



# 第7回ASBJオープン・セミナー IFRSの最新動向と我が国への導入



2010年11月2日（火）に、企業会計基準委員会（ASBJ）が主催する「第7回ASBJ オープン・セミナー IFRSの最新動向と我が国への導入」が、東京・有楽町のよみうりホールにて開催された。このオープン・セミナーは、IFRS導入に向けての環境整備への貢献、及びFASF会員へのサービス向上を目的に、2010年度よりASBJ/FASFが定期的に行っているものである。

本セミナーでは、最初に、島崎憲明IFRS財団評議員（住友商事（株）特別顧問、IFRS対応会議国際対応委員会委員長）から「IFRS導入に向けての課題」、続いて、西川郁生ASBJ委員長から「ASBJの活動状況」、後半は、加藤 厚ASBJ副委員長から「IASBの基準開発の動向（収益認識、リース）」についての講演があった。

本稿では、西川郁生ASBJ委員長及び加藤 厚ASBJ副委員長の講演の様相について報告するが、内容は2010年11月2日現在の状況に基づいて記載している。また、本稿は、セミナー概要の紹介であり、国際会計基準審議会（IASB）やASBJ、若しくは講演者の公式な見解ではないことをあらかじめお断りしておく。

## 1 ASBJの活動状況

西川郁生ASBJ委員長からは、まず、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）のMoUプロジェクト（次頁の表「IASB作業計画」参照）についての説明があり、続いて2010年9月17日に公表されたASBJのプロジェクト計画の更新の説明、最後にASBJの国際的な活動についての紹介があった。

### 1-1 IASBの基準開発

IASBとFASBのMoUプロジェクト<sup>1</sup>について、2010年10月現在の作業計画に基づき、主に最近公表された基準書の説明があった。

金融商品プロジェクトの「保有区分および測定－金融負債」については、2010年10月28日に金融負債の会計処理に関する要求事項が公表された。新しい要求事項は、発行企業が自身の負債を公正価値で測定することを選択したことにより生じる、純損益の変動性の問題に対処するものである。当該要求事項は、IFRS第9号「金融商品」に追加され、これによりIAS第39号「金融商品：認識及び測定」を置き換えるIASBのプロジェクトの分類及び測定のフェーズが完了となった。「ヘッジ会計」については、見直し後の公開草案の公表は2010年第4四半期の予定である。「認識の中止」については、2010

年10月7日に「開示－金融資産の譲渡」（IFRS第7号の改訂）が公表され、金融商品の認識中止に関する新たな開示に関する規定が追加された。2009年3月に、IAS第39号「金融商品：認識と測定」及びIFRS第7号「金融商品：開示」を改訂する公開草案が公表されたが、このうち、開示規定の透明性及び比較可能性を向上させることを短期的に優先するとして、IFRS第7号の改訂のみが公表されることとなった。

### 1-2 ASBJのプロジェクト計画

2010年9月17日に、ASBJは、現在の環境を踏まえてプロジェクト計画表を更新した。主な更新理由としては、IASBとFASBのコンバージェ



西川郁生ASBJ委員長

ンスに関する共同声明（2010年6月）により明らかになったプロジェクト予定の変更への対応と、IASBの作業計画の反映である。さらに、第10回基準諮問会議（2010年8月）において、四半期財務諸表に関する会計基準の見直しと後発事象に係る会計基準についてASBJに検討を提言することが決定されたことへの対応でもある。

(1) 四半期財務諸表に関する会計基準の簡素化

欧州等と比較して開示書類の作成負担が過重であるため、特に、第1

四半期及び第3四半期について大幅な簡素化を行う方向で検討されている（2010年12月に公開草案を公表予定、2011年3月に最終基準化の予定）。なお、会計基準の改正に合わせて、四半期連結財務諸表等規則の改正（簡素化）も実施される予定である。

主な論点としては、以下が挙げられている。

- 四半期損益計算書について、四半期会計期間（3か月）の情報か、期首からの累計期間の情報のいずれかを開示することでよいか
- 非資金項目の開示を条件として、第1四半期と第3四半期のキャッシュ・フロー計算書の作成、開示を省略することができるか
- 四半期財務諸表での注記事項の見直しに当たり、どのような考え方にに基づき、具体的にどのような項目の見直しが考えられるか
- 「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するための重要なその他の事項」というバスケット条項を設けているが、この取扱いをどうするか

