

# *In depth*

## 2017年に適用される 新しいIFRSに関する 実務ガイド

March 2017



# はじめに

2016年3月以降、国際会計基準審議会 (IASB) は以下の修正を公表しています。

- IFRS第4号「保険契約」の修正;  
IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」への適用
- IFRS第2号「株式に基づく報酬」の修正;  
株式に基づく報酬取引の分類および測定
- IAS第40号「投資不動産」の修正;  
投資不動産の振替
- IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の修正;  
IFRS第15号の明確化
- 年次改善2014年-2016年サイクル;  
IFRS第12号「他の企業への関与の開示」、  
IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」、  
およびIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」
- IFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」

本ガイドは、これらの新しい修正と解釈指針に加え、それらより前に公表された2017年1月に発効となる基準および修正について要約しています。

本ガイドは、IFRSに基づく財務諸表の作成者、利用者および監査人が利用できるように作成しています。またそれぞれの基準、修正、解釈指針を発効日、早期適用の可否で分類した早見表を含めました。本ガイドは、これらの変更による影響（一部の企業においては重要なものとなる可能性がある）の概要を示し、企業が影響を受けるかどうかを理解して検討を開始するのに役立ちます。また本ガイドは、新しいプロセスやシステムあるいは追加的なガイダンスが必要になる可能性のある領域を識別して、より効果的に計画を立てるのに役立ちます。

改訂基準／基準	発効日	早期適用	ページ
<b>2017年1月1日発効</b>			
IAS 第12号「法人所得税」の修正 —未実現損失に係る繰延税金資産の認識	2017年1月1日以後開始する事業年度	可能	4
IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正 —開示に関する取組み	2017年1月1日以後開始する事業年度	可能	5
年次改善 2014年-2016年サイクル —IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」の修正	2017年1月1日以後開始する事業年度	可能	20
<b>2018年1月1日発効</b>			
IFRS 第9号「金融商品」	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	12
IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	14
IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の修正 —IFRS 第15号の明確化	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	16
IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の修正 —株式に基づく報酬取引の分類および測定	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	9
IFRS 第4号「保険契約」の修正 —IFRS 第9号「金融商品」の IFRS 第4号「保険契約」への適用	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	7
IAS 第40号「投資不動産」の修正 —投資不動産の振替	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	11
年次改善 2014年-2016年サイクル —IFRS 第7号、IAS 第19号および IFRS 第10号に関する IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正および IAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	20
IFRIC 第22号「外貨建取引と前払・前受対価」	2018年1月1日以後開始する事業年度	可能	21
<b>2019年1月1日発効</b>			
IFRS 第16号「リース」	2019年1月1日以後開始する事業年度	可能(ただし IFRS 第15号も適用されていることが条件)	18

# 目次

<b>1. 改訂基準.....</b>	<b>4</b>
未実現損失に係る繰延税金資産の認識 —IAS第12号「法人所得税」の修正 .....	4
開示に関する取組み —IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正 .....	5
IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」への適用 —IFRS第4号「保険契約」の修正 .....	7
株式に基づく報酬取引の分類および測定 —IFRS第2号「株式に基づく報酬」の修正.....	9
投資不動産の振替 —IAS第40号「投資不動産」の修正 .....	11
<b>2. 新基準.....</b>	<b>12</b>
金融商品—IFRS第9号 .....	12
顧客との契約から生じる収益—IFRS第15号.....	14
IFRS第15号の明確化—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の修正.....	16
リース—IFRS第16号.....	18
<b>3. 年次改善 2014年-2016年サイクル.....</b>	<b>20</b>
<b>4. IFRIC第22号.....</b>	<b>21</b>
外貨建取引と前払・前受対価 .....	21

本資料は、PwC Globalが発行した『In depth - New IFRSs for 2017』の日本語翻訳版であり、その英語オリジナル版は以下から入手可能です。  
[https://inform.pwc.com/s//informContent/1719280403151642#ic\\_1719280403151642](https://inform.pwc.com/s//informContent/1719280403151642#ic_1719280403151642)  
また日本語翻訳版の作成にあたり、英語オリジナル版に含まれる欧州連合(EU)における適用状況に関する記載は省略しています。

## 未実現損失に係る繰延税金資産の認識

### IAS第12号「法人所得税」の修正

#### 発効日

2017年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

#### 論点

本修正は、未実現損失に係る繰延税金資産の認識に関する要求事項を明確化するものです。本修正は、資産が公正価値で測定されており、その公正価値が当該資産の税務基準額よりも低い場合の繰延税金の会計処理方法を明確化しています。さらに本修正は、繰延税金資産の会計処理のその他の側面も明確化しています。

#### 影響

##### 追加的ガイダンスの内容

**資産が公正価値で測定され、その公正価値が税務基準額よりも低い場合、一時差異は存在するか**

はい、存在します。一時差異は、報告期間の末日時点において資産の帳簿価額が税務基準額よりも低いときには常に存在します。

**企業は、将来の課税所得を見積もるために、資産の帳簿価額よりも高い金額を回収すると仮定できるか**

はい、できます。一時差異の存在および金額を決定することと、繰延税金資産を実現させる将来の課税所得を見積もることは、2つの独立したステップです。帳簿価額を上回る資産の回収は、課税所得を予想するうえで本来考慮されるべきものであり、したがって、見積課税所得に含めなければなりません。例えば、売却可能な負債性投資の帳簿価額が税務基準額(当初の取得原価)よりも低くても、最終的に帳簿価額を上回る金額で回収される可能性が高い場合には、企業はその結果を仮定に織り込まなければなりません。

**回収可能性の判断は個別の繰延税金資産について行うか、またはその他の繰延税金資産と合わせて行うか**

税法によって異なります。税法によって、課税所得の源泉によって回収することができる繰延税金資産が特定の種類のみに限定されていない場合、繰延税金資産は他の繰延税金資産と合わせて評価されます。特定の種類の繰延税金資産に限定されている場合には、その繰延税金資産は同じ種類の他の繰延税金資産のみと合わせて評価されます。

#### 繰延税金資産は将来の課税所得にどのような影響を与えるか

将来期間における将来減算一時差異等の解消によって生じる課税所得計算上の損金の算入は、関連する繰延税金資産の回収可能性の評価に使われる将来の課税所得の見積りから除外されます。

