

報告記



日本公認会計士協会 調査役

むらやま はな
村山 華

IFRS財団・日本公認会計士協会共催 第3回「フレームワークに基づくIFRS教育」研修会報告 (2016年8月24日東京)



本研修は、「IFRSの財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク」という。)の基本的な概念と基準の要求事項を関連付け、IFRS全体の理解を支援するもので、世界各国で実施されている。

研修プログラムは表1のとおりであり、今回は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」とIFRS第16号「リース」に関するセッションを設け、パネル・ディスカッションや参加者が講師の質問に回答する取組み(次頁の表4、表5及び31頁の表8)ⁱⁱが新たに行われた。

本稿では、各プログラムの概要、及びそこで取り上げられた論点のいくつかを紹介する。

I はじめに

2014年より継続して実施している「フレームワークに基づくIFRS教育」研修会を、今年もIFRS財団の協力を得て、2016年8月24日、日本公認会計士協会にて開催したⁱ。

(表1)【研修プログラム】

1	「IASBの最新動向」(IASB理事 鶯地隆継氏)
2	パネル・ディスカッション「横断的な測定上の論点」(鶯地隆継氏、IASB教育イニシアティブ前ディレクター Michael Wells氏、IASB前理事 山田辰己氏)
3	「IFRSの誤った通説とIFRSアノマリーの根本的原因」(Michael Wells氏)
4	「IFRS第16号「リース」:概要」(鶯地隆継氏)
5	「IFRS第16号「リース」:概念的な観点」(Michael Wells氏)、「リース-日本における実務上の論点」(山田辰己氏)
6	パネル・ディスカッション「IFRS第15号における実務上の論点」(鶯地隆継氏、山田辰己氏、公認会計士 古内和明氏、公認会計士 鈴木理加氏)

II IASBの最新動向 (表1.1)



鶯地氏より、はじめに国際会計基準審議会 (IASB) の今後の方向性を示す新テーマ「より良いコミュニケーション」と作業計画案 (2017年-2021年) について、その後、概念フレームワーク等の主要プロジェクト、最近公表されたIFRSの主要プロジェクト、また、最近IASBで議論された持分法会計について説明が行われた。

・ 作業計画案 (2017年-2021年)

作業計画案の重点項目 (表2) とリサーチ・プロジェクトのアジェンダ (表3) は以下のとおりであり、リサーチ・プロジェクトには、日本で特に関心の高い、のれんの償却・非償却、また、純損益・その他の包括利益の論点が含まれている。

(表2)【重点項目】

① 財務諸表に係るより良いコミュニケーション
② 導入及び首尾一貫した適用の支援
③ 新たに改訂される「概念フレームワーク」と既存の基準との整合性の向上
④ 現実的で達成可能なりサーチ・プロジェクト

(表3)【リサーチ・プロジェクトのアジェンダ】

① 開示に関する取組み
② 基本財務諸表
③ 資本の特徴を有する金融商品

④ 共通支配下の企業結合
⑤ 動的リスク管理
⑥ のれん及び減損

(表4)【作業計画に関する質疑応答】

質問1：現在IASBが行っている、既存の基準の維持管理や新基準の公表の頻度について、どう思うか？

選択肢	回答率 (%)
多すぎる	50
ちょうどよい	43
少なすぎる	7

質問2：現時点の作業計画案 (2017年-2021年) について、どう思うか？

選択肢	回答率 (%)
合意できる	53
一部を除き、合意できる	22
合意できない	10
どちらでもない	15

質問3：現時点のIFRSに基づく財務諸表の開示量について、どう思うか？

選択肢	回答率 (%)
多すぎる	81
ちょうどよい	16
少なすぎる	3

質問4：現時点のIASBによる適用支援について、どう思うか？

選択肢	回答率 (%)
十分である	6
ちょうどよい	27
足りない	67

・ 持分法会計

持分法会計については、過去に議論が行われたが、連結会計 (IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」及びIFRS第12号「他の企業への関与の開示」) との密接な関係

