

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11月)

目次

- ・はじめに
- ・トピック1ー追加的な財およびサービスに対する顧客のオプション
- ・トピック2ー製造前の活動
- ・トピック3ーライセンスの制限および更新に関する具体的な適用論点
- ・トピック4ーオッズが固定である賭け契約は、収益かデリバティブ取引か

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 11 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。

現時点では、2016 年以降の TRG の会議の設定は行われていない。しかし、我々は、IASB および FASB は、新収益基準の適用に関して利害関係者が提起する論点への対処に注力し続けると理解している。さらに、SEC の主任会計官 (chief accountant) および主任会計官代理 (deputy chief accountant) は、スピーチにおいて、財務諸表作成者および監査人が、将来の TRG 会議での議論が必要である論点の識別と提起を継続する必要性を強調することにより、TRG への支持を表明した。我々は、TRG が、基準採用の適用フェーズにおいて、論点を議論し利害関係者を教育するための重要なフォーラムであると引き続き考えており、将来の TRG 会議を通じて関連論点に対処する IASB および FASB の取組みの継続を支持する。

概要

・顧客のオプション

- ー 企業は、現在の契約における強制可能な権利および義務が、(1) (重要な権利でない限りは) 将来の選択的な購入を除外するのか、あるいは(2) 将来の行動または事象に基づく料金支払額の変動性による取引価格の測定の不確実性を生じさせるのかを決定するために、顧客との契約における約束の性質を評価しなければならない。
- ー 実質的な解約ペナルティは、強制可能な権利および義務の証拠となるが、ペナルティが「実質的」かどうかを判断するために、企業は判断を用いなければならない。

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

トーマツ

- 法的に強制可能な権利のみが契約において会計処理されるべきである。したがって、経済的強制や企業の排他的権利に起因する将来の事象は、契約または取引価格の見積に反映されない。

・製造前の活動

- 企業は、製造前の活動により、財またはサービスの支配が顧客に移転するかどうかを決定するために判断を用いなければならない。

・ライセンスの制限および更新

- TRG は、本トピックに関する複数の論点について、追加の明確化をスタッフに要求した。
- ライセンスの更新により、ライセンスが新規となるかどうかの評価は、更新により顧客に新規の権利が付与されるかどうかによる。しかし、期間に関連する権利と他の様々な権利(例えば、新しい地理的立地)との間の区別に関しては、未解決となった。
- ライセンス契約の変更は、財またはサービスの契約変更と同様に取り扱われるべきである。

・オッズが固定の賭け契約

- 新収益基準は、精算される賭け金を収益取引として認識する、米国の業界固有ガイダンスを削除する(デリバティブ契約として会計処理することを示唆(suggest)する IFRS のガイダンスとは対照的)。

トピック 1ー追加的な財およびサービスに対する顧客のオプション

背景

新収益基準では、企業は、将来の財またはサービスに対するオプションが、顧客との現在の契約における履行義務を生じさせるのかを含めて、契約上の権利および義務を決定しなければならない。オプションが重要な権利を表す場合、企業は、現在の契約における取引価格の一部を、当該重要な権利に配分しなければならない。すなわち、オプションが顧客に重要な権利を提供している場合には、顧客は、契約における財またはサービスを購入することにより、実質的に将来の財またはサービスに対して企業に前払をしている。結果として、現在の契約において受け取った対価は、その将来の財またはサービスの顧客への移転時に認識される。

企業が重要な権利を識別しない場合の追加的な購入のガイダンスの適用方法を検討する際に、利害関係者は、どのような場合に、追加的な財またはサービスを取得する顧客のオプションが、(1)オプション行使の際に生じる別個の契約なのか、または(2)企業が、当初契約の取引価格に含めるべき対価の額を見積もることが要求される変動対価であるのか(変動対価に関する基準の制限を条件とする)について質問した。

