

## IFRIC Update 2019年9月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。

委員会は、2019年9月17日にロンドンで会合し、下記の項目について議論した。

### 委員会の暫定的なアジェンダ決定

- 契約を履行するための訓練コスト（IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー2
- リースの定義 – 海上輸送契約（IFRS 第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3
- 超インフレの在外営業活動体の換算 — 為替差額の表示（IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS 第29号「超インフレ経済下の財務報告」） — アジェンダ・ペーパー4A
- 在外営業活動体が超インフレとなる前の為替差額累計額（IAS 第21号及びIAS 第29号） — アジェンダ・ペーパー4B
- 在外営業活動体が初めて超インフレとなる際の比較対象金額の表示（IAS 第21号及びIAS 第29号） — アジェンダ・ペーパー4C

### 委員会のアジェンダ決定

- 遅延又はキャンセルに対する補償（IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー5
- 借手の追加借入利率（IFRS 第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー8
- 非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ（IFRS 第9号「金融商品」） — アジェンダ・ペーパー9
- 不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示（IAS 第1号「財務諸表の表示」） — アジェンダ・ペーパー10
- 財務活動から生じた負債の変動の開示（IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー7
- 生物資産への事後の支出（IAS 第41号「農業」） — アジェンダ・ペーパー6

### その他の事項

#### 関連情報

今後のIFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2019年11月25-26日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

## 委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について議論を行い、委員会の基準設定アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（当該項目を基準設定アジェンダに追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関心のある関係者は、コメントを 2019 年 11 月 25 日までに open for comment ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、2019 年 11 月 25 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。受け取ったコメントを分析したアジェンダ・ペーパーには、その日までに受け取ったコメントのみの分析が記載される。

### 契約を履行するための訓練コスト（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー 2

委員会は、顧客との契約を履行するために生じる訓練コストに関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- a. ある企業が IFRS 第 15 号の範囲に含まれる顧客との契約を締結する。当該契約は、外注サービスの提供に関するものである。
- b. サービスを顧客に提供できるようにするために、企業には（IAS 第 38 号「無形資産」の第 15 項に記述されている）従業員を訓練するためのコストが生じる。従業員が顧客の設備及び工程を理解するようにするためのものである。IFRS 第 15 号を適用して、企業はこの訓練活動を履行義務として識別しない。
- c. 当該契約は、企業が顧客に次のような従業員の訓練のコストを請求することを認めている。(i) 契約開始時における企業の従業員、及び(ii) 顧客の営業の拡大の結果として企業が雇用する新たな従業員。

この要望書は、企業が当該訓練コストを資産として認識するのか発生時に費用として認識するのかを質問していた。

#### どの IFRS 基準が当該訓練コストに適用されるのか

IFRS 第 15 号の第 95 項は、他の IFRS 基準の範囲に含まれない顧客との契約を履行するために生じたコストが第 95 項に定めた 3 つの要件をすべて満たす場合にのみ、当該コストから資産を認識することを企業に要求している。したがって、第 95 項の要件を評価する前に、企業はまず、契約を履行するために生じた訓練コストが他の IFRS 基準の範囲に含まれるのかどうかを検討する。

IAS 第 38 号の第 5 項は、「本基準は、特に、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出に適用される」と述べている。したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は顧客との契約を履行するために生じた訓練コストを会計処理する際に IAS 第 38 号を適用すると結論を下した。

#### IAS 第 38 号の適用

IAS 第 38 号の第 69 項(b)は、「訓練活動に関する支出」を企業が発生時に費用として認識する支出の一例として挙げている。IAS 第 38 号の第 15 項は、「企業は通常、熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される将来の経済的便益に対して、これらの項目が無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有していない」と説明している。

さらに、契約を履行するためのコストに関しての IFRS 第 15 号の要求事項を説明するにあたり、IFRS 第 15 号の BC307 項は、「他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁じている場合には、IFRS 第 15 号に基づいて資産を認識することはできない」と述べている。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は顧客との契約を履行するために生じた訓練コストを発生時に費用として認識すると結論を下した。

委員会は、IFRS 第 15 号及び IAS 第 38 号の諸原則及び要求事項は、企業が顧客との契約を履行するために生じた訓練コストの会計処理を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

### **リースの定義—海上輸送契約 (IFRS 第 16 号「リース」) — アジェンダ・ペーパー3**

委員会は、顧客が特定の契約の 5 年の期間全体にわたり船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかに関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- a. IFRS 第 16 号の B13 項から B20 項を適用すると、特定された資産（船舶）がある。
- b. IFRS 第 16 号の B21 項から B23 項を適用すると、顧客は 5 年の使用期間全体にわたり船舶の使用からの経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利を有している。
- c. 船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定の多く（全部ではないが）は、契約で事前に決定されている。顧客は、使用期間全体にわたる船舶の使用方法及び使用目的に関する残りの関連性のある決定を行う権利を有している。そうした意思決定権は、船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与えるので、関連性がある。
- d. 供給業者は、使用期間全体にわたり船舶を運用し維持管理を行う。

