

2015年12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12月7日、8日に英国 (ロンドン) で開催された。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

2015年12月 ASAF 会議出席メンバー (2015年12月7日、8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	Kim Bromfield
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)	Jee In Jang 他
企業会計基準委員会 (ASBJ)	小野 行雄 他
オーストラリア会計基準審議会 (AASB) ーニュージーランド会計基準審議会 (NZASB) と協働	Kris Peach
中国会計基準委員会 (CASC)	Lu Jianqiao
欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)	Françoise Flores 他
ドイツ会計基準委員会 (DRSC)	Andreas Barckow
フランス国家会計基準局 (ANC)	Patrick de Cambourg 他
イタリア会計基準設定主体 (OIC)	Alberto Giussani 他
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Rodrigo Morais
カナダ会計基準審議会 (AcSB)	Linda Mezon 他
米国財務会計基準審議会 (FASB)	James Kroeker 他

(IASB 参加者)

Hans Hoogervorst 議長 (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12月 ASAF 会議の議題

議 題	時間	参照ページ
蓋然性の用語に係る会計上の判断 (AASB/KASB)	60 分	3 ページ
開示に関する取組みー重要性に関する実務記述書	75 分	9 ページ
概念フレームワークー認識規準 (ASBJ ショート・ペーパー)	60 分	13 ページ
退職後給付	60 分	16 ページ

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。

議 題	時間	参照ページ
のれん及び減損	60 分	19 ページ
IFRS 第 9 号と新保険契約基準の発効日の相違	75 分	25 ページ
共通支配下の企業結合 (IASB/HKICPA)	90 分	30 ページ
適用後レビュー (PiR) の役割	60 分	32 ページ
開示に関する取組み—今後の進め方	30 分	36 ページ
持分法会計 (EFRAG)	60 分	38 ページ
IASB によるプロジェクトの近況報告と ASAF の議題	60 分	41 ページ

今後の日程(予定)

2016 年：4 月 7 日及び 8 日、7 月 7 日及び 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。

II. 蓋然性の用語に係る会計上の判断

3. オーストラリアの基準設定主体（AASB）と韓国の基準設定主体（KASB）は共同で、IFRSにおける蓋然性の用語が両国の監査人及び作成者にどのように理解されているかについてアンケート調査を行っている。ASAF 会議において、AASB 及び KASB の担当者から、アンケートの概要、及び、現時点での予備的な発見事項と提言について説明がされたほか、当該アンケートは 2016 年の早い段階で最終化する予定であるとの説明があった。

（アンケート調査の概要）

4. アンケート調査の概要は次のとおりである。
 - (1) アンケートでは、IFRS における 14 の蓋然性の用語¹について、単独で何パーセントから何パーセントを意味するか、及び、特定の IFRS からの抜粋において何パーセントを意味するかを質問している。
 - (2) オーストラリアでは英語版の IFRS、韓国では英語版と韓国語版の IFRS についてアンケートが行われた。
 - (3) これまでに、661 の回答（オーストラリアでは監査人 77 と作成者 120、韓国では英語版に監査人 139 と作成者 81、韓国語版に監査人 185 と作成者 59）があった。

（予備的な発見事項と提言）

5. AASB と KASB による予備的な発見事項は次のとおりである。
 - (1) オーストラリアと韓国との間で、蓋然性の用語について、解釈（何パーセント程度を意味するか）が異なっている場合がある。
 - (2) オーストラリアと韓国のいずれにおいても、同じ蓋然性の用語が、文脈によって異なる解釈がなされる場合がある。例えば、「probable」は、負債の認識に関連する文脈では資産の認識に関連する文脈より低いパーセントを示していた。
 - (3) オーストラリアと韓国のいずれにおいても、異なる蓋然性の用語が、異なって解釈されていない場合がある。
 - (4) 韓国において、同じ蓋然性の用語が、英語での表現と韓国語での表現が異なって受け取られているものがある。
 - (5) 韓国において、蓋然性の用語が、英語では異なる用語であるが、韓国語では同じ用語に翻訳されるものがある。

¹ アンケート調査の対象とした用語は、次のとおりである。

virtually certain, substantially all, highly probable, reasonably certain, reasonably assured, probable, more likely, likely, reasonably possible, possible, unlikely, highly unlikely, extremely unlikely, remote

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. AASB と KASB による予備的な提言は次のとおりである。

- (1) 基準設定主体が基準を開発するにあたっては、蓋然性の用語が、異なる法域において何パーセント程度を意味すると解釈されどのように翻訳される可能性があるかについて、十分な考慮が必要である。異なる解釈や翻訳により重要な差異が生じ得るためである。
- (2) 基準設定主体は、基準において用いる蓋然性の用語の数を狭めるべきであり、基準において用いる 1 組の蓋然性の用語（例外的な状況においてのみ適用しない（departure）ことができる）を開発することを検討すべきである。意図する蓋然性の程度に重要な相違がない限り、基準設定主体は同一の用語を用いるべきである。本リサーチ・プロジェクトにおいて用いたアプローチのいくつかは検討にあたり参照できるのではないか。
- (3) 1 組の「認められた（accepted）」蓋然性の用語を開発する場合、その過程において IFRS に通じている言語専門家への協議を行うべきである。
- (4) 蓋然性の用語について、基準間で首尾一貫して適用される原則とガイダンスを開発することを検討すべきである。ガイダンスには設例を含めることも考えられる。1 組の「認められた（accepted）」蓋然性の用語を開発する場合、概念フレームワークに係る IASB の方針と整合的に、1 組の用語を適用しない（departure）ときは、関連する結論の根拠において理由を説明するべきである。
- (5) 概念フレームワークの見直し（中立性・慎重性に関する見直し、認識規準に関する見直し）についての IASB の再審議に関連して、アンケート調査から得られた知見（多くの作成者及び監査人が、IFRS の適用にあたりそれぞれのレベルの「保守主義」を考慮している）を伝達すべきである。
- (6) 基準設定のアウトリーチ及び公開協議において、さまざまな法域における翻訳と解釈（何パーセント程度を意味するか）について、明示的にインプットを求めらるべきである。

ASAF 会議での議論の概要

7. AASB と KASB の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) 蓋然性の用語を使用する機会が多いと思われる年金数理人が参照するガイドライン等があるならば参考にできるのではないか。蓋然性の用語の解釈の違いによって生じる会計上の帰結についても考察してはどうか。

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。

- (2) カナダにも 2 つの公用語があるため、本調査結果は興味深い。本調査に対するコメントは、次のとおりである。
- ・ 類似しているが異なる用語の意味が同じかどうかの議論は生産的でなく、合理化が必要である。わが国では税務上の「virtually certain」が 90%と解されているが、会計においてもこうした定着した解釈がいろいろな法域に存在している可能性がある。
 - ・ 基準設定主体が蓋然性の用語の意味を明らかにしない限り、監査事務所がガイダンスを公表することになる。このような事態をどう捉えるか、解釈の問題について IASB が果たすべき役割は何かについて検討する必要がある。
 - ・ 翻訳の問題も重要である。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の翻訳の結果、現行の基準の翻訳の見直しが必要なのではないかとの議論が生じている。基準開発の早い段階（公開草案の段階）において翻訳の問題に係るインプットを求めるべきかについて検討する必要がある。
 - ・ 調査の第 2 弾があるなら、AcSB も参加する意思がある。
- (3) 用語の解釈は難しい問題である。蓋然性の用語の解釈には法域による相違だけでなく個人による相違もあり、用語の数を減らしただけでは解決しない。また、蓋然性の用語だけでなく強調語や助動詞（shall や should の意味等）にも解釈の問題を伴う。さらには時代が変われば解釈も変わる可能性があるし、セクターによっても異なるかもしれない。このため、今回の調査はよいとしても、単純に蓋然性の用語にパーセントを割り当てることでは解決しないのではないか。この点、IASB が基準をドラフトする時点から十分意識的に取り組む必要がある。
- (4) 首尾一貫した適用ができるように、基準において明確に定義された用語を使うことが重要である。蓋然性の用語については、厳密に定義できなくても、何パーセントから何パーセントを意味するのかを説明することは有意義である。また、IFRS には翻訳が困難な用語がある（“cash generating unit” や “unit of account” 等）ため、翻訳の問題は基準開発の早い段階で取り扱うべきである。
- (5) 蓋然性に関する用語のランキングに関連して、他の英語圏に調査を拡大すると興味深いと思われる。原則主義の基準を首尾一貫して適用する観点からは、蓋然性に関する用語をできるだけ限定することが適切である。
- (6) 基準における用語の選択の問題と翻訳の問題を区分して扱うべきである。IASB がどのように対応すべきかは難しい問題だが、蓋然性に関する用語の相対的なランキングを IASB が明確にすることは意味があるかもしれない。他方、原則主義を維持する観点から、蓋然性の用語に特定のパーセントを割り当てることは適切でない。

