
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 12】返金不能の前払報酬（ステップ 5）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 12】「返金不能の前払報酬」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。（¶）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
返金不能の前払報酬（及び一部の関連するコスト）（付録 B：適用指針） 1. 契約の中には、企業が契約開始時又はその前後に、返金不能の前払報酬を顧客に課すものがある。例として、ヘルスクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料などがある。（¶ B48） 2. こうした契約において履行義務を識別するために、企業は、その手数料が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価しなければならない。多くの場合、返金不能の前払報酬は、企業が契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない（第 XX 項（¶ 25）参照）。むしろ、前払報酬は、将来の財又はサービスに対する前払であるため、それらの将来の財又はサービスが提供された時に収益に認識される。企業が契約更新のオプションを顧客に付与していて、そのオプションが第 XX 項（¶ B40）で述べた重要な権利を顧客に提供している場合には、収益認識期間が当初の契約期間を超えて延長される。（¶ B49） 3. 返金不能の前払報酬が財又はサービスに関連している場合には、企業は、当該財又はサービスを第 XX 項（¶ 22-30）に従って独立した履行義務として会計処理すべきかどうかを評価しなければならない。（¶ B50）	返金が不要な契約開始時の顧客からの支払（及び関連するコスト） 1. 契約開始時又はその前後に、顧客から返金が不要な支払を受ける場合には、当該金額が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものかどうかを評価し、履行義務を識別する。（¶ B48）（¶ B49） 2. 前項（¶ B48）の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの移転に対するものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する。 返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものである場合には、当該財又はサービスを移転する履行義務が充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。（¶ B49）（¶ B50） 3. 第 XX 項（¶ B48）の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものではない場合で、契約更新オプションを顧客に付与する場合において、当該オプションが重要な権利を顧客に提供するもの（第 XX 項（¶ B40）参照）に該当するときは、当該金額について、契約更新される期間を考慮して収益を認識する。（¶ B49）

4. 企業は、返金不能の手数料を、部分的に契約のセットアップ(又は第 XX 項(¶ 25) で記述したような他の管理作業) の際に発生したコストの補償として課すことがある。当該セットアップ活動が履行義務を充足しない場合には、企業は、第 XX 項(¶ B19) に従って進捗度を測定する際に、当該活動(及び関連するコスト)を無視しなければならない。そのようなセットアップ活動のコストは、顧客へのサービスの移転を表すものではないからである。企業は、契約のセットアップの際に発生したコストが、第 XX 項(¶ 95) に従って資産を認識しなければならないものかどうかを評価しなければならない。(¶ B51)	4. 契約締結活動(例えば、契約のセットアップに関する活動) 又は契約管理活動で発生するコストの一部を充当するために、返金が不要な支払を顧客に要求する場合がある。当該活動が履行義務ではない(第 XX 項(¶ 25) 参照) 場合において、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足に係る進捗度をインプット法により見積る(第 XX 項(¶ B19) 参照) にあたっては、当該活動及び関連するコストの影響をインプット法から除く。 当該活動から発生するコストについては、第 XX 項(¶ 95) に従って資産を計上する。(¶ B51)
---	---

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. 本論点について、【課題 1】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 2】重要性に関する事項

10. 本論点について、【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

11. 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収益認識時期の決定に迷う可能性があるとの懸念が意見募集文書に寄せられている。
- ① 契約期間が明確でない入会金等（契約期間が明記されていない場合や自動継続規定がある場合）
 - ② 返金義務が複数回の時点において徐々になくなる介護施設の入居金¹
12. 第 11 項については、IFRS 第 15 号には、将来の財又はサービスに対する前払である返金不能の前払報酬は、それらの将来の財又はサービスが提供された時に収益に認識されるという定めしかないので、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。
13. ガイダンスの追加については、第 6 項に記載のとおり、「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。」としている。
14. 第 11 項①②に記載した取引については、我が国に特有な取引とまではいえず、いずれも前項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるかどうか（特に、ガイダンスを作成すべきと考えられる項目はあるか。）。
15. なお、IFRS 第 15 号 B49 項のように、返金不能の前払報酬は、多くの場合には将来の財又はサービスに対するものであるため、入会金等が入会時点で収益を認識する

¹ 意見募集文書に寄せられた意見によると、介護施設の入居金については、日本基準における実務では返金義務がなくなる時点で収益認識している場合があるが、IFRS 第 15 号では、返金義務がなくなることだけをもって収益認識するわけではないと考えられるため、影響があると考えられるとされている。

ことは極めて稀であることを具体的に説明することが必要であるとの意見も寄せられている。これについては、現行の IFRS 第 15 号 B49 項の記載を開発する日本基準の結論の背景等に含めることが考えられる。

【課題 4】設例の作成

16. 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

17. 第 16 項(1)に関連するものとして、IFRS 第 15 号の設例では、設例 53 が関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

(2)について

18. 第 16 項(2)に関連するものは、第 11 項①②の取引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。
19. 第 11 項①②の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、我が国に特有な取引とまではいえず、いずれも設例を作成する必要性は乏しいと考えられるかどうか（特に、設例を作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

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