

2020年3月及び4月の IFRS-IC 会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 くわた たかし
桑田 高志

1 はじめに

本稿では、2020年3月3日及び4月29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 2020年3月のIFRS-IC会議の概要

2020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) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① IFRS第16号「リース」：リース料が変動するセール・アンド・リースバック
 - ② IAS第12号「法人所得税」：子会社に対する投資に係る繰延税金
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS第29号「超インフレ経済下の財務報告」：超インフレの在外営業活動体の換算—為替差額の表示
 - ② IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS第29号「超インフレ経済下の財務報告」：在外営業活動体が超インフ

レとなる前の為替差額累計額

- ③ IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIAS第29号「超インフレ経済下の財務報告」：在外営業活動体が初めて超インフレとなる際の比較対象金額の表示
 - ④ IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」：契約を履行するための訓練コスト
- (3) その他の事項
- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

3 2020年4月のIFRS-IC会議の概要

2020年4月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IAS第12号「法人所得税」：資産の回収に関する複数の税務上の帰結
- (2) その他の事項
 - ① サプライチェーン・ファイナンス契約—リバース・ファクタリング
 - ② IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

以下では、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)アジェンダ決定案に関する検討の各論点に関して、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。

4 IFRS 第 16 号「リース」：リース料が変動するセール・アンド・リースバック

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、リース料が変動するセール・アンド・リースバック取引に関しての要望書を受け取った。下記の事実パターンにおいて、売手である借手がリースバックから生じる使用権資産をどのように測定し、その結果、取引日に認識する利得又は損失の金額をどのように決定するかが論点である。

- ① 企業（売手である借手）がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより有形固定資産項目（有形固定資産）を他の企業（買手である貸手）に譲渡し、当該資産を5年間リースバックする。
- ② この有形固定資産の譲渡は、資産の売却として会計処理するための IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を満たしている。買手である貸手が売手である借手に有形固定資産の対価として支払う金額は、取引日における有形固定資産の公正価値に等しい。
- ③ 当該リース料（市場のレートで行われる。）には、変動リース料が含まれており、5年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。売手である借手は、この変動リース料は IFRS 第 16 号に記述されている実質上の固定リース料ではないと判断している。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、要望書に記載された取引に適用される要求事項は IFRS 第 16 号第 100 項であると考えた。第 100 項は次のように述べてい

る。「売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するための IFRS 第 15 号の要求事項を満たす場合には、(a)売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならない。（以下略）」

したがって、リースバックから生じる使用権資産を測定するため、売手である借手は、買手である貸手に譲渡した有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を決定する。これは、取引日において、リースバックを通じて保持する使用権を、有形固定資産全体を構成する権利と比較することによって行う。IFRS 第 16 号は、その部分を算定する方法を定めていない。要望書に記載された取引では、売手である借手は、この部分を、例えば、(a)予想されるリース料（変動リース料を含む。）の現在価値と(b)取引日における有形固定資産の公正価値との比較によって算定することが考えられる。

売手である借手が取引日において認識する利得又は損失は、リースバックから生じる使用権資産の測定の結果である。売手である借手が保持する使用権は、取引の結果として再測定されるものではない（有形固定資産の従前の帳簿価額の一部として測定される。）ので、認識される利得又は損失の金額は、買手である貸手に移転された権利のみに関するものである。IFRS 第 16 号第 53 項(i)を適用して、売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失を開示する。

売手である借手はまた、たとえ当該リース料のすべてが変動であり指標又はレートに応じて決まるものではない場合であっても、取引日においてリース負債を認識する。リース負債の当

初測定は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用して使用権資産がどのように測定されるか（及び算定されるセール・アンド・リースバック取引に係る利得又は損失）の結果である。

設 例

IFRS-IC は次の設例において売手である借手の会計処理について検討している。

売手である借手がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより資産（有形固定資産）を買手である貸手に譲渡し、当該有形固定資産を 5 年間リースバックする。当該有形固定資産の譲渡は、有形固定資産の売却として会計処理するための IFRS 第 15 号の要求事項を満たしている。

有形固定資産の売手である借手の財務諸表における取引日現在の帳簿価額は CU1,000,000 であり、有形固定資産に対して買手である貸手が支払った金額は CU1,800,000（取引日現在の有形固定資産の公正価値）である。当該リース料（市場のレートで行われる）のすべてが変動であり、5 年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。取引日において、予想されるリース料の現在価値は CU450,000 である。当初直接コストはない。

