

IFRIC Update 2019 年 6 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 6 月 11 日から 12 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

- 非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー4
- 遅延又はキャンセルに対する補償（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8
- 借手の追加借入利率（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー2
- リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS 第 16 号「リース」及び IAS 第 16 号「有形固定資産」） — アジェンダ・ペーパー3
- 不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」） — アジェンダ・ペーパー7
- 財務活動から生じた負債の変動の開示（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー5-5A
- 生物資産への事後の支出（IAS 第 41 号「農業」） — アジェンダ・ペーパー9

委員会のアジェンダ決定

- 暗号通貨の保有 — アジェンダ・ペーパー12
- 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10
- 地下権（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー11
- 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13

現在のアジェンダにある項目

- 不動産を内容とする単一資産企業の売却（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6

関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2019 年 9 月 16-17 日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

- 交換可能性の欠如（IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー14-14C

その他の事項

- 審議会に報告した事項 — アジェンダ・ペーパー15
- 委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー16

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 8 月 20 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 8 月 20 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。

非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、IFRS 第 9 号を適用した公正価値ヘッジ会計に関して 2 件の要望を受けた。要望は両方とも、為替リスクは、企業が消費目的で保有する非金融資産について公正価値ヘッジ会計関係においてヘッジ対象として指定できる、独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素なのかどうかを質問していた。

IFRS 第 9 号におけるヘッジ会計の要求事項

ヘッジ会計の目的は、財務諸表において、純損益（又はその他の包括利益）に影響を与える可能性のある特定のリスクから生じるエクスポージャーを管理するために金融商品を使用する企業のリスク管理活動の影響を表現することである（IFRS 第 9 号の 6.1.1 項）。

IFRS 第 9 号に定められている適格要件のすべてが満たされる場合には、企業はヘッジ手段とヘッジ対象との間のヘッジ関係を指定することができる。ヘッジ関係の種類の一つが公正価値ヘッジであり、そこでは、企業は、特定のリスクに起因し純損益に影響を与える可能性のあるヘッジ対象の公正価値の変動に対するエクスポージャーをヘッジする。

企業は、ある項目の全体、又はある項目の構成要素をヘッジ対象として指定することができる。リスク要素は、特定の市場構造の状況における評価に基づいて、当該リスク要素が独立に識別可能で信頼性をもって測定可能である場合には、ヘッジ対象として指定することができる。

要望を検討するにあたり、委員会は次のことを評価した。

企業は、消費目的で保有する非金融資産について、純損益に影響を与える可能性のある為替リスクに対するエクスポージャーを有することがあり得るか

IFRS 第 9 号の 6.5.2 項(a)は、公正価値ヘッジを「認識されている資産若しくは負債又は未認識の確定約定（あるいはそうした項目の構成要素）の公正価値の変動のうち、特定のリスクに起因し、純損益に影響を与える可能性があるものに対するエクスポージャーのヘッジ」と記述している。

したがって、公正価値ヘッジの文脈において、為替リスクは、為替レートの変動が純損益に影響を与える可能性のある基礎となる項目の公正価値の変動を生じさせる場合に生じる。

具体的な事実及び状況に応じて、非金融資産は、国際的なレベルで1つの特定の通貨のみで価格が付けられている（また、公正価値が決定される）場合があり、当該通貨が企業の機能通貨ではないことがある。ある非金融資産の公正価値が外貨で決定される場合には、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」を適用すると、純損益に影響を与える可能性のある公正価値の測定値は、企業の機能通貨に換算された公正価値（換算後の公正価値）である。そうした非金融資産の換算後の公正価値は、たとえ公正価値（外貨で決定される）が一定のままであったとしても、所与の期間において適用される為替レートの変動の結果として変動することになる。したがって、委員会は、このような状況では、企業は為替リスクに晒されていると考えた。

IFRS第9号は、公正価値の変動が純損益に影響を与えると見込まれることを要求しておらず、当該変動が純損益に影響を与える可能性があることを要求している。委員会は、消費目的で保有する非金融資産の公正価値の変動は、例えば、企業が当該資産を耐用年数の終了前に売却とした場合には、純損益に影響を与える可能性があると考えた。

