

# IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2019年9月



2019年9月17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)」
- 「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)」 **【2019年7月公開草案公表】**

### 【IFRSの年次改善】

#### 公開草案公表済

- IFRSの年次改善 (2018-2020年サイクル)

### 【アジェンダ却下通知】

#### 確定

- 借手の追加借入利率 (IFRS第16号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ (IFRS第9号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 財務活動から生じた負債の変動 (IAS第7号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示 (IAS第1号、IAS第12号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 遅延又はキャンセルに対するの補償 (IFRS第15号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**

- 生物資産への事後的な支出 (IAS第41号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**

#### 未確定

- 契約を履行するためのトレーニング費用 (IFRS第15号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 海上輸送契約 (IFRS第16号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- 超インフレ経済下に所在する在外営業活動体の換算 (IAS第21号とIAS第29号に関連) **【2019年9月IFRS-ICで審議】**
- リース期間及び賃借設備改良部分の耐用年数 (IFRS第16号及びIAS第16号に関連)

### 【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)
- 1つの不動産のみを資産として保有する子会社の売却 (IFRS第10号、IFRS第15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号の研究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

2019年6月のIASB会議では、以下の事項を暫定的に決定した。

- ◇ 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コストは、IAS第2号「棚卸資産」に定められた棚卸資産の測定に関する規定に基づき識別、測定することを企業に要求すべくIAS第16号を改訂すること
- ◇ 物品の販売が通常の営業活動の一環として行われる場合については、表示及び開示に関する要求事項は開発しないこと
- ◇ 物品の販売が通常の営業活動の一環に含まれない（かつ、IFRS第15号及びIAS第2号が適用されない）場合に関しては、企業に以下の要求を行うこと
  - (i) 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収入及び生産に係るコストを純損益に総額で表示すること
  - (ii) 上記販売収入及び生産に係るコストが含まれる表示科目を特定すること

なお、IFRIC解釈指針第20号に関する公開草案での提案は取り下げる。また本件改訂に伴ってのIFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」の見直しは行わない。

今後のIASB会議でデュー・プロセスについて審議される予定である。

##### ■ 最終基準書公表予定時期

2020年1～3月

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

IASBは、2019年5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たが、決定事項は何もなかった。

今後のIASB会議にて、改訂案の方向性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「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 — 公開草案公表済

### 公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債にかかる繰延税金 (IAS第12号の修正案)」【2019年7月公開草案公表】

#### 関連IFRS

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权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」(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る。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11月14日

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：IASB、「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](#)

## IFRSの年次改善 — 公開草案公表済

### 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、従前の金融負債の認識を中止し、かつ新しい金融負債を認識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、当初の条件下でのキャッシュ・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（10%テスト）。

本公開草案では、10%テストを実施するにあたり、次の手数料のみを含めることを明確にすることを提案している。

- 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

##### ステータス

###### ■ 審議の状況

公開草案公表済

###### ■ コメント期限

コメント期間終了

公開草案の詳細は、[IASB、公開草案「IFRSの年次改善」（2018年 - 2020年サイクル）を公表](#)を参照

## (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5月のIAS第41号の改訂において、生物資産の公正価値の測定にあたり割引キャッシュ・フロー（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た。

本公開草案では、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ることを提案している。

### ステータス

#### ■ 審議の状況

公開草案公表済

#### ■ コメント期限

コメント期間終了

公開草案の詳細は、[IASB、公開草案「IFRSの年次改善」（2018年 - 2020年サイクル）を公表](#) を参照



### (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ま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。ここで、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ついても「資産及び負債」と同様に実務上の救済措置を設けるため、IFRS第1号を改訂し、同項の免除規定の範囲を換算差額累計額にも広げることが求められていた。

本公開草案では、IFRS第1号D16項を改訂し、IFRS第1号D16項（a）を適用する子会社に対し、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まれていたであろう帳簿価額により、換算差額累計額の測定を行うことを提案している。なお、この取扱いは、同項を適用する関連会社又は共同支配企業にも適用することが提案されている。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

公開草案公表済

##### ■ コメント期限

コメント期間終了

公開草案の詳細は、[IASB、公開草案「IFRSの年次改善」（2018年 - 2020年サイクル）を公表](#)を参照

## アジェンダ却下通知 – 確定

### 借手の追加借入利率（IFRS第16号に関連）【2019年9月のIFRS-ICで審議】

#### 関連IFRS

IFRS第16号「リース」

#### 概要

借手の追加借入利率の算定にあたって、当該リースと同様の満期と、リース料と同様の支払プロファイル（通常は分割返済借入と同様の支払条件）の両方を有する借入金の利率を反映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9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第16号の付録Aは、借手の追加借入利率を「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用权資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率」と定義している。
- 借手の追加借入利率の定義は、期間や保証については言及するものの、借入の条件にリース料と同様の支払プロファイルを考慮することまでは借手に明示的に要求してはいない。
- もっとも、追加借入利率の決定にあたっては判断が要求されることから、借手が出発点として、当該リースと同様の支払プロファイルを有する借入金の利率を参照することは、借手の追加借入利率の定義を開発したIASBの意図に沿うものといえる。

