

# 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 ゆ あ さ か づ お 湯浅 一生

IFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）の議論について、2014年7月に行われた委員会ま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。

## コア棚卸資産の会計処理

この論点は、欧州証券市場監督局（ESMA）から提起されたもので、「コア棚卸資産（Core inventories）」と呼ばれる資産に関して、棚卸資産として会計処理すべきか、有形固定資産として処理すべきなのかという問題である。

「コア棚卸資産」とは、特定の業種（石油化学業界など）においてみられる、企業の製造工程あるいは備蓄のために一定の量が恒常的に必要な資産である。例えば、石油の精製工程においては、精油プラントには最低限の石油が入っていないといけない。また、パイプラインにおいても、使用を始める前に一定量の石油を注入する必要がある。こうした一定量の石油は、工場精油プラントが廃棄、あるいはパイプラインの使用が停止されて初めて取り除くこと

ができる。ガスの貯蔵施設では、通常使用するガスのほかに、施設内の圧力を維持して安定性を保つために、「クッションガス」と呼ばれる一定量のガスが必要となる。さらには、非鉄材料の精錬工程において、効率的に生産・維持するために、様々な形態の物質が、一定量、恒常的に維持される必要がある。

こうしたコア棚卸資産について、ESMAは以下のような共通の特徴がみられる、最低限の分量の資材だと定義付けている。

- (a) 生産設備の操業開始とその後の生産の維持に必要である。
- (b) 他の棚卸資産から物理的に分離できない。
- (c) 除去できるのは、生産設備を最終的に廃棄する時又は相当の財務上の負担をする場合だけである。

本件は、2014年3月の委員会で初めて議論したのだが、確かに実務上、棚卸資産として処理する場合と有形固定資産として処理する場合といったばらつきがあることが報告された。また、コア棚卸資産として定義付けられるものの範囲が明確ではないといった意見も出され、委員会としてアジェンダに追加して検討すること

が決定された。

アジェンダ追加の決定を受けて、スタッフは国際会計基準審議会（IASB）メンバーとの非公式な打合せを行い、アウトリーチを行って業種ごとの現状の確認を行った。その上で、7月の委員会で、今後の解釈指針開発に当たっての対象範囲についての提案と、解釈指針を策定する上での基本的な考え方を議論した。だが、今度は多くの委員から懸念が示され、最終的には委員会としての対応方針を変更し、解釈指針の開発あるいは基準の変更等を行わないことを暫定的に決定することとなった。

スタッフの分析では、業種によってビジネス実態、状況が大きく異なり、確かに実務上のばらつきはあることが確認されたものの、それぞれの業種の中では、かなりの程度、その実務は収斂されていることが報告された。業種内ではある程度整合している実務を、改めて解釈指針を策定することで、大きく変更する可能性があることがまず懸念された。また、「コア棚卸資産」を定義付けることが難しく、解釈指針の対象範囲を特定することが困難であるということも懸念された。

個人的には、ESMAの問題意識は理解できるのだが、委員会で検討して基準開発を行うことによって、その問題が解決され、財務報告が改善するに至るのかどうか、正直、得心できなかった。この問題は長年にわたって知られている案件で、そうした中で実務として業種間でばらつきはあるものの、ある程度、同業社の中で共通化が図られてきたといえるものかもしれない。委員会としては、これ以上の検討は行わず、クローズするという結論を出して、広く意見を問うこととしたもので、フィードバックが明らかになる11月の委員会で、再度の議論を行うことになる。

### 設備のテスト段階において 生産された製品の販売による収入

やはり固定資産に関する問題で、7月の委員会で議論されたのだが、委員の意見が割れ、意外にも興味深いと思えた論点であるため簡単に紹介する。

問題は、プラントなどの大型設備で、完成を間近に控え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、製品の製造コストを上回った場合に、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。こうしたケースは極めて特殊な場合と想定されるが、設備が本稼動する前に、つまり減価償却を開始する前の製品の試験生産の段階で発生した収益の会計処理である。

委員のうち、監査法人からのメンバーも含めて何人かが設備の取得原価から減額するべきだという見解を述べた。それは、IAS第16号17項<sup>(e)</sup>を論拠としており、「資産が正常に

機能するかどうかの試運転費用」に該当し、収益が発生するような場合には、その収益を取得価額に含める、つまり減額するべきだという意見であった。これらの委員からは、現状、資源採掘業などで実務として広く行われている方法であるとも述べられた。