#### 発効日および経過措置

本修正は、2017年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用は認められます。企業は、本修正の適用開始時に、表示される最も古い比較期間の期首における資本に対する修正金額を、資本の各内訳項目別に配分せず、期首利益剰余金(または、適切な場合には、別の資本の内訳項目)において全額を認識することを選択できます。

#### 考察

本修正は、IAS第12号における既存のガイダンスを明確化するものであり、繰延税金資産の認識の基礎となる原則を変更するものではありません。

本修正は、公正価値で測定される負債性投資に係る繰延税金の会計処理に関するある質問から提起されたものですが、特定の種類またはクラスの資産に制限されるものではありません。本修正は、繰延税金資産の会計処理の基礎となる一般的な原則のいくつかを明確化しています。

## 開示に関する取組み

# IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正

### 発効日

2017年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

### 論点

本修正は、財務諸表利用者が財務活動から生じる負債の変動を評価できるように追加的な開示を導入しています。本修正は、これまで財務諸表の開示の改善方法を検討してきたIASBの開示に関する取組み（開示イニシアティブ）の一環です。

### 影響

#### 追加的な開示の内容

企業は、財務活動から生じる負債の変動について利用者の理解に役立つ情報を開示することが要求されます。これには、以下から生じる変動が含まれます。

- キャッシュ・フロー（借入金の引出および返済など）
- 非資金変動（取得、処分、および未実現為替差額など）

### 企業は追加的な開示にどの項目を含めるべきか

#### 開示は債務に限定されるか

いいえ、限定されません。債務は、現行のIFRSによって定義されておらず、また開示を要求されていません。そのためIASBは、キャッシュ・フロー計算書においてキャッシュ・フローが財務活動として分類されたか、または将来キャッシュ・フローが財務活動として分類されるであろう各項目の負債の変動を開示するよう要求する決定を行いました。

### 企業は、財務活動に対処するために金融資産を使用する場合、当該金融資産を開示に含めるべきか

はい、含めなければなりません。企業は、このようなキャッシュ・フローが財務活動から生じるキャッシュ・フローに含まれたか、または含まれるであろう場合には、新たな開示の中に、当該金融資産（例えば、財務活動から生じる負債をヘッジする資産）の変動を含めなければなりません。

### 企業は、他の項目の変動を開示の一部として含めることができるか

はい、できます。他の項目の変動の開示が上記の開示要求事項の目的を満たすと企業が考えている場合には、当該変動を開示に含めなければなりません。例えば、企業は、キャッシュ・フロー計算書において営業活動として分類される現金および現金同等物、年金負債、金利支払の変動などを含めることを考慮するかもしれません。ただし、本修正は、そのような開示を財務活動から生じる負債の変動の開示と区分することを要求しています。

#### 特定の開示様式が要求されるか

いいえ。本修正は、財務活動から生じる負債について、貸借対照表の期首および期末残高の調整表が開示要求事項を満たすことになると示唆していますが、特定の様式を義務付けていません。ただし、調整表を使用する場合、その開示は、調整表に含まれる項目を貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書に関連付ける十分な情報を提供しなければなりません。

#### 発効日および経過措置

本修正は、2017年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用は認められます。企業が本修正を初めて適用する場合、過去の報告期間に関する比較情報を提供することは要求されません。

#### 考察

本修正は、企業の債務の変動をよりよく理解するのに役立つ情報を求める投資家の要望に応えるものです。本修正はIFRS財務諸表を作成するすべての企業に影響を与えます。しかし、要求される情報は容易に入手可能なはずで、財務諸表作成者は、財務活動から生じる負債の変動を説明する追加情報の最善の表示方法について検討しなければならないでしょう。

# IFRS第9号「金融商品」のIFRS第4号「保険契約」への適用

## IFRS第4号「保険契約」の修正

### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

### 論点

本修正は、IFRS第9号「金融商品」と現在開発中の保険契約の新基準の発効日が異なることに対する保険会社の懸念に対応するものです。IFRS第4号の修正は、保険会社に2つのアプローチ、すなわち特定の要求事項を満たす企業に対するIFRS第9号適用の一時的な免除（報告企業レベルでの適用）および「上書きアプローチ（overlay approach）」を提供しています。いずれのアプローチも適用は任意となります。

IFRS第4号（現在公表済みの修正を含む）は、保険契約の新基準に置き換わります。そのため、IFRS第9号適用の一時的な免除と「上書きアプローチ」は、保険契約の新基準の発効時にその適用が中止される見込みです。

### 主な規定

#### IFRS第9号適用の一時的な免除

2021年1月1日より前に開始する事業年度について、IFRS第4号の修正は、保険会社に対して、IFRS第9号を適用する代わりに国際会計基準（IAS）第39号「金融商品：認識及び測定」を引き続き適用することを認めています。当該取り扱い、保険会社の「支配的活動が保険に関連する」場合に認められます。この免除は、報告企業レベルでのみ適用できます。「支配的活動が保険に関連する」かどうかを評価するために、2つのテストを実施しなければなりません。両方のテストに合格した場合に限り、保険会社の「支配的活動は保険に関連する」とみなされます。

最初に、保険会社は、IFRS第4号の範囲に含まれる契約から生じる負債の帳簿価額が負債全体の帳簿価額合計に比べて重要かどうかを評価します。

次に、保険会社は、保険に関連する負債の帳簿価額の合計をその負債全体の帳簿価額の合計と

比較します。IFRS第4号の範囲に含まれる保険契約から直接生じる負債に加え、保険に関連する負債には、以下が含まれます。

- IAS第39号を適用して、純損益を通じて公正価値で測定する非デリバティブの投資契約負債
- 保険会社が保険および非デリバティブの投資契約を発行したことにより、またはこれらの契約から生じる義務を履行したことにより、生じる負債

2番目のテストは、評価で得られたパーセンテージが90%を超えている場合、または、80%超90%以下で、保険会社が保険に関連しない重要な活動に従事していない場合、のいずれかの場合に合格します。

