

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IFRIC 解釈指針案「外貨建取引と前払・前受対価」

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）が 2015 年 10 月 21 日に公表した IFRIC 解釈指針案「外貨建取引と前払・前受対価」（コメント期限は 2016 年 1 月 19 日）（以下「本解釈指針案」という。）の概要について説明を行うとともに、本解釈指針案に対する当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的として作成している。
2. なお、本資料は、2016 年 1 月 7 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会における議論を踏まえ、修正したものである。

## II. 本解釈指針案の主な内容

### 背景

3. IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」は、第 21 項及び第 22 項（下記参照）において、外貨建取引を当初認識時に企業の機能通貨で記録する際に、「取引日」現在における直物為替レートを使用すべきという要求事項を示している。

（関連する定め：IAS 第21号より抜粋）

21	外貨建取引は、機能通貨での当初認識時に、機能通貨と外国通貨との間の取引日現在の直物為替レートを外貨金額に適用することにより、機能通貨で記録しなければならない。
22	取引日は、取引が IFRS に従って最初に認識の要件を満たす日である。実務上の理由から、取引日の実際レートに近似するレートが使用されることが多い。例えば、1週間又は1か月の平均レートが、当該期間中に発生した各外国通貨でのすべての取引に用いられることがある。しかし、為替レートが著しく変動している場合には、一定期間の平均レートの使用は不適切である。

4. 企業が関連する資産、費用又は収益の認識に先立って、外貨での対価の一部又は全部の支払い又は受領がされる場合、一般的に非貨幣性の資産又負債が認識される。また、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（第 105 項）では、企業が顧客に財又はサービスを移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利を有している場合、企業は、支払時又は支払の期限到来時（いずれか早い方）に当該契約を契約負債（非貨幣性負債）として認識することとされている。

5. 上記の非貨幣性資産は、企業が財又はサービスを受取る権利を表すもの(「前払資産」)であり、非貨幣性負債は、企業が財又はサービスを移転する義務を表すもの(「繰延収益負債」又は「契約負債」)であり、これらの資産又は負債は、その後、関連する資産、費用又は収益が関連する基準に従って認識される時に、認識の中止が行われる。
6. IFRS-IC は、財又はサービスの販売取引において、顧客が返金不能の前払いを行い、企業が外貨建ての前受金を受領する状況において、IAS 第 21 号の第 21 項及び第 22 項における「取引日」をどのように決定すべきかに関する質問を受けた。関係者に対する聞き取り調査を行った結果、本件に関する会計実務に不統一が観察されたことから、IFRS-IC は、議論の結果、会計実務の不統一の解消を目的として本解釈指針案を公表することとした。

## 範囲

### 提案内容

7. 本解釈指針案は、IFRS-IC が直接的に質問を受けた外貨建ての販売取引に限定することなく、購買取引等を含め、次のすべての要件を満たす状況における外貨建取引(又はその一部)を対象とすることが提案されている。(本解釈指針案第 4 項)
  - (1) 外貨建であるか又は外貨で価格設定される対価<sup>1</sup>がある。
  - (2) 企業が、関連する資産、費用又は収益(あるいはその一部)の認識に先立って、当該対価に関して前払資産(prepayment asset)又は繰延収益負債(deferred income liability)を認識する。
  - (3) 前払資産又は繰延収益負債が非貨幣性である。
8. 他方、本解釈指針案は、関連する資産、費用又は収益の当初認識を次のいずれかで行うことが要求されている状況には適用されないとしている。
  - (1) 関連する資産、費用又は収益の公正価値
  - (2) 引き渡したか又は受け取った対価の公正価値(当該対価が、関連する前払資産又は繰延収益負債の当初認識日以外の日以外に外貨で測定される場合)
9. さらに、本解釈指針案を以下に適用することは要求されないとしている。
  - (1) 企業が発行する保険契約(再保険契約を含む)及び保有している再保険契約
  - (2) 法人所得税

