

IFRIC Update 2021年11月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議において至った決定の要約である。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見ることができる。

委員会は 2021 年 11 月 30 日から 12 月 1 日に会合した。委員会は、暫定的なアジェンダ決定「TLTRO III 取引」（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」）に対するフィードバックアジェンダ・ペーパー5 については議論しなかった。委員会は、当該フィードバックについて今後の会議で議論する。

委員会は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](#)

- 本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者（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

[審議会の検討を求めるアジェンダ決定](#)

- 風力発電基地の使用から生じる経済的便益（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3

[その他の事項](#)

- 負の低排出車クレジット（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4
- 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー6

[IFRIC Update への補遺—委員会のアジェンダ決定](#)

- 風力発電基地の使用から生じる経済的便益（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3

[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、作業計画に基準設定プロジェクトを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（基準設定プロジェクトを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 [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、締切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。締切日後に受け取ったコメントは、委員会が検討するアジェンダ・ペーパーにおいては分析されない。

本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者（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、IFRS 第 15 号を適用するにあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者は本人なのか代理人なのかを質問した要望書を受け取った。要望書に記載された事実パターンでは、次のような状況である。

- a. 再販売業者は、ソフトウェア製造業者との次のような販売契約を有している。
 - i. 再販売業者に、製造業者の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に供与（販売）する権利を与える。
 - ii. 再販売業者に、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類及び数を識別するため、各顧客に（ソフトウェア・ライセンスの販売前に）販売前の助言を提供することを要求する。
 - iii. 再販売業者に、顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格決定における裁量権を与える。
- b. 販売前の助言の内容は、顧客のニーズに応じて異なる。
 - i. 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しないと決定する場合には、顧客は何も支払わない。再販売業者と顧客は契約を締結しない。
 - ii. 顧客が特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを購入することを決定する場合には、再販売業者は販売価格を顧客と交渉し、顧客に代わってソフトウェア製造業者に注文（及び製造業者への支払）を行い、合意した価格について顧客に請求する。
- c. ソフトウェア製造業者は、注文を受けたソフトウェア・ライセンス（顧客の名前で発行される）を、ソフトウェア・ポータルを通じて、アクティベーションに必要なキーとともに顧客に提供する。ソフトウェア製造業者と顧客は契約を締結し、顧客がソフトウェアを使用する権利、ソフトウェアの機能を対象とする製品保証、及びライセンスの期間を定める。
- d. 再販売業者が誤った種類又は数のソフトウェア・ライセンス（顧客のニーズを満たせない）を顧客に助言した場合には、顧客はライセンスを受け入れない場合がある。再販売業者は、受け入れられなかったライセンスを製造業者に返却したり他の顧客に販売したりすることはできない。

適用される IFRS 第 15 号の要求事項—本人なのか代理人なのか

B34 項から B38 項は、企業が本人なのか代理人なのかを判断するための枠組みを示している。他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合、企業は自らの約束の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供すること（企業が本人）であるのか、それらの財又はサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配すること（企業が代理人）であるのかを判断する。

B34A 項は、約束の性質を決定するには、企業が次のことを行う必要があると述べている。

- a. 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である（B34 項）。
- b. 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを評価する。

企業が、特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である（B35 項）。代理人である企業は、他の当事者によって提供される特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配していない（B36 項）。

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別における第 1 のステップは、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ことである。顧客との契約は、一般的には、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスを明示的に記載している。しかし、契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれている可能性がある。それは、契約締結時において、そうした約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合である（第 24 項）。

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た後に、企業は、第 27 項から第 30 項を適用して、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）のそれぞれを識別する。

特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかの評価

他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合に、B35A 項は、企業が本人である状況を示している。その 1 つは、企業が財又は他の資産に対する支配を当該他の当事者から獲得し、それをその後に顧客に移転する場合である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指し、支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。（第 33 項）。

B37 項は、企業が本人なのか代理人なのかを企業が判断するのに役立つための指標を示している。これは次のもので構成されている。(a) 特定された財又はサービスを提供する約束の履行に対する主たる責任、(b) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前あるいは顧客への支配の移転後における在庫リスク、及び(c) 特定された財又はサービスについての価格設定における裁量権である。これらの指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある（B37A 項）。

要望書に記載された事実パターンへの IFRS 第 15 号の適用

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約には、特定された種類及び数の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する明示的な約束が含まれている。

