

プロジェクト IFRS 解釈指針委員会

項目 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」

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 9 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された 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」（以下「IFRS 第 5 号」という。）に関する「アジェンダ却下通知（案）」の内容及び当委員会事務局による気付き事項を説明することを目的として作成している。また、本資料には、第 1 回 IFRS 適用課題対応専門委員会において専門委員から示された主な意見について概要を記載している。

II. 背景

2. IFRS-IC は、IFRS 第 5 号に関連して、過去数年の間にいくつかの要望を議論してきたが、なお解決されていない論点が複数ある。このため、2015 年 5 月開催の IFRS-IC 会議において、これらの論点に関する IFRS-IC 会議での議論の要約を IASB に報告するとともに、今後の進め方について IASB に照会することとされた。
3. その後、2015 年 7 月開催の IASB 会議において、短期で検討する論点と中長期で検討する論点に分けることが了承された。同会議において短期で検討する論点として挙げられたのは次の 3 つの論点である。
 - (1) 処分グループ内の非流動資産にどの程度まで減損損失を配分できるのか
 - (2) 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
 - (3) 売却目的に分類された子会社への IFRS 第 12 号の開示要求の適用
4. 2015 年 9 月開催の IFRS-IC 会議では、上記のうち、(1)及び(2)について、2015 年 7 月開催の IASB 会議での決定を踏まえ、明確化又は修正を行わない旨のアジェンダ却下通知（案）の公表に向けた検討が行われたほか、中長期で検討する論点についてアジェンダに追加しない旨のアジェンダ却下通知（案）についても検討された。なお、上記のうち、(3)については、2015 年 7 月開催の IASB 会議において、年次改善を通じて明確化を行うことが暫定決定され、書面投票プロセスが開始されている。
5. なお、IFRS 第 5 号について識別されている論点については、2015 年 8 月公表の意見募集「2015 年 アジェンダ協議」の中でも、中長期で検討する論点として記載されており、これについてリサーチ・プロジェクトを新たに行うか否かは、「2015 年 アジェン

ダ協議」からのフィードバックを検討した後に決定するものとされている。

(参考)「2015年 アジェンダ協議」第33項

解釈指針委員会は、IASB に対し、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」の首尾一貫した適用に関するいくつかの実務上の論点を検討するよう求めた。IASB は、提起された論点のいくつかを扱うためには広範囲のプロジェクトが必要となる可能性があることに着目した。IASB は、これらの論点に関するリサーチ・プロジェクトを作業計画に追加するかどうかについては、今回のアジェンダ協議からのフィードバックを検討した後に決定することとしている。

6. 本日の専門委員会では、2015年9月会議で議論された次の論点に関する IFRS-IC によるアジェンダ却下通知（案）について、当委員会としての対応が必要かについて議論を行うことを予定している。
 - (1) 論点1：処分グループ内の非流動資産にどの程度まで減損損失を配分できるか
 - (2) 論点2：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
 - (3) 論点3：中長期で検討する論点

III. 論点1: 処分グループ内の非流動資産にどの程度まで減損損失を配分できるか

背景

(要望の概要)

7. IFRS-IC は、IFRS 第 5 号の適用にあたって、処分グループについて認識された減損損失を、当該グループ内の非流動資産（IFRS 第 5 号の測定規定の適用対象に限る）に配分する場合、当該非流動資産の帳簿価額が売却コスト控除後の公正価値を下回るとしても当該非流動資産に配分すべきか、配分する場合、その程度について明確化を求める要望を受けた。
8. 当該要望では、次の 2 つの見解があることが示されていた。
 - (1) 見解 1：処分グループについて認識された減損損失を非流動資産に配分するにあたって、減損損失が配分される非流動資産の「処分費用控除後の公正価値」の金額を上限としない。
 - (2) 見解 2：減損損失の配分は、減損損失が配分される非流動資産の「処分費用控除後の公正価値」の金額を上限とする。

(関連する規定)

9. IFRS 第 5 号 第 23 項（減損損失の配分に関する要求事項）は、処分グループについて認識された減損損失の配分にあたって、IAS 第 36 号「資産の減損」第 104 項と第 122 項を参照しているが、第 105 項を参照していない。

IFRS 第 5 号 第 23 項

処分グループについて認識した減損損失（又はその後の利得）は、本基準の測定の要求事項の範囲に含まれるグループの中の非流動資産の帳簿価額からの減額（又は増額）としなければならない。その際には、IAS 第 36 号（2004 年改訂）の第 104 項(a)及び(b)並びに第 122 項に示されている配分の順序に従う。

