



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS-ICニュース 2020年12月



2020年12月1日、2日にIFRS解釈指針委員会(以下、「IFRS-IC」)の会議が行われました。本稿では、主要な審議事項を解説し、また、国際会計基準審議会(以下「IASB審議会」)で議論されているものも含め、IFRS-ICで取り扱われているすべての論点の検討状況をまとめています。

審議事項一覧

【会計基準の限定的改訂】

公開草案公表済

- セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債(IFRS第16号に関連) **【更新】**
- 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金(IAS第12号の修正案) **【更新】**
- 確定給付制度からの返還の利用可能性(IFRIC解釈指針第14号の改訂案)

公開草案公表予定

- 交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定(IAS第21号に関連)

【アジェンダ決定】

確定

- サプライ・チェーン・ファイナンス契約ーリバース・ファクタリングー **【更新】**

未確定

- 特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類(IAS第1号に関連) **【新規】**
- 給付の勤務期間への帰属(IAS第19号に関連) **【新規】**
- クラウドコンピューティング契約にかかる導入費用(IAS第38号に関連) **【新規】**
- 実質金利によるキャッシュ・フローの変動性のヘッジ(IFRS第9号に関連) **【新規】**
- 単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック取引(IFRS第10号及びIFRS第16号に関連)

会計基準の限定的改訂 – 公開草案公表済

公開草案「セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債 (IFRS第16号に関連)」【更新】

関連基準

IFRS第16号「リース」

概要

IFRS-ICは変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引の会計処理について検討を行い、2020年6月にアジェンダ決定を公表しましたが、この審議の過程で、セール・アンド・リースバック取引から生じる負債の測定については基準が明確ではないことが明らかになりました。これを受けて本公開草案は以下を提案しています。

- ー リースバック取引において売却した資産のうち借手に残存する部分の割合の算定は、市場価格による見込支払リース料を貸手の計算利率または借手の追加借入利率で割り引いた現在価値を、資産の公正価値と比較することによって行うこととする。
- ー セール・アンド・リースバック取引から生じる負債はリース負債であると位置づける。よって、リースバック取引に変動リース料が含まれる場合には、リース負債の測定にはその見込み支払額が反映されることになるため、その事後測定は以下とする。
 - (i) リース料の支払時には「リース負債の測定に含めたリース料の金額」をもって、リース負債の帳簿価額を減額し、実際支払額との差異は変動リース料として発生時に損益に認識する。
 - (ii) 将来にわたり変動リース料の再評価を反映するようなリース負債の再測定は行わない。
 - (iii) リースの条件変更やリース期間の見直しが生じた場合は、見直し後のリース料支払見込み額を用いてリース負債の再測定を行う。

ステータス

■ 審議の状況

[公開草案公表済](#)

■ コメント期限

2021年3月29日

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：国際会計基準審議会、公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 \(IFRS第16号の改訂案\)」を公表](#)を参照。

会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表済

公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 (IAS 第12号の修正案)」【更新】

関連基準

IAS第12号「法人所得税」

概要

IFRS第16号「リース」の会計処理では、リース開始日に使用権資産及びリース負債が認識されます。また、IAS第16号「有形固定資産」(もしくはIFRS第16号)及びIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、有形固定資産項目等の廃棄コストを引当金計上する場合、そのコストが資産の取得原価に含めて資産計上されることがあります。このように資産・負債が同時に認識される場合、IAS第12号第15項及び第24項における資産及び負債の当初認識から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債に関する例外規定(すなわち、一時差異が、利益にも課税所得にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識から生じる場合、繰延税金資産及び繰延税金負債を当初認識時点でも事後的にも認識しない)はどのように適用されるかについて、実務上の取扱いにばらつきが生じていました。

本公開草案は、繰延税金資産及び繰延税金負債の当初認識の免除規定に係るIAS第12号第15項及び第24項を修正し、将来加算一時差異及び将来減算一時差異の双方が同額で生じる取引において、これらの一時差異について当初認識の免除規定を適用せず、繰延税金資産及び繰延税金負債をそれぞれ認識することを提案しています。なお繰延税金資産は当該将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内において、また、繰延税金負債については当該取引において認識される繰延税金資産の金額を超えない範囲で、それぞれ認識することが提案されています。

