

国際関連情報 Report from GPF

GPF (2017年3月) 出席報告

日産自動車(株) 経理部連結会計グループ担当部長 **常原 二郎**
つねはら じろう
 (株)リクルートホールディングス 執行役員 **谷口 岩昭**
たにぐち いわあき

1. はじめに

2017年3月8日、ロンドンにおいて、国際会計基準審議会 (IASB) の世界作成者フォーラム (Global Preparers' Forum、以下「GPF」という。) が開催された。GPF は世界各地の財務諸表作成者の代表からなる会議で、作成者の立場から会計基準に関わる専門的かつテクニ

カルな論点について、IASB へインプットを行うことを目的としている。日本からは我々筆者2名が参加し、IASB から理事及びスタッフが参加した。例年3回の開催が予定されており、今年も今回のほか、6月と10月に開催が予定されている。

今回の GPF 会議の議題は図表のとおりである。以下本稿においてその概要を報告する。

図表 2017年3月8日開催 GPF 会議議事一覧

番号	時間	議事
1	9:00-10:00	GPF メンバーに限定された非公開ディスカッション
2	10:15-10:45	IASB からの最新状況報告
3	10:45-11:30	適用活動及び維持管理プロジェクトの最新状況報告
4	11:40-13:10	適用活動及び維持管理プロジェクトの個別テーマに関する討議
5	14:00-15:00	のれんの減損
6	15:00-16:00	IFRS タクソノミ (一般的な実務及び補助的資料)
7	16:15-17:00	共通支配下における企業結合

2. IASB からの最新状況報告

まず、2016年下半期に決定されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）のアジェンダ項目として、以下の3点に関する教育的指針（educative guidance）が取り上げられた旨の説明があった。これらの指針は、純粋な解釈文書に加えて、作成者に対して具体的な説明と情報を与えることが目的とのことである。

- IAS 第12号「法人所得税」：繰延税金を測定する際における耐用年数を確定できない無形資産の見込まれる回収方法
- IFRIC 第12号「サービス委譲契約」：リースされた社会基盤に関するサービス委譲契約
- IFRIC 第12号「サービス委譲契約」：サービス委譲契約における営業者による委譲者に対する支払

また、暫定的決定として、同じく以下の2点に関する教育的指針がアジェンダ決定案として公表されたとの説明も行われた¹。

- IAS 第12号「法人所得税」：事業ではない単一資産企業の取得時の繰延税金の認識
- IFRS 第10号「連結財務諸表」：投資企業及び子会社

次に、IASB側から、子会社が親会社より後の時点でIFRSを適用した場合における例外規定、すなわち、親会社のIFRS移行日において親会社の連結財務諸表で認識されていた簿価に基づいて子会社の財務諸表の資産及び負債が測定可能となる点が、子会社の換算差額累計額に

も適用されるか否かについて、作成者側の意見が求められた。

この点は、子会社の換算差額累計額が親会社の計上額と子会社の計上額で大きく異なる場合に問題となることから、多くの作成者から指摘があったとのことである。なお、IASBは、本GPFの意見を集約した上で、2017年3月のIFRS-IC会議で正式な議論を行うとのことであった。

作成者側からは、そもそもこのような状況が想定されない等のコメントもあったが、現状の例外規定の定義からも、親会社の移行日に基づいて親会社の連結財務諸表で認識した簿価が引き継がれることに妥当性が存在するとの意見が多数であった。また、選択肢を与えることは恣意性に繋がることから、本テーマについては、明確な指針をIASBが示すことが必要とのコメントもあった。

さらに、IASB側より、IFRS第9号「金融商品」におけるSPPI要件²の適用の対象範囲の例外規定の中に、対称的な期限前償還オプション（金利情勢次第では、実質的に貸手側が解約手数料を負担する可能性があるローン契約）も含めることについて暫定的な決定が行われた旨、説明があった。

本件は、複数国の金融業界からの問題提起に基づき、昨年11月よりIFRS-IC会議で検討されてきたテーマであるが、今年1月のIASBボード会議で限定的な変更修正案を公表することが暫定決定されたとのことである（適用開始は、IFRS第9号に合わせて2018年1月1日以降に始まる会計期間とする旨が提案される予

1 2017年3月14日のIFRS-IC会議を経て、最終のアジェンダ決定として公表された。

2 SPPI要件を満たす契約上のキャッシュ・フローを有する負債性金融商品は、企業の事業モデルにより、償却原価（IFRS第9号4.1.2項）若しくはFVOCI（その他の包括利益を通じて公正価値）（同4.1.2A項）により事後測定される。なお、今回の要望書において、負債性金融商品は期限前償却オプションが付されていないければ、SPPI要件を満たす契約上のキャッシュ・フローを有しており、企業の事業目的により、償却原価若しくはFVOCIに分類されることが前提とされている。

