



IFRIC活動状況報告 (2010年3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3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3月会議が、2010年3月4日及び5日にロンドンのIASB本部で行われた。

3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)	4 論点
アジェンダ仮決定 (リジェクション)	3 論点
予備的議論	3 論点
年次改善 (2008年-2010年サイクル)	8 論点
年次改善 (2009年-2011年サイクル)	4 論点
計	24論点

IFRICは、提出された論点下記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、若干の補足説明を加えて会議の決定内容を説明する。なお、IFRICによる正式な公表文言は、IASBのウェブサイトでご確認いただきたい。

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。

IFRICは、2010年3月会議にて、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連して生じる便益について議論をした。また、ストリッピングコストの資産属性について議論した。IFRICは、下記のポイントについて仮決定した。

- ・ 企業にとっての便益は、鉱物に対するアクセスが改善されることである。既存の資産に対する改善であるのか、それ自体の独立した資産であるのかについて検討した。
- ・ IAS第16号の原則が適用されるべきであるとした。しかしながら、ストリッピングコスト資産が有形固定資産の定義を満たすのか、それとも無形固定資産の定義を満たすのかについては、次回の会議で検討されることとなった。
- ・ 除去コストに関連して生じる便益は、現在及び将来の期間においてSpecific identification approachと呼ばれる手法を用いて按分される。
- ・ 会計単位は、ストリッピングキャンペーン(stripping campaign)と呼ばれる採掘活動単位である。
- ・ 認識される資産は、採掘活動から便益を受けることとなる特定の鉱

物埋蔵単位に配分されることとなる。

今回のIFRIC会議で、解釈指針案ドラフトが提供される予定である。

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¹。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、2010年3月会議において、スコープを決定するための議論を開始した²。IFRICは、米国会計基準とのコンバージェンスを検討することが有効であるとした。IFRICは、次回の会議において審議を継続する予定である。

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。

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	ボリュウメトリック・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³。

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⁴。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。また、第17項によれば、企業は第9-14項に従って機能通貨を決定するとしている。よって、第9項のみを他の条項から孤立して考慮することにより、機能通貨を決定してはならない。

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決定した。

なお、コメントレーターによれば、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場合、持株会社の機能通貨に関しては、香港ドルと人民元の2つの見解が存在しており、実務の相違が深刻であることから、追加的ガイダンスを求められていた。また、持

株会社の管理費用が現地通貨で発生するが、還流する配当金が外貨である場合に、IAS第21条における機能通貨決定ヒエラルキーが必ずしも明確でないとの指摘もあった。

IAS第32号 金融商品：表示一株主の自由裁量

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、優先株式の保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、ボードが「資本の性格を持つ金融商品」プロジェクトで本論点を取り扱うことを推奨した。ボードプロジェクトが、IFRICのデュープロセス完結より短期間で、資本と非持分金融商品の区分を取り扱うことを期待した。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⁵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

ダグスの提供のためには、IFRICデュ
プロセスハンドブックに含まれるデュ
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
ダグス提供をすることが不可能であ
るとした。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39号 金融商品：認識と測定－ ボリュメトリック・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、ガイダグスの提供をリク
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、著しい実務の相違が生
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
ガイダグスを含め、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
加しないことを決定した。

4 アジェンダ仮決定

IFRICは、下記の論点について、
アジェンダ項目の仮決定をした。

関連基準	論点
IFRS第1号	移行時における自己建設 資産に含まれる原価の会計
IFRS第5号	のれんに関連する処分グ ループ減損損失の戻入れ
IAS第26号	制度資産の評価

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
る特定のコスト（年金数理差損益を
含む）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
グスを提供するようにリクエストを受
けた。IFRSへの移行時に、企業は年
金数理差損益に関する会計方針を変
更し、それらを資産計上しないこと
を決定している。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。また、修正しない
のであれば、年金数理差損益に係る
会計方針の変更を、事後の会計期間
において自己建設資産の帳簿価額に
反映させるかについてである。

IFRICは、IFRS第1号第7項が「企
業はIFRS開始財政状態計算書にお
いて及び最初のIFRS財務諸表で表
示される全期間を通じて、同一の会
計方針を用いなければならない」と
していることに注目した。

