

---

**プロジェクト IFRS のエンドースメント手続****項目 IFRS 第 15 号における開示の検討**

---

**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」における開示の要求事項について、「削除又は修正」の要否の検討を継続する。開示の要求事項については、以下の作業部会、及び、企業会計基準委員会で審議を行っている。
  - (1) 第 31 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 2 月 23 日開催）  
（以下「第 31 回作業部会」という。）
  - (2) 第 32 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 3 月 27 日開催）  
（以下「第 32 回作業部会」という。）
  - (3) 第 358 回企業会計基準委員会（2017 年 4 月 10 日開催）
  - (4) 第 33 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 4 月 21 日開催）  
（以下「第 33 回作業部会」という。）
2. 第 33 回作業部会では、第 32 回作業部会及び第 358 回企業会計基準委員会において「削除又は修正」を行わないとの事務局提案の下での理由付けについて異論があったため、改めて理由付けについて検討を行った。本資料では、第 33 回作業部会の検討を踏まえた検討を行っている。

**第 31 回作業部会及び第 32 回作業部会で実施した事項**

3. 第 31 回作業部会では、IFRS 第 15 号における開示の要求事項のうち、特に課題が指摘される要求事項を 3 項目<sup>1</sup>に絞り込み、これらについて要求事項の概要や我が国の関係者から聞かれた懸念等の事実関係を確認した。これを踏まえて、第 32 回作業部会では、絞り込んだ 3 項目を対象に「削除又は修正」の要否を検討し、事務局から、以下の理由により「削除又は修正」を行わないことを提案した。
  - (1) 開示項目をコストと便益の比較考量の結果として「削除又は修正」する場合、当該項目について他国で開示が行われる中で特に我が国として懸念があるこ

---

<sup>1</sup> 3 項目は次のとおり。

- (1) 収益の分解（IFRS 第 15 号第 114 項及び第 115 項）
- (2) 契約資産・負債の残高（IFRS 第 15 号第 116 項から第 118 項）
- (3) 残存履行義務に配分した取引価格（IFRS 第 15 号第 120 項から第 122 項）

とを表明する必要があると思われるが、我が国において基本的に開示が開始されていない現時点では、当該表明を行うことが困難である。

- (2) IFRS 第 15 号については IASB による適用後レビュー<sup>2</sup>が実施される可能性が高いと考えられ、その時点で、具体的な問題点の識別を基礎として意見発信を行うことが可能であると考えられる。
4. 前項の提案に対して、次のように、開示の要求事項の便益が実務上の負担に見合っていないとの IASB の説明を否定する根拠が乏しい中で受け入れざるを得ないとの意見が複数の委員から聞かれた。
- (1) IFRS 第 15 号に記載されている便益に関する IASB の説明は十分でなく、また、IFRS 第 15 号が開示の充実の目的を達成したとの IASB の評価に完全に同意している訳ではないが、一旦、受け入れて実務の中で評価していくしかないのではないか。
  - (2) IASB としては、便益がコストを上回ると結論付けているところ、その結論を否定する根拠が現時点ではなかったとして受け入れることが考えられるのではないか。
  - (3) 前項(1)の「他国で開示が行われる中で特に我が国として懸念があることを表明する必要があると思われる」との記述を理由とする場合、今後、適用前の IFRS についての意見発信が制約される可能性を懸念する。また、開示については、実務の蓄積がない中で評価が困難であり、「削除又は修正」を必要最小限にとどめる観点を理由に含めることが考えられるのではないか。
  - (4) IFRS のエンドースメント手続は、「削除又は修正」を必要最小限とすることを前提としている点で、日本基準の開発と異なっている。このため、便益とコストのバランスの評価も当該前提を踏まえたものと考えべきではないか。
  - (5) 前項(2)の理由によると、適用後レビューのタイミングで改めてエンドースメント手続を実施するように受け取られるのではないか。

---

<sup>2</sup> IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブック 6.52 項では、IASB は新基準又は大規模修正について、通常、新たな要求事項が国際的に 2 年間適用された後に適用後レビューを実施することとしている。

