

# 2018年11月及び2019年1月の IFRS-IC 会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 くわた たかし  
桑田 高志

## 1 はじめに

本稿では、2018年11月27日及び2019年1月16日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議（1月はテレビ会議）における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

## 2 2018年11月及び2019年1月のIFRS-IC会議の概要

2018年11月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

### (1) 継続的検討事項

- ① IAS第21号「外国為替レート変動の影響」：交換可能性が長期的に欠如している場合の為替レートの決定

### (2) アジェンダ決定案に関する検討

- ① IFRS第11号「共同支配の取決め」：共同支配事業者によるアウトプットの売却  
② IFRS第9号「金融商品」：非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済  
③ IAS第23号「借入コスト」：一定期間にわたる建築物の移転  
④ IAS第38号「無形資産」：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

- ⑤ IFRS第9号「金融商品」：予想信用損失の測定における信用補充  
⑥ IFRS第9号「金融商品」：信用減損金融資産の治癒
- (3) その他の事項
- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート  
また、2019年1月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。
- (4) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
- ① IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：法人所得税以外の税金に係る預託金  
② IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：約束した財又はサービスの評価  
③ IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資：部分的な処分  
④ IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得
- (5) その他の事項
- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート  
以下では、上記のうち、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる上記(2)の各論点に関して、論点の概要及びアジェンダ決

定案の概要等について紹介する。

### 3 IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」：共同支配事業者によるアウトプットの売却

#### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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（量）が権利を与えられているアウトプット（量）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のかに関する要望を受けた。

具体的には、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。

#### (2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 11 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、以下の分析結果を踏まえ、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、IFRS-IC はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。

IFRS 第 11 号第 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おり、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。

#### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

### 4 IFRS 第 9 号「金融商品」：非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済

#### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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。

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 IFRS 第 9 号第 2.4 項におけるいわゆる「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）

又は受け取った現金（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。

この会計処理は、企業が棚卸資産又は収益を決済日現在の非金融商品項目の市場価格で認識する結果となる。

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。

この追加の仕訳は、企業が棚卸資産又は収益を、決済時に支払ったか又は受け取った現金の額で認識する結果となる。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2018年11月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、以下の分析結果を踏まえ、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、IFRS-ICはこの事項を基準設定アジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

IFRS-ICは、要望書に記載された事実パターンでは、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。また、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。

以上の結果、IFRS-ICは、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り、存在しない収益又は費用を認識する結果にもなると考えた。このため、IFRS-IC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ることも要求することもしていないと結論を下した。

## (3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 5 IAS 第 23 号「借入コスト」： 一定期間にわたる建築物の移転

### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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）の条件並びに関連する事実及び状況は、IFRS 第 15 号第 35 項(c)を適用した結果、収益を一定期間にわたり認識するものである。

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が論点である。

### (2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 11 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、以下の分析結果を踏まえ、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ことから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り

上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

IAS 第 23 号第 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。

企業は、要望書に記載された事実パターンにおいて、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が、IFRS-IC は下記に着目し、企業は借入コストを資産化しないと結論を下した。

- 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は適格資産ではない。当該棚卸資産は現状において意図した販売が可能である。

### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 6 IAS 第 38 号「無形資産」：サブ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

### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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、顧客はサブ

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。

顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、それとも契約期間にわたりサービスを受けるのか、また、仮に契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、顧客は IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）又は IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）のいずれを適用し会計処理をするのが主要な論点である。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 11 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、以下の分析結果を踏まえ、既存の 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」契約において顧客が会計処理を行うための適切な基礎を提供しており、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、(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のいずれかである。

IFRS 第 16 号 B9 項から B31 項のリースの定義において、リースを含む契約の顧客は一般的に、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されている。サプライヤー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、当該ソフトウェアがどのように、また、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ため、当該契約はリースを含んでいない。

また、IAS 第 38 号第 13 項において、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されている。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。

以上の結果、IFRS-IC は、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契約は、サービス契約であると結論を下した。

仮に契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合について、IFRS-IC は、IAS 第 38 号第 6 項において「ライセンス契約に基づいて借手が保有している権利は、本基準の範囲に含まれ、IFRS 第 16 号の範囲からは除外される」と記載されている点、及び IFRS 第 15 号において、「ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する」と記載され、さらに知的財産のライセンスに関する例示としてソフトウェアが挙げられている点に着目し、ソフトウェアのリースは IAS 第 38 号の範囲に含まれるライセンス契約であり、IFRS 第 16 号の範囲には含まれないと結論を下した。

IFRS-IC は、IAS 第 38 号第 13 項及び IAS 第 38 号第 21 項に照らして顧客がソフトウェアを使用する権利を有している場合には、当該使用権を契約開始日において無形資産として認識するとしている。また、顧客の権利がソフトウェアを使用する権利を顧客に与えるのに十分かどうかの評価を行う上では、IFRS 第 15 号

B58 項から B62 項の要求事項が有用となる可能性があるとしている。

### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 7 IFRS 第 9 号「金融商品」：予想信用損失の測定における信用補完

### (1) 論点の概要

IFRS-IC は、IFRS 第 9 号「金融商品」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。

### (2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 11 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、以下の分析結果を踏まえ、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ことから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

予想信用損失を測定する目的上、IFRS 第 9 号 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。

IFRS-IC は、IFRS 第 9 号 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ため、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。

### (3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 8 IFRS 第 9 号「金融商品」：信用減損金融資産の治癒

### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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 号第 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。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2018年11月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、以下の分析結果を踏まえ、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ことから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

IFRS-ICは、IFRS第9号付録Aにおける信用損失と総額での帳簿価額の定義に基づく、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。また、IFRS第9号第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）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。

IFRS-ICは、IFRS第9号第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。したがって、IFRS-IC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として表示することを要求されると結論を下した。

## (3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。