

日建連発第 2011-429 号

平成 24 年 2 月 17 日

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本建設業連合会
会計・税制委員会 会計部会**IASB 改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する意見**

拝啓 ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

企業会計基準委員会（ASBJ）におかれましては、収益認識に関する会計基準の国際的な動向等も踏まえて、収益認識基準のあり方について、鋭意検討を進められ、収益認識に関する国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同の取組みについて、IASB 及び FASB に対して継続的に意見発信されておられることに敬意を表します。

さて、平成 23 年 11 月 14 日に IASB 及び FASB から改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「改訂公開草案」という。）が公表されたことを契機として、12 月 22 日に ASBJ から、改訂公開草案の提案について意見募集が開始され、意見提出する機会をいただいたことに感謝いたします。

我々の意見が、IASB 及び FASB に対して引き続き強力に意見発信していただく際のご参考になれば、幸甚に存じます。

なお、IASB に対しましては、3 月 13 日の期限までに今回の提出いたしました意見を元に、別途意見提出をする予定にしております。

敬 具

記

【質問1】 契約に複数の財又はサービスが含まれる契約において、契約に含まれる財又はサービスが区別できる場合に、別個の履行義務として会計処理単位を分けることが提案されている。区別できると判断するための一定の要件の提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

我々請負業を営む建設会社にとっては、改訂公開草案における次の3つの点について、実態に即した会計処理ができると評価している。

- ① 2010年6月のEDの第23項(a)で、別個の履行義務として識別すべき要件とされていた「企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。」から『又はその他の企業』が削除され、改訂公開草案の第28項(a)で、「企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。」に変更されたこと
- ② 改訂公開草案の第29項において、一定の要件に該当する場合には、約束した財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理しなければならないこととされたこと
- ③ 改訂公開草案の設例5－建設において、第29項に従って財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理する事例がわかりやすく簡潔に記載してあること

【質問2】 収益認識の時期については、2つの種類の履行義務（(1)一定の期間にわたり充足される履行義務と(2)一時点で充足される履行義務）に区分して判断することが提案されている。提案では(1)の履行義務に区分されるための要件が定められており、当該要件に該当しなければ(2)の履行義務と判断されるが、これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

なお、改訂公開草案の第35項（一定期間にわたり充足される履行義務）を我が国の建設業の一般的な請負契約にあてはめてみると、第35項のうち、(a)もしくは(b)(ii)、(iii)の要件を満たすことから、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当すると考える。

(a)については、我々には工事完成物を最終的に引渡すまでの間、建設物の留置権があるが、これは顧客の支払不履行に対する保護的権利であり、顧客が資産の支配を獲得することを妨げるものではないと考えているからである。また、(b)(ii)、(iii)については、通常工事が中止された場合でも、BC98項の記載のとおり他の企業が作業をやり直す必要がなく、それまでに完成した部分は発注者に引渡し、当該部分の代金を受領することになるためである。

【質問3】 一時点で充足される履行義務と判断された場合において、履行義務の充足時点を判断するにあたって考慮する5つの指標が設定されている。それらの指標の提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

改訂公開草案においては、「一定の期間にわたり充足される履行義務」と「一時点で充足される履行義務」とを明確に整理し理解しやすい内容になっている。

また、「これらの指標はいずれも、単独で、決定するものではない。」という2010年EDの表現よりも理解しやすい表現になっていると評価する。

【質問4】 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、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ことが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

【質問5】 一定の期間にわたり充足される履行義務で、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まれる履行義務について、当該履行義務の充足に関して損失が見込まれる場合には、負債及び対応する費用を認識すべきであると提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意しない。

実務上の便宜を考慮することには反対しないが、「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まれる履行義務」に限定することには反対する。

我が国の建設業においては、損失が見込まれる全ての契約について引当金を計上するという会計処理が定着しており、アナリストを始め財務諸表利用者の注目度も高い数値となっている。

