



解説

IFRIC第18号 顧客からの資産の移転 (Transfers of Assets from Customers)

国際会計基準審議会 (IASB) 実務研究員 公認会計士 **おおき まさし 大木 正志**

1 はじめに

国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) は、2009年1月に解釈指針第18号 (IFRIC第18号)「顧客からの資産の移転 (Transfers of Assets from Customers)」を公表した。本解釈指針は、2009年7月1日以降の取引から将来的に適用される。本稿では、論点、コンセンサス及びその根拠を適用例を交えて紹介したい。

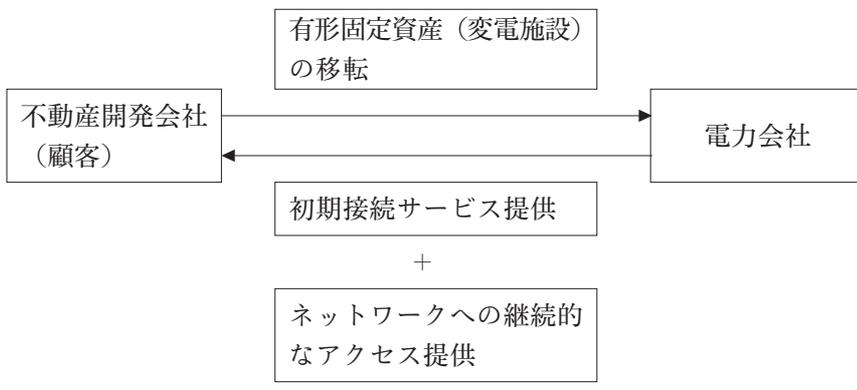
IFRIC第18号は、企業 (例えば、電力会社など) が顧客 (例えば、不動産開発会社) から有形固定資産 (例えば、川下の変電施設) を受け取り、その見返りに、送電ネットワークへの初期接続サービスの提供及び (又は) 物品又は役務 (例えば、電気) の供給に必要なネットワークへの継続的アクセスを顧客に与える場面において、資産の移転 (Transfer) を譲受けする企業 (電力会社) に適用される解釈指針である。

は次の論点を明確化している。

- 資産の定義を満たす状況
- 当該資産の認識及び当初認識の際の取得原価の測定
- 個別に識別可能な役務の特定 (移転された資産と交換で1つ又は複数の役務を提供する場合)
- 収益の認識
- 顧客からの現金の移転に対する会計処理

筆者は、IASBの実務研究員 (Practice Fellow) として、主にIFRICや基準改訂などの実務的なプロジェクトに従事している。文中の意見にわたる部分は、筆者の見解であることをあらかじめお断りしておく。

取引イメージ図



典型として、電気・ガス・水道・通信のようなインフラ型公共事業セクターに適用されるが、プリンシプルベースのIFRSsゆえ、適用される業種は制限されないことに注意が必

要である。顧客からの資産の移転の会計処理について、実務上、IFRS (特に、IAS第18号収益) に対して多様な解釈がみられたことから、本解釈指針

2 本解釈指針の意義

本解釈指針で最も注目すべきは、契約に含まれる個別識別可能役務の特定と収益認識について、IAS第18号「収益」より踏み込んだガイドラインを示し、複数の適用例を具体的に示している点にある。特に、移転契約後に提供されるサービス価格が移転契約により決定されているのか、それとも規制又はライセンスによる

ものなのか、取引の本質を見極めることが会計処理（収益認識時点）を決定する点を強調しておきたい。また、資産を移転した顧客に対して継続的サービスの提供義務が存在するのは、顧客が物品及び役務に対する何らかの排他的権利（例えば、低廉な価格）を資産と引換えに入手した場合と考える思考方法などは、今後の収益認識に関する新しい会計基準の考え方（権利義務による見地）¹とも整合している。

次に、フレームワークが定める資産の定義について最新の解釈を提供している点でも意義がある。そのほか、IAS第16号第24項（交換取引における有形固定資産の取得原価測定）とIAS第18号（異種の物品又は役務との交換における収益認識）の測定金額（公正価値）の関係、IFRIC第12号の適用範囲にあるサービス譲与契約との違いなども明確化されている。

3 関連する会計基準

本解釈指針が関連する会計基準は、下記のとおりである。

- ・ 財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク
- ・ IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」（2008年改正）
- ・ IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」
- ・ IAS第16号「有形固定資産」
- ・ IAS第18号「収益」
- ・ IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」
- ・ IFRIC第12号「サービス譲与契約」

