

# IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2020年9月



2020年9月15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）」](#)
- [「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）」](#) [【2020年9月のIFRS-IC会議で審議】](#)

#### 公開草案公表予定

- [交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）](#) [【2020年7月のIASB会議で審議】](#)
- [セール・アンド・リースバック取引から生じたリース負債（IFRS第16号に関連）](#) [【2020年9月のIASB会議で審議】](#)

### 【アジェンダ決定】

#### 未確定

- [サプライ・チェーン・ファイナンス契約ーリバース・ファクタリングー](#)
- [単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック取引（IFRS第10号及びIFRS第16号に関連）](#) [【2020年9月のIFRS-IC会議で審議】](#)

## 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。

- 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。

## 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)」【2020年9月のIFRS-IC会議で審議】

#### 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

IFRS-ICは2020年9月の会議において公開草案に寄せられたフィードバックを踏まえてプロジェクトの方向性を審議した。IFRS-ICでの提言を踏まえ今後IASBでの審議が行われる予定である。

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](#)

## 会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

### 交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）【2020年7月のIASB会議で審議】

#### 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、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。IASBはこのような状況に対処するためIAS第21号を限定的に改訂するプロジェクトを進めている。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

IASBは、2020年4月の会議において、以下の点につき暫定的に決定した。

- 交換可能性及び交換可能性の欠如の定義については
  - 一定のタイムラインの枠内での交換が可能かを検討する。
  - 外貨獲得の予定の有無を問わず、外貨を獲得できるかどうかを考慮する。
  - 強制可能な権利義務を創出する交換システム／市場のみを考慮する。
  - 外貨獲得の目的には一定の想定を置くこととする。
  - 外貨の獲得において、僅少なすぎない金額しか交換できない場合に交換可能性はないとする。
- 交換可能性が欠如している場合には、もし交換可能性が失われていなければ期末日時点で市場参加者間の秩序ある取引を通じて企業がアクセスできたであろう直物為替レートを見積り、これを外貨建取引の換算と在外営業活動体の換算に適用する。
- 交換可能性が欠如し直物為替レートを見積もる場合の開示事項

更に2020年7月の会議において、以下の点について暫定的に決定した。

- 改訂案は適用を開始する年次報告期間の期首から将来に向かって適用し、比較期間の修正再表示は行わない。企業は、
  - 外貨建取引の機能通貨への換算については、適用開始日において外貨建貨幣性項目及び公正価値測定される外貨建非貨幣性項目を適用開始日の見積り直物レートで機能通貨に換算する。適用開始による影響額は期首剰余金で調整する。
  - 在外営業活動体の財務諸表の換算を含む、表示通貨への換算については、適用開始日においてすべての資産及び負債を適用開始日の見積り直物レ

トで換算し、適用開始による影響額は為替換算調整勘定累計額への調整として資本で認識する（なお、企業の機能通貨が超インフレ経済国の通貨である場合は、資産及び負債に加えて資本も同一の為替レートで換算するため、上記の影響額は生じない）。

- 初度適用企業を対象とする特段の免除措置は提供しない。
- 早期適用は可能とする。

IASBは公開草案公表に必要なデュープロセスを確認した。コメント期間は120日以上とされる予定である。

■ **公開草案公表時期**

未定

## 会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

### セール・アンド・リースバック取引から生じたリース負債 【2020年9月のIASB会議で審議】

#### 関連IFRS

IFRS第16号「リース」

#### 概要

リースバックの際のリース料が変動リース料の場合に、売手／借手である企業はどのようにセール・アンド・リースバックの会計処理を行うかがIFRS-ICで検討され、2020年6月のIFRS-ICでは以下の点が指摘された。

- 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。
- リースバックを通じて自社が保有し続ける権利の割合は、例えば(a)の(b)に対する比率として算定できる。
  - (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) 取引日の売却資産の公正価値

結果として、リースバックの全額が指標又はレート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負債<sup>\*</sup>を認識する。その検討過程で、当該負債の事後測定に関する要求事項が現行基準では明確でないとして、IFRS第16号の改訂がIFRS-ICからIASBに提言されていた。

<sup>\*</sup>この負債の性質について、2020年3月のIFRS-ICのアジェンダ暫定決定の段階ではリース負債と位置づけられていたが、確定された2020年6月のアジェンダ決定では明確化が回避された。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

IASBは、提言について2020年4月の会議で議論し、以下を明確化するためのIFRS第16号の限定的な改訂を提案すると暫定的に決定した。

- 変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引の売手／借手については、当該取引で認識されたリース負債の事後測定に以下の会計処理を要求する。
  - (i) リース料の支払時には「リース負債の測定に含まれているリース料の金額」をもって、リース負債の帳簿価額を減額する。
  - (ii) 将来にわたり変動リース料の再評価を反映するようなリース負債の再測定は行わない。
  - (iii) リース料の（実際の）支払い額と「リース負債の測定に含まれているリース料の金額」との差額は変動リース料として発生時に損益に認識する。
- セール・アンド・リースバック取引に関連してリースの条件変更やリース期間の見直しが生じ、リース負債の再測定を行う場合には、売手／借手は、改訂後のリース料支払見込み額として改訂後の支払リース料を決定することが求められる。

