

IASB会議報告（第136回会議）

国際会計基準審議会（IASB）の第136回会議が2011年1月18日から21日の4日間（このうち18日から20日の午前中までは米国財務会計基準審議会（FASB）との合同会議）、ロンドンのIASB本部で開催された。

IASBのみの会議では、退職後給付、連結、年次改善関係（年次改善プロセスにおいてテーマ選定に用いる「適格規準」の見直し及び国際会計基準（IAS）第1号（財務諸表の表示）の改訂）及び国際財務報告基準（IFRS）解釈指針委員会の活動報告に関する議論が行われた。一方、FASBとの合同会議では、金融商品（償却原価及び減損）、収益認識、リース及び保険会計（受領した公開草案に対するコメントの要約及びそれに対する議論）に関する議論が行われた。ここでは、と及びからの議論の内容を紹介する。

なお、教育セッションは、IASBのみの会議では、2011年第1四半期に公表される予定のIFRS第11号（ジョイント・アレンジメント）の内容に関する説明と質疑が行われ、FASBとの合同会議では、リースの定義に関する論点の紹介と質疑、リースにおいて貸手の会計処理の検討を続けるかどうかに関する議論及び保険会計における割引率に関する考え方について関係者3名からそれぞれが提案する考え方の紹介と質疑が行われた。特に、リースの貸手の会計処理に関する議論では、正式な暫定合意ではないが、借手の会計処理と同時に貸手の会計処理を検討することを継続することが多くのIASB及びFASBのボードメンバーによって支持され、今後、さらに検討を進めた上で、貸手の会計処理の変更を行う必要があるのか、また、行うとしても現在のプロジェクトにおける検討の一部として行うかどうかを決定するという方向性が支持された。

IASB会議

1. 退職後給付

2010年4月に公表された公開草案（確定給付制度）に対して受領したコメントの分析及びそれらを踏まえた論点の議論が進行中である。今回検討されたのは、再測定構成要素の表示及び制度改訂（plan amendment）、縮小（curtailment）、清算（settlement）及び解雇給付（termination benefits）の認識のタイミングの2つであった。

(1)再測定構成要素の表示

再測定構成要素の表示について、公開草案では、その他包括利益（OCI）で表示することを提案していたが、2010年11月の会議では、これを変更し、当期純利益又はOCIのいずれかで表示することを認めること（選択肢の導入）が暫定的に合意された。今回、

この選択肢の導入をどのような形で認めるのかに関して、まったくの自由選択ではなく、選択できる状況を特定すべきかどうか（例えば、会計上のミスマッチが生じる場合のみに限定する）という観点から議論が行われた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

(a) 再測定は、OCIで表示すべきであるが、再測定を当期純利益で表示する選択を認めることが適切な場合（例えば、会計上のミスマッチを解消する場合）がある。

(b) 企業の選択は、取消不能なものであること、及び、過去にOCIに累積されている金額は、当期純利益に振替えることは認めない。

(c) 再測定を当期純利益で表示する理由の開示を求める。

この他、スタッフに対しては、当期純利益に振替える選択肢を選べる状況をさらに制限すべき場合があるかどうかを検討すべきことが指示された。

(2)制度改訂、縮小、清算及び解雇給付の認識のタイミング

今回は、制度改訂、縮小、清算及び解雇給付の認識時期及びこれらの認識時期を、IAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）で規定されているリストラクチャリングに関連する負債の認識時期といかに関連させるかについて議論が行われた。

これまでの議論で、制度改訂、縮小、清算及び解雇給付の認識時期については、次のとおりの暫定合意がなされている。

(a) 制度改訂（企業が過去の勤務に給付を帰属させる制度を導入する場合、又は、既存の制度の下で支払うべき給付を変更する場合など）にかかる損益は、制度改訂が行われた期間に認識を行わなければならない。

(b) 縮小の定義を変更し、確定給付制度の対象となっている従業員の数の重要な削減に限定する（これによって、縮小の定義には、将来の勤務に対する給付の削減に関連する損益は含まれないこととなる）。

(c) 清算の定義を変更し、縮小及び過去勤務費用に影響を与える制度改訂を範囲から除外する。さらに、非通常清算（non-routine）の定義を変更し、制度の条件に従った給付の支払いをその範囲から除外する。

