
プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目	個別論点の検討
	【論点 11】顧客の未行使の権利（商品券等）（ステップ 5）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 11】「顧客の未行使の権利（商品券等）」について、審議事項(4)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえた検討をすることを目的としている。
2. 審議事項(4)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
 - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
 - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。
 - (1) IFRS 第 15 号の定め表現の置換えを行う。
 - (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直した文案を右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（Ⅱ）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

緑色：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの定めと考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。

- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、履行義務の定義が、以下のとおりに定められることを前提としている。

「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)を顧客に移転する約束をいう。

(1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）

(2) 移転される財又はサービスがほぼ同一であり、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
顧客の未行使の権利（付録 B：適用指針） 1. 第 XX 項（¶ 106）に従って、顧客からの前払の受取時に、企業は、将来において財又はサービスを移転する（又は移転するために待機する）という履行義務について、前払の金額で契約負債を認識しなければならない。企業は、当該財又はサービスを移転し、したがって履行義務を充足した時に、当該契約負債の認識の中止（及び収益の認識）をしなければならない。（¶ B44） 2. 顧客が企業に行う返金不能の前払は、将来において財又はサービスを受け取る権利を顧客に与える（そして財又はサービスを移転するために待機する義務を企業に負わせる）。しかし、顧客が契約上の権利を全部は行使しない場合がある。その未行使の権利は、非行使部分と呼ばれることが多い。（¶ B45） 3. 企業が契約負債における非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない。企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいない場合には、企業は見込まれる非行使部分の金額を、顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として認識しなければならない。企業が非行使部分の金額に対する権利を	顧客により行使されない権利（非行使部分） 1. 第 XX 項（¶ 106）¹に従い、将来に財又はサービスを移転する（あるいは移転するための準備を行う）履行義務については、顧客から支払を受けた時に、当該金額で契約負債を認識する。当該財又はサービスを移転し、履行義務を充足した時に、当該契約負債の消滅を認識し、収益を認識する。（¶ B44） 2. 顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、将来において企業から財又はサービスを受け取る権利が顧客に付与され、企業は当該財又はサービスを移転するための準備を行う義務を負うが、顧客は当該権利のすべてを行使しない場合がある。本会計基準においては、その顧客により行使されない権利を「非行使部分」という。（¶ B45） 3. 契約負債における非行使部分について、企業が将来権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する。 非行使部分について、企業が将来権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が非常に低くなった時（remote）に収益を認識する。（¶ B46） 4. 契約負債における非行使部分につ

¹ IFRS 第 15 号第 106 項は、契約負債の定義及び認識時点が記載されている項である。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
得ると見込んでいるかどうかを決定するために、企業は第 XX 項（¶ 56-58）の変動対価の見積りの制限に関する要求事項を考慮しなければならない。（¶ B46） 4. 企業は、顧客の未行使の権利に帰属する受け取った対価のうち、適用のある未請求資産に係る法律に従って企業が他の当事者（例えば、政府機関）への送金を要求されるものについて、（収益ではなく）負債を認識しなければならない。（¶ B47）	いて、企業が将来権利を得ると見込むかどうかを決定する際には、変動対価の見積りの制限についての定め（第 XX 項（¶ 56-58）参照）を考慮する。（¶ B46） 5. 顧客により行使されていない権利に係る顧客から受け取った対価について、法令等に従い他の当事者への支払が要求される場合には、収益ではなく負債を認識する。（¶ B47）

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

課題の整理

6. 審議事項(4)-1の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第15号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。
- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS 第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
 - 相違が長期にはならないと考えられるもの
 - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第15号による会計処理に対する懸念

【課題2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題 3】 ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】 設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

9. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、IFRS 第 15 号によると、非行使部分の金額について顧客が権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点まで収益を認識できない可能性があり、また商品券等²については、有効期限がなく将来にわたって使用されない部分がある可能性があるが、商品券発行時に非行使部分を見積ることが困難であることから、一定期間経過後の一時点で残存している負債の認識を中止して、必要に応じて引当金を計上する現行の日本基準における実務を容認することを検討すべきであるという意見が意見募集文書に寄せられている。
10. 前項の懸念は、第 7 項の区分の「収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にわたる可能性があるもの）」に当たると考えられ、今後検討すべき課題とする。

【課題 2】重要性に関する事項

11. 本論点において【課題 2】に関連する事項は、意見募集文書において特に記載されていない。

【課題 3】ガイダンスの追加

12. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、例えば、次のような取引について、開発する日本基準における取扱いの明確化の要望が意見募集文書に寄せられている。

