

収益認識専門委員会検討状況

改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対するコメント案の検討

ディスカッションポイント

改訂公開草案に対するコメントの内容として、以下の項目に関する意見を検討している。
コメント内容の方向性についてご審議いただきたい。

1．IASB からの質問事項

| | |
|--------------------------|-------------|
| Q1 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件 | 1 項から 6 項 |
| Q2 回収可能性 | 7 項から 9 項 |
| Q3 変動対価（提案に同意） | 10 項 |
| Q4 不利な履行義務 | 11 項から 15 項 |
| Q5 中間財務報告 | 16 項から 17 項 |
| Q6 他の基準における収益基準の原則の適用 | 18 項から 19 項 |

2．その他

| | |
|---------|-------------|
| 履行義務の識別 | 20 項から 21 項 |
| ライセンス | 22 項から 26 項 |

１．IASB からの質問事項

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。

35 項(a)の要件について

1. 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。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を判断する指標としての開発されたものであるため、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。
2. 多くの工事契約では、顧客には、企業の履行の中間的な結果（建物の建設や設備の品質等）が契約に定められた仕様に従っているかどうかを確認するために中間検査を実施する契約上の権利がある。中間検査の主な目的は契約に定められた仕様に従っているかどうかの情報を何らかの形で企業と顧客との間で確認することであり、そのような検査を経なければ、企業は次工程に進むことができない。我々はそうした顧客と企業のコミュニケーションは「企業の履行により資産（例えば仕掛品）が創出又は増加され、資産の創出又は増加につれて顧客がその資産の支配を獲得する」という特徴を示すものとなると考えている。中間検査の頻度が高いほど、顧客により仕掛品の支配が獲得されているとみなすことができる可能性は高まる。
3. こうした考え方を取り入れることも一つの方法であると考えられる。

35 項(b)()の要件について

4. 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。しかし、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、履行が完了した時に企業が受け取ることのできるマージンを意図しているのか明確ではないように思われる。
5. 中途解約の際には完了時のマージンを下回るマージンしか得られない履行義務もあると考えられるが、こうした場合も支払いを受ける権利があると結論付けられるならば、より多くの履行義務が 35 項(b)()を満たすと考えられる。
6. 両審議会がこのようなマージンの状況である履行義務であっても本要件を満たす範囲に含まれることを意図するならば、そうであることを本文あるいは適用ガイダンスで

明確にすべきであると考え。そうでなければ適用において意図せざる潜在的な結果のばらつきを生じるであろう。

質問 2： 第 68 項及び第 69 項では、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会計処理するために、IFRS 第 9 号（又は、企業が IFRS 第 9 号をまだ採用していない場合には IAS 第 39 号）又は ASC セクション 310 を適用することになると述べている。純損益において対応する金額は、収益科目に隣接して別個の科目に表示される。これらの提案に同意するか。同意しない場合には、顧客の信用リスクの影響を会計処理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。

7. 我々は、両審議会の意図が、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に限り、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ことを求めているならば、信用リスクの表示の提案に同意する。我々は、顧客の信用リスクが高ければ、当初の減損損失を収益科目に隣接して表示することは、利用者が、企業が受け取ると見込んでいる金額は収益及び隣接した減損損失をネットしたものであると容易に理解できるため、より有用な指標を提供すると考える。
8. 両審議会の意図が、重要な信用リスクだけ収益に隣接して表示することを意図しているならば、それを明確に示すために、我々は 69 項を以下のように修正することを提案する。「...対応する認識した収益の金額との差額は、それが重要である場合には、純損益において収益科目に隣接した別個の表示科目として表示しなければならない。」
9. 我々は、信用リスクが取引価格に反映されている場合に収益に隣接して表示することが必要と考えているが、信用リスクが低い取引について一般的な貸倒れ見込みを取引価格の設定上考慮していることもあるため、例えば同じ財に対する価格を顧客によって変えている場合を「差額が重要である場合」に該当するとしてはどうかと考えている。

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。

10. 我々は、提案内容に同意する。

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。

11. 我々は、不利な履行義務の範囲についての提案に同意しない。

一定の期間にわたり充足される履行義務

12. 我々は、2011年EDで提案されている不利テストの適用範囲の制限は、主に費用対効果に基づき実務上の不利テストを実施するための追加コストの発生を最小限とするように配慮したものであると理解している。しかしながら、我々の見解では、一定期間にわたり充足される履行義務については、1年超か1年以下の期間かに関わらず、企業は履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定において、コスト情報を入手していることが考えられる。そのため、1年以下の期間にわたり充足される履行義務についても、不利テストを実施するために必要な追加コストは必ずしも多くはないものと考えられる。さらに、当初想定しているコストが時間の経過とともに変動し、その結果1年以下の期間であっても不利な状況となる場合が潜在的に存在することについて我々は懸念している。

13. 加えて、日本における作成者の一部はむしろ一定の期間にわたり充足される履行義務のすべてに不利テストを適用したいと考えている。なぜなら、1年超と1年以内で区別することは追加的な作業が必要となるためである。

14. 以上から、一定の期間にわたり充足される履行義務については、期間の長短を問わず不利かどうかの判断の対象とすべきであると我々は考える。

一時点で充足される履行義務

15. 一時点で充足される履行義務の大半について、棚卸資産が認識されIAS第2号「棚卸資産」に従い評価が行われる。また、確定購入契約がある場合はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って不利かどうかの評価が行われる。確定販売契約は存在するが、対応する棚卸資産も確定購入契約も存在しない場合、当該資産の調達価格の上昇により損失が生じる可能性が高い場合についても、IAS第37号により、不利負債および費用が認識される¹ことから、一時点で充足される履行義務については、収益

