

3月のIFRIC Update によるこそ

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った暫定決定の要約である。

IFRIC 解釈指針に関する決定は、委員会が解釈指針に関する正式な投票を行った後に初めて最終的なものとなる。IFRIC 解釈指針は国際会計基準審議会（審議会）による批准を要する。

委員会は、**2017年3月14日と15日**にロンドンで会合し、下記の項目について議論した。

- **現在のアジェンダにある項目**
- [IFRS 第3号「企業結合」及びIFRS 第11号「共同支配の取決め」 - 従来保有していた持分（アジェンダ・ペーパー9）](#)
- [IAS 第19号「従業員給付」 - 制度改訂、縮小又は清算（アジェンダ・ペーパー2）](#)
- **委員会の暫定的なアジェンダ決定**
- [IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」 - 初度適用企業としての子会社（アジェンダ・ペーパー5）](#)
- [IFRS 第9号「金融商品」 - 認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換（アジェンダ・ペーパー11）](#)
- [IAS 第12号「法人所得税」 - 法人所得税に係る利息及び罰金（アジェンダ・ペーパー6）](#)
- [IAS 第19号「従業員給付」 - 他国の通貨を採用した国における割引率（アジェンダ・ペーパー3）](#)
- [IAS 第32号「金融商品：表示」 - 中央清算の取次ぎを受けたデリバティブ（アジェンダ・ペーパー10）](#)
- [IAS 第33号「1株当たり利益」 - 参加型資本性金融商品に係る支払から生じた税金（アジェンダ・ペーパー4）](#)
- [IAS 第41号「農業」 - 果実生成型植物の上で生育する生物資産（アジェンダ・ペーパー7）](#)
- **委員会のアジェンダ決定**
- [IFRS 第10号「連結財務諸表」 - 投資企業と子会社（アジェンダ・ペーパー5）](#)

お問い合わせ

IFRS 解釈指針委員会
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Tel: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
E-mail: ifric@ifrs.org
Website: www.ifrs.org

今後のIFRS 解釈指針委員会 会議

今後の会議の日程は次のとおり：

2017年5月3日（仮）
2017年6月13日及び14日
2017年9月12日及び13日
2017年11月20日及び21日

会議の日程、暫定的なアジェンダ及び今後の会議に関する追加の詳細は、会議前にIFRSの[ウェブサイト](#)に掲載される。IFRS 解釈指針委員会の活動に関する詳細な情報は[こちら](#)。IFRIC 解釈指針の要望書を提出する場合の手順については[こちら](#)。

IFRIC Update のアーカイブ

過去のIFRIC Update は[こちら](#)

- [IAS 第 12 号「法人所得税」－ 事業ではない単一資産企業の取得時の繰延税金 \(アジェンダ・ペーパー8C\)](#)
- [IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」－ ファンド・マネジャーによる重要な影響力の評価 \(アジェンダ・ペーパー8B\)](#)
- [コモディティ・ローン \(アジェンダ・ペーパー8D\)](#)
- **[その他の事項](#)**
- [委員会の仕掛案件のアップデート \(アジェンダ・ペーパー12\)](#)
- [審議会に報告される事項 \(アジェンダ・ペーパー13\)](#)

現在のアジェンダにある項目

委員会は、現在のアジェンダにある以下の項目を議論した。

IFRS 第 3 号「企業結合」及び IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」－ 従来保有していた持分 (アジェンダ・ペーパー9)

委員会は、共同支配事業である事業に対する支配又は共同支配を獲得する状況において、従来保有していた持分を企業がどのように会計処理するのかを明確化するIFRS第3号及びIFRS第11号の修正案に対するフィードバックについて議論した。これらの修正案は、公開草案「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」に含まれていた。

今回の会議で、委員会は、企業がIFRS第3号における再測定の要求事項を共同支配事業に対して従来保有していた持分にどのように適用するのか（例えば、企業が再測定するのは、過去に認識した資産及び負債のみなのか、過去に保有していた持分の全体なのか）について結論を出さなかった。委員会は、審議会がこのトピックを将来の会議で議論することを提言した。このトピックを除いては、委員会は審議会がIFRS第3号及びIFRS第11号の修正案を重大な変更なしに最終確定することを提言した。

(今後のステップ)

今後のボード会議で、審議会は次のことを議論する。

- a. 企業がIFRS第3号における再測定の要求事項を共同支配に対して従来保有していた持分にどのように適用するか
- b. その議論の結果を条件に、修正案を重大な変更なしに最終確定するという委員会の提言

IAS 第 19 号「従業員給付」－ 制度改訂、縮小又は清算 (アジェンダ・ペーパー2)