この評価は、2016年4月1日の直前の年次報告日時点の帳簿価額に基づいて行われます。一部の状況下では、再評価が要求されるか、または許容されます。

#### 上書きアプローチ

IFRS第9号では、特定の金融資産は、純損益を通じて公正価値で測定しなければなりません。IFRS第4号では、保険契約に関連する負債は、取得原価に基づいて測定される場合が多くあります。このミスマッチによって、純損益にボラティリティが生じます。「上書きアプローチ」を使用することにより、特定の適格金融資産についてその影響が取り除かれます。このような金融資産について、保険会社は、IFRS第9号のもとで純損益に計上される金額と、IAS第39号のもとで純損益に計上されていたであろう金額との差額を、純損益からその他の包括利益に振り替えることが認められます。



金融資産が「上書きアプローチ」の指定に適格となるのは、IFRS第9号では純損益を通じて公正価値で測定されるものの、IAS第39号ではそのように測定されない場合です。さらに、当該資産は、IFRS第4号の範囲に含まれる契約に関連しない活動に関して保有しているものであってはなりません。指定されていた金融資産がもはや適格性の要件を満たさなくなった場合（例えば、資産が転用され企業の銀行活動に関連して保有されることとなった、または、企業が保険会社としての業務を中止したなどの理由により）には、そのような資産の指定の取り消しを行わなければなりません。その場合、当該金融資産に関連するその他の包括利益累計額の残高は、純損益に振り替えられます。

「上書きアプローチ」は遡及的に適用されます。そのため、指定された金融資産の公正価値とその帳簿価額の差額は、その他の包括利益累計額の期首残高に対する調整として認識されます。同様の論理により、上書きアプローチの使用を中止する場合、企業は、利益剰余金の期首残高を、その他の包括利益累計額残高の分、調整します。

## 影響

IFRS第9号適用の一時的な免除および「上書きアプローチ」により、企業が保険契約の新基準の前にIFRS第9号を適用する場合に生じ得る、純損益における一時的なボラティリティを回避することができます。さらに、企業は、一時的な免除を使用することにより、短期間に2度も大きな会計処理の変更を行う必要がなく、そして、IFRS第9号の分類および測定の要求事項の適用時に、保険契約の新基準の影響を考慮することができます。

保険会社である子会社を含む企業集団は、このIFRS第9号適用の一時的な免除が報告企業レベルでのみ適用できることに留意しなければなりません。また、企業集団が全体としてIFRS第9号適用の一時的な免除に適格でない場合、適格な保険子会社はその個別財務諸表に引き続きIAS第39号を適用することができますが、連結の目的上、当該子会社はIFRS第9号に基づく財務情報を作成しなければなりません。さらに、いずれのアプローチにおいても、重要な追加的開示が要求されることにも留意しなければなりません。

## 株式に基づく報酬取引の分類および測定

### IFRS第2号「株式に基づく報酬」の修正

#### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

#### 論点

本修正は、現金決済型の株式に基づく報酬および源泉税についての「純額決済」の要素を有する持分決済型の株式に基づく報酬の会計処理に対応しています。

#### 影響

本修正は、現金決済型の株式に基づく報酬の測定基礎および株式に基づく報酬の分類を現金決済型から持分決済型に変更させる条件変更の会計処理を明確化します。また本修正は、IFRS第2号の原則に対する例外を導入し、事業主が株式に基づく報酬に関連した従業員の納税義務に係る金額を源泉徴収して、当該金額を税務当局に支払うことを義務付けられている場合には、報酬の全体を持分決済型として取り扱うことを要求します。

#### 考察

##### 現金決済型の報酬の測定

IFRS第2号では、IFRS第13号に基づく「公正価値」を持分決済型の株式に基づく報酬の測定基礎とすることはできません。しかし、現金決済型の株式に基づく報酬に関連した「公正価値」の定義が定められていなかったため、これまでは実務の不統一がありました。本修正は、現金決済型の報酬の公正価値は、持分決済型の報酬に用いられる公正価値と首尾一貫した基礎に基づいて決定しなければならないことを明確化しています。株式市場に基づく業績条件および権利確定条件以外の条件は「公正価値」に反映されますが、株式市場条件以外の業績条件および勤務条件は権利確定が見込まれる報酬の数の見積りに反映されます。

この変更は、株式市場条件以外の条件に基づいて報酬の権利が確定する(または権利が確定しない)場合に、最も大きな影響を与えます。過去には、現金決済型の報酬の公正価値はIFRS第13号のガイダンスを用いて算定され、勤務条件および株式市場条件以外の権利確定条件が満たされる確率を反映するという議論がありました。本修正は、勤務条件および株式市場条件以外の権利確定条件は公正価値の測定において考慮に入れるべきではないことを明確化しています。

##### 現金決済型の報酬の条件変更

IFRS第2号には、持分決済型の報酬に現金選択権を追加する条件変更の会計処理に関するガイダンスが含まれていますが、現金決済型から持分決済型へと分類を変更させる条件変更の会計処理に関するガイダンスは含まれていませんでした。

現金決済型の報酬の条件変更は、公正価値の測定に即時に反映されます。持分決済型の報酬に追加された価値の増分は残りの権利確定期間にわたって認識され、価値の減少は考慮されません。本修正は、現金決済型の報酬の価値と分類の両方を変更することになる条件変更の会計処理に対応し、特に、当該変更が適用される順序を明確化するものです。

本修正は、価値の変動を、分類変更よりも先に会計処理することを要求しています。現金決済型の報酬を再測定する場合、認識した差額を損益計算書に計上してから、再測定した負債を資本に再分類します。

### 純額決済の要素を有する報酬

税法または規制が、事業主に対し、従業員が株式に基づく報酬に基づいて受け取る権利を得る株式の一部を源泉徴収し、報酬について納付すべき税金を税務当局に送金することを要求する場合があります。本修正によってIFRS第2号の結論の根拠に追加されたパラグラフでは、IFRS第2号は、そのような報酬を納税のための現金決済型の要素と従業員に対して純額で発行される株式である持分決済型の要素に分割することを要求しようとしていたことを記しています。しかし、本修正は、当該報酬の全体を持分決済型と扱おうことを要求する例外規定を追加しています。税務当局への現金支払は、持分決済型の報酬の一部として取り扱われます。この例外規定は、株式に基づく報酬に関連する従業員の納税義務を超えて源泉徴収を行う資本性金融商品には適用されません。

