

国際会計基準審議会

情報要請（適用後レビュー：IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下IASB）は、2023年6月29日に情報要請（適用後レビュー：IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）を公表しました。

本情報要請に係るコメント期限は2023年10月27日です。

ポイント

- 本情報要請は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に関する適用後レビューの第1フェーズの結果を受けたものです。本情報要請等により収集した情報に基づき、その後の第2フェーズでは基準書適用の効果の検討と発見事項のとりまとめを行い、今後の計画を策定することが予定されています。
- 第1フェーズでの検討の結果、IFRS第15号の要求事項の実務への適用について、基本的には一定の評価がなされました。他方で、基準要求に対する一定の実務上の困難さや懸念を示すコメントが寄せられました。
- 11項目の情報要請がなされており、コメント期限は2023年10月27日です。

1. 適用後レビューにおける情報要請とは

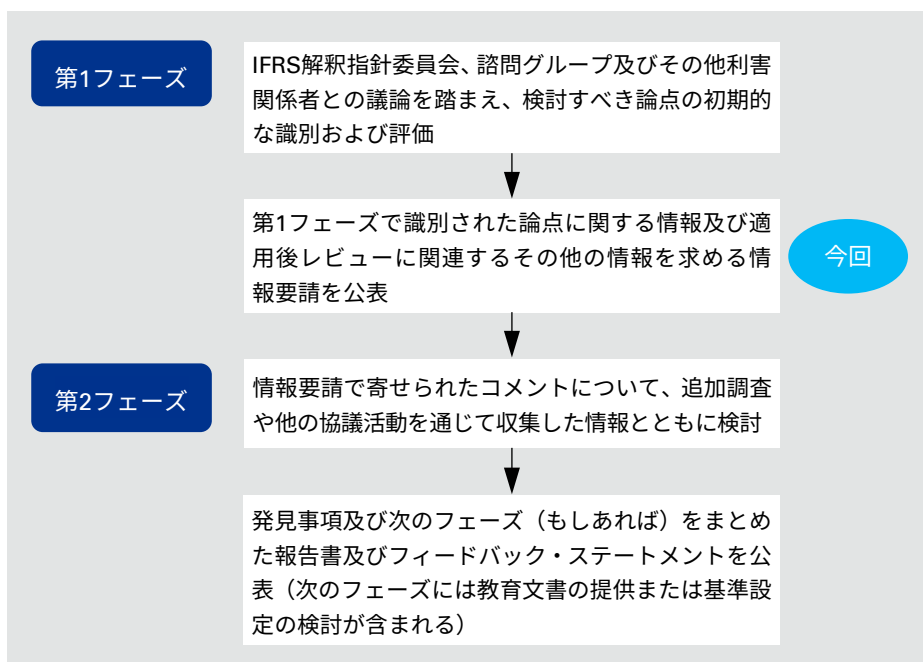
(1) 適用後レビューの目的

適用後レビューはIASBのデュープロセスの一部であり、新しいIFRS®会計基準又はIFRS会計基準の大きな修正について企業が少なくとも2年間適用した後に実施されます。基準上の新たな要求事項が財務諸表利用者、作成者、監査人及び規制当局に与える影響をIASBが評価する目的で行われます。特に、以下の分析が意図されています。

- 新たな要求事項における目的が達成されているか？
- 提供される財務情報が財務諸表利用者にもたらす便益は、概ね予想どおりか？
- 要求事項の一部または全部の適用、監査及び執行に係るコストは、概ね予想どおりか？

(2) 適用後レビューにおける情報要請の位置づけ

適用後レビューは通常2つのフェーズにより実施されます。今回の情報要請の位置づけは第1フェーズの結果を受けたものです。



2. 第1フェーズで寄せられたフィードバック

対象となるIFRS第15号に関して、第1フェーズにおける議論で利害関係者から寄せられた主なフィードバックは以下のとおりでした。

(1) 全般事項

- 5ステップの収益認識モデルは複雑な取引を分析する上で役立ち、同業他社、異業種あるいは異なる資本市場との収益情報の比較可能性も向上する等、IFRS第15号は全般的に実務において上手く機能しているとのフィードバックを得ました。
- 他方で、IFRS第15号は小規模企業や新興国の企業が適用するには複雑すぎる可能性があることや、企業が複雑な事例にIFRS第15号適用する際に重要な判断を要する結果、企業間で一貫性のない結果につながる可能性があることについて、懸念が示されています。
- 多くの利害関係者はIFRS第15号の適用には努力とコストを要したと評価している一方で、財務報告の改善に留まらず契約に関する理解、内部統制あるいは会計活動と事業活動の連携などの改善につながったとの評価もあり、利害関係者は概ねIFRS第15号適用の便益はコストを上回ると評価しています。