#### **資産の使用を指図する権利**

IFRS 第 16 号の B24 項は、どのような場合に顧客が使用期間全体にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有するのかを定めている。B24 項(b)は、資産の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定が事前に決定されている場合にのみ適用される。審議会は、IFRS 第 16 号の BC121 項で、「資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に決定されるケースは比較的少ないと予想している」と述べた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定のすべてが事前に決定されているわけではないので、顧客は、船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価するにあたり B24 項(a)を考慮すると考えた。

#### **資産の使用方法及び使用目的を指図する権利**

B24 項(a)は、顧客が「使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利（B25 項から B30 項に記述）」を有している場合には、顧客は使用期間全体にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有すると定めている。

顧客が、契約で定義されている使用権の範囲内で、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有するためには、顧客は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を変更することができなければならない（B25 項）。これに当てはまるかどうかを評価するにあたり、「企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更にも最も関連性のある意思決定権を考慮する。意思決定権は、使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、関連性がある」（B25 項）。

B26 項は、状況に応じて、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権の例を含んでいる。資産の稼働又は維持管理に限定された権利は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えるものではない（B27 項）。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は5年の使用期間全体にわたり船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を有すると考えた。これは、契約で定義された使用権の範囲内で、顧客は資産の使用方法及び使用目的を変更できるからである。船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定の多くが契約において事前決定されていることは、顧客の使用権の範囲を定義する。その範囲内で、顧客は、資産の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定のうち行うことができる決定のすべてを行う権利を有する。

委員会はまた、船舶の運航及び維持管理は効率的な使用に不可欠であるが、この点における供給業者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を供給業者に与えるものではないと考えた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は船舶の使用を5年の使用期間全体にわたり指図する権利を有しており、したがって、当該契約はリースを含んでいると結論を下した。

委員会は、IFRS第16号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載された契約の会計処理を企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

#### **超インフレの在外営業活動体の換算 — 為替差額の表示（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS第29号「超インフレ経済下の財務報告」） — アジェンダ・ペーパー4A**

委員会は、IAS第21号及びIAS第29号の適用に関する要望を受けた。この要望書に記述された事実パターンでは、企業は次のようになっている。

- a. 超インフレ経済（IAS第29号で定義）の通貨ではない表示通貨を有している。
- b. 機能通貨が超インフレ経済（IAS第29号で定義）の通貨である在外営業活動体（超インフレ在外営業活動体）を有している。
- c. 連結財務諸表を作成するにあたり、超インフレ在外営業活動体の営業成績及び財政状態を表示通貨に換算する。

IAS第21号の第43項は、IAS第21号の第42項に示されている換算方法を適用する前に、超インフレ在外営業活動体の営業成績及び財政状態をIAS第29号を適用して修正再表示することを企業に要求している（修正再表示／換算アプローチ）。修正再表示／換算アプローチの適用は、超インフレ在外営業活動体に対する企業の純投資の変動を生じる可能性がある。この変動には2つの影響が含まれる。

- a. 超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分をIAS第29号で要求されているように修正再表示することにより生じる修正再表示の影響
- b. 超インフレ在外営業活動体の純資産に対する企業の持分を以前の決算日レートとは異なる決算日レートで換算することにより生じる換算の影響（IAS第29号で要求されている修正再表示の影響を除く）

単純な例で例示するため、報告期間の期首において、ある企業が、現地通貨（LC）で1,000の非貨幣性資産を有し他の資産及び他の負債はない超インフレ在外営業活動体に対して100%の持分を有していると仮定する。したがって、この在外営業活動体はLC1,000の純資産を有している。報告期間中の超インフレ経済の一般物価指数の変動は200%である。企業は、例えば、次のように計算することが考えられる。

- a. 修正再表示の影響を  $(LC1,000 \times 200\% - LC1,000) \times$  期末為替レートとして計算する。この計算は、超インフレ在外営業活動体の純資産LC1,000に対する企業の持分を、IAS第29号を適用して修正再表示し、企業の表示通貨で報告したものを反映している。
- b. 換算の影響を  $(LC1,000 \times$  期末為替レート)  $- (LC1,000 \times$  期首為替レート) として計算する。この計算は、超インフレ在外営業活動体の純資産LC1,000に対する企業の持分（IAS第29号で要求されてい

る修正再表示の影響を除く)に、期首為替レートと期末為替レートの差額を乗じたものを反映している。

要望書は、企業が修正再表示及び換算の影響を財政状態計算書においてどのように表示するのかを質問していた。

#### **修正再表示及び換算の影響は為替差額の定義を満たすのか**

IAS 第 21 号の第 8 項は、為替差額を「ある通貨の特定の数量単位を異なった為替レートにより他の通貨に換算することにより生じる差額」と定義している。委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、換算の影響のみが為替差額の定義を満たすか、又は修正再表示及び換算の影響の複合がその定義を満たすかのいずれかであると結論を下した。

#### **企業は超インフレ在外営業活動体の換算から生じる為替差額をどのように表示するか**

委員会は、為替差額の認識(又は表示)を定めている IAS 第 21 号の要求事項のすべてが、為替差額を純損益又はその他の包括利益(OCI)において認識(又は表示)することを企業に要求していることに着目した。

