

# IASB、IFRS第15号の適用後レビューについて意見を募集する

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusは、2023年6月に国際会計基準審議会（IASB）によって公表された情報要請（RFI）「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」について解説するものである。

IASBは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビューに関する利害関係者のフィードバックの募集を開始した。

特に、IASBは、次の分野について質問している。

- IFRS第15号の全体評価
- 契約における履行義務の識別
- 取引価格の算定
- 収益の認識時点の決定
- 本人なのか代理人なのかの検討
- ライセンス供与
- 開示の要求事項
- 経過措置
- IFRS第15号と他のIFRS会計基準の適用
- トピック606「顧客との契約から生じる収益」とのコンバージェンス
- その他の事項
- RFIは2023年10月27日までコメントを募集している

### 背景

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、2018年1月1日以後開始する事業年度に発効した。IFRS第15号は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で開発され、顧客との契約から生じる収益の認識、測定及び開示のための包括的かつ堅牢なフレームワークを作成した。

2022年9月、IASBはIFRS第15号の適用後レビュー（PIR）を開始した。IASBは、PIRの第1フェーズで識別された事項に関する情報及びPIRに関連するその他の情

報を求めるRFIを公表した。

### 回答者への質問

#### IFRS第15号の全体評価

IFRS第15号は、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する原則を定める。この目標を達成するために、IFRS第15号は、

- 収益認識のコア原則を定める。これは、企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が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うというものである。
- コア原則を裏付けるために5ステップモデルに依拠している。企業が収益を認識する際に適用する5つのステップは次のとおりである。
  - ステップ1-顧客との契約を識別する
  - ステップ2-契約における履行義務を識別する
  - ステップ3-取引価格を算定する
  - 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
  - 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

#### 見解

利害関係者のフィードバックは、一部の利害関係者は依然として要求事項の側面を適用することが難しいと感じているが、IFRS第15号はその目的を達成し、うまく機能していることを示した。利害関係者は一般に、5ステップの収益認識モデルを、特に複雑な取引を分析するための堅牢な基礎として役立つと考えている。

少数の利害関係者は、本基準は、小規模な企業や新興経済国の企業に適用するには複雑すぎる場合が

あることを示した。さらに、一部の利害関係者は、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は、企業が重大な判断を下す必要があり、その結果、企業間で一貫性のない結果をもたらす可能性があるとして述べた。一方、利害関係者はまた、IASBがIFRS第15号に根本的な変更を加え、混乱を招く結果をもたらすことに懸念を示した。

RFIIは、IFRS第15号がその目的を達成したかどうかを質問している。回答者は、コア原則とそれを裏付ける5ステップの収益認識モデルが、企業の顧客との契約から生じる収益について有用な情報をもたらす結果となる、収益の会計上の決定に明確かつ適切な基礎を提供するかどうかを説明するよう求められる。そうでない場合、回答者は、コア原則又は5ステップの収益認識モデルの明確性と適切性について根本的な問題（致命的な欠陥）を説明するよう求められる。

RFIIはまた、IASBが将来IFRS会計基準を開発する際に、又はIASBがIFRS第15号の要求事項を変更することなく、又は本基準をすでに適用している企業に重大なコストと混乱を引き起こすことなく、IFRS第15号の理解可能性を向上させることができるかどうか、もしそうであればどのように改善できるか（例えば、要求事項間の関連性を説明する教育的資料又はフローチャートを提供することによって）を評価する際に検討する可能性のあるIFRS第15号の理解可能性及びアクセシビリティについてフィードバックを求めている。

IASBは、IFRS第15号の要求事項を適用することの継続的コスト及び便益ならびにそれらがどれほど重大であるかを知りたいと考えている。IFRS第15号を適用するための継続的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とって得られる情報の便益が予想よりも著しく低い場合、回答者はこの見解を保持する理由を説明するよう求められる。

IASBは、RFIで分析された多くの分野に関して、本基準の適用に多様性があるかどうかに関心がある。これらの分野について、回答者は、多様性がどのぐらい広がりがあるか、そして何がそれを引き起こしているかについての説明と裏付けとなる証拠を提供するよう求められる。回答者はまた、多様性が財務諸表にどのように影響するか、及び財務諸表利用者にとって得られる情報の有用性を説明しなければならない。

さらに、RFIは、回答者が識別している問題を解決するための提案を求めている。

### 契約における履行義務の識別

IFRS第15号は、企業が顧客との契約における履行義務を識別することを要求している。履行義務とは、顧客に別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）、もしくは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して定義さ

