

# 2019年6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、2019年6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 2019年6月のIFRS-IC会議の概要

2019年6月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

### (1) アジェンダ決定案に関する検討

- ① IFRS 第9号「金融商品」：非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ
- ② IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」：遅延又はキャンセルに対する補償
- ③ IFRS 第16号「リース」：借手の追加借入利率
- ④ IFRS 第16号「リース」及びIAS 第16号「有形固定資産」：リース期間及び賃借設備改良の耐用年数
- ⑤ IAS 第1号「財務諸表の表示」：不確実な税務処理に関連する負債又は資産の表示

- ⑥ IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」：財務活動から生じた負債の変動の開示
  - ⑦ IAS 第41号「農業」：生物資産への事後の支出
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
- ① 暗号通貨の保有
  - ② IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」：契約を履行するためのコスト
  - ③ IFRS 第16号「リース」：地下権
  - ④ IAS 第19号「従業員給付」：割引の可能性が制度の分類に与える影響
- (3) 現在アジェンダにある項目
- ① IFRS 第10号「連結財務諸表」：不動産を内容とする単一資産企業の売却
  - ② IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」：交換可能性の欠如
- (4) その他の事項
- ① 国際会計基準審議会（IASB）に報告した事項
  - ② 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(1)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9号「金融商品」：非金融資産の為替リスクの公正価値ヘッジ

#### (1) 論点の概要

IFRS-ICは、IFRS第9号を適用した公正価値ヘッジ会計に関する要望書を受け取った。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、公正価値ヘッジにおける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が論点である。

#### (2) アジェンダ決定案の概要

##### 為替リスク・エクスポージャーにさらされているか

IFRS第9号6.1.1項のとおり、ヘッジ会計の目的は、財務諸表において、純損益（又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-ICは企業が、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について検討した。

具体的な事実及び状況に応じて、非金融資産は、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」を適用する際、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、IFRS-IC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。

したがって、IFRS-IC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として結論を下した。

##### 独立に識別可能で信頼性をもって測定可能なか

IFRS-ICは、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であるか否かについて検討した。

IFRS第9号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。

IFRS-IC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、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と考えた。

IFRS-IC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。

##### リスク管理活動と整合的か

IFRS-ICは、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が、一定の場合に限られる

と考えた。

#### その他の考慮要素

IFRS-IC は、当該論点を検討するに際して、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とや、IFRS 第7号「金融商品：開示」で要求している開示をする必要がある等、その他にも留意する事項があると考えた。

#### (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。

### 4 IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」：遅延又はキャンセルに対する補償

#### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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する要望書を受け取った。

論点は、企業が顧客に補償する義務を次のいずれで会計処理するのかである。

- ① IFRS 第15号第50項から第59項を適用して変動対価として会計処理
- ② IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、当該履行義務と、フライト・サービスを顧客に移転する履行義務とを独立して会計処理

#### (2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、IFRS 第15号第47項の取引価格を算定する際に変動金額が含まれる場合があることと、IFRS 第15号第51項の、列挙された変動対価の一般的な種類の例であるペナルティに着目した。

IFRS-IC は、また、IFRS 第15号 B33 項の、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、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要求事項についても検討した。

IFRS-IC は、要望書に記載された事例では、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、企業の履行義務に直接関連するものであり、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。IFRS-IC は、当該補償は、IFRS 第15号第50項から第59項を適用して変動対価として会計処理するものと結論を下した。

#### (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 IFRS 第16号「リース」：借手の追加借入利率

#### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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の要望書を受け取った。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の利率を反映することを要求されるのかどうか論点である。

#### (2) アジェンダ決定案の概要

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の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、使用権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。

追加借入利率を決定するにあたり、IASB は、IFRS 第 16 号 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している。借手は、そうした観察可能な利率を、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ように修正することとなる。

IFRS-IC 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し、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。

- ① 当該リース期間と同様の期間にわたり
- ② 当該リースにおける保証（担保）と同様の保証を付けて
- ③ 当該リースから生じる使用権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
- ④ 当該リースと同様の経済環境において

IFRS-IC は、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が、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、借手は出発点として、当該リースと同様の支払プロファ

イルを有する借入金についての容易に観察可能な利率を多くの場合に参照する可能性があると考えた。

### (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。

## 6 IFRS 第 16 号「リース」及び IAS 第 16 号「有形固定資産」：リース期間及び賃借設備改良の耐用年数

### (1) 論点の概要

IFRS-IC は、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない解約可能又は更新可能なリースに関する要望書を受け取った。

