

# IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS-ICニュース 2021年6月



2021年6月8日、9日にIFRS解釈指針委員会（以下、「IFRS-IC」）の会議が行われました。本稿では、主要な審議事項を解説し、また、国際会計基準審議会（以下「IASB審議会」）で議論されているものも含め、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ます。

## 審議事項一覧

### 【会計基準の限定的改訂】

#### 公開草案公表済

- [セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債 \(IFRS第16号に関連\)](#)
- [確定給付制度からの返還の利用可能性 \(IFRIC解釈指針第14号の改訂案\)](#)
- [交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定 \(IAS第21号に関連\)](#)

#### 公開草案公表予定

- [サプライヤー・ファイナンス契約【更新】](#)
- [特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 \(IAS第1号に関連\)【更新】](#)

### 【アジェンダ決定】

#### 確定

- [給付の勤務期間への帰属 \(IAS第19号に関連\)【更新】](#)
- [実質金利によるキャッシュ・フローの変動性のヘッジ \(IFRS第9号に関連\)【更新】](#)
- [棚卸資産の販売に要するコスト \(IAS第2号に関連\)【更新】](#)
- [後発事象—もはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成 \(IAS第10号に関連\)【更新】](#)

#### 未確定

- [当初認識時に金融負債に分類されたワラントの会計処理 \(IAS第32号に関連\)](#)
- [リース料に係る控除対象外付加価値税 \(IFRS第16号に関連\)](#)
- [欧州中央銀行のTLTROIIIプログラム \(IFRS第9号及びIAS第20号に関連\)【新規】](#)
- [風力発電施設の使用から生じる経済的便益 \(IFRS第16号に関連\)【新規】](#)

## 会計基準の限定的改訂 – 公開草案公表済

### 「セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債（IFRS第16号に関連）」

#### 関連基準

IFRS第16号「リース」

#### 概要

IFRS-ICは変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引の会計処理について検討を行い、2020年6月にアジェンダ決定を公表しましたが、この審議の過程で、セール・アンド・リースバック取引から生じる負債の測定については基準が明確ではないことが明らかになりました。これを受けて本公開草案は以下を提案しています。

- ー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の算定は、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。
- ーセール・アンド・リースバック取引から生じる負債はリース負債であると位置づける。よって、リースバック取引に変動リース料が含まれる場合には、リース負債の測定にはその見込み支払額が反映されることになるため、その事後測定は以下とする。
  - (i) リース料の支払時には「リース負債の測定に含めたリース料の金額」をもって、リース負債の帳簿価額を減額し、実際支払額との差異は変動リース料として発生時に損益に認識する。
  - (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) リースの条件変更やリース期間の見直しが生じた場合は、見直し後のリース料支払見込み額を用いてリース負債の再測定を行う。

#### 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：国際会計基準審議会、公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS第16号の改訂案）」を公表](#)を参照。

## 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)」

#### 関連基準

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ます。

- (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ます。

#### 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解釈指針第14号の限定的改訂を最終化することをIASB審議会に提案しました。

その後、IASB審議会にて、IFRIC解釈指針第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ました。

2017年9月のIASB審議会では、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ました。

- 一 積立超過の返還に係る企業の利用可能性に関して、IFRIC解釈指針第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審議会において、上記の検討状況のアップデートがなされ、IFRIC解釈指針第14号の改訂案を最終化しないことを決定しました。今後のIASB審議会において本プロジェクトの方向性を検討する予定です。

## 会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表済

### 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）

#### 関連基準

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、自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自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ます。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ます（[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）](#) - IFRS-ICニュース2018年9月参照）。

しかしながら、直物為替レートが長期的に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号には存在しません。IASB審議会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ます。

#### ステータス

##### ■ 公開草案の概要

IASB審議会は、2021年4月20日、公開草案(ED/2021/4)「交換可能性の欠如」（以下、本公開草案）を公表しました。

本公開草案では、以下の点に関してIAS第21号を改訂することが提案されています。

- ある通貨が他の通貨に交換可能である（交換可能性がある）の定義
- 通貨の交換可能性が欠如している場合において使用する為替レートの決定方法
- 通貨の交換可能性が欠如している場合において必要となる開示

本公開草案では、通貨の交換可能性が欠如している場合には、原則として直物為替レートを見積ることが提案されています。なお見積りに際しては以下の3要件を満たす必要があります。

- (a) 当該通貨が当該他の通貨に交換可能であったならば、企業が通貨交換の取引を取組めたであろう為替レートであること
- (b) 市場参加者間の秩序ある取引に適用されたであろう為替レートであること
- (c) 取引が行われる経済環境を忠実に反映した為替レートであること

また、この3要件を満たす限り、以下を用いることも許容されています。

- ・ 企業が交換可能性を判定した目的とは別の目的においてであれば通貨に交換可能性があると判定された場合の、当該直物為替レート
- ・ 測定日以降において交換可能性が回復した場合に最初に成立した直物為替レート

本公開草案に基づく改訂の具体的な適用時期は提案されていません。当該改訂は、改訂を初めて適用する年次財務諸表の期首（適用開始日）から将来に向かって適用することが提案されており、比較期間を修正再表示することを禁止することが提案されています。早期適用は認めることが提案されています。

