

IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS-ICニュース 2024年3月



有限責任 あずさ監査法人

2024年3月5日にIFRS解釈指針委員会（以下、委員会）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）で議論されているものも含め、委員会で取り扱われている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2024年4月22日時点の情報に基づいて更新しています。

審議事項一覧

【アジェンダ決定】

- | | | |
|---------|----------------------|--|
| 確定 | 【更新】 | ■ 個別財務諸表における親会社と子会社との合併（IAS第27号） |
| IASB審議前 | 【更新】 | ■ 引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS第3号） |
| | 【更新】 | ■ 気候関連のコミットメント（IAS第37号） |
| 暫定 | | ■ 報告セグメントの収益及び費用の開示（IFRS第8号） |

【その他】

- | | |
|----------------------|--|
| 【更新】 | ■ 現在の市場と地政学上の問題を考慮した「自己使用」の例外の適用（IFRS第9号） |
| 【更新】 | ■ 超インフレの親会社による超インフレでない子会社の連結（IAS第21号及びIAS第29号） |
| 【新規】 | ■ IFRS第9号「金融商品」の適用後レビュー—減損（IFRS第9号） |

アジェンダ決定 – 確定

【更新】個別財務諸表における親会社と子会社との合併（IAS第27号）

概要

委員会は、以下の事例に関して、親会社がIAS第27号を適用して作成する個別財務諸表において、子会社との合併をIFRS第3号の企業結合として、適用されるIFRS第3号のすべての要求事項を適用して会計処理すべきか、あるいは企業結合として会計処理するのではなく子会社の資産及び負債を従前の帳簿価額で認識すべきかについて質問を受け取りました。

- 親会社はIAS第27号を適用して個別財務諸表を作成し、子会社に対する投資をIAS第27号の第10項を適用して認識する。
- 当該子会社は事業（IFRS第3号「企業結合」で定義）を含んでいる。
- 親会社と子会社の合併の結果、子会社の事業が親会社の一部となる。

ステータス

委員会は2023年6月の会議で審議しましたが、委員会がこれまでに収集した証拠によれば、上記のような合併取引を個別財務諸表上で会計処理するにあたり、親会社は一般的に、企業結合の会計処理に適用されるIFRS第3号の要求事項を適用しておらず、会計処理の不統一がほとんどないことが示されました。したがって、質問された事項による広範な影響は想定されないことから、本件に対処するための基準設定プロジェクトを作業計画（アジェンダ）に追加しないことを決定しました。

本アジェンダ決定の内容は、IASBの2024年1月の会議を経て確定しました。アジェンダ決定の詳細についてはASBJのサイトに公開されている、[IFRIC Update（2023年11月）への補遺](#)をご参照ください。

アジェンダ決定 – IASB審議前

【更新】引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS第3号）

概要

委員会は、企業が取得した事業の売主に対する支払が、取得後の引継期間中の売主の継続雇用を条件とする場合の会計処理について質問を受け取りました。

- 事業の取得契約の一部として、売主から新経営チームへの適切な知識の移転（事業の引継）を確実にするために、取得した事業の従業員であり続けることを売主に要求する。
- 売主は勤務に対して他の経営幹部と同等水準の報酬を受け取る。また、取得した事業の業績、及び事業の引継を完了するための取得後の限定的な期間にわたる売主の継続雇用を条件とする追加の支払について企業が合意する。
- 売主は、死亡もしくは障害等の特定の事由、又は企業の同意により雇用が終了した場合は追加の支払を受ける権利を有する。その他の状況により雇用が終了した場合、売主は追加の支払を放棄する。

ステータス

■ 委員会の暫定決定

委員会は2023年9月の会議で審議しましたが、委員会がこれまでに収集した証拠によれば、上記のような継続雇用の条件付支払については、重要な不統一は示されていないとしました。企業は、アジェンダ決定「売却株主への条件付支払と継続雇用」（2013年1月公表）に記載されている会計処理を適用し、当該支払については取得に対する追加の対価ではなく、結合後の勤務に対する報酬として会計処理します（勤務状況が実質的でない場合を除く）。

