
プロジェクト 収益認識に関する包括的な会計基準の開発

項目 支配の移転に関する考え方の検討

本資料の目的

1. これまでの審議において、「IFRS 第 15 号による会計処理（表示を含む。）に対する懸念」として、【論点 9①②】「一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転」を課題として抽出している。これは、一定の期間にわたり充足される履行義務が適用される工事契約等について、顧客の支配の考え方の適用が IFRS 第 15 号内で整合的に適用されているか否かに関して理論面で懸念が示されているものである。
2. 本資料では、第 30 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 1 月 20 日開催）（以下「第 30 回作業部会」という。）における前項の理論的な懸念に対する議論を踏まえ、本委員会においてもご審議いただくことを目的としている。
3. なお、支配の移転の考え方に対する理論的な懸念は、輸送サービスについても聞かれているが、審議事項(2)-2 に記載のとおり、輸送サービスは、収益又は利益の額が IFRS 第 15 号の定めと大きく異なる可能性がある課題として別途検討するとしているため、理論的な懸念についても、それと合わせて今後検討する。

第 30 回作業部会を踏まえての検討

4. 第 30 回作業部会においては第 1 項に記載されている理論的な懸念について、総合的に考えると、IFRS 第 15 号における顧客の支配の考え方は、収益認識の中心的な考え方であり、この枠組みが国際的にも統一的に用いられることを踏まえ、IFRS 第 15 号で採用される方法に大きな問題はないと考えられ、顧客の支配の考え方の適用については、「削除又は修正」は不要との提案が事務局より示された（別紙の第 354 回企業会計基準委員会（2017 年 2 月 8 日開催）審議事項を参照のこと。）。
5. IFRS 第 15 号における顧客の支配の考え方については、理論的な懸念は聞かれているものの、前項に記載のとおり、収益認識の中心的な考え方であり、この枠組みが国際的にも統一的に用いられていることから、その考え方を開発する日本基準に取り入れずに国際的に整合性のあるものとするのは困難であると考えられる。

よって、開発する日本基準において、IFRS 第 15 号における顧客の支配の考え方に修正を加えずに取り入れることが考えられるがどうか。

第77回専門委員会（2017年2月10日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第15号が工事進行基準を捕捉できるように支配の考え方を拡大してきた経緯と、開発する日本基準において工事契約等のみを適用除外とすることによる実務上の混乱を考慮すると、開発する日本基準において支配の考え方の下に進行基準を適用することでよいのではないか。
- IFRS 第15号の収益認識のモデルは、元々は支配の移転の要件を満たすものを収益として認識するというものであったが、当該モデルを維持しながら工事進行基準を取り入れたことにより、何を収益として認識するかということから支配の移転の概念を考えるとという因果関係の逆転が生じたと考えられる。IFRS 第15号の収益認識のモデルは、日本基準の実現主義による結果と大きくは変わらないものとなったことを踏まえると、開発する日本基準に支配の移転の概念を取り入れることでよいのではないか。
- IFRS 第15号における理論面の弱さはあるものの、財の移転及びサービスの提供の両方に単一の収益認識モデルを適用するためにIFRS 第15号が開発されたという経緯は重要であると考えられ、IFRS 第15号における考え方は、包括的な収益認識基準を開発するという目的の達成のために必要なものである。

ディスカッション・ポイント

IFRS 第15号における支配の移転に関する考え方の検討及びそれを開発する日本基準に取り入れることについてご意見を頂きたい。

以 上

別紙 IFRS 第 15 号における支配の移転に関する考え方の検討(第 354 回企業会計基準委員会 (2017 年 2 月 8 日開催) 審議事項(1)-4)

本資料で実施する評価の対象

1. 本資料では、IFRS 第 15 号における支配の移転に関する考え方の検討を実施する。これは、審議事項(1)-2においても抽出されている課題であり、一定の期間にわたって充足される履行義務が適用される工事契約等に関して、顧客の支配の獲得の考え方の適用が IFRS 第 15 号内で整合的に適用されているか否かに関する懸念が示されているものである。
2. 本資料は、第 30 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会 (2017 年 1 月 20 日開催) (以下「第 30 回作業部会」という。)での議論を踏まえて、修正を行っており、この修正の一環として、IFRS 第 15 号における支配の移転の考え方について、検討経緯の整理を審議事項(1)-4 参考資料にて実施している。

