

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 「IFRS 基準の年次改善」
(2015-2017 年サイクル) の概要ASBJ 専門研究員 おおつ たかあき
大津 喬章

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2017 年 12 月 12 日に「IFRS 基準の年次改善」(2015-2017 年サイクル) (以下「本年次改善」という。)を公表した。

「年次改善」とは、IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」において、基準又は解釈指針の狭い範囲の又は軽微な修正であり、各修正に関連性はないが 1 つの文書にまとめて公開されるものであると定義されている。本年次改善では、4 つの基準書に対する改訂が含まれており、本稿では、改訂に至った背景及びその概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. IFRS 第 3 号「企業結合」の修正

1. 背景

IASB は、企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する支配を獲得する際に、当該共同支配事業に対して従来保有していた持分をどのように会計処理するかについて質問を受けた。特に、IFRS 第 3 号の第 41 項から第 42 項

において使われている「資本持分」という用語が、共同支配事業に対して従来保有していた持分に適用されるのかどうかについての質問であった。

2. 改訂の概要

IASB は、企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する支配を獲得する取引は、共同支配事業に対するあらゆる持分の性質及びそれらを取り巻く経済状況の著しい変化を生じさせるため、従来保有していた持分の再測定が必要であると考え、段階的に達成される企業結合であると結論を下した。

IASB は IFRS 第 3 号に第 42A 項を追加し、事業の定義に該当する共同支配事業に対する支配を獲得する場合、取得企業は、段階的に達成される企業結合についての要求事項を適用し、共同支配事業に対して従来保有していた持分を取得日の公正価値で再測定することを明確にした。

3. 適用日

取得日が 2019 年 1 月 1 日以後に開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合から適用される。早期適用は認められており、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。

Ⅲ. IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正

1. 背景

IASB は、企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する共同支配を獲得する際に、当該共同支配事業に対して従来保有していた持分をどのように会計処理するかについて質問を受けた。特に、企業が共同支配を獲得した場合に、段階的に達成される企業結合の会計処理についての原則を、従来保有していた持分に適用するのかどうかについての質問であった。

2. 改訂の概要

IASB は、企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する共同支配を獲得する取引は、企業集団の境界の変更を生じるものではなく、関連会社に対する投資が共同支配企業に対する投資になる取引及びその逆の取引に類似していると考え、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の第 24 項が、それらの状況において企業が従来保有していた持分を再測定することを禁止していることに留意した。また、IASB は、共同支配事業に対して従来保有していた持分を再測定すると、企業が共同支配事業に対する自らの持分に関連する資産及び負債を適用される IFRS 基準に従って会計処理するという IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の要求事項と矛盾する可能性があることにも着目した。

これらを踏まえ、IASB は、企業が事業の定義に該当する共同支配事業に対する共同支配を獲得する場合に、従来保有していた持分を再測定しないことを明確化した。

3. 適用日

2019 年 1 月 1 日以後に開始する最初の事業年度の期首以後に共同支配を獲得する取引から

適用される。早期適用は認められており、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。

Ⅳ. IAS 第 12 号「法人所得税」の修正

1. 背景

IASB は、資本に分類される金融商品に係る支払の法人所得税への影響に関して、企業がそれらを純損益に認識すべきか資本に認識すべきかという質問を受けた。特に、IASB は、既存の IAS 第 12 号の第 52B 項の要求事項が適用されるのは、IAS 第 12 号の第 52A 項に記述された状況（例えば、分配された利益と未分配利益の税率が異なる場合）のみなのか、それとも、資本に分類される金融商品に係る支払が利益の分配である限りは適用されるのかについて質問された。

2. 改訂の概要

IASB は、分配された利益と未分配利益の税率が異なることや配当が税務上損金算入できることなど、配当の法人所得税への影響の理由は、当該影響をどこで認識すべきかに影響を与えるべきではないと考えている。

したがって、IASB は、IAS 第 12 号の第 52A 項に記述された状況にのみ適用されると示唆しているように誤読される既存の IAS 第 12 号の第 52B 項を削除し、配当の法人所得税への影響すべてに当該規定が適用される旨を明確にするために、新たに IAS 第 12 号の第 57A 項の要求事項を追加した。

3. 適用日

2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められており、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。企業が当該修正を最初に適用する際には、最も古い比較対象期間の期首以後に認識した配当の法人所得税への影響に適用しなければならない。

V. IAS 第 23 号「借入コスト」の修正

1. 背景

IAS 第 23 号の第 14 項は、企業が一般目的で資金を借入れ、適格資産を取得する場合、企業は、資産化に適格な借入コストの金額を、当該資産への支出に資産化率を乗じることにより算定することを規定しており、この資産化率の算定にあたり、企業の当期中の借入金残高から適格資産の取得のために特別に行った借入を除くことを要求している。

この点について、IASB は、適格資産が意図された使用又は販売の準備ができている場合、企業が適格資産を取得する目的で特別に行った

借入を一般の借入に含めるのかどうかについて質問された。

2. 改訂の概要

IASB は、当該規定が、意図された使用又は販売の準備ができる前の適格資産を取得する目的で特別に行った借入を除いて、すべての借入残高を資産化率の決定に使用することを企業に要求していると考えており、特別目的の借入が、関連する適格資産について意図された使用又は販売の準備ができた後に未返済で残っている場合には、当該借入は、企業が一般目的で借入れている資金の一部となることを明確にした。

3. 適用日

2019 年 1 月 1 日以後に開始する最初の事業年度から適用される。早期適用は認められており、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。