IAS 第 21 号は、為替差額を純損益又は OCI に認識することを要求しており、資本には言及していない。為替差額は収益又は費用の定義を満たすからである。したがって、委員会は、企業は為替差額を資本に直接認識しないと結論を下した。

IAS 第 21 号の第 41 項は、IAS 第 21 号の第 39 項(c)が、機能通貨が超インフレ経済の通貨ではない企業に対して、企業の営業成績及び財政状態を超インフレではない表示通貨に換算する際に生じる為替差額を、純損益ではなく、OCI に表示する理由を明示している。委員会は、この説明は機能通貨が超インフレである場合にも当てはまると考えた。したがって、委員会は、企業は超インフレ在外営業活動体の換算から生じる為替差額を OCI に表示すると結論を下した。

#### **修正再表示及び換算の影響に対する IFRS 基準の要求事項の適用**

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は次のいずれかで表示すると結論を下した。

- a. 修正再表示及び換算の影響を OCI に表示する(それら 2 つの影響の複合が IAS 第 21 号の為替差額の定義を満たすと企業が考える場合)
- b. 換算の影響を OCI に表示する(換算の影響のみが IAS 第 21 号の為替差額の定義を満たすと企業が考える場合)。この場合、IAS 第 29 号の第 25 項の要求事項と整合的に、企業は修正再表示の影響を資本に表示することになる。

委員会は、これらの分析に照らして、超インフレ在外営業活動体の修正再表示及び換算から生じる為替差額の表示に関するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。委員会は、コストを上回るのに十分な財務報告の改善をプロジェクトがもたらすであろうという証拠を [未だ] 得ていない。

したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

#### **在外営業活動体が超インフレとなる前の為替差額累計額 (IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」及び IAS 第 29 号「超インフレ経済下の財務報告」) — アジェンダ・ペーパー 4B**

委員会は、IAS 第 21 号及び IAS 第 29 号の適用に関する要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、企業は次のようになっている。

- a. 超インフレ経済 (IAS 第 29 号で定義) の通貨ではない表示通貨を有している。
- b. 機能通貨が超インフレ経済 (IAS 第 29 号で定義) の通貨である在外営業活動体 (超インフレ在外営業活動体) を有している。

- c. 連結財務諸表を作成するにあたり、超インフレ在外営業活動体の営業成績及び財政状態を表示通貨に換算する。

在外営業活動体が超インフレとなる前は、IAS第21号は企業に次のことを要求している。

- a. 超インフレではない在外営業活動体の営業成績及び財政状態の換算から生じる為替差額をその他の包括利益（OCI）に表示する。
- b. 当該為替差額の累計額（超インフレ前の為替差額の累計額）を資本の独立の内訳項目に表示する。

要望書は、在外営業活動体が超インフレとなった期間の期首において、企業は資本の中で超インフレ前の為替差額の累計額の再分類を行うのかどうかを質問していた。すなわち、企業は超インフレ前の為替差額の累計額を、その後に純損益に振り替えることのない資本の内訳項目に振り替えるのかどうかである。

委員会は、IAS第21号の第41項が、超インフレ前の為替差額の累計額を「在外営業活動体の処分時まで」資本の独立の内訳項目に表示することを企業に要求していることに着目した。さらに、IAS第21号の第48項は、超インフレ前の為替差額の累計額を在外営業活動体の処分時に資本から純損益に（組替調整額として）振り替えることを企業に要求している。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は超インフレ前の為替差額の累計額を在外営業活動体の処分時まで資本の独立の内訳項目（IAS第21号の第48項が適用される）として維持すると結論を下した。企業は、在外営業活動体が超インフレとなった時に超インフレ前の為替差額の累計額を資本の中で振替を行わない。

委員会は、IAS第21号の諸原則及び要求事項が、在外営業活動体が超インフレとなった時に超インフレ前の為替差額の累計額をどのように表示すべきかを企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを「決定した」。

#### **在外営業活動体が初めて超インフレとなる際の比較対象金額の表示（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS第29号「超インフレ経済下の財務報告」） — アジェンダ・ペーパー4C**

委員会は、IAS第21号及びIAS第29号の適用に関する要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、企業は次のようになっている。

- a. 超インフレ経済（IAS第29号で定義）の通貨ではない表示通貨を有している。
- b. 機能通貨が超インフレ経済（IAS第29号で定義）の通貨である在外営業活動体（超インフレ在外営業活動体）を有している。
- c. 連結財務諸表を作成するにあたり、超インフレ在外営業活動体の営業成績及び財政状態を表示通貨に換算する。

要望書は、企業は在外営業活動体について表示する比較対象金額を以下において修正再表示するのかどうかを質問していた。

- a. 在外営業活動体が超インフレとなった期間に係る年次財務諸表
- b. 在外営業活動体が超インフレとなった後の年度の期中財務諸表（在外営業活動体が比較対象の期中報告期間では超インフレではなかった場合）

