プロジェクト　IFRS 適用課題対応

項目　【審議事項】IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」－遅延又はキャンセルに対する補償

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）に関連する、遅延又はキャンセルに対する補償に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. 要望書に記載された事例は下記のとおりである。

   (1) 法令により、飛行機の搭乗者である顧客は、航空会社である企業より、特定の状況下において、フライトの遅延又はキャンセルについて、補償される権利を与えられている。当該法令は、当該補償額を、顧客がフライト・サービスに対して支払う金額とは関係のない一時金として規定している。

   (2) 当該法令は、強制可能な権利と義務を生み出し、企業と顧客の契約の条項の一部を構成する。

   (3) IFRS 第 15 号を適用して、企業は、顧客にフライト・サービスを移転する約束を履行義務として識別する。

3. 要望書は、航空会社である企業が、飛行機の搭乗者である顧客に対するフライトの遅延及びキャンセルについて補償する義務を IFRS 第 15 号第 50 項から第 59 項を適用して、変動対価として処理するか、フライト・サービスの移転とは別の義務として IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、処理するかについて質問している。

IASB スタッフの分析

4. IFRS 第 15 号第 47 項は取引価格について次のとおり示している。

企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある。

5. IFRS 第 15 号第 51 項は、変動対価の例として、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目を挙げている。

6. IFRS 第 15 号 B33 項は、下記のとおり、製品が危害又は損害を生じさせた場合の、企業の賠償金の支払義務についての要求事項を示している。この場合、企業は当該義務について、IAS 第 37 号を適用し、顧客との契約における履行義務とは区分して会計処理することとされている。

製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害（例えば、個人財産への損害）についても製造業者が責任を負うものとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債及び損害について顧客に補償するという企業の約束は、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務を IAS 第37号に従って会計処理しなければならない。

7. IASB スタッフは、要望書に記載された事例の、企業が、顧客を特定の地点からその他の特定の地点へ、特定の日時に予定されたフライト時刻後の一定の時間内に顧客を輸送することを約束している点に着目している。企業がその履行に失敗すると、顧客は補償を受ける権利を有する。

8. IASB スタッフはフライトの遅延又はキャンセルについての補償は、企業の履行義務に直接関連し、つまり、IFRS 第 15 号 B33 項に記載されているような企業の製品が生じさせた危害又は損害に対する補償ではないと考えている。IFRS 第 15 号に付属する設例 20 のように、建設会社が、建築物の遅延した移転に対して、契約に従って、支払うペナルティーと同様に、要望書に記載されたフライトの遅延又はキャンセルに対する補償は、IFRS 第 15 号第 50 項から第 59 項にしたがって、契約における変動対価として会計処理すべきであると IASB スタッフは、結論付けた。

（IASB スタッフの結論）

9. IASB スタッフは、既存の IFRS 第 15 号の原則及び要求事項は、要望書の事例において遅延又はキャンセルの顧客に対する補償についての義務の会計処理について企業が判断するための適切な基礎を提供しているものと考え、基準設定アジェンダに追加しないことを提案した。一方で、企業がどのように遅延又はキャンセルの顧客に対する補償についての義務の会計処理について説明するアジェンダ決定案を公表することを提案した。

以　上

別紙1　2019年6月のアジェンダ・ペーパーに記載された「アジェンダ決定案」の仮訳

遅延又はキャンセルに対する補償（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）－ AP8

委員会は、遅延したか又はキャンセルされたフライトについて補償するという航空会社の義務に関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、次のとおりである。

a. 法令により、乗客（顧客）に、法令上の具体的な条件の対象となる遅延及びキャンセルについてフライト提供者（企業）から補償を受ける権利が与えられている。この法令は補償の金額を定めており、その金額は顧客がフライトに対して支払う金額とは関連しない。

b. 法令により、強制可能な権利及び義務が創出され、企業と顧客との間の契約条件の一部を構成している。

c. IFRS第15号を顧客との契約に適用する際、企業はフライト・サービスを顧客に移転する約束を履行義務として識別する。

この要望は、企業が顧客に補償する義務を次のどちらで会計処理するのかを質問していた。(a)IFRS第15号の第50項から第59項を適用して変動対価として会計処理、(b)IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、当該履行義務をフライト・サービスを顧客に移転する履行義務とは独立して会計処理。