委員会は、（ソフトウェア製造業者と再販売業者との間の販売契約に基づいて）再販売業者が提供する販売前の助言は、顧客との契約における黙示的な約束ではないと考えた。顧客との契約の締結時において、再販売業者はすでに助言を提供している。再販売業者が提供すべき追加の助言はなく、すでに提供された助言は契約開始後に顧客に移転されない。このため、顧客との契約の締結時において、再販売業者が標準ソフトウェア・ライセンス以外の財又はサービスを顧客に移転するという顧客の妥当な期待は存在しない。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約において約束された財は、標準ソフトウェア・ライセンスであると結論を下した。標準ソフトウェア・ライセンスは顧客との契約における唯一の約束された財であるから、顧客に提供すべき別個の財である。したがって、当該ライセンスは、B 34A 項(a)に記述されている、顧客に提供すべき特定された財である。

標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それを企業が支配しているかどうかの評価

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価する。支配の判定には、具体的な事実及び状況の考慮が必要であり、これには、再販売業者と顧客、再販売業者とソフトウェア製造業者、及びソフトウェア製造業者と顧客の間での契約の条件が含まれる。

IFRS 第 15 号における支配についての諸原則及び要求事項を適用した後に、再販売業者が本人なのか代理人なのか不明確である場合には、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前

に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価するにあたり、B37 項における指標を考慮する。要望書に記載された事実パターンにおいて、委員会は次のように考えた。

- a. 顧客に提供されるソフトウェア・ライセンスは、再販売業者がソフトウェア製造業者に注文を行ってソフトウェア製造業者が顧客の名前でソフトウェア・ライセンスを発行した後にしか存在しない。ソフトウェア製造業者は、ソフトウェアの機能並びにライセンスの発行及びアクティベーションに責任を負っている。したがって、ソフトウェア製造業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (B37 項(a))。
- b. 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前と後の両方で顧客と接触する当事者であり、受け入れられなかったライセンスについて責任を負う。したがって、再販売業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (B37 項(a))。
- c. 再販売業者は、顧客との契約を締結する前には、標準ソフトウェア・ライセンスのプールを支配しておらず、たとえば、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に振り向けることはできない。したがって、再販売業者は、ライセンスが顧客に移転される前には在庫リスクを有していないが、顧客が受け入れなかった場合には、再販売業者は移転後に在庫リスクを有する (B37 項(b))。
- d. 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンスに係る価格の設定において裁量権を有する (B37 項(c))。価格決定の裁量権は、支配の判定への関連性が低くなる場合がある。例えば、当該ソフトウェア・ライセンスの市場が、再販売業者が実質的に、価格の設定において限定的な柔軟性しか有していない場合である。

委員会は、この再販売業者が本人なのか代理人なのかについての結論は、具体的な事実及び状況（関連する契約の条件を含む）に応じて決まると考えた。再販売業者は、自らが本人なのか代理人なのかの全体的な評価を行うにあたり、IFRS 第 15 号の B34 項から B38 項に示されている枠組み及び要求事項の文脈の中で、判断を適用することになり、これには、支配の判定に対しての各指標の関連性や、顧客に移転される前の標準ソフトウェア・ライセンスに対する支配の証拠を各指標がどの程度提供するのかの考慮が含まれる。

委員会はまた、再販売業者が次の事項を開示するであろうと考えた。(a) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(2021 年修正後)に従って、重要性がある会計方針情報、及び(b) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」で要求されている情報（履行義務（第 119 項）や、IFRS 第 15 号を適用する際の判断のうち顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に著しく影響を与えるもの（第 123 項）に関する情報を含む）である。

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、顧客に提供される標準ソフトウェア・ライセンスについて再販売業者が本人なのか代理人なのかを再販売業者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、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

審議会の検討を求めるアジェンダ決定

風力発電基地の使用から生じる経済的便益 (IFRS 第 16 号「リース」) — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、2021 年 6 月の IFRIC Update において公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。IFRS 第 16 号の B9 項(a)を適用する場合に、電力小売事業者が、風力発電基地の生成者との契約の期間全体にわたる風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを入手する権利を有しているかどうかに関してのものである。

委員会は当該アジェンダ決定について結論に至った。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、審議会はこのアジェンダ決定を 2021 年 12 月の会議で検討する。審議회가当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2021 年 12 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

その他の事項

負の低排出車クレジット（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4

委員会は、エネルギー効率を増進させ、所定の市場で販売される乗用車からの炭素排出量を削減するための政府施策へのIAS第37号の適用に関しての要望について議論した。これらの施策において、企業は、排出量が政府の設定した目標を上回る水準の自動車を生産又は輸入する場合には、負のクレジットを受ける。政府施策は、企業が負のクレジットの解消を、正のクレジットの購入又は自社の正のクレジットの創出のいずれかによって行うことを要求している。企業が負のクレジットを解消できない場合には、政府が企業に経済的制裁を課す可能性がある。要望書では、負のクレジットを生じさせた企業はIAS第37号における負債の定義を満たす現在の義務を有するかどうかを質問していた。

