

IFRS 解釈指針委員会における 最近の議論の状況

ASBJ 専門研究員 くらしげ えいじ
倉重 栄治

1. はじめに

これまで、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）の活動状況については、IFRS-IC にわが国から参加されていた湯浅一生前委員にご紹介いただいていた。しかし、湯浅前委員が2015年6月にIFRS-IC 委員を退任されたことを踏まえ、今後、本誌において、これまで湯浅前委員が執筆されていた「IFRS 解釈指針委員会の活動状況」に代えて、IFRS-IC における最近の議論の状況について当委員会研究員によりご紹介させていただく。

本誌前号の「IFRS 解釈指針委員会の活動状況」において、2015年3月及び5月の会議における主な議論についてご報告いただいていたことから、本稿においては、2015年7月14日に開催されたIFRS-IC における議論について紹介する。なお、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. 2015年7月のIFRS-IC 会議の概要

2015年7月に開催されたIFRS-IC 会議において、次の事項が議論された。

(1) アジェンダ却下通知や限定的な基準改訂の

最終化に向けた検討

① IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の適用にあたって、2014年11月に公表された公開草案「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」に寄せられたコメントを踏まえ、次の点について基準の修正による明確化を行うことを国際会計基準審議会（IASB）に提案する旨の検討

- 権利確定条件が現金決済型の株式に基づく報酬の測定に与える影響
- 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類
- 株式に基づく報酬取引の分類を現金決済型から持分決済型に変更する条件変更の会計処理

② IFRIC 第14号「IAS 第19号—確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」及びIAS 第19号「従業員給付」の適用にあたって、将来の勤務に対応する掛金に関する最低積立要件の適用において、想定されるべき期間について明確化を行わない旨のアジェンダ却下通知を公表することに関する検討

(2) アジェンダ却下通知（案）に関する検討

① IAS 第2号「棚卸資産」及びIAS 第38号「無形資産」の適用にあたって、長期供給契約における前払金の利息のアクリート

(accrete) を行うべきかについて明確化を行わない旨のアジェンダ却下通知(案)を公表することに関する検討

- ② IAS 第 12 号「法人所得税」の適用にあたって、為替レート変動によって非流動資産の税務基準額が変動した場合、繰延税金を認識するとともに、繰延税金の変動額を純損益に認識すべきかについて明確化又は修正を行わない旨のアジェンダ却下通知(案)を公表することに関する検討
- (3) 年次改善の公開草案化に向けた検討
- IAS 第 23 号「借入コスト」の適用にあたって、適格資産の建設完了後に特定借入金の残高がある場合、資産化率の算定の目的上、一般借入金に含める旨を明確化する方向で年次改善の公開草案を公表することに関する検討
- (4) 継続検討事項

IFRS 第 11 号「共同支配企業の取決め」の適用にあたって、共同支配事業における持分の追加取得によって共同支配事業者となる場合に、当初保有持分を再測定すべきかを検討するとともに、これと類似する事例をどこまで含めるべきかに関する検討

以下において、上記のうち、わが国の関係者の間で比較的関心が高いと考えられる次の議題について、主な論点と IFRS-IC 会議における議論の概要等について記載する。

- IFRS 第 2 号の限定的な修正
- IAS 第 23 号に関する年次改善の公開草案化に向けた検討
- IAS 第 2 号及び IAS 第 38 号の論点に関するアジェンダ却下通知(案)の公表
- IAS 第 12 号の論点に関するアジェンダ却下通知(案)の公表

3. IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の限定的な修正

IASB は、2014 年 11 月に、公開草案「株式に基づく報酬取引の分類及び測定 (IFRS 第 2 号の修正案)」(コメント期限: 2015 年 3 月 25 日) を公表した。本公開草案においては、IFRS 第 2 号のうち、次の 3 つの論点について修正の提案がされていた。

論点(1) 権利確定条件が現金決済型の株式に基づく報酬の測定に与える影響

論点(2) 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類(持分決済型の株式に基づく報酬取引に関する所得税額が課税当局によって源泉徴収される場合、源泉徴収に相当する部分を現金決済型の株式報酬取引として分類すべきか)

論点(3) 株式に基づく報酬取引の分類を現金決済型から持分決済型に変更する条件変更の会計処理

今回の会議では、公開草案に寄せられたコメントレター(70 通程度)を踏まえ、公開草案の提案に関する修正の要否等について検討された¹。

会議では、IFRS-IC は、コメントレターにおいて各論点について概ね支持が示されたことを踏まえ、それぞれについて公開草案の内容をほぼ踏襲しつつ、文言にいくつかの改訂を行うことを決定している。なお、論点(2)についても、源泉徴収部分を現金決済型の株式報酬取引とせず、株式報酬取引の全体を持分決済型の株式報酬取引として分類することとされている。同修正案については、今後、IASB において審議のうえ、最終化されることが予定されている。