委員会は、軽微な制度事象（すなわち、制度改訂、縮小又は清算のうち、過去勤務費用又は清算損益に重要性がないもの）をIAS第19号の修正の範囲から除外しないことの含意について議論した。IAS第19号の修正案は、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金の利用可能性」に含まれていた。

委員会は、審議会は次のようにすべきであると提言した。

- a. 軽微な制度事象をIAS第19号の修正の範囲から明示的に除外することはしない。
- b. 結論の根拠において、IAS第19号の第99項の要求事項を適用する際に、修正が企業の重要性の評価にどのように影響を与えるのかを説明する。
- c. 公開草案のBC17項及びBC19項における確定給付負債の純額の再測定の頻度及び時期に対する言及を削除する。

(今後のステップ)

審議会は、委員会の提言を将来のボード会議で議論する。

委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について検討を行い、委員会のアジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。これらの暫定決定（委員会のアジェンダに追加しない理由を含む）は、将来の会議で再検討される予定である。暫定決定あるいは記述された理由に同意しないか又はそのような理由では不統一な実務を生じる可能性があると考えられる利害関係者は、2017年1月27日までにコメントを電子メールで ifric@ifrs.org に送信することを推奨する。同様に、暫定決定に同意する利害関係者も、委員会の理由に同意するかどうかを示して、その日までにコメントを送信することができる。受け取るすべての情報のやり取りは、書き手が機密事項としての取扱いを具体的に要求する場合を除き、公開の記録に掲載される。その場合には、十分な理由（例えば、商業上の機密）を根拠とするものでなければならない。

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」 — 初度適用企業としての子会社（アジェンダ・ペーパー5）

委員会は、親会社よりも後にIFRS基準の初度適用企業となる子会社が適用する会計処理を明確化するように求める要望を受けた。当該子会社には在外営業活動体があり、換算差額を資本の独立の内訳項目に累積している。要望は、IFRS第1号のD16項を適用して、子会社が換算差額累計額を、親会社のIFRS移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含まれるであろう金額で認識することが認められるかどうかを質問している。

IFRS第1号のD16項は、親会社よりも後にIFRS基準の初度適用企業となる子会社に、資産及び負債の測定に関する特例を設けている。子会社が独立の内訳項目に累積している換算差額は、資産でも負債でもない。したがって、委員会は、IFRS第1号のD16項は、子会社が換算差額累計額を、親会社のIFRS移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含まれるであろう金額で認識することを認めていないという結論を下した。

委員会は、子会社はIFRS第1号のD16項における特例を換算差額累計額に類推適用することはできないという結論も下した。IFRS第1号の第18項は、企業がIFRS第1号における特例を他の項目に類推適用することを禁止している。

したがって、子会社がIFRS基準の初度適用企業となる際に、子会社は換算差額累計額をIFRS第1号のD12項からD13項を適用して会計処理する。これらの各項目は、子会社が換算差額累計額をゼロで認識するか又はIFRS移行日現在で遡及的に認識することを要求している。

委員会は、IFRS基準における要求事項が、初度適用企業が換算差額累計額の会計処理方法を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

IFRS第9号「金融商品」 — 認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換（アジェンダ・ペーパー11）

委員会は、金融負債の認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換の会計処理に関する要望を受けた。より具体的には、この要望は、IFRS第9号を適用した場合に、企業がこのような条件変更又は交換から生じた金融負債の償却原価の修正を当該条件変更又は交換の日純損益に認識するかどうかに関するものであった。

委員会は、IFRS第9号のB5.4.6項の要求事項は、支払又は受取りの見積りのすべての改訂（金融負債の認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換から生じるキャッシュ・フローの変動を含む）に適用されることに留意した。これは、認識の中止が生じない金融資産の条件変更についてのIFRS第9号の要求事項及びIFRS第9号の付録Aにおける償却原価の定義（金融資産と金融負債の両方に適用される）と整合的である。

したがって、委員会は、企業は IFRS 第 9 号の B5.4.6 項を金融負債の認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換に適用すると結論を下した。その際に、企業は条件変更後の金融負債の償却原価を、条件変更後の契約上のキャッシュ・フローを当初の実効金利を用いて割り引くことによって再計算する。企業は、金融負債の償却原価の修正を、条件変更又は交換の日に収益又は費用として純損益に認識する。

委員会は、IFRS 第 9 号が金融資産の条件変更の会計処理に関して IFRS 第 9 号の 5.4.3 項において追加的な文言を導入したことに留意した。委員会は、企業が IFRS 第 9 号の適用開始の結果として、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の会計方針を変更する場合には、企業は IFRS 第 9 号の経過措置を適用し、これは IFRS 第 9 号のセクション 7.2 で定めている特定の救済措置を条件として遡及適用を要求するものであることに着目した。