(2) 後発事象に係る会計基準の開発

後発事象に関する会計基準については、その考え方を整理した上で、IFRS等と同様に後発事象の定義、会計処理、開示等を規定する会計基準等を策定する。今後の進め方としては、2010年第4四半期に公開草案を公表し、2011年第1四半期に最終基準化する予定である。

検討のポイントとしては、まず、後発事象の定義をどのように定めるかということがある。IFRSでは、後発事象を、「報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象で、企業にとって有利な事象と不利な事象の双方をいう」と定義

[IASB作業計画（2010年10月現在）]  
－優先プロジェクト（IASB/FASB進捗報告）－

	2010	2011		
	4Q	1Q	2Q	後半
金融商品				
保有区分及び測定－金融負債	IFRS			
減損				
ヘッジ会計	ED		IFRS	
資産と負債の相殺	ED			
収益認識			IFRS	
リース (ED コメント期限2010年12月15日)			IFRS	
財務諸表の表示－その他の包括利益の表示			IFRS	
公正価値 ガイダンス				
ガイダンス				
公正価値についての測定の不確実性の分析の開示			IFRS	
認識の中止（開示）	IFRS			
連結				
IAS第27号の置換え	IFRS			
非連結SPE/組成された企業に関する開示	IFRS			
投資会社	ED		IFRS	
保険契約 (ED コメント期限2010年11月30日)			IFRS	
財務諸表の表示				
主要プロジェクト（フェーズB）			ED	
非継続事業			ED	
資本の特徴を有する金融商品			ED	IFRS
退職後給付			IFRS	
排出権取引				ED
負債（IAS第37号置換え）				ED

（筆者注）ED：公開草案、IFRS：最終基準書

している。

また、修正後発事象の取扱いについては、金融商品取引法における財務諸表（個別及び連結）、会社法における計算書類との単一性を重視する立場から、一定の修正後発事象について、開示後発事象に準じた扱いとしている点を見直すかどうかというポイントがある。なお、開示後発事象については、現行の我が国の実務とIFRSとの間に、特段の差は認められない。

### 1-3 ASBJの国際活動

2010年9月に、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（Asia-Oceanian Standard Setters Group）（以下「AOSSG」という。）の第2回会議が東京で開催され、24か国が参加した。AOSSGは、アジア・オセアニア各国のIFRSの採用、IFRSとのコンバージェンス、そして、総合的な適用の促進、IASBの専門活動に対する意見調整や、財務報告の品質改善のための規制当局等との協力を目的としている。

AOSSGには、現在、連結、排出量取引、公正価値測定、金融商品、財務諸表の表示、保険契約、イスラム金融、リース、収益認識の各論点に関する作業グループ（以下「WG」という。）が設置されている。WGは、IASBが提案する新たな基準、現行基準の修正、関連する論点に対して、AOSSGのメンバー国が参加し、対応する仕組みである。ASBJは、イスラム金融以外のWGにメンバーとして参加しており、収益認識WGは議長国、排出量取引WGは副議長国に就任している。

第2回会議では、議長及び副議長の組織運営を補助する議長諮問委員会の設置、AOSSGのWebサイトの構築、そして、IAS第41号「農業」に

関する作業グループの設置が決定された。次回の第3回会議は、オーストラリアで来秋に開催される予定である。

## 2 IASBの基準開発の動向

後半は、加藤 厚ASBJ副委員長から「IASBの基準開発の動向」として、収益認識、リースのプロジェクトに関する解説が行われた。

収益認識については、公開草案「顧客との契約から生じる収益」が2010年6月に公表され、第3回ASBJオープン・セミナー（7月開催）ではその概要が説明されたが、今回のセミナーでは、収益認識のコア原則について、指標や具体例を用いたより詳細な解説が行われた。リースについては、2010年8月に公開草案が公表され、コメント募集期限が2010年12月15日であることから、公開草案の概要が説明され、さらに、論点となる部分についての具体的な解説が行われた。

### 2-1 収益認識

企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと引き換えに企業が受け取る（又は企業が受け取ると見込まれる）対価を反映する金額により、収益を認識しなければならない。提案モデルは、以下の5つのステップで適用される。

