

IFRIC活動状況報告 (2010年7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月の国際財務報告基準解釈指針委員会（正式名称IFRS Interpretations Committee、以下「IFRIC」という。）¹について、活動状況を報告する。IFRIC2010年7月会議が、2010年7月8日及び9日にロンドンのIASB本部で行われた。

2010年7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。

解釈指針案の公表が合意された論点	1 論点
解釈指針案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）	2 論点
アジェンダ仮決定（リジェクション）	2 論点
年次改善（2009年－2011年サイクル）	6 論点
予備的議論（アジェンダ決定前段階）	1 論点
計	14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、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 解釈指針案の公表が合意された論点

関連基準	論点
IAS第16号	生産段階で生じたストリップングコストの会計

IAS第16号 生産段階で生じたストリップングコストの会計

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プ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動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、下記の点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。

2010年5月のIFRIC会議で、解釈指針案ドラフトが提供された。IFRICは、下記の点について仮合意した。

- ・ ストリッピングキャンペーンの結果として生じたコストは、資産の定義を満たさない場合、発生期間の棚卸資産原価として処理される。
- ・ ストリッピングキャンペーンが改善されたアクセスの便益を生み出し、当該便益が資産の定義を満たすのであれば(ストリッピングキャンペーン・コンポーネント)、コストは既存の有形又は無形資産への追加若しくは価値増大として処理される。
- ・ ストリッピングキャンペーン・コンポーネントは、ストリッピングキャンペーンから直接便益を受ける鉱物に特定されるべきである。これは、事後の償却の基礎となる。IFRICは、今回の会議にて、下記の点に関して仮合意した。
- ・ ストリッピングキャンペーンの定義を、鉱物埋蔵物の特定部位へのアクセスを得るために実施される体系的なプロセスとした。ルーティンとして実施される廃棄物処理活動に比して、より積極的な活動であるとした。ストリッピングキャンペーンは、事前に計画され、採掘計画の一部を構成する。ストリッピングキャンペーンは、明確な開始日を有し、鉱物へのアクセスに必要な廃棄物除去活動が完了する際に終結する。
- ・ 適用ガイダンスには、ルーティ

ンとしてのストリッピングの概念とストリッピングキャンペーンの一部として実施されるストリッピングの概念を例示するフローチャートを含めること。

- ・ 解釈指針（案）は、発効日以降に発生するコストについて将来的に適用されること。
- ・ 解釈指針（案）の適用範囲は、すべての生産ストリッピングコストを含めること。

ボードによる承認を経てから、90日間のコメント期間で解釈指針案が公表されることとなる。

3 解釈指針作成を決定した論点（審議中のテーマ）

関連基準	論点
IFRS第3号/IAS第27号	非支配持分株主に付与された売渡請求権（NCIプット）
IFRS第2号	権利確定条件と非権利確定条件

IFRS第3号/IAS第27号 非支配持分株主に付与された売渡請求権（NCIプット）

IFRICは、親会社の連結財務諸表において、非支配持分株主に対して付与された売渡請求権（NCIプット）たる金融負債の帳簿価額の変化をいかに会計処理するべきか、ガイダンスを提供するようリクエストを受けた²。

リクエストが問題としているのは、IFRS第3号及びIAS第27号又はIAS第39号の2008年改訂後に付与された売渡請求権である。

問題の所在は、IAS第32号及びIAS第39号の金融商品会計ガイダンス及びIAS第27号のガイダンスに関する改訂により、潜在的な矛盾が生じたことである。

IFRICは、IAS第32号とIAS第39号

のガイダンスと整合するべく、売渡請求権の帳簿価額の事後測定による変動は、損益として処理すると考える者もいる。一方で、被支配持分との取引に関するIAS第27号のガイダンスと整合させて、売渡請求権の帳簿価額の事後測定による変動は、資本として処理すると考える者もいる³。

IFRICは、2010年5月会議で、本論点をアジェンダに追加することを決定した。

IFRICは、今回の会議で下記について仮合意した。

- ・ NCIプットについて金融負債を初度認識すること。NCIプットの初度測定を公正価値で行うこと。
- ・ NCIプットの帳簿価額の事後測定による変動は、IAS第39号に従い損益として処理すること。

IFRICは、次回の会議のために、スタッフに対して下記の分析を指示した。

- ・ NCIプットの初度認識に関する代替的処理を検討すること
- ・ 企業結合の一部として付与されるNCIプットの意味
- ・ 金融負債の帳簿価額の変化とNCIとして認識される金額（仮にあれば）の変化の相関関係
- ・ NCIプットに関する株式に係る分配金の事後測定
- ・ NCIプットの失効又は決済
- ・ NCIプットの定義
- ・ 経過規定

