

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## IFRS in Focus

### 収益に関する合同会議(2015年7月)

#### 目次

- ・はじめに
- ・トピック1—顧客に支払われる対価
- ・トピック2—範囲:クレジット・カード
- ・トピック3—ポートフォリオの実務上の便法および変動対価の制限の適用
- ・トピック4—移行時に完了している契約
- ・トピック5—「一連の財またはサービス」に係る規定の適用と変動対価の配分
- ・トピック6—履行義務の完全な充足に向けた進捗測定のための実務上の便法
- ・トピック7—単一の履行義務に複数の財またはサービスが含まれる場合の進捗度の測定
- ・トピック8—コモディティの支配がいつ移転するか決定
- ・トピック9—返品手数料および関連コストの会計処理

本 IFRS in Focus は、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) の合同の収益認識移行リソース・グループ (TRG) の 7 月の会議を要約したものである。

#### はじめに

TRG の目的は、ガイダンスを公表することではなく、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下、「新収益基準」という) の適用に関して起こりうる問題についてフィードバックを求めることにある。起こりうる適用上の問題を分析・議論することによって、TRG は、両審議会が明確化の提供や他のガイダンスの公表などの追加措置を取る必要があるかどうかを判断できるよう支援する。TRG は、財務諸表作成者、監査人、そして「広範にわたる業界、地理的地域、公的・民間組織」の財務諸表利用者で構成されており、IASB と FASB のボード・メンバーが TRG の会議に出席することになっている。SEC、PCAOB、IOSCO および AICPA の代表者も、本会議のオブザーバーとして招かれている。

以下に取り上げるトピックについてさらに詳しく説明している [会議資料](#) を含め、TRG に関する詳しい情報は、[IASB の Web サイト](#) を参照のこと。

トピック 1、2、5、6、7、8 および 9 については、TRG は IASB および FASB スタッフの分析および見解に概ね同意し、新収益基準の変更を提案しなかった。トピック 3 および 4 については、今後の TRG の会合で取り上げられる可能性が高い。

TRG の次の会合は 2015 年 11 月 9 日を予定している。

#### トピック 1—顧客に支払われる対価

##### 背景

以下の 3 つの論点は、2015 年 1 月 26 日と 3 月 30 日の TRG 会議で議論された。しかし、いずれの会議でもこれらに関し全般的な合意には至らなかった(追加の背景と要約情報については、デロイトの収益の合同会議に関する [2015年3月のIFRS in Focus](#) を参照のこと)。

- ・ 「論点 1: どのような支払が、顧客に支払われる対価に関するガイダンスの範囲に含まれるかの決定」—TRG アジェンダ・ペーパー 37 で示されるように、この論点に関する TRG メンバーの見解は以下の通りである。
  - 見解 A—「企業は、顧客に支払われる対価のすべてを評価すべきである」
  - 見解 B—「企業は、顧客との契約(または結合された契約)の文脈の範囲内でのみ、顧客に支払われる対価を評価すべきである」

詳細は下記 Web サイト参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

- 見解 C-「企業は、顧客との契約(または結合された契約)に含まれる顧客に支払われる対価、および顧客との契約の流通チェーン中の顧客に支払われる対価のみを評価すべきである」

IASB および FASB のスタッフは、以前の議論において TRG メンバーが見解 C には同意せずに、見解 A と見解 B については賛否が分かれていたことに留意した。一部のメンバーは、見解 A では、企業がすべての別個の顧客への支払を評価し文書化することが必要になるが、これは実行不可能であるかまたは不必要なコストを生じさせる可能性があると考えた。他のメンバーは、見解 B では、企業が、本来は顧客との契約に関連するものである顧客への支払を識別できない可能性があると考えた。最終的に TRG メンバーは、見解 A と見解 B の「厳格」ではなく「合理的な」適用が適切であり、企業の内部プロセスおよびコントロールにより、収益の契約と関連する可能性のある顧客への支払の識別が可能になるであろうと決定した。

- 「論点 2: 顧客への対価に関するガイダンスの適用において誰が企業の顧客に該当するかの決定」-TRG メンバーは本論点に関して次のような見解を有していた。

- 見解 A-「企業の顧客は流通チェーン内の顧客に限定される」

- 見解 B-「企業の顧客には流通チェーン内の顧客が含まれる他、流通チェーン内の顧客を超えた顧客の顧客も含まれる可能性がある」

スタッフは、以前の会議において、ほとんどの TRG メンバーが見解 B に賛成し、本人・代理人関係の代理人は、本人とその最終顧客の両方を自身の顧客とみなす可能性があること示唆した点を指摘した。しかし、TRG メンバーは、いずれの見解においても、(例えば、流通チェーンを超えて)顧客の顧客に対価を提供する契約上の義務は、顧客に対する支払と考えられる点に概ね同意した。

- 「論点 3: 顧客に支払われる対価の認識時期に関するガイダンスと、変動対価に関するガイダンスがどのように整合するか決定」-本論点に関する TRG メンバーの見解は以下の通り。

