



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2018年9月



2018年9月11日及び12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）

公開草案公表予定

- 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）
- 不利な契約に該当するか否かの判断において考慮されるコスト（IAS第37号に関連）【2018年7月及び9月IASBで審議】

【IFRSの年次改善】

公開草案公表予定

- IFRSの年次改善（2017-2019年サイクル）

【アジェンダ却下通知】

確定

- 特定の種類のデュアルカレンシー債の分類（IFRS第9号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 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）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 適格資産に対する支出（IAS第23号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 土地に係る借入コスト（IAS第23号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】

未確定

- 共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の取得（IAS第28号に関連）
- キャッシュ・フロー・ヘッジにおける「取引の発生可能性が非常に高い」の判断（IFRS第9号及びIAS第39号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 法人所得税以外の税金に係る支払い（IAS第37号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 約束した財又はサービスの評価（IFRS第15号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 共同支配事業に対する共同支配事業者の持分に係る負債（IFRS第11号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 取得原価で会計処理される子会社に対する投資：部分的な処分（IAS第27号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得（IAS第27号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】

【今後の取扱いを検討中の論点】

- 繰延税金－資産及び負債の税務基準額（IAS第12号に関連）
- クラウド・コンピューティング（IAS第38号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】
- 仮想通貨【2018年9月IFRS-IC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

2017年12月のIASB会議で、本公開草案に対して寄せられたコメントに基づいて審議されたが、特段の暫定決定はなされていない。

2018年6月のIFRS-IC会議では、寄せられたコメントの分析に基づいて、公開草案の改訂案を若干変更して進めるアプローチや現行のIAS第16号の開示に関する要求事項を追加し、その後に代替的な基準設定アプローチを検討する等、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「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

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づけられている）。

- 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
公開草案公表中
- 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 — 公開草案公表予定

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が、同項は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も適用できるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、IFRS第1号D16項（a）の免除規定は換算差額累計額には適用されないと指摘したうえで、IFRSにおける要求事項は初度適用企業となる子会社が換算差額累計額の測定をどのように行うかの適切な基礎を示していると判断、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は2017年9月のIFRS-IC会議で確定した。

しかしながら、IFRS-ICは、2017年11月のIFRS-IC会議で、IFRS第1号D16項（a）の免除規定を適用する子会社に対して、為算差額累計額の測定を、親会社が報告した金額を用いて、親会社のIFRS移行日に基づいて行うことを要求することになるIFRS第1号の改訂を提案することをIASBに提言した。

■ 審議の状況

IASBは、2017年12月のIASB会議で、上述のIFRS第1号の改訂を提案するIFRS-ICの提言について審議を行い、IASB会議メンバー全員がIFRS-ICの提言に賛成した。今後のIASB会議にて、経過措置及びデュー・プロセスのステップについて審議する予定である。

会計基準の限定的改訂 — 公開草案公表予定

不利な契約に該当するか否かの判断において考慮されるコスト (IAS第37号に関連) 【2018年7月及び9月IASBで審議】

関連IFRS

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

概要

不利な契約に該当するか否かを判断する際に、特に従来IAS第11号「工事契約」の適用対象となる契約について、どのようなコストを考慮すべきか(同基準を置き換えるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用後は、不利か否かの判断は、IAS第37号第66項-69項の不利な契約の一般原則が適用される)。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2017年6月のIFRS-IC会議で、契約履行のための不可避的なコストに関するIAS第37号第68項の合理的な解釈は、以下の2つの方法のいずれかを選択し、すべての契約に一貫して適用することであると結論付けた。

- 契約が存在するために企業が回避できないコスト(例: 契約完了のために発生する一般的費用)
- 契約がなかった場合には発生しないであろうコスト(例: 増分費用)

しかし、アジェンダ却下通知案に対して寄せられたコメントに基づいて再審議した結果、IAS第37号の不利な契約の定義における「不可避的なコスト」の意義を明確化するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加することを2017年11月のIFRS-IC会議で決定し、限定的な基準開発によって本件の対処を図ることとした。当該IFRS-IC会議の決定は2017年12月のIASB会議で共有されている。

