

# 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 つ お 湯浅 一生

今回は、2014年11月及び2015年1月に行われたIFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）での主要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。

## 供給契約における長期前払

この問題は、原材料の購入者が供給者への長期の前払に同意している場合に、購入者はその前払に対する利息を収益として計上する一方、その結果として棚卸資産のコストの増加と、最終的には売上原価の増加を生じる会計処理を行うか否かについてのものである。

実はこの案件は、2012年1月の委員会で議論されている。その際は、様々な問題があることが確認されていたものの、当時は「顧客との契約から生じる収益」の公開草案が出されていた状況で、その中に顧客への販売を会計処理する際に貨幣の時間価値を反映することに関するガイダンスが含まれていたことから、基準の確定まで議論を中断していた経緯がある。2014年5月にIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

が公表されたことを受け、改めて11月の委員会で議論を再開したものである。

今回の委員会では、IFRS第15号における貨幣の時間価値のガイダンスがこの論点の議論にどのように情報を与えることができるのかを議論した。また、IAS第2号、IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」などの他の基準における貨幣の時間価値の会計処理に関するガイダンスも検討した。

委員会では、IFRS第15号で、契約が重大な金融要素を含んでいる場合には、こうした要素の影響を金利収益又は金利費用として区別して報告すべきであると要求していることを確認する一方、購入者は、融資契約の一環以外の理由（供給の保証など）で財及びサービスの前払をする場合があることにも留意した。委員の多くは、これらの要素を区別することは実務的に非常に難しいとコメントしたものの、契約に従って支払うべき金額と引渡日現在の現金販売価格との差額が、その算定を行う際には重要となるであろうという意見も多く聞かれた。

委員会としては、改めてアウトリー

チを実施するようスタッフに指示した。長期供給契約において購入者が行った前払の性質及びその理由に関する証拠を収集し、契約が金融要素を含んでいたのか、それとも、購入者は他の理由で前払を行ったのかを識別するためである。今後、長期供給契約における前払の性質に関する証拠について分析・検討した上で、議論を継続することになる。

## 税務ポジションが不確実な場合の会計処理

この問題は、不確実な税務ポジション（以下「UTP」という。）から生じる法人所得税資産及び負債の会計処理を明確化する取組みである。本誌2014年10月号に2014年7月の委員会までの議論を紹介しているが、その後も毎回の委員会で議論が継続され、解釈指針案としてドラフトの検討が煮詰まってきた。2015年1月の委員会までに決定した事項を中心に、解釈指針案の内容を以下に記載する。

### ・ 解釈指針が取り扱う範囲

2014年11月の委員会で、すべての法人所得税ポジションをこのプロジェクトの範囲に含めるべきであること

に暫定的に合意した。特定の状況（例えば、企業に税務当局との未解決の係争がある状況）に範囲を限定しようとする、恣意的なルールにつながるであろうと考えたからである。ただ、2015年1月の委員会の議論で、繰延税金を含まないことに対する懸念が出され、最終的には当期税金及び派生する繰延税金を対象とすることに暫定的に合意した。

#### ・ 認識の規準

IAS第12号は当期税金資産又は負債の認識の閾値を明示的には設定していないが、第14項<sup>1</sup>及びIAS第12号の目的は「可能性が高い」という認識の閾値に言及していることに委員会は着目した。また、現在の「財務報告に関する概念フレームワーク」でも、可能性が高いという認識の閾値に言及していることから、企業が税務当局に金額を支払うか又は税務当局から金額を回収する可能性が高い場合にだけ、企業が当期税金資産又は負債を認識する旨を解釈指針案に盛り込むことを暫定決定している。なお、2014年7月に、認識については却下通知を最終化しているが、この却下通知とも不整合は生じない内容である。

#### ・ 会計単位

企業は、各UTPについて目的適合性のある情報を提供する会計単位に関して判断を行うべきであることに委員会は着目した。例えば、ある具体的なUTPに関する決定が他のUTPに影響を与えるか又は他のUTPの影響を受けると見込まれる場合には、それらのUTPを単一の会計単位として会計処理すべきであるという考え方である。

