
プロジェクト	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビュー
項目	2022 年 12 月開催の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) への対応 (IFRS 第 15 号の適用後レビュー)

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2022 年 12 月 8 日においてロンドンで開催される会計基準アドバイザー・フォーラム (以下「ASAF」という。) 会議で議題¹となっている、「IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビュー：フェーズ 1-検討すべき問題の識別」に関するセッションにおける ASBJ の対応方針について検討を行うことを目的としている。

II. ASAF 会議で議題として取り上げられる背景

2. 国際会計基準審議会 (IASB) は 2021 年 11 月のボード会議において、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS 第 15 号」という。) について適用後レビュー (以下「IFRS 第 15 号 PIR」という。) を開始することを決定している。また、2022 年 9 月のボード会議において、IFRS 第 15 号 PIR のフェーズ 1 (Request for Information : 情報要請の公表)² のスケジュールが次のとおり示されている。

- (1) アウトリーチ (各諮問グループを通じた関係者との会合) : 2022 年 10 月から 2023 年 3 月
- (2) 情報要請の公表 : 2023 年上半期

¹ 詳細は、2022 年 12 月 ASAF 会議のアジェンダ・ペーパー 2 「Post-implementation Review (PIR) of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers:Phase 1-Identifying matters to be examine」

(<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/december/asaf/ap2-pir-ifrs-15-asaf-dec-2022.pdf>) を参照。

² PIR は、会計基準の適用後に新しい要求事項が財務諸表利用者、作成者及び監査人に与える影響を評価する機会であり、通常、新たな要求事項が国際的に 2 年間適用された後に開始される。2022 年 9 月の IASB ボード会議では PIR が次の 2 つのフェーズで行われることが説明されている。

(1) フェーズ 1

IASB は、IFRS 解釈指針委員会、IFRS の諮問グループ、その他の関係者との議論に基づき検討すべき事項を特定する。また、特定された事項について、パブリック・コンサルテーション (情報要請) が行われる。

(2) フェーズ 2

情報要請で得られたコメントについて、追加的な分析やその他の協議活動から収集した情報とともに検討が行われる。

3. ASAF 会議における本セッションの目的は、ASAF メンバーに対し、IASB が IFRS 第 15 号 PIR において調査すべきと考える事項を含む、IFRS 第 15 号の導入とその継続的な適用に関する見解を共有することとされている。

III. ASAF メンバーへの質問

4. ASAF 会議では、ASAF メンバーに対して次の質問に対する回答が求められている。
- (1) IFRS 第 15 号に関する全体的な評価
 - (2) IASB が IFRS 第 15 号 PIR のフェーズ 1 において調査すべき適用上の問題及びその理由
 - (3) IFRS 第 15 号への移行がどの程度困難であったか。
 - (4) IFRS 第 15 号の導入及び適用に関する「便益とコスト」(影響)の可能性についての IASB の影響分析で想定されたとおりであったか。
5. 具体的な質問は、次のとおりである。

質問 1

IFRS 第 15 号の全体的な評価をお聞かせください。

- ① 顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関して財務諸表利用者に有用な情報を報告する原則を定めるという目的を、IFRS 第 15 号は達成していますか。
- ② IFRS 第 15 号の基本原則とそれを支える 5 ステップの収益認識モデルは、収益の会計処理の決定において、明確であり、有用であると考えていますか (別紙 1 参照)。

質問 2

IASB が IFRS 第 15 号 PIR のフェーズ 1 において調査すべき適用上の問題は何か、及びその理由をお聞かせください。

- ① どの程度、広範囲な問題ですか。
- ② 問題の原因は何ですか、また、問題の影響はどのようなものですか。
- ③ どのような企業に影響がありますか。
- ④ 問題は新たに識別されたものですか、それとも従前の収益基準 (IAS 第 18 号等) においても識別されていた問題ですか。
- ⑤ 問題の解決のために IASB はどのようなステップを踏むことが可能ですか。

