

IFRSをめぐる動向 第51回 IASBの新たなプロジェクト～農業と料金規制事業～

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) の月次合同会議等での討議内容に基づき、IFRS をめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。

今回は、IASB のアジェンダ・コンサルテーションの結果、昨年より検討が開始されている基準レベルの新たなプロジェクトについて取り上げます。2012 年 12 月に公表された「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に関するフィードバック文書では、IASB の今後の対応方針が示されており、その中で、個別の基準開発に関して、各種のリサーチプロジェクトのほか、最初に検討すべき基準レベルのプロジェクトとして、以下の3つの項目が示されました^①。

- ・農業 (特に、果実生成型の生物資産)
- ・料金規制事業
- ・個別財務諸表: 持分法の使用

今回は、上記のうち、既に審議が進められ、各種の決定も行われている農業と料金規制事業を取り上げ、それらのプロジェクトの背景と、2012 年9月から2013 年2月までの間の審議においてなされた主な仮決定の概要について解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. 農業 (果実生成型の生物資産)

(1) 背景

① 現行の IAS 第 41 号の会計処理

企業は、生きている動物や植物 (IAS 第 41 号ではこれらを「生物資産」と定義しています。) を管理し、それらを成長させ販売したり、それらから農産物を収穫したり、新たな生物資産を生み出したりする活動を行うことがあります。こうした農業活動について、IFRS では、IAS 第 41 号「農業」において、その会計処理を定めています。特に、生物資産は、それ自体が質的、量的に変化し、成長していくという生物学的な変化を伴うため、そのような特徴を財務諸表上で表すのに最も適切なのは公正価値であるという考え方に基づき、現行の IAS 第 41 号では、生物資産の当初認識時から収穫時点まで、売却費用控除後の公正価値による測定を要求しています。

分類	現行の IAS 第 41 号の会計処理
生物資産	売却費用控除後の公正価値で測定し、その変動を発生した期の純損益に含める（ただし、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除く）。

②寄せられた懸念と IASB の対応

生物資産を一律に公正価値で測定することを求める現行の IAS 第 41 号の定めに対して、農業を重要な産業とする国（例えば、マレーシア）の企業や他の関係者から懸念が寄せられました。

具体的には、ヤシの木など、何らかの収穫物を生む果実生成型の生物資産 (bearer biological asset: BBA) について、公正価値で測定することの実務上の困難性が懸念として挙げられました。また、こうした果実生成型の生物資産は、農産物を生産するための手段であり、製品を製造する機械などと同様に IAS 第 16 号「有形固定資産」の原価モデルを適用することが適切であるとの指摘がなされました。特に、パーム油や天然ゴムなど、工業原料となる農産物の生産が盛んなマレーシアにおいて、それらを生み出すヤシの木やゴムの木を公正価値で測定する会計処理の要請は、深刻な問題をもつものとされました。実際に、マレーシアでは、2012 年より IFRS の強制適用を開始しているものの、農業については、適用が延期されています^②。

この論点について、マレーシアの会計基準設定主体 (MASB) は、問題点の分析を行い、公正価値測定の見直しの必要性を IASB に要望してきました。また、アジア・オセアニア地域の会計基準設定主体で構成されるアジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG) の関連するワーキンググループからも、この問題を指摘した文書 (Issue paper) が公表され、IASB の審議に際しても用いられています^③。

このような背景から、IASB は、アジェンダ・コンサルテーションに寄せられた意見への対応の一環として、2012 年 5 月の会議で、果実生成型の生物資産に関する IAS 第 41 号の修正案の開発を優先することを決定しました。

(2) IASB のこれまでの検討状況

2012 年 9 月、IASB は、果実生成型の生物資産に焦点を当て、限定的な範囲のプロジェクトとしてアジェンダに追加することを決定し、具体的な検討を開始しました。その後、2012 年 2 月までの検討状況は以下のとおりです。

