

世界作成者フォーラム (GPF) (2013年11月11日) 出席報告

パナソニック(株) 理事 経理グループ 経理渉外担当 やまだ ひろし
山田 浩史

1. はじめに

2013年11月11日に、ロンドンの国際会計基準審議会 (IASB) において、世界作成者フォーラム (GPF: Global Preparers Forum) が開催された。出席者は GPF メンバー 9 名、IASB 理事 7 名と各担当スタッフである。日本からは本澤豊ソニー株式会社総合管理部門副部門長と筆者が参加した。

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メンバーからの主なコメントについて紹介する。

- IASB 解釈指針委員会の最近の状況
- 収益認識
- リース
- 概念フレームワーク：負債
- 概念フレームワーク：純損益、その他の包括利益 (OCI)、リサイクル
- IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビュー
- 開示イニシアティブ：重要性

2. IASB 解釈指針委員会の最近の状況

IASB 解釈指針委員会の最近の状況の説明がなされ、今回、最終段階にある収益認識の改訂

基準は大きな改訂であるため、リソース・サポート・グループが形成されようとしており、これに関する解釈指針や教育文書のあり方等が議論された。また、解釈指針委員会で議論を開始する予定の継続企業の疑義に関する開示についても意見が求められた。メンバーの主な意見は以下のとおりである。

① 解釈指針等による IFRS の統合的な適用の変化について

- アフリカの参加者から、鉱山企業の会計処理について、カナダが解釈指針を出したために、同じ IFRS を使っていても、カナダとその他の国 (オーストラリア、南アフリカ) の会計処理が異なるケースがあることが紹介された。IASB 理事からは、このようなことが発生しないように各国の解釈指針の開発を行う必要があるという指摘があった。
- 今回紹介された、収益認識のリソース・サポート・グループについては、基準の一貫した適用に役立つとして、この動きを歓迎する声と、運用のやり方によっては懸念もあることが複数のメンバーから指摘された。このグループの作成する資料は、IASB として権威を持たせるものではないとの位置づけだが、その資料について、メンバーがどのように合意するのかということや、その資料が意図し

ない権威 (informal な解釈指針) を持つてしまうことの懸念などが指摘された。

- 収益認識のリソース・サポート・グループは2015年までの期間限定であり、その間は米国財務会計基準審議会 (FASB) と共同で行うという説明があった。この点については、収益認識の解釈指針レベルについて、IASB と米国 (米国証券取引委員会 (SEC) の規則や FASB の緊急問題専門委員会 (EITF) の合意事項) がコンバージェンスを達成できるかについては、懸念する声もあった。

② 継続企業の疑義の開示

- 現行では、継続企業の疑義については、重要な疑義があっても、それに対する十分な救済措置が可能であればネット・ベースで判断し、この開示は通常は行っていない。継続企業の疑義の開示をグロス・ベースで求めることになると、開示対象が拡大し、企業に対する影響が大きいので、この開示はネット・ベースが基本ではないかという意見が複数のメンバーから出された。これに関連して米国の参加者からは、継続企業の疑義の開示については、国によって対応が異なる、米国のような訴訟社会では、訴訟を受ける可能性を考慮しながら継続企業の疑義やリスクの開示を行っている場合があるというコメントがあった。
- このテーマは企業に与える影響が大きいので、解釈指針委員会で取り扱う問題というよりも、基準レベルで検討すべき課題ではないかというコメントが日本の作成者より出された。これに対して IASB スタッフからは、このテーマを基準レベルとするか、解釈指針レベルとするかは国によって異なるという説明があった。

3. 収益認識

収益認識の改訂基準は2014年第1四半期に最終基準が公表される予定だが、基準化の最終段階で IASB において議論された、回収可能性、変動対価の見積りの制限、ライセンスについて、メンバーから意見が求められた。主な意見は以下のとおりである。

- 回収可能性の閾値について。IFRS は highly probable、US GAAP は probable と同じ英語でも、表現が異なるが、これがどの程度を指すのか、IFRS を適用する国で理解が統一されるのかという質問が参加者からあった。これに対して IASB スタッフからは、IFRS では、probable は more likely than not (50% 超) という解釈なので、highly probable の理解は統一できるだろうという回答があった。

4. リース

今回の会議においては、IASB スタッフがまとめた、リースの改訂公開草案 (ED) についても関係者からの「フィードバックの概要」について、意見交換がなされた。

① 借手の会計処理、測定

借手の会計処理、測定について、「フィードバックの概要」では、利用者からは一部懸念があるものの、全般的には賛成意見が多かった。作成者は意見が分かれており、コストや複雑性について懸念が寄せられている。その他の関係者 (規制当局、基準設定主体、学者、監査法人) からは、オンバランスについては賛成だが、コストと複雑性については、懸念が寄せられた。以上のフィードバックに対するメンバー