れている。

#### 見解

利害関係者のフィードバックは、契約で約束された財又はサービスを識別し、それらの財又はサービスが別個のものであるかどうかを判断することが困難な場合があることを示した。特に、次の場合が該当する。

- 社内で開発された製品又はWebベースのソフトウェア・アプリケーションなどのデジタル製品を含む契約
- 契約変更
- ライセンス供与契約
- 企業が代理人又は本人として行動しているかどうかを決定するために判断を用いる契約

RFIは、IFRS第15号が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を質問している。回答者は、要求事項が次のような事実パターンを説明するよう求められる。

- 不明確又は一貫しない方法で適用されている。
- 契約の基礎となる経済的実質を反映しない結果をもたらす。
- 多額の継続的コストをもたらす。

### 取引価格の算定

IFRS第15号は、取引価格を、約束した財又はサービスの顧客へ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（第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く）と定義している。また、本基準は、対価に変動性のある金額、重大な金融要素、又は顧客に支払われる対価が含まれる場合、取引価格の算定のための特定の要求事項も提供している。

#### 見解

一部の利害関係者は、代理人として行動する当事者が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プラットフォームを通じてフード・デリバリーやタクシー・サービスなどの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、三者間契約の中で提供されるインセンティブをどのように説明するかについて不明確であることを示した。フィードバックは、一部の企業がこれらのインセンティブを顧客への支払いとして、すなわち収益の減額として扱うことを示している。他の企業はこれらの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。この適用上の多様性により、財務諸表利用者にとっての収益情報の有用性が低下する可能性がある。

一部の利害関係者はまた、例えば、競争の非常に激しい市場への参入を希望する企業が顧客を引き付

けるために多額のインセンティブを提供する場合など、顧客に支払われる対価が顧客から受け取ると予想される対価の金額を超えた場合に顧客に支払われる対価をどのように会計処理するかについて明確ではないと示した。最初のフィードバックでは、一部の企業は、受け取る対価を超える対価の支払額を「マイナス」の収益として表示することを示した。他の企業は、当該超過額を費用として分類変更している。

RFIは、IFRS第15号は、特に顧客に支払われる対価の会計処理に関して、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を質問している。回答者は、代理人が最終顧客に支払うインセンティブ、又は純額でマイナスとなる契約からの対価をどのように説明するかについての要求事項が、不明確又は一貫しない方法で適用されている事実パターンを説明するよう求められている。

### 収益の認識時点の決定

IFRS第15号は、企業が顧客に財又はサービスを移転したとき（又は移転するにつれて）、つまり顧客がその財又はサービスの支配を獲得したとき（又は獲得するにつれて）に収益を認識することを企業に要求している。

IFRS第15号には、支配が移転されたか否か、したがって収益が一定の期間にわたり認識されるか否かを決定するための要件が含まれている。

#### 見解

利害関係者のフィードバックは、多くの企業は、一定の期間にわたり収益を認識するか、一時点で収益を認識するかを決定することに関連する初期の課題の大部分は克服したことを示唆している。ただし、ソフトウェア開発、ゲーム、建設業界など、場合によってはいくつかの課題が残っている。一部の利害関係者は、3つ目の要件（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いを受ける強制可能な権利を有している場合に、一定の期間にわたり収益が認識される）に基づく評価は、特に企業の支払いを受ける強制可能な権利に関連して、特に困難になる可能性があるとして述べた。

RFIは、IFRS第15号が収益を認識する時点を決するための明確かつ十分な基礎を提供しているかどうかを質問している。回答者は、特に一定の期間にわたって収益を認識するための要件に関連して、要求事項が不明確であるか、又は一貫しない方法で適用されている事実パターンについて説明するよう求められている。

### 本人なのか代理人なのかの検討

IFRS第15号は、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、その約束の性質に基づいて、また顧客に移転される前に財又はサービスを支配しているかどうかに基づいて、本人であるか代理人であるかを判断することを企業に要求している。IFRS第15号は、企業が顧客に移転される前に特定された財又はサービスを支配しているかどうかを評価できるように、支配の指標の網羅的ではないリストを提供している。

