

議題 テーマ提言について

項目 今回の基準諮問会議における新規テーマの提案

提案者：作成者（基準諮問会議委員）

（テーマ）

リース取引に関する会計基準（企業会計基準第 13 号）等の見直し検討（会計基準レベル）

（提案理由）

企業会計審議会による 1993 年会計基準を更改した基準第 13 号が 2007 年 3 月に公表され今日に至っている。一方、IASB と FASB は、共同プロジェクトに位置づけてアジェンダ設定以来 9 年をかけて検討した改正基準を共に適用時期を 2019 年として確定する運び（IASB1 月 13 日公表済み）である。

わが国の 1993 年基準、2007 年基準とも国際会計基準や米国基準を念頭に策定された経緯であるが、今般の両基準の改正を受け見直しの検討が必要と考えられ提案するものである。

連結 4 基準の並存の下でもわが国基準の高品質化はコンセンサスであり、この観点を含め整理が必要である。IFRS 適用企業、IFRS 適用検討企業、日本基準適用企業に拘わらず、等閑視できない関心事と考えられる。

（具体的内容）

- ・ IASB、FASB による改正はリースについて考え方を使用権資産の移転と変更し、オペレーティング・リースの借手オフバランス処理の廃止などを含む大きな枠組みの変更を伴うものであり、基準第 13 号との相違が顕著である。
- ・ 短期リース、少額資産リース、重要性の判断など、実務を考慮した便法が織り込まれているが、わが国基準との相違が大きい。
- ・ IASB と FASB による改正基準は、一部コンバージェンスが未達成（オペレーティング・リースの借手オンバランス処理の方法など）であり、放置すると海外子会社を有する企業集団では、基準第 13 号を含め 3 種類の会計処理への対処が必要となる事態である。
- ・ IASB と FASB による改正基準は、何れも 2019 年を適用時期としており、見直しの検討に係る時間的な猶予が収益認識基準同様に乏しく、検討が急がれる。
- ・ リースに係る実務は収益認識基準同様にデイリー業務であることやシステム対応問題があり懸念が大きい。

（事務局対応案）

企業会計基準委員会は、今後、当委員会の中期運営方針を公表することを予定しており、当該運営方針に今後の日本基準の開発に関する基本方針も記載する予定とされている。本提案については、当該中期運営方針の検討に含めて頂いてはどうか。

提案者：日本公認会計士協会

(テーマ)

「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実（実務対応レベル）

(提案理由)

当協会が2015年4月16日に公表した意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」において、主として①注記情報の充実 ②表示の統一の二つの観点から広く意見を求め、4団体・8個人から意見を受け取った。このうち、①注記情報の充実 については財務諸表の利用者を含め賛同の意見が複数得られている。

注記の充実は、実務対応レベルで対応可能な論点であり、我が国企業の財務諸表の有用性の向上の観点からも優先して改訂が必要な項目であると考えます。

(具体的内容)

我が国の会計基準とIFRSにおいて注記情報の開示が要求される項目を比較すると、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として、日本基準においても開示を求めるべきと考えられる項目がある。

特に、IAS第1号「財務諸表の表示」において開示が求められている次の注記情報については、財務諸表利用者が、企業の財務諸表の作成の前提を理解し、重要な不確実性（リスク）を把握する上で有用であり、投資家と企業との対話を促進する基礎となる情報であると考えられる。このため、我が国の会計基準においても、こうした情報を注記情報として開示を求めることを検討すべきである。なお、上記の注記情報の検討においては、我が国の財務諸表の「重要な会計方針の注記」についても、企業の実態に即した、より具体的な記載を求めることも合わせて検討されるべきと考えます。

(1) 経営者が会計方針を適用する過程で行った判断

（企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。）

(2) 見積りの不確実性の発生要因

（企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価格に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。）

例えば、収益認識の会計処理に関しては、企業の事業の性質や顧客との契約の内容等、様々な要素を踏まえ、実現主義の原則に照らして経営者の判断がなされており、その判断に関する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いものと考えられる。また、売上の過大計上等の不適切な事例も見受けられることもあり、このような観点からも、収益が適切に認識及び表示されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

一方で、注記情報として開示する項目を追加するだけでなく、財務諸表利用者にとって有用性が低いと思われる注記情報については、開示の簡素化又は省略が可能となるよう検討することが考えられる。

なお、意見募集等の詳細については、日本公認会計士協会から公表されている意見募集

(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1800.html) 及び「意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」に寄せられた意見」(平成27年8月21日公表：http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1827.html) をご参照いただきたい。

(事務局対応案)

実務対応レベルの提案であるが、仮に本テーマを開発することになる場合、開示に関する会計基準を開発することになると考えられ、会計基準レベルの提案であると考えられる。

事務局で、提案の内容を検討の上、次回の基準諮問会議において、検討を行うこととしてはどうか。

提案者：経団連経済基盤本部、全国銀行協会

(テーマ)

子会社、関連会社株式の減損とのれんの減損の関係（実務対応レベル）

(提案理由)