定である（執筆時点）が、公開草案の中で適用開始時期の妥当性は改めて質疑される予定である。）。

元々の期限前償還オプションについては、借手側から貸手側に一方的に期限前償還による経済的損失を補償するとの前提において、返済額が当初元本及び元本残高に対する利息を下回することはなく、金融資産としての価値が合理的に推定可能であることから、償却原価測定（amortized cost measurement）による評価が可能であるとの解釈であった。

一方で、昨今一般的である、貸手側が期限前償還時に実質的に解約手数料を負担する可能性がある契約形態は、返済額が当初元本及び元本残高に対する利息を下回る可能性を内包しており、上記の合理的推定が困難となることから、償却原価測定による評価は不可能との見解が従来は一般的であった。

本決定については、現実の経済情勢の中で都度発生する事象に対して、適用プロセスの中で柔軟な対応を行う良い実例として認識しているというコメントがIASB側からあった。

この他、本日の会議の冒頭に、IASB側から、現時点における活動内容の状況に関する説明があった。

その際、今後、新規ないしは既存の検討プロジェクトの中で、新たに上げられる重要課題として割引率の問題に言及された。具体的には、リサーチ・パイプラインとして、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の修正（特に引当金に係る見積手法）、及び、退職給付債務の計算における運用リターン前提条件と割引率の不一致の問題について、さらに検討が行われるとのことである。

3. 適用活動及び維持管理プロジェクトの最新状況報告及び個別テーマに関する討議

このセッションは、以下の3点に関して、IASB側が作成者側の意見を確認することを目的として行われた。

- IAS第12号「法人所得税」：資本性金融商品における支払に関する税金の取扱い
- IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」：関連会社及び共同支配企業の長期持分
- IAS第12号「法人所得税」：法人所得税に付随する遅延利息及び罰則金

1番目のテーマは、IAS第12号に関する問題である。IAS第12号第52B項は、配当に係る税効果について、利益・損失の範囲外ないしは企業結合の結果として当該税効果が発生する場合以外は、全て損益項目として認識することを要求している（逆に、第61A項は、資本取引に付随している場合には、税効果も資本勘定内で認識することを要求している。）。

IASB側は、この第52B項を明確にする観点から、利益の分配としての性格を持つ配当・支払は、全て損益項目として認識すべき点、逆に、利益の分配としての性格を持たない場合は、当該支払の税効果を資本勘定内で認識すべきである点を、IAS第12号の修正として提案することにつき作成者側の意見を求めた。

作成者側は、以下の理由から、修正を行うための検討作業に要する費用は、修正による便益を下回るため、修正を行う必要性は低いとの意見で一致した。

- 「利益の分配」は現実的な観点から定義が困難であること
- 会計上の認識は、税務上の取扱いと一致すべきであること（仮に利益の分配でなくても、当該支払が税務上損金となる場合は、会計上も損益項目として認識することが自然であ

る。)

- 利益の分配としての性格を持たない配当・支払のケースを具体的に想定することが困難であること

2番目のテーマは、関連会社及び共同支配企業における持分法非適用の長期持分資産に関する問題である。この長期持分資産には、IFRS第9号（金融商品としての公正価値評価）とIAS第28号（持分法における損失配分及び減損適用）の双方が適用されるが、今般、適用内容の明確化を目的とした修正の必要性について、作成者側の意見が求められた。

この背景には、IFRS第9号が、持分法が適用される関連会社及び共同支配企業に対する持分を適用除外としている一方、持分法非適用の長期持分資産を適用除外としているのかが不明確である点と、IAS第28号が長期持分資産の認識及び測定方法を特定していない状況が存在する。

この問題について、適用内容の明確化は作成者側の会計実務に有益であり、必要な修正には賛同との意見で作成者側は一致した。一方で、減損と公正価値評価による損失認識が重複する形で発生することは回避する必要がある、必要な手当が望まれるとのコメントも寄せられた。

3番目のテーマは、税務上の罰則金及び遅延利息の取扱いに関する問題である。背景には、2015年に公表されたIFRS-ICによる税金の取扱いに関する不確実性についての解釈指針案に対し、罰則金及び遅延利息についても、検討対象に含めるべきであるとの意見が多く寄せられた事実が存在する。

IASB側は本セッションの中で、罰則金及び遅延利息に関する損益計算書上の取扱い等について作成者側の意見を求めた。なお、本件については、2017年3月のIFRS-IC会議で詳細な議論が行われるとのことであった。

作成者側からは、以下のコメントが寄せられた。

- 罰則金及び遅延利息を通常の税金に含めて計上すると実効税率が大きく歪んでしまうことから、非GAAP手法での区分開示、ないしは、税金以外の項目での表示が必要である。
- 元々の性格にも影響されるが、罰則金はその他営業費用等、遅延利息は金融費用等の項目で表示することが妥当である。
- 一部の国では罰則金と遅延利息の区分が困難な場合が多く、表示を分けることも困難である。いずれにせよ、作成者側による相当程度の判断が許容されるべきである。

