



# IFRIC活動状況報告 (2010年1月会議)

公認会計士 おおき まさし 大木 正志

## 1 はじめに

2010年1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。IFRIC2010年1月会議が、2010年1月7日及び8日にロンドンのIASB本部で行われた。

2010年1月会議の結果、議論された論点の状況は、下記のとおりである。

解釈指針作成を決定した論点（審議中のテーマ）	2 論点
アジェンダ最終決定（リジェクション）	7 論点
アジェンダ仮決定（リジェクション）	4 論点
準備のための議論	1 論点
年次改善	7 論点
計	21論点

IFRICは、提出された論点が、下記6つのアジェンダ基準（必ずしもすべてを満たす必要はない）に適合するかどうかについて検討し、決定する。アジェンダ項目として決定された論点だけが、解釈指針作成に向けて本格的な審議に入ることとなる。

(a) 広範（widespread）であること、そして、実務的な関連性（practical relevance）を有すること。

(b) 著しく相違する解釈が実務に存在する（significant divergence in practice）、若しくは、これから発生すると考えられる場合。もし、IFRSが十分に明白であり、実務の相違が存在しないと考えられる場合には、アジェンダ対象とならない。

(c) 実務の相違を取り除くことで財務報告が改善すること。

(d) 現行のIFRS及びフレームワークによって解決可能であること。スコープが十分に狭い（narrow）こと、しかし、費用対効果の点でスコープがあまりに狭すぎてもいけない。

(e) タイムリーにコンセンサスに至ることができる可能性が高いこと。

(f) 現在進行中若しくは予定されているIASBプロジェクトに関連する場合、IASBの活動よりも早くガイダンスを提供する差し迫った必要性があること。IASBプロジェクトが、IFRICの手続を完結するよりも早く問題解決できるのであれば、IFRICのアジェンダ対象とはならない。

アジェンダ項目に該当しないと判断された論点（アジェンダ仮決定）

は、その理由とともにIFRIC UPDATE上で公開され、30日間のコメント期間を経た後に、次回のIFRIC会議にて最終決定される。

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くなるように若干の補足説明を加えて、会議の決定内容を説明する。

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 解釈指針作成を決定した論点（審議中のテーマ）

基準	論点
IAS第16号	生産段階で生じたストリッピングコストの会計
IFRS第2号	権利確定条件と非権利確定条件

### IAS第16号 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。専門家の高度な技術が必要とされ、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）
- ・ 将来便益に対応する原価のみを資産計上する方法（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、2009年11月の会議において、本論点をIFRICアジェンダに追加することを決定した。

IFRICは、2010年1月会議で、解釈指針の適用範囲について議論した。適用範囲のコンセプトは、生産段階の採掘活動において生じる不要物質の除去コストに関する会計処理を扱うとした。スタッフは、2010年3月会議にて、解釈指針で対象とすべきコストの範囲と定義について、ペーパーを準備する予定である。また、認識、測定、資産償却等の会計処理に関するペーパーを準備する予定である。

### IFRS第2号 権利確定条件と非権利確定条件

IFRICは、権利確定条件（特に、業績条件）と非権利確定条件を区分する基準を明確化するようリクエストを受けた。特に、勤務条件、業績条件及び非権利確定条件の区分方法を問われた<sup>1</sup>。具体的には、次の2つの適用問題である。

- ・ 業績目標が業績条件とされるためには、その業績目標と個々の従業員の勤務の間に直接的な関連性が要求されるか。
- ・ 業績目標が業績条件として適格

であるかどうかを決定する際に、特定の勤務期間が業績目標の対象期間に比して長いこと若しくは短いことが問題となるか。

IFRICは、権利確定条件の定義並びに2008年1月に公表された「権利確定条件と中止（IFRS第2号改訂）」において改訂されたガイダンスが明確でないことを認識した。したがって、権利確定要件と非権利確定要件を区別する際に、実務の相違が生じているとした。

