

IASBの最近の基準設定動向について

有限責任 あずさ監査法人

理事 パートナー 山田 辰己

国際財務報告基準審議会（IASB）は、2014年になって、これまで長い期間議論をしてきたプロジェクトを相次いで完成させています。2014年1月には、国際財務報告基準（IFRS）第14号「規制繰延勘定（*Regulatory Deferral Accounts*）」、5月には、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益（*Revenue from Contracts with Customers*）」、そして、7月には、金融資産に新たな区分を設ける分類及び測定並びに減損を扱うIFRS第9号「金融商品（*Financial Instruments*）」の改訂が行われました。これらは、いずれも長らく完成が待たれていたIFRSです。本稿では、今年基準化された上記3つのIFRSの特徴を紹介した上で、現在進行中の主要プロジェクトに関して解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



やまだ たつみ
山田 辰己
有限責任 あずさ監査法人
理事 パートナー

【ポイント】

- 長年検討されてきた主要プロジェクトである「収益認識」及び「金融商品（分類及び測定並びに減損）」が基準化され、それぞれ2017年1月1日及び2018年1月1日から発効する。それぞれの基準の概要を紹介している。さらに料金規制業種に関連する「規制繰延勘定」についても紹介している。
- 審議が進行中の概念フレームワーク、リース及び開示イニシアティブに関するプロジェクトの概要を示し、どのような問題が議論されているのかを解説している。

I 新たに作成・改訂されたIFRS

ここでは、IFRS第14号、IFRS第15号及びIFRS第9号（分類と測定及び減損）の規定内容のポイントを要約します。

1. IFRS第14号「規制繰延勘定」（発効日：2016年1月1日）

このIFRSは、電力やガスなどのように当局による料金規制があり、たとえば、当期に生じた損失（利益）を翌期以降に消

費者に賦課（返還）することが許容又は要求されている業種が対象となります。そして、そこで生じた損失（利益）を翌期に賦課（返還）することができる権利（義務）の会計処理を扱っています。すなわち、IFRS第14号は、料金規制下にある企業が、IFRSを初めて適用する際に、従前の会計基準（旧GAAP）でこのような権利（義務）を資産（負債）として会計処理していた場合にのみ、その会計処理（認識、測定、減損など）をIFRSの下でも継続して適用することを認めるというものです。この取扱いは、IFRSに基づく初めての財務諸表及びそれ以降の財務諸表において適用されます。したがって、既にIFRSを適用している企業は適用対象となりません。

これを言い換えると、IFRS第14号の目的は、企業が、料金規制（rate regulation）の対象となっている価格又はレートで顧客に財又はサービスを提供することによって生じる規制繰延勘定残高（rate regulatory deferral account balances）を財務報告においてどのように会計処理するかに関する要求事項を特定することにあると言えます。ここで、料金規制とは、「財又はサービスに対して顧客にチャージすることができる価格を設定できる枠組みで、当該枠組みが料金規制当局（rate regulator）の監視及び/又は承認に従うものである」とされています。また、規制繰延勘定残高とは、「他のIFRSに準拠すると資産又は負債として認識することはないが、規制当局が顧客に賦課することができる料金を設定するときに含めている又は含めると期待されているために繰延べに適格となる、費用（又は収益）勘定の残高である」とされています。

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、ある取引又は事象に具体的にあてはまるIFRSがない場合には、経営者が、適切な会計方針を採用する判断をしなければならないとされています（第10項）。そして、第11項では、その際には、類似の事項を扱っているIFRS、次いで、概念フレームワークにおける資産、負債、収益及び費用の定義、認識基準及び測定概念を適用しなければならないとされています。IFRS第14号では、料金規制活動（rate regulated activities：料金規制に従う企業の活動）に従事する企業には、IAS第8号第11項の規定の適用を免除し、規制繰延勘定残高に対しては、IFRS採用前の旧GAAPにおける認識、測定、減損及び認識の中止に関する会計方針を継続して適用できるとされています（IFRS第14号第11項）。