アウトリーチへの回答及び実施した追加的なリサーチに基づき、委員会は、要望書における質問に関して、IAS第21号の適用の不統一はほとんどないと考えた。すなわち、IAS第21号の第42項(b)を適用するにあたり、企業は一般的に前述の状況において期中財務諸表又は年次財務諸表における比較対象金額を修正再表示していない。したがって、委員会は、この事項が広がりのある影響を有しているという証拠を「未だ」得ていない。

したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

## 委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定の公表のプロセスは、しばしば、それ以外では利用可能でなくそれ以外で入手することが合理的に予想できなかった新しい情報を提供する説明資料をもたらすことがある。このため、企業は、アジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると判断する場合がある。審議会は、企業はその判断を行い変更を適用するための十分な時間を与えられるであろうと予想している（例えば、企業は、変更を適用するために、新しい情報を入手したりシステムを修正したりすることが必要となる場合がある。）。

委員会は、以下の事項について議論し、基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

### 遅延又はキャンセルに対する補償（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー 5

委員会は、遅延したか又はキャンセルされたフライトについて補償するという航空会社の義務に関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、次のとおりである。

- a. 法令により、乗客（顧客）に、法令上の具体的な条件の対象となる遅延及びキャンセルについてフライト提供者（企業）から補償を受ける権利が与えられている。この法令は補償の金額を定めており、その金額は顧客がフライトに対して支払う金額とは関連しない。
- b. 法令により、強制可能な権利及び義務が創出され、企業と顧客との間の契約条件の一部を構成する。
- c. IFRS 第 15 号を顧客との契約に適用する際、企業はフライト・サービスを顧客に移転する約束を履行義務として識別する。

要望書は、企業が顧客に補償する義務を次のどちらで会計処理するのかを質問していた。(a) IFRS 第 15 号の第 50 項から第 59 項を適用して変動対価として会計処理、(b) IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、当該履行義務をフライト・サービスを顧客に移転する履行義務とは独立して会計処理。

IFRS 第 15 号の第 47 項は、企業に次のことを要求している。「取引価格を算定するにあたり、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮する。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である。（中略）顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある」。IFRS 第 15 号の第 51 項は、変動対価の一般的な種類の例を列挙している。「値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ又はその他の類似の項目」である。

IFRS 第 15 号の B33 項は、企業の製品が危害又は損失を生じさせる場合に企業が顧客に補償を支払う義務についての要求事項を定めている。企業はそのような義務を、顧客との契約の中の履行義務とは独立して、IAS 第 37 号を適用して会計処理する。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は顧客をある所定の場所から他の場所に予定のフライト時刻後の所定の期間内に輸送することを約束していると考えた。企業がそれを行えない場合には、顧客は補償を受ける権利がある。したがって、遅延又はキャンセルに対する補償は、企業が顧客と約束したサービスの移転と交換に権利を得ると予想する対価の一部を構成し、B33 項に示されている企業の製品によって生じた危害又は損害に対する補償を表すものではない。契約ではなく法令が支払われる補償金額を規定しているという事実は、企業の取引価格の決定に影響を与えない。この補償は、IFRS 第 15 号に付属する設例 20 に例示されている資産の移転の遅延に対するペナルティが、変動対価を生じさせるのと同じ方法で変動対価を生じさせる。

したがって、委員会は、要望書に記載された遅延又はキャンセルに対する補償は、契約における変動対価であると結論を下した。したがって、企業は、遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務を会計処理するにあたり、IFRS 第 15 号の第 50 項から第 59 項の要求事項を適用する。委員会は、収益の減額として認識される補償の金額が、取引価格のゼロまでの減額に限定されるのかどうかという質問は検討しなかった。

委員会は、IFRS 第 15 号の諸原則及び要求事項は、企業が遅延又はキャンセルについて顧客に補償する義務の会計処理を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

#### **借手の追加借入利率 (IFRS 第 16 号「リース」) — アジェンダ・ペーパー 8**

委員会は、IFRS 第 16 号における借手の追加借入利率の定義に関して要望を受けた。要望書は、借手の追加借入利率が、当該リースと同様の満期とリース料と同様の支払プロファイルの両方を有する借入金における利率を反映することを要求されるのかどうかを質問していた。

IFRS 第 16 号を適用すると、借手は、リースの計算利率が容易に決定できない場合にはリース負債を測定するにあたって追加借入利率を使用する (IFRS 第 16 号の第 26 項)。IFRS 第 16 号の付録 A は、借手の追加借入利率を「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用权資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率」と定義している。したがって、借手の追加借入利率は、審議会が「リースの契約条件を考慮に入れるために」定義したリース固有の利率である (BC162 項)。

追加借入利率を決定するにあたり、審議会は、BC162 項において、原資産の性質とリースの契約条件に応じて、借手は容易に観察可能な利率を出発点として参照することができる場合があると説明した。借手は、そうした観察可能な利率に、IFRS 第 16 号で定義された追加借入利率を決定するために必要とされる修正を行うこととなる。

委員会は、借手の追加借入利率の定義は、リースの契約条件を考慮して特定のリースについての追加借入利率を決定すること、したがって、次のような条件で借入れを行うために支払わなければならないであろう利率を反映する利率を決定することを借手に要求していると考えた。

