

2017年3月のIFRS解釈指針委員会会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 堀 ともみ 友美

1 はじめに

本稿では、2017年3月14日及び15日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2 2017年3月のIFRS-IC会議の概要

2017年3月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

(1) 継続的検討事項

- ① IFRS第3号「企業結合」及びIFRS第11号「共同支配の取決め」：従来保有していた持分
- ② IAS第19号「従業員給付」：制度改訂、縮小又は清算

(2) アジェンダ決定案に関する検討

- ① 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
- ② IFRS第9号「金融商品」：認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換
- ③ IAS第12号「法人所得税」：法人所得税に係る利息及び罰金

- ④ IAS第19号「従業員給付」：他国の通貨を採用した国における割引率

- ⑤ IAS第32号「金融商品：表示」：中央清算の取次ぎを受けたデリバティブ

- ⑥ IAS第33号「1株当たり利益」：参加型資本性金融商品に係る支払から生じた税金

- ⑦ IAS第41号「農業」：果実生成型植物の上で生育する生物資産

(3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

- ① IFRS第10号「連結財務諸表」：投資企業と子会社

- ② IAS第12号「法人所得税」：事業ではない単一資産企業の取得時の繰延税金

- ③ IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：ファンド・マネジャーによる重要な影響力の評価

- ④ コモディティ・ローン

(4) その他の事項

- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

- ② 国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）に報告される事項

以下では、上記のうち、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる(2)①から③に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

3 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

(1) 論点の概要

IFRS 第1号 D16 項は、親会社よりも後で IFRS 初度適用企業となる子会社に対し、資産及び負債を次のいずれかにより測定することを求めている。

- ① 親会社の IFRS 移行日に、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（連結手続及び企業結合の影響を除く。）（同 D16 項(a)）
- ② 当該子会社の IFRS 移行日に、IFRS 第1号を適用した帳簿価額（同 D16 項(b)）

IFRS-IC は、親会社より後に子会社が初度適用企業となる場合に、当該子会社の在外営業活動体に係る換算差額累計額について、IFRS 第1号 D16 項(a)を適用して、親会社の移行日に基づき、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に基づき測定することができるか否かについて、明確化を求める要望を受けた。

要望書の提出者は、この論点について次の2つの見解がみられるとしている。

① 見解1：IFRS 第1号 D16 項(a)は換算差額累計額には適用されない。

IFRS 第1号 D16 項(a)は、資産及び負債の測定に適用されると明確に述べられている。換算差額累計額は資産又は負債のいずれでもなく、資本の構成要素であるため、同項は適用されない。

② 見解2：IFRS 第1号 D16 項(a)は換算差額累計額にも適用される。

次の理由により、IFRS 第1号 D16 項(a)は資産及び負債と同様に、資本に対しても適用される。

- (i) IFRS 第1号の結論の根拠（BC60 項及び BC62 項）では、IFRS 第1号 D16 項(a)

の目的は、子会社が2組の会計記録を並行的に保存するという実務上の問題を和らげることにあるとされており、同項が換算差額累計額に適用されなければ子会社が同様の問題に直面する。

- (ii) 資本は資産から負債を控除した残余持分であるため、資本の構成要素に対して資産及び負債と同様のアプローチを適用することは合理的である。
- (iii) IFRS 第1号 D16 項(a)の主要な救済措置は、子会社の初度適用において親会社の IFRS 移行日に基づき IFRS 財務諸表の作成を認めることにあり、その観点からは資本の構成要素も含まれるべきと考えられる。

(2) アジェンダ決定案の概要

2017年3月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、次に示す分析結果を踏まえ、IFRS 第1号の要求事項は、初度適用企業が換算差額累計額の測定をどのように行うべきかに関する適切な基礎を提供しているとして、本論点をアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。

