

2012年10月18日

収益認識専門委員会における検討状況

1. 2012年9月のIASB/FASBにおける再審議および暫定合意事項

(1) 変動対価において認識する収益累計額の制限（ステップ5）

● 変動対価の範囲の明確化（暫定合意あり）

契約で約束した対価の金額は、次のものにより変動する可能性がある。値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、偶発事象、割引、又はその他の類似の項目である。（2011年ED<sup>1</sup>53項より抜粋、下線を追加）

- 他のIFRS基準や米国基準で定義された意味をもって使用されている「偶発事象（contingencies）」に代えて「不確実な事象（uncertain events）」という用語とすることをスタッフは提案した。不確実な事象とは、価格に影響する不確実性および事象に関連する不確実性のいずれかに関連する事象である。
- 取引価格が固定（fixed）であっても、不確実性により変動対価と見なされる場合がある。

【収益認識専門委員会での意見】上記、暫定合意については、特段の異論がないとする意見が多かった。

● 企業の経験が「予測に役立つ」場合の明確化（暫定合意なし）

企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に変動性がある場合には、企業は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。（2011年ED81項より抜粋、下線を追加）

- 「合理的に確実（reasonably assured）」とは、企業が類似した履行義務の経験があり、当該経験（又はその他の証拠）が、対価の金額の「予測に役立つ」場合に限る、とされている。この「予測に役立つ」の明確化を図るために以下の3つの考え方がスタッフから提示され議論されたが、暫定合意には至らなかった。
  - ◇ オプション1：2011年EDの質的評価の考え方を維持する。
  - ◇ オプション2：客観的な決定要素を提供する。取引価格から著しく相違する対価となることが想定される場合で、そのような結果が合理的に起こり得る場合には、「予測に役立つ」とは見なされない。

<sup>1</sup> 2011年11月に国際会計基準審議会（IASB）および米国財務会計基準審議会（FASB）よりそれぞれ公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」

- ◇ オプション３：信頼性の水準の閾値（例：合理的に信頼性がある<70%～80%の信頼性>、または高度な信頼性がある<80%～90%の信頼性>）を明示する。

【収益認識専門委員会での意見】上記オプション１～３のうち、オプション２を支持する意見が多く聞かれた。その理由として、オプション３のような信頼性の水準の閾値を設定したとしても、過去の経験を数量化し信頼性の水準（％）を示すことが困難であるという意見、また、同様の理由で、実務上適用可能とするには、定性的な判断基準とすることが望ましいという意見があった。一方、オプション２の要件だけで「予測に役立たない」かどうかを判断すると、予測に役立たなくなるケースが不適切に多くなってしまいう業界や取引があるかもしれず、当該観点からオプション３を残すべきではないか、という意見もあった。

- 取引価格の測定との関係（暫定合意なし）
  - 収益認識累計額の制限は、ステップ５（履行義務の充足時に収益を認識する）ではなく、ステップ３（取引価格を算定する）において導入すべきかという論点について、スタッフは、ステップ３で制限を取り入れることを提案していた。
  - 取引価格が変動部分と固定部分から成り立つ場合の取扱いの明確化、例えば、取引価格全体が変動であっても、その一部（最低限の価格）について実質的に固定と見なされる場合の取扱いについて、最終基準で明確化を図ることが提案されていた。

【収益認識専門委員会での意見】2011年EDでは、「予測に役立たない」と見なされる場合には全く収益が認識できなくなるとの懸念もあったが、最低限の固定とみなされる部分についての明確化はその懸念に対処ができていて、との意見があった。

### (2) 回収可能性（ステップ３）

- 回収可能性による収益認識の閾値（一部暫定合意あり）
  - 現行のIAS第18号「収益」では、収益認識の要件に「その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと」が含まれており<sup>2</sup>、顧客の信用リスクにより回収可能性が当初から高くない場合には収益を認識しないこととされている（つまり回収可能性が収益認識の要件となっている）。一方、支配の移転に着目した2011年EDでは、回収可能性は収益の認識要件ではなく、測定において反映されることが提案されている。

<sup>2</sup> IAS第18号「収益」第14項(d)では、物品の販売に関して、また、同第20項(b)および第29項(a)では、それぞれ役務の提供および利息、ロイヤルティ及び配当に関する同様の規定がある。

