

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)財務経理本部財務部長兼 IFRS 推進室長

ゆあさ かづお
湯浅 一生

2013年3月に行われたIFRS解釈指針委員会(以下「委員会」という。)で取り扱った論点の中からいくつか、これまでの議論の経緯も含めて報告する。文中、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。

有形固定資産及び無形資産の個別の取得に対する変動支払

この案件は、IFRIC 解釈指針第12号「サービス委譲契約」に関して派生した論点で、2011年から継続して議論してきたものである。一部の国では、政府が、公共サービスに関する社会基盤の開発、資金繰り、運営及び保守に対して民間からの参加を招くようなサービスの契約による取決め(サービス契約)を導入していることがあるのだが、この解釈指針の範囲に含まれる契約は主として、公共サービスを提供するために使用される社会基盤を建設又は改修し、一定の期間、その社会基盤を運営し、保守する民間部門の企業(営業者)に関係している。営業者がサービス契約を委譲する者(委譲者といひ、主に公的部門とされる)に対して支払を行うことがあり、この支払の会計処理を明確化するために、IFRIC 第12号の改訂を議論してきた。

この支払のうち、たとえば有料道路を運営す

る権利を委譲者から取得するとして、営業者が無形資産に計上することがあるのだが、その場合に支払の対価が変動するケースがある。将来の道路の利用料売上に応じて変動する場合や、インフレ率など一定の指標に沿って変動するような場合である。こうした場合の会計処理の明確化の議論は、無形資産の取得価額の算定方法や対価が変動した場合の事後の測定にも一般的に影響することから、IAS 第38号「無形資産」、それに関連してIAS 第16号「有形固定資産」も併せて検討することになったのである。

・対価が変動する場合の会計処理の拠り所

委員会では、有形固定資産あるいは無形資産の取得対価が変動する場合の会計処理の拠り所として、主に以下の4点について議論した。

① リースモデル

リース・プロジェクトにおいて、国際会計基準審議会(IASB)の審議会で、当初測定には(a)形式は変動だが実質的には固定のリース料、及び(b)指標あるいは金利に連動するリース料のみを含むという暫定合意を行っている。リースモデルと称するものは、有形固定資産あるいは無形資産の取得対価が変動する場合にもこの暫定合意に沿った測定を行うべきだとするもので、特徴としては、たとえば将来の収益に見

合って支払対価が変動するような、企業の将来活動に基づく要素を当初認識には含まないという点を基本的な考え方として示そうというものである。2012年当初には、委員会で最も支持された見解で、実際、委員会として審議会のリース・プロジェクトの進展に沿ってこの論点を検討しようとした時期もあった。だが、その後、審議会の動向は注視しつつ、以下の現行基準を一部改善することで早期に対応できないかという方向で検討が進められてきた。

② 金融負債モデル

IAS 第 32 号「金融商品：表示」、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」、IFRS 第 9 号「金融商品」における、金融負債の会計処理に基づくもので、当初認識はすべての変動要素を公正価値に反映させて測定するというものである。

③ IFRS3 モデル

IFRS 第 3 号「企業結合」における条件付対価の会計処理に基づくもので、やはりすべての変動要素を公正価値の測定として反映させるという考え方である。

④ IAS16/37 モデル

IAS 第 16 号（及び IAS 第 38 号）、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び IFRIC 解釈指針第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」に基づくもので、基本原則としては IAS 第 37 号の認識基準を満たすもののみ反映する、つまり「最善の見積り」によって測定するという考え方である。

以上の②～④にある現行基準を一部改訂する

ことで対応しようとしているのだが、基本的な考え方として、当初認識に将来活動に関わる変動対価を含めるか含めないかを 2012 年 11 月の委員会で議論した。この点については、委員会で意見が分かれ、合意に至らなかったのだが、事後測定については、金融負債モデルあるいは IFRS3 モデルともに P/L での計上を求めているのに対し、IAS16/37 モデルは当初測定額の修正を求めている点で、何らかの改訂ができないかの議論を継続してきた。

2013 年 1 月には、金融負債の測定に着目し、変動要素を分解して事後測定の会計処理について議論した。非常に細かく暫定的なものだが、議論のサマリーとしてスタッフがまとめたチャートを添付する（次頁の図 1 参照）。1 月の委員会でのスタッフ提案は、IAS 第 39 号（AG8 項¹）の改訂のみだったが、委員会ではそれだけでは不十分で、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の改訂も行い、例示も含めて検討するべきだということとなった。これを受けて 2013 年 3 月の委員会で具体的な文案について検討を行ったのだが、今後は審議会での限定的な基準改訂の議論として継続されることになる。

