

当ニュースレターは、RSM Global の英文ニュースレターの翻訳版です。日本語訳と原文（英文）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。原文は[こちら](#)をご参照ください。

## 2024年9月30日に終了した四半期に発行された文書

2024年9月30日に終了した四半期に、IASB は以下の最終基準を公表した。

発行日	タイトル	発効日
2024年7月18日	年次改良第11巻	2026年1月1日以降に開始する年次報告期間

2024年9月30日に終了した四半期に、IFRIC は以下の最終アジェンダを公表した。

発行日	タイトル	補足
2024年7月29日	報告セグメントの収益および費用の開示 (IFRS 第8号オペレーティング・セグメント)	基準設定プロジェクトの議題に追加されていない

2024年9月30日に終了した四半期において、IASB は以下の公開草案を公表した。

発行日	タイトル	コメント提出期限
2024年7月31日	財務諸表における気候関連の不確実性とその他の不確実性 例示の提案	2024年11月28日
2024年9月19日	持分法 IAS 第28号「関連会社および共同支配企業への投資」(202x年修正)	2025年1月20日
2024年7月30日	IFRS 第19号「公的説明責任のない子会社」の修正：開示	2024年11月27日
2024年7月25日	ハイパーインフレ表示通貨への換算 IAS 第21号の修正案	2024年11月22日

## ミーティング

当ニュースレターは以下の日程で開催された IASB の会合における議論から生じた主要事項の要約である。

- 2024年7月22日～24日
- 2024年8月28日
- 2024年9月16日～18日

IASB が公表したアップデート全文は[こちら](#)で確認することができる。

## リサーチ及び基準設定

### 動的リスク管理

IASB は、主に開示要件に焦点を当て、財務諸表利用者が以下に関して理解できるような情報を企業が開示することを求めると暫定的に決定した。

- 企業の金利リスク管理戦略と、それがどのように金利改定リスクの管理に使用されているか
- 企業の金利リスク管理活動が、将来キャッシュ・フローの金額、タイミング及び不確実性に及ぼす影響
- 企業の金利リスク管理活動が財政状態計算書及び純損益計算書に及ぼす影響

IASB は、企業に以下のとおり求めることを暫定的に決定した。

- 企業のリスク管理戦略が変更された場合、すなわち、管理される金利リスクやその管理方法が変更された場合には、DRM (動的リスク管理) モデルの適用を中止すること
- CNOP (現在の正味オープン・リスク・ポジション) に含まれる基礎項目が引き続き存在する場合、または将来の取引が継続して発生すると予想される場合には、リスク管理対象期間にわたって DRM の調整を純損益として認識すること

IASB はまた、企業がリスク管理戦略を変更する場合を除き、以下は認められないと暫定的に決定した。

- DRM モデルの適用を中止すること

- b) CNOP の決定に含まれる基礎項目が引き続き適格基準を満たす場合に、それらの項目を削除すること
- c) 指定したデリバティブの指定を解除すること

## 料金規制対象活動(RRA)

IASB は 7 月 23 日に会合を開き、先に公表された公開草案で提案された要求事項の適用拡大について議論し、経過措置と発効日について再議論を行った。IASB はまた、再公開に関する判断基準やデュー・プロセスの要件事項についても議論した。

提案されている要求事項の適用を拡大する可能性に関して、IASB は、現金での支払または受取が行われる場合にのみ(現金ベースで)規制料金に影響を与える項目についての測定 of 要求事項を、その他のベースで規制料金に影響を与える項目には拡張しないことを暫定的に決定した。

IASB はまた、以下の場合には、規制資産または負債から生じる将来キャッシュ・フローの見積りを企業が割引くことを要求しないことを暫定的に決定した。

- a) 当該規制資産または規制負債が、現在価値ベースで測定される負債または資産に関連し、発生ベースで規制料金に影響を与える費用または収益項目から生じる
- b) 企業が過度のコストや労力をかけずに、当該将来キャッシュ・フローの時期及び金額を見積もることができない  
当該免除を選択する企業は、その事実と、免除を適用した規制資産及び規制負債の報告期間の末日現在の帳簿価額を開示することが求められる

