

太陽有限責任監査法人

IFRS第15号への準備

不動産業及び建設業における 収益の認識

IASBとFASBは、収益認識に関する新しい基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(米国ではASU 2014-09)を公表しました。不動産開発、プロパティマネジメント又は建設事業を行う企業に対して、IFRS第15号は従来の基準のいくつかを置き換えており、多数の主要な領域で重要な新しいガイダンスを示しています。

本刊行物は、実務上の留意点や設例を数多く掲載しており、不動産業及び建設業で事業を行っている企業に本新基準の最も重要な影響を識別し対処するうえで役立つガイダンスを提供しています。

目次

1	はじめに	1
2	詳細	3
	範囲	4
	中心となる原則	6
	ステップ1:顧客との契約を識別する	7
	契約の結合	7
	契約の区分	8
	売主が買い戻す権利又は義務を有する契約	8
	ステップ2:履行義務を識別する	9
	ステップ3:取引価格を算定する	12
	クレーム及びインセンティブの支払い(変動対価)	12
	現金以外の対価	14
	貨幣の時間価値	14
	ステップ4:取引価格を履行義務に配分する	16
	独立販売価格の見積り	16
	値引き及び変動対価の配分	17
	取引価格の変動の配分	18
	ステップ5:履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する	19
	完成に向けた進捗度の測定	21
	合理的に進捗度を測定する能力	23
	一時点で移転される支配	23
	その他の重要な考慮事項	24
	契約変更	24
	契約獲得の増分コスト	26
	契約を履行するためのコスト	26
	契約コストの償却及び減損	27
	セール・アンド・リースバック取引	27
	不利な契約	28
	保証	28
	表示	29
	開示	31
	他の企業に対する影響	32
3	発効日及び経過措置	33

グラントソントンについて

グラントソントンは、監査・保証業務、税務関連業務及びアドバイザリーサービスを提供している相互に独立した会計事務所及びコンサルティング会社から構成される世界有数の国際組織です。各メンバーファームが重要かつ将来予測的なアドバイスを提供することにより、ダイナミックな組織が成長の可能性を引き出すための支援を行っています。各メンバーファームのパートナーが率いるチームは、その見識、経験及び適性によって、非公開企業や公開企業、公共部門のクライアントが直面する複雑な問題を理解し、クライアントが解決策を見いだすうえでの支援を積極的に行っています。100か国以上、35,000人を超えるグラントソントンの従業員が、クライアント、同僚、そして、私どもが住み働く地域社会に変化をもたらすサービスの提供に取り組んでいます。

1. はじめに

2014年5月に、国際会計基準審議会 (IASB) と財務会計基準審議会 (FASB) は、収益に関する新基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(米国ではASU 2014-09)を公表した。



不動産開発、プロパティマネジメント又は建設事業（以下「不動産業及び建設業」といいます）を行う企業に対して、新しいガイダンスは、IAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及びIFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」を含む、従来の基準のいくつかを置き換えている。

代わりに、新基準では、例えば以下のような主要な疑問に対処する重要な新しいガイダンスを提供しています：

- 収益は一定の期間にわたり又は履行の完了時にのみ認識すべきか？
- 売手が顧客の購入について融資する場合に、収益認識はどのような影響を受けるのか？
- 契約変更（すなわち、「変更指示」又は「変型」）は現在及び将来の収益にどのような影響を与えるのか？
- 業績連動型の手数料はどのように会計処理しなければならないのか？
- 開発業者が顧客側要因の遅延により生じる原価見積超過に対するクレームを意図している場合に、これは当期の収益にどのような影響を及ぼすのか？
- 着手費用及び契約獲得コストを資産として認識できるか又は費用として認識しなければならないのか？
- 財又はサービスの組合せは、どのような場合に独立した履行義務を表すのか？

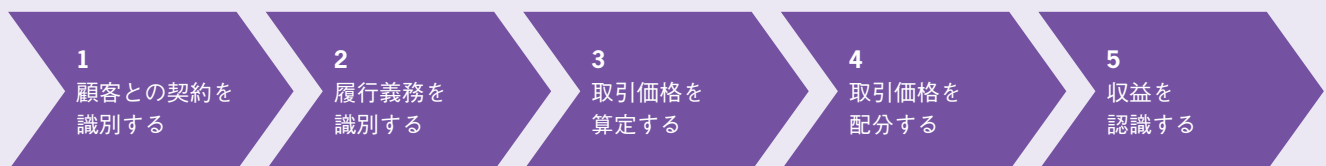
IFRS第15号では、以前のリスクと経済価値に基づくアプローチを廃止し、以下の5つのステップを中心に構成される新しい支配に基づくモデルを採用しています。

新基準では、収益を一時点で認識するのか又は一定の期間にわたり認識するのかを判定するための要件を変更しており、企業は自身の契約を慎重に検討する必要があります。また、収益に関する開示は拡充、改善されており、現在では、契約残高及び変動、残存履行義務（受注残高）、並びに収益認識の時期及び採用した方法についての重要な判断に関する情報も含まれます。

実務上の留意点一概観

不動産業及び建設業における収益の会計には、相互に関連した財及びサービスの複雑な組合せの取扱いから、売主の保証、融資及び他の形式の継続的関与に至るまで、業種特有の課題があります。IFRIC第15号の詳細なガイダンスは新しい要件に置き換えられており、企業は、完成前（オフプラン）の各居住単位の販売及びその他の不動産取引から生じる収益を一定の期間にわたり又は一時点で認識すべきかどうかを判断する際に、専門的な判断を適用することが必要となります。

IFRS第15号の支配に基づく5つのステップによるモデル



企業は、IFRS第15号を2018年1月1日以後開始する事業年度から適用することを要求されます。ただし、早期適用は認められません。収益の認識時期及び金額に大きな影響を及ぼす可能性があるため、不動産業及び建設業に属する企業は、本基準の適用前にあらかじめ十分な時間をとって、重大な影響をすべて識別し理解しておくようにすることをお勧めします。

2. 詳細



範囲

IFRS第15号は、財又はサービスを提供するための顧客との契約に適用されます。リース契約、保険契約、融資契約、金融商品、保証（製品保証以外）、及び第三者である顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性資産の交換など、他のIFRSの範囲に含まれる特定の契約に対しては適用されません。

顧客契約がIFRS第15号の範囲に含まれると判断された後でさえも、当該基準における詳細なガイダンスが適用可能となる前に、満たすべきいくつかの追加的な承認基準があります。それらには以下が含まれます：

- 契約に経済的実質がある
- 契約の当事者が契約を承認している
- 各当事者の権利及び支払条件を識別できる
- 企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い

実務上の留意点—不動産投資家

不動産投資家について、取得した不動産（土地又は建物あるいはその両方）及びその後の処分に関する会計処理は、投資家の意図に左右されます：

- 通常の営業過程における販売のために保有している不動産はIAS第2号「棚卸資産」に基づいて会計処理され、事後の販売についてはIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に基づいて会計処理される。
- 自己使用不動産（自己使用不動産として将来使用するために保有している不動産を含む）は、IAS第16号「有形固定資産」に基づいて会計処理される。
- 賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を得るために保有される不動産は、IAS第40号「投資不動産」に基づいて会計処理される。

金融商品
(IFRS第9号)

IFRS第10号、
IFRS第11号、
IAS第27号、
IAS第28号の
範囲に含まれる
権利又は義務

IFRS第15号

他のすべての
顧客との契約、
及び当該契約を獲得し
履行するためのコスト

リース
(IAS第17号、
IFRS第16号)

保険
(IFRS第4号)

特定の
非貨幣性資産の
交換

- IFRS 15の範囲
- その他の基準の範囲

上記のすべての要件に該当せずに顧客から支払を受けた場合には、これらの支払を負債として表示しなければなりません。要件に該当する又は以下のいずれかが発生するまで、これを継続します:

- 履行が完了し、顧客が約束した対価のほとんどすべてを受け取っていて返金不要である、又は
- 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である。

不動産業及び建設業に属する企業について、上記の回収可能性の判断基準は、売手が不動産の購入について融資する場合に重要性が高まります。企業は、対価の回収可能性を評価する際に、買手が期限到来時に当該対価を支払う能力と意図だけを考慮します。これには、買手の信用度を評価したりすること、及び顧客が他の所得や資産を有しており、それらを当該借入金の返済に利用できるかどうか、また、売手である貸手がそうした他の資産に訴求権を有しているかどうかを判定したりすることが含まれます。回収の可能性が高いと考えられない場合には、IFRS第15号の詳細な収益認識に関するガイダンスは適用されず、受け取った現金は預り金として会計処理されます。このアプローチは、IAS第18号及びIAS第11号のモデルにおいて、回収可能性を主要な収益認識の要件の一つとする現行のガイダンスとは異なります。しかし、私どもは、この構造的な変更がほとんどの企業の収益の金額又は認識時期に重要な影響を与えるとは思っていません。

設例1—回収可能性に懸念がある場合の売主の融資

不動産開発業者は、CU500,000での小規模な小売建物の販売に関する個人との契約を締結します。顧客は、CU50,000だけ預け金を支払うことを要求され、購入価格のうち残りの部分については不動産開発業者との長期の融資契約を結びます。顧客が債務不履行となった場合には、当該業者は、最小限、建物を取り戻す権利を有していますが、顧客の他の資産に対して回収を強制する能力は有していません。契約が締結されると、顧客は、即時に当該不動産に対する支配を獲得し、そこでコミック本の店を営営することを計画しています。当該建物は、夜間と週末の間は人通りがほとんどない都市のオフィス街に立地しています。顧客は、長年にわたり趣味でコミック本を収集していましたが、小売業に関する直接の経験、重要な担保及び現時点で他の収益源を有していません。

