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 の改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、「改訂公開草案」）に関するコメントの方向性を前回に引き続き審議してもらいたい旨、また、平行して収益認識専門委員会も開催している旨、また既に紹介しているように 2012 年 2 月 17 日を期限に日本の市場関係者から意見を募集しており、これを参考にもしつつ最終的な意見形成を行っていく旨の発言があった。また、本日の審議では審議事項(3)-1 に記載の 12 項目について検討してもらいたい旨の説明があった。

続いて、西村専門研究員より、審議事項(3)-2 に基づき、当該 12 項目についての想定される懸念事項及びコメントの方向性等の具体的説明がなされた。

その後、委員等からなされた主な発言ないし意見は次のようなものであった。

ある委員から次の旨の意見が表明された。我々は IASB で用意している質問点への回答だけでなく、我々が必要と考えた追加論点についてもコメントを記述しようとしている。コメントの作成時には、これら追加論点について記載した理由ないし背景についても記載する必要があると考える。また、我々として提案を読み込んだ上で意見を発信していく部分と、2 月 17 日を期限とする日本の市場関係者から集めた意見を基礎としてコメントする部分は分けて IASB に伝わるように（例えば章の構成などにより）工夫した記述が必要だと考える。

審議事項(3)-2 の 11 ページにある、認識する収益の累計額の制限についての想定される懸念（追加）に記載の事項に関して、ある委員から次の発言があった。当該個所で 500 から 700 の範囲で変動する事が合理的に確実である場合についての記述があるが、これについて疑問点がある。500 が確実であるなら、合理的に確実な対価の金額は 500 であろう。500 自体に幅があるという場合は合理的に確実とは言えないという事を含意しているのか。このようなコメントにした場合、言いたいことが伝わるか疑問が残る。

これに対して事務局から次の旨の回答があった。確かに現状の懸念事項の書きぶりでは我々の意図している事が読みにくい表現になっているかもしれない。変動対価の場合は取引価格の算定の段階である一定の見積方法により対価が決定され、そしてこれを収益として認識する段階で、認識をして良いのか否かを判断するというのが IASB の提案の流れである。当該認識の判断段階においては、取引価格算定時の金額そのものを認識するかしないか、ということだと当初は理解していたが、そういうことではなくて、その中で認識できる部分を判断する、というのが IASB の考えのようである。そこで 0 か 100 かということではなくどの程度までを認識するのか、ということをより明確にすべきという主張がここで書きたい事の中心的考えである。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

当該回答に対し、当該委員からさらに次の意見があった。明確ではないと言う事がなぜ言えるのかも良く理解できない。合理的に確実ではない、という場合は議論の余地はないし、また、合理的に確実な金額に幅があるのであれば、その金額の中で最大値を採用すれば良いのではないか。

事務局からは、この部分は事務局の収益認識のスタッフの中でも様々に見解が分かれているので、ある解釈をここで明確に述べる事が難しい。このように人によって判断の解釈が異なるからこそ、この部分を明確にしていきたい、との回答があった。

ある委員から次の旨の発言があった。これから市場関係者のニーズ、実務的対応の容易性、複雑性の回避の程度、判断要件の明確化を吸い上げて IASB に意見発信をする事は良い事である考えているが、そのための機会として IASB のアウトリーチ、及び我々が実施している 2 月 17 日が期限の意見募集と理解している。その他に機会はあるのか。

これに対して、事務局から次の旨の回答があった。まず、2 月 17 日期限の意見募集は広範に意見を頂くという意味で重要である。この中身に関して認識を共有するための機会は必要に応じて持つことが考えられる。アウトリーチは IASB が日本の市場関係者に対して実施するものではあるが、この機会を利用することもある。こうしたことを通じて日本の市場関係者の意見を極力吸い上げたいと考えている。