したがって、委員会は、具体的な事実及び状況に応じて、消費目的で保有する非金融資産について純損益に影響を与える可能性のある為替リスクに対するエクスポージャーを企業が有している可能性があることと結論を下した。これは、国際的なレベルで、非金融資産の公正価値が1つの特定の通貨でのみ決定され、当該通貨が企業の機能通貨ではない場合には、当てはまることになる。

企業が非金融資産に係る為替リスクに対するエクスポージャーを有している場合、それは独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素か

IFRS第9号の6.3.7項は、「特定の市場構造の状況における評価に基づいて、リスク要素が独立に識別可能で、信頼性をもって測定可能である」場合には、企業がある項目のリスク要素をヘッジ対象として指定することを認めている。

IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の第82項は、非金融商品項目をヘッジ対象として指定することを、為替リスク、又はすべてのリスクの全体のいずれかについてのみ認めている。「為替リスク以外の具体的なリスクに起因するキャッシュ・フロー又は公正価値の変動の適切な部分を取り出して測定することが困難」という理由からである。IFRS第9号のBC6.176項は、IFRS第9号におけるヘッジ会計の要求事項を開発した際に、審議会は、為替リスクが独立に識別可能で信頼性をもって測定可能である状況があるという見解を変更しなかったことを示唆している。同項は、審議会は「アウトリーチ活動から、企業が非金融商品項目のリスク要素（為替リスクだけでなく）の多くを十分な信頼性をもって識別し測定することができることを知った」と述べている。

したがって、委員会は、為替リスクは非金融資産の独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素となり得ると結論を下した。これが当てはまるかどうかは、特定の市場構造の状況における特定の事実及び状況の評価に依存することとなる。

委員会は、次のような場合には、為替リスクは独立に識別可能で信頼性をもって測定可能であると考えた。それは、ヘッジしようとするリスクが、特定の市場構造の状況において、国際的に1つの特定の通貨でのみ決定され当該通貨が企業の機能通貨ではない公正価値の、企業の機能通貨への換算から生じる公正価値の変動に関するものである場合である。しかし、委員会は、市場取引が一般的に特定の通貨で決済されるという事実は、これが非金融資産の価格が決定される通貨である（したがって、公正価値が決定される通貨である）ことを必ずしも意味しないことに留意した。

消費目的で保有する非金融資産に係る為替リスクの指定は、企業のリスク管理活動と整合し得るか

IFRS第9号の6.4.1項(b)は、ヘッジ関係の開始時に、「ヘッジ関係並びにヘッジの実行に関する企業のリスク管理目的及び戦略の公式な指定と文書化があること」を要求している。このため、委員会は、IFRS第9号を適用する際に、企業がヘッジ会計を適用できるのは、エクスポージャーの管理に関する企業のリスク管理目的及び戦略と整合的である場合のみであると考えた。したがって、企業は、財政状態計算書において異

なる方法で測定されるが同種のリスクの対象となっている項目を識別しているという根拠のみでは、ヘッジ会計を適用することはできない。

企業が非金融資産を（売却するのではなく）消費することを意図している範囲では、委員会は、当該非金融資産の公正価値の変動は、企業にとっての重大さが限定的でしかない可能性があると考えた。そのような場合には、企業は当該非金融資産に係るリスク・エクスポージャーの管理やヘッジを行っていない可能性があり、その場合には、ヘッジ会計を適用することはできない。

その他の考慮事項

企業は、具体的な状況において公正価値ヘッジ会計を適用できるかどうかを決定するにあたり、IFRS 第9号における他のすべての適用のある要求事項を適用する。これには、ヘッジ手段の指定及びヘッジ有効性に関する要求事項が含まれる。例えば、企業は、ヘッジ会計の指定が、ヘッジ対象とヘッジ手段との間での、大きさ、減価償却・償却パターン及び予想売却日・満期日の相違にどのように対処するのかを考慮することになる。

