

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」の概要

ASBJ 専門研究員

まきの
牧野 めぐみ
やまだ
山田 てつや
哲也

ASBJ 専門研究員

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2020 年 5 月 14 日に「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」(以下「本年次改善」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。本年次改善では、4 つの基準書に対する修正が含まれており、本稿では、修正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 (初度適用企業としての子会社)

1. 背景

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」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っていた。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った。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するよう要望を受けた。

2. 修正の概要

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いる。IASB は、この論拠に基づき、D16 項(a)の免除規定を子会社の換算差額累計額に拡大することを決定した。

IASB は、D13A 項を追加し、D16 項(a)を適用する子会社が、換算差額累計額について、親会社の IFRS 移行日に基づき親会社の連結財務

諸表に含められていたであろう帳簿価額で測定することを選択可能とした。

3. 適用日

2022年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められており、企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

Ⅲ. IFRS 第9号「金融商品」の修正 (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「金融商品」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説明している。したがって、IASB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した。

3. 適用日及び経過措置

2022年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められており、企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。また、経過措置として、企業は当該修正を、企業が当該修正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しなければならないとされている。

Ⅳ. IFRS 第16号「リース」に付属する設例の修正（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において、貸手が借手に提供する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ない理由が不明瞭であるというものであった。

2. 修正の概要

修正前の設例13では、貸手が借手に提供する賃借設備改良に関する補償をリース・インセンティブとして会計処理しない例示が含まれており、その理由として、賃借設備改良について借手に生じたコストが使用権資産の取得原価に含まれていないためであると説明されていた。

IASB は、この説明は、当該補償がリース・インセンティブの定義を満たすかについての結論を十分に明確に説明していなかったと結論づけた。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補償の例示を削除した。

3. 適用日及び経過措置

修正の対象である設例 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、本年次改善において適用日又は経過措置は提供されていない。

V. IAS 第 41 号「農業」の修正 (公正価値測定における課税)

1. 背景

IASB は、2008 年に IAS 第 41 号「農業」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. 修正の概要

IASB は、次の理由により、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した。

- (1) IFRS 第 13 号「公正価値測定」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。
- (2) 2008 年に IAS 第 41 号を修正した際の IASB の意図は、公正価値を測定する際に税金キャッシュ・フローを含めることを認めることであったと考えられ、本修正はその意図と整合する。

3. 適用日

2022 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度の期首以後の公正価値測定に適用される。早期適用は認められており、企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。