
プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	【審議事項】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

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2017 年 11 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、土地の移転を含む不動産契約における収益認識の方法に関する IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号という。）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的として作成している。

II. 背景

2. IFRS-IC は、2017 年 9 月の IFRS-IC で議論された不動産契約に関連し、特定の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、顧客である住宅協会（Housing Association）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¹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。
 - ① 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

¹ 2017 年 9 月の事例とは異なり、本事例の契約では、土地については、建物が建設される領域すべてが含まれること、また、建物については、建物全体（すなわち、建物の中の個別の不動産ユニットではない。）が対象とされていることが強調されている。

限定的（建築の許可が下りない場合など）である。

- ② 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。
3. なお、IASB の分析では、本契約が IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれること、及び IFRS 第 15 号第 9 項の契約の識別の要件をすべて満たしていることが前提とされている。

III. 2017 年 11 月の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフの分析

(本要望書の論点)

4. 本要望書の論点は、次のとおりである。
- (1) 契約における履行義務の識別（土地の移転と建物の移転は別個の履行義務であるか否か）（論点 1）
- (2) 識別された各履行義務について、一定の期間にわたって収益を認識すべきか、一時点で認識すべきか。（論点 2）

(論点 1：契約における履行義務の識別)

【関連する基準】（一部のみ。詳細は別紙 2 参照）

別個の財又はサービス

27 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。

- (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)。

5. スタッフ・ペーパーにおいて、IASB スタッフは、次の理由から、本要望書における特定の事例において、土地と建設が別個の履行義務であるか否かの解釈を示していない²。
- (1) 履行義務の識別の評価は判断を要するものであり、その結果は、契約における特定の事実及び状況により異なるものである。
 - (2) 評価に影響を及ぼす可能性のある他の要素がないことを前提として、本要望書の事例に基づいて結論を出すことは可能ではあるものの、履行義務の識別において企業が検討すべき要素や質問の要点を示すこと（すなわち、要望書に記載された特定の事実の文脈において履行義務を評価する際に、何が重要なポイントかを示すこと）がもっとも有用であると考えられる。
 - (3) 本要望書の契約について、履行義務の識別に関する結論を出した場合、様々なケースについて回答することが、IFRS-IC の役割であると市場関係者が考えるリスクがある。
6. 上記の分析を踏まえ、IASB スタッフは、履行義務の識別の論点については、本要望書に示された特定の事例について履行義務の識別に関する解釈を示すのではなく³、次のとおり、企業が検討すべきポイントを提示している（ASBJ 事務局注：概要のみ抜粋している。検討すべきポイントについては、アジェンダ決定案にも引き継がれているため、別紙 1 のアジェンダ決定案の仮訳を参照）。
- (1) 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⁴。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。
 - (2) 顧客が既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

² IFRS 第 15 号第 27 項(a)の要件については、顧客は土地からの便益をそれ単独で（又は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（また、建設サービスについても同様である。）ため、満たしているとの分析が示されている（詳細については、別紙 1 のアジェンダ決定案の仮訳を参照）。

³ 履行義務の識別に関する解釈を示さないとする対応については、IFRS-IC 会議を踏まえて修正されている。本資料第 18 項及び第 21 項参照。

⁴ 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に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。

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。

7. また、上記を考慮したうえで、企業が次のとおり結論付けた場合には、土地を移転する約束は、その土地の上に建物を建設するという約束から区分して識別可能である可能性があるとの分析が示されている。
- (1) 顧客が土地を企業から購入したか、第三者から購入したかに関わらず、企業は義務（建物を建設すること）を履行することが可能である。
 - (2) 顧客が第三者に建設を依頼した場合であっても、企業は義務（土地を移転すること）を履行することが可能である。

（論点 2：一定の期間にわたり充足される履行義務か否か）

8. IASB スタッフは、要望書で紹介された事例について、履行義務が 1 つであるか 2 つであるかについて明確に判断しないこととした上で、履行義務が 2 つであると識別された場合と履行義務が 1 つであると識別された場合のそれぞれについて、履行義務が IFRS 第 15 号第 35 項の各要件を満たすか否かを検討している。

【関連する基準】（一部のみ。詳細は別紙 2 参照）

一定の期間にわたり充足される履行義務

- 35 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（B3項から B4項参照）。
 - (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（B5項参照）。
 - (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産（第36項参照）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（第37項参照）。

履行義務が 2 つであると判断された場合

9. IASB スタッフは、要望書で紹介された事例について、履行義務が 2 つであると識別された場合には、土地を移転する約束と、建物を建設する約束のそれぞれについて、次のとおり IFRS 第 15 号第 35 項の各要件を満たすか否かを検討している。

