

国際会計基準審議会 (IASB) 会議概要 (2014年10月)

IASBでは2014年10月度（10月22日～10月24日）、次のトピックが議論されている。

プロジェクト／今回の議論の概要	今回の会議での討議・決定事項
① 調査研究プロジェクト 複数の取組みが同時進行しているが、今回は外貨換算、及び資本の特徴を有する金融商品に関するプロジェクトの情報共有が図られた。	外貨換算に関して、狭い範囲の修正等は行わず、調査研究を継続することが確認された。 資本の特徴を有する金融商品に関して、プロジェクトの範囲及び今後のステップについて確認された。
② 開示に関する取組み 複数の取組みが同時進行しているが、今回はIAS第1号、及び開示原則等が議論された。	詳細はI（26頁）参照
③ IFRS IC（IFRS解釈指針委員会）アップデート 2014年9月にIFRS ICで議論された議論の状況報告が行われた。	決定事項なし
④ リース リースの定義等について議論された。	詳細はII（26頁）参照
⑤ 投資企業：連結の例外の適用 公開草案「投資企業：連結の例外の適用」に対するコメントを受けて再審議された。	詳細はIII（27頁）参照
⑥ IFRS for SMEs 公開草案「中小企業（SMEs）向けIFRSの修正案」に対するコメントを受けて再審議された。	IFRS for SMEsの範囲等について議論がされたが、本稿ではIFRS for SMEsに係る議論の記載は省略する。
⑦ 概念フレームワーク 測定及び現行基準と今後公表される公開草案との潜在的な不整合について議論された。	詳細はIV（29頁）参照
⑧ 保険契約 保険契約基準を最初に適用する場合の方法等について議論された。	詳細はV（31頁）参照

IASB会議概要に関して、暫定合意が行われたトピックを中心に、「背景」、「今回の議論のテーマ」、「主な暫定決定事項」、「今後の予定」に分けて記載する。

IASB会議概要では、それぞれのトピックにおいて、どのような問題意識をもとに議論がスタートし、議論が進んでいるかについて、その概要を記載することを目的とする。高品質な会計基準開発のため、IASBにおいて議論は限りなく行われており、議論の本質を見失わないため、上記のような構成としている。

このIASB会議概要は、このような趣旨で記載しているため、今回のIASB会議のより詳細な内容については、IASBが公表した「IASB Update¹」及び企業会計基準委員会スタッフによる「IASB Update」の和訳²をご参照いただきたい。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

I 開示に関する取組み

背景

現行の国際財務報告基準（IFRS）の表示及び開示要求に対して、様々な関係者から様々な見解が示されている。その1つとして、現行のIFRSは開示要求が多く、財務諸表利用者にとって重要性の低い情報まで企業は開示を行う。その結果として、財務諸表の有用性が低下しているという指摘がある。こうした意見を受けてIASBでは、開示に関する取組みとして、短期的に対応可能な項目、及び中長期的に対応する項目を識別し、開示を改善するためのプロジェクトを進めている。

スカッション・ペーパーに加えることが暫定決定された。

今後の予定

公開草案「開示に関する取組み：IAS第1号の修正案」に関して、2014年12月に最終基準が公表される予定である。また、開示原則に関するディスカッション・ペーパーに関して、2015年の前半に公表される予定である。

II リース

背景

現行のリース会計基準は、オペレーティング・リースのオフバランス処理、（借手も貸手も）ファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかによって異なる会計処理が適用されること等、いくつかの問題点が指摘されており、2010年に公開草案を公表し、全てのリース（借手）に使用権モデルの会計処理を適用することが提案された。

しかし、煩雑な会計処理となること、リース期間について不確実な見積りを要すること、及び短期リースについても借手にオンバランスを求めることなどに対して、多数の批判的意見があり、審議の結果、2013年5月に再公開草案の公表に至った。IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）は、再公開草案に対するコメントをもとに2013年11月以降に再審議を開始したが、借手のリース費用の認識方法等において、IASBとFASBの間で合意が得られず、異なる会計処理を選択する暫定決定を行っている。