10. IAS 第 36 号 第 105 項は、処分グループ内の資産に減損損失を配分するにあたっての制限を定めている。

IAS 第 36 号 第 105 項

第 104 項に従って減損損失を配分する際に、企業は、資産の帳簿価額を下記のうち最も高い価額を下回るように減額してはならない。

- (a) 処分費用控除後の公正価値（測定可能な場合）
- (b) 使用価値（算定可能な場合）
- (c) ゼロ

上記に該当していなければ当該資産に配分されていたであろう減損損失の金額は、当該単位（単位グループ）の他の資産に比例配分しなければならない。

(IASB における対応)

11. IASB スタッフは、本件に関する明確化の要望を受け、アウトリーチを実施した。その結果、本論点は一部の法域で一般的な論点である（回答者の半分程度の法域では一般的ではない）こと、IAS 第 36 号第 105 項による制限は適用されないとする見解が多数であること、要望提出者を除き実務の不統一は見られないことが判明した。
12. 本論点は、これまで、2015 年 5 月開催の IFRS-IC 会議において議論されている。同会議において、IASB スタッフは、アウトリーチの結果や自らの分析を踏まえ、IAS 第 36 号第 105 項による制限は適用されないとする見解（見解 1）を示したうえで、他の論点¹と併せて中長期で検討すべき論点と考えられるとの提案を行った。IASB スタッフから示された論拠は、主に次の通りである。
 - (1) IFRS 第 5 号は「処分グループ」を会計単位として減損損失を認識することを求めており、処分グループに含まれる個々の資産を単位とはしていない。
 - (2) 見解 1 は、処分グループが処分される方法とより整合的と考えられる。
 - (3) IFRS 第 5 号は IAS 第 36 号 第 105 項を参照していない。
13. これに対して、2015 年 5 月開催の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフの分析（見解 1）に概ね同意しつつも、本論点は IFRS 第 5 号の測定規定の適用対象である資産に限った論点であることから、他の論点とは異なり、短期で検討できるため、短期的な対応を図るべきとされた。また、2015 年 7 月開催の IASB 会議でも、本件について短期的に検討する論点とすることが了承された。

今回の IFRS-IC 会議における議論 (IASB スタッフによる提案)

14. IASB スタッフは、2015 年 9 月開催の IFRS-IC 会議において、次の分析を示したうえで、解釈指針の開発も基準書の修正も必要ない旨の「アジェンダ却下通知（案）」（スタッフが提示した「アジェンダ却下通知（案）」の仮訳を別紙 1 に示している。）を提示した。
 - (1) IFRS 第 5 号第 23 項は IAS 第 36 号第 105 項を参照していない。したがって、処分グループについて認識された減損損失を、当該グループ内の非流動資産に配分するにあたって、IAS 第 36 号第 105 項は影響を与えない。

¹ IASB スタッフが併せて検討すべきと提案した「他の論点」は、次の 2 つである。

- (1) 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おいて、その減損損失の超過分を配分すべきか及びどこに配分すべきか。
- (2) 処分グループの中ののれんに係る減損の戻入は制限されるべきなのか。

(2) すなわち、これらの非流動資産への減損損失の配分は、当該非流動資産の公正価値によって制約されない。

(3) 以上の検討の結果、十分なガイダンスが存在している。

(IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見)

15. IFRS-IC 会議では、本件について、IFRS-IC のメンバーから、次のようなコメントが示された。

IAS第 36 号第 105 項の制約が処分グループの中の非流動資産にも影響するとの意見

(1) IAS 第 36 号の原則が IFRS 第 5 号において考慮されるべきである。特定の条項 (IAS 第 36 号第 105 項) を参照していないことを理由として、当該条項が IFRS 第 5 号において考慮されないと結論付けることは適切ではない。

(2) IAS 第 36 号第 105 項を考慮しないと、処分グループ内の非流動資産の帳簿価額がマイナスとなる場合もあり得ることを懸念する。

(3) 処分グループの処分計画が変更になり個別に処分される可能性があることや、売却目的保有に分類された資産及び負債の主要な種類を注記する必要があることから、処分グループ内の非流動資産への減損損失の配分にも意味があり、IAS 第 36 号第 105 項を考慮することが適切ではないか。