- 「論点 1ー何が追加的な購入なのか、なぜ追加的な購入は変動対価と異なるのか」

本論点への対応のため、IASB および FASB スタッフは、IT のアウトソーシング、トランザクション処理、および供給契約に関する設例を分析した。スタッフは、契約が追加的な財またはサービスを購入するオプションを含むのか、あるいは、変動対価なのかを決定するためには、企業が判断を行使する必要があるとする見解をまず述べた。さらに、スタッフは、重要な最初のステップは、企業が(1)約束の性質、および(2)契約の各当事者の権利または義務を識別することであると指摘した。

さらに、スタッフは、追加的な財またはサービスと変動対価との差異を以下のように指摘した。

ー追加的な財またはサービスを提供する契約は、(1)購入可能である追加的な財またはサービスの量を選択する現在の権利を企業の顧客に与える(すなわち、現在の契約とは別個に購入を決定する選択)が、(2)財またはサービスを引き渡す現在の義務を企業に課していない。

ーそれとは逆に、変動対価を含む契約では、企業は、(1)顧客に財またはサービスを移転する現在の義務を有しているが、(2)「追加的な別個の財またはサービスを提供させる(または、移転する財またはサービスを変更させる)」顧客の行為により義務が生じるわけではない。

- 「論点 2—顧客のみが契約を解約する権利を有する場合の、解約権およびペナルティの評価」

スタッフは、本論点を以下の 2 つの設例の文脈で議論した。

(1) 各年末に解約する権利を顧客に付与する 2 年間のサービス契約(「契約 1」)

(2) 機器の購入に伴い部品を購入する権利を顧客に付与する契約(「契約 2」)

スタッフは、契約 1 の解約ペナルティ(契約期間を通じて年毎に減少する追加の支払)および契約 2 の解約ペナルティ(機器について前払で受け取る割引の全額または一部の返金)を分析し、いずれの契約におけるペナルティも実質的であると結論付けた。

そのため、スタッフは、ペナルティが強制可能な権利および義務の証拠であると考えた。この証拠を基礎として、スタッフは、(1) 契約 1 の期間は 4 年間であり、(2) 契約のペナルティが、実質的に顧客に最低購買の義務を生じさせているため、契約 2 の取引価格の一部を部品に配分すべきであると結論付けた。すなわち、スタッフは、各当事者が契約を解約する能力を有するか、顧客のみが契約を解約する能力を有するかにかかわらず、各契約における実質的なペナルティが、強制可能な権利および義務の証拠となると考えた。さらに、スタッフは、解約ペナルティが重要な権利を創出するオプションを表すとする代替的見解を却下した。

- 「論点 3: どのような場合に、追加的な購入が別個の履行義務とみなされるか」

スタッフは、本論点について以下の 2 つの見解を指摘した。

—見解 A—契約における他の権利および義務と同様に、財またはサービスのオプションは、法的に強制可能でなければならない(すなわち、IFRS 第 15 号 10 項に示されているように、「法律の問題」として強制可能)。

—見解 B—法的なオプションが、実質的に契約における約束した財またはサービスを表すかどうかを決定するために判断が要求される。見解 B では、企業は、追加的な購入を現在の契約の取引価格に反映すべきかどうかを評価する際に、経済的強制、契約における排他性(すなわち、顧客が財またはサービスを他の供給者から入手できるかどうか)、およびその他の状況を検討する。

スタッフは、(法的に強制可能な権利が存在するか、または、重要な権利である将来の財またはサービスに対するオプションが存在しない限り)新収益基準は、企業が顧客と締結するであろう将来の契約における取引価格を見積もることを企業に要求していないため、見解 A が新収益基準と整合的であると考えた。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー48](#)を参照のこと。

要約

TRG メンバーは、企業が、顧客との現在の契約において、将来の購入を見積もることが要求されるのかどうか、そうである場合にはいつ将来の購入を見積もることが要求されるのかを議論した。TRG メンバーは、新収益基準が、企業が顧客と締結するであろう将来の契約における取引価格を見積もることを企業に要求しないというスタッフの見解を繰り返した。さらに、TRG メンバーは、将来の契約ではなく、現在の契約における強制可能な権利および義務の注意深い評価を含めて、企業が顧客との契約における約束の性質を評価するという TRG アジェンダ・ペーパー48 におけるフレームワークに概ね同意した。すなわち、(1) 顧客のオプションと(2) 変動対価として会計処理する不確実性の間には区別が存在する。顧客のオプションは、別個の顧客の行為(すなわち、顧客がオプションを行使する決断)を前提としており、(オプションが重要な権利でない限りは)現在の契約に含まれていない。このようなオプションは、現在の契約の会計処理では考慮されない。