その後、IFRS-ICは、2018年3月及び6月のIFRS-IC会議で、IASBが以下の対応を行うべきであると提言した。

- 契約を履行するためのコストには、契約に直接関連するコストが含まれることを明記する基準改訂の提案を行うこと。
- 財又はサービスの移転を伴う契約に直接関連するコストと、そうではないコストの例示を提供すること。
- 追加の開示を要求しないこと。
- IFRS適用会社は修正遡及アプローチを適用すること。すなわち、改訂後の基準を当該基準適用日に存在する契約に対して適用すること。
- 初度適用企業に対して特段の移行措置は設けないこと。

IASBは、2018年7月及び9月のIASB会議にてIFRS-ICの提言内容に同意した上で、当該提言内容を盛り込んだIAS第37号改訂の公開草案のコメント期間を120日以上とすることを決定し、必要なデュー・プロセスを経たことを確認した。

■ 公開草案公表予定時期

2018年12月

IFRSの年次改善 — 公開草案公表予定

IFRSの年次改善（2017-2019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号及びIAS第39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、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理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、当初の金融負債の残りのキャッシュ・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。

当該10%テストを実施するにあたって、どの手数料及びコストを含めるべきか。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、IFRS第9号B3.3.6項及びIAS第39号AG62項における左記の10%テストを実施するにあたり、次の手数料のみが含まれることを結論付け、アジェンダに追加しないことを暫定決定した。

- 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

しかしながらアジェンダ却下通知案に対して寄せられたコメントに基づいて再審議した結果、2016年11月のIFRS-IC会議は、IFRSの年次改善で対応することをIASBに提案することを決定した。

IASBは、IFRS-IC会議からの提案を受けて、2017年4月のIASB会議で、次の事項を暫定的に決定した。

- 次回のIFRSの年次改善において、上記の点を明確化するために、IFRS第9号の改訂を提案すること
- 当該改訂を初めて適用する報告年度の期首以降に発生する金融負債の条件変更又は交換にのみ適用することを提案すること

IASBは、コメント期間及びデュー・プロセスのステップを今後の会議で検討する。

(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年のIAS第41号の修正において、生物資産の公正価値の測定にあたり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る。

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べきか否か。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2017年9月のIFRS-IC会議で、次のIFRSの年次改善において、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するIAS第41号第22項の要求事項を削除する改訂案をIASBへ提案した。

IASBは、2018年1月のIASB会議で、IFRS-ICの提案について審議を行い、IASB会議メンバーの全員が当該提案に賛成した。また、IASBは当該改訂を、発効日後に測定する公正価値より適用することとし、早期適用を認めることを暫定的に決定した。今後のIASB会議にて、デュー・プロセスのステップについて審議する予定である。

アジェンダ却下通知 – 確定

特定の種類のデュアルカレンシー債の分類（IFRS第9号に関連） 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」

概要

元本と固定利息で異なる通貨建ての債券について、IFRS第9号適用のもとでの金融資産の分類はどうか。具体的には、ある通貨建の額面金額と別の通貨建の固定金利支払が行われる債券が、IFRS第9号4.1.2 (b) 及び4.1.2A (b) の「金融資産の契約条件により元本及び元本残高に対する利息の支払いのみであるキャッシュ・フローが所定の日に生じる」という要件（SPPI要件）を満たすかどうか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘し、アジェンダに追加しないことを決定した。

- アウトリーチを行った結果、当該金融商品は一般的なものではなく、この論点が実務に広く影響を及ぼすという証拠は得られなかった。

アジェンダ却下通知 – 確定

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）【2018年9月IFRS-IC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ている。そのため、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。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。

本件は2014年11月のIFRS-IC会議でも審議されており、当時はアジェンダに取り上げないこととされたが、その後状況はさらに悪化しているとして、再度検討すべきかが取り上げられたものである。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、この問題を以下の状況を前提として検討した。

- 在外営業活動体の機能通貨を他国通貨に交換することが、その国の公的な管理下にあり、公的な為替交換レートが設定されている。
- 在外営業活動体の機能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ている。すなわち、IAS第21号第26項に記載されているように一時的にのみ制限されているわけではなく、かつ、報告期間末後もその状況は解消していない。
- 外国為替取引の長期間の制限により、公的な為替交換レートによっても在外営業活動体の機能通貨を他国通貨に交換することができない。