アジェンダ却下通知(案)の表現に関する意見

(4) IFRS 第 5 号の減損損失の認識の単位は IAS 第 36 号の減損損失の認識の単位と異なることから、アジェンダ却下通知(案)の結論を支持する。この観点からは、処分グループに含まれる個々の非流動資産についての減損損失が制約されない結果として、処分グループ全体についての減損損失が制約されないことが重要であり、それを明示することが適切である。

(5) 中長期で検討する論点と区別する観点から、本アジェンダ却下通知(案)の対象となる処分グループに含まれているのが、IFRS 第 5 号の測定 of 要求事項に含まれる非流動資産のみであることを明示することが重要である。

(6) アジェンダ却下通知(案)が、処分グループ全体の帳簿価額がマイナスとなり得ることを示していると読まれないように留意すべきである。

(IFRS 解釈指針委員会での議論の結果)

16. IFRS-IC は、議論の結果、次のような「アジェンダ却下通知(案)」を公表している(詳細:別紙 2 を参照)。なお、当該「アジェンダ却下通知(案)」は、2015 年 11 月 23 日がコメント提出期限とされており、寄せられたコメントを踏まえ、2016 年 1 月の

IFRS-IC で再検討される予定である。

- (1) IFRS 第 5 号第 23 項は IAS 第 36 号第 105 項を参照していない。したがって、処分グループについて認識された減損損失を、当該グループ内の非流動資産（IFRS 第 5 号の測定規定の適用対象に限る）に配分するにあたって、IAS 第 36 号第 105 項の制限は影響を与えない。
- (2) すなわち、処分グループについて認識すべき減損損失の金額は、当該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約されない。
- (3) 以上の検討の結果、十分なガイダンスが存在しており、本要望に対して解釈指針の開発も基準書の修正も必要ない。

当委員会事務局による気付き事項

17. 当委員会事務局による気付き事項は次のとおりである。

- (1) IFRS-IC が本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、次の理由から、その方向性について概ね適当と考えられる。
 - ① 本件については、IASB スタッフの分析の通り、現行の会計基準における定めは明確であるほか、実務におけるバラツキも多くないと考えられること。
 - ② 本論点は、IASB スタッフからの求めに応じて、当委員会事務局が関係者に照会を行った際、わが国において広く IFRS 適用上の課題となっている論点とは識別されなかったこと
 - ③ IFRS-IC のリソースを踏まえると、その活動にあたって、他に優先すべき論点があると考えられること
- (2) IFRS-IC から公表された却下通知（案）は、主に IASB スタッフから示されている理由（本資料 第 12 項参照）から、その方向性は概ね妥当と考えられるため、コメント・レターを送付しないこととしてはどうか。

IV. 論点 2: 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

背景

(要望の概要)

18. IFRS-IC は、IFRS 第 5 号の適用にあたって、継続事業と非継続事業の間に重要な取引がある場合、純損益及びその他の包括利益計算書の本表において、当該グループ内取引を消去すべきか否かについて明確化を求める要望を受けた。

(関連する規定)

