

IFRS 解釈指針委員会における 最近の議論の状況

ASBJ 専門研究員 くらしげ えいじ
倉重 栄治

1. はじめに

本稿では、2015年9月8日及び9日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）における議論をご紹介します。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。

なお、2015年10月21日に国際会計基準審議会（IASB）から、「法人所得税務処理に関する不確実性（Uncertainty over Income Tax Treatments）」及び「外貨建取引と前渡・前受対価（Foreign Currency Transactions and Advance Consideration）」の2つのIFRS解釈指針の公開草案が公表され、2016年1月19日までコメント募集が行われている。これらの内容については、次号以降においてご紹介する。

2. 2015年9月のIFRS-IC会議の概要

2015年9月に開催されたIFRS-IC会議において、次の事項が議論された。

(1) アジェンダ却下通知（案）に関する検討

IFRS-ICは、次の論点について、明確化又は修正を行わない旨のアジェンダ却下通知

（案）を公表することに関して検討を行った。

- ① 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」の適用にあたって、どの程度まで減損損失を処分グループ内の非流動資産に配分できるか
- ② IFRS第5号の適用にあたっての、継続事業と非継続事業の間のグループ内取引の表示方法
- ③ IFRS第5号の適用にあたっての、上記①及び②以外のさまざまな論点（2015年のアジェンダ・コンサルテーションが完了するまで、IFRS-ICでの議論を見合わせるべきか）に関する検討
- ④ IFRS第9号「金融商品」の適用にあたっての、ヘッジ会計に関する経過措置
- ⑤ IFRS第11号「共同支配の取決め」の適用にあたっての、特定の取引パターンにおける従来から保有している持分の再測定の要否
- ⑥ IAS第32号「金融商品：表示」の適用にあたっての、プリペイド・カードの発行者の財務諸表における負債の分類
- ⑦ IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の適用にあたって、負の金利環境において発行された変動金利の主契約（貸付金のような負債性金融商品）に組み込まれた最低金利条項（ゼロフロア）は、主契約から分離しデリバティブとして会計処理すべきか

(2) 年次改善に関する検討

IFRS-IC は、IFRS 第 11 号の適用にあたっての、特定の取引パターンにおける従来から保有している持分の再測定の要否に関する年次改善を IASB へ提案することを検討した。

(3) 継続検討事項

IFRS-IC は、次の継続検討事項に関する議論を行った。

- ① IFRS 第 9 号及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の適用にあたって、実質的に関連会社等に対する純投資の一部を構成する長期貸付金のような長期持分は、IFRS 第 9 号と IAS 第 28 号のいずれの基準に従って測定及び減損処理すべきか
- ② IFRS 第 11 号の適用にあたっての、特定の取引パターンにおける従来から保有している持分の再測定の要否
- ③ IAS 第 16 号「有形固定資産」の適用にあたって、試運転の収入及びコストの会計処理、すなわち、正味の収入を資産の取得原価から減額すべきか
- ④ IAS 第 16 号、IAS 第 38 号「無形資産」及び IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の適用にあたっての、資産の個別取得に係る変動支払額及びサービス委譲契約における営業者から委譲者への支払額

(4) その他

2015 年のアジェンダ・コンサルテーションに関する事項

上記の(1)から(4)のうち、わが国の関係者の間で比較的関心が高いと考えられる(1)①、②、④、⑥について、主な論点と IFRS-IC 会議における議論の概要等について記載する。

3. IFRS 第 5 号：減損損失の処分グループ内の非流動資産への配分

IFRS-IC は、IFRS 第 5 号の測定の要求事項の明確化を求める要望を受けた。具体的には、資産の帳簿価額が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、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のかどうかというものであった。なお、この論点の検討にあたっては、減損損失が非流動資産の帳簿価額を上回る場合の減損損失の配分方法については考慮外とされた。

