

日中韓三カ国会議報告

ASBJ 専門研究員 ^{てづか}手塚 ^{ふみひと}史
ASBJ 専門研究員 ^{やました}山下 ^{はるゆき}晴之

I. はじめに

2021年10月13日に、第21回日中韓三カ国会計基準設定主体会議（以下「本会議」という。）が、ウェブ会議で開催された。本会議は、東アジアの近隣三カ国の会計基準設定主体者間で、内外の様々な問題について認識を共有し、意見交換を行うことを目的としてスタートしたもので、今回で21回目となった。

本会議には、企業会計基準委員会（ASBJ）の小賀坂敦委員長、中国会計准则委員会（CASC）のJuan Zhang 副司長及びKai Di 副司長、韓国会計基準委員会（KASB）のEui-Hyung Kim 委員長をはじめとする3カ国の代表者が参加し、香港及びマカオからは、香港公認会計士協会のErnest Lee 財務報告準則委員会委員長及びマカオ会計士委員会のPou Man Ng 委員が参加した。また、国際会計基準審議会（IASB）のAndreas Barckow 議長、Jianqiao Lu 理事、鈴木理加理事及びAnn Tarca 理事、並びにIFRS財団アジア・オセアニアオフィスから高橋真人ディレクターも本会議に参加した。

II. 議論の概要

本会議においては、KASBのEui-Hyung Kim 委員長とIASBのAndreas Barckow 議長による挨拶の後、三カ国の代表者から、会計基準に関する各国・地域における動向について近況報告がなされた。続いて、テクニカル・セッションとして、中国（CASC）より共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）について、日本（ASBJ）より暗号資産に焦点を当てた無形資産について、韓国（KASB）より独立した補完的な一時的基準（Independent Supplementary Temporary Standards。以下「IST基準」という。）について発表がなされ、各セッションにおいて参加者間で意見交換や質疑応答が行われた。議論の概要は次のとおりである。

(1) BCUCC（中国）

「共通支配下の企業結合」における提案について、CASCの分析及び見解が共有された。具体的には、次の理由からすべてのBCUCCに一律に簿価法を適用することを提案するとしてうえで、取得法を適用した場合の懸念事項及び簿

価法を適用する際に考えられる実務的な論点について見解が述べられた。

● 経済的実態 (Economic substance)

➢ BCUC は、グループ内の一種の関連当事者取引であり、取引の実態は、移転先企業の非支配株主の観点からだけでなく、関与するすべての企業を含めた全体の観点から見るべきである。

➢ 支配当事者の観点からは、BCUC は移転先企業と移転対象企業の元の親会社との間の一種の資本取引であり、移転対象企業の資産及び負債の価値は取引の前後で変化しない。

➢ 移転先企業の観点からは、BCUC は、支配当事者の指揮下において移転先企業とその関連当事者との間で発生する取引であるため、その経済的実態は、IFRS 第 3 号で定義されている取得の経済的実態とは異なる。

● 情報ニーズ

➢ アウトリーチ活動からのフィードバックによると、支配当事者は依然として一般目的財務諸表が提供する情報に依存している。簿価法によって提供される情報は、支配当事者を含む主要な利用者の情報ニーズを満たすことができる。

➢ 移転先企業の非支配株主は一般的に取得法よりも簿価法による情報を選好する。

CASC の見解に対し、ある参加者からは、自国のアウトリーチの結果としてディスカッション・ペーパーの提案（取得法と簿価法の両方の測定アプローチを使い分ける提案）に賛成する意見が多かったことが紹介された。この法域では、従来から簿価法が適用されているが、資本市場の成長とともに規制当局による取引への規制が強まり支配株主の影響力が限定的となっており、特に公開企業においては BCUC が通常の企業結合と同様の経済的実態になりつつある

とした。そのうえで、ごく少数の非支配株主しか存在しない場合においても取得法が適用されることについて疑義が述べられた。

また、ある参加者からは、同様に一律の簿価法の適用を支持するという見解が述べられ、BCUC のように支配当事者や移転先企業からの視点によって複数の見方がある場合、会計基準において会計処理の基礎となる経済的実態についての考え方を示すことが適切であるとの意見に加え、会計基準が複数の会計処理を認めることは、会計上の裁量の機会が生じる可能性があることから望ましくないとの意見が述べられた。さらに、情報ニーズの観点では、支配当事者は主要な利用者に含まれ、当該支配当事者の視点からは取引によって当該資産及び負債の価値が変わるものではないため、簿価法による情報が有用であるとの意見が述べられた。

(2) 暗号資産に焦点を当てた無形資産（日本）

本セッションでは、2021 年 9 月 27 日にコメント提出期限を迎えた情報要請「第 3 次アジェンダ協議」を背景に、暗号資産に焦点を当てた無形資産の会計処理に関する ASBJ の分析及び見解が共有された。具体的には、現在の IAS 第 38 号「無形資産」の要求事項に対する懸念を指摘したうえで、暗号資産の会計処理に関する見解が述べられた。

