

IFRSをめぐる動向 第50回 収益認識(2012年9月以降の再審議の状況)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)及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、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、2012年3月までにコメントレターやラウンドテーブルを通じて多くのフィードバックを受け取りました。その後、2012年5月の合同会議において、両審議会は再審議すべき事項を確認し、現在まで、ワークショップ等を通じて、さらにフィードバックを収集しつつ、再審議を進めています(図表1参照)。2012年12月までに、収益の認識と測定に係る議論は概ね完了しており、2013年1月以降は、最終基準化に向けて、開示、経過措置等の分野について議論が行われる予定となっています。

そこで、今回は、本連載第47回([No.3085](#))に引き続き、2012年9月から12月までに行われた主な議論と仮決定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。

【図表1 再審議の内容】

IASB/FASB 合同会議の開催 月	再審議の主な内容	
2012年7月	別個の履行義務の識別、一定期間にわたり充足される履行義務、不利な履行義務、ライセンス	
9月	認識する収益累計額の制限、回収可能性、貨幣の時間価値、契約の論点	今号で説明
10月	契約の変更、進捗度の測定	
11月	認識する収益累計額の制限(再)、回収可能性(再)、ライセンス(再)	
12月	取引価格の配分、認識する収益累計額の制限(ライセンス)、契約コスト	
2013年1月以降	適用範囲、非金融資産、開示、経過措置、コスト・ベネフィットの分析	

(2012年9月に開催されたIASB/FASB合同会議のスタッフ・ペーパーを基に筆者が作成)

2. 2012年9月から12月までの合同会議での主な議論と仮決定

9月以降の合同会議では、5月に再審議の対象として仮決定された項目のうち、図表1で示した項目の再審議が進められました。各月の再審議における仮決定の多くは、EDの提案内容に重要な変更を与えるものではなく、EDの提案内容の確認、実務への適用可能性を担保するための表現の改善および事例の拡充といった内容でした。一方で、(1)認識する収益累計額の制限、(2)回収可能性、(3)契約の変更、(4)ライセンスについては、EDの提案内容に重要な変更を加える仮決定が行われました。

そこで、以下では、(1)から(4)の再審議および仮決定の主な内容について説明します。

(1)認識する収益累計額の制限

EDでは、例えば、値引、割引、リベート、返金等により、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、収益の過大計上や前倒計上等を排除するために、企業が現在までに認識する収益の累計額は、以下の2つの要件を満たす、企業が権利を得ることが「合理的に確実と見込まれる(“reasonably assured”）」金額を超えることはできないことを提案していました。

- ・類似した種類の履行義務について、企業に実績がある（または、他の企業の経験やその他の証拠にアクセスできる）。
- ・企業の実績(または、他の証拠)に基づいて、企業が履行義務の充足と引き換えに権利を得ることとなる 対価の金額を予測できる。

さらに、EDでは、企業の実績に基づいて 対価の金額が予測できない 場合の指標として以下を示していました。

- ・対価が 企業の影響力の及ばない要因 に非常に影響を受けやすい。
- ・対価の金額に対する 不確実性が長期間解消しない と見込まれる。
- ・類似する履行義務についての企業の 実績(または、その他の証拠)が限られている。
- ・生じ得る対価の 金額が多数あり、その金額の幅が大きい。

この提案の基本的な考え方は、コメント提出者から概ね支持を受けました。しかしながら、財務諸表作成者からは、EDで提案された制限に係るガイダンスを実務上どのように適用するのかについて、より具体的な説明が求められました。また、財務諸表利用者からは、EDのガイダンスが将来の期間に戻入ることになりかねない変動対価の収益を企業が認識することを許容することになるのではないかと懸念が示されました。

これらのコメントを踏まえて、両審議会は、9月および11月の合同会議で再審議を行いました。まず、9月の合同会議では、両審議会は、以下の内容について仮決定しました。

- ① 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、認識する収益の累計額を制限するか否かを評価しなければならないとするEDの提案を踏襲すること。
- ② 変動対価の「変動性」について、例えば、法律サービスのような関連する履行義務を充足した後に対価の権利を得るかに関して不確実性がある固定価格契約についても該当することを示して、「変動対価」の意味を明確化すること。
- ③ 既存の「合理的に確実である」という用語は誤解を避けるために削除すること。

