



## 修正国際基準に関する公開草案

有限責任 あずさ監査法人 IFRS アドバイザリー室

パートナー 川西 安喜

2013年6月に企業会計審議会により公表された「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」において、我が国において認められる第4の会計基準として「エンドースメントされたIFRS」を追加することが提案されました。

これを受け、企業会計基準委員会に設置された「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」において検討が行われ、そこでの検討結果を踏まえ、2014年7月、企業会計基準委員会より修正国際基準に関する公開草案が公表されました。

本稿では、この公開草案が公表されるまでの経緯と、公開草案の具体的な内容について解説します。

なお、文中の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りしておきます。



かわにし やすのぶ  
川西 安喜  
有限責任 あずさ監査法人  
IFRS アドバイザリー室  
パートナー

### 【ポイント】

- 修正国際基準は、我が国において認められる第4の会計基準として提案されている。
- 修正国際基準は、国際会計基準審議会により公表される国際会計基準と、企業会計基準委員会による修正会計基準により構成されることが提案されている。
- 企業会計基準委員会による修正会計基準の公開草案として、第1号「のれんの会計処理 (案)」および第2号「その他の包括利益の会計処理 (案)」が公表されている。
- 修正国際基準の適用対象となる企業、適用時期、および日本基準や指定国際会計基準との差異に関する記載の要否については、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みである。
- 公開草案のコメント期限は、2014年10月31日である。

## I 公表の経緯

2009年6月に企業会計審議会により公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」において、国際会計基準 (以下「IFRS」という) の任意適用を認めることが提言されました。この提言を受け、諸規則が改正され、2010年3月31日以後に終了する連結会計年度から、一定の要件を満たす会社について、指定国際会計基準に準拠して作成された連結財務諸表をもって金融商品取引法の規定に基づき提出される財務計算に関する書類とすることが認められるようになりました。

IFRSの任意適用において使用されている指定国際会計基準は、国際会計基準審議会により公表された会計基準等の一部を指定しないことも可能ですが、現時点では、国際会計基準審議会により公表されたすべての会計基準等が指定されています。

2013年6月に企業会計審議会により公表された「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」 (以下「当面の方針」という) では、IFRSの任意適用の積上げを図るための方策として、IFRSのエンドースメントを導入することが提言されました。このエンドースメント手続においては、まず、会計基準の策定能力を有する企業会計基準委員会が検討を行い、企業会計基準委員会が検討した個々の会計基準につ

いて、金融庁が指定する方式を採用することが適当であるとされました。

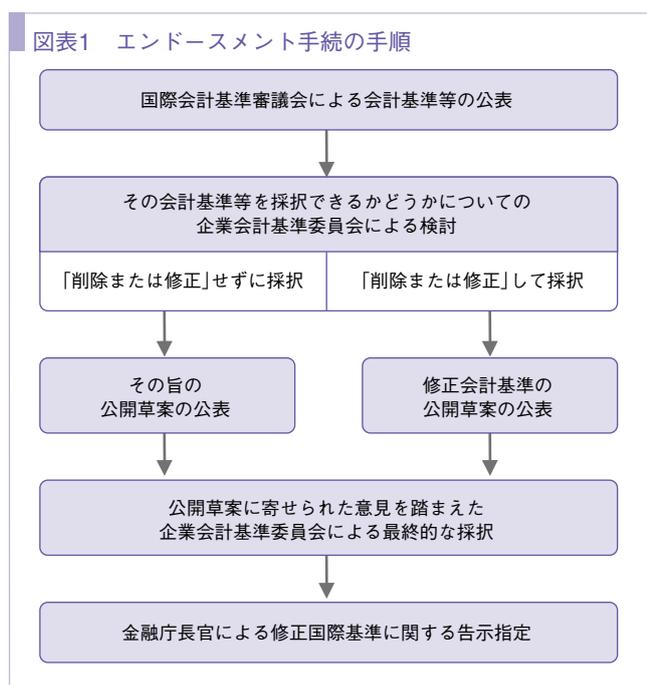
この「当面の方針」を受け、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」（以下「作業部会」という）が企業会計基準委員会に設置されました。作業部会での議論を踏まえ、2014年7月に企業会計基準委員会より「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準により構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という）に関する公開草案が公表されました。修正国際基準の英文名称としては、Japan's Modified International Standards (JMIS): Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modificationsとすることが提案されています。