#### ■ コメント期限

2021年9月1日

あずさ監査法人の関連資料：[ポイント解説速報（2021年4月28日発行）](#)

## 会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

### サプライヤー・ファイナンス契約【更新】

#### 関連基準

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」

#### 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りました。

- (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

IFRS-ICは、2020年12月のIFRS-IC会議での審議を受け、リバース・ファクタリング契約に関連する負債の財政状態計算書における表示、当該負債の認識の中止、キャッシュ・フロー計算書における表示及び財務諸表における開示について現状のIFRS®基準の原則及び要求事項について説明するアジェンダ決定を公表しました（[IFRS-ICニュース2020年12月](#)参照）。

一方で暫定的アジェンダ決定に対するフィードバック等を通じて、リバース・ファクタリング契約に関して財務諸表利用者が必要とする開示が十分には行われていないことが認識されたことから、IFRS-ICはIASB審議会に報告し、基準設定の必要性について検討することとされていました。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

IASB審議会は、2021年6月のIASB審議会において、利害関係者からのフィードバックを踏まえ、未払金（買掛金）を用いたファイナンス契約（サプライヤー・ファイナンス契約）について、限定的な基準設定を行うことを暫定的に決定しました。また、この基準設定プロジェクトはサプライヤー・ファイナンス契約についての開示要求を設定することを目的とし、それ以上にスコープを広げない（債権のファクタリングや棚卸資産を用いたファイナンス契約は含まない）ことを暫定的に決定しました。また、以下についても暫定的に決定しました。

- プロジェクトのスコープに含まれることになるサプライヤー・ファイナンス契約については、その詳細な定義を提案するのではなく、アレンジメントのタイプを説明する。
- IAS第7号に以下を追加することを提案する。
  - a. 全体的な開示目的：サプライヤー・ファイナンス契約から生じるキャッシュ・フローの性質、タイミング及び不確実性を財務諸表利用者が理解することができるようにする
  - b. 具体的な開示目的：
    - ① サプライヤー・ファイナンス契約が企業の財政状態及びキャッシュ・フローへ及ぼす影響を財務諸表利用者が判断できるような定量的情報を提供する

- ② サプライヤー・ファイナンス契約から生じるリスクを財務諸表利用者が理解できるように定性的情報を提供する

- 上記の開示目的を達成するため、企業に以下の開示を要求することを提案する。
  - a. サプライヤー・ファイナンス契約の重要な契約条件
  - b. 期首・期末における以下の情報
    - i. サプライヤー・ファイナンス契約の対象となる未払金（買掛金）等の合計
    - ii. 上記(i)の金額のうち、すでにサプライヤーが金融機関から支払いを受けた金額の合計
    - iii. 上記(i)の対象金額についての、支払予定時期（何日後に支払うか）のレンジ
    - iv. サプライヤー・ファイナンス契約の対象とはならない未払金（買掛金）等についての、支払予定時期（何日後に支払うか）のレンジ
- IFRS第7号の流動性リスク開示の中に、サプライヤー・ファイナンス契約を例示として追加する。

将来のIASB審議会において、上記提案した開示についての移行措置と必要なデュー・プロセスを議論する予定です。

#### ■ 公開草案公表予定

2021年第4四半期

## 会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

### 特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS第1号に関連) 【更新】

#### 関連基準

IAS第1号「財務諸表の表示」

#### 概要

負債を流動負債に分類する要件の1つに、「報告期間の末日現在で負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利を有していない場合」があります (IAS1.69(d))。2020年1月に改訂された同項の適用につき、特定の日特定の要件を遵守できなければ借入人は期限の利益を失うとする財務制限条項に関して、以下の3つのケースが検討されました。なお、いずれも報告日は20X1年12月31日の前提です。

(ケース1)

- 要件：各年の12月、3月、6月、9月の各月末日において、運転資本比率が1.0超。
- 報告日現在財務制限条項に抵触しているが、3か月の返済猶予を取付け済み。
- 20X2年3月31日以降の各判定日での運転資本は1.0超となる見込み。

(ケース2)

- 要件：各年の3月31日現在において、運転資本比率が1.0超。
- 報告日現在の運転資本比率は0.9、但し20X2年3月31日には1.0超となる見込み。

(ケース3)

- 要件：運転資本比率が報告日に1.0超、以後毎年6月30日に1.1超。
- 報告日現在の運転資本比率は1.05、20X2年6月30日には1.1超となる見込み。

IFRS-ICは、上記いずれのケースにおいても対象の借入金は流動負債に分類されると結論、アジェンダに追加しないことを2020年12月のIFRS-IC会議で暫定的に決定しました (特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS第1号に関連) - [IFRS-ICニュース 2020年12月](#)参照)。

しかしながら、暫定決定に対するその後のフィードバックを検討した結果、暫定決定におけるテクニカル分析及び結論については合意を確認しつつも、この問題に関するテクニカル分析及び結論、及びIASB審議会がIAS第1号の改訂時に考慮していなかった可能性がある情報として、改訂IAS第1号が適用されることによってもたらされる結果及びその潜在的な影響について寄せられたコメントをIASB審議会に報告することをIFRS-ICは決定、アジェンダ決定の最終化は見送られていました。

