

国際関連情報 Report from GPF

世界作成者フォーラム（GPF） （2015年3月5日）出席報告

パナソニック(株) 経理・財務部 審議役 やまだ ひろし 山田 浩史

1. はじめに

2015年3月5日に、ロンドンの国際会計基準審議会（IASB）で世界作成者フォーラム（GPF）が開催され、10名のGPFメンバー、IASBの理事（5名）とスタッフが参加した。日本からは日産自動車株式会社の常原二郎氏と筆者が参加した。

本稿では、今回の会議で取り上げられた以下のテーマに関する議論の概要を紹介する。なお、意見にわたる部分は筆者の私見である。

- IASB アップデート
- IFRS 解釈指針委員会アップデート
- アジェンダ・コンサルテーション 2015
- 共通支配下の企業結合
- IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の再検討
- IAS 第12号「法人所得税」の再検討
- 割引率
- IFRS 第2号「株式に基づく報酬」
- 業績報告

2. IASB アップデート

IASB スタッフから最近の基準開発の状況

（保険、リース、概念フレームワーク、開示イニシアチブ、リサーチ活動等）について説明があった。リース会計基準の改訂については米国財務会計基準審議会（FASB）との間で僅かな差異を除いてコンバージェンスが達成され、基準のドラフトを仕上げているところで、完成すればボードメンバー（理事）の同意を取る投票（Ballot）を行うことになっているという説明があった。概念フレームワークについては、今年第2四半期の公表に向けて最終的な作業が進められている。IASB アップデートに関する主な意見は以下のとおりである。

（主な意見）

- 複数の参加者からリース会計基準の改訂については、最新案でも FASB とのコンバージェンスができていないといえないという不満の声が上がった。日本の参加者からは、リース会計基準の改訂について、最近、IASB の関係者から FASB 案との差異は小さいという説明がなされることがあるが、借手の会計処理についてはモデルの考え方の違い（IASB が 1 モデル、FASB が 2 モデル）や P/L のリース費用の処理の違いがあり、大きな差異であるというコメントがあった。特に多国籍企業は、FASB とのコンバージェンスが達成されなければ、2 種類のデータをグループ会社から集める必要があり、大きな実

務負担になるという指摘もなされた。一部の作成者から、現状で両方の会計基準から生じる損益上の差異は作成者に困難な状況をもたらすとの懸念が示されるなど、参加者は共通して、リースについてFASBとのコンバージェンスの努力を続けてほしいと要望した。

- これに対して、IASBの理事やスタッフからはリース会計基準の改訂は、最も重要なオンバランスについてFASBとのコンバージェンスが達成できており、P/Lの取扱いなどについて差異があるものの、財務諸表全体として両者の差異はマイナーであるという説明がなされた。しかし、作成者はこれらの説明に納得はできておらず、IASB関係者と作成者の意見は分かれた。

3. IFRS 解釈指針委員会アップデート

① 利息は長期契約の前払金に含めるべきか (IAS 第2号「棚卸資産」)

IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）は、購入者が原料の供給先に対して前払いすることを同意する特定のタイプの長期の供給契約について、前払金に対する金利を損益に計上するべきかどうかという質問を受け取った。前払金は返金されず、将来の原料の購入と相殺される。

この取扱いについて、GPFメンバーからのインプットが求められた。

(主な意見)

- 複数の参加者から、このような取引は一般的でなく、稀なケースであるという意見が出された。本件の実務については、利息相当分を資産に含めている企業とそうでない企業に分かれているというコメントがあった。
- 1名の参加者から、資源関係の会社では、このような取引があり、財務的な取扱い（=利

息を損益で認識）をしているケースと、顧客のクレジット・リスクに対応する担保のように取り扱うケースがあるというコメントが出された。

② 有形固定資産の試運転による収入及びコストの会計処理 (IAS 第16号「有形固定資産」)

IAS 第16号は、試運転に関する費用について、資産の建設費用の一部として、「資産が正常に機能するかどうかの試運転のコスト（資産を当該場所に設置し稼動可能な状態にする間に生産した物品の販売による正味の収入を控除後）」（第17項(e)）を直接起因するコストとして取得原価に含めると規定している。これに関連して、解釈指針委員会に、受け取った収入が試運転費用を超過する場合に、利益とすべきか、それとも、取得原価の控除とすべきかが、基準においては明確でないという問い合わせが来ている。なお、米国会計基準では、商業運転開始前収益（試運転期間も含む）については、一部の例外を除いて取得原価から控除することは認められていない。この件について、GPFメンバーからインプットが求められた。

(主な意見)

- 参加者から、本件について、IAS 第16号は、多様な実務を生じさせるおそれがあり、米国会計基準のように明確な規定にすべきであるという意見が出された。
- 他の参加者から、第17項(e)の「資産が正常に機能する」という規定の解釈によって、試運転の期間に幅が生じる懸念があり、それによって、試運転のコストからの控除にするか、収益とするかが分かれるというコメントがあった。

