

IASB 改訂公開草案 「顧客との契約から生じる収益」の一考察

池 田 健 一

I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）とアメリカ会計基準審議会（FASB）は単一の原則ベースの収益基準を開発する目的で収益認識に関する共同プロジェクトを進めている。

新しい収益基準は、収益の問題に対するより強固な枠組みを提供することや産業界や資本市場での比較可能性を高めることや、よりよい情報開示を要求することにより、顧客との契約に関する会計処理を改善するねらいがあるとされる。

2010年6月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表したが、これに対して1,000通近いコメントレターが寄せられたことや、収益認識はすべての業種の企業に影響する非常に重要なプロジェクトであることから2012年6月に最終基準化するという当初の目標を変更して2011年11月に再度、改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表されている¹⁾。

1) 建設、製造、電気通信、テクノロジー、製薬、バイオテクノロジー、金融サービス、コンサルティング、エンターテイメント、エネルギー、運輸、重要なフランチャイズ活動を有する業界（サービス業およびファストフード飲食店チェーン店等）広い範囲の業界から寄せられたという（par.BC7）。なお、改訂公開草案に対するコメントレターは330通程度であり、公開草案に対するコメントレターより大幅に減少しているが、これは基準を見直した成果が出たものと受け止められているようである。

改訂公開草案の主な内容としては、まず、コア原則として、企業は、約束した財又はサービスの移転を、当該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、収益を認識するとされている (par.IN9)²⁾。

このコア原則を適用するステップとしては、2010年6月の公開草案と同様に、①顧客との契約を識別する、②契約における別個の履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④取引価格を契約における別個の履行義務に配分する、⑤企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識するという5つが示される (par.IN10)。

但し、単純なサービス契約の場合などについては、この5つのステップをすべて適用しない場合もありうるとされている。

本稿では、IASB 改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」について、2010年6月に公表された公開草案との相違点を踏まえ、その特徴と問題点を述べることにしたい。

II コア原則を適用するステップ

改訂公開草案では、収益を認識する5つのステップについては2010年の公開草案と同じである。しかし、公開草案とは内容が変更されている箇所がいくつか見られる。

- ① 顧客との契約を識別する（ステップ1）では、会計処理が必要な契約を識別する。このため契約はどのようなものであるのか（契約の識別）、いくつかの契約を1つにまとめないといけないか（契約の結合）、契約の範囲や価格の変更（契約の変更）を考慮する。

ここで契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事

2) IASB, Revised Exposure Draft: *Revenue from Contracts with Customer*, November 2011. (邦訳参考引用：ASBJ「公開草案：顧客との契約から生じる収益」)。

者間の合意であるとされ、契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により含意される場合もある（par.13）。

顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者（Appendix A）をいう。

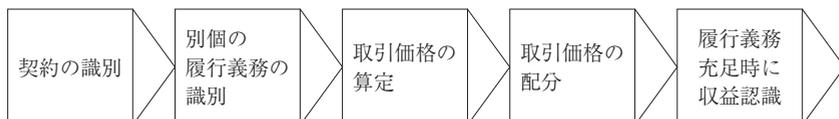
企業は次のすべての要件を満たす場合にのみ、顧客との契約に本基準[案]を適用しなければならないとされている（par.14）。

- (a) 契約に経済的実質がある（すなわち、当該契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれる）。
- (b) 各契約当事者が契約を承認（書面で、口頭でまたは他の慣習的な事業慣行に従って）しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- (c) 企業が、移転される財またはサービスに関する各契約当事者の権利を識別できる。
- (d) 企業が、それらの財またはサービスに関する支払条件を識別できる。

なお、改訂公開草案ではほとんどの契約の変更は将来を見据えた形で計上することに変更されている。

- ②契約における別個の履行義務を識別する（ステップ2）では、契約において約束した財またはサービスを評価し、どの財またはサービスが区別でき、したがって企業が別個の履行義務として会計処理しなければならないのかを識別する（par.23）。

図表1 コア原則を適用するための5つのステップ



ここで、履行義務とは財またはサービスを顧客に移転するという顧客との契約における約束である（par.IN12）とされる。

改訂公開草案では、上記のような契約の分解を次の２段階で行うことに変更された。

まず、財またはサービスは、(a)企業が通常、その財またはサービスを別個に販売しているか³⁾、(b)顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって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る、のいずれかの場合には区別できる（par.28）とされる。

しかし、次の要件の両方に該当する場合には、約束した財またはサービスの束を単一の履行義務として会計処理する（par.29）⁴⁾。

- (a) その束の中の財またはサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財またはサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。
- (b) 財またはサービスの束が、契約の履行のために大幅に変更またはカスタマイズされる。