委員会は、IFRS 第 9 号における原則及び要求事項が、認識の中止が生じない金融負債の条件変更及び交換を企業が会計処理するための適切な基礎を提供しているという結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

IAS第12号「法人所得税」 — 法人所得税に係る利息及び罰金（アジェンダ・ペーパー6）

IFRS 基準は、法人所得税に係る利息及び罰金の会計処理を具体的には扱っていない。IFRIC 解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」に対するコメント提出者は、企業は利息及び罰金に IAS 第 12 号又は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれかを適用していると述べた。

このフィードバックを踏まえて、委員会は、利息及び罰金に関するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。

分析に基づき、委員会は、利息及び罰金に関するプロジェクトは、すでに審議会又は委員会のアジェンダにある他のプロジェクトよりも優先度が高くはないと結論を下した。したがって、委員会は利息及び罰金に関するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

それでも、委員会は下記のことに着目した。

- a. 利息及び罰金に関して支払うべき金額又は受け取るべき金額が法人所得税であると企業が判断する場合には、企業は IAS 第 12 号を当該金額に適用する。企業が利息及び罰金に IAS 第 12 号を適用しない場合には、IAS 第 37 号を当該金額に適用する。
- b. IAS 第 12 号の第 79 項は、企業に税金費用（収益）の主要な内訳項目の開示を要求している。引当金の各クラスについて、IAS 第 37 号の第 84 項から第 85 項は、報告期間の期首及び期末現在の帳簿価額の調整表を他のさまざまな情報とともに要求している。したがって、企業が法人所得税に係る利息及び罰金を会計処理する際に適用するのが IAS 第 12 号なのか IAS 第 37 号なのかを問わず、企業は、当該利息及び罰金に関する情報に重要性があれば、当該情報を開示することになる。
- c. IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項は、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識した金額に最も重大な影響を与えているものの開示を要求している。

IAS第19号「従業員給付」 — 他国の通貨を採用した国における割引率（アジェンダ・ペーパー3）

委員会は、他国の通貨（米ドル）を公式又は法定の通貨として採用した国（エクアドル）において、退職後給付債務を割り引くために使用する率（割引率）を企業がどのように決定するのかを明確化するように求める要望を受けた。企業の退職後給付債務は米ドル建である。要望提出者は、企業が営業を行っている国（エクアドル）において米ドル建の優良社債の厚みのある市場はないと述べている。

要望提出者は、この状況において、企業は米ドル建の優良社債が発行されている他の市場又は国（例えば、米国）における当該社債の市場の厚みを考慮するのかどうかを質問した。米ドル建の優良社債に厚みのある市場がない場合には、IAS 第 19 号は、割引率を決定する際に、米ドル建の社債の市場利回りを使用することを企業に要求している。要望提出者は、企業はエクアドル政府の発行した米ドル建債券の市場利回りを

使用することができるのか、それとも企業は他の市場又は国における政府が発行した米ドル建債券の市場利回りを使用することを要求されるのかを質問した。

委員会は、IAS 第 19 号の第 83 項を適用すると次のようになることに着目した。

- a. 退職後給付債務が特定の通貨建となっている企業は、当該通貨建の優良社債の市場の厚みを評価する。企業はこの評価を自らが営業を行っている市場又は国に限定せず、当該通貨建の優良社債が発行されている他の市場又は国も考慮する。
- b. 当該通貨建の優良社債に厚みのある市場がある場合には、企業は報告期間の末日現在の優良社債の市場利回りを参照して割引率を決定する。たとえ企業が営業を行っている市場又は国においてそうした債券の厚みのある市場がない場合であっても同じである。この状況においては、企業は割引率を決定するために国債の市場利回りを使用しない。
- c. 当該通貨建の優良社債に厚みのある市場がない場合には、企業は当該通貨建の国債の市場利回りを用いて割引率を決定する。
- d. 企業は割引率を決定する際に参照すべき優良社債又は国債の適切な母集団を決定するために判断を適用する。債券の通貨及び期間は、退職後給付債務の通貨及び見積期間と整合的でなければならない。

委員会は、割引率は制度資産に係る期待利回りを反映しないことに留意した。IAS 第 19 号の BC130 項では、債務の測定は制度が実際に保有している制度資産の測定とは独立とすべきであると述べている。