- ① IFRS 第1号 D16 項は子会社が親会社より後に初度適用企業となる場合における資産及び負債の測定に関する免除規定を定めており、換算差額累計額は資産又は負債のいずれでもないことから、IFRS 第1号 D16 項(a)は適用されない。したがって、当該子会社は、親会社の IFRS 移行日に基づき、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により換算差額累計額を認識することはできない。

- ② また、IFRS 第1号第18項において、IFRS 第1号の免除規定を類推適用してはならないとされていることから、IFRS 第1号 D16 項を換算差額累計額に類推適用することもできない。

- ③ したがって、子会社の初度適用時における換算差額累計額の認識は、IFRS 第1号 D12項及び D13項の規定に基づき、子会社のIFRS移行日時点でゼロとするか、遡及的に算定した結果に基づくこととなる。

4 IFRS 第9号「金融商品」：認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、企業がIFRS第9号を適用する際、償却原価で測定される金融負債について認識の中止が生じない条件変更又は交換から生じた利得又は損失を、純損益に含めて認識すべきかどうかについて明確化を求める要望を受けていた。

要望書の提出者は、この論点について次の2つの見解がみられるとしていた。

① 見解1：認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換により生じた利得又は損失は、直ちに純損益に認識する。

IFRS第9号B5.4.6項は、企業が支払の見積りを修正する場合には、再計算した償却原価との差額は、純損益に収益又は費用として認識されるとしている。

② 見解2：認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換により生じた利得又は損失は、条件変更後の金融負債の残存期間にわたって償却する。

(i) IFRS第9号B3.3.6項は、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ない場合には、発生したコスト又は手数料は当該負債の帳簿価額の修正となり、変更後の負債の残存期間にわたって償却されるとしている。同項は、このようなコスト又は手数料は、条件変更又は交換が行われた日に純損益に収益又は費用として認識されるのではなく、将来の期

間にわたって償却されることをより明確にするものである。したがって、認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換により生じた利得又は損失も、実効金利法により将来にわたって反映するものと推測される。

- (ii) IAS第39号における認識の中止の要求事項は米国会計基準に基づいており、米国会計基準では、仮に、当初の金融負債と条件変更後の金融負債に著しい違いがない場合は、金融負債の条件変更及び交換について、金融負債の消滅と同じような会計処理をせず、当初の金融負債の帳簿価額と変更後のキャッシュ・フローに基づいた新しい実効金利を計算するとされている。

IFRS-ICは、本論点について2016年11月のIFRS-IC会議で議論した結果、IFRS第9号B5.4.6項の規定は、認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換により生じたキャッシュ・フローの変化を含む、すべての見積られた支払又は受取りの修正に対して適用されとしたが、周知の方法としてIFRIC解釈指針案を作成することをIASBに提案した。

IASBは2017年2月のボード会議において、本論点について解釈指針案を開発するというIFRS-ICの提案について審議した。IASBは、本論点に関しIFRS-ICが下した技術的な結論には同意したものの、現行のIFRS第9号における原則及び要求事項は、本論点の会計処理に関し適切な基礎を示しているとして、解釈指針の公表には反対した。ただし、IASBは、本議題の重要性を考慮すると、解釈指針以外の方法で認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換の会計処理を明確化する必要があるとし、IFRS-ICに教育的なアジェンダ決定の提案を進めることを提案した。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、上述した IASB からの提案を受けて、2017 年 3 月の IFRS-IC 会議で議論を行い、IFRS 第 9 号の原則及び要求事項は、認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換についての会計処理の適切な基礎を企業に提供していることを確認した上で、本論点を基準設定のアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。

- ① IFRS 第 9 号 B5.4.6 項の要求事項は、支払又は受取りの見積りのすべての改訂（金融負債の認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換から生じるキャッシュ・フローの変動を含む。）に適用される。これは、認識の中止が生じない金融資産の条件変更についての IFRS 第 9 号の要求事項及び IFRS 第 9 号の付録 A における償却原価の定義（金融資産及び金融負債の両方に適用される。）と整合的である。
- ② また、企業が IFRS 第 9 号の適用を開始する際に、認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換についての会計方針を変更する場合には、IFRS 第 9 号の 7.2 章で定められている特定の救済措置を適用するときを除き遡及適用を要求する経過措置を適用する。