#### ステータス

##### ■ 審議の状況

IASB審議会は、2021年6月のIASB審議会で、IFRS-ICの暫定決定に関するテクニカル分析及び結論、暫定決定に対するコメントフィードバック、さらに基準設定の必要性について議論し、IAS第1号を次のように改訂することを暫定的に決定しました。

(分類と開示)

(a) 「少なくとも12か月にわたり決済を延期する権利」が、報告期間よりも後の時点で



企業が一定の条件を満たしていることを要件とする場合、負債の流動／非流動分類の決定にあたって、当該「一定の条件」は「報告期間の末日現在で（決済を延期する権利を）企業が有するか」の判定に影響を与えないことを明らかにする。

(b)当該「一定の条件」が満たされることを要件とする負債が非流動区分に分類されている場合には、企業は以下を開示する。

- ・ 当該条件の内容
- ・ 企業が報告日時点の状況において当該条件を満たしているかどうか。
- ・ 当該条件を満たしているかどうかテストされる契約上の判定日までに、企業は当該条件を満たせると見込んでいるか、またどのようにして条件を満たす予定か。

(表示)

「今後12か月以内に一定の条件を満たすことを条件として非流動分類された負債」について財政状態計算書上の独立掲記を要求する。

(明確化)

取引相手又は第三者の裁量、もしくは、企業の将来の行動によって影響されることがない将来の不確実な事象により、関連する負債の12か月以内の返済が要求される可能性がある場合には、企業は報告日時点で「決済を延期する権利を有していない」ことを明確にする。

(2020年改訂の発効日の延期)

2020年改訂IAS第1号の発効日を2024年1月1日まで延期する。

IASB審議会は、今後、移行措置、並びに公開草案公表のためのデュー・プロセスについて議論する予定です。

## ■ 公開草案公表予定

2021年第4四半期

## アジェンダ決定 – 確定

### 給付の勤務期間への帰属（IAS第19号に関連）【更新】

#### 関連基準

IAS第19号「従業員給付」

#### 概要

IFRS-ICは特定の条件の退職後確定給付制度を提供する企業における従業員の退職給付の勤務期間への帰属方法について質問を受け取りました。前提となる取引は以下のとおりです。

- 従業員は、62歳の退職年齢への到達時に企業に雇用されていることが条件であり、その到達時にのみ退職給付を受け取る権利を得る。
- 退職給付の金額は、退職年齢の前の勤務期間の年数に最終給与の月額を乗じたものとして計算される。
- 退職給付は勤続期間16年で上限となる（すなわち、従業員が権利を得る退職給付の最大額は、最終給与の16か月分である）。
- 退職給付は、退職年齢の前の従業員の継続勤務年数のみを使用して計算される。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定（2021年4月）

IFRS-ICは2021年4月のIFRS-IC会議で、給付を帰属させる勤務期間の開始時点と終了時点について、以下の通り指摘しています。

（勤務期間の開始時点）

IAS第19号の第72項は、権利確定前に従業員が勤務をすることで、今後に提供しなければならない勤務の量が減少する場合、確定給付制度に基づく義務（推定的債務）を生じさせると規定している。

本ケースの場合、企業が退職給付を提供する義務は、

- a. 従業員が46歳よりも前に企業に入社する（すなわち、従業員の退職年齢までに16年以上ある）場合には46歳以後からしか発生しない。なぜなら、46歳よりも前に従業員が勤務を提供しても、制度の下での給付を生じさせず、退職給付の時期にも金額にも影響を与えないためである。
- b. 従業員が46歳以後に企業に入社する場合は最初に勤務を提供した日から発生する。なぜなら、提供するどの勤務も制度の下での給付を生じさせ、雇用された日以後提供される従業員の勤務は、退職給付の金額に影響を与えるためである。

（勤務期間の終了時点）

IAS第19号の第73項によれば、「従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで」企業が退職給付を提供する義務は増加することになる。

本ケースの場合、

- a. 46歳から62歳までの勤務：各年度に勤務が提供されることで従業員が将来提供しなければならない勤務の量は減少する。すなわち、勤務によって、追加の給付が生じる。
- b. 62歳以降の勤務：企業に入社した年齢に関係なく重要な追加給付を生じさせない。そのため、企業は退職給付を62歳までの勤務にのみ帰属させる。

以上より、本件の退職給付制度について、IFRS-ICは、従業員が46歳（又は、46歳以後に雇用が開始する場合には最初に勤務を提供する日）から62歳までに勤務を提供する各年度に企業は給付を帰属させると結論を下しました。この判断は、給付をどの勤務期間に帰属させるかを説明した第73項の設例2（20年間の勤務の後に55歳でなお雇用されているか、又は勤務期間を問わず、65歳でなお雇用されているすべての従業員に一時金での退職給付を支払う制度に関する解説）の最初の箇所（すなわち、35歳前に入社した従業員の箇所）に整合するものです。

