

## IFRIC Update 2018 年 3 月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った暫定決定の要約である。

IFRIC 解釈指針に関する決定は、委員会が解釈指針に関する正式な投票を行った後に初めて最終的なものとなる。IFRIC 解釈指針は国際会計基準審議会（審議会）による批准を要する。

委員会は、**2018 年 3 月 13 日**にロンドンで会合し、下記の項目について議論した。

- [現在のアジェンダにある項目](#)
- 繰延税金 — 資産及び負債の税務基準額（IAS 第 12 号「法人所得税」） — アジェンダ・ペーパー4
- 契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー5
- 法人所得税以外の税金に係る支払（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー7
- [委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)
- 特定の種類のデュアルカレンシー債券の分類（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー8
- ロード・フォローイング・スワップでのヘッジ会計（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」） — アジェンダ・ペーパー9
- 短期の借入金及び信用枠の分類（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー6
- [委員会のアジェンダ決定](#)
- 特定の金融商品に係る金利収益の表示（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」） — アジェンダ・ペーパー3
- 不動産契約における収益認識（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2C
- 土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2D

### 関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2018 年 5 月 9 日

- 現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2E
- [その他の事項](#)
- 提出された質問への回答 — アジェンダ・ペーパー2B
- 委員会の仕掛案件 — アジェンダ・ペーパー10

## 現在のアジェンダにある項目

### **繰延税金：資産及び負債の税務基準額（IAS第12号「法人所得税」） — アジェンダ・ペーパー4**

委員会は、借手（企業）がIFRS第16号「リース」を適用してリースの開始日に資産及び負債を認識する際の繰延税金の認識に関する要望について議論した。同様の質問は、企業が有形固定資産項目の廃棄コストについて負債を認識して当該資産の取得原価に含める場合に生じる。要望書では、リース料と廃棄コストが支払時に税務上損金算入可能である事実パターンを記述している。

委員会は、この質問への対応を目的とする解釈指針の開発についてリサーチすることを決定した。

（今後のステップ）

委員会は、このリサーチを今後の会議で検討する。

### **契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー5**

2017年11月に、委員会は、狭い範囲の基準設定プロジェクトをアジェンダに追加することを決定した。このプロジェクトの目的は、IAS第37号の不利な契約の定義における「不可避的なコスト」という用語の意味を明確化することである。

今回の会議で、委員会は、どのような要求事項を提案すべきか及び基準設定活動の形態をどのようにすべきかについて議論した。

委員会は、審議会が次のことを行うべきであると提言した。

- a. 契約の「履行のコスト」は「契約に直接関連するコスト」で構成される旨を明示することを提案する。
- b. 財又はサービスを提供する契約に直接関連するコストと直接関連しないコストの例を示す。
- c. IAS第37号の狭い範囲の修正として提案を開発する（IAS第37号の解釈指針又は年次改善プロセスの一部としてではなく）。

（今後のステップ）

委員会は、今後の会議で開示要求及び経過措置について議論する。

### **法人所得税以外の税金に係る支払（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー7**

委員会は、IAS第12号の範囲に含まれない不確実な税務処理に係る支払（すなわち、当該支払は法人所得税以外の税金に係るものである）の会計処理方法に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、企業が税務当局と係争中である。企業は、その係争金額について債務を有していない可能性が高いと判断し、したがって、IAS第37号を適用して負債を認識しない。しかし、企業は係争金額を税務当局に自発的に又は要求により支払う。企業は、係争の解決前には当該金額の返金を受ける権利を有していない。解決した

際には、税務当局が当該支払を企業に返還する（係争の結果が企業に有利となった場合）か、又は当該支払が税金負債の決済に使用される（係争の結果が企業に不利となった場合）かのいずれかとなる。

委員会は、企業が行った支払は現行の「財務報告に関する概念フレームワーク」で定義された資産を生じさせると考えた。すなわち、当該支払は、企業が過去の事象の結果として支配し、将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源を生み出す。この支払の実行時に、企業は、将来の経済的便益を現金の形で又は当該支払を税金負債の決済に使用することのいずれかにより受け取る権利を有する。当該支払は、IAS第37号で定義された偶発資産ではない。企業の資産であり、発生し得る資産ではないからである。したがって、企業は、税務当局への支払を行った時点で資産を認識する。

委員会は、認識される資産がいずれかのIFRS基準の範囲に明確に含まれないかもしれないことにも着目した。ある取引に具体的に当てはまる基準がない場合には、企業は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項及び第11項を適用し、当該資産の測定について、(i) 財務諸表利用者の経済的意思決定のニーズへの目的適合性があり、かつ、(ii) 信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定し適用する。

（今後のステップ）

委員会は、審議会が新しい「財務報告に関する概念フレームワーク」を2018年の第1四半期末の近辺に公表する見込みであることに留意した。これを念頭に、委員会は、今後の会議で、新しい「財務報告に関する概念フレームワーク」の影響を反映するように分析を更新する。

