
プロジェクト IFRS のエンドースメント手続

項目 IASB が IFRS 第 15 号開発中に意見発信してきた内容（ASBJ、日本の市場関係者）のフォローアップ

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」のエンドースメント手続として、審議事項(1)-1 で示した「IASB が IFRS 第 15 号開発中に意見発信してきた内容（ASBJ、日本の市場関係者）のフォローアップ」を実施する。本資料は、当委員会が行った意見発信やアウトリーチから得られた我が国の作成者の懸念事項の内容や、それらを踏まえての IASB と当委員会との定期協議における協議内容、それらに対する両審議会の審議の結果公表された IFRS 第 15 号でのコメントの反映状況を概観し、当時、我が国としての課題意識があった論点を確認することを目的としている。

当委員会からの意見発信とその後の審議状況を確認する対象

2. IFRS 第 15 号等の開発中の過程で、当委員会から以下のコメント・レターを提出している。

- (1) IFRS 第 15 号

2008 年 12 月にディスカッション・ペーパーを公表。その後、2010 年 6 月に公開草案、2011 年 11 月に改訂公開草案（以下「再 ED」という。）を公表。当委員会からは、各々にコメント・レターを提出している。

- (2) IFRS 第 15 号の発効日

2015 年 5 月に公開草案を公表。当委員会からは 2015 年 7 月にコメント・レターを提出している。

- (3) IFRS 第 15 号の明確化

2015年7月に公開草案を公表。当委員会からは2015年10月にコメント・レターを提出している。

3. 前項のうち、(2)はIFRS第15号の発効日に関する内容であり、(3)はIFRS第15号の要求事項の一部について明確化が目的であるため、エンドースメント手続の観点からは重要性が高くないと考えられることから、詳細な検討は行わない。
4. 本資料では、第2項(1)について、以下の契機において行われた意見発信の内容及び当該意見発信に対する最終的なIFRS第15号での基準化における顛末の状況を確認する。
 - (1) 再EDに対する意見発信
 - (2) 再EDの公表後に、IASBが各国の作成者、利用者及び監査人に対して行ったアウトリーチのうち、我が国の関係者に対し行われたもの（エンドースメント手続としての確認のため、例えば要求事項の明確化のような内容は除いている。）
 - (3) 当委員会がIASBとの定期協議（2013年5月まで）の中で、再ED公表後にIASBに対して行った収益認識に関する意見発信

(充足時点に応じた履行義務の分類) (質問 1)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>収益認識の時期に応じて、履行義務を 2 種類 (1) 一定の期間と (2) 一時点) に区分する。提案では履行義務を (1) に区分するための要件が定められており、当該要件に該当しなければ (2) と判断される。</p>	<p>(ASBJ コメント)</p> <p>2 種類の履行義務に区分することを前提に以下の検討を求めた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 「資産の創出又は増加につれて顧客が当該資産を支配する。」(再 ED 第 35 項 (a)) の要件に基づき一定期間にわたり履行義務が充足される場合に、一時点で履行義務が充足される場合の時点の指標がどのように適用されるか、明確化を求めた。 ➤ 以下のケースを一律に一定の期間に区分することは顧客の支配の獲得が適切に描写しない可能性があるため、次とすることを求めた。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 短期的に製造される物品販売：一時点とすること (2) 輸送サービス：履行義務の内容により一定期間と一時点を使い分けること ➤ 合理的利益マージンの確保 (再 ED 第 35 項 (b) (iii) の要件) の削除を求めた。 <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントと同様の懸念が見られたほか、次の懸念が示された。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 工事等を一定の期間とする場合には、要件に「顧客の継続的な確認や、進捗に関する顧客の関与等」を追加してほしい。(作成者によるコメント) <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>ASBJ コメントのうち、2 番目の「短期的に製造される物品販売」、「輸送サービス」に関するコメントについて協議を行った。(2012 年 4 月開催時)</p>	<p>2 種類の履行義務の区分に関して、再 ED の提案の再整理が行われた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 再 ED 第 35 項 (a) は引き継がれたが (IFRS 第 15 号 35 項 (b))、支配の移転時期の決定が困難となる可能性があることから、再 ED で提案された要件を再構成して、移転される資産の転用可能性と対価の支払可能性を基礎とする追加の要件 (IFRS 第 15 号 35 項 (c)) が開発された。 <p>ASBJ から明確化を求めたコメントについて、一部、再 ED の提案が維持され対応されていないものが残存した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 顧客への支配の移転が適切に描写されない可能性があるケースへの対応 ➤ 合理的利益マージンの確保の説明

