

改正「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）」について

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、2016年7月25日に開催した第341回企業会計基準委員会において、改正「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「改正修正国際基準」という。）の公表を承認し、同日公表した。

本稿では、改正修正国際基準の公表の経緯、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. 改正修正国際基準の公表の経緯

ASBJは、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、その結果として、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月より着手し、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。）、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、2016年3月に修正国際基準の改正の公開草案を公表した。2016年5月末までのコメント募集期間に、5通のコメント・レターが寄せられ、作業部会及び企業会計基準委員会にて寄せられた意見に基づいて再審議を行い、改正修正国際基準を公表するに至った。改正修正国際基準は、次の(1)及び(2)について改正を行っている。

(1) 「修正国際基準の適用」

修正国際基準の一部を構成し、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。ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準等の一覧を「修正国際基準の適用」の別紙1として示し、これらの会計基準等に「削除又は修正」を加えるASBJによる修正会計基準の一覧を「修正国際基準の適用」の別紙2として示している。

改正修正国際基準では、2013年中にIASBにより公表された会計基準等について当該別紙1の改正を行い、(2)における「削除又は修正」の追加に伴い、別紙2についても改正を行っている。

(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」

後述する「削除又は修正」の追加により改正を行っている。

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 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、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、エンドースメント手続を行ううえで、初度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なお受け入れ難いとの結論に達したものを「削除又は修正」することとした。初度エンドースメント手続時に当該方針とした理由は、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 から派生したものと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こと

5. エンドースメント手続における検討

(1) 「削除又は修正」を行った項目

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検討を行った結果、改正修正国際基準では、「3. エンドースメント手続の対象」に示した会計基準等について、IFRS 第9号（2013年）に関する次の2項目を除き受け入れることとし、当該2項目については、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、「削除又は修正」することとした。

- ▶ 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
- ▶ 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（ヘッジ会計におけるオプションの時間的価値の会計処理を含む。）

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。

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

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、その他の包括利益累計額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）。

改正修正国際基準では、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」することとした。

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。

② 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。）（IFRS 第9号（2013年）6.5.11項(d)）。

改正修正国際基準では、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・ヘッジ剰余金を減額する際に、包括利益計算書のその他の包括利益に含めることとした。

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」を行うこととした。

また、これと同様の取扱いが、オプションの

本源的価値の変動のみをヘッジ手段として指定している場合に、将来の商品購入等のいわゆる取引に関連するヘッジ対象（IFRS 第9号（2013年）6.5.15項(a)(i)）をヘッジしているオプションに関して、認識される時間的価値の変動部分のその他の包括利益累計額についても求められる（IFRS 第9号（2013年）6.5.15項(b)(i)）ことから、当該オプションの時間的価値の変動部分の会計処理についても同様の「削除又は修正」を行っている。

(2) 「削除又は修正」の検討を行ったが、「削除又は修正」を行わなかった項目

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を行った。

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など、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ると考えられたことから、会計基準に係る基本的な考え方の観点から検討を行った。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を行った。

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した。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、改正修正国際基準では、IFRIC 第21号について「削除又は修正」を行わず、受け入れることとした。

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とした。