

**IASB 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」
に対する意見提出 (2023.10.26)**

IASB (国際会計基準委員会) は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に関する適用後レビューの第 1 フェーズで収集された情報に基づき、2023 年 6 月 29 日、取引価格の決定や収益の認識のタイミング等の適用効果、また他の会計基準書との適用等についての情報要請を公表した。

経理委員会では、実務上、不明確な点等のガイダンスや事例の提供を求めるとともに、財務諸表利用者の便益と企業の開示情報作成コストを精査のうえ開示要請の改善を求める意見を取りまとめ、2023 年 10 月 26 日、IASB に提出した。

政一発 第 092 号
2023 年 10 月 26 日

国際会計基準審議会 御中

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

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」
に対する意見提出の件

以下は、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」と言う。)に対する一般社団法人日本貿易会経理委員会(以下「当会」と言う。)のコメントである。一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、当会は、本邦会計基準及び国際会計基準への対応を主な活動内容の一つとしている。(末尾に当会の参加会社を記載。)

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 号に関する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。

(a)について

- ・ 全体的評価としては、IASB が当初想定した目的を概ね達成していると考える。

(b)について

- ・ 個々の取引への適用に苦慮することも多く、具体的な設例、特に卸売業向けの設例を充実して頂きたい。

(c)について

- ・ 傘下にグループ会社を多数保有し連結財務諸表を作成している企業において、特に財務諸表上でオンバランスされていない残存履行義務に配分された取引価格の開示に際しては、実務上多大なコストが継続的に発生しており、今後も一定の継続コストが伴う。

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。

コメント無し。

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。

コメント無し。

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。

(a)について

- ・ 一定期間にわたり特定の財を供給することを約束した長期供給契約に基づき、個別契

約や注文書にて都度取り決めた価格と数量をベースに、引渡時点で収益を計上している事例において、当該長期供給契約に基づく履行義務の充足は IFRS 第 15 号 B16 項の実務上の便法の適用対象となるか否かが不明確である。

(b)について

- ・ IFRS 第 15 号 B16 項の実務上の便法の適用主旨を明確にし、詳細なガイダンス及び事例の提供を行うことを提案する。

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。

コメント無し。

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。

コメント無し。

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。

(a)及び(b)について

- ・ IFRS 第 15 号 116 項(a)の一部及び 120 項-122 項の開示要求の削除を提案する。
- ・ IFRS 第 15 号 116 項(a)は契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高の開示を要求している。財務諸表作成者の立場では、契約資産及び負債に関する開示の提供は相応に作成コスト負荷がある一方、財政状態計算書に区分して表示している情報（債権、債務）で概況は把握できると推察され、便益がコストを上回っているのか疑問がある。従い、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高の開示の削除を提案する。
- ・ IFRS 第 15 号 120 項-122 項は残存履行義務に配分した取引価格の開示を要求している。残存履行義務に配分した取引価格はオンバランスされていない数値であり、その集計に際しては実務上多大なコストが継続的に発生しており、今後とも同様の状況となる。他方で、財務諸表利用者にとっての有用性や利用の程度には疑問があるため、削除を提案する。

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

コメント無し。

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。

(a)について

- ・ 明確でない場合がある。スポットライト 9.2 に記載のケース(契約資産の価値低減)について、IFRS 第 15 号(契約条件変更・価格譲歩)又は IFRS 第 9 号(債権又は契約資産の減損)のいずれの要求事項を適用すべきかについて確信が持てない場合がある点について同意する。

(b)について

- ・ いずれの要求事項を適用すべきかについて基準上で明確に定めることを提案する。

質問 10 — Topic 606 とのコンバージェンス

(a) IFRS 第 15 号と Topic 606 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。

(a)について

- ・ 在米国法人の法定監査では、従来同様に米国会計基準に準拠した財務諸表を作成しているため、在米国法人の関係会社を保有する企業や、今後も在米国法人を対象とした M&A が想定される企業にとって両基準のコンバージェンスは有意義であり重要である。IASB/FASB による真摯な継続協議を切望する。

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。

(a)について

- ・ サステナビリティや人的資本等、開示情報の充実が求められる一方、企業が負担できる作成コストには限界があり、より有用性の高い情報に注力する必要がある。財務諸表利用者への便益については、本レビューにてより精査の上、便益が予想を下回った項目については（著しい下方乖離でなくとも）開示要請の改善や省略を検討頂きたい。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒100-0013

東京都千代田区霞が関三丁目2番1号

霞が関コモンゲート西館20階

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社ホンダトレーディング

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

To the International Accounting Standards Board

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council,
Inc.

