

国際関連情報 国際会議等

2012年上期 会計基準設定主体 国際フォーラム (IFASS) 会議報告

よしか とおる
研究員 吉岡 亨



I. はじめに

会計基準設定主体国際フォーラム (International Forum of Accounting Standard Setters: IFASS) は、世界各国の会計基準設定主体や財務報告関係機関が集まって、各設定主体が取り組んでいる研究プロジェクトに関する議論や国際会計基準審議会 (IASB) の基準開発へのインプットやサポートを行うための会議である。年2回、春と秋に定期的で開催されている。なお、この会議体は、これまで各国基準設定主体 (NSS) 会議と呼ばれていたが、今回の会議から正式に上記の IFASS という名称に変更された。

なお、2011年3月の会議から、カナダ会計基準審議会 (AcSB) 前議長の Tricia O'Malley

氏が、この会議の議長を務めている。今回の会議は、2012年3月29日と30日の2日間にわたりマレーシアのクアラルンプールで開催された。

日本、マレーシア (ホスト国)、米国、カナダ、英国、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン、オーストリア、オランダ、ベルギー、ノルウェー、スイス、中国、韓国、オーストラリア、ニュージーランド、インド、シンガポール、香港、台湾、サウジアラビア、パキスタン、シリア、メキシコ、ブラジル、南アフリカ、スーダンの計29か国・地域の会計基準設定主体に加え、IASB、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)、国際公会計基準審議会 (IP-SASB)、IFRS 諮問会議 (IFRS-AC) からの参加者を合わせ、合計で59名が参加して行われた。

なお、IASBからは Hans Hoogervorst 議長、Ian Mackintosh 副議長、鶯地隆継理事、張為国理事等が参加した。

企業会計基準委員会 (ASBJ) からは、西川郁生委員長、加藤厚副委員長が参加し、小賀坂敦主席研究員、井坂久仁子シニア・プロジェクト・マネジャー、筆者がオブザーバーとして参加した。

II. 今回の会議の概要

No	議 題	担 当
3月29日（木）		
1	IASBと国際財務報告基準財団（IFRS財団）の最近の状況	カナダ AcSB
2	各地域グループからの報告	各地域グループ
3	IASB アジェンダ・コンサルテーション	IASB
4	基準設定主体のモデル	オーストラリア会計基準審議会（AASB）
5	米国における IFRS に関する状況報告	米国財務会計基準審議会（FASB）
6	各国の時事的な問題（Topical issue）	
	(1) 法人所得税	EFRAG、英国会計基準審議会（ASB）、ドイツ会計基準委員会（ASCG）
	(2) 共通支配下における企業結合	EFRAG、イタリア会計基準委員会（OIC）、フランス会計基準審議会（ANC）
	(3) 開発費	ASBJ
	(4) 外貨建転換社債の会計処理	インド勅許会計士協会（ICAI）
	(5) 各国の小規模企業の会計基準	韓国会計基準委員会（KASB）
7	IFASS の運営について	オーストラリア AASB
3月30日（金）		
8	ベストプラクティス文書	フランス ANC、IASB
9	適用後レビュー	IASB
10	影響度分析	EFRAG、英国 ASB
11	公的セクターの概念フレームワーク	IPSASB
12	会計単位	カナダ AcSB
13	各国の時事的な問題	
	(1) のれん償却と減損	イタリア OIC
	(2) 継続企業の概念	英国 ASB
	(3) 営業利益の表示	韓国 KASB

1. IASB と IFRS 財団の最近の状況

カナダ AcSB 及び IASB のシニアディレクターより、前回の会議（2011年9月）以降現

在までの IFRS 財団と IASB の状況について説明がなされ、議論が行われた。

(IFRS 財団の状況)

IFRS 財団の評議員会、モニタリング・ボード (MB)、デュー・プロセス監督委員会 (DPOC) の主な取組みについて説明が行われた。

評議員会と MB については、2012 年 2 月に公表された次の報告書の説明がなされた。

- IFRS 財団評議員会による戦略レビューに関する報告書
- IFRS 財団 MB によるガバナンスに関する報告書

前者では、4つの領域 (①財団のミッション、②ガバナンス、③プロセス、④資金調達) における IFRS 財団の今後の戦略の提言がなされていること、後者では、IFRS 財団のガバナンスの3層構造 (IASB、評議員会、MB) の維持や MB のメンバー資格の限定 (IFRS を「使用 (use)」している国の規制当局とする) が示されていることなどの説明があった。

また、IASB のシニアディレクターから、DPOC について、デュー・プロセス・ハンドブックの改訂に向けた作業や、IASB のウェブサイトの改善の取組みなどの活動状況が説明された。

(IASB の状況：IFRS の開発と改善)

IASB の最近の IFRS の開発・改善に関する取組みについて、IASB のシニアディレクターから、次のプロジェクトを中心に報告がなされ、議論が行われた。

- 金融商品：分類及び測定、減損、ヘッジ
 - …IFRS 第 9 号の限定的な修正を検討することを決定し、減損も含め、FASB と共通の解決策を検討中。ただし、ヘッジについては、同じ結論に至る可能性は低い。
- リース
 - …借手の定額費用処理の問題で、4 月以降にアウトリーチを実施予定。

