

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副本部長 **湯浅 一生**

今回は、2014年9月に行われたIFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）での主な議論を中心に報告する。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。

売却目的で保有する非流動資産の会計処理

IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」については、長年、国際会計基準審議会（IASB）や委員会で議論されてきたが、結論が出なかったものである。9月の委員会で改めてこれまでの経緯を振り返り、今後の対応について議論したので紹介する。

・問題の概要

9月の委員会では、IFRS第5号を巡るいくつかの論点について議論した。そのうちの2つは、2013年9月に議論したもので、その再検討であった。議論の中心となった問題のひとつは、売却目的で保有する非流動資産について、その公正価値が大きく減少して、帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値との差額が、処分グループの中の非流動資産の帳簿価額を超える場合、どのように会計処理をするかということである。この論点は、以下のような非常に単純

なケースを使って2013年9月の委員会で議論している。すなわち、親会社Aが、以下のような帳簿価額を持つ子会社Bを売却目的で保有すると分類した後に、負債の公正価値が変動して、ネットでマイナスとなってしまった場合である。

子会社 B	帳簿価額	公正価値
現金	170	170
有形資産	120	120
計	290	290
流動負債	50	50
固定負債	110	260
計	160	310
純資産	130	(20)

こうした場合、有形資産の評価がゼロになるまで減損するのか、流動資産の評価も含めて純資産がゼロとなるまで減損するのか、あるいは、純資産がマイナスとなっても総資産の範囲内で減損するのか、などといった問題である。2013年9月の委員会では、IFRS第5号23項¹に従って、「非流動資産の帳簿価額からの減額」であるとする委員がある一方、多くの委員は15項²で「非流動資産（又は処分グループ）を、帳簿価額と、売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定しなければならない。」としていることから、23項と15項に矛盾があり、見解にばらつ

きが出ている原因だと指摘した。そこで、過去のIASBも含めた議論の経緯を確認し、実際にIFRS第5号の開発に携わった元理事あるいはスタッフにも見解を求めるとともに、より複雑なケースでの検討を行うよう、スタッフに指示していた。

・2014年9月の委員会での議論

2014年9月の委員会では、より複雑な事実パターンを用いた例示を使って議論したのだが、メンバー間の見解の相違を狭めるには至らなかった。また、IFRS第5号の開発に携わった元理事あるいはスタッフの見解においても、今回の論点については、意見が分かれるという報告もされた。IASBでは、過去IFRS第5号に関して、定義及び開示の方法、あるいはOCI項目をどのように取り扱うかといった問題も議論されていたが、財務諸表表示のプロジェクトに組み入れたため、中断しているといった経緯があった。

こうした状況を踏まえ、委員会としては、IFRS第5号に関するより広範囲なプロジェクトとして取り組んだ方が、これまでに議論となった論点を適切に扱うこととなるという意見が大勢を占めた。また、委員会では、IFRS第5号に関する追加的な論点を提起した要望書を最近受け

取ったことも報告された。それらの論点は、IFRS第5号の範囲及び表示に関する要求事項に係るものである。次回の委員会で、その最近の要望書における論点を議論した上で、今後の進め方を検討することとした。

製造用有形固定資産に対し課される賦課金

IFRIC第21号「賦課金」は、2014年1月1日より適用開始となっているのだが、9月の委員会では、本解釈指針に関わる議論も行われた。問題の提出は欧州の企業2社からであった。サービスプロバイダー、しかも資本集約的産業であり、売上原価に占める設備の減価償却費の割合が高いという当該企業において、特定の日に保有する設備に対して賦課金を支払っている場合に、借方に計上される項目の会計処理についての質問であり、実務にばらつきが生じる可能性があるという指摘である。

IFRIC第21号は、賦課金を発生させる負債の認識時期についてのガイダンスを示しており、賦課金の認識により生じるコストの会計処理については取り扱っていない。企業は、賦課金に係る義務の認識が資産を生じさせるのか費用を生じさせるのかを決定するために、他の基準を適用すべきであると記載している。この解釈指針を開発した際には、そうしたコストが、費用、前払費用、又はIAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」若しくはIAS第38号「無形資産」に従って認識される資産のいずれとして認識されるのかを検討しているのだが、非常に広範囲な問題で、賦課金に基づく取引コスト側の会計処理についての一般的な原則を識別するには至らなかった

からである。

9月の委員会でも、解釈指針開発時点の議論を踏まえ、提出者が示した特定の場合において、賦課金に基づく取引のコストをどのように認識すべきかについて、合意に至る可能性は低いであろうという見方が支配的であった。また、個々の事実パターンについてケースバイケースのガイダンスを示すことは効率的でないという見解もあった。したがって、委員会としては、本件をアジェンダとして取り上げないという暫定的な結論に至っている。

しかし、委員会での議論の過程で、IFRS第21号が借方の処理について取り扱っていない以上、従来の実務を変更すべきではないという意見がある一方、負債の認識時点が明確になったことで、混乱が生じているとの見方もあった。委員会としては、今回の問題が、年間を通じて不規則に発生する年次コストに関する幅広い論点を提起したと考えた。これらの種類のコストについての議論は、費用収益対応の概念と資産の定義との間の根底にある緊張関係を強調するものである。こうしたことを踏まえ、委員会としては、スタッフにこの事実パターンを要約した簡潔なメモを作成し、それをIASBの「概念フレームワーク」担当チームに検討のため提出するよう依頼した。今後、改めて本質的な議論が進むことを期待してのことである。

委員会で議論された案件のトレンド分析

9月の委員会では、例年報告されていることだが、2014年7月までの委員会で議論された案件及びそれ以前に取り扱った案件について、統計

的な情報が提供された。その時に使用された資料からの抜粋を、次頁に参考までに掲載させていただく（次頁図表1）。

「IFRIC Update」で公表されたアジェンダ決定（アジェンダとして取り上げないと決定した案件ということだが）の件数が増加している。その理由別に分類したものが次頁の図表2になる。