現在のベネズエラは上記が該当する状況にある。IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、上記の状況において、IAS第21号の適用において公的な為替交換レートをを用いることが要求されるかどうかについて審議し、以下の通り指摘した。

- 企業は、IAS第21号第39項及び第42項に基づき、在外営業活動体の業績及び財政状態を以下のように換算することとなっている。
 - ◇ 在外営業活動体の資産及び負債を決算日レートで換算する。
 - ◇ 在外営業活動体の収益及び費用を取引日レートで換算する（ただし、在外営業活動体の機能通貨が超インフレ経済下における通貨である場合は決算日レートで換算する）。
- IAS第21号第8項において、決算日レートとは、報告期間の末日における直物為替レートと定義されており、ここで直物為替レートとは即時の受渡しに係る為替レートを言う。IFRS-ICは、これは、法的な為替交換メカニズムを通して、企業が報告期間の末日にアクセスできる為替交換レートを指すと結論付けた。よって、公的な為替交換レートが決算日レートの定義を満たすかどうか（すなわち、企業によりアクセスできる為替交換レートであるかどうか）、また、IAS第21号第39項を適用する上での取引日レートと言えるかどうかを評価する必要がある。
- 経済環境は刻々と変化するので、各決算日において公的な為替交換レートが決算日レート（及び、該当がある場合には、取引日現在の為替レート）の定義を満たすかどうかを再評価することが重要である。

一 財務諸表利用者の理解に資するため、以下の開示規定を参考に、このような状況下における関連情報を開示することが重要である。

- ◇ 重要な会計方針、及び、当該会計方針のうち財務諸表上の認識額に最も重要な影響を与えるものにつき、その適用においてどのような判断が要求されるかについての開示（IAS第1号第117項～第124項）
- ◇ 見積りの不確実性の発生要因のうち、翌年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じるリスクがあるものに関する情報（感応度分析を含む）の開示（IAS第1号第125項～第133項）
- ◇ 企業集団、共同支配企業及び関連会社の資産へのアクセス又はこれらの利用、及び負債の決済を行う能力に関する重大な制限の内容及び程度（IFRS第12号第10項、第13項、第20項、第22項）

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、どのような場合に公的な為替交換レートを換算に用いるべきかについて、現状のIFRS基準書の要求事項は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。

一方で、IFRS-ICは、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、上記の決定に加え、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た。

今後のIFRS-IC会議にて、上記の調査・分析について引き続き審議する予定である。

アジェンダ却下通知 – 確定

適格資産に対する支出 (IAS第23号に関連) 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第23号「借入コスト」

概要

以下の前提条件のもとで、企業は、資産化する借入コストの金額の決定にあたり、一般目的での資金借入を行う前に発生した適格資産に対する支出を含めるべきかどうか。

- 企業は適格資産の建設を行う。
- 企業は適格資産の建設開始時点において借入を行っておらず、建設途中で一般目的での資金借入を行い、それを当該適格資産の建設資金に充当する。
- 適格資産に対する支出は、一般目的での資金借入に係るコストが発生する前にも、発生した後にも、発生する。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

— 借入コストの資産化の開始日はIAS第23号第17項の規定により決定する。IAS第23号第17項では、次の条件のすべてを最初に満たした日に資産化を開始する旨規定されている。

- ◇ 資産への支出が発生していること
- ◇ 借入コストが発生していること
- ◇ 意図した使用又は販売に向けて資産を整えるために必要な活動に着手していること

— よって、借入コストが発生するまでは、たとえ適格資産に対する支出は発生していたとしても借入コストの資産化を行わない。

— 一方、借入コストの発生以降は、IAS第23号第14項の資産化率を乗じる適格資産への支出の決定にあたり、企業は、一般目的での資金借入を行う前に発生した適格資産に対する支出を含める。

IFRS-ICは、2018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

土地に係る借入コスト (IAS第23号に関連) 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第23号「借入コスト」

概要

以下の前提条件のもとで、企業は、ビルの建設を開始した時点で、建設底地である土地に対する支出に係る借入コストの資産化を終了すべきか。若しくは、ビル建設中も土地に対する支出に係る借入コストの資産化を継続すべきか。

