

IFRIC Review.

目次

主たる決定事項

- IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」—特定の日における市場への参加に対して課される賦課金
- IAS 第 32 号「金融商品:表示」—非支配持分の売建プット・オプション
- IAS 第 16 号「有形固定資産」—有形固定資産と無形資産の条件付価格設定およびIFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」—サービス委譲契約における営業者による支払い

暫定的なアジェンダの決定

- IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」および IAS 第 17 号「リース」—土地の使用権の購入
- IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理 (IAS 第 19 号 (2011 年改訂の影響))
- IAS 第 39 号「金融商品:認識および測定」—ギリシャ国債のリストラクチャリングに関する様々な側面の会計処理
- IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」—「有効な IFRSs (effective IFRSs)」の意味
- IFRS 第 8 号「事業セグメント」
- IFRS 第 3 号「企業結合」—継続雇用
- IAS 第 12 号「法人所得税」—法人企業の単一資産に係る繰延税金の認識
- IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」および IAS 第 39 号「金融商品:認識および測定」—規制資産および規制負債
- IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理 (解釈指針案 D9「拠出金または名目的拠出金に対するリターンが約束された従業員給付制度」の再検討)
- IAS 第 41 号「農業」および IFRS 第 13 号「公正価値測定」—残余法を使用する生物資産の評価
- IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」—不動産取引における支配の連続的な移転の意味

管理セッション

注: 本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

2012年5月15日および16日の国際財務報告基準解釈指針委員会(IFRS Interpretations Committee)会合の要約

主たる決定事項

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」—特定の日における市場への参加に対して課される賦課金

委員会は、特定の日における市場への参加に対して課される他の賦課金 (levies) に、IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債—電気・電子機器廃棄物」を類推適用すべきかどうかについて明確化を求める要請をこれまで検討した。この明確化の要請は、特定の日において企業がある活動に参加することを条件とする賦課金について、負債がいつ認識されるべきかに関連するものである。

過去の会合で、委員会は、負債の認識に関連して一定の基礎となる原則を開発した。委員会は、負債の認識を生じさせる債務発生事象とは、法律により識別された賦課金の支払いを引き起こす活動であることを認識した。たとえ企業が将来の期間に継続して活動することを経済的に強制されるとしても、その将来の期間に活動することから生じる賦課金を支払う推定的債務は生じない。さらに、継続企業の原則は、報告日現在、企業が将来の期間に活動することから生じる賦課金についての負債を認識するかどうかに影響を及ぼさない。委員会は、債務発生事象が現在の債務を生じさせるために必要であり、現在の債務を生じさせる活動がある期間にわたって生じている場合 (例えば、法律により識別された債務発生事象が、ある期間にわたっての収益の創出である場合) には、債務発生事象は徐々に発生することを認識した。

委員会は、本解釈指針の範囲に含まれる賦課金についての負債の認識時に費用を認識し、本解釈指針の適用範囲を、交換とならない取引 (すなわち、賦課金を支払う企業が、賦課金の支払いと交換に、直接、特定の資産を受け取らない取引) となる賦課金に限定することを示した。委員会は、ここで概観した認識原則は、年次財務諸表と期中財務諸表の双方に適用されるべきであることを明確にした。その結果、期中報告期間末時点で賦課金を支払う現在の債務が存在していないならば、期中財務諸表において賦課金費用を見越計上す

ることはなく、期中期間末において賦課金を支払う現在の債務が存在しているならば、賦課金費用を繰延処理してはならない。

2012年5月の会合で、委員会はスタッフが提示した解釈指針案を検討した。委員会は、コメント募集のため90日間のコメント期間で本解釈指針案を公表することに合意した。本解釈指針は、IAS第12号「法人所得税」の範囲にある法人所得税以外の賦課金に関する会計処理について取扱う。

IAS第32号「金融商品：表示」—非支配持分の売建プット・オプション

これまで解釈指針委員会は、非支配持分の売建プット・オプション（NCI プット）に関して認識される金融負債の事後測定の会計処理に多様性があるため、支配株主の連結財務諸表における非支配持分のNCI プットに関する会計処理について議論してきた。