議論の結果、IFRS-IC は、IFRS 第 5 号第 23 項の定めは明確であるとして、処分グループについて認識すべき減損損失の金額は、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処分コスト控除後の公正価値又は使用価値によって制限されることはなく、それらより低い金額まで減額できると結論づけた。

よって、現行基準には十分なガイダンスが存在することから、IFRS-IC は解釈指針も基準修正も必要ないと判断し、本論点を取り上げないことを暫定的に決定した。また、今回の検討では考慮外とされた、減損損失が非流動資産の帳簿価額を上回る場合の減損損失の配分方法については、2015 年のアジェンダ・コンサルテーションが完了するまで、IFRS-IC での議論を見合わせることを暫定的に決定された。

4. IFRS 第 5 号：継続事業と非継続事業間のグループ内取引の表示方法

IFRS-IC は、継続事業と非継続事業の間のグループ内取引の表示方法の明確化を求める要

図表 1：相殺消去するとした場合の相殺消去方法

	企業 A	企業 B	相殺消去	連結
売上高	1,950	2,250	1,950	2,250
売上原価	1,500	2,400	1,950	1,950
売上総損益	450	△150	0	300

(単位：百万円)

図表 2：相殺消去方法 A の結果

	企業 A	企業 B	連結
売上高	0	2,250	2,250
売上原価	1,500	450	450
売上総損益	△1,500	1,800	1,800
非継続事業に係る純損益			△1,500
純損益			300

(単位：百万円)

図表 3：相殺消去方法 B の結果

	企業 A	企業 B	連結
売上高	0	2,250	2,250
売上原価	△450	2,400	2,400
売上総損益	450	△150	△150
非継続事業に係る純損益			450
純損益			300

(単位：百万円)

図表注：いずれも企業 A が非継続事業

望を受けた。具体的には、IFRS 第 5 号第 30 項は、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。しかし、IFRS 第 5 号は、継続事業と非継続事業の間のグループ内取引の消去方法に関する具体的なガイダンスを提供していない。このため、要望提出者は、継続事業と非継続事業との間に重要な取引がある場合、それらを相殺消去すべきか否か、相殺消去するとした場合にはその方法（図表 1 参照）について、実務の不統一がみられることを指摘した。相殺消去の方法によって、財務諸表が異なる結果となる（図表 2 及び図表 3 参照）。

議論の結果、IFRS-IC は、継続事業と非継

続事業の間に重要な取引がある場合、それらを相殺消去すべきであり、その方法は図表 1 に示す相殺消去方法 A によるべきであると結論づけた。ただし、IFRS-IC は、IFRS 第 5 号第 30 項は財務諸表利用者が非継続事業及び処分活動の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ことから、企業は事実及び状況に応じて、追加的な情報を財務諸表注記で開示しなければならない場合があるとした。

以上より、IFRS-IC は、実務の不統一がみられるものの、現行基準には十分なガイダンスが存在することから、解釈指針も基準修正も必要ないと判断し、本論点を取り上げないことを暫定的に決定した。

図表 4

事例	ヘッジ対象	購入するジェット燃料の価格（原油価格+精製マージン等）
	ヘッジ手段	原油価格に関する商品先物取引
会計上の取扱い	IAS 第 39 号	
	ヘッジ対象がジェット燃料価格のような非金融商品の場合には、為替リスク以外のリスク構成要素はヘッジ指定不可。	ジェット燃料価格のキャッシュ・フローのうち、原油価格に連動する部分のみをヘッジ対象リスクに指定可。

5. IFRS 第 9 号：ヘッジ会計に関する経過措置

IFRS-IC は、IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号へ移行する状況におけるヘッジ会計に関するガイダンスを求める要望を受けた。具体的には、非金融商品のヘッジに関して次のことを検討するよう求められた。

