

## 「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）」の公表にあたって

### I. 公表の経緯

1. 2009年6月に企業会計審議会から、「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）」が公表され、国際会計基準（IFRS）の任意適用等に関する提言が示された。この中間報告で示された提言に基づき、2009年12月に、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」等が改正され、新たに「指定国際会計基準」が設けられた。また、一定の要件を満たした会社に、2010年3月31日以後に終了する連結会計年度から、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金融商品取引法の規定により提出される財務計算に関する書類として認めることとされた。  
その後、企業会計審議会では、我が国におけるIFRSの適用のあり方が継続的に審議され、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。）が公表された。
2. 「当面の方針」では、単一で高品質な国際基準の策定という目標がグローバルに実現されていくことは、世界経済の効率化・活性化を図る観点から有効であり、我が国としてこの目標を実現していくために主体的に取り組むことは、日本の企業活動・資金調達に有益であるとともに、日本市場の国際的競争力を確保する観点からも重要であるとされている。
3. そのうえで、IFRSの任意適用の積上げ及び我が国によるIFRSに対する積極的な意見発信を図ることが重要であるとされ、その方策の一つとして、IFRSのエンドースメント手続の導入が提言され、会計基準の策定能力を有する当委員会において検討を行い、当委員会が検討したIFRSの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ている。
4. この「当面の方針」の公表を受け、当委員会では、2013年7月に財務諸表の作成者、利用者、監査人及び学識経験者から構成される「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。）を設置した。作業部会では、17回の会合を重ね、当委員会は作業部会での検討状況を踏まえ審議を行い、2014年7月24日に開催した第292回企業会計基準委員会において「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。）の公開草案の公表を承認し、2014年7月31日に公表した。
5. 3か月のコメント募集期間経過後、当委員会及び作業部会は公開草案に寄せられた意見について審議を行い、当委員会は2015年6月29日に開催された第314回企業会計基準委員会において修正国際基準の公表を承認し、本日公表するに至った。

## II. エンドースメント手続の概要

6. エンドースメント手続は、「当面の方針」では、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、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。）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とされており、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るものである。当委員会は、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」するか否かを判断する部分を担う。
7. 当委員会において、個々の会計基準等を「削除又は修正」するか否かについて、検討する手順は、次のとおりである。
  - (1) IASB により新規の又は改正された会計基準等が公表される。
  - (2) 当該会計基準等について「削除又は修正」せずに採択することができるか否かについて検討を行う。ここで、「削除又は修正」とは、会計基準等の全部、一部の条項又は条項の一部を適用しないこと及び会計基準等の一部の条項に追加又は修正を加えることをいう。
  - (3) 当該会計基準等について「削除又は修正」を行わずに採択する場合には、その旨の公開草案を公表する。また、「削除又は修正」を行って採択する場合には、企業会計基準委員会による修正会計基準の公開草案を作成し、公表する（「V. 修正国際基準の適用」を参照のこと）。
  - (4) 公開草案に寄せられた意見を踏まえ、当委員会において審議を行い、最終的な採択を行う。
8. 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い（以下、エンドースメント手続のうち当委員会が担った部分を「初度エンドースメント手続」という。）、公表された（今後のエンドースメント手続において、当委員会が担う部分については「VI. エンドースメント手続の対象等 2. 今後のエンドースメント手続」を参照のこと）。

## III. エンドースメント手続の意義

9. 現在、任意適用において使用されている指定国際会計基準については、IASB 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な枠組みとなっているが、その一部を修正する手続を念頭に置いた規定とはなっていない。

現時点では、IASB により公表された会計基準等のすべてが指定されており、結果として指定国際会計基準はIASB により公表された会計基準等と同一なものとなっている。「当面の方針」では、指定国際会計基準は、実態的にはピュアなIFRS のアドプションとなっているとしたうえで、ピュアなIFRS を適用する意図で既に任意適用している企