の主な意見は以下のとおりである。

- メンバーから、改訂 ED に対して、IASB と FASB が受け取ったメッセージは異なっているかという質問があった。これに対して、IASB スタッフから、両者はほぼ同様の反応を受け取っているが、米国においては、リースのオンバランス化については容認するが、現行基準の区分方法を維持すべきという意見が多かったという回答があった。
- 日本の作成者から、以下の意見が出された。この「フィードバックの概要」のトーンは比較的ポジティブであるが、コメントレーターやアウトリーチ等では多くの課題が指摘されており、実際の反応とは少し違うような印象を受ける。改訂 ED で 2 モデルにしたことはリース取引の現実を反映しており、支持できるが、これにより、改訂 ED の会計処理がかって複雑になってしまった。改訂 ED の大きな問題は作成者にとって実務負担が過大であることであり、これでは関係者の同意を得るのは困難だろう。最終基準化に至るには、現行の基準のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの 2 区分を維持し、もっとシンプルなモデルの提案をする必要がある。短期リースと少額のリースは対象外にしてオフバランスにするべきである。
- 米国の作成者から、現行の IAS 第 17 号を維持したまま、開示の拡大で対応できないかという意見が出された。これに対し、IASB 理事から、その場合、オンバランスへの修正が利用者の負担になり、また四半期ごとに詳細な開示が必要になるということと、このプロジェクトは概念フレームワークの考え方で資産・負債を計上するテストケースになるという指摘があった。
- 改訂 ED を簡素化する方法として、タイプ B のリースについて、支払リース料の割引現在価値を計算し、資産・負債の額を同額にする

など両者を関連づける方法や、重要性の低いリースについては、割引せずに支払リース料の合計を資産・負債に計上する提案も出された。

- リース期間について、「重要な経済的インセンティブがある場合に限り」延長オプションに含めると改訂されたが、これが現行のリース会計と同じ解釈になるのであれば、現行の規定 (reasonably certain) のほうが明確であり、変える必要はないという意見が日本の作成者からあった。

② 貸手の会計処理

貸手の会計処理について、「フィードバックの概要」では、利用者の意見は、改訂 ED を支持する意見と改訂の必要がないという意見に分かれている。リースの貸手からは反対意見が多く、コストが便益を上回るため、貸手の会計処理は変更すべきでないという意見が多く寄せられた。以上のフィードバックに対するメンバーの主な意見は以下のとおりである。

- 提案されているアプローチではリースの公正価値が簿価を上回るときに、初日に利益を認識する問題があり、また、貸手の多数意見のように、現行の貸手のリース会計は大きな問題が指摘されておらず、現行基準を変更する必要がないと考えるという意見が日本の作成者から出された。
- IASB 理事から、貸手の会計処理については、間もなく基準化される収益認識との整合性を図る必要がある、少し時間をかけて慎重に検討したほうがよいというコメントがあった。

③ 範囲、開示、移行措置

「フィードバックの概要」では、リースの定義については、利用者からは概ね合意が得られているが、リースとサービスの区分について懸

念があるという意見や短期リースや少額のリースについて重要性を考慮すべきであるという意見があった。開示については、作成者からは開示が過大であるという意見が寄せられたが、投資家やアナリストからはさらに追加的な開示を求める声があった。移行措置については、もっと簡単にしてほしいという意見や移行には長い期間が必要というコメントがあった。以上のフィードバックに対するメンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 改訂 ED の規定ではリースとサービスの区分について懸念があると複数の参加者から意見が出された。
- オンバランスの範囲が広がるのであれば、本来は開示が少なくなるはずなのに、逆に改訂 ED の提案では開示が拡大している。開示の削減が必要であり、具体的には、リースの内容に関する詳細な定性情報、調整表、満期分析などの開示の削減を検討してほしいというコメントが日本の作成者からあった。

5. 概念フレームワーク：負債

概念フレームワークの論点整理 (DP) では、条件付き義務 (conditional obligation) が現在の義務になることについて以下の3つの見解を示している

- 見解 1：過去の事象から生じたもので、厳密に無条件
- 見解 2：過去の事象から生じたもので、実質的に無条件
- 見解 3：過去の事象から生じたもので、企業の将来の行動を条件とする

メンバーにこの3つの見解についてのコメントが求められた。主な意見は以下のとおりである。

- 全体として見解 2 を支持する意見が多かった

が、年金については見解 3 と整合的であり、見解 3 も含めるべきという意見があった。見解 1 については条件が厳格すぎるとして否定的な意見が多かったが、資産・負債の計上方法を対照的にする観点から見解 1 を支持する意見もあった。

- 条件付き義務について概念フレームワークで3つの見解を1つに絞り込む必要があるかについては疑問であり、概念レベルでは一般的な記述にとどめ、各基準に検討を委ねるほうがよいというコメントが日本の作成者からあった。