IFRS第15号の第47項は、企業に次のことを要求している。「取引価格を算定するにあたり、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮する。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である。（中略）顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある」。IFRS第15号の第51項は、変動対価の一般的な種類の例を列挙している。「値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー又はその他の類似の項目」である。

IFRS第15号のB33項は、企業の製品が危害又は損失を生じさせる場合に企業が顧客に補償を支払う義務についての要求事項を定めている。企業はそのような義務を、顧客との契約の中の履行義務とは独立して、IAS第37号を適用して会計処理する。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は顧客をある所定の場所から他の場所に予定のフライト時刻後の所定の期間内に輸送することを約束していると考えた。企業がそれを行えない場合には、顧客は補償を受ける権利がある。したがって、遅延又は

キャンセルに対する補償は、企業の履行義務に直接関連するものであり、B33項に示されている企業の製品によって生じた危害又は損害に対する補償を表すものではない。契約ではなく法令が支払われる補償金額を規定しているという事実は、企業の取引価格の決定に影響を与えない。この補償は、IFRS第15号に付属する設例20に例示されている資産の移転の遅延に対するペナルティーが、変動対価を生じさせるのと同じ方法で変動対価を生じさせる。

したがって、委員会は、要望書に記載された遅延又はキャンセルに対する補償は、契約における変動対価であると結論を下した。したがって、企業は、遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務を会計処理するにあたり、IFRS第15号の第50項から第59項の要求事項を適用する。委員会は、収益の減額として認識される補償の金額が、取引価格のゼロまでの減額に限定されるのかどうかという質問は検討しなかった。

委員会は、IFRS第15号の諸原則及び要求事項は、企業が遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務の会計処理を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを［決定した］。

以　上

別紙2　2019年6月のアジェンダ・ペーパーの概要

背景及び経緯

1. IFRS-ICは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）を適用して、航空会社（企業）は、飛行機の搭乗者（顧客）に対して、フライトの遅延、キャンセル又は搭乗の拒否について、補償する義務を取引価格の一部として処理するか、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、義務として処理するかについての要望書を受け取った。

2. 要望書に記載された主な事実は下記のとおりである。

   (1) 法令により顧客は、企業より、特定の状況下において、フライトの遅延、キャンセル又は搭乗の拒否について、補償を受ける権利が与えられている。法令は、補償額を、顧客がフライトのために支払う金額に関係のない一時金として規定している。

   (2) 法令は、強制可能な権利と義務を生み出して、企業と顧客の契約の条項の一部を構成する。

   (3) 顧客とのフライトを提供する契約はIFRS第15号の範囲内である。IFRS第15号の適用に際して、企業は顧客が特定の場所から他の特定の場所に移動させる約束を履行義務として識別する。

3. 要望書の提出者は、フライトの遅延又はキャンセルによる顧客に対する補償する義務を取引価格の一部としての変動対価として処理するか、IFRS第15号B33項を適用して、義務として処理するかを質問している。

4. この質問に対する回答は、義務として財政状態計算書の金額のみならず、純損益計算書で認識される金額にも影響を与え得る。それは、義務が取引価格の一部であれば、企業が認識する収益の金額に影響を与え、フライト・サービスを提供する企業の約束と区分してIAS第37号を適用して義務として処理され、企業が認識する収益ではなく、費用に影響を与え得る。

アウトリーチ

5. 要望書の提出者は次のいずれの処理も実務において観察されていると述べている。

   (1)　補償する義務を取引価格の一部として処理する

   (2)　IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、義務として

処理する

6. IASB はアウトリーチを実施していない。航空会社の公開されている財務諸表により、フライトの遅延及びキャンセルについての補償をどのように会計処理しているかが説明されているためである。IASB は、要望書に記載されている補償は、少なくとも航空業界に重要な影響を与え得るものと理解している。

