

2015年10月

IFRIC解釈指針案 DI/2015/2

# 外貨建取引と前渡・前受対価

コメント期限：2016年1月19日

## **[案] IFRIC 解釈指針**

外貨建取引と前渡・前受対価

コメント期限：2016年1月19日

Draft IFRIC Interpretation DI/2015/2 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 January 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website 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:** The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

ISBN: 978-1-909704-98-5

**All rights reserved.** Copies of the draft Interpretation may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.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 IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS 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 as above.

外貨建取引と前渡・前受対価

**[案] IFRIC 解釈指針**

外貨建取引と前渡・前受対価

コメント期限：2016年1月19日

IFRIC 解釈指針案 DI/2015/2「外貨建取引と前払・前受対価」は、コメントを求めることだけを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2016 年 1 月 19 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](mailto:commentletters@ifrs.org) への電子メール又は我々の 'Comment on a proposal' のページ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、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、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。

**注意書き：**IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準 (国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

**コピーライト © 2015 IFRS Foundation®**

**不許複製・禁無断転載：**本解釈指針案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法 (現在知られているものも今後発明されるものも) であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

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していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘IFRS Taxonomy’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び ‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報 (商標が登録又は適用されている国々の詳細など) は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS 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、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している (会社番号: FC023235)。

目 次

はじめに

コメント募集

〔案〕IFRIC 解釈指針「外貨建取引と前渡・前受対価」

付録 A

発効日及び経過措置

設 例

結論の根拠

## はじめに

---

本解釈指針案「外貨建取引と前渡・前受対価」（「本解釈指針案」）は、国際会計基準審議会の IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）が公表したものである。

解釈指針委員会は、外貨建の取引を IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」に従って報告する際に、どの為替レートを使用すべきなのかに関する質問を受けた。その要望は、顧客が返金不能の前払いを行うことによって財又はサービスに対する支払をする状況を記述していた。

IAS 第 21 号は、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、どの為替レートを使用すべきなのかに関する要求事項を示している。しかし、解釈指針委員会は、対価の受領又は支払が、関連する資産、費用又は収益の認識に先立って行われた状況における実務の幾分かの不統一を観察した。

このため、解釈指針委員会はこの解釈指針案を作成した。

## コメント募集

解釈指針委員会は、本解釈指針案における提案、特に下記の質問について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れば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (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) 該当のある場合、解釈指針委員会が考慮すべき代替案を含んでいる。

解釈指針委員会は、本解釈指針案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2016年1月19日**までに到着するよう書面で提出されたい。

## コメント提出者への質問

### 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。

### 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。



### 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。

### コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に** 'Comment on a proposal page' ([go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment) にある) にアクセス  
(推奨している方法)

**電子メール** 電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送** IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、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。

## 外貨建取引と前渡・前受対価

[案] IFRIC 解釈指針第 X 号「外貨建取引と前渡・前受対価」(IFRIC 第 X 号)は、第 1 項から第 11 項及び付録 A に示されている。IFRIC 第 X 号 [案] には、設例と結論の根拠が付属している。解釈指針の適用範囲と権威は、「国際財務報告基準に関する趣意書」の第 2 項及び第 7 項から第 14 項に示されている。

## 〔案〕 IFRIC 解釈指針第 X 号

### 外貨建取引と前渡・前受対価

#### 参 照

---

- ・ 「財務報告に関する概念フレームワーク」
- ・ IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」
- ・ IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」

#### 背 景

---

- 1 IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」の第 21 項から第 22 項では、外貨建取引は、企業の機能通貨での当初認識時に、取引日現在の外貨金額に直物レートを適用して記録しなければならないと要求している。取引日とは、取引が国際財務報告基準（IFRS）に従って最初に認識の要件を満たす日である。
- 2 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を支払うか又は受け取る状況では、企業は一般的に非貨幣性の資産又負債を認識する<sup>1</sup>。この非貨幣性資産は、企業が財又はサービスを受取る権利を表すものであり（「前払資産」）、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である（「繰延収益負債」）<sup>2</sup>。前払資産又は繰延収益負債は、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。
- 3 IFRS 解釈指針委員会は、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債が、関連する資産、収益又は費用に先立って認識される状況において、IAS 第 21 号の第 21 項から第 22 項に従って取引日（したがって、当初認識時の資産、費用又は収益の換算に用いる為替レート）を決定する方法に関する質問を受けた。