- 企業は土地を取得・開発し、その後、その土地の上にビルの建設を行う。
- 土地及びビルは適格資産の定義を満たす。
- 企業は土地及びビルに対する支出に充当するために、一般目的の資金借入を利用する。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 企業にとっての土地の意図した使用が何であるのかを検討する必要がある。土地及びビルは、所有（→有形固定資産）、賃貸・資本増価（→投資不動産）又は販売（→棚卸資産）を目的として、使用される。本ケースの場合、企業にとっての土地の意図した使用は、単にその上にビルを建設することではなく、上述の所有、賃貸・資本増価又は販売を目的とするものである。
- 企業は、IAS第23号第24項を適用し、ビルの建設中、土地をその意図した目的のために使用することができるかどうかを検討する必要がある。もし、できないのであれば、土地に対する支出に係る借入コストの資産化をいつ終了すべきかの判断にあたり、企業は土地とビルを一括して評価する必要がある。本ケースの場合、土地及びビルの全体について、その意図した使用（若しくは販売）のために必要なすべての活動が実質的に完了するまでは、土地部分のみを取り出して、意図した使用（若しくは販売）のための準備が完了したとはいえない。

IFRS-ICは、2018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 – 未確定

共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の取得 (IAS第28号に関連)

関連IFRS

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

概要

IFRS第3号第2項(c)は、共通支配下の企業結合について、IFRS第3号「企業結合」を適用しないことを定めているが、共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得についてもIFRS第3号の適用外とすることができるか。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2017年6月のIFRS-IC会議で、IFRS第3号第2(c)項の適用に関して、次の通り指摘した。

- IAS第28号は、共通支配下にある企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得について適用を除外する規定を設けていないため、IAS第28号の要求事項を適用する。
- 関連会社又は共同支配企業に対する投資の取得の会計処理に、子会社の取得の会計処理に用いられる手続の基礎となっている考え方を適用するとされているが (IAS第28号第26項参照)、これをもってIFRS第3号第2項(c)を類推適用してIFRS第3号の適用外とする根拠とすべきではない。
- 企業は、共通支配下にある他の企業からの関連会社又は共同支配企業の持分の取得を会計処理する際に、当該取引に所有者の立場で行う取引が含まれているかを評価し、含まれている場合には、それを調整して投資原価を決定する。

IFRS-ICは、2017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

アジェンダ却下通知 – 未確定

キャッシュ・フロー・ヘッジにおける「取引の発生可能性が非常に高い」の判断（IFRS第9号及びIAS第39号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」

概要

予定取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係におけるヘッジ対象として適格となるためには、「取引の発生可能性が非常に高く」なければならないというIFRS第9号及びIAS第39号の要求事項は、以下のケースでどのように考えるべきか。

- ヘッジ対象である予定取引（エネルギー売上の予定取引）の最終的な発生数量に応じて、ヘッジ手段として指定されたデリバティブの想定元本が変動する（いわゆる「ロード・フォローイング・スワップ」）場合、上記の要求事項をどのように適用するか。
- ヘッジの有効性を評価する、又はヘッジの非有効を測定するにあたって、ヘッジ対象の数量はヘッジ関係の開始時において固定されていなければならないのかどうか。
- IAS第39号を適用するか、IFRS第9号を適用するかで上記の2つの論点に対する回答が変わるか。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2018年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘し、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

- アウトリーチを行った結果、当該金融商品は一般的なものではなく、この論点が実務に広く影響を及ぼすという証拠は得られなかった。

暫定決定に対するコメントレーターからも、本金融商品は一般的ではないことが確認された。あわせて、本件については、時期及び規模に関する不確実性が予定取引の「取引の発生可能性が非常に高い」についての評価にどう影響するかという、よりハイレベルな観点で取り上げられるべきという、一部の委員の見解をコメントレーターでも支持していた。

