

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」およびIFRIC第12号「サービス委譲契約」—有形固定資産および無形資産を個別取得する際の変動支払

・IAS第1号「財務諸表の表示」—継続企業に関する開示

・IAS第19号「従業員給付」—拠出金または名目的拠出金に対するリターンが保証された従業員給付制度

・IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」—賦課金(levies)に関する解釈指針

#### 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
- ・次の年次改善のために検討された論点
- ・その他の検討された論点

#### 管理セッション

## 2012年11月13日および14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」およびIFRIC第12号「サービス委譲契約」—有形固定資産および無形資産を個別取得する際の変動支払

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要請したが、委員会は、当該原則が、企業結合以外の有形固定資産および無形資産の個別取得に対する変動支払に関するより広範な問題にリンクしていることを認識した。

2012年11月の会合で、委員会は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されてきた多数のモデルの提示を受けた。これらのモデルには、以下が含まれる。

- 資産の個別の購入に対する変動支払額の会計処理に関する現行のIFRSsにおける要求事項の適用
- 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」
- 国際会計基準審議会(IASB、以下「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、資産の購入日時点の負債の当初測定に含めるべき変動支払の範囲について合意に達することができなかった。

委員会は変動支払のその後の会計処理の議論において、いくつかの特定の状況においては、財務コスト以外の負債に対して行った修正を、取得した資産の取得原価への対応する修正として認識するべきであることを暫定的に合意した。

委員会は、将来の会合で提示する負債の再測定を資産の取得原価の修正として含めるべきいくつかの設例を説明するペーパーを作成するようスタッフに指示した。また、委員会は、将来の会合での議論のために、変動支払の当初の会計処理とその後の会計処理との間の相互関係(correlation)についても検討するようスタッフに指示した。

### IAS 第 1 号「財務諸表の表示」— 継続企業に関する開示

委員会は、経営者(management)が、企業の継続企業(going concern)として存続する能力について重要な不確実性(material uncertainties)を認識している場合の、IAS 第 1 号の開示の要求事項を明確にする要請について検討した。

委員会は、これらの不確実性について、いつ、何を開示するべきかの問題は、IAS 第 1 号の焦点を絞った修正として対処するべきであることを暫定的に決定した。委員会は以下について暫定的に合意した。

- 継続企業以外の基礎に基づいて財務諸表を作成するためには、高い閾値(threshold)を要求することが適切である。
- 重要な不確実性の開示のための閾値は、IAS 第 1 号でより明確に識別されるべきである。
- IAS 第 1 号には、この開示の目的を含めるべきである。
- スタッフは、どのような具体的な開示を要求するべきかについて、提案を作成すべきである。

スタッフは、将来の会合で、IAS 第 1 号の焦点を絞った修正についての提案を提示する予定である。

### IAS 第 19 号「従業員給付」— 拠出金または名目的拠出金に対するリターンが保証された従業員給付制度

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て、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 の公表時までに行ってきた作業を再検討することを決定した。

2012 年 11 月の会合で、委員会はこの作業の範囲にある制度の測定について議論し、従業員給付の現在価値を算定するためにどのような割引率(discount rate)を使用すべきか、および従業員給付制度における「いずれか高い額のオプション(higher of option)」の測定方法について検討した。

割引率の議論の際、スタッフは、資産またはインデックスを予測するために使用される先渡レートと、給付制度債務を現在価値に割引くための割引率との間の相関関係の欠如についての懸念を認識した。具体的には、IAS 第 19 号は、給付を「参照」資産(reference assets)またはインデックスの期待収益率により将来に向けて予測することを要求する一方で、予測キャッシュ・フローは IAS 第 19 号で特定された率(通常、優良社債の利回り)を使用して現在価値に割引く。その結果、給付が割引率と同一の資産に係る収益を参照することにより

決定されていないため、一部の関係者は、給付が、給付が基礎としている資産のリスクを忠実に表現するよう測定されているとは考えていない。

委員会は、この論点に関して決定を下さなかった。その代わりに、委員会は、提案されている測定アプローチが、異なる従業員給付制度の設計へどのように適用されるのかを説明する設例の開発をスタッフに指示した。これらの設例は、将来の委員会の会合で議論される予定である。

委員会は、次に、「いずれか高い額のオプション (higher of option)」の測定について議論した。「いずれか高い額のオプション」は、従業員が、起こり得る 2 つ以上の結果のいずれか高い方を保証される場合に関係するものである。IAS 第 19 号は、予測単位積増方式 (projected unit credit method) を使用する場合のオプションの測定については特に取扱っていない。

