

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。

IFRIC Review.

目次

主たる決定事項

IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」及び IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」—有形固定資産及び無形資産を個別購入する際の変動支払

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

委員会の議論の要約

・アジェンダの決定
・暫定的なアジェンダの決定
・検討されたその他の論点

管理セッション

2012 年 9 月 18 日および 19 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 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」及び IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」—有形固定資産及び無形資産を個別購入する際の変動支払

委員会は、以前、サービス委譲契約における変動手数料(variable fees)に関する会計処理を明確にする要請について検討した。この明確化についての要請は、これらのコストを、契約開始時において、関連する支払いを行う義務を伴う資産として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すべきかどうかに関するものである。

過去の会合で委員会は、変動運営手数料(variable concession fees)に関する原則を開発することをスタッフに対して要請した。委員会は、国際会計基準審議会(IASB、以下「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の提案をスタッフに指示した。

2012 年 9 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を個別に購入する際の条件付支払の会計処理に関する基礎として使用することができるかどうかについて議論した。

委員会の数人のメンバーは、リース・プロジェクトは未だ完了しておらず、最終基準書の公表時期も不確実であることを理由に、審議会のリースに関するプロジェクトにおける原則をこのような変動支払に適用することについて慎重な姿勢を見せた。その結果、委員会は、将来の会合で議論するために、変動支払を会計処理するにあたり、委員会によって過去に検討してきた多数のモデルを分析する資料の作成をスタッフに指示した。これらのモデルには、以下のものが含まれる。

- IAS 第 32 号「金融商品：表示」、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」および「IFRS 第 9 号：金融商品」における金融負債の会計処理に関する原則に基づく「金融負債モデル」
- IFRS 第 3 号「企業結合」の条件付対価に関する会計処理に基づく「IFRS 第 3 号モデル」
- IAS 第 16 号、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」および IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動」の原則に基づく「IAS 第 16 号/IAS 第 37 号モデル」
- 審議会によるリース・プロジェクトでのこれまでの暫定的な決定に基づく「リース・モデル」

委員会は、負債の認識および測定ではなく取引の借方側の会計処理に焦点を当て、負債の再測定が資産の取得原価の調整として含められるべき状況があるかどうかを検討する代替案を提案することをスタッフに指示した。

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)

前回の会合で、拠出ベース約定の会計処理に関する 2011 年の IAS 第 19 号の改訂の影響についての範囲の狭い問題を検討した際、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問題を認識した。委員会は、以前にこの論点を検討しており、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、本論点を退職後給付に関する審議会のプロジェクトに含めるべく、審議会に委ねることにした。IASB はその後、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。したがって、委員会は 2012 年 5 月の会合において、委員会が D9 の公表時までにってきた作業を再検討することを決定した。

2012 年 9 月の会合で、委員会は、スタッフにより実施された D9 の適用範囲の改訂の可能性に関するアウトリーチの要約を提示された。実施されたアウトリーチに基づき、委員会は従業員給付制度が以下の特性を有する場合には、当該従業員給付制度は、解釈指針案の範囲内にあることを暫定的に決定した。

- 行われた拠出のリターンに関して経営者からの保証が提供されない場合には、当該制度は、IAS 第 19 号における確定拠出制度に分類される(または当該制度が名目的拠出金ではなく、実際拠出金により積み立てられていた場合には確定拠出制度に分類される)
- 制度に対して行われる拠出は、名目的拠出金となる場合がある
- 行われた拠出(名目的拠出)に関して、経営者によるリターンの保証がなければならない

- 当該制度のもとでの給付は、給与変動、権利確定または人口統計リスクなどの将来事象に左右されない
- 制度のもとでの保証は、1つまたは複数の基礎資産(underlying asset)の価値に基づく場合がある

委員会は、経営者が実際の拠出金(actual contributions)(または名目的拠出金(nominal contributions))に係る約定リターン、または1つ(または複数)の原資産(underlying assets)の価値に基づくその他の給付保証に関して、雇用主が追加的な拠出金を支払う法的債務または推定的債務を有しており、かつ、基金が当期およびそれ以前の期間の従業員の勤務に関連するすべての従業員給付に対する支払いを行う十分な資産を保有していない場合には、従業員退職給付制度またはその他の長期従業員給付制度は解釈指針案の範囲内にあることも暫定的に決定した。