- 保険契約
 - …FASB との間の差異の解消を検討し、今年末までに何らかのデュー・プロセス文書を公表する予定。
- 投資企業
 - …円卓会議を終了し、4 月から議論を再開予定。特に投資企業の会計処理の親会社への引継ぎを認めるかどうかを早めに議論する予定。
 - 参加者との間では、特にヘッジのプロジェクトについて議論があった。FASB の検討状況について参加者から確認があり、FASB 理事からは次のような回答があった。
 - ヘッジのモデルは、分類・測定モデルの議論に大きく左右される。本格的な再審議は、分類・測定を終えてからになると考えている。
 - IASB のヘッジ会計のモデルについては、①どのような表示が利用者にとって役立つかと②適格なヘッジ手段の定めが分類・測定モデルと整合しているかという観点から十分な検討が必要と考えている。
 - 他の参加者からは次のような意見もあった。
 - IASB と FASB で分類・測定モデルを収斂させたとしてもヘッジのモデルが異なると損益が著しく不整合となる可能性があり、両者で整合的なものを開発すべきである。(南アフリカ勅許会計士協会 (SAICA))
 - IASB のマクロヘッジに関する議論の方向性に懸念がある。純額ポートフォリオ評価のモデルが提案されているが、新たな公正価値モデルの導入になりかねない。分類・測定モデルを変更するのであれば、その関係も留意すべきである。(ASBJ)
 - 欧州関係者はマクロヘッジを含めた IFRS 第 9 号「金融商品」の改訂を望んでいる。ただし、重要なのは関係者が納得する形での問題の解決である。(EFRAG 議長)

2. 各地域グループからの報告

次の4つの地域グループから、各地域における活動状況の報告がなされた。

- アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)
- 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)
- ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)
- 全アフリカ会計士連盟 (PAFA)

(1) アジア・オセアニア地域の活動報告

AOSSG 議長 (オーストラリア AASB 議長) より、AOSSG の活動報告が行われた。昨年11月にメルボルンで第3回 AOSSG 会議を開催したこと、また、それ以降も非公式会合などを実施し、年に3、4回は会議を行っていることが説明された。また、現在は次のような課題に取り組んでいるとの説明があった。

- アジア・オセアニア地域における開発途上国の基準設定能力向上のための支援の検討
- IFRS 財団評議員会の戦略レビュー報告書を考慮したIASBとの協調関係の構築
- 運営の継続性の強化 (議長と副議長の任期を1年から2年に変更)
- AOSSG のメンバーシップの再検討

また、今回は2012年11月にネパールのカトマンズで開催予定であるとされた。IFASS 議長から、IASB がグローバルな組織となるうえで非常に重要なグループであるとのコメントがあった。

(2) 欧州地域の活動報告

EFRAG 議長から、EFRAG のアクティブプロジェクトやIASBの優先プロジェクトへの対応、エンドースメント (承認) の助言プロセスについての最近の活動状況の報告が行われた。主な内容は以下のとおりである。

- 前回会議以降、法人所得税と共通支配下にお

ける企業結合のプロジェクトで、それぞれ討議資料を公表し、現在コメントを募集中である (後述 6.(1)及び6.(2)参照)。

- 財務諸表の注記に関するフレームワークについての討議資料の公表を検討しており、2012年第3四半期を予定している。また、IASBで開始する可能性の高い開示フレームワークのプロジェクトへの統合も考えている。
- IASB が公表した収益認識の改訂公開草案の内容について、欧州でフィールドテストを行ってきた。次は一般ヘッジのモデルについてフィールドテストを考えている。
- 連結に関する基準など、IASB 公表基準のエンドースメントの助言のための作業を行っている。IFRS 第10号「連結財務諸表」の原則ベースのモデルは歓迎しているが、その適用には時間が必要と考えている。

(3) ラテンアメリカ地域の活動報告

GLASS は、2011年6月に、ラテンアメリカ地域の12か国が参加する地域グループとして設立されている。このGLASSの理事会の理事を務めるメキシコの参加者から、最近の活動状況について報告が行われた。

IASB に対するラテンアメリカ地域の意見形成を図るため、各種のワーキング・グループを設置し、検討を行っていることが紹介された。

(4) アフリカ地域の活動報告

PAFA は、2011年5月に、南アフリカ SAICA が中心となり設立されている。SAICA の参加者から、最近の活動状況について報告が行われた。

前回会議以降、組織の戦略を策定し、5月には全体会合も予定していることなどが説明された。

3. IASB アジェンダ・コンサルテーション

2011年7月に、IASBは今後3年間の活動の方向性に関する意見を募集する協議文書「アジェンダ・コンサルテーション2011—意見募集」を公表している。今回の会議では、IASBのシニアディレクターから、この意見募集に対して寄せられたコメントの概要が報告され、今後の予定についての説明がなされた。

コメントでは、4つの優先プロジェクト（金融商品、収益認識、リース、保険契約）の完了やIFRSの維持管理、概念フレームワークの取組みなどの重要性を強調する意見が多く、また、個別の領域で取り組むべきとの意見が多かったものとして、次の項目が挙げられた。

- 業績報告とOCI（リサイクリングを含む）
- 農業
- 料金規制活動
- 共通支配下取引
- 排出量取引スキーム
- 採掘活動

さらに、今後の戦略として、概念フレームワークの進め方（資産や負債の定義など個別プロジェクトと関連性の高い問題から取り組むか）やIFRS解釈指針委員会のプロセスの見直しを通じたIFRSの維持管理の強化、証拠（evidence）に基づく基準設定プロセスの構築、NSSの支援や外部の調査研究の活用などを検討しているとの説明があった。

参加者からは次のような意見があった。

- IFRS-ACでもこのテーマについてさまざまな議論があった。アジェンダ設定プロセスにおいてIFASSをはじめとする外部のグループをどのように活用するかなどが今後重要である。（IFRS-AC副議長）
- 現在の4つの優先プロジェクトが容易に進ま

ない理由として、最初の段階での問題点の議論不足という面もあるだろう。十分な調査や緊急性と重要性のバランスが必要である。（FASB理事）

- IASBの予備的な分析による方向性を基本的に支持する。静止期間（period of calm）を設け、その間にIFRSの維持管理を進めることを期待している。ただし、OCIとリサイクリングの論点は、概念レベルでの検討は長期にわたる可能性があるため、別個に議論することも検討すべきである。（ASBJ）

