

IFRIC Update 2019年3月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。

委員会は、2019年3月5日から6日にロンドンで会合し、下記の項目について議論した。

委員会の暫定的なアジェンダ決定

- 暗号通貨の保有 — アジェンダ・ペーパー4
- 契約を履行するためのコスト（IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2
- 地下権（IFRS 第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー5
- 割引の可能性が制度の分類に与える影響（IAS 第19号「従業員給付」） — アジェンダ・ペーパー6

委員会のアジェンダ決定

- 特定のデリバティブがヘッジ手段として指定されている場合の、可能性が非常に高いという要求の適用（IFRS 第9号「金融商品」及びIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」） — アジェンダ・ペーパー10
- 非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー11
- 予想信用損失の測定における信用補完（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー12
- 信用減損金融資産の治癒（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー13
- 共同支配事業者によるアウトプットの売却（IFRS 第11号「共同支配の取決め」） — アジェンダ・ペーパー8
- 共同支配事業に対する共同支配事業者の持分に係る負債（IFRS 第11号「共同支配の取決め」） — アジェンダ・ペーパー9
- 一定期間にわたる建築物の移転（IAS 第23号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー3
- サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権（IAS 第38号「無形資産」） — アジェンダ・ペーパー7

その他の事項

関連情報

今後のIFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2019年4月30日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について議論を行い、委員会の基準設定アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（当該項目を基準設定アジェンダに追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関心のある関係者は、コメントを 2019 年 5 月 15 日までに open for comment ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、2019 年 5 月 15 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。受け取ったコメントを分析したアジェンダ・ペーパーには、その日までに受け取ったコメントのみの分析が記載される。

暗号通貨の保有 — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、IFRS 基準が暗号通貨の保有にどのように適用されるのかについて議論した。

委員会は、さまざまな暗号資産が存在することに留意した。議論の目的上、委員会は下記の特徴を有する暗号資産の部分集合（暗号通貨）を検討した。

- a. 暗号通貨は、分散台帳に記録され、セキュリティのために暗号を使用するデジタル又は仮想の通貨である。
- b. 暗号通貨は、国家機関その他の者が発行するものではない。
- c. 暗号通貨の保有は、保有者と他の者との間の契約を生じさせない。

暗号通貨の性質

IAS 第 38 号「無形資産」の第 8 項は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している。

IAS 第 38 号の第 12 項は、資産は、分離可能であるか又は契約若しくは他の法的権利から生じている場合には識別可能であると述べている。

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」は、「貨幣性項目の本質的な特徴は、固定又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利（又は引き渡す義務）である」と述べている。

委員会は、暗号通貨の保有は IAS 第 38 号における無形資産の定義を満たすと考えた。その根拠は、(a)保有者から分離して個々に売却又は移転することが可能であり、また、(b)固定数又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利を保有者に与えていないからである。

どの IFRS 基準が暗号通貨の保有に適用されるのか

委員会は、暗号通貨が通常の事業の過程で販売を目的として保有されている場合には、IAS 第 2 号「棚卸資産」が適用されると結論を下した。IAS 第 2 号が適用されない場合には、企業は IAS 第 38 号を暗号通貨の保有に適用する。委員会は、結論に至るに当たって次のことを考慮した。

無形資産

IAS 第 38 号は、下記を除くすべての無形資産の会計処理に適用される。

- a. 他の基準の範囲に含まれる無形資産
- b. IAS 第 32 号「金融商品：表示」で定義されている金融資産

- c. 探査及び評価資産の認識及び測定
- d. 鉱物、石油、天然ガス及び類似する非再生資源の開発及び採掘のための支出

したがって、委員会は、暗号通貨の保有がIAS第32号における金融資産の定義に該当するか又は他の基準の範囲に含まれるのかどうかを検討した。

金融資産

IAS第32号の第11項は金融資産を定義している。要約すると、金融資産は次のいずれかに該当する資産である。(a)現金、(b)他の企業の資本性金融商品、(c)他の企業から現金又は他の金融資産を受け取る契約上の権利、(d)金融資産又は金融負債を特定の条件で他の企業と交換する契約上の権利、又は(e)企業自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある特定の契約。

委員会は、暗号通貨の保有は金融資産ではないと結論を下した。これは、暗号通貨は現金ではないからである(下記参照)。また、他の企業の資本性金融商品でもない。保有者にとっての契約上の権利を生じさせず、保有者自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある契約ではない。

現金

IAS第32号のAG3項は、「通貨(現金)は金融資産である。交換の媒体を表しており、したがって、すべての取引が測定され財務諸表に認識される手段だからである。銀行又は類似の金融機関への現金の預入れは金融資産である。預金者が金融負債の支払のための債権残高として、金融機関から現金を得るか、又は小切手若しくは類似の金融商品を引き出す契約上の権利を表しているからである。」と述べている。

