

国際関連情報 Report from IFRS-IC

2020年12月のIFRS-IC会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 **はなざわ のりひろ** **花澤 徳裕**

1 はじめに

本稿では、2020年12月1日及び2日にビデオ会議形式で開催された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 2020年12月のIFRS-IC会議の概要

2020年12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 特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類（IAS第1号「財務諸表の表示」）
 - ② 給付の勤務期間への帰属（IAS第19号「従業員給付」）
 - ③ クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト（IAS第38号「無形資産」）
 - ④ 実質金利に起因するキャッシュ・フローの変動可能性のヘッジ（IFRS第9号「金融商品」）
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

- ① サプライチェーン・ファイナンス契約—リバース・ファクタリング
- (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、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)の論点のうち、①特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類（IAS第1号「財務諸表の表示」）と③クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト（IAS第38号「無形資産」）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 特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類（IAS第1号「財務諸表の表示」）

(1) 論点の概要

2020年1月に、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）はIFRS基準書「負債の流動又は非流動への分類」を公表した。この基準書は、IAS第1号「財務諸表の表示」を修正し、債務及び他の金融負債を特定の状況において流動又は非流動に分類する方法を明確化したものである（IAS第1号の修正）。当該修正は、2023年1月1日以後開始する事業年度に適用され、早期適用が認められている。

IFRS-IC は、フィードバック及び一部の利害関係者からの質問に対応して、企業がIAS第1号の修正を特定の事実パターンにどのように適用するのかについて議論した。企業がIAS第1号第69項(b)を適用して、(a)決済を延期する権利が、企業が所定の条件を遵守することを条件としており、かつ、(b)所定の条件の遵守が報告期間後のある日においてテストされる場合に、負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利を有しているかどうかをどのように判定するのが論点である。なお、以下の事実パターンにおいて、IAS第1号第69項(a)から(c)の要件は満たされていないものと仮定する。

事実パターン

IFRS-IC は、特定の運転資本比率（流動比率）の維持を企業に要求している借入金についての3つの事実パターンを検討した。すべての事実パターンにおいて、企業は当該借入金を報告期間の末日（20X1年12月31日）現在で流動又は非流動のいずれに分類するのかを評価しようとしている。

ケース1

企業は、次のような契約条件の付いた借入金を有している。

- ① 当該借入金は5年後に（すなわち、20X6年12月31日に）返済される。
- ② 当該借入金は、各年の12月31日、3月31日、6月30日及び9月30日において運転資本比率が1.0超であることを要求する特約条項を含んでいる。当該借入金は、この比率がこれらのテスト日において満たされていない場合には要求払いとなる。
- ③ 企業の20X1年12月31日現在の運転資本比率は0.9であるが、企業は同日現在の違反に関して報告日前に免除を得ている。免除

は3か月である。免除期間後の他のテスト日において特約条項を遵守することが引き続き要求される。

- ④ 企業は、運転資本比率が20X2年3月31日（及び20X2年中の他のテスト日）において1.0超となると見込んでいる。

ケース2

事実パターンは、下記を除いて、ケース1と同じである。

- ① ケース1で記載した条件の代わりに、特約条項は、運転資本比率が各年の3月31日現在で1.0超であることを要求している（すなわち、3月31日に年1回だけ比率がテストされる。）。借入金は、比率がいずれかのテスト日において満たされていない場合には要求払いとなる。
- ② 企業の20X1年12月31日現在の運転資本比率は0.9である。企業は運転資本比率が20X2年3月31日において1.0超となると見込んでいる。

ケース3

事実パターンは、下記を除いて、ケース1と同じである。

- ① ケース1で記載した条件の代わりに、特約条項は、運転資本比率が20X1年12月31日に1.0超、20X2年6月30日（及びそれ以後の各年の6月30日）に1.1超であることを要求している。借入金は、比率がこれらのテスト日のいずれかにおいて満たされていない場合には要求払いとなる。
- ② 企業の20X1年12月31日現在の運転資本比率は1.05である。企業は運転資本比率が20X2年6月30日において1.1超となると見込んでいる。

(2) アジェンダ決定案の概要

事実パターンへの IAS 第 1 号の適用

IAS 第 1 号第 69 項(d)は、「負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を有していない」場合に、企業は負債を流動に分類すると定めている。IAS 第 1 号第 72A 項及び第 75 項は、関連する適用の要求事項を示している。

