

2017年1月

公開草案 ED/2017/1

IFRS<sup>®</sup>基準の年次改善 2015－2017年サイクル  
コメント期限：2017年4月12日

# IFRS®基準の年次改善

## 2015－2017年サイクル

Exposure Draft ED/2017/1 *Annual Improvements to IFRS 2015-2017 Cycle* is issued by the International Accounting Standards Board (the Board).

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911040-41-5

### Copyright © IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publications and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

# IFRS®基準の年次改善

## 2015－2017 年サイクル

公開草案 ED/2017/1 「IFRS の年次改善 2015–2017 年サイクル」は、国際会計基準審議会（当審議会）が公表したものである。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

## コピーライト © IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団に連絡されたい ([licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org))。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH に置いている。

## 目 次

開始ページ

<b>公開草案「IFRS 基準の年次改善 2015–2017 年サイクル」</b>	
はじめに	6
コメント募集	7
扱っている基準	9
審議会による 2017 年 1 月公表の公開草案「IFRS 基準の年次改善 2015–2017 年サイクル」の承認	10
IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案	11
IAS 第 23 号「借入コスト」の修正案	17
IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案	21
代替的見解	27

## はじめに

---

国際会計基準審議会（当審議会）は、この IFRS®基準の修正案の公開草案を年次改善プロジェクトの一環として公表した。

年次改善プロジェクトは、IFRS 基準の軽微な修正の集合体を効率的に処理するための仕組みを提供している。これらの修正案は当審議会の年次改善プロセスの要件に該当している。

IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）及び当審議会は、本公開草案に示した修正案を公開の会議で議論した。

## 内容

---

本公開草案は、修正が提案されているそれぞれの基準に関するセクションを設けている。各セクションには次の内容を記載している。

- (a) 修正案の説明
- (b) 修正案の影響を受ける項
- (c) 修正案の発効日の提案（もしあれば）
- (d) 修正を提案するにあたっての当審議会の結論の根拠

修正案の中には IFRS 基準の結果的修正を生じるものがある。それらの結果的修正は、当該修正案と同じセクションで示している。

## コメント募集

当審議会は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

コメント提出者は、修正案のすべて、あるいは修正に関して問われている質問のすべてに回答する必要はない。当審議会は、基準における事項のうち本公開草案で扱っていないものについてはコメントを求めている。

コメントは **2017 年 4 月 12 日**までに文書で提出のこと。

## コメント提出者への質問

### 質問 1——修正案（各修正案について個々に回答されたい）

本公開草案に記述したように基準を修正するという当審議会の提案に同意するか。

反対の場合、その理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

### 質問 2——IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案の発効日

当審議会は、IAS 第 28 号の修正案について 2018 年 1 月 1 日という発効日を提案している。この提案の理由は、IAS 第 28 号の修正案に関する結論の根拠の BC7 項から BC9 項で説明している。

当該修正案の発効日に同意するか。

反対の場合、その理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。



## コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に**            ‘Comment on a proposal page’ ([go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment) にある) にアクセス  
(推奨している方法)

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## 扱っている基準

下の表は、この修正で扱っているテーマを示している。

基準	修正の主題
IAS 第 12 号「法人所得税」	資本に分類される金融商品に係る支払の法人所得税への影響
IAS 第 23 号「借入コスト」	資本化に適格な借入コスト
IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」	関連会社又は共同支配企業に対する長期持分

## 審議会による2017年1月公表の公開草案「IFRS基準の年次改善 2015—2017年サイクル」の承認

---

公開草案「IFRS基準の年次改善 2015—2017年サイクル」は、国際会計基準審議会の11名の審議会メンバーのうち10名により公表が承認された。鶯地氏はIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案の公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は、IAS第28号の修正案に関する結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

