

IFRS 規範

NOTES SUR LES NORMES IFRS

1. はじめに

欧州審議会決定により、国際財務報告基準 IFRS (International Financial Reporting Standards) 規範が義務付けられました。

連結決算

2005年1月1日より欧州連合域内の上場企業は IFRS 規範にもとづく連結財務諸表を作成し公表しなければならなくなりました。2007年1月1日より、非上場企業であっても、資本市場に登録している企業にも同様に連結決算報告が義務付けられています。(2002年7月19日付C E規約 1606/2002)

フランスでは、その他の企業においても同様に、オプションとして国際会計基準に基づいて連結決算を作成することが認められています。(会計法 L.233-24 条)

個別決算書

フランスの企業は IFRS 規範に基づいた決算書を公表できません。プラン・コンタブル・ジェネラル (一般会計勘定科目指定/PCG) のコンバージェンスにより、国際会計の指標が少しずつフランス会計法の中に導入されていく状況です。特に資産、減価償却や評価損、引当金に関する取り扱いがその例にあげられます。その中でも特に注意すべき点は、リース契約、創立費の処理に関する相違がいまだに存在することです。

2. IFRS 規範導入による主な会計上の変更事項

a) 一般的な相違点

- a) 外観より実質の優位主義、例えばリース契約や特別な企業結合の処理。
- b) 費用収益対応の原則により、資産・負債の定義に規定されない要素（創立費、繰延費用、試験研究費）を計上することはできない。
- c) 引当金、将来のキャッシュフローの評価
- d) 将来的な経済上利益の概念に基づく資産の定義がより厳格である。
- e) ある種の含み益を計上することができる（金融資産や不動産）。
- f) 附属明細書に記載する情報、特にセクター別の情報（事業別、地域別）がより詳しくなる。

b) 会計の表示

1) 貸借対照表

- ・ 資産と負債について、流動と固定とに区別する。
- ・ 包括利益（Comprehensive Income）の導入。損益計算に計上された要素と資産・負債の要素の評価差額とを合わせたものが包括利益である。
- ・ 税効果会計に基づく繰延税金資産及び負債の計上義務
- ・ より詳細な無形固定資産の定義
- ・ 正当な資産評価
- ・ 開発費は資産、研究費は費用計上が義務（フランス基準ではより柔軟）
- ・ リース契約については、それぞれの契約について借入金と固定資産の計上をすることになる。
- ・ 退職給付コストの会計計上義務。
- ・ 金融商品の公正時価評価と計上。
- ・ 営業権の償却と年度毎の減損テスト（Impairment Test）評価は禁止されている。
- ・ 営業権割当の期限がフランス基準では 24 ヶ月なのに対し、取得日から 12 ヶ月。

2) 損益計算書

- ・ 特別損益の概念の廃止と異状損益項目（天災などの自然災害や収用などの結果）の定義の厳格化。
- ・ 営業損益（財務費用、税金、パートナー企業の分配金等の控除前）、経常損益、臨時的要素、少数株主持分、当期純損益の定義の厳格化。

3. 中小企業への規範

国際会計基準審議会は、中小企業に対する基準[IFRS for Small and Medium Entities (SMEs), 2009年7月]を交付しました。この動きは大企業と同様、中小規模の企業にも事業のグローバル化や会計用語の統一化の必要が迫られる昨今の経済事情を反映しています。

欧州の中小企業に関するこの指針が2009年7月に公布されたのに伴い、欧州議会は今年の7月に中小企業の会計義務の簡略化を目指している第4及び第7条項の改訂手続に関する案件を一時中断すると決めました。この件を担当しているグループ (le SME Implementation Group) が、IFRS PME に関して必要な条項を提案するため、利用者の意見を取りまとめるため、2012年11月30日まで質疑応答の形で調査を行いました。

国際会計基準審議会は、中小企業向け IFRS 基準を IASB に制限した修正版を2015年5月21日に公表しました。特に中小企業に的を絞ったもので、世界中の多数の企業が活用することとなります。