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) 蓋然性の程度について人間が区別できる相違は限られているほか、不確実な事象が生成される蓋然性が何パーセントであるかを定めることができないため、多数ある蓋然性の用語に特定のパーセントを割り当てることやランキングを決めることは意味がない。このため、まずは合理的に区別できる蓋然性の用語のグループの数（せいぜい4つか5つではないか）を考え、各グループについて法域をまたいで最も首尾一貫した判断につながる用語を探すことが現実的ではないか。他の用語はその用語と概ね同じであることを示せば、基準を大幅に修正する必要はない。IASBの対応としては別個の研究・プロジェクトということになる。
- (8) コメントに感謝する。調査開始時点では翻訳の問題に焦点を当てていたが、調査の過程で解釈の問題の重要性を認識するに至った。さらに考察を深めるには、解釈の問題については他の英語圏に対する調査を行い、翻訳の問題については他の非英語圏において調査を行うことも考えられる。いずれにしても、今回の調査は2016年の早い段階で最終化する予定である。

ASBJの発言要旨

8. 本件について、ASBJから、主に次の発言を行っている。

- (1) AASBとKASBによる共同作業の労と興味深い資料の作成を多としたい。
- (2) わが国においては、韓国と異なり、任意適用企業が適用すべきであるのは英語版IFRSであり、日本語版IFRSは参考としての位置づけである。このため、当財団/当委員会がIFRSの翻訳を行ってはいるが、翻訳に関わる問題は韓国と比較して深刻ではない。
- (3) しかし、当財団/当委員会がIFRSを翻訳するに際し、原文を理解し適切な用語を選択する点での困難に少なからず直面している。このため、KASBのいくつかの主張はわれわれも共有できる。翻訳がしやすくなるよう、次の2点を提案する。
 - ① 可能な限り短い文とすること。文が長いほど翻訳は困難である。
 - ② 類似しているが異なる用語を不用意に用いないこと。理解を共通にするため、主たる用語については定義を明らかにすること。主たる用語が共通に理解されるよう、内部的な手引書のようなものを開発することも助けとなるかもしれない。
- (4) 他方、いくつかの提案については同意しない。
 - ① 蓋然性の用語を定めても適用しない(departure)可能性もあるとされている(本資料第6項(4))。しかし、蓋然性の用語をいったん定義したら、適用しないことは適切ではない。

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。

② この調査の結果と概念フレームワークにおける「慎重性」や「保守主義」に関する議論との関連性への言及がある（本資料第6項(5)）。しかし、それらに直接の関係はないと考えている。

③ 基準開発の過程において、さまざまな法域における翻訳と解釈（何パーセント程度を意味するか）について、インプットを求めることが提言されている（本資料第6項(6)）。インプットを求めることが有用であることには同意するが、我々はIASBに対し、各法域においてIFRSの翻訳に責任を有する者を特定し、基準開発過程を最終化する前に彼らからインプットを求める明示的な手続きを導入することを提案する。我々は、公開草案を通じてインプットを求めるだけでは不十分であると考えており、タイミングを特定することが重要であると考えている。

(5) なお、韓国での調査結果には、IFRSにおける蓋然性の用語が何パーセント程度を意味するかという論点と翻訳の難しさの論点が混在していると考えられる。こうした点を踏まえると、このアンケート調査は有用ではあるが、IASBが直ちに現行の基準に使用されている用語を包括的に見直すことは適切ではない。そうした見直しは重大な影響をもたらす可能性があり、慎重さが必要である。

その他

9. 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) IFRSでは多くの蓋然性の用語が使われていることが知られているが、この調査ではそれを具体的に示しており、興味深い。そのほか、次の感想を得た。（IASBスタッフ）

- ・ 確率の見積りの困難性を前提とすると、調査が示している平均値はむしろ非常に近接している印象である。
- ・ 資産に関連する文脈と負債に関連する文脈での解釈の差異については、回答者ごとの資産に係る回答と負債に係る回答の差異そのもののばらつきを分析するなど、さらなる深掘りを期待する。
- ・ 調査が扱っているいくつかの用語（substantially all や extremely unlikely など）は蓋然性の用語ではない。また、「more likely (than not)」は明確に定義されているため、説明がなされれば意味は明確である。

(2) 本調査は非常に興味深いものであったが、調査結果を踏まえて、IASBはどのように対応すべきかと考えるか。ASBJがコメントしたように現行基準の包括的な見直しは避け、今後の基準開発において手続を設けて意識的に取り組むことで足りるか。それとも、現行基準に多くの修正が生じるとしても、蓋然性の用語

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。

についてランク付けをしたうえで、見直しを行うべきか。(IASB 理事)

- (3) 全ての用語を定義することは現実として困難であるため、基準開発を遅らせないという観点からは、全ての用語ではなく核となる重要な用語について共通の理解を図るというアプローチも考えられる。(IASB スタッフ)
- (4) AASB/KASB は公開協議において翻訳と解釈についてインプットを求めることを提言し、ASBJ は IFRS の翻訳に責任を有する者からインプットを求める手続きを提言した。公開草案において翻訳者に向けた質問を設けることは考えられないか。(Mackintosh 副議長)
- (5) 基準において微妙な差異を説明する必要性もあることから、蓋然性の用語の数を少数に限定することが適切な結果に結びつくとは限らない。むしろ、各法域における基準設定主体や会計専門家が基準の趣旨を理解し、適切にコミュニケーションすることが望ましい。(IASB 理事)
- (6) IFRS には、蓋然性に関する用語以外にも、翻訳が困難な用語（例えば、“as a minimum” や “in sufficient detail” 等）があり、多くの言語において調査を試してみても良いかもしれない。(IASB 理事)
- (7) 一般的には蓋然性の用語にパーセントを割り当てることは適切ではないが、例えば「IFRS 第 9 号と新保険基準の発効日の相違」に関連して「predominant」の閾値が高いことを示すために数値を用いて説明しており、文脈によっては適切な対応となると考える。(IASB スタッフ)
- (8) 興味深い調査であり最終化を期待する。また、公開草案において、翻訳が困難であるか否かについて照会することは良いかもしれない。さらに、蓋然性に関する用語について明確化を検討することは価値があるかもしれない。ただし、IASB としての対応については、いくつかの意見があったが、現時点で方向性を示すことは困難であろう。(IASB Hoogervorst 議長)

III. 開示に関する取組み—重要性に関する実務記述書

10. IASB は、IFRS に準拠した財務報告書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おり、当該取組みの一環として、2015 年 10 月に公開草案「IFRS 実務記述書-財務諸表への重要性の適用」（以下「本 ED」という。）（コメント期限：2016 年 2 月 26 日）を公表している。本 ED は、主に次の特徴を有する。

(1) 本 ED で議論されるガイダンスは、強制力のない実務記述書の形式で公表される。

(2) 本ガイダンスは、次の 3 つの主要な領域に関するガイダンスを提供している。

- ① 重要性の特性
- ② 財務諸表の表示及び開示
- ③ 情報の誤謬及び脱漏

11. 今回の ASAF 会議では、本 ED の内容について IASB スタッフより説明がされた上で、次の点に関する ASAF メンバーの見解が求められ、議論された。

(1) 本ガイダンスを公表する形式

(2) 本ガイダンスに含まれる内容

ASAF 会議での議論の概要

12. 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。

（本ガイダンスを公表する形式について）

- (1) 実務記述書の形式であっても、重要性の原則自体は強制力のある IFRS に記述されているものであるため、本ガイダンスは、実務において無視することは困難であり、強制力のある文書に準じた取扱いになるのではないかと懸念がある。この場合、必要な部分を識別したうえで IAS 第 1 号や IAS 第 8 号を修正し、ガイダンスを基準に取り込むことの方が理に適っている。
- (2) 基本財務諸表と注記の役割、重要性を評価する文脈の違いに関する記述などは、基準に組み込むことを検討すべきではないかと懸念がある。
- (3) 本ガイダンスの形式については様々な見方があるが、現時点では、本ガイダンスを強制力のあるものとするべきでないと考えている。また、本プロジェクトの目的は行動様式を変えることであるため、本ガイダンスの対象は作成者だけではなく監査人や規制当局を含めた広範な者とすべきと考える。

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。

- (4) 米国においては、重要性の概念は、財務報告フレームワークの如何（例えば、米国基準と IFRS のいずれを適用しているか）に係わらず、米国の最高裁判所の判例をベースとしたものが適用されるとされている。また、本 ED で示されている例示には、ある国における実務とは整合的であるが、他の国の実務とは整合的でない可能性があるものも含まれている。このため、本 ED を IFRS において強制力のあるものとすることは難しいのではないか。
- (5) 会計基準は中国では法律の一種と考えられているため、実務上、法律上の問題が生じ得ることを考慮すれば、強制力のないガイダンスとして公表される方が好ましい。しかし、本ガイダンスの一部は基準に組み込まれ得る内容であると考えている。重要性の概念は、財務諸表作成において極めて重要である一方で、作成者は実務記述書という形式に馴染みが無いため、実務記述書を公表しても全体として無視される点が問題になる。
- (6) 国内関係者との議論を踏まえた個人的見解ではあるが、本ガイダンスは米国市場に上場しているような大手企業にとっては既に行われている実務を記述しただけのものであろう。他方、中小企業の関係者は、本ガイダンスによってより多くの開示が要求されるのではないかと懸念を示しており、評価を未だ付けかねている。また、重要性の定義が IFRS と米国の実務とで異なることで特段の問題はないという記述（BC11 項）については、削除した方が良く考えている。
- (7) 本ガイダンスは強制力のないものにする方が好ましい。
- (8) 本ガイダンスは強制力のあるものにする方が好ましい。ブラジルで重要性のない情報の開示を禁止したところ、財務諸表の分量が 2 年間で 20%削減された。