不動産開発業者は、IFRS第15号第9項における要件を考慮し、契約開始時に、以下の理由で、権利を得ることとなる対価のすべてを回収できる可能性は高くないと結論を下します:

- a) 顧客が借入金を返済する能力は、顧客が関連する経験を有していない小売事業計画の成功に左右される、及び
- b) 顧客は、借入金の返済に利用できる他の所得や資産を有していない。

その結果、契約開始時に、不動産開発業者はCU50,000を預り金として認識することを要求されます。これは要件が満たされる又は前述した解約若しくは完了関連の条件が生じるまで継続されます。その時まで、当該業者はIFRS第15号のモデルを適用することができず、収益の認識を行いません。

不動産開発業者が顧客に価格面での譲歩を意図している場合には、当該業者が権利を得ることとなる金額は契約に記載された金額を下回り、より低い金額に対して追加的な承認基準を評価することに留意して下さい。上記の状況では、価格面での譲歩により分析結果に変更が生じる可能性は低いです。

中心となる原則

IFRS第15号は、財又はサービスとの交換で企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、当該財又はサービスが顧客に移転されるパターンを反映するように収益を認識することを要求する中心となる原則に基づいています。

この原則に従うにあたり、以下の5つのステップを踏みます：

- 顧客との契約を識別する
- 履行義務を識別する
- 取引価格を算定する
- 取引価格を履行義務に配分する
- 履行が生じるにつれて(又は履行時に)収益を認識する

それぞれのステップを以下で詳細に取り上げます。

IFRS第15号における最初のステップは、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」として本基準が定義する「契約」を識別することである。

ステップ1: 顧客との契約を識別する

IFRS第15号における最初のステップは、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」として本基準が定義する「契約」を識別することである。

契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行が契約の締結を意味する場合もあります。各当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する一方的な権利を有する場合には、契約は存在しません。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために当該企業と契約する当事者です。

契約の結合

IAS第11号には、契約のグループがどのように交渉されたのか、それらの相互関係の程度、及びそれらは同時に履行されているのかに焦点を当てて、どのような場合に複数の契約を結合しなければならないのかに関していくつかのガイダンスが示されています。IFRS第15号において考慮すべき新たな文言はあるものの、根本原理は類似しています。IFRS第15号では、企業は、複数の契約が同時又はほぼ同時に締結され、かつ、以下の要件のいずれかに該当する場合には、当該契約を結合して単一の契約として会計処理することを要求されます：

- 契約が単一の商業目的を有するパッケージとして交渉されていた
- 1つの契約で支払われる金額が、他の契約における価格又は履行に左右される
- 契約で移転される財又はサービスが、単一の履行義務を構成している

結果として、私どもは、本領域における現行の実務が大きく変わることは予想していません。

設例2—提携契約

会社Aは、倉庫を共同開発するために会社Bとの一時的な契約を締結します。会社Aの通常の活動には、顧客への販売のための建物の建設は含まれていません。本プロジェクトの完了時に、各当事者は当該建物に対して50%の利益を受け取るになっています。会社Aは労務及び調達サービスを提供し、会社Bはコンクリート、鉄骨及びその他の材料の支払いに必要な資金を提供します。常にごこの取引を現金と交換に倉庫の一部の売却としてみなす可能性はあるものの、提携契約に基づく資産の開発はIFRS第15号の範囲に含まれません。このケースにおいて、会社Bは会社Aの顧客ではありません。

図1—会計処理上、同一企業との複数の法的な契約を結合する



IFRS第15号の目的における単一の契約

設例3—契約の結合

会社Aは、CU1milでの土地の販売に関する顧客との契約を締結します。同一の代表者が出席する同じ会議で、会社Aは、追加のCU500,000で当該土地に建物を建設するために同一の顧客との2件目の契約を結びます。

これらの契約は結合しなければなりません。この2件の契約は同時又はほぼ同時に締結され、単一の商業目的を有するパッケージであることを念頭に置いて交渉されているように見えます。その結果、結合された契約の中に含まれる独立した履行義務を識別し、それらに対価の合計を配分するにあたり、IFRS第15号のモデルを適用しなければなりません。ほとんどの場合に、これにより収益認識の時期に変更が生じることになります。

IFRS第15号の配分原則(ステップ4をご覧ください)は、複数の契約の使用によって回避することはできません。

契約の区分

IFRS第15号では、個別の契約の区分を具体的に扱っているガイダンスは提供されていませんが、契約の中の個々の約束を独立した履行義務として会計処理する必要がある場合に関して詳細なガイダンスが示されています。不動産業及び建設業に属する大半の企業については、本領域において重要な変更が生じる可能性は高くないものの、IAS第11号の区分要件はIFRS第15号の関連する要件とは異っており、すべての契約を新しいガイダンスを用いて注意深く評価する必要があります。契約の中の独立した履行義務の識別については、以下のステップ2でより詳細に取り上げています。

売主が買い戻す権利又は義務を有する契約

現行のガイダンスでは、重大なリスクと経済価値が当初の買手に移転されたかどうかを確かめるにあたり、売手が買手から不動産(又はその他の財)を買い戻す権利(コール・オプション)又は義務(先渡取引又はプット・オプション)を慎重に評価しなければなりません。売手がリスクと経済価値を保持している場合には、当該契約は融資契約であり、収益が生じることはありません。

しかし、IFRS第15号では、買戻し契約の会計処理は、売手の権利又は義務に特有の性質(例えば、先渡取引、売手のコール・オプション又は買手のプット・オプション)、買戻し価格と当初の販売価格との関係、また、場合によっては買戻し価格と買戻し時点での当該資産の予想市場価値との関係に左右されます。多くの場合に、買戻し契約を含む契約は、IFRS第15号の範囲に含まれず、リース又は融資契約として会計処理されます。

IFRS第15号では、個別の契約の区分を具体的に扱っているガイダンスは提供されていないが、契約の中の個々の約束を独立した履行義務として会計処理する必要がある場合に関して詳細なガイダンスが示されている。

ステップ2: 履行義務を識別する

企業は、契約を識別した後、当該契約の中の履行義務を識別する必要がある。

例えば、開発業者は、土地の上にショッピングセンターを設計し建設するという確約をして土地を販売することがあります。開発業者は、新しいガイダンスを使用して、土地の販売、設計及び建設の要素が独立した履行義務又は単一の履行義務を表すのかを評価する必要があります。これに対し、現行の基準では、取引の独立の構成要素の識別方法に関するガイダンスはほとんど示されていません。

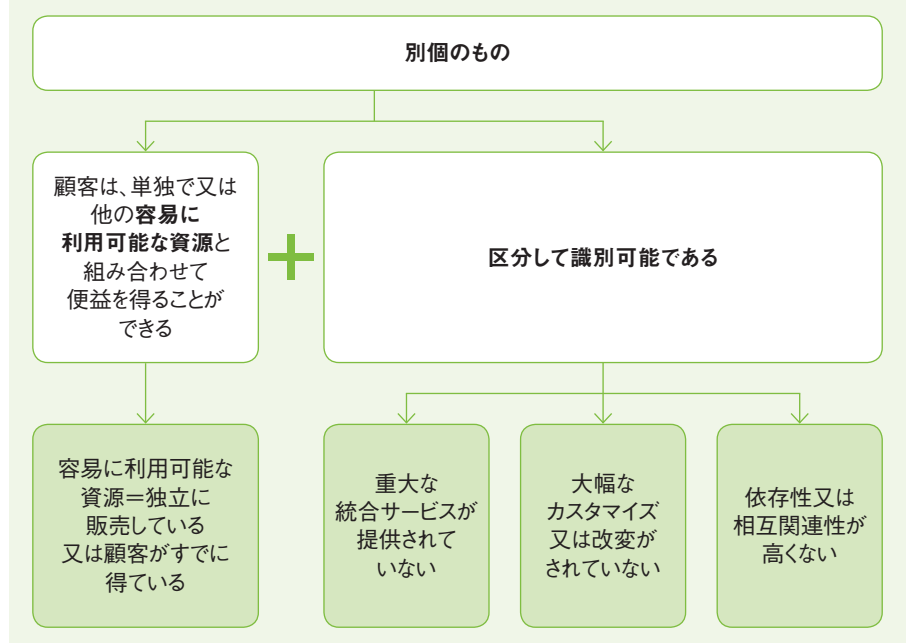
IFRS第15号では、履行義務とは、(1)「別個の」財又はサービス(あるいは財又はサービスの組合せ)又は(2)ほぼ同一で、所定の要件に該当する一連の別個の財又はサービスのうち、いずれかを移転するという顧客との契約の中の約束です。

約束した財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には「別個の」ものとなります:

- 顧客が財又はサービスからの便益を、それ単独で又は容易に利用可能な他の資源との組合せで得る
- 「区分して識別可能」である(例えば、仕入先が、約束している財又はサービスを統合、改変又はカスタマイズする重大なサービスを提供していない)

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得ている資源です。

図2—「別個の」ものの意味



約束が「区分して識別可能」である指標には、以下の事項が含まれます：

- 重大な統合サービスを提供していない（すなわち、当該財又はサービスを、契約で要求されたアウトプットの製造のためのインプットとしてのみに使用してはならない）。例えば、売手が、鋼桁、屋根材、ねじ、ボルト、くぎ、床材及び建物に共通のその他の要素を含む、すべての必要な材料の調達を要求される建物の販売に関する契約が挙げられる。また、売手は、それらの部品すべてを完成した建物に組み立てるために必要な労務及び専門知識についても提供している。この例では、建物の建設に必要な材料は、重大な統合サービスの対象となるため、区分して識別可能であるとはみなされない。言い換えると、当該契約は、それ自体で別個の引渡対象物である部品及び労務の独立した販売ではなく、完成した建物の販売に関するものである。
- 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な改変又はカスタマイズをしない。例えば、集合住宅に対する支配が買手に移転する前に、新しいキッチンの据付及び床材の張り替えをすることによって、集合住宅を改変することに企業が合意している場合には、当該サービスは集合住宅自体の販売と区分して識別可能であるとはみなされない。
- 当該財又はサービスは、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。

