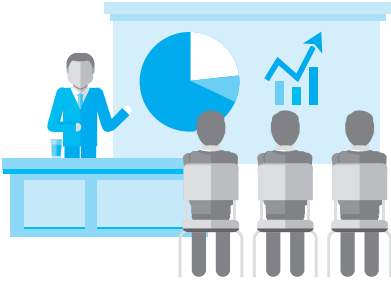


会議報告



国際会計基準審議会 (IASB) 会議概要 (2015年11月)

IASBでは2015年11月度(11月18日~19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
<p>① 公正価値 2014年9月に公表された公開草案「子会社、共同支配企業及び関連会社に対する相場価格のある投資の公正価値での測定」(IFRS第10号、IFRS第12号、IAS第27号、IAS第28号及びIAS第36号並びにIFRS第13号に関する設例の修正案)に含まれていた測定の提案について、これまでに行われたリサーチの発見事項に関する議論が行われた。</p>	<p>➤ 決定事項なし。</p>
<p>② 退職後給付に関するリサーチ・プロジェクト IAS第19号「従業員給付」の開発当初は想定されていなかったハイブリッド型の年金制度(雇用主と従業員とでリスクを共有するような年金制度)が増加しており、新たなモデルを開発すべきか否かが論点とされている。</p> <p>2015年11月の会議では、リサーチに基づく以下の情報提供が行われた。</p> <p>a. 年金制度の世界的な動向 b. ハイブリッド型制度に対応しうる可能性のあるモデルの分析 c. アジェンダ協議及び他のIASBプロジェクト(概念フレームワークや保険契約等)の影響</p>	<p>➤ 決定事項なし。 ➤ 今後は、アジェンダ協議の内容を踏まえて、今後の進め方が決定される予定である。その間、内部分析と情報収集は引き続き行われる予定である。</p>
<p>③ のれん及び減損 IFRS第3号「企業結合」の適用後レビューのフィードバックを受けて、2015年2月の会議で、①「のれんの事後の会計処理」、②「減損テストの改善」及び③「企業結合における無形資産の識別及び測定」に関する検討がリサーチ・プロジェクトに加えられている。</p> <p>このうち、2015年11月の会議では、③の「企業結合における無形資産の識別及び測定」について審議が行われた。</p> <p>審議においては、のれん及び減損に関する財務諸表利用者のニーズを</p>	<p>➤ 決定事項なし。 ➤ 2015年12月の会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)の会議で、IASBの2015年10月と11月会議での議論を検討したうえで、IASBに今後の進め方についてアドバイスが提供される予定である。 ➤ 今後、米国財務会計基準審議会(FASB)と議論を行う前に、ASAFからのアドバイスを検討したうえで、IASBの必要なステップについて検討がなされる予定である。</p>

把握するために、資本市場諮問委員会 (CMAC) の2015年10月会議のフィードバック及びIFRS第3号の適用後レビューに寄せられたフィードバックについて検討された。

④ 保険契約

一般モデルと変動手数料アプローチの類似点及び相違点、並びに変動手数料アプローチに関する3つの限定的な論点についての検討が行われた。

詳細はI (27頁) 参照

⑤ IFRS第2号「株式に基づく報酬」に関するリサーチ・プロジェクト
リサーチ・プロジェクトの報告書について説明がなされた。主な内容は以下のとおりである。

- 決定事項なし。
- 今後の会議で議論が継続される予定である。

- a. 適用上の論点及び原因分析
- b. IFRS第2号における2つの測定モデル(持分決済型の株式に基づく報酬取引及び現金決済型の株式に基づく報酬取引)の分析
- c. 今後の進め方に関するアプローチ案(適用後レビュー、付与日の公正価値測定モデルに関するリサーチ、IFRS第2号の限定的な範囲の修正又はリサーチ・プロジェクトの中止を含む)

⑥ 適用上の論点：株式に基づく報酬取引の分類及び測定 (IFRS第2号の修正案)

