

国際関連情報 Report from IFRS-IC

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

本稿では、2016 年 3 月 22 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. 2016 年 3 月の IFRS-IC 会議の概要

2016 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) 継続検討事項

- ① IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：長期持分の測定
- ② IAS 第 16 号「有形固定資産」：有形固定資産の試運転の収入及びコストの会計処理
- ③ IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」：返還しなければならない可能性のある資金の会計処理
- ④ IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」：社会基盤がリースされているサービス委譲契約の会計処理

(2) 修正を通じた対処が国際会計基準審議会

(IASB) に提案される項目

IAS 第 12 号「法人所得税」：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の会計処理

(3) アジェンダ決定案に関する検討

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」：支配喪失取引の会計処理

(4) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

- ① IFRS 第 9 号「金融商品」：純投資ヘッジについてのヘッジ有効部分の算定
- ② IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」：資産購入に係る変動支払

③ IAS 第 32 号「金融商品：表示」：プリペイド・カードの発行企業の財務諸表における負債の分類

④ IAS 第 32 号「金融商品：表示」：相殺とキャッシュ・プーリング契約

(5) その他の事項

- ① 2016 年 3 月会議のアジェンダで今後の IFRS-IC の会議に延期された論点
- ② IFRS-IC の仕掛案件のアップデート
- ③ IFRS-IC の 2015 年の活動のレビュー

本稿では、誌面の都合上、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(1)②、(2)、(4)③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紹介する。

3. IAS 第16号「有形固定資産」： 有形固定資産の試運転の収入及び コストの会計処理

IFRS-ICは2014年4月に、IAS第16号における試運転の収入及びコストの会計処理に関する明確化の要望を受けた。具体的には、有形固定資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置く間に生産した物品の販売による収入の会計処理の明確化である。要望提出者の質問は、受け取った正味の収入が試運転コストを超える場合に、それを純損益に含めて認識すべきなのか(図表の①の方法)、それとも有形固定資産の取得原価から減額すべきなのか(図表の②の方法)というものであった。また、要望提出者は、生産した物品の販売による正味の収入と試運転コストの会計処理に関する開示の要求事項が欠如していることにも懸念を示していた。

IFRS-ICは2014年7月の会議において、IAS第16号第17項¹が、「直接起因するコスト」には、資産が正常に機能するかどうかの試運転コスト(資産を設置し、経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態にする間に生産した物品の販売による正味の収入を控除後)が含まれるとしていることから、受け取った正味の収入が試運転コストを超える場合には、それを純損益に含めて認識すべき(図表の①の方法)であり、有形固定資産の取得原価から減額すること(図表の②の方法)にはならないとした。また、試運転の正味の収入及びコ

ストについての追加的な開示要求は不要であり、試運転の正味の収入及びコストに重要性があり、利用者が財務諸表に対する影響を理解可能にするために必要な情報であれば、IAS第1号「財務諸表の表示」の第17項(c)により開示されることになるとした。したがって、IFRS-ICは解釈指針の開発も基準の修正も必要ないとして、議題として取り上げないことを暫定的に決定した。

2014年11月のIFRS-IC会議では、2014年7月の暫定決定事項に対して寄せられたコメント・レターの検討が行われた。コメント・レターの中には、採掘産業を含むいくつかの業種に対する潜在的影響について懸念するものがあり、それらの業種では、正味の収入が試運転コストを超過する場合、当該超過部分を純損益に含めて認識するのではなく、建設中の資産の取得原価から減額する実務(図表の②の方法)が一般的であるとのことであった。そのほかにも、いくつかの実務上の論点が提起されたことを受け、IFRS-ICはこの論点をさらに分析するため、議題として取り上げることを決定した。

2015年1月のIFRS-IC会議では、追加的なアウトリーチの結果を含めた議論が行われ、同年5月には解釈指針案を開発することが暫定的に決定されたものの、同年9月においてもIFRS-ICは結論について合意に至らなかった。