履行義務は通常、契約に明示されています。また、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束が、財又はサービスが契約によって移転されるという顧客の妥当な期待を創出する場合には、それらも含まれます。

設例4－別個の履行義務を識別する

建設サービス会社は、浄水場の建設のために顧客との契約を締結します。当該会社は、プロジェクト全体の管理、エンジニアリング及び設計サービス、地ごしらえ、浄水場の実際の工事、通水量や水質の測定、検査のためのポンプや機器の調達、及びすべての構成要素の統合を含む、当該建設のあらゆる側面について責任を有しています。財又はサービスがそれぞれ単独で履行義務を表しているのか、又は他の財又はサービスと一緒にすることが要求されるのかどうかの判断は、収益認識の時期に大きな影響を与える可能性があります。

契約にいくつの履行義務が存在するのかを判断するにあたり、企業は上記のガイダンスを適用します。顧客は、約束しているそれぞれの財又はサービスからの便益を、それ単独で（又は容易に利用可能な他の資源と一緒にして）得ることができる場合がありますが、それらは、当該契約の観点において区分して識別可能であるようには見えません。すなわち、約束している財及びサービスは重大な統合の対象となっており、結果として、単一の履行義務として会計処理されます。これは、顧客は主として、関連する構成要素及びサービスの集合体ではなく、単一の資産（浄水場）の取得に関心があるという考えと整合します。

顧客への財又はサービスの移転が生じない種々の管理作業（例えば、ある種のセットアップ作業又は着手のための作業など）は、それらがいかにより必要であるかにかかわらず履行義務に含まれません。

実務上の留意点－履行義務とはどのようなものか？

ほとんどの場合に、履行義務は簡単に識別することができます。契約において、企業がマンションの15号室を顧客に販売すると単に記載されている場合には、マンションの15号室の引渡しは履行義務となることが予想されます。しかし、履行義務の中には、識別が困難になり得るものもあります。上記のとおり、契約に履行義務を記載する必要はありません。履行義務によっては、履行という顧客の妥当な期待を創出する過去の行動により含意されることもあります。さらに、待機債務（例えば、雪が降った場合に、ショッピングモールの駐車場の除雪をする約束など）及び将来の購入に対し大幅な増分となる値引きをするためのクーポン（当該クーポンが顧客に付与される「重要な権利」を表している場合）もまた履行義務となることがあります。

新しく重要なガイダンスが提供されたことを考慮して、IFRSを適用している企業は、契約が複数の履行義務を含むかどうかを判断するにあたり、上記の「別個の」ものに関する原則に基づいて、最も単純な顧客契約を除くすべての契約を分析する必要があります。とはいえ、長期にわたる建設及びサービス契約は重大な統合サービスを含む場合が多いことから、そうした契約の多くが単一の履行義務として識別されるであろうと私どもは予想しています。

長期にわたる建設及びサービス契約は重大な統合サービスを含む場合が多いことから、そうした契約の多くが単一の履行義務として識別されるであろうと私どもは予想している。

ステップ3:取引価格を算定する

IFRS第15号では、「取引価格」とは、契約に従って約束した財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、売上税)を除くと定義しています。こうした対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合があります。

取引価格は、顧客の信用リスクの影響についての調整はしませんが、企業が(例えば、取引慣行に基づいて)契約価格の一部分のみに関してその権利を行使するという妥当な期待を創出している場合には調整を行います(すなわち、譲歩します)。

不動産業及び建設業では、取引価格は以下を含むさまざまな事実及び状況によって影響を受けることがあります、これらに限定されません:

- クレーム及びインセンティブの支払い(変動対価)
- 顧客が企業に提供する材料又は設備(現金以外の対価)
- 貨幣の時間価値

クレーム及びインセンティブの支払い(変動対価)

契約に従って受け取った対価の金額は、クレーム、業績ボーナス、値引き、返金、クレジット、価格面での譲歩、ペナルティ及び類似の項目によって変動する場合があります。現行のIFRSでは、クレーム及びインセンティブの支払いは、顧客が当該クレームに応じる(又は関連する履行基準を満たす)可能性が高い、及び金額を信頼性をもって測定できる場合には、契約収益に含めます。

IFRS第15号では、企業は、まず初めに、期待値(確率加重金額の合計)又は最も可能性の高い金額のうち、企業が権利を得ることとなる変動対価の金額を最も適切に予測できる方の金額を用いて、変動対価の金額を見積ります。期待値を用いるアプローチは、企業が単一の契約の中に多数の生じ得る結果を有している(例えば、多層化されたボーナス体系)場合に適切となる場合があります。最も可能性の高い金額は、契約で生じ得る結果が2つしかない場合(例えば、満額受け取るかまったく受け取らないかのいずれかである早期納品によるボーナス)に、適切となる場合があります。企業は、変動対価を見積るにあたり、契約の存続期間を通じて同じ方法を使用しなければなりません。

企業は、受け取ると見込んでいる変動対価の金額を見積ったら、次に、当該金額が制限される必要があるかどうかを検討しなければなりません。この制限の目的は、企業が、関連する不確実性が解消される際に、収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価を取引価格に含めることを認めることにあります。収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、以下の事項が含まれますが、これらに限定されません:

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい。
- 不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- 類似した契約についての企業の経験が限定的である。
- 企業には、広い範囲の価格面での譲歩を提供する慣行がある。
- その契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い

設例5ーインセンティブの支払い

建設サービス会社は、20X7年1月1日に石油精製所の建設に関する顧客との契約を締結します。約束した対価はCU300milですが、当該会社が20X9年12月31日の合意した期限の前に工事を完了できた場合には、この金額は増額されます。具体的には、当該会社は、工事が予定より早く完了する各週について追加的なCU50,000を受け取る権利を有しています。この業績ボーナスは変動対価の一形態です。

当該会社はボーナス条項の条件を考慮し、期待値による方法は会社が最終的に権利を得ることとなるボーナスの金額の最善の見積りを提供するため、期待値を使用して変動対価を見積るべきであると判断します。その場合、上記のガイダンスを適用して、当該金額の一部が制限されなければならないかどうかを判定します。

「コスト・プラス」契約では、売手は、発生したコストの合計に合意されたマージンを加算した金額の対価に対する権利を得ます。コストの合計額は、一般的に契約が完了するまで不明であるため、対価は変動するとみなされ、上記のガイダンスが適用されます。

実務上の留意点ー変動対価

IFRS第15号では、売手は、変動対価の金額（例えば、履行をベースとした管理報酬）を期待値又は最も可能性の高い金額を用いるアプローチのうち、いずれかを使用して見積らなければなりません。こうした見積りは、収益の累計額の重大な戻入れが不確実性の解消時に生じない可能性が非常に高い場合にのみ、変動性のある金額を取引価格に含めることを認める制限の対象となります。これは、関連する履行の要件を満たしており、金額を信頼性をもって測定できる可能性が高いかどうかに焦点を当てた既存のガイダンスとは異なります。「可能性が非常に高い」は、「可能性が高い」よりも高い閾値であることから、状況によっては、収益認識の遅れにつながる可能性があるかと私どもは予想します。最終的には、新しいモデルに基づき変動対価を評価するためには判断が求められ、影響の重要性は、契約上の取決めの内容及び現行の基準に基づいて行った判断によって企業ごとに異なる可能性が高いでしょう。

不動産業及び建設業では、取引価格はさまざまな事実及び状況によって影響を受けることがある。

現金以外の対価

IFRS第15号では、顧客が現金以外の形態の対価(例えば、自己株式)を約束している場合には、現金以外の対価の公正価値を取引価格に含めなければなりません。企業は、非資金項目の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価の測定を、契約で約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して間接的にを行います。

顧客が企業による契約の履行を促進するために財又はサービス(例えば、材料、設備、労務)に対する支配を移転する場合には、顧客により掘出された財又はサービスは現金以外の対価として会計処理しなければなりません。現行のIFRSでは、現金以外の対価をどのように会計処理するかについての具体的なガイダンスが示されていませんが、非貨幣性資産の交換に関する一般的なガイダンスでは、受け取った財の公正価値を参照します。その結果、ほとんどの企業では本領域において重要な変更が生じることはなさそうです。

貨幣の時間価値

不動産業及び建設業では、支払条件は、契約の性質、顧客の財源及びその他の多くの要因によって異なる場合があります。契約に重大な金融要素が含まれる場合には、収益とは区別して会計処理し、包括利益計算書において金利収益又は金利費用として報告しなければなりません。このことは、売手であろうと資金提供を受ける顧客であろうと当てはまります。

IFRS第15号では、重大な金融要素が契約に存在しているかどうかを企業が判断するのに役立ついくつかの指標を提供しています。この中には、(特に)約束した対価と現金販売価格との関係、及び、約束した財又はサービスを移転する時点と顧客が支払を行う時点との間の期間の長さや市場での実勢金利の影響の組合せが含まれます。実務上の便法として、履行と回収との間の期間の長さが1年以内である場合には、金融の影響について考慮する必要はありません。

契約は、以下の要件に該当する場合には、重大な金融要素を有さない可能性があります:

