

国際関連情報 IFRS 解釈指針委員会報告

IFRS 解釈指針委員会の活動状況

IFRS 解釈指針委員会委員
富士通(株)財務経理本部副本部長ゆあさ かづお
湯浅 一生

今回は、2014年3月に行われたIFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）での主な議論を報告する。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。

コア棚卸資産の会計処理

この論点は欧州証券市場監督局（ESMA）から提起されたもので、「コア棚卸資産（Core inventories）」と呼ばれる資産に関して、棚卸資産として会計処理すべきか、有形固定資産として処理すべきなのかという問題である。

「コア棚卸資産」とは、特定の業種（石油化学業界など）において見られる、企業の製造工程あるいは備蓄のために一定の量が恒常的に必要な資産である。例えば、石油の精製工程においては、精油プラントには最低限の石油が入っていないなければならない。また、パイプラインにおいても、使用を始める前に一定量の石油を注入する必要がある。こうした一定量の石油は、精油プラントが廃棄、あるいはパイプラインの使用が停止されて初めて取り除くことができる。ガスの貯蔵施設では、通常使用するガスのほかに、施設内の圧力を維持して安定性を保つために、「クッションガス」と呼ばれる一定量のガスが必要となる。さらには、非鉄材料の精

錬工程において、効率的に生産・維持するために、様々な形態の物質が、一定量、恒常的に維持される必要がある。

こうしたコア棚卸資産について、ESMAは以下のような共通の特徴が見られる、最低限の分量の資材だと定義付けている。

- (a) 生産設備の操業開始とその後の生産の維持に必要である。
- (b) 他の棚卸資産から物理的に分離できない。
- (c) 除去できるのは、生産設備を最終的に廃棄する時又は相当の財務上の負担をする場合だけである。

本件は、3月の委員会で初めて議論したが、確かに実務上、棚卸資産として処理する場合と有形固定資産として処理するといったばらつきがあることが報告された。またコア棚卸資産として定義付けられるものの範囲が明確ではないといった意見も出され、委員会としてアジェンダに追加して検討することが決定された。今後、解釈指針を開発する方向で議論を深めていくことになると思われる。

「共同支配の取決め」（IFRS 第11号）適用上の論点

本件は3月の委員会までに、2013年11月、2014年1月と議論されてきた案件である。こ

れまでの経緯を振り返るとともに、今後の方向性についても紹介する。

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」は、2012 年 10 月に公表され、2013 年 1 月以降開始する会計年度より適用されている基準である。従来の IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」を廃止して置き換えるもので、基準の改訂には大きな狙いが 2 つあるといわれている。1 つは、従来の基準では、取決めのストラクチャーにのみ焦点が当てられ、独立したピークルの有無によって、「共同支配企業」に分類するか、他の区分に分類するかが決められていたのだが、これを経済実態に即した判断をするように改善したこと。もう 1 つは、選択適用が認められていた比例連結方式を禁止したことであろう。

本基準の適用上の問題については、複数の提案者より要望が委員会に出された。これを受けて国際会計基準審議会 (IASB) スタッフは、各国の基準設定主体にアウトリーチを行い、2013 年 11 月の委員会で報告した。いくつかの問題が取り上げられたが、委員会では今後の検討を進めるに当たって、優先度の高い 2 つの論点を取り上げた。1 月、3 月の委員会では、このうちの最初の論点について継続して議論してきた。すなわち、「共同支配企業」か「共同支配事業」なのかの判断を行うための問題である。

IFRS 第 11 号では、「共同支配の取決めの分類を共同支配事業とするのか共同支配企業とするのかは、当該取決めの当事者の権利及び義務

に応じて決まる¹⁾」とした上で、その「権利及び義務」を評価するに当たって考慮すべきものとして、「取決めの構造と法的形態、契約上の取決めにおいて当事者が合意した契約条件、並びに、該当がある場合には、その他の事実及び状況である²⁾」としている。

この「その他の事実及び状況」の評価についての判断を行うに当たって、ばらつきが生じる可能性があるため、優先的に検討しようということを 11 月の委員会で決定したものである。1 月の委員会では、特定の事実及び状況により、共同支配の取決めが共同支配事業に分類される結果を生じる権利及び義務がどのように、また、なぜ創出されるのかを理解することが重要であるという意見が多く出された。この点を掘り下げて分析するための設例を開発して検討するようスタッフに指示することになった。

3 月の委員会では、スタッフが提案した具体的な設例の分析について検討し、この論点をさらに掘り下げた追加の論点も議論した。設例そのものやその分析は IFRS 第 11 号のガイダンスを理解することに役立つことは認められたが、ベースとなる概念や考え方がより明確でない限り、個別の事象ごとに検討し続けなければならないかという懸念が多く出された。委員会では、IFRS 第 11 号 B33 項³⁾ のフローチャートにおいて、別個のピークルを通じて組成された共同支配の取決めであっても、そのピークルの法的形式も契約上の取決めも、共同支配の取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を当事者に直接