- (1) 論点 1：IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行時に、ヘッジを企業のリスク管理目的に合致したものとするため、ヘッジ対象を非金融商品項目全体から非金融商品項目の構成要素へと変更する場合、企業は IAS 第 39 号下での当初のヘッジ関係が IFRS 第 9 号への移行後においても継続しているものとして取り扱うことができるか。
- (2) 論点 2：論点 1 でヘッジ関係の継続が認められない場合、IAS 第 39 号下で行っていた非金融商品項目全体に対するヘッジ指定を IFRS 第 9 号下でも継続できるか。

IFRS の非金融商品のヘッジに関する事例及び会計上の取扱いは図表 4 のとおりである。

議論の結果、IFRS-IC は、論点 1 について、IAS 第 39 号下のヘッジ関係を IFRS 第 9 号への移行後も継続しているものとして取り扱うことはできないと結論づけた。また、IFRS-IC は、議論の結果、論点 2 について、IAS 第 39 号下で行っていた非金融商品項目全体に対するヘッジ指定を IFRS 第 9 号下でも継続できると

結論づけた。

以上より、IFRS-IC は、現行基準には十分なガイダンスが存在することから、解釈指針も基準修正も必要ないと判断し、本論点を取り上げないことを暫定的に決定した。

6. IAS 第 32 号：プリペイド・カードの発行者の財務諸表における負債の分類

IFRS-IC は、企業がプリペイド・カードを発行する場合、負債をどのように分類し、そうしたカードの未使用残高をどのように会計処理することになるのかを議論した。具体的には、以下の特徴を有するプリペイド・カードについて議論した。

- 有効期限の定めがない。
- 返金、換金、現金との交換ができない。
- 財又はサービスのみで使用できる。
- 使用できるのは特定の小売業者のみ（企業自身を含む場合があるが、当該企業自身でしか使用できないわけではない。）であり、カードのプログラムに応じて、単一の業者の場合から特定のカード・ネットワークを受け入れるすべての業者の場合までである。カード保有者が小売業者において財又はサービスの購入に使用した時点で、企業は小売業者に現金を支払う契約上の義務を有する。
- 後取手数料がない（これは、カード保有者がプリペイド・カードを使用しない限り、その

残高が減少しないことを意味する。)

- カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの一部として発行されたものではない。

IFRS-ICは、プリペイド・カードに係る企業の負債は金融負債なのか、それとも非金融負債なのかを検討するよう求められた。これは、企業はカード保有者との関係においては、直接的に現金を引き渡す義務を有していないことから、金融負債ではないとも考えられるからである。

議論の結果、IFRS-ICは、プリペイド・カードに係る企業の負債は、金融負債に該当すると結論づけた。その理由は、カード保有者が小売業者での財又はサービスの購入時にプリペイド・カードを使用した場合、企業にはカード保有者に代わって小売業者へ現金を引き渡す契約上の義務があり、企業がこの契約上の義務を決済するために現金を引き渡すことを回避する無条件の権利 (unconditional rights) を有していないことにある。したがって、このようなプリペイド・カードを発行する企業は、それに係る

負債の認識の中止を行うかどうか (負債を取り崩して純損益に認識するかどうか)、及び、それを行うとした場合にはその時期の決定にあたって、IFRS 第9号又はIAS 第39号のガイダンスを適用することになる。

以上より、現行基準には十分なガイダンスが存在することから、IFRS-ICは解釈指針も基準修正も必要ないと判断し、本論点を取り上げないことを暫定的に決定した。

なお、本論点は、要望提出者より、IFRS-IC及び米国 EITF (Emerging Issues Task Force: 緊急問題専門委員会) の双方に対して、会計処理の明確化の要望が提出されたため、米国財務会計基準審議会 (FASB) でも審議が行われている。これまでの審議において、FASBでは今回のIFRS-ICによる暫定決定とは異なり、発行されたプリペイド・カードを金融負債としつつも、認識の中止について例外規定を設ける方向で審議が続けられており、IFRSと米国会計基準との間で異なる取扱いが規定される可能性が生じている。