ただし、規制繰延勘定残高の表示については、旧GAAPではなく、IFRS第14号の規定に従うこととされています。第20項では、規制繰延勘定残高借方残高及び貸方残高をそれぞれ独立した勘定科目として表示しなければならないとされています。また、財政状態計算書において、流動及び非流動区分の小計、さらに、総資産合計（資本及び負債合計）を計算する際には、規制繰延勘定残高借方残高（貸方残高）を含めずに計算し、いったん計算された総資産合計（負債及び資本合計）の下に、規制繰延勘定残高借方残高（貸方残高）を表示して、さらに、それを含めた総資産及び規制繰延勘定残高借方残高合計（資本、負債及び規制繰延勘定残高貸方残高合計）を示すこととされています。これによって、IFRSベースの総資産合計（負債及び資本合計）とともに規制繰延勘定残高借方残高（貸方残高）をも含めた総計が示されることとなります。

これからわかるように、IFRS第14号は、旧GAAPでは規制繰延勘定残高を認識することが求められている国の料金規制企業が、初めてIFRSを適用する場合に、従前の会計処理をIFRSの下でも引き続き適用できるようにするための暫定的なIFRSであるといえます。同様なものには、IFRS第4号「保険会計」があります（保険会計に関する本格的なIFRSが作成されるまで、原則として旧GAAPの会計処理を認めることとし

ています）。

このプロジェクトは、米国及びカナダといったIFRSをこれから導入しようという国々の会計基準で、規制繰延勘定残高を認識することを許容又は強制する規定を有していることが問題の出発点になっています。現在のIFRSでは、規制繰延勘定残高借方残高（貸方残高）が資産（負債）の定義を満たすかどうかについてははっきりした規定や解釈がなく、むしろ認識できないという現実的取扱いになっていると考えられます。そのため、カナダでは、この規定の取扱いが、同国の電力会社などがIFRSを採用する妨げとなっています。既に触れていますが、規制繰延借方勘定残高（貸方残高）が資産（負債）の定義を満たすかどうかに関する議論を短期的に完結させることは難しく、IASBが行っている概念フレームワークの見直しプロジェクトと並行して進める必要があると認識されています。このような状況を背景に、規制繰延借方勘定残高（貸方残高）を資産（負債）として認識することを許容又は要求している会計基準を有している国に配慮して、これらの国での旧GAAPでの会計処理を認めるIFRSが必要であると理解され、暫定的な対応としてIFRS第14号が作成されることになりました。

規制繰延勘定に関するプロジェクトの経緯を簡単に振り返りますと、IASBは、2008年12月に料金規制活動に関するプロジェクトを開始し、2009年7月に最初の公開草案を公表しました。しかし、公開草案に対するコメントを受領して、短期的に解決できない根本的な問題を含んでいることがはっきりし、2010年9月には、このプロジェクトをいったん休止しています（このときは、IASBは、2011年6月までに保険会計を含むいくつかの主要プロジェクトを完成させる必要があったので、限られたIASBの資源の分散を防ぐため、いくつかのプロジェクトを休止する決定をせざるを得なかったと理解されています）。

2011年にIASBが行った、今後IASBが検討すべきテーマに関する意見聴取の結果、2012年9月にIASBはこのプロジェクトを再び開始することになりました。このプロジェクトは、料金規制にはどのような活動が該当するのかという対象範囲の特定の問題や当期に発生した損失を翌期以降に顧客から回収できる権利が、資産の定義を満たすのかといった概念的な問題も含んでおり、IASBは、このプロジェクトを、暫定的なIFRSを設定するプロジェクトと長期的に料金規制活動に関連する概念的な問題を検討する長期的なプロジェクトの2つに分けて進めることとしました。2014年1月に公表されたIFRS第14号は、既に触れたように旧GAAPで規制繰延勘定残高を認識している新規IFRS採用企業への配慮で、暫定基準と位置付けられています。

また、これとは別に、IASBは、料金規制活動に関する本格的なIFRSを作る長期的プロジェクトを別途進めており、このプロジェクトでは、2014年第3四半期にディスカッション・ペーパーを公表することを予定しています。

2. IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」

(発効日：2017年1月1日)