IFRS-ICは、2019年9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

### 非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ（IFRS第9号に関連） 【2019年9月のIFRS-ICで審議】

#### 関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」

#### 概要

企業が自己使用目的で保有する非金融資産の為替リスクは、公正価値ヘッジ関係において分離して識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素としてヘッジ対象リスクに指定可能かどうか。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

##### ① IFRS第9号におけるヘッジ会計の要求事項

— リスク要素は、特定の市場構造の状況における評価に基づいて、当該リスク要素が分離して識別可能で信頼性をもって測定可能である場合には、ヘッジ対象として指定することができる。

##### ② 自己使用目的で保有する非金融資産に、純損益に影響しうる為替リスクエクスポージャーは存在し得るか？

— 公正価値ヘッジは、「・・・の公正価値の変動のうち、特定のリスクに起因し、純損益に影響を与える可能性があるものに対するエクスポージャーのヘッジ」とされている（IFRS第9号第6.5.2項）。

— したがって、公正価値ヘッジの観点からは、為替レートの変動がヘッジ対象に公正価値変動を生じさせ、これが純損益に影響を及ぼす可能性がある場合に為替リスクは生じる。

— 例えば、ある非金融資産の公正価値が外貨ベースで決定される場合、外貨ベースでの公正価値が一定のままであっても、為替レートの変動の結果として、機能通貨換算後の値は変動することとなる。このような状況においては、当該資産を保有する企業は、為替リスクに晒されているといえる。なぜなら、その為替リスクは、例えば、当該資産を耐用年数終了前に売却するとした時点で、純損益に影響を与える可能性があるからであり、IFRS第9号は、純損益への影響が見込まれることを要求してはいない。

— したがって、具体的な事実と状況に応じて、自己使用目的で保有する非金融資産について純損益に影響を及ぼす可能性のある為替リスクのエクスポージャーに企業がさらされているということが、可能性として考えられると結論付けた。これは、非金融資産の公正価値が国際的にある1つの通貨でのみ決定され、当該通貨が企業の機能通貨ではない場合に当てはまる。

##### ③ 非金融資産の為替リスクは、分離して識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素か？

— 為替リスクは、分離して識別可能で信頼性をもって測定可能な非金融資産のリスク要素となり得る。当該リスク要素となるかどうかは、特定の市場構造の状況における具体的な事実と状況の評価に依存する。

— ヘッジしようとするリスクが、特定の市場構造の状況において国際的にある1つの

通貨でのみ決定され、当該通貨が企業の機能通貨ではない場合において、機能通貨への換算から生じる公正価値の変動に関連するものである場合、当該為替リスクは分離して識別可能で信頼性をもって測定可能といえる。ただし、市場取引において決済が一般的に特定の通貨で行われるということをもって、当該通貨が、非金融資産の公正価値が決定される通貨であるといえるわけではない。

④ 自己使用目的で保有する非金融資産について為替リスクを指定することは、企業のリスク管理活動と整合し得るか？

— ヘッジ会計の適格要件を満たすには、ヘッジ関係の開始時に、ヘッジ関係並びにヘッジの実行に関する企業のリスク管理目的及び戦略の公式な指定と文書化が必要とされている（IFRS第9号第6.4.1項(b)）。

— したがって、自己使用目的で保有する非金融資産に係る為替リスクにヘッジ会計を適用できるのは、エクスポージャーの管理に関する企業のリスク管理目的及び戦略と整合的である場合のみである。したがって、財政状態計算書で異なる方法で測定されるが同種のリスクの対象となっている項目を識別しているという根拠のみでは、ヘッジ会計を適用することができない。

— 企業が非金融資産を売却するのではなく、自己使用することを意図している限り、当該非金融資産の公正価値の変動は、企業にとって重大なリスクとは識別されない可能性がある。そのような場合、企業は当該非金融資産に係るリスク・エクスポージャーを管理し、また、そのリスク・エクスポージャーをヘッジする目的でヘッジ手段を使用している可能性が低く、その場合、ヘッジ会計を適用することはできない。

— 企業が自己使用目的で保有する非金融資産の公正価値にかかる為替リスクを管理しヘッジするような状況は極めて限定的であると予想される。そのような状況では、ヘッジ手段を用いて企業が為替リスク・エクスポージャーをヘッジするのは、その為替リスク・エクスポージャーが純損益に影響すると予想する場合のみと考えられ、具体的には、例えば、以下のような状況が考えられる。

