

## 解説



# 収益認識に関する 円卓会議（東京開催）の概要

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



## はじめに

2012年4月4日、米国財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）は共同で、収益認識に関する公開の円卓会議を東京にて開催した。この円卓会議は、FASBとIASBが2011年11月に公表した改訂公開草案「顧客との契約から生じた収益」に対して寄せられたコメント・レターにおいて指摘された問題点や代替案について、FASBとIASBのボード・メンバー及びスタッフが理解を深めることを目的に開催されたものである。

本稿では、この円卓会議についてその概要を報告する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表

明されている。会計上の問題に関するFASBとIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

## 円卓会議の概要

円卓会議の参加者は、次頁の【図表1】のとおりである。

円卓会議の進め方としては、まず、主催者が用意した5つのトピックに沿って議論を行い、最後にこれら以外のトピックについても議論するという形が採られた。主催者が用意した5つのトピックは、次のとおりであった。

- ① 一定の期間にわたり充足される履行義務
- ② 別個の履行義務
- ③ 認識する収益の累計額の制限
- ④ 不利な履行義務
- ⑤ 開示

## 一定の期間にわたり充足される履行義務

### 【改訂公開草案の概要】

改訂公開草案は、約束の財又はサービスを顧客に移転した時点で（又は

移転していくに伴い）、企業が収益を認識することを提案している。また、改訂公開草案は、次の条件の少なくとも1つが満たされている場合に、企業は、一定の期間にわたり、財又はサービスを移転しており、したがって、一定の期間にわたり、履行義務を充足し、収益を認識することを提案している。

- (a) 企業の履行によって、創出されるか、既存の資産の価値が高められるような資産（例えば、仕掛品）について、その資産が創出されるか、価値が高められるのに伴い、顧客がこれを支配している。
- (b) 企業の履行によって、企業にとって代替的な利用方法がある資産が創出されず、かつ、次のいずれかの条件が満たされている。
  - (i) 企業の履行に伴い、顧客が、企業が履行したことによる便益を受領すると同時に、これを消費する。
  - (ii) 顧客に対して残っている義務について、第三者が履行する場合に、その第三者は、企業がこれまでに履行した作業を実質的にやり直す必要がない。この条件を評価するに当たり、契約の

【図表 1】円卓会議参加者一覧

○主催者	
Stephen Cooper氏	(IASB理事)
Hilary Eastman氏	(IASBスタッフ)
鷺地 隆継氏	(IASB理事)
Henry Rees氏	(IASBスタッフ)
Marc Siegel氏	(FASB理事)
○財務諸表の作成者	
池田 悟氏	(経団連、新日本製鐵)
川口 素治氏	(日本船主協会、日本郵船)
高橋 栄一氏	(日本船主協会、郵船アカウンティング)
山田 浩史氏	(経団連、パナソニック)
湯浅 一生氏	(経団連、富士通)
○財務諸表の利用者	
金子 誠一氏	(日本証券アナリスト協会)
熊谷 五郎氏	(日本証券アナリスト協会、みずほ証券)
○監査人	
岩崎 伸哉氏	(有限責任監査法人トーマツ)
木内 仁志氏	(あらた監査法人)
岸上 恵子氏	(日本公認会計士協会)
沢木 ニコラ氏	(新日本有限責任監査法人)
関口 智和氏	(国際監査・保証基準審議会)
中根 正文氏	(有限責任あずさ監査法人)
○会計基準設定主体	
Goh Suat Cheng氏	(シンガポール会計基準審議会)
Nikole Gyles氏	(オーストラリア会計基準審議会)
西川 郁生氏	(企業会計基準委員会)
Nagaraj Sivaram氏	(シンガポール会計基準審議会)
Kevin Stevenson氏	(アジア・オセアニア基準設定主体グループ、オーストラリア会計基準審議会)
Chia-hwa Yu氏	(台湾会計研究開発財団)
○学 者	
秋葉 賢一氏	(早稲田大学)

残りを履行する第三者は、企業が現に支配している資産（例えば、仕掛品）の便益を享受しないことが前提とされる。また、残る履行義務を第三者に移転することを妨げる、契約上及び実務上の制約については、これを無視する。

(iii) 企業はこれ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、約束どおり契約

を履行することを見込んでいる。これまでに完了した履行について支払いを受ける権利は、固定額である必要はない。ただし、企業が約束どおり履行しなかったという理由以外の理由により、顧客が契約を解除できる場合であっても、これまでに完了した履行について、少なくとも企業に補償することが意図される金額について、企業は権利を有し

