

IFRS解釈指針委員会報告

IFRS解釈指針委員会委員／富士通㈱財務経理本部IFRS推進室長 ゆ あ さ か つ お 湯浅 一生

はじめに

本誌でIFRS解釈指針委員会（以下「委員会」という。）について定期的に報告させていただくとお約束しながら、ずいぶんと時間が経過してしまいました。不精をお詫びするとともに、改めて委員会での議論について報告させていただく。

2か月に1度の頻度で開催される委員会では、毎回、多彩な問題が数多く議論されている。本稿ではそうしたトピックの中から、我が国に影響がありそうなもの、関係者にとって関心が高そうな案件について筆者の独断で選択させていただき、最近の議論の内容を含めて、その経緯とともに掘り下げて紹介することとしたい。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。

賦課金に関するガイダンス案

委員会の主要な任務とされるのが解釈指針の開発だが、2012年5月に解釈指針のガイダンス案が2件公表された。賦課金に関するガイダンス

案はそのうちの1つで、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の下での政府などの公的機関によって課される賦課金（levy）に関する会計処理のガイダンス案である。約1年にわたって委員会で議論が行われた末にガイダンス案の公開に至ったのだが、市場関係者からのコメントが2012年9月に締め切られた。同年11月の委員会でコメントの分析と解釈指針として確定するために今後の方向性について議論を行ったことから、今回は本件に関して取り上げることとしたい。

問題の所在とガイダンス案策定までの委員会での議論

この案件で検討している主要な論点は、賦課金の支払いに関する負債（賦課金支払負債）をいつ計上するかという、負債の認識時期の問題である。当初に提示された事例の1つにフランスの鉄道税がある。1月1日時点で鉄道業を行っている事業者に対して課金され、その金額は前年度の売上高の比率（シェア）に基づいて算定されるといったものである。このような賦課金は、決算期が12月に終了するような場合、年度末で賦課金支払負債を計上するのか、ある

いは翌年度になって計上するのか、解釈にばらつきがあるので、ガイダンスを明確にしてほしいという要請である。

IAS第37号第14項(a)では、引当金を認識する要件として、「企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有して」いることとされる。この「過去の事象」が、上記例では、賦課金の計算の基礎となる売上を計上している12月が属する年度に企業が活動をしていることであると考え、当該年度に推定的債務が生じているとして負債を認識するのか、それとも、翌年の1月1日時点で事業を行っている（市場に参加している）ことによって初めて法的債務が生じ負債を認識するのか、あるいは、その両方を加味して負債認識を判断しなければならないのかといった議論があった。委員会としての暫定的な結論は、負債を認識するための最終的な事象は1月1日に市場に参加していることであるから、負債認識は会計年度末の12月31日に行ってはならず、1月1日になって初めて認識するべきであるというものとなった。

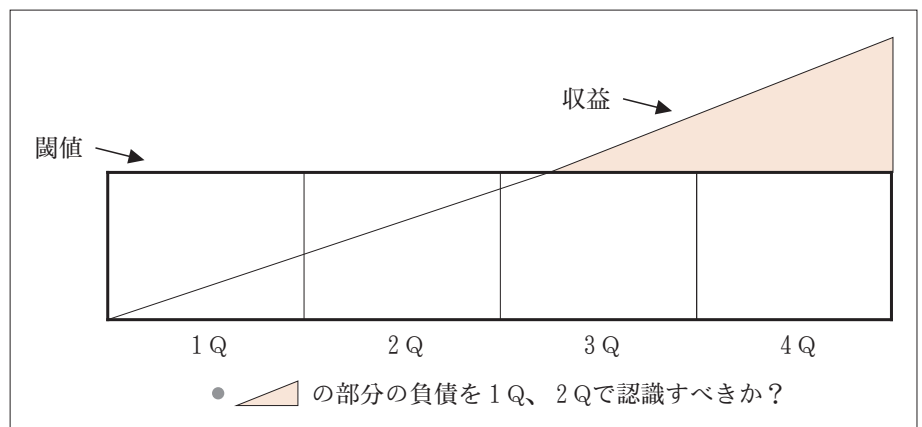
また、こうした賦課金は公的機関

から課金されるものであって、IAS第12号「法人所得税」の範囲以外のもの、かつ、何らかの見返りを期待しての対価ではないもの、すなわち、非交換取引であるものとした。したがって、賦課金を支払う見返りに何らかの資産を受け取るといったことではないものという位置付けとした。こうした特質を前提に、ガイダンス案を策定していった。

分かれた見解

賦課金の認識に当たっての基本原則は、IAS第34号「期中財務報告」に従って、期中財務諸表を作成する場合にも同様に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（下記イメージ図を参照）。多くの委員は、閾値に達した段階で初めて負債を認識することがIAS第37号の原則に沿った会計処理であるとする一方、閾値は測定の要件の1つにすぎず、年間を通じて閾値に達することが見込まれる場合には、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従って、年初から負債も認識すべきだという少数意見もあった。2012年1月の委員会で議論したのだが、委員会はこの件について、IASBに見解を照会することとした。