- ① 全国百貨店共通商品券
- ② 株主優待券

² 法人税法基本通達によると、法人が商品の引渡し又は役務の提供（以下「商品の引渡し等」という。）を約した証券等（以下「商品引換券等」という。）を発行するとともにその対価を受領した場合における当該対価の額は、その商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている。

ただし、法人が、商品引換券等（その発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。）の発行に係る対価の額をその商品の引渡し等（商品引換券等に係る商品の引渡し等を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。）に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から 3 年を経過した日の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することにつきあらかじめ所轄税務署長の確認を受けるとともに、その確認を受けたところにより継続して収益計上を行っている場合には、この限りでないとされている（基本通達 2-1-39）。

13. 第12項①の全国百貨店共通商品券については、会員百貨店全店で使用可能であるため、発行百貨店自身が財又はサービスを提供する履行義務を充足するとは限らず、財又はサービスを提供した会員百貨店に対して現金等を支払う義務が生じる場合があることから、商品券負債が金融負債となるのかどうか、仮に金融負債となる場合には開発する日本基準の適用対象外となるのではないかという意見が寄せられている。
14. 全国百貨店共通商品券は、商品券保有者と現金との引換えを行うことができない³が、財又はサービスを提供した会員百貨店に対して現金等を支払う義務が生じる場合があることから、日本基準における金融負債の定義⁴に該当するかどうかについては明確ではないと考えられるため、第7項の区分の「解釈の困難さがあるケース」に当たると考えられる。

この点については、類似の金融負債の定義⁵を持つIFRSにおいても、現時点までの審議において明確にされていない⁶。

³ 日本百貨店協会のホームページに以下のような記載がある。

【全国百貨店共通商品券のご利用についてのご案内】

- 共通商品券は、北海道から沖縄まで、全国の百貨店等約500店でご利用いただけます。
- 共通商品券は、ご購入いただけない商品等（商品券、ギフトカード、印紙、切手、ハガキその他取扱百貨店が指定したもの）もあります。
- 共通商品券は、現金とのお引換えはいたしません。

⁴ 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第5項によると、「金融負債とは、支払手形、買掛金、借入金及び社債等の金銭債務並びにデリバティブ取引により生じる正味の債務等をいう。」とされている。

また、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第5項によると、「金融負債とは、他の企業に金融資産を引き渡す契約上の義務又は潜在的に不利な条件で他の企業と金融資産若しくは金融負債（他の企業に金融資産を引き渡す契約上の義務）を交換する契約上の義務である」とされている。

⁵ IAS第32号第11項に以下のような記載がある。

「金融負債とは、次のような負債をいう。

(a) 次のいずれかの契約上の義務

(i) 他の企業に現金又は他の金融資産を支払う。

(ii) 金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に不利な条件で他の企業と交換する。

(b) 企業自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある契約のうち、次のいずれかであるもの

(i) デリバティブ以外で、企業が企業自身の可変数の資本性金融商品を引き渡す義務があるか又はその可能性があるもの

(ii) デリバティブで、固定額の現金又は他の金融資産と企業自身の固定数の資本性金融商品との交換以外の方法で決済されるか、又はその可能性があるもの」

⁶ なお、IFRSとしては、IFRS解釈指針委員会において、プリペイド・カードが金融負債の定義を満たすかどうかについて議論され、IFRS解釈指針委員会におけるアジェンダ決定（2016年3月）によると、最終的に検討対象とするプリペイド・カードの性質が狭められ、発行企業において使用することができないプリペイド・カードについては、金融負債の定義を満たすとされているが、発行企業及び第三者において使用することができるプリペイド・カードについては、明確にされていない。

15. この観点からは、第 12 項①の全国百貨店共通商品券のような共通商品券については、我が国の小売業において広く見られる重要な取引であると考えられ、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられる。
16. 第 12 項②の株主優待券については、業界によっては影響度が大きく、開発する日本基準にどのように織り込むのか、あるいは織り込まないのかを明確にする必要があるという意見が寄せられている。

この点については、株主優待券は、株主の地位に基づき企業が提供するものであり、顧客との契約から生じるものではないと考えられ、開発する日本基準の範囲に含まれないと考えられるかどうか。

【課題 4】設例の作成

17. 設例の作成については、第 6 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。
- (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
 - (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

(1)について

18. 第 17 項(1)に関連するものは、IFRS 第 15 号の設例には含まれていない。

(2)について

19. 第 17 項(2)に関連するものとしては、第 12 項①の全国百貨店共通商品券が当たると考えられ、第 7 項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。

これについては、我が国の小売業において広く見られる重要な取引であると考えられ、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられる。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】 から【課題 4】 の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

以 上