- ① 企業が非金融資産を経済的耐用年数が到来する前に売却することを予想している；
- ② 予想売却時点における予想残存価値が重要である；かつ
- ③ 企業は当該非金融資産の残存価値のみから生じる為替リスクを管理対象としており、その為替リスクをヘッジする目的でヘッジ手段を使用している。

— 外貨建金融負債にIAS第21号を適用することから生じる為替の変動を低減することだけを目的とするリスク管理活動は、非金融資産の為替リスクを公正価値ヘッジ関係においてヘッジ指定することと整合的ではない。そのような状況では、企業は非金融資産から生じる為替リスク・エクスポージャーを管理しているのではなく、金融負債から生じる為替リスク・エクスポージャーを管理していることとなる。

⑤ その他の考慮事項

— 公正価値ヘッジ会計を適用できるかどうかを決定するにあたり、IFRS第9号の他のすべての要求事項を満たす必要がある。

— これにはヘッジ対象とヘッジ手段の指定、ならびにヘッジの有効性に関する要求事項が含まれる。例えば、ヘッジ対象とヘッジ手段との間での、金額的規模、減価償却パターン及び予想売却日・満期日の相違にどのように対処するかを考慮することとなる。

— 企業は、ヘッジ会計を適用するリスク・エクスポージャーについて、IFRS第7号「金

融商品：開示」で要求しているヘッジ会計に関する開示も行う必要がある。特に、IFRS第7号第22A項～22C項に基づき、企業のリスク管理戦略及びその適用状況に関する情報を開示する必要がある。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

## アジェンダ却下通知 – 確定

### 財務活動から生じた負債の変動（IAS第7号に関連）【2019年9月のIFRS-ICで審議】

#### 関連IFRS

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」

#### 概要

財務活動から生じた負債の変動の開示についてのIAS第7号第44B項～44E項の要求事項は、IAS第7号第44A項における目的を満たす開示を提供する上で、適切であるか。

#### ステータス

#### ■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

##### ① 開示目的の充足

— IAS第7号第44A項は、「財務活動から生じた負債の変動（キャッシュ・フローから生じた変動と非資金変動の両方を含む）を投資者が評価できるようにする開示」を提供することを企業に要求している。

— 関連する開示がIAS第7号第44A項の目的を充足しているかどうかを検討するにあたっては、IAS第7号BC10項に要約された次の投資者のニーズを考慮しつつ、投資者に目的適合性のある情報を提供するか否かを考慮すべきである。

- a) 投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解を検証し、その理解に基づき企業の将来キャッシュ・フローの予測する際に、投資者の確信を高めることができているか
- b) 企業の資金調達の源泉と一定期間にわたってその源泉がどのように利用されたかに関する情報を提供しているか
- c) 資金調達に関連するリスクについての企業のエクスポージャーを理解する助けとなっているか

##### ② 財務活動から生じた負債の期首残高と期末残高の調整表

— IAS第7号第44A項の目的を満たす1つの方法は、財務活動から生じた負債の変動について財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表（第44B項で特定されている変動を含む）を示すことである（IAS第7号第44D項）。

— 調整表を開示すれば、当該調整表に含まれている項目を財務諸表の他の領域に関連付けることを可能にする情報は提供されている。なお、調整表の開示にあたっては、次の点に留意する。

- a) 財務活動から生じた負債を識別し、それらを調整表の基礎として使用する（IAS第7号第44C項）。
- b) 財務活動から生じた負債の変動を、他の資産及び負債の変動とは区別して開示する（IAS第7号第44E項）。
- c) 財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書、さらには関連注記との間の関連性を理解できるように十分な情報を提供する（IAS第7号第44D項）。

— また、IAS第44A項の目的を満たすために、調整表に含まれる財務活動から生じた負債の変動をどの程度細分化して開示すべきかを決定するにあたって、IAS第7号第44B項で特定されている変動を開示することを考慮しつつ、以下の点に留意して



判断する必要がある。

- a) 個々に重要性のある項目を調整表において区分して開示する（IAS第1号第30A項）。
- b) 財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解に資する情報を提供するため、調整表の適切な構成（分解レベルを含む）の決定後、IAS第7号第44A項の開示目的を満たすために追加的な説明が必要かどうかを決定する（IAS第1号第112項(c)）。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書の原則及び要求事項は、財務活動から生じた負債の変動に関して投資者が当該変動を評価することを可能にする情報を企業が開示するため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 – 確定

