

解説

PwC Japan 有限責任監査法人 公認会計士 浅井 麻菜

IFRSをめぐる動向 第160回 IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビューの検討状況

(40頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) の月次会議における討議内容に基づき、IFRS をめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。IASB は、現在 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) の適用後レビューを実施しています。

本稿では、2023 年 6 月に公表された情報要請「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「情報要請」という) について、2024 年 1 月開催の IASB 月次会議で議論された情報要請へのフィードバックの概要について紹介します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りします。

2. 背景

IFRS 第 15 号は、顧客との契約から生じる収益の会計処理を改善するために米国財務会計基準審議会 (FASB) と共同で開発され、2014 年 5 月に公表されました。2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度より適用されています。

IASB は、IFRS 基準の開発に係るデュー・プロセスの一環として、新基準または既存の基準の大規模な修正について通常 2 年間適用された後に適用後レビューを行うこととしており、2022 年 9 月に IFRS 第 15 号の適用後レビューを開始しました。

適用後レビューは、新基準等における新しい要求事項の適用が財務諸表の利用者、作成者、監査人および規制当局に与える影響が、IASB が意図していたものであるかどうかを評価することを目的として実施され、次の 2 つのフェーズで進められます。

フェーズ1	:IASB は検討すべき事項を識別し、利害関係者の意見を求めるため情報要請を公表する
フェーズ2	:IASB は情報要請に寄せられたコメントを検討し、発見事項および次の対応を要約した報告書およびフィードバック・ステートメントを公表する

3. 情報要請における質問項目

IASB は様々な利害関係者との議論を通じて検討すべき事項を識別しており、識別した事項や関連性のあるその他の情報の提供を求めて、2023 年6月に情報要請を公表しました。情報要請における質問項目の概要は図表1のとおりです。

【図表1】情報要請における質問項目

セクション	質問	
1	IFRS 第 15 号の全体的評価	
2	IFRS 第 15 号の具体的な領域に関する情報	契約における履行義務の識別(ステップ2)
3		取引価格の算定(ステップ3)
4		収益をいつ認識すべきかの決定(ステップ5)
5		本人なのか代理人なのかの検討
6		ライセンス供与
7		開示要求
8		経過措置
9		IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用に関する情報
10	IFRS 第 15 号と FASB の Topic 606「顧客との契約から生じる収益」との間のコンパージェンスの重要度に関する情報	
11	IFRS 第 15 号の適用後レビューに関連性のあるその他の情報	

4. フィードバックの主な内容

情報要請に対し、基準設定主体、会計団体、会計事務所、作成者などから計 74 通のコメント・レターが寄せられました。ここでは、情報要請における質問項目のうち、IFRS 第 15 号の全体的評

価、適用上の課題が最も多く報告された3つの領域およびIFRS第15号と他のIFRS会計基準書との適用に関する情報について、情報要請への主なフィードバックを紹介します。

<IFRS第15号の全体的評価>

IFRS第15号の目的は、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期およ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とです。この目的を達成するために、IFRS第15号は中心となる原則を定め、これを支える5ステップのモデルを導入しています。

中心となる原則

企業は収益の認識を、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財また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

収益を認識するにあたり適用する5つのステップ

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(または充足するにつれて)収益を認識する

これに関して、情報要請への主なフィードバックは次のとおりです。

	主なフィードバック (文末括弧内は回答割合の目安)
目的、中心となる原則、5ステップモデル	<ul style="list-style-type: none"> ・IFRS第15号はその目的を達成し、うまく機能している(ほぼ全て) ・同一業種内の企業間、業種間、様々な資本市場における企業間の比較可能性を含め、収益情報の有用性を向上させた(多数) ・IFRS第15号の適用は当初は困難であったが、現在では、企業は会計方針の策定を完了した(多数)
理解可能性とアクセス可能性	<ul style="list-style-type: none"> ・基準はよく構成され理解可能であり、適用指針や設例は企業が判断を行うのに役立った(一部) ・企業は、IFRS第15号の導入にあたり、相当な学習プロセスが

	必要であった。企業は概念と用語を理解するのに時間を要した(一部)
コストと便益	<ul style="list-style-type: none"> ・IFRS 第 15 号への移行は、特に電気通信、建設、ソフトウェアなど一部の業種において、困難でコストのかかるものであった(大多数) ・全体として、IFRS 第 15 号の便益が基準の導入および適用にかかるコストを上回った(大多数)

<IFRS 第 15 号の具体的な領域に関する情報>

①契約における履行義務の識別

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おり、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ます。

