

IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2020年3月



2020年3月3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、主要な審議事項を解説し、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)」[【2020年2月のIASB会議で審議】](#)
- 「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)」

【IFRSの年次改善】

公開草案公表済

- [IFRSの年次改善 \(2018-2020年サイクル\)](#)

【アジェンダ決定】

確定

- [契約を履行するためのトレーニング費用 \(IFRS第15号に関連\)](#)
[【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】](#)
- [超インフレ経済下に所在する在外営業活動体の換算 \(IAS第21号及びIAS第29号に関連\)](#)
[【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】](#)

未確定

- [資産の回収に関する複数の税務上の影響 \(IAS第12号に関連\)](#)
- [選手移籍金支払の表示 \(IFRS第15号及びIAS第38号に関連\)](#)
- [変動支払を伴うセールアンドリースバック取引 \(IFRS第16号に関連\)](#)
[【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】](#)

- [子会社への投資に関する繰延税金 \(IAS第12号に関連\)](#)
[【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】](#)

【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決定 \(IAS第21号に関連\)](#)
- [1つの不動産のみを資産として保有する子会社の売却 \(IFRS第10号及びIFRS第15号に関連\)](#)

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）」【2020年2月のIASB会議で審議】

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。

2020年2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号の改訂案を最終化しないことを決定した。今後のIASB会議において本プロジェクトの方向性を検討する。

■ 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「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「露天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
- ◇ 鉱山の開発フェーズの間に生じた剥土コストをIAS第16号の適用対象とするIFRIC解釈指針第20号の改訂は行わない。

さらにIASBは、2019年10月のIASB会議において以下の事項を暫定的に決定した。

- ◇ 企業が改訂を適用した時点で表示される最も古い期間の期首以降に使用可能になった有形固定資産について、本改訂を遡及的に適用すること
- ◇ 初度適用企業に対して、特段の措置を設けないこと
- ◇ 本改訂の適用時期は2022年1月1日以降に開始する事業年度からとし、早期適用を認めること

■ 最終基準書公表予定時期

2020年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IAS第8号の修正は行わないと暫定的に決定した。IASBは、今後のプロジェクトの方向性について、2020年5月に決定する予定としている。

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」）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10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、以下の事項を暫定的に決定した。

- 公開草案に含まれる設例を差し替え、「契約に直接関連するコスト」が、①契約の履行による増分コスト、及び②当該契約を含む複数契約の履行に直接関連するコストの当該契約への配分額から構成されることを明確化する。
- IAS第37号第69項を改訂し、不利な契約に対する引当金を計上する前に企業が減損損失を認識する対象を、「当該契約に専用の資産」ではなく「当該契約に直接関係する資産」と改める（以下、「本改訂」）。
- 本改訂をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき遡及的に適用することは認めない。本改訂は、その適用開始年度の期首時点において、義務の履行を完全には終了していない契約を対象として適用されることを、経過措置の記述において明記する。
- 初度適用企業に対する例外措置や免除規定は設けない。

IASBは、2019年12月のIASB会議で本改訂の適用日について審議し、2022年1月1日以降開始する事業年度からの適用とすること、また早期適用は認められることを暫定的に決定した。

■ 最終基準公表時期

2020年4～6月

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係る繰延税金 (IAS第12号の修正案)」

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権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

[公開草案公表済](#)

■ コメント期限

コメント期間終了

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、現存する金融負債も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

IASBは2019年11月の会議で公開草案に対するフィードバックについて議論し、公開草案を修正せず最終化することを暫定的に決定した。

2019年12月の会議で、本年次改善の適用日を2022年1月1日以降開始する事業年度とし、また早期適用が認められることを暫定的に決定した。

■ 最終基準公表時期

2020年4月

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：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

IASBは2019年11月の会議で公開草案に対するフィードバックについて議論し、公開草案を修正せず最終化することを暫定的に決定した。

2019年12月の会議で、本年次改善の適用日を2022年1月1日以降開始する事業年度とし、また早期適用が認められることを暫定的に決定した。

■ 最終基準公表時期

2020年4月

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：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。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要望されていた。

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めら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

