

2016年5月のIFRS解釈指針委員会 における議論の状況

ASBJ 専門研究員 藤原 ゆき 由紀

1. はじめに

本稿では、2016年5月10日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 2016年5月のIFRS-IC会議の概要

2016年5月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

(1) 継続的検討事項

- ① IFRS第9号「金融商品」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：長期持分の測定
- ② IAS第12号「法人所得税」：繰延税金を測定する際の耐用年数を確定できない無形資産について見込まれる回収方法
- ③ IAS第21号「外国為替レート変動の影響」：外貨建取引と前渡・前受対価

(2) 限定的な基準改定の最終化に向けた検討

IAS第40号「投資不動産」：IAS第40号の修正案「投資不動産の振替」の公開草案

(3) アジェンダ決定案に関する検討

- ① IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」：認識の中止の目的上の「10%テスト」に含まれる手数料及びコスト
- ② IAS第32号「金融商品：表示」：可変数の親会社株式で決済される被支配持分に係る売建プット・オプションの会計処理
- ③ IFRIC第12号「サービス委譲契約」：社会基盤がリースされるサービス委譲契約の会計処理

(4) アジェンダ決定案の最終化に関する検討

- ① IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品：認識及び測定」：条件変更された金融資産の認識の中止
- ② IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」：返還の可能性のある入金
- ③ IAS第36号「資産の減損」：資金生成単位の回収可能価額及び帳簿価額

(5) その他の事項

IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

以下では、上記のうち、我が国の関係者の間で比較的反響が高いと考えられる(1)①、(3)①、(3)③について、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

3. IFRS 第9号「金融商品」及びIAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：長期持分の測定

IFRS-ICは、関連会社又は共同支配企業（以下「関連会社等」という。）に対する長期持分について、IAS 第28号とIFRS 第9号のいずれを適用して会計処理すべきかの明確化を求められた。IAS 第28号では、図表1に示すように、関連会社等に対する持分は、持分法で算定した当該関連会社等に対する投資と、当該関連会社等に対する純投資の一部を実質的に構成する長期持分からなるとされている。

この長期持分については、決済が計画されず、予見できる将来に決済される可能性も低い項目は、実質的に、当該関連会社等に対する投資の延長であると説明されており、例えば、優先株式や長期貸付金は長期持分に含まれるが、営業債権債務や適切な担保が存在する長期債権は長期持分に含まれない。

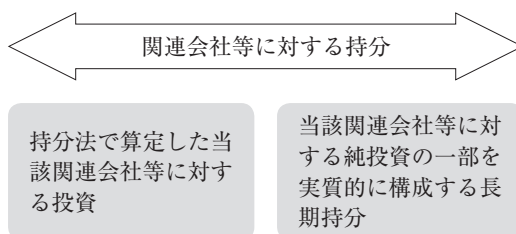
提出された要望書では、図表2の4つの見解が考えられるとしている。

2015年9月以降、IFRS-IC会議及び国際会計基準審議会（IASB）ボード会議はこの論点につき継続的に検討を行い、2016年9月以降のIFRS-IC会議において見解Bに基づいた解釈指針案を議論する予定である。

具体的には、IFRS-ICは次のような長期持分の会計処理手順を検討している（図表3参照）。

- ① 長期持分に、IFRS 第9号を適用する。
- ② 関連会社等の普通株式に対する投資額を超えて持分法で認識された損失は、当該関連会社等に対する持分のその他の構成部分に配分される。
- ③ 関連会社等に対する純投資を単位として、IAS 第28号の減損の定めを適用する。持分法損失を配分した後の長期持分の帳簿価額は、関連会社等に対する純投資に含まれる。

