
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」 現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利

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、特定の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、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)¹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。
 - ① 企業は、不動産ユニットの当初の販売価格と、解約に伴い発生したコストを獲得する法的な権利を有している。企業は、第三者に当該不動産ユニッ

¹ 関連する基準等は別紙 2（本資料の 9 ページ以降）にお示ししている。

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。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。

② 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。また、再販売価格が当初の販売価格を越えた場合でもその超過額を得る権利を有していない。

(5) 裁判所の判決は、上記(4)①における企業の法的な権利及び顧客の法的な義務が存在することを確認している。

3. なお、要望書においては、次の前提がおかれており、IASB のスタッフ・ペーパーでもこの前提にしたがって分析がすすめられている。

(1) 企業は、本契約は IFRS 第 15 号の適用範囲に含まれ、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と結論付けている。

(2) 企業は、IFRS 第 15 号の第 22 項から第 30 項を適用し、当該契約に含まれる履行義務は 1 つである（すなわち、顧客に不動産ユニットを移転する約束である）と識別している。

(3) 企業は、IFRS 第 15 号の第 35 項(a)及び第 35 項(b)の一定の期間にわたって認識する履行義務の要件を満たしていないと結論付けている。

III. 2017 年 11 月の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフの分析及びアジェンダ決定案の内容

(本要望書の論点)

4. 本要望書の論点は、要望書の事例について、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である。

(一定の期間にわたり充足される履行義務か否か)

5. 本事例では、本資料第 3 項(3)に記載のとおり、企業が IFRS 第 15 号第 35 項(a)及び第 35 項(b)の要件を満たしていないことが前提とされている。したがって IASB スタッフは、本論点の分析にあたり、企業が IFRS 第 15 号第 35 項(c)の要件を満たすか否かに焦点をあてている。IFRS 第 15 号第 35 項(c)には、次の要件が含まれ、これらとともに満たす必要がある。

(1) 企業の履行が他に転用できる資産を創出しないこと

- (2) 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こと

IFRS 第 15 号第 35 項 (c) の要件 (1)「企業の履行が他に転用できる資産を創出しない」を満たすか否か

6. 本事例において、要望書の提出者は、契約で合意したユニットの変更や入替えは契約上、できず、「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 (IFRS 第 15 号第 36 項)」ため、IFRS 第 15 号第 35 項 (c) の 1 つめの要件である「企業の履行が他に転用できる資産を創出しない」を満たしていると分析しており、当該分析について IASB スタッフも同意している。

IFRS 第 15 号第 35 項 (c) の要件 (2)「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」を満たすか否か

7. IASB スタッフは、主に次の理由から、本要望書の事例においては、企業は「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」を有していないと判断している。

(IFRS 第 15 号第 35 項 (c) の目的)

- (1) IFRS 第 15 号 BC143 項では、「支払いを受ける権利」を評価するにあたって、「企業が現在までに完了した履行に対する補償となる支払」と、「企業の不都合や利益の喪失 (loss on profit) について補償する支払」とを区別している。IFRS 第 15 号第 35 項 (c) の要件の目的は、「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しているのかどうかを判定すること」である。

IASB スタッフは、再販売価格と不動産ユニットの当初の販売価格との差額を受け取る企業の法的な権利は、利益の喪失についての補償であり、企業が現在までに完了した履行に対する補償となる支払ではないと考えている。

(解約時の顧客の権利及び義務)

- (2) 本事例においては、顧客が契約を解約した場合、顧客は不動産ユニットの法的な所有権を獲得したり、当該不動産ユニットを販売、使用又は開発したりする権利を獲得していない。企業が新しい契約にもとづいて、不動産ユニットを再販売し、第三者に引き渡すことになる。これらの事実を踏まえると、顧客が不動産ユニットの引渡しを受けたり、企業を代理人として利用したりしているのではなく、企業が当該不動産ユニットを支配し、第三者に直接販売していると考えられる。
- (3) 企業が不動産ユニットを支配していることは、解約時における顧客の権利か

