

2018年9月のIFRS-IC会議 における議論の状況

ASBJ 専門研究員 くわた たかし
桑田 高志

1 はじめに

本稿では、2018年9月11日及び12日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2 2018年9月のIFRS-IC会議の概要

2018年9月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

(1) 継続的検討事項

① IAS第38号「無形資産」：サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権

(2) アジェンダ決定案に関する検討

① IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：約束した財又はサービスの評価

② IFRS第11号「共同支配の取決め」：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

③ IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資一部分的な処分

④ IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資一段階的な取得

⑤ IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：法人所得税以外の税金に係る預託金

⑥ IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」：キャッシュ・フロー・ヘッジ関係における、可能性が非常に高いという要求の適用

(3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

① IAS第23号「借入コスト」：適格資産に対する支出

② IAS第23号「借入コスト」：土地に係る借入コスト

③ IAS第21号「外国為替レート変動の影響」：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

④ IFRS第9号「金融商品」：特定の種類のデュアルカレンシー債券の分類

(4) その他の事項

① 仮想通貨

② IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」：会計方針と会計上の見積り

③ IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

以下では、上記のうち、我が国の関係者の間

で、比較的、関心が高いと考えられる上記(2)の各論点に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

3 IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」：約束した財又はサービスの評価

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、顧客に上場サービスを提供している株式を扱う証券取引所による収益の認識に関する質問を受けた。具体的には、上場後の上場維持サービスとは別個の上場認可サービスを移転する約束を証券取引所がしているのかが質問されている。要望書に記載された事例では、証券取引所は顧客に対し、当初の上場時に返金不能の前払報酬とその後継続的な上場維持報酬を課している。この前払報酬は、証券取引所が契約開始時又はその前後に行う下記を含む様々な活動に関するものである。

- 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
- リスクが高い申請書の、評価及び承認を求めるための適切な委員会への提出
- 発行者の上場申請書のレビュー（すべての関連する文書化が正確に行われていることのチェックを含む）
- 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登録
- 上場日における取引通知の発行

(2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 9 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS 第 15 号における原則及び要求事項

が、企業が顧客との契約において約束した財又はサービスを評価するための適切な基礎を提供していることから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

要望書に記載された事例において、IFRS 第 15 号第 25 項及び B49 項を適用すると、企業が契約開始時及びその前後に行う活動は、顧客が契約した財又はサービス（すなわち、取引所に上場されているというサービス）の移転を成功させるために必要とされるものであるが、企業による当該活動の履行は、顧客にサービスを移転しない。証券取引所は、取引所に上場されているというサービス以外には、顧客に財又はサービスを移転していない。なお、顧客に移転される上場サービスは、当初の上場時と顧客が引き続き上場されているその後のすべての日で同一である。

(3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

4 IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」：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

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、共同支配事業（IFRS 第 11 号で定義）に対する持分に関しての共同支配事業者による負債の認識についての質問を受けた。

具体的には、次のような状況における共同支配事業者による負債の認識が質問されている。

共同支配事業者のうち 1 つが、単独の署名者として、有形固定資産項目について、第三者である貸手とのリース契約を締結し、当該資産を共同支配事業の活動の一部として共同で運営す

る。リース契約に署名した共同支配事業者（以下「幹事事業者」という。）は、共同事業に対する契約上の取決めに従って、他の共同支配事業者からリースのコストの負担分を回収する権利を有する。

(2) アジェンダ決定案の概要

2018年9月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、既存のIFRS基準の要求事項が、要望書に記載された事例において幹事事業者が共同支配事業に対する持分に係る負債を識別し認識するための適切な基礎を提供していることから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

- IFRS第11号第20項(b)は、共同支配事業者に対し、自らの負債（共同で生じた負債に対する負担分を含む）を認識することを要求している。したがって、共同支配事業者は、次の両方を識別し認識する。(a)共同支配事業に対する持分に関連して生じた負債と、(b)共同支配の取決め他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分である。

共同支配事業者が負う負債と共同で生じた負債の識別には、共同支配事業に関連するすべての契約上の取決め（これらの取決めに関する法律上の考慮を含む）における条件及び状況の評価が必要となる。

この結果、共同支配事業者が認識する負債には、共同支配事業者が主たる責任を有している負債が含まれる。

- また、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」第20項(a)を適用すると、共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分の性質、範囲及び財務上の影響（当該共同支配事業に対する共同支配を有する他の投資者との契約上の関係の性質及び影響を含む）を財務諸表利用者が評価することを可能にする情報の開

示を要求されることに留意し、共同支配事業に関して、共同支配事業の活動と当該事業に対する共同支配事業者の持分を財務諸表利用者が理解するための十分な情報を開示することの重要性を強調した。

(3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

5 IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資一部分的な処分

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、個別財務諸表を作成する企業が、次のような子会社に対する投資にIAS第27号の要求事項をどのように適用するのかに関する質問を受けた。

- 企業はIAS第27号第10項を適用して、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する。
- 企業は子会社（投資先）に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。
- その後に投資の一部を処分し、投資先に対する支配を喪失する。処分後は、企業は投資先に対する共同支配も重要な影響力も有さない。

