

# 国際会計基準審議会 (IASB) 会議概要 (2014年12月)

IASBでは2014年12月度（12月16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 「中小企業向け国際財務報告基準 (IFRS)」 (IFRS for SMEs) 2014年11月の会議で、「中小企業向けIFRS」 (IFRS for SMEs) の包括的見直しに関するテクニカルな議論を終了した。今回の会議では、「IFRS for SMEs」の修正に関して、主に、デュー・プロセスの準拠について議論された。	これまでに必要なデュー・プロセスのステップの全てを完了した旨が確認された。 今後、「IFRS for SMEs」の修正は、書面投票プロセスを経て、2015年の前半に公表される予定である。
② 適用後レビュー：IFRS第3号「企業結合」 IFRS第3号「企業結合」の適用後レビュー（PIR）で受け取ったフィードバックと学術文献のレビューの結果、識別された重点分野に対して、今後の取組みに関する優先順位付けについて議論された。	詳細はⅠ（78頁）参照。
③ IAS第40号「投資不動産」：建物の物理的特徴を欠いている構築物の会計処理 通信塔など、建物の物理的特徴を欠いている構築物について、その構築物の空間を貸与したケースにおいて、当該構築物はIAS第40号「投資不動産」の対象となるかというIFRS解釈指針委員会で取り上げられた論点に関して、IASBスタッフの分析結果を含め議論された。	実務における不統一は限定的であること等を理由に、これ以上この論点を検討しないことが暫定決定された。
④ IFRS解釈指針委員会 (IFRS IC) アップデート 2014年11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。
⑤ リース 再公開草案に関するリースの定義について議論された。	詳細はⅡ（81頁）参照。
⑥ 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、今回の会議では、開示原則について、次の事項が議論された。 a. 財務諸表における一体性 b. 「現金及び現金同等物」と流動性の高い資源の管理	詳細はⅢ（82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。

この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 Update<sup>1</sup>」及び企業会計基準委員会スタッフによる「IASB Update」の和訳<sup>2</sup>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 適用後レビュー：IFRS第3号「企業結合」

### 背景

IASBは、2013年7月から、IFRS第3号「企業結合」及び同基準に関連する結果的修正（以下「IFRS第3号」という。）について適用後レビュー（以下「PIR」という。）を開始している。IFRS第3号のPIRでは、「情報要請」にコメントが寄せられる<sup>3</sup>とともに、IASB及びスタッフによりアウトリーチ活動が実施された<sup>4</sup>ほか、IFRS第3号のPIRに関連性のある学術文献のレビューが行われている。

2014年9月のIASB会議では、IFRS第3号のPIRにおいて示されたフィードバック（情報要請に寄せられたコメント・レター及びアウトリーチ活動において受けたフィードバック）及び学術文献のレビューの概要が示され、これらを踏まえてIFRS第3号に関する重点分野が識別された。

今回のIASB会議では、学術文献のレビューの概要が更新された上で、示されたフィードバックと対比されるとともに、識別された重点分野に対して、今後の取組みに関する優先順位付けが示され、審議がなされた。

以下、今回のIASB会議に関連する次の事項の概要を（図表1：主な重点分野に対するフィードバック）

紹介する。

1. IFRS第3号のPIRにおいて示されたフィードバック
2. 関連性のある学術文献のレビュー
3. 今後の取組みに関する優先順位

### 1. IFRS第3号のPIRにおいて示されたフィードバック

「情報要請」に対して寄せられたコメント・レターの分析及びアウトリーチの結果、次の分野が重点分野として識別された。このうち、(1)から(7)に関して示されたフィードバックの主な内容は、図表1「主な重点分野に対するフィードバック」に記載している。

- (1) 事業の定義の適用
- (2) 無形資産（例えば、顧客関係やブランド名）の識別と公正価値測定
- (3) 条件付対価及び偶発負債の公正価値測定
- (4) 条件付対価に関する事後の会計処理
- (5) のれんの事後の会計処理（減損なのか償却及び減損なのか）
- (6) のれんの減損テスト
- (7) 段階取得及び支配の喪失の会計処理の有用性
- (8) 非支配持分の測定
- (9) 被取得企業の事後の業績に関する情報
- (10) プロフォーマ情報（前年度の比較情報）
- (11) 負ののれんの純損益での認識
- (12) 従業員となる売却株主に対する条件付支払の会計処理（対価か報酬か）

