

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
(住友商事(株)フィナンシャルリソースズグループ長補佐)おうち たかつぐ
鶯地 隆継

今回は1月に開催さ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）で議論された項目について報告する。1月のIFRS 解釈指針委員会では、まず、昨年8月に公表したIFRIC 解釈指針公開草案「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のガイダンス」に対するコメントレターの分析が行われた。他に今後のIFRS 解釈指針開発の可能性のある案件として、単一資産の購入に係る偶発価格についての議論があった。さらに2月のトラスティ会議で報告される案件として、これも昨年に意見募集を行った年次改善プロセスについてのコメント分析が行われた。

IFRIC 解釈指針公開草案「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のガイダンス」に対するコメントレターの分析

公開草案の概要

IFRIC 解釈指針公開草案「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のガイダンス」の内容については、本誌第28・29号において詳しく解説したが、そのポイントのみ非常に簡単に説明する。

露天掘り鉱山においては、まず鉱床に達するまでに表土を剥がす作業が必要であり、剥土費用とは表土を剥がすための費用である。生産活

動に入っていない開発段階での剥土費用は通常資産化されるが、問題はすでに鉱山が生産活動に入っている生産フェーズでの剥土費用の扱いである。米国基準ではすべて生産原価に算入することを求めており、長期性の資産として計上することを認めていない。これに対してIFRSでは同様の規定がなく処理にばらつきがある。一部の鉱山では鉱山寿命にわたって償却する方法もとられている。

公開草案では、これらの問題を解決するために、開発段階に入ってから特に新たな剥土を伴うような行為を行う場合は、それをストリッピング・キャンペーンと定義し、そのストリッピング・キャンペーンに係るコストは資産化し、ストリッピング・キャンペーンの対象となる鉱床の採掘・生産活動を行う期間に応じて償却することを求めている。

コメントレターの内容

コメント期間は昨年8月から同年11月末までの3か月間90日であったが、その間に全部で50通のコメントがあった。これは対象となる分野が非常に限定されている会計処理であることを勘案すると、非常に高い関心が示された案件であったことが分かる。特に世界の主要な鉱山企業から13社連名での意見書が提出されていた他、日本からも日本貿易会が総合商社連

名で意見提出を行っているように、業界の関心事として高い注目を浴びた。

コメントレーターはおおむね公開草案の内容を支持するものが多かったが、一部には、このような特定部分の解釈指針を開発するよりも、もっと広い採掘活動全体の会計基準の開発を優先すべきであるとの意見や、剥土費用の処理のばらつきの原因は会計基準ではなくて、地質学的相違によるものであるので、解釈指針の開発は不要であるという意見もあった。

ストリッピング・キャンペーンの定義とその償却について

多くのコメントレーターがストリッピング・キャンペーンを通常の生産活動 (Routine activity) と区別するのは実務的に困難であるということを描いていた。また、ストリッピング・キャンペーンという新たな区分を設けることによって、かえって複雑になるのではないかという懸念もあった。特に指摘されたのは、通常の実産活動においても将来の採掘に貢献する部分は必ずあるわけであり、どの部分がストリッピング・キャンペーンでどの部分が通常の実産活動かという区分をすること自体に意味がないという指摘があった。

また、仮にストリッピング・キャンペーンを定義できたとしても、そのストリッピング・キャンペーンが対象としている鉱床を特定できるかどうかという問題がある。それは資産化したストリッピング・キャンペーンコストについて、いつ償却を始めていつ終わらせるのかという問題にもつながり、十分にクリアな根拠を与えることができないのではないかという問題にもつながる。

さらに、コメントレーターの中で指摘があった問題として、仮にストリッピング・キャンペーンを定義したとしても、その期間中に採掘する

表土の中には、低品位の鉱石が含まれていることが多いということである。ストリッピング・キャンペーンであるからといって、その低品位の鉱石を捨ててしまうわけではなく、低品位であってもそれは生産活動の一部を構成するのであるから、すべてを資産化してしまうのはおかしいという指摘である。

このことは、剥土費用について一部の鉱山で用いられている全鉱山生産活動期間にわたる剥土率を推定して資産化して、全鉱山生産活動期間にわたって償却する、所謂、剥土率アプローチの是非について、再度議論を行うかどうかということにもつながる。

IFRS 解釈指針委員会での議論

議論の最大の焦点は、ストリッピング・キャンペーンを定義できるのかどうかという点であった。一部の委員は、このようなルールベースの指針はつくるべきではなく、IAS 第 16 号の定義に沿って資産化すべき要素があるかどうかについては、判断に委ねるべきであるという意見を強く主張していた。