### 不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示 (IAS第1号、IAS第12号に関連) **【2019年9月のIFRS-ICで審議】**

#### 関連IFRS

IAS第1号「財務諸表の表示」

IAS第12号「法人所得税」

#### 概要

IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」を適用して認識した、不確実な税務処理に関連する負債又は資産（以下、「不確実な税金負債又は資産」という）を財政状態計算書で表示する際、当期（又は繰延）税金負債として表示するのか、それとも引当金等の他の表示科目の中にも含めることもできるのか。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRIC第23号は、法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合、当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測定に関して、IAS第12号「法人所得税」の要求事項に従うことを要求している（IFRIC第23号第4項）。従って、IFRIC第23号を適用して認識される不確実な税金負債又は資産は、IAS第12号で定義している当期税金に係る負債（若しくは資産）、又はIAS第12号で定義している繰延税金負債・資産である。
- IAS第12号にもIFRIC第23号にも、不確実な税金負債又は資産の表示に関する要求事項はない。よって、IAS第1号「財務諸表の表示」が適用される。
- IAS第1号第54項は、性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書上で区分表示することが必要となる項目を列挙しており（IAS第1号第57項）、IAS第12号に基づく当期税金にかかる負債及び資産、繰延税金負債及び資産はここに列挙されている。
- 従って、不確実な税金負債を当期税金負債又は繰延税金負債として表示し、不確実な税金資産を当期税金資産又は繰延税金資産として表示することとなる。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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決定した。

## アジェンダ却下通知 – 確定

### 遅延又はキャンセルに対するの補償 (IFRS第15号に関連) 【2019年9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、遅延したか又はキャンセルされたフライトに対する航空会社の補償義務について、(a) IFRS第15号第50項～59項を適用して、変動対価として会計処理するのか、(b) IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、フライト・サービスを顧客に移転する履行義務とは別に独立して会計処理するのか。

- 法令により、乗客（顧客）に、法令上の特定の条件を満たす遅延及びキャンセルについて、フライト提供者（企業）から補償を受ける権利が与えられている。補償額は法令により定められており、その金額は顧客がフライトに対して支払う金額とは関連しない。
- 法令により、強制可能な権利及び義務が創出され、企業と顧客との間の契約条件の一部を構成している。
- IFRS第15号を顧客との契約に適用する際、企業はフライト・サービスを顧客に移転する約束を履行義務として識別する。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第15号第47項では、「取引価格を算定するにあたり、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮する。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価である。（中略）顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある」と規定されている。
- IFRS第15号第51項では、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ又はその他の類似項目が、変動対価の一般的な例として挙げられている。
- また、IFRS第15号B33項では、企業の製品が危害又は損失を生じさせる場合に企業が顧客に補償を支払う義務についての要求事項を定めており、当該義務を、顧客との契約の中の履行義務とは独立して、IAS第37号を適用して会計処理するとされている。
- 本件において、企業は顧客を、ある場所から他の場所に予定のフライト時刻から所定の時間内に輸送することを約束している。企業がそれを行えない場合には顧客は補償を受ける権利を有する。
- 従って、遅延又はキャンセルに対する補償は、顧客への約束したサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の一部を構成するものであり、B33項で示されている企業の製品によって生じた危害又は損害に対する補償を表すものではない。
- 契約ではなく、法令が支払われる補償額を定めているという事実は、取引価格の決定に影響を与えない。

一 当該補償は、IFRS第15号に付属する設例20に例示されているように、変動対価を生じさせる。

一 従って、当該補償は、契約における変動対価（IFRS第15号第50項～59項を適用）である。なお、収益の減額として認識される補償額が取引価格のゼロまでの減額に限定されるのかどうかという点は今回のIFRS-ICでは検討されなかった。

IFRS-ICは、2019年9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

### 生物資産への事後的な支出 (IAS第41号に関連) 【2019年9月のIFRS-ICで審議】

#### 関連IFRS

IAS第41号「農業」

#### 概要

IAS第41号を適用して、売却コスト控除後の公正価値で測定する生物資産の生物学的変化に関連するコスト（事後的な支出）について、資産化する（すなわち、資産の帳簿価額に加算する）のか、それとも、発生時に費用処理するのか。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IAS第41号は、売却コスト控除後の公正価値で測定される生物資産について、事後的な支出の会計処理に関する要求事項を定めていない。IAS第41号の結論の背景B62項では、この点、「当理事会は、本基準では、生物資産に係る事後の支出の会計処理は明示的に定めないことを決定した。公正価値アプローチでは不要と考えるからである。」と説明している。
- 従って、IAS第41号の適用においては、企業は事後的な支出を資産化しても、発生時に費用処理してもよいと結論付けた。いずれで処理しても生物資産の公正価値測定には影響を与えず、純損益にも影響を与えないが、純損益計算書における表示には影響を与える。そのような事後的な支出の表示を検討するにあたり、企業はIAS第1号の第81項から第105項の規定を適用する。特に、第85項で「企業の財務業績の理解に関連性がある場合には、追加的な表示項目、見出し及び小計を、純損益及びその他の包括利益計算書に表示しなければならない」とされている。また、第99項では、「純損益に認識した費用の分析を、費用の性質または企業内における機能に基づく分類のうち、信頼性が高く目的適合性がより高い情報を提供する方法を用いて表示しなければならない」とされている。
- なお、事後的な支出についての会計方針は生物資産の各グループについて首尾一貫して適用することとなる。また、財務諸表利用者に有用な場合、当該会計方針を開示することとなる。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現時点で当該論点に関する基準設定がコストを上回るのに十分な財務報告の改善をもたらすことを示唆する証拠がないため、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