4. 基準設定主体のモデル

オーストラリアAASBは、各国のNSSがグローバルな会計基準の開発に貢献し、効果的な活動を行うのに役立つ基礎を提供することを目的として、NSSが備えるべき特性などを示したNSSの「モデル」の開発を行っている¹。モデル案は次の項目で構成されている。

- 焦点・目的
- 対象企業
- 質的特性（NSSが備えるべき基本的な特性と補強的な特性）
- デュー・プロセス（透明性、開示及び説明責任、費用対効果、適用後レビュー等）
- 規制当局との関係

例えば、基本的な特性には、①公益のための行動と中立性、②独立性、③客観性が、補強的な特性には、④能力（広範な専門能力の保持）、⑤有効性、⑥効率性が挙げられている。

モデル案の内容は、プロジェクトチームにより事前に検討が行われてきており、日本もそのメンバーに参加している。今回の会議では、前回の会議（2011年9月）からの主な変更点や事前の検討において課題とされたいくつかの論

1 前回まで「基準設定主体のフレームワーク」という表題が使われていたが「フレームワーク」という用語は誤解を招きかねないといった意見などを踏まえ、今回から「モデル」という用語が使われている。

点（NSSが独自にIFRSの解釈を出す可能性のある状況の記述など）が説明された。

このモデル案について、ASBJからは、ベストプラクティス文書（後述8.参照）における検討事項との共通点が多いため、両者を合わせて検討する必要があると指摘している。AASBから、モデルの最終化はベストプラクティス文書の改訂の完了後に行うものとし、現段階ではあくまで草案として公表したいと考えているとの説明があった。

他の参加者からの主な意見は次のとおりである。

- IFRS適用上の一般的な問題と、特定の業種や地域に関連した問題を区別し、後者は、各国の基準設定主体がその業務を補完することが有用である。（IFRS-AC副議長）
- ベストプラクティス文書の改訂後に最終化を行う方向性に同意する。ただし、モデル案では、各NSSとIASBとの関係をパートナーシップと表現している一方、ベストプラクティス文書では「補完的役割」と表現しているなど、相違が見られ、両者の調整が必要である。（FASB理事）
- アフリカでは、地域の基準設定主体のグループを昨年から設立しており、このような文書は非常に有用である。（南アフリカSAICA）
IFASS議長からの提案もあり、再度、IFASSメンバーに回付して必要な修正を行ったのち、「草案」としてモデル案をウェブサイトに公表する方向で概ね合意された。

5. 米国におけるIFRSに関する状況報告

FASB理事より、米国における最近のIFRSの動向について、特に、米国証券取引委員会（SEC）スタッフの現在の作業状況と今後の予定を中心に報告がなされた²。

IFRSの適用に関するワークプラン（2010年2月にSECが公表）に基づく作業が行われており、フィールド・ワークを終え、SECスタッフは現在、次の2つの作業を進めている状況にあると説明された。

- ワークプランに基づく発見事項をまとめたスタッフレポートの最終化
- SECスタッフによる委員会への提案（Recommendation）の策定

前者の公表が最短期でも5月となり³、前者を先に公表し、その後に後者の提案が行われる予定であること、米国における大統領選挙の影響を受ける可能性もあることなどが説明された。現在、FASBの実質的な役割を含んだエンドースメントのメカニズムの検討が行われており、次のような点を促進するメカニズムの構築が課題と考えられているとの説明があった。

- 米国会計基準からの移行によるコストに見合う便益があること
- 米国において政治的に受け入れられるものであること
参加していたIASBの議長からは、次のような発言があった。
- 決定時期に関する直近のSECスタッフの話は非常に残念なものであった。決定時期の遅延により、MBのメンバー間でも懸念が生じている。

2 本セッションは、米国SECスタッフから報告される予定であったが、諸事情で欠席となり、代わりにFASB理事から報告が行われたものである。SECの見解を代表するものではなく、主に、SECスタッフの公開でのスピーチや、直近で開催された米国財務会計基準諮問委員会（FASAC）の会議におけるSECスタッフの説明に基づく報告であるとされた。

3 昨年12月の米国公認会計士協会（AICPA）年次会議の中で、SEC主任会計士は「追加の数か月（additional few months）が必要である」と述べ、その後、SECスタッフはその用語を「2、3か月よりも長い、何か月もというよりは短い（More than a couple and less than many）」と定義している。

• FASB とのコンバージェンス作業には数年間にわたり膨大な労力をかけてきた。しかし、SEC の明確なコミットメントなしには苦しいものとなり始めている。欧州、ラテンアメリカやカナダのような IFRS へのコミットメントが必要である。

他の参加者からは、以下のような意見もあった。

• SEC 主催の円卓会議に FASB 議長とともに参加した際には、利用者から IFRS の情報の質への懸念が示されていた。米国会計基準は国際的な基準として認識されており、移行には、そのコストに見合う便益の説明が必要なのであろう。(IFASS 議長)

• IFRS の利用の便益について、米国の利用者の意見は分かれているはずで、決定時期の遅延を正当化するものとは思わない。(IASB 副議長)

その他、フランス、オーストラリア、英国の参加者などからも SEC の意思決定時期の遅延に対する懸念が示されていた。FASB 理事からは、SEC のスタッフも懸念を十分理解しているはずだが、財務報告の改善が目標であり、品質を無視はできず、コストが便益に見合う仕組みを見つけ出していくことが必要であらう、との意見が述べられた。

6. 各国の時事的な問題 (Topical issue)

本セッションは、2010 年 4 月の NSS 会議以降、議題として取り上げられている。IFRS の適用に際して、各国で直面している問題や懸念等について参加者間で情報共有を図り、IASB に対して情報のインプットを行うことを目的としたセッションである。

今回の会議では、各国から次の論点が挙げら

れ、議論が行われた。

- 法人所得税 (EFRAG、英国 ASB、ドイツ ASCG)
- 共通支配下における企業結合 (EFRAG、イタリア OIC、フランス ANC)
- 開発費 (ASBJ)
- 外貨建転換社債の会計処理 (インド ICAI)
- 各国の小規模企業の会計基準 (韓国 KASB)