- 見解 A-「顧客に支払われる対価のすべてが変動対価ではないため、変動対価に関するガイダンスと顧客に支払われる対価に関する、遅い方の時点の (later of) ガイダンス (IFRS 第 15 号 72 項) は整合させることができる」(見解 A は、2015 年 3 月の TRG 会議で議論された TRG アジェンダ・ペーパー 28 の提案と整合している)

- 見解 B-「変動対価に関するガイダンスと顧客に支払われる対価に関する、遅い方の時点のガイダンスは整合していない」

スタッフは、これらの見解に対する賛否が分かれていたことに留意した。一部の TRG メンバーは、見解 A は、広範であるべきと考えられる変動対価の範囲を不適切に狭めることになるとして、それに反対した。見解 A の支持者は、(1)一定の種類の顧客への支払は、変動対価の定義を満たすが(そのため、取引価格の調整が要求される)、(2)他の支払は変動対価の定義を満たさない(そのため、収益の後の減額が要求される)、と考えた。

見解 B の支持者は、(1)顧客に支払われる対価に関するガイダンスは、変動対価に関するガイダンスと不整合であるため、取引価格の減額の時期が異なることになり、(2)「遅い方の時点の」ガイダンスは、取引価格を「企業が権利を得ると見込んでいる対価の額」とすべきとする新基準の原則と不整合である、と考えた。

追加情報については [TRG アジェンダ・ペーパー 37](#) を参照のこと。

## 要約

TRG メンバーは、論点 1 および論点 2 について以前の結論を再確認した。さらに、論点 3 についても概ね合意に達し、基準の変更を推奨しなかった。TRG メンバーは、新収益基準の原則(すなわち、取引価格は、受け取る権利を得る対価の金額に関する企業の期待を反映すべきであるということ)は適切であるということについて概ね同意した。また多くの TRG メンバーは、新基準における変動対価と「遅い方の時点の」ガイダンスは整合させることができ、適用に関する論点は狭い範囲の状況に該当する可能性が高いと考えた。

## トピック 2ー範囲:クレジット・カード

米国会計基準と異なり、IFRS には、クレジット・カード取引に関する具体的なガイダンスが存在しない。そのため、以下の論点は主に米国会計基準の利用者に関連するが、関連する部分については、IFRS による報告者も検討すべきである。

### 背景

現行の米国会計基準では、クレジット・カード契約は、通常、会計基準コーディフィケーション(ASC)310「債権」(全般、返金不能な報酬およびその他のコスト、信用が悪化して取得した貸付金と債券、債権者による問題の生じた債務の再編、の4つのサブトピックで構成される)に準拠して会計処理される。収益基準以外の基準の範囲に含まれる金融商品は、それらの他の基準が、「契約の 1 つまたは複数の部分の区分あるいは当初測定の方法を定めていない場合」に該当しない場合、新収益基準の範囲から除外される。しかし、クレジット・カード契約は、様々な(1)手数料(例えば、年間手数料や延滞手数料)、(2)特徴(例えば、コンシェルジュ・サービスやリワード・プログラム)、および(3)契約当事者(例えば、発行会社、カード保有者、ネットワーク、クレジット・カード加盟店、加盟店アクワイアラー)を伴うことが多いため、クレジット・カード契約全般または当該契約の特定の特徴が、新収益基準の範囲に含まれるか否かについて、関係者から疑問が提起された。

これを受けて、FASB スタッフは以下の 2 つの論点(いずれも米国会計基準に適用される)について検討した。

- 「論点 1:クレジット・カード発行銀行のカード保有者との契約に基づく権利および義務が、新収益基準の対象範囲に含まれるか」—FASB スタッフは、アウトリーチ活動に基づき、クレジット・カードの手料は信用貸付活動に関連する(すなわち、融資組成手数料に類似する)ため、現在そのすべてが ASC 310 により会計処理されていると指摘した。スタッフはまた、新収益基準は ASC 310 に対する結果的修正を含まない点も指摘した。したがって、スタッフは、企業は、クレジット・カード手数料と交換されるサービスを、新収益基準ではなく引き続き ASC 310 により会計処理することになると考えた。しかし、企業は乱用防止策として、クレジット・カードの発行が契約にとって副次的と思われる場合(例えば、(1)自動車または(2)資産管理サービスの移転に関連してカードが発行される場合)、クレジット・カードの手料およびサービスを新収益基準により会計処理すべきか否かを評価する必要があることをスタッフは指摘した。
- 「論点 2:銀行が発行したクレジット・カードに関する契約におけるカード保有者のリワード・プログラムが、新収益基準の範囲に含まれるか」—スタッフは、対象範囲に関する企業の結論は、特定の事実および状況に基づく判断の問題であると指摘した。しかしながら、企業がクレジット・カード契約が ASC 310 の範囲に含まれると結論付ける場合は、それに関連するリワード・プログラムも ASC 310 の対象範囲に含まれるであろうとスタッフは述べた。スタッフはさらに、企業は、リワード・プログラムが新収益基準の範囲に含まれると結論付ける場合に、そのリワード・プログラムをどのように会計処理すべきかの判断に関わる考慮事項も示した。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー36](#)を参照のこと。