- a. 当該リース期間と同様の期間にわたり、
- b. 当該リースにおける保証 (担保) と同様の保証を付けて、
- c. 当該リースから生じる使用权資産と同様の価値を有する資産を獲得するのに必要な金額を、
- d. 当該リースと同様の経済環境において。

IFRS 第 16 号における借手の追加借入利率の定義は、リース料と同様の支払プロファイルを有する借入金における利率を反映するように追加借入利率を決定することを借手に明示的には要求していない。しかし、委員会は、IFRS 第 16 号で定義されている追加借入利率を決定する際に判断を適用するにあたり、借手が出発点として支払プロファイルが当該リースに類似した借入金についての容易に観察可能な利率を参照することは、審議会が追加借入利率の定義を開発した際の目的と整合するであろうと考えた。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項は、借手が追加借入利率を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

#### **非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ (IFRS 第 9 号「金融商品」) — アジェンダ・ペーパー 9**

委員会は、IFRS 第 9 号を適用した公正価値ヘッジ会計に関して 2 件の要望を受けた。要望は両方とも、為替リスクは、企業が消費目的で保有する非金融資産について公正価値ヘッジ会計関係においてヘッジ対象として指定できる、独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素なのかどうかを質問していた。



## IFRS 第 9 号におけるヘッジ会計の要求事項

ヘッジ会計の目的は、財務諸表において、純損益（又は、場合によっては、その他の包括利益）に影響を与える可能性のある特定のリスクから生じるエクスポージャーを管理するために金融商品を使用する企業のリスク管理活動の影響を表現することである（IFRS 第 9 号の 6.1.1 項）。

IFRS 第 9 号に定められている適格要件のすべてが満たされる場合には、企業はヘッジ手段とヘッジ対象との間のヘッジ関係を指定することができる。ヘッジ関係の種類の一つが公正価値ヘッジであり、ここでは、企業は、特定のリスクに起因し純損益に影響を与える可能性のあるヘッジ対象の公正価値の変動に対するエクスポージャーをヘッジする。

企業は、ある項目の全体、又はある項目の構成要素をヘッジ対象として指定することができる。リスク要素は、特定の市場構造の状況における評価に基づいて、当該リスク要素が独立に識別可能で信頼性をもって測定可能である場合には、ヘッジ対象として指定することができる。

要望を検討するにあたり、委員会は以下について評価した。

### **企業は、消費目的で保有する非金融資産について、純損益に影響を与える可能性のある為替リスクに対するエクスポージャーを有することがあり得るか**

IFRS 第 9 号の 6.5.2 項(a)は、公正価値ヘッジを「認識されている資産若しくは負債又は未認識の確定約定（あるいはそうした項目の構成要素）の公正価値の変動のうち、特定のリスクに起因し、純損益に影響を与える可能性があるものに対するエクスポージャーのヘッジ」と記述している。

したがって、公正価値ヘッジの文脈において、為替リスクは、為替レートの変動が純損益に影響を与える可能性のある基礎となる項目の公正価値の変動を生じさせる場合に生じる。

具体的な事実及び状況に応じて、非金融資産は、国際的なレベルで 1 つの特定の通貨のみで価格が付けられている（また、公正価値が決定される）場合があり、当該通貨が企業の機能通貨ではないことがある。ある非金融資産の公正価値が外貨で決定される場合には、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を適用すると、純損益に影響を与える可能性のある公正価値の測定値は、企業の機能通貨に換算された公正価値（換算後の公正価値）である。そうした非金融資産の換算後の公正価値は、たとえ公正価値（外貨で決定される）が一定のままであったとしても、所与の期間において適用される為替レートの変動の結果として変動することになる。したがって、委員会は、このような状況では、企業は為替リスクに晒されていると考えた。

IFRS 第 9 号は、公正価値の変動が純損益に影響を与えると見込まれることを要求しておらず、当該変動が純損益に影響を与える可能性があることを要求している。委員会は、消費目的で保有する非金融資産の公正価値の変動は、例えば、企業が当該資産を耐用年数の終了前に売却するとした場合には、純損益に影響を与える可能性があると考えた。

したがって、委員会は、具体的な事実及び状況に応じて、消費目的で保有する非金融資産について純損益に影響を与える可能性のある為替リスクに対するエクスポージャーを企業が有している可能性があることと結論を下した。これは、国際的なレベルで、非金融資産の公正価値が 1 つの特定の通貨でのみ決定され、当該通貨が企業の機能通貨ではない場合には、当てはまることになる。

### **企業が非金融資産に係る為替リスクに対するエクスポージャーを有している場合、それは独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素か**

IFRS 第 9 号の 6.3.7 項は、「特定の市場構造の状況における評価に基づいて、リスク要素が独立に識別可能で、信頼性をもって測定可能である」場合には、企業がある項目のリスク要素をヘッジ対象として指定することを認めている。

IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の第 82 項は、非金融商品項目をヘッジ対象として指定することを、為替リスク、又はすべてのリスクの全体のいずれかについてのみ認めている。「為替リスク以外の具体