ある委員から質問１（審議事項(3)-2 の 4 ページ以降）に関して次の旨の発言があった。35 項(a)及び同項(b)(iii)については、実務への適用に関して確かに懸念が多く聞こえる。これらの懸念の中には、日本では該当するような取引がないという意見と、そもそも分らないという意見がある。ここで事務局としての主張点を確認したい。まず 35 項(a)に関するコメント案についての質問である。事務局では 37 項(e)を参照してコメント案を作成しているが、これは結局、37 項(e)の検収の事を再度言っているに過ぎないとも思われる。中間段階での検査を言及するガイダンスを追加する事務局コメント案に対して、現在の検収という提案のみで十分であり、特段追加ガイダンスはいらないと主張する人もいるかもしれない。その辺り、どういうことが事務局の狙いなのか教えて頂きたい。もう１つの質問は、35 項(b)(iii)へのコメント案に対する質問である。支払いを受ける権利が明確に契約書等に記載されていれば良いが、そういう場合は日本では少ないのではないか、ということを出発点にしたコメント案であると思う。そこで、支払いを受ける権利というのが必ずしもそこまで厳しくなくても良いのではないのか、という事から再度 37 項(e)の追加ガイダンスを参照している。ここの意図が良く理解できなかった。

これに対して事務局から次のような回答があった。まず 35 項(a)において今事務局で提案している内容と、顧客による資産の検収とは、どのような違いを想定しているのかという点について説明された。顧客の検収というのは、顧客が買い取る際、検収書も発行して、それに対する支払いも了解している状態まで来ている事を想定している。これに対し、進捗状況の共有、中間検査というのは、必ずしもそのような支払いを伴う顧客の受け入れと

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いうものではなく、あくまでもその時点までの作業について顧客として確認しているという状況を考えている。

さらに事務局から次の旨の追加の説明がなされた。35 項(a)はコア原則に従っている。これは基準としてあるべき姿ではあるが、一方でこれが明確に当てはめられるケースは少ないと考えられる。つまり、履行に従いながら支配が移転するというのは、なかなか明確に言えるものが少ないと考える。従って、現状の提案のままであると 35 項(b)、しかも(b)(iii)に行くケースが多いと考えられる。しかし概念的な要件（つまり(a)）に可能な限り当てはめられるようにすることが基準として良いと考えて、今のコメント案を考えている。また、我々は多くのケースで(ｂ)(iii)が適用される可能性が高いと想定しているが、工程が進むに従ってそれに対応する支払いが担保されていくケースが広範に存在するか否かについては疑問があり、実際の契約では当てはまらないケースがあることを懸念している。しかしながら、それに近いことはかなり行われていると思われる。つまり、支払いには直接結びついてはいないものの、長期工事においては仕事が進捗するに従って、顧客と施主との間での明確にある部分までは機能が至った事についての確認（検定）がなされており、検定が積み重なって最後の完工となれば支払につながる蓋然性はかなり高いと考えられる。従ってこの検定ないし中間検査というものが使用できる考え方ではないかとして、これをコメント案としている。但し収益認識専門委員会では、そういう場合はこのような検定が明確に行われた時点で随時支払いにつながっているのではないか、という意見もあった。従って、今後より幅広い業界の実態を理解していきながら最終的なコメントを考えていきたいと思っている。

ある委員から次の旨の発言があった。一時点で充足される履行義務に関して事務局案としてコメントをしない方向性とのことであるが、改訂公開草案の 37 項(d)に関連した質問がある。37 項の(d)では、(d)以外の(a)～(e)で提案している法的所有権、物理的占有、検収などの具体的指標以外のものをすくい上げようとしていると解釈する。 (d)は抽象的な表現になっているので、確認をしたい。日本のように狭い国土で輸送手段も安定しているようなケースの場合、いわゆる出荷基準で会計処理する事が全てとは言わないまでも、ある要件が揃っていれば認められるのかという点を質問したい。物を届けるリスクというものがそれ程重要なリスクではない場合に、(d)の残りの記載は「経済価値を有している」である。経済価値を有しているとは、32 項の資産の支配を見るべきと考える。例えば、購入した物は未着だが、生産計画上で自家使用を見込んでいる、販売（転売）計画に入っている（ないし販売の約束がある）などの事後の経済活動への活用があるということであれば、経済価値を有していると考えられ、私見ではこのような場合には出荷基準は認められると考えるがどうか。

事務局から次の旨の回答があった。改訂公開草案で提案されている内容は、一時点で充足される履行義務の充足時点の考え方を整理しているのであって、「出荷基準」に関して具体的にここで解釈を述べることは難しい。質問の事例をどのように考えるのかについて

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

は今後の研究としたいと考える。

以　上

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。