(1) 法人所得税

EFRAG は、英国 ASB、ドイツ ASCG とともに、プロアクティブ・プロジェクトとして IAS 第 12 号「法人所得税」の見直しを検討してきている。今回の会議では、2011 年 12 月に公表した討議資料「法人所得税の財務報告の改善」⁴の概要について説明がなされた。

討議資料は 2 部構成となっており、第 1 部では、現行の IAS 第 12 号の改善として、利用者の視点から、税率調整に関する開示の充実や繰延税金の割引、不確実な税務ポジションの取扱いなどの検討が行われている。第 2 部では、より根本的な問題として、法人所得税の会計処理について、以下の 5 つのアプローチが提示され、比較検討が行われている。

- 一時差異アプローチ
 - …現行 IAS 第 12 号のアプローチ
- フロースルー・アプローチ
 - …各期の利益に課される税金をその期の税金費用とし、配分を認めないアプローチ
- 部分的配分アプローチ
 - …将来の追加的な税金支払につながると予想される範囲内で期間差異の影響を認識するアプローチ
- 評価調整アプローチ
 - …期間差異の影響を、繰延税金という別建て

4 原文は以下を参照。

<http://www.efrag.org/Front/n2-875/Discussion-Paper-Improving-the-Financial-Reporting-of-Income-Tax.aspx>

の項目とはせず、関連する資産・負債の調整として扱うアプローチ

- アクチュアル・アプローチ（期間差異アプローチ）

…報告期間のすべての取引（一時差異でないものも含む）の税効果を反映し、税金費用を算定するアプローチ

本討議資料は、法人所得税の会計処理の議論の出発点として、論点とその分析を提示して議論を促すことを目的としていると説明された。参加者からは、このような複雑な論点への取組みを称賛する意見などがあった。

(2) 共通支配下における企業結合

EFRAG から、2011 年 10 月に公表した討議資料「共通支配下における企業結合の会計処理」⁵の概要について報告がなされた。

現行の IFRS では、共通支配下の企業間の企業結合を扱う明示的な基準がなく（IFRS 第 3 号「企業結合」は範囲から除外）、実務において多様な会計処理が生じているといわれている。EFRAG は、イタリア OIC、フランス ANC とともにこのテーマをプロアクティブ・プロジェクトとして検討してきており、討議資料はその成果として公表されたものである。

この討議資料では、共通支配下の企業結合の会計処理について、主に、IFRS 第 3 号の取扱い（取得法）の類推が適切かどうかという視点から、①常に類推できる（取得法）、②類推は適切ではない（簿価引継又はフレッシュ・スタート法）、③意思決定に有用な情報となる場合のみ類推できる、といった 3 つの見解が示されている。

また、類推可能かどうかの検討に影響する可

能性のある共通支配下の企業結合に固有の特徴として、次のような点が挙げられている。

- 利用者（親会社・非支配株主・債権者）の情報ニーズの多様性
- 取得企業の識別の困難性
- 市場ベースの取引の欠如

なお、討議資料における検討の範囲は、譲受企業の連結財務諸表における当初の認識と測定のみとされており、個別財務諸表は対象とされていない。

参加者からの主な意見や質問は以下のとおりである。

- こうした取組みを歓迎するものの、南アフリカでは個別財務諸表にも IFRS を適用しており、個別財務諸表の会計処理を扱っていないのが残念である。（南アフリカ SAICA）
- 意思決定に有用な情報となる場合のみ類推できるという見解では、既存の非支配株主と将来の投資家のいずれの利用者を想定しているのか。（FASB 理事）
（これに対しては、既存の非支配株主であるとの回答があった。）

(3) 開発費

ASBJ から、IFRS に基づく開発費の資産計上に関する調査結果の報告を行った。

現行の IAS 第 38 号「無形資産」では、開発局面の支出について、所定の要件⁶をすべて立証できる場合に限って資産の認識を要求している。この取扱いについて、ASBJ は、IASB のアジェンダ・コンサルテーションに対するコメントの中で、適用後レビューを実施し、適用上の問題の有無の調査が必要であるとの意見を述べている⁷。

5 原文は以下を参照。http://www.efrag.org/Front/n2-815/BCUCC-Discussion-Paper.aspx

6 技術上の実行可能性、使用・売却等の意図、能力などの 6 つの要件（IAS 第 38 号第 57 項）。

7 ASBJ からのコメントレターは以下を参照。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20111130.pdf

今回の会議では、IFRS 適用企業における開発費の資産計上の開示事例を用いて ASBJ が行ってきた調査の結果報告を行った⁸。この調査は、2007 年度から 2010 年度までの IFRS 適用企業 63 社のアニュアルレポートを用いて各社の「資産化率」⁹などを調査し、資産計上について、業種間及び業種内の企業間の比較分析を行ったものであり、分析の補完のため、日本

の企業数社へのヒアリングも行っている。

調査の結果、資産化の傾向等から、企業を次の 4 つのグループに分類できるとし、分類Ⅲの業種について企業間の資産化率等のばらつきが特に見られたこと、ヒアリング等も通じて、資産化のための要件（「技術上の実行可能性」など）の立証の困難性も見られたことなどの説明を行った。

分類	業種	開発費の取扱い
I	製薬、食品・飲料・日用品、化学、通信	資産計上を全く行っていない、又は、ほとんど行っていない。
II	自動車	資産計上を行っている。資産化率は高いものの、企業間で多少のばらつきが見られる。
III	自動車部品、電機、重電	資産計上を行っている企業と行っていない企業が混在している。前者の企業では、資産化率にかなりのばらつきが見られる。
IV	その他	業種としての傾向を特定できず、I からⅢのいずれにも該当しない。