● IAS 第 38 号に対する懸念事項

➢ 売却目的で保有される無形資産は、混合属性モデルに照らした場合、金融投資であり、純損益を通じて公正価値で測定すべきだが、そのような処理は IAS 第 38 号では認められていない。

➢ IAS 第 38 号は、取引の物理的な形態に着目した会計基準であり、無形である資産に適用される。取引の実態が同じであっても、取引が有形のものから生じるか、無形のものから生じるかによって会計処理が異

なる可能性がある。

- 暗号資産の会計処理に関する見解

- 取引の実態に関して作成者、利用者及び監査人等の関係者の共通理解が得られているものについて、当該実態を適切に反映する会計処理がなされるようにすべきである。

- ◆ビットコインに代表されるような発行者に対する請求権のない暗号資産の保有に係る取引について、最も適切な会計処理は純損益を通じて公正価値で測定することである。

- ◆既存の取引がデジタル化されただけで実態が変わらない場合、必要に応じて会計基準を修正すべきである。例えば、既存の有価証券が有する特性と同様の特性を有する STO トークンは有価証券として、また、中央銀行が現金の特性を有する中央銀行デジタル通貨 (CBDC) を発行する場合は、現金として会計処理すべきである。

- 一方、ICO トークンの発行といった、その実態に関して関係者の間で共通理解が得られていない取引については、基準開発に着手するのは時期尚早であり、リサーチ・プロジェクトとして着手し、実務の進展を見守るべきである。

これに対し、多くの参加者から、無形資産に関する IFRS 基準の改善に同意し、ASBJ の提案を支持する声が聞かれた。議論では、特定の無形資産、例えば売買目的で保有する暗号資産は IAS 第 38 号の対象から除外すべきではないかといった意見が聞かれた。一方で、金融投資と事業投資の両方の属性を持つ無形資産もあり、属性の区別には実務上の困難があるのではないかと声も聞かれた。また、IAS 第 38 号は自己創設無形資産の認識について、あまりにも制限的であるとの意見も聞かれた。

(3) IST 基準 (韓国)

本セッションでは、金利指標改革に対応した IFRS 第 9 号「金融商品」等の修正及び COVID-19 パンデミックに対応した IFRS 第 16 号「リース」の修正等を背景に、適用期限がある IFRS 基準の一時的な修正事項を、独立した (Independent)、補完的 (Supplementary) か一時的 (Temporary) な基準として集約することで、適用時の煩雑さやコストの低減が図れるとする KASB の提案が説明された。KASB の提案の概要は次のとおりである。

- 一時的な使用のための過渡的な基準について、既存の基準を修正するのではなく、IST 基準を設ける目的

- 主要な基準の修正を回避し、修正にかかる時間及びコストを削減する。

- 基準の複雑さを軽減し、変更点の可視性を高める。

- IST 基準のメリット

- 主要な IFRS 基準の修正を行わなくて済む。主要な基準に一時的に適用される軽微な又は頻繁な修正を行う必要がない。

- 主要な IFRS 基準そのものを修正することなく、維持することができる。

- 基準の複雑さを低減する (一時的な要求事項を、影響を受けない他の要求事項と一緒に 1 つの基準で提供することは、複雑さと可視性の低下につながる。)

- 暫定的な修正を、影響を受けない他の要求事項から分離し、専用の基準にまとめることで、修正の背景、目的及び内容を 1 か所にまとめて提供することができる。

- IST 基準のデメリット

- 基準の数が一時的に増加する。

- 混乱を招く可能性がある。

- 具体的な IST 基準の提案

- 金利指標改革に対応するための IST 基準

- COVID-19 パンデミックに対応するため

の IST 基準

これに対し、参加者からは、興味深い提案であるとの声が聞かれた。議論では、金利指標改革や COVID-19 パンデミックへの対応のためには、一時的に適用されるもの以外の既存の IFRS 基準の要求事項も参照する必要がある、かえって複雑性が増すことになるのではないかといった意見や、デュー・プロセスの変更の必要性についての意見が聞かれた。また、米国会計基準のコディフィケーションのように、会計基準をナンバリングして対応する方法もあり得るとの声も聞かれた。

Ⅲ. その他

本会議の閉会に当たり、KASB の Eui-Hyung Kim 委員長より、本会議の参加者に対

して、謝意が示された。また、三カ国の代表者は次の事項について同意した。

- 単一の高品質なグローバルな会計基準としての IFRS 基準へのコミットメントを強化すること。
- IASB の作業に貢献するため、潜在的な基準設定上の論点を積極的に識別してリサーチを行い、IASB の主要プロジェクトの議論に積極的に参加すること。
- 地域における IFRS 基準の一貫した適用を可能にするため、意見及び経験を共有することを目的として、三カ国間のコミュニケーションを強化すること。

今回の会議は、2022 年に対面形式で開催可能であれば中国で開催し、引き続きウェブ会議形式になる場合は日本が主催することで合意された。