土地を移転する約束

10. IASB スタッフは、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、一時点で収益認識を認識することになるとしている。

建物を建設する約束

11. 建設サービスについては、次のとおり IFRS 第 15 号第 35 項の各要件を満たすか否かを検討し、本事例については、IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件を満たすため、一定の期間にわたって充足される履行義務であると結論付けている。

(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))

- (1) 企業が建物を建設するにつれて、顧客が企業の建設により提供された便益を同時に受け取って消費するものではないため、IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件を満たしていない⁵。

(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))

- (2) 要望書に記載された事例においては、次の 2 つの要件を満たしているため、部分的に建設された建物を顧客が支配しており、IFRS 第 15 号第 35 項(b)の要件を満たしているとの分析が示されている。
- ① 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。
 - ② 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。
 - ③ また、IFRS 第 15 号の BC129 項では、「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仕掛品を支配する」との記載がなされている。

⁵ IFRS 第 15 号第 35 項(a)の要件には、日常的又は反復的なサービス（清掃サービス）などの典型的なサービス契約であり、企業の履行にしたがって顧客が便益を受け取って同時に消費することが容易に識別できるものが対象となることが想定されている（IFRS 第 15 号 B3 項）。企業の履行を顧客が直ちに消費しない契約（仕掛品などが生じる契約）には、本要件の適用は意図されていない（IFRS 第 15 号 BC128 項）。

履行義務が1つであると判断された場合

12. IASB スタッフは、本事例において、履行義務が1つであると判断された場合においても、顧客が契約開始時に土地を支配し、建物の設計及び仕様を指図する納涼区を有しているため、履行義務が2つであると判断された場合と結果は異ならないと分析している。ただし、スタッフが提案したアジェンダ決定案では、企業が2つの履行義務を識別した場合のみが記載されており、本分析はアジェンダ決定案の文案には含まれていない。

(基準設定アジェンダに含めるべきか)

13. IASB スタッフは、IFRS 第15号の原則及び定めは、要望書に記載された事例について収益の認識時点を判断するための十分な基礎を提供していることから、本論点を基準設定アジェンダに追加しないことを提案している。

2017年11月のIFRS-IC会議の議論の概要

(論点1：履行義務の識別)

14. 本事例において、履行義務の識別に関しては明確な解釈を示さないとするスタッフの提案を支持する意見と、履行義務の充足時点と整合的に回答を示すべきであるとの意見、またいずれでも良いとする意見も聞かれた。
15. スタッフの提案を支持するとしてIFRS-ICメンバーの主な意見は次のとおりである。
- (1) 本事例における履行義務の識別の論点は、判断が必要なものであり、固有の事例について解釈を示したとしても、少し事実及び状況が異なるだけで、結論が異なりうるものであるため、意図しない結果が生じる恐れがある。
16. 明確な解釈を示すべきであるとしてIFRS-ICメンバーの主な意見は次のとおりである。
- (1) 本事例については、土地と建物の建設サービスからそれぞれ単独で（又は容易に利用可能な他の資源と組み合わせて）便益を得られることから、2つの履行義務であることが明確であり、2つ目の論点である履行義務の充足時点と整合的に、アジェンダ決定として解釈を示すことが、財務諸表作成者にとって有用であると考えられる。ただし、アジェンダ決定の解釈が、本事例において限定的であることを示すため、その旨を注意喚起すべきである。
17. また、履行義務の識別については、履行義務が2つであるとの解釈を示す意見が多く聞かれた。また、土地と建物は不可分であるため、結論は明確ではないのでは

ないかとの意見も聞かれた。

18. 本事例においては、2つの履行義務であるとの解釈を示すことについて、過半数の支持が得られたため、アジェンダ決定案に含められることとなった。

(IFRS-ICの対応について)

19. 本論点においては、2017年9月のIFRS-IC会議で議論された、「IFRS第15号—不動産契約における収益認識方法」及び2017年11月のIFRS-ICでアジェンダ決定案として公表された「IFRS第15号—現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利」の、IFRS第15号に関連する3つの要望書に関連し、IFRS-ICの対応について次のような議論が行われた。

