



完成間近！ 収益認識 プロジェクトに関するインタビュー —IASBのHenry Rees氏を迎えて—

IASBアソシエイト・ディレクター **Henry Rees**

前IASB理事 **山田 辰己**

公認会計士 **鈴木 理加**

IFRS財団アジア・オセアニアオフィス ディレクター **竹村 光広**



左から、鈴木理加氏、Henry Rees氏、山田辰己氏、竹村光広氏

本誌では、国際会計基準審議会（IASB）のアソシエイト・ディレクターであるHenry Rees氏の来日を機に、Rees氏を迎え、前IASB理事の山田辰己氏、公認会計士の鈴木理加氏、IFRS財団アジア・オセアニアオフィス ディレクターの竹村光広氏にお集まりいただき、収益認識プロジェクトに関する座談会を開催した。

Rees氏はIASBのアソシエイト・ディレクターで、2004年にIASBに着任以来、収益認識プロジェクトに取り組んできた。山田氏は、IASBの前理事で、収益認識プロジェクトがIASBと米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトとして立ち上げられた2002年当時から当該プロジェクトの審議に関与しており、2008年12月のディスカッション・ペーパー、そして、2010年6月の最初の公開草案が公表された際にメンバーを務めていた。鈴木氏は、監査法人のパートナーとして多くのIFRS

プロジェクトに関わっており、企業会計基準委員会（ASBJ）の収益認識専門委員会の専門委員である。竹村氏は、2012年10月に開所したIFRS財団アジア・オセアニアオフィスのディレクターを務めている。

当日は、収益認識プロジェクトについて、新基準で要求される5つのステップそれぞれにつき、深く議論を行うとともに、表示及び開示、実務への影響等についても議論を行った。

新たな収益認識基準は、2013年第3四半期に最終化が予定されている。是非ご一読いただきたい。

I はじめに

1 収益認識プロジェクトの概要

竹村 プロジェクトの概要について、新基準で要求される5つのステップに沿ってReesさんからご説明をいただきたいと思います。

Rees まず、新基準によって達成しようとしていることを確認しておきたいと思います。この基準は、収益認識の枠組みを構築することを目的としています。すなわち、この基準では、企業が収益取引に関し、まずいつの時点で収益を認識するか、そしてどれだけの収益を認識すべきかを判断できるように、さまざまな原則を策定しようと試みています。新基準は完全な枠組みを定めることを目的としているため、現行の多くの個別の収益認識基準とは少し異なる性質を有しています。そのため、私達はコア原則を策定しました。このコア原則は、「この基準の全体の目的は、顧客への財又はサービスの移転を、企業が財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識することである」というものですが、これは非常に直感的で、シンプルだと思います。これに反対する人はほとんどいないでしょう。このコア原則は、顧客が、契約に基づき財又はサービスを受領するという事実を反映するために、財又はサービスを提供した企業は、収益を認識するというものです。そして詳細を定め、当該原則に沿って収益認識を行うため、私達は収益認識を5つのステップに分けました。これは多くの人の共感を呼んだようです。5つのステップは次のようなものです。

ステップ1は、顧客との契約の識別です。この収益認識モデルは契約ベースのもので、まず顧客との契約がなければなりません。その最初のステップは、会計処理の対象となる契約を正確に把握することです。

ステップ2は、要求事項の中でも非常に基本的なステップですが、ステップ1で把握された契約に含まれる履行義務の識別です。なぜこれが基本的なステップかという、履行義務の識別は、契約を個別に会計処理する対象となる個々の構成要素に分解していく作業だからです。すなわち、個別に処理する財又はサービスと、単一のものとして処理する複数の財又はサービスを、識別することになります。最終的に、このステップでは、収益を認識するための複数の構成要素が別個の履行義務として識別されます。

ステップ3は、取引価格の算定です。このステップでは、単純に顧客との契約における対価の総額を算定します。要するに、契約に基づき企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定します。

ステップ4では、その算定された取引価格全体をステップ2で識別したさまざまな別個の履行義務に配分します。この配分方法の基本原則は、取引価格を別個の履行義務の基礎となっている財又はサービスの独立販売価格の比率に応じて配分するというものです。これも、現在配分が行われている多くの方法とほとんど変わりません。

そして、ステップ5ですが、ここで収益を認識します。ステップ5の原則は、履行義務を充足した時又は履行義務を充足するにつれて収益を

認識するというものです。契約をさまざまな履行義務に分解しましたが、これらの別個の履行義務を充足するにつれて、その履行義務に配分した取引価格に基づいて収益を認識します。

まずは非常に直感的なコア原則があり、その原則をこれら5つのステップにより適用します。

2 契約の識別と履行義務の識別が重要

竹村 それではディスカッションを始めたいと思います。

山田 各ステップの議論の前に、お聞きしたいことがあります。収益認識基準の主要概念は契約の識別と、履行義務の識別だと思いましたが、そのようにお考えですか。

Rees 契約の識別は明らかに重要なステップです。このステップでは、この契約は単独で会計処理すべきか、それとも他の契約と一緒に会計処理すべきかといった事項を考えることになり、収益を認識すべき契約を実際に有しているという十分な証拠があるかといった点も考慮することになります。したがって、契約を有しているとするために必要な証拠の最低水準を定めた要件をいくつか定めています。そして、別個の履行義務の識別も非常に重要です。例えば、契約において1つの履行義務を識別する場合と、複数の履行義務を識別する場合で、収益認識のパターンは大きく異なることになります。ですから、履行義務の識別も非常に重要なステップといえると思います。

3 どうして最終化までに時間がかかったか

山田 もう1つ質問があります。2011年11月に公開草案（以下「2011

年ED」という。)が公表され、2012年3月でコメント募集が締め切られました。それから1年以上経ちます。なぜこんなに時間がかかっているのでしょうか。

Rees 10年以上、IASBの理事を務めていらっしゃるのによくご存じだと思いますが、実際に基準書を作成するにはかなり時間がかかります。収益認識に関しては早く進んでいる方だと思います。コメント募集期間は2012年3月で終了し、その後、我々スタッフはかなり長大な受領コメントの要約をIASBに提出しました。これが2012年5月だったと思います。その後、6月に再審議を開始し、2012年終わりには認識及び測定の見直しを完了し、2013年2月には移行と開示についての審議を行いました。予想より多くの時間がかかってしまった理由の1つに、移行と開示に係る提案に異論が多かったことが挙げられます。作成者と利用者からのフィードバックは対極的なものでした。開示に関し、ほとんどの作成者が、開示の便益は追加で生じる費用を正当化できないと述べていたのに対し、利用者の大半は、最低でもEDで提案された水準の開示を求めると述べており、中にはもっと多くの開示を求める声もありました。見解があまりにも対極的であったため、私達は、作成者と利用者の両方を招き、意見交換するワークショップを開催しました。このワークショップは、これらの要求事項について審議する際に役立つような新しい情報を得るために、2012年9月に東京で、そしてロンドンとニューヨークで開催しました。このように、少し時間はかかっていますが、プロセス全体を通して目に見える活動が

行われました。今は最終基準のドラフトを作成中です。

II 主要なポイント

1 5つのステップに分けて考える

(1) ステップ1「契約の識別」

竹村 ここからは、収益認識の5つのステップについて、それぞれのステップごとに議論していきたいと思っています。まず、ステップ1は、顧客との契約の識別です。顧客との契約の識別は、契約書が存在する場合には簡単ですが、契約書が存在しない場合には難しくなります。Reesさんからご説明願えますか。

Rees このステップは、収益認識モデルを適用すべき契約が存在するかどうかを判断するというものです。ここで重要となるのは、収益認識の目的上、契約が有していなければならない属性に関して定めた要件です。その要件とは、「契約に経済的実質があること」、「契約が（各契約当事者によって）承認されていること」、「企業が契約に基づく各当事者の権利を識別できること」、「支払条件を識別できること」、そして「各当事者がそれぞれの義務の充足を確約していること」です。実はこれらの多くは、現行の会計基準のいろいろな部分から持ってきたものですが、会計処理すべき契約が存在することを確認するための要件です。

