
プロジェクト	IASB 情報要請「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』適用後レビュー」
項目	IASB 情報要請「IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』適用後レビュー」への対応

I. 背景及び本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は、2023 年 6 月 29 日に情報要請「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」（以下「本情報要請」という。）を公表している（コメント期限：2023 年 10 月 27 日）。
2. 本情報要請に先立ち、2022 年 12 月に開催された会計基準アドバイザー・フォーラム（以下「ASAF」という。）会議で、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。）の適用後レビュー（以下「PIR」という。）のフェーズ 1 に関するセッションが設けられた。企業会計基準委員会（ASBJ）は、本セッションにおける ASBJ の発言案及び 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、2022 年 11 月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て初期的なコメントを求め、第 492 回企業会計基準委員会において、ASBJ の発言案についての審議を行った¹。
3. 本情報要請公表後、第 57 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（2023 年 8 月 1 日開催）では、本情報要請の概要等を紹介した。
4. 本資料では、初期的なコメント及びこれまでの審議等を通じて寄せられた主なご意見を踏まえた、本情報要請に対するコメント・レターにおける対応方針案について、ご意見を伺うことを目的としている。

コメント・レターにおける対応方針案

本情報要請における質問の概要

5. 本情報要請には、次の質問項目が示されている。回答者は質問のすべて又は一部に回答することにより情報を提供できるとされている。

¹ 第 492 回企業会計基準委員会 審議事項(2)参照。

https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20221206_03.pdf

番号	質問項目
質問 1	IFRS 第 15 号の全体的評価
質問 2	契約における履行義務の識別
質問 3	取引価格の算定
質問 4	収益をいつ認識すべきかの決定
質問 5	本人なのか代理人なのかの検討
質問 6	ライセンス供与
質問 7	開示要求
質問 8	経過措置
質問 9	IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用
質問 10	Topic606 とのコンバージェンス
質問 11	その他の事項

6. 以降では、前項で示した本情報要請の質問項目ごとに ASBJ 事務局による分析及び本情報要請に対するコメント・レターにおける対応方針案をお示しする。なお、本情報要請で示された各質問項目の背景及びスポットライトについては、別紙 2 を参照いただきたい。

コメント・レターの基本的な方針

7. ASBJ 事務局は、各質問項目に回答する際の基本的な方向性を検討するにあたり、次の事項に留意した。
- (1) ASBJ は、IFRS 第 15 号が米国会計基準 (Topic606) とコンバージェンスされた会計基準であることも背景に、2018 年に IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れるという方針に基づき、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下、あわせて「収益認識会計基準等」という。)を公表した。続く 2020 年には、注記事項についても原則として IFRS 第 15 号と同様の内容を取り入れる追加的な改正を行っている。このため、本情報要請に対するコメントは、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることを決定した ASBJ における収益認識会計基準等の開発時の議論に対する評価を意味し、将来の日本基準の改訂に関する議論を生じさせる可能性がある。
 - (2) IFRS 第 15 号の要求事項の適用のために必要となる判断の要素などに起因して、IFRS 第 15 号の導入には多くの時間と労力が費やされた。一方、IFRS 第 15 号は適用初年度から既に 5 年近く経過し、その間に IFRS 第 15 号に対する企業の理解が進むとともに、企業毎に作成された会計方針の下で、実務が蓄積している状況

にある。このため、本情報要請文書に対するコメントを通じた提言の結果、IASB が IFRS 第 15 号をさらに改正する(追加的なガイダンスの開発を含む)場合には、改正された要求事項を導入するために既に構築された会計方針を修正する時間と労力が追加で生じることとなる。

8. 前項の内容を踏まえ、本情報要請の質問への回答に含める現行の IFRS 第 15 号の要求事項の問題点の提起に関する内容は、日本基準への影響も含め、識別された課題に広がりがあり、これまでに蓄積している実務の修正を伴う可能性を考慮してもなお指摘すべきと考えられる内容に限定することが考えられる。
9. この点で、次項以降に含めた内容は、これまでの審議等で聞かれた意見を網羅的に含むものとはなっていない。本資料の第 7 項に記載した基本的な方針との関係から、コメント・レターに含めないことを想定している意見については、別紙 1 にお示ししている。

質問 1 IFRS 第 15 号の全体的評価

(コメント提出者への質問)

質問 1 —IFRS 第 15 号の全体的評価

- (a) 回答者の見解では、IFRS 第 15 号は目的を達成しているか。賛成又は反対の理由は何か。

中心となる原則及びそれを支えている 5 ステップの収益認識モデルが、顧客との契約から生じる企業の収益に関する有用な情報をもたらす収益の会計処理の明確で適切な基礎を提供しているかどうかを説明されたい。

そうでない場合には、中心となる原則又は 5 ステップの収益認識モデルの明確性及び適切性に関する根本的な疑問点(致命的欠陥)であると回答が考えている点を説明されたい。

- (b) IFRS 第 15 号の理解可能性及びアクセスのしやすさに関して、IASB が次のいずれかを行う際に考慮する余地のあるフィードバックはあるか。

(i) 将来の基準書の開発、又は

(ii) IFRS 第 15 号の理解可能性を、要求事項の変更又は当該基準書をすでに適用している企業への重大なコスト及び混乱の発生なしに、(例えば、教育用資料又は要求事項間の関連性を説明したフローチャートの提供によって)改善することができるかどうか、また、その場合、どのようにして可能なのかの評価。

(c) IFRS 第 15 号の要求事項の適用の継続的なコスト及び便益は何か、また、それらはどのくらい重大か。

回答者の見解で、IFRS 第 15 号の適用の継続的なコストが予想よりも著しく大きい場合、又は財務諸表利用者にもたらされる情報の便益が予想よりも著しく低い場合には、その見解を有している理由を説明されたい。

これらの質問は、IFRS 第 15 号に関してのコメント提出者の全体的な見解及び経験を IASB が理解するのに役立つことを目的としている。セクション 2 から 9 は、具体的な要求事項についてのより詳細な情報を求めている。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

10. 本質問項目は、IFRS 第 15 号の適用が、財務諸表の作成者、財務諸表利用者、監査人及び規制当局に与えてきた影響についての全般的な情報を求めるものとされている。
11. 本質問項目に関して、これまでの審議等では次のような意見が聞かれている。
 - (1) ほとんどの利害関係者が、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、有用であると述べている。
 - (2) IFRS 第 15 号の要求事項の適用のために必要となる判断の要素などに起因して、IFRS 第 15 号の導入には多くの時間と労力が費やされた。このため、判断の一助となる追加的なガイダンスが有用とする意見が複数聞かれた。一方、回答の傾向として、ガイダンスを必要とする項目にはばらつきが生じており、多くの関係者に共通する項目は見受けられなかった。また、IASB が IFRS 第 15 号をさらに改正するのであれば、改正された要求事項を導入するための時間と労力が追加で生じることに留意が必要であるとする意見も複数聞かれた。
 - (3) IFRS 第 15 号の適用による投資家の便益及びコストについて、影響分析により予想された影響と比べて著しく異なるとの意見は聞かれていない。IFRS 第 15 号の導入に要したコストについては、想定を下回ったという意見は聞かれていない一方、複雑な取引を分析し取引の経済的実態を理解する過程で生じた部分が大きく、適用にかかるコストは IFRS 第 15 号の要求事項のみに起因するものではないとする意見も複数聞かれた。
12. 本資料第 11 項に示した内容は、ASBJ が IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れるという方針に基づき収益認識に関する会計基準等を開発するにあたって、我が法域の関係者より寄せられた意見とも整合的なものと考えられる。

