

IFRS解釈指針委員会報告

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、2015年3月及び5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。

有形固定資産に係る試運転の収入及びコストの会計処理

この論点については、本誌2014年10月号、2015年4月号にも記載しているのだが、プラントなどの大型設備の建設に当たって、試験的に製品を生産するといったケースで、そのテスト段階で生産した製品を販売して得た収入が試運転コストを超える場合に、その収益を損益として認識するか、あるいは設備の取得原価から減額するか、という論点である。

IAS第16号「有形固定資産」の16項から17項¹で、有形固定資産項目の取得原価を構成するものとしての「直接起因するコスト」には、資産が正常に機能するかどうかの試運転コスト（資産を設置し、経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態にする間に生産した物品の販売による正味の収入を控除後）が含まれると述べられているのだが、

2015年1月の委員会で、「試運転」の意味にフォーカスしてこの問題に対応することとした。

2015年5月の委員会では、スタッフからGPF（世界作成者会議）での議論、基準作成時点でのスタッフへのヒアリングや追加のアウトリーチを踏まえた分析が示された。それによると、IAS第16号17項(e)の「正常に機能する」ための評価方法は、採掘業の会社の間でも解釈にばらつきが見られ、技術面での解釈もあれば、財務面での解釈もある。基準の趣旨からすれば、本来は技術面でのみ解釈すべきであることから、その旨を明確にするべきだということであった。また、この明確化と合わせ、試運転に伴って得られる収入は、通常、「僅少（de minimis）」であるはずだとし、その収入が「僅少（de minimis）」を超える場合には、資産は「試運転」を超えて稼働しているものと推定すべきであるといった、判断のためのガイダンスを追加しようとの提案があった。

非常に興味深い提案だったのだが、残念ながら委員会での賛同者は少なかった。また、委員の中には、そもそも「試運転」期間中に得られる収

入を取得価額から控除することを、米国基準と同様に禁止すべきだという主張をする委員もいたのだが、こちらも少数派であった。委員会としては、「正常に機能する」ことを中心に、「試運転」の意味についての解釈指針を作成することとした。

また、開示については、試運転中の収入金額に重要性がある場合、そうした情報はユーザーにとって重要であることで一致し、現行の開示項目の中で、例えばIAS第16号73項(e)(ix)「その他の増減」²に記載することを強調するといった対応を検討することとした。

今後の委員会で、解釈指針案の検討が行われることになる。

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、これまでに委員会でさまざまな問題を取り上げ、議論してきた。2015年3月、5月の委員会でも継続して議論した上で、こうした議論のサマリーを国際会計基準審議会（IASB）に報告し、IFRS第5号について包括的な見直しを行うよう提案

することとした。非常に多くの問題を議論しているのだが、ここでは主な論点を限定的に紹介する。

・ **売却目的保有に分類される範囲**

2014年11月の委員会で、「子会社に対する支配の喪失」に該当するいくつかのケースが、IFRS第5号に従って子会社を売却目的保有に分類する要件を満たすかという問題を検討した。だが、委員会では、個々のケースを別々に検討することは適切でないことに留意し、スタッフに、「支配の喪失」は事象をIFRS第5号の範囲に含めるための鍵であるのか、それとも当該事象が売却目的に分類されるためには処分も必要なのかという、より広範囲な質問を検討するよう指示していた。

3月の委員会では、この点について、IFRS第5号の範囲の目的を委員会がより適切に理解することが重要であることに留意した。この論点を、解釈指針を通じて扱うのか、それとも、IFRS第5号のより広範囲な修正が必要なのかを決定できるようにするためである。

5月の委員会では、3月の議論を踏まえてIFRS第5号の策定の経緯を振り返っている。2004年に基準が策定された当初は、売却目的保有に分類する範囲には、売却取引と交換取引のみが該当し、狭いものであった。だが、それ以降の基準改訂を経て、範囲について以下の点を強調するようになってきているという見方をした。