IFRICは、勤務条件、業績条件並びに非権利確定条件の区分を明確にすることにより、適用の一貫性が改善されると結論した。したがって、本論点がアジェンダに追加されることが決定された。

## 3 アジェンダ最終決定

下記の表の論点については、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。

### 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

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

追加しないことを決定した。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便益が、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。

グループからある企業若しくは事業がカーブアウトされた場合、比較報告期間を通じて、それらの企業等を除いて報告企業を再定義できるかどうか（すなわち、比較期間を通じてカーブアウトベースの財務報告が可能かどうか）、IFRICは、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。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を連結したものと再表示できるかどうか。再表示の可否をめぐる、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、固定価格又は一定の元本金額の債券で購入する権利を相手方に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」の文言をめぐる、「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り将来経済的便益の見積り消費パターンを基礎として決定される」としている。委員の中には、当該原則の適用に係る実務の相違を減らすことができることから、適用指針の作成が必要との見解を持つ者がいた。一方で、本論点に関して提供できるガイダンスは適用ガイダンスにすぎない、との見解を持つ委員もいた。IFRICは、償却方法の決定は判断の問題であることに注目した。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。

委員間の見解の相違により、IFRICは、タイムリーに本論点に関してコンセンサスに達することはできないであろうと結論した。以上より、IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

本論点に対するコメントレーターで注目されるべきは、IFRIC第12号サービス譲与契約の無形資産モデルを適用する場合に、どのような償却方法を使用すべきかについて実務の相違が生じている、としている点であ

る。

## 4 アジェンダ仮決定

IFRICは、下記の論点についてアジェンダ項目を仮決定した。

基準	論点
IAS第21号	投資持株会社の機能通貨の決定
IAS第32号	株主の自由裁量
IAS第36号	IFRS第8号の経過規定との相互関係
IAS第39号	ボリュートリック・オプションナリティ・フォワード契約の会計単位

### IAS第21号－投資持株会社の機能通貨の決定

IFRICは、個別財務諸表における投資持株会社の機能通貨決定に際して、子会社の経済環境が考慮されるべきかどうかリクエストを受けた<sup>2</sup>。

IAS第21号第9項から第11項は、企業の機能通貨を決定する際に考慮されるべき指標を提供している<sup>3</sup>。同第12項によれば、上記の指標が絡み合い、機能通貨が明らかとならない場合には、経営者は、基本となる取引、事象及び状態の経済的効果を最も忠実に表す機能通貨を決めるために、その判断力を行使する、としている。

したがって、投資持株会社だけでなくすべての会社について、機能通貨を決定するためにどのようにIAS第21号を適用するかに際して、判断力を行使することが必要である。IAS第1号「財務諸表の表示」は、財務諸表の理解に資する重要な会計方針と判断について開示を求めている。

IFRICは、本論点に関するガイダンスの提供は、性質として解釈ではなく適用ガイダンスであるとした。

したがって、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－株主の自由裁量

IFRICは、現金を引き渡す契約債務を含む優先株式で、その支払いが株主の自由裁量による場合、当該優先株式が、資本若しくは金融負債のいずれに分類されるかについて、ガイダンス提供のリクエストを受けた。

IFRICは、優先株式の所有者への分配が発行者の自由裁量である場合には、当該株式は、持分金融商品（資本）として分類されるとするIAS第32号AG26項に注目した。

IFRICは、現金を引き渡す契約債務が株主の自由裁量による場合、企業が現金引渡しを回避するための付帯条件のない権利を有しているかどうかの判定について、また、結果として、当該金融商品が金融負債若しくは資本として分類されるべきかについて、実務の相違が存在している可能性を認識した。

IFRICは、ボードが、資本の性格を持つ金融商品の財務報告を改善・簡素化するためのプロジェクトに取り組んでいることに注目した。本プロジェクトの主な目的は、資本と非持分金融商品の区分を改善することであり、また、IFRSと米国基準をコンバージェンスさせることである。