## 委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について検討を行い、委員会の基準設定アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。その代わりに、暫定的なアジェンダ決定のそれぞれに、IFRS 基準における関連する原則及び要求事項への参照を記載している。委員会は、これらの暫定決定（当該項目を基準設定アジェンダに追加しない理由を含む）を将来の会議で再検討する予定である。委員会は、関心のある関係者に対し、2018年5月22日までに Open for comment ページで回答を提出することを推奨する。委員会は、受け取ったすべての通信内容を公開の記録に掲載する。ただし、書き手が機密とすることを具体的に要請する場合は除く。その場合、書き手はその要請を十分な理由（例えば、商業上の機密）で裏付けなければならない。

### 特定の種類のデュアルカレンシー債券の分類（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー8

委員会は、保有者が特定の金融資産をIFRS第9号を適用してどのように分類するのかに関する要望書を受け取った。要望提出者は、ある通貨で額面金額が表示され、固定金利支払が別の通貨で表示されている「デュアルカレンシー債券」について記述していた。固定金利支払は毎年行われ、額面金額は明記された満期日に返済される。要望提出者は、このような金融商品は、IFRS第9号の4.1.2項(b)及び4.1.2A項(b)を適用した場合に、元本及び元本残高に係る利息の支払いのみである契約上のキャッシュ・フローを有しているのかどうかを質問していた。

この要望に関して行ったアウトリーチへの回答に基づき、委員会は、要望書に記述された金融商品は一般的ではないと考えた。したがって、委員会は、この事項が広範な影響を有するという証拠を得ていない。

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] 。

### ロード・フォローイング・スワップでのヘッジ会計（IFRS 第9号「金融商品」及びIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」） — アジェンダ・ペーパー9

委員会は、予定取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係におけるヘッジ対象として適格となるためには、「可能性が非常に高く」なければならないというIFRS第9号及びIAS第39号の要求事項に関する要望書を受け取った。この要望書は、ヘッジ手段として指定されたデリバティブ（「ロード・フォローイング・スワップ

プ] ) の想定元本がヘッジ対象の成果に応じて変動する場合に、企業がこの要求事項をどのように適用するかを質問していた。さらに、要望書は、ヘッジの有効性を評価又は測定する際に、ヘッジ対象はヘッジ関係の開始時において（量的に）固定されていなければならないのかどうか、また、これらの質問への答えは企業が適用するのがIAS第39号なのかIFRS第9号なのかに依存するののかどうかを質問していた。

この要望に関して行ったアウトリーチへの回答に基づき、委員会は、要望書に記述された金融商品は一般的ではないと考えた。したがって、委員会は、この事項が広範な影響を有するという証拠を得ていない。

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] 。

#### 短期の借入金及び信用枠の分類（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、企業が現金及び現金同等物の内訳としてキャッシュ・フロー計算書に含める借入の種類に関して質問した要望書を受け取った。要望書に記述された事実パターンでは、

- a. 企業は、契約上の通知期間が短い（例えば、14日の）短期の借入金及び信用枠（短期の取決め）を有しており、
- b. 企業は、その短期の取決めを資金管理のために使用すると述べており、かつ、
- c. その短期の取決めの残高がマイナス（借越）からプラスまで変動することは多くない。

委員会は次のことに着目した。

- a. IAS第7号の第8項を適用して、企業は一般に銀行借入を財務活動と考える。しかし、企業が銀行借入を現金及び現金同等物の構成要素として含めるのは、IAS第7号の第8項に記述された特定の状況においてのみである。すなわち、銀行との取決めが、(i) 要求払債務であり、かつ、(ii) 企業の資金管理の不可分な一部となっている当座借越である状況である。
- b. 資金管理には、現金及び現金同等物を、投資又はその他の目的ではなく、短期の現金支払債務資金約定に充当するために管理することが含まれる（IAS第7号の第7項及び第9項）。銀行との取決めが企業の資金管理の不可分な一部であるかどうかの評価は、事実及び状況の問題である。
- c. 銀行との取決めの残高が借越からプラスまで変動することが多くない場合、これは、当該取決めが企業の資金管理の不可分な一部を構成しておらず、むしろ、資金調達の一形態となっていることを示唆するものである。

要望書に記述された事実パターンでは、委員会は、企業は短期の取決めを現金及び現金同等物の内訳として含めないと結論を下した。これは、これらの短期の取決めは要求払債務ではないからである。さらに、残高が借越からプラスまで変動することが多くないという事実は、その短期の取決めが企業の資金管理の不可分な一部ではなく資金調達の一形態であることを示唆している。