今回の議論のテーマ

開示に関する取組みは、上記のように複数のプロジェクトが同時に議論されているが、今回は、その中でも、公開草案「開示に関する取組み：IAS第1号の修正案」に対して寄せられたコメントを受けての再審議、及び開示原則等に関して議論された。

主な暫定決定事項

- 公開草案に対するコメントを受けて、企業は注記の配列を体系的な方法で行うべきであることを強調し、また、特定の方法を推奨することはしないことが暫定決定された。
- 財政状態計算書において小計を表示する場合、包括利益計算書における小計と整合させるべきであることが暫定決定された。また、包括利益計算書において小計を表示する場合、合計値等との調整が明確にされるべきことが確認された。
- 公開草案で提案された重要性、分解、会計方針に関する修正、及び持分法に係るその他の包括利益（OCI）の項目の表示に関する修正について、修正案を確認することが暫定決定された。
- 審議に係る必要な手続（デュー・プロセス）がとられていることが確認された。
- 開示原則に関して、教育マテリアル又は強制力のある要求事項を提供すべきかどうかという質問をディ

今回の議論のテーマ

上記のように、IASBとFASBで異なる会計処理を選択することが暫定決定されているが、議論は両者において継続して行われており、今回はリースの定義に関して議論された。

主な暫定決定事項

- リースの定義に関して、「資産を使用する権利を、一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」とすることが暫定決定された。

III 投資企業

背景

IASBは、2011年に公表したIFRS第10号「連結財務諸表」の審議の過程で、ベンチャー・キャピタルやプライベート・エクイティ等の財務諸表の利用者から、これらの事業体による投資は投資の公正価値が最も有用な情報を提供するとの意見を受けて、2012年10月に「投資企業」³⁾(以下「投資企業の修正」という。)を公表した。

「投資企業の修正」では、要件を満たす投資企業は、その子会社に対する投資を、原則として、連結するのではなく純損益を通じて公正価値(FV-PL)により測定することが求められる。

この「投資企業の修正」の発効日は、2014年1月1日以降に開始する事業年度からであるが、要求事項の適用にあたって、適用上の論点がIFRS ICに提出された。IASBは、これに対応するため、2014年6月に公開草案「投資企業：連結の例外の適用」(以下「投資企業ED」という。)を公表した。

以下、投資企業EDで取り扱われている主な論点を紹介する。

投資企業EDでは、「投資企業の修正」の要求事項に関して、3つの論点を取り扱われており、「連結財務諸表の作成の免除」⁴⁾のほか、次の論点を取り扱われている。

(1) 親会社の投資活動に関連するサービスを提供する投資企業である子会社の会計処理

(現行基準)

IFRS第10号では、投資企業は、原則として、自身が

➤ 企業が具体的に、上記で定義したリースが契約に含まれているかどうかを評価する際は、以下のことを検討することになる。

① 使用される資産が、明示的又は黙示的に特定されているかどうか

② 顧客が特定された資産の使用を支配しているかどうか

➤ 上記①に関しては、さらに、供給者が使用する資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、資産は特定されていないと判断され、使用する資産を入れ替える実質的な権利について確認された。