山田 例えば、契約に違反した場合、違約金を支払わなければならないとしたらそれは契約の定義の一部に当てはまると思いますが、契約があったとしても、その契約を自由に解消できる場合、どのように考えればよいのでしょうか。

Rees 例えば、何らかのサービ

スを提供する契約が存在したとして、顧客がその契約をいつでも解消できる場合、当該契約の期間について契約は実際には存在しないこととなります。実際には、非常に短期の契約が連続して存在していることとなります。実例として挙げられるのは、電気・ガス・水道等の契約ですが、私と電気会社の契約は、実際には一定期間のものではありません。私達の契約は1日単位です。電気を消費し、それに対して支払義務が生じるというものです。その場合、長期の契約は存在しません。



IASBアソシエイト・ディレクター
Henry Rees氏

(契約資産・契約負債)

山田 契約資産と契約負債の概念は理解が非常に難しいですが、これらの概念についてご説明いただけますか。

Rees 基本的に、契約資産は、企業が対価に対する権利を債権に転換する前に履行した場合に生じます。最も単純な例は、後払いとなる工事契約だと思います。工事契約では、契約に定められる一定のマイルストーンを達成した時点で、初めて債権が生じます。一定期間にわたり収益を認識する要件を満たしている場合、当該契約に基づく義務を履行するにつれ、収益を認識しますが、その際

にマイルストーン達成前に計上されるのが契約資産です。

次に、契約負債は、通常、企業が履行する前に顧客が支払いを行った場合に生じます。例えば、あなたと私がサービス契約を締結したとしましょう。当該契約に基づきあなたが前払いを行う場合、あなたは当該契約に基づき履行したことになりますが、私はまだ履行していません。そのような場合、当該契約に基づき履行しなければならないという事実を反映するため、私の帳簿には契約負債が計上されることとなります。これらの概念は、そのように考えれば比較的単純だと思えます。プロジェクトの初期段階では、用語の響きから、全ての契約に関し、当初認識時に契約資産と契約負債が存在し、よって、契約資産と契約負債の両方を認識しなければならないと受け取られ、混乱が生じていました。しかしそうではありません。基本的に、契約資産と契約負債は、契約における権利と義務を反映するものです。確かに、契約の開始時には権利と義務が存在します。しかし、それらは一緒に会計処理します。要するに、企業と顧客のどちらも履行していない契約の開始時は、貸借対照表上は何も認識しないということです。そして、どちらかの当事者が契約に基づき履行を開始するにつれ、契約資産と契約負債が生じるのです。

山田 今のご説明によれば、工事進行基準の場合、履行するにつれ、契約資産を認識することになります。顧客の検収時に、顧客に支払いを行うよう請求する権利を有することになりますが、その時点で、契約資産を受取債権に振り替えなければならないということですね。

Rees 基本的には正しいですが、受取債権への振替えは必ずしも顧客の検収時だけではありません。企業が対価に対して無条件の権利を有するようになった時点です。ここで重要なのは、受取債権が現金化するための条件は時の経過のみであるという点です。これに対し、契約資産の場合、時の経過以外の条件が存在することになります。一般的には履行リスクがあります。例えば工事契約では、無条件の権利を得るために所定のマイルストーンを達成しなければならない場合がありますし、それが契約の終了時になる場合もあるでしょう。これが契約資産と債権の違いです。

(契約変更－3つの類型)

鈴木 IASBの再審議では、契約の変更に係るガイダンスをどのように単純化できるかについて議論が行われました。IASBが、当該ガイダンスをどのように明瞭化したのかご説明いただけますか。

Rees これは、収益認識モデルの重要な部分であると考えています。というのも、現在、契約変更の会計処理方法について、一般的なガイダンスは存在していないからです。IASBは、契約変更のさまざまな方法を取り扱った枠組みを構築し、契約変更の会計処理方法についてのガイダンスを提供しようと考えました。2011年EDの提案は概ね支持されましたが、少し難しく、複雑だと感じた人が多かったようです。対照的なシナリオを示した設例を読んで初めてIASBの意図が明確になったとの意見が多く聞かれました。そうした事項を明瞭化できるように最善を尽くしていますが、ガイダンスでは、基本的に契約変更を3種類に区分し

ています。

1つ目の類型は、契約変更が実質的に新規契約を創出するものであると考えられる場合です。すなわち、契約変更により何らかの財又はサービスが契約に追加され、追加された財又はサービスの価格が、その財又はサービスに見合ったものであれば、追加された財又はサービスを別個の契約として会計処理します。

2つ目の類型は、契約の変更を将来に向けて処理する場合です。すなわち、変更前の契約に関わる会計処理を変更する理由がない場合（従前の契約を終了し、新たな契約を将来に向けて会計処理する場合）です。例えば、契約変更後の全ての財又はサービスが、契約変更前の財又はサービスと実質的に区別できる場合には、その契約変更は将来に向けて会計処理します。

最後の類型は、一連の履行義務が区別できないため、履行義務が1つしかないと考えられる場合です。典型例としては、工事契約を挙げることができます。このような場合の契約変更を会計処理する適切な方法は、累積的にキャッチアップする方法です。これが基本的な枠組みになります。

次に、明瞭化以外の具体的な変更の内容についてお話しします。2011年EDでは、契約変更において契約価格のみが変更される場合、変動対価に係るガイダンスに基づいて会計処理するよう提案していました。それに対しては多くの意見が寄せられ、契約価格の変更も契約変更として処理すべきであり、将来に向けて又は累積的にキャッチアップする方法のいずれかにより会計処理すべきであると決定しました。こちらの方が、

筋が通っていると思いますし、ガイドランスが簡潔になります。また、契約範囲に変更がほとんどないが、契約価格には重要な変更のある契約変更と、契約価格のみが変更されている場合とで異なる会計処理をするリスクが生じないこととなります。

山田 契約変更には価格の変更と契約範囲の変更がありますが、契約変更を会計処理する際にこれらを区別しないということでしょうか。

Rees そのとおりです。契約変更には、範囲の変更の場合もあり、価格の変更の場合もあり、その両方の場合もあるということになります。

山田 では、契約変更は3つの類型だけということになるのですね。

Rees はい。3つのシナリオだけになります。とはいえ、収益基準のガイドランスの1つとしては、比較的難しいものだと思います。ただ、多くの特定の契約変更は、一般的に3種類のいずれか1つに当てはまることになると考えられます。ですから、典型的な契約変更の実態を理解し、新しいガイドランスと向き合えば、非常によいガイドランスとなり、そのガイドランスへの準拠はそれほど問題にはならないと思います。

山田 とてもよい考えだと思いますが、1つだけ懸念があります。新規契約として取り扱う場合に関し、取引価格が財又はサービスに見合った価格であるという部分については、見合った価格であるかどうかは判断が難しい可能性があるのではないのでしょうか。

Rees もっともなご指摘だと思います。ある程度の判断が必要になります。新規契約として取り扱うには、取引価格がそれらの財又はサービスの独立販売価格を表さなければ

ならないという趣旨ですが、企業に既に顧客がいることを考慮すると、価格には、特定の契約の特定の状況が反映されている可能性があります。そのため、契約変更を別個（新規）の契約として取り扱うことができるか、従前の契約の終了として取り扱って変更後の契約を将来に向けて会計処理すべきかどうかを決定するには、ある程度の判断が必要になります。

(2) ステップ2「別個の履行義務の識別」

竹村 ステップ2は契約における別個の履行義務の識別です。履行義務の概念は、新基準の重要な概念だと思います。Reesさん、別個の履行義務を識別する2つの要件をご説明いただけますか。

Rees これは、提案における重要なステップです。別個の履行義務とは、財又はサービスが区別できる場合をいいます。区別できる場合とは、顧客が財又はサービスからの便益を、それ単独で又は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、かつ、企業が契約の他の約束とは分離可能な財又はサービスを移転することを約束している場合です。ここでは2つの要件が存在します。

第1要件は、別個の履行義務に該当するには、それが顧客にとって独立した効用があるものでなければならぬというものです。すなわち、顧客の観点で、財又はサービスがそれ単独で効用を持つものであるか、当該財又はサービスが効用を持つようにする他の財及びサービスを市場で入手することができなければなりません。これは、別個の履行義務に該当するために最低限必要な属性で