- Step 1 顧客との契約の識別
- Step 2 契約における履行義務の識別
- Step 3 取引価格の決定
- Step 4 個々の履行義務への配分
- Step 5 履行義務が充足された時点での収益の認識

#### (1) 顧客との契約の識別

契約の識別においては、契約価格



加藤 厚ASBJ副委員長

が相互依存的である場合、契約を結合して、単一の契約として会計処理する。一方で、契約に含まれる一部の財又はサービスの価格が、その他の財又はサービスの価格と独立である場合には、単一の契約を分割する。この場合、契約の形式にこだわらず、経済実態に応じて考えることになるが、価格が相互依存的であるか、あるいは独立的であるかの指標は、以下のように考えることになる（次頁の表「契約の結合・分割の指標」参照）

契約の変更があった場合には、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互に依存しているかどうかにより、会計処理をすることになるが、相互依存的である場合には、契約の変更を既存の契約と一緒に会計処理し、変更による累積的影響額を、変更が行われた期間に認識することになる。

#### (2) 契約による履行義務の識別

履行義務とは、財やサービスを顧客に移転するという顧客との契約における強制的な約束である。2つ以上の財又はサービスを移転することを約束する場合、企業は、財又はサービスを区別できる場合にのみ、別個の履行義務として処理する。「区別できる」とは、以下のいずれかに該

[契約の結合・分割の指標]

価格が相互依存性である指標	価格が独立的である指標
契約が、同時又はほぼ同時に締結されている。	企業（又は他の企業）が、通常、同一又は類似の財又はサービスを別個に販売する。
契約が、単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている。	ある財又はサービスを、契約に含まれるその他の財又はサービスと一緒に購入しても、顧客は著しい割引を受けることがない。
2契約が、同時又は連続的に履行される。	

当する場合をいう。

（「区別できる」とされる要件）

- ① 企業（又は他の企業）が同一又は類似する財やサービスを別個に販売する
- ② 企業は、財又はサービスが以下の双方の条件を満たす場合、財又はサービスを別個に販売し得る。
  - (a) 区別できる機能がある
  - (b) 区別できる利益マージンがある（財又はサービスが、異なるリスクにさらされ、企業が当該財又はサービスを提供するために必要な資源を別々に把握している場合）

上記①の要件に、企業だけでなく、他の企業が含まれている点について、実務への適用の可否が議論されている。

(3) 取引価格の算定

取引価格は、財やサービスの移転と引換えに企業が受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、税金）を除くものをいう。

例えば、家賃が売上にスライドするなどといった、何らかの指標に対価の金額が連動する場合、取引価格を合理的に見積ることができるときは、見込まれる対価の金額を確率で加重平均した金額を反映させる。

また、取引価格の算定に際して、回収可能性（信用リスク）が考慮されるが、信用リスクの反映は、確率加重によって行う。企業が不履行以

外の理由で対価を支払わないと予想される場合も、信用リスクとして反映する。企業が対価に対する無条件の権利（売掛金）を取得した後は、当該対価への権利に係る信用リスクの評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識しなければならない。

(4) 収益の認識時点

① 「支配」の定義と考え方

履行義務は、財やサービスを顧客に移転する時点で充足され（消滅し）、収益が認識される。具体的には、財やサービスの「支配」を顧客が獲得した時点とされている。

支配とは、財やサービスの使用を指図し、その財やサービスから便益を受け取る企業の能力とされている。支配を獲得している指標としては、以下の4つが挙げられている。

- (a) 顧客は、資産に対する無条件の支払義務を負っている
- (b) 顧客は、資産に対する法的な所有権を有している
- (c) 顧客は、資産を物理的に占有している
- (d) 財やサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである。

実務への適用に当たっては、これらの4つの指標のうちの1つを満たせばいいのか、複数を満たすべきなのか不明確であるという意見もある。また、「支配」は、収益認識においては、顧客側の立場で考えられるが、リース（後述参照）では、貸

手側からみた支配とされているため、基準書間で「支配」の考え方が統一されていないという問題もある。

② 「支配アプローチ」と「リスクと経済価値アプローチ」

現行基準では、収益の認識に当たってリスクと経済価値アプローチを採用しているが、収益の認識時点は、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業（売り手）が買い手に移転した時点とされている。現行基準が売り手の立場で収益の認識時点をとらえるのに対して、支配アプローチでは、買い手（顧客）の立場で収益の認識時点をとらえる点に相違がある。

