



不動産販売に関する新しい IFRIC のガイダンス

国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)は、7月にIFRIC 解釈指針書第15号「不動産の建設に関する契約」を公表しました。この解釈指針は、不動産販売の会計処理の多様性に対応しています。この解釈指針の影響について、PwC US アカウンティング・コンサルティング・サービスの Avni Mashru が解説します。

不動産販売の会計処理の多様性は、不動産を顧客に譲渡する際に収益を認識する(IAS 第18号「収益」に準拠)企業や、建設期間に渡り収益を認識する(IAS 第11号「工事契約」に準拠)企業があることから発生します。IFRIC 第15号は、ある契約についてIAS 第11号とIAS 第18号のどちらを適用するかを判断を明確化しています。また、IAS 第18号の付録にある事例9の差し替えも行っています。

主な影響は何か？

過去にIAS 第11号に基づき不動産販売による収益を認識した企業は、その契約内容が工事契約の定義に適合しない場合に最も大きな影響を受けることになります。これは例えば、個人向けの販売を目的とした住宅あるいは集合住宅を建設する企業に適用される可能性があり、その結果として、既存の会計モデルに従った場合よりも遅れて収益認識が行われる可能性があります。

過去にIAS第11号に基づき不動産販売による収益を認識した企業は、その契約内容が工事契約の定義あるいはIFRIC第15号の工事進行基準適用のための規準に適合しない場合に最も大きな影響を受けることになります。

IFRIC 第15号は、収益認識の基礎を決定するために契約をその構成要素(例えば、不動産のメンテナンスのようなサービス提供と集合住宅のような物品の販売など)に分割する方法に関して詳細なガイダンスを提供しています。これにより、契約のある構成要素に対してはIAS 第18号が、また他の構成要素に対してはIAS 第11号が適用される可能性があります。

またIFRIC 第15号によると、ある構成要素が他の構成要素よりも後に提供されるような場合に、会計モデルには関係なく、収益認識に遅延が生じる可能性があります。例えば、集合住宅の住民が利用する重要な共同使用の設備が他のすべての住居設備が提供された後に提供される場合、収益の一部はその共同使用の設備が完成するまで認識が遅延する可能性があります。

企業はIAS 第11号とIAS 第18号のどちらを適用するかをどのように決定するか？

企業は最初に、工事契約に複数の構成要素が含まれるかどうかを検討しなければなりません。例えば、単一の不動産工事契約に、土地の売却のような追加的な物品またはサービスの提供や不動産管理サービスの条項が含まれる可能性があります。企業はそのような契約を個別に識別可能な構成要素に分割し、適用すべきガイダンスと収益認識の基礎を決定するために各構成要素を個別に検討する必要があるかもしれません。

例えば、建設業者が標準的な集合住宅を販売し、その購入者に対して5年間の管理サービスを提供する契約を行ったとします。ここにはIAS 第18号を適用しなければならない2つの構成要素が存在します。そのうち、集合住宅に対しては物品の販売に関するIAS 第18号第14項が、管理サービスに対しては役務の提供に関するIAS 第18号第20項が適用されます。また、同じ建設業者がある製造業者に土地を販売し、その土地に購入者の設計による特別な工場を建設したとします。土地の売却は撤回不能であり、工事の完成に依存するものではありません。ここには2つの構成要素が存在します。そのうち、土地の売却に対してはIAS 第18号が、工場の建設に対してはIAS 第11号が適用されます。

ある契約にIAS 第11号とIAS 第18号のどちらが適用されるかの決定には、経営者の判断が要求されます。IFRIC 第15号は、IAS 第11号およびIAS 第18号のガイダンスを以下のように解釈しています。