③ 法人所得税の認識及び測定における不確実性の影響 (IAS 第 12 号「法人所得税」)

解釈指針委員会は、企業が不確実な税務ポジションに対して、税務当局に支払を行った場合の資産の認識について明確化を求める依頼を受け取った。解釈指針委員会は、この質問はIAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」ではなく、IAS 第 12 号「法人所得税」に関連すると考え、解釈指針案の開発を行うことを暫定決定した。最新の解釈指針案の主な内容は以下のとおりである。認識の閾値については、税務当局に支払う又は回収する金額が「probable」な場合のみ税金資産又は負債を認識する。また、税務当局は、(a)報告された金額について検査し、(b)すべての目的適合的な情報に対する完全な知識を有している、という前提をおく。測定のアプローチについては、期待値方式又は最頻値方式のいずれかで、企業が支払う又は受け取る金額をより良く予測することができる方法を使用する。この測定のアプローチは米国会計基準のガイダンスで使用されている「more-likely-than-not」の考え方とは異なる。不確実性の開示要求については、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を参照し、測定に使用されている方法を開示することになる。本件に対する主な意見は以下のとおりである。

(主な意見)

- 日本参加者からは、以下のコメントがあった。解釈指針案については概ね理解するものの、米国会計基準の解釈指針 (FIN) 第 48 号「法人所得税の不確実性に関する会計処理」の経験から、実際の適用は容易ではない。内容としては、解釈指針というよりは基準レベルの内容が含まれるような印象を受ける。税務当局がすべての目的適合的な完全な知識を有していることを前提に開示を行うと、税務当局が税務調査において有利な情報を得ることになる。開示については、FIN 第 48 号の開示は過度の要求であるので、それより開示の少ない解釈指針委員会の案を支持する。
- 他の参加者から、測定のアプローチについて、期待値と最頻値は自由に選択できるのかという質問や、最頻値を計算することは実務負担が大きいというコメントがあった。これに対して IASB スタッフから自由選択ではなく、最も適切な方式を選択するという回答があった。
- 複数の参加者からは、FIN 第 48 号を適用した場合のように開示が増加することや、監査手続が厳格で、時間を要することになることを懸念する声があった。これに対して IASB スタッフから、解釈指針案は FIN 第 48 号とは考え方が異なり、詳細な開示を求めるわけではないという説明があった。

4. アジェンダ・コンサルテーション 2015

今年末に向けて 2015 年から 3 年間で IASB が取り上げるべき議題について市場関係者から意見を求めるアジェンダ・コンサルテーション 2015 を実施する予定である。今回の GPF 会議では、これに先立ち、アジェンダ・コンサルテーション 2015 で、どのようなことを行うべきか、追加すべき議題や取り下げるべき議題があるかについて GPF メンバーからのインプットが求められた。

(主な意見)

- 多くの参加者から、2015 年以降 3 年については、IFRS の大きな変更をせずに、会計基準の安定 (period of calm 及び stable platform) を望む声が出された。これは最近終了した大きな改訂 (金融商品、収益認識等) や近い将来改訂が完了するプロジェクト (リース、保険等) の適用の準備に手間がか

かり、新たに大きな改訂があると作成者は対応が困難になるためである。したがって、アジェンダ・コンサルテーション 2015 では、IFRS の解釈指針の充実や IFRS の統合的な適用を推進するための限定的な改善に注力すべきとか、個別ルールの作業からいったん離れて大局的見地から戦略や方針を議論してはどうかといった意見が多かった。

- 日本の作成者からは、まずアジェンダ・コンサルテーション 2012 のレビューを行い、FASB とのコンバージェンスが達成できていないもの（リース等）があることや、2012 年以降の 3 年間でも会計基準の安定を求めているが、それができていないことを確認すべきであるという意見が出された。その上で、日本の市場関係者からは、純損益やリサイクルに関連する概念フレームワークの完成や今後の議題としてのれん償却について強い要望があることが紹介された。また、取り下げるべき課題については、一定期間（例えば 3～5 年程度）に基準開発に取り組み、行き詰ったプロジェクトについては、サンセット（中止）を検討するメカニズムを導入したかどうかという提案がなされた。これに対して IASB 理事からは、実際にはプロジェクトを進行していく中で、プロジェクトを開始して例えば 3 年程度で機械的にサンセット・レビューを行うことは現実的には容易ではなく、現状ではプロジェクトの進捗状況をレビューして、場合によってプロジェクトを終息していく方法をとっているというコメントがあった。
- 複数の参加者から、現状では FASB とのコンバージェンスが十分に達成できておらず、アジェンダ・コンサルテーション 2015 においても、FASB とのコンバージェンスをトピックの 1 つとして取り上げるべきであるという意見が出された。