委員会は、IAS第7号の第45項及び第46項が企業に次のことを要求していることにも留意した。(a) 現金及び現金同等物の内訳を開示し、金額の調整表をキャッシュ・フロー計算書に表示し、対応する項目を財政状態計算書において報告すること、及び(b) 現金及び現金同等物の内訳を決定する際に採用している方針を開示すること。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記述された短期の取決めを現金及び現金同等物の内訳としてキャッシュ・フロー計算書に含めるべきかどうかを企業が評価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] 。

## 委員会のアジェンダ決定

### 特定の金融商品に係る金利収益の表示（IFRS第9号「金融商品」及びIAS第1号「財務諸表の表示」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、IFRS第9号によりIAS第1号の第82項(a)に加えられた結果的修正の影響についての要望を受けた。この結果的修正は、包括利益計算書の純損益の部又は純損益計算書において、実効金利法で計算された金利収益を区分して表示することを企業に要求している。この要望は、この要求が、（IFRS第9号又はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」におけるヘッジ会計の要求事項を適用した場合に）指定された有効なヘッジ関係の一部ではないデリバティブ金融商品に係る公正価値利得及び損失の表示に影響を与えるのかどうかを質問していた。

IFRS第9号の付録Aは、「実効金利法」及び他の関連する用語を定義している。それらの相互に関連した用語は、IFRS第9号における償却原価測定及び予想信用損失減損モデルについての要求事項に関するものである。金融資産に関して、委員会は、実効金利法は償却原価を計算し金利収益に関連する期間にわたり配分することを目的とする測定技法であることに着目した。委員会は、IFRS第9号における予想信用損失減損モデルが償却原価会計処理の一部であり相互に結び付いたものであることにも着目した。

委員会は、償却原価会計処理（実効金利法で計算した金利収益及び予想信用損失減損モデルで計算した信用損失を含む）が適用されるのは、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で事後測定される金融資産のみであることに留意した。これと対照的に、償却原価会計処理は、純損益を通じて公正価値で事後測定される金融資産には適用されない。

したがって、委員会は、実効金利法で計算された金利収益の表示科目を区分して表示するというIAS第1号の第82項(a)の要求が適用されるのは、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で事後測定される資産のみであると結論を下した（ただし、IFRS第9号又はIAS第39号のヘッジ会計の要求事項を適用した適格なヘッジ関係の影響を受ける）。

委員会は、IAS第1号における他の表示の要求事項や、包括利益計算書における他の「金利」金額の表示に関するより幅広い事項については検討しなかった。これは、IFRS第9号によりIAS第1号の第82項(a)に加えられた結果的修正はそれらの事項に影響を与えなかったからである。より具体的には、委員会は、IAS第1号の第82項(a)で要求されている金利収益の表示科目の表示に加えて、企業が他の金利金額を包括利益計算書に表示できるのかどうかを検討しなかった。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項は、企業がIAS第1号の第82項(a)を適用し、包括利益計算書の純損益の部又は純損益計算書において、実効金利法で計算された金利収益を区分して表示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。

#### アジェンダ・ペーパー3：審議会への報告書

暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、審議会がリサーチ・プロジェクトの一部として、金融機関による包括利益計算書の純損益の部又は純損益計算書における利息の表示を検討することを提案した。

### 不動産契約における収益認識（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2C

委員会は、集合住宅の一単位の販売に係る契約における収益認識に関する要望を受けた。具体的には、要望書は、IFRS第15号の第35項（企業が収益を一定期間にわたり認識する場合について定めている）の適用に関して質問していた。

#### 契約の識別

企業がIFRS第15号の範囲に含まれる契約を会計処理するのは、第9項のすべての要件が満たされる場合のみである。これらの要件のうちの1つは、顧客に移転される財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を企業が回収する可能性が高いことである。したがって、企業は、このアジェンダ決定で議論されている第22項から第30項及び第35項から第37項の要求事項を、第9項の要件が満たされている契約に対してのみ適用する。

#### *契約の中の履行義務の識別*

第35項を適用する前に、企業は、別個のものである財又はサービスを顧客に移転する約束のそれぞれを履行義務として識別する際に、第22項から第30項を適用する。委員会は、不動産契約に対する第22項から第30項の適用に関する説明的情報を、2018年3月に公表したアジェンダ決定「土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識」に含めている。

#### **IFRS第15号の第35項の適用**

第35項は、第35項の3つの要件のいずれかが満たされる場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転し、したがって、履行義務を充足し、収益を一定期間にわたり認識すると定めている。第32項は、企業は履行義務を一定期間にわたり充足するのではない場合には、履行義務を一時点で充足すると述べている。したがって、委員会は、契約開始時にそれぞれの履行義務について、企業は収益を一定期間にわたり認識するかどうかを決定するために第35項の要件を適用すると考えた。