委員会は、「いずれか高い額のオプション」は、報告日の本源的価値 (intrinsic value) で測定されるべきであることを暫定的に決定した。委員会は、「いずれか高い額のオプション」の変動の表示についても議論したが、本論点に関しては結論には至らなかった。委員会は、将来の会合でこの問題を検討する予定である。

### **IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」— 賦課金 (levies) に関する解釈指針**

2012 年 5 月、委員会は、特定の市場で事業を行う企業に対して公的機関が課す賦課金の会計処理に関する解釈指針案を公表した。コメント期間は、2012 年 9 月 5 日に終了した。

今回の会合では、解釈指針案に関して受け取ったコメントの要約が委員会へ提示された。

委員会は、解釈指針案に対する回答者の大部分が、負債およびそれに対応する費用をある一定時点で認識する場合には、本提案が賦課金の経済効果を忠実に表現しないという懸念を表明したというフィードバックを受け取った。その一方で、多くの者が本提案は IAS 第 37 号の要求事項の正しい解釈であると認めており、これらの回答者は、定期的に課される賦課金の実質は、特定日に発生する賦課金 (charge) ではなく、特定期間に関連する賦課金であると考えた。委員会は、このフィードバックを IASB に報告するようスタッフに指示した。

上記の懸念にもかかわらず、委員会は以下のことを暫定的に決定した。

- 最小の閾値 (minimum thresholds) を有する賦課金の会計処理に関して追加的な議論が必要である。
- 最終的な解釈指針の範囲には、IAS 第 37 号の範囲にある賦課金および時期や金額が確定している賦課金の双方の会計処理を含めるべきである。
- 最終的な解釈指針は、その範囲から IASB の排出量取引制度に関するプロジェクトの範囲に含まれる排出量取引制度から生じる負債の会計処理を除外するべきである。
- 「賦課金 (levy)」という用語を、最終的な解釈指針において定義するべきである。

- 最終的な解釈指針には、年次および期中財務諸表の双方における賦課金の支払いに関する負債の会計処理に関する指針を含めるべきである。
- 賦課金の支払いに関する負債の会計処理に関する解釈指針案に含まれている合意事項を確認する。
- 最終的な解釈指針の影響に関する追加的な影響分析は必要ではない。
- 賦課金に特有の追加的な開示は必要ではない。
- 賦課金に関する特別の要求事項を、IAS 第 34 号「期中財務報告」に含めるべきではない。
- (IASB の)概念フレームワークに関するプロジェクトにおいて、負債の定義と負債の認識規準を開発する際に賦課金の会計処理に関する論点を検討するよう IASB に要請する。

委員会は、将来の会合での議論のために、以下のことを検討するスタッフ・ペーパーを作成するようスタッフに指示した。

- 最小閾値を有する賦課金の会計処理
- 交換取引として分析される賦課金の会計処理
- 解釈指針案は、負債の借方側を会計処理する際に他の IFRSs を参照するべきかどうか
- 「賦課金」という用語の定義

委員会は、また、11 月の委員会の会合での暫定的な決定に基づいて、解釈指針案の更新版を開発するようスタッフに指示した。

## 委員会の議論の要約

### アジェンダの決定

#### 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、以前、料金規制を受ける企業 (regulated entity) が、将来サービスの提供とは独立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について検討した。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、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。

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、規制資産およ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「有形固定資産」および IAS 第 38 号「無形資産」などの関連する IFRSs に従って、認識が適切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

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が、この論点を再検討することが必要であるという過去の結論であることを認識した。

委員会は、また、IASB がその料金規制事業に関するプロジェクトの一環として、この論点を迅速に解決することができないと結論付けたことについても認識した。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、最近、IASB が料金規制事業に関する包括的なプロジェクトを再開し、2013 年の下半期にディスカッション・ペーパーの公表を予定していることを認識した。

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決定した。

### **IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」—AG5 項の範囲**

委員会は、2012 年に受けたギリシャ国債 (GGBs) の債務の再編 (restructuring) から生じる複数の会計上の論点に関するガイダンスを求める要請について検討した。委員会は以前に、2012 年 3 月に引渡された GGBs は、債務の再編の一環として受領した新たな GGBs が新しい資産として認識される場合に認識の中止がなされるべきであるとの暫定的な結論を下している。また委員会は、新たな GGBs の当初認識時における実効金利の算定において、IAS 第 39 号 AG5 項を適用することができるかどうかについて検討した。IAS 第 39 号 AG5 項を適用することは、実効金利を当初認識時において、発生している貸倒損失を考慮にいれた見積キャッシュ・フローを使用して算定することを意味する。

