

KPMG Insight

KPMG Newsletter

September 2015

修正国際基準の公表



Volume 14

修正国際基準の公表

有限責任 あづさ監査法人 会計・審査統括部

マネジャー 加藤 邦彦

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、2015年6月30日、「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）」を公表しました。

また、金融庁は、同日、ASBJが修正国際基準の公表を行ったことを受け、修正国際基準の適用が制度上可能となるよう、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等について所要の改正等を行うために、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等を公表しました。

本稿では、2015年8月26日時点における情報に基づき、修正国際基準の具体的な内容、公表までの経緯について解説します。

なお、本文中の意見は、筆者の私見であることをお断りいたします。



かとう
加藤 邦彦

有限責任 あづさ監査法人
会計・審査統括部
マネジャー

【ポイント】

- 「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）」は、現行の国際会計基準（以下「IFRS」という）の任意適用制度（「指定国際会計基準」）とは別に新たに認められた IFRS 任意適用の仕組みである。
- 「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）」は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という）により公表された会計基準および解釈指針について、その一部が「削除又は修正」されたものである。
- 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」は、IFRSにおいて認められていない、のれんの償却を求めている。
- 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」は、IFRSにおいてその他の包括利益に認識された項目のうちリサイクリング処理が認められていない項目について、一部を除きリサイクリング処理することを求めている。

I 修正国際基準

1. 公表の経緯

我が国では、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、連結財務諸表を指定国際会計基準に準拠して作成することが認められています。これは、2009年6月に企業会計審議会から公表された「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）」において提示された国際会計基準（IFRS）の任意適用に関する提言に基づくものです。

その後、企業会計審議会は、我が国におけるIFRSの適用のあり方を継続的に審議し、2013年6月に「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）を公表しました。「当面の方針」は、IFRSの任意適用の積上げを図る方策の1つとして、IFRSのエンドースメント手続の導入を提言しました。

これを受けてASBJは、「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、作業部会での審議および公開草案の公表を経て、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）として公表するに至りました（図表1参照）。

2. エンドースメント手続

「当面の方針」によれば、エンドースメント手続は、国際会計審議会（IASB）により公表された会計基準および解釈指針（以下、「会計基準等」という）について、わ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とされています。

ASBJは、このエンドースメント手続のうち、個々の会計基準等を「削除又は修正」するか否かについて判断を行いました。

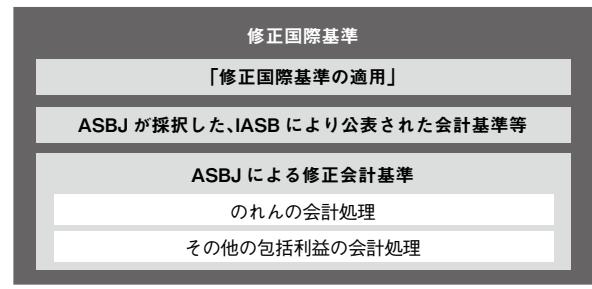
ASBJが今回公表した修正国際基準は、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等を対象にエンドースメント手続を行った結果、公表されたものです。

ASBJによる具体的なエンドースメント手続は、「当面の方針」に記載された判断基準に基づいて行われたものです。「当面の方針」では、判断基準として、公益および投資者保護の観点から、たとえば、以下を勘案すべきとされています。