さらに、11月の合同会議では、両審議会は、以下の内容について仮決定しました。

- ① 企業が認識する収益額を制限するという目的を達成するため、企業は、収益を認識する際に権利を得た変動対価について金額を見積り、当該見積りの事後的な変動により重要な戻入れが必要にならない金額で収益を認識すること。
- ② 企業は、認識する収益に重要な戻入れが発生しないと判断するためには、それを裏付ける十分な経験または証拠を持ってその金額を評価することが必要となること。
- ③ 上記②で示した評価にあたっては、企業は不確実な将来の事象から生じる収益の戻入れのリスクと仮にそのような不確実な事象が生じた場合の戻入れの程度の両方に関連するすべての事象および状況を検討する定性的な評価が求められること。
- ④ 上述したEDで提案された 対価の金額が予測できない場合 の4つの指標については、収益の金額が制限されるべきかどうかの評価に役立つとして、表現などに改善を加えた上で維持すること

- ⑤ 当該認識する収益累計額の制限は、収益の認識の問題ではなく、測定の問題として取り扱うこと。

(2)回収可能性

両審議会で再審議された回収可能性とは、顧客の信用リスクを示します。ED では、収益の金額は、回収可能性に関わらず、企業が顧客に財またはサービスを移転する約束と交換に権利を得る対価の金額を総額で表示することを提案していました。まず、受取債権の当初認識時は、IFRS 第9号「金融商品」に従って測定された債権の額と対応する収益の認識額との差額を収益科目（例えば、売上高）に隣接する別個の表示科目として表示することとしました。そして、事後における回収可能性の変動については、契約が重要な財務要素を伴わない場合には、当初認識と同様に、収益科目に隣接する別個の表示科目として表示することとしました。一方、重要な財務要素を伴う場合には、契約を収益要素と貸付要素に分解し、貸付要素に係る減損損失の表示は、金融商品基準の定めと整合的な取扱いとすることが提案されました。

取引価格から顧客の信用リスクの影響を除外するというEDの提案に対し、ほぼ全てのコメント提出者は、EDの収益モデルに整合的であるとして支持しました。しかしながら、信用リスクの影響を収益科目に隣接表示することについては、多くの反対意見が寄せられました。具体的には、当期の収益と関連性がない事後の受取債権の回収可能性の変動を含む信用リスクの影響を収益科目に隣接表示することは、当期の収益に直接関連する金額を把握したいと考える財務諸表利用者に誤解を与える可能性があることについて懸念が示されました。また、そもそも、受取債権の減損は、通常、契約開始後に生じるものであるため、収益科目に隣接して表示すべきものではないという意見もありました。

これらのコメントを受けて、9月および11月の合同会議で再審議した両審議会は、以下の内容について仮決定しました。

- ① 収益は、企業が顧客に財またはサービスを移転する約束と交換に権利を得る対価の金額を収益の金額とするEDの考え方を踏襲すること。
- ② 回収可能性について、契約に重要な財務要素を伴うか否かに関わらず、また、回収可能性の当初および事後の変動を区別することなく、売上総利益より下の費用として別掲すること。

この仮決定により、回収可能性(信用リスク)の損益計算書の表示は、現行のIFRSの実務に重要な変更を与えるものではなくなったと考えられます。

【図表2 回収可能性の損益計算書における表示イメージ】

(例) 当初認識した売上 10,000 について、2%の信用リスク(債権の回収不能)を見込んでいる場合

【ED】	【仮決定】
収益 10,000	収益 10,000
信用リスク (200)	
売上原価 (7,000)	売上原価 (7,000)
売上総利益 2,800	売上総利益 3,000
	信用リスク (200)

(3) 契約の変更

EDでは、契約を「二人以上の当事者間の合意であり、それにより強制可能な権利と義務が生じる」と定義し、書面、口頭、企業の慣習的な事業慣行による合意の場合もあるとしていました。また、契約変更については、契約当事者による契約の範囲または価格、あるいはその両方の変更を含む場合があり、当事者がこれを承認した場合に、図表3のように会計処理することを提案していました。