提案モデルが、支配アプローチを採用した理由は、現行の資産の定義と整合すること（資産の認識の中止の決定の判断に、支配を用いている）、財又はサービスがいつ移転されるのかに関する判断がより整合的であること、そして、リスクと経済価値アプローチは、別個の履行義務を識別することと矛盾する可能性があるということである。

2-2 リース

IASBとFASBは共同で、IFRSと米国会計基準におけるリースの会計基準の見直しを進めている。2009年3月にディスカッション・ペーパー「リース—予備的見解」を公表し、2010年8月に公開草案「リース」が公表された（コメント期限は2010年12月15日）。最終基準書は、2011年第2四半期に公表される予定である。

(1) 公開草案「リース」の背景と特徴

現行のモデル（米国会計基準、IFRS）は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類で会計処理が大きく異なることや、分類の境界線（何%とするか）を定めることが困難であること、そして利

用者はオペレーティング・リースに係る資産・負債の把握のために財務諸表を調整しているという問題点を抱えていた。

新たなモデルでは、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を廃止し、すべてのリース契約から生じる資産と負債を財務諸表上で認識することを提案している。日本基準との主な比較は、以下の表

[日本基準と提案モデルの主な比較]

項目	日本基準	提案モデル
借手の会計モデル	ファイナンス・リース取引とオペレーティングリース取引に分類し、両者で異なる会計処理を定めている（売買に準じた会計処理と、賃貸借取引に準じた処理）	使用権の移転の有無という観点から、すべてのリース取引について単一の会計処理を定めている。
	リース期間は、解約不能のリース期間（再リースの意思が明らかな場合を除き、再リース期間は含めない）（ファイナンス・リース取引）	リース期間は、発生する可能性が50%超となる最長の起こり得るリース期間
貸手の会計モデル	ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、両者で異なる会計処理を定めている。	履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれかを適用することとし、両者で異なる会計処理を定めている。

(2) 適用範囲

提案モデルの適用範囲は、リースの定義に該当する契約とされている。リースとは、特定の資産（原資産）を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約と定義されている。ただし、以下の契約は提案モデルの範囲から除外されている。

- ・ 無形資産、生物資産、天然資源に係るリース
- ・ 原資産の売買に相当する契約
- ・ 投資不動産のリース（公正価値モデルを採用している場合）
- ・ サービス要素（リースから区分されたもの）

原資産の売買とは、契約終了時に原資産の支配と原資産のすべてのリスクと便益（ごくわずかなものを除く）を移転する契約である。このよ

のとおりである。

借手の会計モデルについては、リース期間について、発生する可能性が50%超となる最長の起こり得るリース期間とされており、これが実務への適用に当たって不明確な点があることや、貸手の会計モデルにおいて、履行義務アプローチと認識中止アプローチの両者を認めることの是非について議論がある。

うな原資産の支配が通常移転される契約としては、所有権移転リースと割安購入オプション付リースが考えられる。

投資不動産のリースについては、IAS第40号に準拠して公正価値で測定されている場合には、提案モデルの適用範囲とはならないが、原価モデルの場合は、適用範囲となる。

(3) 短期リース

提案モデルでは、短期リースは、延長・解約オプションを含む最大限の起こり得るリース期間が12か月以内であるリースとされている。この場合のリース期間は、契約によるリース期間ではなく、発生する可能性が50%超となる（more likely than not to occur）最長の起こり得る期間とされている。短期リースについては、借手は、資産及び負債を総額で認識（割

引計算は不要）するという簡便的な処理を契約ごとに選択することができる。

(4) 借手の会計モデル

① 使用権モデル

提案モデルでは、借手は、リース期間の起算日に「使用権資産」と「リース料支払債務」を財政状態計算書上に計上する。この資産、負債の測定については、リース開始日の評価を決定する「当初測定」とリース期間の起算日後の評価を決める「事後測定」に分けて規定されている。使用権資産の当初測定は、取得原価（支払リース料の現在価値＋当初直接費用）で測定され、リース料支払債務は支払リース料の現在価値で測定する。リース期間の起算日後の評価を決める「事後測定」では、使用権資産とリース料支払債務をいづれも償却原価で測定する。リース料支払債務については、割引率の見直しは行わない。