ステータス

■ 審議の状況

IASB審議会は、2020年10月の会議において公開草案に寄せられたフィードバックを受けて議論し、次のように暫定決定しました。

- IAS第12号第15項及び第24項の認識免除の範囲を狭めて、将来加算一時差異と将来減算一時差異が同額で生じる取引に適用しないという公開草案の提案を確認する。
- 繰延税金負債の認識を繰延税金資産の認識額を超えない範囲に制限する提案は取り下げる。
- 公開草案に含めていた、税務上の損金算入がリース資産・リース負債のいずれに関連して生じるかの決定に関する適用ガイダンスや設例は削除する。
- 前払リース料と当初直接コストの繰延税金に係る会計処理を説明する設例を提供する。
- 改訂基準の適用対象となる取引は当初認識時に同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が生じる取引とする。
- IFRS®基準適用企業は、以下のいずれかで改訂基準を適用する。
 - ・リース及び廃棄コストに係る義務に係るすべての一時差異に関する繰延税金を、表示されるもっとも古い比較対象期間の期首で認識し、累積的影響をその日現在の期首利益剰余金(又は適切な場合には、資本の他の内訳項目)で調整する。

- ・リース及び廃棄コストに係る義務以外の取引については、表示されるもっとも古い比較対象期間の期首以降に発生する取引に対して将来に向かって適用する。
- 初度適用企業は、リース及び廃棄コストに係る義務については、関連するすべての一時差異についてIFRS基準への移行日に繰延税金を認識する。初度適用企業向けの規定はこれ以外設けない。

IASB審議会は、2020年11月の会議において、2023年1月1日以降開始する事業年度から改訂基準を適用することとし、早期適用も認められることを暫定決定しました。また、IASB審議会は必要なデュープロセスについて検討し、最終化に向けてのプロセスを開始するための十分な協議と分析が実施されたことを確認しました。

■ 最終基準書公表予定時期

2021年第2四半期

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：IASB審議会、「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金（IAS第12号の修正案）」を公表参照](#)

会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表済

公開草案「確定給付制度からの返還の利用可能性（IFRIC解釈指針第14号の改訂案）」

関連基準

IFRIC解釈指針第14号「IAS第19号-確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」

概要

本公開草案は、制度資産について、返還の形で利用可能な額を決定する際に、次の事項を求めるようIFRIC解釈指針第14号を改訂することを提案しています。

- （信託管理人などの）他の当事者が企業の同意なしに制度を終了させることができる場合、IFRIC解釈指針第14号第11項の3つのシナリオのうちの「制度負債が徐々に清算されるケース」においては、企業は無条件の権利を有しない。
- 返還の形で利用可能であることを根拠に資産計上する場合で、企業の同意なく他の当事者が制度加入者への給付額を変更できる場合には、変更可能額をその資産の額に含めない。
- 年金保険証券などを年金資産として購入するか、又は（制度加入者への給付額に影響を与えない）その他の投資の意思決定を行う他の当事者の権利は、返還の形での利用可能性に影響しない。

本公開草案はまた、資産計上額の決定に際して、報告日において実質的に制定されている法的要求についても考慮することを求める提案をしています。

ステータス

■ 再審議の状況

IFRS-ICは、公開草案に対して寄せられたコメントの分析を踏まえ、公開草案の表現を一部修正することを前提に、IFRIC第14号の限定的改訂を最終化することをIASB審議会に提案しました。

その後、IASB審議会にて、IFRIC第14号の改訂がもたらす影響に新たな懸念が生じたため、情報収集による状況確認が必要であると確認されました。

2017年9月のIASB審議会では、アウトリーチの結果を受けて検討を行った結果、次のように暫定決定しました。

- 一 積立超過の返還に係る企業の利用可能性に関して、IFRIC第14号においてより原則主義的なアプローチを開発できるかどうかを引き続き検討する。

2020年2月のIASB審議会において、上記の検討状況のアップデートがなされ、IFRIC第14号の改訂案を最終化しないことを決定しました。今後のIASB審議会において本プロジェクトの方向性を検討する予定です。