前回の会合で委員会は、NCI プットの測定基礎を、他のデリバティブ契約に使用される測定に変更することになる限定的な範囲の修正を通じて、NCI プットをIAS第32号から除外することを提案した。しかし国際会計基準審議会（IASB）は修正案の作業を進めないと決定し、その代わりに委員会に対して、NCI プットの測定の変動を損益（P&L）で認識すべきかまたは資本で認識すべきか、および測定対象をNCI プットだけでなく、NCI プットとNCI フォワードへより広く適用すべきかどうかを分析することにより、当該負債の事後変動に関する会計処理の明確化を検討するよう委員会に対して要請した。

委員会はこれらの論点を分析し、NCI プットの測定上のすべての変動を損益に認識しなければならないことを明確化するため、IAS第27号「連結および個別財務諸表」およびIFRS第10号「連結財務諸表」の修正を提案することにより、審議会が会計処理の多様性に対処することを提案した。

委員会は、IAS第27号30項およびIFRS第10号23項が、所有持分が変動する場合のガイダンスを提供していることを認識した。しかしNCI プットは、その再測定が所有持分の変動を引き起こさない金融負債である。その結果、委員会はこの2つの項は、検討している論点とは関連しないと考えている。委員会は、さらに、この明確化は、企業の自己の資本性金融商品を売建てている他のデリバティブの要求事項とも整合することを認識した。

審議会はNCI プットの測定の変動は損益に認識しなければならないとする委員会の暫定的な決定に合意する一方で、現行のIFRSsを修正するのではなく、委員会が解釈指針案を公表することを選好した。審議会は、IFRS第3号「企業結合」に従って条件付対価として会計処理されるNCI プットを解釈指針の範囲から除外すべきであることを認識した。なぜなら、IFRS第3号（2008年改訂）が、そのような契約に関連する測定要求を提供しているからである。

2012年5月の会合において、委員会はNCI プットの測定上のすべての変動を損益に認識しなければならないことを明確化するために解釈指針案を公表することを決定した。本解釈指針案は遡及適用を提案し、コメント期間は120日である。

IAS 第 16 号「有形固定資産」—有形固定資産および無形資産の条件付価格設定および IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」—サービス委譲契約における営業者による支払い

委員会は、サービス委譲契約において営業者に生じる契約上のコストに係る会計処理を明確にする要請を受けた。明確化の要請は、これらの原価が関連する支払いを行う義務を伴う資産として、委譲の初めに認識すべきかどうか、または本質的に未履行として取扱い、委譲契約の期間にわたって認識されるべきかどうかに関連している。

以前の会合で、委員会は、変動運営手数料の会計処理に関連する原則を開発するようスタッフに依頼した。委員会は、審議会のリースに関するプロジェクトが変動リース料について検討していることを認識した。しかし、委員会はこの論点を進めるにあたり、審議会のリース・プロジェクトの完了を待たないことを選好した。そのため、委員会は、スタッフに対してリース・プロジェクトの一環として現在議論されている原則を考慮して、そのような手数料についての適切な会計処理を提案するようスタッフに指示した。

2012 年 5 月の会合で、委員会は、審議会がリース・プロジェクトにおいて開発している原則を、有形固定資産および無形資産の別個の購入に係る条件付支払いの会計処理の基礎として使用するべきであるという提案を暫定的に再確認した。そのため、委員会は、将来の会合において以下の事項を検討するための資料作成をスタッフに指示した。

- ・ 有形固定資産および無形資産の別個の購入に係る条件付支払いの特徴が、リースにおける変動リース料の特徴に類似しているかどうか。
- ・ 有形固定資産および無形資産の別個の取得に係る条件付支払いの会計処理をリース・プロジェクトの原則と首尾一貫性をもたせるために、IFRS に対してどのような修正が要求されるか。
- ・ IFRS 第 3 号における条件付支払いの会計処理が、リース・プロジェクトにおける原則の代替として条件付支払いの会計処理に類推適用できることどうか。

委員会は、これまでの会合で合意に達した、サービス委譲契約における営業者による支払いに関する暫定的な決定のいくつかを再確認した。具体的には、

- ・ 運営手数料の取決め (concession fee arrangement) により、サービス委譲契約と区別できる財またはサービスに対する権利が営業者に与えられる場合には、営業者は、その区別できる財またはサービスを、適用される IFRS に従って会計処理すべきである。
- ・ 運営料の支払い (concession payments) が有形資産の使用権と結び付いている場合には、営業者がその資産の使用権の支配を獲得しており、それゆえ当該取決めが IAS 第 17 号「リース」の範囲に含まれるかどうかを決定するために判断を用いるべきである。

