

# 2015年3月 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 議事概要

## I. 概要

1. 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議が、2015年3月26日、27日に英国 (ロンドン) で開催された。ASAF 会議の主な内容は、次の通り。

### 2015年3月 ASAF 会議出席メンバー (2015年3月26日、27日 ロンドン IASB) (ASAF メンバー)

組織名	出席メンバー
南アフリカ財務報告基準評議会 (PAFA)	Kim Bromfield
欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)	Françoise Flores 他
英国財務報告評議会 (FRC)	Roger Marshall 他
ドイツ会計基準委員会	Andreas Barckow
スペイン会計監査協会	Ana Martínez-Pina
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)	Clement Chan 他
オーストラリア会計基準審議会	Kris Peach
企業会計基準委員会 (ASBJ)	小野 行雄 他
中国会計基準委員会	Liu Guangzhong 他
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Alexsandro Broedel
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Russell Golden 他
カナダ会計基準審議会	Linda Mezon 他

### (IASB 参加者)

Hans Hoogervorst 議長<sup>1</sup> (ASAF の議長)、Ian Mackintosh 副議長、プロジェクト担当理事、担当スタッフ

### 2015年3月 ASAF 会議の議題

議題	審議時間	参照ページ
資本の特徴を有する金融商品	90分	P. 3

<sup>1</sup> Hoogervorst 議長は、所用 (他の会議への出席) のため、3月26日の会議は欠席した。このため、初日 (3月25日) のセッションは、Mackintosh 副議長が議長役を務めた。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

概念フレームワーク（測定）	2 時間	P. 8
リース	1 時間	P. 12
開示に関する取組み		
基本財務諸表 <sup>2</sup>	1 時間	N/A
重要性	1 時間	P. 15
持分法	1 時間	P. 18
保険契約	90 分	P. 22
IFRS 第 3 号「企業結合」適用後レビュー	90 分	P. 26
収益認識	80 分	P. 32
共通支配下の企業結合	30 分	P. 36
ASAF レビュー	30 分	P. 39

### 今後の日程（予定）

2015 年：7 月 16 日、17 日、10 月 1 日、2 日、12 月 7 日、8 日

### ASAF 会議への対応

2. 今回の ASAF 会議への対応については、企業会計基準委員会のほか、IFRS 対応方針協議会、ASAF 対応専門委員会において検討を行った。

---

<sup>2</sup> 基本財務諸表に関する議論については、報告を割愛させていただく。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

## II. 資本の特徴を有する金融商品

3. 現在、IASB は、「資本の特徴を有する金融商品」をリサーチ・プロジェクトの 1 つとして取り上げている。このプロジェクトは、財政状態計算書の貸方における負債と資本の区分のあり方を検討するもので、現行の要求事項の間の不整合や実務上の問題の解消、概念フレームワーク・プロジェクトへのインプットを目的として進められている。
4. 2014 年 9 月開催の ASAF 会議では、本リサーチ・プロジェクトの範囲について議論が行われた。その中では、主として、負債と資本の区分のあり方を主に定めている IAS 第 32 号「金融商品：表示」について、根本的なレビューが必要である一方、全くの白紙から出発すべきでなく、実務で生じている問題に対応することができるように、IAS 第 32 号の要求事項の基礎となる考え方を提供することを目指すべきとの見解が示された。また、本リサーチ・プロジェクトと概念フレームワークの見直しプロジェクトとの相互関係について明確化をすべきとの発言が示された。
5. 今回の ASAF 会議では、その後の動向も踏まえて、次の点について議論された。

### (1) リサーチ・プロジェクトの進め方と概念フレームワークの見直しプロジェクトとの相互関係

#### (背景)

- 2014 年 10 月 IASB 会議では、本リサーチ・プロジェクトを、IAS 第 32 号の要求事項の改善を中心に作業を進めることを暫定決定している。
- 現在進められている概念フレームワークの見直しプロジェクトは、本リサーチ・プロジェクトの作業を制約せず、場合によっては、概念フレームワークにおける負債・資本の定義の変更につながる可能性があるとしている。
- 但し、IASB は、概念フレームワークの見直しプロジェクトにおいて、財政状態計算書の貸方の表示について、負債と資本の 2 区分を維持することを暫定決定しており、今回の ASAF 会議では、IASB が追加的に考慮すべき選択肢等があるかについて議論がなされた。

### (2) EFRAG によるディスカッション・ペーパーに対するフィードバック

#### (背景)

- EFRAG は、負債と資本の区分に関する IASB のプロジェクトと欧州の関係者の関与を支援する目的で、2014 年 7 月にディスカッション・ペーパー「請求権の分類 (Classification of Claims)」(以下「EFRAG DP」という。)(コメント期限：2014 年 10 月)を公表した。EFRAG DP は、請求権の分類の目的や負債と資本の区分に関する決定を行う際に考慮すべき 4 つの目的(流動性、ソルベンシー、財務業績、特定のクラスの商品の保有者へのリターン)を示したうえで、どのようなプロセスを経る必要があると考えられるかについて見

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

解を示していた。

- EFRAG は、EFRAG DP に対するフィードバック文書を公表しているが、それによると、関係者からのフィードバックでは、EFRAG DP が提示した分類の目的を識別するアプローチは有用であるとの意見があった一方で、現行の 2 区分（負債を積極的に定義し、資本を残余とする）を維持することが概ね支持されていた。
  - 今回の ASAF 会議では、当該フィードバック文書について、EFRAG の代表者から説明がされたうえで、EFRAG DP が提案している 4 つの目的に同意するか、その場合、異なる目的に階層を設けるべきかどうか等について議論がなされた。
- (3) これまでの暫定決定、及び、負債と資本の区分方法の違いがもたらす財務諸表への影響等に関する IASB スタッフによる分析
- (背景)
- これまで IASB は、負債を積極的に定義し負債と資本の 2 区分を維持することを暫定決定している。また、負債と資本の区分は、区分ごとの合計値の表示、ある項目が直接測定される項目か否かの区別、測定の結果が業績に反映されるか、資本内の変動にとどまるかの区別に影響があるとしている。
  - さらに、負債と資本の区分が単一の考え方に基づく場合、その考え方に含まれない特性との間でトレードオフが生じるために、負債と資本の区分以外の方法を用いて項目の特性を描写することが考えられるとしており、今回の ASAF 会議では、その一部は、負債又は資本内の追加的な要求事項で対処可能であることに同意するか等について議論がなされた。

## ASAF 会議での議論の概要

6. IASB スタッフ及び EFRAG 代表者からの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

### (リサーチ・プロジェクトの進め方と概念フレームワーク・プロジェクトとの相互関係)

- (1) 実務上の問題の 1 つは、変動数の株式を発行する取引の取扱いであり、この場合、「変動」の意味を明確にすべきである。取引の中には、株価を基礎とするのではなく、金利やインフレを基礎とするものがあり、これらの変動はさほど大きくないからである。(GLASS)
- (2) IASB では、現行の要求事項を出発点に、実務上の問題や概念の問題に対応していこうとしている。しかしこれまでの経験から考えると、そのアプローチは容易ではない。代わりに、ソルベンシーを表示する目的で、負債として区分する請求権に経済的資源を移転する現在の義

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

務だけでなく、自己の持分を移転する現在の義務が含まれるべきでないかといった点や、希薄化の表示が負債と資本の区分において達成すべき主要な目的に含まれるべきかといった点等を検討し、これらの主要な目的から検討を進めることを強く推奨する。下位の目的を考慮して実務上の問題を解決しようとするれば、複雑性を悪化させることになるのではないか。(FASB)

- (3) IASB スタッフからの説明において、負債と資本の区分と測定との関係について言及があったが、負債と資本の表示が測定を行うか否かの論点とどの程度関連性を有するかについて明らかでない。また、概念的観点から検討を進めないと短期的な対応が更なる不整合を生じさせる可能性がある。(オーストラリア)
- (4) 負債と資本の区分に関して、NCI プットの取扱い等で例外的な取扱いが示されていることを踏まえると、達成すべき目的に着目して検討を行うべきと考えており、流動性やソルベンシーの表示が財務業績の表示よりも重要と考える。財務業績は、損益計算書が提供するものであり、負債と資本の区分とは別の問題である。(PAFA)
- (5) 2点、重要な点がある。1つは、企業の観点と所有主の観点である。IAS 第32号の固定対固定の原則は、実際に影響を受けるのは所有主であり企業ではないため、所有主観において意味を持つものである。2つ目は、連結財務諸表と個別財務諸表といずれの財務諸表を対象として検討を進めるかが重要と考えられる。本来、ソルベンシーに関する有益な情報は個別財務諸表でのみ表せるものであるため、連結財務諸表を前提とする場合、ソルベンシーに関する情報の提供が主たる目的となり得るか。(ドイツ)

#### (EFRAG DP に対するフィードバック)

- (6) 最も印象に残った点は、関係者の回答では EFRAG DP の目的に同意している一方で、2区分アプローチを放棄すべきでないといった矛盾するような回答となっている点である。無区分、又は、2を超える区分としなければ、本来的には、解決策を見いだせないのではないか。(ドイツ)
- (7) 我々は、3区分アプローチは複雑性を増加させると考えており、2区分アプローチで負債を積極的に定義し、資本を残余とするアプローチを支持している。さらに、我々は、4つの目的のうち、流動性、ソルベンシーがより重要であると考えている。(中国、PAFA)
- (8) 議論を聞いている中で、EFRAG DP の4つの目的のすべてを、財務諸表本表のみを通じて達成することはできないと思われた。このため、負債と資本の区分で達成すべき点は何か、財務諸表本表以外の財務報告でどのように他の目的を達成しうるかといった点である。(FASB)