13. ASBJ は、本情報要請の公表に先立ち実施された 2022 年 12 月 8-9 日開催の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議において、前項のこれまでに寄せられた意見を踏まえてコメントを行っている²。
14. 以上のことから、本質問項目では、本資料第 11 項で示した内容をコメント・レターに含めることが考えられる。

質問 2 契約における履行義務の識別

(コメント提出者への質問)

質問 2 — 契約における履行義務の識別

(a) IFRS 第 15 号は、契約における履行義務を識別するための明確かつ十分な基礎を提供しているか。そうでない場合、その理由は何か。

要求事項が次のいずれかである事実パターンを記述されたい。

- (i) 不明確であるか又は一貫性をもって適用されていない。
- (ii) 契約の基礎にある経済的実質を反映しないと回答者が考える結果を生じさせる。
- (iii) 重大な継続的コストを生じさせる。

適用における不統一が存在する場合には、その不統一がどのくらい広がりがあるのかに関する裏付けとなる証拠を示すとともに、何がその原因となっているのかを説明されたい。また、その不統一が、企業の財務諸表及びそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかも説明されたい。

(b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

15. これまでの審議等では、一部の財務諸表作成者より複数の財やサービスを提供する複数要素の契約における履行義務の識別が IFRS 第 15 号への移行が困難であった論点の 1 つとして挙げられたが、当該財務諸表作成者は、現時点では会計実務の積み重ねにより適用の困難さは許容し得る程度に収まっていると述べていた。
16. 前項の他には、本質問項目で求められているような IFRS 第 15 号が明確かつ十分な基礎を提供していないとする場合について、特段の意見は聞かれていない。このため、本質問項目については特にコメントしないことが考えられる。

² <https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20221208.pdf> 参照。

17. なお、本情報要請では、履行義務の識別に関連する論点として、質問5（本人なのか代理人なのかの検討）及び質問6（ライセンス供与）で別途回答が求められているため、当該論点について聞かれている内容については、質問5及び質問6に関連して別途検討する。

質問3 取引価格の算定

（コメント提出者への質問）

質問3 — 取引価格の算定

- (a) IFRS 第15号は、契約における取引価格を決定するための明確かつ十分な基礎を提供しているか（特に、顧客に支払われる対価の会計処理に関して）。そうでない場合、その理由は何か。

代理人が最終顧客に支払ったインセンティブ又は契約からの負の正味対価の会計処理方法（スポットライト3）に関する要求事項が不明確であるか又は一貫性をもって適用されていない事実パターンを記述されたい。

適用における不統一が存在する場合には、その不統一がどのくらい広がりがあるのかに関する裏付けとなる証拠を示すとともに、何がその原因となっているのかを説明されたい。また、その不統一が、企業の財務諸表およびそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかも説明されたい。

- (b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

（ASBJ事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案）

18. 本質問項目では、顧客に支払われる対価の会計処理に関する論点が想定される事実パターンとして、次の2つの項目が識別されている。
- (1) 最終顧客に対するマーケティング・インセンティブ
 - (2) 負の正味対価
19. これまでの審議等では、これらの項目のうち主に「負の正味対価」の会計処理に関して、次のような意見が聞かれている。
- (1) インセンティブとして顧客に支払われる対価が手数料収益を上回る事例（例えば、契約締結後一定期間、手数料収益がゼロとなる場合）において、「顧客に支払われる対価を、取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理しなければならない」とするIFRS第15号第70項の要求事項がどのように適用されるのかが

明確でなく、負の正味対価相当額を費用又は資産に認識する会計処理との間で実務の不統一が生じている可能性がある。デジタル・プラットフォーム事業等の新規事業を展開する企業が、プラットフォームに参加する新規顧客に対してインセンティブを支払い、さらに当該新規顧客に対する手数料を当面の間ゼロとして設定する場合等が例として存在する。

20. 本質問項目では、顧客に支払われる対価について IASB が識別した課題についてどれくらい広がりがあるのかの質問が含まれている。当該質問項目との関連から、前項に記載の事例及び論点について、当該事例が限定的であるということを示すような意見が聞かれないことを前提に、コメント・レターに含めることが考えられる。
21. また、コメント・レターに含める場合には、事実及び状況により負の正味対価相当額を費用又は資産として計上すべき場合があることを想定したうえで、どのような場合に費用又は損失に認識すべきかの明確化を提案することが考えられる。

質問 4 収益をいつ認識すべきかの決定

(コメント提出者への質問)

質問 4 — 収益をいつ認識すべきかの決定

(a) IFRS 第 15 号は、収益をいつ認識すべきかを決定するための明確かつ十分な基礎を提供しているか。そうでない場合、その理由は何か。

要求事項が不明確であるか又は一貫性をもって適用されていない事実パターン（特に、収益を一定の期間にわたり認識するための要件（スポットライト 4）に関して）を記述されたい。

適用における不統一が存在する場合には、その不統一がどのくらい広がりがあるのかに関する裏付けとなる証拠を示すとともに、何がその原因となっているのかを説明されたい。また、その不統一が、企業の財務諸表およびそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかも説明されたい。

(b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

22. これまでの審議等では、収益をいつ認識すべきかの決定に関連する複数の意見が聞かれている（別紙 1 参照）。聞かれた意見には、判断の一助となる追加的なガイダンスが有用である可能性に言及する意見も含まれるが、本資料第 7 項及び第 8 項で記載した基本的な方針を考慮し、今後の審議において特段の追加的な懸念が聞かれないことを前提として、本質問項目については特にコメントしないことが考えられる。

質問5 本人なのか代理人なのかの検討

(コメント提出者への質問)

質問5 — 本人なのか代理人なのかの検討

(a) IFRS 第 15 号は、企業が本人なのか代理人なのかを判定するための明確かつ十分な基礎を提供しているか。そうでない場合、その理由は何か。

要求事項が不明確であるか又は一貫性をもって適用されていない事実パターン（特に、支配の概念及び関連する指標（スポットライト 5 参照）に関して）を記述されたい。

適用における多様性が存在する場合には、その多様性がどのくらい広がりがあるのかに関する裏付けとなる証拠を示すとともに、何がその原因となっているのかを説明されたい。また、その多様性が、企業の財務諸表およびそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかも説明されたい。

(b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

23. これまでの審議等では、本人なのか代理人なのかの検討に関連する複数の意見が聞かれている（別紙 1 参照）。聞かれた意見には、判断の一助となる追加的なガイダンスが有用である可能性に言及する意見も含まれるが、本資料第 7 項及び第 8 項で記載した基本的な方針を考慮し、今後の審議において特段の追加的な懸念が聞かれないことを前提として、本質問項目については特にコメントしないことが考えられる。

質問6 ライセンス供与

(コメント提出者への質問)

質問6 — ライセンス供与

(a) IFRS 第 15 号は、ライセンスを伴う契約の会計処理についての明確かつ十分な基礎を提供しているか。そうでない場合、その理由は何か。

要求事項が不明確であるか又は一貫性をもって適用されていない事実パターン（特に、スポットライト 6 に記述された事項に関して）を記述されたい。

適用における多様性が存在する場合には、その多様性がどのくらい広がりがあるのかに関する裏付けとなる証拠を示すとともに、何がその原因となっているのかを説

明されたい。また、その多様性が、企業の財務諸表およびそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかも説明されたい。

