

解説



IFRIC 収益関連解釈指針（IFRIC第12号サービス譲与契約、IFRIC第13号顧客ロイヤルティ・プログラム、IFRIC第15号不動産工事契約）

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

1 はじめに

国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) は、過去数年に、収益認識に関連する解釈指針を4つ提供している。これら解釈指針は、2008年から2009年にかけて順次に適用日を迎えている。これらの解釈指針に関して、最近、IFRICにアジェンダリクエストが提出されるようになってきていることから、実務の現場では、収益認識関連解釈指針が「ホットな領域」となっていることと想定される。そこで本稿では、このうちIFRIC第12号、同13号、同15号について解説することとしたい。なお、IFRIC第18号は、「会計・監査ジャーナル」2009年5月号にて解説をしているので、参考にされたい。

筆者はIASB実務研究員 (Practice Fellow) としてIFRIC関連プロジェクト及びボード年次改訂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

解釈指針名	適用日
IFRIC第12号 サービス譲与契約 (Service Concession Arrangements)	2008年1月1日以降開始する事業年度から適用される。早期適用が認められている。 IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に準拠して適用的に適用する必要がある。
IFRIC第13号 顧客ロイヤルティ・プログラム (Customer Loyalty Programmes)	2008年7月1日以降開始する事業年度から適用される。早期適用が認められている。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に準拠して適用的に適用する必要がある。
IFRIC第15号 不動産工事契約 (Agreement for the Construction of Real Estate)	2009年1月1日以降開始する事業年度より適用される。早期適用が認められている。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に準拠して適用的に適用する必要がある。
IFRIC第18号 顧客からの資産の移転 (Transfers of Assets from Customers)	2009年7月1日以降に行われる顧客からの移転について、将来に向かって適用される。移転時における適切な評価額及び他の情報が入手可能な場合には、早期適用が認められている。

あらかじめお断りしておく。

2 IFRIC第12号 サービス譲与契約

IFRIC第12号「サービス譲与契約」は、公から民へのサービス譲与契約のうち、当該インフラを用いて提供

されるサービス及びその価格を公的セクターが管理・規則し、かつ、譲与契約終了時のインフラの重要な残存部分を公的セクターが支配する場合に適用される解釈指針である。

背景

多くの国で、道路、橋、トンネル、

刑務所、病院、空港、水道施設、電力供給及び電気通信網など、公共サービスに対するインフラは伝統的に、公共部門により建設、運営、維持され、その予算は公共予算から配分されている。一部の国では、政府が、このようなインフラの開発、資金繰り、運営及び保守に対して民間からの参加を招くようなサービスの取決め（サービス契約）を、契約によって導入している。インフラは既に存在しているケースもあれば、サービス契約期間の間に建設されるケースもある。この解釈指針の範囲に含まれる契約は、公共サービスを提供するために使用されるインフラの建設・改善を行う、及び一定の期間においてそのインフラを運営・保守する、民間部門の企業（オペレーター）に関係する。オペレーターには、契約期間にわたって、そのサービスに対する対価が支払われる。契約は、「建設－運営－譲渡」、「修復－運営－譲渡」又は「官から民への」サービス譲与契約（service concession arrangement）と呼ばれている。サービス契約によって、オペレーターは、公共部門の組織に代わって、公共にサービスを提供することを義務付けられる。サービス契約に関する、共通の特性は下記のとおりである（第3項）。

- ・ オペレーターが引き受ける債務の性質が、公共サービスの特性を持つこと
- ・ サービス契約を譲与する当事者は、公共部門の事業体であること
- ・ オペレーターは、少なくともインフラ及び関連するサービスの管理の一部について責任を負い、単に、譲与者の代理としてのエージェントの役割を行うものではないこと
- ・ 契約は、オペレーターによって

