



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2019年3月



2019年3月5日、6日にIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」）の会議が行われた。本稿では、主要な審議事項を更新し、また、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る。

審議事項一覧

【会計基準の限定的改訂】

公開草案公表済

- 「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）」
- 「意図された使用の前に発生する利益（IAS第16号の改訂案）」
- 「会計方針の変更（IAS第8号の改訂案）」
- 「不利な契約-契約履行のコスト（IAS第37号の修正案）」

公開草案公表予定

- 繰延税金資産及び負債の税務基準額（IAS第12号に関連）

【IFRSの年次改善】

公開草案公表予定

- IFRSの年次改善（2018-2020年サイクル）

【アジェンダ却下通知】

確定

- キャッシュ・フロー・ヘッジにおける「取引の発生可能性が非常に高い」の判断（IFRS第9号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 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号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 共同支配事業者によるアウトプットの売却（IFRS第11号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- クラウド・コンピューティング（IAS第38号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済（IFRS第9号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】

- 一定期間にわたって移転する建築物に係る借入コスト(IAS第23号に関連) 【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 予想信用損失の測定時における信用補完(IFRS第9号に関連) 【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 信用減損金融資産の治癒（IFRS第9号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】

未確定

- 共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の取得（IAS第28号に関連）
- 契約を履行するためのコスト(IFRS第15号に関連) 【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 暗号通貨の保有（IAS第2号、第38号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 地下権（IFRS第16号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】
- 将来の掛金の割引が退職後給付制度の分類に与える影響（IAS第19号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】

【今後の取扱いを検討中の論点】

- 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設定（IAS第21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「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IFRS

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る。

- （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る。

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に提案した。

その後、IASB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た。

2017年9月のIASB会議では、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。

2018年6月のIASB会議において、上記の検討状況のアップデートがなされ、IFRIC第14号の改訂案をこの時点においては最終化せず、IAS第19号のリサーチプロジェクトの結果に基づいて、IFRIC第14号に関するプロジェクトの方向性を検討する等、今後の進め方について審議がなされたが、特段の暫定決定はなされていない。

■ 最終基準書公表予定時期

未定

公開草案の詳細は、[IFRSニュースフラッシュ：IASB、公開草案「制度改訂、縮小又は清算が生じた場合の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性（IAS第19号及びIFRIC解釈指針第14号の改訂案）」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「意図された使用の前に発生する利益 (IAS第16号の改訂案)」

関連IFRS

IAS第16号「有形固定資産」

概要

本公開草案は、有形固定資産を意図した方法で稼働可能にするまでの間に生産した物品の販売による収入を当該有形固定資産の取得原価から控除することを禁止し、販売収入及び生産に係るコストを純損益に認識することを提案している。

また、本公開草案は、IFRIC解釈指針第20号「露店掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」を修正し、鉱山の開発フェーズの間に生じた剥土コストをIAS第16号に従って会計処理することを提案している。

ステータス

■ 再審議の状況

2018年11月のIASB会議では、公開草案の内容をいくつか修正したうえでIAS第16号の改訂を進めることを暫定的に決定した。当該修正には、以下の項目が含まれる。

- ◇ 有形固定資産を意図した方法で稼働可能にするまでの間に生産された物品の販売に関連するコストを企業がどのように識別するのかの明確化
- ◇ 表示及び開示に関する要求事項

公開草案の修正内容は今後のIASB会議で審議される予定である。

■ 最終基準書公表予定時期

未定

公開草案の詳細は、[IFRSニュースフラッシュ:IASB、公開草案「意図された使用の前に発生する利益 \(IAS第16号の修正案\)」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「会計方針の変更 (IAS第8号の改訂案)」

関連IFRS

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

概要

本公開草案では、以下の通り、アジェンダ決定に起因する会計方針の変更の取扱いについて、IAS第8号の改訂が提案されている（なお、IFRS-ICによるアジェンダ決定は、IFRS適用にあたり重要な示唆が含まれているが、強制力のない教育的なものとして位置付けられている）。

- アジェンダ決定に起因する任意の会計方針の変更について、一定の要件を満たす場合につき遡及適用しないことを許容
 - ◇ 任意の会計方針の変更は実務上不可能な場合を除き、遡及適用が原則である。しかし、当該変更を行った期間の影響又は累積的影響を算定するために企業に発生するコストが、遡及適用による財務諸表利用者の便益を上回る範囲において、遡及適用の対象外とすることを提案している。
- 上記のコスト及び便益の評価における考慮要因の例示の追加
- アジェンダ決定公表後に会計方針を変更するタイミング
 - ◇ アジェンダ決定に起因する会計方針の変更のタイミングについて、IAS第8号に明記しない。代わりに結論の根拠の中で、アジェンダ決定に起因する会計方針の変更について十分な準備期間が与えられるべきと考えられる旨等の記載を行う。

ステータス

■ 審議の状況

IASBは、2018年12月のIASB会議で、公開草案に対するフィードバックについて審議し、IFRS-ICが公表したアジェンダ決定から生じる会計方針の変更を、企業がどの時点で適用するのかを特定するような改訂案の修正は行わないと暫定的に決定した。