（本ガイダンスに含まれる内容について）

- (9) 本ガイダンスは他の基準への参照や引用、簡単な事例が多いため、分量が多すぎる。企業が財務諸表を作成する様々な過程で判断を行使することに役立つように、必要最低限の内容に絞るべきである。
- (10) 定性的な注記情報を含め、何が重要かについて、関係者の間で共通の理解を得ることはほぼ不可能ではないかと考えている。本 ED における記述は、明白なものしか記載されていないが、問題となるのは重要性があるかどうかの境目のケースであり、人により評価の結論は当然に異なり得る。このため、何が正しいのかについて記載しようと思わず、少なくとも重要性の考え方に関する共通のフレームワークが構築されるように議論がされるべきである。
- (11) 本 ED における記載は、既に公表されているガイダンスの参照や繰り返しが多い印象

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。

があるため、これらを整理することが望まれる。

- (12) 期中報告に関する記述は IAS 第 34 号「期中財務報告」から数項引用しているだけであるため、より多くのガイダンスが望まれる。

ASBJ の発言要旨

13. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(本ガイダンスを公表する形式について)

- (1) 本ガイダンスは、より説明的で教育的な性質を含むことから、強制力のある文書として公表するべきではないと考える。仮に財務諸表注記の要求事項の定めが、今後、より目的ベースのものに変化していく場合、財務諸表作成者において重要性の概念の適用のあり方に関する考え方を共有することは、極めて重要と考えられる。
- (2) しかし、開示に関する問題は、重要性の概念の適用を改善するだけでは解消できないと考える。この点については、開示要求の見直しプロジェクトが極めて重要と考えている。

(本ガイダンスに含まれる内容について)

- (3) 現時点における個別論点に対する気付き事項は、次のとおりである。
- ① 本 ED の第 57 項では、財務諸表に情報を開示するかどうかは、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響されるとあるが、他方でこれを否定する記述もされている。我々は、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響されるべきでないと考えているため、この点について明らかにすべきと考えられる。
- ② 本 ED の第 46 項は、重要性の概念の適用は、財務諸表本表への表示の文脈と注記情報への開示の文脈では異なり得ると述べている。しかし、本 ED にはその差異がどのように異なるかについての明確な記述がない。注記の特性が多岐に渡ることから、この点に関するガイダンスの開発が困難であることは理解するが、例示を示すことは報告企業の判断だけではなく IASB の判断にも役立つと考える。

その他

14. 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) 本ガイダンスを強制力のある形式にしなかった理由の 1 つは、重要性の概念は判断に基づくからである。我々は、会計基準が重要性の判断基準を詳細に規定することなく、経営者に判断を行使して欲しいと考えている。(IASB スタッフ)

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。

- (2) 本プロジェクトは 2013 年 1 月の財務報告開示に関する討議フォーラムにおいて、重要性の定義に対する大いなる要望から始まった。この点を踏まえ、本ガイダンスの内容が適切ではないと考えるのであれば、その代わりに何を盛り込むべきか提案して欲しい。(IASB スタッフ)

IV. 概念フレームワーク（認識規準）

15. IASB は、2015 年 5 月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念 ED」という。）を公表した。
16. 今回の ASAF 会議では、当委員会が、ショート・ペーパー・シリーズ第 2 号「概念フレームワークにおける認識規準」（以下「本ペーパー」という。）を提出し、IFRS の概念フレームワークにおける認識規準に関する分析及び提案が示された。
17. IASB が概念 ED を公表して以降、概念フレームワークにおいて、蓋然性規準をより堅牢に定めるべきかについて様々な議論がされてきており、本ペーパーでは、次の点について検討を行っている。
 - (1) 概念フレームワークにおける蓋然性規準を維持すべきかどうか
 - (2) そうであるならば、どのような場合に蓋然性規準が必要となるか
 - (3) 概念フレームワークの改訂において IASB が検討するかもしれない ASBJ の提案
18. 本ペーパーでは、前項の(1)と(2)に関連して、次の提案を行っている。
 - (1) 「取引」（二者又はそれ以上の当事者間で価値ある何かの移転）から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識について、蓋然性規準は不要である。
 - (2) 「その他の事象」（取引以外の事象）から生じる権利又は義務（若しくは複数の権利ないしは複数の義務）から創出される資産又は負債（すなわち、項目）若しくは資産ないしは負債のグループ（すなわち、複数項目のグループ）の認識については、蓋然性規準が必要である。
19. また、その他の考慮事項として、以下の点が示されている。
 - (1) 状況に応じて、「非対称性としての慎重性」の概念は、認識及び測定に適用される可能性がある。
 - (2) 測定の不確実性が極めて高い場合、信頼性のある情報が入手可能でないことにより、その他の事象の結果として取得した権利又は引き受けた義務から創出される資産又は負債（若しくは資産ないしは負債のグループ）を認識すべきではなく、むしろ、目的適合性のある情報の開示の方がより有用な情報を提供すると企業が結論を下す可能性があるかもしれない。

ASAF 会議での議論の概要

20. 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。

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) 概念フレームワークが基準設定主体を支援する道具であることを踏まえると、蓋然性規準を認識規準に含めるべきであり、ASBJ の見解に同意する。また、資産及び負債の定義から「予想される」という用語が削除されたが、資産及び負債の定義と蓋然性規準は相互に密接に関係するため、資産及び負債の定義において「期待される」という用語を維持すべきと考えている。
- (2) 概念 ED における蓋然性の考え方を概ね支持するものの、蓋然性が低い場合に資産又は負債の認識が必要でないかもしれない旨に言及する概念 ED の記述は不十分であり、将来の基準設定において IASB が適切な蓋然性規準を決定できるように追加のガイダンスを示す必要があると考える。しかし、取引とその他の事象とで蓋然性規準が必要か否かを切り分ける提案は支持しない。
- (3) 概念フレームワークにおいて、蓋然性が低いが、キャッシュ・フローが生じた場合に影響の大きい事象は、認識することによってより目的適合的な情報を提供することになる可能性があることを記載すべきではないか。また、取引とその他の事象との切り分けについては、研究開発費がどちらに属するものかについて定かでない。
- (4) 認識規準から蓋然性規準を削除すると認識のフィルターが粗くなり、結果として測定のコストが大きくなると考えるため、概念フレームワークにおいて蓋然性規準を維持すべきと考える。但し、取引とその他の事象とを区分することは実務上難しいかもしれない。なお、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」では、契約識別の要件として、「対価を回収する可能性が高い」ことが示されており、これによると、取引の場合でも、蓋然性規準を考慮すべきということになるかもしれない。
- (5) AOSSG メンバーの間で見解は分かれており、一部のメンバーは ASBJ の見解を支持する一方、他のメンバーは ASBJ の見解を支持しなかった。支持しない理由として、認識規準は会計基準レベルで検討すべきであること、概念 ED の提案（財務情報の質的特性に基づく認識規準）を支持することなどが示された。
- (6) 蓋然性規準が必要だとすれば、それは「存在の不確実性」との関係で必要になると考える。他方で、測定の不確実性が極めて高いため、認識せずに開示を行うということもあり得るため、これについて測定の章において議論されるべきと考える。
- (7) 概念フレームワークでは、認識しうる可能性を広く残しつつ、基準レベルで対象とする資産又は負債について認識すべきか否かを判断した方が良いのではないかと考えている。
- (8) 会計単位の問題として、複数の対象物をグループ単位で考慮することを認識規準で

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。

検討することは重要であり、今後の議論に貢献するものと考える。

- (9) 蓋然性規準を設けずに、認識に関して考慮すべき要件を列挙する概念 ED のアプローチを支持している。ただし、「非対称性としての慎重性」については適切でないと考えており、これに関する議論を懸念している。

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。

- (1) ペーパーには、認識規準を検討するにあたって参考となる多くの記述があり、有用であったが、取引について蓋然性規準が必要とする原則が十分に明確でなく、ASBJ の提案は支持しない。また、蓋然性の閾値に関するクリフ効果（ある項目が認識されない閾値から認識される閾値の間における崖）の問題について明らかにすべきであると考える。（IASB 理事）
- (2) 非対称性としての慎重性については、少なくとも、当該用語を概念フレームワークで使用すべきではないと考えている。（IASB Hoogervorst 議長）
- (3) 取引とその他の事象への切り分けについては、概念フレームワークにルールを導入するような提案にも見受けられるため同意しないが、本ペーパーには概念 ED のガイダンスを強化するうえで参考になる考え方が多く示されており、非常に有用と感じた。個人的には、「取引」と「その他の事象」に区分するのではなく、観察可能な取引価格がある「取引」とそれ以外に区分し、観察可能な取引価格が存在しない場合の扱いについて記述することもあり得るのではないかと考えた。（IASB スタッフ）

