

2019年5月

IFRS®基準
公開草案 ED/2019/2

IFRS®基準の年次改善

2018－2020

コメント期限：2019年8月20日

公開草案

IFRS[®]基準の年次改善 2018-2020

コメント期限：2019年8月20日

Exposure Draft ED/2019/2 *Annual Improvements to IFRS Standards 2018-2020* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 20 August 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our ‘Open for comment documents’ page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911629-30-6

Copyright © 2019 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the ‘IASB® logo’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘*IFRS for SMEs*®’, the *IFRS for SMEs*® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

公開草案

IFRS[®]基準の年次改善 2018-2020

コメント期限：2019年8月20日

公開草案 ED/2019/2 「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」は、国際会計基準審議会（当審議会）がコメントを求めることのみのために公表したものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2019年8月20日までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.org への電子メール又は我々の ‘Open for comment documents’ ページ（<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment>）を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911629-30-6

コピーライト © 2019 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の licences@ifrs.org に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、publications@ifrs.org に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom に置いている。

目 次

	開始ページ
はじめに	6
内容	6
扱っている基準	6
コメント募集	7
審議会による 2019 年 5 月公表の公開草案「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」 の承認	8
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案	9
IFRS 第 9 号「金融商品」の修正案	14
IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例の修正案	19
IAS 第 41 号「農業」の修正案	22

はじめに

国際会計基準審議会（当審議会）は、この IFRS®基準の修正案の公開草案を年次改善プロセスの一環として公表した。

年次改善プロセスは、IFRS 基準の軽微な修正の集合体を効率的に扱うための仕組みを提供している。

内 容

本公開草案は、修正が提案されている各 IFRS 基準又は付属文書に関するセクションを含んでいる。各セクションは次の内容を含んでいる。

- (a) 修正案の説明
- (b) 修正案の影響を受ける項
- (c) 修正を提案するにあたっての当審議会の結論の根拠

扱っている基準

下記の表は、修正案の影響を受ける基準又は付属文書及びその主題を示している。

基準	修正案の主題
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」	初度適用企業としての子会社
IFRS 第 9 号「金融商品」	金融負債の認識の中止に関する「10%」テストに含まれる手数料
IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例	リース・インセンティブ
IAS 第 41 号「農業」	公正価値測定における課税

コメント募集

当審議会は、公開草案「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」に対するコメント、特に、下記の質問に対するコメントを募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に対応している。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

コメント提出者への質問

修正案（各修正案について個々に回答されたい）
<p>基準及び付属文書の本公開草案に記述している方法で修正するという当審議会の提案に同意するか。</p> <p>提案に反対の場合には、その理由は何か、また、その代わりに何を提案するか。</p>

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを募集している。コメント提出者は修正案のすべてについてコメントする必要はない。

期 限

当審議会は、2019年8月20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。

コメントの方法

我々はコメントを電子的に受け取ることを希望しているが、コメントは次のいずれの方法によっても提出することができる。

電子的に ‘Open for comment documents’ ページ (<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment> にある) にアクセス

電子メール 電子メールでのコメントの送付先： commentletters@ifrs.org

郵 送 IFRS Foundation
Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD
United Kingdom

回答者が秘密扱いを求める場合を除き、すべてのコメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

審議会による2019年5月公表の公開草案「IFRS基準の年次改善2018-2020」の承認

公開草案「IFRS基準の年次改善2018-2020」は、国際会計基準審議会の14名のメンバー全員により公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

ニック・アンダーソン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス

ゲイリー・カブレック

陸 建橋

鶯地 隆継

ダレル・スコット

トーマス・スコット

徐 正雨

アン・ターカ

メアリー・トーカー

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案

はじめに

初度適用企業としての子会社

当審議会は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の D16 項(a)を適用することを選択する子会社に対して、換算差額累計額の測定を、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社が報告した金額を用いて行うよう要求することを提案している。

この修正案は、IFRS 第 1 号の D16 項(a)を適用することを選択する関連会社又は共同支配企業にも適用される。

[案] IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正

第39AG項を追加し、付録Dにおいて、D1項(h)、並びにD16項及びその見出しを修正する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

発効日

...

39AG [年 月] 公表の [案]「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」により、D1 項(h)及びD16 項が修正された。企業は当該修正を [公開後に決定される日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録 D

他のIFRSからの免除

この付録は、本基準の不可欠な一部を構成するものである。

D1 企業は、次の特例のうち1つ又は複数を用いることを選択することができる。

...

