

IFRIC Update 2018 年 9 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。

IFRIC 解釈指針に関する決定は、委員会が解釈指針に関する正式な投票を行った後に初めて最終的なものとなる。IFRIC 解釈指針は国際会計基準審議会（審議会）による批准を要する。

委員会は、2018 年 9 月 11 日から 12 日に会合し、下記の項目について議論した。

現在のアジェンダにある項目

- 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5

委員会の暫定的なアジェンダ決定

- 約束した財又はサービスの評価（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
- 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3
- 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（IAS 第 27 号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6A
- 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（IAS 第 27 号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6B
- 法人所得税以外の税金に係る預託金（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー7 - 7A
- 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12

委員会のアジェンダ決定

- 適格資産に対する支出（IAS 第 23 号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー9A
- 土地に係る借入コスト（IAS 第 23 号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー9B

関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2018 年 11 月 27 日から 28 日

- 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（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10
- 特定の種類のデュアルカレンシー債券の分類（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー11

その他の事項

- 仮想通貨 — アジェンダ・ペーパー4-4C
- 会計方針と会計上の見積り（IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」） — アジェンダ・ペーパー8
- 委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー13

現在のアジェンダにある項目

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5

委員会は、サービス・クラウド・コンピューティングとしてのソフトウェア（SaaS）契約における顧客の会計処理に関する要望を受けた。具体的には、この要望は、サプライヤーのクラウド基盤上で動く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手数料を会計処理する際に、顧客はIAS第38号とIFRS第16号「リース」をどのように適用するのかを質問したものであった。こうした契約では、顧客は、ソフトウェアにインターネット又は専用線を通じ必要に応じてアクセスする。

（今後のステップ）

審議会は今後の会議で議論を継続する。

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、関心のある関係者に対し、2018年11月21日までに open for comment ページで回答を提出することを推奨する。委員会は、受け取ったすべての交信内容を公開の記録に掲載する。ただし、書き手が機密とすることを具体的に要請する場合は除く。その場合、書き手はその要請を十分な理由（例えば、商業上の機密）で裏付けなければならない。

約束した財又はサービスの評価（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、顧客に上場サービスを提供している株式取引所による収益の認識に関する要望を受けた。具体的には、この要望は、株式取引所は上場後の上場維持サービスとは別個の上場認可サービスを移転する約束をしているのかどうかを質問したものであった。要望書に記載された事実パターンでは、株式取引所は顧客に対し、当初の上場時に返金不能の前払報酬を課し、その後に継続的な上場維持報酬を課している。この前払報酬は、株式取引所が契約開始時又はその前後に行う活動に関するものである。

IFRS第15号の第22項は、企業に対し、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、履行義務を識別することを要求している。履行義務とは、顧客に次のいずれかを移転する約束である。

- a. 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）

b. ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

IFRS第15号のBC87項において、国際会計基準審議会（審議会）は、企業が顧客との契約の中の履行義務を識別できるようになる前に、企業はまず当該契約の中のすべての約束した財又はサービスを識別することが必要となると述べた。

IFRS第15号の第25項は、履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）と定めている。

IFRS第15号のB49項は、企業が顧客に返金不能の前払報酬を課す契約において履行義務を識別するために、企業は、その報酬が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価すると述べている。多くの場合、返金不能の前払報酬は、企業が契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない。

したがって、委員会は、企業が顧客に返金不能の前払報酬を課している場合には、企業は、約束した財又はサービスを契約開始時又はその前後において移転するのかどうか、あるいは、その代わりに、例えば、契約開始時又はその前後において行う活動が契約をセットアップするための作業を表しているのかどうかを検討することに留意した。

要望書における事実パターンへのIFRS第15号の適用

契約において約束した財又はサービスの評価及び履行義務の識別には、当該契約についての事実及び状況の評価が必要となる。したがって、企業の評価の結果はそれらの事実及び状況に左右される。

要望書に記載された事実パターンでは、株式取引所は、顧客に返金不能の前払報酬と継続的な上場維持報酬を課している。株式取引所は、契約開始時又はその前後において、取引所への加入を可能にするために、下記を含むさまざまな活動を行う。