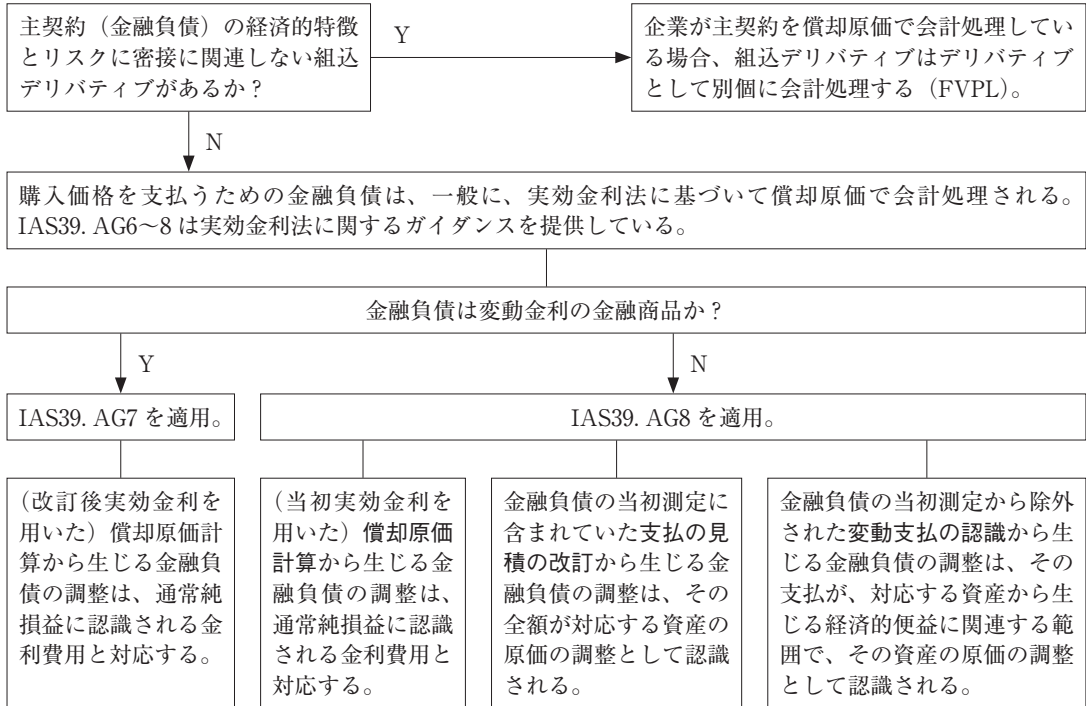
持分法適用会社との取引に関わる利益の消去

2013 年 3 月の委員会で初めて議論されたのだが、投資会社（共同支配投資者）とその持分法適用会社である共同支配企業の間取引について、利益の消去に関わる論点である。持分法

1 IAS 第 39 号 AG8

企業が支払又は受取りの見積りを修正する場合には、実際のキャッシュ・フロー及び改定後の見積キャッシュ・フローを反映するために、金融資産又は金融負債（あるいは金融商品のグループ）の帳簿価額を修正しなければならない。企業は、帳簿価額の再計算を、見積将来キャッシュ・フローの現在価値を当該金融商品の当初の実効金利（又は、該当があれば、第 92 項に従って計算した改訂後の実効金利）で計算して行う。この修正は、純損益に収益又は費用として認識される。（下線部について、今後改訂を提案することになると考えられる。）

(図 1) 個別資産の取得に関する変動支払の事後の会計処理に関する委員会の議論の要約



の取引についてはいくつかの問題があって、IASB としてもリサーチプロジェクトの1つとしているが、我が国関係者の関心も高いと思われるので簡単に紹介する。

● 提起された問題

提出者が作成した、以下の事例を使って説明する。

- ・ 2つの共同支配投資者が50%ずつ出資する共同支配企業の資本を200、各共同支配投資者による出資は100ずつとする（投資者のB/S上は、共同支配企業に対する投資=100となる）。
- ・ 共同支配投資者が共同支配企業へ有形固定資産をリースする。
- ・ 共同支配企業は、借手として当該物件をIAS17のファイナンス・リースとして処理す

る。

- ・ 貸手である共同支配投資者は、当該物件の帳簿価額50,000の認識を中止、リース債権を90,000（当該物件の公正価値）で認識する。したがって、40,000の利益を計上することとなる。

（借方）リース債権 90,000

／ （貸方）有形固定資産 50,000
利益 40,000

上記のような場合、持分法を適用すると消去すべき利益は20,000（=40,000×持分割合50%）であるため、本来行うべき会計処理は、次のとおりとなる。

（借方）利益 20,000

／ （貸方）共同支配企業 20,000
に対する投資

しかし、消去の対応科目である「共同支配企

業に対する投資」が100しかないので、上の会計処理を行うと、B/S 共同支配企業に対する投資がマイナス残高になってしまう。このような場合、どのように会計処理するべきか、というのが提起された問題の骨子である。

会計処理の考え方として、投資を限度として利益の消去を行う（上記例の場合、投資残高である100のみ消去し、19,900 (20,000-100) の利益は実現させるという考え方（見解 A）と、20,000 の利益すべてを消去するという考え方（見解 B）があるが、このいずれか。

また見解 B の立場をとる場合、共同支配企業に対する持分の帳簿価額を超える利益を消去する際に、相手科目を何にするかについての論点も派生する。繰延利益として負債認識する（第1法）か、関連する資産（この設例の場合、リース債権）から控除する（第2法）のいずれかということである。