顧客による追加の決断なしに、企業が現在の契約において財またはサービスを提供する強制可能な権利および義務を有する場合、不確実性は、変動対価として会計処理される。TRG は、契約における強制可能な権利および義務は、企業が契約において法的な権利および義務を有するもののみであり、経済的またはその他のペナルティ(例えば、(1) 経済的強制または(2) 企業が財またはサービスの唯一の提供者である場合の排他性により、将来の成果物(deliverables)が発生する可能性が非常に高くなる(highly probable))は考慮しないと、論点 3 におけるスタッフの見解にも概ね同意した。

さらに、TRG は、実質的な解約ペナルティが、契約期間を通じた強制可能な権利および義務の証拠をもたらす(例えば、契約期間を定義する)とする論点 2 のスタッフの見解にも概ね同意した。しかし、一部の TRG メンバーは、スタッフの設例におけるペナルティが実質的であると結論付けられず、何が実質的なペナルティであるかについて相当の議論が行われた。TRG は、「実質的」を定義しようとするのではなく、企業が、条件を理解する際に重要な判断を行使する必要があるという点

に同意した。そのため、TRG メンバーは、顧客がどの程度頻繁にペナルティを発生させる傾向にあるかといったデータが、企業の判断に対して情報を提供する可能性がある」と提案した。例えば、契約を解約するためにペナルティの支払を選択する顧客の発生率が高い場合、ペナルティが実質的ではないことを示す可能性が高い。

さらに、重要な権利と実質的なペナルティを識別するための閾値を比較する議論も行われた。一部の TRG とボード・メンバーは、通常は、実質的なペナルティを識別する閾値は、重要な権利を識別する閾値よりも高いであろうと述べた。

トピック 2—製造前の活動

背景

IFRS 第 15 号は、他の基準の範囲に含まれない履行コストに関する新しいガイダンスを提供しており、それには企業の製造前の活動に関連するコストが含まれている。新収益基準の結論の根拠は、このようなコストのガイダンスを開発する際に、両ボードが、原価会計の総合的な再検討を意図しなかったことを示している。むしろ、両ボードは以下を意図した。

- 収益基準(および特定の契約コスト)のガイダンスの廃止により生じる隙間を埋めること
- 特定のコストのガイダンスの適用について一貫性を改善すること
- IFRS と米国会計基準とのコンバージェンスを促進すること

しかし、様々な業種における利害関係者が、製造前の活動を評価する際に、企業が新コスト・ガイダンスを適用する方法についての質問を提起した。これには、ガイダンスの範囲(すなわち、当ガイダンスが適用されるコスト)に関する質問も含まれる。

具体的には、利害関係者は、以下の 3 つの論点を提起した。

- 「論点 1—製造前活動が約束した財またはサービスであるかどうかを企業はどのように評価すべきか」

一部の利害関係者は、この判断が、収益認識のタイミングに影響を与え得るため、特定の製造前活動が、顧客との契約における約束した財またはサービスを表すのかどうかについて質問した。新収益基準の要求事項および以前の TRG 会議での議論と整合的に、IASB および FASB のスタッフは、企業はまず顧客への約束の性質を評価すべきであり、その際に、製造前の活動が約束した財またはサービスであるのか、あるいは履行活動であるのかを検討すべきであると述べた。スタッフは、製造前の活動が約束した財またはサービスであるかどうかを決定することは困難である可能性を認めているが、企業は、製造前活動が顧客に財またはサービスの支配を移転するかどうかを評価すべきであると述べた。さらに、スタッフは、企業が財またはサービスの支配を一定の期間にわたって移転するのかを決定する際の要件が、この評価において有用である可能性がある」と提案した。例えば、製造前の活動が、顧客に財またはサービスの支配を一定の期間にわたって移転すると決定する場合、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に製造前活動を含めるべきである。