#### (これまでの暫定決定をベースとした IASB スタッフによる分析)

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (9) 資本の項目でも、当初の認識時に、取引価額で直接測定されるものがある。このため、直接的測定と間接的測定は、負債と資本の区分の影響として識別されるものではないのではないのか。(FASB)
- (10) 負債と資本の区分の検討において、個別財務諸表が果たすべき役割はより大きな検討事項として存在する。(EFRAG)
- (11) 現行では、再測定するのは負債であり、資本は再測定しない。現行の財務業績は資産と負債の変動から生じるとしており、構成要素の決め方が財務業績に影響を与えることとなっている。このため、業績として表示するということは、その項目を負債とすることをすでに決定していることと同じである。もし、資本に含めつつ再測定する項目を設けるのであれば、その変動はどこで表示するのか明確化が必要であると考えます。(ドイツ)
- (12) プッタブル金融商品の取扱いは重要なトピックでありながら、長い間、どのように扱うかのコンセンサスが得られていない。定義が困難な例の1つである。(GLASS)
- (13) 我々の地域グループの関係者の大半は、負債を積極的に定義し、残余を資本とするIASBのアプローチを支持している。(AOSSG)

## ASBJの発言要旨

7. 本件について、ASBJから、主に次の発言を行っている。

- (1) 請求権の分類の議論は、それが表面的には財政状態計算書の表示方法に関係するため、企業の流動性や支払可能性に焦点が当たりがちである。しかし、財務諸表の目的で最も重要なのは、企業の最残余の持分の所有者に帰属するリターンを適切に識別することであり、そのために適切な区分を設けることは企業の財務業績の評価に役立つと考える。
- (2) EFRAG DPは、分類によりどのような目的を達成すべきかを明示的に検討している。このような様々な目的の観点から、負債と資本の区分の可能性を検討している点を我々は評価している。これらの目的を達成する観点から、我々は、資本の部の中に小区分を設定するアプローチを支持する。これは、小区分が最残余のクラスに帰属する所有者の資本持分を表すように定義される場合、当該小区分の表示によって、財務諸表の目的の達成に役立つと考えるためである。

## その他

8. 本件について、IASB関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) 今回のプロジェクトを進めるにあたっては、前回のASAF会議等で、IAS第32号の論点に

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

焦点を当てて検討を進めるべきといったコメントを踏まえ、認識されている問題について全く白紙から議論することなく、どのような追加的なツールを用いて対処することが可能かという観点から検討を進めている。このため、検討を進めるにあたって、考慮すべき原則を明らかにすることが有用と考えている。(IASB スタッフ)

- (2) 負債と資本の区分の問題は、財務諸表はどのような情報を伝達すべきか、その情報はどこで伝達されるべきか、という簡単な質問から出発している。私に関心があるのは、財政状態計算書から得ようとする情報は何かということであり、例えば、ソルベンシーは流動性よりも重要なのか、それらは同じ財務諸表で共存できるかどうか、両者に階層がある場合に一方を財政状態計算書本表でなく開示で行うことが考えられるのかどうか、ということである。(IASB 理事)
- (3) 検討を進めるにあたって、現行の取扱いについて、その背景となっていた原則を考えることが重要である。例えば、所謂「固定対固定」の取扱いについて、これが原則なのか例外なのかといった点がそもそも明らかでないため、背後にある原則を検討することで、負債と資本の境界をより適切に描写することが可能となるのではないかと。(IASB 理事)
- (4) EFRAG が提示した負債と資本の区分の目的に全く同意である。但し、ソルベンシーと流動性が併存しうるか、それらの目的が相反するものである場合、どの目的を財政状態計算書で表示し、どの目的を持分変動計算書やその他の開示を通じて情報提供し得るかが重要となるだろう。(IASB 理事)

### III. 概念フレームワーク（測定）

9. IASB は、2013 年 7 月に公表したディスカッション・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（以下、概念 DP という。）に寄せられたコメントを踏まえ、2014 年 3 月より審議を続けており、現在、公開草案化に向けた審議を終えており、2015 年 5 月に公開草案が公表されることが見込まれている。
10. 今回の会議にあたっては、ASAF メンバーによる議論を目的として、IASB スタッフから、概念 DP の審議において提案された測定基礎の記述について、次の領域における IASB の暫定決定に関する当委員会の分析及び予備的見解を示すように依頼された。
  - (1) 測定基礎を歴史的原価又は現在価額に分類することは適切か、それとも、合理的と考えられる別の分類方法はあるか。
  - (2) 適切な測定基礎を識別しているか。
  - (3) 識別している測定基礎を正しく記述しているか。
  - (4) 識別している測定基礎が提供する情報を正しく記述しているか。
11. 上記を受けて、ASAF 会議における議論を促すため、当委員会から、次のペーパーを提出した。
  - (1) 「測定基礎の識別、記述及び分類」（以下「測定ペーパー」という。）
  - (2) 「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」（以下「事業活動ペーパー」という。）
12. 測定ペーパーでは、測定基礎の識別、記述及び分類に関する IASB の暫定決定に対する当委員会の予備的見解を示しており、測定にあたってインプットを更新するか、及び資産又は負債を測定する際に市場参加者の仮定又は企業固有の仮定のどちらを採用するかに基づいて測定基礎を分類する代替的アプローチを提案している。
13. また、事業活動ペーパーでは、企業の事業活動の性質は会計基準設定の様々な側面に重要な影響を与えるものであり、基準設定プロセスを通じて当該性質を首尾一貫して適用するための包括的な記述を概念フレームワークで示すべきという当委員会の予備的見解を示している。

#### ASAF 会議での議論の概要

14. ASBJ 代表者からの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

##### （測定ペーパーについて）

- (1) 測定ペーパーの内容を支持する。同ペーパーは、測定基礎の識別に関する思考プロセスを明瞭

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。



に記述しており、測定のバリエーションは連続的であることを踏まえると、測定基礎の選択にあたって有用と考えられる。(EFRAG、中国、カナダ、PAFA)

- (2) 測定ペーパーの提案に基づき、概念フレームワークに新たな用語を導入する場合、実務に混乱を引き起こすと考えられ、IASB が暫定決定した歴史的原価と現在価値の区分の方が良いのではないか。また、同ペーパーで示された視点は、測定基礎というよりは測定技法を整理するものであるように見える。概念フレームワークでは、よりハイレベルな検討をすべきではないか。(AOSSG、オーストラリア、中国)
- (3) どのような場合に市場参加者の仮定又は企業固有の仮定を使用するかを識別することは重要である。(EFRAG)
- (4) 測定基礎を決定する際に考慮すべきプロトコルを設けるべきという提案に関して、基準設定において測定基礎をどのように選択するかについて、概念フレームワークに明示的に記述することは有用と考える。(ドイツ)
- (5) 歴史的原価が何を意味するかについて、十分に理解が共有されていないため、IASB が歴史的原価の意味を明確にすることを期待する。(オーストラリア)
- (6) 購入市場と売却市場の-marginが異なる場合等において入口価値と出口価値の分類は重要になることから、測定基礎の区分にあたってこの点を全く考慮しない点については同意しない。(EFRAG、FASB、英国、オーストラリア)
- (7) 歴史的原価の検討にあたって、いつ、どのような範囲で取引コストを含めるべきかについて検討すべきである。(FASB)
- (8) 概念フレームワークにおいて、測定基礎に関する議論をハイレベルなものにすべきという主張に賛成する。(中国)
- (9) 観察可能な取引価格がない場合に、歴史的原価モデルにおいて将来キャッシュ・フローを割り引く場合もあれば、割り引かない場合もあり、また割り引く場合においても、割引率をいつどのように見直すかが明確になっていないため、体系的に検討する必要がある。(FASB)

#### (事業活動ペーパーについて)

- (10) 測定において、富の価値を表現すべきと考えられる。事業活動ペーパーでは、企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎の選択を検討しているが、企業の財務業績の報告の観点と企業の財政状態の報告の観点から測定基礎は異ならないのではないか。(オーストラリア)
- (11) 事業活動それ自体に着目するのか、あるいは事業活動の目的に着目するのか不明であり、企業の事業活動の真の意味を十分に理解できなかった。また、価格変動から正味の収入を得ること

を目的とする事業活動だけでは、IAS 第 40 号「投資不動産」において公正価値測定が要求される投資不動産の一部が捕捉されないことから、区分の範囲が狭すぎるのではないか。(中国)

(12) 測定基礎の識別、記述及び分類よりも、測定基礎をどのように選択するかがより重要な論点と考えている。このため、IASB は、どのように測定基礎を選択するかに関するガイダンスを概念フレームワークに含めるべきである。但し、EFRAG で議論した中では、事業活動の区分のあり方とその分析については必ずしも全面的な支持はされておらず、更なる検討が必要と考えられる。但し、財政状態と財務業績について、利用者の意思決定に最も関連があるものに着目すべきと主張しており、財務業績に焦点を当てて検討を行うことを支持する。(EFRAG)