#### 範 囲

---

- 4 解釈指針〔案〕は、次のような状況における外貨建取引（又はその一部）に適用される。
  - (a) 外貨建であるか又は外貨で価格設定される対価がある。
  - (b) 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又は繰延収益負債を認識する。
  - (c) 前払資産又は繰延収益負債が非貨幣性である。
- 5 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

---

<sup>1</sup> さらに、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の第 105 項は、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には、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として認識しなければならないと要求している。

<sup>2</sup> IFRS 第 15 号は、「繰延収益負債」の代わりに「契約負債」という用語を使用している。

求されている状況には適用されない。

(a) 公正価値

(b) 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）

6 企業は、本解釈指針〔案〕を以下に適用することは要求されない。

(a) 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

(b) 法人所得税

## 論 点

---

7 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目的上の取引日の決定方法を扱っている。

## 合意事項

---

8 取引日（IAS 第 21 号の第 21 項から第 22 項に従って、関連する資産、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目的上の）は、次のいずれか早い方である。

(a) 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

(b) 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

9 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）には、取引日は各段階について設定される。これに当てはまる可能性があるのは、例えば、次のいずれかがある場合である。

(a) 複数回の前払い又は前受けがある。

(b) 異なる時期に引き渡される複数の財、又は一定期間にわたり提供されるサービスがある。

(c) 一部の支払又は入金の前払いで、一部の支払又は入金の後払いである複数の財あるいはサービスの組合せがある。

10 複数の取引日がある場合には、それぞれの日についての直物為替レートを、取引の当該部分を換算するために適用しなければならない。そ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には、同じ為替レートを資産、費用又は収益の関連する部分の当初認識に用いる。

11 関連する資産、費用又は収益（あるいはその一部）とは、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である。

## 付録 A

### 発効日及び経過措置

この付録は、本解釈指針 [案] の不可欠の一部であり、本解釈指針 [案] の他の部分と同じ権威を有する。

#### 発効日

---

A1 企業は、本解釈指針 [案] を、[日付] 以後に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。本解釈指針 [案] 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。

#### 経過措置

---

A2 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。

- (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

A3 企業が適用開始時に A2 項(b)を適用する場合には、企業は、

- (a) 非貨幣性の前払資産及び非貨幣性の繰延収益負債について、過去に報告した認識した金額を、A2 項(b)(i)又は(ii)におけるそれぞれの報告期間の前に修正してはならない。しかし、
- (b) 本解釈指針 [案] を、A2 項(b)(i)又は(ii)における報告期間のそれぞれの期首以後に当初認識した資産、費用及び収益のうち、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債を同日前に認識したものに適用しなければならない。

## 〔案〕 IFRIC 解釈指針第 X 号「外貨建取引と前渡・前受対価」

### 設 例

これらの設例は、本解釈指針〔案〕に付属しているが、その一部を構成するものではない。

IE1 これらの設例の目的は、企業が取引日（したがって、企業が外貨建取引を締結し、前受対価を受け取るか又は前渡対価を支払う状況における直物為替レート）をどのように決定する可能性があるのかを例示することである。

#### 設例 1——単一の有形固定資産項目の購入に対する単一の前払

IE2 企業 A が、事業での使用のために機械を購入する解約不能の契約を 20X1 年 3 月 1 日に供給者と締結する。契約条件に従い、企業 A は、20X1 年 4 月 1 日に返還不能の固定購入価格 FC1,000 を供給者に支払う<sup>3</sup>、<sup>4</sup>。20X1 年 4 月 15 日に、企業 A は機械の引渡しを受ける。この取引は不利な契約を生じさせない。

IE3 この取引は、FC1,000 の支払について 20X1 年 4 月 1 日に企業 A によって最初に財務諸表に記録され、これにより、取引を企業 A の機能通貨に換算するための直物為替レートを決定するための取引日が設定される。この日に、企業 A は、同日現在の直物為替レートを用いて換算される非貨幣性の前払資産を認識する。前払資産は、機械を受け取る権利を表すものであるため非貨幣性項目であり、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」に従って事後に再換算はされない。

IE4 20X1 年 4 月 15 日に、企業 A は機械の引渡しを受ける。企業 A は前払資産の認識の中止を行い、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って当該機械を有形固定資産として認識する。機械の当初認識時に、企業 A は、取引日現在の直物取引レートを用いて機械の購入価格 FC1,000 を換算することによって、機械の取得原価を記録する。その取引日は 20X1 年 4 月 1 日（前払資産の当初認識日）である。

