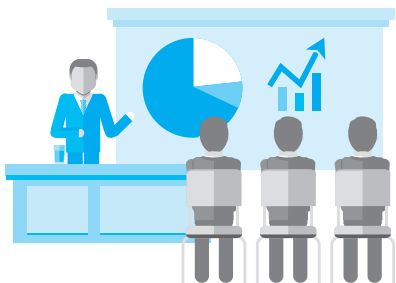


会議報告



企業会計基準委員会（前）専門研究員

まき やすひろ

榎 康弘

IFRS解釈指針委員会 会議概要

1 はじめに

2016年5月10日、IFRS解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）の会議が開催され、解釈指針委員会に提出された要望書に関連する論点について検討されるとともに、範囲の限定的な基準の修正案に対して寄せられたフィードバック等についても検討された。同会議の結果を受け、アジェンダ決定案3本及びアジェンダ決定（最終）3本を含むIFRIC Updateが公表されている。

以下では、同会議において検討された事項のうち、我が国の関係者の間で比較的关注が高いと考えられる次の3点について、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。

- ① サービス委譲契約に関連して社会基盤がリースされている場合、営業者はどのように会計処理するか
- ② 交換又は条件変更された金融負債の認識の中止に係るいわゆる「10%テスト」にあたり、第三者に支払った手数料を考慮するか
- ③ 関連会社及び共同支配企業に対する純投資の一部を構成する長期持分を、（特に減損について）どのように会

計処理するか

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

2 サービス委譲契約に関連して社会基盤がリースされている場合、営業者はどのように会計処理するか（IFRIC解釈指針第12号「サービス委譲契約」）

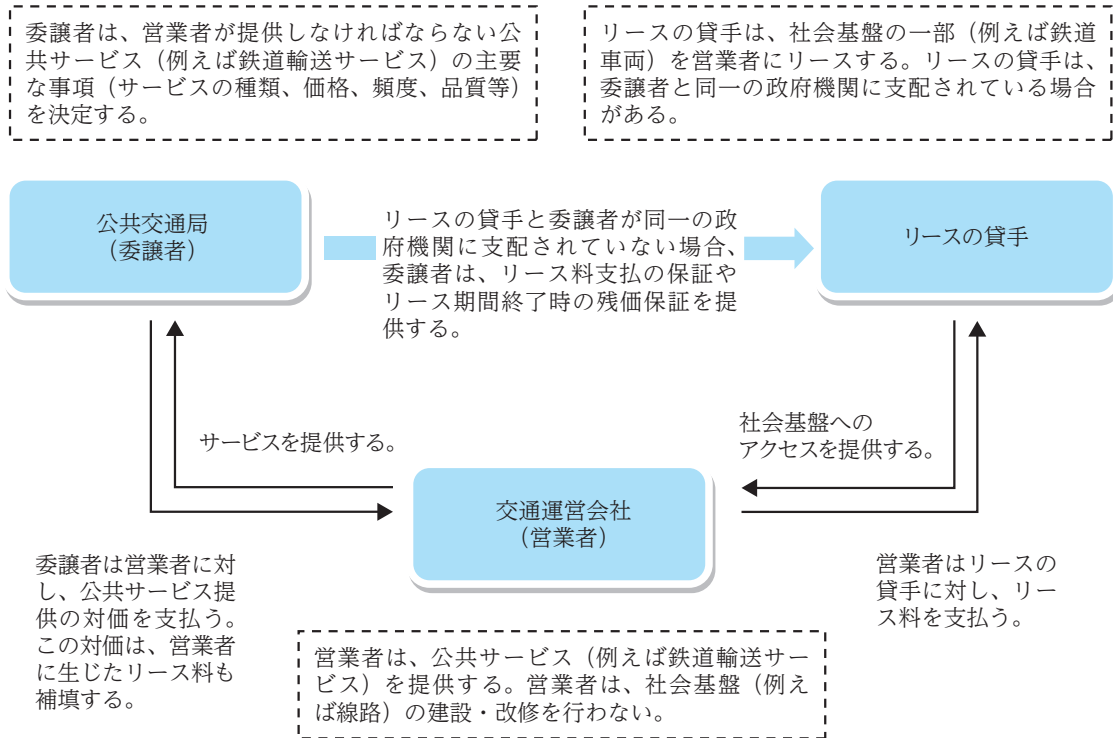
(1) 論点の概要

本論点は、2015年8月にドイツの基準設定主体から解釈指針委員会に対して提出された要望書に関連するものである。要望書では、次頁の図表1に示すような三者関係が想定されている。