(13) 企業の財政状態の報告で目的適合性のある測定基礎が、財務業績の報告で目的適合性のある測定基礎と異なる場合があり得ると考えている。シナジー効果を期待して資産を保有する場合、歴史的原価による測定が適切と考えられるほか、経営者が行動を変える内部及び外部の制約がある場合には、歴史的原価で測定すべきであるが、このような制約がない場合、現在価額が適していると考えられる。ASBJ の事業活動ペーパーと異なり、事業活動の変更に対する制約の有無を鍵としているのは、財務報告の目的に受託責任が含まれるためであり、資産及び負債を有効に管理しているかを明らかにする必要があると考えるためである。(FASB)

(14) 事業活動ペーパーによると、事業活動が変わらないものであるかのように感じられるが、企業の事業モデルは連続的に変化するものであり、動的なものである。(FASB、AOSSG)

(15) 事業活動ペーパーの考え方は、当初認識の時点で、事業活動のあり方に応じて測定基礎が決定されるべきことを示唆しているものと理解する。このような考え方は、製造業では概ね適切に機能すると考えられるが、複数の目的で資産を保有し、当該目的自体も変化する金融サービス業などのサービス業では、この考え方を適用するのは難しいのではないか。(ドイツ、中国)

(16) 概念フレームワークにおいて、事業モデルの考え方は検討の優先順位が高いと考えており、当ペーパーの考え方を強く支持する。(英国)

(17) 事業活動ペーパーでは、測定基礎の選択にあたり、事業モデルが目的適合的な要素とされているが、これは最も重要な単一の要素ではなく、考慮すべきその他の要素があるのではないか。(中国、オーストラリア)

## その他

### (測定ペーパーについて)

15. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

(1) 測定基礎の分類に新しい用語を導入する場合、混乱を生じさせる可能性があるため、一般的な用語を使用すべきであり、インプットの更新の程度による分類は支持しない。また、

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

減価償却は見積りを毎期見直すことであり、減価償却後残高についてインプット要因を更新しない（ロック・イン）分類に区分することに賛同しない。さらに、測定の章をどの程度詳細なものとするかについて、ボードの中でも意見が分かれている。ASBJ から提案される測定基礎の選択する際のプロトコルは概念フレームワークと基準の中間に位置するもので、どこで記述するのか、議論となり得る。（IASB 理事）

- (2) 概念フレームワークは、基準が存在しない場合に作成者が参照する際の役割や、基準設定主体が基準設定において使用する役割などがあるが、どのような役割を意識するかで結論が変わることを念頭に置く必要がある。また、減損損失の認識は、固定されたインプットを更新することであり、減損後の帳簿価額を固定されたインプットに基づく測定値に分類することに違和感がある。（IASB 理事）
- (3) 現在、歴史的な原価と現在価額の 2 分類だけであり、中間分類を設けていないが、公開草案に対するフィードバックを踏まえ、異なる測定基礎を記述する際に、市場参加者の仮定又は企業固有の仮定の視点を反映すべきか否かを検討したい。（IASB スタッフ）

#### （事業活動ペーパーについて）

16. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) 事業活動の性質は、原価か現在価値のどちらに焦点を当てるか決定する際に目的適合的であり、重要な考え方である。しかし、提案では多くの負債の現在価値を更新しない結果となり、IAS 第 19 号や IAS 第 37 号の規定から乖離しているため、最終的な結論は支持しない。常に損益計算書に対する変動性を懸念しているが、その解決策は、その変動性を認識しないのではなく、どのように表示すべきかではないか。（IASB 理事）
- (2) 事業活動の性質が、測定基礎の選択において重要であることは公開草案でも示しているが、測定基礎の選択における唯一の考慮要素であるかは明確でない。（IASB スタッフ）

## IV. リース

17. IASB は、2013 年 5 月に公表した改訂公開草案「リース」(以下「2013 年 ED」という。)に対して寄せられたコメントを踏まえ、IAS 第 17 号「リース」の改訂に向けた審議を FASB と共同で行ってきた。これまでの審議の結果、IASB 及び FASB (以下「両審議会」という。)は、審議をほぼ終えており、2015 年 3 月の IASB 会議において、投票手続に進むための承認が行われている。
18. 今回の ASAF 会議では、IASB スタッフより、残された論点は適用日のみであるほか、影響度分析の内容(案)に次の項目が含まれることを予定している旨について説明されたうえで、影響度分析に含まれるべき内容、及び、IASB が今後最終化されるまでの期間(6 か月から 9 か月)の間に関係者とのようにコミュニケーションを行うべきかについて議論がなされた。

### (影響度分析に含まれる予定の内容)

- (1) 新しいリース会計の要求事項の概要
- (2) 新しい要求事項が報告される情報に与えられられる影響
- (3) 最も影響を受ける可能性がある企業についての情報
- (4) 新しい要求事項により発生する可能性の高い便益
- (5) 新しい要求事項を適用することにより発生する可能性の高いコスト(初度適用のコスト及び継続的なコスト)
- (6) 主要な財務指標への考えられる影響
- (7) 新しいリース基準が借入コスト及び融資の特約情報や規制上の資本要求に与えられられる影響

### ASAF 会議での議論の概要

19. IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

- (1) EFRAG ボードでは、影響度分析に関心が示されており、影響度分析を十分に行うことを支持する。両審議会が異なる借手の会計モデルを採用した中で、両者の影響を理解するために分析が行われることは有用である。また、新基準はリース業界に負の影響を与えるという主張や中小企業の資金調達に影響を与えるとの主張も聞かれる。その主張に対応するためにも、このような影響分析を行うことは有用であろう。(EFRAG)
- (2) 影響度分析について、FASB も IASB と協力して取り組んでいきたい。IFRS と米国会計基準との

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

間に差異はあるが、幅広いリースのポートフォリオを有する企業にとっては、いずれの会計基準を採用しようとも、両基準間で結果となる財務情報に大きな差異はないであろうと考えている。(FASB)

- (3) 関係者とのコミュニケーションや影響度分析は重要ではあるが、こうした作業に多大な労力を投入することによって、IASB スタッフが最終基準を明確かつ簡潔にするための作業に支障を来さないようにすることが重要である。(英国)
- (4) 影響度分析では、作成者がどのような変更が起こるかを理解できるようにするために、現行基準と新基準を比較して追加的にどのような情報が必要となるのかを識別するような分析が有用であろう。(カナダ)
- (5) 影響度分析については、リース市場に与える影響、例えば、短期リースと長期リースの選択、資産の購入とリースの選択による影響などを行うべきである。また、IASB モデルと FASB モデルが企業の財務業績に与える影響について比較を行うことも有用である。(中国)
- (6) 全般的に我々の関係者は提案されている影響度分析の項目に賛成していると考えている。影響度分析には、利用者が将来キャッシュ・フローの評価を行う際に新リース基準による情報がどのように用いられるかという点のほか、資産の購入とリースの選択による影響、リースの契約条項の変更による影響なども挙げられよう。(AOSSG)

## ASBJ の発言要旨

20. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- (1) 我々は、リースの会計基準の改善を目的として両審議会が長期にわたり多大な労力を費やしてきたことを高く評価している。しかし、リース取引の特性を考慮し、我々は、両審議会の間でリースの会計基準についてコンバージェンスが達成されるべきであることを強く主張してきた。
- (2) 日本の関係者からは、両審議会の間でコンバージェンスが達成されていないことに失望しているとの見解がなお聞かれており、この点については我々も見解を共有している。このため、両審議会の間でコンバージェンスが達成されていないことにより生じるコストの影響について影響度分析に含めることが適切と考えられる。

## その他

21. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (1) IASB と FASB は完全にコンバージェンスが達成された基準を公表できない可能性があるものの、両審議会が依然として協働する必要があることは明らかである。(IASB Mackintosh 副議長)
- (2) 暫定決定の多くは両審議会によってなされたものであり、また、測定の多くは 2013 年の公開草案から変更されていないことから、大部分のセクションでは文案作成は簡単であろう。特にリースの定義のような判断を要するところや変更を行うところにとりわけ注力して文案作成を行う予定である。(IASB スタッフ)
- (3) リース会計基準の改訂によって、資産の購入に関するコストが上昇するかもしれないという分析も一部から示されている。(IASB 理事)

## V. 開示に関する取組み

22. IASB は、財務諸表における開示の有効性を改善することを目的として、開示に関する取組みを行っている。当該取組みには、現行基準の適用のあり方を改善することを目的としたプロジェクト、及びより広範な検討を目的とする調査研究プロジェクトの双方が含まれているほか、現行基準における表示及び開示の原則及び要求事項をどのように改善できるのかを検討する継続的活動も含まれている。
23. 今回の ASAF 会議では、調査研究プロジェクトである開示原則（基本財務諸表の定義等）及び重要性プロジェクトについて議論された。このうち、重要性プロジェクトに関する ASAF 会議における議論の概要を以下について記載する。
24. 今回の ASAF 会議では、重要性の適用に関するガイダンスとして実務記述書（案）が事前に配布され、重要性プロジェクトの現在の状況についてアップデートが行われたうえで、次の点について議論がなされた。
- (1) 実務記述書において明らかにすべきその他の論点はあるか
  - (2) 提案した実務記述書の内容に関して、その他のコメントはあるか