- 対価を前払いで受け取っているが、財又はサービスの移転は顧客の裁量で決まる。
- 対価が、売主及び顧客の支配が及ばない要因(例えば、売上高ベースのロイヤルティ)に基づいて変動する。
- 約束した対価と現金価格との差額が、例えば、当事者の一方を相手方による不履行から保護するといった資金提供以外の要因に関係している(下記の設例6を参照のこと)。

貨幣の時間価値について対価の金額を調整するにあたり、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引で使用されるであろう割引率を適用します。その率は、金融の便益を受け取っている契約当事者のいずれかの信用リスク(すなわち、支払が延払であれば顧客、支払が前払であれば売主)、及び提供される担保を反映するものでなければなりません。

設例6—重大な金融要素及び顧客の留保(customer holdbacks)

建設サービス会社は、橋の建設に関する契約を締結します。建設は2年にわたって行われる予定です。建設フェーズで、顧客は、完成へ向けて予想される進捗度と一致することを意図した通常の出来高支払を行うことを要求されます。契約の条件では、各支払の所定の割合を顧客が留保することになっています。留保した金額は、橋の完成時にはじめて企業に支払われます。

当該会社は、契約に重大な金融要素が含まれていないと判断します。IFRS第15号では、資金調達以外の理由で履行と支払いとの間でミスマッチが生じる場合に、通常の規則に対する例外が設けられています。この場合には、各出来高支払の所定の割合の留保は、企業が契約に基づく責任を適切に完了できない可能性から顧客を保護することを意図したものです。

現行のIFRSでは、売主の金融要素すなわち、引渡後に受け取る支払)及び受け取る対価の公正価値の測定に焦点を当てています。履行の前に受け取る支払の財務的影響に関する会計処理を行うための具体的な要求事項は示されておらず、したがってそうした取決めの会計処理にはばらつきがあります。IFRS第15号では、顧客が履行時に現金で支払を行った場合に支払うであろう価格と同額で収益を認識することを目的としており、売主の金融要素と顧客の金融要素の両方が同様に重要となります。これらの変更の影響は相当なものとなる可能性があり、企業は金融の影響を適切に把握し報告することを保証するように顧客契約を慎重に見直すことが必要となります。

実務上の留意点—取引価格の不確実性

IAS第18号及びIAS第11号では、取引価格の不確実性は認識の問題でもあります。収益の金額が信頼性をもって測定できない場合には、収益は認識されないか又は収益は回収の可能性が高いと仮定する日までに発生したコストを限度に認識されます。信頼性のある見積りが入手可能な場合には、不確実な対価は通常、公正価値で測定されます。また、信頼性の評価には相当の判断を要する場合があります。

IFRS第15号にはより具体的かつ詳細なガイダンスが示されており、現行の実務の一部に変更が生じることになるでしょう。とはいえ、非常に不確実な状況(例えば、関連する偶発事象の結果が予測不可能な場合の一部の成功報酬型の契約)では、実務上の影響に違いはなさそうです。すなわち、収益は不確実性が解消した場合にのみ認識されます。関連のある予測経験を企業に提供するような複数の類似した取引が含まれる状況では、IFRS第15号は場合によっては早期認識につながる可能性があるかと私は考えています。

貨幣の時間価値について対価の金額を調整するにあたり、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引で使用されるであろう割引率を適用する。

ステップ4:取引価格を履行義務に配分する

企業は、契約に複数の履行義務が含まれていると判断した場合には、取引価格をそれぞれの履行義務に契約開始時の独立販売価格の比率で配分することを要求される。

独立販売価格の見積り

IFRS第15号では、独立販売価格(以下「SSP」といいます)を「企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格」と定義しています。企業が請求する観察可能な販売価格が利用可能な場合には、それはSSPの最良の証拠を提供します。SSPが観察可能ではない場合(これは、多くの不動産及び建設の契約に当てはまると予想します)には、企業は、利用可能なすべての情報(市場の状況、企業固有の要因及び顧客に関する情報を含む)を用いて、また、観察可能なインプットの使用を最大限にしてSSPを見積ります。IFRS第15号では、SSPを見積るための以下の3つの考え得る方法を提案しています(しかし要求はしていません)：

- 調整後市場評価
- 予想コストにマージンを加算する
- 残余

表1—独立販売価格の見積り

方法	説明
調整後市場評価アプローチ	企業が財又はサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が支払うであろう価格を見積ることを含む。また、企業は、競争相手の価格情報を考慮し、製品の特徴、コスト構造及び予想されるマージンの差異について情報を調整する場合がある。
予想コストにマージンを加算するアプローチ	企業は、財又はサービスを提供するための予想コストを予測し、適切なマージンを追加する。
残余アプローチ	取引価格の総額から、契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除する。この方法は、企業が以下の要件に該当する場合にだけ認められています： • 同一の財又はサービスを異なる顧客に(同時に又はほぼ同時に)広い範囲の金額で販売している。 • 当該財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスをこれまで独立して販売したことがない。

収益を契約におけるさまざまな履行義務に配分する場合に、IAS第18号及びIAS第11号ではガイダンスがほとんど示されていません。したがって、企業が新しいガイダンスの影響をどの程度受けるかは、現行のIFRSに基づいて採用される会計方針に左右されます。

設例7—独立販売価格の比率に基づく方法

建設サービス会社は、総額CU250milの契約価格で、病院及び隣接した薬局の建設に関する契約を締結します。本設例の目的上、病院と薬局は独立した履行義務であると判断されると仮定します。当該会社は、契約価格の総額を販売価格の比率に基づく方法を用いて病院と薬局に分配することを要求されます。

当該会社は、病院と薬局についての独立販売価格をそれぞれCU280milとCU20milであるとみなす又は見積ることができます。CU250milの契約価格の総額は以下のとおり分配されます：

	SSP	SSPの比率 (%)	SSPの比率 (\$)
病院	CU280mil	93.3% ¹	CU233.3mil ²
薬局	CU20mil	6.7%	CU16.7mil
総額	CU300mil	100%	CU250.0mil

¹ 280/300=93.3%

² 93.3%×250mil=233.3mil

値引き及び変動対価の配分

約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が支払われる対価の合計を超える場合には、契約において値引きが存在しています。設例7で例示したとおり、販売価格の比率に基づく方法では、こうした値引きを、識別した各履行義務に比例的に配分します。しかし、特定の要件に該当する場合には、値引きを履行義務のうちの1つ又は複数(しかし全部ではない)に配分しなければなりません。当該要件は、値引きの全体が属する履行義務についての観察可能な証拠を企業が有しているかどうかに焦点を当てています。同様に、変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、契約の特定の一部分にのみ帰属する場合もあります。変動対価は、特定の要件に該当する場合、かつ、その場合にのみ、そのすべてを1つ又は複数(しかし全部ではない)の履行義務に配分しなければなりません。

取引価格の変動の配分

取引価格が契約変更以外によって変動する場合（例えば、企業が変動対価の見積りを見直す場合）には、当該変動を契約開始時と同じ基礎により履行義務に配分しなければなりません。充足した履行義務に配分した金額は、変動が生じた期間の収益に影響を与えます。

契約変更については、24ページの最初で検討しています。

設例8—取引価格の変動の配分

建設サービス会社は、総額CU250milの契約価格で、病院及び隣接した薬局の建設に関する契約を締結します。本設例の目的上、病院と薬局は独立した履行義務であると判断され、収益は一定の期間にわたり認識されると仮定します。

両方の建物の基礎が12月1日までに完成した場合には、当該会社はCU10milのボーナスの支払に対する権利を得ます。契約の締結時に、病院及び薬局の独立販売価格はそれぞれCU280milとCU20milであると見積られます。

契約開始時に、当該会社はボーナスの支払を稼得できる可能性は高いと判断します。しかし、期限に間に合わないことが依然として合理的に見込まれるため、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断することはできません。したがって、このボーナスは制限されており、CU250milの取引価格を履行義務に独立販売価格の比率で配分します（設例7をご覧ください）。

各基礎は11月20日に完成します。その結果、当該会社は、現在、CU10milのボーナスの支払を受け取る権利を得ており、取引価格はCU260milで再度見積られます。改訂後の取引価格は、2つの履行義務に契約開始時と同じ基礎により再配分します：

	SSP (契約開始時に 見直さない)	SSPの比率(%) (設例7からの 変更はない)	SSPの比率 (CU—ボーナス)	SSPの比率 (CU—総額)
病院	CU280mil	93.3% ¹	CU9.3mil	CU242.7mil ²
薬局	CU20mil	6.7%	CU0.7mil	CU17.3mil
総額	CU300mil	100%	CU10.0mil	CU260.0mil

¹ 280/300=93.3%
² 93.3%×260mil=242.7mil

ボーナスが既に充足した履行義務に配分される範囲で、取引価格が変動したのと同じ期間に累積的にキャッチアップして調節する方法で収益を増加させます。

ステップ5: 履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号では、履行義務についての収益は、関連する財又はサービスに対する支配が顧客に移転する際に認識される。

顧客は、資産（財又はサービス）の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得できる場合に、資産に対する支配を獲得します。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれます。

次の3つの要件に該当する場合には、支配は一定の期間にわたり移転します：

- 顧客は、企業が履行するにつれて便益を受け取って消費する（例えば、大半のサービス）。
- 顧客は、当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。
- 売手は当該資産を他に転用できず、売手が現在までの履行について支払を受ける権利を有している。

これらのいずれの要件にも該当しない場合には、売手は収益を一時点で認識します。また、この目的のために、サービスは、たとえ一瞬だけであっても、買手が受け取って消費する時点では、資産であるとみなされることに留意して下さい。