さらに、委員会は IAS 第 19 号の第 75 項と第 83 項の要求事項の間の相互関係を考慮した。IAS 第 19 号の第 75 項は、数理計算上の仮定が互いに矛盾しないことを要求している。委員会は、IAS 第 19 号の第 83 項の要求事項を適用して算出された割引率が他の数理計算上の仮定と両立するのかどうか及びどの程度両立するのかを評価することは可能ではないと結論を下した。したがって、企業は割引率を決定する際に IAS 第 19 号の第 83 項の要求事項を適用する。

委員会は、IAS 第 19 号の要求事項は、他国通貨を公式又は法定の通貨として採用した国で企業が営業を行っている場合に企業が割引率を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

IAS第32号「金融商品：表示」 — 中央清算の取次ぎを受けたデリバティブ（アジェンダ・ペーパー10）

いくつかの法域では、特定のデリバティブについて中央決済機関（CCP）を通じて清算することを強制している。CCP を通じて清算するためには、企業は清算参加者でなければならない[1]。清算が要求される商品の種類や、それを取り巻く法的枠組みは、法域間で異なっている。

委員会は、清算参加者の観点からの中央清算の取次ぎを受けたデリバティブの会計処理を明確化するように求める要望を受けた。

委員会は、清算参加者はまず金融商品に関する要求事項を適用するという結論を下した。より具体的には、委員会は次のことに着目した。

- a. 取引により IFRS 第 9 号「金融商品」（又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」）の範囲に含まれる契約が生じる場合には、清算参加者は当該契約に IFRS 第 9 号（IAS 第 39 号）を適用する。IFRS 第 9 号（IAS 第 39 号）は、企業が金融商品の契約条項の当事者となった時に当該金融商品を財政状態計算書において認識することを要求している。清算参加者は、認識した金融資産と金融負債を別々に表示する。ただし、IAS 第 32 号の第 42 項の相殺の要求事項に従って、財政状態計算書における純額表示が要求されている場合は除く。
- b. 取引が IFRS 第 9 号（IAS 第 39 号）の範囲に含まれるものでなく、他の IFRS 基準が具体的に当てはまらない場合には、その場合に限り、清算参加者は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及

び誤謬」の第10項から第12項のヒエラルキーを適用して、当該取引についての適切な会計方針を決定する。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項は、中央清算の取次ぎを受けたデリバティブを清算参加者が会計処理するための適切な基礎を提供しているという結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

[1] 清算参加者は、清算ブローカーと呼ばれる場合もある。

IAS第33号「1株当たり利益」 — 参加型の資本性金融商品に係る支払から生じた税金（アジェンダ・ペーパー4）

委員会は、基本的1株当たり利益（EPS）を計算する際に企業が普通株主に帰属する純利益をどのように算定するのかを明確化するよう求める要望を受けた。要望書に記述された事実パターンでは、

- a. 企業は2つのクラスの資本性金融商品（普通株式と参加型資本性金融商品）を有している。参加型持分保有者は、あらかじめ決定された算式に従って、普通株主とともに配当に参加する。
- b. IAS第32号「金融商品：表示」を適用して、企業は参加型金融商品を資本に分類する。配当は、普通株主に配当が支払われる場合にのみ参加型持分保有者に支払われる。
- c. 参加型金融商品に係る配当は、税務上損金算入される。したがって、そうした支払は課税所得を減少させ、それゆえ税務当局に支払うべき法人所得税を減少させる（「税務上の便益」）。

要望提出者は、基本的EPSの計算において普通株主に帰属する純利益（すなわち、分子）を算定する際に、参加型持分保有者への純利益の仮想的分配から生じる税務上の便益を企業が反映するのかどうかを質問した。

IAS第33号のA14項は、さまざまなクラスの株式及び参加型資本性金融商品への純利益の配分を、配当の権利及び未処分利益に対する他の権利に従って行うことを企業に要求している。IAS第33号のA14項は、普通株式及び参加型資本性金融商品に対する純損益（累積配当及び当期に宣言された配当について調整後）の配分を、当期の純損益のすべてが分配されたかのように（すなわち、仮想的分配）、利益に対する各金融商品の持分の範囲で行うことを要求している。

委員会は、基本的EPSを計算する際に、企業は、普通株主に帰属する純損益を税務上の便益のうち当該普通株主に帰属する部分について調整すると結論を下した。これは、税務上の便益はIAS第33号のA14項で要求されている参加型持分保有者への純利益の分配の直接の結果であるからである。企業は、当該税務上の便益を資本に認識するのか純損益に認識するのかに関係なく、この会計処理を適用する。

委員会は、この処理はIAS第33号の第11項に示されている基本的EPSの目的（すなわち、報告期間にわたる企業の業績に対する各普通株式の持分の測定値を提供すること）とも整合的であることに着目した。

