あずさ監査法人

IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS-ICニュース　2022年2月

2022年2月1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。

（注）本ニュースレターは2022年2月10日時点の情報に基づいて更新しています。
IASB審議会が2022年2月の会議（2月21日～24日）で審議した内容については、次号で更新します。

審議事項一覧

【会計基準の限定的改訂】

公開草案公表済

- サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号に関連）
- 特約条項付きの非流動負債（IAS第1号に関連）
- 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）【更新】

公開草案公表予定

該当なし

【アジェンダ決定】

確定

該当なし

IASB審議前

- 欧州中央銀行のTLTRO IIIプログラム（IFRS第9号及びIAS第20号に関連）【更新】

暫定決定

- 使用制限のある要求払預金（IAS第7号に関連）
- 金融資産の決済として電子送金システムを介して受領した現金（IFRS第9号に関連）
- 本人なのか代理人なのか－ソフトウェア再販売事業者（IFRS第15号に関連）
- 負の低排出ガス車クレジット（IAS第37号に関連）【更新】

【その他】

- 年金契約に係る利益の認識（IFRS第17号に関連）【新規】

© 2022 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.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済

サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号に関連）

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）。

アジェンダ決定に説明されている通り、リバース・ファクタリング契約に関して財務諸表利用者の情報ニーズに応えるための要求事項の一部は、現行のIFRS基準においてすでに含まれています。しかしながら、現行の開示要求事項を具体的に改訂しない限り財務諸表利用者の求める開示は十分には行われないとの懸念が指摘されたことから、IASB審議会は、限定的な基準改訂によりこれに対応することを暫定的に決定しました。

ステータス

■ **公開草案の概要**

IASB審議会は、2021年11月26日、公開草案（ED/2021/10）「サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号の改訂案）」を公表しました。本公開草案はリバース・ファクタリング契約を含む未払金（買掛金）を用いたファイナンス契約（以下「サプライヤー・ファイナンス契約」という）についての開示要求を設定することを提案するものです。

本公開草案は、IAS第7号を改訂し、サプライヤー・ファイナンス契約が企業の負債及びキャッシュ・フローへ及ぼす影響を財務諸表利用者が判断できるための情報を提供するという開示目的のもと、以下の開示要求を追加することを提案しています。

■ 各サプライヤー・ファイナンス契約の契約条件

■ 報告期間の期首及び期末における以下の情報

・各サプライヤー・ファイナンス契約ごとに、

(i) その対象となる金融負債（買掛金等）の帳簿価額及びそれが含まれる表示科目

(ii) 上記(i)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

(iii) 上記(i)の対象負債についての、支払予定時期のレンジ

・サプライヤー・ファイナンス契約の対象とはならない買掛金等についての支払予定時期のレンジ

公開草案での提案に拠れば、契約条件が類似している場合にのみ、異なる契約について上記の情報を集約して開示することがを認められます。

また、財務活動から生じるキャッシュ・フローに係る負債の変動の開示（IAS第7号）、及び流動性リスクの開示（IFRS第7号）の開示要求の中に、サプライヤー・ファイナンス契約を例示として追加することが提案されています。

© 2022 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.

■ コメント期限

2022年3月28日

あずさ監査法人の関連資料： ポイント解説速報（2021年12月3日発行）

© 2022 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.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済
特約条項付きの非流動負債（IAS第1号に関連）

関連基準

IAS第1号「財務諸表の表示」

概　要

IASB審議会が2020年に公表した「負債の流動又は非流動への分類（IAS第1号の改訂）」（以下、「2020年改訂」という。）に関連して、IFRS-ICは、特定の日において一定の運転資本比率（流動比率）の維持を要求する特約条項が含まれ、当該条項に抵触すると借入金が要求払いとなる次のようなケースにおいて、2020年改訂をどのように適用するかという質問を受けました。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、以後毎年の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企業は「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か月にわたり延期できる権利」を有していないため、該当する負債は流動負債に分類されると結論付けたものの、アジェンダ決定の最終化は見送っていました。

