

---

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6月14日に開催された第5回IFRS適用課題対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）における議論の状況をご説明することを目的としている。なお、本日も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、別途ご報告させていただくことを予定している。

### 専門委員会の議題

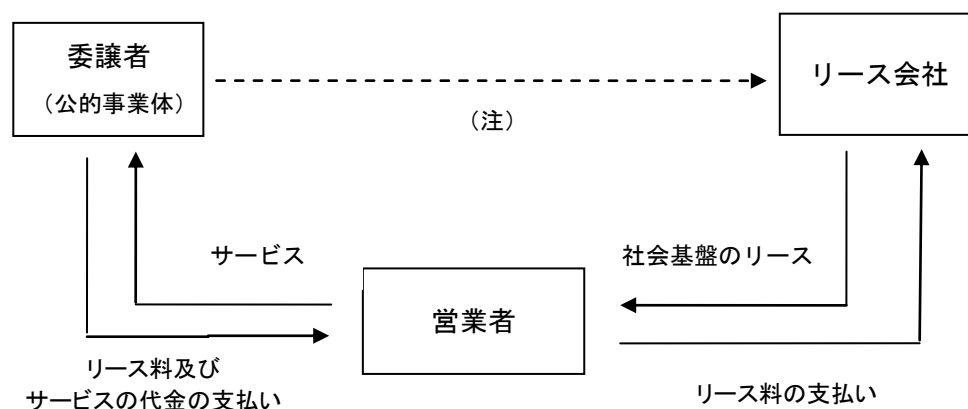
2. 本日の委員会では、2016年5月10日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された論点のうち、専門委員会でご審議いただいた又はご報告した次の論点についてご説明し、必要に応じてご質問やご意見をいただくことを予定している。
  - (1) アジェンダ決定案が公表された項目（アジェンダとして取り上げないこととされた項目）のうち、専門委員会において当委員会よりコメント・レターを提出すべきか否かについてご意見をいただいた項目
  - (2) 解釈指針の開発を進めることが検討されている項目
  - (3) (1)以外のアジェンダ決定案が公表された項目
  - (4) 公開草案へのコメント分析と対応

(アジェンダ決定案が公表された項目)

ーコメント・レターを提出すべきか否かについてご意見をいただいた項目)

サービス委譲契約において、社会基盤がリースされている場合にどのように会計処理するか

3. サービス委譲契約において、営業者が社会基盤をリース会社からリースしている場合、①この契約が IFRIC 解釈指針第 12 号 (IFRIC 第 12 号) の範囲に含まれるのか (適用範囲)、②含まれるとした場合、リース契約に係る負債及び対応する資産を認識すべきか (認識)、並びに③営業者はリース契約から生じる資産又は負債を純額で表示すべきか (表示) について明確化を求める要望書が提出されていた。



(注)ケース2のみ：リース料支払保証及び残価保証

4. 2016年5月開催のIFRS-ICにおいて、次の点について暫定合意がなされ、アジェンダ決定案として公表された(コメント期限：2016年7月22日)(詳細は審議事項(3)-1参考資料1参照)。
- (1) (適用範囲の論点) 他の要件が満たされている限り、当該契約が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ない。
  - (2) (認識の論点) 営業者がリース料の支払義務を有している場合、営業者が当該サービス委譲契約にコミットしており、社会基盤がリースの貸手から提供されている場合は、金融負債及びそれに対応する金融資産(委譲者から現金を受け取る契約上の権利)を認識する。

- (3) (表示の論点) 当該金融負債及び金融資産は、IAS 第 32 号の相殺の要件を満たす場合にのみ、相殺する。
5. 当委員会事務局は、委譲者とリース会社が一体であるとみなされるか否かを判断し、一体ではないと判断される場合に金融資産及び金融負債を両建てで認識するとしてはどうかとの提案を行った。これは、法的には別の事業体との権利・義務関係であっても、その経済的な実態として委譲者とリース会社が一体であるとみなされる場合には、営業者が委譲者から直接、社会基盤を借り入れる場合と同じ会計処理となるように、金融資産と金融負債を両建てで認識しないことが適切であると考えられるためである。
6. 本論点については、2016年9月以降のIFRS-IC会議において、寄せられたコメントを踏まえ、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される予定である。