●委員会での議論

2013年3月の委員会では、まず利益の消去に関して、投資額を限度とするか、全額とするかの論点については、多くの委員が全額消去すべきだ（見解 B）との意見で一致した。その論拠として、IAS 第28号第28項²を挙げ、企業と関連会社又は共同支配企業との間の「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」

取引により生じる利得及び損失は、当該関連会社又は共同支配企業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ、企業の財務諸表に認識されるためである。見解 A の支持者が主張する論拠に、IAS 第28号第38項³、第39項⁴の類推適用があるのだが、適切ではないという考えである。「ダウンストリーム」取引からの利益の消去は、関連会社又は共同支配企業の追加的な損失の認識とは異なる性質を有するためである。

だが、共同支配企業に対する持分の帳簿価額を超える利益を消去する際、相手科目を何にするかについては、意見が分かれた。IAS 第28号で、企業と関連会社又は共同支配企業との間のダウンストリーム取引からの損益を消去することが求められる理由は、関連会社又は共同支配企業が事業を通じて損益を実現するまでは、損益が未実現であるとみなされることを留意している。したがって、繰延利益とする第1法は、消去される利益の特性を反映するという見解があった。ただ、この繰延利益は概念フレームワークの負債の定義を満たさないのではないかとこの欠点も指摘された。

一方、第2法の立場では、ファイナンスリースから発生する利益を認識する結果、リース債権が当初認識される、と考える。その上で、利益の一部を消去する場合、リース債権を相手科

2 IAS 第28号第28項

企業（その連結子会社を含む）と関連会社又は共同支配企業との間の「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」取引により生じる利得及び損失は、当該関連会社又は共同支配企業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ、投資者の財務諸表に認識される。「アップストリーム」取引には、例えば、関連会社又は共同支配企業から投資者への資産の売却がある。「ダウンストリーム」取引には、例えば、投資者から関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出がある。これらの取引から生じる関連会社又は共同支配企業の利得又は損失に対する投資者の持分は相殺消去する。

3 IAS 第28号第38項

関連会社又は共同支配企業の損失に対する企業の持分が、関連会社又は共同支配企業に対する持分と等しいか又は超過する場合には、企業はそれ以上の損失について持分相当額を認識しない。（以下略）

4 IAS 第28号第39項

企業の持分がゼロにまで減少した後の追加的な損失は、企業に生じる法的債務、推定的債務又は企業が関連会社又は共同支配企業の代理で支払う金額の範囲まで計上され、負債が認識される。（以下略）

目とすれば、対称性が確保されるというのである。だが、この方法では、リース債権を共同支配企業に対する純投資として扱うことになってしまい、IAS 第28号第38項の「共同支配企業に対する持分」の定義⁵と不整合となる。リース債権は、決済が計画されていないか又は予見できる将来に決済される可能性が少ない項目ではないため、共同支配企業に対する純投資とはなり得ないからである。また、リース債権の実際の取引金額が示されず、有用な情報を提供しないといった指摘もあった。

3月の委員会では、第2法を支持する委員が多かったのだが、リース取引だけでなく、一般化した場合の議論も行った。特に現金での取引となった場合、つまり対象となる相手科目が現金の場合、処理方法が異なるのかという議論となった。この場合、P/L認識してしまうか（その場合、利益を全額消去するという考え方と矛盾する）、やはり繰延利益として負債認識すべきかといった見解に分かれ、結論を出すに至らなかった。5月の委員会で引き続き検討を行うことになる。

賦課金に関するガイダンス案

これまで何度か本誌にて紹介してきた本件について、2013年3月の委員会で最終的な文案

の議論を行い、解釈指針として確定させるか否かの確認を行った。デュー・プロセスが変更となり、委員としても書面での投票を求められることとなったのだが、3月の委員会では、その正式投票を前に、委員に賛成か反対かの意思表示が求められた。

筆者は最後まで躊躇したのだが、反対することにした。これまで委員会として長く議論してきており、解釈としては正しく、明確な指針となったと理解していることから、筋としては賛成すべきだということは理解できる。だが、新たな委員会の役割として、正しい解釈を策定するだけでなく、よりの確に市場関係者の要望に応えることが求められている中、本解釈指針については一部の関係者の期待に沿うものとはならなかったことは動かしがたい事実だと認識している。審議会での承認手続に当たって、こうした市場関係者の懸念を改めて伝える意図もあって、反対の1票を投じることにした。委員会としては反対1票の他、棄権も1票という状況で、賛成多数で解釈指針として確定することを決定した。

解釈指針の最終案は、こうした委員会の結論を踏まえ、委員の反対理由も含めて4月の審議会承認を得る手続が行われた。問題の認識はされながらも、賛成多数で承認されたと伺っている。2014年1月以降開始される会計年度からの適用となる。

5 IAS 第28号第38項

(前略) 関連会社又は共同支配企業に対する持分は、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する企業の正味投資の一部を構成する長期の持分と、持分法に従って処理された関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額である。例えば、決済が計画されていないか又は予見できる将来に決済される可能性が少ない項目は、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する投資の延長である。(以下略)