IFRS第15号は、収益（売上高）をどのように認識するかに関する包括的なIFRSであり、その構成は次のとおりとなっています。

- | |
|--|
| (a) 目的 |
| (b) 範囲 |
| (c) 認識（契約の識別 / 契約の結合 / 契約の変更 / 履行義務の識別 / 履行義務の充足） |
| (d) 測定（取引価格の決定 / 取引価格の履行義務への配分 / 取引価格の変動） |
| (e) 契約費用（契約獲得のための増分費用 / 契約履行のための費用、償却及び減損） |
| (f) 表示 |
| (g) 開示（顧客との契約 / 本基準の適用に際しての重要な判断 / 顧客との契約を獲得又は履行するための費用から認識された資産 / 実務上の便宜） |

また、IFRS第15号での要求事項を反映した収益認識のための5つのステップが示されており（IN7）、具体的には、これに基づいて、IFRS第15号の適用が説明されることが多いようです。

- | |
|-----------------------------|
| ステップ1：顧客との契約の識別 |
| ステップ2：契約に含まれる履行義務の識別 |
| ステップ3：取引価格の決定 |
| ステップ4：取引価格の履行義務への配分 |
| ステップ5：企業が履行義務を果たした時点での収益の認識 |

5つのステップと言っていますが、ある意味、当たり前のことを説明しているに過ぎないとも言えます。すなわち、今回のIFRS第15号の特徴は、顧客との契約に含まれる義務を、その履行時期の違いによって、異なる「履行義務（performance obligation）」として認識し、契約全体の取引価格をそれぞれの履行義務に配分し、その履行義務を履行した時点で、当該履行義務に配分された取引価格を収益として認識するという仕組みとなっています。たとえば、製品の販売契約で、そのなかに製品本体の引渡しと引渡し後2年間のアフターサービスがついている場合には、製品本体の引渡義務とその後の製品保証とを異なる履行義務として識別します。契約価格が100であったときに、製品本体が80で、製品保証が20であれば、それぞれの履行義務に、80と20が配分されます。そして、製品本体の引渡義務は、製品本体を引渡しした時点で収益（80）として認識されることになります。製品保証（20）は、2年間にわたって時の経過とともに収益として認識されることになります。

本稿は、IFRS第15号の詳細な説明を意図していませんが、これ以外の主な特徴を簡単にまとめておくことにします。

(1) 収益として認識される金額

収益として認識される金額は、履行義務に割当てられた取

引価格となります（第46項）。また、このことは、IFRS第15号の公表に伴い改訂されたIFRS第9号（金融商品）の5.1.2項において、営業債権（trade receivables）は、取引価格で当初測定されなければならないとされていることにも反映しています。割引、リベート、業績に連動した報奨金などで取引価格が変動する場合（変動対価）には、企業は、その対価を見積もることが必要になります。その際には、期待値（回収が見込まれる対価の予想範囲の確率加重平均額）又は回収される可能性の最も高い金額のいずれかで予想されることとなります（第53項）。変動対価の収益認識には、「不確実性が解消したときに認識されていた収益の累積額に重大な戻入れが起らない可能性が非常に高い（highly probable）範囲の金額」でなければならないという限度額が設けられています（第55項）。また、取引価格のなかに重要な財務要素がある場合（履行義務の充足の時期と対価の支払を受ける時期とが異なるため、金利要素が重要である場合）には、現金販売価格で収益が認識されるように金利要素部分の調整をすることが求められています。

(2) 取引価格

取引価格は、「企業が約束した財又はサービスの顧客への移転との交換で権利を得ると予想している対価の金額で、第三者のために回収する金額を除く」と定義されていますが、ここでは、取引価格は、実際に回収できると予想される金額ではなく、「権利を得ると予想している対価の金額」となっている点に注意が必要です。これによって、予想される減損損失を収益から控除して純額で表示するという取扱いは行われなざることとなります。すなわち、営業債権の減損損失は、費用（販売費及び一般管理費など）として表示されることになります。

(3) 収益認識

収益認識は、約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時点で認識しなければならないとされ、資産が顧客に移転するのは、顧客が当該資産の支配を獲得するときであるとされています（第31項）。そして、履行義務の充足がある期間にわたって行われるときに進行基準による収益認識が行われますが、そのためには、次のいずれかの規準を満たさなければならないとされています（第35項）。また、この規準を満たさず契約に対しては、進行基準による収益認識が強制されることとなります。したがって、下記規準を満たさない契約の場合には、収益は、履行義務を充足したある一時点で認識されます。