【図表3 EDの契約変更の会計処理】

契約変更の内容 容	契約変更に係る会計処理
① 取引価格のみ	履行義務の充足に関係なく、すべての履行義務に配分する。
② ①以外	<p>a. 契約変更によって <u>区別できる 財またはサービスが 独立販売価格</u> で追加される場合 別個の契約として会計処理する。</p> <p>b. a. 以外</p> <p>(a) <u>残存する財またはサービスが、すでに顧客に移転された財またはサービスと 区別できる 場合</u> 原契約の終了および新契約の創出として、変更の影響を将来に向かって会計処理する。</p> <p>(b) (a) 以外 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定を見直し、変更の影響を変更があった期に累積的にキャッチアップする方法で会計処理する。</p>

この提案に対して、一部のコメント提出者からは、現行の実務との整合性について懸念が示されました。すなわち、長期にわたる建設または生産委託契約等においては、当初から変更が想定されていることも多く、当事者による承認が未了のまま契約の範囲および価格の変更が行われ、このような契約変更に伴って、追加的な契約上の請求権が発生しています。コメント提出者は、当該契約上の請求権について、EDの提案に従った場合、これに係る契約の変更が未承認であることを理由に、現行基準に基づく場合と比べて、収益認識のタイミングが遅くなるのではないかと懸念しました。

また、EDでは、取引価格の変動のみが生じる場合、累積的キャッチアップ法により、未充足の履行のみならず、充足済みの履行義務も調整が行われることが提案されていました(図表3①参照)。この提案に対して、当該契約の変更が、単なる取引価格の変動に加えて、少額の区別できる財(またはサービス)が契約の範囲に追加される場合には、将来に向けてのみ調整し充足済みの履行義務の調整が行われない可能性があることから、契約変更が単なる取引価格の変動のみであるか否かにより、取り扱いを区別することは、経済的実態が類似した取引について取り扱いが整合しない可能性がある点が指摘されました。

これらのコメントを受けて、10月の合同会議の再審議過程では、IASB/FASBのスタッフから、契約変更について、「顧客との契約」の定義と同様に、「文書によらない黙示的な変更承認による場合もあり得る」とする見解が示されるとともに、現行の米国基準においては、収益認識の要件として「契約または他の証拠が契約上の請求権についての法的な根拠を提供する」ことが挙げられました。これにより、両審議会は、EDの契約変更の取り扱いによった場合にも現行の実務に重要な差異は生じないというスタッフ見解を支持した上で、契約変更当事者の承認が必要とするEDの考え方を維持することを仮決定しました。

さらに、取引価格の変更のみが生じる契約変更について、EDでは変動対価に係る収益の認識累計額の制限の会計処理との整合性を図った提案となっていました。しかしながら、変動対価の見積もりの変更から生じる取引価格の変更は、契約の開始時に識別かつ合意された変更の範囲内にあるのに対し、契約変更から発生する取引価格の変更は、契約当事者間の別個の事後的な交渉から発生するものとなります。このため、両審議会は、契約変更による場合は、変動対価の見積もりの変更による場合とは異なる経済事象であるとして、両者の会計処理を整合させる必要ないとしました。さらに、両審議会は、取引価格の変更のみが生じる契約変更についても、その他の契約変更と同様に、契約変更時点で、残存する財またはサービスが履行済みの財またはサービスと区別できるか否かによって、契約変更の影響を将来に向かって会計処理するか、累積的キャッチアップ法によって会計処理するかを判断することを仮決定しました。

(4)ライセンス

① ライセンスの性質と会計処理

ソフトウェア、映画、フランチャイズ、特許権等のライセンスの供与について、EDでは、収益モデルの例外として、企業が約束した権利は、原則として、顧客が当該権利の支配を獲得した時に一時点で充足する履行義務として取り扱うこととしていました。しかしながら、一方で、企業が付与するライセンスが、同じ契約の中で提供することが約束されている追加のサービスなしには顧客が当該ライセンスから便益を得られないような当該ライセンスと当該サービスを区別できない契約の場合には、企業はライセンスとサービスを束ねて、一定期間にわたり充足される単一の履行義務として会計処理することとしていました。

