草案に対するIASBの利用者を対象としたアウトリーチでは、一部より、提案された開示によって提供される情報はあればよいが（nice to have）、分析を行うために必須ではないと指摘があったが、これは特異な意見な

のか？

- 特に建設契約やアウト・ソース契約のような、長期契約を抱える業界や企業に対して有効である

開示（中間財務報告）

IASB による質問事項

質問 5： 両審議会は、IAS 第 34 号及び ASC トピック 270 を修正し、企業が中間財務報告書に含めるべき収益及び顧客との契約に関する開示を定めることを提案している。要求される開示（重要性がある場合）は、次のとおりである。

収益の分解（第 114 項及び第 115 項）

当報告期間の契約資産及び契約負債の合計残高の変動の表形式の調整表（第 117 項）

企業の残存する履行義務の分析（第 119 項から第 121 項）

不利な履行義務に関する情報及び当報告期間の対応する不利な負債の変動の表形式の調整表（第 122 項及び第 123 項）

顧客との契約の獲得又は履行のコストから生じた認識した資産の変動の表形式の調整表（第 128 項）

これらの開示のそれぞれを中間財務報告書で提供することを企業に要求すべきことに同意するか。回答では、これらの開示案が、利用者が当該情報を得る便益と企業が当該情報を作成し監査するコストとの適切なバランスを達成するかどうかについてコメントされたい。開示案がそれらの便益とコストを適切にバランスさせていないと考える場合には、中間財務報告書に含めることを企業に要求すべき開示を特定していただきたい。

現時点における事務局コメント案：

（未定）

想定される意見：

中間財務報告における開示については、年次報告同様のコスト・ベネフィットの観点に加え、中間財務報告と年次報告書の関係など、中間財務報告の位置づけに関しても検討が必要となるものと思われる。

作成者：

- 中間財務報告で要求される開示項目は、年次財務報告で求められる開示のうち重要なものを網羅しており、作成及び監査に相当のコストが発生する可能性がある。
- 特に、年次財務報告で求められるのとほぼ同等の内容を開示することは、我が国の四半期報告書のように、年次報告書よりもその提出期限までの期間が短い場合には、その負担は顕著である。
- IAS 第 34 号では、直近の年次報告書からの重要な変更を中間財務報告で開示する

ことが要求されていることから、具体的な開示項目について何が中間財務報告で必要で何が不要であるかを定めるのではなく、年次報告書で要求されている開示項目について、その後の中間財務報告で重要な変動がもしあれば開示を要求すべきである。

（検討事項）利用者はこのような企業の重要性の判断に基づく開示で十分な情報を得られるか？

利用者：

- 収益基準が全ての企業に使用され、かつ収益が最も重要な財務指標の一つであることから、中間財務報告においても一定の開示項目を規定すべきである。

（検討事項）開示に必須な項目は何か？

製品保証

ASBJ 意見募集における質問

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。

1. 提案の評価 / 想定される懸念事項

購入を選択できる製品保証及び購入を選択できない製品保証に含まれる追加的なサービスを別個の履行義務とすることは、履行義務の識別の原則と整合的であると考えられる。一方で購入を選択できない製品保証については現行の実務に近い方法が提案されており、実務を考慮しながら理論的な整合性確保した提案となっていると考えられる。

ただし、追加的なサービスの判断については、提案された指標に照らして判断が行われることになるが、実務上問題がないか確認する必要がある。

2. コメントの方向性（事務局案）

基本的には提案に同意できると考えているが、追加的なサービスの判断に関する実務上の運用について、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJとしての意見形成を行ってはどうか。

3. 現時点における事務局コメント案

特にコメントしない。（関係者から寄せられる意見を考慮する。）

ライセンス

ASBJ 意見募集における質問

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っても、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. 想定される懸念事項

（一時点で充足される履行義務）

本公開草案では、ライセンス及び使用権は原則的に一時点で充足される履行義務とみなして企業が顧客に使用権の支配を移転した時点で収益を一括認識するが、ライセンス契約と区別できない（not distinct）サービスを合わせて提供する場合は、当該サービスとライセンスを合わせてひとつの履行義務とみなし、当該サービス提供期間にわたり収益を認識する、とされているが、ライセンスの内容は多種多様であり、一律に一時点で充足される履行義務とすることはライセンス供与の実態を適切に示さないのではないか。

（売上ベースのロイヤルティ）

ライセンスの付与に対して変動性のある対価の支払い（すなわち、売上ベースのロイヤルティ）を顧客が約束している場合には、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はないとしており、こうした場合に限定した例外的な取扱いを提案しているが、売上ベースのロイヤルティのみに例外的な取扱いを設ける必要があるか。

2. コメントの方向性（事務局案）

（一時点で充足される履行義務）

ライセンスは原則一時点で充足される履行義務という例外的な取り扱いを規定するのではなく、一般的な履行義務の類型を判断する 35 項及び 36 項を満たすライセンス契約であれば、一定の期間にわたり充足される履行義務とみなし、35 項及び 36 項の要件を満たさないライセンス契約は一時点で充足される履行義務とみなす原則に沿った判断プロセスを提供することで足りるということをコメントすることでどうか。

