

IASBの改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する意見の募集 に対する意見

平成24年3月1日
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記意見募集に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

IASBの改訂公開草案は、原則をより明確にし、実務上の取扱いについても多くの考慮が含まれており、大幅に改善されているものと我々は認識している。

しかしながら、改訂公開草案には依然として改善すべき点もある。特に、第35項で提案されている「一定の期間にわたり充足される履行義務」の取扱いについては、現行の実務を大幅に変更する可能性があることから、最終基準においては、原則がより明確になるように規定を見直し、実務的な設例を織り込むことを強く希望する。また、収益認識に関する会計基準は、企業の財務報告に大きな影響を及ぼすことから、最終基準に向けての検討の中で我々が指摘する懸念についても解消されることを期待している。

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。

【コメント】

同意しない。

IASBの改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「改訂公開草案」という。）では、以下の点において、実務への適用に依然として支障をきたすことが懸念される。実務への適用の局面において多様な判断がなされる可能性に対処するため、規定ぶりの見直しやガイダンス・設例の拡充が必要と考える。

- (1) 第28項(b)では、「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。容易に利用可能な資源とは、別個に（企業又は別の企業により）販売されている財又はサービス又は顧客がすでに（企業から又は他の取引若しくは事象により）

入手している資源である。」と規定されている。しかしながら、当該規定により、自社単独では販売を行っていないと、常に顧客の利用状況を調査した上で履行義務を識別することが要求されるようにも解釈されかねない。当該規定については、顧客に関するすべての利用可能な情報を入手することまでは要求していないことを明記することが適当と考える。

- (2) 第 29 項(a)では、「その束における財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。」と提案されているが、相互関連性が非常に高いという状況や、財又はサービスを統合する著しいサービスの内容が判然としないため、実務が多様化する懸念がある。ガイダンスや設例の追加が必要と考える。
- (3) 第 29 項(b)では、「財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正又はカスタマイズされる。」と提案されているが、具体的にどのような場合を想定しているのか不明確であり、実務への適用が困難と考える。ガイダンスや設例の追加が必要と考える。

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、当該案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。

【コメント】

以下の点について、同意しない。

第 35 項及び第 36 項において一定の期間にわたり充足される履行義務に関する規定を設けることは、企業の財又はサービスの移転を適切に描写することにつながると考えられるため賛成である。また、BC90 項及び BC91 項に記載のとおり、IASB の見解としては、現行の進行基準による収益認識と同様の規定を設けることを意図していることにも賛成である。

しかしながら、第 35 項及び第 36 項の解釈次第では、実務への適用の局面において多様な判断がなされる可能性が依然としてあることから、IASB の上記の意図がより明確なものとなるよう、以下の点については本文規定の見直し及び取引例を記載した設例の拡充の双方が必要と考える。

- (1) 提案されている第 35 項(a)は、支配の移転に関する原則的な要求事項として「企業は、第 31 項から第 33 項及び第 37 項の支配に関する要求事項を適用して、資産が創出又は増価につれて顧客が資産を支配しているかを決定しなければならない。」としている。しかしながら、一定の期間にわたり充足される履行義務に対する第 37 項の支配に関する要求事項の適用について、本規定をさらに明確化することが必要であると考え。その理由は、たとえ、顧客の敷地で建設あるいは生産されるような典型的な建設サービスの結果として生じる財であっても、実務上、財の引き渡し前において、第 37 項の要求事項である顧客に対する対価の請求権が生じること、法的所有権や物理的占有権あるいはリスクと経済価値が移転すること、及び顧客の検収が得られることは多くないと考えられるためである。
- (2) また、第 35 項(a)の「企業の履行により、資産（例えば、仕掛品）が創出されるか又は増価し、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する。」という要件に関して、顧客の敷地で建設又は生産されず、企業自身の敷地で生産されるような大型装置の製造、船舶の建造、ソフトウェアの受託開発等については適用が困難であり、一時点で充足される履行義務に該当するとも考えられる。しかしながら、これらの取引についても、現行の実務においては、多くの場合、進行基準の適用による収益認識が原則として要求されてきたと我々は認識している。このため、最終基準においても引続き進行基準の適用が認められているか否かについて、明確となるよう規定を見直すとともに、適切な設例を加えるべきと考える。
- (3) 建設工事、大型装置等の受注生産、ソフトウェアの受託開発等が、第 35 項(a)の要件を満たさない場合には、第 35 項(b) (iii)の要件を満たすかどうかは進行基準の適用の可否に関するポイントになると考えられる。我が国における多くの実務では、契約書等の書面において進捗度に応じた支払を受ける権利が明記されていることは多くない。また、顧客からの契約の中途解約要請時のペナルティ条項等が含まれている場合もある。このような場合が支払を受ける権利を有することに該当するか否かが、提案された規定からは判然としない。また、仮に顧客からの契約の中途解約要請時のペナルティ条項等が含まれている場合であっても、工事の進捗度や進捗度に応じたマージンを加えた金額の支払を受けることを顧客と合意できないこともあると考えられるが、このような場合が支払を受ける権利を有しないことに該当するか否かについても提案された規定では明確ではない。したがって、第 35 項(b) (iii)で規定する支払を受ける権利

