
プロジェクト IFRS のエンドースメント手続**項目 固定資産等の売却の会計処理に与える影響の評価**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、審議事項(1)-1 に示した「棚卸資産以外（固定資産等）の売却の会計処理に与える影響の評価」を実施することを目的とする。

II. 背景

2. わが国には、非金融資産の売却に関する包括的な会計基準はなく、特定の不動産の取引を除いては、売却の会計処理を行う時期等の具体的な判断について明確にされておらず、一般的な実現主義の原則が適用されていると解される。
3. 一方、IFRS 上では、IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）、IAS 第 38 号「無形資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲に含まれる資産を売却する企業は、IFRS における IAS 第 18 号「収益」の物品の販売に関する収益の認識に関する要求事項に従って認識を中止することとされていた。
4. IFRS 第 15 号の公表を受け IAS 第 18 号が削除され、非金融資産の認識の中止により生じる利得又は損失の測定に関して、IFRS 第 15 号の履行義務の充足時期の判定に関する要求事項及び取引価格の算定に関する要求事項を参照して行うこととされている。
5. 当委員会は、本改正にかかる IASB の公開草案に対して、有形固定資産や無形固定資産は通常の棚卸資産とは異なる特徴を有すると考えられるため、当該非金融資産の認識の中止について、追加の指標を提供することを検討すべき旨等をコメントしていた（別紙参照）。
6. IFRS 第 15 号に従った非金融資産についての取扱いは、日本基準における収益認識に関する包括的な会計基準の検討の範囲に含めていないため、エンドースメント手続上で「削除又は修正」が必要かを本資料において評価する。

III. 日本基準及び IFRS における非金融資産の取扱い

日本基準における取扱い

7. 前述のとおり、非金融資産の売却に関して、わが国に包括的な会計基準はなく、一般的な実現主義の原則が適用されていると解される。
8. 実務においては、具体的な収益の認識時点として、特に不動産取引においては、物件の所有権の移転が行われた日をもって、売却の会計処理を行うことが多いと考えられる。
9. なお、不動産の売却に係る特定の取引に関する指針等において、売却損益の認識をリスク・経済価値アプローチによって判断することを妥当とする記述がなされているが（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」 第 3 項）、こういった考え方についても、一般的な実現主義の原則と多くの点が整合していると考えられる。

IFRS における取扱い

10. IAS 第 18 号の物品の販売に関する要求事項ではリスク及び経済価値の移転に基づき判断を行い、企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合には認識が中止されないこととされていた。
11. 一方、IFRS 第 15 号の履行義務の充足時期の判定に関する要求事項では、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによる履行義務の充足に併せ、収益が認識されるとし、資産の移転は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）生じるものとする、支配に基づいた判断が採用されている。
12. 変更の背景については、リスクと経済価値の一部を保持している場合に判断が困難となる可能性があり、支配を用いた判定がより整合的な判断をもたらすと考えられたこと等が挙げられている（IFRS 第 15 号 BC118 項）。
13. さらに、IFRS 第 15 号第 38 項には支配の移転を示す 5 つの指標¹が挙げられており、

¹ IFRS 第 15 号第 38 項には、一時点で充足される履行義務について、支配の移転の指標として次の 5 つを例示（次のものが含まれるが、これらに限定されない。）している。

- (1) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (3) 企業が資産の物理的占有を移転した。

その中には「資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している」、が含まれている。この点、同 BC154 項において、「リスクと経済価値を指標として追加することは、追加的なガイダンスを提供するが、支配の移転に基づく財又はサービスの移転の判定の原則を変更するものではないと判断した。」旨の記述がなされている。

14. IASB はまた、非金融資産の認識の中止について、IFRS 第 15 号の支配の原則を適用する結果的修正を行うことを決定した背景について、非金融資産に対して、IFRS 第 15 号と異なる従来の IAS 第 18 号の認識原則の適用を維持した場合に、顧客との契約か否かにより異なる会計処理を要求することによって生じる可能性のある複雑性を解消することを見込んでいた旨、IFRS 第 15 号 BC502 項及び BC503 項に補足している。

IV. エンドースメント手続における評価

15. IFRS 第 15 号の適用の評価について、非金融資産のうち、特に不動産の取引には次のような特性があり、認識の中止の時点について影響を受ける可能性が高く、また純損益への影響も大きくなることが考えられる。

- (1) 外形上引渡しの事実を認定することが困難なことが多いこと
- (2) 取引の金額が多額となることが多いこと
- (3) さまざまな形で売手の売却後の引続きの関与(継続的関与)が行われることがあること