**(解釈指針の開発を進めることが検討されている項目)**

**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の会計処理(特に減損の会計処理)について**

7. 関連会社又は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(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貸付金等)(以下「長期持分」という。)について、IFRS 第 9 号「金融商品」とIAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」のいずれに従って会計処理すべきか(特に減損に関して)について、明確化を求める要望書が提出されていた。
8. 2016年5月開催のIFRS-IC会議では、IASBスタッフが示した次の考え方に基づいて、解釈指針案を開発することが暫定的に決定された(詳細は審議事項(3)-1 参考資料 2 参照)。
- (1) IFRS 第 9 号の範囲除外規定は、長期持分には適用されない。
- (2) 長期持分の会計処理を次のとおり行う。
- ① 認識及び測定においてIFRS 第 9 号を適用する(減損テストを含む)。
- ② 関連会社又は共同支配企業の損失が配分される純投資の一部に長期持分の帳簿価額を含める。
- ③ 長期持分を含む純投資全体に対して、IAS 第 28 号(したがってIAS 第 36 号)に従って減損テストを行う。
- ④ その後の期間にIFRS 第 9 号の減損テストを行う際には、上記②の持分法損失

及び上記③の減損損失をなかったものとして取り扱う。

9. 今後は、IASB から本論点に関する解釈指針案が公表された場合に、専門委員会での審議を踏まえた上で、当委員会としての対応案について再度ご意見をうかがう予定である。

**(アジェンダ決定案が公表された項目**

**ーコメント・レターを提出すべき旨のご意見をいただいた項目以外)**

**金融負債の認識の中止における 10%テストを考慮する際に、第三者に支払った手数料を含めるか否か**

10. 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。
11. 2016年5月開催のIFRS-IC会議における議論の結果、次の内容のアジェンダ決定案が公表された（詳細は審議事項(3)-1 参考資料3 参照）。
- (1) 10%テストを行うにあたっては、次の手数料のみを含める。
- ① 貸手と借手との間での支払手数料又は受取手数料
  - ② 借手若しくは貸手が支払った、又は、借手若しくは貸手に代わって支払われる手数料
- (2) 本論点については、解釈指針も基準の修正も必要なく、アジェンダに追加しない。
12. 当委員会事務局では、次の理由から、アジェンダ決定案に同意してはどうかとの提案を行った。
- (1) 10%テストで考慮すべきなのは、契約当事者間のキャッシュ・フローに含まれると考えられる貸手と借手との間で授受される手数料等である。
- (2) IAS 第39号AG62項及びIFRS 第9号B3.3.6項は、2つの別々の要求事項（10%テストと「発生したコスト又は手数料」の会計処理方法）について定めており、それぞれについて異なる用語が用いられている。その用語法が、IAS 第39号及びIFRS

第9号における実効金利の計算に関連した用語法と整合していることから、(1)の結論は支持し得る。

13. 本論点については、2016年9月以降のIFRS-IC会議において、寄せられたコメントを踏まえ、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される予定である。

**(公開草案へのコメント分析と対応)**

**公開草案 (ED/2015/09)「投資不動産の振替」(IAS 第40号の修正案) - 建設中又は開発中の不動産について、用途変更の証拠がある場合に投資不動産に振り替えることができるのか**

14. 2008年5月の「IFRSの改善」によりIAS第40号が修正され、第8項(e)に「投資不動産としての将来の利用のために建設中又は開発中である不動産」が投資不動産の例に追加された。この際に、投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を扱うIAS第40号第57項に建設中又は開発中である不動産に関する修正がなされなかったため、当該不動産について振替を禁止することが意図されているか否かが明確ではないとして、明確化を求める要望書が提出されていた。
15. 公開草案では、IAS第40号第57項に対して、次の修正が提案された(詳細は審議事項(3)-1 参考資料4 参照)。
- (1) 用途変更が生じているという証拠に裏付けられた不動産の用途変更がある場合にのみ、投資不動産から、又は投資不動産への振替を行う。
  - (2) 第57項のリストが、用途変更が生じている証拠の例示であり、網羅的なものではないことを明確にする。
16. 2016年5月開催のIFRS-IC会議における議論において、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて再審議が行われ、次の修正を加えたいうえで最終化を進めることとされた。
- (1) 経営者の意図の変更のみでは、用途変更の証拠を示すものではない旨を明確化する。
  - (2) IAS第40号の第57項の例示のうち2つを修正し、完成した不動産のみならず、建設中又は開発中の不動産にも関連するものとする。
  - (3) 不動産が投資不動産の定義を満たすかどうか(又は満たさなくなったかどうか)の判定には、判断を要する場合がある旨を結論の根拠で強調する。
  - (4) 移行時に、①完全遡及アプローチと、②移行日現在の用途を反映させるように不

動産の分類を再判定し、移行日後に生じる用途変更に本修正を適用するアプローチのいずれかを選択することを認める。

17. 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。

#### ディスカッション・ポイント

専門委員会における議論及び今後の対応方針案について、ご質問、ご意見があればお伺いしたい。

以上