- 支払が有形資産の使用権と結び付いているが、取決めが組込リースを表さない場合には、当該支払を運営手数料と同じ方法で分析すべきである。

同様に、IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるサービス委譲契約における営業者による支払に関して、委員会は以下のことも再確認した。

- サービス委譲契約によって、営業者が委譲者のみから現金を受け取る契約上の権利を有することとなる場合(すなわち、IFRIC 第 12 号における金融資産モデルが適用される場合)には、運営料の支払は全体の収益対価の調整である。
- サービス委譲契約によって、営業者が公共サービスの利用者に課金する権利のみを有する場合(すなわち、IFRIC 第 12 号における無形資産モデルが適用される場合)には、運営料の支払は、運営権(すなわち、IFRIC 第 12 号に従って認識した無形資産の原価の一部)の対価を表す。

委員会は、2 つのプロジェクト間の相互関係を考慮して、IASB がリースに関する提案を再公開するまで、IFRIC 第 12 号および上記の原則を取込むその他の適用される IFRSs の修正に関する公開草案の公表を延期することを決定した。

暫定的なアジェンダの決定

委員会のアジェンダに追加しないことが暫定的に決定された論点

IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」および IAS 第 17 号「リース」—土地の使用権の購入

IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理(IAS 第 19 号(2011 年改訂)の影響)

IAS 第 39 号「金融商品:認識および測定」—ギリシャ国債のリストラクチャリングに関する様々な側面の会計処理

年次改善で検討される論点

「年次改善」の 2011 年—2013 年サイクルに含めることが提案された論点

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」—「有効な IFRSs(effective IFRSs)」の意味

検討されたその他の論点

適用後レビュー

IFRS 第 8 号「事業セグメント」

仕掛中の論点

IFRS 第 3 号「企業結合」—継続雇用

IAS 第 12 号「法人所得税」—法人企業の単一資産に係る繰延税金の認識

IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」および IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」—規制資産および規制負債

IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理(解釈指針案 D9「拠出金または名目的拠出金に対するリターンが約束された従業員給付制度」の再検討)

IAS 第 41 号「農業」および IFRS 第 13 号「公正価値測定」—残余法を使用する生物資産の評価

IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」—不動産取引における支配の連続的な移転の意味

管理セッション

委員会の未解決の論点に関する論点のレポート

委員会の議論の要約

暫定的なアジェンダの決定

IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」および IAS 第 17 号「リース」—土地の使用権の購入

委員会は、土地の使用権(「土地の権利」)の購入について、有形固定資産の購入、無形資産の購入、または土地のリースのいずれとして会計処理すべきかを明確にする要請を受けた。本要請には、当該法域における法律及び規制により、土地に対する自由な所有権の保有が企業に認められていないという具体的な事実パターンが含まれていた。その代わり、企業は土地に関する開発権または建設権を購入できる。

委員会は、提供された事実パターンにおけるリースの特徴を識別し、IASB のリース・プロジェクトの現在の範囲から長期の土地の権利が除外されていないことを認識した。委員会は、リースが延長または更新によって期限を確定できない可能性があり、したがって確定できない期間の存在は、資産の使用権が IAS 第 17 号に従ってリースに適格であることを妨げるものではないことを認識した。

委員会は、本事実パターンがある法域に特有のものであり、そのため、解釈または年次改善に関するデュー・プロセスを行うには範囲が狭すぎることを理由に本論点をアジェンダに加えないことを決定した。委員会は、将来の会合で、この暫定決定を再検討する。

IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理(IAS 第 19 号(2011 年改訂)の影響)

委員会は、2011 年の IAS 第 19 号の改訂が、拠出ベース約定 (contribution-based promises) の会計処理に影響を与えるかどうかを明確にする要請を検討した。

委員会は、2011 年の IAS 第 19 号の改訂は、年金約定のコストを事業主と従業員との間で分担するリスク分担の特徴についての会計処理を明確にすることを指摘した。その範囲としては、拠出ベース約定に特有の要素を取扱うことを意図していなかった。したがって、委員会は、拠出ベース約定に事業主と