あると考えることができます。

次に、第2要件は、企業の財又はサービスを移転する約束は、契約における他の約束とは分離可能であるということです。財又はサービスが単独で何らかの効用を有している場合であっても、この特定の契約において、それを契約の他の部分から分離することが実際にできるかどうかの問題になります。典型的な例が工事契約です。当該契約では、顧客にとって独立した効用のある別個の財又はサービスをいくつか識別できるかもしれません。しかし、それらの財又はサービスは、実際には顧客が契約した完成品を造るためのインプットにすぎないのです。第2要件が捕捉しようとしているのはこの点です。つまり、複数の財又はサービスの関連性が相互に高く、契約の文脈からも著しく統合している場合には、これらの財又はサービスは、顧客が実際に契約した特定の財又はサービスを生み出すために一緒に契約に盛り込まれたものであると考えます。最終提案において、2011年EDから主に変更した点は、この評価に関してかなりの判断が必要になると認識したことにより、判断が必要とされるという事実を反映するように表現を変えたことです。

まとめると、第1要件は、「顧客が便益を得ることができるか」というものであり、第2要件は「約束を分離できるか」というものです。そして、当該契約における約束が分離可能かどうかを判断する際に役立つように、いくつかの指標を示しています。その中には、2011年EDに含まれていたものもありますが、要件としてではなく、指標として用いています。

(履行義務の識別に当たっての立脚点)

鈴木 ガイダンスが簡潔になり、企業にとって実務適用が容易になったと理解しています。しかし、ガイダンスの適用に関し疑問があります。ここで示される2つの要件は、顧客の観点と企業の観点が混在しています。第2要件は、契約の文脈によって決まりますので、経営者が判断を下すことは簡単かもしれませんが、第1要件は、顧客の能力に対する判断に左右されますので、適用判断が難しい場合があるのではないのでしょうか。

Rees 財又はサービスからの便益を顧客が単独で得ることができるかどうかを企業が判断することになるため、そのようにいえるかもしれません。しかし、ここで実際にいわれているのは、顧客が、独立した効用を有するものを得たかどうかです。「顧客が、単独で又は容易に利用可能な他の資源と一緒に便益を得ることができるか」という書き方をしていますので、顧客に固有の観点が存在するという意見は理解できます。しかし、企業は顧客がアクセスできる潜在的な市場を全て考慮しなければならないという懸念が生じないように、大幅な簡略化を図りました。実際にいたいのは、顧客が本当に、別個の資産を受領したかどうかということ。それが原則です。それを表すため、顧客が、単独で又はアクセスできる他の資源と一緒に便益を得ることができるかという表現にしています。企業が判断する際にそれほど問題が生じることはないと思います。私は、これは顧客中心の主観的な評価というよりも、かなり客観的な評価だと思います。

(実務上の便宜の削除)

山田 別個の履行義務の識別において、実務上の便宜という扱いが削除されたことについてお伺いします。実務上の便宜をなぜ削除したのでしょうか。

Rees おっしゃるとおり、2011年EDには実務上の便宜が含まれていました。そして、その実務上の便宜には2つの側面がありました。

1つ目の側面は、次のような状況に対応するためのものです。例えば1年の清掃契約があったとします。この契約では、オフィスを清掃するという同じサービスが毎日提供されます。2011年EDに基づいた場合、日次のサービスは個別に区別できる別個の履行義務であるとみなされる可能性がありました。そこで、実務上の便宜を認めることで、移転のパターンが同じであるならば、それを1つの履行義務として会計処理できるとされていました。しかし、多くの人は、この1つ目の側面を理解していなかったことが分かりました。実務上の便宜であるというのは適切ではなく、その清掃契約は、当然、単一の履行義務であると判断されるべきだという意見があり、IASBもそれに同意しました。したがって、別個の履行義務の識別に関するガイダンスを変更し、同一項目に係わる一連の複数の履行義務が実際には単一の別個の履行義務であるという考え方をガイダンスに組み込みました。

もう1つの側面は単純な概念で、2つの履行義務AとBがある場合です。履行義務が同時に充足される場合、それらを区別する必要はあるのでしょうか。IASBは、これは実務上の適用の問題であり、それを基準に定める必要はないと考えました。結

果的に、2つの側面のある実務上の便宜は削除されました。

山田 今ご説明された、履行義務AとBが同じ日に充足される場合、AとBを区別せず、1つの履行義務として取り扱うという考え方は、最終基準の下でも容認されるのでしょうか。

Rees それらの2つの履行義務に関して開示要求がないのであれば容認されます。認識される金額と開示される金額が変わらないのであれば、それらを分離する理由はありません。それらの履行義務を一緒に取り扱うという実務上の便宜が容認されなくなるということではなく、実際に基準に明示する必要はないとIASBは考えたのです。

IASBがこのガイダンスを削除した理由の1つは、「最初は2つを同時に充足するものの、その後同時に充足しない場合はどうなるか」など、いろいろな質問が出されるようになったからです。そのために、IASBは、このガイダンスに基づく会計処理に相違が生じないのであれば、当該基準を適用する際に1つの履行義務として処理(実務上の便宜)を行えるようにするという立場をとることにしたのだと思います。

山田 ありがとうございます。2つ目の質問は、先ほどの清掃会社の例に関係するものです。日々提供される別個のサービスが連続して提供されていると考えることもできると思いますが、IASBはそうには考えていないのでしょうか。

Rees IASBは、1年間清掃サービスを提供する単一の履行義務であると定めています。

山田 区別できる財又はサービス、そして、2つの側面について述べられましたよね。

Rees はい。「区別できる」という概念に焦点を絞って、単純化して説明しました。基本的に、履行義務は、財又はサービスが区別できる場合には、個別に会計処理されます。さらに、区別できる一連の財又はサービスが、顧客に連続的に移転される場合、一定期間にわたり充足される履行義務に関するガイダンスに従って会計処理されます。このように、最初のステップとして、先に述べたような区別できる財又はサービスかどうかを判断するためのガイダンスがあるのです。

山田 清掃会社のケースでは、一定期間にわたり充足される履行義務ということになるのでしょうか。

Rees 概念的には、契約上、清掃サービスを毎日提供するという履行義務を日次単位で識別することができます。その履行義務自体を評価すると、実際は一定期間にわたり充足される履行義務であると判断されることになります。ですから、連続的に引き渡される一連の履行義務があり、それらを合わせて単一の履行義務として処理することになります。

山田 私はこの点を受け入れることができないでいます。というのも、未履行契約の問題があるからです。すなわち、この清掃会社のケースでは、いつでも止めることができます。

Rees それについては、先ほど述べた「何を契約しているか」という点に話は戻ると思います。私が例に出した清掃契約は、1年間の強制力のある契約であることを前提としています。しかし、例えば、個人が清掃人と締結する清掃契約に関し、どちらの当事者も実質的に契約をいつでも解消することができる場合、文

字どおりに1日ごとの契約が存在することになります。そこが違う点です。

山田 明確にさせていただいてありがとうございます。

(製品保証についての考え方)

竹村 製造業者は、2年又は3年の保証を付けて製品を販売することが一般的です。保証は、製品の引渡しとは異なる別個の履行義務だとお考えですか。

Rees プロジェクトの初期段階において、全ての製品保証は別個の履行義務であるとしていたのですが、2010年EDでは別のアプローチを試みました。しかし、異論の多いことが分かりました。現在は、現行の実務と比較的似たアプローチに落ち着いています。基本的に、製品に付される標準的な保証は別個の履行義務として取り扱われません。実質的に収益の全ては製品に配分されます。そして保証は、IAS第37号に基づき会計処理されることになります。

しかしながら、顧客に対して、製品が合意された仕様に従うことを保証する以上のサービスを追加で提供する場合、それは別個の履行義務として会計処理することになります。最も簡単な例は、顧客が、追加の保証対象期間を選択できる場合ですが、これは明らかに別個の履行義務として会計処理されることになります。ただし、基本製品に無料で長期の保証が付けられている場合には、別個の履行義務として会計処理すべき追加のサービスが含まれている可能性があるため、そのような契約は評価しなければならないと思います。基本的には現行の実務とほぼ同じです。