今後のIASB会議にて、改訂案の他の諸側面についての審議が継続される予定である。

■ コメント期限

コメント期間終了

公開草案の詳細は、[IFRSニュースフラッシュ：IASB、公開草案「会計方針の変更 \(IAS第8号の改訂案\)」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「不利な契約-契約履行のコスト（IAS第37号の修正案）」

関連IFRS

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

概要

IASBは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用によりIAS第11号「工事契約」が廃止され、2018年1月1日以降開始する報告期間から工事契約に関連する不利な契約がIAS第37号により会計処理されることになったことを契機として、不利な契約の判断を行う際に、契約履行のコストにどのようなコストが含まれるか明らかにすべきであるとのIFRS-ICの提案に同意し、2018年12月13日に公開草案「不利な契約-契約履行のコスト（IAS第37号の修正案）」（以下「本公開草案」という）を公表した。

本公開草案は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」が規定する不利な契約の判断を行う際に、契約履行のコストにどのようなコストを含めるべきかを明らかにするための修正を加えることを提案するものである。

本公開草案は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関して、以下の修正を提案している。

- 不利な契約の判断における契約履行のコストとは、契約に直接関連するコストを意味することを明確化する。
- 契約に直接関連するコストを例示する。
- 一般管理費は、契約の相手方に明示的に請求可能なものを除き、契約に直接関連するコストとはならないことを明確化する。

ステータス

■ 審議の状況

公開草案公表中

■ コメント期限

2019年4月15日

公開草案の詳細は、[IFRSニュースフラッシュ：IASB、公開草案「不利な契約-契約履行のコスト（IAS第37号の修正案）」を公表参照](#)

会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

繰延税金—資産及び負債の税務基準額 (IAS第12号に関連)

関連IFRS

IAS第12号「法人所得税」

概要

IFRS第16号「リース」(若しくはIAS第17号「リース」のファイナンス・リース)の会計処理では、リース開始日に使用権資産(リース資産)及びリース負債が認識される。また、IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、有形固定資産項目の廃棄コストを引当金計上する場合、そのコストが有形固定資産の取得原価に含めて資産計上されることがある。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項における当初認識の免除規定(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並びに事後的にも認識しない)はどのように適用されるか。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年3月のIFRS-IC会議で、当該論点への対応を目的として、解釈指針の開発についてリサーチすることを決定した。

その後、IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、IASBに以下の内容を含むIAS第12号の限定的改訂を提案するよう提言することを決定した。

- 将来減算一時差異及び将来加算一時差異が同時に発生し、その結果、同額の繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することとなる取引は、IAS第12号第15項及び第24項における当初認識の免除規定の適用対象としない。

IASBは、2018年10月のIASB会議にて、上記のIFRS-ICの提言について審議し、当該提言に賛成した。

IASBは、2019年1月のIASB会議にて、上述のIAS第12号の改訂案に関する経過措置について審議を行い、遡及適用を原則としつつ、繰延税金資産の認識要件を満たすかどうかの評価を適用日においてのみ行うことを認めることとした。また、IFRS初度適用企業についても、繰延税金資産の認識要件を満たすかどうかの評価をIFRS移行日時点でのみ行うことを認めることとした。公開草案を公表するためのデュー・プロセスを確認し、公開草案のコメント期間は少なくとも120日とすることが決定された。

■ 公開草案公表予定時期

2019年第2四半期

IFRSの年次改善 — 公開草案公表予定

IFRSの年次改善（2018-2020年サイクル）

(1) 金融負債の認識の中止に関する10%テストに含めるべき手数料及びコスト

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」、IAS第39号「金融商品—認識及び測定」

概要

IFRS第9号及びIAS第39号は、現在の借手と貸手との間で、大幅に異なる条件による負債性金融商品の交換が行われた場合、又は、現存する金融負債若しくはその一部分の条件の大幅な変更が行われた場合は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理することを求めている。

ここで、大幅に条件が異なる、とは、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値（受取手数料を控除後の支払手数料を含み、当初の実効金利で割り引く）が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と比較して少なくとも10%異なる場合をいう。

当該10%テストを実施するにあたって、どの手数料及びコストを含めるべきか。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、IFRS第9号B3.3.6項及びIAS第39号AG62項における左記の10%テストを実施するにあたり、次の手数料のみが含まれることを結論付け、アジェンダに追加しないことを暫定決定した。

- 借手・貸手間で受け払いされる手数料
- 借手又は貸手に代わって受け取った、又は支払われた手数料

しかしながらアジェンダ却下通知案に対して寄せられたコメントに基づいて再審議した結果、2016年11月のIFRS-IC会議は、IFRSの年次改善で対応することをIASBに提案することを決定した。

IASBは、IFRS-IC会議からの提案を受けて、2017年4月のIASB会議で、次の事項を暫定的に決定した。

- 一回のIFRSの年次改善において、上記の点を明確化するために、IFRS第9号の改訂を提案すること
- 当該改訂を初めて適用する報告年度の期首以降に発生する金融負債の条件変更又は交換にのみ適用することを提案すること

IASBは、2018年12月のIASB会議で、公開草案を公表するためのデュー・プロセスを確認し、公開草案のコメント期間は少なくとも90日とすることを暫定的に決定した。

