

公表基準等の解説

「適用後レビューの計画策定に係る意見募集文書に寄せられたコメントへの対応の取りまとめ」の公表

ASBJ 専門研究員 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 29 年 6 月 22 日に、「適用後レビューの計画策定に係る意見募集文書に寄せられたコメントへの対応の取りまとめ」（以下「本文書」という。）を公表した¹。本稿では、本文書の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 公表の経緯

ASBJ が開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構（FASF）の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されている。平成 25 年 6 月に制定された適正手続規則においては、日本基準の開発にあたって実施すべきデュー・プロセスの 1 つとして、適用後レビューに関する規定が設けられている。当該規定では、ASBJ が重要と認められる新規の企業会計基準等（ASBJ が開発する企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告のことをいう。以下同じ。）の開

発及び既存の企業会計基準等の改正を行ったときは、投資家、財務諸表作成者、監査人に与えた影響を評価する目的で、適用後レビューを実施しなければならないとされている。

ASBJ は適用後レビューの計画策定に向けた検討を行っており、適用後レビューの計画を策定するにあたり、幅広い市場関係者から、適用後レビューの目的に関連する以下の懸念点の有無を把握することを目的として、平成 29 年 1 月 12 日に「企業会計基準等に関する適用後レビューの計画策定についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。

- (1) 企業会計基準等が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているか。
- (2) 企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないか。
- (3) 企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないか。

その後、ASBJ は、意見募集文書に寄せられたコメントへの対応を取りまとめ、適用後レビューの計画の方向性を示すことを目的として、本文書を公表することとした。

1 本文書の全文については、ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/misc/misc_others/2017-0622.html) を参照のこと。

Ⅲ. 意見募集文書に寄せられたコメントの分類

意見募集文書に寄せられたコメントは、次のように分類されると考えられる。

- (1) 適用後レビューの目的に関連する懸念に関する追加的なレビューが必要と認められ、適用後レビューを実施する候補の選定につながるもの
- (2) 会計基準が存在しない取引若しくは事象、又はガイダンスが不足している取引若しくは事象の指摘で、追加的なレビューは必要ないと認められ、新規テーマの選定につながるもの
- (3) ASBJが現在実施している（又は今後予定している）取組みに関連するもの
このうち、新規テーマの選定につながるものとして識別された項目については、新規テーマとすべきか否かを判断し、新規テーマとすべきと判断された場合には、適正手続規則に従い所定の手続を行うこととなる。

Ⅳ. 意見募集文書に寄せられたコメントへの対応

1. 企業会計基準等が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているかという質問に対して寄せられた主なコメント及びその対応

(1) 開示に関するコメント及びその対応

開示に関する主なコメントは、【図表1】のとおりである。

これまでの日本基準の開発では、開示に関して、個々の基準開発ごとに有用性及びコストの観点から必要と考えられる項目を定めてきているが、主に財務諸表利用者及び財務諸表作成者から多くのコメントが寄せられている。開示に関する規定に基づき作成された財務諸表が、企業会計基準等の公表時に想定していた有用な情

【図表1】開示に関する主なコメント

- (1) 財務諸表利用者が開示を求める理由、財務分析における活用方法、その開示が無いとなぜ問題なのか等を財務諸表作成者が理解できなければ、利用者のニーズに応える開示を行うことができない。これまで抽象度の高い理由で開示が要求されるケースが多くあったが、適用後レビューを通じて、これまで求めてきた開示について、目的・必要性の観点から全面的に整理・見直しを行うべきである。
- (2) 開示に関して、以下を検討していただきたい。
 - 第1四半期と第3四半期の四半期キャッシュ・フロー計算書の義務付け
 - 四半期決算における株主資本等変動計算書の開示
 - 包括利益の単体への適用
 - 注記の充実（セグメント情報の充実（人件費の開示、セグメント分類変更時の開示、地域に関する情報等）、減損損失を計上しない場合の注記、退職給付における割引率の開示）
 - 包括利益の単体への適用
- (3) 退職給付関係の開示、金融商品の時価等の開示、賃貸等不動産の時価等の開示について、有用性の観点から懸念がある。

報を提供しているか否かについて追加的にレビューすることは一定の意義があると考えられることから、適用後レビューを行うことが適切であると考えられる。

(2) 日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント及びその対応

日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みに関連する主なコメントは、【図表2】のとおりである。

ASBJが平成28年8月に公表した中期運営方針では、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みとして、IFRS第9号「金融商品」（分類及び測定、減損、一般ヘッ

