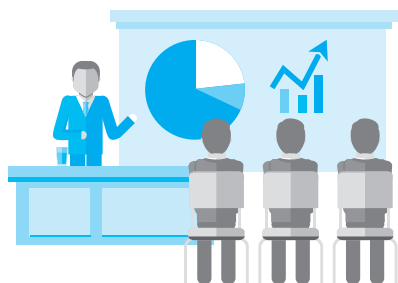


## 会議報告



企業会計基準委員会 専門研究員

ふじわら ゆき

藤原 由紀

# IFRS解釈指針委員会 会議概要

## 1 はじめに

本稿では、2016年9月6日及び7日に開催されたIFRS解釈指針委員会(以下「解釈指針委員会」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9月の解釈指針委員会会議の概要

2016年9月に開催された解釈指針委員会会議では、次の事項が議論された。

### (1) 継続的検討事項

- ① IAS第12号「法人所得税」:法人所得税務処理に関する不確実性
- ② IAS第19号「従業員給付」及びIFRIC解釈指針第14号「IAS第19号一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」:修正案に対するコメントレーターで提起された事項の分析
- ③ 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」:関連会社及び共同支配企業に対する長期持分
- ④ 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

- ⑤ IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品:認識及び測定」:認識の中止の目的上の「10%テスト」に含まれる手数料及びコスト

### (2) アジェンダ決定案に関する検討

IAS第12号「法人所得税」:事業ではない単一資産企業を取得する際の繰延税金の認識

### (3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

IFRIC解釈指針第12号「サービス委譲契約」:社会基盤がリースされるサービス委譲契約

### (4) その他の事項

- ① 今後の解釈指針委員会の会議に延期された2016年9月会議のアジェンダにあった論点
- ② 国際会計基準審議会(以下「審議会」という。)の「2015年アジェンダ協議」に関するアップデート
- ③ 解釈指針委員会の仕掛案件のアップデート

以下では、上記のうち、我が国の関係者の中で、比較的、関心が高いと考えられる(1)①、(1)②のうち確定給付制度の

制度改訂等が期中に行われた場合における、当期中のその後の勤務費用及び確定給付債務(資産)の利息純額の測定方法、及び(2)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。なお、(3)IFRIC解釈指針第12号「サービス委譲契約」:社会基盤がリースされるサービス委譲契約については、2016年5月の解釈指針委員会会議を受けて公表されたアジェンダ決定案が、実質的な内容の変更を伴わずに最終化された。当該論点の概要等については、本誌2016年9月号の解説記事を参照されたい。

### 3 IAS第12号「法人所得税」:法人所得税務処理に関する不確実性

#### (1) 論点の概要

解釈指針委員会は、税務調査の結果、企業に追加的な課税が生じた際に、企業が異議申立を意図している場合であっても、税法が即時の支払を要求している状況において、どのような場合に追加的な支払額についての資産を認識することが適切であるのかの明確化を求める要望を受けた。IAS第12号「法人所得税」は当期税金及び繰延税金負債・資産の認識及び測定に関する要求事項を規定しているが、法人所得税の会計処理に不確実性の影響をどのように反映すべきかについて具体的なガイダンスは示しておらず、実務上のばらつきが生じていた。

解釈指針委員会は2014年5月以降の会議で議論を重ね、2015年10月にIFRIC解釈指針案(DI/2015/1)「法人所得税務処理に関する不確実性」を公表した。この解釈指針案に対して61通のコメントレターが寄せられ、多くの回答者が解釈指針への取組みを支持した一方で、追加の提案やコメントも聞かれた。

2016年9月の解釈指針委員会会議では、寄せられたコメントのうち、改訂後の概念フレームワークとの関係、解釈指針の範囲、合意事項、経過措置、初度適用、企業結合、その他の論点に関する議論が行われた。