業が存在することなどを踏まえ、ピュアな IFRS の適用は維持する必要があるとされている。

それに加え、エンドースメント手続を行い、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合及び実務上の困難さがある場合において、一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みを設けることで、IFRS をより柔軟に受け入れることが可能となるとともに、「削除又は修正」する項目についての我が国の考え方を意見発信することが可能となると考えられる。

10. ここでいう我が国における会計基準に係る基本的な考え方には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる。

この基本的な考え方は、会計基準は、企業経営に規律をもたらすべきものであり、その結果、企業の持続的成長、長期的な企業価値の向上に資する役割を担うとの考えを背景とする。

この基本的な考え方に基づき、IFRS の個々の会計基準等をレビューするエンドースメント手続を行うことは、会計基準が資本市場における重要なインフラの一部とされる中、財務諸表の利用者の意思決定有用性を高め、財務諸表の利用者及び作成者に便益をもたらすものと考えられる。

11. 今回実施した初度エンドースメント手続では、既存の会計基準等を対象に、我が国における会計基準に係る基本的な考え方等に照らして受け入れ可能か否かを検討しており、既存の会計基準等に対する我が国の考えを、適用可能な 1 組の会計基準として表明することになった。

また、今後、IASB による検討過程において、IFRS の開発に対して我が国の考え方を適切に表明していくことにより、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発を IASB に促すことが期待される。こうしたプロセスは、単一で高品質な国際基準の開発に一層主体的に貢献をしていくために必要とされるものと考えられる。さらに、エンドースメント手続における議論を通じて、我が国の市場関係者における IFRS への理解とより高品質な基準開発に向けた裾野の広い議論が深まることも期待される。

12. また、初度エンドースメント手続において、実務上の困難さへの対応が検討されたが、その過程においてより我が国の実情に即した適用を可能とするために、ガイダンスや教育文書の作成について検討することが議論された。今後、ガイダンスや教育文書の作成については、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案し、検討する対象を指定国際会計基準と修正国際基準の双方とするかも含めて、さらに検討を行っていく予定である。

#### IV. 国際会計基準審議会（IASB）が公表する IFRS との関係

13. IFRS のエンドースメント手続は、究極的に単一で高品質な国際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ると考えら

れる。また、今回行った IASB により公表された会計基準等に対する限定的な「削除又は修正」については、将来的な我が国及び IASB の議論次第では解消され得るものであると考えられ、当面の取扱いとし、意見発信を続けることが適当であると考えられる。

## V. 修正国際基準の適用

14. 修正国際基準を適用する場合には、「修正国際基準の適用」に従って基準を適用することになる。
15. 「修正国際基準の適用」は、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、当委員会が採択した IASB 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「削除又は修正」を加えた規定に準拠しなければならないとしている。
16. このように IASB が公表した会計基準等を直接「削除又は修正」することなく、「削除又は修正」した箇所について企業会計基準委員会による修正会計基準を公表することによって、財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別することができるようになる。また、「削除又は修正」を行った理由をより明瞭に示すために、主要な論点ごとに修正会計基準にまとめることが適切と考えられる。さらに、修正国際基準が IFRS から派生したものであることがより明らかになると考えられる。

## VI. エンドースメント手続の対象等

### 1. 初度エンドースメント手続

17. 今回公表した修正国際基準では、2012 年 12 月 31 日現在で IASB により公表されている次の会計基準等を、エンドースメント手続の対象としている。
  - (1) 国際財務報告基準 13 本
  - (2) 国際会計基準 28 本
  - (3) IFRIC 解釈指針 17 本
  - (4) SIC 解釈指針 8 本

なお、IASB により公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」については、エンドースメント手続の対象に含まないこととした。

### 2. 今後のエンドースメント手続

18. 初度エンドースメント手続終了後は、2013 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エンドースメント手続を早期に完了し、その後、2013 年 12 月 31 日後に 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着手することを予定している。

