

IFRIC Update 2021 年 9 月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議において至った決定の要約である。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見ることができる。

委員会は、2021 年 9 月 14 日から 15 日に会合し、下記の項目について議論した。

[委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

- 用途制限のある要求払預金（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」）－ アジェンダ・ペーパー5
- 金融資産の決済として電子送金で受け取る現金（IFRS 第 9 号「金融商品」）－ アジェンダ・ペーパー6

[審議会の検討を求めるアジェンダ決定](#)

- リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」）－ アジェンダ・ペーパー2
- 当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」）－ アジェンダ・ペーパー3

[その他の事項](#)

- セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 － アジェンダ・ペーパー4
- 仕掛中の作業 － アジェンダ・ペーパー7

[IFRIC Update への補遺－委員会のアジェンダ決定](#)

- リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」）－ アジェンダ・ペーパー2
- 当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」）－ アジェンダ・ペーパー3

[委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

委員会は、以下の事項について議論を行い、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（基準設定プロジェクトを追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関

関連情報

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

心のある関係者は、コメントを open for comment ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、締切日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。受け取ったコメントを分析したアジェンダ・ペーパーには、その日までに受け取ったコメントのみの分析が記載される。

用途制限のある要求払預金（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」） — アジェンダ・ペーパー 5

委員会は、要求払預金が第三者と合意された契約上の用途制限の対象となっている場合に、企業がその要求払預金をキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書において現金及び現金同等物の内訳として含めるかどうかに関して要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、企業は次のような状態である。

- a. 要求払預金を保有していて、その契約条件は、そこで保有している金額に企業がアクセスすることを妨げていない（すなわち、企業が当該預金からどのような金額を要求するとしても、企業は当該金額を要求払で受け取ることとなる）。
- b. その独立した要求払預金において所定のコロ額のコロ現金を維持し、当該現金を所定の目的のみに使用するという第三者との契約上の義務がある。企業が当該要求払預金において保有している金額を第三者と合意した以外の目的で使用するとした場合、企業は契約上の義務に違反することとなる。

キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物

IAS 第 7 号の第 6 項は、「現金」を「手許現金と要求払預金からなる」と記述することによって定義している。IAS 第 7 号は、定義そのもの以外では、ある項目が現金に該当するかどうかについて他の要求事項を含んでいない。

IAS 第 7 号及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、現金及び現金同等物に含まれる金額が制限の対象となる場合があることを示唆している。すなわち、

- a. IAS 第 7 号の第 48 項は、「保有する現金及び現金同等物の残高のうち、当該企業グループが利用できない重大な金額」に関する情報を開示することを企業に要求している。
- b. IAS 第 1 号の第 66 項(d)は、「現金又は現金同等物（IAS 第 7 号に定義）である（ただし、当該資産を交換すること又は負債の決済に使用することが、報告期間後少なくとも 12 か月にわたり制限されている場合を除く）」資産を流動資産に分類することを要求している。

委員会は、第三者との契約から生じた要求払預金の用途制限は、当該制限により当該預金の性質が IAS 第 7 号における現金の定義を満たさなくなるように変化する場合を除いては、当該預金が現金ではなくなるという結果を生じさせないと結論を下した。

要望書に記載された事実パターンでは、要求払預金に保有されている金額についての契約上の用途制限は、当該預金の性質を変化させない。すなわち、企業は当該預金に要求に応じてアクセスできる。したがって、委員会は、企業は当該要求払預金をキャッシュ・フロー計算書において「現金及び現金同等物」の内訳として含めると結論を下した。

財政状態計算書における表示

IAS 第 1 号の第 54 項(i)は、「現金及び現金同等物」の金額を表示する科目を財政状態計算書に含めることを企業に要求している。IAS 第 1 号の第 55 項は、「企業は、追加的な科目（第 54 項に列挙した科目の分解

を含む) (中略) の表示が企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合には、財政状態計算書上に表示しなければならない」と述べている。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は要求払預金を財政状態計算書において現金及び現金同等物として表示すると結論を下した。財政状態の理解への目的適合性がある場合には、企業は現金及び現金同等物の科目を分解し、契約上の用途制限の対象となっている要求払預金を追加的な科目で区分して表示することとなる。

資産を流動又は非流動として表示する企業は、IAS 第 1 号の第 66 項(d)を適用して、要求払預金を流動に分類することとなる。ただし、当該預金について「交換すること又は負債の決済に使用することが、報告期間後少なくとも 12 か月にわたり制限されている」場合は除く。