中小企業に対応 IFRS を修正するにあたり、140カ国にレビューを行い、72カ国が採択、又現在14カ国で検討中です。IFRS 基準は既に25言語で運用されています。

国際会計基準審議会は、2012年に中小企業向け IFRS の最初の抜本的見直しを行い、修正が必要か検討されました。関係者から広く見解を求めた結果、軽微な修正が必要との結論に至りました。同時に、変更が必要と思われる別の部分も特定しました。

重要となる変更箇所は以下の通りです。

- 有形固定資産の再評価を中小企業に認めること
- 繰延税金資産の認識及び評価において、現行の IFRS 要求事項に揃えること

修正の大部分は現行基準を明確にし、新しく基準を示す- ガイダンス- することにより、基準を根本的に修正するには至っていません。このため、中小企業の大部分及び同財務諸表を利用する者にとって、現実的に大きな修正はなく、基準の理解を深めることを意図したものとなりました。

2017年1月1日以降開始の事業年度に適用されます。早期適用が認められていますが、その場合は修正要項を全て一度に行う必要があります。

欧州においては、IFRS PME は現時点採択が予定されておらず、欧州議会の会計指針の修正案にも盛り込まれていない状況です。

4. IFRS の進行状況

国際会計基準審議会は 2011 年 11 月に新基準及び既存基準の改定の重要事項を発表しました。その中で留意すべき点は下記の通りです。

- 連結決算に関する基準の再編成は、(IFRS 3 を除くもの) 2010 年に義務となりました。
- 従業員給付に関する IAS 19 条項によりもたらされる多くの変更事項

連結決算に関する新基準 (IFRS 10, 11 及び 12) は IFRS10 条に対して コントロールと実務の定義を包括的に取り込んでいます。ジョイントアレンジメントに関する IFRS 11、及び付属書による情報開示に関する IFRS 12 です。

4.1. IAS 12 :

IAS 12 の変更は投資不動産における公正価格に関する内容です。(IAS 40 にてオプション呈示)、IAS 12 によると、繰延税の評価は企業の資産獲得のやり方により、決定され、不動産を使用また譲渡しつつ実行されるものです。

改訂が導入されており、実務上、公正価格によって評価された投資不動産の推定は、売却により全てを取り戻すことができるものであるという仮定です。

4.2. IFRS 10 :

IFRS 10 条は連結決算に関するもので、一つあるい複数の企業体のコントロールについて述べられています。

単体、あるいは複数企業体でコントロールを行っている企業に対して連結決算書の作成を義務付けています。

しかしながら、一部例外も設けています。ある事業体が別の事業体をコントロールする際の事業体が親会社であったり、あるいは IFRS 基準に則って連結決算を準備している仲介事業体である場合です。

IFRS 10 条では、コントロールの概念も定義しています。そして全体に包括されて事業体がコントロールされる様に通告しています。

4.3. IFRS 11 ジョイントアレンジメントに関して

IFRS 11 条は全てのジョイントアレンジメントにおける会計基準として、連結決算でも、個別決算でもかなり幅広い内容に及んでいます。

ジョイントアレンジメントは、同意の上、2つから複数の共同支配企業により双方のコントロールを行うことを定義しています。



承認形態は、文書として書かれたもの、契約書や会合の報告書などです。もし、共同出資者事業体の形をとるならば、定款を必要とします。

ジョイントアレンジメントは特に以下の点を網羅しています。

- ジョイントの目的、事業活動、期間
- 経営人の選任方法
- 決定方法、投票権、多数決規定など。
- 資本金、あるいは出資金
- 共同支配企業同士が資産、負債、利益、損を分け合うやり方

4.4. IAS 19 の新規バージョン

IAS 19 条は従業員給付に関するものですが、2011 年 6 月に IASB より発表されたものの中で、重要な点が見直されました。以下の 4 点に絞られます。