#### 設例 2——時点で認識される収益に対する複数回の受領

IE5 企業 B が、20X2 年 9 月 1 日に財を引き渡す解約不能の契約を 20X2 年 6 月 1 日に顧客と締結する。固定の契約価格の総額は FC100 であり、そのうち、FC40 が 20X2 年 8 月 1 日に受け取る返金不要の金額であり、残額は 20X2 年 9 月 30 日に受け取る。財の引渡し時において、残りの対価に対する権利は無条件である。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用して、企業 B は、外貨建対価の金額が固定であるため、IFRS 第 15 号における変動対価の要求事項は適用されないと判断する。したがって、企業 B は、財の支配が顧客に移転される日に収益が認識され、取引価格の金額はその後に再見積りされないと結論を下す。

IE6 IFRS 第 15 号に従って、企業 B は 20X2 年 8 月 1 日に FC40 の契約負債を認識する。これは、同日現在の直物為替レートを用いて企業 B の機能通貨に換算される。契約負債は非貨幣性項目であるため、IAS 第 21 号に従って事後に再換算されない。

<sup>3</sup> これらの設例では、外国通貨金額は「外貨単位」(FC) で表示し、機能通貨金額は「通貨単位」(CU) で表示している。

<sup>4</sup> 設例の目的上、これらの設例では、対価は返還不能であると仮定しているが、本解釈指針〔案〕は、第 4 項から第 6 項に示している範囲に含まれるすべての取引に適用される。

- IE7 財に対する支配は 20X2 年 9 月 1 日に顧客に移転され、企業 B は FC100 の収益を認識する。
- IE8 この取引は、次の 2 段階で、財務諸表における認識の要件を最初に満たす。
- (a) 前払いを受け取る 20X2 年 8 月 1 日に FC40 (契約負債の認識を生じる)
- (b) 財に対する支配が顧客に移転される 20X2 年 9 月 1 日に FC60 (収益及び対応する債権の認識を生じる)
- IE9 したがって、収益を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、各段階のそれぞれについて取引日が設定される。FC40 の収益は 20X2 年 8 月 1 日の直物為替レートをを用いて換算され、FC60 の収益は 20X2 年 9 月 1 日の直物為替レートをを用いて換算される。
- IE10 20X2 年 9 月 1 日に認識される債権 FC60 は貨幣性項目であるため、IAS 第 21 号に従って、その後、20X2 年 9 月 30 日に当該債権が決済されるまで企業 B の機能通貨に再換算される。

### 設例 3—— 一定期間にわたり認識されるサービスの購入に対する複数回の支払

- IE11 20X3 年 5 月 1 日に、企業 C が、サービスについての契約を供給者と締結する。サービスは、20X3 年 7 月 1 日から 6 か月間にわたり継続的に受け取る。契約では、企業 C が 20X3 年 7 月から 8 月の期間に受け取るサービスについて 20X3 年 6 月 15 日に FC200 の返還不能の金額を供給者に支払い、20X3 年 9 月から 12 月の期間に受け取るサービスについて 20X3 年 12 月 31 日に FC400 を支払うことを要求している。
- IE12 企業 C は、FC200 について 20X3 年 6 月 15 日に非貨幣性の前払資産を認識する。これは、20X3 年 6 月 15 日の直物為替レートをを用いて機能通貨に換算される。企業 C は、関連するサービスを受け取る期間 (20X3 年 7 月 1 日から 8 月 31 日までと決定する) にわたり前払資産の認識の中止を行って費用を損益計算書に認識する<sup>5</sup>。この期間に係る FC200 の費用を換算する目的上、取引日は 20X3 年 6 月 15 日であり、したがって、企業 C は、20X3 年 6 月 15 日現在の直物為替レートをを用いて 20X3 年 7 月 1 日から 8 月 31 日の期間に係る費用を認識する。
- IE13 企業 C は、20X3 年 9 月 1 日から 12 月 31 日までに引き渡されるサービスに対して前払いはしていないので、取引のこの部分を、費用を損益計算書に認識する時点で初めて認識する。原則として、取引日は 20X3 年 9 月 1 日から 12 月 31 日までの期間のそれぞれの日である。しかし、為替レートが著しく変動していない場合には、企業 C は、IAS 第 21 号の第 22 項で認めるところにより、実際レートに近似するレートを使用することができる。その場合には、企業 C は、各月の FC100 の費用 (FC400÷4) を、(例えば) 20X3 年 9 月 1 日から 12 月 31 日までの期間の各月について平均直物為替レートを使用して機能通貨に換算することができる。
- IE14 企業 C は、この期間にわたり損益計算書において費用を認識するにつれて、それに対応する負債を、供給者に支払う義務に関して認識することになる。この負債は固定数の通貨単位で支払われるので、IAS 第 21 号の第 8 項における貨幣性項目の定義を満たす。したがって、負債が 20X3 年 12 月 31 日に決済されるまで、これは再換算される。為替差額は、IAS 第 21 号の第 28 項に従って、それらが生じる期間の純損益に認識される。

