

2012年2月27日

企業会計基準委員会（ASBJ）御中

（※質問番号は、IASBの質問番号に合わせている点、ご留意下さい）

（社）日本経済団体連合会  
経済基盤本部

## IASB 再公開草案

## 「顧客との契約から生じる収益」に対するコメント

我々経団連は、2010年に「顧客との契約から生じる収益」の公開草案が出された時にコメントを提出しており、また日本で行われたアウトリーチ活動においても、経済界からも多数参加させて頂き、意見を述べさせて頂いた。その結果として、公開草案において経団連が指摘した内容が一定程度、再公開草案に盛り込まれ、基準が改善されたことには、感謝申し上げたい。しかしながら、再公開草案においても、実務での扱いが不明瞭な抽象的規定や、ベネフィットをはるかに超えたコストを要する開示を要求する規定が存在し、作成者として懸念しているところである。市場関係者の納得を得るために、以下の点の再検討をお願いしたい。

我々の意見は以下の通りである。

## 質問1

基本的に同意する。しかし、この基準は、「一定の期間にわたり充足される履行義務」として処理すべき範囲など、不明瞭な点がある。従って、次の点を確認・改善して、基準の明確化を図り、実務の不整合及び欠点を取り除いて頂きたい。

・35 (a) の「支配」が何を意味するのかについて、明確化を求めたい。提案として、B56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、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」とあることから、35 (a) の「支配」について、「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」などという形で、明確化することを考えて頂きたい。

・「工事原価・収益・進捗度の合理的な見積もりを捕捉することができ、成果の確実性が認められた」場合に、35 (a) を満たすことになるか確認したい。

・35 (b) の要件では、企業が、物品販売を行う場合や、短期的なサービスを提供する場合であっても、「一定の期間にわたり充足される履行義務」に該当するかどうかを考慮しなければならないのではないかという誤解を与え得る。よって、このような短期的に履行義務が解消される財やサービスの移転に関しては、この履行義務の判定の考慮外、すなわち、「一

時点で充足される履行義務」に該当することを明確にして頂きたい。

・35 (b)の「他に転用できる資産が創出されず」の要件に関して、大型機械装置の製造では、最終製品が転用不可能であっても、共通化・標準化された機器の組み合わせで出来上がっていれば、仕掛品は転用可能である可能性があり、どのような内容をもって、「他に転用できる資産が創出されない」と判断するのか、企業間で判断のバラツキが生じることが懸念される。よって何をもち「他に転用できる資産が創出されない」と判断するのかを明確にして頂きたい。

・35 (b) (ii)に関して、BC97に、輸送サービスの事例が挙げられている。ここでは、顧客に対して約定日までに荷渡しするという履行義務が充足されていない事実が考慮されていないため、顧客に対する履行義務が充足された事実のない時点で運送収益を認識する結果となっており、同意できない。

・35 (b) (ii)の文末で、「企業は、残りの履行義務を別の企業に移転することを妨げる潜在的な制約(契約上又は実務上の)を無視しなければならない」とあるが、合理性に欠ける要求であり、削除すべきである。

・35 (b) (iii)について、「現在までに完了した履行について支払いを受ける権利を有しており」とあるが、履行に従って、逐一支払いを受ける権利を有するというケースは稀である。通常は、請け負った仕事の大きな区分ごとに支払いを受ける権利を有しているケースが多く、このような場合でも、この要件に該当することを明確にして頂きたい。また、BC101では、現在の無条件の権利を有していることを求めてはいないとし、BC103(d)では、対価に対する権利を得ることが、「合理的に確実であること」を条件に収益を認識すべきであるとしている。よって、「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得ることが合理的に確実であり」という文言に改めるべきである。

・「一定の期間にわたり充足する履行義務」を受注する場合、顧客事由により一方的に契約を解約される場合に違約金を請求できる権利が契約に付帯されていることがある。この場合、35 (b) (iii)の、「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」を有していると考え、この点を明確にして頂きたい。

## 質問2

同意しない。売掛債権の減損損失を収益の控除項目とするという前回の提案からは、改善されたが、次の理由により、収益に隣接する別個の表示科目とするのではなく、費用項目として表示すべきであると考え。

・収益と別科目とするのであれば、貸倒費用として独立表示することと何ら変わり無く、故に収益に隣接する別個の表示科目として表示する意義が不明瞭である。

・売掛債権の減損損失には、過年度に発生した債権に係る顧客の信用リスクの変動に起因するものもあり、その影響額を当期の収益と対応させるような表示は、利用者の意思決定を誤らせる可能性があり、行うべきではない。