規制料金に現金ベースで影響を与える項目に関する表示提案の是非について議論した際、IASB は、これらの表示要件を他のベースにより規制料金に影響を与える項目にも拡張すべきであると暫定的に決定した。

IASB はまた、遡及適用に関する提案の経過措置についても議論した。IASB は、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、または修正遡及アプローチのいずれかを用いて企業が遡及適用することを認めると暫定的に決定した。

いずれの方法を選択した場合でも、企業は、RRA 基準書の当初適用期間の直前期について比較情報を修正再表示することが求められる。それより前の期間については、企業が比較情報を

修正再表示する、または未修正の比較情報を表示することが認められる。企業が未修正の比較情報を表示することを選択した場合には、比較情報が未修正であることを明示し、比較情報が異なるベースで作成されていることを説明することが求められる。

IASB はまた、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」に一定の修正を加え、企業が修正遡及アプローチを用いて RRA 基準書を適用することを認めると暫定的に決定した。

最後に、IASB は経過措置に関して以下のとおり暫定的に決定した。

- a) 修正遡及アプローチを使用する企業は、その旨を記載し、どの経過措置を適用したかを開示することが求められる
- b) 規制上の資本ベースが企業の有形固定資産と直接的な関係を有する場合、当該企業がまだ使用可能でない資産に対する規制上のリターンについての要求事項の適用を、比較対象期間の期首においてまだ使用可能でない資産に限定することを認める
- c) 修正遡及アプローチを使用する企業は、事後的判断を使用し、比較対象期間の期首の規制料金算定利率を、将来キャッシュ・フローの見積りの割引についての要求事項を適用する目的上の規制料金算定利率として使用することが認められる

暫定的な決定として、選択された移行アプローチにかかわらず、企業は比較対象期間について IAS 第 8 号第 28 項(f)で要求される定量的情報を開示することが求められる。それ以前の期間については、同様の定量的情報の開示を認めるものの、要求はしないとされた。

過去の企業結合に関して、IASB は IFRS 第 1 号に以下の修正を加えることを暫定的に決定した。

- a) 企業は、過去の企業結合において取得した規制資産または引き受けた規制負債に対して、公表予定の RRA 基準書の経過措置を適用することが求められる(公開草案に含まれる提案からの変更)
- b) 公表予定の RRA 基準書の経過措置を適用する企業は、利益剰余金(もしくは、適当である資本の他の区分)の正味の修正を行うことが求められる

IASB は、再公開は必要ないと結論づけ、2025 年後半に最終基準書を公表する予定である。同基準書は 2029 年 1 月 1 日

以降に開始する事業年度から適用されるが、早期適用も認められている。

## IFRS for SMEs 会計基準の第二次包括レビュー（アジェンダ・ペーパー 30）

IASB は、一部の金融資産の減損について、予想信用損失モデルを導入する提案を撤回し、SME に対して金融資産の期日別分析を開示する要件を追加することを暫定的に決定した。

発行済金融保証契約について、IASB は以下のとおり暫定的に決定した。

- a) 無償で発行されたグループ内金融保証契約を、第 21 章「引当金及び偶発債務」の範囲に含める
- b) その他の発行済み金融保証契約を、基準第 3 版の第 11 章「金融商品」の第 II 部の範囲に含め、SME に対し、当該契約を純損益を通じて公正価値で測定することを要求する
- c) 第 21 章に、SME が次のことを開示するという要求事項を追加する
  - i. 発行されたグループ内金融保証契約の性質と事業目的
  - ii. 当該契約が行使される場合に SME が支払わなければならない最大金額
  - iii. 当該契約に基づく資源の流出の金額または時期に関する不確実性の兆候

IASB は、この第 3 版の発効日を 2027 年 1 月 1 日とすることを暫定的に決定した。

## IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用後レビュー

IASB は 2024 年 7 月 22 日に会合を開き、IFRS 第 15 号の適用後レビュー（PIR）に関する最終決定を行った。

理事会は、全体として IFRS 第 15 号の要求事項は意図したとおり機能しており、IFRS 第 15 号の結論の根拠における特定の説明は、基準自体に含める必要はないと結論づけた。