### ASAF 会議での議論の概要

25. IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

- (1) 重要性の定義は既に概念フレームワークに記述されているため、実務記述書は全体的にもう少し簡潔にすべきではないか。監査上の重要性に関する記述については、異なる視点を提供することができるようになるため、これを含めるべきと考える。(AOSSG)
- (2) 実務記述書の公表により達成すべき目的を明確にすべきである。また、実務記述書が想定する利用者が明確ではない。例えば、最高財務責任者が重要性について理解するために実務記述書が役立つかどうか不明である。(英国)
- (3) 実務記述書の公表によって対処しようとしている課題について、IASB 関係者からも 2 つの異なる内容が示されている。実務記述書の公表によって、関係者の意思決定のあり方を変えようとしているのか、現行基準で記載されていることの理解を向上させようとしているのか。意思決定のあり方を変えようとしているのであれば、基準自体を変更すべきではないか。(FASB)
- (4) 重要性の適用に関するガイダンスを示すのであれば、実務記述書ではなく、基準書に含めるべきである。(ドイツ)
- (5) 欧州の各国基準設定主体からは、強制力のないガイダンスとすべきという点、及び、デュー・

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

プロセスを経るべきという点については一致して支持が示された。但し、実務記述書という形式については、違和感がある。(EFRAG)

- (6) 実務記述書案に記載されている小さな金額でも重要性があるかもしれない例示は、チェック・リストとして使用される恐れがある。(英国)
- (7) 重要性の適用方法、及び重要性の適用における判断方法に関する実務的な例示を実務記述書に含めるべきである。また、IFRS では、重要性について多くの異なる用語が使用されているが、翻訳上、これらの用語の相違を示すことが困難である。このため、実務記述書において、これらの用語の意味を明確にすべきである。(中国)

## ASBJ の発言要旨

26. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- (1) 草案において記述された内容の多くは、教育的な性質のものであり、我が国の関係者の多くは、草案の内容から判断すると教育文書がより適した方法であると考えており、実務記述書という形態が適した方法であるとは考えない。教育文書とした場合でも、公開草案の公表が禁止されているわけではなく、公開の協議プロセスを経て、教育文書を公表できると考えられる。このため、利用者が性格を容易に理解できるように、IASB が文書の形態を変更することを再検討することを提案する。
- (2) 提示されている実務記述書（案）は、重要性の概念が意図したとおりに適用されていないという実務上の懸念を明らかにするのに十分に適した内容となっていないのではないかと。開示に関する取組みは、当初、多くの重要性のない情報が、重要な情報を覆い隠すという懸念に対応して開始されたと理解している。しかし、現在の実務記述書の内容では、重要でないとは言えない開示項目が開示されていないリスクを軽減するための新たなチェック・リストとして使用される恐れがある。
- (3) したがって、記述や例示が当初の懸念との関係で役立つかどうかの観点から、IASB が実務記述書に何を含めるべきか検討し、メッセージが利用者により明確に伝わるように文書をより簡潔にすることを提案する。このため、我々は、IASB スタッフのペーパーにおいて記述されているような特定の例示を追加することは提案しない。

## その他

27. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) 実務記述書の目的は、重作成者、監査人、規制当局等の行動の変化をもたらす、重要性の

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。



理解を向上させることである。(IASB スタッフ)

- (2) 監査人サイドと協議した際には、特段の異論は示されなかったが、本日の議論では、監査人による重要性に関する記述については混乱する可能性があるという見解が示された。(IASB スタッフ)
- (3) ガイダンスの方法として、強制力のないものにすべきという見解が示されたほか、デュー・プロセスを要求することを支持する意見が聞かれた一方、ガイダンスの形態に関しては、教育文書にすべきという見解や基準の一部とすべきという見解を含め、異なる見解が聞かれたと理解した。(IASB スタッフ)
- (4) 実務記述書の内容については、これをより簡潔にすべきという見解があった一方、実務的な例示をもう少し織り込むべきという意見が聞かれたと理解した。(IASB スタッフ)
- (5) 本日の議論において、デュー・プロセスを経るべきという点については見解が一致していたが、どのような形式が良いかについては様々な見解が示されたほか、内容については実務的な事例を含めるべきという意見や一部の記述について削除すべきという意見が聞かれたと理解した。(IASB スタッフ)

## VI. 持分法

28. IASB は、持分法のリサーチ・プロジェクトを開始している。今回の ASAF 会議では、これに関連して、IASB スタッフにより、同プロジェクトの進め方(案)について説明がされた上で、ASAF メンバーによる議論が行われた。IASB スタッフより説明された主な内容は、次の通り。

### (IASB スタッフより示されたプロジェクトの進め方(案))

29. 持分法のリサーチ・プロジェクトを次の2つのプロジェクトに分けることを提案する。

- (1) **短期プロジェクト**：IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の要求事項を簡素化することにより、適用上の論点に対処する。
- (2) **長期プロジェクト**：(関連会社及び共同支配企業に対する投資を含む) 投資者が支配を有していない企業への投資の財務報告について、より基礎的な検討を行う。

30. 前項のほか、個別財務諸表上の子会社投資に対する持分法を、擬似連結(pseudo-consolidation) (又は一行連結) とすることを提案する。

### 短期プロジェクト

31. IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の企業集団の定義を前提とすると、関連会社及び共同支配企業は企業集団には含まれない。共同支配企業及び関連会社が支配されておらず、企業集団の一部ではない場合には、投資者、共同支配企業及び関連会社間の取引を消去することが妥当かどうかについて疑問が示されている。このため、短期プロジェクトでは、次の項目をレビューすることが考えられる。

- (1) 未実現利益の相殺消去の必要性 (アップ・ストリーム及びダウン・ストリームを含む)
- (2) 一貫した会計方針の要求
- (3) 関連会社及び共同支配企業の減損
- (4) 相互(reciprocal)取引

### 長期プロジェクト

32. 長期プロジェクトでは、(関連会社及び共同支配企業を含む) 非支配投資の財務報告に関連した幅広い論点に対処する。このプロジェクトでは、次の点について検討を行うことを予定している。

- (1) 目的適合性を有する適切な測定基礎を確立すべきか(または、持分法を存続させるべきか)
- (2) 持分法を存続させる場合、「重要な影響力」の概念が必要かどうか、又は、持分法が全ての非支配持分に適用されるべきか

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

## ASAF 会議での議論の概要

33. IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

### (短期プロジェクトと長期プロジェクト)

- (1) 短期プロジェクトとして、実務上の課題に対処する方向性を支持する。しかし、長期プロジェクトとして根本的な検討を行うことを支持しない。(EFRAG)
- (2) プロジェクトを2つのステップに分けることを支持しない。プロジェクトでは、まず、基礎的な概念を明らかにしてから、実務上の課題に対処すべきである。(カナダ、中国、AOSSG)
- (3) 持分法を測定基礎と位置付けて一部の連結手続に類似した手続きが不必要となったとしても、国によっては、投資先から、持分法を適用するための IFRS に基づいた情報が入手できない場合があることが想定される。このような場合に、これらの投資先に対して重要な影響力を有するといえるのかという論点に戻る可能性がある。(PAFA)
- (4) 持分法の概念的根拠は明確ではないが、持分法自体は幅広く受け入れられている。概念的根拠の明確化は長期(15年程度必要か)に及ぶことが想定されるため、実務上の課題に対処するために、持分法を2つのステップに分けて短期的な対応(5年未満をイメージ)を行うことを支持する。(英国、ドイツ)
- (5) 持分法が一行連結だとすると、支配の概念と不整合を来すことになる。このため、持分法は一行連結ではないということをサポートする。ただし、持分法の適用を存続させるのであれば、持分法が、原価又は公正価値による測定よりもより良い測定方法であることを明らかにすべきである。(FASB)
- (6) 支配の概念から、持分法を一行連結ではなく測定基礎とすることを支持する。ただし、持分法か公正価値かの選択では、公正価値による測定を支持する。(オーストラリア、PAFA)

### (子会社投資に対する持分法)

- (7) 子会社については、支配しているため、個別財務諸表上の子会社への持分法を一行連結とすることを支持する。(EFRAG、FASB)
- (8) 個別財務諸表上の子会社への持分法を、持分法と呼称しないことを提案する。(FASB)

## ASBJ の発言要旨

34. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

### (短期プロジェクトと長期プロジェクト)

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (1) 我々は、持分法に関して、概念上の課題とともに、解決すべき適用上の課題がある旨を認識している。
- (2) しかし、短期的な対応として提案されている項目には、未実現損益の消去の要求事項を維持するか否かといった項目も含まれており、こうした点について検討するうえでは、持分法について概念的な整理を行うことが必要と考えられる。このため、短期的な対応と長期的な対応とに区分する提案については支持しない。
- (3) また、今後、包括的な検討を行うにあたって、我々は、次の点について留意したうえで、個別の論点について検討を行うことが重要と考えている。
  - ① IFRS において定められている「企業集団」の概念を維持することが適切かどうか
  - ② 持分法が、純粹な「一行連結」なのか、或いは、「測定基礎」の一種と位置付けられるべきか
  - ③ 持分法投資損益が概念フレームワークにおける純利益の位置づけとの観点から、どのように整理しうるか
  - ④ 持分法の適用について、「重要な影響力」又は「共同支配」の存在自体でその他の非支配投資と異なる会計処理を必要とさせる要因か、或いは、「重要な影響力」又は「共同支配」の存在がなくても、持分法の適用に必要な情報が得られることを前提として、そもそも非支配投資全般に対する適用に有用性を有するか