## Ⅱ エンドースメント手続の概要

### 1. エンドースメント手続の手順

「当面の方針」において、エンドースメント手続は、国際会計基準審議会により公表された会計基準等について、我が国で受入可能かどうかを判断した上で、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除または修正」して採択する仕組みとされています。このエンドースメント手続は指定国際会計基準の指定とは別の制度として行われ、エンドースメント手続を経て必要に応じて「削除または修正」された会計基準等は、修正国際基準として公表されます。

想定される具体的なエンドースメント手続の手順は、図表1のとおりとなります。



国際会計基準審議会により会計基準等が公表された場合、その会計基準等を「削除または修正」せずに採択できるかどうかについて、企業会計基準委員会により検討が行われます。ここで、「削除または修正」とは、会計基準の全部、一部の条項または条項の一部について、これを適用しないか、会計基準の一部の条項に追加または修正を加えることをいいます。

「削除または修正」せずに採択すべきであると企業会計基準委員会により判断された場合、その旨を提案する公開草案が公表されます。一方、「削除または修正」して採択すべきであると企業会計基準委員会により判断された場合、具体的な「削除または修正」の内容を定めた修正会計基準の公開草案が公表されます。

公開草案に寄せられた意見を踏まえ、会計基準等は企業会計基準委員会により最終的に採択され、これを受けて金融庁長官による修正国際基準に関する告示指定が行われます。

なお、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、任意適用を積上げていく上で実務上の困難さがあるものについて、規範性を有するガイダンスや、規範性を有しない教育文書を開発することが考えられ、今後、これらの開発についても検討される予定です。

### 2. 初度エンドースメント手続

このたびの修正国際基準に関する公開草案は、2012年12月31日現在で国際会計基準審議会により公表されている会計基準等を対象にエンドースメント手続を行うこと（以下「初度エンドースメント手続」という）により公表されたものです。

具体的には、以下の会計基準等が初度エンドースメント手続の対象とされました。

- ① 国際財務報告基準 (IFRS) 13 本
- ② 国際会計基準 (IAS) 28 本
- ③ IFRIC 解釈指針 17 本
- ④ SIC 解釈指針 8 本

なお、「財務報告に関する概念フレームワーク」は、対象になっていません。

### 3. 初度エンドースメント手続終了後のエンドースメント手続

初度エンドースメント手続終了後は、国際会計基準審議会により会計基準等が公表される都度（または一定の期間おきに）、それらの会計基準等についてエンドースメント手続等が実施されます。国際会計基準審議会により会計基準等が公表された後に、どの程度の期間でエンドースメント手続が行われるのかについては、国際会計基準審議会により公表される会計基準等の適用時期や、エンドースメント手続に要する期

間を考慮して定められますが、詳細については、初度エンドースメント手続終了後に決められることとされています。

また、国際会計基準審議会により会計基準等が公表された後、一定の期間内にエンドースメント手続が行われることを前提にして、国際会計基準審議会において審議がなされている段階から、我が国の会計基準に係る基本的な考え方等に照らして受入可能かどうかを検討し、適切な意見発信を行っていくことが必要になるとされています。

### Ⅲ 国際会計基準審議会が公表する IFRS との関係

IFRSのエンドースメント手続は、究極的に単一で高品質な会計基準が達成されることを目指す中で、我が国におけるIFRSの適用を促進するための取組みであり、また、公開草案で提案されている限定的な「削除または修正」については、将来的な我が国および国際会計基準審議会の議論次第では解消され得るものと考えられるため、当面の取扱いであるとされています。さらに、国際会計基準審議会により公表されている会計基準等を適用する国内外の企業と修正国際基準を適用する企業との財務情報の比較可能性を考慮することも必要であるとされています。

### Ⅳ 「削除または修正」の判断基準

「当面の方針」では、任意適用を前提とした上で、国際会計基準審議会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は、公益および投資家保護の観点から、たとえば、以下の点を勘案すべきであるとされました。

- ・ 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または多大なコストを要することがないか）

この判断基準に従ってエンドースメント手続を行う上で、「削除または修正」は必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れるとした上で、十分な検討を尽くし、我が国の会計基準に係る基本的な考え方およ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「削除または修正」することが提案されています。その理由として、以下の点が挙げられています。

- ・ IFRSは所定のデュー・プロセスを経て開発および公表されたものであり、企業会計基準委員会およ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「削除または修正」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して受け止められない可能性があること
- ・ 各国・地域におけるエンドースメント手続の状況を見ると、「削除または修正」を行っている国・地域は限られており、「削除または修正」を行っている場合にも、必要最小限にとどめられていること
- ・ 国際会計基準審議会により公表された会計基準等との比較可能性を考慮すること
- ・ 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