4 背景

- 1 （電気・ガス・水道・通信のような）公益事業業界では、企業は、顧客がネットワークに接続するために使用しなければならない、電気・ガス・水道のような物品の供給への継続的なアクセスを提供するために使用しなければならない有形固定資産を顧客より受け取ることがある。有形固定資産の代わりに、企業がそのような有形固定資産の項目の取得又は建設に使用しなければならない現金の拠出を受領することがある。顧客は、一般的に、利用に応じて物品又は役務の購入に対する追加的な金額を支払うことを要求される。
- 2 顧客からの資産の移転は、公益事業以外の業界においても生じることがある。例えば、IT機能を外部委託しようとする企業が、既存の有形固定資産をアウトソーシング提供者（outsourcing provider）に移転する場合である。
- 3 場合によっては、資産の譲渡人は最終的に物品・役務を供給するための継続的なアクセスを有し、物品・役務を受け取る企業ではないかもしれない。しかしながら、便宜上、本解釈指針は資産を譲渡する企業を顧客と呼んでいる。

IFRICは、企業が顧客より有形固定資産の移転（transfer）を受けた場合の会計処理について、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。移転された有形固定資産を公正

価値で認識する企業もある一方、取得原価をゼロで認識する企業もあるなど、実務上のばらつき（divergence in practice）が認められた。さらに、資産を公正価値で計上する企業においても、対応する貸方の処理を即時収益認識する企業もあれば、一定の役務提供期間で収益認識する企業もあるなど、実務上のばらつきが認められた。そこで、IFRICは解釈指針を作成することを決定した。

5 範囲

- 4 本解釈指針は、有形固定資産の移転に関する会計処理について、顧客から資産を受け取る企業に対して適用される。
- 5 本解釈指針が対象とする契約とは、顧客がネットワークに接続するために使用しなければならない、若しくは・かつ、電気・ガス・水道のような物品の供給への継続的なアクセスを提供するために使用しなければならない有形固定資産を顧客より受け取ることを取り決めているような契約である。
- 6 本解釈指針は、顧客がネットワークに接続するために使用しなければならない、若しくは・かつ、電気・ガス・水道のような物品の供給への継続的なアクセスを提供するために使用しなければならない有形固定資産を顧客より建設又は取得するために充てることを要求される現金を受領する契約にも適用される。
- 7 本解釈指針は、移転がIAS第20号に定義される政府補助金である場合、若しくはIFRIC第12

号の適用範囲内にあるサービス譲与契約で使用される施設である場合の契約には適用されない。

有形固定資産の移転に関する会計処理については、顧客から資産を受け取る企業側と顧客側の会計処理があるが、IFRICは前者のみを扱うこととした。これは、主な会計上の論点は、資産を受け取る企業がいかに収益認識を行うべきかにあるためである。

解釈指針案に対するコメントの中には、適用範囲に関するものが多数集まった。例えば、無形資産の移転の場合でも同様の結論に至るかなどの質問もあったが、IFRICは、解釈指針の適用範囲を広げないこととした。しかし、IAS第8号に基づく類推適用（application by analogy）を妨げないとした。また、コメントの中には、公益事業以外の業界でも本適用指針が適用されるかについての質問があったが、IFRICは、公益事業以外の業界においても本適用指針が適用されることがあると確認した。

さらに、IFRIC第12号「サービス譲与契約」やIAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」との適用範囲の重複について懸念を有するコメントが多数集まった。IFRIC第12号の適用範囲にある、官から民へのサービス譲与契約においては、譲与者（政府などの官）がインフラストラクチャーを支配する。言い換えれば、営業者たる民は支配しない。したがって、IFRICは、IFRIC第12号の適用範囲にあるサービス譲与契約に使用されるインフラストラクチャーの移転に関する契約については、本解釈指針は適用されないと結論した。また、IFRICは、顧客からの資産の

移転はIAS第20号第3項に定める政府補助金の定義を満たさないことから、IAS第20号は適用されないことを明確化した。

6 論点

- 8 本解釈指針は以下の論点を取り扱う。
- (a) 資産の定義を満たしているか
 - (b) 資産の定義を満たしている場合、移転された有形固定資産を当初、いくらで金額で測定すべきか
 - (c) 有形固定資産が当初認識で公正価値によって測定される場合、それに伴う貸方勘定はどのように処理すべきか
 - (d) 企業は、顧客からの現金の受領をどのように会計処理すべきか

