



(参 考 訳)

2023年10月24日

国際会計基準審議会 御中

**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」に対するコメント**

1. 企業会計基準委員会（以下「当委員会」又は「我々」という。）は、2023年6月に公表された国際会計基準審議会（IASB）の情報要請「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。）に対して、我々のコメントを提供する機会を得たことを歓迎する。
2. 当委員会は、2018年に日本基準の「収益認識に関する会計基準」を公表したが、これは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。）の要求事項を基本的にすべて取り入れる方針で開発されたものである。この方針は、IFRS 第15号が米国会計基準のトピック 606「顧客との契約から生じる収益」と実質的にコンバージェンスされた会計基準であることを考慮し、国内外の比較可能性を高めることを目的として立案されたものである。
3. 本レターは、当委員会事務局が我々の法域の利害関係者に対して実施したアウトリーチによって得られたフィードバックに基づくものであり、本情報要請の記載の各質問に対する当委員会の見解に加え、利害関係者の見解も含まれている。

アウトリーチの概要

4. 当委員会事務局は、IFRS 第15号及び日本基準においてIFRS 第15号に対応する基準（以下「対応する基準」という。）の適用についての経験に関する個別のフィードバックを得るために、我々の法域の財務諸表利用者（以下「利用者」という。）、財務諸表作成者（以下「作成者」という。）、監査人及び学識経験者に対して、書面によるアウトリーチを実施した。また、当委員会及び関連する専門委員会（いずれもメンバーには、利用者、作成者、監査人及び学識経験者を含む。）では、上述のフィードバックを踏まえて、本レターの記載内容について議論を行った。

IFRS 第 15 号に関する全般的な評価

5. 利害関係者は、IFRS 第 15 号又は対応する基準の導入には多大な時間と労力が必要だったと述べた。さらに、一部の作成者は、IFRS 第 15 号又は対応する基準を適用する際に必要となる重要な判断が含まれることが、作成者にとって時間と労力が必要となる主な原因の一つであると指摘した。これらの作成者は、追加的なガイダンスがあれば判断の助けとなり、IFRS 第 15 号又は対応する基準を導入する際の時間と労力を削減できたかもしれないと考えていた。
6. 同時に利害関係者は、IASB が IFRS 第 15 号をさらに改訂する場合、日本基準でもそれに対応する変更が行われ、改訂された要求事項を実施するために追加的な時間と労力が必要になるだろうと認識した。したがって、我々は、IFRS 第 15 号の現行の要求事項を変更する場合には、その変更を実施するために予想されるコストと比較しての変更を実施することの便益について、十分な証拠が必要であると考えている。
7. さらに、利害関係者は、IFRS 第 15 号とトピック 606 のコンバージェンスが非常に重要であると考え、IFRS 第 15 号とトピック 606 は、適用後レビュー・プロセスの結果、再検討が行われた後も、コンバージェンスが維持されるべきであると指摘した。

個別の質問項目に関するコメント

8. アウトリーチでは、IFRS 第 15 号又は対応する基準の導入経験に基づく多くのコメントを利害関係者から受け取った。これらのコメントには、IFRS 第 15 号の既存の要求事項の変更や、追加のガイダンスの開発に関する提案も含まれていた。
9. しかし、前項までに述べた IFRS 第 15 号又は対応する基準における我々の総合的な評価を踏まえ、個別の質問項目に含めるコメントについては、IFRS 第 15 号の要求事項の変更を実施するためのコストを考慮した場合でも、IFRS 第 15 号の改善につながる可能性があるもののみに限定した。
10. 本情報要請における個々の質問に対する回答は、別紙を参照されたい。
11. 我々のコメントが IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。



川西 安喜

企業会計基準委員会 委員長

本情報要請の各質問に対するコメント

本情報要請の個別の質問に対する我々のコメントは、次のとおりである。

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）であると回答者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。

(質問 1(a) - IFRS 第 15 号の目的)

1. 我々の法域の利害関係者からのフィードバックを踏まえると、我々は、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ついて、財務諸表利用者に有用な情報を報告するために企業が適用すべき原則を確立するという目的を概ね達成していると考えている。

(質問 1(b) - IFRS 第 15 号の理解可能性及びアクセスのしやすさ)

2. この質問に対する我々のコメントは、質問 1(c)に含まれる。

(質問 1(c) - 継続的なコスト及び便益)