19. IFRS 第 5 号は、非継続事業の処分による財務上の影響を評価できるような表示及び開示を要求している。

IFRS 第 5 号第 30 項

企業は、財務諸表の利用者が、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しなければならない。

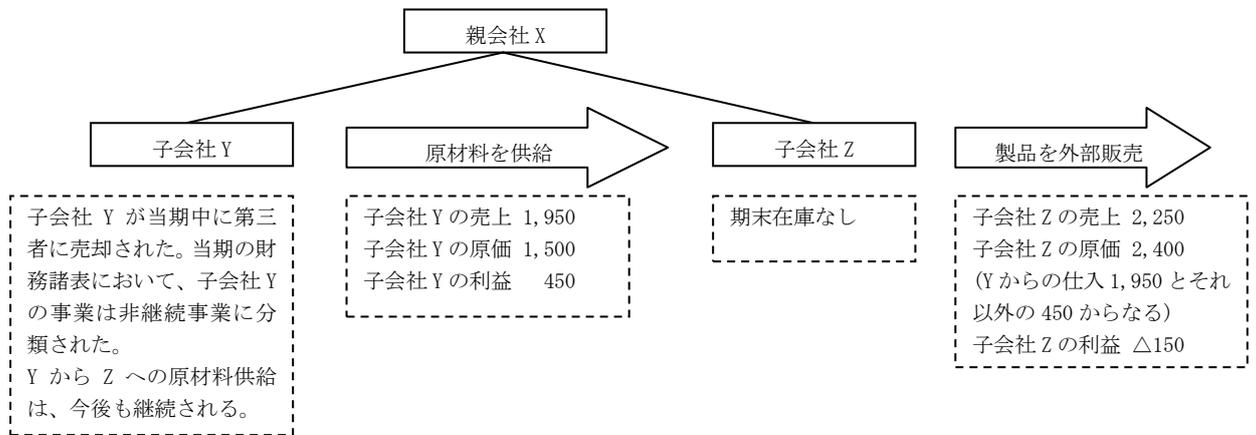
20. 要望提出者は、本論点について、次の 3 つの実務があると指摘していた。

- (1) 見解 1 グループ内取引を、特段調整を行うことなく、消去する。
- (2) 見解 2 グループ内取引を消去するが、継続事業と非継続事業との間の取引が将来の継続事業にどのように影響するのかを表すための調整を行う。
- (3) 見解 3 グループ内取引を消去しない。

(IASB における対応)

21. IASB スタッフは、明確化の要望を踏まえ、アウトリーチを実施した。その結果、本論点は回答者の半分程度の法域で一般的な論点であること、法域によって見解が異なること、が判明した。また、複数の回答者が実務の不統一を指摘した。

22. IASBスタッフは、前項の見解を次の設例を用いて説明している（単位:CU）²。



見解 1 による表示	子会社 Y	子会社 Z	グループ
売上	0	2,250	2,250
売上原価	1,500	450	450
営業利益・損失	△1,500	1,800	1,800
非継続事業からの利益・損失			-1,500
当期純利益			300

見解 2 による表示	子会社 Y	子会社 Z	グループ
売上	0	2,250	2,250
売上原価	△450	2,400	2,400
営業利益・損失	450	△150	△150
非継続事業からの利益・損失			450
当期純利益			300

見解 3 による表示	子会社 Y	子会社 Z	グループ
売上	1,950	2,250	2,250
売上原価	1,500	2,400	2,400
営業利益・損失	450	△150	△150
非継続事業からの利益・損失			450
当期純利益			300

23. IFRS-IC は、本論点について、2015 年 5 月開催の会議で議論を行っている。同会議に

² 2015 年 5 月開催の IFRS-IC 会議用のスタッフ・ペーパー3B より抜粋。

において、IASB スタッフは、本資料 第 20 項に記載した見解 1 を適用としたうえで、次の提案を行った

- (1) 非継続事業の表示に関して、IFRS 第 5 号にも、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)にも、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(以下「IFRS 第 10 号」という。)における連結の要求事項を覆す定めがないことから、グループ内取引を全額消去する必要がある。ただし、IFRS 第 5 号第 30 項の要求事項を満たすための情報を注記することは妨げられない。
- (2) なお、純損益及びその他の包括利益計算書の本表において、見解 2 に基づく「仮定的な情報」を表示することにより、財務情報の改善が図られる可能性がある。このため、こうした基準書の修正を行うことをIASBに提案する。

24. しかし、IFRS-IC による議論の結果、見解 2 に基づく情報を財務諸表注記において追加的に開示することを要求するように基準書を修正する提案は了承されなかった。このため、2015 年 7 月開催の IASB 会議では、IASB スタッフから、見解 1 に基づいてアジェンダ却下通知を公表することによって、短期的に対応することが提案され、その点について了承された。

今回の IFRS-IC 会議における議論 (IASB スタッフによる提案)

25. 2015 年 9 月開催の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフから次の分析を示されたうえで、解釈指針の開発も基準書の修正も必要ない旨の「アジェンダ却下通知(案)」(スタッフが提示した「アジェンダ却下通知(案)」の仮訳を別紙 1 に示している。)が提示された。

- (1) 非継続事業の表示に関して、IFRS 第 5 号にも IAS 第 1 号にも、IFRS 第 10 号における連結の要求事項を覆す定めがない。したがって、継続事業と非継続事業の表示を決定する前にグループ内取引を全額消去する必要がある。
- (2) IFRS 第 5 号第 30 項に従って、非継続事業の財務上の影響を評価できるようにするため、追加的な開示を注記する必要がある場合がある。
- (3) 以上の検討の結果、十分なガイダンスが存在している。

(IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見)