委員会は、IAS第33号における原則及び要求事項は、要望書に記述されていた事実パターンにおいて企業が基本的EPSを計算するための適切な基礎を提供しているという結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

（アジェンダ・ペーパー4：設例）

委員会は、委員会の結論を適用した設例を今後の会議で検討する。その設例は、いくつかの報告期間にわたる会計処理を例示するものとなる。

IAS第41号「農業」 — 果実生成型植物の上で生育する生物資産（アジェンダ・ペーパー7）

委員会は、果実生成型植物の上で生育する生産物の公正価値測定に関する要望を受けた。より具体的には、この要望は、アブラヤシの上で生育する果実を、企業がIAS第41号の第30項を適用して公正価値の推定を反証する可能性のある生物資産の一例と委員会が考えるかどうかを質問した。

委員会は次のことに着目した。

- a. IAS第41号の第5C項は、果実生成型植物の上で生育する生産物は生物資産であると述べている。したがって、企業はアブラヤシに生育する果実をIAS第41号を適用して会計処理する。
- b. IAS第41号の第10項における認識の要求事項は、どのような場合に企業がアブラヤシの上で生育する果実をアブラヤシ自体（企業はこれをIAS第16号「有形固定資産」を適用して会計処理する）と区別して認識するのかを定めている。企業は、過去の事象の結果として生物資産を支配していて、当該資産に関連した将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、当該資産の公正価値又は原価を信頼性をもって見積れる場合には、当該資産を認識する。
- c. 企業は、生物資産を当初認識時及び各報告期間の期末日現在に売却コスト控除後の公正価値で測定する。ただし、当初認識時に公正価値を信頼性をもって測定できない場合は除く（IAS第41号の第12項）。
- d. IAS第41号の第30項は、生物資産について公正価値を信頼性をもって測定することができるという推定を含んでいる。しかし、この推定は、市場価格が利用可能でなく代替的な公正価値測定が明らかに信頼できないと判断される生物資産について、当初認識時にのみ反証することができる。IAS第41号の第30項は、いったんこうした生物資産の公正価値が信頼性をもって測定できるようになった後は、企業は当該資産を売却コスト控除後の公正価値で測定すると述べている。

委員会は、IAS第41号の第30項における「明らかに信頼できない」への言及は、推定を反証するためには、企業はいかなる公正価値測定も明らかに信頼できないことを立証しなければならないことを示唆していると結論を下した。IAS第41号のBC4C項は、果実生成型植物に関するIAS第41号の修正を開発した際に、果実生成型植物の上で生育する生産物の公正価値測定が明らかに信頼できない可能性があるのは、企業が重大な実務上の困難に遭遇した場合のみであると審議会が予想していたことを示唆している。しかし、委員会は、逆は必ずしも真ではないことに着目した。すなわち、企業が重大な実務上の困難に遭遇するとしても、これは必ずしも、生産物のいかなる公正価値測定も明らかに信頼できないということを意味しない。BC4C項において、審議会は、この状況において、企業はそれが明らかに信頼できないかどうかを検討すべきであると考えていた。

委員会は、要望書が、支持し得る仮定の考え得る相違（これは著しく異なる評価を生じる可能性がある）が、IAS第41号のBC4C項で言及されている「重大な実務上の困難」を構成するのかどうかを質問しているように思われることに着目した。委員会は、これは重大な実務上の困難の証拠ではなく、それ自体及びそれ単独では、明らかに信頼できないことにはならないと結論を下した。

委員会は、IAS第1号「財務諸表の表示」の第125項が、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがある仮定及び見積りに関する情報を開示することを企業に要求していることに留意した。さらに、IFRS第13号「公正価値測定」の第91項では、公正価値測定の作成に使用された評価技法及びインプット並びにレベル3のインプットを用いた測定の影響を財務諸表の利用者が理解するのに役立つ情報を開示することを企業に要求している。

委員会は、要望書が委員会に、果実生成型植物の上で生育する特定の種類の生産物に関する公正価値測定が明らかに信頼できないかどうかの結論を下すよう求めていることに着目した。委員会は、委員会の役割は非常に個別的な適用上の疑問について結論を下すことではない（特に、IFRS基準を適用する際に要求される

判断の適用に関するものである場合には)と決定した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

委員会のアジェンダ決定

IFRS第10号「連結財務諸表」 — 投資企業と子会社 (アジェンダ・ペーパー8A)

委員会は、IFRS第10号における投資企業についての要求事項(企業がIFRS第10号の第27項及び第28項の要求事項をどのように適用するのか、及び投資企業が特定の状況においてIFRS第10号の第32項を適用して子会社を連結するのかどうかをどのように評価するのかを含む)に関する要望を受けた。委員会は下記の質問について議論した。