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項では、個別財務諸表上、子会社株式の簿価を減損処理した場合には、のれんも合わせて償却することが求められている。また、関連会社株式についても、「持分法会計に関する実務指針」第9項なお書きに従い、子会社株式と同様の処理が求められている。この規定により、上場子会社株式・関連会社株式（以下、「上場子会社株式等」）を個別財務諸表上減損した場合には、連結財務諸表上のれんを償却する必要があるが、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」に従えば、市場価格の著しい下落は、必ずしも、減損という結論を得るものではない。このように、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項が、必ずしものれんの減損の認識が必要ない場合にも、減損の認識をせざるを得ない実態を生じさせており、経済実態を正しく反映していない恐れがあることから、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項の削除を今回提案させていただくもの。

(具体的内容)

提案理由に記載した通り、現行の基準では、上場子会社株式等を個別財務諸表上減損した場合には、必ずのれんを償却する必要がある。しかしこれは、以下の理由から経済実態を正しく反映していない恐れがある。

(1) 基準の建付けの不備

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」では、のれんは、減損の兆候の有無を確認し、兆候がある場合には、減損損失の認識の判定を行い、減損損失の測定を行うというプロセスを経て減損の金額（のれんの価値）を算定する。一方で、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項の規定は、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」とは別に、追加的な償却の金額（のれんの価値）を算出することを求めており、のれんの価値について、2種類の評価尺度がある状態となっており、いち早く改善する必要がある。なお、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項は、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」が開発される以前からの規定であることに留意する必要がある。

(2) 株価のみに基づくのれんの評価への懸念

上場子会社株式等は、取得時に、子会社の純資産額（時価ベース）をベースとした価額で取得しており、その価額に含まれるのれんは、その純資産額以上にその会社を評価したプレミアム（超過収益力）を意味する。株価の下落により、上場子会社株式等を減損したという事は、そのプレミアムが低下した事を意味しているが、この前提が成立するのは、上場子会社株式等の株価にプレミアムが正しく反映されている場合のみであるが、必ずしもそうとは言えない。例えば、株式市場において、買収等に際して、コントロールプレミアム等の買収プレミアムが株価に織り込まれているかについては議論があることに加え、株式市場が成熟していない新興国等では過剰又は過少な流動性と投機筋の動き等により、株価が乱高下する場合がある（※）。従って、プレミアムが毀損していないにも関わらず、株価が下落している可能性もあることから、連結における上場子会社株式等についてののれんの減損は、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」に基づいて、株価（公正価値）のみではなく実質価額（使用価値）を含めて検討されるべきである。「連結財務諸表における資本連結手続における実務指針」32項を重ねて適用すると、実質的に、株価のみに基づいて連結における上場子会社等ののれんが減損されることとなり、不合理な帰結となる場合がある。¹

¹ 第23回基準諮問会議等の議論では、個別財務諸表における減損の判断において、金融商品会計基準では現在も「合理的な反証」が認められていることを理由として基準を見直す必要がないという結論になっています。しかし、金融商品会計に関する実務指針91項では、「時価の下落について「回復する見込みがある」と認められるときは、株式の場合、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準にまで回復する見込み

(※) 近時、新興国の株価は急落しているが、中国の人民元の切り下げ、世界的なリスクオフにより、新興国からの資本流出が加速していることが主な要因と言われている。

(3) 最適な評価手法の選択の必要性

上場子会社及び関連会社については、グループ会社であるがゆえに、連結決算手続等を通じて、財務諸表等の情報や将来の収益見通し等を入手することが可能であり、マーケット・アプローチ(いわゆる株価)以外の、ネット・アセットアプローチ、インカムアプローチ(DCF法)を用いて、企業実態に合わせた企業価値評価を行うことが可能である。そのため、株価のみに依存せず、最も適切な手法を用いてのれんの減損測定を行った財務諸表を作成することが、利用者にとって有益であると考えられる。

(4) IFRS との整合性

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項については、IFRS との重要な基準間差異として認識されており、IFRS との整合性の観点からも削除すべきと考える。

上記(1)、(2)、(3)、(4)を踏まえて、上場子会社株式等ののれんの減損については、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」に基づき判定すれば足り、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項の削除を御検討いただきたい。

(※) 「連結財務諸表における資本連結手続における実務指針」32項の保守的な会計処理を行うニーズがある場合には、引続き、本項規定に即した実務も「容認する」という対応も考えられる。

(ご参考)

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第32項

子会社ごとののれんの純借方残高(連結原則に基づいて会計処理している場合には、借方残高(のれん)と貸方残高(負ののれん)との相殺後)について、親会社の個別財務諸表上、子会社株式の簿価を減損処理(金融商品会計実務指針第91項、第92項及び第283-2項から第285項に従う処理をいう。)したことにより、減損処理後の簿価が連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額(借方)との合計額を下回った場合には、株式取得時に見込まれた超過収益力等の減少を反映するために、子会社株式の減損処理後の簿価と、連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額(借方)との合計額との差額のうち、のれん未償却額(借方)に達するまでの金額についてのれん純借方残高から控除し、連結損益計算書にのれん償却額として計上しなければならない。

「持分法会計に関する実務指針」第9項なお書き

なお、のれんの会計処理に当たっては、資本連結実務指針第30項から第33項及び本報告第16-2項に基づいて行う。

(事務局対応案)

実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

以 上

のあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。」としており、「回復する見込みがあると認められる場合は結局時価の回復であることを前提とした規定になっています。従って、個別財務諸表上の上場子会社株式等の減損の判定は株価に依拠せざるを得ないのが現状と理解しております。