(d) 解雇給付の認識時点は、企業が解雇給付の提供の提案を撤回できなくなった時点とする。具体的には、従業員が受諾する前に企業が撤回できる任意の解雇給付は、従業員が解雇を受け入れた時点で認識し、強制解雇給付又は企業が撤回できない任意の解雇給付は、企業が、従業員に通知することによって認識する。

(e) 表示に関しては、過去勤務費用、縮小及び非通常清算は、勤務費用構成要素として表示し、通常清算から生じる損益は、再測定構成要素として表示する。

一方、IAS第37号では、リストラクチャリングに対して推定的債務（constructive obligation）を有するのは次の場合であるとしている。

・リストラクチャリングのための詳細かつ公式な計画がある場合

- ・ リストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起している場合

今回の議論では、リストラクチャリングに伴って発生する制度改訂、縮小、清算及び解雇給付の認識時期とリストラクチャリング以外の原因で発生する制度改訂、縮小、清算及び解雇給付の認識時期をどのように整理するかが議論された。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 縮小又は制度改訂が、リストラクチャリングの一部として発生するか又は解雇給付に関連しているならば、利得又は損失は、次のいずれか早いタイミングで認識しなければならない。
- ・ 関連するリストラクチャリング又は解雇給付が認識される時。
 - ・ 縮小又は制度改訂が発生した時。
- それ以外の場合は、利得又は損失は、縮小又は制度改訂が発生したときに認識しなければならない。
- (b) 解雇給付がリストラクチャリングの一部として発生するならば、解雇給付は、次のいずれか早いタイミングで認識しなければならない。
- ・ 関連するリストラクチャリング費用が認識される時。
 - ・ 企業が給付の提供を撤回することができなくなった時。
- それ以外の場合は、解雇給付は、企業が解雇給付の提供の提案を撤回できなくなった時点で認識しなければならない。
- (c) 清算は発生時に認識されなければならない(2010年の公開草案の提案の承認)。

2. 連結

今回は、連結関連のIFRSを最終基準化する過程の中で、ボードメンバーから寄せられたコメントで指摘された潜在的議決権(potential voting right)の取扱いに関する矛盾点について議論が行われた。対象となった新基準は、IFRS第10号(連結財務諸表)及び改訂IAS第28号(「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」と改称される予定)である(これらは、2011年2月下旬を目途に公表される予定)。論点は、連結範囲の決定に関する新しい基準であるIFRS第10号での支配の定義における潜在的議決権の取扱いと、改訂IAS第28号において関連会社の範囲を決定する際に用いる「重要な影響(significant influence)」における潜在的議決権の取扱いが、異なっただけとなっているので、これを統一すべきかどうかという点である。

現在のIAS第28号(関連会社に対する投資)において、「重要な影響」に関連して置かれている潜在的議決権に関する記述(第8項及び第9項)は、現在のIAS第27号(連結及び分離財務諸表)の潜在的議決権に関する記述(第14項及び第15項)を反映したものである。IFRS第10号の設定に当たり、潜在的議決権に関する記述が改訂され、

その適用ガイダンスにおいて、現在のIAS第27号とは異なる記述に改められている。ところが、この改訂は、改訂IAS第28号の「重要な影響」における潜在的議決権の記述には反映されていない。これは、今回の一連の連結範囲の見直しに当たって、関連会社の範囲を決定するための規準である「重要な影響」の見直しは、検討対象範囲外とされていたためである。この不整合を改めるため、潜在的議決権に関する「重要な影響」での記述を新しいIFRS第10号の記述と合わせるかどうか議論された。

議論の結果、改訂IAS第28号の潜在的議決権に関する「重要な影響」での記述を新しいIFRS第10号の記述と整合させるための改訂は行わないことが暫定的に合意された。これは、連結範囲の決定に関して、今回支配概念の明確化を図ったが、これと関連会社の範囲の決定規準である「重要な影響」との関係については、もともとプロジェクトの検討対象範囲外であり、包括的な検討が行われていないので、潜在的議決権の取扱いに限って整合性を取ることに合理性がないとの判断による。そして、今後、新しい議題として「重要な影響」の包括的な見直しが行き上げられた時点で、潜在的議決権の取扱いを含めた、今回の改訂との整合性を図るべきだとされた。