ケース 1

企業が負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利は、企業が所定の条件を遵守すること（すなわち、20X2 年の 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日及び 12 月 31 日において運転資本比率が 1.0 超であること）を条件としている。運転資本比率が 0.9 であるため、企業はこの条件を当報告期間の末日現在で遵守していない。

企業は融資者から免除を得ているが、その免除は報告期間後 3 か月のみについてのものである。IAS 第 1 号第 75 項は、「貸手が、報告期間の末日までに、報告期間後少なくとも 12 か月の猶予期間を与えることに同意した場合には、企業は当該負債を非流動に分類する。」としている。

したがって、IFRS-IC は、企業は当報告期間の末日現在で負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を有していないと結論を下した。

ケース 2

企業が負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利は、企業が所定の条件を遵守すること（すなわち、20X2 年 3 月 31 日において運転資本比率が 1.0 超であること）を条件としている。

IAS 第 1 号第 72A 項は、「決済を延期する権利が、企業が特定の条件を遵守することを条件

としている場合には、企業が報告期間の末日現在で当該条件を遵守しているときにのみ、当該権利が報告期間の末日現在で存在する。企業は、たとえ融資者が後日まで遵守状況を検証しない場合であっても、報告期間の末日現在で当該条件を遵守していなければならない。」としている。運転資本比率が 0.9 であるため、企業はこの条件を当報告期間の末日現在で遵守していない。

したがって、IFRS-IC は、企業は当報告期間の末日現在で負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を有していないと結論を下した。

ケース 3

企業が負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利は、企業が所定の条件を遵守すること（すなわち、20X1 年 12 月 31 日において運転資本比率が 1.0 超であり、20X2 年 6 月 30 日現在で運転比率が 1.1 超であること）を条件としている。

IAS 第 1 号第 72A 項は、「決済を延期する権利が、企業が特定の条件を遵守することを条件としている場合には、企業が報告期間の末日現在で当該条件を遵守しているときにのみ、当該権利が報告期間の末日現在で存在する。企業は、たとえ融資者が後日まで遵守状況を検証しない場合であっても、報告期間の末日現在で当該条件を遵守していなければならない。」としている。企業の 20X1 年 12 月 31 日現在の運転資本比率は 1.05 である。したがって、企業は同日現在でテストされた条件（運転資本比率が 1.0 超）は遵守しているが、20X2 年 6 月 30 日にテストされる条件（運転資本比率が 1.1 超）は遵守していない。

したがって、IFRS-IC は、企業は当報告期間の末日現在で負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を有してい

ないと結論を下した。

結 論

このアジェンダ決定において記述した3つの事実パターンのすべてにおいて、IFRS-ICは、企業は借入金を流動に分類することを要求されると結論を下した。企業は当報告期間の末日(20X1年12月31日)現在で負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利を有していないからである。

この結論に至るにあたり、IFRS-ICは、報告期間後にテストされる条件を満たすであろうという企業の予想はIAS第1号第69項(d)における要件の評価に影響を与えないことに留意した。IAS第1号第69項(d)及び第72A項を適用する場合、企業が負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利は、報告期間の末日現在で存在していなければならない。

IFRS-ICは、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、このアジェンダ決定で記述した3つの事実パターンにおいて借入金を流動又は非流動に分類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、IFRS-ICは、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを決定した。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は2021年2月15日までであった。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 クラウド・コンピューティング契約における コンフィギュレーション又はカスタマイ ゼーションのコスト(IAS第38号「無形資産」)

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、サービスとしてのソフトウェア(SaaS)契約におけるサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストについての顧客の会計処理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は以下のとおりである。

- ① 顧客はサプライヤーとSaaS契約を締結する。この契約は、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アクセスを契約期間にわたり受け取る権利を顧客に移転する。そのアクセスを受け取る権利は、契約開始日においてソフトウェア資産を顧客に提供しない。したがって、当該ソフトウェアに対するアクセスは、顧客が契約期間にわたり受け取るサービスである。
- ② 顧客には、顧客がアクセスを受け取るサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの前払いのコストが生じる。要望書は、コンフィギュレーション及びカスタマイゼーションを次のように記載している。
 - i. コンフィギュレーションは、ソフトウェアの既存のコードを特定の方法で機能するようにセットアップするため、アプリケーション・ソフトウェア内部にさまざまな「フラグ」若しくは「スイッチ」を設定し、又は値若しくはパラメータを定義することを伴う。
 - ii. カスタマイゼーションは、アプリケーションの中のソフトウェアのコード修正又は追加コード作成を伴う。カスタマイゼーションは、一般的に、ソフトウェア内部の