IFRS-ICからの提言を受けたIASB審議会は、2021年6月のIASB審議会でIFRS-ICでの議論の結論及びIFRS-ICの暫定的アジェンダ決定に対するフィードバックなどを検討した結果、負債の決済を延期できる権利が報告期間の末日以降の契約条件の遵守を必要とする状況においては、2020年改訂の規定は財務諸表の利用者の情報ニーズを満たすには不十分であると結論づけ、IAS第1号を再度改訂することを暫定的に決定しました。

ステータス

■ 公開草案の概要

IASB審議会は、2021年11月19日、公開草案（ED/2021/9）「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂案）」を公表しました。公開草案は、主として次の事項を提案しています。

- 「企業が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か月にわたり延期できる権利を有しているか」を検討する際は、報告期間の末日又は末日より前の時点で遵守が求められる特約条項のみを考慮する。
- 非流動に分類された負債につき、報告期間の末日以降12か月以内に遵守が求めら

© 2022 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.

れる特約条項がある場合、12か月以内に当該負債の返済が必要となるリスクを財務諸表の利用者が評価できるよう、当該負債を財政状態計算書で区分掲記し、特約条項の契約条件、報告期間の末日時点の状況で当該契約条件を遵守しているか、報告期間の末日以降に当該契約条件を遵守することを見込んでいるか、どのように遵守する見込みかなどの情報を開示する。

■ コメント期限

2022年3月21日

あずさ監査法人の関連資料： ポイント解説速報（2021年11月29日発行）

© 2022 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.

会計基準の限定的改訂 ー 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子率または借手の追加借入利子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**

2021年12月に実施されたIASB審議会では、公開草案に対して寄せられたコメントと、これを受けたIFRS-IC会議からの助言を踏まえた審議が行われています。

公開草案における提案のうち、維持すべき提案として、暫定的に以下の点が確認されました。

- セール・アンド・リースバック取引から生じる負債は、IFRS第16号におけるセール・アンド・リースバック取引に関する規定が適用される負債であることを明確化する。
- セール・アンド・リースバック取引の実行に伴い使用権資産および損益をどのように測定すべきかに関するIFRS第16号の現行規定（第100(a)項）を変更しない。
- 売手／借手企業は、一般的なリース取引から生じた使用権資産の事後測定に適用される規定（IFRS第16号第29項から第35項）を適用することにより、リースバックから生じる使用権資産の事後測定を行う。
- 変動支払を伴うセール・アンド・リースバック取引に関する設例を含める。

© 2022 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.

一方、公開草案を一部見直し、以下とすることが暫定的に決定されました。

- 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について、残存割合を決定する方法は定めない。
- 売手／借手企業は、一般的なリース取引から生じたリース負債の事後測定に適用される規定（IFRS第16号第36項から第46項）を適用することにより、リースバックから生じる負債の事後測定を行う。
- ただし、上記規定（IFRS第16号第36項から第46項）における「リース料」、「改訂後のリース料」という用語は、売手／借手企業に残存した使用権に関連する損益が認識されないように適用する。

今後のIASB審議会においては、移行措置と基準の最終化に向けて必要なデュー・プロセスの確認が行われる予定です。

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。

© 2022 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.

会計基準の限定的改訂 ー 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。

ー　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。

© 2022 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.

会計基準の限定的改訂 ー 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）【更新】

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、2021年4月20日、IAS第21号を限定的に改訂する、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。

本公開草案は、以下の点に関してIAS第21号を改訂することを提案しています。

- 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を提案しています。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、以下のいずれかの観察可能なレートを見積り直物為替レートとして用いることも許容しています。

（a）　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

（b）　測定日後に交換可能性が回復した場合に最初に成立した為替レート

本公開草案は、改訂の具体的な適用時期を提案していません。また、本公開草案は、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し、比較期間を修正再表示することを禁止することを提案しています。加えて、早期適用を認めることが提案されています。

© 2022 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.

ステータス

■ **再審議の状況**

2022年1月のIASB審議会において、公開草案に対して寄せられたコメントの分析が行われました。

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）

© 2022 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.

アジェンダ決定 ー IASB審議前

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）【更新】

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。

© 2022 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.

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かが問題となります。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

© 2022 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.

