

国際関連情報 Report from IFRS-IC

2019年3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、2019年3月5日及び6日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）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 2019年3月のIFRS-IC会議の概要

2019年3月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① 暗号通貨の保有
 - ② IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：契約を履行するためのコスト
 - ③ IFRS第16号「リース」：地下権
 - ④ IAS第19号「従業員給付」：割引の可能性が制度の分類に与える影響
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」：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

- 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 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
 - ④ IFRS第9号「金融商品」：信用減損金融資産の治癒
 - ⑤ 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
 - ⑥ IFRS第11号「共同支配の取決め」：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
 - ⑦ IAS第23号「借入コスト」：一定期間にわたる建築物の移転
 - ⑧ 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
 - (3) 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(1)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 暗号通貨の保有

(1) 論点の概要

IFRS-IC 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。IFRS-IC は、さまざまな暗号資産が存在することに留意し、下記の特徴を有する暗号資産の部分集合である暗号通貨について検討した。

- 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、保有者との間の間に契約を生じさせない。

(2) アジェンダ決定案の概要

2019 年 3 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、IAS 第 38 号「無形資産」(以下「IAS 第 38 号」という。) 第 8 項が、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義していることに着目し、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ためである。

また、IFRS-IC は、IAS 第 2 号「棚卸資産」(以下「IAS 第 2 号」という。) 第 6 項の棚卸資産の定義に着目し、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 号が適用されるとの結論を下した。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。

なお、IFRS-IC は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」(以下「IAS 第 32 号」という。) 第

11 項の金融資産の定義及び IAS 第 32 号 AG3 項に着目し、暗号通貨は金融資産ではないとの結論を下した。

開示について、IFRS-IC は、(a) IAS 第 2 号第 36 項から第 39 項が、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 号第 118 項から第 128 項が、IAS 第 38 号を適用する暗号通貨の保有に適用されると考えている。また、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」第 91 項から第 99 項が適用され、開示が要求されと考えている。さらに、IFRS-IC は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。) 第 122 項により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や IAS 第 10 号「後発事象」第 21 項により、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についての開示が要求される場合もある点に留意した。

(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。

4 IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」：契約を履行するためのコスト

(1) 論点の概要

IFRS-IC 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書を受け取った。要望書に記載された事例では、企業は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS 第 15 号」という。) 第 35 項を適用して、財に対する支配を一

定の期間にわたり移転し、履行義務を充足して収益を認識する。また、IFRS 第 15 号第 39 項から第 43 項を適用してアウトプット法を使用して、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する。なお、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。

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を資産化するかどうかが主要な論点である。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、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關しての IFRS 第 15 号原則及び要求事項に留意した。IFRS-IC は、IFRS 第 15 号第 39 項の、「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 IFRS 第 15 号 B15 項の、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着目した。

コストの認識を検討するにあたり、IFRS-IC は、IFRS 第 15 号第 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、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、当該コストは、資産として認識されるための IFRS 第 15 号第 95 項の要件を満たさないと判断を下し

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。

5 IFRS 第 16 号「リース」：地下権

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、地下権に関する特定の契約についての要望書を受け取った。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、広さ及び深さ）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を含む。）を行う権利を有する。

IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）、IAS 第 38 号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が主要な論点である。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、要望書に記載されている契約では、IFRS 第 16 号第 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、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との結論を下した。

IFRS 第 16 号 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」としている。IFRS 第 16 号 B9 項を適用した場合、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

IFRS 第 16 号 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。IFRS 第 16 号 B20 項において「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」とされている。IFRS-IC 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と考えた。なお、IFRS 第 16 号 B14 項において「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」とされているが、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、IFRS-IC は、指定された地下空間は、特定された資産であるとの結論を下した。

IFRS 第 16 号 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。IFRS-IC は、IFRS 第 16 号 B21 項の、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との定めに着目し、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。

IFRS 第 16 号 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。IFRS-IC は、IFRS 第 16 号 B24 項(b)の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、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る、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がないとの定めに着目し、要望書に記載されている契約では、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。つまり、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。

以上の結果、IFRS-IC 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の結論を下した。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。

(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 19 号「従業員給付」：割引の可能性が制度の分類に与える影響

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）を適用する場合の退職後給付制度の分類に関する要望書を受け取った。要望書に記載されている事例では、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、掛金が減額される。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。

掛金が減額される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に分類されるかどうかが主要な論点である。

(2) アジェンダ決定案の概要

IAS 第 19 号第 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。

IFRS-IC は、確定拠出制度の定義についての、IAS 第 19 号 BC29 項の「企業にとって費用が増加し得るというダウンサイドのリスクに焦点を当てた。確定拠出制度の定義は、企業にとって費用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。」との記載に着目し、要望書に記載されている事例では、掛金が減額される可能性の存在は、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の結論を下した。

なお、IFRS-IC は、IAS 第 1 号第 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。

(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。