## VII. 「削除又は修正」の判断基準

## 1. 「当面の方針」における判断基準

19. 「Ⅱ. エンドースメント手続の概要」に記載したとおり、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。
20. 「当面の方針」では、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は、公益及び投資者保護の観点から、例えば、次の点を勘案すべきであるとされている。
  - 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）

## 2. 「削除又は修正」を必要最小限とすべきこと

21. 前項の判断基準に従い、エンドースメント手続を行ううえでは、次の理由から、「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」することが適切であると考えられる。
  - 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、当委員会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して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と考えられること。
22. 「削除又は修正」を必要最小限とすることについては、「当面の方針」においても「我が国の国益も勘案しつつ、単一で高品質な会計基準の策定という目標を達成する観点から、削除又は修正する項目は国際的にも合理的に説明できる範囲に限定すべきである。」と記載されている。
23. なお、必要最小限とする観点から「削除又は修正」を行わなかったもののうち、これまで国際的な意見発信を行っている項目については、今後も意見発信を続ける必要

があると考えられる。

## VIII. 初度エンドースメント手続における検討

### 1. 論点の抽出

24. 作業部会では、IASBにより公表された会計基準等について、「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否かを検討するために、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と日本基準を比較することにより、論点の抽出を行った。また、同時に、どのような項目についてガイダンスや教育文書の作成が必要となり得るかについても検討を行い、論点の抽出を行った。
25. このような検討の結果、別紙1に記載した論点が抽出された。これらの論点は、「(a) 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「(b) 任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。)」に大別される。

### 2. 「(a) 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」

26. 「(a) 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」としては、主として、次の項目が識別された。
- のれんの非償却
  - その他の包括利益(OCI)のリサイクリング処理及び当期純利益(純損益)に関する項目
  - 公正価値測定範囲
  - 開発費の資産計上
- これらについては、財務諸表の利用者に対して企業の適切な財政状態や経営成績等を開示するにあたり、懸念が示された項目である。

#### のれんの非償却

27. IFRSではのれんの償却が禁止されており、減損のみが行われることとされている(IFRS第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。))。当委員会は、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るため、償却すべき資産と考えている。したがって、のれんの非償却については、我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」を行ったうえで採択することとした。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、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」の本文及び結論の背景に記載している。

#### その他の包括利益のリサイクリング処理及び当期純利益に関する項目

28. IFRSでは、次の項目について、その他の包括利益に計上した後に、当期純利益に組

替調整（リサイクリング処理）しない会計処理、いわゆるノンリサイクリング処理を採用している。

- 「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の公正価値の変動（IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）」
  - 「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）」
  - 「確定給付負債又は資産（純額）の再測定（IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）」
  - 「有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金（IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）及び IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）」
29. 当委員会は、これらのノンリサイクリング処理によって、当期純利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いる。したがって、有形固定資産及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処理は、我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」を行ったうえで採択することとした。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、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」の本文及び結論の背景に記載している。
30. なお、有形固定資産及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もノンリサイクリング処理であるが、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、この項目以外のその他の包括利益に認識する項目のノンリサイクリング処理とは異なる側面が見受けられるため、「削除又は修正」を行わずに採択することとした。

#### 公正価値測定の範囲

31. 公正価値測定の範囲については、当期純利益を計算するうえで密接に関連する項目であり、我が国では重要な論点と考えられている。当委員会は、基本的に、保有資産の値上がりを期待した投資に生じる価値の変動を除き、資産及び負債の価値の変動を当期純利益に含めて認識することは適切でないと考えている。
32. 前項の観点からは、次の論点について、適切ではない部分が含まれていると考えている。本論点に係る議論の詳細は、別紙 2 に記載している。
- 「有形固定資産及び無形資産の再評価モデル（IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号）」
  - 「投資不動産の公正価値モデル（IAS 第 40 号「投資不動産」（以下「IAS 第 40 号」という。）」
  - 「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（IFRS 第 9 号）」
  - 「生物資産及び農産物の公正価値測定（IAS 第 41 号「農業」（以下「IAS 第 41 号）」

