

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

2012年3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、以下「委員会」という。）についてご報告する。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

• これまでの委員会での議論

本誌で何度か取り上げている論点だが、政府などの公共機関によって課される賦課金(levy)をいつ計上するかについての継続案件である。企業が特定の日又は期間に市場に参加していることに対して課されるもので、IAS第12号「法人所得税」に含まれる所得税等を除いた賦課金が対象である。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定された。その後こうした賦課金の認識時期を判定するための、いくつかの原則について合意し、議論を進めてきた。

1月の委員会では、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の原則が適用されることを確認した。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、つまり「閾値」に達した場合にのみ支払義務が発生するような賦課金の取扱

いについては意見が分かれた。多くの委員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、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少数意見もあった。この件については、国際会計基準審議会（IASB）で議論いただき、ボードメンバーの意見を聞いた上で対応の仕方を検討するということになった。

• 3月の委員会での議論

これまでに合意した原則を確認した上で、解釈指針のドラフトについて議論した。一部の委員からは、わざわざ解釈指針にしなくても、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に例示を追加するだけでいいのではないか、という意見も出たが少数派であった。また、IFRIC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」を廃止する提案がスタッフから出されたが、委員の一部からは誤解を招かないために残すべきだという意見があり、多くのメンバーはこだわらないというスタンスであったため、今回の解釈指針を策定した後も、IFRIC第6号は維持することとなった。また、取り扱う賦課金の定義付けについても多少議論があったものの、字句修正などの詳細に

については、引き続き調整していくこととした。

売上高が閾値に達した場合に賦課金の支払義務が発生するような場合については、前回の委員会の意向を受けてスタッフがIASBに確認したが、閾値は負債の測定要件として扱うべきだという、委員会の少数意見に沿った結論となってしまった。委員会としてはこの方向でのコンセンサスは得られないことから、閾値の問題は解釈指針に含まないこととした。5月の委員会で、再度解釈指針としての文案の検討を行う。

売上ベースの減価償却方法

● 提起された問題

この案件は本誌第35号でも取り上げたが、マレーシアなど新興国で行われているサービス委譲契約に派生して提起された問題で、サービス委譲契約に伴って計上される無形資産の償却方法について、売上をベースにした減価償却方法が適切か否かというものである。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道路などの社会基盤を運営する際に、国や自治体との契約によって定められたレート(例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ており、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。

11月の委員会では、「認められない」という意見が多数であった。この理由は、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すべきだということであった。また、IAS第38号「無形資産」だけでなく、IAS第16号「有形固定資産」にも同様の規定

があることから、これらの基準について、売上ベースの償却方法を禁止するよう、年次改善として織り込むことを前提に文言の検討がスタッフに求められたのである。

● 3月の委員会での議論

禁止しようとしている「売上ベースの減価償却方法」とは、どのような減価償却方法を指しているのだろうか。実際にマレーシアで有料道路の償却方法として使われているものは、以下のような算式で計算される金額を当期の減価償却費とするものである。

$$\frac{\text{売上高累計実績}}{\text{売上高累計実績} + \text{将来売上高予想}} \times \text{累計投資額} - \text{期首償却累計実績}$$

売上としては、道路の通行量(車両の台数)と一台当たりの利用料金の乗数として算定されるものとなる。マレーシアでは、利用料金の設定の仕方(当初は低く設定され、後半に高い料金が設定される)を適切に反映するもの、つまり経済実態をより適切に反映した償却方法ではないかということで、こうした売上ベースの減価償却方法の支持を訴えていた。だが委員会では11月の議論と同様に、経済的便益の創出であって消費には当たらないとして、認めるべきではないという意見が大勢であった。料金が後年に上昇することから、売上ベースの償却方法を採用すると、減価償却費の負担も後年に増加することになる。こうしたことも、禁止すべきだという意見の背景になっているものと考えられる。

ただ、ここで筆者が懸念したことは、仮に売上ベースの減価償却方法を禁止することになっても、このことが減価償却方法を決定するに当たって、売上の変動あるいは販売価格の変動といった経済実態を考慮することまで禁止するものだとして受け取られてしまわないか、ということである。この点は、わが国で多くの企業が使っ

ている定率法を採用するに当たって、価格下落を選択の理由にすることを妨げるものではないという点で、誤解を招かないようにしておくことが重要ではないかと考えた。実際、委員会の議長である Wayne Upton 氏とわが国関係者との意見交換を経て公開された「Depreciation and IFRS (減価償却と IFRS)」¹にも、「経営者は、ある資産を使って製造される製品の価格が当該固定資産の耐用年数にわたって低下していくと予想するかもしれない」との記載がある。こうした記載があるにも関わらず、今回の基準改訂によって誤った解釈をされてしまうと混乱が生じかねない。筆者はこのようなことを念頭に、「結論の背景」に今回の基準改訂の考え方をもっと明確に記載するように求めた。