なお、「削除または修正」を必要最小限にすることについては、「当面の方針」に示された考え方とも整合しています。

### V 論点の抽出

作業部会では、国際会計基準審議会により公表された会計基準等について、「削除または修正」することなしに採択することが可能かどうかを検討するために、2012年12月31日現在で国際会計基準審議会により公表されている会計基準等と日本基準との比較をすることにより、論点の抽出が行われました。

その結果、約30の論点が抽出されましたが、これらの論点は、大きく、会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものと、任意適用を積み上げていく上で実務上の困難さがあるもの（周辺制度との関連を含む）の2つに分けられます。

#### 1. 会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの

主として、以下の項目が識別されました。

- (1) のれんの非償却
- (2) その他の包括利益のリサイクリングおよび純損益に関する項目
- (3) 公正価値測定の範囲
- (4) 開発費の資産計上

#### (1) のれんの非償却

IFRSでは、のれんの償却が禁止されており、減損処理のみを行います。これに対し、企業会計基準委員会は、のれんは、投資原価の一部であり、企業結合後の成果に対応させて費用計上すべきものであり、償却すべき資産であると考えています。したがって、のれんを償却しないことは、我が国の会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、修正を行った上で採択することが提案されています。具体的な修正の内容および修正を行うに至った詳細な理由は、後述する企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会

計処理(案)」に記載されています。

## (2) その他の包括利益のリサイクリングおよび純損益に関する項目

IFRSでは、以下の項目について、その他の包括利益に計上した項目について、その後純損益に組替調整しない会計処理(ノンリサイクリング処理)が採用されています。

- ・ 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の公正価値の変動
- ・ 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動
- ・ 確定給付負債または資産(純額)の再測定
- ・ 有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金

これに対し、企業会計基準委員会は、リサイクリングしないことにより、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下すると考えており、我が国の会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金を除くすべてのノンリサイクリング項目について、修正を行った上で採択することが提案されています。具体的な修正の内容および修正を行うに至った詳細な理由は、後述する企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」に記載されています。

有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金もノンリサイクリング項目であるものの、実体資本維持の概念に基づくものであるかどうか議論されているものであり、この項目以外のノンリサイクリング項目とは異なる側面が見受けられるため、「削除または修正」を行わずに採択することが提案されています。

## (3) 公正価値測定の範囲

企業会計基準委員会は、基本的に、保有資産の値上りを期待した投資に生じる価値の変動を除き、資産および負債の価値の変動を純損益に含めて認識することは適切ではないと考えており、その観点から、IFRSにおける以下の項目には適切ではない部分が含まれると考えています。

- ・ 有形固定資産、無形資産の再評価モデル
- ・ 投資不動産の公正価値モデル
- ・ 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定
- ・ 生物資産および農産物の公正価値測定

しかし、「削除または修正」を最小限にする観点から、「削除または修正」を行わずに採択することが提案されています。

## (4) 開発費の資産計上

開発費の資産計上については、提供される情報の有用性への懸念から、開発局面での支出の資産計上について、その目的適合性について疑問が示されました。

しかし、「削除または修正」を最小限にする観点から、「削除または修正」を行わずに採択することが提案されています。

## 2. 任意適用を積み上げていく上で実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む)

任意適用を積み上げていく上で実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む)については、「削除または修正」することなしに採択することが可能かどうか、また、どのような項目について、ガイダンスまたは教育文書の作成が必要かといった観点から、論点の抽出が行われました。

抽出された論点は、大きく、会計基準の適用、解釈に関する項目、その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目、および開示に関する項目の3つに分けられました。

### (1) 会計基準の適用、解釈に関する項目

会計基準の適用、解釈に関する項目に関する論点には、たとえば、以下のようなものがあるとされました。

- ・ 減価償却方法の選択(定率法または定額法)
- ・ 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定
- ・ 子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い

しかし、これらの論点については、「削除または修正」を行わず、ガイダンスや教育文書の作成を検討すべき項目とすることが提案されています。なお、今後、規範性を有するガイダンスを開発する場合には、IFRSを適用している諸外国での取組みを参考にするとともに、必要に応じて、IFRS解釈指針委員会と論点の共有を図りつつ、進めることが適切であるとされています。

### (2) その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目

その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目については、影響する業種や企業が一定程度限定されるものの、影響が生じる場合には、IFRSの適用そのものが極めて困難になるほどの重要性があるものが含まれ、そのような論点には、たとえば、機能通貨に関する論点があるとされています。