IASB は、特定の適用事項に関する暫定的な決定を確認することを決定し、デュー・プロセス監督委員会の承認を得て、IFRS 第 15 号の PIR に関するプロジェクト・サマリーとフィードバック・ステートメントを公表することを結論づけた。

## 経営者による説明

IASB は 2024 年 9 月 18 日に会合を開き、改定 IFRS 実務記述書第 1 号「経営者による説明」に関する対象を絞った改良について議論した。

IASB は以下のとおり暫定的に決定した。

- a) 「経営者」という用語には企業の統治機関が含まれる場合がある
- b) 修正後の実務記述書では、経営者による説明の公表を誰が承認することを要求されるのかは定めない
- c) 経営者の説明の目的において、経営者の視点という概念と、サステナビリティ関連の要因に関する情報に言及する

IASB は以下のとおり暫定的に決定した。

- a) 経営者による説明が、サステナビリティ関連の財務開示における情報を含め、一般目的財務報告書の他の情報を補完するものであることを認識する
- b) 経営者による説明に関連する財務諸表の識別についての要求事項を、サステナビリティ関連の財務開示が経営者による説明を含むより大きな報告書の一部でない場合には、サステナビリティ関連の財務開示の識別にも拡張する
- c) サステナビリティ関連の財務開示を作成する場合には、サステナビリティ関連の財務開示が作成された根拠を開示することを企業に要求する
- d) 企業が国内の法規により特定の情報を経営者による説明に含めることを要求されている状況に適用される要求事項をより目立たせる

- e) 「一般目的財務諸表」の定義を、IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」及び「財務報告の概念フレームワーク」に定められている定義と整合させる
- f) 用語の定義に、IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」に示されている「サステナビリティ関連財務開示」の定義を含める

IASB は、公開草案の対象を絞った改良について議論を継続する。

## 公開草案「IFRS for SMEs 会計基準第 3 版」への補遺

IASB は 9 月 17 日に会合を開き、公開草案「IFRS for SMEs 会計基準第 3 版への補遺」（補遺公開草案）に対するフィードバックを検討し、そのフィードバックを受けてプロジェクトをどのように進めるかを決定した。

IASB は以下のとおり暫定的に決定した。

- a) IFRS for SMEs 会計基準（基準）の第 7 章「キャッシュ・フロー計算書」の修正案を補遺公開草案のとおりに最終決定するが、SME はサプライヤー・ファイナンス契約について合計して開示を行う必要があることを明確にするために、若干の修正を加える。
- b) 基準の第 30 章「外貨換算」の修正案を、補遺公開草案のとおりに、変更なしで最終決定する
- c) 基準の第 7 章及び第 30 章の(a)及び(b)に記載された修正は、基準の第 3 版（2027 年 1 月 1 日）と同じ発効日となることを確認する
- d) 基準の第 7 章の(a)に記載された修正について、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の修正と同じ経過的な救済措置を含める

IASB は、適用されるデュー・プロセスの要求事項が遵守されていることを確認し、提案を再公開しないことに合意した。

補遺公開草案の結果としての改定は、公表予定の基準の第 3 版に含まれる。

IASB は、2025 年前半に同基準の第 3 版を公表する予定である。

## 維持管理及び一貫した適用

### 電力購入契約

IASB は 9 月 17 日に会合を開き、IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の修正を提案した「再生可能電力に係る契約」公開草案に対するフィードバックに関して議論した。

IASB は、以下の点について議論した。

- a) 修正の範囲（アジェンダ・ペーパー3A）
- b) 自然依存電力を購入する契約への IFRS 第 9 号第 2.4 項の適用に関する要求事項（自己使用の修正）（アジェンダ・ペーパー3B）

### 修正案の範囲

IASB は、修正案の範囲に含まれる契約が、以下のことを明確にすることを条件として、修正案の範囲を確定することを暫定的に決定した。

- a) 制御できない自然条件に依存する電源から生成された自然依存電力を参照するものである
- b) 純額又は総額決済が可能である
- c) 自然依存電力の契約金額に応じて決まるキャッシュ・フローの変動性に企業をさらすものである

