



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRICニュース 2018年1月



2018年1月16日にIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」）の会議が行われた。また、2017年12月及び2018年1月に開催された国際会計基準審議会（以下「IASB」）の会議で、IFRS-ICの提案等に基づいて審議が行われた。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】

最終基準書公表

- 「制度改訂、縮小又は清算（IAS第19号の改訂）」【2018年2月公表】

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）」【2017年12月IASBで審議】

公開草案公表予定

- アジェンダ決定に伴う会計方針の変更（IAS第8号に関連）【2017年12月IASBで審議】
- 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）【2017年12月IASBで審議】
- 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）【2017年12月IASBで審議】

【IFRSの年次改善】

最終基準書公表

- IFRSの年次改善（2015-2017年サイクル）【2017年12月公表】

公開草案公表予定

- IFRSの年次改善（2017-2019年サイクル）【2018年1月IASBで審議】

なお、2018年1月のIASB会議で、コモディティローン及び類似の取引について、新たにリサーチプロジェクトの対象に取り上げるかどうか話が合われた。今回審議された複数の論点のうち、一部については、実際に取り上げるかどうかを今後検討する。

【アジェンダ却下通知】

確定

- 関連会社に対する有形固定資産の現物出資（IAS第28号に関連）【2018年1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）
- 不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）
- 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）
- 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）
- 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）

会計基準の限定的改訂 — 最終基準書公表

制度改訂、縮小又は清算（IAS第19号の改訂）【2018年2月公表】

関連IFRS

IAS第19号「従業員給付」

概要

IASBは、2018年2月7日、「制度改訂、縮小又は清算」（IAS第19号の改訂）を公表した。

■ 改訂内容

本改訂は、以下の事項を明確化している。

- 過去勤務費用及び清算損益を算定する場合、数理計算上の仮定と制度資産について、制度改訂、縮小又は清算の「前」の給付水準と制度資産を反映して再測定した確定給付負債（資産）の純額と、制度改訂、縮小又は清算の「後」の給付水準と制度資産を反映して再測定した確定給付負債（資産）の純額の2つを用いなければならない。
- 再測定後の残りの期間の当期勤務費用は、制度改訂、縮小又は清算後の給付水準を反映した数理計算上の仮定を用いて算定しなければならないことが明確化されている。また、再測定後の残りの期間の当期利息純額は、制度改訂、縮小又は清算の後の給付水準と制度資産（の公正価値）を反映した退職給付負債（資産）の純額と、制度改訂、縮小又は清算の後の退職給付負債（資産）の純額の再測定に使用した割引率を用いなければならない。
- 過去勤務費用又は清算損益の算定にあたり、アセット・シーリングの影響を考慮してはならない。制度改訂、縮小又は清算に係る会計処理の後にアセット・シーリングの影響を算定し、その他の包括利益に認識する。

■ 適用日

2019年1月1日以降開始される最初の会計年度の期首以後に生じる制度改訂、縮小又は清算から適用される。早期適用が認められ、その場合、その旨を開示することが要求される。

改訂の詳細は、[IFRSニュースフラッシュ：IASB、「制度改訂、縮小又は清算（IAS第19号の改訂）」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「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。

- 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）」【2017年12月IASBで審議】

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 — 公開草案公表予定

アジェンダ決定に伴う会計方針の変更（IAS第8号に関連）【2017年12月IASBで審議】

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

現行IAS第8号のもとでは、企業がアジェンダ決定に伴い会計方針を変更する場合、自発的な会計方針の変更として実務上不可能である場合を除き遡及適用が必要とされる。本取扱いは見直しが適切ではないか（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）。

ステータス

■ 審議の状況

2017年6月のIFRS-ICの審議結果に基づき、IASBは2017年6月のIASB会議で審議を行い、以下の事項を暫定的に決定した。

- IAS第8号を改訂し、アジェンダ決定に伴う自発的な会計方針の変更の遡及適用において、実務上不可能か否かの判断をコストと便益の観点を加味することで緩和する。
- アジェンダ決定に伴う変更が、誤謬の修正か自発的な会計方針の変更かについて明確化しない。