IASB スタッフの分析

10. 要望書において、法令により生じる強制可能な権利と義務は、企業と顧客の契約の一部を構成することが示唆されており、IASB は IFRS 第 15 号の適用により、当該結論に同意している。IFRS 第 15 号第 10 項は次のとおりである。

> 契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意である。契約における権利及び義務の強制力は法律の問題である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行により含意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域、業種及び企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の階層や、約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、顧客との合意が強制可能な権利及び義務を生じさせるのか及びいつ生じさせるのかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない。

11. 要望書に記載された事例において、航空券を購入することで、遅延又はキャンセルが生じた場合には、顧客は補償を受ける権利を有する。契約に遅延又はキャンセルの補償を受ける権利が明確に記載されているのであれば、企業は当該事項を契約の一部として考慮する。同様に、要望書に記載された事例において、企業は、顧客の補償の権利を契約の一部として考慮する。法令により補償が規定されている事実は、フライトの契約の締結により生じる強制可能な権利と義務を変更するものではない。顧客との契約において法令に明確に言及するかどうかに関係がなく、契約には法令に基づく強制可能な権利が含まれる。

12. IFRS 第 15 号第 2 項は基準の中心となる原則が示されている。

> 第 1 項の目的達成のため、本基準の中心となる原則は、企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならないというものである。

13. IFRS 第 15 号第 47 項は取引価格について次のとおり示している。

> **企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある。**

14. IFRS 第 15 号第 50 項から第 59 項は変動対価について要求事項を定めている。IFRS 第 15 号第 50 項は、「契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積らなければならない。」としている。IFRS 第 15 号第 56 項から第 58 項の制限はあるが、取引価格には変動対価の見積りを含む。IFRS 第 15 号第 51 項は、変動対価の例として、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目を挙げている。

15. IFRS 第 15 号 B33 項は、下記のとおり、製品が危害又は損害を生じさせた場合の、企業の賠償金の支払い義務についての要求事項が示している。企業は当該義務について、IAS 第 37 号を適用して、顧客との契約における履行義務とは区分して会計処理する。

> **製品が危害又は損害を生じさせた場合に賠償金の支払を企業に求める法律は、履行義務を生じさせない。例えば、製造業者がある法域で製品を販売し、その法域では法律により、意図された目的で製品を使用する消費者に生じ得るいかなる損害（例えば、個人財産への損害）についても製造業者が責任を負うものとしている場合がある。同様に、企業の製品による特許権、著作権、商標権その他の権利侵害の請求から生じる負債及び損害について顧客に補償するという企業の約束は、履行義務を生じさせない。企業はこのような義務を IAS 第37号に従って会計処理しなければならない。**

16. 要望書の提出者は、遅延又はキャンセルの補償を、IFRS 第 15 号 B33 項に記載されたように、別個の義務との見解があると考えている。当該見解を支持するものは、フライトの時刻を保証していない点に着目し、つまり、補償は企業の履行には関連しないが B33 項に記載したような危害又は損害の補償として支払われるものであると考えている。

17. IASB スタッフは、前項の見解には同意せず、企業は、顧客を特定の地点からその他の特定の地点へ、特定の日時に顧客を輸送することを約束していると考えている。IASB

スタッフは、企業が厳密な予定されたフライト時刻に顧客を輸送することを約束していないことについては同意している。しかしながら、法令の存在は、予定されたフライト時刻後の特定に時間内（例えば、予定されたフライト時刻の 5 時間以内等）に顧客を輸送することを約束していることを意味する。企業が履行できなければ、顧客は補償を受ける権利を有する。

18. IASB スタッフは、フライトの遅延の補償は、建設契約における建設の遅延のペナルティーと同じであると考えている。そのような契約において、ペナルティーは、特定の日に財又はサービスを移転することを失敗したために、企業によって支払われるものである。建設会社における履行義務は、建築物または建築サービスを移転することだけではなく、財またはサービスを特定の日に移転することである。