会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）

関連基準

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」

概要

ベネズエラでは、本国通貨を他国通貨に交換する外国為替取引が長期間制限され、公的な為替交換レートは本国通貨の減価を反映しておらず、その実勢から著しくかけ離れたものとなっています。そのため、財務報告を行う企業が、ベネズエラにおける在外営業活動体の財務諸表を表示通貨に換算し、連結する際に、どのような為替レートをを用いるべきかが検討され、これについては2018年9月のIFRS-ICにより既にアジェンダ決定が確定しています（[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号に関連） - IFRS-ICニュース2018年9月参照](#)）。

しかしながら、直物為替レートが観察可能ではない場合に、報告企業がどのような為替レートを使用すべきかに関する明確な規定はIAS第21号には存在しません。IASB審議会はこのような状況に対処するためIAS第21号を限定的に改訂するプロジェクトを進めています。

ステータス

■ 審議の状況

IASB審議会は、2020年4月の会議において、以下の点につき暫定的に決定しました。

- 交換可能性及び交換可能性の欠如の定義については
 - － 一定のタイムラインの枠内での交換が可能かを検討する。
 - － 外貨獲得の予定の有無を問わず、外貨を獲得できるかどうかを考慮する。
 - － 強制可能な権利義務を創出する交換システム／市場のみを考慮する。
 - － 外貨獲得の目的には一定の想定を置くこととする。
 - － 外貨の獲得において、僅少なすぎない金額しか交換できない場合に交換可能性はないとする。
- 交換可能性が欠如している場合には、もし交換可能性が失われていなければ期末日時点で市場参加者間の秩序ある取引を通じて企業がアクセスできたであろう直物為替レートを見積り、これを外貨建取引の換算と在外営業活動体の換算に適用する。
- 交換可能性が欠如し直物為替レートを見積もる場合の開示事項

更に2020年7月の会議において、以下の点について暫定的に決定しました。

- 改訂案は適用を開始する年次報告期間の期首から将来に向かって適用し、比較期間の修正再表示は行わない。企業は、
 - 外貨建取引の機能通貨への換算については、適用開始日において外貨建貨幣性項目及び公正価値測定される外貨建非貨幣性項目を適用開始日の見積り直物レートで機能通貨に換算する。適用開始による影響額は期首剰余金で調整する。
 - 在外営業活動体の財務諸表の換算を含む、表示通貨への換算については、

適用開始日においてすべての資産及び負債を適用開始日の見積り直物レートで換算し、適用開始による影響額は為替換算調整勘定累計額への調整として資本で認識する（なお、企業の機能通貨が超インフレ経済国の通貨である場合は、資産及び負債に加えて資本も同一の為替レートで換算するため、上記の影響額は生じない）。

- 初度適用企業を対象とする特段の免除措置は提供しない。
- 早期適用は可能とする。

IASB審議会は公開草案公表に必要なデュープロセスを確認しました。コメント期間は120日以上とされる予定です。

■ 公開草案公表時期

2021年第1四半期

アジェンダ決定 – 確定

サプライ・チェーン・ファイナンス契約ーリバース・ファクタリング グー【更新】

関連基準

IAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、IFRS第7号「金融商品：開示」、IFRS第9号「金融商品」

概要

IFRS-ICは、リバース・ファクタリング契約に関する以下の質問を受け取りました。

- (a) 企業は、リバース・ファクタリング契約に関連する負債をどのように表示するか（財又はサービスを受領し、その支払債務がリバース・ファクタリング契約の対象となる場合、企業は当該負債をどのように表示するか）
- (b) 企業は、リバース・ファクタリング契約に関するどのような情報を財務諸表において開示する必要があるか

リバース・ファクタリング契約では、企業が仕入先に対して支払わなければならない財又はサービスの対価を金融機関が支払い、企業は仕入先が支払いを受ける時点以降のタイミングで金融機関に対して支払いを行うことが、合意されています。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘しました。

財政状態計算書での表示

- － IAS第1号54項は、「買掛金及びその他の未払金」を他の金融負債とは区別して表示することを要求しているが、これは、「買掛金及びその他の未払金」が、他の金融負債に比べて、性質又は機能の点で十分に異なっているためである（IAS1.57）。
- － IAS第1号55項は、企業の財政状態を理解するうえで目的適合性に適う場合は追加的な科目を用いた別掲表示（第54項に列挙した科目へのブレイクダウンを含む）を要求している。したがって、企業はリバース・ファクタリング契約の対象となる負債を財政状態計算書において以下のいずれとして表示するかを決定する。
 - a. 買掛金及びその他の未払金に含めて表示する
 - b. その他の金融負債に含めて表示する
 - c. 他の項目とは別の独立した科目として表示する
- － 企業は、以下の場合においてのみ、金融負債を買掛金として表示する（IAS37.11(a)、IAS1.70）。
 - a. 財又はサービスに対して支払うべき負債であること
 - b. 請求書が発行されること又は仕入先と正式に合意していること；かつ
 - c. 企業の正常営業循環期間において使用される運転資本を構成すること
- － IAS第1号に基づき、企業は、リバース・ファクタリング契約の対象となる負債を以下のとおり表示する（IAS1.29、IAS1.57）。

- a. 当該負債が買掛金と類似の性質及び機能を有している場合においてのみ、「買掛金及びその他の未払金」として表示を行う — 例えば、当該負債が企業の正常営業循環期間において使用される運転資本を構成している場合
 - b. 当該負債の規模、性質又は機能の観点から、区分表示をすることが企業の財政状態の理解に対して目的適合性があると判断される場合には、区分表示を行う。区分表示を行うことが要求されるかを検討する際には、企業は、当該負債の金額、性質及びタイミングを考慮する。
- リバース・ファクタリング契約にかかる負債を区分表示するか否かを検討するに際しては、以下の要素も考慮する。
- a. リバース・ファクタリング契約がなければ提供されないであろう追加的な保証が、リバース・ファクタリング契約において提供されているか
 - b. リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の契約条件が、リバース・ファクタリング契約の対象とならない企業の買掛金の契約条件とどの程度異なっているか

金融負債の認識の中止

- 企業は、IFRS第9号の認識の中止の規定を適用し、リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の認識が中止されるか否か、また中止される場合にはそのタイミングを検討する。
- サプライヤーに対する買掛金の認識を中止し、金融機関に対する新たな金融負債を認識する場合、企業は、当該新たな金融負債の財政状態計算書上の表示を決定する際に、IAS第1号を適用する（上記、財政状態計算書での表示、を参照）。

キャッシュ・フロー計算書での表示

- 企業は、リバース・ファクタリング契約により生じるキャッシュ・フローの支払いをどのように表示すべきか、特に営業活動によるキャッシュ・フローに表示すべきか、もしくは財務活動によるキャッシュ・フローに表示すべきかを決定する（IAS7.6）。
- リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の性質に対する企業の評価が、キャッシュ・フロー計算書における表示の分類を決定するのに役立つと考えられる。
- 請求書がリバース・ファクタリングに供された時点で、キャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローが生じる場合には、企業は当該両者のキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書に表示する。他方で、財務取引においてキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローが生じない場合には（非資金取引）、当該財務活動に関するすべての関連性のある情報が提供されるような方法で、財務諸表の他の箇所において開示する（IAS7.43）。

財務諸表における開示

- 企業は、IFRS第7号で要求されるリスクの内容及び程度に関する開示を提供する。ここには、流動性リスクを含む金融商品から生じるリスクがどのように生じるか、企業のリスク管理の目的や方針及び手続、報告日時点で企業が晒されている流動性リスクについての定量的データの要約、リスクの集中の程度などが含まれる（IFRS7.33-35）。
- 企業は、リバース・ファクタリング契約が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響に関して追加的な開示を行う必要の有無についての判断を行う。すなわち、

- a. リバース・ファクタリング契約に関する負債の財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書での表示を決定するに際して重要な判断を要する場合には、当該重要な判断についての開示を行う（IAS1.122）。
- b. リバース・ファクタリング契約が企業の財務諸表に重大な影響を与えている場合には、財務諸表利用者にとって目的適合性があると考えられる情報を開示する（IAS1.112）。

なお、重要性の判断については、定量的及び定性的な観点の両面から行う。

ー リバース・ファクタリング契約に基づく支払いが財務活動によるキャッシュ・フローに分類される場合、企業は、当該財務活動から生じた負債の変動を財務諸表利用者が評価できるように開示を提供する（IAS7.44A）。

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、リバース・ファクタリング契約の財政状態計算書での表示、キャッシュ・フロー計算書での表示及び注記での開示事項（例えば、流動性リスクの開示）に関する十分な判断の基礎を示していると判断し、基準設定のワークプランに追加しないことを決定しました。