### 第 358 回企業会計基準委員会（2017 年 4 月 10 日開催）で聞かれた意見

5. 第 358 回企業会計基準委員会では、第 32 回作業部会での第 3 項及び前項の検討状況を踏まえて審議が行われ、次の意見が聞かれた。
- (1) 現時点で、開示の便益とコストのバランスについて IASB の主張に反論する材料が十分になく、基本的に「削除又は修正」を行わないとの事務局提案でよい。
  - (2) 開示については、便益とコストのバランスの観点で「削除又は修正」の要否を検討するしかないと思われるが、一旦、システム等で対応してしまうと、そこからの増分コストはあまり大きくなく、「削除又は修正」の要否の検討が難しくなるのではないか。
  - (3) 開示の便益とコストのバランスは資本市場全体で考慮すべきものではあるものの、開示の拡大は、直接には作成者にコストを生じさせるため、それが財務情報の質の向上に寄与していることを作成者に納得してもらう必要があるのではないか。

### 第 33 回作業部会における全体的な評価

6. 上記のとおり、第 32 回作業部会及び第 358 回企業会計基準委員会では、「削除又は修正」を行わないとの事務局提案に異論はなかったが、第 3 項の理由付けについて異論があったため、第 33 回作業部会では、改めて理由付けについて検討を行った。
- (1) 第 32 回作業部会及び第 358 回企業会計基準委員会では、現時点では、早期適用の事例、及び、我が国の準備状況に関する情報が限定的であり、開示に関する便益とコストの実情が必ずしも明らかでない中で、便益とコストが見合っているとする IASB の主張を否定する根拠は十分でなく、「削除又は修正」をせずに受け入れざるを得ないとの意見が聞かれた。

この点、開示の要求事項については、IFRS 第 15 号の開発過程で我が国の関係者からの意見発信が十分に対応されていないとの指摘はあるものの、上記のように関連する情報が限定的な状況を踏まえると、「削除又は修正」を国際的に合理的に説明できないと考えられ、「削除又は修正」を行わずに受け入れざるを得ないと考えられる。こうした現状の認識を理由として記載することが考えられる。

- (2) 第 3 項(1)の理由については、第 4 項(3)のような懸念が示されており、また、開示に関する便益とコストの実情が必ずしも明らかでないことを基礎とする

(1)の理由と同趣旨と考えられるため、(1)に重ねて理由としないことが考えられる。

- (3) 第3項(2)の理由については、適用後レビューの時点で、意見発信を検討することは、意見発信を効果的にする戦略の観点で有効と考えられるものの、適用前に行われるエンドースメント手続と適用後レビューは直接の関係はないため、削除することが考えられる。

7. 上記を踏まえて、「削除又は修正」を行わない理由として以下の提案を行った。

現時点では、早期適用の事例及び我が国の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS第15号の開示の要求事項について、IASBが、便益がコストに見合っていると結論付けている主張を否定する根拠が十分に見出せず、「削除又は修正」を国際的に合理的に説明できないと考えられ、「削除又は修正」を行わずに受け入れざるを得ないと考えられる。

### 第33回作業部会における検討状況、及び、当該検討を踏まえた提案

8. 第33回作業部会では、前項で提案した文案に対して次の意見が聞かれている。

- (1) 開示項目について「削除又は修正」を行わないとする理由は、便益がコストに見合っているとIASBが結論付けている主張を否定する根拠が十分に見出せていないことでよく、国際的に合理的な説明ができるかどうかまでは不要と考える。
- (2) 「削除又は修正」を行わないとする理由（資料第7項及びコメント募集文案第14項）にある「早期適用の事例」は我が国だけでなくIFRSの適用を行っている各国を指していることを記載し、他国も含め、IFRS第15号の開示による便益とコストの実情が明らかではないことを明確にしてはどうか。

9. 前項の意見を踏まえて、第7項の理由を以下のように修文する（下線は挿入、取消線は削除）。

現時点では、各国の早期適用の事例及び我が国の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS第15号の開示の要求事項について、IASBが、便益がコストに見合っていると結論付けている主張を否定する根拠が十分に見出せず、~~「削除又は修正」を国際的に合理的に説明できないと考えられ、~~「削除又は修正」を行わずに受け入れざるを得ないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

前項の、IFRS 第 15 号の開示に関する「削除又は修正」を行わないことの理由の事務局提案についてご意見をいただきたい。

以 上