したがって、IFRICは、ボードの「資本の性格を持つ金融商品」プロジェクトが、資本と非持分金融商品の区分をタイムリーに取り上げることが期待した。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36号 資産の減損－IFRS第8号の経過規定との相互関係

IFRICは、IFRS第8号「事業セグメント」の経過規定とIAS第36号「資産の減損」の相互関係に関して、ガイダンス提供のリクエストを受けた。

IASBは、2006年11月にIFRS第8号を公表した際に、IAS第36号を改訂した。当該改訂により、IAS第14号「報告セグメント」で定義されていた「セグメント」という用語に対するリファレンスが、IFRS第8号で定義された「事業セグメント」へのリファレンスに置き換えられた。特に、のれんの減損テストに際して現金創出単位の集合の上限を設定する際に、IAS第36号第80(b)項<sup>4</sup>がIFRS第8号へのリファレンスに改訂された。以前は、かかる上限が、IAS第14号で認識されるセグメントを参照して設定されていた。IFRICは、IFRS第8号の適用初年度において企業がのれんの減損テストを実施する際に、セグメントの定義の変更を理由として、企業によってはのれんの減損損失を認識する必要があったことに注目した。

IFRICに対する質問は、IAS第14号からIFRS第8号への変更を遡及的に適用した結果として決定された、追加的に発生したのれんの減損損失が、過年度調整として表示されるべきか若しくは当報告期間の事象（当期損益）として表示されるべきか、である。

IFRICは、IFRS第8号が2009年1月1日以降開始事業年度から適用されること、したがって、2009年12月31日以降終了事業年度を有する企業に適用されることを認識した。ガイダンスの提供のためには、IFRICデュープロセスハンドブックに含まれるデュープロセス手続に従う必要があることから、IFRICは、タイムリーにガイ

ダンスを提供することが不可能であるとされた。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39号 金融商品：認識と測定－ボリュームメトリック・オプションリティ・フォワード契約の会計単位

IFRICは、下記の特徴を持つ契約がIAS第39号第5項－第7項（適用範囲）を適用する場合に、2つの個別契約として評価されるべきかどうかについて、ガイダンスの提供をリクエストされた。その契約の特徴とは、企業が一定の数量のユニットの非金融商品項目を一定の価格で引き渡す（売り渡す）ことが強制され、かつ、企業が取引相手に対して同様の非金融商品項目について一定の価格で一定の数量の追加的ユニットを購入する権利を与えていることである。

IFRICは、実務の相違が生じていることを認識したが、ボードがIAS第39号を差し替えるプロジェクトを加速させており、2010年末までに包括的な基準が公表される見込みであることを認識した。ボードは、IAS第39号の差替えの一環として、IAS第39号第5項－第7項における非金融商品項目の売買契約に関するガイダンスを含め、同基準の適用範囲を検討する予定である。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。

## 5 準備のための議論

### IFRS第1号 IFRS初度適用－移行時における自己建設資産に含まれる原価の会計

IFRICは、従前のGAAPの会計方針に従って自己建設資産の一部にあ

る特定の原価を資産計上していた企業がIFRSを適用する場合について、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた。従前のGAAPの会計方針は、IFRSにも準拠している。IFRSへの移行時に、企業は当該会計方針を変更することを選択している。変更後の会計方針がIFRS移行日に従前のGAAPで資産計上している原価にも適用されるのであれば、自己建設資産（例：建設契約資産及び棚卸資産）の帳簿価額は異なるこ

ととなる。リクエストは、IFRS第1号が、従前のGAAPにおける資産帳簿価額を移行日に修正再表示することを要求しているのかどうかを明らかにすることである。IFRICは、今回の会議では結論を出さなかった。スタッフが本論点の調査をさらに実施することとなった。