---

<sup>1</sup> IAS 第 21 号と同様、現金に限定しないとされている。

## 提案理由

10. IFRS-IC は、本解釈指針案の公表にあたり、本解釈指針案の範囲について、主に次の点について検討を行った。
- (1) 前払・前受の対価が現金以外である場合を含めるか  
前払・前受対価は、現金を対価とする場合とともに現金以外（例：棚卸資産）を対価とすることもあり得る。本解釈指針案では、現金対価と現金以外の対価について特に区別する必要はないという理由から、双方を対象としている。
  - (2) 当初認識時に公正価値で測定される取引を含めるか  
前払・前受対価が授受された後、資産、費用、収益についてそれらの当初認識日の公正価値で認識することが要求される場合がある。こうした場合、公正価値で測定される日の直物為替レートで換算がされることになるため、本解釈指針案は、こうした状況については対象としていない。
  - (3) 貨幣性項目  
前払・前受対価は、通常、非貨幣性資産又は負債を生じさせるが、取引条件によっては、貨幣性資産又は負債を生じさせる場合があり得る。こうした場合、IAS 第 21 号の第 28 項及び第 29 項が適用されるため、本解釈指針案は、こうした状況は対象としていない。

## 論点

11. 本解釈指針案は、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債に関連し、それらの認識の中止時に認識される資産、費用又は収益（あるいはその一部）を当初認識時に換算するために用いる直物為替レートを決定するうえで、IAS 第 21 号で定められている「取引日」をどのように決定すべきかについて扱っている。

## 合意事項

### （取引日）

### 提案内容

12. 本解釈指針案は、IAS 第 21 号の第 21 項及び第 22 項における「取引日」を、次のいずれか早い方とすることを提案している。
- (1) 非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債の当初認識の日
  - (2) 資産、費用又は収益（あるいはその一部）が財務諸表に認識される日

### **提案理由**

13. IFRS-IC は、上記の提案にあたり、どの為替レートを使用すべきかを決定する目的上の「取引日」を識別するうえで、契約の締結、対価の授受、財又はサービスの引き渡しを一連の取引の一部と見做す「一取引アプローチ」と契約の締結、対価の授受、財又はサービスの引き渡しをすべて別個の取引と見做す「複数取引アプローチ」の2つの考え方を検討した。IFRS-IC は、検討の結果、次の理由から、前払・前受対価は、非貨幣性の前払金又は繰延収益を生じさせる（一取引アプローチの考え方による）と結論付けた。
- (1) 企業が既に受領した（又は支払った）対価については、取引について為替リスクに晒されていないという実態を反映すること
  - (2) 繰延収益の認識に反映されている履行義務と収益を発生させる事後における義務の履行との間に相互関連性があるほか、前払資産の認識に反映されている将来の資産や財・サービスの受領に関する権利とその後における権利の履行との間に相互関連性があること
  - (3) IAS 第 21 号における、非貨幣性資産は換算替えを行わないという定めと整合的であること
14. 上記を踏まえ、本解釈指針案では、本資料の第 12 項における提案がされている。

### **（取引の当初認識が段階的に行われる場合における取扱い）**

#### **提案内容**

15. 本解釈指針案では、取引の当初認識が段階的に行われる場合（非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債を含む）、「取引日」は各段階について定められる（複数の取引日がある）とすることが提案されている。また、取引日が各段階において設けられる状況として、次の場合が例示されている。
- (1) 複数回にわたって前払い又は前受けがされている。
  - (2) 複数の財が異なる時期に引き渡される、又はサービスが一定期間にわたり提供される。
  - (3) 複数の財及び（又は）サービスが引渡/提供されるとともに、一部の支払い又は入金の前払いで、残りがその後支払い又は入金される。
16. また、本解釈指針案では、「取引日」が複数ある場合、取引のうち該当部分の換算にあたってそれぞれの日の直物為替レートを適用することが提案されている。また、それ