残りの 2 つの論点は、主に米国会計基準利用者に関連するが、関連する場合、IFRS による報告者も検討すべきである。

- 「論点 2—米国会計基準で報告する企業は、現在 ASC340-10 「その他の資産および繰延コスト(全般)」のガイダンスに従って会計処理している製造前コストをどのように会計処理すべきか」

長期の供給契約に従事する、米国会計基準で報告する一部の利害関係者は、ASU 2014-09(「顧客との契約から生じる収益」の更新書)におけるコストのガイダンスが、現在 ASC 340-10 で会計処理されている製造前コストを、資産化すべきか、費用化すべきかに関する評価を変更するという懸念を表明した。FASB のスタッフは、製造前の活動で生じたコストを資産化するか費用化するかの判断の分析と、製造前の活動が契約における約束した財またはサービスを表すかどうかの評価は異なるものであると指摘した(すなわち、上述の論点 1 で議論されている分析とは異なる)。

結果として、新収益基準は、ASC 340-10 のガイダンスを修正していないため、FASB のスタッフは、現在 ASC 340-10 に従って製造前コストを会計処理している企業は、新収益基準の発効後も、当該会計処理を継続すべきであると考えた。

- 「論点 3—これまで ASC 605-35 の範囲に含まれていた契約における製造前コストは、ASC 340-10 または ASC 340-40 「その他の資産および繰延コスト(顧客の契約)」のどちらの範囲内であると考えられるか」

米国会計基準で報告する一部の利害関係者は、現在 ASC 340-10 ではなく、ASC 605-35「収益認識(建設型契約および製造型契約)」で会計処理している契約を遂行する際に生じる製造前コストの会計処理について質問した。FASB のスタッフは、新収益基準の発効後は、現在 ASC 605-35 の範囲内である契約に関する製造前の活動は、以下の理由により、ASC 340-40 に従って会計処理すべきであると述べた。

(1) 新収益基準は、ASC 605-35(および関連するコストのガイダンス)を廃止する。

(2) ASC 340-10 は、このような契約に関するコストについてのガイダンスを現在提供していない。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー46](#)を参照のこと。

要約

各論点について、TRG メンバーは、概ねスタッフの分析に同意し、特定の状況においては、製造前の活動が財またはサービスの支配を顧客に移転するかどうかを決定することは企業にとって困難であることを認めた。そのため、企業は、この決定を行うために判断を使用する必要があり、実務における一定の多様性をもたらす可能性がある。

さらに、北米の TRG メンバーは、ASC 340-10 を適用すべきか、適用する場合の適用方法に関する適用上の疑問は、ガイダンスが以下のいずれかである場合には解決する可能性がある」と指摘した。

(1) 削除される

(2) 新収益基準における支配原則と整合的に適用する方法を、企業が理解できるように明確化が行われる

トピック 3—ライセンスの制限および更新に関する具体的な適用論点

背景

新収益基準は、知的財産(IP)のライセンスが、IPを使用する権利なのか(一時点での収益認識となる)、またはIPにアクセスする権利なのか(一定期間での収益認識となる)を評価する際のガイダンスを提供している。

さらに、IASB は、IFRS 第 15 号の結論の根拠の変更を提案した。本修正案(ガイダンスを変更するのではなく、明確化を意図している)にかかわらず、利害関係者は、一時点のライセンスについて、以下の論点を提起した。

- 「論点 1—期間に基づく、使用する権利であるライセンス(一時点のライセンス)の更新」

本論点の議論では、IASB と FASB のスタッフは、一時点での認識の 3 年間のライセンスを、顧客が期間満了の 6 か月前に更新する設例を取り上げた。利害関係者は、更新の適切な収益認識時点について疑問を呈した。

—具体的には、以下のいずれの見解が正しいか。

—見解 A—ライセンスの更新に係る収益は、更新期間が開始する際に認識する(すなわち、当初の 3 年間のライセンス期間終了時。具体的には、4 年目の更新期間開始時点)。