### 6 IFRICでいまだ議論していない論点

サブミッションを受けたものの、

IFRICがいまだ議論していない論点は、下表のとおりである。次回の会議で議論される予定である。

### 7 年次改善プロジェクト

2009年8月に、ボードにより公表された年次改善プロジェクトの提案内容に寄せられたコメントについて、IFRICは議論した。IFRICによるリコメンデーションの内容を下記の表にてまとめた。IFRICによるリコメンデーションは、将来のボード会議における承認に回され、2010年4月にボードにより最終改訂が公表されることとなる。

このほか、2008年8月に公表された年次改善に含まれていたIAS第39号に係る改訂提案について、金融商品会計差替プロジェクトで検討されるべきことを理由に、IFRICは提案を撤回することをボードにリコメンドしている。

関連基準	トピック名	論点
IAS第19号	制度資産の定義	ある資産が、IAS第19号に定義される制度資産として会計処理されるための要件の明確化。
IAS第21号	関連会社に対する投資の減少に伴う外貨換算調整額のリサイクリング	関連会社に対する純投資が絶対条件により減少する場合に、企業は外貨換算調整額の一部を損益ヘリサイクルするべきか。
IAS第26号	退職給付制度の財務諸表における制度資産の会計	退職給付制度により保有される制度資産が、IAS第26号若しくはIAS第39号のいずれかで会計処理されるべきか。
IAS第34号	総資産に係るセグメント情報の中間財務諸表での開示	セグメントごとの総資産の開示がIAS第34号により要求されるか。

基準	改訂テーマ	提案内容	IFRICによるリコメンデーション
IFRS第1号 IFRS初度適用	初度適用年度における会計方針変更	最初のIFRS財務諸表の対象となっている会計年度に行われた会計方針の変更及びIFRS第1号の免除規定の適用の変更に関するガイダンスを提供している。	2010年会議では議論せず。
	再評価ベースの金額のみなし原価としての利用	資産の一部又は全部について、特定の事象（例えば、新規株式公開）を契機とする再評価が最初のIFRS財務諸表の対象となっている会計年度に行われた場合に、その再評価ベースの金額のみなし原価として用いることを初度適用企業に認めることを提案している。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。特定の事象による再評価の実施方法の特定並びに適用日の明確化を求める。
IFRS第3号 企業結合	改訂IFRS第3号の発効日以前に生じた企業結合の偶発対価の移行措置	改訂IFRS第3号の発効日以前に行われた企業結合における偶発対価は、引き続きIFRS第3号（2004年度版）に従って会計処理されることを明確にすることを提案している。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。偶発対価に関する旧基準の規定を新基準移行措置の中で再生することを提案。また、金融商品たる偶発対価に関する測定規定を1つのIFRSの中にまとめることを提案。
	非支配持分の測定	改訂IFRS第3号による非支配持分の測定方法の選択肢を、現在の所有持分に関する金融商品のうち、保有者が被取得企業の清算時にその純資産の持分割合相当額を受け取る権利を有する金融商品に対してのみ認めることを提案している。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。適用に関する例示を最終改訂に含めることを提案。

