

3441号 2020年01月20日

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 吉岡 亨

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 林 千雄

IFRSをめぐる動向 第120回《特別編》 2019年の主な基準開発の動向と今後の予定

(20頁)

## I はじめに

昨年2019年も、国際財務報告基準(IFRS)について、新基準の開発や基準の適用支援の活動などさまざまな動きのある年でした。

大型の基準として開発された金融商品(IFRS第9号)、収益(IFRS第15号)、リース(IFRS第16号)、保険契約(IFRS第17号)について、最初の2つは一昨年、リースは昨年から適用が開始されています。昨年はこれらの基準の適用に伴う実務上の課題がIFRS解釈指針委員会に多く寄せられ検討されました。また、保険契約については適用前から各種の課題が寄せられており、国際会計基準審議会(IASB)の審議を経て6月にIFRS第17号の一部修正案(公開草案)が公表されています。

多くの関心が寄せられているのれんと減損のトピックについても活発に議論が行われ、6月には今後の公表物に盛り込むIASBの一連の予備的な見解が決定されました。また、金融市場で進められている金利指標改革に合わせ、金利指標の置換えによるIFRS財務諸表への影響の不確実性に対処するための基準開発の検討も進展しました。さらに、「財務報告におけるコミュニケーションの改善」の取組みの一環として12月には財務諸表の表示と開示の改善に関する公開草案が公表されています。

本稿では、このような昨年1年のIFRSをめぐる基準開発の動向を振り返るとともに、今後予定される動きについて紹介します。

## II 主な公表物

昨年2019年におけるIASBの公表物は図表1のとおりです。多くが意見募集文書であり、最終文書は1件のみです。以下では重要な公表物である①、⑤、⑧を取り上げます。

〈図表1〉2019年におけるIASBの主な公表物

## 最終文書

- ① 「金利指標改革」(IFRS 第9号, IAS 第39号, IFRS 第7号の修正)(9月)

## 意見募集文書

- ② 公開草案「IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブックの修正案」(4月)
- ③ 公開草案「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」(5月)
- ④ 公開草案「「概念フレームワーク」への参照」(IFRS 第3号の修正案)(5月)
- ⑤ 公開草案「IFRS 第17号の修正」(6月)
- ⑥ 公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」(IAS 第12号の修正案)(7月)
- ⑦ 公開草案「会計方針の開示」(IAS 第1号と IFRS 実務記述書第2号の修正案)(8月)
- ⑧ 公開草案「全般的な表示及び開示」(12月)

### 1. 金利指標改革(フェーズ1の完了とフェーズ2の検討開始)

2019年9月, IASBは, IFRS 第9項「金融商品」, IAS 第39号「金融商品:認識及び測定」および IFRS 第7号「金融商品:開示」の修正を公表しました。この修正は, 金利指標改革(IBOR改革)から生じる不確実性に対して, ヘッジ会計における救済措置を提供するものです。

銀行間取引金利(InterBank Offered Rate (IBOR))は, 銀行間の無担保調達金利を示す金利指標であり, さまざまな金融商品の参照金利として利用されています。例えば, ロンドン銀行間取引金利(London InterBank Offered Rate (LIBOR))は, 最も一般的に用いられているベンチマーク金利の一つであり, 世界的に数兆ドルという多くの契約がLIBORを参照していると言われていました。しかし, 2012年に発覚したLIBORの不正操作問題などを契機に, 既存の金利指標の信頼性に対する懸念が広がり, 2014年に金融安定理事会(Financial Stability Board)がその根本的な改革(金利指標改革)を提言しました。その結果, 英国金融行為規制機構(Financial Conduct Authority)が2021年末以降, LIBORの公表の停止を発表するなど, 既存の金利指標を代替的なリスクフリーレートに置き換える取組みが進んでいます。

こうした代替金利への置き換えは, 企業の財務報告に大きな影響を及ぼす可能性があるため, IASBは, 短期的な対応を行うフェーズ1と長期的な対応を行うフェーズ2に分けて検討を進めています。

① 既存の金利指標を代替金利に置き換える前の期間において財務報告に影響を与える論点（フェーズ1）

フェーズ1については、冒頭に記載したとおり、2019年9月に修正が最終化されました。

検討された論点は、IBOR改革がIFRS第9号およびIAS第39号のヘッジ会計に及ぼす影響です。具体的には、IBOR改革に伴う将来の不確実性の存在により、将来予測的なヘッジ会計の要求事項を満たさなくなる（ヘッジの中止になってしまう）可能性についての懸念が生じていました。そのため、ヘッジ会計の要求事項に関する救済措置を設け、こうした不確実性の存在を考慮せずに、ヘッジ会計の継続を判断できるように関連基準の修正が行われました。修正基準は、2020年1月1日以後開始する事業年度から強制適用され、早期適用も可能とされています。

