



IAS 第 23 号「借入費用」の修正案

国際会計基準審議会 (IASB) は先月 (3 月)、IAS 第 23 号「借入費用」の修正案を公表しました。改訂 IAS 第 23 号は、借入費用の資産化を要求しており、米国会計基準 (US GAAP) でも同様な処理が要求されています。この記事では、Shelley So と Dick Overeem が、改訂 IAS 第 23 号の主な内容、財務報告に対する影響、および経営者が採るべき措置について解説します。

現行の IAS 第 23 号は、経営者が会計方針を選択することを認めています。適格資産に関連する借入費用を資産化するか、費用として即時認識するかを選択できます。改訂 IAS 第 23 号はこの選択肢を削除し、経営者に適格資産に関連する借入費用を当該資産の取得原価の一部として資産化することを求めています。適格資産とは、使用または売却の準備のために相当な期間を要する資産です。例えば、自家建設した建物、機械および社内開発したソフトウェア (無形資産) などがあります。

当基準の改訂は、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) との短期コンバージェンス・プロジェクトの一環として行われました。いくつかの技術的な差異が未だ解消されていないため、借入費用を費用化する選択肢を削除することで US GAAP とのコンバージェンスが完全に達成されるわけではありません。改訂 IAS 第 23 号の適用日は 2009 年 1 月 1 日で、早期適用が推奨されています。将来に向けて適用され、比較財務情報は修正再表示する必要はありません。

IASB は、適用開始日を特定の日に指定することを認める追加的な救済を行っています。例えば、経営者があるプロジェクトを開始し、そのプロジェクトにかかる利息に改訂 IAS 第 23 号を適用して資産化することを望む場合は、経営者は 2008 年 10 月 1 日を適用開始日に指定することができます。

主な影響

- **適格資産に関連する借入費用を費用化するという選択肢がなくなります。**この改訂による影響の程度は、会社の従来の借入費用の方針により変わってきます。すでに借入費用を資産化する処理を行っている企業の場合、改訂 IAS 第 23 号の適用はそれほど難しいことはありませんが、その場合でも、IAS 第 23 号における変更箇所を認識しておく必要があります。
- **改訂 IAS 第 23 号は、取得原価で測定された適格資産に対してのみ適用されます。**公正価値で測定された適格資産は適用されません。これは、投資資産あるいは生物資産 (biological assets) を有する企業に影響を及ぼす可能性があります。
- **日常的に製造される棚卸資産、または反復的に大量生産される棚卸資産は、改訂 IAS 第 23 号の適用対象外です。**現行基準は、左記に該当する棚卸資産でもその生産期間が短期間の場合のみ適用除外でした。改訂 IAS 第 23 号では、ウイスキーやワインなどの棚卸資産は、資産化の対象ではなくなります。
- **現行の会計方針に従って借入費用を費用化している企業は、適格資産を特定しなければなりません。**製造業では、多くの場合、生産プロセスでの使用を目的に、自社で資産を建設します。通信会社では、多くの場合、自社のネットワークを自社で構築します。適用対象がほとんどないと思われる業界においても (例: 小売企業が自社で店舗の建設あるいは再開発を行う場合)、適格資産が存在する可能性があります。適格資産とされるその他の例として、製品開発費用および新 IT システムの導入費用等があります。

適格資産の借入費用の資産化に関して、しばしば、「適格資産とは何か?」「借入費用を資産化する期間は?」「資産化率 (利率) の決定において、どの借入率を検討材料とするか?」などの実務的問題が発生します。別々の子会社が適格資産を保有し、異なる利率による別々の借入 (個別および一般) を行っている場合、この問題はさらに複雑になります。これらの困難な問題は認識されており、経営者の判断が必要であることが基準に書かれています。

残る US GAAP との差異

改訂 IAS 第 23 号により US GAAP と IFRS の差異がすべて解消されるわけではありませんが、最も重要な差異はなくなります。残る差異は、借入費用と適格資産の定義に関するものです。例えば、US GAAP では換算差額を借入費用として処理することを許容していませんが、改訂 IAS 第 23 号では借入費用とすることを認めています。また、持分法投資は、US GAAP では適格資産とされる可能性があります。改訂 IAS 第 23 号では適格資産ではありません。

現時点における措置

改訂 IAS 第 23 号は、2009 年(暦年)までは強制適用されません。経営者は当面以下を検討しなければなりません。

- **早期適用**— 企業の中には、IFRS による報告と US GAAP による報告を調整するために改訂 IAS 第 23 号を早期適用する企業、あるいは改訂 IAS 第 23 号の適用開始日を特定したいと考える企業があるでしょう。EU 企業は、改訂 IAS 第 23 号が承認されるまで、これを適用することはできません。
- **適格資産の特定**— 企業は、借入費用を資産化しなければならない資産を特定する必要があります。
- **適切な借入費用の決定**— 企業は、個別借入および一般借入のうちのどれを資産化する借入費用の計算に含めるかを決定しなければなりません。また企業は、一般借入の場合には、資産化率を決定する必要があります。
- **システムおよび統制**— 資産化する借入費用の決定および計算にあたっては、情報システムおよび情報統制の更新が要求されます。

改訂 IAS 第 23 号の要約

- 適格資産とは、使用または売却の準備をするために相当な期間がかかる資産です。
- 借入費用は、資金の借入に関連して企業が計上する利息およびその他の費用であり、以下のものが含まれます。
 - 借入利息
 - 借入における割引あるいはプレミアムの償却
 - 付随費用の償却
 - ファイナンス・リースに係る費用
 - 利息費用の調整とみなされる範囲での、外貨借入に生じる換算差額
- 企業は、どの借入を適格資産に割当てていくかを決定しなければなりません。個別借入の場合、これらの個別借入に係る借入費用から投資収益を差し引いた額が資産化され適格資産の原価に含まれます。
- 一般借入の場合、企業は、適格資産を取得するための特別な借入を除く借入に適用される借入費用の加重平均に基づいて資産化率を計算しなければなりません。
- 資産化の開始日は、適格資産に係る諸費用および借入費用が発生し、当該資産の使用または売却の準備に必要な作業を引き受けた日となります。延長期間に作業が中止された場合、企業は資産化を中止します。必要な作業が実質的にすべて完了した時点で、企業は資産化を停止します。

改訂 IAS 第 23 号は 2009 年 1 月 1 日以降に開始する期間に適用されます。早期適用が推奨されますが、その場合には開示が必要です。EU の報告企業は、EU が承認するまで、改訂 IAS 第 23 号を適用することはできません。

お問合せ： あらた監査法人(広報)

あらた監査法人

〒108-0014

東京都港区芝浦4丁目2-8

住友不動産三田ツインビル東館13階

電話:03-6858-0179(直通)

メールアドレス: aratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界 149ヶ国 771 の都市に 14 万人以上のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwCのメンバーファームとして、会計及び監査においてPwCの手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwCのグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質の監査を提供していきます。

© 2007 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved.

'PricewaterhouseCoopers' refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the other member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.