企業がヘッジ会計を適用することを選択するリスク・エクスポージャーについて、企業は、ヘッジ会計に関するIFRS 第7号「金融商品：開示」で要求している開示も行う。委員会は、特に、IFRS 第7号の第22A項から第22C項が、企業のリスク管理戦略及びそれがリスクの管理にどのように適用されているのかに関する情報の開示を要求していることに留意した。

委員会は、IFRS 第9号の要求事項が、為替リスクは、企業が消費目的で保有する非金融資産について公正価値ヘッジ会計関係においてヘッジ対象として指定できる、独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素なの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〕。

遅延又はキャンセルに対する補償（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-8

委員会は、遅延したか又はキャンセルされたフライトについて補償するという航空会社の義務に関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、次のとおりである。

- a. 法令により、乗客（顧客）に、法令上の具体的な条件の対象となる遅延及びキャンセルについてフライト提供者（企業）から補償を受ける権利が与えられている。この法令は補償の金額を定めており、その金額は顧客がフライトに対して支払う金額とは関連しない。
- b. 法令により、強制可能な権利及び義務が創出され、企業と顧客との間の契約条件の一部を構成している。
- c. IFRS 第15号を顧客との契約に適用する際、企業はフライト・サービスを顧客に移転する約束を履行義務として識別する。

この要望は、企業が顧客に補償する義務を次のどちらで会計処理するのかを質問していた。(a) IFRS 第15号の第50項から第59項を適用して変動対価として会計処理、(b) IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、当該履行義務をフライト・サービスを顧客に移転する履行義務とは独立して会計処理。

IFRS 第15号の第47項は、企業に次のことを要求している。「取引価格を算定するにあたり、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮する。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である。（中略）顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある」。IFRS 第15号の第51項は、変動対価の一般的な種類の例を列挙している。「値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ又はその他の類似の項目」である。

IFRS 第 15 号の B33 項は、企業の製品が危害又は損失を生じさせる場合に企業が顧客に補償を支払う義務についての要求事項を定めている。企業はそのような義務を、顧客との契約の中の履行義務とは独立して、IAS 第 37 号を適用して会計処理する。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は顧客をある所定の場所から他の場所に予定のフライト時刻後の所定の期間内に輸送することを約束していると考えた。企業がそれを行えない場合には、顧客は補償を受ける権利がある。したがって、遅延又はキャンセルに対する補償は、企業の履行義務に直接関連するものであり、B33 項に示されている企業の製品によって生じた危害又は損害に対する補償を表すものではない。契約ではなく法令が支払われる補償金額を規定しているという事実は、企業の取引価格の決定に影響を与えない。この補償は、IFRS 第 15 号に付随する設例 20 に例示されている資産の移転の遅延に対するペナルティが、変動対価を生じさせるのと同じ方法で変動対価を生じさせる。

したがって、委員会は、要望書に記載された遅延又はキャンセルに対する補償は、契約における変動対価であると結論を下した。したがって、企業は、遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務を会計処理するにあたり、IFRS 第 15 号の第 50 項から第 59 項の要求事項を適用する。委員会は、収益の減額として認識される補償の金額が、取引価格のゼロまでの減額に限定されるのかどうかという質問は検討しなかった。

委員会は、IFRS 第 15 号の諸原則及び要求事項は、企業が遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務の会計処理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]。

借手の追加借入利率 (IFRS 第 16 号「リース」) — アジェンダ・ペーパー 2

委員会は、IFRS 第 16 号における借手の追加借入利率の定義に関して要望を受けた。要望書は、借手の追加借入利率が、当該リースと同様の満期とリース料と同様の支払プロファイルの両方を有する借入金における利率を反映することを要求されるのかどうかを質問していた。

IFRS 第 16 号を適用すると、借手は、リースの計算利率が容易に決定できない場合のリース負債を測定するにあたって追加借入利率を使用する (IFRS 第 16 号の第 26 項)。IFRS 第 16 号の付録 A は、借手の追加借入利率を「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率」と定義している。したがって、借手の追加借入利率は、審議会が「リースの契約条件を考慮に入れるために」定義したリース固有の利率である (BC162 項)。

追加借入利率を決定するにあたり、審議会は、BC162 項において、原資産の性質とリースの契約条件に応じて、借手は容易に観察可能な利率を出発点として参照することができる場合があると説明した。借手は、そうした観察可能な利率を、IFRS 第 16 号で定義された追加借入利率を決定するために必要とされるように修正することとなる。