委員会は、IAS第32号のAG3項における現金の記述は、現金が交換の媒体として使用され(すなわち、財又はサービスと交換に使用され)財又はサービスの価格付けにおける貨幣単位として使用されることにより、すべての取引が財務諸表において測定及び認識される基礎となることを示唆していると考えた。

一部の暗号通貨は特定の財又はサービスと交換に使用することができる。しかし、委員会は、現金が交換の媒体として使用され(すなわち、財又はサービスと交換に使用され)財又はサービスの価格付けにおける貨幣単位として使用されることにより、すべての取引が財務諸表において測定及び認識される基礎となるような暗号通貨は、委員会の知る限りでは、ないことに留意した。したがって、委員会は、暗号通貨は現時点では現金の特徴を有しておらず、暗号通貨の保有は現金ではないと結論を下した。

棚卸資産

IAS第2号は無形資産の在庫に適用される。当該基準の第6項は、棚卸資産を次のような資産として定義している。

- a. 通常の事業の過程において販売を目的として保有されている資産
- b. そのような販売を目的とする生産の過程にある資産
- c. 生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品

委員会は、企業が暗号通貨を通常の事業の過程において販売を目的として保有する場合がありますと考えた。その状況においては、暗号通貨の保有は企業にとっての棚卸資産であり、したがって、IAS第2号が当該保有に適用される。

委員会はまた、企業が暗号通貨のブローカー／トレーダーとして行動する場合がありますことにも着目した。その状況においては、企業はコモディティ・ブローカー／トレーダー(棚卸資産を売却コスト控除後の公正価値で測定する)についてのIAS第2号の第3項(b)の要求事項を考慮する。IAS第2号の第5項は、ブローカー／トレーダーとは顧客の勘定又は自己の勘定でコモディティを売買する者であると述べている。第3項

(b)で言及されている棚卸資産は、主に近い将来に販売し、価格の変動による利益、すなわち、ブローカー／トレーダーのマーヅンを生み出すことを目的に取得されるものである。

開示

企業は、暗号通貨の保有に適用される IFRS 基準の開示要求を適用する。したがって、企業は、(a)IAS 第 2 号の第 36 項から第 39 項を、通常の事業の過程において販売を目的として保有している暗号通貨に、また、(b)IAS 第 38 号の第 118 項から第 128 項を、IAS 第 38 号を適用する暗号通貨の保有に適用する。企業が暗号通貨の保有を公正価値で測定する場合には、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の第 91 項から第 99 項が、それに適用される開示要求を定めている。

委員会は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項を適用して、企業は、経営者が暗号通貨の保有の会計処理に関して行った判断が、財務諸表において認識した金額に最も重大な影響を与えた判断の一部である場合には、当該判断を開示することとなることに留意した。

委員会は、IAS 第 10 号「後発事象」の第 21 項が、重要性のある修正を要しない後発事象を開示することを企業に要求していることにも留意した。これには、当該事象の内容及び財務上の影響の見積り（又はそのような見積りができない旨の記述）が含まれる。例えば、暗号通貨を保有している企業は、報告期間後の当該保有の公正価値の変動が、それを開示しないと財務諸表利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与える可能性があるほどの重大性があるかどうかを考慮することになる。

契約を履行するためのコスト（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー 2

委員会は、企業が契約における履行義務を一定の期間にわたり充足するにつれて契約を履行するために発生するコストの認識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、企業は、(a) 財に対する支配を一定の期間にわたり移転し（すなわち、IFRS 第 15 号の第 35 項の要件のうち 1 つ（又は複数）が満たされており）、したがって一定の期間にわたり履行義務を充足して収益を認識する。また、(b) IFRS 第 15 号の第 39 項から第 43 項を適用してアウトプット法を使用して、履行義務の完全な履行に向けての進捗度を測定する。報告日において、発生したコストは、財が建設されるにつれて顧客に移転されている財について履行された建設作業に関するものである。

この要望を検討するにあたり、委員会は最初に、一定の期間にわたり充足される履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に関しての IFRS 第 15 号の原則及び要求事項に留意した。第 39 項は、「進捗度を測定する際の目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行（すなわち、企業の履行義務の充足）を描写することである」と述べている。委員会は、進捗度を測定するためにアウトプット法を適用すべきかどうかを評価する際に、B15 項が企業に「選択したアウトプット法が履行義務の完全な充足に向けての企業の履行を忠実に描写するかどうかを考慮」することを要求していることにも着目した。

コストの認識を検討するにあたり、委員会は、IFRS 第 15 号の第 98 項(c)が、契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）を発生時に費用として認識することを企業に要求していることに留意した。

委員会は、要望書に記載されている建設のコストは、契約における部分的に充足された履行義務に関するものである（すなわち、企業の過去の履行に関連するコストである）と考えた。当該コストは、資産として認識されるための IFRS 第 15 号の第 95 項の要件を満たさない。

委員会は、IFRS 基準の原則及び要求事項が、要望書に記載されている事実パターンにおける契約を履行する際に発生するコストを認識する方法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]。