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適用されますが、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。

© 2022 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.

■ その後の検討状況

IFRS-ICは、2022年2月のIFRS-IC会議で、2021年6月に公表された暫定的アジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を行う結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASB審議会の2022年3月の会議で検討されたうえ、IASB審議会が反対しなければ、IFRIC Update（2022年2月）の追補として同月に公表される予定です。

© 2022 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.

アジェンダ決定 ー 暫定決定
使用制限のある要求払預金（IAS第7号に関連）

関連基準

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」

概　要

IFRS-ICは、第三者との契約に基づき使用制限が付された要求払預金がキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書の「現金及び現金同等物」を構成するかどうかについての質問を受けました。前提となるケースは、以下のとおりです。

- 要求払預金自体には、企業が当該要求払預金に保有している金額を引出し、利用することを妨げる条項は付されていない。
- 第三者との契約に基づき、企業は一定の残高を当該要求払預金に維持し特定の目的にしか当該預金を利用しないとする義務を負っている。企業が目的外でこの預金を使用した場合、これは当該第三者に対する契約上の義務違反となる。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

2021年9月のIFRS-IC会議では次のとおり指摘がなされました。

キャッシュ・フロー計算書における「現金及び現金同等物」

- IAS第7号第6項は、現金を手許現金と要求払預金からなるとしている。同項の定義以外に、ある項目が現金として適格であるかを決定する他の要求事項はIAS第7号にはない。
- IAS第7号及びIAS第1号の現行の要求事項は、以下のとおり「現金及び現金同等物」が使用制限の対象であることも排除されないことを示している。
  a. IAS第7号第48項は、保有する現金及び現金同等物の残高のうち、当該企業グループが利用できない重要な金額に関する情報を開示することを要求している。
  b. IAS第1号第66項（d）は、当該資産を交換すること又は負債の決済に使用することが報告期間後少なくとも12か月にわたり制限されている場合を除き、現金又は現金同等物を流動資産として分類することを要求している。

IFRS-ICは、第三者との契約に基づき要求払預金の使用が制限されるとしても、そのような制限によって預金の性質が変化しIAS第7号の現金の定義を満たさなくなるのでなければ、当該預金が現金でなくなることはないと結論を下しました。本ケースにおける、要求払預金として保有する金額についての契約上の使用制限は、企業が当該要求払預金を自由に引き出せるという預金の性質を変えるものではありません。よって、この要求払預金はキャッシュ・フロー計算書における「現金及び現金同等物」を構成するとIFRS-ICは結論を下しました。

財政状態計算書における表示について

- IAS第1号第54項（i）は、企業が財政状態計算書に現金及び現金同等物の金額を示す項目を掲記することを要求している。

© 2022 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.

- IAS第1号第55項は、第54項に挙げられた項目以外についても、企業の財政状態を理解するうえで目的適合性がある場合には、財政状態計算書上に追加的な項目で表示することを要求している。

したがって、IFRS-ICは、本ケースにおける要求払預金は財政状態計算書において現金及び現金同等物として表示し、企業の財政状態を理解するうえで目的適合性がある場合には使用制限のある要求払預金を別掲すると結論を下しました。
また、IAS第1号第66項（d）を適用し、報告期間後少なくとも12か月にわたり交換又は負債の決済に使用することが制限されているのでない限り、この要求払預金は流動資産に分類すると指摘しました。

開示

- IAS第7号第45項は、現金及び現金同等物の内訳を開示し、キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物と、財政状態計算書に現金及び現金同等物として表示される金額が異なる場合には、その調整表を表示することを要求している。また、IAS第7号第48項は、現金及び現金同等物の残高のうち企業グループが利用できない金額を経営者による説明とともに開示することを要求している。よって、企業は契約上使用に制限がある要求払預金について現金及び現金同等物の内訳とし、企業グループが利用できない金額及びその金額に関する情報を開示することになる。

- また、以下についても追加開示の必要性を検討する：
  ・IFRS第7号「金融商品：開示」の流動性リスクに関する開示要求に関して、金融商品から生じるリスク、およびそのリスクがどのように管理されているか
  ・IAS第7号及びIFRS第7号の要求事項に基づく開示では要求払預金についての制限が企業の財政状態に与える影響を財務諸表利用者が理解するのに不十分な場合、IAS第1号第31項を踏まえた追加的な情報の開示

