

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 IFRS 推進室長

ゆあさ かづお
湯浅 一生

今回は2012年1月に行われた国際財務報告基準解釈指針委員会(IFRS解釈指針委員会)についてご報告する。1月の委員会では、新規・継続案件の審議とともに、国際財務報告基準(IFRS)の年次改善に関する案件についても議論された。年次改善は、IFRSの基準本文の軽微な修正について検討を行うものだが、2010年からIFRS解釈指針委員会の役割となっている。今回の案件は2011年6月に公開草案が公表され、10月22日を期限として受け取ったコメント・レターについて分析を行ったものである。なお文中、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。

特定の市場への参加に対して課される賦課金

• これまでのIFRS解釈指針委員会での議論

企業が特定の日に市場に参加していることに対して、政府などの公共機関によって課される賦課金(levy)に関する会計処理の問題で、賦課金としての負債をいつ認識するかという論点である。2011年7月の委員会で、解釈指針の開発を目的として検討を開始することが決められている。その後11月までの委員会で、こうした賦課金の認識時期を判定するための原則について、いくつか確認している。

たとえば1月1日に事業を行っていることから支払義務が発生するような賦課金について、当年度末の12月31日時点で翌年も事業が継続することが間違いない(経済的に強制されている)場合であっても、当期に推定的債務を有しているとはいえず、負債認識することはないこと。これは継続性の原則はあるとしても、あくまでも将来(翌年1月1日)の活動から生じる賦課金として、報告日時点では負債が発生するものではないということである。また、当年度の収益に見合って賦課金の発生金額が決まるといったように、現在の債務を発生させる活動が一定の期間にわたって連続的に生じる場合、負債は累進的に発生するといった原則などである。

• 1月のIFRS解釈指針委員会での議論

1月の委員会では、上記のような原則は、IAS第34号「中間財務報告」に従って、中間財務諸表を作成する場合にも同様に適用されることが確認された。ただ、一定金額以上の収益を計上した場合にのみ賦課金が発生するといったような、いわゆる閾値に達した場合にのみ支払義務が発生するような場合の取り扱いについては、委員の間でも意見が分かれ、合意に達しなかった。

委員の多くは、閾値に達した以降に限って負

債を認識しなければならないとする一方、筆者を含めて何人かは、閾値は測定要件のひとつに過ぎず、閾値に達することが見込まれる場合は、負債としての認識要件は満たしており、企業が収益を計上するにしたがって、負債も認識すべきだという意見であった。今後国際会計基準審議会（IASB）からもフィードバックを得た上で、この問題について引き続き議論する予定である。

非支配持分（NCI）の売建プットオプション

・問題の所在

子会社の非支配株主が保有する持分、つまり非支配持分（Non Controlling Interests、「NCI」）について、その非支配株主が親会社に売却する権利（売建プットオプション：以下こうしたオプションを「NCI プット」と呼ぶこととする。）を保有している場合の、親会社の連結財務諸表上での会計処理に関する議論である。この案件は、現 IASB 理事の鶯地隆継氏が IFRS 解釈指針委員会（当時は IFRIC と呼称されていた）委員だった 2010 年 5 月に取り上げられ、それ以来、委員会あるいは IASB の審議会において、何度も検討されてきたものである。本誌 30 号、31 号の鶯地氏の寄稿記事「IFRIC の活動状況」に当初の問題点と委員会での議論が紹介されているので、合わせてご参照いただきたい。

問題となる状況を簡単に例示する。親会社たとえば 80% の子会社の株式を保有しており、非支配株主が残りの持分、20% を保有してい

るとする。この 20% が NCI だが、これを親会社に売却する権利（NCI プット）を保有しているといったケースである。この場合、親会社としての連結財務諸表で、NCI プットを負債として認識すべきか、その場合事後の公正価値の変動を PL で認識すべきか、あるいは資本で認識すべきか、などといった判断に実務上のばらつきがあるというのである。この問題の本質は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」あるいは IFRS 第 9 号「金融商品」と、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」あるいは IFRS 第 10 号「連結財務諸表」にコンフリクトがあることに起因している。