・企業の販売活動と債権の与信管理回収活動は別個の活動であり、販売から得られる収益と売掛債権の減損損失に直接的な因果関係はないので、これらに対応させるような表示は避けるべきである。むしろ金銭債権の評価として、他の金融資産の減損損失とまとまった形で表示する方が分かりやすい。

### 質問3

基本的には同意する。しかし、次の点を改善願いたい。

・81の「合理的に確実な金額」の定義が不明瞭であり、様々な取引を想定した例示等を充実させて頂きたい。さもなければ、監査時の文書化、証明等、実務負担がかかり、また企業の行う会計処理の間で比較可能性が害される恐れがある。

・鉱物・市況商品などの取引では、正式な価格が確定するまで、仮価格で収益を認識、決済する慣習があるが、再公開草案では、このような「市場の変動性」(82(a))が影響する取引では、収益の合理的に確実な認識が不可能とされ、正式な価格の決定まで、収益認識ができない。これでは取引の態様にそぐわない会計処理となるため、一旦は仮価格で収益を認識できる処理を容認するようにして頂きたい。

・変動対価に関連して、55において、期待値に加えて、最頻値を加える修正には賛同する。しかしながら、55(b)及びBC136の記述において、「契約で生じうる結果が2つしかない場合には、取引価格の適切な見積りとなりうる」とし、最頻値の採用を制約している。最頻値の使用を、このような場合に制約する合理的な理由は無いと考えられ、むしろ、企業自身の判断により、変動対価の測定値を期待値にすべきか、最頻値にすべきかを選択できるようにすべきであることから、当該記述は削除されるべきである。

### 質問4

基本的には本提案に同意する。しかしながら、次の2点の改善をお願いしたい。

・本提案では、「一定期間にわたり充足される履行義務」のうち、義務の履行まで1年超を要する履行義務が損失計上の対象とされているが、義務の履行までが1年以下の受注契約であっても、損失が見込まれる場合には、企業経営の健全性の観点から、企業がその重要性に基づいて判断すべきものである。それ故に、このような処理を妨げるものではないことを確認したい。

・「不利な履行義務」の判定を行う単位を、履行義務単位ではなく、契約単位とすることも認めるべきである。これは、企業の取引では、契約単位で有利不利の判断をしている場合が多く、企業の経済活動の実態を正しく反映させることが、利用者への有用な情報提供という点からも適っているからである。

### 質問5

同意しない。ベネフィットを著しく上回るコストを要する開示要求が多数あり、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実務の比較可能性が改善されるとは考えられないことから、容認できない。

そもそも、2011年7月のIASB/FASB合同審議会において、2010年10月のIASBの要請に基づき、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が、このような中で、IAS34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はないと考えている。

以下は、特に懸念の強かった開示提案である。

[117；契約残高の調整表]

契約資産・負債の調整表を作成することは、財務諸表作成者に対して、契約管理・債権管理のシステム投資を強い、契約の履行義務の充足状態や請求する権利の有無を、全ての契約において、進捗状況を含めてフォローしなければならず、膨大な業務負荷を生じさせることとなり、実現不可能である。

また、連結グループ単位での調整表の作成という観点から、さまざまな事業の会社を連結している場合を考えると、契約資産・負債については、全く異なる契約の合算となるが、契約資産のみしか存在しない事業や、契約負債しか存在しない事業を合算するケースにおいて、合算した調整表は単なる数字の合計で、財務諸表利用者にも作成者にもマネジメントにとっても何の意味も持たないとする。

具体的に、単体ではあるが、IE17、設例19において、契約資産・負債の調整表の事例が示されているが、期首と期末の契約残高は示されているものの、フローが示されていないため、期首の数字から期末の数字に至るプロセスが分からない。つまり、上記で指摘したように、何の有用性もない数字である契約資産・負債の期末残高を莫大な過大なコストを使って作成しなければならないばかりか、作った調整表における、期末の契約資産・負債の意味(どのようなプロセスで形成されてきたか)さえも分からない。よって、この調整表から利用者も作成者も、全く有用な情報を得ることができず、作成にかかる資源の無駄遣いであると言える。

以上より、契約残高の調整表の開示要請には強く反対であり、中間財務諸表はもとより、年度の財務諸表における開示についても断固反対する。

[119；未充足の履行義務の満期分析]

本提案については、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(グループ全体の実績把握、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、これらの契約を網羅的に把握することは事実上不可能であるとする。

仮にシステム面の整備がなされたとしても、開示においては、各契約に共通する情報を集約して記載することになるが、その場合、これらの記載内容は抽象的な総括的記載とな

らざるを得ない。このような開示を行うことが両者に有用なベネフィットを提供するとは思われない。

以上より、未充足の履行義務の満期分析の開示要請には強く反対する。中間財務諸表はもちろんであるが、年度の財務諸表における開示についても断固反対である。

[128；契約履行コスト、契約獲得コスト]