委員会は、この事項について基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを暫定的に決定した。委員会は暫定的なアジェンダ決定の文言について今後の会議で議論する。

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、2021年11月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでいる。説明的資料は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項についての企業の理解を変える可能性のある追加の洞察を提供する場合がある。このため、企業が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決定する場合がある。企業は、当該決定を行い必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間（例えば、企業は変更を適用するために、新たな情報の入手やシステムの適用が必要となる場合がある）を与えられることが期待される。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのかの決定は、企業の具体的な事実及び状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に導入し、重要性がある場合には、当該変更に関連した開示がIFRS基準で要求されるかどうかを検討することを期待される。

委員会は、次の事項について議論し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

風力発電基地の使用から生じる経済的便益（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3

2021 年 12 月に公表¹

委員会は、IFRS 第 16 号の B9 項(a)を適用する場合に、電力小売事業者（小売業者）が、風力発電基地の生成者（供給者）との契約の期間全体にわたる風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを入手する権利を有しているかどう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. 小売業者と供給者は電力市場における登録された参加者であり、その市場では、顧客と供給者は電力の購入及び販売の目的で互いに直接に契約を締結することができない。その代わりに、顧客と供給者は、そうした購入及び販売を市場の電気グリッドを通じて行い、そのスポット価格は市場運営者が設定する。したがって、小売業者は電力を当該グリッドから購入する。
- b. 小売業者は供給者と契約を締結する。その契約は次のようなものである。
 - i. 風力発電基地が契約の 20 年の期間中に当該グリッドに供給する電力のメガワット当たりのスポット価格を、メガワット当たりの固定価格とスワップし、現金で純額決済する。実質上、供給者は契約の期間中にグリッドに供給する電力に対してメガワット当たりの固定価格を受け取り、小売業者は当該電力量に対しての固定価格とメガワット当たりのスポット価格との差額を供給者と決済する。
 - ii. 小売業者に対し、風力発電基地の使用から発生するすべての再生可能エネルギー・クレジットを移転する。

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。特定された資産の使用を一定期間にわたり支配するためには、顧客は、使用期間全体を通じて、その特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利と当該資産の使用を指図する権利の両方を有していなければならない (IFRS 第 16 号の B9 項)。

IFRS 第 16 号の B21 項は、次のように定めている。「顧客は、資産の使用からの経済的便益を多くの方法 (資産の使用、保有又はサブリースなどによる) で直接又は間接に得ることができる。資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物 (これらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む) や、資産の使用から得られる他の経済的便益のうち第三者との商取引から実現することのできるものが含まれる。」

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、風力発電基地の使用から生じる経済的便益には、それが生産する電力 (主要なアウトプットとして) 及び再生可能エネルギー・クレジット (副産物又は風力発電基地の使用から生じるその他の経済的便益として) が含まれると考えた。

契約では、小売業者は、風力発電基地が契約の 20 年の期間全体にわたりグリッドに供給する電力のメガワット当たりの固定価格とスポット価格との差額を供給者と精算することとなる。しかし、当該契約は、風力発電基地が生産してグリッドに供給する電力を小売業者が得る権利も義務も与えない。小売業者は再生可能エネルギー・クレジット (風力発電基地の使用から生じる経済的便益の一部を表す) を得る権利を有するが、小売業者は風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していない。契約期間全体にわたり風力発電基地が生産する電力のどれを得る権利も有していないからである。

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、小売業者は風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していないと結論を下した。したがって、当該契約はリースを含んでいない。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載されているような契約を締結する企業が特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している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、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

要望書を検討するにあたり、委員会は、この要望書で記述されている契約に当てはまる可能性のある説明的資料を含んだ他の 2 つのアジェンダ決定に留意した。

- a. アジェンダ決定「引渡しの意味」 (IFRS 第 9 号「金融商品」) (2005 年 8 月)

- b. IFRS 第 9 号又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」のヘッジ会計の要求事項を適用する企業については、アジェンダ決定「特定のデリバティブがヘッジ手段に指定された場合における、発生する可能性が非常に高いという要求の適用」（IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号）（2019 年 3 月）

¹ 「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、2021 年 12 月の会議で、IASB はこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。

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