### 契約を履行するためのトレーニング費用（IFRS第15号に関連） 【2019年9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充足するために発生したトレーニング費用を、資産として認識すべきか。

- 企業は顧客にアウトソースされたサービスを提供する契約を締結する。この契約にはIFRS第15号が適用される。
- 顧客に対するサービス提供のためには、顧客の商品やプロセスを理解させるためのトレーニングを従業員に対して実施する必要があるため、支出（IAS第38号第15項に記載されている支出）が発生する。このトレーニングの実施は、IFRS第15号の履行義務に該当しない。
- 契約に基づき、企業は、トレーニングの実施に必要な費用を顧客に請求できる。ただし、請求できる範囲は、契約開始時に企業に在籍する者および顧客の事業の拡大に対応するため追加で企業に雇用された者を対象として行われたトレーニングに限られる。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第15号第95項に基づき契約履行コストとして資産計上される支出は、他のIFRSの基準の範囲に含まれないものに限定される。
- IAS第38号第5項によれば、IAS第38号は、トレーニングに関する支出にも適用される。したがって、上記の前提においては、企業は契約の履行のために発生したトレーニングのための支出について、IAS第38号を適用する。
- IAS第38号第69項(b)によれば、トレーニングのための支出は、発生時に費用として認識される項目として例示されている。IAS第38号第15項によれば、トレーニングを受けた従業員から生じると見込まれる将来の経済的便益について、無形資産の定義に該当するほど十分な支配を、企業は通常有していない。
- IFRS第15号BC307項は、他の基準で資産として認識することを除外している場合、当該特定の費目についてIFRS第15号においても資産を認識することは認められないとしている。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

##### ■ コメント期限

2019年11月25日



## アジェンダ却下通知 – 未確定

### 海上輸送契約（IFRS第16号に関連）【2019年9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、海上輸送契約の契約期間を通じ、顧客は船舶の使用を指図する権利を有するか。

- 船舶はIFRS第16号における「特定された資産」として識別されている（IFRS第16号B13-B20項）。
- 顧客は、契約期間にわたり船舶の使用から得られる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有する（IFRS第16号B21-B23項）。
- 船舶の使用方法及び使用目的に関連する事項は、その多くが契約で事前に決定されているが、事前に決定されていない事項については、使用期間を通じ顧客が意思決定権を有する。顧客に与えられた意思決定権は、船舶の使用を通じた経済的便益の享受に影響するため、「関連性のある」意思決定権である。
- 使用期間中、サプライヤーは船舶の運航及び保守を請け負う。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第16号B24項は、顧客が使用期間を通じて特定された資産の使用を指示する権利を有するとは、どのような場合を指すかについて規定している。資産を稼働させる権利を誰が保有しているか、もしくは、資産を設計したのは誰か、に着目するB24項(b)は、資産の使用方法及び使用目的が事前に決定されている場合にのみ適用される。BC121項は、「事前に決定されている場合」は比較的少ないとIASBが考えていたことを示している。従って前提条件に基づくケースにおいては、B24項(b)ではなくB24項(a)を適用して船舶の使用を指示する権利を顧客が有しているか判定することとなる。
- B24項(a)は、顧客が使用期間にわたり資産の使用を指示する権利を有するのは、その資産の使用方法及び使用目的を決定できる場合であると定めている。そのためには、契約で定められた使用权の範囲内において、顧客は使用期間を通じ資産の使用方法及び使用目的を変更できなければならない。従って企業は、使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を検討する。「関連性がある」かどうかは、資産の使用から生じる経済便益に影響があるかどうかで判断する。資産の運航や保守に限定される権利は、関連性がある意思決定には該当しない。
- 前提条件に基づく、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利は、顧客が契約に定められた使用期間にわたり有している。顧客は、契約に定められた範囲において、使用方法及び使用目的を変更することが可能なためである。船舶の使用方法及び使用目的に関連する事項は多くが契約で事前に決定されているが、そのことは、船舶の使用方法及び使用目的について顧客が意思決定する範囲を定めているに過ぎない。この範囲内においては、顧客は船舶の使用方法及び使用目的についてすべての関連性のある意思決定権を有している。
- 船舶の運用及び保守は、船舶の効率的な運航のために重要であるが、これらについての決定権をサプライヤーが掌握していることは、船舶の使用方法及び使用目的