1 IFRS 第 11 号 15 項 企業は、関与している共同支配の取決めの種類を決定しなければならない。共同支配の取決めの分類を共同支配事業とするのか共同支配企業とするのかは、当該取決めの当事者の権利及び義務に応じて決まる。

2 IFRS 第 11 号 17 項 企業は、共同支配の取決めが共同支配事業なのか共同支配企業なのかを検討する際に判断を適用する。企業は、関与している共同支配の取決めの種類を、自らの権利及び義務を検討して決定しなければならない。企業は、権利及び義務を次のことを考慮することにより評価する。取決めの構造と法的形態、契約上の取決めにおいて当事者が合意した契約条件、並びに、該当がある場合には、その他の事実及び状況である (B12 項から B33 項参照)。

生じさせない場合に「他の事実及び状況」を評価する必要があることに着目した。あくまでも「実質優先」であるという見解が出された。

ただ、実質優先の概念が実務で統合的に理解されず、正しく適用されない可能性があることは認識しており、この論点をさらに進める前に、IASB と協議することとした。その上で、5月以降の委員会で、どのように進めていくかを議論することになる。我が国ではあまり問題にならない案件かもしれないが、国によっては様々な共同支配の取決めがあり、実務上切実な問題となっているようである。

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

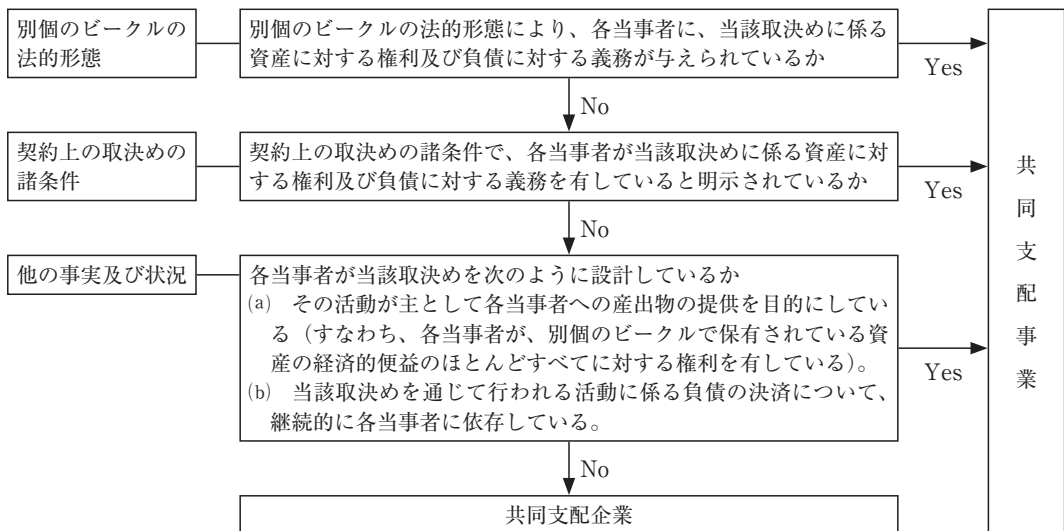
本件も、これまでの委員会でかなりの時間をかけて議論されてきた案件である。もともとは、年次改善（2010-2012年サイクル）に含まれていて、IAS第12号「法人所得税」の改訂案として公開された経緯があるのだが、関係者

からのコメントを受領した後、年次改善のプロセスとは別に、再度検討するよう決定したものである。2013年5月から改めて委員会で議論を再開しており、2014年1月及び3月の委員会で一応の方向性を出して、IASBに再度提案することとなった。問題は、公正価値で測定する負債性金融商品の、未実現損失に係る繰延税金資産の会計処理についてのものである。実務にばらつきがある問題として、いくつか論点があるのだが、重要なものに絞って以下に紹介したい。委員会の対応としては、設例を中心としながら、若干の基準改訂によって、IAS第12号の原則を明確にしようという方向である。

まず、委員会に寄せられた重要な問いかけの1つに、公正価値で測定する負債性金融商品の未実現損失は、将来減算一時差異を生じさせるか否かということがある。これは、企業が負債性金融商品を満期まで保有することを見込んでいる場合に特に問題となる。時価の変動によって生じた税務上の損失があった場合でも、満期まで保有していれば最終的には解消されること