ただし、資産計上の判断プロセスや根拠、「立証」の解釈、事後の測定、費用対効果などの分析には、既存の開示情報のみでは調査に限界があるため、適用後レビューの実施を通じて検証していくことが適当であるとの提案を行った。

参加者からの主な意見は次のとおりである。

- IFRS 第 3 号と IAS 第 38 号には、ある意味共通の論点がある。挙げられた点は、基準で判断が必要な領域のものであることは明らかであり、おそらく、適用後レビューの実施に関する何らかの出発点にもなり得るだろう。（ドイツ ASCG）
- 調査結果からは、業種別で整合性がある分類も見られ、単純な状況では IAS 第 38 号が機

能しているようにも見える。資産化の判断基準の開示が十分でない可能性もあり、基準の変更ではなく開示の充実の方がよいのかもしれない。（IFASS 議長）

- この問題を関連当局と議論したことがある。この定めが主観的で判断を要する問題であるという点に皆が同意し、企業内の会計方針の開示を求め、保守的か否かの度合いがわかるようにした。（IPSASB）
 - この分野に関する学術調査（academic research）が多くあり、調査してはどうか（米国では、ソフトウェア開発費用の資産化の基準¹⁰に関連した学術研究も多くある）。（FASB 理事、英国 ASB ディレクター）
- ASBJ からは、補足として、公正価値による

8 ASBJ では、同様の開示事例の調査を過去に実施しており、2009 年 4 月及び 9 月の NSS 会議において調査結果の報告を行っている。それらの NSS 会議の概要は、以下を参照。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/liaison/

9 「当期における資産計上された社内発生開発費」の「当期の研究開発支出額」に対する比率。

開発費の資産化は、自己創設のものの認識が将来利益の計上につながりかねず、避けるべきと考えていると述べ、また、IAS 第 38 号の資産化の定めを実質的なオプションと捉える意見も過去に聞いてきたが、オプションと扱ってよい問題とは考えておらず、検討していく必要があるとの意見を述べた。

IFASS 議長からは、このテーマのさらなる調査について支持があるだろうとの意見があった。また、オーストラリア AASB から、ASBJ の作業とも関連した作業として、企業結合における無形資産の取得に関する当初の会計処理の調査結果について、次回の会議で報告したいとのコメントがあった。

詳細については、本誌 102 ページの「IFRS における開発費に関する調査」を参照ください。

(4) 外貨建転換社債の会計処理

インド ICAI より、外貨建転換社債の発行者側の会計処理に関して直面している問題の報告がなされ、改善案が提示された。

このインドの外貨建転換社債は、発行者の自国通貨以外の通貨で発行され、発行者の資本への転換権を伴う負債と資本の混合商品である。IAS 第 32 号「金融商品：表示」では、通常の転換社債であれば、社債部分を負債、転換権部分を資本として分離処理することになるが、この外貨建転換社債については、IAS 第 32 号の負債と資本の区分に関する原則（いわゆる固定対固定の原則¹¹⁾）を満たさず、全体として金融負債に区分され、会計処理される（転換権部分

の評価損益が每期純損益で認識される）と解されている。このため、利益のボラティリティが増し、企業の業績評価に際して誤解を招く数値となっているとの説明があった。

インドの国内会計基準では、IAS 第 32 号の規定を導入しつつも、当該社債については、より実質を考え、転換価格が固定されている限り、転換権部分を資本として扱うよう修正しているとされ（いわゆるカーブアウト）、IASB もそのような修正を検討すべきとの提案がなされた。

IASB の理事からは、過去に IFRS 解釈指針委員会での問題を検討した際には、別途、資本の特徴を有する金融商品のプロジェクトで対処する問題と考え取り上げなかったが、アジェンダ・コンサルテーションの結果、再度当該プロジェクトが取り上げられれば検討されることになる、とのコメントがあった。

(5) 各国の小規模企業の会計基準

韓国 KASB から、各国の小規模企業向け会計基準の調査結果について報告が行われた。

韓国では 2011 年から、会計基準の適用について次の 2 階層の仕組みに移行している。

① 上場企業の会計基準

—IFRS (K-IFRS)

② 非上場企業の会計基準

—従前の韓国会計基準 (K-GAAP)

しかし、韓国の小規模企業の間で K-GAAP でも過度な作成負担があるとの懸念から、小規模企業団体や関連政府機関による会計基準の簡素化の動きが生じており、小規模企業向けの会

10 米国財務会計基準書 (SFAS) 第 86 号「販売、リース又は他の方法により売却するためのコンピュータ・ソフトウェアのコストの会計処理」(現在は、FASB による会計基準コード化体系 Topic 985「ソフトウェア」に取り込まれている)。

11 発行者自身の資本性商品で決済され、固定数の資本性商品の引渡又は受取と引き換えに固定金額の現金の引渡又は受取を行う契約は、金融資産又は金融負債の定義を満たさず、資本性商品として分類するという原則。インドの外貨建転換社債は、転換権の行使時に交換される金額が機能通貨の観点からは変動するため、固定金額の現金の引渡しに該当せず、この原則を満たさないと解されている。

計基準を新たに設けるか（3階層とするか）、KASBも加わって、現在検討を行っているとの説明があった。

会議では、各国の状況の調査結果が、小規模企業の定義、外部監査の有無、基準設定権限の所在、基準の主な特性等に整理されて提示された。小規模企業の定義は各国でさまざまであるが、ほとんどの国で、基準の簡素化や開示規定の削減が行われていること、設定権限はNSSに限定されず、立法機関の場合もあることなどが示された。

参加者からの主な意見は次のとおりであった。

- 米国では、非公開企業の会計基準について意思決定のための異なるフレームワークの構築を検討しており、経験を共有できるだろう。（FASB理事）
- 日本では、中小企業向けのガイダンスが2005年に公表され、より小規模な企業のための簡易なガイダンスも直近で公表されている。ただし、「会計基準」という表現は用いないようにしている。（ASBJ）