<sup>5</sup> BC31 項で述べるように、前払資産は当該前払資産に関連する権利の実行時に認識の中止が行われる。前払資産の認識の中止の基礎は事実及び状況に応じて異なる可能性がある。

#### 設例 4——複数の時点で認識される収益に対する複数回の受領

IE15 20X4年1月1日に、企業Dが、顧客に2つの製品を販売する解約不能の契約を締結する。第1の製品に対する支配は20X4年3月1日に移転され、第2の製品は20X4年6月1日に移転される。契約に従って、顧客は返還不能の固定購入価格FC1,000を支払う。そのうちFC200を20X4年1月31日に受け取り、残額を20X2年6月1日に受け取る。企業Dは次のことを決定する。

- (a) IFRS第15号を適用して、取引価格のうちFC450を第1の製品に配分し、FC550を第2の製品に配分する。
- (b) 20X4年1月31日に受け取る対価FC200は、20X4年3月1日に引き渡す第1の製品に関するものであり、当該製品に対する支配の顧客への移転時に、企業Dは残りの対価FC250に対する無条件の権利を有している<sup>6</sup>。
- (c) 外貨建対価の金額は固定であるため、IFRS第15号の変動対価の要求事項は適用されない。したがって、取引価格の金額は、その後において収益認識後に再見積りはしない。

IE16 企業の機能通貨への直物為替レートは次のとおりである。

日付	直物為替レート FC:CU
20X4年1月31日	1:1.5
20X4年3月1日	1:1.7
20X4年6月1日	1:1.9

IE17 以下の仕訳は、企業がこの契約の外貨の側面をどのように会計処理することになるのかを例示している。

- (a) 企業が20X4年1月31日にFC200の現金を受け取る（現金を履行前に受け取る）。これは20X4年1月31日の直物為替レートで企業の機能通貨に換算される。

借方 現金(FC200)	CU300
貸方 契約負債(FC200)	CU300

- (b) 契約負債は非貨幣性項目であり、IAS第21号に従って当初認識後に再換算されない。
- (c) 企業が20X4年3月1日にFC450の取引価格で第1の製品の支配を移転する。企業Dは、受け取ったFC200の前受対価を表す契約負債の認識の中止を行い、取引価格のその部分について、取引日（20X4年1月31日）の直物為替レートで換算される収益FC200を認識する。企業は、収益の残りの部分FC250と、対価に対する無条件の権利についての対応する債権を認識し、両方を、取引価格の残りの部分FC250の当初認識日（すなわち、20X4年3月1日）の直物為替レートで換算する。

借方 契約負債(FC200)	CU300
----------------	-------

<sup>6</sup> BC31項で述べるように、契約負債（すなわち、繰延収益負債）は当該契約負債に関連する義務の履行時に認識の中止が行われる。契約負債の認識の中止の基礎は事実及び状況に応じて異なる可能性がある。



借方	債権(FC250)	CU425
----	-----------	-------

	貸方	収益(FC450)	CU725
--	----	-----------	-------

- (d) FC250の債権は貨幣性項目である。したがって、これはIAS第21号に従って決済日（20X4年6月1日）まで各報告期末に換算される。決済日において、それはCU475に等しい。為替差益をその期間の純損益に認識する。

借方	債権	CU50
----	----	------

	貸方	為替差益	CU50
--	----	------	------

- (e) 企業が、20X4年6月1日にFC550の取引価格で財に対する支配を移転し、FC800の対価を受け取る。企業は、取引のこの部分が財務諸表に最初に認識される日（すなわち、20X4年6月1日）の直物為替レートを用いてFC550の収益を認識する。受け取った現金FC800は、20X4年6月1日の直物為替レートで換算される。受け取った対価FC250は、第1の製品の販売時に発生したFC250の債権を決済する。