(h) 子会社、関連会社及び共同支配企業の資産、及び負債及び換算差額累計額（D16項及びD17項）

...

子会社、関連会社及び共同支配企業の資産、及び負債及び換算差額累計額

D16 子会社が親会社よりも後で初度適用企業となる場合には、当該子会社は、その財務諸表において、資産、及び負債及び換算差額累計額を次のいずれかにより測定しなければならない。

(a) 親会社の IFRS 移行日に基づいて、連結手続及び親会社が当該子会社を取得した企業結合の影響について何の修正もなかったとした場合に、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額（この選択は、投資企業（IFRS 第10号で定義）の子会社（純損益を通じて公正価値で測定することが要求される）には適用されない）。

(b) 子会社の IFRS 移行日に基づいて、本基準の残りの部分で要求されている帳簿価額。これらの帳簿価額は、次の場合には上記(a)と異なる可能性がある。

(i) 本基準による特例により、IFRS移行日に依存した測定が行われる場合

(ii) 子会社の財務諸表で使用された会計方針が、連結財務諸表の会計方針と異なる場合。例えば、子会社が IAS 第16号「有形固定資産」の原価モデルを適用していて、グループが再評価モデルを適用している場合がある。

同様の選択は、関連会社又は共同支配企業が、当該会社に重要な影響力を有する企業又は共同支配している企業よりも後で、初度適用企業となる場合にも利用できる。

...

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案に関する 結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。それは、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の考慮事項をまとめたものである。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

- BC1 IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の D16 項(a)は、親会社よりも後に IFRS 基準の初度適用企業となる子会社に対して、資産及び負債の測定に関する免除を設けている。IFRS 第1号の BC60 項は、当審議会がこの免除を設けたのは、子会社が異なる IFRS 移行日に基づく 2 組の会計記録を並行的に保存しなくてもよいようにするためであったと説明している。
- BC2 D16 項(a)は資産及び負債のみに適用され、資本の内訳項目には適用されない。さらに、D16 項(a)における救済措置は免除規定であり、IFRS 第1号における免除規定は他の項目に類推適用できない。したがって、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社は、IFRS 第1号の D12 項から D13 項を IFRS 移行日現在の換算差額累計額に適用することになる。これらの項を適用した場合、子会社は、換算差額累計額について、異なる IFRS 移行日に基づく 2 組の会計記録を並行的に保存することを要求される可能性がある。当審議会は、D16 項(a)における免除規定を、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社が報告する換算差額累計額にまで拡大するよう要望を受けた。
- BC3 IFRS 第1号の BC60 項での論拠に基づき、当審議会は、子会社の換算差額累計額の測定を D16 項(a)で設けられている免除規定の対象とすることを提案している。当審議会は、この免除規定を換算差額累計額にまで拡大することは、財務諸表利用者の不利益とならずに初度適用企業にとってのコストを低減することになると結論を下した。これは、IFRS 第1号が換算差額累計額に関する免除規定をすでに設けており、したがって、D16 項(a)における免除規定を拡大しても、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社が報告する情報の目的適合性を低下させないためである。この修正案は、重要な影響力又は共同支配を有している企業よりも後に初度適用企業となる関連会社又は共同支配企業にも適用されることになる。
- BC4 当審議会は、この修正案の範囲を資本の他の内訳項目に拡張することも検討したが、それは行わないことを決定した。当審議会は、D16 項(a)における免除規定を資本の他の内訳項目に拡張することは不必要であると結論を下した。それは、例えば、それらの内訳項目について子会社と親会社が報告する金額の差異が生じないため、又は IFRS 第1号におけるいくつかの免除規定を適用する（又は適用しない）ことによって子会社が潜在的な差異が生じるのを回避できるためである。

過去の初度適用企業

BC5 当審議会は、過去に IFRS 第 1 号を適用した企業に対して、この修正案を適用することを容認又は要求することを検討したが、それは行わないことを決定した。これは、そのようにすると次のような結果となるからである。

- (a) 企業にとって追加的なコストの軽減とはならない。過去に IFRS 第 1 号を適用した子会社はすでに、子会社が換算差額累計額として報告する金額と親会社の連結財務諸表で報告された金額との間の差額を計算している。当該差額は、親会社が子会社に対する投資の一部分又は全部を処分するまで変化しない。
- (b) 財務諸表利用者を混乱させるおそれがある。利用者は、すでに IFRS 基準を適用している企業が、IFRS 基準の初度適用時にのみ適用される基準である IFRS 第 1 号の修正の影響を受けることを予想していないであろう。

