

プロジェクト IFRS のエンドースメント手続

項目 2017 年 7 月 1 日から同年 12 月 31 日までに公表されている会計基準等（重要な会計基準以外）のエンドースメント手続

IFRS のエンドースメントに関する作業部会におけるこれまでの検討状況及び事務局の提案

1. IFRS のエンドースメントに関する作業部会（以下「作業部会」という。）では、第 41 回作業部会（2018 年 1 月 19 日開催）において、2017 年 7 月 1 日から同年 12 月 31 日までに IASB より公表された会計基準等（重要な会計基準以外）である、以下についてエンドースメント手続を行った（各会計基準等の概要については、参考資料としている。）。
 - (1) 「負の補償を伴う期限前償還要素」（IFRS 第 9 号の修正）
 - (2) 「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」（IAS 第 28 号の修正）
 - (3) 「IFRS 基準の年次改善 2015－2017 年サイクル」（IFRS 第 3 号「企業結合」の修正及び IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正）
 - (4) 「IFRS 基準の年次改善 2015－2017 年サイクル」（IAS 第 12 号「法人所得税」の修正）
 - (5) 「IFRS 基準の年次改善 2015－2017 年サイクル」（IAS 第 23 号「借入コスト」の修正）
2. 当委員会事務局は、次頁以降のとおり、前項の会計基準等に関して、会計基準に係る基本的な考え方、実務上の困難さ及び周辺制度との関連の観点から分析を行った。その結果、第 41 回作業部会において、前項(2)は「削除又は修正」の検討が必要な項目に該当するのではないかと意見が聞かれ、第 42 回作業部会（2018 年 3 月 12 日開催）及び第 43 回作業部会（2018 年 4 月 23 日開催）で追加の検討を行っている。また、前項(2)以外については、「削除又は修正」の要否を検討する必要はないとする事務局の提案に関して特段の異論は聞かれていない。
3. 本日の委員会では、前項の作業部会での検討を踏まえて、第 1 項の会計基準等についてエンドースメント手続を行う。このうち、第 1 項(2)についての「削除又は修正」の要否の検討は審議事項(3)-3-2 で行うこととし、本資料では、それ以外の会計基準等について、事務局の分析内容及び「削除又は修正」の要否を検討する必要はないとする事務局の提案についてご意見をいただきたい。

ディスカッション・ポイント

第 1 項に掲げた会計基準等に関するエンドースメント手続における、当委員会事務局の分析内容及び第 1 項(2)の会計基準等以外について「削除又は修正」の要否を検討する必要はないとする提案について、ご意見をお伺いしたい。

負の補償を伴う期限前償還要素 (IFRS 第9号の修正)

#	項目	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会が公表した IFRS 又は IFRIC (当該改正前) における取扱い	新規の又は改正された IFRS の概要	(参考) 日本基準における取扱い	検討が必要な項目の候補の抽出			*を付した理由又は付さなかった理由
					基本的な考え方	実務上の困難さ	制度との関連	
1	負債性金融商品の契約に関して、早期解約を選択する債務者が実質的に債権者から補償を受け取る場合に関する取扱い	償却原価又はその他の包括利益を通じた公正価値 (FVOCI) の測定に適合となる「元本及び元本残高に対する利息の支払のみである契約上のキャッシュ・フロー」(SPPI) 要件に関して、これを満たす契約条件の例として「契約の早期終了に対しての合理的な追加の補償」が示されているが、負債性金融商品の契約に関して早期解約を選択する債務者が実質的に債権者から補償を受け取る条件は、当該契約条件には該当しないこととされている (IFRS 第9号 B4.1.11 項 (b))。	負債性金融商品の契約に関して、SPPI 要件を満たさない理由が早期解約を選択する債務者が合理的な追加の補償を受け取る可能性があることのみである場合に、当該金融商品が SPPI 要件を満たすとする例外規定を設けることとされた (IFRS 第9号 B4.1.12A 項)。	・有価証券は保有目的により分類され、左記のような規定はない。(企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第14項～第26項)				<ul style="list-style-type: none"> 本改正は SPPI 要件で例示される早期償還オプションについて、正の補償と負の補償で対称的な取扱いを限定的に認めたものであり、SPPI 要件の基本的な考え方を変更するものではないと考えられる。IFRS 第9号 (2014年) の分類及び測定に関する限定的修正に関するエンドースメント手続において「削除又は修正」の検討は不要と考えられると結論付けたことを踏まえれば、本改正点に関しても特に検討すべき点はないと考えられる。 ASBJ からは本改正に係る公開草案に対して、IASB のデュー・プロセス等に関係するコメントを行っているが、改訂内容に関して反対するものではなく、エンドースメント手続において「削除又は修正」の要否の検討を行うほどの重要性はないと考えられる。