7. IFASSの運営について

オーストラリアAASB議長より、今後のIFASSの運営に関して、議長選任のプロセスの確認などが行われ、主に次のような点が概ね合意された。

- 議長は、基準設定主体が提供し、その責任を負うこととする。
- 議長の任期は3年から2年とするが、希望があれば3年行うことも可能とする。

ASBJからは、議長選任の投票プロセスを構築するのであれば、IFASSのメンバーシップ、母集団の確立もある程度必要であるとの意見を

述べた。

また、IFASS会議の開催場所についての意見交換がなされ、次々回（2013年上期）はブラジルで開催することで合意された（なお、2014年上期と2015年上期では、それぞれインドと日本が開催地の候補に挙げられている）。

8. ベストプラクティス文書

IFASSでは、2006年2月に公表された「ベストプラクティス文書（Statement of Best Practice）：IASBとその他の会計基準設定主体との協力関係」¹²の見直し作業を昨年より行っている。当該文書は、各国基準設定主体（NSS）とIASBとの関係について記述したものであり、IFRSとの関係の中で、IASBが行うべき活動、NSSが行うべき活動などが示されている。見直し作業は、フランス、ドイツ、イタリア、英国、日本で構成されるワーキング・グループが中心となり見直し作業が行われている。

今回はIASB側から、新たな検討文書として、覚書（Memorandum of Understanding）形式の草案が提示され、IASB副議長から内容の説明が行われた。この覚書は次の項目から構成されている。

- IASBにとってのIFASSの役割の重要性（概要や確立すべき原則など）
- 運営上のパートナーシップ（IASBの基準設定の各段階で実施可能な活動の例など）
 - ▶ 補完的役割（complementary role）
 - ▶ 調査及びアジェンダ設定
 - ▶ 利害関係者の見解の募集
 - ▶ アドプション又はエンドースメント
 - ▶ 適用（implementation）（適用後レビューやIFRSの解釈）

12 IASB ウェブサイトに掲載されている。以下を参照。

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Working+relationships+with+local+standard+setters.htm>

▶IFRSの理解に際しての利害関係者の支援
IASB副議長からは、IASBと各国のNSSとの関係をより正式なものにするため、互いの関係をより現実的な形で記述したとの説明があった。

続いて、ワーキング・グループのフランスANC議長より、覚書の内容についていくつかの懸念事項が示された。NSSはIFRSの開発に際しての機械のパーツではなく、よりバランスのとれたパートナーシップの関係が必要であること、サプライチェーンや補完的役割といったものでなく、NSSの多様性を尊重した「ネットワーク」の構築が重要であること、などが述べられた。

その他、参加者からは、主に次のような発言があった。

- 解決すべき問題は多くあるが、NSSの主権と独立性を維持しつつ、IASBとより正式な関係を構築していく方向性には同意する。(英国ASB)
- IASBと我々の関係を見直し、互いの協調関係を明確にしていくという目的には同意する。ただし、覚書のような形式での文書とすると、法的強制力も伴うように見え、懸念する。(ASBJ)
- 草案の記載はNSS側の役割に偏重しており、IASBとの関係が対等でないように見える。互いの権利と義務をバランスよく記載すべきである。(イタリアOIC他)
- 2006年の文書作成当時と比較して、IASBとNSSとの関係構築は進んでいる。両者がどう基準開発において協調していくかを記載することが重要である。(IFASS議長)
- 「基準設定主体のモデル」(4.参照)の草案には、IFRSの解釈に対する各国のNSSの権限に関する記述がある。こちら側の文書でその点をどう扱うか注視している。(ASBJ)
- この文書について多くの問題があるとは思わ

ない。ただし、検討すべき項目もある。例えば、文書では、二者間の関係が想定されているが、IASBとの関係は複数の当事者間となりつつあり、その論点が欠けている。(FASB理事)

IFASS議長から、草案を出発点として、参加者の意見を踏まえて、不足や修正すべき点の検討作業をワーキング・グループに依頼したいとの提案がなされた。また、地域グループに特有の論点については、EFRAGやAOSSGなど各地域グループで追加が必要な項目等を検討し、ワーキング・グループに提案することとされた。

9. 適用後レビュー (Post-implementation review)

IASBのシニアディレクターより、適用後レビューの取組み状況について説明がなされた。IASBの適用後レビューは、基準の開発段階で議論のあった論点や、予想外のコストや適用に際して生じている問題を対象に見直しを行い、解決策を提供するための枠組みである。最初の項目として、IFRS第8号「事業セグメント」に関する手続が現在進められている。

現在は、具体的に検討すべき論点の把握や、論点の調査のための計画の策定段階にあるとされ、現段階までに把握されたIFRS第8号の論点などが示された(例えば、企業間のセグメントの不整合、地域別情報の欠如、セグメントの集約基準の主観性・複雑性など)。

また、今後、意見募集やワークショップの開催、学術研究の調査などを通じて、把握した論点に関する証拠を集め、分析していく予定であると説明された。

参加者からは次のような意見があった。

- 米国ではFASBの母体組織である財務会計財団(FAF)が適用後レビューに取り組んでおり、学術研究の調査も行っている。重複

とならないよう協調して進めることを期待する。(FASB 理事)

- 適用後レビューにNSSとして協力しているが、既に学術研究の調査などがあるのであれば、それらを文書に含めて意見募集を行うことが関係者にとって役立つであろう。(ASBJ)

10. 影響度分析

EFRAG から、2011 年 1 月に英国 ASB と共同で公表した討議資料「会計基準の影響に関する検討」に寄せられたコメントの概要報告が行われた。

この討議資料では、会計基準の設定プロセスにこれまで以上に影響度分析を組み込むことが提案されている¹³。コメントでは、基本的にこのプロジェクトを支持する意見が多かったとされ、また、個別の論点に対する関係者の意見が紹介された。主な意見は次のとおりである。

