

あらた監査法人 公認会計士 井上 雅子

IFRSをめぐる動向 第52回 収益認識(開示および経過措置に関する再審議の状況)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）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、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、両審議会は、2012年5月から再審議を開始し、12月までに認識および測定、2013年2月までに開示および経過措置等の主要な論点について、概ね再審議を完了しました（図表1参照）。

【図表1 主な再審議の内容】

IASB/FASB 合同会議の開催月	主な再審議の内容
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
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	認識する収益累計額の制限（ライセンス）、取引価格の配分、契約コスト等
2013年 1月	適用範囲、買戻契約、認識する収益累計額の制限（アセット・マネジメント）、非金融資産等
2月	開示、経過措置等 【今号で説明】
3月以降	早期適用（再）、その他の論点および結果的な修正、費用対効果

(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) 2013年2月の仮決定によって新基準の適用は、2017年1月1日以降開始する報告期間とされ、3月25日付けのIASBのプロジェクト計画 (IASB Work Plan-projected targets) によれば、最終基準の公表は2013年第2四半期に予定されています。

そこで、今回は、収益認識プロジェクトの2013年2月に行われた開示および経過措置等の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。

2. 開示に関する主な議論と仮決定

両審議会は、EDの開示要求事項 (図表2参照) について、財務諸表利用者および作成者を含む、利害関係者から多くのコメントを受け取りました。コメントの中には、提出者の立場の違いから見解が分かれるものや、最終基準の公表までに調整の必要な事項がありました。そこで、両審議会は、財務諸表利用者と作成者が直接議論できるように、2012年9月から12月にかけて、日本、米国および英国の3地域においてワークショップを開催しました。そこで得られたフィードバックを踏まえ、この2月の再審議は行われました。

【図表2 EDの開示要求事項の概要】

定量的な情報	<ul style="list-style-type: none"> ①収益の分解 ②契約残高 (契約資産および契約負債) 調整表 ③残存する履行義務の内容 (契約期間が1年超のもの) ④不利な履行義務の調整表 ⑤契約獲得, 契約履行コストの調整表
定性的な情報	<ul style="list-style-type: none"> ①履行義務の内容 ②残存する履行義務の内容 (契約期間が1年超のもの) ③不利な履行義務の内容, 不利な理由等 ④適用における重要な判断 ⑤契約獲得, 契約履行コストの償却方法

* 期中財務報告においても定量的な情報については同様の開示が要求される。

2月の合同会議では、EDで提案された内容について、基本的に開示要求事項を維持するものの、契約残高調整表、契約コスト、期中財務報告については、開示内容の軽減を図る仮決定がなされました。また、不利な履行義務については、2012年7月の仮決定で新基準の範囲から除かれたため、関連する開示要求事項から削除されました。

そこで、以下では、EDの開示要求事項の中でも特に利害関係者の関心の高かった、(1) 契約残高調整表、(2) 期中財務報告、(3) 収益の分解、(4) 残存する履行義務について、主な議論および仮決定の内容を説明します。

(1) 契約残高調整表

EDでは、契約資産および契約負債の合計額について、表形式による期首から期末への調整表の開示が求められていました。ここにいう契約資産は、例えば、工事進行基準を採用する場合の工事未収入金のように、既に充足した履行義務に対して対価を受ける権利を有しているが、時の経過以外の条件を充足するまで請求することができないものを意味します。また、契約負債は、例えば、前受金のように、顧客に財またはサービスを移転する企業の義務であり、企業が顧客から対価を受け取っているものを意味します。

この開示について、財務諸表利用者は、収益の認識とキャッシュ・フローの関連性が明らかになる点を評価しました。一方、財務諸表作成者は、当該情報は管理上使用されていないこと、さらに連結財務諸表ベースでの情報収集による負担増を指摘して、開示情報の目的適合性、有用性およびコストの観点からの懸念を示しました。

これを受けて、2月の合同会議では、開示様式および範囲について再審議されました。その結果、契約残高については、定量的な期首期末の調整表による開示から、以下の項目を含む開示要求事項に変更することが仮決定されました。

- ・契約資産、契約負債の期首および期末残高（他で開示されていなければ、受取債権も含める）
- ・当期、契約負債残高から収益に振り替えられた金額
- ・過去に充足した履行義務に対して、当期に配分して認識した収益額。例えば、取引価格の変更や認識する収益累計額の制限に関する見積りの変更など。
- ・契約資産および契約負債の残高の著しい変動の定量的データを含む定性的説明。例えば、企業結合による契約残高の変動、進捗度や取引価格等の見積りの変動に対して累積的にキャッチアップした収益額、契約資産の減損など。