借方	現金(FC800)	CU1,520
----	-----------	---------

	貸方	債権(FC250)	CU475
--	----	-----------	-------

	貸方	収益(FC550)	CU1,045
--	----	-----------	---------

## 結論の根拠

### [案] IFRIC 解釈指針第 X 号「外貨建取引と前渡・前受対価」

この結論の根拠は本解釈指針 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

#### はじめに

---

BC1 この結論の根拠は、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）が合意に至った際の検討事項をまとめている。

#### 背景

BC2 解釈指針委員会は、外貨建の収益取引を IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」に従って報告する際に、どの為替レートを使用すべきなのかに関する要望を受けた。その要望書は、顧客が財又はサービスに対して、返還されない支払を事前に行うことによって支払う状況を記述していた。

BC3 解釈指針委員会は、IAS 第 21 号の第 21 項と第 22 項では、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って、機能通貨で記録すべきであると要求していることに留意した。取引日は、取引が国際財務報告基準（IFRS）に従って最初に認識の要件を満たす日である。

BC4 解釈指針委員会は、アウトリーチで次のことが示されていることに留意した。

- (a) この論点はいくつかの法域に影響を与え、特に、建設業界に影響を与える。
- (b) 返金不要の前受金の受取日の直物為替レートをを用いた収益の認識と、財又はサービスの移転日の直物為替レートをを用いた収益の認識との間で、実務の不統一がある。
- (c) この不統一は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用する場合にも続くと思われた。

BC5 指摘されている実務の不統一への対応として、解釈指針委員会は、IAS 第 21 号の解釈指針を開発することを決定した。

#### 他の基準との相互関係

BC6 解釈指針委員会は、IAS 第 21 号の第 24 項における原則は、他の基準の測定の要求事項が外貨金額に適用され、別個に、それらの金額が IAS 第 21 号に従って企業の機能通貨に換算されることを含意していることに留意した。これと整合的に、他の基準は取引の外国為替の側面に関する明示的なガイダンスを含んでいない。

BC7 解釈指針委員会は、IAS 第 21 号が他の基準を参照していることに留意した。取引日を決定するために、IAS 第 21 号の第 22 項は、他の基準の認識の要求事項を参照するよう企業に要求している。同様に、非貨幣性項目についてその後の各報告期間末に使用する為替レートは、他の基準で要求している帳簿価額の測定基礎（歴史的な原価又は公正価値）に応じて決まる。しかし、他の基準に従って当初認識日及び測定基礎を決定した後、それらの外貨項目を企業の機能通貨に換算するためにどの為替レートを使用すべきなのかを決定するため IAS 第 21 号が適用さ

れる。

- BC8 解釈指針委員会は、これは、他の基準の認識及び測定 of 要求事項を解釈する必要なしに、IAS 第21号を解釈するための基礎を提供すると考えている。

## 範 囲

---

### 顧客との契約から生じる収益以外の外貨建取引

- BC9 この論点は、外貨建収益取引の文脈で提起された。しかし、解釈指針委員会は、IAS 第21号の解釈指針として、本解釈指針 [案] は外貨建収益取引に限定すべきではなく、この論点によって同様に影響を受ける他の外貨建取引の当初認識にも適用すべきであると決定した。IAS 第21号はすべての外貨建取引に適用されるからである。
- BC10 解釈指針委員会は、他の取引に関して外貨建であるか又は外貨で価格設定される対価の前払い又は前受けが行われる場合には、同様の論点が生じることに留意した。例えば、
- (a) 有形固定資産の購入及び売却
  - (b) 無形資産の購入及び売却
  - (c) 投資不動産の購入及び売却
  - (d) 棚卸資産の購入
  - (e) サービスの購入
  - (f) リース契約の締結
  - (g) ある種の政府補助金の受取時
- BC11 保険契約及び法人所得税に関して同様の状況が生じる可能性があるが、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] は、こうした取引に適用する必要はないと決定した。これは、次の理由から、意図せざる帰結を避けるためである。
- (a) 保険契約の外国為替の影響は、保険契約に関する国際会計基準審議会のプロジェクトの一部として扱われていること
  - (b) 繰延税金との相互作用による法人所得税に関する複雑性

