

# 2018年5月及び6月のIFRS解釈指針委員会会議における議論の状況

はやし よしお  
ASBJ 専門研究員 林 良生

## 1 はじめに

本稿では、2018年5月9日及び2018年6月12日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議（5月はビデオ会議）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 2018年5月及び2018年6月のIFRS-IC会議の概要

2018年5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 IAS第21号「外国為替レート変動の影響」：外国為替の制限
- ② IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：法人所得税以外の税金に係る支払

### (2) その他の事項

- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート  
また、2018年6月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

### (3) 継続的検討事項

- ① IAS第12号「法人所得税」：繰延税金：

資産及び負債の税務基準額

- ② IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」：契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト
  - (4) アジェンダ決定案に関する検討
    - ① IAS第21号「外国為替レート変動の影響」：交換可能性が長期的に欠如している場合の為替レートの決定
    - ② IAS第23号「借入コスト」：適格資産に対する支出
    - ③ IAS第23号「借入コスト」：土地に係る借入コスト
  - (5) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
    - ① IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」：短期の借入金及び信用枠の分類
  - (6) その他の事項
    - ① IAS第16号「有形固定資産」：意図した使用の前の収入
    - ② IFRS-ICの仕掛案件のアップデート
- 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上記(4)の各論点に関して、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 IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」：交換可能性が長期的に欠如している場合の為替レートの決定

#### (1) 論点の概要

ベネズエラでは、下記のすべての状況が観察されている。

- ① 在外営業活動体の機能通貨の他の通貨との交換可能性が、法域の当局によって管理されている。この交換メカニズムは、当該当局が設定した為替レート（公定為替レート）の使用を組み込んでいる。
- ② 在外営業活動体の機能通貨について、他の通貨との交換可能性が長期的に欠如している。すなわち、交換可能性がIAS第21号第26項に記述されているように一時的に欠如しているのではなく、報告期間の終了後に回復されていない。
- ③ 他の通貨との交換可能性の欠如により、在外営業活動体が前記①の交換メカニズムを使用して外貨にアクセスすることが実質的にできなくなっている。

IFRS-ICは、上記の状況において、企業がIAS第21号を適用する際に在外営業活動体の営業成績及び財政状態を表示通貨に換算するために使用する為替レートの決定について議論している。

国際会計基準審議会（IASB）スタッフは、ベネズエラにおける他の通貨との交換可能性は年々悪化しており、そのような中で、IASBスタッフが実施した調査では、ベネズエラで活動する在外営業活動体の営業成績及び財政状態の表示通貨への換算には、公定為替レートが使用されている事例が見られるとしている。

IFRS-ICは、本論点について、2014年11月にアジェンダ決定を公表しており、その中で、交換可能性の長期的な欠如はIAS第21号のガイダンスで扱われておらず、そのため、こうした状況でIAS第21号をどのように適用するの

かが完全には明確ではないことを述べていた。また、IFRS-ICは、この論点は自らが扱える範囲よりも幅広い範囲のプロジェクトであると考え、その時点では、この論点を基準設定アジェンダに取り上げないことを決定していた。

#### (2) アジェンダ決定案の概要

2018年6月のIFRS-IC会議で議論を行った結果、IFRS-ICは、ベネズエラで見られる状況に暫定的に対処するため、IAS第21号を適用する際に、公定為替レートが決算日レートの定義（企業が報告期間の末日現在で法律上の交換メカニズムを通じてアクセスを有するレート）を満たすかどうかを企業が評価することを提案するアジェンダ決定案を公表した。