■ 今後の予定

IASB審議会は、利害関係者からのフィードバックを考慮し、サプライ・チェーン・ファイナンス契約について、将来のIASB審議会において基準の設定を行うかを検討する予定です。

アジェンダ決定 – 未確定

特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS第1号に関連)

【新規】

関連基準

IAS第1号「財務諸表の表示」

概要

負債を流動負債に分類する要件の一つに、「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場合」があります (IAS1.69(d))。2020年1月に改訂された同項の適用につき、特定の日において一定の運転資本比率 (流動比率) の維持を要求する財務制限条項が含まれ、抵触すると当該借入金は要求払いとなるケースの解釈が論点となり、以下の3つのケースが検討されました。なお、いずれも報告日は20X1年12月31日の前提です。

(ケース1)

- 財務制限条項の内容：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。
- 報告日現在の運転資本比率は0.9であり財務制限条項に抵触しているが、企業は報告日前に3か月の返済猶予を得ている。
- 20X2年3月31日以降の各判定日での運転資本は1.0超となる見込み。

(ケース2)

- 財務制限条項の内容：各年の3月31日現在において、運転資本比率が1.0超。
- 報告日現在の運転資本比率は0.9、但し20X2年3月31日には1.0超となる見込み。

(ケース3)

- 財務制限条項の内容：20X1年12月31日に運転資本比率が1.0超、かつ20X2年以降の各年の6月30日に運転資本比率が1.1超。
- 報告日現在の運転資本比率は1.05、20X2年6月30日には1.1超となる見込み。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、いずれのケースにおいても企業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おらず、対象の借入金は流動負債に分類されると結論を下しました。

(ケース1)

- 企業は報告日現在で財務制限条項に抵触しており、融資者から即時返済についての免除を得ているが、その免除は報告期間後3か月のみである。

(ケース2)

- 2020年のIAS第1号改訂で新設された第72A項によれば、財務制限条項の遵守状況の検証が後日であるとしても、報告日現在で同条項を遵守しているかどうかでの判断が要求される。企業の報告日現在の運転資本比率は0.9であり、条件を満たしていない。

(ケース3)

- 報告日現在の運転資本比率は1.05であり、同日現在の財務制限条項には抵触しないが、20X2年6月30日の判定条件は満たしていない。

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、この3つのケースにおいて借入金の流動・非流動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判断し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2021年2月15日

アジェンダ決定 – 未確定

給付の勤務期間への帰属（IAS第19号に関連）【新規】

関連基準

IAS第19号「従業員給付」

概要

IFRS-ICは特定の条件の退職後確定給付制度を提供する企業における従業員の退職給付の勤務期間への帰属方法について質問を受け取りました。前提となる取引は以下のとおりです。

- 従業員は、62歳の退職年齢への到達時に企業に雇用されていることが条件であり、その到達時にのみ退職給付を受け取る権利を得る。
- 退職給付の金額は、退職年齢の前の勤務期間の年数に最終給与の月額を乗じたものとして計算される。
- 退職給付は勤続期間16年で上限となる（すなわち、従業員が権利を得る退職給付の最大額は、最終給与の16か月分である）。
- 退職給付は、退職年齢の前の従業員の継続勤務年数のみを使用して計算される。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは2020年12月のIFRS-IC会議で、給付を帰属させる勤務期間の開始時点と終了時点について、以下の通り指摘しています。

（勤務期間の開始時点）

IAS第19号の第72項は、権利確定前に従業員が勤務をすることで、今後に提供しなければならない勤務の量が減少する場合、確定給付制度に基づく義務（推定的債務）を生じさせると規定している。

本ケースの場合、企業が退職給付を提供する義務は、

- a. 従業員が46歳よりも前に企業に入社する（すなわち、従業員の退職年齢までに16年以上ある）場合には46歳以後からしか発生しない。なぜなら、46歳よりも前に従業員が勤務を提供しても、退職給付に対する権利を得るまでに従業員が将来的に提供しなければならない勤務の量は減少せず、退職給付の時期にも金額にも影響を与えないためである。
- b. 従業員が46歳以後に企業に入社する場合は最初に勤務を提供した日から発生する。なぜなら、退職給付に対する権利を得るまでに従業員が将来的に提供しなければならない将来の勤務の量は、報告期間が進む都度減少していくためである。

