

国際会計基準審議会 (IASB) 会議概要 (2015年2月)

IASBでは2015年2月度（2月18日から2月20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 IFRS for SMEs 主に「中小企業（SMEs）向けIFRS」の将来の包括的な見直しのタイミングについて議論された。	「IFRS for SMEs」の包括的な見直しは、前の包括的な見直しによって修正された「IFRS for SMEs」の発効日から約2年後に開始すべきであることなどが暫定合意された。
② 料金規制対象活動 ディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」に対して寄せられたコメントの要約が議論された。	決定事項なし。
③ 顧客との契約から生じる収益 収益認識に関する共同の移行リソース・グループで取り上げられた論点のうち、知的財産のライセンスと履行義務の識別等について議論された。	詳細はI（48頁）参照。
④ 保険契約 集約のレベルに関する暫定決定等について議論された。	決定事項なし。
⑤ 開示に関する取組み 開示原則に係るディスカッション・ペーパーにおいて、IFRSの会計処理に準拠しない（数値）情報をどのように取り扱うか等について議論された。	詳細はII（49頁）参照。
⑥ 動的リスク管理の会計処理 ディスカッション・ペーパー「動的リスク管理の会計処理：マクロヘッジに対するポートフォリオ再評価アプローチ」に対して寄せられたコメントの要約が議論された。	決定事項なし。
⑦ リース 新基準に係る経過措置及び少額資産のリース等について議論された。	詳細はIII（49頁）参照。
⑧ IFRS適用上の論点 公表が予定されている次の2つの公開草案に関して、デュー・プロセスの準拠の有無について議論された。 ➤ 「制度改訂、縮小又は清算時の再測定/確定給付制度からの積立超過の返還の利用可能性」（IAS第19号及びIFRIC第14号の修正案） ➤ 「投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の売却又は拠出」（IFRS第10号及びIAS第28号の修正案）	左記の2つの公開草案に関して、必要なデュー・プロセスに準拠していることが確認された。
⑨ 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）について、今後の取組みについて議論された。	詳細はIV（51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 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 顧客との契約から生じる収益

背景

2014年5月、IASBは、アメリカの財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）と行った共同プロジェクトの成果として、収益に関する基準書、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表している。このIFRS第15号は、収益に関する包括的な単一の会計基準を開発することにより、財務諸表作成者による会計基準の適用を容易にするとともに、企業間の比較可能性を向上させ、財務諸表利用者にとって、より有用な情報を開示することを目的として開発されたものである。

また、この新基準に関して、IASBとFASBは2014年6月、収益認識に関する共同の移行リソース・グループ（Transition Resource Group for Revenue Recognition、以下「TRG」という。）の創設を発表し、定期的に会合が開催されている。TRGは、企業が新基準を適用する際に発生すると想定される潜在的な論点について議論することを目的としており、作成者、監査人、利用者等により構成されている。TRG自体が解釈指針等を開発することはなく、TRGにおける議論の内容が定期的にIASBとFASBに報告される仕組みとなっている。さらにTRGは、新基準の適用に関して、利害関係者に学習の機会を提供することもその設立趣旨とされている。

今回の議論のテーマ

上記のように、TRGでは新基準が適用された場合の円滑な運用を目的として、潜在的な問題点について議論が行われており、今回は、その中でも、知的財産のライセンスと履行義務の識別等についてIASBとFASBで議論が行われた。

主な暫定決定事項

知的財産のライセンス—ライセンスを供与する際の企業の約束の性質の判定

- ライセンスを供与する契約において、顧客が権利を有する「知的財産の効用」に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約上、要求しているか、又は顧客が合理的に期待している場合、当該契約は企業の知的財産にアクセスする権利を提供することである旨を明確化する暫定決定を行った。この場合、履行義務は一定の期間にわたり充足されることになる。
- 顧客が権利を有する「知的財産の効用」が著しく影響を受けるケースは、以下のいずれかの場合であることが確認された。
 - ◇ 予想される企業の活動が、顧客が権利を有する知的財産の形式又は機能性を変更すると見込まれている場合。
 - ◇ 顧客にとっての知的財産の価値が、予想される企業の活動から実質的に得られるか又はこれに依存している場合。具体例として、ブランド又はロゴの価値は、通常、企業の継続的な活動から得られるものであり、また、そうした活動に依存しているといえる。
- 知的財産がそれ自体で独立した高い機能性を有する場合には、効用の大部分は、当該機能性から得られるものであり、企業の活動の影響は受けない旨を明確にすることが確認された。