#### (2) 審議結果

解釈指針委員会は、議論の結果、解釈指針案に含まれていた以下の提案を維持することを暫定的に決定した。

- ① 範囲、すなわち、解釈指針は、IAS第12号の範囲に含まれる法人所得税に適用され、利息及び罰金については明示的に扱わないこと
- ② 報告された金額を調査する権限を有する税務当局は当該金額を(再)調査するであろうし、すべての関連性のある情報についての十分な知識を有しているであろうという仮定
- ③ 不確実性の影響の認識についての閾値を可能性が高い(probable)とすること、及び不確実性を反映するための測定方法
- ④ IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第12号における関連性のある開示要求を参照し、当該参照を適用指針に記載すること
- ⑤ 経過措置

このうち①に関しては、多くの回答者が利息及び罰金の会計処理についてばらつきを認識しているとコメントしており、利息及び罰金と税金との区別が困難であることもあるため本解釈指針で取り扱うべきとするコメントも寄せられた。解釈指針委員会はこの点を議論したが、IAS第12号は利息及び罰金の取扱いについては言及しておらず、また今回の要望書においても利息及び罰金にも言及されていないため、本解釈指針の範囲外とすることが適切と結論付けた。ただし、寄せられたコメントを踏まえ、解釈指針委員会は今

後の会議で利息及び罰金について、別途、検討する予定である。

さらに、解釈指針委員会は以下のことを暫定的に決定した。

- ⑥ 税務当局の調査の結果に関する解釈指針案の適用指針の構成を変更し、黙示的な認容に係る記述を削除するとともに、より一般的に事実及び状況の変化に焦点を当てた設例を追加する。
- ⑦ 企業は事実及び状況の変化を、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して会計上の見積りの変更として処理する旨、並びに、報告期間後に発生する事実及び状況の変化が修正を要する後発事象なのか、修正を要しない後発事象なのかを判定するために、IAS第10号「後発事象」を適用する旨を明確化する。
- ⑧ 解釈指針案のB3項の開示要求案は、IAS第8号の要求と重複するため削除する。
- ⑨ IFRSへの移行日が解釈指針の公表日より前である初度適用企業について、短期的な移行上の救済措置を認める。

#### (3) 今後の動き

解釈指針委員会は、今後の会議で解釈指針を公表するために必要なデュー・プロセスのステップを完了したかどうかを、検討する予定である。また、上記のとおり、今回、範囲から除外した利息及び罰金について、今後の会議で、別途、検討する予定である。

## 4 IAS第19号「従業員給付」及びIFRIC解釈指針第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」：制度改訂等が期中に行われた場合における、当期中のその後の勤務費用及び確定給付債務（資産）の利息純額の測定方法について、修正案に対するコメントレーターで提起された事項の分析

### (1) 公開草案の構成

審議会は、2015年5月に公開草案（ED/2015/5）「制度改訂、縮小、又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性—IAS第19号及びIFRIC解釈指針第14号の修正案」を公表した。この公開草案では、次の点について、IAS第19号「従業員給付」及びIFRIC解釈指針第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」の修正が提案されている。

- ① 制度改訂、縮小又は清算（以下「制度改訂等」という。）が期中に行われた場合における、当期中のその後の勤務費用及び確定給付債務（資産）の利息純額の測定方法
- ② 制度資産からの返還が制限されている場合における確定給付資産の計上限度額
- ③ その他の修正
- ④ 移行措置と初度適用時の取扱い

以下では、これらの論点のうち、①制度改訂等が期中に行われた場合における、当期中のその後の勤務費用及び確定給付債務（資産）の利息純額の測定方法について、論点の概要及び解釈指針委員会の審議内容を説明する。

### (2) 論点の概要

2010年に公表されたIAS第19号の別

の修正提案へのコメントにおいて、審議会は、期中に確定給付制度の制度改訂等が行われた場合、当期中のその後の期間に係る当期勤務費用及び確定給付負債（資産）の利息純額の測定方法について、以下の2つの見解のいずれとすべきかの明確化を求める要望を受けた。