山田 今のご説明は、EDの内容と少し違うように思います。ED

では、保証を3つのケースに分けていました。1つ目は、今ご説明にあったような追加の保証であり、個別に得られるものです。これは、別個の履行義務として会計処理しなければなりません。しかし、2つ目と3つ目は、取引価格の一部とするものの、保険型の保証は別個に会計処理すべきであるというものではなかったでしょう。

別の例を考えてみたいと思います。2年の保証が付されたテレビを、1か月後に引き渡すとします。価格は1,000であり、800がテレビ本体、200が2年間の保証に相当するとします。その場合、収益認識には2つのパターンが考えられます。1つ目は、テレビを顧客に引き渡した時点で1,000を認識し、IAS第37号に基づき200の負債を認識する方法です。

2つ目は、テレビを引き渡した時点で800だけを認識し、200は保証債務として残し、例えば、1年が経過した時点で1年分の100の収益を認識するという方法です。どちらの方法が適切だと思われますか。

Rees そうですね。問題となるのは、ここでは基準の表現を引用しますが、「保証が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供するものであるか」どうかです。そのように追加のサービスである場合、それは別個の履行義務になりますので、テレビに関して800の収益を認識し、保証に関してその後200を認識します。

山田 しかし、200の保証が、全ての顧客に提供されている場合はどうでしょうか。

Rees その場合、合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供するものに当

たらないので、テレビに関して1,000の収益を認識することになります。そして、IAS第37号に基づき、当該保証に係る負債を認識します。

山田 では、顧客が、保証を付けずに800で製品を購入するか、2年間の保証を付けて1,000で製品を購入するかを選択できる場合はどうでしょうか。

Rees それを言っているのです。保証がオプションとして販売されている場合、別個の履行義務として会計処理しなければなりません。しかし、顧客が実質的にその選択肢を有していないケースもあります。製品と保証と一緒に販売され、その保証が標準的な製造業者の保証を超えるものである場合、2つの別個の履行義務として会計処理することになります。

竹村 要するに、製品の標準的な仕様に対する保証は別個の履行義務ではないということですね。

Rees そのとおりです。

山田 実務に変更はないのですね。

Rees はい。ただ、個別に価格が付けられている場合が多いですが、保証が別個の履行義務として会計処理されるかどうかの判断は、原則主義のアプローチが採用されるため、それに関連して現行の実務を変更することとなる可能性があります。実務では、個別に価格が付けられているかどうか、保証を個別に会計処理するかどうかを判断する際の主要な要因になると思います。しかしながら、原則は、「保証が顧客に追加のサービスを提供するものであるかどうか」という点です。

山田 その点は、EDと比べて最終基準ではより明確になるのでは

うか。

Rees そのガイダンスは有用であるとして、同意する人がほとんどでしたので、ほとんど変更を行わないと思います。

(3) ステップ3「取引価格の算定」

竹村 ステップ3は、取引価格の算定です。取引価格は、通常、契約に定められているため、その算定はそれほど難しいことではないように思えますが、難しい場合もありますね。

Rees そうですね。それは契約価格が固定されていないことが実際は多いからです。単純な契約の場合であっても、「変動対価」と基準で呼んでいる価格が含まれていることがあります。これはリベート、返金等に起因します。取引価格の算定で鍵となるのは、変動対価をどのように取り扱うかです。

取引価格の算定に関してほかに重要となるのは「貨幣の時間価値について調整を行うべきかどうか」ですが、これについては調整を行うべき状況を説明したガイダンスを示しています。

(変動対価と仮単価の関係)

竹村 鈴木さん、変動対価に関連して実務への影響やご意見はありますか。

鈴木 日本では、仮単価を設定する一般的な実務慣行がありますが、この仮単価と変動対価の会計処理との関係性はどのようなものになるのでしょうか。

Rees ここで関係してくるのが、認識する収益の制限に関する提案です。収益の制限は、最終基準にも残ることになります。企業は、権利を得ることを見込んでいる対価の金額を見積もらなければなりません。基

準にはこれに関するガイダンスが含まれています。しかし、仮単価での契約を有し、契約に基づき履行していると仮定すると問題になるのが、この見積金額を認識する収益に含めることができるかどうかです。IASBの提案では、企業に十分な経験があれば、権利を得ることを見込んでいる対価の金額を予想することができます。そして、その金額を収益として認識した場合に、権利を得ることを見込んでいる対価の金額について、その後の期間に重要な金額の戻入れによる修正がないのであれば、認識する収益に変動対価を含めることは問題ありません。しかし、権利を得ることになる金額の不確実性が高いためにその見積りを行うことができないのであれば、収益の認識は遅らせなければなりません。変動対価を認識する収益に含めることができるかどうかについては、重要な判断が必要です。

鈴木 企業が類似の契約に関して経験を有しない場合、収益は認識すべきではないのかもしれませんがね。

Rees そのような場合、極端な例ではありますが、契約が終了するまで収益の認識を遅らせる必要があるかもしれません。

山田 業界の経験は用いることができないのでしょうか。

Rees 私達が一般的にいう必要な経験とは、企業の経験のことです。ただし、企業が入手する可能性のあるほかの証拠を使うことができるということについても言及しています。例えば、証拠となる業界全体のデータがあるかもしれません。しかし、業界全体のデータは、企業が有する特定の契約に関係するものでなければなりません。一般的に、収益認識

に関しては保守的に考えますから、それはかなり重要です。したがって、第三者の証拠を用いる場合、その証拠は、当該モデルの下で評価している特定の契約への関連性が非常に高くなければなりません。

(回収可能性)

山田 回収不能金額の考慮が、取引価格から除外されることになりました。これは、コメントに対応した結果だと思いますが、IFRS第9号、特に減損の認識との関係性について明確にしてくださいませか。

Rees 最初、回収可能性を収益に反映していました。その後、回収可能性は収益に認識されないことになりました。さらに、2回目の2011年EDにおいて、債権の減損を収益に隣接した科目に表示することを提案しました。また、現在は、それらを収益の金額と関連させるのではなく、費用として報告することを決定しています。収益取引により債権を計上した場合、その債権の減損評価をIFRS第9号又はIAS第39号に従って行います。収益認識に係るガイダンスでは取引価格に基づくものであり、IFRS第9号及びIAS第39号に基づく債権の当初測定は公正価値で行われるため、現在のIAS第39号と、収益認識のガイダンスの間に不整合が生じていることをIASBは認識しています。そのため、IASBは、減損プロジェクトの一環として、債権が顧客との契約（すなわち、収益認識基準における契約）から生じたものであり、当該契約に収益認識基準のガイダンスに基づく重要な財務要素がない場合、当初測定は公正価値ではなく、収益の金額になると変更することを提案しています。したがって、収益認識基準と金融商品の基準

による債権の測定の関係性に関しては、明瞭化が図られることになると思います。また、IASBとFASB（以下「両審議会」という。）は、減損プロジェクトにおいて、基本的な営業債権に関し、減損の提案を簡素化するよう取り組んでいます。これによって、収益認識基準が減損の提案とどのように関係するかについて生じている懸念が、少しでも和らげばと思います。

山田 収益認識に関わる契約に財務要素がある場合はどうなるのでしょうか。



前IASB理事

山田辰己氏

Rees 収益取引に財務要素がある場合、取引価格を算定しなければならないのですが、これは、信用リスクについて調整したレートでキャッシュ・フローを割り引くことにより行います。実質的に、当初の収益と、この割引により生じた債権の当初測定に関して、IFRS第9号に基づく債権の公正価値との関連性がより明確になります。基本的に、当該モデルがいわんとしているのは、重要な財務要素がある取引には、2つの要素があるということです。1つは収益取引であり、もう1つは貸付金です。この貸付金は、金融商品に関する基準に従い会計処理され、収益は、

当該貸付金の当初測定額により算定します。重要な財務要素がある場合、その取引は、貸付金を資金とする現金での販売として取り扱います。そしてその貸付金は、金融商品に係る基準に基づき会計処理します。