地下権（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー 5

委員会は、地下権に関する特定の契約についての要望を受けた。要望書に記載された契約では、パイプライン運営者（顧客）が石油パイプラインを 20 年間にわたり地下空間に敷設する権利を対価と交換に獲得する。この契約は、パイプラインが敷設されることとなる地下空間の正確な場所と寸法（軌道、広さおよび深さ）を定めている。土地所有者は、パイプラインの上の地表を使用する権利を保持するが、20 年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間にアクセスする権利やアクセス以外の方法で使用を変更する権利を有さない。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業（必要な場合にはパイプラインの破損箇所を入れ替えることを含む）を行う権利を有する。

要望書は、IFRS 第 16 号、IAS 第 38 号「無形資産」又は他の基準のいずれがこの契約の会計処理に適用されるのかを質問していた。

どの IFRS 基準を企業は最初に考慮するのか

IFRS 第 16 号の第 3 項は、限定的な例外付きで、IFRS 第 16 号をすべてのリースに適用することを企業に要求している。IFRS 第 16 号の第 9 項は、「契約の開始時に、企業は、当該契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを判定しなければならない。」と述べている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、IFRS 第 16 号の第 3 項及び第 4 項における例外がどれも適用されないと考えた。特に、委員会は、地下空間が有形のものであることに留意した。したがって、契約がリースを含んでいる場合には、IFRS 第 16 号が当該リースに適用される。契約がリースを含んでいない場合には、企業は他のどの基準が適用されるのかを検討することになる。

したがって、委員会は、企業は最初に、契約が IFRS 第 16 号で定義されているリースを含んでいるかどうかを検討すると結論を下した。

リースの定義

IFRS 第 16 号の第 9 項は、「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる。」と述べている。IFRS 第 16 号の B9 項を適用すると、リースの定義を満たすためには顧客は次の両方を有していなければならない。

- a. 使用期間全体を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- b. 使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利

特定された資産

IFRS 第 16 号の B13 項から B20 項は、特定された資産に関する適用指針を示している。B20 項は、「資産の稼働能力部分は、物理的に別個のものである場合には、特定された資産である」と述べているが、「供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客が特定された資産を使用する権利を有していない」（B14 項）。

委員会は、要望書に記載されている契約では、所定の地下空間は土地の残りの部分とは物理的に別個のものであると考えた。契約の明細には、パイプラインの軌道、広さ及び深さが含まれており、それにより物理的に別個の地下空間であることを明確にしている。空間が地下にあることは、それ自体では、それが特定された資産であるかどうかには影響を与えない。所定の地下空間は、土地の表面の所定の区域が物理的に別個のものとなるのと同様に、物理的に別個のものである。

土地所有者は、使用期間全体を通じて、地下空間を入れ替える権利を有していない。したがって、委員会は、指定された地下空間は、B13 項から B20 項に記述されている特定された資産であると結論を下した。

使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利

IFRS 第 16 号の B21 項から B23 項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利についての適用指針を示している。B21 項は、例えば、使用期間全体にわたり特定された資産の独占的使用を有していることによって、顧客が当該権利を有することができるかと定めている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、顧客は 20 年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していると考えた。顧客は、使用期間全体を通じて、特定された地下空間の独占的使用を有している。

使用を指図する権利

IFRS 第 16 号の B24 項から B30 項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利に関する適用指針を示している。B24 項は、次のいずれかの場合には、顧客は当該権利を有しているかと定めている。

- a. 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合
- b. 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、(i)顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない場合、又は、(ii)顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するように、資産を設計した場合。

委員会は、要望書に記載されている契約では、B24 項(b)(i)の条件が存在しているので、20 年の使用期間全体を通じて、顧客は所定の地下空間の使用を指図する権利を有していると考えた。所定の地下空間がどのように、何の目的で使用されるのか（すなわち、パイプラインを石油が輸送される所定の寸法で敷設すること）は、契約において事前に決定されている。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業を行う権利を有していることによって、所定の地下空間を運営する権利を有している。顧客は、20 年の使用期間中に行うことができる所定の地下空間の使用に関するすべての決定を行う。

したがって、委員会は、要望書に記載されている契約は IFRS 第 16 号で定義されているリースを含んでいると結論を下した。顧客は当該リースの会計処理にあたって IFRS 第 16 号を適用する。

委員会は、IFRS 基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記載された契約の会計処理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]。

割引の可能性が制度の分類に与える影響 (IAS 第 19 号「従業員給付」) — アジェンダ・ペーパー 6

委員会は、IAS 第 19 号を適用する場合の退職後給付制度の分類に関する要望を受けた。要望書に記載されている事実パターンでは、企業は第三者によって管理される退職後給付制度（制度）に拠出する。当該制度の関連性のある契約条件は次のとおりである。