委員会は、借手の追加借入利率の定義は、リースの契約条件を考慮して特定のリースについての追加借入利率を決定し、次のような条件で借入れを行うために支払わなければならないであろう利率を反映する利率を決定することを借手に要求していると考えた。

- a. 当該リース期間と同様の期間にわたり、
- b. 当該リースにおける保証 (担保) と同様の保証を付けて、
- c. 当該リースから生じる使用権資産と同様の価値を有する資産を獲得するのに必要な金額を、
- d. 当該リースと同様の経済環境において。

IFRS 第 16 号における借手の追加借入利率の定義は、リース料と同様の支払プロファイルを有する借入金における利率を反映するように追加借入利率を決定することを借手に明示的には要求していない。しかし、委員会は、IFRS 第 16 号で定義されている追加借入利率を決定する際に判断を適用するにあたり

り、借手は出発点として、当該リースと同様の支払プロファイルを有する借入金についての容易に観察可能な利率を多くの場合に参照する可能性があると考えた。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項は、借手が追加借入利率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〕。

リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS第16号「リース」及びIAS第16号「有形固定資産」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、解約可能又は更新可能なリースに関する要望を受けた。

要望書に記載された解約可能なリースは、特定の契約期間を定めておらず、いずれかの当事者が解約の通知をするまで無期限で継続するものである。この契約には、例えば、12 か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない。要望書に記載された更新可能なリースは、当初の期間を定め、契約の当事者のいずれかが解約しない限りは当初の期間の終了時に無期限で更新するものである。

要望書は 2 つの質問をしていた。

- a. 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。具体的には、要望書は、IFRS 第 16 号の B34 項を適用して「多額ではないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態を企業が考慮するのかどうかを質問していた。そのような考慮には、例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる場合がある。
- b. 関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第 16 号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。除去不能な賃借設備改良とは、例えば、解約可能または更新可能なリースの対象である原資産の上に借手が取得して建設した設備備品である。借手が賃借設備改良を使用してそこから便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

リース期間

IFRS 第 16 号の第 18 項は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間をリース期間として決定することを借手に要求している。(a)リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）、及び(b)リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）。

リース期間を決定し、リースの解約不能期間の長さを評価するにあたり、IFRS 第 16 号の B34 項は、契約が強制可能である期間を決定することを企業に要求している。B34 項は、「借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースはもはや強制力がない」と定めている。

BC156 項は、「リース期間は原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。」という審議会の見解を示している。BC129 項は、審議会の考えでは、経済的実質のない条項を企業がリース契約に追加する可能性は低いと説明している。

委員会は、B34 項を適用して要望書に記載されたリースの強制可能な期間を決定するにあたり、企業は次のことを考慮すると考えた。

- a. 契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態。例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日の後も強制可能である。

- b. 当事者のそれぞれが、他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有しているのかどうか。B34 項を適用すると、リースが強制可能ではなくなるのは、両方の当事者がそのような権利を有している場合のみである。したがって、一方の当事者のみが他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有している場合には、当該契約は、契約が当該当事者によって解約され得る日の後も強制可能である。

企業が、契約は解約可能リースの通知期間（又は更新可能なリースの当初の期間）の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS 第 16 号の第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを評価する。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数

IAS 第 16 号の第 50 項は、有形固定資産の項目（資産）を耐用年数にわたり減価償却することを要求している。

IAS 第 16 号は、資産の耐用年数を「資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産高若しくはこれに類似する単位数」定義している（強調追加）。

IAS 第 16 号の第 56 項及び第 57 項は、資産の耐用年数に関して追加の要求事項を提供している。特に、第 56 項(d)は、資産の耐用年数を決定するにあたり、企業は、関連するリースの期限満了日など、当該資産の使用に対する法的制約又は類似の制約を考慮すると定めている。第 57 項は、資産の耐用年数は、(a)企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義され、(b)経済的耐用年数よりも短い場合があると定めている。