#### ・ 測定についてのアプローチ

企業は税務当局に支払う（又は税

務当局から回収する）と見込まれる金額の見積りを、最も可能性が高い金額又は期待値のいずれかを用いて（どちらの方法が、税務当局に支払う（又は税務当局から回収する）金額をより適切に予測すると企業が見込んでいるのかに応じて）行うべきであるという原則を暫定決定している。このアプローチにより、それぞれのケースに係る将来キャッシュ・フローの予測に有用な情報を提供するという考えである。議論の過程で、このアプローチがIFRS第15号の変動対価の金額の測定と整合的であることにも留意した。一方で、米国基準が採用する、累積確率を基に発生する可能性の方が高くなる（more-likely-than-not）税務上のベネフィットの金額を使うという測定基礎を採用すべきだという意見も一部の委員から主張があったが、最終的にこの測定基礎を提案しないことを決定した。IFRSでは累積確率を基に発生する可能性の方が高くなる金額を使用するアプローチについては言及しておらず、IFRS第15号とIAS第37号が期待値及び最も可能性の高い金額に言及していることに留意してのことである。

また、ガイダンス案の前提として、税務当局が報告を受けた金額を調査するとともに、すべての関連する情報について十分な知識を有すると仮定すべきである旨を明確化すべきであることも、2014年9月の委員会で暫定的に決定した。

#### ・ 開示及び経過措置

2015年1月の委員会で、解釈指針案には、開示に関するガイダンスを含むことも暫定合意された。また、一定の条件下において遡及適用は許容されるものの、適用実務の困難さ

を配慮して、解釈指針適用時までの累積影響額を利益余剰金で調整した上で、将来に向けて適用することを暫定的に合意している。

### 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

この案件については、本誌2014年10月号にも記載しているのだが、プラントなどの大型設備で、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。

この問題が委員会で取り上げられたのは2014年7月で、その際には、こうした金額は純損益として認識されることになることは現行の基準から明確であり、当該資産の取得原価の減額とはならないとして、この論点をアジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。IAS第16号の16項から17項<sup>2</sup>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からである。

ところが、委員会の暫定決定に対して、市場関係者から9件のコメントレターを受け取ったのだが、その多くは、採掘業及び他の業種に対する潜在的影響を懸念するものであった。2014年11月の委員会では、こうしたフィードバックについて議論し

た。それらのコメント提出者は、試運転コストを上回る正味の収入を建設中の資産のコストの減額とすることが、こうした業種での現行実務で一般的であると指摘していた。その上で、いくつかの実務上の論点を提起していた。

11月の委員会では、こうしたコメントを受け、この論点をさらに分析するために、アジェンダに追加することを決定した。委員会は、問題の範囲をいくつかの業種だけに限定するのではなく、広く以下の論点を検討することとし、スタッフにアウトリーチを含めて追加の調査を実施するように依頼したのである。

- (a) 資産はいつ使用可能となるのか
- (b) 資産をその場所及び状態に置く間に、どのようなコストが試運転コストに該当するのか
- (c) 試運転コストを上回る収入の処理方法
- (d) 資産をその場所及び状態に置くのに必要な他の活動（試運転ではないもの）に関して受け取る他の収入の会計処理方法
- (e) 資産から控除した収入の開示
- (f) 受け取った収入へのIFRS第15号の適用可能性

2015年1月の委員会では、国際会計基準審議会（IASB）スタッフが採掘事業者などに追加の調査を行った結果、上記の問題に加えて、「経営者の意図した方法で稼働可能」になる時期の判断に関する問題が明らかになるなど、さらに広範な検討が必要だという見方が示された。だが、委員の多くから、この問題への対応の範囲が広がることを懸念する声が上がリ、そもそも提起された問題である、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

超える場合の分析に集中すべきだという意見が出された。資産をその場所及び状態に置くために必要な「試運転」以外の活動に伴って受け取る収入については、有形固定資産の取得原価に含めてはならないことは基準上明確であることから、改めて「試運転」の意味にフォーカスして検討を進めることとした。一方、開示の必要性についても委員の多くが確認した。こうした委員会での見解を踏まえ、今後さらに議論を継続していくことになる。

