

IFRS の改善（国際財務報告基準の修正）の公開草案

1. 概要

国際会計基準審議会（IASB）は、2011年6月22日に、年次改善プロジェクトの一環として、IFRS の改善（国際財務報告基準の修正）の公開草案（以下、「本公開草案」という）を公表した¹。本公開草案においては、5つの基準に関する7項目の修正案が提案されている。当該項目については、次の表の通りである。

| IFRS | 修正の主題 |
|-------------------------|--|
| IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」 | IFRS 第1号の再度の適用 |
| | 資産化の開始日がIFRS移行日前である適格資産に係る借入費用 |
| IAS 第1号「財務諸表の表示」 | 比較情報に関する要求事項の明確化 |
| | 改訂された「概念フレームワーク」との整合性 |
| IAS 第16号「有形固定資産」 | 保守器具の分類 |
| IAS 第32号「金融商品：表示」 | 資本性金融商品の所有者に対する分配及び資本取引の取引費用の法人所得税への影響 |
| IAS 第34号「中間財務報告」 | 中間財務報告と資産合計に関するセグメント情報 |

なお、IASBは、本公開草案に対するコメントについて、120日間の期間を設けて、2011年10月21日まで募集している。また、コメントについては、個々の修正案に対する賛否と経過措置及び発効日に対する賛否が求められている。

2. IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案

¹今回の年次改善については、IASBが、2010年11月に公表した「会計基準のコンバージェンスと単一の高品質な国際的な会計基準のセットへのコミットメントに関する進捗状況報告」において、優先プロジェクトを2011年6月末までに完了させるための最善の体制を整える目的から、年次改善の審議は延期されていた。

(1) 問題の所在

IFRS 第1号の再度の適用

企業が外国での上場要件を満たすために以前の報告期間にIFRS第1号を適用していたが、その後、上場を廃止してIFRSに従った財務諸表を作成しなくなったものの、企業の所在国の報告要求が国内GAAPからIFRSに移行したように、以前に企業がIFRS第1号を既に適用していた場合において、その後の期間において、再度IFRS第1号を適用することが要求されるかどうかについて明確化する必要性が生じている。特に、IFRS第1号第2項において、「最初の」という用語が使用されていることから、IFRS第1号を2回以上適用することは要求されていないのではないかという疑問が生じていた。

資産化の開始日がIFRS移行日前である適格資産に係る借入費用

IAS第23号「借入費用」に関する初度適用企業に対する特例規定については、既にIFRS第1号D23項に規定されていた。しかしながら、初度適用企業から、従前の会計原則において、資産化した借入費用の移行日における取扱いや移行日において、建設中であった適格資産に対する借入費用の取扱いについては、明示にされていないことから、明確化する要請がされた。

(2) 主な修正案の内容

IFRS 第1号の再度の適用

再度IFRS第1号を適用することを要求することを明確にするため、第2A項を追加する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|---|--|
| <p>● IFRS1.2 企業は、本基準を次のものに適用しなければならない。</p> <p>(a) 最初のIFRS財務諸表</p> | <p>● IFRS1.2 企業は、本基準を次のものに適用しなければならない。</p> <p>(a) 最初のIFRS財務諸表</p> <p>● IFRS1.2A 企業は、企業の直近の年次財務諸表に、IFRSに準拠している旨の明示的かつ無限定の記述をしていなかった場合には、たとえ直近の年次財務諸表で報告した期間よりも前の報告期間に企業がIFRS第1号を適用していたとしても、IFRS第1号を適用しなければならない。</p> |

資産化の開始日が IFRS 移行日前である適格資産に係る借入費用

IFRS への移行日において、従前の会計原則において資産化した借入費用を引き継ぐことを明確にし、また、移行日において、建設中であった適格資産について、移行日後に発生した借入費用については、IAS 第 23 号に従って処理することを D23 項において明確にする提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|---|--|
| <p>● IFRS1.D23</p> <p>初度適用企業は、IAS 第23号（2007年改訂）の第27項及び第28項に示されている経過措置を適用することができる。それらの項における発効日の参照は、2009年1月1日又はIFRS 移行日のいずれか遅い方の日に読み替えるものとする。</p> | <p>● IFRS1. D23</p> <p>初度適用企業は、IAS 第23号（2007年改訂）の第27項及び第28項に示されている経過措置を適用することができる。それらの項における発効日の参照は、2009年1月1日又はIFRS 移行日のいずれか遅い方の日に読み替えるものとする。<u>この特例の適用を選択する企業は、IAS 第23号の要求事項を、IAS 第23号の第28項で認められている早い方の日から適用することを選択できる。この特例を適用する企業がIAS 第23号を適用する日から、当該企業は次のようにしなければならない。</u></p> <p>(a) <u>借入費用のうち、従前の会計原則に基づいて資産化して同日現在の資産の帳簿価額に含まれている部分を、修正再表示してはならない。</u></p> <p>(b) <u>同日以後に発生した借入費用は、すでに建設中であった適格資産について同日以後に発生したものを含めて、IAS 第23号に従って会計処理しなければならない。</u></p> |