（売上ベースのロイヤルティ）

2つの方向性が考えられる。

A 案： 改訂公開草案の提案に同意する。質問項目に含まれないことから、特段のコメントをしないことが考えられる。

< A 案を採用する場合の根拠 >

- 顧客の売上は、企業が影響を及ぼすことができない要因によって大幅に変動する

可能性があり、その意味で、第 82 項(a)³ の、企業の過去の経験が予測可能でない指標を満たしているといえる場合もあるが、その判断は難しい。そこで、顧客の将来の売上は、一般的には企業が「合理的に確実」と判断できないため顧客の売上が確定した時点で収益を認識するという規定を設けることは、事後的な見積り値と実績値の大幅な修正を未然に防ぐという意味で有用であり、この提案内容に同意できるといえる。

B 案： ライセンス等の使用権供与に係る履行義務が一時点で充足される履行義務であるという前提のもとで、顧客の売上に連動した変動ロイヤルティについて実際に顧客に売上が発生するまでは合理的に確実ではないとする例外の設定 については、同意しない。

< B 案を採用する場合の根拠 >

- 顧客の売上に連動した変動ロイヤルティといっても、例えばロイヤルティに最低保証が設定されており、当該最低保証が過去の実績から判断し概ね実際の売上高を超える金額で設定されていると考えられる場合には、実質的には固定額のロイヤルティと見なされる場合も想定される。そのような場合も含めて、実際の売上が発生するまで不確実性が解消されないとするよりは、一般的な「合理的に確実」の判断規準である改訂公開草案の第 81 項から第 83 項の要求事項を元に判断することがより適切である。
- 改訂公開草案の設例 14⁴「トレイル・コミッション」では、将来第三者である保険契約者が保険契約を解約しないで継続する可能性を企業(保険代理店)が見積り、保険契約を継続することに対するコミッションを当初の保険契約締結時に見積りで収益認識する例が説明されている。企業が影響を及ぼせない第三者の将来の行動次第で変動する対価という点で、トレイル・コミッションも売上連動型のロイヤルティも、契約当初における不確実性に大差はないと考えられる。その上で、ライセンス契約における顧客の売上連動型のロイヤルティに限定した「合理的に確実」の判断の例外を設定するには、合理的な説明が必要である。

3. 現時点における事務局コメント案

一時点で充足される履行義務

本公開草案では、ライセンス及び使用権は原則的に一時点で充足される履行義務とみな

³ 改訂公開草案第 82 項では、企業の過去の経験が「合理的に確実」ではないと判断される場合の指標を提供している。そのひとつが(a)であり、「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」とされている。

⁴ 改訂公開草案、IE13 項 (IG71)。

して企業が顧客に使用权の支配を移転した時点で収益を一括認識するが、ライセンス契約と区別できない（not distinct）サービスを合わせて提供する場合は、当該サービスとライセンスを合わせてひとつの履行義務とみなし、当該サービス提供期間にわたり収益を認識する、とされている。

我々は、ライセンスは原則一時点で充足される履行義務という例外的な取り扱いを規定するのではなく、一般的な履行義務の類型を判断する 35 項及び 36 項を満たすライセンス契約であれば、一定の期間にわたり充足される履行義務とみなし、35 項及び 36 項の要件を満たさないライセンス契約は一時点で充足される履行義務とみなす原則に沿った判断プロセスを提供することで足りるのではないかと考える。その理由は次の通りである。

ライセンス許諾における企業の履行義務は、BC315 項で説明されるように、ライセンス契約開始時における企業から顧客への使用权の移転をもって履行義務の充足とする考え方と、ライセンス契約期間にわたり継続的に顧客に使用权を与えることにより企業が履行義務を充足するという 2 つの考え方があると考える。

例えば、量販品であるパッケージソフトのようなものについては、一般的な物品の販売と同様にライセンス許諾という行為が終わればその後の期間に企業の履行義務はない（すなわち、一時点で履行義務が充足される、48 項における (a)）という考え方に概ね該当すると考えられる。

これに対して、例えば、顧客仕様のソフトウェア使用許諾については、企業が、ライセンス許諾後も引き続きソフトウェアに対する事後的な調整等の継続的なサービスを顧客に提供し続ける場合があり、このようなケースでは、契約期間にわたり企業が履行義務を充足すると判断することがより適切かもしれない。

したがって、多岐にわたるライセンス契約を原則全て一時点で充足される履行義務と決めてしまうのではなく、各ライセンスの実質を検討した上で、より取引の実態を忠実に描写する方法を、履行義務の類型判断の要件（35 項、36 項）に従い判断するべきであると考える。

売上ベースのロイヤルティ

（A 案の場合）

特にコメントしない。

（B 案の場合）

本公開草案の提案では、ライセンスの付与に対して変動性のある対価の支払いを顧客が約束している場合には、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はないとしており、こうした場合に限定した例外的な取扱いを提案している。