Comments on the Request for Information

“Post-implementation Review IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*”

The following are the comments from the Accounting & Tax Committee of Japan Foreign Trade Council (JFTC) regarding the International Accounting Standards Board (IASB)’s Request for Information "Post-implementation Review IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*". JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members, while the principal function of its Accounting & Tax Committee is to respond to developments in Japanese and international accounting standards. (Member companies of JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.)

Question 1 – Overall assessment of IFRS 15

(a) In your view, has IFRS 15 achieved its objective? Why or why not?

Please explain whether the core principle and the supporting five-step revenue recognition model provide a clear and suitable basis for revenue accounting decisions that result in useful information about an entity's revenue from contracts with customers.

If not, please explain what you think are the fundamental questions (fatal flaws) about the clarity and suitability of the core principle or the five-step revenue recognition model.

(b) Do you have any feedback on the understandability and accessibility of IFRS 15 that the IASB could consider:

(i) in developing future Standards; or

(ii) in assessing whether, and if so how, it could improve the understandability of IFRS 15 without changing its requirements or causing significant cost and disruption to entities already applying the Standard—for example, by providing education materials or flowcharts explaining the links between the requirements?

(c) What are the ongoing costs and benefits of applying the requirements in IFRS 15 and how significant are they?

If, in your view, the ongoing costs of applying IFRS 15 are significantly greater than expected or the benefits of the resulting information to users of financial statements are significantly lower than expected, please explain why you hold this view.

These questions aim to help the IASB understand respondents' overall views and experiences relating to IFRS 15. Sections 2–9 seek more detailed information on specific requirements.

Regarding (a)

- As an overall assessment, we think that IFRS 15 is generally achieving the objective that the IASB originally intended.

Regarding (b)

- In many cases entities struggle in applying the standard to individual transactions, and we would like the IASB to provide specific examples, especially more replete examples for the wholesale industry.

Regarding (c)

- At entities which have many group companies and prepare consolidated financial statements, large ongoing costs are emerging in practice, especially when disclosing the transaction price allocated to the remaining performance obligations that are not on the balance sheet in financial statements, and certain ongoing costs will continue to emerge going forward.

Question 2 – Identifying performance obligations in a contract
<p>(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to identify performance obligations in a contract? If not, why not?</p> <p>Please describe fact patterns in which the requirements:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) are unclear or are applied inconsistently;(ii) lead to outcomes that in your view do not reflect the underlying economic substance of the contract; or(iii) lead to significant ongoing costs. <p>If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.</p> <p>(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?</p>

N/A

Question 3 – Determining the transaction price
<p>(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine the transaction price in a contract—in particular, in relation to accounting for consideration payable to a customer? If not, why not?</p> <p>Please describe fact patterns in which the requirements on how to account for incentives paid by an agent to the end customer or for negative net consideration from a contract (see Spotlight 3) are unclear or are applied inconsistently.</p> <p>If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence</p>

about how pervasive the diversity is and explain what causes it.

Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?

N/A

Question 4 – Determining when to recognise revenue

(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine when to recognise revenue? If not, why not?

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to the criteria for recognising revenue over time (see Spotlight 4).

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it.

Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?

Regarding (a)

- In cases where revenues are recognized at the time of delivery on the basis of prices and quantities determined each time by individual contracts and order forms based on a long-term supply contract concluded for the provision of specific goods over a fixed period of time, it is unclear whether the practical expedient in IFRS 15. B16 applies to the fulfillment of performance obligations based on the concerned long-term supply contract.

Regarding (b)

- We propose that the IASB clarify the purport of the application of the practical expedient in IFRS 15. B16 and provide detailed guidance and examples.

Question 5 – Principal versus agent considerations

(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine whether an entity is a principal or an agent? If not, why not?

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to the concept of control and related

indicators (see Spotlight 5).

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it.

Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?

N/A

Question 6 – Licensing

(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis for accounting for contracts involving licences? If not, why not?

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to matters described in Spotlight 6.

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?

N/A

Question 7 – Disclosure requirements

(a) Do the disclosure requirements in IFRS 15 result in entities providing useful information to users of financial statements? Why or why not?

Please identify any disclosures that are particularly useful to users of financial statements and explain why. Please also identify any disclosures that do not provide useful information and explain why the information is not useful.

(b) Do any disclosure requirements in IFRS 15 give rise to significant ongoing costs?

Please explain why meeting the requirements is costly and whether the costs are likely to remain high over the long term.