企業は、除去不能な賃借設備改良の耐用年数を決定するにあたり、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する。関連するリースのリース期間が当該賃借設備改良の経済的耐用年数よりも短い場合には、企業は、当該賃借設備改良をリース期間後も使用すると見込んでいるのかどうかを考慮する。企業が賃借設備改良を関連するリースのリース期間の後に使用するとは見込んでいない場合には、企業は IAS 第 16 号第 57 項を適用して、除去不能な賃借設備改良の耐用年数はリース期間と同じであると結論を下す。委員会は、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する際に、企業は多くの場合に、企業がリースにおける原資産を使用する期間でのみ使用してそこから便益を得る賃借設備改良について、この結論に至る可能性があると考えた。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数及びリースの強制力がある期間の決定とリース期間との相互関係

借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS 第 16 号の B37 項は、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮することを企業に要求している。これには、契約の期間にわたり実施した（又は実施すると見込まれる）重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるものが含まれる（B37 項(b)）。

さらに、上述のとおり、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、契約のより幅広い経済実態を考慮する。これには、例えば、除去不能な賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる。企業が除去不能な賃借設備改良を契約が解約できる日の後も使用すると見込んでいる場合には、当該賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいええないペナルティが企業に生じる可能性があることを示している。したがって、IFRS 第 16 号の B34 項を適用する際に、企業は、契約が少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について強制可能であるかどうかを考慮する。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、企業が解約可能及び更新可能なリースのリース期間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。

委員会はまた、IAS 第 16 号及び IFRS 第 16 号の要求事項が、そうしたリースに関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているという結論も下した。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]。

不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示 (IAS 第1号「財務諸表の表示」) — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」を適用して認識した、不確実な税務処理に関連する負債又は資産（不確実な税金負債又は資産）の表示に関する要望を受けた。要望提出者は、財政状態計算書において、企業が不確実な税務負債を表示することを要求されるのは、当期（又は繰延）税金負債としてなのか、それとも引当金などの他の表示科目の中なのかを質問していた。同様の質問が、不確実な税金資産について生じる可能性がある。

IAS第12号における当期税金資産・負債及び繰延税金資産・負債の定義

法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合、IFRIC第23号の第4項は、「当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測定を、IFRIC第23号を適用して決定した課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率に基づいて、IAS第12号の要求事項を適用して行う」ことを企業に要求している。IAS第12号「法人所得税」の第5項は次のような定義をしている。

- a. 当期税金を、ある期の課税所得（税務上の欠損金）について納付すべき（還付される）法人所得税の金額として
- b. 繰延税金負債（資産）を、将来加算（将来減算）一時差異（及び、繰延税金資産の場合には、税務上の欠損金及び税額控除の繰越し）に関連して将来の期間に課される（回収される）法人所得税の金額として

したがって、委員会は、IFRIC第23号を適用して認識される不確実な税金負債・資産は、IAS第12号で定義している当期税金に係る負債（若しくは資産）、又はIAS第12号で定義している繰延税金負債・資産であると考えた。

不確実な税金負債（又は資産）の表示

IAS第12号もIFRIC第23号も、不確実な税金負債又は資産の表示に関する要求事項を含んでいない。したがって、IAS第1号における表示の要求事項が適用される。IAS第1号の第54項は、「財政状態計算書には、次の金額を表す項目を掲記しなければならない。（中略）(n) IAS第12号に基づく当期税金に係る負債及び資産 (o) IAS第12号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産（以下略）」と述べている。

IAS第1号の第57項は、第54項は「性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書の本体上で区分表示することが必要となる項目を列挙したものである」と述べている。第29項は、「重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示する」ことを企業に要求している。

したがって、委員会は、IAS第1号を適用する際に、不確実な税金負債を当期税金負債（第54項(n)）又は繰延税金負債（第54項(o)）として、不確実な税金資産を当期税金資産（第54項(n)）又は繰延税金資産（第54項(o)）として表示することを企業は要求されると結論を下した。

委員会は、IFRS基準の要求事項は、企業が不確実な税金負債及び資産の表示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〕。

財務活動から生じた負債の変動の開示 (IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」) — アジェンダ・ペーパー5-5A

