議事要旨(4) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の主な論点の検討及びIASB公開草案「IFRS第15号の明確化」へのコメント対応

小賀坂副委員長及び原研究員より、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の主な論点の検討及び IASB 公開草案「IFRS 第 15 号の明確化」へのコメント対応について、審議資料に基づき説明がなされた。

説明に対する委員及びオブザーバーからの主なコメントと、それらに対する事務局からの回答は次のとおりである。

日本公認会計士協会による適用上の論点のご報告（[審議資料(4)-2-1]）

事例 8：ガソリン税や酒税等の表示方法

事例 9：取引金額が修正される可能性のある取引 将来の値引額又は値増額を合理的に見積もることができる場合の会計処理

事例 10：売価未確定と考えられる可能性がある取引形態の場合 値引負担又は価格補償を行っている場合の会計処理

事例 11：割賦販売の会計処理

事例 12：返品の可能性がある取引形態の場合（業界にかかわらず同様の取引を含む。）の会計処理

事例 13：クーリングオフが適用される販売

事例 14：出版物及びそれに類似するものの購読契約等 ③ 放送局等によるテレビコマーシャルの放映に係る会計処理

事例 15：オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収益

- ある委員より、次のコメントがあった。
  - 事例 13 について、「本事例においては、法律上、買手が購入の意思表示を示すか、クーリングオフ期間が終了するまでは、契約は当事者間で承認されていないものと考えられる。したがって、上記のいずれかの時点まで、IFRS 第 15 号における顧客との契約には該当しないものと考えられる。」旨の記載があるが、買手が購入の意思表示を示すことにより契約が成立し、クーリングオフ期間が生じると理解しているため、この事例としての記載には疑問を感じる。

- ある委員より、次のコメントがあった。
  - 事例 9 について、ボリューム・インセンティブは、将来の売上数量に基づくため見積りが比較的行い易いと考えられるが、例えば、原油価格など将来の市場価格に連動して販売価格が決定される場合は、金額の見積りや重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲を適切に見積ることが困難となる可能性があるのではないか。
  - 事例 15 について、オンライン・ゲームのポイントに関しては、実際に使用される

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

まで顧客は便益を得ることができないと考えられる旨の記載があるが、顧客によるポイントの使用に応じてサービスを提供できるように待機する義務が企業に生じていると考えれば、顧客がポイントを購入した時点から一定期間にわたり収益認識することも考えられるのではないか。

これに対して、事務局より、次の回答がなされた。

- 事例 9 については、専門委員会において、実務上は当事者間で決算時期を考慮して単価の確定がなされるとの意見も聞かれており、影響について引き続き情報収集を行いたい。
- 事例 15 については、新しいビジネスモデルにおける事例ということもあり、何が履行義務かという点につき各社の判断によりばらつきが生じている可能性がある。IFRS 第 15 号の適用により、履行義務の識別の判断が収斂されることが考えられるが、他業種の財又はサービスの会計処理の考え方との整合性を考慮して、日本基準にどこまで含めるか留意する必要があると考えられる。

これに対して、ある委員より、次のコメントがあった。

- 事例 15 について、オンライン・ゲームに関しては、無料のサービスの範囲を含め、様々な種類のビジネスモデルがあるため、個々の事実と状況に基づく判断を行うに際しては、実務上の困難が生じ得るのではないか。

- ある委員より、次のコメントがあった。
  - 事例 9 に関連して、実務における例としては、年度初めには前期の実績に基づき設定された仮単価で販売され、交渉過程で当該仮単価が調整される場合があるが、仮単価の確定が大きく遅れることはないと思われる。

- ある委員より、次のコメントがあった。
  - 事例 9 に関連して、理論的には重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額を合理的に見積ることができない場合は、まったく収益が認識できないことも考えられるが、契約当事者が経済的合理性のある取引を行うことを前提とすると、そのような取引を行う場合は限定的と考えられるため、まったく収益を認識できないケースを強調することは実態と乖離するのではないか。

- あるオブザーバーより、次のコメントがあった。
  - 事例 9 に関連して、オイルショックのような景気変動が著しく大きい時期には、決算で使用した仮単価と実績が大きく相違する事態が生じていた。そのような経済状況においては、変動対価の見積りとその制限が実務上問題になり得るのではないか。
  - 事例 15 について、オンライン・ゲーム内のポイント購入・使用を取り上げている

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ため論点が分かりにくくなっているが、例えば、交通機関の IC カードの取引と比較すると理解し易いのではないか。交通機関の IC カードにおいて、顧客は当初に現金をチャージし、その後、当該現金を消費してサービスの提供を受ける点において、事例 15 と共通する点があるのではないか。

これに対して、事務局より、次の回答がなされた。

- 事例 9 については、当事者が適切に会計処理できるように、実務上は決算期を考慮した単価の確定がなされることがあると聞いているが、一方で、当事者の決算期が異なる場合には、別途検討が必要となる可能性があると考えられる。
- 事例 15 のような取引については、多様な財又はサービスの提供方法を考慮して、何によって履行義務が充足されることになるのかについて難しい判断を実務上行う必要があると考えられるため、旅客運送のように何によって履行義務が充足されるのかを容易に判断することはできない可能性があると考えられる。

- ある委員より、次のコメントがあった。
  - 事例 13 について、例えば、クーリングオフの対象であるが、クーリングオフ期間内にほとんど契約が解除されないサービス提供については、クーリングオフ期間中に顧客へサービスの提供が行われ、顧客が当該サービスを消費している事実に鑑みると、クーリングオフ期間が終了するまで収益を認識しない会計処理は経済実態に合わないのではないか。
  - また、通常、我が国における法令上のクーリングオフ期間は短いと考えられ、本事例について、収益認識時期の検討を行う価値があるのか疑問を感じる。
  - 事例 15 については、顧客がポイントを購入した時点で、企業の成果が不可逆となったと考え、収益を認識する会計処理でもおかしくはないのではないか。

これに対して、事務局より、次の回答がなされた。

- 事例 13 について、クーリングオフが適用される取引については、事実関係を調査し、論点として取り上げる価値があるかどうかを検討したい。

以　上

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。