4. のれんの減損

本セッションは、リサーチ・プロジェクトの1つである減損テストの改良について、IASB側が作成者側の意見を聴取する目的で設定された。なお、今回は特に、のれんの減損テストの簡略化について議論を限定したい旨、冒頭にIASB側から示唆があった。

作成者側からは、以下のコメントが寄せられた。

- 公正価値計算に大きな影響を与える永久成長率の定義に裁量余地が多いことは改善すべき点である。
- 必要となる資本支出の定義が不明確であることも問題である。
- 加重平均資本コスト（WACC）の設定いかんで減損テストの結果が大きく左右される一方で、監査人の判断余地が多い。
- 市場参加者アプローチによる価値測定は実務上不可能なケースが多く、使用価値ベースでの評価をメインに位置付けるべきである。
- テストに用いられる評価手法は、当初買収時の評価手法と一致させるべきである。
- 減損テストの代替として単純な定期償却に一本化することも簡略化の観点からは有効である。

これらの作成者側からの意見に対して、IASB 側は、簡略化の方向は重要な一方、信頼性の確保・維持との両立が重要であるとのコメントがあった。

このコメントの一環で、のれんの減損テストにおいて感応度分析 (sensitivity analysis) を許容し、価値測定をレンジで行うアプローチについても IASB 側から意見を求められたが、作成者側からは、感応度分析においては複数の変数項目の設定が必要となり、何を変数項目とすべきかについて合意が容易でないことから、改善策としては不十分であるとの返答があった。

また、上記のほか、年度末テストの柔軟化、のれんの資金生成単位 (CGU) への配分等のアイデアについても IASB 側から簡単な紹介があった。

5. IFRS タクソノミ

本セッションは、IASB 側による IFRS タクソノミ (電子的データに基づく標準的な報告様式) に関する現状報告と共に、今後のあるべき姿について作成者側の意見を確認することが趣旨であった。

昨今、利用者による電子的データ選好傾向が強まっている点、また、規制当局、特に欧州当局が利便性の観点から IFRS タクソノミの利用頻度を高めている点を考慮し、作成者は財務諸表を効果的に伝達する極めて重要な手段としてタクソノミを位置付けている。

特に、従来の情報伝達に付随した費用の削減可能性、さらには、統一的かつ客観的なデータフォーマット普及によるデータ分析の効率性向上といった具体的メリットからも、IASB は、IFRS タクソノミの改良・改善に対して今後も強く関与する必要性を認識しているとのことである。

これに対して、作成者側の意見は若干懐疑的であり、以下のコメントが行われた。

- タクソノミ導入には相応の費用が必要であり、結局のところ、利用者側で従来負担していた費用が作成者側にシフトされる結果となる。
- 利用者側は、タクソノミのような作成者が作成した電子データを使用するか、独立第三者のデータ集計機関が作成した電子データを使用するかを選択権を必要とするはずである。
- 同一科目の勘定に記帳されるべき取引内容に対し、地域によるばらつきが出る懸念がある。

さらに、IASB 側から作成者側に対して、現状の会計基準上において明確に要求されていない開示項目のうち、今後、タクソノミにおいて一般的にカバーし得る項目について意見が求められた。これに対しては、報酬関係の情報、セグメント情報等が想定され得るとのコメント、及び、各国の開示内容に関する個別事情を十分考慮して議論すべきとのコメントが作成者側から寄せられた。

6. 共通支配下における企業結合

当日最後のセッションとして、IASB 側から、共通支配下の企業同士による結合における会計上の取扱いに関するリサーチ・プロジェクトの現状報告が行われた。

当該問題は、IFRS 第 3 号「企業結合」からも除外されており、各企業が個別に対応を行ってきた状況にあったが、規制者サイドを中心に指針の欠落に関して懸念が呈され、具体的な指針の必要性が認識されている。

ここで最も重要な論点は、共通支配下の企業結合における資産及び負債の認識基準が、結合前の簿価を引き継ぐべきなのか、又は、一部の

基準を満たす取引（独立第三者間の性格の有無等）にはIFRS第3号に基づく公正価値による再評価を適用すべきなのか、という点であるが、IASB側は、双方のアプローチにはそれぞれ長所と短所が存在し、さらなる検討が必要との見解を示した。

また、結合前の簿価を採用する場合についても、移転元企業と支配当事者（controlling party）のどちらの簿価を採用すべきかとの論点が存在する。これについては、支配当事者の簿価はのれんに代表される過去の持分取得等の結果が反映された金額であり、企業結合発生時点における認識すべき金額としては不適当なことから、移転元企業の簿価を採用することが妥当との見解がIASB側スタッフから示された。

これらの内容について、作成者側からは特段、異論及び追加質問はなかった。