

IFRSニュース

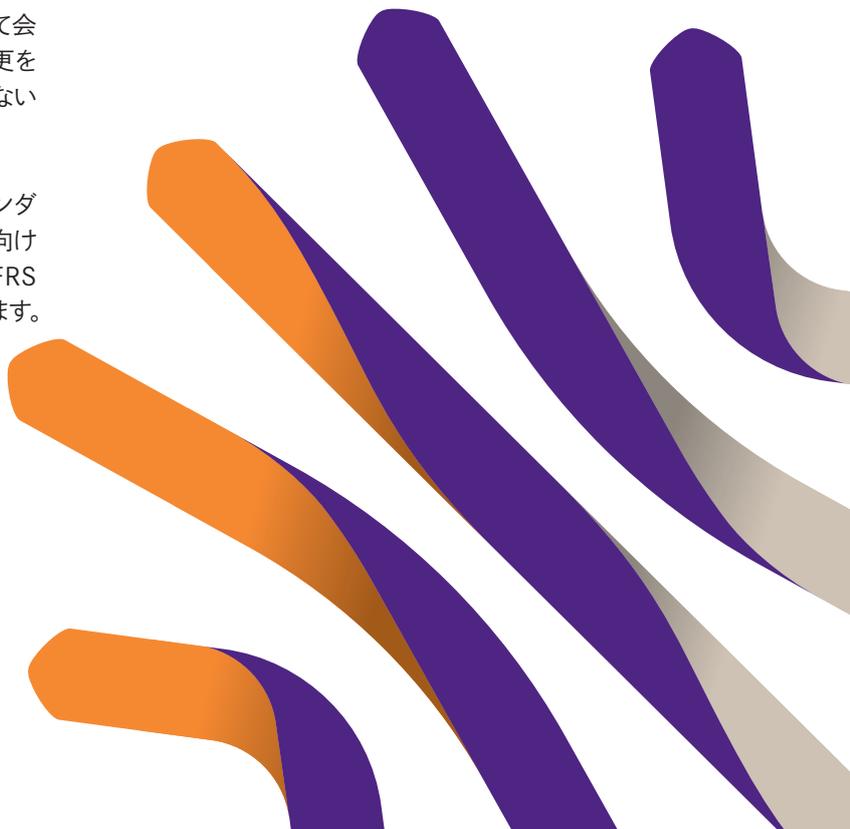
Quarter 2 2019

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが国際財務報告基準 (IFRS) に関するさまざまなニュースを四半期毎にお送りします。話題のテーマや動向についての最新情報、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドの見解や意見をお届けします。

2019年2回目となる本号では、まず初めに、IASB (国際会計基準審議会) の公開草案「金利指標改革」について検討します。次に、IFRIC (IFRS解釈指針委員会) の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かどうかを判断し、そうした変更を実施するにあたり企業は十分な時間を与えられなければならないというIASBのステートメントの影響に注目します。

その後、引き続きIFRICについて、3月に公表されたアジェンダ決定及び現在コメントが募集されている暫定的な事項に目を向けます。本IFRSニュースの後半では、グラントソントンにおけるIFRS関連ニュースやさまざまな財務報告関連動向について説明します。

本号の末尾では、最近公表された最新の諸基準の適用開始日及び現在コメントを募集中のIASBの公表物一覧を紹介します。



Contents

2	IBOR改革- IASBはヘッジ関係について救済措置を提案
5	IFRICのアジェンダ決定を適用するための十分な時間とは
6	IFRICのアジェンダ決定
10	IFRICの暫定的なアジェンダ決定
12	グラントソントン関連のニュース
14	その他のトピック - 概要
18	新しい基準及びIFRIC解釈指針の発効日
20	コメント募集

IBOR改革 - IASBはヘッジ関係について救済措置を提案

IASBは、世界各国で実施されている金利指標改革に対応して「金利指標改革-IFRS第9号及びIAS第39号の修正案」を公表した。

2018年第4四半期公表のIFRSニュースで報じたとおり、今後数年以内に、多くの銀行間取引金利 (IBOR) が新しい指標であるリスクフリー金利 (RFR) に置き換えられることが予想されます。金利指標は国際金融市場で広範に使用されていることから、IBORの置換えにより生じる最大の問題の一つはヘッジ会計に対する潜在的影響であり、この主題はIASBの公開草案で取り上げられています。

主な修正案は、以下のとおり要約できます：

トピック

要約

可能性が非常に高いという要求と ヘッジ有効性の将来に向かったの評価

企業が現時点でIBORキャッシュ・フローを指定している場合に、IBORの新しい金利指標への置換えは、当該キャッシュ・フローが可能性が非常に高い将来キャッシュ・フローのヘッジにおいても生じると主張することは可能であるのか、また、ヘッジ関係が将来に向かって有効であるとみなされるための要求事項を満たすのかについて疑問を生じさせる。

したがって、IASBIは、予定取引が可能性が非常に高いのか、もはや発生するとは見込まれないのかの決定についての例外を提案している。具体的には、本公開草案は、ヘッジ対象のキャッシュ・フローの基礎となっている金利指標が金利指標改革の結果として変更されないものと仮定して、企業がそれらの要求事項を適用することを提案している。

また、IASBIはIFRS第9号及びIAS第39号のヘッジ会計の要求事項の例外を提案している。ヘッジ対象のキャッシュ・フローの基礎となっている金利指標、及び／又は、ヘッジ手段のキャッシュ・フローの基礎となっている金利指標が、金利指標改革の結果として変更されないものと企業が仮定することができるようにするための例外の提案であり、企業が以下のことを判定する際に適用される：

- a IFRS第9号を適用する場合に、ヘッジ対象とヘッジ手段との間に経済的関係があるかどうか
- b IAS第39号を適用する場合に、ヘッジが相殺を達成する上で非常に有効であると見込まれるかどうか

ある項目の構成要素をヘッジ対象に 指定すること

本公開草案は、契約で定められておらず金利指標改革の影響を受ける金利リスクの指標要素のヘッジについて、IFRS第9号及びIAS第39号のヘッジ会計の要求事項の修正を提案している。