これらのうちの1つ目の要件は、オフィスの清掃、建物の維持又は管理サポートのような日常的なサービスを扱っている場合に最も多く（そして最も容易に）該当します。しかし、特定のリース又は開発の活動については、サービスの便益を当該サービスが履行される時点で受け取って消費するのかがあまり明確でない場合があります。

2つ目の要件は、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ことが明らかな状況において有用です。例えば、これに該当する可能性があるのは、顧客の所有する土地の上での建物の建設を要求する一部の（しかし全部ではありません）契約です。買手が建設現場にアクセスする継続的な権利及び法的所有権を有していない、及び契約が完了した場合にのみ物理的占有が移転する、他の建設型の契約へのこの要件の適用は、より困難になることがあります。これらの場合、まだ建設中である資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を買手が有しているのかどうかを判断するにあたり、企業は契約で識別された特定の権利について慎重に検討する必要があります。こうした検討に際して、企業は以下の事項を行う買手の能力を考慮します：

- 財の製造又はサービスの提供のための当該資産の使用（例えば、部分的に完成した高層オフィスビルの低層階を占有し、残りの上層階で作業が継続される）
- 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用
- 建設が完了する前の当該資産の売却又は交換
- 借入金の担保とするための部分的に完成した当該資産の担保差入れ、及び
- 当該資産の保有

こうした評価は困難になることがあり、多くの場合に、建設中の資産を顧客が支配しているのか、正確にはいつ資産が移転するのかが不明確です。このため、多くの建設会社は、3つ目の要件の詳細な分析による、一定の期間にわたる収益の認識を支持するであろうと私どもは予想しています。

サービスは、たとえ一瞬だけであっても、買手が受け取って消費する時点では、資産であるとみなされる。

3つ目の要件は2つの部分から成り、収益を一定の期間にわたり認識するためには、それら両方に該当しなければなりません。資産(例えば、未成工事支出金)を売手が他に転用できないかを評価する際に、企業は、部分的に完成した資産を他の買手に移転することを妨げる契約上又は実務上の障害を考慮します。契約文において、特徴と品質が類似した他の資産に入れ替える権利を売手に提供している場合には、これは、当該資産に対する支配は履行が生じるにつれて一定の期間にわたり移転されないことを示唆します。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に関する金額は、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(合理的な利益マージンを含むもの)でなければなりません。この評価を行う際に、企業は、適用される契約条件だけでなく、当該契約条件を覆す可能性のある法令、判例又は取引慣行についても考慮します。

実務上の留意点—住宅用不動産の「完成前(オフプラン)」販売

IFRS第15号では、建設が完了し、個々の買手が自身の区画の占有を開始する前に住宅用不動産の売上の利益を認識するためには、売手は、区画に対する支配が一定の期間にわたり移転する指標となる上記の3つの要件のうちのいずれかに該当しなければなりません。3つ目(「他に転用できない」)の要件を評価する際に、企業は、当該区画を他の顧客に振り向けることを妨げる契約上又は実務上の障害を考慮しなければなりません。これらには、特定の区画(例えば、「マンションの15号室」)が販売されていることを示す契約条件又は他の顧客に適した区画にするために要求される重大な手直しのコストなどが含まれることがあります。現在までに履行したサービスに対する支払を受ける企業の権利に関して、企業は、企業の不履行以外の理由で顧客が契約を解除する場合に、企業が支払を強制する権利を得ているのかどうかを考慮します。この要件に該当するためには、支払を受ける権利が発生したコストの単なる補填の範囲を超えて、現在までに移転した財又はサービスの通常の販売価格を反映する(すなわち、合理的な利益マージンを含む)ものでなければなりません。また、少なくとも企業が現在までに完了した作業について企業に補償する金額は、当該金額が返金可能である又は履行の遅れが予想される場合には、支払予定表が存在するからといって、必ずしも企業が当該金額に対する権利を得ていることを意味するものではないことに留意して下さい。

現行のIFRSでは、不動産建設の契約は、IAS第11号又はIAS第18号のいずれかの範囲に含まれる場合があります。その決定は判断の問題であり、契約条件や関連する事実及び状況に左右されます。IFRIC第15号には、不動産建設の契約がIAS第11号又はIAS第18号の範囲に含まれるのか、及び関連する収益は、財の販売と同様に一時点で認識されるのか又は一定の期間にわたり認識されるのかを評価する際のガイダンスが示されています。

典型的な完成前の住宅用区画の販売契約が現在仕組まれている方法によって、新しいガイダンスにおいて、一部の企業は実務の変更を要求される可能性があるかと私どもは考えています。留意すべき重要なことは、新しいガイダンスの導入により、境界線が変わる可能性があり、契約条件、現地の法的な環境及び取引慣行を含む、事実及び状況についての慎重な検討が求められるということです。

実務上の留意点ー保証

不動産契約の中には、売手が顧客の投資の返還又は延期された期間での投資の返金を保証する契約もあります。これが、売手がプロジェクトに著しい財務リスクを保持しているという結論につながる場合には、それは支配が買手に移転していない可能性があるという考え得る指標の1つとなります。これらの条件のもと、売手はIFRS第15号における支配の記述に特に注意を払い、買手が「資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力」を得ているかどうかを慎重に検討する必要があります。当該資産に対する支配が買手に移転していない場合には、収益は認識されません。

同様に、不動産の売手が買手の資金調達を保証する場合には、これは、一部がIFRS第15号、そして一部がIFRS第9号の範囲に含まれる取引の例です。売手は、保証の価値を当初測定するにあたってIFRS第9号を適用し、保証による収益の認識時点と不動産販売による収益の認識時点の判定にあたってIFRS第15号を適用します。両方の場合に、関連する資産に対する支配が買手に移転されるまで、収益を認識することができません。

現行のIFRSは、売手が所有に伴う重大なリスクと経済価値を買手に移転した(支配の移転ではなく)かどうかの識別に焦点を当てているため、注意が必要となります。事実及び状況に応じて、企業によっては、IFRS第15号を適用した場合に収益認識の時期に変更が生じる場合もあります。

完成に向けた進捗度の測定

一定の期間にわたり充足される履行義務について、企業は、収益の認識を当該履行義務の完了に向けた進捗度に比例して一定の期間にわたり行います。こうした進捗度を測定するために選択した方法は、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転するパターンを反映するものでなければなりません。時とともに状況が変化するのに従い、こうした測定の随時見直しを行い、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、見積りの変更として会計処理しなければなりません。

完了に向けての企業の進捗度の測定について、IFRS第15号では以下の2つの一般的な方法を識別しています：

- アウトプット法(例えば、現在までに完了した履行の調査、経過期間、生産単位数など)
- インプット法(例えば、費やした労働時間又は発生したコストが予想されるインプット合計に占める割合など)

住宅用又は商業用不動産の建設に関与する企業について、原価比例法(インプット法)が広く使用されています。原価比例法のようなインプット法を適用するにあたって、項目が履行義務の充足における企業の進捗度を忠実に示していない場合には、当該項目を進捗度の算定から除外することが重要です。例えば、調達済みの未据付資材にかかるコストは、履行義務の充足における企業の進捗度に比例しない場合があります。その他のコスト(予想外の金額の資材の仕損コストなど)は、企業の進捗度に一切寄与しません。関連するサービスが提供される前に財に対する支配が顧客に移転する場合の一部の未据付資材について、財のコストの範囲でのみ収益を認識するようにインプット法を修正することが適切である場合があります。これは、例えば、以下に該当する場合に適切である可能性があります：

- その財は別個のものではない
- 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより前に、その財に対する支配を獲得する
- 移転した財のコストが、予想される総コストに対して重大である、及び
- その財は第三者から調達されている(すなわち、売手が製造していない)

設例9—未据付資材についてのインプット法

不動産開発業者は、20X8年2月に、対価総額CU10milで、新しい5階建ての集合住宅の建設に関する顧客との契約を締結します。契約条件は、当該開発業者の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出又は増価させ、顧客が履行が生じるにつれてそれを支配するというものです。当該開発業者は、IFRS第15号のガイダンスを考慮し、このプロジェクトは一定の期間にわたり充足される単一の履行義務を表していると判断します。合計予想コストはCU8milであり、これにはCU1.6milの最新式の太陽光パネルが含まれており、それらが据付けられた場合には建物の電力需要の最大で75%までが供給されます。当該開発業者は、太陽光パネルを建設現場（この場合には顧客）に移転する前に第三者の供給者から太陽光パネルに対する支配を獲得します。

当該開発業者は、建物の完成に向けた進捗度を測定するにあたって、原価比例法を使用します。顧客は、20X8年11月に太陽光パネルが建設現場に引き渡される際にそれらに対する支配を獲得しますが、それらは20X9年5月まで据付けられません。太陽光パネルはこのプロジェクトの見積コストの合計額の20%に相当し、そのコストは相当なものであるとみなされます。

12月31日現在で、太陽光パネルは依然として据付けられておらず、顧客がそれらに対する支配を有しています。太陽光パネルのコストはプロジェクトの見積コストの合計額の20%に相当しますが、その調達には非常に少ない労力しか要さないことから、当該開発業者は、原価比例法の計算に太陽光パネルのコストを含めた場合に、その履行の見積りの過大表示になると判断します。結果的に、当該開発業者は、原価比例法の計算から太陽光パネルのコストを除外し、太陽光パネルの移転に係る収益を太陽光パネルのコストと同額（すなわち、ゼロのマージン）で認識します（IFRS第15号B19項(b)をご覧ください）。