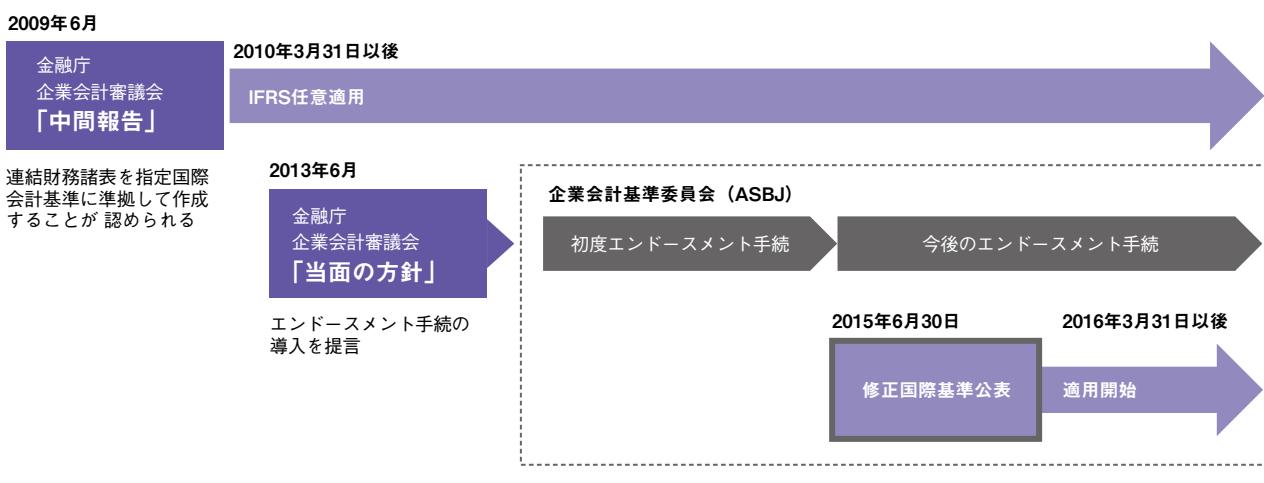
- 会計基準に係る基本的な考え方
- 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難または多大なコストを要することがないか）

ASBJは、これらの判断基準に従い、「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、我が国における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がたいとの結論に達したもののみについて「削除又は修正」しました。

図表2 修正国際基準の構成



図表1 修正国際基準公表の経緯



3. 修正国際基準の概要

修正国際基準は、以下から構成されます（図表2参照）。

- 「修正国際基準の適用」
- ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準および解釈指針
- 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」
- 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」

(1) 「修正国際基準の適用」

「修正国際基準の適用」には、修正会計基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合には、ASBJが採択した2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等の規定に、ASBJが修正会計基準における「削除又は修正」を加えた規定に準拠する必要がある旨が定められています。

(2) 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」

① 企業結合で取得したのれん

IFRSでは、のれんの償却が禁止されており、減損のみが行われます（IFRS第3号「企業結合」）。

これに対して、ASBJ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るため、償却すべき資産であると考えています。このため、のれんの非償却についてはわが国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、「削除又は修正」することとされました。

修正国際基準では、のれんは、耐用年数にわたって定額法その他の合理的な方法により、規則的に償却することが求められます。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年を超えてはならないとされています（IFRS第3号J-58A項）。

耐用年数の上限は、のれんの効果が及ぶ期間を信頼性をもって見積ることは、特に長期に及ぶ場合、一定の困難さがあると考えられるため、日本基準等を参考に設けられたものです。

② 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

IFRSでは、関連会社または共同支配企業に係るのれんは区分して認識されず、投資全体が1つの資産として取り扱われています（IAS第28号32項）。

これに対して、ASBJ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企業結合で取得したのれんと同様に償却するようにIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の一部を「削除又は修正」することとされました。

このため、修正国際基準では、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、企業結合で取得したのれんと同様に償却することが求められます（IAS第28号修正32項）。

また、関連会社または共同支配企業に対する投資は、のれんとそれ以外から構成され、それを区別して会計処理する一方で、両者をまとめて表示することが求められます（IAS第28号修正32項）。

加えて、関連会社または共同支配企業に対する投資に係る減損損失について、まず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配分することが求められます（IAS第28号J-42A項）。

さらに、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配分された減損損失の戻入れをすることは認められません（IAS第28号J-42D項）。

③ のれんの償却に関する開示

修正国際基準は、のれんを償却することに伴い、償却方法等を開示するよう開示規定を修正しています（IFRS第3号修正B64項）。

(3) 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」

IFRSでは、その他の包括利益で認識した項目の一部について、その後に純損益に組み替えること（リサイクリング処理）が禁止されています。これに対し、修正国際基準は、3つの項目についてリサイクリング処理を行うことを求めています。