要望書では、図表1の契約（サービス委譲契約及びリース契約）に関連して、次の3点の明確化が求められている。

- ① これらの契約はIFRIC第12号の範囲に含まれるか（適用範囲の論点）
- ② これらの契約がIFRIC第12号の範囲に含まれる場合、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（認識の論点）
- ③ 営業者がリースに関連する負債及び対応する資産を認識する場合、それ

図表 1 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



らは純額表示されるか（表示の論点）

(2) アジェンダ決定案の概要

2015年11月、2016年3月及び5月の解釈指針委員会会議での議論の結果、IFRSはこれら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が公表された。その概要は以下のとおりである。

適用範囲の論点

① ある契約がIFRIC第12号の範囲に含まれるかどうかは、同第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。

なお、契約がIFRIC第12号の範囲に含まれるための条件として、営業者が社会基盤に関する建設又は改修サービスを提供することは必要ではない。

認識及び表示の論点

② 認識及び表示の論点は、リースの貸手と委託者が同一の政府機関に支

配されているかどうかによって影響を受けないとアジェンダ・ペーパーに記述されている。

- ③ 契約がIFRIC第12号の範囲に含まれる場合、社会基盤を使用する権利を支配しているのは委託者であり、営業者ではない（IFRIC第12号第11項）。したがって、営業者にとって、リースの貸手との契約はIFRS第16号「リース」やIAS第17号「リース」の範囲に含まれないとアジェンダ・ペーパーに記述されている。

認識の論点

- ④ 営業者は、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のか委託者にあるのかを評価する。リースの貸手に対して支払を行う義務が委託者にある場合、営業者は、委託者から回収した現金を委託者に代わってリースの貸手に送金しているだけである。

- ⑤ 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する。金融負債を認識する時点は、営業者がサービス委譲契約にコミットし、かつ、社会基盤がリースの貸手によって利用可能とされた時点である。

- ⑥ 営業者が金融負債を認識した時点で、金融資産も認識する。営業者は、リースの貸手に対する支払を補填するための現金を委託者から受け取る契約上の権利を有しているからである。

表示の論点

- ⑦ ⑤の金融負債とそれに対応する⑥の金融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。

(3) 今後の動き

解釈指針委員会は、(2)に記載した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

るかどうかについて再検討する予定である。

3 交換又は条件変更された金融負債の認識の中止に係るいわゆる「10%テスト」にあたり、第三者に支払った手数料を考慮するか(IFRS第9号「金融商品」及びIAS第39号「金融商品:認識及び測定」)

(1) 論点の概要

IFRS第9号及びIAS第39号では、金融負債の交換又は条件変更に係る条件が大幅に異なっている場合、当初の金融負債の認識を中止し、新しい金融負債を認識することとされている(IFRS第9号3.3.2項、IAS第39号第40項)。

この「大幅に異なる条件」に該当するか否かの判断のために、いわゆる「10%テスト」(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)が設けられている。また、10%テストのキャッシュ・フローには「受取手数料を控除後の支払手数料」(以下「手数料」という。)を含む旨も定められている(IFRS第9号B3.3.6項、IAS第39号AG62項)。

2015年8月に解釈指針委員会に対して提出された要望書は、この手数料について、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を明確化することを要請していた。議論の過程では、第三者に支払う手

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。

(2) アジェンダ決定案の概要

2016年5月の解釈指針委員会会議での議論の結果、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が公表された。その概要は以下のとおりである。

- ① IFRS第9号B3.3.6項とIAS第39号AG62項には、2つの内容が定められている。1つは、(ア)10%テスト(そのキャッシュ・フローには「手数料」を含む。)であり、もう1つは、(イ)金融負債の交換又は条件変更に係る「コスト又は手数料」をどのように会計処理するのかである。
- ② IFRS第9号とIAS第39号は、実効金利の計算に含めるべき項目を考慮する際に、「契約の当事者間で授受される手数料及びポイント」と「取引コスト」を区別している。
- ③ ①(ア)の10%テストに含まれる「手数料」と②の「契約の当事者間で授受される手数料及びポイント」は同様の性質を有する。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し、新旧の契約条件の相違の重大さを定量的に評価することだからである。
- ④ ①(イ)の「コスト又は手数料」は、交換又は条件変更に直接起因する増分