5. 共通支配下の企業結合

IASB は「共通支配下の企業結合」を高い優先順位のリサーチ・プロジェクトと位置づけ、検討を開始している。共通支配下の企業結合については IFRS 第 3 号「企業結合」では取り扱われておらず、会計基準の明確化を求める声が寄せられている。第三者持分投資者がかかわる共通支配下の企業結合の会計処理（公正価値か、原価か）、グループプリストラクチャリングにかかわる会計処理を検討する予定である。共通支配下の企業結合についての主な意見は以下のとおりである。

（主な意見）

- 「共通支配下の企業結合」については IFRS 第 3 号では明確ではなく、基準開発の必要性については多くの参加者が同意した。また、「共通支配下の企業結合」については、簿価引継が基本になるが、第三者持分投資者が関与する場合の取扱いをどうするかという課題があることが指摘された。
- 日本の参加者からは、企業会計基準委員会（ASBJ）が共通支配下の企業結合について、会計基準を開発しており、その基本的な考え方は、究極の親会社の視点であり、その傘下の企業結合（100% 持分）は簿価ベースであることが紹介された。この視点からは、配布資料の設例（設例 5a と 5b）では、中間にある親会社の視点から見て、例えば、IPO（起債）にかかわる組織再編のタイミングの違いが、会計処理の差異につながることはおかしいという主張をしているが、究極の親会社の視点からは、この 2 つの設例は経済実態が異なるため、会計処理が異なってもおかしくないという意見が出された。これに対して、IASB スタッフからは、この設例は、究極の親会社の視点でなく、中間にある親会社の視

点からの分析であるという説明がなされた。

- 他の参加者から、本件については、連結だけでなく、個別財務諸表の取扱いも検討すべきという意見が出された。

6. IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の再検討

IAS 第8号については、会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区分が容易ではなく、実際の運用がばらついており、改善を図るべきであるという意見がIASBに寄せられている。これに対して、イタリアの会計基準設定主体(OIC)から新しい区分の提案がなされている。OICの提案は、測定に関するものとそれ以外を区分し、測定に関するものについては、適用年度以降に影響額を反映し、それ以外については遡及修正するという案である。また、今回のGPF会議に先立って、OICの作成したアンケートが実施され、その結果がまとめられた。本件に関する主な意見は以下のとおりである。

(主な意見)

- GPFメンバーへのアンケート結果では、IAS第8号について、会計方針と会計上の見積りの変更の区分について、大きな支障はないという結果になっている。複数の参加者からは、IAS第8号を抜本的に見直す必要性はあるのかという意見があった。ただし、現行のIAS第8号では、会計方針と会計上の見積りの変更の区分を行うことが難しいケースもあり、この区分の明確化を図るべきという意見は複数の参加者から出された。
- OICの提案する区分方法の変更(測定とそれ以外)については、アンケート結果では、約6割が賛成、約4割が反対と意見が分かれていた。賛成の理由としては、現行のIFRSよりシンプルであること、反対の理由としては現行の区分で十分に機能していることがあ

げられている。日本の作成者からはOICの案に変更した場合、変更時差異が当年度のP/Lに影響があるように変更される場合があり、理解を得ることは容易ではないというコメントが出された。

- 複数の参加者から、IAS第8号について、遡及修正を行う場合、後知恵(hindsight)で企業に有利や変更がなされないか懸念する声があった。

7. IAS 第12号「法人所得税」の再検討

IAS第12号「法人所得税」の再検討は、IASBは長期のリサーチ・プロジェクトと位置付けられている。現行のIAS第12号については、提供される情報の有用性や会計基準の複雑性について課題があるという声がある。今回、このプロジェクトを開始するにあたり、GPFメンバーにIAS第12号で、改善を要する項目について意見が求められた。

会議に先立って、GPFメンバーにアンケートが行われた。法人所得税の情報で、企業の内部管理に最も重要であるという意見が多いのは、実効税率で、その次に法人所得税総額が重要であるという結果だった。しかし、法人所得税の情報は、企業全体(及び税務部門)としては重要視されているが、事業部門(セグメント等)を評価するためには使われていないという意見が多かった。

(主な意見)

- IAS第12号の再検討について、参加者は抜本改革を望んでおらず、部分的な改善を期待している点では一致した。法人所得税のアプローチについても、現行の一時差異アプローチ(B/Sアプローチ)を維持すべきという意見が出された。IAS第12号については、ガイダンスが不足している点が指摘され、米国

会計基準とのコンバージェンスについて改善の余地があるという意見が出された。また、配布資料にある評価引当金アプローチは新たなアプローチではなく、米国会計基準のように現行の一時差異アプローチ（B/Sアプローチ）と共存できるという指摘があった。