#### **第35項(a)**

第35項(a)を適用すると、顧客が、企業の履行によって提供される便益を企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識する。企業が建設する不動産の販売契約では、第35項(a)は適用されないと委員会は考えた。企業の履行が、直ちに消費されない資産（すなわち、不動産）を創出するからである。

#### **第35項(b)**

第35項(b)を適用すると、企業の履行が資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産をその創出又は増価につれて支配する場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識する。支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。

BC129項は、審議会が第35項(b)の要件を含めたのは、「企業の履行が資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産をその創出又は増価につれて明確に支配する状況に対処するため」であったと説明している。したがって、委員会は、第35項(b)を適用する際に、企業は、創出又は増価されつつある資産（例えば、部分的に建設された不動産）を顧客がその創出又は増価につれて明確に支配するという証拠があるかどうかを評価すると考えた。企業は、この評価を行うにあたり、すべての関連性のある要因を考慮する。すなわち、どの単一の要因も決定的ではない。

第35項(b)を適用する際には、支配に関する要求事項を、企業の履行が創出するか又は増価させる資産に適用することが重要である。企業が建設する不動産の販売契約では、創出される資産は不動産自体である。それは、例えば、将来において不動産を獲得する権利ではない。将来において不動産を獲得する権利を売却又は担保差入れする権利は、不動産自体に対する支配の証拠ではない。

#### **第35項(c)**

BC131項は、審議会が第35項(c)において第3の要件を開発したのは、創出又は増価される資産を顧客が支配しているのかが不明確な場合があると考えたためであると説明している。第35項(c)の要件の根底にある目的は、資産が顧客のために創出されるにつれて、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転するのかどうかを判定することである（BC143項）。



第35項(c)を適用すると、企業は次の場合に、収益を一定期間にわたり認識する。

- a. 企業の履行によって創出される資産を企業が他に転用できず、かつ
- b. 企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。

第36項は、創出される資産は、企業が当該資産の創出の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実質的に制限されている場合には、企業が他に転用できないと定めている。

第37項は、支払を受ける強制可能な権利を有するためには、契約の存続期間中のすべての時点において、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で契約が顧客又は他の当事者により解約される場合に、企業は、少なくとも現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならないと述べている。B12項は、支払を受ける強制可能な権利を企業が有しているかどうかを評価する際に、企業は、契約条件を、当該契約条件を補足するか又は当該契約条件に優先する可能性のある法令又は判例とともに考慮すると述べている。これには、同様の契約において現在までに完了した履行についての支払を受ける同様の権利に拘束力のある法的効力がないことが、関連性のある判例において示されているかどうかの評価が含まれる。

委員会は、企業は証拠の網羅的な調査を行う必要はないが、関連性のある利用可能な判例の証拠を無視したり、将来において利用可能となる可能性もならない可能性もある証拠を見込んだりすることは、不適切であろうと考えた。

委員会は、第35項(c)に記述されている強制可能な権利の評価が、権利の存在及びその強制可能性に焦点を当てていることに着目した。企業が当該権利を行使する確率は、この評価には関連性がない。同様に、顧客が契約を解約する権利を有している場合に、顧客が契約を解約する確率は、この評価には関連性がない。

#### **要望書の事実関係への第35項の適用**

収益が一定期間にわたり認識されるのか一時点で認識すべきかの評価には、当該契約が強制される法的環境を考慮に入れて、契約の具体的な事実及び状況の評価が必要となる。したがって、企業の評価の結果は、そうした具体的な事実及び状況に左右される。

要望書に記載されていた事実パターンでは、この契約には以下の要素が含まれている。

- a. 不動産開発業者（企業）と顧客が、集合住宅の不動産ユニットについて、企業が当該集合住宅を建設する前に販売契約を締結する。
- b. 契約に基づく企業の義務は、契約に定められた不動産ユニットを建設して引き渡すことであり、特定のユニットの変更や入替えはできない。企業は、建設完了後に顧客が購入価格を支払うまで、不動産ユニット（及びそれに付帯する土地）に対する法的権利を保持する。
- c. 顧客が、ユニットが建設されるにつれて、不動産ユニットの購入価格の一部を支払、残り（大半）を建設が完了した後に企業に支払う。
- d. 契約で、建設中の土地の持分及び集合住宅に対する権利が顧客に与えられる。顧客は、下記 ii. に示す場合を除き、契約を解約することはできず、集合住宅又は個々のユニットの構造設計を変更することもできない。顧客は、集合住宅又は建設中に土地の持分及び集合住宅に対する権利を再販売又は担保差入れすることができるが、企業が当該権利の新しい買手の信用リスク分析を行う。
- e. 顧客（及び集合住宅の不動産ユニットの購入に同意した他の顧客）は、集合住宅の構造設計の変更を共同で決定し、当該変更を企業と交渉する権利を有する。