しかし、これらの項目については、現在の任意適用の状況および「削除または修正」を必要最小限とする観点から、「削除または修正」を行わないことが提案されています。ただし、今後のIFRSの任意適用の進展に伴って、将来的に取扱いを見直す必要が生じる可能性があると考えられています。

### (3) 開示に関する項目

開示に関する項目については、年度の注記および四半期の開示（特に第1四半期および第3四半期の本表および注記）について、費用対効果の観点から、一部の項目について懸念が聞かれたものの、これらの開示に関する項目については、財務諸表における開示のあり方が外観上、大きく異なり得ることになること、また、「削除または修正」を必要最小限とする観点から、「削除または修正」を行わないことが提案されています。

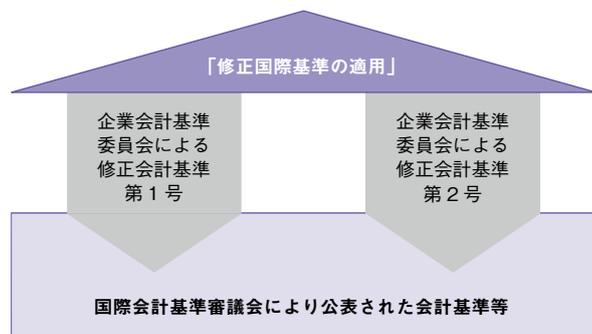
## VI 修正国際基準の適用

修正国際基準を適用する場合には、「修正国際基準の適用」に従うこととなります。

公開草案の提案どおりに確定した場合、修正国際基準は、以下により構成されることとなります（図表2参照）。

- ① 「修正国際基準の適用」
- ② 企業会計基準委員会により採択された、国際会計基準審議会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
  - ・ 第1号「のれんの会計処理」
  - ・ 第2号「その他の包括利益の会計処理」

図表2 修正国際基準の構成（公開草案の提案どおりに確定した場合）



すなわち、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は、企業会計基準委員会により採択された、国際会計基準審議会により公表された会計基準等の規定に、企業会計基準委員会による修正会計基準における「削除または修正」を加えた規定に準拠することとなります。

## VII 企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案

### 1. 公開草案第1号「のれんの会計処理（案）」

#### (1) 修正の概要

IFRS第3号「企業結合」では、企業結合において発生したのれんの償却が禁止されています。これに対し、公開草案第1号では、企業結合において発生したのれんについて、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するように、IFRS第3号を修正することが提案されています。また、のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるものの、20年を超えないことが提案されています。

同様に、公開草案第1号では、関連会社または共同支配企業に対する投資に係るのれんについても、償却するようにIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」を修正することが提案されています。

さらに、公開草案第1号では、関連する開示についても修正が提案されています。

#### (2) 修正の理由

のれんは、企業結合において資産および負債を取得するために支払う投資原価であり、企業結合日後における企業の利益は、投資原価を超えて回収された回収額であると考えられるため、投資原価と企業結合後の利益との間の適切な期間対応を図る観点から、投資原価の一部であるのれんについて償却を行うことが必要であるとされました。

また、のれんの耐用年数について、上限を設けない案や、上限を反証可能なものとする案も検討されましたが、最終的には、上限を設けることが合理的であるとされました。また、具体的な耐用年数の上限の年数についても、20年は長すぎるとの意見もありましたが、かつてのれんの償却を要求していたIAS第22号「企業結合」や日本基準を参考に、20年とされました。

### 2. 公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」

#### (1) 修正の概要

##### 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の公正価値の変動

IFRS第9号「金融商品」（2009年）およびIFRS第9号（2010年）では、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資について、評価差額をその他の包括利益に含めて表示することを当初認識時に選択することが認められています。ただし、関連するその他の包括利益累計額は、売却等が行われた場合でも、純損益にリサイクリングすることが禁止されています。

これに対し、公開草案第2号では、この選択を行った資本性金融商品の認識の中止時に、過去にその他の包括利益に認識

した利得または損失の累計額を純損益に組替調整額として振り替えることが提案されています。また、関連する開示規定についても修正が提案されています。

## ② 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動

IFRS第9号(2010年)では、公正価値オプションに指定された金融負債について、自己の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動をその他の包括利益に含めて表示することが純損益における会計上のミスマッチを創出または拡大する場合を除き、その金額をその他の包括利益に含めて表示することが要求されています。ただし、関連するその他の包括利益累計額は、負債の譲渡等が行われた場合であっても、純損益にリサイクリングされません。