上記の場合における下記の2点が質問されている。

- ① 保持した投資（保持した持分）が、IFRS第9号「金融商品」第4.1.4項における表示の選択（資本性金融商品に対する特定の投資の保有者が、その後の公正価値の変動をその他の包括利益（以下「OCI」という。）に表

示することを認めるもの)に適格かどうか(質問①)。

- ② 企業は、保持した持分の取得原価と投資先に対する支配の喪失日における公正価値との差額を、純損益に表示するのか OCI に表示するのか(質問②)。

(2) アジェンダ決定案の概要

2018年9月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS基準の諸原則及び要求事項が、企業が個別財務諸表において部分的な処分取引を会計処理するための適切な基礎を提供していることから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

① 質問①について

IAS第27号第9項は、企業に対し、子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資を会計処理する場合を除き、個別財務諸表においてすべての適用されるIFRS基準を適用することを要求している。部分的な処分取引の後、投資先は子会社でも関連会社でも共同支配企業でもない。したがって、企業は、投資先に対して保持した持分を会計処理する際に、IFRS第9号を初めて適用する。保持した持分が売買目的保有でなく、IFRS第3号「企業結合」が適用される企業結合において取得企業が認識した条件付対価でもない場合には、保持した持分は、IFRS第9号4.1.4項における表示の選択に適格である。

② 質問②について

IAS第27号は、個別財務諸表において、保持した持分の取得原価と企業が子会社に対する支配を喪失した日における公正価値との差額をどのように認識するのかを明示的に定めていない。そのような状況では、企業は会計方針の策定及び適用の際に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項の要求事項を適用する。企業の経営者は、類似した関連する論点を扱っている他のIFRS基準の要求事項を参照し、その適用可能性を検討する。

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」第22項(b)とIAS第27号第11B項とが類似した関連する論点を扱っており、それらの要求事項の分析に基づいて、企業はこの差額を純損益に認識する。これは、保持した持分のその後の公正価値の変動を、企業が純損益に表示するのか OCI に表示するのかに関係なく当てはまる。

(3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

6 IAS第27号「個別財務諸表」：取得原価で会計処理される子会社に対する投資一段階的な取得

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、個別財務諸表を作成する企業が、次のような子会社に対する投資にIAS第27号の要求事項をどのように適用するのかに関する質問を受けた。

- 企業はIAS第27号第10項を適用して、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する。
- 企業は、その他の企業(投資先)に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。投資先は、企業の関連会社でも共同支配企業でも子会社でもなく、したがって、企業は当初の投資(当初持分)を会計処理する際に

IFRS 第9号「金融商品」を適用する。

- その後に投資先に対する追加的な持分（追加持分）を取得し、それにより企業は投資先に対する支配を獲得する。すなわち、投資先が企業の子会社となる。

上記の場合における下記の2点が質問されている。

- ① 企業は子会社に対する投資の取得原価を次のどちらの合計として決定するのか（質問①）。
 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（当初の対価）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）
- ② 企業は、累積原価アプローチを適用する場合に、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の対価との差額を、どのように会計処理するのか（質問②）。

(2) アジェンダ決定案の概要

2018年9月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

① 質問①について

IAS第27号は、「取得原価」を定義しておらず、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかも明示的に定めていない。

質問①に示された2つのアプローチは、段階的な取得取引が次のいずれの性質を有するかについての見解の相違から生じている。

ア. 企業が当初持分（追加持分に対して支払った対価を加算）を投資先に対する支配持分と交換すること

イ. 当初持分を保持しつつ追加持分を購入すること

分析に基づいて、IFRS基準の要求事項を合理的に読めば、2つのアプローチ（すなわち、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチ）のいずれか一方の適用という結果が得られる。企業は、いずれかのアプローチをすべての段階的な取得取引に首尾一貫して適用することになる。

企業はまた、IAS第1号「財務諸表の表示」第117項から第124項を適用して、選択したアプローチを開示する。なお、IFRS-ICメンバーは、累積原価アプローチは財務諸表利用者には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への選好を示した。当該見解は、今後の国際会計基準審議会（IASB）に報告される。

② 質問②について

IAS第27号は、個別財務諸表において、保持した持分の取得原価と企業が子会社に対する支配を喪失した日における公正価値との差額をどのように認識するのかを明示的に定めていない。そのような状況では、企業は会計方針の策定及び適用の際に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項の要求事項を適用する。

こうした差額は「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益又は費用の定義を満たすと考えた。IAS第1号第88項を適用して、支配獲得前に、企業が当初持分の公正価値のその後の変動を表示していたのが純損益なのかOCIなのかに関係なく、この差額を収益又は費用として純損益に認識する。

(3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうか

かについて再検討する予定である。

7 IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：法人所得税以外の税金に係る預託金

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、IAS 第 12 号「法人所得税」の範囲に含まれない税金の預託金（すなわち、法人所得税以外の税金の預託金）の会計処理に関する質問を受けた。

