

## IFRSをめぐる動向 第45回 収益認識(今後の再審議の計画)

### 1. はじめに

本連載は、主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)の月次合同会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。

2011年11月にIASBとFASB(以下、両審議会)は「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案(以下、ED)を公表し、この5月までに各国、各界の利害関係者から357通のコメントレターを受け取りました。また、これと合わせて、両審議会は、2011年9月から2012年5月にかけて世界各地でアウトリーチ活動(公開草案等の目的および内容を利害関係者に周知をするとともに、これに関するフィードバックを収集することを目的とした非公式の活動)やラウンドテーブルを開催し、関係者から様々なフィードバックを受けました。両審議会は、これらによって受け取ったコメントおよびフィードバックについて内容を要約・分析した上で、2012年5月の合同会議において、今後検討すべき問題を再確認し、これに対応する再審議の計画を承認しました。

そこで、今回は、2012年5月の会議で承認された収益認識プロジェクトの今後の再審議の計画について解説します。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

### 2. プロジェクトの経緯

収益認識プロジェクトは、両審議会の合同プロジェクトとして発足し、2008年12月に公表されたディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益についての予備的見解」および2010年6月の最初の公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対するフィードバックを受けて再審議が行われました。

その後、2011年11月に、両審議会は、収益認識基準の重要性を勘案し、通常のデュープロセス手続きでは要求されていないものの、再審議により仮決定した事象について関係者への影響を確認するため、EDを公表しました。このEDに対するコメントの募集は2012年3月に締め切られましたが、その期間に両審議会は多くのコメントレターを受け取りました。コメント提出者の多くは、前回の公開草案からの改善について評価していますが、依然、いくつかの提案に対して懸念を表明しています。

### 3. 2012年5月の合同会議で承認された再審議の計画

両審議会は、EDによりコメントを募った目的は、すでに議論された内容に関し改めて再審議を開始することを意図したものではなく、提案全体の適用可能性および以下の6つの特定の項目について意見を求めることであったとしています。

- ・一定の期間にわたり充足される履行義務の要件

- ・顧客の信用リスクの取扱い
- ・変動対価の認識と認識する収益の制限
- ・不利な履行義務
- ・中間財務報告書における開示
- ・非金融資産の移転

5月に承認された再審議の計画でも、EDへのフィードバックによって特に再審議が求められる項目として、これらの6項目が予定されています。また、この6項目以外の項目についても、EDの提案の内容についての十分性、実務で発生するコストの合理性、さらには、当提案により意図しない結果が生じる可能性等の観点から、受け取ったコメントやフィードバックを基に再審議の予定に含められています(図表1を参照)。

【図表1 再審議の計画】

IASB/FASB 合同会議の 開催月	再審議の内容	文中参照先
2012年6月 <sup>(*)</sup>	・別個の履行義務の識別	(1)②
7月	・履行義務の充足 ・契約に関する問題点 ・ライセンス ・不利テスト	(1)① (2)① (3)
9月	・収益認識の制限 ・回収可能性 ・貨幣の時間価値	(1)③-⑤
10月	・収益認識基準の適用 ・コストについて ・取引価格の配分 ・非金融資産の移転	(3)
11月	・開示 ・経過措置, 早期適用	(2)②-③
12月	・その他の問題点 ・その他の基準の改訂	(3)

2013 年 第 1 四半期	新基準の公表
-------------------	--------

(2012 年 5 月に開催された IASB/FASB の合同会議のスタッフ・ペーパーを基に、筆者が作成)

