

3430号 2019年10月28日

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 井上 雅子

IFRSをめぐる動向 第117回 フライトの遅延また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」）に関するアジェンダ決定

（20頁）

はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。今回は、IFRS解釈指針委員会（IFRS IC）で検討された「遅延またはキャンセルに対する補償」に関するアジェンダ決定について説明します。

IFRS ICは、関係者から寄せられた実務上の問題に関する要望書について検討を行い、基準開発のアジェンダに追加すべきか否かの評価を行っています。これは、企業によるIFRSの適用をサポートする活動の一環としてなされているものです。この評価の過程で、寄せられた要望書に関する論点を基準開発のアジェンダに追加しないことを決定することがあります。このような決定は、IFRSの適用に関するIFRS ICの見解とともに、「アジェンダ決定」として一般に公表されます。「アジェンダ決定」自体に規範性はないものの、IFRSの適用においては有用なものといえます。

今回の議論は、欧州証券市場監督局（ESMA）が提出した要望書から始まりました。ESMAはこの要望書において、フライトの遅延またはキャンセルが生じた際に法令によって航空会社が顧客に支払うことを義務付けられる補償のような、契約以外によって義務付けられる支払いに対して、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用する際に多様性が生じているとしています。IFRS第15号は、2018年1月1日以後開始する事業年度からすでに適用されており、ESMAは、航空会社以外の業種においても類似の問題が生じることを懸念しています。

IFRS ICは、2019年6月の会議における暫定決定に対するコメント募集を経て、9月に基準開発のアジェンダに追加しないことを決定しました。

以下では、ESMAの要望書の内容とIFRS ICが示した結論について紹介します。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

## 1. ESMA の要望書

### (1) 質問の前提

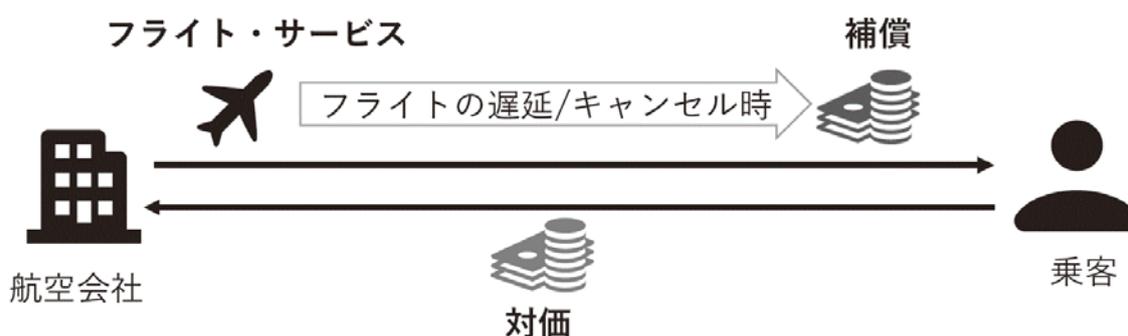
ESMA は、IFRS IC に提出した要望書において、質問の対象となる取引（図 1 参照）に係る前提として、以下の 3 つを示しました。

①法令により、乗客（顧客）に対して、法令上の具体的な条件の対象となるフライトの遅延またはキャンセルについて航空会社（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。

②法令により、強制可能な権利および義務が創出され、企業と顧客との間の契約条件の一部を構成する。

③顧客との契約に IFRS 第 15 号を適用する場合、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。

### 【図 1】取引図



### (2) 質問の内容

ESMA は、フライトの遅延またはキャンセルが生じた際に法令によって航空会社が顧客に支払うことを義務付けられる補償について、IFRS 第 15 号の取扱いが明確でないと考えており、以下のいずれの会計処理が適当であるかを IFRS IC に質問しました。

①見解 1：変動対価として収益を減額

## ②見解2：独立した費用項目として処理

ESMAは、特に、補償の支払い義務が、法令によって生じるか、契約によって生じるかによって、経済的実質が同じであっても、異なる結果になり得るのかについて懸念しています。

