

2012年3月13日

国際会計基準審議会御中

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

我々は、収益プロジェクトにおける国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の長年にわたる努力に敬意を表するとともに、両審議会が、全ての企業にとって重要である収益の財務報告について、2010年の公開草案（以下、2010年公開草案）に続き、改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、「本改訂公開草案」という。）により、再度広く関係者のコメントを求める決定を行ったことを歓迎する。

全般的なコメント

1. 我々は、企業が顧客との契約から生じる収益を、約束した財又はサービスを顧客に移転する時に認識し、その金額は、移転する財又はサービスと交換に顧客が約束した対価の金額となるという本改訂公開草案の提案するコア原則は、経済的に類似する取引に整合的な会計処理をもたらすと考えており、基本的に同意する。また、両審議会が2010年公開草案に対する関係者からの数多くのコメントに対応し、本改訂公開草案において、ガイダンスの追加、明確化、簡素化を含む改善が行われたことを評価する。
2. 我々は、上記の改善を踏まえつつ、本基準についてさらに考察を行うとともに、財務報告における収益基準の重要性に鑑み、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るべき点を早期に把握するために、独自に日本国内の関係者から本改訂公開草案に関する意見募集を行い、幅広い関係者から意見が寄せられた。したがって、このコメント・レターに示す見解は、我が国における市場関係者の意見を幅広く反映するものとなっている。なお、文中、市場関係者からの意見を直接紹介する部分についてはイタリック体で記載している。

各質問に対するコメント

本公開草案に提示されている質問に対する我々のコメントは次のとおりである。

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。

3. 我々は、履行義務のそれぞれについて、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している。しかし、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件については、改善が必要な部分があると考えている。

第 35 項 (a) の要件について

4. 第 35 項 (a) 及び (b) のいずれかの要件を満たす場合、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断される。このうち、第 35 項 (a) 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。」という支配の移転のコア原則に従った要件であり、BC91 項で説明されているように、仕掛品が創出されるような場合の顧客への支配の移転の判断に有効であり、適用の判断において重要な要件と考えられる。しかし、第 35 項 (a) の適用にあたり参照される第 37 項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点に当てはめる場合の判断が難しくなっている。
5. 例えば、第 37 項の「顧客の検収」という指標は、一時点で充足される履行義務の移転時期の判断では、財又はサービスが契約で合意された仕様に従っているかどうかに関する顧客の最終的な確認という手続きとして明確に適用でき、B55 項から B58 項のガイダンスも有効なものとなっている。

一方、これを一定の期間にわたり充足される履行義務に当てはめる場合、企業の履行につれて検収が行われるという状況をどのように考えるか明確でない。第 35 項 (a) の実務上の適用が容易になる様に、適用において参照される各条項の解釈を明確にすることが望ましい。
6. これに関して、市場関係者からも、第 35 項 (a) に沿って判断するにあたり、次のような明確化の要望が寄せられている。

市場関係者からの意見

7. 第 35 項 (a) における支配の移転の判断において、第 37 項で (e) の「顧客の検収」という指標が参照されるが、これに関して B56 項で、「財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従って顧客に移転されたかどうかを企業が客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式であり、企業が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに関する企業の判断に影響を与えない。」と説明されている。このことから、「財又はサービスが契約で合意された仕様に従って進捗していることにつき、企業が客観的に判断できる」場合は、第 35 項 (a) の「支配」の獲得に該当することを明確にして欲しい。

35 項(b)の要件について

支配の移転との関係

8. 第 35 項(b)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、現状では、以下のようなケースでは、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。