スティーブン・クーパー

マルティン・エーデルマン

アマロ・ゴメス

ゲイリー・カブレック

鶯地 隆継

ダレル・スコット

徐 正雨

メアリー・トーカー

張 為国

## IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案

### はじめに

---

当審議会は IAS 第 12 号「法人所得税」の下記の修正を提案している。

#### **資本に分類される金融商品に係る支払の法人所得税への影響**

当審議会は、IAS 第 12 号の第 52B 項が、IAS 第 12 号の第 52A 項に記述された状況だけでなく、配当のすべての法人所得税への影響に適用される旨を明確化することを提案している。

## [案] IAS 第12号「法人所得税」の修正

第58A項及び第98I項を追加し、第52B項を削除する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。第58項は修正されていないが、参照の便宜のため記載している。

### 測定

...

52B ~~〔削除〕第52A項に示した状況においては、配当の法人所得税への影響は、配当支払の負債が認識される時に認識される。配当の法人所得税への影響は、企業の所有者への分配よりも、過去の取引や事象の方に直接的に関連している。したがって、配当の法人所得税への影響は、第58項(a)及び(b)に示す状況から生じる配当の法人所得税への影響を除き、第58項で要求されているように、その期間の純損益に認識される。~~

第52A項及び第52B項の設例

...

...

### 当期税金と繰延税金の認識

#### 純損益に認識される項目

58 当期税金及び繰延税金は、収益又は費用として認識し、当期の純損益に含めなければならない。ただし、当該税金が次のいずれかから生じる場合を除く。

- (a) 同じ期間又は異なった期間に、純損益の外で（その他の包括利益に又は資本に直接に）認識される取引又は事象（第61A項から第65項参照）
- (b) 企業結合（IFRS 第10号「連結財務諸表」で定義している投資企業による、純損益を通じて公正価値で測定することが要求される子会社の取得を除く）（第66項から第68項参照）

58A 配当の法人所得税への影響は、所有者への分配よりも過去の取引又は事象の方に直接に関連している。したがって、企業は、当該取引又は事象が第58項(a)及び(b)に示したものである場合を除き、配当の法人所得税への影響を当該期間の純損益に認識する。企業は、配当の法人所得税への影響を、当該配当を支払う負債を認識する時に認識する。

...

## 発効日

---

...

- 98I 〔月〕公表の「IFRS 基準の年次改善 2015–2017年サイクル」により、第52B 項が削除され、第58A 項が追加された。企業は、当該修正を〔公開後に決定する日付〕以後開始する事業年度に IAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

**[案] IFRS 基準の結果的修正**

**IAS 第 32 号「金融商品：表示」**

次の脚注を BC33A 項及び BC33C 項に追加する。新規の文言に下線を付している。

[月] 公表の「IFRS 基準の年次改善 2015-2017 年サイクル」により、IAS 第 12 号の第 52B 項が削除された。第 52B 項で従来定めていた要求事項は、IAS 第 12 号の第 58A 項に移された。

## IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

- BC1 当審議会は、資本に分類される金融商品に係る支払の法人所得税への影響をどこで認識すべきか（資本か純損益か）の明確化を求める要望を受けた。この要望は、IAS 第 12 号の第 52B 項の要求事項が、IAS 第 12 号の第 52A 項に記述された状況（すなわち、分配された利益と未分配利益の税率が異なる場合）にのみ適用されるのか、それともそうした状況以外（例えば、資本に分類される金融商品に係る支払が利益の分配である場合の当該支払すべて）にも適用されるのかを質問していた。
- BC2 この要望を検討した際に、当審議会は次のことに着目した。
- (a) IFRS 第 9 号「金融商品」では、配当を、資本性金融商品の保有者に対しての、特定のクラスの資本の保有に比例した利益の配分として定義している。
  - (b) 第 52B 項（今回は第 58A 項として提案している）の要求事項は、まず、配当の法人所得税への影響を、分配可能利益を生み出した取引又は事象と関連付けることを企業に要求している。続いて企業は、それらの法人所得税への影響をどこに認識すべきかを決定する際に、第 58 項の要求事項を適用する。第 52B 項（今回は第 58A 項として提案している）の要求事項を適用して、企業は配当の法人所得税への影響を、分配可能利益を生み出した取引又は事象を認識した場所で認識する。
  - (c) 配当の法人所得税への影響の理由が、その法人所得税への影響をどこで認識すべきかに影響を与えるべきではない。そうした影響が生じたのが、例えば、分配された利益と未分配利益の税率が異なるからなのか、それとも、配当が税務上損金算入できるからなのかは重要ではない。これは、両方の場合において、法人所得税への影響が利益の分配から生じているからである。
  - (d) 配当の法人所得税への影響を、税金がどのように生じるのか（例えば、税務上の損金算入のルールとの相違ではなく税率の相違による）と関連付けることは、恣意的な結果や、税率の異なる法域の企業間での比較可能性の欠如を生じさせる。課税法域は、税金の免除の提供にさまざまな方法を選択する。重要なのは、当該仕組みではなく、結果として生じる税金への影響である。
- BC3 したがって、当審議会は、企業は配当の法人所得税への影響をすべて第 52B 項の要求事項を適用して認識すべきであると結論を下した。しかし、当審議会は、現行の記述では、第 52B 項は第 52A 項に記述された状況にのみ適用されると示唆しているように読まれる可能性があることに着目した。
- BC4 このため、当審議会は、IAS 第 12 号の第 52B 項（今回は第 58A 項として提案している）の要求事項が配当の法人所得税への影響すべてに適用される旨を明確化することを決定した。
- BC5 当審議会は、この修正案が、資本に分類される金融商品に係るすべての支払の法人所得税への影響を企業が純損益に認識することを意味するものと解釈されるべきでないことに留意した。むしろ、企業はこのような金融商品に係る支払が利益の分配（すなわち、配当）なのかどうかを判定する際に判断を行使することになる。利益の分配である場合には、第 52B 項（今回は第 58A 項として提案している）の要求事項が適用される。利益の分配ではない場合には、IAS 第 12 号の第 61A 項の要求事項が当該支払の法人所得税への影響に適用される。



BC6 当審議会は、資本に分類される金融商品に係る支払が利益の分配なのかどうかの判定方法に関する要求事項を含めることは提案しないことを、次の理由により決定した。

- (a) 利益の分配を他の分配と区別する指標又は要求事項を記載することは、IAS 第 12 号の範囲を超えるものである。他のいくつかの IFRS 基準及び解釈指針に影響を与えることになり、当審議会在利益の分配を定義又は記述しようとした場合には、意図しない結果が生じるリスクがある。
- (b) 本修正案は、何が利益の分配で何が利益の分配ではないのかの判定を変更するものではない。単純に、第 52B 項（今回は第 58A 項として提案している）の要求事項が配当の法人所得税への影響すべてに適用される旨を明確化するものである。

## IAS 第 23 号「借入コスト」の修正案

### はじめに

---

当審議会は IAS 第 23 号「借入コスト」の下記の修正を提案している。

#### 資本化に適格な借入コスト

IAS 第 23 号の第 14 項は、企業が一般目的で資金を借入れ、それを適格資産を取得するために使用する場合に、資本化に適格な借入コストの金額をどのように算定すべきかを定めている。当審議会は、同項を修正して、適格資産について意図された使用又は販売の準備ができている場合には、企業は当該適格資産を取得するために行われた借入残高を一般目的で借り入れた資金の一部として扱う旨を明確化することを提案している。

## [案] IAS 第23号「借入コスト」の修正

第14項を修正し、第28A項及び第29D項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。第12項及び第22項は修正されていないが、参照の便宜のため記載している。

### 認識

---

#### 資本化に適格な借入コスト

...