税務当局への現金支払は、株式に基づく報酬に関する費用として認識された金額を大幅に上回る場合があります。本修正は、企業が財務諸表利用者に対して将来キャッシュ・フローに関する情報を提供する必要がある場合には、源泉徴収義務に関して税務当局への支払うと見込まれる金額の見積りを開示しなければならないと述べています。

### 影響を受ける企業

従業員に対して株式に基づく報酬を有する企業は、今回の変更が企業の会計処理に影響を与えるかどうかを検討する必要があります。特に、以下の契約を有する企業はその影響を受ける可能性が高いでしょう。

- 業績条件を含む現金決済型の株式に基づく報酬
- 納税義務に関する純額決済の要素を含む持分決済型の報酬
- 持分決済型に分類が変更された現金決済型の株式に基づく報酬

本修正は、2018年1月1日以後に開始する事業年度から適用され、早期適用も認められます。経過措置は、事実上、本修正が適用開始日現在で未決済の報酬、または適用開始日以降に発生した条件変更に応用されると規定しており、また、過年度修正を要求していません。「純額決済される報酬」の負債から資本への分類変更による損益計算書への影響はありません。すなわち、認識された負債は調整されることなく資本に再分類されることになります。

本修正は、事後的判断を用いず、すべての修正に対して遡及的な取扱いが可能な場合に限り、遡及適用することができます。

## 投資不動産の振替

### IAS第40号「投資不動産」の修正

#### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

#### 論点

本修正は、投資不動産への振替または投資不動産からの振替をどのような場合に行うのかを明確化しています。

#### 影響

IAS第40号の修正によって、投資不動産への振替または投資不動産からの振替を行うには、用途変更が必要であることが明確化されました。不動産に用途変更が生じているのかどうかを判定するために、不動産が投資不動産の定義を満たしているかどうかを評価しなければなりません。またこうした用途変更は証拠によって裏付けられる必要があります。IASBは、用途変更を行う意図のみでは、振替を裏付けるのに十分ではないことを確認しました。

この論点が生じたのは、用途変更の証拠はあるものの、その証拠が基準の列举している証拠に含まれていない場合に、企業は建設中または開発中の不動産を棚卸資産から投資不動産に振り替えるかについて、混乱があったからです。このため、基準にある証拠のリストは、網羅的なものではなく、本基準の原則を解説するのを助けるものであるとされました。また、完成した不動産の振替だけでなく、建設中または開発中の資産が例に含められました。

IASBは経過措置に関して以下の2つのオプションを提供しています。

1. 将来に向かったの適用。分類変更する不動産から生じるあらゆる影響は、適用初年度の期首利益剰余金の調整として取り扱われることとなります。また、このオプションが選択された場合には特別な開示が要求されます。
2. 遡及的適用。このオプションは適用に事後的判断を伴わない場合にのみ選択が可能です。

# 新基準

## 金融商品

### IFRS第9号

#### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる(詳細は下記を参照)。

#### 論点

IASBは、2014年7月、IAS第39号のガイダンスを置き換える、IFRS第9号「金融商品」の完全版を公表しました。この最終基準には、金融資産と金融負債の分類および測定に関する要求事項が含まれています。また、現行の発生損失減損モデルに代わる予想信用損失モデルも含まれています。さらに、2013年11月に公表されたIFRS第9号の最終的なヘッジ会計も含まれています。

#### 主な規定

##### 分類および測定

IFRS第9号には、負債性金融商品について、償却原価、その他の包括利益を通じて公正価値(FVOCI)および純損益を通じて公正価値(FVPL)の3つの分類カテゴリーがあります。IFRS第9号に基づく負債性金融商品の分類は、金融資産を管理する企業の事業モデル、ならびに、契約上のキャッシュ・フローが元本および元本残高に対する利息の支払いのみ(SPPI)を表しているかどうかによって決定されます。企業の事業モデルとは、キャッシュ・フローを生み出して価値を創出するために、企業が金融資産を管理している方法のことをいいます。すなわち、キャッシュ・フローが契約上のキャッシュ・フローの回収、金融資産の売却、またはその両方によって生じるかは、企業の事業モデルによって決定されることになります。

負債性金融商品が契約上のキャッシュ・フローの回収のために保有されている場合、SPPI要件も満たしていれば、この

商品は償却原価に分類されます。負債性金融商品が、SPPI要件を満たし、資産の契約上のキャッシュ・フローの回収と資産の売却の両方のために保有されている場合、この商品はFVOCIに分類されます。新たなモデルでは、FVPLは残余のカテゴリーとなります。したがって、金融資産は、FVOCIまたは償却原価の要求事項を満たさない場合に、FVPLに分類されることになります。事業モデルの評価にかかわらず、測定または認識の不整合(「会計上のミスマッチ」)を除去または大幅に低減する場合、企業は金融資産をFVPLに指定することができます。

##### 予想信用損失

IFRS第9号は、減損損失の認識に、予想信用損失(ECL)モデルという新しいモデルを取り入れています。ECLモデルは、IAS第39号のガイダンスからの変更となり、金融危機の間に生じた発生損失モデルに対する批判に対処しようとするものです。この新しい規定の適用により、企業は、信用減損していない金融資産の当初認識時に、12か月のECLに相当する初日の損失(営業債権については全期間のECL)を計上しなければならないこととなります。IFRS第9号には、当初認識以後の金融資産の信用度の変化に基づいた「3ステージ」アプローチが含まれています。資産は、信用度の変化により3つのステージを移動しますが、それぞれのステージによって、企業による減損損失の測定方法や実効金利法の適用方法が異なります。信用リスクが著しく増大した場合、減損は12か月のECLではなく全期間のECLを用いて測定されま

す。このモデルには、リースおよび営業債権について、実務上の便宜のための単純化されたアプローチが含まれています。

##### 開示

損失評価引当金の期首残高から期末残高への調整表、仮定とインプット、IAS第39号による従来の分類カテゴリーからIFRS第9号による新しい分類カテゴリーに移行する際の調整表など、広い範囲の開示が要求されています。