具体的には、本公開草案は、企業が当該要求（指定されるリスク要素又は指定される部分が独立して識別可能であること）を、ヘッジ関係の開始時にのみ適用することを提案している。

修正案が適用されなければ、
IBORの置換え及びどのような金利に
置き換えられるのかについての
不確実性により、
企業が将来予測的な評価を行う能力に対する
金利指標改革の影響のみを理由として、
企業がヘッジ会計を
中止しなければならなくなる可能性がある。

また、企業のヘッジ関係が修正案の影響を受ける程度に関する開示も要求されます。

IASBは、上記の例外を強制とすることを提案しています。また、この例外を限定された期間に適用することも提案しています。具体的には、企業は以下のいずれか早い時点で、修正案の適用を将来に向かって中止することになります：

- α 金利指標改革から生じる不確実性が、金利指標に基づくキャッシュ・フローの時期及び金額に関してもはや存在しなくなった時
- β ヘッジ関係が終了した時、又は予定取引がもはや発生することが見込まれない場合には、当該ヘッジ関係に関してキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に累積された金額の全体が純損益に振り替えられた時

なお、IASBは、上記の独立した識別に関する要求に関して提案されている例外の適用の終了については提案していません。

金利指標改革が進展する速度を踏まえて、本公開草案は45日間だけコメントが募集されます（協議期間は2019年6月17日に終了します）。承認された場合には、本修正は2020年1月1日以後開始する事業年度から発効し、早期適用が認められます。本修正は遡及適用されることになり、具体的な経過措置は提案されていません。

本公開草案に含まれている修正案に加えて、IASBは、IBOR改革が年内に実施される場合に財務報告に影響を与える事項に別個に対処することを検討します。

金利指標改革が進展する速度を踏まえて、本公開草案は45日間だけコメントが募集される（協議期間は2019年6月17日に終了する）。

IFRICのアジェンダ決定を適用するための十分な時間とは

IFRS解釈指針委員会(IFRIC)は、提起された事項が基準設定アジェンダに追加されない理由についての簡潔な説明を公表している。これらのアジェンダ決定はIFRSを解釈する上での有用な見識を提供する。

IFRICのアジェンダ決定は既存のIFRSの要求事項を変更するものではないため、規制当局によっては、それらが直ちに発効するとみている場合があります。この見解は、一部の作成者にとって実務上の問題を生じさせています。例えば、IFRICが2019年3月に最終的なアジェンダ決定を公表した場合に、2019年3月31日に終了する年度に係る企業の財務諸表は、当該アジェンダ決定を数週間後に反映させなければならないのか?これは、四半期ごとに報告し、それまでアジェンダ決定に従っていない会計処理を行っていた企業に特有の論点です。

そのような実務上の問題に対処するために、IASBは、2019年3月のIFRIC Updateに以下の文言を含めることを決定しました:

「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。IASB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リ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)。」

当然ながら、この重要なステートメントは、アジェンダ決定により生じる変更を行うための十分な時間とはどのようなものと考えられるのかについて疑問を提起しています。

(IASBの副議長であるSue Lloyd氏によるIASBのウェブサイトにおける寄稿に示された)IASBの考えによると、これは(例えば、会計方針の変更及び報告企業の性質を反映した)特定の事実及び状況に左右され、作成者、監査人及び規制当局は、何が十分であるかを決定するために判断を適用する必要があります。ただし、Lloyd氏が寄稿で述べているとおり、IASBが念頭に置いていたのは、「数年ではなく数か月」です。

このガイダンスを考慮して、本IFRSニュースでは次に、2019年3月に公表されたアジェンダ決定及び今後公表される可能性があるいくつかの暫定的なアジェンダ決定について検討します。

IFRICのアジェンダ決定

IFRS解釈指針委員会 (IFRIC) が3月に公表したアジェンダ決定の概要を以下に示す。これらの論点の詳細な議論については、IASBのウェブサイト参照すべきである。

2019年3月に公表された下記のアジェンダ決定を以下で検討します：

アジェンダ決定	適用される会計年度の開始日
共同支配事業者によるアウトプットの売却	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	IFRS第11号「共同支配の取決め」
一定期間にわたる建築物の移転	IAS第23号「借入コスト」
クラウドにホストされたサプライヤーのソフトウェアに対する顧客のアクセス権	IFRS第16号「リース」；IAS第38号「無形資産」
非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済	IFRS第9号「金融商品」
特定のデリバティブがヘッジ手段として指定されている場合の、可能性が非常に高いという要求の適用	IFRS第9号「金融商品」；IAS第39号「金融商品：認識及び測定」
IFRS第9号に基づく予想信用損失の測定における信用補完	IFRS第9号「金融商品」
信用減損金融資産の治癒	IFRS第9号「金融商品」

共同支配事業者によるアウトプットの売却

IFRICは、共同支配事業者がある報告期間に受け取るアウトプットが権利を与えられているアウトプットと異なる場合に、共同支配事業 (IFRS第11号で定義) から生じたアウトプットについて、どのように共同支配事業者による収益の認識をするのかに関する要望を受けました。

この要望は、共同支配事業者が収益を認識するのは、報告期間における顧客へのアウトプットの移転を描写するためなのか、それとも、当該期間における共同支配事業の活動から生産されたアウトプットの一定割合に対する権利獲得を描写するためなのかを質問しています。

共同支配事業に対する持分に関して、IFRS第11号は、共同支配事業者が「共同支配事業から生じたアウトプットに対する持分の売却による収益」を認識することを要求しています。

これを踏まえて、IFRICは、要望書に記述された事実パターンでは、共同支配事業者は、各報告期間における顧客へのアウトプットの移転のみを描写する収益 (すなわち、IFRS第15号を適用して認識した収益) を認識すると結論を下しました。これは、例えば、共同支配事業者は、権利を与えられたが共同支配事業から受け取っておらず売却していないアウトプットについて、収益を認識しないことを意味します。