山田 キャッシュ・フロー自体には信用リスクを調整した割引率が用いられますが、取引価格はどうなるのでしょうか。

Rees 私がお店で商品を販売していると仮定します。私は、この商品をあなたに販売することに同意したとします。例えば、3年後に10万円を回収することに同意したとしましょう。ここでは2つのことが起こっています。1つは販売で1つは貸付です。したがって、貸付がどのようなものを理解することで収益取引に関し、販売金額を算定します。ですから、10万円を割り引き、債権の当初測定を行います。これにより収益の金額が算出されます。貸付を行い、それによって現金取引を行ったと考えるのです。そのような仕組みです。

山田 では、貸付部分に関して、初日損失が生じることはあるのでしょうか。

Rees 貸付には、IASBの減損の提案が適用されます。現在の提案に基づく、当該貸付に関し、初日に減損損失が認識される可能性もあります。しかし、これは収益取引には関係がありません。当該貸付の減損の会計処理方法に関係するものです。

山田 長期の場合、2つの別々の要素で構成されているので、これを分けて会計処理するというのですね。

Rees 基本的に両審議会は、重要な財務要素のある収益取引と重要

な財務要素のない収益取引を区別しました。

重要な財務要素のない収益取引に関しては、かなりシンプルになっていて、財務要素の影響について考慮する必要はありません。

重要な財務要素がある場合、実質的に2つの要素、すなわち収益取引と財務要素の会計処理を行います。基本的にすべきことは、キャッシュ・フローを信用リスクについて調整したレートで割り引くことにより取引価格を算定することです。しかし、考えてみると、それは金融商品に係る会計基準に基づいた場合に当該貸付金を認識したであろう金額と同じになります。割引、信用リスク調整等々、全ての要素が含まれていますから。

(4) ステップ4「取引価格の別個の履行義務への配分」

竹村 ステップ4では取引価格を契約における別個の履行義務に配分します。個々の履行義務のそれぞれの価格を合計しても、必ずしも取引価格の合計に等しくはならないため、これは難しいように思われます。この点についてご説明いただきたいと思います。

Rees ステップ4では、取引価格を各履行義務に配分しなければなりません。しかし、基本的に、用いられている原則は、とても馴染みのあるものだと思います。というのも、これは、現行の実務における多くの配分方法と非常によく似ているからです。取引価格は、識別された別個の履行義務の基礎となっている財又はサービスの独立販売価格の比率に応じて配分します。商品の束を購入し契約に値引きが含まれる場合、例えば、3つの履行義務があったとして、3つの財又はサービスを購入し

たことにより値引きが行われたとします。その値引額は、各履行義務に比例的に配分されます。これが一般的なガイダンスです。このガイダンスに関しては、値引きが契約の全部ではなく一部分に帰属する場合の取扱いについて少し柔軟性を持たせるために、特定の要件がいくつか定められています。しかし、基本的な原則は、比例的に配分するというもので、これは総じて好意的に受け止められています。

(業界固有のガイダンス)

竹村 鈴木さん、ご自身の経験から、この原則を適用する上で問題や課題が生じることはあると思いませんか。

鈴木 この原則を異なる業界でも一貫して適用することは、公正な方法だと思います。他方で、一部の業界から、このステップに関して厳しいコメントが寄せられていますね。これを受け、IASBはこのステップに関しても業界固有のガイダンスを設けるべきではないと判断しています。そのような決定に至った理由を教えてくださいませんか。

Rees 配分の提案は、多くの業界に影響を与えましたが、最も影響を受けたのは電気通信業界です。これは、電気通信業界において現在一般的に行われている契約の会計処理方法が、今回の収益認識基準のガイダンスと異なっているからです。電気通信業界では、携帯端末と通信時間がセットになった契約を、顧客からの現金の支払プロファイルに従って認識することが一般的だからです¹。そのため、IASBは電気通信業界の意見に注意深く耳を傾けました。電気通信業界は、セットでの契約を提供しており、顧客は2つの商品、

すなわち携帯端末と通信サービスを購入しています。そしてIASBは、通信サービスのキャッシュ・フローの一部は、実際には携帯端末に配分すべきであると考えたのです。通信会社が行っていたのは、携帯端末と通信サービスを1つのセットとした契約を作り、顧客が契約を締結するに当たり最も有利なキャッシュ・フローとなるように調整することでした。しかし、これらは確約した、強制力のある契約です。

そのため、IASBは当該モデルを一般原則に基づき配分を行えない理由はないと考えました。実際、IASBは一般原則に基づいた方が契約の経済性をより反映すると考えたのです。したがって、このようにセットでの契約を締結した場合、例えば、契約において、携帯端末に関する支払いを最初に行わず、全てのキャッシュ・フローが形式的には通信サービスに帰属するとされている場合、それは当該契約に基づいて顧客が受領しているものを正しく反映していないとIASBは考えたのです。すなわち、スマートフォンに関する2年間のセット契約を例にとると、通信会社は携帯端末、つまりスマートフォンと一定の通信サービスを販売していると考えられます。IASBは、この考え方の方が経済性をより反映していると考えたのだと思います。

鈴木 このほかにも理由がありますか。

Rees IASBが業界固有のガイダンスを作成しなかったのは、ほかにも2つの理由がありました。

1つはIASBが業界固有のガイダンスを回避したかったということだと思います。特に、収益に係る米国基準に対する大きな懸念の1つが、

それが非常に業界固有のものであるという点です。そのため、両審議会はそこから離れたかったのだと思います。そして、電気通信業界のための例外を設ければ、他の業界も例外を要求する可能性があると考えました。そのようなことになれば、このモデル全体の目的が損なわれることとなります。

もう1つの理由は、企業が現在販売している製品の取引方法を反映した業界固有の例外を設けることには慎重にならなければならないとの考えがあったのだと思います。電気通信企業が取引を行っている方法は変化しています。日本については分かりませんが、間違いなく英国では変化しています。米国でも多少の変化がみられ、市場は変化しています。IASBは、電気通信企業の処理を実質的に固定してしまうこと、すなわち現在の取引方法にしか合わないものにし、今後起こり得る製品の変化を反映できなくなることを懸念したのだと思います。

以上の理由から、IASBは例外を設けないことを決定しました。ただし、この検討を行っている際、IASBは、この収益認識基準を、必ずしも全ての個別契約レベルで適用する必要はないというガイダンス²を、電気通信業界は適用できる可能性があることに着目しました。すなわち、収益認識のガイダンスを適用するに当たり、顧客への請求方法に基づいたポートフォリオのレベルで調整を行うことにより、うまく適用できる可能性もあるかもしれないと考えたのです。

(5) ステップ5「義務の履行時点における収益認識」

竹村 ステップ5では、履行義

務の充足時に収益を認識します。履行義務は一定期間にわたり充足される場合もあれば、一時点で充足される場合もあります。この点について詳しくご説明いただけますか。

Rees 2011年EDの重要な点の1つが、履行義務に関するガイダンスを、一定期間にわたり充足する場合(第35項)と一時点で充足する場合で分けることでした。2010年EDに対し、特に製造業と建設業の企業から、進行基準の使用を現在の実務と比べて著しく制限しているとの懸念が多く寄せられました。そして、それは両審議会の意図ではありませんでした。そのため、履行義務が、一定期間にわたり充足される履行義務の要件を満たしているかをまず評価し、満たしていないのであればその履行義務は一時点で充足される履行義務であるというガイダンスを設け、その判断のために個別の要件を適用することが一番よい方法であると判断しました。そして、総じて2011年EDのガイダンスは歓迎されました。

ただし、このようなガイダンスについては概ね支持が寄せられたものの、2011年EDの特定のガイダンスについては理解が難しかったようです。したがって、現在作成中の最終基準では、2011年ED第35項をより簡単に、より明確にしようと試みています。ただ、明確化したガイダンスが2011年ED第35項のどの部分のガイダンスから来たのかは分かると思います。

原則はほとんど変わりませんが、まず、「企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を受け取り消費する場合、それは一定期間にわたり充足される履行義務である」

(第1要件)と定めようと考えています。そして、それが何を意味するかを説明したガイダンスを加えることにしました。これは、企業が履行するにつれて顧客がサービスの便益を得る単純なサービス契約に関するものです。