- 新規の申請に対する内部的なリスクの評価及びデュー・デリジェンスの実施
- 適切な委員会に評価及び承認を求めるためのハイリスク申請の提出
- 発行者の上場申請書のレビュー（すべての関連する文書化が正確に行われていることのチェックを含む）
- 新規の証券に対する参照番号及びティッカーの発行
- 認可後に証券が取引できるようにするための各機関へのデータ同期ファイルの配布
- 上場及び市場への加入の処理
- オーダーブック上での証券の公表
- 上場日における取引通知の発行

委員会は、企業が契約開始時及びその前後に行う活動は、顧客が契約した財又はサービス（すなわち、取引所に上場されているというサービス）の移転を成功させるために必要とされるものであると考えた。しかし、企業による当該活動の履行は、顧客にサービスを移転しない。

委員会はまた、顧客に移転される上場サービスは、当初の上場時と顧客が引き続き上場されているその後のすべての日とで同一であると考えた。

要望書に記載された事実パターンに基づいて、委員会は、株式取引所は、取引所に上場されているというサービス以外には、顧客に財又はサービスを移転していないと結論を下した。

委員会は、IFRS第15号における諸原則および要求事項が、企業が顧客との契約において約束した財又はサービスを評価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3

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ビ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) 共同支配の取決めの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〕。

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（IAS第27号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6A

委員会は、子会社に対する投資に関わる事実パターンに企業がIAS第27号の要求事項をどのように適用するの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、個別財務諸表を作成する企業は次のことを行う。

- IAS第27号の第10項を適用して、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択する。
- 子会社（投資先）に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」の第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。
- その後に投資の一部を処分し、投資先に対する支配を喪失する。処分後は、企業は投資先に対する共同支配も重要な影響力も有さない。

要望書は、次のことを質問していた。

- a. 保持した投資（保持した持分）が、IFRS第9号「金融商品」の4.1.4項における表示の選択に適格かどうか。この選択は、資本性金融商品に対する特定の投資の保有者が、その後の公正価値の変動をその他の包括利益（OCI）に表示することを認めるものである（質問A）。

- b. 企業は、保持した持分の取得原価と投資先に対する支配の喪失日における公正価値との差額を、純損益に表示するのかOCIに表示するのか（質問B）。

質問A

IAS第27号の第9項は、企業に対し、子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資を会計処理する場合を除き、個別財務諸表においてすべての適用されるIFRS基準を適用することを要求している。部分的な処分取引の後は、投資先は子会社でも関連会社でも共同支配企業でもない。したがって、企業は、投資先に対して保持した持分を会計処理する際に、IFRS第9号を初めて適用する。委員会は、IFRS第9号の4.1.4項における表示の選択は、資本性金融商品に対する投資の当初認識時に適用されると考えた。IFRS第9号の範囲に含まれる資本性金融商品に対する投資は、売買目的保有（IFRS第9号の付録Aで定義）でなくIFRS第3号「企業結合」が適用される企業結合において取得企業が認識した条件付対価でもない場合には、この選択に適格である。

要望書に記述された事実パターンにおいて、保持した持分が売買目的保有ではないと仮定して、委員会は次のように結論を下した。(i) 保持した持分は、IFRS第9号の4.1.4項における表示の選択に適格である。(ii) 企業は、この表示の選択を、保持した持分にIFRS第9号を最初に適用する時（すなわち、投資者に対する支配の喪失日）に行う。

質問B

IAS第27号は、個別財務諸表において、保持した持分の取得原価と企業が子会社に対する支配を喪失した日における公正価値との差額をどのように認識するのかを明示的に定めていない。そのような状況では、企業は会計方針の策定及び適用の際にIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項の要求事項を適用する。企業の経営者は、類似した関連する論点を扱っている他のIFRS基準の要求事項を参照し、その適用可能性を検討する。委員会は、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の第22項(b)とIAS第27号の第11B項とが類似した関連する論点を扱っていると考えた。それらの要求事項の分析に基づいて、委員会は、企業はこの差額を純損益に認識すると結論を下した。これは、保持した持分のその後の公正価値の変動を企業が純損益に表示するのかOCIに表示するのかに関係なく当てはまる。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、企業が個別財務諸表において部分的な処分取引を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」。

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（IAS第27号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6B

委員会は、子会社に対する投資に関わる事実パターンに企業がIAS第27号の要求事項をどのように適用するの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、個別財務諸表を作成する企業は次のことを行う。