IFRS基準における諸原則及び要求事項が本領域において適切な基礎を提供しているため、IFRIC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ました。

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

IFRICは、別個のピークルを通じて組成されたものではない共同支配事業に対する負債の認識に関する要望を受けました。

提起された事実パターンでは、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します。共同支配事業者は、共同支配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します。要望書は、どの負債を認識すべきかを質問したものでした。

IFRS第11号は、共同支配事業者に対し、「共同で生じた負債に対する負担分を含む、自らの負債」を認識することを要求しています。したがって、共同支配事業者は、(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) 共同支配の取決めの他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分の両方を識別し認識します。

これらの要求事項を事実パターンに適用するにあたり、IFRICは、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と考えました。そのため、IFRICは、IFRSが、共同支配事業者が自らの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と結論を下しました。したがって、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ました。しかし、IFRICは、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の両方を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ました。

一定期間にわたる建築物の移転

この要望は、集合住宅(建物)の建設に係る借入コストの資産化に関してであり、この場合の不動産は建設される又は完成する前に販売される可能性があります。

要望書は、不動産を建設する企業がIAS第23号で定義されている適格資産を有しているかどうか、その結果、直接起因する借入コストを資産化すべきかどうかを質問していました。

IFRICは、企業が認識する、建設中の未販売ユニットについての棚卸資産(仕掛品)は適格資産ではないと結論を下しました。

提起された事実パターンでは、この資産は現状において意図した販売が可能です。すなわち、企業は、部分的に建設したユニットを適切な顧客を見つけたらすぐに販売することを意図しており、顧客との契約の締結時に、当該ユニットに係る仕掛品に対する支配を顧客に移転することになります。したがって、借入コストの資産化は適切ではありません。

IFRICは、IAS第23号が、借入コストを資産化するかどうかを企業が決定するための適切な基礎を提供しており、この事項を基準設定アジェンダに追加する必要がないと結論を下しました。

IFRS解釈指針委員会(IFRIC)は、提起された事項が基準設定アジェンダに追加されない理由についての簡潔な説明を公表している。

これらのアジェンダ決定はIFRSを解釈する上での有用な見識を提供する。

クラウドにホストされたサプライヤーのソフトウェアに対する顧客のアクセス権

IFRICは、サービスとしてのソフトウェア(SaaS)のクラウド・コンピューティング契約を顧客がどのように会計処理するのかに関する要望を受けました。これらの契約において、顧客はサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに所定の期間にわたリアクセスする権利と交換に手数料を支払う契約をします。

事実パターンにおける契約では、サプライヤーのソフトウェアは、サプライヤーが管理し支配しているクラウド基盤の上で動き、顧客は、インターネット又は専用線を通じて必要に応じソフトウェアにアクセスします。要望書は、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、又は契約期間にわたりサービスを受けるのかどうかを質問していました。

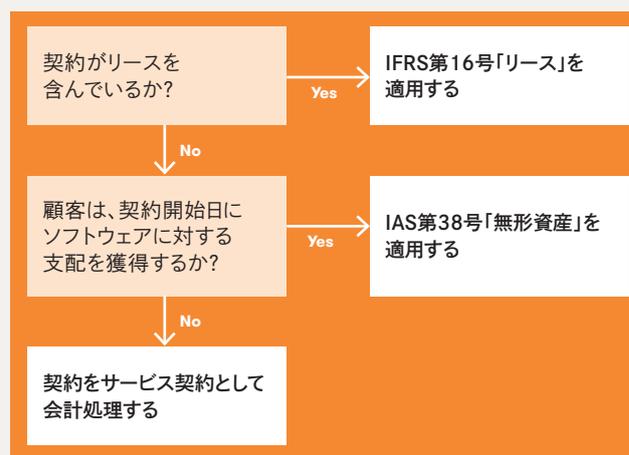
この質問を受けて、IFRICは、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、以下のいずれかの場合であることに留意しました：

- a 契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、又は
- b 顧客がそれ以外で契約開始日にソフトウェアに対する支配を獲得する場合

契約がソフトウェアのリースを含んでいるかどうかに関して、適用指針が、顧客は一般的に、資産が使用期間全体を通じてどのように、また、何の目的で使用されるのかを変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めていることに、IFRICは留意しました。しかし、IFRICは、サプライヤーのクラウド基盤の上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、それ自体では、当該ソフトウェアがどのように、何の目的で使用されるのかに関する意思決定権を顧客に与えないと考えました。したがって、契約が契約期間にわたりサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、当該契約はソフトウェアのリースを含んでいません。

顧客がそれ以外で契約開始日にソフトウェアに対する支配を獲得するかどうかという2つ目の疑問に関して、IFRICは、サプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、契約開始日において、当該ソフトウェア自体から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを顧客に与えないことに留意しました。したがって、IFRICは、契約が契約期間にわたりサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、顧客は契約開始日においてソフトウェア無形資産を受け取らないと考えました。

このような契約はサービス契約となります。顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合には、その前払いは将来のサービスに対する権利を顧客に与えるものであり、顧客にとっての資産です。



したがって、IFRICは、IFRSが当該契約を分析するための適切な基礎を提供していると結論を下し、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ました。

非金融商品項目の購入又は売却契約の現物決済

この要望書は、2つの事実パターンを記載しており、非金融商品項目を購入又は売却する契約は自己使用の例外に該当しないため、企業は、当該契約を純損益を通じて公正価値で測定するデリバティブとして会計処理しますが、一方で企業は当該契約を現物で決済します。

要望書は、これらの契約の現物決済を会計処理するにあたって、企業が以下のような仕訳を行うことが許容又は要求されるかどうかを質問していました：

- デリバティブについて過去に純損益に認識した利得又は損失の累計額を戻し入れる。

- 対応する修正を収益(売却契約の場合)又は棚卸資産(購入契約の場合)のいずれかに対して認識する。

IFRICは、このような仕訳を行うことは、契約をデリバティブとして会計処理を行うというIFRS第9号の要求を実質的に無効にすることになると考えました。デリバティブに係る公正価値利得又は損失の累計額を何の根拠もなく戻し入れることになるからです。また、存在しないデリバティブに係る収益又は費用を認識する結果にもなります。したがって、IFRIC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ました。