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、追加で次の通り指摘した。

- ヘッジ対象である予定取引（エネルギー売上の予定取引）の発生可能性が非常に高いかどうかの評価にあたっては、時期と規模の両方の観点から不確実性を考慮する必要がある。なお、ヘッジ手段の条件は、この評価に影響を与えない。
- 取引が発生した時に当該取引がヘッジ対象の予定取引かどうかを識別できるように、ヘッジ会計の目的上、企業は予定取引の規模と時期に関して十分に具体的に文書化しておく必要がある。
- 予定取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係におけるヘッジ対象として適格となるためには、「取引の発生可能性が非常に高く」なければならないという要求事項は、IFRS第9号で新たに設けられたものではなく、IAS第39号でも設けられていた。

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書（IAS第39号及び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暫定的に決定した。

■ コメント期限

2018年11月21日

アジェンダ却下通知 – 未確定

法人所得税以外の税金に係る支払い (IAS第37号に関連) 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

概要

IAS第12号「法人所得税」の範囲外の税金に関して、税務当局と係争中の段階で当局に仮払いした時、どのように会計処理を行うか。なお、企業は最終的に支払義務は生じない可能性が高いと見込んでいる。

前提条件は以下の通り：

- 企業は、最終的に支払義務は生じない可能性が高いと判断しているため、IAS第37号に基づく引当金を認識しない。
- 企業が任意に仮払いする場合と、当局の要請に従い、仮払いする場合とがある。
- 当局との係争が解消した時に、仮払金は返還されるか、又は税金負債の支払いに充当される。係争が妥結するまでは仮払いの返還を要求することはできない。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 当該税金の仮払いから生じる権利は、2018年3月に公表された概念フレームワークと、それ以前の概念フレームワークの双方における資産の定義を満たす（返還されるか、又は税金負債の支払いに充当されることによって、企業に将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源を生じさせる）。
- 当該税金の仮払いが、任意であるか、強制であるかは資産とする結論に影響を与えない。
- 当該税金の仮払いから生じる権利は、資産であるので、IAS第37号の偶発資産ではない。
- 具体的にどのIFRS基準書を適用することで、当該資産を認識すべきものなのかは、明確でないため、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第10項及び第11項に基づき、企業は財務諸表利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性を有し、信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定し、適用することとなる。

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準書の要求事項及び概念フレームワークのコンセプト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

2018年11月21日

アジェンダ却下通知 – 未確定

約束した財又はサービスの評価（IFRS第15号に関連）【2018年9月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

証券取引所が顧客に上場サービスを提供することによって得られる収益認識に関して、証券取引所は上場維持サービスとは別個の上場認可サービスの移転を約束しているかどうか

前提条件は以下の通り：

- － 証券取引所は、顧客から返還不要のアップフロントフィーの他、継続的に上場手数料を受領する。
- － 証券取引所は、契約開始時又はその前後において、顧客の取引所への加入を可能とするために様々な活動を行っており、それには以下の項目が含まれる。
 - ◇ 新規の申請に対する内部的なリスクの評価及びデュー・デリジェンスの実施
 - ◇ ハイリスク案件につき適切な委員会に評価及び承認を求めるための申請の提出
 - ◇ 発行者の上場申請書のレビュー
 - ◇ 新規の証券に対する参照番号及びティッカーの発行
 - ◇ 認可後に証券が取引できるようにするための各機関へのデータ同期ファイルの配布
 - ◇ 上場及び市場への加入の処理
 - ◇ オーダーブック上での証券の公表
 - ◇ 上場日における取引通知の発行

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- － IFRS第15号22項では、約束した財又はサービスを評価し、次のいずれかを移転する約束を履行義務として識別することが求められている。
 - ◇ 別個の財又はサービス（又は財又はサービスの束）
 - ◇ ほぼ同一で顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス
- － IFRS第15号BC87項では、履行義務を識別するには、その前に約束した財又はサービスのすべてを識別することが必要である旨記載されている。
- － IFRS第15号25項では、財又はサービスを顧客に移転しない限り、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は履行義務には含まれない旨規定されている。
- － IFRS第15号B49項に、履行義務を識別するために、返金不要のアップフロントフィーが約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価する必要がある旨規定されている。多くの場合、当該フィーは契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は顧客への約束した財又はサービスの移転を生じさせるものではない。