### 要約

TRG メンバーは、主に米国会計基準に関連する2つの論点についての FASB スタッフの結論に概ね同意した。一部の TRG メンバーは、(1)類似する範囲の問題が IFRS においても生じ得ること、および(2)IFRS にはクレジット・カードの手料を明確に取り扱うガイダンスがないため、米国会計基準と IFRS の間で適用上の差異が生じる可能性があることを認識した。さらに、TRG メンバーおよび他のオブザーバーは、企業は、すべてのクレジット・カード契約について自動的に ASC 310 のガイダンスを適用すべきではないことを強調した。むしろ、クレジット・カード契約と「明らかに無関係の」財またはサービス(またはその両方)が取引に含まれる場合、企業は追加的な分析を実施する必要がある。ある FASB のスタッフ・メンバーは、スタッフが他の範囲関連の問題を認識していることを指摘し、TRG アジェンダ・ペーパー36 の意図は、IFRS 第 15 号の適用に関連する範囲および検討事項を決定する枠組みを提供する(例えば、適切であれば、当該スタッフ・ペーパーのパラグラフ 21)ことにあると示唆した。

## トピック 3ーポートフォリオの実務上の便法および変動対価の制限の適用

### 背景

新収益基準では、変動対価を見積もる方法として、(1)期待値および(2)最も可能性の高い金額の 2 つがある。企業が期待値の方法を適用する場合、他の類似した契約からの証拠を考慮して期待値を見積もる可能性がある。企業はまた、特性の類似した契約グループに関して、各契約を個別に会計処理するのではなく、本基準の全般的な目的と整合する方法で、ポートフォリオ・アプローチを実務上の便法として使用することも認められる。しかし、企業が当該実務上の便法を適

用できるのは、ガイダンスを個々の契約に適用する場合と比較して重要性のある相違を生じさせない結果となることが見込まれる場合に限られる(IFRS 第 15 号 4 項)。

関係者は、他の類似した契約からの証拠の評価は、企業がポートフォリオの実務上の便法を適用することを意味するのか(したがって、結果に重要性のある相違が生じないという条件を満たす必要があるのか)について、疑問を提起した。

この疑問の一因は、新収益基準の設例 22「返品権」(IFRS 第 15 号の IE110 項から IE115 項)にある。この設例では、2 つの可能性のある結果(すなわち、2 つの値となる結果)を有する変動対価のシナリオが議論されている。多くの関係者は、このシナリオの下では、設例の企業が最も可能性の高い金額のアプローチを使用して変動対価を見積もることを期待したであろう。しかし、当該企業はそうではなく、「企業が特性の類似した多数の契約を有しているため」期待値のアプローチを使用した(TRG アジェンダ・ペーパー38 のパラグラフ 6 参照)。この設例ではさらに、企業が、新収益ガイダンスに従って、契約をポートフォリオとして会計処理するための実務上の便法を適用したことも示している。このことは、設例の企業がポートフォリオの実務上の便法を適用する結果が、各契約を個別に会計処理する場合と比較して重要性のある相違を生じさせないかを判定するための評価を実施したことを示すものでもある。

TRG アジェンダ・ペーパー38 において、スタッフは設例 22 の修正版について議論し、期待値およびポートフォリオのアプローチの下で会計処理の結果に重要性のある相違が生じないと結論付けた。スタッフはさらに、(1)企業はポートフォリオの実務上の便法を使用するために評価の実施が要求されるものの、その評価は定量的である必要はない、(2)企業は類似した契約からの証拠を考慮することができる、および(3)そうすることはポートフォリオの実務上の便法を使用することと同じではないことを改めて述べた。

さらに、関係者は、期待値のアプローチに基づいて見積もられる取引価格は、個別の契約については生じ得ない結果である金額となり得るのかという疑問を提起した。スタッフは、設例の文脈においてこの問題について議論したが、提案を組み入れることはしなかった。TRG アジェンダ・ペーパー38 で述べられているように、TRG メンバーは以下の 2 つの見解を有していた。

- 見解 A—「取引価格は、契約から生じ得る結果であると同時に、可能性の高い(可能性が非常に高い)結果である、最も高い金額に制限されるべきである」(すなわち、取引価格は生じ得る結果の 1 つでなければならない)
- 見解 B—「取引価格は、変動対価に対する制限によって自動的に減額されるものではない」(すなわち、取引価格は生じ得る結果の 1 つでなくても構わない)

見解 A の支持者は、IFRS 第 15 号 4 項は個別の契約の会計処理を定めていることから、企業は、個別の契約から生じ得る結果の 1 つではない金額について収益を認識することはできないことに言及した。見解 B の支持者は、(1)期待値のアプローチによって、企業が権利を得ると見込まれる対価のより適切な予測が可能である場合に、制限の適用によって見積技法の結果が自動的に否定されるべきではなく、(2)期待値が取引価格のより適切な予測を可能とする場合に、その金額は生じ得る結果の 1 つである必要はないと考えている。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー38](#) を参照のこと。