IASBは、2017年9月、10月及び12月のIASB会議で、アジェンダ決定によって生じる時期の課題、すなわち、アジェンダ決定を受けて速やかな方針変更が迫られる懸念に対処するために、IAS第8号の改訂を提案すべきかを検討した。アジェンダ決定は経過措置や発効日が定められていないが、企業は十分な準備期間をとったうえで自発的な会計方針の変更を行うことが想定されている。検討の結果、IAS第8号の改訂は行わず、当該考え方について、改訂案に関する結論の根拠の中で説明することを決定した。

また、以下の事項を暫定的に決定した。

- IAS第8号を改訂し、アジェンダ決定により生じた自発的な会計方針の変更は、以下のいずれかに該当する場合を除き、遡及適用となることを明記する。
 - ◇ 変更を行った期間における影響額又は変更の累積的影響額を算定することが、実務上不可能である場合
 - ◇ 影響額の算定コストが、新しい会計方針を遡及適用することにより、財務諸表利用者にもたらされると予想される便益を上回る場合
- アジェンダ決定を受けての会計方針の変更を遡及適用することに伴うコストと便益をどのように評価するのかに関するガイダンスを示す。
- IAS第8号の改訂を、アジェンダ決定により生じた自発的な会計方針の変更のうち、改訂の発効日以後に行われるものに適用する
- コメント期間を120日以上とする。

■ 公開草案公表予定時期

2018年第1四半期

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）【2017年12月IASBで審議】

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) 【2017年12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

■ IFRS-ICの暫定的決定

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)

また、IFRS-ICは、2つの合理的な解釈のいずれかを排除すべきではないか、という点については既存のIFRSの枠組みでは効率的に解決できないとして、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

■ 審議の状況

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会議の決定が2017年12月のIASB会議で共有されている。

IFRSの年次改善 — 最終基準書公表

IFRSの年次改善（2015-2017年サイクル）【2017年12月公表】

(1) 資本に区分される金融商品に係る支払配当による法人所得税への影響

関連IFRS

IAS第12号「法人所得税」

概要

■ 背景

IAS第12号第52B項は、純利益又は留保利益の一部又は全部が配当として支払われる場合の法人所得税への影響を、第58項 (a) 及び (b) に示す状況から生じる配当の法人所得税への影響を除き、当期純利益に含めて認識することを要求している。IAS第12号第52B項はIAS第12号第52A項を参照していることから、この要求事項が、同項に規定されている、配当と未分配利益についての税率が異なる状況においてのみ適用されるのかを明確にすることが求められた。

■ 改訂内容

本改訂は、IFRS第9号「金融商品」に規定される利益の分配としての配当から生じる法人所得税への影響は、当該利益がどのようにしてもたらされたかに関する過去の取引及び事象の当初認識時の会計処理に従って、純損益、その他の包括利益及び資本のいずれかで認識すべきであることを明確化している。

■ 適用日

2019年1月1日以降開始される会計年度から適用される。早期適用は認められる。早期適用する場合には、その旨を開示することが要求される。

(2) 資産化後に発生した特定借入の借入コスト

関連IFRS

IAS第23号「借入コスト」

概要

■ 背景

IAS第23号第14項は、企業が一般目的で資金を借り入れ、適格資産を取得する場合、資産化に適格な借入コストの金額を、当該資産への支出に資産化率を乗じることにより算定することを要求しており、この資産化率の算定にあたっては、企業の当期中の借入残高から適格資産の取得のために特別に行った借入を除くことを求めている。ここで、借入コストの資産化率の算出にあたり、適格資産の取得のために特別に行った借入ではあるが、すでに適格資産への資産化対象ではなくなったものについて、一般借入の一部に含めなければならないのかを明確にすることが求められた。

■ 改訂内容

本改訂は、借入コストの資産化率の計算における一般借入には、適格資産の取得のために特別に行った借入(ただし、それらの資産の意図した使用又は販売に向けた準備のための活動のほとんどすべてが完了するまでの期間に限る)を除く、当該期のすべての借入を含めることを明確化している。

■ 適用日

2019年1月1日以降開始される会計年度から適用される。早期適用は認められる。早期適用する場合には、その旨を開示することが要求される。

(3) 共同支配事業に係る既存持分の再測定

関連IFRS

IFRS第3号「企業結合」、IFRS第11号「共同支配の取決め」

概要

■ 背景

企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する支配を獲得したとき及び共同支配を獲得したときの2種類の取引について、すでに保有している共同支配事業の資産及び負債に対する持分の会計処理を明確にすることが求められた。

