

IFRS解釈指針委員会 活動状況報告 (2011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

2011年1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2011年1月会議が、2011年1月6日及び7日にロンドンの国際会計基準審議会(IASB)本部で行われた。

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。

解釈指針公表に向けて再審議中の論点	1 論点
解釈指針案公表に向けて審議中の論点	2 論点
アジェンダ最終決定(リジェクション)	なし
アジェンダ仮決定(リジェクション)	2 論点
年次改善プロジェクト(2010年-2012年サイクル)	2 論点
予備的議論(アジェンダ決定前段階)	なし
計	7 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 解釈指針公表に向けて 再審議中の論点

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
露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土費用 (IAS第16号)	<p>2010年8月、IFRS解釈指針委員会は、露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土費用 (stripping costs) の会計処理に関する指針案 (DI/2010/1) を公表した。同委員会は、剥土費用 (鉱床にたどり着くために露天掘り鉱山から廃石を除去するプロセス) の会計処理方法を検討するよう要請されていた。</p> <p>委員会は、「剥土作業」に関連するコストを、既存の資産の追加的な構成部分として会計処理し、この構成部分を当該作業から直接に便益を受ける埋蔵量に合わせて費用処理していくことを提案した。</p>	<p>今回の会議で、スタッフは、合計で50通入手したコメントレターの要約を紹介した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 全体としては、本論点について解釈指針を作成することに賛成する意見が多数を占めたこと。一方で、少数ではあるが、IAS第16号の原則で解決できるとする意見や、IASBの採掘活動プロジェクトで対応すべきとする意見もみられたこと 「ストリッピング・キャンペーン」の定義が明確でないこと。通常の除去活動との違いが明確でないこと 生産高比例法を原則とする償却方法の提案については、おおむね賛成であること。一方、減価償却方法を定めたIAS第16号第60項の原則で解決できるとする意見もみられたこと。また、掘削作業中の新たな鉱床の発見による償却単位変更等への対応の必要性が指摘されたこと <p>委員会は、再審議を継続することを決定した。</p>	<p>委員会は、次回の会議で下記について議論を深めることとしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> 「ストリッピング・キャンペーン」という用語を使用しないで、剥土費用資産化の原則の詳細を説明すること (費用の短期・長期配分を含む) 解釈指針案のアプローチを踏襲しつつ、償却方法のさらなる明確化を図ること

3 解釈指針案公表に向けて 審議中の論点

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
有形固定資産及び無形固定資産の偶発価格 (IAS第16号、IAS第38号)	<p>有形固定資産及び無形固定資産を単独で購入した場合、</p> <ul style="list-style-type: none"> 初度認識時に負債を計上すべきか 初度認識時に負債を計上した場合、事後の価格変動影響を損益として処理すべきか、それとも、資産の取得原価の調整額として処理すべきか 	<p>委員会は、アジェンダ・クライテリアに従い、本論点をアジェンダに追加することを決定した。委員会は、今後の議論の進め方として下記を検討した。</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS第3号に基づく偶発対価の会計処理に準ずる方法 (資産購入時に偶発対価の公正価値を資産の取得原価に含め、事後の価格変動を損益で処理) IFRIC第1号に準じて資産の取得原価調整として処理する方法 (資産購入時に偶発対価の見積額を資産の取得原価に含め、事後の価格変動を資産の取得原価で調整) 	<p>委員会は、次回の会議で下記について議論を深めることとしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> プロジェクトの範囲 代替的会計処理
非支配持分株主に付与された売渡請求権 (IAS第32号)	<p>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¹ (NCIプット) たる金融負債の帳簿価額の変化 (事後測定) を下記のいずれの方法で会計処理すべきか。</p> <ul style="list-style-type: none"> 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方法 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方法 	<p>2010年11月のボード会議で、委員会がボードのFICEプロジェクトチームと共同して短期の問題解決をすることが支持された。</p> <p>委員会は、FICEプロジェクトチームのスタッフより、FICEプロジェクトの今後の方向性や時期について説明を受けた。</p> <p>委員会は、IAS第32号の適用免除を含め、今後の方向性を検討した。</p>	<p>委員会は、次回の会議で下記について議論を深めることとしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> NCIプットにつき、IAS第32号の適用免除の可能性を検討すること IAS第32号の適用免除が可能であれば、解釈指針を作成すべきか検討すること

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
IAS第8号 ヒエラルキー の適用(IAS 第8号)	IAS第8号により、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、経営者は、目的適合性と信頼性をもたらす会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならない。その判断を行うに当たり、経営者は類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの定めを参照し、その適用可能性を検討しなければならない。その際、あるIFRSの一部の点だけを考慮することが許容されるのか、それとも、そのIFRSのすべての点を適用することが要求されるのか ² 。	経営者は、類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの定めを類推して会計方針を策定する際に、論点に目的適合性を持つそのIFRSの全ての点を適用する必要がある。	IAS第8号第10項から第12項のガイダンスは明白であるため、アジェンダに追加しない。
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、IAS第37号は明示していない。現行の実務では、自己信用リスクを含めないことが一般的である。なぜなら、一般的に、自己信用リスクは負債に特有のリスクというよりは、企業のリスクと考えられているためである。	実務の多様性が予期されないため、アジェンダに追加しない。

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2つの論

点を議論し、このうち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(下表のとおりである)。

このほか、委員会は、年次改善クワイテリアに関する公開草案のコメントレターの要約につきスタッフより説明を受けた。

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
債務の流動・ 非流動分類 (ロールオー バー契約)	IAS第1号第69項(d)との関係で、債務の流動・非流動分類(ロールオーバー契約)を定める同第73項を明確化するべき。	アウトリーチの結果に基づき、IAS第1号第73項に下線の文言を追加することを推奨する。 「企業が返済期限が報告期間後少なくとも12か月後となるような借換えやロールオーバーを同じ貸手より同じもしくは同等の条件で予定しており、それが既存の融資契約上認められている場合、そのような借換え等がなければもっと短い期間で返済期限を迎えることとなる場合であっても、当該債務は非流動に分類する。」

6 おわりに

今回の会議では、偶然であろうが、事後の価格変動に関する論点(固定資産購入に係る偶発価格、NCIプット、企業結合のヘッジ)が多くみられた。複数の原則に関わることから、必ずしも解決が容易な問題ではないが、委員会の今後の議論に期待したい。

剥土費用の論点は産業に特有なテーマではあるが、資産と費用の区別、減価償却方法という、有形固定資産に係る基本的かつ重要な論点を議論している。今後の議論に注目したい。
また、IAS第8号の論点は、監査人の立場からすれば cherry picking のリスクをはらんでおり、注目すべき論点であろう。具体的には、共通支配下取引として実行された、新

規設立会社による既存事業会社の取得について、IFRS第3号を類推適用する場合に、IFRS第3号の「取得企業の特定」の規定については適用せずに、新会社を取得者とすることができるかが問題とされた。ヒエラルキー規定に関して歪んだ解釈をすれば、グループ内部の取引であっても、ストラクチャリング次第で既存事業会社の時価評価ができてしま

うわけである。これを否定した委員会の結論は、当然の帰結といえよう。

〈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 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。

2 具体的には、共通支配下取引

(例：新規設立会社による既存事業会社の取得) についてIFRS第3号を類推適用する場合に、IFRS第3号の「取得企業の特定」の規定については適用せずに、新会社を取得者とすることができるかが問題となっている。