
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IFRS 適用課題対応専門委員会における検討状況

本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 12 月 16 日に開催された第 9 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）における議論の概要を説明することを目的としている¹。なお、本日ご用意している参考資料は、専門委員会で使用した資料をそのまま添付したものであり、専門委員会における議論の主な内容については、本資料でご報告させていただきます。

専門委員会の議題

2. 本日の委員会では、2016 年 11 月 8 日開催の 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項目のうち、以下の項目について取り扱う。
 - (1) アジェンダ決定案が公表された項目
 - ① 投資企業と子会社（審議事項(4)参考資料 1 参照）
 - ② コモディティ・ローンの会計処理（審議事項(4)参考資料 2 参照）
 - ③ ファンド・マネジャーがファンドに対して重要な影響力を有しているか否かの評価（審議事項(4)参考資料 3 参照）
 - (2) 継続審議とされた項目
 - ① 対称的な損失補償及び公正価値による期限前償還オプションが SPPI 要件の評価に与える影響（審議事項(4)参考資料 4 参照）
 - (3) 解釈指針を開発することが暫定決定された項目
 - ① 認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換（審議事項(4)参考資料 5 参照）

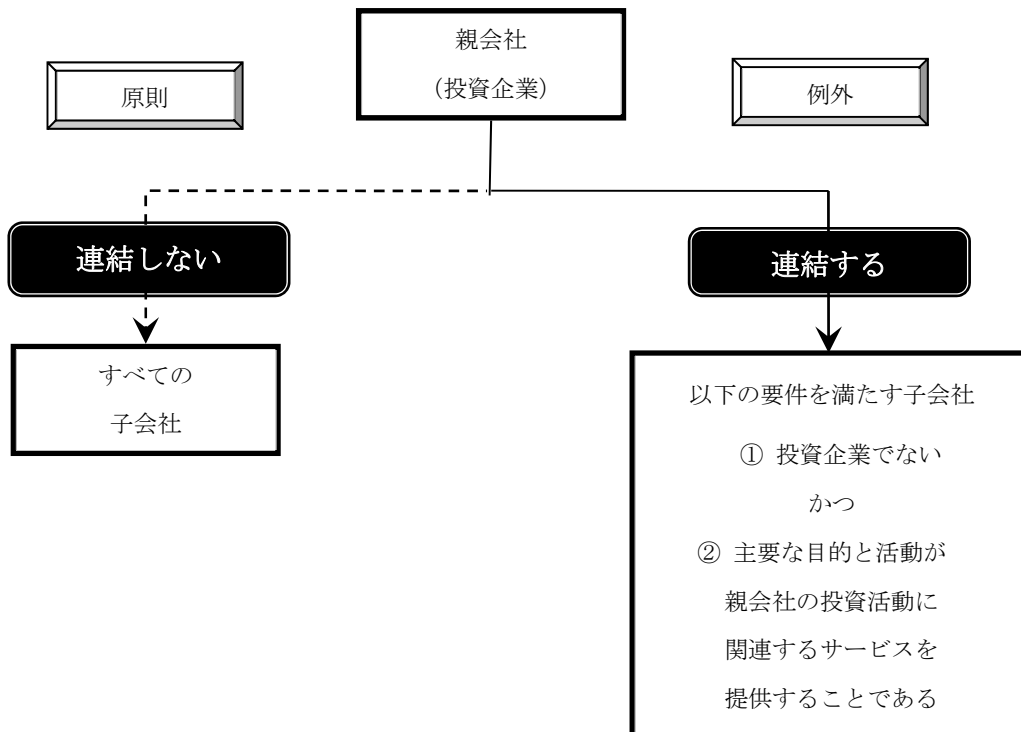
¹ なお、2016 年 12 月の IASB ボード会議において審議された項目のうち、IFRS-IC に関連するものについても本資料及び参考資料において補足している。

アジェンダ決定案が公表された項目

(投資企業と子会社) (審議事項(4)参考資料1参照)