■ 改訂内容

本改訂は、以下の事項を明確化している。

- IFRS第3号の事業の定義に該当する共同支配事業に対する支配を獲得する場合、既存持分を再測定する。
- 共同支配事業に対する持分の変動により、共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者が共同支配を獲得する場合は、共同支配事業がIFRS第3号の事業の定義に該当しても、既存持分を再測定しない。

■ 適用日

2019年1月1日以降開始される会計年度から適用される。早期適用は認められる。早期適用する場合には、その旨を開示することが要求される。

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 【2018年1月IASB会議で審議】

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

関連会社に対する有形固定資産の現物出資（IAS第28号に関連） 【2018年1月IFRS-ICで審議】

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

新たに設立した、共通支配下にある関連会社の持分と引換えに、有形固定資産を現物出資した場合、どのように会計処理すべきか。

前提条件は以下の通り：

- 同一の政府の支配下にある3つの企業（投資者）は、新たな企業を設立する（共通支配下における取引）。
- 各投資者は、新たな企業の持分と引換えに有形固定資産（IFRS第3号の事業を構成しない）を現物出資する（IAS第16号に基づく経済的実質を有する取引）。
- 各投資者は、新たな企業に対してそれぞれ重要な影響力を有している（支配及び共同支配は有さない）。
- 当該取引の条件は、市場参加者との取引と同様である。

この取引に関して、3つの論点が議論された。

- (1) 共通支配下における取引の会計処理について、例外規定がない限り該当するIFRSの規定を適用すべきか、それとも、IFRS第3号第2(c)項の例外規定にあるように、公正価値測定の対象外と考えるか
- (2) IAS第28号第28項は、資産に係る関連会社との取引により生じる利得又は損失を、当該関連会社に対する「関連のない投資者」の持分の範囲でのみ認識することを定めている。ここで、「関連のない投資者」とは、報告企業以外の投資者を意味する（すなわち、利得及び損失は、他の投資者の持分の範囲で認識する）のか、それとも、IAS第24号における「関連当事者」の定義を満たさない企業を意味する（すなわち、利得及び損失は認識しない）のか
- (3) 有形固定資産の現物出資取引により生じる利得又は損失の算定は、有形固定資産の公正価値に基づくか、それとも、関連会社に対する持分の公正価値に基づくか

ステータス

■ IFRS-ICの決定

IFRS-ICは、2017年9月のIFRS-IC会議で、次の通り指摘した。

- (1) IAS第8号第7項は、取引が、あるIFRS基準に具体的に当てはまる場合には、当該取引に適用する会計方針は、そのIFRSを適用して決定しなければならないと規定している。このため、個別のIFRSが共通支配下における取引を適用対象外とする場合を除き、該当するIFRSの規定を適用すべきである。
- (2) IAS第28号第28項における「関連のない投資者」は、IAS第24号で定義される「関連当事者」の対義語を意味するのではなく、報告企業以外の投資者を意味するものと見受けられる。これは、財務諸表は報告企業の観点で作成されているという前提とも整合する。すなわち、有形固定資産の現物出資から生じる利得又は損失は、関連会社への他の投資者の持分の範囲で認識する。

- (3) 当該論点は、現物出資した有形固定資産の公正価値と、取得した関連会社の持分の公正価値が異なる場合にのみ影響が生じる。本件取引の前提条件に基づけば、一般的には、現物出資した有形固定資産と取得した持分の公正価値は同額であることが予想されるため、差異がある場合には、まず、その理由を検討し、公正価値測定に使用した手続や仮定をレビューすべきである。また、IFRSの規定を適用すれば、関連会社投資が減損しているという客観的証拠がない限り、有形固定資産の現物出資による利得または損失は、現物出資した有形固定資産の公正価値に基づいて算定される。減損の客観的証拠がある場合（有形固定資産の公正価値が取得した関連会社持分の公正価値を上回る場合）は、IAS第36号の減損規定を考慮することとなる。

IFRS-ICは、2018年1月のIFRS-IC会議で、アジェンダ却下通知案に対して寄せられたコメントについて審議した結果、既存のIFRS基準書により、関連会社に対する有形固定資産の現物出資取引に係る会計処理をどのように行うかの適切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

