

国際関連情報 IFRS 解釈指針委員会報告

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）の委員を拝命した。前委員の鷺地隆継氏が、国際会計基準審議会（IASB）の理事に就任されたことに伴い、その後任として関係者皆様からのご推薦を受け、国際財務報告基準財団（IFRS 財団）での指名・承認が得られたものである。わが国にとって国際財務報告基準（IFRS）への関わり方が大変重要になってくる時期に委員に選ばれたことを、率直に重く受け止めている。今後、多くの方のご教示を賜りながら、大変僣越ではあるが微力を尽くしたい。

2011年7月7日、8日にIFRS 解釈指針委員会がロンドンのIASBで開催され、初めて参加した。本稿では、その委員会で議論された内容のうち、継続案件とされている2件を紹介するとともに、IFRS 解釈指針委員会そのものの評価と今後の役割に関する議論について報告する。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。

露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土費用の会計処理

● IFRS 解釈指針委員会での検討状況

剥土費用の会計処理に関するIFRS 解釈指針（案）については、鷺地氏が本誌第33号あるい

はそれ以前の誌上で、これまでのIFRS 解釈指針委員会での検討の経緯を詳細に記載されている。7月の委員会では、前回の指摘を踏まえ、スタッフから修正ドラフトが提案された。いくつか議論を踏まえた後、ほぼ提案どおりの文案でIASBの理事会に承認を求めることが可決された。9月に開催される理事会で承認された場合、適用は2013年1月以降に開始する会計年度からとなる予定である。

本解釈指針（案）は、2009年から議論が開始され、昨年8月に公開草案が出されるなど、長期にわたって検討されてきたものである。筆者はその最終仕上げともいべき議論に参加しただけだが、関係者の努力に頭が下がる。筆者として本解釈指針（案）について論評することは無益だと考えるが、原則主義としての解釈指針であるための工夫が随所にされていることを、ただ一度だけの議論ではあるものの強く印象付けられた。主観的にはなるが、以下にいくつか概要をご紹介します。

● IFRS 解釈指針（案）の概要

この解釈指針（案）で取り扱っているのは、露天掘りによって開発が行われる鉱山の、生産活動に入ってから発生する剥土費用に限定している。現行の実務にばらつきがある会計処理の問題にスコープを絞ってガイドラインを示すも

のである。

剥土費用を資産計上する要件として以下の3点をすべて満たす場合に限ること（要件をすべて満たす場合には、資産計上「しなければならぬ」という表現が使われていることにも留意されたい）とされる。

- (a) 経済的便益（鉱床への改善されたアクセス）が企業に流入する蓋然性が高いこと
- (b) 企業が、アクセスが改善された鉱床の構成部分を識別できること
- (c) コストが、信頼性をもって測定できること

私が出席した7月の委員会で提示されたドラフトでは、3つの要件を企業が「立証できる場合に限り（only if an entity can demonstrate）」とされていた。この表現はIAS第38号「無形資産」の開発費の要件を記載するものと同じで興味深いと思った¹。最終版では変更される可能性もあるようだが、ハードルの高い要件を満たした場合にのみ資産化するという趣旨に変わりはないと思われる。

3つの要件であるが、門外漢の筆者には想像することしかできないものの、まさに高いハードルではないかと思われる。(a)は概念フレームワークの資産の定義と同じだが、(b)の要件がこの解釈指針（案）のポイントではないだろうか。鉱石を求めて生産活動としての掘削作業を継続するものの、そのままではアクセスできる鉱床の範囲には限界があり、より多くの鉱石を産出するために、さらに広い範囲の鉱床にアクセスしようとする場合を想定していると思われる。アクセスを改善するために、たとえば間口を広げて露天掘りの範囲を拡大するか、ピットの

場所を変えるといった対処をすることが考えられる。間口を広げるにせよ、場所を変えるにせよ、新たに表土を取り除く、すなわち剥土活動をすることで、より広い範囲の鉱床にアクセスすることが可能となる—その「アクセスが改善された鉱床の構成部分」（範囲）を特定することが要件となっているのである。鉱床の場所を識別・把握する技術が必要であることはいうまでもない。

また、鉱床の構成部分を識別するというこの要件は、資産を認識して取得価額を測定するために必要なだけでなく、取得後の償却の基礎ともなる点で、非常に重要である。取得後の減価償却は、鉱床全体ではなく、剥土活動によって便益を得た部分のみの予想採掘期間にわたって、生産高比例法等を適用して実施されるものとされるからである。

