

公表基準等の解説

修正国際基準公開草案第4号「『修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）』の改正案」の公表

ASBJ 専門研究員 たにともゆき
谷 智之

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2017年4月11日に「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」を改正し、2016年9月30日時点で国際会計基準審議会（IASB）により公表されている会計基準及び解釈指針（以下「会計基準等」という。）のうち、2017年12月31日までに発効する会計基準等に関するエンドースメント手続を実施している。

ASBJは、その後、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）を主な対象としてエンドースメント手続を進めており、それに係る修正国際基準公開草案第4号「『修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）』の改正案」（以下「2017年6月改正ED」という。）（コメント募集期限：2017年8月21日）を公表している。本稿では、2017年6月改正EDの公表の経緯、概要等を紹介する。なお、本稿における意見に関わる部分については、私見であることをあらかじめお断りする。

2. 公表の経緯

ASBJは、企業会計審議会が公表した「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月）の記載に基づき、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」を設置し、2012年12月31日までにIASBにより公表された会計基準等に関するエンドースメント手続（エンドースメント手続の概要については、「5. エンドースメント手続の概要」を参照）を実施し、2015年6月30日に「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）を公表した。

その後、2016年7月25日及び2017年4月11日に修正国際基準の改正を行っており、2017年6月改正EDは3度目の改正に係るものとなる。

2017年6月改正EDでは、IFRS第15号及びこれに関連する改正会計基準のエンドースメント手続が行われた他、2016年10月以後2016年12月末までにIASBにより公表された新規の又は改正された会計基準等のうち2017年12月末までに発効するものをエンドースメント手続の対象とし、修正国際基準のうち「修正国際基準の適用」の改正が提案されている。

3. 修正国際基準の概要

修正国際基準は以下から構成されている。

- ① 「修正国際基準の適用」
- ② ASBJ が採択した IASB により公表された会計基準等
- ③ 「企業会計基準委員会による修正会計基準」

①の「修正国際基準の適用」は、修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合に準拠すべき規定を定めている。②は、エンドースメント手続の結果として ASBJ が採択した IASB により公表された会計基準等であり、「修正国際基準の適用」の別紙 1 のリストとして示されている。③の「企業会計基準委員会による修正会計基準」は、②の会計基準等のうち一部に対して「削除又は修正」を行うものであり、対象となる会計基準等が「修正国際基準の適用」の別紙 2 に示されている。

4. エンドースメント手続の対象

今回のエンドースメント手続の具体的な対象は以下のとおりである。

- (1) IFRS 第 15 号及びこれに関連する改正会計基準、すなわち、
 - ① IFRS 第 15 号 (2014 年 5 月公表)
 - ② 「IFRS 第 15 号の発効日」(2015 年 9 月公表)
 - ③ 「IFRS 第 15 号の明確化」(2016 年 4 月公表)
- (2) その他の会計基準等(「IFRS 基準の年次改善 2014-2016 年サイクル」の「基準の範囲の明確化 (IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の修正)」(以下「IFRS 第 12 号の修正」という。)(2016 年 12 月公表))

5. エンドースメント手続の概要

エンドースメント手続は IASB により公表された会計基準等について、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みである。

今回のエンドースメント手続においても、これまでのエンドースメント手続と同様に、次の点を勘案することとしている。

- ▶会計基準に係る基本的な考え方
- ▶実務上の困難さ(作成コストが便益に見合わない等)
- ▶周辺制度との関連(各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか)

また、エンドースメント手続を行ううえで、これまでのエンドースメント手続と同様に、「削除又は修正」を必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することとした。なお、当該方針により手続を行う理由は、次のとおりである。

- ▶IFRS は所定のデュー・プロセスを経て開発及び公表されたものであり、また、ASBJ 及び我が国の市場関係者も関与して開発されていること
- ▶多くの「削除又は修正」が行われた場合、市場関係者に修正国際基準が IFRS から派生したものであるとして受け止められない可能性があること
- ▶各国又は地域におけるエンドースメント手続の状況をみると、IASB により公表された会計基準等について、「削除又は修正」を行っ

ている国又は地域は限られており、「削除又は修正」を行っている場合においても、必要最小限にとどめていること

- ▶ IASBにより公表された会計基準等との比較可能性に配慮すること
- ▶ 少数の項目に絞ることによって、我が国の考え方をより強く表明することができると思われること

6. IFRS 第 15 号及びこれに関連する改正会計基準のエンドースメント手続における検討

（「削除又は修正」の要否の検討を行う項目の抽出）

「4. エンドースメント手続の対象」の(1)に記載した会計基準等について、次を通じて、「削除又は修正」の要否の検討を行う項目の抽出がなされている。

- ▶ 欧州連合（EU）におけるエンドースメントの状況の確認
 - ▶ 既にエンドースメントされた収益認識に関連する会計基準等（IAS 第 11 号「工事契約」（以下「IAS 第 11 号」という。）及び IAS 第 18 号「収益」（以下「IAS 第 18 号」という。）等）及び対応する日本基準の取扱いとの比較
 - ▶ ASBJ による我が国における収益基準開発の取組みにおいて議論された適用上の課題¹の確認
 - ▶ IFRS 第 15 号の開発時に我が国から行った意見発信のフォローアップ
- 検討の結果、「削除又は修正」の要否の検討を行う中心的な項目として次の(1)及び(2)が抽出

され、我が国の収益基準開発の議論を参考とする中で聞かれた指摘に対応すべき項目として(3)が挙げられている。

- (1) 支配の移転の考え方の工事契約への適用
- (2) 開示（注記事項）
- (3) その他の項目（原価回収基準、棚卸資産以外（固定資産等）の売却の会計処理）

