

## 議論要旨(2) 収益認識専門委員会での検討状況

冒頭、都常勤委員（専門委員長）より、IASB/FASB が 2011 年の改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2011 年 ED）に関するコメント募集を終え、コメントを踏まえ 7 月から個別の論点に関して再審議を開始し、ASBJ においてもこれに対応して収益認識専門委員会で議論を行っていることが説明された。その後、井坂シニア・プロジェクト・マネージャーより、収益認識専門委員会で紹介、議論された「受注残高情報の有用性」に関する学術論文について説明されると共に、IASB/FASB で 7 月に審議された①別個の履行義務の識別、②履行義務の充足、③ライセンスと使用権、④不利損失の識別のそれぞれの論点について、収益認識専門委員会での議論の内容も踏まえ説明された。

説明の後、委員からは次のような発言があった。

ある委員からは、①「別個の履行義務の識別」の論点に関して、IASB/FASB の暫定決定によれば 2011 年 ED では要件とされていた 28 項(a)「企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している」が指標となり、同項(b)「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（以下略）」が要件として残されることとなったが、企業視点で判断を行う前者が原則的、つまり要件として相応しく、後者は前者を補完するものと考えていたため、今回の暫定決定により判断基準がかえって分かりにくくなったとの意見があった。これに対し事務局からは、当初より IASB/FASB の意図は(b)が原則的な要件であり、(a)はこれをより幅広い実務に適用させるために設定されたものであったので、これを明確化したものと理解しているとの説明があり、このような懸念もあることを今後 IASB/FASB との会合などを通じて伝えることも考えたいとの回答があった。

ある委員からは、②「履行義務の充足」の論点に関して、利用者による将来キャッシュ・フローの見積りという観点からは、一定期間にわたる収益認識は長期の請負契約などにおいては適切であるが、一方で短期的に製造される物品の販売なども、暫定決定によれば、場合によっては一定期間にわたる収益認識を求められることになってしまうことがあり得るのかとの質問があった。これに対して事務局からは、短期的に製造される物品の販売についても特別な取扱いは定められていないとの説明があり、当該論点は ASBJ の 2011 年 ED に対するコメントレターにおいても懸念が表明された点であることから、今後も IASB/FASB に対して意見発信を行う事を検討したいとの回答があった。

ある委員からは、②「履行義務の充足」の論点に関して、2011年EDでは35項(b)において「他に転用できる資産を創出しない」という要件が、35項(b)(i)～(iii)のそれぞれの要件と組み合わせて使用されていたが、暫定決定では35項(b)(i)～(iii)に相当する内容自体は維持されたものの、「他に転用できる資産を創出しない」という要件が、2011年EDの(iii)に相当する要件にのみ組み合わせられることになったが、この変更には内容の実質的な変化は伴わないのかとの質問があった。これに対し事務局からは、2011年EDの35項(b)(i)及び(ii)に相当する内容に関しては純粋なサービス契約のみを対象とする要件であり、「他に転用できる資産を創出しない」ことは自明であることから、混乱を避けるために暫定決定では明記しないこととされたが、一方(b)(iii)に相当する内容に関しては純粋なサービス以外の契約の判定にも用いられる要件であり、支配概念との関連性を明確にするため、「他に転用できる資産を創出しない」という要件と引き続き組み合わせて使用されることになったとの説明があった。

ある委員からは、②「履行義務の充足」の論点に関して、「他に転用できる資産を創出しない」という要件について、製造業であれば製品の製造プロセスの中で、製造の初期においては他に転用できるが、後期においては転用できなくなると言う事も通常起こり得ることであるから、このような実態に対応できていないのではないのかとの質問があった。これに対し事務局からは、企業が製造プロセスの全体を通して、部分的に完成した資産を他の顧客に再振り向けすることが可能か否かを、契約開始時に評価することが、暫定決定において明確化されていることが説明された。

ある委員からは、②「履行義務の充足」の論点に関して、企業が現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有しているとする要件(2011年ED35項(b)(iii)に相当し、暫定決定でも提案が維持された)では、その金額として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依然として要求されているが、途中解約時に合理的マージンまで回収することは企業によってはビジネスの実態とかけ離れていることも考えられ、結果的に同様な取引であっても、企業によって、収益の認識タイミングに差が生じるのではないのかとの質問があった。これに対して事務局からは、関係者からも意見を聴取し、IASB/FASBに対し意見発信を行う事を検討する旨の回答があった。

ある委員からは、②「履行義務の充足」の論点に関して、これまで日本の関係者が主張してきた懸念がどのように反映されているかが明確になれば（仮に直接的な反映がなかつ

たとしても、このように読める、というような解釈があれば)、内容についての理解がより進むため、暫定決定の内容に対して ASBJ としても引き続き検討、議論を行っていくべきであるとの意見があった。これに対し事務局からは、これまでのアウトリーチ等での機会を通じ、IASB/FASB に対し日本の懸念をどのように対応すべきかを議論しており、対応が示されている項目もあるが、今後も引き続き両者との議論の機会を通じ、明確化を図りたいとの説明があった。なお、要件の読み方の一例として、再実施不要要件(2011年 ED 35 項(b)(ii)に相当し、暫定決定でも提案が維持された)を輸送サービスに当てはめる際、期日必着などがサービス上の重要な条件である際には、変動対価の「合理的に確実な」の考え方をを用いることで、偶発性(条件)が解消する時に収益が認識されるというような場合もあるかもしれないとの見解が、IASB/FASB スタッフから紹介されている旨が、事務局から合わせて説明された。

以上