- 12 企業が適格資産の取得のために個別に資金を借り入れた範囲で、企業は、資産化に適格な借入コストの金額を、当期中に当該借入金について発生した実際の借入コストから当該借入金の一時的な投資による投資収益を控除した差額として算定しなければならない。

...

- 14 企業が一般目的で資金を借り入れ、適格資産を取得するためにそれを使用した範囲で、企業は、資産化に適格な借入コストの金額を、当該資産への支出に資産化率を乗じることにより算定しなければならない。この資産化率は、企業の当期中の借入金残高（適格資産の取得のために特別に行った借入を除く）に対する借入コストの加重平均としなければならない。企業は、適格資産の取得のために特別に行った借入を、当該資産について意図された使用又は販売のための準備をするのに必要な活動のほとんどすべてが完了するまで、この計算から除外しなければならない。ある期間に資産化する借入コストの金額は、当該期間に発生した借入コストの金額を超えてはならない。

...

#### 資産化の終了

- 22 企業は、意図した使用又は販売に向けて適格資産を準備するのに必要な活動のほとんどすべてが完了した時点で、借入コストの資産化を終了しなければならない。

### 経過措置

---

...

- 28A [月] 公表の [案] 「IFRS 基準の年次改善 2015-2017年サイクル」により、第14項が修正された。企業は当該修正を [公開後に決定する日付] 以後開始する最初の事業年度の期首以後に生じる借入コストに適用しなければならない。

## 発効日

---

...

29D [月] 公表の [案] 「IFRS 基準の年次改善 2015–2017 年サイクル」により、第 14 項が修正された。企業は当該修正を [公開後に決定する日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## IAS 第23号「借入コスト」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

- BC1 当審議会は、適格資産が意図された使用又は販売の準備ができていない場合に、その適格資産を取得するために特別に行った借入を企業が一般借入に含めるかどうかの明確化を求める要望を受けた。IAS 第23号の第14項では、企業が一般目的で借り入れた資金を判定する際に、「適格資産を取得する目的で特別に行った借入」を除外することを企業に要求している。当審議会は、企業が当該文言を、一般目的で借り入れた資金からは、当初は適格資産を取得するために特別に借り入れて現在では当該適格資産が意図された使用又は販売の準備ができていない場合の借入残高を除外するという意味に誤解するおそれがあることに着目した。
- BC2 当審議会は、第14項における「適格資産を取得する目的で特別に行った借入」の除外への言及は、当初は適格資産を取得するために特別に借り入れて現在では当該適格資産が意図された使用又は販売の準備ができていない場合の借入に適用されるものと解釈すべきではないことに留意した。特別の借入が、関連する資産が意図された使用又は販売の準備ができた後に未返済で残っている場合には、当該借入は企業が一般目的で借り入れている資金の一部となる。当審議会は、この要求を明確化するようにIAS 第23号の第14項を修正することを提案している。
- BC3 適格資産の開発には長期間を要する必要がある。さらに、現在使用中の一部の資産の開発が何年も前に完了している場合がある。したがって、当審議会は、借入コストを遡及的に資産化するために要する情報の収集のコストが、潜在的な便益を上回る可能性があるとして結論を下した。このため、当審議会は、修正案について将来に向かっての適用を要求することを提案している。すなわち、修正案は、当該修正を最初に適用する日以後に生じる借入コストのみ適用されることになる。

## IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案

### はじめに

---

当審議会は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の下記の修正を提案している。

#### 関連会社又は共同支配企業に対する長期持分

当審議会は、企業は IFRS 第 9 号「金融商品」（減損の要求事項を含む）を、関連会社又は共同支配企業に対しての、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する純投資の一部を構成するが持分法が適用されない長期持分に適用することを要求される旨を明確化することを提案している。

## [案] IAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正

第14A項、第45E項及び第45F項を追加し、第41項を削除する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。第14項は修正されていないが、参照の便宜のため記載している。