特定のデリバティブがヘッジ手段として指定されている場合の、可能性が非常に高いという要求の適用

IFRICは、ヘッジ手段に指定されたデリバティブ(「ロード・フローリング・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、予定取引が、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号の要求事項を企業がどのように適用するのかに関する要望を受けました。

この事項を基準設定アジェンダに追加しないというアジェンダ決定に至るにあたって、IFRICは、ヘッジ会計の目的上、企業

は、エネルギーの予定売上を時期及び規模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が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と考えました。したがって、エネルギーの予定売上を、単にある期間中の売上高の一定率として定めることはできません。それでは基準で要求される具体性に欠けることになるからです。また、IFRICは、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、ヘッジ手段の条件は可能性が非常に高いかの評価に影響を与えないとも考えました。

IFRS第9号に基づく予想信用損失の測定における信用補完

要望書は、金融保証契約又は他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローについて、信用補完がIFRS基準を適用した場合に区分して認識することを要求される場合に、予想信用損失の測定に含めることができるかどうかを質問していました。

IFRICは、予想信用損失の測定において、IFRS第9号は、予想されるキャッシュ不足の見積りが、「契約条件の一部である担保及び他の信用補完から見込まれるキャッシュ・フローのうち

企業が区分して認識していないものを反映する」ことを要求していることに留意しました。

したがって、IFRICは、信用補完を区分して認識することがIFRS基準で要求される場合には、企業はそこから見込まれるキャッシュ・フローを予想信用損失の測定に含めることはできないと結論を下しました。そのため、IFRICは、この要望を基準設定アジェンダに追加しませんでした。

信用減損金融資産の治癒

IFRICは、信用減損金融資産がその後に治癒した(すなわち、全額が返済されたか又は信用減損に該当しなくなった)場合に当該金融資産に係る金額の表示に関する要望を受けました。

IFRS第9号に基づき金融資産が信用減損となった場合に、金利を(信用減損していない資産の総額での帳簿価額ではなく)損失評価引当金控除後の償却原価(amortised cost net of the loss provision)に基づいて計算することが要求されます。これは、(a)信用減損金融資産の総額での帳簿価額に実効金利を適用して計算される金利と、(b)当該資産について認識される金利収益との間に差額を生じさせます。

要望書は、金融資産の治癒後に、企業はこの差額を金利収益として表示できるのか、それとも、減損損失の戻入れとして表示することを要求されるのかを質問していました。

IFRICは、IFRS第9号に基づき、企業は、損失評価引当金を当該基準で要求される金額とするために要求される修正を、予想信用損失の戻入れとして純損益に認識すると考えました。さらに、この修正の金額には、金融資産が信用減損となった期間中の損失評価引当金に係る割引の巻戻しの影響が含まれます。これは、減損損失の戻入れが、資産の存続期間にわたり純損益に認識された減損損失を実際には上回る可能性があることを意味します。

したがって、IFRICは、企業は、要望書に記載された差額を、減損損失の戻入れとして表示することを要求されると結論を下しました。したがって、IFRIC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ました。

IFRICの暫定的なアジェンダ決定

これまでの記事で検討した実際のアジェンダ決定に加えて、IFRS解釈指針委員会(IFRIC)は2019年3月の会議で4つの暫定決定に至った。これらの暫定決定は2019年5月15日までコメントが募集され、大幅な変更が生じる可能性がある。

暗号通貨の保有

この暫定的なアジェンダ決定は、どのIFRS基準が暗号通貨の保有に適用されるのかを検討する前に、それらの性質について議論しています。

IFRICの暫定的な結論は、暗号通貨が通常の事業の過程で販売を目的として保有されている場合には、IAS第2号「棚卸資産」が適用されるというものです。IAS第2号が適用されない場合には、企業はIAS第38号を暗号通貨の保有に適用します。

コメント

この暫定的なアジェンダは、2018年5月公表のグラントソントンのIFRS Viewpoint「暗号通貨の会計処理-基礎」と整合しています。本刊行物は以下のウェブサイトでご覧いただけます：<https://www.grantthornton.global/en/insights/viewpoint/accounting-for-cryptocurrencies-the-basics/>

契約を履行するためのコスト(IFRS第15号)

IFRICは、企業が契約における履行義務を一定の期間にわたり充足するにつれて契約を履行するために発生するコストの認識に関する要望を受けました。要望書に記載された事実パターンでは、企業は、(a) 財に対する支配を一定の期間にわたり移転し、したがって一定の期間にわたり収益を認識し、また、(b) アウトプット法を使用して、履行義務の完全な履行に向けての進捗度を測定します。企業に財の建設に関するコストが生じます。報告日において、発生したコストは、財が建設されるにつれて顧客に移転されている財について履行された建設作業に関するものです。

この事項を基準設定アジェンダに追加しないという暫定決定に至るにあたり、IFRICは、要望書に記載されている建設のコストは、契約における部分的に充足された履行義務に関するもの（すなわち、過去の履行に関連するコスト）であり、IFRS第15号における資産としての認識の要件を満たさないと考えました。

地下権(IFRS第16号)

IFRICは、地下権に関する特定の契約についての要望を受けました。要望書に記載された契約では、パイプライン運営者（顧客）が石油パイプラインを20年間にわたり地下空間に敷設する権利を対価と交換に獲得します。要望書は、IFRS第16号、IAS第38号「無形資産」又は他の基準のいずれがこの契約の会計処理に適用されるのかを質問していました。

提起された具体的な事実パターンを分析するにあたって、IFRICは、土地所有者は使用期間の全体を通じて地下空間を入れ替える権利を有しておらず、したがって、指定された地下空間は特定された資産であることに留意しました。