的なリスクに起因するキャッシュ・フロー又は公正価値の変動の適切な部分を取り出して測定することが困難」という理由からである。IFRS 第 9 号の BC6.176 項は、IFRS 第 9 号におけるヘッジ会計の要求事項を開発した際に、審議会は、為替リスクが独立に識別可能で信頼性をもって測定可能である状況があるという見解を変更しなかったことを示唆している。同項は、審議会は「アウトリーチ活動から、企業が非金融商品項目のリスク要素（為替リスクだけでなく）の多くを十分な信頼性をもって識別し測定することができることを知った」と述べている。

したがって、委員会は、為替リスクは非金融資産の独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素となり得ると結論を下した。これが当てはまるかどうかは、特定の市場構造の状況における特定の事実及び状況の評価に依存することとなる。

委員会は、次のような場合には、為替リスクは独立に識別可能で信頼性をもって測定可能であると考えた。それは、ヘッジしようとするリスクが、特定の市場構造の状況において、国際的に 1 つの特定の通貨でのみ決定され当該通貨が企業の機能通貨ではない公正価値の、企業の機能通貨への換算から生じる公正価値の変動に関するものである場合である。しかし、委員会は、市場取引が一般的に特定の通貨で決済されるという事実は、これが非金融資産の価格が決定される通貨である（したがって、公正価値が決定される通貨である）ことを必ずしも意味しないことに留意した。

#### **消費目的で保有する非金融資産に係る為替リスクの指定は、企業のリスク管理活動と整合し得るか**

IFRS 第 9 号の 6.4.1 項(b)は、ヘッジ関係の開始時に、「ヘッジ関係並びにヘッジの実行に関する企業のリスク管理目的及び戦略の公式な指定と文書化があること」を要求している。このため、委員会は、IFRS 第 9 号を適用する際に、企業がヘッジ会計を適用できるのは、エクスポージャーの管理に関する企業のリスク管理目的及び戦略と整合的である場合のみであると考えた。したがって、企業は、財政状態計算書において異なる方法で測定されるが同種のリスクの対象となっている項目を識別しているという根拠のみでは、ヘッジ会計を適用することはできない。

企業が非金融資産を（売却するのではなく）消費することを意図している範囲では、委員会は、当該非金融資産の公正価値の変動は、企業にとっての重大さが限定的でしかない可能性があると考えた。そのような場合には、企業は当該非金融資産に係るリスク・エクスポージャーの管理やヘッジを行っていない可能性があり、その場合には、ヘッジ会計を適用することはできない。

委員会は、企業が消費のために保有する非金融資産の公正価値に係る為替リスクに対するエクスポージャーを管理しヘッジするのは、非常に限定的な状況においてのみであろうと予想している。そのような状況では、企業は純損益に影響を与えると見込んでいる為替リスク・エクスポージャーのみをヘッジするためにヘッジ手段を使用するであろう。これは、例えば、次のような場合に当てはまる可能性がある。(a) 企業が非金融資産（例えば、有形固定資産項目）を耐用年数の途中で売却すると予想しており、(b) 当該資産の予想売却日において予想される残存価額が多額であり、かつ、(c) 企業が当該資産の残存価額のみに係る為替リスク・エクスポージャーを管理しており、それをヘッジするためにヘッジ手段を使用している。

さらに、委員会は、外貨建の金融負債を IAS 第 21 号を適用して換算することから生じる為替ボラティリティを低減することのみを目的とするリスク管理活動は、非金融資産に係る為替リスクを公正価値ヘッジ会計関係におけるヘッジ対象として指定することと不整合であると考えた。そのような状況では、企業は、非金融資産について生じるリスク・エクスポージャーを管理しているのではなく、金融負債について生じる為替リスク・エクスポージャーを管理している。

#### **その他の考慮事項**

企業は、具体的な状況において公正価値ヘッジ会計を適用できるかどうかを決定するにあたり、IFRS 第 9 号における他のすべての適用のある要求事項を適用する。これには、ヘッジ手段の指定及びヘッジ有効性に関する要求事項が含まれる。例えば、企業は、ヘッジ会計の指定が、ヘッジ対象とヘッジ手段との間での、

大きさ、減価償却・償却パターン及び予想売却日・満期日の相違にどのように対処するのかを考慮することになる。

企業がヘッジ会計を適用することを選択するリスク・エクスポージャーについて、企業は、ヘッジ会計に関するIFRS第7号「金融商品：開示」で要求している開示も行う。委員会は、特に、IFRS第7号の第22A項から第22C項が、企業のリスク管理戦略及びそれがリスクの管理にどのように適用されているのかに関する情報の開示を要求していることに留意した。

委員会は、IFRS第9号の要求事項が、為替リスクは、企業が消費目的で保有する非金融資産について公正価値ヘッジ会計関係においてヘッジ対象として指定できる、独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なリスク要素なのかどうかを企業が判定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