スタッフは、将来の委員会の会合に、測定および表示に関する提案を提出する予定である。

委員会の議論の要約

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、以前に、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について検討した。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、提供された事実パターンにおいて、借手は当該権利を更新するオプションを有しており、減価償却目的の耐用年数には更新期間が含まれる可能性があることについても認識した。委員会は、適切な減価償却期間を評価する際には、判断の行使が必要であることを認識した。

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。

IAS 第 19 号「従業員給付」— 拠出ベース約定の会計処理

委員会は、以前に 2011 年の IAS 第 19 号の改訂が拠出ベース約定の会計処理に影響を与えるかどうかについて明確にする要請について検討した。

委員会は、2011 年の IAS 第 19 号の改訂の範囲が、拠出ベース約定に特有の要素を取扱うことを意図するものではなかったことを認識した。その代わりとして、IAS 第 19 号の改訂は、リスク分担の特徴についての会計処理を明確にした。リスク分担の特徴は、IAS 第 19 号(2011 年改訂)の BC144 項において、「積立超過の便益と積立不足のコストを事業主と制度加入者との間で分担する特徴」、または「提供される給付が、ある程度、制度に給付を賄う十分な資産があるかどうかに左右される給付制度」と記述されている。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。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、上述のように、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している。

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、以前に、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ダ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、元本額の 53.5% の債務免除、元本額の 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質問するものであった。

- 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)の範囲にある譲渡と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決定した。

しかし、委員会は、このトピックに対する暫定的なアジェンダの決定に関して受領したフィードバックの一部として、金融資産の認識を中止する状況における「消滅(expiry)」の意味についてのガイダンスの開発を審議会に対して提言することを求める要請を受け取ったことを認識した。

GDP 連動証券の分類

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。

暫定的なアジェンダの決定

IFRS 第 3 号「企業結合」—継続雇用

委員会は、以前において、売却株主が従業員となる、または引き続き従業員であり続ける状況における、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、退職時に失効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、それ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に関連するものである。この要請は、IFRS 第 3 号 B55 項が、従業員または売却株主に対する条件付支払の取決めが、企業結合の一部となるのか、または別個の取引なのかどうかを決定する際の指標として、サブパラグラフ(a)から(h)を導入しているが、B55 項(a)は、記述された契約は、企業結合後の勤務に対する報酬であるとする決定的な表現を使用しているとの提出者の主張を受けて生じたものである。

委員会は、雇用が終了した場合に条件付支払が自動的に失効するという取決めは、当該取決めが実質的なものでない場合を除き、追加的な取得対価ではなく、企業結合後の勤務に対する報酬であるとの結論になることを認識した。

委員会は、IFRS 第 3 号が、米国財務会計基準審議会(FASB)との間で、コンバージェンスされた基準書であり、それゆえ、IFRS 第 3 号(IFRSs の場合)およびトピック 805「企業結合」(米国会計基準『US GAAP』の場合)が、上述した事実パターンにおいて決定的なものであるかどうかを決定するために IASB と FASB の双方が検討すべきことを認識した。委員会は、米国財務会計財団(FAF)による FASB 基準書第 141 号(改訂)「企業結合」(現在はトピック 805 中に分類されている)の適用後レビューが進行中であり、この論点に関する作業を FASB と調整する機会は、FASB 基準書第 141 号(改訂)の適用後レビュー終了後に生じるとの報告を受けた。したがって、委員会は、以前にコンバージェンスが達成されている基準に関して、US GAAP との多様性を創出することを回避するため、今回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。委員会は、この暫定的な決定を、将来の会合において再検討する予定である。

IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」および IFRS 第 10 号「連結財務諸表」 —連結財務諸表における支配株主による非支配持分の非現金資産による取 得

