

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IAS 第 23 号「借入コスト」－  
一定期間にわたる建築物の移転**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 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、一定期間にわたる建築物の移転に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）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いる。

## II. 背景及び経緯

2. IFRS-IC は、集合住宅の建設に関して借入コストの資産化についての要望書を受け取った。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。）を適用して、不動産開発業者（企業）は、集合住宅における個々の住戸の販売について、一定の期間にわたり収益を認識している。要望書は企業が住戸の取得原価の一部として、借入コストを資産化するかどうかについて質問している。
3. 要望書に記載された事例は下記のとおりである。
  - (1) 企業は集合住宅を建設し、集合住宅における個々の住戸を顧客に販売する。
  - (2) 企業は建設目的のために特別に資金を借入れ、当該借入金について借入コストが発生する。
  - (3) 建設前に企業はいくつかの住戸について顧客と販売契約を締結している（販売済住戸）。
  - (4) 企業は未販売住戸の販売活動を行っており、企業は適当な顧客を特定次第、未販売住戸を販売する意図がある。
  - (5) 顧客との契約、関連する事実及び状況に基づき、IFRS 第 15 号第 35 項(c)を適用して、企業は一定の期間にわたりそれぞれの住戸に対する支配を移転し、一定の期間にわたり収益を認識する。契約において顧客が約束した対価は現金又はその他の金融資産である。
4. IAS 第 23 号「借入コスト」（以下「IAS 第 23 号」という。）を適用して、企業は適格資産の建設に直接起因する借入コストをその資産の取得原価の一部として資産化する。

IAS 第 23 号第 5 項において、適格資産を、「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義している。

5. 企業は一定の期間にわたりそれぞれの住戸に対する支配を移転するため、要望書の提案者は、企業は適格資産を保有しているかどうか、直接起因する借入コストを住戸の取得原価の一部として資産化するかどうかについて質問している。要望書の提出者は次の 3 つの考え方を示している。
  - (1) 未販売住戸のみについて借入コストを資産化する (View A)
  - (2) 未販売住戸及び販売済住戸のいずれについても借入コストを資産化しない (View B)
  - (3) 未販売住戸及び販売済住戸のいずれについても借入コストを資産化する (View C)

### Ⅲ. 2018 年 11 月の IFRS-IC 会議における議論

#### アウトリーチ

6. IASB スタッフは、この論点について、会計基準設定主体、証券規制当局及び会計事務所に対してアウトリーチを実施した。
7. アウトリーチにおける質問の内容は下記のとおりである。
  - (1) 不動産開発業者が IFRS 第 15 号第 35 項を適用して、一定の期間にわたり住戸に対する支配を移転し、一定の期間にわたり収益を認識していることは一般的であるかどうか。
  - (2) 一定の期間にわたり収益を認識している企業において、下記のどの範囲について借入コストを資産化するか。
    - ① 販売済住戸又は未販売住戸のいずれかについて借入コストを資産化する
    - ② 販売済住戸及び未販売住戸の両方について借入コストを資産化する
    - ③ 販売済住戸又は未販売住戸のいずれについても借入コストを資産化しない
  - (3) 借入コストの資産化についてそれぞれの企業が異なる処理方法を適用している場合、その影響はそれらの企業の財務諸表において重要な影響を与え得るも

のであるかどうか。

8. 15 通の回答を得て、そのうち 7 通は大手会計事務所から、6 通は会計基準の設定主体、2 通は規制当局のグループの組織代表からであった。なお、それらは非公式な意見であり、回答者の公式の見解を示すものではなかった。

#### **(一定期間にわたり収益認識することが一般的であるかどうか)**

9. 一部の回答者は、不動産開発業者が一定の期間にわたり収益を認識することは、特定の法域において一般的であると回答した。これらの回答者の一部はまた、そのほかの法域においては、企業が一時点で収益を認識することが一般的であると回答した。収益認識のタイミングが異なるのは、それぞれの法域の契約や法律が相違することに起因しているとのことであった。
10. それ以外の回答者は、回答者の法域における企業は一定期間にわたってではなく、一時点で収益認識していると回答した。