委員会は、IAS 第 39 号の AG5 項は取得資産にも適用され、取得資産には購入資産および新規組成資産 (originated asset) の双方が含まれることを認識した。発生損失を伴う負債性金融商品の組成は一般的ではないが、委員会はこのような取引が発生する状況について識別した。例えば、債務者の重大な財政難の結果として通常の引受プロセス (underwriting process) の外で負債性金融商品の組成を伴う取引が、既存の関係に対して発生する可能性がある。これにより当初の金融資産の認識の中止と、当初認識時点において発生損失を伴う新たな金融資産の認識につながる可能性がある。委員会は、資産の当初認識時点において発生損失が存在しているかどうかの評価には、判断が要求されるとの結論を下した。

この分析に基づいて、委員会はこの論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

### **暫定的なアジェンダの決定**

#### **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取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、非上場の事業会社 (operating entity) の従前の株主が保有する株式を上場している非事業会社 (non-operating entity) の新規株式と交換することにより、結合企業 (combined entity) の多数株主 (majority shareholder) となる事実パターンが含まれていた。しかし、この取引は、上場している非事業会社が非上場の事業会社の株式資本の全体を取得するように仕組まれたものであった。

委員会は、法律上の子会社の従前の株主が法律上の親会社の支配を獲得することを考慮すると、分析された取引は、IFRS 第 3 号における逆取得の特徴のいくつかを備えていることを認識した。委員会は、また、(IFRS 第 3 号を)類推適用により、逆取得に関する IFRS 第 3 号の B19 項から B27 項に従って、非上場の事業会社が会計上の取得企業として識別および会計処理がなされ、上場する非事業会社が会計上の被取得企業として識別され、会計処理がなされることを暫定的に認識した。IFRS 第 3 号の B19 項から B27 項のガイダンスの適用にあたり、会計上の取得企業は、被取得企業の支配を獲得するために株式を発行したものとみなされる。

委員会は、上場している非事業会社は、IFRS 第 3 号の B7 項に従って事業には該当せず、したがって、IFRS 第 2 号に従って株式に基づく報酬取引として会計処理されることを認識した。会計上の取得企業により発行されたとみなされる株式の公正価値と会計上の被取得企業の識別可能な純資産の公正価値との差額は、IFRS 第 2 号 13A 項に従って、会計上の取得企業が受け取ったサービス(すなわち、株式交換により株式を上場させるサービス)を表している。委員会は、株式交換による上場は、IAS 第 38 号における無形資産の定義を満たさないことを認識した。したがって、受け取ったサービスのコストは、IFRS 第 2 号 8 項に従って費用として認識される。

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、将来の会合でこの暫定的な決定を再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、資産の組合わ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する生物資産の公正価値の算定のために、残余法と首尾一貫する評価の基礎 (valuable basis) を使用することを認めている。提出者は、(IFRS 第 13 号で要求される最有効使用を適用する場合) 土地の公正価値の使用は、その最有効使用と現在の使用が異なるものである場合には、生物資産の公正価値をわずかまたはゼロと測定する可能性について指摘した。

委員会は、IASB が、果実生成型の生物資産の会計処理を取扱う IAS 第 41 号の限定的な範囲のプロジェクトに着手することを暫定的に決定したことを認識した。委員会は、また、IFRS 第 13 号における最有効使用の概念の適用が、IFRS 第 13 号に関する教育マテリアルの一部を構成する (will form) ことも認識した。

これに基づき、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、将来の会合でこの暫定的な決定を再検討する予定である。

#### **年次改善のために検討された論点**

##### **2010-2012 年サイクルの年次改善**

委員会は 2012 年 5 月に公表された IFRSs の年次改善案の公開草案に含まれていた 4 つの修正案について受け取ったコメントについて議論した。

##### **最終化が提案された IFRSs の年次改善**

## IFRS 第 8 号「事業セグメント」 - 事業セグメントの集約

IASB は、IASB が 2012 年 5 月に公表した公開草案の一部として、事業セグメントを集約した場合に報告セグメントの識別に使用した判断の開示を企業に要求する IFRS 第 8 号の修正を提案した。これには、集約された事業セグメントの記述が含まれる。