### 持分法

- ...
- 14 IFRS 第9号「金融商品」は、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業に対する投資には適用されない。潜在的議決権を含んだ金融商品が、実質的に、関連会社又は共同支配企業に対する所有持分に関連したリターンを現時点で与えている場合には、当該金融商品は IFRS 第9号の対象とならない。他のすべての場合には、関連会社又は共同支配企業に対する潜在的議決権を含んだ金融商品は、IFRS 第9号に従って会計処理される。
- 14A 企業は、持分法が適用されない関連会社又は共同支配企業に対する他の金融商品にも IFRS 第9号を適用する。これには、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する企業の純投資の一部を構成する長期持分である金融商品が含まれる（第38項参照）。
- ...

### 持分法の適用

#### 減損損失

- ...
- 41 ~~〔削除〕 企業は、関連会社又は共同支配企業に対する他の持分のうち、IFRS 第9号の範囲に含まれ、純投資の一部を構成しないものについて、IFRS 第9号の減損の要求事項を適用する。~~
- ...

### 発効日及び経過措置

- ...
- 45E 〔月〕 公表の〔案〕「IFRS 基準の年次改善 2015–2017年サイクル」により、第14A項が追加され、第41項が削除された。企業は当該修正を2018年1月1日以後開始する事業年度にIAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。ただし、第45F項に定める場合は除く。早期適用は認められる。
- 45F 企業は、IFRS 第9号に従って比較情報を修正再表示する場合には、修正〔案〕を反映するように比較情報を修正再表示しなければならない。企業がIFRS 第9号に従って比較情報を修正再表示しない場合には、IAS 第39号の適用を反映するように比較情報を修正再表示することを選択できる。同様に、保険者がIFRS 第4号「保険契約」に従ってIFRS 第9号の一時的免除を適用する場合には、保険者はIAS 第39号の適用を反映するように比較情報を修正再表示することを選択できる。

**[案] IFRS 基準の結果的修正**

**IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」**

第 39AE 項を追加する。

**発効日**

...

39AE [月] 公表の [案]「IFRS の年次改善 2015–2017 年サイクル」により、E8 項が追加された。企業は当該修正を 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。

付録 E で、E8 項及び関連する見出しを追加する。

**付録 E**

**IFRS の短期的免除**

この付録は *IFRS* の不可欠の一部である。

...

**IAS 第 28 号の修正（[月] 公表）について比較情報を修正再表示する要求の免除**

E8 企業の最初の IFRS 報告期間が 2019 年 1 月 1 日より前に開始し、最初の IFRS 財務諸表において IFRS 第 9 号（2014 年公表）の適用を反映しない比較情報を表示する場合には、企業は IAS 第 28 号の修正 [案]（[月] 公表）の適用を比較情報に反映することを要求されない。



## IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

- BC1 当審議会は、IFRS 第 9 号「金融商品」が、関連会社又は共同支配企業に対しての、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する純投資の一部を構成するが持分法が適用されない長期持分（以下、長期持分と呼ぶ）に適用されるのかどうかの明確化を求める要望を受けた。この要望は、長期持分が IFRS 第 9 号の範囲に含まれるかどうか、及び、含まれる場合には、IFRS 第 9 号の減損の要求事項がこうした長期持分に適用されるのかどうかを質問していた。
- BC2 IFRS 第 9 号の 2.1 項(a)では、IFRS 第 9 号の範囲は、企業が IAS 第 28 号に従って会計処理する関連会社及び共同支配企業に対する持分を除外すると述べている。IAS 第 28 号の第 38 項では、関連会社又は共同支配企業に対する持分のうち損失の配分の対象になるのは、(a) 企業が持分法を用いて会計処理する投資、及び(b) 長期持分であると説明している。純投資（長期持分を含む）は、その次に IAS 第 28 号の第 40 項及び第 41A 項から第 43 項の減損の要求事項の対象となる。IFRS 第 9 号及び IAS 第 28 号のこれらの要求事項に照らして、一部には、IFRS 第 9 号の 2.1 項(a)が IFRS 第 9 号の範囲から除外しているのは、企業が持分法を適用する持分のみなのか、それとも長期持分も除外しているのかが不明確であるという意見がある。IFRS 解釈指針委員会での議論で、長期持分は IFRS 第 9 号の範囲に含まれるが IFRS 第 9 号の減損の要求事項の対象にはならないと考えている人々がいることが示された。この見解を有する人々がこの結論に至っているのは、IAS 第 28 号の第 41 項が、IFRS 第 9 号の減損の要求事項は純投資の一部を構成しない持分に適用されると述べており、第 38 項では長期持分は純投資の一部であると述べているからである。
- BC3 この要望を検討した際に、当審議会と IFRS 解釈指針委員会は、IFRS 第 9 号と IAS 第 28 号における既存の要求事項を適用した長期持分の会計処理について議論し、それらの要求事項の再検討はしなかった。両者は、要望が狭く明確に定義されていることに留意した。両者は、問われた質問だけを検討することで、より効率的に要望に対応できようかと結論を下した。長期持分の会計処理の再検討は狭い範囲のプロジェクトとして取り組むことはできず、持分法の再検討を伴う可能性が高く、持分法は当審議会の将来のリサーチ・プロジェクトのパイプラインに含まれていることに留意した<sup>1</sup>。したがって、両者の議論、及びこれらの修正案の焦点は、IFRS 第 9 号及び IAS 第 28 号における現行の要求事項を公表した際の当審議会の意図の明確化に限定された。
- BC4 IAS 第 28 号の第 41 項は、IFRS 第 9 号が、純投資の一部を構成しない関連会社又は共同支配企業に対する企業の持分に適用される旨を繰り返している。これは IFRS 第 9 号の減損の要求事項の範囲を変えるものではない。当審議会は、IFRS 第 9 号における予想信用損失減損モデルが、IFRS 第 9 号における償却原価での会計処理の一部であり、密接に関連していることに留意した。したがって、企業は IFRS 第 9 号における減損の要求事項も適用しないと償却原価での会計処理を適用することはできない。
- BC5 さらに、IFRS 第 9 号の 2.1 項(a)は、持分法が適用されている関連会社又は共同支配企業に対する持分のみを除外している。当審議会は、IAS 第 28 号は長期持分の会計処理方法を明示していないことに留意した。IAS 第 28 号は、長期持分及び純投資（長期持分を含む）に

<sup>1</sup> 当審議会のリサーチ・パイプラインに関する情報については、「IASB 作業計画 2017-2021 年」（2015 年アジェンダ協議に関するフィードバック・ステートメント）参照。

ついて、関連会社又は共同支配企業の損失及び減損の認識の文脈でのみ言及している。したがって、IAS 第 28 号は長期持分についての一般的な認識及び測定 of 要求事項を定めていないので、長期持分は IFRS 第 9 号の 2.1 項(a)で想定されているように、IAS 第 28 号に従って会計処理されない。当審議会は、IAS 第 28 号の第 14 項が「IFRS 第 9 号『金融商品』は、持分法を用いて会計処理される関連会社及び共同支配企業に対する持分には適用されない」と述べていることにも留意した。

- BC6 したがって、当審議会は、IFRS 第 9 号の 2.1 項(a)は、IFRS 第 9 号の範囲から、持分法が適用される持分のみを除外しており、長期持分は除外していないと結論を下した。当審議会は、この要求事項を明確化するように IAS 第 28 号を修正することを提案している。