Upton 氏も、売上ベースの償却方法を禁止することと、償却方法選定の根拠として売上下落を用いることとは、全く別の次元のものであるといった発言をしていた。技術的あるいは経済的な陳腐化を反映して価格下落が起こるのであって、単純に売上高をもとに償却費を算定することと、定率法を採用する考え方に売上高の減少といった経済実態を反映することは全く異なるということであろう。この案件は4月にIASBでも議論があったが、今後明確に記載されたものになることを期待している。

連結会計、関連会社会計の矛盾

• 背景

最近の委員会では、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」、IAS 第 28 号「関連会社に対す

る投資」あるいは IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」などといった基準間に生じている矛盾を解消することを目的とした議論が続いている。2011 年 5 月には、これらの IFRS が改訂され、2013 年 1 月から適用することが決まっているのだが、そうした改訂でも解消されていないコンフリクトがある。本稿では、1 月と 3 月の委員会で議論された、IAS 第 27 号と SIC 第 13 号「共同支配企業—共同支配投資企業による非貨幣性資産の抛却」の問題を紹介する。

矛盾をはらむ条項は、IAS 第 27 号については IFRS 第 10 号「連結財務諸表」にほぼそのまま引き継がれ、一方、SIC 第 13 号はやはりほぼそのまま改訂 IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に組み込まれたことから、問題の解決には至っていない。アジェンダ・コンサルテーションとして、将来検討すべき基準の候補として「持分法会計」といった関連するテーマも挙がってはいるものの、実際に検討が開始されるかどうかは不明であり、仮に検討を開始しても、基準として適用されるまでには相当の時間がかかると予想される。こうしたことを背景に委員会として限定的に議論し、何らかの対応案を IASB に示せないかということで、議論したものである。

• 問題の所在

この案件についての矛盾は、SIC 第 13 号²において、共同支配企業による非貨幣性資産の抛却から生じる損益は「他の共同支配投資企業の資本持分に帰属する持分の利得又は損失」に限ることとされているのに対し、IAS 第 27 号³

1 「Depreciation and IFRS」: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Occasional+Education+Notes.htm>

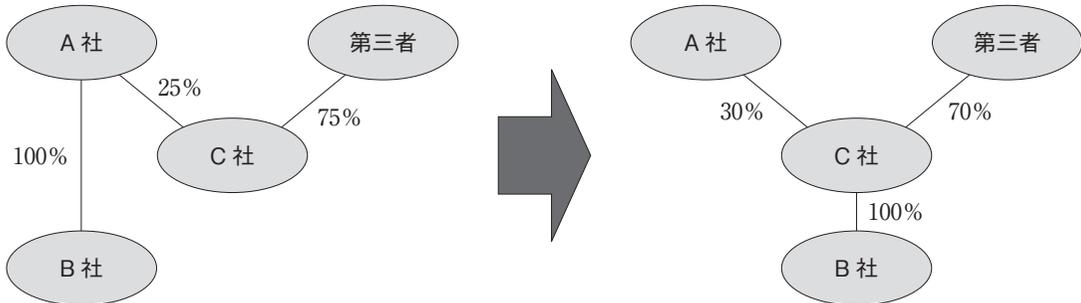
「減価償却と IFRS」(日本語仮訳): https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/others/20101203.jsp

2 SIC 第 13 号第 5 項「共同支配企業は、他の共同支配投資企業の資本持分に帰属する持分の利得又は損失を純損益に反映しなければならない。」

では、子会社の支配を喪失した場合に、すべての損益を認識することとされていることに起因する。

親会社が子会社に出資していた株式を共同支配企業に抛出し、結果として子会社への支配を喪失した場合を考えてみる。B社はA社の子

会社であり、C社はA社が持分25%を保有する関連会社であるとする。その状態から、A社がB社の持分（帳簿価額100、公正価値は200とする）を企業Cに抛出した場合に、どのような会計処理となるかという問題である。（下図参照）



IAS第27号によれば、B社の売却に伴う帳簿価額と公正価値の差額のすべて（100）を利得として認識することになる。一方SIC第13号によれば、B社の帳簿価額と公正価値の差額のうち、他の共同支配持分（第三者）に相当する部分のみを利益として認識することから、売却益は70となる（ $100 \times 70\%$ ）。

