

2017年11月及び2018年1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 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

1 はじめに

本稿では、2017年11月20日及び2018年1月16日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議（1月はビデオ会議）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11月及び2018年1月のIFRS-IC会議の概要

2017年11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 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 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) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① IFRS第9号「金融商品」及びIAS第1号「財務諸表の表示」：特定の金融商品に係る金利収益の表示
 - ② IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：土地の移転を含んだ不動産契約

における収益認識

- ③ IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利
- (3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IFRS第3号「企業結合」：資産グループの取得
 - (4) その他の事項
 - ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート
また、2018年1月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。
 - (5) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① 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
 - (6) 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2017年11月に議論された(2)②、③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」：土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、2017 年 9 月の IFRS-IC 会議で議論された不動産契約に関連し、次の特徴を有する不動産契約について、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における履行義務の充足時点についての質問を受けた。

- ① 企業と顧客は、企業が建設を始める前に、建物を販売する解約不能な契約を締結する。当該契約は、建物全体に対するものであるが、複数の住宅用のユニットにより構成される。
- ② 契約締結にあたり、企業は、建物を建設するための土地の法的な所有権を顧客に移転する。土地の価格は契約に明記されており、顧客は契約締結時にその金額を支払う。建物の建設中にどのような事象が生じたとしても、顧客への土地の法的な所有権の移転は取消不能である。
- ③ 契約締結前に、企業と顧客は建物のデザイン及び仕様について合意する。建設中の取決めは、次のとおりである。
 - (ア) 顧客がデザイン及び仕様の変更を要求した場合、企業は契約に明記されている方法に基づいて変更を行った場合の価格を設定し、次に顧客は変更を行うかどうかを決定する。企業が顧客の要求を拒否できるケースは非常に限定的（建築の許可が下りない場合など）である。
 - (イ) 企業は、デザイン又は仕様の変更を行わなければコストが不合理に増加する場合や建設に遅延が生じる場合にのみ、デザインや仕様の変更を要求することができる。顧客は、これらの変更を承認する必要がある。
- ④ 顧客は、建設期間中にマイルストーンごと

に支払を行うことが要求されるが、その金額は必ずしも現在までに完了した作業に見合った金額ではない。

(2) アジェンダ決定案の概要

2017 年 11 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、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

IFRS-IC は、IFRS 第 15 号第 27 項(a)及び(b)いずれの要件も満たすことから、要望書に記載された事実パターンでは、契約の中に 2 つの履行義務（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）があると結論を下した。

(ア) 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）か否か（IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件）

要望書に記載された事実パターンでは、顧客は、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（例えば、顧客は当該土地の上に建物を建設するために他の開発業者を雇うことができる。）。同様に、顧客は、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（例えば、顧客は、土地の移転なしに、企業又は別の開発業者から建設サービスを受けることができる。）。このように、土地と建物はそれぞれ別

個のものとなり得るものであり、したがって、IFRS-ICはIFRS第15号第27項(a)の要件が満たされていると考えた。

- (イ) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の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）か否か（IFRS第15号第27項(b)の要件）

IFRS-ICは、IFRS第15号第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を評価する（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）際に、企業は次のことを考慮すると考えた。

- (i) 土地の移転は、建物の建設に変化を生じさせるものであるか、あるいは、建物の建設は土地の移転に変更を生じさせるものであるか¹。土地と建物には機能的な関連性はある（土地なくして建物は存在できない、建物の基礎は土地の上に建設される。）ものの、必ずしも、土地の移転において引き受ける企業のリスクが建物の建設に対して引き受ける企業のリスクと不可分であることを意味するものではない。
- (ii) 顧客がすでに土地を所有しているか、第三者から購入した場合に、企業の履行（建

物を建設するということが変わるのか、あるいは、顧客が他の業者に建設を依頼した場合に、企業の履行（土地の移転）が変わるのか。

IFRS-ICは、要望書に記載された事実パターンでは、企業が(i)建物を建設する際の企業の履行が、顧客が当該土地を企業から購入したのか他の者から購入したのかに関係なく、同じとなり、かつ、(ii)たとえ顧客が当該土地を他の者から購入した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、たとえ顧客が建設サービスを他の者から購入した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²と結論を下すであろうと考え、IFRS第15号第27項(b)の要件も満たされると考えた。