- ・別個の財またはサービス(あるいは財またはサービスの束)
- ・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またはサービス

企業は、顧客に約束した財またはサービスが別個のものであるかどうかを、以下の事項を考慮して判定します。

- | |
|---|
| <p>(a) 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまた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</p> <p>(b) 財また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</p> |
|---|

これに関して、情報要請への主なフィードバックは次のとおりです。

<p>主なフィードバック (文末括弧内は回答割合の目安)</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・IFRS 第 15 号は、ほとんどの契約について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(多数) ・以下のような状況において、財またはサービスが別個のものであるかどうかを判断する基準の

評価が困難

- ソフトウェアおよびIT産業における、SaaS契約やシステム統合サービスなどの、ライセンスと他の財またはサービスを組み合わせた束ねられた契約
- 財またはサービスを移転する約束と、財またはサービスを顧客に移転しない活動(例えば、セットアップ活動)の区別
- バイオテクノロジー産業における販売権に係る支払いや、電気通信産業における加入手数料のような、顧客に課す返金不能な前払報酬が、約束した財またはサービスの顧客への移転に関連するかどうかの判断
- 複数の当事者が関与する取り決め

②本人なのか代理人なのかの検討

IFRS第15号は、他の当事者が財またはサービスの顧客への提供に関与している場合、企業が本人なのか代理人なのかの判定を、約束の性質および企業が財またはサービスを顧客に移転される前に支配しているかどうかに基づいて行うことを要求しています。

ここで、企業が財またはサービスを顧客に移転される前に支配していることを示す指標として、以下の項目が例示されています。

- (a) 企業が、特定された財また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。
- (b) 特定された財またはサービスが顧客に移転される前、また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。
- (c) 特定された財またはサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。

これに関して、情報要請への主なフィードバックは次のとおりです。

主なフィードバック (文末括弧内は回答割合の目安)

- ・要求事項は概ね明確かつ十分であり、本人なのか代理人なのかの評価の主要な原則に同意(多数)
- ・支配の概念を関連する指標とともに適用することを困難と感じる場合がある(多数)
(支配の概念を関連する指標とともに適用するうえでの課題)
 - 支配の概念を見落とし、指標のみをチェックリストのように用いている

●指標が、財またはサービスが顧客に移転される前の支配の概念とどのように関連するか明確でない

●企業が本人なのか代理人なのかについて、それぞれの指標が異なる結論を示す場合に、指標の適用が困難

●サービスや無形資産に対する支配の評価が困難

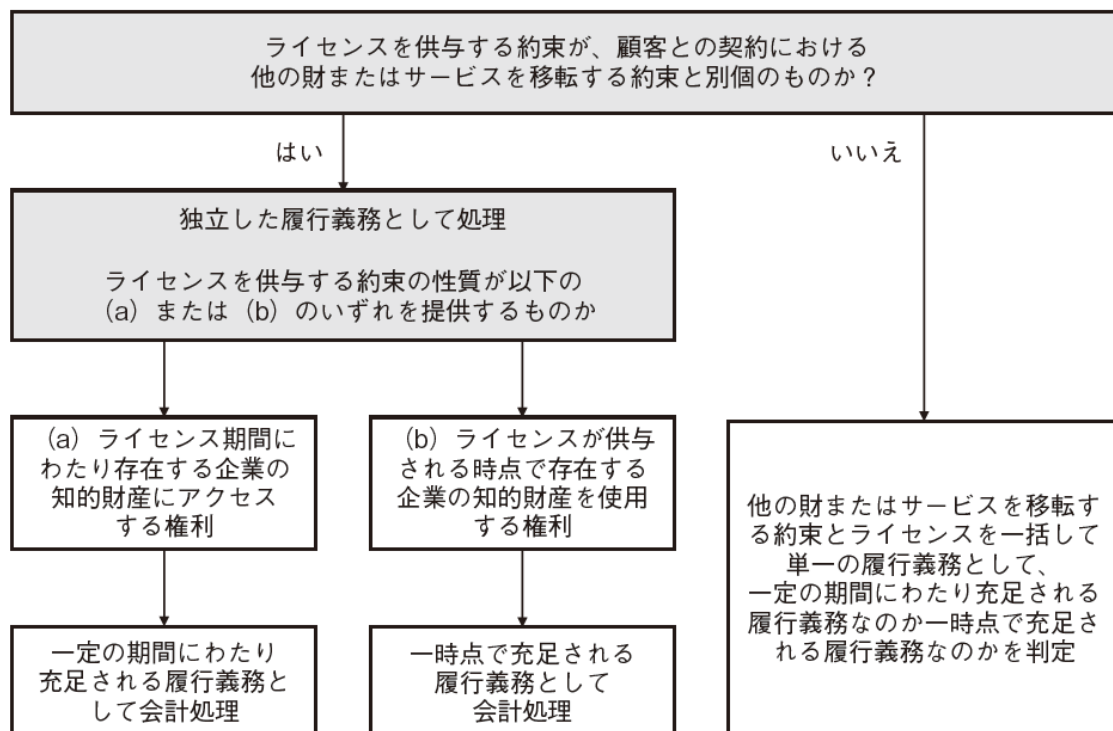
・支配の概念の優位性および指標との関連を説明する結論の根拠の記載を基本文に移動することを提案