(b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

24. 本質問項目については、複数の利害関係者より IFRS 第 15 号への移行が困難であった論点の 1 つとして識別されており、これまでの審議等では、次のような意見が聞かれている。
- (1) IFRS 第 15 号 B52 項では、「ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する」ものとされ、例えばソフトウェア及び技術等のライセンスを含む項目の例示があるものの、ライセンスの定義やライセンスの供与に関する IFRS 第 15 号の適用指針が対象とする範囲が明確でない。例えば、企業がクラウド上にあるシステムへのアクセスを提供する契約について、ライセンスの供与に該当するのか、クラウド上のシステムを使用するサービスの提供に該当するのかが、現在の要求事項には判断のための明確な規準がない。
25. 本質問項目は、ライセンス供与について、IASB が識別した課題についてどれくらい広がりがあるかの質問が含まれている。当該質問項目との関連、また将来重要性が増すことも想定される論点であることも想定されることから、前項に記載した内容について、当該内容の影響が限定的であるということを示すような意見が聞かれないことを前提に、コメント・レターに記載することが考えられる。
26. 本資料第 24 項に記載の内容を仮にコメント・レターに含める場合には、ライセンスの定義を明らかにし、ライセンス供与に関する IFRS 第 15 号の適用指針が対象とする範囲を明確にすることを提案することが考えられる。

質問 7 開示要求

(コメント提出者への質問)

質問 7 — 開示要求

(a) IFRS 第 15 号における開示要求は、企業が財務諸表利用者には有用な情報を提供する結果となっているか。そうでない場合、その理由は何か。

財務諸表利用者にとって特に有用である開示を識別し、その理由を説明されたい。また、有用な情報を提供していない開示も識別し、当該情報が有用でない理由を説明されたい。

(b) IFRS 第 15 号における開示要求は、重大な継続的コストを生じさせているか。

当該要求事項を満たすのにコストがかかる理由及び当該コストが長期にわたって高いままとする可能性が高いかどうかを説明されたい。

開示された収益情報の質に重大な偏差を観察しているか。その場合、コメント提出者の見解では、何がそうした偏差の原因なのか、また、提供される情報の質を改善するために、どのような手順を IASB が取ることが考えられるか。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

27. 本質問項目に関して、これまでの審議等では、多くの利害関係者からは IFRS 第 15 号により導入された開示要求により、情報の有用性が高まったとする意見が聞かれている。
28. 一方で、別紙 1 に示すとおり、これまでの審議等において、開示に係る実務上の負荷及び一部の開示によって提供される情報の有用性等に関連した意見が聞かれている。この点、本情報要請では、作成者に対しては、作成にあたって重大な継続的コストが生じているかどうかと問われているが、重大な継続的コストが生じているといった意見は、これまでの審議等では特段聞かれていない。また、本情報要請で聞かれている収益情報の質についても、開示のレベル感のばらつきが観察されないとはされていないが、重大な僅差として観察されているといった意見も特段聞かれてはいない。
29. このため、今後の審議において特段の追加的な懸念が聞かれないことを前提に、本質問項目については特にコメントしないことが考えられる。

質問 8 経過措置

(コメント提出者への質問)

質問 8 — 経過措置

(a) 経過措置は IASB が意図したように機能しているか。そうである理由又はそうでない理由は何か。

次のことを説明されたい。

- (i) 企業が修正遡及方式又は実務上の便法を適用したかどうか及びその理由
- (ii) IFRS 第 15 号における経過措置は、財務諸表利用者にとってのコストの低減と財務諸表利用者への有用な情報の提供との適切なバランスを達成したかどうか

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

30. 本質問項目に関して、初期的なコメント及びこれまでの審議では具体的な意見は聞かれていないことから、本質問項目についてはコメントしないことが考えられる。

質問 9 IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用**(コメント提出者への質問)****質問 9 — IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用**

- (a) IFRS 第 15 号の要求事項を他の IFRS 会計基準書の要求事項とともに適用する方法は明確であるか。そうでない場合、その理由は何か。

以下のことを記述し、それに関する裏付けとなる証拠を示されたい。IFRS 第 15 号を他の IFRS 会計基準書の要求事項とともに適用する方法が不明確である事実パターン、その事実パターンにどのくらい一般性があるか、何が不明確性の原因となっているのか、その不明確さが企業の財務諸表及びもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのか、である。IASB はスポットライト 9.1 から 9.3 に記述した事項についての回答者の経験に特に関心がある。

- (b) 識別した事項を解決するための提案はあるか。

(ASBJ 事務局による分析)

31. 本質問項目では、次の複数の項目がスポットライトとして示されており、それぞれの項目についての情報提供が要請されている。このうち、(1)IFRS 第 3 号「企業結合」(以下「IFRS 第 3 号」という。)との適用関係については、これまでの審議等では具体的な意見は聞かれていない。

- (1) IFRS 第 15 号の要求事項と IFRS 第 3 号との適用について
- (2) IFRS 第 15 号の要求事項と IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)との適用について
- (3) IFRS 第 15 号の要求事項と IFRS 第 9 号「金融商品」(以下「IFRS 第 9 号」という。)との適用について

IFRS 第 9 号との適用関係

32. 前項(3)の IFRS 第 9 号との適用関係については、これまでの審議等において次のような意見が聞かれている。

(1) IFRS 第 15 号は、対価の一部又は全部の顧客への返金が見込まれる場合や、返品権付の製品の移転を会計処理する場合に返金負債を認識することを求めている³。返金負債は、返金額が確定している等、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という。）の金融負債の定義を満たす場合もあると考えられる。この点、返金負債については IFRS 第 15 号に従って会計処理し開示することが常に要求されるのか、金融負債として IFRS 第 9 号にしたがって会計処理し、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（以下「IFRS 第 7 号」という。）に基づく開示の対象とすべき場合があるのか、どのような場合に金融負債としての会計処理及び開示が要求されるのかが明確でない。また返金負債が契約負債に該当するか否かについても基準上明確ではない⁴。

(2) 我が法域における情報・通信業や空運業を営む企業は、顧客との契約に基づき、顧客の選択により自社の財・サービスにも、第三者の財・サービスにも交換可能なポイントを付与する場合がある。当該ポイントが、第三者の財・サービスに交換された場合、企業は当該第三者に対して現金等を支払う義務を負う。当該事例では、企業にとってのポイントの決済の方法は顧客の将来の選択に依存することになるが、この場合に企業が認識する負債が常に IFRS 第 15 号に基づく契約負債となるのか、一部の負債を IAS 第 32 号の金融負債として認識すべきなのかが明確でない。

33. 本質問項目では、IFRS 第 15 号を他の IFRS 会計基準書の要求事項とともに適用する方法が不明確である事実パターンとその事実パターンについてどれくらい広がりがあるのか、何が不明確性の原因となっているのかが質問に含まれている。またスポットライトにもあるとおり、IASB は IFRS 第 15 号から生じた負債の取扱いに課題が存在する可能性について利害関係者から聞いているとされている。

34. 本資料第 32 項のとおり、我が法域の関係者からは、IFRS 第 15 号から生じた負債であっても、IAS 第 32 号の金融負債の定義を満たす場合に、適用すべき要求事項に確信が持てないとされている。このため、第 32 項に記載の事例及び論点について、当該事例が限定的であることを示すような意見が聞かれないことを前提に、コメント・レターに記載することが考えられる。

³ IFRS 第 15 号第 55 項及び B21 項(b)

⁴ IFRS 第 15 号第 55 項及び IFRS 第 15 号 IE207 項

35. また、コメント・レターに含める場合には、顧客との契約の IFRS 第 15 号に基づく会計処理から当初返金負債として認識された負債について、その後の事実及び状況により金融負債に該当し IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号の適用対象とすべき場合があることを想定したうえで、金融負債として IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号を適用すべき場合を明確化することを提案することが考えられる。