② IFRS第15号第35項の適用

IFRS第15号第35項は、第35項(a)から(c)の3つの要件²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、一定期間にわたって履行義務を充足し、収益を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IFRS第

1 顧客が他の当事者からすでに土地を購入していた場合に、建物を建設するという企業の履行に何らかの影響を及ぼすかどうかについて考慮するとの説明がなされている。

2 IFRS第15号第35項

次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。

- (a) 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。
- (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）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。
- (c) 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を受ける強制可能な権利を有している。

15号第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) 土地を移転する約束に対してのIFRS第15号第35項の適用

要望書に記載された事実パターンでは、企業の履行により土地が顧客に引き渡される。土地の移転については、IFRS第15号第35項のいずれの要件も満たさないため、IFRS第15号第38項を適用し、一時点で収益を認識することになる。

(イ) 建物を建設する約束に対してのIFRS第15号第35項の適用

IFRS第15号第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。IFRS-ICは、この要望書に記載された事実パターンでは、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との結論を下した。顧客は次の能力を有しているからである。

- (i) 顧客は建設中の建物の設計及び仕様を変更する能力を有している。契約により、顧客はまた、企業又は他社が当該建物の仕様を指図することを妨げることができる。
- (ii) 企業は部分的に建設された建物を他の用途に振り向けたり、他の企業に引き渡したりすることはできないため、顧客が建物から得られるほとんどすべての残りの経済的便益を獲得する能力を有している。

したがって、IFRS第15号第35項(b)の要件は満たされるため、企業は収益を一定期間にわたり認識することになる。なお、IFRS-ICは、この結論を下すにあたって、IFRS第15号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」とされていることにも留意した。

(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。

4 IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、次の特徴を有する不動産契約について、不動産開発業者（企業）が、IFRS第15号第35項(c)に定められている、「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」を有しているか否かについての質問を受けた。

- ① 企業と顧客は、企業がユニットを建設する前に、住宅用の複数ユニットの開発（residential multi-unit development）における1不動産ユニットの販売契約を締結する。
- ② 契約締結により、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。契約で合意したユニットの変更や入替えはできない。建設が完了するまで、当該不動産ユニット（及びユニットに付属する土地）の法的所有権は企業が保持する。
- ③ 顧客は、契約開始時に、不動産ユニットの購入価格の10%を支払い、残りを建設の完了時に支払う。
- ④ 顧客は、建設が完了する前であれば、いつでも契約を解約することができる。顧客が契約を解約した場合の取扱いは、次のとおりである。

(ア) 企業は、第三者に当該不動産ユニットを再販売する合理的な努力 (reasonable effort) をすることが求められる。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、当初の販売価格 (並びに販売及びマーケティング・コスト) に満たない場合には、顧客が差額を支払う法的な義務を有している。

(イ) 顧客は、当該不動産ユニットを販売、使用、又は開発する権利を有していない。

(2) アジェンダ決定案の概要

2017年11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、要望書に記載された事実パターンにおい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 IFRS第15号第35項(c)を適用する目的

IFRS-ICは、要望書に記載された事実パターンにおいて、IFRS第15号第35項(c)を適用する際の目的は、不動産ユニットが建設されるにつれて顧客が不動産ユニットに対する支配を獲

得するかどうかを評価することであることに着目した。したがって、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顧客から (又は顧客に代わって) 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、顧客との契約に基づく履行に対する支払ではない。

② 解約時における顧客からの支払の性質

IFRS-ICは、要望書に記載された事実パターンに基づいて、企業が契約に基づいて権利を有している顧客からの支払の性質は、再販売価格と当初の購入価格 (販売コストを加算) との差額に対する支払であると考えた。したがって、企業は契約の解約時に利益の喪失に対する補償を受ける権利を有しているにすぎず、IFRS第15号第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ない³。

(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。

3 IFRS第15号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。したがって、企業が利益の喪失に対してのみ権利を得ている場合には、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おらず、IFRS第15号第35項(c)の要件は満たされない。