このように契約の分解を２段階で行うことに変更された理由としては、例えば、大規模な工事契約などでは無数の財やサービスの組み合わせによって契約が構成されるが、そのような契約をどのように、また、どこまで分解することが会計情報の利用者にとって有用かを検討した結果であるとされている。

③ 取引価格を算定する（ステップ３）では、約束した財またはサービス

3) 2010年の公開草案では、他の企業が別個に販売している財またはサービスについても区別できるとされていたが改訂公開草案では取り下げられている。

4) なお、実務上の便宜として、企業は、契約で約束した複数の区別できる財またはサービスの顧客への移転のパターンが同じである場合には、それらの財またはサービスを単一の履行義務として会計処理することができる（par.30）。

の顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定する（par.IN16）。

2010年の公開草案では、取引価格の算定に顧客の信用リスクを含めることが提案されていたが、コメントレターの結果をふまえて、改訂公開草案では顧客の信用リスクを、取引価格の算定に含めるのではなく、IFRS 9号「金融商品」（未採用の場合はIAS39号「金融商品：認識および測定」）を適用して会計処理し、損益計算書で収益の科目と隣接して別個の科目として表示することに変更されている（par.IN17）。

さらに、改訂公開草案では、変動対価として公開草案で示されていた期待値（確率加重金額）に加え、最も可能性の高い金額も認める形で変更されている。

- ④ 取引価格を契約における別個の履行義務に配分する（ステップ4）では、複数の別個の履行義務のある契約について、企業が取引価格の配分をそれぞれの別個の履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行う（par.IN18）。

ここで対価の適切な金額を別個の履行義務のそれぞれに配分するためには、企業は、別個の履行義務のそれぞれの基礎となる財またはサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、その取引価格を独立販売価格の比率で配分しなければならない（par.71）。

独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積らなければならない（par.73）。

- ⑤ 企業が別個の履行義務の充足時に（または充足するにつれて）収益を認識する（ステップ5）では、企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益を認識する（par.IN22）。

資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（または獲得するにつ

れて)顧客に移転される(par.31)。資産の支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力をいう(par.32)⁵⁾。なお、顧客が資産の支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、約束した資産または当該約束した資産の構成部分を買戻す契約を考慮しなければならない(par.33)。

2010年の公開草案で示された収益認識の考え方に対して、工事契約の会計処理などの会計実務上で適用することが難しいというフィードバックが多く寄せられたことから、改訂公開草案では、一定の期間にわたり充足される履行義務と一時点で充足される履行義務にガイダンスを2つに分けている。

一定の期間にわたり充足される履行義務には、工事契約の会計などが含まれるが、次の2要件のいずれかに該当する場合にあてはまる(par.IN 24)。

- (a) 企業の履行により、資産(例えば、仕掛品)が創出されるかまたは増加し、かつ、資産の創出または増価につれて顧客がその資産を支配する。
- (b) 企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず⁶⁾、かつ、少なくとも次のいずれかの要件に該当する。
 - (i) 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する。

5) 資産の便益とは、次のような多くの方法で直接または間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローである(par.32)。(a)財の製造またはサービス(公共サービスを含む)の提供のための当該資産の使用、(b)他の資産を増価するための当該資産の使用、(c)負債の決済または費用の削減のための当該資産の使用、(d)当該資産の売却または交換、(e)借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ、(f)当該資産の保有。

6) 創出されている資産に汎用性がなく他の顧客に販売するなどの形で転用できないことを意味している。

- (ii) 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない。
- (iii) 企業が現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。

上述した一定の期間にわたり充足される履行義務の判定基準は改訂公開草案の第35項に示されている。このうち第35項の(a)は概念的でわかりにくいいため、実務上は第35項(b)が適用されることになるのではないかとされている。

一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する場合、企業は一定の期間にわたり充足する別個の履行義務のそれぞれについて、進捗度を測定することにより収益を一定の期間にわたり認識する⁷⁾。

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足する。一時点で充足される履行義務には財の移転などが含まれる。

この場合、約束した資産の支配を顧客が獲得した時に、収益を認識する。支配の移転についての指標として、次のものが含まれるとされる (par. IN26)。

- (a) 企業が当該資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (b) 顧客に当該資産に対する法的所有権がある。

7) 進捗度測定 of 適切な方法には、アウトプット法 [収益の認識を、現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定 (例えば、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、生産した単位数) に基づいて行うもの] とインプット法 [収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力またはインプット (例えば、費消した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過時間、機械の使用時間) が、当該履行義務の充足のために予想されるインプット全体に占める割合に基づいて行うもの] がある。

- (c) 企業が当該資産の物理的占有を移転した。
- (d) 顧客が当該資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- (e) 顧客が当該資産を検収した。