図表1 IAS 第28号における持分法で算定した投資と長期持分の関係



図表2 要望書が挙げている4つの見解

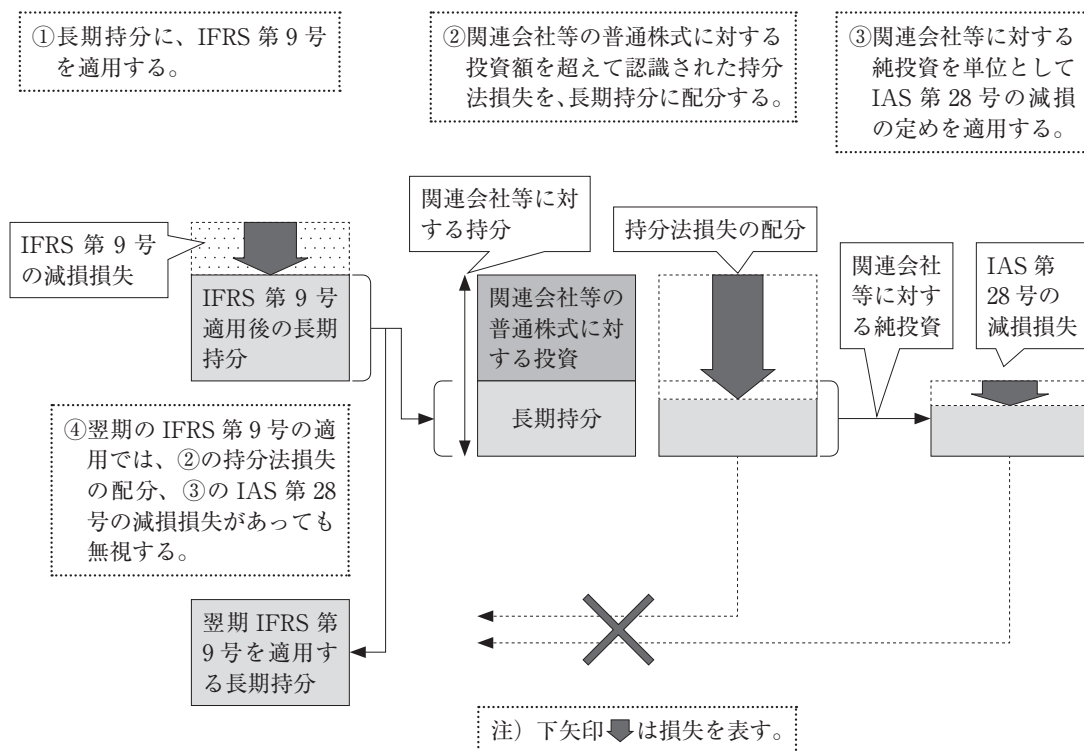
	IFRS 第9号	IFRS 第9号	IAS 第28号	IAS 第28号
	分類 及び 測定	減損	持分法 損失の 配分	減損
見解A	○	○	○	
見解B	○	○	○	○
見解C			○	○
見解D	○		○	○

- ④ その後の期間において、長期持分にIFRS 第9号を適用する。この際、②で配分された持分法損失と③で認識した減損損失は無視する。

4. IFRS 第9号「金融商品」及びIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」：認識の中止の目的上の「10%テスト」に含まれる手数料及びコスト

IFRS-ICは2015年8月に、金融負債の認識の中止の目的上のいわゆる「10%テスト」に含まれる手数料について、借手と貸手との間の手数料に限られるのか、第三者との間での手数料も含むのかの明確化を求められた。10%テストとは、金融負債の交換又は条件変更時に、新条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値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10%以上異なるかどうかを判定するものであり、当該基準を上回って

図表 3 IFRS-IC が検討している長期持分の会計処理手順



いる場合は条件が大幅に異なっていることから当初の金融負債の認識の中止が求められる。議論の過程では、第三者に支払う手数料の例として、社債の発行者が新旧社債を交換するために、社債の保有者ではない投資銀行に対して支払うアドバイザー費用が挙げられていた。

IFRS-IC は、2016 年 5 月の IFRS-IC 会議での検討の結果、解釈指針も基準の修正も必要なく、この論点をアジェンダに追加しない、とするアジェンダ決定案を公表した。その中で、10% テストの目的は貸手と借手との間の契約上のキャッシュ・フローの変動の影響を分析することであるから、10% テストの新旧キャッシュ・フローには、貸手と借手の間の支払手数料又は受取手数料、あるいは貸手若しくは借手が支払ったか又は貸手若しくは借手に代わって支払った手数料だけを含めることになるとされた。

