

# 2017年9月のIFRS解釈指針委員会 会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 おおつ たかあき  
大津 喬章

## 1 はじめに

本稿では、2017年9月12日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

## 2 2017年9月のIFRS-IC会議の概要

2017年9月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) 継続的検討事項
  - ① IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：共通支配下の企業からの関連会社又は共同支配企業の取得
  - ② IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト
- (2) 年次改善を提案した項目
  - ① IAS第41号「農業」：公正価値測定における課税
- (3) アジェンダ決定案に関する検討
  - ① IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：不動産契約における収益認識

- ② IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：関連会社への有形固定資産の抛出
- (4) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
  - ① IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」：初度適用企業としての子会社
  - ② IFRS第9号「金融商品」：公正価値の変動をその他の包括利益に表示する選択に適切な金融資産
  - ③ IAS第12号「法人所得税」：法人所得税に係る利息及び罰金
  - ④ IAS第38号「無形資産」：販売促進活動のために取得した物品
- (5) その他の事項
  - ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート  
以下では、上記のうち、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる(3)①、②に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

## 3 IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：不動産契約における収益認識

- (1) 論点の概要  
IFRS-ICは、IFRS第15号の適用にあたり、次の特徴を有する集合住宅の1区画（不動産ユニット）の販売契約に対する収益認識の方法に

ついて、一定の期間にわたって収益認識すべきか、一時点で収益認識すべきかの質問を受けた。

- ① 企業と顧客は、企業が区画の建設を開始する前に当該区画の販売契約を締結する。
- ② 契約により、企業は、契約に明記されたとおりに完了した不動産ユニットを顧客に引き渡す義務を負う。契約で合意した区画を変更したり、合意した区画以外のものを引き渡したりすることはできない。企業は、建設が完了するまで当該不動産ユニット（及び区画に属する土地）の法的所有権を保持する。
- ③ 顧客は、契約開始時における両者の合意による支払スケジュールに基づき、区画の建設中に、不動産ユニットの購入価格の約 20% から 30% の支払いを行う。残りの支払いは、建設完了後に行われる。
- ④ 契約により、顧客は不動産ユニットに対する物権（建設中の不動産ユニットに対する権利を表すために用いられる法律用語）を得る。顧客は、⑥に記載した状況を除き、契約を取り消したり、区画の構造設計を変更したりすることはできない。顧客は、不動産ユニットの建設中に、物権を再販売したり、担保に供したりすることができる（ただし、企業が新たな買い手に対して信用リスク調査を実施することを条件とする。）。
- ⑤ 企業が当該契約に基づく義務に違反した場合には、顧客及び集合住宅の不動産ユニットの他の顧客は、不動産ユニットの建設を完了させるために、共同で、企業に代わって、別の不動産開発業者を雇用する法的権利を有する。
- ⑥ 現地の法律では、当該契約は取消不能であるが、裁判所が特定の状況において当該契約の取消しを認めたケース（主に、顧客が経済的に契約条件を満たすことができなくなったことが証明された場合（例えば、失業した

り、重病により就労できなくなったりした場合など）がある。このような場合には、顧客は、契約を取り消して、企業にすでに支払った額の約 80% から 90% を受領する権利を得、残りは企業が違約金として保持する。顧客が支払いを怠った場合には、企業は当該区画を競売に付すことを合意することができる。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2017年9月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS第15号の原則及び要求事項が、不動産ユニットの販売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ことから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

- ① 履行義務の識別：契約の中の約束の性質は、完成した不動産ユニットを顧客に引き渡すことであり、不動産ユニットに付帯する土地は、IFRS第15号第22項から第30項を適用する場合に別個のものではないため、IFRS-ICは、契約の中に単一の履行義務があると考えた。
- ② IFRS第15号第35項の適用：IFRS第15号第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、収益を一定期間にわたり認識すると定めている。また、IFRS第15号第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、IFRS-ICは、契約開始時に、企業が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3つの要件のそれぞ

れを評価することに着目し、本論点に関して次のような分析を行っている。

- (ア) 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ものであるか否か (IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件)

企業の履行は資産（部分的に建設された不動産ユニット）を創出するものであるため、IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件を満たしていない。

- (イ) 企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配するか否か (IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件)