詳細はII (29頁) 参照

⑦ 投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛却—発効日の延期

2015年8月に、公開草案「IFRS第10号及びIAS第28号の修正の発効日」が公表された。この公開草案では、2014年9月に公表された「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛却」(IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の限定的な範囲の修正)の発効日を延期することが提案されている。これは、持分法の会計処理の見直しが検討されており、IAS第28号の規定が短期間に2度変更されることを防ぐためである。

- 公開草案の文言どおりに提案を最終確定することが暫定決定された。
- 2015年12月の会議でデュー・プロセスが検討され、12月中に最終版が公表される予定である¹。

2015年11月の会議では、公開草案に寄せられたコメント・レターに対するスタッフの分析について議論がなされた。

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、次の項目に分けて記載する。

- 「背景」、「今回の議論のテーマ」、「主な暫定決定事項」、
- 「今後の予定」

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 Update²」及び企業会計基準委員会スタッフによる「IASB Update」の和訳³を参照いただきたい。

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 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)、保険会社の収益を想定した部分(③)に分解して、会計処理を考えるアプローチである。そして、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、CSM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、一般モデルと変動手数料アプローチの類似点及び相違点、並びに変動手手数料アプローチに関する限定的な論点に関して議論が行われた。



主な暫定決定事項

今回の暫定合意

一般モデルと変動手数料アプローチの比較

公開草案公表後の再審議の過程で、直接連動の有配当契約を測定するために変動手数料アプローチを導入するという暫定合意がなされているが、有配当契約に関する再審議が実質的に完了した時点で、改めて一般的な測定モデルと変動手数料アプローチの違いについて分析することとされていた。

今回の議論では、以下の暫定合意がなされた。

- (一般モデルと同様に) 保険契約に組み込まれた金融保証を基礎となる項目に含めるように、変動手数料アプ

ローチを修正しない。

- 一般モデルを適用する場合、CSMを現在の割引率を使って再測定することを要求又は許容するように修正しない。

変動手数料アプローチの論点

1. 直接連動の有配当契約における基礎となる項目に係る測定の例外

2013年の再公開草案では、特定のユニットリンク型の基礎となる項目(自己使用不動産、自己株式等)については、純損益を通じて公正価値で測定する(FVTPL)ことが認められていた。今回の議論では、このような取扱いを、直接連動の有配当契約にも適用すべきであると、以下の暫定合意がなされた。

- 投資不動産、関連会社に対する投資、自己使用不動産、自己の社債及び自己株式が直接連動の有配当契約のために保有される基礎となる項目である場合は、純損益を通じて公正価値で測定することを認めるという例外規定を拡大する。

2. 変動手数料アプローチを用いて測定される契約についての移行時のCSM

2014年10月の会議で、新しい保険契約基準は遡及適用が原則であるが、実務上不可能な場合には、簡素化したアプローチを用いることで暫定合意されている。ただし、変動手数料アプローチに簡素化したアプローチを用いると、表示される最も古い報告期間の期首現在において、基礎となる項目の公正価値を測定できない可能性がある。これを受けて、今回の議論では以下の暫定合意がなされた。

- 簡素化したアプローチを適用する場合、新しい保険契約基準の適用開始日に、CSMを次のように測定する。
 - ✧ 基礎となる項目からのリターン企業の持分の公正価値合計
 - (控除) 契約提供に要するコスト(純額)(契約開始時と本基準の適用開始日との間にすでに発生したキャッシュ・フローを反映)
 - (控除) 過去に提供したサービスに対する変動手数料の累計額(契約の全カバー期間に対する残存カバー期間を比較して測定)
- 契約の手数料総額は表示される最も古い期間から変更されていないと仮定して、本基準の適用開始日現在のCSMを調整することにより比較年度のCSMを修正再表

示する。

3. 保証の価値の変動をCSMではなく純損益に認識する場合の移行時の取扱い

2015年9月の会議で、企業が保険契約に組み込まれた保証から生じる金融市場リスクを軽減するためにFVTPLで測定されるデリバティブを用いる場合は、その保証の価値の変動を、CSMではなく純損益で認識することができることを暫定決定した。何も規定がない場合は、この会計処理を遡及適用することが求められるが、その場合には事前にリスク管理目的及び戦略の文書化が必要になる。これについて、ヘッジ会計との整合性の観点から、以下の暫定合意がなされた。