- 短期従業員給付
- 退職後給付
- その他の長期従業員給付
- 解雇給付

主な変更事項は、退職後の給付に関するものです。

この修正基準は欧州委員会で採択されたばかりです

2013 年 1 月 1 日以降、この基準は実効されることになっています。そして変更事項は、それ以前に遡って効力を持つものでもあります。2012 年度の処理に当たっては、新規基準に沿って執り行われることとなります。同様に、2013 年の財務諸表には、2012 年の付属書を比較検討の情報として載せることが義務付けられています。

事後給付に伴う会計計上の主な変更事項は下記の通りです。

a) 回廊アプローチの廃止

IAS 19 では、回廊アプローチの廃止を示しています。57 条の適用により、今後退職後の給付に関する詳細は、様々な段階において取り決めています。

- 退職後給付に基づく、純損益の確定
- 純益の場合は、事業体により回収できる金額の上限設定
- 制度に関連する費用の諸要素を損益に計上する。
- 純損益に関して、その他の包括利益に計上される



この措置により再測定値は、その他の包括利益に計上される。再測定値は上記以外の全ての変動が含まれます。また、再測定値がその他の包括利益に計上されるため、今後全ての変動を純損益で認識することはできなくなる。IAS 19 条は組替調整リサイクリングはしない会計処理を規定するものです。

b) 制度資産の期待運用収益率の廃止

今後は、制度資産がどのような資産から構成されているかに関わらず、債権の利回りをもとに純損益に計上される利益が計算されます。よって、リスクをとらない運用方針に伴い運用されている制度資産（従前の期待運用収益率が債権の利回りよりも低い制度資産）については、改訂により利益が増加することになります。他方、株式のウエイトが高い制度資産については、改訂により利益が減少することになります。

IAS19 では、期待運用収益率の廃止を取り決めているので、制度資産を更正する資産と純損益に教条される運用益との間の関係性がなくなることになります。

c) 過去の勤務費用の会計変更

その他の変更事項は、過去における勤務費用に関するものです。現時点での新規制度の設置は、下記のような取扱になっています。

- 権利確定しているか否かにかかわらず、制度改訂時に即時費用処理される
- 変更により発生した権利により取得平均期間によって利回りする

IAS 19 条の新バージョンは利回りする手続を終了させています。過去における勤務費用は即時に合計額を記帳することになっています。

d) 付属書による情報開示

変更事項は、過去の勤務費用に関する制度に関連した情報開示に影響を与えます。

4.5. その他の進行状況:

その他の条項の進行状況は下記の通りです。

a) IFRS 9 条

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) は 2015 年 5 月 4 日に IFRS9 条の金融商品に関する基準について公開草案を発表、コメントの募集を行いました。

IFRS9 条は IAS39 号「金融商品：認識及び測定」の大部分に取り替わるとし、条項の基本に沿い複雑さを緩和しています。金融資産の分類を変更し、全てのタイプに対し一つのアプローチを行うとします。

基本的貸付金のみ取引コストを加算した評価を行い、残りの金融資産については、公正価格により算定されるとします。公正価格測定により、IAS39 号の評価損に関する複数モデルを用いないこととなり、唯一のモデルによる評価を行い、評価損を早く計上することとなります。

IFRS9 条は 2018 年 1 月 1 日以降開始する事業年度に適用、早期適用も認められています。

b) IFRS 14 条

国際会計基準審議会は、2014年1月30日、IFRS14条「規制繰延勘定」を公表しました。

規制繰延勘定を計上している企業が適用を採択することができる暫定的な基準となっています。

多くの国において、顧客に請求する料金が規制されている企業セクターがあります。政府が私企業の調達やある種の料金を規制する場合があります。ガス、電気、水道等の公共サービス料金がこのケースに当たると考えられます。料金規制は、収益計上の日にち及びその金額によりインパクトを持ちます。

これまでのIFRSでは、料金規制活動について、特別な条項はありませんでした。このため、国際会計基準審議会は、同問題に対し草案に着手、2014年には討議資料を公表予定としています。同草案の結果を待つ間の暫定的措置として、IFRS14条の修正を決定しました。