### 現金以外の対価

- BC12 前渡・前受対価が、外貨建であるか又は外貨で価格設定されるが、現金以外の形である場合がある。例えば、企業が、サービスの提供と交換に、資本性金融商品又は外貨で算定される公正価値を有する棚卸資産項目を受け取る場合がある。
- BC13 解釈指針委員会は、IAS 第21号は現金と現金以外の外貨建取引の両方に適用されることに留意した。特に、IAS 第21号の第21項から第22項における外貨建取引の当初認識時に適用すべき為替レートを決定する目的上の取引日の決定に関する要求事項は、現金と現金以外の取引を区別していない。解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] は、外貨建であるか又は外貨で価格設定される現金ないしは現金以外の対価に適用すべきであると結論を下した。

## 当初認識時に公正価値で測定される取引

- BC14 IAS 第21号の第23項(c)における原則は、非貨幣性項目が公正価値で測定され、公正価値が外貨で算定される場合には、外貨金額を当該測定日の直物為替レートを用いて換算するよう要求している。したがって、解釈指針委員会は、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後に、当該金額が関連する資産、費用又は収益（あるいはその一部）の当初認識時の外貨による公正価値を反映するために再測定が要求される場合には、本解釈指針 [案] は適用されないであろうことに着目した。
- BC15 解釈指針委員会は、資産、費用又は収益を当初認識時の公正価値で測定することが要求される場合には、これは次のいずれかで行われることに着目した。
- (a) 支払った対価又は受け取った対価の公正価値。これは、取引が現金以外の対価を伴う（例えば、現金以外の対価が IFRS 第15号に従って収益に含まれる）状況において生じる。他の例としては、非貨幣性資産と交換に購入した有形固定資産（受け取る資産の公正価値の方が明白である場合は除く）、及び IFRS 第3号「企業結合」に従ったのれんの計算における対価の金額の算定がある。
- (b) 資産、費用又は収益の公正価値。例としては、企業結合における大半の識別可能な資産及び負債、金融資産及び金融負債、持分決済型の株式に基づく報酬取引を通じて従業員以外から購入した財又はサービス（財又はサービスの公正価値を信頼性をもって測定することができる条件となる）の当初認識がある。
- BC16 適用される基準が、資産、費用又は収益の当初認識時に、支払った対価若しくは受け取った対価又は当該資産、費用若しくは収益のいずれかの公正価値を次の日に測定することを要求している場合がある。
- (a) 前払資産又は繰延収益負債が認識される日。この場合、非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債を生じさせた外貨金額は、その後において、関連する資産、費用又は収益の当初認識時の公正価値への再測定はしない。
- (b) 関連する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日以外の測定日。これに当てはまるのは、例えば、資産、費用又は収益を、当初認識日の公正価値で（関連する非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債の金額ではなく）測定することが要求される場合である。
- BC17 BC16項(a)の第1のシナリオでは、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] が適用されるであろうと結論を下した。これは、前払資産及び繰延収益負債が当初認識された後に、その基礎となる外貨金額が、そのまま関連する資産、費用又は収益（あるいはその一部）の当初測定に含まれているからである。
- BC18 しかし、BC16項(b)の第2に述べているシナリオでは、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] は適用されないであろうと結論を下した。これは、IAS 第21号の第23項(c)の原則に従って、当初認識時に資産、費用又は収益を測定するために使用した公正価値の測定日が、当初認識時の資産、費用又は収益を換算するために使用する直物為替レートの日を決定することになるからである。

BC19 したがって、解釈指針委員会は、本解釈指針〔案〕は、関連する資産、費用又は収益（あるいはその一部）を、非貨幣性的前払資産又は非貨幣性的繰延収益負債について認識される外貨金額と異なる測定基礎を用いて当初認識時に測定することが要求される状況では適用されないと結論を下した。

### 貨幣性項目

BC20 対価の前受け又は前払いは、通常、非貨幣性的前払資産又は非貨幣性的繰延収益負債を生じさせる。しかし、前渡・前受対価によって、非貨幣性項目ではなく、外貨建の貨幣性項目である前払資産又は繰延収益負債が生じるような取引条件もあり得る。