IFRICは、IFRSへ移行中の国地域
における企業にとってはインパクト
があるかもしれないが、本論点が現
在において広範な論点ではないとし
た。また、著しい実務の相違が現在、
若しくは今後において存在しないと
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。

IFRS第5号 のれんに関連する処 分グループ減損損失の戻入れ

IFRICは、のれんについて認識さ
れた減損損失の戻入れにつき、処分
グループの減損損失を戻入すること
ができるかについて、ガイダグスの
提供を依頼された⁶。

IFRICは、処分グループの減損損
失（のれんに関するもの）の戻入れ
の認識と配分に関連して、IFRS第5
号第22項と第23項の間に潜在的なコ
ンフリクトを認識した⁷。しかしな
がら、IFRICは、既存のIFRSとフレ
ームワークの枠内で効率的に解決す
ることが困難であること、また、IFRIC
がタイムリーにコンセンサスに至る
ことが困難であることを認識した。

IFRICは、2009年12月にボードが
IFRS第5号減損の測定と戻入れに
関する論点をアジェンダに追加しな
いと決定したことを認識した。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、
ボードがIFRS第5号のポスト・イ
ンプリメンテーション・レビューの
中で取り扱うことを推奨した。

IAS第26号 制度資産の評価

IFRICは、IAS第26号に基づいて
作成される退職給付制度の財務諸表
における退職給付制度投資（制度資
産）の会計処理に関して、IAS第26
号とIAS第39号の関係を明確にする
ようリクエストを受けた。

IFRICは、IAS第26号第32項が定
めるガイダグスにより、制度資産が
公正価値で計上されなければならない
ことが明白であるとした。また、
制度資産の公正価値変動が、同号第
35項に従って、給付のために利用可
能な純資産の変動計算書で表示並び
に開示されなければならないとした。

IFRICは、IFRSが明白であること

から、解釈の相違が実務で生じないとした。したがって、IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないこと、並びに、基準の改訂の推奨をしないことを仮決定した。

5 予備的議論

IFRICは、下記の論点についてアジェンダ項目の検討を実施したが、仮決定は次回以降に持ち越された。

関連基準	論点
IFRS第1号	認識の中止に関する例外規定のカットオフ
IAS第1号	比較情報
IAS第21号	為替調整勘定のリサイクリング

IFRS第1号 認識の中止に関する例外規定のカットオフ

IFRICは、IFRS第1号第B2項（認識の中止に関する例外規定）における例外規定適用に係るカットオフを2004年1月1日からIFRS移行日に変更すべきとのリクエストを受けた。2004年1月1日という日付けが設定された理由は、2003年にIAS第39号が改訂されたためである。

IFRICは、認識中止プロジェクトとの関係で当該日付けを検討することをスタッフに指示した。また、IFRICは、各国基準設定主体と連絡を取り、仮に、例外規定を変更した場合の反応を確認すること（アウトリーチ）をスタッフに指示した。IFRICは、次回の会議で審議を継続する予定である。

IAS第1号 比較情報

IFRICは、IAS第1号に定める比較情報の規定に関する論点を議論した。これは、IFRSに要求される比較期間を超えて比較情報を開示する場合に、フルセットの基本財務諸表で

はなく、一部の基本財務諸表を開示するケースで問題となる（例えば、米国SECは、企業に2期間の財政状態計算書と3期間の財政状態計算書以外の基本財務諸表を開示することを要求している。最初の比較期間について財政状態計算書の開示をしなくてよいのか。米国でIFRSを適用する上で、実務上、大きな問題となっている）。第1の問題は、IFRSの基本要請（すなわち、比較情報及び「同等の顕著性」の概念）に関連している。第2の問題は、IAS第1号第39項に従って要求される最初の比較期間における財政状態計算書とは、いつの時点のものを指すのかである。

IFRICは、BC22項とBC32項が、当期の財務諸表の分析に資するために比較情報が必要であると強調していることに注目した。しかしながら、IFRICは、IAS第1号における現在のガイダンスが実務の相違を生み出していることを認識した。IFRICの予備的見解が紹介される予定である。次回の会議でIFRICは審議を継続する。