7 資産の定義を満たしているか

- 9 企業が有形固定資産を顧客から移転（transfer）により取得する場合、企業は、移転された対象物がフレームワークに定める資産の定義を満たすか否かを検討しなければならない。フレームワーク第49(a)項は、「資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう。」としている。通常、企業は、有形固定資産の移転された対象物について所有権を有することになると考えられる。しかしながら、資産の存在を決定するに当

たり、所有権は決定的な要件にならない。したがって、顧客が移転された物件を支配し続ける場合、所有権移転の事実にかかわらず、譲受け企業において資産の定義は満たされないことになる。

- 10 資産を支配する企業が、一般的に、当該資産を意のままにすることができる。例えば、資産を支配する企業は、他の資産との交換、物品・役務を生産する活動への投入、代金を対価とする他者への使用供与、負債決済手段としての使用、株主に対する分配など、自由に資産を使用することができる。顧客より有形固定資産を移転により受け取る企業が、移転された資産について支配の有無を評価する際に、関連するあらゆる事実と状況を考慮しなければならない。例えば、企業は移転された有形固定資産を1つ又は複数の役務を顧客に提供するために使用しなければならないが、企業は、移転された有形固定資産をいかに運用し保守するか、また、いつ取り替えるかについて決定権を有することがある。このような場合、通常、企業は、移転された有形固定資産を支配していると結論するであろう。

資産認識要件を検討するに当たり、当初、解釈指針案は継続中の契約にリースを含んでいるかどうかの決定をするべきとしていた²。コメンテーターからの当該ステップに対する複雑性に対する懸念に対応し、IFRICはステップを簡素化した。リースに関する検討は行わずに、誰が資産を

支配（Control）しているかに焦点を当てることとした。解釈指針は、フレームワーク第49(a)項に定める資産の定義に基づくガイダンスを提供するとともに、同第55項及び第57項について追加的なガイダンスを提供している。

8

移転された有形固定資産を当初にいくらの金額で測定すべきか

11 企業が資産の定義を満たしていると結論する場合、IAS第16号第7項に従い、企業は移転された資産を有形固定資産として認識し、同第24項に従い初期認識に際して取得原価を公正価値で測定しなければならない。

IFRICは、通常取引において、有形固定資産は何かと交換されると結論した。その何かとは、例えば、ネットワークへの接続などの役務提供、物品又は役務の提供への継続的なアクセスなどである。IFRICは、IAS第16号第24項及びIAS第18号第12項³は、係る交換取引において同様の測定属性を有することを認識した。すなわち、初期測定において受領した資産を公正価値で初期認識するということである。したがって、企業が資産の定義を満たしていると判断すれば、IAS第16号第7項に基づき、移転された資産を有形固定資産として認識し、同第24項に従い公正価値で初期認識しなければならないとした。

9

貸方勘定の会計処理

12 これからの議論の前提は、有形固定資産を受け取る企業が移

転された項目を第9-11項に従って認識し測定するべきと結論していることである。

13 IAS第18号第12項は、「異種の物品や役務と交換するために物品が販売され又は役務が提供される場合には、当該交換は収益を生み出す取引とみなされる。」としている。本解釈指針の適用範囲内にある契約の条件に従い、有形固定資産の移転は異種の物品又は役務との交換であるであろう。したがって、企業は、IAS第18号に従い収益を認識しなければならない。

10

個別認識可能役務の特定

14 企業が移転された固定資産との交換により、1つ以上の役務を提供することに合意することがある。そのような役務とは、例えば、顧客をネットワークに接続する、物品又は役務の供給のために継続的なアクセスを提供する、若しくはその両方である。IAS第18号第13項の規定に従い、企業は、契約に含まれる個別認識可能役務を特定しなければならない。

15 ネットワーク接続サービスが個別認識可能役務である、ということを示す特徴は下記を含む。

(a) サービス接続が顧客に提供されており、その顧客にとって独立した価値（stand-alone value）があること。

(b) サービス接続の公正価値を信頼して測定できること。

16 物品又は役務の供給のために

継続的なアクセスを提供することが個別認識可能役務である、ということを示す特徴は次のとおりである。将来において、移転を実行する企業が継続的なアクセス若しくは物品・役務、又はその両方を、資産移転がない場合に課される料金よりも低い価格で提供を受けること。