知的財産のライセンス—売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ

- ライセンスを供与し、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティを受領するケースにおける適用指

針の範囲及び適用可能性を、以下のように明確化することを暫定決定した。

- ◇ 企業は、単一のロイヤルティを、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの例外の対象となる部分と、変動対価に関するガイダンスが適用される部分に区分することはしない。
- ◇ ロイヤルティが関連する主たる項目が知的財産のライセンスである場合には、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの例外を適用すべきである。

履行義務の識別

- 履行義務の識別に関するガイダンスがどのように適用されるかを明確にするため、設例を新基準に追加することを暫定決定した。

今後の予定

IFRS第15号の明確化に関して、2015年1月及び3月のTRGで議論した他の論点と併せて、単一の公開草案を開發し、2015年6月の会議で議論する予定である。

II 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。

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、開示原則に係るディスカッション・ペーパーにおいて、IFRSの会計処理に準拠しない（数値）情報（non-IFRS、以下「非IFRS情報」という。）をどのように取り扱うか等について議論された。

主な暫定決定事項

- 代替的業績指標（Alternative performance measures）に関して、財務諸表本体で開示することについて見解の相違が生じており、スタッフに対して代替的業績指標の定義、及び財務諸表において代替的業績指標を開示するケースにおける質的制約を開発することを依頼した。
- 開示原則に係るディスカッション・ペーパーにおいて、以下の予備的見解を含めることを暫定決定した。
 - ◇ 包括利益計算書における臨時・異常項目の記述に関する追加的なガイダンスを含める。
 - ◇ EBIT（Earnings Before Interests and Taxes）とEBITDA（Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, And Amortization）の表示は、包括利益計算書が性質別に表示され、また、IAS第1号「財務諸表の表示」第85項及び第85B項に準拠している限り、IFRSに準拠する。
 - ◇ 企業が非IFRS情報として識別した情報を、財務諸表に含めることを禁止しない。
 - ◇ 非IFRS情報として識別された情報の表示に関するガイダンスを、新しい開示基準において提供する。

今後の予定

開示原則に関する追加的なトピック、及び重要性に関する実務記述書の草案の内容に関して議論する予定である。

III リース

背景

現行リース会計基準は、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おり、今回はIASB単独で新基準に係る経過措置及び少額資産のリース等について議論された。



主な暫定決定事項

経過措置－過去にオペレーティング・リースに分類したリース

- 借手に関して、移行時に完全遡及アプローチ又は修正遡及アプローチのいずれかを選択することを認めることを暫定的に決定した。
- 借手に関する修正遡及アプローチに関して、以下のように処理することを暫定決定した。
 - ◇ 比較情報について修正再表示はしない。
 - ◇ 新基準の適用開始日に、累積的影響を、利益剰余金等の期首残高の修正として認識する。
 - ◇ リース負債の測定は、残りのリース料総額を、適用開始日の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値で行う。
 - ◇ 移行時の使用権資産について、リースごとに以下の2つの測定アプローチを選択する。
 - ① 使用権資産に関して、新基準が常に適用されていたかのように測定するが、適用開始日の借手の追加借入利率を基礎とする割引率を用いる。
 - ② 使用権資産を（過去に認識した前払又は未払リース料の金額を調整した）リース負債に等しい金額で測定する。
 - ◇ 特徴が類似するリースのポートフォリオに単一