- a. 企業は、制度に一定の年間掛金を支払う義務を有している。企業は、たとえ当期及び過去の期間における従業員の勤務に関連するすべての従業員給付を支払うために十分な資産を制度が保有しない場合でも、企業がさらに掛金を支払う法的義務も推定的義務も有しないと判断している。
- b. 企業は年間掛金について潜在的な割引の権利を得ている。制度資産の制度負債に対する比率が一定水準を超えている場合には、割引が発生する。したがって、割引は、数理計算上の仮定及び制度資産に対する収益の影響を受ける可能性がある。

要望書は、割引の可能性の存在により、IAS 第 19 号を適用した場合に確定給付制度への分類となるかどうかを質問していた。

IAS 第 19 号の第 8 項は、確定拠出制度を「退職後給付制度のうち、企業が一定の掛金を別個の事業体(基金)に支払い、たとえ基金が従業員の当期及び過去の期間の勤務に関連するすべての従業員給付を支払うため

に十分な資産を保有しない場合でも、企業がさらに掛金を支払うべき法的債務又は推定的債務を有しないもの」と定義している。確定給付制度は「確定拠出制度以外の退職後給付制度」である。

IAS 第 19 号の第 27 項から第 30 項は、退職後給付制度の確定拠出制度又は確定給付制度のいずれかへの分類に関する要求事項を定めている。

委員会は、確定拠出制度の定義が、たとえ基金が従業員の当期及び過去の期間の勤務に関連するすべての従業員給付を支払うために十分な資産を保有していない場合でも、企業がさらに掛金を支払うべき法的義務も推定的義務も有さないことを要求していることに着目した。したがって、確定拠出制度の定義を満たすためには、企業は、(a) 一定の掛金を支払う義務を有していなければならない、かつ、(b) たとえ基金が従業員の当期又は過去の期間の勤務に関連するすべての従業員給付を支払うために十分な資産を保有していない場合でも、追加的な掛金を支払う義務があってはならない。例えば、将来の掛金が、従業員の当期及び過去の期間の勤務に関連する従業員給付の積立不足を補填するように設定される可能性があるがあってはならない。

委員会は、IAS 第 19 号の第 28 項及び第 30 項が、確定拠出制度においては数理計算上のリスク及び投資リスクは実質的に従業員が負担するのに対し、確定給付制度においては、数理計算上のリスク及び投資リスクは実質的に企業が負担すると定めていることにも着目した。第 28 項及び第 30 項は、(a) 数理計算上のリスクとは、給付のコストが企業にとって予想より多くなるリスク、又は給付が従業員にとって予想より少なくなるリスクであり、(b) 投資リスクとは、投資された資産が予想される給付を満たすのに不十分となるリスクであると記述している。IAS 第 19 号の第 28 項は、「確定拠出制度においては、企業の法的義務又は推定的義務は、企業が基金に拠出することに同意した金額に限定される。」と述べている。IAS 第 19 号の BC29 項は、確定拠出制度の定義は企業にとってコストが増加する可能性があるというダウンサイドのリスクに焦点を当てていると説明している。すなわち、この定義は、企業にとってのコストが予想より少なくなり得るというアップサイドの可能性を排除していない。

したがって、委員会は、要望書に記載されている事実パターンでは、割引の可能性の存在は、それ自体では、制度が IAS 第 19 号を適用して確定給付制度に分類される結果を生じさせないと結論を下した。

委員会は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項を適用して、企業は、経営者が退職後給付制度の分類に関して行った判断が、財務諸表において認識した金額に最も重要な影響を与えた判断の一部である場合には、当該判断を開示することとなることに留意した。

委員会は、IAS 第 19 号の要求事項が、退職後給付制度の確定拠出制度又は確定給付制度への分類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]。

委員会のアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について議論し、基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

アジェンダ決定の公表のプロセスは、しばしば、それ以外では利用可能でなくそれ以外で入手することが合理的に予想できなかった新しい情報を提供する説明資料をもたらすことがある。このため、企業は、アジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると判断する場合がある。審議会は、企業はその判断を行い変更を適用するための十分な時間を与えられるであろうと予想している（例えば、企業は、変更を適用するために、新しい情報を入手したりシステムを修正したりすることが必要となる場合がある）。

キャッシュ・フロー・ヘッジ関係における、可能性が非常に高いという要求の適用（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」）—アジェンダ・ペーパー 10

委員会は、予定取引は、キャッシュ・フロー・ヘッジ関係におけるヘッジ対象として適格となるためには、「可能性が非常に高く」なければならないという IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号の要求に関する要望を受けた。こ

の要望書は、ヘッジ手段に指定されたデリバティブ（「ロード・フォローイング・スワップ」）の想定元本が、ヘッジ対象（エネルギーの予定売上）の結果に応じて変動する場合に、企業が当該要求をどのように適用するのかを質問したものであった。

この要望書について行ったアウトリーチへの回答及びコメントレターで受け取った回答により、要望書に記載された金融商品は一般的ではないことが確認された。また、コメントレターにより、この要望は、予定取引の時期及び規模に関する不確実性が、IAS 第 39 号及び IFRS 第 9 号を適用する場合の「可能性が非常に高い」の評価にどのように影響を与えるのかという、より幅広い事項に関連しているという一部の委員会メンバーが示した見解も確認された。