（勤務期間の終了時点）

IAS第19号の第73項によれば、「従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで」企業が退職給付を提供する義務は増加することになる。

本ケースの場合、

- a. 46歳から62歳までの勤務：各年度に勤務が提供されることで従業員が将来提供しなければならない勤務の量は減少する。すなわち、勤務によって、追加の給付が生じる。
- b. 62歳以降の勤務：企業に入社した年齢に関係なく重要な追加給付を生じさせない。そのため、企業は退職給付を62歳までの勤務にのみ帰属させる。

以上より、本件の退職給付制度について、IFRS-ICは、従業員が46歳（又は、46歳以後に雇用が開始する場合には最初に勤務を提供する日）から62歳までに勤務を提供する各年度に企業は給付を帰属させると結論を下しました。この判断は、給付をどの勤務期間に帰属させるかを説明した第73項の設例2に整合するものです。

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、本ケースにおいて退職給付が帰属する期間を企業が決定するための適切な基礎を提供していると判断し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2021年2月15日

アジェンダ決定 – 未確定

クラウドコンピューティング契約にかかる導入費用（IAS第38号に関連）【新規】

関連基準

IAS第38号「無形資産」

概要

IFRS-ICは、SaaS契約（顧客がサービスとして利用するクラウドコンピューティング契約）において、顧客がクラウドサービスを受けるために導入費用を支払った場合の当該導入費用の会計処理について質問を受け取りました。質問の取引は以下のとおりです。

- 顧客はサービス提供者とSaaS契約を締結する。当該契約は、契約期間にわたり顧客がサービス提供者のソフトウェアにアクセスする権利を与える。この契約は顧客にとっての無形資産を創出するものではなく、したがって、このソフトウェアへのアクセスは、契約期間にわたって顧客が提供を受けるサービスとなる。
- 顧客は当該クラウドサービスを受けるにあたっての導入費用—クラウドサービスを受けられるようにするための設定作業や顧客の仕様に合わせるためのカスタマイズ作業のための費用—を前払いする。ここで設定作業・カスタマイズ作業は以下のものを指すとする。
 - i. 設定作業（コンフィグレーション）とは、アプリケーションソフトウェアの中で様々なフラグやスイッチを設定することをいう。設定作業によって、機能やパラメーターを定義し、ソフトウェアの既存のコードを特定の仕様で機能するように設定・修正する。
 - ii. カスタマイズ作業とは、ソフトウェアのコードを変更したり、追加のコードを作成することをいう。カスタマイズによって、通常はソフトウェアの機能が変更されたり新たな機能が追加されたりする。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、以下の2つの点を検討しました。

- a. 顧客は、設定及びカスタマイズにかかるコストについて、IAS第38号を適用し無形資産を認識するか（質問1）
- b. 設定及びカスタマイズにかかるコストが無形資産として認識されない場合、顧客はこれらをどのように会計処理するか（質問2）

顧客は、設定及びカスタマイズにかかるコストについて、IAS第38号を適用し無形資産を認識するか（質問1）

- 企業は、ある項目が無形資産の定義と認識要件（IAS38.21-23）の両方を満たす場合に、これを無形資産として認識する（IAS38.18）。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、資産は企業によって支配されている資源としている。また、資産から生じる将来の経済的便益を獲得し、当該便益への他社のアクセスを制限できるパワーを持っている場合に、資産を支配している（IAS38.13）。

- 一 質問の状況では、サービス提供者が顧客がアクセスできるソフトウェアを支配している。ソフトウェアの設定及びカスタマイズの作業が顧客の無形資産として認識されるか否かは、設定作業とカスタマイズ作業の性質及び成果物に依存する。
- 一 IFRS-ICは、SaaS契約においては、設定・カスタマイズの対象となるソフトウェアを顧客が支配していないため、多くの場合これらの作業によってソフトウェアとは別の資産が創出されず無形資産は認識されないと指摘した。しかしながら、ある状況においては、契約により、例えば、追加のコードが作成されることで顧客が将来の経済的便益を獲得し他社からのアクセスを制限するパワーが創出されるかもしれない。その場合には、追加のコードが無形資産として認識されるかを判断するため、顧客は追加のコードが識別可能であるか、IAS第38号の認識要件を満たすかを評価する。

