

IFRIC Update 2022 年 11 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。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見つけられる。

委員会は 2022 年 11 月 29 日に会議を行い、次のことについて議論した。

[委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

- リースの定義—入替えの権利（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー2

[IASB の年次改善のために提案された事項](#)

- 用語法のアップデート（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」） — アジェンダ・ペーパー3A
- 「事実上の代理人」の評価（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー3B
- 用語法のアップデート（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー3C
- 用語法のアップデート（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー3D
- 参照のアップデート（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」） — アジェンダ・ペーパー3E
- 適用ガイダンス（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」） — アジェンダ・ペーパー3F

[その他の事項](#)

- IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビュー — 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5

[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

[関連情報](#)

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

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。

リースの定義—入替えの権利（IFRS第16号「リース」）— アジェンダ・ペーパー2

委員会は、契約がリースを含んでいるかどうかを評価する方法に関する要望書を受け取った。要望書は次のことについて質問していた。

- a. 契約が複数の類似した資産の使用に関するものである場合に、契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル（各資産を個別に考慮するのか又はすべての資産を一緒に考慮するのか）
- b. 供給者が特定の入替えの権利を有している（すなわち、下記に該当する）場合に、IFRS第16号を適用して契約がリースを含んでいるかどうかを評価する方法
 - i. 使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有している。しかし、
 - ii. 使用期間全体を通じては資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得ることとならない。

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. 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. 特定された資産の使用を指図する権利

使用期間とは、「資産が顧客との契約を履行するために使用される期間（非連続の期間を含む）」である（IFRS第16号の付録A）。

IFRS第16号のB12項は、「企業は、契約がリースを含んでいるのかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価しなければならない」と述べ、独立したリース構成部分に関するガイダンスの適用についてIFRS第16号のB32項を企業に指し示している。B32項は、原資産を使用する権利は下記の両方に該当する場合には独立したリース構成部分であると定めている。

- a. 借手が、原資産の使用から、それ単独で又は借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができる。
- b. 原資産が、契約の中の他の原資産への依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

特定された資産

契約がリースの定義を満たすための第1の要件は、顧客が特定された資産の使用を支配していることである。IFRS第16号のB13項からB20項は、特定された資産についての適用指針を示している。

B13項は「資産は、通常は契約に明記されることによって特定される。しかし、資産が顧客に利用可能とされる時点で黙示的に定められることによって特定される場合もある」と述べている。

しかし、「たとえ資産が特定されていても、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場合がある」（B14項）。その場合には、供給者（顧客ではなく）が当該資産の使用を支配している。結果として、特定された資産はない。すなわち、当該契約はリースを含んでいない。

入替えの権利が実質的であるためには、次の条件の両方が存在していなければならないとB14項は述べている。

- a. 供給者が使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有している（例えば、顧客は供給者が資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ、供給者が代替資産を容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる）。
- b. 供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得ることとなる（すなわち、資産の入替えに関連した経済的便益が、資産の入替えに関連したコストを上回ると見込まれる）。

B16項は「供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての企業の評価は、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の考慮は除外する」と述べている。

B15項からB18項は、以下の状況のそれぞれにおいて、供給者の入替えの権利は実質的ではない（又は顧客が特定された資産を使用する権利を有することを妨げない）ことを意味する要求事項を定めている。

- a. 供給者が、特定の日又は所定の事象の発生の以後にしか代替資産に入れ替える権利又は義務を有さない場合
- b. 供給者が権利の行使により経済的に便益を得ることとなるのが、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の発生時のみである場合
- c. 供給者が、資産が適切に稼働していない場合又は技術的なアップグレードが利用可能になった場合に、修理及び維持管理のためにのみ資産を入れ替える権利又は義務を有している場合

B17項は、資産が顧客の敷地又は他の場所にある場合には、入替えに関連したコストは関連する便益を上回る可能性の方が高いと述べている。B19項は、供給者が実質的な入替えの権利を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、供給者の入替えの権利は実質的ではないと仮定することを顧客に要求している。

