

# 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 かつお  
湯浅 一生

国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRS 解釈指針委員会）での議論についてご報告する。2011年9月8日・9日および11月3日・4日にロンドンの国際会計基準審議会（IASB）で開催されたものである。筆者にとっては2回目・3回目の参加で、議長が国際活動担当ディレクター、Wayne Upton 氏に代わってからの委員会である。取り上げられたアジェンダはいずれの回も十数件に上り、非常に盛りだくさんであった。どのテーマも重要で特徴的な案件であるが、本稿ではその一部をご紹介します。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。

## 税・賦課金の負債としての認識時期

### ● 9月のIFRS 解釈指針委員会での議論

税・賦課金（Levy）をいつ計上するかについての問題で、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を決めている。9月の委員会では、まず対象となる Levy が、以下のような特徴があることが示された上で議論が進められた。

- (a) 特定の日あるいは期間に市場に参加することに伴って、Levy の支払いが発生する
- (b) 毎年継続的に支払うものである

(c) 金額は当期あるいは前期の財務情報に基づいて算定される

こうした Levy の支払いはライセンス契約と類似して、市場に参加する権利を得ることの見返りに発生するものとの前提で議論が進められたが、委員の多くはこの見方に違和感を覚えていた。必ずしも何らかの見返りを得て支払いを行う、交換取引ではないケースがあり、たとえば銀行税などは市場参加の権利の対価というよりも、政府当局による特定業種の規制手段、あるいは単に税としての資金調達手段となっているかもしれないこと、またある国では洪水に伴う Levy が義務付けられていることなども紹介された。だが、少なくとも今後の委員会では、賠償などといった民間の契約に関わるものを含めて一般化することは避け、規制当局が課す Levy のみを対象とすることとした。

その上で、Levy の債務認識時点についての議論は多少進展した。たとえば、1月1日時点で市場に参加していることで、Levy の支払義務が発生する場合、前年末の12月31日時点で負債を認識するべきか、あるいは1月1日になって初めて認識するべきかという議論である。Going concern の原則からすれば、翌年も事業を継続することを前提として、12月31日で認識すべきという見解もあるが、委員会としては否定的であった。

この点について、若干補足する。IAS 第 37 号第 14 項に、引当金の認識要件の 1 つとして「(a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有して」いることが挙げられている。さらに第 17 項では、「現在の債務を発生させた過去の事象は、債務発生事象と呼ばれる。ある事象が債務発生事象であるためには、その事象によって発生した債務を決済する以外に企業が現実的な選択肢を有していないことが必要である」とされる。つまり、企業が決済を回避し得る現実的な選択肢を有している場合には、債務は発生しないということである。

一方、IAS 第 37 号では、上記に続けて次のようにも述べられている。

- (a) 財務諸表が取り扱うのは、企業の期末の財政状態であって、将来における起こり得る財政状態ではない。したがって、将来の事業活動に関する費用に対しては、引当金を認識しない。(第 18 項)
- (b) 企業の将来の活動（すなわち、企業の将来の営業活動）とは関係なく、過去の事象から発生した債務のみが引当金として認識される。(第 19 項)

こうした規定は、債務が企業の将来の活動に依存している場合には、債務の認識はできないことを表している。このことから、企業がその債務の決済（将来の活動に依存したもの）を回避することができる場合には（たとえそれが経済的に非現実的であったとしても）、推定的債務（現在の債務）が発生しているとはいえ、引当金は認識されないことになる。

IAS 第 37 号には、こうした考え方に沿った具体的な設例も挙げられている。排煙濾過装置を設置することを法律によって義務付けられている場合に、将来設置する費用を現在の債務として認識することはできないケース（設例 6）や、所得税制度の変更に伴って、将来実施される従業員の再教育のための費用を、現在の債務

として認識できないケース（設例 7）といったものである。これらはいくまでも「過去の事象」によって発生した「現在の債務」である。つまり、Going concern の原則について、それだけで債務を認識することはできないということである。

さらに委員会では、たとえばフランスの鉄道税の場合のように、EU の鉄道安全指令による 5 年間の安全証明書が付与され、許可された期間にわたって鉄道会社として営業する「義務」がある場合であっても、負債を認識しないということが議論された。なぜならば、市場に参加し、収益を上げることで初めて Levy を支払う義務が生じるからである。すなわち、市場への継続的な参加義務といった「経済的強制力」がある場合であっても、推定的債務の認識はできないということである。

委員会での議論は、中間財務報告での対応を念頭に置きながら、では 1 月 1 日にはいくら債務を認識すべきか、ということに移る。市場に参加していることで Levy の支払義務が発生するとすれば、1 月 1 日に全額計上するというのか、あるいは 1 年を通じて、徐々に債務が増加していくということなのか。また、貸方に債務が計上された場合、借方は費用なのか、どのような時に資産計上されるべきなのか。こうしたことについて、議論は 11 月に持ち越されることになった。