IFRS 第9号「金融商品」の修正案

はじめに

金融負債の認識の中止に関する「10%」テストに含まれる手数料

条件変更又は交換が行われた金融負債の認識の中止を行うべきかどうかを決定するにあたり、企業は、条件が大幅に異なっているかどうかを評価する。当審議会は、新規又は条件変更後の金融負債の条件が当初の金融負債の条件と大幅に異なっているかどうかを評価する際に企業が含める手数料を明確化することを提案している。

[案] IFRS 第 9 号「金融商品」の修正

7.1.8 項、7.2.35 項及びその見出し、並びに B3.3.6 A 項を追加する。B3.3.6 項を修正する。新規の文言に下線を付している。

第 7 章 発効日及び経過措置

7.1 発効日

...

7.1.8 [年 月] 公表の [案]「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」により、7.2.35 項及びその見出しが追加され、B3.3.6A 項が追加され、B3.3.6 項が修正された。企業は当該修正を [公開後に決定される日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

7.2 経過措置

...

IFRS 基準の年次改善に関する経過措置

7.2.35 企業は、[案]「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」を、企業が当該修正を最初に適用する事業年度の期首以後に条件変更又は交換が行われる金融負債に適用しなければならない。

付録 B

適用指針

この付録は、本基準の不可欠な一部を構成するものである。

認識及び認識の中止（第3章）

...

金融負債の認識の中止（セクション3.3）

...

B3.3.6 3.3.2項の目的上、新たな条件が大幅に異なるものとされるのは、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値（受取手数料を控除後の支払手数料を含み、当初の実効金利で割り引く）が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と少なくとも10%異なる場合である。受取手数料を控除後の支払手数料を算定するにあたって、借手は、借手と貸手との間で支払うか又は受け取る手数料のみを含める。これには、借手又は貸手のいずれかが他方に代わって支払うか又は受取る手数料が含まれる。

B3.3.6A 負債性金融商品の交換又は条件変更が負債の消滅として会計処理される場合には、発生した費用又は手数料は、すべて消滅による損益の一部として認識される。交換又は条件変更が負債の消滅として会計処理されない場合には、発生した費用又は手数料は、当該負債の帳簿価額の修正となり、条件変更後の負債の残存期間にわたって償却される。

...

IFRS 第 9 号「金融商品」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。それは、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の考慮事項をまとめたものである。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

- BC1 IFRS 第 9 号「金融商品」の 3.3.2 項は、負債性金融商品の既存の借手と貸手との間で大幅に異なる条件による交換がある場合、又は既存の金融負債若しくはその一部分の条件の大幅な変更がある場合に、金融負債の認識の中止を行い、新たな金融負債を認識することを企業に要求している。IFRS 第 9 号の B3.3.6 項は、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と少なくとも 10%異なる場合には、条件が大幅に異なっていると定めている（10%テスト）。B3.3.6 項は、「受取手数料を控除後の支払手数料」を 10%テストに含めることを企業に要求している。当審議会は、企業がどの手数料及びコストをこのテストに含めるのかを明確化するよう要望を受けた。
- BC2 当審議会は、B3.3.6 項を修正して、10%テストにおける手数料への言及は、借手と貸手の間で支払うか又は受け取る手数料（借手又は貸手のいずれかが他方に代わって支払うか又は受け取る手数料を含む）のみを含むことを明確化することを提案している。この明確化は、10%テストの目的と合致する。すなわち、古い契約条件と新しい契約条件との間の差異の重大さを、借手と貸手との間の契約上のキャッシュ・フローの変動に基づいて定量的に評価するという目的である。借手及び貸手以外の者に支払うか又はそれらの者から受け取るキャッシュ・フローを含めることは、古い契約条件と新しい契約条件との間の差異を評価するという範囲を超えることになる。
- BC3 当審議会は、企業がこの修正を最初に適用する日以後に条件変更又は交換が行われる金融負債に当該修正を適用することを提案している。当審議会の見解では、この修正案を遡及適用することの便益は、その潜在的なコストを上回らない。当審議会は次のことを理解した。
- (a) 遡及適用は、一部の企業にとっては困難で高コストとなる可能性がある。すべての過去の条件変更及び交換の見直しが必要となる可能性があるためである。また、そのような見直しによる便益もほとんどない可能性がある。多くの場合、契約条件の相違の重大さについての過去の評価に変更が生じない可能性があるためである。
 - (b) 金融負債は一般的に、条件変更又は交換が場当たりのに行われる。したがって、比較情報を修正再表示することが、財務諸表利用者に趨勢情報を提供する可能性は低い。
- BC4 IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の AG62 項は、IFRS 第 9 号の B3.3.6 項と同じ要求事項を含んでいる。企業の活動が支配的に保険と関連していて、企業が IFRS 第 9 号のどの版も過去に適用していない場合には、企業は 2021 年 1 月 1 日より前に開始

