

IFRIC Review

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。

目次

主たる決定事項

- IAS 第 16 号「有形固定資産」－露天掘りの生産段階における剥土コストの会計処理
- IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」および 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」－IFRIC 第 6 号の類推による使用
- 委員会の議論における要約
- IAS 第 16 号「有形固定資産」－試運転費用
- IAS 第 19 号「従業員給付」－権利確定条件を有する確定拠出制度
- IFRS 第 3 号「企業結合」－新しく形成された企業を伴う企業結合：取得企業の識別に影響を及ぼす要素
- IFRS 第 3 号「企業結合」－新しく形成された企業を伴う企業結合：共通支配下の企業結合
- IFRS 第 3 号「企業結合」－逆取得における取得企業
- IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」－個別財務諸表におけるグループ再編
- IFRS 第 8 号「事業セグメント」－事業セグメントの集約および最高経営意思決定者の識別
- IFRS 第 3 号「企業結合」－事業の定義
- IFRS 第 11 号「ジョイント・アレンジメント」－ジョイント・オペレーションに対する持分の取得

2011年7月7日および8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」－露天掘りの生産段階における剥土コストの会計処理

委員会は、鉱山の生産段階における剥土コストの会計処理の議論を継続した。スタッフは、解釈指針のニア・ファイナル・ドラフトを提示した。委員会は、ニア・ファイナル・ドラフトを議論し、解釈指針案から原則に関して重要な変更がないことを前提として、案の再公開は必要ないことに決定した。

委員会はまた、以下について決定した。

- 企業が、「再評価モデル」を鉱物資産の事後測定に適用することを容認する。
- 剥土活動資産の認識のタイミングについて言及しないことを維持する。
- 生産された棚卸資産と剥土活動資産に生産剥土コストを配分する基礎は、関連する生産数量を基礎とすべきであることを明確化する。
- 2013年1月1日の発効日を提案し、早期適用を容認する。

委員会は、ドラフティングを条件に合意に到達し、2011年9月の国際会計基準審議会 (IASB) 会議での承認のため、解釈指針を IASB に提出する予定である。

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」および 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」－IFRIC 第 6 号の類推による使用

委員会は、負債を生み出す事象を識別するために、特定日に市場に参加することに対して請求されるその他の税金に対して、IFRIC 第 6 号が、類推により適用されるべきかどうかを明確にする要請を受けた。明確化についての本要請は、IFRIC 第 6 号の廃棄の状況と類似して、特定日において企業がある活動に存在するまたは参加することを条件とする税金に関する負債の認識時期に関連している。2 つの特定の例（銀行が報告期間の間の末日に課税され、資本と負債の帳簿価格に基づいて測定される英国で課税される銀行税、および年次報告期間の最初の日に、企業が市場に参加する権限を与えられた場合に発生し、前期の売上の割合により算定されるフランスの鉄道税）が提供された。

委員会は、以下の論点について議論した。

- 法律により特定された日における活動への参加と、その他の以前の事象のいずれかを義務を負う事象として識別するか
- 活動および算定日が同じ年次財務報告期間であるとき、中間財務報告における負債の認識は適切であるかどうか