また、IASBは、変動リース料を含むセール・アンド・リースバックについて、取引時点及びその後のリース期間を通じた売手／買手の会計処理を解説するための設例を開発することを、暫定的に決定した。

さらにIASBは、2020年5月のIASB会議で審議し、以下の点を暫定的に決定した。

- 売手／借手は本改訂案をIAS第8号に従い遡及的に適用する。ただしリース契約の条件変更やリース期間の変更について、後知恵を用いなければ遡及適用できない場合を除く。遡及適用ができない場合については本改訂案を初めて適用した時点における支払い見込み額をもって測定を行うものとする。
- 本改訂案の早期適用は認められる。
- 本改訂案に係るコメント期間は120日以上とする。

IASBは2020年9月のIASB会議で、IFRS第16号の改訂案の審議過程で識別されたさまざまな論点について審議し、以下の点を暫定的に決定した。

- リースバック取引において売却した資産のうち借手に残存する部分の割合をどう決定するかは現行基準では規定されていない。これを改訂し、市場価格による見込支払リース料を貸手の計算利率または借手の追加借入利率で割り引いた現在価値を、資産の公正価値と比較することによって行うこととする。
- その結果、4月審議での暫定決定を受けて、売手／借手はリース負債の事後測定では支払リース料の見込み額を反映するようにその帳簿価額を減額することになる。
- 5月審議で暫定決定したとおり、売手／借手は提案されるIFRS第16号の改訂を遡及的に適用する。但し、遡及適用しない場合の範囲を「変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引について後知恵なしには遡及適用ができない場合」に見直し、リース契約の条件変更やリース期間の変更について後知恵が必要な場合に限定していた5月審議での決定を見直す。遡及適用が出来ない場合、売手／借手は改訂案を最初に適用する年次報告期間の期首において、見込まれるリース支払を決定する。

## ■ 公開草案公表時期

2020年11月

## アジェンダ決定 – 未確定

### サプライ・チェーン・ファイナンス契約ーリバース・ファクタリング

#### 関連IFRS

IAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、IFRS第7号「金融商品：開示」、IFRS第9号「金融商品」

#### 概要

IFRS-ICは、リバース・ファクタリング契約に関する以下の質問を受け取った。

- (a) 企業は、リバース・ファクタリング契約に関連する負債をどのように表示するか（財又はサービスを受領し、その支払債務がリバース・ファクタリング契約の対象となる場合、企業は当該負債をどのように表示するか）
- (b) 企業は、リバース・ファクタリング契約に関するどのような情報を財務諸表において開示する必要があるか

リバース・ファクタリング契約では、企業が仕入先に対して支払わなければならない財又はサービスの対価について、金融機関がこれを支払い、一方、企業は仕入先が支払いを受けるよりも後のタイミングで金融機関に対して支払いを行うことが、合意されている。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2020年6月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

財政状態計算書での表示

- IAS第1号54項は、「買掛金及びその他の未払金」を他の金融負債とは区別して表示することを要求しているが、これは、「買掛金及びその他の未払金」が、他の金融負債に比べて、性質又は機能の点で十分に異なっているためである（IAS1.57）。
- 企業は、以下の場合においてのみ、金融負債を買掛金として表示する（IAS37.11(a)、IAS1.70）。
  - a. 財又はサービスに対して支払うべき負債であること
  - b. 請求書が発行されること又は仕入先と正式に合意していること；そして
  - c. 企業の正常営業循環期間において使用される運転資本を構成すること
- IAS第1号に基づき、企業は、以下のとおり表示する（IAS1.29、IAS1.57）。
  - a. 未払金を買掛金と類似の性質及び機能を有している場合においてのみ、「買掛金及びその他の未払金」におけるその他の未払金としての表示を行う — 例えば、その他の未払金が企業の正常営業循環期間において使用される運転資本を構成している場合
  - b. 未払金の規模、性質又は機能の観点から、区分表示をすることが企業の財政状態の理解に対して目的適合性があると判断される場合には、リバース・ファクタリング契約に関連する負債として区分表示を行う。区分表示を行うかどうかを検討する際には、企業は、当該負債の金額、性質及びタイミングを考慮する。



ー リバース・ファクタリング契約にかかる負債を区分表示するか否かを検討するに際しては、以下の要素も考慮する。

- a. リバース・ファクタリング契約がなければ提供されないであろう追加的な保証が、リバース・ファクタリング契約において提供されているか
- b. リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の契約条件が、リバース・ファクタリング契約の対象とならない企業の買掛金の契約条件と著しく異なっているか

#### 金融負債の認識の中止

ー 企業は、IFRS第9号の認識の中止の規定を適用し、リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の認識が中止されるか否か、また中止される場合にはそのタイミングを検討する。