3. IFRS 第 15 号の適用によるコスト及び投資家の便益が、IASB の影響分析により予想された影響と著しく異なるとのフィードバックは聞かれていない。
4. IFRS 第 15 号又は対応する基準の要求事項を適用するコストについては、多くの利害関係者が、IFRS 第 15 号又は対応する基準の適用には多大な時間と労力が必要だったと述べた。作成者からのさらなるコメントには、以下のものが含まれる。
 - (1) 一部の作成者は、IFRS 第 15 号又は対応する基準を適用する際に重要な判断が必要であったことが、多大な時間と労力が必要となった主な理由の一つであると指摘した。これらの作成者は、追加的なガイダンスがあれば、判断の助けとなり、IFRS 第 15 号又は対応する基準を適用する際の時間と労力を削減できたかもしれないと考えていた。
 - (2) 一部の作成者は、追加的なガイダンスが有用と思われる具体的な領域に言及していた。しかし、対象となる領域については、作成者の間でもばらつきがあり、多くの利害関係者によって特定された共通の領域はなかった。
 - (3) 一部の作成者は、IFRS 第 15 号の概念や用語を理解するのが難しいだけでなく、取引そのものが複雑で、取引の経済的実体を分析するのが難しいため、導入のための多大な時間と労力が必要となったと考えていると指摘した。
5. さらに、利害関係者は、IASB が IFRS 第 15 号をさらに改訂する場合、日本基準でもそれに対応する変更が行われ、改訂された要求事項を導入するために、追加の時間と労力がかかることを認識していた。したがって、我々は、IFRS 第 15 号における現行の要求事項の変更には、その変更を実施するために予想されるコストと比較して、変更を実施することの便益に関する十分な証拠が必要であると考えている。

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。

6. 我々の法域の利害関係者からは、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根拠を提供していないとする、具体的なフィードバックは得られなかった。

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。

(質問 3(a) - 「負」の正味対価)

7. 我々は、利害関係者から、顧客に支払うべき対価が、顧客から受領すると予想される対価の額を超える場合の会計処理に関連して、コメントを受領した。

(1) 複数の監査人は、IFRS 第 15 号は、顧客から受け取ると予想される対価の額を超える場合に、顧客に支払うべき対価をどのように会計処理するかについて、必ずしも明確ではないと指摘した。その例として、新規プラットフォーム事業を設立した企業が、新規顧客をプラットフォームに参加させるために、手数料無料期間と現金によるインセンティブを提供するケースが含まれていた。これらの監査人は現金によるインセンティブの会計処理について、収益の減額、費用の認識、資産の認識などの間で、実務のばらつきが観察されたとした。

(質問 3(b) - 解決案)

8. 利害関係者は、主に、IFRS 第 15 号第 70 項の要求事項が、取引価格から顧客に支払うべき対価の減額が「負」の収益をもたらす場合について、必ずしも明確でなかったため、このようなばらつきが存在したと指摘している。

9. したがって、我々は、IASB が、関連する事実及び状況によっては、顧客に支払うべき対価を会計処理することにより、「負」の収益の認識ではなく、費用、損失又は資産を認識することになる場合があることを明確化し、このような場合を識別することを支援するための追加的なガイダンスを提供することを検討することを提案する。

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。

10. 我々は、IFRS 第 15 号の要求事項の変更を実施するための追加のコストを考慮しても、コメント・レターに含めるべき IFRS 第 15 号の適用に関する重大な懸念は識別しなかった。

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。

11. 我々は、IFRS 第 15 号の要求事項の変更を実施するための追加のコストを考慮しても、コメント・レターに含めるべき IFRS 第 15 号の適用に関する重大な懸念は識別しなかった。

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。

(質問 6(a) - ライセンス供与)

12. 我々は、利害関係者からライセンスを含む契約の会計処理に関連する適用上の課題についてのフィードバックを受けた。

(1) 複数の監査人及び作成者は、IFRS 第 15 号のライセンスに関する適用ガイダンスを適用すべき場合について、IFRS 第 15 号の B52 項が「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」と述べ、「ソフトウェア及び技術」並びに「フランチャイズ」のライセンスなどの知的財産のライセンスの限定的な例のみを対象としていると考えられる点が、必ずしも明確ではないと指摘した。その一例として、第三者が運営するプラットフォームやインフラストラクチャー上でホスティングされるソフトウェアを提供する場合などが挙げられている。これらの監査人や作成者は、このような取引をサービスの提供として会計処理するか、ライセンスとして会計処理するかについて、ある程度の実務上のばらつきが識別されているとした。

(質問 6(b) - 改善案)

13. 利害関係者はさらに、このようなばらつきが存在している主な理由として、IFRS 会計基準にライセンスの明確な定義がないことを指摘した。したがって、我々は、IASB が、IFRS 会計基準全体に適用されるであろうライセンスの定義を明確化し、IFRS 第 15 号のライセンスに関する適用指針を適用する際の判断の助けとなる追加的なガイダンスを提供することを検討することを提案する。

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より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なる可能性が高いかどうかを説明されたい。

(c) 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。

(質問 7(b) - コスト負担が大きい開示要求)

14. 我々は、残存履行義務に配分した取引価格に関する開示要求のコストと便益について、様々な利害関係者から異なる見解を得た。利用者がこの開示要件がもたらす情報の有用性を述べる一方で、複数の作成者は、投資家への便益が、開示の作成コストを上回っているのか疑問視した。
15. また、複数の関係者からは、企業が、一定の条件を満たした場合に、トピック 606 における変動対価に関する実務上の便法を適用して、残存履行義務の開示が不要となることを考慮し、IFRS 第 15 号に含めることを検討する価値があるとの指摘があった。我々は実務上の便法は、情報の有用性を大幅に減少させることなく、特定の条件下での開示の継続的な作成コストを軽減する可能性があると考えている。

