

IFRIC活動状況報告 (2009年11月会議)

元国際会計基準審議会 (IASB) 実務研究員 公認会計士 おおき まさし
大木 正志

1 はじめに

2009年11月の国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) について、活動状況を報告する。IFRIC2009年11月会議が、2009年11月5日及び6日にロンドンのIASB本部で行われた。

11月会議の結果、議論された論点の状況は、表1のとおりである。

筆者は、最近までIASBの研究員(テクニカルスタッフ)として、IFRICプロジェクト及びIASBプロジェクトに従事していた。現在は、国際会計事務所ロンドン本部にて勤務している。

本稿では、IFRICの議論、公式ペーパー、IASBスタッフ及びIFRIC委員からの情報を踏まえながら、日本の読者の方々にも分かりやすいよう若干の補足説明を加えて、会議の決定

表1	
解釈指針の承認	IFRIC解釈指針案D25号「持分金融商品による金融負債の消滅」をIFRIC第19号として公表することの承認
解釈指針作成を決定した論点	(鉱物資源の採掘活動における)生産段階で生じたストリッピングコストの会計
アジェンダ最終決定 (リジェクション)	4 論点
アジェンダ仮決定 (リジェクション)	7 論点

内容を説明する。

文中の意見にわたる部分は、筆者の見解であることをあらかじめお断りしておく。

2 持分金融商品による金融負債の消滅

2009年8月に、IFRIC解釈指針案D25号「Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments」(持分金融商品による金融負債の消滅)が公表された。60日のコメント期間を設定してコメントが募集された。今回のIFRIC会議で、解釈指針案の再討議が終了した。IFRICは、適用範囲、優先的な測定方法及び部分消滅に関して明確化をした。修正点の重要性に照らして、再公開手続の必要性はないと判断された。本解釈指針は、2010年7月1日以降開始事業年度より適用されることが決定

された。IFRICは、最終解釈指針公表のコンセンサスに達した。

ボード11月会議

ボードは、IFRIC第19号「持分金融商品による金融負債の消滅」の公表を承認した。

なお、別途、解釈指針の解説を本ジャーナル誌上ですることとしたい(本誌18頁参照)。

3 生産段階で生じたストリッピングコストの会計

IFRICは、鉱物資源の採掘活動において生産段階で生じたストリッピングコストの会計に関して、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。

ストリッピングとは、地中の鉱物資源を掘り当てる際に行われる表土等の廃棄物質の除去作業をいう。専門家の高度の技術が必要とされ、専用の大型機械の稼働が必要であるという。一般に、鉱物資源の採掘活動は、探査、評価、開発、生産、閉鉱の各段階を経る(なお、IFRS第6号は探査及び評価のみを適用対象としている)。このうち、開発段階のストリッピング作業はプレストリッピングといわれる。今回問題になって

いるストリッピングは、生産段階のものである。

ストリッピングコストの会計処理には、現在、4つの方法があるという。

- ・ 費用処理
- ・ 棚卸資産原価に算入し、資産計上する方法（米国基準に準じる方法）
- ・ 資産計上し、リザーブに配分する方法（カナダ基準に準じる方法）
- ・ ストリップレシオを用いて資産計上する方法（大手企業の実務で比較的多く使用されている方法）

ストリップレシオとは、推定埋蔵量全体に占める推定廃棄物質の割合をいう。ストリップレシオ法では、超過ストリッピングコスト（実際のストリッピングレシオが平均ストリッピングレシオを超過する場合）が資産計上される。反対に、過少ストリッピングコストが生じた場合、過去に資産計上されたコストは償却（費用処理）される。

IFRICは、一般論として、鉱物資源の開発コストは資産認識要件を満たすとした。生産段階のストリッピング活動が企業の将来の便益を生み出すのであれば、原則として、その関連コストは資産認識要件を満たすとした。

IFRICは、IASBで現在進行している採掘活動プロジェクトが、生産ストリッピングコストの会計に特段に焦点を当てたガイダンスを提供しないことを認識した。IFRICは、実務のばらつきが生じていることなどを理由として、本論点をIFRICアジェンダに追加することを決定した。次回IFRIC会議にて、解釈指針の

表 2

関連基準	論 点
IFRS第3号	非支配持分の測定
	非置換又は任意置換株式報酬プラン
IFRS第5号	処分予定グループ評価減
IAS第23号	「一般借入金」の意味