重点分野	フィードバック
事業の定義の適用	(1) 資産の取得か企業結合かによって異なる会計処理を求めることに便益はあるが、次の考えを示すフィードバックも多かった。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● のれん以外の会計処理については、資産の取得か企業結合かによる現行の会計処理の相違<sup>5</sup>が概念的に根拠付けられるのか再検討すべきである。</li> </ul> (2) 事業の定義については、特に、次の点に課題がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 事業の定義に関する不確実性の多くは、「プロセス」の検討から生じている。</li> <li>● 事業の定義が幅広い。特に、「可能」(capable) という用語。</li> <li>● 事業ではないということに関して、ガイダンスが限られている。</li> <li>● 特に、特定の業種（例えば、不動産、船舶、石油及びガス、医薬品）では、（事業であるか事業ではないかの）評価が困難である。</li> </ul>
無形資産の識別と公正価値測定	（無形資産の識別）                     (3) 無形資産を識別することの有用性に関して、利用者の見解は、次のとおりさまざまであった。 <ol style="list-style-type: none"> <li>① 有用ではないとする利用者は、主に、次の理由を挙げた。                             <ul style="list-style-type: none"> <li>● ブランドや顧客関係等の無形資産の評価は主観性が高い。これらの無形資産は市場がある場合のみ認識すべきである。</li> <li>● 企業結合で取得した無形資産の償却は、事業の経済的実態に関する有用な情報を提供しておらず、企業の基礎となる利益を得るために、このような無形資産の償却費を足し戻している。</li> </ul> </li> <li>② 有用であるとする利用者は、主に、次の理由を挙げた。                             <ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社が別の会社を購入した理由についての洞察が得られる。</li> <li>● 被取得企業から生じる将来キャッシュ・フローの情報が得られる。</li> </ul> </li> </ol>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>被取得事業の構成要素を理解するのに役立つ。(無形資産の公正価値測定)</li> </ul> <p>(4) 多くのフィードバックでは、のれんと区別して無形資産を識別して公正価値を測定することが困難であるとの考えが示された。これは、主に、次の理由からである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>十分に信頼性のある観察可能なデータが存在しない。</li> <li>別個の (separate) キャッシュ・フローが生じない場合が多く、公正価値を測定するために、多くの仮定を用いる必要がある。</li> </ul> <p>(5) 特に次の無形資産の公正価値測定に課題がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>非契約の無形資産</li> <li>活発な市場のない無形資産</li> <li>開発の初期段階の無形資産</li> </ul>
条件付対価及び偶発負債の公正価値測定	<p>(6) 多くのフィードバックでは、次のとおり、条件付対価又は偶発負債の公正価値測定が困難であるとの意見が示された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>条件付対価 <ul style="list-style-type: none"> <li>契約の複雑性と不確実性による。これは、特に、医薬品業界において関連性がある。</li> </ul> </li> <li>偶発負債 <ul style="list-style-type: none"> <li>成果の不確実性による。実務では、多くの異なる評価アプローチが使用されている。</li> </ul> </li> </ul>
条件付対価に関する事後の会計処理	<p>(7) 多くのフィードバックでは、次のとおり、条件付対価の事後の会計処理を再検討すべきであるとの意見が示された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>条件付対価の変動は、企業の業績の一部ではないため、取得の対価の一部として会計処理すべきである。</li> <li>条件付対価に係る負債が特定の無形資産に関連している場合には、当該負債の公正価値の変動は関連する無形資産の調整として認識すべきである。</li> </ul>
のれんの事後の会計処理及びのれんの減損テスト	<p>(8) のれんの非償却であることの有用性に関する利用者の見解は、次のとおり、さまざまであった。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>のれんの非償却は、業績指標 (performance measures、例えば、「投資利益率」) を計算するのに有用であり、また、スチュワードシップを評価することにも用いることができる。</li> <li>経営者が過大に支払ったかどうかや取得が成功であったかを理解することが可能となる。</li> <li>減損テストは有効ではない。減損損失は早期には認識されない。マーケットは減損テストの結果を無視している。</li> </ul> <p>(9) 課題については、次の事項が挙げられた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>減損テストはコストがかかり複雑である。</li> <li>減損テストに用いられる仮定が主観的で楽観的すぎる。</li> <li>購入のれんは、自己創設のれんにより裏付けられているかもしれない (つまり、これら2つのキャッシュ・フローを分けることは困難である。)</li> </ul>
段階取得及び支配の喪失	<p>(10) 利用者からは、有用性の観点から、主に次の理由により、以前に保有していた資本持分を取得日の公正価値で再測定すべきではないとの意見が示された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>以前に保有していた又は残存持分の再測定に係る利得又は損失は、企業の業績の一部ではない非経常的な項目である。</li> <li>各関係者に支払ったコストが、経営者のスチュワードシップの評価に有用である。</li> <li>取得企業が多く支払えば支払うほど、再測定に関する利得が大きくなる。</li> <li>株式の大量購入の単価と、支配を獲得するために必要な少量の株式の単価とは異なる。以前に保有していた非支配持分を、公開で取引されている少量の株を取得するために支払われた株価で再測定すべきではない。</li> </ul> <p>(11) 再測定に係る利得又は損失はその他の包括利益 (OCI) に認識すべきである。</p>