剥土活動に伴って発生するコストを測定する技術・体制も必須であるという要件が(c)である。この測定のためには、生産活動中の剥土費用であることから、極めて高度な仕組み作りが必要となると思われる。剥土活動によって除かれた表土はすべて廃棄すべきものとは限らず、鉱石と廃棄物が混合していることがあるからである。しかもその鉱石は、経済性が成り立たない低品位なものや、収益性のある高品位なものも含まれている可能性がある。剥土活動においては、鉱石の生産という便益と、より純度の高い鉱石を含む鉱床へのアクセスが将来的に改善されるという、2つの便益が混在しているとされ、その区分は非常に複雑なのである。このことが、当解釈指針（案）の難しさだと指摘されているのだが、資産計上の要件とされる「信頼性をもつ

1 IAS第38号第57項 開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。

- (a) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図

……以下(c)～(f) 省略

て測定できること」には、生産活動に関わるコスト（収益性の高い鉱石を生産するコスト）を費用（棚卸資産）処理とし、より広い鉱床へのアクセス改善に要するコスト（表土を除き、廃棄するコスト）は剥土活動資産という長期性の資産として計上するように、区別することも含まれるのである。

ところで、この剥土活動に関わるコストを会計的に費用（棚卸資産）と剥土活動資産（有形あるいは無形固定資産）に配分する方法については、過去の委員会ですべて具体的な手法についても議論されたようだ。しかしながら最終案では、販売価格による配分は否定され、生産高をベースとしたものという原則だけが記載されるにとどまり、具体的な配分方法については言及されていない。これは企業が合理的かつ規則的な基礎により、適切に配分することが期待されており、原則主義のIFRSとして個別の手法についてまで指定することは適切ではない、という判断がされたものと理解している。

以上、私見も交えてごく一部の内容を紹介したが、実際の解釈指針が公表された際には、ぜひ一読されることをお勧めする。結論の背景も含めて比較的短い文章だが、大変きめ細かに配慮がされていると思う次第である。

税・賦課金の負債としての認識時期

● IFRIC 解釈指針第 6 号

この案件は、税・賦課金 (levy) をいつ計上するかについての問題である。

既に解釈指針としては、IFRIC 解釈指針第 6

号「特定市場への参加から生じる負債—電気・電子機器廃棄物」がある。この解釈指針は、欧州連合 (EU) 指令が電気・電子機器廃棄物 (WE&EE) について、廃棄機器の回収、処理あるいは処分を製造者に義務付けていることに伴い、WE&EE の廃棄に関する負債についていつ認識すればよいのか、というガイダンスである。「同指令には、過去の家庭用機器の廃棄物管理費用は、各加盟国の適用法が定める期間（測定期間）の間、市場に存在する当該種類の機器の製造者が負担することになると定められている。各加盟国は、製造者が、『例えば、機器の種類ごとのマーケット・シェアに応じて』費用を按分したうえで負担するような制度を確立しなければならないと定めている（第 4 項）」。

IFRIC 第 6 号では「測定期間中の市場への参加は、IAS 第 37 号の第 14 項²(a)に従って債務発生事象となる。その結果、過去の家庭用機器の廃棄物管理費用に対する負債は、製品が製造されるか又は販売される際に発生しない。過去の家庭用機器に関する債務は、処分対象となる品目の製造又は販売ではなく、測定期間中の市場への参加に関連するものであるため、測定期間中にマーケット・シェアが存在するようになるまでは、債務は存在しない。債務発生事象の発生時期も、廃棄物管理を履行するための活動が実行され、それに関連する費用が発生する期間とは、独立したものとなるかもしれない。（第 9 項）」と合意している。

つまり、ある製造者が WE&EE の廃棄に関する負債を計上する時期は、電気・電子機器を製造あるいは販売した時期に関係なく、EU 加盟国が定める制度に従って、マーケット・シェア

2 IAS 第 37 号第 14 項 引当金は、次の場合に認識されなければならない。

- (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）を有しており、
 - (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く、
 - (c) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合
- これらの条件が満たされない場合には、引当金を認識してはならない。

の状況等に応じて認識するということである。

●提起された問題

ところが、今回提起された問題は、たとえばフランスの鉄道税の場合では、1月1日時点で鉄道業を行っている事業者に対して課金され、その金額は前年度の売上高の比率（シェア）に基づいて算定されるような事象についてである。このような事例も、IFRIC第6号を類推して適用することができるのか、ということなのだが、実際には解釈の違いがあり、計上時点の判断にばらつきが生じているというのである。

IAS第37号第14項(a)では、引当金を認識する要件として、「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」いることとされる。この「過去の事象」が、計算の基礎となる売上を計上していることで推定的債務として認識するのか、それとも事業を行っている（市場に参加している）ことによって、あるいはその両方を加味して債務認識を判断しなければならないのか、ということが論点になる。