3. 本論点では、投資企業と子会社の明確化を求める要望書が提出されている。
- (1) 投資企業の定義を満たすものの、投資企業の典型的な特徴のすべてを有していない子会社は投資企業に該当するのか。
 - (2) 投資企業の定義のうち、「投資者に投資管理サービスを提供する」とは、第三者に当該サービスの提供を外部委託する子会社でも該当するのか。
 - (3) 子会社が自らの投資ポートフォリオを有する以外の活動を行っていない場合、当該子会社は「子会社を有する投資企業」の投資活動に関連するサービスを提供していると言えるのか。
 - (4) 投資企業は、どの程度まで投資に関連するサービスを自社で又は子会社を通じて第三者に提供できるのか。

図1 IFRS 第10号における投資企業の連結の例外規定



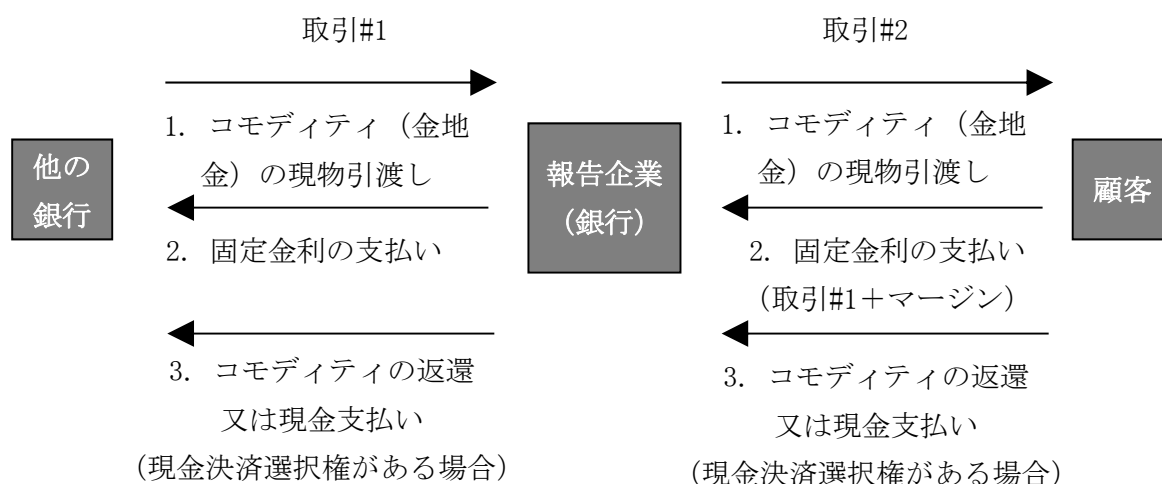
4. 2016年11月のIFRS-IC会議では、上記の4つの論点に対し、次の暫定合意が出された。
- (1) 投資企業の定義をすべて満たす企業²は投資企業である。投資企業の典型的な特徴すべてを有していない企業でも同様である。
 - (2) 第三者に投資管理サービスの提供を外部委託する企業²でも、投資管理サービスを投資者に提供する責任を負っている限り「投資者に投資管理サービスを提供する」に該当する。
 - (3) 投資を保有する行為は、「子会社を有する投資企業」の投資活動に関連するサービスを構成しない。したがって、「子会社を有する投資企業」は、子会社が自らの投資ポートフォリオを有する以外の活動を行っていない場合には、当該子会社を連結しない。
 - (4) 投資企業である親会社の中心的な投資活動に付随するもので、投資企業の事業目的を変えないものである限り、(たとえ企業にとって実質的なものであっても)親会社・子会社とともに、投資に関連するサービスを第三者に提供できる。
5. IFRS-ICは、現行のIFRS第10号は上記4つの会計処理について十分な指針を提供していることを理由として、本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を公表した。
6. 当委員会事務局は、現行のIFRS第10号を前提とすれば、アジェンダ決定案に示されている内容については同意できると考えられることから、特段の対応を行わないことを提案した。
7. アジェンダ決定案については、2017年1月27日までコメントを募集している。IFRS-ICは、2017年3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。

