

公表基準等の解説

修正国際基準公開草案第2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）」の改正案の概要

ASBJ 研究員 かけみず ゆうや
掛水 祐哉

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2016年3月17日に、修正国際基準公開草案第2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「本公開草案」という。）を公表し、2016年5月31日までコメントを募集した。

本稿では、本公開草案の公表の経緯、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」（以下「作業部会」という。）を設置し、2012年12月31日までに国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下「会計基準等」という。）

に関するエンドースメント手続（以下「初度エンドースメント手続」という。）を実施した。当該初度エンドースメント手続を行った結果として、ASBJは、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、2013年中にIASBにより公表された会計基準等のエンドースメント手続に2015年10月から着手し、作業部会、金融商品専門委員会及び企業会計基準委員会にて審議を行い、本公開草案を公表するに至った。本公開草案は次の2つの文書から構成されている。

- (1) 「修正国際基準の適用（案）」¹
- (2) 企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」

3. エンドースメント手続の対象

2013年中にIASBにより公表された新規の又は改正された会計基準等は次のとおりであり、これらの会計基準等を対象としてエンドースメント手続が実施された。

- (1) IFRS第9号「金融商品」（ヘッジ会計並びにIFRS第9号、IFRS第7号及びIAS第

1 「修正国際基準の適用」は修正国際基準を構成し、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おいて、準拠すべき規定を示すものである。特に、ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準等を別紙1として示しており、当該改正案である「修正国際基準の適用（案）」も本公開草案を構成している。

- 39号の修正) (2013年11月公表) (以下「IFRS第9号(2013年)」という。)
- (2) IFRIC 解釈指針第21号「賦課金」(2013年5月公表) (以下「IFRIC第21号」という。)
- (3) 「非金融資産に係る回収可能価額の開示」(IAS第36号の修正) (2013年5月公表)
- (4) 「デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続」(IAS第39号の修正) (2013年6月公表)
- (5) 「確定給付制度：従業員拠出」(IAS第19号の修正) (2013年11月公表)
- (6) 「IFRSの年次改善2010-2012年サイクル」(2013年12月公表)
- (7) 「IFRSの年次改善2011-2013年サイクル」(2013年12月公表)

4. 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。

2013年中にIASBにより公表された会計基準等のエンドースメント手続を実施するにあたり、初度エンドースメント手続と同様に、任意適用を前提としたうえで、IASBにより公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準として、公益及び投資者保護の観点から、ASBJは次の点を勘案することとした。

- ▶ 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、初度エンドースメント手続と同様に、エンドースメント手続を行ううえでは、「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な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。

5. エンドースメント手続における検討

(1) 「削除又は修正」を提案する項目

ASBJでは、前述「4. エンドースメント手続の概要」に記載した判断基準に照らして、2013年中に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検討が行われた。

その結果、本公開草案では、IFRS第9号(2013年)に関して、企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」を改正し、次の2項目について「削除又は修正」することを提案している。

- ① その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理
- ② キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベシス・アジャストメント

以下では上記の項目について、「削除又は修正」の内容及び理由の概要について説明する。

- その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理
- IFRS第9号(2013年)では、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジを行っている場合、ヘッジ手段に係る利得又は損失は、その他の包括利益に残したままとしなければならないとされており、その後のリサイクリング処理が禁止されている（IFRS第9号

(2013年) 6.5.8項及びBC6.115項)。

本公開草案では、当該公正価値ヘッジについて、ヘッジ手段に関するその他の包括利益のノンリサイクリング処理を純損益にリサイクリング処理するように、IFRS第9号(2013年)を「削除又は修正」することを提案している。

これは、ヘッジ対象である資本性金融商品への投資について、初度エンドースメント手続において、その他の包括利益のノンリサイクリング処理を純損益にリサイクリング処理を行うように「削除又は修正」を行ったことに対応して、ヘッジ手段についても純損益にリサイクリング処理するように「削除又は修正」を行うものである。

・キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベース・アジャストメント

IFRS第9号(2013年)では、キャッシュ・フロー・ヘッジについて、対象となる予定取引がその後に実施され、非金融資産又は非金融負債が認識される等の場合に、企業は、資本の内訳項目であるヘッジ手段に関して累積されたその他の包括利益累計額(キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金)を減額して、当該資産又は負債の当初の原価又はその他の帳簿価額に直接含めなければならないとされている(このように、当該資産又は負債の当初認識額をキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金で調整することは、一般に「ベース・アジャストメント」と呼ばれている)。

本公開草案では、IFRS第9号(2013年)のベース・アジャストメントについて「削除又は修正」を行い、資本の内訳項目であるキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金の減額を、包括利益計算書のその他の包括利益に含めることを提案している。

ASBJでは、初度エンドースメント手続において、その他の包括利益に含まれたすべての項

目についてリサイクリング処理が必要であると主張した理由の1つとして、純損益と包括利益は本質的に認識時期の相違であるとの考え方を示しており、この考え方との整合性を図る観点から、この「削除又は修正」を提案している。

(2) 「削除又は修正」の検討を行ったが、「削除又は修正」を提案していない項目

IFRS第9号(2013年)以外の会計基準等では、IFRIC第21号について「削除又は修正」が必要かどうか詳細な検討が行われた。

IFRIC第21号は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の解釈指針として、法令等により企業に課される賦課金に係る負債をいつの時点で認識するかについてのガイダンスを提供しており、賦課金の支払の契機となる活動(債務発生事象)が生じた時点で、賦課金支払負債を認識するとされている。IFRIC第21号では、いつ費用を認識すべきか等、借方項目の会計処理は定められていないものの、賦課金を負債に計上すべき時期が結果的に費用の計上時期に影響を与える可能性があり、その場合には純損益の有用性に影響を与えられことから、会計基準に係る基本的な考え方の観点から検討が行われた。また、費用の計上時期への影響が経営管理に対しても一定の影響を与える可能性があり、実務上の困難さの観点からも検討が行われた。

審議の結果、会計基準に係る基本的な考え方が異なる可能性はあるものの、「削除又は修正」を必要最小限とする等の観点から、「削除又は修正」を行うまでの重要性はないものと判断された。また、経営管理への影響に関する懸念については、今後、IFRSの任意適用の拡大に伴い基本的な考え方の差異に起因する実際の影響が大きくなり、さらなる検討が必要となる可能性があるものの、現時点では「削除又は修正」が必要とされるほどの実務上の困難さはないと

考えられた。これらの検討を踏まえ、本公開草案では、IFRIC 第 21 号について「削除又は修正」を行わないことを提案している。

6. 適用時期

企業が修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合、今回の改正後の「修正国際基準の適用」を公表日以後開始する連結会計年度から適用することを提案している。