- a. 企業がIFRS第10号の第27項に記述された3つの要素のすべてを有しているが、IFRS第10号の第28項に列挙されている投資企業の典型的な特徴のうちの1つ又は複数をもっていない場合、投資企業の要件を満たすか。(質問a)
- b. 企業が投資管理サービスの履行を第三者に外注している場合に、企業は投資者への投資管理サービス(IFRS第10号の第27項(a)で定められている)を提供しているのか。(質問b)
- c. 投資企業は、投資関連サービスを、自身で又は子会社を通じて、第三者にどの程度提供することができるのか。(質問c)
- d. 子会社は、投資ポートフォリオを受益所有者として保有することによって、親会社である投資企業の投資活動に関連するサービス(IFRS第10号の第32項で定められている)を提供しているのか。(質問d)

(質問a)

IFRS第10号の第27項は、企業が投資企業に該当するために有していなければならない3つの要素を列挙している。IFRS第10号のB85A項は、企業が投資企業なのかどうかを判定する際にすべての事実及び状況を検討することの重要性を強調し、第27項における投資企業の定義の3つの要素を有している企業が投資企業であると述べている。B85B項からB85M項は、定義の要素をさらに詳細に記述している。

IFRS第10号の第28項は、企業が第27項における3つの要素を有しているかどうかを判定する際に考慮する典型的な特徴を列挙しており、これらの特徴のいずれかが欠けていても必ずしも企業が投資企業に該当しなくなるわけではないと述べている。IFRS第10号のB85N項は、IFRS第10号の第28項に列挙されている投資企業の典型的な特徴のうち1つ又は複数欠けていることは、企業が投資企業なのかどうかを判定する際に追加的な判断が要求されることを示すものである旨を明確化している。

したがって、委員会は、IFRS第10号の第27項における投資企業の定義の3つの要素を有している企業は投資企業であると結論を下した。これは、たとえ当該企業がIFRS第10号の第28項に列挙されている投資企業の典型的な特徴の一部を有していない場合であっても当てはまる。

(質問b)

IFRS第10号の第27項(a)は、投資企業が投資者に投資管理サービスを提供していることを要求している。IFRS第10号は、投資企業がこれらのサービスをどのように提供しなければならないのかを定めておらず、これらのサービスの履行を第三者に外注することを禁じてはいない。

したがって、委員会は、投資者への投資管理サービスの提供に責任を負っている投資企業は、他の者を自らに代わってこれらのサービスの一部又は全部の履行に従事させることができる(すなわち、これらのサービスの一部又は全部の履行を外注することができる)と結論を下した。

(質問 c)

IFRS 第 10 号の第 27 項(b)は、投資企業の事業目的は資本増価、投資収益又はその両方のためにのみ投資することであると定めている。IFRS 第 10 号の B85C 項は、投資企業は、企業が引き続き投資企業の定義を満たす限り、投資に関連するサービスを直接に又は子会社を通じて、投資者のほか第三者に提供していてもよい(たとえ当該活動が企業にとって実質的なものであっても)と述べている。

したがって、委員会は、投資企業は、投資に関連するサービスが自らの中心的な投資活動に付随するものであり、したがって投資企業の事業目的を変化させない限り、投資に関連するサービスを直接に又は子会社を通じて、第三者に提供することができる結論を下した。

委員会は、投資企業は子会社が提供する投資管理サービス(第三者に提供されるものを含む)が投資企業の投資活動に関連するものかどうかを評価することに着目した。その場合、投資企業は、投資企業が自ら IFRS 第 10 号の第 27 項(b)における投資企業の定義の要素を有しているのかどうかを判定する際に、これらのサービスを含める。

委員会は、IFRS 第 10 号の第 32 項を適用して、投資企業は、主たる目的及び活動が投資企業の投資活動に関連するサービスを提供することである投資企業でない子会社を連結することにも留意した。

(質問 d)

委員会は、質問 d に類似した質問を過去に議論していたことに着目した。2014 年 3 月の会議で、委員会は、子会社が投資を税務の最適化の目的で保有していて当該子会社の中に活動が何もない場合には、当該子会社は投資に関連したサービス又は活動を提供していないという結論を記載したアジェンダ決定を公表した。

同様に、委員会は、投資企業は受益所有者としての子会社による(そして子会社の財務諸表において認識されている)投資の保有を、親会社である投資企業の投資活動に関連するサービス(IFRS 第 10 号の第 32 項で定めている)とは考えないと結論を下した。