² 当初の要望書では、「子会社」に限定されていたが、当該判断は子会社に限定されないことから、アジェンダ決定案では、「企業」全般に修正された。

(コモディティ・ローンの会計処理) (審議事項(4) 参考資料 2 参照)

8. 企業が第三者である貸手からコモディティ（代替可能なもの）を借り受け（図 2 取引 #1）、契約期間中に貸手に対して金利相当の固定報酬を支払い、一定期間後に同種かつ同品質のコモディティを返還する（又はスポット価格に基づく現金決済を行う）義務を負う取引を実施する一方、企業自らが貸手となり、自身の報酬分を上乗せして前述の取引と類似の取引を顧客との間で行う（図 2 取引 #2）状況において、企業が一連の取引に関連する資産及び負債を認識すべきかどうかについて明確化を求める要望書が提出されていた。

図 2 想定されている取引



9. 2016年11月のIFRS-IC会議において、IFRS-ICは、本取引について、どのIFRS基準の範囲にも明確に含まれていない可能性があるとしている（ただし、IFRS-ICは、コモディティに関するある取引（例えば、企業の生産工程に使用するためのコモディティの購入）には、特定のIFRS基準が適用される可能性があるとしている。）。IFRS-ICは、本論点についてIFRS-ICが既存の会計基準の枠内で対応するのは不可能であるため、アジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表した。
10. 当委員会事務局は、我が国の実務において良く観察されるものではないとの回答をアウトリーチにより得ていること、及び現行のIFRS基準を前提とすればアジェンダ決定案に示されている内容については同意できると考えられることから、特段の対応を行わないことを提案した。
11. アジェンダ決定案については、2017年1月27日までコメントを募集している。IFRS-ICは、2017年3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。

(ファンド・マネジャーがファンドに対して重要な影響力を有しているか否かの評価)(審議事項(4)参考資料3参照)

12. ファンド・マネジャーが自身で管理し、直接投資を有するファンドに対し、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の評価に基づく代理人であるため、支配を有していないと判断される場合に、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に定められる重要な影響力を有しているか否かを評価すべきか、また評価するとした場合にどのように評価すべきかについて明確化を求める要望書が提出されていた。
13. 本論点については、2014 年 9 月及び 2015 年 1 月の IFRS-IC 会議で議論され、2015 年 1 月の会議での議論の結果、IFRS-IC は、IASB が行う持分法に関するリサーチ・プロジェクトの進捗をモニターし、リサーチ・プロジェクトでこの論点を扱わない場合にはこれを再検討することを決定していた。
14. 2016 年 11 月 IFRS-IC 会議では、現行基準の範囲内で対応できる問題ではないため、本論点をアジェンダとして取り上げないことが暫定的に合意され、次の内容のアジェンダ決定案が公表された。
 - (1) 重要な影響力を有しているかどうかは IAS 第 28 号に従って評価することとなる。
 - (2) ただし、IAS 第 28 号は重要な影響力の評価において、代理人としての意思決定権限が影響を与えるか否か、あるいはどのように影響を与えるかを考慮していない。
 - (3) 仮に、何らかの定めを設ける場合には、IAS 第 28 号の重要な影響力の定義の包括的な見直しが必要となる。
15. 当委員会事務局は、アジェンダ決定案どおり、本論点に対処するには IAS 第 28 号の重要な影響力の定義の包括的な見直しが必要となり、IFRS 第 10 号等の適用後レビューに併せた検討が見込まれる中、現時点で部分的な対応を行うことは適切ではないと考えられたことから、特段の対応を行わないことを提案した。
16. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について、2017 年 1 月 27 日までコメントを募集しており、2017 年 3 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。