- IAS第27号の第10項を適用して、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択する。
- 他の企業（投資先）に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」の第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。投資先は、企業の関連会社でも共同支配企業でも子会社でもなく、したがって、企業は当初の投資（当初持分）を会計処理する際にIFRS第9号「金融商品」を適用する。
- その後に投資先に対する追加的な持分（追加持分）を取得し、それにより企業は投資先に対する支配を獲得する。すなわち、投資先が企業の子会社となる。

要望書は、次のことを質問していた。

- a. 企業は子会社に対する投資の取得原価を次のどちらの合計として決定するのか。

- i. 子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値に、追加持分に対して支払った対価を加算（みなし原価としての公正価値アプローチ）
 - ii. 当初持分に対して支払った対価（当初の対価）に、追加持分に対して支払った対価を加算（累積原価アプローチ）（質問A）
- b. 企業は、累積原価アプローチを適用する場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額を、どのように会計処理するのか（質問B）。

質問A

IAS第27号は、「取得原価」を定義しておらず、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかも明示的に定めていない。委員会は、取得原価が他のIFRS基準で定義されていることに留意した（例えば、IAS第16号「有形固定資産」の第6項、IAS第38号「無形資産」の第8項及びIAS第40号「投資不動産」の第5項）。委員会は、要望書で示された2つのアプローチは、段階的な取得取引が次のどちらを伴うものなのかについての見解の相違から生じていると考えた。(i) 企業が当初持分（追加持分に対して支払った対価を加算）を投資先に対する支配持分と交換することなのか、それとも、(ii) 当初持分を保持しつつ追加持分を購入することなのかである。

分析に基づいて、委員会は、IFRS基準の要求事項を合理的に読めば、このアジェンダ決定に示した2つのアプローチ（すなわち、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチ）のいずれか一方の適用という結果が得られると結論を下した。

委員会は、企業は要求事項についての自らの解釈をすべての段階的な取得取引に首尾一貫して適用することになると考えた。企業はまた、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、選択したアプローチを開示することになる（当該開示が、段階的な取得取引が財務業績及び財政状態の報告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）。

質問B

IFRS基準は、累積原価アプローチを適用した場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額を企業がどのように会計処理するのかを明示的に定めていない。こうした状況では、企業は会計方針の策定及び適用の際にIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項の要求事項を適用する。委員会は、こうした差額は「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益又は費用の定義を満たすと考えた。IAS第1号の第88項を適用して、委員会は、支配獲得前に、企業が当初持分の公正価値のその後の変動を表示していたのが純損益なのかOCIなのかに関係なく、この差額を収益又は費用として純損益に認識すると結論を下した。

質問Aについて、委員会は、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかを扱うための狭い範囲の修正を開発すべきかどうかを検討した。委員会は次のように考えた。

- a. この〔暫定的な〕アジェンダ決定に示した、取得原価の決定に対する2つの許容可能なアプローチの適用が、影響を受ける企業に対して重要性のある影響を有するかどうかを評価するための証拠を委員会は有していない。
- b. この事項は、関連会社又は共同支配企業に対する投資を取得原価で当初測定するためのIAS第28号の第10項の要求事項も考慮しないと解決できない。委員会は、審議会がIAS第28号のこの側面を、持分法に関するリサーチ・プロジェクトの中でのIAS第28号のより幅広い検討の一部としてではなく、現段階で再検討すべきであると示唆する情報を得ていない。

検討の結果、委員会は、質問Aを扱うための基準設定は行わないことを〔決定した〕。しかし、委員会メンバーは、みなし原価としての公正価値アプローチへの選好を示した。これは、彼らの見解では、累積原価ア

アプローチは財務諸表利用者に有用な情報を提供しないからである。委員会メンバーの見解は、今後のボード会議で審議会に報告される。

質問Bについて、委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、企業が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〕。

法人所得税以外の税金に係る預託金（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー7-7A

委員会は、IAS第12号「法人所得税」の範囲に含まれない税金の預託金（すなわち、法人所得税以外の税金の預託金）を会計処理する方法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、企業と税務当局は、企業が税金を支払うことを要求されるのかどうかについて争っている。この税金は法人所得税ではないので、IAS第12号の範囲に含まれない。この税金を支払う負債又は偶発負債は、IAS第37号の範囲に含まれる。すべての利用可能な証拠を考慮に入れて、企業の財務諸表の作成者は、企業が当該税金を支払うことを要求されない可能性が高い（すなわち、係争が企業に有利に解決される可能性の方が高い）と判断している。IAS第37号を適用して、企業は偶発負債について開示し、負債は認識しない。罰金の可能性を避けるため、企業は係争金額を税務当局に預託している。係争の解決時に、税務当局は、税務預託金を企業に返金する（係争が企業に有利に解決された場合）か、預託金を企業の負債を決済するために使用する（係争が税務当局に有利に解決された場合）かのいずれかとなる。