	取得企業の株式報酬に交換されない被取得企業の株式報酬及び取得企業が任意で交換した株式報酬	改訂IFRS第3号は、取得企業が被取得企業の既存の株式報酬を自社の株式報酬に交換する義務を負う場合における、被取得企業の株式報酬と交換に付与された取得企業の株式報酬の市場価値に基づく測定金額を、譲渡対価と企業結合後の費用とに配分する方法についてのガイダンスを提供している。本公開草案は、当該ガイダンスを、被取得企業の株式報酬と交換に自社の株式報酬を任意で付与するケース及び被取得企業の株式報酬を自社の株式報酬に交換しないケースにも適用することを提案している。	2010年会議では議論せず。
IFRS第5号 売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業	関連会社又は共同支配企業に対する重要な影響の喪失に係るIFRS第5号の適用	企業が関連会社に対する重要な影響力又は共同支配企業に対する共同支配を喪失する結果を伴う売却計画にコミットしている場合には、IFRS第5号の他の関連する要件を満たしていることを条件として、その投資をすべて売却目的保有として分類することを提案している。	2010年会議では議論せず。
IFRS第7号 金融商品：開示	開示の明確化	IFRS第7号の開示規定に関して、複数の改訂を提案している。例えば、定性的開示は定量的開示を補足するためであることを明確化している。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。
IAS第1号 財務諸表の表示	株主資本変動計算書の明確化	株主資本変動計算書の特定の構成要素に関する記載を、株主資本変動計算書と注記のいずれかで表示してもよいこととするを提案している。	2010年会議では議論せず。
IAS第8号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	定性的性質に対する用語の変更	IAS第8号の特定の用語を、新しい概念フレームワークで用いられる用語と一致するように改訂することを提案している。	2010年会議では議論せず。
IAS第27号 連結及び個別財務諸表	投資企業の個別財務諸表における子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の減損	投資企業の個別財務諸表において、取得原価で会計処理している子会社、共同支配企業及び関連会社への投資に関する減損には、IAS第36号「資産の減損」ではなく、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の規定が適用されることを明確にすることを提案している。	金融商品会計差替プロジェクトで検討されるべきことを理由に、提案を撤回するべき。
	IAS第27号（2008年改訂）の結果生じたIAS第21号、IAS第28号、IAS第31号に対する改訂の移行措置	IAS第27号（2008年改訂）の結果生じたIAS第21号、IAS第28号、IAS第31号に対する改訂は、一部を除き、将来に向かって適用されることを明確にすることを提案している。	2010年会議では議論せず。
IAS第28号 関連会社に対する投資	関連会社投資への公正価値測定の部分的な適用	関連会社への投資の一部がIAS第28号の適用除外の要件を満たしている場合（すなわち、ベンチャーキャピタル等による保有の場合、当初認識時に公正価値測定損益認識商品として指定する場合）に、当該部分を区分会計処理することを提案している。関連会社に対する投資の一部がIAS第39号に従って会計処理される金融商品に分類されている場合、当該部分は、IAS第39号に従って会計処理されることとなり、残余部分は、IAS第28号の適用範囲（持分法処理）となる。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。同様の改訂をジョイント・ベンチャーに関する会計にも適用することを提案（新IFRSジョイント・アレンジメントで反映することを提案）。
IAS第34号 中間財務報告	重要な事象と取引	IAS第34号の下で開示が要求される事象と取引の例示に、いくつかの新たな例示を追加することを提案している。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。
IAS第40号 投資不動産	販売目的で再開発した投資不動産	販売目的で再開発した投資不動産を棚卸資産に振り替えることを要求する現行の規定を削除することを提案している。	2010年会議では議論せず。
IFRIC第13号 顧客ロイヤルティ・プログラム	特典の公正価値	IFRIC第13号において用いられている用語を改訂することを提案している。特典に関しては「公正価値」という用語を用い、当該特典を使用することで獲得する便益に関しては「価値」という用語を用いることを提案している。	2010年会議では議論せず。



**有斐閣** 新刊案内  
 (価格は税込)  
 東京・神田・神保町2/Tel.03-3265-6811  
 http://www.yuhikaku.co.jp/

3月19日発売

装丁一新! 重要改正を収録した最新版

**六法全書** 平成22年版  
 編集代表 江頭憲治郎・小早川光郎・西田典之  
 高橋宏志・能見善久  
 収録法令九五一件 \*参照条文付き法令四六件

菊判・二分冊  
 六四八頁

**英語で学ぶ日本経済**

吉野直行・マイケル・ラクトリン・中馬宏之・麻生  
 良文編著 / 中東雅樹・中田真佐男著 左ページに英  
 語、右ページに日本語を配した対訳形式。戦後日本  
 経済を要領よくコンパクトに説明。A5判 二八三頁