IFRS-ICは、2021年4月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、本ケースにおいて退職給付が帰属する期間を企業が決定するための適切な基礎を提供していると判断し、アジェンダに追加しないことを決定しました。当該アジェンダ決定は、2021年5月のIASB審議会で議論され、反対がなかったため、2021年5月に公表されました。

## アジェンダ決定 – 確定

### 実質金利によるキャッシュ・フローの変動性のヘッジ（IFRS第9号に関連）【更新】

#### 関連基準

IFRS第9号「金融商品」

#### 概要

IFRS-ICは、企業のリスク管理目的に合致する場合に、LIBOR等の名目金利ではなく、（名目金利から物価変動の影響を除去した）実質金利の変動から生じるキャッシュ・フローの変動リスクのヘッジにキャッシュ・フロー・ヘッジを適用できるかについての質問を受け取りました。前提となる取引は以下のとおりです。

- 企業はLIBOR等の金利指標を参照する変動金利負債を発行する。
- 企業はインフレーション・スワップを締結する（上記変動金利負債から生じる変動金利キャッシュ・フローを受け取り、インフレ指標に連動するキャッシュ・フローを支払う）。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定

キャッシュ・フロー・ヘッジは認識されている資産又は負債の全部又は構成要素に係る特定のリスクに起因し、かつ純損益に影響する可能性があるキャッシュ・フローの変動性に対するエクスポージャーのヘッジです（IFRS9.6.1.1, 6.5.2）。IFRS第9号のキャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、企業は特定のリスク要素をヘッジ対象に指定することができますが、その場合当該リスク要素が独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能であることが要求されています（IFRS9.6.3.7）。この点、反証可能ではあるものの、インフレリスクは契約上で特定されている場合を除き、この要件を満たさないとされています（IFRS9.B6.3.13）。

IFRS-ICは、企業がIFRS第9号6.4.1項のヘッジ会計の適格要件を検討するにあたって、質問の取引にキャッシュ・フロー・ヘッジを適用するためには、以下について評価する必要があることを指摘しました。

- 実質金利要素は、独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能であるか（IFRS9.6.3.7の要求）
- その結果、企業は変動利付金融商品に含まれる実質金利要素に起因するキャッシュ・フローの変動エクスポージャーを有しているか（IFRS9.6.5.2(b)の要求）

IFRS-ICは、以下のとおり指摘しました。

- リスク要素をヘッジ指定するためには、リスク要素は個別のヘッジ関係において独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能でなければならない。実質金利が契約上明示されていないリスク要素としてヘッジ対象の適格要件（IFRS第9号6.3.7項の要求）を満たすためには、変動利付金融商品が発行されヘッジ活動が行われる市場構造によりその適格性が担保される必要がある。そのためには実質金利は変動ベンチマーク金利を決定する際の識別可能な価格決定要素でなければならない、これはすなわち、実質金利の変動により変動利付金融商品に生じるキャッシュ・フローの変動が、独立に識別可能かつ信頼性をもって測定可能であるということの意味している。

－ IFRS第9号B6.3.13項は反証可能な推定として「インフレリスクは契約上明示されている場合を除き独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なものではない」と述べているが、これは公正価値ヘッジとキャッシュ・フロー・ヘッジの両方に適用される。IFRS第9号B6.3.14項は物価連動債券の量と期間構造が十分に流動性のある市場を形成しておりその結果としてゼロクーポン実質金利の期間構造の構築が可能となっている状況に言及しているが、これは公正価値ヘッジの場合に上記推定が反証できるケースの例示である。一方、名目金利は通常、実質金利の変動を直接の原因として変動しないため、関連する負債性証券の市場からゼロクーポン実質金利の期間構造を導けたとしても、そのこと自体は質問のキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ関係においてIFRS第9項B6.3.13項の反証可能な推定を覆すことにはならない、とIFRS-ICは結論付けた。

－ IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」は第6項でキャッシュ・フローを「現金及び現金同等物の流入と流出」と定義しているが、性質上、これは名目金額として捉えられている。また、変動利付金融商品の利息も特定の通貨に関しての名目金額で定義される。よって、IFRS第9号のキャッシュ・フロー・ヘッジの要件を満たすためには、ヘッジ指定されたリスク要素に起因する変動利付金融商品のキャッシュ・フローの変動性は名目金額で評価する必要がある。名目金利（LIBOR等）は、長期的には期待インフレ率と実質金利の影響を受けるかもしれないが、インフレ率又は実質金利の変動を直接の原因としては変動しない。つまり、名目金利の決定において、これらは識別可能な価格決定要素ではない。

上記の理由から、IFRS-ICは、質問のキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ関係において、実質金利の変動に起因するキャッシュ・フローの変動のエクスポージャーはなく、したがってIFRS第9項6.3.7項及び6.5.2(b)項は満たされないと結論付けました。結果として、質問のキャッシュ・フロー・ヘッジ関係において、実質金利要素はIFRS第9号6.4.1項のヘッジ対象の適格要件を満たさないことになります。

IFRS-ICは、2021年4月のIFRS-IC会議で、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ました。当該アジェンダ決定は、2021年5月のIASB審議会で議論され、反対がなかったため、2021年5月に公表されました。