5 IAS 第 12 号「法人所得税」：法人所得税に係る利息及び罰金

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、法人所得税務処理に関する不確実性を会計処理する上でのガイダンスを提供するため、2015 年 10 月に IFRIC 解釈指針案 (DI/2015/1) 「法人所得税務処理に関する不確実性」（以下「本解釈指針案」という。）を公表した。本解釈指針案における結論の根拠では、利息及び罰金の会計処理については本解釈指針の範囲に含まれないため扱わないこととするほ

か、これまでに IFRS-IC が実施したアウトリーチでは、現時点で実務の重大な不統一の証拠は識別されていないとする記述があった。

本解釈指針案に寄せられたコメントのうち、多くの回答者が利息及び罰金の会計処理について実務においてばらつきがあると認識しているとコメントしており、利息及び罰金と税金との区別が困難であることもあるため、本解釈指針で取り扱うべきとするコメントも寄せられた。IFRS-IC は、2016 年 9 月の IFRS-IC 会議において、この点を議論したが、IAS 第 12 号は利息及び罰金の取扱いについては言及していないことなどから、本解釈指針の範囲外とすることが適切であるとした。ただし、寄せられたコメントを踏まえ、IFRS-IC は今後の会議で利息及び罰金について、別途、検討することとされていた。

2017 年 3 月の IFRS-IC 会議では、法人所得税に関連する利息及び罰金の会計処理についてアジェンダに追加すべきかどうかが議論された。多くのメンバーから、本論点に関して実務においてばらつきがみられるという意見が聞かれたが、本論点をアジェンダに含めるべきか否かについては、意見が分かれた。

① アジェンダに含めないことを支持する意見

利息及び罰金について、IAS 第 12 号と IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれの範囲に含めて会計処理するのかは、事実及び状況により判断すべきものと考えられる。実務においては、法域の要請によるケースもあれば、資金繰りの一環として、銀行借入の代替として支払遅延を選択するケースもある。1つの会計処理がすべての状況に当てはまるとは限らないため、特定の会計処理を定めるのではなく、個々の事実及び状況により判断される余地を残すべきである。

② アジェンダに含めることを支持する意見

本論点は、実務において重要なばらつきが

みられるものである。IAS 第 12 号と IAS 第 37 号の会計処理の差異には（特に表示における論点について）重要性があり、いずれの基準を適用すべきかについてどのように判断すべきかに関するガイダンスを提供することは有用である。

(2) アジェンダ決定案の概要

2017 年 3 月の IFRS-IC 会議での審議を受けて、IFRS-IC は、利息及び罰金に関するプロジェクトは、IASB 又は IFRS-IC のアジェンダにすでに取り上げられているプロジェクトに優先するものではないため、基準開発プロジェクトに追加しないことを提案するアジェンダ決定案を公表した。

① 企業が、利息及び罰金に関して支払う又は受け取る金額が法人所得税であると判断した場合は、IAS 第 12 号を適用する。利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用しない場合には、

IAS 第 37 号を適用する。

② IAS 第 12 号第 79 項は、税金費用（収益）の主要な項目を開示することを要求している。また、IAS 第 37 号の第 84 項及び第 85 項は、各クラスの引当金について、報告期間の期首から期末における引当金の帳簿価額の調整額や他の情報を開示することを要求している。したがって、法人所得税に関連する利息及び罰金について企業が IAS 第 12 号と IAS 第 37 号のいずれを適用するのにかかわらず、企業は、重要性のある場合には、これらの利息及び罰金に関連する情報を開示することになる。

③ IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 122 項は、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することを要求している。