また、顧客は20年の使用期間全体を通じて所定の地下空間の独占的使用、及び使用期間全体を通じて所定の地下空間の使用を指図する権利を有していることにも留意しました。したがって、IFRICは、要望書に記載されている契約はIFRS第16号で定義されているリースを含んでいると結論を下しました。

コメント

この暫定的なアジェンダ決定は地下権に限定されていますが、最終化された場合には、空中権（地上の空間を使用、開発する権利）について疑問が提起されると思われます。

割引の可能性が制度の分類に与える影響(IAS第19号)

IFRICは、IAS第19号を適用する場合の退職後給付制度の分類に関する要望を受けました。要望書に記載されている事実パターンでは、企業は、退職後給付制度（制度）に拠出し、制度に一定の年間掛金を支払います。しかし、制度資産の制度負債に対する比率が一定水準を超えている場合には、企業は年間掛金について潜在的な割引の権利を得ています。

要望書は、割引の可能性の存在により、IAS第19号を適用した場合に確定給付制度への分類となるかどうかを質問していました。IFRICが到達した暫定的な見解は、割引の可能性の存在は、それ自体では、制度が確定給付制度に分類される結果を生じさせないが、すべての暫定決定と同様に、さらなるフィードバックを受けた結果として、変更が生じる可能性があるというものでした。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが新しい「IFRS期中連結財務諸表記載例」を公表

グローバルIFRSチームは「IFRS期中連結財務諸表記載例」2019年版を公表した。

本刊行物は、2019年12月31日終了事業年度から発効するIAS第34号及び他のIFRSの変更を反映させるために見直し、更新を行っています。特に、2019年1月1日以後に開始する事業年度から適用されるIFRS第16号「リース」の適用を反映しています。

以下のウェブサイトをご訪問いただければ、本刊行物を入手することができます：

<https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/interim-consolidated-financial-statements-2019/>

または、各国のグラントソントン事務所のIFRS窓口にお問い合わせ下さい。



Insights into IFRS 16

2019年1月1日から適用されているIFRS第16号「リース」は、リース会計に根本的な変更を行っている。本基準は、借手が「使用权」資産及びリース負債を認識することによって、「貸借対照表で」リースの会計処理を行うことを要求している。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドの新シリーズである「Insights into IFRS 16」は、IFRS第16号の主要な領域の概要を示し、必要となる変更に関して準備をするための支援を行うことを目的とするものです。本シリーズの下記の3つの刊行物が前四半期に公表されました。以下のウェブサイトから、本刊行物を入手することができます：<https://www.grantthornton.global/en/insights/ifrs-16>

Issue 5: 移行上の選択

最近の多くの会計基準には初度適用をより簡素化して適用を支援するために経過措置が設けられており、IFRS第16号も例外ではありません。本刊行物は、利用可能な選択肢を示し、その実務上の影響について検討しています。

Issue 6: セール・アンド・リースバックの会計処理

セール・アンド・リースバック取引は、企業が土地や建物などの大きな有形固定資産から長期的な資金調達を行うための一般的な方法です。これは、ある企業（売手である借手）が対価を得るために他の企業（買手である貸手）に資産を譲渡し、当該資産を買手である貸手からリースバックする取引です。

IAS第17号では、セール・アンド・リースバック取引の会計処理についてかなり詳細に取り上げられていましたが、売手である借手の観点からのみ説明されていました。IFRS第16号では、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの概念が借手の会計処理において廃止されたため、売手である借手がセール・アンド・リースバックに適用しなければならぬ会計処理の要求事項はより単純なものとなっています。さらに、IFRS第16号は買手である貸手の会計処理の要求事項についての概要も示しています。本刊行物は、新しい概念の説明を行い、要求事項の簡単な例を示しています。

Issue 7: リース料

IFRS第16号では、リースの開始日において、借手がリース負債を同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定することを要求しています。この負債には、固定リース料（実質上の固定リース料を含む）及び変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まる金額が含まれ、これは関連する使用权資産の測定のための出発点を表します。リース負債の測定においてどの支払を認識する必要があるのか、また、それらの支払の変動をどのように認識するのかを決定する際には、多くの場合に、相当の判断を要します。本刊行物は、こうした判断を行う際の助けとなるようIFRS第16号の諸領域を明確化しています。

グラントソントンは不利な契約に関するIASBの公開草案に対するコメントを提出

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドは、IASBの公開草案「不利な契約—契約履行のコスト (IAS第37号の修正案)」に対するコメントを提出した。

本公開草案は、企業がIAS第37号に基づいて不利な契約をどのように識別するのかに注目し、「契約履行のコスト」の意味に関するガイダンスを提供することを目的とするものです。建設会社について、ガイダンスは以前、IAS第11号に示されていましたが、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」が導入されて以降、IAS第11号は廃止されました。建設会社は現在、IAS第37号を適用して契約が不利かどうかを決定しています。しかし、IAS第37号は現時点で、契約履行のコストを算定するにあたってどのコストを含めるべきかを定めておらず、これらの提案が必要となっています。

私どもは、コメントレターで詳述したいいくつかのコメントを条件として、修正案をおおむね支持しています。

グラントソントンのパートナーが日本公認会計士協会に選任される



日本のメンバーファームの2名のシニアパートナーが日本公認会計士協会 (JICPA) の役員に選任された。

JICPAの常務理事である新井達哉氏が役員に再任され、小松亮一氏が2019年7月から新たに理事会のメンバーとなります。これは、日本のメンバーファームが日本における会計専門職の将来に関与、貢献するための素晴らしい機会です。

グラントソントンのTrisha LeBlanc氏がIASBのIFRS第17号「保険契約」に関する移行リソース・グループに任命される



Trisha LeBlanc氏が国際会計基準審議会 (IASB) のIFRS第17号「保険契約」に関する移行リソース・グループ (TRG) のメンバーに任命された。

LeBlanc氏は、カナダのグラントソントンLLPにおける財務報告及びアドバイザリー業務 (「FRAAS」) のナショナル・リーダーであり、会計に関するアドバイザリー業務の戦略、拡大、開発 (IFRS第17号、IFRS第15号及びIFRS第9号などの新しい会計基準の適用に関する助言を含む) を主導する責任を負っています。