#### (子会社の個別財務諸表上の持分法会計)

- (4) IASB スタッフから示されているように、連結財務諸表における関連会社及び共同支配企業に対する持分法の適用と個別財務諸表における子会社に対する持分法の適用について明確に峻別したうえで、検討を行おうとする方向性を支持する。また、本件について検討を行うにあたっては、個別財務諸表の意義についても留意することが必要と考えられる。

## その他

35. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) 持分法を短期プロジェクトと長期プロジェクトに分けることに対して、様々な見解が聞かれたが、プロジェクトを2つに分けるべきでないという見解が多く聞かれたように理解した。
- (2) 子会社の個別財務諸表上の持分法については、連結財務諸表における関連会社や共同支配企業に対するものと別個に検討すべきという提案について概ね支持が示されたと理解し

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

た。明瞭化のために、異なる名称を付すことも含めて検討したい。

## VII. 保険契約

36. IASB は、2013 年 6 月に公表した改訂公開草案「保険契約」（以下「改訂 ED」という。）に寄せられたコメントを踏まえ、2014 年 1 月より再審議を継続している。今回の ASAF 会議では、次の 2 項目について議論がされた。

- (1) ASBJ ペーパー「保険契約:未稼得利益の表示に関する OCI の使用」及びこれに対する IASB スタッフからの回答
- (2) IFRS 第 9 号の強制適用日と現在検討中の保険契約基準の強制適用日が異なることが想定されることを踏まえての移行時における追加の救済措置

37. 上記のうち、前項(1)に記載した点について、ASAF 会議における議論の概要を以下について記載する。

38. ASBJ ペーパー「保険契約:未稼得利益の表示に関する OCI の使用」の概要は以下のとおりである。

- (1) CSM の性質を概念フレームワークにおける負債の定義との関係で検討すると、企業は第三者に未稼得利益を移転する債務を負っていないため、負債の定義に該当しない。
- (2) CSM が財政状態を報告する観点から目的適合性がある測定と財務業績を報告する観点から目的適合性がある測定との差額のため、有配当契約か無配当契約かに係わらず、これをその他の包括利益（OCI）として会計処理し、財政状態計算書上はその他の包括利益累計額（AOCI）として表示すべきである。

39. これに対し、IASB スタッフは、ASBJ の主な主張を概ね下表左欄のとおり纏めたうえで、概ね右欄のとおり回答している<sup>3</sup>。

ASBJ の主張	IASB スタッフの回答
CSM は負債の定義を満たさず、したがって、負債として表示すべきではない。	CSM は保険契約負債の測定の 1 つの構成要素である。保険契約は、全体として、現行及び提案されている概念フレームワークの負債の定義を満たす。
保険契約負債の一部として表示される CSM は IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項と整合していない。	当初認識において CSM を保険契約負債の測定に含めることは、IFRS 第 15 号に準拠して、負債に原価ベース測定を使用することと整合的である。

<sup>3</sup> この表は、ASBJ の主張に対する IASB スタッフの回答を纏めたものであるが、「ASBJ の主張」とされているものの中には、ASBJ の主張を必ずしも正確に記載していないものがある。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ASBJ の主張	IASB スタッフの回答
OCI は、財政状態を表す観点で目的適合的な測定値と財務業績を表す観点から目的適合的な測定値が異なる場合に使用される「連結環」である。連結環としての OCI は、当初認識においても発生する。	当初認識において企業は契約上のいかなるサービスも提供していないので、保険契約の当初認識において CSM は収益 (income) ではない。
利益を生むことが見込まれる契約を認識すると直ちに資本が増加することになる。デット・エクイティ・レシオの計算や健全性報告の目的のためには、AOCI を資本の別の区分とすべきである (企業の所有者に帰属すべき区分以外に分類する)。	CSM を資本に含めることは、資本を資本保有者の報告日現在の残余の権利と定義している IFRS と不整合である。
純損益は、ある会計期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果を包括的に示すものである。	純損益を当該期間の企業の不可逆な成果と見ることは、純損益を当該期間の業績の主要な情報源と記載している今後公表予定の概念フレームワーク公開草案 (ED) と不整合である。保険契約の文脈のなかでそのような考え方を適用していくことは、実務上困難である。

### ASAF 会議での議論の概要

40. ASBJ 代表者及び IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから主に次のような意見が示された。

- |   |
|---|
| <p>(1) IASB スタッフの考え方に近い。なお、当初認識時の利得・損失に関しては、IFRS 第 9 号 (認識して、繰り延べている) と IFRS 第 15 号 (認識しない) で処理が異なるケースがある。個人的には保険契約の処理は IFRS 第 15 号の処理にあわせるべきと考える。何故、IFRS 第 9 号では異なる取り扱いをしたのかを明確化すべきではないか。(ドイツ)</p> <p>(2) 収益を繰り延べて負債として認識することは、保険契約においては適切と考える。他の IFRS でも同様の取り扱いを行っている。一方、収益を繰り延べることは概念フレームワークとは正確には整合しないので、この点に関して概念フレームワークを変更する必要があるのではないか。(英国)</p> <p>(3) EFRAG の保険作業グループで議論したところ、誰も ASBJ の提案を支持していなかった。理由は、主に IASB スタッフの回答に記載されているとおりである。提案されている保険会計はうまくできており、解決すべき問題点があるのであれば、それは、概念フレームの修正で対応できる</p> |
|---|

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

のではないかと。利用者は、仮に、全てを OCI に表示することになった場合でも、CSM の異動表と（旧）OCI の異動表の双方が必要であると主張していた。また、作業グループメンバー全員が、保険契約の会計基準を早く最終化することを望んでいた。（EFRAG）

- (4) ASBJ 提案を支持しない。CSM は、待機債務と位置付ければ、それは AOCI ではなく、負債で認識することになるのではないかと。（オーストラリア）
- (5) 多くのメンバーは、CSM を負債に表示すること（IASB スタッフ提案）を支持していた。但し、あるメンバー（韓国）は、主として移行時点のインパクトを考慮すると、ASBJ の提案は魅力的と考えた。（AOSSG）
- (6) CSM を負債に表示する IASB スタッフ提案を支持する。保険契約の最終化を遅らせるコストは、潜在的な不整合に対処することよりも、はるかに甚大と考える。（GLASS）
- (7) CSM を負債に表示する IASB スタッフ提案を支持する。（中国）

## ASBJ の発言要旨

41. IASB スタッフが纏めたアジェンダ・ペーパー（ASBJ の主張と IASB スタッフの回答の対比表）に関して、IASB スタッフ側に誤解があると思われる点を中心に、主に次のとおり補足説明を行った。

- (1) 履行キャッシュ・フローと CSM は、財務諸表上、保険契約負債として合算して表示されるが、別個の会計単位とされており、別個の会計処理が要求されている。このため、両者を合算して捉えて負債として表示することは適切でないと考えられる。
- (2) IASB スタッフによる ASBJ ペーパーの説明では、ASBJ は CSM が IFRS 第 15 号と整合していないと主張しているとされているが、ASBJ ペーパーでは、そもそも IFRS 第 15 号との整合性は必要でないとされており、我々の見解について一部誤解があるものと考えられる。
- (3) 概念フレームワークでは、income は、当期における経済的便益の増加（資本参加者との取引によるものを除く）とされており、契約上の財・サービスの提供を行ったか否かという事実とは無関係に決められている。一方、純損益を認識するか否かに関しては、財・サービスの提供を行ったか否かが関係する。
- (4) 我々は、一般目的の財務報告と監督上必要な財務情報とでは目的が相違するため、両者が常に一致すべきとまでは考えていない。
- (5) IASB スタッフは、ASBJ は保険契約における純損益の認識時期を不可逆かどうかで判定するように主張しているが、それは不適切であると反論している。しかし、我々は、今回のペーパーにおいて、未稼得利益を表象するとされている CSM を負債でなく、AOCI として表示することを

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。



提案しているだけで、純損益に認識する金額については議論していない。

## その他

42. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) Income を認識するかどうかは、当期における資産の増加又は負債の減少がドライバーであって、契約上の財・サービスの提供を行ったか否かという事実とは無関係に決められているとの ASBJ の主張は、貸借対照表会計であり、驚きである。(IASB Hoogervorst 議長)
- (2) ASBJ 提案は、投資成績が悪いときに、CSM (負債) が減少して、貸借対照表がよく見える (デット・エクイティ比率が改善する) という直感に反した事態を回避できると言う点で、メリットはある。この点を除けば、ASAF メンバーの発言に満足している。(IASB Hoogervorst 議長)

## VIII. IFRS 第 3 号の適用後レビュー

43. IASB は、IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー（PIR）を実施している。今回の ASAF 会議では、これに関連して、ASBJ 代表者及び IASB スタッフから、PIR に関して現在行われている次の取組みについて説明がされた上で、ASAF メンバーによる議論が行われた。

- (1) ASBJ、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）、イタリア会計基準設定主体（OIC）：ディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか」に対するフィードバック
- (2) IASB スタッフ：発見事項及び次のステップ

44. 上記のうち、IASB による適用後レビューに関する説明の主な内容は、次の通り。

### （IASB：発見事項及び次のステップ）

45. IFRS 第 3 号の PIR において受け取ったフィードバック及び学術論文のレビューから得られた証拠を考慮して、IASB は、2015 年 2 月の会議において、次の論点をリサーチ・アジェンダに追加することを決定した。なお、(1) から (3) は相互に関連している。