BC21 前払資産又は繰延収益負債が貨幣性項目である場合、IAS 第21号の第28項から第29項は、資産又は負債の取引日と決済日との間に為替レートの変動があるときは、為替差額を純損益に認識することを要求している。したがって、資産、費用又は収益の当初認識時にどの為替レートを使用すべきかに関する論点が生じるのは、前渡・前受対価が非貨幣性的前払資産又は非貨幣性的繰延収益負債の認識を生じる場合だけである。したがって、解釈指針委員会は、本解釈指針〔案〕は、外貨建であるか又は外貨で価格設定される前渡・前受対価が非貨幣性項目である前払資産又は繰延収益負債の認識を生じる状況だけを扱うべきであると決定した。

### 合意事項

---

#### 取引日

BC22 IAS 第21号の第22項は、外貨建取引の当初認識時にどの為替レートを使用すべきかを決定するための取引日を「取引が IFRS に従って最初に認識の要件を満たす日」と定義している。

BC23 解釈指針委員会は、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2つの方法が考えられることに着目した。

(a) 「一取引」アプローチ：契約の締結、対価の受領又は支払と財又はサービスの移転は、すべて同じ取引の一部である。したがって、取引日は、取引の最初の要素が IFRS に従って認識の要件を満たす日によって決定される。

(b) 「複数取引」アプローチ：契約の締結、対価の受領又は支払と財又はサービスの移転は、別個の取引であり、それぞれが IFRS に従って最初に認識の要件を満たす時に独自の「取引日」を有することになる。

BC24 複数取引アプローチは、財又はサービスの移転と対価の受領又は支払を2つの別個の事象として扱う。このアプローチでは、対価の支払又は受領の時期に関係なく、資産、費用又は収益の認識日と同じ取引日（したがって、直物為替レートの日）となる。一方で、一取引アプローチは、購入及び売却は交換取引を表すという概念と整合的であり、財又はサービスの移転は本来的に相互依存적であるという見解を反映する。したがって、認識すべき取引の最初の要素が非貨幣性的前払資産又は非貨幣性的繰延収益負債である場合には、これが、その後に認識される関連する資産、費用又は収益（あるいはその一部）を換算する目的上の取引日を決定することになる。

BC25 解釈指針委員会は、前渡・前受対価が非貨幣性的前払資産又は非貨幣性的繰延収益負債の認識

を生じさせる場合には、次の理由で、一取引アプローチの方が IAS 第21号の適切な解釈であると結論を下した。

- (a) 企業が前受対価を受け取るか又は前渡対価を支払う範囲で取引に関する外国為替リスクに晒されなくなっていることを反映する。言い換えると、受領後は、企業は引き続き外貨建対価を保有して外国為替リスクに晒されるかどうかを管理することができ、外貨建対価の前払後は、企業は当該金額に関して為替リスクにもはや晒されなくなる。
- (b) 履行する義務（繰延収益負債の認識に反映される）と当該義務のその後の履行（これにより収益が生じる）は相互依存적であり、同一取引の一部である。
- (c) 同様に、将来の資産、財又はサービスに対する権利（前払資産の認識に反映される）と当該権利のその後の実行（これにより、前払いが関係する資産又は費用の認識を生じる）は、本質的に相互依存性がある。
- (d) 非貨幣性項目としての前払資産及び繰延収益負債の取扱いと整合的である。こうした項目は IAS 第21号に従ってその後には再換算されないからである。

BC26 さらに、解釈指針委員会は、取引が「IFRS に従って認識の要件を満たす」ためには、当該取引はある価値で財務諸表に記録されなければならないと結論を下した。解釈指針委員会は、「財務報告に関する概念フレームワーク」の4.46項が、「実務上、相互に同程度に未履行の状態にある契約に基づく債務（例えば、注文したが未だ受領していない棚卸資産に関する負債）は、一般に、財務諸表に負債として認識されない」と述べていることに着目した<sup>7</sup>。

BC27 したがって、解釈指針委員会は、IAS 第21号の第22項に従って、取引の最初の要素がある金額で財務諸表に認識される最も早い日が取引日を決定すると結論を下した。企業が非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債を認識する場合には、当該前払資産又は繰延収益負債の当初認識日が取引日である。前払資産又は繰延収益負債の当初認識日は、一般的に、企業が前渡対価を支払う日又は前受対価を受け取る日である。さらに、解釈指針委員会は、IFRS 第15号の第106項では、企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、企業が顧客との契約に従って対価の金額に対する無条件の権利を有している場合には、企業は当該契約を、支払期限が到来した時（この方が支払が行われた日より早い場合）に、契約負債（すなわち、繰延収益負債）として表示しなければならないと要求していることに着目した。しかし、企業が、例えば、支払が後払いであることにより、前払資産又は繰延収益負債を認識しない場合には、取引日は、資産、費用又は収益の当初認識日である。