2つ目は、「企業の履行により資産が創出されるか又は増価する場合に関し(例えば仕掛品)、資産の創出又は増加につれて顧客が支配する場合、それが一定期間にわたり充足される履行義務である」(第2要件)というものです。これには、契約の条件において顧客が仕掛品を支配していることが明確な、一部の工事契約が当てはまります。

そして最後ですが、これは建設型の契約の多くで使われることとなりますが、「企業の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払いに関し、強制力のある権利を有しており、当該契約を約束のとおり履行すると見込んでいる場合、一定期間にわたり充足される履行義務に該当する」(第3要件)というものです。これも2011年ED第35項に含まれていましたが、より明確にしたつもりです。これは、企業が契約に基づき顧客のために資産を建設している状況を取り扱ったものです。

まず、転用できないこと。すなわち、契約に基づき顧客のためだけに建設するものでなければなりません。しかし、それは完成資産の一部なので、それを支配しているかどうかを判断することは簡単ではありません。それが完成するまで、効用はほとんどありません。

次に、契約に基づき現在までに完

了した作業に対する支払いに関し、強制力のある権利を有していることです。これは、例えば契約を解消しようとした場合に、現在までに完了した作業の価値に関し補償を求める場合を意味します。これら2つの要件が満たされている場合、一定期間にわたり充足する履行義務に該当することになり、当該契約に基づき履行するにつれて収益を認識します。

(工事進行基準の適用)

山田 ばら積貨物船など一般的な用途を持ち、契約相手先以外の顧客に容易に転売できる船舶の場合はどうでしょうか。船舶を発注し、その建造に2年かかるとします。そのようなケースでは、その船舶は転用でき、第3要件が満たされないことになります。

Rees 問題は、「転用できるかどうか」だと思います。そのためには、特定の事実と状況を評価しなければなりません。基本的に、転用の意味に関しては、かなり多くのガイダンスを設けています。問題は、「資産を創出するに従い、資産を別の顧客に容易に振り向けることができるかどうか」です。つまり、建造している当該船舶を別の顧客に容易に振り向けることができるかどうかです。その際、契約における制約や実務上の制限を考慮しなければなりません。それを別の顧客に振り向ける場合、その船舶を別の顧客に合うようにかなりの作業を行わなければならないかどうかなどを評価しなければなりません。

山田 この要件に関しては少し懸念を抱いています。申し上げたように、汎用性があり、特別な仕様のない船舶等の場合、第3要件は満たされない可能性があり、完成基準し

か適用できないことになるのではないかと懸念です。その場合には収益認識は2年後の完成時ということになります。これは非常に問題だと思います。

Rees 事実と状況を慎重に評価しなければならないと思いますが。

山田 もちろんです。転用できず、ほかに振り向けるためには膨大な作業を追加で行わなければならないのであれば問題ありません。しかし、特別大きな仕様の変更をすることなく、どのようなものでも運べる船舶の場合はどうでしょうか。

Rees 民間航空機のボーイング777やエアバスA380を例にとりましょう。そうした種類の契約は、もしかしたら転用の要件を満たさないかもしれません。というのも、山田さんがご説明されたように、かなりの再加工を行うことなくその資産を別の顧客に容易に振り向けることができるからです。そのような場合、企業は仕掛品の支配を引き続き有しています。顧客は、最終的に引渡しを受けるまで何も支配していません。では、企業が資産を別の顧客に振り向けることができず、現在までに完了した作業に対する支払いを受ける権利を有している場合、これは、仕掛品を現金に対する権利に転換していることになります。そのため、仕掛品に対する支配は喪失し、実質的に顧客が支配していることになります。よって履行義務を充足したことになり、収益の認識が適切になります。

山田 私がいわんとしているのは、今の航空機の例を使うと、大きく変更することなくほかに振り向けることができる航空機の場合でも完成までに2年から3年かかるとすると、もし、これに対して工事完成基

準しか適用できないのであれば、航空機を造るという企業の活動の実態を表さないように思えるのです。転用が可能かどうかということによって、工事進行基準を使えるのかどうかという結果に大きな違いが生じることにつながる方がよいのかどうか気になっています。

Rees 私はそのような契約の専門家ではないので、事実と状況について十分な知識がありません。ですから、発言には十分に注意しなければなりません。ただし、2011年EDで追加のガイダンスを求める意見が多かった分野なので、資産が転用できるかどうかについてはより多くのガイダンスを示そうとしています。

(リスク及び経済価値の位置付けの変更)

鈴木 2011年EDでは、資産の所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転や、顧客による資産の検収など、追加の要因が支配の移転の指標として組み込まれていました。現行基準においては、企業はリスク・経済価値アプローチを用いていますが、今後は支配モデルに移行し、リスクと経済価値の移転は支配の移転を評価する際の指標の1つになります。これは、収益認識の会計処理にどのような影響を及ぼすと思われますか。

Rees それは判断が難しいです。ただ、原則は支配です。リスクと経済価値が、顧客が支配を獲得していることのよい指標であると考えている人は多いです。IASBも同じ意見です。そして、それは連結の支配の原則において、リスクと経済価値が用いられている方法とあまり変わりません。ただ、個人的には、リスクと経済価値から支配に変更するこ

とが誇張されすぎていると思います。

基準の原点に立ち返ってみると、この基準の目的は、財又はサービスを顧客に移転した時点で収益を認識することです。すなわち、財又はサービスの移転を描写することです。そして支配は、その移転が行われたことを客観的に判断するための手段です。用いる手段として、リスク及び経済価値から支配へ移行したのは、ただ、支配の方が概念フレームワークの資産の定義とより整合していたからです。私達は、支配の方が、どの時点で移転が行われたのかを説明する上で、より現状に合った方法だと考えたのです。支配に移行したもう1つの理由は、リスク及び経済価値と、契約をさまざまな別個の履行義務に分解するという概念の間に、本質的に整合しない点があるからです。

単純な例を挙げると、例えば、機械を販売し、その機械に対して何らかのアフターサービスを提供する場合、機械を移転しているものの、その機械のアフターサービスを提供する契約を結んでいることから、その機械に対して何らかのリスクは残ることになるため、そのような状況においてリスク及び経済価値を用いると問題が生じます。契約を機械の引渡しとアフターサービスに区分し、まず機械の引渡しに対して収益を認識し、その後アフターサービスを提供するに従い収益を認識することに異論はないと思います。その際、移転が行われたことを判断するための手段として、支配の方が分かりやすいと思うのです。契約を別個の履行義務に分解する際に不整合が生じることはありません。しかし、それによって収益認識の時期が全て変わる

ことはありません。現在、財又はサービスを顧客に実際に引き渡した時点で収益が認識されている単純な契約では、収益認識時期は同じになります。

(出荷基準に対する考え方)

山田 その点について、日本では一部懸念が生じています。例えば、財を出荷したものの、顧客のところにはまだ到着していないとします。日本の現行の収益認識実務では、出荷時点で収益が認識されています。しかし、この提案に基づいた場合、履行義務は支配が顧客に移転した時点で充足されることとなります。これは、出荷時点ということになるのでしょうか。

Rees 引き続き適用できる可能性があります。というのも、顧客は、財又はサービスの支配を獲得しており、顧客の財となったものを顧客のところに配送するという配送サービスが実質的には行われていると考えることができるからです。その場合、財は、実質的に売り手ではなく顧客が支配しているとすることができず。移転がいつ行われたかを判断するため、契約の引渡条件を注意深く評価することが重要です。

山田 事故のリスクの移転や、顧客からどの倉庫又は顧客に配送せよという指示が出されている場合、顧客が支配していると考えられると思います。事実及び状況によって裏付けられなければならないと考えた場合、書面による契約も必要になるのでしょうか。

Rees そうですね。ただし、アウトリーチ活動から分かったことなのですが、「契約にどのように記載されているかによる」と考えることには慎重にならなければなりません。

契約の条件の中には、実際には強制することができず、ほとんど強制力のないものがあります。そのため、実質的ではない契約条件が存在することがあります。アウトリーチ活動の議論の中で出された例なのですが、例えば、契約によって権利、すなわち2011年EDの第35項に定められる、現在までに完了した作業に対する支払いを受ける強制力のある権利を有しているものの、実際にはその法域においてその権利が認められない場合があります。契約条件の内容を評価するには、より幅広い経済環境について考慮しなければなりません。

