

委員の眼

国際的な基準開発等への
対応について
 せきぐち ともかず
 ASBJ 常勤委員 関口 智和

2013年4月に企業会計基準委員会（ASBJ）の常勤委員に就任して以降、早2年が経過し、改めて時が経過するのは早いものだと感じる。私は、常勤委員として主に国際的な業務を担当しているが、この2年の間、国際的な業務における意見発信の焦点は、その他の包括利益（OCI）のリサイクリングとのれんの償却の2点であったように思う。このため、本稿においては、当該2つの論点に関して、国際会計基準審議会（IASB）や諸外国の会計基準設定主体からの反応を踏まえた自分なりの感想を記述したい。なお、本文中、意見に関する部分は個人的な見解であることをお断りする。

1. OCIのリサイクリング

(1) 当委員会からの主張

OCIのリサイクリングは、一度OCIとして認識したものについて、当期純利益の計算に改めて含めることを指し、IAS第1号では、「組替調整」(reclassification adjustments¹)と呼ばれている。

当委員会は、かねてよりOCIのリサイクリングは手続として必要と主張してきたが、日本基準や米国基準の建付けとは異なり、IFRSにおいてはOCIのリサイクリングは必ずしも要求されていない。例えば、IFRS第9号「金融商品」において、FV-OCIで測定される負債性金融商品（資産）については、認識の中止を行った時点でこれまで認識されていたOCIがリサイクリングされ、当期純利益の計算に含まれる一方、FV-OCIで測定される資本性金融商品（資産）については、認識の中止を行った時点でOCIのリサイクリングは行われない。これに対して、OCIのリサイクリングが行われないと、株主資本の変動額（資本取引を除く）と純利益の間でクリーン・サープラス関係が達成されなくなり、特に残余利益モデル等を前提とした場合に利益情報の有用性が失われるおそれがあるという意見が多く示されている。

現在、IASBでは、「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）の見直しに向けた検討が進められており、当該見直しにおいて、純損益の位置付けやOCIのリサイクリングに関する記述について審議が行われている。当委員会は、概念フレームワークにおいて、純損益の位置付けを明確にするとともに、OCIのリサイクリングを必須のものとして記載

1 IAS第1号「財務諸表の表示」第93項を参照。

すべきと主張しており、当該主張を明確にするため、幾つかのペーパー（「純損益/その他の包括利益及び測定」を含む。）を会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議に提出したほか、ショート・ペーパー第1号「OCIは不要か？」を公表している。

(2) これまでの議論を踏まえた感想

IASBの審議においても、当委員会の主張は考慮され、ペーパーで主張していた内容の一部（例えば、財政状態の報告の観点から目的適合的な測定基礎と財務業績の報告の観点から目的適合的な測定基礎は異なり得ること）については、IASBの暫定決定に反映されている。しかし、残念ながら、IASBの審議では、OCIのリサイクリングを必須のものとするところまで至っていない。

ASAF会議等において、諸外国の会計基準設定主体と議論する中でも、英国代表者をはじめとする幾つかの欧州の会計基準設定主体から、「当期の事象について関連性のある情報を提供することになる場合に限ってOCIのリサイクリングを要求すべき」という見解が聞かれる。また、アジアの会計基準設定主体の見解からも、リサイクリングを必須のものとするべきという見解は大勢とは言えない。これは、IAS第19号「従業員給付」においてOCIのリサイクリングを行わない処理が採用されていることに一部起因しているように感じられる。

さらに、米国財務会計基準審議会（FASB）がOCIのリサイクリングを必須のものとするべきと考えているとも一概には言えない。すなわち、現行の米国基準においてはOCIのリサイクリングは例外なく要求されているが、例えば、2014年3月のASAF会議にFASBの理事から提示されたペーパー²では、個人的な見解としてはあるが、純損益の表示を要求しない業績報告モデルが提示されているほか、純損益について利益操作の観点から懸念を示す発言が一部に聞かれるところである。このため、当委員会が主張している見解と完全に一致しているか否かについては定かでない。