##### ヘッジ会計

##### ヘッジ有効性テストおよびヘッジ会計の適格要件

IFRS第9号は、ヘッジの有効性に関する要求事項を緩和し、この結果、ヘッジ会計の適用の幅が広がっています。IAS第39号の下では、ヘッジは将来および過去の期間の双方において極めて有効であることが必要です(すなわち、将来テストおよび過去テストにおいて、その結果が80%–125%の範囲でなければなりません)。IFRS第9号は、この明確な線引き(ブライトライン)に替えて、ヘッジ対象とヘッジ手段との間の経済的関係、そしてリスク管理目的で実際に企業が使用している比率と同じ「ヘッジ比率」の要求事項を導入しています。ヘッジの非有効部分は、引き続き純損益(P&L)に計上されます。そして、企業は引き続きタイムリーな文書化を要求されています。ただし、IFRS第9号の下で文書化しなければならない情報は従来と異なります。

## ヘッジ対象

新しい要求事項では、主に、経済合理性のあるヘッジ戦略がヘッジ会計の適格要件を満たすことを妨げている現行の制限を削除することによって、ヘッジ対象として適格となる項目が変わりました。以下はその例です。

- 非金融商品のリスク要素は、個別に識別し、また信頼性をもって測定することが可能であることを条件に、ヘッジ対象に指定できます。非金融商品の価格全体のうち、ひとつの構成要素のみ（例えば、ジェット燃料価格エクスポージャーの原油価格要素など）をヘッジしている企業にとっては、より多くのヘッジ取引に対してヘッジ会計が適用可能となると考えられるため、良いニュースといえます。
- 合成エクスポージャー（すなわち、デリバティブを含むエクスポージャー）をヘッジ対象にすることが可能です。
- IFRS第9号は、マクロヘッジは取り扱っていないものの、項目グループのヘッジをより柔軟にしています（マクロヘッジについては、今後、別の討議資料にて取り扱われる予定です）。財務担当者は、通常、類似するリスク・エクスポージャーをグルーピングし、純額ポジション（例えば、外貨建の予定購入と予定売上純額）のみをヘッジします。IAS第39号では、このような純額ポジションをヘッジ対象に指定することはできませんが、IFRS第9号は、企業のリスク管理戦略と適合する場合には、純額ポジションのヘッジを認めています。ただし、ヘッジ対象の純額ポジションが予定取引で構成されている場合、為替リスクのヘッジについてのみ純額ベースのヘッジ会計が利用可能です。
- IFRS第9号は、その他の包括利益（OCI）を通じて公正価値で測定するものに指定した資本性金融商品については、純利益に影響を与えないにもかかわらずヘッジ会計を認めています。

## ヘッジ手段

IFRS第9号は、一部のヘッジ手段の使用に関わる規定を、次のように緩和しています。

- IAS第39号の下では、買建オプションの時間的価値が、公正価値ベースで純利益に認識されており、これが純損益に重要な変動をもたらすことがあります。IFRS第9号は、買建オプションを保険契約と類似するものとみなし、したがって、当初の時間的価値（すなわち、アット・ザ・マネーまたはアウト・オブ・ザ・マネーのオプションに対して一般的に支払われるプレミアム）は、ヘッジ期間にわたり（例えば、棚卸資産の6か月間の公正価値ヘッジなど、ヘッジ対象が期間に関係している場合）、あるいは、ヘッジ対象取引が純損益に影響を与える時点（例えば、予定購入取引のヘッジなど、ヘッジ対象が取引に関係している場合）のいずれかにて、純損益に認識されなければなりません。時間的価値に関連するオプションの公正価値の変動は、すべてOCIに認識されます。
- オプションに対する会計処理と同様の会計処理を、先渡契約の金利要素や金融商品の外国為替ベース・スプレッドにも適用することができます。これにより、純損益の変動が軽減されるはずですが。
- IAS第39号の下では、非デリバティブの金融商品は、為替リスクのヘッジにのみ利用が認められていました。IFRS第9号では、非デリバティブの金融商品が純損益を通じて公正価値で会計処理される場合には、為替リスクのヘッジ以外の場合でも、ヘッジ手段として使用することができます。

## 会計処理、表示および開示

IAS第39号のヘッジ会計に関わる会計処理および表示の要求事項は、IFRS第9号においてほとんど変更されていません。

ただし、企業は、キャッシュ・フロー・ヘッジにおいて非金融商品を当初認識する

際に、資本に累積していた利得および損失を、当該非金融商品の帳簿価額に振り替えることが要求されます。IAS第39号の下でもこの処理は許容されていましたが、利得および損失をそのまま資本に累積することも選択できました。新基準の下では、追加的な開示が必要となります。

## 金融負債の自己の信用リスク

ヘッジ会計には関連しませんが、IASBはIFRS第9号を修正し、（公正価値オプションに指定した金融負債から生じる）企業自身の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動をOCIに認識するという要求事項を企業が早期適用することを可能にしました。これは、IFRS第9号の他の要求事項を適用しなくとも、適用可能です。

## 発効日および経過措置

IFRS第9号は、2018年1月1日以後開始する事業年度に適用されます。早期適用は認められます。IFRS第9号は遡及的に適用しなければなりません。比較情報の修正再表示は要求されていません。企業がIFRS第9号の早期適用を選択する場合、その要求事項のすべてを同時に適用しなければなりません。

## 考察

IFRS第9号は、すべての企業に適用されます。しかし、金融機関、あるいは償却原価またはFVOCIで測定される金融資産の大規模なポートフォリオを有する企業などが、とりわけECLモデルによって、大きな影響を受けることになります。これらの企業にとっては、できる限り早い時期に新基準の影響を評価することが重要です。新しいECLモデルの導入は困難を伴い、信用管理システムに重要な修正を行わなければならない場合があります。IASBは、新しいECLモデルの適用という最も困難な側面に取り組むため、適用に関する移行リソースグループを新設しました。

## 顧客との契約から生じる収益

### IFRS第15号

#### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

#### 論点

2014年5月、IASBは漸く、コンバージェンスされた収益認識に関する基準を公表しました。この新しい基準により、一部の業界において重要な変更が生じる可能性があり、また、ほぼすべての企業において一定レベルの変更が生じる可能性があります。

#### 影響

この新しい基準は、IFRSを適用する多くの企業に影響を与えることとなります。また、現在業種別ガイダンスに従っている企業は、最も大きな影響を受けるでしょう。以下では、新基準への移行にあたり、企業に最も重要な課題が生じる可能性のある領域の一部を要約しています。