26. 本件について、IFRS-IC のメンバーから、次のようなコメントが示された。

グループ内取引を消去するが調整を行う見解 2 を否定すべきではないとの意見

- (1) グループ内取引を消去する見解 1 に基づく表示は有用な情報を提供しない。継続事

業と非継続事業の表示方法を決定するにあたって、企業が判断を行使することを否定すべきでない。

- (2) 一部の法域では見解 2 に基づく実務が行われている。アジェンダ却下通知により従前の実務を否定することは、避けるべきではないか。

スタッフの提案を支持する意見

- (3) 現行の要求事項は明確であり、スタッフ提案を支持する。
- (4) 純損益及びその他の包括利益計算書の本表において「仮定的な情報」を表示することを要求することは適切ではない。そのような情報を開示するなら、注記において開示することが適切である。
- (5) グループ内取引は第三者間取引ではない。グループ内取引を消去する見解 1 に基づく表示は有用な情報を提供しないかもしれないが、グループ内取引における過去のマージンを「仮定的な情報」として示す見解 2 も、有用な情報を提供しているとは言えない。

仮定的な情報の注記を要求すべきではないとの意見

- (6) 「仮定的な情報」について、注記することを常に要求すべきではない。

(IFRS 解釈指針委員会での議論の結果)

27. IFRS-IC での議論の結果、次のような「アジェンダ却下通知 (案)」が公表された (詳細: 別紙 2 参照)。当該「アジェンダ却下通知 (案)」に対しては、2015 年 11 月 23 日がコメント提出期限とされており、2016 年 1 月の IFRS-IC で再検討される予定である。

- (1) 非継続事業の表示に関して、IFRS 第 5 号にも IAS 第 1 号にも、IFRS 第 10 号における連結の要求事項を覆す定めがない。
- (2) IFRS 第 10 号は、グループ内取引に係る収益及び費用の消去を要求しており、グループ内取引に係る利益のみの消去を要求しているわけではない。したがって、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。
- (3) IFRS 第 5 号第 30 項の目的に照らし、事実及び状況に応じて、利用者が非継続事業の財務上の影響を評価できるようにするため、追加的な開示を注記する必要がある場合がある。
- (4) IFRS-IC はいくつかの実務の不統一を観察したが、以上の検討の結果、十分なガイダンスが存在している。

当委員会事務局による気付き事項

28. 当委員会事務局による気付き事項は次のとおりである。

- (1) IFRS-ICが本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、次の理由から、その方向性について概ね妥当と考えられる。
 - ① 本論点は、IASB スタッフからの求めに応じて、当委員会事務局が関係者に照会を行った際、わが国において広く IFRS 適用上の課題となっている論点とは識別されなかったこと
 - ② 却下通知により従前の実務を否定することは適切ではないとの意見が聞かれたが、当該主張に沿うためには基準書を明確化するための修正による対応が必要になると考えられる。IFRS-IC のリソースを踏まえると、その活動にあたって、他に優先すべき論点があると考えられること
- (2) IFRS-IC から公表された却下通知（案）の内容は、現行の会計基準をベースとすると、主に、本資料第 26 項(3)及び(4)に記載した理由から、その方向性は概ね妥当と考えられるため、コメント・レターを送付しないこととしてはどうか。

V. 論点 3：中長期で検討する論点

背景

29. 本資料第 4 項に記載したように、IFRS 第 5 号に関連して IFRS-IC がなお解決していない論点が複数あり、これらに対応するためには広範囲のプロジェクトが必要となる可能性がある。IASB は、そのような広範囲のプロジェクトをリサーチ・プロジェクトにするかどうかを、意見募集「2015 年 アジェンダ協議」へのフィードバックを検討してから決定することとしている。
30. 短期で検討する論点と中長期で検討する論点への区分については、2015 年 5 月開催の IFRS-IC 会議と 2015 年 7 月開催の IASB 会議において了承されている。

今回の IFRS-IC 会議における議論 (IASB スタッフによる提案)

31. IASB スタッフは、2015 年 9 月開催の IFRS-IC 会議において、短期的な対応を行わず中長期で検討すべき論点について、IFRS-IC が取り上げることができるよりも広い範囲のプロジェクトが必要になることから、アジェンダに追加しないこととする旨の「アジェンダ却下通知(案)」を提示した。アジェンダ却下通知(案)において、短期的な対応を行わず中長期で検討すべき論点は、次のとおりとされている(詳細については、別紙 2 をご参照いただきたい。)
- (1) IFRS 第 5 号の適用範囲
 - ① 売却目的保有の分類の範囲
 - ② 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
 - (2) 測定
 - ① 処分グループの減損
 - ② 処分グループの中ののれんに係る減損損失の戻入れ
 - (3) 表示
 - ① 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
 - ② IFRS 第 5 号の第 28 項の表示の要求事項の適用方法
32. なお、IASB スタッフからは、アジェンダ却下通知によって、中長期的な課題を識別することは、次の点で有用としている。
- (1) 当該論点が未解決であるとともに、短期的には、IASB から特段の要請がない限り、議論を行わない旨を明確にし得ること
 - (2) アジェンダ却下通知のプロセスを通じて、IFRS-IC はこれらの論点を短期的に対応

