

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11月10日、11日及び2016年1月12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. 2015年11月及び2016年1月のIFRS-IC会議の概要

2015年11月及び2016年1月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

（2015年11月に開催されたIFRS-IC会議の議題）

(1) 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」の適用にあたっての、条件変更された金融資産の認識の中止
- ② IFRS第9号の適用にあたっての、純投資ヘッジについてのヘッジ有効部分の測定
- ③ IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」の適用にあたっての、資産購入に係る変動支払額

④ IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の適用にあたっての、返還する可能性のある現金支払額の会計処理

⑤ IAS第32号「金融商品：表示」の適用にあたっての、相殺及びキャッシュ・プーリング

⑥ IAS第36号「資産の減損」の適用にあたっての、資金生成単位の回収可能価額と帳簿価額

(2) 継続検討事項

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、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の測定

② IAS第12号「法人所得税」の適用にあたっての、資本性金融商品に分類される金融商品に係る利息支払及び発行コストの法人所得税への影響の会計処理

③ IFRIC第12号「サービス委譲契約」の適用にあたっての、IFRIC第12号の範囲に含まれる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 IFRIC第12号の適用にあたっての、サービス委譲とリースを組み合わせた契約の会計処理

- (3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
IAS 第 2 号「棚卸資産」の適用にあたっての、長期供給契約における前払金の
- (4) その他
- ① 事業の定義についての、国際会計基準審議会 (IASB) の提案に関するアップデート
 - ② 2015 年のアジェンダ・コンサルテーションに関する事項
 - ③ IFRS-IC の仕掛案件のアップデート

(2016 年 1 月に開催された IFRS-IC 会議の議題)

- (1) 継続検討事項
IAS 第 32 号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
- (2) アジェンダ決定案に関する検討
IFRIC 第 12 号の適用にあたっての、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
- (3) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
- 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
 - ④ IFRS 第 9 号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 12 号の適用にあたっての、為替

レート変動の影響に係る繰延税金の認識

- ⑦ IAS 第 39 号の適用にあたって、マイナス金利の環境下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
- (4) その他 (IFRS-IC の仕掛案件のアップデート)

本稿では、誌面の都合上、上記のうち、わが国の関係者間で比較的関心が高いと考えられる 2015 年 11 月会議の議題のうち、(1)①、③、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紹介する。

3. IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号： 条件変更された金融資産の認識の 中止

現行の IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号では、条件変更がされた金融負債の認識の中止については比較的具体的な判断規準が示されている一方で、金融資産について条件変更や交換が行われた場合における具体的な判断規準が示されていない。これに関して、IASB は、2008 年以降の金融危機等に関連して、貸付金等の金融資産について条件変更や交換が行われた場合、当初の金融資産の認識を中止した上で新たな金融資産を認識すべきかどうかについて明確化することを求める要望を受けていた。

当該明確化の要望に対して IFRS-IC はこれまで、①ギリシャ国債の再編がされたことによって同国債の保有者が資産の全体又は一部について認識の中止を行うべきかに関する論点、及び②中央銀行が発行した資本性金融商品が法改正により条件の異なる新たな資本性金融商品と交換された場合に同商品の保有者が全体又は一部について認識の中止を行うべきかについ

て、それぞれ2012年9月と2014年11月にアジェンダ決定を公表している。しかし、IFRS-ICはその後においても、条件変更や交換がされた金融資産に関する会計処理について明確化を求める要望が複数提出されていたことから、2015年11月の会議において、改めて、これに関して狭い範囲のプロジェクトを行うかについて議論がなされた。

議論の結果、IFRS-ICメンバーの多くが、本論点を実務においてみられるものとした一方で、その性質が広範なものであることから、解決するためには解釈指針を通じてではなく、基準の大幅な見直しが必要になるであろうと考えた。このため、IFRS-ICは、本論点のさらなる検討は現時点では行わないとするアジェンダ決定案を公表している¹。

4. IAS 第16号及びIAS 第38号： 資産購入に係る変動支払額

IFRS-ICは、有形固定資産又は無形資産の購入対価（企業結合以外）が変動する場合の会計処理（変動支払額の会計処理）を取り扱うよう要望を受けた。我が国においては、主として製薬業界等において関連する実務がみられるが、具体的な内容は次の2点であった。

- (1) 有形固定資産又は無形資産の当初認識時に、その取得原価に変動支払の見積額を含めるべきか、すなわち、変動支払額に係る負債を認識すべきか。
- (2) 有形固定資産又は無形資産の当初認識後に、変動支払額の見積修正が行われた場合、その修正差額を有形固定資産又は無形資産の取得原価の調整とすべきか、その時点の純損

益とすべきか。

なお、要望提出者は変動支払額の種類を特段限定していなかったことから、例えば、購入者の将来の活動に左右されるケース（購入者の将来の売上高の一定割合など）のほか、物価連動のケース等もIFRS-ICにおいて検討対象とされた。

IFRS-ICは、この論点を2011年から2013年の間の数回の会議にわたって議論してきた²が、IASBが変動支払額の会計処理をリース・プロジェクト等の一部として取り扱うことに伴い、いったん保留とされていた。しかし、その後、IASBにおけるリース・プロジェクトの審議がほぼ完了したことを受けて、IFRS-ICは、2015年9月及び11月の会議においてこの論点を改めて検討した。