## 要約

TRG メンバーは、企業は、他の類似した契約から得られる証拠を考慮して期待値の方法に基づく見積を算出する場合に、必ずしもポートフォリオの実務上の便法を適用する必要はないとするスタッフの見解に概ね同意した。

さらに、特定の TRG メンバーは、期待値のアプローチに基づく取引価格の見積について全体として見解 B を選好することを示した。一部の TRG メンバーは、設例の見解 B では、計上される金額が生じ得る結果でない可能性があることに対する懸念を表明したが、一方で、他のメンバーは、企業が契約のポートフォリオ(または多くの生じ得る結果の幅を持つ契約)を有する場合、期待値の方法の使用が適切であることに同意した。ある FASB ボード・メンバーは、期待値アプローチに基づいて見積もられた取引価格が、個別の契約について生じ得ない金額であるかどうかの決定よりも、企業がどのような場合に期待値の方法を使用すべきかの識別の方がより適切な論点であると考えた。当該ボード・メンバーは、2015 年 7 月の会議の議事録で、この論点に関するガイダンス(関連する考慮事項を含む)の草案を作成することをスタッフに求めた。スタッフは、彼らの見解を要約することに同意し、TRG に当該要約に対するフィードバックを求める予定である。その結果、TRG のインプット次第では、この論点が次回の TRG 会議で議論される可能性がある。

## トピック 4—移行時に完了している契約

### 背景

修正遡及法による移行方法の下では、企業は、適用開始日において完了していない契約にのみ新収益基準を適用する。新収益基準は、企業が現行の会計基準に従って識別された財またはサービスのすべてを移転した場合に契約は完了していると規定している。

IASB および FASB のスタッフは、関係者によって識別された以下の論点について調査した(それらは主に米国会計基準に関係するものであるが、スタッフは、IFRS の下でも類似の論点が生じる可能性があることを指摘した)。

- 論点 1: 修正遡及法に基づく移行ガイダンスの適用のために、いつ契約が完了したと考えられるか—新収益基準では、企業が(履行義務を構成する)約束した財またはサービスに対する支配を移転した時点で、履行義務が充足される。しかしながら、現行の米国会計基準では、リスクおよび経済価値が顧客に移転した時点で完了が生じる。したがって、支配の概念は新しいものであり、移行の目的においてどの時点で契約が完了したかに関する問題を引き起こした。例えば、新会計基準ではすべての財またはサービスが定められたとおりに移転している契約について、現行の米国会計基準に従うと、移行日の時点で契約収益の一部が繰延られているということも生じ得る。
- 論点 2: 新収益基準の適用後に、完了した契約をどのように会計処理するか—関係者は、移行の目的において完了したとされる契約について、取引の会計処理が完了していない場合(例えば、回収可能性が合理的に確実でないか、または収益が未確定もしくは決定不能であるために、現行の米国会計基準に基づいて収益の全額が認識されていない場合)に、新基準の適用後も引続き現行の米国会計基準に従って会計処理すべきかについて、問題を提起した。すなわち、企業がそのような契約の残存部分について、収益を計上すべきか資本に計上すべきかが明確でない。

スタッフはいずれの論点についても結論を示さなかった。むしろ、いくつかの事例を示したうえで、それぞれについて 2 つの見解を示した。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー 42](#) を参照のこと。

### 要約

TRG メンバーは、企業は、新収益基準の修正移行ガイダンスに整合する方法として、収益認識に関する現行のガイダンスに従って財およびサービスが移転されたかどうかを評価すべきであることについて概ね合意した。さらに、TRG メンバーは、この評価は、契約の会計処理が完了したかに関係なく(すなわち、企業が契約に基づく現金のすべてを受領したか、または受領した現金に対する収益のすべてを稼得したかに関係なく)実施されるべきであることにも概ね合意した。

TRG メンバーは、完了した契約に係る移行後の会計処理を、現行の収益ガイダンスまたは新収益ガイダンスのいずれに基づいて行うべきかについては、合意に至らなかった。ロンドンの TRG メンバーは現行の IFRS の使用を支持し、米国の TRG メンバーは新収益基準の使用を好んだ。具体的には、一部の米国の TRG メンバーは、以下のことを示した。

- 移行日時点で完了している契約に係る収益がまだ認識されていない場合、繰延収益はすべて累積影響額の調整の一部として減額されるべきである。さらに、企業は、現行基準の下では収益として認識されるであろう移行日後に行われた将来の現金受取について、それらの受取を損益計算書において認識するのではなく、利益剰余金に対する修正として認識すべきである。これにより、新収益基準の適用後に、複数の収益認識モデルが使用されることが回避される。TRG は、こうしたプロセスの結果、一部の収益およびコストが損益計算書に一度も認識されなくなることを認識しているが、TRG メンバーは、企業は新基準の開示要求に従って移行の影響を明記する可能性が高いことに言及した。
- 一部の契約は、たとえ新基準の下で意図されているとしても、企業が現行米国会計基準に基づいて収益の要素ではないと判断する場合には、移行ガイダンスの対象から除外すべきである(例えば、製品保証やロイヤルティ・プログラム)。したがって、移行日時点で存在する負債は、それが支払われるまで企業の貸借対照表に残り、その後発行された保証または稼得されたロイヤルティ・ポイントは新基準に基づいて会計処理される(該当する場合、履行義務を含む)。