委員会には、誰でも問題を提出できる。持ち込まれた案件は、IASBスタッフが提出者にヒヤリングを行った上で、各国基準設定主体や国際的に活動する監査法人、規制当局などに、その問題が広範囲にわたっているのか、それぞれの国でも解釈にばらつきが見られるかといった質問を投げかける。この各国へのアウトリーチの結果、ばらつきがないと判断されたケースが若干ある（2014年1月から7月で3件）ということである。また、現行基準の範囲内で解釈として明確である場合には、参照となる基準を示した上で、アジェンダとして取り上げないことを決定するのだが、このような案件が同期間で15件あった。一方で、委員会として取り扱うには問題の範囲が広いといったケース、基準の抜本的な見直しが必要な場合には、委員会としてはアジェンダとして取り上げないものの、IASBにそうした状況を報告している。これが3件あったということになる。今回報告したIFRS第21号の問題も、こうした分類に含まれることになると考えられる。

委員会での検討を踏まえ、現行基準に問題がある場合に、アジェンダとして取り上げ、年次改善、あるいは狭い範囲での限定的な基準の修正を前提に、議論が継続されることが、

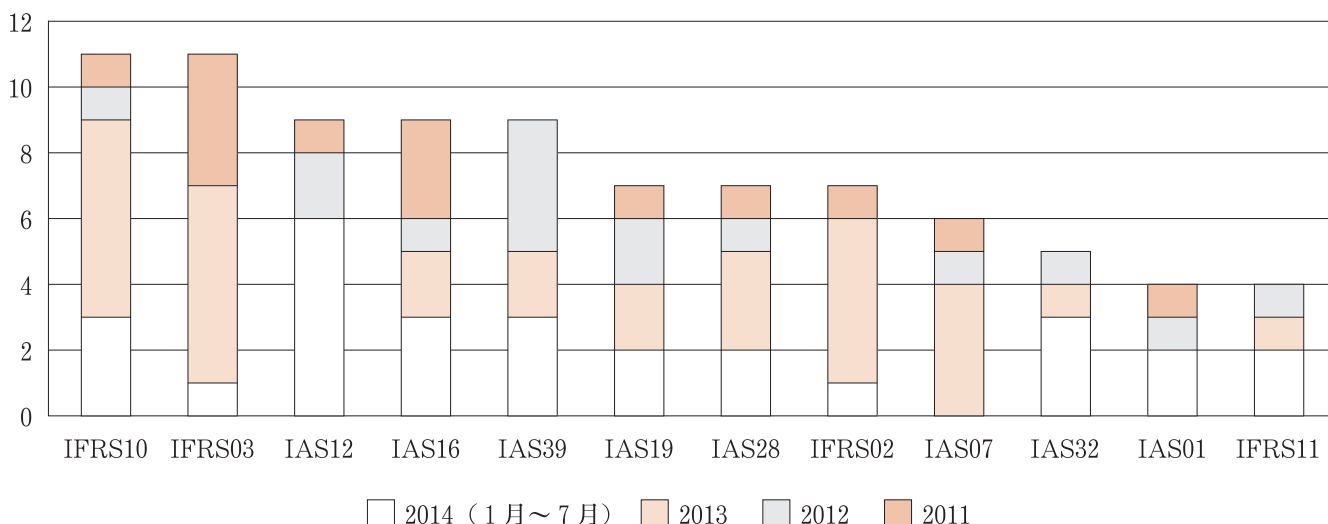
図表 1：案件数のサマリー

	2014 (1月-7月)	2013	2012	2011
発行された解釈指針（ドラフト含む）	—	1	2	1
「IFRIC Update」で公表されたアジェンダ決定	22	16	9	10
小計	22	17	11	11
「年次改善」として取り扱うことを決定したもの（再審議案件を含む）	7	12	12	8
「年次改善」として検討したが、取り扱わないことを決定したもの	—	6	4	8
小計	7	18	16	16
狭い範囲の修正について提案された論点－新規案件	1	7	4	1
狭い範囲の修正について提案された論点－再審議案件	1	5	—	—
合計	31	47	31	28
うち、新規案件（それまで審議された案件あるいは公開案件の再審議ではなく）	25	32	21	27
仕掛案件	11	18	17	10

図表 2：アジェンダとして取り上げないと決定した理由別内訳

	2014 (1月-7月)	2013	2012	2011
広範囲の問題ではない、あるいは実務上のばらつきは見られない	3	1	0	2
現行基準の範囲内で解決が可能	15	9	7	4
問題の範囲が広く、タイムリーにコンセンサスが得られないと考えられる	3	4	1	—
IASBのプロジェクトの一部あるいは開発中の基準の中で検討される	1	2	1	4
アジェンダ決定（確定）合計	22	16	9	10

図表 3：基準別取扱件数



最近の流れである。解釈指針そのものの開発は極めて少なくなっている。

参考までに、委員会で扱った案件の、基準別主要内訳も以下に示す(図表 3)。

今後、IFRSの任意適用企業が我が国で増加するとともに、委員会に案件として提案するケースも出てくると思われる。参考になれば幸いである。

〈注〉

1 IFRS第 5 号23項

処分グループについて認識した減損損失（又はその後の利得）は、本基準の測定の要求事項の範囲に含まれるグループの中の非流動資産の帳簿価額からの減額（又は増額）としなければならない。その際には、IAS第36号（2004年改訂）の第104項(a)及び(b)並びに第122項に示されている配分の順序に従う。

2 IFRS第 5 号15項

企業は、売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループ）を、帳簿価額と、売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定しなければならない。