山田 ほとんどの場合、支配の移転、顧客からの支払いに関して問題が生じることはないと思います。しかし、基準の文言だけをみて判断してしまう傾向も見受けられます。書面での契約の内容ではなく、実質を考慮すればよいという今のご意見は非常に意味深いと思います。

Rees そうですね。幅広い経済環境を考慮しなければなりません。

2 表示及び開示

竹村 IASBの審議において、重要性の高かった事項の1つが開示だと思っています。最初のEDに対して、コメント提供者から多くのフィードバックが寄せられた分野であったからですが、これについてご説明いただけますか。

Rees 2011年EDへのコメント提供者の多くにとって、最大の懸念は開示要求の範囲でした。多くの作成者は、その要求事項の適用はあまりにも負担が大きく、改善された開示の便益はその負担を正当化するものではないと考えていました。しかし、難しかったのは、見解が2つに分かれていたことでした。

全ての作成者は、開示が多すぎて、これに従うには費用がかかりすぎるといっている一方で、利用者は、収益に関する現在の開示は適切ではない、基準には適切な開示要求が定められていないといっていました。IASBが開示の対応を進めることは、作成者にとって負担の増加を意味するものでしたが、開示の水準を改善するには必要なことでした。そして、多くの利用者は、2011年EDに定められるよりも多くの開示を要求していました。

竹村 利用者がより多くの開示を要求していたのは、収益が非常に重要だからですね。

Rees それこそが核心だと思います。多くの利用者は、収益が、財務諸表において最も重要な数値であり、財務諸表分析での鍵であると考えて適切な開示を求めています。よってIASBは、ワークショップを開催し、作成者と利用者の双方と話し合う機会を設けました。このワークショップを開催したのは、費用と便益という終わりのないジレンマから抜け出すため、よりよい方策を探ることでした。そのため、私達は、開示要求の負担を減らしつつ、できる限り情報の有用性や開示要求の内容を保持するように努めました。両審議会は、開示要求にかなり重要な修正を加えました。開示の全般的な目的は変わりません。また、開示要求の中で重要性の高い、収益の分解の要求は保持しています。収益の分解は、利用者にとって欠かせないものですから。

しかし、作成者から出された懸念の多くは、一部の調整表、特に契約残高の調整表に関する要求事項についてでした。よってIASBは、その調整表に含まれる一部の有用な情報

を残しつつ、調整表という形式で当該情報の開示を求める要求事項を削除したのです。それに関しては、開示をよりシンプルなものにしています。

ほかに大きく変更したのは、期中開示に関する要求事項です。期中開示も、作成者がその要求事項に大きな懸念を抱いた分野の1つでした。そして、2011年EDでは、当該基準における定量的な開示要求の全ては、期中報告期間にも適用しなければならないとされていました。IASBは、作成者のそうした懸念に注意深く耳を傾け、期中報告に関しては、期中報告の一般規定であるIAS第34号に従うことを決定しました。ただし、期中財務諸表でも、収益の分解は要求することにしました。というのも、収益の分解は、利用者が一番に開示を求めている事項だからです。そして、企業が分解した収益を報告する方法を体系化できれば、作成者が当該情報を報告日ごとに報告するための費用は、それほど高くならないだろうとIASBが考えたことも理由の1つです。よって、IASBは収益の分解の提案を保持しつつ、収益に関する他の情報はIAS第34号の一般規定に従って提供すべきであると決定しました。これは、2011年EDの提案の大きな変更点だと思います。FASBは同じ決定を行わず、定量的な開示に係るガイダンスを保持しましたが、IASBはIAS第34号を用いることを決定しました。

山田 分解情報を提供することを要求する規定は、IAS第34号のガイダンスと矛盾していますね。IAS第34号では、前の報告日以降大きな変更が生じた場合のみ明示することが要求されています。

Rees まず、多くの企業は、セグメント情報に関連して、分解した収益の情報を期中財務報告で報告することになると思います。両審議会には、対極的なフィードバックが寄せられました。分解した収益の情報が重要であるという見解に関し、両審議会は利用者の意見に同意しました。そしてIASBは、分解した収益の情報を要求するという規定を残し、それについてIAS第34号を改訂するものの、IAS第34号に基づき任意で提供する場合を除き、それ以外の全ての定量的開示は要求しないというトレードオフを行ったのです。

(収益の分解の詳細度)

鈴木 収益の分解の開示について質問があります。多くのクライアントから、当該ガイダンスに準拠するには、どの程度分解する必要があるかという質問を受けています。企業が1つのセグメントしか開示していないのであれば、当然のことながら、より多くの開示となる収益の分解の開示が必要だと考えられます。それに対しての反対意見はありませんが、一部の日本企業は、セグメント情報の中で、製品又はサービスごと、そして国又は地域ごとの開示を既に行っています。そのような場合であっても収益認識の基準に基づく追加の開示が必要だと思われませんか。

Rees 私達は、収益認識に関連して分解の原則を作成したいと考えていました。つまり、セグメント情報で重視されるのは、より幅広い目的及び焦点ですから、収益に関連して有用な情報を提供するという観点から原則を作成したいと私達は考えました。また、私達は、あらゆる種類の企業があるということに注意を払っていますから、分解に関する要

求事項を作成することは非常に困難でした。したがって、非常にハイレベルな原則を定めることにしました。その原則とは、収益の最適な分解方法は、企業が定めなければならないというものです。また、セグメント情報の開示を通じて収益分解の目的を満たしている場合には、そのような開示で問題なく、相互参照を行えば、二重に情報を開示する必要はないとも決めました。ですから、企業がセグメント情報の開示に係るガイダンスを通じて、収益の分解に係る開示のガイダンスを満たしている場合もあります。再審議では、収益の分解方法を決定する際にどのような種類の事項を考慮すべきかに関し、もう少しガイダンスを増やすことを決定しました。収益の適切な分解方法を考慮するに当たり、財務諸表以外、例えば、投資家向け資料等での収益の分解方法を考慮する、また、上級の経営幹部の手に渡る情報の種類について考慮するというものです。そのような事項を考慮すれば、分解の原則を満たす、適切な収益の分解方法についての見識をさらに得られるかもしれません。

鈴木 経営者は、IR情報やその他の情報において業績がどのように



公認会計士

鈴木理加氏

示されているかを考慮しなければならないということですね。

Rees 考えるべきですが、そのような情報において分解しているからといって、そのとおりに開示しなければならないということではありません。例えば、投資家向け資料でさらに分解した情報を追加で提供しているからといって、財務諸表でも同様に分解した情報を開示する必要があるということではありません。企業が開示に当たり、考慮するに値する事項であるということです。投資家に対して、そのように分解した情報を提供しているのであれば、有用である等、何らかの理由があるはずですが、したがって、財務諸表における最も有用な分解方法を考慮する際は、それを念頭に置き、当該情報を考慮するということです。

3 リース契約に関する基準との関係

山田 開示からは離れますが、現在検討中のリース契約に関する基準との関係について質問があります。リース契約に含まれるサービス要素は分離し、収益認識基準に基づいて処理することが検討されています。1つの例は、メンテナンス契約が付された車のリースです。そのような場合、メンテナンス部分はリース契約には該当せず、収益認識基準の適用対象となります。その理由を教えてくださいいただけますか。

Rees 今の例のメンテナンス部分ですが、多くの人は、当該部分は、それが単独のメンテナンス契約だった場合も、販売した製品と一緒に提供されている場合も、同じように会計処理しなければならないと考えています。これは、会計処理に比較可能性をもたらすためです。メンテナンス契約がリースとセットになって

いるという理由だけで、借手はそのメンテナンス契約を異なって会計処理することがあってはならないと多くの人は考えています。使用権資産と債務は貸借対照表で会計処理しますが、メンテナンス契約はリース契約の一部ではありませんので、単独のメンテナンス契約であるかのように会計処理しなければなりません。それには、貸手と借手両方の観点からみなければなりません。類似しているものと同じように処理することが目的です。