従業員との間のリスク分担の取決めの要素も含まれている場合を除き、IAS19号の改訂が拠出ベース約定の会計処理に変更をもたらすとは予想していない。しかし、委員会は、本改訂が拠出ベース約定の表示に変更をもたらす可能性があることを認識した。委員会の結論は、IAS第19号(2011年改訂)BC148項に支持されており、本項は、拠出ベース約定および類似する約定の測定は2011年の改訂の範囲外であることを示している。

上述の分析に基づいて、委員会はこの論点をアジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。しかし、委員会は拠出ベース約定の会計処理に関するより広範な論点を将来のアジェンダに追加することを検討する予定である。このより広範な論点に関する検討については、以下のセクションにおける「検討されたその他の論点」を参照のこと。

IAS第39号「金融商品：認識および測定」—ギリシャ国債のリストラクチャリングに関する様々な側面の会計処理

委員会は、ギリシャ国債(GGB)のリストラクチャリングがIAS第39号に従って、全部の資産またはその一部だけの認識の中止をもたらす状況に関するガイドンスを求める要請について検討した。GGBのリストラクチャリングには、元本金額の53.5%の債務免除、元本金額の31.5%を新たに発行される11年から30年満期(2012年から2015年までは利率2%、その後2015年から2020年までは3%、2020年から2042年までは4.3%)のギリシャ国債20銘柄との交換、残りの15%の元本を欧洲金融安定化基金(EFSF)が発行する短期証券と交換することが含まれている。さらに新たに発行される債券ごとに、参加者は、保有者が元本または利息を受け取る権利を有さないかわりに、証券がギリシャの国内総生産(GDP)に連動する証券を当初名目金額100ユーロで受け取る。委員会は、提出された事実パターンにおいて、各保有者の契約条件に関係なく、すべての債券保有者は、同額のリストラクチャリング・ディールを受け取ることを認識した。異なる債券がそれぞれの期間および条件を考慮して条件変更されることはなく、その代わりに新たな一律の債務構造へと置き換えられた。同様に新たな債券の契約条件は、旧債券のそれとは実質的に異なるものであった(準拠法の変更、新たな債券保有者の権利に影響を及ぼす契約上の集団的行動条項および協調融資契約の導入、金額、期間およびクーポンの条件変更を含む)。

明確化についての要請は、具体的に以下の事項についての質問であった。

- ・ 異なる満期と金利を有する20銘柄の債券と交換される旧GGBsの一部の認識を中止しなければならないか、またはその逆に、認識の中止が必要とされない条件変更または譲渡として会計処理するべきであるか。
- ・ 提出された事実パターンの分析において、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」は適用されるか。
- ・ GGBsの認識が中止されない場合、提出された事実パターンにIAS第39号AG8項とAG62項のいずれが適用されるか。
- ・ GGBsのリストラクチャリングの一環として提供されるGDP連動証券の適切な会計処理は何か。

金融商品の交換

委員会は、提出された事実パターンにおいて検討されている狭い範囲の事実パターンは、異なる満期と金利を有する新たな20銘柄の債券と交換される旧GGBsの一部の会計処理に関連して生じた見解の多様性を強調するものであることを認識した。交換された旧GGBsの一部の認識を中止するべきであるかどうか、IAS第8号を適用するべきであるかどうか、交換をIAS第39号17項(b)の範囲にある譲渡を考えるべきであるかどうかを検討するに際して、委員会は、IAS第39号において「譲渡(transfer)」という用語が定義されていないことを認識した。しかしIAS第39号18項は、企業は金融資産のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を譲渡する場合に金融資産を譲渡することを規定している。したがって、委員会は提出された事実パターンにおいて、債券は第三者ではなく発行者に返還されたものであり、したがってこの取引をIAS第39号17項(a)で評価するべきであることを指摘した。

金融資産が消滅したかどうかを判断する際に、IAS第39号17項(a)は、キャッシュ・フローに対する権利の「消滅(expiry)」に対して債券の交換の一環として行われた変更を評価することを企業に対して要求している。金融資産の条件変更が認識の中止の結果をもたらす場合についてのガイダンスがないため、企業はIAS第8号の適用を検討するかもしれない。しかし、IAS第8号は、会計方針を策定し適用するために判断を要求している。IAS第8号11項は、適切な会計方針を決定するにあたり、はじめに類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSsの要求事項を検討することを要求している。委員会は、提出された事実パターンにおいて、この要求事項は、IAS第39号40項における金融負債の条件の大幅な変更の概念の類推についての策定につながることを指摘した。