開示

IAS 第 7 号の第 45 項は、「企業は現金及び現金同等物の内訳を開示しなければならない (以下略)」と述べており、IAS 第 7 号の第 48 項は、「保有する現金及び現金同等物の残高のうち、当該企業グループが利用できない重大な金額」を、経営者による説明とともに、開示することを企業に要求している。それらの要求事項を適用して、企業は、用途制限の対象となっている要求払預金及び当該グループが利用できない重大な現金及び現金同等物の金額を、現金及び現金同等物の内訳として、当該金額に関する情報とともに開示する。企業はまた、追加的な情報を開示すべきかどうかとも検討する。

- a. IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の要求事項の文脈で、金融商品から生じる流動性リスク及び企業が当該リスクをどのように管理するのかに関して。
- b. IAS 第 7 号及び IFRS 第 7 号の開示要求を適用して企業が提供する情報が、制限が企業の財政状態に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合 (IAS 第 1 号の第 31 項)。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、第三者と合意された用途制限の対象となっている要求払預金をキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書において現金及び現金同等物の内訳として含めるべき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いると結論を下した。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

金融資産の決済として電子送金で受け取る現金 (IFRS 第 9 号「金融商品」) — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、金融資産の決済として電子送金システムを通じて受け取る現金の認識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、

- a. その電子送金システムは、送金を決済するために 3 営業日を要する自動化された決済プロセスを有している。したがって、当該システムを通じて行われるすべての送金は、支払者が送金に着手した 2 営業日後に決済 (受取人の銀行口座に入金) される。
- b. 企業は顧客に対する営業債権を有している。企業の報告日現在で、顧客は当該営業債権を決済するために電子送金システムでの送金に着手した。企業は当該現金を報告日の 2 日後に銀行口座で受け取る。

要望書は、企業が、送金が決済される日 (報告日後) ではなく送金が着手された日 (報告日) に営業債権の認識の中止を行って現金を認識することができるかどうかを質問していた。

IFRS 第 9 号における適用される要求事項

要望書に記載された事実パターンは、営業債権の決済としての現金の受取りを伴っている。営業債権と企業が受け取る現金の両方が、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融資産である。したがって、企業は、営業債権

の認識の中止を行うべき日を決定するにあたり IFRS 第 9 号の 3.2.3 項を、また、現金を金融資産として認識すべき日を決定するにあたり IFRS 第 9 号の 3.1.1 項を適用する。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は金融資産の購入も売却もしようとしていないと考えた。したがって、IFRS 第 9 号の 3.1.2 項（金融資産の通常の方法による売買についての要求事項を定めている）は適用されない。

営業債権の認識の中止

企業が金融資産を譲渡する場合を除いて、IFRS 第 9 号の 3.2.3 項は、「当該金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した」場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産の認識の中止を行うことを企業に要求している。したがって、要望書に記載された事実パターンでは、企業は営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する日に営業債権の認識の中止を行う。

当該キャッシュ・フローに対する企業の契約上の権利が消滅する日の決定は、法律上の問題であり、適用される法律や電子送金システムの特性を含む具体的な事実及び状況に応じて決まる。要望書に記載された事実パターンでは、顧客から現金を受け取るという企業の契約上の権利が当該現金の受取時にはじめて消滅する場合には、企業は営業債権を送金の決済日（企業が銀行口座において当該現金を受け取る日）に認識することとなる。

現金（又は他の金融資産）の認識

IFRS 第 9 号の 3.1.1 項は、「企業が金融商品の契約条項の当事者になった」場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産を認識することを企業に要求している。要望書に記載された事実パターンでは、企業は金融商品（すなわち、銀行口座）の契約条項の当事者であり、当該条項に基づいて、銀行に預金した金額について銀行から現金を入手する契約上の権利を有している。したがって、要望書に記載された事実パターンでは、企業が銀行から現金を入手する権利を有するのは、現金が銀行口座に預金されている場合のみである。このため、企業が現金を金融資産として認識するのは送金の決済日においてであり、その前ではない。

委員会は、営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が送金の決済日の前に消滅するのであれば、企業は営業債権の決済として受け取った何らかの金融資産（例えば、顧客の銀行から現金を受け取る権利）を同じ日において認識することとなると考えた。しかし、企業は、営業債権の決済として受け取る現金（又は他の金融資産）を、営業債権の認識の中止を行う前には認識しない。

結 論

要望書に記載された事実パターンにおいて、委員会は、IFRS 第 9 号の 3.2.3 項及び 3.1.1 項を適用して、企業は次のようにすると結論を下した。

- a. 営業債権の認識の中止を、営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する日に行う。
- b. 当該営業債権の決済として受け取る現金（又は他の金融資産）を同じ日において認識する。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、営業債権の認識の中止をいつ行い、当該債権の決済として電子送金システムを通じて受け取る現金をいつ認識すべきかを企業が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、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

審議会の検討を求めるアジェンダ決定

リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー2

委員会は、2021 年 3 月の IFRIC Update で公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。リース料に課された還付されない付加価値税（VAT）を借手がどのように会計処理するのかに関してのものである。