不動産契約における収益認識（IFRS第15号に関連）

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）が、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の暫定的決定

IFRS-ICは、2017年9月のIFRC-IC会議で、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、次の通り指摘した。

- 履行義務が一定期間にわたり充足されるか否かの評価には、その契約が強制力を持つうえでの法的環境を前提に、契約によって創出される権利と義務とを考慮する必要がある。よって、契約に関連する具体的な事実及び状況によって、評価は異なる可能性がある。
- IFRS第15号第35項を適用する前に、まず、履行義務を識別する（IFRS第15号第22項から第30項）。
- 不動産ユニットを建設前に販売する契約については、IFRS第15号第35項の3つの条件は以下のように適用されることになる。
 - 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。企業が建設する不動産ユニットを、建設の進行と同時に顧客が消費するわけではないため、本項は今回の検討には該当しない。
 - 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。創出・増価された資産に対する支配を、その創出・増価と同時に顧客が明確に支配しているという証拠が必要である。ポイントは、建設中の不動産ユニットに対する支配を顧客が有しているか否かであり、将来的に完成する不動産ユニットについて顧客が権利を有しているかを問うものではない。
 - ③ 第35項（c）は、企業の履行が転用可能な資産を創出するものではなく、かつ、充足された履行に対する支払を受ける強制可能な権利を企業が有することを要求する。IFRS-ICは、本項が権利の有無、及びその強制可能性を重視するものであり、その権利が行使される可能性の多寡や、顧客が契約を解約する可能性については考慮すべきではないことに着目した。

上記の整理に基づきIFRS-ICは提示された取引条件のもとでの不動産ユニットの契約販売について実際に検討を行い、照会の事例においてはIFRS第15号第35条の3つの要件のいずれも満たされていないと評価した。そのうえで、IFRS第15号における原則及び要求事項は、不動産ユニットを建設前に販売する契約における収益認識について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)

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の暫定的決定

IFRS-ICは、2017年11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に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として表示されるのは、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。

IFRS-ICは、2017年11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

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）

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的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り、進捗に応じた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の暫定的決定

IFRS-ICは、2017年11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ぞれで、又は顧客によ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。本件では、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し、また土地の移転を伴わずに建設サービスのみを受けることもできる。よって、顧客は、土地及び建設サービスのそれぞれから単独で又は容易に利用可能な他の資源との組み合わせで便益を得ることができるといえ、IFRS第15号第27項 (a) の要件は満たされている。

- 一 IFRS第15号第27項 (b) の要件を満たすかどうかは、土地の移転と建物の建設との関係が変容しているか、顧客が建設サービスを他社から購入したとしても土地の移転に関する約束を履行できるか、を検討し評価する。本件では、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り、たとえ他者から土地を購入した場合であっても、企業は建物を移転する約束を履行することができるため、IFRS第15号第27項 (b) の要件は満たされる。
- 一 以上より、IFRS-ICは本件における土地の移転と建物の建設は別個の履行義務であると結論を下した。

(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。

- 一 企業の履行によって提供される便益を、顧客が同時に受け取り消費する。
- 一 企業の履行によって、資産が創出される、若しくは増価し、同時にその支配を顧客が獲得する。
- 一 企業の履行が他に転用可能な資産の創出に該当せず、かつ、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を企業が有している。
- 一 上記のいずれにもあたらない場合、企業は履行義務を一時点で充足する。
- 一 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。
- 一 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。
- 一 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、顧客は、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、顧客は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。
- 一 以上より、IFRS-ICは本件における土地の移転に関する収益は一時点で認識し、建物の建設は一定期間にわたって収益認識を行うべきであると結論を下した。

IFRS-ICは、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

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）

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、企業は建設が完了するまで、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、以下の条件の下、いつでも解約する権利を有している。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销售价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。
 - ◇ 顧客は不動産ユニットを売却、使用又は開発する権利を有さない。

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

IFRS-ICは、2017年11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る。よって、企業が利益の喪失額に対してのみ権利を得ている場合には、IFRS第15号第35項(c)の要件を満たさない。
- 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、第三者への再销售价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ため、企業は顧客に対して解約時に利益の喪失に対する補償を受ける権利しか有していない。
- 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、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

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。