■ 公開草案公表予定時期

2019年第2四半期

(2) 公正価値測定における課税に関するキャッシュ・フローの取扱い

関連IFRS

IAS第41号「農業」

概要

IAS第41号第22項は、生物資産の公正価値を測定するためにキャッシュ・フローを見積もる際に課税に係るキャッシュ・フローを含めないこととしている。

一方で、2008年のIAS第41号の修正において、生物資産の公正価値の測定にあたりDCF法を採用する場合、税引前の割引率を用いるとする要求事項が削除された。従って、公正価値の測定に使用する割引率は税引前か税引後のいずれかとなるのに対して、キャッシュ・フローの見積りにあたっては課税に係るキャッシュ・フローを含めないこととされているため、公正価値の測定に使用する割引率とキャッシュ・フローが不整合となっている。

IAS第41号第22項を改訂し、公正価値の測定にあたり課税を含めないこととする要求事項を削除すべきかどうか。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2017年9月のIFRS-IC会議で、次のIFRSの年次改善において、公正価値を測定するためにキャッシュ・フローを見積もる際に課税に係るキャッシュ・フローを含めないこととするIAS第41号第22項の要求事項を削除する改訂案をIASBへ提案した。

IASBは、2018年1月のIASB会議で、IFRS-ICの提案について審議を行い、IASB会議メンバーの全員が当該提案に賛成した。また、IASBは当該改訂を、発効日後に測定する公正価値より適用することとし、早期適用を認めることを暫定的に決定した。

IASBは、2018年12月のIASB会議で、公開草案を公表するためのデュー・プロセスを確認し、公開草案のコメント期間は少なくとも90日とすることを暫定的に決定した。

■ 公開草案公表予定時期

2019年第2四半期

(3) 親会社より後に子会社が初度適用企業となる場合の、換算差額累計額（IFRS第1号に関連）

関連IFRS

IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」

概要

IFRS第1号D16項(a)は、親会社より後に子会社が初度適用企業となる場合、親会社のIFRS移行日に基づいて親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により当該子会社が「資産及び負債」を測定することを認めているが、同項は資本項目である在外営業活動体に係る換算差額累計額にも適用できるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、IFRS第1号D16項(a)の免除規定は換算差額累計額には適用されないと指摘したうえで、IFRSにおける要求事項は初度適用企業となる子会社が換算差額累計額の測定をどのように行うかの適切な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決定した。アジェンダ却下通知は2017年9月のIFRS-IC会議で確定した。

しかしながら、IFRS-ICは、2017年11月のIFRS-IC会議で、IFRS第1号D16項(a)の免除規定を適用する子会社に対して、為算差額累計額の測定を、親会社が報告した金額を用いて、親会社のIFRS移行日に基づいて行うことを要求することになるIFRS第1号の改訂を提案することをIASBに提言した。

■ 審議の状況

IASBは、2017年12月のIASB会議で、上述のIFRS第1号の改訂を提案するIFRS-ICの提言について審議を行い、IASB会議メンバー全員がIFRS-ICの提言に賛成した。

IASBは、2018年12月のIASB会議で、上述のIFRS第1号の改訂案に関する経過措置について審議を行い、過去のIFRS初度適用企業が改訂案を遡及適用することを許容も要求もしないことを暫定的に決定した。また、公開草案を公表するためのデュー・プロセスを確認し、公開草案のコメント期間は少なくとも90日とすることを暫定的に決定した。

■ 公開草案公表予定時期

2019年第2四半期

アジェンダ却下通知 – 確定

キャッシュ・フロー・ヘッジにおける「取引の発生可能性が非常に高い」の判断(IFRS第9号及びIAS第39号に関連)【2019年3月のIFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」

概要

予定取引がキャッシュ・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、「取引の発生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号の要求事項は、以下のケースでどのように考えるべきか。

- － ヘッジ対象である予定取引(エネルギー売上の予定取引)の最終的な発生数量に応じて、ヘッジ手段として指定されたデリバティブの想定元本が変動する(いわゆる「ロード・フォローイング・スワップ」)場合、上記の要求事項をどのように適用するか。
- － ヘッジの有効性を評価する、又はヘッジの非有効を測定するにあたって、ヘッジ対象の数量はヘッジ関係の開始時において固定されていなければならないのかどうか。
- － IAS第39号を適用するか、IFRS第9号を適用するかで上記の2つの論点に対する回答が変わるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- － アウトリーチを行った結果、当該金融商品は一般的なものではないことが確認された
- － 暫定決定に対するコメントレーターからも、本金融商品は一般的ではないことが確認された。あわせて、本件については、時期及び規模に関する不確実性が予定取引の「取引の発生可能性が非常に高い」についての評価にどう影響するかという、よりハイレベルな観点で取り上げられるべきという、一部の委員の見解をコメントレーターでも支持していた。
- － ヘッジ対象である予定取引(エネルギー売上の予定取引)の発生可能性が非常に高いかどうかの評価にあたっては、時期と規模の両方の観点から不確実性を考慮する必要がある。なお、ヘッジ手段の条件は、この評価に影響を与えない。
- － 取引が発生した時に当該取引がヘッジ対象の予定取引かどうかを識別できるように、ヘッジ会計の目的上、企業は予定取引の規模と時期に関して十分に具体的に文書化しておく必要がある。
- － 予定取引がキャッシュ・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、「取引の発生可能性が非常に高く」なければならないという要求事項は、IFRS第9号で新たに設けられたものではなく、IAS第39号でも設けられていた。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書(IAS第39号及び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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