- 上記の前提に記載の契約開始時又はその前後で行われる証券会社の活動は、顧客に財又はサービスを約束通り移転するために必須のものであるが、当該活動自体は財又はサービスの移転を伴うものではない。
- 顧客に移転する上場サービスは、新規上場時もその後の上場維持期間中も同様である。
- 以上より、上記の前提において、上場サービス以外に顧客に移転する財又はサービスはない。

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、IFRS第15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。

■ コメント期限

2018年11月21日

アジェンダ却下通知 – 未確定

共同支配事業に対する共同支配事業者持分に係る負債（IFRS第11号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IFRS第11号「共同支配の取決め」

概要

以下の前提において、リース契約書に署名する共同支配事業者が認識する負債はどの部分か。

- 共同支配事業は別個のビークルを通じて組成されたものではない。
- 共同支配事業者のうちの1社が、共同支配事業の活動の一部として共同使用する有形固定資産をリースする契約を第三者である貸手との間で締結し、単独で契約書に署名する。
- リース契約書に署名した共同支配事業者は、共同支配事業における契約上の取り決めに基づき、他の共同支配事業者から、各々の持分に相当するリース料を徴収する権利を有する。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第11号20項(b)では、共同支配事業に対する持分に関して、共同支配事業者は共同で負う負債に対する持分も含めて負債を認識することが要求されている。よって、(a)共同支配事業に関連して発生する自らの負債と、(b)他の共同支配事業者と共同で負う負債の負担分の両方を負債として認識する。
- (a) 及び (b) の負債を識別するに際して、共同支配事業に関連するすべての契約上の取り決めにおける条件を、関連する法令も考慮した上で、評価する必要がある。
- 共同支配事業者が認識する負債は、自らが主たる責任を負う負債を含む。すなわち、リース契約書に署名する共同支配事業者が、第三者である貸主へのリース料の支払いに対して主たる責任を有する場合、他の共同支配事業者から徴収できる部分も含めて負債を認識することになる。
- 財務諸表利用者が共同支配事業の活動内容と共同支配事業に対する持分を理解するのに十分な情報を開示することが重要である。IFRS第12号20項(a)では、共同支配事業への関与の内容、程度及び財務上の影響（他の共同支配事業者との契約上の関係の内容及び影響を含む）を財務諸表利用者が評価できるような情報を開示することが要求されている。

IFRS-ICは、2018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。

■ コメント期限

2018年11月21日

アジェンダ却下通知 – 未確定

取得原価で会計処理される子会社に対する投資：部分的な処分 (IAS第27号に関連) 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第27号「個別財務諸表」

概要

以下の前提において、企業はIAS第27号に基づく個別財務諸表上、

- a) 子会社に対する投資の一部処分後に保持する投資について、IFRS第9号第4.1.4項に基づき、公正価値の変動をその他の包括利益に表示する選択を行うことができるか
- b) 子会社に対する投資の一部処分後に保持する残存投資の取得原価と支配喪失日の公正価値との差額は、純損益に表示するのか、それとも、その他の包括利益に表示するのか

前提条件は以下の通り：

- － IAS第27号第10項を適用し、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択している。
- － 子会社に対する投資は、IAS第32号第11項で定義される資本性金融商品に対する投資である。
- － 子会社に対する投資の一部を処分し、投資先に対する支配を喪失する。処分後、投資先に対する共同支配も重要な影響力も有さない。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

(質問 a)

- － IFRS第27号第9項は、子会社、関連会社又は共同支配企業に対する投資の会計処理を除き、個別財務諸表においてすべてのIFRS基準を適用することを要求している。
- － 企業が子会社に対する投資の一部処分後に保持する持分は、子会社に対する投資でも関連会社に対する投資でも共同支配企業に対する投資でもないため、支配喪失時に初めてIFRS第9号を適用する。
- － IFRS第9号第4.1.4項における表示方法の選択は、資本性金融商品に対する投資の当初認識時に適用される。
- － IFRS第9号の範囲に含まれる資本性金融商品に対する投資は、売買目的保有でもなく、IFRS第3号が適用される企業結合における取得企業が認識した条件付対価でもない場合、IFRS第9号第4.1.4項に基づき表示方法を選択できる。
- － よって、当該保持する持分が売買目的保有ではないという前提で、企業は公正価値の変動をその他の包括利益に表示するという取消不能の選択をIFRS第9号を最初に適用する時（すなわち、支配の喪失時）に行うことができる。