コスト(金融負債の交換又は条件変更を行わなかったとしたら発生していなかったコスト)であって、②の「取引コスト」と同様の性質を有する。

- ⑤ 以上から、①(ア)の「手数料」と①(イ)の「コスト又は手数料」は意味が異なる。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。

(3) 今後の動き

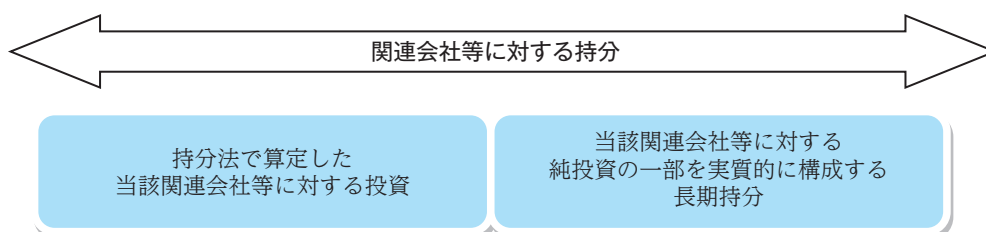
解釈指針委員会は、(2)に記載したアジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、2016年9月以降の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

4 関連会社及び共同支配企業に対する純投資の一部を構成する長期持分を、(特に減損について)どのように会計処理するか(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」)

(1) 論点の概要

IAS第28号では、図表2に示すように、持分法損失の配分に関連して、関連会社又は共同支配企業(以下「関連会社等」という。)に対する持分は、持分法

図表2 IAS第28号第38項における持分法で算定した投資と長期持分の関係



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(IAS第28号第38項)。

この長期持分については、決済が計画されておらず、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の説明がなされている。長期持分には、例えば、優先株式や長期貸付金が含まれるが、営業債権債務や適切な担保が存在する長期債権は含まれないとされている。

また、IAS第28号は、持分法を適用した後、関連会社等に対する純投資が減損しているという客観的な証拠があるかどうかを判断することを要求している(IAS第28号第40項)。ただし、同項では純投資の意味は説明されていない。

解釈指針委員会に対して提出された要望書では、長期持分の会計処理(特に減損)について、IAS第28号とIFRS第9号のいずれを適用すべきかの明確化が求められている。要望書では、図表3の4つの見解が考えられるとしている。

(2) 解釈指針委員会会議等における議論の状況

2015年9月及び11月の解釈指針委員会会議、2015年12月及び2016年2月のIASBボード会議、さらに、2016年3月及び5月の解釈指針委員会会議を経て、次の内容の解釈を示す解釈指針を

開発する方向で議論が進んでいる。

長期持分にIFRS第9号が適用されるか

① 次の理由から、長期持分にはIFRS第9号の範囲除外の定め(2.1項(a))は適用されない。したがって、長期持分には、IFRS第9号の分類、測定及び減損の定めが適用される(図表3の見解B)。

- ✓ IAS第28号第14項に鑑みれば、IFRS第9号2.1項(a)の範囲除外の定めが適用されるのは、関連会社等に対する持分のうち持分法で会計処理されているものだけであると考えられる。
- ✓ IAS第28号第38項では、上述のように、持分法で算定した投資と長期持分を区別している。また、長期持分には、持分法の手続の一部分(持分法損失の配分)のみが適用されている。したがって、長期持分は持分法で会計処理されているとはいえない。
- ✓ IFRS第9号における減損の定めは償却原価の会計処理と密接に関連しており、切り離すことは困難と考えられる。

長期持分の会計処理手順

② 長期持分の会計処理手順は、次のとおりである。

- (a) 長期持分に、IFRS第9号(減損の定めを含む。)を適用する。
- (b) 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(IFRS第9号を

適用して算定した長期持分の帳簿価額を含む。)に配分される(IAS第28号第38項)。

- (c) 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(IAS第28号第40項及び第41A項から第43項)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。
- (d) その後の期間において、長期持分にIFRS第9号を適用する。IFRS第9号の適用に際しては、IAS第28号に従って配分された持分法損失とIAS第28号に従って認識した減損損失は無視する。