(3) 経過措置と発効日

2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

IFRS 第1号の再度の適用

基本的に、賛成するが、実務上、強制適用には懸念を示す方向で検討する。IFRS 第1号では、「最初のIFRS財務諸表」を、IFRSへの準拠に関する明示的かつ無限定の記述により採用する最初の年次財務諸表と定義している。また、この判断は、直近の財務諸表で行うことが規定されている。今回の修正案は、直近の年次財務諸表に、IFRS準拠の旨の明示的かつ無限定の記載がない限り、IFRS第1号を同一企業が、2度以上適用しなければならないことを明確にするものであり、基本的に妥当である。ただし、実務上、強制適用することについて、次の懸念がある。IFRS第1号の再度の適用を強制することは、個別の企業の実務負担やニーズに、必ずしも合致しない場合も考えられる。例えば、IFRSに準拠して開示されなかった期間が比較的短い期間で、IFRS第1号を再度適用するよりも、IFRSを適用していなかった期間について、実務上、あたかもIFRSを過去から継続して適用していたかのように処理することが比較的可能な企業の場合には、強制適用は好ましくないものと考ええる。

資産化の開始日がIFRS移行日前である適格資産に係る借入費用

賛成する方向で検討する。借入費用の資産化を遡及して修正することは、実務上の負担が大きいこと。また、我が国におけるスムーズなIFRSへの移行の観点を重視する。我が国において、不動産開発事業においては、一定の条件を満たす借入費用については、原価に算入する処理が認められているため（不動産開発事業を行う場合の支払利子の監査上の取扱いについて）この処理を適用している企業のIFRSへ移行する場合、実務負担が緩和されるものと考えられる。

3. IAS第1号「財務諸表の表示」の修正案

(1) 問題の所在

比較情報に関する要求事項の明確化

2007年改訂IAS第1号において、企業が会計方針を遡及適用や財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合等においては、比較対象期間のうち最も早い年度の期首の財政状態計算書の表示が求められた。これに関して、最低限の比較情報の要求を超えた財務諸表を提供している企業が、会計方針を遡及適用や財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合等において、いつ時点の期首財政状態計算書を表示するのか、また、それに関連する注記の取扱いについて、明確にする要請がされていた。

改訂された「概念フレームワーク」との整合性

2010年9月に公表された「概念フレームワーク」により、IAS第1号の記述が不整合となっていた。

(2) 主な修正案の内容

比較情報に関する要求事項の明確化

要求されている比較期間(required comparative period)を第 38 項及び第 38A 項に定めて、完全な一組の財務諸表の 1 つとして、第 10 項に規定する提案がされている。会計方針の遡及適用や財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合等には、要求されている比較期間の期首の財政状態計算書を表示することを第 40A 項を追加する提案がされている。また、期首の財政状態計算書に関連する注記については、不要であることを明確にし、要求されている比較期間を超えた比較情報の開示の有無とは無関係であることを明確にする第 40C 項を追加する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|--|---|
| <p>● IAS1.10</p> <p>(f) 企業が会計方針を遡及適用するか若しくは財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合、又は財務諸表項目を組み替える場合には、比較期間のうち最も早い年度の期首時点の財政状態計算書</p> <p>● IAS1.38</p> <p>IFRS が別のことを容認又は要求している場合を除き、企業は、当期の財務諸表で報告されたすべての金額について、前期に係る比較情報を開示しなければならない。当期の財務諸表の理解に役立つ場合には、企業は、説明的・記述的な情報に関する比較情報も含めなければならない。</p> | <p>● IAS1.10</p> <p><u>(ea) 第38項及び第38A 項に定める前期 要求されている比較期間)に関する比較情報</u></p> <p>(f) <u>該当があれば、要求されている比較期間の期首時点の財政状態計算書 (第40A 項参照)</u></p> <p>● IAS1.38</p> <p>IFRS が別のことを容認又は要求している場合を除き、企業は、当期の財務諸表で報告されたすべての金額について、<u>要求されている比較期間に係る比較情報を表示</u>しなければならない。当期の財務諸表の理解に役立つ場合には、企業は、説明的・記述的な情報に関する比較情報も含めなければならない。</p> <p>● IAS1.38A</p> <p>企業は、最低限、2つの財政状態計算書、2つの包括利益計算書、2つのキャッシュ・フロー計算書及び2つの持分変動計算書、並びに関連する注記を表示しなければならない。</p> <p>● IAS1.40A</p> <p>企業は、会計方針を遡及適用する場合、財務諸表上の項目の遡及的修正再表示を行う場合、又は財務諸表上の項目の組替を行う場合</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>には、要求されている比較期間の期首現在の追加の財政状態計算書を表示しなければならない。</p> <p>IAS1.40B そうした状況では、企業は、最低限、3つの財政状態計算書及び2ずつの他の各計算書並びに関連する注記を表示しなければならない。その財政状態計算書は、次の時点のものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 当期末 (b) 要求されている比較期間の期末 (c) 要求されている比較期間の期首 <p>● IAS1.40C</p> <p>しかし、企業は、第40B 項(c)で要求される期首財政状態計算書に関連する注記を表示する必要はない。ただし、第41項から第44項及び IAS 第8号で要求している情報の開示は除く。期首財政状態計算書の日付は、要求されている比較期間の期首現在としなければならない。これは、企業の財務諸表がそれ以前の期間についての比較情報（第38B 項で記述）を表示しているかどうかには関係がない。</p> |
|--|---|