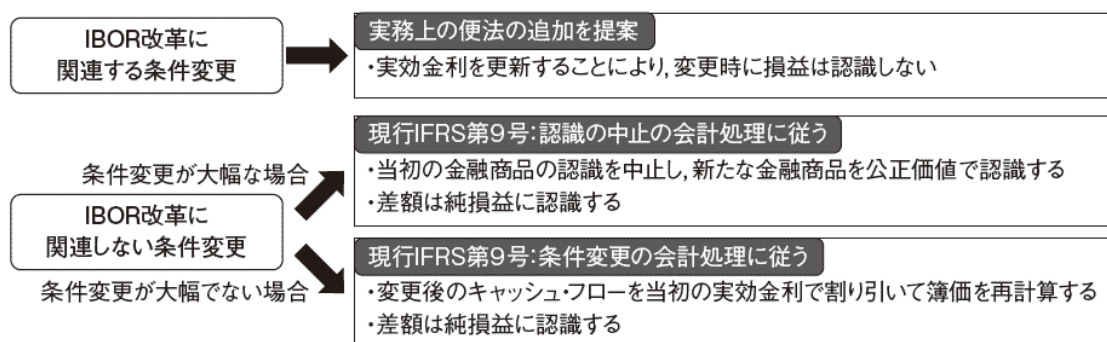
**フェーズ1：ヘッジ会計の要求事項に関する救済措置**

- ・ 「予定取引の可能性が非常に高い」という要求事項
- ・ 将来予測的な有効性の評価
- ・ IAS第39号における遡及的な有効性の評価
- ・ 独立して識別可能なリスク要素の指定

② 既存の金利指標を代替金利に置き換える時に財務報告に影響を与える可能性のある論点（フェーズ2）

フェーズ2については、2019年9月以降のIASB会議において議論が行われています。フェーズ2において検討される論点として、金融商品の分類と測定、ヘッジ会計、他のIFRS基準に生じる潜在的な影響、追加の開示事項の検討などが挙げられています。

〈図表2〉フェーズ2：IBOR改革に関連する条件変更および関連しない条件変更に関する変更時の会計処理



このうち、金融商品の分類と測定については、2019年10月のIASB会議において議論が行われ、次の取扱いについて、IFRS第9号の修正を行う暫定決定が行われました。

- ・ 金利指標の置き換えは、IFRS第9号における金融商品の条件変更該当する旨を明確化する
- ・ IBOR改革に関連する条件変更については、実務上の便法を設け、変更時に損益が生じないようにする
- ・ IBOR改革に関連しない条件変更については、現行IFRS第9号に従い、条件変更が大幅であるかどうかに応じた会計処理を行う必要がある旨を明確化する
- ・ IBOR改革に関連する条件変更と関連しない条件変更の例をIFRS第9号において示す

今後は、ヘッジ会計を中心とした他の論点の議論を進め、IASBは、フェーズ2の公開草案を2020年上半期に公表する予定です。なお、米国の財務会計基準審議会（FASB）は、2019年9月にASU案（公開草案）「金利指標改革（トピック848）」を公表し、同じようなタイムラインで検討が進んでいます。米国会計基準では、IFRSのように2つのフェーズに分割せずに、一体として検討しており、アプローチが異なっています。しかし、IBOR改革に起因する金利指標の変更について救済措置を設けるという大きな方向性に差異はありません。そもそもヘッジ会計における両基準間の差異が存在するため、完全な一致は望めませんが、基本的な考え方を一致させ、基準間の差異が狭い範囲に収まることが期待されています。

## 2. IFRS第17号「保険契約」の修正

2019年6月、IASBは、IFRS第17号「保険契約」を修正する公開草案を公表しました。IFRS第17号は、多様な実務を許容していた現行のIFRS第4号を置き換えて、保険契約の認識、測定、表示および開示に関する新たな原則を示した基準であり、従来とは異なる取扱いを多く含んでいます。IASBは、この新基準の導入コストを低減し、利害関係者から挙げられた懸念や課題に対応するため、IFRS第17号の的を絞った修正を提案しました。公開草案で提案されている修正項目は、図表3に示していますが、強制発効日を1年延期して2022年1月1日以後開始する事業年度からの適用とする提案も含まれています。

本公開草案に対するコメント募集期間は2019年9月25日に終了し、IASBは、122件のコメントを受領しました。2019年11月のIASB会議では、コメント・レターの要約および全体的なフィードバックの検討が行われ、今後の再審議の計画について次のとおり暫定決定されています。

- ・ 14 個のトピックについて、追加の検討を行わない
- ・ 6 個のトピックについて、将来の IASB 会議で提案内容の確認を行うが、実質的な再審議を行わない
- ・ 13 個のトピック（図表 3）について、フィードバックに対して更なる検討を行う。ただし、公開草案の提案内容を修正する必要があるかどうかについては、まだ結論を出していない