しかしながら、それだけでは、この剥土費用の問題の解決にはつながらない。資産化すべき要素があるかどうかといえば、仮に生産フェーズに入った段階でも、常にその下の鉱床に対するアクセスの改善という要素が含まれているので、最後のシャベル一杯に至るまでは、シャベル一杯すくっただけでも (in every scoop of ore) その中には必ず資産化される要素が含まれることになる。IFRS 解釈指針委員会の大部分の委員は、そのような議論に対しては明確にノーであるという意見をもっていた。

今後の解釈指針の方向性について

ストリッピング・キャンペーンについて、現在の公開草案にあるような定義であれば、通常

の生産活動との区別が難しく、結局処理のばらつきを防ぐことができない。また、仮にストリッピング・キャンペーンを定義したとしても、ストリッピング・キャンペーンの採掘中にも低品位鉱石の扱いをどうするかという問題もある。

さらに、コメントレターでは剥土率アプローチを排除することへの抵抗が強かったため、剥土率アプローチも選択肢として残すことも検討された。また、US GAAP との整合性という観点から、生産フェーズに入ってから資産化について慎重であるべきという意見もあった。

議論の結果、処理のばらつきが大きく、それを解決しなければならないという認識の下、何らかのガイドライン作成は必要であるということでは一致した。ただし、ストリッピング・キャンペーンについては、生産を全く行わない純粋な剥土行為とみなされる部分のみを資産化すべきであり、具体的な例示をあげることで理解を促進することが良いのではないかと案もあった。例えば、新たにサテライトピットを開いた最初の剥土部分など、低品位の鉱石をも含まない純粋な waste だけを算出するような作業部分を区分できる場合にのみ、それをストリッピング・キャンペーンと呼ぶといったことである。

以上のような点を踏まえて、3月にスタッフは新たな解釈指針ドラフトを作成することになった。

単一資産の購入に係る偶発価格

提起された問題点（具体例と論点の整理）

個別の有形固定資産を購入する際に、一定の条件を満たした場合に追加の支払を行うという契約をする場合がある。このような支払を偶発支払（contingent payment）と呼び、このような支払を含む価格を偶発価格（contingent price）

と呼ぶことにする。

提起された問題は、このような偶発価格の中で偶発要件が購入者の支配下にある場合に負債を認識する必要があるかどうかというものである。具体例として IFRS 解釈指針委員会の中で示されたのが、農業地の買収のケースである。開発許可が下りれば住宅地として開発できる農地を買収するケースで、現時点では農地であるので、買収時は、いったん農地としての評価額で売買価格を決定する。ただし開発許可が下りた場合は、売却価格を宅地としての売却価格に計算し直し、購入者はその差額分を支払うという契約を想定した。

買収した農地が、すでに開発許可を申請していて、許可が下りれば必ず宅地として計算し直した価格を払わなくてはいけないという場合は、購入者には負債が存在すると考えられる。しかしながら、買収した農地について開発するかどうかは、購入者の判断に任されているような場合、果たして購入者は負債の認識が必要なのかどうかということが提起された問題である。

IFRS 解釈指針委員会での議論のポイント

開発申請をするかしないかの判断が100%購入者に委ねられている場合は、購入者は開発申請をしないことによって、偶発支払を避けることができるので、このような場合は概念フレームワークに定める「現在の債務（present obligation）」がないといえ、負債の認識は必要ではないと考えられる。しかしながら、実際に偶発価格で多いケースは商業施設や賃貸不動産などの売買で、その施設の営業利益の一定割合を対価として支払うというものもある。この場合は購入者が購入資産を用いて営業活動を行うことが前提になっているので、通常は何らかの偶発支払が発生すると考えられる。

もちろん、購入した商業施設を商業施設とし

て使用せずに、購入後に閉鎖して、直ちにオペレーションを停止すれば追加の支払は生じないので、このような方法で支払を回避することは可能である。よって、農地の場合と同様に現在の債務はないと考えて、負債を認識する必要はないと結論付けることも可能である。

しかし通常の場合、購入者はオペレーションを継続すると思われるので、支払を避けることができるからといって負債を認識する必要はないと言い切れるのかどうかは議論の余地がある。また、現在開発中のリース会計基準では、賃貸契約を延長する可能性を見積ってリース債務を計上しなくてはならないという考えで開発が進んでいる。また現在開発中の収益認識の会計基準においても、取引価格に変動対価を含めている。このように、現在開発中の基準との整合性を考えた場合には、仮に偶発要件が購入者のコントロール下にあったとしても、何らかの負債を合理的に見積って計上する必要があるのではないかという考えもある。

