

IFRIC Update 2019年1月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。

IFRIC 解釈指針に関する決定は、委員会が解釈指針に関する正式な投票を行った後に初めて最終的なものとなる。IFRIC 解釈指針は国際会計基準審議会（審議会）による批准を要する。

委員会は、2019年1月16日に会合し、下記の項目について議論した。

委員会のアジェンダ決定

- 法人所得税以外の税金に係る預託金（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー2
- 約束した財又はサービスの評価（IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」） — アジェンダ・ペーパー3
- 取得原価で会計処理される子会社に対する投資：部分的な処分（IAS 第 27 号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー4A
- 取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得（IAS 第 27 号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー4B

その他の事項

- 委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

委員会のアジェンダ決定

法人所得税以外の税金に係る預託金（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー2

委員会は、IAS第12号「法人所得税」の範囲に含まれない税金の預託金（すなわち、法人所得税以外の税金の預託金）を会計処理する方法に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、企業と税務当局は、企業が税金を支払うことを要求されるのかどうかについて争っている。当該税金は法人所得税ではないので、IAS第12号の範囲に含まれない。この税金を支払う負債又は偶発負債は、IAS第37号の範囲に含まれる。すべての利用可能な証拠を考慮に入れて、企業の財務諸表の作成者は、企業が当該税金を支払うことを要求されない可能性が高い（すなわち、係争が企業に有利に解決される可能性の方が高い）と判断している。IAS第37号を適用して、企業は偶発負債を開示し、負債は認識しない。罰金の可能性を避けるため、企業は係争金額を税務当局に預託している。係争の解決時に、税務当局は、税務預託金を企業に返金する（係争

関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の
会議日程：

2019年3月5~6日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

が企業に有利に解決された場合)か、預託金を企業の負債を決済するために使用する(係争が税務当局に有利に解決された場合)かのいずれかとなる。

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

委員会は、この税務預託金が資産を生じさせる場合に、当該資産はどのIFRS基準の範囲にも明確には含まれない可能性があると考えた。さらに、委員会は、どのIFRS基準も、この税務預託金から生じる権利が資産の定義を満たすかどうかを評価するにあたって生じる論点に類似しているか又は関連している論点を扱っていないと結論を下した。したがって、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項の要求事項を適用して、委員会はIFRS文献における2つの定義を参照した。2018年3月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」における定義と、多くの既存のIFRS基準が開発された時に適用されていた従前の「概念フレームワーク」における定義である。委員会は、この税務預託金から生じる権利は、それらの定義のいずれも満たすと結論を下した。この税務預託金は、返金の受取り又は税金負債を決済するための支払への使用のいずれかによって、将来の経済的便益を得る権利を企業に与えている。この税務預託金の性質(任意か強制か)は、この権利に影響を与えないので、資産が存在するという結論に影響を与えない。この権利はIAS第37号で定義している偶発資産ではない。企業の資産であり、発生し得る資産ではないからである。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンにおいては、企業は税務当局への税務預託を行った場合には資産を有していると結論を下した。

税務預託金の認識、測定、表示及び開示

この資産に具体的に当てはまる基準がないので、企業は当該資産についての会計方針の策定及び適用にあたってIAS第8号の第10項から第11項を適用する。企業の経営者は、財務諸表利用者の経済的意思決定のニーズに対して目的適合性があり信頼性のある情報をもたらす方針の策定及び適用にあたって、判断を用いる。委員会は、この税務預託金についての会計方針の策定及び適用にあたって対処する必要のある論点は、貨幣性資産の認識、測定、表示及び開示について生じる論点に類似又は関連している可能性があることに留意した。これが当てはまる場合には、企業の経営者は、貨幣性資産についてそれらの論点を扱っているIFRS基準の要求事項を参照することになる。

委員会は、IFRS基準の要求事項及び「財務報告に関する概念フレームワーク」における諸概念が、企業が法人所得税以外の税金に係る預託金を会計処理するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこれら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た。

約束した財又はサービスの評価 (IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」) — アジェンダ・ペーパー 3

委員会は、顧客に上場サービスを提供している株式取引所による収益の認識に関する要望を受けた。具体的には、この要望は、株式取引所は上場後の上場維持サービスとは別個の上場認可サービスを移転する約束をしているのかどうかを質問したものであった。要望書に記載された事実パターンでは、株式取引所は顧客に対し、当初の上場時に返金不能の前払報酬を課し、その後に継続的な上場維持報酬を課している。この前払報酬は、株式取引所が契約開始時又はその前後に行う活動に関するものである。

IFRS第15号の第22項は、企業に対し、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、履行義務を識別することを要求している。履行義務とは、顧客に次のいずれかを移転する約束である。

- a. 別個の財又はサービス(あるいは財又はサービスの束)
- b. ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