- (1) IAS 第 36 号「資産の減損」の減損テストをどのように改善すべきか
- (2) のれんの事後の会計処理（減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの利点の比較を含む）
- (3) ブランドや顧客関係等の無形資産の識別と測定
- (4) 事業の定義をどのように明確化すべきか

46. 次のステップでは、前項の項目について、以下の検討を含めることを検討している。

- (1) **IAS 第 36 号の減損テストの改善**—のれんの償却が再導入されるかどうかに関わらず、検討を行う。IAS 第 36 号を改善するにあたって、幅広いアプローチを検討する。
- (2) **のれんの事後の会計処理**—現在、減損のみのアプローチにより提供されている情報を失うことなしに、のれんの会計処理のコストを下げるのが可能かどうか、また、どのように可能かどうかについて調査を行う。これには次の検討が含まれる。
  - ① 減損のみアプローチ（特に減損テスト）に対して寄せられた懸念について、どのような改善により対処することが可能か
  - ② 現在、減損のみアプローチにより提供されている情報を損なうことのない償却方法（例えば、逦増償却法（increasing balance method））を開発することにより、償却及び減損モデルを修正するかどうか

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (3) **無形資産の識別と測定**—特定の無形資産をのれんに含めるかどうかに加えて、企業結合で通常取得する無形資産の種類及びこれらの資産の測定の目的に関する追加的なガイダンスを提供可能かどうかについて検討を行う。
- (4) **事業の定義の明確化**—どのように事業の定義及び関連する適用指針を明確化すべきかについて検討すべきかについて検討を行うほか、会計処理の相違を軽減することが可能かどうか、又それほどのように可能かについて検討を行う。

### ASAF 会議での議論の概要

47. ASBJ 代表者及び IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

#### (米国基準とのコンバージェンスについて)

- (1) 企業結合会計基準に関する IFRS と米国会計基準とのコンバージェンスについては、これを維持することが望ましいと考えている。(英国、EFRAG、カナダ)
- (2) FASB が前回審議を行った際、IASB においても本件について PIR が行われていることを踏まえ、FASB のボードメンバーの過半数は、IASB における検討の状況を見極めたうえで、審議を行うべきと考えていた。今般、IASB が 4 つの項目をリサーチ・アジェンダに追加したことを踏まえ、IASB と緊密に連携しつつ、FASB は検討を行う時期及び方法を決定していくことが考えられる。(米国)
- (3) FASB と IASB が共同で検討を行っていく上で、ASAF 会議の場を活用することが有効ではないか。(EFRAG)

#### (4 つの項目の検討の進め方について)

- (4) (リサーチ・アジェンダとして挙げられている) 4 つの項目は、事業の定義を含めて、相互に関連しているため、これらの項目を同時の検討することが適当である。(FASB、カナダ)
- (5) 重点項目のうち、基礎的な論点について、包括的に、長期でリサーチを行っていく一方、多くのリサーチを必要としない項目 (例えば、段階取得) については、短期で修正を行っていくことが良いのではないか。(英国)
- (6) 利用者は減損のみアプローチを選好している。まず減損アプローチの簡素化を検討した上で、必要に応じて、代替的なアプローチを検討することが適当ではないか。(カナダ、オーストラリア、スペイン)

#### (重点項目について)

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (7) 米国では、企業結合に関する適用後レビューの結果、IASBと同様の項目を特定している。ただし、米国では、(リサーチ・アジェンダとして挙げられている)4つの項目のほか、条件付き対価の測定及び測定期間中の新たな情報を入手した場合の遡及修正についての検討を行っている (FASB)
- (8) 米国では、事業の定義を満たすかどうかについて、どのような種類の資産を購入するのか、資産が特定できるのかどうか、経営者の意図を考慮に入れて決定することを検討している。(FASB)
- (9) 事業の定義の明確化は、のれんの事後の会計処理と同程度に重要性が高いと考えている。事業の定義を明確化するとともに、事業の会計処理と資産の取得の会計処理の差異を減少させることにより、事業かどうかの判断にかかる緊張感を軽減させることが可能となるほか、企業結合後の会計処理の論点を解決するのに役立つかもしれない。(カナダ)
- (10) IASB スタッフから示されている重点項目については、4つの項目のほか、その他の項目についても同意する。特に利用者からは、被取得企業の企業結合後の業績に関する情報が、必ずしも体系的に提供されていないと聞かれる。情報ニーズがどのように改善されるかについて、実務的な観点から検討を行うことを勧める。(EFRAG)
- (11) のれんの事後の会計処理については、無形資産の識別を含めて、企業結合日 (day1) の会計処理を検討することによって、企業結合日後 (day2) の会計処理の検討が容易になる可能性がある。(ドイツ)
- (12) 利用者からは、企業結合からシナジーが生じることが期待されるかどうか、また、どのように数値化されるかについて関心があると聞かれる。のれんの会計処理を検討するにあたっては、シナジーがどのように数値化されるべきかについて開発を行っていくことが有効ではないか。なお、作成者からは、シナジーは、被取得企業が既に有しているシナジーのみから生じるとは限らないと聞いている。(ドイツ)
- (13) シナジーは、コスト削減等によっても生じる。このようなシナジーは償却することが適当かもしれないが、基準化は容易ではない可能性がある。(英国)
- (14) のれんの事後の会計処理を検討するにあたっては、以下によってのれんが取得日において過大表示されている結果、減損が発生しやすくなっている問題を検討した方が良い。(中国)
- ① 取得対価の測定日の定め (株式を対価とする買収を行う場合、企業結合の合意日から企業結合日までの株価の変動が対価の算定に織り込まれる。)
  - ② IAS 第 38 号「無形資産」による認識要件を満たさない無形資産の範囲 (特に IT 企業が買収を通じて取得を行っている無形資産のうち、無形資産の認識要件を満たさないものが多

く存在する。)

- (15) 減損テストの改善を検討には、減損テストの頻度、CGU の範囲、IFRS 第 13 号「公正価値測定」における最有効使用の前提との関連及び使用価値と公正価値の仮定の整合性などを含めた方が良い。(オーストラリア)

(学術文献レビューについて)

- (16) IASB スタッフがレビューした学術文献をレビューしたが、学術文献で示されている結果には制約<sup>4</sup>を含んでいるため、(IASB スタッフによって示されている)学術文献のレビューの結果をそのまま基準設定で考慮することには疑問がある。(GLASS)

### ASBJ の発言要旨

48. 本件について、ディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか」に対するフィードバックについては、資料作成者の立場から説明を行ったほか、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(基準設定プロジェクト)

- (1) 我々は、適用後レビューによるフィードバックにおいて特に検討を行うことが必要とされた項目については、改めてアジェンダ・コンサルテーションにおいて意見収集を行うことなく、適切なアジェンダ設定を行うべきと考えている。
- (2) 特に、のれんの事後の会計処理に関しては、ASBJ、EFRAG 及び OIC により公表されたディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントや追加的に行われているリサーチを踏まえると、アジェンダ・コンサルテーションの結果を待たずに、速やかに基準設定プロジェクトとすべきと考えている。
- (3) このため、我々は、基準開発を行う前にリサーチを行うことの有用性は理解するが、論点は既に識別されているため、少なくとも、ディスカッション・ペーパーを公表する意義は乏しいと考えている。このため、当該リサーチは、IASB のデュー・プロセスに新たに設けられた「リサーチ・プロジェクト」の一部として行うのではなく、FASB による取組みと同様、進行中のアジェンダ(active agenda)の一部として検討を行うべきと考える。

(FASB との作業)

- (4) 企業結合会計に関する米国会計基準とのコンバージェンスの維持については、これまでの経緯を踏まえると極めて重要であり、少なくとも、FASB と適時に協議を行いつつ、基本的な方向

<sup>4</sup> 多くの場合に、減損の情報は既に株価に織り込まれている。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

性については整合させるように作業を行うべきであると考えている。

#### (学術研究とフィードバックとの整合性)

(5) 今回のアジェンダ・ペーパーでは、減損のみのアプローチの有用性を支持する論拠として学術論文のレビュー結果が多く参照されている。しかし、我々が、我が国の学術研究者の助言を得て、関連する文献をレビューした結果、以下の含意を得ている。

- IASB スタッフが検討対象とした学術論文では、多くにおいて、そもそも減損のみアプローチと償却及び減損を組み合わせたアプローチの比較がされていないほか、一定の比較がされている場合でも、IFRS の初度適用の影響全般を含め、多くのコントロール要素が含まれている。
- また、我々が対象とした論文のレビュー結果においては、複数の学術文献において、減損のみアプローチよりも、償却及び減損の組み合わせたアプローチの方が、価値関連性が高いことが示されているほか、IASB スタッフが検討対象とした学術論文においても、償却及び減損の組み合わせたアプローチの方が、価値関連性が高いことを示している研究もある。
- このため、少なくとも、IASB スタッフがレビュー対象とした実証研究から得られた含意からのみによって、減損のみアプローチの方が償却と減損を組み合わせたアプローチよりも価値関連性を有するという旨について結論を下すことは困難と考えている。