この税務預託金は、資産を生じさせるのか、偶発資産を生じさせるのか、いずれでもないのか

委員会は、この税務預託金が資産を生じさせる場合に、当該資産はどのIFRS基準の範囲にも明確には含まれない可能性があると考えた。さらに、委員会は、どのIFRS基準も、この税務預託金から生じる権利が資産の定義を満たすのかどうかを評価するにあたって生じる論点に類似しているか又は関連している論点を扱っていないと結論を下した。したがって、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項の要求事項を適用して、委員会はIFRS文献における2つの定義を参照した。2018年3月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」における定義と、多くの既存のIFRS基準が開発された時に適用されていた従前の「概念フレームワーク」における定義である。委員会は、この税務預託金から生じる権利は、それらの定義のいずれも満たすと結論を下した。この税務預託金は、返金の受取り又は税金負債を決済するための支払への使用のいずれかによって、将来の経済的便益を得る権利を企業に与えている。この税務預託金の性質（任意か強制か）は、この権利に影響を与えないので、資産が存在するという結論に影響を与えない。この権利はIAS第37号で定義している偶発資産ではない。企業の資産であり、発生し得る資産ではないからである。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンにおいては、企業は税務当局への税務預託を行った場合には資産を有していると結論を下した。

税務預託金の認識、測定、表示及び開示

この資産に具体的に当てはまる基準がないので、企業は当該資産についての会計方針の策定及び適用にあたってIAS第8号の第10項から第11項を適用する。企業の経営者は、財務諸表利用者の経済的意思決定のニーズに対して目的適合性があり信頼性のある情報をもたらす方針の策定及び適用にあたって判断を用いる。委員会は、この税務預託金についての会計方針の策定及び適用にあたって対処する必要のある論点は、他の貨幣性資産の認識、測定、表示及び開示について生じる論点に類似又は関連している可能性があることに留意した。これが当てはまる場合には、企業の経営者は、他の貨幣性資産についてそれらの論点を扱っているIFRS基準の要求事項を参照することになる。

委員会は、IFRS基準の要求事項及び「財務報告に関する概念フレームワーク」における諸概念が、企業が法人所得税以外の税金に係る預託金を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〕。

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12

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。さらに、要望書は、ヘッジ有効性を評価又は測定する際に、ヘッジ対象がヘッジ関係の開始時において（数量的に）固定されていなければならないのかどうか、また、これらの質問に対する回答は、企業が適用するのがIAS第39号なのかIFRS第9号なのかによって左右されるのかどうかを質問していた。

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、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と考えた（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）。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）。

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、審議会在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、予定取引の可能性が非常に高い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〕。

委員会のアジェンダ決定

適格資産に係る支出（IAS 第 23 号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー9A

委員会は、企業が適格資産を取得するために一般目的借入を使用する場合に、資産化に適格な借入コストの金額に関する要望を受けた。

要望書に記述された事実パターンでは、

- a. 企業は適格資産を建設する。
- b. 企業は適格資産の建設の開始時において借入れがない。建設の途中で、資金を一般目的で借り入れて、それを適格資産の建設の資金を賄うために使用する。
- c. 企業には、一般目的借入の借入コストが発生する前と後の両方において、適格資産に係る支出が生じる。

要望書では、資産化に適格な借入コストの金額を決定する際に、企業が一般目的借入を得る前に生じた適格資産に係る支出を含めるかどうかを質問していた。

委員会は、企業は借入コストの資産化の開始日を決定する際にIAS第23号の第17項を適用することに着目した。同項は、下記の条件のすべてに該当する場合に、企業が借入コストの資産化を開始することを要求している。

- a. 当該資産への支出が発生していること
- b. 借入コストが発生していること
- c. 意図した使用又は販売に向けて資産を整えるために必要な活動に着手していること