17 反対に、資産移転契約によってではなく、ライセンスや規制により顧客に継続的なアクセスを提供する義務を示す特徴とは、継続的なアクセス若しくは物品・役務、又はその両方のために、移転を実施する顧客が（移転を実施しない）通常の顧客と同一料金を支払っている場合である。

解釈指針案⁴は、有形固定資産との交換で提供されるサービスで提供されるサービスが1つであるとの認識を示していた。それは、物品又は役務に対する継続的なアクセスの供給である。顧客から資産を受け取る企業が移転の結果、常に物品又は役務に対する継続的なアクセスの供給義務を負うことになるのかについて、公益事業企業を含む多くのコメンテーターが疑問を有した。例えば、公益事業を営む企業が、法律若しくは規制の要求により、全顧客に対して同一価格にてアクセス提供しなければならない場合、ひとたびネットワークに対する接続サービスが完了すれば、企業はこれ以上の債務を有さなはずである。彼らは、資産を移転した顧客に対する継続的サービスの提供義務が存在するのは、顧客が物品及び役務に対する何らかの排他的権利（例えば、低廉な価格）を資産と引換えに入手した場合のみである

と主張した。コメンテーターは、IFRICに対して、IAS第18号に基づくアプローチで収益認識を再検討すべきとした。

そこでIFRICは、再協議において、企業は移転された有形固定資産との交換で、1つ若しくは2つの役務提供を合意している場合があることを認識した。その役務とは、顧客をネットワークに接続する、物品又は役務の供給のために継続的なアクセスを提供する、若しくはその両方である。1つの契約の中で特定される個別認識可能役務は事実と状況によることから、判断の問題と結論した。この結論は、解釈指針案における単一サービス提供の考えとは大きく変更された点であり、解釈指針を最終化する上での最大のヤマ場であった。IFRICは、IAS第18号における実務的見地による弱点とは、IAS第18号が、複数サービスの提供が含まれる契約に関して十分なガイダンスを提供していないことであることを認識した。そこでIFRICは、IAS第18号第13項に基づくガイダンスを提供して、移転された資産との交換で提供される役務の特定に役立てることとした。このため、解釈指針第15項から第17項が役務特定の指標を提供するために追加され、また、適用例が新たに提供されることとなった。

11 収益認識

18 もし、1つの役務しか特定できなかった場合、企業はIAS第18号第20項に従い、その役務を提供したときに収益を認識しなければならない。

19 もし、1つ以上の個別認識可

能役務が特定できる場合、IAS第18号第13項の要求により、契約による受取対価合計の公正価値は個々の役務に配分され、IAS第18号の認識要件は個々の役務ごとに適用されなければならない。

20 もし、継続的役務が契約の一部として認識される場合、通常、その役務の収益認識期間は顧客との契約条件により決定される。もし、契約が役務提供期間を特定していない場合、その役務収益は、継続的役務提供に使用される（移転された）資産の耐用年数を超えない期間で認識されなければならない。

IFRICは、もし、1つ以上の個別認識可能役務が特定できる場合、IAS第18号第13項の要求により、契約による受取対価合計の公正価値は個々の役務に配分され、IAS第18号の認識要件は個々の役務ごとに適用されなければならないと結論した。

IFRIC第12号「サービス譲与契約」及びIFRIC第13号「カスタマーロイヤリティプログラム」が、いかに契約による受取対価合計の公正価値は個々の役務に配分されるかについてガイダンスを提供していることから（IFRIC第12号第13項及びIFRIC第13号第5項－第7項）、本解釈指針第19項は、このような配分が必要なのは複数の役務が提供される場合であることをリマインドしている。

もし、契約において継続的役務が個別認識可能であれば、企業は収益認識期間を特定しなければならない。解釈指針案第20項では、「企業が、拠出された資産を使用して物品又は役務の供給へのアクセスを提供する

債務を有する期間は、資産の経済的耐用年数よりも短いであろうが、長くなることはありえない。」としていた。コメンテーターは、収益認識期間が契約の条件によって決定されることがあり得るかどうか、また、なぜ資産の経済的耐用年数よりも長くなることはあり得ないのか、について明確化するようIFRICに対して求めた。