IAS第39号40項は、このような変更は、「負債性金融商品の交換」と「現存する金融負債の条件の変更という方法」の双方の影響を受ける可能性があると規定している。それゆえ、この金融負債の類推が金融資産に適用される場合、条件の大幅な変更は、当該変更が交換または条件変更により影響を受けるかどうかにかかわらず、金融資産の認識の中止をもたらす。

委員会は、GGBsと新たに発行される20銘柄の債券との交換が金融資産の条件の大幅な変更となるかどうかを評価するために、金融負債に関するガイダンスが類推適用される場合、当該評価には債券の交換の一環として行われたすべての変更を考慮しなければならないことを認識した。提出された事実パターンにおいて、関連性のある事実により、当該取引をIAS第39号17項(a)の消滅、または資産の条件の大幅な変更として扱うことは、認識の中止をもたらすと委員会は結論付けた。

委員会は、提出された事実パターンにおいて、部分的な認識の中止があてはまらないことを認識した。委員会は、新たなGGBsと交換された旧GGBsの元本部分の一部は認識の中止に関して別個に評価できるとの仮定のもとで、この結論に達した。この評価に基づき委員会は、旧GGBsの交換が、旧GGBsの放棄に係るすべての対価の側面と種類を対象とする単一の契約の結果であることを指摘した。

上記における分析にかかわらず、上述したアプローチの双方が認識の中止につながることを理由に、委員会はこの項目をアジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

GGBs のリストラクチャリングの一部として付与された GDP 連動証券の会計処理

委員会は、GGBs のリストラクチャリングの一環として提供される GDP 連動証券の適切な会計処理に関するガイダンスの要請について検討した。

提出された事案で示された事実パターンは、発行者の国内総生産 (GDP) への連動が契約当事者に固有の非金融変数であることを前提としている。しかし、提出者は、IAS 第 39 号は「契約当事者に固有ではない非金融変数」を参照しているが、この用語の意味について定義していないことを認識した。委員会は、この論点が委員会と審議会の双方でたびたび取り上げられたことを認めたが、現行の IFRSs および概念フレームワークの範囲内でこの論点を効率的に解決できないという懸念、および本論点についての合意に適時に達することができない可能性があるという懸念からこの論点をアジェンダとして取り上げなかった。委員会は、この論点をアジェンダとして取り上げないとする以前の決定を再確認し、提出された事実パターンにおける前提が適切であるかどうかは未解決のままとすることを決定した。

しかし、委員会は、GDP 連動証券の会計処理を評価する際に考慮しなければならないいくつかの側面を強調することができると考えた。委員会は以下の事項を強調した。

- ・ GDP 連動証券は、特定の閾値を超える発行者の名目 GDP および実質 GDP に応じて現金の支払いを受ける権利を保有者に与える組成されたオプションである。
- ・ GDP 連動証券が、デリバティブ、または売却目的保有の場合にのみ、損益を通じて公正価値で測定するものへの強制的な分類が適用される。
- ・ 貸付金および債権の定義は、「信用悪化以外の理由によって、保有者が当初の投資のほとんどすべてを回収することにならない可能性がある（これは、売却可能に分類しなければならない）金融資産」を除外している。
- ・ 満期保有投資の定義は、企業が金融資産を満期まで保有する明確な意図と能力を有することを要求している。IAS 第 39 号の適用指針は、「発行体が任意償還できる金融資産は、保有者が任意償還時または満期まで保有することを意図し、その能力があり、かつ、保有者が帳簿価額のほとんど全額を回収するであろう場合には、満期保有投資の規準を満たす」ことを明確にしている。
- ・ GDP 連動証券が損益を通じて公正価値で測定されるものに分類される場合を除いて、売却可能な負債性金融商品として分類することが要求される。
- ・ 企業は、GDP 連動証券の複雑なキャッシュ・フロー・プロファイルのため、GDP 連動証券に実効金利法を適用することの運用上の複雑性を考慮しなければならない。

委員会は、GDP 連動証券の会計処理を評価するために IAS 第 39 号の明確化は必要ではないと結論づけ、同様に、IAS 第 39 号を廃止する IFRS 第 9 号

「金融商品」が、金融資産に関してすでに異なる分類を使用していることを指摘した。その結果、委員会は本論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

年次改善で検討された論点

委員会は、1つの論点を年次改善に含める可能性について審議した。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」—「有効な IFRS (effective IFRSs)」の意味