についての決定権をサプライヤーに与えるものではない。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書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た。

#### ■ コメント期限

2019年11月25日

## アジェンダ却下通知 – 未確定

### 超インフレ経済下に所在する在外営業活動体の換算（IAS第21号及びIAS第29号に関連）【2019年9月のIFRS-ICで審議】

#### 関連IFRS

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」

IAS第29号「超インフレ経済下における財務報告」

#### 概要

IAS第29号は、超インフレ経済国の通貨を機能通貨とする企業の財務諸表につき、物価指数の変動を反映する形で修正再表示することを要求している。また、超インフレ経済下の通貨を機能通貨として作成された財務諸表を他の（超インフレ経済の通貨でない）表示通貨に換算する場合には資本や収益費用を含むすべての財務諸表項目を決算日レートで換算しなければならない（IAS21.42）。

IFRS上の上記要請事項に関して、超インフレ経済下の通貨が機能通貨である在外営業活動体の業績及び財政状態を、報告企業の連結財務諸表において、超インフレ経済下の通貨ではない表示通貨に換算することに関連する以下の3つの論点が2019年9月のIFRS-ICで議論された。

1. 超インフレ経済下の在外営業活動体の財務諸表をIAS第29号に従って修正再表示し、その後IAS第21号に従って超インフレ経済以外の通貨に換算を行う際に生じる連結上の差額の表示方法
2. 超インフレ経済下の在外営業活動体に対してIAS第29号を最初に適用する際の超インフレとなる前の期間に計上された為替換算差額累計額の取り扱い
3. 在外営業活動体が初めてIAS第29号を適用する際の比較期間の修正再表示の論点

#### ステータス

1. 超インフレ経済下の在外営業活動体の財務諸表をIAS第29号に従って修正再表示し、その後IAS第21号に従って超インフレ経済以外の通貨に換算を行う際に生じる連結上の差額の表示方法

#### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

— IAS第21号第43項は、企業にIAS第29号を適用して超インフレ在外営業活動体の業績及び財政状態を修正再表示したのちに、IAS第21号第42項に示される換算方法を適用することを要求している。当該アプローチの適用により、企業の超インフレ在外営業活動体への純投資が変動する場合、この変動には以下の2つの影響が含まれる。

- (a) IAS第29号を適用して、超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分を修正再表示することから生じる修正再表示の影響
- (b) 超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分を、従前のレートとは異なる決算日レートで換算することから生じる換算による影響（ただし、IAS第29号を適用することによる修正再表示の影響を除く）

例えば、超インフレの投資先在外営業活動体（100%保有）の純資産が、当該在外営業活動体の機能通貨ベースで期首=期末=1,000、ただし期末までに200%の物価指数の変動があったためIAS29の要求事項に従い純資産は3,000に再表示されたと

する。ここで連結表示通貨への換算レートが期首は0.40、期末は0.25だったとした場合、上記(a)(b)は以下のように算定される：

- (c) IAS第29号を適用して、超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分を修正再表示することから生じる修正再表示の影響  
 (再表示後純資産に対する持分3,000 - 再表示前純資産に対する持分1,000) × 決算日レート0.25 = 500
- (d) 超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分を、従前のレートとは異なる決算日レートで換算することから生じる換算による影響  
 再表示前純資産に対する持分1,000 × (決算日レート0.25 - 期首決算日レート0.40) = △150

— IAS第21号第8項は、為替差額を「ある通貨の特定の数量単位を異なった為替レートにより他の通貨に換算することにより生じる差額」と定義している。この定義を適用すると、上記(b)の換算の影響のみ、または、修正再表示および換算の合計の影響（上記(a)と(b)の合計）が、為替差額の定義を満たす。

— IAS第21号の為替差額の認識及び表示に関するすべての要求事項は、為替差額を純損益又はOCIに認識することを要求しており、資本への言及は行われていない。これは為替差額は定義上収益もしくは費用に該当するためである。したがって、企業は為替差額を資本に直接認識しない。

— 超インフレ経済の影響がない場合には、在外営業活動体の業績及び財政状態を他の表示通貨に換算することから生じる為替差額はIAS第21号第39項(c)により純損益ではなくOCIに表示される。この会計処理の理由をIAS第21号第41項は「為替レートの変動が営業活動からの現在及び将来のキャッシュ・フローに与える直接の影響が、ほとんどまたは全くないから」と説明しているが、この説明は、在外営業活動体の機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合にも同様に当てはまると考えられる。よって、超インフレ経済下の在外営業活動体の換算から生じるすべての為替差額はOCIに表示すべきとIFRS-ICは結論した。