IASBは2019年11月の会議で、IFRS第1号を改訂し、初度適用企業である子会社がD16項(a)を適用する場合に、親会社における報告数値を用いてすべての在外営業活動体の換算差額累計額を測定することを認めると暫定的に決定した。この測定は、親会社のIFRS移行日に基づいて行われる。公開草案ではD16項(a)の適用を選択した子会社は換算差額累計額の測定も同項によるとすることが提案されていたが、これが許容規定との位置づけとされたことで、D16項(a)の適用を選択した子会社についてもD13項の免除規定（すべての在外営業活動体にかかる換算差額累計額をIFRS移行日現在でゼロとみなす）の適用は可能となっている。

またこの改訂は、関連会社及びジョイントベンチャーがD16項(a)を適用することを選択する場合にも適用される。

2019年12月の会議で、本年次改善の適用日を2022年1月1日以降開始する事業年度とし、また早期適用が認められることを暫定的に決定した。

■ 最終基準公表時期

2020年4月

公開草案の詳細は、[ポイント解説速報：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

アジェンダ決定 – 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） 【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】

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り、支出が発生する。ただしトレーニングを受けた従業員はその後自己都合退職する可能性もあるため、トレーニングから生じる将来の期待経済便益に対する企業の支配は不十分であり、トレーニング費用は無形資産の要件に該当しない（IAS第38号第15項）。また、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の決定

IFRS-ICは、2020年3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2項から第7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)は、トレーニングのための支出を、企業に将来の経済便益を生じさせるが、BS上に認識できるような資産（無形資産や他の資産）を取得・創出しない支出として例示している。従ってこのような支出は発生時に費用として認識される。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。
- 以上より、本件照会の対象となったトレーニング費用は発生時に費用認識されるとIFRS-ICは結論した。トレーニングに要したコストを顧客に請求できるかどうかがこの結論に影響を与えることはない。

IFRS-ICは、2020年3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。

アジェンダ決定 – 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）【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】

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（IAS第21号第42項）。

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2020年3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の決定

IFRS-ICは、2020年3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資本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資本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）が、当該在外営業活動体の機能通貨ベースで非貨幣性資産1,000を有し、同額の資本を有していたとする。当該在外営業活動体にその他の資産・負債はなく、期首から期末の間に当該非貨幣性資産及び資本の金額に変動はなかったとする。ここで、期首から期末までの物価指数の変動が200%である場合、IAS第29号の要求事項に従い資本は3,000に再表

示される。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：

- (a) IAS第29号を適用して、超インフレ在外営業活動体の資本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
(修正再表示後資本に対する持分3,000 - 修正再表示前資本に対する持分1,000)×決算日レート0.25=500
- (b) 超インフレ在外営業活動体の資本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
修正再表示前資本に対する持分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。

— IAS第1号「財務諸表の表示」第7項は、その他の包括利益の内訳項目として、在外営業活動体の財務諸表の換算から生じる為替差額を挙げている。また、IAS第21号第41項は、超インフレ経済国に所在しない在外営業活動体の財務諸表の換算から生じる為替差額を純損益ではなくOCIで認識するとし、その理由を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。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関連すると考えられる。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と、IFRS-ICは結論した。

- (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、2020年3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。IFRS-ICは、超インフレ経済下の在外営業活動体の会計処理に関する他の論点を検討せずに、当該論点のみを対象とするプロジェクトでは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の決定

IFRS-ICは、2020年3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際に、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り替えるかを質問した。資本内の他の構成要素へ振り替えられる場合には、当該為替換算差額累計額はその後純損益に組み替えられることはない。
- IAS第21号第41項は、その他の包括利益を通じて認識された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項及び第48C項は、在外営業活動体の処分（または部分的な処分）時に、当該換算差額（またはその比例的持分）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（ただし、在外子会社の部分的処分により為替換算差額を非支配持分に振り替える場合を除く）。

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（または部分的な処分）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に表示すると結論した。つまり、超インフレになったとしても、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（その後純損益に組み替えられない）に振り替えることは行わない。

IFRS-ICは、2020年3月のIFRS-IC会議で、IAS第21号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。

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の決定

IFRS-ICは、2020年3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、2020年3月のIFRS-IC会議で、アウトリーチへの回答、受領したコメントレター及び追加的に実施した調査に基づき、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決定した。

アジェンダ決定 – 未確定

資産の回収に関する複数の税務上の影響 (IAS第12号に関連)

関連IFRS

IAS第12号「法人所得税」

概要

資産の帳簿価額の回収につき、複数の税務上の取扱いの影響を受ける場合がある。以下の前提において、どのように資産の税務基準額を決定し、関連する繰延税金を会計処理すべきか。