V. 退職後給付

22. IASB は、2014 年 9 月の IASB 会議で退職後給付に関する調査研究プロジェクトに関して、IASB スタッフより、本プロジェクトの検討状況に関する説明を受けたほか、今後のプロジェクトの進め方について予備的な議論を行っている。同会議では、今後の予定について、本プロジェクトの調査研究は引き続き行うものの、次の段階に進むかどうかの意思決定は、少なくとも「2015 年 アジェンダ協議」に対するフィードバックを踏まえて行う旨が示された。
23. 今回の ASAF 会議では、IASB スタッフから、指摘されている問題に対処し得る可能性のあるモデルや予備的分析等について主に次の説明がされた。
- (1) 年金制度の国際的な動向：IASB スタッフは、各法域における企業年金の動向に関する調査として、統計データ等の分析や関係者との非公式な議論を行った。その調査結果によると、全世界において、伝統的な確定給付制度が減少し、確定拠出制度及び混合型の年金制度が増加する傾向があった。IASB スタッフは、伝統的な確定給付制度よりもキャッシュ・バランス・プランや他の混合型の年金制度が今後とも増加すると予想している。
- (2) 混合型の年金制度に関する問題に対処し得るモデルの分析：IASB スタッフは、IFRS 解釈指針委員会や IASB 会議における過去の議論等を参考にして、混合型年金に対処し得る可能性のあるモデルとして、次のモデルが示されたうえで、比較検討した。なお、IASB スタッフからは、特定のモデルは提案されていない。
- ① 現行の IAS 第 19 号「従業員給付」に基づくモデル
 - ② 公正価値モデル
 - ③ カスタマイズされた履行価値モデル
 - ④ IFRIC 解釈指針案 D9 号モデル
 - ⑤ 分離モデル
 - ⑥ ミラーリング・モデル
 - ⑦ 上限付きの最終的なコスト調整モデル
24. 上記を踏まえ、IASB スタッフから ASAF メンバーに次の質問がなされた。
- (1) 退職後給付の調査研究プロジェクトの状況について、質問やコメントはあるか。
- (2) 問題に対処し得る可能性のあるモデルやスタッフの予備的分析について、コメントはあるか。特に、短期的な解決策として、何らかの実務上の解決策を検討することを支持するか。または、より広範囲の制度や問題に対処する方法を検討することを支持するか。

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

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) 「2015年 アジェンダ協議」に対する我々のコメントレターでは、本プロジェクトの優先度を高く評価している。その理由は、割引率などの問題点が明確であることと、混合型年金制度が主流になりつつあるためである。こうした中、実務上は、異なる年金制度に対して既に異なるアプローチが適用されていることから、実務的な解決策が望まれている訳ではないと考えられ、堅牢な解決策を模索すべきと考えられる。
- (2) 南アフリカでは、(混合型年金制度に対して) 一般的に「上限付きの」最終コスト調整モデルが使用されており、割引率には成熟した社債市場がないため国債の利率を用いられている。しかし、基礎となる項目を株式等で運用している場合の資産側からの将来のリターンの仮定と比べて割引率が低いため、確定給付債務を過大評価することになる。
- (3) 退職後給付会計については、包括的な見直しを行わない限り、指摘されている様々な問題を解決することは困難と考えられる。例えば、年金資産及び年金負債、及び投資収益と年金負債から生じる費用を相殺表示することは概念上適切であろうか。また、年金負債を計算する際に用いる割引率に年金資産から将来予想されるリターンをどの程度反映させるべきかについても検討を行うべきと考えられる。
- (4) 伝統的な確定給付制度から確定拠出制度や新たな年金制度に移るトレンドのなか、我々は、どのような変化が実際に起こっているかについて十分に理解するためにしっかりした調査を行うことが必要と考えている。現在行われている「2015年 アジェンダ協議」に対するフィードバックも有用ではあるが、しっかりした調査が必要である。
- (5) 基準が既に多くの変化をもたらしており、実務では、基準に沿って事業への影響が最小化するように解決策を見つけようとしている。また、純粋な確定給付制度と確定拠出制度の間の混合型の年金制度に対して、基準レベルで明確な解決策を提供することは難しいという点である。さらに、保険契約基準のように、資産と負債の対応関係について考える必要がある。
- (6) 多くの国々で問題となっている混合型の年金制度に対する解決策を見出すことが必要と考えられる。オーストラリアでは、公正価値で確定給付債務を測定しようとしたが実務上、難しかった。保険契約に関する提案は参考になるかもしれない。

ASBJ の発言要旨

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。

26. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- (1) 混合型年金制度が増加している状況下、退職後給付制度の会計上の要求事項に関する本リサーチ・プロジェクトを引き続き行うことを支持する。ただし、混合型年金制度に対処するための限定的な修正により、伝統的な年金制度における会計上の要求事項との不整合が生じることが懸念される。従って IASB が、代替案の実務上の影響や受入可能性のほか、概念上の議論も考慮して、包括的なレビュー・プロジェクトを実施することを一般的には支持する。
- (2) ただし、我々がこれまでに関係者から受けたフィードバックを踏まえると、IASB は OCI のノンリサイクリングのほか、確定給付債務（資産）の純額に係る利息純額に関する会計上の要求事項のように、目標を絞ったレビューを行う必要がある。
- (3) このように行う場合は、IASB が「2015 年 アジェンダ協議」で受け取ったフィードバックだけではなく、概念フレームワーク・プロジェクトにおける純損益と OCI のリサイクリングに関する議論について検討することを望む。加えて、IASB がこれらの懸念を把握できるように、適用後レビューを可能な限り早期に実施することを提案する。

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) （フランスの代表者からの発言に対して）資産と負債の関係性を勘案して、モデルを検討すべきである点は賛同する。しかし、この場合、包括的な見直しになるため、混合型の年金制度について指摘されている問題点を早期に解決することにはならないのではないか。（IASB 理事）

VI. のれん及び減損

28. IASB は、2015 年 2 月の会議で、「のれんの事後の会計処理」、「減損テストの改善」、「無形資産の識別と測定」に関する検討を、リサーチ・アジェンダに加えた。また、2015 年 3 月の ASAF 会議では、ASBJ 代表者からディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか」（ASBJ、EFRAG 及び OIC）に対するフィードバックに関する説明がされたほか、IASB スタッフから発見事項及び今後の予定に関する説明がされた上で、ASAF メンバーによる議論が行われた。
29. その後、IASB は、2015 年 6 月に、IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューを完了し、その報告書及びフィードバック・ステートメントを公表している。同フィードバック・ステートメントには、その結果として、今後重点的に検討すべき項目が識別されるとともに、それぞれの重要性について記載がされた。他方、FASB においても、非公開企業におけるのれんの会計処理について修正を行ったことを踏まえ、2014 年初旬以降、同様の論点について検討がされてきたが、本件に関する米国会計基準と IFRS との整合性を維持する等の観点から、慎重な対応がされてきた。
30. こうした状況を踏まえ、2015 年 9 月に、IASB と FASB による共同での議論が行われた。当該議論は、両審議会が同時に暫定決定を行うことを意図したものでなく、それぞれが議論している事項について情報交換や意見交換を行うことを主な目的としたものであった。また、IASB と FASB は可能な限り収斂の状態を維持すべきという見解が示され、これらに関する基準の修正について共同で検討を行うことが望ましいとされた。
31. このため、IASB は、今後、FASB とさらなる議論を行うことも見据えつつ、2015 年 10 月及び 11 月の会議において、下記の 3 点について議論を行ったが、意思決定は何ら行われていない。
- (1) のれんの事後の会計処理
 - (2) 減損テストの改善
 - (3) 企業結合で取得された無形資産の識別及び測定
32. 今回の ASAF 会議では、IASB スタッフから IASB における上記 3 つの議論について説明が行われたうえで、それらについて ASAF メンバーの間で議論が行われた。

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。

(のれんの事後の会計処理)

- (1) 米国の公開企業向けの会計基準については、現行の米国会計基準の減損モデルを簡

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。

素化することを予定しており、これによって、減損テストに関する要求事項が IFRS とより近似することになる。FASB では、のれんについて、償却及び減損アプローチの再導入を支持する者と減損テストの改善のみを支持する者とで拮抗しているが、のれんの償却を支持する者も意味のある償却期間を設ける必要があるとしており、これが難しい。また、のれんの事後の会計処理に関する懸念を解決するために IASB と協働する計画である。なお、本件に関する重要な課題は関係者の基準準拠コストと情報価値との関係である。以前、投資家から、のれんの価値を計算することは投資家の役割であって、会計士の役割でないという見解が示されたが、そうである場合、コスト便益等も考慮すると、直接償却による方法もありえるのかもしれない。

- (2) 次の6つの理由から、減損テストの改善のみを行うアプローチを支持する。
- ・ 償却及び減損アプローチと減損のみアプローチの議論は長期間にわたって行われてきたが、いずれも完全に理想的なものではないこと
 - ・ のれんの会計処理については、どのような方法をとったとしても、常に批判が付きまとうこと
 - ・ 人の考えは変わっていくものであり、フランスの基準設定主体も以前は償却アプローチを支持していたが、現在は減損のみのアプローチを支持していること
 - ・ 適切な償却期間を見出すことは困難であり、アプローチを変更する否かを判断するうえでは十分に注意深くなければならないこと
 - ・ のれんの減損に関するガバナンスが近年大きく向上したこと
 - ・ のれんの償却をする場合、帳簿価額と現在価値との差異が拡大してしまう可能性があること
- (3) 香港と韓国は、減損のみのアプローチの方が概念的により目的適合的な情報を提供することになると考えているが、コスト便益の観点から、IASB は同アプローチについて再検討すべきと考えている。
- (4) 財務諸表作成者の一部に実務負担軽減等の観点からのれん償却の再導入を支持する意見があるものの、財務諸表利用者の多くが減損損失の情報としての有用性等の観点から減損のみアプローチを支持しているため、現時点では償却を再導入するに足る十分な証拠は得られていないと考える。
- (5) のれんについて償却を再導入すべきという見解は、カナダの財務諸表利用者から聞かれない。
- (6) ドイツでは、のれんについては、償却及び減損アプローチと減損のみのアプローチとで見解は真っ二つに分かれている。また、大手企業では、個社の財務諸表に応じて、その見解が分かれているが、中小規模の企業になると、償却アプローチを支持