一定の期間にわたって充足される履行義務に関して指摘される課題

3. 次項以降で説明するように、IFRS 第 15 号では「約束した財又はサービスの移転」は顧客が財又はサービスに対する支配を獲得したときに生じるとしている。この財又はサービスの移転に対して顧客の支配の獲得の考え方を適用することについて、特に、工事契約に関して、以下のような理由から、説明に無理があると指摘されている。
 - (1) 後述する本資料第 6 項(2)の支配の獲得の要件に関して、顧客が建設中の建物を支配している(建物の使用を指図し、当該資産からの便益を獲得する能力を有している)と考えることは合理的ではなく、建物が完成し引渡しを受けた時点から、顧客が支配していると考えるのが合理的であると考えられる。
 - (2) 工事進行基準は、通説的理解として、企業の生産活動に基づく収益の認識基準であり、企業の生産活動に比例するように利益を計算することが目的であって、生産した資産を顧客が支配するかどうかは関係がないと考えられる。
 - (3) 後述する本資料第 6 項(3)における強制可能な権利に関する要件については、会計基準の開発において優先されてきた経済的実質ではなく法的形式を優先することとなるおそれがあると考えられる。

IFRS 第 15 号の根幹となる考え方

(収益認識に関する根幹となる考え方)

IFRS 第 15 号の中心的な原則

4. IFRS 第 15 号における中心的な原則は次のとおりであり、収益認識の時点をも、約束した財又はサービスを移転した時点としている。

IFRS 第 15 項第 2 項

(前略) 本基準の中心となる原則は、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わなければならないというものである。

顧客の支配の獲得に基づく財又はサービスの移転

5. IFRS 第 15 号では、前項の「約束した財又はサービスの移転」は、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得したときに生じるとしている (IFRS 第 15 号第 31 項)。IFRS 第 15 号は、財又はサービスは、受け取って使用する時点では資産であるとされ、資産に対する支配を、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であると説明している (IFRS 第 15 号第 33 項)。また、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とされ、資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー (インフロー又はアウトフローの節減) であるとされる。

- (1) 財の製造又はサービス (公共サービスを含む) の提供のための当該資産の使用
- (2) 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- (3) 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用
- (4) 当該資産の売却又は交換
- (5) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ
- (6) 当該資産の保有

顧客の支配の獲得の適用

6. IFRS 第 15 号では、次の要件に該当する場合には、一定期間にわたって財又はサービスに対する支配を顧客が獲得するとして、一定期間にわたって収益を認識するこ

ととされている（IFRS 第 15 号第 35 項）。

- (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。

企業の履行からの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のかどうかを、企業が容易に識別できない状況では、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになったとしても作業を大幅なやり直しをする必要はないかどうかを判断することとされている。（IFRS 第 15 号 B4 項）

- (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。

7. 前項の要件を満たさない場合には、一時点に収益を認識することとされている。その時点を決定するために、本資料第 5 項で説明している財又はサービス（資産）に対する支配についての要求事項（IFRS 第 15 号第 31 項から第 34 項）、及び、次の指標を考慮することとされている（IFRS 第 15 号第 38 項）。

- (1) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (3) 企業が資産の物理的占有を移転した。
- (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (5) 顧客が資産を検収した。

（根幹となる考え方の論拠）

8. IFRS 第 15 号では、収益認識の時点を約束した財又はサービスを移転した時点としていることについて、次のように説明している。

顧客との契約締結時に、企業は顧客から対価を受け取る権利を獲得し、顧客に財又はサービスを移転する義務を引き受けるが、IASB は、約束した財又はサービスを移転し履行義務を充足した時点で、企業はもはや財又はサービスを提供する義務を有さないため、その時点で収益の認識を行うべきであるとしている（IFRS 第 15 号 BC18 項及び BC20 項）。

9. また、財又はサービスの移転の判定を、IAS 第 18 号「収益」のリスクと経済価値の移転によるのではなく、顧客がいつ財又はサービスの支配を獲得するのかを考慮して行うべきとしている理由を次のように説明している（IFRS 第 15 号 BC118 項）。
- (1) 財、サービスともに顧客が取得する資産であり、現行の資産の定義では、資産の認識、認識の中止をいつ行うのか決定するために、支配を用いている。
 - (2) 財又はサービスの移転について支配を用いて判定することにより、財又はサービスがいつ移転されるのかに関する判断がより整合的になる。所有に伴うリスクと経済価値の適切なレベルが顧客に移転しているかどうかは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が困難となる可能性があるからである。
 - (3) リスク経済価値アプローチは、履行義務の識別と矛盾する可能性がある。例えば、企業が製品を顧客に移転するが当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスクと経済価値に基づく判定では、すべてのリスクが除去された後にはじめて充足できる単一の履行義務を企業が識別する結果となる可能性がある。しかし、支配に基づく判定では、複数の履行義務が識別される可能性がある。
10. さらに、本資料第 6 項及び第 7 項のように、顧客の支配の獲得を一定期間又は一時点の 2 つの枠組みに整理している点については、次のように説明している（IFRS 第 15 号 BC122 項及び BC123 項）。