・例示された指標が同じウェイトを持つのか、または、一部の指標が他の指標よりも支配の評価により関連しているのかについて、明確化を提案

③ライセンス供与

IFRS 第 15 号は、知的財産のライセンスを顧客に供与する約束が、契約で約束した他の財またはサービスと別個であるかどうかを判定することを要求しています。別個のものである場合、独立した履行義務として、ライセンスを供与する約束の性質が以下の (a) と (b) のいずれを提供するものかを判定し、一定の期間にわたり充足する履行義務あるいは一時点で充足する履行義務として会計処理します (図表 2 を参照)。

【図表 2】ライセンスの会計処理



- (a)ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利
- (b)ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利

これに関して、情報要請への主なフィードバックは次のとおりです。

主なフィードバック (文末括弧内は回答割合の目安)
<ul style="list-style-type: none"> ・いくつかの課題は残されているものの、ライセンス契約の会計処理に関する要求事項は概ね明確(一部) ・複雑なソフトウェアライセンス契約における履行義務の識別に課題(多数) ・ライセンス更新に関する具体的なガイダンスがないため、実務に多様性が生じている(一部) ・ライセンスが知的財産にアクセスする権利であるか、知的財産を使用する権利であるかの判断が困難な場合がある(少数)

また、上記①から③のいずれも、識別された適用上の課題について、追加の適用指針や設例の提供を提案するフィードバックがありました。

<IFRS 第 15 号と他の IFRS 会計基準書との適用に関する情報>

情報要請では、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が明確であるかについても質問がなされました。

これに関して、情報要請への主なフィードバックは次のとおりです。なお、ここでも、識別された事項について、追加の適用指針や設例の提供を提案するフィードバックがありました。

他の IFRS 会計基準 書	主なフィードバック (文末括弧内は回答割合の目安)
IFRS 第3号「企業結合」	<ul style="list-style-type: none"> ・契約負債の公正価値測定により、企業の買収後の業績の描写を歪める下方修正をもたらす可能性がある(一部)
IFRS 第9号「金融」	<ul style="list-style-type: none"> ・顧客の財政状態の悪化や顧客との関係強化などのために、顧客からより低い対価を受け入れる場合の実務に多様性がある(IFRS 第 15 号に従って収益を減

商品」	<p>額する価格譲歩として処理、あるいは IFRS 第9号に従って減少額を予想信用損失として処理) (一部)</p> <p>・IFRS 第 15 号は、IFRS 第 15 号から生じる一部の負債を、非金融負債、IFRS 第 9号が適用される金融負債のいずれに分類すべきかを明確にしていいため、実務に多様性がある(少数)</p>
IFRS 第 16 号「リース」	<p>・次の場合など、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が明確でない(多数)</p> <ul style="list-style-type: none"> ●リース構成部分と非リース構成部分の両方を含む契約におけるリース構成部分と非リース構成部分の区分、リース期間と契約期間の決定、変動対価の測定 ●セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡について、IFRS 第 15 号に従って売却であるかどうかを評価(例えば更新オプションを伴う契約)

5. おわりに

今回、情報要請に寄せられたフィードバックは、全体として非常に肯定的なものであり、IFRS 第 15 号が利害関係者に広く受け入れられていることが伺えるものであったと考えられます。2024 年1 月開催の IASB 会議では、情報要請へのフィードバックの概要について議論されましたが、2月の IASB 会議では、より詳細なフィードバックを踏まえた議論が開始されています。

今後、IASB は 2024 年第3四半期(7月-9月)までに適用後レビューにおける決定事項を最終化し、報告書およびフィードバック・ステートメントを公表することを予定しています。