

IFRS解釈指針委員会 活動状況報告 (2010年11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11月のIFRS解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee) について、活動状況を報告する。IFRS解釈指針委員会2010年11月会議が、2010年11月4日及び5日にロンドンの国際会計基準審議会 (IASB) 本部で行われた。

2010年11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)	3 論点
アジェンダ仮決定 (リジェクション)	1 論点
年次改善 (2010年-2012年サイクル)	4 論点
予備的議論 (アジェンダ決定前段階)	2 論点
計	12論点

IFRS解釈指針委員会は、提出された論点が下記の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) を有すこと。
- (b) 著しく多様な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、実務の多様性が存在しないと考えられる場合には、アジェンダ対象とされない。
- (c) 実務の多様性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、IFRS解釈指針委員会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、IFRS解釈指針委員会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IFRS解釈指針委員会会議にて最終決定される。

本稿では、必要に応じ若干の補足説明を加え、会議の決定内容を要約する。なお、IFRS解釈指針委員会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）**

改訂テーマ (関連基準)	問題点	IFRS解釈指針委員会による検討	次のステップ
<p>権利確定条件と非権利確定条件（IFRS第2号）</p>	<p>IFRS解釈指針委員会は、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し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。また、複数の条件の相互関連を明確化しよう問われた。</p>	<p>ボードのリクエストを受け、委員会は次回の年次改善サイクルにて、勤務条件と業績条件の定義を明確化するための提案をすることを決定した。</p>	<p>委員会は、下記の論点について、年次改善で対処すべき優先度の高い論点とした。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 従業員の責任と業績目標の相関関係 ・ 株式市場インデックスにリンクした目標が、業績条件を構成するかどうか ・ 要求される勤務期間を超過する期間にリンクした業績目標が、業績条件を構成するかどうか ・ 雇用の終了が失効若しくは取消しに該当するか <p>下記については、将来のIFRS第2号に関連するボード・アジェンダに含めることを提案した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 非競合契約の分類 ・ 複数の確定条件の相関関係
<p>非支配持分株主に付与された売渡請求権（IAS第32号）</p>	<p>IFRS解釈指針委員会は、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べきか、ガイダンスを提供しようリクエストを受けた²。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>前回の会議で委員会は、下記の内容を仮決定し、コメントを求めた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ IAS第32号第23項によりNCIプットについて認識された金融負債は、IAS第39号に従って事後測定される。 ・ IAS第39号第55項及び第56項に従い、NCIプットの帳簿価額の事後測定による変動は損益として処理される。 ・ アジェンダに追加しない。 ・ 追加的な検討事項は、ボードのFICEプロジェクトで検討すべき。 	<p>委員会は、アジェンダ仮決定について、多数のコメントレーターを受領した。コメントレーターによれば、実務に著しいダイバージェンスが生じているため、委員会若しくはボードのいずれかが、適時に追加的なガイダンスを提供するべきとしている。</p> <p>また、2010年10月のボード会議で、FICEプロジェクトで本論点を検討する余力がないことがはっきりした。</p> <p>したがって、委員会は、本論点をアジェンダに追加することを決定した。</p>	<p>委員会はスタッフに対して、FICEプロジェクトチームと協働して、代替的会計モデルを検討することを指示した。また、次回の会議の前に、デリバティブの適用を含む代替的会計モデルを追求することが適切かどうかについて、ボードの見解を確認することをスタッフに求めた。</p>

3 アジェンダ最終決定

改訂テーマ (関連基準)	問題点	IFRS解釈指針委員会による検討	決 定
コーラブル・タームローンの流動・非流動分類 (IAS第1号)	報告期間から12か月以内に返済が予定されていないものの、原因を問わず貸手がいつでも回収できるローン (コーラブル・タームローン ⁴⁾) について、流動負債・非流動負債の分類はいかにすべきか。	IAS第1号第69項(d)より、報告日において企業が報告期間日以後最低12か月間返済を延長できる無条件の権利を有さない場合、負債は流動負債として分類されなければならない。	基準は十分なガイダンスを提供しているため、アジェンダに追加しない。
法定従業員利益共有契約 (IAS第19号)	法定従業員利益共有契約により、税法に基づく利益の10%を従業員と共有しなければならない場合、いかに会計処理されるべきか ⁵⁾ 。	税法に基づいて利益共有額を計算する場合であっても、当該契約は従業員給付の定義を満たすため、IAS第19号により会計処理される (IAS第12号若しくはIAS第37号は類推適用されない)。	基準は十分なガイダンスを提供しているため、アジェンダに追加しない。
使用価値の計算 (IAS第36号)	配当ディスカウントモデル (DDM) を用いて計算される配当起因予想将来キャッシュ・フローは、IAS第36号第33項に定める現金創出単位 (CGU) の使用価値計算に際して、適切なキャッシュ・フロー予想であるか。	IAS第36号第30項-第57項及び第74項-第79項の原則に従い、CGUの使用価値計算が実施される。DDMを用いた計算は、例えば、個別財務諸表上で投資の減損を判定する場合のように、単一の資産の使用価値を計算する場合には適切なことがある。DDMの中には、配当から生じる将来キャッシュ・フローというよりは、株主に対して分配可能な将来キャッシュ・フローに焦点を当てているモデルがある。このようなDDMは、IAS第36号の原則と一致している限りにおいて、CGUの使用価値計算に際して、連結財務諸表上でも使用可能であろう。	基準は明白であるため、アジェンダに追加しない。