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⁴。また、複数の条件の

相互関連を明確化するよう問われた。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間で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。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。

2010年5月会議において、IFRICは、権利確定条件と非権利確定条件に関する定義や複数権利確定条件と配分期間決定の関係について議論した。

今回の会議で、業績条件の属性や複数の例示について議論した。IFRICは、下記について仮合意した。

- ・ 業績条件は企業活動に準拠して定義されること
- ・ SAYEプランの会計に変更がないこと
- ・ IPOと支配権変更は、業績条件を構成すると考えられること

IFRICは、次回以降の会議において、各条件の定義や例示をめぐる審議を継続する予定である。

4 アジェンダ最終決定

次頁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。

関連基準	論 点
IAS第1号	財務諸表報告－継続企業の開示
IAS第39号	販売可能有価証券から貸付金及び債権に組み替えられた金融資産の減損損失

IAS第1号 財務諸表報告－継続企業の開示

IFRICは、企業の継続企業としての存続能力に関する不確実性について、IAS第1号の定める開示要求に関して、ガイダンスの提供を依頼された。

企業がIAS第1号第25項に定める開示要求を適用するに際しては、専門的判断が求められる。IFRICは、同号第25項により、企業は「継続企業としての存続能力に対して重大な疑問を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確定事項」を開示しなければならないことに注目した。IFRICはまた、当該開示が有効であるためには、開示された不確実

性が継続企業としての存続能力に対して、重大な疑問を生じさせることを説明しなければならないことを認識した。

IFRICは、IAS第1号が継続企業としての存続能力に関する不確実性に係る開示要求につき、十分なガイダンスを提供していることを認識した。実務の相違が予想されないとした。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決定した。

IAS第39号 販売可能有価証券から貸付金及び債権に組み替えられた金融資産の減損損失

IFRICは、販売可能有価証券から貸付金及び債権に組み替えられた金融資産の減損損失に関して、ガイダンスの提供を依頼された。

IFRICは、IAS第39号第50F項及び第54項により、組替日の金融資産の公正価値が新たな原価若しくは償却原価になることに注目した。新たな

実効利子率が計算され、金融資産に適用される。これは、期待将来キャッシュ・フローを金融資産の新たな帳簿価額に等しくなるように割り引く利子率である。IFRICはまた、減損損失が認識されるときに、IAS第39号第54項の要求を適用することにより、その他の包括利益として認識されていたすべての利得又は損失が、損益に再表示されることを認識した。

IFRICは、IAS第39号が販売可能有価証券から貸付金及び債権に組み替えられた金融資産の減損損失に関して、十分なガイダンスを提供していることから、実務の相違が生じないとした。したがって、IFRICは、本論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

5 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。

改訂テーマ (関連基準)	問題点	IFRICによる検討	仮決定
IFRS第1号の再適用 (IFRS第1号)	過去に国外の上場規則に基づいてIFRSによる財務報告をしたことがあるが、後日、上場廃止したことにより、IFRSによる財務報告をやめて国内基準による財務報告のみを実施していた企業が、自国のIFRS採用によりIFRSによる財務報告が必要となった。このような場合に、IFRS第1号を再度適用することができるか。	IFRS第1号第3項は、初度IFRS財務諸表の例示を提供している。これらの例示は、企業の直近の財務諸表が、IFRSに準拠して表示されているかどうかを評価するために用いられる。IFRS第1号の適用範囲は、明確化されるべき。	アジェンダに追加しない。年次改善プロジェクトでIFRS第1号の改訂を推奨する。
投資の回収 (IAS第21号)	海外投資の回収時に、為替換算調整勘定 (FCTR) の再表示 (リサイクリング) をいかに実施するか。特に、投資の回収が絶対的減少若しくは相対的減少と考えられるか。	IAS第21号第48A項に規定される処分 (disposal) とは異なり、IAS第21号第48D項は、部分処分 (partial disposal) を「企業の海外営業体に対する所有持分の減少」と規定する。「所有持分の減少」の解釈には、絶対的減少と相対的減少が存在する。	「所有持分の減少」の解釈の違いにより、重要な実務のばらつきが生じ得ることを認識した。しかし、タイムリーな合意に至ることは不可能なことから、IFRICアジェンダにも、年次改善にも含めない。

6 年次改善プロジェクト (2009年－2011年サイクル)

IFRICは6つの論点を議論し、1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。4論点については、年次改善以外のプロジェクトで改善することを推奨することとした。論点及びリコメンデーションの要約は、次頁の表のと

おりである。残りの1論点 (IAS第40号に関するもの) 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。