#### 見解

利害関係者のフィードバックは、企業が関連する指標とともに支配の概念を適用することが難しい場合があることを示唆した。一部の利害関係者は、特にサービスに関して、支配の概念がよく理解されていないことを示唆した。IASBはまた、一部の企業が指標のみに基づいて本人であるか代理人であるかを評価し、支配の概念を見落としているということ聞いた。一部の利害関係者はまた、これらの指標が異なる結論を示している場合、又は取り決めに3者以上の当事者が関与している場合、企業は指標を適用するのが難しい場合があると述べた。

RFIは、IFRS第15号が、企業が本人であるか代理人であるかを判断するための明確かつ十分な根拠を提供しているかどうかを質問している。回答者は、特に支配の概念及び関連する指標に関連して、要求事項が不明確である、又は一貫しない方法で適用されている事実パターンについて説明するよう求められている。

### ライセンス供与

顧客に知的財産（IP）のライセンスを供与する契約の場合、IFRS第15号は企業に以下を要求している。

- ライセンスを供与するという約束が、契約で約束された他の財又はサービスと別個かどうかを判断する
- ライセンスが一時点又は一定の期間にわたり顧客に移転されるかどうかを判断するためライセンスの性質を考慮する

#### 見解

利害関係者のフィードバックは、企業がライセンス契約の会計処理の要求事項を不明確又は一貫しない方法で適用する場合があることを示唆した。例えば、利害関係者は、IASBに対し、以下を明確にするよう求めた。

- 契約がライセンス供与に言及しているが、実質的にIPの販売又はサービス提供に類似している場合、契約がライセンス契約であるかどうかを判断する方法
- ライセンスとともに財又はサービスを提供する義務を含む契約における履行義務を識別する方法
- ライセンスの更新を会計処理する方法。利害関係者は、更新期間の開始時に収益を認識する企業もあれば、更新が合意されたときに収益を認識する

企業もあるとコメントした。一部の利害関係者は、FASBは企業が更新期間の開始までライセンス更新からの収益を認識することは認められていないことを明確にするため、トピック606「顧客との契約による収益」を修正したと指摘した。

RFIIは、IFRS第15号がライセンスを含む契約の会計処理のための明確かつ十分な基礎を提供するかどうかを質問している。回答者は、特に利害関係者によって提起された問題に関連して、要求事項が不明確であるか、又は一貫しない方法で適用されている事実パターンについて説明するよう求められている。

### 開示の要求事項

IFRS第15号を開発するにあたり、IASBは、収益の性質、金額、時期及び不確実性について、より有用な情報を企業が提供できるよう、以前の基準における開示の要求事項の改善を目指した。

IFRS第15号は、企業が以下に関する情報を開示することを要求している。

- 顧客との契約から認識される収益
- 顧客との契約から生じる債権又は契約資産に認識された減損損失
- 契約残高
- 履行義務
- 要求事項を適用する際に行われた重要な判断及び判断の変更
- 顧客との契約を獲得又は履行するためのコストから認識される資産
- 使用した実務上の便法

### 見解

開示の要求事項に関する利害関係者のフィードバックは、概ね肯定的であった。財務諸表の利用者、規制当局及び会計事務所の一部は、IFRS第15号が適用された後、企業が収益について開示した情報の有用性にいくらかの改善が見られたと述べた。

利害関係者の開示の要求事項に関する主な懸念事項は、いくつかの開示の要求事項を満たすためのコストがその結果の情報の財務諸表の利用者にとっての有用性を潜在的に超える点と、企業がIFRS第15号で要求される情報を省略する場合があることに関連する。一部の利害関係者は、この問題は開示の要求事項の具体性の欠如によって引き起こされる場合があると示唆した。

RFIIは、IFRS第15号の開示の要求事項により、企業が財務諸表の利用者に有用な情報を提供するかどうかを質問している。回答者は、財務諸表の利用者にとって特に有用な開示を特定し、その理由を説明するよう求められる。回答者はまた、有用な情報を提供しない開示を特定し、その情報が有用ではない理由を説明しなければならない。

ない。

RFIIはまた、IFRS第15号の開示の要求事項が多額の継続的コストを引き起こすかどうかを質問している。回答者は、要求事項を満たすのにコストがかかる理由と、コストが長期的に高いままである可能性があるかどうかを説明しなければならない。

さらに、回答者は、開示された収益の情報の質に著しい不統一が見られたかどうかを質問される。もしそうであれば、彼らは、そのような不統一の原因と、提供される情報の質を改善するためにIASBがとることができる措置（もしあれば）を説明しなければならない。