支配の考え方は、財の移転にそのままあてはまるが、サービスや建設型の契約については、顧客が支配を獲得した時点の決定が困難な場合があり、一部の関係者から、財とサービスのガイダンスを分けることが提案された。しかし、サービスを明確に定義することは困難であり、また、サービスが一律に一定期間に該当するとはいえないと考えられる。このため、支配の獲得の考え方を財とサービスの両方に等しく適用するため、支配の獲得が行われる時期の属性に焦点を当てたとしている。

第 30 回作業部会における「顧客の支配の獲得」の考え方の評価

11. 第 30 回作業部会では、本資料第 3 項の問題点の指摘を踏まえ、「顧客の支配の獲得」を基礎として財又はサービスの移転を判断する考え方について、次の (1) 及び (2) に沿って本資料第 12 項から第 19 項の評価を行った。
- (1) 支配の獲得の考え方をを用いることの問題点（本資料第 3 項参照）の検討

(2) 日本基準との関係

(支配の獲得の考え方をを用いることの問題点の検討)

12. 本資料第3項にあるように、工事契約に関して、顧客の支配の獲得の考え方をを用いる説明に無理があるとの指摘がされている。この指摘は、IASBが2010年6月に公表した収益認識に関する公開草案において、回答者が工事進行基準の廃止を懸念した理由と同じである。
13. この問題点の指摘に対応して、IFRS第15号では、工事進行基準を捕捉できるように支配の獲得の考え方を広げていると考えられる。すなわち、支配の対象に完成品だけでなく仕掛品も含めることや、支配には、使用を指図して便益を得る能力だけではなく、「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」として、支配の考え方を広くすることで対応していると考えられる。しかし、資産に対する支配の文言（「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」）は変わらないため、支配の獲得の考え方を適用することに無理があるとの指摘が引き続き行われている。
14. 本資料第12項のとおり、関係者は、完成基準に比べて進行基準を契約のより忠実な表現であると捉え、工事進行基準の廃止を懸念している。この懸念に対応するためには、前項のように工事進行基準を捕捉するように支配の説明を広げるか、又は、工事進行基準を支配とは異なる原則で説明することが考えられるが、同一の原則を適用することで収益認識基準の改善を図ろうとしたIFRS第15号の開発経緯を踏まえると、IFRS第15号が前項の対応によったことは必ずしも否定されないと考えられる。

(日本基準との関係)

15. 日本基準との関係では、次のように分析されると考えられる。

- (1) 日本基準では、一般的に、実現主義の下、財の移転又はサービスの提供の完了、対価の成立の2要件により収益を認識すると考えられている。

この日本基準の取扱いをIFRS第15号の顧客の支配の獲得の考え方と比較すると、日本基準では、企業がなすべき行為の実施と対価の成立の2点を要件としており、企業の視点に立っているのに対して、IFRS第15号では顧客の視点に立っている点で考え方に違いがある。しかしながら、日本基準もIFRS第15号も、財又はサービスの移転といった企業が履行すべき行為を実施することに焦点を当てていることから、多くのケースでは収益を認識すべき時点に大きな

違いはないと考えられ、説明の仕方の違いであると考えられる。

(2) 具体的な会計処理について、日本基準と IFRS 第 15 号における顧客の支配の獲得とを比較すると、次のとおりになると考えられる。

① 財の移転については、日本基準では、財の移転、対価の成立の2要件により収益を認識することになると考えられる。我が国では、財の移転による実現時期についての具体的な判断規準が明確にされているわけではないが、実務では、実際に顧客に引き渡した時点で収益を認識する引渡基準や、顧客の検収時点で収益を認識する検収基準、顧客への引渡前の商品発送時点で収益を認識する出荷基準等が採用されている。