IFRICは、一般的に、継続的役務に関する収益の認識期間は、顧客との契約の条件によって決定されることを明確化した。もし、契約が期間を特定していないのであれば、IFRICは、その役務収益は、継続的役務提供に使用される（移転された）資産の耐用年数を超えない期間で認識されなければならないことを再確認した。企業は、資産の耐用年数期間だけ、物品又は役務の提供のために継続的なアクセスを提供するために移転された資産を使用することができるためである。資産が取り替えられた後に存在する義務は、当初の移転によるものではなく、企業の営業ライセンスの条件、若しくは規制によるものであるためである。

解釈指針案第24号は、収益を測定する上で貨幣の時間価値を考慮すべきとしていたが、ほとんどのコメンテーターが反対したことから、IFRICは最終的に撤回した。IAS第18号第11項は、支払いが繰り延べられるときのみ貨幣の現在価値を考慮することを要求している。

12 現金受領の会計処理

21 顧客より現金を受領する企業は、第6項に従い契約が本解釈

指針の適用範囲内にあるかどうかを評価しなければならない。適用範囲内にある場合、企業は、建設又は取得した有形固定資産が第9項及び第10項に従い、資産の定義を満たしているかどうかを評価しなければならない。資産の定義を満たしている場合、企業は、有形固定資産をIAS第16号に従い取得原価で認識し、本解釈指針第13項から第20項に従い収益を顧客からの現金受取金額にて認識しなければならない。

IFRICは、基本的に、現金の移転に関するIFRICの提案を支持した。しかし、コメンテーターは、現金の移転が解釈指針の適用範囲内になり得る状況を明確化しよう、IFRICに要求した。再協議において、IFRICは、有形固定資産の代わりに顧客から現金を受領する契約に関する会計処理を議論した。IFRICは、解釈指針案の見解を再確認した。すなわち、現金が有形固定資産の建設又は取得に使用されなければならない、そして、企業がその有形固定資産を使用して顧客に物品又は役務を提供しなければならない場合、現金移転の経済的効果は、有形固定資産の移転の経済効果と同様であるということである。

13 発効日及び経過規定

22 企業は、本解釈指針を2009年7月1日以降に受け取る資産の移転について将来的に適用されなければならない。過去の移転に本指針を適用するのに必要な評価額等の情報を移転発生時点

において入手していたのであれば、早期適用も認められる。企業は本解釈指針を適用した日付を開示しなければならない。

14 関連会計基準の改訂

本解釈指針の公表に伴い、IFRS第1号が改訂されている。IFRS初度適用者は、IFRS移行日前のいかなる日付を指定し、その指定日以後に発生したすべての顧客からの資産の移転にIFRIC第18号を適用することができる。

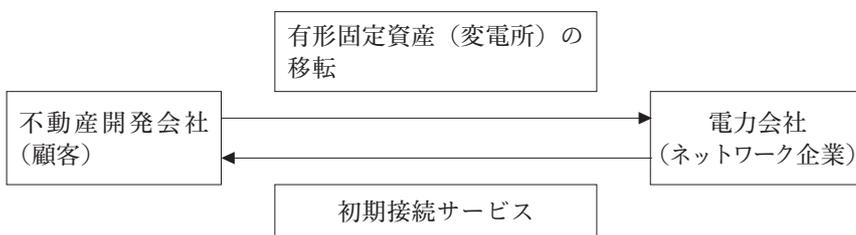
15 適用例

【例1】

IE1 不動産開発会社が、電気ネットワークに接続されていない地域にて住宅団地を建設している。電気ネットワークにアクセスするためには、不動産開発会社は（川下の）変電所（substation）を建設した上で、この変電所を送電に責

任を有すネットワーク企業（電力会社）に移転することが必要である。この例では、電力会社は、移転された変電所が資産の定義を満たしていると結論している。電力会社は、変電所を利用して住宅団地の個々の家を電気ネットワーク（配電線）に接続する。このケースでは、家の所有者は当初に変電所を移転していないものの、最終的にネットワークを利用して電気の供給を受けている。規制により、電力会社は、ネットワークのすべての利用者に対して、資産の移転の有無を問わず、同一価格にてネットワークへの継続的なアクセスを提供する義務を負っている。したがって、資産を電力会社に移転するネットワーク利用者は、そうでない利用者と同じ価格を支払う。ネットワーク利用者は、その電力会社以外の供給業者より電気を購入することを選択することができるが、電気の供給にアクセスするためには、電力会社のネットワークを使用しなければならない。