委員会は、キャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、予定取引の可能性が非常に高い場合に、かつ、その場合にのみ、予定取引をヘッジ対象にできることに着目した（IFRS 第 9 号の 6.3.1 項及び 6.3.3 項並びに IAS 第 39 号の第 86 項(b)及び第 88 項(c)）。予定取引（要望書では、エネルギーの予定売上）の可能性が非常に高いかどうかを評価する際に、企業は予定取引の時期と規模の両方に関する不確実性を考慮する（IAS 第 39 号に付属する適用ガイダンスの F.3.7 及び F.3.11）。

委員会はまた、ヘッジ会計の目的上、企業はエネルギーの予定売上を規模及び時期に関して十分に具体的に文書化して、そうした取引が生じた時に企業が当該取引がヘッジされた取引なのかどうかを識別できるようにしなければならないと考えた。したがって、エネルギーの予定取引は、単にある期間中の売上高の一定率として定めることはできない。それでは必要とされる具体性に欠けることになるからである（IAS 第 39 号に付属する適用ガイダンスの F.3.10 及び F.3.11）。

さらに、委員会は、ヘッジ手段（要望書では、ロード・フォローイング・スワップ）の条件はこの評価に影響を与えないと考えた。可能性が非常に高いという要求はヘッジ対象に適用されるものだからである。

委員会は、IFRS 第 9 号における可能性が非常に高いという要求は新しいものではないことに留意した。IAS 第 39 号に同じ要求が含まれている。審議会は IAS 第 39 号に付属していたヘッジ会計関連の適用ガイダンスを引き継がないことを決定したが、IFRS 第 9 号の BC6.95 項は、適用ガイダンスを引き継がなかったことは、審議회가当該ガイダンスを棄却したことを意味するものではないと説明している。

委員会は、IAS 第 39 号及び IFRS 第 9 号の要求事項が、予定取引が可能性の非常に高いものであるかどうかを企業が判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、委員会はこれら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。

非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー 11

委員会は、企業が将来において固定価格で非金融商品項目を購入又は売却する特定の契約に IFRS 第 9 号をどのように適用するのかに関する要望を受けた。この要望書は、2つの事実パターンを記載しており、企業はそうした契約を純損益を通じて公正価値（FVPL）で測定するデリバティブとして会計処理するが、基礎となっている非金融商品項目の引渡し又は受取りのいずれかによって当該契約を現物で決済する。

IFRS 第 9 号は、現金若しくは他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換によって決済できる非金融商品項目を購入又は売却する契約に、当該契約が金融商品であるかのように適用しなければならないが、例外が 1 つある。その例外は、企業の予想される購入、販売又は使用の必要に従った非金融商品項目の受取り又は引渡しの目的で締結され、引き続きその目的で保有されている契約に適用される（IFRS 第 9 号の 2.4 項におけるいわゆる「自己使用の例外」）。

要望書に記載された事実パターンでは、企業は、当該契約は自己使用の例外に該当しないので IFRS 第 9 号の範囲に含まれると結論を下す。したがって、企業は当該契約を FVPL で測定するデリバティブとして会計処理する。企業は当該契約を会計目的上ヘッジ関係の一部として指定しない。

決済日に、企業は当該契約を非金融商品項目の引渡し又は受取りのいずれかによって現物決済する。この決済を会計処理する際に、要望書では、企業は支払った現金（購入契約の場合）又は受取った現金（売却契約の場合）を記録し、デリバティブの認識の中止を行うと説明している。

さらに、企業は次のいずれかを認識する。

- a. 非金融商品項目について、支払った現金に決済日現在のデリバティブの公正価値を加算した金額で、棚卸資産を認識する（購入契約の場合）。
- b. 非金融商品項目の売却について、受け取った現金に決済日現在のデリバティブの公正価値を加算した金額で、収益を認識する（売却契約の場合）。要望書は、企業がこのような契約について収益を総額ベースで認識する会計方針を有していると仮定している。

要望書は、これらの契約の現物決済を会計処理するにあたって、企業が次のような追加の仕訳を行うことが許容又は要求されるのかどうかを質問している。

- a. デリバティブについて過去に純損益に認識した利得又は損失の累計額を戻し入れる（デリバティブの公正価値は不変であるが）。及び、
- b. 対応する修正を収益（売却契約の場合）又は棚卸資産（購入契約の場合）のいずれかに対して認識する。