- | |
|--|
| ① 顧客が、企業の履行につれて便益を受領し、かつ、同時に消費する。 |
| ② 企業の履行が、資産を創造又は強化するにつれて顧客が支配する資産を創造又は強化する。 |
| ③ 企業の履行が、当該企業にとって他の代替的用途を持つ資産を創造せず、かつ、企業が、その時点までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している。 |

これらの規準のどれをどのように適用するかに関しては、アプリケーション・ガイダンスや設例があるとはいえ、その数が限定されていますので、作成者自身が慎重に検討することが必要になるものと思われます。

(4) 配当の収益認識に関する規定

配当の収益認識に関する規定は、IFRS第9号で取扱われることとなります(5.4.1A項)。

なお、IFRS第15号は、2017年1月1日から発効します(早期適用が許容されています)。また、IASBと米国財務会計基準審議会(FASB)は、2014年6月に、「共同移行リソースグループ(Joint Transition Resource Group、以下「TRG」という)」を組成したことを公表しています。TRGは、企業がIFRS第15号を適用する際に生じる適用上の潜在的な問題点に関して、IASBとFASBに情報を提供する役割を担っています。また、適用に関与する他の人々からIFRS第15号に関して学ぶ機会を利害関係者に提供するという役割も期待されています。TRGは、IFRS第15号の適用上の問題点を明確にすることを行いますが、それ自身がガイダンスを公表することはしないこととされています。また、TRGは、2014年に2回、2015年に4回会合を持つ予定になっています。

3. IFRS第9号「金融商品」(分類及び測定並びに減損)

(発効日：2018年1月1日)

IASBは、金融商品の会計基準であるIAS第39号及びIFRS第9号の見直しを行ってきていましたが、2014年7月にIFRS第9号の改訂版を公表しました。この改訂では、分類及び測定並びに減損の規定が見直されました。また、適用開始は、2018年1月1日で、早期適用が許容されています。

これまで、IASBは、金融商品に関しては、分類及び測定、減損、そしてヘッジ会計の3つの分野の見直しプロジェクトを進めてきていますが、ヘッジ会計については、2013年11月に一般ヘッジ会計に関するIFRS第9号の改訂を行いました。そして、今回の改訂で、分類及び測定と減損のプロジェクトが完成したこととなります。このため、現在残っている問題は、ヘッジ会計におけるマクロヘッジに関する会計処理の改訂のみとなっています。これに関しては、2014年4月に、「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 (*Accounting for Dynamic Risk Management: a Portfolio Revaluation Approach to Macro Hedging*)」というディスカッション・ペーパーが公表されています(コメントの締切りは、2014年10月17日)。これに影響を受ける企業は、金融機関と商社など限定された企業ではないかと思われるので、このディスカッション・ペーパーについては、本稿では触れないこととします。

(1) 分類及び測定

分類及び測定に関する今回の改訂では、金融資産の新たな区分として「OCIを通して公正価値で測定する」という測定カテゴリー(“fair value through other comprehensive income” measurement category、以下「FVOCI」という)を設けています。これは、当該金融資産からの契約キャッシュ・フローの回収及び当該金融資産の売却(によるキャッシュ・フローの回収)という両方の目的を持つ事業モデルで保有されている負債金融商品を分類するためのカテゴリーとされています。したがって、この分類に該当するためには、①そのような事業モデルを有していることと、及び、②回収を予定している契約キャッシュ・フローが元本とそれに対する金利のみから構成されているという2つの条件を満たす必要があります(4.1.2A項)。FVOCIカテゴリーに関連する会計処理を要約すると次のようになります。