この提案に対して、エンターテインメント業界、製薬業界、ソフトウェア業界等、多岐にわたる業界から、ライセンスを原則として一時点で充足される履行義務として取り扱うことについて多くの反対意見が寄せられました。具体的には、ライセンス契約にも様々な形態があるにも関わらず、一律にその取り扱いを規定することは、異なるライセンスの経済的実態を適切に表さない可能性があることや、顧客に対して一定期間にわたって知的財産を使用する権利を提供するライセンスの場合の取り扱いが適切に処理できないことが指摘されました。

11月の合同会議で再審議した両審議会は、ライセンスについて、以下の2つの性質を認めました。

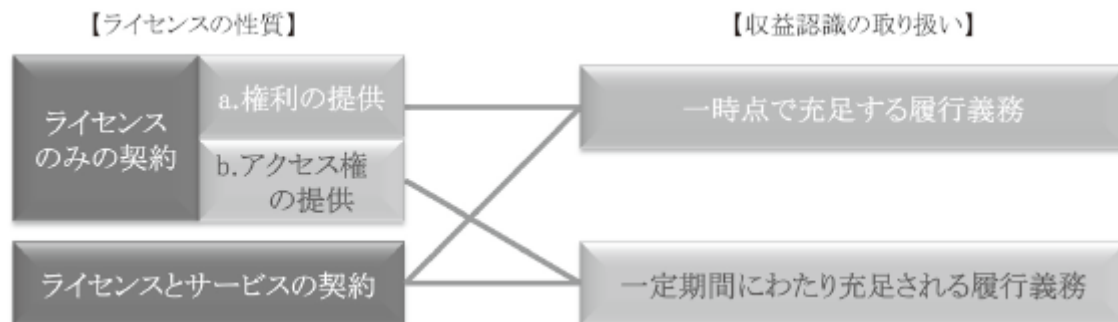
- a. 顧客に権利を移転する約束
- b. 顧客に知的財産へのアクセスを提供する約束

その上で、ライセンスの会計処理がその性質に大きく依存することから、企業に対し、収益モデルの適用にあたりライセンスの性質がa.とb.のいずれに該当するかを評価することを求める仮決定を行いました。また、この過程で、上記a.の性質を示す可能性がある指標として、以下が示されました。

- ・ライセンスという形態で顧客に移転される権利が、有形財と同様に企業の知的財産のアウトプットを示す。
- ・企業の知的財産の価値にほとんど、または全く影響を与えることなく、企業が当該ライセンスを容易に複製することができる。
- ・顧客が当該権利からの便益をいつ消費するのかを決定することができ、かつ、顧客は、企業の追加的な履行がなくても、当該便益を消費することができる。

ライセンスが区別できる場合には、その約束が上記a.とb.のいずれの性質を持つかによって、ライセンスが一時点で充足される履行義務なのか一定期間にわたり充足される履行義務なのかの判断に影響を与えることになります(図表4参照)。

【図表4 仮決定によるライセンスの取り扱い】



② 認識する収益累計額の制限

EDでは、ライセンスに関する収益については、売上ベースのロイヤルティのように、企業が顧客にライセンスを付与し、顧客のその後の財またはサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の支払いを約束しているような場合には、企業は、顧客の事後の売上が発生する等の不確実性が解消するまでは追加的な対価について収益を認識することはできないとしていました。これは、上記(1)で説明した「認識する収益累計額の制限」の例外的な取り扱いとして提案されたものでした。この提案は、多くの財務諸表利用者および製薬業界、ソフトウェア業界等の一部の業界からは支持を受けたものの、一方で、ライセンスにのみ例外的な取り扱い設けることに対する疑問も呈されました。

12月の合同会議において、両審議会は、ライセンスについては、上記(1)で説明した認識する収益累計額の制限の原則の規定を利用することとし、EDで提案された例外的な取り扱いを削除することを仮決定しました。

3. 今後の予定

基準の最終化に向けた議論が当初の予定より遅れており、両審議会は2013年1月以降も継続審議を予定しています。2013年2月4日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan—projected targets)では、最終基準の公表については、2013年第2四半期を目標としています。

この文中の仮決定等は全てIASBのホームページ上等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。