見解1：制度改訂等が行われた時点で確定給付負債（資産）の再測定に用いられた最新の数理計算上の仮定等に基づき算定する。

見解2：前期末に用いた仮定等に基づき算定する。

IAS第19号及びIAS第34号「期中財務報告」では、当期の勤務費用と確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額の算定について以下のように規定しており、いずれも報告年度の期首の仮定を用いることとされている（強調追加）。

- 確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、確定給付負債（資産）の純額に、（中略）割引率を乗じて算定しなければならない。両者とも年次報告期間の開始日時点で算定し、拠出及び給付支払による確定給付負債（資産）の純額の期中の変動を考慮に入れる。（IAS第19号第123項）
- 企業の報告の頻度（年次、半期、又は四半期）によって、年次の経営成績の測定が左右されてはならない。その目的達成のため、期中報告目的のための測定は年初からの累計を基準として行わなければならない。（IAS第34号第28項）
- 期中報告期間の年金コストは、前事業年度末に保険数理的に決定された年金コストの率を使用して年初から累積基準で計算されるが、前年度末後の重要な市場変動及び重要な一時的な事象（制度改訂等）に関しては修正が行われる。（IAS第34号B9項）

審議会は、各期中報告期間において

見積りの仮定を更新しない（上記の見解2）とするIAS第19号の意図は明確であると判断し、IAS第19号の結論の根拠に、以下のとおり、説明を追加した。

- 各期中報告期間についての仮定を直近の期中報告日に更新するとした場合には、企業の年次の金額の測定が、企業が報告を行う頻度に影響される。これはIAS第34号第28項及び第29項の要求事項と整合しない。（IAS第19号BC63項）
- 当期勤務費用及び利息純額を算定する際に、制度改訂等を区別する理由はない。制度改訂等の際に確定給付制度債務の再測定が要求されているのは、過去勤務費用及び清算損益を算定するためである。IAS第34号B9項に従って、当期勤務費用及び利息純額の計算の基礎となる仮定は、前事業年度末の仮定に基づくことになる。（IAS第19号BC64項）

しかし、期中に制度改訂等が行われた場合に、その後の当期勤務費用及び利息純額の算定基礎を変更することで、より目的適合性の高い情報が提供されるほか、これらの算定基礎を変更したとしても多額のコストは発生しないことが予想されるため、IAS第19号の定めを変更することが適当という見解が多く示された。このため、審議会はこの公開草案において、以下のとおり、取扱いを変更することを提案している。

#### 本公開草案の提案

- 期中に制度改訂等が行われ、確定給付負債（資産）の純額が再測定された場合、次の取扱いとする。
- 再測定後の当期勤務費用及び利息純額は、再測定に用いた最新の仮定に基づいて算定する。
  - 再測定後の利息純額は、再測定後の確定給付負債（資産）の純額に基づいて算定する。

現行及びこの公開草案で提案されている取扱いを図に示すと、[図表1]のとおりである。

**(3) 審議結果**

2016年9月の解釈指針委員会会議において、コメント提出者のほぼ半数が提案に賛成する一方、過去勤務費用や清算損益に与える影響が重要でない小規模な制度変更(minor plan event)の取扱い、比較可能性、適用上の追加コスト等についての懸念が示されたことが説明された。審議会スタッフはコメント提出者の懸念に対応するため、制度の対象となる従業員の重要な(significant)割合には影響を与えない制度改訂等を範囲から除外することを提案した。

会議では、主として、小規模な制度変更の取扱いに関して議論が行われ、解釈指針委員会メンバーは、制度の対象となる従業員の重要な割合には影響を与えない制度改訂等を範囲から除外する代わりに、企業が自身で判断を行うよう重要性を参照することを選択した。