ていなければならない。これまでに完了した履行に対する補償には、契約が解除された場合の企業の逸失利益に対する補償だけでなく、これまでに移転した財又はサービスの販売価格に近似する支払い（例えば、企業のコストに合理的な利益マージンを付加した金額の回収）が含まれる。

### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、すべての取引に改訂公開草案の規定を適用すべきではなく、例えば、短期の契約については免除すべきであるとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、実務上、この規定に該当することがなければ、実質的に免除していることと同じではないかと述べた。

また、別の財務諸表の作成者から、改訂公開草案の他の箇所で使用されている考え方を使い、改訂公開草案の第35項(a)の考え方を明確にすべきであるとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、同じような意見は世界中から寄せられていると述べた。

さらに、別の財務諸表の作成者から、一定の期間にわたり充足される履行義務という場合の「一定の期間」が短い場合には、一時点で充足される履行義務として会計処理することもできるのではないかとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、一定の期間にわたり充足される履行義務であるかどうかの判定において、その一定の期間の長さは、概念上、問題とならないものの、その期間が短い場合には、一時点で充足される履行義務と同一視できることもある

と述べた。

#### ○ 財務諸表の利用者

ある財務諸表の利用者から、改訂公開草案の表現が抽象的であり、建設やソフトウェアといった業種での適用が難しいとの意見があった。また、別の財務諸表の利用者から、会計基準の公表によってすべての実務上の問題が解決するわけではないということをおおまかじめ認識すべきであるとの意見があった。

#### ○ 監査人

ある監査人から、例えば、高級車の個別受注生産について、一時点で充足される履行義務として扱うのが現行実務であるものの、改訂公開草案によった場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として扱うことになるとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、(一定の期間にわたり充足される履行義務として扱われる)ビルの建設と高級車の生産とで、何が違うのかを整理する必要があると述べた。また、別の主催者の1人は、見込生産と受注生産で会計処理が異なるとよいのかという論点は議論していると述べた。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、改訂公開草案の規定は、実質優先というIFRSの根本原則に反するものであり、契約の仕方によって収益の金額を操作することができるとの意見があった。

また、別の会計基準設定主体から、改訂公開草案の提案により、一定の期間にわたり充足される履行義務があまりにも多くなるのであれば、改訂公開草案において、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当しない場合の受け皿となっている、一時点で充足される履行義務は、原則

に対する例外となり、あまり意味がないものになるとの意見があった。

さらに、別の会計基準設定主体から、顧客の視点で判断することに違和感があるとの意見があった。この会計基準設定主体は、会計基準は、通常、企業の視点で財務諸表を作成することを想定しており、企業の視点と顧客の視点が異なる場合には問題が生じることになる」と述べた。

### 別個の履行義務

#### 【改訂公開草案の概要】

改訂公開草案は、後述する場合を除き、次のいずれかの条件が満たされている場合に、財又はサービスが明確に識別可能であるとするを提案している。

- (a) 企業が日常的に財又はサービスを別個に販売している。
- (b) 顧客が財又はサービスについて、単独で便益を享受するか、顧客が容易に入手可能な他の資源と合わせて便益を享受することができる。容易に入手可能な資源とは、(企業若しくは第三者により)別個に販売されている財若しくはサービス、又は、(企業から、若しくは、他の取引若しくは事象から)顧客が既に入手している資源をいう。

また、改訂公開草案は、上記にかかわらず、次の条件の両方が満たされる場合には、約束の財又はサービスの束に含まれる財又はサービスは、明確に識別可能ではなく、したがって、約束の財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理することを提案している。

- (a) 約束の財又はサービスの束に含まれる財又はサービスの相互関連性が非常に高く、これらを顧客に

移転するに当たり、顧客と契約した組合せに財又はサービスを統合するという重大なサービスを提供することが企業に要求される。

- (b) 約束の財又はサービスは、契約を履行する上で、著しく修正されるか、カスタマイズされる。

#### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、履行義務の単位は、経営者の見方に合わせるべきであるとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、経営者の見方に合わせることを認めた場合には、会計単位について企業の自由な選択を認めることになるのではないかと述べた。

#### ○ 監査人

ある監査人から、会計単位について企業の自由な選択を認めることは支持しないものの、改訂公開草案の提案は、詳細なルールであり、原則を示してその原則を適用するための指標を提供すべきであるとの意見があった。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、複数の財又はサービスを単一の履行義務とみなす状況に関する改訂公開草案の規定がわかりにくいとの意見があった。これに対し、主催者の1人は、「約束の財又はサービスは、契約を履行する上で、著しく修正されるか、カスタマイズされる」という改訂公開草案の規定について特に多くの質問が寄せられているが、この規定は、引渡時に据付サービスを行うだけで、統合サービスに該当するという解釈ができないようにするために含めたものである」と述べた。