### 経過措置

IASBは、IFRS第15号を初めて適用する企業に対し、次の2つの移行方法からの選択を認めた。

- IFRS第15号で許容されている実務上の便法を条件として、当該基準を表示する過去の各報告期間に遡及的に適用する（遡及方式）
- 当該基準を遡及適用し、IFRS第15号を最初に適用することによる累積的影響を適用開始日に認識する（修正遡及方式）

さらに、IASBは、財務諸表作成者の移行のコストと負担を軽減するための実務上の便法を導入した。

RFIIは、経過措置がIASBの意図したとおりに機能しているかどうかを質問している。回答者は、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、その理由、及びIFRS第15号の経過措置が、財務諸表の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の適切なバランスを達成したかどうかを説明するよう求められる。

### IFRS第15号と他のIFRS会計基準の適用

IFRS第15号は、以下を除き、すべての顧客との契約に基準の要求事項を適用することを企業に要求している。

- IFRS第16号「リース」の範囲に含まれるリース契約
- IFRS第17号「保険契約」の範囲に含まれる契約（一部例外あり）
- IFRS第9号「金融商品」、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、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他の契約上の権利又は義務
- 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

### 見解

利害関係者は、IFRS第15号を他のIFRS会計基準とともに適用することに関して、以下の懸念を提起した。

- IFRS第3号「企業結合」（公正価値に基づく）とIFRS第15号（取引価格に基づく）との間の測定

原則の違いは、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もたらす可能性がある。

- 一部の利害関係者にとって、IFRS第15号の要求事項を適用するか、IFRS第9号の要求事項を適用するか、特に次の場合に確信が持てない。
  - 企業が関係の中で、財政状態が悪化した顧客からより低い対価を許容する場合
  - IFRS第15号は負債を生じさせるが、その会計処理方法に関するガイダンスが含まれていない
- 一部の企業は、IFRS第15号とIFRS第16号の要求事項の違いにより、サービス要素とリース要素を含む契約の会計処理が困難であると考えている。
- 企業が通常の活動の一環として、子会社である単一の資産を有する企業の資本持分を売却することによって資産を売却する取引（いわゆる「コーポレート・ラッパー」）をどのように会計処理するかが不明確である。

RFIは、IFRS第15号の要求事項を他のIFRS会計基準の要求事項とともに適用する方法が明確であるかどうかを質問している。回答者は、これが当てはまらない事実パターン、事実パターンがどれほど広がりがあるか、曖昧さの原因とその曖昧さが企業の財務諸表にどのように影響するか、及び財務諸表の利用者にとってのその結果の情報の有用性について説明し、その裏付ける証拠を提供するよう求められている。IASBは、特に利害関係者から提起された懸念に関する回答者の経験に関心がある。

### トピック606「顧客との契約から生じる収益」とのコンバージェンス

IFRS第15号はFASBと共同で開発された。2014年5月、IASBはIFRS第15号を、FASBはトピック606を公表した。公表時、IFRS第15号及びトピック606の要求事項は、若干の違いを除いて、実質的に同一となった。

IASBは、PIRの発見事項に対処を行うかどうかを決定するにあたり、何らかの対応がIFRS第15号とトピ

ック606との間のコンバージェンスに影響するかを検討する必要がある。この検討の一環として、IASBは、IFRS第15号とトピック606との間の現在の水準のコンバージェンスを維持することがどのくらい重要であるかについて、回答者の意見を求めている。

### その他の事項

回答者は、PIRに関連する他の事項（以下など）に関するフィードバックを共有するよう求められる。

- IFRS第15号のコアとなる目的又はコア原則の明確さと適切性について、根本的な問題（致命的な欠陥）があるか。
- IFRS第15号の要求事項の適用から生じる情報の財務諸表の利用者にとっての便益が、予想よりも著しく少ないかどうか。
- IFRS第15号の要求事項を適用し、その適用を監査及びエンフォースするためのコストが予想よりも著しく多いかどうか。

RFIは、PIRの文脈でこれらの問題を検討する必要がある理由と、提起された問題の広がりの説明を求められている。回答者は、例示と裏付けとなる証拠を提供するよう求められている。

### コメント期間及び次のステップ

RFIは2023年10月27日までコメントを受け付けている。

コメント期間終了後、IASBは、公開協議からのコメントを、追加の分析及びその他の協議活動から収集された情報とともに検討する。その後、IASBは、その発見事項及び次のステップ（もしあれば）を要約した報告書及びフィードバック・ステートメントを公表する。次のステップには、教育的文書の提供や基準設定の可能性の検討が含まれる。

以上