- 企業が企業結合において無形資産（ライセンス）を取得する。ライセンスの当初認識時の帳簿価額は100であり、耐用年数は確定できるものとする。企業はライセンスの帳簿価額を使用により回収することを意図しており、耐用年数到来時の残存価額はゼロと見込まれる。
- 適用される税法には所得税制とキャピタルゲイン税制とが規定されており、いずれの税制において支払われる税金もIAS第12号の法人所得税の定義に該当する。ライセンスの使用を通じた帳簿価額の回収はそれぞれの税制の下で以下のような適用を受ける。
 - 所得税制—企業はライセンスの使用による帳簿価額の回収から得られる経済的便益に対する法人所得税を支払う。ただし、ライセンスの償却は税務上損金算入できない。
 - キャピタルゲイン税制—企業はライセンスが失効した時点でキャピタルゲインに関する控除として100が税務上損金算入される。
- 税法の規定は、企業が課税所得の算定にあたり、使用から得られる経済的便益によって生じる益金と、キャピタルゲイン税制に基づいて生じる損金とを相殺することを禁止している。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年11月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

IAS第12号の基本原則

- IAS第12号第10項は、「資産又は負債の税務基準額が直ちに明らかでない場合には、本基準が基礎としている基本原則を考慮することが有用」と述べている。同項はまた、IAS第12号の基本原則として「限定的な例外を除き、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により、将来の税金支払額が、その回収又は決済が税務上何らの影響も及ぼさない場合に比して多く（少なく）なる場合にはいつでも、繰延税金負債（資産）を認識すべきである」と述べている。

本ケースへの基本原則の当てはめ

- 本ケースにおいて、ライセンスの税務基準額は直ちに明らかではない。資産の帳簿価額の回収については、使用による経済的便益から生じる益金とキャピタルゲイン税制上の損金という2つの異なる税務上の影響があり、これらは課税所得の算定にあたり相殺できない。よって、IAS第12号の基本原則に基づき、資産の帳簿価額の回収に係るこれらの税制に基づく税務上の影響は区別され、それぞれ識別された一時差異に対し、該当する税制の規定に基づき繰延税金が認識・測定される。

IFRS-ICは、2019年11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**

コメント期間終了

アジェンダ決定 – 未確定

選手移籍金支払の表示（IFRS第15号及びIAS第38号に関連）

関連IFRS

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

IAS第38号「無形資産」

概要

以下の前提において、企業は選手の移籍金の受取りをIFRS第15号の収益として認識するか、またはIAS第38号に従い無形資産の認識中止に伴う損益として認識するか。

- サッカークラブを営む企業が、所属する選手を他のクラブに移籍させる。選手を獲得する際、クラブは電子的移籍システムにその選手を登録する。登録された選手は他のクラブでプレーすることができなくなる。また登録したクラブは、選手と雇用契約を締結する。雇用契約の締結により、選手は合意なくクラブを離脱できなくなる。雇用契約及びシステムへの登録を合わせて「登録権」と呼ぶ。
- 企業は、登録権の取得に要した支出をIAS第38号に従い無形資産として計上した。企業は、獲得した選手を試合で使用・能力開発し、場合により他のクラブへ移籍させる。企業は、選手の能力開発及び移籍を、自社の通常の事業活動の一部であると捉えている。
- 企業と移籍先のクラブが移籍契約を締結すると、移籍先クラブは企業に移籍金を支払う。移籍金は企業が選手の雇用契約を解約することに対する補償である。移籍金を支払っても、電子的移籍システムへの登録は、法的には移籍先クラブに移転しない。移籍先クラブが選手を登録し、新たに登録権を獲得することにより、企業の既存の登録が消滅する。
- 移籍先クラブが選手をシステムに登録した時点で、企業は計上していた無形資産を認識中止する。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2019年11月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

受領した移籍金の認識

- 本ケースでは企業は登録権をIAS第38号に従い無形資産に分類していることから、その認識の中止の会計処理についてもIAS第38号の規定に従うことになる。IAS第38号第113項は「無形資産の認識の中止から生じる利得又は損失を正味処分収入（もしあれば）と資産の帳簿価額との差額として算定し、当該差額を資産の認識の中止時に純損益に認識」することを要求しており、かつ「利得は収益に分類してはならない。」と述べている。
- 本ケースで発生する移籍金は登録権を放棄する企業への補償であり、IAS第38号第113項の処分収入に該当する。
- 従って企業は、登録権の帳簿価額と受取移籍金の差額を、IAS第38号第113項に従って登録権の認識中止から生じる損益として純額で認識し、IFRS第15号の収益としては認識しない。