- ① FVOCI カテゴリーの金融資産では、公正価値の変動はOCIで認識されますが(財政状態計算書での測定額)、包括利益計算書のなかの当期純利益では、当該金融資産があたかも償却原価で会計処理されていた場合に認識される損益(受取利息)が認識されることとなります(5.7.11項)。これは、契約キャッシュ・フローの回収及び当該金融資産の売却という2つの目的を持つ事業モデルを反映するには、財政状態計算書上は公正価値で、包括利益計算書上は償却原価で認識することが適切だと判断された結果の規定だと考えられます。
- ② OCIで認識されていた公正価値の変動累計額は、当該金融資産の認識の中止が行われる場合には、その時点で当期純利益にリサイクルされることとなります(5.7.10項)。
- ③ 一方、事業モデルは変わり得るので、金融資産がFVOCIカテゴリーから他のカテゴリーに組み替えられる場合があります(また、他のカテゴリーからFVOCIカテゴリーに振り替えられる場合もあります)。その場合には、次のようになります。
 - (i) FVOCI カテゴリーから償却原価(AC) カテゴリーへの振替
当該金融資産を振替時点の公正価値で測定するものの、OCIに累積していた金額を当該公正価値から控除することとなります。すなわち、結果として、当該負債金融商品を取得当初から償却原価で測定していたのと同じ簿価となります(5.6.5項)。なお、このときのOCIから負債金融商品への簿価調整のための振替は、リサイクルングには該当しません。
 - (ii) FVOCI カテゴリーから公正価値の変動を当期純利益で認識する(FVPL) カテゴリーへの振替
振替時点で、OCIに累積していた金額を当期純利益へリサイクルすることとなります(5.6.7項)。
 - (iii) FVPL カテゴリーからFVOCI カテゴリーへの振替

継続して公正価値で測定を行うこととなります(振替時点での調整はありませんが、それ以降の公正価値の変動は OCI で認識されることとなります) (5.6.6 項)。

(2) 減損

今回の改訂では、IAS第39号の発生損失モデルに代えて、予測損失モデルを採用しました。IAS第39号では、減損を認識するためには減損の客観的証拠の存在が必要でしたが(第58項)、新しい基準では、信用損失の認識の前に、そのような証拠の存在が求められません。これに代えて、信用損失及びその変動を毎期会計処理することが求められます。これによって、従前の方法に比べて、信用損失の認識の時期が早まることとなります。また、1つの特徴として、信用損失の認識は、当初取得時点から信用リスクが著しく増大した場合に行うという方法が採用されており、信用リスクの絶対値によって信用損失の認識をするという方法は採用されていません。

今回の改訂によって、新たに第5章(測定)のなかに、「5.5 減損 (impairment)」というセクションが設けられました。また、償却原価で測定される金融資産の金利収益の認識を扱う5.4.1項に、減損した金融資産に対する金利の認識に関する規定が置かれています。

また、IAS第39号では、減損損失は、減損の客観的証拠がある場合のみとされており、予想信用損失に対する引当金を設定することは求められていませんでしたが、IFRS第9号では、このような状況において損失引当金の設定を求めています。

金融資産の当初取得時の信用リスクがその後悪化するに伴って、信用損失と受取利息がどのように認識されるかについて、3つのステージとしてまとめたものが、2014年7月にIFRS第9号の改訂版とともに公表されたプロジェクトの要約(project summary)に記載されていますので、これを引用しておきます(16頁)。

ステージ1: 金融商品が組成又は購入されるとすぐに、12ヵ月の予想信用損失が当期純利益で認識され、損失引当金(loss allowance)が設定される。これは、信用損失の当初予想値の代用値として機能する。金融資産の場合、金利収益は、簿価総額(すなわち、予想信用損失を調整しない簿価)に対して計算する。

ステージ2: 信用リスクが著しく増加し、かつ、その結果としての信用品質が低い信用リスク(low credit risk)だと考えられない場合には、全期間の予想信用損失が認識される。全期間の予想信用損失は、企業が金融商品を組成又は購入したときから信用リスクが著しく増加した場合にのみ認識される。金融資産に対する金利収益の計算は、ステージ1の場合と同じである。

ステージ3: 金融資産の信用品質が、信用毀損(credit-impaired)と考えられる水準まで増加した場合には、金利収益は償却原価(すなわち、簿価総額に損失引当金を調整したものを)を基に計算される。このステージの金融資産は、一般的に個別に評価される。これらの金融資産に対しても、全期間予想信用損失が認識される。

このことを一覧表にまとめたのが、図表1です。

図表1 予想信用損失の認識及び測定の概要

当初認識以降の信用品質の悪化 (ステージ1から3にかけて悪化の程度が強まる)		
ステージ1	ステージ2	ステージ3
予想信用損失の認識		
12ヵ月の 予想信用損失	全期間の 予想信用損失	全期間の 予想信用損失
金利収益の認識		
簿価総額に 実効金利を適用	簿価総額に 実効金利を適用	償却原価に 実効金利を適用