ところで企業が権利を得ることになる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに認識する収益の累計額は、権利を得ることが合理的に確実な金額を超えないとされる (par.IN28)。

次の要件の両方を満たす場合のみ、企業が充足した履行義務に配分された対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実である (par.IN28)。

- (a) 企業に類似した種類の履行義務の経験がある (または他の企業の経験へのアクセスなど他の証拠がある)。
- (b) 企業の経験 (または他の証拠) が、企業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金額の予測に役立つ。

Ⅲ 改訂公開草案におけるおもな変更点

それでは改訂公開草案において2010年の公開草案から変更された点をいくつか取り上げて検討することにしたい。ただし第2章で述べたものは除くことにする。

まず、不利な履行義務⁸⁾のうち、企業が一定の期間にわたり充足し、かつ、企業が契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務についてだけ損失が見込まれるかどうかの判断を行い、必要な場合には負債および対応する費用を認識するとされている。

しかし、一時点で充足される履行義務は、改訂公開草案では損失が見込まれるかどうかの判断の対象外とされている。これは、一時点で充足される履

8) 履行義務が不利となるのは、当該履行義務の決済の最小コストが、取引価格のうち当該履行義務に配分される金額を超過する場合である (par.87)。

行義務は IAS2 や IAS37 などの個別の会計基準で対応することが想定されているためという。

改訂公開草案に対するフィードバックとして、一時点で充足される履行義務についても、少なくとも重要性の高いものについては、一定の期間にわたり充足し、かつ、企業が契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務と同様の扱いをすべきではないかという見解が示されている。

次に、ライセンス供与⁹⁾および使用権について、改訂公開草案では企業の知的財産のライセンスまたはその他の使用権を企業が顧客に付与する場合には、その約束した権利は、顧客が当該権利の支配を獲得した時に企業が一時点で充足する履行義務を生じる（par.B34）と一時点で充足される履行義務として規定されている。しかし、ライセンスにも一時点で充足されるものと一定期間にわたり充足されるものがあるのではないかという見解が示されている。

IV 改訂公開草案における開示

改訂公開草案では、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財務諸表利用者が理解できるようにするためにさまざまな開示要求を定めている。企業は次のすべてに関する定性的および定量的情報を開示する（par.IN33）。

- (a) 顧客との契約（契約残高の調整表を含む）。
- (b) 要求事項案の当該契約への適用にあたって行った著しい判断および当該判断の変更。
- (c) 顧客との契約の獲得または履行のコストから認識した資産。

9) ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的財産の使用権を与えるが、所有権は与えないことを指す（par.B33）。

このような開示の拡充は、会計情報利用者のニーズを踏まえてのものであるとされる。しかし、監査人の立場からは、全体的に開示が非常に多く、監査の実行可能性について疑問の声も出ているように伺っている。また、IASBのアウトリーチ活動においても開示の拡充については反対の声が多くあがっているという。

V おわりに

本稿では、IASB改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」について、2010年6月に公表された公開草案との相違点を踏まえ、その特徴と問題点について検討してきた。

あるアメリカの大企業の財務担当者によると、新しい収益認識基準を導入した場合、それ以外の国際財務報告基準(IFRS)すべてを適用した場合に必要なコストの合計額をも上回るという見通しが示されている。さらに、新しい収益認識基準は、すべての業種に属する企業に影響を及ぼすことになる。

この改訂公開草案は、2012年5月以降に再審議が行われ、2012年末には審議を完了し、その後、2013年にかけて最終基準化される見通しが示されている。今後の動向に引き続き注目していきたい。

参考文献

- IASB, Exposure Draft; *Revenue from Contracts with Customer*, November 2010. (邦訳参考引用: ASBJ「公開草案: 顧客との契約から生じる収益」)
- IASB, Revised Exposure Draft; *Revenue from Contracts with Customer*, November 2011. (邦訳参考引用: ASBJ「改訂公開草案: 顧客との契約から生じる収益」)
- Ohlson, James A., Stephen H. Penman, Yuri Biondi, Robert J. Bloomfield, Jonathan C. Glover, Karim Jamal, and Eiko Tsujiyama, *Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting. Accounting Horizons*, Vol25, No3, 2011.
- 桜井久勝「資産負債アプローチによる収益の概念」『企業会計』第64巻第7号, 2012年。

藪下保弘・鈴木基史「収益認識会計基準の現状と課題——「IASB 公開草案：顧客との契約から生じる収益」の検討——」『富大経済論集』第 56 巻第 3 号，2011 年。

[付記] 今年，還暦をむかえられた恩師の桜井久勝先生に心よりお祝いを申し上げますとともに，先生のご健康と今後一層のご活躍を祈念いたします。