委員会は、IASB が IFRS 第 8 号の修正案を最終化することを提案した。

委員会は、さらに、混乱を回避するために(公開草案で)提案されている新たなパラグラフの経済的指標(economic indicators)の例を削除するべきであることを IASB に提案した。委員会は、また、修正をより明確にする編集も提案した。

委員会は、また、IFRS 第 8 号が米国会計基準(US GAAP)における同等のガイダンスと概ねコンバージェンスされているので、スタッフに対し、修正案について米国財務会計基準審議会(FASB)のスタッフと議論することを提案した。

## IFRS 第 8 号「事業セグメント」-報告セグメントの資産の合計額と企業の資産の調整表

IASB は、IASB が 2012 年 5 月に公表した公開草案の一部として、セグメント資産が最高経営意思決定者に定期的に提供されている場合に、報告セグメントの資産の合計額と企業の資産との調整表の提供を要求する要求事項の明確化を提案した。

委員会は、IASB が IFRS 第 8 号の修正案を最終化することを提案した。

委員会は、IFRS 第 8 号が、米国会計基準における同等のガイダンスと概ねコンバージェンスされているので、スタッフに対し、修正案について FASB のスタッフと議論することも提案した。

## IFRS 第 13 号「公正価値測定」-短期の債権債務

IASB は、IASB が 2012 年 5 月に公表した公開草案の一部として、割引の影響に重要性がない場合には、企業は、表面金利(stated interest rate)のない短期の債権債務を、請求金額(invoice amount)を下回るよう割引くことを要求されないことを明確にする IFRS 第 13 号の修正を提案した。

委員会は、IASB がその提案を最終化することを提案した。しかし、本提案に対する関係者のフィードバックの結果、委員会は、IFRS 第 13 号の結論の根拠の修正案の文言を変更することを提案した。この変更は、IFRS 第 9 号「金融商品」および IAS 第 39 号のパラグラフを削除した論拠(rationale)を変更するものではない。その代わりに、2012 年 5 月に公表された IFRSs の改善案に関する公開草案において提供された論拠を、より明確にすることを意図するものである。

## さらなる検討を要する IFRSs の年次改善

### IAS 第 12 号「法人所得税」-未実現損失に係る繰延税金資産の認識

IASB は、2012 年 5 月の公開草案の一部として、以下のことを明確にする IAS 第 12 号の修正を提案した。

- 将来減算一時差異の税効果を繰延税金資産として認識するかどうかの判定は、将来減算一時差異の解消時に同じ種類の課税所得からの減算を生じるすべての一時差異を合算して評価することが必要となる。

- 企業が繰延税金資産の認識の判定のために比較する課税所得は、将来減算一時差異を解消する前の金額である。
- 課税所得を創出(create)または増加(increase)させる行動だけが、タックス・プランニングの機会を表現している。

委員会は、本提案に関する関係者のフィードバックを検討した。

委員会は、以下のことに関する関係者からの質問を認識した。

- 保有者が負債性金融商品を満期まで保有し、すべての契約キャッシュ・フローを受け取ることにより資産の帳簿価額を回収することを予定している場合、公正価値で測定された負債性金融商品に係る未実現損失は将来減算一時差異を生じさせるかどうか。
- 将来減算一時差異を利用できる可能性の高い将来の課税所得を見積る際に、企業は資産を帳簿価額を上回る額で回収することを仮定することができるかどうか。

委員会は、これらの論点を年次改善プロセスの範囲内で対処できるかどうかという懸念より、むしろ、IAS 第 12 号の限定的な範囲の修正として行うべきではないのかという懸念を表明した。委員会は、今後の行動の最も適切な方向性について、IASB と協議することを決定した。

スタッフは、将来の IASB 会議で、委員会からの質問を IASB に対して提示する。

### 次の年次改善のサイクルに含めることが提案された論点

#### IFRS 第 3 号「企業結合」 - 企業結合における非支配持分の強制購入

委員会は、連続した取引による企業結合から生じる非支配持分の強制的な購入の会計処理に関する明確化の要請について検討した。明確化についての要請は、取得企業がまず他の企業の支配を獲得し、追加持分の購入の申込みについての規制上の要求の結果、その後まもなく、所有持分を追加で取得するという一連の取引の適切な会計処理に関連するものであり、支配権 (controlling stake) の当初の取得と、その後の強制的な株式公開買付 (mandatory tender offer: MTO) を別個の取引、または単一のリンクされた取得 (single linked acquisition) として取扱うべきかどうか、および取得企業が被取得企業の支配を獲得した日に MTO について負債を認識するべきかどうかを検討するものである。