年月	検討項目
2012 年 12 月	果実生成型の生物資産の範囲および会計処理

①見直しの対象となる生物資産の範囲

2012年12月の会議では、原価ベースのモデルに変更する果実生成型の生物資産の範囲について議論が行われ、IAS第41号の見直しの範囲を以下のようにすることが仮決定されました。

(ア) 植物(plant)である 果実生成型の生物資産に限定する。

(イ) 果実生成型の生物資産を、消費型の性質を有さない 生物資産と定義する。

上記(ア)の決定により、例えば、乳牛などの家畜は改訂の範囲に含めないこととされました。これは、家畜を含めると原価モデルの使用が複雑となる可能性があること(例えば、生まれた子牛に、親牛にかかるコストをどのように配分するかなど)、また、もともと挙げられていた懸念は、果実生成型の植物に関連するものであるためです。

上記(イ)の決定における消費型の性質を有さない生物資産とは、農産物の生産や供給のみに使用でき、それ以外の代替的な用途を有さない生物資産を意味します。したがって、例えば、材木用の樹木など、それ自体で販売可能な生物資産は、消費型の生物資産(consumable biological asset: CBA)として扱われ、今回の見直しの対象外となります。これらを整理すると図表1のようになります。

【図表1】IAS第41号の見直しの範囲

新たな分類案	例	現行の会計処理	見直し後
(ア)植物である果実生成型の生物資産(BBA)	ヤシの木, ぶどうの木	売却費用控除後の公正価値による測定	<u>原価ベースの測定</u>
(イ)植物である消費型の生物資産(CBA)	材木用の樹木, 観葉植物, 小麦		売却費用控除後の公正価値による測定
(ウ)家畜	乳牛, 肉用牛, 羊, 豚		売却費用控除後の公正価値による測定

②原価ベースのモデルを適用する場合の会計処理

果実生成型の生物資産を原価で測定する場合において、生物資産の特徴に関連したいくつかの論点が生じます。例えば、成長し、成熟するまでの生物学的な変化をどう測定するか、また、生物資産の上で成長する作物(例えば、果樹の上で成長する果実)をどのように会計処理するか、という論点です。IASBは、これらについて、2012年12月の会議で以下のように仮決定を行いました。

- ・自家建設の設備と同様に成熟前の果実生成型の生物資産を原価の累計額で測定する。
 - ・果実生成型の生物資産の上で成長する作物は、地上で成長する作物と整合的に売却費用控除後の公正価値で測定し、その成長につれて、公正価値の変動を純損益に認識する。
- さらに、2013年2月の会議では、果実生成型の生物資産について、主として以下のような仮決定が行われています。
- ・IAS第16号の認識や開示の規定をそのまま適用し得る。このため、IAS第41号ではなく、IAS第16号の範囲に含めて取り扱う。
 - ・公正価値やその算定基礎などの追加開示が投資家にとって重要かどうか、公開草案で意見を求める。
 - ・IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」のみなし原価の免除規定の利用を認める。

(3) 今後の予定

2013年2月26日付のIASBのプロジェクト計画表では、2013年第2四半期または第3四半期に、上記の仮決定に基づく公開草案の公表が予定されています。

3. 料金規制事業

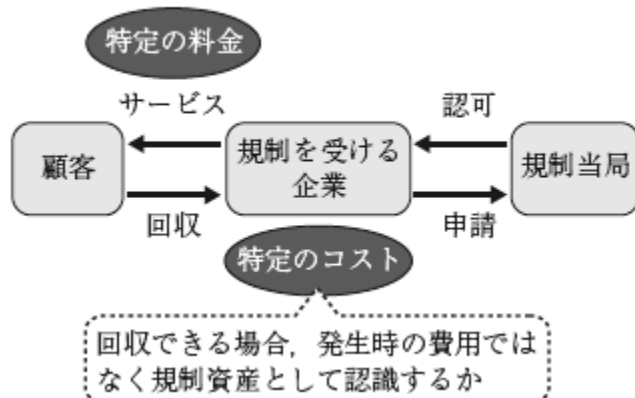
(1) 背景

① 料金規制に関する会計処理の論点

料金規制とは、規制を通じて、財やサービスについて顧客に請求できる価格を設定することをいいます。電力やガスなどの業種においてみられる規制であり、多くの国で、さまざまな形態の料金規制があると言われています。