委員会は、まだ強制適用されない IFRS の公表によって、企業の最初の IFRS 報告期間の末日において潜在的に有効な IFRS の 2 つの版をもたらす場合に、IFRS 第 1 号 7 項の「有効な (effective)」の意味を明確にする要請を検討した。

委員会は、新たな IFRS がまだ強制適用されていないが早期適用は認められている場合に、企業は当該 IFRS を最初の IFRS 財務諸表で表示される全期間を通じて適用することを条件に、当該 IFRS を最初の IFRS 財務諸表に対して適用することが認められているが要求はされないことを認識した。

委員会は、第 7 項の要求事項は明確であることを認識したが、誤解を避けるために BC11 項を明確にする必要性を認識した。その結果、委員会は審議会に対し、「年次改善」を通じて結論の根拠に新たなパラグラフを追加することにより BC11 項の修正を提案することを決定した。

適用後レビュー

IFRS 第 8 号「事業セグメント」

2007 年、評議員会は新たに公表された IFRSs または主要な改訂のそれぞれについて、適用後レビュー・プロセス (PIR) を IASB のデュー・プロセスに対する要求に必須のステップとして追加した。PIR のフェーズには初期評価および公開協議のフェーズ、証拠の評価および発見事項の表示のフェーズが含まれ、初期評価のフェーズにおいては、委員会を含む IFRS 関連団体および利害関係者の幅広いネットワークを活用する。

2012 年 5 月の会合において、委員会は 2011 年 3 月 (PIR の一般的な方法論について委員会で直近に議論した日。) 以降になされた、審議会の適用後レビュー・プロセスへの一般的なアプローチの変更について議論した。委員会は、IFRS 第 8 号の PIRs の間に調査する識別された論点のスケジュール案についても検討した。

検討されたその他の論点

IFRS 第 3 号「企業結合」-継続雇用

委員会は、売却株主が従業員である状況における、売却株主への条件付支払の会計処理に関するガイダンスを求める要請について検討した。明確化についての要請は、退職時に失権する従業員に対する支払いの取決めが企業結合後の勤務に対する報酬であり、取得対価の一部ではないということを決定するに際して、IFRS 第 3 号が決定的なものであるかどうか、または IFRS 第 3 号は指標であり、単独で当該支払いが報酬であるということを示す決定要因となるものではないかどうかに関連するものである。

委員会は、IFRS 第 3 号は、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) による IFRS と米国会計基準 (US GAAP) のコンバージェンスを促進するための共同の取組みの一環であることを認識した。その結果、委員会はスタッフに対して、

IFRS 第 3 号(IFRSs のみ)およびトピック 805「企業結合」(US GAAP のみ)が、上述の事実パターンにおいて決定的なものでなければならないかどうかを決定するために、IASB と FASB の双方と協議することを指示した。協議結果に応じて、委員会は、IFRS を修正するべきかどうか、およびどのように修正すべきかについて IASB に指示を求める予定である。

IAS 第 12 号「法人所得税」—法人企業内の単一資産に係る繰延税金の認識
委員会は、以前に、単一の資産を有する子会社を保有する企業が、IAS 第 12 号 11 項に記述される税務基準額または資産を保有する企業の株式の税務基準額を使用して繰延税金を計算すべきかどうかについて検討を求める要請を検討した。この問題は、資産それ自体を売却するよりも、資産を保有する企業の株式の売却により資産が実現することが一般的であるために生じるものである。

以前の会合で、委員会は、IAS 第 12 号 15 項および 24 項は、一定の条件が満たされる場合を除き、資産に関連するすべての一時差異について繰延税金の認識を要求することを認識した。さらに委員会は、IAS 第 12 号 39 項が、一定の条件が満たされない限り、基礎となる資産を保有する子会社に対する投資に関連するすべての一時差異について繰延税金の認識を要求することも認識した。最後に委員会は、IAS 第 12 号の 7 項および 38 項は、それらの一時差異を算定するために使用される税務基準額が、基礎となる資産および当該基礎となる資産を保有する企業の株式に対する投資の双方に関連していることを要求していることを認識した。したがって、委員会は、企業が資産を保有する企業と切り離して資産を処分することを予定していない場合であっても、税法が単一の資産および資産を保有する企業の株式が 2 つの別個の資産であると考えており、かつ当初認識の例外措置が適用されない限り、企業は原資産に係る一時差異について繰延税金を認識することを回避することができないことを認識した。