委員会は、財務諸表利用者（投資者）から、財務活動から生じた負債の変動に関するIAS第7号の開示要求に関する要望を受けた。具体的には、投資者は、IAS第7号の第44B項から第44E項の要求事項は企業がIAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を提供することを企業に要求するために適切かどうかを質問していた。

開示目的の充足（IAS第7号の第44A項）

IAS第7号の第44A項は、「財務活動から生じた負債の変動（キャッシュ・フローから生じた変動と非資金変動の両方を含む）を財務諸表利用者が評価できるようにする開示」を提供することを企業に要求している。この目的を満たすために必要な範囲で、第44B項は、企業が財務活動から生じた負債の下記の変動を開示することを定めている。

- a. 財務キャッシュ・フローによる変動
- b. 子会社又は他の事業に対する支配の獲得又は喪失により生じた変動
- c. 外国為替レートの変動の影響
- d. 公正価値の変動
- e. その他の変動

審議会はBC16項において、第44A項の開示目的は投資者のニーズ（BC10項に要約したものを含む）を反映するように開発したと説明している。審議会はまた、BC18項において、第44A項の目的を果たしたかどうかを検討する際に、企業は、BC10項に要約されている投資者のニーズを考慮して、財務活動から生じた負債の変動に関する情報が投資者に目的適合性のある情報をどの程度提供するのかを考慮に入れる。こうした投資者のニーズは次のことである。

- a. 企業のキャッシュ・フローについての理解を検証し、その理解を企業の将来キャッシュ・フローの予測における信頼度を改善するために使用すること
- b. 企業の資金調達の源泉及び当該源泉を長期間にわたりどのように使用してきたのかに関する情報を提供すること
- c. 資金調達に関連したリスクに対する企業のエクスポージャーを理解する助けとなること

したがって、委員会は、IAS第7号の第44A項における開示目的を満たすために、企業は、その開示により投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解を検証することが可能になり、企業の資金調達の源泉に関する情報を提供し、BC10項で述べた資金調達に関連するリスクに対する企業のエクスポージャーを理解する助けとなるのかどうかを考慮する。

財務活動から生じた負債の期首残高と期末残高の調整表

IAS第7号の第44D項は、「第44A項の開示要求を満たす1つの方法は、財務活動から生じた負債の変動について財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表（第44B項で特定している変動を含む）を示すことである。企業がこのような調整表を開示する場合には、当該調整表に記載した項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書とを財務諸表利用者が関連付けることができるようにするための十分な情報を提供しなければならない。」と述べている。

したがって、企業が第44D項に示した調整表を開示する場合には、企業は調整表に含まれている項目を投資者が財務諸表の他の領域と関連付けることを可能にする情報を提供していると委員会は考えた。この際に、企業は次の各項を適用する。

- a. 第44C項を適用して、財務活動から生じた負債を識別し、それらを調整表の基礎として使用する。第44C項は、これらの負債を「キャッシュ・フロー（又は将来キャッシュ・フロー）がキャッシュ・フロー計算書において財務活動から生じたキャッシュ・フローに分類される負債」と定義している。企業が異なる「純債務」測定値を定義し調整することも選択する場合であっても、これは第44C項で定義している財務活動から生じた企業の負債を識別するという要求を削除するものではない。
- b. 第44項を適用して、財務活動から生じた負債の変動を他の資産及び負債の変動とは区別して開示する。第44E項は、「企業が、第44A項で要求している開示を他の資産及び負債の変動の開示と組み合わせて提供する場合には、財務活動から生じた負債の変動を当該他の資産及び負債の変動と区別して開示しなければならない」と述べている。

- c. IAS第7号の第44D項を適用して、調整表に含まれている項目を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）で報告されている金額と投資者が関連付けることを可能にするための十分な情報を提供する。企業は投資者が次の両者を関連付けることを可能にする開示を開発する。(i) 調整表で報告される財務活動から生じた負債の期首残高及び期末残高、(ii) 当該負債について企業の財政状態計算書（又は関連する注記）で報告されている金額。