(2) 契約に含まれる履行義務の特定

- 約束した財又はサービスを特定し、それが別個のものであるかどうか判断することは多くの場合簡単です。しかしながら、詳細な分析や判断を要する場合があります。特に以下のようなケースでは財又はサービスの特定や、これらの財又はサービスが別個のものであるかの評価が難しいとの意見がありました。
 - 自社開発の製品又はデジタル製品を含む契約(例:Webベースのソフトウェアアプリケーション)
 - 契約の変更
 - ライセンスの供与に関する契約
 - 本人か代理人かの決定に判断を要する契約

(3) 取引価格の決定

IFRS第15号では、顧客に支払われる対価は、それが顧客が企業に提供する財又はサービスに対する支払いでない限り取引価格から減額することとされています。

- 三者間契約において代理人として行動する当事者が最終顧客にインセンティブを支払う場合(例:デジタルプラットフォームの提供企業が、当該プラットフォームを通じて財・サービスを購入する顧客にインセンティブを支払うケース)において、こうしたインセンティブをどのように会計処理すべきか分からないとの意見がありました。収益の減額として処理している企業がある一方、マーケティング費用として処理しているケースもみられ、財務諸表の比較可能性が損なわれることが懸念されています。
- また、一部の利害関係者からは、多額のインセンティブの支払い等によって顧客から支払われる対価の純額がマイナスとなった場合の会計処理が分からないとの意見がありました。マイナスの収益として処理している企業がある一方、費用に

振り替えているケースもみられ、会計単位（契約単位で処理すべきかポートフォリオ単位で処理すべきか）や考慮すべき評価対象期間を含め、基準の考え方を明確化するよう提案がありました。

(4) 収益の認識時点の決定

IFRS第15号は、財又はサービスの支配が一定期間で移転する（すなわち一定期間で収益に認識する）かどうかを決定するための条件を示しています。

- ソフトウェア、ゲーム及び建設業界等では、収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたり認識するかの決定に関する課題が残っていることが示唆されています。一部の利害関係者からは、収益を一定の期間にわたり認識するための要件の1つであるIFRS第15号第35項(c)に係る評価を行う上で、履行に対する支払を受ける権利の強制可能性という点において特に困難が生じる可能性があるとの意見がありました。

(5) 本人なのか代理人なのかの検討

本人なのか代理人なのかを決定する際に、顧客に提供される財又はサービスを特定し、顧客へ移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかを評価する必要があります。

- 利害関係者からは、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によって支配されているかの評価において、「支配」の概念がよく理解されていない（特に、サービスに関して）との指摘がありました。
- 財又はサービスに対する企業の「支配」の有無を判断するための指標がIFRS第15号に示されているが、支配の概念を考慮せず指標のみに頼る判断もされているようです。また、各指標が異なる結論を示している場合や、契約当事者が4名以上になる場合に、指標の適用が困難になることがあるとの意見がありました。

(6) ライセンス供与

- 利害関係者からは、ライセンスの供与に関して、次の点を明確化するよう提案がありました。
 - ライセンスの供与に言及しているが、実質的には知的財産の販売やサービスの提供に近い契約について、ライセンス供与に該当するかどうかの決定方法
 - ライセンスの供与のほか、財又はサービスの提供が含まれている契約における履行義務の識別方法
 - ライセンスの更新に関する会計処理。利害関係者からは、更新期間の開始時に収益を認識する企業と、更新の合意時に収益を認識する企業がある旨の指摘がありました（米国基準ではTopic606「収益認識」の改訂により、更新期間の開始時まで収益認識できないことが明確化されている）

(7) 開示に関する要求事項

- 全般的に開示に関する要求事項に対してはポジティブなフィードバックを得ています。
- 利害関係者から示された主な懸念事項は、一部の開示要求（例：契約資産及び契約負債、残存履行義務に関する開示）を満たすためのコストが、財務諸表利用者にとっての情報の有用性を上回っているのではないかということ、及び企業がIFRS第15号で要求される開示を省略するケースがあることでした。
- 企業がIFRS第15号で要求される開示を省略するケースが生じる原因は、開示要求において具体性が欠如していることにあるのではないかとの意見がありました。