—見解 B—ライセンスの更新に係る収益は、ライセンス更新の合意時に認識する(すなわち、当初の期間が満了する 6 ヶ月前)。

スタッフは、設例で議論されている契約の収益は、以下の理由により、見解 B に従って認識されるべきであると考えた。

(1) 顧客は、追加の権利を受取っていない。

(2) 顧客は、以前にライセンスの支配を獲得している。すなわち、契約更新は、すでに顧客に移転されているライセンスの属性の変更を表す。

- 「論点 2—契約における別個の権利」

本論点の議論のため、スタッフは、基礎となる IP の使用に制限がある(最初の設例における地域的な制限と、2 つ目の設例における製品の等級の制限)、一時点で認識される複数年のライセンスに関する2つの設例を取り上げた。それぞれの例において、顧客は、ライセンス期間における一定期間後にのみ、基礎となる IP の使用の拡張が許可されている。スタッフは、これらの制限からの解放を「時差の権利(staggered rights)」と呼んでいる。利害関係者は、本論点について以下の2つの見解を提示した。

—見解 A—企業は、ライセンス期間の開始時点にのみ、基礎となる IP を利用可能とする責任を有し、また、設例における制限は、新収益基準において考慮すべきでない属性であるため、いずれの設例においても単一のライセンスが存在する。

—見解 B—他の利害関係者は、それぞれの設例において、追加の権利が事後に顧客に移転されていることを主な理由として、2つの別個のライセンスが存在すると考えている。

スタッフは、見解 B(すなわち、それぞれの設例において、「事後に生じる権利は、[顧客に]当初に生じる権利とは別個のものである」ため、顧客は複数のライセンスを付与されているという結論)に同意した。スタッフは、見解 A を支持するために引用されたガイダンス(IFRS 第 15 号 B62 項)は、見解 B を支持するガイダンス(IFRS 15 号 B61 項)を免除するように意図されていないことを指摘した。

- 「論点 3—契約変更により追加された別個の権利」

スタッフは、論点 2 の議論で使用した設例の修正版を参照して、論点 3 の分析を開始した。修正版の設例では、顧客による IP の使用の拡張は、当初のライセンス契約の一部ではなく、当初契約の変更により生じている。さらに、当該契約変更は、新収益基準における契約結合のガイダンスの要求事項は満たしていない。

スタッフは、企業が、修正版の設例における変更をどのように会計処理するかについて、3つの見解を示した。

—見解 A—「単一の当初のライセンス」の変更であり、以下の場合には、収益は契約変更日に認識される。

- (1) 権利を追加する変更は、顧客が当初契約の権利からの便益を得始めた後に実施され、かつ、
- (2) 企業は、追加の IP を顧客に提供することを要求されない。この結論の基礎は、「ライセンサーが、追加の履行義務を有していない」ことである。

—見解 B—契約変更は、新しい契約または新しい履行義務を創出するため、ライセンサーは、顧客がこれらからの便益を得るときにのみ追加の権利の収益を認識する。

—見解 C—(スタッフは、新収益基準と最も整合的であると考えている見解)企業は、他の契約変更に適用する方法により、当該契約変更を評価し、会計処理する。そのため、TRG アジェンダ・ペーパー45 に記述されるとおり、「追加的で別個の権利が、独立販売価格により価格付けされている場合、企業は、IFRS 第 15 号 20 項における「新契約」の変更ガイダンスを適用する」。反対に、追加的で別個の権利が、独立販売価格により価格付けされていない場合、企業は IFRS 第 15 号 21 項(a)の変更のガイダンスを適用する。

- 「論点 4—ソフトウェアの追加のコピーを購入または使用する顧客のオプションの会計処理」

本論点の議論のため、スタッフは、一時点の認識であるライセンス契約の3つの設例を参照した。これらの設例では、顧客は、(1)特定の従業員数のソフトウェア権利について固定額を支払い、(2)後日に、利用者毎の料金体系で、従業員を追加するオプションを有する。