4 アジェンダ仮決定

改訂テーマ (関連基準)	問題点	IFRS解釈指針委員会による検討	仮決定
自己信用リスクの割引率への算入 (IAS第37号)	IAS第37号第47項にいう「負債に特有のリスク」の文言の解釈をめぐり、自己信用リスクを負債測定に用いられる割引率に含めるべきかどうか。	自己信用リスクを負債測定に用いられる割引率に含めるべきかどうかについて、ガイダンスは不明瞭である。	アジェンダに追加しない。現行のIAS第37号改訂プロジェクトで取り扱うべき。

5 年次改善プロジェクト (2010年-2012年サイクル)

IFRS解釈指針委員会は4つの論点を議論し、このうち、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(下表のとおりである)。

テーマ(関連基準)	問題点	IFRS解釈指針委員会による主なリコメンデーション
販売可能負債証券の未実現損失に対する繰延税金資産認識(IAS第12号)	委員会は、IAS第12号に従い販売可能負債証券の未実現損失に対して繰延税金資産を認識するかどうかに関して、ガイダンスの提供を依頼された。2010年5月会議の「アジェンダ仮決定」を受けて、委員会は複数のコメントレターを入手した。	下記の点を明確化するべく、年次改善によるIAS第12号の改訂を実施すべき。 <ul style="list-style-type: none"> 各国税制に応じた所得分類ごとに課税所得を通算して、繰延税金資産の実現可能性を評価すること。 将来の一定期間において、販売可能負債証券の未実現損失に関する一時差異の戻入れをしても課税所得が生じない場合、基準にいうタックス・プランニングの機会には該当しないこと。 繰延税金資産認識評価の基礎となる課税所得には、販売可能負債証券の未実現損失に関する一時差異の戻入れ及び繰越控除を含めないこと。
回収可能価額の開示(IAS第36号)	IAS第36号第130項に定める回収可能価額の開示に矛盾点が存在。	回収可能価額が売却費用控除公正価値と使用価値のいずれであっても、回収可能価額の計算に用いられた割引率を開示するべき。

6 おわりに

今回の会議では、IFRS第2号の権利確定条件等の定義に関する論点について、論点の絞り込みについて合意された。この過程において、大手国際会計事務所やフランスの会計基準設定主体(ANC)などが調査に協力した。重要な概念の定義に関することから、解決が容易な問題ではないが、ボードの議論時間が極めて制約される中で、委員会の今後の議論に期待したい。

〈参考文献〉

- IASB Web Site (IFRIC Update, IASB Update, 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。
IFRS解釈指針委員会は、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。

IFRS解釈指針委員会は、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、実務の多様性が生じているのかどうか。
- 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 香港では、このような貸付条件が一般的であるという。下記は、契約文言の例である。

“The facilities are subject to review at any time and also subject to the Bank’s overriding right of withdrawal and repayment on demand, including the right to call for cash cover on demand for prospective and contingent liabilities.”

“By signing this letter, you expressly acknowledge that we may suspend, withdraw or make demand for repayment of the whole or any part of the facilities at any time notwithstanding the fact that the

following covenants/undertakings are included in this letter and whether or not the Guarantor is in breach of any such covenants/undertakings.”

“As a general banking practice and notwithstanding any terms and conditions specified above, the Lender reserves its overriding right to cancel or to modify the Facility, or to demand immediate repayment of all outstanding balances whether due or owing, actual or contingent under the Facility without prior notice.”

“Notwithstanding any provisions stated in this letter, the Facilities are repayable on demand by the Bank. The Bank has the overriding right at any time to require immediate payment (of all principal, interest, fees and other amounts outstanding under this letter or any part thereof) and/or to require cash collateralization of all or any sums actually or contingently owing to it under the Facilities.”

“Notwithstanding anything contained in this letter, the Facilities are subject to the Bank's overriding right of repayment on demand, to review, amend, and/or cancel any or all of the Facilities at its sole discretion.”

- 5 メキシコの制度である。
- 6 2010年5月のアジェンダ仮決定は、下記のとおりである。

IAS第12号 販売可能負債証券の未実現損失に対する繰延税金資産

IFRICは、IAS第12号に従い、販売可能負債証券の未実現損失

に対して繰延税金資産を認識するかどうかに関して、ガイダンスの提供を依頼された。未実現損失の戻入れまで販売可能負債証券を保有する企業の能力と意図が、タックス・プランニングの機会であるかどうかが問われている。もしそうであれば、販売可能負債証券の未実現損失に対する繰延税金資産の認識が、他の繰延税金資産の認識と区別して評価されるかどうかは問われている。

IFRICは、IAS第12号の目的と控除可能一時差異に係る繰延税金の認識原則は、報告日における資産又は負債の帳簿価額の回復又は決済に基づいていることに注目した。IFRICは又、リクエストの事実に基づく文脈において、販売可能負債証券を満期まで保有する企業の行為が、IAS第12号第30項にいうタックス・プランニングの機会の定義を満たさないことを認識した。さらに、IAS第12号第24項から第31項のアプローチに従って、課税当局により設定されたルールと整合した方法で、企業は、繰延税金資産を実現する蓋然性の評価をしなければならない。

IFRICは、IAS第12号に従い、販売可能負債証券に対して繰延税金資産を認識するかどうか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仮決定した。