する事業年度に IAS 第 39 号を適用することが認められる¹。当審議会は、IAS 第 39 号の AG62 項の修正を提案することを検討したが、それは行わないことを決定した。これは、そのような修正は次のようなものとなるからである。

- (a) 限定的な数の企業にしか適用されない。
- (b) 限定的な期間（すなわち、この修正の発効日から IFRS 第 17 号「保険契約」の発効日まで）にしか適用されない。
- (c) 10%テストに第三者の手数料を含めている企業にしか影響を与えない。

¹ 2018年11月に、当審議会は、IFRS 第4号「保険契約」における IFRS 第9号「金融商品」の適用の一時的免除の固定された期限満了日を修正して、すべての企業が2022年1月1日以後開始する事業年度に IFRS 第9号を適用することを要求されるようにすることを暫定的に決定した。

IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例の修正案

はじめに

リース・インセンティブ

当審議会は、IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例 13 を修正して、賃借設備改良に関する貸手からの支払の例示を削除することを提案している。この修正案は、IFRS 第 16 号を適用する場合のリース・インセンティブの取扱いに関する混乱の可能性を除去することになる。

[案] IFRS 第16号「リース」に付属する設例の修正

IE5 項において設例 13 のパート 1 を修正する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

借手の測定（第18項から第41項及びB34項からB41項）

IE5 下記の設例は、借手が使用権資産及びリース負債をどのように測定するのかを例示している。また、借手がリース期間の変動をどのように会計処理するのも例示している。

設例 13—借手による測定及びリース期間の変動の会計処理

パート1—使用権資産及びリース負債の当初測定

借手が、建物の1フロアの10年のリースを5年間延長のオプション付きで締結する。リース料は、当初の期間中は年CU50,000、オプション期間中はCU55,000で、すべて各年度の期首に支払う。このリースを獲得するために、借手には当初直接コストCU20,000が発生し、そのうちCU15,000は建物の当該フロアを占有していた前テナントへの支払に係るもので、CU5,000はリースをアレンジした不動産代理人に支払った手数料に係るものである。借手がリースを締結することへのインセンティブとして、貸手は借手に不動産手数料CU5,000と借手の賃借設備改良CU7,000を借手に補償することに合意する。

開始日において、借手は、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実ではないと結論を下し、したがって、リース期間は10年であると決定する。

リースの計算利率は容易には算定できない。借手の追加借入利率は年5%であり、これは借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で10年の期間にわたり同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。

開始日において、借手は第1年度に係るリース料を支払い、当初直接コストが発生し、貸手からリース・インセンティブを受け取り、リース負債を残りの9回のCU50,000の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値CU355,391で測定する。

借手は、リースに係る資産及び負債を次のように当初認識する。

使用権資産	CU405,391
リース負債	CU355,391
現金（第1年度に係るリース料）	CU50,000
使用権資産	CU20,000
現金（当初直接コスト）	CU20,000
現金（リース・インセンティブ）	CU5,000
使用権資産	CU5,000

借手は、貸手からの賃借設備改良の補償を、IFRS 第16号を適用してリース・インセンティブとしてではなく、他の関連する基準を適用して会計処理する。これは、賃借設備改良について借手に生じたコストは、使用権資産の取得原価に含まれていないからである。

...

IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。それは、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の考慮事項をまとめたものである。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