・これまでの議論の経緯

IAS 第 32 号第 23 項¹に従えば、NCI プットを負債として認識しなければならない。また、その後の公正価値の変動は、IAS 第 39 号・IFRS 第 9 号に従って損益として認識することになる。ところが、IAS 第 27 号の考え方に基づくると、NCI プットは負債でよいのかという疑問が生じ、また事後の公正価値の変動も資本として扱うべきではないのかということになる²。これは基準間の重要なコンフリクトであり、解釈の問題では解決できないことから、当時検討されていた負債と資本の区分を明確化するプロジェクト「資本の特徴を有する金融商品」で本格的に検討すべきだという結論を、委員会としては 2010 年 9 月に下した。ところが、そうした基準開発のプロジェクトには時間がかかる。実際 2010 年 10 月には、収益認識などの重要プロジェクトを優先させるために、当プロ

1 IAS 第 32 号第 23 項 「企業が自らの資本性金融商品を現金又はその他の金融資産で購入する義務を含んだ契約は、その償還金額（例えば、先渡購入価格、オプション行使価格、あるいはその他の償還金額の現在価値）について金融負債を生じさせる。」

2 たとえば、IAS 第 27 号第 30 項では「子会社に対する親会社の所有持分の変動で支配の喪失にならないものは、資本取引（すなわち、所有者としての立場での所有者との取引）として会計処理する。」とされている。

ジェクトに関する検討を延期することが決定されており、現在はアジェンダ・コンサルテーションとしてIASBが今後取り組むべきプロジェクトの優先順位付けの議論が継続されているところである。基準の開発が行われている間も実務のばらつきを放置することへの懸念があったことから、委員会として何ができるか、IASBの審議会とも連携しながら検討を続けてきたものである。

2011年3月には、NCIプットをIAS第32号の対象から除外することを委員会として決定し、IASBの審議会に提案したのだが、9月の審議会でも否決された。これは、金融商品会計に新たに例外を作るだけでなく、本質的な議論が必要な「資本の特徴を有する金融商品」プロジェクトの方向付けをしてしまうのではないかといった懸念があったからである。ただ、審議会としては、NCIプットの当初認識を負債とした上で、事後の公正価値測定の会計処理を明確化することで、実務のばらつきに対応できないかを検討するよう、委員会に依頼したのである。これを受けて11月の委員会では、再度の検討を行うことにした。

・1月のIFRS解釈指針委員会での議論

1月の委員会では、IAS第27号第30項（この基準は同様の趣旨でIFRS第10号第23項に引き継がれている）は、親会社の「所有持分」の変動について定めていることに着目した。NCIプットの公正価値の変動は、親会社あるいは被支配持分ともに持分の変動にはならないのであるから、そうした変動は資本取引になりえず、損益認識すべきであることが明確化できるのではないかということである。委員会では、この考え方をもとに、IAS第27号、IFRS第10号を明確化することができないかということになった。この提案に伴って、何らかの予期せぬ影響が発生しないか、スタッフに確認す

るよう指示した上で、審議会に今後の議論を委ねることにした。

この案件は、基準間に矛盾があって本来であれば抜本的な見直しが必要なのだが、IASBの審議会での検討には時間がかかるといった事例であり、IASBとして何ができるのか、IFRS解釈指針委員会と審議会とが連携しながら模索してきたケースといえるであろう。本稿執筆時点で審議会での検討はなされておらず、今後の方向性について予断を許さないが、今後もIFRS解釈指針委員会が審議会からのガイダンスを得ながら検討していく案件は増えていくものと思われる。

年次改善プロジェクト

冒頭に記載した通り、1月の委員会では、基準の改訂に関する公開草案に対して受け取ったコメントの分析が行われ、草案文書の見直しを含めて議論を行った。委員会で議論したものは6件あるのだが、コメントを踏まえて文案を見直した上、審議会の承認を得る手続きを進めることで合意した。以下に、議論の概要を紹介する。