委員会はまた、企業は、調整表に含まれている財務活動から生じた負債の変動をどの程度まで分解し説明するのかを決定するにあたり、BC10項に記載された投資者の情報ニーズを考慮して判断を適用すると考えた。この点に関し、委員会は次のことに留意した。

- a. 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を分解するにあたり、企業はIAS第7号の第44B項及びIAS第1号「財務諸表の表示」の第30A項を適用する。IAS第1号の第30A項は、「企業は、性質又は機能が異なる重要性のある項目を集約することによって財務諸表の理解可能性を低下させてはならない」と述べている。したがって、BC10項の投資者情報ニーズを考慮するにあたり、企業は個々に重要性のある項目を調整表において区別して開示する。そのような項目には、財務活動から生じた負債（又は資産）の重要性のあるクラス及び重要性のある調整項目（すなわち、資金変動及び非資金変動）が含まれる。
- b. 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を説明するにあたり、企業は、IAS第7号の第44B項及びIAS第1号の第112項(c)を適用する。IAS第1号の第112項(c)は、「財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解への目的適合性のある情報」を開示することを企業に要求している。したがって、第44A項から第44E項を適用して、企業は調整表の適切な構成（適切な分解レベルを含む）を決定する。その後、企業は、第44A項の開示目的を満たすために追加的な説明が必要かどうかを決定する。企業は、調整表に含まれている財務活動から生じた負債（又は資産）の各クラス及び各調整項目を次のような方法で説明することになる。(i) 資金調達に関する情報を提供し、(ii) 投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解をチェックすることを可能にし、(iii) 投資者が各項目を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）と関連付けることを可能にする。

委員会は、IFRS基準の要求事項は、財務活動から生じた負債の変動に関して投資者が当該変動を評価することを可能にする情報を企業が開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、IAS第7号の第44B項から第44E項の開示要求は、IAS第1号の要求事項とともに、IAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を企業が提供することを要求するために適切であると結論を下した。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〕。

生物資産への事後の支出（IAS 第 41 号「農業」） — アジェンダ・ペーパー9

委員会は、IAS第41号を適用して売却コスト控除後の公正価値で測定する生物資産の生物学的変化に関連するコスト（事後の支出）の会計処理に関する要望を受けた。この要望書は、企業は事後の支出を資産化する（すなわち、資産の帳簿価額に加算する）のか、それとも、事後の支出を発生時に費用として認識するのかを質問していた。

委員会は、事後の支出を資産化するのか費用として認識するのかは、生物資産の測定には影響を与えず、純損益にも影響を与えないと考えた。しかし、純損益計算書における金額の表示に影響を与える。

IAS第41号は、事後の支出の会計処理に関する要求事項を定めていない。IAS第41号に関する結論の根拠のB62項は次のように説明している。「当（IASB）理事会は、本基準では、生物資産に係る事後の支出の会計処理は明示的に定めないことを決定した。公正価値アプローチでは不要と考えるからである。」

したがって、委員会は、IAS第41号を適用する際に、企業は事後の支出を資産化するか発生時に費用として認識するかのいずれかであると結論を下した。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第13項を適用して、企業は事後の支出についての会計方針を生物資産の各グループに適用するであろう。企業

はまた、選択した会計方針の開示が、それらの取引が報告された財務業績にどのように反映されているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つ場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」の第117項から第124項を適用して、当該会計方針も開示する。

自らの分析に照らして、委員会は、生物資産への事後の支出の会計処理に関してプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。委員会は、現時点でこの事項に関する基準設定がコストを上回るのに十分な財務報告の改善をもたらすことを示唆する証拠を [まだ] 得ていない。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

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。）。

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。

暗号通貨の保有 — アジェンダ・ペーパー12

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（このアジェンダ決定で「暗号通貨」と呼んでいる。）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。資産は、「企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換できる」場合には、分離可能である。

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」は、「非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）が存在しないことである」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、結論に至るにあ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 号は無形資産の棚卸資産に適用される。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可能性があることにも着目した。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／トレーダーのマージンを生み出すことを目的に取得されるものである。

開示

IFRS 基準で他に要求されている開示に加えて、企業は、財務諸表の理解への目的適合性のある追加的な情報を開示することが要求される (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 112 項)。特に、委員会は、暗号通貨の保有という文脈において以下の開示要求に留意した。