IFRS-ICは、アジェンダ決定案の中で、ベネズエラで見られる状況において、企業が目的適合性のある情報を開示することの重要性について強調している。

#### (3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

また、上記の暫定的なアジェンダ決定案の公表に加えて、IFRS-ICは、今後の会議において、この事項への対処を図る狭い範囲の基準設定の可能性を調査する予定である。

### 4 IAS 第23号「借入コスト」：適格資産に係る支出

#### (1) 論点の概要

IFRS-ICは、適格資産の取得に際して一般目的の借入れを行う場合の、資産化に適格な借入コストの金額についての質問を受けた。

具体的には、次のような状況における資産化

に適格な借入コストの計算<sup>1</sup>に際して、企業が一般目的借入を得る前に生じた適格資産に係る支出を、資産化率を乗じる適格資産への支出額に含めるのかどうか質問されている。

- ① 企業は適格資産を建設する。
- ② 企業は適格資産の建設の開始時において借入れがない。建設の途中で、資金を一般目的で借り入れて、それを適格資産の建設の資金を賄うために使用する。
- ③ 企業には、一般目的借入の借入コストが発生する前と後の両方において、適格資産に係る支出が生じる。

## (2) アジェンダ決定案の概要

2018年6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、IAS第23号の原則及び要求事項が、要望書に記載された事例において資産化に適格な借入コストの金額を企業が決定するための適切な基礎を提供していることから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

- ① 資産化の開始日  
要望書に記載された事例において、IAS第23号第17項を適用すると、企業は借入コストが発生するまで借入コストの資産化を開始しない。
- ② 資産化率を乗じる適格資産への支出額の範囲  
企業は、事実及び状況に基づき、一般目的借入を得る前に生じた適格資産に係る支出を、資産化率を乗じる適格資産への支出額に含めるのかどうかを考慮する。

## (3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## 5 IAS第23号「借入コスト」：土地に係る借入コスト

### (1) 論点の概要

IFRS-ICは、特定の状況下において、土地の借入コストの資産化をいつ終了するのかに関する質問を受けた。

具体的には、次のような状況において、企業は建物の建設を開始した後は土地に係る支出に関して生じる借入コストの資産化を終了するのか、それとも建物を建設している間は土地に係る支出に関して生じる借入コストの資産化を継続するのか質問されている。

- ① 企業は土地を取得して開発し、その後当該土地の上に建物を建設する。この土地は、建物が建設される区域を表している。
- ② 土地と建物の両方が、適格資産の定義を満たす。
- ③ 企業は土地及び建物の建設に係る支出を賄うために一般目的の借入れを使用する。

### (2) アジェンダ決定案の概要

2018年6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、IAS第23号の原則及び要求事項が、土地に係る支出に関する借入コストの資産化をいつ終了すべきかを企業が決定するための適切な基

<sup>1</sup> 資産化に適格な借入コスト（一般目的）は、次のとおり計算される。資産化率とは、加重平均された一般目的借入金総額に対する期中の一般目的借入コスト（利息等）の総額の割合である。

【計算イメージ】

$$\text{資産化に適格な借入コスト} = \frac{\text{期中の借入コスト（利息等）の合計}}{\text{加重平均による借入金}} \times \text{適格資産への支出額} \times \frac{\text{資産化期間}}{12}$$

礎を提供していることから、本論点を基準開発のアジェンダとして取り上げないとするアジェンダ決定案を公表した。

① 土地の意図した使用の内容

土地の意図した使用は、単に土地の上に建物を建設することではなく、次のいずれかである。

- 自己使用（IAS 第 16 号「有形固定資産」を適用して、有形固定資産として認識）
- 賃貸もしくは資本増価（IAS 第 40 号「投資不動産」を適用して、投資不動産として認識）
- 販売（IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用して、棚卸資産として認識）

② 資産化の終了

IAS 第 23 号第 24 項を適用して、企業は、建物の建設が継続している間に、土地を意図した目的のために使用することが可能かどうかを考慮する。建物の建設が継続している間に土地を意図した目的のために使用することが可能でない場合には、企業は、土地に係る支出に関する借入コストの資産化をいつ終了すべきかを評価するために、土地と建物を一緒にして考慮する。土地と建物の両方を意図した使用または販売に向けて準備するために必要な活動のほとんどすべてが完了するまで、当該土地は意図した使用または販売の準備ができていない。

(3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。