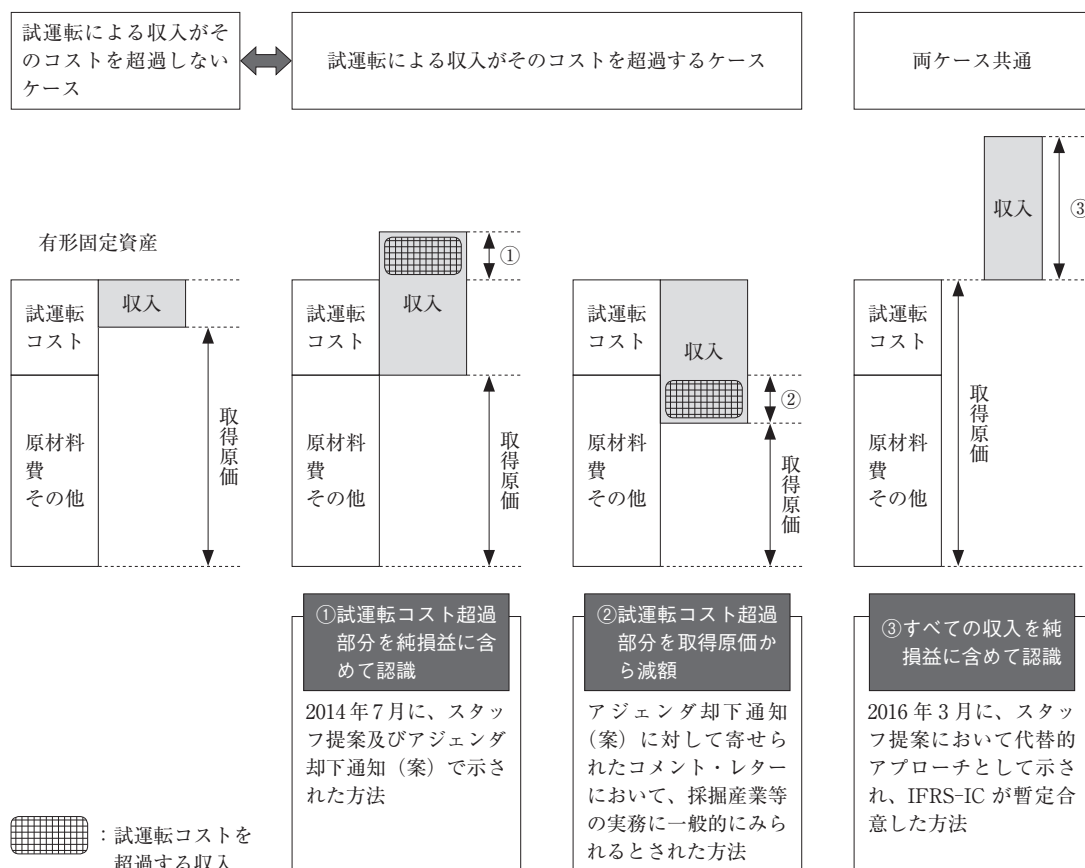
2016年3月のIFRS-IC会議では、IASBスタッフから、明確化に関する要望を解決するために、2014年7月に暫定決定された内容から変更せずに図表の①の方法を採用した上で、解釈指針案の公表ではなく基準修正案を公表する方向で提案が行われた。

IASBスタッフは同時に、IFRS-ICが上記に

1 IAS第16号第17項(一部抜粋、強調追加)
直接起因するコストの例は、次のとおりである。

(e)資産が正常に機能するかどうかの試運転コスト(資産を当該場所に設置し稼働可能な状態にする間に生産した物品(試運転時に製造した見本品等)の販売による正味の収入を控除後)

図表 試運転の収入及びコストの会計処理



ついてなお合意に至らない場合には、現行のIAS第16号の規定を米国会計基準が規定すると思われる方法²、すなわち、試運転収入を含むすべての商業生産開始前の収入を純損益に含めて認識する方法へと基準を修正（明確化ではなく改訂）することによって実務のばらつきを解消する代替的アプローチ（図表の③の方法）も示した。