<短期的に製造される物品の販売>

9. 我々は、改訂公開草案において、約束した財又はサービスの移転がいつ発生するかを判定する基礎として、支配の概念を用いているが、サービスや建設型の契約に適用する場合には、顧客が支配をいつ獲得するかとの決定が困難な場合があるとのコメントを踏まえ、第 35 項、第 36 項の取扱いが設けられたと理解している。しかし、現在の取扱いでは、短期間に製造される財である物品の販売、例えば、リピート品で顧客固有の製品を受注販売するような事例においても、企業が他に転用できる資産が創出されないと判断され、企業が現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有している場合には、第 35 項(b)(iii)の要件を満たして、一定期間にわたり（製造するにつれて、又は製品完成時に）収益認識されることになると思われる。
10. しかし、前項に述べたような短期間に製造される財である物品の販売については、第 32 項で説明される、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力」という支配の基本的な考え方に照らしてみると、一定の期間にわたり充足される履行義務ではなく、顧客が便益を獲得した一時点、すなわち、顧客に引き渡された時点で収益を認識することが適切な収益の描写となると考えられる。また、市場関係者からも、こうした物品の販売については、現行の会計処理と同様に、一時点で充足される履行義務と考えられるべきであるのに、広範にわたり第 35 項及び第 36 項の要件に該当するかどうかを考慮しなければならないように読めるとの意見がある。
11. このため、我々は、短期間に製造される財である物品については、第 36 項及び第 35 項(b)の適用判断の対象外とし、第 37 項の一時点で充足される履行義務の対象となることを明示することが適切であると考えている。

<輸送サービス>

12. 輸送サービスについては、第 35 項(b)(ii)に記載される「再履行の必要がない場合に一定の期間にわたり充足される履行義務」と判断することが適切であるケースもあると思われるが、一方で、一定の期日までに顧客に引き渡す約束を重視した場合などは、顧客への引渡しにより支配が移転することが適切と考えられ、一時点で充足される履

行義務と考えるべきものもあると考えられる。

13. 現状では、BC97 項では、すべての輸送サービスが一定の期間にわたり充足される履行義務ととれる内容となっており、履行義務の内容により両者を使い分けることを明確にすべきと考えられる。

その他のコメント

財又は販売価格に近似する支払

14. 我々は、第 35 項(b)の中で、第 35 項(b)(iii)の要件について内容を整理することが望ましいと考えている。提案では、当該要件を満たす条件として「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」補償が求められている。しかし、契約において、顧客都合の解約時に企業の履行に対する支払いを行う条項が含まれていても支払いに相応のマージンまで含むことが明示されていない場合もあり、この要件を満たすかどうかの判断が困難であることがある。したがって、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。
15. 具体的には、第 35 項(b)(iii)の「たとえ企業による約束の不履行以外の理由で顧客が契約を終了できる場合であっても、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、契約が解約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。」を、「顧客都合により契約を終了する場合に、少なくとも現在までに完了した企業の履行により創出された価値に相応する支払いを受ける権利を得ていなければならない。」と修正することを提案する。

「支払いを受ける権利を有している」ということの意味

16. なお、第 35 項(b)(iii)では、「企業が現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有している」ことが要件となっているが、この支払いを受ける権利について、BC101 項では、「無条件の権利を有していなければならないとは言っていない」としている。この趣旨を踏まえると、契約上、顧客事由による一方的な解約において違約金を請求できる（compensation）権利が実質的に担保されているような場合には、支払いを受ける権利を有している場合に該当すると考えられる。したがって、そうした趣旨を第 35 項(b)(iii)本文で、「支払いを受ける権利を有しており」を、「支払いを受ける権利を実質的に有しており」との文言に変えて明示することが適当と考えられる。

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 トピック 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。

17. 我々は、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、収益と隣接して表示する内容については、すべての信用リスクを収益と隣接して表示することに懸念を持っている。
18. 我々は、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においては、当初の減損損失を収益科目に隣接して表示することで、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、有用な指標を提供すると考えている。
19. 一方、回収リスクが高くないビジネスについての減損損失は利用者の判断にとってそれほど重要ではないと考えられ、また、回収リスクが高くても事後の信用変動部分については、当期の収益に関連しない場合もあることから、これらの項目を収益科目に隣接表示する有用性は必ずしも高くないと考えている。
20. よって、我々は、回収可能性に高いリスクを伴い、稀とは考えられるが、それが取引価格に反映されているビジネスに限って回収不能見込額を隣接表示することが適当であると考えている。

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。

21. 我々は、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。しかし、市場関係者から、合理的に確実かどうかの判断において第 82 項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。

22. 我々は、第 82 項に該当する場合であっても、一部が合理的に確実で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理解しており、こうした市場関係者の懸念に対処するために、基準においてその旨を明示すべきであると考えている。

