

2018年3月31日に終了する会計年度に関する
IFRSによる決算上の留意点
(2018年3月31日時点で公表されているすべての
基準書及び解釈指針書を含む)

IFRS アップデート

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. Above the 'Y' is a yellow chevron shape pointing to the right. The logo is positioned in the bottom right corner of the page, set against a background of a city skyline at sunset.

Building a better
working world

目次

はじめに	3
セクション1: 2018年3月31日時点で公表されている新規、改訂基準書及び解釈指針書.....	6
IFRS第9号「金融商品」.....	8
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」.....	10
IFRS第16号「リース」.....	12
IFRS第17号「保険契約」.....	13
IFRIC第22号「外貨建取引と前渡・前受対価」.....	14
IFRIC解釈指針第23号「法人所得税務処理に関する不確実性」.....	14
「株式報酬取引の分類及び測定」－IFRS第2号の改訂.....	15
IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」との適用－(IFRS第4号の改訂).....	16
「投資不動産の振替」－IAS第40号の改訂.....	17
「投資者と関連会社又はジョイント・ベンチャーとの間の資産の売却又は拋出」－ IFRS第10号及びIAS第28号の改訂.....	17
負の補償を伴う期限前償還特性－IFRS第9号の改訂.....	18
制度改訂、縮小又は清算－IAS第19号の改訂.....	19
関連会社及び共同支配企業に対する長期持分－第28号の改訂.....	20
IFRS実務記述書第2号「重要性の判断」.....	20
財務報告に関する概念フレームワーク.....	21
IFRSの年次改善.....	22
セクション 2: 解釈指針委員会がアジェンダとして取り上げなかった項目(2017年第4四半期).....	24
セクション 3: IASBプロジェクト.....	36

はじめに

IFRSに準拠して財務諸表を作成している企業は、新たに公表される基準書や解釈指針書に継続的に対応していくことが求められます。IFRSの改訂は、IFRSの基本原則に関する重要な改訂から年次改善プロセスに含まれるような比較的軽微な改訂まで多岐にわたり、結果として、認識及び測定から表示及び開示に至る、さまざまな会計分野に影響を及ぼすこととなります。

こうした改訂による影響は、会計の領域にとどまらず、たとえば多くの企業のシステムに影響を及ぼす可能性があり、さらに共同契約の設計や取引の形態などのような、事業における意思決定に影響を及ぼすことも考えられます。

したがって、財務諸表の作成者はこれらの今後の動向を常に把握しておく必要があります。

本書の目的

本書は、新規、改訂基準書及び解釈指針書について、その概要を解説しています。またIASが現在進めているプロジェクトのうちのいくつかのアップデートも取り上げています。本書は、各トピックに関する詳細な分析や解説をするものではなく、これらの改訂の主なポイントについて概説することを目的としています。したがって、これらの改訂に関する対応を検討し、決定するにあたっては、必ず基準書及び解釈指針書の本文を参照する必要があります。

セクション1では、2018年3月31日時点で国際会計基準審議会（以下、IASB）及びIFRS解釈指針委員会（以下、解釈指針委員会）により公表されており、2017年12月31日以後終了する会計年度において初めて適用されることになる新規、改訂基準書及び解釈指針書について、その概要を説明しています。経過措置が定められている場合にはその内容を概説するとともに、それらの改訂が企業の財務諸表にどのような影響を及ぼしうるかについても簡単に触れています。

セクション1の冒頭では、期末日が各月末であった場合の、新規基準書等の強制適用日をまとめた表を掲載しています。この表では、これらの基準書及び解釈指針書は、発効日順に記載されていますが、その多くは早期適用が認められています。

すでに公表されているが未だ適用されていない基準書又は解釈指針書については、IAS第8号に従い、これら改訂の当初適用時に財務諸表に生じ得る影響を理解するために役立つように、既知又は合理的に見積可能な情報を開示すること、又は開示しないのであればその理由を示すことが求められます。セクション1の冒頭の表は、この開示規定の範囲に含まれる新規基準書等を特定するために役立ちます。

セクション2は、2018年1月1日以降IFRICアップデート¹にて公表されたアジェンダ決定の要旨をまとめたものです。2018年1月1日前に公表されたアジェンダ決定については、前回の「IFRSアップデート」をご参照ください。これらのアジェンダ決定には、解釈指針委員会が、その論点に関し既に適切なガイダンスが提供されているとして、現行の基準書又は解釈指針書に言及しているものがあります。これらのアジェンダ決定は、IFRSを適用する際に参考になり、IAS第8号第12項に述べられている「その他の会計上の専門的文献、及び一般に認められている業界実務慣行」に該当します。

セクション3では、IASBが現在進めているプロジェクトのうちのいくつかのポイントをまとめています。ここで取り上げている「主要プロジェクト」とは、新基準書の公表を目指して着手されたプロジェクト及び複数の基準書にまたがる重要な検討事項が関係するプロジェクトを指します。「その他のプロジェクト」には、部分的な範囲の改訂が含まれます。基本的には公開草案の段階まで至っているプロジェクトのみを含めていますが、公開草案の段階まで至っていない重要プロジェクトも一部取り上げています。

¹ IFRIC アップデートについてはIASBのウェブサイト(英語のみ)を参照。
<http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/>

EYのナレッジ

ニュースレター

IFRS Developments

不定期公開草案や新基準、審議会の状況など企業に重要な影響を及ぼす案件の解説をタイムリーに提供しています。

IFRS 保険アラート

新たな基準の公表に向けてプロジェクトが進行中の保険契約について、月次で審議の進捗状況を解説します。

メールマガジン

IFRSメールマガジン

変化し続けるIFRSの最新動向や基準の解説などを、多角的にタイムリーにお伝えします。定期配信は2週間に1回。号外配信もあります。

IASB審議会速報

IASB審議会の開催後に、各進捗状況の概要をいち早くお知らせします。

ビデオ配信

IFRSウェブキャスト

動画による重要論点解説シリーズ(オンデマンド)

最新版はIFRS第9号「金融商品」について、IFRSデスクメンバーが解説しています。

eラーニングで学ぶIFRSベーシック

IFRSと日本基準の違いを、短時間で効率的にウェブ学習ができます。貴社グループの経理担当者向けIFRS教育に最適です。

IFRSの主要25テーマについて、その概要と、日本基準との違いを重点的に学習することができ、短時間で効率的にIFRSの全体像を把握することができます。

貴社のeラーニング環境や想定利用者数などに応じて、別途お見積りいたします。お気軽にご相談ください。

本eラーニングに関する詳細やお問合せは、こちらのウェブサイトからお願いいたします。

<http://www.shinnihon.or.jp/seminar/e-learning/ifrs-basic/index.html>

IFRS関連ツール

IFRS開示チェックリスト

IFRS財務諸表の作成準備にお役立てください。

IFRS連結財務諸表記載例



IFRSに基づく連結財務諸表の日本語による記載例です。

2016年8月31日現在で公表され、2016年1月1日以後開始する事業年度に適用されるIFRSに基づいています。

この出版物のシリーズとして、期中財務報告、特定のセクター及び業界に特化した財務諸表の例についても現在、以下が刊行されています。

その他の財務諸表記載例

弊法人は、業種特有の財務諸表記載例及び検討を要する特定の状況を取り扱うその他の財務諸表記載例を提供しています。弊法人の財務諸表記載例シリーズは、次のとおりです。

- ▶ 製造・サービス業版財務諸表記載例(優良工業株式会社/上記財務諸表記載例)
- ▶ 期中要約版財務諸表記載例
- ▶ 初度適用版財務諸表記載例
- ▶ 銀行版財務諸表記載例(英語版のみ)
- ▶ 保険会社版財務諸表記載例(英語版のみ)
- ▶ 投資ファンド版(資本)財務諸表記載例(英語版のみ)
- ▶ 投資ファンド版(負債)財務諸表記載例(英語版のみ)
- ▶ 不動産業版財務諸表記載例
- ▶ 建設業版財務諸表記載例
- ▶ 鉱業会社版財務諸表記載例
- ▶ 石油会社版財務諸表記載例
- ▶ 銀行版財務諸表記載例 -IFRS9に基づく減損及び移行措置に係る開示(英語版のみ)

IFRSクイックガイド



IFRSの任意適用を行うにあたり、日本基準を提供している多くの一般事業会社で重要な影響が生じる可能性が高い項目の概要、それが財務及びビジネスに与える影響、並びに想定される課題をコンパクトに解説しています。

日本基準と国際財務報告基準(IFRS)の比較



二つの基準の相違点について、現在の実務において一般的と考えられる相違点にできる限り焦点を絞り、会計分野ごとに概説します。

この冊子の記載は、2016年1月1日時点で有効な基準に基づきます。

メールマガジン

IFRS「新収益認識」の実務-影響と対応-(中央経済社)



本書では、IFRS第15号について、実務上の影響及び適用上の検討ポイントを解説しています。現行IFRS及び日本基準の規定との差異、現行実務との差異についても説明しています。また、日本企業を念頭に置いたさまざまな異なる状況における設例を設けて、新たな収益認識基準における取扱いを詳説しています。

国際会計の実務 (レクシスネクシス・ジャパン)



EYのIFRSグループによるIFRS解説書。本書で取り上げているものも含め、すべての基準書及び解針書の適用方法についての例も示しています。世界的に首尾一貫したベースでIFRSを理解・解釈するために、信頼のおける実務的なガイダンスを提供しています。

完全比較 国際会計基準と日本基準(清文社)



日本基準とIFRSの差分情報をできる限り詳細に効率的に把握できるように解説を行っています。また、IFRSの各基準の背景にある考え方、並びに個別既定の趣旨、さらに企業がIFRSを適用する際に留意すべき実務上の諸問題についても、可能な限りの解説を試みています。

国際会計基準の初度適用(清文社)



効果的かつ効率的なIFRSの導入に向けて、IFRS第1号の概要のほか、会計テーマごとに、概要・初度適用時の論点と具体的な処理・欧州での実務対応を詳解しています。

国際会計基準 表示・開示の実務(清文社)



本書は、IFRSの認識や測定についての一通りの知識をもった実務家が、財務諸表を作成する際に直面する表示及び開示に関する論点を説明します。基準書の要求事項の単なる紹介やその解説にとどまらず、実務家が疑問に思う論点に焦点をあて、実際の開示傾向の分析や事例の紹介、海外のレギュレーターの指摘事項の紹介等を交えて説明しています。財務諸表作成者や職業会計人など、IFRSに関わるすべての方に必携の本格的な実務書です。

EYのその他の公表物

本書で取り扱っているトピックスに関し、さらに詳細に説明しているEYのその他の公表物については、本書の各セクションで紹介しています。

これらの公表物は、EYのウェブサイトwww.ey.com/ifrs(日本語の公表物は<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/index.html>)からダウンロードすることができます。業種別モデル財務諸表和訳版はEYの担当者にお問い合わせください。

セクション 1: 2018 年 3 月 31 日時点で公表されている 新規又は改訂基準書及び解釈指針書

強制適用日の一覧

以下の各月の最終日に終了する事業年度に最初に適用される。**	
新規又は改訂基準書及び解釈指針書	Page
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」	10
IFRS第9号「金融商品」	8
IFRS第2号「株式報酬取引の分類及び測定」-(IFRS第2号の改訂)	15
IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」との適用-(IFRS第4号の改訂)	16
IAS第40号「投資不動産の振替」-(IAS第40号の改訂)	17
IFRIC第22号「外貨建取引と前渡・前受対価」	14
年次改善(2014-2016)－IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」- 初度適用企業のための短期的な免除規定の削除	22
年次改善(2014-2016)－IAS第28号「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」- 投資先を純損益を通じて公正価値で測定する選択は投資ごとに行われることの明確化	22
IFRS第16号「リース」	12
IFRIC第23号「法人所得税務処理に関する不確実性」	14
負の補償を伴う期限前償還特性IFRS第9号の改訂	18
関連会社及び共同支配企業に対する長期持分-第28号の改訂	20
制度改訂、縮小又は清算－IAS第19号の改訂	19
年次改善(2015-2017)－IFRS第3号「企業結合」-従前に共同営業として保有していた持分	23
年次改善(2015-2017)－IFRS第11号「共同支配の取決め」-従前に共同営業として保有していた持分	23
年次改善(2015-2017)－IAS第12号「法人所得税」-資本に分類された金融商品に関する支払いが法人所得税に及ぼす影響	23
年次改善(2015-2017)－IAS第23号「借入コスト」-資本化要件を満たす借入費用	23
財務報告に関する概念フレームワーク	21
IFRS第17号「保険契約」	13
IFRS第10号及びIAS第28号「投資者と関連会社又はジョイント・ベンチャーとの間の資産の売却又は抛出」-(IFRS第10号及びIAS第28号の改訂)	17

年次改善: 年次改善プロセス

* 以下の日付以降に始まる会計期間に適用される。

** 基準における特別の規定に基づく早期適用がされていないと仮定する。

注1: IASBは2015年12月に、当該改訂の発効日を、持分法会計に関するリサーチ・プロジェクトの結果が出されるまで無期限に延期している。

以下の各月の最終日に終了する事業年度に最初に適用される。**

発効日*	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2018年1月1日	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2019	2018
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2019年1月1日	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2020	2019
2020年1月1日	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2021	2020
2021年1月1日	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2022	2021
注1												



IFRS第9号「金融商品」

2018年1月1日以降開始事業年度より適用

主な規定

金融資産の分類及び測定

金融資産は、一部の営業債権を除いて、公正価値で当初測定される。ただし、純損益を通じて公正価値(FVPL)で会計処理されない金融資産については、公正価値に取引費用を加算する。