したがって、要望書に記載されている事実パターンについては、企業は次の表示を行うことをIFRS-ICは結論とした。

- (a) 企業が、修正再表示（上記数値例における500）及び換算（同△150）の2つの影響の組み合わせがIAS第21号における為替差額の定義を満たすと考える場合には、換算及び修正再表示の影響の合計（350）をOCIに表示する。
- (b) 企業が、換算の影響（△150）のみがIAS第21号における為替差額の定義を満たすと考える場合には、換算の影響のみ（△150）をOCIに表示し、修正再表示の影響（500）は資本に表示する。

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、超インフレ経済下の通貨を機能通貨とする在外営業活動体の修正再表示および他の表示通貨への換算から生じる為替差額の表示についてのプロジェクトをアジェンダに追加することを検討したが、当該プロジェクトがコストを上回る財務報告の改善をもたらすという証拠が得られなかったため、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

## 2. 超インフレ経済下の在外営業活動体に対してIAS第29号を最初に適用する際の超インフレとなる前の期間に計上された為替換算差額累計額の取り扱い

### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IAS第21号は、在外営業活動体が超インフレになる前については、(a)超インフレではない在外営業活動体の業績及び財政状態の換算から生じる換算差額をOCIに表示し、(b)換算差額の累計額を資本の独立の内訳科目に表示することを要求している。
- 要望書は、在外営業活動体が超インフレになる最初の報告期間において、それ以前の期間に計上された為替換算差額の累計額を資本内の他の構成要素へ振替えるかを質問した。資本内の他の構成要素へ振替えられることにより、当該為替換算差額累計額はその後純損益に組替えられることはない。
- IAS第21号第41項は、為替換算差額の累計額を「在外営業活動体の処分時まで」資本の独立の内訳項目に表示することを要求している。また、IAS第21号第48項は、在外営業活動体の処分時に、当該換算差額を資本から純損益に組替調整として振り替えることを要求している。

したがって、IFRS-ICは、要望書における事実パターンについては、企業は、在外営業活動体の処分時まで、超インフレになる前の為替換算差額の累計額を資本の独立した内訳項目として保持すると結論した。つまり、超インフレになった時点をもって、その前に累積した為替換算差額の累計額を資本内の他の構成要素（その後純損益に組替えられることがない）に振替えることは行わない。

IFRS-ICは、2019年9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。

### 3. 在外営業活動体が初めてIAS第29号を適用する際の比較期間の修正再表示の論点

#### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 一次の財務諸表において、企業が在外営業活動体の比較対象金額を修正再表示すべきかについての質問があった。
  - (a) 在外営業活動体が超インフレ下となった期における年次財務諸表
  - (b) 在外営業活動体が超インフレ下となった期の翌年度の期中財務報告（在外営業活動体が比較期中財務報告期間において超インフレ下ではなかった場合）

IFRS-ICは、2019年9月のIFRS-IC会議で、アウトリーチへの回答及び実施した追加の調査に基づき、当該事項に関するIAS第21号の適用に関して実務のばらつきはほとんどなく、IAS第21号第42項(b)を適用すれば、基本的には企業は年次または期中報告財務諸表において比較対象金額を修正再表示しないと判断した。よって、当該事項が広範な影響を有しているという証拠を得られなかったため、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

## アジェンダ却下通知 – 未確定

### リース期間及び賃借設備改良部分の耐用年数（IFRS第16号、IAS第16号に関連）

#### 関連IFRS

IFRS第16号「リース」

#### 概要

以下の前提において、①②が論点となる。

- － 本件検討における解約可能なリースとは、特定の契約期間が定められておらず、契約のいずれかの当事者が解約通知を行うまで、無期限で継続するものを指す。同契約には、解約通知を行うに際しての、例えば、12か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者も解約時の支払いは不要である。
- － 一方、本件における更新可能なリースとは、当初の期間が定められており、いずれかの当事者が解約しない限りは当初の期間経過後、無期限で更新されるものを指す。

上記のようなリースにおいて

- ① リース期間をどのように決定するか。IFRS第16号B34項はリースの強制力に関して「多額ではないペナルティ」の存在を言及しているが、「多額ではないペナルティ」を評価する際、契約上の解約損害金の支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態（例 賃借設備改良部分の放棄又は撤去コストの発生）の有無を考慮するのかどうか。
- ② 移動不能な賃借設備改良部分の耐用年数は、関連するリースのリース期間に制限されるのかどうか。移動不能な賃借設備改良部分とは、例えば、リース対象である原資産の上に借手が建設した設備等であり、当該部分から便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年6月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