### 外貨建の取引について適用される為替レート

この問題は、外貨建の収益取引をIAS第21号「外国為替レート変動の影響」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ものである。具体的には、顧客が財又はサービスの支払を、返金不能の前払によって行った場合について、実務にばらつきがあるというのである。つまり、前払の受取日の為替レートを使用する場合と、財又はサービスの移転日の為替レートを使用する場合があるという、アウトリーチの結果が2014年11月の委員会で示された。また、このばらつきは、IFRS第15号の適用後も続くと言及されるとの意見が出された。

IAS第21号の21項から22項<sup>3</sup>では、外貨建取引について、機能通貨での当初認識時に、取引がIFRSに従って最初に認識の要件を満たす日（取引日）現在の直物為替レートを適用することによって記録することを要求している。この「最初に認識の要件を満たす日」ということから、収益の認識は前払日の為替レートを用いて行うべきなのか、それとも収益

認識日の為替レートを用いて行うべきなのかについて、完全には明確でないものの、前払日現在の為替レートを用いて収益認識の方が、IAS第21号のより適切な解釈であるという意見が多く聞かれた。この考え方は、次のような理由によるものである。

- (a) 企業は現金を受け取った後は為替リスクに晒されなくなる。
- (b) 財又はサービスを移転する義務（前払金の受取りの認識時に繰延収益が生じる）と当該移転の履行（収益が生じる）は、単一の取引である。
- (c) IAS第21号の23項に従って当初認識後に再換算されない非貨幣性項目としての繰延収益の処理と整合的である。

こうした基本的な考えのもと、委員会としては、外貨建の収益取引に係る取引日の識別に関するガイダンスを、IAS第21号の22項の解釈指針として開発することを暫定的に決定した。また、この論点はIFRS第15号との相互関係があり、IFRS第15号に関する論点が生じる場合には、収益移行リソース・グループ（TRG）にそれらの論点を知らせるべきであることも示された。

2015年1月の委員会では、開発すべき解釈指針がカバーする範囲、前払日現在の為替レートを用いて収益認識することを基本原則とした場合に、より複雑な事例にどのように適用されるかという問題、さらに適用開始日について議論した。

解釈指針が対象とする範囲については、収益に関わる取引に制限するのではなく、同様の論点を生じるその他の取引についても対象とすることに、暫定的に合意した。すなわち、

対応する資産、費用あるいは収益に伴う支払あるいは受領により、外貨建の前払金あるいは繰延収益といった非貨幣性項目が生じる場合である。一方、開発する解釈指針は、例えば、企業結合、金融商品あるいは株式報酬といった、公正価値で評価する資産、費用あるいは収益には適用されないであろうと委員会としては考えている。また、保険契約や法人所得税についても適用されないのではないかという見方もしている状況である。

複雑な事例にどのように適用するかについては、以下のような原則を解釈指針に織り込むことで暫定的に合意している。

- (a) 取引日とは、取引が最初に認識される日であり、当初認識が段階的に行われる場合には、取引日も段階的に生じることを明確にする。
- (b) 取引価格の一部だけが前払、前受された場合には、前払、前受時の換算レートは、それが対応する資産・費用、収益の取引価格の部分に適用される。時の経過とともに認識される資産・費用、収益についての前払金、前受金の配分は、対応する非貨幣性資産、負債の償却（認識の中止）のパターンによって行う。
- (c) 外貨建の現金が前払、前受され、その結果、非貨幣性項目である前払金、繰延収益が生じる場合のみを適用範囲とする（すなわち、貨幣性項目が生じる場合及び現金以外の項目の前払、前受が行われる場合は対象外とする）。

適用開始時期については、以下の事項を暫定的に合意した。

- (a) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用開始日より

も早期の適用日とはしない。ただし、早期適用は認める。

- (b) 以下のいずれかの経過措置を適用する。

- (i) IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従った遡及適用

- (ii) 適用開始の報告期間の開始日あるいは比較年度の開始日に、その時点で完了していない契約についてのみ累計の影響額を利益剰余金に反映する。

- (c) 初度適用企業についての例外措置を設けない。

以上の内容を盛り込んだ解釈指針案をドラフトし、次回の委員会で検討することになる。

### 銀行が発行したプリペイド・カードに係る負債について

この問題は、銀行が発行したプリペイド・カードに係る負債について、その銀行の財務諸表においてどのように分類するかを明確化することと、以下の特徴を有するプリペイド・カードの未使用残高の会計処理についてのものである。