履行期間の長短と損失額の大小には必ずしも相関関係はない。同一事業年度内に終了する契約ならばまだしも、「契約開始時において1年超の期間」という定めでは翌期以降の財務諸表に損失が繰り越される事例が発生するため、適切な処理とは思われない。また、履行期間の長短に伴い会計処理を変えることにより、却って実務処理が煩雑になることが予想される。

以上より、履行義務の属性により処理対象を限定するのではなく、契約コストの償却期間の規定（第97項）と同様に「履行義務の充足期間が1年以内である場合には、不利な履行義務に対する負債及び対応する費用の認識をしないことができる」という定めに変更することを提案する。

【質問6】 収益に関連する債権に係る回収不能見込額は、収益とは別個の損益項目として処理し、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示することが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

収益に関連する債権に係る回収不能見込額を収益とは別個の損益項目として処理することには同意するが、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示することには同意しない。

収益科目と減損損失科目の表示を関連させることにより、収益の一部が回収不能と見込まれていることを財務諸表利用者に明らかにするという目的は理解する。当初認識時は、提案方法の効果は高いものとする。

しかしながら、BC172項に記載されているように単年度の収益計上額と信用リスクの変化に伴い変動する減損損失との関連性は希薄である。信用収縮に伴う売掛債権の減損損失（＝過年度収益の回収不能額）と当年度の収益計上額を比較することに意味はない。

よって、収益科目と減損損失科目の表示を関連させることは、却って財務諸表利用者を混乱させると考えられるため、従来通り、その他の金融商品の減損損失と一括記載し、その内訳を開示すれば足りると考える。

【質問7】 年度の開示では、収益の認識基準等の定性的情報に加え、定量的な情報の開示（収益の分解表示、契約資産・負債の調整表、未充足の履行義務の満期分析、契約コストや不利な履行義務による債務の情報等）が提案されている。これに同意するか。同意しない場合、これらのうち、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考えられる開示項目は何か。

【回答】

以下の項目については、同意しない。（理由は後述する。）

- ①未充足の履行義務の満期分析（第119及び第120項）
- ②不利な履行義務にかかる定性的情報（第122項）
- ③契約コスト（第128及び第129項）

また、契約残高の調整表（第117項）については、一定の期間にわたり充足される履行義務の設例を記載することを強く要求する。

〔理由〕

- ① 履行義務に関する情報の開示のうち、未充足の履行義務の満期分析の定量的な情報の開示は同意しない。建設業の場合、1年を超え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。更にその履行義務は一定期間にわたり充足される。残存する履行義務について、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り、財務諸表利用者が情報から得られる便益とは見合っていないと考える。また、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。よって、代替案として、充足時期の見積もりを排除し、残存する履行義務のそれぞれ満期となる時期に従い、単純に期間配分する簡便法を提案する。
- ② 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。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、第123項の定量的情報の開示には同意するが、第122項については、個々の詳細事項までは記載せず、不利な履行義務について、概括的な定性的情報を開示することを提案する。
- ③ 改訂公開草案から追加された契約コストの開示については、BC271項を参照しても、その目的や財務諸表利用者にとっての有用性が理解できない。また、一般的に建設業においては、契約コストを工事原価に含めて工事の進捗率に従って償却していくと考えられるため、契約コストのみを抜き出して、残高調整表を作成することは、財務諸表作成者にとって多大な負担となることから、提案には同意しない。

【質問8】 中間財務報告（我が国では四半期財務諸表及び中間財務諸表）において要求される開示の範囲の提案に同意するか。同意しない場合、提案されている開示のうち、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考えられる開示項目は何か。