なお、2010年3月のIASB・FASB合同会議の結果、本論点に関するIFRICの予備的見解が基本的に支持された⁸。両ボードが2010年第2四半期に公表予定の公開草案「財務諸表の表示」において、当該見解が含まれる予定である。

IAS第21号 為替調整勘定のリサイクリング

ボードは、在外子会社等への純投資から生じる為替調整勘定のリサイクリングに関連して、IAS第21号の改訂をするようリクエストを受けた。IFRICは、次回の会議で審議を継続する予定である。

6 年次改善プロジェクト (2008年-2010年サイクル)

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、前回の会議で議論を開始した。今回の会議では、残りの論点について議論した。

IFRICによるリコメンデーションの内容を次頁の表にまとめた。

IFRICによるリコメンデーションはボードの承認に順次回され、2010年4月下旬を目処に、ボードにより最終改訂が公表されることとなる。

7 年次改善プロジェクト (2009年-2011年サイクル)

IFRICは4つの論点を議論し、2論点について、改善をボードにリコメンデーションすることを決定した。残りの2論点については、改善をボードにリコメンデーションしないことを決定した。

8 おわりに

2008年9月のリーマン・ショック以降、IFRICに持ち込まれる論点は金融資産の減損など、マーケット下降局面におけるテーマが多かった。最近のマーケット回復局面を反映して、今回のIFRIC会議において、のれんに関連する処分グループ減損損失の戻入れが議論されたことは注目される。IFRS第5号とIAS第36号の関係をめぐっては、本論点及びIFRIC 2009年7月会議で議論された論点（処分予定グループ評価減）を含め、実務上、難しい解釈問題を抱えている。IFRS第5号ポスト・インプリメンテーション・レビューでの解決を

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。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。(IFRIC 2010年3月会議)
	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を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。(IFRIC 2010年1月会議)
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よう提案している。	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。(IFRIC 2010年1月会議)
	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。(IFRIC 2010年1月及び3月会議)
	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。	公開草案の提案内容を支持。文言の簡素化、移行規定の明確化、結論の背景の充実を推奨。(IFRIC 2010年3月会議)
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。	撤回を推奨。ジョイント・アレンジメント・プロジェクトで取り扱うことを推奨。(IFRIC 2010年3月会議)
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。(IFRIC 2010年1月会議)
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よう提案している。	ドラフティングに関する提言があるも公開草案の提案内容を支持。(IFRIC 2010年3月会議)
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。	条件付きで支持。新しい概念フレームワークが年次改善よりも先に公表されることが条件。(IFRIC 2010年3月会議)
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よう提案している。	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。(IFRIC 2010年1月会議)

	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。	公開草案の提案内容を大きな変更をせずに支持。(IFRIC 2010年3月会議)
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)。(IFRIC 2010年1月会議)
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、幾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。(IFRIC 2010年1月会議)
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。	撤回を推奨。個別プロジェクトを推奨。(IFRIC 2010年3月会議)
IFRIC第13号 顧客ロイヤリティ・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。	公開草案の提案内容を支持。例示の充実等を推奨。(IFRIC 2010年3月会議)

基準	改訂テーマ	問題点	IFRICによるリコメンデーション
IAS第32号	株式保有者に対する分配の税効果	IAS第12号とIAS第32号の不整合。株式保有者に対する分配の税効果に関して、前者は原則損益処理、後者は資本処理を要求。	IAS第32号の改訂を推奨。株式保有者に対する分配並びに資本取引関連取引コストに関する税効果はIAS第12号に準拠して処理すべきと提案。
IAS第34号	セグメント資産の開示	IAS第34号の現在の文言では、セグメント資産開示が最高経営意思決定者(CODM)への定期報告がない場合でも要求されると読めてしまうおそれがある。	IAS第34号の改訂を推奨。期中財務諸表でのセグメント資産開示は、当該セグメントにつき前年の年次財務諸表から重要な金額変動が生じた場合並びにCODMへの定期的報告がある場合に限定されることを明示すべきと提案。
IFRS第3号	偶発対価と初度適用	2010年2月にボードは既存IFRS作成者に対し偶発対価に関する移行措置を決定したが、この措置をIFRS初度適用者にも適用すべきか。	基準改訂を推奨しない。
IFRS第8号	適用範囲の決定	ボードは、「公開市場」の意味の明確化及び基準適用範囲の拡大を求められた。	基準改訂を推奨しない。ポスト・インプリメンテーション・レビューで取り扱うことを推奨。