- BC1 当審議会は、IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例 13 がリース・インセンティブに関する要求事項を例示している方法が原因となって、IFRS 第 16 号の適用において混乱が生じる可能性に関する情報を伝えられた。具体的には、設例 13 において提供されている限定的な事実に基づき、借手が賃借設備改良に関する補償を IFRS 第 16 号で定義されているリース・インセンティブと考えていない理由が不明確である。
- BC2 当審議会が設例 13 を作成したのは、使用権資産及びリース負債の当初測定及び事後測定に関する IFRS 第 16 号の要求事項を例示するためである。この設例に貸手から借手への支払（不動産手数料と賃借設備改良の両方に関しての）を含めたのは、このような支払がリース・インセンティブの定義をどのような場合に満たし、どのような場合に満たさないのかを例示することを意図していた。設例 13 は、借手は賃借設備改良に関する支払をリース・インセンティブとして会計処理せずに他の関連する基準を適用すると結論を下している。示されている説明、すなわち、「賃借設備改良について借手に生じたコストは、使用権資産の取得原価に含まれていないからである」という説明は、これらの支払がリースに関連していないことを示唆している。しかし、十分に正確なものとするためには、設例 13 は、これらの支払が IFRS 第 16 号におけるリース・インセンティブの定義を満たさない旨（すなわち、例えば、当該支払は貸手の資産に対して行われた改良に対して借手に補償したものであるため、当該支払はリースと関連しておらず、借手のコストを貸手が補償又は引受けするものではない旨）をより明確に記述すべきであった。
- BC3 設例は強制的な要求事項を定めるものではないため、混乱又は見掛け上の矛盾があっても、IFRS 第 16 号の要求事項が優先されることになる。しかし、当審議会は、この設例により混乱が生じる可能性を取り除くために設例 13 を修正することを提案している。
- BC4 当審議会は、経過措置又は発効日についての要求事項は提案していない。この修正案が影響を与えるのは、IFRS 第 16 号に付属しているがその一部を構成するものではない資料に対してであるためである。

IAS 第41号「農業」の修正案

はじめに

公正価値測定における課税

当審議会は、IAS 第41号「農業」を適用して公正価値を測定する際に課税に関するキャッシュ・フローを除外するというIAS 第41号の第22項の要求を削除することを提案している。

[案] IAS 第 41 号「農業」の修正

第 22 項を修正し、第 65 項を追加する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

認識及び測定

...

- 22 企業は、資産のための資金調達、~~課税~~、あるいは収穫後の生物資産を再度定着させるために必要なキャッシュ・フロー（例えば、植林地における収穫後の再植林の費用）は含めない。

...

発効日及び経過措置

...

- 65 [年 月] 公表の [案] 「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」により、第 22 項が修正された。企業は当該修正を [公開後に決定される日付] 以後開始する事業年度の期首以後の公正価値測定に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第41号「農業」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。それは、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の考慮事項をまとめたものである。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

- BC1 2008年5月に、当審議会はIAS第41号「農業」を修正し、企業が公正価値を測定する際にキャッシュ・フローを割り引くために税引前の利率を使用するという要求を削除した。IAS第41号のBC6項は、当審議会がそのようにしたのは、自発的な買手は、資産を取得するために売手に進んで支払うであろう金額の中に、その買手の利益となるすべての増分キャッシュ・フロー（予想される法人所得税支払を含む）を織り込むであろうという根拠によるものであると説明している。しかし、その時点で当審議会はIAS第41号の第22項に対して課税に関するキャッシュ・フローへの言及を削除する修正を行わなかった。したがって、公正価値を測定する際に、IAS第41号は、税引前のキャッシュ・フローを使用することを企業に要求しているが、当該キャッシュ・フローを割り引くために税引前の利率を使用することを要求していない。
- BC2 当審議会は、公正価値を測定する際に課税に関するキャッシュ・フローを除外するという要求を削除するように第22項を修正することを提案している。これは次のような理由からである。
- (a) このような修正は、公正価値測定についてのIAS第41号の要求事項をIFRS第13号「公正価値測定」の要求事項と整合させることになる。IFRS第13号は、単一の現在価値技法の使用を定めておらず、公正価値を測定するための現在価値技法の使用を当該基準で議論されているものに限定してもいない。しかし、現在価値技法を使用する際に、IFRS第13号のB14項は、キャッシュ・フローと割引率に関しての仮定が内部的に整合していることを要求している。具体的な事実及び状況しだいで、IFRS第13号を適用する場合に、現在価値技法を適用する企業は、税引後のキャッシュ・フローを（税引後の割引率を使用して）割り引くか、税引前のキャッシュ・フローを（当該キャッシュ・フローと整合的な率で）割り引くことによって、公正価値を測定する可能性がある。
- (b) IAS第41号を2008年に修正した際の当審議会の意図は、企業が公正価値を測定する際に税金キャッシュ・フローを含めることを認めることであつたように思われる。第22項から「課税」を削除することは、その意図と整合的となる。
- BC3 当審議会は、企業がこの修正を最初に適用する日以後の公正価値測定に当該修正を適用することを提案している。当審議会の見解では、この修正案を遡及適用することで予想される便益は、潜在的なコストを上回らないであろう。当審議会は、企業が公正価値測定を遡及的に算定することに便益はほとんどないと考えている。このような算定を行うことは、たとえ事後的判断の使用なしに可能であるとしても、困難で高コストとなる可能性がある。