- 日本の作成者からは、改善の検討が考えられる分野として、以下の3つがあげられた。①米国会計基準のような繰延税金資産と評価引当金を計上するアプローチの導入、②評価引当金を計上するガイドライン、③回収可能性の評価に際して考慮する将来の課税所得の具体的な計算方法（将来減算一時差異の解消前か、解消後か）。
- 複数の参加者から現行の法人所得税についての開示の中で有用性について疑問があるものがあるという意見があった。例えば、実効税率の調整表の開示の有用性については賛否が分かれた。

8. 割引率

「割引率」は優先度の高いリサーチ・プロジェクトとして位置付けられ、割引率について、IFRSの基準間で取扱いの異なる現状から、整合性を図った取扱いにすることを目指している。スタッフからIFRS第13号「公正価値測定」、IAS第19号「従業員給付」、IAS第36号「資産の減損」、IAS第37号、保険プロジェクトについて、割引率の取扱い（リスクプレミアム、キャッシュ・フローの見積り等）の一部の差異があることが示され、また、投資家から割引率に関する開示が不十分（例えばIAS第36号では、セグメントごとに割引率を開示すべき）という意見があることが紹介された。これに対して参加者の意見が求められた。

（主な意見）

- 複数の参加者からは、このプロジェクトの優先順位は高くなく、急いでやる必要性は乏しいという意見が出された。また、例えば、減損と年金は対象になるものの性格が違い、割引率の考え方を必ずしも完全に合わせる必要はないという意見が出された。
- 日本の作成者からは、基準ごとに割引率を詳細に開示してほしいという投資家の要望が紹介されたが、減損についてセグメント別に割引率の開示を求めるのはオーバーディスクロージャーであり、賛成できないという意見が出された。

9. IFRS第2号「株式に基づく報酬」

IFRS第2号「株式に基づく報酬」は、解釈指針委員会に照会の多い基準であり、長期のリサーチ・プロジェクトと位置付けられている。スタッフからIFRS第2号関連で、解釈指針について複数の課題が紹介され、議論が行われた。

（主な意見）

- 日本の作成者から、株式で決済するストック・オプションと現金で決済するストック・オプションの会計処理が異なっており、特に現金決済型のストック・オプションについては毎期末公正価値で評価し、その変動額をP/Lに計上する必要があることは株式決済型と不整合で、公正価値計算の手続面でも複雑な処理であり、また、経営者の実感にも合わないという指摘があった。
- 他の参加者から、IFRS第2号について、役員提供完了後の期間において、行使されなかったオプションに関する会計処理の結果（費用の戻入の有無）が直感に反するものがあるというコメントがあった。

10. 業績報告

IASBは2014年7月に「業績報告」をリサーチ・プログラムに追加し、中程度の優先順位と位置付けている。IASBは今年6月までに、このプロジェクトの範囲と目的を資料にまとめる予定である。この会議の配布資料では、このプロジェクトで議論すべき内容として、財務諸表の主要な行表示と内容（純利益は必要かどうかを含む）、非GAAP項目、リサイクル（必要性があるか）、財務諸表の表示の標準化、財務諸表の分解基準、ネット表示、セグメント報告、キャッシュ・フロー計算書などがあげられている。これに対する主な意見は以下のとおりである。

(主な意見)

- 複数の参加者から、このプロジェクトの範囲が広いことや概念フレームワークや開示イニシアチブとの重複に懸念が示された。
- 日本の参加者からは、このプロジェクトが中止された「財務諸表の表示」プロジェクトの復活になっていないか日本の関係者から懸念が示されていることが紹介され、以下のコメントがあった。まず、「財務諸表の表示」プロジェクトがうまくいかなかった原因をよく分析しないと同じ問題にいきあたるだろう。純損益やリサイクルについては、概念フレームワークのプロジェクトで今後決定する内容を、このプロジェクトで見直すようなことをすべきではない。非GAPP項目については、IFRSとして定める必要があるかは疑問がある。一体性の原則は3つの財務諸表（財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書）に厳格に適用することは実務上、容易ではない。これに対して、IASBスタッフからは、「財務諸表の表示」プロジェクトを復活する意図はなく、例えば、営業利益のようなサブカテゴリーは何かということを検討することや、経営者の意図を反映した上で、一体性の原則について検討したいという説明があった。
- キャッシュ・フロー計算書については、直接法キャッシュ・フロー計算書の議論を復活されるべきではないという意見が出された。また、英国の会計基準設定主体であるFRCが中心に進めているキャッシュ・フロー計算書の見直しとこのプロジェクトのその他の部分（一体性など）との整合性がとれていないという指摘もあった。これについてはIASBスタッフからは今後、整合性を図っていきたいというコメントがあった。