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。

する見解が多い。

- (7) 国内では、作成者から償却アプローチに支持が示されており、様々な見解があるが、個人的には償却アプローチを復活させることに懐疑的であり、慎重な検討が必要である。
- (8) のれんの償却アプローチの復活については慎重に検討すべきと考えているが、のれんの残高が急増している点には懸念しており、これに対する解決策を検討する必要がある。
- (9) のれん償却が廃止された後、純資産に対するのれんの比率が上昇していることに懸念がある。また、償却アプローチにおいて、償却期間を経営者の意図した投資回収期間に関連づけて設定するならば、償却アプローチも財務諸表利用者にとって有用な情報を提供するものとなり得る。

(減損テストの改善)

- (10) 使用価値の計算には外部の関係者にとって理解しづらい主観的な要素が多く含まれること、また、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から、公正価値に基づく測定によって減損テストの簡素化を図ることにメリットがあるのではないか。
- (11) 米国では、のれんの減損テストについて、数年前に、いわゆるステップ・ゼロを導入した。これによって、一定の費用削減効果は得られたが、引き続き、注視する必要がある。

(無形資産の識別及び測定)

- (12) 米国では、顧客関連の無形資産は、その区分処理に多大なコストを要すること、また、顧客関連の無形資産については、契約上の権利に基づくものでない場合、資産の定義に該当するか否かについて定かでないことから、これを別個の無形資産として区分処理せずのれんに含めることも視野に入れて検討を行っている。
- (13) 無形資産を詳細に区分して識別することは、財務諸表作成者にとってコスト負担が大きく、財務諸表利用者にとっての有用性も高くないものの、それらを区分せずにのれんに含めてよいかどうかはそれら各要素の償却の要否によって異なると考えられる。また、繰延税金負債の認識に関して、IAS 第 12 号「法人所得税」の再検討も行うべきである。
- (14) 現行の会計実務では、無形資産が十分に識別され、認識されていない。また、のれんの評価額は、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

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。

織り込まれることによって過大表示されるおそれがある。このため、のれんに関する事後の会計処理を検討する前に、当初認識時の会計処理について再検討すべきではないか。

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。

(のれんの事後の会計処理)

- (1) IASBは、現行の減損のみアプローチを償却及び減損アプローチへと置き換えるべく、基準設定プロジェクトへと進めていくべきである。主な理由は次の6つである。
 - ① IASBはPIRやASBJ、EFRAG及びOICの共同ディスカッション・ペーパーを通じて、すでに多くのフィードバックを得ていることから、採り得る改訂に関する追加的な証拠は必要ないと考えられる。
 - ② 減損のみアプローチでは、事実上、企業は自己創設のれんを認識する結果となるほか、企業結合にあたっての投資原価の一部であるのれんをその効果の及ぶ期間にわたって配分することができない。
 - ③ のれんの償却にあたっては、適切な償却期間の見積りが困難であるとの批判があるが、減損テストもその評価に用いるインプットの決定にあたって主観的な判断を伴うものである。したがって、償却年数の上限を基準上規定することにより、償却及び減損アプローチの主観性の程度は減損のみアプローチのそれよりも低いものとなる。
 - ④ 減損のみアプローチは最近公表されたばかりの基準であり、要求事項の見直しは時期尚早であるとの指摘があるが、基準の公表後約10年が経過していることから、要求事項の再検討は早過ぎるものではない。
 - ⑤ 財務諸表利用者はのれん償却に反対しているとして減損のみアプローチの方が優れているとする意見があるが、少なくとも我が国の財務諸表利用者からは償却及び減損アプローチを支持する意見が聞かれる。
 - ⑥ のれんの残高は直近の10年間で重要な金額へと累積し、その残高が純資産の金額よりも大きい企業も多くあることが指摘されている。この要求事項が企業行動に与える影響度合に鑑みると、問題解決のために基準設定プロジェクトに着手することは早過ぎも遅すぎもしない。

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。

(2) 加えて、企業結合で取得されたのれんの会計処理に関する要求事項は、企業の財務諸表に重要な影響を与えると予想されることから、IASB は FASB と協働し、共通の要求事項とすることが財務情報の利用者にとって非常に有用であると考えられる。

(減損テストの改善)

(3) IASB は、減損テストの改善の検討にあたって、のれんが事後的にどのように会計処理されるべきかを考慮に入れるべきである。例えば、IASB がのれん償却を再導入する場合には、投資原価はいずれ期間配分されるため、年次の減損テストは必要ないかもしれない。

(4) 他方、IASB が減損のみアプローチを維持する場合には、その後の議論は元々、減損損失が適時に認識されるよう強健な減損テストが必要であることに鑑みて行うことを余儀なくされる。しかし、関係者との協議の結果、その方法では識別された一連の実務上の課題に対処できないと考える関係者が多かった。

(5) 加えて、IASB スタッフの提案はすべて簡素化につながるものと理解するが、提案された簡素化は、減損損失の認識が遅過ぎるとする財務諸表利用者及び規制当局の懸念を増幅させるものと考えられる。

(企業結合で取得された無形資産の識別及び測定)

(6) 企業結合で取得された無形資産の識別及び測定については、のれんの事後の会計処理と密接な関係があると考えられる。このため、仮にのれんの事後の会計処理について、償却を行うとした場合、無形資産についても、償却を行わない無形資産の区分を維持することが適切か否かについて検討すべきと考えられる。また、IASB スタッフが提案している選択肢以外に、企業結合においてターゲットとして識別した無形資産について識別することを要求するアプローチについても、のれんの事後の会計処理の検討と並行して検討を行うべきと考えられる。

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。

(のれんの事後の会計処理)

(1) のれんの大部分はシナジー効果を期待したものとする場合、それによる利益が獲得される場合において、のれんを償却しないとすると利益の 2 重カウントする結果となるおそれがあるように思われる。この点について、概念的に明らかにする必要がある。(IASB Hoogervorst 議長)

(2) 企業結合のシナジー効果の発現と純損益とをマッチングさせれば、遡増償却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。

のような方法を考えるべきではないか。(IASB 理事)

- (3) のれんの事後の会計処理は企業行動に影響を与えることから、シナジー効果やゴーイング・コンサーンの要素である旨を立証できない構成要素については、過払い額として企業結合日時点で直接償却する旨を要求することを通じて、企業が自ら進んで償却性の無形資産を識別して認識するようなメカニズムを構築すべきではないか。(IASB 理事)

VII. IFRS 第 9 号と新保険契約基準の発効日の相違

36. IFRS 第 9 号「金融商品」では、強制適用日は 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度と規定されているが、IASB は新たな保険契約基準について現在審議中のため、現時点においては、IFRS 第 9 号が新たな保険契約基準に先行して適用される状況が想定されている。
37. 上記について関係者から懸念が示されていることを踏まえ、IASB は、2015 年 9 月及び 10 月の会議において、新たな保険契約基準が適用される前に IFRS 第 9 号を適用することによって生じる会計上のミスマッチや純損益のボラティリティの一時的な増加に対処する必要があると判断する場合は、次の二つの方法の組み合わせによって対処することを提案する公開草案を公表することを暫定決定している。

	上書きアプローチ	延期アプローチ
要件	以下の要件の両方を満たす。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該金融資産を、IFRS 第 4 号の適用範囲に含まれる契約に関するものとして企業が指定している。 ▶ 当該金融資産は、IFRS 第 9 号に従うと FVPL に分類され、IAS 第 39 号に従っていたならば、全体が FVPL に分類されるものではなかったであろうものである。 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 保険活動が報告企業にとって大半を占める主要なもの (predominant) である。 ▶ 保険活動が報告企業にとって大半を占める主要なものかどうかの当初の評価は、企業の負債総額に対する、IFRS 第 4 号の適用範囲に含まれる契約から生じる負債総額のレベルに基づいて行う。
会計処理	上記要件を満たした金融資産について、下記①と②の差額を純損益から除外して、その他の包括利益 (OCI) に認識することを認める。 ① IFRS 第 9 号に従うならば純損益に認識されるであろう金額 ② IAS 第 39 号に従って純損益に認識された金額	報告企業単位で、IFRS 第 9 号の適用日を延期することを認める。
発効日	(1) 発行日は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度とする。 (2) 企業が IFRS 第 9 号を早期適用する場合に限って、これらのアプローチの早期適用を認める。	
失効日	失効日は定めない (ただし、新保険	2021 年 1 月 1 日以後開始する事

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。

	上書きアプローチ	延期アプローチ
	契約基準が適用された時点で、本アプローチは使用できなくなる)	業年度に適用することを認めない。ただし、同日後に上書きアプローチの適用を選択できることを明記する。

38. 暫定決定は、僅差の決定で、IASB 議長が決定票を行使して可決されたものである²。なお、公開草案のコメント期間は、デュー・プロセス監督委員会の承認を得て、60 日とすることが暫定決定されている。本公開草案は ASAF 会議直後の 12 月 9 日に公表される予定である。
39. 今回の ASAF 会議では、次の点に関して ASAF メンバーの意見が求められた。
- (1) 上書きアプローチについての ASAF メンバーの見解
 - (2) ASAF メンバーが、本プロジェクトのアウトリーチをどのように支援するか