継続審議とされた項目

(対称的な損失補償及び公正価値による期限前償還オプションが SPPI 要件の評価に与える影響) (審議事項(4)参考資料4参照)

17. 負債性金融商品に、発行者（債務者）が契約上の残存キャッシュ・フローを現在の市場金利で割り引いた価格で償還できる期限前償還オプション（対称的な損失補償による期限前償還オプション）、又は発行者が期限前償還時の公正価値により償還できる期限前償還オプションが付されている場合に、SPPI 要件（契約上のキャッシュ・フローが元本及び元本残高に対する利息の支払いのみであるかどうかの要件）を満たすことになるのかについて明確化を求める要望書が提出されていた。
18. このようなオプションでは、期限前償還価格を算定する際に用いられる現時点の金利が契約上の実効金利よりも高い場合には、負債性金融商品の償還価格は契約上の元本と利息の金額よりも低くなるため、保有者（債権者）にとって不利な価格で償還されることになる。発行者による期限前オプションの行使により保有者に損失が発生する場合でも、IFRS 第9号B4.1.11項の「契約の早期終了に対する合理的な追加の補償」として、SPPI 要件を満たすことになるのかについて論点とされている。
19. 2016年11月のIFRS-IC会議では、「契約の早期終了に対する合理的な追加の補償」は、契約を早期に償還させるオプションの行使を選択した側が行うものを対象としており、本論点で議論されているような期限前償還オプションが付された負債性金融商品は、いずれもSPPI要件を満たさないとするスタッフの分析が示された。
20. IFRS-IC会議の議論の結果、IFRS-ICメンバーから議論の結果、IFRS-ICメンバーからIASBボードに対し、次の提案が行われた。
 - (1) 今回の議論を踏まえ、要望書に記載されたものだけでなく、実務上存在する、より幅広い期限前償還オプションを考慮に入れた上で、IFRS第9号における要求事項を変更することを検討する。
 - (2) 対称的な損失補償による期限前償還オプションが付されていることのみをもってSPPI要件を満たさないこととなる金融商品に関し、最も目的適合性のある有用な情報が提供されるような測定方法を検討する。ただし、数人のIFRS-ICメンバーは、対称的な損失補償による期限前償還オプションが付されている金融商品の測定方法を一律に償却原価にすることは適切ではないと考えられることから、対象を定義することは困難であることに留意した。
21. 本論点については、2016年12月のIASBボード会議において議論される予定である。

2016年12月のIASBスタッフのスタッフ・ペーパーによれば、本論点で議論されているような期限前償還オプションが付された負債性金融商品は、償却原価で測定した方が、IFRS第9号における分類及び測定の目的をより達成する可能性があるとの見解も示されている。また、本論点をIFRS第9号における範囲の限定的なプロジェクトとしてアジェンダに加える事が提案されている。

22. IASBボードにより合意された場合、2017年1月のボード会議において、①可能な解決策、②プロジェクト計画案及びタイムテーブル、③完了までに必要なデュール・ステップについて議論される予定である。

解釈指針を開発することが暫定決定された項目

(認識の中止とならない金融負債の条件変更又は交換) (審議事項(4)参考資料5参照)

23. IFRS-ICは、金融負債の条件変更又は交換が行われたものの、認識の中止とならない場合に、条件変更又は交換により生じた利得又は損失を純損益に含めて認識すべきかどうかについて明確化を求める要望書が提出されていた。
24. 2016年11月のIFRS-IC会議では、次の暫定合意がなされた。
- (1) 金融資産又は金融負債の見積りの変更に関するIFRS第9号のB5.4.6項の規定を適用し、条件変更後のキャッシュ・フローを当初の実効金利で割り引くことにより条件変更後の金融負債の償却原価を再計算するとともに、償却原価の修正を条件変更又は交換の日に収益又は費用として純損益に含めて認識する。
 - (2) 本論点に関するアウトリーチの結果、認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換についてIFRS第9号で要求される会計処理を明確化することが有用であるとの意見が寄せられたことから、本論点について解釈指針を開発する。
25. 本論点について解釈指針を開発することについてIASBボードに提案される予定である。