- (a) 支配の喪失は重要な経済事象であり、他の要件にも合致する場合には、潜在的な支配の喪失は売却目的保有への分類のトリガーとなること
- (b) 非流動資産（又は処分グループ）

の簿価の回収方法が、売却取引のみから継続使用以外の方法に焦点が変化していること

したがって委員会では、IFRS第5号の下で売却目的保有に分類される範囲の趣旨は、取引の形態にかかわらず、企業が支配の喪失をすでにコミットしているものの、その簿価が実際の処分時まで残ることとなる非流動資産（又は処分グループ）を捕捉することにあるという見解に至っている。

・ **その他の論点**

2015年5月の委員会では、上記の範囲の問題のほか、以下のような論点について議論した。①継続事業と非継続事業とのグループ間取引を相殺消去する方法やその表示の仕方。②売却目的保有に分類された子会社について、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」で求められる開示の要求が、どこまで適用されるのか。③処分グループについて減損損失を認識した場合に、グループ内の非流動資産への減損損失の配分限度がその資産の公正価値を下回ることができるのか。さらには、④売却計画の変更があった場合に、子会社と他の非流動資産の両方から構成される処分グループをどのように表示するのか、といった問題である。

こうした論点や、これまでに委員会で議論した案件について検討する過程で、対象範囲の問題に留まらず、表示、測定、開示といった側面で、さまざまな問題があることが明らかになってきている。今後、IASBに包括的な見直しについて、提案することになる。

外貨建の取引について適用される為替レート

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」の21項から22項³にかかわる解釈指針案について、3月、5月の委員会で継続して議論している。この解釈指針案は、外貨建の取引をIAS第21号に従って報告する際に、どの時点の為替レートを使用すべきなのかということを確認するためのものである。3月の委員会では解釈指針案の文案について検討し、5月の委員会では軽微な論点（Sweep issues）について議論した。1月の委員会までの議論は、本誌2015年4月号（53頁）に記載しているので詳細は4月号を参照いただきたい。今後、IASBに解釈指針案として諮られ、公開草案として公表される予定である。

共同支配事業の持分の追加取得

この問題は、共同支配事業に参加している事業者が、追加で持ち分を取得した場合の会計処理に関するものである。具体的には、IFRS第3号「企業結合」に定義される「事業」を構成する共同支配事業に参加しているものの、共同支配を有しているわけではない当事者（投資者）が、共同支配事業に係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有しているケースを想定する。このような投資者は、IFRS第11号「共同支配の取決め」23項⁴に従って、産出物の売却による収益に対する持分、共同で保有する資産に対する持分、共同で負う費用及び負債に対する持分を認識する。

その後、共同支配の取決めの合意

が修正され、当該投資者が当該共同支配事業の持分を追加取得することによって、共同支配事業者（共同支配を有する当事者）となったとする。このとき、IFRS第11号21A項⁵によれば、このような投資者はこの取引に企業結合の原則を適用して会計処理を行うこととなる。今回の問題は、既存の共同支配事業の持分を追加取得するに当たって、投資者が当初から保有していた追加取得前の持分についても、企業結合会計の原則を適用して再測定を行うのかどうかである。

委員の意見は、再測定すべきだとするものも複数あった一方、再測定すべきでないとの見解の方が多く見られた。これは、21A項の定める「第20項に従った持分の範囲」での企業結合会計の原則の適用は、追加取得された持分のみ適用され、当初から保有する持分には適用されるべきではなく、同一の資産及び負債の持分に対してIFRS第3号の原則は2回以上適用されるべきではないからである。また、本ケースでは当該投資者の当初の保有持分の性質が純投資から共同支配へと変化しているものの、共同支配事業に対する持分の会計処理の方法そのものは変化していない。この点、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」BC30項にも「企業集団の境界線の変化も測定上の要求事項の変化もない」場合には、関連会社と共同支配企業との間で変化があったからといって、同じく持分法を適用する投資の再測定を行うべきではないとしている。このことから類推して、共同支配事業に対する持分の会計処理方法そのものに変化がない以上、再測定を行うべきではないと考