- 保険契約に組み込まれた保証の価値の変動を、CSMではなく純損益で認識するという選択を、新しい保険契約基準を提供する日から将来に向かって適用する。

今後の予定

一般モデルにおいてCSMに認識される裁量権の影響を特定する方法についてさらに検討される予定である。

II 適用上の論点：株式に基づく報酬取引の分類及び測定（IFRS第2号の修正案）

背景

IASBは2014年11月に、公開草案（ED/2014/5）「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」（IFRS第2号「株式に基づく報酬」の修正案）（以下「公開草案」という。）を公表した。本公開草案の主な提案は、以下のとおりである。

1. 現金決済型の株式に基づく報酬の測定に、権利確定条件が及ぼす影響

- 現金決済型の株式に基づく報酬から生じる負債について、IFRS第2号では、各報告期間の末日において公正価値で測定することが求められているが、権利確定条件及び権利確定条件以外の条件が負債の測定に及ぼす影響については、明確に定められていない。
- 公開草案では、現金決済型の株式に基づく報酬に、持分決済型の株式に基づく報酬と同様の方法（下記参照）を用いることが提案されていた。
- 持分決済型の株式に基づく報酬の公正価値測定の方法：

- ◇ 「株式市場条件」及び「権利確定条件以外の条件」は、報酬の単価の見積りに反映させる。

- ◇ 「株式市場条件」以外の権利確定条件（「勤務条件」及び「株式市場条件以外の業績条件」）は、報酬の単価ではなく、数量に反映させる。

2. 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類

- 企業が、持分決済型の株式に基づく報酬において、株式に基づく報酬に関連した従業員の税金負債相当額を税務当局に支払うために、従業員に引き渡す資本性金融商品の総数から税金債務相当分を控除することができる場合、その控除部分を持分決済型と現金決済型のいずれに分類すべきかがIFRS第2号上は明確ではない。
- 公開草案では、資本性金融商品の所定の部分を源泉徴収することにより株式に基づく報酬契約を純額決済する場合、当該取引の全体を持分決済型に分類することを提案している（ただし、仮に純額決済条項がなかった場合に、報酬取引全体が持分決済型の株式に基づく報酬取引に分類される場合に限定される。）。

3. 株式に基づく報酬取引の分類を現金決済型から持分決済型に変更する条件変更の会計処理

- IFRS第2号は、現金決済型の株式に基づく報酬取引に関する契約条件の変更の会計処理を定めていない。
- 公開草案では、契約条件の変更によって現金決済型から持分決済型の株式に基づく報酬取引に変更される場合について、以下の会計処理を提案している。
 - ◇ 報酬取引を、変更があった日から持分決済型として会計処理する。
 - ◇ 持分決済型の株式に基づく報酬取引を、条件変更日現在における付与された資本性金融商品の公正価値で測定する。
 - ◇ すでに財やサービスを受け取っている部分は、資本の増加として処理する。現金決済型の株式に基づく報酬取引に係る負債の認識を中止し、その認識中止額と資本の増加額の差額を、ただちに当期純利益に含めて認識する。

今回の議論のテーマ

今回は、公開草案に寄せられた70通のコメント・レターの分析及びIFRS解釈指針委員会からの提案について検討された。



主な暫定決定事項

今回の暫定合意

- 2.の「純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類」に関して次の追加の修正案について暫定合意がなされたものの、それ以外については、公開草案どおりに最終化を進めることで暫定合意された。
 - ◇ IFRS第2号の開示目的を満たすために必要となる可能性がある開示の一例に、純額決済の要素を有する株式に基づく報酬を持分決済型に分類する場合に企業が支払うと見込んでいる源泉徴収の見積金額の開示を追加する。

◇ 税金の源泉徴収義務を超えて控除された部分に対しては、純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引全体を持分決済型に分類するという規定は適用されない旨を明確にする。

今後の予定

2015年12月の会議で、デュー・プロセスの検討がなされる予定である。

(機関誌編集委員会編集員 島田謡子)

- 1 2015年12月17日に最終版が公表された。
- 2 <http://www.ifrs.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>
- 3 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/update/2015.shtml