以 上

別紙

2016年11月8日開催のIFRS-IC会議及び2016年12月13日開催のIASBボード会議に関する事項のうち、資料でのみ報告した項目

2016年11月8日開催のIFRS-IC会議に関する事項

- (1) 公開草案の公表に向けての検討（IFRSの年次改善を含む）
 - 金融負債の認識の中止における10%テストに含まれる手数料及びコスト
- (2) 継続審議とされた論点
 - 子会社が売却目的保有に分類される場合のヘッジ会計の中止の評価及び金融資産の分類における事業モデルの評価
- (3) アジェンダ決定が公表された論点
 - 耐用年数を確定できない無形資産について、繰延税金資産の測定にあたって見込まれる回収方法をどのように決定するか
 - 可変数の親会社株式で決済される非支配持分に対する売建プット・オプションの会計処理
- (4) 最終のIFRIC解釈指針の公表に向けての検討
 - IFRIC解釈指針案（DI/2015/1）「法人所得税務処理に関する不確実性」
- (5) 前回の専門委員会（2016年11月8日）においてご報告済みの項目
 - IFRS第13号「公正価値測定」の適用後レビュー

2016年12月のIASBボード会議に関する事項

- (1) 最終の基準及びIFRIC解釈指針の限定的な範囲の修正に向けての検討
 - 公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」（IAS第19号及びIFRIC解釈指針第14号の改訂案）

2016年11月8日開催のIFRS-IC会議に関する事項

公開草案の公表に向けての検討

金融負債の認識の中止における10%テストに含まれる手数料及びコスト

26. IFRS 第9号3.3.2項では、借手と貸手の間で「大幅に異なる条件」による負債性金融商品の交換又は条件変更がなされた場合（貸手と借手との間の契約上のキャッシュ・フローの変動が少なくとも10%異なる場合）、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理すべきことが定められている（以下「10%テスト」という。）。10%テストに含めるべき「受取手数料を控除後の支払手数料」に、第三者との間で生じる手数料も含まれるのか否かにつき明確化を求める要望書が提出されていた。
27. 2016年5月の会議において、認識の中止における10%テストを考慮する際に、次の手数料のみを含めるとしたアジェンダ決定案を公表することとされた。
- (1) 貸手と借手の間の支払手数料又は受取手数料
 - (2) 貸手あるいは借手が支払った、又は貸手あるいは借手に代わって支払った手数料
28. 2016年9月のIFRS-IC会議においてIFRS-ICは、上記のアジェンダ決定案の内容について確認するとともに、次回の年次改善サイクルの一環として、IFRS 第9号及びIAS 第39号の修正とすることをボードに提言することを議決した。ただし、今後は、IFRSの年次改善とすべきか、アジェンダ決定として公表すべきかについて、さらなる議論を必要とすることで合意がなされた。
29. 2016年11月のIFRS-IC会議においてIFRS-ICは、次回の年次改善サイクルの一環として、IFRS 第9号及びIAS 第39号の規定を明確化するための修正を行うことをIASBに提言した。
30. 本論点については、今後、IFRS-ICにおいてさらに議論される予定である。

継続審議とされた論点

子会社が売却目的保有に分類される場合のヘッジ会計の中止の評価及び金融資産の分類における事業モデルの評価

31. 報告企業の子会社が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」の売却目的保有に分類される状況において、次の事項につき明確化を求める要望書が提