(8) 他のIFRS会計基準との関係

- IFRS第3号「企業結合」測定原則（公正価値）とIFRS第15号の測定原則（取引価格）の相違により、企業結合により取得した契約資産及び契約負債の測定に困難が生じる場合があることが示唆されました。契約資産及び契約負債を公正価値で評価することにより、のれんの認識額や将来認識される収益の額に影響が生じる可能性があります。

なお、利害関係者からは、契約資産と契約負債の測定に関するIFRS第15号とIFRS第3号の要求事項の差異を解消する方向で検討するよう提案がありました。また、2021年10月にFASBがTopic805「企業結合」の要求事項を変更し、企業結合で取得した契約資産及び契約負債の測定にはTopic606を適用するとしたことの指摘がありました。

- 以下のように、IFRS第15号とIFRS第9号「金融商品」のどちらを適用すべきかわからない状況があることが示唆されました。
 - 企業が財務状況の悪化した顧客から受領する対価の減額を受け入れた場合、IFRS第15号に基づく契約変更として収益を減額すべきか、IFRS第9号に基づく金融資産の減損として会計処理すべきかわからないとの意見がありました。
 - IFRS第15号には、契約負債や返金負債などの一部の負債に関する要求事項が設けられています。また、IFRS第15号の下で生じた負債であってIFRS第9号に従って会計処理する旨を定めたものが2つ特定されています。このため、IFRS第15号に基づき生じる負債について、それが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、IFRS第15号とIFRS第9号いずれの基準を用いて会計処理すべきかわからないとの意見がありました。例えば、企業が、ギフトカードを顧客に販売し、ただし顧客財又はサービスを提供するサプライヤー（企業自身を含む）を選択できるケースが挙げられます。
- IFRS第15号とIFRS第16号「リース」それぞれの要求事項に違いがあるため、サービス要素とリース要素の双方を含む契約を会計処理する際に困難が生じていることが示唆されました。
- 一部の利害関係者からは、単一の資産のみ保有する子会社（コーポレート・ラッパー）の持分を譲渡するという形式で、企業の通常の活動として資産を販売する場合に、どのように会計処理すべきか質問がありました。コーポレート・ラッパーを介した取引の会計処理は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第16号、IAS第12号「法人所得税」などの他の複数のIFRS基準に関連すること等を考慮し、IASBはコーポレート・ラッパーを介した取引の会計処理については今回の情報要請に含めないこととしました。代わりに、次回のアジェンダ協議で検討を考慮することが予定されています。

3. 今回の情報要請の内容

第1フェーズで識別された論点に関連して、IASBが情報要請している項目と主な内容は以下のとおりです。なお、質問1はIFRS第15号の適用効果に関する全般的な情報要請、質問2～8は個別領域に関する情報要請、質問9はIFRS第15号と他のIFRS会計基準との関係に関する情報要請、質問10はIFRS第15号と米国基準（Topic 606）のコンバージェンスの重要性に関する情報要請、そして質問11はIFRS第15号の適用後レビューに関するその他の情報要請です。

コメント期限は2023年10月27日に設定されています。

(1) 全般事項

質問1	(a)	IFRS第15号はその目的を達成したと考えるか、また、その理由は何か。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 顧客との契約から生じる収益に関して有益な情報を提供するように収益の会計処理を決定するための明確かつ適切な根拠を、基本原則及び5ステップの収益認識モデルは提供しているか。 ➤ 提供していないと考える場合は、根本的な疑問点（致命的な欠陥）の内容
	(b)	IFRS第15号のわかりやすさ及び利用のしやすさについて、以下の局面でIASBが考慮することができるフィードバックはあるか。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 将来の基準開発 ➤ 要求事項を変更したり、既に適用済みの企業に多大なコストや混乱を生じさせたりすることなくIFRS第15号のわかりやすさを改善する方法の検討
	(c)	IFRS第15号の要求事項の適用に伴い発生する継続的なコストと便益は何か、また、それらはどの程度多額であるか。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ コストが予想を大きく上回る、もしくは財務諸表利用者の便益が予想を大きく下回ると考える場合はその理由。

(2) 契約に含まれる履行義務の特定

質問2	(a)	IFRS第15号は、契約に含まれる履行義務を特定するための明確かつ十分な根拠を提供しているか。提供していないと考える場合、その理由は何か。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 要求事項が不明瞭又は首尾一貫した適用がされていない場合、契約の経済的実質と異なる結果となっている場合、または多額の継続的なコストを生じさせている場合はファクトパターンを記載する。 ➤ 適用にばらつきがある場合には、その広範さを示す証拠とばらつきが生じる理由を示すとともに、そのばらつきが財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(3) 取引価格の決定

