

国際会計基準審議会 (IASB)、IFRS 解釈指針委員会 (解釈指針委員会)、IFRS 財団へのコメント

企業会計基準委員会 (ASBJ) は、国際会計基準審議会 (IASB)、IFRS 解釈指針委員会 (解釈指針委員会) の活動に関して、それぞれ毎月、隔月で開催される会議資料を検討し、日本の意見を伝えている。当委員会は、IASB、解釈指針委員会の公表する公開草案等に対して公式に書面でコメントを行うほか、国際的な会計基準の開発に貢献するため、特に重要な事項について、ASBJ として異なる見解を有する場合には、適宜、IASB、解釈指針委員会に対して書面で我々の意見を伝えることにしている。

また、IASB と解釈指針委員会が IFRS の開発・作成に当たって順守すべきデュー・プロセスを規定するデュー・プロセス・ハンドブックについて、同プロセスのさらなる改善をもたらす上でもその役割は極めて重要であることから、IFRS 財団に対しても今回コメントを行うこととした。

2012 年 9 月 5 日

国際会計基準審議会 御中

公開草案「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」に対するコメント

我々は、国際財務報告基準 (IFRS) の改善を提案する公開草案 (以下「本公開草案」という。) に対するコメントの機会を歓迎する。

1. 我々は、IFRS が改善するかどうかという観点から、本公開草案において示された年次改善プロジェクト 2010-2012 年サイクルにおける提案に、基本的に同意する。
2. しかしながら、次の 6 つの事項について、コメントする。
 - IFRS 第 3 号「企業結合」の企業結合における条件付対価の会計処理
 - IFRS 第 8 号「事業セグメント」の事業セグメントの集約
 - IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の負債の流動/非流動の分類
 - IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の資産化される支払利息
 - IAS 第 12 号「法人所得税」の未実現損失に係る繰延税金資産の認識

- IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の経営幹部

今回、我々が指摘した点も考慮して、さらに、より適切な改善に向けて検討していただきたいと考えている。

企業結合における条件付対価の会計処理

3. 我々は、今回の改善案の処理に同意するが、発効日に関して、次の懸念がある。
4. 本提案は、取得日が、2015 年 1 月 1 日以後である企業結合に適用する提案であり、IFRS 第 9 号における金融資産の分類と金融負債の分類の結果的な修正も含まれている。現在、IASB においては、2015 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度からの強制適用を目標として、IFRS 第 9 号の分類及び測定の限定的な修正に関するプロジェクトを別途進行させている。この限定的な修正に関する公開草案は、2012 年第 4 四半期に公表される予定となっている。今回の年次改善で、IFRS 第 9 号の結果的修正を提案することは、限定的な修正との関係において、不測の混乱を生じさせる懸念があることから、本提案は、IFRS 第 9 号の限定的な修正に対する公開草案と同時に対応するか、今後の年次改善で対応されるべきと考える。

事業セグメントの集約

5. 我々は、事業セグメントを集約した経営者の判断を開示することの明確化に同意するが、類似の経済的特徴を有すると判断する場合の経済的指標の例示に懸念がある。
6. 我々は、経営者の判断の根拠は個々の会社の実情を踏まえて記載すべきであり、例示は不要であると考えことから、第 22 項(aa)の中で示されている利益マージンのスプレッド、売上高成長率のような例示は、削除されるべきと考える。

負債の流動/非流動の分類

7. 我々は、今回の改善案による明確化に同意するが、「類似の条件」について、次の懸念がある。
8. 第 73 項における「類似の条件」とは何かについて、明確にされておらず、実務上、解釈の問題が生じることになると考える。結論の根拠 BC2 においては、「当審議会の考えでは、条件が類似となるのは、条件の改訂により当該融資枠の各当事者の権利及び義務に大幅な変更が生じないと見込まれる場合である。」との記述がされている。これにより、同一の条件ではない借換え又はロールオーバーが行われる場合、第 73 項における「類似の条件」に該当するかどうかの解釈として、IFRS 第 9 号における金融負債の認識の中止のガイダンス¹

1 IFRS 第 9 号 3.3.2 (IAS39.40) : 現在の借手と貸手との間での、大幅に異なる条件による負債性金融商品の交換は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない。同様に、現存する金融負債又はその一部分の条件の大幅な変更は、(債務者の財政的困難によるものかどうかを問わず) 従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない。
IFRS 第 9 号 B3.3.6 (IAS39. AG62) : 3.3.2 項の目的上、新たな条件が大幅に異なるものとされるのは、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値(受取手数料を控除後の支払手数料を含み、当初の実効金利で割引引く)が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と少なくとも 10% 異なる場合である。