委員会は、最初の論点をアジェンダに追加することに決定し、2 番目の論点をアジェンダに追加するかどうかを後日決定する予定である。

アジェンダの決定

委員会アジェンダに追加されない論点

IAS 第 16 号「有形固定資産」－試運転費用

IAS 第 19 号「従業員給付」－権利確定条件を有する確定拠出制度

暫定的なアジェンダの決定

委員会のアジェンダに暫定的に追加されない論点

IFRS 第 3 号「企業結合」－新しく形成された企業を伴う企業結合：取得企業の識別に影響を及ぼす要素

IFRS 第 3 号「企業結合」－新しく形成された企業を伴う企業結合：共通支配下の企業結合

IFRS 第 3 号「企業結合」－逆取得における取得企業

IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」－個別財務諸表におけるグループ再編

他に検討される論点

適用後のレビュー・プロジェクトとして審議会に推奨される論点

IFRS 第 8 号「事業セグメント」－事業セグメントの集約および最高経営意思決定者の識別

評価のために追加的な分析を要求する論点

IFRS 第 3 号「企業結合」－事業の定義

IFRS 第 11 号「ジョイント・アレンジメント」－ジョイント・オペレーションに対する持分の取得

委員会の議論における要約

IAS 第 16 号「有形固定資産」— 試運転費用

委員会は、商業生産の準備が完了する前の、資産の試運転から生じる販売収入の会計処理を明確にする要請を受けた。本要請は、一部の工場は経営者により使用の準備が完了し、市場に販売される化学製品を製造しているが、一方で他の工場は試運転フェーズであり、いまだ製造の準備が完了していない、石油化学コンビナートに特に関連するものであった。本要請から提起される問題は、完成した工場で製造され、市場に販売される製品から生じる収入が、いまだ試運転フェーズにある他の工場の試運転費用との相殺に使用され得るかどうかである。委員会は、IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 17 項(e)は、有形固定資産項目に適用され、個別の各工場に別々に適用される可能性が高いことを認識した。委員会は、また、「商業生産日」は IAS 第 16 号 16 項(b)における「意図した使用の準備の完了」とは異なる概念であるようにみえることを示した。委員会は、IAS 第 16 号のガイダンスは、資産が「意図した使用の準備の完了」をする日を決定するに十分であり、「資産の試運転費用と相殺した収入」と「商業生産から生じる収益」を区分するために十分であると考えている。委員会は、実務上の多様性が発生することは予想されず、したがって、この論点をアジェンダに追加しないことに決定した。

IAS 第 19 号「従業員給付」— 権利確定条件を有する確定拠出制度

委員会は、確定拠出制度の費用認識のタイミングについて、権利確定条件が与える影響を明確にする要請を受けた。委員会に提供された例では、権利確定条件を充足しないことは、雇用主に対する拠出金の払戻し、または雇用主による将来の拠出金の減額という結果となる。

委員会は、IAS 第 19 号「従業員給付」の第 7 項の確定拠出制度の定義および雇用主がこれらの権利確定条件のために、不足の埋め合わせの追加拠出を要求されない場合、権利確定条件は制度を確定拠出制度としての分類に影響を与えないことを明記している IAS 第 19 号 BC5 項の関連するガイダンスを議論した。委員会は、IAS 第 19 号 43 項の確定拠出制度の会計処理は、制度から給付を受ける従業員に対する義務の会計処理ではなく、制度を運営する別個の企業に拠出金を支払う雇用主の義務の会計処理に焦点を合わせていることを認識することにより、「確定拠出制度」と「確定給付制度」の会計処理を区分した。IAS 第 19 号 44 項と IN5 項では、確定拠出制度に対する拠出金は、従業員が確定拠出期間(すなわち、権利確定期間)から給付を受ける権利が付与されるサービス期間ではなく、雇用主が確定拠出制度に拠出金を支払う義務があるサービス期間にわたって、費用としてまたは負債(未払費用)として認識されるべきであることを明記している。払戻しに対する資産(収益)の認識は、従業員が権利確定条件を充足しない日と一致する。委員会は、実務上重要な多様性は存在しないことを指摘し、したがってこの論点をアジェンダに追加しないことに決定した。

IFRS 第 3 号「企業結合」—新しく形成された企業を伴う企業結合:取得企業の識別に影響を及ぼす要素

委員会は、IFRS 第 3 号のもとで企業結合の取得企業を識別するときに、関連する状況または要素に関するガイダンスの要請を受けた。本要請は、グループが新しい企業 (Newco) を使用してその子会社の 2 つをスピン・オフする計画を行うという事実パターンを含んでいる。Newco が、Newco の新規株式公開 (IPO) が起こることを条件に、親会社 (企業 A) から現金でこれらの子会社を取得する。子会社を取得するため、Newco により企業 A に支払われた現金は、IPO を通して生じることになる。IPO 後、企業 A は Newco の支配を喪失することになる。当該 IPO を完了できない場合、支配の変化は生じないことになる。

委員会は、IPO 後、企業 A はもはや Newco を支配しないため、企業結合の前後で同じ当事者によって支配されていないことを前提として、本提案で記載される特定の事実パターンは、IFRS 第 3 号 B1 項に定義されるような、共通支配下の企業結合にはなり得ないことを認識した。

委員会は、特定の事実パターンに広がりがないことを認識し、したがって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、2011 年 9 月の委員会で、この暫定的な決定を再検討する予定である。

IFRS 第 3 号「企業結合」—新しく形成された企業を伴う企業結合:共通支配下の企業結合

委員会は、共通支配下の企業結合の会計処理に関するガイダンスの要請を受けた。特に、委員会により検討された提案は、株主 A に全部所有されている親会社 (企業 A) が、株主 A に同じく全部所有されている新しい企業 (Newco) に事業を移転する取引を説明するものである。本提案は、Newco に対する事業の移転時の会計処理、および Newco の形成後生じることかもしれない IPO が取引を分析する際に関連があると考えられるかどうかを明確にすることを要請した。