共同支配事業に対する共同支配事業者持分に係る負債（IFRS第11号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第11号「共同支配の取決め」

概要

以下の前提において、リース契約書に署名する共同支配事業者が認識する負債はどの部分か。

- 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の1社が、共同支配事業の活動の一部として共同使用する有形固定資産をリースする契約を第三者である貸手との間で締結し、単独で契約書に署名する。
- リース契約書に署名した共同支配事業者は、共同支配事業における契約上の取り決めに基づき、他の共同支配事業者から、各々の持分に相当するリース料を徴収する権利を有する。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第11号20項 (b) では、共同支配事業に対する持分に関して、共同支配事業者は共同で負う負債に対する持分も含めて負債を認識することが要求されている。よって、(a) 共同支配事業に関連して発生する自らの負債と、(b) 他の共同支配事業者と共同で負う負債の負担分の両方を負債として認識する。
- (a) 及び (b) の負債を識別するに際して、共同支配事業に関連するすべての契約上の取り決めにおける条件を、関連する法令も考慮した上で、評価する必要がある。
- 共同支配事業者が認識する負債は、自らが主たる責任を負う負債を含む。すなわち、リース契約書に署名する共同支配事業者が、第三者である貸主へのリース料の支払いに対して主たる責任を有する場合、他の共同支配事業者から徴収できる部分も含めて負債を認識することになる。
- 財務諸表利用者が共同支配事業の活動内容と共同支配事業に対する持分を理解するのに十分な情報を開示することが重要である。IFRS第12号20項 (a) では、共同支配事業への関与の内容、程度及び財務上の影響（他の共同支配事業者との契約上の関係の内容及び影響を含む）を財務諸表利用者が評価できるような情報を開示することが要求されている。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

共同支配事業者によるアウトプットの売却（IFRS第11号に関連） 【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第11号「共同支配の取り決め」

概要

以下の前提において、共同支配事業者が、特定の報告期間に受け取るアウトプットの割合が、もともと権利として与えられているアウトプットの割合と異なる場合、どのように当該アウトプットを会計処理すべきか。

- － 共同支配事業者は、当該事業から生じるアウトプットの一定割合を受け取る権利を有するとともに、発生した製造コストの一定割合を支払う義務を負っている。
- － 運営上の理由により、特定の報告期間に受け取って、顧客に移転するアウトプットの割合が、権利として与えられていたアウトプットの割合と異なり、この相違は、共同支配事業から生じるアウトプットの将来の引き渡しを通じて解消し、現金による決済はできない。
- － IFRS第15号を適用し、共同支配事業者は、すべてのアウトプットの顧客への移転について本人として収益認識する。

具体的には、このようなケースで共同支配事業者は、アウトプットの顧客への移転を描写するように収益を認識すべきか、それとも、共同支配事業から生じるアウトプットの一定割合を受け取る権利を獲得したということを描写するように収益を認識すべきか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- － 共同支配事業者の当該事業に対する持分に関して、IFRS第11号第20項(c)は、共同支配事業者が当該事業から生じたアウトプットに対する持分の売却による収益を認識することを要求している。
- － よって、共同支配事業者は、当該事業から受け取ったアウトプットの売却を描写するように収益を認識する。すなわち、各報告期間における顧客へのアウトプットの移転のみを描写する収益（IFRS第15号の適用に基づく収益）を共同支配事業者は認識し、権利は与えられているものの、いまだ受け取っておらず売却していないアウトプットについては、収益認識を行わない。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

クラウド・コンピューティング(IAS第38号に関連)【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第38号「無形資産」

概要

以下の前提において、ソフトウェアをサービスとして提供する（SaaS）クラウド・コンピューティング契約における顧客の会計処理はどうか。

- 顧客は、サプライヤーによって管理又は支配された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・ソフトウェアに一定期間アクセスするために手数料を支払う。
- 顧客にソフトウェアの所有権は無く、必要に応じて、インターネットや専用回線を通じて、ソフトウェアにアクセスする。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、顧客は、契約開始日にソフトウェアという資産を受領するのか、契約期間にわたってサービスを受領するのかについて、次の通り指摘した。

- 契約が、①ソフトウェアのリースを含むか、又は②契約開始日をもってソフトウェア自体の支配を顧客が獲得するのであれば、顧客は契約開始日においてソフトウェアという資産を受領するといえる。

① リース

- IFRS第16号の定義より、契約がリースに該当する場合、対象資産の使用方法及び使用目的の変更に関連する意思決定権はリース開始日に顧客に移転する。
- もし、契約がサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに一定期間アクセスする権利のみを顧客に与えるものである場合、ソフトウェアの使用方法及び使用目的に関連する意思決定権（例 いつ、どのようにソフトウェアを更新又は再構成するかや、どのハードウェアを使ってソフトウェアを機能させるか等の決定権）は顧客に移転しないため、当該契約はリースを含まない。