IFRS第16号に関する結論の根拠のBC113項は、入替えの権利についての要求事項を開発した際のIASBの論拠を説明し、次のように述べている。「IASBがこのガイダンスを盛り込んだ意図は、次の両者を区別することである。

- a. 顧客ではなく供給者が資産の使用を支配しているため、特定された資産がないこととなる入替えの権利
- b. 供給者が当該権利を行使する可能性が低いか、又は実務的若しくは経済的に実行可能でないため、契約の実質や特性を変更しない入替えの権利」

BC113項はさらに、IFRS第16号の開発時において、IASBは「多くの場合、資産の入替えに関連したコストがあるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことが明らかであろう」という考えであったと説明している。「入替えの権利が実質的である場合には、IASBはこれが事実及び状況から比較的明らかであろうと考えている」（BC115項）。

したがって、委員会は、B13項からB19項の要求事項は、資産が明示的又は黙示的に定められている場合に特定された資産がないと顧客が結論を下すことについて高いハードルを設けていると考えた。委員会はまた、供給者が資産を入れ替える権利が使用期間の全体を通じて実質的であるかどうかの判定には、判断が必要であると考えた。

要望書に記載された事実パターンへのIFRS第16号の要求事項の適用

要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 顧客は100個の類似した新品資産（電気バスで使用されるバッテリー）の使用について供給者と10年契約を締結する。顧客はそれぞれのバッテリーを自らが容易に利用可能な他の資源と一緒に使用する

(それぞれのバッテリーは、顧客が所有しているか又は供給者とは関連のない者からリースしているバスで使用される)。

- b. B14項からB18項の要求事項を適用して、供給者は契約期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有しており、B14項(a)の条件が存在するものと判定される。
- c. バッテリーの入替えが行われた場合、供給者は入替えが行われる間に失われた収益又は発生したコストについて顧客に補償することを要求される。ある時点で入替えが供給者にとって経済的な便益となるかどうかは、顧客に支払うべき補償の金額とバッテリーの状態の両方に応じて決まる。契約開始時では、供給者は使用されたのが3年未満であるバッテリーの入替えからは経済的に便益を受けないが、3年以上使用されたバッテリーの入替えからは経済的に便益を受けると見込まれる。

契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル

要望書に記載された事実パターンでは、顧客は各資産（バッテリー）を自らが利用可能な他の資源（バス）とともに使用することから便益を得ることができ、それぞれのバッテリーは、契約の中の他のバッテリーへの依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

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、B12項を適用して、顧客は契約がリースを含んでいるかどうか（供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかの評価を含む）を、潜在的な独立したリース構成部分（すなわち、それぞれのバッテリー）について評価すると結論を下した。

特定された資産

要望書に記載された事実パターンでは、それぞれのバッテリーは特定されている。たとえ契約で明示的に定められていない場合でも、バッテリーは顧客の使用のために利用可能とされる時点で黙示的に特定される。したがって、委員会は、供給者が使用期間の全体を通じてバッテリーを入れ替える実質的な権利を有している場合を除いて、それぞれのバッテリーは特定された資産であると考えた。

要望書に記載された事実パターンでは、B14項(a)の条件（供給者が使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有している）が存在すると想定される。しかし、委員会は、B14項(b)の条件は使用期間全体を通じては存在するわけではないと考えた。供給者は少なくとも契約の最初の3年間はバッテリーを入れ替える権利の行使により経済的に便益を得るとは見込まれないからである。当該年数は使用期間の一部である。したがって、供給者の入替えの権利は使用期間の全体を通じては実質的ではない。

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、それぞれのバッテリーは特定された資産であると結論を下した。契約がリースを含んでいるかどうかを評価するために、顧客はIFRS第16号のB21項からB30項の要求事項を適用して、使用期間全体を通じて、それぞれのバッテリーの使用及び使用の指図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かどうかを判定することとなる。

委員会は、IFRS第16号における諸原則及び要求事項は、要望書に記載された事実パターンにおいて契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル及び特定された資産があるかどうかを企業が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〕。