コープを決定する予定である。

4 アジェンダ項目決定

表2の論点については、IFRICで検討されるべきアジェンダ項目ではないことが決定された。

本誌2009年10月号にて仮決定内容を紹介しているので、ご参考いただきたい。IFRS第3号に関する論点については、2009年8月に公表された年次改善公開草案で基準改訂が提案されている。

5 アジェンダ項目仮決定

IFRICは、表3の論点についてアジェンダ項目の仮決定をした。いずれもアジェンダに含めないとの仮決定である。

以下、論点を絞って解説することとする。

IFRS第2号株式報酬－将来事象に左右される決済条件を伴う取引

IFRICは、決済条件が将来事象に左右される場合、株式報酬取引の分類と変動を明確化するようリクエストを受けた。その将来事象とは、企業若しくは取引相手の支配外であるか、若しくは、取引相手の支配内にある事象である。

IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。IFRICは、ボードが本論点を、IFRS第2号のポスト・インプリメンテーション・レビューの一部として検討するよう提言することとした。

IFRS第4号・IAS第32号－REIT投資のスコープ論点

REIT（不動産投資信託）の契約条件により、TDI（総分配可能利益）の90%を投資家に分配することが要求されていて、残余10%の利益が経営者の裁量により分配可能であるとする（国によっては、税務上の恩典を享受するために、このような契約

表 3

関連基準	論 点
IFRS第2号	将来事象に左右される決済条件を伴う取引
IFRS第4号・IAS第32号	REIT投資のスコープ論点
IAS第18号	持分商品の配当受領
IAS第27号	結合財務諸表と報告企業の再定義
IAS第27号	プーリング法を適用した場合の比較情報の表示
IAS第32号	“fixed-for-fixed”条件の適用
IAS第38号	償却方法

条件を設定するケースがあるという)。IFRICは、残余TDIの分配裁量が、IFRS第4号保険契約にいうDPF（裁量権のある有配当性）の定義を満たすかどうか、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。

IFRICは、本論点に関して提供した場合のガイダンスは、解釈ガイダンスというよりは適用ガイダンスにすぎないとして、本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。

IAS第18号収益－持分商品の配当受領

IFRICは、配当が被投資企業の自己株式で比例的に実施され、かつ、現金受領の代替がないような場合、個別財務諸表における配当収益の認識に関するガイダンス提供のリクエストを受けた。株式配当に関する配当受領側の会計処理である。

現在のIFRSは、配当金の収益認識に関するガイダンスを提供している。全普通株主が、被投資企業の自己株式を配当として比例的に受領する場合、投資家の財政状態及び経済的利益に何の変化もない。この場合、IAS第18号第29項(a)の規定により、配当は収益として認識されない。なぜならば、取引に関連する経済的利益が投資家に流入する可能性が高くないからである。

IFRICは、本論点に関して提供した場合のガイダンスは、解釈ガイダンスというよりは適用ガイダンスにすぎないとして、本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。

IAS第27号連結及び個別財務諸表－結合財務諸表と報告企業の再定義

IFRICは、IFRSにおいて、IAS第27号に定義される親子関係に制限されることなく、報告企業が共通支配下

にある企業を選択して財務諸表を表示する能力があるかどうか、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。結合財務諸表（combined financial statements）をIFRSで認めるかどうかに関する質問である。

IFRICは、IFRS財務諸表内にどのような企業を含めることができるかどうかは、共通支配下取引の文脈において「報告企業」をいかに解釈するかにかかっているとした。ボードは2007年12月に、共通支配の定義と共通支配下の企業結合の会計手法を調査するためのリサーチ・プロジェクトを立ち上げている（ただし、現在休眠中）。また、報告企業は、概念フレームワークプロジェクトで取り上げているテーマである。

また、IFRICは、IFRSにおいて、グループからカーブアウトされた企業ないし事業を、比較報告期間に報告企業から除外して再定義できるかどうか、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。例えば、会計年度X2年にカーブアウトされた企業がある場合、比較期間のX1年度の財務諸表をカーブアウトベースで作成できるかである。IFRICは、ボードの共通支配下取引プロジェクトが、子会社及び事業のスピンオフなどのデマージャー（事業分割取引）を検討することに注目した。