らも裏付けられる。再販売価格が当初の購入価格より高い場合、企業がすべての便益を得ることになる。

- (4) IFRS 第 15 号第 31 項の根底にある原則は、顧客と企業の関係に基づいて収益を認識するということである。IFRS 第 15 号第 35 項は、資産が創出されるに当たって顧客が当該資産を支配するか否かを評価するための客観的な基礎を提供するものである。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否かを判定するにあたっては、当初の契約における顧客（又は、顧客の代理人）から受け取る支払であるかどうかの問題である。
- (5) 要望書の事例においては、顧客からの解約により、企業が別の契約として第三者に当該不動産ユニットを売却する。したがって、第三者からの支払は、第三者との契約における企業の履行に対する支払であり、当初の契約における顧客から企業への支払の一部であると考えるべきではないと考える。
- (6) 当初の契約における顧客が、企業が現在までに完了した履行に対する支払を行う必要があることについては、IFRS 第 15 号 BC142 項からも裏付けられる（強調は IASB スタッフによる）。

BC142 両審議会は、支配の判定と他に転用ができないこと及び「支払を受ける権利」の要因との間に関連があると判断した。これは、企業が創出しつつある資産を企業が他に転用できない場合には、企業は実質的に当該資産を顧客の指示で建設しているからである。したがって、企業は、顧客が契約を解約して企業に残る資産が全くないか又はほとんど価値がないというリスクから経済的に保護されたいと望むであろう。その保護は、契約が解約される場合には、**顧客は現在までに完了した企業の履行について支払をしなければならない**と要求することによって設定される。これは、**顧客が支払の義務を通常負う**のが、交換において財又はサービスに対する支配を顧客が受け取った場合だけである他の交換契約と整合的である。したがって、**顧客が企業に履行に対しての支払義務を負っている**（言い換えると、当該履行に対する支払を回避できない）という事実は、顧客が企業の履行から便益を得ていることを示唆する。

（基準設定アジェンダに含めるべきか）

8. 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。

IV. 2017年11月のIFRS-IC会議の議論の概要及びアジェンダ決定案

9. 2017年11月20日に開催された、IFRS-IC会議では、一部の文言を除き、スタッフの分析について概ね賛同する意見が聞かれた。
10. IASBスタッフは、前述のIASBスタッフの分析を踏まえたアジェンダ決定案を提案している（詳細については、別紙1を参照）。

V. 今後の予定

11. 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、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。

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

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2B

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。

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。

要望書は、IFRS第15号の第35項(c)の適用に関して具体的に質問していた。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。(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。

IFRS第15号の第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。

IFRS第15号の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、したがって、第35項(c)の要件は満たされない。

要望書における事実パターンに対しての第35項(c) — 支払を受ける強制可能な権利 — 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、契約によって創出された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依存すると考えた。

要望書に記載された事実パターンでは、不動産ユニットに係る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、契約で特定された完成した不動産ユニットを引き渡すことである。企業は、建設が完了するまで、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購入価格の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、
 - i. 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。
 - ii. 顧客は不動産ユニットを売却、使用又は開発する権利を有さない。

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、企業と顧客との間の関係に関するものであることに着目した。委員会は、要望書に記載された事実パターンにおいて、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のかがどうかを評価することであることにも着目した。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。

委員会は、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。すなわち、企業は 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ない。

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]。

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」)

履行義務の充足

- 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。

現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利（第 35 項(c)）

- B9 第 37 項に従い、顧客又は他の当事者が、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約を解約する場合に、少なくとも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に対する権利を企業が得る場合には、企業は現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利を有する。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（例えば、企業が履行義務を充足する際に生じたコストに合理的な利益マージンを加算したもの）となり、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。合理的な利益マージンに対する補償は、契約が約束どおりに履行されたとした場合に見込まれる利益マージンと等しくなる必要はないが、企業は次の金額のいずれかに対する補償に対する権利を得ていなければならない。
- (a) 顧客（又は他の当事者）による解約の前の契約に基づく企業の履行の程度を合理的に反映すると見込まれる利益マージンの一定割合
 - (b) 契約固有のマージンが、企業が同様の契約から通常生み出すリターンよりも高い場合には、同様の契約についての企業の資本コストに対する合理的なリターン（又は同様の契約についての企業の通常の営業マージン）
- B10 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は、支払に対する現在の無条件の権利である必要はない。多くの場合、企業は、合意された達成目標に到達した時点又は履行義務を完全に充足した時点で初めて、支払に対する無条件の権利を有する。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評価する際に、企業は、企業が約束した履行を行えなかったこと以外の理由で契約が完了前に解約されたとした場合に、現在までに完了した履行に対する支払を要求又は保持する強制可能な権利を有するかどうかを考慮しなければならない。
- B11 一部の契約では、顧客が契約の存続期間中の所定の時点でのみ契約を解約する権利を有している場合や、顧客が契約を解約する権利を全く有していない場合がある。顧客がその時点で契約を解約する権利がないのに契約を解約するよう行動する場合（顧客が約束した義務を履行しなかった場合を含む）には、契約（又は他の法律）が企業に、契約で約束した財又はサービスを引き続き顧客に移転し、当該財又はサービスと交換に約束された対価を支払うよう顧客に要求する権利を与える場合がある。そうした状況では、企業は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。企業は、契約に従って義務の履行を継続して、顧客に義務の履行（約束された対価の支払を含む）を要求する権利を有しているからである。
- B12 現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利の有無及び強制可能性を評価する際に、企業は、契約条件を、当該契約条件を補足するか又は覆す可能性のある法令又は判例とともに、考慮しなければならない。これには、以下に該当するかどうかの評価が含まれる。
- (a) 顧客との契約には現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利が明示されていなくても、法令、行政上の実務又は判例が当該権利を企業に与えている。