質問 3

IFRS 第 15 号への移行がどの程度困難であったかをお聞かせください（別紙 3 参照）。

- ① どのような業種で移行が最も困難でしたか。また、それはどのような理由によるものですか。また、移行で生じた問題は現在も継続していますか。
- ② 経験上、修正遡及適用の方法³を適用した企業はどの程度ありましたか。当該方法を適用した企業が相対的に多くみられたのはどのような業種ですか。また、移行について適用初年度の開示で十分な説明が行われていましたか。

質問 4

IFRS 第 15 号の結論の根拠の BC454 項から BC493 項（別紙 4 参照）には、導入及び適用に関する「便益とコスト」（影響）の可能性に関する IASB の分析が示されています（別紙 2 のハイレベルな概要を参照）。影響分析に関連して以下についてお聞かせください。

- ① 実際の影響は期待された影響と異なっていましたか。
- ② IFRS 第 15 号の影響分析で識別されていなかった他の影響が見受けられましたか（例：導入が貴社の内部統制やビジネスの仕方に影響がありましたか）。
- ③ IFRS 第 15 号が米国会計基準と実質的にコンバージェンスされることは、どの程度重要でしたか。

IV. 専門委員に対する情報要請の概要

6. ASBJ 事務局では、2022 年 12 月開催の ASAF 会議における発言案及び IFRS 第 15 号 PIR に対する今後の ASBJ からの意見発信の基礎を形成するために、収益認識専門委員会及び IFRS 適用課題対応専門委員会の専門委員に対し、ASAF 会議において回答が求められている質問事項を取りまとめた質問票（以下「本質問票」という。）により初期的なコメントを依頼した。
7. 本質問票に対して寄せられた主なコメントは、次のとおりである⁴。なお、寄せられたコメントの詳細は、審議事項(2)-2 参考資料にてお示ししている。

V. 専門委員から寄せられたコメントの概要

質問 1：IFRS 第 15 号に関する全体的な評価

³ 比較年度の財務数値を修正せず、IFRS 第 15 号の適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高等を修正する方法

⁴ 各質問に関連するコメントで内容が共通するものについてまとめている。

8. ほとんどの回答者は、IFRS 第 15 号の目的は基本的に達成されており、その基本原則や 5 ステップの収益認識モデルは、明確であり、有用であるとの回答であった。
9. 次のコメントも寄せられている。
 - (1) 財務諸表作成者に判断の要素を多く求めており、当該判断に必要な情報収集のレベルによってその判断が異なり得るため、必要に応じ追加的なガイダンスを検討すべき部分もあると考えられる（財務諸表作成者）。
 - (2) 5 ステップの収益認識モデルについて、「履行義務」に焦点が当たり過ぎているため、基本原則にある「支配の移転」という概念をもう少し強調した方が良い（監査人）。
 - (3) IFRS 第 15 号は、収益の時点認識（IAS 第 18 号「収益」タイプ）と継続認識（IAS 第 11 号「工事契約」タイプ）を無理やり一つの枠組みで束ねようとしたために、いわゆる「支配モデル」の強みが活かさない構造になっている（学識者）。

質問 2：IASB が IFRS 第 15 号 PIR のフェーズ 1 において調査すべき適用上の問題及びその理由

10. 回答者の約半数は、適用上の重要な問題はないとの回答であった。ただし、適用上の問題として次のコメントが寄せられた。

(会計処理)

- (1) 契約の初期段階において進捗度を合理的に見積ることができない場合の原価回収基準については再検討が必要と考える（財務諸表利用者）。
- (2) 変動対価については需要家との折衝によって決まるものであるため不確実性が高いものも多い。そのため、重大な戻入れが生じない範囲で合理的に金額を見積ることが困難である場合、監査及び実務の混乱を避ける意味でも、見積りが不要であることを明確にすべきと考える（財務諸表作成者）。
- (3) 一時点で充足される履行義務について、IFRS 第 15 号第 38 項で示されている 5 項目が例示であることが明瞭ではなく、実務において混乱を招いていると考える（財務諸表作成者）。
- (4) 返金不能の前払報酬では、契約更新オプションが重要な権利を顧客に提供していた場合には、当初の契約期間を超えて延長される。収益認識期間の取扱いが非常に困難であり、かつ判断のための非財務情報の収集に多くの稼働を要する。また、その収益認識期間の妥当性の証明も負担になる（財務諸表作成者）。