20X8年12月31日現在で、発生したその他のコスト（太陽光パネルを除く）はCU3.2milであり、したがって履行は50%が完了している（すなわち、 $CU3.2mil \div [CU8mil - CU1.6mil]$ ）とみなされます。結果として、12月31日現在で、当該開発業者は以下を認識します：

	CU (mil)
収益（太陽光パネル）	1.6
収益（残りのプロジェクト@50%）	4.21 ¹
収益の合計	5.8
販売された財のコスト	4.82 ²
利益	1.0

¹ $50\% \times (CU10mil - CU1.6mil)$

² 太陽光パネルのコスト(CU1.6mil)に発生したその他のコスト(CU3.2mil)を加算する

上記のとおり、当該開発業者が、その計算を修正しなかった場合には、CU1.2mil（20%の増加）の利益を認識したであろうことに留意してください。

合理的に進捗度を測定する能力

企業は、履行義務の完了に向けた進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識します。企業は、適切な測定方法を適用するために必要とされる信頼性のある情報が不足している場合には、完了に向けた進捗度を合理的に測定できません。

一部の状況（例えば、契約の初期段階）においては、企業が完了に向けた進捗度を合理的に測定することができないものの、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合があります。この場合には、企業は、進捗度を合理的に測定できるようになるまで、収益の認識を、発生したコストの範囲でのみ行います。

一時点で移転される支配

資産（財又はサービス）に対する支配が一時点で移転される状況においては、企業は、顧客が当該資産に対する支配をいつ獲得するのかを検討することにより収益を認識します。

この検討を行う際に、企業は、以下を含むさまざまな支配の指標を考慮しますが、これらに限定されません：

- 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
- 顧客が資産に対する法的所有権を有している
- 顧客が資産を物理的に占有している
- 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を引き受けた
- 顧客が資産を検収した

例えば、多くの場合に、法的所有権の移転は支配の移転を示します。しかし、売手が法的所有権を顧客の支払不履行に対して保護する手段としてのみ保持している場合には、当該法的所有権の保持は、顧客が資産に対する支配を獲得した可能性を妨げるものではありません。

企業は、履行義務の完了に向けた進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識する。

その他の重要な考慮事項

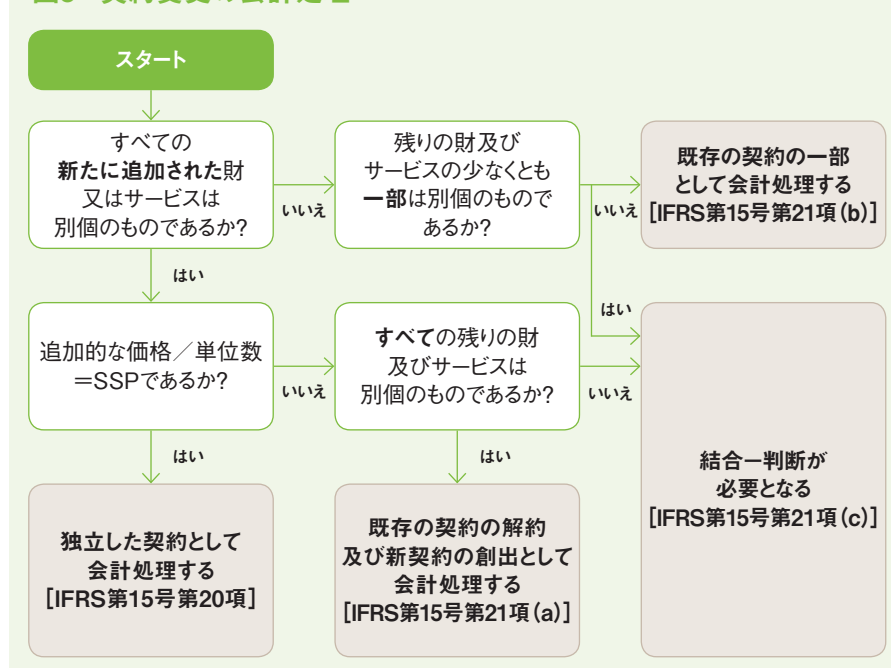
契約変更

建設及び不動産契約では、契約の範囲又価格付けが、契約開始時には予期されなかったさまざまな状況に対処して変更される(多くの場合に「変更指示」又は「変型」と呼ばれます)ことは一般的です。これらの変更は、書面によることが多いですが、口頭での合意で行われる場合もあります。変更後の契約に関する会計処理方法を決定する際に、企業は、まず最初に当該変更が独立した契約であるとみなされるかどうかを判断しなければなりません。企業は、以下の事項の両方に該当する場合には、変更を独立した契約として会計処理します：

- 「別個の」財又はサービスの追加により、範囲が変更される
- 価格の変動が新たに追加された財又はサービスの独立販売価格を反映している

変更を独立した契約として会計処理する場合には、企業は契約の変更前の要素を引き続き以前と同様に会計処理するため、将来の収益のみが影響を受けます。

図3—契約変更の会計処理



変更が独立した契約としての取扱いを裏付けるために必要な条件を満たさない場合には、その会計処理は、変更後の契約における残りの財及びサービスが変更日にすでに顧客に移転されている財及びサービスと「別個の」ものであるかどうかによって左右されます：

- すべての残りの財又はサービスが変更日にすでに顧客に移転されている財又はサービスと別個のものである（変更の条件に基づいて新たに追加された財又はサービスを含む）場合には、当該変更は当初の契約の解約及び新契約の創出として会計処理する。残存履行義務に配分すべき取引価格は、（契約変更時に）顧客が約束した対価の合計から、収益としてすでに認識している金額を差し引いた金額である。変更日以前に認識された収益の金額に対する修正は行わない。変動対価の金額の変更がその後に生じるが、それが変更日以前に生じた履行に関係している場合には、変動対価に関するガイダンスが適用される。
- 残りの財又はサービスがいずれも変更日にすでに顧客に移転されている財又はサービスと別個のものではないが、変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、企業は、取引価格及び当該履行義務の完了に向けた進捗度の測定値の両方を修正する。現在までに認識された収益の契約変更についての修正は、「累積的キャッチアップ」のベースで行われる。こうした会計処理は通常、例えば、建設会社が追加料金で仕掛中の建物の合意された仕様を見直すことを顧客と合意する場合に行われる。
- 残りの財又はサービスがこれらのシナリオの組合せである場合には、企業は、変更が未充足の又は部分的に充足された義務に与える影響に関する会計処理を、上記のガイダンスと整合的に行います。変更日以前に充足された独立した履行義務について認識された収益の金額は、修正されない。

設例10—基本的な変更

プロパティマネジメント会社は、賃貸物件の管理に関する2年間の契約を締結します。賃貸物件の所有者は、年間CU50,000を支払うことを確約します。当該プロパティマネジメント会社は、これらのサービスを単独で他の当事者に同率で日常的に販売しています。当該会社は、契約の第1年度の終わりに、残りの第2年度についての手数料をCU40,000（その時点での当該サービスの独立販売価格）に引き下げることに合意します。それと同時に、顧客はCU70,000の対価の合計でさらに2年間、契約を延長し、第3年度と第4年度の期首にCU35,000を均等払いすることに合意します。この変更直後に、当該契約には3年の契約期間が残っており、CU110,000の対価に対する権利を当該会社に与えています。

当該プロパティマネジメント会社は、この変更を独立した契約として会計処理することができないと判断します。追加的なサービスは当初に約束したサービスとは別個のものであるとみなされますが、契約価格は契約変更日に測定される追加的なサービスの企業の独立販売価格を反映する金額による増加はしていません。したがって、当該会社は、この契約変更を当初の契約の解約及び新契約の創出として会計処理します。残りの対価の合計はCU110,000（CU40,000+CU70,000）であるため、当該会社は、契約における残りの3年間の各年度についてCU36,667の収益を認識します。

契約の当事者が対応する価格の変更に合意する前に契約の範囲の変更を承認した場合には、売手は、上記の変更に關するガイダンスを適用する際取引価格の変更の見積りを使用します。また、変動対価の制限についても適用します(ステップ3をご覧ください)。

設例11—まだ合意していない価格の変更

建設会社は、現在建設中の建物の全階の床材仕様を改修することに合意しています。床材の最終的な詳細については合意されていますが、当該建設会社は、この変更により支払われる追加の補償に関しては、いまだ顧客との合意に至っていません。本契約は、単一の履行義務(すなわち、建物)で構成されており、収益は一定の期間にわたり認識されるとそれまでに判断されました。

この場合、当該建設会社は、変更により生じる取引価格の変更を見積り、制限を適用します。改修された床材及び当初の契約により移転されるすべての残りの財又はサービスは、すでに顧客に移転されている財又はサービスとは「別個の」ものであるとはみなされません。そのため、当該建設会社は、建物の完成に向けた進捗度の測定値を見直し、これを改訂後の取引価格に適用します。現在までに認識された収益は、「累積的キャッチアップ」のベースで見直しを行います。

契約獲得の増分コスト

IFRS第15号では、企業は、契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識することを要求しています。契約獲得の「増分コスト」とは、企業が契約を獲得しなければ発生しなかったであろうコスト(例えば、一部の販売手数料)であると定義されています。

仕事を獲得する際に、不動産業及び建設業に属するほとんどの企業は、競争入札に参加しなければならないと考えています。入札するにあたり、候補になっている建設会社は、プロジェクト要件についての理解、資材所要量の一覧表の作成、及び取引先候補となる外注先からのコスト見積の入手に尽力するため、さまざまなコストがかかります。契約を獲得したかどうかに関係なく企業に発生したコスト(例えば、ほとんどの入札コスト)は、発生時に費用として認識されます。ただし、当該コストが、企業が契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除きます。企業が入札プロセスの一部として設計又はその他のプロジェクトの計画に係る活動を行うことを要求される場合に、これらを、次のセクションに示す要件を使用して履行コストとして資産計上するかどうかを検討されます。