出されていた。

- (1) 当該子会社が適用するキャッシュ・フロー・ヘッジについて、子会社が売却目的保有に分類された時点でヘッジ会計の中止を適用すべきか。
 - (2) 売却目的保有に分類される子会社が契約上のキャッシュ・フローを回収するために金融資産を保有している場合に、報告企業は、当該子会社が保有する金融資産の保有目的を、回収により達成される事業モデルと見るのか、売却により達成される事業モデルと見るべきなのか。
32. 2016年11月のIFRS-IC会議では、IFRS-ICメンバーから、上記論点について、次のとおり、グループの観点から評価するとの見解が示された。
- (1) 報告企業の連結財務諸表の目的上、予定取引が極めて可能性の高いものではなくなくなった場合には、予定取引についてのキャッシュ・フロー・ヘッジ会計を中止する。企業はこの評価をグループの観点から行う。
 - (2) 金融資産を分類する目的上、事業モデルを連結グループの観点から評価する。
33. IFRS-ICメンバーから、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計の論点について、実務上、ばらつきが生じているのかどうかを調査するために、アウトリーチが有用であるとの提案がなされた。
34. 本論点について、IASB ボードは、将来のボード会議において議論する際に、IFRS-ICメンバーからのインプット及び助言を考慮する予定である。
35. 本論点については、今後、IFRS-ICにおいて議論の方向性に変更があった場合、又は何らかの決定案等が公表された場合に専門委員会において議論する予定である。

アジェンダ決定が公表された論点

耐用年数を確定できない無形資産について、繰延税金資産の測定にあたって見込まれる回収方法をどのように決定するか

36. 耐用年数を確定できない無形資産に係る繰延税金の測定において、見込まれる回収方法を決定する際に、①売却する計画がない限り通常の課税所得に適用される税率を用いる、②再評価モデルで測定される非減価償却資産に係るガイダンスを類推適用し、売却を前提とした税率を用いる、又は③会計方針として税率を選択する、のいずれの方法を用いるかについて明確化を求める要望書が提出されていた。

37. 2016年7月開催のIFRS-ICでの議論の結果、次の内容のアジェンダ決定案が公表された。
- (1) 耐用年数を確定できない無形資産であっても、使用による経済的便益の費消や使用を通じた帳簿価額の回収がないというわけではない。
 - (2) 当該資産の帳簿価額が「使用」により回収されるか「売却」を通じて回収されるかは、企業が「回収を見込んでいる方法」による。
 - (3) IFRS基準における既存の要求事項に照らして、IFRIC解釈指針も基準の修正も必要ない。したがって、本論点をアジェンダに追加しない
38. 2016年11月のIFRS-IC会議を踏まえ、上記のアジェンダ決定案と同様の最終のアジェンダ決定が公表された。

可変数の親会社株式で決済される非支配持分に対する売建プット・オプションの会計処理

39. 連結財務諸表において、非支配持分に対する売建プット・オプション(NCIプット)をどのように会計処理するかについて、明確化を求める要望書が提出されていた。
40. 本論点は、類似の取引に対する影響を含め、広範な論点であるため、IFRS-ICが既存の会計基準及び概念フレームワークの枠内で対応できないものとされた。また、本論点に関連して、IASBにおいて、負債と資本の区分(FICE)プロジェクトの一環として、企業自身の資本に係るすべてのデリバティブに関する規定についての検討がなされていることから、本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ていた。
41. 2016年11月のIFRS-IC会議を踏まえて、上記のアジェンダ決定案と同様の最終のアジェンダ決定が公表された。
42. 今後、本論点に関して特段の対応は予定していない。本論点については、今後、IASBボード会議などで議論されることが想定される。