(質問 7(a) 及び 7(c) - 開示の有用性とばらつき)

16. この質問項目について、具体的なフィードバックは聞かれていない。

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

17. この質問項目について、具体的なフィードバックは聞かれていない。

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。

(質問 9(a) 及び 9(b) - IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用)

18. 我々の法域の利害関係者からは、次の 2 つの IFRS 会計基準書と IFRS 第 15 号の相互関係から生じる適用上の課題について対応すべきと考えているとのフィードバックを受けた。

(1) IFRS 第 9 号「金融商品」(以下「IFRS 第 9 号」という。)

(2) IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)

IFRS 第 9 号との相互関係

19. 複数の監査人は、IFRS 第 15 号に基づく取引から生じる負債の会計処理について、特に IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号「金融商品：開示」(以下「IFRS 第 7 号」という。)を適用すべき場合があり得るかどうかについて必ずしも明瞭でないと述べた。これは、IFRS 第 9 号 2.1(j) 項が、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる権利及び義務のうち、金融商品であるもの(ただし、IFRS 第 15 号が IFRS 第 9 号に従って会計処理することを定めているものは除く)を、IFRS 第 9 号の範囲から除外しているからである。

20. 特に、これらの監査人は次のような例を挙げた。

(1) IFRS 第 15 号に従って、(a) 企業が顧客から対価を受け取り、その対価の一部または全部を顧客に返金すると予想される場合、又は (b) 企業が返品権付で財を引渡した場合、返金負債の認識が要求される。そのような返金負債について、

返金すべき金額が確定した場合にもなお IFRS 第 9 号が適用され得るのか、明らかではない。

- (2) 我が法域において、情報通信（IT）業や航空運送業を運営する企業の中には、顧客ロイヤルティ・プログラムを運営し、顧客に対し、ポイントを(a)自社自身又は(b)第三者が提供する商品又はサービスと交換する選択肢を提供している場合がある。ポイントが第三者によって提供される商品やサービスと交換された場合、企業は第三者に対して現金でポイントを補償する義務を負う。この場合、IFRS 第 15 号に基づいて認識された契約上の負債は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」に従って金融負債の定義を満たす場合に IFRS 第 9 号が適用され得るかどうか、明らかではない。

21. さらに、これらの監査人は、IFRS 第 9 号 2.1(j)項と類似の範囲除外規定が IFRS 第 7 号では提供されていないため、このような負債について IFRS 第 7 号に基づく開示を提供することが要求されるのかどうかについて疑問があったとした。

22. 前項で述べた適用上の課題に関しては、IFRS 第 15 号の既存の要求事項の変更の可能性について、利害関係者から異なる意見が寄せられた。これらの意見には以下のものが含まれる。

- (1) 複数の監査人は、第 20 項で触れた返金負債及び契約負債を含む IFRS 第 15 号から生じる負債について、IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号を適用すべき場合があり得るかどうか、IASB が明確化することを検討することを提案した。これらの監査人は、当初 IFRS 第 15 号に従って認識された負債が事後的に IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号の適用対象となる場合があると考えていた。

- (2) 複数の作成者は、明確化によって、追加の導入コストや既存の会計方針の混乱を招くのではないかと懸念していた。

IFRS 第 16 号との相互関係

23. 我々は IFRS 第 15 号というよりも、IFRS 第 16 号の適用に関する問題ではあるが、IFRS 第 16 号には IFRS 第 15 号における、企業が本人か代理人かの検討に関する要求事項が含まれていないため、サブリース取引の会計処理を検討する際に IFRS 第 15 号の要求事項を類推適用している会計慣行があるとの声を利害関係者から聞いている。これらの回答者は、IASB に対し、IFRS 第 16 号に企業が本人か代理人かを検討する概念を含めることを検討するよう提案した。

(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。

(質問 10(a) - トピック 606 とのコンバージェンス)

24. 我々は、IFRS 第 15 号とトピック 606 のコンバージェンスについて好意的なフィードバックを得ている。利害関係者は、コンバージェンスにより財務諸表の比較可能性が向上し、特にグローバルに事業を展開する企業にとっては、連結財務諸表の作成コストが削減されたと述べている。
25. 加えて、我々が日本基準において収益認識会計基準を開発した際、IFRS 第 15 号の要求事項とトピック 606 の要求事項が実質的に収斂しているという事実は、我々が IFRS 第 15 号の要求事項を基本的にすべて取り入れるという主な理由となった。
26. したがって、我々は、IFRS 第 15 号とトピック 606 のコンバージェンスは非常に重要であるとみなしており、IFRS 第 15 号とトピック 606 は、適用後レビュー・プロセスの結果、再検討が行われた後も、コンバージェンスを維持すべきであると考えている。

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。実例及び裏付けとなる証拠を示されたい。

27. 我々は、IFRS 第 15 号の要求事項の変更を実施するための追加のコストを考慮しても、コメント・レターに含めるべき IFRS 第 15 号の適用に関する重大な懸念は識別しなかった

以 上