要望書は、下記についても述べている。

- i. 企業が契約上の義務に違反した場合には、顧客及び他の顧客は、共同で企業を解任するか又は他の方法で集合住宅の建設を停止させることを決定する権利を有する。

- ii. 契約は取消不能であるが、裁判所が特定の状況において契約を解約する要請を受け入れたことがある。例えば、顧客が契約条件を履行する財務的能力がないことが判明した場合（例えば、顧客が失業した場合や、顧客の就業能力に影響を与える重大な疾患がある場合）である。こうした状況では、契約は解約され、顧客は企業に対してすでに行った支払の大半（ただし全額ではない）を受け取っている。企業は残りを解約ペナルティーとして留保している。

裁判所が解約を受け入れたことは、判例という証拠を提供するものである。この判例は、第35項(c)に記述されている支払に対する企業の強制可能な権利の評価に関連性がある。判例の証拠が、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由による解約の場合に、企業が少なくとも現在までに完了した履行について補償する金額に対する権利を得ていないことを示すのに十分であると評価されていると仮定されている。

また、第9項のすべての要件が満たされており、企業は第22項から第30項を適用して単一の履行義務を識別していることも仮定されている。

企業の履行が創出する資産が直ちに消費されるものではないので、第35項(a)の要件は満たされない。

### **第35項(b)**

企業の履行は、建設中の不動産ユニットを創出する。したがって、第35項(b)を適用するにあたり、企業は、当該ユニットの建設時に、顧客が部分的に完成した不動産ユニットの使用を指図し、当該ユニットからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有しているかどうかを評価する。委員会は、下記のことに着目した。

- a. 顧客は不動産が建設されるにつれて、土地の持分及び集合住宅に対する契約上の権利を再販売又は担保差入れすることができるが、建設が完了するまでは、途中まで建設した不動産ユニット自体については、売却又は担保差入れすることはできない。
- b. 顧客は不動産ユニットの建設時に当該ユニットの構造設計を変更する権利を有しておらず、部分的に完成した不動産ユニット自体を何か他の方法で使用することもできない。顧客が他の顧客と共同して集合住宅の構造設計の変更を決定する権利は、不動産ユニットの使用を指図する能力を顧客に与えない。これは、顧客は構造設計の変更を交渉するためには他の顧客の同意を必要とするので、顧客は当該変更を行う能力を有していないからである。
- c. 企業が約束した履行を行えない場合に限り顧客が（他の顧客と共同して）企業を交代させる権利、又は集合住宅の建設を中止させる権利は、防御的な性質のものであり、支配を示すものではない。
- d. 不動産ユニットの市場価値の変動に対する顧客のエクスポージャーは、顧客がユニットからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を示すものかもしれない。しかし、それは当該ユニットの建設中に当該ユニットの使用を指図する能力を顧客に与えるものではない。

委員会は、顧客が不動産ユニットの建設中にその使用を指図する能力を有しているという証拠がないので、顧客は部分的に完成したユニットを支配していないと考えた。したがって、第35項(b)の要件は満たされない。

委員会は、2018年3月に公表したアジェンダ決定「土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識」で、第35項(b)の要件が満たされていると判断される不動産の建設を伴う事実パターンについて議論している。

### **第35項(c)**

企業は、顧客との契約で特定された不動産の変更や入替えをすることはできず、したがって、顧客は企業が当該資産を他の用途に振り向けようとした場合には、当該ユニットに対する権利を強制することができる。したがって、契約上の制限は実質的であり、不動産ユニットは、第35項(c)に記述されているように、企業が他に転用できない。



しかし、企業は、第35項(c)に記述されているような、現在までに完了した履行について支払を受ける強制可能な権利を有していない。これは、要望書に記載された事実パターンでは、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由による解約の場合に、企業が少なくとも現在までに完了した履行について補償する金額に対する権利を得ていないことを示す関連性のある判例があるからである。裁判所が契約の解約の要請を受け入れた場合には、企業は解約ペナルティーを受け取る権利しかなく、これは現在までに完了した履行について企業に補償するものではないからである。

要望書に記載された事実パターンに基づき、委員会は、IFRS第15号の第35項の要件はいずれも満たされないと結論を下した。したがって、企業はIFRS第15号の第38項を適用して、収益を一時点で認識することになる。

委員会は、IFRS第15号の諸原則及び要求事項が、不動産の販売に係る契約について収益を一定期間にわたり認識すべきか一時点で認識すべきかを企業が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。

## 土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2D

委員会は、土地及び当該土地の上に建設される予定の建物の販売に係る契約における収益認識に関する要望を受けた。具体的には、この要望書は、(a) 契約中の履行義務の識別に関して、及び(b) 識別された履行義務のそれぞれについて、不動産開発者（企業）が収益を一時点で認識するのか一定の期間にわたり認識するのかを質問していた。