改訂された「概念フレームワーク」との整合性

主に、財務諸表の目的を定めた第9項を削除し、財務報告の目的を記述する第9A項及び第9B項を追加する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|---|---|
| <p>● IAS1.9</p> <p>財務諸表は、企業の財政状態と財務業績の体系的な表現である。財務諸表の目的は、広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュフローについての情報を提供することである。財務諸表はまた、経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示す</p> | <p>● IAS1.9A</p> <p>財務報告の目的は、現在及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報を提供する。これは、報告企業の経済的資源及び企業に対する請</p> |

| | |
|--|---|
| <p>ものである。この目的を達成するために、財務諸表は企業の次の情報を提供する。</p> <p>(略)</p> <p>この情報は、注記中の他の情報とともに、企業の将来のキャッシュ・フロー、特にその時期と確実性を財務諸表の利用者が予測するのに役立つ。</p> | <p>求権に関する情報である。一般目的財務報告書は、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引その他の事象の影響に関する情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS1.9B <p>一般目的財務報告の目的を達成するため、財務諸表は企業に関する次の情報を提供する。</p> <p>(略)</p> <p>この情報は、注記中の他の情報とともに、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込み（特にその時期と確実性）を、財務諸表の利用者が評価するのに役立つ。</p> |
|--|---|

(3) 経過措置と発効日

2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

比較情報に関する要求事項の明確化

賛成する方向で検討する。今回の修正案は、IFRSにおける比較情報に関する要求事項を明確にして、実務における多様性を排除するものである。

改訂された「概念フレームワーク」との整合性

賛成する方向で検討する。確定した「概念フレームワーク」を前提として、今回の修正案は単なる整合性を確保するためのものである。概念フレームワークの目的及び現況に記載されているように、概念フレームワークの目的の1つとして、概念フレームワークは、IASBが将来のIFRSの開発と現行のIFRSの見直しを行うために役立てることが挙げられていることから当然に整合させるべきである。

4. IAS第16号「有形固定資産」の修正案

(1) 問題の所在

保守器具（servicing equipment）について、有形固定資産項目に関連して使用される保守器具については、一会計期間を超えて使用されない場合であっても、有形固定資産として会計処理される実務が見受けられていた。

(2) 主な修正案の内容

保守器具が、一会計期間を超えて使用される場合には有形固定資産に分類し、それ以外の場合には棚卸資産に分類することを明確化するために、第8項を修正する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|--|--|
| <p>● IAS16.8 交換部品及び保守器具は、通常、棚卸資産として計上され、消費時に純損益に認識される。しかしながら、一会計期間を超えて使用すると予測される主要交換部品、及び予備器具は、有形固定資産の規準を満たす。同様に、ある有形固定資産項目に関連してのみ使用される交換部品及び保守器具は、有形固定資産として会計処理される。</p> | <p>● IAS16.8 交換部品及び保守器具は、通常、棚卸資産として計上され、消費時に純損益に認識される。しかしながら、一会計期間を超えて使用すると予測される主要交換部品、予備器具<u>及び保守器具</u>は、有形固定資産の規準を満たす。</p> |