らの日が非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債の当初認識の日である場合、同日の為替レートを資産、費用又は収益の関連する部分（IFRSによって決定される、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債の認識の中止の日に認識される部分）の当初認識に用いることが提案されている。

### **提案理由**

17. IFRS-IC は、関連する資産、費用又は収益のうち、非貨幣性の前払資産の履行又は非貨幣性の繰延収益負債の履行時に認識される部分だけが当初認識時に前払資産又は繰延収益負債の認識日の直物為替レートをを用いて企業の機能通貨に換算され、残りの部分は当該部分が認識される日の直物為替レートをを用いて当初認識時に換算されることになることと結論づけた。

### **（貨幣性項目について生じる為替差額の表示との相互関係）**

18. IFRS-IC は、本解釈指針案と IAS 第 21 号第 28 項から第 29 項に従って発生する期間に純損益に認識される貨幣性項目の決済又は再換算について生じる為替差額の表示との相互関係を検討した。この結果、本解釈指針案では、IAS 第 21 号第 21 号及び第 22 項に従った機能通貨での外貨建取引の当初認識に当たっての「取引日」の意味を明らかにしようとするを目的としたものであることから、為替差額の表示は解決すべき論点と関連性がないと結論づけ、特段の提案を行っていない。

### **（経過措置）**

#### **提案内容**

19. IFRS-IC は、適用開始時に、企業は本解釈指針案を次のいずれかの方法で適用しなければならないことを提案している。
- (1) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及的に適用する。
  - (2) 本解釈指針案の範囲に含まれるすべての資産、費用及び収益のうち、当初認識が次のいずれかの以後であるものについて将来に向かって適用する。
    - ① 企業が本解釈指針案を最初に適用する報告期間の期首
    - ② 企業が本解釈指針案を最初に適用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過去の報告期間の期首

#### **提案理由**

20. IFRS-IC は、本解釈指針案への移行時の完全遡及適用は、特に資産の購入に関わる外

貨建取引について負担となる場合があり、さらに、企業は信頼性のある比較情報の修正を行うための十分な情報を有していない場合もあると考えた。このため、IFRS-ICは、適用開始時に、当報告期間の期首又は最初に適用する報告期間に比較情報として表示される過去の報告期間の期首のいずれかよりも前に認識したすべての資産、費用及び収益（あるいはその一部）に関する遡及修正について免除の選択肢を企業に与えるべきであると決定した。

21. なお、IFRS 第1号「IFRSの初度適用」には、固定資産等の測定にあたって公正価値をみなし原価とすることが認められている。このため、本解釈指針案では、初度適用企業に対して特段の経過措置は提案されていない。

### III. 当委員会の対応（案）

22. 仮に本解釈指針案に対してコメント・レターを送付する場合、各質問に対するコメントの方向性（案）は、次のように考えられる。

#### 質問 1

##### 質問 1——範囲

本解釈指針案は、外貨建取引を当初認識時に IAS 第 21 号の第 21 項から第 22 項に従って換算するために使用する直物為替レートを決定する目的上の取引日の決定方法を扱っている。本解釈指針案の範囲に含まれる外貨建取引は、本解釈指針案の第 4 項から第 6 項に記述されている。

本解釈指針案の範囲の提案に同意するか。同意しない場合、どのようなことを提案するか、その理由は何か。

- (1) 本解釈指針案の提案について、本資料第 10 項に記載された理由は概ね妥当と考えられることから、同意することとしてはどうか。
- (2) ただし、本解釈指針案の第 5 項(b)の記述（本資料第 8 項(2)参照）については、具体的に、何を指すものかについて必ずしも明確でなく、明確化が望まれる。
- (3) また、設例（IE2、IE5 等）において「返金不能（non-refundable）」であることが要件として示されている。この点、本解釈指針案の第 4 項から第 6 項では、「返金不能」であることが要件とされておらず、我々もこれを要件にすることが必要とは考えていない。ただし、「返金不能」である旨を要件にしない旨について、結論の根拠において明らかにすることが望まれる。