を考慮し、それらの適用後レビューⁱⁱⁱが終了するまで、検討が延期されている。持分法会計を、概念として、①一行連結、又は、②株式投資の評価 (評価技法の1つ) ととらえる見解があり、これについて参加者の見解が尋ねられた (表5)。例えば、親会社が持分を部分的に保有する持分法適用対象の関連会社が、第三者割当増資を実施し、当該関連会社の純資産に増加が生じた場合、それに伴う親会社持分の簿価の差額を、①直接資本として認識するか、②利益として認識するかで意見が分かれている。これらは、現行のIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の不明確さに起因するもので、持分法会計の改善は、作業計画案のリサーチ・パイプラインで対応が検討される。

(表5)【持分法会計に関する質疑応答】

質問：持分法会計の概念的背景は何か？

選択肢	回答率 (%)
一行連結である	62
株式投資の評価 (評価技法の1つ) である	38

III 横断的な測定上の論点 (表1.2)

はじめにWells氏より、取得原価、公正価値、及びその他の測定基礎に関する説明が行われ、次に、表6の論点についてパネル・ディスカッションが行われた。

(表6)【測定に関する論点】

① 基準ごとによって異なる変動対価の取扱い
② 持分法は、一行連結か、測定か
③ 取得原価と公正価値の目的と有用性

④ 各測定モデル(公正価値モデル、原価モデル、再評価モデル、償却原価モデル)の目的と有用性

• **変動対価の取扱い**

山田氏より、IFRSでは変動対価の概念が多く用いられているが、表7のように、IFRSの基準間で測定方法等に一貫性がないことが示された。

これに対してWells氏より、取引の実態を表す共通原則の設定が望ましいこと、IFRS第15号とIFRS第16号で閾値を示す文言が異なり(highly probableとreasonably certain)、これが状況をより複雑にしていること、さらに、顧客との契約(売上割戻等)にはIFRS第15号が適用されるが、供給者からの購入契約(仕入割戻等)には、これを扱うIFRSがないことが示された。

その後、鶯地氏より、変動対価は作業計画案のリサーチ・パイプラインで対応が検討されること、IFRS財務諸表の目的は企業価値の測定ではなく有用な情報の提供であり(企業価値を判断するのは利用者)、各取引・事象に関する有用な情報を提供するためにIFRSは混合測定モデルを採用していることが説明された。

(表7)【各基準における変動対価の取扱い】

基準	変動対価に関する会計上の取扱い
IFRS第3号「企業結合」、IFRS第9号「金融商品」	公正価値で測定
IFRS第15号「顧客との契約による収益」	<ul style="list-style-type: none"> 期待値、又は最も可能性の高い金額で見積り ただし、重要な戻入れの生じない可能性が非常に高い(highly probable)範囲に限る
IFRS第16号「リース」	<ul style="list-style-type: none"> リース資産・負債は、現在価値ベースで当初測定 変動リース料に、指数やレートに応じて決まるリース料(物価連動リース料等)は含まれるが、原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料は含まれない リース期間延長のオプションは、オプション行使が合理的に確実(reasonably certain)な場合にのみリース料に含まれる

IV IFRSの誤った通説とIFRSアナマリーの根本的原因(表1.3)

Wells氏より、IFRSに関してありがちな「概念上」の誤解、また、IFRS適用に関するフレームワークに基づくアプローチについて説明が行われた。

• **IFRS適用に関するフレームワークに基づくアプローチ**

概念フレームワークはIFRSの基本的な考え方を示すもので、すべてのIFRS上の解釈の中心となる。また、IFRS財務報告の目的は、利用者の意思決定に有用な財務情報の提供であり、適用にあたっては、現象(取引又は事象)の「経済的実態は何か」を常に検討する必要がある。その上で、会計処理の検討にあたっては、①直接情報を要求できない利用者の意思決定にとって、どのような情報に目的適合性かつ表現の忠実性があるかの検討、②IFRS要求事項の検討、③会計方針を策定するための判断、さらに、④厳格かつ整合的な適用のための判断及び見積りの順で行う必要がある。IFRS上の要求事項は、コストの制約等の何らかの理由により、目的適合性及び表現の