III 実務への影響

1 経過措置の内容

鈴木 収益認識基準の経過措置について質問したいと思います。最終基準では、一部実務上の便宜が設けられますが、完全遡及適用が要求されると思います。当該基準は早期適用が認められており、一部の日本企業は、これらの基準の発効日より前にIFRSに移行することを計画しています。そのような場合、そうした日本企業は新基準を適用することができるでしょうか。

Rees 基本的に初度適用企業になるということですね。

鈴木 そうです。

Rees 初度適用企業も収益認識基準を早期適用することができます。すなわち、初度適用企業は、最初のIFRS財務諸表において、2017年より前に新しい収益認識基準に直接移行することができるということです。IASBは、一時は早期適用を認めない方針でしたが、その方針は変更しています。しかし、初度適用企業が最初にIAS第18号及びIAS第11号を適用し、その後、新しい収益認識基

準を適用するために再び移行プロセスを実施しなければならないような状況を生み出すことは当然望ましくないため、既存のIFRS適用企業に早期適用を容認していなかったとしても、初度適用企業に関してはそれを認めていたでしょう。質問への答えですが、初度適用企業は新しい収益認識基準を早期適用することができます。

鈴木 初度適用企業である日本企業は、この基準を原則として完全遡及適用すべきだということですね。実務上の便宜は認められないのでしょうか。

Rees 初度適用企業も、既存のIFRS作成者のための実務上の便宜のほとんどを適用することができます。そのために、IFRS第1号の修正を行い、初度適用企業は、既存のIFRS作成者のための移行に係る実務上の便宜の一部を用いることを選択できるとしました。また、5月に開催されるIASB会議において、初度適用について審議する予定です³。IASBが初度適用企業を対象とした追加の免除規定を定める可能性もありますが、これについての審議は来週行われる予定です。

鈴木 それは、大変興味深いです。

2 発効日は2017年1月1日

山田 収益認識基準の発効日はいつでしょうか。

Rees 2017年1月1日です。IASBは、収益認識基準が、一部の企業に多大な影響を及ぼす重要な基準であることを考慮して、普通よりも長い移行期間を設けました。そしてIASBは、これが通常の手続の例外であることを明確に認識した上で、このケースではそれが正当化されるとしています。一部の企業は、新基

準を適用するために必要な過去の契約に関するデータを有していません。そのため、実際に新基準を遡及適用できるようにするには、長い準備期間が必要なのです。よって、長い準備期間を設けることにしました。

これ以外にIASBは、新基準への別の移行方法も導入しました。1つは2011年EDに含まれていたアプローチですが、両審議会は、累積的にキャッチアップする方法も採用できるとも述べています。つまり、適用初年度に、過年度の比較情報を修正再表示せず、累積的にキャッチアップし、期首の利益剰余金の修正を行います。要するに、2017年にこれを行うと仮定すると、2017年の財務諸表上の数値は新しい収益認識基準に基づいた場合の数値になりますが、比較情報は従前の基準に基づいたものになります。そして当期、この例では2017年ですが、当期の財務諸表の注記において、トレンド情報を提供するために、従前の基準に基づいた場合の2017年の数値を示します。

山田 かなり異例ですね。

Rees IASBにとっては異例のことですが、これによって新基準に移行する最も実効性のある方法を企業が柔軟に判断できるようになります。企業は費用を考えつつ、変更について利用者にどのように説明するかを考えることができます。これがIASBの考えです。一部の企業にとっては、こちらの方が実効性のある移行方法になるでしょう。

山田 今の2017年の例ですが、収益は同時に2つの方法によって認識しなければならないのでしょうか。

Rees それは場合によります。両方の会計処理を同時に行う企業もあれば、年度末にだけ数値を算出し、

従前の基準に基づいた場合の収益を遡及的に導出する企業もあるでしょう。企業が特定の事実及び状況に基づきそれを考えることになります。しかし、この開示を要求したのは、何らかのトレンド情報が必要だと考えたからです。この代替的な方法を用いた場合、従前の会計基準に基づくトレンド情報を得ることができます。完全な遡及適用をした場合には、新しい基準に基づくトレンド情報が得られるのです。準備期間を長く取り、さらに移行に関して代替的な方法を実質的に設けることにより、移行に関する懸念がいくらかでも和らげばと思います。

3 移行支援グループによる適用支援体制の構築

竹村 それらの2つに加え、IASBには移行支援を行うため、適用を支援するグループを立ち上げる計画があると聞いています。それは本当ですか。

Rees はい。これについての提案はまだ最終決定していませんが、この基準の重要性、そしてこの基準が、IASBが公表するほかのどの基準よりも多くの企業によって読まれることを考えると、適用支援を行えるよう準備しておくことが必要だという認識が両審議会にはあるのだと思います。現時点では、IASBとFASB共同の収益認識基準移行支援グループを立ち上げることを考えています。グループの構成や、グループがどのように活動を行っていくかはまだ決まっていますが、収益認識基準が強制発効するまでの期間、人々が新基準を理解し、その適用方法を考える支援を行う用意があるという安心感を関係者に与えることを目的としたものになると思います。

このグループが追加のガイダンスを公表することはないと思いますが、主要な問題が生じた場合、追加のガイダンスを提供する必要があるかどうかを考慮し、必要である場合には、IASBによる改訂やIFRS解釈指針委員会など、適切なルートを通じて行われることになると思います。このグループは、非常に強力なツールになると思います。基準を公表してそれで終わりにしないことで、人々の懸念を軽減できると思います。

竹村 基準の公表だけでなく、そのようなケアもするということがすね。

Rees はい。状況を把握するためにきめ細かく注意を払っていくということです。

山田 このプロジェクトからしばらくは解放されないですね。

Rees そうですね。IASBはFASBと共同で基準を公表することになります。異論が多く、人々が異なる見解を有する事項を含む重要なトピックに関し、コンバージェンスを達成した決定に達することができたという点で、これ自体非常に大きな成果だと思います。ただ、今年の第3四半期に当該基準を公表しますが、その時だけでなく、長きにわたりコンバージェンスを達成した基準として維持していかなければならないという強い思いがあるのです。

竹村 IFRSを採用している日本企業が、収益認識の新基準を適用するに当たり問題や疑問に直面した場合、何をすればよいでしょうか。誰に連絡すればよいでしょうか。

Rees おっしゃられた論点は、最終的にこのグループに集約されることになると思います。ただし、このグループでは具体的な質問が議論

されるというよりは、一般的な議論が行われることになると思います。それが基本的な考え方です。また、ASBJもこのプロセスに関与することになると思います。ASBJの方が日本の状況を把握しやすいですので、日本において特定の一般的論点が生じたことを認識した場合、移行支援グループとそれを議論することになります。

竹村 昨年、アジア・オセアニアオフィスも立ち上がりました。ASBJとアジア・オセアニアオフィスで日本企業による収益認識基準の適用を支援していくことができますね。



IFRS財団アジア・オセアニア
オフィス ディレクター 竹村光広氏

Rees 日本の利害関係者は、これまでこの収益認識基準に多くの意見を寄せてくれました。日本では、さまざまな関係者とかなり内容の濃い会議を行いました。彼らは一様にこの基準に強い関心を抱いており、提案を十分に理解した上で、2011年EDをどのように改善すべきかを私達に考えさせるような非常によい質問をしてくれました。今後も、適用プロセスの実施を通じて、よい論点を示してくれると思います。

〈注〉

- i 現行実務では、携帯端末販売による収益は契約開始時の受取金額に制限されるのに対し、2011年EDの提案では、独立販売価額を用いて携帯端末販売（個別の履行義務）に取引価格の一部を配分することが求められる（2012年12月IASB会議アジェンダ・ペーパー7C参照）。
- ii 2011年EDの第6項を参照。
- iii IASBは、初度適用企業に対して、既存のIFRS適用企業にて容認される代替的な「累積的キャッチアップ法」による経過措置を認めないものの、表示する最も古い期間よりも前に完了した契約に係る修正再表示の免除を認めることを2013年5月に暫定合意している。

教材コード	J 0 2 0 6 8 1
研修コード	2 1 0 3
履修単位	2単位