関連会社及び共同支配企業に対する長期持分（IAS 第 28 号の修正）

#	項目	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会が公表した IFRS 又は IFRIC（当該改正前）における取扱い	新規の又は改正された IFRS の概要	（参考）日本基準における取扱い	検討が必要な項目の候補の抽出			*を付した理由又は付さなかった理由
					基本的な考え方	実務上の困難さ	制度との関連	
1	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に関する、減損の要求事項と持分法の会計処理との関係について	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 9 号第 2.1 項(a)では、IAS 第 28 号により会計処理される関連会社等に対する持分について、IFRS 第 9 号は適用されないとされている。 当該免除規定が、関連会社等に対する持分法により会計処理される持分のみを対象とするのか、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も対象とされているのかが不明確な状況であった。 	<ul style="list-style-type: none"> 本改正により、関連会社及び共同支配企業に対する金融商品のうち持分法が適用されないもの（関連会社及び共同支配企業に対する純投資の一部を実質的に構成する長期持分を含む。）に対して、減損に関する要求事項を含む IFRS 第 9 号が適用されることを明確化している。 それにより、当該長期持分に対し、投資先の損失の取り込み及び投資に関する減損損失の認識（IAS 第 28 号第 38 項及び第 40 項から第 43 項に規定）に先立ち、IFRS 第 9 号を適用することとなる。その際、IAS 第 28 号を適用することで生じた長期持分の帳簿価額の修正については考慮に入れない。 	<ul style="list-style-type: none"> 日本基準においては、関連会社等に対し設備資金や運転資金等の貸付金等がある等の場合には、債務超過額（マイナスの純資産額）のうち投資会社が事実上負担することとなると考えられる割合に相当する額を投資会社の持分に負担させなければならないとされている。 関連会社等への持分を超える部分について、投資会社である企業が損失を負担する場合には、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目を持って負債の部に計上する。 その場合、投資会社である企業が持分法適用会社の債権に対して設定している貸倒引当金等について、持分法適用上戻し入れを行う必要があるとされている。 <p>（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」第 21 項）</p>	*			<ul style="list-style-type: none"> 本改正によった場合、関連会社等に対する長期持分を IFRS 第 9 号の要求事項に基づいて測定を行った上で、当該長期持分に対して IAS 第 28 号第 38 項の要求事項に基づく関連会社等の純損失に対する企業の持分を配分することになるが、いずれの損失も投資先（関連会社等）の状況の悪化を反映するものであり、特段の調整を行わないため、損失を重ねて認識している可能性がある。 当委員会からの本改正に係る公開草案に対するコメントレターにおいて、上記の問題について指摘したが、本コメントへは直接の対応されないまま最終化がなされている。 そのため、会計基準に係る基本的な考え方の観点から検討が必要な項目に該当すると考えられる。

「IFRS 基準の年次改善 2015-2017 年サイクル」(IFRS 第 3 号「企業結合」の修正及び IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正)

#	項目	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会が公表した IFRS 又は IFRIC (当該改正前) における取扱い	新規の又は改正された IFRS の概要	(参考) 日本基準における取扱い	検討が必要な項目の候補の抽出			*を付した理由又は付さなかった理由
					基本的な考え方	実務上の困難さ	制度との関連	
1	企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得する取引における、従来保有していた持分の取扱い	共同支配事業である事業に関して支配を獲得する取引を行った場合に、従来保有していた持分に再測定が適用されるかどうかは明確ではなかった。	企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得する場合、従来保有していた持分を再測定することが明確化された(IFRS 第 3 号第 42A 項)。	・親会社となる企業の連結財務諸表において、支配獲得日における時価と支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することとされている(企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」第 62 項)。				<ul style="list-style-type: none"> IFRS の既存の規定では、事業に対する支配の獲得は持分の性質及びそれを取り巻く経済状況を著しく変化させる一方、共同支配事業である事業に対する共同支配の獲得(喪失)は企業集団の境界を変更させるものではないとしており、本改正による明確化はこれらの趣旨と整合させるための対応と考えられることから、特に検討すべき点はないと考えられる。 なお、本改正に係る公開草案に対して、当委員会からは、従来保有していた持分の会計処理に関する本公開草案の提案は、既存の会計基準を前提にすれば、整合的であると考えている旨をコメントしており、公開草案での提案が基本的に最終化されている。
2	企業が共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得する取引における、従来保有していた持分の取扱い	共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない場合、当該共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得する取引を行ったときに、従来保有していた持分に再測定が適用されるかどうかは明確ではなかった。	企業が、共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない場合に、当該共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得したときは、従来保有していた持分の再測定は行わないことが明確化された(IFRS 第 11 号 B33CA 項)。	・日本基準においては、共同支配事業に関する定めはない。				