#### (今後のリサーチのあり方)

(6) 仮に IASB が 2015 年 2 月会議における暫定決定の通りにリサーチを進めていく場合、無形資産の識別を含め、のれんの償却に関連する諸論点をパッケージとしてリサーチを行うことを支持する。

(7) ASBJ、EFRAG 及び OIC によるリサーチ・グループは、今後、のれんの償却（及び減損アプローチ）が再導入されることを前提として、項目 1 から 3 に関連する減損テストや無形資産の識別、関連する開示をどのように改善可能かについてリサーチを継続することを予定している。我々は、今後数カ月の間に当該リサーチを行うことを予定しており、当該リサーチ結果を適時に IASB に提供したい。

(8) ASBJ は、今後、のれんの償却期間に関するリサーチ・ペーパーを公表することを予定している。

## その他

49. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

(1) 多くの学術文献では、減損のみアプローチに価値関連性があることが示されている。減損は市

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

場で予想されていたとしても、全てが予想されている訳ではなく、減損損失の認識には確認価値があるとされていると理解している。(IASB Hoogervorst 議長)

- (2) 減損損失の認識には確認価値があるほか、市場に対するポジティブなシグナルと受け止められる場合がある。(IASB 理事)
- (3) ASBJ がレビューの対象とした学術文献については、IASB スタッフも内容に関心がある。(IASB スタッフ)
- (4) 利用者は、償却計算は結局足し戻すだけであり、有用ではないと考えている。(IASB 理事)
- (5) のれんは資産の定義を満たすのか、仮に満たしたとした場合であっても、のれんの資産としての性質について検討することは有用ではないか。(IASB 理事)

## IX. 収益認識

50. 両審議会は、合同の移行リソース・グループ（TRG）を設置し、新収益基準（IFRS 第 15 号と同等の米国会計基準 Topic 606 の総称）の適用上の論点に関して議論を行っている。
51. 2015 年 1 月に開催された TRG 会議の時点までに、様々な関係者から計 40 個の論点を受領しており、そのうち、32 個の論点が 2014 年 7 月、2014 年 10 月及び 2015 年 1 月の TRG 会議を通じて議論されている。
52. TRG における議論は、大半の論点に関して、関係者が新収益基準を適切に理解し実務で適用できることを示唆するものであった。一方、いくつかの論点に関しては、実務上のばらつきが予想されたことから、追加の検討を促すため、以下に示すように両審議会に照会がなされた。
53. 2015 年 2 月開催の両審議会の合同会議では、「知的財産ライセンス」と「履行義務の識別」が議論され、知的財産ライセンスの性質の決定等に関して、両審議会で異なる暫定決定が行われている。
54. 今回の ASAF 会議では、IASB スタッフより直前に行われた 2015 年 3 月開催の合同会議のアップデートも口頭で提供されたうえで、次の事項について議論がなされた。

### （論点1）

- (1) 仮にある明確化がほぼ米国からの質問や懸念に対応するものであったとしても、IASBは Topic 606とのほぼ同一の文言を維持するために、IFRS第15号を改訂する必要があるか。
- (2) 「知的財産のライセンス」のガイダンスを明確にするIASBの暫定提案に関して、何かコメントはあるか。
- (3) 明確化を図るために単一の公開草案を開発するというIASBの計画及びその提案時期に関して、何かコメントはあるか。

### （論点2）

- (4) IASBが追加的な基準設定は必要ないと決定した論点について、利害関係者によるIFRS第15号の原則の理解を促進させるために、TRGやIASBの議論からの情報を伝達するための手段の改善に関して、何か提案はあるか。

### （論点3）

- (5) 自国において2017年の適用日について懸念が示されているか。認識している場合、当該懸念は特定の業種から生じているものか。当該懸念は主に会計処理の実務での運用（例：ITシステム）に関係するものか、それともIFRS第15号の要求事項の理解に関係するものか。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。



(6) 適用日について収斂を維持することは、どの程度重要と考えるか。

### ASAF 会議での議論の概要

55. IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

#### (論点 1)

- (1) 両審議会で文言レベルのコンバージェンスが維持できなくても、意図している内容が実質的に同様であることが重要と考える。IASB は現在の原則を維持するべきであり、基準の重要な不備のみを扱うことが適切である。また、単一の公開草案を公表する IASB の計画に関しては、公表後に提起された新たな論点への対応方法や FASB がすでに最終決定を行った時点でまだ IASB が公開草案のコメント期間中である場合に、IASB に対して FASB と同様の決定を行うような圧力が生じる可能性を懸念している。(ドイツ)
- (2) 米国における適用においては、結果として同じ財務情報を提供することを確保するため、他国よりも、より詳細さが必要とされる。このため、文言レベルでは IFRS と米国会計基準とで異なる結果となるのかもしれない。TRG の会議ではより困難な論点から優先的に扱っており、今後は数の面でも提起される論点は減っていくことを期待している。公開草案については、両審議会とも、自身の提案だけでなく、他方の提案内容も記載して意見を募る予定でいる。(FASB)
- (3) 両審議会とも適用結果が同一となるように努力すべきであり、仮に異なる場合はそれを明確にするべきである。両者で文言が異なる場合には、その実務での適用が適切に行われているかのモニタリングも重要と考える。(EFRAG)

#### (論点 2)

- (4) IASB が基準設定は必要ないと決定した論点について、関係者がその審議の過程で行われた議論や関連資料を一つの場所で入手できることが重要である。したがって、IFRS 解釈指針委員会の却下通知のように、注釈付きの IFRS 基準書 (通称「グリーン・ブック」という。) に TRG での議論等を含めることが考えられる。(EFRAG、ドイツ)

#### (論点 3)

- (5) 通信業やメディア企業だけでなく、建設、テクノロジー、製薬会社からも適用日の延期を要望する意見が挙がっている。ただし、より重要なことは IASB と FASB が同一の適用日を維持することである。仮にこれが異なる場合には、先に適用した企業の実務が後から適用する企業の実務によって見直しを迫られるリスクを懸念している。(カナダ)
- (6) マレーシアを除いて、AOSSG メンバーからは適用日延期について概ね支持が示されていた。(AOSSG)
- (7) EFRAG ボードで議論を行った際、EFRAG として収益認識基準の適用時期の延期を助言すべきで

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ないということになったが、議論において、メンバーから IFRS 第 15 号と米国会計基準の間で適用日について収斂が維持されることが重要という見解が聞かれた。(EFRAG)

- (8) 仮に FASB のみが適用日を延期する場合には、外国 SEC 登録企業 (FPI) の方が米国の競合企業よりも先に新収益認識基準を適用して SEC への届出を行うことになり、これによって不利益が生じる点を懸念している。(ドイツ、PAFA)

## ASBJ の発言要旨

56. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

### (論点 1)

- (1) 我々は、両審議会が、新収益基準が文言レベルで引き続きコンバージェンスされた基準となるように、最大限の努力を払うことが望ましいと考えている。
- (2) 我々は、仮に十分な審議を経てもなお、両審議会から異なるガイダンスの提案がされる場合には、公開草案において両審議会の提案の相違点、及び異なる提案をするに至った理由について、十分な説明がなされるべきと考える。
- (3) ある論点に関して FASB が追加のガイダンスを公表し、IASB が同一の論点に関してガイダンスの公表を行わない場合、IFRS 適用企業が米国基準の当該ガイダンスを参照しようとする可能性がある。このため、仮に IASB が当該参照を不適切と判断する論点が存在する場合、我々は、そのことが明確となる方法で IASB は利害関係者に対して周知するべきと考える。

### (論点 2)

- (4) 我々は、TRG 及び IASB の関連するアジェンダ・ペーパーや議論は、IFRS 第 15 号の適用に関する実務者への教育に役立つ可能性があると認識している。
- (5) しかし、我々は、それらが実務上、実質的に強制力のあるガイダンスとして運用されてしまうリスクを懸念している。TRG の議論は十分なデュー・プロセスを経たものでないため、IASB は、それらが強制力のあるものと誤認されないように、慎重に対応を行うべきと考える。

### (論点 3)

- (6) 仮に IFRS と米国会計基準において、同一時期から新収益基準が適用できないことになると、多国籍企業における会計実務において、米国子会社とそれ以外の拠点とで異なる基準を併存させる必要が生じ得るほか、財務諸表利用者にとっても比較可能性が阻害される要因となる。このため、両審議会は、両者の新収益基準を同一時期から適用することを維持するように努めるべきと考える。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

## その他

57. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

### (論点 1)

- (1) IASB と FASB で文言が異なる場合には、その理由や影響を公開草案や最終基準の結論の根拠等で明確にすることで、実務上の混乱を最小限にしていきたい (Ian Mackintosh 副議長ほか)。

### (論点 2)

- (2) TRG の議論は権威のあるものではないため、グリーン・ブックに含めることには懸念がある。関係者が TRG の議論や関連資料等を容易に入手できるように、その他の手段を検討していきたい (Ian Mackintosh 副議長ほか)。

### (論点 3)

- (3) 両審議会で新収益基準の適用日が異なることから生じ得るリスクを良く把握できた。両審議会で同一の適用日を維持するように努力していきたい (IASB Hoogervorst 議長)。

## X. 共通支配下の企業結合

58. IASB は、「アジェンダ協議 2011」で受け取ったフィードバックを踏まえて、共通支配下の企業結合（BCUCC）を優先順位の高いリサーチ・プロジェクトとすることを決定している。

59. 今回の ASAF 会議では、これに関連して、IASB スタッフ及びカナダ会計基準審議会（AcSB）代表者から、BCUCC に関して現在行われている次の取組みについて説明がされた上で、ASAF メンバーによる議論が行われた。