負債性金融資産は、契約上のキャッシュ・フロー及び負債性金融資産が保有されるビジネスモデルに基づいて、純損益を通じて公正価値(FVPL)、償却原価又はOCIを通じて公正価値(FVOCI)により事後測定される。

会計上のミスマッチが解消又は大幅に低減される場合には、当初認識時に金融資産をFVPLに指定する公正価値オプション(FVO)が認められている。

資本性金融資産は、通常はFVPLで測定される。一方で、金融資産ごとに「OCIを通じて公正価値で測定」することを選択できるが、事後的にその選択を取消すことはできない。また、OCIに認識された金額は、その後の期間に純損益へ振替えられることはない(すなわちリサイクルされない)。

金融負債の分類及び測定

公正価値オプションを適用してFVPLに指定された金融負債について、当該金融負債の公正価値変動額のうち、信用リスクの変動に起因する部分は、OCIに表示する。ただし、当該変動額をOCIに表示することにより、会計上のミスマッチが生じる又は増幅される場合はこの限りではない。それ以外の公正価値の変動額は純損益に表示する。

金融負債の認識及び測定に関するIAS第39号「金融商品：認識及び測定」の他の規定は、組込デリバティブの区分処理やFVOを使用する際の要件なども含め、IFRS第9号に引き継がれている。

減損

減損の定めは、IAS第39号の発生損失モデルに代わる、予想信用損失(Expected Credit Loss: ECL)モデルに基づく。ECLモデルは、償却原価又はFVOCIで会計処理される負債性金融商品、大部分のローン・コミットメント、金融保証契約、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における契約資産、及びIAS第17号「リース」又はIFRS第16号「リース」におけるリース債権に適用される。

ECLを測定する適切な期間を判断するにあたり、原則として、当初認識(又はコミットメントや保証契約の締結)時以降の個別又は集合ベースでの信用リスクの著しい増加の有無に応じて、12カ月又は残存期間(全期間)にわたる予想信用損失(以下、Lifetime ECL)により評価することが求められる。一部の売掛債権には、簡便法を適用することができ、その場合は常にLifetime ECLを認識する。

ヘッジ会計

ヘッジの有効性評価は、将来に向かってのみ行われ、IAS第39号で定められていた80%から125%という数値基準は適用されない。ヘッジの複雑性次第では、定性的な評価のみでも足りる。

金融商品又は非金融商品のリスク要素は、個別に識別でき、かつ信頼性をもって測定できる場合には、ヘッジ対象に指定できる。

オプションの時間価値、フォワード契約のフォワード要素及び外国為替ベース・スプレッドは、金融商品のヘッジ手段の指定から除外し、ヘッジコストとして会計処理できる。

レイヤー(階層)指定やいくつかの純額ポジションをはじめ、従前の基準と比べ、より多くの項目グループをヘッジ対象に指定することが可能になった。

移行措置

早期適用は、最終版のIFRS第9号が公表された2014年7月24日より後に開始する事業年度について、IFRS第9号のすべての規定を同時に適用する場合にのみ認められる。

又は、最終版のIFRS第9号をすべて適用するという原則の例外として、FVPLに指定した金融負債に係る公正価値変動の表示に関する規定に限り、他のIFRS第9号(最終版)の規定を適用することなく、早期適用することができる。

影響

IFRS第9号の適用により、金融商品の契約上のキャッシュ・フロー及び金融商品が保有されているビジネスモデルに応じて、多くの金融商品の測定及び表示に変更が生じる可能性がある。

一方で新たな減損規定の適用により、一般的にはIAS第39号による場合と比較して信用損失(貸倒引当金)が早期に認識されることになる。

さらに新たなヘッジモデルを適用することで、より多くの経済的なヘッジ戦略がヘッジ会計の要件を満たすことになる可能性がある。今後は、金融商品の減損に関するIFRS移行リソース・グループ(ITG)での議論の動向を注視する必要がある。



EYのその他の公表物

Applying IFRS: 非金融機関のためのIFRS第9号(2016年3月)

The Basel Committee Guidance on credit risk and accounting for expected credit losses (January 2016) EYG no. AU3670

Applying IFRS: ITGが、2015年12月の会議でIFRS第9号の減損に関する論点を議論(2015年12月)

The Basel Committee Guidance on credit risk and accounting for expected credit losses (January 2016) EYG no. AU3670

Applying IFRS: ITGが、2015年12月の会議でIFRS第9号の減損に関する論点を議論(2015年12月)

IFRS Developments 130: IASBがIFRS第9号の改訂を公表

IFRS Developments 112: ITGがIFRS第9号の減損規定の適用上の論点を議論

IFRS Developments 109: 動的リスク管理の会計処理に関するプロジェクト: 次のステップ

IFRS Developments 105: ITGがIFRS第9号の減損規定の適用上の論点を審議

IFRS Developments 100: バーゼル委員会が、予想信用損失会計に関するガイダンスを提案

IFRS Developments 87: IFRS第9号「金融商品」(予想信用損失)の公表(2014年7月)

IFRS Developments 86: IASBがIFRS第9号「金融商品」を公表 - 分類及び測定(2014年7月)



IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

2018年1月1日以降開始事業年度より適用

主な規定

IFRS第15号は、IFRSにおける従前のすべての収益認識基準及び解釈指針(IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」、SIC第31号「収益－宣伝サービスを伴うバーター取引」)を置き換え、顧客との契約から生じるすべての収益に適用される。

ただし、契約がIAS第17号(又はIFRS第16号「リース」)等、他の基準の適用範囲に含まれる場合は除かれる。

またIFRS第15号は、一部の非金融資産(たとえば有形固定資産や無形資産)の売却に係る利得及び損失の認識及び測定モデルも定めている。

本基準は、収益の測定及び認識に適用すべき原則を定めている。その基本原則は、顧客への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む対価を反映した金額により収益を認識するというものである。

IFRS第15号の基本原則は、次の5つのステップから構成されるモデルを用いて適用される。

1. 顧客との契約を特定する
2. 契約における履行義務を識別する
3. 取引価格を決定する
4. 取引価格を契約における各履行義務に配分する
5. 各履行義務が充足された時点で(又は充足されるにつれて)収益を認識する

顧客との契約に当該モデルを適用するにあたり、各ステップにおいて、関連するすべての事実及び状況を考慮し、判断することが求められる。

IFRS第15号は、当該5つのステップから構成されるモデルに加え、契約獲得の増分コスト及び契約履行に直接関連するコストの会計処理についても定めている。

IFRS第15号には、知的財産のライセンス、製品保証、返品権、本人か代理人かの検討、追加の財又はサービスに対する選択権、顧客の権利不行使といった特定の一般的な契約に同基準の規定を適用する際の適用ガイダンスが定められている。

IFRS第15号の明確化

IASBは2016年4月に、合同移行リソース・グループ(TRG)が審議したIFRS第15号の適用上の問題に対応するため、IFRS第15号の改訂を公表した。

改訂の内容

- ▶ 約定した財又はサービスがどのような場合に契約の観点から区別できるかが明確にされた。
- ▶ 本人か代理人かに関する適用指針をどのように適用すべきか、つまり、検討する際の会計単位や、サービスの取引において支配の原則をどのように適用するかが明確にされ、評価する際の指標が見直された。
- ▶ 企業の活動が、どのような場合に顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を与えるかが明確にされている。これは、企業が収益を一定期間にわたり認識するか、一時点で認識するかを判断するうえでの1つの要因である。
- ▶ 契約にライセンス以外の財又はサービスが含まれている場合に、売上高及び使用量に基づきロイヤリティの金額が決まる知的財産のライセンスに係る例外規定(ロイヤリティ制限)の適用範囲が明確にされた。
- ▶ IFRS第15号の経過措置に、以下に関する2つの実務上の便法が追加された。
 - (a) 完全遡及アプローチにおける完了した契約
 - (b) 移行時まで条件変更された契約

本改訂の発効日は、IFRS第15号の発効日と同じ2018年1月1日であり、これらの改訂を遡及適用する。また、本改訂はIFRS第15号の規定の明確化を意図したものであり、基準の変更を意図したものではない。



移行措置

IFRS第15号では、完全遡及適用アプローチ、又は修正遡及適用アプローチのいずれかの方法を選択することが認められている。いずれのアプローチにおいても、いくつかの負担軽減措置が置かれている。

早期適用は認められるが、その場合には、その旨を開示しなければならない。

影響

IFRS第15号には、従前基準に比べて収益認識に関するより多くの規定が定められるとともに、より多くの適用ガイダンスも設けられ、開示規定も拡充されている。

本基準は、さまざまな業界に属するすべての企業に何らかの影響を及ぼすことになる。当該基準の適用により、現行の会計処理、システム及びプロセスに変更が及ぶ可能性があり、多くの企業にとって重要な取組みとなるであろう。したがって、新基準へのスムーズな移行には、このような変更を評価し、当該変更を管理するための計画が必要になる。

また、IASB、米国財務会計基準審議会（FASB）及びTRG（TRGの米国会計基準関係者による別個の議論も含む）²による議論について、その動向を注視することが重要である。

EYのその他の公表物

Applying IFRS: IFRS第15号 顧客との契約から生じる収益

(2017年10月更新版) EYG No. 5860-173 Gbl (2018年5月公表予定)

Applying IFRS: Presentation and disclosure requirements of IFRS 15 (October 2017) EYG No. 05832-173Gbl.

Applying IFRS: 収益認識に関する合同移行リソース・グループ:

一般的合意事項(2016年12月更新版)

Applying IFRS: 新しい収益認識基準が収益以外に及ぼす影響(2015年2月)

IFRS Developments 126: IFRS第15号の適用の影響、定量化の準備は整っているか(2017年5月)

IFRS Developments 119: IASBがIFRS第15号の明確化を公表

業種別 - Applying IFRS: 新たな収益認識基準の概要

- ▶ エンジニアリング及び建設業界
- ▶ 金属・鉱業
- ▶ 小売業及び消費財産業
- ▶ 不動産業
- ▶ Telecommunications
- ▶ 保険業
- ▶ ソフトウェア及びクラウド・サービス
- ▶ テクノロジー産業
- ▶ アセット・マネジメント業
- ▶ 自動車産業
- ▶ ライフサイエンス業

業種別 - IFRS Developments: 新たな収益認識基準の概要

- ▶ 新たな収益認識基準—金属・鉱業の影響(2014年9月)
- ▶ 新たな収益認識基準—石油・ガス業(2014年10月)
- ▶ 新たな収益認識基準—油田サービス業(2014年10月)
- ▶ 新たな収益認識基準—小売業及び消費財産業(2014年9月)
- ▶ 新たな収益認識基準—電力・ガス業(2014年9月)

² IASBは2016年1月に、TRGのIFRS関係者の会議の予定はないとしている。FASB TRGの会議は2016年11月を最終回として開催されたが、FASBが十分に広く

あてはまる論点を受け取った場合には、今後もFASB TRGの会議が予定される可能性はある。



IFRS第16号「リース」

2019年1月1日以降開始事業年度より適用

主な規定

IFRS第16号の適用範囲には、一部の例外を除き、すべての資産のリースが含まれる。リースの定義は、資産(原資産)を使用する権利を一定期間にわたり、対価と交換に移転する契約又は契約の一部とされている。

IFRS第16号では、借手はすべてのリースを貸借対照表に認識する単一のモデル(IAS第17号のファイナンス・リースと同様の方法)により会計処理することが求められる。

IFRS第16号には、借手の認識に関して2つの免除規定が設けられている。一方は少額資産のリース(例:パソコン)、もう一方は短期リース(リース期間が12カ月以内のリース)に関する免除規定である。

借手はリースの開始日において、リース料に係る支払債務(リース負債)と、対応するリース期間にリース資産を使用する権利を表す使用権資産を認識する。

その後、リース負債から生じる利息費用と、使用権資産から生じる減価償却費を別個に認識する。

一定の事象(例:リース期間や、リース料の決定のために使用される指数又はレートの変動から生じる将来のリース料の変更)が生じた場合には、リース負債を再評価することが求められる。この際には借手は、リース負債の再測定により生じる変動額を、通常は使用権資産の調整として認識する。

貸手の会計処理は、現行のIAS第17号における貸手の会計処理と実質的に同じである。貸手は、すべてのリースをIAS第17号における原則に基づいて分類し、オペレーティング・リース又はファイナンス・リースの2つのタイプに区分する。

移行措置

IFRS第16号において、借手は完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチのいずれかを選択することができる。なお、同基準の移行措置において、一定の免除規定が設けられている。

早期適用は認められるが、IFRS第15号を適用するまでIFRS第16号を適用することはできない。

影響

借手は現行基準と比較すると、通常はリース期間の初期により多額のリース費用を認識することになる。

負債比率や財務制限条項などの貸借対照表に係る指標や、支払利息・税金・減価償却・償却除前利益(EBITDA)などの損益計算書に係る指標が影響を受ける可能性がある。また、リース負債の元本部分に係る支払いが、財務活動によるキャッシュ・フローの区分で表示されるため、借手のキャッシュ・フロー計算書も影響を受けることがある。

貸手の会計処理は、現行の貸手の会計処理と比較して、変更はほとんどない。

IFRS第16号において、借手と貸手は、IAS第17号と比較してより多くの開示が求められる。

重要な会計上の影響が生じることが想定されるため、借手は契約がリースに該当するか、又は契約にリースが含まれるかどうかを慎重に検討する必要がある。このような検討は、貸手にとっても、新たな収益認識基準の適用対象となる契約(又は契約の一部)を判断する際に重要になる。