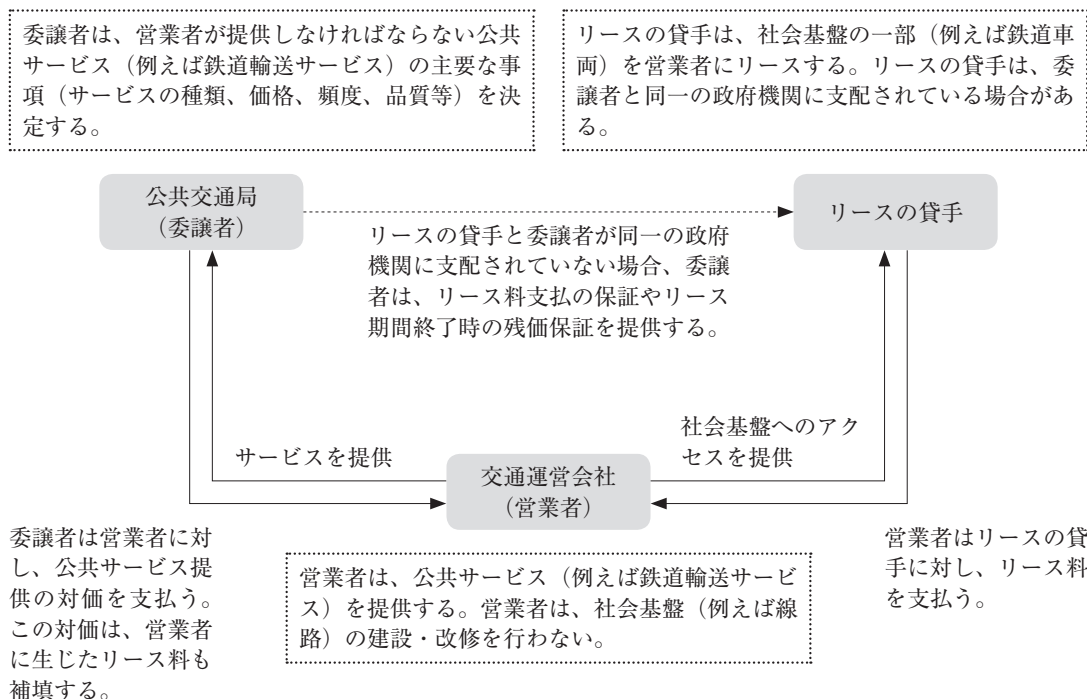
今後 IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、2016 年 9 月以降の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

5. IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」：社会基盤がリースされるサービス委譲契約の会計処理

IFRS-IC は、2015 年 8 月にドイツの基準設定主体から、図表 4 に示すような三者関係を含むサービス委譲契約についての明確化を求められた。

具体的には、これらの契約は IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるか（適用範囲）、営業者はリースに関連する負債及び対応する資産を認識するか（認識）、認識する場合それらは純額表示

図表 4 サービス委譲契約及びリース契約に関連する当事者の関係



されるか（表示）の3点に関する明確化である。

2016年5月のIFRS-IC会議で、IFRSはこの契約の会計処理方法を決定できる十分な基礎を提供しており、この論点をアジェンダに追加しない、とするアジェンダ決定案を公表した。その中で、適用範囲に関しては、契約がIFRIC第12号の第5項の支配の条件及び同第7項の社会基盤に関する条件を満たすかどうかを評価することにより判断するとされた。また、認識については、リースの貸手に対して支払を行う義務が営業者自身にある場合、営業者はこの義務について金融負債を認識し、同時に金融資産

（リースの貸手に対する支払を補填するための現金を委譲者から受け取る契約上の権利に相当）を認識するとされた。また、この負債と資産を相殺すべきかどうかは、IAS第32号「金融商品：表示」の相殺の要件を満たすかどうかを評価することにより判断するとされた。

今後IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、2016年9月以降の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。