### 自己使用の補正

IASB は、IFRS 第 9 号 2.4 項を自然に依存する電力の購入契約に適用することに関する要求事項案を最終決定することを暫定的に決定した。この最終決定は、提案されている要求事項と IFRS 第 9 号 2.4 項から 2.7 項の要求事項との関係を明確にすること、以下のとおりとすることを条件としている。

- a) これらの電力契約に関する追加的な考慮事項を以下の場合のみに適用する
  - i. 契約上の特徴により、引渡しの間隔において企業が過剰供給のリスクに晒される
  - ii. 電力が購入される市場の設計及び運営に基づいて、企業は市場で決定される時点での電力の過剰供給分の売却を回避する実際上の能力を有していない
- b) このような契約に自己使用の要求事項を適用する際に、合理的な期間にわたって正味の購入者となるかどうかを評価する
- c) (b)の評価を行う際に、以下を考慮する
  - i. 自然に依存する電力の源泉の季節性及び企業の事業サイクルを考慮し、何が「合理的な期間」を構成するかを決定する

IASB は、「合理的な期間」が 12 ヶ月を超えることはできないと暫定的に決定した

- ii. 将来予測的な情報を含む、評価日におけるすべての合理的で裏付け可能な情報
- iii. 合理的な期間（ただし 12 ヶ月を超えない）にわたり企業が正味の購入者であったかどうか

## IFRS 解釈委員会 (IFRIC) 最新決定概要

以下は、9 月 10 日に開催された IFRIC の会議における議論及び決定から生じた重要事項の最新情報の概要である。

### 他の事業体の債務に対する保証

委員会は、企業が発行する保証の会計処理方法に関する問い合わせを受けた。

問い合わせでは、企業の個別財務諸表に関連する 3 つの事実パターンが記載されていた。その事例では、企業が共同支配企業の義務について、数種類の契約上の保証を発行している。これらの事例には、共同支配企業がサービス契約やパートナーシップ契約に基づく契約上の義務を履行できず、期日到来時に支払ができない場合に、企業が銀行や顧客、その他の第三者への支払いを保証する状況が含まれている。

この問い合わせは、発行される保証が IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理される金融保証契約であるかどうか、またもしそうでない場合、他のどの IFRS 会計基準がこれらの保証に適用されるかというものである。

委員会が収集した証拠によると、実務上、企業は共同支配企業やその他の企業（関連会社、子会社、第三者など）の債務について保証を発行しており、それらの保証には様々な契約条件がある。委員会は、発行された保証の会計処理に関する疑問点は、企業の個別財務諸表と連結財務諸表の両方の文脈で生じることを確認した。

委員会は、企業が発行する保証の会計処理は、企業の事業活動の性質に基づくのではなく、IFRS 会計基準の範囲を定める要求事項を含む要求事項に基づいて行うことを確認した。企業は自ら発行する保証にどの IFRS 会計基準が適用されるかを決定する際、また特定の事実と状況及び保証契約の条件を考慮する際に、判断を適用する。

委員会は、国際会計基準審議会 (IASB) が 2024 年 4 月の会合で、金融保証契約の定義における「負債性金融商品」という用語の解釈における実務の不統一について議論したことに留

意した。IASB は、金融保証契約の定義における「負債性金融商品」という用語の意味を含め、金融保証契約に関連する幅広い適用上の疑問点について、次回の協議で検討することを決定した。したがって委員会は、企業が保証を金融保証契約として会計処理するかどうかを決定する際に、「負債性金融商品」という用語の意味を解釈するにあたり判断を適用すると結論づけた。

IFRS 会計基準の範囲を定める要求事項に関して、委員会は、IFRS 会計基準の諸原則と要求事項は、企業が発行する保証を会計処理方法を企業が決定するための適切な基礎を提供すると結論づけた。

その結果、委員会は、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。この暫定的なアジェンダ決定に関して、2024 年 11 月 18 日までコメントを募集している。