## アジェンダ決定 – 確定

### 棚卸資産の販売に要するコスト (IAS第2号に関連) 【更新】

#### 関連基準

IAS第2号「棚卸資産」

#### 概要

IAS第2号は「棚卸資産は、原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で測定しなければならない」としています。ここで、正味実現可能価額は、「通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額を控除した額」と定義されています (IAS2.6) が、「販売に要するコストの見積額」に、販売に要するすべての費用が含まれるのか、それとも販売に係る増分費用のみが含まれるのかが議論になりました。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定 (2021年6月)

IFRS-ICは、2021年6月のIFRS-IC会議で、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、IAS第2号が企業に販売に要するコストを見積もることを要求していることに留意しました。この要求は、企業が販売に要するコストを見積もる際に、販売に係る費用のみに限定することを特段許容しているわけではありません。また、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減するのは「販売又は利用によって実現すると見込まれる額を超えて」棚卸資産が計上されないようにするため (IAS2.28) とされており、販売に要するコストを販売に係る増分費用のみに限定するとその目的が達成されない可能性があります。そのため、IFRS-ICは、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、企業は通常の事業活動の過程で販売に要するコストを見積もると結論付けました。具体的にどのような費用がこの範疇に含まれるのかは判断の問題であり、棚卸資産の性質を含む特定の事実および状況を考慮する必要があります。

IFRS-ICは、2021年6月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、正味実現可能価額の決定に際して考慮する「販売に要するコスト」が増分費用に限定されるか否かに関する十分な判断の基礎を示していると判断し、上記に関する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ました。当該アジェンダ決定は、2021年6月のIASB審議会で議論され、反対がなかったため、2021年6月に公表されました。

## アジェンダ決定 – 確定

### 後発事象 – もはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成 (IAS第10号に関連) **【更新】**

#### 関連基準

IAS第10号「後発事象」

#### 概要

IFRS-ICは、もはや継続企業ではない企業が作成する財務諸表について、以下の質問を受け取りました。

- 一 過去に継続企業であり、その期間の財務諸表を作成したことがない場合、継続企業の前提に基づき上記期間の財務諸表を作成することが可能か (質問 I)。
- 一 継続企業の前提に基づき比較年度の財務諸表をすでに発行していた場合、当期の財務諸表の作成においてはすでに継続企業の前提が成立していないことを鑑み、比較情報を修正する必要があるか (質問 II)。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの決定 (2021年6月)

IFRS-ICは、2021年6月のIFRS-IC会議で、以下の通り検討しました。

##### 質問 I

IAS1.25は、「経営者に当該企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて」、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することを企業に要求しています。また、IAS10.14は、経営者が「報告期間後において、当該企業の清算若しくは営業の停止をする方針を決定するか、又はそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には」、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成してはならないと規定しています。これらを踏まえると、もはや継続企業ではない企業は、継続企業の前提に基づき財務諸表（まだ発行が承認されていない過年度の財務諸表を含む）を作成することはできません。

IFRS-ICは、もはや継続企業ではない企業が継続企業の前提に基づき財務諸表を作成するかどうかを決定するにあたり、現状のIFRS基準の原則及び要求事項は十分な判断の基礎を示していると判断しました。

##### 質問 II

アウトリーチの結果、継続企業の前提が成立しない状況における比較情報の再表示について、実務には多様性は見られませんでした。したがって、IFRS-ICは、この問題が広範囲に影響する論点であるという確証を得るには至りませんでした。

IFRS-ICは、上記に関する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ました。当該アジェンダ決定は、2021年6月のIASB審議会で議論され、反対がなかったため、2021年6月に公表されました。

## アジェンダ決定 – 未確定

### 当初認識時に金融負債に分類されたワラントの会計処理（IAS第32号に関連）

#### 関連基準

IAS第32号「金融商品：表示」

#### 概要

IFRS-ICは、ワラントの再分類に関してIAS第32号をどのように適用するかについての質問を受け取りました。今回取り上げられているワラントは、発行者の固定数の資本性金融商品を購入する権利を保有者に与えるものですが、権利行使価格が当該ワラントの当初認識時点では固定されておらず、将来のある時点において固定されるというものです。当初認識時には権利行使価格が固定されていないため、IAS第32号第16項の固定対固定の要件（デリバティブが発行者の資本として分類されるためには、当該デリバティブは固定額の現金又はその他の金融資産と固定数の資本性金融商品を交換するものでなければならない）を満たさないとして発行者はこのワラントを金融負債に分類しています。質問は、権利行使価格の変動性が無くなり固定された時点において、発行者は当初金融負債に分類したワラントを資本に再分類するかというものです。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2021年3月のIFRS-IC会議で、金融商品の契約条件が変更されていない場合における金融負債及び資本の再分類に関して、IAS第32号には一般的な要求事項が存在しないことを指摘しました。再分類に関する類似の質問は、質問のワラント以外にも生じることが留意されました。また、発行者による金融商品の再分類の論点は、IASB審議会で進められている「資本の特徴を有する金融商品（FICE）」プロジェクトにおいて検討すべき実務上の論点として識別されています。したがってIFRS-ICは、当該質問を単独でIFRS-IC又はIASB審議会が検討するには範囲が狭く、効率的な対応にならないため、FICEプロジェクトにおけるより範囲の広い議論の中で検討すべきであると結論付けました。上記の理由から、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを暫定的に決定しました。