本要件を満たすためには、企業の履行により創出されるか増価される資産を顧客が支配していることが求められる。IFRS 第 15 号 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」である。したがって、第 35 項(b)を適用する際に、企業が、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ユニット）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。次の分析の結果、本事例については、IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件を満たしていないと判断する。

- ▶顧客は建設中の不動産ユニット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、不動産ユニット自体については、法的な所有権を保有していないと売却することはできない。
- ▶顧客は不動産ユニットの建設時に当該ユニットの建設や構造設計を指図する権利を有しておらず、部分的に完成した不動

産ユニットを何か他の方法で使用することもできない。

- ▶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）企業を交代させる法的権利は、防御的な性質のものであり、それ単独で支配を示すものではない。

- ▶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、顧客が不動産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。

- (ウ) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有しているか否か (IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件)

要望書の事例では、企業が不動産ユニットを変更したり、代替りのものを提供したりすることはできないため、企業は契約上、区画を容易に他の用途に振り向けることができない。

ただし、企業は、完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有しておらず、IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件を満たしていないと判断する。

- (エ) したがって、IFRS 第 15 号第 35 項の要件はどれも満たさないと考えられ、企業は IFRS 第 15 号第 38 項を適用して収益を一時点で認識することになる。

### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 4 IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：関連会社への有形固定資産の拠出

### (1) 論点の概要

IFRS-IC は、次のような事例において、新設の関連会社に有形固定資産を当該会社の株式との交換で拠出する取引を、企業がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた（図 1 参照）。

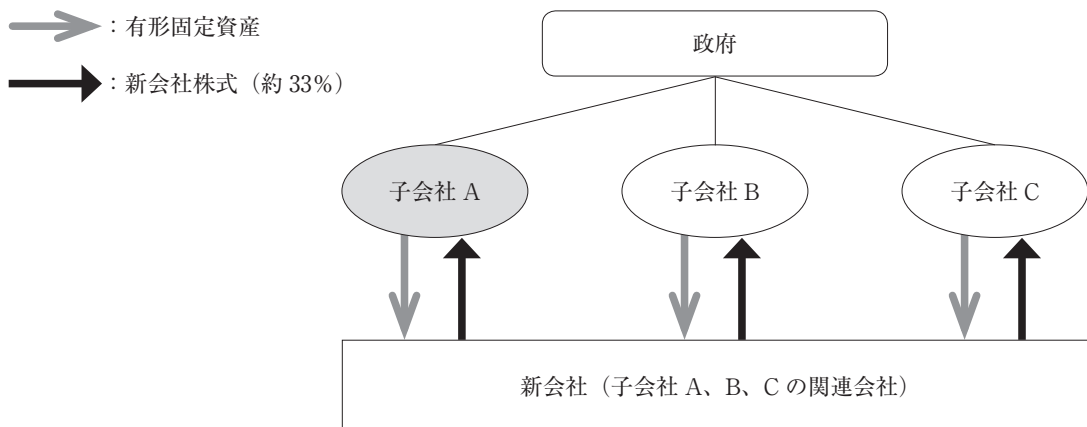
- ① 3つの企業（総称して投資者と呼ぶ）が新会社を設立する。投資者はすべて同一の政府に支配されている。すなわち、共通支配下にある。
- ② 投資者はそれぞれ、新会社に有形固定資産項目を同社の株式との交換で拠出し、約 33% の新会社株式を所有する。投資者が拠出する有形固定資産は、IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）に定義する事業ではない。
- ③ 各投資者は、新会社に対して重要な影響力を有する。したがって、新会社は各投資者にとって関連会社となる。投資者は、新会社に対する支配又は共同支配は有さない。
- ④ 取引は、市場参加者間の秩序ある取引にお

いて一般的な条件と同等の条件で行われる。要望書の提出者は次の 3 つの質問をしており、これらの質問について次の見解が見られるとしていた。

- ① 質問 A：共通支配下の企業に関わる取引（共通支配下の取引）への IFRS 基準の適用について、IFRS 基準は、特定の基準における要求事項の共通支配下の取引への適用に一般的な例外又は免除を設けているかどうか。
  - (ア) 見解 1：具体的な例外又は免除規定がない限り、IFRS 基準の要求事項を適用する。
  - (イ) 見解 2：企業は、共通支配下におけるすべての取引について、公正価値による測定が要求されていないことから、IFRS 第 3 号第 2 項(c)に定められている範囲の例外規定を適用する。
- ② 質問 B：投資者は、関連会社に対する有形固定資産の拠出について、当該関連会社への他の投資者の持分の範囲で、利得又は損失を認識するのかどうか。