128の契約コストの開示には反対する。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からである。

以上より、中間財務諸表はもちろんであるが、年度の財務諸表における開示についても反対である。

[114・115；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り、有害であると考ええる。

[122・123；不利な履行義務]

本開示は、IAS第37号による不利な契約に関する開示項目と比較しても、更に詳細なものになっている。その中でも、122 (b) 不利である理由と (c) 負債を充足する見込み時期は、その開示の有用性が見当たらない。また、123の不利な履行義務の負債の期首期末異動調整表の開示要請は、ベネフィットが乏しく反対であり、期首・期末の負債金額の開示だけで十分であると考ええる。

## 質問6

同意する。しかしながら、一点、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について、収益認識の基準を厳密に適用とした場合、営業外損益の認識にも「一時点で履行される履行義務」に該当するケースだけでなく、「一定の期間にわたり充足される履行義務」に該当するケースも想定され得るかもしれないが、本業でない非定形的な取引にまで、「一定の期間にわたり充足される履行義務」の規定を適用とした場合、管理上のコストが多額にかかる反面、作成者・利用者にとって有用な情報となり得ないことから、非金融資産の移転に関しては、「一定の期間にわたり充足される履行義務」の規定は排除する旨を明確にして頂きたい。

IASBにおいて、用意された質問における回答は以上の通りである。なお、その他の事項についても、以下に記載するので、最終基準化に際して、十分に斟酌して頂きたい。

**【27～29；履行義務の識別】**

基本的に、収益の認識単位は、企業のマネジメントの視点から乖離すべきでなく一致させるべきである。この点に関して、前回の公開草案時に比べて、29の規定が設けられたことから、収益の認識単位について、一定程度企業のマネジメントの視点が入り込んでおり、一定の前進があったと考える。一方で、28 (b)については、顧客の視点で履行義務を区別するという考え方が追加されており、企業と顧客の2つの視点が混在されている。しかしながら、顧客がある区分で便益を得ることが可能であっても、企業がその区分で管理していなければ履行義務を区別することは難しいので、28 (b)において、企業が区分して管理している単位を考慮すべきことを明確にすべきである。企業が管理している単位よりも大幅に細分化するとなると、現在取引先・得意先等を締結しているあらゆる契約を見直さなければならず、大幅な事務負担の増加につながり、合理的ではない。

次に、27の「場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理することになる」は、削除すべきである。契約に含まれる複数の財又はサービスを複数の履行義務に区分するか否かは、23～30にしたがって判断すべきと提案されているのみで、区分するかしないかについて格別優劣を設けているものではない。しかしながら本記述では、契約を複数の履行義務に区分することが優先されるかのように読めるため、削除が妥当である。

次に、29 (b)の要件は、「財又はサービスの束」が、「大幅に修正又はカスタマイズ」されることとしているが、まず、「修正」の意味が不明瞭なので、明確化して頂きたい。その上で、この要件の解釈として、束の中に、たとえば「標準的な機器の単純な据付」が含まれていても、全体として要件に該当する場合があることを容認するようすべきである。現実の契約・履行義務は、多種多様であり、たとえば「標準的な機器の単純な据付」がまったく含まれないケースは稀であり、29 (b)の要件に該当することが、事実上ありえなくなり、単独での履行義務の認識となると、企業の管理している履行義務の単位からずれてしまうためである。

最後に、IE 5. 設例 6において、輸送中の損失リスクについても別個の履行義務として区分した例が挙げられているが、設例 6にある「輸送中の損失リスク」は、それ自体を分けて販売することもなく、単独で顧客の便益に資するわけでもない。すなわち、28の指標のいずれにも該当しないので、別個の履行義務とはなりえない。よって、輸送中の損失リスクの事例は、ミスリーディングであり、適切な設定に改めるべきである。

**【37；一時点で充足される履行義務】**

一時点で充足される履行義務の充足時点を決定するために書かれている37の指標に、前回の公開草案30 (d)「財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである」を加えるべきである。

35 (b)の「企業が他に転用できる資産が創出されず」に該当しても、(i)～(iii)に該当

しなければ、「一定の期間にわたり充足される履行義務」ではなく、「一時点で充足される履行義務」に該当することとなる。製造に一定の期間を要しない場合で、且つ顧客固有の製品を受注製造するケース(例えば、リピート品で顧客固有の製品を受注販売するケース)がそれにあたる。

このような場合に、37の指標に「財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである」を加えることで、履行義務の充足時点の判断を的確に行うことができ、また、「一定の期間にわたり充足される履行義務」の収益認識要件との整合性を図ることも可能となる。