② 無形資産

- 資源が企業にとっての資産であるためには、当該資源を企業が支配している必要がある（IAS38.8）。対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合に、企業は無形資産を支配しているとされる（IAS38.13）。
- もし、契約がサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに一定期間アクセスする権利のみを顧客に与えるものである場合、顧客はソフトウェア自体から生み出される将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限する権利を与えられるわけではないので、顧客は契約開始日に無形資産を受領していないこととなる。
- 以上より、契約期間にわたってアプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利のみを顧客に与える契約は、リースにも無形資産にも該当しないことからサービス契約であり、顧客は契約期間にわたってサービスの提供を受ける。サービス提供を受ける前に対価を支払う場合、それは将来のサービス提供を受

ける権利に対するものであるため、当該権利に対する資産を認識することとなる。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済(IFRS第9号に関連) 【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」

概要

以下の前提において、将来において固定価格で非金融商品項目（具体的にはコモディティ）を購入又は売却する特定の契約にIFRS第9号をどのように適用すべきか。

- 現金又は他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換により決済する契約であり、かつ、「自己使用の例外」の要求事項を満たさないために、IFRS第9号の要求により、当該契約をデリバティブとして認識し、純損益を通じて公正価値で測定した。なお、当該デリバティブ処理につき、ヘッジ会計の指定は行っていない。
- 企業は、当該契約が非金融商品項目の引渡し・受取りにより決済された時点で、以下の会計処理を行っている。
 - (a) 非金融商品項目の購入契約の場合、支払った現金に決済日現在のデリバティブの公正価値を加算した金額で、棚卸資産を認識する。
 - (b) 非金融商品項目の売却契約の場合、受け取った現金に決済日現在のデリバティブの公正価値を加算した金額で、収益を認識する。
- 企業は、上記の会計処理に加えて、以下の追加の仕訳を行うことは、要求される、若しくは認められるか。
 - ◇ デリバティブについて、過去に純損益に認識した利得又は損失の累計額を戻し入れ、対応する修正金額を、収益（売却契約の場合）又は棚卸資産（購入契約の場合）のいずれかで調整する。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 当該契約は、現金との交換に加えてデリバティブ資産・負債の決済を行うことにより、非金融商品項目の受取り（又は引渡し）を行うことによって、決済される。
- IFRS第9号における「自己使用の例外」に該当しない契約の会計処理（デリバティブとして会計処理）は、当該例外に該当する契約の会計処理（デリバティブとして会計処理されない）とは異なる。
- 会計目的上のヘッジ関係として指定された契約の会計処理は、指定されていない契約の会計処理とは異なる。
- IFRS第9号は、単に契約が最終的に現物決済されるという理由のみで、デリバティブ契約の会計処理を見直す（変更する）ことにつき、容認も要求もしていない。
- 検討対象とされている追加の仕訳（デリバティブ損益の累積額を戻し入れ、収益又は棚卸資産で調整する仕訳）は、デリバティブとして会計処理を行うというIFRS第9号の要求を実質的に無効化し、存在しない収益又は費用を認識することにつながる。
- 以上より、IFRS-ICは、IFRS第9号は当該追加の仕訳を行うことを容認も要求もしていないとの結論を下した。
- なお、IFRS第7号第20項(a)(i)は、IFRS第9号を適用して、強制的に純損益を通じて

公正価値で測定する金融資産又は金融負債に係る正味の利得又は損失を開示することを要求しているが、本ケースにおいて、決済時にはデリバティブに係る利得又は損失は生じない。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

一定期間にわたって移転する建築物に係る借入コスト (IAS第23号に関連) **【2019年3月IFRS-ICで審議】**

関連IFRS

IAS第23号「借入コスト」

概要

以下の前提において、集合住宅（建物）に係る借入コストの資産化を行うべきか。

- － 不動産開発業者（企業）が建物を建設し、当該建物の個々のユニット（住戸）を顧客に販売する。
- － 企業は建物を建設する目的で特別に資金の借入を行い、借入コストが発生する。
- － 建設開始前に、いくつかのユニットについて顧客との販売契約を締結し（販売済ユニット）、残りの建設中ユニット（未販売ユニット）については、適切な顧客が見つかるまで契約を締結することを意図している。
- － 顧客との契約（販売済ユニット及び未販売ユニットの両方）の条件及び関連する事実・状況により、IFRS第15号35項（c）を適用すると、各ユニットに対する支配は一定期間にわたって移転し、一定期間にわたり収益認識を行うこととなる。顧客が約束した対価は現金又は他の金融資産である。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- － 企業は適格資産の取得、建設又は製造に直接起因する借入コストを当該資産の取得原価の一部として資産化する（IAS23.8）。また、適格資産は、「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義されている（IAS23.5）。
- － よって、企業は意図した使用又は販売が可能となるまでの相当の期間を要する資産を認識するかどうかを評価する必要がある。具体的な事実及び状況に応じて、(a) 債権、(b) 契約資産、(c) 棚卸資産が認識される可能性がある。
- － 上述の前提記載事項の場合、以下の理由により借入コストを資産化できないと結論付けた。
 - (a) 金融資産は適格資産にはならないため、債権は、適格資産ではない（IAS23.7）。
 - (b) 契約資産は、適格資産ではない。契約資産とは、時の経過以外のことを条件とする場合の、対価に対する権利であり、契約資産の意図した使用は、現金又は他の金融資産を回収することであるから、その使用が可能となるまでに相当の期間を要するものではない。
 - (c) 建設中の未販売ユニットに対応する棚卸資産（仕掛品）は、適格資産ではない。上述の前提記載事項では、企業は未販売ユニットについても適切な顧客が見つかるまで、すぐに販売することを意図しており、顧客との契約締結時に当該ユニットに係る仕掛品に対する支配を顧客に移転することになるため、現状において意図した販売が可能である。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