IFRS第15号のBC87項において、国際会計基準審議会（審議会）は、企業が顧客との契約の中の履行義務を識別できるようになる前に、企業はまず当該契約の中のすべての約束した財又はサービスを識別することが必要となると述べた。

IFRS第15号の第25項は、履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）と定めている。

IFRS第15号のB49項は、企業が顧客に返金不能の前払報酬を課す契約において履行義務を識別するために、企業は、その報酬が約束した財又はサービスの移転に関連しているかどうかを評価すると述べている。多くの場合、返金不能の前払報酬は、企業が契約開始時又はその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、その活動は約束した財又はサービスの顧客への移転を生じるものではない。

したがって、委員会は、企業が顧客に返金不能の前払報酬を課している場合には、企業は、約束した財又はサービスを契約開始時又はその前後において移転するのかどうか、あるいは、その代わりに、例えば、契約開始時又はその前後において行う活動が契約をセットアップするための作業を表しているのかどうかを検討することに留意した。

要望書における事実パターンへのIFRS第15号の適用

契約において約束した財又はサービスの評価及び履行義務の識別には、当該契約についての事実及び状況の評価が必要となる。したがって、企業の評価の結果はそれらの事実及び状況に左右される。

要望書に記載された事実パターンでは、株式取引所は、顧客に返金不能の前払報酬と継続的な上場維持報酬を課している。株式取引所は、契約開始時又はその前後において、取引所への加入を可能にするために、下記を含むさまざまな活動を行う。

- 新規の申請に対するデュー・デリジェンスの実施
- 発行者の上場申請書のレビュー（申請を受理すべきかどうかの評価を含む）
- 新規の証券に対する参照番号及びティッカーの発行
- 上場及び市場への加入の処理
- オーダーブック上での証券の公表
- 上場日における取引通知の発行

委員会は、企業が契約開始時及びその前後に行う活動は、顧客が契約した財又はサービス（すなわち、取引所に上場されているというサービス）を移転させるために必要とされるものであると考えた。しかし、企業による当該活動の履行は、顧客にサービスを移転しない。

委員会はまた、顧客に移転される上場サービスは、当初の上場時と顧客が引き続き上場されているその後のすべての日とで同一であると考えた。

要望書に記載された事実パターンに基づいて、委員会は、株式取引所は、取引所に上場されているというサービス以外には、顧客に財又はサービスを移転していないと結論を下した。

委員会は、IFRS第15号における諸原則および要求事項が、企業が顧客との契約において約束した財又はサービスを評価するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会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た。

取得原価で会計処理される子会社に対する投資：部分的な処分（IAS第27号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー4A

委員会は、子会社に対する投資に関わる事実パターンに企業がIAS第27号の要求事項をどのように適用するのかに関する要望を受けた。

要望書に記載された事実パターンでは、個別財務諸表を作成する企業は次のことを行う。

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

要望書は、次のことを質問していた。

- a. 保持した投資（保持した持分）が、IFRS第9号「金融商品」の4.1.4項における表示の選択に適切かどうか。この選択は、資本性金融商品に対する特定の投資の保有者が、その後の公正価値の変動をその他の包括利益（OCI）に表示することを認めるものである（質問A）。
- b. 企業は、保持した持分の取得原価と投資先に対する支配の喪失日における公正価値との差額を、純損益に表示するのかOCIに表示するのか（質問B）。

質問A

IAS第27号の第9項は、企業に対し、個別財務諸表においてすべての適用されるIFRS基準を適用することを要求している（ただし、IAS第27号の第10項が適用される子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資を会計処理する場合を除く）。部分的な処分取引の後には、投資先は子会社でも関連会社でも共同支配企業でもない。したがって、企業は、投資先に対して保持した持分を会計処理する際に、IFRS第9号を初めて適用する。委員会は、IFRS第9号の4.1.4項における表示の選択は、資本性金融商品に対する投資の当初認識時に適用されると考えた。IFRS第9号の範囲に含まれる資本性金融商品に対する投資は、売買目的保有（IFRS第9号の付録Aで定義）でなくIFRS第3号「企業結合」が適用される企業結合において取得企業が認識した条件付対価でもない場合には、この選択に適切である。

要望書に記述された事実パターンにおいて、保持した持分が売買目的保有ではないと仮定して、委員会は次のように結論を下した。(a) 保持した持分は、IFRS第9号の4.1.4項における表示の選択に適切である。(b) 企業は、この表示の選択を、保持した持分にIFRS第9号を最初に適用する時（すなわち、投資者に対する支配の喪失日）に行う。