この料金規制に関する会計上の主要な論点は、料金規制により生じる権利・義務を規制資産・規制負債として認識すべきかどうか、というものです。例えば、規制当局の認可に基づき、顧客に請求する料金を調整することによって、当期に生じた特定のコスト（所定の利益を含む）を将来に回収できる場合に、当該コストの発生時に費用処理するのではなく、コストを回収する権利を規制資産として認識し、会計処理するかどうか、という論点です（図表2参照）。

【図表2】 料金規制に関する会計処理の論点のイメージ



現行の IFRS には、料金規制の会計処理に関する指針は定められていません。IASB は、過去にこの問題について検討し、2009 年には料金規制から生じる資産・負債の認識を提案する公開草案も公表しています。しかし、そうした資産・負債を認識することが適切かどうかについて、概念上の懸念などが寄せられ、早期の解決が困難となり、2010 年にプロジェクトが中断されました。

②寄せられた懸念と IASB の対応

カナダや米国などでは、国内の会計基準において、料金規制事業に関して規制資産・規制負債を認識し、会計処理するための具体的な指針が設けられています。このため、IFRS に同等の指針がないことへの懸念が生じ、特に、2011 年から上場企業に IFRS の適用を強制しているカナダの一部の企業にとって、深刻な問題となりました。これに対処するため、カナダの会計基準審議会 (AcSB) は、適格な料金規制事業を営む企業に対して、IFRS への移行の延期を認める措置を設け、2013 年2月には、後述する IASB の暫定基準の開発状況を考慮し、この延期措置を 2015 年まで延長することが決定されています^④。

同様の問題はインドなどでも生じているといわれており、IASB のアジェンダ・コンサルテーションの過程でも、引き続き、関係する国の作成者や投資家から、論点の再検討を行うことへの支持が示されました。このような経緯を踏まえ、IASB は、2012 年5月の会議において、料金規制事業に関するプロジェクトの再開を合意し、検討を開始しました。

(2)IASB のこれまでの検討状況

IASB における 2012 年9月以降 2013 年2月までの検討状況は以下のとおりです。

年月	検討項目
----	------

2012年9月	プロジェクトの進め方
2012年12月	DPで扱うべき論点, 諮問グループの設置, 暫定基準の要否
2013年1月	暫定基準における論点(範囲, 認識, 測定, 表示, 開示, 経過措置等)
2013年2月	暫定基準のその他の論点, DPに関する「情報提供の要請」の要否

① 2つのフェーズ

2012年9月と12月の会議を経て, IASBは, 料金規制事業のプロジェクトを, 以下の2つのフェーズに分けて進めることを決定しました。

- ・包括的なプロジェクト…料金規制が資産または負債を生じさせるかどうかを包括的に検討するためのディスカッション・ペーパー(以下「DP」)を公表する。

- ・暫定基準の開発…包括的なプロジェクトの完了までの当面の間, IFRS適用企業に, 料金規制事業に関する各国の国内基準の継続適用を認めるための暫定基準を開発する。

このように2つに分けたのは, 料金規制に関する資産・負債の認識についての包括的な検討は, 現在, IASBが見直しを開始している概念フレームワークのプロジェクトと密接に関連し, 長期的なプロジェクトとならざるを得ないところ, 一方で, カナダなどにおけるIFRS適用の延期措置を早期に解消し, 企業間の比較可能性を改善する観点から, 一時的な基準の開発が早期に必要なであるとされたためです。