また、LeBlanc氏はグラントソントンLLPのProfessional Practice Groupの実務支援ディレクターでもあり、複雑な会計及び／又は監査上の問題に関して監査チームからの相談に応じる責任を有しています。その役割として、LeBlanc氏は、グラントソントン・カナダのために内外でIFRS第17号に関する取組みを主導しています。さらに、グラントソントンを代表してグローバル・パブリック・ポリシー委員会の保険ワーキング・グループにも参加しています。

TRGは、IASBが新基準の適用を支援するための方法の一つです。このグループの目的は、適用に関して提起された問題に関する議論について把握するために利害関係者に対してパブリック・フォーラムを提供し、これらの疑問に対処する上でどのような措置 (もしあれば) を講じる必要があるのかを判断するのに役立つようIASBに情報を提供することにあります。

LeBlanc氏の任命に心よりお祝い申し上げます。

その他のトピック – 概要

IASB

IFRS財団がデュー・プロセス・ハンドブックの修正案を提案

IFRS財団の評議員会が、「デュー・プロセス・ハンドブック」の修正案を含む公開草案を公表しました。

「デュー・プロセス・ハンドブック」には、IASBとIFRS解釈指針委員会が従う手続上の要求事項が含まれています。本公開草案における主要な変更案は以下の事項です：

- 影響分析 (新IFRS基準又は修正IFRS基準から生じる可能性の高い影響の評価) の利用に関する手続を改訂し、現在の活動との整合性を確保するとともに、そうした分析が基準設定プロセスのすべての段階で行われるものであることを明確にする。
- 解釈指針委員会が公表するアジェンダ決定の役割と位置付けを明確化するとともに、アジェンダ決定をIASBのツールとするように「ハンドブック」を修正する。

IASB議長が基本財務諸表プロジェクトについて議論

IASBのHans Hoogervorst議長は最近、IASBの基本財務諸表プロジェクトに関するスピーチを行いました。

IASBの「コミュニケーションの改善 (Better Communication)」に関する取組みの一部であるこのプロジェクトは、IFRS財務諸表のフォーマット及び構成 (特に、現在、収益と純損益の定義を除いて、厳密には構造化されていない純損益計算書) の改善を目指しています。

より多くの財務情報がデジタル化されて作成、消費されていることから、IFRS財務諸表のさらなる構造化がますます重要になってきているとみられており、したがって、IASBは新たに定義された小計の導入を検討しています。

IASBが検討した最初の小計は、一般に使用されているが現在IFRSで定義されていない「営業利益(Operating Profit)」です。IASBは、「営業利益」を財務、税金及び投資収益/費用を除く利益(profit excluding financing, tax and income/expenses from investments)と定義することを提案することを検討しています。IASBは、この定義は金融機関には当てはまらないことを認識しており、したがって、顧客への金融の提供に関する財務活動から生じる費用を営業利益に含めることを金融機関に対して要求しようとしています。同様の解決策が保険会社や投資会社に対しても提案されると思われます。

IASBは、営業利益の下に、大まかに「投資カテゴリー」に分類される項目を導入することを意図しています。このカテゴリーには、投資(関連会社及び共同支配企業に対する金融投資)から生じた収益及び費用が含まれます。

IASBが定義することを意図している他の重要な小計は、「財務及び法人所得税前利益(Profit before Financing and Tax)」です。この小計は、財務活動及び税金から生じた費用を除外し、企業のレバレッジ程度とは関係なく企業の業績の比較可能性を向上させることにより、資本構成が異なる企業の比較を可能にします。

また、IASBは、「いいとこ取りする(cherry picking)」という企業慣行に対処するために、規模又は発生の頻度に応じて、収益又は費用のうちどの構成要素を「通例でない」と判断しているのかを注記に開示するよう企業に対して要求することも意図しています。現在指摘されているのは、IASBは、通例でない項目を、類似の項目が将来の数報告年度において発生しないことが合理的に予想できるため、その予測価値が限定的である項目として定義するというものです。

IASBは、開示原則に関するリサーチ・プロジェクトを終了

IASBは、「開示に関する取組み-開示原則」のリサーチ・プロジェクトについて実施した作業を要約した文書を公表しました。この文書は以下のことを要約しています：

- IASBが行ったリサーチ(2017年3月に公表されたディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み-開示原則」に関して受け取ったフィードバックを含む)
- 当該リサーチを踏まえて到達した結論(「的を絞った基準レベルでの開示の見直し」プロジェクトを実施するというIASBの決定を含む)

この「開示に関する取組み」は「財務報告におけるコミュニケーションの改善」というテーマに基づくIASBの広範な作業の一部です。

IFRS諮問会議が開催

IFRS諮問会議が3月に開催され、以下の事項が議論されました：

- グローバル経済の動向並びにIFRS財団及び規制機関にとっての課題と脅威
- 企業の機密情報の開示における投資家及び他の財務諸表利用者のニーズと作成者のニーズのバランス
- IFRS財団の戦略的提携
- 中小企業のためのIFRS基準の範囲
- IFRS諮問会議の自己評価

なお、フランスのメンバーファームのDaniel Civit氏がグラントソントン代表して本会議に出席しました。

IASB議長がサステナビリティ報告に関する見解を示す

IASB議長のHans Hoogervorst氏は、4月初頭に、英国のケンブリッジで開催された気候関連財務報告会議でサステナビリティ報告のテーマに関してスピーチを行いました。

スピーチにおいて、Hoogervorst氏は、IASBはサステナビリティ報告の分野に取り組むための専門知識を直接的には有していませんが、サステナビリティの問題は、現在行われている財務報告に反映させる必要がある影響を有する可能性があることに留意しました。

この点に関して、Hoogervorst氏は、IASBは2010年に経営者の説明に関する実務記述書を公表しており、それ以降、多くの開発が行われたことに留意しました。その中には、国際統合報告評議会の<IR>フレームワーク並びに環境、サステナビリティ及びガバナンス(ESG)の報告分野におけるさまざまな進歩が含まれています。