したがって、質問された事項による広範な影響は想定されないため、本件に対処するための基準設定プロジェクトを作業計画（アジェンダ）に追加しないことを暫定的に決定しました。

■ その後の検討状況

委員会は、2024年3月の会議で、2023年9月に公表された暫定的なアジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を確定させる結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASBの2024年4月の会議で検討されたうえ、IASBが反対しなければ、IFRIC Update（2024年3月）の補遺として同月に公表される予定です。

アジェンダ決定 – IASB審議前

【更新】気候関連のコミットメント（IAS第37号）

概要

委員会は、温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントについて、以下の質問を受け取りました。

- 当該コミットメントによって、当該企業に推定的義務が生じるか否か。
- 当該コミットメントによって生じる推定的義務は、引当金の認識に関するIAS第37号の要件を満たすかどうか。
- 引当金が認識される場合、その決済に必要な支出は、引当金の認識時に費用又は資産のいずれとして認識されるか。

前提となる事例は以下のとおりです。

- 20X0年に、家庭用製品の製造者である企業が、次のようなコミットメントを公式に表明する。
 - i. 現在の温室効果ガス排出量を20X9年までに少なくとも60%削減する。
 - ii. 20X9年以降に残存する排出量を、カーボン・クレジットを市場から購入し、それを償却することによって相殺する。
- 声明とともに、企業は、20X9年までに排出量の60%削減を達成するために、20X1年から20X9年の間に製造方法を段階的に変更する方法を示した詳細計画を公表する。この変更は、よりエネルギー効率が高いプロセスへの投資、再生可能エネルギーの購入、並びに既存の石油ベースの製品成分及び包装資材から低炭素の代替品への置換えを伴う。経営者は、企業がこれらの変更のすべてを行い、利益の上がる製品を販売し続けることができると確信している。

ステータス

■ 委員会の暫定決定

委員会は2023年11月の会議で、上記の事例に基づき以下の検討を行いました。

- 温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントに関する企業の声明によってIAS第37号第10項の推定的義務が生じるかどうかは、そのコミットメントについての事実とそれを取り巻く状況による。
- 企業の声明によって推定的義務が生じるとしても、コミットメントの公表時点では、推定的義務は過去の事象の結果としての現在の義務ではないため、引当金を認識しない。企業が20X9年以降に温室効果ガスを排出するのに応じて、過去の排出量を相殺するために必要なカーボン・クレジットを償却する現在の義務が発生する。過去の排出量を相殺するために必要となるカーボン・クレジットをまだ償却しておらず、当該義務の金額について信頼性のある見積りが可能である場合には、企業は引当金を認識する。
- 引当金を認識する場合、引当金を決済するために必要となる支出によってIFRS®会計基準における資産の認識の要件を満たす項目が生じる（又は支出がその項目のコストの一部を構成する）場合を除き、そのような支出は費用として認識されることに留意する。

- 温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントによって、引当金を認識するかどうかに関係なく、企業が当該コミットメントを果たすために実施を計画している行動は、さまざまなIFRS会計基準の要求により、企業が他の資産及び負債を測定する金額並びにそれらに関して開示する情報に影響を与える可能性がある。

以上より、委員会はIFRS会計基準上の扱いは明らかであるとして、本件に対処するための基準設定プロジェクトを作業計画（アジェンダ）に追加しないことを暫定的に決定しました。

■ その後の検討状況

委員会は、2024年3月の会議で、2023年11月に公表された暫定的なアジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を確定させる結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASBの2024年4月の会議で検討されたうえ、IASBが反対しなければ、IFRIC Update（2024年3月）の補遺として同月に公表される予定です。

アジェンダ決定 – 暫定

報告セグメントの収益及び費用の開示（IFRS第8号）

概要

委員会は、各報告セグメントについてセグメント純損益に関連する所定の金額を開示するために、企業がIFRS第8号第23項の要求事項をどのように適用するかについて、以下の質問を受取りました。