19. このような状況において、企業は、ペナルティーが契約における変動対価であるかどうかを検討する。IFRS 第 15 号第 51 項は、ペナルティーを、顧客との契約における変動対価の一般的な例としてあげている。IFRS 第 15 号に付属する設例 20 は、建設会社のペナルティーの例を使用して、変動対価を説明している。当該設例において、企業は顧客と建設契約を締結し、3 ヶ月以内の特定の日に建設が完了しない場合には、ペナルティーを支払うことを約束している。当該設例において企業は、ペナルティーを変動対価であると結論付けている。

20. IFRS 第 15 号 B33 項は、法令により、その製品が危害又は損害をもたらす場合に、企業が補償することを要求していることについて言及している。例えば、製造業者が販売した製品について、顧客が意図した使用により、発生した損害について製造者責任を課している特定の法域での製品の販売についてである。そのようなケースにおいて企業は、当該義務を別個の履行義務として、IAS 第 37 号を適用して会計処理する。IASB は、BC378 項において、そのような契約における履行義務は財又はサービスを移転することであり、当該製品が原因となる危害又は損害を補償する義務は、履行義務とは別個のものであると説明している。

21. 代替的な見解の支持者は、B33 項は、財だけではなくサービスの移転も対象としていることに着目している。フライトの遅延又はキャンセルに対する補償は、法令により規定され、法令は、フライトに遅延又はキャンセルがあれば、損害を顧客に支払う補償について言及している。フライトの遅延又はキャンセルに対する補償に B33 項が適用されない理由はないと考えている。

22. IASB スタッフは、顧客へのサービスの移転に伴う危害又は損害のための補償を企業が提供するとしても、要望書に記載された事例は B33 項のケースに該当しないため、前項の見解に同意しない。

23. 顧客への塗装サービスの移転に係る契約について検討する。企業が不注意に顧客の健康を害するような塗料を使用した場合に、法令が顧客の補償を受ける権利を規定する場合がある。当該事実パターンにおいて、当該補償は、塗料が要因となって発生する危害又は損害であり、B33 項を適用して、企業が支払いを求められる補償は、約束した塗装サービスとの交換として受取る対価とは別個である。

24. 対照的に、フライトの遅延又はキャンセルは、企業が顧客への約束した財又はサービスを移転することに失敗しており、異なるサービスを移転している。結果、フライトの遅延又はキャンセルの補償は、フライト・サービスを移転する企業の履行義務に直接関連し、別個のものではない。

25. IASB スタッフはフライトの遅延又はキャンセルの補償は、取引価格の一部を構成し、契約における変動対価であると考えている。当該補償は、特定の場所から他の特定の場所に、特定の日時に顧客を輸送するという、企業の履行義務に直接関連する。当該補償は企業が契約に基づいて履行に失敗した際に支払われる。到着時刻の異なるフライト・サービスは、異なるサービスである。これは、フライトの到着時刻が異なるフライト・サービスの移転と交換に権利を得る対価は、異なることを意味する。

26. IASB スタッフは、フライトの遅延又はキャンセルに対する補償を変動対価として取扱い、これは、約束した財またはサービスの顧客への移転を企業が財又はサービスと交換に受取ると見込まれる金額を反映して、描写するとの IFRS 第 15 号の基本原則と整合していると考えている。上記のとおり、遅延したフライトは契約で約束したフライト・サービスと異なるフライト・サービスを企業が移転したことを意味する。したがって、遅延したフライトと交換に企業が得る対価は、フライトが遅延していなければ得られたであろう対価とは異なる可能性がある。

27. 要望書の提出者は、荷物の遅延、紛失又は損傷のための補償についても同様の論点が存在すると考えている。法令により、フライト間の顧客の荷物が遅延、紛失又は損傷した場合、顧客が補償を受ける権利について規定している場合がある。

28. IASB スタッフは、当該補償は、フライト・サービスと同様に、取引価格の一部を構成し、契約における変動対価であると考えている。顧客がそのような補償についての権利を有するのであれば、企業の履行義務は、顧客と顧客の荷物を特定の日に特定の場所から特定のその他の場所に輸送することであると考えられる。結果、荷物の遅延、紛失又は損傷のための補償は、企業の履行義務に直接的に関連しており、別個のものではない。

以　上