●IFRS 解釈指針委員会での議論

スタッフが主要国基準設定主体にアウトリーチした結果、同様の事例が広範にわたっていることが確認された。

議論を進めるに当たって、スタッフは以下の用語を使って検討している。

- (a) 活動日/期間 (Activity date/period) : 企業が市場等に参加した期間
- (b) 計算日/期間 (Calculation date/period) : 負債の金額を算定する上で、財務データを参照する期間

IFRIC第6号は(a)活動日/期間と(b)計算日/期間が一致しており、二者を区分する必要がない（製造あるいは販売の期間に関係なく、マーケット・シェアが存在する期間という点で、活動期

間と計算期間が一致しているのである）。しかしながら、今回の案件はWE&EEと異なり、(a)活動日/期間（1月1日に事業をしていること）と(b)計算日/期間（前年度の売上高の比率で計算される）が異なっている場合である。この二者が異なるために、異なった見解・解釈があり、実務にばらつきがあるというのである。

スタッフはさらにどのような異なる考え方があるのかを、その論拠と共に整理した。委員会での議論では、スタッフの分析は適切で、確かに実務のばらつきが認められるため、IFRICのアジェンダに取り上げることと結論付けた。委員の何名かはIASBの負債のプロジェクトで取り上げるべき問題で、結論に至らない可能性を懸念していた。だが、IASBとしての負債プロジェクトの再開の見通しは現段階でも明確でなく、仮に再開したとしても結論が出るまでに時間がかかる。その間、スコープを限定してIFRICとしての見解をまとめるべきだという意見が主流であった。今後さらに論点を整理して委員会で議論していくことになる。

このような税・賦課金は、わが国においても該当する事象がある可能性もあり、これからのIFRS 解釈指針委員会での議論によっては、実務に影響を与えるかもしれない。今後とも関係者のご意見を伺いながら、慎重に検討していきたい。

IFRS 解釈指針委員会のこれまでの活動と今後のあり方の議論

●IFRS 解釈指針委員会のこれまでの活動

スタッフより、これまでの委員会の活動状況を統計的にまとめたものが提示された（次頁表）。解釈指針として公表に至る数は少ないものの、特に2010年から年次改善を担当することになり、取り扱う論点の数は飛躍的に増加している。

	2008年	2009年	2010年	2011年 (5月まで)
解釈指針で扱った論点	4	2	1	1
年次改善で扱った論点	1	2	22	4
単独のプロジェクトとして扱った論点	2	1	3	0
小計ー扱った論点	7	5	26	5
解釈指針として検討したものの、アジェンダとして取り上げる要件を満たさなかったもの	14	28	20	3
年次改善として検討したものの、扱わないことを提案したもの	0	0	13	4
IFRS 解釈指針委員会が検討した論点の合計	21	33	59	12

● IFRS 解釈指針委員会の今後

委員会の役割、あり方などについて、今後どのように IASB により一層貢献できるのかといった観点から、委員の自由な意見交換を非公開で実施した。IFRS 財団のモニタリング・ボード及び評議員会が実施している戦略レビューと連携しながら、委員会として建設的に検討しようというものである。たとえば前記の統計でも明らかかなように、解釈指針として公表した件数は極めて少ないものの、アジェンダとして取り上げなかった論点は多い。こうしたことから、委員会はもっと解釈指針を検討すべきだとか、アジェンダとして取り上げない理由が不明確であるなどといった誤解を含んだ批判があることは委員も承知している。今後のあり方を検討する論点の中には、対応策としてコミュニケーションの改善をすべきではないかといった項目も含まれている。次回の委員会以降にも議論を継続していくことになる。

最後に

7月から IASB は、新議長、そして鷲地氏も理事に就任し、新たな体制がスタートした。IASB として今後取り組むべきアジェンダのコンサルテーションも開始されている。こうした動きの中、IFRS 解釈指針委員会の議長が交代することがアナウンスされた。元理事の Robert Garnett 氏に代わり、国際活動担当ディレクターである Wayne Upton 氏が、従来からの国際活動を継続しつつ、IFRS 解釈指針委員会の議長に就任される。背景には、IFRS が多くの国で適用されつつある中、各国の適用上の課題の解決と、IFRS の解釈上の課題の解決との一貫性を保とうとする目的がある。Upton 氏はこれまでも、わが国での IFRS 適用に当たって解釈の問題に深く関わってきた人物であるだけに、IFRS 解釈指針委員会での議論が、わが国にとってより重要となることは間違いのないであろう。