「IFRS 基準の年次改善 2015-2017 年サイクル」(IAS 第 12 号「法人所得税」の修正)

#	項目	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会が公表した IFRS 又は IFRIC (当該改正前) における取扱い	新規の又は改正された IFRS の概要	(参考) 日本基準における取扱い	検討が必要な項目の候補の抽出			*を付した理由又は付さなかった理由
					基本的な考え方	実務上の困難さ	制度との関連	
1	資本に分類される金融商品に係る支払によって生じた法人所得税の影響の会計処理の要求事項の適用範囲について	<ul style="list-style-type: none"> 純利益又は留保利益の一部又は全部が配当として支払われる場合の法人所得税への影響を、IAS 第 12 号第 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、当時純利益に含めて認識することを要求事項として規定されていた (IAS 第 12 号第 52B 項)。 しかし、資本に分類される金融商品に係る支払によって生じた法人所得税の影響の会計処理について、IAS 第 12 号第 52B 項の当該要求事項の適用が、同第 52A 項に示された状況 (配当と未分配利益について適用される税率が異なる場合) に限定されるのかどうか明確ではなかった。 	IAS 第 12 号第 52B 項が削除された上で、上記の配当の法人所得税への影響は、配当可能利益を生み出した過去の取引又は事象の当初認識時の会計処理に従って、純損益、その他の包括利益又は資本のいずれかで認識すべきであることが明確化された (IAS 第 12 号第 57A 項)。	<ul style="list-style-type: none"> 資本に分類される金融商品に係る支払によって生じた法人所得税について、別途の会計処理 (純利益ではなく、その他の包括利益や資本項目での認識) を定めた規定はない。 				<ul style="list-style-type: none"> 本改正は資本に分類される金融商品に係る支払によって生じた法人所得税の影響の会計処理の要求事項の適用範囲について記述を改訂することで明確化に対処するものであり、IAS 第 12 号の原則の基本的な取扱いを変更するものではないと考えられる。IAS 第 12 号についてエンドースメント手続がすでに行われていることを踏まえれば、特に検討すべき点はないと考えられる。

「IFRS 基準の年次改善 2015-2017 年サイクル」(IAS 第 23 号「借入コスト」の修正)

#	項目	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会が公表した IFRS 又は IFRIC (当該改正前) における取扱い	新規の又は改正された IFRS の概要	(参考) 日本基準における取扱い	検討が必要な項目の候補の抽出			*を付した理由又は付さなかった理由
					基本的な考え方	実務上の困難さ	制度との関連	
1	適格資産の取得のために特別に行った借入れではあるが、既に適格資産への資産化対象ではなくなったものに関する、資産化に適格な借入コストを算出する際の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> IAS 第 23 号第 14 項では、企業が一般目的で資金を借り入れて適格資産を取得する場合における資産化に適格な借入コストについて、以下の内容を要求していた。 <ol style="list-style-type: none"> 当該借入コストの金額は、当該資産への支出に資産化率を乗じることにより算定する。 上記の資産化率の算定にあたっては、企業の当期中の借入金残高から適格資産の取得のために特別に行った借入れを除いて、加重平均を行う。 上記の要求事項(2)における資産化率の算定において、適格資産の取得のために特別に行った借入れではあるが、(当該適格資産が意図した使用又は販売が可能になったものの、未返済の残高があることにより)既に適格資産への資産化対象ではなくなったものについて、一般目的の借入の一部に含めるべきかどうかは明確ではなかった。 	借入コストの資産化率の算定における一般目的の借入には、適格資産の取得のために特別に行った借入(ただし、対象となる適格資産の意図し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のものに限る。)を除いた、当該期間の全ての借入を含めることが明確化された (IAS 第 23 号第 14 項)。	<ul style="list-style-type: none"> 日本基準において、固定資産を取得する目的で行われた借入金等に係る支払利息を固定資産の取得価額に含めるか否かを取り扱った規定はない。 (日本公認会計士協会により公表されている「不動産開発事業を行う場合の支払利子の監査上の取扱いについて」において、不動産開発事業での一定の要件を満たした支払利息を原価算入できることが規定されているが、その中においても資産化できる金額の具体的な算出方法については規定されていない。) 				<ul style="list-style-type: none"> 本改正は資産化に適格な借入コストを算出する際の取扱いについて記述を改訂することで明確化に対処するものであり、IAS 第 23 号の原則の基本的な取扱いを変更するものではないと考えられる。IAS 第 23 号についてエンドースメント手続がすでに行われていることを踏まえれば、特に検討すべき点はないと考えられる。

以上