

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

やまがみ たかし
IASB 客員研究員 山神 卓士

1. はじめに

前回ではこれまでに IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）が議論してきた数々の IFRS 第5号に関連する論点につき、解釈指針委員会が暫定的結論に至った流れまでを紹介させていただいた（詳細については本誌第51号を参照されたい）。2016年1月に解釈指針委員会はこれら暫定的結論に寄せられたコメントを検討し暫定的結論を最終化させたため、今回は暫定的結論からの変更点を含め最終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。

2. 処分グループ内の非流動資産に配分可能な減損損失

IFRS 第5号では企業が処分グループに対し減損損失を認識した際に、その減損損失を処分グループに含まれる IFRS 第5号の測定の要求事項の対象となる非流動資産に配分することを要求している。この論点では、減損損失をそれら非流動資産に配分する際にそれら資産の処分

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というものである。解釈指針委員会は他の IFRS 第5号の測定に関する論点と区別するために、この論点では処分グループに対し認識された減損損失が同グループに含まれる非流動資産の帳簿価額を超過しない場合のみに限定し議論をした。

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）にのみ参照をしており、第105項に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。これにより、解釈指針委員会は、IAS 第36号第105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号の測定の要求事項の対象とな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。

上記より、解釈指針委員会は現行の基準に照らし、基準改定ないし新たな解釈指針は不要であると判断し、アジェンダに取り上げないことを決定した。

2015年9月に出した暫定的決定に対しいただいたコメントの中には、上記の結論の根拠をより強固なものにするために、IFRS第5号の測定の際の会計単位についての考えを最終アジェンダ決定に含めることの提案もあった。また、その考えはIFRS第5号の測定における会計単位は処分グループ全体であり、処分グループに含まれる個々の資産負債ではないというものである。前号にも記載したとおり、この考えは筆者の見解とも整合しているものである。しかしながら、解釈指針委員会はこの論点についての結論は会計単位の議論がなくても正当化できること、また仮にそのような会計単位の考えを明示した場合には他のIFRS第5号の測定の論点の議論に影響をおよぼすリスクがあると考え、会計単位の論点は最終アジェンダ決定には含めないこととした。

3. 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要求している。解釈指針委員会に寄せられた論点は、継続事業と非継続事業の間でのグループ内取引があった場合にどのようにこれらの取引を表示すべきかというものである。当該論点に対し要望提出者は次の3つの見解を示した（下記見解b及びcによる表示例については本誌第51号93頁を参照されたい）。

- a. これら取引は消去しない
- b. 消去しなければならない場合には表示上なら調整を加えることなく消去すべき、又は
- c. 将来見込まれる継続事業と非継続事業間の取引を反映するような調整を加え消去する

2015年9月の暫定的結論を公表した際に解

釈指針委員会は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」にもないことに着目し、さらに、IFRS第10号の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。これらより、解釈指針委員会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ことを意味すると理解した。

暫定的結論が実質的に意味するところは上記3つの見解のうち見解bを支持するものであった。同暫定的結論に対し寄せられたコメントレターでは主に次の2つのメッセージがあった。

- 事実や状況によって、見解bに基づく表示はIFRS第5号の目的と整合的ではなく、その結果提供される情報が有用なものではないかもしれない。
- アジェンダ決定プロセスでこの論点をクローズするのではなく、可能性ある包括的なIFRS第5号の見直しの一環でこの論点も検討すべきである。

これらコメントを受けて解釈指針委員会は暫定的決定に含まれていた、実質的に見解bのみを支持することを意味した「これらより、解釈指針委員会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ことを意味すると理解した。」という一文を削除することを決定した。ただし、表示方法はどうかあれ継続事業及び非継続事業の間でのグループ内取引を消去しないという見解aはIFRS第10号の要求事項と整合的ではないと考えた。よって、少しでも実務のばらつきをおさえることを目的とし、当該論点についても個別のアジェンダ決定を出すこととし、同アジェンダ決

定では見解 a を否定するとともに、見解 b 及び c については可能性ある包括的な IFRS 第 5 号の見直しの一環で検討するべきであると結論づけた。

4. IFRS 第 5 号に関するその他のさまざまな論点

解釈指針委員会では上記の論点以外にもこれまでにさまざまな IFRS 第 5 号に関する論点を議論してきた。しかし、それらの論点ではこれまで結論の合意には至らなかった。未解決の論点が多岐にわたるため、解釈指針委員会はこれら論点は個別に検討を続けるのではなく、可能性ある包括的な IFRS 第 5 号の見直しの一環として検討するほうがより適切であると考えた。この点につき解釈指針委員会は国際会計基準審議会 (IASB) が 2015 年 9 月に公表した 2015 年アジェンダ・コンサルテーションへの意見募集文書の中で IFRS 第 5 号の包括的な論点が、「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ことに留意した。そのため、解釈指針委員会は 2015 年 9 月にこれら包括的な論点については 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アジェンダには取り上げないという暫定的

アジェンダ決定を公表することとした (この暫定的結論の対象となるそれぞれの論点の簡略な説明については本誌第 51 号を参照されたい)。

2016 年 1 月に公表した最終アジェンダ決定は暫定的アジェンダ決定と概ね同じ内容のものである。変更点としては前記 3. の表示の論点のうち、見解 b 及び c が議論がオープンとなることとなったため、同論点を含めることとした。

5. 最後に

2016 年 1 月に公表された上記 3 つのアジェンダ決定により、これまで解釈指針委員会が議論してきた IFRS 第 5 号に関する論点の検討はいったんは終わることとなった。今後 IASB が新たに IFRS 第 5 号に関してリサーチ・プロジェクトを立ち上げるかどうかは、2015 年アジェンダ・コンサルテーションに寄せられたコメントをもとに慎重に検討していくこととなる。寄せられたコメントを検討した結果、仮に IASB がそのようなプロジェクトを立ち上げないと決定した場合でも、解釈指針委員会はこれらの論点のすべて、又は一部につき検討を再開する可能性はある。