ー サプライヤーに対する買掛金の認識を中止し、金融機関に対する新たな金融負債を認識する場合、企業は、当該新たな金融負債の財政状態計算書上の表示を決定する際に、IAS第1号を適用する（上記、財政状態計算書での表示、を参照）。

#### キャッシュ・フロー計算書での表示

ー 企業は、リバース・ファクタリング契約により生じるキャッシュ・フローの支払いを、営業活動によるキャッシュ・フローに表示すべきか、もしくは財務活動によるキャッシュ・フローに表示すべきかを決定する（IAS7.6）。

ー リバース・ファクタリング契約の対象となる負債の性質に対する企業の評価が、キャッシュ・フロー計算書における表示の分類を決定するのに役立つと考えられる。

ー 請求書がリバース・ファクタリングに供された時点で、キャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローが生じる場合には、企業は当該両者のキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書に表示する。他方で、リバース・ファクタリングが実行された時点で財務取引としてのキャッシュ・フローが生じない場合には（非資金取引）、当該財務活動に関するすべての関連性のある情報が提供されるような方法で、財務諸表の他の箇所において開示する（IAS7.43）。

#### 財務諸表における開示

ー リバース・ファクタリング契約に基づく支払いが財務活動によるキャッシュ・フローに分類される場合、企業は、当該財務活動から生じた負債の変動を財務諸表利用者が評価できるように開示を提供する（IAS7.44A）。

ー 企業は、IFRS第7号で要求されるリスクの内容及び程度に関する開示を提供する。ここには、流動性リスクを含む金融商品から生じるリスクがどのように生じるか、企業のリスク管理の目的や方針及び手続、報告日時点で企業が晒されている流動性リスクについての定量的データの要約、リスクの集中の程度などが含まれる（IFRS7.33-35）。

ー 企業は、リバース・ファクタリング契約が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響に関して追加的な開示を行う必要の有無についての判断を行う。すなわち、

- a. リバース・ファクタリング契約に関する負債の財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書での表示を決定するに際して重要な判断を要する場合には、当該重要な判断についての開示を行う（IAS1.122）。

- b. リバース・ファクタリング契約が企業の財務諸表に重大な影響を与えている場合には、財務諸表利用者にとって目的適合性があると考えられる情報を開示する (IAS1.112)。

なお、重要性の判断については、定量的及び定性的な観点の両面から行う。

IFRS-ICは、2020年6月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書の原則及び要求事項が、リバース・ファクタリング契約の財政状態計算書での表示、キャッシュ・フロー計算書での表示及び注記での開示事項（例えば、流動性リスクの開示）に関する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

### 単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック取引 (IFRS第10号及びIFRS第16号に関連) 【2020年9月のIFRS-IC会議で 審議】

#### 関連IFRS

IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第16号「リース」

#### 概要

セール・アンド・リースバック取引における資産の売却が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場合、IFRS第16号では特定の会計処理が定められており、売手／借手は売却による利得／損失について買手に移転された権利に係る部分しか認識できない。

では、以下の取引において、連結財務諸表上IFRS第16号の上記の要求事項が適用され、企業が売却により認識する損益は移転された権利に係る部分に限定されるか。

#### 前提条件

- 企業は子会社持分の100%を所有する。
- 当該子会社はこの取引が生じるより前に設立された。保有する資産は建物1点のみであり、負債はない。
- 子会社が保有する建物は、IFRS第3号「企業結合」の事業の定義を満たさない。

#### 取引の内容

- 企業は、この子会社の株式をすべて第三者に売却する（支配の喪失）。
- 譲渡した旧子会社が保有する建物を企業は市場賃料でリースバックする。
- 建物の譲渡は、資産の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす。
- 子会社株式の売却価格は建物の公正価値（>帳簿価額）と等しい。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2020年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第16号によれば、企業（売手／借手）が資産を他の企業（買手／貸手）に売却して当該資産を買手／貸手からリースバックする場合には、同基準書に定めるセール・アンド・リースバックの規定が適用される。
- 本件取引においては、企業は、IFRS第10号を適用して、子会社に対する支配の喪失の会計処理を行う。そのうえで、建物の譲渡は、資産の売却として処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たすため、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの会計処理を行う。

即ち、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの規定にIFRS第15号の資産の売却として処理するための要求事項が適用されるということをもって、セール・アンド・リースバックの規定の対象となる取引がIFRS第15号の対象取引であるということにはならない。本件取引にはIFRS第16号のセール・アンド・リースバックの会計処理が適用される結果、企業は、(a)リースバックで生じる使用権資産を建物の従前の帳簿価額のうち企業が保有する使用権に係る部分で測定し、(b)利得については第三者に移転された権利に係る金額のみを認識し、(c)それらの処理の結

果の見合いとして負債を認識する。

IFRS-ICは、2020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

2020年11月23日

#### 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。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.