② 使用権資産の当初測定

使用権資産の当初測定において、リース料の現在価値は、①リース期間、②リース料、③割引率から構成される。①リース期間については、延長・解約オプションの影響を考慮するとされ、発生する可能性が50%超となる最長の期間を算定することになる（次頁の表2参照）。②のリース料については、リースに関係する将来の支払額の見積りを含めるとされ、変動リース料や残価保証による予想支払額等を含めることになる。

(5) 貸手の会計モデル

① 履行義務アプローチと認識中止アプローチ

提案モデルでは、予想リース期間中(又は予想リース期間後)の「原資産に伴う重要なリスク又は便益」を貸手が留保しているか否かでアプロー

チが異なることになる。「原資産に伴う重要なリスク又は便益」を貸手が留保している場合は、履行義務アプローチとなり、留保していない場合は、認識中止アプローチとなる。

履行義務アプローチの場合は、原資産と異なる新たな資産・負債が発生することになる。認識中止アプローチの場合は、原資産の一部を移転し、認識を中止する。これらの処理については表3のようになる。

② 測定

リース料受取債権については、両アプローチとも、当初測定では、

リース料の現在価値(割引率は、貸手が借手に課している利子率)により、事後測定では、償却原価で測定される。

また、履行義務アプローチの場合のリース負債(履行義務)については、当初測定は取引価格(=リース料受取債権)で測定するが、事後測定については、リース期間にわたって当該負債が充足されるにつれて収益を認識するとされている。これについては、定額法も容認されている。

認識中止アプローチの場合の残存資産については、帳簿価額(配分額\*)とされ、減損を除いて事後の再測定

は行われない。

※ 残存資産の帳簿価額=原資産の帳簿価額×(残存資産の現在価値 / (リース料の現在価値+残存資産の現在価値))

3 おわりに

本セミナーでは、誌面の制約の関係で紹介できなかったが、アジア・オセアニアの会計基準設定主体との連携強化やIASBの基準開発等に対する我が国の取組みについての大局的な説明に続き、個別のプロジェクト(収益認識、リース)ではどのような議論が行われているかについても紹介された。IFRSに対する我が国のとるべきスタンスを考える上で、非常に有用な情報が提供され、盛況のうちに講演は終了した。

(自主規制・業務本部/公認会計士 小粥純子)

〈注〉

図表は当日の配布資料より転載若しくは抜粋した。

- 1 本誌2010年10月号「第3回ASBJオープン・セミナー IFRSの最新動向と我が国への導入」において、各MoUプロジェクトの内容が紹介されている。
- 2 2010年11月29日に、IASB作業計画が更新され、金融商品と連結のプロジェクトの公表予定が一部延期されている。

教材コード	J020617
研修コード	210301
履修単位	1単位

表1 [使用権モデル]

BS	(借) 使用権資産	xx	(貸) リース料支払債務	xx
PL	(借) 減価償却費	xx		
	利息費用	xx		

※ 使用権資産：リース期間にわたってリース物件(原資産)を使用する権利  
 ※ リース料支払債務：使用する権利に対する支払義務

表2 [リース期間の考え方]

(リース料を延長/解約するオプションの取扱い)

- ・ 起こり得るリース期間の発生確率を見積る
- ・ 発生する可能性が50%超となる最長の起こり得るリース期間を決定する。
- ・ その予想リース期間に対応するリース料を、借手のリース料支払債務に含める

(考え方の例)

リース期間 (X)	1年	2年	3年	4年	5年
発生確率	35%	5%	5%	30%	25%
少なくともX年となる確率	100%	65%	60%	55%	25%

⇒発生の可能性が50%超となる最長のリース期間：4年

表3 [貸手の会計モデル]

	履行義務アプローチ		認識中止アプローチ	
B/S	(資産)		(資産)	
	原資産(有形固定資産)	150	残存資産	70
	リース料受取債権	100	リース料受取債権	100
	リース負債(履行義務)	(100)		
	正味リース資産	150		
P/L	リース収益	10	収益	100
	利息収益	7	売上原価	(80)
	減価償却費	(27)	※ 総額か純額かは、ビジネスモデルにより判断	
			利息収益	7