

IASB 公開草案「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」の解説

ASBJ 専門研究員

まきの 牧野 めぐみ

ASBJ 専門研究員

やまだ てつや
山田 哲也

(前) ASBJ 専門研究員

むらせ しんご
村瀬 進吾

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2019 年 5 月 21 日に公開草案「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」(コメント期限: 2019 年 8 月 20 日) (以下「本公開草案」という。) を公表した。「年次改善」とは、IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」において、基準又は解釈指針の狭い範囲の又は軽微な修正であり、各修正に関連性はないが 1 つの文書にまとめて公開されるものであると定義されている。本公開草案では、4 つの基準書に関する修正案が含まれており、本稿では、修正の提案に至った背景及びその概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案 (初度適用企業としての子会社)

1. 背景

IFRS 第 1 号 D16 項(a)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 (以下「子会社」という。) に対して、親会社の IFRS 移行日に基づき資産及び負債を測定する免除規定を設けている。D16 項(a)は資産及び負債のみに適用され、資本の内訳項目には適用されない。したがって、D16 項(a)を適用する子会社は、換算差額累計額について、遡及適用を行うか、IFRS 第 1 号 D13 項における免除規定を適用して子会社の IFRS 移行日現在でゼロとすることとなる。この結果、子会社は、換算差額累計額について異なる IFRS 移行日に基づく 2 組の会計記録を並行的に保存することを要求される可能性がある。IASB は、D16 項(a)における免除規定を、子会社の換算差額累計額にも適用されるよう要望を受けた。

2. 修正案の概要

IFRS 第 1 号 BC60 項は、IASB が D16 項(a)の免除規定を設けたのは、子会社が異なる IFRS 移行日に基づく 2 組の会計記録を並行的に保存することを回避するためであると説明しており、この論拠に基づき、子会社の換算差額累計額も D16 項(a)の免除規定の対象とするこ

とが提案されている。

また、IASB は、D16 項(a)の適用を選択する子会社に対して、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められていたであろう帳簿価額により測定することを要求することを提案している。

なお、過去に IFRS 第 1 号を適用した企業に対しては、当該修正案の適用は認められないことが提案されている。

3. 適用日

本公開草案において適用日は提案されておらず、本公開草案について受け取ったコメントを検討して決定される予定である。早期適用が認められることが提案されている。

Ⅲ. IFRS 第 9 号「金融商品」の修正案（金融負債の認識の中止に関する「10%」テストに含まれる手数料

1. 背景

IFRS 第 9 号は、金融負債の条件変更又は交換が行われた場合、認識の中止を行うべきかどうかを決定するにあたり、新規又は条件変更後の条件が当初の条件と大幅に異なっているかどうかを企業が評価することを要求している。当該評価の目的上、新たな条件が大幅に異なるものとして取り扱われるのは、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値（受取手数料を控除後の支払手数料を含み、当初の実効金利で割り引く）が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と少なくとも 10% 異なる場合であるとされている（「10% テスト」）。IASB は、企業がどの手数料及びコストを「10% テスト」に含めるのかについて明確化するよう要望を受けた。

2. 修正案の概要

IASB は、借手及び貸手との間で授受する

キャッシュ・フローに限定することは、当初の条件と新しい条件との間の差異が大幅であるかどうかについて借手と貸手との間の契約上のキャッシュ・フローの変動に基づいて定量的に評価するという「10% テスト」の目的に合致するとしている。本公開草案においては、「10% テスト」の要求事項に関する IFRS 第 9 号 B3.3.6 項を修正し、「10% テスト」の目的上、借手と貸手との間で授受される手数料（借手又は貸手のいずれかが他方に代わって授受する手数料を含む）のみが含まれることについて明確化することを提案している。

3. 適用日及び経過措置

本公開草案において適用日は提案されておらず、本公開草案について受け取ったコメントを検討して決定される予定である。早期適用が認められることが提案されている。また、本修正案を最初に適用する事業年度の期首以後に条件変更又は交換が行われる金融負債に適用することが提案されている。

Ⅳ. IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例の修正案（リース・インセンティブ）

1. 背景

IASB は、IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例 13 におけるリース・インセンティブに関する説明が原因となって、IFRS 第 16 号の適用に混乱が生じる可能性があることを伝えられた。具体的には、設例 13 の限定的な事実に基づき、借手が賃借設備改良に関する補償を IFRS 第 16 号で定義されているリース・インセンティブと考える理由が不明確であるというものである。

設例 13 では、貸手から借手への支払がリース・インセンティブの定義を満たす場合と満たさない場合が例示されていた。「賃借設備改良

について借手に生じたコストは、使用権資産の取得原価に含まれていないからである」という説明は、賃借設備改良に関する支払がリースに関連していないことが示唆されており、賃借設備改良に関する支払をリース・インセンティブとして会計処理せずに他の関連する基準を適用すると結論が下されている。しかし、十分に正確なものとするためには、例えば、当該支払が貸手の資産に対して行われた改良について借手に補償したものであるため、リースに関連しておらず、借手のコストを貸手が補償又は引受けするものではないことなど、IFRS 第 16 号におけるリース・インセンティブの定義を満たさないことをより明確に記述すべきであったとされている。

2. 修正案の概要

IASB は、設例 13 の記載により混乱が生じる可能性を取り除くために、賃借設備改良に関する貸手からの支払の例示を削除することが提案されている。

3. 適用日

修正案の対象である設例 13 は、IFRS 第 16 号に付属するがその一部を構成するものではないため、本公開草案において適用日又は経過措置は提案されていない。

V. IAS 第 41 号「農業」の修正案 (公正価値測定における課税)

1. 背景

IASB は、2008 年 5 月に IAS 第 41 号を修正し、企業が公正価値を測定する際にキャッシュ・フローを割り引くために税引前の割引率を使用するという要求事項を削除した。当該修正時には、公正価値を測定する際のキャッシュ・フローに関する要求事項の修正は行われなかった。

2. 修正案の概要

IASB は、IAS 第 41 号を適用して公正価値を測定する際に課税に関するキャッシュ・フローを除外しなければならないという要求を削除することを提案している。

IFRS 第 13 号では、単一の現在価値技法の使用を定めておらず、現在価値技法を使用する際に、キャッシュ・フローと割引率の仮定が整合していることを要求している。本修正案により、公正価値測定についての IAS 第 41 号における要求事項が、IFRS 第 13 号の要求事項と整合することになると説明されている。

3. 適用日及び経過措置

本公開草案において適用日は提案されておらず、本公開草案について受け取ったコメントを検討して決定される予定である。本修正案は、適用日以後の公正価値測定に適用することが提案されている。