委員会は、取得対価に非現金項目を含む場合の支配株主による非支配持分 (NCI) の購入の会計処理について、IAS 第 27 号の要求事項と IFRIC 第 17 号「所有者に対する非現金資産の分配」の要求事項との間で認識されている不整合を明確化する要請について検討した。明確化についての要請は、引き渡した対価の公正価値と、受け取った対価の帳簿価額との差額を資本と損益のどちらとして認識するべきかに関連するものであり、提出者は IAS 第 27 号 31 項が差額を資本で認識することを要求している一方で、IFRIC 第 17 号を類推適用すると差額を損益に認識することが要求されると主張している。

委員会は、IAS 第 27 号 31 項の範囲は、非支配持分の帳簿価額と引き渡した対価の公正価値との差額に限定されていることを認識した。本項は、引き渡した対価の公正価値と当該対価の帳簿価額との差異を検討していない。その代わり、移転した資産の公正価値とその帳簿価額との差額は、当該資産の認識の中止により生じ、IFRSs は、資産の認識の中止から生じる利得または損失を通常、損益に認識することを企業に対して要求している。

この分析に基づき、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。委員会はこの暫定的な決定を将来の会合で再検討する予定である。

IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」—個別財務諸表における関連会社に 対する投資の減損

2012 年 7 月の会合において、委員会は、2008 年 1 月から 2012 年 5 月の間に審議会に取り扱いを委ねたが、未だ取り扱われていない論点に関する報告書を受領した。委員会は、将来の会合においてこれらをアジェンダに追加するかどうかを議論することができるよう、スタッフに対して、当該分析のアップデートと、これらの論点のうちのいくつかについて追加的なアウトローチを実施するよう要請した。これらの論点のうちの 1 つは、個別財務諸表における関連会社に対する投資の減損に関連するものであった。その意見書(submission)は、企業は、その個別財務諸表において、取得原価で計上された子会社、共同支配企業および関連会社に対する投資の減損テストを行うために、IAS 第 36 号「資産の減損」と IAS 第 39 号の規定のどちらを適用するべきかを質問するものであった。

2012 年 9 月の会合において、委員会は、IAS 第 27 号 38 項は企業に対して、その個別財務諸表において、子会社、共同支配企業および関連会社に対する投資を、取得原価または IAS 第 39 号に従って会計処理することを要求することを認識した。

委員会は、また、IAS 第 36 号の 4 項および 5 項、および IAS 第 39 号 2 項(a)によれば、取得原価で会計処理された子会社、共同支配企業または関連会社に対する投資は、IAS 第 36 号の範囲内である一方で、IAS 第 39 号に従って会計処理された子会社、共同支配企業および関連会社に対する投資は、IAS 第 39 号の範囲内であることを認識した。その結果、委員会は、企業はその個別財務諸表において、取得原価で計上されている子会社、共同支配企業および関連会社に対する投資の減損テストを行うために、IAS 第 36 号の規定を適用すべきことを認識した。

この分析に基づき、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。委員会は、この暫定的な決定を将来の会合において再検討する予定である。

IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」—逆イールド(negative yield)状態にある金融商品に生じる収益および費用の包括利益計算書における表示

委員会は、マイナス金利(negative interest rates)の経済現象が包括利益計算書における収益および費用の表示に及ぼす影響について議論した。

委員会は、金融資産に係る負の実効金利(negative effective interest rate)から生じる金利は、経済的便益の総流入(gross inflow)ではなく、総流出(gross outflow)を表すものであることを理由に、IAS 第 18 号「収益」の定義を満たすものではないことを認識した。また、委員会は、この金額は、企業の金融負債ではなく金融資産に生じるものであることを理由に支払利息を示すものでもないことを認識した。その結果、委員会は、負の実効金利の結果として金融資産上に生じるすべての費用は、受取利息または支払利息として表示されるべきではないと結論づけた。その代わりに、当該金額は、他の適切な費用に分類して認識しなければならない。当該金額が、企業の財務業績の理解または項目の理解に関連がある場合には、当該金額についての追加的な情報は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の 85 項および 112 項(c)に従って表示されなければならない。

この分析に基づき、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。委員会は、将来の会合においてこの暫定的な決定を再検討する予定である。