**(4) 今後の動き**

審議会は、上記(3)の変更を含めた解釈指針委員会の提案を今後のボード会議で議論する予定である。

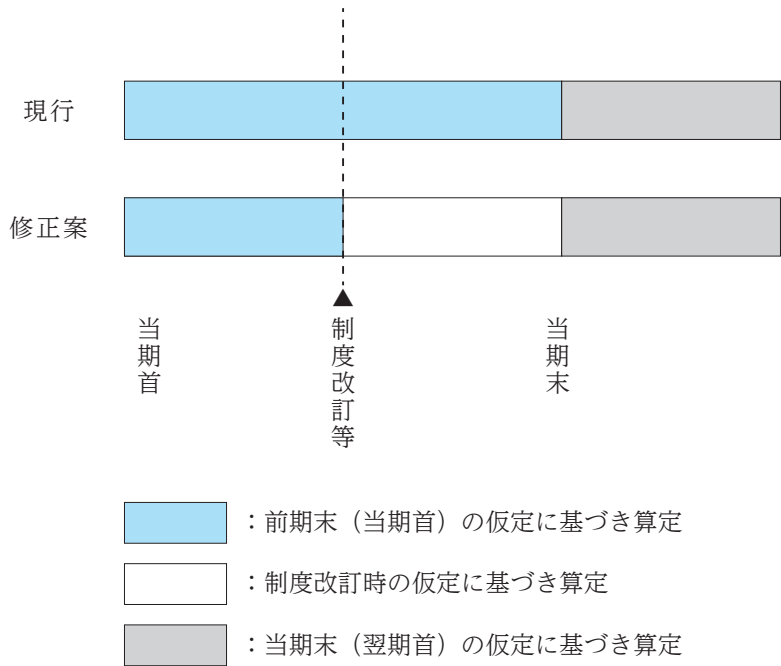
**5 IAS第12号「法人所得税」: 事業ではない単一資産企業を取得する際の繰延税金の認識**

**(1) 論点の概要**

解釈指針委員会は、企業が唯一の資産として投資不動産を有している他の企業の株式のすべてを取得する取引を、連結財務諸表上、どのように会計処理すべきかの明確化を求める要望を受けた。本論点において想定されている状況は、次頁[図表2]のとおりである。

想定されている取引において、企業Bは投資不動産のみを保有しており、当該

[図表1] 期中の制度改訂等による、その後の測定方法への影響



投資不動産を公正価値モデルで事後測定している。企業Bは財政状態計算書において、評価替により発生した将来加算一時差異を繰延税金負債として認識している。企業Aは、企業Bの純資産価額(投資不動産の公正価値から繰延税金負債を控除した金額)で企業Bの全株式を取得する。当該株式の取得取引はIFRS第3号「企業結合」における事業の定義に該当しないため、IAS第12号第15項の当初認識に関する適用除外規定に基づき、当該取引から繰延税金負債は認識されない。したがって、企業Aの連結財務諸表において、当該株式の取得価額(投資不動産の公正価値から繰延税金負債を控除した金額)は全額、投資不動産として認識される(IFRS第3号第2項(b))。

ここで、企業Aも投資不動産の事後測定方法として公正価値モデルを選択している場合、企業Aにおける投資不動産の事後測定時において、企業Bにおいて認識されていた繰延税金負債の金額だけ

評価益が発生する(投資不動産の公正価値が当初取得時から変わらないと仮定した場合)。要望書の提出者は、このような評価益の発生は、経済的な実態を反映しておらず、IAS第12号の基本的な原理と整合していないとしている。