(\*) 実際には、6 月の IASB 及び FASB の合同会議では、議論されずに延期された。

以下では、再審議の計画の主な内容について、受け取ったコメント等を含めて説明します。

## (1) 収益の認識と測定に関するフレームワークに影響を与える可能性がある主要な問題

### ① 一定の期間にわたり充足される履行義務

ED では、一定の期間にわたり充足される履行義務について、識別要件が示されました。最初の公開草案に寄せられたコメントを受けて変更された内容であったため、当該変更について大多数のコメント提出者が支持しました。しかしながら、一方で、多くのコメント提出者から、この識別要件の複雑性が指摘され、特にサービスの移転については、実務における適用可能性について強い懸念が示されました。具体的には、「支払を受ける権利」について、その支払形態、契約上の明記の有無、商慣行や契約環境の考慮の必要性等、その意味が不明確であることや、一時点で充足される履行義務の必要条件にもなり得るのではないかといった疑問が示されました。また、要件に含まれる「他に転用できる資産」について、契約上で他の顧客に転用できない等の条項が明記されている場合、通常の製品在庫の生産であっても「一定の期間にわたり充足される履行義務」に該当する可能性があることについて懸念が寄せられました。そこで、両審議会では、これらのコメントを受けて、「支払を受ける権利」および履行義務の「再実施」の必要性に係る要件、「他に転用できる資産」の実務での適用、さらに当該要件と「支配の移転との関係」の一貫性等について、明確化の検討を予定しています。

### ② 別個の履行義務の識別

ED では、約束した財またはサービスを束ねて単一の履行義務として取り扱う場合の判断要件が示されました。今回の ED の個別質問項目には含まれていませんでしたが、この収益認識の会計単位に係る要件について明確化を求めるコメントが多く寄せられました。具体的には、複数の財またはサービスを束ねて単一の履行義務とする場合の要件の中に含まれる「相互関連性が非常に高い」、「統合する著しいサービス」や「大幅に修正又はカスタマイズされる」といった表現の意味がわかりにくい点が指摘されました。また、類似の特定製品の生産や継続的な反復的サービスの提供の場合に、一つの束の財またはサービスとして単一の履行義務とするのか、それとも複数の履行義務とするのかが明確でない点も指摘されました。

さらに、ED では、一定の要件を満たす場合には複数の区別できる財またはサービスを単一の履行義務として処理することを認める「実務上の便宜」が提案されていましたが、これについては、実際の実務における適用について懸念が示されました。そこで、両審議会は、これらの要

件の明確化と「実務上の便宜」に関する具体的な問題等について検討することを予定しています。

### ③ 認識する収益の累計額の制限

EDでは、企業が履行義務の充足によって権利を得る変動対価の金額については、企業に類似した種類の履行義務の経験があり、かつその経験が当該履行義務の充足と交換に権利を得ることとなる対価の予測に役立つ場合、すなわち「合理的に確実である」場合にのみ、収益認識の金額に含まれるとして、「合理的に確実である」金額を収益認識金額の上限としました。この提案が収益の過大計上を防ぐことができると考えるコメント提出者からは支持されましたが、一方で、収益認識のパターンに異常性が生じる可能性についての懸念が示されました。たとえば、販売業者から企業に頻繁に商品が返品されることになる契約や、小売市場の需要や競争に応じて販売チャネルへの最終価格が変化する契約では、返品や最終価格に係る変動対価の不確実性が高い場合があり、当該変動部分の収益金額が「合理的に確実である」の要件を満たさない可能性があります。そのような場合に、当該変動部分は不確実性が解消されるまで収益として認識されない一方で、不確実性が解消された時点で収益として一時に認識されることになり、収益認識のパターンが大きく変動することになります。両審議会は、変動対価の見積りに対する制限をどのように行うか、「合理的に確実である」の意味の明確化、現在の実務における収益認識との調整の他、売上ベースのロイヤルティ契約についての不確実性が解消するまで収益を認識できないとする個別の提案についても、検討することを予定しています。

### ④ 顧客の信用リスク

EDでは、収益は企業が受け取る権利を得る金額(総額)で認識するとし、顧客の信用リスクの影響は、減損損失として当初および事後において認識し、収益とは別個に隣接した表示項目で表示することが提案されました。これについて、ほぼ全てのコメント提出者が、顧客の信用リスクを収益に反映しないことに賛成しました。しかし、EDに示されたように信用リスクの影響を隣接表示することに賛同した提出者は限られていました。隣接表示に反対する提出者は、一般管理費として表示することを提案しています。そこで、両審議会では、これらを受けて、減損損失の当初および事後の表示を検討するとともに、金融商品プロジェクトの「減損」の議論との関係の明確化等を予定しています。