- アジェンダの提案段階や適用後レビューの段階なども含めて、基準設定プロセスの全体を通じて影響度分析を組み込むべきである。
- 「影響 (effect)」の範囲を再検討すべきである(「公共の利益に資する」という目的との関連付けへの懸念)。
- NSS や他の機関など、より広範なグループの関与も検討すべきである。
- 今後 IASB が、この影響度分析を請け負って進めるべきである。

EFRAG では、現在、これらのコメントに基づき、フィードバック文書とポジションペーパーを作成中であるとの説明がなされた。

参加者からは次のような意見があった。

- EFRAG の取組みを支持している。また、影響度分析の範囲に、マクロ経済的な影響を含

めることも支持している。ただし、その影響を検討し、評価することは極めて困難という点について明確化が必要である。そうした検討に時間を取られれば、ダイナミックな基準設定が失われることになる。(ASBJ)

- 米国では、最近、米国商工会議所がリースプロジェクトに関する経済的影響の調査報告書を出した。会計基準が企業行動に影響を与える場合、どこまで考慮が必要か。「影響」とは何を意味するかを定義することが重要である。(FASB 理事)
- マクロ経済的影響について、会計基準は中立であるべきといわれるが、実際には、ある程度影響もある。提案に反対はしないが、IASB のような組織にとって難しい問題でもある。(IASB 理事)
- マクロ経済的な影響の検討を基準開発のあらゆる段階で行うとなると、基準設定が遅延し、ニーズに適時に応えることが困難となるのを懸念する。(韓国 KASB)

11. 公的セクターの概念フレームワーク

IPSASB から、現在取り組んでいる公的セクターの財務報告に関する概念フレームワークの開発状況について報告が行われた。

この開発は、2006 年に IFASS などとの共同プロジェクトとして検討が開始されたものであり、公的セクターにおける主体 (entity) の一般目的財務報告の作成と表示に適用される概念フレームワークの開発を目的としている。IPSASB では 2009 年にこの取組みを主要な戦略項目と位置付け、現在、次の 4 つのフェーズの検討を進めているとの説明があった。

13 ASBJ からコメントを提出している。以下を参照。

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/foreign_operation/others/110831.pdf

フェーズ	項目	公表物 (2012年3月末現在)
第1フェーズ	公的セクターによる一般目的財務報告	• ED (2010年12月公表)
第2フェーズ	構成要素と認識	• CP (2010年12月公表)
第3フェーズ	測定	• CP (2010年12月公表)
第4フェーズ	表示	• CP (2012年1月公表)

ED：公開草案、CP：協議文書

各フェーズの公表文書には、IASBの概念フレームワークとの比較も示しており、基本的にはIASBと異なる立場を追求するものではなく、IASBの同プロジェクトの早期再開を期待しているとの意見が述べられた。

個々のフェーズでは、それぞれ公開草案等に寄せられた意見を検討中であり、例えば、構成要素と認識のフェーズでは、「強制力 (enforceability)」を負債の定義の基本的特性とすべきかどうか、測定のフェーズでは、公正価値について、IASBの定義ではなく、より一般的に議論していくかどうかなどを検討しているとの説明があった。

参加者からは、公正価値の定義を一般的に議論する理由について質問があった。これに対しては、IFRS第13号「公正価値測定」の公正価値の定義が非常に具体的なものであったためとの回答がなされた。ただし、関係者の意見も踏まえ、そうした方向性が適当か引き続き議論していく予定であるとの説明がなされた。他の参加者からは、次のような意見もあった。

- 4つのフェーズのほかに、OCIや開示についての議論も含めていってはどうか。(オーストラリア AASB)
- IPSASBと同様に、IASBも概念フレームワークの検討を進めていく必要がある。(IASB 副議長)

12. 会計単位 (unit of account)

カナダ AcSB から、「会計単位」の問題に関

する現在までの検討状況が報告された。

このプロジェクトの目的は、会計処理すべき単位を決定するための原則の開発であり、IASBとFASBの概念フレームワーク・プロジェクトにおける「構成要素及び認識」と「測定」のフェーズに密接に関連するものと位置付けられている。プロジェクトチームも組成され、英国、オーストラリア、カナダ、ブラジル、韓国、シンガポール、南アフリカに加え、日本もメンバーとなっている。

今回の会議では、会計単位の定義として、次のような暫定的な定義が示され、それに関連して、航空事業と採掘事業を題材に、事業の各場面において会計単位をどのように考えるかについての設例が示された。

「会計単位とは、単一の構成要素として認識される一組の権利又は義務であり、一般目的財務報告のためにそれらの構成要素を集約 (aggregation) 又は分解 (disaggregation) する水準である」

参加者からの主な意見は次のようなものであった。

- 会計単位は常に問題となる訳ではなく、異なる単位とすることで異なる会計上の結果が出てくる場合に関係する論点である。(FASB 理事)
- 今回の提案では、具体的に想定している議論の対象や場面が明らかでない。ボトムアップによる検討を広い範囲でもう少し実施していく方がよい。ワーキング・グループのメン

バーで科目を分担して調査し、共通の特徴、ユニークな特徴などを把握していく作業が有益であろう。(ASBJ)

- 設例を用いて何を議論したいか目的が不明確である。どのような場合に、会計単位を変えることで差異がでるか、範囲を絞る必要がある。(オーストラリア AASB)

参加者からの意見を踏まえ、IFASS 議長から、どのような場合に会計単位が重要となるかを全般的な原則の中を含め、個別に関係する項目をリストアップして、ASBJ の提案のようにボトムアップによる検討も行っていくことが提案され、締めくくられた。

13. 各国の時事的な問題

前日の同セッションに続き、IFRS の適用に関連した次の論点が取り上げられ、議論が行われた。

- のれんの償却と減損 (イタリア OIC)
- 継続企業概念 (英国 ASB)
- 営業利益の表示 (韓国 KASB)