・IFRS第1号（初度適用）の再度の適用

2005年に欧州などでIFRSの適用が義務付けられるようになってから7年が経過し、新たにIFRSを採用する国が増えるにつれ、初度適用に関する問題が増えてきているようである。この案件は、たとえば欧州で上場してIFRSを適用していたものの、何らかの事情で上場を取り止めてローカル基準に戻り、その後、再びIFRSを適用するといったケースである。そうした場合に、この企業は初度適用を再度行うのか否かという論点なのだが、公開草案の段階では、再度初度適用を実施しなければならないと

いう提案であった。

コメントは概ね賛同するものだったが、企業会計基準委員会（ASBJ）などからの指摘として、IFRS 第1号について再度の適用を義務付けるのではなく、許容することでよいのではないかという意見があった。つまり、IFRS に準拠して開示しなかった時期が比較的短期間であったような場合、IFRS 第1号を再度適用するよりも、継続してIFRSを適用していたかのように対応する方が、実務的にコストがかからないといったことも考えられるのではないかということである。

委員会ではこうしたコメントを踏まえ、IFRS 第1号の適用を要求するのではなく、許容すること、また、再度IFRS 第1号を適用する場合には、過去にIFRSの適用を中止した理由あるいは再開する理由を開示することを求めるといった改訂とすることとした。ただ、一部の委員からは、IFRS 第1号の再適用を義務ではなく許容とすることについて、当初の審議会の意向を越えたものではないかとの懸念も示され、そのような指摘も含めてIASBの審議会に提案することとなった。

・IAS 第1号「財務諸表の表示」－財務諸表の比較表示

財務諸表の開示に当たって、比較情報として要求される内容を明確にした。たとえば包括利益計算書は前年度を比較情報として開示することを求められているのだが、3か年開示することも容認されている。ただその場合には、包括利益計算書に関連する注記情報も記載することを明確にした。

また、会計方針を変更し、遡及的に組み替えた場合には、前期の期首の財政状態計算書を要求するが注記は求めないこと、前期の各計算書（注記を含む）を比較情報として開示することなどを確認したのである。これらは従来から要

求されていたことではあるのだが、記載の仕方が不明確であったものを明確にしたものである。

・その他の改訂事項

その他、有形固定資産の対象となる保守器具についての定義を明確化したこと、中間財務報告におけるセグメント総資産あるいはセグメント総負債の開示について明確化するなどの改訂を行った。これらは、概ね文言の改善というレベルのものである。

今回の年次改善案件については、IASBの審議会での議論を経て2012年第2四半期での基準化が予定されている。審議会で昨年6月までに重要な基準改訂の議論に集中しようということで、検討が先延ばしにされていたものである。年次改善については、引き続き公開草案とすべき案件の検討が控えており、今後もIFRS解釈指針委員会としての重要な取り組みのひとつである。

IFRS 解釈指針委員会としての今後の役割

IFRS 解釈指針委員会では、ここ最近継続して検討するテーマが増えてきている。いわゆる仕掛中の案件とされているものだが、1月に議論した中には、新興国で大きな問題となっているサービス委譲契約に関わる会計処理、あるいは共同支配事業における持分取得の会計処理、持分法の適用に関する案件などがあった。こうした案件については、今後とも慎重かつ迅速に対応することが求められている。本誌でも順次内容について紹介させていただきたいと考えている。

国際財務報告基準財団（IFRS 財団）評議員会がこのほど公表した「戦略レビュー」の結論において、IFRS 解釈指針委員会が果たすべき

今後の役割についての期待が述べられている。それは基準開発における原則主義というアプローチを損なうことなく、様々な解釈について一貫性を保つように貢献することであり、これまで以上にアクティブな役割を果たしてほしいということである。また、IASB が広く意見を募ってとりまとめようとしているアジェンダ・コンサルテーションにおいても、IFRS の維持管理、特に適用上のニーズへの対応において、IFRS 解釈指針委員会の役割の重要性についてのコメントが多いと伺っている。

実際、既にこうした期待は委員会でも共有されており、議論する案件は確実に増えてきている。また、議論の内容も何らかの指針あるいは方向性が出せないかという観点のものになってきていると実感している。ルールを作成ではなく、あくまでも原則主義の基準として、財務諸表の作成あるいは監査の現場で実務上判断するために役に立つガイダンスになるかどうか、そのような観点で今後も模索が続くことになる。