委員会は、要望書に記載されている事実パターンでは、契約は、現金及びデリバティブ資産又は負債の決済の両方との交換での非金融商品項目の受取り（又は引渡し）によって決済されることに着目した。委員会は、IFRS第9号における自己使用の例外に該当しない（デリバティブとして会計処理される）契約の会計処理は、当該例外に該当する（デリバティブとして契約されない）契約の会計処理と異なることにも着目した。同様に、会計目的上のヘッジ関係において指定された契約の会計処理は、そのような関係において指定されていない契約の会計処理と異なる。それらの会計処理の相違は、それぞれの要求事項の相違を反映している。IFRS第9号は、単に契約が最終的には現物で決済されるという理由だけで企業がデリバティブ契約の会計処理を見直すか又は変更することを、認めることも要求することもしていない。

したがって、要望書に記載されている追加の仕訳は、契約をデリバティブとして会計処理を行うというIFRS第9号の要求を実質的に無効にすることになる。デリバティブに係る公正価値利得又は損失の累計額を何の根拠もなく戻し入れることになるからである。この追加の仕訳は、存在しない収益又は費用を認識する結果にもなる。

このため、委員会は、IFRS第9号は、要望書に記載されている追加の仕訳を企業が行うことを認めておらず要求してもいないと結論を下した。しかし、委員会は、適用のあるIFRS基準（IAS第1号「財務諸表の表示」及びIFRS第7号「金融商品：開示」など）を適用して、企業は当該デリバティブに係る利得及び損失を表示し、これらに関する情報を開示することを要求されていることに着目した。どのような表示項目を純損益に表示すべきかを決定するにあたっては、IAS第1号の要求事項（集約に関する要求事項を含む）が適用される。IAS第1号は、デリバティブの再測定に係る金額の表示についての要求事項を定めていない。しかし、IFRS第7号の第20項(a)(i)は、IFRS第9号を適用して強制的にFVPLで測定される金融資産又は金融負債に係る正味の利得又は正味の損失についての開示要求を定めている。これらの目的上、要望書に規制されている事実パターンでは、決済によって生じたデリバティブに係る利得又は損失はない。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載されている追加の仕訳を行うことが許容又は要求されているかどうかについて企業が結論を下す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。

予想信用損失の測定における信用補完（IFRS第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー12

委員会は、IFRS第9号の減損の要求事項を適用する際の予想信用損失の測定に信用補完が与える影響に関する要望を受けた。要望書は、金融保証契約又は他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローについて、

信用補完がIFRS基準を適用した場合に区分して認識することを要求される場合に、予想信用損失の測定に含めることができるかどうかを質問していた。

予想信用損失を測定する目的上、IFRS第9号のB5.5.55項は、予想されるキャッシュ不足の見積りが、契約条件の一部である担保及び他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローのうち企業が区分して認識していないものを反映することを要求している。

したがって、委員会は、信用補完から見込まれるキャッシュ・フローは、信用補完が下記の両方である場合には、予想信用損失の測定に含まれると考えた。

- a. 契約条件の一部である。かつ、
- b. 企業が区分して認識しない。

委員会は、信用補完を区分して認識することがIFRS基準で要求される場合には、企業はそこから見込まれるキャッシュ・フローを予想信用損失の測定に含めることはできないと結論を下した。企業は、信用補完を区分して測定することが要求されるかどうかを判定するために、適用されるIFRS基準を適用する。IFRS第9号のB5.5.55項は、IFRS第9号又は他のIFRS基準における区分認識の要求事項の適用の免除を設けていない。

委員会は、既存のIFRS基準における要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて、信用補完~見込まれるキャッシュ・フローを予想信用損失の測定に含めるべきかどうかを企業が判断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。

(ITGにおける関連した議論)

2015年12月に、金融商品の減損に関する移行リソース・グループ (ITG) が、担保及び他の信用補完からのキャッシュ・フローを予想信用損失の測定に含めることに関する、これと関連してはいるが別個の事項について議論した。具体的には、ITGは、IFRS第9号のB5.5.55項における「契約条件の一部」とは何を意味するのかを議論した (アジェンダ・ペーパー5)。

信用減損金融資産の治癒 (IFRS 第9号「金融商品」) — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、信用減損金融資産がその後治癒した (すなわち、全額が返済されたか又は信用減損に該当しなくなった) 場合に純損益計算書に認識される金額を、企業がどのように表示するのかに関する要望を受けた。

金融資産が信用減損となった場合に、IFRS第9号の5.4.1項(b)は、当該金融資産の償却原価に実効金利を乗じることによって金利収益を計算することを企業に要求している。これは、(a) 信用減損金融資産の総額での帳簿価額に実効金利を乗じて計算される金利と、(b) 当該資産について認識される金利収益との間に差額を生じさせる。要望書は、金融商品の治癒後に、企業はこの差額を金利収益として表示できるのか、それとも、減損損失の戻入れとして表示することを要求されるのかを質問していた。