IFRS 第 16 号との適用関係

36. 本資料第 31 項(2)の IFRS 第 16 号との適用関係については、IFRS 第 15 号の適用に関する論点ではないものの、IFRS 第 15 号の本人なのか代理人なのかの検討に関連する要求事項が IFRS 第 16 号には含まれておらず、実務上、サブリース取引の会計処理の検討などに際し、IFRS 第 15 号の要求事項が類推適用されている実態があるとの意見が聞かれており、この点もコメント・レターに含めることが考えられる。

質問 10 Topic606 とのコンバージェンス

(コメント提出者への質問)

質問 10 — Topic606 とのコンバージェンス

- (a) IFRS 第 15 号と Topic606 との間で現在のレベルのコンバージェンスを維持することは、回答者にとってどのくらい重要か、また、その理由は何か。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

37. これまでの審議等では、本質問項目に関して次のような意見が聞かれている。
- (1) Topic606 とのコンバージェンスは財務諸表の比較可能性を高めた。
38. Topic606 とのコンバージェンスは、財務情報の比較可能性及びグローバルに事業を展開する企業の財務諸表作成コストの両面から重要である。また、本資料第 7 項に記載のとおり、ASBJ が IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れるという方針に基づき収益認識会計基準等を開発するにあたり、IFRS 第 15 号と Topic606 が文言レベルで概ね同一の基準として公表されたことは重要な前提事項であった経緯もある。
39. 以上のことから、コメント・レターでは本資料第 37 項及び第 38 項で示した内容を含めることが考えられる。

質問 11 その他の事項

(コメント提出者への質問)

質問 11 — その他の事項

(a) IFRS 第 15 号の適用後レビューの一部として IASB が検討すべきであると回答者が考える追加の事項はあるか。ある場合、当該事項はどのようなものか、また、検討すべきであるとする理由はなにか。

それらの事項を適用後レビューの文脈において考慮すべきである理由、及び指摘された事項の広がりの説明されたい。事例及び裏付けとなる証拠を示されたい。

(ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案)

40. これまでの審議等で本質問項目に関して聞かれた意見が一部聞かれている(別紙 1 参照)。聞かれた意見には、IFRS 第 15 号の改善を提起する内容も含まれるが、本資料第 7 項及び第 8 項で記載した基本的な方針を考慮し、今後の審議において特段の追加的な懸念が聞かれないことを前提として、本質問項目については特にコメントしないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

本情報要請における質問 1 から 11 に関する ASBJ 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案について、ご意見があればいただきたい。

以 上

これまでの審議等で聞かれた意見

質問 4 収益をいつ認識すべきかの決定

1. これまでの審議等では、本質問項目に関して、次のような意見が聞かれている。
 - (1) 一部の財務諸表作成者（不動産開発事業及び電気通信事業）から、工事契約に関する収益を一定の期間にわたり収益を認識する場合の進捗度の測定に関連して判断が求められる局面が多いとする意見が聞かれた。判断が求められる事例として、電気通信事業を営む企業からは、情報技術に基づく業務改善サービスを提供する契約に関連して、インプット法の適用において進捗度の測定値への修正が必要と判断すべき履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないコストの重大性の判断（IFRS 第 15 号 B19 項(b)）が挙げられている。
 - (2) 一部の財務諸表作成者（製造業）から、支配の概念と、収益を一時点で認識する場合における支配の移転の考慮要素である IFRS 第 15 号第 38 項の 5 つの指標との関係が不明確であり、IFRS 第 15 号への移行にあたり混乱がみられたとの意見が聞かれた。
2. 前項の意見を述べた財務諸表作成者からは、判断の一助となる追加的なガイダンスが有用である可能性に言及する意見も聞かれている。

質問 5 本人なのか代理人なのかの検討

3. これまでの審議等では、本質問項目に関して次のような意見が聞かれている。
 - (1) 本人なのか代理人なのかの判定は、特に新規ビジネスや新規テクノロジーに関連する財（無形の財）又はサービスを提供する契約については、顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別、及び本人なのか代理人なのかの判断が困難である。
 - (2) 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場合には、本人なのか代理人なのかの判定がより困難である。
 - (3) 2022 年 4 月のソフトウェア再販売業者についての IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRIC」という。）のアジェンダ決定（本資料の別紙 3 参照）のような、具体的な事例に基づく適用例を示すことで、支配の概念と IFRS 第 15 号 B37 項にある 3 指標との位置づけや当該 3 指標の優先順位などがより明確になることが期待される。

- (4) Topic606 の適用に関連して米国において示されている事例やガイダンスが存在する。当該事例やガイダンスは IFRS 第 15 号の適用においても有用となる場合があり、実務上参照されている場合もあるため、IFRS 第 15 号の適用に関するガイダンスとして取り込むことを検討してはどうか。

質問 7 開示要求

4. これまでの審議等では、本質問項目に関して次のような意見が聞かれている。
- (1) 財務諸表作成者が負担する開示のコストが、IFRS 第 15 号の適用による利用者の便益と均衡しているのかの検証が必要である。特に残存履行義務に関する情報の開示⁵について、収益として認識される前に要求される数値に関する情報であるために追加的に生じるコストが比較的大きい一方で、利用者にとっての情報の有用性や利用の程度が分かりづらい。
 - (2) 開示のコストが莫大であったという認識はないが、開示のレベル感にはばらつきが生じている可能性もあり、比較可能な情報の開示が達成されているかについて検証が必要と考えられる。

質問 11 その他の事項

5. これまでの審議等では、本質問項目に関して次のような意見が聞かれている。
- (1) 先渡取引又はコール・オプションについて規定している IFRS 第 15 号 B66 項のガイダンスでは、企業が資産を買い戻す義務又は権利を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していないとして、顧客に当該資産を引き渡しても収益を認識することを認めていない。当該要求事項の結論の根拠として、IFRS 第 15 号 BC425 項は、「ほぼ同一の資産が市場で容易に入手可能である資産をその時点の市場価格で顧客から買い戻すことに合意している場合には、顧客が資産の使用を指図する能力や資産からの残存する便益のほとんどすべてを受け取る能力は制限されない」が、「企業がそのような取引を行う可能性は低い」としている。この点、我が法域の商社事業を営む企業が買戻条件付で顧客に引き渡す財には市場価値があることが多く、そのような取引が IFRS 第 15 号 B66 項のガイダンスの適用対象となるのか明確でない。

以 上

⁵ IFRS 第 15 号第 120 項

本情報要請における質問の背景及びスポットライトの概要

質問 1 IFRS 第 15 号の全体的な評価

(質問の背景)

1. IFRS 第 15 号の目的は、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する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることであり、当該目的を満たすため、収益認識に関する中心となる原則を定めている。すなわち、中心となる原則とは、企業は収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を企業が当該財又はサービスと交換に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行わなければならないというものである。
2. 中心となる原則を支えるための 5 ステップのモデルを導入している。企業が収益を認識するにあたって適用する 5 つのステップは次のとおりである。
 - (1) ステップ 1 — 顧客との契約を識別する
 - (2) ステップ 2 — 契約における履行義務を識別する
 - (3) ステップ 3 — 取引価格を算定する
 - (4) ステップ 4 — 取引価格を契約における履行義務に配分する
 - (5) ステップ 5 — 企業が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
3. IASB は、IFRS 第 15 号により、収益の認識、測定及び開示に関する包括的で堅牢なフレームワークが提供されることで、企業間での収益の会計処理の一貫性を改善し、それにより財務報告を改善することを期待した。
4. また IASB は、IFRS 第 15 号がもたらす便益は継続的なものであり、主に従前の収益認識の要求事項からの移行の際に発生するであろう、新しい収益基準を導入するためのコストを正当化するものと期待した。