【回答】

収益の分解の開示については同意するが、その他の開示については同意しない。開示の迅速性が求められる我が国の四半期決算においては、年度報告と同様の膨大な量の開示は、財務諸表作成者と会計監査人に多大な負担を生じさせることとなる。一方で、四半期決算において、財務諸表利用者が優先する項目は、翌期以降の将来情報ではなく、当期の履行義務の達成見込と迅速性であることから、コストと便益が見合っていないと考える。したがって、中間財務報告では、収益の分解の開示以外は、要求する開示の範囲を特定せず、年度情報の参考になるもので、内容については、企業の判断に委ねることを提案する。

【質問9】製品保証については、顧客が追加で購入することを選択できる製品保証については、別個の履行義務として取り扱い、契約対価を製品の対価と保証サービスに配分することが提案されている。

また、顧客が別個に購入を選択できない製品保証については、その製品保証に追加のサービスが含まれていなければ、負債計上し、追加のサービスが含まれる場合は、追加サービスを別個の履行義務として取り扱い、対価の一部を配分することが提案されている。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

なお、改訂公開草案のB10項からB15項（製品保証）を我が国の建設業の一般的な請負契約にあてはめてみると、顧客は別個に製品保証の購入を選択できず、製品保証に追加のサービスが含まれていないため、当該製品保証をIAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発負債」に従って負債計上すると考えられる。

【質問11】企業の経常的活動ではない非金融資産（有形固定資産等）の移転に、収益基準の支配と測定に関する規定を適用することに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【回答】

提案に同意する。

非金融資産（有形固定資産等）における支配の移転の時期の判断やその測定は比較的わかりやすいものと考えられる。また支配の移転時期の認識や測定という基本的な項目について、営業活動と非経常的活動とでその処理に差があると実務上の混乱を生じる原因になると危惧されるため、本公開草案の支配及び測定の要求事項を他の基準においても適用することに賛成する。

<追加>表示

【回答】

企業の履行と顧客の支払に応じて、契約負債、契約資産又は受取債権として表示することには同意するが、改訂公開草案の提案では、企業側の実務上の負担が、財務諸表利用者の得られる便益を大きく上回るため、以下の2点について提案を行う。

①「契約資産と受取債権の区分は、獲得した収益に裏付けられているかどうかで判断する。」
建設業の場合、一般的には、第35項のうち、(a)もしくは(b)(ii)、(iii)の要件を満たして

おり、一定の期間にわたり充足される履行義務として収益を認識するため、収益の認識時には契約資産ではなく、受取債権が認識されると理解している。一方、改訂公開草案においては、受取債権は「対価の支払い期限が到来する前に、時の経過以外に何も要求されない権利である。」と定義されているが、設例17および18を参照すると、支払期日が到来しているか、もしくは契約上対価を受領する条件を満たしているかというように、受取債権と契約資産の区分と収益の認識（履行義務）とは関連性がない、つまり、契約条件で支払期日が到来すれば、履行義務の充足とは無関係に受取債権を認識することになっているように見える。しかし、我々は、受取債権は収益に裏付けられた債権であるべきと考えている。なぜなら、収益に裏付けられていない対価は、たとえ支払期日が到来してしても、受領済みであっても、企業が履行義務を果たさない限り常に返還しなければならない可能性があるからである。

②「契約負債は、対価の支払期限が到来するだけでは認識せず、企業が財又はサービスの移転により履行する前に、顧客が対価を支払う場合に限定する。」

対価が未受領であっても、支払期日が到来したものについては、契約負債を認識しなければならぬ場合、企業によっては膨大な量の契約を評価し、その支払期日により会計処理を変更する必要が生じ、企業側の負担と比較し、財務諸表利用者に対するメリットが著しく低いと考えられるからである。

また、全般的に表示に関する記載は難解で理解しにくいものとなっている。特に無条件の権利を獲得する時期についての説明が明確ではないため、基準書に具体的な説明を追記すること、および、設例17及び18に表示についての例示はいずれも一時点で充足される履行義務についての例示であることから、一定の期間にわたり充足される履行義務についての例示についても追記することを強く要求する。

以 上