8 おわりに

今回の会議で特に注目される論点は、IAS第38号償却方法である。ベーシックな論点にみえるが、現行の実務では深い問題が潜んでいることが明らかになった。例えば、IFRIC第12号サービス譲与契約の無形資産モデルを適用する場合に、どのような償却方法を使用すべきかについて実務の相違が生じていることが明らかになった。サービス譲与契約によるライセンスをいかにみるかによって、時間経過による償却(定額法)とトラフィックベースによる償却に分かれている。

「経済的便益の消費」の意味をめぐっては他の基準との関係も含めて不明瞭なことが多く、解釈指針が作成されるべきとの委員の声も少なかつたが、最終的にアジェンダ項目とならなかったことは残念である。

また、IAS第21号の投資持株会社の機能通貨の決定は、究極的には判断問題であることから、IFRICとしては、解釈指針を提供しないとの判断は妥当であろう。実務的には、機能通貨の決定による財務報告内容への影響は極めて大きく、香港では実務の相違が相当の問題となっているという。今回のサブミッションは、IAS第21号の格好の具体的なケーススタディであることから、公式ペーパーを一読されることをお勧めする。

IFRICが、年次改善提案のコメントレーター分析に関する再討議を開始したことも注目される。背景としては、ボードがMoUプロジェクトに忙殺されていることから、年次改善について十分な審議をする余裕がないことがある。また、年次改善プロ

ジェクトのテーマは、もともとIFRICで審議された実務テーマが大半であり、普段実務に携わっているIFRIC委員が議論するにふさわしいということもある。次回の年次改善プロセスでは、IFRIC会議で基準改訂文案まで作成し、ボードは承認するのみとなる。これで、スタッフはかつてのように同じ論点についてIFRICで審議した後に、ボードで1から説明する必要がなくなり、効率性が上がることとなる。IFRICは、現行の実務問題について、解釈だけでなく、実質的に基準改訂をする権限も有することとなる。実務を踏まえた、充実した議論を期待したい。

〈注〉

1 2009年7月会議での議論は、下記のとおりであった。

IFRICは、IFRS第2号IG24非権利確定条件(non-vesting conditions)の例示をいかに適用するかについて、明確化するようリクエストを受けた。サブミッションは、具体的なシナリオを挙げている。非上場会社が100の株式オプションを10人の従業員に付与する。付与は、FTSE100インデックスが向こう3年で1回でも6,500に到達すること、かつ、従業員がその時点まで就業していることを条件としている。企業の株式は非上場であり、FTSE100株式インデックスの一部ではない。

IFRICは、下記の点につき、さらなる調査を要すると結論した。

- ・ サブミッションで特定された論点が、根本的に、勤務条件(service condition)と他の条件(すなわち、業績条件performance condition)との関連性を

**リーガルマインド会社法** 第12版

弥永眞生著 人気の定番テキスト、待望の新版。会社法の世界をダイナミックに分かりやすく整理する本書の持ち味はそのままに、より読みやすさを目指して記述をブラッシュアップ。  
 A5判 三二五〇円

**コーポレートガバナンスの経営学**

加護野忠男・砂川伸幸・吉村典久著 ●会社統治の新しいパラダイム 様々な制度改革、法改正によって激動の時代を迎えた日本の株式会社と会社統治の制度を、鮮やかに描き出す。  
 四六判 予価 二五二〇円

3月下旬発売

**財務会計・入門** 第7版

桜井久勝・須田一幸著 ●企業活動を描き出す会計情報とその活用方法 財務諸表の作成プロセスをわかりやすく解説。会社法、金融商品取引法に対応のほか、最新情報を盛り込む。  
 (有斐閣アルマ) 予価 二八九〇円

**ベーシック流通と商業** 新版

原田英生・向山雅夫・渡辺達朗著 ●現実から学ぶ理論と仕組み 情報化やグローバル化が急速に進展し激変する流通・商業の現実の姿を親しみやすく平易に解説する入門書。  
 (有斐閣アルマ) 一九九五円