が参照される可能性があるが、実務における融資条件は、多種多様であることから、意図せざる結果を生じさせる懸念がある。今回の提案による明確化が、さらなる解釈の問題となることを避けるために、「類似の条件」について、基準本文の中において、明確にされるべきと考える。

資産化される支払利息

9. 我々は、今回の改善案の処理に同意するが、投資活動におけるキャッシュ・フローの例示のワーディングについて、次の懸念がある。
10. 提案されている第 16(a)項における「資産化された借入費用」という例示は、第 33A 項を追加した趣旨と誤解が生じる可能性があるため、また、IAS 第 23 号第 8 項と整合性を保つために、「有形固定資産の取得原価の一部として資産化された借入費用」に修正されるべきである。

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

11. 我々は、今回の改善案による明確化に同意するが、実現可能性がないと評価された金額の配分方法について、次の懸念がある。
12. 我々は、単独ではなく、合算により繰延税金資産の実現可能性の評価を実施することの明確化は、実現可能性がないと評価された金額を、合算の対象となった各将来減算一時差異へ配分することが必要となることに留意している。現行の IAS 第 12 号においては、実現可能性のない金額の配分方法があいまいにされている。その一方、第 58 項及び第 61A 項では、純損益に認識される項目と純損益の外で認識される項目に関する繰延税金は、基礎となる取引の区分に応じて、区分して表示することを求めており、また、第 81 項(a)及び(ab)では、それぞれの区分における法人所得税の金額の開示が求められ、さらに、第 81 項(g)では、各種類の一時差異について、各期の財政状態計算書で認識された繰延税金資産の金額を求めていることから、配分方法の問題が生じる。今回の年次改善において、合算で評価することが明確にされたこと、また、IFRS 第 9 号の限定的な改訂においては、負債性適格のある金融商品に、OCI 区分を追加することの暫定決定が行われていることから、配分の問題は、今まで以上に明らかになってくるものと考えられる。従って、繰延税金資産について、実現可能性がないと評価された金額について、合算の対象となった各将来減算一時差異への配分方法も十分な検討がされ、明確にされるべきと考える（例えば、2009 年 3 月に公表された「法人所得税」の公開草案の第 29A 項や第 33 項における配分方法を基礎として、さらに、OCI 区分の中では、リサイクリングされない OCI 項目、リサイクリングされる OCI 項目及び FVOCI 処理される負債性商品のそれぞれ異なる特性が考慮されるべきである）。

経営幹部

13. 我々は、今回の改善案に同意するが、経営管理企業が提供する経営幹部サービスについて、次の懸念がある。
14. 報告企業の関連当事者として、経営管理企業を新たに追加する提案であるが、「経営管理

企業」が提供する「経営幹部サービス」の定義が必ずしも明確ではなく、意図しない企業が、報告企業の関連当事者として含まれる懸念がある。このことから、第9項(viii)の中に、例示として、ミューチュアル・ファンドに経営幹部サービスを提供する企業、専門的に経営幹部サービスを第3者として提供する企業等が該当する場合があることを明示すべきである。その上で、「経営管理企業が提供する経営幹部サービス」の定義として、上記(b)(i)から(vii)に該当しない企業が、企業を運営する権限及び責任に基づいて、企業の活動を直接、間接に計画し、指示を行う役務提供として明確にされるべきと考える。



我々のコメントが、当プロジェクトにおけるIASBの今後の審議に貢献することを期待する。

加藤 厚
企業会計基準委員会 副委員長

2012年9月5日

IFRS 解釈指針委員会 御中

IFRIC 解釈指針案 DI/2012/1 「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」に対するコメント

我々は、IFRS 解釈指針委員会（以下、解釈指針委員会）の継続的な努力に敬意を表するとともに、IFRIC 解釈指針案 DI/2012/1 「特定の市場において営業活動を行う企業に対して、公的機関によって課される賦課金」（以下、解釈指針案）に対するコメントの機会を歓迎する。

質問 1—範囲

解釈指針案は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」において提供された負債の定義に従い認識される賦課金の会計処理を取り扱っている。解釈指針案の範囲内である賦課金は、第 3 項から第 5 項に記載されている。