スポットライト 1 — IASB がこれまでに聞いたこと

5. IASB が受けた利害関係者から初期的なフィードバックとしては、IFRS 第 15 号は目的を達成しており、十分に機能しているが、一部の利害関係者は要求事項の諸側面の適用において依然として困難を感じているというものである。一般的に、利害関係者は、5 ステップの収益認識モデルは特に、複雑な取引を分析するための堅牢な基礎として有益であると述べたとされている。

6. 利害関係者は、IFRS 第 15 号の導入は企業にとって重要な学習プロセスを伴ったとみているとされた。利害関係者によると、当該基準書は複雑であるために、ほとんどの企業は概念及び用語を理解するために時間がかかった上に、会計事務所の助言を得ながら会計方針を策定することも多かったと述べたとされた。このため、数名の利害関係者によると、当該基準書は小規模企業や新興経済圏の企業が適用するに複雑すぎるために適用できない可能性もあることを示唆されたとされている。
7. 一方で、IASB は、利害関係者から、IFRS 第 15 号は、同一業種における企業間、業種間及びさまざまな資本市場での企業間での収益情報の比較可能性を改善したとも報告された。加えて利害関係者は、この改善の一因に IASB と FASB の要求事項がコンバージェンスされていることを挙げたとされている。しかし、一部の利害関係者は、企業は IFRS 第 15 号の要求事項を複雑な事実パターンに適用する際に重大な判断を用いなければならないことから、企業間で一貫しない結果を生じさせる可能性があるとして述べたとされている。
8. 初期的なフィードバックの大半は、適用上の問題に関するものであった。多くの利害関係者が観察したところでは、IFRS 第 15 号の適用は当初は困難であったものの、企業は現在では会計方針を策定済みである。このため、一部の利害関係者は、さらに混乱を生じさせるような根本的な変更を行わないように IASB に警告したとされている。
9. 企業が IFRS 第 15 号を導入する際に生じたコスト及び労力は、企業の業種、契約形態、従前の判断及び以前の会計システムに応じて異なっていたとされた。しかし、多くの利害関係者は、IFRS 第 15 号の適用の、追加的なコストは減少してきていると述べたとされている。

質問 2 契約における履行義務の識別

(質問の背景)

10. IFRS 第 15 号は、顧客との契約における履行義務を識別することを企業に要求している。履行義務とは、顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束と定義されている⁶。
 - (1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）
 - (2) ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス
11. また企業は、顧客に約束した財又はサービスが別個のものであるかどうかを、次の両方を考慮することによって判定する。⁷

⁶ IFRS 第 15 号 22 項

⁷ IFRS 第 15 号 27 項

- (1) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができるかどうか
- (2) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能であるかどうか

スポットライト2 — 契約において約束した財又はサービスの識別及びそれらが別個であるかどうかの判定

12. IASB が受けた利害関係者からの初期的なフィードバックによれば、契約において約束した別個の財又はサービスを識別し、それらが別個のものであるかどうかを判定するのが困難であると考えられるものは次のものとされている。
 - (1) 内部開発された製品又はデジタル製品（例えば、ウェブベースのソフトウェア・アプリケーション）に関わる契約
 - (2) 契約の条件変更
 - (3) ライセンス供与契約
 - (4) 企業が本人又は代理人のいずれとして行動しているのかを判定するために企業が判断を用いる契約
13. 利害関係者は、彼らの困難は、契約において約束した財又はサービスの識別及び当該財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定に関するものであると述べたとされている。
14. IASB は、利害関係者から、どのような状況で履行義務の識別が困難と考えるのか及びその理由、並びにこうした状況がどのくらい一般的であるのかを理解したいと考えている。

質問3 取引価格の算定

(質問の背景)

15. 取引価格の算定は、最終的に収益として認識する金額に影響を与えるため、IFRS 第15号の収益認識モデルにおける重要な5ステップの1つである。取引価格は、IFRS 第15号において、顧客への約束した財又はサービス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と定義されている⁸。

⁸ IFRS 第15号47項

スポットライト3 — 顧客に支払われる対価

16. IFRS 第 15 号では、顧客に支払われる対価を取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理することを企業に要求している。ただし、顧客への支払いが、顧客が企業に移転する別個の財又はサービスとの交換によるものである場合は除くとされている⁹。
17. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、一部の利害関係者は、企業が、代理人として行動する場合で、最終顧客にマーケティング・インセンティブを支払う場合（例えば、デジタル・プラットフォーム企業が、当該プラットフォームを通じて財又はサービスを購入する最終顧客にインセンティブを提供する場合）の当該インセンティブの会計処理方法について確信がもてないとされた。
18. このような事例において、インセンティブを顧客への支払として扱い、したがって収益の減額として会計処理している企業もいる一方で、インセンティブをマーケティング費用として扱っている企業もいることが示唆された。この適用の不統一は、財務諸表利用者にとっての収益情報の有用性を低下させる可能性がある。
19. IASB が理解したいと考えているのは、企業が最終顧客にインセンティブを支払う実務がどのくらい広がりがあるのか、企業はそうしたインセンティブをどのように会計処理するのか及び その理由、並びにさまざまな会計処理がそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかである。
20. また一部の利害関係者は、顧客に支払われる対価が顧客から受け取ると見込まれる対価の金額を上回る場合（例えば、非常に競争的な市場への参入を望んでいる企業が、顧客を引きつけるために多額のインセンティブを提供する場合）の当該対価の会計処理方法について確信が持てないでいるとされた。
21. 初期的なフィードバックによると、このような事例において、支払われる対価が受け取る対価を超過する金額を「負の」収益として表示している企業もいる一方で、当該超過額を費用として組み替えている企業もあるとされた。このため、利害関係者は IASB に、次の点も含めて、負の正味対価の会計処理方法を明確化するよう要望した。
 - (1) 正味対価を評価するための会計処理単位の決定方法、例えば、企業は正味対価の評価を契約単位で行うのか、ポートフォリオ単位で行うのか。
 - (2) 評価期間の決定方法、例えば、企業は権利を得ると見込んでいる対価の考慮を、当報告期間において行うのか、契約期間にわたって行うのか。

⁹ IFRS 第 15 号 70 項

22. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、負の正味対価のケースにどのくらい広がりがあるのか、企業は負の正味対価をどのように会計処理するのか、異なる会計処理がそれによりもたらされる情報の財務諸表利用者にとっての有用性にどのように影響を与えるのかである。

質問 4 収益をいつ認識すべきかの決定

(質問の背景)

23. IFRS 第 15 号は、従前の所有に伴うリスクと経済価値が移転したかどうかの評価を変更し、企業が財又はサービスに対する支配を顧客が獲得した時（又は獲得するにつれて）収益を認識することを企業に要求している。この変更を行うにあたり、IASB は、特に、建設型の契約や、サービスにかかる契約については、収益の認識を一定の期間にわたり行うべきか一時点で行うべきかの判定に関して、引き続き難しい判断が必要となる可能性を承知していた。