予想信用損失の測定時における信用補完 (IFRS第9号に関連) 【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」

概要

IFRS上の要求事項により、別途認識されている金融保証契約又は他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローを、IFRS第9号の減損規定の適用上、予想信用損失の測定に含めることができるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 予想信用損失を測定する目的上、IFRS第9号B5.5.55項は、企業が別個に認識していないものの、契約の一部である担保又は他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローを、キャッシュ不足額の見積りに反映することを要求している。同項は、IFRS第9号又は他のIFRS基準における区分認識の要求事項の適用に関する免除規定を設けていない。
- よって、信用補完から見込まれるキャッシュ・フローは、信用補完が下記の両方である場合に、予想信用損失の測定に含まれる。
 - (a) 契約条件の一部である。
 - (b) 企業が別個に認識していない。
- したがって、信用補完を別個に認識することがIFRS基準で要求される場合には、そこから見込まれるキャッシュ・フローを予想信用損失の測定に含めることはできないとの結論を下した。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 確定

信用減損金融資産の治癒（IFRS第9号に関連）【2019年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」

概要

信用減損金融資産がその後に治癒した（すなわち、全額が返済されたか又は信用減損に該当しなくなった）場合に純損益計算書に認識される金額を、どのように表示すべきか。すなわち、IFRS第9号5.4.1項（b）により信用減損した金融資産の金利収益は、総額での帳簿価額に実効金利を乗じるのではなく、当該金融資産の償却原価（総額での帳簿価額から引当金を控除した額）に実効金利を乗じることによって計算される。これにより信用減損していなければ認識された金利収益とは差額が生じる。金融資産の減損が治癒した後に当該差額を、金利収益として表示できるか、それとも減損損失の戻入れとして表示することが要求されるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 減損が治癒した場合にもはや不要となった損失評価引当金については、IFRS第9号5.5.8項に基づき、予想信用損失の戻入れとして純損益に認識する必要があるが、この戻入額には、金融資産が信用減損となった期間中の損失評価引当金に係る割引の巻戻しの影響も含まれるために、減損損失の戻入益が、資産の存続期間にわたり純損益に認識された減損損失を上回ることもある。これは、信用減損している金融資産については、総額での帳簿価額ではなく引当金が控除された償却原価に対して実効金利を乗じることによって金利収益が算定されていたので、引当金の割引の巻戻しから生じる減損損失は、総額での帳簿価額に対して算定されていれば認識されていた金利収益と相殺されており、過去に減損損失として明示的に認識されてこなかったためである。
- したがって、IFRS-ICは、純損益計算書において、信用減損金融資産の総額での帳簿価額に実効金利を乗じて計算される金利と、当該資産について償却原価に実効金利を乗じることによって認識される金利収益との間の差額は、信用減損金融資産の治癒後には、（過去に認識されなかった金利収益を認識しなおすのではなく）減損損失の戻入れとして表示する必要があるとの結論を下した。
- なお、今後、IFRS-ICスタッフは当該アジェンダ決定における結論に関する教育的資料を作成する予定である。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

アジェンダ却下通知 – 未確定

共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の取得 (IAS第28号に関連)

関連IFRS

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

概要

以下の前提において、IFRS第3号第2項(c)は、共通支配下の企業結合について、IFRS第3号「企業結合」を適用しないことを定めているが、共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得についてもIFRS第3号の適用外とすることができるか。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2017年6月のIFRS-IC会議で、IFRS第3号第2(c)項の適用に関して、次の通り指摘した。

- IAS第28号は、共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得について適用を除外する規定を設けていないため、IAS第28号の要求事項を適用する。
- 関連会社又は共同支配企業に対する投資の取得の会計処理に、子会社の取得の会計処理に用いられる手続の基礎となっている考え方を適用するとされているが(IAS第28号第26項参照)、これをもってIFRS第3号第2項(c)を類推適用してIFRS第3号の適用外とする根拠とすべきではない。
- 企業は、共通支配下にある他の企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得を会計処理する際に、当該取引に所有者の立場で行う取引が含まれているかを評価し、含まれている場合には、それを調整して投資原価を決定する。

IFRS-ICは、2017年6月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

■ コメント期限

コメント期間終了

アジェンダ却下通知 – 未確定

契約を履行するためのコスト（IFRS第15号に関連）【2019年3月のIFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