これに対し、他の多くの委員からは、上記IAS第16号17項(e)によれば、見本品等の販売により得られる収入は、「試運転費用」のみと相殺可能であり、収入がコストを超過する場合は、取得原価から減額するべきではないという意見が出された。該当基準を率直に読むとそのような解釈にしかならず、実務で広く（実際には、おそらく限定的なケースと考えられるのだが）実施されているとしても、基準としては明確であるため、アジェンダとして取り上げる必要はないという見解である。

最終的には、後者の意見を支持する委員が多数を占め、アジェンダリジェクションに、取得価額から控除するべきでなく、損益として認識するべきであるという見解も記載することとした。本件も、今後の関係者からのフィードバックに注目したい。

### 「共同支配の取決め」(IFRS第11号) 適用上の論点

本件は2013年11月の委員会で初めて取り上げられ、7月までに何度か議論されてきた問題である。

IFRS第11号「共同支配の取決め」は、2012年10月に公表され、2013年1月以降開始する会計年度より適用されている基準である。従来のIAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」を廃止して置き換えるもので、基準の改訂には大きな狙い

が2つあるといわれている。1つは、従来の基準では、取決めのストラクチャーにのみ焦点が当てられ、独立したビークルの有無によって、「共同支配企業」に分類するか、他の区分に分類するかが決められていたのだが、これを経済実態に即した判断をするように改善したこと。もう1つは、選択適用が認められていた比例連結方式を禁止したことであろう。

本基準の適用上の問題については、複数の提案者より要望が委員会に出された。これを受けてIASBスタッフは、各国の基準設定主体にアウトリーチを行い、2013年11月の委員会で報告した。いくつかの問題が取り上げられたが、委員会では今後の検討を進めるに当たって、優先度の高い2つの論点を取り上げた。そのうちの1つは「共同支配企業」か「共同支配事業」なのかの判断を行うための問題である。

IFRS第11号では、「共同支配の取決めの分類を共同支配事業とするのか共同支配企業とするのかは、当該取決めの当事者の権利及び義務に応じて決まる<sup>2)</sup>」とした上で、その「権利及び義務」を評価するに当たって考慮すべきものとして、「取決めの構造と法的形態、契約上の取決めにおいて当事者が合意した契約条件、並びに、該当がある場合には、その他の事実及び状況である<sup>3)</sup>」としている。

この「その他の事実及び状況」の評価についての判断を行うに当たって、ばらつきが生じる可能性があるため、優先的に検討しようということをして2013年11月の委員会で決定したものである。1月の委員会では、特定の事実及び状況により、共同支配の取決めが共同支配事業に分類され

る結果を生じる権利及び義務がどのように、また、なぜ創出されるのかを理解することが重要であるという意見が多く出された。この点を掘り下げて分析するための設例を開発して検討するようスタッフに指示することになった。

3月の委員会では、スタッフが提案した具体的な設例の分析について検討し、この論点をさらに掘り下げた追加の論点も議論した。設例そのものやその分析はIFRS第11号のガイダンスを理解することに役立つことは認められたが、ベースとなる概念や考え方がより明確でない限り、個別の事象ごとに検討し続けなければならないかという懸念が多く出された。委員会では、IFRS第11号B33項のフローチャートにおいて、別個のビークルを通じて組成された共同支配の取決めであっても、そのビークルの法的形式も契約上の取決めも、共同支配の取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を当事者に直接生じさせない場合に、「他の事実及び状況」を評価する必要があることに着目した。あくまでも「実質優先」であるという見解が出された。

ただ、実質優先の概念が実務で整合的に理解されず、正しく適用されない可能性があることは認識されており、IASBとの協議も踏まえて5月の委員会で再度議論した。「その他の事実及び状況」の評価は、共同支配の取決めの当事者が、実質的に当該共同支配の取決めの資産に対する直接の権利及び負債に対する直接の義務であると識別できる権利及び義務を有しているのかどうかに焦点を当てるべきであるという結論に至った。

もう1つの優先的な論点として、資産・負債に対する持分が、共同支配事業に対する所有持分と異なっている場合の会計処理をどうするのかということがある。例えば、共同支配事業が生み出すアウトプットを当事者が購入するような場合、それぞれの購入比率が、所有持分と異なっている場合に、どのように考えるかという問題である。この点については7月の委員会で議論した。委員からは様々な意見が出されたが、なぜアウトプットの購入比率と所有持分が異なっているのかを理解することが重要であり、持分の差異の性質によって会計処理は異なり得るため、判断が必要であるという結論に至った。