(回収不能見込額の表示) (質問2)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>収益に関連する債権に係る回収不能見込額は、収益とは別個の損益項目として処理し、回収不能見込額の事後の変動分を含めて収益科目に隣接して表示する。</p>	<p>(ASBJ コメント)</p> <p>収益の総額表示を前提としている点は同意しているが、回収不能見込額を隣接表示することが適当な場合が限定的であるとする旨の回答を行っている。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>▶ 売掛金の減損と収益の関係が分かりにくく、過去の貸倒損失も混入することとなるため、売上に隣接した表示に反対する。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>当委員会からは、今回の収益認識モデルは財又はサービスの顧客への支配の移転により収益を認識するものであり、顧客の信用リスクに起因する減損とは無関係であると考えられ、別の区分として表示すべき内容だと考えられる旨を伝達した。</p> <p>(2012年10月開催時)</p>	<p>隣接表示は行わないこととなり、コメント・懸念に対しては、対応された。</p>

(変動対価の制限) (質問 3)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>対価の金額に変動性がある場合の認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超えてはならない。</p>	<p>(ASBJ コメント) 基本的に同意している。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念) アウトリーチでは特段の意見は聞かれていない状況である。</p> <p>(定期協議での協議内容) 2012年9月に両審議会において審議していた再 ED の提案事項に関する記載（企業が権利を得ると見込む対価の金額の予測に役立たないと評価するための指標の例示）の見直しについて協議している。(2012年10月開催時)</p>	<p>➤ 収益認識される範囲の表現が再 ED から変更されたが、(ASBJ が同意していた、) 認識すべき収益に高い制約を設けている点は引き続き維持された。</p>

(不利テストの要求事項) (質問 4)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>一定の期間にわたり充足される履行義務で、かつ、契約開始時に充足が 1 年超と見込まれるものについて、損失が見込まれる場合には、負債及び対応する費用を認識する。</p>	<p>(ASBJ コメント)</p> <p>不利テストの対象となる履行義務について、契約期間が 1 年超のものに限定することに反対している。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>1 年内の履行義務を不利テストの対象とすべきではないかと考えられる。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>2012 年 4 月の定期協議時にコメント・レターの内容に触れて説明を行ってからは、それ以降特段の議論を行っていない。(2012 年 7 月の両審議会において、不利テストに関する要求事項を収益基準に含めないことを既に暫定決定している。)</p>	<p>IFRS 第 15 号で不利テストについて要求事項を規定することは棄却され、結果として 1 年超に限定することとはされず、IAS 第 37 号の要求事項が引き続き適用されることとなり、コメント・懸念へは対応された。</p>

(開示一期中財務報告における開示、開示全般) (質問 5)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>期中財務報告(我が国では四半期財務諸表及び中間財務諸表)において、収益及び顧客との契約に関する開示を定めることを提案している。</p>	<p>(ASBJ コメント)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ ASBJ に寄せられた利用者からの意見、作成者からの意見を踏まえて、中間財務報告において個別の開示項目を定めるべきでない。 ➤ 上記に関連して年次報告で求められている開示について、利用者が有用性を評価する一方、作成者からは膨大なコスト負担の発生に極めて厳しい意見が寄せられていることを紹介した。 <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ コストが多大にかかる割には経営者の管理上の観点からは不必要な情報であり、開示だけのために連結ベースで集計することになる。特に契約残高の調整表、履行義務の開示について反対である。(作成者によるコメント) ➤ 期中財務報告に関して、当期業績の達成見込みの提供と情報提供の迅速性との兼ね合いで考えると、迅速性を第一に考えるべきである点(収益の分解程度の開示にとどめ、それ以外は企業の任意とすべき、など)。(作成者によるコメント) <p>(定期協議での協議内容)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 中間財務報告の開示は年度末からの重要な変化にとどめるべきとする旨、年度の開示についても作成者から負担の増加の懸念が聞かれる旨を主張した。(2012年4月開催時) ➤ 全体として、作成者における負担に関する懸念と、開示に関する要求事項の増 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 期中財務報告に関しては、収益の分解情報はIAS第34号「期中財務報告」を改正して要求することとされ、それ以外は、IAS第34号の一般原則を適用することとなった。 ➤ 年次報告に関しては、負担が重いとされたいくつかの開示提案(契約資産及び負債の期首及び期末の残高の調整表など)が削除された。