## 2. 関連性のある学術文献のレビュー

IFRS第3号のPIRにおいては、特に、情報要請における次の質問項目に関連する学術文献のレビューが行われている。

- 無形資産を区分して認識することの有用性及び主要な適用上、監査上又は執行上の課題
- のれん及び耐用年数を確定できない無形資産の減損から得られる情報の有用性及び減損テストの適用上、

## 監査上又は執行上の主要な課題

学術文献のレビューの結果では、概ね、のれん及び無形資産に関するIFRS第3号の要求を支持する証拠が得られたとされており、特に、次の事項を示している学術論文が複数あったとされている。

- (1) IFRS第3号に従って認識されるのれん及び識別可能な無形資産は価値関連性がある。特に、一部の文献では、識別可能な無形資産は、従前の自国の会計基準

と比較して価値関連性が高まったことが示されている。ただし、便益の程度は国によって異なる。

- (2) 管理者 (managers) は、のれん及び減損損失の認識にあたって、自社に有利になるよう裁量を用いていることが示されているものの、減損は株価と価値関連性があり、IFRSの減損モデルは有効に機能していることが示されている。
- (3) 減損を認識することにより有用な情報が提供されている。特に、償却及び減損と減損のみを比較している文献では、減損のみがより有用であると結論付けられ

(図表 2 : 今後の取組みに関する優先順位)

重点分野	重要性の評価	考えられる次のステップ
のれんの減損テストの非有効性及び複雑性	特に高い	IAS第36号「資産の減損」のレビューを行う (IAS第36号は米国会計基準とコンバージェンスがなされていない)。減損モデルの改善を検討する。特に、簡素化する範囲を検討する。
のれんの事後の会計処理 (減損のみのアプローチか、償却及び減損アプローチか)	特に高い	FASBと作業を行う。FASBは、のれんの耐用年数をどのように特定すべきかに重点を置き、償却及び減損アプローチを調査している。
事業の定義の適用に関する課題	中/高	FASBと作業を行う。FASBは、事業の定義の明確化の分析と、関連する適用ガイダンスに重点を置いている。
無形資産 (例えば、顧客関係やブランド名) の識別と公正価値測定	中/高	FASBと作業を行う。FASBは、特定の無形資産 (例えば、顧客関係) をのれんに含めるべきかどうかについて分析を行っている。
条件付対価に関する事後の会計処理の有用性	中	更なる分析を行う。一部の者は、特定の状況において、条件付対価の公正価値の変動を、取得した資産に含めて認識するかについて調査することを提案している。
条件付対価及び偶発負債の公正価値測定	中	更なる分析を行う。一部の者は、条件付対価及び偶発債務は、信頼性をもって測定可能である場合に限りて認識すべきかどうかについて調査することを提案している。
段階取得及び支配の喪失の会計処理の有用性	中	更なる分析を行う。一部の者は、再測定による利得をOCIで認識すべきかどうかについて調査することを提案している。
非支配持分の測定	低	更なる分析を行う。一部の者は、非支配持分の測定を全ての企業結合に対する会計方針の選択とすべき (すなわち、取引ごとの選択とすべきではない) かにについて調査することを提案している。
被取得企業の事後の業績に関する情報	低	更なる分析を行う。例えば、当該情報の作成は、実務上どの程度可能かについて調査を行う。
プロフォーマ情報 (前年度の比較情報)	低	更なる分析を行う。例えば、当該情報の作成は、実務上どの程度可能かについて調査を行う。
負ののれんを純損益で認識することの有用性		今後、更なる分析が行われる可能性がある <sup>6</sup> 。
従業員となる売却株主に対する条件付支払に関する会計処理		今後、更なる分析が行われる可能性がある <sup>7</sup> 。