#### **(会計処理)**

11. 特定の法域において、不動産開発業者が一定の期間にわたり収益を認識することが一般的であると回答した回答者の多数は、本資料第 5 項で記載した 3 つの方法が観察されたと回答した。これらの回答者の一部は、同じ法域においては同じ処理方法が適用されていることが観察され、法域によって処理方法にばらつきが見られると回答した。
12. ある回答者は、主に View A (未販売住戸についてのみ借入コストを資産化する方法) を適用し、別の回答者は主に View B (未販売住戸及び販売済住戸のいずれについても借入コストを資産化しない方法) が適用されていると回答した。

#### **(会計処理方法の適用が異なることによる影響)**

13. 異なる会計処理方法の適用が観察されると回答した 6 の回答者は、異なる会計処理方法の適用が企業の財務諸表へ重要な影響がある又はあり得ると回答した。その他の回答者は、回答がなかったか、当該質問に回答するための十分な情報を持っていないと回答した。

#### **IASB スタッフの分析**

14. IAS 第 23 号第 8 項において、下記のとおり記載されている。

企業は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コストを、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない。企業は、その他の借入コストを発生した期間の費用として認識しなければならない。

15. したがって、借入コストの資産化に際し、企業は適格資産が存在するかどうかを検討する必要がある。
16. IAS 第 23 号第 5 項において、適格資産を「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義している。また、IAS 第 23 号第 7 項において適格資産の例を挙げるとともに下記のとおり記載されている。

状況に応じて、次のいずれも適格資産となり得る。

- (a) 棚卸資産
- (b) 製造工場
- (c) 発電施設
- (d) 無形資産
- (e) 投資不動産
- (f) 果実生成型植物

金融資産、及び短期間で製造（あるいは他の方法で生産）される棚卸資産は、適格資産ではない。取得時点において意図した使用又は販売が可能な状態にある資産は、適格資産ではない。

17. 要望書の事例において、住戸に関連して適格資産が存在するかどうか質問されている。企業がどのような資産を認識し、これらが適格資産に該当するかどうかを検討する必要がある。

#### **(認識された資産)**

18. IASB スタッフは、事例にもよるが、企業は次の一つ若しくは複数の資産を認識する可能性があると考えている。
  - (1) (IFRS 第 15 号の適用による) 販売済住戸に係る債権。債権は対価に対する無条件の企業の権利を示す。
  - (2) (IFRS 第 15 号の適用による) 販売済住戸に係る契約資産。契約資産は、企業が顧客に財又はサービスを移転した時の、顧客が対価を支払う前又は支払期限が到来する前の対価に対する企業の権利（債権を除く。）を示す。
  - (3) (IAS 第 2 号「棚卸資産」(以下「IAS 第 2 号」という。)の適用による) 一般的な未販売住戸に対する棚卸資産。未販売住戸に係る棚卸資産は企業の通常の

営業過程における販売のための製造途中の資産を示す。販売済住戸とは異なり、未販売住戸に対する支配は移転していない。また、企業は、例えば、販売済住戸の建設のために必要な未使用の原材料を保有する可能性がある。

### **(認識された資産は適格資産の定義を満たすか)**

#### **債権**

19. IFRS 第15号第108項において債権の定義と下記が記載されている。  
債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。(中略)企業は債権を IFRS 第9号に従って会計処理しなければならない。(以下省略。)
20. IASB スタッフは、IAS 第23号第7項により、金融資産は適格資産に該当しないことが明確にされていることから、債権は適格資産に該当せず、企業は認識した債権について借入コストを資産化しないと考えている。