概要

以下の前提において、企業が契約における履行義務を一定の期間にわたって充足するにつれて発生したコストを、資産として認識すべきか、費用として認識すべきか。

- － 履行義務は1つである（顧客に建物を移転するという約束）。
- － IFRS第15号35項(C)の適用の結果、一定期間にわたって充足する履行義務に該当するため、一定期間にわたって収益を認識する。
- － IFRS第15号41項の適用の結果、進捗度はアウトプット法に基づき測定する。
- － 一定期間にわたり顧客に移転する建物を建設するためのコストが発生し、これらのコストは部分的に履行義務を充足した過去の履行に関連している。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- － IFRS第15号第98項(C)は、発生したコストが契約において充足した履行義務（部分的に充足した履行義務）に関連する場合、すなわちコストが過去の履行に関連する場合、費用として認識することを要求している。
- － 本ケースにおいて、建物の建設のために発生したコストは、契約における部分的に充足した履行義務に関連しているコスト、すなわち企業の過去の履行に関連するコストであるといえ、IFRS第15号第95項の資産としての認識される要件を満たさない。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

■ コメント期限

2019年5月15日

アジェンダ却下通知 – 未確定

暗号通貨の保有（IAS第2号、第38号に関連）【2019年3月のIFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第2号「棚卸資産」

IAS第38号「無形資産」

概要

保有する暗号通貨に関して、IFRS基準をどのように適用するか。

本件は、IASBからの依頼を受け、IFRS-ICにて分析した結果をアジェンダ決定の形で公表しようとするものである。なお、IASBは、2018年11月のIASB会議において、現時点では、暗号通貨の保有及びICO（イニシャル・コイン・オファリング）に関するプロジェクトを作業計画に追加しないことを決定し、その代わりに、引き続き暗号通貨のような暗号資産の動向をモニターしていくことを決定している（[仮想通貨—IFRICニュース2019年1月参照](#)）。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り分析した。

- 暗号資産は色々存在するため、IFRS-ICは以下の特徴を有する暗号通貨を検討した。
 - ◇ デジタル又は仮想の通貨であり、分散台帳に記録され、セキュリティ上暗号が使用される。
 - ◇ 中央当局又はその他の当事者によっても発行されない。
 - ◇ 暗号通貨の保有は、保有者といずれの当事者との間にも契約を生じさせるものではない。

（暗号通貨の性質）

- IAS第38号第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。
- 識別可能とは、①分離可能であるか、又は②契約又はその他の法的権利から生じている場合をいう（IAS第38号第12項）。
- 非貨幣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（引き渡す義務）が存在しないこととされている（IAS第21号第16項）。
- 暗号通貨は、①保有者から分離可能で、単独で売却又は移転でき、②保有者に対して固定又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利を与えないことから、暗号通貨の保有は、IAS第38号の無形資産の定義を満たす。

IFRS-ICは、暗号通貨を保有する場合、IFRSのどの基準書を適用すべきかについて結論を下すにあたり、次の通り分析した。

（無形資産）

- IAS第38号は、次の例外を除くすべての無形資産の会計処理に適用されるため、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かどうかを検討した。
 - ◇ 他の基準の範囲に含まれる無形資産

- ◇ IAS第32号で定義される金融資産
- ◇ 探査及び評価資産の認識及び測定
- ◇ 鉱物、石油、天然ガス及び類似する非再現資産の開発及び採掘のための支出
(金融資産)

— 暗号通貨は、以下のいずれでもなく、保有する暗号通貨は、金融資産ではない。

- ◇ 現金
- ◇ 他の企業の資本性金融商品
- ◇ 他の企業から現金又は金融資産を受け取る、若しくは特定の条件の下で金融資産又は金融負債を他の企業と交換する、契約上の権利
- ◇ 保有者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
(現金)

— 暗号通貨は、特定の財又はサービスに交換することがあるが、財務諸表におけるすべての取引を測定するほど財又はサービスの価格を表す通貨単位又は交換媒体として用いられないことがないため、現在IAS第32号AG3の現金の定義を満たさない。

(棚卸資産)

— 企業は、暗号通貨を通常の事業の過程において販売目的で保有する可能性があり、そのような状況では、棚卸資産に該当し (IAS第2号第6項(a))、IAS第2号の適用対象となる。

— IAS第2号第5項に記載された暗号通貨のブローカー/トレーダーに該当するケースも考えられる。その場合、売却コスト控除の公正価値で暗号通貨が測定される。

(開示)

— 通常の事業の過程において販売目的で保有する暗号通貨については、IAS第2号第36項~第39項の開示規定が適用される。

— IAS第38号を適用する暗号通貨については、IAS第38号第118項~第128項の開示規定が適用される。

— 暗号通貨の保有を公正価値で測定する場合には、IFRS第13号第91項~第99項の開示規定が適用される。

— IAS第1号第122項を適用し、暗号通貨の会計処理を決定する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものが開示され得る。

— 例えば、報告期間以降の暗号通貨の公正価値の変化が、企業がそれを開示しないことによって財務諸表利用者が行う経済的判断に重要な影響を与える可能性があるものについて、IAS第10号第21項に基づき、後発事象に関する開示がなされ得る。