(c) Have you observed significant variation in the quality of disclosed revenue information? If so, what in your view causes such variation and what steps, if any, could the IASB take to improve the quality of the information provided?

Regarding (a) and (b)

- We propose the deletion of some of the disclosure requirements in IFRS 15. 116(a) and IFRS 15.120–122.
- IFRS 15.116(a) requires disclosure of the opening and closing balances of contract assets and contract liabilities. From the perspective of preparers of financial statements, providing disclosure regarding contract assets and liabilities has a corresponding preparation cost burden. On the other hand, it is surmised that the general conditions can be grasped from the information presented by category (receivables and payables) on the statement of financial position, and there are doubts about whether the benefits exceed the costs. Consequently, we propose that the disclosure of the opening and closing balances of contract assets and contract liabilities be deleted.
- IFRS 15.120–122 require disclosure of the transaction price allocated to the remaining performance obligations. The transaction price allocated to the remaining performance obligations is a figure that is not on the balance sheet, in practice large ongoing costs are emerging in its calculation, and there will be similar circumstances going forward. Meanwhile, there are doubts about the usefulness and extent of use for users of financial statements, so we propose that these requirements be deleted.

Question 8 – Transition requirements

a) Did the transition requirements work as the IASB intended? Why or why not?
--

Please explain:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">(i) whether entities applied the modified retrospective method or the practical expedients and why; and(ii) whether the transition requirements in IFRS 15 achieved an appropriate balance between reducing costs for preparers of financial statements and providing useful information to users of financial statements. |
|---|

N/A

Question 9 – Applying IFRS 15 with other IFRS Accounting Standards
--

(a) Is it clear how to apply the requirements in IFRS 15 with the requirements in other IFRS Accounting Standards? If not, why not?
--

Please describe and provide supporting evidence about fact patterns in which it is unclear how to apply IFRS 15 with the requirements of other IFRS Accounting Standards, how pervasive the fact patterns are, what causes the ambiguity and how that ambiguity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements. The IASB is particularly interested in your experience with the matters described in Spotlights 9.1–9.3.

(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?

Regarding (a)

- There are cases where it is not clear. Regarding the case presented in Spotlight 9.2 (the impairment of contract assets), we agree with the point that some stakeholders are unsure whether to apply the requirements of IFRS 15 (contract modifications and price concessions) or IFRS 9 (impairment of receivables or contract assets).

Regarding (b)

- We propose that the standards clearly prescribe which of the requirements should be applied.

Question 10 – Convergence with Topic 606

(a) How important is retaining the current level of convergence between IFRS 15 and Topic 606 to you and why?

Regarding (a)

- In the statutory audits of US corporations, financial statements are prepared in compliance with US accounting standards as in the past, so the convergence of both standards is significant and important for entities with affiliated companies that are US corporations and entities that continue to expect M&A with US corporations in the future. We desire continued earnest consultation by the IASB and FASB.

Question 11 – Other matters

(a) Are there any further matters that you think the IASB should examine as part of the post-implementation review of IFRS 15? If yes, what are those matters and why should they be examined?

Please explain why those matters should be considered in the context of this post-implementation review and the pervasiveness of any matter raised.

Please provide examples and supporting evidence.

Regarding (a)

- While more replete disclosure information is sought regarding sustainability, human capital, etc., there are limits to the preparation costs that entities can bear, and it is necessary to focus on information that is more useful. Regarding the benefits to users of financial statements, following scrutiny of this review, we would like the IASB to consider revision and omission of disclosure requirements for items where the benefits are less than expected (even when the downward deviation is not remarkable).

Japan Foreign Trade Council, Inc.

Kasumigaseki Common Gate West Tower 20F

3-2-1, Kasumigaseki, Chiyoda-ku,

Tokyo 100-0013, Japan

Website: https://www.jftc.or.jp/english/home_e.htm

Members of the Accounting & Tax Committee

CBC Co., Ltd.

Chori Co., Ltd.

Hanwa Co., Ltd.

Honda Trading Corporation

Inabata & Co., Ltd.

Itochu Corporation

Iwatani Corporation

JFE Shoji Trade Corporation

Kanematsu Corporation

Kowa Company, Ltd.

Marubeni Corporation

Mitsubishi Corporation

Mitsui & Co., Ltd.

Nagase & Co., Ltd.

Nippon Steel Trading Corporation

Nomura Trading Co., Ltd.

Shinyei Kaisha

Sojitz Corporation

Sumitomo Corporation

Toyota Tsusho Corporation

Yuasa Trading Co., Ltd.