2021年9月のIFRS-IC会議は、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、第三者との契約に基づき使用制限が付された要求払預金がキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書の「現金及び現金同等物」を構成するかについて決定するうえでの適切な基礎を示していると判断し、本件を基準設定プロジェクトの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

© 2022 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.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

金融資産の決済として電子送金システムを介して受領した現金（IFRS第9号に関連）

関連基準

IFRS第9号「金融商品」

概　要

IFRS-ICは、企業が金融資産（営業債権）の決済として電子送金システムを介して現金を受領する場合、着金日ではなく、送金手続が開始された日に営業債権の認識を中止し、現金を認識できるかという質問を受けました。

前提となる取引は以下の通りです。

- 本件における電子送金システムは自動決済プロセスを有している。当該プロセスは、送金手続に3営業日を要する。つまり、システムを利用した送金は、支払人が支払手続を開始してから2営業日後に決済される。
- 企業は、顧客に対する営業債権を保有している。企業の報告日時点において、顧客は営業債権を決済するために電子送金システムを利用して既に送金手続を開始しているが、企業の口座に振り込まれるのは報告日から2営業日後である。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

営業債権及び企業が受領する現金は、いずれもIFRS第9号の範囲に含まれる金融資産に該当することから、企業は、営業債権の認識を中止する日を決定するためにIFRS第9号第3.2.3項を適用し、現金を認識する日を決定するためにIFRS第9号第3.1.1項を適用します。IFRS-ICは、本件は金融資産の購入でも売却でもないため、IFRS第9号第3.1.2項の「通常の方法による売買」の規定は使えないと指摘しました。

IFRS第9号第3.2.3項は、金融資産を譲渡した場合以外については、金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合に、かつその場合にのみ、金融資産の認識を中止することを求めています。このため、企業は、営業債権から生じるキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した日に営業債権の認識を中止することになります。キャッシュ・フローに対する契約上の権利がいつ消滅するかは法律上の問題であり、関連する法律及び規制、電子送金システムの特徴を含む個別の事実及び状

況に基づいて判断します。このため、顧客から現金を受領する契約上の権利が現金を受領した時点で初めて消滅するのであれば、企業は銀行口座への着金日に営業債権の認識を中止することになります。

また、IFRS第9号第3.1.1項は、企業が金融商品の契約条項の当事者になった場合に、かつその場合にのみ、金融資産を認識することを求めています。企業が銀行口座に振り込まれる現金について契約条項の当事者となるのは当該現金を獲得する契約上の権利を得たとき、即ち現金が振り込まれて以降となります。よって、企業は着金日に現金を金融資産として認識します。IFRS-ICは、営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が着金日より前に消滅した場合には、その同日に、企業は営業債権の決済として受領した何らかの金融資産（例えば顧客の取引金融機関に対する未収入金）を認識することになるであろうと指摘しました。しかしながら、営業債権の認識を中止する前に営業債権の決済として現金もしくは他の金融資産を企業が認識することはありません。

© 2022 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.

以上から、IFRS-ICは、営業債権から生じるキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した時点で営業債権の認識を中止し、営業債権の決済として受領した現金もしくは他の金融資産を、営業債権の認識を中止する日と同じ日に認識すべきであると結論付けました。

2021年9月のIFRS-IC会議は、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、電子送金システムを介して営業債権の決済を受けた場合に、いつ営業債権の認識を中止し、現金を認識すべきかを決定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

コメント期間終了

© 2022 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.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

本人なのか代理人なのかーソフトウェア再販売事業者（IFRS第15号に関連）

関連基準

IFRS第15号「顧客との契約から生じた収益」

概　要

IFRS-ICは、次のような状況において、IFRS第15号の適用にあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者が本人なのか代理人なのかを尋ねる質問を受け取りました。