## ①見解1：変動対価として収益を減額

IFRS第15号は、企業が顧客に対して支払う現金金額等について、顧客が企業に移転する別個の財またはサービスと交換に支払うものでない限り、「顧客に支払われる対価」として収益の減額として会計処理することとしています（IFRS第15号70項）。フライトの遅延またはキャンセルが生じた際に支払う補償は、顧客が企業に移転する別個の財またはサービスと交換に支払うものではないため、「顧客に支払われる対価」に該当することになります。

また、IFRS第15号は、取引価格の一部を構成する変動対価について、「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、ペナルティまたはその他の類似の項目」を例示しています（IFRS第15号51項）。この例を踏まえると、法令によって支払うことが義務付けられるこの補償は、ペナルティの性格を持つものであり、工事契約やサービス提供契約において顧客と約束した納期を守れなかった際に支払うペナルティと類似していると考えられます。

したがって、顧客に支払う補償は、変動対価として取引価格の一部を構成するものであり、収益を減額するものと考えられます。ただし、この考え方に基づいた場合、補償が顧客から受け取る対価の金額（航空券の価格）を超える時には、対価の金額を超える部分について、収益の減額として取り扱うか、これとは別に費用として認識することになるかを会計方針の選択の問題として取り扱うことになると考えられます。

## ②見解2：独立した費用項目として処理

IFRS第15号は、企業が提供する製品やサービスが消費者に危害または損失を生じさせた場合に賠償金の支払いを企業に求める法律は履行義務を生じさせないとして、この保証に係る企業の義務は、IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」に従って会計処理することとしています（IFRS第15号B33項, BC378項）。フライトの遅延またはキャンセルが生じた際に法令に基づき企業が顧客に支払う補償は、フライト・サービスの時間の遅れやキャンセルが乗客に危害や損失を生じさせたことに対する支払いであり、実質的には法令によって要求される製品保証と同様の性質を持つものと考えられます。

したがって、上記取扱いを参照し、顧客にフライト・サービスを提供する約束である履行義務とは独立して、IAS 第 37 号に従って会計処理することになります。

なお、この考え方に基づいた場合、この補償は航空券の価格の変動ではなく、乗客に生じた損失や不便に対する保証となるため、顧客によって支払われる対価との関連性はなく、変動対価として取り扱う見解 1 の考え方とは異なることとなります。

## 2. IFRS IC での議論

### (1) IFRS IC の結論

IFRS IC は、2019 年 9 月の会議において、フライトの遅延またはキャンセルが生じた際に法令によって企業が顧客に支払うことを義務付けられる補償について、変動対価として取り扱うこと（見解 1）、さらに、IFRS 第 15 号はこの補償に係る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して、基準設定のアジェンダに追加しないことを決定しました。

### (2) アジェンダ決定の考え方（図 2 参照）

IFRS IC は、上記 1 (1) の「質問の前提」を踏まえ、企業が顧客に対して、予定のフライト時刻後の所定の時間内に、顧客をある所定の場所から他の場所に輸送することを約束したにもかかわらず、この約束を果たすことができなかった場合には、この約束した顧客は補償を受ける権利があると考えました。IFRS 第 15 号は、取引価格は、顧客への約束した財また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、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としています（IFRS 第 15 号 47 項）。そのため、IFRS IC は、遅延またはキャンセルが生じた際に法令によって航空会社が顧客に支払うことを義務付けられる補償は、企業が顧客と約束したサービスの移転と交換に権利を得ると予想する対価の一部を構成するものであると考えました。この結果、この補償は、企業のサービスによって顧客に生じさせた危害または損害に対する支払いではないこととなります。また、この補償が契約ではなく、法令によって補償金額が規定されているという事実は、企業の取引価格の一部を構成するか否かの判断に影響するものではないとしました。そして、この補償は、IFRS 第 15 号の設例 20 に例示されている建設案件について顧客と約束した納期を守れなかった際に支払うペナルティと同様に、変動対価として取り扱うことが適当であるという見解を示しました。

なお、この議論の過程において、ESMA の要望書に含まれていた、補償の金額が顧客から受け取る対価の金額を超える場合に、収益から減額する補償の金額を顧客から受け取る対価

の金額を上限とするか否かについては、IFRS ICの委員から疑問が呈されましたが、具体的な検討はなされませんでした。

## 【図2】アジェンダ決定の考え方