しないという意思決定について、コメントを求めることができること

(IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見)

33. 本件について、IFRS-IC のメンバーから、次のようなコメントが示された。

- (1) これらの論点は、将来において IFRS-IC が取り上げる可能性があるから、「IFRS-IC が取り上げることができるよりも広い範囲のプロジェクト」との表現は不適切である。
- (2) 具体的な要望提出が存在しない 2 つの論点³は含めるべきではない。
- (3) 各論点について、より詳細に説明すべきである。

(IFRS 解釈指針委員会での議論の結果)

34. IFRS-IC での議論の結果、別紙 2 にある「アジェンダ却下通知 (案)」が公表された。当該「アジェンダ却下通知 (案)」に対しては、2015 年 11 月 23 日がコメント期限とされており、2016 年 1 月の IFRS-IC で再検討される予定である。

当委員会事務局による気付き事項

35. 当委員会事務局による気付き事項は次のとおりである。

- (1) 「2015 年 アジェンダ協議」等に関連したこれまでの議論の中で、アジェンダ却下通知 (案) において中長期的な課題とされている IFRS 第 5 号に関連する論点が広く IFRS 適用上の課題となっているとの意見は聞かれていない。
- (2) このため、本アジェンダ却下通知 (案) に対してコメント・レターを送付しないこととしてはどうか。

³ 非継続事業の定義の見直し、及び、非継続事業に関連して OCI に表示される項目の表示方法の 2 つである。

VI. 専門委員会において聞かれた意見

36. 2015年11月10日に開催された第1回IFRS適用課題対応専門委員会では、次の意見が聞かれた。

論点2：見解2の方法による注記に否定的な意見

- (1) 「アジェンダ却下通知(案)」は追加的な注記の必要性に言及している。当該却下通知により、実務上、見解2の方法による注記が要求される可能性を懸念する。子会社がグループ外に売却された後は従来と取引条件が変わると考えられるから、見解2の方法による注記は有用な情報を提供しない。
- (2) 見解2の方法による注記では、IFRS情報を非IFRS情報で説明することになる。開示に関する取組みにおいて非IFRS情報を記載することの是非について議論があることを踏まえると、見解2の方法による注記は適切ではないと考える。

論点2：アジェンダとして採り上げて中長期で検討すべきとの意見

- (3) 論点2について、現行のIFRSの解釈としてアジェンダ却下通知の見解になることは理解できる。しかし、従前から第三者間条件で取引がなされていたケースでは見解2の方法による表示が有用な情報を提供する可能性がある。それにもかかわらず、「アジェンダ却下通知」により見解1の方法による表示が必ず要求されることは適切な解決ではない。IFRS第10号の原則とIFRS第5号(第30項)の原則に不整合があると考えられるから、「アジェンダ却下通知」によって短期に解決するのではなく、中長期で検討すべきではないか。
- (4) 論点2について、IFRS第5号の目的に照らすと見解1の方法による表示は有用性が低い。一方、IFRS第10号ではグループ内取引を消去すべきとされており、基準間の原則に不整合が生じていると考える。「アジェンダ却下通知」に強制力はないがガイダンスとしての影響はあることを踏まえると、「アジェンダ却下通知」を出さず、中長期で検討することを促すことが適切である。
- (5) 論点2について、現行のIFRS第5号とIFRS第10号の解釈として「アジェンダ却下通知(案)」の見解になることには理解する。しかし、見解1の方法による情報の有用性が低いと考えられることから、基準の修正も含めて中長期で検討すべき旨をコメントすることも考えられるのではないか。

論点1・論点2ともにアジェンダとして採り上げて中長期で検討すべきとの意見

- (6) 論点1及び論点2のいずれも、長期にわたって明確化が望まれてきた論点である。「アジェンダ却下通知(案)」では十分な明確化がなされていないと考えており、中長期で解決すべき論点に含めて検討することが適切である。