(b) 関連性のある判例が、同様の契約における現在までに完了した履行に対する支払を受ける同様の権利に、法的拘束力がないことを示している。

(c) 支払を受ける権利を強制しないことを選択するという企業の取引慣行により、当該権利がその法的環境では強制可能ではない状態になる結果が生じている。しかし、企業が同様の契約で支払を受ける権利を放棄することを選択する場合があるとしても、企業は、顧客との契約で、現在までの履行に対する支払を受ける権利が依然として強制可能である場合には、現在までの支払に対する権利を引き続き有することになる。

B13 契約で示されている支払予定は、必ずしも、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受け強制可能な権利を有しているかどうかを示すものではない。契約における支払予定は、顧客が支払う対価の時期及び金額を定めるものであるが、支払予定は必ずしも、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の証拠を提供するとは限らない。これは、例えば、契約により、顧客から受け取った対価が、企業が契約で約束した履行を行えなかったこと以外の理由で返金可能であることが定められている場合があるからである。

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、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（第 35 項(c)）

BC132 両審議会は、場合によっては、IFRS 第15号の第35項(a)及び(b)の要件を適用することが困難となる可能性があることに着目した。このため、両審議会は、支配の判定に役立てるために第3の要件を開発した。両審議会は、この要件は、顧客に固有である可能性のあるサービス（例えば、最終的に顧客のための専門的意見をもたらすコンサルティング・サービス）についてだけでなく、有形（又は無形）の財の創出についても必要となる可能性があると考えた。

企業が現在までに完了した履行義務に対して支払を受ける強制可能な権利を有している

BC142 両審議会は、支配の判定と他に転用ができないこと及び「支払を受ける権利」の要因との間に関連があると判断した。これは、企業が創出しつつある資産を企業が他に転用できない場合には、企業は実質的に当該資産を顧客の指示で建設しているからである。したがって、企業は、顧客が契約を解約して企業に残る資産が全くないか又はほとんど価値がないというリスクから経済的に保護されたいと望むであろう。その保護は、契約が解約される場合には、顧客は現在までに完了した企業の履行について支払をしなければならないと要求することによって設定される。これは、顧客が支払の義務を通常負うのが、交換において財又はサービスに対する支配を顧客が受け取った場合だけである他の交換契約と整合的である。したがって、顧客が企業に履行に対して