期待したい。

IAS第21号為替調整勘定のリサイクリングは、IAS第27号及びIFRS第3号2008年改訂に伴い生じた、実務上困難な複数の解釈問題である。スタッフペーパーに指摘されているように、筆者の知るところでも、実質的に投資とみなされる関係会社融資の弁済に伴う為替換算調整勘定のリサイクリングの有無をめぐる、実務の相違が生じている。IFRICでの今

後の審議に期待したい。

また、IAS第1号比較情報に関する論点は、US SEC独特の基本財務諸表開示要件をめぐる論点である。US SECにファイリングする企業にとって重要なテーマである。先にも述べたように、2010年3月のIASB・FASB合同会議の結果、2010年第2四半期に公表予定の公開草案「財務諸表の表示」において、両ボードの見解が含まれる予定である。

〈参考文献〉

- IASB Web Site (IFRIC Update, IASB Update, IFRIC Staff Paperを含む)
- 「国際財務報告基準」企業会計基準委員会

〈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。

2 IFRICスタッフによりリストアップされた論点は、下記のとおりである (出所: IFRIC スタッフペーパー)。

(a) Revisiting the underlying rationale of the January 2008 Amendment to IFRS 2 and potential clarifications of that rationale

(b) Revisiting the definitions of:

- (i) vesting conditions
- (ii) vesting period (i.e. 'requisite service period')
- (iii) market performance conditions (i.e. market conditions)

(c) Exploring standalone definitions or clearer descriptions of:

- (i) service conditions
- (ii) non-market performance conditions (i.e. performance conditions)
- (iii) non-vesting conditions (i.e. 'other' conditions)
- (d) Exploring the interaction between multiple conditions ('and' vs. 'or' conditions)

3 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。

4 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、企業が通常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)。

財貨又は溶液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、材料費や財貨や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、借入れ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。

5 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関わらないとする。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。

6 最近の市場状況の回復を背景として、本論点の実務で話題となっている。

7 処分グループ中ののれんに対する減損損失の戻入は認められないとする見解の根拠は、IAS第36号のプリンシプルにより、のれんに対する減損損失の戻入は認められないことによる（IAS第36号第124項）。一方で、処分グループ中ののれんに対する減損損失の戻

入は認められるとする見解の根拠は、IFRS第5号第22項が特段にIAS第36号第124項に対するリファレンスをしていないことによる。なお、米国基準では、処分グループ中ののれんに対する減損損失の戻入は認められていない。

8 IASB UPDATE（2010年3月11日）から、ボードの決定を紹介する。


「Both boards had previously decided that a complete set of financial statements includes statements of financial position, comprehensive income, cash flows, and changes in equity, as well as the accompanying notes. An entity is required to present a complete set of financial statements for the current period and for one comparative period. In addition, when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements, it is required to present a statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period (an opening statement of financial position).

The boards decided that the exposure draft should clarify these requirements as follows:

- only one comparative period is required for a complete set of financial statements. Presenting one or more financial statements for additional comparative periods is acceptable, provided it is not misleading. That is, any additional financial statement

presented must be prepared in accordance with current IFRSs/US GAAP and must be presented with the same prominence as the required financial statements.

- an opening statement of financial position for that one comparative period is the only additional statement that an entity is required to present to be in compliance with IFRSs/US GAAP when there is a change in accounting policy, restatement or reclassification. On a separate issue, the boards decided that the exposure draft should clarify that if an item of other comprehensive income relates to, or will relate to, a discontinued operation, it should be identified and presented as such on the statement of comprehensive income.」
（IASB UPDATE 2010年3月11日より抜粋）

	教材コード	J 0 2 0 5 8 2
	研修コード	2 1 0 3 0 1
	履修単位	1単位