- a. 企業は、(i) IAS 第 2 号の第 36 項から第 39 項（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ついて）及び (ii) IAS 第 38 号の第 118 項から第 128 項（IAS 第 38 号を適用する暗号通貨の保有について）が要求している開示を提供する。
- b. 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。
- c. 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。
- d. IAS 第 10 号「後発事象」の第 21 項は、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要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10

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。

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。したがって、当該コストは、将来において履行義務を引き続き充足する際に使用される企業の資源を創出も増価もしない（第 95 項 (b)）。このため、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11

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。それゆえ顧客は当該リースの会計処理にあたって IFRS 第 16 号を適用することになる。

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 13

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、割引を受ける潜在的な権利の存在により、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。

第 27 項は、「退職後給付制度は、その主要な規約や条件に由来する制度の経済的実質に応じて、確定拠出制度又は確定給付制度のいずれかに分類される」と述べている。したがって、委員会は、制度を分類する際に、退職後給付制度のすべての関連性のある規約と条件のほか、推定的義務を生じさせる可能性のある非公式の慣行を評価することの重要性に留意した。その評価は、次のことを識別することになる。

- a. 従業員に対する企業の法律上の義務又は推定的義務が、基金に拠出することに同意している金額に限定されているかどうか（第 28 項に記述されている確定拠出制度）
- b. 企業が現在の従業員及び元従業員に合意した給付を提供する義務を有しているかどうか（第 30 項に記述されている確定給付制度）

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、制度の関連性のある規約及び条件の評価には、例えば、次のことの評価が含まれることに留意した。(a) 毎年の拠出及び潜在的な割引（目標率を含む）が決定される方法及び頻度、(b) 拠出及び割引の決定の方法及び頻度が、数理計算上のリスク及び投資リスク（IAS 第 19 号で記述）を企業に移転するのかどうか。

委員会は、確定拠出制度の定義を満たすためには、企業は次のようであればならないと考えた。(a) 従業員のために一定の掛金を基金に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ってはならない。

委員会はまた、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 BC29 項は、確定拠出制度の定義は、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と説明している。

したがって、委員会は、IAS 第 19 号を適用する際に、割引の可能性に対する権利の存在は、それ自体では、退職後給付制度が 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。ただし、委員会は、制度を分類するにあたって、制度のすべての関連性のある規約及び条件を、推定的義務を生じさせる可能性のある非公式の慣行とともに評価することが重要である旨を繰り返した。

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。

現在のアジェンダにある項目

不動産を内容とする単一資産企業の売却（IFRS第10号「連結財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、企業が、通常の活動の一部として、子会社に対する資本持分を売却することによって不動産を販売するという顧客との契約を締結する取引の会計処理に関する要望を受けた。企業は、この子会社を顧客との契約を締結するいくらか前に設立した。当該子会社は1つの資産（不動産の在庫）とそれに関連する税金資産又は負債を有している。企業は、顧客との取引の結果として当該子会社に対する支配を喪失する前は、当該子会社を連結するにあたってIFRS第10号を適用してきた。

委員会は何も決定を行っておらず、この事項についての議論を今後の会議で継続する。

交換可能性の欠如（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー14-14C

委員会は、2つの通貨の間の交換可能性が欠如している状況を扱うことを目的とした、考え得る狭い範囲の基準設定についての議論を継続した。

委員会は、審議会がIAS第21号の狭い範囲の修正を提案するよう提言することを決定した。提案される狭い範囲の修正は次のようなものとなる。

- a. 交換可能性及び交換可能性の欠如を定義する。
- b. 2つの通貨の間の交換可能性が欠如している場合に、企業が直物為替レートをどのように決定するのか及び提供する開示を定める。

今後のステップ

審議会が、委員会の提言について今後の会議で議論する。

その他の事項

審議会に報告した事項 — アジェンダ・ペーパー15

委員会は、以前に審議会に報告された事項に関する報告書を受け取った。

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー16

委員会は、今後の会議で検討する2件の要望についての報告書を受け取った。委員会は、これらの要望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