今後のスケジュールについては、公開草案にも示されているとおり、IASB は、2020 年半ばまでに IFRS 第 17 号の修正の最終版を公表する方針を依然として変えていません。適用日も含め、どのトピックについてさらなる修正が行われるのかは不透明な部分もあり、議論の状況を注意深く見ていく必要があると考えられます。

〈図表 3〉 公開草案において提案されている修正項目および今後の IASB 会議で検討予定のトピック

	公開草案において提案されている修正項目	今後の IASB 会議で検討予定のトピック
1	範囲除外	・ クレジットカードについての範囲除外の提案
2	保険獲得キャッシュ・フローの予想される回収	・ 保険獲得キャッシュ・フローの予想される回収についての修正案
3	投資リターン・サービスおよび投資関連サービスに帰属する契約上のサービス・マージン	・ 直接連動有配当保険契約以外の保険契約についてのカバー単位、開示および用語法
4	保有している再保険契約	・ 保有再保険契約に関する損失の回収
5	財政状態計算書における表示	
6	リスク軽減オプションの適用可能性	・ 純損益を通じて公正価値で測定する非デリバティブ金融商品に対するリスク軽減オプションの適用

7	IFRS 第 17 号の発効日及び IFRS 第 4 号における IFRS 第 9 号の一時的免除	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ IFRS 第 17 号の発効日</li> <li>・ IFRS 第 4 号における IFRS 第 9 号の一時的免除の延長</li> </ul>
8	経過的な修正および救済措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リスク軽減オプションの遡及適用の禁止</li> <li>・ 追加の具体的な経過的な修正および救済措置</li> </ul>
9	軽微な修正	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 軽微な修正の提案</li> </ul>
10	公開草案において修正が提案されていない項目	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 集約レベル（特定の保険契約に係る年次コホート）</li> <li>・ 企業結合（決済期間において取得した契約）</li> <li>・ 期中財務諸表</li> </ul>

### 3. 財務諸表の全般的な表示と開示の改善

2019年12月、IASBは、公開草案「全般的な表示及び開示」を公表しました。財務諸表における情報の伝え方の改善を目的にさまざまな変更が提案されています。「財務報告におけるコミュニケーションの改善」の取組みの一環として行っていた基本財務諸表プロジェクトからの成果物であり、IFRSに基づいて財務諸表を作成する多くの企業に関係する公開草案といえます。特に損益計算書の改善に焦点が当てられており、主な提案は次のとおりです。

- (1) 損益計算書への3つの小計の導入
- (2) 分解表示を改善する規定の追加
- (3) 経営者業績指標の開示の導入

1点目の3つの小計（段階利益）の導入は、損益計算書に関する企業間の比較可能性の向上を目的とする提案です。図表4の①から③の小計の導入が提案されています。

#### 〈図表4〉公開草案で提案された損益計算書のイメージ

売上高	1,000	
売上原価	△400	
売上総利益	600	
販売費及び一般管理費	△300	営業区分
営業利益 (operating profit) (①)	300	
不可分な関連会社の持分法 投資損益	50	不可分な 関連会社
営業利益及び不可分な関連 会社の持分法投資損益 (②)	350	
金融資産の公正価値変動	25	
配当収益	5	
不可分でない関連会社の持 分法投資損益	10	投資区分
財務及び法人所得税前利益 (③)	390	
財務活動による費用	△100	
税引前利益	290	財務区分
税金費用	△90	
当期利益	200	

「営業利益」(図表4の①)は、次の項目以外のすべての収益と費用を含む利益として定義されており、ボトムアップの小計といえます。

- ・ 不可分な関連会社の持分法投資損益
- ・ 投資区分の収益・費用
- ・ 財務区分の収益・費用
- ・ 税金費用

営業利益の中身自体の定義の困難性から、このような方法による定義を支持する意見もありますが、単なる計算方法の説明に過ぎないという見方もあります。公開草案では、結果として、このような営業利益は企業の主たる事業活動（main business activities）から得られる収益と費用を表すことになると説明されています。

損益計算書において「不可分な関連会社の持分法投資損益」という新たな項目の追加も提案されています。関連会社や共同支配企業の中には、企業の主たる事業と不可分な会社もあるとの意見を受け、不可分かどうかにより持分法損益を異なる区分に表示する方法が提案されました。ただし、営業利益には含めず、営業利益のすぐ下での表示が提案されています。これは、主たる事業と不可分な持分法損益であっても持分法損益は企業グループ外の損益であり、税引後の損益でもあるという性質を考慮したものです。

2点目の分解表示の規定の追加は、企業の業績等に関する重要な情報が過度に集約され覆い隠されることのないようにするための提案です。例えば、次のような定めの追加が提案されています。