【図表 2】 日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みに関連する主なコメント

- (1) 連結範囲に関するコメント
 - 組合や信託についての子会社及び関連会社の範囲に関する取扱いが会社の場合と大きく異なっており、取引の経済的実態が類似するにもかかわらず、使用するビークルの法的形態の違いによって異なる会計処理が生じている。
 - 支配力基準の適用にあたり、議決権や業務執行権を用いるのみでは実態に合った判定結果とならない。IFRS 第 10 号の取扱いを踏まえ、本人・代理人の取扱いを検討すべきである。
- (2) 財務構成要素アプローチによる金融資産の消滅の認識は、有用な情報が十分に提供されていない可能性がある。
- (3) 解約不能のオペレーティング・リースのオンバランス化を検討すべきである。

ジ)、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(連結範囲)、IFRS 第 13 号「公正価値測定」及び IFRS 第 16 号「リース」について、国際的な会計基準と整合性を図ることに対する必要性及び懸念に関する検討等を専門委員会において行い、その後、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行うとしている。

意見募集文書に寄せられた「日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント」は、これらの項目に関連するものであり、当該取組みに含めて対応を図ることが考えられる。

(3) 企業結合に関するコメント及びその対応

企業結合に関する主なコメントは、【図表 3】のとおりである。

段階取得の会計処理については一定の問題意識があると認識されるが、取引件数等を勘案すると必ずしも喫緊の課題とは言えないものと考

【図表 3】 企業結合に関する主なコメント

- (1) 段階取得により支配を獲得した場合の既存の投資の会計処理と子会社に対する支配を喪失した場合の残存の投資に係る会計処理が整合していない。今後、企業結合に係る実態調査を開始すべきである。
- (2) 共通支配下の企業結合における現金対価の取引により生じる差額をのれんとする会計処理は、必ずしも取引の実態を反映しない。

えられる。よって、企業結合専門委員会における現在の作業が完了した段階で、他のプロジェクトの状況も踏まえ、企業結合に係る実態調査を企業結合専門委員会において行うかを検討することが考えられる。

また、共通支配下の企業結合により生じたのれんは取引の実態を反映しないとのコメントは、コメント提出者の問題意識は明らかであることから追加的なレビューは必要ないと考えられるため、当該コメントは新規テーマの選定につながるものに該当すると考えられる。当該のれんが「超過収益力等の性質を表すものとは必ずしも言えない」というコメント提出者の意見も理解できるところであるが、共通支配下の現金対価の取引（例えば、現金対価の事業譲渡）が生じた場合、移転元の資産及び負債の適正な帳簿価額と対価（現金）の差額をのれんとして計上する考え方は、企業結合会計基準における共通支配下の取引の根幹に関わる部分であり、当該考え方を見直すことは、企業結合会計基準全体を見直すことにつながるものと考えられる。現在、企業結合会計基準全体としては、特段の見直しのニーズはないと考えられるため、新規テーマとして採りあげるには至らないと考えられる。

(4) 株式報酬に関するコメント及びその対応

意見募集文書に寄せられたコメントでは、新

たな株式報酬等が多く組成されているにもかかわらず企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」（以下「ストック・オプション会計基準」という。）が見直されていないとする意見が聞かれている。当該コメントは、ストック・オプション会計基準が取り扱っている取引の会計処理に関する有用性に対するコメントではないため、新規テーマの選定につながるものに該当すると考えられる。

近年、役員に自社の株式を報酬として交付する取引が多く見られるが、これらの取引については、ストック・オプション会計基準の公表時に想定されていなかったものであるため、基準開発に関する一定のニーズは存在するものと考えられる。ただし、当該取引は自社の株式を利用することから資本に係る論点と関連するほか、報酬に係る取引であることから他の報酬に関する取扱いとの整合性を図る必要があるため、仮に基準開発を行う場合は相応の困難さがあると考えられる。

これらの状況に加え、ASBJは、中期運営方針に掲げた「日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組み」を重要な検討課題として選定した上で、現在、その実施に注力している。よって、本件について、将来的に検討課題となり得ることを認識しつつも、現時点では当該取組みよりも優先すべき課題とまでは言えず、新規テーマとして採りあげるには至らないと考えられる。

2. 企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないかという質問に対して寄せられた主なコメント及びその対応

企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないかという質問に寄せられたコメントは、新規テーマの選定につながるものに該当すると考えられ