#### 質問 2

##### 質問 2——合意事項

本解釈指針案における合意事項は、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債に関連し、それらの認識の中止時に認識される資産、費用又は収益（あるいはその一部）を当初認識時に換算するために使用する直物為替レートを決定する目的上の取引日の決定方法に関するガイダンスを示している（第 8 項から第 11 項参照）。この合意事項の根拠は BC22 項から BC33 項で説明されている。これには、本解釈指針案と、IAS 第 21 号の第 28 項から第 29 項に従って貨幣性項目について生じる為替差額の純損益における表示の相互関係についての解釈指針委員会の検討が含まれている（BC32 項から BC33 項参照）。

本解釈指針案で提案された合意事項に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

- (4) 財又はサービスの提供等に先立って、対価の前払いや前受けがなされる場合、主に本資料の第 1311 項に記載された理由から、IAS 第 21 号では、契約の締結、対価の授受、財又はサービスの引き渡しを一連の取引の一部と見做す「一取引アプローチ」の考え方によっていると考えることが適当と考えられる。このため、「取引日」に関する提案（本資料第 12 項参照）を支持することとしてはどうか。
- (5) また、前払・前受対価に係る為替差額の純損益における表示方法については、一取引アプローチの考え方にしたとすると、本来、その後の決済損益や貨幣性資産の換算損益と純額で表示する方法がより整合的と考えられる。
- (6) この点、企業の会計実務が様々であるほか、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における履行義務の識別や各履行義務への取引価格の配分プロセスを通じてさらに論点が生じる可能性があるという指摘もされている。本件については、財務諸表本表においてどの程度表示科目を詳細に示すべきかという論点とも関連するため、IASB が今後予定している業績表示プロジェクトにおいて、別途検討することを提案してはどうか。

### 質問 3

#### 質問 3——経過措置

適用開始時に、企業は本解釈指針案を次のいずれかの方法で適用することになる。

- (a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及的に
- (b) 本解釈指針案の範囲に含まれるすべての外貨建資産、費用及び収益のうち、当初認識が次のいずれかの以後であるものについて将来に向かって
  - (i) 企業が本解釈指針案を最初に適用する報告期間の期首
  - (ii) 企業が本解釈指針案を最初に適用する報告期間の財務諸表において比較情報

として表示される過去の報告期間の期首

経過措置の提案に同意するか。同意しない場合、どのようなことを提案するか、その理由は何か。

- (7) 本解釈指針案の提案については、本来、遡及適用することが適当と考えられる。しかし、企業によっては、関連する取引が相当多く、遡及適用が実務上極めて煩雑になることも想定されるため、将来に向かって適用することも認める経過措置の提案に同意するとしてはどうか。
- (8) ただし、初度適用企業については、本解釈指針案で特段の定めを設けなくても、現行のIFRS第1号における定めによって実質的に対応が図られているという見解がある一方、IFRS第1号における定めに従うだけでは実務的に困難な場合もあると考えられることから、初度適用企業にも本解釈指針案で特段の定めを設けるべきという見解も示されている。このため、初度適用企業への対応については、再度、分析を行ったうえで、審議を行うべきと考えられる。
23. しかし、2016年1月7日に開催されたIFRS適用課題対応専門委員会において対応を議論した結果、上記のコメント案はいずれも本解釈指針案の提案について概ね同意する内容であることから、専門委員会としては、コメント・レターの提出は不要と考えるとの結論に至っている。
24. 上記を踏まえ、事務局としては、本解釈指針案に対してコメント・レターを送付しないこととしてはどうかと考えている。

#### ディスカッション・ポイント

本解釈指針案に対してコメント・レターを送付しないという事務局の提案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

以上