- (1) 議長から、2017年9月の論点と同様、IFRS第15号の適用日が差し迫っているため、3つの論点について緊急の対応が必要であるとの説明がなされた。
- (2) 複数の委員から、基準の導入フェーズにおいて寄せられる固有の質問に1つずつ回答すると、今後も同様の質問が多数寄せられることになり、IFRS-ICの役割を逸脱することになるのではという意見が聞かれた。また、3つの要望書に対し提案されているアジェンダ決定案は、関連する規定の説明も含めた長い設例の様相を呈しているため、このままアジェンダ決定とする方向なのかという意見も聞かれた。
- (3) これに対し、議長からは、次の意見が聞かれた。
 - ① できるだけ迅速に、市場関係者の要請に応じていくことがIFRS-ICの使命である。
 - ② 財務諸表作成者の有用性を確保することと、特定の論点にどこまで対応するかについて、対応のバランスを考えることが重要である。
 - ③ 2017年9月のアジェンダ決定案に寄せられるコメントを考慮して、今後の進め方を検討したい。最終のアジェンダ決定の公表については、3つのアジェンダ決定をまとめるなど、対応の仕方は検討する余地がある⁶。

(論点2:一定の期間にわたり充足される履行義務か否か)

20. スタッフの分析に対して特段の意見は聞かれなかった。

⁶ アジェンダ決定案では、2017年9月に議論された「IFRS第15号—不動産契約における収益認識方法」の議論の帰結により、アジェンダ決定案の記載が変更される可能性のあることが示されている。

アジェンダ決定案の内容

21. IFRS-IC 会議での議論を受けて、次の点を除き、ほぼ IASB スタッフの提案どおりのアジェンダ決定案を公表している（仮訳は、別紙 1 を参照）。
- (1) 本資料第 18 項に記載のとおり、履行義務の識別については、当初のスタッフ提案の文案においては、本論点についての解釈を示さないこととしていたが、スタッフの分析どおり、考慮すべきポイントを示した上で、本事例においては、2 つの履行義務があるとする解釈が追加された。
 - (2) また、履行義務の識別の論点について、企業は、特定の事実及び状況を評価することが求められること、また、評価には判断が必要であり、評価の結果は、特定の事実及び状況により異なる可能性がある旨の文言が追加された。

IV. 今後の予定

34. アジェンダ決定案については、2018 年 1 月 29 日までコメントを募集している。IFRS-IC は、将来の会議において、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。

以 上

別紙1 2017年11月のIFRS-IC会議後に提案されたアジェンダ決定案

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2A

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。この土地は、建物が建設される区域のすべてを表すものである。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。

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。
- 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。

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、企業は履行義務として、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）、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顧客に移転する約束のそれぞれを識別する。

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説明している。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)の要件の基礎にある目的は、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。

審議会は、BC105項、BC116J項及びBC116K項において、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説明した。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、契約の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かどうかを評価する。

要望書における事実パターンに対しての第27項の適用

契約中の履行義務の識別には、企業が当該契約の具体的な事実及び状況进行评估することが必要となる。委員会は、この評価には判断を伴う可能性があり、結果はそれらの具体的な事実及び状況に依存することに着目した。

要望書に記載された事実パターンでは、土地と建物はそれぞれ別個のものとなり得るものであり、したがって、委員会は第27項(a)の要件が満たされていると考えた。顧客は、土地単独で又は容易に利用可能な他の資源と組み合わせて便益を得ることができる。例えば、顧客は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、建物の建設単独で又は容易に利用可能な他の資源と組み合わせて便益を得ることができる。例えば、顧客は企業又は別の開発業者から土地の移転なしに建設サービスを受けることができる。

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、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）際に、委員会は、企業は次のことを考慮すると考えた。

- a. 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。言い換えると、建物の建設における企業の履行は、顧客がすでに他から土地を購入していたとした場合に、異なるものとなるのか（及びその逆）。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晒されるリスクが建物の建設のリスクと分離不能であることを意味しない。

- b. 企業は、たとえ顧客が建設サービスを他の開発業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のか。また、顧客が土地を他の者から購入していた場合であっても、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、企業が次のように結論を下した場合には、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考えた。(a) 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、(b) 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。

要望書に記載された事実パターンでは、委員会は、これに該当するであろうと考え、したがって、この契約の中には2つの履行義務がある（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）と結論を下した。

要望書における事実パターンに対しての第35項の適用

それぞれの履行義務について、企業はIFRS第15号の第35項の要件を適用して、収益を一定の期間にわたり認識すべきかどうかを決定する。第35項の要件がどれも満たされない場合には、企業は収益を一時点で認識する。

土地を移転する約束に対しての第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、委員会は、企業は土地の顧客への移転に係る収益を、IFRS第15号の第38項を適用して一時点で認識すると考えた。