以下では, それぞれのフェーズについて, 2013年2月までの審議における主な仮決定の概要を説明します。

② 包括的なプロジェクト

包括的なプロジェクトでは, 規制資産・規制負債の認識などの論点を扱うDPの公表を目指して検討が行われています。2012年12月の会議では, DPで扱う具体的な論点が検討され合意されました。例えば, 以下のような論点を扱うことが合意されています。

- ・料金規制事業に関する指針の範囲をどのように定めるか。
- ・料金規制により生じる権利・義務がどのようなものであれば, 概念フレームワーク上の資産・負債の定義を満たすことになるか。
- ・財務諸表上で, 規制資産・規制負債をどのように表示し, 何を注記で開示すべきか。

また、料金規制に関する会計処理は専門性を要し、DP の開発には十分なりサーチが必要であるとの観点から、プロジェクトの進め方について、以下の仮決定も行われています。

- ・外部の有識者を集め、本プロジェクトのための正式な諮問グループを設ける。
- ・プロジェクトの範囲を確立するため、情報提供の要請(RFI)を公表する。

後者の情報提供の要請は、料金規制に関する事実に基づく証拠を集めることが目的とされています。各国の料金規制の仕組みや規制により生じる権利・義務の性質を理解するための質問が設定され、コメント期間は 60 日間とされる予定です。

このように、包括的なプロジェクトは、プロジェクトの初期の段階で、十分リサーチを行って進めることが予定されています。

③ 暫定基準の開発

暫定基準は、各国の会計基準に従って規制資産または規制負債を現在認識している企業に対して、既存の会計方針を継続して適用することを認めるものとするのが 2012 年 12 月の会議で仮決定されています。

これを前提に、同年 12 月から 2013 年 2 月の会議において、多くの仮決定がなされました。主な仮決定の内容は以下のとおりです。

項目	主な仮決定の内容
適用範囲	<ul style="list-style-type: none"> ・IFRS の初度適用企業のみが利用できるものとする。 ・範囲に含まれる料金規制の種類を定義する(2009 年の公開草案のものよりも広い定義とする)。
認識と測定	<ul style="list-style-type: none"> ・認識、測定および減損について、既存の会計方針を継続して適用できる(ただし、変更は制限される)。 ・個別の規制上の繰延勘定残高(規制上の資産および負債)の減損を各国の会計基準に基づき検討し、当該残高が含まれる現金生成単位(CGU)で減損を検討する場合には、IAS 第 36 号「資産の減損」の規定を適用する。 ・規制上の繰延勘定残高について、IAS 第 12 号「法人所得税」に従って繰延税金資産・負債を認識するが、その金額は、規制上の繰延勘定残高に含めて表示する。
表示と開示	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表上、規制上の残高を独立の科目で表示し、小計を用いて、他の項目とは分けて表示する(なお、規制資産と規制負債の相殺は認められない)。 ・報告金額についての分析を注記で開示する。
経過	<ul style="list-style-type: none"> ・遡及適用を求める。

措置等	・IFRS 第1号のみなし原価の免除規定を利用できるものとする。
-----	----------------------------------

(3) 今後の予定

2013年2月26日付のIASBのプロジェクト計画表では、暫定基準について、2013年第2四半期に公開草案の公表が予定されています(コメント期間は120日間の予定)。また、包括的なプロジェクトについては、2013年第2四半期に情報提供の要請を公表し、2013年第4四半期にDPを公表することが予定されています。

① なお、これらの項目は、フィードバック文書公表前の2012年5月のIASB会議において、基準レベルのプロジェクトとして優先して取り組むことが既に合意されていたものです。

② 次のウェブサイトの2012年6月30日付プレスリリースを参照。

<http://www.masb.org.my/>

③ 2012年9月IASB会議のスタッフペーパー13B参照。

④ 次を参照。

<http://www.frascanada.ca/accounting-standards-board/item64425.aspx>