

---

プロジェクト	IFRS のエンドースメント手続
項目	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に関するエンドースメント手続の進め方

---

## 本資料の目的

1. 本資料では、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に関するエンドースメント手続の進め方を検討する。本資料は、第 29 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2016 年 10 月 20 日開催）（以下「第 29 回作業部会」という。）の審議を踏まえて修正したものである。
2. エンドースメント手続の対象は以下のとおりである。
  - (1) IFRS 第 15 号（2014 年 5 月公表）
  - (2) IFRS 第 15 号の発効日（2015 年 9 月公表）
  - (3) IFRS 第 15 号の明確化（2016 年 4 月公表）
3. エンドースメント手続を進めるにあたっては、以下を参考とする。
  - (1) 我が国の収益認識に関する包括的な会計基準の開発の検討状況
  - (2) 欧州連合（EU）におけるエンドースメントの状況

## 我が国の収益認識に関する包括的な会計基準の開発の検討状況

4. 現在、当委員会では、IFRS 第 15 号を出発点として収益認識に関する包括的な会計基準の開発を進めている。当該会計基準の開発にあたって、仮に IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合に生じ得る適用上の課題や今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、本年 2 月に「収益認識に関する包括的な会計基準についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表している。
5. 意見募集文書に対しては、個々の論点に関する適用上の課題について多数ご意見を頂いているが、IFRS 第 15 号の内容を出発点として収益認識に関する包括的な会計基準を開発することについて、概ね同意又は異論はないとの意見であった。

6. 一方、意見募集文書及びその後の審議では、以下のような懸念事項が指摘されている。
  - (1) 一定の期間にわたり充足される履行義務に関して、支配の移転がなされているか否かに関する理論的な課題
  - (2) 我が国の実務との相違
  - (3) 開示（注記事項）に関する実務上の負担への懸念

### EUにおけるエンドースメントの状況

7. 欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）の役割は、国際会計基準の適用に関する欧州議会・理事会規則 1606/2002 の要件に照らして、公表された会計基準等の評価に基づき欧州委員会（EC）にエンドースメントに関する提案を行うことである。エンドースメントに際しては、会計基準等が以下の両方の要件を満たすことを評価する。
  - (1) 理事会指令 2013/34/EU の第 4 条 3 項に記載される「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」の原則に抵触せず、欧州の公益に資するものである。
  - (2) 経済的意思決定を行う上で、また、経営者の受託責任を評価する上で、財務情報が満たすべき理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性の要件を満たしている。
8. EFRAG は、IFRS 第 15 号、IFRS 第 15 号の発効日、IFRS 第 15 号の明確化について、EC に対するエンドースメントに関するアドバイスを完了しており、いずれについてもエンドースすることを推奨している（具体的な手続の概要は別紙を参照のこと）。EFRAG のアドバイスを踏まえて、EU は IFRS 第 15 号及び IFRS 第 15 号の発効日のエンドースメントを完了している（2016 年 10 月 29 日に EU 官報で公表）が、IFRS 第 15 号の明確化のエンドースメントは完了していない（2016 年 11 月 1 日現在）。

### エンドースメント手続の進め方

9. IFRS 第 15 号による方法と我が国における実務では、相当程度の差異が認められる。この点、IFRS 第 15 号は、全体として一つのモデルを構成するものであるため、第 29 回作業部会では、個々の会計処理を現行の日本基準の取扱いと比較するのではなく、全体として、公益及び投資者保護の観点から以下の点について IFRS 第 15 号を

評価することを提案した。

- (1) 会計基準に係る基本的な考え方
- (2) 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- (3) 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）

10. また、第 29 回作業部会では、IFRS 第 15 号を全体として評価するにあたっては、意見募集文書に寄せられたコメントや当委員会での審議を通じて、適用上の課題とされた論点等（第 6 項参照）を参考に、詳細に検討すべき個別項目を抽出することが考えられるとし、個別項目の抽出については、次回作業部会において整理することとした（第 29 回作業部会での意見は、審議事項(1)-4 を参照）。

### ディスカッション・ポイント

エンドースメント手続の進め方についてご意見をいただきたい。

以 上

別紙

EFRAG のエンドースメントに関するアドバイスのための手続及び評価の概要

IFRS 第 15 号のエンドースメントに関するアドバイスのための評価（2015 年 3 月）

1. 以下では、IFRS 第 15 号のエンドースメントに関するアドバイスの評価を行った EFRAG レターの概要を紹介する。
2. EFRAG のエンドースメントに関するアドバイスのための評価は、本文第 7 項のとおり、次を評価するものである。
  - (1) 対象の会計基準等が、経済的意思決定を行う上で、また、経営者の受託責任を評価する上で、財務情報が満たすべき目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性のある情報をもたらすか。
  - (2) 対象の会計基準等が理事会指令 2013/34/EU の第 4 条 3 項に記載される「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」の原則に抵触しないか。
  - (3) 対象の会計基準等が欧州の公益に資するものか。