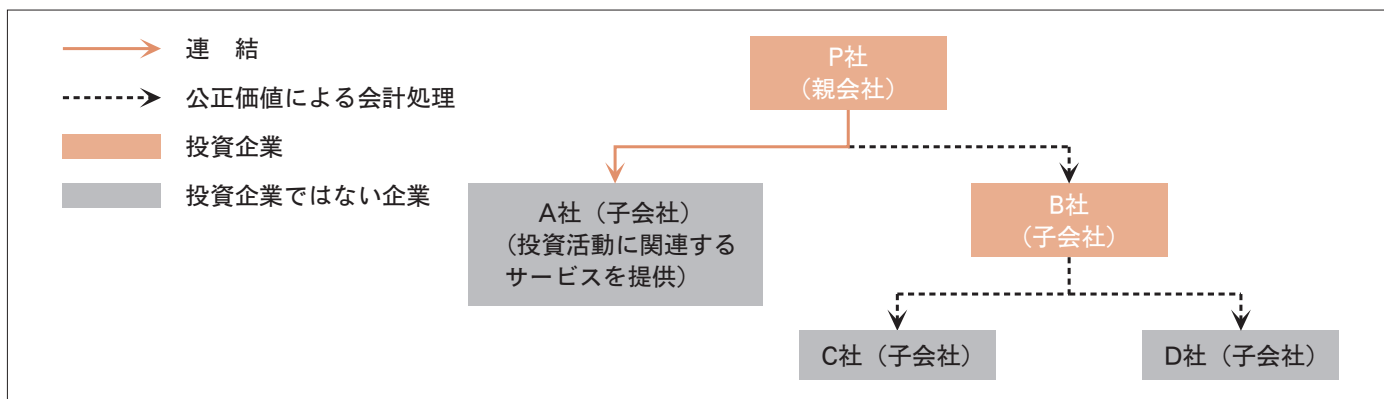
➤ 上記②に関しては、さらに、顧客が「資産の使用を指図する権利」、資産の使用を指図することにより得られる経済的便益の大半を獲得する権利を有する場合、資産の使用を支配する権利も移転することについて確認された。

➤ また、資産の使用方法及び目的を指図する権利を顧客が有している場合には、「資産の使用を指図する権利」を有していることが暫定決定された。

➤ さらに、顧客も供給者も資産の使用方法及び目的を指図する権利を有していない状況下において、顧客が「資産の使用を指図する権利」を有しているケースについて確認された。

➤ そのほか、資産に関する供給者の保護的な権利は通常、顧客による資産の使用の範囲を定めるが、それ単独では、顧客が「資産の使用を指図する権利」を有する妨げにはならないことが暫定決定された。

(図表 1：投資企業の投資活動に関連するサービスを提供する子会社)

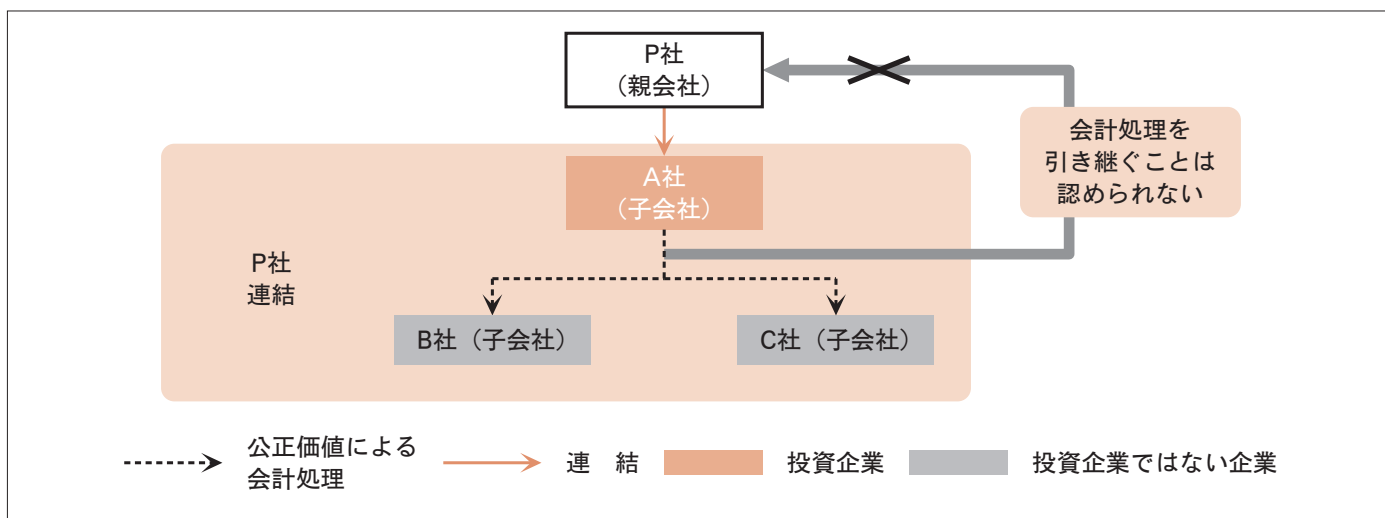


投資企業である子会社を含めて、全ての子会社をFV-PLにより測定することが求められる。ただし、投資企業の投資活動に関連するサービスを提供する子会社を投資企業が有している場合には、投資企業は当該子会社を連結することが求められる。