6. 概念フレームワーク：純損益、OCI、リサイクル

アジェンダ・コンサルテーションで、純損益、OCI 及びリサイクルについて、概念フレームワークで取り上げてほしいという多くの意見が寄せられたことを受けて、7月に公表された概念フレームワークの DP では、表示として、純損益、OCI、リサイクルが取り上げられている。DP では OCI を 3つの区分 ((a)橋渡し項目、(b)ミスマッチのある再測定、(c)一時的な再測定)に分け、狭いアプローチ (DP では見解 2A：対象は(a)(b)で、すべてリサイクル)、広いアプローチ (DP では見解 2B：対象は(a)(b)(c)で、目的適合性のある情報を提供する場合はリサイクル) の2案を IASB の支持する案として提示している。DP では純損益は OCI を除いた残余とされている。今回の会議では、これらについての概念フレームワークの DP における取扱いに関して、メンバーの意見が求められた。主な意見は以下のとおりである。

- OCI を 3つに分類して、その残余を純損益に持ってくるアプローチを取っているが、OCI は 2種類の測定の差額であり、単なるブリッジでしかないという意見や、OCI は

差額でありメカニズムでしかないという意見が出された。

- 概念フレームワークで純利益を定義すべきという意見が複数の作成者から出された。また、純損益を定義するためには、業績 (performance) を定義する必要があるというコメントもあった。
- EPS は親会社に帰属する純損益をベースにした業績の指標である。EPS のことも考慮すべきであるという意見が出された。
- 日本の作成者からは以下の意見が出された。OCI のスコープを広いアプローチとして、フルリサイクルするアプローチを提案したい。OCI は一時的な場所であり、OCI で認識されたすべての項目は純損益にリサイクルされなければならない。このメカニズムがないと、OCI に入った後に純損益に永遠に認識されない項目が出てきて、純損益の情報価値が損なわれる。長期で考えると、キャッシュフローの総額と純損益の総額は一致しないといけないが、これはフルリサイクルでないと実現できない。DP では OCI を定めて、残余を純損益とするアプローチを取っているが、これでは残余の純損益が目的適的な情報を提供するとは限らない。IASB は純損益を定義することに正面から取り組んでほしい。米国 FASB が実現概念を拡大して純損益を定義している。企業会計基準委員会 (ASBJ) は純損益を定義する検討を進めており、次回の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) で ASBJ から報告があると聞いている。
- これに対して、IASB スタッフからは年金をリサイクルするトリガーは何にするのかという質問があり、日本の作成者から、年金は難しい課題だか、例えば企業から年金基金に掛け金を拠出する時点をトリガーにしてはどうかという回答があった。

7. IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビュー

IASB は IFRS 第3号の適用後レビューを計画している。これは IASB にとっては IFRS 第8号「セグメント情報」に次ぐ2つ目の適用後レビューになる。今回の会議では、本件の適用後レビューを開始する前にメンバーからの IFRS 第3号の課題について意見が求められた。主な意見は以下のとおりである。

- この基準は FASB とコンバージェンスしたものであり、本件についての適用後レビューを IASB のみが行い、そこで指摘されたことをもとに基準の改訂を行った場合、FASB の基準との乖離が発生する懸念があるという指摘があった。これに対して IASB スタッフからは、FASB とのコンバージェンスに十分に留意して対応していきたいというコメントがあった。
- IFRS 第3号の課題として、①レポーティング・ユニットを決めるのが難しい、②のれんの非償却と減損での対応でよいのか再検討する余地がある、という指摘が日本の作成者からあった。②の理由として、減損テストは実務的に容易ではなく、コストがかかることがあげられた。

8. 開示イニシアティブ：重要性

IASB は改訂予定の概念フレームワークにも含まれる開示フレームワークの検討を行っている。短期的には、IAS 第1号の改訂と重要性の判断について、適用ガイダンス又は教育文書の作成を予定している。今回の会議においては、開示において、重要性の概念を適用するにあたって具体的な問題の提示が参加者に求められた。主な意見は以下のとおりである。

- 具体的な課題としては、開示の重要性について、監査人との合意が難しい点については、個別事項の重要性と全体の重要性の判断の相違、監査人と作成者の専門家としての判断の相違などがあげられた。また、例えば、訴訟についての開示を行うに当たって、重要性の判断において、法律家の同意を得るのが困難なケースもあることが指摘された。
- 重要性の規定について IAS 第 1 号や関連する教育文書を整備しても、やはり個別基準の開示規定が修正されないと、企業が重要性を判断して開示を削減しても、監査人や規制当局と意見が合わないケースもあり、開示の効率化を実現するのは困難であるという指摘がなされた。特に訴訟社会である米国においては、この点を考えると重要性を企業が判断して開示を削減するのは容易ではないというコメントがあった。
- 米国の作成者からは、基準設定主体が重要性について規定できることは限られているのではないかというコメントがあった。