「アジェンダ却下通知(案)」にコメント・レターを送付しないことに賛成する意見

- (7) 論点1及び論点2について「アジェンダ却下通知」を出さなければ、実務の不統一が放置される。したがって、現時点でいったん「アジェンダ却下通知」により結論を出すことが適切である。中長期に検討が必要と考えるなら、「2015年 アジェンダ協議」に対して意見を出すことで対応してはどうか。また、賛否が拮抗している案件とも思えないことから、とりたてて同意の旨を意思表示する必要はない。したがって、「アジェンダ却下通知(案)」に対してコメント・レターを送付しないとする事務局提案に賛成である。
- (8) わが国においてIFRS第5号に係る実務の蓄積が少ない現時点において、「アジェンダ却下通知(案)」に対し、わが国として統一したコメント・レターを送付することは難しい。むしろ、「2015年 アジェンダ協議」に対するコメント・レターにおいて、中長期で検討すべき論点(中程度の優先度)に含めることを提案することが適切である。

今後、わが国でもIFRS第5号に関する論点が広がりを持つ可能性があるとの意見

- (9) IFRS第5号に関する論点は、頻度は高くないが、判断に難しいものがある。また、毎年、各国で議論がなされており、わが国の企業が事業廃止や事業買収と無縁ということはあり得ない。今後、IFRS第5号に関する論点が、わが国においても、適用上の課題として一定の広がりを持つようになる可能性はある。

「アジェンダ却下通知(案)」に同意する場合もコメント・レターを送付する意見

- (10) 「アジェンダ却下通知(案)」に異論がない場合にも、同意する旨のコメント・レターを送付することを検討してはどうか。専門委員会における議論の内容を外部から参照できるものとする効果があるのではないか。

以上

(別紙 1)

**2015年9月開催のIFRS-IC会議にスタッフが提案した
「アジェンダ却下通知(案)」の仮訳**

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」——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のか

IFRS 解釈指針委員会(以下「解釈指針委員会」という。)は、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、質問は、処分グループについて認識した減損損失はどの程度まで IFRS 第5号の測定の要求事項に含まれる非流動資産に配分できるのかに関連していた。

解釈指針委員会は、IFRS 第5号の第23項が処分グループに係る減損損失の認識を扱っていることに留意した。また、非流動資産への減損損失の配分の順序を決定する際に、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)を参照していることにも留意した。しかし、そこでは、IAS第36号の第105項(個々の資産への減損損失の配分を、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に限定している)は参照していない。したがって、解釈指針委員会は、IAS第36号第105項は、処分グループについての減損損失の非流動資産へのIFRS第5号に従った配分には影響しないであろうことに着目した。解釈指針委員会は、これは、処分グループの中の非流動資産への減損損失の配分は、これらの資産の公正価値によって制限されないことを意味すると理解した。解釈指針委員会は、この結論がIFRS第5号の測定目的(処分グループを、帳簿価額又は売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い方の金額で測定すること)と整合的であることに着目した。

この分析に基づき、解釈指針委員会は、IFRS第5号の現行の要求事項に照らし、十分なガイダンスが存在しており、解釈指針も基準の修正も必要ないと結論を下した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを[決定した]。

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」——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

解釈指針委員会は、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の明確化を求める要望を受けた。

要望提出者は、IFRS第5号の第30項が、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ことを指摘している。しかし、IFRS 第 5 号は、継続事業と非継続事業の間で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。

解釈指針委員会は、非継続事業の表示に関して、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」にもないことに留意した。したがって、解釈指針委員会は、企業は、継続事業と非継続事業の表示を決定する前にグループ内取引を完全に消去する必要があるであろうことに留意した。

IFRS 第 5 号の第 30 項を参照して、解釈指針委員会は、財務諸表の利用者が非継続事業の財務上の影響を評価できるようにするため、企業が追加的な開示を財務諸表注記で提供しなければならない場合があることにも留意した。

この分析に基づき、解釈指針委員会は、IFRS 第 5 号の現行の要求事項に照らし、十分なガイダンスが存在しており、解釈指針も基準の修正も必要ないと結論を下した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

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」——さまざまな IFRS 第 5 号関連の論点

解釈指針委員会は、数回の会議にわたり IFRS 第 5 号の要求事項の適用に関するいくつかの論点を受け取り、議論した。それらの論点は、IFRS 第 5 号の要求事項のさまざまな側面に触れるものであり、以下のものが含まれている。