EYのその他の公表物

Applying IFRS: 新たなリース基準(2016年8月)

IFRS Developments 117: IASBが新たなリース基準を公表(2016年1月)

IFRS Practical Matters: Leases make their way onto the balance sheet - Navigating the journey for a smooth landing (February 2016) EYG No. AU3725

EYのウェブサイトでは、以下の業種に関する資料を公開している。

- ▶ 小売業及び消費財産業
- ▶ 情報通信業
- ▶ 金融サービス業
- ▶ 不動産業
- ▶ 鉱業・金属業
- ▶ 土木・建設業
- ▶ 油田サービス業
- ▶ 石油・ガス業
- ▶ タンクターミナル業

IFRS第16号に従った借手の割引率の算定の詳細は、ey.com/ifrs からポッドキャストでご視聴いただけます(ソート・センターウェブキャスト・ポッドキャスト)。



IFRS第17号「保険契約」

2021年1月1日以降開始事業年度より適用

背景

IASBは2017年5月に、保険契約の認識、測定、表示及び開示を包括的に規定する新たな会計基準IFRS第17号「保険契約」を公表した。IFRS第17号が適用されると、IFRS第4号「保険契約」は廃止される。IASBは2017年9月に、IFRS第17号の移行リソースグループ（以下、TRG）を設立した。ここでは、IFRS第17号の導入に関連した論点を分析することになる。

範囲

IFRS第17号は、すべてのタイプの保険契約（すなわち、生命保険、損害保険、元受保険及び再保険）に適用され、それらを発行する企業の種類は問わない。また、一定の保証や裁量権のある有配当性を有する金融商品にも適用される。なお、いくつかの適用除外が定められている。

主な規定

IFRS第17号の全般的な目的は、保険契約を発行している企業に対し、より有用かつ一貫した保険契約に関する会計モデルを提供することにある。

主として従前のローカルの会計方針を引き継ぐIFRS第4号とは対照的に、IFRS第17号は保険契約に関する包括的なモデルであり、関連するすべての会計上の側面を規定している。IFRS第17号の核となる部分には、一般モデルであり、以下により補完される。

- ▶ 直接連動型の有配当契約の特殊性を反映すべく、一定の調整が行われている（変動手数料アプローチ）。
- ▶ 主に短期契約に用いられる簡便法（保険料配分アプローチ）

新たな会計モデルの主な特徴は次のとおりである。

- ▶ 履行キャッシュ・フロー：将来キャッシュ・フローの現在価値で測定され（リスク調整を明示的に織り込む）、各報告日に再測定される。
- ▶ 契約上のサービス・マージン（以下、CSM）：契約グループの履行キャッシュ・フロー中の初日利得と同額かつ反対方向の金額で測定される。これは保険契約の未稼得利益を表すものであり、保険サービスが提供される期間（カバー期間）にわたって純損益に認識される。
- ▶ 将来キャッシュ・フローの期待現在価値の変動のうち、一定部分はCSMで調整され、保険サービスが提供される残りの期間にわたって純損益で認識される。
- ▶ 割引率の変更による影響は、会計方針の選択により、純損益又はその他の包括利益で認識される。
- ▶ 保険収益及び保険サービス費用は、包括利益計算書上、当期中に提供されたサービスという概念に基づいて表示される。
- ▶ 保険事故の発生の有無にかかわらず、保険契約者が必ず受け取る金額（区別できない投資要素）は損益計算書に計上されず、貸借対照表で直接認識される。
- ▶ 保険引受の業績（稼得収益から発生保険金を控除）は保険金融収益又は、費用とは区別して表示される。

- ▶ 保険契約に起因して財務諸表で認識された金額や保険契約に起因するリスクの性質及び程度に関する情報を提供すべく、広範な開示が求められる。

移行措置

IFRS第17号は、2021年1月1日以降開始年次報告期間から適用され、比較期間の数字も求められる。早期適用は許容されているが、IFRS第17号を最初に適用する日又はそれより前に、IFRS第9号及びIFRS第15号を適用している場合に限られる。

IASBは、移行日時点のCSMを見積るにあたり、遡及アプローチを選択している。しかし、IAS第8号が定義する、完全遡及適用が保険契約グループに対して実務上不可能な場合、以下の2つのアプローチのいずれかを選択する。

- ▶ **修正遡及アプローチ**：過度のコストや労力を要することなく、入手可能な合理的かつ裏付け可能な情報に基づく。完全遡及適用が不可能な範囲において、一定の修正が適用されるが、その目的は、できる限り完全遡及適用した場合の結果に近づけることにある。
- ▶ **公正価値アプローチ**：CSMは、IFRS第13号「公正価値測定」に従って算定された公正価値と履行キャッシュ・フローの正の差額として算定される（負の場合には、移行日時点の利益剰余金で認識される）。修正遡及アプローチも公正価値アプローチも契約のグルーピングについて修正が施されている。

修正遡及アプローチを適用するために必要な合理的かつ裏付け可能な情報を入手できない場合には、公正価値アプローチを適用する必要がある。

影響

IFRS第17号及びIFRS第9号により、保険会社のIFRS財務諸表上の会計処理は抜本的に変更される。財務報告のための情報を作成する際に利用するデータ、システム及びプロセスに重要な影響が生じることが予想される。新たなモデルは、一部の保険会社の利益や総資本に重要な影響を与える可能性が高く、現在の会計モデルと比較して、ボラティリティが高まる可能性がある。主要業績指標も影響を受ける可能性が高い。

EYのその他の公表物

保険IFRSアラート(2017年5月)



IFRIC第22号「外貨建取引と前渡・前受対価」

2018年1月1日以後開始事業年度から適用

主な規定

本解釈指針は、前渡・前受対価に関連する非貨幣性資産又は非貨幣性負債の認識を中止して、関連する資産、費用又は収益(あるいはその一部)を当初認識する際に使用する直物為替レートの決定について、取引日とは、前渡・前受対価から生じた非貨幣性資産又は非貨幣性負債を当初認識した日であることを明確にしている。前渡・前受対価が複数回にわたり支払い又は受取られている場合には、前渡・前受対価の支払い又は受取りごとに、取引日を決定する。

移行措置

本解釈指針は完全遡及適用することができる。又は、本解釈指針は、その適用範囲に含まれるすべての資産、費用及び収益のうち、次のいずれか以後に当初認識されるものに対して将来に向かって適用することができる。

- ▶ 本解釈指針の適用を開始する報告期間の期首
- ▶ 本解釈指針の適用を開始する報告期間の財務諸表において、比較情報として表示される前報告期間の期首

本解釈指針の早期適用は認められるが、その場合はその旨を開示する。

初度適用企業も同様に、IFRS移行日以後に当初認識されるすべての資産、費用及び収益に対して、本解釈指針を将来に向かって適用することが認められる。

影響

本解釈指針により、外貨建取引において、前渡・前受対価に関連する非貨幣性資産又は非貨幣性負債の認識を中止して、関連する資産、費用又は収益(あるいはその一部)を認識する場合における実務上のばらつきが解消されることが見込まれる。

IFRIC第23号 「法人所得稅務處理に関する不確実性」

2019年1月1日以後開始事業年度から適用

IASBは2017年6月、IFRIC解釈指針第23号「法人所得稅務處理に関する不確実性」(以下、本解釈指針)を公表し、法人所得稅務處理に不確実性が存在する場合にIAS第12号「法人所得稅」の認識及び測定に関する規定をどのように適用するかを明確化した。

範囲

本解釈指針書は、IAS第12号の適用に影響をもたらす不確実性が稅務處理にみられる場合における法人所得稅の會計處理を定めている。本解釈指針書は、IAS第12号の適用範囲外である税金や賦課金に適用されることはなく、不確実な稅務處理に関連して生じる金利やペナルティに関する規定も特に定めていない。

主な規定

本解釈指針書は、以下について具体的に定めている。

- ▶ それぞれの不確実な稅務處理を別個に検討すべきかどうか
- ▶ 稅務当局による稅務調査について想定すべきこと
- ▶ 課稅所得(稅務上の欠損金)、稅務基準額、稅務上の繰越欠損金、繰越稅額控除及び稅率をどのように決定すべきか
- ▶ 事実と状況の変化をどのように考慮すべきか

企業は、それぞれの不確実な稅務處理を別個に検討すべきか、それとも1ないし複数のその他の不確実な稅務處理と併せて検討すべきかを判断しなければならない。不確実性の解消を最適に予測するアプローチを採用すべきである。

発効日及び移行措置

本解釈指針書は2019年1月1日以後開始事業年度から適用されるが、同解釈指針書の移行措置において、一定の免除規定も設けられている。

影響

本解釈指針書の適用は、特に複数の国にまたがる複雑な稅務環境で營業活動を行っている企業にとっては困難になる可能性がある。また、本解釈指針書の規定を適用し、所要の開示を行うのに必要な情報を適時に入手できる適切なプロセスと手続が整備されているか否かを評価する必要がある。

EYのその他の公表物

Applying IFRS:法人所得稅の不確実性に関する會計處理
(2017年11月)

EYG no. 06358-173Gbl



「株式報酬取引の分類及び測定」

－IFRS第2号の改訂

2018年1月1日以後開始する事業年度から適用。

主な規定

IASBは、株式報酬取引の分類及び測定に関するIFRS第2号「株式に基づく報酬」の改訂を公表した。本改訂は、以下の3つの分野を扱っている。

- ▶ 権利確定条件が現金決済型の株式報酬取引の測定に与える影響。本改訂により、持分決済型の株式報酬を測定する際に権利確定条件の会計処理に用いられるアプローチが、現金決済型の株式報酬にも適用されることが明確化された。
- ▶ 源泉徴収義務に関して純額決済の特性を有する株式報酬取引の分類。本改訂では、税法もしくは規則により、株式報酬に関連して生じる従業員の納税義務を履行するために一定金額を源泉徴収する企業の義務が定められ、その義務を果たすために純額決済の取決めが設計されるという限られた状況を対象とした例外措置が追加されている。企業は通常、源泉徴収した金額を従業員に代わって現金で税務当局に支払う。この義務を果たすために、株式報酬に関する取決めの条件において、株式報酬の行使時（又は権利確定時）に従業員に発行されるはずの資本性金融商品の総数から、従業員の納税義務の貨幣価値に等しくなる資本性金融商品の数を控除する（以下、純額株式決済の特性）ことを、企業に認める又は義務付ける場合がある。この場合、一定の要件を満たすのであれば、取引を2つの構成要素に区分せず、純額株式決済の特性が存在していなければ、持分決済型の株式報酬取引に分類されることになり、取引全体が持分決済型の株式報酬取引に分類されることになる。
- ▶ 株式報酬取引の分類が条件変更により、現金決済型から持分決済型に変更される場合の会計処理。本改訂により、現金決済型の株式報酬取引の条件が変更され、持分決済型の株式報酬取引に分類されることになる場合、取引は条件変更日から持分決済型として会計処理することが明確にされた。条件変更日における、認識が中止された負債の帳簿価額と資本に認識された金額との差額（借方又は貸方）は、即時に純損益に認識される。

移行措置

本改訂は過年度の修正再表示を行わずに本改訂を適用しなければならないが、3つの改訂すべてについて遡及適用し、その他の要件も満たされる場合には、遡及適用が認められる。本改訂は早期適用が認められる。

影響

本改訂は実務上のばらつきを解消することを意図したものであるが、改訂の範囲は狭く、株式報酬取引の分類及び測定のうち特定の分野を対象としている。

EYのその他の公表物

IFRS Developments 121 :IASBがIFRS第2号の改訂を公表（2016年6月）



IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」との適用－(IFRS第4号の改訂)

2018年1月1日以後開始する事業年度から適用

主な規定

本改訂は、IFRS第17号(同基準書によりIFRS第4号は廃止される)を適用する前に、新たな金融商品の基準書であるIFRS第9号を適用することから生じる懸念に対処するものである。本改訂では、保険契約を発行する企業に対して、IFRS第9号適用の一時的免除と上書きアプローチという2つの選択肢を認めている。

IFRS第9号適用の一時的免除

IFRS第9号適用の一時的免除は、支配的活動が保険に関連する企業に対して適用することができる。この一時的免除を適用すると、企業はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」を引き続き適用して、IFRS第9号の適用を最長で2021年1月1日まで延期することができる。

配的活動が保険に関連するかどうかは、2016年4月1日の直前の年次報告日時点で、かつIFRS第9号の適用を開始する前に最初に評価しなければならない。支配的活動が保険に関連するかの評価は、まれな場合にのみ再評価することができる。この一時的免除を適用する企業には、追加の開示が求められる。

上書きアプローチ

上書きアプローチは、IFRS第9号を適用する企業が、保険契約を発行している場合に、その適格金融資産について、IAS第39号で会計処理した結果と同等となるように純損益を調整できる方法である。この調整により、新たな保険契約の基準書を適用する前にIFRS第9号を適用することから生じる可能性のある会計上のボラティリティが解消される。上書きアプローチでは、適格金融資産に関連する金額を純損益とその他の包括利益の間で振り替えることが認められる。上書きアプローチによる調整額は、純損益計算書とその他の包括利益において独立の項目として表示する。

移行措置

IFRS第9号適用の一時的免除は、2018年1月1日以後開始する事業年度から適用される。

IFRS第9号を最初に適用する際に上書きアプローチを適用でき、当該アプローチをIFRS第9号への移行時に適格金融資産に遡及適用する。この時、IFRS第9号を適用する際に比較情報を修正再表示する場合に限り、上書きアプローチを反映するように比較情報を修正再表示する。