2012年2月のIASBの審議会にてこの問題が議論されたのだが、IAS第34号B7項に記載されている「変動リース料の例」の考え方を適用して、年間を通じて賦課金の対象となる収益が閾値に達することが見込まれる場合には、年初からこれに対応する負債（及び費用）の一部を見越し計上すべきだという、委員会の少数意見に沿った結論となった。

IAS第34号B7項

変動リース料は、負債として認識される法的又は推定的債務の例かもしれない。もしリース契約に、

借手の年間売上が一定水準に達したときは変動リース料が支払われるという条項があり、その一定水準の売上が達成されると予測され、それゆえに企業にとって将来のリース料を支払う以外に現実的な選択肢がない場合には、事業年度の間中期に年間売上が所定の水準に達する前であっても債務が発生することがあり得る。

このIASBの結論を受けて委員会として再度議論したのだが、それでもコンセンサスは得られなかった。したがって、委員会としては閾値の

問題はガイダンスとして示さないという結論としたのだが、賦課金に関する解釈のばらつきの多くは解決されるという考えの下、2012年5月にガイダンス案として公開し、広く意見を求めることとした。

市場関係者からのフィードバックと11月の委員会での議論

ガイダンス案が公開された段階では、「特定の市場で事業を行う企業に対して公的機関が課す」賦課金を対象とすることとしていたのだが、この「賦課金」という用語の定義付け、さらには、どのような賦課金がこの解釈指針に準じた会計処理をするのかといった対象範囲もわかりにくく、明確化すべきだといったコメントが、我が国の企業会計基準委員会（ASBJ）も含めて多くの関係者から寄せられた。また、委員会でコンセンサスを得られなかった閾値の問題については、やはり解釈指針の範囲とすべきであるといった趣旨の批判的な意見が多かった。

委員会では、このようなコメントを受け、改めて「賦課金」の定義付けを検討し、IAS第12号で取り扱う法人所得税を除いた、公的機関が課すすべての賦課金を対象とすることで解釈指針を取りまとめることとした。また、閾値を超えた場合に課金される性質を持った賦課金についても、再度、会計処理について議論することで合意した。

ただ、賦課金を費用処理すべきか、資産性があるかといった議論をするに範囲が拡大してしまうため、負債の認識、つまり、貸方についての会計処理に焦点を当てるべきではないかという市場関係者のコメントも多く、委員の中でも支持する者も多かった。ガイダンス案の段階では対象

とする賦課金の性質として対価性がないものを想定していたことから、コメントを受けて改めて範囲を広げてしまうことへの懸念を示す委員もいた。特に、政府などの公的機関と契約を交わし、サービスを提供しているといった事象も多くあることから、そのような企業と公的機関の一般的な契約と賦課金との区別をどのようにすべきか、今後、さらに検討を深めていく必要があると考えられる。

やはり多くの関係者から示された懸念として、次のようなものがある。今回のガイダンス案に従えば、例えば、会計年度末日の12月31日に事業を行っていることに対して課金されるといった賦課金の場合（イギリスの銀行税（Bank Levy）がこのようなタイプなのだが）、年度末になって初めて債務発生事象が生じたといえることから、12月31日に負債を認識するとともに、借方は費用処理となる。したがって、それ以前の期中財務報告の段階では、負債（及びこれに対応する費用）が計上されないという解釈になるのだが、こうした負債の会計処理がIAS第37号の原則に沿ったものであることは、ほとんどの関係者が同意したものの、一方で、経済実態を適切に表すものではなく、財務諸表の利用者にとって有用な情報とはならないといった内容のコメントが多く寄せられたのである。

こうした点について、委員会としてだけでなく、IASBとしても何らかの対応を検討する必要があるのではないかという問題提起は筆者からもしてみた。だが、多くの委員は、解釈としてはあくまでもIAS第37号に沿ったものであること、また、対

応するにしても、IASBとしてIAS第37号の見直し、IAS第34号の見直しといった大きな問題になる可能性が高く、個別に対応することは困難ではないかという意見が大勢であった。ただ、こうしたコメントが多くあったことで、IASBに報告することとした。

2012年11月のIASBの審議会で簡単な報告がされたのだが、一部の理事から、閾値の問題と同様、12月31日に債務発生事象が生じると見込まれる場合には、期中財務報告においても負債を認識すべきだという見解が示されたようである。閾値に関するIASBの意向と、多くのコメントの意向に沿った解釈指針とすべきだという意見である。2013年1月からの委員会で、引き続き議論することになる。執筆時点（2012年12月）では、2013年上期中に解釈指針として確定させる予定とされているのだが、今後、紆余曲折が予想される。