出所: IASB が公表しているプロジェクトの要約 (17頁)

なお、営業債権、契約資産及びリース債権に対しては、上述のアプローチに加えて、簡素化されたアプローチの適用を選択することができます(5.5.15項)。この簡素化アプローチは、対象債権は、常に、全期間の予想信用損失を見積もって、損失引当金を測定するというもので、営業債権、契約資産及びリース債権それぞれについて、他の債権とは独立して、会計方針として適用を選択することができます(5.5.16項)。

このほか、IASBは、今回の減損規定の改訂は、現行実務を根本的に変更するものであり、その適用にあたって、システムの変更も含めて大きな変革が必要であるので、IFRS金融商品減損移行リソースグループ(ITG: IFRS Transition Resource Group for Impairment of Financial Instruments)を組成することが2014年6月に公表されています。今後ITGで、多様な実務となってしまうおそれのある適用上の問題点で、多くの利害関係者に共通のものについて議論をしていくことになるようです。

(3) その他

今回の改訂では、さらに、公正価値で測定し、その変動を当期純利益で認識するという会計処理(公正価値オプション)を適用している金融負債の場合には、その公正価値の変動のうち当該負債の信用リスク(自分自身の信用リスクとも言われます)に該当する部分をその他の包括利益(OCI)で認識するという規定(5.7.1(c)項)及びそれに直接関連する規定のみについて、早期適用を選択することができるという取扱いが採用されています。これは、2010年のIFRS第9号の改訂で導入された取扱いなのですが、欧州などから、このときのIFRS第9号に関する他の改訂事項と同時にこの規定を適用するのでなければこの規定の適用を認めないという取扱いを改訂し、この規定だけを切り離して早期適用したいという強い要望が寄せられたことに対応したものです。

Ⅱ 進行中の主要プロジェクトの概況

現在IASBが行っている進行中の主要プロジェクトは次のとおりです。本章では、これらのうち、最初の3つについてプロジェクトの概要及び今後の予定について解説します。

- (a) 概念フレームワーク (2015年第1四半期に公開草案の公表予定)
- (b) リース (2013年5月に再公開草案が公表され、現在審議継続中)
- (c) 開示イニシアティブ (これを構成するサブ・プロジェクトの1つからIAS第1号(財務諸表の表示)の狭い範囲の改訂のための公開草案が2014年3月に公表された)
- (d) 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) (ディスカッション・ペーパーが2014年4月に公表され、現在意見聴取中)
- (e) 料金規制活動(2014年第3四半期にディスカッション・ペーパーの公表予定)
- (f) 保険会計 (2013年6月に公開草案が公表され、現在審議継続中)

1. 概念フレームワーク

2013年7月にディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し (*A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, 以下「DP」という) が公表され (コメント締切りは2014年1月14日)、これに対して2014年2月24日現在で221通のコメントを受領し、さらに、コメント期間中に140を超える意見聴取の会合を開催しています。2014年3月のIASB会議から審議が再開され、現在2015年第1四半期に公開草案を公表することを目途に審議が行われています。なお、このプロジェクトの完成は、2016年第2四半期が見込まれています。

DPの本体部分は次のように9のセクションから構成されています。

要約及びコメント募集

- セクション1 — はじめに
- セクション2 — 財務諸表の構成要素
- セクション3 — 資産及び負債の定義を補助するための追加的なガイダンス
- セクション4 — 認識及び認識の中止
- セクション5 — 持分の定義及び負債と持分金融商品との区別
- セクション6 — 測定
- セクション7 — 表示及び開示
- セクション8 — 包括利益計算書における表示—当期純利益とその他の包括利益
- セクション9 — その他の論点

IASBは、2014年4月に開催された会議で、今後の再審議の

戦略を検討し、上記のうち、セクション5、6及び8については、概念フレームワークでは、概要のみを記述し、別途行っているプロジェクトないし将来着手するかもしれないプロジェクトでさらに詳細を詰めることが合意されています。