3 IFRS第11号B33項 下記のフローチャートは、共同支配の取決めが別個のピークルを通じて組成されている場合に、企業が当該取決めを分類するために行う判定である。

別個のピークルを通じて組成された共同支配の取決めの分類



になるからである。企業に満期前の売却の意志がない場合など、一時差異を認識すべきではないという見解も寄せられた。

委員会では、IAS 第 12 号の原則は明確であるとして、こうした主張を退けている。IAS 第 12 号 20 項⁴あるいは 26 項(d)⁵により、満期まで保有して契約上のキャッシュ・フローのすべてを回収することを見込んでいる場合であっても、また当該損失が実現するまで税務上損金算入されない場合であっても、将来減算一時差異を生じさせることは明らかであると結論付けた。こうした点を明確にするために、具体的な設例を開発することとした。3 月の委員会でスタッフから提案があったのだが、複雑でわかりにくいという意見が多く、再度ドラフトして個別に委員に照会した上で、IASB に提案することとなった。

また、繰延税金資産を認識するにあたり、将来の課税所得を評価する際に、資産をその帳簿

価額を超える金額で回収すると仮定することができるか否かということも、委員会での議論の中心であった。IAS 第 12 号 29 項⁶には、「十分な課税所得を稼得する可能性が高い」範囲内で繰延税金資産が認識されるとされる。委員の多くはこのことから資産の帳簿価額を超えて評価できるとの意見だったが、誤解を招かないよう、基準の改訂は慎重に検討する必要があるという声が多かった。ただ、方向性としてはコンセンサスを得ており、文案の整理をした上で改訂することになる。

本件は、もともとは IAS 第 39 号「金融商品：認識と測定」に従って公正価値で測定される負債性金融商品を対象としていたのだが、IFRS 第 9 号「金融商品」の見直しにより、包括利益を通じて公正価値で測定される負債性金融商品も対象となる。こうした場合、繰延税金資産の変動を純損益とその他包括利益 (OCI) に合理的に配分するといった要請も生じること

4 IAS 第 12 号 20 項 IFRS は、一定の資産を公正価値で計上すること又は再評価することを許容又は要求している（例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」及び IFRS 第 9 号「金融商品」参照）。法域によっては、資産を再評価又はその他の方法で公正価値に修正再表示すると、当期の課税所得（欠損金）に影響することがある。その結果、当該資産の税務基準額は修正され一時差異は発生しない。他の法域では、資産の再評価又は修正再表示はその期間の課税所得に影響せず、したがって当該資産の税務基準額は修正されない。それでもやはり、帳簿価額の将来の回収は課税対象となる経済的便益の企業への流入をもたらす、税務上損金算入となる額が当該経済的便益の額とは相違することになる。再評価資産の帳簿価額と税務基準額との差額は一時差異であり、繰延税金負債又は資産を発生させる。このことは次のような場合であっても当てはまる。

(a) 企業が資産を処分する意図がない場合。このような場合には、資産の再評価後の帳簿価額は資産の使用を通じて回収され、将来の期間に税務上許容される減価償却額を超える課税所得が生じることになる。

(b) 資産の処分による収入額を類似の資産に再投資すれば、キャピタル・ゲインに対する課税が繰り延べられる場合。このような場合には、当該類似の資産の売却又は利用を通じて最終的には税金を支払うことになる。

5 IAS 第 12 号 26 項(d) ある種の資産が、公正価値又は再評価額で計上されて、税務上は対応する修正が行われない場合もある（第 20 項参照）。当該資産の税務基準額が帳簿価額を上回る場合には、将来減算一時差異が発生する。

6 IAS 第 12 号 29 項 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に十分な将来加算一時差異がない場合には、繰延税金資産は次のいずれかの範囲内で認識される。

(a) 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に、将来減算一時差異が解消するのと同じ期間に（又は繰延税金資産から生じる税務上の欠損金の繰戻し若しくは繰越し可能な期間に）当該企業が十分な課税所得を稼得する可能性が高い。企業が将来の期間に十分な課税所得を稼得するかどうかを判断する際には、将来の期間に発生すると予想される将来減算一時差異から生じる課税所得は無視する。こうした将来減算一時差異から生じる繰延税金資産自体が、それを活用するためには将来の課税所得が必要となるからである。

(b) 適切な期間に課税所得を生じさせるタックス・プランニングの機会を企業が利用可能である。

になるのだが、今回の改訂、特に設例の開発ではそうした配分についても明確にするべきだとの声もあった。ただ、3月の委員会でのスタッフ提案は、非常に複雑であったことから、もっと単純にわかりやすく見直すべきだとの意見が大勢を占めた。今回の場合、基準の考え方は明確であることから、あまり複雑になり過ぎないように、また誤解や派生的な解釈を生じさせる設例にならないように、注視していく必要があると考えている。