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。

23. 我々は、不利な履行義務として会計処理する範囲について不十分であると考えている。
24. 2010 年の公開草案と異なり、今回の提案では、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と、一時点で充足される履行義務を不利かどうかの判断の対象外としている。このうち、一時点で充足される履行義務については、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。なお、上記における IAS 第 2 号及び第 37 号による対応については BC210 項で記載されているが、現行の IAS 第 37 号の修正案（すなわち、顧客との契約から生じる権利と義務の範囲除外）の記載ぶりでは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、実務への適用に向けて、そうした趣旨がより明確に表現されることが望ましい。
25. 一方、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については、以下の理由から、除外することに反対である。
- 各企業において重要な損失が見込まれる場合であっても損失が計上されないこととなる。
 - 処理の可否を判断する一定の水準を設定することは、設定した水準の前後で大きく内容が変わらないにもかかわらず、処理の結果が異なってしまう、ストラクチャリングの機会が生じることとなる。
26. なお、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とされているが、この提案に同意する市場関係者もいる一方で、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、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の市場関係者の意見も聞かれている。また、1 年以内に充足される履行義務であっても重要な損失が見込まれるならば、それを適切

に処理すべきとの意見も聞かれている。

27. 以上から、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我々は考える。
28. なお、我々は、両審議会が実務上の負担に配慮するために不利な履行義務として会計処理される範囲を 1 年超とした経緯も踏まえ、不利な履行義務の判断にあたっては、重要性が考慮されることを基準に明記することが適切と考えている。

市場関係者からの意見

29. 市場関係者からは、企業の経営上の損益の管理単位は様々であり、必ずしも履行義務単位が最適であるわけではなく、企業の損益管理を行うための適切な管理単位が契約単位である場合には、企業の経済活動の実態を表すために、契約単位で不利かどうかの判断を行うことを許容する取扱いを求めたいとする意見が寄せられている。

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。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。

30. 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。
31. これに対し、我々は、中間財務報告に関する見解だけでなく、2010 年公開草案において議論の多かった年度開示に関する見解も合わせて市場関係者から意見を募っており、以下に寄せられた意見を記載している。

【年度の開示】

市場関係者からの意見

32. 利用者からは、定量的な開示項目からは売上の詳細な源泉、受注の動向、受注残の動向などに関して、企業分析や業績予想に有益な情報が期待され、定性的な開示項目に関しても、各社がどのような認識基準で収益を認識しているかの把握に有用であり、開示項目の充実を高く評価する意見が寄せられた。
33. 一方で、すべての分野の作成者からは、以下の通り新たに膨大なコスト負担が発生することに極めて厳しい反対意見が寄せられている。すなわち、契約資産負債の調整表や履行義務の充足時期の分析をはじめ、現在管理していない情報を小規模会社も含めた多数の連結会社全体にわたって収集し、監査に耐え得る会計情報として処理するための新たなシステム投資が必要となることが懸念されている。

また、経営管理上のベネフィットだけでなく開示情報としての有用性に対する疑念も強く表明されている。
34. 膨大なコスト負担への理解を求める声は非常に強く、IFRSの適用に対する阻害要因にもなりかねないことを懸念する作成者の意見も聞かれる。

なお、監査人からは一部の定量的な情報については、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の意見も寄せられている。

【中間財務報告の開示】

35. 利用者からは、年度と同様の開示を求める見解がある一方で、作成者のコスト負担への配慮や開示項目の省略が可能との見解もある中、中間財務報告では適時性と情報量を比較考量すると、重要な事項のみが開示されることが望ましいとして、これを担保するために、重要性の判断基準を年度の財務諸表からの変化と定義すべきとの意見が寄せられた。
36. 一方で、作成者からは、前述の年度の開示に関する強い懸念がある中で、さらに情報の適時性が要請される中間財務報告に年度と同様の開示を求めることには、極めて厳しい反対意見が寄せられた。
37. そうしたことも総合的に勘案した結果、我々は、中間財務報告の開示においては、収益に関する個別の開示項目を定めることはせず、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うえ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ます。
38. なお、開示項目について作成者と利用者から寄せられた意見は、コストとベネフィットを検討する上でIASBの検討に資すると考えているため【別紙】において詳述している。

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、測定のための要求事項案。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、支配及び測定のため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。