影響

上書きアプローチは、IFRS第9号をIFRS第4号と共に適用する場合に生じる可能性がある追加的なボラティリティを純損益から除くことを企業に求めている。

IFRS第9号適用の一時的免除を適用する場合であっても、IFRS第9号の広範な開示を行う必要がある。

EYのその他の公表物

Insurance Accounting Alert (September 2016) EYG no. 02745-163G6



「投資不動産の振替」－IAS第40号の改訂

2018年1月1日以後開始する事業年度から適用

主な規定

本改訂は、どのような場合に不動産（建設中又は開発中の不動産を含む）を投資不動産へ又は投資不動産から振り替えるべきかを明確にしている。本改訂では、用途変更は、不動産が投資不動産の定義を満たした場合又は満たさなくなった場合で、かつ用途変更の証拠が存在する場合に生じると定められている。不動産の用途に関する単なる経営者の意図の変更は、用途変更の証拠とはならない。

移行措置

本改訂は、本改訂の適用を開始する事業年度の期首以後に生じた用途変更に対して将来に向かって適用する。企業は当該時点で保有する不動産の分類を再評価し、該当ある場合には、同時点で存在する状況を反映して不動産を再分類することになる。

IAS第8号に従った遡及適用は、後知恵を用いずに可能な場合に限り認められる。

本改訂の早期適用は認められるが、その場合はその旨を開示する。

影響

本改訂により実務上のばらつきが解消される。

「投資者と関連会社又はジョイント・ベンチャーとの間の資産の売却又は拠出」－IFRS第10号及びIAS第28号の改訂

IASBは2015年12月に、持分法に関するリサーチ・プロジェクトから生じる改訂が終了するまで、本改訂の発効日を延期することを決定した。なお、早期適用は引き続き認められる。

主な規定

本改訂は、投資者が関連会社又はジョイント・ベンチャーに子会社を売却又は拠出することより、企業が子会社に対する支配を喪失する場合の取扱いについて、IFRS第10号「連結財務諸表」とIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の間で会計処理に矛盾があることに対処するものである。

本改訂により、関連会社又はジョイント・ベンチャーへの移転がIFRS第3号「企業結合」に定義される事業を伴う場合に、利得又は損失の全額が認識されることが明確にされた。

一方で、事業を構成しない資産の売却又は拠出が行われる場合には、その結果生じる利得又は損失は、当該関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する、投資者と関連しない持分の範囲でのみ認識される。

移行措置

本改訂は将来に向かって適用しなければならない。本改訂は早期適用することが認められるが、その場合には、その旨を開示しなければならない。

影響

本改訂により、実務上のばらつきが実質的に解消され、財務諸表作成者はこうした取引に首尾一貫した原則を適用することができるようになることが意図されている。

ただし、事業の定義を適用する際には判断が求められ、このような判断を伴う取引においては事業の定義を慎重に検討する必要がある。



負の補償を伴う期限前償還特性

IFRS第9号の改訂

2019年1月1日以降開始事業年度より適用

主な規定

IFRS第9号により負債性金融商品は、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で測定することができる。ただし、これは、契約上のキャッシュ・フローが「元本及び元本残高に対する利息の支払い」(SPPI要件)のみで構成され、その分類に適切なビジネスモデルに沿って保有されている場合に限られる。IFRS第9号の改訂では、金融資産がSPPI要件を満たすかどうかを判定する際に、契約の早期解約の原因となる事象、及びいずれの当事者が、早期解約に関する合理的な補償を受ける又は支払うかは影響を及ぼさないことが明確化される。

本改訂の結論の根拠では、早期解約は契約条項により生じることであれば、契約を早期に解約せざるをえなくなる法令の改正など、契約当事者がコントロールできない事象により生じることが明確化されている。

移行措置

本改訂は遡及適用する必要があるが、早期適用も認められる。移行措置は、本改訂をIFRS第9号の他の規定と合わせて、2018年でなく2019年に適用する場合に限り、適用可能となる。

影響

本改訂は、期限前償還金額が、元本及び利息の未払金額に基準金利の変動を反映する金額を加減した金額に近似する場合に適用されることを意図している。つまり、現在の公正価値又は関連するヘッジ手段を終了するコストの公正価値を含む金額での期限前償還は通常、信用リスクや流動性リスクの影響など、公正価値の変動をもたらすその他の要因が軽微である場合にのみSPPI要件を満たすことになる。

この規定を満たす可能性が最も高いものは、スワップ当事者の信用リスクを最小限に抑えるために担保設定された、「プレーン・バニラ」金利スワップを終了するコストである。

認識の中止にならない金融負債の条件変更又は交換

IASBは本改訂の結論の根拠で、条件変更(又は交換)が認識の中止にならない場合、金融負債の償却原価の調整に関するIFRS第9号の規定は、認識の中止にならない金融資産の条件変更適用される規定と整合的であることを明確化している。

つまり、当初の実効金利で契約上のキャッシュ・フローの変動を割り引いて計算される、認識の中止にならない金融負債の条件変更に関し生じる利得又は損失は、即座に純損益に認識する。

IASBは、IFRS第9号の既存の規定は、金融負債の条件変更及び交換を会計処理するための十分な規定を定めており、この点に関するIFRS第9号の正式な改訂は必要ないと考えていることから、本改訂の結論の根拠に上記のコメントを記載することとした。

影響

IASBは、当該明確化はIFRS第9号の適用に対するものであることを明確にしている。したがって、当該改訂を、IAS第39号「金融商品:認識及び測定」が適用される負債の条件変更の会計処理に適用する必要はないと思われる。IAS第39号適用時に当該会計処理を適用していない企業は、IFRS第9号への移行時に会計処理を変更しなければならないであろう。これに関する特別な救済措置は存在せず、この変更は遡及適用する必要がある。

EYのその他の公表物

IFRS Developments 第130号:IASBがIFRS第9号の改訂を公表(2017年10月)EYG no. 05831-173Gb1



制度改訂、縮小又は清算—IAS第19号の改訂

2019年1月1日以降開始事業年度から適用

主な規定

IAS第19号「従業員給付」の改訂は、制度改訂、縮小又は清算が報告期間中に発生する場合の会計処理を取り扱っている。

当期勤務費用と利息純額の算定

IAS第19号において確定給付制度を会計処理する際には、通常、事業年度の期首時点で算定された数理計算上の仮定を用いて当期勤務費用を測定する必要がある。同様に利息純額も通常、事業年度の期首時点で算定された確定給付負債(資産)に、同時点の割引率を乗じて算定する。今回の改訂で、制度改訂、縮小又は清算が事業年度中に発生した場合、以下を行う必要があることが明確化された。

- ▶ 制度改訂、縮小又は清算後、当期の末日までの期間における当期勤務費用を、これらの事象が生じた後の制度で提供される給付及び制度資産を反映した確定給付負債(資産)の純額を再測定する際に用いた数理計算上の仮定を使用して算定する。
- ▶ 制度改訂、縮小又は清算後、当期の末日までの期間における利息純額を、これらの事象が生じた後の制度で提供される給付及び制度資産を反映する確定給付負債(資産)の純額、及び、確定給付負債(資産)の純額を再測定するための割引率を用いて算定する。

資産上限額に関する規定への影響

制度改訂、縮小又は清算により確定給付制度の積立超過額が減額する、もしくは解消される可能性があり、その場合、資産上限額への影響も変わる可能性がある。

本改訂は、まず、過去勤務費用及び清算損益を、資産上限額の影響を考慮せずに算定しなければならないと明確化している。当該金額は純損益に認識される。次に、制度改訂、縮小又は清算後の資産上限額の影響を算定する。利息純額に含まれている金額を除外した当該影響額の変動額はその他の包括利益で認識される。

この明確化により、従前は認識されていなかった積立超過額を減少させる過去勤務費用又は清算損益を認識しなければならないなくなる可能性がある。資産上限額の影響の変動額は、そうした金額と相殺してはならない。

移行措置

本改訂は、2019年1月1日以降に開始する最初の事業年度の期首以降に発生する制度改訂、縮小又は清算に適用する。早期適用も認められるが、その場合にはその旨を開示しなければならない。

影響

本改訂は適用開始日以降に生じる制度改訂、縮小又は清算に将来に向けて適用されることから、大半の企業が移行時にこれらの改訂の影響を受けることはないであろう。しかし、本改訂適用後に制度改訂、縮小及び清算を行うことを検討している企業は影響を受ける可能性がある。

EYのその他の公表物

IFRS Developments Issue 134: 「IASBがIAS第19号「従業員給付」の改訂」を公表 (2018年2月) EYG no. 00183- 183GbI



関連会社及び共同支配企業に対する長期持分— 第28号の改訂

2019年1月1日以降開始する事業年度から適用

主な規定

本改訂により、持分法は適用されていないが、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する純投資(長期持分)の一部を構成する、関連会社又は共同支配企業に対する長期持分には、IFRS第9号「金融商品」が適用されることが明確化される。当該明確化は、IFRS第9号の期待信用損失モデルが長期持分に適用されることを示唆している。

またIASBは、IFRS第9号を適用するにあたり、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」を適用することにより生じる、関連会社又は共同支配企業に対する純投資の減少として認識される、関連会社又は共同支配企業の損失又は純投資の減損損失を考慮に入れないことを明確にしている。

長期持分に関し、IAS第28号及びIFRS第9号の規定をどのように適用すべきかを説明するために、IASBは、改訂に合わせて設例も公表した。

移行措置

例外はあるが、当該改訂は遡及適用する必要がある。改訂の早期適用は認められるが、その場合にはその旨を開示する。

影響

本改訂により、IAS第28号の表現の曖昧さが解消された。

IFRS実務記述書第2号「重要性の判断」

2017年9月14日より後に作成する財務諸表から、実務記述書のガイダンスを適用することが容認される。

目的

実務記述書は、一般目的IFRS財務諸表を作成する際の重要性の判断に資するガイダンスを定めているが、実務記述書の適用が義務付けられることはない。また、実務記述書は、財務諸表の利用者が、企業が財務諸表を作成するにあたり重要性の判断をどのように行ったかを理解する上でも一助となる。

主な条項

実務記述書は、以下の3つの主領域におけるガイダンスで構成される。

- ▶ 重要性の一般的特徴
- ▶ 財務諸表作成時の重要性の判断において適用できる4ステップ・プロセス。このプロセスは、認識、測定、表示及び開示に向けて情報が重要となるか否かをどのように判断すべきかを説明している。
- ▶ 特定の状況において、具体的には過年度情報、誤謬、財務制限条項及び期中報告に関しどのように重要性の判断を行うべきか。

さらに実務記述書は、企業が行わなければならない重要性判断とローカルの法律や規制が定める重要性判断の相互作用についても説明している。

実務記述書には、ガイダンスの適用方法に関する設例も設けられている。

影響

実務記述書には強制力はなく、IFRSの規定を変えることも、また新たな規定を導入することもない。しかし実務記述書は、重要性の判断に役立つガイダンスを提供しており、財務諸表のコミュニケーションの有効性を改善することになる。

EYのその他の公表物

IFRS Developments 第129号: 開示イニシアティブ
—重要性プロジェクトに関するアップデート(2017年9月)
EYG no. 05342-173Gbl



財務報告に関する概念フレームワーク

IASBは2018年3月に改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、改訂概念フレームワーク)を公表した。IASB及びIFRS解釈指針委員会は、本改訂を直ちに適用する。一方、財務諸表作成者は、本改訂を2020年1月1日以降開始する事業年度から適用する。

目的

改訂概念フレームワークは、基準書ではなく、また各基準書で定められている概念や規定に優先されるものではない。概念フレームワークの目的は、IASBが基準書を開発する際の一助となり、該当するIFRS基準書がない場合に財務諸表作成者が一貫した会計方針を定めるのに役立ち、またすべての当事者による基準書の理解及び解釈に資することである。

主な規定

改訂概念フレームワークは、基準書ではなく、また各基準書で定められている概念や規定に優先されるものではない。概念フレームワークの目的は、IASBが基準書を開発する際の一助となり、該当するIFRS基準書がない場合に財務諸表作成者が一貫した会計方針を定めるのに役立ち、また改訂概念フレームワークは、財務報告及び基準書の策定に関する概念、作成者が一貫した会計方針を設定する際のガイダンス及び他者がIFRS基準書を理解及び解釈する際の一助となる枠組みを包括的に定めている。

改訂概念フレームワークは、一部で新たな概念を導入し、資産及び負債の定義及び認識要件を改め、一部の重要な概念を明確化している。本改訂は、以下の8章で構成される。

すべての当事者による基準書の理解及び解釈に資することである。

- ▶ 第1章 - 財務報告の目的
- ▶ 第2章 - 有用な財務情報の質的特性
- ▶ 第3章 - 財務諸表及び報告企業
- ▶ 第4章 - 財務諸表の構成要素
- ▶ 第5章 - 認識及び認識の中止
- ▶ 第6章 - 測定
- ▶ 第7章 - 表示及び開示
- ▶ 第8章 - 資本及び資本維持の概念

改訂概念フレームワークには、「結論の根拠」が付随している。また、本改訂とともに公表された「IFRSにおける概念フレームワークへの参照の修正」では、各基準書における概念フレームワークへの参照先を更新している。多くの場合、改訂後の概念フレームワークへ参照先を更新しているが、IFRS第3号「企業結合」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(規制勘定残高に係る会計方針を定める場合)には例外が設けられている。