IFRS第9号の付録Aは、信用損失を「契約に従って企業に支払われるべきすべての契約上のキャッシュ・フローと、企業が受け取ると見込んでいるすべてのキャッシュ・フローとの差額 (すなわち、すべてのキャッシュ不足) を、当初の実効金利で割り引いたもの」と定義している。付録Aは、総額での帳簿価額についても「損失評価引当金を調整する前の金融資産の帳簿価額」と定義している。委員会は、IFRS第9号の付録Aにおける定義に基づくと、総額での帳簿価額、償却原価及び損失評価引当金は割引後の金額であり、これらの金額の報告期間中の変動には割引の巻戻しの影響が含まれることに留意した。

IFRS第9号の5.5.8項は、「報告日現在の損失評価引当金を本基準に従って認識が要求される金額に修正するために必要となる予想信用損失 (又は戻入れ) の金額を、減損利得又は減損損失として、純損益に認識」することを企業に要求している。

委員会は、IFRS第9号の5.5.8項を適用して、企業は、損失評価引当金をIFRS第9号に従って認識することが要求される金額とするために要求される修正（当該資産が全額返済される場合にはゼロ）を、予想信用損失の戻入れとして純損益に認識すると考えた。この修正の金額には、金融資産が信用減損となった期間中の損失評価引当金に係る割引の巻戻しの影響が含まれる。これは、減損損失の戻入れが、資産の存続期間にわたり純損益に認識された減損損失を上回る可能性があることを意味する。

委員会は、5.4.1項が、企業が実効金利法を用いて金利収益を計算する方法を定めていることにも着目した。5.4.1項(b)を適用して、企業は信用減損金融資産に係る金利収益を当該金融資産の償却原価に実効金利を乗じて計算するので、こうした金融資産に係る金利収益には、要望書に記載されている差額は含まれない。

したがって、委員会は、純損益計算書において、企業は、要望書に記載された差額を、信用減損金融資産の治癒後に信用損失の戻入れとして表示することを要求されると結論を下した。

委員会は、既存のIFRS基準における要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて、信用減損金融資産の治癒後に予想信用損失の戻入れを企業が認識し表示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。

(アジェンダ・ペーパー13：教育資料)

スタッフは、このアジェンダ決定における委員会の結論に関する教育資料を作成する予定である。

共同支配事業者によるアウトプットの売却 (IFRS 第11号「共同支配の取決め」) — アジェンダ・ペーパー8

委員会は、共同支配事業者がある報告期間に受け取るアウトプットが権利を与えられているアウトプットと異なる場合に、共同支配事業 (IFRS第11号で定義) から生じたアウトプットをどのように会計処理するか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、共同支配事業者は、共同支配事業から生じるアウトプットの一定割合を受け取る権利を有するとともに、発生した製造コストの一定割合を支払う義務を負っている。運営上の理由で、特定の報告期間において共同支配事業者が受け取って顧客に移転するアウトプットが、権利を与えられているアウトプットと異なっている。この相違は、共同支配事業から生じるアウトプットの将来の引渡しを通じて決済される。すなわち、現金では決済できない。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用して、共同支配事業者は、すべてのアウトプットの顧客への移転について本人として収益を認識する。

要望書は、記載された事実パターンにおいて、共同支配事業者が収益を認識するのは、報告期間における顧客へのアウトプットの移転を描写するためなのか、それとも、当該期間における共同支配事業の活動から生産されたアウトプットの一定割合に対する権利獲得を描写するためなのかを質問している。

共同支配事業者の共同支配事業に対する持分に関して、IFRS第11号の第20項(c)は、共同支配事業者が共同支配事業から生じたアウトプットに対する持分の売却による収益を認識することを要求している。したがって、共同支配事業者が認識する収益が描写するのは、共同支配事業から受け取って売却したアウトプットであり、例えば、アウトプットの生産についてではない。共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分に係る収益を、その具体的な収益に適用されるIFRS基準を適用して会計処理する (IFRS第11号の第21項)。

委員会は、要望書に記述された事実パターンでは、共同支配事業者は、各報告期間における顧客へのアウトプットの移転のみを描写する収益 (すなわち、IFRS第15号を適用して認識した収益) を認識すると結論を下した。これは、例えば、共同支配事業者は、権利を与えられたが共同支配事業から受け取っておらず売却していないアウトプットについて収益を認識しないことを意味する。

委員会は、既存のIFRS基準における諸原則及び要求事項が、共同支配事業者が要望書に記載されたような共同支配から生じるアウトプットに対する持分の売却からの収益を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。

共同支配事業に対する共同支配事業者の持分に係る負債（IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」） — アジェンダ・ペーパー9

委員会は、共同支配事業（IFRS第11号で定義）に対する持分に関しての共同支配事業者による負債の認識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、共同支配事業は別個のピークルを通じて組成されたものではない。共同支配事業者のうち1つが、単独の署名者として、有形固定資産項目について、第三者である貸手とのリース契約を締結し、当該資産を共同支配事業の活動の一部として共同で運営する。リース契約に署名した共同支配事業者（以下、「幹事事業者」）は、共同事業に対する契約上の取決めに従って、他の共同支配事業者からリースのコストの負担分を回収する権利を有する。