**（目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性の評価）**

3. 前項(1)の評価は、IFRS 第 15 号のすべての要求事項を対象とするものの、目的適合性等のそれぞれの観点に照らして最も重要と考えられる要求事項に焦点を当てて評価が行われている。したがって、EFRAG は、次のガイダンスに焦点を当てている。
  - (1) IFRS 第 15 号の収益認識にとって基本的なものか
  - (2) 相当の議論の対象とされてきたものか
  - (3) 適用上の問題となる可能性があるか

目的適合性、信頼性、理解可能性の評価

4. 前項を踏まえて、目的適合性、信頼性、理解可能性について、次のガイダンスを評価している。

目的適合性	信頼性	理解可能性
(1) 契約の識別	(1) 履行義務の充足	概ね、それまでの目的適

## 審議事項(1)-3

(2) 履行義務の識別	(2) 履行義務の充足の進捗の測定	合性、信頼性、比較可能性の議論でカバーされていることから、次の観点を追加で検討している。 (1) 売上ベースライセンス及び利用ベースのライセンスからのロイヤルティの例外 (2) 条件が不確実又は対価が変動する場合の例外 (3) その他の例外及び開示
(3) 契約の変更	(3) 変動対価の測定	
(4) 履行義務の充足	(4) 重要な金融要素	
(5) 変動対価	(5) 表示	
(6) 重要な金融要素	(6) ライセンス契約	
(7) 取引価格の履行義務への配分	(7) 発効日及び移行措置	
(8) 契約獲得のための増分コスト	(8) 企業の通常の活動のアウトプットでない売却	
(9) 表示		
(10) 開示		
(11) ライセンス契約		
(12) 発効日及び経過措置		
(13) 企業の通常の活動のアウトプットでない売却 (IAS 第 16 号、IAS 第 38 号、IAS 第 40 号の改訂)		

5. 上記のうち、IFRS 第 15 号の要求事項に関して関係者から懸念が提起されている問題点又は提起される可能性がある問題点について EFRAG の分析が行われているものがある。発効日及び経過措置を除き、主なものは以下のとおりである。

### (1) 契約の識別

EFRAG レターでは、条件の一部に不確実性がある契約に関して設けられている収益認識の制限 (IFRS 第 15 号第 9 項及び第 15 項) は、一般的な要求事項 (約束した財又はサービスを顧客へ移転により収益を認識する) の例外となる可能性がある点を問題として指摘している。

この点について、EFRAG は、IFRS 第 15 号の開発の過程を通じて、財務諸表利用者が、将来重大な戻入れが生じる可能性のある収益の金額を有用な情報と考えていないとしていることが観察されたとしており、上記の取扱いにより収益の戻入れを制約することは財務諸表利用者が有用な情報と考えているものと対応するとしている。このため、EFRAG は、理解可能性の観点で、この例外による複雑性を不適切なものではないと評価している。

### (2) 履行義務の識別

EFRAG レターでは、履行義務の識別にあたって、一部の関係者が販売費用と考えるもの（例えば、財務諸表のアナリストは、一部の通信会社が提供する無料又は割引価格の携帯電話機器を販売費用と見ている。）を、IFRS 第 15 号における財又はサービスとして扱う可能性がある点を問題として指摘している。

この点について、EFRAG は、通常の財又はサービスと販売費用を区別する要求事項で、すべての関係者の見解に沿ったものを開発することは不可能と思われる等の理由から、特段、この点を問題と捉えていない。

### (3) 履行義務の充足

EFRAG レターでは、一定の期間にわたって収益を認識する 3 番目の要件 (IFRS 第 15 号第 35 項(c)：企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している) については、約束した財又はサービスを顧客への移転により収益を認識する、との基本的な考え方を必ずしも反映していない可能性がある点を問題として指摘している。

EFRAG は、多くの場合、この要件は財又はサービスが移転したことを示すよい指標であるとして、この要件を、概ね、信頼性のある情報をもたらすと評価しているものの、上記の問題への直接の対応は記載していない。

### (4) 変動対価

#### ① 変動対価の見積りの制限 (IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項)

EFRAG レターは、変動対価の見積りの制限について、企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映するとの原則の例外と捉えられる可能性がある点を問題として指摘している。

しかし、EFRAG は、IFRS 第 15 号の開発の過程を通じて、財務諸表利用者は、将来重大な戻入れが生じる可能性のある収益の金額を有用な情報と考えていないことが観察されたとしており、当該取扱いは、戻入れを制約し収益認識の金額の確実性をより高めることになるため、財務諸表利用者が有用な情報と考えているものと対応するとしている。このため、EFRAG は、目的適合性、信頼性、理解可能性の観点で、概ね、この取扱いを認めている。