審議事項(1)-3

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
	加がどのように利用者の便益につながるかに疑問を抱いている点を中心に主張を行った。(2013年5月開催時)	

(開示一個別論点) (質問5)

再 ED での提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【収益の分解】 収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期等について、区分別に分解し開示することが要求されている。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者) セグメント情報の開示があるため、収益を二重に管理するコストがかかり、利用者がセグメント情報との差異により混乱する可能性がある。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念) ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容) 「質問5-全般」で記載の伝達事項に加え、「収益の分解」に開示に伴う作成者の負担の増加への懸念(特に、セグメントより詳細に開示が要求されるのではないか)が聞かれている旨を伝達した。(2013年5月開催時)</p> <p>⇒IASBからの回答として、セグメントとの関連性を基準に明記する方向であり、また、セグメントより詳細な情報を求めるかどうかは明記しておらず、各企業で判断すべき事項とする方針である旨のコメントがあった。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 経営者が行っている収益の分析区分と同様とする旨の具体的な指針が追加された。 ➤ 報告セグメントとの関係の説明を開示することが明記された。

審議事項(1)-3

再 ED での提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【契約残高の調整表】</p> <p>契約資産及び契約負債の期首から期末への合計額の調整を表形式で開示することが要求されている。この中には、過去に充足した履行義務から生じた当期に認識された収益の開示等が含まれている。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 関係する情報収集のために全ての契約の状況をフォローすることが必要であり、契約管理・債権管理のシステム投資が必要となる。連結ベースではさらに業務負荷が大きい。 ➤ 連結ベースでは、全く異なる契約の合算であり、経営管理上、有用な情報とされないと考えられる。 <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている（作成者によるコメント）他、次の意見も聞かれている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 利用者の便益が不明であり、残高の開示で十分であると考えられる。作成するならば、セクターを絞るべきである。（作成者によるコメント） <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>「質問 5-全般」で記載の伝達事項以外には、個別の伝達は行っていない。（2013 年 5 月開催時）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 契約資産、契約負債の調整表に代わり、債権、契約資産及び契約負債の期首と期末の残高の開示と、重要な変動があった場合の定量的・定性的な説明を行うこととなった。 ➤ 当期首の契約負債のうち、当期に認識された収益を開示することになった。 ➤ 過去期間に充足した履行義務のうち当期に認識された収益の開示は維持されることとなった。
<p>【履行義務】</p> <p>顧客との契約における履行義務の情報の開示が要求されている。これには、</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 残存履行義務の将来充足見込を調査・集計するため、(システム面の整備も含め)多大なコストが発生する。 ➤ 建設業では、契約の個別性があり、数多く契約で充足時期を見積ることは多大 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 再 ED において、コスト負担を考慮した提案（開示範囲に関する実務上の便宜、開示方法の柔軟性）が行われたことを踏まえ、概ね提案は維持された。