- (5) インプット法に基づく進捗度の修正について、進捗度に比例しないコストの範囲に適用企業によってばらつきが生じる可能性がある（財務諸表作成者）。
- (6) ライセンスに係る収益認識に関する全体像がわかりにくい（財務諸表作成者）。
- (7) ライセンスの収益認識のガイダンスが不足している（監査人）。
- (8) 本人・代理人の検討についてのガイダンスが不足している（監査人）。
- (9) 収益を認識せずにリース又は融資契約として処理する買戻契約のうち、ほぼ同一の資産が市場で容易に入手可能である場合の会計処理のガイダンスがないが、このような取引は実務上少なくないためガイダンスが必要である（監査人）。

(開示)

- (10) 作成者が負担する開示のコストが、IFRS 第 15 号の適用による全体としての便益と均衡しているのか、作成者にとって資本市場から得られる便益が実現しているのかの検証が必要である（財務諸表作成者）。
- (11) カスタマー・ロイヤリティ・プログラムに係る負債や返金負債など、IFRS 第 15 号で規定された負債について、その性質（金融商品か否か等）が会計基準上で明確ではないため、表示及び開示上の取扱いが不明確である（監査人）。
- (12) 顧客に払う対価が期待される収益を上回る場合の、純損益計算書上の表示方法（負の収益か費用か）、及び前払額を将来の期間にわたり収益から控除する場合の当該前払額の資産としての性質が、会計基準上で明確ではないため、表示上の取扱いが不明確である（監査人）。

質問 3：IFRS 第 15 号への移行がどの程度困難であったか**(移行の困難さ)**

- 11. 概ね、全体として移行が著しく困難であった状況は認識されていないとの回答であった。また、移行が困難であった業種として商社、製薬業等が挙げられている回答もあったが、回答者全体の傾向としては、業種よりも、特定の事項に関する移行の困難さに関するコメントが寄せられている。コメントが寄せられた事項は、次のとおりである。
 - (1) 商慣習や言語の特性などから契約書の規定や文言が曖昧であることから生じる履行義務の識別、本人・代理人の判定などの判断（監査人）
 - (2) 従前は一時点で収益認識していたような取引について、一定の期間にわたり充足する履行義務として会計処理を行うこと（財務諸表作成者）

- (3) 複数要素契約における別個の履行義務の識別、及び財又はサービスの提供に第三者が関与する場合の本人・代理人の判断（財務諸表作成者）
- (4) ポイント制度に係る会計処理（小売業、鉄道業、通信業等）（監査人）
- (5) 本人・代理人の判定（財務諸表作成者、監査人）
- (6) ライセンスの会計処理（使用权かアクセス権かの判断）（監査人）
- (7) 製薬業界におけるアップフロント・フィー、履行義務の識別（ライセンス供与と研究開発、製品の製造販売等）（監査人）
- (8) 有償支給の会計処理（監査人）
- (9) 契約負債が新たに定義されたことに伴う未収入金の契約負債を認識する会計処理についての金額算定のための情報収集や確認や検討作業（財務諸表作成者）
- (10) 開示対応で、子会社への周知や理解の促進、収益分解開示のための元情報の定義や収集（財務諸表作成者）

（移行の方法）

12. ほとんどの回答者は、多くの企業が修正遡及適用の方法を適用したとの回答であった。

質問4：IFRS第15号への移行がどの程度困難であったか**（便益とコストの影響分析の評価）**

13. 多くの回答者は、実際の影響は、概ねIFAS第15号で予想された影響のとおりであったと評価する回答であった。ただし、個々の点について、次のコメントがあった。