徴収される最初の価格を設定し、サービス契約の期間にわたる価格改訂を規制すること

- ・ オペレーターは、契約の期間終了時点で、譲与者にインフラを引き渡す義務を負うこと

適用範囲

IFRIC第12号は、公から民へのサービス譲与契約のうち、当該インフラを用いて提供されるサービス及びその価格を公的セクターが管理・規則し、かつ譲与契約終了時のインフラの重要な残存部分を公的セクターが支配する場合に適用される（第5項）。すべてのサービス譲与契約をカバーしているわけではないことに留意する必要がある（インフォメーション・ノート2を参照）。IFRIC第12号は、オペレーター側の会計処理に関するガイダンスを提供する。譲与者側の会計処理に関するものではない。IFRIC第12号に定められるサービス譲与契約の会計処理の概要が、フローチャートにまとめられている（インフォメーション・ノート1）。

論点

IFRIC第12号は、サービス譲与契約における義務及び関連する権利の認識及び、測定についての一般的原則を定めている。IFRIC第12号は、主に以下の論点に関するオペレーター向けガイダンスを提供している（第10項）。

- ・ オペレーターは、既存のインフラ若しくは取得又は建設した公共サービスのためのインフラを自社の固定資産として認識すべきか。
- ・ オペレーターは、サービス譲与契約の下で受領する契約の対価（現金及び当該インフラに係る権利等）をどのように会計処理すべきか（借方側）。
- ・ サービス（建設又は運営）に関

する収益及び費用をどのように会計処理すべきか（貸方側）。

コンセンサス

オペレーターのインフラに対する権利の取扱い

オペレーターは、譲与者の既存のインフラ、又はサービス譲与契約の一部としてオペレーターが建設・購入したインフラを、自己の固定資産として認識しない（第11項）。

IFRICは、フレームワークにおける資産の定義（特に、支配）に注目し、適用範囲内にあるサービス譲与契約において、オペレーターは公共インフラの使用を支配していないことから、有形固定資産として認識すべきではないとした。また、オペレーターは、「原資産の使用を支配する権利」を有していないことから、リース資産としても認識すべきではないとした。IFRIC第12号の適用範囲内の契約では、オペレーターは、公共サービスを提供するために使用されるインフラを建設又は回収する。オペレーターは、譲与者の代わりに公共サービスを提供するためにインフラを運営することになる。オペレーターが認識する資産は、建設又は改修する公共サービス・インフラではなく、サービスとの交換で受領する対価であるとした。

契約の対価の認識及び測定

IFRIC第12号の範囲に含まれる契約条件の下では、オペレーターはサービスの提供者の役割を果たす。営業者は、公共サービスの提供のために使用されるインフラを建設又は改修し（建設又は改修サービス）、一定期間の間、当該インフラを運営及び保守する（運営サービス）（第12項）。オペレーターは、建設又は改修サービスに関して譲与者から受領すること

ができる対価を金融資産及び（又は）無形資産として認識する（第15項）。

金融資産・無形資産の認識区分

IFRIC第12号で最も特徴的な会計処理は、サービス契約の違い（オペレーターのカッシュフローに対するリスク）により、サービスの対価を金融資産若しくは無形資産として認識する点にある。オペレーターは、建設サービスに対し、譲与者から現金等の金融資産を受領する無条件の契約上の権利について金融資産を認識する（第16項）。金融資産モデルでは、対価の金額が一般の人々のサービス利用程度（例えば、通行量）に左右されないで決定されることから、オペレーターは現金等を受領する無条件の権利を有している。一方、オペレーターは、インフラの使用に関して料金を徴収する権利について無形資産を認識する（第17項）。無形資産モデルでは、対価の金額が一般の人々のサービスを利用する範囲に左右されることから、公共サービスの利用者に請求する権利は、現金を受け取る無条件の権利ではない。

オペレーターのカッシュフローに対するリスクは、契約条件に依存している。オペレーターのカッシュフローが譲与者により保証される場合（この場合、譲与者が需要リスクを負う）、オペレーターは譲与者に対する金融資産を認識する。一方で、オペレーターのカッシュフローが公共サービス利用者の利用度合いを条件とすることもあり（この場合、オペレーターが需要リスクを負う）、この場合には、オペレーターは無形資産（公衆に対して料金を徴収する権利）を認識する。