#### 支配の移転

収益は、顧客が財またはサービスの支配を獲得したときに認識されます。顧客は、財またはサービスの使用を指図し、その財またはサービスからの利益を獲得する能力を有する場合に支配を獲得します。支配の移転は、リスクと経済価値の移転と必ずしも同じではなく、また今日考えられている利益稼得過程の結果とも必ずしも同じではありません。また企業は、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の判断にあたり、新しいガイダンスを適用する必要があります。

#### 変動対価

企業は、特定の将来事象が発生するかしないかによって変動する対価を受け、財またはサービスを提供することに合意する場合があります。そのような例としては、返金を受取る権利、業績ボーナス、ペナルティー等があります。現在、これらの金額は、多くの場合、不確実性が解消されるまで収益として認識されません。しかし今後は、変動対価の見積りは、見積りが変更された際に

その金額が重大な収益の戻入れとならない可能性が非常に高い場合には、取引価格に含まれます。経営者は、変動対価全額がこの規準を満たさない場合であっても、その一部(最小限の金額)がこの規準を満たしているかどうかを検討する必要があります。この一部の金額が、財またはサービスが顧客に移転されたときに収益として認識されます。このことは、現在すべての不確実性が解消されるまで変動対価を計上していない多くの業界の企業に影響を与える可能性があります。経営者は、各報告期間にこの見積りを再評価し、それに合わせて収益を調整する必要があります。

また、変動対価が売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティである知的財産のライセンスについては、狭い範囲の例外規定があります。

#### 独立販売価格の比率に基づく取引価格の配分

単一の取決めにおいて複数の財またはサービスを販売している企業は、その対価を独立販売価格の比率に基づきそれぞれの財またはサービスに配分しなければなりません。この配分は、企業がそれぞれの財またはサービスに対して単独で顧客に請求するであろう価格に基づきます。

## ライセンス

企業の知的財産を顧客にライセンスを供与する場合には、当該ライセンスが一定の期間にわたり移転するか、あるいは一時点で移転するかを決定することが必要になります。一定の期間にわたり移転するライセンスは、ライセンス期間を通じて存在する企業の知的財産へのアクセスを顧客に認めるものです。一時点で移転するライセンスは、ライセンスを供与した時点で存在した企業の知的財産を使用する権利を顧客に認めるものです。ライセンスが供与された時点で収益を認識するためには、顧客が、知的財産のライセンスの使用を指図し、ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得できなければなりません。本基準には、企業がこのような評価を行うにあたって参考となるいくつかの例が含まれています。

## 貨幣の時間価値

一部の契約には、顧客あるいは企業に対して（明示的あるいは黙示的に）重大な資金提供の便益を提供するものがあります。これは、企業による履行と顧客による支払の時期が大幅に異なる可能性があることによります。契約に重大な金融要素が含まれる場合、企業は取引価格に貨幣の時間価値について調整しなければなりません。本基準は、このガイダンスの適用にあたって一定の例外と、財またはサービスの移転と支払との間が1年未満の場合に企業が貨幣の時間価値を考慮しないことを許容する実務上の便法を設けています。

## 契約コスト

企業では、しばしば契約の獲得あるいは履行のためのコスト（販売手数料あるいは搬入活動など）が発生することがあります。一定の要件を満たす契約コストは、資産計上され、収益が認識されるにつれて償却されます。場合によっては、より多くのコストが資産計上されることが予想されます。また経営者は、本基準の適用時点で完了していない契約にかかる契約コストの会計処理方法を検討することも必要になります。

## 開示

認識された収益および既存の契約から将来に認識されると見込まれる収益の両者についての洞察を提供するために、より広範な開示が要求されています。また、計上する収益を決定するために、経営者が行った重要な判断および当該判断の変更についての定量的情報および定性的情報が提供されることとなります。

## 発効日および経過措置

IFRS第15号は、2018年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用は認められません。

企業は、表示されている過去の各報告期間に本収益基準を遡及的に適用する（完全遡及アプローチ）か、または、遡及適用して本基準の適用開始による累積的影響を適用開始日に資本の部に計上する（修正遡及アプローチ）かのいずれかの方法を用いることができます。企業が本基準を完全遡及することを選択している場合、いくつかの実務上の便法を適用することができます。

## 考察

### 今すぐ最終準備に入りましょう

企業は、IFRS第15号の発効日前に、収益契約の主要条件を識別し、自社の会計処理に与える影響を判断していなければなりません。また企業は、収益の測定の判断および新しい開示の作成に必要な情報を入手するためのシステムおよびプロセスを導入していなければなりません。



## IFRS第15号の明確化

### IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の修正

#### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

#### 論点

本修正には、履行義務の識別、知的財産のライセンスの会計処理および本人か代理人か(収益を総額表示するか純額表示するか)の検討に関するガイダンスの明確化が含まれます。これらのガイダンスの各項目に関連して、設例の新規追加や修正がなされています。また、IASBは新収益基準への移行に関連する実務上の便法も追加しています。本修正は、2018年1月1日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められます。

本修正はIFRS第15号の核となる原則を変更するものではありませんが、IFRS第15号における複雑な側面のいくつかを明確化しています。本修正は、多くの企業に影響を与える可能性があります。経営者はIFRS第15号の影響を評価するにあたり本修正を考慮することが必要です。

#### 影響

##### 履行義務の識別

本修正は、契約における約束が「別個(distinct)」の財またはサービスであるために区分して会計処理することが求められると判断する際のガイダンスを明確化しています。本修正は、財またはサービスが契約上の他の約束から「区分して識別可能(separately identifiable)」かどうかを判断するために、設例などにより具体的に示し、その目的が、企業の約束の性質が顧客に対する個々の財およびサービスの移転なのか、個々の財またはサービスをインプットとして結合させたものの移転なのかを判定することである点を明確化しています。