建物を建設する約束に対しての第35項の適用

委員会は、不動産ユニットを建設する約束に対しての第35項の適用について[2017年9月]に議論した。[暫定的な] アジェンダ決定「不動産契約における収益認識 (IFRS第15号)」における委員会の下記の見解は、この要望書に記載された事実パターンにおける建物を建設する約束にも適用される⁷。

- a. 企業が建設する建物の販売に係る契約において、委員会は、第35項(a)は適用されないと考えた。企業の履行が、直ちには消費されない資産（すなわち、建物）を創出するからである。
- b. IFRS第15号の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建物）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ことに着目した。企業は、この評価を

⁷ [2017年9月]に公表した[暫定的な]アジェンダ決定における「不動産ユニット」への言及が、この[暫定的な]アジェンダ決定では「建物」に変更されている。

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。

- c. 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。企業が建設する建物の販売契約では、創出される資産は建物自体である。それは、例えば、将来において建物を獲得する権利ではない。

[上記のパラグラフは、2017年9月に公表したIFRS第15号についての暫定的なアジェンダ決定に対して寄せられたコメントレターについての委員会の検討の結果に応じて更新されるであろう。]

2017年11月に議論した要望書に記載された事実パターンでは、委員会は、第35項(a)の要件は満たされないと考えた。これは、顧客が企業による建物の建設によって提供される便益を建物が建設されるにつれて同時に受け取って消費するわけではないからである。すなわち、企業の履行は直ちには消費されない資産（すなわち、部分的に建設された建物）を創出する。

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。

委員会は、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結論を下した。顧客は次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。顧客がこの能力を有するのは、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である。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。

したがって、第35項(b)の要件は満たされる。委員会は、IFRS第15号のBC129項における「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」という審議会の所見に留意した。

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]。

別紙2 関連する基準等

(IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」)

別個の財又はサービス

(前略)

27 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。

- (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)。

28 顧客は、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又は経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、第27項(a)に従って財又はサービスから便益を得ることができる。一部の財又はサービスについて、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。他の財又はサービスについて、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる場合がある。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が) 独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から得ている資源(企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財又はサービスを含む)又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。さまざまな要因が、顧客が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の組合せで得ることができるという証拠を提供する可能性がある。例えば、企業がある財又はサービスを通常は独立に販売しているという事実は、顧客が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ことを示唆するであろう。

29 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が第27項(b)に従って区分して識別可能であるかどうかを評価するにあたり、その目的は、当該約束の性質が、契約の観点において、当該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、その約束した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。財又はサービスを顧客に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には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。

- (a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後の

アウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用している。結合後のアウトプットには、複数のフェーズ、要素又は単位が含まれていることもある。

- (b) 当該財又はサービスのうちの 1 つ又は複数が、契約で約束した他の財又はサービスのうちの 1 つ又は複数を大幅に修正又はカスタマイズするか又はそれらによって大幅に修正又はカスタマイズされる。
- (c) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高い。言い換えると、当該財又はサービスのそれぞれが、契約の中の他の財又はサービスのうちの 1 つ又は複数に著しく影響を受ける。例えば、場合によっては、企業が当該財又はサービスのそれぞれを独立に移転することによって約束を履行することができないために、複数の財又はサービスが互いに著しく影響を受ける。

(後略)

履行義務の充足

31 企業は、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って企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である。

32 第22項から第30項に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり（第35項から第37項に従って）充足するのか、それとも一時点で（第38項に従って）充足するのかを決定しなければならない。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。

一定の期間にわたり充足される履行義務

35 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（B3項から B4項参照）。
- (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（B5項参照）。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産（第36項参照）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（第37項参照）。

36 企業の履行によって創出される資産は、企業が当該資産の創出若しくは増価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。

資産を企業が他に転用できるかどうかの評価は、契約開始時に行われる。契約開始後は、企業は資産が他に転用できることに関する評価を見直してはならない。ただし、契約の当事者が、履行義務を著しく変更する契約変更を承認する場合は除く。B6項からB8項は、資産を企業が他に転用できるかどうかの評価に関するガイダンスを示している。

- 37 企業は、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いるのかどうかを第35項(c)に従って評価する際に、契約条件を当該契約に適用される法律とともに考慮しなければならない。現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利は、固定金額に対するものである必要はない。しかし、契約の存続期間全体を通じて、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契約が顧客又は他の当事者により解約される場合に、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。B9項からB13項は、支払に対する権利の存在及び強制可能性並びに、支払に対する企業の権利が、現在までに完了した履行について支払を受ける権利を企業に与えているのかどうかの評価に関するガイダンスを示している。