要望書に記載された事実パターンにIAS第23号の第17項を適用すると、企業は借入コストが発生するまで借入コストの資産化を開始しないことになる。

企業に借入コストが生じ、それによりIAS第23号の第17項の3つの条件のすべてを満たした時点で、企業はIAS第23号の第14項を適用して、資産化率を乗じる対象となる適格資産に係る支出を決定する。委員会は、その際に、企業は一般目的借入を得る前に生じた適格資産に係る支出を無視しないと考えた。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて資産化に適格な借入コストの金額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プロセスに追加しないことを決定した。

土地に係る借入コスト（IAS 第 23 号「借入コスト」） — アジェンダ・ペーパー9B

委員会は、企業が土地に係る借入コストの資産化をどのような場合に終了するの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、

- a. 企業は土地を取得して開発し、その後に当該土地の上に建物を建設する。この土地は、建物が建設される区域を表している。
- b. 土地と建物の両方が、適格資産の定義を満たす。
- c. 企業は土地及び建物の建設に係る支出を賄うために一般目的借入れを使用する。

要望書では、企業は建物の建設を開始した後は土地に係る支出に関して生じる借入コストの資産化を終了するのか、それとも建物を建設している間は土地に係る支出に関して生じる借入コストの資産化を継続するのかを質問していた。

委員会は、土地に係る支出に関して生じる借入コストの資産化をいつ終了すべきかを決定するためにIAS第23号を適用する際に、次のようになると考えた。

- a. 企業は土地の意図した使用を考慮する。土地及び建物は次のいずれかに使用される。自己使用（IAS第16号「有形固定資産」を適用して、有形固定資産として認識）、賃貸若しくは資本増価（IAS第40号「投資不動産」を適用して、投資不動産として認識）、又は販売（IAS第2号「棚卸資産」を適用して、棚卸資産として認識）。この土地の意図した使用は、単に土地の上に建物を建設することではなく、建物をこれら3つの目的のいずれかに使用することである。

- b. IAS 第 23 号の第 24 項を適用して、企業は、建物の建設が継続している間に、土地を意図した目的のために使用することが可能かどうかを考慮する。建物の建設が継続している間に、土地を意図した目的のために使用することが可能でない場合には、企業は、土地に係る支出に関する借入コストの資産化をいつ終了すべきかを評価するために、土地と建物を一括して考慮する。この状況では、土地と建物の両方を意図した使用又は販売に向けて準備するために必要な活動のほとんどすべてが完了するまで、当該土地は意図した使用又は販売の準備ができていないことになる。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、土地に係る支出に関する借入コストの資産化をいつ終了すべき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プロセスに追加しないことを決定した。

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（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10

委員会は、企業がIAS第21号を適用する際に在外営業活動体の営業成績及び財政状態を表示通貨に換算するために使用する為替レートの決定について検討した。委員会は、この事項を下記の状況において検討した。

- 在外営業活動体の機能通貨の他の通貨との交換可能性が、法域の当局によって管理されている。この交換メカニズムは、当該当局が設定した為替レート（公定為替レート）の使用を組み込んでいる。
- 在外営業活動体の機能通貨について、他の通貨との交換可能性が長期的に欠如している。すなわち、交換可能性がIAS第21号の第26項に記述されているように一時的に欠如しているのではなく、報告期間の終了後に回復されていない。
- 他の通貨との交換可能性の欠如により、在外営業活動体が前記(a)の交換メカニズムを使用して外貨にアクセスすることが実質的にできなくなっている。

委員会は、それらの状況が現時点でベネズエラに存在していると考えた。

委員会は、そうした状況において、企業がIAS第21号を適用する際に公定為替レートを使用することを要求されるのかどうかを議論した。

委員会は、企業は在外営業体の営業成績及び財政状態の表示通貨への換算をIAS第21号の第39項及び第42項の要求事項を適用して行うことに着目した。それらの項は、企業に次のような換算を要求している。

- 在外営業活動体の資産及び負債は、決算日レートで換算する。
- 在外営業活動体の収益及び費用は、在外営業活動体の機能通貨が超インフレ経済の通貨でない場合には取引日の為替レートで換算し、超インフレ経済の通貨である場合には決算日レートで換算する。