4 つの質問のすべて(すなわち、質問 a から d)について、委員会は、IFRS 基準における原則及び要求事項が、特定された状況のそれぞれにおける適切な会計処理を企業が決定できる十分な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項をアジェンダに追加しないことを決定した。

(アジェンダ・ペーパー 8A: 審議会への報告書)

投資企業である子会社の連結に関する暫定的アジェンダ決定に対するフィードバックが、IFRS 第 10 号の適用後レビューの一環として、審議会に検討のため報告される。

IAS 第 12 号「法人所得税」 - 事業ではない単一資産企業の取得時の繰延税金の認識 (アジェンダ・ペーパー 8C)

委員会は、企業は連結財務諸表において、唯一の資産として投資不動産を有している他の企業の株式のすべてを取得する取引をどのように会計処理するのかを質問している要望書を受け取った。提出された事実パターンでは、被取得企業は、当該投資不動産を公正価値で測定することから生じた繰延税金負債を財政状態計算書に認識していた。関連する繰延税金負債があるため、株式に対する支払額は当該投資不動産の公正価値を下回っている。要望書に記述されていた取引は、IFRS 第 3 号「企業結合」における企業結合の定義を満たしていない。被取得企業が事業ではないからである。取得企業は、IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルを適用している。

要望提出者は、IAS 第 12 号の第 15 項(b)の要求事項が、取得企業が当該取引の当初認識時に繰延税金負債を認識することを認めているのかどうかを質問した。そうでないとした場合に、要望提出者は委員会に、IAS 第 12 号の第 15 項(b)の要求事項を修正して、こうした状況において、取得企業が当該取引の当初認識の直後

に投資不動産を公正価値で測定することによる利得を認識しないようにすべきかどうかを検討するよう求めた。

委員会は、次のことに留意した。

- a. この取引は企業結合ではないので、IFRS 第 3 号の第 2 項(b)は、取得企業が、連結財務諸表において、取得した資産及び引き受けた負債に購入価格を配分するよう求めている。
- b. IAS 第 12 号の第 15 項(b)は、企業は、企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識から生じる将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しないと述べている。

したがって、取得時に、取得企業は連結財務諸表において投資不動産のみを認識し、繰延税金負債は認識しない。そのため、取得企業は購入価格全体を投資不動産に配分する。

委員会は、IFRS 基準の要求事項は企業がこの取引の会計処理方法を決定できる十分な基礎を提供していると結論を下した。委員会は、IAS 第 12 号の第 15 項(b)の当初認識の例外についての再検討には審議会レベルでのプロジェクトが必要となるという結論も下した。したがって、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。

委員会は、審議会が最近、IAS 第 12 号に関するプロジェクトを審議会のアジェンダに追加すべきかどうかを検討したが、追加しないと決定したことに留意した。したがって、委員会は、このトピックに関するプロジェクトをアジェンダに追加することの検討を審議会に提言しなかった。

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」 — ファンド・マネジャーによる重要な影響力の評価（アジェンダ・ペーパー8B）

委員会は、ファンド・マネジャーが、自ら管理し投資を有しているファンドに対する重要な影響力を評価するかどうか、評価する場合、どのように評価するのかの明確化を求める要望を受けた。要望書に記載されたシナリオでは、ファンド・マネジャーはIFRS 第 10 号「連結財務諸表」を適用して、自らは代理人であり、したがってファンドに対する支配を有していないと判定する。ファンド・マネジャーは、ファンドに対する共同支配を有していないという結論も下している。

委員会は、ファンド・マネジャーは、管理しているファンドに対して支配、共同支配又は重要な影響力を有しているかどうかの評価を、関連するIFRS 基準（重要な影響力の場合は、IAS 第 28 号）を適用して行うことに着目した。

委員会は、支配の判定におけるIFRS 第 10 号とは異なり、IAS 第 28 号は、代理人の立場で保有している意思決定権限が重要な影響力の評価に影響するかどうか及びどのように影響するのかを考慮していないことに留意した。IFRS 第 10 号を公表した際に、審議会は重要な影響力の定義も、IAS 第 29 号における重要な影響力を評価する方法に関する要求事項も変更しなかった。委員会は、代理人の立場で保有している意思決定権限に関する要求事項を、IAS 第 28 号における重要な影響力の定義の包括的な見直しと切り離して開発するとはできないと結論を下した。

さらに、委員会は、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の第 7 項(b)が、他の企業に対する重要な影響力を有しているかどうかを判定する際に行った重要な判断及び仮定に関する情報の開示を企業に要求していることにも着目した。IFRS 第 12 号の第 9 項における例示は、IFRS 第 12 号の第 7 項(b)の要求事項が、企業が他の企業に対して重要な影響力を有していると判断した場合と有していないと判断した場合の両方に適用される旨を明確化している。