16. 前項(3)の不動産の売却における継続的関与のうち、支配の移転による認識の中止の判断に検討が必要となる可能性がある具体例として次が挙げられ、例 3 及び例 4 については、IFRS 第 15 号において取扱いに関する記述がなされている。

例1: 売手が買手に対して、融資や債務保証を行う場合

例2: 買手が売却不動産から得るキャッシュ・フローや残存価額を売手が保証する場合

例3: 売手が買手に対して、買戻し契約(先渡取引又はコール・オプション)等を行う場合

-
- (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
 - (5) 顧客が資産を検収した。

例4:売却後に賃借取引を行う場合（いわゆるセール・アンド・リースバック取引

17. リスクと経済価値の移転が IFRS 第 15 号において、支配の移転の条件としてでなく、指標の1つとされたことにより、前項の例1及び例2の継続的関与により重要なリスクが移転されていない中、従来より早い段階で損益が認識されるケースがあるか否かは、現時点では判明していない。

さらに例3及び例4については、IFRS 第15号に取扱いの補足がなされており、例えば例3のコール・オプションを売手が有する場合、IAS 第18号のリスク及び経済価値により判断する場合には、オプションの行使可能性を検討することになり、当該可能性によっては認識が中止される場合もあるものの、IFRS 第15号における支配は移転されておらず、認識は中止されないこととなるため、損益の認識時点に変更が生じる場合があると考えられる。

18. 前項の認識の中止の時点については、リスクと経済価値の移転や実現主義による判断においても、一定の幅がありえる分野であり、IFRS 第15号の方法による支配の移転によった場合でも、純損益の有用性に著しい影響を与えるとは言えないと考えられる。
19. また、IFRS 第15号の支配の移転による判断は一つの考え方として否定できないものであり、当該判断を非金融資産全般に適用することにより、会計処理に一貫性をもたらされるメリットがあるとする考えも必ずしも否定できないものと考えられる。

よって、本論点が与える影響は受け入れ難いと判断するほど大きいとはいえ、
「削除又は修正」は不要だと考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

上記の事務局の評価についてご意見をいただきたい。

以 上

(別紙)

IASB の改定公開草案(2011年)に対する当委員会のコメントの抜粋

1. 我々は、提案事項についてはさらに検討が必要であると考えている。
2. IAS 第 16 号「有形固定資産」若しくは IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲内の有形固定資産には、棚卸資産と異なる次のような特徴を有すると考えられる。
 - 有形固定資産は、経済的耐用年数が一般的により長い。
 - 経済的耐用年数の途中の一時点における有形固定資産の帳簿価額は、その時点の公正価値と著しく相違する場合がある。そのような有形固定資産を除却または売却する場合には、多額の損益が発生することになる。
 - 有形固定資産の取引では、売却後において買戻し契約やリースバック等の継続的関与が行われることがある。また、SPE 等の証券化スキームに組み込まれる場合もある。
3. また、IAS 第 38 号「無形資産」における無形資産についても、棚卸資産と異なる次のような特徴を有すると考えられる。
 - 複製等により同時に多数の者が同様の便益を得ることが可能である。
 - 有形固定資産と同様に一般に長期間にわたり利用される。また、経済的耐用年数を特定することが困難な場合がある。
 - 使用許諾なのか無形資産そのものの支配が移転しているのかを判断することが困難な場合がある。
4. 我々は、公開草案の第 37 項が主に棚卸資産のような財についての支配の移転の指標を提供することが意図されていると理解している。棚卸資産と異なる有形固定資産や無形資産の特徴を十分踏まえた上で、これらに対する適用において第 37 項の 5 つの指標で十分であるか、追加の指標は不要であるかなどの検討を要すると考える。
5. なお、「他の IFRS の修正」に示されている、IAS 第 16 号第 69 項の修正では、固定資産の処分の日判断にあたり、収益基準における履行義務がいつ充足されるかの判定に関する要求事項を用いることが説明されているが、この要求事項で一定の期間にわたる履行義務かどうかの判断まで求められているのかがどうか明らかでないように思われる。要求事項の内容を明確化することが望ましいと考える。