◎図書目録送呈◎

問題としているのかどうか。

- このような種類の取引が広範であり、実務のばらつきが生じているのかどうか。

IFRICは、将来の会議で議論を再開することを決定した。

2 サブミッションによる具体的なケースは、次のとおりである。

香港で設立された投資持株会社の傘下に、中国本土で営業活動する子会社がある。持株会社の資本金と借入金は、香港ドルで調達している。持株会社の管理費用は、香港ドルで発生している。子会社の機能通貨は、人民元である。子会社から持株会社への配当金は、香港ドルにて受領されるか、若しくは受領時に香港ドルへ換金される。政府による外貨保有規制により、持株会社が人民元を現金で保有できる金額は極めて制約される。かかるケースにおいて、持株会社の機能通貨に関しては、香港ドルと人民元の2つの見解が存在するという。

3 IAS第21号第9項によれば、企業が営業活動を行う主たる経済環境とは、通常、企業が現金を創出し、支出する環境をいう。企業は機能通貨を決定する上で、次の要因を考慮する（優先的指標）。

財貨又は役務の販売価格に大きく影響を与える通貨。

競争力及び規制が、財貨と役務の販売価格を主に決定することになる国の通貨。

労務費、材料費や財貨、役務を提供するためのその他の原価に主に影響を与える通貨。

同第10項によれば、次の要因は、企業の機能通貨となる証拠を提供するものであるとする。

財務活動により資金が創出されるときにの通貨。

営業活動からの受取金額が、通常、留保される通貨。

同第11項によれば、次の追加要因を在外営業体の機能通貨を決定するときに、そして、その機能通貨が報告企業の機能通貨と同じかどうかを判断するときに考慮するとする。

- (a) 在外営業活動体の活動が、かなりの程度、自主性をもって営まれているというのではなく、報告企業の延長線上で営まれているかどうか。延長線上で営まれている例としては、在外営業活動体が報告企業から輸入した財貨のみを販売し、その受取金を報告会社に送金するに止まる場合がある。自主性をもって活動を営んでいる例としては、営業活動体を実質的に現地通貨で、現金及びその他の貨幣性資産を蓄積し、費用を発生させ、収益を上げ、借入の手配を行う場合がある。

- (b) 報告企業との取引が、在外営業活動体の活動の高い、又は低い割合を占めているのかどうか。

- (c) 在外営業活動体からのキャッシュ・フローが、報告企業のキャッシュ・フローに直接影響を与え、すぐに送金できるようになっているかどうか。

- (d) 在外営業活動体からのキャッシュ・フローが、報告企業が活用できる資金がなくても、既存の、そして、通常予定される債務の返済に十分かどうか。

4 IAS第36号第80項によれば、減損テストの目的上、企業結合により取得したのれんは、取得日以降、

取得企業の資金生成単位又は資金生成単位グループで、企業結合のシナジーから便益を得ることが期待されるものに配分しなければならず、それらの資金生成単位又は資金生成単位グループに被取得企業のその他の資産又は負債が配分されているか否かはかわらないとする。のれんが配分される当該資金生成単位又は資金生成単位グループのそれぞれは、

- (a) のれんが内部管理目的で監視されている、企業における最小の単位を示すものでなければならない

及び

- (b) IFRS第8号「事業セグメント」に従って決定された事業セグメントよりも大きいものであってはならない（なお、2010年1月1日開始事業年度より、年次改善により文言が改訂されている。のれんが配分される資金生成単位若しくは資金生成単位グループのそれぞれは、IFRS第8号第12項に定める集約基準適用前の事業セグメントよりも大きいものであってはならないことが明示された。）

としている。

教材コード	J 0 2 0 5 6 9
 研修コード	2 1 0 3 0 1
履修単位	1単位