##### ① リース期間

- － リース期間は、解約不能期間に次の両方を加えた期間である（IFRS第16号第18項）。
  - a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
  - b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）
- － リース期間の決定及び解約不能期間の評価にあたり、契約が強制力がある期間を決定する必要がある（IFRS第16号B34項）。また、借手と貸手のそれぞれが相手方の承諾なしにリースを多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合、リースにはもはや強制力はないとされている（IFRS第16号B34項）。
- － IFRS第16号B34項のリースの強制力がある期間を決定するにあたり、企業は次のことを考慮する必要がある。
  - a) 契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態

例えば、いずれかの当事者がリースを解約しないという経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じる場合、当該契約は、解約可能日の後も強制力がある。



- b) 当事者の各々が相手方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有しているかどうか

リースに強制力がなくなるのは、両方の当事者が多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有している場合のみである（IFRS第16号B34項）。よって、いずれかの当事者のみが相手方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有している場合、当該契約は、解約され得る日の後も強制力がある。

- 企業が、解約可能リースの事前通知期間（又は更新可能なリースの当初期間）の後にもリースが強制可能であると結論付けた場合には、次に、IFRS第16号第19項及びB37項～B40項を適用して、当該オプション期間における借手のリース解約の蓋然性につき「合理的に確実」の条件を満たすかどうかを評価してリース期間を決定することになる。

## ② 移動不能な賃借設備改良部分の耐用年数

- 資産の耐用年数は、「資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産高若しくはこれに類似する単位数」と定義されている（IAS第16号第6項）。

- 資産の耐用年数を決定するにあたり、企業は関連するリースの満了日など、当該資産の使用に対する法的制約又は類似の制約を考慮すると定められている（IAS第16号第56項(d)）。また、資産の耐用年数は企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義され、経済的耐用年数よりも短い場合があると定められている（IAS第16号第57項）。

- 関連するリースのリース期間が当該賃借設備改良部分の経済的耐用年数よりも短い場合には、企業は、当該賃借設備改良部分をリース期間後も使用すると見込んでいるかどうかを考慮する。リース期間後は使用しないと見込んでいる非常に多くの場合には、当該賃借設備改良部分の対象年数はリース期間と同じであると結論付けられる。この整理からは、移動不能な賃借設備改良部分については、その耐用年数はリース期間と一致するとの結論に至る可能性が大いにありとIFRS-ICは考えている。

- なお、オプション期間をリース期間に含めるかどうかの「合理的に確実」の判断においては、借手に経済的なインセンティブを発生させるすべての関連する事実と状況を勘案しなければならない。その一例が、賃借設備の大幅な改良であってオプションの行使時点において借手に重要な経済的便益をもたらしているものである。

- また、①で検討された、借手及び貸手のいずれもが事前通告を条件にいつでも解約可能であるリースの場合、移動不能な賃借設備改良部分を除去・廃棄するコストはIFRS第16号B34項の「ペナルティ」を生じさせ、これが多額な場合には「解約時に僅少とはいえないペナルティが生じる場合」に該当する。少なくとも賃借設備改良部分を利用することに効用が期待される期間については、リース契約に強制力があるかどうかという点を、企業は考慮する必要がある。

IFRS-ICは、2019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

## 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、2019年6月のIFRS-IC会議で、IAS第21号の狭い範囲の改訂をIASBに提案することを決定した。改訂案では、①「交換可能性」及び「交換可能性の欠如」を定義し、②2つの通貨の交換可能性が欠如している場合に直物為替レートはどう決定すべきか、またその場合に必要な開示を明示する予定である。

今後のIFRS-IC会議にて、IASBへの提案内容の詳細について、審議する予定である。

## 今後の取扱いを検討中の論点

### 1つの不動産のみを資産として保有する子会社の売却（IFRS第10号、IFRS第15号に関連）

#### 関連IFRS

IFRS第10号「連結財務諸表」、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、子会社の持分を売却することによって、不動産を顧客に売却する場合、①②が論点となる。

- 通常の営業の過程で行う取引である。
- 顧客と契約を締結する以前より、企業は不動産ごとに子会社を設立している。
- 子会社は不動産と関連する税金資産又は負債のみを有する。
- 企業は顧客との取引の結果支配を喪失するまでの間、IFRS第10号を適用し子会社を連結していた。

上記のような不動産の売却において、

- ① IFRS第10号を適用して会計処理するのか、IFRS第15号を適用して会計処理するのか。
- ② IFRS第10号を適用して会計処理する場合、子会社売却損益を総額で表示することができるか、純額での表示が要求されるか。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

IFRS-ICは、2019年6月のIFRS-IC会議で審議を行ったが、何も決定しなかった。今後のIFRS-IC会議で審議が継続される予定である。

#### 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ける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.