このように、どちらの基準に準拠するかによって、会計処理が異なってしまうのである。

●委員会での議論

委員会では2011年5月にもこの基準間の矛盾について議論しており、その際には、一般的に共同支配企業又は関連会社への抛出については広範囲な論点が存在し、解釈の問題として対処するのではなく、資本会計に関するより広いプロジェクトの一部としてIASBにて対応することが望ましいと結論付けている。

1月の委員会は、この5月の委員会での結論

を受けたものの、なおポイントを絞って検討すべきであるとの市場関係者の提案を受けての議論となった。委員会では、広範囲に取り扱うプロジェクトにおいて検討することが最良の方法であるという考え方を維持しつつ、限定的に検討することをIASBに提案することにした。従来の手続では、アジェンダとして取り上げないという結論を出して終わりだったものが、IASBの確認を得ながら、限られた範囲内で問題の解決に取り組もうということである。

3月の委員会では、1月の決定を踏まえ、スタッフがいくつかのシナリオに基づき分析したものを議論した。何人かの委員が意見を述べたものの、一致した方向性が出たとは言えない状況であった。委員会の新たな対応の仕方として、実際の案件を取り扱いながら模索しているところである。こうした委員会での議論をIASBに説明し、フィードバックを受けた上で、改めて今後の対応を検討することになる。

3 IAS第27号第34項「親会社が子会社の支配を喪失した場合には、次の会計処理を行う。（中略）(f)生じた差額について、利得又は損失として親会社に帰属する純損益に認識する。」

IFRS 解釈指針委員会の今後の役割

3月の委員会でも、今後の委員会の役割についての議論が行われたのだが、特にアジェンダとして取り上げるか否かの判断基準について意見交換した。現状は解釈指針の開発を前提とするか、年次改善とするかを念頭において、それぞれに判断基準があるのだが、もっと幅広くアジェンダとして取り上げて議論すべきかどうかを判断するという方向である。ステップとして、まず委員会で議論するかどうかを決め、その上でその案件が解釈指針を開発するのか、基準の改訂とすればよいのかを決めるということである。また、これは新しい取り組みだが、委員会としてのアウトプットのひとつとして、教育文書のようなものを作成することも追加されている。前述の「減価償却とIFRS」といったような、関係者の理解を助けるような文書も委員会で検討することになりそうである。

これまでの議論を踏まえ、5月に入って国際財務報告基準財団(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報告⁴(仮訳)を公表している。主な改善事項としては以下のように要約されると理解している。

- 解釈指針、基準の改訂だけでなく、教育文書あるいはIASBへの部分的な基準開発の推奨といった、幅広い「ツール」を使って、委員会として関係者からの要請に対応できるようにする
- アジェンダとして取り扱うか否かについて、従来は解釈指針の開発あるいは年次改善といった最終アウトプットを念頭に置いて、それぞれの判断基準に従ってアジェンダとして取り上げるか否かの判断をしていたが、今後は単一の判断基準を適用する

- 委員会としてのコミュニケーション、特にアジェンダとして取り上げない場合の説明方法を改善する
- アウトリーチの範囲を拡大し、取り上げる論点についての決定プロセスの透明性を高める
- IASBとの連携を高め、一致して問題に対処する
委員会としての役割の重要性が高まることは言うまでもないであろう。

所感

1月から、2人の日本人研究員がIASBに派遣され、奇しくも2人とも委員会のスタッフとして活躍している。坂口和宏氏と吉村健一氏が、3月の委員会からアジェンダを担当して発表した。いずれも活発な議論を誘発して、見事なプロジェクトマネージャーとしてのデビューを果たしている。それぞれが担当したテーマについては本誌にも寄稿されているので、参照されたい。彼らがIASBに常駐していることで、筆者としては大変心強くなっている。2人の今後の活躍に期待したい。

わが国からこのようにスタッフとしてIFRSの開発に直接携わる人が増えていくことは大変意義深い。さらに今後もスタッフとしての派遣あるいは将来的にIASBの理事、委員会の委員を目指した人材開発支援プログラムも開始されている。筆者が解釈指針の委員になってほぼ1年が経過しようとしているのだが、自身はこうしたプログラムを経て拝命したわけではなく、毎回の委員会では多くの方に助けていただきながらも非常に苦勞している状態である。非力を恥じるものだが、今後実力を備えた後進に譲れるまで、微力を尽くす所存である。

4 Report on the Trustees' Review of Efficiency and Effectiveness of the IFRS Interpretations Committee <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/IC+review+May+2012.htm>