影響

概念フレームワークが改訂されたことで、適用される基準書のない取引や事象が生じたケースにおいて、IFRSの適用に影響が生じる可能性がある。

EYのその他の公表物

Applying IFRS: IASB issues the Conceptual Framework exposure draft (June 2015) EYG no. AU3242

Applying IFRS: 改訂概念フレームワークの公表(2018年4月)
EYG no.02013-183Gbl



IFRSの年次改善

主な規定

IASBの年次改善プロセスでは、緊急性はないが必要と判断されるIFRSの改訂を取り扱っている。

2014-2016年サイクル(2016年12月公表)

年次改善サイクル(2014-2016年)の改訂内容の要約は、以下のとおりである。

<p>IFRS第1号 「国際財務報告基準の初度適用」</p>	<p>初度適用企業のための短期的な免除規定の削除</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRS第1号E3項からE7項に定められる短期的な免除規定は、当初意図された目的を終えているため削除された。 ▶ 本改訂は2018年1月1日から適用される。
<p>IAS第28号 「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」</p>	<p>投資先ごとに投資先を純損益を通じて公正価値で測定する選択が行われることの明確化</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本改訂では、以下の点が明確化されている。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ ベンチャー・キャピタル企業又は他の適格企業に該当する企業は、関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する投資のそれぞれについて、純損益を通じて公正価値で測定する選択を各投資の当初認識時に投資ごとに行うことができる。 ▶ 自身は投資企業に該当しない企業が、投資企業である関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する持分を保有している場合、当該企業は、持分法を適用する際、その投資企業である関連会社又はジョイント・ベンチャーが保有する子会社に対する持分に対して適用した公正価値測定を維持することを選択できる。当該選択は、投資企業である関連会社又はジョイント・ベンチャーのそれぞれについて、以下のいずれか遅い時点で、別個に行われる。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 投資企業である関連会社又はジョイント・ベンチャーの当初認識時 (b) 関連会社又はジョイント・ベンチャーが投資企業となった時点 (c) 投資企業である関連会社又はジョイント・ベンチャーが初めて親会社となった時点 ▶ 本改訂は遡及適用しなければならない。本改訂は2018年1月1日から適用されるが、早期適用も認められる。早期適用する場合には、その旨を開示する。



2015-2017年サイクル(2017年12月公表)

年次改善サイクル(2015-2017年)の改訂内容の要約は、以下のとおりである。

<p>IFRS第3号 「企業結合」</p>	<p>従前に共同営業として保有していた持分</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本改訂により、共同営業に該当する事業の支配を獲得する場合には、従前から保有していた共同営業の資産及び負債に対する持分を公正価値で再測定するなどの段階的に達成される企業結合に関する規定を適用すべきことが明確化される。 ▶ 取得者は、従前に保有していた共同営業に対する持分全体を再測定することになる。 ▶ 本改訂は、取得日が2019年1月1日以降開始する最初の事業年度における期首以降の日付となる企業結合から適用され、早期適用も認められる。
<p>IFRS第11号 「共同支配の取決め」</p>	<p>従前に共同営業として保有していた持分</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 共同営業に参加してはいるが共同支配を有していない当事者が、IFRS第3号に定義される事業を構成する共同営業に対する共同支配を獲得した場合、従前から保有していた共同営業に対する持分は再測定しないことが明確化される。 ▶ 本改訂は、2019年1月1日以降開始する最初の事業年度の期首以降に共同支配を獲得する取引から適用され、早期適用も認められる。
<p>IAS第12号 「法人所得税」</p>	<p>資本に分類された金融商品に関する支払いが法人所得税に及ぼす影響</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本改訂により、配当が法人所得税に及ぼす影響は、所有者への分配の事実ではなく、分配可能な利益を創出した過去の取引又は事象に直接関係するということが明確化される。したがって、配当の法人所得税への影響は、そのような過去の取引や事象を最初に計上した箇所に応じて、それが純損益であれば純損益に、その他の包括利益であればその他の包括利益に、又は資本であれば資本に認識する。 ▶ 本改訂は、2019年1月1日以降開始する事業年度から適用され、早期適用も認められる。本改訂を最初に適用する際には、表示される最も古い比較期間の期首以降に認識された配当が法人所得税に及ぼす影響から適用しなければならない。
<p>IAS第23号 「借入コスト」</p>	<p>資本化要件を満たす借入費用</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本改訂により、適格資産について意図した使用又は販売に向けた準備のために必要となる活動のすべてが完了した時点で、当初は当該適格資産を開発するために行った借入は、一般借入の一部として取り扱われることが明確化される。 ▶ 本改訂は、最初に本改訂を適用する事業年度の期首以降に発生した借入コストから適用される。 ▶ 本改訂は2019年1月1日以降開始する事業年度から適用され、早期適用も認められる。

セクション 2: 解釈指針委員会がアジェンダとして取り上げなかった項目 (2017 年第 4 四半期)

IFRS 解釈指針委員会が審議した特定の論点は、IASB の IFRIC アップデートにおいて「解釈指針委員会アジェンダ決定」として公表されている。アジェンダ決定には、解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった論点が、その理由とともに公表されている。解釈指針委員会はこの論点の一部について、関連する基準をどのように適用すべきかに関する情報を提供している。本ガイダンスは、解釈指針ではないが、提起された論点や、基準書及び解釈指針書をどのように適用すべきかに関する解釈指針委員会の見解について、追加的な情報を提供している。

以下の表は、(前回の IFRS アップデートの公表以降) 2018 年 1 月 1 日から 2018 年 3 月 31 日の間に、解釈指針委員会がアジェンダとして取り上げなかった項目と、それに関連するアジェンダ決定の概要をまとめたものである。2018 年 1 月 1 日より前に公表されたアジェンダ決定については、前回の「IFRS アップデート」を参照。解釈指針委員会により審議されたすべての項目とその結論の全文については、IASB のホームページの IFRIC アップデートに掲載されている。³

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
2018 年 1 月	IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」— 関連会社への有形固定資産の拋出	<p>解釈指針委員会は、新設の関連会社に対して、有形固定資産 (PPE) を当該会社の株式との交換で拋出する取引の会計処理に関する照会を受けた。</p> <p>要望書に記載された事実関係では、</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 3 社 (総称して「投資者」という) が新会社を設立する。投資者はすべて同じ政府に支配されている。すなわち、3 社は共通支配下にある。 ▶ 投資者はそれぞれ、新会社に PPE を同社の株式との交換で拋出する。投資者が拋出する PPE は (IFRS 第 3 号に定義される) 事業には該当しない。 ▶ 各投資者は、新会社に対し重要な影響力を有する。したがって、新会社は各投資者にとって関連会社になる。投資者は新会社に対する支配又は共同支配を有さない。 ▶ 取引は、市場参加者間の秩序ある取引において一般的な条件と同等の条件で行われる。 <p>要望書での照会事項は以下の通りである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 共通支配下の企業が関与する取引 (共通支配下の取引) への IFRS 基準書の適用。すなわち、IFRS 基準書は、特定の基準書の規定を共通支配下の取引に適用する際に、例外措置又は免除措置を設けているかどうか (質問 A) ▶ 投資者は、関連会社に対する他の投資者が有する持分の範囲で、PPE を関連会社に拋出することにより生じる利得又は損失を認識するのかどうか (質問 B) ▶ 投資者は、PPE を関連会社に拋出することにより生じる利得又は損失、並びに関連会社に対する投資の原価をどのように算定するのか。特に、各投資者の関連会社に対する投資の原価は、拋出した PPE の公正価値に基づき決定するのか、それとも関連会社に対する取得した持分の公正価値に基づき決定するのか (質問 C) <p>解釈指針委員会は、要望書を分析するにあたり、関連会社への PPE の拋出が、IAS 第 16 号「有形固定資産」第 25 項に定められている経済的実質を有しているものと仮定した。</p> <p>質問 A</p> <p>IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」第 7 項は、ある取引が IFRS 基準書に具体的に当てはまる場合には、当該基準を適用することを求めている。したがって、解釈指針委員会は、当該基準書が共通支配下の取引をその適用範囲から具体的に除外していない限り、当該基準における適用可能な規定を共通支配下の取引に適用する。</p>