論点は次の 2 点である。

- ① 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。具体的には、IFRS 第 16 号 B34 項を適用して「多額ではないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態（例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれるかどうか）を企業が考慮するのかどうか。
- ② 関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第 16 号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。

### (2) アジェンダ決定案の概要

#### リース期間

IFRS-IC は、リース期間を決定するに際して、IFRS 第 16 号第 18 項及び B34 項に着目した。IFRS-IC は、B34 項を適用して要望書に記載されたリースの強制可能な期間を決定するにあたり、企業は契約上の解約支払だけでな



く、契約のより幅広い経済実態、例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日の後も強制可能であることを考慮すると考えた。

また、企業が、契約は解約可能リースの通知期間（又は更新可能なリースの当初の期間）の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS 第 16 号第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを評価することになる。

#### 除去不能な賃借設備改良の耐用年数

IFRS-IC は、IAS 第 16 号第 56 項及び第 57 項を適用して、関連するリースのリース期間が当該賃借設備改良の経済的耐用年数よりも短い場合には、企業は、当該賃借設備改良をリース期間後も使用すると見込んでいるのかどうかを考慮し、企業が賃借設備改良に関連するリースのリース期間の終了後に使用することを見込んでいない場合には、多くの場合において、除去不能な賃借設備改良の耐用年数はリース期間と同じであるとの結論に至る可能性があると考えた。

#### 除去不能な賃借設備改良の耐用年数及びリースの強制力がある期間の決定とリース期間との相互関係

IFRS-IC は、借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS 第 16 号 B37 項を適用して、契約の期間にわたり実施した重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるものが含まれると考えた。

IFRS-IC は、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、IFRS 第 16 号 B34 項を

適用して、賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいえないペナルティが企業に生じる可能性があるため、少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について契約が強制可能であるかどうかを考慮するものと考えた。

#### (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。

## 7 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」： 不確実な税務処理に関連する負債 又は資産の表示

#### (1) 論点の概要

IFRS-IC 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書を受け取った。不確実な税金負債が認識される場合、財政状態計算書において、当期（又は繰延）税金負債として表示するか、それとも引当金などの他の負債に含めて表示するかが論点である。不確実な税金資産についても同様の論点が存在する。

#### (2) アジェンダ決定案の概要

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。

IFRS-IC は、IAS 第 12 号「法人所得税」第

5項に着目し、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・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。

IFRS-ICは、IAS第12号もIFRIC第23号も、不確実な税金負債・資産の表示に関する要求事項を含んでいないため、IAS第1号における表示の要求事項が適用されるものと考えた。IAS第1号第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。

したがって、IFRS-ICは、IAS第1号を適用して、不確実な税金負債を当期税金負債又は繰延税金負債として、不確実な税金資産を当期税金資産又は繰延税金資産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。

### (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。

## 8 IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」：財務活動から生じた負債の変動の開示

### (1) 論点の概要

IFRS-IC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。IAS第7号第44B項から第44E項の要求事項は企業がIAS第7号第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論点である。

### (2) アジェンダ決定案の概要

#### 開示目的の充足（IAS第7号第44A項）

IFRS-ICは、IAS第7号第44A項における開示目的を満たすために、企業は、その開示により投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解を検証することが可能になり、企業の資金調達の源泉に関する情報を提供し、BC10項で述べた資金調達に関連する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のかどうかを考慮すると考えた。

#### 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

企業が第44D項に示した調整表を開示する場合には、企業は調整表に含まれている項目を投資者が財務諸表の他の領域と関連付けることを可能にする情報を提供しているとIFRS-ICは考えた。また、IFRS-ICは、この際に、企業は次のとおり、各項を適用するものと考えた。

- ① 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。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。
- ② 第44E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は区別して開示する。
- ③ IAS第7号第44D項を適用して、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。
  - 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
  - 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
 IFRS-ICはまた、企業は、調整表に含まれ

てい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、BC10 項に記載された投資者の情報ニーズを考慮して判断を適用すると考えた。この点に関し、IFRS-IC は次のことに留意した。

- 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 号第 44B 項及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 30A 項を適用する。
- 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 号第 44B 項及び IAS 第 1 号第 112 項(c)を適用する。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。

### (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。

## 9 IAS 第 41 号「農業」：生物資産 への事後の支出

### (1) 論点の概要

IFRS-IC は、IAS 第 41 号「農業」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書を受け取った。事後の支出の会計処理が、結果的に財務業績の計算書の表示に影響することから、その影響を踏まえ、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が論点である。

### (2) アジェンダ決定案の概要

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、IFRS-IC 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のいずれかであると結論を下した。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」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し、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、当該会計方針も開示することが適当な場合があると IFRS-IC は考えた。

### (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。