IFRS第15号では、実務上の便法として、企業は、認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することが認められます。

契約を履行するためのコスト

顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準(例えば、IAS第2号「棚卸資産」又はIAS第16号「有形固定資産」)で取り上げられている場合には、企業は、それらの基準に従って当該コストに関する会計処理を行います。そうでない場合、以下の表に示した要件のすべてに該当する場合には、当該コストについて資産を認識します。着手費用及び他の類似の初期費用は例外として、不動産業及び建設業に属する多くの企業は、履行コストを発生時に費用として認識し、収益を一定の期間にわたり認識するであろうことが予想されます。

表2—契約を履行するためのコスト

以下の要件のすべてに該当する場合には、コストを資産として認識します：

- 以下の項目を含むコストが契約（又は予想される契約）に直接関連する：
 - 直接労務費
 - 直接材料費
 - 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理及び監督のコスト、契約の履行に使用される器具及び設備の減価償却費）
 - 顧客に明示的に請求可能なコスト
 - 企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト（外注先への支払など）
- 当該コストが、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価する
- 企業が当該コストの回収を見込んでいる

発生時に費用として認識されるコストには以下の項目が含まれます：

- 顧客に明示的に請求できない一般管理費
- 仕損じた原材料、労働力又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
- 充足した履行義務に関連するコスト
- 残存履行義務に関連するコストのうち、充足した履行義務に関連しているコストと区別できないもの

実務上の留意点—着手費用

建設サービス会社には、通常、契約に基づく履行の準備を進める間に、さまざまなコスト（「着手費用」）が生じます。これらのコストには、例えば、建設現場の設計計画、現場周辺の既存のすべての公共設備の法定図面の入手及び現場のケータリングや警備を行う業者の選定に関するものが含まれます。新しいガイダンスでは、企業がこれらのコストの会計処理方法を再検討することを要求しています。

IAS第11号では、着手費用を資産として認識し、契約の存続期間にわたって償却することを認めています。多くの建設会社はこれらのコストを発生時に費用として認識する傾向があります。IFRS第15号では、本基準における特定の要件に該当する場合には、当該コストを資産として認識することが要求されます。したがって、それぞれの企業に対する影響はすべて、各顧客契約の詳細及び現行のIFRSに基づいて過去に適用された方針に左右されます。

契約コストの償却及び減損

IFRS第15号では、企業は、資産として認識した契約コストを、関連する財又はサービスが顧客へ移転されるパターンと整合的に規則的な方法で償却します。企業は、移転の予想パターンに重大な変化を識別した場合には、IAS第8号に従って見積りの変化を反映するように、償却を見直します。

企業は、資産の帳簿価額が、関連する財又はサービスに関して企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から、当該財又はサービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を超過する場合には、減損損失を純損益に認識します。企業が受け取ると見込んでいる対価の金額の算定に際して、企業は、前述の変動対価の制限を考慮せずに、顧客の信用リスクの影響について修正を行います。

セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引の会計処理は、IAS第17号「リース」（又はIFRS第16号「リース」）の範囲に含まれ、それにより売手である借手が認識するはずの収益の一部の繰延べが生じる場合があります。リースに関する新しいガイダンスは、売却が生じたかどうかの検討はIFRS第15号のガイダンスを使用して行うことを確認しています。

売手である借手が顧客の要求により資産を買い戻すことを義務付ける顧客のプット・オプションが付されたセール・アンド・リースバック取引は、資産に対する支配が顧客に移転したかどうか、したがって売却が実際に生じたかどうかに疑問を生じさせます。売却が生じなかった場合には、契約は金融取引として会計処理されます。この場合、売手である借手は引き続き譲渡資産を認識し、譲渡収入と同額の金融負債を認識します。この金融負債（及び買手である貸手が認識した対応する金融資産）は、IFRS第9号「金融商品」に従って会計処理されます。

IFRS第15号では、買戻契約（コール、先渡及びプット）の対象となっている売却の会計処理方法に関する詳細なガイダンスが示されており、各契約の事実及び状況についての慎重な分析が求められます。

不利な契約

IFRS第15号には、契約に基づいて履行するための不可避免のコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約の会計処理方法に関するガイダンスが示されていません。したがって、当該契約は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のガイダンスを用いて会計処理されます。

IAS第37号では、引当金を認識する必要があるかどうかの判定は契約レベルで行います。IAS第11号では、1つの契約において2つ以上の資産の建設を求める場合、各資産の建設は、一定の要件に該当する場合に独立した契約として会計処理されます(すなわちセグメント区分)。これは、各セグメントが不利であるかどうかを判定するにあたり、各セグメントを別個に評価することを意味します。例えば、1つの資産の建設が不利であり、損失を生み出すことが予想される場合には、2つ目の資産及び契約全体が不利でないとしても引当金を計上します。これについては、企業がIFRS第15号を適用した場合に変わることがあります。類似のセグメント区分の引当金についてはIFRS第15号に含まれておらず、IAS第37号の「契約」は、IFRS第15号の「履行義務」よりも上位の会計単位であるように見えます。企業がIFRS第15号を適用した場合に契約が不利であるかどうかの判定は、履行義務レベルではなく、契約レベルで行います。さらに、IFRS第15号において、企業が同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合することを要求する場合には、契約が不利であるかどうかの判定は、結合した契約(すなわち、IFRS第15号の観点から見た「契約」)のレベルで行わなければなりません。

実務上の留意点—契約が不利であるかどうかの判定

契約が不利であるかどうかを判定する際に、IAS第37号では、受け取ると見込まれる経済的便益を考慮することを企業に対して要求していますが、それがどのようなことかは具体的には定義していません。現行のIFRSでは、分析は、受け取る可能性の方が高い収益を含めるか又は確率加重ベースで行います。このアプローチは今後も引き続き適用され、企業は、受け取る経済的便益を見積る際にIFRS第15号の制限を適用することは要求されないであろうと私も考えています。契約が不利であるかどうかの判定はIAS第37号のガイダンスに従いますが、こうした制限はIFRS第15号の特徴です。

IAS第11号による損失が見込まれる契約が契約コストの合計(例えば、工事間接費の適切な配分を含む)の見積りをういて測定されているという事実により、もう一つのさらなる影響が予想されます。これは、IAS第37号において識別される「不可避免のコスト」の影響を上回る可能性が高いです。

保証

主たる請負人として行動する企業は、建設に係る保証を顧客に提供する場合があります。建設プロジェクトにおける外注先の関与は、関与している当事者に対してある程度の法的複雑性を増加させますが、会計上の観点からはその基本原則は他の業種と同じです。保証が、新しい建物が合意された仕様に従って建設されており、隠れた瑕疵がないというアシュアランスを買手に提供している場合、一般的には、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のコスト発生に関するガイダンスを用いて会計処理されます。顧客が保証を独立で購入できる場合、又は保証の全部又は一部が、上記の基本的なアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供している場合には、それは独立した履行義務として会計処理されます。この場合、開発業者は、保証におけるアシュアランス部分とサービス部分とを区分して合理的に会計処理できない場合を除き、取引価格の一部を当該サービスに配分します。保証のアシュアランス部分とサービス部分を合理的に区分できない場合には、両方の保証を一括して単一の履行義務として会計処理します。

表示

IFRS第15号では、企業は、契約を財政状態計算書において、報告日現在での企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約負債又は契約資産として表示します。対価に対する企業の無条件の権利は、債権として区分表示します。図4は、さまざまな資産及び負債が生じる状況についての概要を示しています。

企業は、顧客から受け取った（又は支払期限が到来している）対価が現在までの履行について認識した収益を超える場合には、契約を負債として表示します（図の仕訳1、5、6）。逆に、企業が報告日現在で財又はサービスを移転したが、顧客がまだ支払っていない場合には、企業は、契約資産又は債権のいずれかを認識します（仕訳2、3、4）。企業は、当該金額の支払の期限が到来する前に（又は支払期限がすでに到来しているときに）時の経過だけが要求される範囲で債権を認識します。そうでない場合には、契約資産を認識します。