また、7月の委員会では、一般的な共同支配の取決めの形態である「プロジェクト・エンティティ」についても、設例を設けて詳細に議論したのだが、やはり契約形態と実態によって様々なケースがあり、取決めの内容をよく見極めなければならないとした。今後の対応については、これまでの委員会での検討内容が実務での判断に役に立つと考えられることから、その内容を何らかの文書にまとめることとし、どのような方式がよいのか、9月の委員会で検討することになっている。

### 税務ポジションが不確実な状況における当期税金資産の測定

この問題は、税金資産の認識と測定についての案件である。税務調査を経て企業に追加的な課税が生じるというケースで、企業がその追加的な課税への異議申立てを意図している一方、税務当局からは即時の支払を要求されているといった状況の問題である。企業は支払った金額の一

部又は全部を回収すると見込んでいるが、確実ではないといった状況にある。企業が追加的な支払に対して資産を認識すべきかどうかを判断するために、IAS第12号に従って「可能性が高い」の閾値を適用すべきなのか、それともIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のガイダンス、つまり、偶発資産の規定<sup>4</sup>に基づいて「ほぼ確実」の閾値を適用すべきなのかというのが問題である。

5月の委員会では、IAS第12号12項<sup>5</sup>が、当期税金資産及び当期税金負債の認識についてのガイダンスを提供しており、法人所得税に関して税務当局から受け取る金額は当期の税金額であることから、あくまでもIAS第12号に従って認識すべきだという意見が大勢を占めた。また、追加的な支払の時期は、たとえ即時の支払を求められているとしても、認識される当期の税金費用の金額に影響させるべきではないという点でも委員の間では一致した。

しかし、資産を認識すべきなのかどうかを判断するためにIAS第12号又はIAS第37号のどちらを適用すべきなのかに関して重大な不統一があることを実務が示していることが報告された。特に、一部の法域では、「ほぼ確実」の閾値を適用すべきだとするガイダンスを提供しているというのである。こうした実務への影響が大きい法域に配慮して、5月の委員会では、この論点をアジェンダに追加した上で、解釈指針を開発することを暫定的に決定し、スタッフに追加的な分析をするよう指示した。7月の委員会では、解釈指針のドラフトについて議論したのだが、必ずしも解釈指針の開発にこだわるべきではないという意見が多く聞かれ

た。その上で、認識の問題は範囲が広すぎるため対象とはせず、税務ポジションが不確実な状況における測定の問題に絞って追加の分析を行うこととした。特に、いつ、どのように状況の変化を検知するか、あるいは検知できないリスクがある場合や、「可能性が高い」と判断する場合の税金資産負債へ測定への反映の仕方について検討することとした。

### 年金制度改訂又は縮小時の再測定

退職後給付（確定給付制度）においては、制度改訂又は縮小が生じた場合に、IAS第19号99項<sup>6</sup>によって、確定給付負債（資産）の純額を再測定することが求められるのだが、本件は、年度途中において制度改訂又は縮小、あるいは重要な市場環境の変化が発生した場合における会計処理の問題である。

5月の委員会で、2つの論点を議論した。確定給付制度の重要な制度改訂又は縮小が発生する場合に、企業は次のことを行うべきなのかという問題である。

1. 制度改訂又は縮小に伴う損益（すなわち過去勤務費用）を算定するために、確定給付負債（資産）の純額の再測定が求められるのだが、この再測定の値を反映した確定給付負債（資産）の純額を使用して、事象発生後の純利息費用を計算すべきか
2. 勤務費用及び利息純額の計算についての数理計算上の仮定を事象発生後の期間において改訂すべきか

5月の委員会で上記の論点2. に関して、IAS第19号BC64項<sup>7</sup>では、年金制度に重大な事象又は変更が発

生ずるとしても、企業は事象発生後の期間に勤務費用及び利息純額の計算に対する仮定を改訂すべきでないことを示唆していると指摘する意見が出された。しかし、委員の多数は、この考え方では、重大な事象又は変更の影響を無視した、当期の勤務費用及び利息純額が事象発生後の期間に表示される結果を生じさせることになるという懸念を示した。

委員会としては、こうした懸念に対処するため、基準の修正を行うことを暫定的に決定した。重大な事象又は変更が発生する場合には、事象発生後の期間において、当期の勤務費用及び利息純額を算定するために確定給付負債（資産）の純額及び数理計算上の仮定を更新することで、目的適合性が高まった情報を生み出すことにもなるという意見が大勢を占めたのである。