追加の利用者の会計処理方法について、3つの有力な見解が存在する。

—見解 A—企業は、追加のソフトウェアの権利を取得するオプションは、これらがライセンスを使用する権利(または一時点で認識する権利)であるため、追加の財を購入するオプションを取り扱う方法と同様の方法で会計処理する。そのため、企業は、オプションが重要な権利を付与するかどうかを評価する。重要な権利を付与する場合、企業は、取引価格の一部をオプションに配分し、オプションが行使または失効する際に、関連する収益を認識する。

—見解 B—追加の権利は、顧客がすでに支配している権利の使用量に影響を与えるため、ソフトウェアの特性または機能を変化させるものではなく、ソフトウェアの追加的な使用であると考えられる。そのため、見解 B の支持者は、新収益基準の売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティのガイダンスに従って(すなわち、変動対価として)、追加の使用を会計処理する。

—見解 C—1つの設例には見解 A で適用されるアプローチを採用し、他の2つの設例には、見解 B を採用する。

議論された設例について、スタッフは、新収益基準において、契約におけるオプションが重要な権利を表すかどうかの評価を免除する基礎がないことから、見解 A を支持した。スタッフは、新収益基準と不整合であることから、見解 C を却下した。スタッフは、見解 B も却下したが、特に米国会計基準で報告している一部のソフトウェア企業は、新収益基準で要求される追加の評価の実施が要求されないことから、見解 B を選好する可能性がある点に留意した(なぜなら、新収益基準は、米国会計基準におけるガイダンス(ソフトウェア企業に対し、以前に譲渡されたソフトウェアに対する追加的な権利が、僅少とは言えない割引を構成するかどうかの評価を免除することを認めるガイダンス)を廃止するため)。

追加情報については、[TRG アジェンダ・ペーパー45](#)を参照のこと。

要約

新収益基準におけるガイダンスおよび基準への両審議会の修正案の両方において不整合が識別されたため、一部の利害関係者が、どのような場合に、ライセンスの性質が、単一のライセンスの属性ではなく別個のものである(すなわち、別個のライセンス)かどうかを定義する権利として取り扱われるべきであるかについて疑問を持ったことを TRG は指摘した。

TRG メンバーは、企業が顧客に IP の単一ライセンスを提供するのか、複数のライセンスを提供するのか(単一の契約または契約変更を通じて)の判断は、企業が顧客に追加の権利(すなわち、新規または拡張した権利)を付与するかどうかによってするというスタッフの見解に概ね同意した。しかし、TRG は、論点 1 における期間を基礎とした制限と、論点 2 における地域または製品の制限に対して異なった取扱いとする基礎を、概ね支持しなかった(あるいは、理解できなかった)。すなわち、多くの TRG メンバーは、(契約更新を通じた)期間の延長を、企業が顧客にすでに引渡し、顧客が便益を得ているライセンスの権利の継続利用ではなく、追加の権利の付与と考えた。

1名の TRG メンバーは、期間について異なる見方をする理由の1つは、新収益基準において、ライセンスが顧客に基礎となる IP を使用する権利の付与なのかアクセスする権利の付与なのかを評価するための要求事項であると指摘した。実際に、期間は、当初の評価においては考慮され、企業がライセンスが使用する権利(すなわち、一時点での認識)であると結論付けた後は、期間は考慮されない(すなわち、期間は、事後的に契約を定義する権利ではなく、属性である)。

さらに、SEC のオブザーバーは、論点 1 における期間の制限に関するスタッフの見解は、異なる契約相手との類似の契約について、一貫しない結果をもたらすという懸念を表明した。すなわち、論点 1 におけるスタッフの見解では、企業は、現行の顧客との契約が更新された日(すなわち、20X3 年 6 月 30 日)に収益を認識する。しかし、企業が更新後の契約と同じ条件の契約を、新しい顧客と締結する場合、新契約が有効となるまで(すなわち、20X4 年 1 月 1 日)、収益認識は妨げられる。

