

IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2018年3月



2018年3月13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）【2018年3月公表】

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3月IFRS-IC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

- 不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】
- 特定の金融商品に係る金利収益の表示（IFRS第9号及びIAS第1号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】
- 土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】
- 現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利（IFRS第15号に関連）【2018年3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）
- 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3月IFRS-ICで審議】
- ロード・フォローイング・スワップを用いたヘッジ会計（IFRS第9号及びIAS第39号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】
- 短期借入金及び信用枠の分類（IAS第7号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】

【今後の取扱いを検討中の論点】

- 繰延税金ー資産及び負債の税務基準額（IAS第12号に関連）【2018年3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3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。

■ 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議論されたが、特段の暫定決定はなされていない。今後、寄せられたコメントにおいて指摘された懸念点のフォローアップ及び明確化がなされる予定である。また、今後のIASB会議で、寄せられたコメントの分析や対応について、引き続き審議される予定である。

■ 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) 【2018年3月公表】

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
2018年7月27日

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会議で、経過措置及びデュー・プロセスのステップについて議論される予定である。

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3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

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。
- 解釈指針や年次改善としてではなく、限定的なIAS第37号の改訂として基準改訂の提案を行うこと。

今後、IFRS-ICは開示規定や移行措置について議論する予定である。

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。

- 一回の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の提案について議論を行い、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会議で、デュー・プロセスのステップについて議論される予定である。

アジェンダ却下通知 – 確定

不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）【2018年3月IFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

概要

不動産開発会社（企業）は、不動産ユニット（集合住宅の一単位）を建設前に販売する契約を締結する場合、IFRS第15号第35項に照らして、収益を一定の期間にわたり認識するか、一時点で認識するか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2017年9月及び2018年3月のIFRC-IC会議で、要望書に記載された不動産ユニットを建設前に販売する契約におけるIFRS第15号第35項の適用に関して、次の通り検討した。

- 収益が一定期間にわたり認識されるのか一時点で認識すべきかの評価には、その契約が強制される法的環境を考慮に入れて、契約の具体的な事実及び状況の評価が必要となる。
- IFRS-ICは、不動産ユニットを建設前に販売する契約について、IFRS第15号第35項の3つの条件について以下のように検討した。
 - ① 第35項 (a) は、企業の履行によって提供される便益を、企業の履行につれ、顧客が同時に受領して消費することを要求する。不動産ユニットを建設前に販売する契約では、企業の履行が直ちに消費されない資産（すなわち、不動産）を創出するため、第35項(a)は該当しない。
 - ② 第35項 (b) は、企業の履行が資産を創出・増価させるにつれ、顧客がその資産の支配を獲得することを要求する。支配とは、その資産の使用を指図し、その資産から残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。第35項(b)を適用するには、支配に関する要求事項を、企業の履行が創出・増価させる資産に適用することが重要である。それは、例えば、将来において不動産を獲得する権利ではない。また、将来において不動産を獲得する権利を売却又は担保差入れする権利は、不動産自体に対する支配の証拠ではない。顧客が不動産ユニットの建設中にその使用を指図する能力を有しているとする証拠はないため、顧客は部分的に完成したユニットを支配しておらず、第35項 (b) の要件は満たされていないとIFRS-ICは判断した。
 - ③ 第35項 (c) は、(i)企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、(ii)企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していることを要求する。BC143項によると、この要件の根底にある目的は、資産が顧客のために創出されていくにつれて、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転するかどうかを判定することである。IFRS-ICは、本項の強制可能な権利の評価が、権利の存在及びその強制可能性に焦点を当てていることに着目した。企業がその権利を行使する確率や顧客が契約を解約する確率は、この評価に関連性がない。B12項は、支払を受ける強制可能な権利を企業が有しているかどうかを評価する際に、企業は契約条件を、その契約条件を補足するか又はその契約条件に優先する可能性のある法令又は判例とともに考慮すると述べている。