設定及びカスタマイズにかかるコストが無形資産として認識されない場合、顧客はこれらをどのように会計処理するか（質問2）

- 一 顧客が設定及びカスタマイズにかかるコストを無形資産として認識しない場合、これらのコストを会計処理するために、顧客はIAS第38号68-70項を参照する。IFRS-ICは以下のとおり指摘した。
 - a. 顧客は設定及びカスタマイズのサービスを受領した時にそのコストを費用として認識する（IAS38.69）。IAS第38号69A項は、“サービスは、サービス提供者が契約条件に従ってサービス提供を履行した時に受領され、企業が他のサービスを提供するためにそれを使用した時ではない”としている。したがって、コストをいつ費用として認識するかを評価するにあたっては、IAS第38号は、サービス提供者が契約条件に従っていつ設定作業及びカスタマイズ作業のサービスを履行したかを顧客が決定することを要求している。
 - b. 顧客が受領したサービスを識別し、サービス提供者が契約条件に従って当該サービスの提供をいつ行ったのかをどのように判定するかについて、IAS第38号に規定はない。そのため顧客は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき、類似及び関連する事項を扱ったIFRS基準を参照し、その適用を検討する必要がある。IFRS-ICは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、サービス提供者が顧客との契約において提供する財又はサービスを識別する際の要求事項、及び、財又はサービスがいつ顧客へ移転するかについての要求事項を含んでいることを指摘した。当該IFRS第15号の規定は、質問の状況において、サービス提供者が設定及びカスタマイズのサービスをいつ履行するのかを顧客が判断するうえで、類似及び関連する事項を扱っている。
 - c. 設定及びカスタマイズのサービスがいつ履行されたのかを評価するためにIFRS第15号を参照するうえでは、
 - i. 顧客が受領したサービスが別個のサービスである場合、顧客は、サービス提供者がソフトウェアに対して設定作業及びカスタマイズ作業を行った時に、当該コストを費用として認識する。
 - ii. 設定・カスタマイズのサービスが顧客のソフトウェアへのアクセス権とは独立して識別されず、したがって別個のサービスには該当しない場合、顧客は、サービス提供者が顧客にアクセス権を付与する契約期間にわたって、当該コストを費用として認識する。
 - d. サービス提供者がサービスを提供する前に顧客が支払いを行った場合は、前払いを資産として認識する（IAS38.70）。

また顧客は、IAS第1号「財務諸表の表示」117-124項に基づき、開示を行うことが財務諸表利用者にとって有用となる場合は、設定作業及びカスタマイズ作業のコストについての会計方針を開示します。

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が十分な判断の基礎を示していると判断し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2021年2月15日

アジェンダ決定 – 未確定

実質金利によるキャッシュ・フローの変動性のヘッジ（IFRS第9号に関連）【新規】

関連基準

IFRS第9号「金融商品」

概要

IFRS-ICは、企業のリスク管理目的に合致する場合に、LIBOR等の名目金利ではなく、（名目金利から物価変動の影響を除去した）実質金利の変動から生じるキャッシュ・フローの変動リスクのヘッジにキャッシュ・フロー・ヘッジを適用できるかについての質問を受け取りました。前提となる取引は以下のとおりです。

- 企業はLIBOR等の金利指標を参照する変動金利負債を発行する。
- 企業はインフレーション・スワップを締結する（上記変動金利負債から生じる変動金利キャッシュ・フローを受け取り、インフレ指標に連動するキャッシュ・フローを支払う）。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

キャッシュ・フロー・ヘッジは認識されている資産又は負債の全部又は構成要素に係る特定のリスクに起因し、かつ純損益に影響する可能性があるキャッシュ・フローの変動性に対するエクスポージャーのヘッジです（IFRS9.6.1.1, 6.5.2）。IFRS第9号のキャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、企業は特定のリスク要素をヘッジ対象に指定することができますが、その場合当該リスク要素が独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能であることが要求されています（IFRS9.6.3.7）。この点、反証可能ではあるものの、インフレリスクは契約上で特定されている場合を除き、この要件を満たさないとされています（IFRS9.B6.3.13）。

2020年12月のIFRS-IC会議で、IFRS-ICは、質問の取引についてキャッシュ・フロー・ヘッジが適用できるかを判断するためには、以下のAとB、2つの点の検討が必要と考えました。