##### ■ コメント期限

コメント期間終了



## アジェンダ決定 – 未確定

### リース料に係る控除対象外付加価値税（IFRS第16号に関連）

#### 関連基準

IFRS第16号「リース」

#### 概要

IFRS-ICは、リース料の支払いに賦課される付加価値税が控除の対象とならない（還付されない）場合、IFRS第16号「リース」を適用すると、借手はこの付加価値税をリース料として会計処理することとなるかについて質問を受けました。前提となる取引は以下の通りです。

- 借手が事業を行う法域では、財やサービスに付加価値税が課税される。売手は買手に請求書を発行する際に付加価値税を含んだ額を請求する。リースの場合、貸手が借手にリース料の請求書を発行する際に付加価値税を加算する。
- 関連する税法によると、売手は回収した付加価値税を政府に支払い、買手は財やサービス（リースを含む）に関して支払った付加価値税を一般的には政府から回収できる。
- ただし借手は、その事業の特性から、財やサービスに関連して支払った付加価値税（リース料に関して支払ったものを含む）の一部しか回収できず、残額は還付されない。
- リース契約により、借手は関連する税法によって課税される付加価値税を含んだ額を貸手に支払うことが要求される。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICがこの質問に関するアウトリーチを実施した結果、影響を受ける借手にとってリース料に含まれる還付されない付加価値税の重要性があり、かつ、当該付加価値税の会計処理について実務に多様性が存在することを示す証拠は限定的でした。

そのためIFRS-ICは、本論点の影響が広範かつ重要であることを示唆する証拠が得られないと判断し、本論点を基準設定プロジェクトに追加しないことを暫定的に決定しました。

##### ■ コメント期限

コメント期間終了

## アジェンダ決定 – 未確定

### 欧州中央銀行のTLTROIIIプログラム（IFRS第9号及びIAS第20号に関連）【新規】

#### 関連基準

IFRS第9号「金融商品」、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」

#### 概要

IFRS-ICは、欧州中央銀行（ECB）による第3次貸出条件付長期資金供給オペレーション（TLTROIII）の借入人である銀行における会計処理についての質問を受け取りました。TLTROプログラムの下で銀行がECBから借入れることができる金額及びその借入に適用される変動金利の参照金利（COVID-19の影響を受け、現在、0.5%のスプレッドがここから控除される）利率は、当該銀行における企業や個人への融資実績の達成状況にリンクし、利払いは満期時等の一括払いとなっています。質問の内容は以下のとおりです。

- a. TLTROIIIは、市場金利よりも低利の貸出であるか否か、及び、市場金利よりも低利の貸出である場合、借入人である銀行は当該便益にIFRS第9号とIAS第20号のいずれを適用するか
- b. 銀行が市場金利よりも低利での借入の便益にIAS第20号を適用する場合、
  - i. 当該便益を認識する期間をどのように評価するか
  - ii. 当該便益を、表示上、TLTROIII負債の帳簿価額に加算するか
- c. 銀行はどのように実効金利を計算するか
- d. 銀行は負債に付された条件（融資実績の達成状況）の評価が見直されたことにより生じた見積り将来キャッシュ・フローの変更について、IFRS第9号B5.4.6項を適用して当初金利による償却原価の再測定として会計処理するか
- e. 銀行の貸出行動またはECBが行うTLTROIIIプログラムへの変更に起因する、過去の期間におけるキャッシュ・フローの変更をどのように会計処理するか

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、TLTROIIIへの参加により生じる金融負債はIFRS第9号の範囲に含まれるため、借入人である銀行がTLTROIIIの会計処理を決定するに際してはIFRS第9号が出発点になると指摘しました。銀行は、以下の手順で会計処理を検討することとなります。

- a. 組込デリバティブの分離要否を検討する。なお、本件についてはこの論点はありません。
- b. 当初認識日において金融負債を公正価値で測定する。当初認識時の公正価値と取引価格の差異を会計処理し、実効金利を計算する。
- c. 金融負債を事後測定する。これには見積りキャッシュ・フローの変更の会計処理が含まれる。

##### 金融負債の当初認識と測定

TLTROIII負債が「純損益を通じて公正価値で測定される金融負債」に該当する場合を除き、銀行は当初認識日にTLTROIII負債を公正価値に取引費用を加減した値で測定します。当初認識時の公正価値はIFRS第13号「公正価値測定」に基づき測定されますが、通常は取引価格と等しくなります。当初認識時の公正価値が取引価格と異なる場合、IFRS第9号B5.1.1項は、取引価格の中に金融負債以外の何かが含まれていないかを決定することを要求しています。

IFRS-ICは、金融負債の金利が市場金利よりも低利となっているか否かを決定するのは金融負債に関連する事実と状況に基づく判断を要するとしながらも、金融負債の当初認識時の公正価値と取引価格の差異は金融負債の金利が市場金利よりも低利であることを示している可能性があるとし、以下のとおり指摘しました。