- 一部の 2011 年 ED に対するコメント提出者からは、現行基準と比較して、収益認識のタイミングが早まる懸念等が指摘された。そこで、収益認識の要件として回収可能性に一定の閾値を設定することの要否について再度検討することとなった。
- スタッフは、回収可能性の閾値を収益認識の要件としないことを提案していた。この点については、暫定合意には至らなかった。
- 回収可能性が契約当初から低い場合は、契約そのものが存在しない可能性もあり<sup>3</sup>、結果として収益が認識されないとスタッフは説明している。収益基準における契約の考え方を規定する 2011 年 ED 第 14 項(b) に、契約が存在するかどうかの判断のための指標を追加することをスタッフが提案し、この点については暫定合意された。
- 回収可能性の包括利益計算書上での表示（一部暫定合意あり）
  - 顧客との契約に重要な財務要素を含む（貨幣の時間価値を反映する）場合（暫定合意なし）

契約を貸付金部分と収益部分に分けて、前者は金融商品会計基準に基づき、また、後者は、収益基準に基づき測定および表示をすることが 2011 年 ED で提案されていた。このような、貸付金部分に関連する減損と通常の収益部分に関連する減損の双方を収益に隣接して表示すべきか、あるいは収益部分に関連する減損のみを隣接表示すべきかの明確化が図られたが暫定合意には至らなかった。

【収益認識専門委員会での意見】IASB/FASB スタッフの提案では、貸付金部分にかかる減損損失と、通常の収益にかかる減損損失の表示を分け後者のみを隣接表示するか、あるいは合算して収益に隣接表示するかの選択となっているが、現行基準通りに減損損失を隣接表示せず販売管理費等として表示する選択肢はないのか、という意見があった。（ASBJ 研究員注：現行基準と同じ表示の選択肢を今後議論する余地はある。この点は、前述の収益認識の閾値の論点も踏まえ 2012 年 11 月に両審議会において再審議予定となっている。）
  - 顧客との契約から生じる収益とは何か（暫定合意なし）

収益に隣接表示される減損損失が収益の構成要素の一部なのか、あるいは費用なのか、2011 年 ED に対するコメント提出者からの明確化を求める意見があった。スタッフは、顧客の信用リスクから生じる回収可能性を取引価格に反映しないことを暫定決定したものの、収益に隣接表示される減損損失が、収益の構成要素の一部であることを明確化する提案をしていたが、暫定合意

<sup>3</sup> 2011 年 ED 第 14 項では、契約が存在するには、経済的実質があり、各契約当事者が契約を承認し、それぞれの義務の充足を確約（コミット）していること等が必要とされている。

には至らなかった。

➤ 減損損失の当初認識額と事後変動額の表示（暫定合意あり）

重要な財務要素を含むかどうかに関わりなく、減損の当初認識額（Day 1）と事後変動額を同じ科目で表示するかどうかを検討した結果、スタッフは、多くの場合、企業は実務上当初認識と事後変動を分けて管理・分析していないことから、同じ科目で表示することを提案していた。

(3) 貨幣の時間価値（ステップ３）(暫定合意あり)

● 重要な財務要素を含む契約

スタッフは、契約に重要な財務要素が含まれ、かつ、支払い条件の主たる目的がファイナンスの提供である場合には貨幣の時間価値を対価に反映するように適用範囲を限定することを提案したが、支払い条件の主たる目的にかかわらず、重要な財務要素が含まれる契約については貨幣の時間価値を反映することが暫定決定された。

● 前受金の取扱

企業が履行義務の充足（支配の移転）のタイミングよりも早い時期に顧客から対価を前払いで受け取る場合、財又はサービスの移転のタイミングが顧客の裁量で決定される場合は、貨幣の時間価値を対価に反映する必要がないことを明確化することが暫定決定された。

【収益認識専門委員会での意見】顧客からの前受金について、ファイナンスを受けているという意図や認識がないにもかかわらず、支払い利息を認識する提案に違和感を持つ、という意見があった。

● 実務上の便宜

履行義務の充足時点と支払いの時点が１年以下の場合は、実務上の便宜として財務要素の調整から免除されるという 2011 年 ED の提案を維持し、さらに、この実務上の便宜は、契約期間が 1 年超の場合においても適用されることを明確化することが暫定決定された。

● 受取利息の表示

受取利息を収益として表示することを妨げないことを明確化することが暫定決定された。

(4) 契約に関する問題（ステップ１）(暫定合意あり)