売手である借手は、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を、予想されるリース料の現在価値を使用して計算することが適切であると判断する。これに基づくと、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分は 25% であり、これは、 $CU450,000$ （予想されるリース料の現在価値） \div $CU1,800,000$ （有形固定資産の公正価値）として計算される。したがって、当該有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分は 75% であり、これは $(CU1,800,000 - CU450,000) \div CU1,800,000$ として計算される。

第 100 項(a)を適用して、売手である借手は次のようにする。

- a. 使用権資産を CU250,000 で測定する。これは、 $CU1,000,000$ （有形固定資産の従前の帳簿価額） \times 25%（有形固定資産のうち保持する権利に係る部分）

- b. 取引日において CU600,000 の利得を認識する。これは買手である貸手に移転された権利に係る利得である。この利得は、 $CU800,000$ （有形固定資産の売却益の合計 $(CU1,800,000 - CU1,000,000)$ ） \times 75%（有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分）として計算される。

取引日において、売手である借手は当該取引を次のように会計処理する。

(借方) 現金	CU1,800,000	
(借方) 使用権資産	CU250,000	
(貸方) 有形固定資産		CU1,000,000
(貸方) リース負債		CU450,000
(貸方) 移転した権利に係る利得		CU600,000

IFRS 第 16 号の狭い範囲の修正

IFRS-IC は、国際会計基準審議会（IASB）が IFRS 第 16 号を修正して、売手である借手が IFRS 第 16 号の事後測定 of the requirements for sale and leaseback transactions that generate a lease liability to which the standard is applied to determine how to apply the standard.

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2020 年 5 月 13 日までであった。

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、IFRS-IC の IFRS 第 16 号を狭い範囲の修正に関する提言を、IASB は今後の会議で検討する。

5 IAS 第 12 号「法人所得税」：子会社に対する投資に係る繰延税金

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、企業が連結財務諸表において、子会社に対する投資に係る繰延税金をどのように会計処理するのかに関しての要望書を受け取った。企業が子会社に対する投資に関連した将来加算一時差異について繰延税金負債を認識するかどうか論点である。この要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- ① 子会社の未分配利益が、子会社に対する企業の投資に関連した将来加算一時差異を生じさせる。
- ② 企業は、子会社に対する投資に係る繰延税金負債の認識に対する例外を適用するための IAS 第 12 号第 39 項の条件は満たされていないと判断した。これは、当該子会社が予測可能な期間内に利益（分配可能である。）を分配すると企業が見込んでいるからである。
- ③ 企業と子会社は次のような法域で営業している。
 - (a) 利益は分配された時にのみ課税される。すなわち、未分配利益に適用される法人所得税率（未分配税率）は 0% である。
 - (b) 利益分配には 20% の税率（分配税率）が適用される。ただし、企業が行う利益分配は、子会社が当該利益についてすでに課税されている範囲に対しては課税されない。すなわち、利益分配が課税されるのは一回だけである。

(2) アジェンダ決定案の概要

IAS 第 12 号第 39 項は、企業が子会社に対する投資に関連したすべての将来加算一時差異について繰延税金負債を認識することを要求しているが、次の場合は例外としている。(a)親会社が当該一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ、(b)予測可能な期間内に当該一

時差異が解消しない可能性が高い場合である。

要望書に記載された事実パターンでは、子会社に対する企業の投資に関連した将来加算一時差異がある。企業はまた、IAS 第 12 号第 39 項における認識の例外は適用されないと判断している。当該一時差異は、予測可能な期間内に子会社が未分配利益を分配する際に解消する可能性が高いからである。したがって、IFRS-IC は、企業はその将来加算一時差異について繰延税金負債を認識すると結論を下した。

IAS 第 12 号第 51 項は、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定において、「企業が報告期間の末日時点で、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を見込んでいる方法から生じる税務上の影響」を反映することを企業に要求している。

要望書に記載された事実パターンでは、企業は、子会社に対する投資の帳簿価額を子会社による利益の分配を通じて回収すると見込んでおり、これは分配税率で課税されることとなる。したがって、IFRS-IC は、IAS 第 12 号第 51 項を適用するにあたり、企業は分配税率を使用して子会社に対する投資に係る繰延税金負債を測定すると結論を下した。

IFRS-IC は、要望書に記載された事実パターンにおいては、企業は IAS 第 12 号第 57A 項を適用しないと考えた。すなわち、同項は報告企業が支払う配当に関してのみ適用される。さらに、IAS 第 12 号第 52A 項は、それ自体が利益の分配の税務上の影響を反映する税金の測定には適用されない。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2020 年 5 月 13 日までであった。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。