

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9月に行われたIFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）で取り扱った論点を中心に報告する。今回の委員会で議論した案件については、我が国に影響を与えるような問題は比較的少ないと思われるため、まずは減価償却の問題を紹介する。その他には、これまでに取り扱った案件の統計的分析が紹介されたこともあって、最近の委員会の特徴について外観することとしたい。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。

減価償却及び償却の許容される方法の明確化

2012年12月に公開されたIAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」の修正案についてのコメントレーター分析を7月の委員会で行い、基準改訂の内容について、9月の委員会で引き続いて議論した。7月の委員会の状況については、本誌第42号で紹介したので、併せて参照いただきたい。

9月の委員会としての結論は、以下の3点について明確化するよう、基準の改訂を行うということになった。第一に、減価償却方法を選択する際に、資産の経済的便益の予想「消費」パターンを反映するべきだという原則。第二に、売上をベースとした償却方法は、経済的便益の

予想「創出」パターンに基づくものであるから、第一の原則に反すること。第三に、無形資産の場合には、契約で定められた期間、生産台数あるいは売上高によって制限がある場合には、そうした制限要因に基づいて、償却方法を選定できること。こうした委員会の見解を10月に開催される国際会計基準審議会（IASB）に報告することとした。

結論としては上記のとおりなのだが、委員会では、筆者を含めた3人の委員が反対の立場を示した。本件の難しさは、減価償却方法として売上高をもとにした方法（将来の売上高を予想した上で、当期の売上に見合った費用を減価償却費とするといった償却方法）が、通常は適切ではないとされるのだが、経済的便益を「消費」することと実質的に同じ結果となる事例、売上高で配分した方が経済実態をより適切に表す事例が、限定的ではあるものの、報告されていることである。たとえば、金などの鉱物資源の採掘権の例だが、鉱物の市場価格の変動リスクを避けるために、一定の売上金額を達成するまで採掘する権利を取得するといったケースが、コメントレーターの中で紹介されている。このような場合、市場価格の変動も含んだ売上高をベースとした償却方法が、生産高比例法といった他の償却方法よりも、経済実態を反映したものとなるというのである。

委員会の中では、こうした実態を踏まえ、特に無形資産に上記のような例外的な場合があることをどのように基準として反映させるかという点で、議論が交わされた。単純な売上ベースで償却する方法は、収益に合わせて費用計上することになってしまうことから禁止することを明確化するべきだというのが基本的な考え方で、この点ではどの委員もほとんど異論はない。だが、売上高が経済的便益を消費するパターンに近似あるいはほぼ一致している場合まで禁止すべきではないということをどのように基準化するかという点で反対意見が出た。筆者などは、限定的な状況を記載しようとするほど基準が複雑になってしまうことから、原則のみの記載に留めておき、どのような償却方

法を選択するかは、現場の判断に委ねるべきではないかと思料するのだが、9月の委員会では少数派であった。委員会の結論を受けて、10月のIASB会議で本件が取り上げられたが、合意に至らず、今後さらに議論される予定である。

解釈指針委員会で議論された案件のトレンド分析

9月の委員会では、2013年7月までの委員会で議論された案件及びそれ以前に取り扱った案件について、統計的な情報が提供された¹。その時に使用された資料を使って、委員会の活動の特徴について私見を述べる。

	2013 (1月-7月)	2012	2011	2010	2009
発行された解釈指針（ドラフト含む）	1	2	1	1	2
「IFRIC Update」で公表されたアジェンダ決定	10	9	10	20	28
小計	11	11	11	21	30
「年次改善」として取り扱うことを決定したもの	14	12	8	22	2
「年次改善」として検討したが、取り扱わないことを決定したもの	3	4	8	15	—
小計	17	16	16	37 ⁽¹⁾	2 ⁽²⁾
狭い範囲の修正について提案された論点—新規案件	3	4	1	3	1
狭い範囲の修正について提案された論点—再審議案件	4	—	—	—	—
合計	35	31	28	61	33

1 2013年9月の委員会、アジェンダペーパー 17B「Review of IFRS Interpretations Committee's activity January 2009-July 2013」を参照。

うち、新規案件（それまで審議された案件あるいは公開案件の再審議ではなく）	20	21	27		
仕掛案件	12	17			

- (1) 2010年、委員会は異なる3つのサイクルによる再審議を実施した。2008-2010年版の最終基準化（12件承認、4件否決）、2009-2011年版の提案（6件承認、5件否決）、2010-2012年版の提案（4件承認、6件否決）である。このため2010年の件数が多くなっている。
- (2) 2010年1月より、委員会は、年次改善の提案を検討する役割を担うこととなった。2009年の件数が少ないのはこのため。