の支払義務を負っている(言い換えると、当該履行に対する支払を回避できない)という事実は、顧客が企業の履行から便益を得ていることを示唆する。

- BC143 両審議会が「支払を受ける権利」という用語で意図しているのは、企業が現在までに完了した履行に対する補償となる支払であり、例えば、預け金の支払や、企業の不都合や利益の喪失について補償する支払ではない。これは、この要件の基礎となる目的は、資産が顧客のために創出されていくにつれて、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転しつつあるのかどうかを判定することだからである。したがって、合理的な行動が行われていて、かつ、顧客との契約の範囲外に存在するかもしれない幅広く認知された経済的便益がないことを仮定すると、企業は、契約の履行に関連したコストについて補償され当該コストに対するリターンを含んだ利益マージンを受け取る場合には、財又はサービスに対する支配の顧客への移転に同意するしかないであろう。
- BC144 両審議会は、企業が顧客による解約の際に権利を得るであろう補償が必ずしも契約マージンではないかもしれないことに留意した。早期に解約された契約において顧客に移転された価値は、契約が完了した場合の価値と比例的ではない場合があるからである。しかし、両審議会は、現在までに完了した履行に対する補償を立証するためには、その補償は、企業の予想される利益マージンの合理的な一定割合又は企業の資本コストに対しての合理的なリターンに基づくべきであると決定した。さらに、両審議会は、焦点を置くべきなのは、解約の際に企業が権利を得るであろう金額であり、企業が最終的に交渉において進んで決済する可能性のある金額ではないことに留意した。したがって、両審議会は、IFRS 第15号のB9項において、「合理的な利益マージン」が何を表すことを意図しているのかについての意図を明確化した。
- BC145 さらに、両審議会は、企業は支払に対する現在の無条件の権利を有している必要はないが、その代わりに、顧客が契約を完成前に理由なしに解約するとした場合に現在までに完了した履行についての支払を要求あるいは保持する強制可能な権利を有していなければならない旨を明確化した。例えば、コンサルティング会社が契約終了時に報告書を提出することに同意しており、その固定の対価の金額が報告書の提出を条件としている場合を考えてみる。企業が当該契約に基づいて履行しているとした場合、契約の条件(又は他の法律)により、顧客が契約を完成前に理由なしに解約した場合に企業の現在までに完了した作業について企業に補償することが顧客に要求されているのであれば、企業は現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有することとなる。両審議会がこの概念を明確化したのは、契約における契約上の支払条件が、現在までに完了した履行についての支払に対する企業の強制可能な権利と必ずしも一致しない場合があるからである。
- BC146 数名のコメント提出者が、100%の返金不能の前払が「現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利」に該当するのかどうかを質問した(すなわち、100%の支払は、少なくとも、契約期間全体を通じて現在までに完了した作業について企業に補償することになるからである)。両審議会は、この形態の支払は、企業が当該支払を保持する(そして返金しない)権利が、顧客が契約を解約したとした場合に強制可能となるのであれば、当該要件に該当すると決定した。さらに、

両審議会は、支払を受ける権利は強制可能であるべきであることに留意した。そうでないと、企業が実際に支払を受ける権利があるかどうかは疑問である。したがって、両審議会は、支払を受ける権利が強制可能かどうかを企業が判定する助けとするために、IFRS 第15号のB12項に当該諸要因を含めた。

BC147 両審議会は、顧客が契約を解約する権利を有していないか又は所定の時点でしか契約を解約する権利がない一部の場合において、企業が支払を受ける強制可能な権利を有する可能性があるかどうかを明確化することも決定した。契約又はその法域での他の法律が、企業と顧客がそれぞれの義務（個別の義務と呼ばれることが多い）を完了することを要求している場合には、これに当てはまることになる。

独立した収益認識の要件としての支払を受ける権利

BC148 両審議会は、現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を、収益がいつ認識されるのかを決定する際により包括的な要件として明示することを検討したが、次の理由により棄却した。

- (a) 企業は、IFRS 第15号に従って収益を認識するためには契約を有していなければならない、契約の一部分は支払を受ける権利である。
- (b) 収益認識のコアとなる原則は、財又はサービスが顧客に移転されたかどうかの判定に関するものであり、企業が支払を受ける権利を有しているかどうかに関するものではない（ただし、これは契約が存在するかどうかの判定の重要な部分である—BC31項からBC46項参照）。支払を受ける権利を履行義務がいつ充足されるのかを決定するための包括的な要件として含めると、その収益認識の原則を覆すこととなるおそれがある。
- (c) 支払を受ける権利は、必ずしも財又はサービスの移転を示すものではない（例えば、契約の中には、顧客が返金不能の前払金の支払を要求され、それと交換に何らの財又はサービスを受け取らないものもある）。多くのサービス契約のように、顧客が企業の履行につれて明確に便益を受けている場合には、企業が最終的にその履行に対する支払を保持しないという可能性は、収益の測定の中で扱われる。例えば、企業が履行するにつれて顧客が同時に便益を受け取って消費する一部のサービス契約においては、顧客が契約を解約して支払った対価の全額の払戻しを受けることができる場合がある。両審議会は、そうした場合には、企業はサービスを顧客に移転しつつあるので、収益を認識すべきだと決定した。ただし、権利を得る取引価格の金額を制限すべきかどうかの評価が条件となる（BC203項からBC223項参照）。

以 上