## 認識する収益の累計額の制限

### 【改訂公開草案の概要】

改訂公開草案は、企業が受け取る権利を得ることが見込まれる対価の金額が変動する場合、企業が認識する収益の累計額は、企業が受け取る権利を得ることが合理的に保証されている金額を超えてはならないとすることを提案している。次の両方の条件が満たされる場合にのみ、企業は充足済みの履行義務に配分された対価の金額について、受け取る権利を得ることが合理的に保証されている。

- (a) 企業が、類似の種類履行義務について経験を有している（又は、他の企業の経験にアクセスできるといった他の証拠を有している）。
- (b) その企業の経験（又は他の証拠）が、企業が履行義務を充足したことと引き換えに受け取る権利を得ることとなる対価の金額を予測させるものである。

また、改訂公開草案は、上記の提案にかかわらず、企業が顧客に知的財産をライセンス供与し、かつ、その後の顧客の財又はサービスの販売に基づいて変動する、追加の対価の金額（例えば、売上に基づくロイヤルティ）を支払うことを顧客が約束している場合、企業は、不確実性が解消されるまで（すなわち、顧客によるその後の売上が発生するまで）、追加の対価の金額を受け取る権利を得ることについて合理的に保証されていないとすることを提案している。

### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、ライセンス契約について特別に指針を含

める必要はないとの意見があった。

#### ○ 監査人

ある監査人から、「合理的に保証されている」という表現は、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」や米国会計基準において異なる意味で用いられているとの意見があった。また、別の監査人から、「合理的に保証されている」という表現は監査基準においても異なる意味で用いられているとの意見があった。

さらに、別の監査人から、保守主義の観点からこの提案は支持できるとの意見があった。この監査人は、上限を超える部分に関して収益を認識しない場合に、コストも繰り延べるとの意見があった。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、概念フレームワークに規定する、測定の信頼性がある場合に収益を認識すべきであり、収益認識に関する会計基準において上限を設定すべきではないとの意見があった。この会計基準設定主体は、見積りに基づいている場合には、実際との修正は必ず必要になるものの、改訂公開草案の提案は、収益を必ず上方修正する形になっており、不適切であると述べた。

## 不利な履行義務

### 【改訂公開草案の概要】

改訂公開草案は、一定の期間にわたり企業が充足し、かつ、その充足のための期間が契約開始時に1年を超えると見込まれる履行義務について、その履行義務が不利である場合に、負債と、対応する費用を認識することを提案している。

また、改訂公開草案は、履行義務を決済するための最小コストが、履行義務に配分される取引価格の金額を上回る場合に、履行義務が不利であるとすることを提案している。履行義務を決済するための最小コストは、次の金額のいずれか小さい方という。

- (a) 約束の財又はサービスを移転することにより履行義務を充足する上で、直接、関連するコスト
- (b) 約束の財又はサービスを移転する以外の方法により、履行義務から解放されることが認められている場合に、解放されるために企業が支払うこととなる金額

### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の利用者

ある財務諸表の利用者から、改訂公開草案の提案は、作成者の負担も考慮しており、支持できるとの意見があった。

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、短期の契約であっても、損失に重要性がある場合には、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従い、これを認識することを認めるべきであるとの意見があった。

別の財務諸表の作成者から、不利かどうかの判定は、可能であれば履行義務単位にすべきであるとの意見があった。また、この財務諸表の作成者は、1年を超える期間にわたり充足される履行義務に限定することについて、1年以内と1年超に分けることもシステム上の負担となるため、一定の期間にわたり充足される履行義務のすべてについて不利かどうかの判定ができる場合には、これを認めるべきであると述べた。

#### ○ 監査人

ある監査人から、不利な履行義務については、収益認識に関する会計基準ではなく、IAS第37号において扱うべきであるとの意見があった。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、1年を超える期間にわたり充足される履行義務に限定する理論的根拠がないとの意見があった。また、この会計基準設定主体は、不利かどうかの判定の対象とならない履行義務について、収益認識に関する会計基準以外の会計基準が適用される場合、どの会計基準が適用されるのかが明確ではないと述べた。さらに、会計単位については、重要性を考慮した上で、履行義務単位にすべきであると述べた。

## 開 示

### 【改訂公開草案の概要】

改訂公開草案は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、時期、及び不確実性を財務諸表の利用者が理解するためのさまざまな開示規定を提案している。この目的を達成するため、企業は、次の項目に関する定性的な情報と定量的な情報を提供することとなる。