³ IFRIC アップデートについては IASB のウェブサイト (英語のみ) を参照。 <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>質問B</p> <p>IAS第28号第28項は、関連会社とのアップストリーム及びダウンストリームの取引により生じる利得及び損失を、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、認識することを求めている。同項には、ダウンストリームの取引の例示として、企業から関連会社への資産の抛出が挙げられている。</p> <p>解釈指針委員会は、IAS第28号第28項における「関連しない投資者」という用語は、企業(連結子会社を含む)以外の投資者を指していると考えた。すなわち、「関連しない」という用語は、IAS第24号「関連当事者」における関連当事者の定義に使われている「関連」と反対のことを意味するものではない。これは、財務諸表は報告企業(要望書に記載された事実関係では、投資者それぞれ)の観点から作成されるという前提に整合する。</p> <p>したがって、解釈指針委員会は、PPEの関連会社への抛出により生じる利得又は損失は、関連会社に対する他の投資者の持分の範囲で認識すると結論付けた。</p> <p>質問C</p> <p>この質問が影響するのは、抛出したPPEの公正価値が、PPEとの交換で受領した関連会社に対する資本持分の公正価値と異なる場合のみである。解釈指針委員会は、要望書に記載された事実関係の下では、一般的に、抛出したPPEの公正価値は企業が交換で受領する関連会社に対する資本持分の公正価値と同じになることが予想されると考えた。抛出したPPEの公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なるという兆候が当初にある場合には、投資者はまずその相違の理由を検討し、公正価値の算定に用いた手続と仮定を見直す。</p> <p>解釈指針委員会は、IFRS基準書の規定を適用すると、PPEの抛出により生じる利得又は損失を認識し、抛出したPPEの公正価値を基に算定した関連会社に対する投資に係る帳簿価額を認識すると考えた。ただし、取引が、関連会社に対する企業の持分が減損している可能性があることを示す客観的な証拠を提供する場合を除く。このような場合には、IAS第36号「資産の減損」における減損の規定も考慮する。</p> <p>公正価値を算定するのに用いた手続及び仮定を見直した結果、PPEの公正価値が関連会社に対する取得した持分の公正価値を上回る場合には、関連会社に対する企業の持分が減損している可能性があることを示す客観的な証拠となる。</p> <p>これら3つの質問のすべてについて、解釈指針委員会は、IFRS基準書の諸原則及び規定が、要望書に記載された事実関係における関連会社へのPPEの抛出を企業が会計処理するための適切な基礎を提供していると結論付けた。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
2018年3月	IFRS第9号「金融商品」及びIAS第1号「財務諸表の表示」—特定の金融商品に係る金利収益の表示	<p>解釈指針委員会は、IFRS第9号の公表によりIAS第1号第82項(a)に加えられた結果的修正の影響に関する照会を受けた。当該結果的修正により、実効金利法を用いて計算した金利収益は、包括利益計算書の純損益区分又は損益計算書に区別して表示することが要求される。質問者は、当該規定は、(IFRS第9号又はIAS第39号「金融商品:認識及び測定」のヘッジ会計の規定を適用した場合)指定された有効なヘッジ関係の一部とはならないデリバティブの公正価値利得又は損失の表示に影響が生じるのかどうかを質問した。</p> <p>IFRS第9号付録Aは、「実効金利法」及びその他の関連する用語を定義している。これらの相互に関連する用語は、IFRS第9号の償却原価測定及び予想信用損失減損モデルに関する規定に関するものである。解釈指針委員会は、金融資産に関して、実効金利法は償却原価を計算し金利収益を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ることに留意した。また、IFRS第9号の予想信用損失減損モデルは、償却原価会計の一部であり、相互に関連していることに留意した。</p> <p>解釈指針委員会は、償却原価会計(実効金利法を用いて計算する金利収益及び予想信用損失減損モデルを用いて計算する信用損失を含む)は、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で測定される金融商品にのみ適用されることに留意した。つまり、償却原価会計は純損益を通じて公正価値で測定される金融資産には適用されない。</p> <p>したがって、解釈指針委員会は、実効金利法を用いて計算した金利収益の区分表示を求めるIAS第1号第82項(a)は、償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値で測定される金融資産にのみ適用されると結論付けた。ただし、IFRS第9号又はIAS第39号のヘッジ会計規定が適用される適格ヘッジ関係の影響を受ける。</p> <p>解釈指針委員会は、IAS第1号における他の表示に関する要求事項や、包括利益計算書における他の「利息」の表示に関して、広範な事項の検討を行わなかった。これは、IFRS第9号によりIAS第1号第82項(a)に加えられた結果的修正が影響しないためである。より具体的には、IAS第1号第82項(a)で要求されている実効金利法を用いて計算した金利収益の表示に加えて、その他の利息金額を包括利益計算書に表示することができるか否かについては検討しなかった。</p> <p>解釈指針委員会は、IFRSにおける諸原則及び規定は、企業がIAS第1号第82項(a)適用し、包括利益計算書の純損益区分又は損益計算書において、実効金利法を用いて計算した金利収益を区別して表示するための適切な基礎を提供していると結論付けた。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
2018年3月	IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」—不動産契約における収益の認識	<p>解釈指針委員会は、集合住宅における一区画の販売契約における収益認識に関する要望を受けた。要望書では特に、一定期間にわたり収益を認識するための要件を定めているIFRS第15号第35項の適用について質問されていた。</p> <p>契約の識別 ある契約がIFRS第15号に基づいて会計処理されるためには、第9項の要件のすべてが満たされる必要がある。ここで、要件の1つに、企業が顧客に移転される財又はサービスと交換に受け取る権利を有する対価を回収する可能性が高いことが挙げられている。したがって、本アジェンダ決定の中で説明されている第22項から第30項及び第35項から第37項の規定は、第9項の要件が満たされる契約のみに対して適用される。</p> <p>契約における履行義務の識別 第35項を適用する前に、企業は区別できる財又はサービスを顧客に移転する約定を履行義務として識別するために第22項から第30項を適用する。解釈指針委員会は、2018年3月に公表したアジェンダ決定「土地の移転を伴う不動産契約における収益認識」(P28を参照)において、不動産契約に第22項から第30項を適用する際の説明を行っている。</p> <p>IFRS第15号第35項の適用 第35項では、3つの要件のうちいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転するため、一定期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するとしている。 また、第32項では、履行義務が一定期間にわたり充足されるものでない場合には、当該履行義務は一時点で充足されるとされている。したがって解釈指針委員会は、契約開始時に第35項の要件を適用し、履行義務のそれぞれについて一定期間にわたり収益を認識することになるか否かを決定することになると考えた。</p> <p>第35項(a) 第35項(a)では、顧客が、企業の履行によって提供される便益を企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識するとしている。企業が建設する不動産の販売契約について、解釈指針委員会は、企業の履行は資産(不動産)を創出するが、当該不動産は同時に消費されるものではないため、第35項(a)は適用されないと考えた。</p> <p>第35項(b) 第35項(b)では、企業の履行が資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識するとしている。 BC129項では、IASBが第35項(b)の要件を設けたのは、「企業の履行が資産を創出又は増価させ、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を明確に支配する状況を取り扱う」ためであると説明している。したがって、解釈指針委員会は、第35項(b)の適用にあたっては、創出又は増価されつつある資産(例:部分的に工事が終了している不動産)を、顧客がその創出又は増価につれて明確に支配している証拠があるかどうかを評価すると考えた。この評価を行うにあたっては、すべての関連する要因を検討するため、単一の要因が決定的となるということはない。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>第35項(b)を適用する際には、企業の履行により創出又は増価される資産に対して支配に関する規定を適用することが重要となる。企業が建設する不動産の販売契約について、創出される資産は不動産そのものであり、たとえば、将来不動産を取得する権利ではない。将来において不動産を取得する権利を販売又は担保に差し入れる権利は不動産そのものの支配の証拠にはならない。</p> <p>第35項(c) IASBは、BC131項において、収益を一定期間で認識する要件の1つとして第35項(c)を設けたのは、創出又は増価される資産を顧客が支配しているかどうかが不明確な場合があると考えたためであるとしている。第35項(c)の要件の根底にある目的は、資産が顧客のために創出されるにつれて、企業が財又はサービスの支配を顧客に移転するのかどうかを判断できるようにすることにある(BC143項)</p> <p>第35項(c)では、以下の両方が満たされる場合には、企業は収益を一定期間にわたり認識するとしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出しない ▶ 企業が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。 <p>また、第36項は、創出される資産は、企業が当該資産を創出もしくは増価する間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実質的に制限されている場合には、企業が他に転用できないと定めている。</p> <p>さらに、第37項は、契約の存続期間全体を通じて常に支払を受ける強制可能な権利を有するためには、企業が約定どおりに履行しなかったこと以外の理由で契約が顧客又は他の当事者により解約される場合に、企業はその時点までに完了した履行について補償する金額に対する権利を有していなければならないと定めている。B12項は、完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利の有無を評価する際には、契約条件に加え、当該契約条件を補足するか又は契約条件に優先する可能性のある法令又は判例を考慮しなければならないと定めている。これには、同様の契約において現在までに完了した履行に対する支払を受ける同様の権利に法的拘束力がないことが、関連性のある判例から示されているか否かの評価も含まれる。</p> <p>解釈指針委員会は、企業は証拠の網羅的な調査を実施する必要はないが、関連性のある判例が入手可能であるのにそれを無視したり、将来入手可能となる可能性があるものの、ならない可能性もある証拠を見込んだりすることは不適切であると考えた。</p> <p>また、解釈指針委員会は、第35項(c)に説明される強制可能な権利の評価では、権利の存在及びその強制可能性が焦点になると述べている。企業が権利を行使する可能性は、この評価には関連しない。同様に、顧客が契約を解約する権利を有している場合には、顧客が契約を解約する可能性はこの評価に関連しない。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>要望書における事実関係への第35項の適用</p> <p>収益を一定期間にわたり認識するのか、それともある一時点で認識するのかの評価にあたっては、契約が強制可能となる法的環境を考慮した、契約の具体的な事実及び状況の評価が必要となる。したがって、企業の評価結果は、個別の事実と状況に左右される。</p> <p>要望書に示された事実関係においては、契約には以下の特徴がみられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 不動産開発業者(企業)と顧客は、企業が集合住宅を建設する前に当該集合住宅における一区画の販売に関する契約を締結する。 ▶ 契約に定められる企業の義務は、契約に定められる仕様に従って当該一区画を建設し引き渡すことである—企業は指定された一区画を変更することも入れ替えることもできない。企業は工事が完了し顧客が購入代金を支払うまで当該一区画(及びそれに付随する土地)に対する法的権利を留保する。 ▶ 顧客は一区画が建設されるにつれて当該一区画の購入代金の一部を支払い、残り(代金の大部分)を工事が完了した後に支払う。 ▶ 契約により、顧客は、土地及び建設中の集合住宅の共有持分に対する権利を与えられる。顧客は、下記iiiに示される状況を除いて契約を取り消すことはできず、また集合住宅又は個々の区画の設計を変更することもできない。顧客は、企業による新たな買手の信用リスク分析の実施を条件として、集合住宅が建設されている途中であっても土地及び集合住宅の共有持分に対する権利を転売又は担保設定することができる。 ▶ 顧客及び集合住宅の区画を購入することに同意した他の顧客は、集合住宅の構造設計を変更することを共同して決定し、企業と当該設計変更について交渉する権利を有している。 <p>要望書には以下についても記載されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> i. 企業が契約に定められる義務に違反する場合、当該顧客及びその他の顧客は共同して、企業を入れ替える、又は集合住宅の建設を中止させることを決定する権利を有している。 ii. 契約は取消不能であるが、裁判所は特定の状況(たとえば、顧客が無職になったり、顧客の仕事をする能力に影響する重大な疾病を患ったりするなどの要因により顧客が経済的に契約条件を履行することができない場合)においては契約を取り消す要望を受理したことがある。こうした状況では、契約は解約され、顧客はすでに企業に支払った金額の大半(全額ではない)を受け取っている。企業は残りを解約違約金として留保する。 <p>裁判所が取消の要望を受理したことは、判例という証拠を提供する。この判例は、第35項(c)に説明される支払いに対する企業の強制可能な権利の評価に関連する。判例による証拠は、企業が約定したとおりに履行しなかった以外の理由による解約の場合に、企業は少なくとも、その時点までに完了した履行について補償する金額に対する権利を有していないことを示すのに十分であると推定される。</p> <p>また、第9項のすべての要件が満たされ、第22項から第30項を適用して単一の履行義務が識別されていると想定される。</p> <p>企業の履行により創出される資産は、即時に消費されるものではないことから第35項(a)の要件は満たされない。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>第35項(b)</p> <p>企業の履行は、建設中の一区画を創出する。したがって第35項(b)を適用するにあたっては、一区画が建設されるに従い、顧客が一部完成した当該一区画の使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有しているかどうかを評価する。解釈指針委員会は以下に留意した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 一区画が建設されるに従い、顧客は土地及び集合住宅における共有持分に対する契約上の権利を転売もしくは担保設定することができるが、一部が完成した当該一区画そのものについては工事が完了するまでは売却又は担保設定を行うことはできない。 ▶ 顧客は一区画が建設されている間に当該一区画の構造設計を変更する能力を有しておらず、一部が完成した当該一区画そのものを他の方法で使用することもできない。残りの顧客と共同して集合住宅の構造設計を変更することを決定できる顧客の権利は、一区画の使用を指図できる能力を顧客に与えるものではない。これは、顧客は構造設計に対する変更を交渉するには他の顧客の同意を取り付けなければならない、よって顧客はそうした変更を行う能力を有していないためである。 ▶ 企業が約定を履行できない状態に陥った場合にのみ、顧客が他の顧客と共同で企業を入れ替えるか、又は集合住宅の建設を中止できる権利は、その性質上防御的であり、支配を示唆するものではない。 ▶ 一区画の市場価値の変動に対する顧客のエクスポージャーは、顧客が当該一区画の残りの便益について実質的にすべてを獲得する能力を有していることを示唆している可能性があるが、それにより、顧客が建設中に当該一区画の使用を指図する能力を与えられるわけではない。 <p>解釈指針委員会は、建設中に顧客が一区画の使用を指図できる能力を有している証拠は何も存在せず、顧客は部分的に完成した不動産の支配を有していないと考えた。したがって、第35項(b)の要件は充足されていない。</p> <p>2018年3月に公表されたアジェンダ決定「土地の移転を伴う不動産契約における収益認識」では、第35項(b)の要件が充足されると判断される、不動産の工事を伴う事実パターンについて説明されている。</p> <p>第35項(c)</p> <p>企業は、顧客との契約に定められる一区画を変更又は入れ替えることができず、したがって顧客は、企業が当該資産を他の用途に振り向けようとした場合には当該一区画に対する権利を強制することができる。したがって、契約上の制限は実質的なものであり、当該一区画について、第35項(c)に示されるような企業にとっての代替的な用途は存在しない。</p> <p>しかし、企業は、第35項(c)に定められるような、現在までに完了した履行に対して支払いを受ける強制可能な権利を有していない。これは、要望書における事実関係では、企業が約定を履行しなかったこと以外の理由による解約の場合に、企業が少なくとも現在までに完了した履行について補償する金額に対する権利を有していないことを示す判例が存在するからである。</p> <p>契約を解約する要望を裁判所が受理する場合、企業は解約違約金のみを受け取る権利を有するが、これは企業が現在までに完了した履行を補償するものではない。</p> <p>要望書に示された事実関係に基づき、解釈指針委員会は、IFRS第15号第35項の要件はいずれも充足されていないと結論付けた。したがって、収益はIFRS第15号第38項の規定を適用してある一時点で認識されることになる。</p> <p>解釈指針委員会は、IFRS第15号の原則及び規定は、不動産の販売契約に関し企業が収益を一定期間にわたり認識すべきか、もしくはある一時点で認識すべきかを判断するのに適切な基礎を提供していると結論付けた。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
2018年3月	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」 —土地の移転を伴う不動産契約における収益認識	<p>解釈指針委員会は、土地及び建物(当該土地の上に建設予定)の販売契約における収益認識について照会を受けた。照会事項は、以下のとおりである。</p> <p>(a) 契約における履行義務の識別</p> <p>(b) 識別された各履行義務について、不動産開発業者(企業)は収益を一時点で認識するのか、一定期間にわたり認識するのか</p> <p>契約における履行義務の識別</p> <p>企業は、第22項から第30項を適用して、履行義務を識別する。履行義務は、区別できる財又はサービス(あるいは財又はサービスの組合せ)を顧客に移転する約定、もしくは、実質的に同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の区別できる財又はサービスである。</p> <p>第27項は、顧客との間で約定された財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には区別できると定めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 顧客が、当該財又はサービスからの便益をそれ単独で、もしくは容易に入手可能な他の資源と一緒にした場合に、得ることができる(すなわち、当該財又はサービスが区別されうる) ▶ 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約定が、契約に含まれる他の約定と区別して識別できる(すなわち、当該財又はサービスが契約の観点から区別される) <p>第27項の要件の評価には、判断が求められる。</p> <p>BC100項では、「企業は財又はサービス自体の特性に基づき第27項(a)の要件を評価する」と述べている。したがって、企業は、顧客が容易に入手可能な資源を企業以外の源泉から入手することを妨げる可能性のある契約上の制限を無視する。</p> <p>第29項は、第27項(b)の評価の目的は、契約の観点において、約定の性質が、以下のいずれであるかを判断することであると述べている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 個々の財又はサービスを移転すること ▶ 財又はサービスをインプットとして使用することにより創出される結合されたアウトプットを移転すること <p>また、第29項は、財又はサービスを移転する複数の約定が区別して識別できないことを示す要因も明示している。</p> <p>BC105項、BC116J項及びBC116K項は、第27項(b)の「区別して識別できる」という考え方は、分離可能なリスクという考え方(すなわち、約定した財又はサービスの1つを顧客に移転する義務を履行するために引き受けたりリスクが、他の約定した財又はサービスの移転に関するリスクと分離することができるかどうか)の影響を受けると述べている。企業の約定が区別して識別できるかどうかの評価は、契約の履行過程における、契約に含まれるさまざまな財又はサービス間の関係を考慮する。したがって、企業は、財又はサービスを移転する複数の約定の間の一体性、相互関連性又は相互依存性の程度を評価する。ある項目がその性質上、他の項目に依存するかどうか(すなわち、2つの項目に機能的な関係があるかどうか)を検討するのではなく、企業は、その2つの項目の間に、契約履行の過程において変化を生じさせる関係があるかどうかを評価する。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>土地及び建物の移転に関する不動産契約</p> <p>以下では、土地及び建物(企業が当該土地の上に建設する)の移転を含んだ契約に関して、土地を移転する約定が区別できる履行義務かどうかを評価する際に、企業が考慮する要因の概要を示している。なお、土地は建物が建設される全区画に関するもので、契約は建物全体に係るものである。建物の移転に関して、企業が1つ以上の履行義務を識別するかどうかについては考慮していない。</p> <p>(第27項(a)の要件の評価)</p> <p>企業は、顧客が土地から単独で又は容易に入手可能な他の資源と一緒にした場合に便益を得ることができるかどうかを評価する。たとえば、顧客は土地に建物を建設するために他の開発業者に依頼することができるかどうかを考慮する。同様に、企業は、顧客が建物の建設から単独で又は容易に入手可能な他の資源と一緒にした場合に便益を得ることができるかどうかを評価する。たとえば、顧客は、土地が移転されなくとも、建設サービスを企業又は他の開発業者から受けることができるかどうかなどを考慮する。</p> <p>解釈指針委員会は、ある区画の土地と当該土地の上に建設される予定の建物の移転に係る契約において、土地と建物はそれぞれ区別され得ると結論付けた。</p> <p>(第27項(b)の要件及びその目的の評価)</p> <p>企業は、契約の観点から、約定の性質は、土地と建物を個々に移転することなのか、もしくは、土地と建物をインプットとして使用することにより創出される結合されたアウトプットを移転することなのかを評価する。</p> <p>解釈指針委員会は、第27項(b)の要件を評価する際に、企業は特に以下の要因を考慮すると指摘している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業は、土地及び建物を結合後のアウトプットに統合するという重要なサービスを提供しているか(第29項(a)を参照)。たとえば、契約履行の過程において、土地の移転と建物の建設との間に変化を生じさせる関係があるかどうか、また、土地(又は建物)を移転しない場合において、建設(又は土地)に関する企業の履行は異なるものとなるかどうかを考慮する。なお、土地と建物の間には機能的な関係が存在する。すなわち、建物は土地なしに存在することはできず、建物の基礎は土地に埋め込まれる。しかし、このことが必ずしも、顧客に土地を移転する際に企業が引き受けるリスクが、建物の建設において引き受けるリスクから分離できないことを意味するものではない。 ▶ 土地と建物は、相互関連性又は相互依存が高いかどうか(第29項(c)を参照)。たとえば、企業は、建物を建設しない場合であっても、土地を移転する約定を履行することができるのか、また、土地を移転しない場合であっても、建物を建設する約定を履行することができるのかなどである。 <p>解釈指針委員会は、企業が以下のように判断した場合には、土地を移転する約定は、当該土地の上に建物を建設する約定から区別して識別することができる結論付けた。</p> <p>(a) 土地を移転しているかどうかに関係なく、建物を建設する際の履行が同じである</p> <p>(b) 土地を移転しなくとも建物を建設するという約定を履行することができ、建物を建設しなくとも土地を移転するという約定を履行することができる</p> <p>BC116N項では、第27項(b)の要件を評価する際に、「第29項の要因は、第27項(b)の「区別して識別できる」という原則と独立して評価される要件とすることを意図したものではない」と述べている。状況によっては、この原則の評価とは関連性が低い要因もあると考えられる。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>IFRS第15号第35項の適用</p> <p>第35項は、3つの要件のいずれかが満たされる場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定期間にわたり移転することになるため、履行義務が一定期間にわたり充足され、収益を一定期間にわたり認識すると定めている。第32項では、履行義務が一定期間にわたり充足されない場合には、当該履行義務は一時点で充足されると定めている。したがって、解釈指針委員会は、各履行義務に係る契約の開始時点で、企業は、収益を一定期間にわたり認識するかどうかを判断するために第35項を適用することに留意した。</p> <p>解釈指針委員会は、2018年3月に公表したアジェンダ決定「不動産契約における収益の認識」において、不動産契約に第35項を適用する場合について説明している。</p> <p>要望書における事実関係に対するIFRS第15号第35項の適用</p> <p>収益を一定期間にわたり認識すべきか、あるいは一時点で認識すべきかを評価する際に、契約が強制される法的環境を考慮に入れて、契約の具体的な事実及び状況の評価が求められる。したがって、企業が評価した結果は、特定の事実及び状況に左右される。</p> <p>要望書における事実関係においては、契約において以下の特徴が見受けられた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業と顧客は、建物の販売に関する解約不能な契約を締結する。当該契約は、居住用建物の各区分画から構成される建物全体を売却する契約であり、建設は開始されていない。 ▶ 企業は、契約開始時に、建物の建設が予定されている土地に対する法的所有権を顧客に取消不能な状態で移転する。この契約には、土地の価格が明示されており、顧客は契約締結時に代金を支払う。 ▶ 企業と顧客は、契約締結前に建物の構造設計及び仕様について同意する。建物の建設中は、以下のように取り扱われる。 ▶ 顧客が構造設計又は仕様の変更を要請する場合、企業は、契約で定められた算定方法に従って、想定される変更価格を決定する。次に顧客は、構造設計又は使用を変更するかどうかを決定する。企業が顧客の要請を拒否できるのは、当該変更が計画の認可に違反するなど一定の事由に限られている。 ▶ 企業が構造設計又は使用の変更を要請できるのは、変更要請しなければコストの不合理な増大や建設の遅延を招く場合に限られている。顧客はこのような場合には、変更を承認しなければならない。 ▶ 顧客は、建設期間の全体にわたり、マイルストーン支払いが要求される。ただし、当該支払いは、必ずしも現在までに完了した作業量に対応するものではない。 <p>なお、この事実関係では、以下を仮定している。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 第9項の要件はすべて満たされている (ii) 第22項から第30項を適用して企業が識別した履行義務は、土地を顧客に移転する約定と当該土地の上に建物を建設する約定である <p>土地を移転する約定に対する第35項の適用</p> <p>土地は、企業の履行により、顧客に移転される。土地は、直ちに消費されないため、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はないため、第35項(b)及び(c)の要件も満たされない。</p> <p>したがって、企業は、IFRS第15号第38項を適用し、土地の顧客への移転に係る収益を一時点で認識する。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>建物を建設する約定に対する第35項の適用</p> <p>第35項(a) 企業の履行により創出される資産は、直ちに消費されないため、第35項(a)の要件は満たされない。</p> <p>第35項(a) 企業は、建物の建設に応じて、顧客が部分的に建設された建物の使用を指図し、当該資産からの残りの便益の実質的にすべてを獲得する能力を有しているかどうかを評価する。 顧客は、以下の能力を有しているため、建設に応じて、部分的に建設される建物を支配している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 建設中における建物の使用を指図する能力 <p>顧客は、土地を支配し、建物の建設中において構造設計及び仕様を変更できる能力を有する。また顧客は、この契約により企業又は他の企業が建物の使用を指図することを妨げることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 建物からの残りの経済的便益の実質的にすべてを獲得する能力 <p>企業は、当該建物を他の用途に変更することや、他の企業に移転することはできない。したがって、顧客は、契約締結時において、建物からの残りの便益の実質的にすべてを獲得する能力を有している。また顧客は、この契約により、企業又は他の企業が建物から便益を獲得することを妨げることができる。</p> <p>上記の分析に従い、第35項(b)の要件は満たされる。IASBIは、BC129項において、「企業が顧客の土地の上に建設することになる工事契約の場合には、顧客は一般的に、企業の履行から生じる仕掛品を支配する」と述べている。</p> <p>解釈指針委員会は、要望書における事実関係において、IFRS第15号の原則及び規定が企業の収益の認識に関する適切な基礎を提供していると結論付けた。</p>
2018年3月	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」 —現在にまで完了した履行に対する支払いを受ける権利	<p>解釈指針委員会は、集合住宅における一区画の販売に関する契約に関して、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についての照会を受けた。具体的には、要望書に記載された事実関係において、不動産開発業者(企業)が、現在にまで完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利(IFRS第15号第35項(c))を有しているかどうかに関して質問を受けた。</p> <p>企業は第35項(c)を適用して、次の両方の条件を満たす場合には、収益を一定期間にわたり認識する。その条件とは、(i) 企業の履行により創出される資産を他に転用できず、かつ、(ii) 企業は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ことである。第35項(c)の要件の根底にある目的は、当該顧客のために資産が創出されるにつれて、財又はサービスに対する支配を顧客に移転するかどうかを判断することである(BC143項)。</p> <p>第37項は、支払を受ける強制可能な権利を有するためには、契約の存続期間全体を通じて、企業が約定したとおりに履行しなかった以外の理由で契約が顧客又は他の当事者により解約される場合に、少なくとも、現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならないと述べている。</p> <p>B9項は、企業が現在までに完了した履行に対する補償金額は、現在までに移転した財又はサービスの販売価格に近似した金額であり、契約が解約された場合の企業の潜在的な利益の喪失のみに対する補償ではないと述べている。</p> <p>解釈指針委員会は、企業が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有しているかどうかを判断する上で関連性があるのは、顧客との契約に基づく履行の対価として、企業が受け取る権利を有している支払であることに留意した。</p>