についても、明確となるよう規定を見直すとともに、適切な設例を加えるべきと考える。

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。

【コメント】

同意する。

ただし、支配が移転したと判断し、企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額で収益を認識する場合と、顧客に重要なリスクと経済価値が移転していないと判断する場合とで異なる結果となる場合があるため、両者の関係について、整理が必要であると考えます。

例えば、プット・オプション付き製品販売で、顧客が権利を行使する著しい経済的インセンティブを有していない場合、企業は、返品権付き製品販売と同様に会計処理する（B45 項）。すなわち、企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額で収益を認識し、顧客に返金すると合理的に見込んでいる金額を返品負債として認識するとともに、顧客から財を回収する権利を財務諸表に計上する。一方で、顧客が重要なリスクと経済価値を支配していないと判断する場合には、収益は計上されず、製品として引き続き計上される。

時価で買い戻すプット・オプションの場合など、B43 項（リースとして処理される場合）や B46 項（融資契約として処理される場合）には当てはまらないが、一定の場合には、顧客が重要なリスクと経済価値を支配していないと判断される場合もあると考えられることから、B45 項は、「顧客が権利を行使する著しい経済的インセンティブを有していない場合で、顧客が重要なリスクと経済価値を有している場合」とすべきである。

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。

【コメント】

以下の点について同意しない。

- (1) 収益の認識を、企業が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は基本的に同意する。ただし、たとえ対価の金額に変動性がある場合であっても、対価の一部が合理的に確実であり、その他の部分に変動性がある場合には、対価が合理的に確実と判断される一部については収益認識することになることを明記することが適当と考える。
- (2) 企業が権利を得ることが合理的に確実な部分の意味について、期待値や最頻値といった定量的な測定を要するか否かについて、本文規定でより明確にすべきである。仮に、収益の認識の段階で定量的な測定を要求するのであれば、収益の測定に関する他の要求事項との整合性についても考慮が必要である。例えば、期待値をもって合理的に確実な部分の上限とする場合、企業の期待値の算定方法によって不確実性が存在する上方修正分についても先に収益認識されてしまう結果が生じることや、反対に確実な部分のみが先に収益認識され、不確実性が存在する下方修正分が契約後期に繰り越されてしまう結果が生じることを懸念する。我々は、合理的に確実な部分の判断については定量的な測定を要求することなく、企業の最善の見積りとすることを要求することを明確にすべきであると考えている。
- (3) このほか、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だけでなく、取引に関連して発生した又は発生する原価を信頼性をもって測定できない場合（IAS 第 18 号「収益」第 14 項(e)及び第 20 項(d)）についても、企業が認識する収益の金額に係る制限を設けることを明記する必要があると考えている。

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。

【コメント】

以下の点について同意しない。

不利な契約の会計処理については、IAS 第2号「棚卸資産」やIAS 第37号「偶発資産、偶発負債及び引当金」の関連規定についても併せて検討すべきである。改訂公開草案では、BC210 項にて関連する規定がある場合には当該規定を参照する旨が記載されているのみであり、IAS 第37号等の関連する規定を変更するか否かについては触れられていない。

- (1) 不利テストについては、その対象を「一定の期間にわたり充足し、かつ、企業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んでいる」ものに限定する必要はないと考える。不利テストの対象をこのように限定する趣旨は、重要性を踏まえた実務への配慮からであると理解しているが、重要性は企業によって異なるものであり、一律に期間で区切ることは必ずしもすべての場合において実態を表すものでもない。
- (2) 不利テストを実施する会計単位については、その決定に関する適切な開示を求めるとともに、契約を単位とした不利テストの実施の可否についてもIAS 第37号との関係を明確にすべきであると考える。企業の採算管理は一般的に契約の単位でなされていることが実務上多いものと想定されることから、契約単位での不利テストは必ずしも禁止されるべきではないと考える。

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項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。