#### **契約資産**

21. IFRS 第15号第107項に下記のとおり記載されている。  
顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。(以下省略。)
22. IFRS 第15号付録Aにおいて、契約資産は次のとおり定義されている。  
企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利(当該権利が、時の経過以外の何か(例えば、企業の将来の履行)を条件としている場合)
23. IAS 第23項第5項において、適格資産を「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義している。IAS 第23号は契約資産が適格資産に該当するか否かについて明らかにしていない。要望書の事例において契約資産は将来の履行義務(例えば住戸の建設の完成)を条件とする対価に対する企業の権利を示す。別の言い方をすると、IASB のスタッフは契約資産の意図した使用は現金若しくはその他の金融資産を回収することと考えており、その意図した使用が可能となるまでに相当の期間を要するものではないと考えている。これは、IAS 第23号が債権は適格資産に該当しないと明確にしている理由であると考えている。したがって、IASB スタッフは、現金若しくはその他の金融資産で対価を受け取る企業の権利である契約資産は、適格資産に該当しないと考えている。

24. IFRIC 解釈指針第12号「サービス委譲契約」（以下「IFRIC 第12号」という。）はサービス委譲契約における営業者の契約資産についての借入コストの資産化の扱いを明確にしている。IFRIC 第12号を適用すると、サービス委譲契約の営業者は、建設又は改修と交換に権利を得る対価として、金融資産若しくは無形資産を認識する。IFRIC 第12号第19項において、「しかし、両方の形態の対価（金融資産又は無形資産）はともに、IFRS 第15号に従って建設又は改修の期間中は契約資産として分類される。」とされている。
25. IFRIC 第12号第22項において、サービス委譲契約の営業者が、対価の性質が金融資産である契約資産について、借入コストの資産化を禁止している。第22項の記載は下記のとおりである。

IAS 第23号に従い、契約に起因する借入コストは、営業者が無形資産（公共サービスの利用者に課金する権利）を受け取る契約上の権利を有している場合を除き、それらが発生した期間に費用として認識しなければならない。営業者が無形資産を受け取る権利を有している場合には、契約に起因する借入コストは、当該会計基準に従って、契約の建設フェーズの間、資産化しなければならない。

#### 棚卸資産

26. IAS 第23号第7項において、棚卸資産は状況に応じて適格資産となり得ると、記載されている。
27. 要望書の事例において、企業は一定の期間にわたり顧客に住戸を移転し、一定の期間にわたり収益を認識する。したがって、IASB スタッフは、顧客と契約を締結したときに、(1)部分的に建設された販売済住戸に係る棚卸資産を取り消して、(2)顧客からの対価を契約資産及び（又は）債権を認識する。販売済住戸について企業は棚卸資産を認識しておらず、適格資産を保有していないと考えている。

#### 未販売住戸

28. 顧客との契約前において企業は未販売住戸についての仕掛品として棚卸資産を認識する。IASB スタッフは建設中の未販売住戸に係る棚卸資産は適格資産の定義を満たさないと考えている。要望書に記載された事例において、企業は未販売住戸の販売活動しており、適当な顧客を特定次第、販売契約を締結する意図を持っている。これは、未販売住戸は現在の状態で意図した販売が可能であり、販売が可能となるまでに相当の期間を要するものではないと IASB スタッフは考えている。
29. View A（未販売住戸のみについて借入コストを資産化する）の支持者は次の理由でこの見解を支持する。