機能変更又は追加機能の開発である。

IFRS-IC が要望書を分析するにあたり、次の2つが論点とされた。

- ① IAS 第 38 号を適用して、顧客はアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関して無形資産を認識するか（質問Ⅰ）。
- ② 無形資産が認識されない場合、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをどのように会計処理するか（質問Ⅱ）。

(2) アジェンダ決定案の概要

顧客はアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関して無形資産を認識するか（質問Ⅰ）

IAS 第 38 号第 18 項を適用して、企業は、ある項目が無形資産の定義と IAS 第 38 号第 21 項から第 23 項の認識規準の両方を満たすことを立証する場合には、当該項目を無形資産として認識する。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。IAS 第 38 号は、資産は企業が支配している資源であるとしており、同第 13 項は、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を有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合には、企業は資産を支配していると定めている。

要望書に記載された事実パターンでは、サプライヤーは顧客がアクセスを有するアプリケーション・ソフトウェアを支配している。当該ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが顧客にとっての無形資産を生じさせるかどうかの評価は、実施されるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの性質及びアウトプットに応じて決まる。

IFRS-IC は、要望書に記載された SaaS 契約において、顧客は無形資産を認識しないことが多いであろうと考えた。顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが行われたソフトウェアを支配しておらず、それらの活動はソフトウェアと別個の資産を創出しないからである。しかし、状況によっては、契約により、例えば、顧客が将来の経済的便益を獲得し当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有する原因となる追加コードが生じる場合がある。その場合、顧客は、その追加コードが識別可能で IAS 第 38 号における認識規準を満たすかどうかを、その追加コードを無形資産として認識するかどうかを決定する際に評価する。

無形資産が認識されない場合、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをどのように会計処理するか（質問Ⅱ）

顧客がアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関する無形資産を認識しない場合には、IAS 第 38 号第 68 項から第 70 項を適用して当該コストを会計処理する。IFRS-IC は次のように考えた。

- ① 顧客は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスの受取時に、当該コストを費用として認識する（第 69 項）。第 69A 項は、「サービスを受け取るのは、それらを企業に提供する契約の条件に従って供給者が履行した時であり、企業がそれらを他のサービスを提供するために使用する時ではない。」と定めている。したがって、当該コストを費用としてどの時点で認識すべきかを評価するにあたり、IAS 第 38 号は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを、当該サービスを提供する契

約に従ってサプライヤーがいつ履行したのかを決定することを顧客に要求している。

- ② IAS 第 38 号は、顧客が受け取るサービスの識別及びサプライヤーが当該サービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを扱う要求事項を含んでいない。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 10 項から第 11 項は、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準における要求事項を参照し、その適用可能性を検討することを顧客に要求している。IFRS-IC は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が、顧客との契約で約束した財又はサービスを識別し、その約束した財又はサービスがどの時点で顧客に移転されるのかを識別するにあたり、サプライヤーが適用する要求事項を含んでいると考えた。要望書に記載された事実パターンでは、IFRS 第 15 号のそれらの要求事項は、サプライヤーがコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを決定するにあたり、顧客が直面する類似の事項や関連する事項を扱っている。
- ③ サプライヤーがコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを決定するために IFRS 第 15 号の要求事項を参照するにあたって、以下のとおり認識している。
- i. 顧客が受け取るサービスが別個のものである場合には、顧客は、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアをコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションを行った時点で当該コストを費用として認

識する。

- ii. 顧客が受け取るサービスが別個のものではない（当該サービスは、顧客が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アクセスを受け取る権利から区分して識別可能ではないため）場合には、顧客は、サプライヤーが契約期間にわたりアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを提供する時点で、当該コストを費用として認識する。
- ④ 顧客がサービスを受け取る前にサプライヤーに支払を行う場合には、その前払額を資産として認識する（IAS 第 38 号第 70 項）。IAS 第 1 号第 117 項から第 124 項は、財務諸表の理解への目的適合性がある場合には、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストについての会計方針を開示することを顧客に要求している。
- IFRS-IC は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された SaaS 契約に関して生じるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理を顧客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、IFRS-IC は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを決定した。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2021 年 2 月 15 日までであった。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。