また、この修正によりIAS第19号とIAS第34号「期中財務報告」B9項<sup>8</sup>との間の整合性が高まることになるとも考えられた。B9項では、企業は期中報告期間の年金コストを、重要な市場変動及び重要な一時的な事象（制度改訂、縮小及び清算など）に関して修正すると説明している。

委員会のメンバーの多くは、こうした修正によって、追加的なコストはそれほど生じないはずだと考えている。過去勤務費用の算定のため制度改訂又は縮小の日現在での確定給付負債（資産）の純額を再測定する要求事項がすでにあるからである。しかし、委員会は、提案を開発する際にこれをさらに注意深く検討するようにスタッフに依頼した。7月の委員会では修正案の議論を行ったが、9月以降の委員会で、さらに具体的な文案の検討を行う予定である。

この問題は、我が国のIFRS適用企業にとっても大きな影響を及ぼす可能性があることから、今後の議論についても引き続き報告したい。

#### 〈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費用（下線は筆者）

##### IAS第16号17項

直接起因する費用の例は、次のとおりである。

- (a) 有形固定資産項目の建設又は取得により直接生じる従業員給付費用
- (b) 整地費用
- (c) 当初の搬入及び取扱費用
- (d) 据付及び組立費用
- (e) 資産が正常に機能するかどうかの試運転費用 [資産を当該場所に設置し稼働可能な状態にするときに生産される物品（試運転時に製造された見本品等）の販売により得られる正味受取金額控除後]

##### 2 IFRS第11号15項

企業は、関与している共同支配の取決めの種類を決定しなければならない。共同支配の取決めの分類を共同支配事業とするのか共同支配企業とするのかは、当該取決めの当事者の権利及び義務に応じて決まる。

##### 3 IFRS第11号17項

企業は、共同支配の取決めが共

同支配事業なのか共同支配企業なのかを検討する際に判断を適用する。企業は、関与している共同支配の取決めの種類を、自らの権利及び義務を検討して決定しなければならない。企業は、権利及び義務を次のことを考慮することにより評価する。取決めの構造と法的形態、契約上の取決めにおいて当事者が合意した契約条件、並びに、該当がある場合には、その他の事実及び状況である（B12項からB33項参照）。

4 IAS第37号

31項 企業は、偶発資産を認識してはならない。

33項 実現しないかもしれない収益を認識する結果となるため、財務諸表上では偶発資産を認識しない。しかし、収益の実現がほとんど確実になった場合には、関連する資産はもはや偶発資産ではなく、それを財務諸表上で認識することは適切である。

5 IAS第12号

12項 当期及び過去の期間に係る当期税金は、未納額の範囲で負債として認識しなければならない。当期及び過去の期間について支払済みの額がそれらの年度の税額を超える場合は、当該超過額は資産として認識しなければならない。

14項 税務上の欠損金が過去の期間の当期税金の還付を受けるために使用される場合には、企業はその税務上の欠損金が発生した期間にその便益を資産として認識する。なぜなら、その便益が企業に流入する可能性が高く、便益は信頼性をもって測定できるからである。

6 IAS第19号99項

過去勤務費用又は清算損益を算定する前に、企業は、確定給付負債（資産）の純額を、制度資産の現在の公正価値及び現在の数理計算上の仮定（現在の市場金利及び他の現在の市場価格を含む）を用いて再測定しなければならない。この数理計算上の仮定には、制度改訂、縮小又は清算の前の制度で提供していた給付を反映する。

7 IAS第19号BC64項

同様に、当審議会の考えでは、当期勤務費用及び利息純額を算定する際（すなわち、従業員がその日までにどれだけの勤務を提供したのか、及びその日までの貨幣の時間価値の影響を算定する際）に、制度改訂、縮小又は清算の前後の期間を区別する理由はない。制度改訂、縮小又は清算の際に確定給付制度債務の再測定が要求されているのは、過去勤務費用及び清算損益を算定するためである。IAS第34号のB9項に従って、当期勤務費用及び利息純額の計算の基礎となる仮定は、前事業年度末の仮定に基づくこととなる。

8 IAS第34号B9項

期中報告期間の年金コストは、前事業年度末に保険数理的に決定された年金コストの率を使用して年初からの累積基準で計算されるが、前年度末後の重要な市場変動及び重要な一時的な事象（制度改訂、縮小及び清算など）に関しては修正が行われる。