IFRS-ICメンバーからは様々な意見が示されたが、議長がIFRS-ICメンバーに対して投

票を求めたところ、スタッフ提案（図表の①の方法）を支持する意見と、有形固定資産が稼働可能になる以前に得られたすべての収入を取得原価から減額すべきとの意見（図表の②の方法）の2つに分かれた。続いて、議長がIFRS-ICメンバーに対して、IASBスタッフが示した代替的アプローチ（米国会計基準に類似する方法（図表の③の方法））を支持できるかどうかを問うたところ、メンバー全員がこの方向での基準の改訂に同意した。

2 米国会計基準では、有形固定資産の取得原価から商業生産開始前の収益（pre-commissioning revenue、試運転収入を含む。）を減額するかどうかについて、特定の業種別ガイダンスを除き、許容するか強制するか明確にしていない。

したがって、IFRS-IC は、経営者が意図した方法で有形固定資産が稼働可能になる以前に生産した物品の売却から生じる収入を有形固定資産の取得原価から減額することを禁止する（すなわち、収入は純損益に含めて認識する）よう、IAS 第 16 号の狭い範囲の修正を提案することを暫定的に決定した。

IFRS-IC は、今後の会議において、修正案の開示に関する要求事項及び経過措置を検討する予定である。

4. IAS 第 12 号「法人所得税」：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の会計処理

IFRS-IC は、IAS 第 12 号「法人所得税」の要求事項の適用に関する論点の明確化を求める要望を受けた。具体的には、資本に分類される金融商品に係る利息支払及び発行コストの税務上の影響（税効果）の会計処理、及びそれらを純損益に含めて認識すべきなのか、それとも資本に直接認識すべきなのかに関するものであった。

要望提出者によれば、同一の金融商品でも取り扱う目的が会計か税務かにより、その分類が資本とされるか負債とされるかが異なるものがある。例えば、利付永久債を発行する企業は、会計上、IAS 第 32 号「金融商品：表示」に従い、企業の裁量によりそれを資本に分類することがあるが、その場合には関連する（利息）支払及び発行コストを含め、直接資本に認識しな

ければならないとされている。その一方で、法域によっては利付永久債が、税務上、負債に分類され、費用が課税所得の計算上、損金として減算可能な場合もあるとしている。

IFRS-IC はこの論点を 2015 年 11 月及び 2016 年 3 月の会議で議論し、配当が法人所得税に与える影響の表示に関する IAS 第 12 号第 52B 項³の要求事項がどのような状況に適用されるのか必ずしも明確でないとしながらも、当該支払が利益の分配である場合には、同項の要求事項を適用してその税効果を純損益に含めて認識すべきであり、それは同第 52A 項⁴に記述される分配利益と未分配利益とで適用税率が異なる状況だけに限定すべきものではないと結論づけた。

したがって、IFRS-IC は、IAS 第 12 号第 52B 項の表示の要求事項は、資本に分類される金融商品に係る支払のうち利益の分配であるもののすべてに適用されるべきものであり、IAS 第 12 号第 52A 項に記述される状況に限定されない旨を明確化するよう、IAS 第 12 号の修正を IASB へ提案することを決定した。

5. IAS 第 32 号「金融商品：表示」：プリペイド・カードの発行企業の財務諸表における負債の分類

IFRS-IC は、企業が現金と交換にプリペイド・カードを発行する場合に生じる負債をどのように分類し、そのようなカードの未使用残高

3 IAS 第 12 号第 52B 項（一部抜粋）

第 52A 項に示した状況においては、配当の法人所得税への影響は、配当支払の負債が認識される時に認識される。配当の法人所得税への影響は、企業の所有者への分配よりも、過去の取引や事象の方に直接的に関連している。したがって、配当の法人所得税への影響は、第 58 項(a)及び(b)に示す状況から生じる配当の法人所得税への影響を除き、第 58 項で要求されているように、その期間の純損益に認識される。