決算日レートと取引日レート

IAS第21号の第8項は次のように定義している。(a)「決算日レート」とは、報告期間の末日現在の直物為替レートをいう。(b)「直物為替レート」とは、即時の受渡しに係る為替レートをいう。それらの定義に照らして、委員会は、決算日レートは、企業が報告期間の末日現在で法律上の交換メカニズムを通じてアクセスを有するレートであると結論を下した。

したがって、委員会は、前記の状況において、企業は公定為替レートが期末日レートの定義を満たすかどうか（すなわち、報告期間の末日現在でアクセスを有するレートなのか）を評価すると考えた。同様に、在外営業活動体の機能通貨が超インフレ経済の通貨でない場合には、企業はIAS第21号の第39項(b)を適用する際に公定為替レートが取引日現在の為替レートを表しているのかも評価する。

事実及び状況の連続的な評価

上記の状況において、経済状況は一般的には絶えず変化している。したがって、委員会は、各報告日において、公定為替レートが決算日レート（及び、該当がある場合には、取引日現在の為替レート）の定義を満たすかどうかを再評価することの重要性を強調した。

開示要求

企業は、企業の財務諸表の理解への目的適合性がある情報を提供することを要求されている（IAS第1号「財務諸表の表示」の第112項）。委員会は、前記の状況において、目的適合性のある情報を開示することの重要性を強調した。特に、委員会は、下記の開示要求が、企業の財務諸表の理解への目的適合性がある可能性があると考えた。

- a. 重要な会計方針、及び当該方針を適用する際に行った判断のうち、財務諸表に認識された金額に最も重大な影響を与えているもの（IAS第1号の第117項から第124項）
- b. 見積りの不確実性の発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるもの（これには感応度分析が含まれる場合がある）（IAS第1号の第125項から第133項）
- c. 企業が企業集団の（又は共同支配企業若しくは関連会社に関して）資産のアクセス又は利用及び負債の決済を行う能力に関する重大な制限の内容及び範囲（IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の第10項、第13項、第20項及び第22項）

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、前述の状況において、企業が在外営業活動体の営業成績又は財政状態の表示通貨への換算に公定為替レートを使用するのかどうかを評価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。

リサーチ

上記のアジェンダ決定の公表に加えて、2018年6月の会議において、委員会は、直物為替レート（IAS第21号で定義）が観察可能でない場合に報告企業が使用する為替レートを扱うことを目的とした、狭い範囲の基準設定の可能性を調査することを決定した。委員会はこの事項について今後の会議で議論する。

特定の種類のデュアルカレンシー債券の分類（IFRS第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー11

委員会は、保有者が特定の金融資産をIFRS第9号を適用してどのように分類するのかに関する要望を受けた。要望提出者は、ある通貨で額面金額が表示され、固定金利支払が別の通貨で表示されている「デュアルカレンシー債券」について記述していた。固定金利支払は毎年行われ、額面金額は明記された満期日に返済される。要望提出者は、このような金融商品は、IFRS第9号の4.1.2項(b)及び4.1.2A項(b)を適用した場合に、元本及び元本残高に係る利息の支払いのみである契約上のキャッシュ・フローを有しているのかどうかを質問していた。

この要望に関して行ったアウトリーチへの回答及びコメントレーターで受け取った回答に基づき、委員会は、要望書に記述された金融商品は一般的ではないと考えた。したがって、委員会は、この事項が広範な影響を有するという証拠を得ていない。

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。

その他の事項

仮想通貨 — アジェンダ・ペーパー4-4C

委員会は、企業が仮想通貨の保有及びイニシャル・コイン・オファリングの会計処理を決定するにあたって既存のIFRS基準をどのように適用する可能性があるのかについて議論した。

また、委員会は、審議会に次のことについての助言も提供した。(i) 既存のIFRS基準が仮想通貨の保有に関して提供している情報の有用性、(ii) 審議会が行うことのできる可能性がある基準設定活動。

審議会は、この事項を今後の会議で議論する際に委員会の助言を考慮する。

会計方針と会計上の見積り（IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」） — アジェンダ・ペーパー8

委員会は、公開草案「会計方針と会計上の見積り」（IAS第8号の修正案）に対するフィードバックについてのスタッフの分析及び今後のステップについて、助言を提供した。

審議会は、この事項を今後の会議で議論する際に委員会の助言を考慮する。

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー13

委員会は、今後の会議で検討する3件の要望についての報告書を受け取った。さらに、委員会は、1件の継続事項についての情報を受けた。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