スポットライト 4 — 収益を一定期間にわたり認識するための要件

24. IFRS 第 15 号は、支配が一定の期間にわたり移転される（したがって収益が認識される）か否かを判定するための要件を含んでおり、以下の要件のうちいずれかを満たす場合には、一定の期間にわたり収益を認識することとされている¹⁰。
- (1) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
 - (2) 企業の履行が、資産（例えば仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。
 - (3) 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。
25. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、収益の認識を一定の期間にわたり行うべきか一時点で行うべきかの判定に関しては、概ね当初の困難は克服されたものの、ソフトウェア開発、ゲーム産業及び建設業において、依然として課題がいくつか残っているとされた。一部の利害関係者は、支払を受ける強制可能な権利に関連して、前項の記載の(3)の要件に基づく評価が特に困難となると述べたとされている。
26. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況において収益をいつ認識すべきかの決定を困難と考えているのか及びその理由、並びにこうした状況がどのくらい広がりがあるのかである。

¹⁰ IFRS 第 15 号 35 項

質問5 本人なのか代理人なのかの検討

(質問の背景)

27. IFRS 第 15 号では、他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業の約束の性質が、指定された財又はサービスを自ら提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、それらの財又はサービスが当該他の当事者によってように手配する履行義務（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断することを求めている¹¹。
28. さらに、約束の性質を判断するために、顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し、特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、企業が支配しているかどうかを評価しなければならない¹²とされている。

スポットライト5 — 支配の概念及び関連する指標

29. IFRS 第 15 号は、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が支配しているかどうかを企業が評価するのに役立つため、支配の指標として、以下のものを例示している¹³。
- (1) 企業が、特定された財又はサービスを提供する約束の履行に対する主たる責任を有している。
 - (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は顧客への支配の移転の後に、企業が在庫リスクを有している。
 - (3) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。
30. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、企業は支配の概念を関連する指標とともに適用するのを困難と考えている場合があるとされた。一部の利害関係者は、支配の概念は特にサービスに関して十分に理解されていないと指摘した。また、IASB は、自らが本人なのか代理人なのかを、関連する指標のみに基づいて評価し、支配の概念を無視している企業もいるとも聞いた。一部の利害関係者は、指標が異なる結論を示している場合や契約当事者が 3 名以上である場合には、企業は指標を適用するのに苦労している場合もあるとされた。
31. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況で支配の概念及び関連する指標の適用が困難と考えているのか及びその理由、並びにこうした状況がどのくらい広がりがあるのかである。

¹¹ IFRS 第 15 号 B34 項

¹² IFRS 第 15 号 B34A 項

¹³ IFRS 第 15 号 B37 項

質問6 ライセンス供与

(質問の背景)

32. IFRS 第15号は企業の知的財産（IP）に対するライセンスを顧客に供与する約束がある場合、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであるかどうかを判定することを求めている¹⁴。
33. ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のもので、したがって独立した履行義務である場合、IFRS 第15号は企業に対して、ライセンスが顧客に一時点で移転するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定することを求めている¹⁵。この判定を行う場合、企業はライセンスを供与する約束の性質が、次のいずれであるかを考慮しなければならないとされている。
- (1) ライセンス期間にわたり存在する企業の IP にアクセスする権利
 - (2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の IP を使用する権利

スポットライト6 — ライセンス供与

34. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、企業はライセンス契約の会計処理に関する要求事項が不明確又は一貫性をもって適用されていない場合があると考えている。例えば、利害関係者は IASB に以下の方法を明確化するよう求めたとされている。
- (1) 契約がライセンス供与に言及しているが、実質上は IP の販売又はサービス提供に類似している場合に、契約がライセンス契約であるかどうかを判定する方法
 - (2) 財又はサービスをライセンスとともに提供する義務を含む契約において履行義務を識別する方法
 - (3) ライセンスの更新を会計処理する方法。利害関係者によると、更新期間の開始時に収益を認識する企業もあれば、更新が合意された時に収益を認識する企業もあるとされた。一部の利害関係者は、FASB が Topic606 を修正し、更新期間が開始するまではライセンスの更新から生じる収益を、企業が認識することを認めないことを明確化したことを指摘した。
35. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況でライセンス契約の適用が困難と考えているのか及びその理由、並びにこうした状況がどのくらい広がりがあるのかである。

¹⁴ IFRS 第15号 B52-B54 項

¹⁵ IFRS 第15号 B56 項

質問 7 開示要求

(質問の背景)

36. IASB は、IFRS 第 15 号の開発時に、企業が収益の性質、金額、時期及び不確実性に関するより有用な情報を提供できるようにするために、従前の基準書における開示要求を改善し開示の拡充を図った。

スポットライト 7 — 開示要求

37. IASB が受けた、開示要求に対する初期的なフィードバックはおおむね肯定的であった。利害関係者は、IFRS 第 15 号が導入された後に収益に関して開示された情報の有用性にいくらかの改善があったと述べた。

38. IASB が利害関係者から聞いた開示に関する主な懸念点は以下である。

(1) 一部の開示要求を満たすためのコストが、財務諸表利用者に対して提供される情報の有用性を上回る可能性があること。例えば、利害関係者は、契約資産及び契約負債並びに残存履行義務に関する開示の作成コストに関する懸念を示した。

(2) IFRS 第 15 号で要求されている情報を企業が省略している場合があること。一部の利害関係者は、この問題は開示要求の具体性の欠如が原因である可能性があるとして指摘した。

39. IASB は、これらの懸念がどのくらい一般性があるかどうか及びそれらの原因に関する証拠を得たいと考えている。

質問 8 経過措置

(質問の背景)

40. IFRS 第 15 号の適用開始時に、次の 2 つの経過措置のいずれかを企業が選択できることを認めた¹⁶。

(1) IFRS 第 15 号を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する。ただし、IFRS 第 15 号が認めている実務上の便法がある（遡及方式）。

(2) IFRS 第 15 号の適用開始による累積的影響額を適用開始日に認識する（修正遡及方式）。この方式を使用する企業は、追加の開示を要求された。

① 財務諸表の各表示科目が当報告期間において IFRS 第 15 号の適用開始の影響を受けた金額

¹⁶ IFRS 第 15 号 C3-C8 項

② 上記①で識別された著しい変動の理由の説明

41. IASB が実務上の便法及び修正遡及方式を使用する選択肢を導入した理由は、財務諸表の作成者にとっての移行のコスト及び負担を低減させるためであった。同時に、追加の開示を要求することによって、IASB は財務諸表利用者が趨勢分析のための有用な情報を得られることを確保することも図ったとされている。

質問 9 IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用**(質問の背景)**

42. IFRS 第 15 号は、当該基準書の要求事項を顧客とのすべての契約に適用することを企業に要求しているが、次のものは例外としている¹⁷。
- (1) IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)の範囲に含まれるリース契約
 - (2) IFRS 第 17 号「保険契約」の範囲に含まれる契約。ただし、企業は、定額報酬を対価とするサービスの提供を主要な目的とする保険契約に IFRS 第 15 号を適用することを選択できる。
 - (3) IFRS 第 9 号「金融商品」(以下「IFRS 第 9 号」という。)、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(以下「IFRS 第 10 号」という。)、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」(以下「IFRS 第 11 号」という。)、IAS 第 27 号「個別財務諸表」及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及びその他の契約上の権利又は義務
 - (4) 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換
43. また IFRS 第 15 号は、IFRS 第 15 号の範囲にその一部が含まれ、かつ、一部が前項に列挙した他の特定の IFRS 会計基準書の範囲に含まれる契約について、次の要求事項も示している¹⁸。
- (1) 他の基準書が、契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めている場合には、企業はまず、当該基準書における区分あるいは測定の要求事項を適用しなければならない。
 - (2) 当該他の基準書が、契約の 1 つ又は複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めていない場合には、企業は IFRS 第 15 号を適用して当該契約の各部分の区分あるいは当初測定を行わなければならない。

