

国際会計基準審議会 (IASB) 会議概要 (2015年6月)

IASBでは2015年6月度（6月22日から6月25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 保険契約 有配当契約に関する変動手数料アプローチ等に関して議論された。	詳細はI（16頁）参照。
② 資本の特徴を有する金融商品 次の事項が議論された。 ➤ 企業に対する請求の中のどのような特徴が、財務諸表利用者にとって目的適合性があるのか。 ➤ 企業に対する請求権に関する情報は、IFRS財務諸表において、どのように提供されているのか。 ➤ 企業に対する請求権のどのような特徴が、「概念フレームワーク」及び関連するIFRSにおいて、請求権のクラス間の区別のために、現在、使用されているのか。	決定事項なし。
③ 排出物価格設定メカニズム 特定の種類の排出物価格設定メカニズム（キャップ・アンド・トレード型の排出量取引スキーム）が議論された。	詳細はII（16頁）参照。
④ 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、本人か代理人かの検討に関する論点等が議論された。	詳細はIII（17頁）参照。
⑤ 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、今回はIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正案、及び開示原則プロジェクト等に関して議論された。	詳細はIV（18頁）参照。
⑥ IFRS適用上の論点 次の適用上の論点が議論された。 ➤ 解釈指針案「外貨建取引及び前払・前受対価」に関するデュー・プロセスの確認等が行われた。 ➤ 公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」に寄せられたコメントレーターの要約、及び分析等を受けて議論が行われた。 ➤ IFRS第8号「事業セグメント」の狭い範囲の修正案に関するデュー・プロセスの確認等が行われた。	次の暫定決定がなされた。 ➤ 解釈指針案「外貨建取引及び前払・前受対価」に関して、必要なデュー・プロセスがとられていることが確認された。本解釈指針案は2015年第3四半期に公表される予定である。 ➤ 公開草案「未実現損失に係る繰延税金資産の認識」に関して、修正案の最終化を進めることが暫定決定された。 ➤ IFRS第8号「事業セグメント」の狭い範囲の修正案に関して、必要なデュー・プロセスがとられていることが確認された。本公開草案は2015年第3四半期に公表される予定である。
⑦ 持分法会計 持分法に関する調査研究プロジェクトの範囲及び本プロジェクトに対するアプローチが検討された。	詳細はV（18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。

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 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）に分解できると考え、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、有配当契約に関する変動手数料アプローチ等について議論された。



主な暫定決定事項

- 企業が契約から稼得すると見込んでいる手数料の見積りの変動をCSMで調整するため、連動する有配当契約に関して、保険契約の会計処理に対する一般的な測定モデルを修正することを暫定的に決定した。
- 連動する有配当契約を、以下のような契約として定義することを暫定的に決定した。
 - ◇ 保険契約者が、基礎となる項目に係るプールされた金額のうち、特定の持分について参加している旨を契約上、明示している。
 - ◇ 企業が、基礎となる項目からのリターンに対する実質的な持分に等しい金額を、保険契約者に支払うことを見込んでいる。
 - ◇ 企業が保険契約者に支払うことを見込んでいるキャッシュ・フローの相当部分が、基礎となる項目からのキャッシュ・フローに対応して変動すると見込まれる。
- 有配当契約に関して、企業は、時の経過に基づいてCSMを純損益で認識することを暫定的に決定した。

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。

II 排出物価格設定メカニズム

背景

IASBは、2014年から、排出物価格設定メカニズム（旧名称：排出量取引スキーム）に関する調査研究プ

プロジェクトの審議を再開している。

IASBは、過去、2005年に、欧州連合（EU）において、キャップ・アンド・トレード型の排出量取引スキームが開始されたことを受けて、当該スキームの会計処理を明確化するため、2004年12月に、IFRIC解釈指針（IFRIC）第3号「排出権」を公表した。しかし、IFRIC第3号に従うと、認識及び測定基礎両方において会計上のミスマッチが生じたため、2005年に取り下げられた。その後、キャップ・アンド・トレード型に重点を置いて、IASBは米国財務会計基準審議会（FASB）と共同プロジェクトを開始したが、資源の制約からプロジェクトは2010年に中断された。