質問3	(a)	<p>IFRS第15号は、契約における取引価格、とりわけ顧客に支払われる対価の会計処理を決定するための明確かつ十分な根拠を提供しているか。提供していないと考える場合、その理由は何か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 代理人企業が最終顧客に支払うインセンティブや、対価が純額でマイナスとなるケースにおいて、要求事項が不明確であるか、一貫性を欠いて適用されている事例があればファクトパターンを記載する。 ➤ 適用にばらつきがある場合には、その広範さを示す証拠とばらつきが生じる理由を示すとともに、そのばらつきが財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて、説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(4) 収益の認識時点の決定

質問4	(a)	<p>IFRS第15号は、企業がいつ収益を認識するか決定するための明確かつ十分な根拠を提供しているか。提供していないと考える場合、その理由は何か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 特に、一定期間にわたり収益を認識する要件に関して、要求事項が不明確であるか、一貫性を欠いて適用されている事例があればファクトパターンを記載する。 ➤ 適用にばらつきがある場合には、その広範さを示す証拠とばらつきが生じる理由を示すとともに、そのばらつきが財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて、説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(5) 本人なのか代理人なのかの検討

質問5	(a)	<p>IFRS第15号は、企業が本人であるか代理人であるかを決定するための明確かつ十分な根拠を提供しているか。提供していないと考える場合、その理由は何か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 特に、支配の概念及び関連する指標について、要求事項が不明確であるか、一貫性を欠いて適用されている事例があればファクトパターンを記載する。 ➤ 適用にばらつきがある場合には、その広範さを示す証拠とばらつきが生じる理由を示すとともに、そのばらつきが財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて、説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(6) ライセンス供与

質問6	(a)	<p>IFRS第15号は、ライセンスを伴う契約の会計処理に明確かつ十分な根拠を提供しているか。提供していないと考える場合、その理由は何か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ (特に、「2.第1フェーズで寄せられたコメント(6)」に記載の事項に関連して、要求事項が不明確であるか、一貫性を欠いて適用されている事例があればファクトパターンを記載する。 ➤ 適用にばらつきがある場合には、その広範さを示す証拠とばらつきが生じる理由を示すとともに、そのばらつきが財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて、説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(7) 開示に関する要求事項

質問7	(a)	<p>IFRS第15号の開示要求に従うことにより、企業は財務諸表利用者には有益な情報を提供できているか、また、その理由は何か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 特に有益な開示があればそれを特定し、その理由を説明する。 ➤ 同様に、有益な情報を提供していない開示があればそれを特定し、その理由を説明する。
	(b)	<p>IFRS第15号の開示要求のうち、継続的に多額のコストが発生させているものはあるか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 当該要求事項に対応することによりコストが発生する理由、また、当該コストが長期にわたり多額となる可能性があるか。
	(c)	<p>実際に開示された収益に関する情報の品質に大きなばらつきがあるか、もしある場合には、その原因は何か。また、企業から提供される情報の品質を向上させるためにIASBが取り得る措置はあるか。</p>

(8) 経過措置

質問8	<p>経過措置はIASBが意図したように機能したか、また、その理由は何か（以下の点に関する説明を含む）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 企業による修正遡及アプローチもしくは実務上の便法の適用の有無及びその理由 ➤ IFRS第15号の経過措置は、財務諸表作成者のコスト削減と財務諸表利用者への有用な情報の提供との間で適切なバランスを達成したかどうか。
-----	--

(9) 他のIFRS会計基準との関係

質問9	(a)	IFRS第15号の要求事項を、他のIFRS会計基準の要求事項と併せて適用する方法は明確であるか、またその理由は何か。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 他のIFRS会計基準の要求事項と同時に適用する場合にどのようにIFRS第15号を適用するかが不明確なファクトパターンがあれば記載する。 ➤ どう適用すべきかが明確でないことにより、財務諸表及び財務諸表利用者にとっての財務諸表の有益性にどのように影響を及ぼしているかについて、説明する。
	(b)	識別した課題を解決するための提案はあるか。

(10) 米国基準 (Topic 606) とのコンバージェンス

質問10	IFRS第15号と米国基準におけるTopic 606とのコンバージェンスについて、現在のレベルを維持することはどの程度重要であるか（その理由を含む）。
-------------	---

(11) その他の事項

質問11	その他にIASBがIFRS第15号の適用後レビューの一環として検討すべき事項があるか（ある場合には、当該事項の内容及びIASBが検討すべき理由）。
-------------	---

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2023 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト©IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません (過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。