(論 点)

投資企業の自身が投資企業である子会社が、投資活動に関連するサービスを提供している場合には、投資企業である親会社が投資企業である子会社を公正価値で測定すべきなのか連結すべきなのかが明らかではない。

(図表 2 : 投資企業ではない投資企業の親会社)



(論 点)

IAS第28号には、投資企業である関連会社又は共同支配企業に対して、投資企業ではない投資者が持分法を適用する際に、当該関連会社又は共同支配企業が適用した公正価値測定を引き継ぐことが認められるかどうか明らかではない。

今回の議論のテーマ

IASBは、投資企業EDに対して寄せられたコメントを踏まえ、本EDで提案された論点を議論した。

主な暫定決定事項

➤ 投資企業について、「連結財務諸表の作成の免除」のほか、以下の明確化を行うことが暫定決定（合意）された。

(1) 親会社の投資活動に関連するサービスを提供する投資企業である子会社（次頁の図表3）

投資企業は、自身が投資企業である子会社の全てを

(2) 投資企業ではない投資者による投資企業である投資先（関連会社、共同支配企業）に対する持分法の適用（現行基準）

IFRS第10号では、投資企業ではない親会社は、投資企業である子会社を通じて支配している企業を含めて、全ての子会社を連結することを求めており、投資企業ではない親会社が、投資企業である子会社が支配している企業に対する会計処理（FV-PL）を引き継ぐことは認められていない。

公正価値で測定すべきであることを確認するように、IFRS第10号を修正する。

(2) 投資企業ではない投資者による投資企業である投資先（関連会社、共同支配企業）に対する持分法の適用（次頁の図表4）

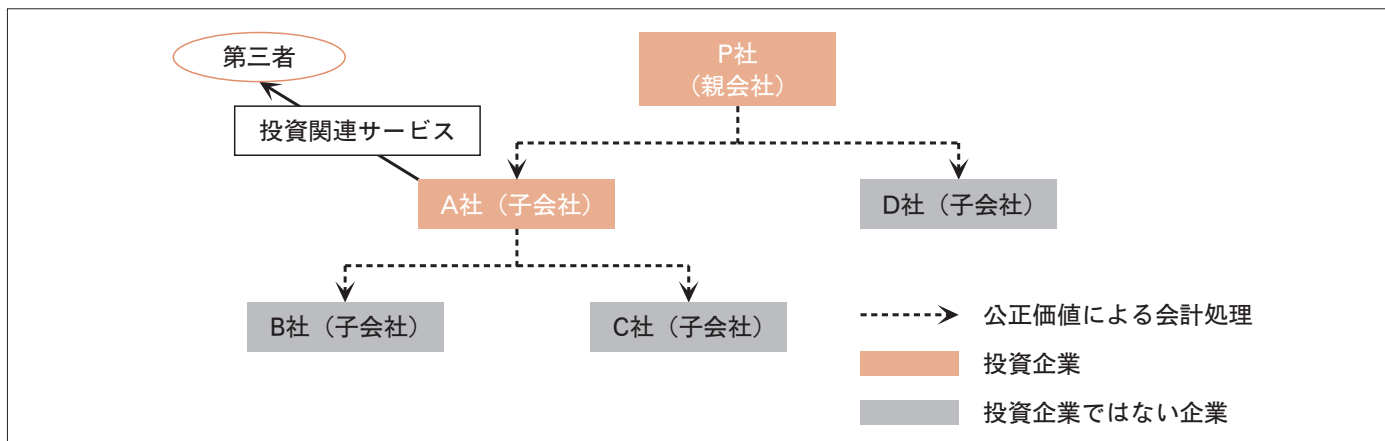
投資企業である関連会社又は共同支配企業に対して、投資企業ではない投資者が持分法を適用する際に、投資企業である関連会社又は共同支配企業が適用した公正価値測定を引き継ぐことを認めるようIAS第28号を修正する。