委員会は当該アジェンダ決定について結論に至った。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、審議会はこのアジェンダ決定を 2021 年 10 月の会議で検討する。審議会が当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2021 年 10 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、2021 年 3 月の IFRIC Update で公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。ワラントの分類変更に関する IAS 第 32 号の適用に関してのものである。

委員会は当該アジェンダ決定について結論に至った。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、審議会はこのアジェンダ決定を 2021 年 10 月の会議で検討する。審議会が当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2021 年 10 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

その他の事項

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、審議会のセール・アンド・リースバックにおけるリース負債のプロジェクトについて議論した。委員会メンバーは、関連する公開草案に対するフィードバックを検討した後に、当該プロジェクトの方向性についての助言を提供した。

審議会は、今後の会議でこの事項について議論する際に、委員会の助言を考慮する。

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、2021年9月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでいる。説明的資料は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項についての企業の理解を変更させる可能性のある追加的な洞察を提供する場合がある。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決定する場合がある。企業は、当該決定を行い、必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間（例えば、企業は変更を適用するために、新たな情報の入手やシステムの適用が必要となる場合がある）を与えられることが期待される。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのかの決定は、企業の具体的な事実及び状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に導入し、重要性がある場合には、当該変更に関連した開示が IFRS 基準で要求されるかどうかを検討することを期待される。

委員会は、次の事項について議論し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー2

2021 年 10 月に公表¹

委員会は、リース料に対して課される還付されない付加価値税（VAT）を借手がどのように会計処理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、

- a. 借手は VAT が財又はサービスに対して課される法域で営業している。販売者は購入者に対して発行する請求書に VAT を含める。VAT は貸手が請求書を借手に発行する時点で課される。
- b. 適用される法制は次のようになっている。
 - i. 販売者が VAT を回収して政府に納付することを要求している。
 - ii. 一般的に、購入者が財又はサービス（リースを含む）に対して課された VAT を政府から回収することを認めている。
- c. 借手の営業の性質のため、借手は購入した財又はサービスに課された VAT の一部分しか回収できない。これにはリースについて行う支払に課される VAT が含まれる。したがって、借手が支払う VAT の一部は還付されない。
- d. リース契約は、適用される法制に従って課される VAT に係る金額を含んだ支払を借手が貸手に対して行うことを要求している。

要望書は、IFRS 第 16 号を適用するにあたり、借手が還付されない VAT をリースに係るリース料の一部として含めるのかどうかを質問していた。

委員会が実施したアウトリーチ及び委員会の暫定的なアジェンダ決定に対するコメントレターでは、次のことを示す証拠は限定的であった。

- a. リース料に対する還付されない VAT が、影響を受ける借手にとって重要性があること
- b. 類似した状況にある借手がリース料に対する還付されない VAT を会計処理する方法の多様性

したがって、委員会は、この事項が幅広い影響を有し、影響を受ける者に対して重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれるという証拠を受け取っていない。このため、委員会は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー3

2021 年 10 月に公表¹

委員会は、ワラントの分類変更に関する IAS 第 32 号の適用に関する要望を受けた。具体的には、要望書は、ワラント発行者の固定数の資本性金融商品を将来のある日において確定される行使価格で購入する権利を保有者に与えるというワラントを記述していた。当初認識時においては、行使価格の変動可能性があるため、発行者は IAS 第 32 号の第 16 項を適用するにあたり、これらの金融商品を金融負債に分類する。これは、デリバティブ金融商品が資本に分類されるためには、発行者が固定金額の現金又は他の金融資産を企業自身の固定数の資本性金融商品と交換することによって決済されるものでなければならないからである（「固定対固定の条件」）。要望書は、契約で定められているように当初認識後にワラントの行使価格が固

定された後において、その段階では固定対固定の条件は満たされることになるので、発行者はワラントを資本として分類変更するのかどうかを質問していた。

委員会は、IAS 第 32 号は、金融商品の契約条件に変更がない場合の当初認識後の金融負債及び資本の分類変更についての一般的な要求事項を含んでいないことに着目した。委員会は、分類変更に関しての同様の疑問が他の状況で生じることを認識した。発行者による分類変更は、当審議会が資本の特徴を有する金融商品（FICE）のプロジェクトで扱う実務上の論点の 1 つとして識別されている。委員会は、要望書に記載された事項は、単独では、審議会又は委員会が費用対効果の高い方法で扱うには狭すぎると結論を下した。その代わりに、審議会はこの事項を FICE プロジェクトに関するより幅広い議論の一部として検討すべきである。これらの理由により、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

¹ 「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、2021 年 10 月の会議で、国際会計基準審議会はこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。

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