ASAF 会議での議論の概要

40. 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。

(全般)

- (1) 短期的な変動性及び会計上のミスマッチだけを解消すればよいということではない。上書きアプローチには、2 度のシステム移行、二つのシステムを運用管理するコスト及び利用者の理解可能性に懸念があるという問題点があること考慮すると、延期アプローチをより広く適用すべきではないか。
- (2) 金融商品と保険契約は整合的に取り扱われるべきであること、及び、コングロマリットは現に存在するという認識のもとに議論を進めるべきである。

(上書きアプローチ)

- (3) 上書きアプローチは、IFRS 第 9 号と IAS 第 39 号の二つのシステムを並行して管理していく必要があり、そのコストは甚大である。
- (4) 短期間に二度の大規模なシステム修正が必要となる。
- (5) 上書きアプローチの採用は任意であるため、ある企業は IFRS 第 9 号で純損益を計算し、他の企業は IAS 第 39 号で計算することとなって、比較可能性が損なわれてしま

² (ASBJ 事務局による補足説明) 9 月 21 日の IASB 会議では、二つのうち延期アプローチに関しては、賛成 7 名、反対 7 名で、可決には至らなかった。23 日の会議で、同数の場合は議長が追加で投票できるという IASB のデュー・プロセスを踏まえ、Hoogevorst 議長が追加の投票権(賛成)を行使して、8 対 7 で可決した。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。許可なく複製・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。

い、利用者の理解可能性が低下するのではないか。

- (6) 上書きアプローチに興味を示す者もいたが、限定的であった。
- (7) カナダの企業は、上書きアプローチを採用することを想定していない。彼らの関心は、延期アプローチが適用できるかどうかだけである。

(延期アプローチ)

- (8) 報告企業レベルで適用可否を判定すると、純粋な（又は、保険業が中心のコングロマリットのなかにある）保険会社には延期アプローチが適用できる（IAS 第 39 号が適用される）が、銀行業が中心のコングロマリットのなかにある保険会社には同アプローチが適用されない（IFRS 第 9 号が適用される）ことになってしまう。延期アプローチの適用の可否は報告企業レベルより下のレベル（セグメント）で判定すべきである。
- (9) 保険業が中心のコングロマリットのなかにある銀行業を営む会社には、IFRS 第 9 号を適用すべきである。
- (10) 保険業が中心のコングロマリットのなかにある銀行業を営む会社には、IFRS 第 9 号が適用されなくてもかまわないのではないか。また、Predominant の判定をする場合、分母とする負債残高に退職給付債務等を入れて計算することが純粋な保険会社を識別しようとする適切か。
- (11) Predominant の判定に代えて、保険業として規制されているかどうかで判定すれば容易にできる。（一方、IASB スタッフの提案に従うのならば）Predominant テストの判定に使う負債残高から、繰延税金負債や劣後債の残高を除外すべきである。
- (12) 欧州の保険会社大手 20 社に対して、公表されているデータをもとに、Predominant に該当するか否かに関する初期的テストを実施した。
- (13) 延期アプローチの対象が狭すぎるという見解や Predominant テストの判定規準（数値規準）は廃止すべきという見解があった。
- (14) 報告企業レベルより下のレベル（セグメント）で延期アプローチを適用する場合の問題点として、延期したセグメントと延期していないセグメントの間での金融商品の移転によって収益操作できる点が指摘されていることは認識している。しかし、そのようなセグメント間移転の発生は多くない。
- (15) 延期アプローチは、初度適用者にも適用すべきである。

ASBJの発言要旨

41. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- (1) ASAF メンバーからでて懸念に共感する。しかし、我が国では、多くの保険会社は、現時点で IFRS を適用していないため、新たな保険契約基準に先行して IFRS 第 9 号が適用される状況は多く想定されていない。
- (2) 他方、前回の ASAF 会議でも発言したとおり、IASB が公開草案を公表するに至るデュー・プロセスに関して、当該決定が、IASB が保険契約プロジェクトを早急に完了させるという強い仮定を基に行われているのではないかという懸念がある。
- (3) 保険契約の会計基準の開発が強く要請されていることは理解しているが、我々は、再度の公開協議が必要となるような重大な変更が前回の公開協議から行われているか否かについて、IASB が慎重に検討することが重要であると考えている。
- (4) また、改訂 ED から大幅な変更が行われていることを踏まえると、関係者において、実務上、改訂されたモデルの適用可能性を確保することは最低限必要であり、最終基準公表前に基準が十分に理解可能で運用可能なものであることを担保するような措置を講じることが必要と考えている。

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) メンバーの話を聞いていると、報告レベルでの延期アプローチ、報告レベルより下での延期アプローチ、上書きアプローチの 3 つの選択肢が必要となるかもしれない。(IASB 理事)
- (2) 上書きアプローチの費用対効果分析をするために、同アプローチを適用する費用が実際にどの程度かを、今後のアウトリーチで解明していきたい。(IASB 理事)
- (3) 発効日の相違によって発生する会計上のミスマッチ及び短期的な変動性へ対処することが課題である。したがって、対象範囲は、ビジネスモデルや規制ではなく、IFRS4 号の範囲に含まれる契約が財務諸表全体のなかでどれだけ占めるかで判定することになる。(IASB 理事、IASB スタッフ)
- (4) 上書きアプローチに関して比較可能性の問題が提起されたが、この問題は延長アプローチに関しても発生する。したがって、比較可能性は両アプローチに共通の問題として検討する必要がある。(IASB 理事)

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。

- (5) 会計上のミスマッチ及び短期的な変動性を解消することが最も重要と考えており、上書きアプローチを適用する際の問題点を解明していきたい。また、延長アプローチも上書きアプローチも短期的な解決策なので、判定規準は単純なものがよい。さらに、上書きアプローチも延期アプローチも、IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行する企業を対象としているので、初度適用者は対象外とされている。(IASB スタッフ)

VIII. 共通支配下の企業結合

43. IASB は、アジェンダ協議 2011 のフィードバックを受けて、共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）をリサーチ・プロジェクトに追加している。
44. 2015 年 3 月の ASAF 会議では、IASB スタッフから、BCUCC に関する特定種類の取引、とりわけ、売却（IPO を通じた売却を含む。）の準備のための BCUCC 及び取得者の既存の非支配持分（以下「NCI」という。）が関わる結合についての会計処理が提案された。これに対して ASAF メンバーからは、簿価引継法によることを支持する意見が多く示された。
45. 今回の ASAF 会議では、香港会計士協会（HKICPA）の代表者から香港の実務に関する情報提供が行われた上で、IASB スタッフからプロジェクトの状況報告とともに、簿価引継法の適用を前提とした場合における有用な財務情報を提供するための方法に関する提案が示され、次の点について、ASAF メンバーの間で議論が行われた。
- (1) 対価と取得した資産及び負債との差額は、資本のどこに認識すべきか
 - (2) 対価が株式の形態をとる場合、対価の測定は移転される株式の公正価値によるべきか、その帳簿価額によるべきか
 - (3) 取得した資産及び負債の測定には、譲渡された企業と譲渡企業（譲渡前の親会社）のどちらの帳簿価額を用いるべきか
 - (4) 企業結合が行われた場合、比較情報の修正再表示（遡及修正）が必要か

ASAF 会議での議論の概要

46. HKICPA からの情報提供及び IASB スタッフからの説明を踏まえ、ASAF メンバーから概ね次のような見解が示された。

（質問事項 1）

- (1) 質問事項 1 については、当該差額は資本に認識すべきであるものの、資本のどこに認識すべきかについて規定すべきでないとする IASB スタッフの予備的見解に対して、多くの ASAF メンバーから支持が示された。

（質問事項 2）

- (2) 質問事項 2 については、対価の測定を移転される株式の公正価値による方法を示した IASB スタッフの予備的見解に対して、一定程度の ASAF メンバーから支持が示された。

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。

(質問事項 3)

- (3) 質問事項 3 については、IASB スタッフは特段の予備的見解を示さなかったが、譲渡された企業と譲渡企業（譲渡前の親会社）のどちらの帳簿価額を用いるべきかについて、ASAF メンバーの見解は必ずしも一致していなかった。

(質問事項 4)

- (4) 質問事項 4 については、企業結合は取引日から行われるとして比較情報の修正再表示（遡及修正）を行わない方法（代替案 1）を示した IASB スタッフの予備的見解に対して、多くの ASAF メンバーから支持が示された。

ASBJ の発言要旨

47. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(質問事項 1)

- (1) 個別財務諸表上、対価と取得した資産及び負債との差額が生じる場合、当該差額の性格は様々であるほか、資本の内訳については各国における法規制等とも関連すると考えられる。このため、払込資本（代替案 1）、利益剰余金（代替案 2）及びその他の剰余金（代替案 3）のいずれかに一律に定めることは困難であり、事実及び状況に基づいて適切に判断することが適切と考えられる。このため、スタッフの予備的見解に概ね同意する。

(質問事項 2)

- (2) BCUCC において、対価が株式の形態をとる場合、譲渡企業の個別財務諸表上における対価の測定は、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額の差額によることが適当と考えられる。

(質問事項 3)