検討されたその他の論点

IFRS 第 3 号「企業結合」および IFRS 第 2 号「株式報酬」—事業(business)を構成しない逆取得の会計処理

委員会は、会計上の被取得企業が事業(business)に該当しない場合の逆取得引の会計処理を明確にする 2 つの別個の要請について検討した。この要請には、「統合/連結企業が非事業会社(non-operating entity)の上場を維持し、事業会社(operating entity)の従前の株主は結合企業の多数株主(majority shareholder)となり、会計上の被取得企業からの受領対価と会計上の取得企業により移転された対価との間に差異がある」という方法で非事業会社と事業会社を統合することで、既存の非上場企業を上場させるために、上場している非事業会社が使用されるという事実パターンを含んでいた。

委員会は、意見書(submission)に記述されている 2 つの事実パターンを分析した。委員会は、非上場の事業会社が非事業会社からサービス(例えば、上場すること)を獲得する見返りに株式を発行する状況において、会計上の被取得企業が事業でない場合の逆取得取引は、IFRS 第 2 号に従って株式報酬取引として会計処理されるであろうことを暫定的に認識した。

委員会は、また、類推適用すると、法律上の取得企業が識別され、逆取得に関する IFRS 第 3 号の B19 項から B27 項に従って会計上の被取得企業として会計処理されるであろうことも暫定的に認識した。IFRS 第 3 号の B19 項-B27 項のガイダンスを適用する際には、会計上の取得企業から移転される対価は、逆取得から生じる結合後企業への持分と同じ比率の資本持分を上場企

業に与えるために非上場の事業会社が発行しなければならなかつたであろう資本持分の数を基礎とする。

最終的に、委員会は、移転された対価金額と獲得された識別可能資産の金額との差額は、受領したサービス(すなわち、上場すること)のコストを表すものとして、費用として認識するという暫定的な結論を下した。しかし、数人の委員会のメンバーは、特定の法域が、資本性金融商品の発行に直接起因する増分取引コストを、この金額の範囲内で識別することを企業に対して要求していることを認識した。資本取引の取引コストは、IAS 第 32 号に従つて、資本からの控除として会計処理される。

委員会は、将来の会合での検討のために、委員会での議論を考慮する暫定的なアジェンダ決定を起草することをスタッフに対して指示した。

IAS 第 19 号「従業員給付(2011 年改訂)ー従業員からの拠出(contribution)を伴う退職後給付制度に関する確定給付債務(DBO)の純額の測定

委員会は、IAS 第 19 号(2011 年改訂)の 93 項を明確にする要請について検討した。意見書は、IAS 第 19 号(2011 年改訂)の 93 項が、制度の積立不足(deficit)と積立超過(surpluses)のリスクが、制度への従業員の拠出または従業員の拠出を伴う制度を通じて従業員と分担されている制度のみか、または従業員の拠出のあるすべての制度に係る確定給付債務の純額の測定に対処することを意図しているものであるかどうかについて明確化を要請するものであった。

委員会は、審議会が過去において、2010 年 3 月に公表された公開草案「確定給付制度」に関して受領したコメントに基づき、従業員拠出の影響に関する会計処理方法を含むリスク分担の特徴(risk-sharing features)の様々な側面を議論したことを認識した。この議論の中で、審議会は、従業員拠出(当期および前期以前の将来の従業員の勤務から生じる予想将来拠出を含む)は、DBO の算定において検討しなければならないと結論づけていた。

審議会の決定にもかかわらず、委員会は、将来の会合での議論のために、従業員拠出を会計処理する方法に関する具体例を IAS 第 19 号(2011 年改訂)93 項に従つて開発することをスタッフに対して指示した。委員会は、将来の会合において、この論点をどのように対処すべきかについて検討する予定である。

IAS 第 40 号「投資不動産」ー建物(building)としての物理的特性(physical characteristic)を欠くようにみえる建造物(structure)の会計処理

委員会は、ある法域にある電波塔を有形固定資産と投資不動産のどちらとして会計処理すべきかを明確にする要請について検討した。この要請には、ある企業が電波塔を所有しており、電波塔内の空地を、通信事業者が(通信事業者自らの)装置を付属させるために(企業から通信事業者に)賃貸する見返りに、賃貸収入を受領するという特定の事実パターンが含まれていた。企業は、保守サービスなどの特定の基本的サービスを通信事業者に対して提供する。