関連基準	テーマ	論 点	IFRICによる主なリコメンデーション
IFRS第3号	偶発対価 (contingent consideration) に関するガイダンスの整合性	偶発対価に関するガイダンスに整合性を欠き、潜在的な実務のばらつきの可能性がある。	年次改善により、IFRS第3号第40項及び第58項における他の基準への参照を消去。
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、リクエストに同意した。年次改善以外のプロジェクトでの改善を推奨。
IFRS第1号	免除規定 (D20項) のカットオフ	IFRICは、IFRS第1号第D20項 (金融資産及び金融負債の初度認識時の公正価値測定に関する例外規定) における例外規定適用に係るカットオフを、2002年10月25日及び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。	IFRICは、リクエストに同意した。年次改善以外のプロジェクトでの改善を推奨。
IAS第28号	段階的取得	段階的な取得により投資 (販売可能投資) が関連会社となる場合、投資区分の変更時点における、初度測定及びその他包括利益として累積した公正価値変化の会計処理をどのようにするか。	IFRICは、実務のばらつきを認識。しかしながら、年次改善でのタイムリーな合意に至ることは不可能と判断。ボードによる解決を推奨。
IAS第29号	慢性的超インフレ期間後のIFRSによる財務報告	ジンバブエのケースが対象 ⁵ 。IAS第29号に準拠した財務報告をすることができなかった慢性的超インフレ期間後において、IFRSに準拠した財務報告をいかに行うか。	IFRS第3号をベースとしたフレッシュスタート法に基づく資産負債の測定基準等について、IAS第29号の改訂を推奨。同時に、IAS第27号を改訂し、問題を有する子会社を保有する親会社にガイダンスを提供。年次改善以外のプロジェクトでの改善を推奨。
IAS第40号	公正価値モデルから原価モデルへの変更	年次改善2009年公開草案において、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が提案されたが、最終的に撤回された。IFRICは、ボードにより本論点のフォローアップを依頼された。	基準改善をしないことを推奨。

7 おわりに

ボードによる承認が得られれば、約1年ぶりに解釈指針案が公表されることとなった。IFRS第1号のカットオフ日に関する合意は、日本にとって歓迎すべきであろう。

筆者の経験上、投資回収によるOCIのリサイクリング (IAS第21号) と段階取得投資 (IAS第28号) で実務上のばらつきが顕著であり、またその財務インパクトが非常に大きい。IFRICでの改善は今回見送りとなったが、依然として重要なテーマである。ボードによる早期の解決を期待したい。

〈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 最近、正式名称が変更された。本稿では、引き続き、IFRICを略称として用いることとする。
- 2 例えば、親会社Aが子会社Bの株式を80%保有しているとする。残りの20%の株式は、被支配持分株主Cが保有している。株主Cに対して売渡請求権が付与されており、実行すれば、親会社Aに自己

の保有する株式を売り渡すことができる。請求権は、通常、EBITDAなどの公正価値若しくは一定額で行使できる。

- 3 フランスのレギュレーター (AMF) によるリコメンデーションは、被支配持分との取引に関するIAS第27号のガイダンスと整合させて、売渡請求権の帳簿価額の事後測定による影響は、資本として処理するべきとしている。
- 4 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。
- 5 ジンバブエは慢性的な超インフレ経済が継続していた。ジンバブ

エドルに基づく物価指数が利用可能ではなく、また、ジンバブエドルは交換可能性を欠いていたことから、IAS第29号に基づく財務報告が不可能であった。最近、同国で米国ドルが利用されるようになったことに伴い、超インフレ経済が収束したが、IFRSに基づく財務報告をいかに再開すべきであるか、実務上の困難に直面しているという。

Accounting Standards & Disclosure Quarterly

季刊 会計基準

編集・制作

企業会計基準委員会
公益財団法人 財務会計基準機構

発行 第一法規株式会社

- ASBJが公表した会計基準・適用指針だけでなく、その論点整理や公開草案までをASBJ研究員が解説しています。
- IASBが公表したIFRS・IAS・IFRIC解釈指針、FASBが公表した会計基準、国際会議レポート、さらにASBJ・FASBからのお知らせなど、会計に関する情報を満載しています。
- ASBJの委員・研究員、国際機関のスタッフが解説を執筆している「信頼性の高い会計専門情報誌」です。

年4回(3月・6月・9月・12月)15日発行 定価1,300円(本体1,238円)／B5判



詳細は [こちら](#) →

第一法規

検索



第一法規

東京都港区南青山2-11-17 〒107-8560
<http://www.daiichihoki.co.jp>

ご注文はWEBからも承ります。

Tel. 0120-203-696

Fax. 0120-202-974