見解が分かれたため、スタッフは、TRG のフィードバックを一部の事実関係に適用することに合意した。スタッフは、TRG に対して更なる見解を要請した後に、今後の TRG 会議でこのトピックについて議論するかどうかを決定する。

## トピック 5—「一連の財またはサービス」に係る規定の適用と変動対価の配分

### 背景

新収益基準は、そのガイダンスの適用を単純化するため、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を移転する約束を履行義務として識別することを企業に認める実務上の便法に類似した規定を設けている（「一連の財またはサービスに係るガイダンス」）。IFRS 第 15 号 23 項では、一連の別個の財またはサービスは、(1)一連の別個の財またはサービスのそれぞれが、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たし、(2)それぞれの財またはサービスに対して、履行義務の充足に向けた進捗度について同一の測定方法が適用される場合に、顧客への移転のパターンが同じであるとされている。IASB と FASB のスタッフは、TRG アジェンダ・ペーパー 39 で議論された論点と、TRG アジェンダ・ペーパー 40 (トピック 6 を参照) および 41 (トピック 7 を参照) で対応されている論点に一部重複があることを認めたとうえで、利害関係者が、長期契約上の履行義務が一連の財またはサービスに係るガイダンスに従って会計処理される要件を満たすかどうかという各種適用上の論点を提起していることについて、TRG アジェンダ・ペーパー 39 で述べた。具体的に、スタッフは、利害関係者からの以下の 3 つの質問について検討した。

- 一連の財またはサービスに係るガイダンスを適用するにあたって、企業はどのように別個の財またはサービスがほぼ同一だと判定すべきか
- 契約上アウトプット単位あたりの固定価格の定めはあるが、アウトプットの数量が明記されていない場合、対価は変動性があるといえるか
- 変動対価は、それぞれの履行義務（または別個の財またはサービスの）独立販売価格の比率により配分されるべきか

これらの論点を詳細検討するにあたって、スタッフは以下の設例を提示した（すべての設例は一定の期間にわたり収益を認識するための要求事項を満たしていることを前提とする）。

- 設例 A—ある買手と売手は、売手が契約期間をとおして継続的に情報技術 (IT) サービスを提供することを約束する 10 年間の IT 業務委託契約を締結した。IT サービスの売手は、IT 委託業務を提供する際に各種活動を行う。サービス当たりの価格は固定されており契約期間にわたって低下するが、サービスの量は固定されていない。
- 設例 B—10 年間の取引処理 (TP) 契約のもと、TP サービスの売手は契約期間を通じて売手のシステムへのアクセスを継続的に提供することを約束した。TP サービスの売手は、契約開始時の前払報酬、取引ごとの固定報酬および処理総額に対する一定割合を対価として受領するが、取引量については固定されていない。
- 設例 C—ホテル運営サービス提供者は、顧客の不動産を運用するため、20 年間の契約を締結した。当該サービス提供者は、月次賃貸収益の 1 パーセントの対価、発生した人件費の立替金、および営業総利益の 8% の年間インセンティブ報酬を受領する。
- 設例 D—フランチャイズ本部は、フランチャイズ加盟者に、両者間の 10 年間の契約期間にわたってフランチャイズ本部の商標の使用と製品を販売するライセンスを付与する。フランチャイズ本部は、固定報酬とフランチャイズ加盟者の売上高の 5% の手数料を受領する。

TRG アジェンダ・ペーパー 39 では、スタッフの分析と上記の各設例に係る結論が含まれているが、適用上の論点を分析するためのスタッフのフレームワークでは、以下において(1)新収益認識基準モデルのステップ 2、3、4 および 5、(2)アジェンダペーパーにある設例 C に関して議論されている。

### ステップ 2— 履行義務の識別

スタッフは、企業が、(1)顧客に約束したサービスの性質、および(2)約束したサービスが別個でかつほぼ同一であるかどうかについて決定する必要があると考えている。利害関係者は、「ほぼ同一」という表現をどのように広くまたは狭く解釈すべきかについて質問した。スタッフは、設例 C における約束したサービスの性質は、別個の活動から構成された単一の統合された運営サービス（例えば、ホテルの従業員の管理、会計サービス、研修、調達等）であると考えた。これらの活動は日々変化する可能性があるが、サービスの性質は統合された運営サービスの提供であることを指摘した。したがってスタッフは、統合された運営サービスは、(各サービス活動または複数の活動の異なる組合せに対する)複数の履行義務ではなく、単一の履行義務であると考えた。