セクション5では、持分の定義と負債の定義との関連及び持分の定義と収益・費用の定義との関連について記述を行うものの、それ以上の詳細 (たとえば、ある項目をどのように資本と負債に分類するか及びそれらの認識、測定、表示及び開示など) については、「持分の性格を有する金融商品リサーチ・プロジェクト (Financial Instruments with Characteristics of Equity research project)」で検討されることが暫定合意されています。

セクション6では、資産及び負債の測定に、単一測定基礎 (たとえば公正価値) を用いるのではなく、混合測定アプローチ (複数の測定基礎を用いるアプローチ) を提案しています。これに対して、コメントでは、さらなる検討を求める意見なども寄せられました。しかし、IASBは、概念フレームワークとしては、異なる測定基礎の概要を描写し、そして、それらが財政状態計算書及び包括利益計算書で提供する情報に対してどのような役立ちを果たすかに関する記述を行い、さらに、ある特定の測定基礎が利用者にとって有用となる要因にはどのようなものがあるかに関して議論することに集中すべきということに暫定的に合意しています。すなわち、より詳細な基準レベルの記述は行わないこととなります。そして、まだ決定していないものの、測定に関する幅広い範囲をカバーするリサーチ・プロジェクトを将来立ち上げる可能性もあることを示唆しています。

セクション8では、当期純利益とOCIを詳細に定義するのではなく、より原則的なアプローチによって、企業の主たる業績を表示する機能を持つ当期純利益の役割を強調し、それとの関係で、企業がどのようにOCIを用いるかに関する記述を行うことが暫定的に合意されました。これによって、DPで提案されていた方向性、すなわち、「橋渡し項目 (bridging items)」、「ミスマッチのある再測定 (mismatched remeasurements)」及び「一時的な再測定 (transitory remeasurements)」という概念を導入して、当期純利益とOCI、そして、リサイクリングを整理するという方向性は否定されました。また、スタッフは、現在具体的な計画があるわけではないものの、このような暫定合意は、将来、業績報告に関するプロジェクトを始めることを妨げるものではないと記述しています。

2. リース

2013年5月に再公開草案 (最初の公開草案は2010年に公表されています) が公表され、現在最終基準に向けての審議が進行中です。2014年8月にIASBからリースに関する「プロジェクト・アップデート」が公表されていますので、これに基づいて、再公開草案での提案のその後の審議状況に関して簡単に

紹介します。なお、IASBは、本プロジェクトを2015年中に完成させたいと考えています。

(1) 貸手の会計処理

貸手の会計処理は、原則として今回の検討では、改訂しないことを暫定合意しています。

(2) リース基準の適用免除対象

リース基準の適用免除対象としては、借手の有する12ヵ月以内のリース契約及び少額資産（ラップトップや事務家具など）のリース契約が該当することになります。特に、小額資産の適用免除は、絶対額が小さな資産については、企業の規模（たとえば総資産）に関係なくリース基準の適用対象外とする考え方ですので、通常的重要性の判断とは別に適用されることとなります。

(3) 借手の会計処理

IASBは、借手の会計処理として、再公開草案では、2つのタイプ（主に不動産の賃借を対象とするタイプBとそれ以外をカバーするタイプA）のリース会計モデルを提案していましたが、単一モデル（タイプBの削除）に戻ることとしました。これによって、不動産の賃借をしている場合でも、使用権資産の償却費用とリース負債に関連する発生主義に基づく金利費用が、当期純利益の内訳として表示されることとなります。なお、FASBは、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの2つに分けて、それぞれに異なる会計処理を適用するデュアルモデルを採用することを暫定合意しています。すなわち、オペレーティング・リースの場合には、当期純利益では支払賃借料が現行基準と同様、定額で認識されるとともに、財政状態計算書では使用権資産とリース負債が両建てで表示されることとなります。

(4) リース要素とサービス要素の分離

現行のIAS第17号（リース）では、オペレーティング・リースの借手の場合は賃借料を当期純利益で認識するだけです。リース契約にサービス要素（非リース要素）が含まれていても、両者の会計処理が異なることはありません。ところが、新しい提案では、リース契約に含まれるリース要素については、サービス要素と分離して、使用権資産と対応するリース負債を認識することが求められることとなります。このように、両者の会計処理が異なるため、借手は、2つの構成要素を分けるために見積りをしなければならないこととなります。なお、企業の選択により両要素を分離せずに、すべてをリース要素として扱うことも認められることとなります。