IASBとFASBの合同会議

1．金融商品（償却原価及び減損）

今回は、2011年1月中に公表が予定される「見解の募集（Request for Views）」の公開期間に関して議論が行われた。議論の結果、60日間の公開期間とすることが暫定的に合意された。

公表予定の「見解の募集」は、2009年11月に予想損失モデルへの変更を提案する公開草案「金融商品：償却原価及び減損」が公表されているが、この中に含まれる金融資産のオープン・ポートフォリオにどのように予想損失モデルを適用するかに関して、公開草案公表後、IASB及びFASBの見解が変わったため、この点に限定して追加的にコメントを求めようとするものである（このため、再公開という形をとっていない）。なお、「見解の募集」は、2011年1月31日に公表された。

2．収益認識

今回は、契約のセグメントへの分離、履行義務（performance obligation）の識別及び財及びサービスの移転の決定の3つについて議論が行われた。

(1)契約のセグメントへの分離

公開草案では、単一契約であっても、当該契約に含まれる財及びサービスのある固まり

が、同一契約内の他の財及びサービスの固まりとの間で価格の相互依存性がない場合には、それらをセグメントとして分離することを求めている。そして、それぞれのセグメントにおいて、さらにそこに含まれる履行義務を識別することを求めている。このように公開草案では、履行義務を識別するまでに、セグメントへの分離を含む2段階アプローチを採用している。これに対して、受領した多くのコメントが、2段階アプローチの必要性に対して疑問を投げかけていた。

これを受けて、今回、単一契約の場合、価格の相互依存性にこだわることなく、契約に含まれている履行義務を直接分離する1段階アプローチを採用すべきかどうかが議論された。

議論の結果、セグメントへの分離を求めることをやめ、単一契約の中に含まれる履行義務を直接識別する1段階アプローチを採用することが暫定的に合意された。これに伴って、単一契約の契約総額をどのように履行義務に配分するかに関する議論は今後行う予定である。

(2) 履行義務の識別

公開草案では、履行義務を識別するための規定を提案しているが、受領したコメントを反映して、履行義務を識別するための規定の改善が議論された。

公開草案第23項では、次の場合に、財又はサービスを別個の履行義務として区分できるとしている。

- (a) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
- (b) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
 - (i) 財又はサービスに、区分できる機能があること：財又はサービスに区分できる機能がある場合とは、それが、それ自体で又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、有用性がある場合である。
 - (ii) 財又はサービスに、区分できる利益マージンがあること：財又はサービスに区分できる利益マージンがある場合とは、財又はサービスが区分できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合である。

さらに、第24項では、財又はサービスが区分できる場合であっても、収益認識の金額とタイミングが、複数の履行義務をまとめて会計処理した結果と、これらの履行義務を別個に会計処理したのとで同じになるときは、公開草案の認識及び測定に関する定めを、個々の履行義務に別々に適用する必要はないとされている。

この提案に対するコメントの分析の結果、公開草案の趣旨が関係者に十分に理解されてい

ないことがはっきりしたので、スタッフからは、趣旨をより明確にするための改善提案が示され、議論が行われた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 異なる履行義務を識別する目的の明確化を図る。その目的は、顧客への財又はサービスの移転及びそれら財又はサービスに帰属する利益マージンを描写することである。
- (b) 公開草案で提案された「区分できる財又はサービス (distinct goods or services)」という概念を、異なる履行義務を識別するためのベースとして維持する。また、スタッフに対して、区分できる財又はサービスの持つ次の属性をさらに分析し、いろいろな局面でこれらをどのように適用するかについてさらに検討することが指示された。
 - ・ 区分できる機能 (distinct function)
 - ・ 分離できるリスク (separable risks)
 - ・ 顧客への移転のパターンが異なっている (different pattern of transfer to the customer)

