

2017年10月31日
企業会計基準委員会

改正「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」の公表

公表にあたって

当委員会は、国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。）についてエンドースメント手続を実施し、「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）を公表しております。これまで、2016年9月30日までにIASBにより公表された会計基準等のうち、2017年12月31日までに発効するものについてエンドースメント手続を実施した修正国際基準を公表しております。

今般、当委員会では、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。）を主な対象としてエンドースメント手続を実施し、2017年10月26日に開催した第371回企業会計基準委員会において、標記の改正「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「改正修正国際基準」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

改正修正国際基準につきましては、2017年6月20日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行ったうえで公表するに至ったものです。

公表の経緯

1. 当委員会は、企業会計審議会が公表した「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月）の記載に基づき、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」を設置し、IASBにより公表された会計基準等に関するエンドースメント手続を実施し、修正国際基準を公表している。
2. 当委員会は、2017年4月11日に修正国際基準の直近の改正を行っているが、これまでの作業を通じて、2016年9月30日時点でIASBにより公表されている会計基準等のうち、2017年12月31日までに発効する会計基準等に関するエンドースメント手続を実施している。
3. 今般、当委員会は、IFRS第15号及びこれに関連する改正会計基準のエンドースメント手続を行った他、2016年10月1日以後2016年12月31日までに公表されている会計基準等のうち、2017年12月31日までに発効する会計基準等を対象としてエンドースメント手続を行った結果として改正修正国際基準を公表することとした。エンドースメント手続の具体的な対象は以下のとおりであり、改正修正国際基準は、修正国際基準のうち、「修正国際基準の適用」及び「企業会計基準委員会による修正会計基準第2号『その他の包括利益の会計処理』」について改正を行っている。
 - (1) IFRS第15号及びこれに関連する改正会計基準、すなわち、
 - ① IFRS第15号（2014年5月公表）
 - ② 「IFRS第15号の発効日」（2015年9月公表）
 - ③ 「IFRS第15号の明確化」（2016年4月公表）
 - (2) その他の会計基準等（「IFRS基準の年次改善 2014-2016年サイクル」の「基準の範囲の明確化（IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の修正）」（以下「IFRS第12号の修正」という。）（2016年12月公表））

エンドースメント手続の概要

4. エンドースメント手続はIASBにより公表された会計基準等について、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みである。
5. 第3項に記載した会計基準等についてエンドースメント手続を実施するにあたり、これまでのエンドースメント手続と同様に、修正国際基準が任意適用であることを前提としたうえで、IASBにより公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準として、公益及び投資者保護の観点から、次の点を勘案することとした。
 - 会計基準に係る基本的な考え方
 - 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
 - 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）

6. また、次の理由から、これまでのエンドースメント手続と同様に、IASB により公表された会計基準等のエンドースメント手続を実施するうえでは、「削除又は修正」を必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することとした。
- ▶ IFRS は所定のデュー・プロセスを経て開発及び公表されたものであり、また、当委員会及び我が国の市場関係者も関与して開発されていること
 - ▶ 多くの「削除又は修正」が行われた場合、市場関係者に修正国際基準が IFRS から派生したものとして受け止められない可能性があること
 - ▶ 各国又は地域におけるエンドースメント手続の状況をみると、IASB により公表された会計基準等について、「削除又は修正」を行っている国又は地域は限られており、「削除又は修正」を行っている場合においても、必要最小限にとどめていること
 - ▶ IASB により公表された会計基準等との比較可能性に配慮すること
 - ▶ 少数の項目に絞ることによって、我が国の考え方をより強く表明することができると考えられること

IFRS 第 15 号及びこれに関連する改正会計基準のエンドースメント手続

エンドースメント手続における検討

（「削除又は修正」の要否の検討を行う項目の抽出）

7. 当委員会は、第 3 項(1)に記載した会計基準等について、以下の(1)から(4)を実施することにより、「削除又は修正」の要否の検討を行う項目の抽出を行った。
- (1) 欧州連合 (EU) におけるエンドースメントの状況の確認 (欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) による欧州委員会 (EC) へのエンドースメント・アドバイスの確認)
 - (2) 既にエンドースメントされた収益認識に関連する会計基準等 (IAS 第 11 号「工事契約」(以下「IAS 第 11 号」という。) 及び IAS 第 18 号「収益」(以下「IAS 第 18 号」という。) 等) 及びこれに対応する日本基準の取扱いとの比較
 - (3) 当委員会における収益認識に関する包括的な会計基準の開発の取組みで議論された適用上の課題の確認
 - (4) IFRS 第 15 号の開発時に我が国から行った意見発信のフォローアップ
8. 当委員会では、前項の作業を踏まえて、以下の(1)及び(2)を「削除又は修正」の要否の検討を行う中心的な項目として抽出し、「削除又は修正」の要否の検討を行った。また、以下の(3)については、前項(3)の基準開発の取組みの議論を参考とする中で聞かれた指摘に対応して検討を行った。
- (1) 支配の移転の考え方の工事契約への適用