● ディストリビューション・ネットワーク（流通網）における契約の結合要否

ここでは、契約の当事者が異なる複数の契約を結合すべきかについて検討している。例えば、自動車メーカー、自動車販売店（ディーラー）、最終消費者の３者間の取引において、自動車メーカーの顧客は自動車販売店であり、自動車販売店の顧客は最終消費者であり、それぞれの間で契約が存在する。しかし、自動車メーカーと最終消費者の間では一般的に契約が存在しない場合があり、ここではそのような３者間の取引について検討している。なお、クレジット・カード会社、加盟店、およびクレジット・カード保有者の３者間の取引においても同様の論点があるが、ここでは取り扱わない。

- 契約の結合を規定した 2011 年 ED 第 17 項を修正する必要があるか（暫定合意あり）
  - （参考資料 5）の【例 1】
  - 意図しない影響を避けるため、契約の結合を規定した 2011 年 ED 第 17 項を修正しないことを暫定合意した。

企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又は関連当事者）と同時又はほぼ同時に契約した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。（以下、略）（2011 年 ED 第 17 項より抜粋、下線を追加）

- 販売奨励金（販売インセンティブ）の取扱い（暫定合意あり）
  - （参考資料 5）の【例 2】
  - 自動車販売店は、最終消費者との契約に基づき、自動車を購入した顧客（最終消費者）にオイル交換を無償で提供し、そのコストを自動車メーカーに請求し払い戻しを受けている。スタッフの分析では、この場合の無償のオイル交換は、自動車メーカーの履行義務ではなく、自動車販売店の履行義務であり、自動車メーカーは当該払戻金（販売奨励金）を 2011 年 ED 第 65 項（顧客に支払われる対価）として会計処理する（この場合は取引価格の減額）ことが適切であるとしている。両審議会もこの考え方について暫定合意をした。
- 別個の履行義務の識別に係る論点（2011 年 ED 第 26 項の修正）（暫定合意あり）
  - （参考資料 5）の【例 3】
  - 自動車メーカーが、自動車販売店に対して無償のオイル交換権を付与し、自動車販売店はそのオイル交換権を顧客である最終消費者に再販売するオプションを付与される場合、自動車メーカーは、当該オプションを顧客である自動車販売店との契約における別個の履行義務として識別するのか？  
ディストリビューション・ネットワークにおける別個の履行義務の識別を明確化するために、2011 年 ED 第 26 項(d) に以下の文言を追加することが暫定

合意された。

約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらには限らない。

(a)～(f)（略）

(g) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与（当該オプションが、B20 項から B22 項で議論しているような重要な権利を顧客に提供する場合）これには顧客がその顧客に再販売することができるオプションの付与を含む。

(h)（略）（2011 年 ED 第 26 項より抜粋、下線部分は 2012 年 9 月の暫定合意による追加箇所）

【収益認識専門委員会での意見】契約の結合全般について、企業がどのようなビジネスを行い、どのような約束をしているのか、最終基準では、契約結合の要求事項の文言が誤解されないような表現となっていることが重要であるという意見があった。

## ２． ASBJ の今後の対応等について

暫定合意に至っていない項目については、引き続き両審議会の再審議に資するインプットの提供を検討する。

## ３． （参考）IASB/FASB の今後の再審議スケジュール等

IASB/FASB 再審議予定月	トピック	ASBJ 専門委員会での 検討
7 月	別個の履行義務の識別（ステップ 2）	8 月 2 日（済）
	履行義務の充足（ステップ 5）	
	ライセンスと使用権	
	不利損失の識別	
9 月	認識する収益の制限（ステップ 5）	10 月 16 日
	回収可能性（ステップ 3）	
	貨幣の時間価値（ステップ 3）	
	契約に関する問題（ステップ 1）	
10 月	契約の変更	11 月 13 日（予定）
	履行義務の充足に向けた進捗度の測定	
11 月	ライセンスと使用権（再）	12 月 11 日（予定）
	認識する収益の制限（ステップ 5）（再）	

## 審議事項（２）

	回収可能性（ステップ３）(再)	
当初予定 10 月 *	適用範囲	2013 年 1 月 15 日（予定）
	コスト	
	取引価格の配分（ステップ４）	
	非金融資産	
当初予定 11 月 *	開示	未定
	移行措置、適用日・早期適用	
当初予定 12 月 *	その他の諸問題・その他の基準の修正	未定
	費用対効果の分析	
2013 年上期	最終基準の公表	未定

\* 2012 年 10 月 IASB/FASB ボード会議 IASB アジェンダ・ペーパー 7 では、12 月以降の具体的な各トピック別審議の時期については明記されていませんので、従前のスケジュールに基づく情報を記載しています。

以 上