39. 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。
40. IAS 第 16 号「有形固定資産」若しくは IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲内の有形固定資産には、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。
- 有形固定資産は、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。そのような有形固定資産を除却または売却する場合には、多額の損益が発生することになる。
 - 有形固定資産の取引では、売却後において買戻し契約やリースバック等の継続的関与が行われることがある。また、SPE 等の証券化スキームに組み込まれる場合もある。
41. また、IAS 第 38 号「無形資産」における無形資産についても、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。
- 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。
 - 有形固定資産と同様に一般に長期間にわたり利用される。また、経済的耐用年数を特定することが困難な場合がある。
 - 使用許諾なのか無形資産そのものの支配が移転しているのかを判断することが困難な場合がある。
42. 我々は、公開草案の第 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や無形資産の特徴を十分踏まえた上で、これらに対する適用において第 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。
43. なお、「他の IFRS の修正」に示されている、IAS 第 16 号第 69 項の修正では、固定資産の処分の日々の判断にあたり、収益基準における履行義務がいつ充足されるかの判定に関する要求事項を用いることが説明されているが、この要求事項で一定の期間にわたる履行義務かどうかの判断まで求められているのかどうか明らかでないように思われる。要求事項の内容を明確化することが望ましいと考える。

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

44. 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、第 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」の表現について、実務への適用にあたっては以下のような改善を提案する。
45. すなわち、「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いるが、我が国の一部の市場関係者からは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読めるとの意見が聞かれる。このような懸念に対応するために、第 28 項(b)に「企業は第 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く、企業にとって合理的に利用可能な情報を考慮することとなる。」とする説明を加えることが適当と考える。

単一の履行義務と判断する要件について

46. 第 29 項(b)の単一の履行義務と判断するための要件について、市場関係者から、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明確化することが必要との意見が聞かれる。
47. 我々は、「財又はサービスの束が大幅に修正又はカスタマイズ」とは、束に含まれる個々の財又はサービスのカスタマイズの程度が考慮されるのではなく、財又はサービスの束を統合して出来上がった結果がカスタマイズされたものであるかどうかにより判断されることが意図されていると考えており、その趣旨が明確になるように基準において示すことが適当と考える。

(2) ライセンス

履行義務の充足の考え方

48. 我々は、ライセンスについては原則的に一時点で充足される履行義務という例外的な取扱いを規定するのではなく、履行義務の充足の判断に関する原則的な取扱いに従い第 35 項及び第 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。
49. B34 項では、「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。」と提案されている。

50. しかしながら、ライセンス契約には、ライセンスの排他的な権利についてライセンス期間にわたりこれを守るようなサービスが求められることを含め、企業が果たすべき多様な義務が付帯する場合があります、引き渡すことで企業の義務が完結するとは必ずしも明確に整理することができないと考えられる。また、両審議会による検討経緯としても、BC315 項では、ライセンス契約開始時における企業から顧客への使用権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権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つの考え方があることが示されている。
51. 前項の后者の考え方は提案において採用されていないが、我々は、ライセンスに関する履行義務はこの考え方によることが適当である場合があると考えている。そして、ライセンスに関する履行義務が使用権の移転であるのか、継続的な使用権の供与に当たることについて、契約の実質に基づいて判断することが適当であり、その判断に基づいて、履行義務の充足の取扱いを決定することが、契約の実態の適切な描写に資すると考えている。

売上ベースのロイヤルティ

52. 第 85 項では、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、「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」とし、例外的な取扱いを提案しているが、これは、ライセンスについて、顧客がその支配を獲得した一時点で収益認識すると、認識した当初の時点で将来の顧客の生産や販売に依存する不確実な収益が計上されることになるため、それを回避しようとしたものと理解している。
53. しかしながら、ライセンスについては前述の通り、第 35 項及び第 36 項により一定の期間にわたり充足される履行義務か否かを判断することを提案しており、その場合には、第 85 項の取扱いは不要になることから、変動対価の場合の原則的な提案である「合理的に確実」かどうかの要件、すなわち、企業に類似の経験があり、その経験が対価の予測に役立つかどうか、といった要件に従って判断することとなると考える。