委員会は、質問された問題を現行のIFRS 基準の枠内で効率的に解決することはできないであろうと結論を下した。したがって、この論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

(アジェンダ・ペーパー8B：審議会への報告書)

この事項は、持分法のリサーチ・プロジェクトの一環として検討するために審議会に報告される。

コモディティ・ローン (アジェンダ・ペーパー8D)

委員会は、コモディティ・ローン取引をどのように会計処理すべきかに関して要望を受けた。具体的には、当該取引は、銀行が金地金を第三者から借りて (契約 1)、それからその金地金を別の第三者に同じ条件でより高い手数料で貸す (契約 2) という取引である。銀行はこの 2 つの契約を互いに考慮して締結するが、両契約は紐付きではない (すなわち、銀行は両契約を互いに独立に交渉する)。それぞれの契約において、借手は契約の開始時に金地金の法的所有権を獲得するとともに、契約の終了時に、受け取ったのと同じ品質及び量の金地金を返還する義務を有している。金地金の貸付と交換に、それぞれの借手は契約期間にわたりそれぞれの貸手に手数料を支払うが、契約開始時にキャッシュ・フローはない。

委員会は、この 2 つの契約の期間にわたり、金地金を借り入れて貸し付ける銀行が次のものを認識するかどうかを質問された。

- a. 金地金 (又は金地金を受け取る権利) を表す資産
- b. 金地金を引き渡す義務を表す負債

委員会は、要望書における具体的な取引はどの IFRS 基準の範囲にも明確に含まれていない可能性があることに着目した [注 1]。ある取引に具体的に当てはまる基準がない場合、企業は会計方針を策定して当該取引に適用する際に、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用する。その際、IAS 第 8 号の第 11 項は、企業が次のことを検討することを要求している。

- a. 類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準の要求事項があるかどうか。ない場合には、
- b. 「概念フレームワーク」における資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識規準及び測定概念を適用して、当該取引をどのように会計処理すべきか

委員会は、IAS 第 8 号の第 10 項を適用して、策定された会計方針は次のような情報をもたらすものでなければならないことに留意した。(i) 利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性があり、かつ、(ii) 信頼性がある (すなわち、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを忠実に表現し、経済的実質を反映し、中立的で慎重で重要性があるすべての点で完全である)。委員会は、類似の事項や関連する事項を扱っている要求事項を考慮する際に、企業はそうした類似の事項や関連する事項を扱っている要求事項のすべて (関連する開示要求を含む) を考慮することにも着目した。

委員会は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 112 項(c)の要求事項が、企業が、要望書に記述されたようなコモディティ・ローン取引について、IAS 第 8 号の第 10 項及び第 11 項を適用して会計方針を策定する場合に当てはまることにも着目した。これらの要求事項を適用する際に、企業は、こうしたコモディティ・ローン取引の会計処理及び関連するリスクの理解に関連性がある情報を提供するために追加的な開示が必要かどうかを検討する。

委員会は、問われた質問を現行の IFRS 基準の枠内で効率的に解決することはできないであろうと結論を下した。コモディティに関わる取引の範囲が広いということは、狭い範囲の基準設定活動では企業にとって限定的な便益しかなく、意図しない結果を生じるリスクが高いことを意味している。したがって、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。

[注 1] しかし、委員会は、コモディティに関する他の取引 (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ことに着目した。

(アジェンダ・ペーパー8D：審議会への報告書)

審議会は、アジェンダ・ペーパー8D に記述された事項を今後のボード会議で議論する。暫定的アジェンダ決定に対するフィードバックは、審議회가コモディティ取引の会計処理に関するプロジェクトに取り組むべきであることを示唆していた。審議会は、そうしたプロジェクトの他の審議会プロジェクトとの比較での相対的優先度を評価することになる。

その他の事項

委員会の仕掛案件のアップデート（アジェンダ・ペーパー12）

委員会は、今後の会議での検討のための2つの新たな要望に関する報告書を受け取った。取引価格の配分（IFRS第3号）と金融資産の分類（IFRS第9号）である。

審議会に報告された事項（アジェンダ・ペーパー13）

委員会は、過去に審議会に報告された事項に関する報告書を受け取った。委員会は、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に関する1つのトピックを今後の会議で再検討することを決定した。そのトピックは、共通支配下の関連会社又は共同支配企業に対する持分の取得に関するものであり、これが前回議論されたのは2013年5月の委員会であった。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X