具体的には、次のような事例における法人所得税以外の税金の預託金の会計処理が質問されている。

- 企業と税務当局は、企業が税金を支払うことを要求されるのかどうかについて争っている。
- すべての利用可能な証拠を考慮に入れて、企業の財務諸表の作成者は、企業が当該税金を支払うことを要求されない可能性が高い（すなわち、係争が企業に有利に解決される可能性の方が高い）と判断し、IAS 第 37 号を適用して、企業は偶発負債について開示し、負債は認識しない。
- 罰金が課される可能性を回避するため、企業は係争金額を税務当局に預託している。
- 係争が企業に有利に解決された場合には、この税務預託金は企業に返金され、係争が税務当局に有利に解決された場合には、この税務預託金は企業の負債を決済するために使用される。

(2) アジェンダ決定案の概要

2018 年 9 月の IFRS-IC 会議で議論を行った結果、IFRS-IC は、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS 基準の要求事項及び「財務報告に関する概念フレームワーク」における諸概念が、企業が法人所得税以外の税金に係る預託金を会計処理するための適切な基礎を提供しているこ

とから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

① 税務預託金は、資産を生じさせるのか、偶発資産を生じさせるのか、いずれでもないのか

この税務預託金が資産を生じさせる場合に、当該資産はどの IFRS 基準の範囲にも明確には含まれない可能性があり、また、どの IFRS 基準も、この税務預託金から生じる権利が資産の定義を満たすのかどうかを評価するにあたって生じる論点に類似しているか又は関連している論点を扱っていない。したがって、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 項の要求事項を適用して、2018 年 3 月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」における定義と、2010 年に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産の定義を参照することになる。この税務預託金から生じる権利は、それらの定義のいずれも満たす。この税務預託金は、返金の受取又は税金負債を決済するための支払への使用のいずれかによって、将来の経済的便益を得る権利を企業に与えている。この税務預託金の性質（任意か強制か）は、この権利に影響を与えないので、資産が存在するという結論に影響を与えない。この権利は、企業の資産であり、発生し得る資産ではないことから IAS 第 37 号で定義している偶発資産ではない。

② 税務預託金の認識、測定、表示及び開示

この資産に具体的に当てはまる基準がないので、企業は当該資産についての会計方針の策定及び適用にあたって IAS 第 8 号第 10 項及び第 11 項を適用し、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の要求事項の有無を検討した結果、他の貨幣性資産の認識、測定、表示及び開示について生じる論点に類似又は関連している可能性があることに留意し、これが当てはま

る場合には、企業の経営者は、他の貨幣性資産についてそれらの論点を扱っている IFRS 基準の要求事項を参照することになる。

8 IFRS 第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」：キャッシュ・フロー・ヘッジ関係における、可能性が非常に高いという要求の適用

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、予定取引は、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、「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号の要求に関する質問を受けた。

具体的には、ヘッジ手段に指定されたデリバティブ（「ロード・フォロイング・スワップ」）の想定元本が、ヘッジ対象（エネルギーの予定売上）の結果に応じて変動する場合に、企業が当該要求をどのように適用するのかが質問されている。さらに、ヘッジの有効性を評価又は測定する際に、ヘッジ対象がヘッジ関係の開始時において（数量的に）固定されていなければならないのかどうか、また、これらの質問に対する回答は、企業が適用するのがIAS第39号かIFRS第9号かによって左右されるのかどうか質問されている。

IFRS-IC は本論点について、2018年3月に公表されたアジェンダ決定案で、質問の対象となった金融商品は一般的なものではなく、本論点が広範な影響を有するという証拠を得ていないため、基準開発のアジェンダに取り上げないことを述べていた。

しかしながら、一部のコメント・レター及び一部のIFRS-ICメンバーより、この質問は、予定取引の時期及び規模に関する不確実性が、IAS第39号及びIFRS第9号を適用する場合の「可能性が非常に高い」という評価にどのように影響を与えるのかという、より幅広い事項に関連しているという見解が確認された。

(2) アジェンダ決定案の概要

2018年9月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、IAS第39号及びIFRS第9号の要求事項が、予定取引の可能性が非常に高い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ことから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

- ① 予定取引（要望書では、エネルギーの予定売上）の可能性が非常に高いかどうかを評価する際に、企業は予定取引の時期と規模の両方に関する不確実性を考慮する（IAS第39号に付属する適用ガイダンスのF.3.7及びF.3.11）。また、可能性が非常に高いという要求はヘッジ対象に適用されるものであるため、ヘッジ手段（要望書では、ロード・フォロイング・スワップ）の条件はこの評価に影響を与えない。
- ② ヘッジ会計の目的上、企業はエネルギーの予定売上を規模及び時期に関して十分に具体的に文書化して、そうした取引が生じた時に企業が当該取引はヘッジされた取引なのかどうかを識別できるようにしなければならない（IAS第39号に付属する適用ガイダンスのF.3.10及びF.3.11参照）。
- ③ IAS第39号の適用ガイダンスを引き継がなかったことは、IASBが当該ガイダンスを棄却したことを意味するものではない（IFRS第9号BC6.95項）。

(3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。