以上より、IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、通常の事業の過程において販売目的で保有する暗号通貨に対してはIAS第2号を適用し、IAS第2号が適用可能ではない場合、IAS第38号を適用するという結論を暫定的に下した。

■ コメント期限

2019年5月15日

アジェンダ却下通知 – 未確定

地下権（IFRS第16号に関連）【2019年3月のIFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第16号「リース」

概要

以下の前提において、本契約はリースを含むかどうか。

- パイプライン運営者（顧客）は、対価と交換に20年間にわたって、地下空間に石油のパイプラインを設置する権利を取得する。
- 契約により、パイプラインが設置される地下空間の正確な場所及び範囲（軌道、広さ、深さ）が特定されている。
- 土地の所有者は、パイプラインの上の土地の地表部分を使用する権利を有するが、20年の使用期間にわたって当該地下空間にアクセスする権利もその使用を他に変更する権利もない。
- 顧客は、検査、修繕及び維持管理作業を行う権利を有する。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 地下空間は有形であるので、IFRS第16号第3項及び第4項に基づき、IFRS第16号の適用範囲外とはできない。
- 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、とされる（IFRS第16号第9項）。
- 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る必要がある（IFRS第16号B9項）。
 - 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B13項~B20項では、「特定された資産」に該当するかどうかに関する指針が示されている。資産の稼働能力部分が物理的に別個のものである場合には「特定された資産」であり（IFRS第16号B20項）、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、「特定された資産」ではない（IFRS第16号B14項）。
- 契約の仕様には、パイプラインが設置されている地下空間の正確な場所及び範囲（軌道、広さ、深さ）が含まれているため、地下空間は、土地の残りの部分から物理的に別個のものである。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」かどうかに影響を与えず、土地の表面の所定の区域が物理的に別個であると同様に、所定の地下空間は別個のものである。
- 土地保有者は、使用期間にわたって地下空間を入れ替える権利を有していない。
- よって、地下空間はIFRS第16号B13項~B20項に記載の「特定された資産」に該当すると結論付けた。

(使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利)

— 顧客は20年の使用期間全体を通じて、特定された地下空間を独占的に使用するため (IFRS第16号B21項)、使用期間全体を通じて、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するといえる。

(使用を指図する権利)

— 所定の地下空間がどのように、何の目的で使用されるかは、契約において事前に決定されており、顧客は、検査、修繕及び維持管理作業を行う権利を有することにより、所定の地下空間を運営する権利を有するため (IFRS第16号B24項(b)(i))、顧客は20年の使用期間全体を通じて、所定の地下空間の使用を指図する権利を有するといえる。

したがって、本契約はIFRS第16号で定義されるリースを含むとの結論を下した。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

■ コメント期限

2019年5月15日

アジェンダ却下通知 – 未確定

将来の掛金の割引が退職後給付制度の分類に与える影響 (IAS第19号に関連) 【2019年3月のIFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第19号「従業員給付」

概要

以下の前提において、将来の掛金の割引の存在によって、退職後給付制度は確定給付制度に分類されるか。

- 企業は第三者が管理する退職後給付制度に拠出する。
- 企業は一定の年間掛金を制度に支払う義務を有する。企業は、たとえ制度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、企業がさらに掛金を支払う必要が生じる法的債務又は推定的債務を有しないと判断している。
- 企業は年間掛金に対する将来の割引を受ける潜在的な権利がある。具体的には、制度負債に対する制度資産の比率が所定の水準を超過した場合に、将来掛金の割引が生じる。このため、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。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IAS第19号第8項は、確定拠出制度を「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。また、確定給付制度を「確定拠出制度以外の退職後給付制度」と定義している。
- 確定拠出制度の定義を満たすためには、企業は (a) 一定の掛金を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、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ている可能性がある。
- IAS第19号第28項及び第30項は、確定拠出制度において、数理計算上のリスク（給付のコストが企業にとって予想よりも多くなるリスク又は給付が従業員にとって予想よりも少なくなるリスク）及び投資リスク（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）は、実質的に従業員が負担する一方、確定給付制度では、それらのリスクは実質的に企業が負担すると明記している。確定拠出制度の定義は、企業にとってコストが増加する可能性があるダウンサイドのリスクのみに焦点を当ており、アップサイドの可能性を排除していない (IAS第19号BC29項)。
- よって、将来の掛金の割引の存在は、そのみでは、当該制度をIAS第19号を適用して確定給付制度に分類する決定的な根拠にはならない。
- なお、経営者が退職給付制度の分類に関して行った判断が、財務諸表上の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 (IAS第1号第122項)。

IFRS-ICは、2019年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

■ **コメント期限**

2019年5月15日

今後の取扱いを検討中の論点

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）

関連IFRS

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る。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却下通知が確定している（[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）](#) - IFRIC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、在外営業活動体の業績及び財政状態を表示通貨に換算する上で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が存在しないことに留意し、IFRS-ICは限定的な基準開発の可能性について調査・分析を進めることとしていた。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年11月のIFRS-IC会議で、審議を行ったが、何も決定されていない。なお、直物為替レートが観察可能ではないという状況は、ある通貨と他の通貨の交換可能性が欠如している場合に生じる。今後のIFRS-IC会議にて、引き続き審議する予定である。

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す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。

© 2019 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.