委員会は、事業 A の移転前後に一貫して支配する所有権を前提として、事実パターンが IFRS 第 3 号 B1 項により定義されるような共通支配下の企業結合を反映することを示唆した。この取引が共通支配下の取引であるという結論は、IPO が将来に生じることが予想されることにより変更するべきではない。委員会は、共通支配下の企業結合に関する会計処理の論点を実務上の多様性と共に広がりがあると考えているが、共通支配下の企業結合に関する会計処理は解釈指針を通して対処するには広範すぎるものであり、IASB によって最善の対応がなされていると考えている。したがって、委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことに暫定的に決定した。委員会は、2011 年 9 月の委員会で、この暫定決定を再検討する予定である。

IFRS 第 3 号「企業結合」—逆取得における取得企業

委員会は、取得企業が「法的な企業」である必要があることを暗示する IFRS 第 3 号 B19 項のガイダンスを引用して、法的な企業でない事業が IFRS 第 3 号のもとで逆取得における取得企業と考えることができるかどうかに関するガイダンスの要請を受けた。

委員会は、IFRS 第 3 号 7 項に従って、取得企業は「被取得企業に対する支配を獲得する企業」であり、更に、IFRS 第 3 号付録 A のガイダンスが被取得企業を「企業結合において取得企業が支配を獲得する事業」として定めていることを認識した。IFRS 第 3 号 B19 項は、逆取得と考えられる取引について、資本持分を取得される企業（法的な被取得企業）が会計上の取得企業であるとしている。

委員会は、IASB の現在の公開草案「財務報告のための概念フレームワーク：報告企業」は、「報告企業」が法的な企業であることを要求していないことを認識した。このガイダンスは権威があるものではないが、委員会は、それが現行の実務を反映しているものと考えている。したがって、委員会は、報告企業であるが法的企業でない取得企業が、逆取得において取得企業であると見なすことができると考える。

委員会は、この論点に広がりがないと考え、したがって、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、2011 年 9 月の委員会で、この暫定的な決定を再検討する予定である。

IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」—個別財務諸表におけるグループ再編

委員会は、(2008 年改訂)IAS 第 27 号 38 項(a)または(2011 年改訂)IAS 第 27 号 10 項(a)に従って、グループ内で新たに中間親会社として設立された企業が、その個別財務諸表において、子会社に対する投資を取得原価で会計処理する場合、どのようにこの投資の取得原価を算定するかを明確にする要請を受けた。本要請は、新しい中間親会社が複数の子会社を有することになるグループ再編を取り扱うものである。

委員会は、新しいグループと従前の企業またはグループの資産および負債が、再編の直前と直後で同じでないため、(2008 年改訂)IAS 第 27 号 38B 項および 38C 項または(2011 年改訂)IAS 第 27 号 13 項および 14 項のガイダンスは、新しい中間親会社が複数の子会社を有することになるグループ再編に直接適用することはできないことを認識した。さらに、(2008 年改訂)IAS 第 27 号 38B 項および 38C 項または(2011 年改訂)IAS 第 27 号 13 項および 14 項のガイダンスは、(2008 年改訂)IAS 第 27 号 38 項(a)または(2011 年改訂)IAS 第 27 号 10 項(a)のもとで、子会社に対する投資の取得原価を算定する標準の基礎に対して例外として導かれることを前提として、このガイダンスはこの種の再編に対して類推によって適用されるべきではない。

IAS 第 27 号のガイダンスを受けて、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。委員会は、2011 年 9 月の委員会で、この暫定的な決定を再検討する予定である。

IFRS 第 8 号「事業セグメント」—事業セグメントの集約および最高経営意思決定者の識別

IASB は、委員会に、集約規準の適用および最高経営意思決定者 (CODM) の識別に関して、IFRS 第 8 号に対する軽微な改善を要請する提案をレビューすることを依頼した。本要請は、CODM の機能についてさらに明確化することを求めると同時に、IFRS 第 8 号 12 項に従って、「集約された事業セグメント」と「事業セグメントが類似の経済的特徴を有することを結論づけるために評価された経済的指標」の双方の追加的な開示が提供されることを求めるものであった。

委員会は、集約規準を適用する際の追加的な開示の要請は、IFRS 第 8 号の要求の不遵守を発見する可能性を確保することを求めるものであることを認識した。しかし、委員会のメンバーは、IFRS 第 8 号の目的を充足するために、そのような開示が必要であるかは明確ではないことを認識した。CODM を識別するにあたり、委員会は、資源を配分し、業績を評価する CODM の責任はしばしば複数の個人により実行され、これらの活動に関与するすべての個人が CODM グループの一部となることを認識した。委員会は、また、非常勤役員は通常事業上の決定に参加しないため、CODM には通常非常勤役員は含まれないことを認識した。