検討最終日	論点	解釈指針委員会のアジェンダとして採用されなかった理由の概要
		<p>また、解釈指針委員会は、第35項(c)の不動産契約への適用に関する説明を、2018年3月公表のアジェンダ決定「不動産契約における収益の認識」(上記P24を参照)に盛り込んだ。</p> <p>要望書における事実関係に対する第35項(c)の適用</p> <p>企業が現在にまで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有しているかどうかの評価には、契約が強制可能となる法律上の環境を考慮に入れ、契約により創出される権利と義務を評価しなければならない。したがって、解釈指針委員会は、企業の評価結果は契約の具体的な事実と状況に左右されることに留意した。要望書に記載された事実関係の下では、契約には以下の特徴が見られる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業と顧客は、企業が集合住宅における一区画を建設する前に、当該一区画の販売に関する契約を締結する。本契約による企業の義務は、契約で特定された一区画を建設して引き渡すことである。企業は、建設完了後に顧客が購入代金を支払うまで、当該一区画(及びそれに帰属する土地)に対する法的所有権を保持する。 ▶ 顧客は、契約の締結時点で当該一区画の購入代金の10%を支払い、残りは建設が完了した後に支払う。 ▶ 顧客は、建設が完了する前であればいつでも契約を解約する権利を有している。顧客が契約を解約する場合、法律上企業は当該一区画を第三者に再販売するために合理的な努力を行うことが求められる。再販売時に、企業は第三者と新たな契約を締結する。すなわち、当初の契約が第三者にそのまま引き継がれるわけではない。第三者から得られる再販売価格が、当初の購入価格(販売コストを加算)より低くなる場合には、顧客はその差額を企業に支払う法律上の義務を有する。 <p>企業は第22項から第30項を適用して、単一の履行義務を識別すると推定される。また、(i) 企業は第35項(a)及び(b)の要件を満たさないと判断すること、(ii) 企業の履行により創出される資産を企業が転用できないため、第35項(c)の1つ目の要件は満たされることが想定される。</p> <p>解釈指針委員会は、収益の認識に関するIFRS第15号第31項の原則は、顧客が約定した財又はサービスに対する支配を有することを要求している点に留意した。したがって、上述のとおり、第35項(c)の要件の根底にある目的は、顧客のために資産が建設されるにつれて、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転しているかどうかを判断することである。この目的に沿って、企業が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否かを判断するのに関連性があるのは、顧客との契約に基づく履行に関して企業が受け取る権利を得ている支払である。企業が再販売契約において第三者から受け取る対価は、当該再販売に関する対価であり、顧客との既存の契約に基づく支払いではない。</p> <p>要望書に記載された事実関係では、企業が顧客との既存の契約に基づいて受け取る権利を有している支払は、当該一区画の再販売価格と当初の購入価格(販売コストを加算)の差額に対する支払である。当該支払は、契約の存続期間全体を通じて、少なくとも部分的に建設された当該一区画の販売価格に近似する金額を受け取る権利を企業に与えるものではない。したがって、企業は、IFRS第15号第35項(c)に定められている、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。</p> <p>当該事実関係に基づき、解釈指針委員会は、IFRS第35号の要件はいずれも充足されていないと結論付けた。したがって、企業はIFRS第15号第38項を適用して、収益をある一時点で認識することになる。</p> <p>解釈指針委員会は、IFRS第15号の諸原則と規定は、企業が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どうかを判断するための適切な基礎を提供していると結論付けた。</p>

セクション 3: IASB プロジェクト

現在、多くの基準の改訂等が進んでいるため、IASBの基準設定活動についていち早く情報を入手し理解することが非常に重要である。以下では、IASBが現在進めているプロジェクトに関して、その特徴と提案されている基準が及ぼす影響について要約している。「主要プロジェクト」とは、新基準書の公表を目指して着手されたプロジェクト及び多数の基準書にまたがる重要な検討事項が関係するプロジェクトを指している。「その他のプロジェクト」には、限定的な範囲の改訂案が含まれている。ここでは基本的には、公開草案の段階まで至っているプロジェクトのみを含めているが、公開草案の段階まで至っていないプロジェクトも一部で取り上げている。

主要プロジェクト

財務報告に係るコミュニケーションの改善

主な改訂点

背景

IASBは、IFRSに基づく財務報告における開示の改善に向けて、広範囲にわたる取組み(開示イニシアティブ)を実施している。IASBは、コミュニケーションの改善に資する適用プロジェクト及びリサーチ・プロジェクトを特定している。

2014年12月及び2016年1月に、IAS第1号及びIAS第7号の改訂がそれぞれ公表された。さらに、2017年9月にIFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」が公表された。実務記述書の詳細については、「セクション1: 2018年3月31日時点で公表されている新規又は改訂基準書及び解釈指針書」を参照。