IFRS-ICは、2018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。

(質問 b)

- － IFRS第27号は、個別財務諸表において支配喪失時に保持する残存投資の取得原価と支配喪失日の公正価値との差額をどのように認識するか明示的に定めていない。

- IAS第8号第10項及び第11項を適用し、類似した関連する事項を扱っている他のIFRSの要求事項を参照することになるが、本ケースではIAS第28号第22項（b）及びIAS第27号第11B項が類似した項目を扱っている。
- 上記の類似した基準の要求事項の分析に基づき、支配喪失時に保持する残存投資の取得原価と支配喪失日の公正価値との差額を純損益に認識すべきである。これは、保持する投資のその後の公正価値変動を純損益に表示するのか、その他の包括利益に表示するのかを問わない。

IFRS-ICは、2018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。

■ コメント期限

2018年11月21日

アジェンダ却下通知 – 未確定

取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得 (IAS第27号に関連) 【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第27号「個別財務諸表」

概要

以下の前提において、企業はIAS第27号に基づく個別財務諸表上、

- a) 子会社に対する投資の取得原価を次のいずれとすべきか
- ① 子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値に、追加持分に対して支払った対価を加算（みなし原価としての公正価値アプローチ）
 - ② 当初持分に対して支払った対価に、追加持分に対して支払った対価を加算（累積原価アプローチ）
- b) 累積原価アプローチを適用する場合、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の支払対価との差額をどのように会計処理するのか

前提条件は以下の通り：

- － IAS第27号第10項を適用し、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択している。
- － 他の企業に対する当初の投資を保有しており、当該当初投資はIAS第32号第11項で定義される資本性金融商品に対する投資である。投資先は関連会社でも共同支配企業でもなく、当該当初投資を会計処理する際にIFRS第9号を適用している。
- － その後、追加取得を行い、企業は当該投資先に対する支配を獲得し、子会社とする。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

(質問 a)

- － IFRS第27号は、取得原価を定義しておらず、段階取得の会計処理も明示的に定めていないが、他の基準書では取得原価を定めている（例 IAS第16号第6項、IAS第38号第8項、IAS第40号第5項）。
- － 上記の2つのアプローチは、段階取得取引を次のどちらと捉えるかの見解の相違から生じるものである。
 - ① 当初持分及び追加取得持分の支払対価と、投資先に対する支配持分との交換と捉える
 - ② 当初持分を保持しつつ、追加持分を購入するものと捉える
- － 基準の要求事項を合理的に読めば、段階取得の会計処理は上記2つのアプローチのいずれかに従って会計処理すべきである。
- － 企業は、すべての段階取得取引に対して、首尾一貫していずれかのアプローチを適用することが必要であり、IAS第1号第117項~第124項を適用して、選択したアプローチを開示することになる。

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で、段階取得に係る投資の取得原価をどのように決定するのかを扱う限定的な基準開発を行うべきかどうかを検討したが、現時点で基準

開発を行うべきと判断するための十分な情報を得ていないため、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。しかし、委員会メンバーは、累積原価アプローチは財務諸表利用者に有用な情報を提供しないため、みなし原価としての公正価値アプローチの方が望ましいと考え、今後のIASB会議にて、IASBにその旨報告される予定である。

(質問 b)

- IFRSは、累積原価アプローチを適用した場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初支払対価との差額を企業がどのように会計処理するのかを明示的に定めていない。
- IAS第8号第10項及び第11項を適用することになるが、本ケースにおける当該差額は、「財務報告に関する概念フレームワーク」の収益又は費用の定義を満たす。
- 支配獲得前に当初持分の公正価値の事後変動を純損益に表示していたか、その他の包括利益に表示していたかに関係なく、IAS第1号第88項に基づき、当該差額を収益又は費用として純損益に認識する。