したがって、IASBは、実務記述書の大幅な見直しに係る作業を開始しました。IASBは、改訂された実務記述書の主な焦点を投資家の広範な財務情報ニーズに当て続けることを意図しています。企業は、自社にとって戦略的に重要なこと(報酬方針が長期的な目的とどのように一致しているかを含む)について報告することが期待されます。しかし、無形資産により一層焦点が当てられることとなり、また、企業は気候変動を含むサステナビリティの問題が自社の事業に与える影響が重大な場合には、どのような影響を受けるのかを報告しなければならないでしょう。

欧州

EFRAGが資本性金融商品の測定に関する協議を開始

EFRAGは、IFRS第9号「金融商品」に示されている代替的な会計処理が、長期投資を行う企業のビジネスモデルで保有される資本性金融商品及び同質の金融商品についての業績及びリスクを表現する必要があるかどうかに関する意見を募集するために、公開協議を開始しました。

この協議は、持続可能な成長に関する欧州委員会の取組みへのEFRAGの対応の一環であり、以下の懸念に一部影響を受けています：

- 資本性金融商品の公正価値の変動を純損益を通じて会計処理することは、長期投資家のビジネスモデルを反映しない可能性がある。
- 資本性金融商品をその他の包括利益を通じて公正価値で会計処理する選択は、長期投資家にとっては魅力的でない可能性がある。利得又は損失の純損益へのリサイクリングを禁止することは、業績を適切に反映できないことを意味する可能性があるからである。

協議では、IFRS第9号に現在示されている会計処理の要求事項を例示し、いくつかの考えられる代替的な測定アプローチについて調査しています。また、コメント提出者は、適切であると考えられる他の測定アプローチを示唆する可能性もあります。

この協議に関するコメントはアンケート形式をとっており、7月5日が募集期限となっています。

ESMAが2018年の欧州会計執行者の執行及び規制活動に関する報告書を公表

欧州証券市場監督局 (ESMA) は、報告書「2018年の会計執行者の執行及び規制活動」を公表しました。本報告書には、過去1年間に発行者が提供した財務情報の遵守状況の検証に際しての、ESMA及び欧州経済領域 (EEA) における会計執行者の活動についての概要が示されています。また、企業報告のための単一のルールブック (下記参照) の策定に関するESMAの取組みについての概要も示されています。

過年度と同様、ESMAは欧州執行者とともに、欧州の発行者の「2018年のIFRS財務諸表」に関して共通して優先する執行事項のセットを識別しており、それらを監督当局の実務に含めることとなります。2018年の優先事項は以下に焦点を当てています：

- IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用に関連する特定の事項
- IFRS第9号「金融商品」の適用に関連する特定の事項
- IFRS第16号「リース」の適用による予想される影響の開示

また、2018年の欧州委員会が共通して優先する執行事項に関するステートメント (European Common Enforcement Priorities Statement) には、非財務諸表 (non-financial statements) を取り上げたセクションも含まれており、ESMAは2018年の非財務諸表に関して特に焦点が当てられている以下の領域を識別しました：

- 環境及び気候変動に関連する事項に関する開示
- 発行者が特定の非財務事項に関して方針を遂行していない場合に理由を付した説明の開示要求
- 非財務重要業績評価指標 (KPI) に関する完全な情報の開示の重要性

ECが気候変動についての非財務報告に関する法的拘束力のないガイドラインの更新を協議

欧州委員会 (EC) は、非財務報告に関する法的拘束力のないガイドラインの補足文書の草案を公表しました。この協議では、気候変動が企業の財務業績にどのような影響を与える可能性があるのか、及び企業が気候にどのようなプラスとマイナスの影響を与える可能性があるのかを評価するための方法が提案されています。これは、サステナブル・ファイナンスに関するテクニカル専門家グループが1月に公表した報告書、及び当該報告書に関するフィードバックの要請に対する利害関係者の回答に基づくものです。

最終化された場合には、気候変動に関する報告の新しいガイドラインは、ECが2017年に公表した非財務報告に関する既存のガイドラインを補足することとなります。本ガイドラインは、従業員数が500名以上の、非財務報告指令の範囲に含まれる企業 (つまり、大手上場企業)、銀行及び保険会社による使用を意図したものです。ECは6月末までに本ガイドラインの最終版を公表する予定です。

英国

FRCが無形資産の報告の改善についての協議を開始

英国の財務報告評議会(FRC)は、企業価値創造に重要な要素の報告において行われる可能性のある、考え得る改善についての協議を開始しました。

英国におけるより一層の知識集約型経済への動き及び無形資産に関する会計処理の改革への要請を背景として、このコンサルテーション・ペーパーは、無形資産に関する会計処理の根本的な変更及び近い将来にそうした変更がなされる可能性の論拠について検討を行っています。本ペーパーは以下のことを示唆しています：

- 目的適合性のある有用な情報が、より多くの無形資産を企業の貸借対照表に認識せずに提供される可能性がある。
- そのような情報は、会計基準における無形資産の定義よりも広範な一定範囲の諸要因を取り上げている可能性があり、価値創造への目的適合性がある。
- 改善は、現行の報告フレームワーク(例えば、戦略報告書)内で自発的に行われる可能性がある。
- 報告サプライチェーンの参加者は、協力して改善をもたらす可能性がある。

オーストラリア

AASBのリサーチ・ペーパーがIAS第36号の改革を要請

オーストラリア会計基準審議会(AASB)は、リサーチ・レポート第9号「IAS第36号に対する視点：基準設定活動の提案(Perspectives on IAS 36: A case for standard setting activity)」を公表しました。本レポートは、現行のIAS第36号「資産の減損」の適用は実務上問題となっており、したがって、以下の提言を行っています：