解釈指針案で提案された範囲に同意するか。同意しない場合は、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

1. 我々は、まず「賦課金 (Levy)」という用語を明確にするべきであると考えている。なぜなら、本解釈指針案においては第 4 項でその適用範囲外となる賦課金を示しているが、賦課金という用語自体の定義が不明確であるため、結果的に本解釈指針案で取り扱う賦課金の範囲も不明確になっていると考えられるからである。賦課金は各国の法令に基づいて定められるものであり、その性質・態様は様々であることから、提案された適用範囲では各国における各賦課金が含まれるのかどうかを個々に判別することが非常に困難になるものと予想される。第 5 項では本解釈指針案の範囲内にある賦課金の「特徴」が列挙されているものの、ある賦課金が解釈指針の範囲に入るのかどうかを、解釈指針の読者が的確に判断するために十分な内容となっていないことが懸念されるため、解釈指針の読者が、各国の様々な賦課金が本解釈指針の目的に適合する賦課金であるかどうかを個々に的確に判別できるように「賦課金」という用語をより詳細に説明する記載とすべきである。これにより、一部の賦課金（罰金や公的機関と企業間の契約）を例外として第 4 項のように示す必要がなくなり、会計基準の読者に不要な誤解を与える可能性も低くなるものと考えられる。また、英語以外の言語への翻訳の観点からも、“Levy” という用語の明確化が望まれる。用語の明確化を行わなければ、他言語への翻訳により、解釈指針案の意図が変質する可能性がある。
2. なお、仮に解釈指針案の適用範囲の構成を維持した場合、BC 第 5 項では大多数の賦課金が解釈指針で取扱う範囲に含まれるとされている一方で、本解釈指針案のタイトルに象徴されるように、本解釈指針で提案されている適用範囲のワーディングからは、比較的解釈指針

の適用範囲が限定的であるとの印象を受けることから（「特定の市場」「特定の活動」など）、解釈指針委員会の意図を明確にするためにはワーディングの再検討が必要であると考えます。

質問 2—合意事項

本解釈指針案における合意事項（第 7 項から第 12 項）は、賦課金を支払う負債の認識についての指針を提供している。

本解釈指針案の提案する合意事項に同意するか。同意しない場合は、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

3. 我々は本解釈指針案の第 11 項の規定に同意しない。本解釈指針案の第 11 項では、「本解釈指針（案）の範囲に含まれる賦課金支払負債は、費用を生じさせる。」としているが、我々は賦課金支払負債の相手勘定としては資産が適当な場合もあることから、必ずしも負債の認識と同時に費用（expense）を全額認識すべきではないと考えている。相手勘定としての資産の例としては、費用の適切な期間配分のための前払費用や、棚卸資産に含まれる原価（製造装置に対して賦課金が課されるような場合には、IAS 第 2 号「棚卸資産」に基づき、賦課金に関する支出は棚卸資産の原価として算入される）が考えられる。これらの資産を賦課金支払負債の相手科目から一律除外する提案は適当ではない。賦課金支払負債の相手勘定については、企業が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」以外の既存のその他の基準に基づき賦課金の性質を踏まえて判断を行うべきであるため、その旨を解釈指針にも記載すべきである。
4. また、本公開草案の背景（第 2 項）にも記載の通り、解釈指針委員会が関係者から受けた要望は、賦課金支払負債の認識時点、すなわち IAS 第 37 号における現在の債務の定義に関する解釈であることから、第 3 項でも述べられているように、最終の解釈指針では IAS 第 37 号で提供される負債の定義に沿って認識される賦課金支払負債（貸方勘定）の会計処理の論点のみを取り扱うべきであり、相手勘定（借方勘定）について解釈を行う必要はない。

我々のコメントが、IFRS 解釈指針委員会の今後の審議に貢献することを期待する。

加藤 厚
企業会計基準委員会 副委員長

2012年9月28日

IFRS 解釈指針委員会 御中

IFRIC 解釈指針案「非支配持分に係る売建プット・オプション」に対するコメント

我々は、IFRIC 解釈指針案「非支配持分に係る売建プット・オプション」（以下、「解釈指針案」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。