しかし、委員会は、基礎となる資産に関する一時差異に係る繰延税金の認識に関して実務上の多様性を認識した。したがって、委員会は、年次改善を通じて本論点を明確にすることができるかどうかを評価する目的で、スタッフがこの論点に関して更なる分析を行うよう要請した。

2012 年 5 月の会合において、委員会は、税法が「単一資産」と「資産を保有する企業の株式」が 2 つの独立した資産と考えており、IAS 第 12 号における特定の例外措置が適用されない場合には、現行の IAS 第 12 号は親会社に対し、基礎となる資産についての繰延税金および株式についての繰延税金の双方を認識することを要求しているとする委員会の見解を再確認した。しかし、委員会は、本会合において、審議会に対して年次改善を提案せず、この特定の種類の取引に異なる会計処理をもたらすことになる本論点に対処するための追加的な選択肢について検討することを決定した。委員会は、実務上識別された多様性に対応するために、IAS 第 12 号の要求事項を修正するべきであるかどうかを分析するようスタッフに指示した。委員会はこのような修正は、性質的に明確化または訂正を超えるものであり、したがって、「年次改善」プロジェクトの範囲外にあることを認識した。しかし、目標となる IAS 第 12 号に対する狭い範囲の修正は、IAS 第 12 号の別個の修正として、審議会との協議により委員会が開発することが可能である。スタッフは、将来の会合においてその分析を提示する予定である。

IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」および IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」—規制資産および規制負債

委員会は、料金規制を受ける企業 (regulated entity) が、将来サービスの移転とは無関係に、コストを回収することが認められている場合、またはいくらかの金額を払い戻すことが要求されている場合に、規制資産 (regulatory asset) または規制負債 (regulatory liability) を認識するべきであるかどうかを明確にする要請を受けた。明確化についての要請は、具体的には、顧客集団を単一の会計単位と考えることができるかどうか、もし考えることができる場合には資産または負債を認識することが認められるかどうかを問題として取り上げるものであった。

2012 年 5 月の会合で、委員会は今回提起された 2 つの具体的な質問を取り扱うことはなかった。その代わりに、委員会は、規制資産及び規制負債の認識の問題をより広く検討した。委員会は、規制資産の認識が適切であるかどうかに関する 2005 年における従前の結論を認識した。従前の結論は、企業は、IASB の概念フレームワークおよび IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号、IAS 第 16 号および IAS 第 38 号などの関連する IFRSs に従って、認識が適格な資産だけを認識するべきであることを最終的に結論付けるものであった。委員会は、従前の結論に到達後、これらの IFRSs への必然的修正が行われていないことを認識し、したがって、この問題に関する過去の結論がいまだに有効であると結論づけた。委員会はさらに、規制資産および規制負債が IASB の概念フレームワークに従って、一般的には認識されないということも認識した。

委員会は、また、料金規制事業に関する IASB のプロジェクトの一環として、IASB がこの論点を迅速に解決することができなかつたと結論付けたことを認識した。審議会での進捗状況を考慮すると、この論点は委員会にとってあまりにも広範で、現行の IFRSs および概念フレームワークの範囲内で対処することができないことを委員会は認識した。しかし、委員会は、審議会が料金規制事業に関するプロジェクトをアジェンダに追加するかどうかを検討することができるよう、この会合で達した結論を審議会と議論することを指摘した。

スタッフは、7 月の委員会の会合で、IASB との議論の結果を委員会に報告する予定である。

IAS 第 19 号「従業員給付」—拠出ベース約定の会計処理 (解釈指針案 D9 号「拠出金または名目的拠出金に対するリターンが約束された従業員給付制度」の再検討)

拠出ベース約定の会計処理に関する 2011 年の IAS 第 19 号に対する改訂の影響 (暫定的なアジェンダの決定について上記参照) についての範囲の狭い問題を検討するに際し、委員会は拠出ベース約定の会計処理方法についてのより広範な問題を認識した。委員会は、以前この論点を検討し、2004 年に適用範囲内にある拠出ベース約定の会計処理を検討した IFRIC 解釈指針案 D9 を公表した。しかし、委員会は、2006 年にこのプロジェクトを中断し、その代わりに、IASB の退職後給付に関するプロジェクトに含めるために、本論点を IASB に委ねることにした。IASB は後に、この論点に関する作業を、従業員給付に関する将来のより広範なプロジェクトまで延期した。