### ステップ 3— 取引価格の算定

スタッフは、サービスの量が未確定のサービスを契約期間をととして提供する契約上の合意は変動対価を含む(すなわち対価総額が顧客に提供されるサービスの量に左右される)点に留意した。すなわち設例 C では、年間インセンティブ報酬および月次の賃貸収益に係る手数料は金額が固定されていないため変動対価を構成することになる。さらに、立替請求する人件費も、そのサービスの性質から金額が固定されていないため変動対価を表すことになる。

### ステップ 4— 履行義務への取引価格の配分

ステップ 4 の目的は、取引価格を、「顧客に財またはサービスを移転するにあたって企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で」、別個の財またはサービスの独立販売価格の比率に基づいて別個の財またはサービスに配分することにある。しかし、IFRS 第 15 号 84 項から 86 項の要件が満たされた場合、変動対価は当該配分方法から除かれことになる。よってスタッフは、配分の目的を満たすために企業が適切な配分方法を決定するにあたって、企業は判断を行使すべきであると考えた。設例 C に関して、スタッフは、変動対価を各月に配分することは、配分額が各月に顧客に提供される価値に対応することから、当該配分の目的を満たす可能性があると考えている。同様にスタッフは、立替請求する人件費に係る変動対価は、(実務上は月次で配分されるかもしれないが)日次で配分され得る点を指摘した。さらにスタッフは、年間インセンティブ報酬は、顧客に提供された価値を反映し、したがって、当該年間にわたって配分し得る考えた。

### ステップ 5— 企業の履行義務の充足につれての収益の認識

設例 C の分析にあたってスタッフは、ホテル運営サービスの提供者は、月次の変動報酬と立替請求する人件費は月次のサービスが提供されるにつれて認識し、さらに、企業は、(変動対価についての制限を考慮して)年間インセンティブ報酬を見積もり、一般的な進捗度による測定に基づいてインセンティブ報酬を 1 年間にわたって認識するだろうと述べた。

スタッフはさらに上記の各設例で議論されている収益認識パターンは、複数の測定方法による認識(追加情報については**トピック 7**を参照)については示してはならず、ステップ 4 の配分プロセスの結果であることを指摘した。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー 39](#)を参照のこと。

### 要約

TRG メンバーは、概ねスタッフの分析に同意し、日々の活動は、「ほぼ同一」であるためにお互いに完全に同一であることまで要求されるものではないとの見解を示した。TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー 39 で議論されているサービス契約が実務上はかなり複雑になり得ることを指摘する一方、当該スタッフ・ペーパーと設例は新収益基準を適用するためのフレームワークを提供するものであることを認識した。TRG メンバーの中には、新収益基準にはライセンスに係る具体的な適用上のガイダンスが存在するため、フランチャイズのライセンスに係る設例はトピック 5 から除くべきだと述べたものもいた。さらに複数の TRG メンバーは、アジェンダ・ペーパーの設例にある事実関係は、(すなわち、トピック 5 における変動対価の算定および配分を検討することとの関連で)選択権付購入の会計処理に係る疑問を提起しかねないとの懸念を示した。スタッフは、TRG メンバーの懸念を認識し、選択権付購入に係る適用上の論点は 2015 年 11 月の TRG 会議において議論される見込みであると述べた。

### トピック 6— 履行義務の完全な充足に向けた進捗度測定のための実務上の便法

#### 背景

IFRS 第 15 号 35 項の一定の期間にわたり収益を認識するための要件のいずれかが満たされた場合、企業は履行義務の充足に向けた進捗度を測定するための適切な方法を決定する必要がある。測定方法としては次の 2 種類、(1) アウトプット法(顧客に移転した財またはサービスの価値に基づいて測定する方法)、および(2) インプット法(財またはサービスを顧客に移転する際に費やした企業の労力またはインプットの量に基づいて測定する方法)、が認められている。

アウトプット法を適用するにあたって、企業は顧客に請求する権利を有している金額で収益を認識することを認める実務上の便法(「請求額による便法」)を使用することができる。しかし当該オプションは、請求額が、「企業が、現在までに企業が完了した履行の顧客にとっての価値に直接対応している場合(例えば、企業が提供したサービスの時間数ごとに固定金額を請求するサービス契約)」(IFRS 第 15 号 B16 項)にのみ利用可能である。

利害関係者は、請求額による便法は、契約期間において単価やレートが変わる契約に対して使用できるかどうかについて質問した。当該質問を分析するにあたって IASB と FASB のスタッフは次の 2 つの事例、(1)TRG アジェンダ・ペーパー 39 で検討されている IT 業務委託契約の修正版(契約期間にわたって価格が低下する事例)および(2)電力会社が 2 年ごとに上昇するレートで買手にエネルギーを販売する 6 年契約について議論した。

アジェンダ・ペーパー 40 で述べられているとおり、スタッフは、企業は判断を行使しなければならず、事実と状況に応じて結論が異なる可能性があることについて繰り返し述べる一方、請求額による便法は、それぞれの価格とレートの変動は「企業が顧客に移転する財またはサービスの各増分の顧客にとっての価値(当該概念に係る追加情報については、IFRS 第 15 号の結論の根拠 BC167 項を参照)」を反映するため、双方の事例に対して適用が可能であると考えている。すなわち、エネルギー供給契約については、変動する価格は「供給レートが複数の市場の指標に基づいているため顧客に対する価値を反映」しており、また、IT 業務委託契約については、変動する価格は「(1)ベンチマーク(市場)による調整、および(2)各活動の価格の低下に対応して作業コスト(および労力の難易度)が低下することによって裏付けられることから、顧客に対する価値を反映している」ことになる。