#### 知的財産のライセンス

ライセンスのガイダンスに関する修正は、知的財産のライセンスから生じる収益を「一定の期間にわたり(over time)」認識すべきか、「一時点で(point in time)」認識すべきかを明確化するものです。知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行っていると見込まれるときには、収益は一定の期間にわたって認識しなければなりません。本修正では、(a)企業の活動が知的財産の形態または機能性を変更すると見込まれる場合、または(b)知的財産から顧客が便益を得る能力が実質的に企業の活動から派生または企業の活動に依存している場合(例:ブランド名あるいはロゴ)には当該活動が知的財産に著しく影響を与えるという点を明確化しています。

また本修正は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに係る収益に関して、どのような場合に知的財産のライセンスに係る収益認識のガイダンスを適用するかについても明確にしています。このガイダンスは、当該ライセンスが支配的な項目である場合にのみ適用されます。

#### 本人か代理人かの検討のガイダンス

IASBは、契約上の本人は、財またはサービスを顧客に移転する前に、その財またはサービスを支配しているということを明確化しています。本修正は、支配の原則と指標との関係、判定における「会計単位」、ならびにサービス提供などにおける支配の原則の適用方法を明確化するため、対象を限定して改善を行っています。また、支配の指標の構成を見直し、企業が代理人である場合の指標ではなく、本人である場合の指標を提示するとともに、指標のうち2つ(「企業の対価が手数料の形式によるもの」および「企業が信用リスクにさらされていない」)を削除しています。

### 経過措置に関する実務上の便法

本修正は、経過措置を簡素化するため、追加的に実務上の便法を導入しています。1つ目の便法は、企業が(財務諸表に)表示する最も古い期間の期首または適用開始日(修正遡及アプローチにおける追加的な選択肢)において、その日付より前の契約変更に関する会計処理において、事後の判断(hindsight)の使用を認めるものです。2つ目の便法は、企業が基準を完全遡及することを選択している場合に、(財務諸表に)表示する最も古い期間の期首現在に完了した契約について修正再表示を行わないことを選択できるとするものです。さらにIASBは、修正遡及アプローチを適用する企業が完了した契約の実務上の便法を取りやめることを認めています。

### 考察

#### 今すぐ最終準備に入りましょう

企業は、IFRS第15号の発効日前に収益契約の主要条件を識別し、自社の会計処理に与える影響を判断していなければなりません。また企業は、収益の測定の判断および新しい開示の作成に必要な情報を入手するためのシステムおよびプロセスを導入していなければなりません。

## リース

## IFRS第16号

## 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる(ただしIFRS第15号も適用されていることが条件)。

## 論点

IASBは、2016年1月、長期間にわたり取り組んできたリース会計プロジェクトを完了し、IFRS第16号「リース」を公表しました。これにより、現行のIAS第17号のガイダンスは置き換えられることとなります。新基準では、とりわけ借手による会計処理に幅広い範囲の変更を要求しています。

## 主な規定

IAS第17号の下で、借手は、ファイナンス・リース(オン・バランスシート)とオペレーティング・リース(オフ・バランスシート)を区別することが要求されていました。IFRS第16号は、借手に、実質的にすべてのリース契約について、将来のリース料総額を反映するリース負債および「使用権資産」を認識することを要求しています。IASBは、特定の短期リースおよび少額資産のリースについて、任意の免除規定を含めました。ただし、この免除規定は、借手のみが適用できるものです。

貸手の会計処理は現行基準とほとんど変わりません。しかし、IASBは、IAS第17号からリースの定義に関するガイダンス(および、契約の結合および分離に関するガイダンス)を更新しているため、貸手も新基準に影響を受けることになります。少なくとも、借手の新たな会計モデルは、貸手と借手の間の交渉に影響を与えると見込まれます。

IFRS第16号の下では、契約が一定期間にわたり対価と交換に特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合、その契約はリースであるか、または、リースを含みます。

## 影響

IFRS第16号は、多くの借手の財務諸表に重大な影響を与える可能性があります。

## 財政状態計算書

新基準は、貸借対照表および負債/資本比率などの関連比率の双方に影響を与えます。業種、およびこれまでIAS第17号の下でオペレーティング・リースに分類していたリース契約の数に応じて、この新たなアプローチは、貸借対照表上の負債を著しく増加させる結果となります。

## 包括利益計算書

借手は、リース負債に係る利息費用および使用権資産に係る減価償却費を損益計算書に表示しなければなりません。IAS第17号の下におけるオペレーティング・リースとの比較では、費用が配分される項目が変わるだけでなく、リース期間中の各期間で認識される費用の金額(費用項目の合計額)も変わります。使用権資産の定額の償却とリース負債に適用される実効金利法の組み合わせにより、リース期間の前半の費用計上は現行よりも増加し、リース期間の後半の費用計上は現行よりも減少することとなります。

## キャッシュ・フロー計算書

新たなガイダンスは、キャッシュ・フロー計算書にも変化をもたらします。これまでオペレーティング・リースとして分類されていた契約に関連するリース料の支払は、今後、全額を営業活動によるキャッシュ・フローとして表示することはなくなるためです。リース料の支払のうちリース負債に係る利息を反映する部分のみ、営業活動によるキャッシュ・フローとして表示される場合があります(企業が利息の支払いを営業活動によるキャッシュ・フローとして表示する方針である場合)。現金支払のうちリース負債の元本部分は、財務活動に分類されます。リース負債の測定に含まれない、短期リースの支払、少額資産のリースの支払および変動リース料の支払は、営業活動に表示されます。

### 経過措置

IFRS第16号は、2019年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用も認められますが、これはIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用している場合に限られます。移行を容易にするために、企業は、完全遡及適用ではなく、使用権資産およびリース負債の測定に関連する特定の救済措置を含む「簡素化されたアプローチ」を選択することができます。また、この「簡素化されたアプローチ」は、比較数値の修正再表示を要求していません。さらに、実務上の便法として、企業は、適用開始日時点で契約がリースかどうか、また、リースを含むかどうかの再評価を要求されません(すなわち、適用開始日時点の契約は再評価の「適用除外 (grandfathered)」となります)。

### 考察

#### 今すぐ準備を始めましょう

企業は、すべてのリース契約を識別し、使用権資産およびリース負債の測定値の算定に必要な情報を入手し、また新たな開示を作成するための、システムおよびプロセスの構築を確実にしておくなければなりません。