という。))」

しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、当委員会はこれらの論点については、「削除又は修正」を行わずに採択することとした。

#### 開発費の資産計上

33. 開発費の資産計上（IAS 第 38 号）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の目的適合性について疑問が示された。本論点に係る議論の詳細は、別紙 2 に記載している。

しかしながら、同様に、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、当委員会はこの論点については、「削除又は修正」を行わずに採択することとした。

### **3. 「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの（周辺制度との関連を含む。）」**

34. 「(b)任意適用を積み上げていくうえ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、どのような項目について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否か、及び、ガイダンスや教育文書の作成が必要かの観点から、論点の抽出を行った。

その結果、抽出された論点は、「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」及び「開示に関する項目」に大別された。

#### 会計基準の適用、解釈に関する項目

35. 会計基準の適用、解釈に関する項目については、例えば、「有形固定資産に関する減価償却方法の選択（定率法、定額法の選択）（IAS 第 16 号）」、「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（IFRS 第 9 号）」、「子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」（以下「IFRS 第 10 号」という。）及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS 第 28 号」という。))」などが抽出された。公開草案の公表時は、これらについて「削除又は修正」を行わず、ガイダンスや教育文書の作成を検討することを提案した。

36. 前項の公開草案における提案に対して、ガイダンスや教育文書を作成することを支持する意見が多く聞かれた一方で、修正国際基準としてガイダンスや教育文書を公表するのではなく、指定国際会計基準でも適用することができるようなガイダンスや教育文書を作成すべきという意見や修正国際基準としてガイダンスや教育文書を公表した場合における指定国際会計基準への影響を懸念する意見が聞かれた。

寄せられた意見を踏まえて審議を行った結果、ガイダンスや教育文書については、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案し、検討する対象を指定国際会計基準

と修正国際基準の双方とするかも含めて、今後さらに検討を行っていくこととした。

なお、基準の適用にあたって遵守することが求められるものをガイダンス、基準の適用にあたって参考となるものを教育文書と整理し、ガイダンスについては、実質的な「削除又は修正」とならないよう留意しつつ、国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取組みを参考として、IFRS 解釈指針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会で取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。また、教育文書に関しても、実質的な解釈とならないように留意しつつ、IFRS の基準に対する実務的な対応方法などについて公表することを検討することとした。

#### 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

37. 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となるほどの重要性があるものが含まれる。そのような論点としては、例えば、「機能通貨（IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」（以下「IAS 第 21 号」という。）」に関する論点が抽出されており、それに係る懸念及び議論の詳細は別紙 2 に記載している。他にも主に業種固有の論点がいくつかあり、例えば特定の業種において適用されている減価償却方法に関する論点などが抽出された。

これらの項目については、現在の IFRS の任意適用の状況及び「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わないこととした。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も考えられる。

#### 開示に関する項目

38. 開示に関する項目については、年度の注記及び四半期の開示（第 1 四半期及び第 3 四半期の本表及び注記）について、コストと便益の観点から、一部の項目について懸念が聞かれた。

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及び「削除又は修正」を必要最小限とする観点から「削除又は修正」を行わないこととした。

### **IX. 適用時期**

39. 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るものとする。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るものとする。

## (別紙 1)

### 「検討が必要な項目」として抽出された論点の一覧

次に示すものは、IASB により公表された会計基準等について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否か、ガイダンスや教育文書の作成が必要となり得るかどうかを検討するために、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と日本基準を比較した際、「検討が必要な項目」として抽出された論点の一覧である。

#### (a) 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

##### ① これまで「アジェンダ・コンサルテーション 2011」等を通じて IASB に対して意見発信を行ってきている項目

##### (その他の包括利益 (OCI) のリサイクリング処理及び当期純利益 (純損益) に関する項目)

- (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)
- (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)
- (3) 確定給付負債又は資産 (純額) の再測定、過去勤務費用 (IAS 第 19 号)
- (4) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金 (IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号)