本論点に関する作業を延期する IASB の決定を考慮した結果、委員会はこの論点を再検討することを決定し、スタッフに対して、将来の会合で拠出ベース約定の会計処理方法の対処方法に関する提案を提示するよう要請した。

IAS 第 41 号「農業」および IFRS 第 13 号「公正価値測定」—残余法を使用する生物資産の評価

委員会は、生物資産に別途の市場は存在しないものの、資産の組合せに関する活発な市場がする場合に、土地に物理的に付着する生物資産の公正価値の算定への残余法の使用に関する IAS 第 41 号 25 項を明確にする要請について検討した。提出者は、土地の公正価値が IFRS 第 13 号で要求される最有效使用に基づいて決定される場合に残用法を適用すると、土地の最有效使用と現在の使用との間の差異により生物資産の公正価値がわずかまたはゼロと測定される可能性について指摘した。

委員会は、残余法の適用により生物資産の公正価値がわずかまたはゼロと評価される場合、残余法が適切である可能性は低いことを認識した。しかし、委員会は、本論点に関して、IFRSs への修正を提案する用意ができていなかった。委員会は、スタッフが暫定的なアジェンダの決定に関する提案を将来の会合で再度提示するよう要請した。

IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」—不動産取引における支配の連続的な移転の意味

委員会は、以前、IFRIC 第 15 号で規定される「連続的な移転(continuous transfer)」の意味を明確にする要請について検討した。明確化についての要請は、特に(1)支配の連続的な移転が、買手が一部完了した仕掛品に対する支配を得ること、または売手が支配を喪失し買手が防御権を得ることを意味するのか、(2)支配が、建設が行われる一方で、買手が仕掛品の法的または物理的占有を有していることを意味するのか、または売手が他の誰にも当該仕掛品を売却することができないことで十分とするのか、および(3)集合住宅の販売における連続的な移転を決定する際の適切な会計の単位は何かを質問している。

以前の会合で、委員会は、連続的な移転を示す特徴が不明瞭であることを認識した。しかし、委員会は、財およびサービスの連続的な移転に関する規準が収益認識プロジェクト(現在、IASB で審議中である)の一環として確定するまで、この問題に関する更なる議論を延期することを決定した。2011 年 11 月に収益認識に関する提案が再公開されたことを考慮して、委員会は、この論点の方向性に関して審議会に委ねることを決定した。

2012 年 2 月の会合において、審議会はこの要請について議論した。審議会は、連続的な移転は、収益認識に関する提案で具体的に扱われているため、この論点に関する方向性が必要とされるのは、新たな基準書が強制適用されるまでの期間についてであることを認識した。

審議会は、委員会が IFRIC 第 15 号に関して取り得ることができる 4 つの可能性のある行動の方向性について検討した。4 つの行動の方向性とは、(1)公表時の IFRIC 第 15 号を維持する、(2)収益認識の再公開草案に含まれる連続的な移転に関する委員会の暫定的な決定を含めるよう IFRIC 第 15 号を改訂する、(3)IAS 第 18 号を解釈する際に使用される支配の移転の指標と、リスクおよび経済価値の移転の指標を含むように IFRIC 第 15 号を改訂する、(4)IFRIC 第 15 号を廃止する、というものである。最終的に、審議会の委員会への助言は、IFRIC 第 15 号を維持するというものであった。しかし審議会は、IFRIC 第 15 号を適用する際は、個々の取引の事実および状況を慎重に評価しなければならず、当該事実や状況も法域間でかなり異なる場合があることを認識した。

委員会は、審議会の助言を十分に留意した。委員会は、将来の会合において本論点を議論する予定である。

管理セッション

委員会の未解決の論点に関するレポート

委員会は、将来の会議で議論される 2 つの未解決の問題を認識した。これらの問題は、次のとおりである。

- IFRS 第 3 号「企業結合」の論点：比較的単純な関連プロセスを持つ資産が、IFRS 第 3 号に従って事業の定義を満たすかどうかを明確にする要請
- IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の論点：IAS 第 7 号のもとで、キャッシュ・フローの分類を決定する際の基礎となる原則の開発に関する評価

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む）の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,400 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト（www.tohmatsu.com）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 182,000 人におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。