- 再販売業者は、ソフトウェア製造業者と以下の販売契約を締結している。
  - ソフトウェア再販売業者（以下「再販売業者」という）は、ソフトウェア製造業者の標準的なソフトウェア・ライセンスを顧客に付与（販売）する権利を有する。
  - 再販売業者は、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類と数を見極めるべく、ソフトウェア・ライセンスの販売に先立ち各顧客に対して助言を行うことが求められる。
  - 顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格設定は、再販売業者が裁量権を有する。
- 販売前の助言の内容は、顧客のニーズによって異なる。顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しない場合、顧客と再販売業者との間に契約は成立せず、顧客は何も対価を支払わない。顧客が特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを購入する場合、再販売業者は顧客と販売価格の交渉を行い、顧客に代わってソフトウェア製造業者に発注、支払を行い、顧客に対しては交渉で合意した価格を請求する。
- ソフトウェア製造業者は、発注されたソフトウェア・ライセンスを、顧客の名前で発行し、ソフトウェア・ポータルを通じてライセンス認証に必要なキーと共に提供する。ソフトウェア製造業者は、顧客との間で、ソフトウェアを使用する顧客の権利、ソフトウェアの機能についての保証及びライセンス有効期間について定めた契約を締結する。
- 再販売業者が顧客に誤った種類又は数のソフトウェア・ライセンスを注文するよう助言し、したがってそれが顧客のニーズを満たさないものであった場合、顧客はライセンスを受領しないかもしれない。再販売業者は、受領されなかったライセンスをソフトウェア製造業者に返品したり、他の顧客に販売したりすることができない。

ステータス

- **IFRS-ICの暫定的決定**

本人・代理人の検討にあたっては、契約の下での「約束の性質」が、特定された財又はサービスを「自ら提供する」履行義務であるのか、それとも「他の当事者によって提供されるように手配する」履行義務なのかの判断が求められます（IFRS15.B34）。この判断は、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて行います。このため、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者が本人なのか代理人なのかを判断するには、「約束の性質」が何にあたるのかにつき次の２つの点の検討が必要です。

(a) 顧客に提供される、財又はサービスの識別

(b) 再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に、それらを支配しているかどうかの評価

© 2022 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.

顧客に提供される、特定された財又はサービスの識別

再販売業者の顧客との契約は、特定された種類及び数の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に対して移転する明示的な約束を含んでいます。

IFRS-ICの観察に拠れば、ソフトウェア製造業者と再販売業者の間で締結された販売契約において、再販売業者が顧客に提供する販売前の助言は黙示的な約束には該当しません。顧客との契約時点で再販売業者による助言の提供はすでに終了しており、すでに提供された助言が契約開始後に顧客に移転されることはなく、また、再販売業者が追加的な助言を提供することもありません。したがって、顧客との契約が締結された時点において、標準ソフトウェア・ライセンス以外の財又はサービスを再販売業者が顧客に対して移転することを、顧客は期待しているわけではありません。

このため、IFRS-ICは、質問に記載された前提において、顧客と再販売業者との間の契約で約束された財は、標準ソフトウェア・ライセンスのみであると結論付けました。よって、次のステップとして、この「特定された財」としての標準ソフトウェア・ライセンスを、再販売業者が、顧客に移転する前に支配しているかどうかを評価します。

顧客に移転する前に、再販売業者は標準ソフトウェア・ライセンスを支配しているかどうかの評価

標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に再販売業者が支配しているかどうかを評価するには、再販売業者と顧客の契約、再販売業者とソフトウェア製造業者の契約及びソフトウェア製造業者と顧客の契約の契約条件の検討を含む事実と状況の判断が必要です。

「支配」についてのIFRS第15号の原則及び要求事項を適用した結果、再販売業者が本人なのか代理人なのかが明らかではない場合には、IFRS第15号B37項の指標に基づき、再販売業者が標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に支配しているかどうかを評価します。IFRS-ICは、以下の点に着目しました。