¹⁷ IFRS 第 15 号 5 項

¹⁸ IFRS 第 15 号 7 項

スポットライト9.1 — IFRS 第3号「企業結合」

44. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、IFRS 第3号「企業結合」(以下「IFRS 第3号」という。)における公正価値に基づく測定原則と IFRS 第15号における取引価格に基づく測定原則との違いが、企業結合の一部として取得した契約資産及び契約負債を測定する際に、企業にとって困難を生じさせる可能性があると考えられた。契約資産及び契約負債の取得時の公正価値修正は、取得時に認識されるのれんの金額及び関連する顧客との契約から将来において認識される収益の金額に影響を与える可能性がある。
45. IASB によると利害関係者は、IFRS 第15号と IFRS 第3号における契約資産及び契約負債の測定の差異の解消を IASB が検討するよう提案し、2021年10月に FASB が Topic805「企業結合」の要求事項の変更を行ったことを指摘したとされている。FASB による変更は、取得企業が FASB の Topic606 を適用して、企業結合で取得した契約資産及び契約負債を取得日現在で測定することを要求している。
46. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況において IFRS 第3号と IFRS 第15号の要求事項との間の差異が取得時に重大な公正価値修正を生じさせるのか、当該事項はどのくらい広がりがあるのか、並びに企業の財務諸表及び財務諸表利用者にとってのもたらされる情報の有用性にどのように影響を与えるのか、である。

スポットライト9.2 — IFRS 第9号「金融商品」

47. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、利害関係者は、IFRS 第15号又は IFRS 第9号のいずれの要求事項を適用すべきかについて、次の事項の会計処理について確信を持っていない場合があるとされている。

(1) 価格譲歩なのか減損損失なのかについて

IASB は、財政状態が悪化している顧客からより低い対価を企業が受け入れる場合に、企業はこの減額を次のいずれとして会計処理する必要があるのかについて利害関係者は確信を持っていない場合があると聞いた。

- ① IFRS 第15号に従って契約の条件変更として(減額を、収益を減額する価格譲歩として処理する)
- ② IFRS 第9号に従って債権又は契約資産の減損として

IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況において減額された対価の会計処理方法を決定することが困難であると考えているのか及びその理由、並びにこれらの項目についての企業の現在の会計方針である。

(2) IFRS 第 15 項から生じた負債について

IFRS 第 15 号は、契約負債及び返金負債等の一定の種類 of 負債の会計処理に関する要求事項を示しているほか、企業が IFRS 第 15 号から生じる負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理する、買戻し契約に関する 2 つのケースを定めている。

一部の利害関係者は、IFRS 第 15 号から生じる他の負債を会計処理するために、どの要求事項を使用すべきかについて、特に当該負債が、IAS 第 32 号「金融商品：表示」における金融負債の定義を満たす可能性がある場合に、確信が持てない可能性がある」と指摘した。例えば、財又はサービスを提供する供給業者（企業を含む）を選択する権利を顧客に与えるギフトカードを企業が販売する場合、結果として生じる負債にはどの要求事項が適用されるのかというものである。

IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況において IFRS 第 15 号から生じる負債に適用すべき要求事項について確信を持てないのか、これらの負債の性質及びこれらの負債についての企業の現在の会計方針である。

スポットライト 9.3 — IFRS 第 16 号「リース」

48. IASB が受けた初期的なフィードバックによると、場合によっては、IFRS 第 15 号と IFRS 第 16 号における要求事項間の差異により、企業はサービス要素とリース要素を含んでいる契約の会計処理を困難と考える可能性がある」とされた。
49. IASB が利害関係者から理解したいと考えているのは、どのような状況において IFRS 第 15 号の要求事項を IFRS 第 16 号の要求事項とともに適用する方法について確信を持てないのか、こうした状況はどのくらい広がりがあるのか、何が不明確性の原因となっているのか及びその不明確性が財務諸表利用者にとっての情報の有用性にどのように影響を与えるのか、である。

スポットライト 9.4 — IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

50. 一部の利害関係者は、企業が通常の活動の一部として子会社である単一資産企業（いわゆる「コーポレート・ラッパー」）に対する資本持分を売却することで、資産を売却する取引の会計処理方法を質問した。
51. IASB はこうした取引については、以下の時期に既に検討していることに留意した。
- (1) 2019 年から 2020 年の IFRS 解釈指針委員会において、企業が、通常の活動の一部として、子会社である単一資産企業に対する資本持分を売却することで不動産を売却する契約を顧客と締結する取引について議論した。しかし、IASB は、こうした取引に関する狭い範囲のプロジェクトを作業計画に追加すべきか否かを検討したが、追加しないことを決定している。

(2) IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号及び IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の適用後レビューにおいて、IASB は、コーポレート・ラッパーの事項は優先度が低く、今回のアジェンダ協議において優先事項として識別された場合にはさらに検討すると決定した。

(3) 第 3 次アジェンダ協議において、数名のコメント提出者しか、コーポレート・ラッパーを通じての資産の売却に関する要求事項を開発することを提案しなかったため、IASB は当該事項が、プロジェクトを作業計画に追加するための要件を満たさないと結論を下した。

52. さらに IASB は、今回の適用後レビューにおいて議論した際に、コーポレート・ラッパーを通じての資産の売却の会計処理は、横断的な論点であることに留意した。コーポレート・ラッパーについての包括的な解決策の開発は、複数の IFRS 会計基準書（例えば、IFRS 第 10 号、IFRS 第 16 号及び IAS 第 12 号「法人所得税」）に影響を与える可能性があり、多大なリソースを要すると IASB は予想している。当該取引を作業計画に追加しないとした第 3 次アジェンダ協議の結果も踏まえ、IASB はコーポレート・ラッパーを通じての資産の売却の会計処理に関する質問をこの情報要請に含めないことを決定したとしている。IASB は、当該取引の解決策を求める要望を今回のアジェンダ協議で評価し、当該事項がプロジェクトを作業計画に追加するための要件を満たすかどうかを検討するとしている。

質問 10 Topic606 とのコンバージェンス

(質問の背景)

53. IFRS 第 15 号は FASB と共同で開発された。2014 年 5 月に IASB は IFRS 第 15 号を公表し、FASB は Topic606 を公表した。公表時には IFRS 第 15 号と Topic606 の要求事項は、いくつかの軽微な差異を除いては、実質的にコンバージェンスされていた。

54. 2014 年から 2015 年に IASB と FASB の IFRS 第 15 号と Topic606 の適用を推進するために設置された合同の移行リソース・グループが、利害関係者より提出された潜在的な適用上の論点について議論した。この議論の結果を受けて、IASB と FASB はそれぞれの基準書を 2016 年に修正したが、修正の範囲が異なっており、FASB による Topic606 の修正は IASB による IFRS 第 15 号の修正よりも広範であり、結果として IFRS 第 15 号と Topic606 との間の差異はさらに広がることとなった。

55. 適用後レビューの発見事項に関して対応を行うかどうかを決定するにあたり、IASB は何らかの対応が、IFRS 第 15 号と Topic606 との間のコンバージェンスにどのように影響を与えることとなるのかを検討することが必要と考えており、この検討の一環として、IASB は、IFRS 第 15 号と Topic606 との間で現在のレベルのコンバージェン

スを維持することがどのくらい重要なのかについての回答者の見解を聞きたいと述べている。

質問 11 その他の事項

(質問の背景)