- ・ 営業費用合計の性質別内訳の一か所での注記を求める（損益計算書で売上原価、販管費等の機能別の表示を採用している場合）
- ・ 「通例でない項目（unusual item）」の金額等の注記を求める。限定的な予測的価値を持つ収益・費用が該当し、種類と金額の類似した収益・費用が将来数年間において生じないことが合理的に予測できる場合、これに該当する（例えば、工場火災による減損損失など）
- ・ 財務諸表の表示科目を追加的な特徴（例えば、性質、機能、測定基礎又は他の特徴）に基づいて分解表示し、重要性があれば注記で区分開示を求める
- ・ 貸借対照表において、のれんの区分表示を求める

3点目の経営者業績指標の開示の追加は、財務諸表外で開示される非 GAAP 指標（例えば、調整後営業利益など）に透明性と規律をもたらすための提案です。経営者が考える主要な業績指標を経営者業績指標（management performance measure: MPM）と呼び、それと IFRS が定める小計とが異なる場合に、MPM の計算方法や MPM を有用と考える理由、IFRS が定める小計との調整、税金と非支配持分の影響などの開示を求めることが提案されています（図表 5 参照）。関係者からは提案を支持する意見も見られるものの、関連する開示のコスト負担への懸念なども挙げられています。

#### 〈図表 5〉 MPM の調整の開示例



調整後営業利益(MPM)	4,000	税金	非支配持分
X国におけるリストラクチャリング費用	(1,000)	200	50
営業利益(IFRSの小計)	3,000		

なお、公開草案では、これらの提案をIAS第1号「財務諸表の表示」の修正としてではなく、新たなIFRSの基準（例えばIFRS第18号）として公表するとしています。IAS第1号の中で今回の提案に関係しない規定は新基準や他の関連する基準に引き継がれます。IAS第1号自体は廃止される予定であり、IFRSの基準構成が大きく変わる可能性があります。

2020年6月末まで意見を募集し、寄せられた意見の検討を2020年下半年から開始する計画となっています。ただし、最終基準化の時期や適用時期などは未定です。

### III 主なプロジェクト動向

2019年において成果物の公表には至ってはいないものの、IASBにより検討が進められた主なプロジェクトは、次のとおりです（2020年1月7日時点のIASBの作業計画等から抜粋）。

〈図表6〉IASBの主なプロジェクト

	プロジェクト名	目標時期（予定公表物）
基準設定	①料金規制対象活動	2020年4月～6月（公開草案）
	②経営者による説明	2020年下半年（公開草案）
リサーチ	③のれんと減損	2020年2月（ディスカッション・ペーパー）
	④共通支配下の企業結合	2020年4月～6月（ディスカッション・ペーパー）
	⑤資本の特徴を有する金融商品	2020年下半年（プロジェクトの方向性の決定）

	⑥動的リスク管理	2020年4月～6月(コアモデルのアウトリーチを実施)
	⑦適用後レビュー(IFRS第10号等)	2020年2月(レビューのResearch)
維持管理	⑧負債の流動/非流動分類	2020年1月(最終基準)
	⑨不利な契約—契約履行コスト	2020年4月～6月(最終基準)
	⑩開示の取組み—基準レベルの開示レビュー	2020年下半年(公開草案)
	⑪金利指標改革 第2フェーズ	2020年4月～6月(公開草案)
	⑫中小企業向けIFRSの見直しとアップデート	2020年1月(情報要請)

以下では、上記のうち③、④、⑤、⑩を取り上げます。⑪についてはⅡの1で記載しています。

### 1. のれんと減損

本プロジェクトは、2014年にIASBが実施したIFRS第3号「企業結合」の適用後レビューの結果を受けて開始されました。のれんの「減損損失の認識が遅すぎる」という懸念と「減損テストのコストが高い」という懸念に対処するため検討が続けられ、現在は、次の3つの目的が掲げられています。

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>① 企業結合の開示の改善</li> <li>② のれんの会計処理の簡素化</li> <li>③ 使用価値の算定の改善</li> </ul> |
|--|

昨年2019年は、公表する文書の形態が審議され、公開草案ではなくディスカッション・ペーパーとして公表することが改めて決定されました。そのうえで、6月の審議ではこれまでの一連の検討内容を整理し、上記の目的に関連して公表文書に盛り込むIASBの予備

的な見解が議論されました。議論の結果、のれんの償却の論点を含め、盛り込む内容に関して、主に次のような決定が行われています。

#### ① 企業結合の開示の改善

- ・ 開示目的を「取得した事業の企業結合後の業績について利用者の評価に役立つこと」とする
- ・ 企業結合の目的が達成されているかを示す情報の開示を要求する
- ・ 期待されるシナジーの金額・範囲、取得した企業の取得後の収益、営業損益等の開示を要求する