- ている。
- (4) IFRS第3号及びIAS第36号「資産の減損」の要求事項のコンプライアンスの程度は高い。ただし、コンプライアンスの程度は国によって異なることに加えて、コンプライアンス及び開示については、改善可能な分野がある。
- (5) 国及び監査法人の違いが、IFRSの運用 (implementation) に影響を与えている。

### 3. 今後の取組みに関する優先順位

重点分野に対して、次の(1)から(4)を判断規準として、

今後の取組みに関する優先順位付けがなされた。今回のIASB会議で示された優先順位付けについては、前頁の図表2「今後の取組みに関する優先順位」に記載している。

- (1) 投資者(CMAC<sup>®</sup>を含む)は、現行の要求事項によってもたらされる情報の有用性について懸念を有しているか
- (2) 作成者(GPF<sup>®</sup>を含む)、監査人又は執行者は、現行の要求事項の適用に関して懸念を有しているか
- (3) 重点分野は、会計基準アドバイザリー・フォーラム(ASAF)によって提案された論点に含まれているか
- (4) 重点分野は、基準書(SFAS)第141号(改訂)「企業結合」のPIRに関する米国財務会計基準審議会(FASB)の監視機関である財務会計財団(FAF)のレポート又はFASBのアジェンダに含まれているか

上記(4)に関しては、IFRS第3号とFASBによるSFAS第141号(改訂)は、コンバージェンスされた基準である点が留意され、FAFが、2013年5月にSFAS第141号のPIRを完了し、FASBは次のプロジェクトをアジェンダに追加している点が考慮された。

- 事業の定義の明確化
- 公開企業及び非営利組織に対するのれんの会計処理(FASBスタッフは、仮に、のれんを償却した場合に最も適切な耐用年数を特定すること、減損テストの簡素化に重点を置き、のれんの償却に関するリサーチを行っている。)
- 公開企業及び非営利組織に対する識別可能な無形資産の会計処理(特に、顧客関係及び競合禁止契約(non-compete agreement)に重点を置き、特定の無形資産をのれんを含めるべきかどうかを評価する予定である。)

**今回の議論のテーマ**

識別された重点分野に対する優先順位付けについて、審議がなされた。



**主な暫定決定事項**

IASBは、IFRS第3号に関して識別された重点分野に対して、今後の取組みに関する優先順位付けに概ね同意した。

**今後の予定**

スタッフは、フィードバック・ステートメントの文案作成を開始する。IASBは、2015年の第1四半期にフィ

ードバック・ステートメントを公表する予定である。

**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**

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、2014年10月に議論されたリースの定義に関して再度議論がされた。



**主な暫定決定事項**

- リースの定義に関して、1. 資産単独であるいは2. 別個に販売されているかあるいは合理的な期間内に調達することができる他の資源との組合せで、顧客が資産の使用を指図することによる便益を得る可能性を有していなければならないという要求を含めないことを暫定決定した(2014年10月の会議で暫定決定されたリースの定義が採用される)。

**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。

### III 開示に関する取組み

#### 背景

現行のIFRSの表示及び開示要求に対して、さまざまな関係者からさまざま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点が挙げられている。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。

#### 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、開示原則に関する議論が行われた。



#### 主な暫定決定事項

- 一体性 (cohesiveness) の基礎となっている概念を、IFRS財務諸表における情報の関連付けに関するコミュニケーション原則に含めることが暫定決定された。
- 開示に関する取組みから生じるIFRSの変更には、財務諸表における一体性を要求する原則を含まないことが暫定決定された。

#### 今後の予定

開示原則に関するディスカッション・ペーパーが、2015年の前半に公表される予定である。

#### 〈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](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/update/2014.shtml)
- 3 「情報要請」に対しては、93通のコメント・レターが寄せられた。
- 4 IASBとスタッフは、30のアウトリーチ活動を実施

した。

- 5 例えば、繰延税金資産及び負債、取得関連コスト、条件付対価、偶発負債
- 6 IASBスタッフからは、短期又は中期ではフォローアップしないことが提案されたが、今回の会議において、一部のIASBメンバーから更なる分析を行う旨の意見が示された。
- 7 同上
- 8 資本市場諮問会議 (Capital Markets Advisory Committee)
- 9 世界作成者会議 (Global Preparer's Forum)  
(機関誌編集員会編集員 太田実佐)