4 IAS 第 12 号第 52A 項

法域によっては、純利益又は留保利益の一部又は全部が企業の株主に対する配当として支払われると、法人所得税が高い税率又は低い税率となる場合がある。他の一部の法域では、純利益又は留保利益の一部又は全部が企業の株主に対する配当として支払われると法人所得税が還付又は追徴されることがある。このような状況においては、当期税金及び繰延税金資産及び負債は、未分配利益に適用される税率で測定される。

をどのように会計処理するのかを明確化するという要望を受けた。具体的には、IFRS-IC は以下の特徴を有するプリペイド・カードについて議論した。

- a. 有効期限の定めがなく、後取手数料もない（これは、プリペイド・カードの保有者がそれを使用しない限り、その残高が減少しないことを意味する。）。
- b. 返金、換金、現金との交換ができない。
- c. 所定の貨幣金額までの財又はサービスのみ使用できる。
- d. カードを使用できるのは特定の第三者の小売業者においてのみ⁵であるが、カードのプログラムによって、単一の小売業者である場合もあれば、特定のカード・ネットワークを受け入れるすべての小売業者である場合もあり幅がある。カード保有者が小売業者において財又はサービスの購入にカードを使用した時点で、カードの発行企業は小売業者へ現金を引き渡す。

IFRS-IC は、プリペイド・カードに係る企業の負債が金融負債なのか、それとも非金融負債なのかを検討するよう求められた。これは、企業はカード保有者との関係において直接的に現金を引き渡す義務を有していないことから、金融負債ではないとも考えられるからである。

議論の結果、IFRS-IC は、プリペイド・カードに係る企業の負債は、金融負債に該当すると結論づけた。その理由は、カード保有者が小売業者での財又はサービスの購入時にプリペイド・カードを使用した場合、企業にはカード保有者に代わって小売業者へ現金を引き渡す契約上の義務があり、企業がこの契約上の義務を決済するために現金を引き渡すことを回避する無

条件の権利（unconditional rights）を有していないためである。したがって、このようなプリペイド・カードを発行する企業は、それに係る負債の認識中止を行うかどうか（負債を取り崩して純損益に含めて認識するかどうか）、及び、それを行うとした場合にはその時期の決定にあたって、IFRS 第 9 号「金融商品」又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」のガイダンスを適用することになる。

また、IFRS-IC は、カスタマー・ロイヤリティ・プログラムはこの論点に関する議論の範囲に含まれないものとした。

以上より、現行基準には十分なガイダンスが存在することから、IFRS-IC は解釈指針の開発も基準の修正も必要ないと判断し、当論点を議題として取り上げないことを決定した。

なお、当論点は要望提出者より IFRS-IC 及び米国の EITF（Emerging Issues Task Force：発生問題専門委員会）の双方に対して、会計処理の明確化の要望が提出されたため、米国財務会計基準審議会（FASB）においても審議が行われた。FASB は審議の結果、2016 年 3 月に会計基準を公表し、今回の IFRS-IC による決定とは異なり、発行されたプリペイド・カードを金融負債としつつも、認識の中止に関する例外規定を含めた。このため米国会計基準では、プリペイド・カードの保有者が未だ使用していないカード残高について、一定の条件に該当する場合に一定の方法で収益認識（負債を取り崩して純損益に含めて認識）することとされた⁶。一方で、IFRS ではそのような明示的な規定は設けられなかったことから、両者の間で異なる取扱いがなされる可能性があると考えられる。

5 2015 年 11 月に IFRS-IC が公表したアジェンダ決定案では「企業自身を含む場合があるが、当該企業自身でしか使用できないわけではない。」とされていたが、企業会計基準委員会（ASBJ）等から寄せられたコメントを踏まえ、今回のアジェンダ決定ではこれが削除され、アジェンダ決定で扱われる範囲が狭くなった。

6 FASB-ASC Subtopic 405-20、ASC 606-10-55-45～606-10-55-49