IFRS 第3号の条件付対価 (contingent consideration) との関係

IFRS 第3号では条件付対価 (contingent consideration) についてのルールがある。ここでは条件付対価は原則として金融負債として認識し、公正価値評価を行い、その後の公正価値変動を損益として認識しなくてはならないと定められている。今回のIFRS解釈指針委員会での議論はIFRS第3号の条件付対価ではなく、独立資産の購入取引に限定している。ただし、独立資産の購入時の偶発価格と、企業買収時における条件付対価の経済行為の本質が近いケースがあり、今後こういった取引をどのように統一的に扱うのかというのは大きなテーマとなる。

最近の企業間の事業取引の傾向として、買収価格に何らかの条件が付されるケースが多い。

企業間の事業取引の形態は資産買収の場合もあれば、運営会社をつくって企業買収の形態になる場合もあり、あるいはリース契約という形式や、ファイナンス契約となる場合もある。ビジネスの形態は異なっても、取引の本質は同じであるということも多い。取引の本質は同じで、取引形態は当事者の状況の応じて臨機応変に対応するという事はビジネスの世界ではよくあることである。ただ、ビジネスの本質は同じでありながら、取引形態を変えてしまえば、会計処理が全く異なってしまうということがあってはならない。

今回のケースで言えば、直接資産買収ならば負債の計上は不要であるが、企業買収の形態となったら金融負債の計上が必要となるといったような不整合は極力避けるべきであろう。しかし、日常的な取引まで、金融商品取引的なアプローチで認識して、測定するのいかにがなものかと思う。金融商品取引的なアプローチと実体をともなった取引との整合的な処理というのがIFRSの大きな課題であると思う。

年次改善プロセスのコメント分析

IFRS財団は年次改善プロセスを明確にするために、国際会計基準審議会 (IASB) デュープロセスハンドブックに年次改善プロセスの判断基準を加えることを提案し、昨年8月にコメント募集を行い、同年11月末締め切った。今回のIFRS解釈指針委員会では寄せられたコメントレターの分析を行った。

年次改善プロセスの判断基準の公開草案の概要

目的：年次改善プロセスの主な目的は、ガイドンスやワーディングを明確化することによって、現在のIFRSに存在する、意図していな

い結果が出る部分や、不整合、見落としを修正して IFRS の質を高めることである。

年次改善の要件：以下の(a)~(d)のすべての要件を満たした場合

(a) 以下の項目のどちらかひとつか、または両方を満たしているかどうか。

◎明確化

- 不明確なワーディングを明確にすること
- ガイダンスがない場合にガイダンスを提供すること

◎修正

- 現行の規定の不整合の解消
- 意図しない結果が出る部分の修正

修正された改定は、新しい原則又は現行の原則を変更しないが、現行の原則の例外となる場合もある。

- (b) 提案は範囲限定的で明確な目的があること
- (c) 適時に結論に達する可能性があること
- (d) 現行又は計画された IASB のプロジェクトに関連することであった場合、そのプロジェクトよりも早く改定を要する差し迫った必要性があること

IFRS 解釈指針委員会での議論のポイント

コメントレーターの指摘事項は、4つの論点に要約できる。

論点 1 (a)の最後の部分に例外が生じることを容認する文章があるが、これを削除すべきかどうか。

この一文は年次改善において、原則を変更しない範囲内で例外を認めるということがあり得るということを明記したものであるが、この一文については多くの批判が寄せられた。その理由としては以下のような項目があげられた。

- 例外を許容すれば、ルールベースの会計基準となる。
- 例外を許容すれば、個別案件の特例措置を

求めてくるようになってしまう。

- 例外を許容すれば、もともとの原則がゆらいでしまう。
- 例外を許容する権限があるのは IASB のみであって IFRS 解釈指針委員会にはない。
- 例外は稀であるべきである。

IFRS 解釈指針委員会は、このようなコメントレーターの指摘に合意し、例外を認める表現を削除することに同意した。

論点 2 (d)の「差し迫った必要性」という表現について

(d)の「差し迫った必要性」という表現を削除しないしは違う表現にすべきではないかという提案が多く寄せられた。その理由は、IASB デュープロセスハンドブックの改定公開草案の前文に、年次改善は、「急ぎではないが必要な改定を行う手続」という記載があり、それと矛盾しているという指摘であった。また、現在開発が進行中の IFRS について、一部を先行して改定してしまうのは良くないという指摘や、そもそも短い期間で時間に追い立てられて基準改定を行うべきではないといった指摘もあった。