##### (公正価値測定の範囲に関連する項目)

- (5) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル (IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号)
- (6) 投資不動産の公正価値モデル (IAS 第 40 号)
- (7) 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 (IFRS 第 9 号)
- (8) 生物資産及び農産物の公正価値測定 (IAS 第 41 号)

##### (「アジェンダ・コンサルテーション 2011」で指摘したその他の個別項目)

- (9) のれんの非償却 (IFRS 第 3 号)
- (10) 開発費の資産計上 (IAS 第 38 号)
- (11) 固定資産の減損の戻入れ (IAS 第 36 号「資産の減損」)

##### ② その他の基本的な考え方に関連する項目

- (12) 財政状態計算書における資本の部の表示 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。))
- (13) 包括利益計算書の段階別表示 (IAS 第 1 号)

- (14) 引当金の認識規準 (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)
- (15) 企業結合における全部のれん方式 (IFRS 第 3 号)

**(b) 任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの (周辺制度との関連を含む。)**

**① 会計基準の適用、解釈に関する項目**

- (16) 有形固定資産に関する減価償却方法の選択、耐用年数の決定 (IAS 第 16 号)
- (17) 開発費の資産計上 (IAS 第 38 号)
- (18) 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 (IFRS 第 9 号)
- (19) 有給休暇 (IAS 第 19 号)
- (20) 金融負債と資本の分類 (IAS 第 32 号「金融商品：表示」)
- (21) 子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い (IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号)
- (22) 契約にリースが含まれているか否かの判断 (IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」)

**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**

- (23) 機能通貨 (IAS 第 21 号)
- (24) 外貨建負債性金融商品の外貨換算 (IAS 第 21 号)
- (25) 投資信託の評価方法 (IFRS 第 9 号)
- (26) 特定の業種において適用されている減価償却方法 (IAS 第 16 号)
- (27) 修正後発事象の会計処理 (IAS 第 10 号「後発事象」)
- (28) 償却原価で計上されている金融資産の減損 (IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」(以下「IAS 第 39 号」という。))

**③ 開示に関する項目**

- (29) 年度における開示 (リスク感応度分析、確定給付制度に関する開示、子会社及び関連会社等の要約財務情報)
- (30) 期中財務報告の範囲及び開示対象の期間 (財務諸表注記を含む。)(IAS 第 34 号「期中財務報告」)

## (別紙 2)

### 「削除又は修正」を行わずに採択した項目のうち特に懸念が寄せられた項目

次に示すものは、「削除又は修正」を行わずに採択した項目のうち、会計基準に係る基本的な考え方の相違や実務上の困難さに照らして特に多くの懸念が寄せられた項目について、その概要を記載している。これらについては、基本的に、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わずに採択した。

## 1. 公正価値測定の種類

### (1) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル

- IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号では、有形固定資産及び無形資産については、原価モデル又は再評価モデルのいずれかを選択して適用する。その際、会計方針として選択し、同じ種類の資産全体に適用することが求められているほかは、選択に関して特段の要件はない。
- 有形固定資産及び無形資産の再評価モデルについて、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - 事業用の固定資産は、一般的に、他の資産と組み合わせて使用されてキャッシュ・フローの創出に寄与するものであり、公正価値の変動により利益を獲得することを目的としていないため、これを公正価値で再評価することは投資の目的を反映しない。
  - 仮に公正価値測定により生じる実体資本維持修正を行うのが趣旨であれば、評価差額は資本に含めて直接認識することが考えられる。

### (2) 投資不動産の公正価値モデル

- IAS 第 40 号では、投資不動産に対して、企業が公正価値モデル又は原価モデルのいずれかを選択して適用する。公正価値モデルを採用した場合、評価差額は、当期純利益に含められる。
- 投資不動産の公正価値モデルについて、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - 投資不動産には、公正価値の変動により利益を獲得することを目的とした投資と、専ら長期的に賃貸収入を得ることを目的とした不動産の両方が含まれる。後者については、企業の様々なノウハウやブランド力、そして付随的なサービスの要素と不動産が結びついている場合など、原価モデルが適切と考えられる場合もあると考えられる。このため、投資不動産について、任意に測定モデルを会計方針として選択可能としていることが忠実な表現や比較可能性を損なう可能性がある