#### ② のれんの会計処理の簡素化

- ・ 現行の減損のみのモデルを維持し、償却の再導入を提案しない
- ・ ただし、IASBの14名の理事のうち6名が反対したため、ディスカッション・ペーパーには償却の再導入の主張も記述する。
- ・ 年次の減損テストの強制を免除し、兆候に基づくテストのみとする（耐用年数を確定できない無形資産も同様）
- ・ 貸借対照表において、のれんの額を加味する前の資本合計という小計を表示する

#### ③ 使用価値の算定の改善

- ・ 使用価値の算定から将来のリストラクチャリング又は拡張から生じると見込まれるキャッシュ・フローを除外するという制限を削除する
- ・ 使用価値の算定に税引前の割引率とインプットを使用するという要求を削除する（また、使用した割引率の開示を求める）

ディスカッション・ペーパーは2020年2月の公表が見込まれています（コメント期間は180日）。特に②における償却の再導入に関する方向性については、日本の関係者の関心も高いところであり、ディスカッション・ペーパーの公表後も活発な議論が続くと予想されます。

なお、米国の財務会計基準審議会（FASB）は、IASBに先行して2019年7月に米国会計基準におけるのれんの事後の会計処理についての意見募集文書を公表しており、償却の再導入の是非などに関して寄せられた意見の分析が行われています。企業や監査人、学識経験

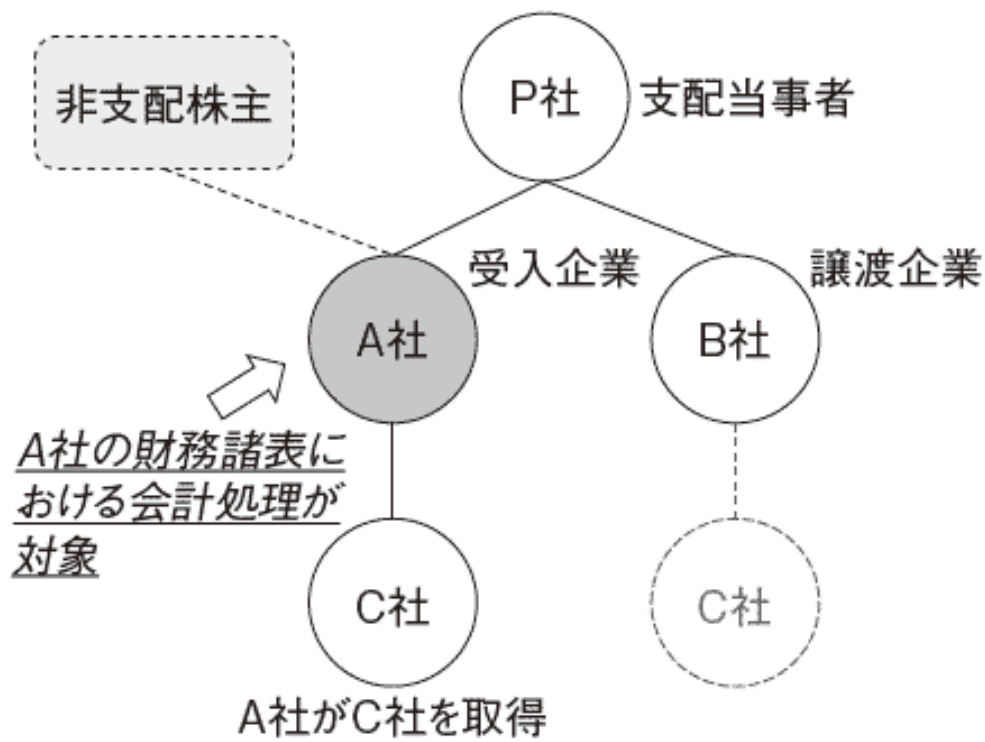
者など幅広い関係者から意見が寄せられ、償却に賛成する意見も見られるところです。企業買収の実務への影響も考えると IFRS と米国会計基準との間の整合性は不可欠であり、FASB による検討が IASB の審議に影響を及ぼす可能性もあると考えられます。

## 2. 共通支配下の企業結合

IFRS では、グループ外の企業の買収は取得法により会計処理されます。IFRS 第3号「企業結合」に基づき、買収先の資産・負債を公正価値で評価し、買収対価との差額をのれんとして会計処理します。一方、グループ内の組織再編など、再編前後で支配している親会社や株主が変わらない企業結合取引が行われる場合もあります。このような取引は共通支配下の企業結合と呼ばれ、IFRS 第3号の適用範囲から除外されます。IFRS における明示的な規定がないため、実務では複数の処理が行われ、財務情報の比較可能性や分かり易さが損なわれているとの批判があります。