(1) IASB スタッフ：共通支配下の企業結合に関する特定の種類の取引についての会計処理の提案

(2) AcSB 代表者：共通支配下の企業結合のカナダの会計実務

### (IASB：共通支配下の企業結合に関する特定の種類の取引についての会計処理の提案)

60. IASB スタッフから、まず、連結財務諸表上の第三者持分投資者が関わる（又は第三者持分投資者取引に関連する）BCUCC に焦点を当てて検討を行ったうえで、連結財務諸表上の BCUCC 及びグループ・リストラクチャリングの会計処理の適用方法及び開示について検討を行っているという説明がなされた。

61. 検討を進めるにあたって、IASB スタッフは、第三者持分投資者が関わる（又は第三者持分投資者取引に関連する）BCUCC を検討するにあたって、次の 2 種類の BCUCC を特定している。

(1) 売却（IPO を通じた売却を含む）の準備のための BCUCC

(2) 取得者の既存の NCI が関わる結合

### IPO の準備のための BCUCC<sup>5</sup>

62. IFRS では、IPO の準備の一環として BCUCC が行われなかった場合には、売却される資産及び負債の帳簿価額を公正価値に評価替えせず、資産及び負債には帳簿価額が反映されることになる<sup>6</sup>。

63. このため、IPO の準備において BCUCC を伴うかどうかに関わらず、IPO にあたって売却される資産及び負債に一貫した会計処理を行うべきと考える場合、IPO 準備のための BCUCC について簿価引継ぎ法が適用されることになる。

### 既存の NCI が関わる BCUCC

64. 取得者の既存の NCI が関わる BCUCC において、NCI は、BCUCC により影響を受ける。当該取引は、取得者が第三者から事業を取得するシナリオと同様に、NCI が保有する株式の資産及び負債は、企業結合の結果、変動する。

<sup>5</sup> 本ペーパーのこのセクションは IPO に重点を置いているが、非公開の売却であっても分析内容は同様である。

<sup>6</sup> 初度適用企業は IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を適用する。

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

65. しかし、このような BCUC (IPO の準備のための BCUC ではない) に対して IFRS 第 3 号を適用する場合、移転された対価が取得した事業の公正価値を表さない可能性があり、BCUC においてのれん (割安購入益) を認識することは適切ではないという見解がある。このため、IASB スタッフからは、第三者持分投資者が関わる (又は第三者持分投資者取引に関連する) すべての BCUC に簿価引継ぎ法を使用することを選好するという見解が示されている。

### ASAF 会議での議論の概要

66. IASB スタッフ及び AcSB 代表者からの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

- (1) BCUC について、簿価引継ぎ法を適用することを支持する。ただし、既存の NCI が関わる BCUC については、取得企業の NCI の観点からは、被取得企業の純資産の取得企業への移動によって、NCI のリスクとリワードが変動するため、このような場合には、取得法の適用を検討することが適当である。(ドイツ)
- (2) BCUC について、簿価引継ぎ法を適用することを支持する。ただし、中国では多くの場合は、企業は国営企業であるが、国営企業が IPO 等を行い株式会社化する場合には公正価値を用いることが慣行となっている。このようなケースにおいては、例外的に公正価値を適用することを検討すべきである。(中国)
- (3) BCUC において、難しい論点の 1 つが取得者の特定である。株式の売却を予定している場合に公正価値による測定を検討するのであれば、事業の結合として、フレッシュ・スタート法も検討の対象に含めるべきではないか。(英国)
- (4) BCUC については、財務諸表の利用者が選好している公正価値測定を検討すべきではないか。ただし、利用者は必ずしも (IFRS 第 3 号に従った) 全面公正価値を選好している訳ではなく、事業の公正価値情報が提供されることを選好している可能性がある。(オーストラリア)
- (5) BCUC は個別財務諸表作成において重要な論点であるほか、個別財務諸表は多くの法域において作成が要求されているため、個別財務諸表に重点を置いて検討を進めるべきである。(GLASS)

### ASBJ の発言要旨

67. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- (1) IASB スタッフから示されている分析について、結論としては大きな違和感はない。
- (2) しかし、市場関係者から示されているニーズを踏まえると、今回のペーパーで示されているように限定的な取引に着目して検討を行うのではなく、誰の観点から取引を考えるべきかを明ら

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

かにしたうえで、連結財務諸表及び個別財務諸表の双方における BCUCC の取扱い全般について検討を行い、基礎となる考え方を明確化すべきではないか。

- (3) さらに、これまでの議論を踏まえると、事業の取得者のみならず、事業の譲渡者の会計処理についても同時に検討することが望ましいと考えられる。

## その他

68. 本件について、IASB 関係者から、BCUCC については、簿価引継ぎ法を基礎に検討を開始していく旨のコメントが示された。

## XI. ASAF レビュー

69. ASAF は、2013 年 3 月に IASB の諮問機関として設置された際に、覚書 (MOU) と取決め条項 (Terms of reference) が締結されている。この取決め条項において、ASAF の運営及びメンバーは、開始してから 2 年後に見直されることとされており、当該レビューの最初のステップとして、ASAF の各メンバーは、IFRS 財団評議会からの ASAF の運営等に関する質問票に対する回答を 2015 年 1 月に提出している。IFRS 財団評議員会は、ASAF のレビューを、2015 年半ば頃に完了することを予定している。
70. ASAF レビューの範囲は、MOU 及び取決め条項と比較し、ASAF がどのように機能したかを評価することである。今回の ASAF 会議では、ASAF メンバー、各国基準設定主体、IASB 諮問会議から入手した回答に基づく IASB スタッフによる発見事項等について議論された。

### ASAF 会議での議論の概要

71. IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

- (1) ASAF メンバーは、IASB の意思決定に同意していない場合でも、自らの法域においては IASB の代理人のようにコミュニケーションを行うことが要求される。このため、基準設定のプロセスのうち意思決定を行う段階になるほど、IASB と ASAF メンバーとの間で密接にコミュニケーションすることが重要となる。(ドイツ)
- (2) ASAF 会議で、細かい点を議論しすぎると、全体を見失うことになる。(英国)
- (3) 論点によっては、ASAF メンバーよりも、特定分野の専門家から意見を聞いた方が良いものもある。例えば、2014 年 12 月の ASAF 会議において、有配当契約に関するフル・アンロックの議論をしたが、これらは保険の専門家に聞いた方が良い項目かもしれない。(ドイツ、英国)
- (4) ASAF 会議における議論の目的をより明確化することで、より多くのインプットを ASAF メンバーから IASB に与えることができる。また、メンバーからインプットを得ることを目的とする論点と、メンバーにインプットを与える論点に区分すべきである。(カナダ)
- (5) 最近のアジェンダ・ペーパーは目的が明確であり、その目的に沿った議論に集中できている。(AOSSG)
- (6) ASAF 会議は各法域の問題ではなく、グローバルな問題に集中すべきであるという意見に賛成する。(GLASS)
- (7) アジェンダ・ペーパーの主要な質問に焦点をあてて、自らの法域の関係者から事前に意見を聞いておくことは有用である。また、ASAF 会議が IASB 会議の前に行われれば、IASB の意思決定

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

により貢献することができる。(オーストラリア)

- (8) IASB 及び IFRS 解釈指針で審議されている全ての論点を ASAF 会議で取り上げる必要はない。IASB が重要な意思決定を行う前に議論をすることが重要である。(FASB)

## ASBJ の発言要旨

72. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(1) 我々は、ASAF の運営のあり方について、次の 2 つの点を提案する。

- ① ASAF 会議を、IASB 会議の直前、特に重要な事項について暫定決定を行う前に開催するようになること。会議の開催時期は、ASAF 会議が IASB に対して適時に助言を行うことができるようにするうえ、おそらく、最も重要な点と考えられる。
- ② ASAF 会議において、IASB のアジェンダの優先順位について年次に検討を行うこと。アジェンダ協議は、世界における関係者から広く重要な論点を聴取するうえで重要であるが、3 年に一回という制約があり、適時性に欠けるという指摘もある。このため、ASAF 会議において、IASB のアジェンダの優先順位について助言を行うことが IASB で取り扱う議題を有用性のあるものとするうえで、有効なメカニズムとして機能すると考えられる。

## その他

73. 本件について、IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

- (1) 少なくとも 4 週間前に会議資料が欲しいという要望は、出来る限りこれを遵守したい。その場合、IASB 会議資料をそのまま ASAF 会議の資料として事前送付することが困難となることが考えられるため、まず概要資料を送付し、その後アジェンダ・ペーパーを送付するなどの対応になろう。(IASB スタッフ)
- (2) 意思決定に資するために、ASAF 会議を IASB 会議の前に開催して欲しいという意見があるが、ASAF 会議は四半期に 1 度、IASB 会議は毎月と開催頻度が異なる。このため、会議日程の調整が常にできるとは限らない。(IASB スタッフ)
- (3) IASB によるボードでの意思決定は暫定決定であり、これは後で変更されることも多い。このため、結果的には、IASB が重要な意思決定を行う前に、ASAF 会議を開催することについて、それほど厳格になる必要もないのではないかと。(IASB Hoogervorst 議長)

以 上

財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。