以上より、IFRICは本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。

IAS第27号連結及び個別財務諸表－プーリング法を適用した場合の比較情報の表示

IFRICは、共通支配下企業間の企業結合において持分プーリング法を適用した場合に、比較報告期間での

財務諸表の表示をいかにすべきか、ガイダンスの提供をするようリクエストを受けた。

例えば、親会社グループの傘下に子会社A、B、Cが並列しているとすると、グループ内再編により、会計年度X2年度期首より子会社Cが子会社Aの支配下に入ったとする。X2年にAグループの財務諸表は、Cを連結することとなる。比較会計期間のX1年に、AはCを連結したものととして再表示できるかどうか、再表示の可否をめくり実務で見解が分かれているとしている。

IFRS第3号は、共通支配下の企業結合及び事業結合を範囲除外している。本論点の解決には、複数のIFRS（例えば、財務諸表の表示を扱うIAS第1号と、財務諸表の連結を扱うIAS第27号など）の相互関係を解釈する必要がある。ボードは2007年12月に、共通支配の定義と共通支配下の企業結合の会計手法を調査するためのリサーチ・プロジェクトを立ち上げている。

以上より、IFRICは本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。

IAS第32号金融商品：表示－「fixed-for-fixed」条件の適用

IFRICは、IAS第32号第22項の「fixed-for-fixed」条件の適用に関するガイダンスを提供するようリクエストを受けた。「fixed-for-fixed」条件とは、「一定額の現金その他の金融資産と交換に、自らの持分金融商品の一定数を（受け取るか又は）引き渡すことにより決済される契約は、持分金融商品（資本区分）である」とする原則である。例えば、企業の株式の一定数を、固定価格又は一定



GLOBAL SOLUTIONS CONSULTING

公認会計士による 翻訳サービス

私たちは、会計・金融関連文書の日英・英日翻訳に特化したサービスを提供しております。

公認会計士・米国公認会計士の翻訳者が、会計の専門家だからこそ可能な確かな原文理解と適切な翻訳を行います。

さらに複数のプロフェッショナルによるピアレビューが高品質の翻訳を保証します。

アニュアルレポート／目論見書／グローバル・オファリング関連資料／IR関連文書類／プレゼンテーション資料／金融庁提出文書等

この他、海外の公認会計士・内部監査人等の往査時の通訳等にも対応いたします。

グローバル・ソリューションズ・コンサルティング株式会社

【翻訳事業部】

東京都千代田区丸の内 1-11-1
パシフィックセンチュリープレイス 8F
<http://www.global-solution.jp/>
03-6860-8423(担当：松本)
honyaku@global-solution.jp

の元本金額の債券で購入する権利を相手方と与える株式オプションは、持分金融商品である。

今回のサブミッションでは、変動数量の自己株式を引き渡す転換権が付いているが、引渡し数量にキャップ（上限）とフロアー（下限）が組み込まれている優先出資証券について、「fixed-for-fixed」条件の適用をいかに考えるかが問われた。

IFRICは、今回のサブミッションのケースに加えて、それ以外のケースにおいても、「一定額の現金その他の金融資産」及び「一定数の持分金融商品」の文言をめぐり、「fixed-for-fixed」条件の適用に関して、多くの実務のばらつきが存在することを認識した。

ボードは現在、資本の性質を伴う金融商品に関する財務報告を改善及び簡素化するプロジェクトを進めている。当プロジェクトは、資本と資本以外の商品の区分に焦点を当てている。これは、IAS第32号の「fixed-for-fixed」条件の見直しを含む。

IFRICは、ボードの「資本の性質を伴う金融商品」プロジェクトが、「fixed-for-fixed」条件に関する問題を適時に取り上げることが期待される、と結論した。以上より、IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。

IAS第38号無形資産－償却方法

IFRICは、有限の耐用年数のある無形資産の適切な償却方法の決定に当たり、「経済的便益の消費」の意味についてガイダンスを提供するようリクエストを受けた。サブミッションで検討された償却方法は、定額法及び生産高比例法（収益ベースの生

産高比例法を含む）である。

IAS第38号第98項は、「償却方法は、資産に具現化された見積将来経済的便益の見積消費パターンを基礎として決定される」としている。償却方法の決定は、判断の問題である。IAS第1号「財務諸表の表示」第122項により、償却方法の決定に用いられた重要な判断は、財務諸表の注記にて開示されなければならない。

償却方法の決定に必要とされる判断に資するガイダンスの提供は、解釈ではなく適用ガイダンスにすぎない。以上より、IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないことを仮決定した。