1 当委員会からは、IFRS 第 2 号限定的な修正に関する公開草案に対してコメントレターは提出していない。

4. IAS 第 23 号「借入コスト」に関する年次改善の公開草案化に向けた検討

IFRS-IC は、借入コストの資産化率の算定方法に関する明確化を求める要望を受領した。本要望は、企業が適格資産の建設のために特別に資金を調達し（紐付資金、特定借入金）、当該適格資産の建設は完了したものの、特定借入金の完済は未了である場合、IAS 第 23 号に従うと、資産化率の算定の目的上、当該特定借入金の残高を一般目的の借入金の一部に含めなければならないかについて明確化を求めるものであった。本論点については、これまで、次の 2 つの見解が示されていた。

（見解 1）資産化率の算定の目的上、当該特定借入金の残高を一般目的の借入金の一部に含めるか否かについては、企業が置かれた状況に基づいて判断を行うべきである。

（見解 2）資産化率の算定の目的上、当該特定借入金の残高は（企業が個別に判断を行うことなく）一般借入金に含まれるべきである。

2015 年 5 月に開催された IFRS-IC 会議では、上記のうち、見解 2 による旨が多く支持され、この点について基準の年次改善を通じて明確化を行うことが暫定的に決定された。また、今回の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフから IAS 第 23 号のうち関連する要求事項について修正案等が提示されたうえで議論が行われ、一部修正がされたうえで、修正案として合意されている。同修正案については、今後、IASB において審議されたうえで、年次改善（2015 年-2017 年サイクル）の一部として公開草案とされることが予定されている。

5. IAS 第 2 号「棚卸資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の論点に関するアジェンダ却下通知（案）の公表

IFRS-IC は、原材料の長期供給契約の会計処理について明確化を求める要望を受領した。本要望は、原材料の仕入れにあたって長期かつ多額の前払いが行われる場合、購入者は長期前払金に対して金利収益を認識すべきかについて明確化を求めるものであった。仮に長期前払金について金利収益を計上すると、棚卸資産の原価と売上原価が増加することとなる。

この点について、IAS 第 2 号や IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号において、金利費用の繰延べに関する要求事項があるほか、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」でも、取引の金融要素は前払いと後払い（支払の繰延べ）の双方において独立して認識すべきであるとされている一方、IASB スタッフが実施したアウトリーチの結果からは、こうした取引が広範に行われているとの情報は得られなかった。

このため、今回の会議において、IFRS-IC は、本論点を効率的かつ効果的に対処することは困難であり、IFRS-IC で取り上げる論点の要件を満たしていないとして、これを取り上げないことを暫定的に決定している。ただし、IFRS-IC は、原材料の長期供給契約において金融要素がすでに識別されている場合には、当該金融要素を独立して会計処理すべきであるほか、どのような場合に個々の取決めの中に金融要素が含まれているのかを識別するためには、判断が必要であることも確認している。

6. IAS 第 12 号「法人所得税」の論点に関するアジェンダ却下通知（案）の公表

IFRS-IC は、企業の非貨幣性資産及び非貨幣性負債の税務基準額が機能通貨と異なる通貨

で算定される場合の繰延税金の認識に関する要望を受領した。本要望は、為替レートの変動によって非流動資産の税務基準額に影響が生じた場合、当該影響により生じた繰延税金を、純損益を通じて認識すべきとする現行の定めについてその是非を問うものであった。

今回の IFRS-IC 会議では、議論の結果、この論点については次の理由から、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断し、本論点を取り上げないことを暫定的に決定している。

- (1) IAS 第 12 号の第 41 項において、企業の非貨幣性資産又は非貨幣性負債の税務基準額が機能通貨と異なる通貨で算定される場合には、一時差異が生じ、繰延税金資産又は負債が生じると明確に記述されているほか、当該繰延税金は、純損益の外で認識される取引又は事象から生じるものではないことから、IAS 第 12 号の第 58 項に従って純損益に計上されること。なお、当該繰延税金の認識による影響は、純損益計算書において、為替差損益ではなく、他の繰延税金に関する損益と一緒に表示されることになる。
- (2) IAS 第 12 号の第 79 項において、税金費用（収益）の主要な内訳の開示が要求されており、為替レートの変動が繰延税金計上の主要な原因である場合には、同項に従って、その旨が財務諸表利用者に説明されること。