#### ● 11 月の IFRS 解釈指針委員会での議論

11 月の委員会では、9 月の議論を踏まえ、Going concern の原則によって、将来活動に伴う Levy を当期に債務計上することにはならないこと、また将来の活動を義務付けられているような経済的強制力がある場合であっても推定的債務を創出しないことを改めて確認した。その後、債務発生事象、つまり債務として認識しなければならない要因が複数発生する場合に、

どの段階で債務認識するかという議論を行ったが、やはり最後の債務発生事象が発生した時、つまりすべての債務発生事象が発生した段階で、負債を認識することを確認した。再度フランスの鉄道税の例だが、鉄道業に複数年従事しなければならないという事象が発生していることに加えて、毎年の収益を計上するという事象が発生することで、初めて Levy としての債務認識を行うべきだ、という考え方である。

ところが、こうした議論を進展させていくと、債務発生事象がどのような場合に連続的に発生するかという議論では混乱が生じる。特に中間財務報告を意識しながら、年度内に計上する Levy としての債務をいつ、どのように認識するかの問題である。スタッフからは以下のような場合に負債を連続的に認識すべきだと提案された。

(a) 債務発生事象が、企業活動に関連しているために時の経過に従って発生する場合

(b) 負債の額が、それまでの企業の活動の結果を反映して時間とともに変動する場合

通常 Levy は、規制当局がその条件を定めている。スタッフは、決算期間を変更した際に該当月数で Levy の金額が案分されるという事例を念頭に(b)の要件を提案したのだが、委員の多くはこの要件が認識ではなく測定要件だと指摘し、見直しを行うことにした。委員会では、「現在の債務を発生させる活動がある期間にわたって行われる場合に、債務発生事象は連続的に発生する」といった原則を暫定的に策定したもの、まだ納得感は得られていない。

具体的な事例だが、12月31日に事業活動を行っている場合に Levy の支払義務が発生し、その金額が12月31日時点の貸借対照表情報に基づいて決められるものがある（たとえば英国の銀行税など）。これまでの議論に従うと、こうしたケースでは年度中に Levy としての債務が一切認識されず、年度末になって初めて計上

され、借方は突然費用処理ということになってしまう可能性がある。このような帰結は直感に沿うものではなく、財務情報として適切に表現されていないのではないかという懸念が多くの委員から出された。今後の委員会で、さらに検討することになる。

## サービス委譲契約に関わる会計処理

IFRS 解釈指針委員会に取り上げられる案件は、匿名で審議されるのだが、今回はたまたまマレーシアからの案件ということが明らかになった。というのも、11月の委員会に、同国の基準設定団体の方々が傍聴に参加されていたからである。話を聞くと、2012年から全面的にIFRSを強制適用することを決めており、解釈の問題は切実だということであった。委員会では、IFRIC 解釈指針第12号「サービス委譲契約」に関して、彼らから提起された案件がいくつか検討された。

サービス委譲契約とは、国や地方自治体が実施している公共サービス（道路、橋、病院、空港、水道施設などといった社会基盤）について、民間企業の参入を認め、民間企業がそうした社会基盤を使った公共サービスを提供する取引に関わるものである。ここでは、民間企業が、国や地方自治体に行う支出の経理処理についての論点と、民間企業がサービス実施に関わる権利として無形資産を計上した際の、償却方法についての議論を紹介する。

### • サービス委譲契約に関わる支出の会計処理

支出の会計処理に関する論点は2つあり、第1は国や自治体が保有する有形資産の使用のための、民間企業の支払についての会計処理についてである。サービス委譲契約の場合、社会基盤の権利は国や地方自治体が保有し続け、民間

企業はその社会基盤を運営する権利のみを有するものとされる（IFRIC 第 12 号第 5 項）。したがって、社会基盤に関わる資産を支配しているのは、民間企業ではなく、国や自治体ということである。第 1 のポイントは、その資産の使用権を企業が支配しているかどうかで判断するものとされた。資産の使用権を支配している場合には、IAS 第 17 号「リース」に従って、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースとして会計処理をすることになる。支配していない場合は、IFRIC 第 12 号に従って金融資産あるいは無形資産として処理することが確認された。

第 2 の論点として議論されたのは、社会基盤の運営に関わる支出の会計処理である。スタッフ提案では、固定払いの場合は無形資産の一部として計上し、変動する場合は、現在検討中のリースの会計基準における変動リース料の考え方の確定を待って検討しようというものだった。しかし、委員の多くの意見は固定か変動かの支払形態に関わらず、借方の資産の性質によって検討すべきだというものであった。リースの会計基準の動向を踏まえつつ、次回以降に再度議論することになる。

#### ● 無形資産の償却方法

サービス委譲契約において計上される無形資産の償却方法についての議論だが、スタッフ提案は IFRIC 第 12 号だけでなく、IAS 第 38 号「無形資産」について、年次改善で見直しをしようというものであるから、すべての無形資産に影響する可能性がある案件である。問題とされたのは、売上をベースとした償却方法は認められるか否か、ということである。