委員会は、当初の支配権の取得と、その後の MTO を 1 つのリンクされた取引として取扱うべきであることで暫定的に合意した。委員会は、段階的に達成される子会社の処分を単一または複数の取引として会計処理するかどうかを決定するためのガイダンスと、被取得企業の追加的な持分の連続的な購入が続く事業 (business) の取得のためのガイダンスを整合させるために、IFRS 第 3 号を修正することを暫定的に決定した。

委員会は、また、取得企業が被取得企業の支配を獲得した日に、MTO について負債を認識するべきかどうかについて議論した。委員会は、IAS 第 37 号が、本質的には未履行 (executory in nature) である契約をその範囲から除外していることを認識した。その結果、委員会は、この論点に関して、IFRS 第 3 号を修正しないことを IASB に提案することを暫定的に決定した。

#### IAS 第 34 号「期中財務報告」- 「期中財務報告書の他の部分」での情報の開示

委員会は、IAS 第 34 号 4 項の「期中財務報告書」という用語は、IFRS 期中財務諸表内で報告された情報だけを対象としているのか、またはより一般的に、経営者による報告書 (management report) やその他の要素を含むのかどうかに関して明瞭にされていないとして、IAS 第 34 号 4 項の「期中財務報告書」の意味を明確にする要請を受け取った。

委員会は、IAS 第 34 号 16A 項が要求された開示を期中財務報告書の注記外で提供することができることを明確に記述していることを考慮すると、「期中財務報告書」には、IFRS 期中財務諸表に追加する情報を含む可能性があるかと暫定的に結論付けた。

委員会は、また、IAS34 号が特に (期中財務諸表から関連情報の記載箇所への) 相互参照 (cross reference) を要求していないが、このような相互参照を含めることが適切であることも暫定的に結論付けた。

この結果、委員会は「期中財務報告書の他の部分」での情報開示の意味を明確にし、期中財務諸表からこの情報の場所への相互参照を含めることを要求するために、IAS 第 34 号 16A 項の修正を提案することを暫定的に決定した。

## その他の検討された論点

### IAS 第 10 号「後発事象」—以前に公表した財務諸表の再公表

委員会は、以前公表された財務諸表が、オファリングに関する文書との関連で再公表される場合に、IAS 第 10 号を適用することによる会計上の影響を明確にする要請について検討した。

この要請は、企業がオファリングに関する文書との関連で、以前公表した年次財務諸表の再公表が要求されており、最も直近に登録 (file) された期中財務諸表は遡及適用を必要とする項目が反映されているという事実パターンを含むものであった。しかし、この特定の法域における証券取引法および規制慣行は、財務諸表が最初に公表された時と財務諸表が再公表された時との間に生じた事象または取引を再公表する財務諸表において認識することを要求していない。

多くの委員は、委員会が行う決定が各国の法律および規則と抵触する可能性について懸念を表明し、その結果 IFRS に対して修正を行わないことを選好した。

委員会は、将来の会合での検討のために、暫定的なアジェンダの決定の草案を作成するようスタッフに対して要請した。

### IAS 第 19 号「従業員給付 (2011 年改訂) —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制度債務 (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制度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。意見書は、割引率が上昇する期間の正味の給付および DBO の測定についても懸念を表明していた。

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付けていた。

審議会の決定にもかかわらず、委員会は、2012年11月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項に従って開発することをスタッフに対して指示した。

今回の会合において、委員会は、正味の給付の算定における要求事項の適用、異なる割引率および昇給の仮定の影響について説明する設例について検討した。委員会は、スタッフの分析がIAS第19号(2011年改訂)93項の要求事項と整合するものであることで暫定的に合意した。しかし、委員会は、要求される計算の実務上の複雑性について懸念を表明した。

委員会は、IAS第19号(2011年改訂)の92項は、従業員による拠出は、制度の正式な規約(formal terms of the plan)に示されているもの、と任意のもの(discretionary)のいずれかであることを記述していることを認識した。任意の拠出は、勤務費用の減額として会計処理がなされる一方で、正式な規約で規定されている従業員拠出は、IAS第19号(2011年改訂)の93項により会計処理がなされる。しかし、委員会は、任意の従業員拠出と正式な規約で示された従業員拠出を区別する際の明瞭性の欠如を認識した。