- (a) 有効期限がない。
  - (b) 現金の返金、換金、現金との交換ができない。
  - (c) 一部の小売業者でのみ財又はサービスに交換可能で、カードのプログラム次第で、業者の範囲は1つの業者である場合から特定のカード・ネットワークを受け入れる業者の全業者である。
  - (d) 未使用残高に手数料は生じない（これは、保有者がプリペイド・カードを使用しない場合には未使用残高が減少しないことを意味する）。
- こうしたプリペイド・カードの保

有者が使用あるいは引換えをしていないプリペイド・カードの金額がある場合、銀行が営業する法域によっては、未請求資産に関する法律に従って、未使用残高は永久に残る結果となる場合がある。このような未使用残高は非行使部分（Breakages）と呼ばれることが多い。

こうした特徴を有するプリペイド・カードに係る負債は金融負債なのか、非金融負債なのかという問題提起である。金融負債に該当するかわからないか、上記の非行使部分についての会計処理が異なることも考えられるため<sup>4</sup>、検討の要請が委員会に対して行われた。

2014年11月の委員会では、上記で説明した特徴を有するプリペイド・カードに係る負債は、「他の企業に現金又は他の金融資産を支払う契約上の義務」（IAS32.11）に該当し、金融負債の定義を満たすのではないかという意見で概ね一致した。発行銀行は、小売業者に現金を引き渡す契約上の義務（カード保有者が財又はサービスの購入にプリペイド・カードを使用することを条件とする）を有しているからである。したがって、発行銀行は、プリペイド・カードに係る負債の認識の中止をいつ行うのかを判断するためにIFRS第9号「金融商品」（IAS第39号「金融商品：認識及び測定」）を適用することになる。

しかし、委員会は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム又はノンバンク企業が発行するプリペイド・カード（発行企業又は他の企業の財又はサービスと交換できる）などの他の類似の取決めに関して、同様の会計処理にならないことに懸念を示した。委員会はスタッフに、そうし

た他の類似の取決めを分析するとともに、上記で説明した特徴を有するプリペイド・カードと他の類似の取決めとの区別を具体的に検討するよう要請した。また、この論点に関する米国財務会計基準審議会（FASB）の緊急問題専門委員会（EITF）の議論をフォローすることも依頼した<sup>5</sup>。

2015年1月の委員会では、11月の議論を受けてスタッフがいくつかの事例を示したのだが、単純に金融商品と判断し、IFRS第9号（あるいはIAS第39号）に従って、認識の中止を行うこと（実際には、契約上の義務が消滅しない限り、認識を中止することができないと考えられる）と、類似の商品で、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティー・プログラム」による特典クレジットの会計処理が異なってしまうこと、また、その違いをどのようにして区分するかが不明確であるといった懸念が示された。次回以降の委員会で、引き続き検討されることになる。

#### 〈注〉

##### 1 IAS第12号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。

##### 2 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）

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）

##### 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。

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 金融負債の認識の中止に関するガイダンスはIFRS第9号で「企業は、金融負債が消滅した時、すなわち、契約で特定された債務が免責、取消し、又は失効となった時に、かつ、その時にのみ、財政状態計算書から金融負債（又は金融負債の一部）を除去する。」と

規定されている（IFRS9.3.3.1）。

一方、IFRS第15号によれば、「企業が契約負債における非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識しなければならない。企業が非行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいない場合には、企業は見込まれる非行使部分の金額を、顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として認識しなければならない。」とされている（IFRS15.B46）。

5 同一のSubmissionが米国EITFに対してもされている。米国EITFは当該論点をアジェンダに追加することを2014年11月に決定しており、当該議論は今後も引き続き行われる予定である。ただし、検討となっている論点は、当初のSubmissionの内容（発行銀行は商品の提供義務を負わず、現金を支払う義務のみを有する場合）に限られる。