忠実性を有さない場合もあるため、その審議過程の背景を示す、「結論の根拠」(基準本文の付属文書)が理解を深めるのに役立つ場合がある。



V IFRS第16号「リース」:概要(表1.4)

はじめに鶯地氏より、リースはビジネス上、重要な資金調達方法の1つであり、オンバランスされていないであろう債務金額を利用者が過大に見積評価するなど、オフバランスのリースが存在することで、正確な状況の把握が妨げられていることが示された。その上で、リースの正確な金額を開示することが、利用者だけでなく作成者にとっても有益であることが述べられた。

• **適用上の留意点**

IFRS第16号では、貸手の会計処理は既存のIAS第17号とは基本的に変わず、借手の会計処理が実質的に変更されている。使用権モデルを採用しているため、既存の基準の考え方とは大きく異なり、特にリースとサービス(IFRS第15号を適用)の区分は難しい。誰が資産の使用を支配しているかという観点から判断し、資産の使用を顧客が支配している場合はリース、供給者が支配している場合はサービスに区分することになる。また、リース期間のオプションは「合理的に確実」であるかどうかによってリース期間に含めるかどうかが決定的ため(表7)、実務上、困難が予想される。

・ 財務諸表に対する重要性の検討

IFRS第16号の開発においては、多数の少額リースに当該基準を適用する場合の、借手のコスト負担について懸念が示され、重要性のガイダンスを当該基準に含めることが検討された。しかしIASBは、他の基準と同様に、重要性の判断は概念フレームワーク及びIAS第1号「財務諸表の表示」に依拠するとの結論を下した。その一方で、IFRS第16号の要求事項の適用による影響が財務諸表全体に対して重要性がない場合は、借手に当該要求事項の適用が要求されない場合があることを、「結論の根拠」(IFRS第16号BC85項)^{iv}で明示した。すなわち、例えば、IFRS第16号では短期リース(リース期間が12か月未満のリース)や少額資産のリース(5千米ドル未満のリース)について、リース資産・負債の認識が免除されるが、自動的にその期間及び金額以上のリースをすべて認識するのではなく、財務諸表全体に対する重要性を考慮した上で、認識すべきかどうかを検討する必要がある。そのため、表8の質問について、金額の基準によってのみ、すべての資産を計上するという考えは間違いであることが示された。

(表8)【リースに関する質疑応答】

質問:A社には、1件1万米ドルのリース契約(現行オペレーティングリース契約)が300件、1件5万米ドルのリース契約が100件、1件50万米ドルのリース契約が5件ある。これらの契約は、IFRS第16号に基づき、どう処理すべきか?(なお、A社の現時点での総資産は50億米ドルである。)	
選択肢	回答率(%)
全て資産計上すべき	27
全て経費計上でよい	23
個別判断による	50

VI リース-日本における実務上の論点(表1.5)

山田氏より、日本におけるリースに関する実務上の論点として、表9の論点の説明が行われた。

(表9)【リースに関する論点】

①	リースの識別(金型の会計処理)
②	リース期間(リース期間が確定しない場合)
③	リース料の総額(不動産の維持管理コストの取扱い)
④	転リース(原リースと転リースとの会計処理の差異による影響)

・ リースの識別

リースとは、「特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転すること」であり、例えば、部品製造会社(供給者)が、製造会社(顧客)向けの特定の部品を製造するために保有する金型について、当該金型の使用方法を供給者ではなく顧客が指図する場合、当該金型の使用を顧客が支配しているとして、この取引をリース(貸手:供給者、借手:顧客)として会計処理する場合がある。



VII IFRS第15号における実務上の論点(表1.6)

はじめに山田氏より、パネルディスカッションを、表10の論点について、IFRS第15号の設例等を用いて、進めていくことが説明された。

(表10)【収益認識に関する論点】

①	変動対価(IFRS第15号設例23ケースBの事例)
②	ライセンス供与
③	取引価格の配分(ICAEWのFactsheetに記載の事例)
④	進捗度の測定(IFRS第15号設例19の事例)