### 契約中の履行義務の識別

IFRS第15号の第22項から第30項を適用して、企業は、別個のものである財又はサービス（又は財若しくはサービスの束）を顧客に移転する約束のそれぞれ、あるいはほぼ同一で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を、履行義務として識別する。

IFRS第15号の第27項は、顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものであると定めている。

- a. 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）
- b. 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスを移転する約束が契約の観点において別個のものである）。

第27項の要件の評価には判断が必要となる。

BC100項は、企業は第27項(a)の要件を財又はサービス自体の特性に基づいて評価すると述べている。したがって、企業は、顧客が容易に利用可能な資源を企業以外の源泉から入手することを妨げる可能性のある契約上の制限を無視する。

第29項は、第27項(b)の要件の根底にある目的は、約束の性質が、契約の観点において、約束している財又はサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、それとも、当該財又はサービスをインプットとした結合後の項目を移転することなのかを判定することであると説明している。第29項は、財又はサービスを移転する複数の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因も明示している。

BC105項、BC116J項及びBC116K項は、第27項(b)の「区分して識別可能」という考え方は、分離可能なリスクという考え方（すなわち、企業が約束した財又はサービスのうちの1つを顧客に移転する義務を履行するために引き受けるリスクが、他の約束した財又はサービスの移転に関するリスクから分離可能なかどうか）の影響を受けていると述べている。企業の約束が区分して識別可能なかどうかの評価は、契約履行のプロセスの観点において、契約中のさまざまな財又はサービスの間の関係を考慮する。したがって、企業

は、財又はサービスを移転する複数の約束の間の統合、相互関係又は相互依存の水準を考慮する。1つの項目が、その性質上、他の項目に依存するのかどうか（すなわち、2つの項目に機能的な関係があるかどうか）を検討するのではなく、企業は、契約履行のプロセスにおいて変化を生じさせる関係がその2つの項目の間にあるのかどうかを評価する。

#### *土地と建物の移転に係る不動産契約*

下記の各パラグラフは、土地及び当該土地の上に企業が建設する建物の移転を伴う契約について、土地を移転する約束が区分される履行義務であるのかどうかを企業が評価する際に考慮する諸要因を示している。土地は、建物が建設される区域のすべてを示すものであり、契約は建物全体に係るものである。それらのパラグラフでは、企業が建物の移転に関して1つ又は複数の履行義務を識別するのかどうかは考慮していない。

第27項(a)の要件を評価する際に、企業は、顧客が土地から単独で又は容易に利用可能な他の資源との組合せで便益を得ることができるかどうかを評価する。例えば、顧客は土地の上に建物を建設させるために他の開発者を雇うことができるのか。同様に、企業は、顧客が建物の建設から単独で又は容易に利用可能な他の資源との組合せで便益を得ることができるかどうかを評価する。例えば、顧客は土地の移転なしに企業又は他の開発者から建設サービスを得ることができるのか。ある区域の土地と当該土地の上に建設される予定の建物の移転に係る契約において、委員会は、土地と建物はそれぞれ別個のものとなり得るものであると結論を下した。

それから企業は、第27項(b)の要件及び第29項で説明されているその基礎にある目的（すなわち、約束の性質が、契約の観点において、土地と建物を個々に移転することなのか、それとも、土地と建物をインプットとした結合後の項目を移転することなのかを判定すること）を評価する。第27項(b)の要件を評価する際に、委員会は、企業は特に次のことを考慮すると考えた。

- a. 土地と建物を第29項(a)に記述されているような結合後のインプットに統合するという重大なサービスを企業が提供するのかどうか。例えば、契約の履行プロセスにおいて、土地の移転と建物の建設との間に変化を生じさせる関係があるのか。建物の建設における企業の履行は、企業が土地を移転していない場合に、異なるものとなるのか（及びその逆も同様なのか）。土地と建物の間には機能的関係がある。すなわち、建物は土地なしには存在できず、その基礎は土地の中に建造されることになる。しかし、これは必ずしも、企業が顧客に土地を移転する際に引き受けるリスクが、建物の建設において引き受けるリスクと分離不能であることを意味しない。
- b. 土地と建物は、第29項(c)に記述されているように、相互依存性又は相互関連性が高いかどうか。例えば、企業は、たとえ企業が建物を建設しない場合であっても、土地を移転する約束を履行することができるのか。また、企業が土地を移転しない場合であっても、企業は建物を建設する約束を履行することができるのか。

委員会は、土地を移転する約束は、企業が次のように判断した場合には、当該土地の上に建物を建設する約束と区分して識別可能となると結論を下した。その条件とは、(a) 建物を建設する際の企業の履行が、企業が当該土地も移転したのかに関係なく、同じとなり、かつ、(b) たとえ企業が土地を移転しなくても企業は建物を建設する約束を履行することができ、たとえ企業が建物を建設しなくても土地を移転する約束を履行することができる、というものである。