資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配する（第35項(b)）

- B5 第35項(b)に従って資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配するのかどうかを判定する際に、企業は第31項から第34項及び第38項の支配に関する要求事項を適用しなければならない。創出又は増価される資産（例えば、仕掛品資産）は、有形又は無形のいずれの可能性もある。

一定の期間にわたり充足される履行義務（第35項から第37項）

- BC124 両審議会は、どのような場合に財又はサービスが一定の期間にわたり移転する（したがって、履行義務が一定の期間にわたり充足される）のかを評価するための客観的な基礎を提供するために、IFRS 第15号の第35項の要件を開発した。

履行が資産を創出又は増価させ、顧客が当該資産の創出につれてそれを支配する（第35項(b)）

- BC129 両審議会は、企業の履行が資産を創出又は増価させ、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を明確に支配する状況を扱うための要件を盛り込んだ。それらの場合には、顧客が仕掛品を支配するので、顧客は企業が提供しつつある財又はサービスの便益を獲得しており、したがって、履行義務は一定の期間にわたり充足される。例えば、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仕掛品を支配する。
- BC130 両審議会は、この要件の根拠は、US GAAPにおける従前の収益ガイダンスでの「進行基準」による収益認識アプローチの使用の論拠と整合的であると考えた。当該ガイダンスは、多くの工事契約において、企業が実質的に、企業が履行するにつれて資産（すなわち、仕掛品）に対する権利

を販売していることを認識していた。したがって、各当事者は、実質的に、作業が進行するにつれて生じる連続的な販売（すなわち、顧客が仕掛品を支配する）に合意している。

- BC131 多くのコメント提出者は、この要件は、建設又は増価されつつある資産を顧客が明確に支配している場合には、単純明快であり有用であると説明した。しかし、両審議会は、一部の履行義務については、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ことに着目した。したがって、それらの場合に支配がいつ移転するのかを決定することはより困難となる可能性があるため、両審議会はIFRS 第15号の第35項(c)において第3の要件を開発した。

不動産の建設に関する契約

- BC149 財又はサービスがいつ顧客に移転するのかを判定するための要求事項を開発する際に、両審議会は、IFRSにおける不動産の建設に固有の従前の収益認識の要求事項の適用から生じていた実務上の不統一を考慮した。この実務上の不統一は、従前のIFRSの収益認識の要件を事実及び状況の異なる複雑な契約に適用することによって、不動産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転する場合を決定する際の困難さから生じていた。

- BC150 両審議会は、この実務上の不統一は、IFRS 第15号の第35項から第37項の要求事項（どのような場合に財又はサービスが一定の期間にわたり移転するのかの判定に関する具体的な要求事項を示している）によって軽減されるはずだと予想している。しかし、両審議会は、移転のパターンは、それぞれの契約の関連する事実及び状況に左右されるため、不動産契約ごとに異なる可能性があることに注目した。例えば、不動産契約の中には、容易に（当該契約の条件下で）別の顧客に振り向けることができない資産を生じる（すなわち、企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない）ものがあり、その契約は、現在までに完了した履行に対する支払を顧客に求める（このため、IFRS 第15号の第35項(c)の要件に該当する）。しかし、企業が他に転用できない資産を創出する他の不動産契約は、現在までの履行に対する支払を顧客に要求しない場合がある。したがって、企業はそうした契約についての移転のパターンに関して異なる結論に至る可能性がある。

- BC151 住宅用不動産業界においてIFRSを適用している一部のコメント提出者は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるのかどうかを判定するための要件の追加を支持した。多区画の不動産開発における各居住単位の建設が行われるにつれて収益を一定の期間にわたり認識することができるのかどうかを評価するのに役立つと考えたからである。この業界における他のコメント提出者は、彼らの履行は他に転用できる資産を創出しないと結論を下すことはできるが、「現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利」を満たすことができないと説明した。これは、収益を認識することができるのが、各単位が顧客に移転する一時点だけ（多くの場合、建設が完了し顧客が物理的占有をした後にだけ）となることを意味し、これは履行の不適切な描写となると彼らは述べた。

- BC152 しかし、両審議会は、IFRS第15号の第35項(c)の要件のいずれかに該当しない場合には、収益を一定の期間にわたり認識することは、企業の履行並びに契約における企業と顧客のそれぞれの

権利及び義務を忠実に表現しないと結論を下した。さらに、両審議会は、「他に転用ができないこと及び現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利」の要件を明確化することにより、多区画の住宅用不動産開発についての収益認識の確実性と首尾一貫性が高まると判断した。

以 上