- (1) IAS 第2号第10項において、企業は棚卸資産の原価に「棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したコスト」（つまり直接起因するコスト）を含めることを要求されている。View A の見解によると、借入コストは、企業が集合住宅の建設を行うために特別に資金を借入れ（借入コストが発生し）ているため、直接起因するコストである。
  - (2) 住戸は完成前に販売可能であるが、企業は物理的建設が完了するまで、顧客に住戸を移転するための履行義務を完全に充足していない。
  - (3) IAS 第23号第23項において、資産は「たとえ日常的な管理的作業が継続中であっても、資産は、物理的建設が完了した時点で、意図した使用又は販売の準備ができたことになるのが通常である。」と記載されている。
30. しかしながら、IASB スタッフは、本資料第 29 項の見解について、次の理由で同意しない。
- (1) IAS 第 2 号第 17 項において、借入コストの資産化を評価する際、IAS 第 23 号を適用することを特別に要求し、「IAS 第 23 号は、借入コストが棚卸資産の原価に含まれる限定的な状況を特定している。」と記載されている。IASB スタッフは、IAS 第 23 号にしたがって、適格資産の定義を満たさないのであれば、借入コストを資産化することはできないと考えている。
  - (2) IAS 第 23 号は意図した販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産であることを要求するもので、企業が相当の期間にわたって支配を移転（それゆえに履行義務を充足）することを要求するものではない。
  - (3) IAS 第 23 号第 23 項の「通常」の用語の使用は、原則を示すものではない。顧客と契約することで、企業が建設中の住戸に係る棚卸資産を取り消すのは、もはや当該住戸に対する支配を有するものではないためである。たとえ、住戸の物理的な建設が完了していなくても、借入コストを資産化し得る適格資産はもはや存在しない。

#### **建設に使用される未使用の棚卸資産**

31. IAS 第23号第17項により、借入コストの資産化の開始時期を明確にしており、資産化の開始日は、販売に向けて資産を整えるために必要な活動に着手していることが必要である。IASB スタッフは、集合住宅を建設するための原材料等を保有しているのみでは、借入コストを資産化することはできないと考えている。

### 適格資産となり得る状況はあるか

32. 要望書に記載された事例において、企業は建設前に集合住宅の住戸の販売を開始している。しかしながら、もし、住戸が将来の一定時点から販売されるのであり、将来の一定時点までの相当の期間を要するのであれば、その住戸は適格資産の定義を満たす可能性がある。つまり、そのような状況において、企業は、対象となる住戸が意図した販売が可能となるまでに相当の期間を要すると結論を下す可能性がある、IASB スタッフは考えている。

#### **(IASB スタッフの結論)**

33. 分析の結果、IASB スタッフは要望書に記載された事例において企業は適格資産を保有しておらず、したがって、建築物に対して借入コストを資産化しないと考えている。これには次の両方のケースが含まれる。
- (1) 債権又は契約資産。IAS 第 23 号第 7 項において、債権は適格資産ではないことを明らかにし、IASB スタッフの見解では契約資産は意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要しない。
  - (2) 未販売住戸に係る棚卸資産（仕掛品）。これら棚卸資産は現在の状態でその意図した販売が可能な資産であるためである。
34. IASB スタッフはまた、企業は集合住宅を建設するために使用する原材料及び類似する資産に係る借入コストも資産化しないと考えている。これは、原材料に対してなんらの活動も着手していないためである。
35. IASB スタッフは、IAS 第 23 号は要望書の事例において借入コストの資産化を検討するための適切な基礎を提供しているものと考えられるため、基準設定アジェンダに追加しないことを提案した。ただし、要望書に記載された事実について、IAS 第 23 号をどのように企業が適用するかについて説明するアジェンダ決定案を公表することを提案した。

#### **IFRS-IC 会議での議論の結果**

36. 多数の委員が基準設定アジェンダに追加しないこと及びスタッフ提案に沿ったアジェンダ決定案を公表することを支持した。なお、IASB スタッフが提案したアジェンダ決定案については、未販売住戸を企業が販売している点に言及するのではなく、販売を意図していることに変更すること、及び建築に未使用の原材料等に対する借入コストの資産化の是非は要望書の特定の質問に回答するものではないことから削除すること等、軽微な修正が提案され、その後、公表されたアジェンダ決定案に反映されている。



**今後の予定**

37. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について 2019 年 2 月 6 日までにコメントを募集しており、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 2018年11月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