範 囲

- a. 売却目的保有の分類の範囲——IFRS 第 5 号の範囲は売却取引及び所有者への分配に限定されるのか、それとも、当該基準書はより広い範囲の取引（支配が喪失する可能性が非常に高い取引）に適用されるべきなのか。
- 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——こうした処分グループは、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おける、処分グループの減損——当該超過減損を配分すべきか及びどこに配分すべきか。
- d. 処分グループの中ののれんに係る減損の戻入れ——のれんに係る過去の減損の存在により、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は制限されるべきなのか。

表 示

- e. 非継続事業の定義と開示——非継続事業の現行の定義は見直されるべきか。
- f. 非継続事業についてのその他の包括利益（OCI）項目の表示——非継続事業に関連して OCI に表示される項目は、他の OCI 項目と区別して OCI 中の単一の項目として表示されるべきか。
- g. 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
- h. 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計画への変更がある場合の表示の要求事項の適用方法——再測定は異なる会計期間に認識すべきか、また、財政状態計算書は遡及的に修正すべきか。

これらの論点の議論を通じて、解釈指針委員会は、これらの論点に対処するためには、解釈指針委員会を取り上げることができるよりも広い範囲のプロジェクトが必要となることに留意した。

したがって、解釈指針委員会は、これらの論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

以 上

(別紙 2)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ却下通知 (案)」の仮訳

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」——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のか

解釈指針委員会は、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」の測定の実務上の明確化を求める要望を受けた。具体的には、質問は、それらの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 号の測定の実務上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であった。この論点を分析する際に、解釈指針委員会は、減損損失が IFRS 第 5 号の測定の実務上の要求事項に含まれる非流動資産の帳簿価額を上回る場合の、減損損失の配分に対する含意については検討しなかった。

解釈指針委員会は、IFRS 第 5 号の第 23 項が処分グループに係る減損損失の認識を扱っていることに留意した。また、非流動資産への減損損失の配分の順序を決定する際に、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係る）を参照していることにも留意した。しかし、そこでは、IAS 第 36 号の第 105 項（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）は参照していない。したがって、解釈指針委員会は、IAS 第 36 号の第 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 号の測定の実務上の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ことに着目した。解釈指針委員会は、これは、処分グループについて認識すべき減損の金額が、IFRS 第 5 号の測定の実務上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ないことを意味すると理解した。

この分析に基づき、解釈指針委員会は、IFRS 第 5 号の現行の実務上の要求事項に照らし、十分なガイダンスが存在しており、解釈指針も基準の修正も必要ないと結論を下した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

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」——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

解釈指針委員会は、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の明確化

を求める要望を受けた。

要望提出者は、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」の第 30 項が、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ことを指摘している。しかし、IFRS 第 5 号は、継続事業と非継続事業の間で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。

解釈指針委員会は、非継続事業の表示に関して、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」にもないことに留意した。解釈指針委員会は、IFRS 第 10 号の B86 項(c)が要求しているのは、とりわけ、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留意した。解釈指針委員会は、これは、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。

IFRS 第 5 号の第 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。この目的に照らし、解釈指針委員会は、企業の事実及び状況に応じて、利用者が非継続事業の財務上の影響を評価できるようにするため、追加的な開示を財務諸表注記で提供しなければならない場合があることに着目した。

解釈指針委員会は、いくつかの実務の不統一を観察したが、この分析に基づき、IFRS 第 5 号の現行の要求事項に照らし、十分なガイダンスが存在しており、解釈指針も基準の修正も必要ないと結論を下した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

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」——さまざまな IFRS 第 5 号関連の論点

解釈指針委員会は、数回の会議にわたり 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」の要求事項の適用に関するいくつかの論点を受け取り、議論した。それらの論点は、IFRS 第 5 号の要求事項のさまざまな側面に関するものであり、以下のものが含まれている。

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を IFRS 第 5 号の測定
の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 号の分類ないしは測定の要求事項に関して 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
況に関係する。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
戻入の金額が制限されるべきなのか。

表 示

- e. 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。
- f. IFRS 第 5 号の第 28 項の表示の要求事項の適用方法——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当期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。

解釈指針委員会は、IASB が最近、IASB の作業計画の戦略的な方向性とバランスについての意見を収集するため意見募集「2015 年アジェンダ協議」を公表し、当該文書の中で IFRS 第 5 号が可能性のあるリサーチ・プロジェクトとして記述されたことに留意した。解釈指針委員会は、「2015 年アジェンダ協議」が完了するまで、これらの論点のいずれについてもさらに議論することは見合わせる方が適切であると結論を下した。

したがって、解釈指針委員会は、これらの論点をアジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

以 上