このほか、形式的な義務 (perfunctory obligations)、付随的な債務 (incidental obligations) 及びその他の類似の義務の取扱いに関するガイダンスは、収益認識の I F R S では提供しないことも暫定的に合意された。これは、このような債務に対して、「区分できる財又はサービス」の場合には履行義務を区分するという原則の例外を認めないということの意味する。米国会計基準では、履行義務を識別した後、形式的な義務が残っていても、これらを独立の履行義務として取扱わないという扱いがあるが、新しい収益認識の I F R S においては、このような規定を設けず、形式的な義務が履行義務に該当するかどうかは、個別の事情を勘案した判断によるべきであり、重要性の原則の適用が可能と判断された。また、付随的な債務 (企業の主要な活動に付随する活動から生じる債務で、例えば、携帯電話は、ネットワーク・サービスを提供するための付随的商品だといったコメントが寄せられた) に対しては、企業のビジネス・モデルに依拠した例外を認めるべきではないと判断された。

(3) 財又はサービスの移転の決定

公開草案で提案した収益認識のコア原則は、「企業が履行義務を、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充足したときに、収益を認識しなければならない」という移転モデルである。受領したコメントでは、コア原則に対する多くの賛成があったものの、建設型の収益認識にはうまく対応できていないという指摘もあった。

今回は、このような指摘に対応して、スタッフから、収益認識のコア原則を基礎としつつも、財の収益認識に適用される規準とサービスの収益認識に適用される規準をより明確化することによって、それぞれの収益認識の仕方を明確にすべきだという提案がなされた。スタッフからの提案は次のとおりである。

- (a) 収益認識のコア原則を再確認する。

(b) 財の移転では、顧客が財の支配を獲得した時点で収益を認識するという原則を維持する。

- ・財の「支配」を定義せず、財の支配を記述することとする。これは、財の支配が、他の I F R S（リース、連結及び認識の中止など）で用いられている「支配」の考え方とどのように関連するかが不明確との指摘に対応したもので、支配概念の明確化は、概念フレームワークのレベルでしか行えないため、支配を定義するのではなく、「記述する」ことが提案された。
- ・支配の指標として、公開草案第 30 項では、顧客は、無条件の支払義務を負う、顧客は、法的所有権を有する、顧客は、物質的に占有する及び 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客特有であるという 4 つが示されているが、ここから、を削除する（は、サービスの移転を把握するために加えられているものであるが、今回サービスに関する記述を分離するので、財の支配のための指標としては不要となるため）。さらに、新たに、「リスクと経済的便益」にさらされているかどうかという指標を加える（これは、「リスクと経済的便益」にさらされていることは、資産を保有していることの帰結であり、多くのコメントが、I A S 第 18 号（収益）にあるこの規準の削除に反対していることに対応したもの）。

(c) サービスの移転では、次の条件のいずれかが満たされた場合、契約上合意された作業（task）を遂行するに連れて収益を認識する。

- ・顧客が仕掛品を支配している。
- ・ある企業が、他の企業が顧客に対して負っている義務の残りを履行することを求められた場合に、当該企業は、すでに履行された作業を再度行う必要がない。
- ・企業が、履行した作業に対して支払いを受ける権利を有しており、かつ、企業の現在までの履行が、当該企業によって他の用途に用いることができない（すなわち、現在までの履行が、他の顧客に移転できる資産を創造しない）。

企業は、サービスの完成に向けての進展を合理的に測定できる場合にのみ収益を認識することができる。（なお、これに関連して、どのような方法（アウトプット法、インプット法又は時間の経過を基礎とする方法など）がこのような測定に用いられるべきかに関して、さらに検討することがスタッフに指示された。）

(d) 企業が財及びサービスの両方を移転することを約束する場合、企業は、まず財とサービスが区分できるかどうかを判断する。

- ・財とサービスを区分できれば、それぞれを別の履行義務として会計処理を行う。
- ・財とサービスを区分できなければ、区分できない財とサービスの束をサービスとして会計処理する。

議論の結果、正式な議決はされなかったが、スタッフ提案の方向で今後検討を進めることに対して反対はなかった。

3. リース

今回は、2010年8月に公表され、2010年12月15日にコメントが締め切られた公開草案に対するコメント分析及び今後の作業計画の2点が議論された。ここでは、上記 についての議論を紹介する。