### 一定期間にわたる建築物の移転（IAS第23号「借入コスト」） - AP4

委員会は、集合住宅（建物）の建設に係る借入コストの資産化に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、次のようになっている。

- a. 不動産開発業者（企業）が建物を建設し、当該建物の個々のユニット（住戸）を顧客に販売する。
- b. 企業は、特別に建物を建設する目的で資金を借り入れ、当該借入れに関連して借入コストが発生する。
- c. 建設が開始される前に、企業は建物のいくつかのユニットについて顧客と販売契約を締結する（販売済ユニット）。
- d. 企業は、残りの部分的に建設されたユニット（未販売ユニット）について、適当な顧客を見つけたらすぐに顧客との契約を締結することを意図している。
- e. 企業の顧客との契約（販売済ユニットと未販売ユニットの両方について）の条件並びに関連する事実及び状況は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の第35項(c)を適用すると、企業が各単位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ものである。契約において顧客が約束した対価は、現金又は他の金融資産の形式である。

要望書は、この企業がIAS第23号で定義されている適格資産を有しているのかどうか、その結果、直接起因する借入コストを資産化するのかどうかを質問している。

IAS第23号の第8項を適用して、企業は、適格資産の取得、建設又は製造に直接起因する借入コストを当該資産の取得原価の一部として資産化する。IAS第23号の第5項は、適格資産を「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義している。

したがって、企業は、要望書に記載された事実パターンにおいて、意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産を認識するかどうかを評価する。具体的な事実及び状況に応じて、企業は、債権、契約資産及び（又は）棚卸資産を認識する可能性がある。

委員会は、要望書に記載された事実パターンにおいて、企業は借入コストを資産化しないと結論を下した。委員会は下記のことに着目した。

- a. 企業が認識する債権は適格資産ではない。IAS第23号の第7項は、金融資産は適格資産ではないと定めている。

- b. 企業が認識する契約資産は適格資産ではない。契約資産（IFRS第15号の付録Aで定義）は、ユニットの移転との交換による、時の経過以外のことを条件とした対価に対する企業の権利を表す。契約資産の意図した使用（現金又は他の金融商品を回収すること）は、可能となるまでに相当の期間を要する使用ではない。
- c. 企業が認識する、建設における未販売ユニットについての棚卸資産（仕掛品）は適格資産ではない。要望書に記載された事実パターンでは、この資産は現状において意図した販売が可能である。すなわち、企業は、部分的に建設したユニットを適切な顧客を見つけたらすぐに販売することを意図しており、顧客との契約の締結時に、当該ユニットに係る仕掛品に対する支配を顧客に移転することになる。

委員会は、IAS第23号における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借入コストを資産化するかどうかを企業が決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]。

以 上

## 別紙2 関連する IFRS 基準の規定

### IAS 第23号「借入コスト」

---

- 5 企業は次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。  
借入コストとは、企業の資金の借入れに関連して発生する利息及びその他のコストをいう。適格資産とは、意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産をいう。
- 7 状況に応じて、次のいずれも適格資産となり得る。
- (a) 棚卸資産
  - (b) 製造工場
  - (c) 発電施設
  - (d) 無形資産
  - (e) 投資不動産
  - (f) 果実生成型植物
- 金融資産、及び短期間で製造（あるいは他の方法で生産）される棚卸資産は、適格資産ではない。取得時点において意図した使用又は販売が可能な状態にある資産は、適格資産ではない。
- 8 企業は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コストを、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない。企業は、その他の借入コストを発生した期間の費用として認識しなければならない。
- 10 適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コストとは、適格資産への支出が行われなかったならば避けられた借入コストである。特定の適格資産を取得する目的で、企業が特別に資金を借り入れた場合には、当該適格資産に直接関連する借入コストは容易に識別できる。
- 17 企業は、適格資産の取得原価の一部としての借入コストの資産化を、開始日において開始しなければならない。資産化の開始日は、企業が次の条件のすべてを最初に満たした日である。
- (a) 当該資産への支出が発生していること
  - (b) 借入コストが発生していること
  - (c) 意図した使用又は販売に向けて資産を整えるために必要な活動に着手していること
- 19 意図した使用又は販売に向けて資産を準備するために必要な活動には、資産の物理的な建設以外のものも含まれる。その中には、物理的な建設の開始前の許可獲得に関連する活動のような、技術的作