第27項(b)の要件を評価するにあたり、BC116N項は、第29項の諸要因は、企業が第27項(b)の「区分して識別可能」という原則と独立に評価する要件となることを意図したものではないと述べている。状況によっては、当該要因の中には当該原則の評価への関連性が低いものがあり得る。

#### **IFRS第15号の第35項の適用**

第35項は、第35項の3つの要件のいずれかが満たされる場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転し、したがって、履行義務を充足し、収益を一定期間にわたり認識すると定めている。

第32項は、企業は履行義務を一定期間にわたり充足するのではない場合には、履行義務を一時点で充足すると述べている。したがって、委員会は、契約開始時に、企業は収益を一定期間にわたり認識するかどうかを決定するために第35項の要件を適用すると考えた。

委員会は、不動産契約に対する第35項の適用に関する説明的情報を、2018年3月に公表したアジェンダ決定「不動産契約における収益認識」に含めている。

#### **要望書における事実パターンに対しての第35項の適用**

収益を一定期間にわたり認識すべきか一時点で認識すべきかの評価には、契約が強制される法的環境を考慮に入れて、契約の具体的な事実及び状況の評価が必要となる。したがって、企業の評価の結果は、そうした具体的な事実及び状況に左右される。

要望書に記載されていた事実パターンでは、この契約には以下の要素が含まれている。

- a. 企業と顧客が、企業がまだ建設していない建物（居住用ユニットを構成することになる）の売却についての解約不能の契約を締結する。この契約は建物全体に係るものである。
- b. 契約開始時に、企業は、企業が建物を建設する予定の土地に対する法的所有権を顧客に取消不能で移転する。この契約は土地の価格を明示しており、顧客はそれを契約調印時に支払う。
- c. 企業と顧客は、契約調印の前に建物の構造設計及び仕様について合意する。建物が建設されるにつれて、次のようになる。
  - i. 顧客が構造設計又は仕様の変更を要請する場合には、企業は契約で定められた方法に基づき、提案された変更の価格付けを行う。そうして顧客は、変更を進めるべきかどうかを決定する。企業が顧客の変更要請を拒否できるのは、限られた理由（変更が計画認可への違反となる場合など）についてのみである。
  - ii. 企業が構造設計又は仕様の変更を要請できるのは、そうしないとコストの不合理な増大又は建設の遅延が生じることとなる場合のみである。顧客はそうした変更を承認しなければならない。
- d. 顧客は、建設期間の全体にわたり、マイルストーン支払を行うことを要求される。ただし、こうした支払は、現在までに完成している作業の分量には必ずしも対応しない。

次のことが仮定されている。(i) 第9項のすべての要件が満たされており、(ii) 企業は第22項から第30項を適用して2つの履行義務を識別している。すなわち、土地を顧客に移転する約束と当該土地の上に建物を建設する約束である。

#### **土地を移転する約束に対しての第35項の適用**

企業の履行により、土地が顧客に移転される。土地は直ちには消費されないため、第35項(a)の要件は満たされない。また、企業の履行は土地を創出又は増価させるものでもないため、第35項(b)及び第35項(c)の要件も満たされない。

したがって、企業はIFRS第15号の第38項を適用し、土地の顧客への移転に係る収益を一時点で認識する。

#### **建物を建設する約束に対しての第35項の適用**

企業の履行が創出する資産が直ちに消費される資産ではないため、第35項(a)の要件は満たされない。

#### **第35(b)**

第35項(b)を適用する際に、企業は、建物が建設されるにつれて、顧客が部分的に建設された建物の使用を指図し、そこからの残りの便益のほとんどすべてを得る能力を有するかどうかを評価する。

顧客は、部分的に建設された建物をそれが建設されるにつれて支配する。顧客は下記の能力を有しているからである。

- a. 建物が建設されるにつれて建物の使用を指図する能力。顧客はこの能力を、土地に対する支配を通じて、及び建設中に建物の構造設計及び仕様を変更できることによって有している。この契約は、顧客が企業又は他の者が建物の使用を指図することを妨げることも可能にする。
- b. 建物からの残りの経済的便益のほとんどすべてを得る能力。企業は、建物を他の用途又は別の企業に振り向けることができない。したがって、契約調印時に、顧客は建物からの残りの経済的便益のほとんどすべてを得る能力を有する。また、契約により、顧客は、企業又は他社が建物から便益を得ることを妨げることができる。

したがって、第35項(b)の要件は満たされる。審議会はBC129項において「企業が顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、顧客は一般的に、企業の履行から生じるあらゆる仕掛品を支配する」という所見を示した。

委員会は、IFRS第15号の諸原則及び要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて企業が収益を認識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。