- 約束の履行に主たる責任を有するのは誰か（IFRS第15号B37項(a)）：顧客に提供されたソフトウェア・ライセンスは、再販売業者がソフトウェア製造業者に発注し、ソフトウェア製造業者が顧客の名前でソフトウェア・ライセンスを発行して初めて存在する。ライセンスの発行及び認証、さらにソフトウェアの機能に対して責任を有しているのはソフトウェア製造業者であり、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任をこれらの点において有しているのはソフトウェア製造業者である。
  一方、顧客にソフトウェア・ライセンスが移転される前後において顧客と相対する当事者であり、ライセンスが受け入れられなかった場合についての責任を負っているのは再販売業者であり、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任をこれらの点において有しているのは再販売業者である。

- 在庫リスクを有しているのは誰か（IFRS第15号B37項(b)）：再販売業者は、顧客との契約締結前に標準ソフトウェア・ライセンスのストックを支配しておらず、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に仕向けたりすることができない。したがって、再販売業者は、ライセンスが顧客に移転される前は在庫リスクを負わない。しかし、再販売業者は顧客に受け入れられなかった場合の在庫リスクは負っている。

- 価格の設定に裁量権を有しているのは誰か（IFRS第15号B37項(c)）：再販売業者は、ライセンスの価格設定に裁量権を持っている。しかし、例えば、ソフトウェア・ライセンスの市場が、事実上、再販売業者に価格設定について限定的な裁量しか与えない場合、価格設定の裁量は支配の評価にそれほど関連しない可能性がある。

© 2022 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.

IFRS-ICは、再販売業者が本人なのか代理人なのかに関する結論は関連する契約の契約条件を含む特定の事実及び状況に依存すると考えました。IFRS第15号の適用指針の「本人なのか代理人なのかの検討」のセクション（B34項～B38項）に規定されたフレームワークと要求事項の内容に基づいた判断が必要であり、その際、支配の評価に際してその指標はどの程度関連性があるのか、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に再販売業者が支配しているという証拠をそれらがどの程度提供するのかを考慮することが求められます。

また、IFRS-ICは、再販売業者は、次の情報を開示することになるであろうと考えました。

- 重要な会計方針に関する情報（IAS第1号「財務諸表の表示」）
- IFRS第15号が要求する情報。ここには、履行義務に関する開示要求事項（IFRS第15号第119項）及びIFRS第15号を適用する際に行った、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に著しく影響を与える判断（IFRS第15号第123項）が含まれる。

IFRS-ICは、2021年11月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項は、前提の状況において再販事業者が顧客に提供される標準ソフトウェア・ライセンスについて本人なのか代理人なのかを決定するための十分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ました。

■ コメント期限

コメント期間終了

© 2022 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.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

負の低排出ガス車クレジット（IAS第37号に関連）【更新】

関連基準

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

概　要

IFRS-ICは、次のような政府の施策によって、IAS第37号の負債の定義を満たす現在の義務が企業に生じるかについて質問を受け取りました。

- 当該施策は、特定の市場での販売を目的として、乗用車を生産または輸入する企業に適用される。
- ある年に生産もしくは輸入した車両の燃料排出物質量の平均が、政府の設定した目標排出量を下回る企業には正のクレジットが、上回る企業には負のクレジットが課される。

負のクレジットを課された企業は、他の企業から正のクレジットを購入するか、もしくは、より多くの低排出車両を生産または輸入して自ら正のクレジットを創出することで、翌年中に負のクレジットを解消しなければならない。解消しきれなかった企業には、市場へのアクセスが制限されるといった制裁が政府から課される可能性がある。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

2022年2月のIFRS-IC会議では次のとおり指摘がなされました。

基準の要求事項

- IAS第37号は、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの」と定義している。
- 法律の運用から生じる法的義務と企業の行動によって生じる推定的義務とは区別される。IAS第37号は義務発生事象を、「その義務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる法的義務又は推定的義務を生じさせる事象」と定義している。
- 「義務を決済する以外に現実的な選択肢がない」とは、義務の決済が法律によって強制できる場合、または、推定的義務の場合であれば、企業が当該義務を履行するであろうとの妥当な期待を外部の人々に生じさせる場合のいずれかを言う。
- 負債の定義を満たす義務は、企業の将来の活動とは独立に存在している、過去の事象から生じる義務のみである。

IFRS-ICの結論

IFRS-ICは、「負のクレジットを解消する代わりに、政府に制裁を科された場合にはこれを受け入れる」、ということが現実的な選択肢である場合を除き、生産または輸入した車両の燃料排出物質量の平均が政府の設定した目標排出量を上回った企業は、IAS第37号における負債の定義を満たす法的義務を有していると結論付けました。理由は以下のとおりです。

- 負のクレジットを解消する義務が生じる場合、それは車両の生産または輸入という活動によってである。報告期間末日までに車両を生産または輸入し、その燃料

© 2022 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.