● 案件数のサマリー

取り扱う案件の件数そのものについては、それほど大きな変化はない。2013年に唯一公表された解釈指針はIFRIC第21号「賦課金」である。アジェンダとして取り上げないと決定した案件や年次改善として検討した案件も件数という点では大きく変わらない（9月、11月の委員会の分も含めれば傾向として増えていくであろうが）。特徴としては、年次改善よりも範囲は広いが限定的な基準改訂として、「狭い範囲の修正」が、2012年以降、年に3～4件程度検討されていることではないだろうか。これは、2012年5月に、IFRS財団評議員会が「IFRS解釈指針委員会の効率性と有効性に関する提案」を公表し、委員会が広範囲なツールのひとつとして、「狭い範囲の修正」を提案するよう、役割として定義付けられたことによる。

ただ、2013年の案件では、今回報告した減価償却の問題や、IAS第28号の改訂案「持分法：その他の純資産変動に係る持分」など、論議を呼んでいる案件がいくつかある。基準の包括的な見直しではなく、適用上の多様性を解消しないしは減少させるためのツールとして取り組んでいるのだが、実際に検討してみて難しさを実感しているところである。一方で、IAS第39号の改訂「デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続」は、店頭デリバティブの広範囲の契約更改につながる多くの国での法改正を受

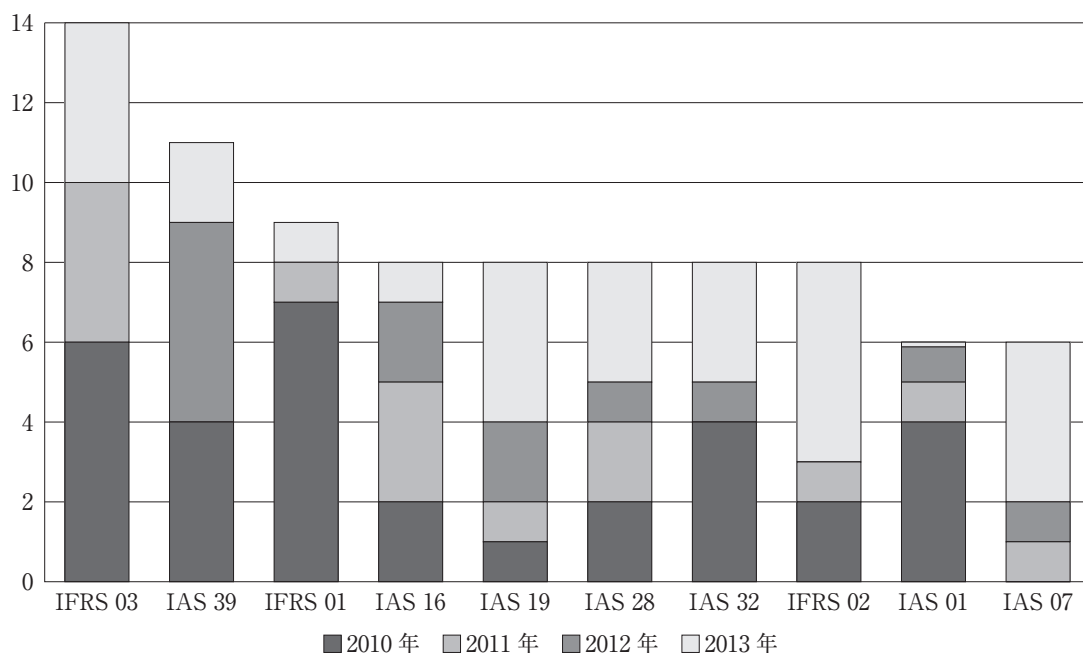
けて、緊急的に救済措置として対応したもので、迅速な対応として有効であったと考えられる。今後も、限定的な範囲に留めながら、こうした緊急性の高いニーズに対応していくことになると思われる。

● 基準別取扱件数（2010年から2013年の主要なもの）

次頁のグラフは、過去4年間で多く取り上げられたものから、上位10件の基準についてまとめられたものである。

個別の基準では、IFRS第3号「企業結合」の案件が3年間を通じて最も多い。共通支配下の企業又は事業に関する結合についてIFRS第3号では適用範囲外としていた（ただしB1-B4項において適用指針は提供）という背景もあって、他の基準（たとえばIFRS第11号「共同支配の取決め」あるいはIAS第40号「投資不動産」など）との不整合とされる問題も多数議論されてきている。IASBでは現在、IFRS第3号を巡る様々な問題を包括的に検討する「適用後レビュー」を開始している。

IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の問題も多い。改訂基準としてのIFRS第9号「金融商品」の議論が継続されていることは周知であろう。IFRS第1号「初度適用」の案件が2010年に多かったことは、多くの国で2011年からIFRSが適用されたことと符合する。



2013 年になって非常に増えたのが IAS 第 19 号「従業員給付」と IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」である。IAS 第 19 号については、改訂基準が 2013 年 1 月 1 日以降開始する事業年度からの適用が義務付けられていたからだと考えられる。IFRS 第 2 号は、アジェンダ・コンサルテーションを経て、対応する基準としての優先順位が低くなり、IASB として当面抜本的な見直しが行われないと決定された影響だと考えられ、9 月、11 月の委員会でもいくつかの新規の案件を議論することになっている。

今後とも、新基準が確定した段階、あるいは適用する国が増えた場合をきっかけに、持ち込まれる案件が増加すると思われる。