企業は契約で特定された不動産ユニットを他の用途に振り向けようとしても、顧客はその資産に対する権利を強制することができ、企業はこの資産を他に転用することはできず、第35項(c)の(i)の要件を満たす。しかしながら、企業は第35項(c)の(ii)に記述されているような、現在まで完了した履行について支払を受ける強制可能な権利を有していない。裁判所が契約の解約の要請を受け入れた場合には、企業は解約ペナルティーを受け取る権利しかなく、これは、現在までに完了した履行について企業に補償するものではないとの判例があるからである。

上記の検討に基づき、IFRS-ICは、要望書に記載された不動産ユニットを建設前に販売する契約においては、IFRS第15号第35項の3つの要件のいずれも満たされていないと結論を下した。したがって、IFRS第15号の第38項を適用して、収益を一時点で認識することとなる。

IFRS-ICは、2018年3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

特定の金融商品に係る金利収益の表示 (IFRS第9号及びIAS第1号に関連) 【2018年3月IFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IFRS第9号「金融商品」、IAS第1号「財務諸表の表示」

概要

IFRS第9号の公表に伴い、IAS第1号第82項 (a) が改訂され、包括利益計算書上の収益額の表示にあたり、実効金利法に基づく金利収益を区分表示することが要求された。ここで、当該改訂規定は、ヘッジ会計適用上の有効なヘッジ関係の一部ではないデリバティブ金融商品につき、その公正価値測定に伴い生じる利得又は損失の表示に影響を与えるか。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2017年11月及び2018年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 実効金利法は償却原価を計算し金利収益を関連する期間にわたり配分することを目的とする測定技法であり、IFRS第9号における償却原価測定と予想信用損失に基づく減損モデルの規定に関連してIFRS第9号に定義されたものである。
- 償却原価の会計処理（実効金利法で金利収益を計算し、予想信用損失に基づく減損モデルで信用損失を算定するプロセスを含む）が適用されるのは、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で事後測定される（負債性）金融資産のみである。

したがって、IAS第1号第82項 (a) の改訂により実効金利法に基づく金利収益が表示される対象は、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で事後測定される金融資産のみであるとIFRS-ICは結論付けた。なお、「実効金利法に基づく金利収益」以外の金利収益についての表示の如何については本件の検討外とされている。すなわち、その他の金利収益が、IAS第1号第82項 (a) が区分表示を要求する「実効金利法に基づく金利収益」以外の何らかの金利収益項目をもって包括利益計算書上に表示されることの可否については、IFRS-ICは言及していない。

IFRS-ICは、2018年3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

土地の移転を含んだ不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）【2018年3月IFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

概要

土地及び当該土地の上に建設される予定の建物の販売契約における収益認識において、以下の2点が論点である。

- (1) 履行義務の識別に関して、土地の販売と建物の建設は別個の履行義務であるか、それとも単一の履行義務であるか
- (2) 履行義務のそれぞれについて収益を一時点で認識すべきか、それとも一定期間にわたり認識すべきか

前提条件は以下の通り：

- これから建設を開始する建物の売却について解約不能の契約を締結する。
- 契約開始時に建物を建設する底地の土地の法的所有権は顧客に取消不能で移転し、契約締結時に顧客は土地の対価を支払う。
- 企業と顧客は、契約締結前に建物の設計・仕様について合意し、顧客は原則として、建物建設中に設計・仕様の変更を要請することができる（ただし、変更後の価格を支払う必要がある）。また、企業はコストの不合理な増大又は建設遅延が生じる場合のみ、設計・仕様の変更を要請でき、その場合、顧客は変更を承認しなければならない。
- 建物の対価については、顧客は建設期間全体にわたって支払を数回に分けて行うが、当該支払はその時点までに完成している作業の分量には必ずしも対応しない。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2017年11月及び2018年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

(1) 履行義務の識別

IFRS第15号第27項の規定に基づき、ある財・サービスの移転と他の財・サービスの移転は以下の2つの要件をともに満たす場合に別個の履行義務となる。

- (a) 顧客がその財・サービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる。
- (b) 財・サービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