排出物質量の平均が政府の設定した目標排出量を上回ることをもって義務が発生する以上、この義務は過去の事象から生じている。

- 義務を創出し、政府に制裁権限を与えているのは政府の施策であり、政府の施策は法の運用によって立つものである。したがって、当該義務は法的義務であり、政府に制裁権が与えられることで義務の決済は法律によって強制が可能となる。「義務の決済が法律によって強制できる」という要件は、制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢でない限り、満たされる。
- 企業は、他の企業から正のクレジットを購入するか、もしくは翌年に自ら正のクレジットを創出することで、負のクレジット残高を解消し、義務を決済することができる。しかしいずれの場合においても、その決済は経済的便益を有する資源の流出を伴う。ここで資源の流出とは、他の企業からの購入であれば現金の流出、自ら正のクレジットを創出する場合は、企業が翌年受け取る、本来他の用途に使用できたはずの正のクレジットが、現在の負のクレジット残高の解消のために充当されることが該当する。
- 当該義務は過去の事象から生じ、企業の将来の活動（すなわち、将来における事業の遂行）からは独立して存在する。本件政府の施策において義務を生じさせる活動は、政府の設定した目標排出量を平均的に上回る燃料排出物質量の車両を生産または輸入したこと、この1点のみであり、当該活動はすでに行われてる。
企業の将来の活動は、現在の義務をどのように決済するか、すなわち、他の企業から正のクレジットを購入するか、それとも自ら正のクレジットを創出するかを決定するにすぎない。本件は、義務を創出するのに必要な活動自体がまだ行われておらずしたがって現在の義務が存在しないケースとは異なる。

その他

IFRS-ICは、次のような企業の状況についても検討しました。

- 生産または輸入した車両の燃料排出物質量の平均値は、政府が設定した目標排出量を上回っているものの、
- 政府の制裁を受け入れることはその企業にとって現実的な選択肢であり、法律によって義務を強制することはできないため、IAS第37号の負債の定義を満たす法的義務はない。

IFRS-ICは、上記の場合においても、過去の生産または輸入活動の結果生じた負のクレジットを企業が解消するであろうという点について、十分に具体的な声明を最近発している等、他の当事者に妥当な期待を生じさせるような行動をとっていた場合、企業はIAS第37号の負債の定義を満たす推定的義務を有する可能性があると結論付けました。

なお、IFRS-ICに持ち込まれた質問は、政府の施策がIAS第37号の負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかについてのみです。IFRS-ICは、当該義務が特定された場合にはその負債をどのように測定すべきかについて企業はIAS第37号の他の要求事項を適用すべきであると指摘しましたが、その点についての審議は行いませんでした。

IFRS-ICは、2022年2月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則および要求事項は、前提の状況において、企業がIAS第37号の負債の定義を満たす義務を有しているかどうかを判断するための適切な基礎を提供すると判断し、本件を基準設定プロジェクトの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

2022 年 4 月 12 日

© 2022 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.

その他

年金契約に係る利益の認識（IFRS第17号に関連）【新規】

関連基準

IFRS第17号「保険契約」

概　要

IFRS-ICは、IFRS第17号の適用にあたって、利益をどのように認識すべきかについて質問を受け取りました。保険契約の測定には未稼得利益が含まれており、サービスの提供に応じて当該未稼得利益は収益として認識されます。質問は、年金契約の契約者に対して提供するサービスをどのように評価して未稼得利益を収益として認識すべきか、というものです。

2022年2月のIFRS-IC会議では、今後の議論に向けての準備として、IFRS第17号の要求事項に関する概要説明等が行われました。決定事項等はありません。

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。

© 2022 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。