- A. 変動利付金融商品は、実質金利要素に起因するキャッシュ・フローの変動のエクスポージャーを有しているか（IFRS9.6.5.2(b)の要求）
- B. 当該実質金利要素は、独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能であるか（IFRS9.6.3.7の要求）

名目金利は、実質金利、インフレ要素、その他の要素（流動性リスク等）から構成されますが、インフレ要素の測定には複数の方法があり、金融商品がどの物価指数を参照するかにより同じ法域でも算定されるインフレ率は異なることがあります。

IFRS-IC会議では以下を議論しました。

- 変動利付金融商品の金利は、特定の通貨に関して名目単位で定義される。金融資産・金融負債の通貨単位のキャッシュ・フロー（つまり、元本及び利息の個別のキャッシュ・フロー）は等しくインフレリスクに晒されているが、実際のインフレ率は統計的手法に基づき事後的に算定されるため、時間的な遅れが生じる。即ち名目ベースの金利指標の決定に実質金利やインフレ率は明示的にも黙示的にも影響を与えない。したがって、変動金利商品から生じる名目キャッシュ・フロー（例えば、LIBORキャッシュ・フロー）の中には、実質金利要素に起因する識別可能な変動は存在せず、IFRS9.6.5.2(b)は満たさない。

ー IFRS-ICは、質問の取引において、変動金利から生じるキャッシュ・フローにインフレ率の変動に連動するキャッシュ・フローを組み合わせることによって算定される実質金利は、黙示的な残存リスク要素であると考えた。よって、実質金利要素から生じる変動金利金融商品のキャッシュ・フローの変動は、他のリスク要素から生じるキャッシュ・フローとは独立して識別可能ではなく、実質金利要素は、IFRS9.6.3.7の要求を満たすヘッジ対象適格なリスク要素とはならない。

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議で、IFRS第9号の要求事項が十分な判断の基礎を示していると判断し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2021年2月15日

アジェンダ決定 – 未確定

単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック取引 (IFRS第10号及びIFRS第16号に関連)

関連基準

IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第16号「リース」

概要

セール・アンド・リースバック取引における資産の売却がIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の資産の売却の要件を満たす場合、IFRS第16号では特定の会計処理が定められており、売手／借手は売却による利得／損失について買手に移転された権利に係る部分しか認識できません。

では、以下の取引において、連結財務諸表上IFRS第16号の上記の要求事項が適用され、企業が売却により認識する損益は移転された権利に係る部分に限定されるでしょうか。

前提条件

- 企業は子会社持分の100%を所有する。
- 当該子会社はこの取引が生じるより前に設立された。保有する資産は建物1点のみであり、負債はない。
- 子会社が保有する建物は、IFRS第3号「企業結合」の事業の定義を満たさない。

取引の内容

- 企業は、この子会社の株式をすべて第三者に売却する（支配の喪失）。
- 譲渡した旧子会社が保有する建物を企業は市場賃料でリースバックする。
- 建物の譲渡は、資産の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす。
- 子会社株式の売却価格は建物の公正価値（>帳簿価額）と等しい。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2020年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘しました。

- IFRS第16号によれば、企業（売手／借手）が資産を他の企業（買手／貸手）に売却して当該資産を買手／貸手からリースバックする場合には、同基準書に定めるセール・アンド・リースバックの規定が適用される。
- 本件取引においては、企業は、IFRS第10号を適用して、子会社に対する支配の喪失の会計処理を行う。そのうえで、建物の譲渡は、資産の売却として処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たすため、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの会計処理を行う。

即ち、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの規定にIFRS第15号の資産の売却として処理するための要求事項が適用されるということをもって、セール・アンド・リースバックの規定の対象となる取引がIFRS第15号の対象取引であるということにはならない。本件取引にはIFRS第16号のセール・アンド・リースバックの会計処理が適用される結果、企業は、(a)リースバックで生じる使用権資産を建物の従前の帳簿価額のうち企業が保有する使用権に係る部分で測定し、(b)利得については第三者に移転された権利に係る金額のみを認識し、(c)それらの処理の結果の見合いとして負債を認識する。

IFRS-ICは、2020年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が十分な判断の基礎を示していると判断し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

コメント期間終了

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関するすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IASB for SMEs®」、「IAS®」及び「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。