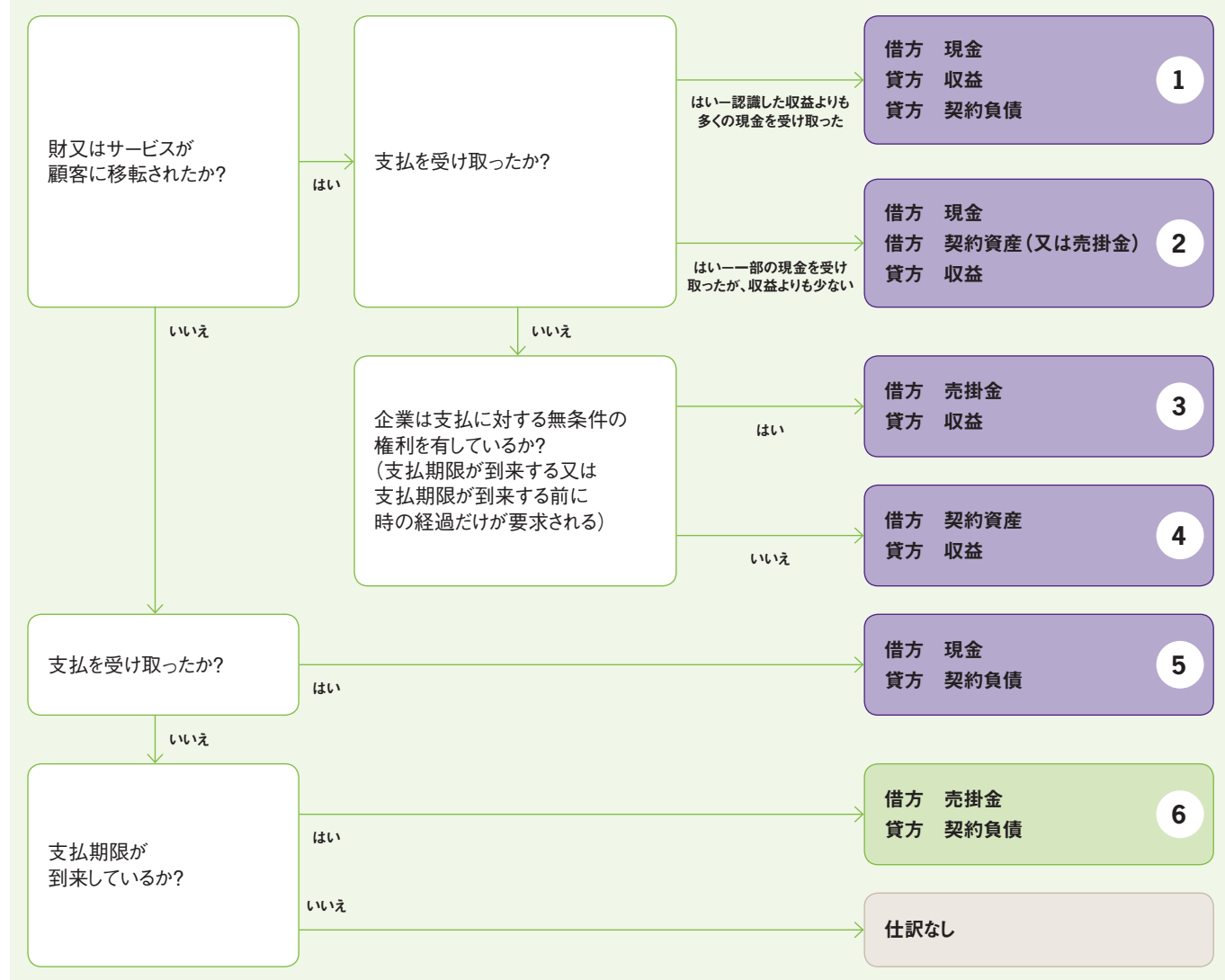
実務上の留意点—契約資産及び契約負債の表示

IFRS第15号では、財政状態計算書において契約資産又は契約負債を表示する際に、特定の名称の使用を要求していません。例えば、企業が、契約負債を「繰延収益」という科目名のもとで記述することが適切であるとそれまで判断していた場合には、それを継続することができます。

同様に、多くの場合に、工事型契約には、特定の日又はさまざまな目標の達成時に買手により支払われる金額を項目別にした詳細な請求予定表が含まれています。現在までに認識した収益が顧客から受け取った対価の金額を超えることから、契約資産又は債権が生じる（通常、建設預り金が存在する場合に発生します）場合には、企業は適切な科目名を選択する際にある程度の柔軟性を有することになります。例えば、企業が、特定の資産を示す際に、財務諸表において「未請求の営業債権」という科目名を使用することが適切であるとそれまで判断していた場合には、それを継続することができます。しかし、この場合には、それが債権のサブカテゴリー（すなわち、当該金額の支払期限が到来する前に時の経過だけが要求される）又は契約資産であるかどうかを財務諸表利用者に明確にすることを保証するように注意しなければなりません。

従来のIFRSでは、主に、収益を認識する前の現金の受領に焦点を当てた繰延収益の定義を基礎として、図4の仕訳6は推奨されませんでした。IFRS第15号では、企業は、契約により金額の支払期限が到来しており（しかしまだ受け取っていない）、履行がまだ生じていない場合には、こうした仕訳を認識することを要求されます。これは、多くの企業にとって実務の変更が生じることを表しています。

図4-IFRS第15号に基づく債権、契約資産及び契約負債



IFRS第15号では、企業は、契約を財政状態計算書において、報告日現在での企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約負債又は契約資産として表示する。

開示

すべての企業、特に期間が1年以上の契約を有する企業は、現在要求されているものの他に追加的な開示を行うことが必要となります。その結果、システム及びプロセスにおいて、新基準に準拠するために必要な情報の増分を把握して、その概要を説明する必要があります。重要な新しい開示の一部を右に示します：

表3—開示要求の概要

全般	- 顧客との契約から認識した収益（収益のその他の源泉と区別する） - 債権及び契約資産に係る減損損失
収益の分解	- 収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を描写する区分 - 財務諸表利用者が、IFRS第8号「事業セグメント」に従って報告セグメントについて開示される収益情報との関係を理解できるようにするための十分な情報
契約残高に関する情報	- 契約資産、契約負債及び債権の期首残高と期末残高（区分して表示していない場合）を含めること - 当期に認識した収益のうち期首現在の契約負債に含まれていたもの及び過去の期間に（全部又は部分的に）充足した履行義務による収益 - 履行義務の充足の時期と支払時期の関係の説明 - 契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明
履行義務に関する情報	- 企業が履行義務を充足する通常の時点 - 重大な支払条件 - 財及びサービスの内容 - 返品、返金及び類似の事項の義務 - 製品保証及び関連する義務の種類 - 期末における残存履行義務に配分した取引価格の総額¹
重要な判断に関する情報	- 予想される履行義務の充足の時期に影響を与える判断 - 一定の期間にわたり充足する履行についての収益を認識するために使用した方法及び説明 - 取引価格及び履行義務への配分額（例えば、変動対価の見積り及びそれが制限されるのかどうかの評価、並びに履行義務への配分）
契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産	- 資産化したコストを算定する際に行った判断 - 使用した償却方法 - 主要区分別の期末残高及び償却費

¹ (i) 履行義務が、当初の予想期間が1年以内の契約の一部であるか又は(ii) 企業の履行が顧客の価値に直接対応するときに請求する権利を有している金額で収益を認識するという、実務上の便法を企業が適用する場合には要求されない。

他の企業に対する影響

上記の会計処理上の影響に加え、この重要な新基準の導入は、以下を含む、企業の他の領域に相当な影響を与える可能性があります。

投資家情報

所有者及び他の利害関係者が、新基準が企業及びその財務情報に与える影響を理解するために、必要なすべての情報が提供されているかどうかを検討しなければなりません。

銀行取引制限条項

一定の期間にわたる又は一時点での収益の認識、及び契約の獲得又は履行のためのコストの資産化に関するガイダンスが変更されることから、認識される資産及び負債に変動が生じる場合があります、これは既存の借入制限条項の遵守に影響を与える可能性があります。潜在的なリスクを識別し、十分に余裕をもって貸手との議論を開始しておかなければなりません。

ボーナス及びその他の補償に関する計画

収益認識の時期に対する重大な影響が識別された場合には、企業のボーナス及びその他の補償の支払額が企業の補償の目的と引き続き一致するように、それらの制度に変更を行う必要があるかどうかを検討しなければなりません。

会計システム及び関連プロセス

IFRS第15号では、企業が新しい情報を把握し追跡することを要求しており、特に、拡充した開示要求に従う場合にこれを要求されます。既存のシステムを修正できるか又は置き換えなければならないかを検討し、評価及びベンダーの選定を早期に開始しなければなりません。

スタッフの研修

新しい要求事項を理解し、新しい又は変更された会計システムやプロセスをより効果的に使いこなすために、スタッフが必要とする追加的な研修を特定しなければなりません。

内部の予算編成

収益の認識方法が変わることで、関連する法人税の納付の時期及び従業員の報酬制度といった他のキャッシュ・フロー項目に影響を与える可能性があることを考慮しなければなりません。また、移行に関するさまざまな一度限りのコスト(既存の進行中の契約に対する影響を分析するための追加的なスタッフを雇用するためのコスト及び従来のソフトウェアシステムに変更を行うためのコストなど)が発生することになりそうです。

3. 発効日及び経過措置

IFRS第15号は、2018年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。早期適用は認められます。

企業は、次のいずれかの方法で新しい収益基準を適用することを要求されます:

- 一部の実務上の便法に従い、表示する過去の各期間に遡及して
- 当期に認識した初度適用による累積的影響を認識するとともに、遡及して

企業が当期のみを修正再表示することを選択する場合には、適用初年度に次の追加的な開示を行うことを要求されます：

- 財務諸表の各表示科目について、新たな収益基準の適用による当期への影響
- 著しい影響の理由の説明



お問い合わせ

グローバルリーダー、不動産及び建設

Sian Sinclair

オーストラリア

T +61 7 3222 0330

E sian.sinclair@au.gt.com

アジア太平洋

Sian Sinclair

オーストラリア

T +61 7 3222 0330

E sian.sinclair@au.gt.com

Wilfred Chiu

中国

T +86 10 8566 5828

E wilfred.chiu@cn.gt.com

欧州及び中東

Kersten Muller

英国

T +44 (0)20 7728 3139

E kersten.j.muller@uk.gt.com

アメリカ大陸

Alvin Wade

米国

T +1 214 561 2340

E alvin.wade@us.gt.com

アフリカ

Lee-Anne Bac

南アフリカ

T +27 105 907 246

E lee-anne.bac@za.gt.com

Bo Mocherniak

カナダ

T +1 416 360 3050

E bo.mocherniak@ca.gt.com



Grant Thornton

An instinct for growth™

太陽有限責任監査法人

www.grantthornton.global

© Grant Thornton Taiyo LLC

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うことなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。