要望書の提出者は、IAS 第 28 号第 28 項の「関連のない投資者（unrelated investors）」の定義について質問しており、次の 2 つの見解を示している。

図 1 新設の関連会社に有形固定資産を当該会社の株式との交換で拠出する取引の図



(ア) 見解 1: 「関連のない投資者 (unrelated investors)」は報告企業以外のすべての投資者に言及している。

この見解によれば、例えば図 1 の取引では、子会社 A は子会社 B 及び C の持分の範囲で有形固定資産を新会社に抛出したことによる利得又は損失を認識することになる。

(イ) 見解 2: 「関連のない投資者 (unrelated investors)」は IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」(以下「IAS 第 24 号」という。)における「関連当事者 (related party)」の定義に該当しない投資者に言及している。

この見解によれば、例えば図 1 の取引では、子会社 B 及び C は IAS 第 24 号第 9 項(b)により関連当事者に該当するため、子会社 A は有形固定資産を新会社に抛出したことによる利得又は損失は認識しないことになる。

③ 質問 C: 投資者は、関連会社への有形固定資産の抛出に係る利得又は損失及び関連会社に対する投資の原価をどのように決定するのか。特に、各投資者の関連会社に対する投資は、抛出した有形固定資産の公正価値に基づくのか、関連会社に対する取得した持分の公正価値に基づくのか。

(ア) 見解 1: 抛出した有形固定資産の公正価値による。

- IAS 第 28 号第 10 項は、当初認識時に関連会社に対する投資を原価で認識することを求めている。「原価」は IAS 第 28 号では定義されていない。
- しかし、財務報告に関する概念フレームワーク 4.55 項では、取得原価を「取得時に支払った現金又は現金同等物の金額又は提供した対価の公正価値の金額」と定義している。

- 抛出した有形固定資産は支払った対価の金額を示すため、その公正価値は取得した関連会社の持分の原価を示している。

(イ) 見解 2: 取得した関連会社の持分の公正価値による。

- IAS 第 16 号第 72 項は、有形固定資産の処分に係る利得又は損失を算定するに当たり、有形固定資産項目の処分により受取可能となる対価は、当初は公正価値で認識することを要求している。
- 取得した関連会社の持分は有形固定資産の処分によって受け取る対価を示している。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2017 年 9 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS 基準における原則及び要求事項が、有形固定資産の抛出を企業が会計処理するための適切な基礎を提供しているとして、本論点を基準設定アジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。

① 質問 A: IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 7 項は、ある取引に IFRS 基準が具体的に当てはまる場合には、当該基準を適用することを企業に要求している。したがって、基準が共通支配下の取引を範囲から具体的に除外していない限りは、企業は当該基準における適用可能な要求事項を共通支配下の取引に適用する。

② 質問 B: 財務諸表が報告企業(要望書に記載された事実関係では、投資者のそれぞれである)の視点から作成されるという前提からすると、IAS 第 28 号第 28 項における「関連のない投資者」という用語は、企業(連結子会社を含む)以外の投資者を指していると考えた。したがって、企業は関連会社への有形固定資産の抛出に係る利得又は損失を、当該

関連会社に対する他の投資者の持分の範囲で認識する。

- ③ 質問 C：一般的に、拋出した有形固定資産の公正価値は、企業が交換に受け取る関連会社に対する資本持分の公正価値と同じと予想され、拋出した有形固定資産の公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なるという兆候が当初にある場合には、投資者はまず、この相違の理由を検討し、公正価値の算定に用いた手続及び仮定を見直す必要がある。

IFRS 基準の要求事項を適用すると、企業は、有形固定資産の拋出に係る利得又は損失と、関連会社に対する投資に係る帳簿価額を認識し、これは拋出した有形固定資産の公正価値に基づく金額の算定を反映すると考えた。

### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。