#### ② 売上ベースライセンス及び利用ベースのライセンスから生じるロイヤルティの例外 (IFRS 第 15 号 B63 項)

EFRAG レターは、売上ベースライセンス及び利用ベースのライセンスから生

じるロイヤルティの例外については、変動対価のある他の契約と基本的な違いはないため、例外的な取扱いが、目的適合性を損なう可能性があるとの問題を指摘している。理解可能性の観点でも、このロイヤルティの取扱いの例外を検討している。

しかし、EFRAG は、当該取扱いは、変動対価のある他の契約に課される変動対価の見積りの制限と全く異なるとまでは言えないこと、また、売上ベースライセンス及び利用ベースのライセンスから生じるロイヤルティに一般に不確実性があり評価が困難であること等から、この例外的取扱いに対して、目的適合性、理解可能性の観点で、概ね、この取扱いを認めている。

### (5) 重要な金融要素

EFRAG レターでは、財又はサービスの提供の時期と支払時期までが1年以下の場合に金融要素の調整を不要としている実務上の便宜については、金利が高い環境や取引対価が高額な場合に重要となる可能性があるため、提供される情報の目的適合性が制約されるとの問題を指摘している。また、信頼性の観点でも、金融要素を識別しないと契約の重要な経済的側面を誤って示すこととなるとの問題を指摘し、IFRS 第15号の実務上の便宜は、作成者のコストを低減する便益しかないとしている。

しかしながら、EFRAG は、目的適合性、信頼性に関する総合的な評価では、上記の指摘を明示していない。

### (6) 取引対価の履行義務への配分

IFRS 第15号では、取引対価を契約内の各履行義務に配分する際に、割引が特定の履行義務に関連しない場合には、各々の履行義務の独立販売価格の比率で配分することとしている。この点について、EFRAG レターでは、当該取扱いに従うと、一部の履行義務では契約全体の利益率を反映しないこととなり、情報の予測価値を低下させるとの主張があり得るとの問題を指摘している。

これに対して、EFRAG は、目的適合性の観点で、割引が特定の履行義務に関連しない場合には、割引の配分は恣意的になる可能性があり目的適合性の低下が避けられないとしている。また、独立販売価格の比率で配分することで全般的な整合性が図られるとしている。さらに、表現の忠実性の観点では、割引の配分について概念的に正しい方法はなく、独立販売価格の比率で配分することで主観性を低下させある程度の規律を設けることとなるとしている。以上を踏まえて、EFRAG は、IFRS 第15号の取扱いを、目的適合性、信頼性の観点で概ね認めている。

### (7) 開示

EFRAG は、IFRS 第 15 号で、概ね目的適合性のある情報を提供する開示に関する要求事項が設けられているとしている。EFRAG レターでは、要求事項によっては、目的適合性が、一部の企業又は業界に留まる可能性の問題を指摘している。

しかし EFRAG は、IFRS 第 15 号ではこれに対応して、(a)重要でない情報を開示する必要がないこと、及び、(b)企業は、開示目的を充足するのに必要な詳細さのレベル、強調の仕方について検討すべきこと、を明らかにして、この問題に対応しているとしている。

開示については、コスト便益の観点での評価を別の実施しており、その概要は本別紙第 10 項に記載している。

6. 前項の分析を踏まえて、IFRS 第 15 号は、概ね、目的適合性及び信頼性のある情報をもたらすと考えるとしている。また、IFRS 第 15 号は、理解可能性を損なう可能性のある複雑性をもたらさないと考えるとしている。

### 比較可能性の評価

7. 一方で比較可能性については、経済実質の類似性や異質性が会計処理に反映されるかの観点を踏まえて、次の点を検討している。

- (1) IFRS 第 15 号の要求事項の解釈が整合的に行われるか。
- (2) IFRS 第 15 号は、すべての重要な事項についてガイダンスを適切に提供し、既存の収益に関する基準と比較して、ガイダンスの欠如をもたらさないか。

EFRAG レターでは、IFRS 第 15 号が置き換えることとなる IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 11 号「工事契約」及び関連する解釈指針がカバーしていた重要な論点についてすべて、IFRS 第 15 号によりガイダンスが提供されていると評価しているとしている。IFRS 第 15 号が顧客との契約をベースとしているため、IFRS 第 15 号でカバーされない収益の形態があり得るとしているが、従前から IAS 第 18 号でカバーされていない範囲のものであるとしている。

- (3) IFRS 第 15 号は、経済的に類似の取引を類似の方法で処理するか。

これに関しては、次の 2 つに分けて分析が行われている。

- ① 実務上の便宜



重要な金融要素、契約獲得に関する増分コストに関する、1年以下の場合の実務上の便宜について検討されている。EFRAG レターでは、実務上の便宜の使用を、重要性がない場合に制限していないため、比較可能性を制約する可能性がある点を問題として指摘としているが、EFRAG の総合的な評価では特段の指摘は行われていない。