56. IASB は、次の点を評価するにあたり IASB にとって有用となるであろう情報があれば共有を求めている。

- (1) IFRS 第 15 号の要求事項における中心となる目的や原則の明瞭性と適合性に関する根本的な疑問（致命的な欠陥）がある。
- (2) IFRS 第 15 号の要求事項の適用から生じる情報の財務諸表利用者への便益が予想を著しく下回っている。
- (3) IFRS 第 15 号の要求事項の適用、適用に関する監査及び当局による監督（エンフォースメント）に係るコストが予想を著しく上回っている。

以 上

2022年4月のIFRIC Updateの「アジェンダ決定」

本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）

委員会は、IFRS第15号を適用するにあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者は本人なのか代理人なのかを質問した要望書を受け取った。要望書に記載された事実パターンでは、次のような状況である。

- a. 再販売業者は、ソフトウェア製造業者との次のような販売契約を有している。
 - i. 再販売業者に、製造業者の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に供与（販売）する権利を与える。
 - ii. 再販売業者に、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類及び数を識別するため、各顧客に（ソフトウェア・ライセンスの販売前に）販売前の助言を提供することを要求する。
 - iii. 再販売業者に、顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格決定における裁量権を与える。
- b. 顧客が
 - i. ソフトウェア・ライセンスを購入しないと決定する場合には、顧客は何も支払わない。再販売業者と顧客は契約を締結しない。
 - ii. 特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを購入することを決定する場合には、再販売業者は販売価格を顧客と交渉し、顧客に代わってソフトウェア製造業者に注文（及び製造業者への支払）を行い、合意した価格について顧客に請求する。
- c. ソフトウェア製造業者は、注文を受けたソフトウェア・ライセンス（顧客の名前で発行される）を、ソフトウェア・ポータルを通じて、アクティベーションに必要なキーとともに顧客に提供する。ソフトウェア製造業者と顧客は契約を締結し、顧客がソフトウェアを使用する権利、ソフトウェアの機能を対象とする製品保証、及びライセンスの期間を定める。

- d. 再販売業者が誤った種類又は数のソフトウェア・ライセンス（顧客のニーズを満たせない）を顧客に助言した場合には、顧客はライセンスを受け入れない場合がある。再販売業者は、受け入れられなかったライセンスを製造業者に返却したり他の顧客に販売したりすることはできない。

適用される IFRS 第 15 号の要求事項—本人なのか代理人なのか

B34 項から B38 項は、企業が本人なのか代理人なのかを判断するための枠組みを示している。他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合、企業は自らの約束の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供すること（企業が本人）であるのか、それらの財又はサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配すること（企業が代理人）であるのかを判断する。

B34A 項は、約束の性質を決定するには、企業が次のことを行う必要があると述べている。

- a. 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である（B34 項）。
- b. 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを評価する。

企業が、特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である（B35 項）。代理人である企業は、他の当事者によって提供される特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配していない（B36 項）。

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別における第 1 のステップは、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価することである。顧客との契約は、一般的には、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスを明示的に記載している。しかし、契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれている可能性がある。それは、契約締結時において、そうした約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合である（第 24 項）。

顧客との契約において約束した財又はサービスを評価した後に、企業は、第 27 項から第 30 項を適用して、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）のそれぞれを識別する。

特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかの評価

他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合に、B35A 項は、企業が本人である状況を示している。その1つは、企業が財又は他の資産に対する支配を当該他の当事者から獲得し、それをその後に顧客に移転する場合である。資産に対する支配とは、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指し、支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。(第33項)。

B37 項は、企業が本人なのか代理人なのかを企業が判断するのに役立つための指標を示している。これは次のものが含まれるが、それらに限らない。(a) 特定された財又はサービスを提供する約束の履行に対する主たる責任、(b) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前あるいは顧客への支配の移転後における在庫リスク、及び(c) 特定された財又はサービスについての価格設定における裁量権である。これらの指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある (B37A 項)。

要望書に記載された事実パターンへの IFRS 第 15 号の適用**顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別**

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約には、特定された種類及び数の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する明示的な約束が含まれている。

委員会は、(ソフトウェア製造業者と再販売業者との間の販売契約に基づいて) 再販売業者が提供する販売前の助言は、顧客との契約における黙示的な約束ではないと考えた。顧客との契約の締結時において、再販売業者はすでに助言を提供している。再販売業者が提供すべき追加の助言はなく、すでに提供された助言は契約開始後に顧客に移転されない。このため、顧客との契約の締結時において、再販売業者が標準ソフトウェア・ライセンス以外の財又はサービスを顧客に移転するという顧客の妥当な期待は存在しない。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約において約束された財は、標準ソフトウェア・ライセンスであると結論を下した。標準ソフトウェア・ライセンスは顧客との契約における唯一の約束された財であるから、顧客に提供すべき別個の財である。したがって、当該ライセンスは、B 34A 項(a)に記述されている、顧客に提供すべき特定された財である。

標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それを企業が支配しているかどうかの評価

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価する。支配の判定には、具体的な事実及び状況の考慮が必要であり、これには、再販売業者と顧客、再販売業者とソフトウェア製造業者、及びソフトウェア製造業者と顧客の間での契約の条件が含まれる。

IFRS 第 15 号における支配についての諸原則及び要求事項を適用した後に、再販売業者が本人なのか代理人なのかが不明確である場合には、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価するにあたり、B37 項における指標を考慮する。要望書に記載された事実パターンにおいて、委員会は次のように考えた。

- a. 顧客に提供されるソフトウェア・ライセンスは、再販売業者がソフトウェア製造業者に注文を行ってソフトウェア製造業者が顧客の名前でソフトウェア・ライセンスを発行した後にしか存在しない。ソフトウェア製造業者は、ソフトウェアの機能並びにライセンスの発行及びアクティベーションに責任を負っている。したがって、ソフトウェア製造業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (B37 項(a))。
- b. 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンスが顧客に提供される前後において顧客と接触する当事者であり、受け入れられなかったライセンスについて責任を負う。したがって、再販売業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (B37 項(a))。
- c. 再販売業者は、顧客との契約を締結する前には、ソフトウェア・ライセンスのプールを獲得しておらず、たとえば、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に振り向けることはできない。したがって、再販売業者は、ライセンスが顧客に移転される前には在庫リスクを有していないが、その後、顧客がライセンスを受け入れるまで在庫リスクを有する (B37 項(b))。
- d. 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンスに係る価格の設定において裁量権を有する (B37 項(c))。価格決定の裁量権は、支配の判定への関連性が低くなる場合がある。例えば、当該ソフトウェア・ライセンスの市場が、再販売業者が実質的に、価格の設定において限定的な柔軟性しか有していない場合である。

委員会は、この再販売業者が本人なのか代理人なのかについての結論は、具体的な事実及び状況（関連する契約の条件を含む）に応じて決まると考えた。再販売業者は、自

らが本人なのか代理人なのかの全体的な評価を行うにあたり、IFRS 第 15 号の B34 項から B38 項に示されている枠組み及び要求事項の文脈の中で、判断を適用することになり、これには、支配の判定に対しての各指標の関連性や、顧客に移転される前の標準ソフトウェア・ライセンスに対する支配の証拠を各指標がどの程度提供するのかの考慮が含まれる。

委員会はまた、再販売業者が次の事項を開示するであろうと考えた。(a) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って、重要性がある会計方針情報、及び(b) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」で要求されている情報（履行義務（第 119 項）や、IFRS 第 15 号を適用する際の判断のうち顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に著しく影響を与えるもの（第 123 項）に関する情報を含む）である。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて、顧客に提供される標準ソフトウェア・ライセンスについて再販売業者が本人なのか代理人なのかを再販売業者が判定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

以上