（「支配の移転の考え方の工事契約への適用」の検討）

IFRS 第 15 号では、収益の認識時期を、財又はサービスに関する顧客の支配の獲得により判断するとされている（IFRS 第 15 号 第 31 項）。エンドースメント手続の検討の過程では、当該支配の移転の考え方について、工事進行基準は企業の活動を基礎として業績を測定するものであり支配の移転の考え方と相容れず、基準内で整合性が図られていないのではないかとの懸念が聞かれた。この点、IASB における IFRS 第 15 号の開発過程では、我が国をはじめとした市場関係者から、新たな会計基準の下で工事進行基準の適用が認められない場合には工事契約に関する有用な情報が提供されなくなるとの懸念が寄せられたことを受け、支配の移転の考え方を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされている。

このような IFRS 第 15 号の開発の経緯を踏まえて検討した結果、ASBJ は、2017 年 6 月改正 ED において、IFRS 第 15 号における支配の移転の考え方の工事契約への適用について「削除又は修正」を行わないことを提案して

1 ASBJ は、我が国における収益基準開発にあたり、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（2016 年 2 月 4 日公表、2016 年 4 月 22 日改訂）を公表し、2016 年 5 月 31 日までコメントを募集しており、2017 年 6 月改正 ED の公表に向けた検討においても同意見募集文書に寄せられた意見等を参考にしている。

ASBJ はまた、寄せられた意見等に基づく議論の結果として、2017 年 7 月 20 日に企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」を公表し、2017 年 10 月 20 日までコメントを募集している。

いる。

〔開示（注記事項）〕の検討

IFRS 第 15 号では、認識される収益に関する財務諸表利用者の理解に役立つことを目的として、既存の IAS 第 11 号及び IAS 第 18 号等と比し、開示の要求事項が大幅に拡充されている。当該開示の拡充に対して、実務上の負担についての強い懸念が我が国の関係者より寄せられていた。これを踏まえ、ASBJ は、作成コストが便益に見合わないとする「5. エンドースメント手続の概要」に示す実務上の困難さの観点から、「収益の分解」（IFRS 第 15 号第 114 項及び第 115 項）、「契約残高」（IFRS 第 15 号第 116 項から第 118 項）、「残存履行義務に配分した取引価格」（IFRS 第 15 号第 120 項から第 122 項）などの特に懸念が寄せられた 3 項目を中心に、開示の要求事項の「削除又は修正」の要否の検討を行った。

我が国の関係者の懸念は、実務上の負担への懸念に対応するための IASB による当初提案からの負担の軽減が不十分であるとするものであったが、ASBJ は、現時点では各国の早期適用の事例及び我が国の準備状況に関する情報が限定的であり、IFRS 第 15 号の開示の要求事項について、便益がコストに見合っているとす IASB の主張を否定する根拠が十分に見出せないと判断した。したがって、ASBJ は、前述の 3 項目を含む IFRS 第 15 号の開示の要求事項について「削除又は修正」を行わないことを提案している。

〔その他の項目〕の検討

原価回収基準（IFRS 第 15 号第 45 項）

今回のエンドースメント手続では、我が国の収益認識基準の開発の議論を参考としており、当該議論において、原価回収基準の適用が工事契約に係る財務指標を歪め、期間比較等を困難

にするおそれがある等の懸念が示されたことから、エンドースメント手続の観点からも検討がなされた。

その結果、当該項目については、「履行義務の充足が進捗しているという事実を反映する」との論拠（IFRS 第 15 号 BC180 項）を否定するまでには至らないと考えられることから、「削除又は修正」を行わないこととしている。

棚卸資産以外（固定資産等）の売却の会計処理（IFRS 第 15 号付録 D IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正、及び、IAS 第 38 号「無形資産」の修正）

エンドースメント手続を実施する過程で、我が国の収益認識基準の開発の議論を参考とする中で、固定資産等の売却の会計処理が当該開発の範囲に含まれておらず、また、固定資産等の売却取引について譲渡人の継続的関与がある場合に、IFRS 第 15 号が主な対象とする棚卸資産と異なる考慮が必要となる可能性があると考えられたため、ASBJ は、追加的な検討を行った。

その結果、固定資産等の売却取引についての認識の中止の時点の判断は、一定の幅があり得る分野であり、棚卸資産と同様に、固定資産等についても支配の移転の考え方を統一的に適用するとの趣旨を否定するまでには至らないと考えられることから、「削除又は修正」を行わないこととしている。

7. その他の会計基準等のエンドースメント手続

「4. エンドースメント手続の対象」の(2)で示す「IFRS 第 12 号の修正」については、2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から発効するものとして、速やかなエンドースメント手続が必要と考えられたことから、今般エンドースメ

ント手続が行われている。

IFRS 第 12 号の修正は、IFRS 第 12 号の要求事項のうち、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」に従う売却目的の保有又は非継続事業に分類される子会社等に適用される要求事項を明確化したものであり、IFRS 第 12 号の基本的な取扱いに変更はないため、IFRS 第 12 号の修正について「削除又は修正」の可否を検討する必要はないとして、「削除又は修正」を行わないこととしている。

8. 「修正国際基準の適用」の改正

前述の検討結果を踏まえ、2017 年 6 月改正 ED では、「修正国際基準の適用」の「別紙 1 ASBJ が採択した IASB により公表された会計基準等」を改正する提案を行っている。また、「修正国際基準の適用」は、これまでと同様に、公表日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用することとしており、経過措置についても変更は提案されていない。