- 1 資産に回収可能価額を超える帳簿価額を付さないことを確保するために適用される手続を実施することの実務的な側面について、利用者、作成者、監査人及び規制当局が共通理解を熟成することを可能にする原則を提供する新しい基準を公表することを目的として、IAS第36号を全体的にレビューする。
- 2 減損テストの要求事項の目的を明確化し、減損テストが何を達成することを意図しているのか(していないのか)を説明するガイダンスを開発する。
- 3 修正「単一モデルアプローチ」を開発する。これには、以下の特定の修正が含まれる：
 - a 将来のリストラクチャリング及び資産の拡張に関する使用価値(VIU)の既存の制限を除去し、減損テストモデルにおいてこのようなキャッシュ・フローを含めることが合理的である場合に関するガイダンスと置き換える。
 - b 処分コスト控除後の公正価値(FVLCD)タイプの減損モデルの使用を、将来の財務報告期間内に処分されることが予想される資産に関するものとして維持する。
 - c 税引後割引率の使用を許容する。
 - d キャッシュ・フロー・モデルにおいて市場に基づいた仮定の使用を明確に許容する(コモディティ価格や外国為替レートのフォワード・カーブのように)。
- 4 企業の業績が評価される方法、及び内部的に意思決定がされる方法との関係を強固にするように、何が資金生成単位(CGU)又はCGUグループを構成するかについてのガイダンスを見直す。
- 5 以下の、改善された開示提案を適用する：
 - a より有益な開示を促進するために、主要な仮定(これは、減損テストモデルが非常に敏感に反応する仮定をいう。)の定義に関するさらなるガイダンスを提供する。
 - b 回収可能価額を決定するために選択された方法にかかわらず、より首尾一貫した開示原則を提供するためにIAS第36号の開示要求を修正する。
 - c 情報の商業上の機密事項としての性質を考慮して、取得した事業の事後の業績を投資家が理解するのに役立つ情報を提供するために、追加の開示目的をIFRS第3号に組み入れる。

欧州委員会(EC)は、非財務報告に関する法的拘束力のないガイドラインの補足文書の草案を公表した。この協議では、気候変動が企業の財務業績にどのような影響を与える可能性があるのかを評価するための方法が提案されている。

新しいIFRS基準及びIFRIC解釈指針の発効日

以下の表は、2018年1月1日以降が発効日とされている新しいIFRS基準及びIFRIC解釈指針の一覧です。

企業は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づいて、新しい基準及び解釈指針の適用について特定の開示を行う必要があります。

2018年1月1日以降が発効日とされている新しいIFRS基準及びIFRIC解釈指針

基準名	基準又は解釈指針の正式名称	適用される会計年度の開始日	早期適用の可否
IFRS第17号	保険契約	2021年1月1日	可
IFRS第3号	事業の定義 (IFRS第3号の修正)	2020年1月1日	可
IAS第1号/ IAS第8号	「重要性がある」の定義 (IAS第1号及びIAS第8号の修正)	2020年1月1日	可
さまざまな基準 及び指針	IFRS基準における概念フレームワークへの 参照の修正	2020年1月1日	可 (ただし、すべての修正を 適用する必要がある)
IFRS第16号	リース	2019年1月1日	可
IFRIC第23号	法人所得税務処理に関する不確実性	2019年1月1日	可
IFRS第9号	負の補償を伴う期限前償還要素 (IFRS第9号の修正)	2019年1月1日	可
IAS第28号	関連会社及び共同支配企業に対する長期持分 (IAS第28号の修正)	2019年1月1日	可
IAS第12号/ IAS第23号/ IFRS第3号/ IFRS第11号	IFRSの年次改善2015-2017年サイクル	2019年1月1日	可
IAS第19号	制度改訂、縮小又は清算 (IAS第19号の修正)	2019年1月1日	可
IAS第40号	投資不動産の振替	2018年1月1日	可
IFRIC第22号	外貨建取引と前渡・前受対価	2018年1月1日	可
IFRS第1号/ IFRS第12号/ IAS第28号	IFRSの年次改善2014-2016年サイクル	2018年1月1日 ただし、IFRS第12号の修正は 2017年1月1日から適用される	IAS第28号-可



2018年1月1日以降が発効日とされている新しいIFRS基準及びIFRIC解釈指針

基準名	基準又は解釈指針の正式名称	適用される会計年度の開始日	早期適用の可否
IFRS第4号	IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」との適用 (IFRS第4号の修正)	<ul style="list-style-type: none"> IFRS第9号の一時的免除は2018年1月1日以降の会計期間に適用される 上書きアプローチは企業がIFRS第9号を初めて適用する際に適用される 	N/A
IFRS第9号	金融商品	2018年1月1日	可(広範な経過措置を適用)
IFRS第2号	株式に基づく報酬取引の分類及び測定 (IFRS第2号の修正)	2018年1月1日	可
IFRS第15号	顧客との契約から生じる収益	2018年1月1日*	可
IFRS第10号 及び IAS第28号	投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の 売却又は拠出(IFRS第10号及びIAS第28号の修正)	延期された (もともとは2016年1月1日であつた)	可
N/A	財務報告に関する概念フレームワーク	直ちに適用される	可

*「IFRS第15号の発効日」の公表を受けて、2017年1月1日から変更

コメント募集

以下に、IASBが現在コメントを募集している文書及びそのコメント募集期限を一覧にして表示しています。グラントソントン・インターナショナル・リミテッドは、IASBが公表したすべての公開草案及びディスカッションペーパーにコメントを提出していくことを目指しています。

現在IASBが公開中の文書

文書の種類	タイトル	コメント募集期限
暫定的なアジェンダ決定	暗号通貨の保有	2019年5月15日
暫定的なアジェンダ決定	契約を履行するためのコスト (IFRS第15号)	2019年5月15日
暫定的なアジェンダ決定	割引の可能性が制度の分類に与える影響 (IAS第19号)	2019年5月15日
暫定的なアジェンダ決定	地下権 (IFRS第16号)	2019年5月15日
公開草案	金利指標改革	2019年6月17日
公開草案	IFRS財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の修正案	2019年7月24日