IASB の年次改善のために提案された事項

十分に軽微であるか又は範囲が狭い IFRS 会計基準のいくつかの修正案を、当該修正が関連していなくても一緒にパッケージして1つの文書で公開することができる。これらは「年次改善」と呼ばれる。そうした修正は次のような変更に限定される。ある IFRS 会計基準書の文言を明確化するか又は比較的軽微な意図されていなかった帰結、見落とし若しくは基準における既存の要求事項の間での矛盾を訂正する変

更である。年次改善は IFRS 会計基準の他の修正と同じデュー・プロセスに従うが、年次改善は、個々にはなく一緒に公開される関連のない修正で構成される点異なる。

委員会は、次回の年次改善サイクルにおける考え得る修正として提起された事項について議論し、修正案の提案とともに国際会計基準審議会（IASB）に提示すべき助言を提供した。

用語法のアップデート（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」） — アジェンダ・ペーパー3A

委員会は、IFRS 第 1 号の B6 項と IFRS 第 9 号「金融商品」のヘッジ会計に関する要求事項との間の文言の不整合から生じる可能性のある混乱についての情報を受けた。

委員会は下記の修正を行う提案に対して助言を提供した。

- a. IFRS 第 1 号の B6 項（「条件」を「適格要件」に置き換えることによって）
- b. IFRS 第 1 号の B5 項から B6 項（IFRS 第 9 号の要求事項への相互参照を追加することによって）

「事実上の代理人」の評価（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー3B

委員会は、他の当事者が自らの代理人として行動しているかどうかを判定する投資者に関する IFRS 第 10 号の B73 項と B74 項との間の不整合から生じる可能性のある混乱についての情報を受けた。

委員会は、B73 項との不整合を生じさせている IFRS 第 10 号の B74 項の特定の文言を修正する提案に対して助言を提供した。

用語法のアップデート（IFRS 第 9 号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー3C

委員会は、IFRS 第 9 号の付録 A で IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における「取引価格」の定義を参照していることから生じる可能性のある混乱についての情報を受けた。「取引価格」という用語は、IFRS 第 9 号の特定の項において、IFRS 第 15 号における当該用語の定義とは必ずしも整合しない意味で使用されている。

委員会は、IFRS 第 9 号の付録 A における「取引価格」への言及及び関連する IFRS 第 15 号への参照を削除する提案に対して助言を提供した。

用語法のアップデート（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー3D

委員会は、IFRS 会計基準においてもはや定義されていない「原価法」という用語の使用から生じる可能性のある IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の第 37 項における混乱についての情報を受けた。

委員会は、「原価法」という用語を「取得原価で」に置き換えることによって IAS 第 7 号の第 37 項を修正する提案に対して助言を提供した。

参照のアップデート（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」） — アジェンダ・ペーパー3E

委員会は、IFRS 第 7 号から削除された項（第 27A 項）への参照から生じる可能性のある IFRS 第 7 号の B38 項における混乱についての情報を受けた。

委員会は、IFRS 第 7 号の第 27A 項への参照を IFRS 第 13 号「公正価値測定」の第 72 項から第 73 項への参照に置き換えることによって IFRS 第 7 号の B38 項を修正する提案に対して助言を提供した。

適用ガイダンス（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」） — アジェンダ・ペーパー3F

委員会は、IFRS 第 7 号に付属している IG20C 項において生じ得る混乱についての情報を受けた。この項が、当該設例は IFRS 第 7 号の第 35M 項におけるすべての要求事項を例示しているわけではない旨を記述していないことによるものである。

委員会は、IFRS 第 7 号に付属している IG20C 項を修正して、当該設例は IFRS 第 7 号の第 35M 項におけるすべての要求事項を例示しているわけではない旨の記述を追加する提案に対して助言を提供した。

その他の事項

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビュー — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、IFRS第15号についてのIASBの適用後レビュー（PIR）について議論した。委員会メンバーは、IFRS第15号の導入及び継続的適用についての意見を提供し、IASBがPIRにおいて考慮すべき事項を指摘した。

IASBは、このフィードバック及び他の利害関係者からのフィードバックを、情報要請に含めるべき事項を識別するにあたって考慮する。

仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、2022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。