### 一定の期間にわたり認識される複数の財又はサービスに対する複数回の支払

BC28 解釈指針委員会は、対価の一部分だけを先立って受け取るか又は支払う場合には、取引の一部分だけが非貨幣性の前払資産又は非貨幣性の繰延収益負債として当初認識されていることに着

<sup>7</sup> 2015年5月に、IASBは公開草案 ED/2015/3「財務報告に関する概念フレームワーク」を公表した。これが最終化された場合には、現行の「概念フレームワーク」の各部分を置き換えることになる。未履行契約（すなわち、同等に未履行である契約）は、公開草案の4.40項から4.42項において議論されている。これは、未履行契約は、経済的資源を交換する権利及び義務を設定し、この組み合わせられた権利と義務は単一の資産又は負債を構成すると述べている。当該企業は、交換の条件が有利である場合には資産を有しており、交換の条件が不利である場合には負債を有している。当該資産又は負債が財務諸表に含まれるかどうかは、認識規準と当該契約について採用される測定基礎の両方に依存する。これには、該当のある場合には、契約が不利になっているのかどうかのテストが含まれる。

目した。したがって、取引日は、関連する資産、費用又は収益の当該一部分についてのみ決定されている。対価の残りの部分が後払いである場合には、関連する資産、費用又は収益の残りの部分についての取引日は、資産、費用又は収益の残りの部分が財務諸表に認識される日となる。したがって、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用いて企業の機能通貨に換算されることになる。資産、費用又は収益の残りの部分は、当該部分が認識される日の直物為替レートを用いて当初認識時に換算されることになる。

- BC29 解釈指針委員会は、この処理は、企業がすでに支払ったか又は受け取った外貨金額に関して企業に外国為替リスクがないが、対価の残高に関して依然として為替リスクに晒されていることを反映すると考えている。この処理は、すべての対価の支払又は受領が後払いで行われ、財又はサービスの移転に応じて、取引が一定の期間にわたり認識される場合に、資産、費用又は収益の認識日の直物為替レートを使用することとも整合的である。
- BC30 したがって、解釈指針委員会は、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）には、取引日も段階的に決定すべきであると結論を下した。
- BC31 資産、費用又は収益として複数の時点で又は一定の期間にわたって認識される取引について、資産、費用又は収益のどの部分を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用いて当初認識時に換算すべきなのかを決定することが必要である。解釈指針委員会は、前払資産又は繰延収益負債に関連する権利又は義務がいつ実行されるのかを反映して、資産、費用又は収益の関連する部分の認識時に、当該前払資産又は繰延収益負債の認識の中止が行われることに留意した。認識の中止及び認識のこのパターンは、関連する資産、収益又は費用のうち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日の直物為替レートを用いて換算される部分を決定する。このパターンは、適用される基準によって決定され、外貨での取引の表示の影響を受けない。

### 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

- BC32 解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] と、IAS 第21号の第28項から第29項に従って、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。
- BC33 解釈指針委員会は、為替差額の純損益における表示の質問は、本解釈指針 [案] で扱っている論点には関連性がないと考えている。これは、本解釈指針 [案] は、IAS 第21号の第21号から第22項に従った機能通貨での外貨建取引の当初認識の目的上の「取引日」の意味の解釈指針にすぎないからである。

### 経過措置

- BC34 解釈指針委員会は、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ることに着目した。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がある。したがって、解釈指針委員会は、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）についての遡及修正の免除の選択肢を企業に与えるべきであると決定した。

- BC35 企業が本解釈指針 [案] を付録 A の A2 項(b)で認めるところにより適用開始時に将来に向かって適用する場合には、期首資本（又は過去に報告した財務諸表）の修正は要しない。これは、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の取引日、測定又は認識の基礎には影響を与えないからである。

#### 初度適用企業

- BC36 解釈指針委員会は、IFRS の初度適用企業にとって本解釈指針 [案] の重大な影響がある場合に、IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」にすでに、有形固定資産、投資不動産又は無形資産の項目を公正価値で測定し、その公正価値をみなし原価として使用する選択が含まれていることに留意した。
- BC36 したがって、解釈指針委員会は、本解釈指針 [案] に関して初度適用企業についての具体的な要求事項も免除規定も必要ではないと決定した。