#### 【43;アウトプット法】

40において、アウトプット法とインプット法間に優劣をつけず、並列的に扱われているにも関わらず、43において、「インプット法が必要となる場合がある」と、あたかもアウトプット法がまず優先されるべきとの誤解を与えかねない表現の記載がなされている。このような誤解を与えないために、当該記載を削除すべきである。

#### 【85・B33～B37；ライセンス供与契約】

期限付きのライセンス供与契約については、顧客が当該権利の支配を獲得した時に、一時点で収益を認識するとある。しかしながら、期限付きのライセンスの供与契約については、顧客は時の経過に従ってベネフィットを享受し、時の経過とともに履行義務が充足されるものであると考えられるため、ライセンスが供与される期間にわたって収益を認識することも認められるべきである。

また、ライセンスの対価について、85に、「ライセンスの対価が合理的に確実でない場合、合理的に確実となるまで収益は認識されない」とある。このように、ライセンス供与契約のみに、変動対価に関して、厳格に例外規定を設けることが適切か否かについては、慎重に検討すべきである。

#### 【91～93・94～97；契約履行コスト、契約獲得コスト】

契約履行コスト(91～93)及び、契約獲得コスト(94～97)の概念や会計処理に関して、次のような修正をお願いしたい。

・契約獲得コストの事例として、販売手数料のみが挙げられているが、「契約を獲得する努力」の中で発生したコストである契約獲得コストの事例として、契約を獲得する最終時点で生じる販売手数料のみを記載するのは、契約獲得コストの事例としては不親切である。よって、販売手数料以外に、前回公開草案59の事例として挙げられていた、「販売、マーケティング、宣伝、入札及び提案、ならびに交渉のコスト」のうち、契約獲得コストに該当するコストを例示として追加的に記載して頂きたい。一方で、95に該当するコストは、個々の契約と直接紐づけて対応するコストのみを対象とすべきであり、各活動に要した部門の件

費などはその対象に含められないことを明確にすべきである。

・回収可能な契約コストの資産計上を「強制」することには反対する。むしろ、資産計上を「容認」とすべきである。また、「容認」した場合に、資産計上がなされた場合であっても、収益との対応を取りながら費用計上されるように償却し、不利な契約の判定において減損を実施するものであると考えるが、98～103では、契約コストの資産計上、償却、減損が収益との対応を取りながら行われるものか読み取りにくいので、その点も、明確にすべきである。

#### 【B18；本人か代理人かの検討】

現行の提案(B18)では代理人の判定における5つの指標が並列的に掲げられており、本人か代理人かの判定において、どちらとも判断できるケースがあるものとする。こうしたケースにおいても、原則主義に則りリスクと効果の関与度合を総合的に判断することが可能であることを明確にして頂きたい。

#### 【C1～C4・BC326～BC335；遡及適用】

C3の「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。この前提で、以下の修正を、お願いしたい。

まず、企業経営の根幹となる収益認識の基準において、修正再表示を求めることは会社全体の活動に対する2重管理を強いるもので、その関連データは膨大であり、事実上不可能であるので、強く反対する。

今回の公開草案では、遡及適用に関して便宜が設けられ、適用開始日前に完了した契約のうち「開始と終了が同一年度内の契約」については修正再表示が不要であるとされているが(C3(a))、これだけでは不十分である。

というのも、C3(a)について、適用開始日前に完了した契約であることに加え、「開始と終了が同一年度内であること」を要件としているので、比較年度の期首(比較年度が複数の場合もあり得る)を跨ぐ履行義務を含む契約は、修正再表示の対象となる。

また、経過措置の規定によれば、適用開始日を跨って行われる「一定の期間にわたり充足される履行義務を含む契約」及び「一時点で充足される複数の履行義務を含む契約」のうち、適用開始日までに完了した履行義務については修正再表示が必要となる。

結果として、以上の2つのケースにおいて、適用開始日前から二重管理を行うことが避けられず、負荷は軽減されない。

よって、1点目のC3(a)については、「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、2点目の経過措置の規定については、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とすべきである。



**【IE16、設例 17；契約資産等の概念の明確化】**

契約資産、負債、受取債権の概念自体が、明瞭ではなく、不安定である。106 では、「対価に対する無条件の権利」を「受取債権」、時の経過以外の条件が付される場合を「契約資産」としているが、IE16、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に、つまり、「対価に対する無条件の権利」ではないにも関わらず、「受取債権」が認識されており、定義との間で齟齬が生じている。定義に即した設例を作成することで、概念の明確化を求めたい。また、契約資産、負債など新しい概念につき、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。

以上