さらなる適用上の質問は、新収益基準における、未充足の履行義務に係る一定情報の開示要求(IFRS 第 15 号 120 項)および、企業が一定条件を満たした場合に当該開示要求から免除される実務上の便法を使用することができる(IFRS 第 15 号 121 項による「開示上の便法」)場合の相互関係におよんだ。特に利害関係者は、最低支払額または数量値引きを含む複数年契約が請求額による便法の要件を満たさない場合に、開示上の便法を適用できるかどうかについて質問した。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー 40](#) を参照のこと。

## 要約

TRG メンバーは、概ねスタッフの分析に同意したが、SEC のオブザーバーは、SEC 登録企業が変動価格に基づいて収益を認識する場合には、適切な証拠を有している(すなわち顧客に対する価値を証明する十分な証拠を有している)必要があるという見解を強調した。さらに前払および最終段階で発生する報酬について議論し、これらの報酬が存在していても請求額による便法の適用可能性は排除されない一方、当該顧客に対する報酬の価値が顧客に移転した金額に対応しているかを決定するに当たって企業が判断を行使する必要があることについて述べた。TRG メンバーの中には、「顧客にとっての価値」という表現は IFRS 第 15 号 B15 項と IFRS 第 15 号 B16 項では異なる文脈を有している点をスタッフが明確にしたことを評価していると述べるものもいた。さらに TRG メンバーは、当該トピックは、選択権付購入の議論が見込まれている 11 月の TRG 会議で再度議論されるかもしれないことについて述べた。

## トピック 7—単一の履行義務に複数の財またはサービスが含まれる場合の進捗度の測定

### 背景

新収益基準のステップ 2 において、企業は、顧客との契約において約束した別個の財またはサービス(すなわち、履行義務を表す)のすべてを識別することを要求される。契約において約束した特定の財またはサービスには、別個ではないが、別個の財またはサービスの束を識別できるまで、他の約束した財またはサービスと組み合わせる場合がある(IFRS 第 15 号 27 項)。

新収益基準のステップ 5 において、(1 つまたは複数の約束した財またはサービスを含む)履行義務が一時点または一定の期間にわたり充足される時に、収益が計上される。一定の期間にわたり認識する要求事項に合致する場合、企業は、履行義務の充足に向けての進捗度の測定方法を選択しなければならない。

利害関係者は、結合され一定の期間にわたり認識される複数の財またはサービスから成る履行義務の進捗度を測定するために、複数の方法を適用できるかどうか質問した。これらの利害関係者は、すべての財またはサービスに対して単一の進捗度の測定を適用することは、収益をいつ認識すべきかに関する新収益基準の原則と矛盾する可能性があることを指摘した。さらに、利害関係者は、(1)すべての財およびサービスに対して同一のパターンで収益を認識することは、取引の実態を適切に描写しない可能性があること、および(2)複数の財またはサービスを含む履行義務に対する対価が、期間で異なる複数の支払を含んでいる場合に、運用上の問題が生じる可能性があることを指摘した。



TRG アジェンダ・ペーパー41 で議論されているように、スタッフは、現行の米国会計基準および IFRS での実務上の多様性を認識している一方で、新収益基準は、「同一の履行義務に対して複数の進捗度測定方法を使用することは、適切ではない」ことを明確に示していると考えている。

さらに、利害関係者は、財またはサービスの束を含む履行義務の充足に向けての進捗度の測定方法について、適用上の問題を提起した。例えば、履行義務である複数の約束した財またはサービスがさまざまな期間に引き渡される場合、個々の財およびサービスに対する進捗度を測定する単一の方法をどのように選択すべきかについて疑問がある。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー41](#) を参照のこと。

## 要約

TRG メンバーは、単一の履行義務に対して共通の進捗度の測定が要求されるという決定を含め、スタッフの分析および結論に概ね同意した。

TRG メンバーは、単一の履行義務が複数の財またはサービスを含んでいるか、または複数の支払を有している場合に、共通の進捗度測定を選択することは困難となる可能性があることに着目し、選択は自由選択ではないことを強調した。彼らは、契約の実態を描写しない共通の進捗度の測定は、契約が複数の履行義務を含んでいることを示す可能性があるが、決定的ではないことも指摘した。

さらに一部の TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー41 の設例における一定の前提の合理性(実装およびホスティング・サービスを含む単一の履行義務が契約に含まれる、クラウド・コンピューティングの設例の記述を含む)を疑問視した。一部の TRG メンバーはまた、[トピック5](#) に関してと同様に、フランチャイズのライセンスの設例は目的適合性がなく、トピック7 から除くべきであるとする考えを示した。さらに、本会合で議論された他の TRG アジェンダ・ペーパーに含まれる設例に関する TRG メンバーのコメントについてスタッフが指摘したように、「現実(real life)」のシナリオは往々にして仮想より複雑である(そして、企業は重大な判断を用いることを要求される)ものの、設例は共通のフレームワークを企業に提供することを意図するものである。