### ⑤ 貨幣の時間価値

EDでは、取引価格を算定する際に、契約にとって貨幣の時間価値に重要性がある財務要素がある場合には、これを反映して対価を調整することが提案されました。これについて、多くのコメント提出者は概念的には当該提案を支持するとして、実務における適用について、重要性がある財務要素の識別について懸念を示しました。これについて、審議会は、時間価値を考慮しなければならない状況である「重要性がある」財務要素を含んでいるかの評価の明確化、および1年超という実務上の便宜を設けることも含めて、検討することを予定しています。

## (2)収益提案のその他の主要な問題

### ① 不利な履行義務

ED では、履行義務について不利であるかを評価し(不利テスト)、不利である場合には負債を認識することが提案されました。これについて、ほとんど全てのコメント提出者から、履行義務単位での実施について反対するコメントが寄せられました。また、不利テストは、現行、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」において、契約単位によるテストとして取り扱われているために、収益認識の基準で別の方法による不利テストを定めることについて、疑問が示されました。さらに、ED では、実務への配慮として、不利テストの対象を、契約開始時点で充足されるまでに1年超かかると見込まれる、一定の期間にわたり充足される履行義務に限定しましたが、これについても、恣意性の介入する可能性と不必要な履行義務の区別が求められることによる実務上の煩雑性を理由に反対するコメントもありました。

上記を踏まえ、両審議会は、まず、収益認識の基準において不利テストを取り扱うかを検討した上で、取り扱うとされた場合には、不利テストの単位とその対象を限定する提案について検討することとしています。

### ② 中間と年度の開示

ED では、従来の収益に関する開示実務および財務報告の有用性の改善のために、年度の開示について拡充するとともに、四半期を含む中間の開示についても年度とほぼ同様の内容を求めた提案となりました。これについて、利用者からは、全体として年度の開示提案を支持する意見が示され、中間の開示提案についても一定の支持が示されたのに対し、利用者以外からは、情報の有用性とコストの観点から開示要求事項案に対して強い懸念が示されました。そこで、両審議会は、利用者とそれ以外の関係者の相反する立場を勘案して、まず、ワークショップを開催して、経営者が現在使用している情報の利用可能性を含む、コスト、利用者にとっての当該情報の有用性、さらに中間報告の開示要求の妥当性の検討を行った上で、再審議することを予定しています。

### ③ 経過措置の取扱い

ED では、収益認識の新基準の適用初年度にあたっては、一定の実務上の便宜を認めた、限定的な遡及適用を提案しました。これについて、ほとんど全ての利用者はこの提案を支持したのに対し、作成者は、将来に向かっての適用を認めるか、遡及適用に関する実務上の便宜をさらに拡大して、適用時のコストと複雑性を緩和すべきであると主張しました。両審議会は、遡及適用にあたっての実務的実行可能性と発生するコスト、利用者の過去情報に対するニーズとの調整、発効日について検討することを予定しています。

## (3)再審議が予定されるその他の問題

両審議会は、上記の(1)(2)以外の特定の項目について、EDの提案の明確化および修正、実務上の困難性、コスト負担等について検討することを予定しています。

具体的な項目は以下になります。

- ・収益認識の基準の範囲(リース、保険契約、金融商品との相互関係の明確化 等)
- ・契約の問題(契約の結合、契約の修正 等)
- ・取引価格の配分(独立販売価格の見積方法 等)
- ・ライセンス(認識と測定)
- ・契約コスト
- ・非金融資産の移転
- ・コストとベネフィットの比較分析
- ・その他

#### 4. 今後の予定

両審議会は、今後、基準の最終化に向けて、承認された審議予定に従って議論を進めていくこととなります。2012年6月14日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan-projected targets)では、2012年中にコメントについての再審議が行われることになっており、最終基準の公表については、時期は確定していません。しかしながら、5月の合同会議において承認された再審議の計画においては、2013年第1四半期に最終基準を公表する予定としています。

この文中の仮決定等は全てIASBのホームページ上で公表された情報に基づくものですが、今後の両審議会の審議内容によっては、最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。

b