- IFRS第8号第23項(a)から(i)の所定の金額が最高経営意思決定者（CODM）によって個別に検討されていない場合に、当該金額を各報告セグメントについて開示することを要求されるかどうか
- IFRS第8号第23項(f)で定めている金額をIAS第1号「財務諸表の表示」第97項以外のIFRS会計基準の要求事項を適用して表示又は開示している場合に、当該金額を各報告セグメントについて開示することを要求されるかどうか
- 企業はIFRS第8号第23項(f)における「重要性がある項目」をどのように決定するか、特に、(i)、「重要性がある項目」は質的に重要性がある項目のみであるのかどうか、(ii)、「重要性がある項目」には、個別には量的に重要性がない項目の集約である金額が含まれるかどうか、(iii)当該重要性の評価は純損益計算書のレベルで（全体的な報告企業の視点から）行われるのか、セグメントのレベルで行われるのか

ステータス

■ 委員会の暫定決定

委員会は、IFRS第8号第23項は、所定の金額をたとえCODMが別個にレビューしていなくても、CODMがレビューしているセグメント別純損益の測定値に含まれている場合、又は当該金額がCODMに定期的に提供されている場合には、当該金額を各報告セグメントについて開示することを企業に要求していると考えました。

また、委員会は、IFRS第8号第23項(f)を適用するにあたり、次のように考えました。

- IAS第1号第7項を適用して、情報の開示が財務諸表全体としての文脈において重要性があるかどうかを評価する。
- 財務諸表において情報を集約する方法を考慮するにあたり、IAS第1号の第30項から第31項の要求事項を適用する。
- 収益及び費用の項目に重要性があるかどうかを評価するにあたり、情報の性質若しくは規模又は両者を表す、定性的要因と定量的要因の両方を考慮する。
- 収益又は費用の項目について、当該項目がIAS第1号の第97項以外のIFRS会計基準における要求事項を適用して表示又は開示されているのかどうかを考慮せずに、開示を検討する。

以上より、委員会はIFRS会計基準上の扱いは明らかであるとして、本件に対処するための基準設定プロジェクトを作業計画（アジェンダ）に追加しないことを暫定的に決定しました。

暫定的なアジェンダ決定の詳細については、ASBJのサイトに公開されている[IFRIC Update \(2023年11月\)](#) をご参照ください。

■ コメント期限

2024年2月5日

その他IASBで検討中の事項

【更新】現在の市場と地政学上の問題を考慮した「自己使用」の例外の適用 (IFRS第9号、IFRS第7号)

委員会は、物理的な引渡しを伴うエネルギー購入契約へのIFRS第9号2.4項（いわゆる「自己使用」の例外）の適用に関する要望書で寄せられた以下の質問について議論しました。

- 物理的な電力購入契約（フィジカルPPA）期間中、引渡し時に企業が消費不能となるのが不可避な時期に電力を市場売却せざるを得ない場合、「自己使用」の例外を適用できるか。
- 現在の経済的及び地政学的な環境により企業が節電努力を行った結果、あらかじめ物理的な供給を確保し価格を固定する先渡契約の一部が不要となり企業が電力供給業者との間で純額決済を行った場合、IFRS第9号2.6項(b)の純額決済する慣行を有していると判断されるか。
- 電力購入契約で供給されるエネルギー量が確約されておらず、企業の需要を上回る供給量が市場で売却される可能性がある場合、「自己使用」の例外を適用できるか。

2023年6月の委員会からの提案を受けて、IASBはIFRS第9号を修正する狭い範囲の基準設定に着手しました。2024年3月のIASB会議では、電力購入契約に関する公開草案（5月公表予定）の範囲を一定の要件を満たす自然由来の再生可能エネルギーに係る契約に限定することや、「自己使用」の例外を適用するに当たって電力の購入者は契約期間にわたり以下を考慮しなければならないことを含む、下記の事項等を暫定的に決定しました。