・ 変動対価の見積り

篤地氏より、はじめに、IFRS第15号は、5つのステップの検討など既存の基準と考え方が大きく異なることから、企業は抜本的に会計処理を見直す必要があることが述べられた。次に、変動対価の見積りにおける、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い場合にのみ認識されるという見積りの制限(前頁の表7)は、見積りで計上可能という基本的な考えがありつつも、売上の性質を勘案して設けられていることが説明された。

次に古内氏より、変動対価には値引等が含まれ、日本の実務上は、ビジネス慣行に応じて、変動対価を販売費として費用計上している会社と、売上の減額として計上している会社があることが述べられた。その上で、IFRS第15号の適用にあたっては、販売費ではなく売上の減額で計上し、さらに、顧客から値引伝票を受領した時点ではなく、あらかじめ、値引の見積りを行って、それを売上計上時に織り込む必要があることが述べられた。

さらに鈴木氏より、変動対価の見積りは2ステップで考えること、すなわち、①期待値と最も可能性の高い金額のどちらか適切なアプローチで見積数値を算出し、②①で算出した数値について、事後的に修正する必要がないと見込まれる金額^vで収益認識することが示された。また、最新の市場の動向などの客観的情報を踏まえた上で、その測定値の信頼性を企業の経営者が判断する必要がある

ことが述べられた。



・ 収益認識に関するTRGの議論

鈴木氏より、米国財務会計基準審議会(FASB)とIASBの共同の収益認識に関する移行リソース・グループ(TRG)の最近の状況について説明があり、2015年11月までは共同で議論が行われてきたものの、その後、IASBはオブザーバーとしての参加に止まっていることが紹介された^{vi}。

これについて鶯地氏より、IFRSと米国基準では明確な立場の違いがあり、それにともない、IFRS第15号とTopic606^{vii}で差異が生じていることが説明された。すなわち、IFRS第15号については、世界共通の会計基準としての立場から、各法域での円滑な適用を考慮し、早期適用が認められ、すでに適用企業が存在している。この状況を考慮し、IASBは何らかの問題があれば強制適用後に対応することを考えている。一方、Topic606は、米国の関係者にとって、既存の詳細な産業別ガイダンスから原則主義基準への移行と

いう大きな変化をもたらすものであることから、FASBは十分な対応が求められており、現在も単独でTRGの議論を続けている。

VIII おわりに

2014年より実施している本研修であるが、IFRS適用会社の増加に伴い、本研修のプログラムも、IFRSの概念に係る部分から適用上の課題に係る部分へと広がりを見せている。2017年よりIASBの基準設定活動は新たなステージへと進むが、今後のIASBの適用サポート、教育活動等に期待したい。

<注>

- i 翌日の2016年8月25日には、IFRS財団が作成したケース・スタディに基づき、ワークショップが開催された。
- ii あらかじめ配布されたデータ送信機器を使って参加者が質問に回答し、集計結果が即時スクリーンに表示された。
- iii 2016年10月時点のIASBワーク・プランでは、2017年4月以降の開始が予定されている(IASBウェブサイト <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>参照)。
- iv さらにIFRS第16号BC86項では、「借手のリース活動が財務諸表に対し

て重要性があるが、リース負債を割引ベースで測定することの影響に重要性がない場合には、借手はリース負債を割引ベースで測定することを要求されず、その代わりに、例えば、リース負債を割引ベースで測定できることになる」と明示している。

- v 当該金額について、IFRS第15号第56項では、「変動対価に関する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲である」との表現が用いられている。
- vi “IASB completes decision-taking on clarifications to its Revenue Standard”2016年1月21日(IASBウェブサイト <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Clarifications-IFRS-15-Issues-from-TRG-discussions/Project-news/Pages/Project-news-January-2016.aspx>)
- vii 2014年5月、収益認識に関する共同プロジェクトの成果として、IASBはIFRS第15号を、FASBは会計基準更新書(Accounting Standards Update:ASU)No.2014-09「顧客との契約から生じる収益」(Topic606)を公表し、両基準は実質的にコンバージェンスされた基準といわれていた。