審議事項(1)-3

再 ED での提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>企業が履行義務を充足する時点等の定性的な記述に加え、当初の予想存続期間が1年超の契約について、報告期間末日現在の残存額及び充足見込時期の分析（満期分析）が含まれている。</p>	<p>な負担である。</p> <p>（アウトリーチで聞かれた懸念）</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 1年内の履行義務も相当程度あり、1年超の未履行義務のみでは利用者をミスリードする可能性がある。（作成者によるコメント） ➤ 契約時点で納期未確定のものが相当程度あり、進捗度合いが多岐にわたるなど、見積りの不確実性が高く、導入コスト（システムや現場での教育）や監査コストがかかる。（作成者によるコメント） ➤ 経営者が利用していない情報であると考えられ、目的適合性が無い。（作成者によるコメント） <p>（定期協議での協議内容）</p> <p>「質問 5-全般」で記載の伝達事項に加え、日本では MD&A で受注残が開示されており、利用者が求める情報として十分対応されていて、追加コストをかけて履行義務の残高を開示する考えは理解されがたい旨の主張をしている。（2013年5月開催時）</p> <p>⇒IASBからは、履行義務は監査も行われる数値であり、必要があると両審議会が判断した項目であるため、受注残を日本で開示しているかどうかにかかわらず、重要であると考えている旨の回答があった。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 1年内の契約も開示に含めてよいこととされた。

審議事項(1)-3

再 ED での提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
<p>【不利な履行義務】 不利な履行義務について認識した負債の金額やその内容、不利となった理由等について開示する。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された意見：作成者) 不利な履行義務は内容や理由が様々なものから構成され、また、企業戦略や顧客との関係への影響を考慮すると詳細な開示は難しい。期首・期末の負債金額の開示、概括的な定性的情報とすることを提案する。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念) ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容) 2012年4月の定期協議時にコメント・レターの内容に触れて説明を行ってからは、それ以降特段の議論を行っていない。</p>	<p>IFRS 第15号に不利テストを含まないとする決定に伴い、関連する開示要求事項は削除された。</p>
<p>【顧客との契約の獲得又は履行のコストから認識した資産】 契約の獲得又は履行のために発生したコストから認識した資産の期首と期末の残高の調整表の作成が要求されている。</p>	<p>(ASBJ コメントで紹介された作成者の意見) 契約獲得又は履行のコストは、事業活動で大量反復的に生じるものであり、期首期末の異動調整表を作る事務負担は多大だが、概念が曖昧で、利用者に相応の便益は生まれないと考えられる。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念) ASBJ コメントで紹介された意見と同様の懸念が聞かれている。(作成者によるコメント)</p> <p>(定期協議での協議内容) 「質問 5-全般」で記載の伝達事項以外には、個別の伝達を行っていない。(2013年</p>	<p>調整表の作成に係る要求事項は削除され、期末残高のみが要求されることとなった。</p>

審議事項(1)-3

再 ED での提案	ASBJ コメントで紹介された意見、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
	5月開催時)	

(非金融資産の支配の移転への適用) (質問6)

再 ED での提案	ASBJ コメント、アウトリーチで聞かれた懸念、定期協議での協議内容	顛末
企業の経常的活動ではない非金融資産(有形固定資産等)の移転に、収益基準の支配と測定に関する規定を適用することが提案されている。	<p>(ASBJ コメント)</p> <p>有形固定資産や無形資産の特徴を十分に踏まえたうえで、第37項の指標が十分かなど、さらなる検討が必要であるとコメントしている。</p> <p>(アウトリーチで聞かれた懸念)</p> <p>アウトリーチでは特段の意見は聞かれていない。</p> <p>(定期協議での協議内容)</p> <p>2012年4月の定期協議時にコメント・レターの内容に触れて説明を行ってからは、それ以降特段の議論を行っていない。</p>	再 ED のとおり最終基準化され、IASB 及び FASB において特段の検討や反映は行われていない。

エンドースメント手続において追加的に検討を行う事項

- 前項まで当委員会が行った意見発信やアウトリーチから得られた我が国の関係者の懸念事項の内容、IASB との定期協議での協議内容と、公表された IFRS 第 15 号でのコメントの反映状況を確認した。

6. これらの確認を踏まえると、開示に関するコストと便益のバランスへの懸念については問題意識が強く、IFRS 第 15 号のエンドースメント手続を行う上で、追加的に検討が必要と考えられる。開示以外の論点については、会計基準に係る基本的な考え方の観点や実務上の困難の観点等で重要な論点はないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

当委員会からの意見発信やアウトリーチで聞かれた我が国での懸念事項を参考にした結果、第 6 項のとおり、開示に関するコストと便益へのバランスの懸念に対して我が国として問題意識が強く追加的な検討が必要であると考えられるが、これについてご意見をいただきたい。

以 上