3. 開示イニシアティブ

IASBは、2011年に、今後IASBが取り上げるべき議題にど

のようなものがあるかに関するアジェンダ・コンサルテーションを行いました。その際に、多くの回答者から、投資家にとってより関連性のある情報が開示されるように、かつ、作成者の負担を低減させるために開示フレームワーク（disclosure framework）が必要であることが指摘されました。それを受けて、IASBは、2013年1月に「財務報告における開示に関する

図表2 適用プロジェクト

プロジェクト	概要
IAS第1号 (財務諸表の表示) の改訂	討議フォーラムで指摘された事項に対応するための狭い範囲の改訂プロジェクトで、2014年3月に公開草案が公表されている(企業は、情報の集約又は分解を有用な情報を不明瞭にするような方法で行ってはならないことの明確化。重要性は、包括利益計算書、財政状態計算書、キャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書並びに注記に適用されることの明確化。注記の順序は、第114項で列挙している順序による必要はないことの明確化など)。
財務活動からの 負債の調整	IAS第7号(キャッシュ・フロー計算書)の改訂。企業の財務活動の一部を構成する負債の期首及び期末の残高(拠出資本を除く)の調整。また、現金に対する制限の開示を改善する。 2014年第4四半期に公開草案を公表予定。

出所：IASBのホームページのプロジェクト概要の説明を基に筆者が一部加筆

図表3 リサーチ・プロジェクト

プロジェクト	概要
重要性	IFRS財務諸表の実務で重要性がどのように適用されているかの調査を行う。そして、重要性に関するガイダンスが必要かどうかを検討する。さらに、何が重要な会計方針かを決定するのを補助する追加ガイダンスが開発可能かを検討する作業を行う。 今後、各国会計基準設定主体とも協力して重要性の適用に関する情報を収集する。IASBは、リサーチ結果を2014年第3四半期に議論する。
開示原則	基準レベルのプロジェクトの基礎となるような、IFRSにおける開示に対する一組の原則を識別・開発することを目的とする。IAS第1号、第7号及び第8号の一般的開示要求をレビューし、どのように改訂できるかについて検討する。 IASBは、リサーチ結果を2014年第3四半期に議論する。
開示の基準レベルでのレビュー	矛盾及び重複を識別・評価するために、IASBは、現行IFRSの開示規定をレビューする。このプロジェクトは、開示原則プロジェクトで開発される原則に基づいて行われる。

出所：IASBのホームページのプロジェクト概要の説明を基に筆者が一部加筆

討議フォーラム (Discussion Forum on Disclosure in Financial Reporting)」を開催しました。そこでは、IASBは、現行規定のなかでいかにして開示を改善・簡素化できるかに関する意見を聞き、「開示問題」とは何かに関する明確な理解を得ることを目的としていました。開示イニシアティブ・プロジェクトは、討議フォーラムで提供された情報を基に開始されたプロジェクトです。討議フォーラム及びその際に行われた調査の結果は、その後2013年5月にフィードバックステートメントとして公表されており、そこで、このプロジェクトの具体的な内容について触れられています。

開示イニシアティブは、適用プロジェクトとリサーチ・プロジェクトに分かれており、それぞれの具体的な内容は図表2、3のとおりです。

詳細解説 IFRS実務適用ガイドブック



2014年9月刊
あずさ監査法人(編)
山田辰己(責任編集)
中央経済社
1,468頁 9,200円(税抜)

本格的なIFRS時代が到来する中、様々な立場や目的から、IFRSの理解に資する信頼できる情報に対するニーズが高まっています。本書は、そのような期待に応えるIFRS専門書として、IFRSを支える基本原則や規定の内容を簡潔かつ明瞭に示すことはもとより、実務で遭遇するであろう論点をもできるだけ広く取り上げ、それらを豊富な設例を用いて具体的に解説しています。また、ハイレベルな専門書でありながら、図解、設例、日本基準との比較などを随所に配し、時代に即した利便性を追求しています。

なお、IFRS15「顧客との契約から生じる収益」(2014年5月公表)、IFRS9「金融商品」(2014年7月公表)等、刊行時点の最新基準も網羅しています。

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.