## 発効日及び経過措置

- BC7 当審議会は、修正案の発効日を IFRS 第 9 号の発効日（2018 年 1 月 1 日）と一致させ、早期適用を認めることを提案している。これは、修正案が IFRS 第 9 号の長期持分への適用を明確化するものだからである。
- BC8 当審議会は、この修正の予想される公表日と提案している発効日との間の期間が短いことを認識している。しかし、当審議会は、修正案を 2018 年に初めて適用する際の企業にとっての便益に留意した。企業がこの修正を 2018 年に初めて適用する場合には、IFRS 第 9 号の経過的な救済を利用することができ、長期持分の会計処理を IFRS 第 9 号の導入計画に組み込むことができるであろう。そうした救済措置は、企業が IFRS 第 9 号を最初に適用した後には利用可能ではなくなる。
- BC9 また、当審議会は、下記の理由で、企業が修正案を 2018 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に適用することは実行可能であると考えている。
- (a) IFRS 第 9 号の適用開始時に、企業は長期持分の帳簿価額を IFRS 第 9 号の要求事項を適用して決定することを要求される。実質上、これは他の基準を適用して過去に決定した長期持分の帳簿価額を置き換えるものである。
  - (b) 修正案は IFRS 第 9 号の要求事項に影響を与えないので、IFRS 第 9 号の導入に影響を与えない。
  - (c) 修正案は、修正を比較対象期間に適用することを免除する経過的な救済措置を設けている。
- BC10 当審議会は、修正案の遡及適用を提案している。その根拠は、当該修正は IFRS 第 9 号の長期持分に対する適用可能性を明確化するものであり、提案している発効日が IFRS 第 9 号の発効日と一致していることである。当審議会は、企業が比較情報を IFRS 第 9 号に従って修正再表示しない場合には、移行時に修正を比較対象期間に適用することを免除する救済措置を設けている。これは次の理由によるものである。
- (a) 企業が比較情報を IFRS 第 9 号に従って修正再表示しないことを選択している場合には、修正案を反映するように比較情報を修正再表示することを企業に要求することには便益がほとんどない可能性が高い。
  - (b) 修正を比較対象期間に適用することを免除する救済を設けることで、修正の予想される公表日と提案している発効日との間の期間が短いことに関する懸念が軽減される。

- BC11 BC10 項(b)に記述したのと同じ理由で、当審議会は、IFRS 第4号「保険契約」に従って IFRS 第9号の一時的な免除を適用することを選択する保険者に対して、同様の経過措置を提案している。修正案は、保険者が過去に IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」を長期持分に適用していなかった場合には、当該保険者に影響を与えることになる。
- BC12 IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の E1 項は、IFRS 第9号に準拠した比較情報を表示するという要求を初度適用企業について免除している。この短期的な救済措置は、最初の IFRS 報告期間が 2019 年 1 月よりも前に開始する初度適用企業が利用可能である。BC10 項に示した理由により、当審議会は、それらの初度適用企業に対しても、修正を比較対象期間に適用することを免除する救済措置を設けることを提案している。

## 代替的見解

### 2017 年 1 月公表の公開草案「IFRS 基準の年次改善 2015－2017 年サイクル」における IAS 第 28 号の修正案に対する代替的見解

- AV1 鶯地氏は、公開草案「IFRS 基準の年次改善 2015－2017 年サイクル」における IAS 第 28 号の修正案の公表に反対票を投じた。
- AV2 鶯地氏は、IAS 第 28 号の修正案を、企業が持分法で会計処理する関連会社又は共同支配企業に対する持分の種類や、企業が IFRS 第 9 号を適用して会計処理するそうした企業に対する持分の種類を定めずに提案することに反対している。鶯地氏は、関連会社又は共同支配企業に対する持分は、IFRS 第 9 号の要求事項又は IAS 第 28 号の要求事項のいずれかの対象とすべきであり、両方の対象とすべきではないと考えている。
- AV3 鶯地氏は、実質的に純投資の一部を構成する長期持分の種類は非常に限定的であると考えている。したがって、当審議会が純投資の一部を構成する持分の種類を比較的短期間で定めることができると鶯地氏は考えている。