排出量取引スキームの会計処理について権威ある基準が存在しないことより、IASBは実務においては、複数のアプローチが存在している（3のアプローチに集約される）ことを認識している。ただし、これらのいずれのアプローチにおいても、IFRIC第3号のミスマッチは生じていない。

なお、2015年1月の会議においては、当該調査研究プロジェクトでは、排出量取引スキームに限定されず、広範に会計処理を検討することが暫定的に決定され、プロジェクトの名称が「排出物価格設定メカニズム」に変更された。

今回の議論のテーマ

特定の種類の排出物価格設定メカニズム（すなわち、キャップ・アンド・トレード型の排出量取引スキーム）についてのアプローチが議論された。

主な暫定決定事項

決定事項はなかった。

今後の予定

キャップ・アンド・トレード型排出量取引スキームに関するより詳細な情報を検討する。他の排出物価格設定メカニズムについては、本プロジェクトの後の段階で検討する。

III 顧客との契約から生じる収益

背景

2014年5月、IASBは、FASB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、本人か代理人かの検討に関する論点等が議論された。

主な暫定決定事項

- 本人か代理人かの検討に関して、適用指針及び設例の明確化に関する2015年5月の暫定決定について確認を行い、ガイダンスをさらに修正することを暫定的に決定した。
- 本人か代理人かの検討に関するガイダンスについて、暫定決定事項は以下のとおりである。

- ◇ 財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスを支配している場合には、企業は本人であるという原則を再確認した。これに対し、財又はサービスが顧客に移転される前に、企業が当該財又はサービスを支配していない場合には、企業は代理人である。
- ◇ 本人か代理人かの検討に関する会計単位について明確化するため、ガイダンスを修正することを暫定的に決定した。
- ◇ 支配の原則の適用を明確化するため、本人か代理人かの検討に関するガイダンスを修正することを暫定的に決定した。
- ◇ IFRS第15号B37項における指標の役割を明確化するため、ガイダンスを修正することを暫定的に決定した。具体的には、指標は支配の評価の助けとなるものであり、支配の評価を変更するものではない旨、それぞれの指標が支配の原則にどのように関係するのか、及び指標は契約によって支配の評価に関連性が高い場合もあれば低い場合もある旨を明確化する。また、指標自体も、再編成することを暫定決定した。
- ◇ 本人か代理人かに関するガイダンスの適用を明確化するために、IFRS第15号における本人か代理人かに関する設例を修正し、いくつかの追加的な設例を設けることを暫定的に決定した。
- 本人か代理人かの検討に関するガイダンスについての暫定決定を、2015年7月に公表予定のIFRS第15号の明確化案の公開草案の中にも含めることを暫定決定した。また、本公開草案は90日のコメント期間を設けることを暫定的に決定した。
- 本プロジェクトに関して、必要なデュー・プロセスのステップを完了していることが確認された。

今後の予定

IFRS第15号の明確化案の書面投票プロセスが開始される予定である。

IV 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、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、企業は財務諸表利用者にとって重要性の低い情報まで開示を行う。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、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正案プロジェクト、及び開示原則プロジェクト等に関して議論された。



主な暫定決定事項

- 企業がIFRSの適用開始時に会計方針の変更を行う場合には、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における、比較情報を修正再表示するという現行の要求を維持することを暫定的に決定した。
- 開示に係る基準（IAS第1号「財務諸表の表示」又は同等の基準）には、比較可能性の概念に関する追加のガイダンスを含めないことを暫定的に決定した。
- 開示原則のディスカッション・ペーパーにおいて、非経常的な発生頻度が低い項目に関するガイダンスについて議論することを暫定的に決定した。

今後の予定

2015年7月の会議で、IAS第7号の修正案の再審議が継続される予定である。

V 持分法会計

背景

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」では、関連会社又は共同支配企業に対する投資について、一部の例外を除き、持分法により会計処理することを要求しているが、IFRS解釈指針委員会に対