IFRS-ICは、2018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。

■ コメント期限

2018年11月21日

今後の取扱いを検討中の論点

繰延税金－資産及び負債の税務基準額（IAS第12号に関連）

関連IFRS

IAS第12号「法人所得税」

概要

企業がIFRS第16号「リース」、若しくはIAS第17号「リース」のファイナンス・リースの会計処理において、リース取引開始日に資産及び負債を認識したり、IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、有形固定資産項目の廃棄コストを引当金計上するとともに、そのコストを有形固定資産の取得原価に含める際、繰延税金の認識をどのように考えるべきか。具体的には、リース料や廃棄コストの支払時に税務上損金算入が認められる場合、このような資産及び負債の認識は、IAS第12号第15項及び第24項における当初認識の免除規定（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認識しない）の適用対象となるかどうか。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年3月のIFRS-IC会議で、当該論点への対応を目的として、解釈指針の開発についてリサーチすることを決定した。

その後、IFRS-ICは、2018年6月のIFRS-IC会議で、IASBに以下の内容を含むIAS第12号の限定的改訂を提案するよう提言することを決定した。

- 一 将来減算一時差異及び将来加算一時差異が同時に発生し、その結果、同額の繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することとなる取引について、IAS第12号第15項及び第24項における当初認識の免除規定を適用しない。

今後のIASB会議にて、上記のIFRS-ICの提言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

クラウド・コンピューティング（IAS第38号に関連）【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第38号「無形資産」

概要

以下の前提において、ソフトウェアをサービスとして提供する（SaaS）クラウド・コンピューティング契約における顧客の会計処理はどうか

- 顧客は、サプライヤーのクラウド基盤上で動くサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスするために手数料を支払う。
- 通常、顧客にソフトウェアの所有権は無く、必要に応じて、インターネットや専用回線を通じて、ソフトウェアにアクセスする。
- 顧客仕様のソフトウェア構成は例外となる可能性があるが、顧客は、クラウド基盤を管理又は支配しない。

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で以下の点を中心に審議したが、特段の暫定的決定はなされなかった。

- SaaSクラウド・コンピューティング契約に基づく、ソフトウェアにアクセス又は使用する権利は、IFRS第16号ではなく、IAS第38号の適用範囲内である。
- IAS第38号第13項の支配の考え方に照らした、サービスと無形資産の区別の仕方
- 顧客がサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利を支配しているかどうかは、契約条件次第であり、判断が要求されるかもしれない。

IFRS-ICは、今後のIFRS-IC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

仮想通貨【2018年9月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

現時点ではN/A

概要

IFRS-ICは、仮想通貨に関してIASBから以下の点につき、アドバイスを求められた。

- 仮想通貨の保有及びイニシャル・コイン・オファリング（以下、ICOという）の会計処理を決定するにあたって既存のIFRS基準をどのように適用する可能性があるか
- 既存のIFRS基準の適用が、仮想通貨の保有に関して有用な財務情報が提供されるかどうか
- 仮想通貨の保有に関する基準開発の必要性、優先度及び形式

ステータス

■ 審議の状況

IFRS-ICスタッフにより分析された以下の内容について、IFRS-ICは、2018年9月のIFRS-IC会議で審議したが、特段の決定はなされなかった。

- 仮想通貨は現金及び現金同等物又は金融資産の定義を満たさないと考えられる。
- 特定の企業は通常の営業活動の一環として販売目的で仮想通貨を保有する。そのような企業は仮想通貨を棚卸資産として会計処理すると考えられる。すなわち、IAS第2号第3項（b）に基づき、仮想通貨を売却コスト控除後の公正価値で測定することが考えられる。
- IAS第2号の範囲外、すなわち、通常の営業活動の一環として販売目的で仮想通貨を保有していないのであれば、IAS第38号を適用して会計処理することが考えられる。
- IAS第38号の適用では、仮想通貨に関して財務諸表利用者には有用な情報を提供することにはつながらないという議論もあるため、仮想通貨をIAS第38号の範囲から除外することを含め、新たな基準開発プロジェクトを立ち上げるべきかどうかの審議が必要である。
- 仮想通貨のICOをどのように会計処理するかは、ICOに付された権利と義務の内容次第である。権利と義務の内容が適用すべきIFRS基準を決めることになるが、IFRS第9号、IFRS第15号、IAS第32号及びIAS第37号が適用される可能性がある。

IASBは今後のIASB会議にて、上記のIFRS-ICの分析・提言を考慮して、引き続き審議する予定である。

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。

© 2018 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.