- 銀行が、TLTROIII負債の当初認識時の公正価値は取引価格と異なるが、取引価格には金融負債以外のものは含まれていないと判断する場合、銀行はIFRS第9号B5.1.2A項を適用して当該差異を会計処理する。すなわちその公正価値がレベル1のインプットによる場合、もしくは観察可能な市場からのデータのみを用いた評価技法に基づく場合は差異は発生時に損益処理し、それ以外の場合は繰り延べる。
- 銀行が、TLTROIII負債の当初認識時の公正価値は取引価格と異なるが、取引価格には金融負債以外のものが含まれていると判断する場合、銀行は当該差異がIAS第20号の政府補助金を表しているかを判断する。政府補助金を表している場合、IAS第20号の政府補助金の会計処理は当該差異についてのみ適用され、金融負債にはIFRS第9号が適用される。

TLTROIIIにIAS第20号の政府補助金が含まれているか

IAS第20号において、政府とは「地方、国家又は国際機関のいずれかを問わず、政府、政府機関及びそれに類似する機関」と定義され、また、政府補助金とは、「政府による援助であって、企業の営業活動に関する一定の条件を過去において満たしたこと又は将来において満たすことの見返りとして、企業に資源を移転する形態によるもの」と定義されています。合理的に価値を定めることのできない形態の政府援助又は政府との取引のうち企業の通常の商取引と区別できないものは政府補助金から除かれています。

IFRS-ICは、TLTROIIIにIAS第20号の政府補助金が含まれるのは以下の場合であると指摘しました。

- a. ECBがIAS第20号の政府の定義を満たす。
- b. TLTROIII負債に適用される金利が市場金利よりも低利となっている。
- c. ECBとのTLTROIIIプログラムによる取引が、当該銀行の他の通常の商取引と区別できる。

ただし、上記事項の決定には特定の事実及び状況に基づく判断が要求され、したがって、IFRS-ICはTLTROIIIにIAS第20号の政府補助金が含まれているか否かについて結論付ける立場にないと指摘しました。また、TLTROIIIに政府補助金が含まれるとしても、当該補助金が補填することを意図している関連コストの特定にも判断を要すると指摘しました。一方で、もしTLTROIIIにIAS第20号の政府補助金が含まれているとしても、IAS第20号はその場合に銀行が政府補助金を会計処理するのに十分な基礎を提供していると結論付けました。

当初認識時の金融負債の実効金利の計算

IFRS第9号において実効金利は「金融資産又は金融負債の予想存続期間を通じての将来の現金の支払又は受取りの見積りを、金融資産の総額での帳簿価額又は金融負債の償却原価まで正確に割り引く率」と定義されているため、実効金利の計算において企業は金融負債の予想される満期日までの予想キャッシュ・フローを見積る必要があります。当初認識時点においてTLTROIII負債の実効金利を計算する際には、どのように将来キャッシュ・フローを見積るのか、特に、負債に付された条件を達成するかどうかの判断を将来キャッシュ・フローに反映させるのが問題となります。この点、実効金利法の適用にあたって将来キャッシュ・フローの見積りに何を考慮すべきかは、今回の質問

以外にも関連する論点であるとIFRS-ICは指摘しました。したがってIFRS-ICは、実効金利法の計算にあたり不確実な条件をどのように反映させるのかを検討することはより広範な問題であり、TLTROIII負債の文脈のみで議論すべきではないとし、この論点はIFRS第9号の分類と測定の適用後レビュー（PIR）の中で扱われるべきであるとししました。

#### 償却原価法に基づく金融負債の事後測定

TLTROIII負債の利息は満期時（又は早期弁済時）の一括払いのため、金融商品のキャッシュ・フローが生じるのは決済時の1回限りです。

銀行は金融負債の当初認識時に将来キャッシュ・フローを見積り、当初の実効金利を算定します。その後実効金利を調整するか否かは金融負債の契約条件及びIFRS第9号の関連する規定に拠り、将来キャッシュ・フローの見積りに変化が生じた場合はIFRS第9号B5.4.5項もしくはB5.4.6項が適用されます。

IFRS第9号B5.4.5項は変動金利の金融負債に適用され、市場金利の変動を反映するように将来キャッシュ・フローの見積りが修正され、実効金利が改定されます。IFRS-ICは、変動金利金融商品とは契約上のキャッシュ・フローが市場金利の変動を反映するように定期的に調整されるように変動する金融商品であると指摘したうえで、変動金利金融商品には、変動金利要素のほか固定部分のその他の金利要素（例えば、TLTROIIIでECBが付与する0.5%のディスカウント）が含まれる場合があるが、B5.4.5項の適用対象は変動金利要素のみであるとししました。

一方、IFRS第9号B5.4.6項はIFRS第9号B5.4.5項が適用されないキャッシュ・フローの見積りの変更に応用されますが、条件変更によって契約上のキャッシュ・フローの変更が起きる場合は、企業は当該変更が金融負債の認識の中止をもたらすか否かをまず判断する必要があります。