#### **現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2E**

委員会は、集合住宅（不動産ユニット）の販売に係る契約に関して、収益を一定期間にわたり認識すべきか一時点で認識すべきかについての要望を受けた。具体的には、この要望は、要望書に記載された事実パターンにおいて、不動産開発者（企業）が、IFRS第15号の第35項(c)に記述されている、現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかを質問していた。

第35項(c)を適用して、次の両方に該当する場合には、企業は収益を一定の期間にわたり認識する。その条件とは、(i) 企業の履行が創出する資産を企業が他に転用できず、かつ、(ii) 企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していることである。第35項(c)の要件の根底にある目的は、資産が顧客のために創出されるにつれて、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転するのかどうかを判定することである（BC143項）。

第37項は、支払を受ける強制可能な権利を有するためには、契約の存続期間全体を通じてすべての時点において、企業は、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で顧客又は他の当事者により契約が解約される場合に、少なくとも、現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならないと述べている。

B9項は、企業が現在までに完了した履行に対する補償となる金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額であり、契約が解約されたとした場合の企業の潜在的な利益の喪失だけに対する補償ではないと述べている。

委員会は、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかを判定する上で関連性があるのは、企業が顧客との契約に基づく履行に関して受け取る権利を得ている支払であると考えた。

また、委員会は、不動産契約に対する第35項(c)の適用に関する説明的情報を、2018年3月に公表したアジェンダ決定「不動産契約における収益認識」に含めている。

#### **要望書における事実パターンに対しての第35項(c)の適用**

企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかの評価には、企業が、契約が強制可能となる法的環境を考慮に入れて、契約で創出される権利及び義務を考慮することが必要となる。したがって、委員会は、企業の評価の結果は契約の具体的な事実及び状況に左右されると考えた。

要望書に記載された事実パターンでは、契約には以下の要素が含まれている。

- a. 企業と顧客が、企業が不動産ユニットを建設する前に、集合住宅における不動産ユニットの販売に係る契約を締結する。この契約に基づく企業の義務は、契約で特定された不動産ユニットを建設して引き渡すことである。企業は、建設完了後に顧客が購入価格を支払うまで、不動産ユニット（及びそれに帰属する土地）に対する法的所有権を保持する。
- b. 顧客は、契約開始時に、不動産の購入価格の10%を支払い、建設が完了した後に残りの部分を企業に支払う。
- c. 顧客は、建設が完了する前はいつでも契約を解約する権利を有している。顧客が契約を解約する場合には、企業は不動産ユニットを第三者に再販売するための合理的な努力をすることが法的に要求される。再販売の際には、企業は第三者と新たな契約を締結する。すなわち、当初の契約が第三者に更改されるわけではない。第三者から得られる再販売価格が当初の購入価格（販売コストを加算）を下回る場合には、顧客は差額を企業に支払う法的な義務がある。

企業は第22項から第30項を適用して、単一の履行義務を識別していると仮定されている。また、(i) 企業は第35項(a)及び第35項(b)の要件は満たされないと判断していること、(ii) 企業の履行が創出する資産を企業が転用できないため、第35項(c)の要件の最初の部分は満たされることが仮定されている。

委員会は、収益の認識に関するIFRS第15号の第31項の原則が、顧客が約束された財又はサービスに対する支配を有することを要求していることに着目した。したがって、前述のとおり、第35項(c)の要件の根底にある目的は、顧客のために資産が建設されるにつれて企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転しているかどうかを判定することである。この目的に沿って、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかを判定する上で関連性があるのは、企業が顧客との契約に基づく履行に関して受け取る権利を得ている支払である。企業が再販売契約において第三者から受け取る対価は、当該再販売に係る対価であり、顧客との既存の契約に基づく履行に対する支払ではない。

要望書に記載された事実パターンでは、企業が顧客との既存の契約に基づいて権利を有している顧客からの支払は、ユニットの再販売価格（もしあれば）と当初の購入価格（販売コストを加算）との差額に対する支払である。当該支払は、契約の存続期間中のすべての時点において、少なくとも部分的に建設された不動産ユニットの販売価格に近似する金額に対する権利を企業に与えるものではないので、現在までに完了した履行に対して企業に補償するものではない。したがって、企業は、IFRS第15号の第35項(c)に記述されているような、現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していない。

要望書に記載された事実パターンに基づき、委員会は、IFRS第15号の第35項の要件はいずれも満たされないと結論を下した。したがって、企業はIFRS第15号の第38項を適用して、収益を一時点で認識することになる。

委員会は、IFRS第15号における諸原則及び要求事項が、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有しているかどうかを判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。

## その他の事項

### 提出された質問への対応 — アジェンダ・ペーパー2B

委員会は、委員会に提出された質問（非常に個別性の高い事実パターンを伴うものを含む）に対応する際のアプローチについて議論した。

### 委員会の仕掛案件 — アジェンダ・ペーパー10

委員会にまだ提示されていない新規又は継続中の事項はない。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X