IFRIC第12号の設例で確認する。契約条件によりオペレーターが2年

以内に道路を建設し、その後8年間にわたり一定の水準で、道路を維持管理する。契約条件により、オペレーターは、8年目終了時点で道路の再舗装をする。再舗装では収益が発生する。10年目の終了時点で、契約は終了する。設例1では、契約により譲与者は、オペレーターに対して毎年一定額の対価を支払わなければならない。よって、オペレーターに金融資産を譲与するケースである。オペレーターは、譲与者に対する金銭債権を対価の公正価値にて当初認識する。当初認識後、金融資産はIAS第39号に従い、償却原価で測定される。

設例2では、契約により、オペレーターは、道路を使用するドライバーから料金を徴収することを認められているものの、徴収額について譲与者から特段の保証が与えられてはいない。よって、オペレーターは無形資産を譲与するケースである。オペレーターは、インフラサービス利用者からの料金（道路通行料など）を受け取る権利である無形資産と交換で、譲与者に工事サービスを提供する。すなわち、譲与者は工事サービスに対して非現金対価の支払いを行う。オペレーターはこの場合、無形資産を使用して、公共サービス利用者からさらなる収益（現金収入）を創出することになる。IAS第38号「無形資産」に従い、オペレーターは、無形資産を原価、すなわち、資産を取得するために移転される対価の公正価値（引き渡される建設サービスに対して受領する対価の公正価値）で当初認識する。当初認識後、無形資産は使用可能期間（例では3年目から10年目）にわたり償却する。

収益認識

オペレーターは、建設サービスの

提供に係る収益をIAS第11号「工事契約」に基づいて認識・測定し（第14項）、運営サービスに係る収益をIAS第18号「収益」に基づいて認識・測定する（第20項）。

その他

オペレーターは、インフラの使用の結果生じるインフラの保守及び回復義務を、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」に基づいて認識・測定する（第21項）。先の設例でいえば、オペレーターが再舗装を行う債務は、運営フェーズの期間において、道路の利用の結果として発生する。この債務は、IAS第37号に従い、貸借対照表日の現在債務を決済するのに必要となる支出の最善の見積りで認識・測定される。

オペレーターは、無形資産を受領する契約上の権利を有している場合を除き、借入費用を発生時に費用処理する。無形資産を受領する契約上の権利を有している場合には、IAS第23号「借入費用」に基づいて、建設フェーズにおける支払利息は資産として計上されなければならない（第22項）。

認識した金融資産は、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」に基づいて会計処理する。認識した無形資産は、IAS第38号「無形資産」に基づいて会計処理する（第26項）。

譲与者がオペレーターにその他の資産を提供し、オペレーターがそれを保持するか売却するかを選択できる場合、オペレーターは当該資産をオペレーター自身の資産として公正価値で当初認識するとともに、それに対応する負債を未履行の義務に関して認識する（第27項）。

適用日及び移行措置

IFRIC第12号は、2008年1月1日以

降開始する事業年度から適用となる。早期適用が認められている（第28項）。

IFRIC第12号は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に準拠して遡及的に適用する必要がある（第29項）。なお、遡及適用が実務上不可能な場合の移行措置が規定されている（第30項）。

3 IFRIC第13号 顧客ロイヤルティ・プログラム

IFRIC第13号「顧客ロイヤルティ・プログラム」は、企業がその顧客向けに運営又は加入している顧客ロイヤルティ・プログラムに関する会計処理についてガイダンスを提供している。IFRIC第13号により、ポイント等に相当する収益の認識を繰り延べなければならないことが明確化された。初度取引対価全額を収益認識し、ポイント利用による見積費用を引当金として会計処理する方法は認められないこととなった。