最終のIFRIC解釈指針の公表に向けての検討

IFRIC解釈指針案(DI/2015/1)「法人所得税務処理に関する不確実性」

43. 税務調査の結果、税法に基づき、企業に追加的な課税を納税することが要求されているものの、企業が異議申立を行う予定がある状況において、どのような場合に納税額

についての資産を認識することが適切であるかについて明確化を求める要望書が提出されていた。

44. 解釈指針案では、法人所得税の税務処理に関する不確実性の影響を、どのような場合に課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率の算定（以下、総称して「課税所得等」という。）に反映するか、またどのように測定するかに関して、次の提案がなされている。
 - (1) 税務申告書における不確実な税務処理（又は不確実な税務処理グループ）を税務当局が認める可能性が高い（probableである）場合
財務諸表上の当期又は繰延税金資産・負債を算定する基礎となる課税所得等を税務申告と整合させる。
 - (2) 税務申告書における不確実な税務処理（又は不確実な税務処理グループ）を税務当局が認める可能性が低い場合
最頻値法または期待値法のうち、より適切と思われる方法を用いて課税所得等に不確実性の影響を反映させる。
45. 2016年9月のIFRS-IC会議では、大筋としては解釈指針案の方向で最終の解釈指針を公表することで暫定的に合意された。ただし、範囲の論点に関連して、最終の解釈指針はIAS第12号の範囲に含まれる法人所得税に適用されるものであり、利息及び罰金については明示的に扱わないことで暫定的に合意されたが、将来の会議において別のステップとして検討する予定とされた。
46. 2016年11月のIFRS-IC会議では、IFRIC解釈指針の最終化に向けてのデュー・プロセスが確認された。また、発効日を2019年1月1日とし、早期適用を認めることが暫定的に決定された。
47. 最終のIFRIC解釈指針は、2017年第2四半期に公表される予定である。
48. 今後、本論点に関して特段の対応は予定していない。本論点については、今後、IASBボード会議などで議論されることが想定される。

前回の専門委員会（2016年11月8日）においてご報告済みの項目

IFRS第13号「公正価値測定」の適用後レビュー

49. 2016年11月のIFRS-IC会議において、IFRS第13号の適用後レビューに関する情報提供が行われた。

50. 本論点については、今後、必要に応じて適用後レビューの議論の方向性についてご報告するとともに、意見募集文書等の公表物が公表された場合に、専門委員会（必要に応じて金融商品専門委員会等）でコメント対応について議論する予定である。

2016年12月のIASBボード会議に関する事項

最終の基準及びIFRIC解釈指針の限定的な範囲の修正に向けての検討

公開草案（ED/2015/5）「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」（IAS第19号及びIFRIC解釈指針第14号の改訂案）

51. 公開草案における提案の概要は次のとおりである。

- (1) 制度資産の積立超過額の資産計上の算定において確定給付制度からの返還の利用可能性を判定する際に、次のことを要求するようにIFRIC第14号を修正する。
 - 企業が将来の返還に基づいて資産として認識する積立超過の金額には、他の当事者が企業の同意なしに使用できる金額を含めない。
 - 他の当事者が企業の同意なしに制度を解散できる場合には、制度が段階的に清算されるケースにおいて、企業が返還に対する無条件の権利を有しているとすべきではない。
 - 他の当事者が年金契約を制度資産として購入するパワー又は制度加入者への給付を変更せずに他の投資意思決定を行うパワーは、返還の利用可能性に影響しない。
- (2) 期中に制度改訂、縮小又は清算が生じた場合に、確定給付負債（又は確定給付資産）の純額を再測定した場合、次のように会計処理することを明示するようIAS第19号を改訂する。
 - 再測定後の当期勤務費用及び利息純額を、再測定に用いた仮定を使用して算定する。
 - 再測定後の利息純額を、再測定後の確定給付負債（又は確定給付資産）の純額に基づいて算定する。
- (3) 制度改訂等において、過去勤務費用又は清算損益を算定する際に次の点を明確にする。

審議事項(4)

- 過去勤務費用又は清算損益をアセット・シーリングの変動の影響を認識する前に測定し、純損益に含めて認識する。
 - アセット・シーリングの変動は、その他の包括利益（OCI）に含めて認識する。
52. 2016年12月のスタッフ・ペーパーによれば、IASB ボード会議では、いくつかの文言の変更を条件に、大筋としては公開草案と同様の内容でIAS第19号「従業員給付」及びIFRIC 解釈指針第14号「IAS第19号—確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の改訂を行うことが提案される予定である。また、経過措置、発効日についても提案される予定である。

以 上