- IAS第11号: ある契約において、購入者が設計の主要な構造要素を工事前あるいは工事中に特定可能な場合、これは工事契約である。例えば、新しい精製所を必要としている石油会社は、建設業者に対して厳密な要件を指定し、建設期間全体にわたりその要件の監視および変更を行う場合がある。これは購入者が設計の主要な要素を指定する例を示している。この精製所の工事に対してはIAS第11号が適用される。大量の類似資産を購入者が指定する仕様で製造する契約の本質については、それが物品の販売のための契約であるのか、またIAS第18号が適用されるかどうかを決定するために検討を行わなければならない。例えば、自動車製造業者が標準的仕様のバス100台を受注したが、事業者指定のデザインに塗装する場合には、各々のバスの提供に対してIAS第18号が適用されることになる。
- IAS第18号: ある契約において、工事が契約からは独立して実行され、購入者がその設計内容に対しわずかな影響力しか持たない場合、これは物品の販売契約である。例えば、住宅建設業者がある開発プロジェクトにおいて5つの異なる住宅のモデルを用意していたとする。購入者は住宅のモデルを指定し、いくつかある内装の要素から選択を行う。これは設計に対し僅かな影響力しか持たない例を示しており、この住宅の販売に対してはIAS第18号が適用されることになる。

大量の類似資産を購入者が指定する仕様で製造する契約の本質については、本当にその契約が物品の販売にあたるかどうかを決定するために検討を行わなければなりません。

不動産の建設による収益をどのように会計処理するか？

契約の本質により、IAS第18号とIAS第11号のどちらが適用されるかが決定されます。物品の販売にIAS第18号の規準が適用される場合に、(a)継続的に、および(b)単一時点において、認識する2つの方法があります。

- (a) 企業は、工事の進捗に応じて支配権および所有による重要なリスクと経済価値を継続的に移転することができる。収益認識の規準に適合した場合、工事完成基準を用いて、工事の進捗状況に応じて収益を継続的に認識する。例えば、建設業者が自社の標準設計による住宅を建設する契約を行ったとする。所有権は、各国の法律により、工事の発生に従って購入者に移転する。購入者は、工事期間全体を通じて、その時点までに建設された不動産の支配権および所有による重要なリスクと経済価値を得、工事が中止された場合には工事中の建物の支配権および所有による重要なリスクと経済価値を保持し続ける。IAS第18号第14項の規準が継続的に満たされるので、収益を工事期間中にわたり認識する。
- (b) 企業は、ある単一時点においてのみ、不動産の支配権および所有による重要なリスクと経済価値を移転する場合は、収益をその時点において認識する。

状況次第では、IAS第18号の収益認識の規準に適合した場合、工事の進捗状況に応じて工事期間中にわたり収益を継続的に認識します。

経営者は、経営者自身により判断を行わなければなりません。当解釈指針における例では、契約の文言、事実および状況、および各国の法的要件をどのように検討すべきかが示されています。

開示規定に変更はあるか？

「継続的移転(continuous transfer)」による処理が適用される場合には、追加的な開示が要求されます。この開示には、どの契約が工事の進捗状況に応じて物品の販売の収益認識規準を継続的に満たすかを判断する際の根拠、獲得した収益の金額、進捗状況の判断に用いた方法などが含まれます。その他すべての場合(継続的移転による処理においても同様)には、企業は適用される基準(IAS第11号またはIAS第18号)の開示規定を提供します。

この解釈指針は不動産以外にも影響を及ぼすか？

この解釈指針の影響は、不動産以外にも及ぶ可能性があります。IFRIC第15号の結論の根拠では、このガイダンスの適用範囲は不動産販売に限定されているが他の状況にも类推適用される可能性がある、と述べられています。IAS第11号の工事契約モデルを適用する他業種の企業は、自身の会計処理がIFRIC第15号の影響を受けるかどうかを検討しなければなりません。また顧客の仕様による複数ユニット(の製品)を提供する企業も、結論の根拠で、そのような契約は多くの場合各ユニットが提供されるごとに収益が認識されると述べられているため、IFRIC第15号を検討しなければなりません。

この解釈指針の影響は、不動産以外にも及ぶ可能性があります。IAS第11号の工事契約モデルを適用する他の業種の企業は、自社の会計処理がIFRIC第15号の影響を受けるかどうかを検討しなければなりません。

この解釈指針は、2009年1月1日以降に開始する会計期間から適用されます。早期適用も認められていますが、EUの報告企業は、この解釈指針がEUで承認されるまではその適用を待たなければなりません。

お問い合わせ: あらた監査法人(広報)

東京都千代田区丸の内1丁目5番1号
新丸の内ビルディング32階(〒100-6532)
電話: 03-6858-0179(直通)
メールアドレス: aaratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界150カ国に146,000人のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwCのメンバーファームとして、会計および監査においてPwCの手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwCのグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質な監査を提供していきます。

© 2008 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.