委員会は、IFRS 第 8 号の将来の適用後レビューの一環として、IASB がこれらの論点を検討することを提案する決定を行った。

IFRS 第 3 号「企業結合」—事業の定義

委員会は、比較的単純な関連したプロセスにおける資産が IFRS 第 3 号のもとで事業の定義を満たすかどうかを明確にする要請を受けた。本提案は、清掃、メンテナンスおよび管理サービス (例えば、賃料の回収) のような関連プロセスと、複数期間にわたって複数のテナントとのリース契約を有する単一の投資不動産の取得が、IFRS 第 3 号に定義されるような事業を構成するかどうかを問題として取り上げた。

委員会は、アウトリーチの結果をレビューし、この論点が、実務的な関連性および実務上の多様性において広がりがあることを認識した。委員会は、IAS 第 40 号「投資不動産」と IFRS 第 3 号「企業結合」との間に相互の影響があるかどうかを問題として取り上げた。委員会は、不動産を投資不動産とするには不適格になるほどは重要でない「付属物」としてサービスを定義する、IAS 第 40 号 11 項から 14 項のガイダンスを検討した。それにもかかわらず、委員会は、事業を構成する一組の取得された活動となる、当該サービスが、IFRS 第 3 号 B7 項から B12 項のもとでのプロセスについて検討され得ることを認識した。

委員会は、スタッフに、投資不動産が取得される場合の、IAS 第 40 号および IFRS 第 3 号の相互の影響ならびに事業の特徴に関して追加的な分析を実行するよう指示した。委員会は、スタッフに、IFRS 第 3 号および IAS 第 40 号が互いに排他的であるかどうか、資産の取得に関連するサービスを提供するた

めに生じる義務が企業結合となる場合、および企業結合となる場合と時期を決定するガイダンスを開発することが可能かどうかを検討するよう依頼した。

スタッフは、2011年9月における委員会の会合で、そのリサーチを提示する予定である。

IFRS 第11号「ジョイント・アレンジメント」—ジョイント・オペレーションに対する持分の取得

委員会は、共同支配の営業活動または資産を基礎とする営業活動および資産が事業を構成するときの、IAS 第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」の共同支配の営業活動または資産に対する持分の取得に係るベンチャーによる会計処理、およびIFRS 第11号に定義されるような、ジョイント・オペレーションに対する持分の取得に係るジョイント・オペレーターによる会計処理を明確にする要請を受けた。

委員会は、IFRS 第3号の適用時に検討されるべき会計単位(すなわち、ジョイント・アレンジメントまたはジョイント・アレンジメントに対する持分)、ならびにその会計単位に関連する営業活動および資産が事業を構成し得るかどうかを、問題として取り上げた。委員会は、ジョイント・オペレーションまたは共同支配営業活動または資産に対する持分の取得において、のれんが存在する場合、のれんを認識するかどうか、またどのように認識すべきかを特に問題として取り上げた。本要請は、石油、天然ガスの製造分野における区分されない持分の取得の例を含んでいる。

委員会は、スタッフに、委員会を支援するために、この論点に関して追加的なリサーチを実施し、当該論点が年次改善を通して解決できるかどうかを評価するよう指示した。スタッフは、2011年9月の委員会で、この追加的なリサーチを提示する予定である。

管理セッション

委員会における残る論点のレポート

スタッフは、委員会の会合の一環としてまだ議論されていなかった、委員会より受け取った1つのアジェンダの論点について、現在リサーチしている。この論点は、投資不動産の回収方法の推定が、(2010年改訂)IAS 第12号「法人所得税」の第51C項に従って反証可能な状況の明確化に関連するものである。特に、IAS 第12号は、繰延税金資産または負債がIAS 第40号の公正価値モデルを使用して測定される投資不動産から生じる場合、投資不動産の帳簿価額が売却により回収される反証可能な推定があることを認識している。要請は、どのように反証可能な推定を解釈するかについて、さらに明確にするものである。スタッフは、この提案された論点を将来の委員会に持ち込むことを予定している。

この論点を除き、受領し、スタッフ検討されているすべての要請は、この委員会で議論された。

委員会の活動状況のレビュー

委員会は、その活動の統計をレビューし、スタッフに年次ベースでその統計を更新するよう依頼した。活動統計の要約は以下の通りである。

	2008年 合計	2009年 合計	2010年 合計	2011年 (1月から 5月)
解釈指針を通して対処された論点 (最終化またはドラフト)	4	2	1	1
年次改善を通して対処された論点	1	2	22	4
単独のプロジェクトを通して対処された論点	2	1	3	0
小計－対処された論点	7	5	26	5
アジェンダ規準を満たさない、解釈指針について検討された論点	14	28	20	3
年次改善で検討され、何のアクションも推奨されなかった論点	0	0	13	4
委員会により検討された論点の合計	21	33	59	12

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各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)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 アドバイザーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 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)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。