¹ IAS第2号第31項には、「保有在庫量を超える確定販売契約又は確定購入契約からは、引当金が発生することがある。そのような引当金は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」により処理される。」と規定されている。現行のIAS第37号6項は、改訂公開

基準で不利な履行義務の対象とされないとしても、特段の問題はないものと考えられる。よって、改訂公開草案の提案通り、不利テストの範囲から一時点で充足される履行義務を除外することに同意することとしたい。

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。

16. 両審議会は、中間財務報告において、単に収益に関する開示を年度と同じレベルで求めている訳ではなく、提示した開示のそれぞれについてコストとベネフィットのバランスが取れていないものを判断するために本件に関する質問を行っている。
17. （コストとベネフィットに関して、利用者、作成者、監査人等幅広い関係者からの意見を考慮してコメントの方向性を検討する。）

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

草案により修正され、第 2 項に以下の記載が追加される：「第 2 項：本基準は、次のものには適用されない。(a) IFRS 第 9 号「金融商品」の対象である金融商品(保証を含む)、(b) IFRS 第 X 号[案]「顧客との契約から生じる収益」の範囲内の顧客との契約から生じた権利及び義務 (IFRS 第 X 号[案]及び他の基準で定める場合を除く)」なお、この IAS 第 37 号の修正により、IAS 第 2 号による規定が影響を受けないことを確認している。

定の要求事項案。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 of 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。

18. 我々は、提案事項についてはさらに検討が必要であると考えている。なぜなら、IAS16号の範囲である有形固定資産、IAS38号の範囲である無形資産及びIAS40号の範囲である投資不動産（以下「有形固定資産等」という。）は、通常の収益取引についての経常的なビジネスで利用される棚卸資産と異なる次のような特徴を有すると考えられるためである。

- 有形固定資産等は、企業の事業活動において使用されるため経済的耐用年数が一般的により長い。
- 経済的耐用年数の途中の一時点における有形固定資産等の帳簿価額は、その時点の公正価値と著しく相違する場合がある。その結果、そのような有形固定資産等を除売却する際に売却損益が発生することになる。

19. 我々は、公開草案の37項が主に棚卸資産のような財について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いる。棚卸資産と異なる有形固定資産等の特徴を十分踏まえた上で、有形固定資産等に対する適用において37項の5つの指標で十分であるか、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。

2. その他のコメント

(1) 履行義務の識別

財又はサービスの区分の要件について

20. 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、28項(b)で提案されている要件の「顧客が容易に利用可能な他の資源」の内容を見ると、企業が提供する財又はサービスが顧客にとって便益が得られるものかどうかの判断において、他の企業が販売している財又はサービスとの組み合わせを広く判断させることを求めているようにも見える。

21. 我々は、「容易に利用可能」という表現は、企業の判断が求められる範囲を限定し、企業の判断の負担を軽減することを意図したものであると考えており、履行義務の識別において、企業が顧客に提供する財又はサービスと他の企業が販売している財又はサービスの組み合わせを広く判断させることを求めることを審議会は意図していないと考えている。このため、現在の提案内容から生ずる可能性のある上記のような誤解を避けるために28項(b)に関する説明を追加することが望ましいと考える。追加する説明は例えば、以下のようなものが考えられる。「企業は28項(b)を満たすかどうかを識別するためにすべての可能性のある資源を調査する必要はないが、企業にとって合理的に利用可能な全ての情報を考慮に入れなければならない。」

（２）ライセンス

履行義務の充足の考え方

22. 我々は、「企業の知的財産のライセンス又はその他の使用権を企業が顧客に付与する場合には、その約束した権利は、顧客が当該権利の支配を獲得した時に企業が一時点で充足する履行義務を生じる。」という B34 項の提案には同意しない。我々の見解では、**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、35 項及び 36 項の一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を適用すべきと考える。**

売上ベースのロイヤルティ

23. 85 項において、「企業が顧客に知的財産のライセンスを付与し、顧客のその後の財又はサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の金額を支払うことを顧客が約束している場合（例えば売上ベースのロイヤルティ）には、企業は、不確実性が解消するまで（すなわち、顧客の事後の売上が発生するまで）は、追加的な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」と特別に提案している。我々は基準における例外は最低限とすべきと考えている。
24. 売上ベースのロイヤルティについて、第 81 項で示された 2 つの要件により判断できる。このアプローチは収益認識のコア原則により忠実であるといえる。
25. 設例 14「トレイル・コミッション」では、企業は将来にわたり保険契約者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。企業は類似の保険契約の過去の経験からコミッションの金額は合理的に確実であると決定する。この設例における不確実性と売上ベースのロイヤルティにおける不確実性は類似の性質であると考えられる。売上ベースのロイヤルティにおける顧客は、企業が売上ベースのロイヤルティの将来の受け取る権利が合理的に確実といえるだけの長期間の確実な販売の歴史を持ち得る。
26. 我々は一つの例外が収益における他の例外につながることを懸念している。我々の見解では、両審議会は売上ベースのロイヤルティのような取引について 85 項のような特定の例外を設けるべきでないと考える。

以上