して、IAS第28号における持分法に基づく会計処理の明確化を求める多くの要望が寄せられている。これは、主に、持分法の概念的基礎に関して「一行連結」なのか「測定基礎」なのかという2つの異なる見解があること等に起因して、持分法を実務に適用する方法に不統一が生じているためである。

持分法は、歴史的には、「一行連結」として発展してきたことなどにより、IAS第28号において、持分法を適用するにあたって多くの手続は、連結手続と同様の手続が求められている。一方で、近年開発されたIFRS第3号「企業結合」やIFRS第10号「連結財務諸表」などでは、支配の概念が強調され、支配しているかどうかにより支配の獲得と支配の喪失などの会計処理を決定している。関連会社も共同支配企業も投資者に支配されておらず、投資者のグループには含まれていないため、持分法は概念的には「一行連結」ではないとの見解がある。また、IAS第28号においても、持分法の一部の手続については、測定技法と同様の会計処理を求められているほか、同基準の結論の根拠では、持分法は投資を測定する方法であると記載されている。

IASBは、過去、短期的対応として、持分法の適用上の問題をIAS第28号の狭い範囲の修正を通じて検討することとし、持分法の適用上の問題に対応するため、2012年12月に、次の2つの公開草案を公表した。

- ① ED/2012/3 「IAS第28号 持分法：その他の純資産変動に対する持分」³
- ② ED/2012/6 「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拋出」⁴

上記①に関して、子会社に対する投資に類似した会計処理を提案し、この会計処理は「一行連結」と整合的であるとしていたが、提案に反対するコメントが多かったほか、適用に関する論点を扱うためには、IASBが持分法に関する概念的基礎を確立することが重要であるとの多くのコメントが寄せられ、最終化には至らなかった。これらの意見等を踏まえて、IASBは、持分法の適用上の問題をIAS第28号の狭い範囲の修正を通じて検討するのではなく、適用上の問題を含め、持分法の論点に関しては、調査研究プロジェクトで検討することとした。

上記②に関しては、2014年9月に、「投資者とその関連会社又は共同支配企業との間の資産の売却又は拋

出（IFRS第10号及びIAS第28号の改訂）」が公表され、公開草案の提案に沿う形で最終化されたが、2015年2月のIASB会議において、修正に対するさらなる明確化を行う暫定合意がなされたことなどにより、発効日の延期が提案されていた。

今回の議論のテーマ

持分法に関する調査研究プロジェクトの範囲及び本プロジェクトに対するアプローチが検討された。



主な暫定決定事項

主に、次の事項が暫定的に決定された。

- IAS第28号上の持分法に関する適用上の問題に対処するために、次を前提として、調査研究プロジェクトを限定的な範囲で実施する。
 - ◇ 支配を、報告グループを決定するための適切な基礎とする。
 - ◇ 関連会社及び共同支配企業はグループの一部ではないため、それらの資産及び負債を財務諸表において別個に認識すべきではない。
 - ◇ 会計単位は投資全体である。
- 限定的な範囲のプロジェクトでは、IFRS解釈指針委員会がIAS第28号の狭い範囲の修正の開発にあたり現在検討している事項を扱う。また、2014年9月公表の修正（「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拋出」）の適用日を延期する。
- 持分法に関するより広範囲な調査研究プロジェクトが必要かどうかは、IFRS第10号、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」の適用後レビューの完了後に検討する。

今後の予定

- 2015年の第3四半期に、IAS第28号の持分法会計の詳細な分析及び考え得る変更が提示される予定である。

（機関誌編集委員会編集員 太田実佐）

〈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 包括利益に認識されていない投資先の純資産の変動（その他の純資産変動）に対する持分変動差額を、投資者は資本にて認識することの提案

4 投資者とその関連会社又は共同支配企業との間で売却又は拋出された資産が、事業を構成するかどうかにより、投資者は、その取引から生じる利得又は損失の全額を純損益に含めて認識するか、一部を消去するかを決定する提案