## 不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示 (IAS第1号「財務諸表の表示」) — アジェンダ・ペーパー10

委員会は、IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」を適用して認識した、不確実な税務処理に関連する負債又は資産（不確実な税金負債又は資産）の表示に関する要望を受けた。要望提出者は、財政状態計算書において、企業が不確実な税務負債を表示することを要求されるのは、当期（又は繰延）税金負債としてなのか、それとも引当金などの他の表示科目の中なのかを質問していた。同様の質問が、不確実な税金資産について生じる可能性がある。

### IAS第12号における当期税金資産・負債及び繰延税金資産・負債の定義

法人所得税の税務処理に関する不確実性がある場合、IFRIC第23号の第4項は、「当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測定を、IFRIC第23号を適用して決定した課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率に基づいて、IAS第12号の要求事項を適用して行う」ことを企業に要求している。IAS第12号「法人所得税」の第5項は次のような定義をしている。

- a. 当期税金を、ある期の課税所得（税務上の欠損金）について納付すべき（還付される）法人所得税の金額として定義
- b. 繰延税金負債（又は資産）を、将来加算（将来減算）一時差異（並びに、繰延税金資産の場合には、税務上の欠損金及び税額控除の繰越し）に関連して将来の期間に課される（回収される）法人所得税の金額として定義

したがって、委員会は、IFRIC第23号を適用して認識される不確実な税金負債・資産は、IAS第12号で定義している当期税金に係る負債（又は資産）、又はIAS第12号で定義している繰延税金負債・資産であると考えた。

### 不確実な税金負債（又は資産）の表示

IAS第12号もIFRIC第23号も、不確実な税金負債又は資産の表示に関する要求事項を含んでいない。したがって、IAS第1号における表示の要求事項が適用される。IAS第1号の第54項は、「財政状態計算書には、次の金額を表す項目を掲記しなければならない。（中略）(n) IAS第12号に基づく当期税金に係る負債及び資産 (o) IAS第12号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産（以下略）」と述べている。

IAS第1号の第57項は、第54項は「性質又は機能の違いが十分に大きいことにより財政状態計算書の本体上で区分表示することが必要となる項目を列挙したものである」と述べている。第29項は、「重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示する」ことを企業に要求している。

したがって、委員会は、IAS第1号を適用する際に、不確実な税金負債を当期税金負債（第54項(n)）又は繰延税金負債（第54項(o)）として、不確実な税金資産を当期税金資産（第54項(n)）又は繰延税金資産（第54項(o)）として表示することを企業は要求されると結論を下した。

委員会は、IFRS基準の諸原則及び要求事項は、企業が不確実な税金負債及び資産の表示を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

## 財務活動から生じた負債の変動の開示（IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、財務諸表利用者（投資者）から、財務活動から生じた負債の変動に関するIAS第7号の開示要求に関する要望を受けた。具体的には、投資者は、IAS第7号の第44B項から第44E項の要求事項は企業がIAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を提供することを企業に要求するために適切であるかどうかを質問していた。

### 開示目的の充足（IAS第7号の第44A項）

IAS第7号の第44A項は、「財務活動から生じた負債の変動（キャッシュ・フローから生じた変動と非資金変動の両方を含む）を〔投資者が〕評価できるようにする開示」を提供することを企業に要求している。

第44A項の目的を満たすために必要な範囲で、第44B項は、企業が財務活動から生じた負債の下記の変動を開示することを定めている。

- a. 財務キャッシュ・フローによる変動
- b. 子会社又は他の事業に対する支配の獲得又は喪失により生じた変動
- c. 外国為替レートの変動の影響
- d. 公正価値の変動
- e. その他の変動

審議会はBC16項において、第44A項の開示目的は投資者のニーズ（BC10項に要約したものを含む）を反映するように開発したと説明している。審議会はまた、BC18項において、第44A項の目的を果たしたかどうかを検討する際に、企業は、BC10項に要約されている投資者のニーズを考慮して、財務活動から生じた負債の変動に関する情報が投資者に目的適合性のある情報をどの程度提供するのかを考慮に入れる。こうした投資者のニーズは次のことである。

- a. 企業のキャッシュ・フローについての理解を検証し、その理解を企業の将来キャッシュ・フローの予測における信頼度を改善するために使用すること
- b. 企業の資金調達の原因及び当該原因を長期間にわたりどのように使用してきたのかに関する情報を提供すること
- c. 資金調達に関連したリスクに対する企業のエクスポージャーを理解する助けとなること

### 財務活動から生じた負債の期首残高と期末残高の調整表

IAS第7号の第44D項は、「第44A項の開示要求を満たす1つの方法は、財務活動から生じた負債の変動について財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表（第44B項で特定している変動を含む）を示すことである」と述べている。

企業がこのような調整表を開示する場合には、当該調整表に記載した項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書とを投資者が関連付けることができるようにするための十分な情報を提供する。この際に、企業は次の各項を適用する。