ただ、IASB での独立したプロジェクトとしての基準開発は数年かかり、実際に強制適用されるまでの期間を考えると5、6年かかることも十分あり得る。このため、基準開発中の案件について一切の修正を行えないことにしてしまうと、仮に矛盾や問題点があっても、数年間放置せざるを得ないということになり好ましくない。また、逆に年次改善は1年に1回まとめて改定を行うので、最低でも1年、強制適用されるまで2年かかることもあり得る。したがって、数か月単位で対応が必要な場合には、年次改善ではなく、IASB での独立した案件として短期間で処理しなければならない場合もある。

このようなことを勘案して、スタッフの提案

では「どのような手続が最も適切か IASB が適宜判断する」といった趣旨の改定案を提案したが、それでは手続のガイドラインになっていないとして、IFRS 解釈指針委員会のメンバーの賛同は得られなかった。ただ、「差し迫った」という修飾語は不要であり、これを抜いた方が、文意が正確に伝わると考えられるので、この「差し迫った」という表現は削除することで合意した。

しかし、より重要な問題として、現行のさまざまなプロセスについてその違いが明確でないことが混乱を招いているので、それぞれのプロセスの機能と、必要な時間などをテーブル形式で整理することが必要ではないかという提案があった。

そもそも年次改善プロセスと、IASB の独立した基準修正もデュープロセスそのものは全く同じである。違いがあるのは、年次改善プロセスはいくつもの修正をまとめて公開することと、最初に IFRS 解釈指針委員会にて作成されるという点である。独立した基準改正は最初から IASB で審議されるケースもあれば、IFRS 解釈指針委員会で文案作成に近いところまで行った後に IASB にて了承を得るケースもある。これらの違いが、外部者には（内部者においてすら）理解しづらい。これをもう少し分かりやすく整理することが重要だという話になった。

論点 3 その他の項目（省略）

論点 4 年次改善プロセスの要件と解釈指針開発の要件の相違について

IFRS 解釈指針委員会が、IFRS 解釈指針を開発する際には IFRIC デュープロセスハンドブックに記載されている解釈指針開発要件に沿って、解釈指針を作成すべきかどうかを判断している。ところが、その IFRIC デュープロセスハンド

ブックと、今回 IASB デュープロセスハンドブックに加える年次改善プロセスの内容が、一部重複しているという指摘があった。また、相談案件に対して、どのように対応するかは、最初の段階では白紙であり、案件を吟味した結果、独立した IASB のプロジェクトとすべきなのか、解釈指針の開発とすべきなのか、年次改善とすべきなのか、あるいは、案件として取り上げないのかを決めなくてはならない。したがって、IFRIC デュープロセスハンドブックと、年次改善プロセスとが別々のところに記載されるのは好ましくなく、一つの規準にすべきではないかとの指摘があった。

これらの指摘を受けて、スタッフは、解釈指針開発の要件と年次改善の要件を比較した。比較の内容は省略するが、二つの案件には類似点も非常に多いが、また同時に相違点もあることが分かった。このため、類似点と相違点、及び相違している意味を正しく理解するためにも、この二つの規準は統合して一つにした方が、効率的であるという意見で一致した。

よって、今回提案のあった IASB デュープロセスハンドブックに追加する予定であった年次改善プロセスの要件を IFRIC デュープロセスハンドブックに織り込んで、統合することとなった。

おわりに

今回の IFRS 解釈指針委員会では、年次改善プロセスのあり方についてかなりの時間を割いて議論したが、その議論を通じて感じたのは、IASB と IFRS 解釈指針委員会の役割の共通性である。特に昨年度から年次改善プロセス全体の窓口業務を IFRS 解釈指針委員会が担当するようになった頃から、IFRS のコンサルテーショ

ンについてはすべて IFRS 解釈指針委員会がいったん受けることになっている。そして IFRS 解釈指針委員会がそのコンサルテーションに対する対応方針をまず決めることになるので、IFRS 解釈指針委員会は IASB の役割のうちの非常に重要な部分を担うことになる。

現在、IASB は、2011 年 6 月までに完了すべきプロジェクトの最終仕上げのために超過密のスケジュールをこなしているので、個別の修正案件に取り組む時間はない。実体としてはかなりの部分を IFRS 解釈指針委員会がサポートせざるを得ない状況になっている。

しかし、2011 年 6 月以降、現在の主だったプロジェクトがある程度終息した段階での

IASB にとっては、IFRS のメンテナンスと、現在の IFRS が抱えている問題の把握と改善策の模索というのが重要なファンクションになってくると思われる。また、IFRS の新プロジェクトを考案するにあたっては、やはり、現行の会計基準でどういう問題があって、その根本原因となるものは何かについての洞察や、規準相互間の関連性の整合性のチェックが必要で、日々のコンサルテーションに接していることが非常に重要である。

したがって、今後 IFRS 解釈指針委員会と IASB との緊密な情報共有、協力が重要になってくると考える。