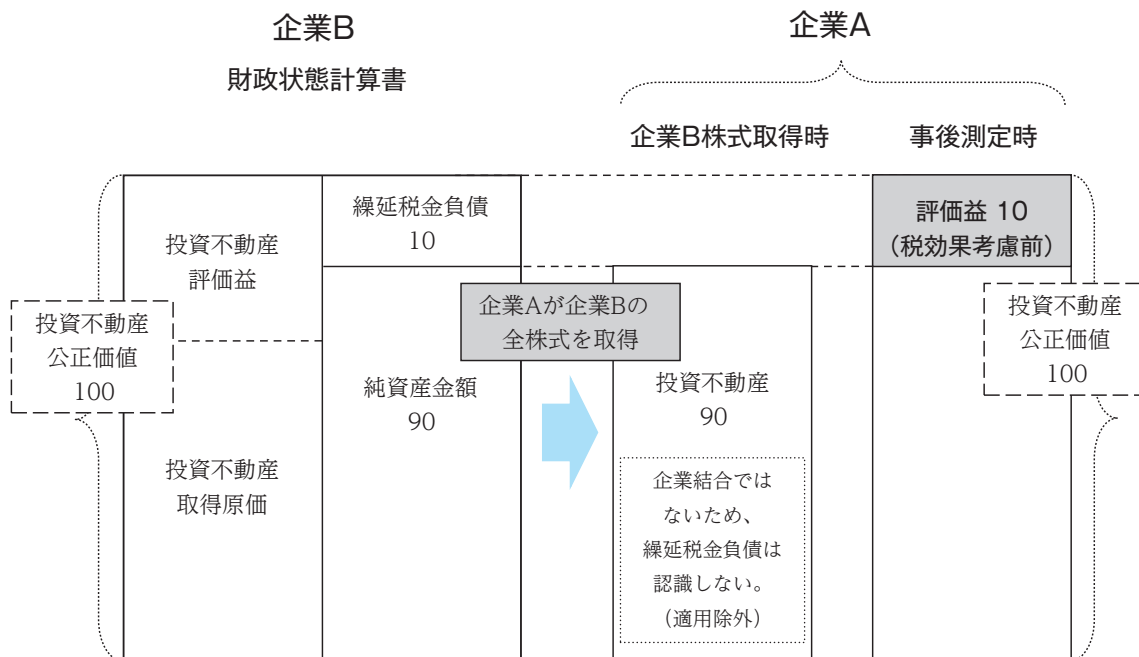
**(2) 審議結果**

2016年9月の解釈指針委員会会議で審議を行った結果、解釈指針委員会は、以下の理由により、本論点をアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。

**① 本件において想定されるIAS第12号の適用方法について**

IAS第12号は親会社の観点から作成される連結財務諸表に対して適用される。本件において想定されているような取引の場合、企業Aの連結財務諸表において認識される投資不動産の当初測定額は、企業B株式の取得価額となり、当初認識時点では繰延税金は認識されないものと考えられる。これは、投資不動産はその取得原価で

[図表2] 単一資産企業の取得取引



当初測定しなければならないとするIAS第40号「投資不動産」第20項の定めとも整合する。企業Aの連結財務諸表における投資不動産の事後測定及びこれに係る繰延税金の認識も、企業Aの当初測定額を基礎として行われる。したがって、本件に係るIFRS上の取扱いは明確であると考えられる。

② IAS第12号の修正を提案する必要性の有無について

単一資産法人に係る税効果の取扱いについては、過去の解釈指針委員会会議で別の案件<sup>1</sup>が検討されてお

り、議論した結果、IAS第12号に関して懸念されている他の点と合わせ、審議会のリサーチ・プロジェクトにおいて分析・評価を行うよう提案されている。なお、審議会において、2015年アジェンダ協議のフィードバック結果により、IAS第12号は他のプロジェクトと比較して優先順位は高くないと結論付けられたため、審議会のワークプランに加えないことを決定している。

(3) 今後の動き

本論点をアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案は、2016年11月15日

までコメントを募集している。解釈指針委員会は、2017年以降の会議において、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。

<注>

- 1 2014年6月開催の解釈指針委員会会議のアジェンダ・ペーパー11「単一資産法人における単一の資産に係る繰延税金の認識」