IFRS-ICは、認識の中止には至らない条件変更又はその他の予想将来キャッシュ・フローの変化により、TLTROIII負債の決済予定額がTLTROIII負債の帳簿価額算定の前提となっていた将来キャッシュ・フローの見積りから乖離してしまった状況について検討しました。その場合、銀行は条件変更又は予想将来キャッシュ・フローの変化を反映して金融負債の帳簿価額を調整、従前の帳簿価額との差異を純損益で即時に認識します。したがって、銀行は過去の期間に認識された利息の調整は行いません。

IFRS-ICは、実効金利を決定するにあたり、金利に付された条件の達成を将来キャッシュ・フローの見積りや変更に反映させるか否かは広範な問題であり、TLTROIII負債の文脈のみで議論すべきではないとししました。したがって、IFRS-ICはこの論点はIFRS第9号の分類と測定の適用後レビュー（PIR）の中で扱われるべきであるとししました。

#### 開示

ECBがIAS第20号の政府の定義を満たしており、ECBから政府援助を受けたと判断した場合、当該銀行はIAS第20号39項で要求される開示を行う必要があります。加えて、TLTROIIIに関して要求される判断およびリスクに鑑み、銀行はIAS第1号「財務諸表の表示」第117、122、125項で要求される開示、及び、IFRS第7号「金融商品：開示」第7項、21項、31項で要求される開示を行うことを検討する必要があります。これらの開示は、重要な会計方針と会計方針適用にあたって経営者が行った、財政状態計算書に認識されている金額に最も重要な影響を与えている仮定と判断についての情報を開示することを求めています。

上記を踏まえ、IFRS-ICは、以下のとおり結論付けました。

- 銀行がTLTRO IIIにIAS第20号の政府補助金が含まれていると判断する場合、IAS第20号は当該政府補助金を会計処理するのに十分な基礎を提供している。
- 実効金利を決定するにあたり、金利に付された条件の達成を将来キャッシュ・フローの見積りや変更に反映させるか否かは広範な問題であり、IFRS-ICにおいてそれ単独では効率的に解決することができず、IFRS第9号の分類と測定の適用後レビュー（PIR）の中で扱われるべきである。

上記の理由からIFRS-ICは本論点を基準設定プロジェクトに追加しないことを暫定的に決定しました。

#### ■ コメント期限

2021年8月16日

## アジェンダ決定 – 未確定

### 風力発電施設の使用から生じる経済的便益（IFRS第16号に関連）

【新規】

#### 関連基準

IFRS第16号「リース」

#### 概要

IFRS第16号第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渡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」と述べています。そして、「顧客による使用の支配」の判断として「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を顧客が有しているか（IFRS16.B9(a)）」の評価を求めています。同項の適用にあたり、IFRS-ICは、電力小売業者（顧客）は、風力発電事業者（供給者）との契約期間に渡り、風力発電施設の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しているかについて質問を受けました。前提となる取引は以下の通りです。

- 顧客と供給者はいずれも電力市場の登録参加者である。この市場では、顧客と供給者が直接電力の売買契約を締結することは認められていない。顧客と供給者は市場の電力網を通じて電力を売買し、そのスポット価格は市場運営者が決定する。
- 顧客は供給者と以下の契約を締結する。
  - 供給者が風力発電施設で発電し電力網に供給した電力について、メガワット当たりのスポット価格とメガワット当たりの固定価格を20年間に渡りスワップし、純額で決済する。これにより供給者は、契約期間にわたり電力網に供給する電力に係るスポット価格を固定化し、顧客は、当該電力量に相当する契約上の固定価格とスポット価格の差額を供給者と決済する。
  - 供給者は、風力発電施設の使用から生じる再生可能エネルギークレジットをすべて顧客に移転する。

#### ステータス

##### ■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS第16号第B21項は、資産の使用からの経済的便益は多くの方法で直接又は間接に得ることができるとしたうえで、「資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物（これらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む）や、資産の使用から得られる他の経済的便益のうち第三者との商取引から実現するものが含まれる」と指摘しています。

IFRS-ICは、本件取引について風力発電施設の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプットとしての発電された電力、及び風力発電施設の使用から生じる副産物又はその他の経済的便益としての再生可能エネルギークレジットが含まれることに着目しました。

本契約では、供給者と顧客は電力スポット価格の変動を差額決済するだけであり、風力発電施設が電力網に供給する電力を購入する権利も義務も顧客には生じません。顧客は、契約により再生可能エネルギークレジット（風力発電施設の使用から生じる経済的便益の一部に該当）を得る権利を有しますが、風力発電施設が契約期間を通じて発電する電力を得る権利は有しません。

よって、IFRS-ICは本件取引について顧客は風力発電施設の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していないと結論づけました。すなわち、本契約はリースを含んでいません。

IFRS-ICは、2021年6月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、本件質問で記載されている識別された資産の使用から生じる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を顧客が判断するための適切な基礎を提供していると判断し、基準設定プロジェクトに追加しないことを暫定的に決定しました。

## ■ コメント期限

2021年8月16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。

© 2021 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.

コピーライト©IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IASB for SMEs®」、「IAS®」及び「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。