具体的な事例として、サービス委譲契約により民間企業が社会基盤を運営する際に、官と契約によって定められたレート（たとえば有料道路の利用料金）が、利用者の負担を軽減するた

めに、委譲された当初は低く設定され、契約の後半になると高く設定されているといった場合に、そうした売上のパターンを反映した償却方法は認められないのか、というものである。

スタッフの提案は「認められない」というもので、IAS 第 38 号第 97 号「適用する償却方法は、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならない」という文言の解釈についても明確にすることを意図していた。すなわち、償却方法の決定においては、無形資産の経済的便益の予想「消費」パターンを反映するべきであって、将来の売上や利益など、経済的便益の予想「創出」パターンを使用することは適切ではないということに言及しようというものである。

多くの委員がこの見解に賛成した。過去の委員会でも売上ベースの償却方法は認められないという議論をしており、基準の改訂にまで至らなかっただけだというのである。ただ、筆者を含めて少数ながら、反対意見もあった。単純な売上ベース（インフレ率を使用するか、市場価格の指標を使うなどといったことだと思われるが明確化が必要だと考えられる）の償却方法は適切ではないものの、売上も重要な要素として織り込んだ上で、経済的便益の消費パターンだと「判断」したのであれば、それを否定すべきではない、といった意見である。次回の委員会で、再度改訂ドラフトの提示を受け、議論することとなった。

### 不動産の建設に関する契約

この問題もマレーシアから提起された案件である。IFRIC 解釈指針第 15 号「不動産の建設に関する契約」は、不動産の建設契約について、IAS 第 11 号「工事契約」あるいは IAS 第 18 号「収益」のいずれを適用すべきかについて、

ガイダンスを提供するとともに、契約が工事契約なのか、役務の提供か、あるいは財の販売に該当するのかの判断を行って、それぞれの基準に従って会計処理することを定めたものである。

マレーシアなどでは、アパートやコンドミニアムの建設に当たって、日本などとは非常に異なる契約条件で取引が行われており、IFRIC 第15号が適用されるまでは、IAS 第11号に従って工事進行基準を適用していた。ところが、IFRIC 第15号により、「買手が建設工事の開始前に不動産の設計の主要な構造上の要素を指定することができる場合、又は建設工事の進行中に主要な構造上の変更を指定できる場合には、工事契約に該当する」（第11項）とされたため、集合住宅の建設に関わる契約については、IAS 第11号を適用できないとされるようになった。改めて彼らの地域での取引が、支配が連続的に移転しているといえるのかどうか、したがって工事進行基準を適用できるかどうかの判断に役立つガイダンスを期待しているのである。この案件は過去の委員会でも取り上げられたが、改訂中の収益認識プロジェクトとの整合性も配慮する必要があるとして、議論を先送りしていた経緯もある。

#### • 財の支配の連続的移転

スタッフは、非常に異なる建設モデルを使用している法域 A と法域 B を取り上げ、それぞれの地域で標準的に行われる取引の特徴を対比して財の支配が連続的に移転するかどうかの判断に資することを試みている。法域 A（マレーシアなどと考えられる）では、販売後着工（sell-then-build）モデルが使用されており、ユニットの大部分が販売され、資金が保証されて初めて建設が開始される。また、買手は法規制によって買い取りの履行について様々な拘束を

受けるとともに、開発業者が不履行に陥った場合に他の業者を指定するなど、リスクから保護される権利を得ることになる。支払いは建設の進捗に応じて行われ、完成前に 80% 程度が完了し、返金はされない。このため、買手は支払いについて金融機関に保証を受け、仕掛品を担保に借入を行う権利を獲得することになる。

一方で法域 B は、日本での分譲マンションの建設・販売を想起するとよいと考えられるのだが、開発業者が自前の資金で不動産を建設し、工事の進行につれて完成前販売（off-plan sale）を行う。買手は契約への拘束が少なく、10% 程度の手付金が要求されるが、残りは完成時に支払うなどといったものである。

他にも詳細な比較情報が挙げられており、委員の多くは、法域 A の契約の方が法域 B の契約よりも、支配が連続的に移転しているといえることに同意した。しかしながら、どの指標がより重要な決め手となるのか、明確でないという懸念も示された。連続的な移転を示す要件として何が特徴的なのか、委員それぞれに意見があればスタッフに伝えるよう求められ、そうしたインプットをもとに IASB に今後の進め方について指示を仰いだ上で、委員会にフィードバックされることとなった。

## おわりに

9月、11月の委員会ともに扱われるテーマが多岐にわたり、しかも継続的に検討する案件が増えてきている。どの案件も世界各地で真剣に悩んだ末に持ち込まれるため、判断が非常に難しいと思う。今回ご紹介できなかった継続テーマは今後随時ご紹介させていただきたいと考えている。