(3) 経過措置と発効日

2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

賛成する方向で検討する。今回の修正案は、IFRSの基準の明確化に過ぎず、有形固定資産の定義を徹底することにある。また、我が国の基準との整合性からも問題はないと考えられる。我が国の基準において、有形固定資産の範囲として、「工具、器具及び備品。ただし、耐用年数1年以上のものに限る。」(財務諸表等規則第22条、会社計算規則第74条第3項)とされており、今回の修正案による明確化と実質的に大きな差異はないものと考えられる。

5. IAS第32号「金融商品：表示」の修正案**(1) 問題の所在**

資本性金融商品の所有者に対する分配及び資本取引の取引費用に係る法人所得税の処理については、IAS第12号「法人所得税」とIAS第32号「金融商品：表示」の両方で規定されており、処理が異なっている。IAS第12号においては、第58項(a)及び(b)を除き、第52A項及び第52B項において、損益取引処理を要請しているが、IAS第32号においては、第35項において、資本取引の取引費用として、資本からの控除(資本取引処理)を要請している(例えば、配当を実施するか否かで税率が異なる場合、現行のIFRSにおいては、配当実

施時の税率との差異の影響は、IAS 第 12 号に従うならば損益処理、IAS 第 32 号に従うならば資本処理となる）。このことから、どちらを適用すべきか明確にする必要性が生じていた。

(2) 主な修正案の内容

当該法人所得税の影響については、IAS 第 32 号第 35 項を改正して、IAS 第 12 号に従うことを明確にするために、IAS 第 35A 項を追加する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|--|--|
| <p>● IAS32.35</p> <p>金融負債である金融商品又はその構成要素に関連した利息、配当、損失及び利得は、純損益に収益又は費用として認識しなければならない。資本性金融商品の保有者に対する分配は、<u>関連する税効果を控除後に、資本に直接認識借方計上しなければならない。資本取引の費用は、関連する税効果を控除後に、資本からの控除として会計処理しなければならない。</u></p> | <p>● IAS32.35</p> <p>金融負債である金融商品又はその構成要素に関連した利息、配当、損失及び利得は、純損益に収益又は費用として認識しなければならない。資本性金融商品の保有者に対する分配は、<u>資本に直接認識しなければならない。資本取引の費用は、資本からの控除として会計処理しなければならない。</u></p> <p>● IAS32.35A</p> <p><u>資本性金融商品の保有者に対する分配に係る法人所得税、及び資本取引の取引費用に係る法人所得税は、IAS 第12号「法人所得税」に従って会計処理しなければならない。</u></p> |

(3) 経過措置と発効日

2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

賛成する方向で検討する。今回の修正案は、IAS 第 12 号と IAS 第 32 号の両方で異なる規定がされていることから、適用すべき基準の明確化を図り、実務における多様性の問題の解消を図るものである。また、解釈上も、法人所得税の処理については、他の補足的な規定に従うのではなく、当該処理を直接規定する IAS 第 12 号に従うべきものとする。

6. IAS 第 34 号「中間財務報告」の修正案

(1) 問題の所在

IFRS 第 8 号は、2009 年 4 月公表の年次改善により、特定の報告セグメントに係る資産合

計の開示が改訂されたため、IAS 第 34 号と不整合が生じていた。IFRS 第 8 号の要求事項と整合性を図る必要が生じた。

(2) 主な修正案の内容

中間財務報告における特定の報告セグメントに係る資産合計の開示の要求事項を明確にするため、第 16A 項を修正する提案がされている。

| 現行基準 | 修正案 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS8.16A <ul style="list-style-type: none"> (g) 次のセグメント情報（中間財務報告書でのセグメント情報の開示は、IFRS 第8号「事業セグメント」によって当該企業が年次財務諸表中にセグメント情報を開示しなければならない場合にのみ必要である） (iv) 直前の年次財務諸表で開示した金額から重要な変動があった資産合計 | <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS8.16A <ul style="list-style-type: none"> (g) 次のセグメント情報（中間財務報告書でのセグメント情報の開示は、IFRS 第8号「事業セグメント」によって当該企業が年次財務諸表中にセグメント情報を開示しなければならない場合にのみ必要である） (iv) <u>特定の報告セグメントに係る資産合計の測定値（当該金額が最高経営意思決定者に定期的に提供されており、直前の年次財務諸表で当該報告セグメントについて開示した金額から重要な変動があった場合）</u> |

(3) 経過措置と発効日

2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

賛成する方向で検討する。今回の修正案は、本来の IASB ボードの意図とは異なる結果を是正するものである。