ることから、新規テーマとすべきか否かの観点からその対応を検討している。

(1) 基準開発の段階において識別されていた論点に関するコメント及びその対応

基準開発の段階において識別されていた論点に関する主なコメントは、【図表4】のとおりである。

【図表4】 基準開発の段階において識別されていた論点に関する主なコメント

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">(1) 従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引における役員向けスキームのガイダンスが不足している。(2) 変動リース料の取扱いやリース契約変更時等の取扱いが明確でない。 |
|---|

これらのうち【図表4】(1)については、実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」第26項において、「本実務対応報告で取扱っていない取引については、内容に応じて、本実務対応報告を参考にすることが考えられる。」とされており、当該スキームについては内容に応じて同実務対応報告を参考にしているものと考えられる。

また、【図表4】(2)については、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第89項において、「本適用指針で詳細な会計処理を示していないファイナンス・リース取引については、実態に基づき会計処理を行うこととなる。」とされ、第90項において、「リース料が将来の一定の指標（売上高等）により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、本適用指針では取り扱っていない。」とされており、実務においては取引条件等に応じて一定の判断がなされているものと考えられる。

よって、これらについては、新規テーマとする必要性は乏しいと考えられる。

(2) 適用上の課題として過去から識別されていた論点に関するコメント及びその対応

適用上の課題として過去から識別されていた論点に関する主なコメントは、【図表5】のとおりである。

【図表5】 適用上の課題として過去から識別されていた論点に関する主なコメント

- (1) 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合は非常に限定的であると解釈できるにもかかわらず、設例が示されることで混乱が生じるケースがあり、当該設例を見直すべきである。
- (2) 契約上はリースと明示されていない場合に、契約に実質的にリースの要素が含まれているかどうかを判断するための明示的な指針がない。

これらのうち【図表5】(1)については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」の導入初年度に実務において解釈に関する議論が行われたが、その後は実務において一定程度安定した運用がなされていると考えられる。

また、【図表5】(2)については、第16回基準諮問会議（平成24年11月8日開催）においてテーマ提案された論点であり、第17回基準諮問会議（平成25年3月11日開催）において「将来的な検討課題になることがあることは認識しつつ、今回は、新規のテーマとして採りあげるには至らないと判断する。」との評価結果が報告されている。

よって、これらについては、新規テーマとする必要性は乏しいと考えられる。

3. 企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないかという質問に対して寄せられた主なコメント及びその対応

企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないかという質問に対して、日本基準とIFRSとで、会計処理が同一でも表示科目が異なる場合には、実務上の負担が生じている可能性があり、適用後レビューでもきめ細かに対応いただきたいとのコメントが寄せられた。当該コメントについては、開示に関して寄せられたコメントに含めて、対応を図ることが考えられる。

4. その他の意見として寄せられた主なコメント及びその対応

その他の意見として寄せられた主なコメントは、【図表6】のとおりである。

【図表6】 その他の意見として寄せられた主なコメント

- (1) 日本公認会計士協会の基準等を引き取り一括管理することが望ましい。個々の基準を体系的に管理することも提言したい（例：米国会計基準のコーディネーション）。
- (2) 実務対応報告には、会計基準・適用指針レベルの内容が規定されている例（開示も含め）が見受けられるため、今後の基準開発の指針となるよう、会計基準・適用指針・実務対応報告の区分についての考え方を示し、整理を行うべきである。
- (3) 解釈上の論点を常時討議する場（例：IFRS解釈指針委員会）を設けてはどうか。
- (4) 以下の会計基準等を再整備すべきである。
 - 特別目的会社の連結の要否についての会計基準等
 - 債権流動化取引に関する会計基準等
 - 不動産流動化取引の包括的な会計基準等

これらのコメントについては、基準開発を行っていく上で中長期的な観点からはいずれも

有用な意見であり、将来の検討課題として認識し、今後の基準開発に活かしていくことが考えられる。

V. 適用後レビューの計画の方向性

以上を踏まえ、ASBJは、今後、開示に関する適用後レビューを実施する方向性で、詳細な計画を策定することを予定している。

開示に関する適用後レビューを実施する場合のプロセスは、例えば、次が考えられる。

- (1) 日本基準のこれまでの開示規定について、個々の会計基準において開示を要求している目的や背景を分析した上で、全体として整合性が図られているかを分析する。
- (2) 上記の分析結果に基づき、市場関係者から意見を聴取し、その結果も踏まえ、基準開発において対応すべき事項があるか否かを識別する。