➤ 審議に係る必要な手続（デュー・プロセス）がとられていることが確認された。

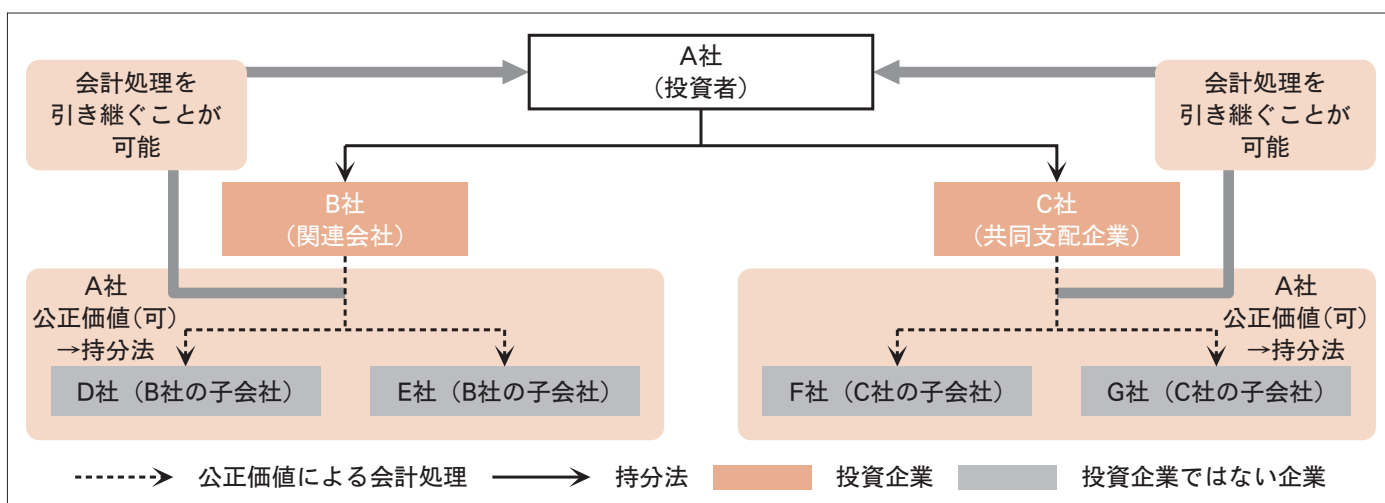
今後の予定

IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第28号の修正の書面投票プロセスを開始する。本修正は2014年12月に公表予定である。

(図表 3 : 投資活動に関連するサービスを提供する投資企業である子会社)



(図表 4 : 投資活動に関連するサービスを提供する投資企業である子会社)



IV 概念フレームワーク

背景

IASBは、2013年7月にディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(以下「概念DP」という。)を公表した。2014年9月までのIASB会議においては、概念DPのコメントを受けて概念DPで提案された各領域の主な論点について、暫定決定が行われたが、測定に関しては、一部の論点について暫定合意に至っていない。

今回のIASB会議では、測定の一部の論点と、今後の「概念フレームワーク」公開草案(以下「概念ED」という。)の公表に向けて、「現行基準と概念EDとの潜在的な不整合」について議論がなされた。

以下、今回のIASB会議に関連するこれまでの議論

の概要等を紹介する。

【測定】

現行の概念フレームワークには、どのような場合にどの測定基礎を用いるべきかに関するガイダンスがほとんどないという問題がある。この問題等に対応するため、概念DPでは、IASBが会計基準の新設又は改訂にあたり測定の要求事項を開発する際に助けとなるガイダンスを記述している。

2014年9月までのIASB会議では、主に測定基礎の選択について暫定合意がなされている。

このほか、2014年9月までのIASB会議においては、測定基礎に関して、これをどのように区分するか等について、概念EDの草案が議論されたが、暫定合意に至っていない。

