

国際関連情報 Report from IFRS-IC

2019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、2019年9月17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9月のIFRS-IC会議の概要

2019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) 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」：契約を履行するための訓練コスト
- ② IFRS第16号「リース」：リースの定義—海上輸送契約
- ③ 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」：超インフレの在外営業活動体の換算—為替差額の表示
- ④ 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」：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

- ⑤ 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」：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
 - (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① 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
 - ② IFRS第16号「リース」：借手の追加借入利率
 - 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
 - ④ 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
 - ⑤ 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
 - ⑥ IAS第41号「農業」：生物資産への事後の支出
 - (3) その他の事項
 - ① 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(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 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訓練コスト

(1) 論点の概要

IFRS-IC 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書を受け取った。要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。企業が下記の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が論点である。

- ① ある企業が IFRS 第 15 号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。
- ② 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」第 15 項に記載されている。) 従業員を訓練するためのコストが生じる。この訓練活動は、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。
- ③ 当該契約は、企業に、契約開始時における企業の従業員及び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に対する訓練のコストを顧客に請求することを認めている。

(2) アジェンダ決定案の概要

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」としている。したがって、IFRS-IC 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 号適用

IAS 第 38 号第 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 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」としている。

したがって、IFRS-IC 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。

(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 16 号「リース」：リースの定義—海上輸送契約

(1) 論点の概要

IFRS-IC 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書を受け取った。当該契約にリースを含むか否かが論点である。

要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- ① IFRS 第 16 号 B13 項から B20 項を適用すると、特定された資産（船舶）がある。
- ② IFRS 第 16 号 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。
- ③ 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（ただし、全部ではない。）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。
- ④ 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。

(2) アジェンダ決定案の概要

資産の使用を指図する権利

IFRS 第 16 号 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。IFRS-IC 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。また、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)。

IFRS-IC 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。

IFRS-IC 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。

IFRS-IC 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。

(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。

5-1 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」：超インフレの在外営業活動体の換算—為替差額の表示

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、IAS 第21号及びIAS 第29号の適用に関する要望書を受け取った。要望書に記載された企業の事実パターンにおいて、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が論点である。

要望書に記述された企業の事実パターンは、次のとおりである。

- ① 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。
- ② 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。
- ③ 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号第43項は、IAS 第21号第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に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。

- ① 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
- ② 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。）

(2) アジェンダ決定案の概要

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。IFRS-IC 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

IFRS-IC は、為替差額の認識（又は表示）を定めているIAS 第21号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、IFRS-IC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号第41項は、IAS第21号第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。IFRS-IC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、IFRS-IC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

IFRS-IC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。

- ① 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号為替差額の定義を満たすと企業が考える場合）。
- ② 換算の影響をOCIに表示する（換算の影響のみがIAS第21号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。

IFRS-IC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。IFRS-IC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得ていない。

(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。

5-2 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」：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

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、IAS第21号及びIAS第29号適用に関する要望書を受け取った。「5-1」の企業の事実パターンを前提に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要望書の論点である。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論点である。

(2) アジェンダ決定案の概要

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。

- ① 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。
- ② 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。

IFRS-ICは、IAS第21号第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、IFRS-IC 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。

(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。

5-3 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」：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

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、IAS 第 21 号及び IAS 第 29 号適用に関する要望書を受け取った。「5-1」の企業の事実パターンを前提に、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が要望書の論点

である。

- ① 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
- ② 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）

(2) アジェンダ決定案の概要

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、IFRS-IC は、要望書における質問に関して、IAS 第 21 号適用の多様性はほとんどないと考えた。すなわち、IAS 第 21 号第 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、IFRS-IC 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得ていない。

(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。