これに対し、公開草案第2号では、このような金融負債の認識の中止時に過去にその他の包括利益に認識した利得または損失の累計額を純損益に組替調整額として振り替えることが提案されています。また、関連する開示規定についても修正が提案されています。

## ③ 確定給付負債または資産(純額)の再測定

IAS第19号「従業員給付」(2011年)では、確定給付負債または資産(純額)の再測定は、ただちにその他の包括利益に含めて認識することが要求されており、その後、純損益にリサイクリングすることは禁止されています。

これに対し、公開草案第2号では、確定給付負債または資産(純額)の再測定について過去にその他の包括利益に認識した利得または損失の累計額を純損益に組替調整額として振り替えることが提案されています。また、関連する開示規定についても修正が提案されています。

### (2) 修正の理由

#### ① リサイクリングの必要性

現行のIFRSにおいては、その他の包括利益に含めて認識する項目に関して、リサイクリングされる項目とリサイクリングされない項目が混在しています。

企業会計基準委員会は、純損益は包括的な指標であるべきであり、その他の包括利益に含まれた項目はすべて、その後に純損益にリサイクリングする必要があると考えています。公開草案第2号では、その理由がいくつか挙げられていますが、その1つに、リサイクリングを行う場合、全会計期間を通算した純損益の合計額とキャッシュ・フローの合計額が一致するものの、ノンリサイクリング項目が生じると純損益に反映されないキャッシュ・フローが存在することとなり、純損益の性格が変質するとともに、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下することが挙げられています。

このように、リサイクリングに関しては我が国の会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きいため、公開草案第2号で

は、原則として、すべてのノンリサイクリング項目について、リサイクリングするよう修正することが提案されています。ただし、有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金については、実体資本維持の概念に基づくものかどうか議論されているものであり、この項目以外のノンリサイクリング項目とは異なる側面が見受けられるため、修正しないことが提案されています。

#### ② 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の公正価値の変動

評価差額をその他の包括利益に含めて表示することを選択した資本性金融商品への投資について、関連するその他の包括利益累計額をリサイクリングしない場合、資本性金融商品への投資の売却を通じて最終的に得られた売却損益が純損益に含めて認識されません。純損益の総合的な業績指標としての有用性を保つためには、売却により得られたキャッシュ・フローを純損益に含めて認識するリサイクリングが必要であるとされました。

#### ③ 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動

純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動についてリサイクリングしない場合、金融負債の早期償還などにより信用リスクを反映したキャッシュ・フローが実際に発生しても、そのキャッシュ・フローが純損益に含めて認識されません。純損益の総合的な業績指標としての有用性を保つためには、信用リスクを反映したキャッシュ・フローが実際に発生した場合に、そのキャッシュ・フローを純損益に含めて認識するリサイクリングが必要であるとされました。

#### ④ 確定給付負債または資産(純額)の再測定

確定給付負債または資産(純額)の再測定についてリサイクリングしない場合、確定給付負債または資産(純額)の再測定が一度も純損益に含めて認識されないこととなり、純損益の包括性が損なわれ、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下するため、リサイクリングが必要であるとされました。

確定給付負債または資産(純額)の再測定をリサイクリングする場合に純損益に含めて認識する方法については、まず、確定給付負債または資産(純額)の再測定が生じたときに一時に純損益に含めて認識すべきか、将来にわたって純損益に含めて認識すべきかの検討を行い、その結果、将来にわたって純損益に含めて認識することが適切であるとされました。

次に、確定給付負債または資産(純額)の再測定のリサイクリングについて、確定給付制度が個々の従業員との契約の集合体であることから、個々の従業員レベルで検討が行われました。個々の従業員レベルで検討を行った場合には、確定給付負債または資産(純額)の再測定を退職金の支払いに応じて

リサイクリングすることが考えられるものの、制度資産は、多くの場合、従業員全体を対象にポートフォリオ・レベルで管理されており、また、数理計算上の差異は、通常、従業員ごとに管理されていないため、この方法を採用することは現実的に困難であるとされました。そこで、個々の従業員に退職金を支払う時期の代替として、平均残存勤務期間にわたって期間配分し、その他の包括利益累計額から純損益にリサイクリングすることとされました。

## VIII おわりに

以下の項目については、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みであるとされています。

- ・ 制度の適用対象となる企業
- ・ 制度の適用時期
- ・ 修正国際基準、日本基準および指定国際会計基準との間の差異に関する記載の要否

修正国際基準に関する公開草案のコメント期限は、公表から3ヵ月後にあたる2014年10月31日となっています。

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
IFRS アドバイザリー室  
azsa-jmis@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.