背景

顧客ロイヤルティ・プログラムとは、商品・サービスの販売促進のために用いられるインセンティブ制度である。典型的には、スーパーマーケット、航空会社、通信会社、ホテル、クレジットカード会社が運営するポイント制度である。顧客は、商品等の購入によって付与されたポイント等の特典を使用することで、無償又は割引価格で商品又はサービスを得ることができる（第1項）。プログラムは多岐にわたる方法で運営されている。顧客は、ポイントを使用する前に特定の最低数量ないし最低価額のポイントを貯めなければならないことがある。企業は、プログラムを自己で運営する場合もあるし、又は他社によって運営されているプ

ログラムに参加する場合もある。提供される特典は、自社の商品・サービスの場合もあれば、他社の商品・サービスの場合もある（第2項）。

適用範囲

本解釈指針の適用範囲となるロイヤルティ・プログラムは、販売取引の一部として企業が顧客に特典ポイントを付与し、顧客は特典を使用することで無償又は割引価格で商品又はサービスを得ることができるようなプログラムである。

本適用指針は、顧客に特典を付与する企業側の会計処理に関するガイダンスを提供している（第3項）。

論点

本解釈指針は、以下の論点について明らかにしている（第4項）。

- ・ 将来において無償又は割引価格で商品又はサービスを提供する企業の債務をいかにして認識・測定すべきか。すなわち、販売取引において顧客から受け取った（又は今後受け取る）対価のうち、一部についてポイント等特典に配分し、収益認識を繰り延べる方法（IAS第18号第13項を適用）を採用すべきか、それとも、収益金額を即時に認識するとともにポイント等特典付与により発生する債務を履行するための将来費用について引当金を計上する方法（IAS第18号第19項）を採用すべきか。
- ・ もし、対価を特典に配分する方法を採用するのであれば、配分される金額をいかにして決定するか、収益認識時点はいつか、第三者が特典を供給する場合には収益をいかに測定すべきか。

コンセンサス

企業はIAS第18号第13項を適用して、特典相当部分につき（特典付与

原因取引たる）初度販売取引の個別に識別可能な構成部分として会計処理しなければならない。初度販売取引に関して、顧客から受領した（又は今後受け取る）対価は、引き渡した商品とポイント等の特典それぞれに配分する（第5項）。よって、特典相当分の収益の認識を繰り延べなければならない。初度取引対価全額を収益認識し、将来の見積費用を引当金として会計処理する方法は認められない。引当金方式主張者の論拠はIAS第18号第19項に基づいているが、同項が適用されるケースとは、「既に」提供された商品・サービスに直接対応するコスト（例えば、製品保証コスト）が発生する場合である。しかし、IFRICの見解では、ポイントが付与される初度販売は、1つの取引が「提供時点の異なる」複数の個別の商品・サービスから構成される、と考えた。よって、IFRICは、IAS第18号第13項が適用されるべきと結論した。

特典に配分される対価は、特典そのものの公正価値（すなわち、ポイント等特典を個別に販売した場合の金額）に応じて測定されなければならない（第6項）。ポイント自体の公正価値を直接測定できない場合には、顧客が当該特典を使用することで獲得する商品等の価値を参考にして、特典の公正価値を見積もることを認めている（適用ガイダンス）。また、IAS第18号「収益」の趣意にかんがみて、初度販売金額の特典相当部分への配分は、販売部分と特典部分の公正価値の比に基づいて収益を配分することによることもできるとしている（結論の背景第14項）。

ポイント等の特典に係る収益は、当該ポイント等が使用されて商品等特典供給義務を充足したときに認識

する。収益認識額は、予想交換ポイントと実際交換ポイントの比で決定される（第7項）。IFRIC第13号に添付されている設例1で確認する。ある食料品小売店は自前のポイント制度を運営しており、CU1の価値のあるポイント100を発行している。マネジメントはこのうち、80ポイントが将来使用されると見込んでいる。ポイント発生原因となる初度販売時に、収益はCU100だけ繰り延べられた。Year1終了時に40ポイントの特典（食料品）が交換された。この場合、将来使用見込みポイントの半分が実際に使用されたため、CU50ポイント（＝40ポイント／80ポイント×CU100）がYear1に収益認識される。