- IFRS第15号第27項 (a) の要件を満たすかどうかは、財・サービス自体の性質に基づき評価するため、顧客が容易に利用可能な資源を他の企業から入手することを妨げるような契約上の制限は無視する。具体的には、土地の上に建物を建設するために顧客は他の開発業者を雇うこともできるかどうか、また土地の移転を伴わずに建設サービスのみを受け取ることもできるかどうかを評価する。IFRS-ICは、ある区域の土地と当該土地の上に建設予定の建物の移転に係る契約において、土地の移転と建物の建設は第27項 (a) の観点からは別個の履行義務になり得るとする結論を下した。
- IFRS第15号第27項 (b) の要件を満たすかどうかは、契約を履行する際、

土地の移転と建物の建設との間に変化を生じさせる関係があるか、土地と建物の関係は相互依存性又は相互関連性が高いかどうか、を検討し評価する。IFRS-ICは、企業が次のように判断した場合、土地を移転する約束は、当該土地の上に建物を建設する約束と区分して識別可能とする結論を下した。

- ◇ 建物を建設する際の企業の履行は、顧客が当該土地を企業から購入したのか他者から購入したのかに関わらず同じである。
- ◇ たとえ企業が土地を移転しなくても企業は建物を移転する約束を履行することができ、たとえ企業が建物を建設しなくても土地を移転する約束を履行することができる。

(2) 収益認識パターン

IFRS第15号35項の以下の3つの要件のいずれかを満たす場合は、企業は一定の期間にわたり履行義務を充足し、収益を認識する。以下の要件のいずれにもあたらぬ場合、企業は履行義務を一時点で充足する。

- (a) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (b) 企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。

IFRS-ICは、本件がIFRS第15号第9項のすべての契約成立要件を充足していること、及び土地の移転と建物の建設が別個の履行義務であることを前提に、次の通り、結論を下した。

- 土地は直ちに消費される性質のものではないため、IFRS第15号第35項(a)の要件は満たされない。また、企業の履行は土地を創出又は増価させるものでもないため、IFRS第15号第35項 (b) 及び (c) の要件も満たさない。
- 建設サービスの履行により、建物が創出されるが、直ちに消費される性質のものではないため、IFRS第15号第35項 (a) の要件は満たされない。しかし、顧客は土地を支配し、また、建設中の建物の設計・仕様を変更できるため、顧客が建設中の建物の使用を指図する能力を有し、かつ、企業は建物を他の用途に振り向けることができないため、顧客が建物からの残りの経済的便益のほとんどすべてを得る能力を有している。よって、IFRS第15号第35項(b)の要件は満たされている。

以上より、土地の移転に関する収益は一時点で認識し、建物の建設に関する収益は一定期間にわたって認識すべきである。

IFRS-ICは、2018年3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

現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利（IFRS第15号に関連）【2018年3月IFRS-IC会議で審議】

関連IFRS

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

概要

不動産ユニット（集合住宅の一単位）の販売契約に関して、収益を一定期間にわたり認識すべきか、一時点で認識すべきか。具体的には、IFRS第15号第35項(c)に規定されている「現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利」を有しているか。

前提条件は以下の通り：

- 不動産ユニットを建設する前に、販売契約を締結する。
- 当該販売契約に基づく企業の履行義務は、完成した不動産ユニットを引き渡すことであり、企業は建設が完了後に顧客が購入価格を支払うまで、不動産ユニットに対する法的所有権を保持する。
- 顧客は契約開始時に不動産購入価格の10%を支払い、建設完了後に残りを支払う。
- 顧客は建設完了前は、いつでも契約を解約する権利を有している。顧客が契約を解約する場合、企業は第三者に再販売するための合理的な努力を行うことが法的に要求されている。再販売の際、企業は第三者と新たな契約を締結する。第三者から得られる再販売価格が当初の販売価格(販売コストを加算)を下回る場合、顧客は差額を支払う法的な義務がある。

