

# 収益に関する移行リソース・グループの会議 (2015年11月) の概要

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。

## トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

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。米国証券取引委員会 (SEC)、米国公開会社会計監督委員会 (PCAOB)、証券監督者国際機構 (IOSCO) 及び米国公認会計士協会 (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及び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) 及び主任会計官代理 (deputy chief accountant) は、スピーチにおいて、財務諸表作成者及び監査人が、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及びFASBの取組みの継続を支持する。

### 概要

#### ●顧客のオプション

- 企業は、現在の契約における強制可能な権利及び義務が、(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) 将来の行動又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。
- 実質的な解約ペナルティは、強制可能な権利及び義務の証拠となるが、ペナルティが「実質的」かどうかを決定するために、企業は判断を用いなければならない。
- 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、契約又は取引価格の見積りに反映されない。

#### ●製造前の活動

- 企業は、製造前の活動により、財又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。

#### ●ライセンスの制限及び更新

- 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、財又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（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）を削除する。

## トピック1

### 一 追加的な財及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、将来の財又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、契約上の権利及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、契約における財又はサービスを購入することにより、実質的に将来の財又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、その将来の財又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、追加的な財又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、又は（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—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及び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、及び供給契約に関する設例を分析した。スタッフは、契約が追加的な財又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、及び（2）契約の各当事者の権利又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、追加的な財又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。

- 追加的な財又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又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）財又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。

- それとは逆に、変動対価を含む契約では、企業は、（1）顧客に財又はサービスを移転する現在の義務を有しているが、（2）「追加的な別個の財又はサービスを提供させる（又は、移転する財又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、解約権及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4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）及び契約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又は一部の返金）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及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、強制可能な権利及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の見解を却下した。

#### ● 「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及び義務と同様に、財又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又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、顧客が財又はサービスを他の供給者から入手でき

るかどうか)、及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、又は、重要な権利である将来の財又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及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又はサービスを提供する強制可能な権利及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及び義務は、企業が契約において法的な権利及び義務を有するもののみであり、経済的又はその他のペナルティ(例えば、(1)経済的強制又は(2)企業が財又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))は考慮しないとする、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及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は結論付けられず、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かと提案した。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(及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又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又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及び以前のTRG会議での議論と整合的に、IASB及び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又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又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又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、企業が財又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して提案した。例えば、製造前の活動が、顧客に財又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「その他の資産及び繰延コスト（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、ASU2014-09（「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ASC340-10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又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、ASC340-10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ASC340-10に従って製造前の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ASC605-35の範囲に含まれていた契約における製造前コストは、ASC340-10又はASC340-40「その他の資産及び繰延コスト（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ASC340-10ではなく、ASC605-35「収益認識（建設型契約及び製造型契約）」で会計処理している契約を遂行する際に生じる製造前の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ASC605-35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、ASC340-40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、ASC605-35（及び関連するコストのガイダンス）を廃止する。
- (2) ASC340-10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、製造前の活動が財又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、米国のTRGメンバーは、ASC340-10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して指摘した。

- (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

### —ライセンスの制限及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）、又は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第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、新しい契約又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—（スタッフが、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又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（又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、オプションが行使又は失効する際に、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又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又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及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（単一の契約又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、新規又は拡張した権利）を付与するかどうかに依拠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における地域又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、財又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リ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は却下した。

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—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、また、ASC815「デリバティブ及びヘッジ」においてデリバティブとして会計処理される契約には新収益基準は、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、及び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又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、又は（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及び発効日時時点で完了していない既存の契約に適用する。

以上

## デロイト トーマツ Web サイトのご案内 IFRS/国際財務報告基準(国際会計基準)

<http://www.deloitte.com/jp/ifrs/>

デロイト トーマツ グループでは、統一した高品質のIFRS関連サービスを広範に提供することを目的として、IFRSの専門家集団、「トーマツIFRS室」を設置し、Webサイトでも最新の情報発信や各種サービスの提供を行っています。ぜひご活用ください。

### ●デロイト トーマツのIFRSサービス

デロイト トーマツのIFRSサービスの特徴/IFRSサービスメニュー/IFRS導入の指針

### ●IFRSとは

IFRSの歴史/IFRSの構成/IFRSの特徴/各国のIFRS適用状況/日本及び米国におけるIFRSをめぐる動向/  
IFRS関連略称/日本のIFRSの動向/世界のIFRSの動向

### ●解説記事

IFRS基準別の解説/IFRS公開草案等の解説/IFRSと日本基準の会計基準差異/IFRS業種別トピックス/IFRS関連ニュースレター

### ●セミナー

IFRSセミナー/IFRSオンラインセミナー

### ●出版物

市販書籍/デロイトの出版物

お問合せ先 トーマツ IFRS室 Tel:03-6213-1168 E-mail:[jp\\_ifrs\\_service@tohmatu.co.jp](mailto:jp_ifrs_service@tohmatu.co.jp)