### 授業料から生じる収益の認識 (IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)

委員会は、教育機関が授業料から生じる収益を認識する期間についての問い合わせを受けた。

- a) 学生は年度のうち約 10 か月（学年度）にわたり教育機関に出席し、約 2 か月の夏休みがある
- b) 夏休み期間中、教育機関の教職員は 4 週間の休暇を取り、残りの期間を次のことに充てる
  - i. 前年度の総括（例えば、試験の採点や証明書の発行）
  - ii. 翌年度の準備（例えば、前年度に不合格となった学生の再試験の実施、時間割や教材の作成）
- c) 教育機関の教職員が休暇をとっている 4 週間の期間中、
  - i. 教職員は引き続き教育機関に雇用され給料を受け取るが、教習サービスは提供せず、教育サービスの提供に関連した他の活動も行わない
  - ii. 教育機関の教職員以外の職員は、事務的なサポート（例えば、電子メールによる問い合わせや過去の記録の請求への対応）を行う
  - iii. 教育機関は引き続き、IT サービスや清掃などのサービスを受け、それに対して支払を行う

IFRS 第 15 号を適用し、教育機関は授業料から生じる収益を一定の期間にわたって認識している。この問い合わせは、教育機関がその収益を学年（10 ヶ月）で均等に認識する必要がある

のか、暦年（12ヶ月）で均等に認識する必要があるのか、もしくは異なる期間で認識する必要があるのかを問うものである。

委員会がこれまでに収集した証拠によれば、授業料から生じる収益の会計処理に不統一性はない。フィードバックによると、これらの教育機関が授業料から生じる収益を認識する期間の違いは、事実や状況の違いから生じたものであり、授業料から生じる収益の会計処理の不統一を反映したものではない。

その結果、委員会は、問い合わせに記載された事項は広範囲に影響を及ぼすものではないと結論づけた。したがって、委員会は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。この暫定アジェンダ決定に関して、2024年11月18日までコメントを募集している。

## 今月の質問

### 質問

ある企業がエクイティ・ファイナンス契約を締結した。契約期間は3年で、株式の発行により、株式発行時の市場実勢価格より割安な価格で、最大2,000万ドルを契約者から調達することができる。この契約には、同社による資金調達の有無にかかわらず発生する、200万ドルの前払の取引費用が含まれている。200万ドルの取引費用はどのように計上すべきか？

### 回答

これには2つの要素がある：

1. 200万ドルは資本から差し引くべきか、それとも費用として処理すべきか？
2. 費用は直ちに認識すべきか、それとも3年間の期間を通じて定額法で認識すべきか？

### 資本か費用か？

資本から控除するためには、取引費用は「当該取引がなければ避けられたであろう資本性金融商品に直接起因する増分コスト」でなければならない。残された資本取引のコストは費用として認識される。[IAS第32号第37項]。

IFRS第9号は、増分コストを「企業が金融商品を取得、発行または処分していなければ発生しなかったコスト」[IFRS第9号付録A]と定義している。このようなコストの例としては、代理人、アドバイザー、ブローカー、ディーラーに支払う手数料やコミッション、規制当局や証券取引所による賦課金、譲渡税や関税などがある。

エクイティ・ファイナンス契約に伴う200万ドルの取引手数料は、このファシリティが資本調達に使用されるか否かにかかわらず支払われる。したがって、これは資本取引に直接起因する増分費用ではなく、そうでなければ回避できたであろうものであり、埋没費用とみなされる。そのため、資本に対して認識することはできない。

### 費用はどのように認識すべきか？

我々の見解では、会計方針の選択の余地がある。以下のいずれのアプローチも受け入れられるだろう：

- 見解1：株式を発行する権利は市場価格より割安であるため、この取り決めは資産とはならない。直ちに費用化すべきである。
- 見解2：200万ドルの取引手数料は、3年間にわたってファシリティを利用するための対価である。したがって、200万ドルは前払金として当初計上し、ファシリティ期間である3年間で費用化すべきである。

ご質問等は下記までお願いいたします  
ウェブサイト：[rsm.global/japan/audit/contact](https://rsm.global/japan/audit/contact)