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2017年11月及び2018年3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- IFRS第15号第35項(c)に規定されている「現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利」を有するためには、現在までに完了した履行について顧客から補償を受ける権利を企業が得ていなければならない、その金額は現在までに移転した財・サービスの販売価格に近似した金額であり、企業の潜在的な利益の喪失だけに対する補償ではない。
- 企業が再販売契約において第三者から受け取る対価は、当該再販売契約に係る対価であり、当初の顧客との契約に基づく履行に対する支払ではない。
- 本件において企業が権利を有している顧客からの支払の性質は、第三者への再販売価格と当初の販売価格(販売コストを加算)との差額に対する支払である。当該支払は、契約の存続期間中のすべての時点において、少なくとも部分的に建設された不動産ユニットの販売価格に近似する金額に対する権利を企業に与えるものではないので、現在までに完了した履行に対して企業に補償するものではない。
- よって、IFRS-ICは本件における不動産ユニットの販売契約はIFRS第15号第35項(c)に規定されている「現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利」を有していないと結論を下した。

IFRS-ICは、2018年3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

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3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。

■ コメント期限

2018年5月22日

アジェンダ却下通知 – 未確定

ロード・フォローイング・スワップを用いたヘッジ会計（IFRS第9号及びIAS第39号に関連）【2018年3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、この論点の実務に広く影響を及ぼすという証拠は得られなかった。

■ コメント期限

2018年5月22日

アジェンダ却下通知 – 未確定

短期借入金及び信用枠の分類（IAS第7号に関連）【2018年3月IFRS-ICで審議】

関連IFRS

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」

概要

以下の前提条件のもとで、信用枠が付された短期の借入をキャッシュ・フロー計算書上の現金及び現金同等物の内訳に含める（つまり、マイナス残の現金及び現金同等物として控除する）べきか。

- 貸手の要求により返済が要求され、かつ、その事前通知期間が短い（例 14日）短期の借入金及び信用枠（以下、「短期の取決め」）。
- 企業は、当該短期の取決めを資金管理のために利用する。
- 当該短期の取決めの残高がマイナス（借越）からプラスまで変動することは多くない。

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、次の通り指摘した。

- 一般的に銀行借入は財務活動とされている。銀行借入をキャッシュ・フロー計算書上、現金及び現金同等物の構成要素に含めるのは、当該借入が要求払債務であり、かつ、企業の資金管理の不可分な一部となっている場合におけるマイナス残高（借越）のみである（IAS7.8）。
- 資金管理には、現金及び現金同等物を短期の支払債務に充当するために管理することが含まれる。銀行との短期の取決めが企業の資金管理の不可分な一部となっているかどうかの評価は、事実と状況による。
- 銀行との短期の取決めに基づく残高がマイナス（借越）とプラスの間で頻繁には変動しない場合、当該短期の取決めは企業の資金管理の不可分の一部を構成しておらず、むしろ、資金調達の一形態となっていることを示唆する。
- 以上より、IFRS-ICは本件における短期の取決めをキャッシュ・フロー計算書上の現金及び現金同等物の内訳に含めないと結論を下した。また、企業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これらの金額と財政状態計算書上で対応する項目との調整表の他、現金及び現金同等物の内訳を決定する際に採用している方針を開示する必要があることにも留意した（IAS第7号第45項及び46項）。

IFRS-ICは、2018年3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5月22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）【2018年3月IFRS-ICで審議】

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。

今後の取扱いを検討中の論点

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3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

税務当局と係争中の段階で、IAS第12号「法人所得税」の範囲外の税金を当局に仮払いした時、どのように会計処理を行うか。

前提条件は以下の通り：

- 一 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。
- 一 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。
- 一 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3月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- 一 企業による支払いは、従来の概念フレームワーク※のもとで定義される資産（企業が支配し、かつ、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。ここで、経済的便益はキャッシュの返還か、又は、税金負債の支払いへの充当の形で流入する。

※ 本審議が行われていた3月時点では概念フレームワークの改訂は未公表

- 一 IAS37号の偶発資産は、過去の事象から発生し得る資産のうち、不確実性の解消によりその存在が確認されるものをいう。企業による支払いは、資産の定義をすでに満たすので、IAS第37号の偶発資産ではない。
- 一 具体的にどのIFRS基準書を適用することで、当該資産を認識するかは、明確でないかもしれない。適用すべき適切なIFRS基準書がない場合、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。

- 今後、IFRS-ICは、IASBより2018年3月に公表された新たな概念フレームワークが上記の分析に影響を与えないかについて検討する予定である。

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。