このような批判を受け、IASB は共通支配下の企業結合に関する会計処理を見直すためのリサーチ・プロジェクトを2012年から開始しています。共通支配下の企業結合における受入企業（図表7のA社）に焦点を当て、そのA社の財務諸表における会計処理が検討されています。個別財務諸表にIFRSが適用される場合のみならず、グループ内の子会社が連結財務諸表を作成する場合にも関係するため、親子上場が比較的多い日本の企業にも関係する可能性のあるプロジェクトといえます。

### 〈図表7〉本プロジェクトの対象



昨年 2019 年は、本プロジェクトの審議に多くの時間が割かれました。共通支配下の企業結合の会計処理について、現在は主に 2 つの方法（現在の価値法（current value）と簿価引継法）の適用が検討されています。ただし、2 つの単純な選択適用ではなく、比較可能性の観点から取引に応じて適切な方法を使い分ける方向で審議されています。特に IASB の理事の多くは、非支配株主に影響する 共通支配下の企業結合には IFRS 第 3 号の取得法に基づく会計処理が原則的な方法と考えています。この観点から、これまで主に次のような決定がなされており、やや複雑な内容です（注：簡便的に「受入企業」を「A社」と置き換えて記載）。

- ・ A社の非支配株主に影響する取引に現在の価値法（※1）を適用する
- ・ ただし、A社の株式が公開市場で取引されておらず、かつ、次のいずれかに当てはまる場合を除く

> すべての非支配株主が関連当事者に該当する

> すべての非支配株主が簿価引継法の適用を知らされ、反対していない

- ・ 上記以外の共通支配下の企業結合には簿価引継法（※2）が適用される

（※1）

- ・ IFRS 第3号の取得法（取得した識別可能純資産を公正価値で測定し、譲渡対価との差額をのれんとする方法）に基づく処理が想定されている
  - ・ ただし、これまでの審議では、取得した識別可能純資産の公正価値（例えば100）が譲渡対価（80）を超える部分（20）は、割安購入益ではなく、資本の増加（資本の拠出）として処理することが暫定決定されている
- （※2）
- ・ 譲渡前のグループ内における資産・負債の簿価を受入企業側でも引き継ぐ方法
  - ・ なお、これまでの審議では、当該資産・負債の簿価には、譲渡された企業（図表7のC社）の財務諸表に含まれていた簿価を用いることが暫定決定されている

本プロジェクトについては、2020年下半期にディスカッション・ペーパーが公表される予定となっています。

### 3. 資本の特徴を有する金融商品

本プロジェクトは、金融商品の発行体による金融負債と資本性金融商品の分類について検討しているリサーチ・プロジェクトです。現行基準であるIAS第32号「金融商品：表示」は、多くの金融商品の分類において問題なく適用されている一方、その分類の根拠が明確に示されていないという指摘があり、複雑な金融商品（すなわち、債券と普通株式の両方の特性を含む「資本の特徴を有する金融商品」）に関する適用について議論が生じているとも言われています。こうした問題意識のもとで、IASBは、2018年6月、ディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品（FICE）」を公表しました。

このディスカッション・ペーパーは、IAS第32号の既存の分類結果を大きく変更することなく、負債と資本の分類についての新たな原則や理論的根拠を提供するとともに、有用な開示情報を拡充するというアプローチのもとで作成されました。しかし、利害関係者からのフィードバックでは、個別論点に対する反対意見に加え、プロジェクトの進め方についても新しい用語を用いて新たな概念を整備する意義が感じられないという批判が多く出ていました。IASBは、こうしたフィードバックに基づき、プロジェクトの方向性を検討した結果、ディスカッション・ペーパーから離れ、IAS第32号の原則の明確化を通じて実務上の問題に対処する新たなアプローチの採用を9月のIASB会議で暫定決定しました。

