

IFRS解釈指針委員会 活動状況報告 (2010年9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9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9月会議が、2010年9月2日及び3日にロンドンのIASB本部で行われた。

9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)	1 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)	5 論点
年次改善(2009年-2011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	14論点

IFRS解釈指針委員会は、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、アジェンダ対象とならない。
- (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、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、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)

関連基準	論点
IFRS第2号	権利確定条件と非権利確定条件

IFRS第2号 権利確定条件と非権利確定条件

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するように問われた。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。

IFRS解釈指針委員会は、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。IFRS解釈指針委員会は、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、IFRS解釈指針委員会は、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係に〈表1〉

ついて議論した。

2010年7月会議では、IFRS解釈指針委員会は、業績条件の属性や複数の例示について議論した。IFRS解釈指針委員会は、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。

2010年9月会議では、IFRS解釈指針委員会は、下記について仮合意した。

- ・ 非競合契約は、偶発的特性であると考えられること。
 - ・ 業績目標は、業績条件を構成するためには、付与日と業績目標日の間のすべての期間にわたり勤務要件と完全に一致すべきであること
- IFRS解釈指針委員会は、今回の会議で議論を終了した。ボードに、本論点をどのように進めるべきか相談

することとした。

3 アジェンダ最終決定

表1の論点については、IFRS解釈指針委員会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。

4 アジェンダ仮決定

IFRS解釈指針委員会は、次頁の表2の論点についてアジェンダ項目の仮決定をした。

5 年次改善プロジェクト (2009年-2011年サイクル)

IFRS解釈指針委員会は、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。2010年10月に公表予定の公開草案「年次改善」に含まれる予定である。2論点については、改善を推奨しないこととした。論点及びリコメンデーションの要約は、

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
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慮されるか。	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、重要な実務の多様性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、IFRS解釈指針委員会アジェンダにも年次改善にも含めない。2011年以後の潜在的アジェンダとして、IAS第21号の全面見直しで取り扱うことをボードに推奨。

〈表2〉

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
源泉税見合控除後で決済される株式報酬特典 (IFRS第2号)	源泉税見合控除後で決済される株式報酬特典は、現金決済型、若しくは持分決済型のいずれに分類されるか。株式は、従業員の株式報酬に関連する源泉税を決済するために、発行企業により源泉される。	現金決済型の株式報酬取引と持分決済型の株式報酬取引の定義より、企業が物品又はサービスを取得する結果として現金又は他の資産を移転する負債を負う場合、株式報酬特典は現金決済型と分類される。委員会が検討した状況では、従業員の税務負債を決済する際に、現金が税務当局に移転する。	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。IFRS第2号のポスト・インプリメンテーション・レビューで検討することをボードに推奨する。
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 ²) 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 ³ 。	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19号第128項の認識要件に従い、従業員がサービスを提供した場合に負債が計上される。	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。
非支配持分株主に付与された売渡請求権 (IAS第32号)	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 ⁴ 。 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。 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 ⁵ 。	<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。 追加的な検討事項が存在する。 	<ul style="list-style-type: none"> 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。 企業はIAS第1号に従い、会計方針の詳細に関する追加的な開示をするべき。
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項の原則に従い、CGUの使用価値計算が実施される。DDMによる計算は、単体財務諸表上では適切であるが、連結財務諸表上では適切でない。	基準は明白であるため、アジェンダに追加しない。

〈表3〉

関連基準	テーマ	論 点	IFRS解釈指針委員会による 主なリコメンデーション
IAS第1号	財務諸表の期間比較	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なく、一部の基本財務諸表を開示してもよいか（2010年5月会議でIAS第1号に定める比較情報の規定に関する論点の再議論）。	今回の会議で下記を改善推奨する。 <ul style="list-style-type: none"> 1つの比較期間についてフルセットの基本財務諸表が要求される。財務諸表読者に誤解を与えない限り、さらなる比較期間について1つ若しくは1つ以上の財務諸表を表示してもよい。 IFRS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、基準が要求する比較期間期首の財政状態計算書を指す。
IAS第24号	経営幹部	IAS第24号「関連当事者についての開示」に定義される経営幹部（KMP）は、個人だけでなく、法人（例えば、マネジメント会社）を含むか。報告企業で開示される報酬は、マネジメント会社へ支払われる報酬か、それとも、マネジメント会社がその従業員等個人に支払う報酬か。	下記を改善推奨する。 <ul style="list-style-type: none"> 経営幹部（KMP）の定義は、個人だけでなくマネジメント会社を含む。 報告企業は、マネジメント会社へ支払う報酬を開示する。 マネジメント会社の従業員・役員は、他の理由による場合を除き、報告企業の関連当事者とはならない。
IAS第1号	推奨される開示対要求される開示	IFRSで推奨されている開示（encouraged disclosures）は、要求される開示（required disclosures）として確認されるか、又は削除されるべき。	年次改善のクライテリアに合致しないため、年次改善を推奨しない。
IAS第36号	非支配持分が認識される場合ののれんの減損テスト	非支配持分が認識される場合ののれんの減損テストに関するガイダンスをIAS第36号の年次改善で提供すべきか。	大きな論点であるため、年次改善を推奨しない。IFRS第3号のポスト・インプリメンテーション・レビューで検討することを、ボードに推奨する。

表3のとおりである。

基準委員会

の点につき、さらなる調査を要すると結論した。

6 おわりに

今回の会議では、開示に関する論点が多数みられた。注目すべきは、地域的な特性を持った論点が見られることである。タームローンの流動・非流動分類は特有の契約条項を持つ香港で、財務諸表の期間比較はSECルールとの整合が問題となる米国で、それぞれ問題となっている。かかる地域的な問題について、今回の会議で解決に向けた前進がみられた。問題の性質上、Widespreadであったからであろう。

〈参考文献〉

- IASB Website (IFRIC Update, IASB Update, Staff Paperを含む)
- 「国際財務報告基準」企業会計

〈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

- 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 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

Since 1948

全国をカバーする
大手鑑定機関



森井総合鑑定

適正な不動産鑑定
◆メガバンク適合◆金融庁適合

証券化評価実績
(含むJ-REIT)

4位

募集

不動産鑑定士
実務修習生

<http://www.maic.jp>

〒103-0025 東京都中央区日本橋茅場町1-8-3
TEL.03-5645-5733
〒530-0047 大阪市北区西天満2-6-8
TEL.06-6362-3303

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.”

- 3 メキシコの制度である。
- 4 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。
- 5 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。