- a. 契約の目的等。また、契約に基づいて購入することが期待される量が、購入者の購入又は使用の必要に従っているかどうか。
 - b. 過去及び将来予想される未使用電力の売却の理由。また、そうした売却が購入者の購入又は使用の必要に従っているかどうか。
- ヘッジ会計の要求事項に関して提案された修正事項
前述の公開草案の範囲に含まれる再生可能エネルギーの契約に関するヘッジ関係（キャッシュ・フロー・ヘッジ）を検討する際、以下のすべてに該当する場合に限り、当該再生可能エネルギーの将来の売却又は購入量は、ヘッジ対象として指定することが認められる。
 - a. ヘッジ対象の量は、ヘッジ手段の対象となっている量の一定割合である。
 - b. ヘッジ対象とヘッジ手段は、量について同様の仮定に基づき測定される。
 - c. 上記 a.、b.でヘッジ対象に指定された再生可能エネルギーの将来の予定売却又は購入量について、電力の購入者については、ヘッジ対象に指定される見込み電力購入量を十分に上回る、発生可能性の非常に高い（highly probable）予定購入量があること。なお、電力の売却者（発電事業者）については、ヘッジ対象に指定された再生可能エネルギーの将来の予定売却又は購入量について発生可能性が非常に高いことは要求しない。
 - 電力購入契約に関する開示要求事項の提案
 - 経過措置に関する提案

【更新】超インフレの親会社による超インフレでない子会社の連結 (IAS第21号及びIAS第29号)

委員会は、機能通貨及び表示通貨が超インフレ経済の通貨である親会社が、機能通貨が超インフレではない経済の通貨である子会社を連結する場合に、報告日の通貨の購買力を反映するように当期及び比較年度の子会社の財務数値をIAS第29号に従い修正再表示するののかについて質問を受け、2022年6月の会議で議論しました。委員会は、IAS第21号及びIAS第29号の要求事項によれば本件は修正再表示することもしないこともできるとは結論づけたものの、その後の追加の Recherche 及びアウトリーチを実施した結果、2023年6月の会議において、本件及び親会社の機能通貨は超インフレではない経済の通貨であるものの、表示通貨が超インフレ経済の通貨である場合を扱う狭い範囲の修正を開発するようIASBに提案することを決定しました。この提案を受け、2023年12月のIASBでは、IAS第21号の当該修正を開発する維持管理プロジェクトを作業計画に追加することを決定しました。

IASBは本件について2024年2月に議論し、次のように提案することを暫定的に決定しました。

- 以下の開示要求を設ける。
 - a. 機能通貨が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を超インフレ表示通貨に換算する企業は、当該在外営業活動体に関する要約財務情報を開示する。
 - b. 本修正案の範囲に含まれる企業は、財務諸表及び対応する過去の期間の数字が、直近の財政状態計算書日現在の期末日レートで換算されている旨を開示する。
 - c. 表示通貨が超インフレではなくなった企業は、その旨を開示する。
- IFRS会計基準を既に適用している企業は、本改訂を初めて適用する際、IAS第8号に従って遡及適用が求められるものの、IAS第8号第28項(f)で要求される情報の開示は免除され、また、早期適用も認められる。一方、初度適用企業に対しては、経過的な救済措置は設けない。
- 企業の表示通貨が超インフレとなった状況を扱う具体的な要求事項は含めない。
- 企業の表示通貨が超インフレではなくなった場合には、前報告期間の末日後に生じた収益及び費用を表示通貨へ換算するにあたり、IAS第21号第39号(b)を将来に向かって適用するが、前報告期間の末日前に生じた収益及び費用の再換算は要求されない。

2024年3月のIASB会議では、本件に係る公的説明責任のない子会社に対する開示要求及びデュー・プロセスの要求事項について議論されており、本修正案に関する公開草案が2024年第3四半期に公表され、120日のコメント期間が設けられる予定です。

【新規】IFRS第9号「金融商品」の適用後レビュー—減損（IFRS第9号）

委員会は、2024年3月の会議で、IFRS第9号「金融商品」における減損の要求事項に対するIASBの適用後レビューについて議論しました。委員会のメンバーは、特に以下の金融商品について、予想信用損失の決定に関連する適用上の問題に関する意見を提供しました。

- グループ内の金融商品（例：グループ内企業に対する貸付金）
- ローン・コミットメント
- 金融保証契約
- 購入又は組成した信用減損金融資産

IASBは、今後の議論において、委員会のメンバー及び他の利害関係者から提供された意見を考慮する予定です。

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でき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。

© 2024 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。

「SSB™」は商標です。「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IFRS for SMEs®」、「IAS®」および「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、KPMG IFRG Limitedおよび有限責任 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。