IFRS第15号を適用し収益として認識する場合

- IAS第2号「棚卸資産」第2項は、棚卸資産の定義に該当する無形資産にIAS第2号を適用することを要求している。

一本ケースは、登録権が棚卸資産の定義に該当しないと企業が判断し、IAS第38号が適用された前提であるが、仮に登録権が棚卸資産の定義に該当した場合にはIAS第2号が適用され、登録権の放棄に際しては、同基準の認識中止の要求事項が適用される。IAS第2号第34項は、「棚卸資産の販売時に、当該棚卸資産の帳簿価額を、関連する収益を認識する期間に費用として認識しなければならない」と述べており、登録権が棚卸資産に分類された場合には、企業は移籍契約がIFRS第15号の適用範囲に含まれることを前提に、IFRS第15号を適用して移籍金を会計処理することになる。

一選手の能力開発と移籍が通常の事業活動に含まれる企業においては、登録権が棚卸資産の定義に該当する場合があると考えられる。このような企業は、登録権が通常の事業活動において開発及び販売のために取得されたかどうかを検討する。登録権が棚卸資産に該当するかは、事実と状況に基づく判断を要する。

キャッシュ・フロー計算書

一企業は、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」に従い、移籍金の受取額を次のいずれかに表示する。

- (a) 無形資産として認識している場合は投資活動から生じるキャッシュ・フローの一部
- (b) 棚卸資産として認識し、かつ移籍金の受取額を収益として認識している場合は営業活動から生じるキャッシュ・フローの一部

会計方針の開示

一IAS第1号「財務諸表の表示」第117項及び第122項において、企業は重要な会計方針、及び経営者が企業の会計方針を適用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を開示することが求められている。サッカークラブにおいては、登録権の分類や移籍金の認識に関する会計方針は開示される可能性が高い。

IFRS-ICは、2019年11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

コメント期間終了

アジェンダ決定 – 未確定

変動支払を伴うセール・アンド・リースバック取引（IFRS第16号に関連）【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IFRS第16号「リース」

概要

以下の前提において、企業はどのようにリースバック取引から生じる使用権資産を測定し、取引日に認識する売却損益を決定するか。

- 企業（売手／借手）はセール・アンド・リースバック取引契約を締結し、自社で使用する有形固定資産を他の企業（買手／貸手）に売却し、5年間にわたりリースバックする。
- 買手／貸手企業への有形固定資産の売却は、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。
- 資産の売却により買手／貸手企業から売手／借手企業へ支払われた金額は、当該固定資産の公正価値に等しい。
- 売手／借手企業から買手／貸手企業へ支払うリース料は変動リース料（IFRS第16号に規定される「実質的な固定リース料」には該当しない）を含む。変動リース料部分は、売手／借手企業が資産の使用によりリース期間を通じて生み出す収益の一定割合として計算される。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定決定

IFRS-ICは、2020年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- この取引にはIFRS第16号第100項が適用される。同項に従った場合、取引がIFRS第15号の要求事項をみたし資産の売却として処理される場合、売手／借手企業が損益として認識できる金額は、買手／貸手企業に移転した権利に関する部分のみとなる。
- リースバックにより生じる使用権資産の測定にあたっては、売手／借手企業は、買手／貸手企業に移転した有形固定資産のうちリースバックで自社に残存する部分の割合を、リースバックを通じて自社が保有し続ける使用の権利と有形固定資産全体に包含されるすべての権利を取引日時点で比較して決定する。IFRS第16号はこの割合を決定する方法を定めていない。本件取引について、売手／借手企業は、例えば(a)の(b)に対する比率としてこの割合を算定できる。
 - (a) 変動リース料部分を含むリース料支払見込み額の現在価値
 - (b) 取引日の有形固定資産の公正価値
- 売手／借手企業に残存する使用権は取引によって再測定されず、売却により移転した有形固定資産の従前の簿価のうち残存する部分の割合として測定される。その結果、売手／借手企業が認識する損益は、買手／貸手企業に権利が移転する部分に関連する額のみが認識される。IFRS第16号第53項(i)に基づき、売手／借手企業はセール・アンド・リースバック取引から生じる損益を開示する。
- なお、リースバックの全額がレート・インデックスに連動するもの以外の変動リース料（一般的なリースにおいてはリース負債計上の対象に含められない）であったとしても、売手／借手企業は取引日においてリース負債を認識する。当初測定は