# 年次改善 2014 年-2016 年サイクル

## 年次改善2014年-2016年サイクル

### 発効日

以下の表の発効日欄を参照。

基準書	修正内容	発効日
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正	本修正は、IFRS 第 7 号、IAS 第 19 号および IFRS 第 10 号の経過措置にかかる短期的な免除を削除しました。こうした経過措置は適用可能な報告期間が過ぎており、もはや適用可能ではありませんでした。	2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度
IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」	<p>本修正は、IFRS 第 12 号の開示要求が、要約財務情報の開示(IFRS 第 12 号 B17 項)を除き、売却目的保有に分類される企業の持分に適用されることを明確化しました。これまでは、すべての他の IFRS 第 12 号の要求事項がこれらの持分に適用されるかどうか不明確でした。</p> <p>IFRS 第 12 号の目的は、他の企業に対する持分の内容、それらの持分に関連するリスクおよびそれらの持分が財務諸表に与える影響についての情報を提供することでした。IASB は、この目的が、売却目的保有に分類されるかに関係なく、他の企業に対する持分に関連するものであることに留意しています。</p>	2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度 遡及的に適用しなければならない
IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」	IAS 第 28 号は、ベンチャー・キャピタル企業、ミューチュアル・ファンド、ユニット・トラストおよび類似の企業に対し、関連会社または共同支配企業に対する投資を、純損益を通じて公正価値で測定(FVTPL)する選択を認めています。IASB は、当初認識時に関連会社または共同支配企業のそれぞれについてこの選択を個別に行わなければならないことを明確化しました。	2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度 遡及的に適用しなければならない

# IFRIC 第22号

## 外貨建取引と前払・前受対価

### 発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度に適用。早期適用は認められる。

### 論点

IFRIC解釈指針第22号「外貨建取引と前払・前受対価」(IFRIC第22号)は、外貨建取引に関する基準である国際会計基準(IAS)第21号の適用に際して、取引日をどのように決定すべきかを取り扱っています。本解釈指針は、企業が外貨建の契約について対価の前払または前受を行う場合に適用されるものです。

関連する資産、費用または収益の当初認識に用いるべき外国為替レートは、取引日より決定されます。本解釈指針の論点は、IAS第21号が企業に対して外国為替レートの決定を要求している「取引日」が、取引がIFRSに従って初めて認識の要件を満たす日と定義されていることから生じています。論点とされたのは、取引日とは資産、費用または収益が当初認識された日なのか、それともその前の対価の前払または前受が行われた日(前払金または繰延収益が認識された日)なのか、という点です。

本解釈指針の提供するガイダンスには、単一の前払または前受が行われる場合に加えて、複数回の支払または受領が行われる場合も含まれています。また、このガイダンスは実務上の多様性を低減することを目的としています。

### 主な規定

#### 単一の前払または前受

本解釈指針は、関連する資産、費用または収益の当初認識に用いる外国為替レート決定の目的上、取引日とは、前払・前受対価から発生する非貨幣性の資産または負債を企業が初めて認識する日でなければならないと述べています。

### 設例—単一の前受

サプライヤー企業が20X1年1月1日に顧客と契約を締結し、同日に対価CU50(外貨)を全額前受する。20X1年3月31日に商品を引き渡し、収益が認識される。

本解釈指針は以下を要求している。

- サプライヤー企業は、20X1年1月1日にCU50を当該時点の外国為替レートで換算し、非貨幣性の契約負債を認識する。
- サプライヤー企業は、20X1年3月31日(すなわち、商品が顧客に移転する日)に収益を認識する。サプライヤー企業は非貨幣性の契約負債の認識を中止する。収益は、CU50を取引日である20X1年1月1日の外国為替レートをを用いて換算し、機能通貨で認識する。この場合、収益の金額は、認識が中止された非貨幣性の契約負債の金額と同じである。

### 複数回の受領または支払

本解釈指針は、関連する資産、費用または収益の認識に先立ち複数回の支払または受領が発生する場合、企業は各支払または受領について取引日を決定しなければならないと述べています。

本解釈指針に付随する設例は、複数回の受領または支払に関し、以下の場合についてのガイダンスを提供しています。

- 収益が一時点で認識される場合
- サービスが一定の期間にわたって購入される場合
- 収益が複数の時点で認識される場合

### 設例－複数回の受領を伴う、一時点で認識される収益

サプライヤー企業が20X1年1月1日に顧客に商品を引き渡す契約を締結し、合計対価CU50(外貨)のうち、同日に対価CU20(外貨)を前受する。20X1年3月31日に商品を引き渡し、収益が認識される。CU30(外貨)は20X1年4月1日に受領し、購入対価の決済は完了となる。

本解釈指針は以下を要求している。

- サプライヤー企業は、20X1年1月1日にCU20を当該時点の外国為替レートで換算し、非貨幣性の契約負債を認識する。
- サプライヤー企業は、20X1年3月31日(すなわち、商品が顧客に移転する日)に収益を認識する。
- 20X1年3月31日、サプライヤー企業は、
  - 非貨幣性の契約負債CU20の認識を中止し、収益CU20を同じ外国為替レート(すなわち、20X1年1月1日の外国為替レート)で換算し、認識する。
  - 残りのCU30に関する収益および営業債権を20X1年3月31日の外国為替レートで換算し、認識する。
- CU30の営業債権は貨幣性項目であるため、当該債権の決済が行われるまで決算日レートで換算替えしなければならない。

### 影響

本解釈指針は、対価が前払または前受される外貨建取引を行う全ての企業に影響を与えることとなります。多額の前払を伴う、国境を超える／外貨建の長期契約を締結する企業が、最も重大な影響を受けると見込まれています。このような契約は、建設業界においてよく見られるもので、サプライヤーとその顧客(例、海運会社や航空会社など)の両方に影響を及ぼすことになるでしょう。

### 発効日および経過措置

本修正は2018年1月1日以後に開始する事業年度から適用されます。早期適用は認められます。企業は、本解釈指針の適用について、以下の方法を選択することが可能です。

- 表示される各期間に対して遡及的に適用する。
- 本解釈指針の範囲に含まれる資産、費用または収益で、本解釈指針が初めて適用される報告期間の期首以降に当初認識されたものに対して、将来に向かって適用する。
- 比較情報として表示される過去の報告期間の期首以降に当初認識されたものに対して、将来に向かって適用する。