- a. 第44C項を適用して、財務活動から生じた負債を識別し、それらを調整表の基礎として使用する。第44C項は、これらの負債を「キャッシュ・フロー（又は将来キャッシュ・フロー）がキャッシュ・フロー計算書において財務活動から生じたキャッシュ・フローに分類される負債」と定義している。企業が異なる「純債務」測定値を定義し調整することも選択する場合であっても、これは第44C項で定義している財務活動から生じた企業の負債を識別するという要求を削除するものではない。
- b. 第44項を適用して、財務活動から生じた負債の変動を他の資産及び負債の変動と区別して開示する。
- c. 第44D項を適用して、調整表に含まれている項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）で報告されている金額とを投資者が関連付けることを可能にするための十分な情報を提供する。企業は投資者が次の両者を関連付けることを可能にする開示を開発する。(i) 調整表で報告される財務活動から生じた負債の期首残高及び期末残高、(ii) 当該負債について企業の財政状態計算書（又は関連する注記）で報告されている金額。

委員会は、企業は第44項における目的を満たすために調整表に含まれる財務活動から生じた負債の変動をどの程度まで分解し説明するのかを決定するにあたり、判断を適用すると考えた。この点に関し、委員会は次のことに留意した。

- a. 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を分解するにあたり、企業はIAS第7号の第44B項及びIAS第1号「財務諸表の表示」の第30A項を適用する。IAS第1号の第30A項は、「企業は、性質又は機能が異なる重要性のある項目を集約することによって財務諸表の理解可能性を低下させてはならない」と述べている。したがって、BC10項の投資者情報ニーズを考慮するにあたり、企業は個々に重要性のある項目を調整表において区別して開示する。そのような項目には、財務活動から生じた負債（又は資産）の重要性のあるクラス及び重要性のある調整項目（すなわち、資金変動及び非資金変動）が含まれる。
- b. 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を説明するにあたり、企業は、IAS第7号の第44B項及びIAS第1号の第112項(c)を適用する。IAS第1号の第112項(c)は、「財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解への目的適合性のある情報」を開示することを企業に要求している。したがって、第44A項から第44E項を適用して、企業は調整表の適切な構成（適切な分解レベルを含む）を決定する。その後、企業は、第44A項の開示目的を満たすために追加的な説明が必要かどうかを決定する。企業は、調整表に含まれている財務活動から生じた負債（又は資産）の各クラス及び各調整項目を次のような方法で説明することになる。(i) 資金調達の原因に関する情報を提供し、(ii) 投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解をチェックすることを可能にし、(iii) 投資者が各項目を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）と関連付けることを可能にする。

したがって、委員会は、IFRS基準の要求事項は、財務活動から生じた負債の変動に関して投資者が当該変動を評価することを可能にする情報を企業が開示するための適切な基礎を提供していると結論を下した。このため、委員会は、IAS第7号の第44B項から第44E項の開示要求は、IAS第1号の要求事項とともに、IAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を企業が提供することを要求するために適切であると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

#### **生物資産への事後の支出（IAS 第 41 号「農業」） — アジェンダ・ペーパー6**

委員会は、IAS第41号を適用して売却コスト控除後の公正価値で測定する生物資産の生物学的変化に関連するコスト（事後の支出）の会計処理に関する要望を受けた。この要望書は、企業は事後の支出を資産化する（すなわち、資産の帳簿価額に加算する）のか、それとも、事後の支出を発生時に費用として認識するのかを質問していた。

IAS第41号は、事後の支出の会計処理に関する要求事項を定めていない。IAS第41号に関する結論の根拠のB62項は次のように説明している。「当（IASB）理事会は、本基準では、生物資産に係る事後の支出の会計処理は明示的に定めないことを決定した。公正価値アプローチでは不要と考えるからである。」

したがって、委員会は、IAS第41号を適用する際に、企業は事後の支出を資産化するか発生時に費用として認識するかは、生物資産の公正価値測定には影響を与えず、純損益にも影響を与えないことに着目した。しかし、純損益計算書における金額の表示には影響を与える。このような事後の支出を純損益計算書においてどのように表示すべきかを評価するにあたり、企業はIAS第1号「財務諸表の表示」の第81項から第105項の要求事項を適用することとなる。特に、委員会は、企業は次のようにすることとなると考えた。

- a. 第85項を適用して、「企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合には、追加的な表示科目（第82項に列挙した表示科目の分解を含む）、見出し及び小計を、純損益及びその他の包括利益を表示する計算書に表示する」。
- b. 第99項を適用して、純損益及びその他の包括利益を表示する計算書又は注記において、純損益に認識された費用の分析を、費用の性質又は企業内における機能に基づく分類のうち信頼性が高く目的適合性がより高い情報を提供する方を用いて、表示する。

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第13項を適用して、企業は事後の支出についての会計方針を生物資産の各グループに適用するであろう。企業はまた、選択した会計方針の開示が、それらの取引が報告された財務業績にどのように反映されているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つ場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」の第117項から第124項を適用して、当該会計方針も開示するであろう。

これらの分析に照らして、委員会は、生物資産への事後の支出の会計処理に関してプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。委員会は、現時点でこの事項に関する基準設定がコストを上回るのに十分な財務報告の改善をもたらすことを示唆する証拠を得ていない。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

## その他の事項

### 委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー11

委員会は、2019年9月の会議で議論しなかった事項の現状についてのアップデートを示した報告書を受け取った。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.  
コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X