修正国際基準によって、リサイクリング処理を行うことが求められるのは以下の3つの項目です。

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

修正国際基準では、減損損失を認識する場合及び当該投資の認識の中止を行う場合に、過去にその他の包括利益で認識した利得または損失の累計額を純損益にリサイクリング処理することが求められます（IFRS第9号J-5.7.6A項）。

修正国際基準では、減損の客観的証拠がある場合、過去に認識した損失の累計額を、純損益にリサイクリング処理することが求められています（IFRS第9号J-5.7.6B項）。減損の客観的証拠には、発行者の著しい財政的困難のほか、資本性金融商品への投資の公正価値の取得原価を下回る著しい下落または長期にわたる下落などが含まれます（IFRS第9号J-5.7.6C項）。減損損失の戻入れは認められません（IFRS第9号J-5.7.6E項）。

② 純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した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

修正国際基準では、純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債の認識の中止を行った際には、過去

にその他の包括利益で認識した利得または損失の累計額を、純損益にリサイクリング処理することが求められます（IFRS第9号J-5.7.9A項）。

③ 確定給付負債または資産（純額）の再測定

修正国際基準では、その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債または資産（純額）の再測定は、原則として各期の発生額について、従業員の平均残存勤務期間（予想される退職時から現在までの平均的な期間）で按分した額を、毎期純損益にリサイクリング処理することが求められます（IAS第19号J-122A項）。

また、確定給付負債または資産（純額）の再測定の累計額を純損益にリサイクリング処理する年数を開示することが求められます（IAS第19号J-144A項）。

ASBJは、純損益へのリサイクリング処理が必要と考える理由として、主に以下を挙げています。

- 純損益は、企業の総合的な業績指標として、各種の経営判断等の基礎として使用されてきている。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と考えられる。また、純損益は、投資の目的に応じて投資に企業の事業活動の成果に関する不確定性が十分に減少した時点での実際の成果情報を提供するものであると考えられる。
- これに対して包括利益は、資産および負債に係る企業の財務業績の報告の観点から目的適合的な測定値の変動が含まれるため、純損益に代わる総合的な業績指標にはならない。

（4）適用時期等

修正国際基準は、2016年3月31日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用することができます。

また、四半期連結財務諸表に関しては、2016年4月1日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から修正国際基準を適用することができます。

なお、ASBJが採択した2012年12月31日現在でIASBにより公表された会計基準等については、原則として、当該会計基準等に記載された発効日および経過措置に基づき適用します。ただし、IFRS第9号「金融商品」（2010年）については、2018年1月1日以後開始する事業年度に適用します（早期適用は認められます）。

II 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等

ASBJが修正国際基準の公表を受け、金融庁は、修正国際基準の適用が制度上可能となるよう、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という）等について、所要の改正等を行うための提案を行っています（コメント期限：平成27年7月30日）。

1. 主な改正等の内容

（1）連結財務諸表規則等の改正

修正国際基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備しているなど、一定の要件を満たす株式会社が提出する連結財務諸表の用語、様式及び作成方法は、修正国際基準に従うことができることとする規定を新設することを提案しています。

（2）企業内容等の開示に関する内閣府令の改正

修正国際基準により連結財務諸表を作成した場合には、その旨を、また、提出会社が修正国際基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備を行っている場合には、その旨及びその体制の具体的な内容を、有価証券報告書に記載することを求めるなどを提案しています。

（3）告示の改正及び指定

一定の日までにASBJの名において公表が行われた修正国際基準を、金融庁長官が定める企業会計の基準とすることなどを提案しています。

2. 施行日

公布の日から施行することが提案されています。

金融庁のWebページによれば、改正案のうち、修正国際基準に係る改正については、平成28（2016年）年3月31日以後に終了する連結会計年度に係る連結財務諸表等について適用することを予定しています。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願ひいたします。

有限責任 あずさ監査法人
IFRS アドバイザリー室
TEL: 03-3548-5112 (代表番号)
AZSA-IFRS @ 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・転記載および磁気また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いますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後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。

© 2015 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.

© 2015 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.