今後は、次のスケジュールによる審議が計画されており、2021年までしばらく時間をかけて議論が続けられる予定です。

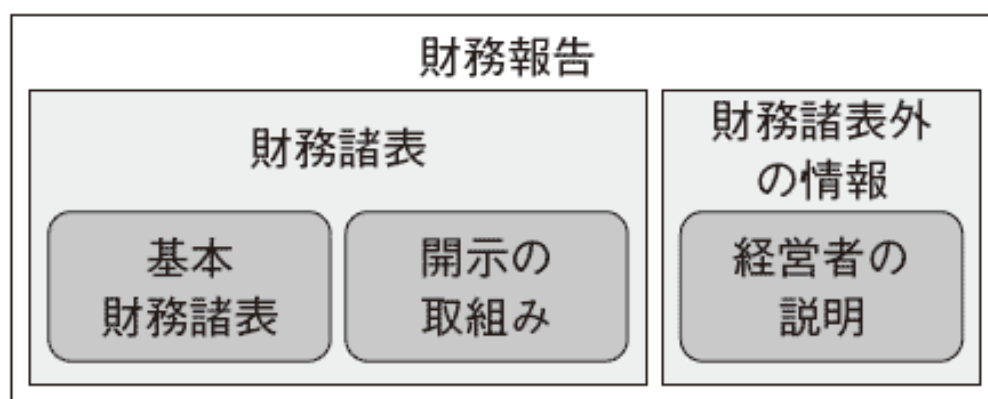
論 点	審議の開始時
-----	--------

	期
<ul style="list-style-type: none"> <li>企業自身の資本性金融商品により決済される金融商品（固定対固定の要件を含む）</li> </ul>	2019年12月
<ul style="list-style-type: none"> <li>条件付決済条項</li> <li>金融商品の分類に対する法律および規制の影響</li> </ul>	2020年上半期
<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の清算時にのみ生じる義務を有する金融商品（例：永久債）</li> <li>企業自身の資本性金融商品を償還する義務（NCI プットを含む）</li> </ul>	2020年下半期
<ul style="list-style-type: none"> <li>金融負債と資本性金融商品の分類変更およびその他の論点</li> <li>分類原則についての全体的な整合性の検証および評価</li> <li>分類に関して行われた決定に基づき、開示要求の追加または修正の必要性の検討</li> </ul>	2021年上半期

#### 4. 開示の取組み—基準レベルの開示レビュー

IASB は、財務情報の中身（content）を有用性を高め、財務諸表の利用者がそれらを容易に理解できるようにするため、財務報告におけるコミュニケーションの改善（Better communication）に関するプロジェクトを各種手掛けています（図表8）。

〈図表8〉財務報告におけるコミュニケーションの改善プロジェクト



「開示の取組み」のプロジェクトでは、財務諸表における会計方針の注記の改善、開示原則の開発、基準レベルの開示の見直しなどの検討が行われています。このうち基準レベル

の開示の見直しでは、利用者にとっての開示の有用性を向上させるため、次の取組みが行われています。

- ① IASB が開示目的と開示要求の開発・文案作成に使用するガイダンスを開発する。
- ② 開発したガイダンスを次の基準に適用し開示要求の改善となるかテストする。
  - > IAS 第 19 号「従業員給付」
  - > IFRS 第 13 号「公正価値測定」
- ③ 上記基準の開示要求の修正について公開草案を公表し、関係者から意見を求める。

①の IASB が使用するガイダンスとは、次のような内容です（過去の暫定決定をベースに 12 月までの審議を考慮して一部修正）。

開示目的の使用 方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 開示要求は <u>具体的な開示目的</u> に基づくものとする</li> <li>・ 個々の IFRS の中で <u>ハイレベルの開示目的</u> を引き続き使用する</li> </ul>
開発に 用いる プロセス	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 論点の理解、必要な開示の理解、コスト・便益の分析、影響の理解を検討する</li> </ul>
文案作 成方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 基礎となる目的を明示的に記述し、開示要求に含まれる各項目を関連する目的に明確に結び付けるように文案を作成する</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 具体的な開示目的を満たすために常に必要な項目には、規範的な「しなければならない (shall)」という文言を使用する</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 残りの項目には、規範性のより低い「必須ではないが、次の項目により企業がこの目的を満たすことができる場合がある (while not mandatory, the following may enable an entity to meet this objective)」という文言を使用する</li> </ul>

前述の②については、2つの基準の開示に関して①のガイダンスに従った検討が行われており、例えば、次のような開示目的や開示要求の設定が暫定決定されています。

**(IAS 第 19 号)**



- ・ 確定給付制度について、ハイレベルの包括的な開示目的を含める  
 >例：「確定給付制度への企業の関与に関連するリスクと不確実性を利用者が評価できるようにする情報を開示しなければならない」
- ・ 確定給付制度について、具体的な開示目的を設ける  
 >例：「確定給付制度債務の算定に用いた重要な仮定を利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない」
- ・ 具体的な開示目的を満たすための詳細かつ具体的な開示要求を設ける  
 >例：「必須ではないが、次の項目により企業がこの目的を満たすことができる場合がある。  
 1. 使用した人口統計上及び財務上の仮定、 2. …以下略」

#### (IFRS 第 13 号)

- ・ 公正価値測定について、ハイレベルの包括的な開示目的を含める  
 >例：「公正価値測定に関連した不確実性に対する企業のエクスポージャーを利用者が評価できるようにする情報を開示しなければならない」
- ・ 公正価値測定について、具体的な開示目的を含める  
 >例：「公正価値測定の算出に用いた重要な技法とインプットを利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない」
- ・ 具体的な開示目的を満たすための詳細かつ具体的な開示要求を設ける。  
 >例：「企業は、金融資産及び金融負債について IFRS 第 13 号第 48 項の評価の例外措置を使用するという会計方針の決定を行う場合は、その旨を開示 しなければならない。」  
 >例：「必須ではないが、次のことにより 経常的な公正価値測定及び非経常的な公正価値測定についての 目的を企業が満たすことができる場合がある。  
 a. 公正価値測定において用いた重要な評価技法の記述、 b. …以下略」