IE1のイメージ図



IE2 若しくは、電力会社は変電所を建設して、不動産開発会社より変電所を建設するために現金の移転を受けたとする。現金移転金額は変電所建設コスト合計と必ずしも一致しない。変電所は電力会社の資産として残存しているとする。

IE3 この例において、本適用指針

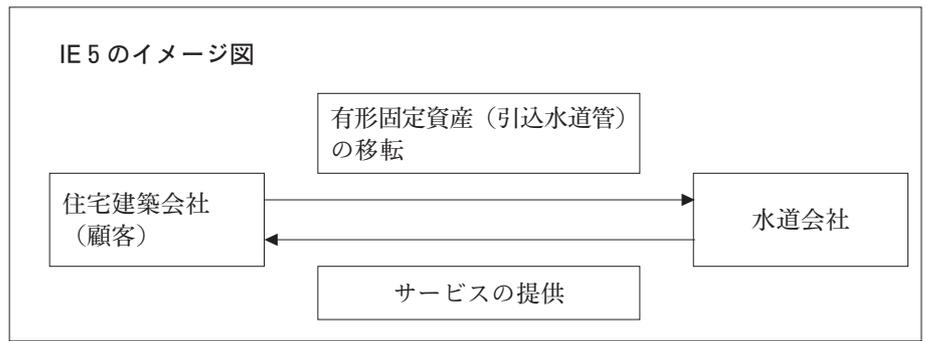
は、不動産開発会社か変電所を受け取る電力会社に適用される。電力会社は、有形固定資産として変電所を認識し、IAS第16号に従って初期認識の際に公正価値（若しくはIE第2項では変電所の建設費用）で取得原価を認識する。資産を電力会社に移転したネットワー

ク利用者が、資産移転をしていない利用者と同じ電気ネットワーク利用代金を支払っているという事実が、ネットワークへの継続的アクセス供給義務が取引における個別識別可能役務ではないということを示している。むしろ、家をネットワークに接続することが、変電所との交換で提供された唯一の役務である。したがって、電力会社は、IAS第18号第20項に従い、家がネットワークに接続した時点で、変電所の公正価値（若しくはIE第2項の例では不動産会社から受領した現金の金額）にて交換取引による収益を認識すべきである。

【例2】

IE 4 住宅建築会社が、1軒の家を主要都市の再開発地区に建築する。この家の建設の一環として、建築会社は、家の前の主要水道より家まで引込水道管を敷設する。引込水道管は当該家の土地中に敷設されることから、家主は引込水道管へのアクセスを制限できる。さらに、家主は引込水道管の保守に責任を負っている。この例において、水道会社にとって、引込水道管は資産の定義を満たしていないと考えられる。

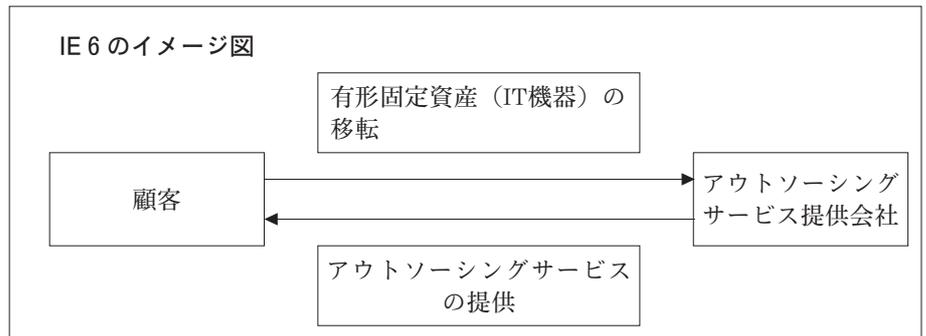
IE 5 若しくは、住宅建築会社が複数の住宅を建築し、共有地又は公共地に引込水道管を敷設するとする。住宅建築会社は引込水道管に対する所有権を水道会社に移転し、水道会社が引込水道管の保守に責任を負うとする。この例において、水道会社は引込水道管を支配（control）していると考えられるため、水道会社は引込水道管を資産として認識しなければならない。



【例3】

IE 6 アウトソーシングサービスを提供する企業が、顧客とITファンクションに関するアウトソーシング契約を締結する。契約の一環として、顧客は企業に対して既存のIT機器の所有権を移転する。当初より、企業はアウトソーシング契約で定められる役務を提供するために、このIT機器を使用しなければ