セール・アンド・リースバック取引について述べているIFRS第16号第100項に従い、取引によって認識される使用権資産の測定及び取引から生じた損益によって決定されることになる。

IFRS-ICは、2020年3月のIFRS-IC会議で、IFRS第16号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。

IFRS-ICは、セール・アンド・リースバック取引から生じるリース負債の事後測定に関する要求事項を明確化するため、IFRS第16号を改訂するようIASBに提言した。

IASBは、この提言について今後の会議で審議する予定である。

■ コメント期限

2020年5月13日

アジェンダ決定 – 未確定

子会社への投資に関する繰延税金 (IAS第12号に関連)

【2020年3月のIFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IAS第12号「法人所得税」

概要

以下の前提において、企業はどのように子会社への投資から生じる税効果を連結財務諸表において会計処理するか。

- 子会社の未分配利益について、子会社への投資に関する将来加算一時差異が発生する。
- 子会社からの配当を見込んでいるため、子会社への投資に関する繰延税金負債の認識の例外についてのIAS第12号第39項の要件*は満たされていないと企業は判断した。
 - ※一時差異の解消時期がコントロールでき、かつ、予測可能な期間内には、当該一時差異が解消しない可能性が高いのであれば、繰延税金負債の計上は不要とされる
- 企業とその子会社が所在する租税管轄地の課税関係は以下のとおりである。
 - (a) 利益は配当時のみ課税される（未分配利益には課税されない）
 - (b) 配当利益には20%の税率が適用される。ただし、企業の実施した配当のうち、企業の子会社での配当時点で既に課税された部分について、再度課税されることはない。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定決定

IFRS-ICは、2020年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IAS第12号第39項は、子会社への投資に係る将来加算一時差異について、例外的な場合を除き繰延税金負債を認識することを要求している。子会社への投資から生じる一時差異が認識の例外に関する同項の要件を満たさないと企業が判断している以上、本ケースでは繰延税金負債が認識される。
- IAS第12号第51項は、繰延税金資産および負債の測定にあたり、報告期間の末日において見込まれる資産又は負債の簿価が回収又は決済される方法から生じる税務上の帰結を反映するように会計処理することを求めている。本ケースでは、企業は子会社への投資簿価を配当を通じて回収すると見込んでいるため、子会社への投資に関する繰延税金負債の測定には配当の際に適用される税率を使用する。
- IAS第12号第57A項は、配当に関連する負債を認識する時点で、関連する税効果を認識することを要求している。この項は、報告企業自体が配当支払いを実施する場合にのみ適用されるため、本ケースには適用されない。
- IAS第12号第52A項は、企業が配当を実施することで通常より高い又は低い税率が適用される法域においては、繰延税金資産および負債の測定にあたり、未分配利益に適用される税率を用いることを定めている。この項は、利益の分配を受けたことから生じる課税関係自体を反映する税金の測定に適用されるものではない。

IFRS-ICは、2020年3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**

2020年5月13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決定が確定している（[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はIAS第21号には存在しない。そこで、IFRS-ICは、2019年6月の会議において、当該論点に対応するためにIAS第21号の狭い範囲の改訂をIASBが提案するよう提言する決定を行っていた。

ステータス

■ 審議の状況

IASBは、2019年11月の会議において、IFRS-ICからの提案を受け、交換可能性が長期的に欠如している場合における直物為替レートの決定に関して、IAS第21号の狭い範囲の改訂を行うことを暫定決定した。同会議では、IASBメンバーは、以下の2点に関して議論を行った。

- ① 「交換可能性」及び「交換可能性の欠如」をどのように定義するか
- ② 2つの通貨の交換可能性が欠如している場合に、直物為替レートをどのように決定すべきか

IASBは、今後の会議で審議を継続する予定である。

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号及び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

IASBは、2019年10月のIASB会議で審議を行い、この論点について会計基準の限定的な改訂により対応できるか検討することを決定した。今後の会議で引き続き審議される予定である。

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。

© 2020 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.