(1) のれんの償却と減損

イタリア OIC から、現行の IFRS 第 3 号におけるのれんの事後測定の実施について、適用後レビューの実施を求める提案が行われた。

2004 年改正前の IFRS 第 3 号では、のれんの 20 年以内の償却が求められていたが、償却額の恣意性を理由に改正され、厳格な減損テストの実施を前提にのれんの償却は廃止されている。しかし、この取扱いについて、ここ数年の国際的な研究の中には異論を唱える議論も見られ、また、イタリアでは、金融危機の影響の防止に十分でなかったとして疑問視する意見も関係者から寄せられている。

このような状況から、イタリア OIC では、プロジェクトを立ち上げ、IASB の IFRS 第 3 号の適用後レビューの実施に合わせて十分なイ

ンプットを提供するため、IFRS 第 3 号当時の改正が適当であったか (のれんを非償却とする理由が妥当であったか)、調査を実施しているとの説明がなされた。会議では、次の 4 つの観点から、イタリアにおける研究やこれまでの経験について、説明が行われた。

- 自己創設のれんの計上の禁止とのれんの非償却との不整合
- 財務諸表利用者のニーズへの対応
- 金融危機におけるのれんの減損の影響
- のれんの減損と利益操作

例えば、のれんの減損の情報価値については、一般に、その情報の公表前に市場は織り込み済みであることが知られており、会議では、金融危機の前後の市場の株価とのれんの減損情報の関係を示した図などを用いてそうした点の説明が行われた。

また、今後のプロジェクトの進め方が示され、欧州その他の国や地域の利用者への質問状の送付を行うことを予定しているとされた。

参加者からの主な意見は次のとおりである。

- のれんの減損が導入されたことで作成者は取得した事業の価値を非常に慎重に評価するようになった。償却よりも非常に優れた情報が得られると考えている。(IFRS-AC 副議長)
- IASB のアジェンダ・コンサルテーションに対するコメントの中で、のれんの取扱いに関して我々も適用後レビューを求めている。イタリアの取組みを支援したい。(ASBJ)
- 米国でものれんの減損テストに関して作成者から多くの懸念を受けた。また、利用者は減損の情報に満足していない。調査した情報をシェアできるだろう。(FASB 理事)
- 利用者は減損テストの判断過程まで確認できないため、検討に際しては、利用者だけではなく、作成者にも質問状を送ってはどうか。(ASBJ)

(2) 継続企業 の概念

英国 ASB から、現在英国で行われている継続企業と流動性リスクに関する作業について、特に、現在、英国財務報告評議会 (FRC) から行われているシャーマン調査 (Sharman inquiry) の内容と寄せられたコメントを受けた検討状況について報告がなされ、参加者との間で意見交換が行われた。

このシャーマン調査とは、2011年3月にFRCの専門パネルが公表したもので、継続企業と流動性リスクに関する企業のプロセスの見直しの提案について、関係者の意見を求めるものである。2008年金融危機の当時、一部の銀行などが無限定の監査意見を受けた直後に財政難に陥ったことが議会などから注目されたことが背景にある。FRCは、調査に対するコメントを踏まえ、2011年に予備的な報告書を公表しており、例えば、次のような項目が検討されている。

- 支払能力 (Solvency) と流動性 (Liquidity) の双方の情報提供に関する整理、ストレステストの必要性
- 取締役、監査委員会、外部監査人の役割
参加者からの主な意見は以下のとおりである。
- FASBでも、金融危機後、継続企業の開示の議論を行っている。継続企業の開示以前に、流動性リスク・金利リスクの開示を議論すべきとの要請がある。(FASB理事)
- IFASSで議論すべき性質のものかや疑問である。各国の規制の中で検討すべきものであり、また、監査の問題のようにも見える。(フランスANC)

(3) 営業利益の表示

韓国 KASB から、韓国において K-IFRS の

適用に際して生じている「営業利益」の表示の問題についての報告がなされた。

従前の韓国基準 (K-GAAP) では、営業利益の表示が強制されており、持続的な利益を示すものとして、利用者にも広く使われていた。しかし、IFRS では営業利益の表示の強制がなかったため¹⁴、K-IFRS への移行時に、IFRS への準拠に反しない範囲で、財務諸表又は注記での営業利益の開示の要求が追加された。ただし、営業利益の定義や内訳は定めなかったことから、現在では、営業利益は開示されることになったものの、その内訳にばらつきが生じ、企業間の比較可能性の懸念という別の問題が生じていることが説明された。

韓国 KASB からは、この問題への対処策として以下の3つの案が示された。

- 案A：IASBにおいて独立のプロジェクトとして対処する。
- 案B：各国のNSSがガイダンス(定義、含めるべき項目など)を定め対処する。
- 案C：各国の規制当局がガイダンスを定め対処する。

参加者からの主な意見は次のとおりである。

- メキシコでも多くの企業が営業利益を好んでいたため同じような状況に直面した。有用なガイダンスが既にあり、基本的にはそれに従っているであろう。(メキシコ)
- 何を営業利益に含めるべきかではなく、何を営業利益から省略できないかを特定する方法も代替案として考えられる。(IFASS議長)
- このような特有の表示は、OCI やリサイクルリングの問題なのか、首尾一貫した営業利益のような概念の構築の問題なのか、困難な問題を投げかけることになる。(FASB理事)

14 2003年のIAS第1号の改正で営業活動による損益の表示を求めないこととされている。

Ⅲ. おわりに

IFASS 議長から、次回の会議におけるテーマとして、次のような候補が示された。

- IASB の作業計画
- 各地域グループからの報告
- 各国における時事的な問題 (Topical issue)
- ベストプラクティス文書
- 財務諸表の注記のフレームワーク (EFRAG)
- 企業結合における無形資産の取得に係る調査結果の報告 (オーストラリア AASB)
- 会計単位 (カナダ AcSB)

次回の IFASS の会合は、2012 年 10 月にスイスのチューリッヒで開催予定である。