ならない。企業はIT機器を保守する責任を負い、企業の決定により新機器へ取り替える責任も負っている。IT機器の耐用年数は3年と見積もられている。アウトソーシング契約の要求により、顧客は今後10年間、IT機器を移転しない場合に課されたであろう料金よりも廉価な料金で役務の提供を受け



IE 7 この例において、IT機器はアウトソーシングサービス提供企業の資産であると考えられる。したがって、企業は、当該機器を資産として認識し、IAS第16号第24項に従って、公正価値にて取得原価の当初認識をしなければならない。アウトソーシング契約の要求により、顧客はIT機器を移転しない場合に課されたであろう料金よりも廉価な料金で役務の提供を受けるという事実は、この役務が契約に含まれる個別認識可能役務であることを示している。この事実はまた、IT機器の移転との交換で提供される唯一の役務であることを示

している。したがって、企業は、役務提供時に（すなわち、アウトソーシング契約に定める10年間で）交換取引より発生する収益を認識しなければならない。

IE 8 若しくは、当初の3年間経過後にIT機器が新機器へ取り替えられたという事実をもって、アウトソーシング契約に基づいて企業が課す料金が値上げされたとする。

IE 9 このケースでは、アウトソーシング契約に基づいて提供される役務の当初の廉価な料金は、移転された機器の耐用年数を反映していると考えられる。この理由により、企業は、交換取引より生じる

収益を当初契約時から3年間で認識しなければならない。

〈注〉

- 1 IASBディスカッションペーパー「顧客との契約についての収益認識に関する予備的見解」2008年12月。
- 2 解釈指針案第24項「顧客負担 (Customer Contributions)」では、「継続中の契約にリースを含んでいるかどうかの決定」(第12項-第15項)が下記のとおり提案されていた。「顧客負担があった結果として資産を受領した企業は、当該資産を使用して物品又は役務の供給へのアクセスを提供するという継続中の契約にリースが含まれているかどうかを査定しなければならない。契約がリースであるか、また、リースを含んでいるかの決定は、契約の実質に基づかなければならない。この査定は、IAS第17号及びIFRIC第4号に従って行わなければならない。継続中の契約にリースが含まれていると判断する企業は、IAS第17号に従って、そのリースがオペレーティング・リースかファイナンス・リースかを査定しなければならない。企業は、顧客負担の結果として資産を受領しており、同時に締結された継続中の役務契約がファイナンス・リースを含んでいると決定することがあろう。このような場合、契約を全体的に考慮する場合には、企業は認識する資産を有さない。企業は、ファイナンス・リースによって顧客に当該資産を返還することで、物品又は役務の供給へのアクセスを顧客に提供するという債務を清算することになる。資産が認識され、その後、直ちに負債

が清算されるため、企業は、拋出も、またアクセスを提供するという債務のいずれも認識しない。継続中の役務契約がオペレーティング・リースを含んでいると決定する企業は当該リースをIAS第17号に従って会計処理する。」

- 3 IAS第18号第12項は、「異種の物品や役務と交換するために物品が販売される、又は役務が提供される場合には、当該交換は収益を生み出す取引とみなされる。当該収益は、受領される物品又は役務の公正価値により測定される」としている。
- 4 解釈指針案(第11項)は、「顧客負担の定義を満たす資産を受領する企業は、物品又は役務の供給へのアクセスを提供する債務を有する。その債務は、財政状態報告書で認識し、受領した拋出の公正価値で当初認識を行わなければならない。その債務は、物品又は役務の供給へのアクセスが提供されるに応じて、減額され、収益が認識されなければならない。」とされていた。また、第16項から第18項は、「収益が認識される期間は、企業が拋出された資産を使用して物品又は役務の供給へのアクセスを提供し続ける債務を有する期間である。物品又は役務の供給へのアクセスを提供する債務は、資産の拋出者又は他の当事者に対してである。それらの当事者は拋出が行われた時点で識別されている場合とされていない場合がある。アクセスを提供するという債務は、契約から生じるであろう。また、それは法律や規則から生じることもあろう。例えば、公共事業提供者に対し居住用財産の占有者に物

品又は役務に対するアクセスを提供することを継続するように要求する法律は、アクセスを提供する債務を生じさせる。」とされていた。

 CPE	教材コード	J 0 2 0 4 7 2
	研修コード	2 1 0 3 1 4
	履修単位	1単位