

国際関連情報 Report from IASB

# IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に関する継続論点

IASB 客員研究員 やまがみ たかし  
山神 卓士

## はじめに

これまでに IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）では数々の IFRS 第5号に関連する論点を議論してきた。しかしながら、多くの論点において結論の合意に至ることができず、結果として、アジェンダ決定や基準改訂の提案には至らなかった。これらの論点につき 2015 年 9 月の解釈指針委員会で進展があったため、これまでの経緯を含め議論の内容そして暫定的結論の内容を紹介したい。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解である。

## 論点の内容

解釈指針委員会がこれまで議論をし、2015 年 9 月の会議で暫定的決定に至った論点は多岐にわたり、次のものがある。

### 範囲

- a. 売却目的保有の分類の範囲——IFRS 第5号の第6項は、非流動資産（又は処分グルー

- プ）の帳簿価額が、継続的使用ではなく主に売却取引により回収される場合は、非流動資産（又は処分グループ）を売却目的保有に分類することを要求している。この論点は、売却又は分配を通じた支配の喪失に加えて、特定の種類の予定された支配喪失事象（企業が保有する株式の希薄化、非支配株主が保有するコール・オプション又は株主の契約の修正による子会社に対する支配の喪失など）によって、売却目的保有の分類となり得るのかどうかに関するものである。これらのいずれかの状況における予定された支配喪失事象は、IFRS 第5号の範囲に含めるべきなのか。
- b. 大部分が金融商品で構成される処分グループの会計処理——IFRS 第5号の第5項は、とりわけ、IFRS 第9号「金融商品」の範囲に含まれる金融資産に対し IFRS 第5号の測定要求事項の適用を免除している。この論点は、IFRS 第5号が、大部分又は全体が金融商品で構成される処分グループに適用されるのかどうかに関するものである。こうした処分グループは、IFRS 第5号の分類又は測定要求事項に関して IFRS 第5号の範囲に含めるべきなのか。

## 測定

- c. 処分グループの減損——IFRS 第 5 号の第 15 項は、処分グループを、帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定することを要求しているが、第 23 項では、処分グループについて認識した減損損失を、IFRS 第 5 号の測定の要求事項の範囲に含まれる非流動資産の帳簿価額に配分することを要求している。論点は、処分グループの帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値との差額が、処分グループの中の非流動資産の帳簿価額を超える状況に関するものである。減損損失の金額は、次のいずれの帳簿価額に制限すべきなのか。
- i. IFRS 第 5 号の測定の要求事項の範囲に含まれる非流動資産
  - ii. 処分グループの純資産
  - iii. 処分グループの総資産
  - iv. 非流動資産（超過部分（もしあれば）については負債を認識する）
- d. 処分グループの中ののれんに係る減損損失の戻入れ——IFRS 第 5 号の第 22 項は、処分グループの売却コスト控除後の公正価値のその後の増加についての利得の認識を要求している。この論点は、処分グループに含まれるのれんが過去に減損していた状況に関する。具体的には、質問の焦点は、過去にのれんに配分した減損損失を戻入れできるのかどうかに置かれている。過去の減損損失の全部又は一部をのれんに配分したことにより、処分グループの中の他の資産に対して認識することができる減損の戻入れの金額が制限されるべきなのか。
- e. 処分グループ内の非流動資産に配分可能な減損損失——非流動資産の帳簿価額が処分グループに対し認識した減損損失の金額を上回る状況において、処分グループについて認識した減損損失の配分により、IFRS 第 5 号の

測定の要求事項に含まれる非流動資産の帳簿価額を、それらの処分コスト控除後の公正価値又は使用価値よりも低い金額まで減額することができるか。

## 表示

- f. 非継続事業を表示する際の「主要な事業分野」の定義の適用方法——IFRS 第 5 号の第 32 項に従うと、企業の構成単位が処分されたか又は売却目的保有に分類され、かつ、独立の主要な事業分野又は営業地域を表す場合には、それは非継続事業である。この論点は、「非継続事業」の定義（特に、IFRS 第 5 号の第 32 項に記述されている「主要な事業分野又は営業地域」の概念に関して）の解釈方法に関するものである。
- g. IFRS 第 5 号の第 28 項の表示の要求事項の適用方法——IFRS 第 5 号の第 28 項は、子会社、共同支配事業、共同支配企業、関連会社、又は共同支配企業若しくは関連会社に対する持分の一部である処分グループの（売却目的保有への分類の中止時の）再測定の影響を遡及的に認識することを要求しているが、非流動資産のこうした再測定の影響は分類の中止を含む会計期間に認識することを要求している。この論点は、子会社と他の非流動資産の両方で構成される処分グループの処分計画への変更があり、そうした変更により処分グループが売却目的保有に分類されなくなる状況に関するものである。こうした状況において、子会社と他の非流動資産に係る再測定の修正は異なる会計期間に認識すべきなのか、また、遡及修正は測定とともに表示にも適用すべきなのか。
- h. 継続事業と非継続事業の間でのグループ内取引の表示方法——IFRS 第 5 号の第 30 項では、財務諸表利用者が非継続事業及び非流動資産（又は処分グループ）の処分による財

務上の影響を評価できるような情報の表示及び開示を企業に要求しているが、この原則的要求に基づき損益計算書上で継続事業と非継続事業の間でのグループ内取引の表示を今後非継続事業との間で見込まれる取引を反映するような形で消去・表示することができるか。