IFRS 第 15 号では、顧客の支配の獲得に基づくため、財に関しては、概ね一時点で収益を認識する取引となると考えられ、IFRS 第 15 号第 38 項にある、企業の支払を受ける権利の獲得、顧客への法的所有権の移転、物理的占有の移転等の指標を参考に、支配の獲得の時点を決定的こととなる。これらの指標は、日本基準における対価の成立や財の移転と類似しており、多くの取引で日本基準の実務で収益が認識される時点と同じになると考えられる。

② サービスの提供について、日本基準では、サービスの提供の完了と対価の成立を基本としながら、一定の契約に基づき継続してサービスの提供を行う場合には、進捗に応じた収益認識を行うこととされているが、両者をどのように適用するか要件は示されていない。企業は、業種別の規制等も踏まえて、収益認識時期を判断しているものと考えられる。

IFRS 第 15 号では、一定の要件に基づいて一定期間、又は、一時点の区別を行っており、取引によっては、日本基準の下での実務と結果が異なる可能性がある。

③ 日本基準において、財とサービスの区別が困難な場合について明確な取扱いは示されていないが、工事契約や受注制作のソフトウェアなど両者が不可分の取引については、成果の確実性の要件に基づいて、一定期間か、一時点かを区別することとされている。それ以外については、サービス（役務）の提供と同様に、企業は、業種別の規制等も踏まえて、判断しているものと考えられる。

この日本基準の取扱いは、IFRS 第 15 号が一定の期間、又は、一時点の区別を行う要件と異なっているものの、成果の確実性の要件を満たす取引については、概ね、契約により仕様や価格が決定し、進捗度の測定も可能

である取引が対象となり、IFRS 第 15 号において一定の期間にわたり充足する履行義務と対象が重なることが多いと考えられる。

16. 以上のとおり、日本基準との比較では、日本基準の実現主義も IFRS 第 15 号の顧客の支配の獲得の考え方も、企業が履行すべき行為の実施に焦点を当てており、収益を認識すべき時点に大きな違いはなく、説明の仕方の違いであると考えられる。また、実務上の適用についても、要件の違いを反映して、サービスの提供に関して異なる取扱いとなる可能性はあるものの、財の移転、工事契約や受注制作のソフトウェア等については、同じ結果になることが多いと考えられる。

(全体の評価)

17. 上記のとおり、IFRS 第 15 号の収益認識に顧客の支配の獲得の考え方をを用いることについて、工事契約等について問題点が指摘されている。これらは、IFRS 第 15 号の収益認識の根幹の考え方の適用可能性に係る課題である。
18. 顧客の支配の獲得の考え方を基礎とする IFRS 第 15 号は、日本基準との比較では、実現主義との間で説明の仕方に違いはあるものの、結果は大きく異ならないと考えられる。実際、実務上の適用についても、サービスの提供に関して異なる取扱いとなる可能性はあるものの、財の移転、工事契約や受注制作のソフトウェア等については、同じ結果になることが多いと考えられる。
19. これらを総合的に見た場合、IFRS 第 15 号において、顧客の支配の獲得の考え方は、収益認識の中心的な考え方であり、この枠組みが国際的にも統一的に用いられることを踏まえ、IFRS 第 15 号で採用される方法に大きな問題はないと考えられる。このため、本資料第 3 項で指摘された問題点については、「削除又は修正」は不要と考えられるかどうか。

(第 30 回作業部会で聞かれた意見及びそれを踏まえた対応)

20. 第 30 回作業部会では、本資料第 12 項から第 19 項の評価について、次の意見が聞かれた。
 - (1) IFRS 第 15 号の開発過程において、顧客の支配の獲得の考え方に基づくことに同意しつつ、工事進行基準が IFRS 第 15 号でも引き続き適用されることを意見発信してきており、「削除又は修正」しないとの結論に同意する。
 - (2) 実現主義と工事進行基準とは、異なる利益概念に基づいているにも関わらず、IFRS 第 15 号は両者を「支配」の概念で括っている。一定の期間にわたって充足される履行義務について「削除又は修正」しないのであれば、少なくとも、

これを工事進行基準と混同するような説明や用語の使用は避けるべきである。

21. 前項(1)の意見も踏まえて、審議事項(1)-4 参考資料では、工事契約に関する工事進行基準の取扱いについて、IFRS 第 15 号の開発経緯を整理した。

ディスカッション・ポイント

IFRS 第 15 号における支配の移転に関する考え方の検討についてご意見をいただきたい。

以 上