(3) 今後の動き

今後、長期持分の会計処理方法を説明する解釈指針案をIASBのスタッフが開発し、2016年9月以降の解釈指針委員会会議において議論する予定である

5 その他の議論

2016年5月の解釈指針委員会会議では、前述の3点に加え、次の事項が議論された。

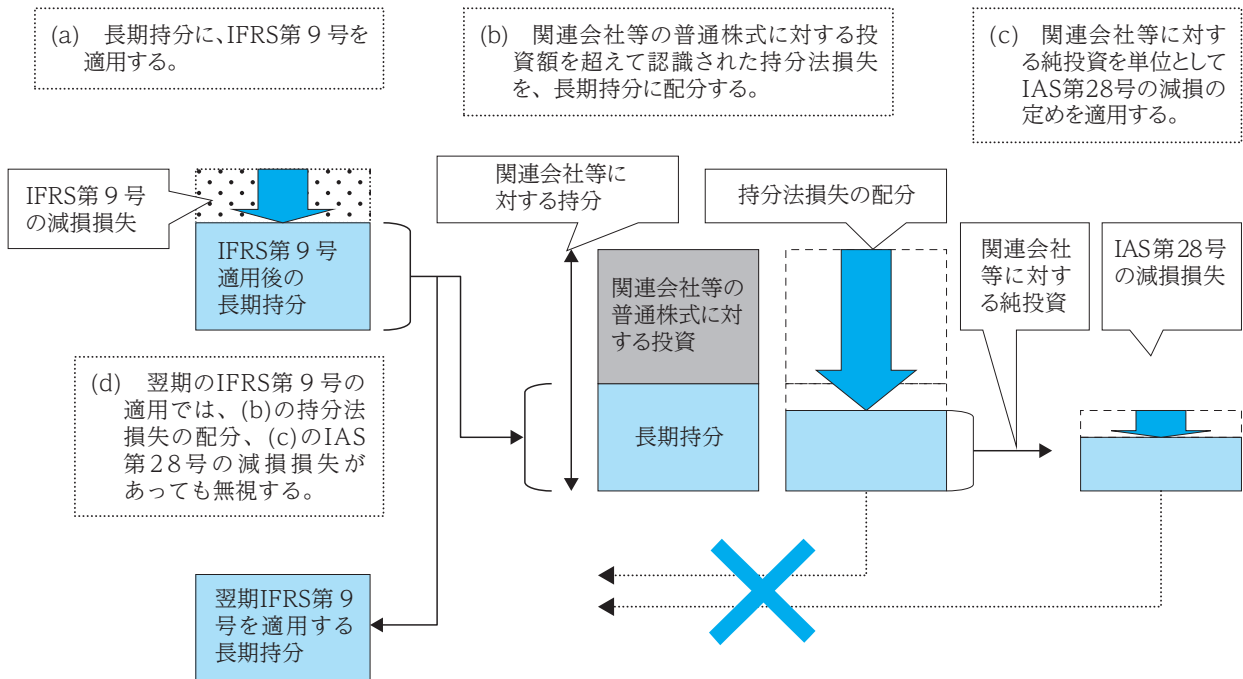
(1) アジェンダ決定案が公表された事項

- ① 子会社の非支配持分に係る売建プット・オプションが、親会社の資本性金融商品の可変数との交換によって決済される(又は決済され得る)場合、連結

図表3 要望書が挙げている4つの見解

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

図表 4 解釈指針委員会が検討している長期持分の会計処理手順



財務諸表においてどのように会計処理するか (IAS第32号)

(2) **アジェンダ決定案の公表に向けて継続検討されている事項**

② 繰延税金を測定する際に、耐用年数を確定できない無形資産についてどのような回収方法を見込むか (IAS第12号「法人所得税」)

(3) **アジェンダ決定が公表(最終化)された事項**

③ 交換又は条件変更された金融資産

をどのような場合に認識中止するか (IFRS第9号及びIAS第39号)

④ 返還する可能性のある現金受取額を負債として計上するか (IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」)

⑤ 資金生成単位の減損テストにおいて、資金生成単位の回収可能価額を算定する際に、認識されている負債を減額するか (IAS第36号「資産の減損」)

(4) **公開草案に対して寄せられたフィードバックの検討**

⑥ IASBが公表した公開草案 (ED/2015/9)「投資不動産の振替 (IAS第40号「投資不動産」の修正案)」

⑦ IFRIC解釈指針案 (DI/2015/2)「外貨建取引と前渡・前受対価」

(5) **その他**

⑧ 解釈指針委員会の仕掛案件のアップデート