(3) 契約資産及び受取債権について

定義と設例の整合性

54. 提案においては、第 106 項で受取債権を「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 17 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。定義に即した設例を作成することで、

受取債権と契約資産に関する概念の明確化を図るべきである。

外貨建取引の取扱い

55. また、市場関係者からは、契約資産や負債などの新たな概念について、外貨取引があった場合の取扱いについても明確化を求めたいとの意見が聞かれる。

(4) 遡及適用

市場関係者からの意見

56. 提案では、本公開草案の適用において IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用を行うことを要求しており、これに関する経過措置 C3(a) 項として、適用開始日前に完了した契約について、同じ年度内に開始し終了する契約には修正再表示を要求しないという取扱いが提案されている。
57. これに対して、作成者から、「適用開始日」の定義が曖昧であり、「比較財務諸表のうち、最新の期間の期首」と明確化すべきであるとの意見が寄せられている。また、これを前提として、遡及適用の取扱いについて、経営の根幹となる収益認識において、基準の遡及適用を行うことは、会社全体の広範な活動に対する 2 重管理を強いるもので、その関連データは膨大なため、修正再表示は不可能である。このため、経過措置としては、C3(a) 項について、「開始と終了が同一年度内であること」を要件から削除すべきであり、さらに適用開始日を跨って行われる履行義務に係る修正再表示も不要とし、適用開始日前に適用していた基準を継続して使用可能とする取扱いを求める意見が寄せられている。

(5) 取引価格の配分（商品とポイント）

市場関係者からの意見

58. 複数の別個の履行義務を有する契約については、別個の履行義務のそれぞれに対する取引価格の配分を、別個の履行義務のそれぞれの基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率で配分することが第 71 項で求められている。これに関して、市場関係者から、次のような取引について残余アプローチの適用を求める意見が寄せられている。
59. 小売業において顧客が商品を購入する際にインセンティブを付与する「ポイントサービス」を導入している場合がある。小売業におけるポイントには、(a) その価値が購入金額に比して僅少であること、(b) 店頭で扱うアイテムが非常に多岐にわたりその数が極めて膨大であること、(c) ポイントの付与及び交換が日常的に行われる、及び (d) ポイントの付与率と商品の購買価格の比率が一定でないといった特徴があり、ポイントと原取引のその他の構成要素（商品）を独立販売価格の比率で配分することは現実的ではないと考えている。このため、価格の変動性が高いあるいは不確定である場合にのみ採用可能とされている残余アプローチについて、ポイントの価値を先に決める形な

どで、前述の性質を有する取引に対して適用できるような取扱いを求めたい。

* * * * *

我々のコメントが、当プロジェクトにおける IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

都 正二

企業会計基準委員会 委員

収益認識専門委員会 専門委員長

【別紙】

以下は、開示の要求事項に関して作成者及び利用者から寄せられた意見である。我々は、IASB が開示項目のコストとベネフィットを検討する上でこれらの意見が重要と考えたため、添付するものである。

【年度の開示】

作成者からの意見

全般

- 今回の開示に対応するためには、連結グループベースでの情報把握のための新たなシステム投資コスト及び監査対応を含めた開示情報作成のための継続的なコストなど膨大なコスト負担が発生することになるが、それに見合うだけの経営管理上のベネフィットは得られない。また、このような開示によって、企業間、産業間、法域間及び市場間での収益認識に関する比較可能性が改善されるとは考えられない。

各開示項目

収益の分解

- マネージメント・アプローチに基づいて、セグメント情報において、収益を分解した情報が提供されていることを考えると、本開示を強制することは、収益を2重に管理するコストがかかる上に、利用者にとっても、セグメント情報との差異により混乱する可能性がある。

契約資産負債の調整表

- 当該情報の作成のためには、全ての契約について、契約の履行義務の充足状態や請求する権利の有無を、進捗状況を含めてフォローすることが必要であると考えており、膨大な契約をカバーするためには、契約管理・債権管理のシステム投資が必要となると考えられる。特に、連結各社の情報を連結ベースに集約するために、さらに業務負荷が大きくなることとなる。
- 連結グループ全体での調整表の作成という観点では、全く異なる契約の合算となるため、経営管理上有用な情報とされないと考えられる。