なお、期中の増減について、定性的情報による開示が認められたことから、開示内容が一部緩和されたものと考えられます。

(2) 期中財務報告

EDでは、期中財務報告について、年次財務諸表で新規に追加される定量的な情報を中心に同様の開示が求められていました。これは、両審議会が、収益に関する情報は財務諸表利用者にとって企業の業績等を評価するために非常に重要であると考えたことにより、しかしながら、現行のIAS第34号「期中財務報告」では、収益認識に係る開示に

ついて個別の規定はありません。IAS 第 34 号では、期中財務報告を直近の完全な年次財務報告の内容を更新するものと位置付け、適時性の観点から、直近の年次報告期間末後の企業の財政状態の変動および経営成績を理解する上で重要な事象と取引について開示するという一般原則を規定するにとどめています。

この期中財務報告の開示を拡張する提案について、財務諸表利用者のコメントの中にも、適時性を考慮するならば、必ずしも年次財務諸表と同様の開示が必要とは考えていないとする意見がありました。また、財務諸表作成者は、現行の IAS 第 34 号では、期中財務報告が直近の年次財務報告の内容を更新するという位置づけであるため、ED の提案では年次財務諸表の情報とかなりの重複感があること、さらに対応の適時性について懸念を示しました。

これを受けて、2月の合同会議で再審議された結果、IASB は、期中財務報告については、現行の IAS 第 34 号について、収益の分解の開示のみを追加する修正を行うことを仮決定しました。他方で、FASB は当初の提案を据え置くことを確認しました。

(3) 収益の分解

ED では、財務諸表利用者が顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性を理解できるように、例えば、商品またはサービスの種類、地域、市場や顧客の種類等、主要な区分に分解して開示することを求めています。

これについて、コメント提出者は、総じて、収益の分解情報は重要な情報であるとして支持する一方で、すでに IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って開示されている情報との関連性および重複感について指摘しました。

これを受けて、両審議会は、2月の合同会議において、収益の分解に関する ED の開示要求事項を維持することを仮決定しました。そして、実務における実効可能性を担保するために、最終基準では、区分の例示を含む、分類方法に関する適用指針を追加するとともに、収益の分解情報の理解のために、セグメント情報との関連性についての説明を求めることも仮決定しました。

(4) 残存する履行義務

ED では、当初の予想残存期間が1年超の契約について、残存する履行義務に配分された取引価格と収益への振替時期に関する、定量的または定性的情報の開示を求めています。

これについて、コメント提出者は、総じて、収益の評価における残存する履行義務の情報に対する有用性を認めました。しかしながら、受注残情報を取り込んだ開示範囲の拡大を要望する意見や、将来の予測情報であることを理由に財務諸表で開示すべきでないとする意見もありました。さらに、財務諸表作成者からは、通常、経営者は契約を契約

期間で区別して管理していないため、開示のために「1年超」の契約を識別する煩雑性に懸念が示されました。

これを受けて、両審議会は、2月の合同会議において、残存する履行義務の情報の有用性を認め、これに関するEDの開示要求事項を維持することを仮決定しました。その上で、実務に配慮して、1年以内の契約についても開示対象に含めることができることを仮決定しました。

3. 経過措置等に関する主な議論と仮決定

EDでは、新基準の適用についてIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用とする一方で、実務に配慮して、その旨の開示を条件に、一部を免除する実務上の便宜を認めていました。

これについて、両審議会は、2月の合同会議において、EDの提案を維持し、実務に配慮した便法の選択を認めた上で、遡及適用とすることを仮決定しました。なお、便法を採用した場合の適用開始年度の財務諸表については、比較年度は全ての契約について旧基準で表示し、当年度については、過年度の累積的影響額を適用開始年度の期首剰余金にて修正することにより、全ての契約を新基準で表示することになります(図表3参照)。

【図表3 適用開始年度の財務諸表の表示】

	比較年度	当期(適用開始年度)
適用する収益基準	旧基準	新基準
新基準適用による影響	修正再表示しない	<ul style="list-style-type: none"> ・新基準を適用したことによる累積的影響額を期首剰余金で調整 ・旧基準を適用した場合の金額を注記

また、発効日については、収益認識プロジェクトの影響を受ける企業の範囲など、その特有の性格に配慮し、両審議会は、基準公表日から発効日までの期間を通常より長くすることとし、2017年1月1日以降開始する報告期間と仮決定しました。なお、FASBは、3月の単独の会議において、2016年12月15日より後に開始する報告期間としました。

また、早期適用については、IASBは、2月の合同会議後、3月にも単独で議論を行い、EDの提案を維持し、これを認めることとしました。この結果、新基準公表後にIFRSへ移行する企業は、短期間に新旧2つの基準の適用を回避することができるようになると思われます。なお、FASBは、早期適用は認めないというEDの提案を維持することを2月の合同会議にて確認しており変更はありません。

4. 今後の予定

IASB は、2月の合同会議によって、主要な論点については概ね再審議が完了し、2013年3月25日に更新されたIASBのプロジェクト計画では、最終基準を2013年第2四半期に公表すること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。