その結果、委員会は、スタッフに対し、将来の会合での議論のための分析を開発する際に、任意の従業員拠出と正式な従業員拠出との区別に関する懸念について検討するよう指示した。

#### **IAS第19号「従業員給付」—数理計算上の仮定:割引率**

委員会は、退職後給付債務を割引くために使用する率の決定について明確にする要請について検討した。IAS第19号(2011年改訂)83項は、割引率は報告期間の末日時点の「優良社債(high quality corporate bonds: HQCB)」の市場利回りを参照して決定しなければならないと規定している。しかし、IAS第19号はどの社債が「優良(high quality)」の要件を満たすかについては規定していない。実務上、この用語は一般に、広く認められている格付機関からの2つの最高評価のうちの1つ(例えば、AAAおよびAA)を与えられた社債を参照するものと理解されている。しかし、金融危機の結果、提出者は、2つの最高評価のうちの1つを与えられた社債の割合がかなり減少したと主張した。そのために、AAよりも低い評価を有する社債をHQCBと考えることができるかどうかの明確化を要請した。

委員会は、過去の支配的な実務は、社債が広く認められている格付機関から2つの最高評価のうちの1つ(例えば、AAAおよびAA)を与えられた場合には「優良」と考えることであったとする提出者の主張を認識したが、委員会は、IAS第19号がHQCBという用語の意味に関して、さらなるガイダンスを規定していないことを認識した。委員会は、HQCB上の現在の市場利回りが何であるかの決定には判断が必要であると考え、割引率は貨幣の時間価値と給付支払の見積時期の双方を反映し、数理計算上または投資上のリスク、企業固有の信用リスクまたは将来の実績が数理計算上の仮定と異なる可能性についてのリスクは反映させないことを要求しているIAS第19号(2011年改訂)84項と85項の要求事項についても検討した。

委員会は、また、HQCBの利回りを反映する割引率の決定方法は、貨幣の時間価値や給付の支払の時期および金額の見積り変動を反映することを除いて、每期著しく変更されることが予想されていないことも認識した。しかし、委員会はIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」34項が、見積り

の基礎となった状況が変化し、または新しい情報やより多くの経験により、見積りの修正が必要となる場合があると規定していることを認識した。

委員会は、企業の割引率を決定するための方法の変更が、会計方針の変更または見積りの変更に該当するかどうかを議論したが、結論を下すことはなかった。しかし、委員会は、企業が行った割引率の決定に関する会計方針の変更は、IAS 第 8 号 19 項 (b) に従って遡及的に適用し、IAS 第 8 号 29 項および 39 項に従い、その変更による影響を適切に開示しなければならないことを認識した。同様に企業は、IAS 第 1 号 122 項に従い、企業の会計方針を適用する過程で行った重要な判断を開示しなければならない。

委員会は、将来の会合でこの明確化についての要請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、5 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 5 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。

- 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
- IAS 第 39 号「金融商品」に関する論点：  
転換 (conversion) が共同支配企業の所有持分に変動をもたらさない場合の、持分比率 50:50 の共同支配企業における強制的な転換社債 (convertible debenture) の転換要素 (convertible feature) の会計処理を明確にする要請
- IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」に関する論点：  
共通支配下の企業結合の範囲除外を、共通支配下にある企業から取得した関連会社または共同支配企業の持分に類推適用することができるかどうかを明確にする要請
- IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」に関する論点：  
財務諸表が恒常購買力 (constant purchasing power) 単位で貨幣資本維持 (financial capital maintenance) の観点から作成されている場合に、超インフレーションの間は IAS 第 29 号を適用することが要求される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」に関する論点：  
現金および現金同等物の分類の基礎を、投資の取得日ではなく、財政状態計算書日時点の満期までの残存期間に基づく方法へと変更する提案

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 40 号「投資不動産」の論点：  
ある法域にある電波塔を、IAS 第 16 号に従って有形固定資産として会計処理すべきか、または IAS 第 40 号に従って投資不動産として会計処理すべきであることを明確にする要請
- 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の開発との関連で本論点をモニターしている。

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ー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,800 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](http://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 200,000 名におよぶ人材は、“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/](http://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事案をもとに適切な専門家にご相談ください。