#### IV IFRS 解釈指針委員会の適用支援の取組み

IASB の主要な戦略目標の一つに、IFRS の首尾一貫した適用の支援という目標があり、IFRS 解釈指針委員会はその中心的な役割を担っています。解釈指針委員会は、関係者から寄せられた実務上の課題に関する質問（要望書）について検討し、基準開発のアジェンダに追加すべきか否かの評価を行っています。評価の結果、IFRS の原則や規定が十分な根拠を提供しており基準の修正は必要ないと判断される場合、基準開発のアジェンダに追加しないという「アジェンダ決定」が公表されます。

昨年 2019 年は、2018 年から引き続き、適用が開始された大型の基準である IFRS 第 9 号、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS 第 16 号「リース」に関する論点が多く寄せられました。例えば、次のような論点の検討が行われアジェンダ決定が公表されています（括弧内は最終アジェンダ決定が行われた月。※を付している項目は 2019 年 12 月末時点で最終決定に至っていない項目）。

#### (IFRS 第 9 号)

- ・ 非金融資産の将来の購入または売却契約に係る現物決済時の処理（3月）
- ・ 予想信用損失の測定における信用補完の考慮（3月）
- ・ 信用減損金融資産のその後の返済又は回復時の損益計算書上の表示（3月）
- ・ 特定のデリバティブがヘッジ手段に指定されている場合の予定取引のキャッシュ・フローヘッジにおける「可能性が非常に高い」の評価（3月）
- ・ 非金融資産の為替リスクに係る公正価値ヘッジの可否（9月）

#### (IFRS 第 15 号)

- ・ 取引所への上場サービスの評価と履行義務の識別（1月）
- ・ 履行義務を一定期間にわたり充足する契約に係る履行コストの処理（6月）
- ・ フライトの遅延またはキャンセルに対して補償する義務の処理（9月）
- ・ 契約履行のための訓練コストの取扱い（※）

#### (IFRS 第 16 号)

- ・ リースの定義 - 地下にパイプラインを敷設する権利（6月）
- ・ リースの定義 - 海上輸送契約（※）
- ・ 借手の追加借入利率の決定における考慮事項（9月）
- ・ リース期間の決定における多額でないペナルティの評価（11月）
- ・ リース期間と除去不能な賃借設備改良の耐用年数との関係（11月）
- ・ 変動リース料を伴うセールアンドリースバックの処理（※）

上記以外にも 3 月にはクラウドコンピューティング契約、6 月には暗号資産に関連した論点が検討されるなど、注目度の高い項目も取り上げられており、IASB のウェブサイトにおいて参考となるアジェンダ決定が公表されています。

なお、アジェンダ決定は基準を構成しないため、その位置づけがよく議論となります。昨年4月にIFRS財団から公表された公開草案「IFRS財団デュー・プロセス・ハンドブックの修正案」では、当該アジェンダ決定の役割と位置づけについて次のような明確化が提案されました。12月のデュー・プロセス監督委員会（DPOC）では一部修正・追加のうえ、提案の最終化が決定されています（下線は12月に追加）。

- ・ アジェンダ決定は、IFRSの要求を追加・変更するものではない
- ・ アジェンダ決定には、基準設定アジェンダに追加しない理由に加え、多くの場合、説明資料（explanatory material）が含まれる
- ・ 説明資料の目的は、IFRS適用の首尾一貫性の改善にある。説明資料は、アジェンダ決定に記述された取引や事案にIFRSの原則や規定がどのように適用されるかを説明し、多くの場合、IFRSの原則と要求事項に関する企業の理解を変える可能性のある追加的な洞察（additional insights）を提供する

企業はこのようなアジェンダ決定を受け、会計方針を変更する可能性もありますが、そのような変更には追加的なデータの収集なども必要となる可能性があり、上記のハンドブックの修正案では、変更の際には企業に十分な時間が与えられるべきであるという点も強調されています。

## V おわりに

本稿では、昨年1年のIFRSをめぐる基準開発の主な動向と今後予定される動きについて概説しました。本年2020年のIFRSをめぐる基準開発は、上半期において各種の成果物の公表が予定されています。また、前述の基準開発プロジェクトとリサーチ・プロジェクトを中心に検討が進められるとともに、のれんと減損のディスカッション・ペーパーや今後のIASBの検討の方向性を決めるための5年に一度のアジェンダ・コンサルテーションの実施が予定されているなど、活発な議論が予想されます。財務諸表の全般的な表示と開示の公開草案への関係者のフィードバックも6月を期日として行われるため、検討の動向には留意が必要です。

2020年もこうしたIFRSをめぐる基準開発の動向を注視していく必要があると考えられます。