TRG メンバーは、ライセンス契約の変更が、財またはサービスの契約変更と同様に取り扱われるべきとする論点 3 におけるスタッフの見解に概ね同意した。そのため、企業は、新収益基準における契約変更のガイダンスに従うべきである。

論点 4 については、追加のソフトウェアのコピーが、顧客のオプションか、使用量ベースのロイヤルティとして会計処理するかについては、見解が様々であった。しかし、スタッフと同様に、TRG は見解 C を却下した。

本トピックに関する複数の論点について、TRG メンバー間の一般的な見解の一致に至らなかったため、TRG は追加の明確化を依頼した。

トピック 4—「オッズが固定である賭け契約は、収益かデリバティブ取引か」

IFRS と異なり、これまでの米国会計基準は、賭博産業の企業のために業界固有の収益認識ガイダンスを有していた。そのため、本トピックは、主に米国会計基準の利用者に関連性があるが、関連性がある場合には、IFRS により報告する企業も検討すべきである。

背景

オッズが固定である賭け(fixed-odds wagers)とは、一般的に、賭博産業の企業と賭けをする時点で、賭けをする人(すなわち、顧客)に賭けによるオッズが知らされている賭けである。現行の米国会計基準では、業界固有のガイダンスであるASC924-605「エンターテインメントーカジノ(収益認識)」が、このような取引では、一般的に賭け金が精算された際に収益が認識されることを示している。しかし、新収益基準が発効する際に、新収益基準は、ASC924-605 のガイダンスを廃止し、ASC815「デリバティブおよびヘッジ」においてデリバティブとして会計処理される契約には適用されない。

さらに、利害関係者は、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)が2007年に議論した論点も参照した。本論点について、IFRICは、オッズが固定である賭け契約は、IAS第39号(企業が適用を要求されている場合にはIFRS第9号)においてデリバティブとして会計処理すべきであると結論付けた。ASC924-605が廃止されること、および2007年のIFRICの解釈を理由として、米国会計基準で報告している利害関係者は、オッズが固定である賭け契約を、収益取引として(すなわち、新収益基準に従って支配が移転する際または移転するにつれて)会計処理すべきか、あるいはデリバティブとして(各報告期間において純利益を通じて公正価値に修正し)会計処理すべきかを問題として取り上げた。

FASBのスタッフは、FASBが米国会計基準の報告企業が新収益基準の採用時に、オッズが固定である賭けの会計処理を変更する意図はなかったと考えている点に言及した。すなわち、FASBのスタッフは、FASBが米国会計基準の報告企業は、オッズが固定である賭け契約を、引き続き収益取引として会計処理することを意図していると考えている。他方で、FASBのスタッフは、さらに、「オッズが固定である賭け契約が新収益基準の範囲から除外される場合、これらの契約はデリバティブとして会計処理されるであろう」と [TRG アジェンダ・ペーパー47](#) で示している。

要約

米国の多くの TRG メンバーは、企業が、新収益基準の発効後も、オッズが固定である賭け契約を、引き続き収益取引として会計処理すべきであるとする FASB スタッフの見解に異論を唱えなかった。しかし、TRG メンバーは、新収益基準における現行の文言は、スタッフの見解を裏付けないという懸念を表明した。そのため、TRG メンバーは、(1)このような契約を(ASC815 の範囲から除外することにより)、ASC606「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれるような技術的修正を行い、その意図を明確化する、または(2)FASB の目的が、企業がこれらの契約を ASC815 により会計処理することを要求することかどうかをさらに評価する、のいずれかを FASB に提案した。さらに、TRG メンバーの一部は、オッズが固定である賭け契約が、ASC815 におけるデリバティブの定義を満たすのか(そのため、ASC815 で会計処理すべき)どうかについて疑問を呈した。TRG メンバーは、FASB がオッズが固定の賭け契約がデリバティブかどうかを議論する道を進むのであれば、関係する企業とのアウトリーチを実施し、本トピックに関して一般に公開することを FASB に強く要請した。

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、IFRS 第15号の発効日を2018年1月1日以後開始する事業年度に1年延期することを確認した。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。

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、デロイト トーマツ 税理士法人および 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)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 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。