I. 全般的なコメント

事後測定に関するコメント

1. 解釈指針案では、親会社が売り建てた NCI プットの連結財務諸表上における事後測定の会計処理を扱っている。IAS 第 32 号第 23 項に基づき、償還金額の現在価値で金融負債を総額ベースで当初認識することを前提に、その金融負債の変動を純損益で認識することを提案している。
2. 我々は、今回のこのような解釈指針案の提案には強く懸念している。我々は、当初認識時の金融負債計上額が、行使される可能性のある仮の金額であると捉え、事後測定の変動は当初認識時の仕訳を修正する処理、すなわち資本で変動を認識することが望ましいと考える。従って、我々は、今回の提案内容で解釈指針案を最終化することには同意しない。

当初認識及び測定に関するコメント

3. なお、我々は当該 NCI プットの論点は、負債と資本の区分に係る論点につながると考えており、本解釈指針案において取り上げられた事後測定に加えて、当初認識の会計処理も見直す必要があるという認識をもっている。この負債と資本の区分に係る論点については、アジェンダ協議の結果リサーチプロジェクトとして検討が行われる可能性が高いと認識している。
4. したがって、我々は当該 NCI プットの論点に関して、解釈指針委員会において実務の不統一に対する対応が行われた後も、負債と資本の区分に係るリサーチプロジェクトにおける検討状況との整合性について検討することが望ましいと考える。

質問 1—適用範囲

本解釈指針案は、親会社の連結財務諸表において、非支配株主が保有する子会社の株式を現金又は他の金融資産で購入することを親会社に義務付けるプットオプション（NCI プット）に適用される。ただし、本解釈指針案は、IFRS 第 3 号（2004）に従って条件付対価として会計処理された NCI プットには適用されない。これは、IFRS 第 3 号（2008）がそれらの契約について関連性のある測定の要求を提供しているためである。

この適用範囲（案）に同意するか。同意しない場合、どのような適用範囲を提案するか、

それはなぜか。

下記より適用範囲に同意しない。

5. 提案されている適用範囲に、連結グループ内の他の子会社が売り建てたプット・オプションが含まれるか不明確であり、明確化すべきと考える。
6. 本解釈指針案において、NCIプットの事後測定の変動の処理についてのみ対処しているが、事後測定以外にも実務上の不統一が存在する可能性のある次のような対処すべき問題がある。
 - (1) NCIプット負債を当初認識する場合に、資本のどの項目を借方とするか。
 - (2) NCIプットが行使されずに失効した場合の会計処理（どの資本項目に振り替えるか）
 - (3) 子会社からNCIに対する配当支払の会計処理
7. 本解釈指針案ではBC13項でこれらの論点を取り扱わなかった理由を「提出された限定的な論点のみに対処するよう審議会に求められた」ためとしているが、一方で、我々は、上記のような関連する論点にも対処しない限り、NCIプットの実務の不統一の解消にはつながらないと考えている。

質問2—合意事項

本解釈指針（案）における合意事項（7項、8項）は、NCIプットに関して認識された金融負債の事後測定の会計処理についてのガイダンスを提供している。

この金融負債の測定上の変動は、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」及びIFRS第9号「金融商品」に従って純損益に認識することが要求されることになる。

本解釈指針案におけるこの合意事項（案）に同意するか。同意しない場合、それはなぜか、どのような代替案を提案するか。

下記より合意事項に同意しない。

8. 本解釈指針案において、NCIプットに関して認識された金融負債の変動に関して、親会社又は非支配持分株主のそれぞれの所有持分を変動させないことに留意し、資本で認識することを否定している。
9. しかし、我々はNCIプットに関して認識された金融負債の変動を、純損益として認識することは損益の変動を生じさせ、経済実態を適切に表さないと考えている。
10. 我々は、当初認識時の金融負債計上額が、行使される可能性のある仮の金額であると捉え、事後測定の変動は当初認識時の仕訳を修正する処理、すなわち資本で変動を認識することが望ましいと考える。

我々のコメントが、IFRS解釈指針委員会の今後の審議に貢献することを期待する。

加藤 厚
企業会計基準委員会 副委員長

コメント募集「IASB 及び IFRS 解釈指針委員会デュー・プロセス・ハンドブック」に対するコメント

(注) IFRS 財団に提出したコメント募集「IASB 及び IFRS 解釈指針委員会デュー・プロセス・ハンドブック」に対するコメント（2012年9月5日提出）については、本誌特別企画 262 頁に掲載しています。