### ② 一部の契約形態に関する個別の要求事項

EFRAG レターでは、売上ベースライセンス及び利用ベースのライセンスから生じるロイヤルティの例外 (IFRS 第 15 号 B63 項)、一定の要件を満たさない契約に関して設けられている収益認識の制限 (IFRS 第 15 号第 9 項)、契約獲得に関する増分コスト (IFRS 第 15 号第 91 項) から生じる問題について検討が行われているが、EFRAG は、項目により、比較可能性を制約する程度は異なるものの概ね特段の問題はないと評価している。

#### (4) 経過措置に関する比較可能性

8. 前項の検討の結果、経過期間で比較可能性の達成が制約される可能性があり、また、要求事項の解釈が異なることで比較可能性が低下される可能性はあるものの、全体として、IFRS 第 15 号は比較可能性のある情報を提供しているとしている。

### (「真実かつ公正な外観」に関する評価)

9. 本別紙第 2 項(2)の評価について、第 6 項及び第 8 項の分析を踏まえて、EFRAG は、IFRS 第 15 号の適用による情報は、真実かつ公正な外観に反するものではないと評価し、IFRS 第 15 号は、EU のエンドースメントの技術的要件を充足していると評価している。

### (欧州の公益に資するか否かの評価)

10. 本別紙第 2 項(3)の評価について、EFRAG は IFRS 第 15 号のもたらすコストと便益の分析を財務諸表作成者及び利用者の観点から行っており、全体的な評価として、IFRS 第 15 号の適用によりもたらされる便益は、財務諸表作成者及び利用者に対するコストを上回る可能性が高いと評価している。

なお、この評価において、開示 (注記事項) に関する財務諸表作成者に対するコストに言及している。これによれば、IFRS 第 15 号の開発過程で、コスト負担が高いと指摘された公開草案 (2011 年公表) の要求事項に関しては、EFRAG からの提案に従い、利用者 と作成者の間での会合が開催され、結果として、最もコスト負担のある要求事項 (契約資産及び負債の期首及び期末の残高の調整表、中間財務諸表に

おける追加開示など)が削除されるなど、適切なレベルの開示要求事項が達成されたとしている。このため、IFRS 第 15 号は開示の追加負担があるものの、大半の企業について、当該負担は低いとの評価を行っている。

11. EFRAG は、前項のコストと便益の評価、及び、第 9 項の EU のエンドースメントに関する技術的要件の充足の評価のプロセスを通じて、IFRS 第 15 号が欧州の経済に対する不利な影響を識別していないとして、IFRS 第 15 号の適用は全体として欧州の公益に資すると結論付けている。

### IFRS 第 15 号の発効日に関するアドバイスのための評価 (2015 年 7 月)

12. EFRAG は、評価に先立つ 2015 年 3 月において、IFRS 第 15 号の発効日を 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度とすることを EC に対して提案している。IASB が発効日の延期を暫定決定したことを受けて、改めて発効日に関する提案を確認している。

### IFRS 第 15 号の明確化のエンドースメントに関するアドバイスのための評価 (2016 年 7 月)

13. エンドースメントに関するアドバイスのための IFRS 第 15 号の明確化の評価については、これまでの IFRS 第 15 号の評価を基礎としているとしている。この評価は、IFRS 第 15 号エンドースメントに関するアドバイスのための評価と基本的に同じ構成をとっているが、要求事項の評価にあたって、全体として慎重な会計 (prudent accounting) をもたらすか、の観点追加されている。
14. 目的適合性、信頼性、理解可能性、比較可能性、慎重性の評価のいずれについても、特段の問題は指摘されていない。
15. 真実かつ公正な外観に関しては、EFRAG は、IFRS 第 15 号単独及び他の IFRS との相互関係を検討し、次のような観点で、真実かつ公正な外観の原則に反するものではないと評価している。
  - (1) 企業の資産、負債、財政状態、純損益の表示の不可避的な歪みや重大な欠如をもたらさない。
  - (2) 企業の資産、負債、財政状態及び純損益の完全かつ信頼性のある描写をもたらすのに必要なすべての開示を含む。
16. 以上から、IFRS 第 15 号の明確化は、EU のエンドースメントの技術的要件を充足していると評価している。
17. また、EFRAG は、全体的な評価として、IFRS 第 15 号の適用によりもたらされる便

### 審議事項(1)-3

益は、財務諸表作成者及び利用者に対するコストを上回る可能性が高いと評価しており、IFRS 第 15 号の明確化の適用が欧州の公益に資するとの評価を行っている。

以 上