第三者が特典を供給する場合には、企業は第三者が特典供給に関する債務を引き受けたときに収益を認識する（第8項）。IFRIC第13号に添付されている設例2で確認する。電気製品小売店は、航空会社が運営するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに参加している。小売店は、電気製品を顧客にCU1販売するたびに1トラベルポイントを付与する。顧客はポイントを利用して航空券と交換することができる。ある年度に小売店は、CU100万の電気製品を販売し、100万ポイントを顧客に付与した。小売店は1ポイントの公正価値をCU0.01と見積もっている。電気製品販売の対価より、CU10,000（＝100万ポイント×CU0.01）をポイントに配分する。ポイント付与時に、小売店は顧客への債務を充足し、航空会社が特典航空券を供給する債務を引き受ける。したがって、小売店は、電気製品を販売した際にポイントに配分された収益を認識する。

使用見込ポイント数の上方変更により、特典供給に要する予測コストが、初度販売時にポイント等特典に配分された対価の金額を上回る場合、企業は不利な契約（onerous contracts）を有すことになる。なぜならば、不利な契約の定義（契約による債務を履行するための不可避免的な費用が、契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約）を満たすからである。このような場合、超過コスト部分について、企業はIAS第37号に従って負債計上しなければならない（第9項）。

適用日及び移行措置

IFRIC13号は、2008年7月1日以降開始する事業年度から適用される。早期適用が認められている（第10項）。IAS第8号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」に基づき、IFRIC第13号を適用日から遡及的に適用しなければならない（第11項）。

4 IFRIC第15号 不動産工事契約

IFRIC第15号「不動産工事契約」は、不動産工事契約に関する収益認識の会計処理についてガイダンスを提供している。物品販売とサービス提供につき、いかなる基準（IAS第11号、IAS第18号）を適用すべきか、また、収益認識時点はいつか（進行基準と完成基準）、について整理している。注目されるべきは、物品の販売に関する契約について、支配及びリスク・便益の買い手に対する継続的な移転（continuous transfer）を条件として、工事の進捗に応じた収益認識を求めている点である。なお、continuous transferの考え方は、新しい収益認識基準（ディスカッションペーパー段階）でも重要なバック

ボーンとなっている。

背景及び論点

不動産業界において、開発請負企業は、工事が完成する前に買い手と契約を締結することがある。例えば、居住用不動産の開発に際しては、工事中に各戸ごとの販売を開始する（オフプランという）。不動産工事契約に適用される会計基準の特定及び不動産工事に関連する収益認識時期には、実務の相違が存在する。契約をIAS第18号「収益」に基づいて会計処理（不動産が完成して買い手に引き渡されたときに収益を認識する）する開発業者もあれば、IAS第11号「工事契約」に基づいて会計処理（工事の進捗度に応じて収益を認識する）業者もある。そこでIFRIC第15号は、この実務の相違に対処するために、以下の事項に関する不動産工事契約の会計処理について明確化している（第6項）。

- IAS第11号又はIAS第18号のいずれの基準を適用すべきか
- いつ不動産工事収益を認識すべきか

適用範囲

本解釈指針は、不動産開発を請け負う企業の収益又は関連費用に係る会計処理に適用される（第4項）。本解釈指針の適用を受ける契約は、不動産工事に関する契約である。不動産工事だけに限らず、ほかに物品・サービスの提供も対象としている（第5項）。なお、IAS第8号の一般原則により、IFRIC第15号は不動産業界以外の業界にも類推適用されることが明らかにされている（結論の背景第6項）。

コンセンサス

コンセンサスの前提

本解釈指針は、収益はある時点に

認識されるという前提に基づいている。したがって、本解釈指針における契約において、収益認識ができないような、継続的な経営上の関与や工事完了後の不動産に対する実質的な支配はないと仮定している（第7項）。この点、IFRIS第15号に添付されている設例が、ガイダンスを提供している（設例3）。