IFRS-ICは、議論の結果、特に上記(1)の論点（すなわち、有形固定資産又は無形資産の当初認識時の会計処理）について合意に至ることができなかった。これは、一部のIFRS-ICメンバーからは、たとえ支払額が変動するとしても、購入代金支払債務はすべて購入者にとっての負債の定義を満たすものと捉え、当該負債をその時点の公正価値で当初認識すべきであるとする意見が示された一方、他のIFRS-ICメンバーからは、支払額が購入者の将来の活動に依存して変動する場合には、購入代金支払債務は当該活動が実際に生じるまでは購入者にとっての負債の定義を満たさないものと捉え、当該負債を当初認識すべきでないとする意見が示されたためである。

また、IFRS-ICは、IASBのリース・プロジェクトにおいて、これと類似する論点（すなわち、変動リース料の会計処理の審議）につい

1 当委員会からは、同アジェンダ決定案に対して、IFRS-ICが本論点についてさらなる検討を行わないとする旨について支持する一方、中長期的にIASBが検討することを促すコメントレターを提出している。

2 IFRIC第12号の対象となるサービス委譲契約における営業者から委譲者に対する支払の会計処理とともに議論されてきた。

て合意に至ることができなかつたことに着目した。IASB での当該審議においては、たとえ支払リース料が変動するとしても、当該リース債務はすべて借手にとっての負債の定義を満たすとする意見が示された一方、支払リース料が借手の将来の業績又は原資産の使用に依存して変動する場合には、当該リース債務は当該借手の業績等が実際に達成されるまでは借手にとっての負債の定義を満たさないとする意見が示され、IASB はリース・プロジェクトの審議において、これについて結論を示していない。

このため、IFRS-IC は、この論点は現行の IFRS において IFRS-IC が対処するには範囲が広すぎるものと考え、この論点を今後追加的に検討すべき論点としないとするアジェンダ決定案を公表している³。

5. IAS 第 36 号：資金生成単位の回収可能価額と帳簿価額

IFRS-IC は、IAS 第 36 号第 78 項の適用方法の明確化を求める要望を受けた。同項は、資金生成単位の減損テストにあたって、その回収可能価額を算定するために、認識されている負債の一部を考慮する際のガイダンスを提供するために設けられたものである。

IAS 第 36 号第 78 項（強調追加）

資金生成単位の回収可能価額を算定するために、認識されている負債の一部を考慮することが必要な場合がある。これは、資金生成単位を処分するには買手が負債を引き受けることが必要となる場合に生じる可能性がある。この場合、当該資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値（又は最終的な処分からの見積キャッシュ・フロー）は、当該資金生成単位の資産と当該負債と一緒に売却するための価格から処分

コストを控除した金額である。当該資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との間の意味ある比較を行うため、当該負債の帳簿価額は、当該資金生成単位の使用価値と帳簿価額の双方の算定の際に減額される。

要望提出者は、このガイダンスに従うと負債の帳簿価額が資金生成単位の使用価値と帳簿価額との双方から等しく減額されることになるため、資金生成単位の使用価値と帳簿価額との間で意味のある比較がされないとした上で、代替的なアプローチとして、資金生成単位の帳簿価額からは負債の帳簿価額を減額する一方で、資金生成単位の使用価値からは（負債の帳簿価額ではなく）当該負債を決済するための見積将来キャッシュ・フローを減額するように基準を修正することを提案した。

IFRS-IC は議論の結果、資金生成単位の使用価値と帳簿価額との双方から等しく負債の帳簿価額を減額する理由は、それら二者間の関係というよりも、むしろ、資金生成単位の公正価値（処分コスト控除後）を含めた三者間の関係を考慮したものであると考えた。すなわち、IFRS-IC は、資金生成単位の資産と負債と一緒に売却（処分）する場合、公正価値（処分コスト控除後）の測定にあたって当該負債が考慮される場合があることに対応して、資金生成単位の使用価値又は帳簿価額の測定にあたって同様に負債の帳簿価額を減額することにより、回収可能価額（公正価値（処分コスト控除後）又は使用価値のいずれか高い方）と帳簿価額との比較を意味のあるものに行っていることに着目した。このため、IFRS-IC は、現行の会計基準（IAS 第 36 号第 78 項）のアプローチは、減損テストに関連する各測定値間の意味のある比較を行うための単純明快かつ費用対効果

³ 当委員会からは、同アジェンダ決定案に対して、IFRS-IC が本論点についてさらなる検討を行わないとする旨について支持する一方、中長期的に IASB が検討することを促すコメントレターを提出している。

の高い方法であると判断した。

また、IFRS-IC は、資金生成単位の資産と負債とではその現在価値計算に用いるべき割引率が異なること、すなわち、資産の現在価値計算にあたって資産に固有のリスクを反映させる際には IAS 第 36 号の要求事項に従う一方、負債の現在価値計算にあたって負債に固有のリスクを反映させる際には IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の要求事項に従うべきことから、両者の現在価値測定に同一の割引率を用いることはできないこととも整合的であると判断した。

したがって、IFRS-IC は、現行の IFRS の要求事項に照らし、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断し、この論点を今後追加的に検討すべき論点としないとするアジェンダ決定案を公表している⁴。

4 当委員会からは、同アジェンダ決定案に対してコメントレターを提出していない。