- (3) BCUCC は、親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引であり、内部取引に相当すると考えられる。このため、企業結合の前後で当該純資産の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における譲受企業（移転先企業）が取得した資産及び負債は、譲渡企業の帳簿価額（移転元企業の適正な帳簿価額）（代替案 2）により測定すべきものとする。

(質問事項 4)

- (4) BCUCC における企業結合は取引日から行われるとして、比較情報の修正再表示（遡及修正）を行わない方法（代替案 1）を提案するスタッフの予備的見解を支持する。

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。

IX. 適用後レビューの役割

48. IASB は、これまで、IFRS 第 8 号「事業セグメント」及び IFRS 第 3 号「企業結合」について、適用後レビュー (PiR) を実施している。
49. PiR は、デュー・プロセス・ハンドブック (6.52 項から 6.63 項) において、IFRS の新たな要求事項が投資家、作成者、監査人に対してどのような影響があったかについて、特に次の点について評価する機会であるとされている。
- (1) 基準の開発において重要又は論争のあった論点を考慮すること
 - (2) 基準の公表後、IASB に寄せられた論点を考慮すること
 - (3) 予想外のコストや適用上の問題があった分野を識別すること
50. 今回の ASAF 会議では、次の点について ASAF メンバーによる見解が求められた。
- (1) PiR の目的について、助言 (維持すべき点、変更すべき点) はあるか。
 - (2) PiR のプロセスに関して、次の点についてどのように考えるか。
 - ① どのような点について、上手くいっているか
 - ② PiR において、適切な見解 (right mix of inputs) が得られたか
 - ③ 改善を図るべき点はあるか
 - (3) 学術研究の結果を PiR において引き続き検討すべきか。そうである場合、2年間の適用経験では、PiR を行うにあたって十分な学術研究の成果は得られないという IASB スタッフの見解に同意するか。

ASAF 会議での議論の概要

51. 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。

(PiR の目的・プロセスについて)

- (1) カナダでも適用後レビューを実施しており、PiR の実施について支持をする。IASB が定義しているレビューの目的については、適用の整合性や財務情報の比較可能性について検証する旨を明示的にすることを提案する。なお、カナダでは、レビュー時に特定の関係者と面談する機会を設け、意見交換を行うプロセスを取り入れている。
- (2) PiR は、関係者から例外なく有用なプロセスとされている。但し、今後、PiR を IASB

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。許可なく複製・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。

のリーサー活動の一部とし、以前に開発された基準も含めて PiR を行い得るとするほか、基準開発時に論争のあった論点を対象とするのではなく、毎年 1-2 の基準を対象として、実務上、想定していた機能していない領域がないか否かについて調査するために実施されるべきでと考える。

- (3) どの基準を PiR の対象にするかは、IFRS 解釈指針委員に寄せられた意見をもとに選定することが適切ではないか。
- (4) PiR の第 1 段階のプロセスに挙げられているアウトリーチの対象には、IFRS を導入している国の会計基準設定主体も含まれるべきであると考ええる。
- (5) 全体的に見て PiR を行うという発想自体は良い取り組みだと考える。しかし、IFRS 第 3 号における、のれんの償却をするか否かのように、議論が繰り返行われた基準については、PiR を実施する際に再度、論争が再開されてしまう可能性があることに注意が必要である。人的リソースには限りがあるので、既存の基準について集中的に時間をかけるよりもバランスを考えることが大切である。
- (6) PiR の目的については、基準のポジティブな面も認識するようにすべきである。また、PiR の第 1 段階のプロセスに挙げられている、その他関係者のアウトリーチの対象には、作成者、利用者のほか、ローカルな大手監査事務所も対象とすることで、多様な意見を取り入れることが可能になると考える。
- (7) PiR の目的は、範囲が狭すぎると考える。財務諸表が意思決定する際に有用であるかという観点に焦点を当て、目的を設定するべきと考える。
- (8) PiR は有用なプロセスと考える。但し、PiR で寄せられたフィードバックについて、どのような団体、企業、法域から挙げられた意見であるかを明確すべきではないか。
- (9) 基準開発時に意図していた目的を満たしているかについて確認することは重要であるが、基準の改善すべき点を識別することも重要と考えられる。

学術研究について

- (10) 2 年～3 年の期間では、学者が研究をするのに十分な時間が確保されていない。この点、カナダでは、学会関係者による諮問会議があり、定期的に意見交換する機会がある。
- (11) 2 年間の適用期間では短か過ぎ、3 年～5 年が適切であると考ええる。また、基準によっては、IFRS 解釈指針委員会に寄せられた論点等を参考にしつつ、2 回目の PiR を行うこともあり得るかもしれない。

- (12) 学術研究にとっては、基準適用後 2 年～3 年では十分な研究がされない。但し、基準の適用が適切になされているかについては、基準の内容を踏まえつつ、早期に確認がされるべきである。
- (13) 学術研究は重要であり PiR のプロセスに含まれるべきである。学術研究は、作成者や監査人等とは別の視点から、より根本的な論点や問題点を研究するため有用である。他方、学術研究は膨大なデータを利用して分析を行っているため、年数については、2 年間は短すぎると考え、5 年間またはそれ以上の期間が必要である。
- (14) 少なくとも 2 年間は短すぎると考える。このため、基準公表時やその前に研究を依頼してはどうか。
- (15) IASB が毎年開催しているリサーチ・フォーラムを利用し、学術研究者と基準設定主体が協力できる体制を構築することが重要である。

ASBJ の発言要旨

52. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(PiR の目的)

- (1) デュー・プロセス・ハンドブックにおける PiR の目的に関する記述は、概ね適切と考えられる。

(PiR のプロセス)

- (2) IFRS 第 8 号及び IFRS 第 3 号の PiR のプロセスにおいて、情報収集段階までは、概ね上手くいったと考えている。しかし、今後の方針を決定する際にどのように収集された情報を活用するかが曖昧であった。プロセスを定義するのは難しいが、関係者からの期待に対応するためには、更なる検討が有益である。
- (3) 基準開発プロセスを効率化するため、PiR の意見募集において論点とともに、解決策について質問をすることが考えられるのではないかと。なお、IASB が緊急に取り組むべきであると利害関係者が考える論点があるにもかかわらず、PiR が予定されていることを理由として、IASB が直ちに対応しないという事態が生じることはあってはならないと考えている。

(学術研究の成果等)

- (4) 学術研究の成果が十分に得られることを優先する場合、基準適用後、相当の期間が必要となると考えられる。我々は、PiR の開始時期をあまりに遅らせることは、目的に

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。

照らして適切でないと考えており、このため、学術研究について十分な成果が得られるまで、PiR の開始を遅らせるべきと考えていない。

X. 開示に関する取組み—今後の進め方

53. IASB は、開示に関する取組みプロジェクトとして、次の取組みを進めている。

- (1) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正（IASB は、2014 年 12 月に修正後の基準を公表している。）
- (2) 電子的な報告に関する継続的な検討（XBRL のタクソノミに関する検討を含む。）
- (3) 現行の会計基準の適用の改善を目的とするプロジェクト
 - ① IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の限定的な修正（IASB は、財務活動から生じる債務の調整表の追加的な開示に関する要求事項を含める修正後の基準の公表を予定している。）
 - ② IAS 第 8 号の限定的な修正（IASB は、会計方針の変更と会計上の見積りの変更の取扱い及び関連する開示要求について検討を行っており、2016 年上期に公開草案の公表を予定している。）
 - ③ 重要性の概念に関するガイダンスの公表
- (4) 調査研究プロジェクト
 - ① 開示原則（2016 年第 1 四半期にディスカッション・ペーパーの公表を予定している。）
 - ② 基準レベルでの開示の見直し、開示要求の草案にあたっての指針の開発（ニュージーランドの会計基準設定主体が担当）

54. 今回の ASAF 会議では、上記のうち、基準レベルでの開示の見直し、開示要求の草案にあたっての指針の開発について、これまでの取組みの説明がされたほか、今後の予定について ASAF メンバーによる議論が行われた。

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。

- (1) 開示に関する取組みについては、特段の違和感はない。草案作成ガイドラインについては、公開協議がされるべきと考えている。
- (2) 開示に関する取組みについては、IASB がボードとして、いつ、どのような理由で開示を要求すべきかの判断を支援する開示フレームワークの開発について検討すべきである。これは、作成者の行動様式を変えるだけでは不十分であり開示要求について検討を行う必要があるほか、電子的な方法で開示がなされる場合、当該判断が変わり得る可能性があるためである。

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。許可なく複製・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) FASB は、開示フレームワーク・プロジェクトにおける検討を通じて、ある情報が財務諸表注記の一部で開示すべきものか否かを判断するうえで考慮すべき目的を明確にした。他方、IASB が現在検討している考え方では、当該判断にあたって財務報告の目的に参照がされているだけで十分に具体的でない。今後の検討において、当該目的を明確にすることを検討することを勧める。

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。

- (1) 草案作成ガイドラインは、開示原則 DP において公表されると理解しているが、2015 年 12 月の IASB 会議資料によると、草案作成ガイドラインは、公開されないことになっている。草案作成ガイドラインには何が含まれるのか及びなぜ IASB は草案作成ガイドラインに対する利害関係者の意見を聴く必要がないと考えているのか。