複数の構成要素

単一の契約の中に、不動産工事に加えて物品・サービスの供給（例えば、土地の販売、不動産管理サービス）を含んでいることがある。このように、複数の構成要素からなる契約については、IAS第18号第13項における別個に認識可能な取引に関するガイダンスを適用しなければならない。受取対価を公正価値で各構成部分に配分する（第8項）。

適用会計基準の決定（IAS第11号又はIAS第18号）

不動産工事契約がIAS第11号の定める工事契約の定義に合致する場合はIAS第11号を適用し、その他の場合はIAS第18号を適用する（第11項）。契約条件とあらゆる関連事実・状況を勘案して決定する（第10項）。契約上、買い手が工事前又は工事中に不動産の設計構造上の主要部分についてその仕様を決定することができる場合は、買い手がその権利を行使するか否かにかかわらず、当該契約はIAS第11号の定義に合致する（第11項）。一方、契約上、買い手が不動産の設計について限定的な仕様決定しかできない場合（例えば、業者が用意したオプションから設計を選択する場合には、当該契約にはIAS第18号が適用される（第12項）。

収益の認識時期

以下の契約においては、不動産工

事契約から生じる収益を契約活動の進捗度に応じて認識する（この解釈指針に添付されているフローチャートが参考になる）。

- IAS第11号の定める工事契約の定義に合致する契約（第13項）
- IAS第18号に定めるサービスの提供のみを要求している契約（例：建設資材の供給が求められていない契約）（第15項）
- 物品の販売に関するものであるが、IAS第18号の定める収益認識の要件を工事進行中満たす契約（工事の進行に応じて現状のまま、工事仕掛品に対する支配及びリスク・便益が買い手に移転する契約）（第17項）

上記以外の契約においては、IAS第18号第14項の収益認識要件をすべて満たしたとき（例：工事の完了時又は引渡時）に収益を認識する（第18項）。IAS第18号の対象となる契約について工事の進捗に応じた収益認識をする際には、収益認識及び関連費用についてIAS第11号の規定が適用される（第17項）。

IFRIC第15号に添付されている設例で確認する。設例1では、不動産開発業者が土地とオフィスビルを顧客に販売する。契約は、土地の販売とオフィスビル建設の両者から構成される。買い手は、購入した土地や建設中のビルを途中解約することができない。土地の販売は、IAS第18号の適用範囲内となる。ビル建設着工後、売り手の決定した主要な設計に関して変更ができないことから、ビル建設はIAS第11号に定める工事契約の適用範囲外となり、IAS第18号が適用される。買い手が購入した土地の上でビルが建設されているという事実及び買い手が建設中のビル

を途中で解約して売主に返還することができないという事実から、ビル工事の進行に応じて、仕掛中の現状のまま、オフィスビルに対する支配及びリスク・便益が売り手から買い手に移転する。IAS第18号の定める収益認識の要件を工事進行中満たす契約（IFRIC第15号第17項）であるため、オフィスビル工事から生じる収益を工事の進捗度に応じて認識する（パラグラフIE3）。

既に引渡しを行った不動産に追加の作業（例：軽微な欠陥の修復）を行わなければならない場合、企業はIAS第18号第19号に従って収益及び当該作業の見積費用を認識しなければならない。既に引渡しを行った不動産とは別個の契約の構成要素である残存債務（例：内装工事）がある場合は、当該要素を不動産とは区別し、その部分の収益をIAS第18号第13項に従って繰り延べなければならない（第19項）。

開示

工事の進捗に応じてIAS第18号第14項の収益認識の要件を継続的に満たす物品の販売に関する契約について、特定の開示が要求されている（第20、21項）。これらの開示は、IAS第11号が求める開示（例：契約の進捗度の決定に用いられる方法）と類似している。

適用日及び移行措置

IFRIC第15号は、2009年1月1日移降開始する事業年度より適用される。早期適用が認められている（第24項）。この解釈指針は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」に従って遡及的に適用しなければならない（第25項）。

教材コード	J020522
研修コード	210314
履修単位	1単位