委員会は、電波塔を「建物(building)」、つまり IAS 第 40 号 5 項に記述されるところの「不動産(property)」と考えることができるかどうか、および企業により提供される付随的サービス(ancillary services)が取決め全体の中で重要性を有するかどうかについて検討した。

委員会は、電波塔内の空地が賃貸収入を得るために賃貸されていることを考慮すると、意見書における電波塔が、投資不動産としての特性をいくつか有していることを確認した。しかし、委員会は、当該電波塔には通常建物に付随する壁、床、屋根などの機能(features)が欠如していることを考慮すると、電波塔が「建物(building)」としての適格性を有するかどうかを疑問視した。

委員会は、上述の議論と、ガス貯蔵タンクや広告看板などといった、他の構造物についても同様の問題は発生する可能性があるとの認識に基づき、スタッフに対して、この論点を更に分析し、IAS 第 40 号の範囲を改訂することができるかどうか、またはすべきかどうかについて検討することを要請した。委員会は、将来の会合において、この分析を検討する予定である。

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、土地に物理的に付着する生物資産の評価に関するIAS第41号25項を明確にする要請について検討した。25項は、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存在する場合に、土地に物理的に付着している生物資産の公正価値を算定するために、残余法と首尾一貫する価値ベース(valuation basis)の使用を認めている。提出者は、土地の公正価値の使用(IFRS第13号で要求されるところの最有效使用を適用する場合)は、土地の最有效使用と現在の使用との間に差異がある場合に、生物資産の公正価値がわずか(minimal)またはゼロ(nil)と測定される可能性があることに懸念を表明した。

委員会は、IFRS第13号における評価前提(valuation premise)が、資産グループ中の他の資産の公正価値について、それ単独での使用を反映するものでなければならぬことも要求していることを認識した。これは、資産グループはそれ全体で、市場参加者に最大の評価を提供するとことに基づくものである。委員会は、残余法を使用する場合、生物資産の価値は、わずか(minimal)またはゼロ(nil)になる可能性について認識した。しかし、委員会は、IAS第41号が残余法の使用を要求していないことについても認識した。

委員会は、審議会が2012年9月の会合において、果実生成型の生物資産に関するIAS第41号の範囲の狭いプロジェクトを(審議会の)テクニカル・アジェンダに追加するかどうかを議論する予定であることを認識した。委員会は、この論点の評価を最終化する前に審議会の議論結果について検討する予定である。

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、4つの新たな論点と、将来の会合において議論される予定の4つの未解決の論点に関する作業を延期した。

新たな論点には、以下のものが含まれる。

- IAS第32号「金融商品:表示」に関する論点:
貸借対照表上の相殺要件を満たすために、ネットティング契約の

相手先は、報告企業の相殺権と同等の相殺権を有していることが要求されるかを明確にする要請

- IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に関する論点：
IFRS 第 10 号における「防御権」の概念を明確にする要請
- IFRS 第 3 号「企業結合」に関する論点：
企業結合における非支配持分の強制的な購入に関する会計処理を明確にする要請
- IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に関する論点：
財務諸表作成のための継続企業の原則の使用に関する IAS 第 1 号 25 項における要求事項を明確にする要請

未解決の論点には以下のものが含まれる。

- IFRS 第 3 号「企業結合」に関する論点：
比較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 12 号「法人所得税」の論点：
企業が、内部に単一の資産を有する子会社を保有する状況における繰延税金の算定方法を明確にする要請
- IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に関する論点の再検討：
キャッシュ・フローの分類
- IAS 第 2 号「棚卸資産」の論点：
原材料の買手が、原材料を調達するために仕入先に前払いを行うことを同意する場合の原材料の長期供給契約に係る会計処理を明確にする要請。スタッフは、IASB の収益認識プロジェクトに関する開発との関連で本論点をモニターしている。

トマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トマツ 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マツ、デロイト トマツ コンサルティング株式会社、デロイト トマツ 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マツを含む)の総称です。ト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 か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。