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。

- (1) 開示原則 DP には、ニュージーランドの会計基準設定主体が中心となって検討している開示要求の草案の指針とともに、当該指針に基づいた簡易な例示も記載する予定である。しかし、草案作成ガイドラインは、当該指針だけでなく、より広範な内容を含むものを想定している。なお、草案作成ガイドラインを公開協議に付すべきかについては、2015 年 12 月の会議で IASB において審議を行うことを予定している。(IASB スタッフ)
- (2) 開示要求は、テクノロジーのあり方と関係なく決められるべきと考えており、この点について明確にする必要があるかもしれない。また、開示フレームワークが必要かについて、これまで IASB において明示的な審議を行っていないため、今後、明示的に審議すべきかもしれない。(IASB スタッフ)

XI. 持分法会計

58. IASB は、持分法会計について、アジェンダ協議 2011 でのフィードバックを受けて、リサーチ・プロジェクトに追加しており、ASAF 会議においても 2014 年 6 月以降、議論を行っている。また、IASB は、2015 年 6 月の会議において、持分法リサーチ・プロジェクトの進め方の議論を行っており、短期（持分法のあり方について限定的な見直しを検討するもの）及び長期（持分法のあり方についてより根本的な見直しを検討するもの）の 2 つのフェーズに分けることを暫定的に決定している。
59. その後、2015 年 10 月の ASAF 会議において、IASB スタッフから、短期的な対応案が示されたが、これに対して、多くの ASAF メンバーから異論が示された。
60. こうした状況を踏まえ、今回の ASAF 会議では、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）から、「IASB の持分法会計のリサーチ・プロジェクトの範囲に関する提案」が示された。提案の概要は、次のとおりである。
- (1) 持分法を維持することを前提として議論を進めること
 - (2) 持分法プロジェクトを行うにあたって、次の点について考慮すべきであること
 - ① 持分法の目的及び適用に関して必要な支柱となる原則をもたらすアプローチを選択すること
 - ② 連結財務諸表上の持分法の適用範囲について、例えば、「強固な相互関係」といった考え方が適切か否かも含め、概念的な整理を行うこと
 - ③ 持分法の適用要件を満たさない資本持分の会計処理を評価し、決定すること
持分法の適用範囲から外れる投資の会計処理を検討すること
 - ④ 持分法は投資先の純資産持分を反映すべきか、または、そうすべきでない場合にはその理由について根拠づけを行うこと
 - ⑤ すべての現行基準を再検討し、選択した原則との整合性を図るための基準変更の可否を判断すること

ASAF 会議での議論の概要

61. 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。

- (1) 現行 IAS 第 28 号第 6 項の重要な影響力の 5 つの指標は意思決定に影響を与える能力又は経済的関係の密接度に大別されるが、「強固な相互関係」の指標はこのうち後者に位置づけられる。このため、「強固な相互関係」の考え方を導入すると持分法の適用範囲が現行基準よりも狭くなるおそれがあるため、慎重な検討が必要である。

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。

- (2) 2015年10月の会議で紹介したベースス差異の取扱いを廃止する提案については、多くの米国の関係者から反対を受けた。米国の関係者の多くは、持分法が純粋な一行連結でないことを認識しており、どのような概念に基づくものであるかについては明らかでない。EFRAGの提案は、子会社とFV-PLで測定される持分金融投資との間に第3のカテゴリーがあるという考え方に基づいていると思われるが、持分法が当該第3のカテゴリーへの会計手法として適切かについては定かでない。FASBは、今後、FV-OCIによる測定を含め、どのような方法があり得るかについて検討を行う予定である。
- (3) 持分法については多くの論点が指摘されているが、まずこれがどのような企業によって、どのような取引を対象として適用されているかについて事実関係の調査を行ってはどうか。
- (4) 子会社投資とFV-PLで測定される持分金融投資との間に位置する持分法適用投資については、一行連結の考え方に基づく原価ベースの情報を提供するよりも、公正価値ベースの情報を提供することが適切ではないか。
- (5) 投資者と投資先との間に「強固な相互関係」がない場合の取扱い、「強固な相互関係」と重要な影響力又は共同支配との相違点を明確化する必要があると考える。
- (6) 「強固な相互関係」の考え方は、直ちに実務へ導入可能なものとして提案したものではなく、今後さらなる議論が必要なことを前提とするものである。また、提案の目的はあくまでも、現行基準による情報を損なうことなく適用上の問題に対処することにあるため、持分法会計の基準改訂も大幅なものはそもそも想定していない。

ASBJの発言要旨

62. 本件について、ASBJから、主に次の発言を行っている。

- (1) 持分法会計は、その概念的基礎を含むいくつかの点において困難な点がみられることから、これを維持すべきか廃止すべきかが議論となるが、少なくとも、我が国の財務諸表作成者及び利用者を含む関係者からは、持分法会計を廃止せず維持することが強く支持されている。したがって、EFRAGの提案内容が持分法会計の維持を前提とするものであることを強く支持する。
- (2) また、持分法会計に関する課題はその概念的基礎にかかわる内容が多いことから、それらについて短期的に限定的な対応を図ることは懸念がある。このため、我々は、持分法会計の支柱となる原則の識別を求めるEFRAGの提案内容を支持する。

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。

- (3) EFRAG が「重要な影響力」に加えて「強固な相互関係」の考え方を提案している理由は、両者の考え方は極めて類似するものの、「重要な影響力」は誤解されるケースが多かったことにあると理解している。両者はともに、当該投資が企業にとって単なる投資対象（純投資）ではなく、自社の事業の延長線上にあることを示す証拠であると考えられる。この場合、持分法の概念的基礎は企業自身の事業活動の延長線上にある投資であるということかもしれない。
- (4) また、「強固な相互関係」という考え方については、持分投資について通常の実扱いと異なる取扱いを設けるうえで、例えば、報告企業から投資先への「単一方向の関係（影響力）」では足りず「相互の関係」が必要と考える理由を明らかにする必要があるほか、「重要な影響力」を明確化することで対応が可能かについても検討することが必要と考える。

その他

63. 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) 持分法について示されている見解は、根本的なものが多く、直ぐに解決できる性質ではない。このため、持分法のプロジェクトを進めるに当たっては、アジェンダ協議の結果も踏まえ、どの程度優先順位が高いものかについて見極める必要がある。（IASB Ian Mackintosh 副議長）
- (2) 持分法適用対象の投資は、投資先の業績を簡易的に反映するものであるが、投資者は投資先の配当方針の決定を支配していないため、投資先から実際に現金を受け取れるか否か定かでないほか、投資を売却できるか否かも定かでない。このため、持分法投資損益を認識することが適切か、その場合、どのような状況が適切か等について十分な検討を行う必要がある。（IASB 理事）

XII. IASB によるプロジェクトの近況報告

基本財務諸表

64. 本プロジェクトは、財務諸表本表のあり方について検討するリサーチ・プロジェクトである。今回の ASAF 会議では、IASB スタッフから、本プロジェクトの現状について以下の報告があった。

(1) 開示原則のプロジェクトにおいて、基本財務諸表(primary financial statements)を以下の 4 計算書とすることが暫定決定されている。本プロジェクトは、それらの計算書の目的、形式、内容、計算書間の相互関係について、基準レベルの検討を行うことを目的としている。

- ① 財政状態計算書
- ② 純損益及びその他の包括利益計算書
- ③ 持分変動計算書
- ④ キャッシュ・フロー計算書

(2) 現在、基礎的な情報収集のため以下の作業を実施している。作業には数か月を要する見込みで、公開の会議でプロジェクトの作業計画を議論するのはその後になることが見込まれる。

- ① IASB が過去に行った関連プロジェクト（特に、財務諸表表示プロジェクト）のレビュー
- ② 企業が開示している業績に関する指標（非 GAAP 情報を含む）の調査
- ③ 主要財務諸表に関する現行の実務上の問題を識別するための関係者へのヒアリングの実施

(ASAF 会議での議論の概要)

65. 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) 概念フレームワークのプロジェクトでは、基本財務諸表について定義しないとされていたため、本プロジェクトと概念フレームワークとの関係を明確にすべきである。
- (2) FASB でも同様のプロジェクトを実施している。プロジェクトの中心は、財務業績計算書であり、営業に関する指標の必要性や、表示項目の集約や分解のあり方について検討している。それらの成果について IASB と共有すること等を通じて、プロジェクトの進捗に協力したい。

(その他)

66. 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) 概念フレームワークの公開草案においては、4 つの計算書を必ずしも明示してお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。

らず、また、純損益とその他の包括利益の区別などハイレベルの議論を行っている。本プロジェクトは、その議論を踏まえて、どの計算書が基本財務諸表を構成するか、また、基本財務諸表の形式や内容についてより詳細に基準レベルの検討を行うものである。(IASB スタッフ)

- (2) キャッシュ・フロー計算書については、英国財務報告評議会 (FRC) のスタッフの協力を得て、ディスカッション・ペーパーを作成する予定である。(IASB スタッフ)

会計方針の変更と会計上の見積りの変更

67. 会計方針の変更と会計上の見積りの区別について、欧州証券市場監督局 (ESMA) から、実務において企業間で相違がある旨が指摘され、当初、IFRS 解釈指針委員会で議論された後、IASB において開示原則プロジェクトの一部として議論されてきた。IASB は、これまでの議論を踏まえ、本件については、単独で公開草案を公表することを予定している。今回の ASAF 会議では、IASB における検討状況について、IASB スタッフより近況の報告がされたが、これに対して ASAF メンバーからは特段のコメントは示されなかった。

以 上