- (a) 顧客との契約（契約残高の調整表を含む）
- (b) 顧客との契約に改訂公開草案の規定を適用する上で行った重要な判断とその判断の変更
- (c) 顧客との契約を獲得又は履行するためのコストのうち、資産計上したものがあればその資産

また、改訂公開草案は、中間財務報告書（四半期の財務報告書を含む。）に企業が含めるべき収益及び顧客との契約に関する開示を提案している。

重要性がある場合に、要求すること提案されている開示には、次のようなものがある。

- 収益の分解表示
- 当報告期間における、契約資産と契約負債の合計残高の変動に関する表形式による増減明細
- 企業に残っている履行義務の分析
- 不利な履行義務に関する情報、及び当報告期間における、対応する不利な負債の変動に関する表形式による増減明細
- 顧客との契約を獲得又は履行するためのコストのうち、資産計上したものの変動に関する表形式による増減明細

### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、中間財務報告書においては、IAS第34号「中間財務報告」の原則に従い、前期末からの変動が重要である場合のみ開示すべきであるとの意見があった。

また、別の財務諸表の作成者から、分解情報も連結ベースで出すことになると、より詳細な情報を子会社から入手する必要があるものの、経営者はそのような情報を必要としないとの意見があった。

さらに、別の財務諸表の作成者から、要求されている情報は、開示することができる可能性が高いものの、その情報は将来を見越したものではないため、有用性に限界があるとの意見があった。

#### ○ 財務諸表の利用者

ある財務諸表の利用者から、改訂公開草案の提案は、長期の契約を有する多くの企業の財務報告を改善するとの意見があった。また、一部の

開示については、特定の業界においてのみ、有用な情報を提供するため、会計基準において開示を要求する業界を特定すべきであるとの意見があった。

さらに、別の財務諸表の利用者から、年度と半期の財務報告書では包括性が重要であるものの、四半期の財務報告書では適時性も重要であるとの意見があった。

#### ○ 監査人

ある監査人から、現行のIAS第18号「収益」の開示が十分であるとはいえないものの、企業の経営者が見ていない情報は有用ではないのではないかと意見があった。

また、別の監査人から、改訂公開草案の提案は、現在進められている開示フレームワーク・プロジェクトにおける考え方と矛盾しているのではないかと意見があった。また、開示する情報について、財務諸表外とすることも検討すべきであるとの意見があった。

さらに、別の監査人から、収益の分解表示とIFRS第8号「事業セグメント」の開示の重複が多いとの意見があった。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、収益の分解表示とIFRS第8号の開示に重複があるのではないかと意見があった。

また、別の会計基準設定主体から、開示に必要な情報を企業は入手できるとIASBとFASBは主張しているものの、実際に入手できるかどうかはわからないため、パイロット・テストを実施してもよいのではないかと意見があった。

さらに、別の会計基準設定主体から、中間財務報告書における開示は

異論が多いため、まず、年度の財務報告書において開示を要求し、その後、中間財務報告の見直しも含め、検討してもよいのではないかとの意見があった。

## その他のトピック

### 【参加者の意見】

#### ○ 財務諸表の作成者

ある財務諸表の作成者から、新基準への移行には十分に時間をとる必要があり、新基準は、将来に向かって適用すべきであるとの意見があった。

#### ○ 監査人

ある監査人から、新基準は、将来に向かって適用すべきであるとの意見があった。

#### ○ 会計基準設定主体

ある会計基準設定主体から、受取利息が収益に該当するかが不明確であるとの意見があった。

また、別の会計基準設定主体から、改訂公開草案に対するコメントのほとんどは、細かい部分を除き、モデル自体は運用可能であると述べているため、2013年中に新基準を公表することができれば、2016年1月1日から適用することができるのではないかと意見があった。これに対し、主催者の1人は、個人的な考えとして、そう考えることが合理的であると述べた。

## おわりに

東京で開催された円卓会議は、FASBとIASBが収益認識に関する改訂公開草案について開催する最初の円卓会議であり、2012年4月20日にはIASBの本部があるロンドンにて、

また、2012年4月26日にはFASBの本部があるノーワークにて円卓会議が開催されている。

東京で開催された円卓会議には、日本からの参加者が多かったこともあり、提案されている収益認識に関する会計基準が日本において導入された場合の問題点をFASBとIASBに伝えるよい機会になった。このような円卓会議を日本で開催することの重要性を改めて認識させられる会議であった。

教材コード	J 0 2 0 6 5 5
研修コード	2 1 0 3
履修単位	1単位