【コメント】

同意しない。

多くの企業にとって、信用リスクの高い顧客との取引を実行する場合には、実務上、取引開始前に担保や前受金等を受領するといった信用保全を行うものと想定さ

れ、顧客の信用リスクを軽減することなく取引を開始することは想定し難い。また、実務上、信用リスクの高い顧客との取引を事業として経常的に営む企業は、取引価格の設定に際して、顧客の信用リスクを反映していることが想定され、それらの企業の財務諸表上、顧客の信用リスクによって回収不能と評価した金額に対応する金額の隣接表示を要求することは有用である。

以上の理由により、改訂公開草案で提案された規定の代替案として、当該部分については、信用リスクの高い顧客との取引を事業として経常的に営む場合に限り、収益科目への隣接表示を求めることを提案する。

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。

【コメント】

同意しない。

質問で列举されている項目のうち、収益の認識とは直接的には関連しない以下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考えられる。したがって、当該部分については、定性的な情報の開示を要求するものとし、定量的な情報については企業が任意に開示することを推奨すれば足りると考えられる。

- ・ 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

また、収益の分解表示について、適切となり得る収益の分類の例として挙げられている項目のうち、第115項(d)から(g)の項目については、たとえ例示であっても、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ことから、例示項目からも削除することが適当と考える。

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。

【コメント】

同意しない。

質問 7 で記載した項目については、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考えられる。したがって、企業が任意に開示することを推奨すれば足りると考えられる。

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。

【コメント】

同意する。

質問10

ライセンス供与契約について、ライセンスの便益を得るために不可分のサービスが契約に含まれる場合でない限り、供与により顧客が支配を獲得した一時点で収益認識することが提案されている（ただし、顧客による支配の獲得があっても、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。）。これに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

【コメント】

以下の点について同意しない。

(1) ライセンス供与を一時点で収益認識することについて

改訂公開草案で取り扱う知的財産のライセンス又はその他の使用权の範囲は広く、

実務上、使用権は時期、地域、又は分配の形態により異なる可能性がある。また、顧客との契約形態も多様である。このため、ライセンス供与契約における企業の履行義務は、BC315 項において記載されているように、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の二つの考え方がある。

また、我が国におけるライセンス又はその他の使用権については、通常、追加的な履行義務、企業の管理やサポートが必要となることが多い。したがって、ライセンス供与する履行義務の充足時期を原則一時点とみなす取扱いをすることには同意しない。あくまで、上記二つの考え方があることを前提として、履行義務が一時点で充足するか、一定期間で充足するかについては履行義務の充足の基本要件（第 31 項から第 37 項）を踏まえて検討すべきと考える。その上で、実務上の判断が異ならないようにするために、一定のガイダンスを設けることが適当と考える。

(2) 売上ベースのロイヤルティ等の取扱いについて

第 85 項の売上ベースのロイヤルティ等の取扱いについて、第 81 項から第 83 項の規定を参照しないという点についても同意しない。ライセンス供与の収益認識時期について、例外的に、原則一時点であるとしながら、その上でさらにこのような例外的な取扱いを設けることは、基準上整合性を欠くと考えられる。

質問 11

企業の経済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。

【コメント】

同意しない。

有形固定資産及び無形固定資産は、以下のような特徴を有するが、改訂公開草案では、これらの特徴を踏まえた検討が十分になされているとは考えられないため、収益認識の最終基準又は関連する基準において、これらの特徴を踏まえた追加的なガイダンスを設けることが必要と考える。

(有形固定資産)

- ・ 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長期間にわたって行われる場合がある。

- ・ 多くの場合、棚卸資産に比べて、公正価値の算定が困難な場合が多い。
- ・ SPE等の金融スキームに組み込まれ、金融取引に該当する場合もある。

(無形固定資産)

- ・ 契約内容が多様である。
- ・ 顧客に対して使用許諾しているのか、又は支配が移転しているのかを判断することが実務上困難なことが多い。
- ・ 当該無形資産を利用して共同事業などがなされる場合には、支配が移転した部分を識別することがより困難となる。

【その他コメント】

1. 貨幣の時間価値について

第 60 項において、「契約開始時に、顧客による約束した対価の全額又はほぼ全額の支払と約束した財又はサービスの顧客への移転との間の期間が 1 年以内となる場合には、企業は約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する必要はない。」とされているが、一定の期間にわたり充足される履行義務については、約束した財又はサービスの顧客への移転時期が長期間に及ぶこともあるため、何れの期間をもって判断するのが判然としない。このため、例えば、約束した財又はサービスの顧客への「最終の」移転時期であること等を明記することが必要と考える。

2. サービス委譲契約との整合性について

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の内容は、提案されている収益認識モデルの認識及び測定原則と必ずしも整合していないため、IFRIC 第 12 号の規定について再検討が必要であると考えます。

以 上