こうした情勢を踏まえると、IASBの概念フレームワークにおいて、OCIのリサイクリングを必須なものとするように位置付けることは、なかなか容易なことではない。しかし、概念フレームワークの見直しが完了するまでには今後公開草案に対するコメントの提出やそれを踏まえた再審議のプロセスもあり、こうしたプロセスにおいて、利害関係者やIASBの見解が変わってくる可能性もあり得る。このため、我々としては、新たなショート・ペーパーの公表やASAF会議への資料の提出を含め、できることをやっていくしかないかと考えている。

2. のれんの償却

(1) 当委員会からの主張

IFRS第3号「企業結合」においては、のれんについて償却が要求されておらず、減損テストのみが要求されるアプローチ（以下「減損のみアプローチ」という。）が採用されている。また、米国基準においても、減損テストの方法こそ異なるが、IFRS第3号と同様に、減損のみアプローチが採用されている。他方、日本基準では、のれんについて、減損テストを行うとともに、償却も行

2 「財務業績計算書における表示の改訂モデル：測定に対して生じる可能性のある含意」を参照。

うアプローチ（以下「償却及び減損アプローチ」という。）が採用されている。

現在、IASBでは、IFRS第3号について基準の適用後レビューが行われており、入手したフィードバックを踏まえて、今後の措置について検討がされている。これまでの審議では、IASBは、のれんの非償却や減損テストの方法について、優先順位の高い論点と位置付けているが、これらの論点について、直ちに基準設定アジェンダとするのではなく、まずはリサーチを行うとしている。

他方、FASBにおいても、非公開会社向けの会計基準において、のれんの償却を選択肢として認めるとしたことを踏まえ、現在、公開会社向けの企業結合会計基準におけるのれんの償却についても審議がされている。本稿執筆時点で、FASBにおいて特段の暫定決定はなされていないが、これまでの審議を聞いている範囲では、本件に関するボード・メンバーの見解は拮抗しているようである。

当委員会からは、これまで、のれんの償却は適正な利益計算等の観点から必要であると主張しており、これまで、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）及びイタリアの基準設定主体（OIC）と共同でディスカッション・ペーパー（DP）を公表している。DPでは、のれんについて償却を復活させることが適切という見解をリサーチ・グループとして述べており、DPに対するフィードバックでは、3分の2程度の回答者がリサーチ・グループの見解に支持を示していた。

(2) これまでの議論を踏まえた感想

のれんの償却を巡っては、国際的にも様々な見解が示されている。欧州においても、これに関する見解は一律でなく、OICからは償却及び減損アプローチを支持する見解が聞かれる一方、英国の基準設定主体からは、減損のみアプローチを支持する見解が聞かれ、ドイツ及びフランスの基準設定主体からは国内関係者の見解が一律でなく、現時点ではどちらとも言えないという発言も聞かれる。アジア・オセアニア地域のうち韓国やインドの基準設定主体からは償却及び減損アプローチを支持するような見解も聞かれるが、オーストラリア等からは減損のみアプローチを支持する見解が聞かれる。

とはいえ、IASBにおいてもFASBにおいても本件について議論が動いていることは間違いない。のれんの会計処理については、企業行動にも影響を与え得るほか、IFRSと米国基準の間で要求事項の整合性が維持されることが重要である旨が重ねて指摘されていることから、我々としては、IASBとFASBの双方、及びEFRAGを含め、それを取り巻く幅広い関係者に向け粘り強く対話を続けていくしかない。この点、日本基準では、のれんの償却が要求されているため、のれんの償却について検討する際には当委員会から有用な情報が提供できるものと考えており、これらをベースとして、意見発信を続けていきたいと考えている。

3. おわりに

本稿では、国際対応において、特に注力している2つの論点について、IASBや諸外国の会計基準設定主体から示されている反応を踏まえた感想を記述した。IFRSの適用が拡大する中、IASBの利害関係者も多様になっており、既に適用されている基準を大きく改訂するような提案を行うハードルが高くなっていることは間違いない。こうした中、我々としては、皆様からのご意見を踏まえつつ、できるだけ効果的な意見発信に向けた取組みを続けていきたい。