の割引率を適用することを認める。

- ◇ 減損の検討を行う代わりに、移行時の使用権資産を、過去に認識した不利なリースの引当金の金額の分だけ修正することを認める。
 - ◇ 適用開始日から12か月以内にリース期間が終了するリースについて、以下の処理を行うことにより、認識及び測定の免除の適用を認める。
 - ① 短期リースと同じ方法で当該リースを会計処理する。
 - ② 適用開始した報告期間において、短期リース費用の開示の中に当該リースに関連するコストを含める。
 - ◇ 直接コストを使用権資産の測定に含めることは要求しない。
 - ◇ 新基準の適用に際して、事後判断の使用を認める。
 - 貸手に関して、適用開始日現在で継続中のリースについて現行の会計処理を引き続き適用することを暫定的に決定した。ただし、転リースにおける中間的な貸手は除く。
 - IFRSの初度適用企業に関して、一部の例外を除いて、初めて新基準を適用する企業に適用される修正遡及アプローチの適用を認めることを暫定的に決定した。
- #### 経過措置－セール・アンド・リースバック取引
- セール・アンド・リースバック取引に関して、企業は、IFRS第15号に従って売却が生じたのかどうかを判定するために、過去のセール・アンド・リースバック取引を再評価しないことを暫定決定した。
 - 売手兼借手は、IAS第17号「リース」においてファイナンス・リースに分類したセール・アンド・リースバック取引に固有の遡及的会計処理を行うことはしないことを暫定決定した。その代わりに、売手兼借手は、以下の処理を行う。
 - ◇ 適用開始日現在で継続中の他のファイナンス・リースと同じ方法で、移行時にセール・アンド・リースバックを会計処理する。
 - ◇ IAS第17号に従って売却益の償却を継続する。
 - 売手兼借手は、IAS第17号においてオペレーティング・リースに分類したセール・アンド・リースバック取引に固有の遡及的会計処理を行うことはしない

ことを暫定決定した。その代わりに、売手兼借手は、以下の処理を行う。

- ◇ 適用開始日現在で継続中の他のオペレーティング・リースと同じ方法で、移行時にリースバックを会計処理する。
- ◇ 市場と異なる条件に関連する繰延損益を、リースバックの使用権資産への修正として会計処理する。

経過措置－転リース

- 新基準によりオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのどちらに分類されるのかを判定するために、適用開始日現在で継続中のオペレーティング転リースの再評価を中間的な貸手に要求することを暫定決定した。中間的な貸手は、この再評価を、原リース及び転リースの残存する契約上の条件に基づいて行う。
- IAS第17号ではオペレーティング・リースに分類していたが、新基準ではファイナンス・リースに分類される転リースについて、中間的な貸手は、当該転リースを適用開始日に締結した新しいファイナンス・リースとして会計処理することを暫定決定した。

経過措置－リースの定義

- 企業が、新基準の適用開始日現在で継続中の全ての契約について、リースの定義の引継ぎを認めることを暫定的に決定した。リースの定義の引継ぎを選択する企業は、適用開始日現在で継続中の全ての契約について同じ取扱いをすべきであり、企業はその旨を開示する。

少額資産のリース

- 少額資産のリースに関して、認識及び測定の特典を認めるという暫定決定を再確認した。
- 他のリース資産に依存しているか又は他のリース資産と相互関連性が高いリース資産に関しては、少額資産に該当しない旨を明示することを暫定決定した。
- 免除規定を審議した際にIASBが議論した内容を結論の根拠に含めることを暫定決定した。

今後の予定

リース・プロジェクトに関するデュー・プロセスをレビューし、発効日及びその他の論点を議論する予定である。

IV 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。）を開始した。

2014年9月及び12月の会議では、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結果、各重点分野について重要性の評価が示された。

今回の議論のテーマ

今回の会議では、重点分野について重要性の評価（次頁の「表：IASBによって合意された重要性の評価」参照）を踏まえて、今後の取組みについて審議がなされた。以下、今回の議論のテーマについて、概要を紹介する。

概要

2014年12月の会議において特定された項目のうち、特に高い又は中／高と評価された4つの項目（次頁の「表：IASBによって合意された重要性の評価」を参照）について、FASBのプロジェクトとの関係も考慮した上で³、検討を行っていくかどうか、また、検討を行っていく場合にどのように検討を行っていくのかについて議論がなされた。なお、FASBでは、現在、次の狭い範囲のプロジェクトがアジェンダに追加されている。