「財務報告に係るコミュニケーションの改善」は、以下のプロジェクトにより構成される。

基本財務諸表

本プロジェクトは、財務業績計算書を中心とした基本財務諸表の構造及び内容の改善を目的とする。

IASBは、議論を継続し、2019年上半期にディスカッション・ペーパーが公開草案のいずれかを公表する予定である。

「重要性がある」の定義

IASBは、公開草案「『重要性がある』の定義」において、「重要性がある」の定義を明確化することを目的として、IAS第1号及びIAS第8号の改訂を提案している。改訂案は、企業の重要性に関する判断に大きな影響を及ぼすものではなく、既存の要求事項への理解の改善を意図している。

公開草案の提案により、IAS第1号及びIAS第8号の重要性の定義が変更になり、その結果、IFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」及び改訂された「概念フレームワーク」にも影響が生じる。

開示の原則

本プロジェクトの目的は、開示上の課題を識別の上、理解を深めて、新しい1組の開示原則を開発するか、又は現行の原則の明確化を図ることである。IASBは2017年3月にディスカッション・ペーパー(以下、DP)を公表した。当該DPでは、IAS第1号の一般開示規定及び現行の「概念フレームワーク」(上記18ページを参照)を見直すプロジェクトで開発されている概念を主に取り扱っている。

DPでの具体的な提案の中には、以下のものがある。

- ▶ 有効なコミュニケーションのための7つの原則。この概念は一般的な開示基準又は任意適用のガイダンスに含まれる可能性がある
- ▶ IFRS基準に定められる開示目的及び開示規定を改善するための方法
- ▶ 適正表示並びに財務諸表での業績指標及び非IFRS情報の開示に関する(そうした情報が誤解を招くことを防ぐための)原則

ディスカッション・ペーパーのフィードバックを基に、IASBは、DPIに掲げられた論点の相対的な優先度を評価した。現在は次のステップを検討中である。

IFRSタクソノミ

「財務報告に係るコミュニケーションの改善」において、IFRSタクソノミも検討する。タクソノミによって電子的財務情報のタグ付けが可能になり、コンピューターにより情報を識別、読取及び抜粋することができるようになる。これにより、分析及び比較がより容易になる。利用者は、自身の情報ニーズを満たす報告書を作成することができるようになる。

影響

異なるプロジェクトが相互に与える影響は判明していない。ただし、開示イニシアティブの目的は、財務諸表の構成を改善し、開示を企業に即した内容とし、さらに重要性の概念を適用する際のガイダンスを提供することによって、開示の有効性を高めることである。これらのプロジェクトでは、企業がより適切かつ有効な開示を行えるようにする明確化及びガイダンスが提供される可能性がある。

EYのその他の公表物

Applying IFRS: Enhancing communication effectiveness (February 2017) EYG no. 000662-173Gbl

IFRS Developments 129: 開示イニシアティブ-重要性プロジェクトに関するアップデート(2017年9月)

IFRS Developments 124: 開示イニシアティブ-開示の原則(2017年4月)

その他のプロジェクト

IASBのワークプランには、既存の基準書及び解釈指針書を特定の事項に関して改訂する多くのプロジェクトが示されている。以下は、そのうちの一部のプロジェクトについて簡単にまとめたものである。すべてのプロジェクトの現状が示されているワークプランについては、IASBのウェブサイト参照。

その他のプロジェクト	現在の状況/次のステップ
<p>金融商品 - 動的リスク管理の会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本プロジェクトの目的は、個々の契約ではなく、オープン・ポートフォリオに対するリスク管理戦略の会計処理を取り扱うことである。IAS第39号及びIFRS第9号のヘッジ会計の規定は、マクロヘッジに関する論点に明確な解決策を提供していない。 ▶ IASBは、以下の2つのフェーズを出発点として、キャッシュ・フロー・ヘッジのメカニズムを用いた動的リスク管理(DRM)の会計モデルを開発することを計画している。 第1フェーズでは、DRM会計モデルの基礎を形成するために、(i)目標プロファイル、(ii)資産プロファイル、(iii)DRMデリバティブ商品及び(iv)業績評価及び組替調整で構成されるモデルの核となる「基礎領域」の開発に焦点を当てる 第2フェーズでは、第1フェーズで開発された概念の延長線上にあるその他の領域を取り扱う。 ▶ IASBは、第2フェーズに進む前に、第1フェーズで基礎となるモデルを開発した時点で外部からのフィードバックを求めることを予定している。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2014年4月にディスカッション・ペーパーが公表された。現在も再審議が行われている。2019年にディスカッション・ペーパーが再度公表される見込みである。
<p>返還の利用可能性(IFRIC第14号の改訂案)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRIC第14号及びIAS第19号の改訂案 - 「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」は、その他の当事者のパワーが、制度の積立超過額の返還に対する企業の権利に影響を及ぼし得るかどうかを取り扱っている。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2015年6月に公開草案が公表された。 ▶ IASBは2017年9月に、積立超過額の返還の利用可能性を評価する際のより原則主義のアプローチを策定することができるかを評価するために、さらなる作業を実施することを暫定的に決定した。
<p>負債の分類(IAS第1号の改訂案)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本改訂案の目的は、負債の流動/非流動の分類要件を明確化することで、財務諸表の表示を改善することである。 ▶ 公開草案は以下の明確化を提案している <ul style="list-style-type: none"> ▶ 負債の流動/非流動の分類は報告期間期末時点の権利に基づくことを明確化する。 ▶ 負債の決済と資源の流出との関連性を明確化する。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 公開草案が2015年3月に公表された。 ▶ 改訂は2018年下半年に公表される見込みである。
<p>事業の定義(IFRS第3号の改訂案)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 改訂案は、事業の定義の適用に関連する問題を解消することを目的としている。つまり、公開草案は、事業の定義に関して以下の明確化を提案している。 事業とみなされるためには、取得された活動及び資産の組み合わせ(1組)には、最低限、アウトプットの創出に貢献するインプットと実質的なプロセスが含まれるべきことを明確化する 活動及び資産の組合せは、市場参加者が欠けている要素を補うことができ、アウトプットの創出を継続できる場合には事業になるという説明を削除する 顧客に提供される財及びサービスに焦点を当てるためにアウトプットの定義を修正し、コストを削減する能力に関する言及を削除する 取引日時点で、取得した資産全体の公正価値のほぼすべてが、単一の識別可能資産又は類似の識別可能な資産グループに集中している場合には、活動及び資産の組合せを事業と 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2016年6月に公開草案が公表された。 ▶ 2017年10月の会議でIASBは、暫定的に以下を決定した。 スクリーニング・テストの説明を以下のように明確化する <ul style="list-style-type: none"> ▶ スクリーニング・テストを実施することは認められるが、必須ではない ▶ スクリーニング・テストで資産の取得と識別される場合には、さらなる評価は必要とされない(ただし、さらなる評価を行うことを禁止されるものではない) ▶ スクリーニング・テストで資産の取得と識別されない場合、さらなる評価を実施しなければならない(スクリーニング・テストの実施を選択しない場合も、同じ評価を実施しなければならない) <p>提案されている設例「石油及びガスの操業の取得」を削除する</p>

その他のプロジェクト	現在の状況/次のステップ
<p>みなさない(スクリーニング・テスト) 実質的なプロセスが取得されたか否かの判断に関するガイダンスを追加する</p>	<p>スクリーニング・テストで考慮される資産総額には取得した現金及び現金同等物を除外するとともに、資産総額からは下記も除外するというIASBの2017年4月の暫定決定を再確認する</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 繰延税金負債の影響から生じるのれん ▶ 繰延税金資産 <p>2017年4月と6月の会議で行ったその他のすべての暫定決定を再確認する</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 審議会は以下についても暫定的に決定した。 IFRS第3号の改訂に関する再公開草案は公表しない <p>IFRS第3号の改訂は、取得日が2020年1月1日以降開始する事業年度に含まれる企業結合から適用し、早期適用は容認される</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRS第3号の改訂は、2018年6月に公表される見込みである。
<p>IFRS第8号「事業セグメント」の改善 (IFRS第8号及びIAS第34号の改訂)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IFRS第8号の適用後レビュー(PIR)の結果を踏まえ、改訂案では以下の改訂が提案されている。 2つの事業セグメントを集約する前に、充足しなければならない集約要件を明確化し、強調する 最高意思決定責任者の機能を果たす人物又はグループの職位及び役割の開示を求める 財務諸表のセグメントが年次報告書や付随する文書の他の箇所でも報告されるセグメントと異なる場合、財務諸表の注記において追加的な情報を開示することを求める ▶ IASBは、IAS第34号「期中財務報告」を改訂し、セグメントを変更した企業に対し、過去の期中財務報告に係る修正再表示後のセグメント情報を現在よりも早期に提供するよう義務付けることを提案している 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2017年3月に公開草案が公表された。 ▶ 2018年3月の会議において、IASBは、IFRS第8号の改訂によって、利害関係者が負担するコストを正当化するほどの投資者に対する情報の十分な改善がもたらされるものではないと総合的に判断し、IFRS第8号を改訂しないことを決定した。IASBは、米国の財務会計基準の事業セグメントに関するプロジェクトがどのように進展していくかを見守ることとした。
<p>有形固定資産一意図した使用前に生じる収入 (IAS第16号の改訂案)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 改訂案は、経営者が一意図した方法で資産を稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くまでの間に生産された物品の売却から生じる収入を、有形固定資産項目の取得原価から控除することを禁止することを目的としている。つまり、当該項目の売却から生じる収入及び当該項目を生産するコストを純損益に認識することになる 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2017年6月に公開草案が公表された。 ▶ IASBは2017年12月の会議でフィードバックの要約を審議した。
	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2017年6月にRFIが公表された。 ▶ IASBは2018年3月に以下を実施するために会議を開催した。 寄せられたフィードバックを基に、IFRS第13号が意図したように適用されているかを評価する PIRの結果、フォローアップ作業を実施すべきか否かを判断する ▶ IASBは、IFRS第13号は意図したように適用されていると結論付けた。 ▶ また、IASBは以下も決定した。

その他のプロジェクト	現在の状況/次のステップ
	<p>開示の有用性に関してPIRで検出された事項を、「財務報告に係るコミュニケーションの改善」に関する作業、特に「開示の原則」及び「基本財務諸表」のプロジェクトに組み込む</p> <p>評価専門家と引き続き連携し、実務の動向を見守りつつ、知識の開発及び共有を進める</p> <p>PIRで検出された事項についてのフォローアップ活動は行わない(例:レベル1のインプット又は会計単位の優先順位づけに係る作業は実施しない。コストが便益を上回るからである)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IASBスタッフが、PIRに関する報告書及びフィードバック文書を作成する。
<p>会計方針及び会計上の見積り(IAS第8号の改訂案)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IASBは、会計方針と会計上の見積りの区分を明確にするために、IAS第8号に対する狭い範囲の改訂を提案する公開草案を公表した。 ▶ IAS第8号では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更で異なる定めを置いていることから、この区別は重要である。 ▶ 改訂案は、会計方針は全体的な目的であり、会計上の見積りはその目的を達成するために使用されるインプットであると説明している。さらに、改訂案には会計上の見積りの定義が含まれており、財務諸表の項目について正確性をもって測定できない場合に、見積り技法もしくは評価技法を選択することは会計上の見積りの選択となる一方で、IAS第2号「棚卸資産」を適用する際に原価計算の方法(すなわち先入先出法(FIFO)又は加重平均法)を選択することは会計方針の選択になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2017年9月に公開草案が公表された。 ▶ IASBは2018年3月に、寄せられたコメントの要約を審議しており、プロジェクトの方向性を将来の会議で決定することになる。
<p>会計方針の変更(IAS第8号の改訂)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ IASBは、アジェンダ決定に基づく会計方針の任意の変更の遡及適用を実務上不可能とする閾値を引き下げるために、IAS第8号の改訂を提案した。ここで提案された閾値には変更の遡及適用に係る費用対効果の検討も含まれる。 ▶ 改訂案は、IFRS基準書の適用における一貫性の確保、アジェンダ決定の結果、会計方針を変更する企業の負担の軽減、さらには財務情報の全体的な質の改善を目的としている。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2018年3月に公開草案が公表され、コメント募集期限は2018年7月27日である。

下記の表は、IASBアジェンダで取り上げられている残りのプロジェクトに関して、2018年3月31日現在におけるスケジュールを示したものである。

IASBプロジェクト	次のマイルストーン	予定時期
サーチ・プロジェクト		
共通支配下の企業結合	ディスカッション・ペーパー	2019年上期
資本の特徴を有する金融商品	ディスカッション・ペーパー	2018年6月
のれんと減損	ディスカッション・ペーパー又は公開草案	2018年第2四半期
割引率	リサーチ・サマリー	2018年第2四半期
株式に基づく報酬	リサーチ・サマリー	2018年第2四半期
基準の開発及び関連プロジェクト		
料金規制事業	ディスカッション・ペーパー又は公開草案	2019年
マネジメント・コメンタリー	公開草案(マネジメント・コメンタリー実務記述書のアップデート)	
維持管理プロジェクト		
認識の中止の10%テストに含まれる手数料(IFRS第9号の改訂)	公開草案	—*
初度適用企業としての子会社(IFRS第1号)	公開草案	—*
公正価値測定における税務(IAS第1号)	公開草案	—*

*本改訂案の公表時期は、年次改善プロセスに含まれる他の論点が特定される時期に応じる。

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.comをご覧ください。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームです。監査および保証業務をはじめ、各種財務アドバイザリーサービスを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jpをご覧ください。

© 2018 Ernst & Young ShinNihon LLC. All Rights Reserved.

本書はEYG No. 01857-183Gbl の翻訳版です。

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。