(2) 開示（注記事項）

(3) その他の項目（原価回収基準、棚卸資産以外（固定資産等）の売却の会計処理）

（「支配の移転の考え方の工事契約への適用」の検討）

9. IFRS 第 15 号では、収益の認識時期を、財又はサービスに関する顧客の支配の獲得により判断するとされている（IFRS 第 15 号第 31 項）。この支配の移転の考え方について、エンドースメント手続の検討の過程では、工事進行基準は企業の活動を基礎として業績を測定するものであり支配の移転の考え方と相容れず、基準内で整合性が図られていないのではないかと懸念が聞かれた。当該懸念は、第 5 項に示すエンドースメント手続の 3 つの観点のうち我が国における会計基準に係る基本的な考え方に関わるものではないが、IFRS 第 15 号の根本的な考え方に関わるものと考えられたため、「削除又は修正」の可否の検討を行った。
10. 前項の検討にあたり、当委員会では、工事契約への適用に関する IFRS 第 15 号の開発の経緯を確認した。それによると、IFRS 第 15 号の開発過程において、我が国をはじめとした市場関係者から、新たな会計基準の下で工事進行基準の適用が認められない場合には工事契約に関する有用な情報が提供されなくなるとの懸念が寄せられたことを受けて、IASB は支配の移転の考え方を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされている。
11. このような IFRS 第 15 号の開発の経緯を踏まえて検討した結果、IFRS 第 15 号における支配の移転の考え方の工事契約への適用について、「削除又は修正」を行わないこととした。

（「開示（注記事項）」の検討）

12. IFRS 第 15 号の開示の要求事項は、IAS 第 11 号及び IAS 第 18 号等と比較して大幅に拡充されているが、これは認識される収益に関する財務諸表利用者の理解に役立つことを目的としている。一方、この開示の拡充に対して、我が国の関係者からは、IFRS 第 15 号の開発段階から実務上の負担について強い懸念が寄せられてきた。指摘される実務上の負担は多岐にわたるが、その中でも特に強い懸念が示された開示項目は、「収益の分解」（IFRS 第 15 号第 114 項及び第 115 項）、「契約残高」（IFRS 第 15 号第 116 項から第 118 項）、「残存履行義務に配分した取引価格」（IFRS 第 15 号第 120 項から第 122 項）である。当該懸念については、第 5 項に示すエンドースメント手続の 3 つの観点のうち、作成コストが便益に見合わないとする実務上の困難さが関係すると考えられたことから、当該観点で、特に懸念が寄せられた 3 項目を中心に「削除又は修正」の可否の検討を行った。
13. このような開示の要求事項に対する実務上の負担への懸念は、IFRS 第 15 号の開発過程から継続して聞かれており、IASB は、当該懸念を踏まえて、当初の提案を変更して負担を軽減する対応を行った。これに対して、我が国の関係者からは、要求事項の最終化にあたり行われた実務負担の軽減は十分でないとの懸念が聞かれている状況にあ

る。

14. 前項の状況ではあるものの、現時点では、各国の早期適用の事例及び我が国の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS 第 15 号の開示の要求事項について、便益がコストに見合っていると結論付けている IASB の主張を否定する根拠が十分に見出せないと判断した。したがって、当委員会では、第 12 項の 3 項目を含む IFRS 第 15 号の開示の要求事項について「削除又は修正」を行わないこととした。

（「その他の項目」の検討）

原価回収基準（IFRS 第 15 号第 45 項）

15. エンドースメント手続を実施する過程で、当委員会における収益認識に関する包括的な会計基準の開発の議論を参考とする中で、当該議論において、我が国の関係者から、原価回収基準の適用が工事契約に係る財務指標を歪め期間比較等を困難にするおそれがある等の懸念が寄せられたことを踏まえて、原価回収基準に関する検討を行った。

検討の結果、当該項目については、「履行義務の充足が進捗しているという事実を反映する」との論拠（IFRS 第 15 号 BC180 項）を否定するまでには至らないと考えられることから、「削除又は修正」の要否を検討する項目として抽出を行わなかった。

棚卸資産以外（固定資産等）の売却の会計処理（IFRS 第 15 号 付録 D IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正及び IAS 第 38 号「無形資産」の修正）

16. 前項と同様に、エンドースメント手続を実施する過程で、当委員会における収益認識に関する包括的な会計基準の開発の議論を参考とする中で、固定資産等の売却の会計処理は、収益認識に関する包括的な会計基準の開発の範囲に含まれておらず、また、固定資産等の売却取引について譲渡人の継続的関与がある場合に、IFRS 第 15 号が主な対象とする棚卸資産と異なる考慮が必要となる可能性があると考えられたため、当該会計処理に関する検討を行った。

検討の結果、固定資産等の売却取引については認識の中止の時点の判断にあたり一定の幅があり得る分野であり、棚卸資産と同様に、固定資産等についても支配の移転の考え方を統一的に適用するとの趣旨を否定するまでには至らないと考えられることから、「削除又は修正」を行わないこととした。

その他の会計基準等のエンドースメント手続

エンドースメント手続における検討

17. IFRS 第 12 号の修正（第 3 項(2)参照）については、2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から発効し、速やかなエンドースメント手続が必要と考えられたことから、IFRS 第 12 号の修正を対象としてエンドースメント手続を行った。
18. IFRS 第 12 号の修正は、IFRS 第 12 号の要求事項のうち、IFRS 第 5 号「売却目的で保

有する非流動資産及び非継続事業」に従う売却目的保有又は非継続事業に分類される子会社等に適用される要求事項を明確化したものであり、IFRS 第 12 号の基本的な取扱いに変更はないため、IFRS 第 12 号の修正について「削除又は修正」の要否を検討する必要はないとして、「削除又は修正」を行わないこととしている。

修正国際基準の改正

「修正国際基準の適用」の改正

19. 前項までの検討結果を踏まえて、改正修正国際基準では、「修正国際基準の適用」の「別紙 1 当委員会が採択した IASB により公表された会計基準等」を改正している。

「企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号『その他の包括利益の会計処理』」の改正

20. 第 7 項から第 18 項までの検討結果のとおり、今回のエンドースメント手続において「削除又は修正」は行っていないが、企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」について、IFRS 第 15 号による IFRS 第 9 号「金融商品」(2013 年)の修正を反映するように文言を修正している。

適用時期

21. 「修正国際基準の適用」は、これまでと同様に、公表日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用することとしている。

以 上