残存履行義務の分析

- 残存履行義務の分析のためには、獲得した契約に関する履行義務の将来充足見込情報を集計する必要があるが、会計情報としてシステム情報整備がなされていない当該情報を財務情報として連結ベースで開示するためには、システム面の整備(グループ全体の状況把握、連結調整として内部取引消去が可能な仕組み)が必須であり、多大なコストが発生することとなる。特に、大量・反復的な取引を多種にわたって行う企業にとっては、これらの情報を網羅的に把握することは事実上不可能であると考ええる。
- 全ての契約について履行義務の充足見込時期を、毎期末に、調査する必要があり、

財務諸表作成者側の実務負担の増加に伴う多大なコストが発生することが懸念される。

- 建設業の場合、1年を超える一定期間にわたり充足される履行義務となる契約が数多く存在し、その内容は、契約ごとに全て異なるものである。そうした履行義務について、1件ごとに個別工事の予想進捗度に基づいて期間配分し、充足時期を見積もることは、財務諸表作成者にとって多大な負担である。
- 監査の観点からも、不確実な将来予測の情報を適切に監査することは不可能であると考えられる。

不利な履行義務

- 不利な履行義務については、様々な内容や理由から構成されており、それらの情報を網羅的に記載することは財務諸表作成者にとって多大な負担となる。ベネフィットを考えると期首・期末の負債金額の開示だけで十分であると考えられる。また、不利な履行義務の詳細を開示することは、企業戦略や顧客との折衝にも影響を与える可能性もある。よって、個々の詳細事項までは記載せず、概括的な定性的情報を開示することを提案する。

契約コスト

- 契約の獲得又は履行のコストは企業の事業活動において大量反復的に生じるものであり、本基準に従って資産化された契約コストの期首期末の異動調整表を作成することは、多大なコストがかかるが、一方で、このように概念が曖昧で比較可能性が担保されない可能性がある契約コストの調整表を作ったとしても、利用者に相応のベネフィットは生まれないと考える。

利用者からの意見

全般及び各開示項目

- IASBから提案されている定量的な開示項目の充実を高く評価している。「収益の分解」からは売上の詳細な源泉、「契約資産・負債の変動調整表」からは受注の動向、「残存する履行義務の分析」からは受注残の動向などに関して、企業分析や業績予想に有益な情報が期待される。
- 定性的な開示項目に関しても、各社がどのような認識基準で収益を認識しているかの把握に有用である。
- 業種や業態によって重視される開示項目が異なる上に、膨大な開示の中で重要な情報が埋没する危険性や、財務諸表作成者のコスト負担も配慮すると、開示に関してより明確な「重要性の原則」を示すことをIASBに要望する。

【中間財務報告】

作成者からの意見

- 年度の開示に関する膨大なコスト負担への強い懸念がある中で、情報の適時性が要請される中間財務報告に年度と同様の開示を求めることには、さらに強く反対する。
- また、2011年7月のIASB/FASB合同審議会において、ICAS及びNZICAによる開示の削減や全体としての開示原則の必要性について報告が行われ、将来の理事会において、その報告内容の今後の進め方を議論することとなった。このような中で、IAS第34号を修正し、中間財務諸表における収益認識に関する開示要件を含めることはこのような動きと整合的でない。

利用者からの意見

- 全ての開示が必要とする意見もあるが、短期的には大きな変化がないと思われる開示項目があり、業種や業態によって重視される開示項目が異なる上に、財務諸表作成者のコスト負担も配慮すると一部の開示は省略可能であろう。
- 「契約資産・負債の変動調整表」、「契約の獲得又は履行のコストから生じた資産の変動の調整表」及び「残存する履行義務の分析」は省略可能とも考えられる。しかしながら、「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調整表」、「収益の分解」の様損益分析に直結する情報が得られる項目については、開示の省略に対しては利用者の抵抗感が強い。
- 要約すると、中間財務諸表では重要な事項のみが開示されることが望ましい。これを担保するために、中間財務諸表の開示における重要性の判断基準を、年度の財務諸表からの「変化」と定義すべきである。即ち、契約の残高が多額であっても、年度の財務諸表からの「変化」が小さければ開示対象としないこととする。基準をこのように定めれば、財務諸表作成者の負担感も大幅に低減できるだろう。

以上