これを受けて、今回の会議では、概念EDの改訂後の草案が提示された。改訂後の草案では、2014年9月の

IASB会議に提示された草案と比較して、主に、次の点について変更がなされている。

- (1) 測定基礎を、「過去の原価 (historical cost)」と「現在 (current)」に分類する。
- (2) 金融資産及び金融負債に関する償却原価を、「過去の原価」の測定基礎として記述する。
- (3) 「現在」の測定基礎の例示として、「公正価値」、「履行価値」及び「使用価値」を記述する。
- (4) キャッシュ・フロー・ベースの測定は測定基礎ではなく測定基礎を見積るために使用する測定技法であり、キャッシュ・フロー・ベースの測定技法に関する議論を「現在」の測定基礎の章に含める。

【現行基準と概念EDとの潜在的な不整合】

IFRSの会計基準は、概念フレームワークに基づいて開発することとされている⁵が、概念フレームワークが変更されたからといって、必ずしも現行の基準及び解釈指針（以下「現行基準」という。）が変更されるわけではなく、現行基準を修正するには、通常のデュー・プロセスを経る必要がある。この点は、概念DPにおいても記載されている。

これに対して、概念DPに対する多くのコメント提出者から、現行基準を修正するには、通常のデュー・プロセスを経ることを支持するものの、概念EDにおいて、変更後の概念フレームワークと現行の基準にどのような不整合があるかが特定され、それが公表されることにより、市場関係者が提案内容をよりよく理解できるという意見が寄せられた。これらの意見を踏まえて、IASBスタッフが現行基準のレビューを行ったところ、主に、次の事項が判明した。

(1) 現行基準と概念EDとの間の潜在的な不整合

概念EDの提案により、特に、IAS第32号「金融商品：表示」、IFRIC解釈指針第21号「賦課金」に留意が必要である。このほか、現行の概念フレームワークの定義を直接引用しているIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」、IAS第38号「無形資産」や、開示に関する要求事項等に、マイナーな影響が生じる可能性がある。

(2) 現行基準の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」への参照

IASBの前身であるIASCが公表した「財務諸表の作成及び表示のためのフレームワーク」は、2010年に公表された「財務報告のための概念フレームワーク」に置き換わっているが、現行基準では、「財務諸表の作成及び表

示のためのフレームワーク」を参照している基準及び解釈指針がある。

(3) IAS第1号又はIAS第8号

IAS第1号「財務諸表の表示」とIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、概念フレームワークのガイダンスに直接依拠している要求事項がある⁶。

(4) 現行基準での「信頼性」という用語

現行基準において「信頼性」という用語が用いられている規定があるが、「信頼性」の概念は、現行の概念フレームワークと整合している「測定の不確実性の許容水準」という意味で用いられているほか、2010年に「忠実な表現」に置き換えられた質的特性を表す意味で用いられている場合がある。

今回の議論のテーマ

【測定】

今回の会議では、測定基礎に関して、これまでの議論を踏まえて、改訂された概念EDの草案が提示され、測定基礎を改訂後の草案に基づいて概念EDに記述するかどうかについて議論された。

【現行基準と概念EDとの潜在的な不整合】

現行基準と概念EDとの潜在的な不整合について議論された。



主な暫定決定

- 以下のことが暫定決定（合意）されたことに加えて、審議に係る必要な手続（デュー・プロセス）がとられていることが確認された。

【測定】

- 改訂後の草案に基づいて、測定基礎の記述と議論を概念EDに含める。

【現行基準と概念EDとの潜在的な不整合】

- 概念EDの結論の根拠において、次の事項を記載する。
 - ① 概念フレームワークの変更案の含意を説明する。それには、次の記載が含まれる。
 - － 概念フレームワークは現行基準を覆すものではない。
 - － 概念フレームワークを変更したからといって、必ずしも現行基準を変更するわけではない。