- (1) 内部統制の整備等に影響があった（複数の財務諸表作成者、複数の監査人）。
- (2) BC464項に言及されているIFRS第15号の開発過程の考察として、「不動産の建設を財又はサービスのどちらとして会計処理するのか」については、その後「支配の移転」を基礎とすることで最終化がなされたが、実務への適用において現在も開発事業に類型化される取引に関して、認識の詳細整理と判断が必要な事項がある（財務諸表作成者）。
- (3) ある監査人から、契約書のひな型を見直す事例が見受けられたとのコメントがあった。また、ある財務諸表作成者から、ビジネスの意思決定段階でどのような収益認識になるのかの確認が必要であるため意思決定のリードタイムが延びており、商材の仕様を会計基準の要件に合うように決定する逆基準性が見られるとのコメントがあった。これに対して複数の財務諸表作成者からはビジネスの仕方への重要な影響はなかったとのコメントがあった。

- (4) BC474 項で指摘されているソフトウェア契約における対価の配分に関する影響を始め、一定程度の影響はあった（監査人）。
- (5) 本人・代理人のガイダンスによって売上高の計上額等に大きな影響を生じさせている（財務諸表作成者）。
- (6) 開示について、莫大なコストがかかったという認識はない反面、レベル感にはバラツキが生じている可能性もあり、IFRS 第 15 号が意図している比較可能性の確保が図られているかについては検討の余地はある（監査人）。
- (7) 販促費の売上控除や代理人取引の純額表示が多くの子会社で見られたが、それ以外は想定していたほど分析に影響がなかった。また、契約資産・負債や収益の分解情報の新たな開示はほとんど実務に活かされていない印象がある（財務諸表利用者）。

（米国会計基準とのコンバージェンス）

- 14. 多くの監査人から、コンバージェンスは比較可能性の観点から重要であるとの回答があった。これに対して、利用者及び作成者からはあまり回答がなかったが、次のコメントがあった。
 - (1) 米国会計基準と共同で開発されたことで財務諸表の比較可能性が高まった（財務諸表利用者）。
 - (2) 連結決算業務のコストの観点から海外子会社の会計基準差異調整が不要となるため有意義である（複数の財務諸表作成者）。

VI. ASBJ の対応方針

専門委員から寄せられた回答の分析

- 15. 本質問票に対して寄せられた回答によると、IFRS 第 15 号の目的は基本的に達成されており、その基本原則や 5 ステップの収益認識モデルは、明確であり有用であると考えられる。また、米国会計基準とのコンバージェンスは財務諸表の比較可能性の観点やグローバルに事業を展開する財務諸表作成者における財務諸表作成のコストの観点から重要であると考えられる。
- 16. これに対して、適用上の課題及び移行の困難さに関しては、各専門委員から寄せられた項目にはばらつきがあり、多くの回答者で共通の項目は見受けられなかった。また、寄せられた個々の適用上の課題及び移行の困難さについて発言を行う場合、さらなる詳細な分析が必要となると考えられる。

ASAF 会議での発言案

17. 以上を踏まえ、ASAF 会議においては、全体的な評価に関してのみ発言を行うことが考えられるかどうか。具体的な発言案は、次のとおりである。
18. また、ASAF 会議においては、本日の企業会計基準委員会で聞かれた意見も踏まえて発言したいと考えており、追加のコメントがあれば頂きたい。

発言案

- IFRS 第 15 号の基本原則及び 5 ステップの収益認識モデルは、首尾一貫した会計処理が適用可能であり、比較可能性が向上しているという点で、IFRS 第 15 号の目的は概ね達成されており、財務報告が改善されていると評価する。

また、米国会計基準とのコンバージェンスは財務諸表の比較可能性の観点やグローバルに事業を展開する財務諸表作成者における財務諸表作成のコストの観点から重要であると意見が聞かれている。
- 便益とコストの影響分析に関して IFRS 第 15 号で予想された影響と大きく異なっておらず、また、移行に関して著しく困難であった事項は聞かれていない。
- 以上から、IFRS 第 15 号 PIR により、IFRS 第 15 号に大きな修正を行うと利害関係者に追加のコストが生じるため、PIR における基準の修正は最小限にすべきと考える。

ディスカッション・ポイント

本資料の第 15 項から第 18 項に関する専門委員から寄せられたコメントの ASBJ 事務局の分析及び ASAF 会議での発言案についてご意見を伺いたい。

以 上