- (1) 事業の定義の明確化⁴
- (2) 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おける最も適切な耐用年数の特定、及び、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。）
- (3) 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に含めるべきかどうかを評価する予定である。）

のれんの減損テストの非有効性及び複雑性

IFRS第3号のPIRによる最も重要性が高い発見事項は、のれんの減損テストの非有効性及び複雑性についてであり、のれんの償却が再導入されるかどうかにかかわ

(表：IASBによって合意された重要性の評価)

項目	IASBによって合意された重要性の評価
1. のれんの減損テストの非有効性及び複雑性	特に高い
2. のれんの事後の会計処理（償却及び減損アプローチと比較した減損のみのアプローチのベネフィット）	特に高い
3. 事業の定義の適用に関する課題	中／高
4. 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
5. 被取得企業の事後の業績に関する情報	中
6. 条件付対価に関する事後の会計処理の有用性	中
7. 条件付対価及び偶発負債の公正価値測定	中
8. 段階取得及び支配の喪失の会計処理の有用性	中
9. 非支配持分の測定	低
10. プロフォーマ情報（前年度の比較情報）	低
11. 負のれんを純損益で認識することの有用性	低
12. 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	低

らず、減損テストの改善の必要性について検討を行う。

のれんの事後の会計処理

このプロジェクトは、のれんの減損のみのアプローチを維持するのか、償却及び減損アプローチに移行するかの単純な選択ではない。今後、現在、減損のみアプローチ（学術文献では、価値関連性があることが示されている。）により提供されている情報を失うことなしに、のれんの会計処理のコストを下げるのが可能かどうか、また、どのように可能かどうかについて調査を行う。これには、現在、減損のみアプローチにより提供されている情報を損なうことのない償却方法（例えば、逦増償却法（increasing balance method））を開発することにより、償却及び減損モデルを修正するかどうかについての検討が含まれる。

事業の定義の適用に関する課題

FASBのプロジェクトでは、IASBのPIRで示された懸念のほとんどが取り扱われているが、IASBは追加的に、市場参加者アプローチが企業固有のアプローチより望ましいかどうかについて、検討を行う可能性がある。

無形資産の識別と公正価値測定

IFRS第3号のPIRを通じて聞かれた懸念は、特定の無形資産の識別が困難であるということであり、その結果、これらの価値を評価することが困難でコストがかかっている可能性があるということである。FASBが予定して

いる作業に追加して、IASBは、企業結合で通常取得する無形資産の種類及びこれらの資産の測定の目的に関する追加的なガイダンスを提供可能かどうかの検討を行う可能性がある。



主な暫定決定事項

以下の論点をリサーチ・アジェンダに追加することが暫定合意された⁵。

- IAS第36号「資産の減損」における減損テストを改善する方法
- のれんの事後の会計処理（減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの相対的利点）
- 事業の定義を明確化する方法
- 顧客関係やブランド名などの無形資産の識別及び測定

今後の予定

IFRS第3号の適用に関するフィードバック・ステートメントを、2015年の第2四半期に公表する予定である。

<注>

1 <http://www.ifrs.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>

2 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/update/2015.shtml

3 IASBスタッフからは、FASBがアジェンダに追加している3項目については、リサーチ・アジェンダではなく、基準設定アジェンダに追加した上で、FASBと作業を行っていくことが提案されていた。

4 2014年12月のFASB会議において、事業の定義についていくつかの暫定決定が行われている。それには、次の事項が含まれる。

- (1) 事業の定義の「可能」(capable)という概念を維持する。
- (2) 事業であるためには、インプット及び1つ以上の

重要なプロセス（両方でアウトプットの創出に寄与する。）を含まなければならないことを明確化する。今後どのような場合にプロセスが重要であるのかを検討する。

(3) 事業の定義において、「市場参加者」概念を変更しない。

5 FASBがアジェンダに追加している項目について、基準設定アジェンダではなくリサーチ・アジェンダとする暫定合意がなされたため、今回の会議ではIASBがFASBと今後どのように作業を行っていくかについては、特段の暫定合意はなされていない。

(機関誌編集委員会編集員 太田実佐)