② 現行基準と概念EDとの間の潜在的な不整合を記述する。

➤ 概念EDにおいて、基準及び解釈指針での「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」(「フレームワーク」)への参照を、「財務報告に関する概念フレームワーク」(「概念フレームワーク」)への参照に置き換える提案を行う。

➤ 改訂後の概念フレームワークが最終確定するまでは、次の提案の開発を検討しない。

① IAS第1号又はIAS第8号を改訂後の概念フレームワークに合わせるように修正する。

② 現行基準での「信頼性」という用語の意味を明確化する。

て、契約開始時に見積もった基礎率は毎期見直し、見直しに伴い発生した差額はその発生要因に応じて、純損益又はその他の包括利益(OCI)に認識するか、契約上のサービス・マージンで調整することを提案している。

また、このような保険料を構成要素に分解して検討する煩雑な手続を軽減するため、短期間の保険契約等に関しては、「保険料配分アプローチ」と呼ばれる簡便的な会計処理を行うことが認められている。

今回の議論のテーマ

今回は、現在議論されている保険契約基準を企業が最初に適用する方法について議論された。



今後の予定

スタッフは、公開草案の書面投票プロセスを開始する。2014年11月の会議でIASBは、概念EDの文案作成の過程で生じる可能性がある整理論点(sweep issues)を議論する予定である。IASBは、概念EDを2015年第1四半期に公表する予定である。

V 保険契約

背景

現行のIFRS第4号「保険契約」は、過渡的な基準であり、既存の会計方針を容認しているため、保険契約に関する多様な会計処理が存在している。そのため、世界的に認められた包括的な保険契約に関する会計基準の作成が急務と認識されており、2010年に公開草案が公表され、2013年には再公開草案という形で限定的に意見を求める草案が公表されている。再公開草案に関して、2013年末までコメント期限が設けられ、IASBでは2014年から再審議を開始している。

再公開草案では、保険負債を、①将来キャッシュ・フローの期待値(割引後)、②リスク調整、③契約上のサービス・マージン(CSM)の合計額で測定する(ビルディング・ブロック・アプローチ)。受け取った保険料は、将来の保険金支払に対応した部分(①)、将来の不確実性を想定して対応した部分(②)、そして、保険会社の収益を想定した部分(③)に分解できると考え、会計処理を考えるアプローチである。そし

主な暫定決定事項

➤ 表示する最も古い期間の期首現在で以下の会計処理を行う2013年の再公開草案の提案を確認することが暫定決定された。

① 企業は、実務上不可能である場合を除き、IAS第8号に従って遡及適用する。

② 遡及適用が実務上不可能な場合、表示する最も古い期間のリスク調整を修正することにより見積りを行う。

➤ ②で記載した単純化したアプローチでも実務上不可能であると判断された場合、公正価値アプローチを適用する。

ー 公正価値アプローチにおいて、表示する最も古い期間の期首現在の契約上のサービス・マージンを、保険契約の公正価値と履行キャッシュ・フローの差額として計算する。

ー 金利費用及びその他の包括利益(OCI)に関連する金額は、単純化したアプローチを用いて当初認識時における割引率を見積もることによって計算する。

➤ 上記、単純化したアプローチ又は公正価値アプローチによって測定した場合、別途提案された開示をそれぞれ行うことにより明確にすることが暫定決定された。

今後の予定

再公開草案に対して寄せられたコメント等を受けて、

継続して再審議を行う予定である。

(機関誌編集委員会編集員 太田実佐)

〈注〉

- 1 <http://www.ifrs.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>
- 2 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/update/2014.shtml
- 3 IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」及びIAS第27号「個別財務諸表」の修正
- 4 IFRS第10号第4項(a)

- 5 IFRS財団の定款では、IASBのボード・メンバーは、会計基準の開発にあたって、概念フレームワークを尊重することに契約上同意することを要求している。
- 6 例えば、IAS第1号第15項では、財務諸表の適切な表示を行うには、概念フレームワークに示されている定義と認識規準に従う旨が規定されており、IAS第8号第11項では、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、同項(a)を検討した上で、概念フレームワークにおける定義、認識規準及び測定概念を参照し、検討する旨が規定されている。