IFRS14条の内容としては、新規適用企業に対し従前の会計原則に基づき認識していた金額を、継続して認識することが認められます。但し、既にIFRSを適用済みで金額が認識できない企業との比較を鑑み、料金規制から蒙る影響を別立てで作成するよう要求しています。このため、図解付2つの例が公表されています。

IFRS14条は2016年1月1日以降開始する事業年度に適用、早期適用も認められています。

c) IFRS 15 条

新基準の基礎として、顧客に財又はサービスを引き渡す契約の収益をどう計上するか、又、財又はサービスにより見込んである取引価格の算定を対象とします。新基準は付属書に情報修正を盛り込み、以前扱いはなかった取引（例：サービスによる対価、契約の変更）についてのガイダンスを示し、複数の要素を含んだ契約における適用を改善しています。

IFRS15条は、顧客との契約による取引価格の算定を主とし、特別な条項の対象となるような、リース契約、保険契約、金融商品には適用されません。

IFRS15条はIAS11号「工事契約」とIAS18号「収益」、IFRIC13号「カスタマーロイヤリティプログラム」、IFRIC15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC18号「顧客からの資産の移転」及び「宣伝サービスを伴うバーター取引」に替わるものです。

IFRS15条は2017年1月1日以降開始する事業年度に適用、早期適用も認められています。

c) IFRS 16 条

国際会計基準審議会は、2016年1月13日、IFRS16条「リース」を公表しました。IFRS16条はIAS17条、及び解釈指針（IFRIC4号、SIC15号、SIC27条）に代わるものです。EUではまだ承認されていません。

適用範囲

IFRS16条は、以下のものを除き、全てのリースに適用されます：

- 鉱物、石油、天然ガス、その他類似の非再生資源の試掘又は利用に関するリース
- IAS41条適用範囲の生物資産のリース
- IFRIC12条の「サービス委譲契約」適用範囲のサービス委譲契約



- IFRS15 条の「顧客との契約から生じる収益」適用範囲のライセンス契約
- IAS38 条の「無形資産」適用範囲の映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権に関わるライセンス契約

1 年未満のリース及び少額資産について、IFRS16 条規定義務が免除されます。

IAS17 条の主な修正事項

- 一番重要な変更として、リース契約は借り手が資産計上し、資産と負債を明確に認識します。
- IFRS16 条で、借り手側は、オペレーティングリースとファイナンスリースの分類がなくなり、全てのリースはファイナンスリースとなります。
- 1 年未満のリース及び少額資産（例：パソコン）は、IFRS16 条規定義務が免除されます。
- リースの新しい定義として、「リース契約は契約又は契約の一部であり、資産を一定期間利用できる権利」とします。但し、大部分の契約に、変更はない予定です。（というのも、IAS17 条でのリース契約は、IFRS16 条においてもリース契約のため）
- IFRS16 条ではサービス契約の会計処理についての修正はありません。他方、複雑な内容の契約において「サービス」と「リース」を区分化するに有効な指針を示しています。

リース契約における損益計算書への影響

IFRS16 条により、リースに関わる費用の性質が変わります。IAS17 条ではリース費用として 1 行であったものが、IFRS16 条では、リース資産の減価償却費とリース負債の利息として表示されます。この変更は全てのリース契約においてなされます。減価償却費は、多くの場合、定額法で行うことになると考えられますが、利息は、契約に伴い支払が進むにつれて金額が減少します。つまり、リース期間の後半で費用がより少なく計上されます。

IFRS16 条は 2019 年 1 月 1 日以降適用、早期適用も認められています。

5. 結論

本テキストは定期的に改正があり、年次改善案が累積されています。

小規模の企業で株式市場に上場していない企業は、一般会計勘定科目（PCG）が引き続き適用となります。それでも中小企業では、徐々に国際基準に向うことが予想されます。中小企業は資金調達のために銀行や外国人投資家へ呼びかけることを頻繁に行っています。この点について、統一された会計情報の必要性が次第に迫られています。しかし、その統合・変遷は、難しく長い道のりとなっています。