このような売上ベースのロイヤルティ収益に限定した例外は、本来、なるべく避けるべきである。売上ベースのロイヤルティについて、将来の顧客の売上高(又は数量)に連動し

て一定額が企業に支払われる場合も、第 81 項で示された 2 つの要件を満たしていれば、ライセンス供与時に「合理的に确实」な金額について収益を認識することが、企業の履行義務の充足に注目した収益認識のコア原則により忠実であるといえる。

2011 年 ED における設例 14「トレイル・コミッション」では、企業の履行義務が保険契約獲得当初にしか存在しないという理由で、将来にわたり顧客が保険契約を解約しないで継続することに対する追加的なコミッションについても契約獲得時に一括見積り収益認識する例が説明されている。設例 14 と、顧客の将来の売上高に連動したロイヤルティ収益は、企業の履行義務が契約当初に充足されるという点で相違はなく（もし、2011 年 ED での提案「ライセンス契約は原則一時点で充足される履行義務とみなす」を前提とすると）同じ「合理的に确实」の要件に従って収益認識されるべきである。BC203 項で説明された将来の期間における収益の修正は、設例 14 でも同様に起こり得ることであり、売上に連動したロイヤルティについても、厳格に 2011 年 ED の 81 項を提供すれば、不确实な売上を早期に認識することは一般的に困難であると考えられる。

以上の理由から、売上ベースのロイヤルティについて、企業が合理的に确实とみなすには、過去の経験やその予測性に関わらず、顧客による売上の発生が確認される必要があると規定した第 85 項は不要であると考ええる。

他基準への収益基準原則の適用

IASB による質問事項

質問 6： 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 号若しくは IAS 第 40 号、又は ASC トピック 360 の範囲内の有形固定資産）の移転について、両審議会は、企業が次の要求を適用するよう他の基準を修正することを提案している。(a) 当該資産の認識の中止をどの時点で行うべきかを決定するために、支配に関する要求事項案、及び(b) 当該資産の認識の中止時に認識すべき利得又は損失の金額を算定するために、測定の要求事項案⁵。企業の通常の活動のアウトプットではない非金融資産の移転を会計処理するために、支配及び測定の要求事項案を企業が適用すべきだということに同意するか。同意しない場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

1. 想定される懸念事項

改定公開草案では、棚卸資産やサービス等の移転が想定されているが、これらは通常、短期間に売却や消費が行われる。これに対して、有形固定資産等の非金融資産では、売却の他使用が前提となる、長期間の使用が想定される、価値の変動が棚卸資産より通常大きい、買戻し契約等の継続的関与も棚卸資産より多く見られる、等の特徴がある。収益基準の支配と測定に関する規定をそのまま適用することについては、有形固定資産等の特徴を踏まえて検討すべきである。

2. コメントの方向性（事務局案）

前記の内容を記述してはどうか。

3. 現時点における事務局コメント案

我々は、提案事項に同意できるかどうかについて現時点で判断を留保する。なぜなら、提案事項に同意できるかどうかは有形固定資産等の特徴を考慮した検討の結果によるべきであると考えためである。

改定公開草案では、棚卸資産やサービス等の移転が想定されているが、これらは通常、短期間に売却や消費が行われる。これに対して、有形固定資産等の非金融資産では、棚卸資産やサービスと異なる次のような特徴を有すると考えられる。

売却の他、使用が前提となる。

長期間の使用が想定される。

価値の変動が棚卸資産より通常大きい。

棚卸資産に比べて買戻し契約等の継続的関与が多く見られる。

⁵ IASB の公開草案では、付録 D の D17 項、D22 項及び D26 項参照。

このような特徴から、有形固定資産等の非金融資産に関する売買では様々な状況が想定される。収益基準における支配の要求事項案（31 項から 33 項及び 37 項）に従って認識の中止の時点を決めることについては、十分な検証がまだなされていないと思われる。前項に記載した有形固定資産の特徴を十分踏まえた上で、37 項などの考え方を適用することは適切であるか、追加の指標は不要であるかなどの検討を要すると考える。

代理人としての取引

1. 提案の評価 / 想定される懸念事項

本項目に関する提案は、2010年改定公開草案においてなされており、これに対して特にコメント回答者から懸念が示されなかったこともあり、同じ内容で改定公開草案に引き継がれている。

提案内容は、引き渡しの対象となる財又はサービスの支配の獲得を基礎として、企業の行為が本人としてのものか、それとも代理人としてのものかを判断する提案となっており、収益基準のコア原則と整合的であると考えられる。

これらを考慮すると、提案内容に対して特に意見を述べる必要はないと考えられる。

2. コメントの方向性（事務局案）

基本的には提案に同意できると考えているが、日本の現行実務においては、本人としての取引であるか、代理人としての取引であるかを判断するための基準は特になく、本件の要求事項に照らすと純額で表示することとなる可能性がある取引を総額ベースで表示しているケースもあると考えられる。このため、本提案事項が適用されると仮定した場合に、企業によっては売上として表示される金額が縮小する場合も考えられ、それを懸念する意見がある可能性がある。

よって、本人と代理人の判断に関して、より適当な方法があるかどうかについて利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見も踏まえ、ASBJとしての意見形成を行ってはどうか。

3. 現時点における事務局コメント案

特にコメントしない。（なお、関係者から寄せられる意見を考慮する。）

以 上