## トピック8—コモディティの支配がいつ移転するか決定

### 背景

利害関係者は、企業がコモディティの支配を移転する時点の決定に関する疑問を提起した。具体的には、コモディティの引渡しに係る収益を一時点で認識すべきか、または IFRS 第 15 号 35(a) 項により一定の期間にわたりに認識すべきかを問題にした。

一定の期間にわたり収益を認識する要件の1つは、企業が履行するにつれて、コモディティの便益を顧客が同時に受け取り消費することである。TRG アジェンダ・ペーパー43 の指摘によれば、スタッフは、この要件が充足されたか否かの決定に関する、以下のような利害関係者の見解を認識している。

- 見解 A—「コモディティに固有の特性」(例えば、コモディティの保存が可能か否か)のみを考慮する。
- 見解 B—「コモディティに固有の特性、契約条件、およびインフラストラクチャー、またはその他の引渡しのメカニズムに関する情報を含む、関連する事実および状況のすべて」を考慮する。

スタッフは、「契約が、コモディティまたは製品いずれの引渡しに関するものであるかにかかわらず」(TRG アジェンダ・ペーパー43 のパラグラフ 14)、契約における企業の約束の性質を決定する際は、または IFRS 第 15 号 35 項の要件を評価する際は、見解 B が適切であることについて同意した。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー43](#) を参照のこと。

## 要約

TRG メンバーはスタッフの結論に概ね同意した。その一方で、コモディティ供給契約が、一連の別個の財またはサービスと考えられる(すなわち、引渡しは、一時点で充足される履行義務である)場合と、顧客がその便益を同時に受け取り消費する、一連の別個の財またはサービスと考えられる(すなわち、引渡しは、一定の期間にわたり充足される単一の

履行義務の一部である)場合とで、会計処理の結果が異なるか、および異なるとすればどう異なるのかについて議論した。TRG メンバーは、スタッフがさらに、これらの見解の影響を表す設例を開発することが有用であるということについて概ね同意した。

## トピック 9—返品手数料および関連コストの会計処理

### 背景

利害関係者は、見込まれる返品に係る、顧客から回収される返品手数料および返品コスト(例えば、出荷または再梱包の見積額)に関する適切な会計処理について疑問を提起した。利害関係者の見解は以下の通りである。

- 返品手数料—FASB および IASB スタッフは、見込まれる返品に関連する返品手数料の会計処理に関する有力な見解として以下の 3 つを示した。
  - 見解 A—支配が移転された時点で、見込まれる返品に係る返品手数料を取引価格の一部に含める。
  - 見解 B—見込まれる返品に係る返品手数料は取引価格から除外する。返品手数料は、返品がなされた時点で収益として認識するべきである。
  - 見解 C—見込まれる返品に係る返品手数料をリースとして取り扱う。その理由は、製品の当初販売価格を下回る価格で行使されるプット・オプションが発生するためである。

企業が返品コストを会計処理すべき方法(以下の議論を参照)に関するスタッフの見解に最も整合するのは見解 A であることから、スタッフは見解 A が最も適切なアプローチであると結論付けた。さらにスタッフは、返品手数料を課される返品製品は、企業が部分的な返品権を会計処理する方法に類似した方法で会計処理すべきである(すなわち、企業が返品手数料の金額に対する権利を有する場合、返品手数料を取引価格に含めるべきである)と考えた。

- 返品コスト—スタッフは、見込まれる返品に関連する返品コストの会計処理に関する見解として以下の 3 つを示した。
  - 見解 A—支配の移転時に返品コストを計上する。
  - 見解 B—返品がなされ、それに関連するコストが発生した時点で返品コストを認識する。
  - 見解 C—見込まれる返品の回収コストをその発生時に認識する。ただし、返品された品目に減損が見込まれる場合を除く。

スタッフは上記 3 つの選択肢のうち見解 A が最も適切であると考えた。IFRS 第 15 号 B25 項は、企業は、従前の帳簿価額を参照した上で、返品製品の回収のための予想コストを控除することによって、当該製品を回収する権利に係る資産を認識するべきことを示しているからである。

詳しくは、[TRG アジェンダ・ペーパー 35](#)を参照のこと。

### 要約

TRG メンバーは、スタッフの見解に概ね同意した。

### 発効日

IFRS 第 15 号は、当初は 2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められていた。しかし、IASB は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に IFRS 第 15 号の発効日を 1 年延期することを確認した<sup>1</sup>。本基準は、発効日以後に締結された新しい契約および発効日時点で完了していない既存の契約に適用する。

<sup>1</sup> 2015 年 9 月 11 日、IASB は、IFRS 第 15 号の修正を公表し、正式に発効日を 2018 年 1 月 1 日に 1 年延期した。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,500 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 220,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。