## 議論の内容

### ① 2015年5月まで

解釈指針委員会ではこれらの論点につき個別に議論をしたが、上述のとおり多くの論点では結論の合意に至らなかった。結論の合意に至りそうな論点もいくつか存在したが、それらにつき個別にアジェンダ決定ないし狭い範囲の修正の提案をするのではなく、今後考え得るこれらの論点への対応とともにIFRS第5号に寄せられている論点を国際会計基準審議会（IASB）に報告することを2015年5月の解釈指針委員会にて決定した。

### ② 2015年7月

今後考え得る対応については、これらの論点を2つのグループに分けることをIASBに提案した。1つ目のグループにはIFRS第5号の包括的な見直しをIASBが実施すると決定した場合に対応する論点を（上記a、b、c、d、f及びg）、そして2つ目のグループには個別にアジェンダ決定を追及する論点を（上記e及びh）分類することとした。未解決の論点が多岐にわたるため、基本的なスタンスとしてIFRS第5号の包括的な見直しを推奨した。そうすることにより既知の論点に加え新たな論点の識別につながったり、一貫性のある要求事項の改訂につながるであろうと考えたためである。一方で、各論点の複雑さ、論点の範囲そして過去の解釈指

針委員会の議論を考慮した結果、解釈指針委員会で比較的早くに対応できそうな論点があるのも事実であったため、それらについては短期的な対応をすることをIASBに推奨した。IASBに対しこれらの報告及び提案を2015年7月のIASB会議にて実施し賛同を得ることができた。

IASB会議後ほどなくしてIASBは2015年アジェンダ・コンサルテーションへの意見募集文書を公表し、その中にIFRS第5号の包括的な論点は、「考え得るリサーチ・プロジェクトの追加」というセクションに含まれている。

### ③ 2015年9月

2015年9月の解釈指針委員会では7月に行われたIASB会議の議論を解釈指針委員へ報告するとともに、2つ目の分類である、短期的に個別に対応する論点について引き続き議論を実施した。

処分グループに識別される減損金額の非流動資産への配分に関する論点eについては、配分金額が各非流動資産の公正価値に制限されるかというものであるが、解釈指針委員会はIFRS第5号第23項がIAS第36号「資産の減損」の第104項及び第122項（減損損失の配分の順序に関係する）のみを参照しており、第105項を参照していないことに着目した。IAS第36号第105項では、資産について処分コスト控除後の公正価値、使用価値、ゼロのいずれか高い金額を下回る評価減を行わないよう要求することによって、個々の資産に配分される減損損失を制限している。しかしながら、IFRS第5号の第23項ではIAS第36号の第105項を参照していないことより、解釈指針委員会は、同項における制限は、処分グループについての減損損失をIFRS第5号の測定 of 要求事項の範囲に含まれる非流動資産に配分する際には適用されないであろうと考えた。これは筆者の私見で

はあるが、この見解により導き出される会計処理は、測定において処分グループに含まれる個々の資産が会計単位なのではなく、処分グループ自体が会計単位なのであるという考えと整合していると考えている。

継続事業と非継続事業の間でのグループ内取引の表示方法に関する論点 g については、解釈指針委員会はまず IFRS 第 10 号「連結財務諸表」における連結の要求事項を覆すような要求事項やガイダンスが IFRS 第 5 号にも IAS 第 1 号「財務諸表の表示」にもないことから、何かしらの消去がないといけないということに着目した。さらに、IFRS 第 10 号の第 B86 項(c)が要求しているのは、グループ内取引に係る収益及び費用の消去であり、単にグループ内利益の消去だけではないことにも着目した。解釈指針委員会はこれらの意味するところは、企業がグループ内売上を内部販売当事者に対して消去し、グループ内購入を内部購入当事者に対して消去する必要があるということを理解した。

## 結 論

解釈指針委員会はこれらの論点を議論した結果、個別に取り扱った 2 つの論点については、それぞれ十分なガイダンスが存在していると判断し、暫定的なアジェンダ決定を公表することに合意した。包括的な論点についても暫定的な

アジェンダ決定を公表することに合意したが、その理由は個別の論点のものとは異なる。当該暫定的なアジェンダ決定では、これらの論点の今後については現在 IASB が実施している 2015 年アジェンダ・コンサルテーションのフィードバックによるということを伝えることを目的としている。解釈指針委員会ではこれらの暫定的なアジェンダ決定に対し 2015 年 11 月 23 日までコメントを募集をしていた。

より詳細な暫定的なアジェンダ決定の内容については以下リンク先の 2015 年 9 月の IFRIC Update を参照されたい。

<http://media.ifrs.org/2015/IFRIC/September/IFRIC-Update-September-2015.html>

今後はいただいたコメントを受けて、2016 年 1 月の解釈指針委員会にてこれらの暫定的なアジェンダ決定を最終化する予定である。なお、包括的な論点に含まれる個別論点として取り扱わなかったさまざまな論点については、暫定的アジェンダ決定にも記載のとおり 2015 年アジェンダ・コンサルテーションの結果を待つとしている。したがって、これらの論点の今後については 2015 年アジェンダ・コンサルテーションに寄せられるフィードバックを基に議論することを予定しており、その結果として、リサーチプロジェクトへの追加や、または、これらの中の個別論点に関する狭い範囲の修正への提案に向けての協議へとつながる可能性がある。