質問B

保持した持分の取得原価と企業が子会社に対する支配を喪失した日における公正価値との差額は、「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益又は費用の定義を満たす。したがって、委員会は、IAS第1号「財務諸表の表示」の第88項を適用して、企業はこの差額を純損益に認識すると結論を下した。これは、保持した持分のその後の公正価値の変動を企業が純損益に表示するのかOCIに表示するのに関係なく当てはまる。

委員会は、この結論が、類似した関連する論点を扱っているIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の第22項(b)及びIAS第27号の第11B項の要求事項と整合的であることにも留意した。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、企業が個別財務諸表において部分的な処分取引を会計処理するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会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た。

取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得（IAS第27号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー4B

委員会は、子会社に対する投資に関わる事実パターンに企業がIAS第27号の要求事項をどのように適用するのかに関する要望を受けた。

要望書に記載された事実パターンでは、個別財務諸表を作成する企業は次のことを行う。

- IAS第27号の第10項を適用して、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択する。
- 他の企業（投資先）に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」の第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。投資先は、企業の関連会社でも共同支配企業でも子会社でもなく、したがって、企業は当初の投資（当初持分）を会計処理する際にIFRS第9号「金融商品」を適用する。
- その後に投資先に対する追加的な持分（追加持分）を取得し、それにより企業は投資先に対する支配を獲得する。すなわち、投資先が企業の子会社となる。

要望書は、次のことを質問していた。

- a. 企業は子会社に対する投資の取得原価を次のどちらの合計として決定するのか。
 - i. 子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値に、追加持分に対して支払った対価を加算（みなし原価としての公正価値アプローチ）
 - ii. 当初持分に対して支払った対価（当初の対価）に、追加持分に対して支払った対価を加算（累積原価アプローチ）（質問A）
- b. 企業は、累積原価アプローチを適用する場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額を、どのように会計処理するのか（質問B）。

質問A

IAS第27号は、「取得原価」を定義しておらず、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかも明示的に定めていない。委員会は、取得原価が他のIFRS基準で定義されていることに留意した（例えば、IAS第16号「有形固定資産」の第6項、IAS第38号「無形資産」の第8項及びIAS第40号「投資不動産」の第5項）。委員会は、要望書で示された2つのアプローチは、段階的な取得取引が次のどちらを伴うものなのかについての見解の相違から生じていると考えた。

- a. 企業が当初持分（追加持分に対して支払った対価を加算）を投資先に対する支配持分と交換すること
- b. 当初持分を保持しつつ追加持分を購入すること

分析に基づいて、委員会は、IFRS基準の要求事項を合理的に読めば、このアジェンダ決定に示した2つのアプローチ（すなわち、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチ）のいずれか一方の適用という結果が得られると結論を下した。

委員会は、企業は要求事項についての自らの解釈をすべての段階的な取得取引に首尾一貫して適用することになると考えた。企業はまた、IAS第1号「財務諸表の表示」の第117項から第124項を適用して、選択したアプローチを開示することになる（当該開示が、段階的な取得取引が財務業績及び財政状態の報告にどのように反映されているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つ場合）。

質問B

累積原価アプローチを適用する際に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額は、「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益又は費用の定義を満たす。したがって、委員会は、IAS第1号の第88項を適用して、支配獲得前に企業が当初持分の公正価値のその後の変動を表示していたのが純損益なのかOCIなのかに関係なく、この差額を純損益に認識すると結論を下した。

質問Aについて、委員会は、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかを扱うための狭い範囲の修正を開発すべきかどうかを検討した。委員会は次のように考えた。

- a. このアジェンダ決定に示した取得原価の決定に対する2つの許容可能なアプローチの適用が、影響を受ける企業に対して重要性のある影響を有するかどうかを評価するための証拠を委員会は有していない。

- b. この事項は、関連会社又は共同支配企業に対する投資を取得原価で当初測定するためのIAS第28号の第10項の要求事項も考慮しないと解決できない。委員会は、審議会がIAS第28号のこの側面を、持分法に関するリサーチ・プロジェクトの中でのIAS第28号のより幅広い検討の一部としてではなく、現段階で再検討すべきであると示唆する情報を得ていない。

検討の結果、委員会は、質問Aを扱うための基準設定は行わないことを決定した。

質問Bについて、委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、企業が会計処理を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

したがって、委員会はこれら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た。

アジェンダ・ペーパー4B：審議会への報告書

質問Aを検討した際に、委員会メンバーは、IFRS基準の要求事項を合理的に読めば、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチのいずれかの適用という結果が得られると結論を下した。しかし、彼らの見解では、みなし原価としての公正価値アプローチの方が、累積原価アプローチよりも財務諸表利用者に有用な情報を提供するであろう。

その他の事項

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー9

委員会は、今後の会議で検討する3件の継続中の事項及び2件の新規事項についての報告書を受け取った。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB及びIFRS財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.
コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。
ISSN 1477-206X