(1) 今後の作業計画

ここでは、公開草案に対して寄せられたコメントから、今後検討すべき論点として5つの主要問題があることが指摘され、それらの概要が示されるとともに議論が行われた。また、5つ以外のその他の論点についてもその概要が示された。

5つの主要論点の概要は次のとおりである。なお、これらのうち、リースの定義及び貸手の会計処理については、今回、教育セッションにおいて問題点が議論され、ボードメンバー間の認識の共通化が図られた。

(a) リースの定義

リースは、特定の資産の利用権を、ある一定期間、対価と交換に移転する契約と定義されるが、コメントでは、この定義をさらに明確化するために、次のような論点について検討すべきだと指摘された。

- ・ リースとは何か及びすべてのリースが、ファイナンスの一形態か、未履行契約と異なるのか及び特別な会計処理が必要かといった点を明確化する。
- ・ 借手が取得する資産は何か及びそれは利用権資産、原資産又は原資産の一部なのかを明確化する。
- ・ 米国会計基準及びIFRSの現行の原則はリースを定義するのに適切かどうか、もし適切なら、実務で識別された適用上の問題に対処するためにどのように改訂すべきかを評価する。
- ・ 1つの契約に含まれるサービス要素からどのようにリース要素を区分するかに関して議論する。
- ・ 実質的な購入及び販売と考えられる契約に関連する追加ガイダンスが必要かどうかを識別する。

(b) 貸手の会計処理（2つの選択肢）

貸手の会計処理については、十分検討されていないという指摘があるので、次の点を検討する。

- ・ 米国会計基準及びIFRSにおける現行の貸手の会計処理が陳腐化しているかどうか。
- ・ 公開草案の提案が、現行の財務報告の改善となるかどうか。
- ・ 借手の会計処理に関する一部又はすべての提案の議論を、貸手の会計処理に関する提案と分離して議論できるかどうか。

- ・ 貸手の会計処理の再検討は、収益認識プロジェクトにおける結論に依存するかどうか。

(c) 更新オプションの会計処理

更新オプションの会計処理が複雑であり、さらに、その結果認識される資産及び負債が、概念フレームワークの資産及び負債の定義と整合的なのかといった指摘があり、次のような内容を含むアプローチを採用すべきかどうかに関して検討を行う。

- ・ 現行の I F R S や米国会計基準のガイダンスに沿ったアプローチ（「合理的に保証された（reasonably assured）」又は「合理的に確実な（reasonably certain）」という閾値を用いるアプローチ）。
- ・ 更新オプションの閾値を「50%超（more likely than not）」から「かなり確実な（virtually certain）」又は「契約上の最短リース期間（contractual minimum lease terms）」へ引き上げる。
- ・ オプションを行使する誘因が借手又は貸手にあるようなリース契約のときのみリース資産及び負債の測定にオプションを反映させる。

(d) 変動リース料

変動リース料の会計処理を簡素化するために、次のような可能性について検討する。

- ・ 現在の「期待結果（expected outcome）」アプローチから、「合理的に保証された（reasonably assured）」又は合理的に確実な（reasonably certain）」アプローチ、「かなり確実な（virtually certain）」アプローチ又は、「最良見積り（best estimate）」アプローチのいずれかに変更する。
- ・ 指標又はレートに基づくもののみとし、自分の業績又は自分の使用に基づく変動リース料を範囲外とする。
- ・ 企業の支配が及ばず、従って回避できない変動リース料のみに限定する。
- ・ 変動リース料支払い及びその支払いがどのように認識要求を満たすかに関する開示。

(e) 損益の認識パターン

借手の利用権資産は原資産の償却パターンにあわせて償却されるが、リース料支払負債からは、期間の経過に伴って、トップヘビーで支払利息を認識しなければならないため（負債のアンワインド）、借手の損益は、リース当初に費用負担が大きくなる。この点に強い批判があり、これを現在のオペレーティング・リースと同じような定額による損益認識パターンとすべきとの要望が寄せられている。このため、このような指摘に対応する方法を検討する。

以上

（国際会計基準審議会理事 山田辰己）

* 本会議報告は、会議に出席された国際会計基準審議会理事である山田辰己氏より、議論の概要を入手し、掲載したものである。