考えられ、公正価値モデルと原価モデルの適用について、適切な要件を定め、投資不動産の性質によって使い分けることが適切である。

### **(3) 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**

5. IAS 第 39 号では、資本性金融商品への投資のうち、活発な市場における相場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないものは、取得原価で測定しなければならないとされている。一方、IFRS 第 9 号では、この規定を引き継がず、資本性金融商品への投資すべてを公正価値で測定することとされている。
6. 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について、次の理由から、IFRS 第 9 号の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - (1) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、他の資産と組み合わせてキャッシュ・フローの創出に寄与する場合にはのれん価値が含まれていると考えられるため、公正価値測定は適切ではないと考えられる。
  - (2) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、一般的に、公正価値を信頼性をもって測定することは難しいと考えられ、特に公正価値の上昇によって、利益を計上することは、目的適合的でない可能性がある。

### **(4) 生物資産及び農産物の公正価値測定**

7. IAS 第 41 号では、生物資産については、公正価値を信頼性をもって測定できない場合を除き、見積売却コスト控除後の公正価値で測定され、公正価値の変動は、当期純利益に含めて認識される。また、生物資産から収穫された農産物については、収穫時点で見積売却コスト控除後の公正価値により測定される。
8. 生物資産及び農産物の公正価値測定について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - 生物資産及び農産物は、一般的に公正価値の変動により利益を獲得することを目的としていないため、その投資の性格から取得原価により測定すべき資産であると考えられる。

## **2. 開発費の資産計上**

9. IAS 第 38 号では、研究局面での支出は、発生時に費用として認識し、資産を認識してはならないとされている。他方、開発局面では、企業が IAS 第 38 号第 57 項に規定されている要件のすべてを立証できる場合には、資産を認識しなければならないとされている。
10. 開発費の資産計上について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。

- (1) 収益獲得の不確実性が高い開発費を資産計上しても有用な情報を提供しないと考えられる。
- (2) 一般的に、相当程度の支出が費用処理された後でなければ、認識規準を満たすための技術的な実行可能性や将来の経済的な便益の創出等を立証できないと考えられるため、資産計上される原価は研究開発費に関する支出のうちごく限定的なものとなり、情報の有用性に疑問がある。

### 3. 機能通貨

11. IAS 第 21 号では、機能通貨は、「企業が営業活動を行う主たる経済環境における通貨」とされる。機能通貨は、いくつかの要因を考慮して決定することとされており、営業上のキャッシュ・フローなどの優先的に考慮すべき要因と追加的に考慮すべき要因といった要因間のヒエラルキーがある。
12. 機能通貨について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - (1) 営業上のキャッシュ・フローは、企業のキャッシュ・フローを生み出す主要な源泉であるものの、資金調達により資金が創出されるときに通貨及び機能通貨以外の通貨も含めた営業活動の結果に課される親会社所在地国の税金支払や株主への配当の源泉として留保する通貨も、機能通貨を判断するうえでは、重要な要因となる場合があると考えられる。したがって、営業上のキャッシュ・フローを優先するのではなく、すべての主要な要因を総合的に判断するように IAS 第 21 号の規定におけるヒエラルキーを見直すことを求めるべきである。
  - (2) 親会社所在地国の通貨が機能通貨と異なる場合、企業の内部管理を反映しない財務報告を行うこととなる問題があり、また、親会社所在地国の税法や会社法（配当可能利益の算出）が機能通貨を容認していない場合、複数の通貨をベースとする帳簿を用意する必要があり、便益に見合わない多大なコストが生じる。

以 上