えられるからである。

今回のようなケースで判断にばらつきが出てしまうのは、基準が不明確であることが原因だから基準を修正すべきだとのスタッフ提案であったが、委員会では、その他のケースについて、もう少し範囲を拡大して検討し、他にも不明確な点がないかどうか、確認するべきだという意見が多く出された。次回以降の委員会で、こうした検討を進めることになる。

IFRS解釈指針委員会委員の退任に当たって

筆者は2011年7月から委員会の委員として、4年間、延べ24回の委員会に参加した。この間、委員会の役割もIFRSを適用する国の増加に対応して、関係者の要望に機動的に対応するべく、継続的に見直しが行われてきた。一方、我が国でもようやくIFRSを任意適用する企業が増えてきて、弊社を含めて2015年5月現在（本稿執筆時点）で84社が適用済み、あるいは将来的に適用することを公表している。IFRSの解釈に関する問題も、今後ますます増えていくことになると考えられる。こうした中、委員の後任は韓国の基準設定機関の元委員長が就任されるということが決定し、我が国からの委員は当面不在となることはとても残念で、申し訳なく思う。委員会の活動については、企業会計基準委員会（ASBJ）を中心に今後もモニターされ、随時報告されることになるだろうが、今後とも実際にIFRSを適用する企業の立場で、引き続き動向は確認していきたい。

委員会に参加している間、ASBJの皆様を始め、多くの方のご指導を

賜り、ご支援を頂戴した。この場を借りて御礼申し上げたい。僭越な文章におつきあいいただき、読者の皆様にも厚く御礼申し上げます。

〈注〉

1 IAS第16号 16項

有形固定資産項目の取得原価は、次のものから構成される。

(a) 購入価格（輸入関税及び還付されない取得税を含み、値引及び割戻しを控除後）

(b) 当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因するコスト（以下、略）

IAS第16号 17項

直接起因するコストの例は、次のとおりである。

(a)～(d) … (略)

(e) 資産が正常に機能するかどうかの試運転コスト（資産を当該場所に設置し稼働可能な状態にする間に生産した物品（試運転時に製造した見本品等）の販売による正味の収入を控除後）

2 IAS第16号 73項

財務諸表には、有形固定資産の種類ごとに次の事項を開示しなければならない。

(a)～(d) … (略)

(e) 次の項目を示した期首及び期末の帳簿価額の調整表

(i) 増加

(ii)～(viii) … (略)

(ix) その他の増減

3 IAS第21号 21項

外貨建取引は、機能通貨での当初認識時に、機能通貨と外国通貨との間の取引日現在の直物為替レートを外貨金額に適用することにより、機能通貨で記録しなければな

らない。

IAS第21号 22項

取引日は、取引がIFRSに従って最初に認識の要件を満たす日である。実務上の理由から、取引日の実際レートに近似するレートが使用されることが多い。例えば、1週間又は1か月の平均レートが、当該期間中に発生した各外国通貨でのすべての取引に用いられることがある。しかし、為替レートが著しく変動している場合には、一定期間の平均レートの使用は不適切である。

4 IFRS第11号 23項

共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者も、共同支配事業に係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合には、当該取決めに對する持分を第20項から第22項に従って会計処理しなければならない。共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者が、当該共同支配事業に係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有していない場合には、共同支配事業に対する持分を、当該持分に適用されるIFRSに従って会計処理しなければならない。

5 IFRS第11号 21A項（仮訳）

企業が共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動が事業（IFRS第3号「企業結合」で定義）を構成する場合には、第20項に従った持分の範囲で、IFRS第3号及び他のIFRSにおける企業結合の会計処理に関する原則のうち、本基準におけるガイダンスと矛盾しない原則のすべてを適用するとともに、それらのIFRSで企業結合について要求している

情報を開示しなければならない。

これは、活動が事業を構成する共同支配事業に対する当初の持分と追加の持分の両方の取得に適用される。こうした共同支配事業に対する持分の取得の会計処理は、B33A項からB33D項に定めている。