業及び管理的作業などがある。しかし、そうした活動には、資産の状態を変えるような生産又は開発が行われていない場合の資産の保有は含まれない。例えば、土地の開発中に発生した借入コストは、その開発に関連する活動が行われている間は資産化される。しかし、建設目的で取得した土地を、関連する開発活動を行わずに保有している間に発生した借入コストは、資産化に適格ではない。

- 22 企業は、意図した使用又は販売に向けて適格資産を準備するのに必要な活動のほとんどすべてが完了した時点で、借入コストの資産化を終了しなければならない。
- 23 たとえ日常的な管理的作業が継続中であっても、資産は、物理的建設が完了した時点で、意図した使用又は販売の準備ができたことになるのが通常である。小規模の修正（購入者又は使用者の仕様に合わせるための不動産の装飾など）だけが残っている場合、これはほとんどすべての活動が完了したことを示している。
- 24 企業が適格資産の建設を部分的に完成し、他の部分の建設が継続している間に各部分の使用が可能である場合には、企業は、当該部分を意図した使用又は販売のために準備するのに必要な活動のほとんどすべてが完了した時点で、借入コストの資産化を終了しなければならない。
- 25 数棟の建物からなるビジネスパークでそれぞれの建物が別々に使用できるものは、資産の他の部分の建設が継続していても各部分が使用可能な適格資産の一例である。いずれかの部分が使用可能となるには全体が完成することが必要な適格資産の一例は、製鉄所のように、複数の工程が同一敷地内の工場施設の別々の部分で連続的に行われる工場である。

## IAS 第2号 棚卸資産

---

- 10 棚卸資産の原価には、購入原価、加工費、及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストのすべてを含めなければならない。
- 17 IAS 第23号「借入コスト」は、借入コストが棚卸資産の原価に含まれる限定的な状況を特定している。

## IFRS 第15号 「顧客との契約から生じる収益」

---

- 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）。
- 107 顧客が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。企業は契約資産の減損を IFRS 第9号に従って評価しなければならない。契約資産の減損の測定、表示及び開示は、IFRS 第9号の範囲に含まれる金融資産と同じ基礎で行わなければならない（第113項(b)も参照）。
- 108 債権は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。例えば、企業は、支払に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。企業は債権を IFRS 第9号に従って会計処理しなければならない。顧客との契約から生じる債権の当初認識時に、IFRS 第9号に従った当該債権の測定値と、それに対応する認識した収益の金額との間に差額があれば、費用（例えば、減損損失）として表示しなければならない。

### (付録 A)

#### 契約資産 (contract asset)

企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（当該権利が、時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行）を条件としている場合）

**IFRIC 解釈指針第12号 「サービス委譲契約」**

---

- 19 委譲者から営業者に与えられる対価の性質は、契約条件及び（存在する場合には）関連する契約法を参照して、判断しなければならない。対価の性質により、第23項から第26項で述べるように事後の会計処理が決定される。しかし、両方の形態の対価はともに、IFRS 第15号に従って建設又は改修の期間中は契約資産として分類される。
- 22 IAS 第23号に従い、契約に起因する借入コストは、営業者が無形資産（公共サービスの利用者に課金する権利）を受け取る契約上の権利を有している場合を除き、それらが発生した期間に費用として認識しなければならない。営業者が無形資産を受け取る権利を有している場合には、契約に起因する借入コストは、当該会計基準に従って、契約の建設フェーズの間、資産化しなければならない。

以 上