要望書は、幹事事業者による負債の認識に関して質問したものであった。

共同支配事業に対する持分に関して、IFRS第11号の第20項(b)は、共同支配事業者に対し、自らの負債（共同で生じた負債に対する負担分を含む）を認識することを要求している。したがって、共同支配事業者は、次の両方を識別し認識する。(a) 共同支配事業に対する持分に関連して生じた負債と、(b) 共同支配の取決め他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分である。

共同支配事業者が負う負債及び共同で生じた負債の識別には、共同支配事業に関連するすべての契約上の取決めにおける条件及び状況の評価（これらの取決めに関する法律の考慮を含む）が必要となる。

委員会は、共同支配事業者が認識する負債には、共同支配事業者が主たる責任を有している負債が含まれると考えた。

委員会は、共同支配事業に関して、共同支配事業の活動と当該事業に対する共同支配事業者の持分を財務諸表利用者が理解するための十分な情報を開示することの重要性を強調した。委員会は、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の第20項(a)を適用すると、共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分の性質、範囲及び財務上の影響（当該共同支配事業に対する共同支配を有する他の投資者との契約上の関係の性質及び影響を含む）を財務諸表利用者が評価することを可能にする情報の開示を要求されることに留意した。

委員会は、既存のIFRS基準における要求事項が、幹事事業者が共同支配事業に対する持分に係る負債を識別し認識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。

（アジェンダ・ペーパー9：審議会への報告）

暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、審議会がこの種類の共同支配事業の会計処理を、IFRS第11号の適用後レビューの一環として、より幅広く検討することを提案していた。

一定期間にわたる建築物の移転（IAS 第 23 号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー3

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。

（アジェンダ・ペーパー3：教育資料）

スタッフは、このアジェンダ決定における委員会の結論に関する教育資料を作成する予定である。

サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権（IAS第38号「無形資産」） — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、「サービスとしてのソフトウェア」のクラウド・コンピューティング契約を顧客がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。これらの契約において、顧客はサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに所定の期間にわたりアクセスする権利と交換に手数料を支払う契約をする。サプライヤーのソフトウェアは、サプライヤーが管理し支配しているクラウド基盤の上で動く。顧客は、インターネット又は専用線を通じて必要に応じソフトウェアにアクセスする。この契約は、有形資産に対するいかなる権利も顧客に移転させない。

（顧客は、契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、契約期間にわたりサービスを受けるのか）

委員会は、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、次のいずれかの場合であることに留意した。(a) 契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、又は(b) 顧客がそれ以外で契約開始日にソフトウェアに対する支配を獲得する場合である。

ソフトウェアのリース

IFRS第16号「リース」は、リースを「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義している。IFRS第16号の第9項及びB9項は、使用期間全体にわたって、顧客が下記の両方を有している場合には、契約は資産を使用する権利を移転すると説明している。

- a. 資産（特定された資産）の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- b. 当該資産の使用を指図する権利

IFRS第16号のB9項からB31項は、リースの定義に関する適用指針を示している。他の適用指針の中で、当該適用指針は、顧客は一般的に、資産が使用期間全体を通じてどのように、また、何の目的で使用されるのかを変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めている。したがって、リースを含んだ契約においては、サプライヤーは当該意思決定権を放棄して、リース開始日に顧客に移転している。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合には、当該契約はリースを含んでいないと考えた。サプライヤーのクラウド基盤の上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、当該ソフトウェアがどのように、何の目的で使用されるのかに関する意思決定権を顧客に与えない。サプライヤーは、それらの権利を、例えば、ソフトウェアのアップデート又は再設定をどのように、また、いつ行うのかの決定、あるいは、どのハードウェア（又はインフラストラクチャー）の上でソフトウェアを動かすのかの決定によって有している。

ソフトウェア無形資産

IAS第38号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している。資産は企業が支配している資産であると述べており、第13項では、対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを企業が有している場合には、企業は無形資産を支配していると定めている。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、顧客は契約開始日においてソフトウェア無形資産を受け取らないと考えた。サプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、契約開始日において、当該ソフトウェア自体から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを顧客に与えない。

したがって、委員会は、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへ将来においてアクセスする権利のみを顧客に与える契約は、サービス契約であると結論を下した。顧客は、サービス（すなわち、ソフトウェアへのアクセス）を契約期間にわたり受ける。顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合には、その前払いは将来のサービスに対する権利を顧客に与えるものであり、顧客にとっての資産である。

委員会は、IFRS基準における要求事項が、「サービスとしてのソフトウェア」契約においてサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスするために支払ったか又は支払う手数料を企業が会計処理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。

(アジェンダ・ペーパー7：審議会への報告書)

暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、デジタル化に関連した無形資産取引への適用におけるIAS第38号の要求事項の欠点を指摘していた。

その他の事項

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー14

委員会は、検討すべき1件の新規の要望及び1件の継続事項についての報告書を受け取った。委員会は、これらのそれぞれについて今後の会議で議論する。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X